

報 告

オランダ会計検査院「業績検査マニュアル」の概要

カナダ会計検査院「支出に見合う価値(VFM)検査マニュアル」の概要

吉 田 裕 治*

(会計検査院事務総長官房研究企画官)

前号の会計検査研究第23号では、会計検査院の鈴木研究企画官により、米国会計検査院の「一般方針・手続・コミュニケーションマニュアル」の概要が報告された。その巻末に予告されたとおり、今回は、オランダ会計検査院の「業績検査マニュアル」とカナダ会計検査院の「支出に見合う価値(VFM)検査マニュアル」を採り上げる。

それぞれが、16ページ、75ページから成るが、要約に際しては、業績検査等を行っていく中での基準や考え方がわかりやすいように、あえて簡略化せずになるべく原文の翻訳を引用するようにした。

また、2つのマニュアルの記述方法が異なることから、章と節の構成や表記について統一されていない部分があることもお断りしておきたい。

オランダ会計検査院「業績検査マニュアル」の概要

この報告は、1996年のオランダ会計検査院の「業績検査マニュアル」について要約したものである。「1 序説」に続いて、「2 業績検査の一般的枠組み」では、業績検査の法的枠組みと基本原則について採り上げ、さらに検査の成果物や検査のプロセスにおいて満たすべき要件を記述している。「3 対象と基準」においては、業績検査の対象と基準を説明している。また、業績検査の実施における質問事項の策定等について記述している。「4 段階と成果物」では、業績検査を実施する際の 検査対象領域の選定、予備検査、検査の実施、報告という4段階の過程とそれらの成果物について説明している。

1 . 序説

このマニュアルの主な特徴と業績検査の定義が述べられている。

主な特徴 本マニュアルは、会計検査院が行う業績検査の主な特徴を記述するものである。本マニュアルでは、検査の成果物及び検査プロセスが満たすべき主な要件を記述し、調査官および管理職が検査の計画、実施、評価を行う際に参照すべき枠組みを示している。

業績検査の定義 業績検査は、中央政府及び関連組織の政策、運営管理及び組織の効率性と有効性に焦

*1960年生まれ。83年会計検査院へ。租税検査第2課、労働検査課などを経て現職。この間87、88年に東京工業大学にて研究。

点を合わせた検査である。これらは政策の評価と組織の精査に関係する。英語で「プログラム評価」, 「業務検査」(operational audit), 「支出に見合う価値検査」などの言葉で表される検査は, 業績検査 (doelmatigheidsonderzoek) と密接な関係を有する。

2. 業績検査の一般的枠組み

2.1の序説の後に会計検査院の権限や業績検査の枠組みが以下のように記述されている。

2.2 法的枠組み

2.2.1 会計検査院の業務と権限

収入と支出の検査 憲法は, 会計検査院は中央政府の収入と支出を検査する責任を有すると述べている (第76条)。また, 会計検査院の機構, 構成及び権限は議会制定法 政府会計法によって定めるとしている。

業績検査 政府会計法は, 業績検査を, 中央政府の運営管理, 組織及び政策の効率性検査¹⁾と定義している (第57条第1項)。第59条では, 法律で定められた業務を行う法人や中央政府との間に財政的関係を有する法人の検査を行う権限が会計検査院に付与されている (以下, これらの法人を「中央政府関係組織」という)。会計検査院は, また, 国会の要請に応じて検査を実施することができる (第58条)。

会計検査院の権限 会計検査院は広範な検査権限を有している。政府会計法第54条は, 会計検査院が, 望ましい方法により帳簿, 文書及びその他の情報媒体を検査できると述べている。大臣は, 要請に応じて, 会計検査院がその義務遂行のために必要とみなすあらゆる情報を会計検査院に提供する義務を負っている。会計検査院はまた, 中央政府そのものに対する検査権限よりも限定されているが, 中央政府関係組織を検査する広範な権限も有している (第59条)。

報告 会計検査院は, 毎年4月1日までに発行されるその年次報告及び中間報告 (政府会計法第62条) において, その業績検査について政府及び国会に報告する。また, 会計検査院は大臣に対してのみ報告することを決定することもできる。この場合, 政府と国会には年次報告でその検査の概要が提供される。

2.2.2 行政責任

効率性に関する行政責任として, 政府会計法により, 各大臣は, その所掌する予算に関連する収入及び支出の効率性に責任を負っており, それらに関して国会に対して説明する義務があり, 大臣に対し業績監査を定期的実施するように求めている。政府会計法の第57条第2項は, 大臣は自らの省が行った業績監査及びその結果について適時に会計検査院に報告しなければならないと述べられている。

2.3 検査方針

2.3.1 任務

会計検査院の任務については次のように記述されている。

会計検査院の任務 「会計検査院の目的は中央政府及び関係組織の機能を評価し改善することである。その目的のため, 会計検査院は, 政府, 国会及び検査対象組織に対して責任を有する者に対して, 検査に基づく情報を提供する。この情報は, 組織, 運営管理及び政策に関する発見事項, 意見及び勧告から

1) 後述の3.3.1の効率性の説明では, 効率性 (efficiency) の基準として経済性 (economy), 効率性 (efficiency), 有効性 (effectiveness) が掲げられており, ここでいう効率性検査とは, 経済性, 効率性, 有効性の3E検査をすべて含めたものと解される。

なる。……。」

2.3.2 基本原則

検査対象領域の選定や予備検査として、事前にどのような情報を収集して利用するかについて以下のように説明されている。

検査対象領域選定の自由 会計検査院は、業績検査の対象となる領域を決定することについて、大きな自由度を有している。検査対象分野の大きさを考慮すると、効率性についての完全な評価は不可能である。このことは、会計検査院が検査対象領域の選定に十分に留意する必要があるということの意味している。従って、検査によりもたらされると予想される付加価値を考慮に入れた選定戦略が不可欠である。選定過程においては、会計検査院の任務が重要な決定因子となる。これは、会計検査院の一般的選定規準により具体的に示されており、全政府的最優先事項から一つまたは複数の政策領域にわたる検査テーマという形で示される。会計検査院がその特有であり、独自の権限を活用すればするほど、検査の付加価値は高まる。それは情報収集の広範な権限であり、また執行組織を含む政府全体の検査を実施する権限である（4.2参照）。

予備検査の利用 会計検査院の検査では、検査対象組織が収集した情報、検査対象組織のために収集された情報や検査対象組織の内部監査の情報が最大限活用される（予備検査）。これは、作業の重複を防ぐだけでなく、効率性を監視するという検査対象組織自身の責任とも関連している。従って、検査の第1段階は、この監視責任がどのように果たされているかを見極めることである。政府会計法第57条第2項で定めている枠組みの中での各省による会計検査院への情報提供を効率化するため、標準様式（フォーマット）が決められており、検査対象組織は毎年実施している監査について列挙できるようになっている。

そして、政策がまだ実施されていなくても、採択されていれば、検査を実施できること、また、立法府の定めた目的についても、場合によっては見解を表明できることが次のように述べられている。

事後検査 会計検査院の業績検査は事後検査である。会計検査院は、政府もしくは大臣が関連する政策についての決定を下した後であれば、国会との協議またはこれらの承認の後か否かに関わらず、効率性について検査できる。従って、「実施しようとしている政策」は採択済みの政策を意味し、「実施された政策」よりも幅広い解釈が可能である。政策の目的分析や政策策定活動の検査は、政策が実行される前に実施することができる。

立法府の定めた目的は所与のものとされる 立法府の定めた目的は、業績検査に関する限り、原則的に所与のものとされる。しかし、会計検査院は立法府の定めた目的について批判的な見解を表明することができる。例えば、目的に一貫性がなかったり、目的の達成度を適正に評価することが不可能な場合などである。

2.3.3 品質要件

検査対象領域は極めて重要な意味を持っており、検査の目的、問題点、検査の質問事項、領域の選択は、検査の品質を大きく左右する要素である。検査の成果物の要件としては、客観性、一貫性、有用性が必要であり、さらに正当な根拠のあるものでなければならない。また、検査プロセスの要件は、独立性、効率性、配慮などであるとしている。これらについて以下のように解説している。

成果物の要件

客観性：調査対象となる事実及び報告の中で提示される事実の選定はバランスがとれ、偏見にとらわれていないことを保証するものでなければならない。事実は意見と区別して提示されなければならない。偏向的でも示唆的でもない言葉遣いを採用しなければならない。

説得力：データ収集方法や技法は妥当で信頼に足るものでなければならない。検査デザインは、発見事項、情報源もしくはその他の情報から結論が論理的に導かれるようなものでなければならない。複数の情報源を有することが望ましい。事実は、情報源により確認されたものでなければならない。

一貫性：同じ検査において使用される基準、意見及び勧告は整合のとれたものでなければならない。原則的には、これらは会計検査院の他の検査において使用される基準とも整合のとれたものでなければならない。ただし、検査基準は発展するものであり、最新の考えに従って修正されるべきである。

有用性：検査報告は、政府、国会及び検査対象組織がその機能の改善のために利用可能であり、理解しやすく簡潔で最新の情報を提供しなければならない。検査の質問事項に対しては回答が示されていないなければならない。会計検査院が対応措置を望む点、そしてそれを誰が実行するべきかが、述べられていなければならない。

検査プロセス要件

独立性：検査の対象領域、対象局面及び基準の選定は、全く自由に、外部からのいかなる圧力も受けずに行われなければならない。また会計検査院の業務及び任務に沿わない思惑や利害に影響されてはならない。

効率性：検査は十分明確に定義されなければならない。また検査アプローチは機能的なものでなければならない。検査手法及び技法を選定する際には、費用と便益のバランスに配慮しなければならない。検査の構成は、良好なプロジェクト運営管理の一般要件を満たしていなければならない。

配慮：検査対象組織に対しては、検査の発表及び実施の際、適切な情報が通知されなければならない。合意事項は遵守しなければならない。検査対象組織が検査結果に対して意見を述べることについて許されなければならない。大臣の反応は考慮に入れなければならない。適切な行政運営の原則が遵守されなければならない。

3. 対象と基準

3.1の序説の後に、検査対象領域の選定や検査基準等についてが記述されている。

3.2 検査対象

検査対象領域の選定は重要な要素であり、対象となる組織や政策等についてその対象の範囲を「政策列」(policy column)という言葉を使って次のように説明している。

政策列 中央政府の行政や組織は様々な形態をとる。これに関連して「政策列」という言葉が使われる。産業列が、原材料から工場・卸売商を経て消費者が商品を購入するまでの生産過程を描くのと同じように、政策列は、政策の生産過程、すなわち政府及び国会（もしくはEU政策の場合には閣僚委員会）による政策形成から社会に与える影響までを示すものである。政策列は、省自らが政策を実施する場合には「短く」、分権化の場合のように、政府の下層レベルもしくは自律的行政機関により実施され、各省と実施機関の間に仲介機関・監督組織が介在する場合（例えば、社会保障政策など）には「長く」なる。業

績検査の場合には、この政策列のどの部分を検査すべきかを選定しなければならないことが多い。この点に関して、大臣や中央政府関係組織がその責任を全うする方法について、いかなる場合でも図表化されていなければならない。一般的に、政策列の中で検査の対象となる範囲が広いほど、検査の付加価値は高まるといえる。

3.3 基準

3.3.1 効率性

効率性の基準として、以下のように経済性、効率性、有効性が掲げられている。

究極的基準 経済性、効率性及び有効性は、会計検査院が検査対象組織の効率を評価するための究極的基準である。これらの基準は、経済性、効率性、有効性の順に、社会及び行政に対する重要性が大きくなる。この3つの基準を別々に検討することで、このことがさらに明らかになる。

経済性 経済性とは、本質的に、配置された（人的、財務的、物的）資源に関する意見である。主たる問題は 政治的、社会的状況に鑑みて 資源が経済的に取得され利用されたかどうかという点である。ステンレス製の蛇口で十分なのに金の蛇口を主張するという場合が、この基準の意味を示す好例である。この例は、この基準に関する主要な問題点をも明らかにしている。すなわち、経済性は、測定のための外部の規程がある場合にのみ測定可能だということである。蛇口の場合にはおそらく、ステンレス製と金製で機能的には全く変わらないと判断することが可能であるが、王冠の場合には恐らく差異があるであろう。

効率性 効率性は経済性と関係がある。ここでもまた中心の問題は資源配分である。これらの資源が最適に利用されたかどうか、もしくは品質と所要時間という意味で同じ結果がより少ない資源で達成できたかどうかという点が問われるのである。効率性に関する意見が通常、相対的なものとならざるを得ないことは明らかである。ごく稀に非効率性がただちに明らかになるような場合もある。例えば補助金の申請の処理に55分しかかからないのに交付までの期間が3ヶ月だというような場合である。しかしこのような事例は稀である。効率性に関する意見は、類似の組織との比較、他の期間との比較あるいは明らかに検査対象組織が採用している基準と比較することによってのみ形成することが可能である。経済性には規程が必要であるのに対し、効率性には一般的に比較が必要である。

有効性 有効性は、政策が意図した効果を達成したかどうかに関係する。この基準は実際には2つの部分から構成される。すなわち、政策目的が達成されたかどうかという点と、目的達成が政策を実施した結果であるかどうかという点である。政策目的の達成度を判断するためには、達成されたかどうかの評価が可能のように政策目的が定式化されている必要がある。曖昧な目的や抽象的な目的では達成度の評価はできない。目的の達成がどの程度政策によるものかを判断するためには比較が必要である。この場合、政策導入前及び導入後の測定と、政策の影響を受けない比較対象群（control group）を用いた測定を実施することが理想的である。しかし実際には、比較のための材料が不足していることが多いため、このような比較を行うのは難しい。そのような場合のひとつの代替案は、政策が根拠とする仮定（「政策理論」）が妥当なものであるかどうかを評価することである。目的の達成度、対象グループへの到達度、業績の程度の評価などあまり野心的でない検査目標を選定せざるを得ない場合も多い。

副次的効果 すでに述べたように、経済性及び効率性、目的達成と有効性は究極的基準である。会計検査院の実施する検査で常にこれらの基準を適用することができるわけではない。実際には、検査意見は、経済性、効率性、目的達成と有効性を確保するために必要な条件に基づいていることが多い。

3.3.2 効率性のための条件

業績検査における効率性のための7つの一般的条件が以下のように列挙されている。これらの条件は、計画・統制プロセスという言葉で表現することができ、このプロセスでは必然的に、政策から実施計画への移行、計画された活動の実施、結果のフィードバックという段階を踏むことになるとしている。また、これらの条件は、条件を満たしていればいるほど効率性の水準が高いという仮定に基づいており、可能な限り、効率の向上に貢献するという仮定が正しいかどうかを調査するべきであるとしている。

一般的条件

- ・ **計画**：人的、財務的及び物的資源の配置、活動の実施、達成すべき成果についての健全な計画が存在しなければならない。
- ・ **監理**：資源の配置、活動の実施及び成果の達成に関する、適切で、信頼でき、適時の情報（例えば指標など）が存在しなければならない。それらは計画と比較される。
- ・ **調整**：実際の結果と意図された結果との間に乖離が生じた場合には、計画、資源の配置、活動の実施を、適時に、健全な論拠に基づき調整しなければならない。
- ・ **記録**：計画、監理及び調整は、説明と再現が可能なように、体系的かつわかりやすく記録されなければならない。
- ・ **説明**：計画、監理及び調整に関する適時、適切かつ正確な情報が上級運営管理レベルに提供されなければならない。
- ・ **組織**：計画、監理、調整、記録及び説明を保証する機構、手続及び業務方法が存在しなければならない。
- ・ **評価**：計画、監理、調整、記録、説明及び組織が定期的に評価され精査されなければならない。

検査を上記の効率性のための条件のひとつのみに限定することは望ましくない。異なる条件を組み合わせることにより、最大限の情報がもたらされることが多い。

3.3.3 法律への準拠

法律や規制に準拠することと効率性の向上を図ること（業績検査）が矛盾する場合における会計検査院の対処の仕方等についてが述べられている。

準拠性の評価：必須部分 中央政府及び関係組織が機能するための条件のひとつに、法律や規則への準拠がある。従って、業績検査ではその一部として、法律で定められた規則に対する準拠性の評価が、必ず行われる。この評価は、検査対象の効率性に関連する規則のみに限定して実施される。

合規性検査との関係 会計検査院年次検査の枠組みの中では、各省の財務報告書や財務的約定、支出及び収入は予算法及びその他の法規に照らして評価される。業績検査においてもこれらの要素について議論することができる。合規性検査の枠組みの中で行われる財務管理の検討は、目的及び評価基準の両方について業績検査と部分的に重複している。

準拠性と効率性の矛盾 法規に準拠することが効率性の向上と矛盾することがある。例えば、ある組織では効率性向上の取り組みが法制度によって阻まれていると感ずるかもしれない。このような場合、会計検査院が行うべきことは、何をすべきかを表明することではなく、単にこのような矛盾の存在を指摘することである。会計検査院はこれらの矛盾点を指摘すべきであるが、関連法規及びその運用の修正については立法府に委ねるべきである。

3.3.4 詳細基準の策定

評価を行うための具体的な基準を詳細に策定する作業は検査の中で最も重要な部分のひとつとしており、基準の出所としてどのようなものが望ましいか、また検査対象に対して基準を提示することについて以下のように述べられている。

基準要件 詳細基準は以下の要件を満たしていなければならないとしている。

- ・ **適切性**：基準は、目的に貢献するものであり、検査で取り組む問題に適合したものでなければならない。
- ・ **実用性**：基準は、経験的材料に照らした評価が可能となるように、十分具体的なものでなければならない。
- ・ **合理性**：基準は、一般的な状況や考え方の変遷を考慮したものでなければならない。言い換えれば、当該検査が関係する時期に適用されている考え方に沿ったものでなければならない。
- ・ **健全性**：基準は裏付けとなる論拠があるもの 権威ある出所から得られたものでなければならない。
- ・ **一貫性**：基準は、法に定められた基準、同じ検査で使用されるその他の基準、そして、会計検査院の過去の類似の検査における基準が依然として適用可能な場合にはそれらとも、整合性のとれたものでなくてはならない。

基準の出所 基準の作成にあたっては様々な出所が利用できる。法律、規則、関連政策文書は、異なる解釈が可能な場合や時代遅れの場合もあるが、出所の中でも最も批判の余地の少ないものである。省内の内規や合意事項も利用することができる。会計検査院が行った他の検査における基準、過去の状況、あるいは他省や類似組織との比較も、基準の基礎となり得る。最終的には、独立した専門家、関連分野における専門文献、そして究極的には会計検査院の見解も、基準策定の基礎となり得る。

基準の提示 策定された基準が法令、規則もしくは省の内規や合意事項から生まれたものでない場合には、原則的にこれらの基準は議論の対象となる。このような場合には、検査の早い段階で検査対象組織にその基準を提示することが望ましい。さらには、例えば目的が曖昧だったり規則が不明瞭であることが原因である場合などには、基準について合意に至らないということ自体が重大な発見事項となる場合がある。

3.4 業績検査における質問事項

検査対象と基準の両方が決まれば、業績検査の特徴とも言える以下のような質問事項が導き出されとされている。

質問事項の種類

運営管理及び政策の効率性（有効性、効率性、経済性）

- ・ 運営管理、政策の効率性のために大臣 / 理事会はその責任をどのように果たしているか？
- ・ 法律および規則で定められた運営管理、政策に関する要件は満たされているか？
- ・ 効率的な運営管理のための一般条件（計画、監理、調整、記録、説明、組織、評価）及びその他の条件は満たされているか？
- ・ 運営管理、政策は効率的か？またそれは上記の諸条件を満たした結果であると、どの程度言えるか？

3.5 意見

業績検査に関する意見は、標準化されるわけではなく、利用された基準やその運用または事態が基準か

らどの程度逸脱しているかによって様々に異なるとしている。

また、意見には、第一段階の意見と第二段階の意見があるとしている。

例えば、意思決定における「配慮」という基準は、「書面による記録」することと「リスク分析」を行うという要件に置き換えられるが、それに対する第一段階の意見としては、「記録は適切である」ということと「リスク分析は欠陥がある」というそれぞれの意見が導き出される。それに対して、第二段階の意見は、それらを重み付けして総合的に集約された意見であり、例えば、「意思決定における配慮不足」という意見になるとしている。そして、相手方の担当者との議論の対象となる発見事項報告書には、第一段階の意見のみを盛り込むべきであり、第二段階の意見は最終報告書にのみ示すべきであるとしている。

また、意見の形成に当たっては、過去の経緯や周辺事情などの評価対象の事情を可能な限り考慮しなければならないとしている。

そして、検査の最終目的は効率向上に寄与することであり、検査意見の表明に加え、効率向上のための勧告が示された場合に業績検査の効果が高まると記述している。

4 . 段階と成果物

4 . 1 序説

第4章では、業績検査の中で重要な段階である第1段階の検査対象領域の選定、第2段階の予備検査、第3段階の検査の実施、第4段階の報告というそれぞれの段階での留意事項が時系列的に述べられている。

4 . 2 検査対象分野の選定：検査計画

まず、第1段階として、選定領域や基準が示され、成果物である検査計画が作成されるまでが記述されている。

戦略的選定 検査対象領域の選定は、会計検査院に重大な財政的影響をもたらす戦略的な選択である。検査の対象となり得る領域の数は膨大であるが、会計検査院の処理能力には限界がある。このことは、十分な配慮のもとで決定を行う必要があることを意味する。選定作業において指針となるのは会計検査院の任務である。これは、毎年更新される会計検査院の基本方針の中で詳しく示されている。この中では、とりわけ、会計検査院全体の最優先事項からひとつないし複数の課のテーマに渡る、検査テーマの選定のための一般的規準が記載されている。

選定規準 主要な選定規準は、中央政府及び関係組織の機能の評価及び改善（会計検査院の任務）に対する検査の貢献の可能性である。これは、以下の3つの一般的選定規準として記述される。

- ・ **付加価値**：会計検査院特有の権限の及ぶ範囲が広いほど、また有用な評価検査がこれまで実施されたことの少ない政策分野ほど、検査の付加価値は高まる。
- ・ **重要なリスク**：望ましくない状況（非効率の疑い、効率性の把握が不十分）が生じた場合の財政的影響が大きいくほど、リスクも大きくなる。
- ・ **重要な領域**：その領域の政治的・社会的な重要性が大きいくほど、それらがより世間の話題となっているほど、また大臣の政策に関して体系的に精査する関連性が強いほど、検査の重要性は増す。

成果物：検査計画 検査対象の選定段階を経て、一貫性と説得力のある会計検査院の（年次）検査計画ができあがる。この検査計画は、検査対象領域を示すとともに、各領域において取り組むべき暫定的な問題点及び質問事項、そしてその裏付けとなる論拠を示している。この検査計画は検査官会議により最

最終決定される。次に資源配分が決められ検査予定表が作成される。こうして会計検査院全体の運用計画ができあがる。

4.3 予備検査の実施：検査提案

次に、第2段階として予備検査が行われ、成果物である検査提案が作成される際の6つのステップが述べられている。

対象の定義 第一ステップ

検査対象の定義に際しての主要な規準（criterion）は、検査の貢献度の最大化である。この貢献度の測定には、予想される検査結果と勧告の全体像を想定し、それに基づき誰が対応策を講じるべきかを検討する、という方法も考えられる。

基準（standards）の選定とその詳細な記述 第二ステップ

適用すべき基準（standards）を選定し、詳細に記述するためには関連する政策文書や意見を最大限に活用する必要がある。基準及び条件は、主に検査対象の性質に合わせて選定される。基準を選定する際の最も重要な規準（criterion）は、できる限り適切な基準を選択するようにすることである（3.3も参照）。

検査の枠組みの策定 第三ステップ

第3のステップは、検査の枠組みの策定（目的と問題点、検査の対象となる局面、指標、質問事項）である。検査対象と使用される基準が決まれば検証すべき問題点が決まる。この問題点は規範的な質問事項に書き替えられる。問題点は、多数の検査上の質問事項として示される。これらの質問事項は、その回答をまとめることによって問題点に対する回答が導き示されるように作成される。一般的には、検査上の質問事項から、最も重要な検査対象局面が導き出される。そして、それぞれの局面について指標が策定される。これらの指標は規範的な性質を持っており、評価に方向性を与えるように意図されている。最終的に、すべての指標は質問の形で記述される。これらの質問は事実確認の性質のものであり、検査すべき実際の状況を記述もしくは測定することを目的としている。

検査デザインの決定 第四ステップ

第4のステップは、データ収集（標本抽出や比較対象群などの決定を含む）の予定表の作成、データ収集及び分析に使用するその他の手法及び技法の選定、協議すべき情報源の決定である（4.4も参照）。主に検査の質問事項の性質や、望ましい検査範囲（全数検査、標本抽出検査、事例検査）に基づいて選択が行われる。情報の入手可能性（ファイルの完全性）も重要な役割を果たす。

追加的な品質保証対策 第五ステップ

検査で採用する追加的な品質保証対策の決定であり、共同検閲者、諮問委員会、あるいは当該分野における専門家の参画がその例である。

計画 第六ステップ

検査実施計画の策定であり、関連する要素としては、検査の構成方法、予想される費用、完了予定期日、暫定的成果物の完成予定日付などがある。

4.4 検査の実施：発見事項報告書

次に、検査が実施され、その実施過程は、データ収集、データ分析、そして発見事項報告書の草案作成という以下の3つのステップから成ると記述されている。

データ収集 データ収集の方法と技法には様々なものがある。実際に最も一般的に使用されているのは、ファイル検査と面談である。書面または電話による調査もしばしば使用される。場合によっては、専門家の委員会が組織されることもある。データ収集は、取り組むべき問題や関連する局面、指標、質問事項に応じて決定される。

データ分析 収集したデータは、できる限り議論構成の局面 / 指標 / 質問にしたがって整理する必要がある。そうすることで、検査上の質問事項や提示された問題に対する回答を与えるのに適したデータ分析が、確実に行われるようになる。そして、検査設計の限界と可能性（代表性の問題など）を考慮に入れつつ、分析の結果に基づき、結論へと到達すべきである。これらは、実際の状況（収集したデータ）と望ましい状況（利用している基準）がどの程度乖離しているかを明らかにするものである。

報告の作成 この検査段階を経て発見事項報告書ができあがる。これは、政策に関連した結論、第二段階の意見及び勧告を含まない、会計検査院の内部文書である。報告書の導入部分では、検査の背景、検査対象、目的と問題点、検査の実施方法について検討しなければならない。続く各章では、様々な検査の質問事項 / 対象局面に関する発見事項を提示する。発見事項は、できる限り指標に沿って整理し、使用した基準との関係で、実際の状況をできるだけ正確に記述していなければならない。各章の終わりに、結論の形で、関係する質問事項に対する適切な回答を示す（第一段階の意見）。

成果物：発見事項報告書 検査の実施段階での成果物は、説得力のある首尾一貫した発見事項報告書である。発行を目的とした報告書は、発見事項報告書を基に作成される。

4.5 報告：最終報告書

業績検査の最終段階として報告書が作成される。

行政に対する意見 内容の決定に際しては、検査から得られた行政に対する意見（第二段階の意見）と勧告に焦点を合わせる。行政に対する意見には、肯定的及び否定的な発見事項及び結論の両方を含めることができる。否定的な発見事項は改善の必要性を明らかにし、一方肯定的な事項は模範例としての機能を果たすことができる。

成果物：最終報告書 大臣及び理事会の反応と会計検査院の最終的な意見を盛り込んだ最終報告書が、検査官会議によって採択される。検査結果の公表は通常新聞の見出しを飾る。これは重要ではあるが決定的な要因ではない。究極的に最も重要なのは、調査官が、会計検査院職員としての能力を駆使して中央政府及び関連組織の機能向上に寄与したと、満足と確信を持って検査を振り返ることができることである。

カナダ会計検査院「支出に見合う価値(VFM)検査マニュアル」の概要

この報告は、1999年のカナダ会計検査院の「支出に見合う価値 (Value-for-Money) 検査マニュアル」について要約したものである。「序言」と「はじめに」に続いて「1. 一般基準、定義、使命、アカウントビリティ、情報へのアクセス」「2. VFM検査に関する使命を遂行する際の重要な要素」の2つの章では、VFM検査の定義や種類等が述べられ、「3. 検査運用基準」では、検査を進めていく上での組織運営上の基準が記載されている。そして、「4. VFM検査計画過程と検査実施基準」においては、検査計画過程や検査を実施する過程における基準及び実務上の期待される事項についてが詳述されている。「5. VFM検査報告基準」では検査報告策定の基準が、「6. 検査フォローアップ基準」ではフォローアップに

ついてが説明されている。また、「7．実務上期待される事項」ではすべての業務に共通の実務上期待される事項が、「8．会計検査院の品質管理制度」ではVFM検査の品質管理についてを記述している。

最初に序言の中で、このマニュアルは、すべての支出に見合う価値（VFM）検査を対象とするものであり、他の2つのマニュアルは、年次検査マニュアルと特別検査マニュアルであるとしている。

それに続く「はじめに」の中では、このマニュアルの目的等が次のように記述されている。

このマニュアルの目的 カナダ会計検査院は、現在、次の4種類の業務を行っている。すなわち、カナダ連邦政府 / 公営企業（Crown Corporation） / 他の機関（連邦 / 準州 / カナダの機関 / 国際機関）の財務諸表の年次検査、公営企業の特別検査、各省庁及び機関の支出に見合う価値（VFM）の検査・調査、及び、環境とその保全が可能な開発（environment and sustainable development）に関する検査・調査である。

このマニュアルは、環境とその保全が可能な開発に関する検査・調査を含め、VFM検査・調査の実施を行うに当たっての会計検査基準となるものであり、かつ、基準の遵守に関して、調査官にガイダンスを提供するものである。このマニュアルの目的は下記のとおりである。

- ・ VFM検査結果の質を可能な限り最高のレベルに高めることを支援すること。
- ・ 会計検査院の職員の専門的能力を可能な限り高めること。
- ・ 検査業績を計測するための基礎を提供すること。

1．一般基準，定義，使命，アカウントビリティ，情報へのアクセス

VFM検査の一般基準は次の2項目である。そして、それに続きVFM検査の定義、会計検査院の使命が述べられている。

一般基準

- ・ すべての検査院業務においては、「専門家としての行動の規準」(the Code of Professional Conduct) と検査院の他の方針を遵守しなければならない。
- ・ 支出に見合う価値（VFM）に関するすべての検査は、検査院のVFM検査基準に従って実施しなければならない。

VFM検査の定義 VFM検査とは、政府の活動を系統的に、目的をもって、組織的な方法で、かつ、客観的に検査することである。この検査は、議会に対して、政府の活動に対する業績評価を提供し、政府の答弁責任と公明性と生産性を高めることを目的とした情報や所見及び勧告を提供し、かつ、アカウントビリティと最優良実務（best practices）を奨励するものである。

この検査の範囲には、政府の活動の経済性 / 効率性 / 費用対効果 / 環境への影響、有効性を計測する手続き、アカウントビリティとの関連性、公的資産の保護及び権限の遵守に対する検査が含まれる。検査対象になり得るのは、政府の機関または活動（ビジネス・ライン）、各部門の活動、または、政府全体の機能分野である。

使命 1977年会計検査院法は、会計検査院長がVFM検査を実施するための最初の法的根拠を与えるも

のである。同法は1995年に改訂され、環境に関する責務が追加された。同法の第7条第2項は、会計検査院長に対し、次のとおり要求している。「下記の事例を含め、重要と考えるすべての事項に留意すること、及び、下院に報告する必要があると考えるすべての事項に留意すること。

- a) 勘定が誠実にまたは適切に維持されていなかったか、あるいは、法律によって必要とされているにも関わらず、公的資金が統合収入基金 (the consolidated Revenue Fund) に計上されていなかったか、または払い込まれていなかった。
- b) 重要な記録が維持されていなかったか、あるいは、適用された規則及び手続きが、公的財産を保護・管理する上で、歳入の評価/徴収/適切な配分に関する効果的なチェックを確実に実施する上で、そして承認された支出のみを確実に実施する上で、不十分であった。
- c) 議会により承認された目的以外のために資金が支出された。
- d) 経済性または効率性に然るべく配慮することなく、資金が支出された。
- e) 各プログラムの有効性を計測し、かつ、報告するための満足できる手続きが、そのような手続きを適切に、かつ、合理的に実施することができたにも関わらず、確立されていなかった。
- f) 保全可能な開発との関連において、支出が環境に与える影響に然るべく配慮することなく、資金が支出された。」

上記の事例はVFM検査の範囲を具体的に定義または制限するものではないが、これらの事例は議会が検査して欲しいと考える性質を備えたものであることを示唆している。したがって、すべてのVFM検査の対象範囲として考慮される。

会計検査院の役割の一つは、政府の業務を審査するにあたり、議会を支援することであり、その一つの方法がVFM検査を実施することだとしている。そして、検査院のそれに関する任務を下記のように定義している。

我々は、客観的な情報、助言及び保証を議会に提供する、独立した検査・調査を実施する。我々は、政府の活動に関連して、アカウンタビリティと最優良実務を促進する。

2. VFM検査に関する使命 (mandate) を遂行する際の重要な要素

VFM検査を行うに際して、様々な政府の活動の中から何を検査するかを決定することは、深い知識と高度な判断を必要とする複雑で困難な作業であるが、検査計画過程の中で最も重要な段階の一つであるとして以下のように記述している。

適切な検査対象分野の選定 検査を開始する前の計画過程は、相互に複雑に影響しあういくつかの段階から構成されている。これらは、すべての検査に適用する会計検査院の全体的な方針の特定、時間をかけて調査すべき機関/業務分野/部門の選定、及び、調査対象のプログラムまたは活動の選定である。すべての段階で、3つの規準が適用される。すなわち、分野の重要性、予定されている検査業務が会計検査院の使命に照らして適切であるかどうか、及び、検査可能性である。

会計検査院の計画過程 会計検査院は、重要な関連事項を時宜を得て確実に検査し、かつ使命を確実に履行するため、協議、分析及び計画に関する広範な手順を確立している。政府のすべての側面を検査することは不可能なので、最も重要な分野を選択するための過程が必要になる。

そして、その過程の一つとして、VFM検査の優先順位については、次のように述べられている。

VFM検査の優先順位

- ・ VFM検査の優先順位は、現在及び将来の検査の優先順位と主要な検査テーマについて焦点を絞るものである。
- ・ 優先順位は、政府の活動の広範な概要把握に基づいて決められる。それは、新たな問題、プログラム / 管理システム / 支出水準の大きな変更、改善の可能性、リスク、及び、議会とカナダ国民の現在の関心事項を明らかにすることを目的として行なわれる。

また、VFM検査にもその対象等によって、多様な検査の類型があるとしている。

VFM検査の類型 会計検査院は、検査の成果を議会にとって一層意義のあるものとするために、多くのVFM検査アプローチを考案した。政府の活動とプロジェクトは、省庁の枠を超えることが多い。通常、活動またはプロジェクトに関して全体的な報告を行うことは、特定の機関が実施した一部分に関して見解を述べることよりも有益である。VFM検査のタイプは下記のとおりである。

- ・ **特定の機関またはプログラムに対する検査** - これは、一省庁や一機関の業務の全体または一部に関する独立した検査を行うものである。
- ・ **政府横断検査** - これは、会計検査院が選定した多くの省庁に対して、政府の横断的な問題や機能している分野、たとえば人的資源管理、に焦点を当てるものである。
- ・ **部門別検査** - これは、多くの機関が実施するプログラム分野、たとえば、捜査・救出活動、に焦点を当てるものである。
- ・ **検査注記** - これは個別の問題の検査に関する小さな章で、他の検査の副産物である場合が多い。
- ・ **フォローアップ** - これは、会計検査院または議会委員会の以前の勧告と所見に対する政府の対応に関して報告を行うものである。

そして、この章の最後では、「重要な関係者の役割と責任」として、組織における以下の部局やポストの業務及びその役割と責任の重要性がそれぞれ述べられている。

The audit Principal, Directors, 班員 (Team members), 院長補 (The Assistant Auditor General AAG), 環境及び保全開発事務局長 (Commissioner of the Environment and Sustainable Development CESD), 第二院長補 (Second AAG), 副院長 (Deputy Auditors General DAG)

3 . 検査運用基準 (Audit Conduct Standards)

第3章は、検査の運営や手続きなど検査を進めていく上での組織運営上の基準を掲記し、これを遵守するための実務上期待される事項を挙げている。

検査運用基準は以下のようなものである。

検査運用基準

検査チームは、然るべき注意を払わなければならない。

検査チームは、客観的な精神を持ち、かつ独立している職員で構成されなければならない。

検査チームは、検査の要件を充足する上で必要な、チーム全体としての検査テーマに対する知識と検査能力をもっていなければならない。

検査チームは、そのすべての班員を適切に監督しなければならない。

検査チームは、検査の重要な要素に関して、当該機関幹部の見解を求めなければならない。

検査チームは、検査の全課程で、十分に適切な協議を行い、かつ、助言を受け入れなければならない。

検査チームは、適切な文書化を行い、そのファイルを適切に保管しなければならない。

検査チームは、議会及びその他の関係者に対して、明快で、説得力があり、かつ、効果的な情報伝達を行わなければならない。

これらの基準について、以下のように説明している。

然るべき注意

検査チームは、然るべき注意を払わなければならない。

調査官には検査作業を勤勉に、慎重に、かつ厳正に遂行しなければならないという注意義務がある。検査は、専門的基準に従って実施しなければならない。専門的基準に従うとは、調査官が検査目的、検査の対象/時期、業績計測の基準、検査アプローチ/方法論、検査の範囲、報告すべき問題点及び全般的な検査の結論を決定する際に、健全な判断を行わなければならないということである。

客観性と独立性

検査チームは、客観的な精神をもち、かつ独立した人物で構成されなければならない。

調査官は客観的な精神を保持しなければならない。これが意味することは、調査官は検査を個人的利害のある分野に向けてはならず、また、発見事項を予断で判断してはならないということである。調査官は、範囲、規準、検査の証拠、所見の重要性及び結論に関する決定を行うに当たっては、偏りのない見方をする必要はある。

独立性の義務とは、会計検査院と、職員であるか契約職員であるかを問わず検査チームの班員が、業務を行い、判断を行い、意見・結論を形成し、または勧告を行う際に、不偏性を損なうおそれのある（または、損なうと見られるおそれのある）ような独立性に対する障害を抱えていてはならないということである。

検査担当職員は、検査対象組織の上級職員・職員と良好な関係を確立・維持するのが望ましい。検査基準は、調査官が欠陥を報告する際に是正措置を勧告することを要求している。この勧告は、会計検査院または調査官の独立性を損なわない方法で行われる必要がある。

検査チームの能力

検査チームは、検査の要件を充足する上で必要な、チーム全体としての検査テーマに対する知識と検査能力をもっていなければならない。

検査チームは、検査を効果的に実施するための知識、規律、技能及び経験を（チーム全体として）保有していなければならない。

検査チームが保有すべきものは、VFM検査の概念・手法に関する知識及びその知識を応用する能力、検査テーマに効果的に対処するための経験と専門的スキル、検査対象機関の知識、政府の環境に関する一般的な知識である。

そして、適切な能力が欠けている場合には、検査を修正するか、または、適切な人物が見つかるまで延期すべきである。

監督

検査チームは、そのすべての班員を適切に監督しなければならない。

監督とは、検査担当職員に指示を出し、その作業を監視することによって、検査目的が確実に達成できるようにすることである。監督は必須の、かつ連続的な過程であって、検査課長、班長、その他の監督者は、下記を実施すべきである。

- ・ チームの班員全員に確実に検査目的を十分に理解させる。
- ・ 検査プロジェクトをチームの班員に割当て、このプロジェクトで期待されている事項の概要を明確に示す。
- ・ チームの班員の経験に応じて、適切なカウンセリング、助言及び実地研修を行う。
- ・ 検査手続きを適切なものとし、適切に実施されるようにする。
- ・ VFM検査基準と検査報告手続きが確実に遵守されるようにする。
- ・ 検査の証拠が適切で十分であるようにし、文書化し、かつ、検査の所見及び結論の根拠となるようにする。
- ・ 必要な検査作業のみを実施し、かつ、予算と予定表が守られるようにする。

検査に対する相手方機関幹部の見解

検査チームは、検査の重要な要素に関して、当該機関幹部の見解を求めなければならない。

検査チームは、次の場合に、相手方機関幹部の見解を求めるべきである。

- ・ 検査計画の立案過程において、検査活動を成功させる重要な要因、規準の出所、リスク、当該機関幹部の懸念事項、及び、そのような分野に対して実施された他の検査または調査に関する見解を取得するため
- ・ 検査計画の最終過程において、調査段階に用いられるアプローチと規準に関する見解を取得するため
- ・ 検査の発見事項の作成過程において、事実関係について同意を得るため、または、代替的な証拠資料を取得するため
- ・ 勧告の作成過程において、問題点を解決する最善の方法に関する当該機関幹部の見解を取得するため
- ・ 検査報告書に記載される事実、所見、問題点及び勧告に関する同意を得る場合、または、不一致点を明らかにするため
- ・ 報告書の草案作成過程において、当該機関の次席責任者（the deputy head）の見解、欠陥を是正するための当該機関の対応の計画、及び報告書に対する反論を得るため

協議と助言

検査チームは、検査の全過程で、十分に適切な協議を行い、かつ、助言を受け入れなければならない。

検査チームは、検査期間中に行う重要な決定事項に関して、AAG、検査諮問委員会（Audit Advisory Committee）、検査テーマの専門家、そして適宜、その他の支援グループと協議を行うべきであり、また、検査計画を終了する前に助言とガイダンスを得るために、計画過程において内部での方法論に関するブレインストーミング的な非公式会議を開催すべきである。

このうち、検査諮問委員会、職務機能責任者（Functional responsibility leaders（FRL））での協議や助言については、次のように記述されている。

検査諮問委員会

検査諮問委員会は、すべてのVFM検査に関して設置される。委員会のメンバーは、その技能、識見、関連知識及び経験に基づいて、会計検査院の内外から選抜される。外部からの選抜者は、その分野の著名な専門家として認められた人たちである。

同委員会は、基本的には、検査チームが、検査の目的、一般的なアプローチ、及び、報告すべき重要な事項と問題点に関して助言を求めることができる討論会を提供することを意図したものである。同委員会の役割は下記のとおりである。

- ・ 検査の初期段階で、計画されている範囲、重要になる可能性のある項目及び検査アプローチに関して助言を提供する。
- ・ 重要な問題点に関して専門的なカウンセリングを行う。
- ・ 用いられる定量化の方法、及び、これが達成できるかどうかを検討する。
- ・ 検査の重要な管理ポイントにおいて、独立した検討、批判及びカウンセリングを行う。
- ・ 検査報告書の「記載内容が正しい」かどうか、問題点が重要なものであるかどうか、ならびに、報告内容の語調、公平性及び合理性に関して、助言を行う。

職務機能責任者（FRL）

会計検査院は、いくつかの検査テーマ分野と検査の専門化の分野に関してFRLを設置した。FRLは、下記を保持することが期待されている。

- ・ 検査テーマとなる分野の個人的な専門知識
- ・ この分野に関する政府の方針と動向の最新の知識
- ・ 適切な技能をもつ外部コンサルタントに関するデータベース
- ・ 機能分野に関する最新の検査方法論

文書化

検査チームは、適切な文書化を行い、そのファイルを保管しなければならない。

議会及びその他との情報伝達

検査チームは、議会及びその他の関係者に対して、明快で、説得力があり、かつ、効果的な情報伝達を行わなければならない。

4 . VFM検査計画過程と検査実施基準(Audit Examination Standards)

第4章では、検査計画や検査を実施する過程における基準や実務上の期待される事項についてが解説されている。検査実施基準としては、「検査の目的」、「検査の範囲」、「検査規準」、「検査の証拠」、「検査所見の作成」、「勧告の作成」、「検査の結論」、「検査報告書」がある。

検査実施基準の解説の前に、まず、VFM検査においては、検査対象と検査の程度、業績を評価するために使用する検査アプローチ、方法論及び技術、検査に割り当てる職員の技能、専門分野及び経験が必要であるとして、VFM検査の計画の重要性について述べ、そのための検査対象の理解や事前の調査が必要であることなどが次のように述べられている。

VFM検査の計画 実地検査を開始する前段階として、優先順位の決定、戦略的・長期計画の作成、検査案の提出、資源の合理的配分及び予想される検査価値の評価に関する手順を踏む。この手順の後、検査の開始、おおまかに決定された検査範囲、予備的な検査目的、及び検査を開始するのに十分な資源に関する承認が行われる。

概観段階：検査対象の理解 検査チームは、詳細な検査計画の作成を開始する前に、検査対象（省庁、機関、部門または機能）を正しく理解する必要がある。検査対象の大きさや性質に関わらず、検査チームは「全体像」を理解することが重要である。この全体的な知識がないままに、検査の結論を出したり、欠陥を報告したりすることは、非生産的な検査作業または誤った発見事項につながる可能性がある。

調査段階 調査の目的は、検査を秩序だった方法で、効率的に、かつ、費用効果的に実施するための基礎となる検査計画を作成することである。

通常、検査の調査段階に時間を費すことが、より一層系統だった費用効果的な検査につながる。この段階に関し、効果的な意思決定を確保する普遍的アプローチは存在しない。検査課長とチームは、検査対象を十分に理解し、重大な判断を行わなければならない。調査に基づいて作成される検査計画は、検査を適切な結論へと導くための明確な焦点を提供すべきである。これは、報告すべき問題点を明らかにする上で重要なことである。VFM検査報告書は政府の複雑な活動に関する結論を含むものであり、この報告書が適切でありインパクトがあるかどうかは、調査段階で行った決定によって大きく影響を受ける。

計画過程のすべての段階で使用される重要な手法のひとつにリスク評価がある。リスクは、ある事象または行為が組織に悪影響を与える可能性（たとえば、財政上の損失、名声の失墜、経済性/効率性/費用対効果の高いプログラムを提供できないこと、あるいは、環境に対する影響を考慮しないこと）として定義される。リスク評価を行うには、調査官は下記について問う必要がある。

- ・うまくいかない可能性があるのは何か。
- ・うまくいかない可能性はどの程度か。
- ・結果はどうなるか。
- ・このリスクは最小化、または、抑制することができるか。

調査報告書 調査の結果は調査報告書にまとめる。検査計画の根拠となる分析及び文書は、適宜、永久ファイルまたは調書の中に保存する。調査報告書には、下記を含む計画を記載すべきである。

- ・検査の目的

- ・ 検査によってどのような付加価値が生まれるか、また、カナダ国民にどのような「違い」をもたらすことができるのかの記述
- ・ 検査範囲、範囲を決定する際の主な検討事項と根拠、範囲が制約を受ける場合はその理由、及び、存在する可能性のある検査リスクの記述
- ・ 会計検査院の優先事項との関連性
- ・ 検査規準とその出所
- ・ 調査項目ごとの定量化計画に関する議論
- ・ 欠陥がもたらす結果を定量化する可能性を含む、計画している検査アプローチと方法論の説明
- ・ 地域職員 / 技術職員及び特別な知識・技能を有する契約職員の資格を含む、検査担当職員の特定
- ・ 時間数と契約金額による検査費用の見積り
- ・ 検査の時期、重要な進捗指標、管理ポイント、及び、検査諮問委員会の会議の予定時期
- ・ 報告戦略が報告運営委員会 (Report Steering Committee) の指針とどのように関連しているか

次に実際に検査をする際の検査実施基準について、その解説が以下のように詳述されている。

検査実施基準

検査には、結論を出す対象となる明確な目的がなければならない (検査注記については全てに適用されるわけではない)。

検査では、検査の程度、時期及び性質に焦点をあてた、明確な検査の範囲がなければならない。検査では、会計検査院の使命に対する適切性、重要性及び検査可能性に基づいて問題点を選択しなければならない。

検査では、検査の焦点を絞り込み、かつ、所見を作成する上で基礎となる適切な規準がなければならない。

検査では、所見の根拠となる必要かつ十分な証拠を収集しなければならない。

検査では、所見を作成するためには、証拠を規準に照らして客観的に評価しなければならない。

検査では、欠陥を報告する場合には、必要な是正措置の指針となる勧告を行わなければならない (検査注記については全てに適用されるわけではない)。

検査では、各検査目的に対する結論を支えるに必要かつ十分な所見を作成しなければならない (検査注記については全てに適用されるわけではない)。

検査では、会計検査院の検査報告基準を満たす報告書を作成しなければならない。

まず、検査を実施する前段階として 検査の目的、検査の範囲、検査規準 (criteria) に関する基準が述べられている。

検査の目的

検査には、結論を出す対象となる明確な目的がなければならない (検査注記については全てに適用されるわけではない)。

通常、検査の目的は、ある活動の業績 - たとえば、達成結果、経済性または効率性 - に関して検査がどのような疑問に答えることができるのかという形で表現される。

検査の目的は、注意深く検討し、明確に記述すべきである。検査の目的は、検査チームが検査の最後の段階でそれぞれの目的に対して結論を出すことができるような形で定義されなければならない。将来の検査作業は、これらの目的の中で提起された疑問に答える形で実施するようになる。したがって、検査の目的は、不必要で費用のかかる検査作業を避けるために、可能な限り厳密に決定すべきである。

検査の範囲

検査では、検査の程度、時期及び性質に焦点をあてた、明確な検査の範囲を定めなければならない。

検査では、会計検査院の使命に対する適切性、重要性及び検査可能性に基づいて問題点を選択しなければならない。

このうち、重要性（重要な事項）及び検査可能性について次のように記述している。

重要な事項

会計検査院の戦略的枠組の中で規定されている原則は、検査の対象となり得る分野の検査価値を判断する際の重要な手段を提供する。

これらの原則は、付加価値を生み出し、かつ、カナダ国民に大きな「違い」をもたらすような意義のある問題点と事項に焦点を当てるべきだと述べている。検査する意義のある事項を特定するためには、下記の問いかけを行なう。

- ・この項目は結果に重要なインパクトを与えるかどうか。
- ・これはリスクの大きな分野であるかどうか。
- ・大きな金額を伴うかどうか。
- ・検査によって、業績、アカウンタビリティまたは支出に見合う価値が改善する可能性があるかどうか。検査によって、「違い」をもたらすことができるかどうか。
- ・この問題は目に見えるものであるか、または、現在関心の的になっているかどうか。この問題は、議会とカナダ国民の関心事であるかどうか。検査の時期は適切で、顧客のニーズを満たすことができるかどうか。

検査可能性

検査可能性は、検査チームが専門的な基準に従って検査を実施することが可能かどうかに関連する。検査チームは、ある特定分野は重要だが検査しないという決定を下さざるを得ない様々な状況にぶつかる可能性がある。検査チームが下記の結論に至った場合には、このような決定を行うべきである。

- ・活動の性質が不適切である。たとえば、研究施設の技術的側面を検査しようとすることは現実的ではないと思われる。
- ・必要な専門知識を有していないか、または、取得することができない。
- ・その分野は、大きな、そして根本的な変化の最中である。
- ・業績を評価するための適切な規準がない。

検査規準（criteria）

検査では、検査の焦点を絞り込み、かつ、所見を作成する上で基礎となる適切な規準がなければなら

ない。

検査規準は、業績と統制 (control) に関する合理的で達成可能な基準であり、これに照らして、準拠性、システムと実務の適切性、及び、活動の経済性 / 効率性 / 有効性を評価するものである。

適切な規準とは、検査対象機関の特徴に適合した規準である。この規準は、可能な限り、活動、システム、統制などによって達成を期待される成果に焦点を当てる。規準が満たされているかどうかの評価は、検査の所見となる。

規準は、検査の調査項目ごとに作成すべきである。規準は、適切で、信頼でき、中立で、理解しやすく、完全でなければならない。所見をまとめることにより、検査チームは各検査目的に対する結論を出すことができる。

規準の出所により、規準の妥当性を保証する上で必要になる労力が決まる。規準の出所には、下記のものがある。

- ・ 法律と規則
- ・ 一般に認められた専門団体が作成した基準
- ・ 機関の計画書・優先事項報告書と業績報告書
- ・ 一般的に受け入れられている適正な実務
- ・ 検査対象機関が作成した基準
- ・ 類似の検査で使用された規準を改良するか、あるいは、類似の活動を行っている他の機関の基準と実務を参照することによって当該検査のために作成した指標
- ・ 過去の会計検査院の業務

VFM検査の規準の主要な出所は、当該機関が採用しているか、あるいは、議会または中央機関が定めている統制、基準、指標、結果に対する公約及び目標である。機関が自己の業績を評価するために意義のある特定の測定基準を採用している場合、調査官は、検査に関連するものについて、それらが合理的で完全なものかどうかを確認し検討をすべきである。検査チームは、基準の質をテストするため、あるいは、最優良な実務を明らかにするために、専門の団体・組織あるいは類似の活動または業務を実施している他の機関と協議を行ってもよい。機関の独自の測定基準が適切であると判断される場合には、これらを検査規準として採用することができる。

当該機関が、検査目的に合致した、業績を計測または判断するための確立された基準を有していない場合には、調査官は、適切な規準を特定する必要がある。一般的に受け入れられている規準は、法律、規則、及び、専門家の集団や一般に認められた専門団体が作成した基準などから入手できる可能性がある。これらの規準が入手できない場合、調査官は、類似の活動または業務を有する政府内外の他の機関の業績データ、ベンチマークまたは協議を通じて決定された最優良実務、あるいは、業務または活動の分析を通じて調査官が作成した基準を使用することができる。

従来は、多くの検査が、付加価値指向ではなく、統制 (control) とプロセスに対する関心に基づいて行われてきた。このため近年では、会計検査院は、結果により一層の焦点を当てた検査を重視する方向に転換した。したがって、検査は、アプローチを問わず、可能な限り、検査の発見事項の効果または潜在的効果を明らかにする必要がある。検査範囲がプログラムであるか、業務であるか、システムであるか、または、統制 (control) であるかに関わりなく、結果に焦点を当てるべきである。あるプログラムの一部を検査する場合、調査官は、当該プログラムの所期の結果との関連性を理解する必要がある。

次に、検査を実施する際の概要が述べられた後、検査の証拠、検査所見の作成、勧告の作成、検査の結論、検査報告書の各基準が以下のように詳述されている。

検査実施段階 検査実施段階の目的は、調査官が下記を実行する上で必要かつ十分な情報と検査の証拠を収集することである。

- ・業績が規準に合致しているか否かに関する所見を作成する。
- ・各々の検査目的に対する結論を出す。
- ・業績を改善できる可能性を明らかにする。
- ・検査に基づいた勧告と結論の根拠を示す。

検査チームは、最も費用効果的な方法で必要かつ十分な情報を得るために、検査のテストと手続きを設計する。実際の検査段階では、インタビュー、調査、分析、標本抽出、確認、点検、分析的検討及びフローチャートの作成など、様々な手法を使用することができる。検査チームは、コンピュータを使用することで検査の質と効率性が高まる場合には、コンピュータによる検査支援手法を使用することができる。

VFM検査は、ひとつの反復的な意思決定過程であると言える。証拠の収集は、全体の過程の中の、調和のとれた一部分である。調査官は情報を収集し、その完全性と妥当性を検討し、かつ、この情報が規準に照らして業績を評価する上で十分なものであるかどうかを判断する。不十分である場合には、さらに証拠を収集する。

証拠収集過程は、下記のステップを含む。

1. 検査の手続きまたはテストを設計する（検査プログラム）。
2. 検査の手続きまたはテストを実施し、証拠を収集する。
3. 証拠を分析し、規準に照らして業績を評価する。
4. さらに証拠が必要（ステップ1に戻る）かどうか、あるいは、証拠は業績を計測する上で必要かつ十分かどうかに関する意思決定を行う。

検査の証拠

検査では、所見の根拠となる必要かつ十分な証拠を収集しなければならない。

報告書に記載する検査の所見と結論は、批判的な検討に耐え得るものでなくてはならない。したがって、これらの所見と結論は、提供すべき確実性の水準に見合った、必要かつ十分な証拠に支えられていなければならない。

必要な証拠とは、所見が真実であることを示す諸要素を示したものである。

十分な証拠とは、ある所見の根拠として必要とされる証拠の量を示すものである。証拠は検査の対象と検査対象期間とに適ったものであること、及び、証拠は信頼できて、健全で、一貫性があり、客観的で、独立した確認を行うことができるものであることが重要である。

証拠には様々な形態がある。たとえば、次のとおりである。

- ・直接的な検査または観察を通じて得られたもの。可能な限り、かかる観察の証拠として写真またはビデオテープに収めることが望ましい。
- ・インタビュー記録。これは、可能な限り、別の証拠で立証すべきである。
- ・文書の写し。

- ・規準を作成するための基礎として使用した業績の計測または業績の基準を含む第三者による確認。
- ・検査チームが作成した統計，比較表，分析，説明など。

検査所見の作成

検査では，所見を作成するためには，証拠を規準に照らして客観的に評価しなければならない。

証拠を規準と比較し，かつ，問題の性質と重要性をさらに調査して，所見を作成する。分析とこれに基づく所見は，収集し，組み立てられた証拠によってのみ影響を受けるべきである。

検査チームは，活動またはプロセスの実際の業績を規準に照らして評価するために，情報を収集する。調査官が，実際の業績が使用された規準を満たしていないと判断した場合には，その所見が重要で公平であり，かつ，業績，支出に見合う価値またはアカウントビリティの重要な改善につながる可能性があることを確実に示すために，さらに調査を行うよう計画するべきである。

勧告の作成

検査では，欠陥を報告する場合には，必要な是正措置の指針となる勧告を行わなければならない（検査注記については全てに適用されるわけではない）。

検査に基づいた検査所見は，肯定的なものであることもあり，否定的なものであることもある。業績に関しては欠陥を発見した場合，調査官は，報告するに値する欠陥に関しては是正措置の指針となる勧告を作成する必要がある。通常，勧告は何を実施しなければならないかについて要点を記述すべきであり，それに対してどのように実行するかの詳細事項は各省庁の職員に任せるべきである。

勧告を作成する場合には，検査チームは下記を実施すべきである。

- ・問題を是正するためにどのような措置が必要かに関して相手方幹部の見解を求める。
- ・提案された措置を実施するための費用とその実行可能性及び代替となる是正措置を検討する。
- ・勧告が採用された場合に，結果に与える良い影響と悪い影響の両方を理解する。

それぞれの勧告に対して，下記のいずれかの回答を示すことを奨励し，かつ，報告書でその対応返答を公表する。

- ・勧告に対する同意，及び，措置を講じる約束
- ・勧告に対する同意，及び，現時点で措置が講じられない理由の説明
- ・勧告に対する反対，及び，その簡潔な説明

報告書の中では省庁のコメント内容に対しては意見を付さない。しかし，重大な誤りがあるか，または，誤解を招くと我々が判断した省庁の回答またはコメントは公表しない。省庁の立場に異論がある場合には，我々は，後日開かれる決算委員会の公聴会で我々の立場を明らかにする。省庁と調査官の間に大きな意見の相違がある場合には，我々はこの問題を報告書の中の「主要事項」の中で明らかにする。

検査の結論

検査では，各検査目的に対する結論を支えるに必要なかつ十分な所見を作成しなければならない（検査注記については全てに適用されるわけではない）。

検査の所見は，業績が満足できるものであることを確認するか，あるいは，規準から乖離している

事項の程度／性質／重要性，責任者及びこの問題の原因と影響を明らかにするものである。

検査報告書

検査では，会計検査院の検査報告基準を満たす報告書を作成しなければならない。

実地検査を終了し，検査の所見を作成し，各検査目的に対する結論を出した後，調査官は，VFM検査報告要件を満たす報告書案の作成に取りかかる。

5．VFM検査報告基準

第5章では，検査報告基準及びこれを遵守するための実務上期待される事項を記述している。まず，報告書の目的は，プラスの変化を起こすことであり，伝えるべきメッセージについては下記のような内容が必要とされるとしている。

- ・報告書が達成しようとしている事柄を読者が確実に理解できるようにするために，明確で正確であること。
- ・説得力があり，重要性が読者にはっきりと分かること。
- ・公正で偏りがなく，管理者が欠陥の是正措置を講じたところを記し，かつ，模範的な業績を指摘していること。
- ・重要な事柄のみを取り上げていること。

そして，VFM検査報告基準は，以下のとおりであり，それらを明確に伝達する報告書に結実しなければならないとしている。

目的，性質，検査対象期間，検査の範囲及び制約事項

使用した専門的基準（standards）

検査対象のプログラムまたは活動，及び，相手方幹部の責任の説明

使用した規準（criteria），及び，その妥当性に関する相手方幹部との意見の不一致

所見

是正措置の指針となる勧告（検査注記については全てに適用されるわけではない）

検査に対する対応措置計画及び意見の相違点を含む，相手方幹部のコメント（もし，あれば）

各検査目的に対する結論

これらの中で， の使用した規準については，業績計測の基礎，規準の出所，選択した規準の妥当性に関して相手方幹部との意見の不一致がある場合はそれを明らかにすることとしている。

所見については，以下のように記述している。

業績に関する所見 業績がどの程度規準を満たしているのかを報告し，かつ，問題点を理解する上で十分で，関連性があり，かつ適切な，分析と情報を提示する。所見では，業績の質に与えるインパクトを記述するか，あるいは，その問題を定量化することによって，問題の重要性を明らかにする。さらに，所見では，可能な限り，結果に対する影響も指摘する。問題点は，説得力があり，しかも公正な方法で提示する。問題の性質を明らかにするために，問題の原因を記述し，かつ，可能な限り視覚資料を使用する。

また， の相手方幹部のコメントとしては，検査の所見，結論及び勧告に対する相手方幹部の見解を記

載し、かつ、問題点を是正するためにどのような措置が講じられているのかを指摘し、意見の相違点があればそれも記述することとしている。

そして、このような基準に従って、実地検査で得られた事実関係等を整理し、検査報告を作成することとしている。報告書には以下のような主要事項を含めて記載をすることになっている。

- ・ 報告書の主な内容を記述した主要発見事項。この部は、理解しやすくするため具体例を盛り込んでもよい。
- ・ 読者が主な内容を十分に理解するために、必ず知っておかなければならない事柄を知らせる背景情報と他の所見。過去の参考事項及び他の重要事項を含めてもよい。
- ・ 省庁が講じる措置（または何らの措置も講じないこと）を簡単に記述した、省庁の対応の要約。

6. 検査フォローアップ基準

第6章は、検査のフォローアップに関する要件を説明している。フォローアップ基準は、以下のように規定されている。

会計検査院長の過去の報告書の中のすべての勧告と重要な所見（議会の各委員会によるものがあればそれらも含めて、）に対する是正措置の状況は、該当する問題が解決するまで、あるいは、そのフォローアップが必要なくなるまで追跡調査を行い、かつ適時に議会に報告しなければならない。

そして、フォローアップの主な目的は、勧告と所見に対する相手方機関の取り組みを確認し、かつ、当該機関における進捗状況に関する情報を議会に提出することであるとし、また、フォローアップの諸要素には下記を含むとしている。

- ・ 検査の所見と勧告に対する相手方幹部の対応を、適時にかつ、系統的に検討すること。
- ・ 相手方の取り組み対応が欠陥を是正する可能性が十分にあるかどうかの評価。
- ・ 勧告の実行が容易か困難かの評価。
- ・ 追加的な作業 - 更なるフォローアップまたは次の検査 - が必要かどうかの判断。
- ・ 何が問題ではなくなったかの検討。
- ・ フォローアップの結果を、会計検査院長及び環境及び保全開発事務局長の報告書に記載すること。

そして、検査チームは、何が是正されていないかに焦点を当てるのではなく、勧告の実行進捗状況を報告する必要があるとしており、最初のフォローアップの時期としては、最初の報告が公表されてから2年後に行うなどとしている。

7. 実務上期待される事項

第7章は、会計検査院のすべての業務に共通の実務上期待される事項を記述している。

ここでは、様々な「検査管理」に関する事項や「チームレベルでの人の管理」、また検査の品質についての「継続的な改善」の必要性などが述べられている。

「検査管理」については、検査の要請、情報へのアクセス、情報のセキュリティ、地域事務所との作業協力、検査注記、公表に関する制約、広報活動などについて説明している。

チームレベルでの人の管理については、会計検査院の組織における人の管理方法に関する事項や他の職

員を監督する者の役割などが記述されている。

継続的な改善については、品質は、会計検査院の業務の基本原則であり、すべての職員が継続的な改善に取り組むことを要求するものであるとしている。そして、チームによる自己評価、専門的実務及び評価グループ（The Professional, Practice and Review Group）による評価、外部評価などにより、継続的な評価をするようにということなどが述べられている。

8．会計検査院の品質管理制度（Quality Management System）

第8章は、VFM検査に関する会計検査院の品質管理制度の特徴について説明している。

品質管理制度は、多くの原則に基づいており、重要な原則は次のとおりとしている。

- ・完成後の検査またはチェックリストに依存するのではなく、「品質」そのものが生産過程に組み込まれている。
- ・管理過程における各職員の責務を明確に定め、かつ、これを正確に伝達する。
- ・重要なリスクに対しては、時宜を得た管理を行う。過剰な管理は管理しないことと同じである。
- ・効率的な管理手順
- ・管理は段階的に構築し、外部、全社、グループ、チーム及び個人の管理を適切に組み合わせる。
- ・管理は結果重視とする。
- ・実務担当者（practitioner）が、管理の枠組みの継続的な改善に参加する。

そして、重要なことは、VFM業務が質の高い報告書につながることであり、及び、カナダ国民に大きな「違い」をもたらすことであり、継続的な改善を続行していくことにより、今でも重視しているVFM検査成果物の質を、引き続き、より一層高めることを確保することであるとしている。