

英国の地方自治体における業績指標の監査 - 包括的業績評価（CPA：Comprehensive Performance Assessment）を手がかりにして -

石川 恵子*

（中京学院大学経営学部専任講師）

1 はじめに

現在、英国では地方自治体を業績に応じて5段階に評価して、その結果を記載したスコアカードを公表する包括的業績評価（CPA：Comprehensive Performance Assessment，以下CPAという。）が実施されている。当該CPAを運営し、機能させるのは監査委員会である。監査委員会は2002年度のCPAの実施に先立ち「包括的業績評価の実施に向けて（Delivering Comprehensive Performance Assessment）」と題する草案を2002年3月に公表した。本草案はCPAの評価の仕組みを明らかにしたものであり、第9章において「CPAに対する監査人の関与」という章を設けている。その中で次のように指摘する。「CPAは現在の業績ならびに改善を測定するためにベストバリュージェ績指標（BVPIs:Best Value Performance Indicators）のデータ結果を使用する。CPAはいくつかのベストバリュージェ績指標を含めていることから、監査人は将来的にベストバリュージェ績指標の正確性（accuracy of BVPIs）にますます注意を向けるようになるであろう。¹⁾」すなわち、CPAの導入によりベストバリュージェ績指標の正確性に監査人の関心が向かうことを指摘しているのである。本稿では英国で実施されているCPAを取り上げ、CPAの評価の仕組みとベストバリュージェ績指標による評価について、事例を交えて明らかにすることにより、なぜ、監査人の関心がベストバリュージェ績指標の正確性に向かうようになるのか、そしてその検証がどのようなものであるかを明らかにすることを目的としている。

ベストバリュージェ績指標の監査とは経済性、効率性、そして有効性（以下、3Eと略す。）の観点から実施され、業績監査の範疇に含まれる監査である。現在のところ、わが国の公的部門において業績指標を使って業績評価する実務は行われていないが、業績監査に含まれるであろう監査としては1997年から実施

*1997年明治大学大学院経営学研究科博士前期課程修了，2001年明治大学大学院経営学研究科博士後期課程満期退学，同年中京学院大学経営学部専任講師。日本会計研究学会，日本監査研究学会，国際公会計学会，経営行動研究学会等に所属。主な論文に「英国の地方自治体の外部監査制度の現状 - ベストバリュージェ績計画の検証を中心として」（明治大学経営学研究所経営論集第50巻第4号（2003年3月））がある。

1) Audit Commission, *Delivering Comprehensive Performance Assessment Consultation Draft*, March 2002, para.165.

されている包括的外部監査，そして，2001年から実施されている独立行政法人の監査がある。いずれの実務も，独立の第三者である公認会計士が監査人として携わっている。同様に，英国の地方自治体の監査においても原則としてはCA (Chartered Accountant : 勅許会計士) の資格を有した会計士が携わっている。そのため，英国にみられるこのような先進的な評価制度において監査人がどのように貢献しているのかを検討することはわが国の地方自治体の監査の実務に何らかの示唆を与えるであろうと考えられるのである。

そこでこのような認識に基づいて，以下，最初にCPAの基になっているベストバリューにおける評価の特色，CPAの評価の仕組みとスコアカード化の流れ，そしてスコアカードの役割を明らかにする。次に，英国において業績指標が業績評価の基準として使用されるようになった経緯，ベストバリュー業績指標とは何か，そして業績指標によって業績を評価する場合に生じる問題点について明らかにする。それにより，なぜ，監査人の関心が業績指標の正確性に向かうことになるのかを明らかにする。そして，最後に，監査人が業績指標の正確性をどのように保証しているのかを明らかにしている。

2 ベストバリューとCPAの評価の仕組み

(1) ベストバリューにおける業績評価

CPAは，ブレア政権が地方自治体の近代化を目指して掲げたベストバリュー政策に根幹をなす評価の仕組みである²⁾。はじめに，ベストバリューについてみていくと，ブレア政権は1997年に公表した白書「自治体の近代化：国民とともに (Modern Local Government : In Touch with the People)」のなかで次のように提示している。「ベストバリューとは最も経済的，効率的かつ有効な手段を利用して，コストおよび質の両面を対象とする明確な基準を満たしてサービスを提供する義務³⁾である。」すなわち，ベストバリューとは3Eの観点から業務の改善を継続的に図ることにより，質の高い業務を提供することを地方自治体に義務づける政策である。そして，この政策を制度化した法律が1999年の地方自治法 (Local Government Act 1999) である。

1999年の地方自治法は地方自治体の業務を改善することを意図して，外部の第三者による監査 (Audit) および評価 (Inspection) の仕組みを設けている。その外部の第三者とは，ベストバリュー業績計画 (Best Value Performance Plan，以下BVPPという。) 監査する監査人と地方自治体のサービスの水準についての評価を行う検査官である。BVPPとは地方自治体が毎年6月末までに作成を義務づけられているプランであり，業務の効率性，有効性，そして将来の計画についてのアカウンタビリティを地方自治体に徹底させる役割がある。これに対して，外部監査人は，毎年12月31日までに当該BVPPが法令に準拠して作成され，公表されているか否かについて検証することを主眼に監査を行う。一方，サービス水準の評価については各サービス分野の専門の評価機関が行っている。すなわち，「教育」については教育標準局 (Office for Standards in Education)，「社会福祉」については社会福祉検査局 (Social Services Inspectorate)，「助成金」については助成金不正検査局 (Benefit Fraud Inspectorate)，そしてそれ以外の業務については監査委員会が実施している。

2) なお，ベストバリューについては以下の文献を参照。清水涼子「英国自治体におけるベストバリュー業績計画監査」『JICPAジャーナル』No.556，29～37頁；CLAIR REPORT「英国におけるベストバリュー - From CCT to Best Value」(財)自治体国際化協会，No.206 (2000年)；竹下讓他「イギリスの政治行政システム」ぎょうせい，2002年；安藤明「イギリスの地方自治の特徴と近年の二つの大改革の潮流」『地方自治』第659号2～39頁。

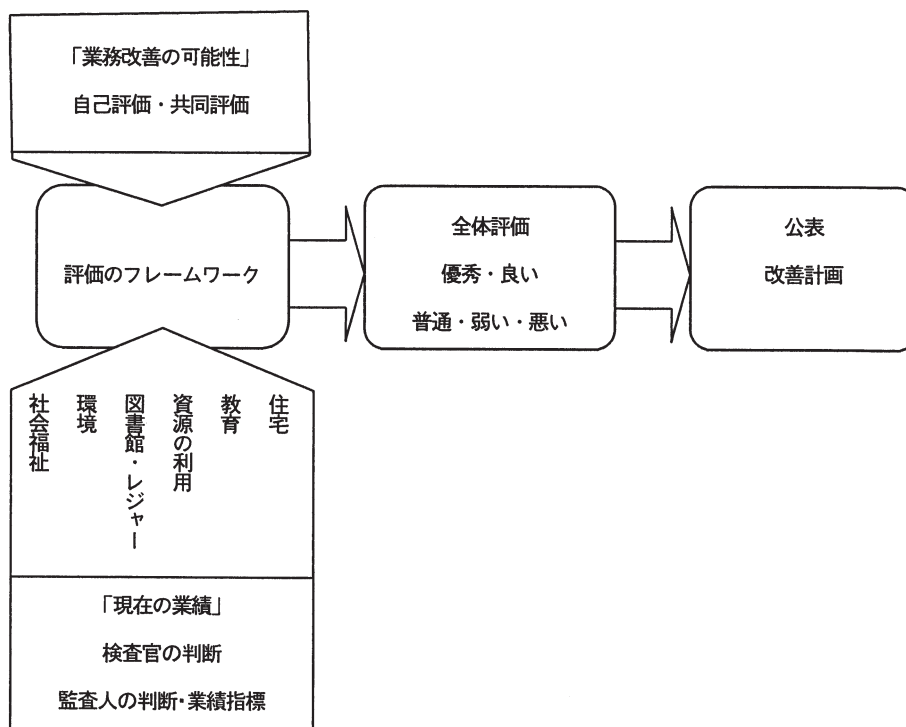
3) DETR, “Modern Local Government: In Touch with the People”, July 1998.

このように、ベストバリューでは地方自治体の業務改善の担い手として独立の第三者である監査人による監査と検査官による評価を設けていることに特色がある。さらに、ベストバリューにおいて特筆すべきことは地方自治体の業績を測定、評価するための基準としてベストバリュー業績指標（Best Value Performance Indicators）という全国的に統一された業績指標を設けていることである。ベストバリュー業績指標の詳細については次の節でみていくこととするが、ベストバリュー業績指標を使用して業績を測定する具体例としては、先に述べた地方自治体が作成を義務づけられているBVPPがある。当該BVPPについてはベストバリュー業績指標に照らし合わせて作成した業績情報を含めることになっている。したがって、ベストバリューにおける業績評価の要因は独立の第三者である監査人と検査官が評価の一翼を担っていること、そしてベストバリュー業績指標という全国統一の指標を使用して地方自治体の業績を評価していることの2つに要約することができる。そして、CPAではこれらの要因をそのまま引き継いでいるのである。

(2) CPAの評価の仕組みとスコアカード化の流れ

ベストバリューは1998年4月に37のパイロット自治体による試行を経て、2000年4月よりベストバリューを義務づけられた全ての地方自治体に適用され、本格的に運営されるにいたった。さらに2002年12月、政府はベストバリューの改良を考慮して、CPAの導入を明示した白書「強力な地方のリーダーシップ：質の高い公共サービス（Strong Local Leadership Quality Public Services）⁴⁾」を公表したのである。

(図表1) CPAの評価のフレームワーク⁵⁾



4) DTLR, "Strong Local Leadership-Quality Public Services", December 2001.

5) Audit Commission, *Comprehensive Performance Assessment - Scores and analysis of performance for single tier and county councils in England*, December 2002, p.2.

そして、CPAは2002年度から150の一層制 (single-tier) の自治体とカウンティ (county council) において試行され、その結果であるスコアカードが2002年末に公表された。さらに2003年末までには全てのディストリクト (district council) についてのスコアカードが公表される予定である。

はじめに、スコアカードを公表するために設けられたCPAの評価の仕組みについてみていくと、その仕組みは (図表1) で示すように「業務改善の可能性」と「現在の業績」という二つの側面について評価することからなる。「業務改善の可能性」についての評価は地方自治体による自己評価と、その評価に基づいて共同評価が実施される⁶⁾。共同評価を実施するのは監査委員会の検査官 (Inspector)、監査人 (Auditor)、地方自治体の議員および職員からなる共同評価チームである⁷⁾。監査人は、監査人としての立場から共同評価チームを支援し、貢献することが求められている。ただし、共同評価チームのメンバーに選任された監査人は当該地方自治体の監査を実施しないことになっている⁸⁾。

一方、「現在の業績」についての評価の対象になっているサービス分野は「教育」、「社会福祉」、「助成金」、「環境」、「住宅」、「図書館・レジャー」、「資源の利用」の6分野である。ただし、カウンティについては「環境」と「住宅」についての評価は対象外とされている。現在の業績についての評価を実施するのは各サービス分野の専門の評価機関である。すなわち、「教育」については教育標準局、「社会福祉」については社会福祉検査局 (Social Services Inspectorate)、「助成金」については助成金不正検査局 (Benefit Fraud Inspectorate)、「環境」・「住宅」・「図書館」・「資源の利用」については監査委員会が実施する。そして、その評価の基礎になっているのが検査官の判断、監査人の判断、およびベストバリュースコアカードである。

次に、評価のスコアカード化の流れについてみていきたい⁹⁾。「業務改善の可能性」についてのスコアカード化は (a表) で示すように、9つの評価項目について1から4点の点数を付す¹⁰⁾。ただし、評価項目の重要度に応じて、それぞれの評価項目の点数に乗数がかかる。とりわけ、「業務改善」が重視されていることから、ウエイト付けが重くなっている。そして (b表) で示すように、(a表) で算出した各項目の点数から総合得点を算定し、1から4のスコアで「業務改善の可能性」を評価する。

同じように「現在の業績」に係わるスコアカード化についても、(A表) で示しているように「教育」、「社会福祉」、「環境」、「住宅」、「図書館・レジャー」、「助成金」、「資源の利用」の各サービス分野について1から4点で点数が付される。そして、サービス分野の重要度に応じて、それぞれのサービス分野のもとで付された点数に乗数をかけて点数が算出される。とりわけ、英国政府の最重要課題とされている教育

6) 共同評価はCPAの導入に伴い新たに設けられた評価システムである。CPAの導入を提示した白書「強力な地方のリーダーシップ：質の高い公共サービス (Strong Local Leadership Quality Public Services)」はそのタイトルからも推測されるように、質の高い地方自治体の業務は政治的手腕あるいは管理能力のあるリーダーの強力なコーポレートガバナンスに依拠している、という認識に基づいている。すなわち、共同評価は業務を改善する能力のみならず、自治体のリーダーシップについても評価対象としている。

7) Audit Commission, *Delivering Comprehensive Performance Assessment Consultation Draft*, op.cit. para.106.

8) *Ibid.*, para.168.

9) Audit Commission, *The Final CPA assessment framework for single tier and county councils*,2002.

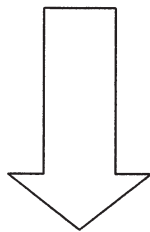
10) 9つの評価項目は以下の4つの観点から導き出されている。

評価の観点	9つの評価項目
自治体が何を達成しようとしているか。	意欲、焦点、優先順位
自治体がどのように遂行する優先順位を設定しているか。	能力、業績管理
自治体は現在までに何を達成し、何を達成していないか。	達成、投資
学習したことをふまえて、自治体は何を次に計画しているか。	学習、将来計画

業務改善の可能性のスコアカード化の流れ

(a 表)

評価項目	点数①	乗数②	①×②
意 欲	1~4	1	1~4
焦 点	1~4	1	1~4
優先順位	1~4	1	1~4
能 力	1~4	1	1~4
業績管理	1~4	1	1~4
業務改善	1~4	3	3~12
投 資	1~4	2	2~8
学 習	1~4	1	1~4
将来計画	1~4	1	1~4



(b 表)

スコア	総合得点
1	23点未満
2	24~31
3	32~39
4	40点以上

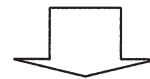


現在の業績のスコアカード化の流れ

(A表)

評価項目	点数①	乗数②	①×②
教 育	1 ~ 4	4	4 ~ 16
社 会 福 祉	1 ~ 4	4	4 ~ 16
環 境	1 ~ 4	2	2 ~ 8
住 宅	1 ~ 4	2(0)	2~8(0)
図書館・レジャー	1 ~ 4	1	1 ~ 4
助 成 金	1 ~ 4	1(0)	1~4(0)
資源の利用	1 ~ 4	1	1 ~ 4

※()内はカウンティの点数



(B表)

スコア	総合得点 (一層性の自治体)	総合得点 (カウンティ)
1	30点未満	23点未満
2	30~37	24~29
3	38~45	30~36
4	46点以上	37点以上



(C表)

		現在の業績			
		1	2	3	4
業務改善の 可能性	1	悪い	悪い	弱い	—
	2	悪い	弱い	普通	良い
	3	弱い	普通	良い	優秀
	4	—	良い	優秀	優秀

と社会福祉に対するウエイト付けは他のサービス分野よりも重く設定されており、その乗数は4である。次いで、環境と住宅の乗数が2、それ以外の分野が1に設定されている。そして(A表)で算出された各サービス分野の点数から総合得点を算出し、1から4のスコアで現在の業績を総合評価する(B表を参照)。

最終的に(b表)および(B表)で評価されたスコアは(C表)で示す全体の結果に集約される。その結果、監査委員会は各地方自治体に対して、優秀(excellent)、良い(good)、普通(fair)、弱い(weak)、

悪い (poor) という5段階による全体評価を記載したスコアカードを公表する¹¹⁾。(図表2)は32あるロンドンの自治区の1つであるキングストン・アポン・テムズ (Kingston-upon Thames) とマートン (Merton) の2002年に公表されたスコアカードの事例を示している¹²⁾。

(図表2) キングストン・アポン・テムズおよびマートンのスコアカードの事例

評価項目	キングストン・アポン・テムズ	マートン
「業務改善の可能性」についての評価	3	2
教育	4	3
社会福祉	3	2
(成人)	4	2
(児童)	2	2
環境	2	2
住宅	2	2
図書館・レジャー	3	2
助成金	3	4
資源の利用	3	2
「現在の業績」についての評価	4	2
全体評価	優秀	弱い

(3) スコアカードの役割

CPAでは評価結果に応じて、地方自治体に対してインセンティブが付与されることになっている。すなわち、CPAの結果であるスコアカードを公表することによる効果は、地方自治体が自主的に業務の改善と取り組むようにしむけるだけでなく、その評価結果に応じて「報酬」あるいは「ペナルティ」を地方自治体に課すことにも及んでいる。例えば、全体評価が「優秀」と評価された地方自治体は翌年度からの監査ならびに評価の緩和が認められ、それと同時に裁量権の容認が認められている。一方、全体の評価が「悪い」と評価された地方自治体は政府の監視が強まり、監査ならびに検査が強化されることになっている。また、スコアカードによる業績比較は地方自治体間の比較を容易にしていることから、従来は地方自治体の業績にそれほど関心を示さなかった住民が関心を抱くようになるという効果も見込まれている。

そして、当該スコアカードに影響を及ぼす評価要因の1つがベストバリュウ業績指標である。既に述べられているようにベストバリュウにおける評価の特色はベストバリュウ業績指標という全国的に統一された指標を使用して、地方自治体の業績を測定し、評価していることにある。同様に、CPAにおける地方自治

11)当初、白書「強力な地方のリーダーシップ：質の高い公共サービス (Strong Local Leadership Quality Public Services)」が想定していた評価区分は4段階によるものであった。その4段階の評価区分とは、高業績 (high-performing) の自治体、改善の可能性がある (striving) 自治体、改善の見込みがない自治体 (coasting)、低実績 (poor-performing) の自治体である。

12)キングトン・アポン・テムズとマートンはともにロンドンの自治区であり、アウターロンドンに位置している。1998年の時点でのキングトン・アポン・テムズの人口は147,300人、マートンの人口は184,300人である。また、前者の16歳以下の人口が占める割合は19%、60歳以上の人口が占める割合は18%である。同様に後者の16歳以下の人口が占める割合は20%、60以上の人口が占める割合は17%である。したがって、人口からみた場合に、キングトン・アポン・テムズとマートンはほとんど同規模の自治体であると考えられる。

体の業績評価についてもベストバリュウ業績指標が用いられている。それゆえ、CPAの評価結果はベストバリュウ業績指標のデータ結果に左右されているということになるのである。

そしてそのことが意味することは、CPAは地方自治体がベストバリュウ業績指標に照らし合わせて作成した情報に依存しており、その評価結果は、地方自治体が作成する情報の精度あるいは正確性に左右されているということである。ここに監査委員会が指摘するようにベストバリュウ業績指標の正確性に対して監査人の関心がますます向かう原因があるのであり、そのことは監査人の関心が「業績指標の正確性」に対して向かうというよりもむしろ「地方自治体が業績指標に照らし合わせて作成した業績情報の正確性」に対して関心が向かうということの意味しているのである。

3 業績指標による評価

そもそも英国において業績指標を使用して業績の測定および評価を開始するようになったのは1993年のメジャー政権においてである。1992年にメジャー政権はサービスの水準を明示することにより、その達成を住民に約束する市民憲章（Citizen's Charter）を提唱した。そして、市民憲章を採用したことに伴い、政府は、地方自治体が個々のサービスについてどれだけ改善を達成したかを明らかにするために、地方自治体の業務を客観的に数値化する必要性を生じた。そこで導入されたのが業績指標である。業績指標の役割は地方自治体の業績を測定することであり、それにより地方自治体間の業績比較ならびに地方自治体の業績の年度間比較を可能にする。

そして、業績指標の導入以来、1992年の地方自治法（Local Government Act 1992）に基づいて監査委員会が業績指標を作成し、公表する義務を負ってきた。なお、監査委員会が作成し、公表する指標を監査委員会業績指標（Audit Commission Performance Indicators）と呼称している。さらに、ブレア政権下のベストバリュウでは、この監査委員会業績指標¹³⁾に加えて、ベストバリュウ業績指標を使用して地方自治体の業績を測定することを義務づけたのである。

(1) ベストバリュウ業績指標

ベストバリュウ業績指標は毎年、見直しをされることになっている。その見直しにあたっては、政府が掲げる最優先の政策が反映され、地方自治体の公共サービス協定（PSA：Public Service Agreement）に整合して作成される。そして、ベストバリュウ業績指標が対象としているサービス分野は「自治体の健全性（Corporate Health）」、「教育」、「社会福祉」、「住宅」、「環境」、「文化」、「治安」等多岐にわたり、現在、ベストバリュウ業績指標の約4割がCPAの評価に使用されている。

次に、ベストバリュウ業績指標によって、どのような観点から業績を測定しているかについてみていくと、それは「戦略目標」、「コスト・効率性」、「サービスのアウトカム」、「質」、そして「公正なアクセス」の5つの観点で業績を測定している。（図表3を参照。）また、これらの5つの業績測定の観点とは別に利用者の満足度（user satisfaction）を示す業績指標が設けられている。それは利用者のサービスに対する満足度調査に基づいて作成されるもので、3年ごとに利用者の意識調査が行われている。この指標に該当する例としては、地方自治体が提供するサービス全体に対して住民が満足している割合を示す指標

13) なお、監査委員会業績指標は2001年度より廃止された。DTLR, *Best Value Performance Indicators for 2001/2002: Consultation*, para.2.1.2.

(BV3), 対応した苦情処理に満足している割合を示す指標 (BV4) がある。(図表4) はCPAの評価にも適用されているベストバリュー業績指標の具体例の抜粋を示している。

(図表3) ベストバリュー業績指標の業績測定の観点¹⁴⁾

業績測定の観点	内 容
戦略目標	なぜ当該サービスが存在しているのか。何を達成しようとしているのか。
コスト・効率性	サービスに投入した財源。財源がアウトプットに投下されたことによる効率性。
サービスのアウトカム	戦略目標を達成するためにサービスが十分に効果をあげているか。
質	提供されるサービスの質。サービスに対する利用者の期待を反映している。
公正なアクセス	サービスへのアクセスが容易であり、かつ公正である。

(図表4) ベストバリュー業績指標の具体例の抜粋

分類	業績測定の観点	指標 No	指標の内容
自治体の健全性	コスト・効率性	BV 8	30日以内に請求書が支払われている割合
		BV 12	病欠の割合
教育	質	B V 4 3 b	特殊教育 (Special Education Needs) の文書が例外を含めて18週間以内に作成された割合
	—	B V 1 5 8	学生が出席した成人教育の時間の割合
社会福祉	サービスのアウトカム	BV 56	3週間以内に提供された介護機器の割合
		BV 58	ニーズ及びその対応について文書を受け取った人の割合
住宅	戦略目標	BV 62	自治体が行った活動の結果、改善された民営住宅の割合
助成金	サービスのアウトカム	B V 7 8 a	新しいクレームの処理にかかる平均時間
		B V 7 8 b	状況修正についての告知処理にかかる平均時間
環境 (ごみ処理)	公正なアクセス	B V 8 2 a	家庭廃棄物の再利用率
		B V 8 2 b	家庭廃棄物の堆肥化率

また、ベストバリューでは、ベストバリュー業績指標による業績比較の目安になる基準を2つ設けている。それは業績目標 (Performance Target) と業績基準 (Performance Standards) である。業績目標を設定する目的は、地方自治体が将来的に業績をどのように改善しようとしているかを住民に対して提示することにある¹⁵⁾。業績目標を設定するのは各地方自治体である。地方自治体は政府の指針に基づいて5年後には現在の業績について上位25%以内に入ることをめどに業績目標を設定することが求められている。そして業績目標はベストバリュー業績指標のデータ結果とあわせてベストバリュー業績計画において公表される。一方、業績基準とは、政府が定めた地方自治体が最低限に満たさなければならない基準である¹⁶⁾。

14) Audit Commission, "On Target - The practice of Performance Indicators", June 2000, para.19.

15) ODPM, "Guidance on Best Value Performance Indicators for 2003/2004", para.4.1.

16) Ibid, para.4.2.

現在のところ、業績基準については「ごみのリサイクル（BV82a）とごみの堆肥化（BV82b）の合計」ならびに「計画（BV109）」が設定されていることにとどめられている。

（図表5）は2001年度のキングストン・アポン・テムズおよびマートンのベストバリュース業績指標の数値結果による事例を示している。例えば、ごみのリサイクル（BV82a）とごみの堆肥化（BV82b）の合計についてみていくと、キングストン・アポン・テムズは17.8%、マートンは16.5%と業績基準の18%を下回っているが、ロンドン自治区の上位25%の数値結果である16.4%を上回っている。そのため、キングストン・アポン・テムズでは2002年度の業績目標を34%に、マートンは19%に設定し、業績基準に合わせるかたちで業績目標を公表した。一方、政府は2003年度の業績基準を18%から17%に修正し、実態に歩みよっている。

（図表5） 2001年度のキングストン・アポン・テムズとマートンのベストバリュース業績指標の数値事例

指 標	N o	キングストン・アポン・テムズ		マートン		ロンドン自治区の上位25%	ロンドン自治区の平均	業績基準
		2001年度の結果	2002年度の目標	2001年度の結果	2002年度の目標			
健全性	BV 8	84%	97%	82.5%	90%	84%	76.5%	—
	BV 12	8.9日	7.5日	11.1日	10.85日	8.7日	10.3%	—
教育	BV 43b	43%	63%	73.6%	83.2%	70.4%	60.4%	—
	BV 158	75.7%	—	70.6%	72.4%	80%	71.5%	—
社会福祉	BV 56	96%	96%	86.7%	98%	97%	90.3%	—
	BV 58	83%	85%	85.2%	90%	90%	84.25%	—
住宅	BV 62	4.7%	4%	1.4%	—	5%	3.1%	—
住宅助成金等	BV 78a	51.6日	45日	56.7日	52日	52日	74.2日	—
	BV 78b	12.5日	11日	13.6日	10日	13日	25.5日	—
環境（ごみ処理）	BV 82a	13.7%	20%	13.7%	15.5%	13.7%	8.6%	—
	BV 82b	4.1%	14%	2.8%	3.5%	2.7%	1.3%	—
	BV82a+82b	17.8%	34%	16.5%	19%	16.4%	9.9%	18%

なお、ベストバリュース業績指標がCPAにおける「現在の業績」の評価にどのように反映されるのかについては、評価を行うそれぞれの評価機関によって異なっている。というのも、既に述べているように「現在の業績」についての評価を行っているのは各サービスを担当する評価機関であり、「教育」については教育標準局、「社会福祉」については社会福祉検査局（Social Services Inspectorate）、「助成金」については助成金不正検査局（Benefit Fraud Inspectorate）、そして、「環境」・「住宅」・「図書館」・「資源の利用」については監査委員会が実施している。そのため、ベストバリュース業績指標の扱いもそれぞれの機関で異なっている。例えば、監査委員会では「環境」・「住宅」・「図書館」・「資源の利用¹⁷⁾」の各サービスの評価について使用するベストバリュース業績指標の数値データに基づいて事前にスコア表を

17) 資源の利用の評価については自治体の健全性の指標が使用される。

作成している。そして、各サービスの数値結果を集計し、その数値結果の平均値を求め、当該スコア表に分類する方法をとっている。

(2) 業績指標による評価の課題

このように英国では早くから全国的に統一された業績指標を作成し、体系化することに取り組んできたのであるが、その一方で業績指標によって業績を測定、評価することについては従前から問題点が指摘されてきた。それは、業績指標によって業績を測定することについての本質的な問題点である。すなわち、業績指標が客観的に重要な全ての活動を記録することができるかどうかについては疑わしいという測定の問題を抱えているということである¹⁸⁾。一般に、業績指標は3Eの観点から業績を測定する機能があるが、地方自治体の全ての業績を貨幣単位などの客観的に測定可能な単位で測定することは不可能なことであり、不完全な測定にならざるを得ないのである¹⁹⁾。

とはいえ、このような問題点が指摘されているにもかかわらず、業績指標に依拠して評価することについての意義づけは地方自治体の業務を数値化することによって業績を比較可能にすることにあると考えられる。確かに、業績指標による測定は不完全であるという不安材料を抱えてはいるものの、ベストバリュースではベストバリュー業績指標という、いわば一般に認められた基準を適用することによって、地方自治体が業績情報を作成し、その情報に基づいて地方自治体間の比較、ならびに過年度の業績の比較を可能にしている。さらにCPAではベストバリュー業績指標をベースに地方自治体の業績を総合的に評価して、その結果を5段階というより明確かつ簡潔な比較を行っているのである。

そのため、CPAでは業績の比較可能性の精度をいかに確保するかが重要になる。ここに、地方自治体が作成する業績情報の正確性を保証することが不可欠になるのであり、言い換えれば、地方自治体が業績指標に照らし合わせて収集し、記録し、作成した業績情報の精度を確保することが必要になるのである。英国では、業績情報の正確性を検証するために必要な監査実務コード (Code of Audit Practice) ならびにガイドラインの作成を監査委員会が公表し、それに基づいて業績情報の正確性を保証するという役割を外部監査人が担ってきたのである。

4 ベストバリュー業績指標の監査

監査委員会は地方自治体の監査基準に相当する監査実務コードにおいて業績情報の検証を次のように提示している。

「監査人は、被監査団体が特定の業績情報を収集、記録、公表するために整備した体制 (System) についての妥当性を、レビュー (review) し、必要であれば、関連する証拠を検証しなければならない²⁰⁾。」

コードが提示しているように、業績情報の検証とは、地方自治体が作成した「業績情報」それ自体を検証するというよりもむしろ、地方自治体の体制が健全であることについて検証することによって、当該情報の正確性を保証するという検証手法である。また、監査委員会は、地方自治体が業績情報を収集し、記録し、報告するために適切な体制を整備しているか否かについて検証する実務をベストバリュー業績指標

18) Jane Broadbent, "Comprehensive Performance Assessment: The Crock of Gold at the End of the Performance Rainbow?", *Public Money & Management*, Vol.23No.1, pp.5-7.

19) 山本清「政策評価とガバナンス」『公共政策研究』第2号(2002年), 26~39頁。

20) Audit Commission, *Code of Audit Practice*, March 2002, para.74 (b).

の監査（The audit of BVPIs）と称している²¹⁾。そして、英国の地方自治体の外部監査では2000年度より、リスク評価に基づいて監査計画（risk based approach to audit planning）を立案するリスク・アプローチを採用しており²²⁾、ベストバリュー業績指標の監査もリスク・アプローチに基づいて実施されている²³⁾。

一般にリスク・アプローチにおいては、監査計画の立案にあたり、統制リスクならびに固有のリスクを高い・中程度・低いの3つの分類に評価する²⁴⁾。そして、固有のリスクならびに統制リスクが高いと判断されれば、詳細な監査手続を実施することになり、リスクが低いと判断されれば、適度な監査手続を実施する。これと同様の検証をベストバリュー業績指標の監査についても行っている。すなわち、地方自治体の体制から、業績指標についてリスク評価して、リスクを高い・中程度・低いに分類する。ただし、高いリスクに分類される業績指標の中には、監査委員会が事前に全国レベルの調査に基づいて重要な指標として認めた業績指標あるいはCPAで使用される指標が含まれている²⁵⁾。そしてリスクが高いあるいは中程度と評価された指標については収集された情報に裏づけのある証拠があるかどうかなどを詳細にわたって検証することになっている。

そして、監査人はベストバリュー業績指標の監査を終えると、監査委員会にベストバリュー業績指標の監査報告書を提出する。また、監査人が業績指標に誤謬を発見した場合には、地方自治体に対して修正するように促すことになっている。そして、これらの結果については年次監査報告書（annual audit letters）において公表される。年次監査報告書とは、被監査団体に宛て提出される報告書で、その作成の目的は実施した監査の業務範囲、性質、および対象を伝えること、そして監査人の意見あるいは結論、また必要に応じて監査の実施過程で発見した質的あるいは量的に重大な問題を要約することにある²⁶⁾。

以上、明らかにしたようにベストバリュー業績指標の監査とは業績指標を検証するというよりもむしろ、地方自治体が業績情報を収集し、記録し、公表する健全な体制を整備しているか否かについての検証を行うものである。すなわち、地方自治体が業績情報を作成するために設けている体制の妥当性を検証するものであり、それによって、CPAの業績測定ならびに比較の精度を確保するという役割を担っているのである。

21) Audit Commission, *Delivering Comprehensive Performance Assessment Consultation Draft*, op.cit.,para.165.

22) 監査実務コードはリスク評価に基づく監査計画を次のように提示している。

「監査計画を立案するにあたり、被監査団体に該当する重要な業務上と財務上のリスクとを統制するために整備されている体制を検討し、評価しなければならない。この作業の目的は、監査の重点が最もリスクの高い部分に向けられるように、被監査団体の環境に適切に適合した監査業務の内容および管理するために監査計画をたてることである。」 Audit Commission, *Code of Audit Practice*,op.cit.,para.20.

23) なお、監査委員会はリスク要因として次のようなリスクがあることを識別している。

- ・目標達成に失敗すること。
- ・アカウントビリティの欠如。
- ・意思決定を報告しないこと。
- ・事業機会の最大化をのがすこと。
- ・質の悪いサービスの提供。
- ・職員あるいは議員の倫理に反した行為。
- ・ベストバリューを遂行できないこと。

Audit Commission, *LG: Auditor Briefing 2/2003:LG AB For Planning Local Government Audits 2002/2004 National Risk Assessment Tool*, January 2003, para.90.

24) リスク・アプローチについては以下の文献を参照。石原俊彦「リスク・アプローチ監査論」中央経済社（1998年）、山浦久司「会計監査論（第三版）」中央経済社（2003年）。

25) Audit Commission, *Auditor Briefing 5/2003:Best Value Performance Plan Audits for 2003*, June 2003,para.27.

26) Audit Commission, *Code of Audit Practice*, op.cit. ,para.29.

5 むすび

ここで、本稿の目的であるCPAの導入に伴いなぜ、業績指標の正確性に監査人の関心が向かうことになるのか、そして業績指標の正確性の検証とはどのような手法であるのかをまとめることを通じて、英国で行われている業績監査の実務がわが国の公的部門の監査にどのような意味合いをもつことになるのかを考えたい。

CPAの評価の特色は外部の監査人と検査官が評価に携わっていること、そしてベストバリュー業績指標という全国的に統一された指標に照らし合わせて作成した業績情報を評価し、その結果を5段階評価してスコアカードを公表することに要約することができる。そのため、地方自治体がベストバリュー業績指標に照らし合わせて作成した業績情報の結果がそのままスコアカードに反映されることから、当該業績情報の正確性を確保する必要性を生じる。すなわち、当該業績情報のデータは業績比較の精度を左右するものであることから、独立の第三者である監査人によって業績情報の正確性が保証されているのである。そして、そのもとで実施される監査とはリスク評価に基づいて実施され、地方自治体が業績情報を収集し、記録し、公表する健全な体制を整備しているか否かについての検証を行っている。

このような、英国の制度ならびに監査の実務は、わが国の公的部門の監査の実務、とりわけ3Eの観点から実施される業績監査の実務にどのような示唆を与えるのであろうか。もともと、英国のCPAは地方自治体間のサービス水準の格差、とりわけ政府の最重要課題である「教育」と「社会福祉」のサービス水準の格差を是正する目的で導入されたものである。そのもとで、英国では業績監査を実施する監査人としての立場からCPAに関与することに意義を見出し、そして積極的に監査人が関与していることを指摘することができる。一方、わが国ではこのような地方自治体間のサービス水準の格差による問題が生じていないことから、このような評価の仕組みはなじまないであろうと考えられる。また、監査人の業績監査に対する関与についても、むしろ消極的に扱われている。

先般、「独立行政法人に対する会計監査人の監査にかかわる報告書」の改訂版が平成15年7月に公表された。同報告書の第1章第6節「会計監査人の監査における経済性及び効率性等の視点」は次のように明示している。「会計監査が独立行政法人の業務が効率的かつ効果的に実施されたことの証明及び全ての非効率的な取引等（経済性および効率性の観点から問題があると認められる取引及び会計事象をいう。）の発見を目的として行われるわけではない。」すなわち、今回の改訂においては業績監査への監査人の関与について限定的なものにとどめたものと理解することができる。

むろん、英国とは異なる制度を背景にわが国の監査実務が成り立っているのであるから、英国で行われている実務をそのまま導入しようというのは無理があるといわざるをえない。とはいえ、英国での現状をみても、リスクアプローチなどの民間部門で培われてきた実務が財務諸表監査に限らずに、業績監査にも取り入れられている。このことは積極的に業績監査に外部監査人が関与していくことの可能性を示唆していると考えられるのである。