

NPMにおける会計検査院の役割

—その国際的動向—

東 信 男*

(会計検査院事務総長官房上席研究調査官)

I はじめに

ニュー・パブリック・マネジメント (New Public Management : NPM) の理論を応用した行政・財政制度の改革は、1980年代の後半以降、イギリス、ニュージーランドなどのアングロサクソン系諸国を中心に行われてきたが、徐々にスウェーデン、フィンランドなどの北欧諸国やオランダ、フランスなどの大陸諸国でも行われるようになってきた。このNPMの基本原理は、政府部門に市場原理を導入するとともに、行政運営の手法をインプット統制・プロセス重視から、アウトプット (アウトカム) 統制・顧客重視へ転換することにある。具体的には、①国営企業の民営化、PPP (Public Private Partnerships) の導入などによる政府の役割の見直し、②エージェンシー機関の設置、業績評価の実施などによる「業績による管理 (Performance-based Management)」の導入、③発生主義等の企業会計的手法の導入などによる公会計・予算制度の改革という形で実践されている。

我が国でも、政策評価や独立行政法人が導入されるなど、NPMによる改革が徐々に行われており、今後、行政の効率化及び財政の健全化を図る手法として本格化することも考えられる。NPMによる改革を行った欧米先進国では、市場原理、アウトプット・アウトカム統制が有効に機能するための仕組みを導入しており、その中で、会計検査院も重要な役割を果たしている。そこで、NPMによる改革が有効に機能する上で、欧米先進国の会計検査院が果たしている役割について検証するとともに、今後、我が国の会計検査院に求められる役割についても検討することとしたい。本稿では、欧米先進国の事例として、筆者が2000年から2001年にかけて現地調査を行ったオーストラリア、ニュージーランド、イギリス及びアメリカの4ヶ国 (調査対象国の概要については、表1参照) を取り上げている。(本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、会計検査院の公式見解を示すものではない。)

*1956年生まれ。横浜国立大学経済学部，米国ロチェスター大学経営大学院 (MBA) 卒業。80年会計検査院へ。防衛検査第3課，調査課，大蔵検査課決算監理官などを経て，現職。この間，90～93年在ニューヨーク総領事館出向。

表1 調査対象国の概要

項目	オーストラリア (AU)	ニュージーランド (NZ)	イギリス (UK)	アメリカ (US)	(参考) 日本
政 体	議院内閣制・連邦制	議院内閣制	議院内閣制	大統領制・連邦制	議院内閣制
議 会	二院制	一院制	二院制	二院制	二院制
人 口 ¹⁾	1853 万人	376 万人	5820 万人	2 億 6790 万人	1 億 2564 万人
面 積 ²⁾	774 万 k m ²	27 万 k m ²	24 万 k m ²	936 万 k m ²	38 万 k m ²
GDP ³⁾	3885 億 US ドル	508 億 US ドル	1 兆 4275 億 US ドル	9 兆 8102 億 US ドル	4 兆 7640 億 US ドル
中央政府の財政規模 (年間フロー) ^{4), 5)}	1900 億 AU ドル (11 兆 9607 億円)	382 億 NZ ドル (1 兆 9320 億円)	2732 億ポンド (47 兆 2636 億円)	2 兆 7058 億 US ドル (321 兆 9902 億円)	199 兆 4664 億円
中央政府の財政規模 (年度末ストック) ^{6), 7)}	2041 億 AU ドル (12 兆 8483 億円)	651 億 NZ ドル (3 兆 2924 億円)	—	9261 億 US ドル (110 兆 2059 億円)	701 兆 2300 億円
会計年度	7月－6月	7月－6月	4月－3月	10月－9月	4月－3月

(注)

- 1) 1997 年の推計値
- 2) 1997 年の調査値
- 3) 2000 年の名目値
- 4) 2000-01 年度の年間費用(支出)総額(AU・NZ・USは発生主義ベース、UK・日本は現金主義ベース)
- 5) ()は、2001年7月～12月に適用される基準外国為替相場及び裁定外国為替相場による邦貨換算額(参考値)
- 6) 2000-01年度の年度末資産総額(日本は1999-00年度)
- 7) ()は、2001年7月～12月に適用される基準外国為替相場及び裁定外国為替相場による邦貨換算額(参考値)

(資料)

総務省(2001)世界の統計2001
 内閣府経済社会総合研究所編(2002)国民経済計算年報(平成14年版)
 AU: Department of Finance and Administration (2001) Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2001
 NZ: Treasury (2001) Financial Statements of the Government of New Zealand for the year ended 30 June 2001
 UK: HM Treasury (2001) Public Expenditure Statistical Analyses 2001-02
 US: Department of the Treasury (2002) Financial Statements of the United States Government for the year ended September 30, 2001
 日本: 会計検査院(2001)平成12年度決算検査報告(歳出純計額)
 財政事情の説明手法に関する勉強会(2001)国の貸借対照表(試案)11年度版

II 欧米先進国全体の動向

1. 「業績による管理」と会計検査院の役割

欧米先進国では、1980年代の後半以降、経済成長の停滞等に起因する財政状況の悪化に伴い、行政の効率化及び財政の健全化が求められるようになり、予算、人員などのインプット統制に重点を置いた行政運営の手法に対する限界が認識されるようになった。また、財政状況が悪化する一方で、国民の行政サービスに対する需要が増大、多様化してきたことから、限られた財源の中で各政策ごとの資源配分を合理的、効率的に行うことが重要になってきた。

このような課題に対応するため、欧米先進国の一部では、各省庁又は各エージェンシー機関の執行責任者に、予算、人事などについての裁量権を与える一方で、達成すべき目標を設定し、その達成度の測定に基づいて業績評価を行うことにより、成果・業績の向上を図る行政運営の手法、いわゆる「業績による管理」が導入されている。この「業績による管理」では、議会の内閣に対する統制を保つため、事前に各政策ごと又は各エージェンシー機関ごとに目標と定量的な業績目標を設定した業績計画が策定されるとともに、事後に業績目標の実績値を集計した業績報告が作成され、議会に提出されている。

業績評価は各省庁等の自己評価であり、また、評価結果を反映した予算案等の審議は議会で行われることから、議会にとって、「業績による管理」が有効に機能するためには、評価の質的向上が図られることと、評価結果に対する信頼性が確保されることが不可欠である。特に、評価結果に対する信頼性を確保するためには、議会に代わり第三者が、各省庁等の評価結果について、①各政策の目標が明確に設定されていること、②各政策の効果を的確に評価できるような業績指標が選定されていること、③各政策の目標を

達成する上で最も効率的・効果的な行政手段が採用されていること、④業績指標の目標値が適切な水準に設定されていること、⑤業績指標の実績値が正確でバイアスがないこと、などを検証することが求められる。

このような役割を果たすためには、①政策を実施した内閣からの独立性、②各省庁のすべての政策に対応できるだけの組織的規模、③行政実務に関する知識、などの要件が必要であることから、NPMによる改革を行った欧米先進国では、会計検査院がこの役割を果たしている。その具体的な活動内容は、Ⅲの欧米先進国各国の動向の通りである。

2. 公会計・予算制度の改革と会計検査院の役割

欧米先進国では、1980年代の後半以降、経済構造の成熟化、高齢化社会の進行に伴い、政府部門の持続可能性が問われるようになり、政府部門が保有する資産と負債の状況、国民が将来負担することになる税・社会保険料などについての説明責任が求められるようになった。また、各政策又は各エージェンシー機関の成果・業績を3E（経済性、効率性及び有効性）の観点から評価する業績評価制度の導入に伴い、経済性及び効率性の観点からの評価を行う上で、各政策ごと又は各エージェンシー機関の業務ごとのコストを把握することが必要になってきた。さらに、政府部門の財政状況の実態が明らかになるとともに、3Eの観点からの業績評価が行われるにつれ、これらの財務・業績情報を予算にフィードバックさせるための仕組みが求められるようになってきた。

このような課題に対応するため、欧米先進国の一部では、公会計に発生主義等の企業会計的手法が導入されたり、予算に発生主義、アウトプット型編成方式が導入されるなど、公会計・予算制度の改革が行われている。この新たな公会計・予算制度では、議会の内閣に対する統制を保つため、事前に各政策ごとの予算額等を計上した予算案が編成されるとともに、事後に貸借対照表、行政コスト計算書などの財務諸表が作成され、議会に提出されている。

発生主義に準拠して作成された財務諸表には各省庁の主観的判断が含まれており、また、財務諸表の財務データを反映した予算案等の審議は議会で行われることから、議会にとって、企業会計的手法を導入した公会計制度が有効に機能するためには、発生主義会計の質的向上が図られることと、財務諸表に対する信頼性が確保されることが不可欠である。特に、財務諸表に対する信頼性を確保するためには、議会に代わり第三者が、各省庁等の財務諸表について、①政府会計基準・関係法令に準拠して作成されていること、②各省庁等の財政状態、行政コストなどを適正に表示していること、などを検証することが求められる。

このような役割を果たすためには、①財務諸表を作成した内閣からの独立性、②不適切な政府会計基準・関係法令の是正改善を求めることができる法的権限、③行政実務に関する知識、などの要件が必要であることから、NPMによる改革を行った欧米先進国では、会計検査院がこの役割を果たしている。その具体的な活動内容は、Ⅲの欧米先進国各国の動向の通りである（各国会計検査院の概要については、表2参照）。

表2 各国会計検査院の概要

(2000-01年度)

項目	オーストラリア	ニュージーランド	イギリス	アメリカ	(参考) 日本
会計検査院の名称	Australian National Audit Office (ANAO)	Audit Office (AO)	National Audit Office (NAO)	General Accounting Office (GAO)	会計検査院
設置根拠	Auditor-General Act 1997	Public Audit Act 2001	National Audit Act 1983	Budget and Accounting Act of 1921	日本国憲法
地位	議会に所属	議会に所属	議会に所属	議会に所属	国会内閣司法から独立
職員数 ¹⁾	283人	271人	750人	3110人	1254人
年間費用(支出)総額 ^{2) 3)}	4814万AUドル (30億3046万円)	3554万NZドル (17億9744万円)	5503万ポンド (95億2019万円)	4億1551万USドル (494億4569万円)	161億2652万円
業績検査と財務検査の比率 ^{4) 5)}	40 : 60	7 : 93	36 : 64	77 : 23	業績検査と財務検査の区別は、行われていない。
年間業績検査報告件数	46件	12件	53件	786件	
年間財務検査報告件数	293件	4007件	640件	101件	
財務諸表検査の委託比率 ⁶⁾	約25%	約30%	約17%	0%	0%

(注)

- 1) 日本の会計検査院は予算定員
 - 2) ANAO・AO・GAOは発生主義ベース、NAO・日本の会計検査院は現金主義ベース
 - 3) ()は、2001年7月～12月に適用される基準外国為替相場及び裁定外国為替相場による邦貨換算額(参考値)
 - 4) 費用ベース
 - 5) AOの財務検査には、サービス業績報告書(非財務情報)の検査を含む。
 - 6) 財務諸表検査を監査法人に委託している比率で、ANAO・AOは2001年、NAOは2000年の現地調査結果(資料)
- ANAO (2001) Annual Report 2000-01
 AO (2001) Annual Report 2000-01
 NAO (2001) Annual Report 2001等
 GAO (2002) Performance and Accountability Report 2001等
 会計検査院(2001)平成12年度決算検査報告(会計検査院所管支出済歳出額)

III 欧米先進国各国の動向

1. オーストラリア

1.1 業績による管理

(1) 制度の概要

オーストラリアでは、1997年の政府決定に基づき、1999-00年度から発生主義と業績評価を予算に組み込んだ制度(Accrual-based Outcomes and Outputs Framework: AOOOF)が導入されている。AOOFでは、各省庁は、当該年度の予算書(Portfolio Budget Statements)の中で、①達成すべきアウトカム(目標)を設定すること、②アウトカムの達成状況を評価するために必要な業績目標を設定すること、③アウトカムを達成するために必要なアウトプット(行政活動)を設定すること、④アウトプットの達成状況を評価するために必要な業績目標(質・量・価格)を設定することが求められている。これらのアウトカム・アウトプットに係る業績目標の達成状況については、業績報告が作成され、当該省庁の年度報告書(Annual Report)の一部として議会(Parliament)に提出されている。

(2) 会計検査院の役割

オーストラリアの「業績による管理」において、会計検査院(Australian National Audit Office: ANAO)は、次のような役割を果たしている。

A 連邦政府全体の業績評価の定着と質的向上

ANAOは、連邦政府全体としての業績評価の質的向上を図るため、2001年に10省庁の実態調査に基づ

いた包括的な報告書¹⁾を作成しており、その中で、①アウトカムの達成状況を評価するのに相応しくない業績指標が選定されていること、②業績指標の目標値が適切に設定されていないこと、③業績指標の実績値が正確性・信頼性に欠けること、などについて指摘するとともに、各省庁の優良事例を紹介している。

イ 各省庁の業績報告に対する信頼性の確保

ANAOは、各省庁の業績報告を悉皆的に検査してはいないが、必要に応じ、業績検査の対象として特定の省庁の業績報告を個別に検査し、その信頼性の確保に貢献している。例えば、2001年の報告書²⁾で、自然遺産基金（Natural Heritage Trust）について、業績データの正確性・信頼性の向上を図るために検証システムを導入することを勧告したり、また、同年の報告書³⁾で、国税庁（Australian Taxation Office）について、アウトカムとアウトプットの関連性を明確にするために中間アウトカム目標を導入することを勧告したりなどしている。

1. 2 公会計制度の改革

(1) 改革の概要

オーストラリアでは、各省庁は、1992年の政府決定に基づき、1994-95年度から発生主義に準拠した財務諸表を作成し、当該省庁の年度報告書の一部として議会に提出している。この各省庁による財務諸表の作成は、1997年財務管理・報告法（Financial Management and Accountability Act 1997：FMAA）により、法制化されている。また、財務・行政省（Department of Finance and Administration：DOFA）は、FMAAに基づき、1996-97年度から省庁、公社（Commonwealth Authority）、国営企業（Commonwealth Company）などを連結した連邦政府全体の財務諸表（Consolidated Financial Statements：CFS）を作成し、議会に提出している。

(2) 会計検査院の役割

オーストラリアの公会計制度の改革において、会計検査院（ANAO）は、次のような役割を果たしている。

ア 発生主義会計の定着と質的向上

(ア) オーストラリアでは、発生主義会計の導入に当たり、1992-93年度からパイロット・プロジェクトを実施し、その対象となる省庁を漸次拡大している。ANAOは、連邦政府全体に発生主義会計を着実に定着させるため、1994年にパイロット・プロジェクトの実施状況について包括的な報告書^{4) 5)}を作成しており、その中で、①発生主義会計の知識・経験を有している職員が少ないこと、②発生主義会計の財務管理上の利点が理解されていないこと、③会計事務職員への研修が十分に行われていないこと、などについて指摘するとともに、事態の改善を図るための勧告を行っている。

(イ) ANAOは、各省庁の財務諸表の質的向上を図るため、1996年に連邦政府会計基準（Australian Accounting Standards）に準拠した財務諸表の作成方法について標準的な手引書⁶⁾を作成しており、そ

1) ANAO (2001-02) Performance Information in Portfolio Budget Statements (No.18)

2) ANAO (2000-01) Performance Information for Commonwealth Financial Assistance under the Natural Heritage Trust (No.43)

3) ANAO (2000-01) ATO Performance Reporting under the Outcomes and Outputs Framework (No.46)

4) ANAO (1993-94) Accrual Reporting: Are Agencies Ready? (No.32)

5) ANAO (1994-95) Accrual Reporting: Are Agencies Ready? (No.16)

6) ANAO (1996) AMODEL (Agency, Non-Commercial Authority) Illustrative Financial Statements

の中で、①財務諸表の標準的な様式・内容、②財務諸表上の各項目の計上・分類基準、③財務諸表上の各項目の評価基準、などについて解説を行うとともに、具体的な事例を紹介している。なお、ANAOは、その後、制度変更、各省庁の要望などを反映した改訂版を毎年度作成している。

(ウ) ANAOは、発生主義会計がもたらす財務データの有効活用を図るため、1999年に7省庁の実態調査に基づいた包括的な報告書⁷⁾を作成しており、その中で、①財務データに基づいた目標が設定されていないこと、②財務データが意思決定に利用されていないこと、③財務データが業績評価に利用されていないこと、などについて指摘するとともに、事態の改善を図るための勧告を行っている。また、ANAOは、発生主義会計の質的向上を図るため、1996年から現在(2002年5月)までに、標準的な手引書(Better Practice Guideシリーズ)を28冊作成しており、その中で、①資産等の会計処理、②内部監査の実施方法、③財務情報システムの設計方法、などについて解説するとともに、各省庁の優良事例を紹介している。

イ 財務諸表に対する信頼性の確保

(ア) 各省庁が作成することとされている財務諸表の構成については、DOFAの省令(Financial Management and Accountability Orders)において具体的に規定されている。この省令によると各省庁は、財務諸表として、①運営収支計算書(Statement of Financial Performance)、②貸借対照表(Statement of Financial Position)及び③キャッシュ・フロー計算書(Statement of Cash Flows)を作成することとされている。ANAOは、FMAAに基づき、これらの財務諸表を検査することとされており、①財務諸表がDOFAの省令に準拠して作成されているかどうか、②財務諸表が当該省庁の運営収支、財政状態及び資金収支を適正に表示しているかどうか、について意見を表明している。ANAOの検査報告書(Independent Audit Report)は、財務諸表とともに当該省庁の年度報告書の一部として議会に提出されており、すべての省庁の財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

(イ) DOFAが作成することとされている連邦政府全体の財務諸表(CFS)の構成については、FMAA施行令(Financial Management and Accountability Regulations 1997)において具体的に規定されている。この施行令によるとDOFAは、CFSとして、①運営収支計算書、②貸借対照表及び③キャッシュ・フロー計算書を作成することとされている。ANAOは、FMAAに基づき、これらのCFSを検査することとされており、①CFSがFMAA施行令に準拠して作成されているかどうか、②CFSが連邦政府の運営収支、財政状態及び資金収支を適正に表示しているかどうか、について意見を表明している。ANAOの検査報告書は、CFSとともに議会に提出されており、連邦政府のCFSに対する信頼性の確保に貢献している。

1. 3 NPMのその他の分野における会計検査院の役割

オーストラリアのNPMにおいて、会計検査院(ANAO)は、上記1.1及び1.2以外に、次のような役割を果たしている。

ア エージェンシー機関の検査

オーストラリアでは、政策実施機能のエージェンシー化はほとんど行われていないが、その例外として、センターリンク(Centrelink)が設立されている。このセンターリンクは、1997年連邦サービス提供機関法(Commonwealth Service Delivery Agency Act 1997)に基づき、社会保険省(Department of Social Security)から分離・独立して設立されたエージェンシー機関である。各省庁は、センターリンクとビジネス・パートナーシップ契約(Business Partnership Agreement)を締結し、社会保険の給付事務等のサ

7) ANAO (1999-00) Use of Financial Information in Management Reports (No.2)

ービスを購入することになっている。ANAOは、このエージェンシー機関の効率性・有効性を評価するため、2000年にセンターリンクについて個別の業績検査を行い、その報告書⁸⁾の中で、①地方支局への予算・定員配分が業務量に見合っていないこと、②地方支局の業績データが統一的に把握されていないため、相互比較やセンターリンク全体としての評価ができないこと、③効率性を評価するために不可欠な原価計算システムが整備されていないこと、などについて指摘するとともに、事態の改善を図るための勧告を行っている。

イ 公社・国営企業の検査

オーストラリアでは、各公社・国営企業は、1997年公社・国営企業法（Commonwealth Authorities and Companies Act 1997：CACA）に基づき、発生主義に準拠した財務諸表を作成している。ANAOは、CACAに基づき、各公社・国営企業の財務諸表検査を行っているが、その検査報告書は、財務諸表とともに当該公社・国営企業の年度報告書の一部として、所管省庁を通じて議会に提出されており、すべての公社・国営企業の財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

また、公社・国営企業のうち、GBE（Government Business Enterprise）に分類される連邦政府全額出資の株式会社等については、向こう3ヶ年度程度の業績目標を設定した業績計画書（Corporate Plan）の作成も義務付けられている。ANAOは、GBE全体としての業績評価の質的向上を図るため、2000年にすべてのGBEの実態調査に基づいた包括的な報告書⁹⁾を作成しており、その中で、①GBEの一部では、業績計画書が所管大臣に提出されていないこと、②加重平均資本コスト等の財務データに基づいた目標が設定されていないこと、③年度報告書に業績目標の達成状況に関する業績報告が含まれていないこと、などを指摘するとともに、事態の改善を図るための勧告を行っている。

ウ 国営企業の民営化等の検査

オーストラリアでは、財政状況の悪化に伴う連邦政府の役割の見直しの中で、1993年以降、公社の資産売却及び国営企業の民営化が本格的に行われており、その資産・株式売却収入は、連邦政府の財政収支の改善に大きく貢献している。ANAOは、これらの資産売却・民営化が連邦政府の財政収支、国内市場の競争条件などに及ぼしている影響を評価するため、鉄道、航空などの分野の公社の資産売却及び国営企業の民営化について、個別の業績検査を行っている。例えば、1995年の報告書¹⁰⁾では、オーストラリア・ナショナル鉄道株式会社（Australian National Line Limited）について、経常収支の黒字転換が見込まれないにもかかわらず株式売却が検討されていることを指摘したり、また、1999年の報告書¹¹⁾では、連邦空港公社（Federal Airports Corporation）について、資産売却に要するコストを削減するために外部コンサルタントの雇用を競争契約で行うことを勧告したりなどしている。

2. ニュージーランド

2.1 業績による管理

(1) 制度の概要

ニュージーランドでは、1988年政府部門法（State Sector Act）に基づき、1989年から所管大臣と各省

8) ANAO (1999-00) Planning and Monitoring for Cost Effective Service Delivery - Staffing and Funding Arrangements - Centrelink (No.43)

9) ANAO (2000-01) Agencies' Performance Monitoring of Commonwealth Government Business Enterprises (No.15)

10) ANAO (1995-96) Matters Relating to the Proposed Sale of ANL Ltd (No.2)

11) ANAO (1998-99) Phase 2 of the Sales of the Federal Airports (No.48)

庁の次官（Chief Executive：CE）との間で業績契約（Performance Agreement）が締結され、その中で、CEが達成すべき業績目標が設定されている。また、1993年から所管大臣と各省庁のCEとの間で購入契約（Purchase Agreement）が締結され、その中で、CEが大臣に提供すべきアウトプットの内容とともに、その質、時期、量、コストなどに関する業績目標が具体的に設定されている。これらの業績目標の達成状況については、業績報告が四半期ごとに、所管大臣に提出されている。

一方、各省庁は、1989年財政法（Public Finance Act 1989：PFA）に基づき、年度計画書（Departmental Forecast Report：DFR）を作成し、議会（House of Representatives）に提出しており、その中で、当該省庁が達成すべき業績目標が設定されている。DFRにおける業績目標は、購入契約で設定されたアウトプットの内容等に対応しており、その達成状況については、サービス業績報告書（Statement of Objectives and Service Performance：SOSP）が作成され、当該省庁の年度報告書（Annual Report）の一部として議会に提出されている。

（2）会計検査院の役割

ニュージーランドの「業績による管理」において、会計検査院（Audit Office：AO）は、次のような役割を果たしている。

ア 政府全体の業績評価の定着と質的向上

AOは、政府全体としての業績評価の質的向上を図るため、2001年及び2002年に包括的な報告書^{12) 13)}を作成しており、その中で、①アウトカム目標とアウトプット業績指標との関連性を確保する方法、②信頼性の高い業績データを収集する方法、③年度報告書に掲載すべき業績情報を選定する方法、などについて解説を行うとともに、各省庁等の優良事例を紹介している。

イ 各省庁の業績報告に対する信頼性の確保

AOは、PFAに基づき、各省庁が作成したサービス業績報告書（SOSP）を検査することとされており、SOSPが業績目標の達成状況を適正に表示しているかどうか意見を表明している。AOの検査報告書（Report of the Audit Office）は、SOSPとともに当該省庁の年度報告書の一部として議会に提出されており、すべての省庁の業績報告に対する信頼性の確保に貢献している。また、AOは、この検査報告書に加え、各省庁の財務統制システム、財務情報システムなどを管理上の視点から評価した財務評価報告書（Financial Review）を作成しており、当該省庁のSOSPを審議する議会の特別委員会（Select Committee）に提出し、その参考に供している。

2. 2 公会計制度の改革

（1）改革の概要

ニュージーランドでは、各省庁は、1989年財政法（PFA）に基づき、1991年から発生主義（General Accepted Accounting Practice：GAAP）に準拠した財務諸表を作成し、当該省庁の年度報告書の一部として議会に提出している。また、大蔵省（Treasury）は、PFAに基づき、1993年から省庁、クラウン・エンティティ（Crown Entity）、国営企業（State-Owned Enterprise）などを連結した政府全体の財務諸表（Financial Statements of the Government of New Zealand：FSGNZ）を作成し、議会に提出している。

12) AO (2001) Reporting Public Sector Performance - 1st edition

13) AO (2002) Reporting Public Sector Performance - 2nd edition

一方、各省庁は、PFAに基づき、1991年から発生主義とアウトプット別編成方式に基づいた予算を作成している。この予算制度では、予算要求書（Estimates of Appropriations）に計上されている予算額は、所管大臣と各省庁の次官（CE）が購入契約で合意したアウトプットのコストを集計したものとなっている。

（２）会計検査院の役割

ニュージーランドの公会計制度の改革において、会計検査院（AO）は、次のような役割を果たしている。

ア 発生主義会計の定着と質的向上

（ア）AOは、1978年から当時の院長（Auditor-General, Fred Shailes）が発生主義会計の導入を提唱していたこともあって¹⁴⁾、公会計制度の改革に積極的に関与しており、例えば、PFAの制定に当たっては、法案を審議した議会の財政・歳出委員会（Finance and Expenditure Committee）に職員をアドバイザーとして派遣している。また、ニュージーランドでは、1991年から段階的に発生主義会計に移行しており、AOは、政府全体に発生主義会計を着実に定着させるため、各段階において各省庁ごとに、開始貸借対照表の検査、半期財務諸表の検査などを行っている。

（イ）ニュージーランドのGAAPは、1992年に会計士協会（Institute of Chartered Accountants）に設置された財務報告基準審議会（Financial Reporting Standard Board：FRSB）が原案を作成し、独立機関である会計基準評価審議会（Accounting Standard Review Board）が審議・決定している。FRSBは、10名の委員により構成されているが、そのうち一人は、AOの院長補（Assistant Auditor-General）であり、FRSBの副議長を勤めている。

イ 財務諸表に対する信頼性の確保

（ア）各省庁は、財務諸表として前記 2. 1（1）で述べたサービス業績報告書（SOSP）に加え、①運営収支計算書（Statement of Financial Performance）、②貸借対照表（Statement of Financial Position）③キャッシュ・フロー計算書（Statement of Cash Flows）などを作成することとされている。AOは、PFAに基づき、これらの財務諸表を検査することとされており、①財務諸表がGAAPに準拠して作成されているかどうか、②財務諸表が当該省庁の運営収支、財政状態などを適正に表示しているかどうか、について意見を表明している。AOの検査報告書は、財務諸表とともに各省庁の年度報告書の一部として議会に提出されており、すべての省庁の財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

（イ）大蔵省は、政府全体の財務諸表（FSGNZ）として、①運営収支計算書、②貸借対照表、③キャッシュ・フロー計算書などを作成することとされている。AOは、PFAに基づき、これらのFSGNZを検査することとされており、①FSGNZがGAAPに準拠して作成されているかどうか、②FSGNZが政府の運営収支、財政状態などを適正に表示しているかどうか、について意見を表明している。AOの検査報告書は、FSGNZとともに議会に提出されており、政府のFSGNZに対する信頼性の確保に貢献している。

（ウ）ニュージーランドでは、1994年財政責任法（Fiscal Responsibility Act 1994：FRA）に基づき、毎年度の予算策定過程で財政戦略報告書（Fiscal Strategy Report：FSR）が作成され、その中で、純債務（Net Debt）を景気循環の中で平均的にGDPの20%以下にするなどの財政目標が設定されている。財政目標を設定している欧米先進国では、通常、財政指標は国民経済計算（SNA）から算出されるものを採用

14) AO (1978) Report of the Controller and Auditor-General on Financial Management in Administrative Government Departments

しているが、ニュージーランドでは、GDPを除き、純債務等の財政指標は、すべてAOの検査の対象となる財務諸表（FSGNZ）から算出されるものを採用している。また、FRAに基づき、毎年度の予算策定過程で政府全体の予測財務諸表（Forecast Financial Statements：FFS）も作成されている。政府の財政運営に対する評価は、FSRとFFSで設定された目標値・予測値と実績値を比較することにより行われているが、AOは、FSGNZ検査において実績値を検証することにより評価の信頼性を高めている。

2. 3 NPMのその他の分野における会計検査院の役割

ニュージーランドのNPMにおいて、会計検査院（AO）は、上記2. 1及び2. 2以外に、次のような役割を果たしている。

ア エージェンシー機関の検査

ニュージーランドでは、1989年財政法（PFA）に基づき、クラウン・エンティティが省庁外に設立されており、その中には、政策実施機能を担うエージェンシー機関（Crown Agent：CA）も含まれている。このCAは、PFAに基づき、向こう3ヶ年度の業績目標を設定した業績計画書（Statement of Intent）を作成し、その達成状況についてサービス業績報告書（Statement of Service Performance：SSP）を作成している。また、各CAは、PFAに基づき、発生主義（GAAP）に準拠した財務諸表を作成している。AOは、PFAに基づき、CAのSSP及び財務諸表の検査を行っているが、その検査報告書は、SSP及び財務諸表とともに当該CAの年度報告書の一部として、所管省庁を通じて議会に提出されており、すべてのCAの業績報告及び財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

また、AOは、各省庁のクラウン・エンティティに対するガバナンスを高めるため、1996年に6クラウン・エンティティの実態調査に基づいた包括的な報告書¹⁵⁾を作成しており、その中で、①所管大臣によるクラウン・エンティティへの統制が適切に行われていないこと、②クラウン・エンティティの業績評価が適切に行われていないこと、③クラウン・エンティティの長官に高額な報酬が支払われていること、などについて指摘するとともに、事態の改善を図るための勧告を行っている。

イ 国営企業の検査

ニュージーランドでは、政府の生産・商業活動は、1986年国営企業法（State-Owned Enterprises Act 1986：SOEA）に基づき、国営企業が行うこととされ、1987年以降、電力（Electricity Corporation of New Zealand Limited）、通信（Telecom Corporation）などの分野で株式会社形態の国営企業が設立されている。この国営企業は、SOEAに基づき、発生主義（GAAP）に準拠した財務諸表を作成している。AOは、SOEAに基づき、各国営企業の財務諸表検査を行っているが、その検査報告書は、財務諸表とともに当該国営企業の年度報告書の一部として、所管省庁を通じて議会に提出されており、すべての国営企業の財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

また、AOは、必要に応じ、特定の国営企業について個別の業績検査を行っている。例えば、2000年の報告書¹⁶⁾で、ニュージーランド空港株式会社（Airways Corporation of New Zealand Limited）について、外国企業との合弁会社（National Air Traffic Services Consortium）の設立に伴い、航空管制システムの調達先を従来の国内企業から合弁先の外国企業に変更したため、国内企業の利益を害していると指摘している。

15) AO (1996) Report of the Controller and Auditor-General on Governance Issues in Crown Entities

16) AO (2000) Airways Corporation of New Zealand Limited: Review of Certain Matters Concerning the National Air Traffic Services(UK) Consortium

ウ 地方公共団体の検査

各地方公共団体は、1974年地方政府法（Local Government Act 1974）に基づき、業績目標を設定した年度計画書（Annual Plan）を作成し、その達成状況について業績報告を作成している。また、各地方公共団体は、1989年地方政府改正法（Local Government Amendment Act 1989）に基づき、発生主義（GAAP）に準拠した財務諸表を作成している。AOは、1977年財政法（Public Finance Act 1977）に基づき、各地方公共団体の業績報告及び財務諸表の検査を行っているが、その検査報告書は、業績報告及び財務諸表とともに当該地方公共団体の年度報告書の一部として公表されており、すべての地方公共団体の業績報告及び財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

また、AOは、必要に応じ、地方公共団体について、個別に又は特定のテーマに基づいた包括的な業績検査を行っている。例えば、AOは、地方公共団体全体としての財務管理の質的向上を図るため、1994年及び1999年に広範囲に及ぶ地方公共団体の実態調査に基づいた包括的な報告書を作成しており、その中で、発生主義会計が生み出す財務データを活用した財務分析の手法を紹介したり¹⁷⁾、また、行政サービスの外部委託化について優良事例を紹介したり¹⁸⁾などしている。

3. イギリス

3. 1 業績による管理

(1) 制度の概要

イギリスでは、1988年のネクスト・ステップス（Next Steps）に基づき、政策実施機能を担うエイジェンシー（Executive Agency：EA）が省庁内に設立されている。このEAは、1992年の政府決定に基づき、業績目標を設定した年度計画書（Business Plan）を作成しており、その達成状況については、業績報告が作成され、当該EAの年度報告書（Annual Report and Accounts）の一部として議会に提出されている。

また、各省庁は、1998年の政府決定に基づき、包括的歳出見直し（Comprehensive Spending Review：CSR）の中で1999～2002年度公的サービス合意（Public Service Agreement：PSA）を作成しており、その中で、各省庁が当該3ヶ年度間に達成すべき政策目的（Objective）と業績目標（Performance Target）が設定されている。現在は、PSAの2巡目に当たる2001～2004年度PSAとともに、このPSAを達成するための具体的な行政活動を定めた2001～2004年度サービス提供合意（Service Delivery Agreement）が業績評価のベースとなっている。これらの業績目標の達成状況については、業績報告が作成され、当該省庁の年度報告書（Departmental Annual Report）の一部として議会に提出されている。

(2) 会計検査院の役割

イギリスの「業績による管理」において、会計検査院（National Audit Office：NAO）は、次のような役割を果たしている。

ア 政府全体の業績評価の定着と質的向上

(ア) NAOは、政府全体としての業績評価の質的向上を図るため、2000年にEA等の業績評価について、

17) AO (1994) a Guide to Monitoring the Financial Condition of Local Authorities

18) AO (1999) Contracting out Local Authority Regulatory Functions

過去の業績検査及び個別のEAの依頼により行った業績報告の検証作業に基づいた包括的な報告書¹⁹⁾を作成しており、その中で、①当該EA等の活動を評価するのに相応しい業績指標の選定方法、②質の高い業績データの収集方法、③説明度を高める業績報告の書き方、などについて解説するとともに、各EA等の優良事例を紹介している。

(イ) PSAでは、設定された業績指標の定義、測定方法、データ源などを記述したテクニカル・ノート (Technical Note) が策定されている。このテクニカル・ノートは、各省庁が原案を作成し、テクニカル検討委員会 (Technical Review Panel) において審議・見直しが行われているが、NAOは、そのメンバーとして、アドバイザーの役割を担っている。

(ウ) NAOは、政府全体としての業績評価の質的向上を図るため、2001年に各省庁の業績評価 (PSA) について、17の主要な省庁の実態調査に基づいた包括的な報告書²⁰⁾を作成しており、その中で、①当該省庁の政策を評価するのに相応しい業績指標の選定方法、②質の高い業績データの収集方法、③業績目標の達成度を高める方法、などについて解説するとともに、各省庁の優良事例を紹介している。

イ 各EA及び各省庁の業績報告等に対する信頼性の確保

(ア) NAOは、各EAの業績報告を悉皆的に検査してはいないが、必要に応じて業績検査の対象として特定のEAの業績報告を個別に検査したり、EAの依頼に応じて当該EAの業績報告を個別に検査している。NAOの検査が行われた場合、その検査報告書は、業績報告とともに年度報告書の一部として議会に提出されており、当該EAの業績報告に対する信頼性の確保に貢献している。

(イ) NAOは、現在のところ、PSAに対応した各省庁の業績報告について、信頼性の確保を目的とした個別の検査を行っていないが、今後の課題として取り組む方針である。その背景として、業績報告の外部検査の必要性等について検討を行っていた上院のプロジェクト・チームは、2001年に報告書 (シャーマン・レポート)²¹⁾ を発表し、その中で、NAOが各省庁の業績報告の検査を行うことなどを勧告している。この勧告を踏まえ、NAOは、同年にPSAを所管している大蔵省 (HM Treasury) 等と共同で、①評価対象政策と業績指標の関連性、②業績データの正確性・信頼性、③業績報告の明確性などを検証するためのチェックリストを掲載した標準的な手引書²²⁾ を作成しており、各省庁の業績報告を悉皆的に検査するための準備作業を進めている。

(ウ) イギリスでは、1998年に制定された財政安定化規律 (Code for Fiscal Stability) に基づき、一般政府の純債務残高の対GDP比を40%以下にするなどの財政目標が設定されている。包括的歳出見直し (CSR) では、この財政目標に従って、税収等の一定の財政予測の下で、CSRの対象となる3ヶ年度分の歳出総額が決定され、PSAで設定された業績目標を達成するための財源に充当されている。このように、財政予測は、イギリスの「業績による管理」において、財政的な枠組みを決定する重要な要因になっていることから、NAOは、その信頼性を確保するため、財政安定化規律に基づき、①税収の前提となる経済成長率・金利・物価上昇率、②民営化に伴う株式売却収入の前提となる株価、③北海油田収入の前提となる原油価格、などの財政予測の諸前提について検査することが義務付けられている。

19) NAO (1999-00) Good Practice in Performance Reporting in Executive Agencies and Non-Departmental Public Bodies (HC272)

20) NAO (2000-01) Measuring the Performance of Government Departments (HC301)

21) Report by Sharman (2001) Holding to Account - The Review of Audit and Accountability for Central Government

22) NAO et al. (2001) Choosing the Right FABRIC - a Framework for Performance Information

3. 2 公会計制度の改革

(1) 改革の概要

イギリスでは、エージェンシー（EA）は1988-89年度から発生主義（UK GAAP）に準拠した財務諸表を作成しており、当該EAの年度報告書の一部として議会に提出している。また、各省庁は、1999-00年度から発生主義に準拠した財務諸表（本省に所管のEA等を連結したもの）を作成し、議会に提出している。この各省庁の財務諸表の作成は、2000年に制定された政府資源・会計法（Government Resource and Accounts Act：GRAA）により、法制化されている。なお、大蔵省は、GRAAに基づき、各省庁を連結した政府全体の財務諸表（Whole of Government Accounts：WGA）を作成することとされており、2000-01年度からの試行期間を経て、2005-06年度から正式に議会に提出することとしている。

(2) 会計検査院の役割

イギリスの公会計制度の改革において、会計検査院（NAO）は、次のような役割を果たしている。

ア 発生主義会計の定着と質的向上

(ア) イギリスでは、政府会計基準として、1997年に資源会計マニュアル（Resource Accounting Manual：RAM）が作成されている。このRAMは、大蔵省において、原案が作成され、その後、制度変更や実態を反映した改訂が行われているが、NAOは、大蔵省の原案・改訂版の作成に協力している。また、RAMの原案・改訂版は、1996年に大蔵省に設置された財務報告諮問委員会（Financial Reporting Advisory Board：FRAB）において審議・決定されているが、NAOの院長補（Assistant Auditor General）は、FRABのメンバーとして、NAOの意見を述べている。

(イ) イギリスでは、各省庁は、1998年から4段階（Trigger Point：TP）の準備過程を経て、資源会計・予算制度（Resource Accounting and Budgeting）に移行しているが、NAOは、政府全体に発生主義会計を着実に定着させるため、各TPにおいて次のTPに進むための検査を行っている。例えば、NAOは、各省庁ごとに、TP 1では会計規程の検査、TP 2では開始貸借対照表の検査、TP 3では試行財務諸表の検査を行い、その結果を下院決算委員会に報告²³⁾している。

(ウ) NAOは、TPの開始に先立ち、各省庁の試行財務諸表の質的向上を図るとともにその検査を効率的に行うため、1997年にRAMを補完する標準的な手引書²⁴⁾を作成しており、その中で、①試行財務諸表の作成手続き、②内部統制の体制作り、③NAOによる試行財務諸表検査の受検手続き、などについて各省庁が対応すべき事項を助言・指導している。

(エ) NAOは、各EA及び各省庁の財務諸表の質的向上を図るとともにその検査を効率的に行うため、2001年に標準的な手引書²⁵⁾を作成しており、その中で、①RAM、会社法（Companies Act 1985）などの会計基準への準拠性、②各財務諸表の間の整合性、③内部統制の有効性、などについて各EA及び各省庁が留意すべき事項をYes/No形式のチェックリストとしてまとめている。

イ 財務諸表に対する信頼性の確保

(ア) 各EAが作成することとされている財務諸表の構成については、RAMにおいて具体的に規定されている。このRAMによると各EAは、財務諸表として、①行政コスト計算書（Operating Cost Statement）、②貸借対照表（Balance Sheet）及び③キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）を作成する

23) NAO (1999-00) Note by the Comptroller and Auditor General (PAC191)

24) NAO (1997) Resource Accounts: Preparing for Audit

25) NAO (2001) Guidance for Departments: NAO Checklists (NAO form 113a 113b 113f 113g)

こととされている。NAOは、1921年大蔵省・検査局法 (Exchequer and Audit Department Act 1921) に基づき、これらの財務諸表を検査することとされており、①財務諸表が当該EAの行政コスト、財政状態及び資金収支を適正に表示しているかどうか、②財務諸表が関連法令に準拠して作成されているかどうか、③当該EAの収入支出が議会の意図を反映しているかどうか、などについて意見を表明している。NAOの証明・検査報告書 (Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons) は、財務諸表とともに当該EAの年度報告書の一部として議会に提出されており、すべてのEAの財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

(イ) 各省庁が作成することとされている財務諸表の構成については、RAMにおいて具体的に規定されている。このRAMによると各省庁は、財務諸表として、①行政コスト計算書、②貸借対照表、③キャッシュ・フロー計算書などを作成することとされている。NAOは、GRAAに基づき、これらの財務諸表を検査することとされており、①財務諸表が当該省庁の行政コスト、財政状態などを適正に表示しているかどうか、②議会で承認された予算がその目的に従って支出されているかどうか、③当該省庁の会計処理が関連法令に準拠しているかどうか、などについて意見を表明している。NAOの証明・検査報告書は、財務諸表とともに議会に提出されており、すべての省庁の財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。なお、NAOは、GRAAに基づき、2005-06年度から正式に作成される予定になっている政府全体の連結財務諸表 (WFA) についても検査することが義務付けられている。

3. 3 NPMのその他の分野における会計検査院の役割

イギリスのNPMにおいて、会計検査院 (NAO) は、上記3. 1及び3. 2以外に、次のような役割を果たしている。

ア EA以外のエージェンシー機関の検査

イギリスでは、個別の設置法に基づき、非省庁公共団体 (Non-Departmental Public Body : NDPB) が省庁外に設立されており、その中には、政策実施機能を担うエージェンシー機関 (Executive NDPB) も含まれている。このExecutive NDPBは、1992年の政府決定に基づき、向こう3~5ヶ年度の業績目標を設定した業績計画書 (Corporate Plan) を作成しており、その達成状況については、業績報告が作成され、当該Executive NDPBの年度報告書 (Annual Report and Accounts) の一部として議会に提出されている。NAOは、2000年にExecutive NDPB全体としての業績評価の質的向上を図るため、前記3. 1 (2) ア (ア) で述べた包括的な報告書を作成している。

また、Executive NDPBは、1996年の政府決定に基づき、1999-00年度から発生主義 (UK GAAP) に準拠した財務諸表を作成している。NAOは、一部のExecutive NDPBの財務諸表検査を行っているが、その検査報告書は、財務諸表とともに当該Executive NDPBの年度報告書の一部として議会に提出されており、Executive NDPBの財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。なお、2001年のシャーマン・レポート²⁶⁾ は、NAOがすべてのNDPBの検査を行うことを勧告したため、NAOは、その勧告に従う方針を表明している²⁶⁾。

イ PPPプロジェクトの検査

イギリスでは、財政状況の悪化に伴う政府の役割の見直しの中で、1992年に道路、病院などの行政分野に民間企業のノウハウと資金を活用するPFI (労働党政権においてPPPに呼称変更) が導入されている。

26) NAO (2001-02) 2000-2001 General Report of the Comptroller and Auditor General

NAOは、PPPプロジェクトについて、個別に又は特定のテーマに基づいた包括的な業績検査を行っている。例えば、1998年の報告書²⁷⁾で、高速道路庁（Highways Agency）と環境・運輸・地方省（Department of the Environment, Transport and the Regions）が実施した高速道路PPPプロジェクトについて、現在価値割引率としてPPPプロジェクト用に設定されている6%ではなく直轄プロジェクト用に設定されている8%を採用したため、当該PPPプロジェクトの効果が6800万ポンド過大に算定されていると指摘している。また、NAOは、政府全体としてのPPPプロジェクトの質的向上を図るため、1999年にPPPプロジェクトに対する過去の個別の業績検査に基づいた包括的な報告書²⁸⁾を作成しており、その中で、①入札時において競争原理を確保する方法、②代替案を相互に比較する方法、③入札者の契約履行能力を評価する方法、などについて解説するとともに、各省庁の優良事例を紹介している。

ウ 国営企業の民営化等の検査

イギリスでは、財政状況の悪化に伴う政府の役割の見直しの中で、1979年以降、各省庁の資産売却及び国営企業の民営化が行われており、その資産・株式売却収入は、政府の財政収支の改善に大きく貢献している。NAOは、これらの資産売却・民営化が政府の財政収支、国内市場の競争条件などに及ぼしている影響を評価するため、石油、航空などの分野の各省庁の資産売却及び国営企業の民営化について、個別の業績検査を行っている。例えば、1997年の報告書²⁹⁾では、英国石油（British Petroleum）、英国航空（British Airways）などについて、株式の売却に当たり、公募入札方式ではなく機関投資家による引受方式を採用したため、売却価格が時価に比べ0.11～4.3%低くなったことを指摘している。

4. アメリカ

4.1 業績による管理

(1) 制度の概要

アメリカでは、各省庁（主要24省庁）は、1993年の政府業績結果法（Government Performance and Results Act of 1993：GPRA）に基づき、1999年度から年度業績計画書（Annual Performance Plan）を作成しており、その中で、①当該省庁が達成すべき政策目的（Strategic Outcome）、②当該政策目的の達成状況を評価するために必要な業績目標（Performance Goal）、③当該目標を達成するために必要な戦略と資源、④業績目標の実績値を検証するために必要な手続きなどを設定している。これらの目標は、向こう5ヶ年度程度の戦略目標（Strategic Goal）を定めた戦略計画書（Strategic Plan）に対応して設定されており、その達成状況については、年度業績報告書（Annual Performance Report）が作成され、議会（Congress）に提出されている。

(2) 会計検査院の役割

アメリカの「業績による管理」において、会計検査院（General Accounting Office：GAO）は、次のような役割を果たしている。

ア 連邦政府全体の業績評価の定着と質的向上

(ア) アメリカでは、業績評価の導入に当たり、1994～1996年度においてパイロット・プロジェクトを実施しており、その結果を踏まえながら本格実施に移行している。GAOは、連邦政府全体に業績評価を着

27) NAO (1997-98) the Private Finance Initiative: the First Four Design, Build, Finance and Operate Roads Contracts (HC476)

28) NAO (1998-99) Examining the Value for Money of Deals under the Private Finance Initiative (HC739)

29) NAO (1996-97) Sales of the Government's Residual Shareholdings in BP, BAA and in Other Privatised Companies (HC265)

実に定着させるため、パイロット・プロジェクトの実施状況について包括的な報告書を継続的に作成しており、業績評価の質的向上を図る上で留意すべき事項について所見を述べている。例えば、1996年の報告書³⁰⁾は、13パイロット・プロジェクトにおける1994年度業績報告書の実態調査に基づいて作成されており、その中で、①政策目的の達成状況を評価するためには、政策目的と業績目標との間に明確な関連性が必要であること、②効率性の観点からの評価を行うためには、業績目標の中にコスト情報に基づいたものを加えること、③業績目標の現実性を評価するためには、年度業績報告書の中に業績指標の過去数ヶ年度分の実績値を明示すること、などの留意事項を述べている。

(イ) GAOは、パイロット・プロジェクト終了後も、各省庁における業績評価の実施状況について包括的な報告書 (Managing for Resultsシリーズ) を19冊 (2002年5月現在) 作成しており、その中で、業績評価の質的向上を図る上で留意すべき事項について所見を述べている。例えば、2002年の報告書³¹⁾は、24省庁の2002年度業績計画書と1999年度及び2000年度純コスト計算書 (Statement of Net Cost) の実態調査に基づいて作成されており、その中で、①業績評価の結果を予算に反映させるためには、年度業績計画書の業績目標と予算書の議決項目 (Program Activity) が一致していることが望ましいが、このような対応関係になっている省庁は少数に止まっていること、②コスト情報に基づいた評価を行うためには、年度業績計画書の政策目的と純コスト計算書の集計単位が一致していることが望ましいが、このような対応関係になっている省庁は少数に止まっていること、などについて指摘するとともに、年度業績計画書、予算書及び純コスト計算書の対応状況について各省庁の代表事例を紹介している。

(ウ) GAOは、連邦政府全体としての業績評価の質的向上を図るため、1994年から現在 (2002年5月) までに、各省庁が戦略計画書、年度業績計画書などを作成するに当たり参考にすべき事項をまとめた標準的な手引書 (Executive Guideシリーズ) を3冊作成している。例えば、1996年の手引書³²⁾では、①政策目的の設定に当たっては、当該省庁を取り巻く社会経済情勢を分析すること、②業績目標は、各政策目的ごとのものに加えその達成に貢献する各部局ごとのものも設定すること、③業績目標の達成度が低い政策については、その原因を分析すること、などについて解説するとともに、各省庁の優良事例を紹介している。

このように、GAOが業績評価の定着と質的向上に向けた取組みに積極的な背景には、GAOがGPRAにおいて実施監視機関に位置付けられていることと、GPRAが議会主導で制定されたため同法の所管省庁である行政管理予算庁 (Office of Management and Budget : OMB) があまり積極的な動きを見せていないことなどが考えられる。

イ 各省庁の業績報告等に対する信頼性の確保

GAOは、現在までのところ、議会の要請に基づき、各省庁が作成した年度業績計画書及び年度業績報告書をすべて検査しており、当該省庁の評価の対象となっている政策のうち、議会の関心が高いと考えられる重要な政策について、問題点を指摘するとともに、改善を図るための勧告を個別に行っている。例えば、運輸省 (Department of Transportation) の2000年度業績報告書及び2002年度業績計画書の実態調査に基づいて作成された2001年の報告書³³⁾では、①業績目標が適正な水準に設定されていない政策について

30) GAO (1996) GPRA Performance Reports (GAO/GGD-96-66R)

31) GAO (2002) Managing for Results - Agency Progress in Linking Performance Plans with Budgets and Financial Statements (GAO-02-236)

32) GAO (1996) Executive Guide - Effectively Implementing the Government Performance and Results Act (GAO/GGD-96-118)

33) GAO (2001) Department of Transportation - Status of Achieving Key Outcomes and Addressing Major Management Challenges (GAO-01-834)

は、適正な水準に設定するとともに変更理由を明確にすること、②業績目標の達成度が低い政策については、代替的な戦略を採用すべきであること、③運輸省にとってパイプラインの安全性確保が重要な政策になっていることから、業績目標の中にパイプライン事故死傷者数を加えること、などの勧告を行っている。このようなGAOの検査報告書は、議会に提出されており、すべての省庁の業績計画及び業績報告に対する信頼性の確保に貢献している。

4. 2 公会計制度の改革

(1) 改革の概要

アメリカでは、各省庁（主要24省庁）は、1990年首席財務官法（Chief Financial Officers Act of 1990：CFOA）及び1994年政府管理改革法（Government Management Reform Act of 1994：GMRA）に基づき、1996年度から発生主義に準拠した財務諸表を作成しており、当該省庁の年度報告書（Annual Report）の一部として議会に提出している。また、財務省（Department of the Treasury：DOT）は、CFOA及びGMRAに基づき、1997年度から各省庁、立法機関及び司法機関の一部、公社（Government Corporation：GC）などを連結した連邦政府全体の財務諸表（Financial Statements of the United States Government：FSUSG）を作成し、議会に提出している。

(2) 会計検査院の役割

アメリカの公会計制度の改革において、会計検査院（GAO）は、次のような役割を果たしている。

ア 発生主義会計の定着と質的向上

(ア) アメリカでは、連邦政府に適用される会計基準は、1990年に設立された連邦会計基準諮問委員会（Federal Accounting Standards Advisory Board：FASAB）が原案を作成し、DOT、OMB及びGAOの同意を得て、決定されている。このFASABは、CFOAの施行に伴い、連邦政府の財務報告に責任を有するDOT、OMB及びGAOが共同で設立したもので、9名の委員のうち一人はGAOの職員（Chief Accountant）となっている。FASABは、1993年から現在（2002年5月）までに、連邦政府会計基準として、連邦財務会計概念書（Statement of Federal Financial Accounting Concept：SFFAC）を3冊、連邦財務会計基準書（Statement of Federal Financial Accounting Standard：SFFAS）を22冊それぞれ作成している。なお、FASABは、1999年に米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants）により、連邦政府に適用されるGAAP（Generally Accepted Accounting Principles）を作成する機関に認定されている。

(イ) 各省庁が発生主義に準拠した財務諸表を作成する対象については、1990年のCFOAでは当該省庁が所管する特別会計（Revolving Fund and Trust Fund）及び商業活動だけであったが、1994年のGMRAにより、当該省庁全体、連邦政府全体（連結されたもの）に拡大されている。このように、発生主義会計の適用範囲が拡大された背景には、1994年に当時のGAO院長（Charles A. Bowsher）が、CFOAの施行後3年6ヶ月にわたりGAOが行った財務諸表検査の結果に基づき、下院政府運営委員会（Committee on Government Operations）で行った証言³⁴⁾が大きな影響を与えたと考えられる。この証言の中で、同院長は、①発生主義会計の導入により、正確で有用な財務情報の入手が可能になったこと、②内部統制及び財務管理システムの欠陥が明らかになったこと、③最新のITを活用した財務情報システムの必要性が明ら

34) GAO (1994) Financial Management - CFO Act is Achieving Meaningful Progress - (GAO/T-AIMD-94-149)

かになったこと、などを指摘するとともに、議会に対して財務諸表の作成対象を当該省庁全体、連邦政府全体（連結されたもの）に拡大することを要請している。

(ウ) アメリカでは、発生主義に準拠して作成された財務情報の質的向上を図るため、1996年に連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act of 1996：FFMIA）が制定され、各省庁は、①連邦財務管理システム基準、②連邦政府会計基準（SFFAS等）、③標準会計処理基準（U.S.Government Standard General Ledger）に準拠して、財務管理システムを運営することが義務付けられた。GAOは、FFMIAに基づき、1997年度以降毎年度、各省庁におけるFFMIA要求事項の履行状況について包括的な報告書³⁵⁾を作成しており、その中で、①各省庁の財務管理システムがFFMIA要求事項に従って運営されているかどうか、②各省庁の財務諸表が連邦政府会計基準（SFFAS等）に準拠して作成されているかどうか、③適切な連邦政府会計基準（SFFAS等）が作成されているかどうか、について調査結果を議会に報告している。

(エ) GAOは、発生主義に準拠して作成された財務情報の質的向上を図るためには、各省庁がFFMIA要求事項を履行することが不可欠であるとの認識から、1998年から現在（2002年5月）までに、各省庁が財務管理システムを運営する上で留意すべき事項をまとめた標準的な手引書（Checklistシリーズ）を10冊作成している。GAOは、これらのChecklistシリーズの中で、①旅費管理システム、人事・給与管理システム、資産管理システムなどの個別のシステム、②財務データの処理を行っている原価計算システム、③①と②を統合した財務管理システム全体について、24省庁がFFMIA要求事項を履行する上で留意すべき事項をYes/No形式のチェックリストとしてまとめている。

イ 財務諸表等に対する信頼性の確保

(ア) 各省庁が作成することとされている財務諸表の構成については、OMBの告示（OMB Bulletin No.01-09）において具体的に規定されている。この告示によると各省庁は、財務諸表として、①貸借対照表（Balance Sheet）、②純コスト計算書（Statement of Net Cost）、③正味財産増減計算書（Statement of Changes in Net Position）などを作成することとされている。これらの財務諸表は、CFOAに基づき、当該省庁に設置されている監察総監（Inspector General：IG）又はIGが監査委託契約を締結した外部の監査法人が監査を行っている。GAOは、これらの監査人が監査を行うに当たり、準拠すべき政府監査基準（Government Auditing Standards）³⁶⁾、参考にすべき財務監査マニュアル（Financial Audit Manual）³⁷⁾を作成しており、各監査人の監査報告書に対する信頼性の確保に貢献している。

なお、GAOは、CFOAに基づき、これらの監査人に代えて、財務諸表検査を行うことができるとされている。GAOは、現在のところ、各省庁が作成した当該省庁全体の財務諸表検査は行っていないが、各省庁を構成する一部の機関（例えば、DOTに属する内国歳入庁（Internal Revenue Service）及び国債局（Bureau of the Public Debt））の財務諸表については検査しており、①財務諸表が連邦政府に適用されるGAAP（SFFAS等）に準拠して作成され、当該部局の財政状態、純コストなどを適正に表示しているかどうか、②財務諸表を作成する上で内部統制が有効に機能しているかどうか、③財務諸表が関連法令に準拠して作成されているかどうか、について意見を表明している。

(イ) DOTは、連邦政府全体の財務諸表（FSUSG）として、①貸借対照表、②純コスト計算書、③正味

35) GAO (1998) Financial Management - Federal Financial Management Improvement Act Results for Fiscal Year 1997 - (GAO/AIMD-98-268) 等

36) GAO (1994) Government Auditing Standards (1994 Revision)

37) GAO et al. (2001) Financial Audit Manual (GAO-01-765G)

財産増減・収入計算書（Statement of Operations and Changes in Net Position）などを作成している。GAOは、GMRAに基づき、これらのFSUSGを検査することとされており、①FSUSGが連邦政府に適用されるGAPP（SFFAS等）に準拠して作成され、連邦政府の財政状態、純コストなどを適正に表示しているかどうか、②FSUSGを作成する上で内部統制が有効に機能しているかどうか、③FSUSGが関連法令に準拠して作成されているかどうか、について意見を表明している。GAOの検査報告書（Auditor's Report）は、FSUSGとともに議会に提出されており、連邦政府のFSUSGに対する信頼性の確保に貢献している（ただし、GAOは、連邦政府において、財務情報システムが信頼性に欠けること、内部統制が有効に機能していないことなどの理由により、FSUSGの適正性については初年度の1997年度から2001年度まで連続して意見表明を差し控えている。）。

4. 3 NPMのその他の分野における会計検査院の役割

アメリカのNPMにおいて、会計検査院（GAO）は、上記4. 1及び4. 2以外に、次のような役割を果たしている。

ア 公社の検査

アメリカでは、各公社（GC）は、GPRAに基づき、向こう5ヶ年度程度の総合目標を設定した戦略計画書、当該総合目標を達成するために必要な業績目標を設定した年度業績計画書を作成しており、その達成状況については、年度業績報告書を作成し、議会に提出している。GAOは、各GCの年度業績計画書等を悉皆的に検査してはいないが、議会の要請に応じ、特定のGCの年度業績計画書等を個別に検査している。GAOの検査が行われた場合、その検査報告書は、議会に提出されており、当該GCの業績計画・業績報告に対する信頼性の確保に貢献している。

また、各GCは、公社統制法（Government Corporation Control Act of 1945）及びCFOAに基づき、発生主義（US GAAP）に準拠した財務諸表を作成している。これらの財務諸表は、CFOAに基づき、当該GCに設置されている監察総監（IG）又はIGが監査委託契約を締結した外部の監査法人が監査を行っている。GAOは、これらの監査人が監査を行うに当たり、準拠すべき政府監査基準、参考にすべき財務監査マニュアルを作成しており、各監査人の監査報告書に対する信頼性の確保に貢献している。なお、GAOは、CFOAに基づき、これらの監査人に代えて、財務諸表検査を行うことができるとされているが、現在のところ、連邦預金保険公社（Federal Deposit Insurance Corporation：FDIC）についてだけ財務諸表検査を行っている。これは、特に、連邦預金保険法（Federal Deposit Insurance Act）の規定に基づくもので、その検査報告書は、財務諸表とともに議会に提出されており、FDICの財務諸表に対する信頼性の確保に貢献している。

イ PPPプロジェクトの検査

アメリカでは、1990年代において財政状況の悪化に伴う連邦政府の役割の見直しが行われており、その中で、1992年の行政命令（Executive Order 12803, April 1992）等に基づき、公園、庁舎などの国有財産の建設・管理に民間企業のノウハウと資金を活用するPPPが導入されている。GAOは、既存又は検討中のPPPプロジェクトについて、実態調査又は民間の資産管理会社等に対する委託研究に基づいた包括的な業績検査を行っている。例えば、2001年に共通役務庁（General Services Administration：GSA）が検討していた10件のPPPプロジェクト候補について、費用対効果分析を監査法人等に委託しており、その分析結果に基づいた包括的な報告書³⁸⁾の中で、①10件のうち2件では、内部収益率（Internal Rate of

38) GAO (2001) Public-Private Partnerships - Pilot Program Needed to Demonstrate the Actual Benefits of Using Partnerships (GAO-01-906)

Return : IRR) が低くなる可能性があること、②10件のうち6件では、キャッシュ・フローがマイナスになる可能性があること、などを指摘するとともに、GSAに対して、新たな予算措置、既存の国有財産の処分などの他の選択肢と比較して、PPPがIRR、キャッシュ・フローなどの面で優れていることを明らかにするために、パイロット・プログラムを実施することを勧告している（NPMにおける各国会計検査院の役割を一覧にしたものについては、表3参照）。

表3 NPMにおける各国会計検査院の役割

項目 \ 国名	オーストラリア (ANAO)	ニュージーランド (AO)	イギリス (NAO)	アメリカ (GAO)
中央省庁における「業績による管理」	<ul style="list-style-type: none"> 業績評価の実施状況の調査と優良事例の紹介 一部の省庁の業績報告の検査 	<ul style="list-style-type: none"> 業績評価の実施状況の調査と優良事例の紹介 すべての省庁の業績報告の検査 	<ul style="list-style-type: none"> 業績評価の実施状況の調査と優良事例の紹介 一部の Executive Agency の業績報告の検査 財政予測の検査 	<ul style="list-style-type: none"> 業績評価の実施状況の調査と優良事例の紹介 業績報告書等作成手引書の作成 すべての省庁の業績計画及び業績報告の検査
中央省庁における公会計制度の改革	<ul style="list-style-type: none"> 移行過程の検査 財務諸表作成手引書の作成 すべての省庁の財務諸表の検査 連邦政府の連結財務諸表の検査 	<ul style="list-style-type: none"> 移行過程の検査 政府会計基準審議機関への参加 すべての省庁の財務諸表の検査 国の連結財務諸表の検査 	<ul style="list-style-type: none"> 移行過程の検査 政府会計基準審議機関への参加 財務諸表作成手引書の作成 すべての Executive Agency 及び省庁の財務諸表の検査 	<ul style="list-style-type: none"> 移行過程の検査 連邦政府会計基準審議機関への参加 すべての省庁の財務管理システムの検査 財務管理システム運営手引書の作成 政府監査基準及び財務監査マニュアルの作成 一部の省庁の財務諸表の検査 連邦政府の連結財務諸表の検査
その他 (政府出資法人等)	<ul style="list-style-type: none"> エージェンシー機関 (Centrelink) の検査 一部の公社・国営企業の業績報告の検査 すべての公社・国営企業の財務諸表の検査 国営企業の民営化等の検査 	<ul style="list-style-type: none"> すべてのエージェンシー機関 (Crown Agent) の業績報告及び財務諸表の検査 すべての国営企業の財務諸表の検査 すべての地方公共団体の業績報告及び財務諸表の検査 	<ul style="list-style-type: none"> 一部のエージェンシー機関 (Executive NDPB) の財務諸表の検査 PPP プロジェクトの検査 国営企業の民営化等の検査 	<ul style="list-style-type: none"> 一部の公社の業績報告等及び財務諸表の検査 PPP プロジェクトの検査

(注) ANAO、AO 及び NAO では、財務諸表検査の一部が監査法人に委託されている。

IV 我が国への示唆

我が国では、現在、NPMの基本原理を取り入れた行政運営の手法として、「業績による管理」については、2001年1月に政策評価制度、2001年4月に独立行政法人がそれぞれ導入されており、また、公会計制度の改革については、独立行政法人において企業会計原則が適用されているものの、国では1998年度から貸借対照表（試案）が作成されている段階である。このような状況の中で、欧米先進国の動向を参考にしながら、我が国の会計検査院に求められる役割について検討すると、次のようになると考えられる。

1. 業績による管理

(1) 政府全体の業績評価の定着と質的向上

政策評価では、評価方式として事業評価、実績評価及び総合評価が用いられることになっているが、これらの中には今回我が国に初めて導入された評価方式もあることから、我が国において、政策評価が定着しその期待される効果を発揮するまでかなりの期間を要することが見込まれる。これは、どのような評価方式が用いられても、政策の効果を特定したり、また、仮に特定できたとしても行政活動との因果関係を

明確にしたりすることが困難であるため、実務に耐えうる水準まで技術的洗練度を高める必要があるからである。

したがって、会計検査院としては、①政府全体における政策評価の実施状況、評価結果の活用状況などを調査したり³⁹⁾、②調査結果に基づいて、不適切な事態については改善を求めたり⁴⁰⁾、優良事例については具体的に紹介したりなどして、政府全体としての政策評価の定着と質的向上に貢献することが考えられる。

(2) 各省庁の業績報告等に対する信頼性の確保

我が国の政策評価制度において、各省庁が行う政策評価の客観的かつ厳格な実施を担保するための評価活動については、行政機関が行う政策の評価に関する法律に基づき、総務省が行うこととされている。この評価活動の内容は、2001年12月に閣議決定された政策評価に関する基本方針及び同省が2002年4月に発表した行政評価等プログラムに定められているが、これらによると、「各行政機関が実施した政策評価の実施形式における客観性・厳格性の審査」とされており、形式の審査に止まっている。

したがって、会計検査院としては、①事業評価について、事業採択の前提となった経済性計算を検証したり⁴¹⁾、また、事前に算定された費用便益比を検査時の実績値等に基づいて検証したり⁴²⁾、②実績評価について、業績指標の目標値が適切な水準に設定されていることや、業績指標の実績値が正確でバイアスがないことなどを検証するなど、各省庁が行った政策評価の内容まで踏み込んだ検査を行うことにより、各省庁の業績報告に対する信頼性の確保に貢献することが考えられる。

2. 公会計制度の改革

(1) 発生主義会計の定着と質的向上

我が国では、独立行政法人については2001年度から企業会計原則が適用されているものの、国については財政事情の説明手法に関する勉強会（財務省）が1998年度から貸借対照表（試案）を作成したり、財政制度等審議会が2001年度から特別会計の財務諸表を作成するための指針を検討したりなどしている段階である。これらの動きは、統一的に行われているわけではなく、また、公会計に企業会計的手法を導入する場合、行政活動と企業活動の差異に対応した独自の政府会計基準が必要であることから、発生主義会計を着実に定着させるためには、一般会計、特別会計、特殊法人等及び独立行政法人を対象とした政府会計基準を統一的に審議する機関を設立することが重要である。

したがって、会計検査院としては、政府会計基準が財務諸表の適否を判断する時の基準となることから、政府会計基準審議機関が設立された場合には、正式メンバーとして参加し、国の決算を確認する立場から、

39) このような観点からの検査事例として、会計検査院（1999）「各省庁等における評価制度の導入状況」（平成10年度決算検査報告）が上げられる。

40) このような観点からの検査事例として、会計検査院（2001）「公共事業の再評価について」（平成12年度決算検査報告）が上げられる。

41) このような観点からの検査事例として、会計検査院（2000）「農業集落排水事業における汚水処理区の設定に当たり、経済性の検討を十分行うことにより、事業の効率的な実施を図るよう改善させたもの」（平成11年度決算検査報告）が上げられる。

42) このような観点からの検査事例として、会計検査院（1998）「国営かんがい排水事業の施行について、附帯する事業の予定実施時期を的確に把握し、それを事業の評価に反映させて、かんがい排水事業全体の効果的な実施を図るよう改善させたもの」（平成9年度決算検査報告）が上げられる。

会計処理の原則、手続きなどについて意見を述べることにより、発生主義会計の定着に貢献することが考えられる。

(2) 財務諸表等に対する信頼性の確保

我が国では、特殊法人等及び独立行政法人の財務諸表については、監事が監査を行っており、さらに、一定の規模以上の独立行政法人については、これに加え、会計監査人による監査も行われている。これら監査人が作成する監査報告書は、財務諸表に対する信頼性を確保する上で不可欠な役割を果たしているが、監査人が監査を行うに当たり準拠すべき政府監査基準については、監査報告書の記載事項の公正妥当性を確保したり、監査業務の限界を設定したりなどする上で重要であるにもかかわらず、現在のところ制定されていないのが現状である。

したがって、会計検査院としては、限られた予算・定員の中で特殊法人等及び独立行政法人の財務諸表を悉皆的に検査することができないこともあるため、①監査人に求められる適格性の条件、②監査の実施手続き、③監査報告書の記載事項、などを定めた政府監査基準を作成することにより、監査報告書に対する信頼性の確保に貢献することが考えられる。

また、財務諸表は、関係法令、政府会計基準などに準拠して作成されることになるが、これらが制度変更や実態を適切に反映していない場合、これらに準拠して作成された財務諸表が当該法人の財政状態、行政コストなどを適正に表示していないこともあり得る。この場合、監事及び会計監査人は、このような関係法令等に対する是正改善の処置を求める権限が与えられておらず、所与の条件として受け入れなくてはならないため、財務諸表には適正意見が付されることになる。

したがって、会計検査院としては、関係法令等が実態等を適切に反映していない場合、①当該法人の財務諸表を正確に理解する上で留意すべき事項を明示したり⁴³⁾、②当該法人の財政状態等を適正に表示していない財務諸表について、修正の処置を求めたり⁴⁴⁾、③実態等を適切に反映していない関係法令等について、改正の処置を求めたりなどして、財務諸表に対する信頼性の確保に貢献することが考えられる。

V おわりに

NPMの基本原理は、国家統治機構上の観点からは、内閣が政策執行上の裁量権を大幅に認められる一方で、議会が政策の効果に基づいて内閣を統制することを意味している。このため、議会には、内閣を統制する手段として、事前に業績計画を反映した予算案が提出されるとともに、事後に業績報告及び財務諸表が提出されている。議会は、業績報告及び財務諸表に基づいて内閣が執行した政策の効果を把握した上で、政策の見直し等を反映した予算案等の審議を行うことになる。したがって、国家統治機構上の統制が有効に機能するためには、業績報告及び財務諸表に対する信頼性を確保することが不可欠となっており、NPMを導入した欧米先進国では、内閣から独立した会計検査院がこの役割を果たしている。

我が国でも、各省庁に政策評価が導入されるなど「業績による管理」が取り入れられており、また、独立行政法人に企業会計原則が適用されるなど公会計制度の改革も一部行われている。このようなNPMの

43) このような観点からの検査事例として、会計検査院(1998)「北海道東北開発公庫が出資・融資した苫小牧東部開発株式会社及びむつ小川原開発株式会社の土地開発事業について」(平成9年度決算検査報告)が上げられる。

44) このような観点からの検査事例として、会計検査院(1998)「石油等の探鉱投融資事業について」(平成9年度決算検査報告)が上げられる。

理論を応用した行政運営の手法が有効に機能するためには、各省庁等の主観的判断が入りやすい業績報告及び財務諸表に対する信頼性を確保することが不可欠であり、我が国でも内閣から独立した会計検査院がこの役割を果たすことが求められている。

(参考文献)

- [1] 国土交通省国土交通政策研究所（2001）「NPMの展開及びアングロ・サクソン諸国における政策評価制度の最新状況に関する研究－最新NPM事情－」
- [2] 財務省財務総合政策研究所（2001）「民間の経営理念や手法を導入した予算・財政のマネジメントの改革－英国，NZ，豪州，カナダ，スウェーデン，オランダの経験－」
- [3] （財）社会経済生産性本部（2001）「欧米主要先進国の公会計制度と決算・財務分析の現状と課題に関する調査研究－イギリスの事例を中心として－」（平成12年度会計検査院委託業務報告書）
- [4] （財）社会経済生産性本部（2002）「欧米主要先進国の公会計制度改革と決算・財務分析の現状と課題－ニュージーランド／オーストラリアの事例より－」（平成13年度会計検査院委託業務報告書）
- [5] （財）統計研究会（2000）「会計検査院の業績検査に関する事例研究－GAOの現地調査を中心として－」（平成11年度会計検査院委託業務報告書）