

検査要請と米国会計検査院(GAO)*

東 信 男**

(会計検査院事務総長官房調査課長)

I はじめに

最高会計検査機関国際組織(International Organization of Supreme Audit Institutions)には2004年末現在で186カ国の最高会計検査機関(Supreme Audit Institutions : SAI),つまり各国会計検査院が加盟している。これらのSAIは,その統治機構上の地位により①立法府附属型,②行政府附属型,③裁判所型,④独立型に分類することができるが,いずれの場合でも自主的,客観的かつ中立的な検査を行うためには,その独立性を確保することが不可欠であると認識されている¹⁾。

我が国の会計検査院は,憲法と会計検査院法の規定により,国会,内閣及び裁判所のいずれにも属さない独立した機関とされており,独立型SAIとなっている。一方,1997年に国会法及び会計検査院法が改正され,会計検査院が国会からの検査要請に係る検査を実施してその結果を報告する制度が立法化された²⁾。検査要請への対応は,国会の行政監視活動に貢献する反面,検査の自主性,客観性及び中立性に影響を及ぼす。なぜなら,一定の検査資源の下で検査要請が増大すると,会計検査院の自主的な検査が減少するからである。また,要請者と緊密な関係になり過ぎると予断が生じ,客観的かつ中立的な検査が行えないからである。

我が国の会計検査院と比較されることの多い米国会計検査院(Government Accountability Office : GAO)は,立法府附属型SAIであり,その検査の約90%は連邦議会からの検査要請に対応するために行われている³⁾。GAOは検査要請に的確に対応することにより,83倍の費用対効果を上げていると自己評価しているが⁴⁾,果たして,検査要請と検査の客観性・中立性を両立させているのであろうか。そこで,本稿では各国SAIの中でも突出して検査要請の比重が高いGAOを取り上げ,検査要請の比重が高くなる要因を明らかにするとともに,検査の客観性・中立性を担保している仕組みについて論ずることとしたい。

* 本稿の作成に当たっては,2006年7月に現地調査を行い,米国会計検査院においてウォーカー院長等の幹部職員にインタビューを実施するとともに,資料の提供を受けた。

** 1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業,1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程終了(MBA)。1980年会計検査院採用,その後,通商産業検査課総括副長,大蔵検査課決算監理官,上席研究調査官などを経て2006年より現職。この間,1990~1993年在ニューヨーク総領事館出向,2003年名古屋大学経済学部講師併任。

1) INTOSAI(1998)Sec. 5.

2) 検査要請に対する報告件数は,1998年1件,2000年1件,2005年2件,2006年7件となっており,近年急激に増加した。

3) 検査要請の割合は2003年度が92%,2004年度が90%,2005年度が87%となっている(GAO(2005b)p. 52)。

4) GAO(2005b)p. 2.

(本稿はすべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。)

II 検査要請の比重が高くなる要因

1. 地位

先ず最初に GAO の統治機構上の地位、特に連邦議会との関係について確認してみたい。また、米国では検査権限は GAO ではなく、会計検査院長(Comptroller General of the United States)に与えられているため、会計検査院長と連邦議会との関係についても確認してみたい。

1. 1 GAO

現在、GAO は法律上、行政府から独立した米国政府の機関とされているだけで⁵⁾、その統治機構上の地位について明確な規定は定められていない。GAO の統治機構上の地位について明確な規定はないものの、連邦議会関連法では、GAO を立法府の機関とすることが多い⁶⁾。また、歳出予算法や連邦政府財務報告書でも、GAO は立法府の機関として位置付けられている。さらに、GAO 自身も、業績・財務報告書の中で立法府の独立した機関である旨の記述を行っている⁷⁾。

会計検査院では、1997年3月に GAO で現地調査を行い、GAO を立法府の機関として位置付ける法的根拠について集中的に調査した。その際、GAO の法律顧問から次のような回答を得た。つまり、「1945年再編法(Reorganization Act of 1945)には、GAO は立法府の一部(a part of the legislative branch)であるとの明文の規定が置かれてあったが、この規定は 1966 年の改正で削除された。これは GAO が立法府の機関であることが当然であるため条文を削除したものであり、連邦議会においても異論はなかった。連邦議会が会計検査院長の解任権を有していることから、立法府の機関であることに、一切疑問の余地はない。」

このような主張の背景には、SAI の統治機構上の地位は、政治体制の違いに対応するという考え方がある。つまり、米国型の大統領制(二元的代表制)では、立法府の議員と行政府の長がそれぞれ直接選挙により国民の信託を受けるため、立法府と行政府の相互牽制は議院内閣制(一元的代表制)より強いものとなる。したがって、行政府の予算執行に対する連邦議会の監視機能を強化するため、GAO は立法府に置かれるという考え方である。

1. 2 会計検査院長

会計検査院長は上院の助言と承認に基づき、大統領により任命される⁸⁾。これに先立ち、会計検査院長の職が空席になったとき①下院議長、②上院議長代行、③上院及び下院の多数党及び少数党の院内総務、④上院政府問題委員会及び下院政府運営委員会の委員長及び少数党筆頭委員の計 10 人で構成される合同委員会が設立され、会計検査院長の候補者リストを作成する⁹⁾。この合同委員会は、少なくとも 3 人の候補者を推薦することになっており、大統領は候補者リストの中から選任している¹⁰⁾。会計検査院長の任期

5) 31 USC Sec. 702(a).

6) 例えば 1974 年議会予算・執行留保統制法(Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974)において、GAO は議会の諸機関(Congressional Agency)とされている。

7) GAO(2005b)p.9.

8) 31 USC Sec. 703(a)(1).

9) 31 USC Sec. 703(a)(2).

10) 31 USC Sec. 703(a)(3).

は15年であり、再任されない¹¹⁾。また、会計検査院長は弾劾又は職務怠慢等の一定の要件に該当する場合に告知及び聴聞の機会を与えられた後に上下両院が行う共同決議により、いつでも解任される¹²⁾。このように会計検査院長は、連邦議会がその解任権を有しているものの、任期が15年と保障されているため、その独立性は高いと言える。

2. GAO側の要因

GAOにおいて検査要請の比重が高くなる要因をGAO側、特に検査権限の面から見てみたい。会計検査院長の基本的な権限は1921年予算・会計法(Budget and Accounting Act of 1921)に規定されているが、現在のGAOの活動の大部分は、1970年立法府再編法(Legislative Reorganization Act of 1970)及び1974年議会予算・執行留保統制法に基づいて行われている。これらの法律において、会計検査院長の権限は、次のように規定されている。

- (ア) 会計検査院長は公金の領収、支出及び使用に関するすべての事項を調査(investigate)しなければならない¹³⁾。
- (イ) 会計検査院長は公金が経済的かつ効率的に使用され、支出されたのかどうかということについて、連邦議会が判断するのに役立つと認められる場合、各省庁の支出を分析(analyze)しなければならない¹⁴⁾。
- (ウ) 会計検査院長は連邦議会の一院又は歳入、歳出若しくは支出を所管する連邦議会の委員会に指示(order)された場合、調査と報告(report)を行わなければならない¹⁵⁾。
- (エ) 会計検査院長は歳入、歳出又は支出を所管する連邦議会の委員会に要請(request)された場合、当該委員会に支援を行い情報を提供しなければならない¹⁶⁾。
- (オ) 会計検査院長は①自発的に、②連邦議会の一院が指示した場合、③当該プログラム又は活動を所管する連邦議会の委員会が要請した場合、連邦政府が現行法に基づいて実施しているプログラム又は活動の結果を評価(evaluate)しなければならない¹⁷⁾。
- (カ) 会計検査院長は連邦政府が現行法に基づいて実施しているプログラム又は活動を評価する方法を開発(develop)し、これを連邦議会に勧告(recommend)しなければならない¹⁸⁾。
- (キ) 会計検査院長は連邦議会の委員会から要請があった場合、①立法目的、検証方法及び立法目的と関連したプログラムの成果を報告する文書を作成すること、②当該省庁により又は当該省庁のために実施されたプログラム評価を検証することについて、当該委員会を支援(help)しなければならない¹⁹⁾。
- (ク) 会計検査院長は連邦議会の議員から要請があった場合、委員会のために収集した資料で当該委員会により公開された資料の写しを当該議員に提供しなければならない²⁰⁾。

このように、会計検査院長は連邦議会を支援することが法的に義務付けられており、このことがGAOにおいて検査要請の比重が高くなる要因の一つになっている。

11) 31 USC Sec. 703 (b).

12) 31 USC Sec. 703 (e) (1).

13) 31 USC Sec. 712 (1).

14) 31 USC Sec. 712 (3).

15) 31 USC Sec. 712 (4).

16) 31 USC Sec. 712 (5).

17) 31 USC Sec. 717 (b).

18) 31 USC Sec. 717 (c).

19) 31 USC Sec. 717 (d) (1).

20) 31 USC Sec. 717 (d) (2).

3. 連邦議会側の要因

次に GAO において検査要請の比重が高くなる要因を連邦議会側から見てみたい。連邦議会両院の各常任委員会は、1970 年立法府再編法に基づき、所管法令の施行状況等について継続的に調査して見直すことなど、行政監視活動に関する権限が与えられている。各常任委員会はこの権限を行使する一環として、GAO に検査要請を行い、GAO の検査報告書や議会証言に基づいて所管法令の見直しを行っている。一方、会計検査院長が各省庁の長へ勧告を含む検査報告書を作成した場合、当該省庁の長はその勧告に対して執った措置に関して文書を提出しなければならないとされている。この文書は検査報告書の作成日から起算して 61 日以内に上院政府問題委員会及び下院政府運営委員会に提出され、さらに、検査報告書の作成日から起算して 60 日を経過した後に最初の予算要求が提出される上下両院の歳出委員会に提出される²¹⁾。このように GAO の検査は、連邦議会の行政監視活動の中に組み込まれ、法令の見直しと予算の編成に反映される仕組みになっており、このことが GAO において検査要請の比重が高くなる要因の一つになっている。

4. 検査対象機関側の要因

次に GAO において検査要請の比重が高くなる要因を検査対象機関側から見てみたい。各国 SAI は、国の幅広い行政分野について正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性その他会計検査上必要な観点から検査を行っている。このような検査の中には必ずしも議会の関心の高いものだけが含まれているわけではないため、SAI が検査要請に重点を置いた検査を行うためには、他の公会計監査機関が残りの部分をカバーする必要がある。米国では、GAO がカバーしていない部分を監察総監 (Inspector General : IG) がカバーしており、IG の存在が GAO において検査要請の比重が高くなる要因の一つになっている。そこで、IG が公会計監査機関として GAO の代替的な機能を果たしているかどうか、制度と運用の両面から見てみよう。

4. 1 地位

各省庁等には 1978 年監察総監法 (Inspector General Act of 1978) に基づき、当該省庁等のプログラム及び業務に関連した監査 (Audit) 及び捜査 (Investigation) を行ったり、それらの監督を行ったりなどするため、独立した機関として監察総監室 (Office of Inspector General : OIG) が置かれている。OIG の長である IG は 2002 年現在で 57 人となっている。このうち 29 人は上院の助言と承認に基づき、大統領により任命されており、主に省と大規模な独立機関に置かれている。また、残りの 28 人は当該機関の長により任命されており、主に小規模な独立機関と連邦公社に置かれている²²⁾。このように GAO の検査対象機関には IG が設置されており、特に大統領任命の IG については、当該省庁等の長又は次官が一般的な監督権を有しているものの、監査又は捜査活動を阻止又は禁止することが禁じられているため²³⁾、その独立性は高いと言える。

4. 2 職務

1978 年監察総監法において IG の一般的な職務は、次のように規定されている²⁴⁾。

(ア) IG は当該省庁等のプログラム及び業務について監査及び捜査を行ったり、これらの活動に関して、

21) 31 USC Sec. 720 (b).

22) GAO (2002) p. 1.

23) 5 USC Appx, Inspector General Act of 1978, Sec. 3 (a).

24) 5 USC Appx, Inspector General Act of 1978, Sec. 4 (a).

監督、調整及び指示を行わなければならない。

- (イ) IG は当該省庁等のプログラム及び業務に関連した現行法令及び審議中の法令の評価を行うとともに、これらが経済性及び効率性に及ぼすインパクトに関して勧告を行ったり、これらに生じる不正行為及び濫用の防止及び摘発に関して勧告を行わなければならない。
- (ウ) IG は当該省庁等のプログラム及び業務の経済性及び効率性を促進したり、不正行為及び濫用を防止及び摘発するための活動を行ったり、または、これらの活動に関して、監督、調整又は勧告を行わなければならない。
- (エ) IG は当該省庁等のプログラム及び業務の経済性及び効率性を促進したり、不正行為及び濫用を防止及び摘発したり、或いは、不正行為及び濫用に関与した職員を識別及び起訴したりする活動に関連して、当該省庁等と他の連邦政府機関又は州政府機関等との間で連絡をとったり、この活動に関して、監督、調整又は勧告を行わなければならない。
- (オ) IG は当該省庁等の長及び連邦議会に対して、プログラム及び業務の管理に関連した不正行為、濫用、欠陥等の課題について現状を伝え、是正措置を執るための情報を提供するとともに、是正措置の実施状況について報告しなければならない。

このように IG は、当該省庁等だけを監査できるという限界があるものの、他は GAO を含め各国 SAI とほぼ同等の監査上の権限が与えられている。さらに、IG には捜査に関する権限も与えられている。

4. 3 監察結果の処理

IG は当該省庁等のプログラム及び業務の管理に関連した重要な課題、濫用又は欠陥を認識した場合、当該事態を記述した個別の監察報告書を作成し、直ちに当該省庁等の長に提出しなければならない。そして、当該省庁等の長は、IG の監察報告書に対するコメントを記述した報告書を作成し、7 日以内に IG の監察報告書とともに連邦議会の関連する委員会又は小委員会に提出しなければならないとされている²⁵⁾。一方、IG は毎年、4 月 30 日及び 10 月 31 日までにそれぞれ 3 月 31 日及び 9 月 30 日までの半年間の活動を要約した半期報告書を作成し、これを当該省庁等の長に提出しなければならない。そして、当該省庁等の長は、IG の半期報告書の提出受けてから 30 日以内に、この半期報告書を自らが作成する報告書とともに、連邦議会の関連する委員会又は小委員会に提出しなければならないとされている²⁶⁾。このように IG の個別の監察報告書及び半期報告書は、最終的に連邦議会の関連する委員会又は小委員会に提出され、法令及び予算の審議の参考に供されている。

4. 4 活動状況

IG はその職務及び権限を遂行するのに必要な幹部職員及び一般職員を任命したり、雇用することができる²⁷⁾。2000 年度予算ベースで、57 の OIG には合計で 1 万 1625 人の職員が配置され、合計で 13 億 6221 万ドルの予算が配賦されている²⁸⁾。これと直近の 2001 年度予算ベースで比較すると、GAO には 3275 人の職員が配置され、4 億 0292 万ドルの予算が配賦されている²⁹⁾。また、OIG の活動は、大きく監査と捜査に分けられるが、監査に関しては GAO の作成した政府検査基準(Government Auditing

25) 5 USC Appx, Inspector General Act of 1978, Sec. 5 (d).

26) 5 USC Appx, Inspector General Act of 1978, Sec. 5 (b).

27) 5 USC Appx, Inspector General Act of 1978, Sec. 6 (a) (7).

28) GAO (2002) pp. 66-67.

29) GAO (2000) p. 36.

Standards : GAS)に準拠して行われているため、OIG の監査の内容は GAO の検査と同一となっている。このように連邦政府全体で見た場合、OIG には人的にも予算的にも GAO を凌ぐ規模の資源が投入されており、また、監査は GAS に準拠して行われるため、IG は公会計監査機関として GAO の代替的な機能を果たしている。2004 年度を例にとると、OIG 全体の活動成果は表 1 のようになっている。

表 1 OIG 全体の活動成果 (2004 年度)

	評価指標	定義	実績値
監査	財務便益	OIG の勧告による財政上の便益 (増収・節減額)	149 億ドル
	同意された財務便益	上記のうち当局が同意した財務便益	125 億ドル
	指摘金額	①関係法令、契約条項、補助要綱等に違反した金額、②証拠書類の裏付けのない支出額、③不必要・不合理な支出額	44 億ドル
	同意された指摘金額	上記のうち当局が同意した指摘金額	21 億ドル
捜査	犯罪訴追件数	OIG の捜査に起因する犯罪訴追の件数	6478 件
	刑事告発件数	OIG の捜査に起因する刑事告発の件数	6231 件
	財産没収件数	OIG の捜査に起因する財産没収の件数	594 件
	資格停止件数	政府調達入札、補助金交付等に関して、OIG の捜査に起因する資格停止の件数	5045 件
	懲戒処分件数	OIG の捜査に起因する懲戒処分の件数	1989 件
	損害回復額	OIG の捜査に起因する弁償額、没収額、任意支払額等	35 億ドル

(出典) President's Council on Integrity and Efficiency et al.(2004) pp.30-37

III 検査の客観性・中立性を担保する仕組み

1. 検査要請への対応

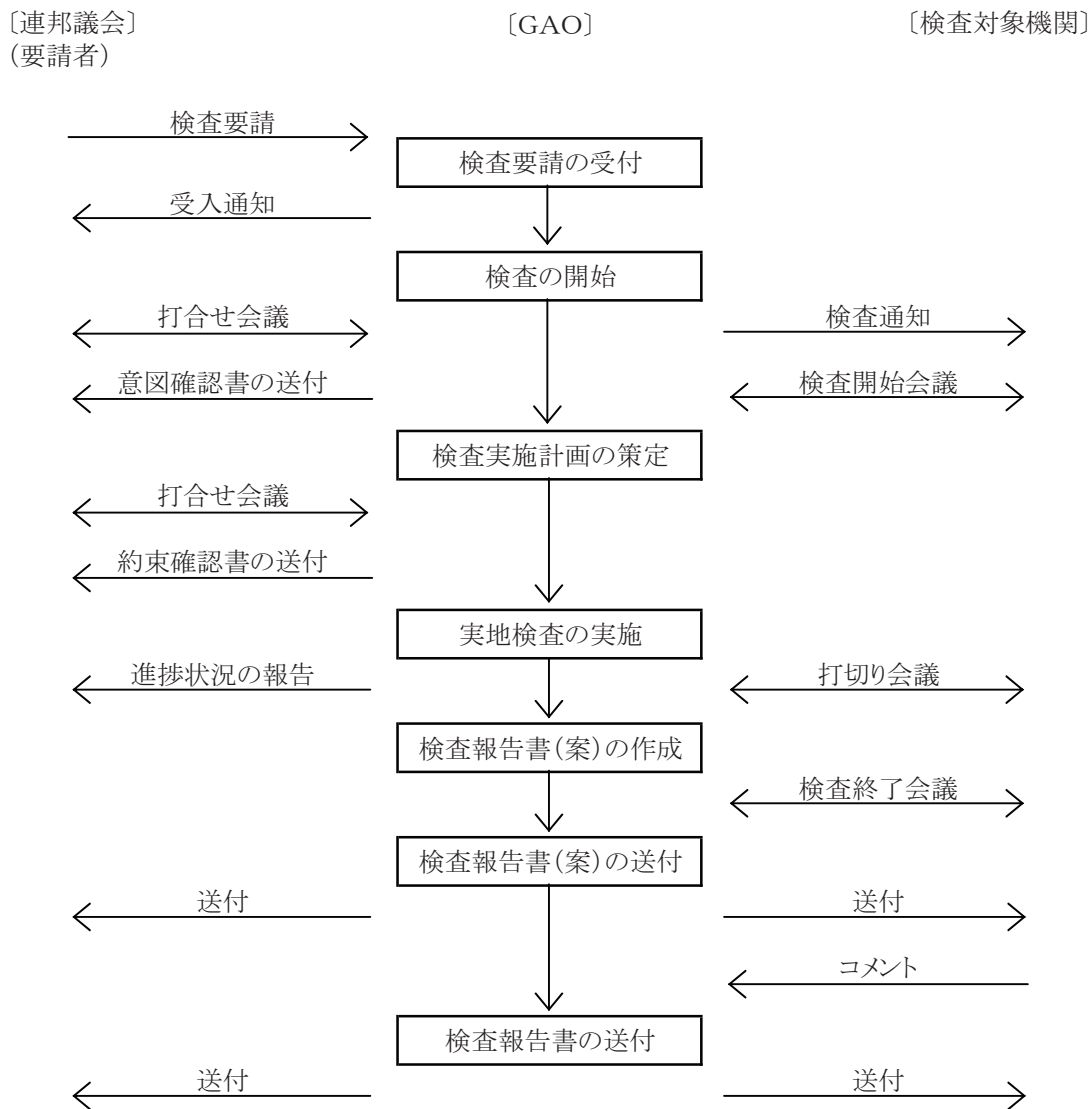
GAO は自らを立法府の機関と位置付けており、その検査活動の約 90%は、連邦議会からの検査要請に基づいて行われている。GAO はどのように検査要請に対応しているのでしょうか。そこで、先ず最初に検査要請の受付から検査報告書の送付までの流れについて見てみよう。GAO は検査要請に的確に対応するとともに検査の客観性・中立性を担保するため、次のような仕組みを作っている(図 1 参照)。

1. 1 検査要請の受付

議会渉外課(Congressional Relations)は連邦議会から文書で検査要請があった場合、要請者の連邦議会でのステイタス、GAO の長期戦略計画との整合性³⁰⁾、計画中・実施中の他の検査の業務量などに基づき、検査要請に対する GAO の優先順位を付ける。また、検査テーマの複雑性・重要性、連邦議会での政策論争など、検査要請に係る検査上のリスクを判断するための情報を収集するとともに、GAO 内の関係部署及び検査チームのメンバーとなる職員を特定する。検査要請による検査テーマは、その検査上のリスクに応じて、ハイ・リスク、ミディアム・リスク及びロー・リスクの 3 段階に分類されている。この分類に応じて、検査要請に対する GAO の組織的な関与の度合いが異なっている。

30) 連邦議会からの検査要請のうち GAO の長期戦略計画と一致している割合は、約 75%となっている(2006 年 7 月ウォーカー会計検査院長より)。

図1 検査要請への対応



(出典)GAO(2005a)より作成

議会渉外課は必要な情報を収集した後、検査要請受入れの可否について検査要請受入委員会(Engagement Acceptance Meeting)に諮り、その結論を得る。この検査要請受入委員会は会計検査院長、最高執行責任者(Chief Operating Officer)及び担当審議官(Managing Director)で構成され、週1回開催されている。GAOでは2000年11月の機構改革で行政分野別の院長補(Assistant Comptroller General)が廃止され、その権限の大部分は新設の審議官に委譲された。

議会渉外課は検査要請受入委員会の決定を受け、検査要請の受付から10業務日以内に、要請者に対して検査要請受入れの可否を文書で通知する。検査要請を受け入れる場合、文書の中で検査チームに職員を配置する時期を明示する。この時期は①直ちに、②数週間後、③数ヵ月後、④将来の特定の年月日の中から選ばれる。また、拒否する場合は、文書の中でその合理的な理由と必要に応じて要請者のニーズに見合った代替案を明示する。拒否する場合の合理的な理由として、GAOに法的権限がないこと、既に類似の検査テーマに取り組んでいること、職員・予算に余裕がないことなどが挙げられる。連邦議会からの検査

要請のうち GAO が受け入れる割合は、約 85%となっている³¹⁾。

(1) 要請者の優先順位

GAO の要請者に対する優先順位は、次の順番である³²⁾。基本的に多数党と少数党の間で優先順位に差を設けていない。

- (ア) 法令、本会議決議、本会議報告書、委員会報告書等に基づく連邦議会からの要請。
- (イ) ①上院議長代行、上院の多数党及び少数党の院内総務からの要請、②下院議長、下院の多数党及び少数党の院内総務からの要請、③検査テーマを所管している委員会・小委員会の委員長及び少数党筆頭理事からの要請。
- (ウ) 上院政府問題委員会及び下院政府運営委員会に属している連邦議員からの要請。
- (エ) 連邦議員個人からの要請。

(2) 要請時の検討事項

GAO は検査要請に優先順位を付ける場合、次の事項を検討している³³⁾。

- (ア) 検査テーマの内容。
- (イ) GAO の法的検査権限の有無。例えば検査テーマが連邦政府から資金を受けているか、また、検査テーマが連邦法に基づいて実施されているか。
- (ウ) GAO の専門的基準(Professional Standards)及び核となる価値(Core Values)への適合性。
- (エ) 必要になる検査資源の量及び費用対効果。
- (オ) 現在、担当すべき検査チームが有している業務量。
- (カ) 現在、当該要請者のために実施している他の検査の有無。
- (キ) 現在、検査テーマに関連する検査が、監察総監等により行われているかどうか。
- (ク) 現在、検査テーマが、各省庁の審議会又は裁判所で審議されているかどうか。

1. 2 検査の開始

検査チームは検査要請の受入れを通知した後 20 業務日以内に、要請者のスタッフと打合せ会議を開催し、①検査要請の目的、②検査実施計画の策定開始、③検査実施計画の策定期限などについて合意を図る。この合意事項は意図確認書(Statement of Intent)にまとめられ、合意が得られてから 10 業務日以内に、検査報告書の内容に対外的な責任を有する第一責任者(First Partner)の承認を得た後、要請者に送付される。この第一責任者は検査チームのリーダーであり、審議官又は課長(Director)クラスが充てられる。意図確認書は検査テーマがハイ・リスクの場合、検査要請評価委員会(Engagement Review Meeting : ERM)に報告される。この ERM は各戦略目標ごとに会計検査院長、担当審議官等で構成され、GAO 全体の検査の実施状況について議論するため、隔週で開催されている。

検査チームは第一責任者による意図確認書の承認後、検査対象機関に対して検査通知(Notification Letter)を送付するとともに、必要に応じて検査対象機関のスタッフと検査開始会議(Entrance Conference)を開催する。この検査開始会議は GAO の要請から 14 日以内に開催され、①検査の資源、②

31) 2006 年 7 月ウォーカー会計検査院長より。

32) GAO(2004) pp. 8-9.

33) GAO(2004) pp. 9-10.

GAO 職員の役割と責任、③検査に必要な情報、④調査の内容、⑤実地検査箇所、⑥データ及び情報の保全などについて話し合われる。

1. 3 検査実施計画の策定

検査チームはデザイン・マトリックス (Design Matrix) を用いて①検査要請の背景、②GAO 内外の関係者、③検査要請の目的、④検査に必要な情報、⑤データの収集方法、⑥データの分析方法、⑦分析結果の有用性などを明らかにする。その後、実地検査箇所、主要な作業、チームメンバーの担当作業・完了時期を設定した検査実施計画を策定する。GAO はこの検査実施計画の策定に平均で約2 ヶ月を費やしている³⁴⁾。

検査チームは検査報告書の最終的な審査を担当する第二責任者 (Second Partner) を決定する。この第二責任者は検査テーマの検査上のリスク分類に応じて決定されており、ハイ・リスクの場合は会計検査院長、最高執行責任者又は首席品質統制官 (Chief Quality Officer)、ミディアム・リスクの場合は品質・継続改善課 (Office of Quality and Continuous Improvement) 又は審議官、ロー・リスクの場合は審議官が充てられている。

検査チームは検査実施計画の策定後、要請者のスタッフと打合せ会議を開催し、検査目的、データ分析方法、検査報告書の提出期限などについて合意を図る。この合意事項は約束確認書 (Commitment Letter) にまとめられ、検査テーマがハイ・リスク又はミディアム・リスクの場合は ERM の承認後、検査テーマがロー・リスクの場合は第一責任者の承認後、要請者に送付される。

1. 4 実地検査の実施

検査チームは検査実施計画に準拠しながらデータの収集と分析を行い、検査結果をまとめるとともに報告形式を決定する。この報告形式には長文報告 (Report)、書簡 (Correspondence)、議会証言 (Testimony)、ハイリスク・シリーズ (High-Risk Series) などがある。

検査チームは実地検査終了後、検査対象機関のスタッフと打ち切り会議 (Closeout Meeting) を開催し、収集した情報に対する理解の正確性や、追加的に必要なデータの有無などを確認する。実地検査で得られる情報は、当該検査箇所にものみ限定されるため、打ち切り会議では発見事項及び勧告については、議論されない。

検査チームは要請者に対して、検査対象機関からのデータの入手可能性、入手したデータの量的・質的十分性など、検査の進捗状況について定期的に報告する。

1. 5 検査報告書(案)の作成

検査チームは検査結果に基づき、コミュニケーション分析家及び視覚アドバイザーの助言を得ながら、本文、注釈及び参考資料で構成される検査報告書(案)を作成する。

検査チームは検査報告書(案)に記述されている事実関係と分析結果の正確性について検査終了会議 (Exit Conference) の確認を受けた後、第一責任者に送付する。この検査終了会議には、検査チームのメンバーと検査対象機関の責任者が出席する。第一責任者は検査報告書(案)が GAO の主要な価値に合致していること、検査が一般に認められた政府検査基準 (Generally Accepted Government Auditing Standards : GAGAS) に準拠して行われたことなどを最終的に確認する。この GAO の主要な価値は、

34) 黒田忠司(2003)p. 60。

2004-2009 年度長期戦略計画では説明責任(Accountability)、公正(Integrity)及び信頼(Reliability)となっている。

検査チームは第一責任者の最終的な確認を得た後、検査対象機関のコメントを求める4週間以内に検査報告書(案)をERMに提出する。

検査チームは第一責任者の承認を得て、検査報告書(案)を第二責任者に提出する。第二責任者は第一責任者の判断が妥当かどうかという観点から検査報告書(案)の最終的な審査を行う。

1. 6 検査報告書(案)の送付

検査チームは第一責任者と第二責任者の意見が一致した場合、第一責任者の承認を得て、検査報告書(案)を要請者に送付する。さらに、検査対象機関のコメントを求めるため、検査対象機関にも送付する。検査対象機関に求められるコメントは、検査チームの発見事項、結論及び勧告への賛否の表明と、賛成できない場合の理論的根拠などである。コメントの提出期限は、通常30日以内で、特に理由がある場合は検査対象機関の申し出により延長を認めている³⁵⁾。

1. 7 検査報告書の送付

検査チームは検査対象機関のコメントに基づいて検査報告書(案)を修正した後、第一責任者に送付する。第一責任者は修正された検査報告書(案)が検査対象機関のコメントを公平かつ完全に反映していることを確認する。検査チームは検査対象機関が検査報告書(案)に記述された発見事項、結論及び勧告に同意しない場合、修正された検査報告書(案)を第一責任者の確認後、第二責任者に送付するとともにその同意を得る。また、検査チームは検査対象機関が検査報告書(案)に記述された発見事項、結論及び勧告に同意しない場合、ERMに報告する。

検査チームは第一責任者の最終的な承認及び議会渉外課の同意を得た後、最終的な検査報告書を要請者及び検査対象機関に送付するとともに公表する。一つの検査報告書を完成させるまでに、平均で6ヵ月と300人日を要している³⁶⁾。

2. 一般に認められた政府検査基準

次に検査の客観性・中立性を担保するための仕組みとして、GAOの検査基準を取り上げてみたい。GAOの検査は、一般に認められた政府検査基準(GAGAS)に準拠して行われている。このGAGASとは、会計検査院長が作成した政府検査基準(Government Auditing Standards : GAS)とGASで引用されている米国公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants : AICPA)が作成した財務監査及び証明業務に関する基準を包含したものである。

2. 1 GAS

GASはGAO職員だけではなく、法令等に基づいて各省庁を含めた公共部門の検査に従事する者が、検査の計画、実施及び報告の各過程において、その能力、客観性、中立性及び独立性を維持することを目的に作成されている³⁷⁾。会計検査院長はGASを1972年に初めて作成して以降度々改定しており、現在は4

35) GAO(2004)p. 17.

36) 黒田忠司(2003)p. 61.

37) GAO(2003)p. 5.

回目の改定に当たる2003年版が適用されている³⁸⁾。会計検査院長はこの2003年版GASを作成するため、諮問機関として委員長1人と連邦政府職員、州・市会計検査院職員、監査法人社員、学識経験者等を含む20人の委員で構成される政府検査基準諮問委員会を設置した。2003年版GASはこの諮問委員会の答申と公開草案に対するパブリック・コメントを考慮しながら作成された。GASは中核となる49の基準で構成されており、表2のように財務検査、証明業務及び業績検査別に、一般基準、実施基準及び報告基準の3つに分けられる。

2.2 AICPAの基準

AICPAは表3のように公認会計士が行う財務監査及び証明業務に適用される基準を作成しており、この中にはGASの財務検査及び証明業務の章で引用されているものもある。これらの基準は、財務監査及び証明業務に従事する監査人が、その責任の範囲を明らかにするとともに、監査の計画、実施及び報告の各過程において、その能力、客観性、中立性及び独立性を維持することを目的に作成されている。これらの基準に関連する基準書は、会計検査院長が特に排除しない限りGAGASに含まれるとされているが、現在までのところ、会計検査院長が関連する基準書を排除した例はない³⁹⁾。このため、GAGASには財務監査及び証明業務に関連してAICPAが作成したすべての基準書が包含される。

従ってGAGASを具体的に特定すると、①財務検査の場合はGASの第3章、第4章及び第5章とAICPAの実施基準・報告基準に関連した監査基準書(Statements on Auditing Standards)、②証明業務の場合はGASの第6章とAICPAの一般基準・実施基準・報告基準に関連した証明業務基準書(Statements on Standards for Attestation Engagements)、③業績検査の場合はGASの第3章、第7章及び第8章ということになる。

3. 業績評価

次に検査の客観性・中立性を担保するための仕組みとして、GAOの業績評価を取り上げてみたい。GAOは客観的・中立的な情報を連邦議会に提供することにより、戦略目標等が達成され、ひいては、財政上の便益が生じたり、行政サービスが改善したりなどすると認識しており、これらの検査がもたらす効果を評価することで、検査の客観性・中立性を担保しようとしている。

3.1 業績評価のフレームワーク

GAOの業績評価は、各省庁に適用される1993年政府業績・結果法(Government Performance and Results Act of 1993)の規定に準じて行われており、次のように①長期戦略計画(Strategic Plan)、②業績計画(Performance Plan)、③業績・財務報告書(Performance and Accountability Report)を作成している(図2参照)。

(1) 長期戦略計画

長期戦略計画はGAOが外部環境の変化に適切に対応しながらその使命を果たすとともに、各年度ごとに業績計画を作成する際の基本的な考え方を示すため、6ヵ年度を計画対象期間として作成されている。この長期戦略計画は、上下両院の選挙により院の構成が変わる2年ごとに連邦議会議員や各行政分野の専門家と協議しながらローリング方式で見直しが行われ、連邦議会に提出されている。GAOはこの中で戦

38) 現在、5回目の改定に当たる2006年版GASの公開草案に対するパブリック・コメントが募集されている。2006年版GASは、財務検査と証明業務の場合には2007年7月1日以降に終了する会計年度の検査に、業績検査の場合は2007年7月1日以降に開始される検査に、それぞれ適用される予定である。

39) GAO(2003)p. 62, p. 77, p. 96.

略体系, 評価指標等を設定している。

表2 GAOの政府検査基準(GAS)の体系

	財務検査	証明業務	業績検査
一般基準	第3章 1. 独立性 2. 専門的判断 3. 能力 4. 品質管理と外部のピア・レビュー	第6章 1. 基準の適切性と利用可能性	
実施基準	第4章 1. 計画と監督 2. 内部統制の理解 3. 十分な監査証拠の入手 4. 検査職員とのコミュニケーション 5. 前回の検査と証明業務の結果の検討 6. 重要な虚偽表示の検出 7. 発見事項(濫用)の要因の追跡調査 8. 検査調書の作成	第6章 1. 計画と監督 2. 十分な監査証拠の入手 3. 検査職員とのコミュニケーション 4. 前回の検査と証明業務の結果の検討 5. 内部統制の理解 6. 重要な不正行為, 違法行為, 契約条項又は補助要綱違反, 濫用の検出 7. 発見事項(不正行為, 違法行為, 契約条項又は補助要綱違反)の要因の追跡調査 8. 発見事項(濫用)の要因の追跡調査 9. 証明業務調書の作成	第7章 1. 計画 2. 監督 3. 十分な監査証拠の入手 4. 検査調書の作成
報告基準	第5章 1. 一般に認められた会計基準への準拠 2. 継続性 3. 開示情報の適正性 4. 意見表明と意見差控え 5. 一般に認められた政府検査基準への準拠 6. 内部統制と関連法令への準拠 7. 内部統制の欠陥, 為, 濫用等 8. 検査対象機関の意見不正行 9. 部外秘と機密情報 10. 報告書の発表と配付	第6章 1. 証明業務の対象と性質 2. 結論の表明 3. 結論の差控え 4. 利用の制限 5. 一般に認められた政府検査基準への準拠 6. 内部統制の欠陥, 不正行為, 濫用等 7. 検査対象機関の意見 8. 部外秘と機密情報 9. 報告書の発表と配付	第8章 1. 報告書の様式 2. 報告書の内容 3. 報告書の質 4. 報告書の発表と配付

注) はAICPAの基準を引用している部分。

(出典) 中央青山監査法人(2006) p.41を修正

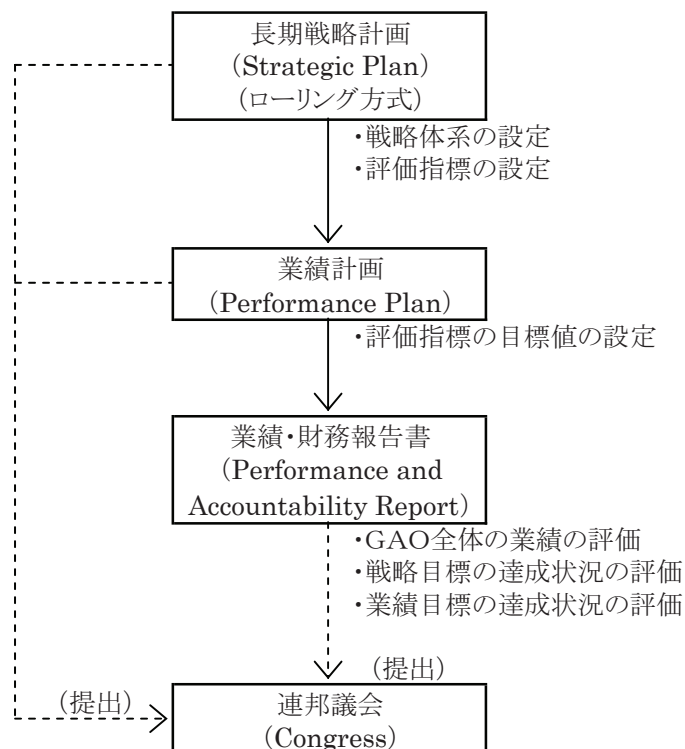
表3 AICPA の監査基準と証明業務基準の体系

	一般に認められた監査基準 (財務監査に適用)	証明業務基準 (証明業務に適用)
一般基準	<ol style="list-style-type: none"> 1. 訓練と熟練 2. 独立性 3. 職業的専門家としての正当な注意 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 訓練と熟練 2. 十分な知識 3. 基準の適切性と利用可能性 4. 独立性 5. 職業的専門家としての正当な注意
実施基準	<ol style="list-style-type: none"> 1. 計画と監督 2. 内部統制の理解 3. 十分な監査証拠の入手 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 計画と監督 2. 十分な監査証拠の入手
報告基準	<ol style="list-style-type: none"> 1. 一般に認められた会計基準への準拠 2. 継続性 3. 開示情報の適正性 4. 意見表明と意見差控え 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 証明業務の対象と性質 2. 結論の表明 3. 結論の差控え 4. 利用の制限

注) は政府検査基準 (GAS) で引用されている部分。

(出典) 中央青山監査法人 (2006) p.49 を修正

図2 GAOの業績評価のフレームワーク



(出典) 東信男 (2003) p.259を修正

(2) 業績計画

業績計画は当該年度に達成すべき具体的な目標等を報告するため、当該年度の開始までに作成され連邦議会に提出されている。この業績計画は、長期戦略計画が見直されたり、GAO の予算が連邦議会で修正されたりした場合、必要に応じて改訂されている。GAO はこの中で長期戦略計画で設定された評価指標を用いて、GAO 全体及び戦略目標(Strategic Goal)別に目標値を設定している。

(3) 業績・財務報告書

業績・財務報告書は当該年度に達成すべき具体的な目標の達成状況等を報告するため、当該年度終了後に作成され連邦議会に提出されている。GAO はこの中で業績計画で設定された評価指標の実績値を目標値と比較したりなどして、GAO 全体の業績、戦略目標の達成状況等を評価している。また、当該年度の目標値の達成状況に応じて、業績計画で設定された翌年度の目標値を改定している。

3. 2 戦略体系

GAO はその使命を果たすため、長期戦略計画において①戦略目標(Strategic Goal)、②戦略目的(Strategic Objective)、③業績目標(Performance Goal)、④主な活動(Key Effort)で構成される戦略体系を設定している(図3参照)。最上位に位置する戦略目標は4件設定されており、戦略目標の1~3は検査上の目標、戦略目標の4は組織運営上の目標となっている。また、最下位に位置する主な活動は411件設定されており、このうち検査上の戦略目標1~3に対応する331件では、各行政分野においてGAO が今後2年間に取り組むべき具体的な検査テーマが列記されている。

図3 GAOの戦略体系



(出典)GAO(2005b)p.10を修正

3. 3 評価指標・目標値

GAO 全体の業績とともに戦略目標の達成状況を定量的に評価するため、長期戦略計画においてGAO 全体及び戦略目標に適用される評価指標が設定され、さらに、業績計画においてそれぞれの具体的な目標値が設定されている。GAO 全体に適用される評価指標は、結果、顧客及び職員に大別されている。例えば

2004-2009 年度長期戦略計画では、評価指標として①財務便益、②その他便益、③勧告実施率、④勧告含有率(以上が結果)、⑤議会証言、⑥適時性(以上が顧客)、⑦新規採用率、⑧採用受諾率、⑨在職率その1、⑩在職率その2、⑪職員研修、⑫人材活用、⑬指導力、⑭職場環境(以上が職員)が採用されている。

また、戦略目標に適用される評価指標は、GAO 全体に適用される評価指標のうち財務便益、その他便益及び議会証言が採用されている。これらの評価指標は、戦略目標の 1~3 に共通になっており、目標値は GAO 全体の目標値を分割したものとなっている。

3. 4 評価結果

GAO 全体の業績及び戦略目標の達成状況の評価は、毎年度行われており、評価指標の実績値を目標値と比較することにより評価されている。2005 年度を例にとると、評価結果は表 4 及び表 5 のようになっている。GAO 全体の業績を見た場合、結果に関する目標値はすべて達成されているため、客観的・中立的な情報が連邦議会に提供されたと評価できる。一方、業績目標の達成状況の評価は、2 年ごとに行われており、当該業績目標に設定されている主な活動(Key Effort)をほぼ 100%実施した場合、達成されたと評価している。2004-2005 年度を例にとると、評価結果は表 6 のようになっている。検査上の戦略目標 1~3 に対応する 82 件の業績目標のうち 80 件の業績目標が達成されているため、ほぼすべての行政分野において検査が行われたと評価できる。

表 4 GAO 全体の業績の評価結果 (2005 年度)

	評価指標	定義	目標値	実績値	達成
結果	財務便益	発見事項・勧告による財政上の便益(増収・節減額)	375 億ドル	396 億ドル	○
	その他便益	発見事項・勧告に対する連邦議会及び連邦政府の処置済件数(サービス改善・法令改正・業務運営改善)	1000 件	1409 件	○
	勧告実施率	4 年前(2001 年度)に出された勧告のうち当該年度までに実施されたものの割合	80%	85%	○
	勧告含有率	新規に提出された検査報告書のうち勧告が含まれていたものの割合	55%	63%	○
顧客	議会証言	連邦議会で開催された公聴会で GAO 職員が証言した回数	185 回	179 回	×
	適時性	提出された検査報告書のうち提出期限を遵守したものの割合	98%	97%	×
職員	新規採用率	GAO に就職した者/新規採用予定者	97%	94%	×
	採用受諾率	GAO に就職した者/内定者	75%	71%	×
	在職率その 1	1- (定年退職を含めた退職者/GAO の定員)	90%	90%	○
	在職率その 2	1- (定年退職を除いた退職者/GAO の定員)	94%	94%	○
	職員研修	職員研修に対する GAO 職員の満足度	72%	72%	○
	人材活用	人材活用に対する GAO 職員の満足度	74%	75%	○
	指導力	幹部の指導力に対する GAO 職員の満足度	80%	80%	○
	職場環境	職場環境に対する GAO 職員の満足度	75%	76%	○

(出典) GAO (2005b) p.23 を修正

表5 戦略目標の達成状況の評価結果 (2005年度)

戦略目標	評価指標	目標値	実績値	達成
(戦略目標1)連邦議会及び連邦政府に質の高いサービスを適時に提供することにより、現在及び将来において米国民が直面する福祉と財政上の課題に対応すること	財務便益	196億ドル	156億ドル	×
	その他便益	240件	277件	○
	議会証言	78回	88回	○
(戦略目標2)連邦議会及び連邦政府に質の高いサービスを適時に提供することにより、安全保障上の脅威と地球的規模の相互依存がもたらす課題に対応すること	財務便益	94億ドル	130億ドル	○
	その他便益	300件	365件	○
	議会証言	52回	42回	×
(戦略目標3)連邦政府が21世紀の課題に対応した役割・行政運営へ転換することを支援すること	財務便益	85億ドル	110億ドル	○
	その他便益	460件	767件	○
	議会証言	55回	47回	×

(出典) GAO (2005b) p.64, p.69, p.75

表6 業績目標の達成状況の評価結果 (2004-2005年度)

(単位：件)

戦略目標	戦略目的	業績目標	主な活動	達成された業績目標	
検 査	戦略目標1	8	40	153	39
	戦略目標2	4	23	88	22
	戦略目標3	4	19	90	19
小 計		16	82	331	80
組織運営	戦略目標4	5	17	80	16
計		21	99	411	96

(出典) GAO (2005b) pp.66-67, pp.72-73, p.78, p.81

4. 品質管理

次に検査の客観性・中立性を担保するための仕組みとして、GAOの品質管理を取り上げてみたい。この品質管理とは、検査に関して一般に認められた政府検査基準(GAGAS)に準拠した方針及び手続が整備され、これらが有効に運用されていることを継続的に監視する手続のことである。また、検査と組織運営は密接に関連しているため、組織運営の客観性・中立性を確保するための仕組みについても取り上げてみたい。

4. 1 外部のピア・レビュー

政府検査基準(GAS)の一般基準では、GASに準拠して検査及び証明業務を行う公会計監査機関に対して、品質管理システムを構築することと、外部のピア・レビューを受けることを義務付けている⁴⁰⁾。このためGAOも品質管理システムを構築するとともに、少なくとも3年に1回の割合で検査及び証明業務の実施状況について外部のピア・レビューを受けている。このピア・レビューは、品質管理システムの設計上の有効性を評価するとともに、品質管理システムを構成している方針及び手続きが実際に遵守されていることに対して合理的な保証を与えるために行われる。

実績として、財務検査についてはKPMG LLPが1995年、1998年、2001年及び2004年にAICPAのピア・レビュー実施・報告基準(AICPA Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews)に準拠してピア・レビューを行った。この財務検査のピア・レビューでは、4回続けて「適正意見」が表明されている。また、業績検査についてはオーストラリア、カナダ、メキシコ、オランダ、ノルウェー、南アフリカ及びスウェーデンの各国SAI職員からなる評価チームが2004年にGASのピア・レビュー基準に準拠してピア・レビューを行った。この業績検査のピア・レビューでは、評価結果としてGAOの品質管理システムは適切に設計され、効果的に運用され、その業績検査がGASに準拠しているとの「適正意見」が表明された⁴¹⁾。

4. 2 検査諮問委員会

GAOの財務管理及び内部統制に関して会計検査院長に助言を行うため、1992年に検査諮問委員会(Audit Advisory Committee)が設立された。この検査諮問委員会は行政官の経験を有する民間人で構成されており、次の役割を果たしている。

- (ア) GAOに対する財務検査の実施状況、GAOの財務報告に係る内部統制の有効性及びGAOの業務に重大な影響を及ぼす可能性のある関連法令への準拠性について評価を行う。
- (イ) 内部監査人及び外部監査人の発見事項とこれに対するGAOの対応を評価することにより、GAOが適切でタイムリーな改善措置を講じていることを確認する。
- (ウ) 業績・財務報告書について事前に評価を行い、コメントを行う。

4. 3 GAOに対する検査

GAOは1990年首席財務官法(Chief Financial Officers Act of 1990 : CFO法)及び1994年政府管理改革法(Government Management Reform Act of 1994 : GMR法)の適用を受けないが、各省庁に適用されるCFO法及びGMR法の規定に準じて、当該年度終了後に発生主義に準拠した財務諸表を作成し、検査を受けた後、連邦議会に提出している。財務長官は連邦政府全体の連結財務諸表を作成しているが、GAOはこの連結財務諸表の連結対象になっている。財務諸表の検査は、GAOの監察総監(IG)ではなく、会計検査院長が決定した外部監査人が行っており、2005年度の場合、この外部監査人は監査法人の「Cotton & Company LLP」である。外部監査人は一般に認められた政府検査基準(GAGAS)に従って検査を行っており、①GAOの財務諸表が米国のGAAPに準拠して、その財政状態、純コスト等のすべての重要な点に関して、公正に表示しているかどうか、②GAOが財務報告(資産の保全を含む)及び関連法令への準拠に関して、有効な内部統制を維持しているかどうか、③GAOの財務管理システムが1996年連邦財務管理改

40) GAO(2003) pp. 57-58.

41) Office of the Auditor General of Canada et al.(2005) p. 1.

善法(Federal Financial Management Improvement Act of 1996)の定める3つの要件を満たしているかどうかについてそれぞれ意見を表明するとともに、④GAOの業務処理が関連法令へ違反している場合、当該事態について報告している。

IV おわりに

1921年の創設以降、連邦議会とともに歩んで来たGAOは、連邦議会の権限が大幅に強化された1970年代に大きな変貌を遂げた。つまり、ニクソン共和党政権下で起こった連邦議会復権の動きやウォーターゲイト事件を背景に1970年立法府再編法及び1974年議会予算・執行留保統制法が制定され、連邦議会の行政監視機能が強化された。この結果、連邦議会は行政監視活動の一環としてGAOに検査要請を行い、GAOはこれに対応しなければならない法的義務を負うこととなった。また、1978年監察総監法が制定され、不正行為等の防止だけでなく、経済性、効率性及び有効性の観点から監査を行う監察総監が各省庁等に設置されたことも、GAOが連邦議会からの検査要請に検査資源の大部分を投入できる環境を醸成した。

GAOの検査活動に占める連邦議会からの検査要請の比率が高まるにつれ、検査の客観性・中立性を担保するための仕組みが重要になってきた。これはGAOが連邦議会と密接な関係になり過ぎるとその独立性が損なわれ、検査結果の信頼性が揺らぐからである。このため、GAOは1972年から政府検査基準を作成したり、各省庁に適用される1993年政府業績・結果法の規定に準じた業績評価を行ったり、1995年から外部のピア・レビューを受けたりするなど、検査の客観性・中立性を担保するための仕組みを整えてきた。

我が国の会計検査院は独立型SAIであり、また、我が国には監察総監に相当する公会計監査機関が存在しないため、我が国において検査要請の割合は立法府附属型SAIであるGAOの水準までは増大しないと考えられる。しかし、検査の客観性・中立性を担保する仕組みは検査要請の多寡にかかわらず重要であるため、我が国の会計検査院においても、本稿で紹介したGAOの仕組みを参考にする価値はあると考えられる。

(参考文献)

GAO(2000) *Performance Plan Fiscal Year 2001*

GAO(2002) *INSPECTORS GENERAL: Office Consolidation and Related Issues*(GAO-02-575)

GAO(2003) *Government Auditing Standards 2003 Revision*(GAO-03-673G)

GAO(2004) *GAO's Congressional Protocols*(GAO-04-310G)

GAO(2005a) *Electronic Assistance Guide for Leading Engagements (EAGLE)*

GAO(2005b) *Performance & Accountability Report Fiscal Year 2005*

INTOSAI(1998) *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*

Office of the Auditor General of Canada et al. (2005) *International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*

President's Council on Integrity and Efficiency et al. (2004) *A Progress Report to the President Fiscal Year 2004*

東信男(2003)「各国会計検査院の業績評価ーモデル・ケースを目指してー」『会計検査研究』No. 28

黒田忠司(2003)「米国会計検査院における評価活動プロセス」『季刊行政管理研究』2003年6月号

中央青山監査法人(2006)『各国会計検査院における会計検査基準の現状と課題ーアメリカ・オーストラリアの事例よりー』（平成17年度会計検査院委託業務報告書）