

英国会計検査院（NAO）における コーポレート・ガバナンスの改革*

東 信 男**

（会計検査院第2局厚生労働検査第1課長）

I はじめに

英国会計検査院（NAO）では、現在、コーポレート・ガバナンス（企業統治）¹⁾の改革が行われている。この改革は、2007年5月にマスコミ各紙が当時の会計検査院長（Comptroller and Auditor General : C&AG）による公費の濫費ぶりを一斉に報道したことが契機になっている。NAOの旧体制では、C&AGの独立性に絶対的な優先順位が置かれたため、その活動を監視したり、統制したりする有効な仕組みが設けられていなかったのである。これは、C&AGの独立性が、NAO自体の独立性と密接不可分の関係にあるため、NAOが客観的かつ効果的な検査を行う上で、必要不可欠な要素と考えられていたからである。

NAOはコーポレート・ガバナンスの改革を迫られたが、C&AGの独立性を維持しながら、グッド・ガバナンスに必要なチェック・アンド・バランスをどのように確保しようとしているのであろうか。そこで、本稿では、NAOにおけるコーポレート・ガバナンスの改革を取り上げ、改革の背景及び旧体制の課題を論じるとともに、新体制の仕組みを紹介することとしたい。（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。）

* 本稿は2010年9月4日に関西学院大学で開催された国際公認会計士協会第13回全国大会で報告した内容に加筆修正したものである。本稿の作成に当たっては、英国で現地調査を行い、2008年6月に英国会計検査院（National Audit Office : NAO）及び財務報告評議会（Financial Reporting Council : FRC）において、また、2009年5月にNAOにおいて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、大蔵検査課決算監理官、上席研究調査官、調査課長などを経て2010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。2010年より早稲田大学商学大学院講師（非常勤）。

¹⁾ コーポレート・ガバナンスとは、「組織が指揮され、統制される仕組みである。それは、①異なる利害関係者及び組織内部の権利と責任の配分を明確にし、②組織の目的設定の過程を含めた組織運営に関する意思決定の方法と手続きを決定し、③組織の目的を達成するとともに業績を監視する手段を提供する。」と定義されている（HM Treasury(2005)1）。

II 改革の背景

1 マスコミの報道

英国では、2007年5月に隔週発刊誌「プライベート・アイ」がサー・ジョン・ボーン C&AG (当時) による公費の濫費、職業倫理の欠如及び公私混同ぶりを報道したのを契機に、全国紙「ガーディアン」を始めとするマスコミ各紙はサー・ジョンの行状を批難する記事を一斉に報道した。その一例を紹介すると、次のようになっている²⁾。

- (ア) サー・ジョン、同秘書官及び同夫人が過去3年間に使った旅費の総額は、36万5000ポンド(当時の支出官レート216円/ポンドで換算すると7884万円)となっている。サー・ジョン及び同夫人は、ファーストクラスを利用してサンフランシスコ、ベニス、リスボン、ブラジル、南アフリカ、バハマ及びブタペストを訪問した。
- (イ) サー・ジョンは2004年以降、各府省の次官、大手監査法人の役員及び防衛省の契約相手をリッツ・ホテル、サボイ・ホテル、ブラウンズ・ホテル、ドーチェスター・ホテル等の一流ホテルにおいて175回にわたり昼食及び夕食に招待した。サー・ジョンが同期間に使った会食費は、2万7000ポンド(同583万円)となっている。
- (ウ) サー・ジョンは防衛省の契約相手及び監査法人から接待を受けた。この中には、2007年7月8日にシルバーストーンで行われた英国グランプリへの見物が含まれており、費用はタンザニア防衛調達に絡んだ汚職捜査で摘発されたBAEシステム社が負担した。サー・ジョンはBAEシステム社向けの最高額でかつ最も物議をかもした防衛調達に関するNAO文書の公表を拒否している。
- (エ) サー・ジョンは同夫人とともに6月6日に、地方政府及び警察庁とPFI契約を締結しているリライアンス・セキュリティ・グループ社からミドル・テンプル・ホールにおいて催された会食とオペラに招待された。サー・ジョンは7月4日に、PFI事業への参加を検討しているGSL社からガーシントンにおいて催されたオペラに招待された。サー・ジョンは7月29日に、政府と数百万ポンドのIT契約を締結しているEDS社が主催したポロ競技に参加した。サー・ジョンは9月6日に、英国航空宇宙産業協会からサボイ・ホテルにおいて夕食に招待された。

2 議会の動き

上記のような報道を受け、公会計コミッション(Public Accounts Commission)³⁾はサー・ジョンに対して報道された事実関係の確認と、C&AG関連経費の予算執行手続きについて説明を求めた。これに対し、サー・ジョンは事実関係を認めただけではなく、C&AG関連経費についてはサー・ジョン自身が支出決定を行い、NAO職員や財務省の承認を得ていないことを明らかにした。また、内閣府の定めたルールによると、公費による配偶者同伴の出張は例外的であり、実務上、ほとんど無い取扱いとなっていることも明らかになった⁴⁾。つまり、NAOの内部にも外部にもC&AGの活動を監視したり、統制したりする有効な仕組みが設けられていないことが明らかになったのである。

²⁾ The Guardian, Thursday 11 October 2007.

³⁾ 公会計コミッションは1983年国家会計検査法(National Audit Act 1983: 1983年NA法)に基づき、NAOを監督する機関として設置された。主な役割は、NAOの資源予算を審査した後、必要な修正を加えて下院に提出すること、NAOの外部監査人を任命することなどである。公会計コミッションの構成員は、①下院決算委員会委員長、②下院院内総務、③下院により任命されるその他の7名の下院議員となっている。当時の構成員は、労働党議員5名(うち1名が議長)、保守党議員3名、民主党議員1名となっている。

⁴⁾ House of Commons, the Public Accounts Commission (2007).

このように NAO においてコーポレート・ガバナンス上の欠陥が露呈したことから、公会計コミッションはその見直しに取り組むこととし、2007 年 11 月に財務サービス庁元最高経営責任者のジョン・ティナー氏に対して NAO のコーポレート・ガバナンスの課題を分析するとともに、新体制の基本的な枠組みを提案することを依頼した。その後、公会計コミッションはジョン・ティナー氏の提案に基づき、2008 年 3 月に政府に対して NAO のコーポレート・ガバナンスについて新体制の基本的な枠組みを勧告したところ、政府はこれを受け入れ、政府提出法案として立法化することに同意した。

政府は NAO のコーポレート・ガバナンス改革を反映した条項案の作成作業を進めていたが、2008 年 12 月に公会計コミッションとの間で合意が成立したことから、この条項案を最終的に憲法改革・統治法案（Constitutional Reform and Governance Bill : CRG 法案）の一部に組み込み、2009-10 年会期の議会に提出した。

3 C&AG の去就

サー・ジョンは数か月に及ぶマスコミの加熱した報道に加え、議員の一部から辞任を求められたこともあり、2008 年 1 月に 20 年間務めた C&AG を辞任した⁵⁶⁾。その後任として、2008 年 2 月にサー・ジョンの下で Deputy C&AG を務めていたティム・バー氏が昇格したが、これは過去のしがらみにとらわれずに NAO のコーポレート・ガバナンスを改革できる新しい C&AG が決まるまでの暫定的な措置であった⁷⁾。バー氏は 2009 年 5 月に C&AG を辞任し、その後任として、2009 年 6 月に大手監査法人の業務執行社員（国際業務担当）であったアムヤス・モース氏が任命された。

III NAO の旧体制

1 コーポレート・ガバナンスの目的

ジョン・ティナー氏は NAO のコーポレート・ガバナンスの課題を分析するに当たり、NAO のコーポレート・ガバナンスの目的を以下の 3 つに設定した上で、現状のコーポレート・ガバナンスの構造がこれらの目的を達成しているかどうかという観点から評価を行った。

- (ア) C&AG は NAO により行われる財務検査、業績検査及びその他の検査についての完全に独立した判断とこれらの検査結果を議会へ提出する権限を有しなければならないこと

⁵⁾ サー・ジョンに対する批難が高まった背景には、各府省のコーポレート・ガバナンスを強化しようとする当時の中央政府の方針が影響している。つまり、各府省は財務省が 2005 年 7 月に公表した「中央政府府省のコーポレート・ガバナンス—優良業務規範—（Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice）」に基づき、①内部に設けられた役員会の活動状況、②役員会における外部役員の独立性、③役員会に設けられた監査委員会の権限と活動状況、④所管法人との業務協定など、コーポレート・ガバナンスについて報告することが義務付けられた。NAO はこれに軌を一にして各府省のコーポレート・ガバナンスの強化を図るため、2005-06 年度及び 2006-07 年度の財務検査の一環として、各府省がコーポレート・ガバナンスに関する報告を適正に行っているかどうか検査を実施していた。このように NAO が各府省のコーポレート・ガバナンスを検査している最中に、NAO のコーポレート・ガバナンス自体が有効に機能していなかった事態が発覚したことも、世論がサー・ジョンに対する批難を強めた要因になっていたと思われる。

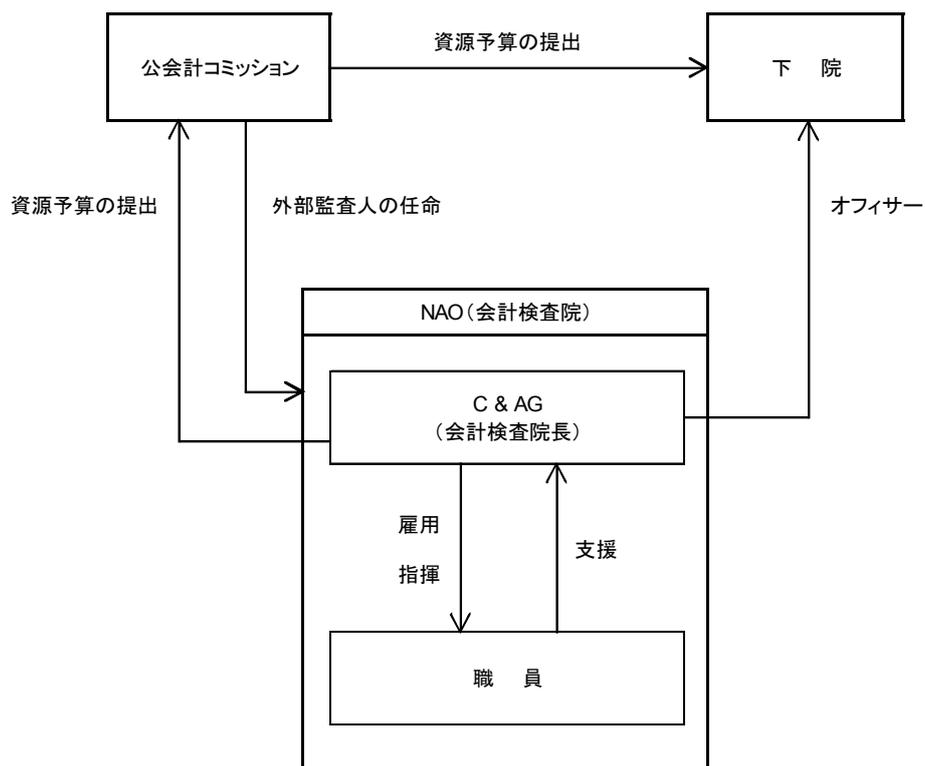
⁶⁾ サー・ジョンは、公費の濫費問題の責任を取って辞任したことはなっていない。サー・ジョンは筆者が 2008 年 6 月に財務報告評議会（FRC）を訪れた際、辞任の理由について次のように述べたが、これが公式な辞任理由になっている。「C&AG は 2006 年会社法に基づき、2008 年 4 月 1 日以降に開始する会計年度から株式会社での検査を行うことが可能となった。この結果、C&AG は FRC の専門家監視委員会（Professional Oversight Board : POB）の監視を受けることとなる。一方、自分（サー・ジョン）は以前から POB の議長でもあるため、C&AG と POB の議長の職は利益が相反することとなり、両立しなくなった。このため、自分（サー・ジョン）は就任して満 20 年の節目に当たる 2008 年 1 月 31 日に C&AG を辞任し、POB の議長に専念することとした。」

⁷⁾ House of Commons, the Public Accounts Commission (2009) p. 3.

- (イ) NAOは政府からの独立性を阻害されない範囲で、最優良事例と同一のガバナンス及び内部統制の仕組みを維持するとともに、これらの仕組みを年次報告書で公表しなければならないこと
- (ウ) NAOは適切な検査・専門基準及び一般的に普及している最優良事例に準拠してその業務を実施しなければならないこと

また、ジョン・ティナー氏は評価手法として NAO の現状と最優良事例を比較するベンチマークの手法を採用した。そして、最優良事例として 2006 年から英国の上場会社に適用されている「コーポレート・ガバナンスに関する統合規範 (Combined Code on Corporate Governance)」と 2005 年から中央政府に適用されている「中央政府府省のコーポレート・ガバナンスー優良業務規範ー」を採用した。評価の結果、旧体制では、NAO のガバナンスは上記 (イ) の目的を犠牲にして上記 (ア) の目的に絶対的な優先順位が置かれているため、グッド・ガバナンスに必要なチェック・アンド・バランスが欠けていると結論付けた。この結論に至る過程で、ジョン・ティナー氏は NAO のコーポレート・ガバナンスの課題について、次のように指摘した⁸⁾ (NAO の統治構造 (旧体制) のイメージについては、図 1 参照)。

図 1 NAO の統治構造 (旧体制) のイメージ



(出典) 1983 年 NA 法より作成

⁸⁾ House of Commons, the Public Accounts Commission (2008).

2 課題

2. 1 役員会とC&AGが分離されていないこと

上場会社に適用される統合規範によれば、すべての会社は、有効な役員会（Board）により率いられるべきであり、役員会を運営する役員会議長と会社の業務を執行する最高経営責任者の責任は明確に分離すべきであるとされている。ところが、1983年国家会計検査法（1983年NA法）では、NAOの長はC&AGとされ、NAOは役員会を設置することを義務付けられていない。この結果、NAOでは議長と最高経営責任者の区別はなされていない。

2. 2 役員会が有効に機能していないこと

中央政府に適用される優良業務規範によれば、各府省は有効な役員会により管理されるべきであり、役員会には、内部役員（Executive Member）を支援したり、建設的な議論を喚起する役割を担う独立した外部役員（Non-Executive Member）が含まれるべきであるとされている。ところが、C&AGは自主的に自らが議長を務め計10名の役員で構成される管理役員会（Management Board）を設置しているものの、重要な事項について実質的な議論が行われておらず、また、外部役員は1名しか含まれていない。

2. 3 役員の任命のための公式な手続きがないこと

上場会社に適用される統合規範によれば、新しい役員を任命するための公式で、厳格で、透明な手続きがあるべきであり、役員会の構成は外部役員と内部役員の間で均衡が取られるべきであるとされている。ところが、NAOでは、管理役員会の外部役員及び内部役員を任命するための公式な手続きは存在せず、また、外部役員と内部役員の比は1:9となっていて、内部役員の割合が極めて高い状態になっている。

2. 4 役員の評価が行われていないこと

上場会社に適用される統合規範によれば、役員会は役員会そのもの、さらに役員会が設置した委員会及び各役員について、毎年度、公式で、厳格な評価を行うべきであるとされている。ところが、NAOでは、管理役員会は監査委員会（Audit Committee）を設置しているが、管理役員会そのもの、監査委員会及び各役員の評価を行っていない。

2. 5 役員の報酬内容の決定過程が不透明であること

上場会社に適用される統合規範によれば、役員の個人別の報酬内容について方針を定め、これに従って個人別の報酬内容を具体的に決定するための公式で、透明性の高い手続きが存在すべきであるとされている。ところが、NAOでは、役員の個人別の報酬内容について方針を定めたり、これに従って個人別の報酬内容を具体的に決定する役割を果たす報酬委員会（Remuneration Committee）が設置されておらず、役員の報酬はC&AGが決定している。

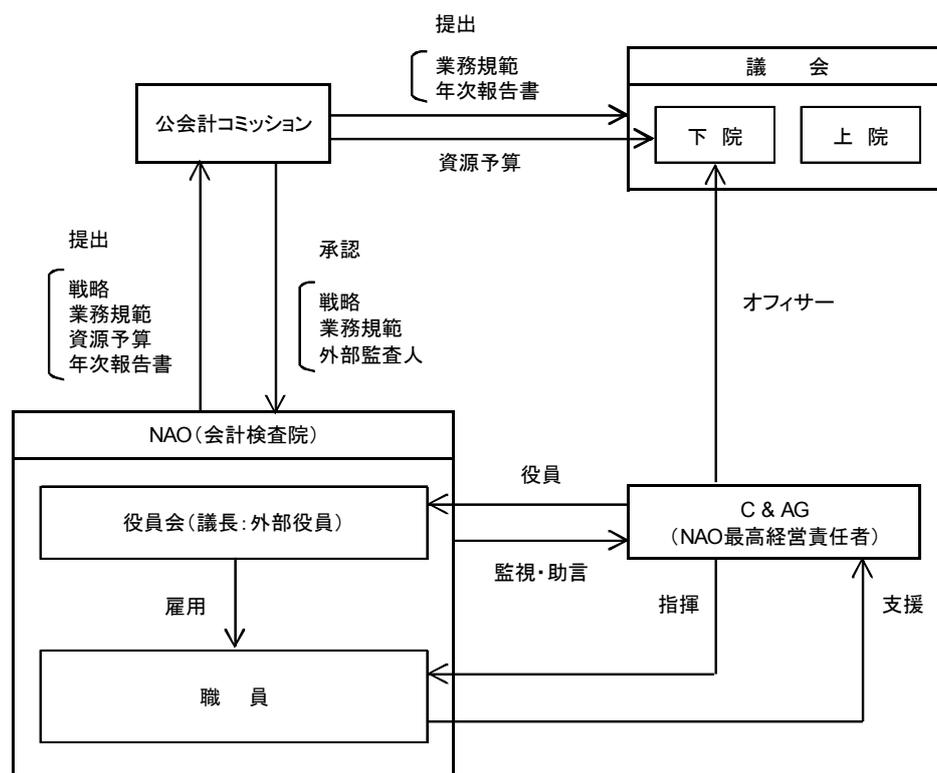
2. 6 監査委員会の独立性が確保されていないこと

上場会社に適用される統合規範によれば、監査委員会の委員は全員、外部役員であるべきであるとされている。ところが、NAOでは、監査委員会は外部役員が委員長を務めているものの、外部役員ではないDeputy C&AG及びNAO職員だけが委員となっている。また、外部監査人及び内部監査人は定期的に監査委員会の会議に参加しているが、公式会議には内部役員やNAO職員も必ず参加しており、監査人だけの公式会議は開催されていない。

IV NAOの新体制

NAOにおけるコーポレート・ガバナンスの改革では、C&AGの検査活動上の独立性を維持しながら、いかに最優良事例と同一のガバナンス及び内部統制の仕組みを導入するかということが焦点となった。ここでは、CRG法案に基づき、NAOのコーポレート・ガバナンスの新たな仕組みについて紹介することとしたい（NAOの統治構造（新体制）のイメージについては、図2参照）。

図2 NAOの統治構造（新体制）のイメージ



(出典) CRG 法案より作成

1 組織の構造

新体制では、NAOは役員（Member）で構成される役員会（Board）として法人化され、外部役員のうち一人が議長（Chair）となる。また、C&AGは役員の一ではあるものの、最高経営責任者（Chief Executive）とされる。このように新体制ではNAOとC&AGは組織上分離されるが、具体的な組織の構造は次のようになる。

1.1 NAO

旧体制では、NAOはC&AG及びC&AGが雇用した職員により構成され、NAOの長はC&AGとされた。また、C&AGは単独法人とされたが、NAOそのものに法人格は与えられなかった。ところが、新体制では、NAOは9名の役員で構成される法人とされ、職員を雇用することができる。また、C&AGは引き続き

きその職権により単独法人とされる。この結果、NAOとC&AGは別法人となるため、NAOとC&AGは組織上分離されることとなる。NAOは役員及び職員を含め、政府職員又は政府機関とは見なされないとされる⁹⁾。

1. 2 役員

新体制では、役員9名の内訳は、外部役員5名、C&AG及び内部役員3名で、外部役員が多数を占める。そして、外部役員のうち1名が議長となる。議長は下院の上奏に基づいて女王により任命されるが、その発議は決算委員会委員長の同意を得て首相が行う。女王は首相の推薦に基づいて議長を任命するが、首相の推薦は決算委員会委員長の同意を得て行う¹⁰⁾。任命手続のバランスを取るため、議長とC&AGの任命手続は同一となっている。議長の任期は3年を超えず、2回を超えて任命されない。再任の場合には、女王への上奏や下院での発議を行う必要はない。女王は議会両院いずれかの上奏に基づき、議長を解任することができる¹¹⁾。

議長以外の外部役員は、公会計コミッションにより任命される。これに先立ち、議長は候補者を公会計コミッションに推薦しなければならない。公会計コミッションは当該候補者を任命するか、または、他の候補者を推薦するよう議長に要求する。外部役員の任期は議長と同様に3年を超えず、2回を超えて任命されない。公会計コミッションは議長以外の外部役員がその職務を遂行することができないなどの場合には、当該外部役員を解任することができる¹²⁾。

内部役員は外部役員により任命される。これに先立ち、C&AGは候補者を外部役員に推薦しなければならない。外部役員は当該候補者を任命するか、または、他の候補者を推薦するようC&AGに要求する。内部役員の任命の条件は、外部役員により決定される。外部役員は内部役員がその職務を遂行することができないなどの場合には、当該内部役員を解任することができる¹³⁾。

1. 3 C&AG

旧体制では、C&AGはNAOの長とされ、任期も定年も定められていなかった。ところが、新体制では、C&AGはNAOの最高経営責任者とされ、任期は10年で再任されない。C&AGの任命手続は、上記1. 2で述べた議長と同一で、旧体制と変わらない。C&AGに任期制が導入されたのは、NAOが長期にわたり特定の個人と親密な関係に陥るリスクを回避するためである。任期制の導入に伴い、退任したC&AGは退任後2年間、女王から任命される若しくは推薦される又は女王に代わって役職に就いたり、法律の規定により、当該団体の決算がC&AGの検査を受ける団体の役職に就いたりなどすることを禁じられる。女王は従来通り議会両院いずれかの上奏に基づき、C&AGを解任することができる。C&AGは1983年NA法第2部の検査（業績検査）を行うかどうか、及びその実施方法を含め、その職務を実施する上で完全な裁量を有するとされ、従来通り検査活動上の独立性が保証されている。また、C&AGは引き続きその職権により下院のオフィサーとされる¹⁴⁾。

⁹⁾ CRG 法案 Sec. 69(1), Sec. 74(1), Schedule 11. 1(1), 2(1), 17(1).

¹⁰⁾ 決算委員会委員長は伝統的に野党から選出されるため、議長の任命には与野党の合意が必要になる。これは、1. 3で述べるC&AGの場合も同様である。

¹¹⁾ CRG 法案 Schedule 11. 1(2), 3(1)~(8), 10(1).

¹²⁾ CRG 法案 Schedule 11. 4(1)~(3), 5(1)(2), 10(2).

¹³⁾ CRG 法案 Schedule 11. 12(1)~(3), 13(1), 16.

¹⁴⁾ CRG 法案 Sec. 68(7)(8), Sec. 69(2)(6), Sec. 72(2), Sec. 73(1)(4)(5), Schedule 11. 11.

2 NAO と C&AG の役割分担

新体制では、C&AG が検査活動を担い、NAO がその監視を行う。また、C&AG は検査活動に関する意思決定を行い、NAO と C&AG は共同で組織運営に関する意思決定を行う。このように新体制では NAO と C&AG の役割は明確に区別されるが、具体的な役割分担は次のようになる。

2. 1 NAO による監視及び助言

旧体制では、管理役員会は自主的に設置されてはいたものの、法律上の公式な役員会ではなく、しかも、役員 10 名のうち外部役員が 1 名であったり、会議自体が四半期に一度しか開催されなかったりしたため、C&AG に対する監視機能や助言機能を十分に果たすことができなかった。ところが、新体制では、NAO は適当と認める方法で C&AG の業務の実施状況を監視することを法的に義務付けられる。また、NAO は適当と認める方法で C&AG の業務の実施方法に対して助言を与えなければならず、C&AG は当該助言に配慮することを法的に義務付けられる¹⁵⁾。

2. 2 NAO による資源提供

旧体制では、C&AG が毎会計年度、NAO の資源予算を作成していた。ところが、新体制では、NAO と C&AG は毎会計年度、NAO の資源予算を共同で作成し、その中に、C&AG がその職務を実施するのに必要な資源を含めることを義務付けられる¹⁶⁾。C&AG の業務は、大きく法定業務と法定外業務に区分され、NAO による C&AG への資源提供は、この区分に応じて次のように行われる。

(1) 法定業務

C&AG は法定業務の実施に要する資源については、議会から承認された資源予算の中から裁量的に利用することができる。法定業務とは特定の法律の規定に基づいて実施する業務で、NAO の 2008-09 年度総費用の 73% を占めている。この中には、①2000 年政府資源・会計法 (Government Resources and Accounts Act 2000) に基づく財務検査、②1983 年 NA 法に基づく業績検査、③1921 年国庫・会計検査庁法 (Exchequer and Audit Departments Act 1921) に基づく国庫統制官業務等が含まれる。特に、NAO は C&AG がその職務を実施するのを支援する職員を雇用したり、その職務の目的のために必要な役務を調達する責任を有する。C&AG が法定業務の実施に要する資源を裁量的に利用できることは、C&AG の検査活動上の独立性を保証する上で重要な要素となる¹⁷⁾。

(2) 法定外業務

C&AG は法定外業務の実施に要する資源については、NAO の承認を得た場合に限り利用することができる¹⁸⁾。つまり、C&AG は法定業務の実施に必要なものを除いた残りの資源を、法定外業務の実施に利用することは可能であるが、NAO と合意した場合に限り利用できるということである。法定外業務とは特定の法律の規定に基づかないで実施する業務で、NAO の 2008-09 年度総費用の 27% を占めている。この中には、①議会への支援、②協定の締結による検査、③技術協力事業その他の国際協力、④議会及び国民か

¹⁵⁾ CRG 法案 Schedule 12. 4, 5.

¹⁶⁾ CRG 法案 Sec. 76(1)~(3).

¹⁷⁾ CRG 法案 Schedule 12. 2(1)(2), 3(2).

¹⁸⁾ CRG 法案 Schedule 12. 3(1)(3).

らの照会への対応、⑤優良事例ガイダンスの作成等が含まれる¹⁹⁾。

2. 3 戦略の共同作成

旧体制では、C&AGが公会計コミッションによる資源予算の審査に資するため、その指示に基づき、3か年を対象とする経営計画（Corporate Plan）を作成し、毎年度、見直していた。ところが、新体制では、NAOとC&AGは国家会計検査機能を果たすための戦略（Strategy）を共同で作成することを法的に義務付けられる。この国家会計検査機能には、NAOの機能とC&AGの機能が含まれる。戦略は法律上の名称で、内容的には業務計画（Business Plan）のことである。NAOとC&AGは、少なくとも12か月に一度戦略を見直し、必要に応じて改定しなければならない。戦略では、国家会計検査機能を果たすための資源の利用計画とNAOがC&AGに提供する資源の最大額を明示しなければならない²⁰⁾。

2. 4 業務規範の共同作成

新体制では、NAOとC&AGは、両者の関係を定めた業務規範（Code of Practice）を共同で作成することを義務付けられる。業務規範には、①共同で作成する戦略の作成方法、内容及び対象期間、②NAOがC&AGに法定業務に充てる資源を提供する方法、③共同で資源予算を作成する方法、④NAOがC&AGに法定外業務に充てる資源を提供する場合の意思決定の方法、⑤NAOがC&AGの業務の実施状況を監視する方法などが定められる。業務規範には、C&AGはその職務を実施する上で完全な裁量を有するという原則を反映しなければならない。当該原則に関する制限は、公会計コミッション、NAO及びC&AGの間で合意に達しなければならない。NAOの役員会会議は業務規範を承認しなければならないが、この承認は、改訂時も含め少なくとも外部役員の半数が出席して、賛成した場合にのみ成立する²¹⁾。なお、業務規範では、議長を含む外部役員はC&AGが実施した検査に関してコメントすることを禁止する規定が盛り込まれる予定であり、この規定はC&AGの検査活動上の独立性を保証する上で重要な要素となる。

2. 5 年次報告書の共同作成

旧体制では、C&AGが自主的に毎会計年度、経営計画の実施状況に関する年次報告書を作成し、公表していた。そして、年次報告書の中には、内部統制報告書、資源会計決算書及び監査報告書も掲載されていた。ところが、新体制では、NAOとC&AGは毎会計年度終了後速やかに当該年度における国家会計検査機能の実施状況に関する年次報告書を共同で作成することを法的に義務付けられる。国家会計検査機能の実施状況には、NAOの機能とC&AGの機能の実施状況が含まれる²²⁾。

3 公会計コミッションによる統制

新体制では、C&AGは検査活動については従来通り完全な独立性を保証されるものの、NAOと共同で行う組織運営については政府からの独立性を阻害されない範囲で、公会計コミッションによる新たな統制を受ける。このように新体制では公会計コミッションによる統制が強化されるが、具体的な統制は次のようになる。

¹⁹⁾ NAO (2008a) 21.

²⁰⁾ CRG 法案 Schedule 12. 1(1)(2).

²¹⁾ CRG 法案 Schedule 12. 10(1)(2), 11(1)~(3), 12(1).

²²⁾ CRG 法案 Schedule 12. 9(1).

3. 1 戦略

NAOの議長とC&AGは、戦略(改訂を含む。)を共同で公会計コミッションに提出するとともに、公会計コミッションの承認を受けなくてはならない。公会計コミッションは戦略を承認する前に、検討しなければならず、また、修正できる。公会計コミッションは戦略の検討又は修正に当たり、財務省の助言に配慮しなければならない。NAOとC&AGは、それぞれ公会計コミッションが承認した戦略を実施する義務を負う²³⁾。

3. 2 業務規範

NAOの議長とC&AGは、業務規範(改訂を含む。)を共同で公会計コミッションに提出するとともに、公会計コミッションの承認を受けなくてはならない。公会計コミッションは業務規範を承認後、これを議会に提出しなければならない。この場合、公会計コミッションは業務規範が適用される時期を明示する。NAOとC&AGは、それぞれ公会計コミッションが承認した業務規範に準拠する義務を負う²⁴⁾。

3. 3 外部監査人

旧体制では、公会計コミッションがNAOの外部監査人を任命していた。ところが、新体制では、NAOが毎会計年度、NAOの外部監査人を任命することとされ、任命に当たっては、条件を含め公会計コミッションの承認を受けなくてはならない。外部監査人の監査対象は、従来通りNAOの資源会計決算書である。また、NAOは外部監査人に対しNAOの資源の利用に関して経済性、効率性及び有効性の観点から監査を行わせることができる。外部監査人は監査終了後、監査報告書を公会計コミッションに送付することを義務付けられ、同コミッションは当該監査報告書を下院に提出しなければならない²⁵⁾。

3. 4 委任手続き

旧体制では、C&AGはその職務をNAOの職員に委任することができなかった。ところが、新体制では、C&AGはその職務をNAOの職員に委任するための手続き(改訂を含む。)を定め、公会計コミッションの承認を受けた場合、当該委任手続きに従ってその職務をNAOの職員に委任できる²⁶⁾。旧体制では、C&AGは協定に基づいて実施している検査を中心に年間約450件の財務検査報告書に署名していたが、今後、この署名を委任できるようになる。ただし、資源会計決算書のように議会の予算統制を受けている会計の決算書や、1983年NA法に基づいて提出する業績検査報告書については、従来通りC&AGが署名する予定である。

3. 5 資源予算

NAOの議長とC&AGは、NAOの資源予算を共同で公会計コミッションに提出しなければならない。公会計コミッションは当該資源予算を検討した後、必要に応じて修正を加え、下院に提出する。その後、NAOの予算は、議会の議決を受けることとなる。公会計コミッションは資源予算の検討又は修正に当たり、決算委員会又は財務省の助言に配慮しなければならない²⁷⁾。

²³⁾ CRG 法案 Schedule 12. 1(3)~(7).

²⁴⁾ CRG 法案 Schedule 12. 10(6)~(9).

²⁵⁾ CRG 法案 Schedule 11. 25(1)(2)(5)(7)(8), 26(1)~(3).

²⁶⁾ CRG 法案 Schedule 12. 6(1)~(3).

²⁷⁾ CRG 法案 Sec. 76(4)~(6).

3. 6 年次報告書

旧体制では、C&AG が自主的に毎会計年度、経営計画の実施状況に関する年次報告書を作成し、これを公会計コミッションを経て議会に提出していた。ところが、新体制では、NAO の議長と C&AG は、年次報告書を共同で公会計コミッションに提出することを法的に義務付けられる。公会計コミッションは当該年次報告書を議会に提出しなければならない²⁸⁾。

3. 7 報酬

旧体制では、C&AG の報酬は最高裁判事と同一水準とされ、また、C&AG が Deputy C&AG を始めとする NAO 職員の報酬を決定していた。ところが、新体制では、首相と決算委員会委員長は、NAO の議長及び C&AG の報酬内容を共同で決定することができる。このうち C&AG の報酬には、業績給は含まれない。これは業績給が C&AG の検査活動上の独立性を阻害する要因になるからである。NAO の議長及び C&AG の報酬は、国庫統合基金から支払われる。この結果、両者の報酬は毎年度、議会の議決を得ることなく、支払われる。一方、公会計コミッションは NAO の議長以外の外部役員の報酬内容を決定することができる。NAO の議長以外の外部役員の報酬は、NAO から支払われる²⁹⁾。

4 その他

旧体制では、C&AG は自主的に経営計画において費用対効果の目標値（NAO の検査により生じる財務的インパクトと NAO の組織運営に要する費用の比）を設定し、費用対効果の高い組織運営を目指していた。ところが、新体制では、NAO と C&AG は、効率的かつ費用対効果の高い組織運営を目指すことを法的に義務付けられる。費用対効果の目標値は、公会計コミッションに提出される戦略において設定されるため、戦略が公会計コミッションより承認された場合には、NAO と C&AG は、当該目標値を達成する義務を負う。また、C&AG は会計又は監査の職業的専門家が適用することを期待される基準及び原則に配慮することを義務付けられる³⁰⁾。NAO は従来、業績検査に関しては明示的な業績検査基準を有していなかったが、ガバナンス関連条項の立法化を見込んで既存のガイダンスや他の監査機関の優良事例を取り入れた明示的な業績検査基準³¹⁾を制定した。

V NAO の現況

CRG 法案は 2010 年 5 月に下院総選挙が実施される予定になったことに伴い、議会での審議時間が短縮されたため、2010 年 4 月に NAO のガバナンス関連条項等を除いて成立した。このため、NAO におけるコーポレート・ガバナンスの改革は、現在のところ法制度化されていない。しかし、改革の内容については既に政府と公会計コミッションとの間で合意が成立しているため、NAO のコーポレート・ガバナンスは CRG 法案に沿った形で新体制に移行しつつある。また、NAO のガバナンス関連条項についても、改めて法案化され総選挙後の新議会に提出される見込みである。

C&AG については、2009 年 6 月にアムヤス・モース氏が任命されたが、同氏は任命に当たり任期が 10

²⁸⁾ CRG 法案 Schedule 12.9(2)(3).

²⁹⁾ CRG 法案 Sec. 71(4)~(6), Schedule 11.6(1)~(4).

³⁰⁾ CRG 法案 Sec. 77(1)(2).

³¹⁾ NAO (2008b).

年で再任されないという条件を受け入れた。また、役員会の議長については、首相及び決算委員会委員長の同意を得て2009年1月にサー・アンドリュー・ライカーマン教授が任命された。残りの外部役員については、公開競争が行われ、役員会議長の推薦と公会計コミッションの承認を得て2009年7月に4名が任命された。内部役員については、C&AGの推薦を経て最高執行責任者（Chief Operating Officer）及び2名の検査総監補（Assistant Auditor General）が外部役員により任命された。この結果、外部役員が議長を務め、かつ多数を占める役員会が新たに設置された。また、役員会によるC&AGに対する監視と助言を支援するため、外部役員だけで構成される監査委員会及び報酬委員会が新たに設置された。その後、役員会はC&AGの検査活動を監視するとともにその検査活動に対して助言を与えている。また、役員会とC&AGは、2010年度資源予算、2010-2012年度戦略、業務規範、2010年次報告書の作成などをそれぞれ共同で行い、公会計コミッションの承認を得たりなどしている。

VI おわりに

各国の最高会計検査機関（Supreme Audit Institution : SAI）はそれぞれ異なるコーポレート・ガバナンスの構造を有しているが、最終的な意思決定の方法により、「オフィス（Office）型」と「コート（Court）型」に類型化できる³²⁾。オフィス型では通常、検査総監（Auditor General : AG）と呼ばれるトップが検査権限を行使するとともに最終的な意思決定を行う³³⁾。一方、コート型ではSAIが検査権限を行使するとともに、意思決定に参加できる資格を有する複数の者（構成員）が合議で最終的な意思決定を行う³⁴⁾。オフィス型では迅速かつ機動的な意思決定が行われるものの、独善的な判断が行われる欠陥があると言われており、今回、オフィス型の代表格であるNAOにおいて、この欠陥が如実に表れた。

NAOはコーポレート・ガバナンスの改革に当たり、2006年から英国の上場会社に適用されている「コーポレート・ガバナンスに関する統合規範」などを参考にした。この結果、NAOは外部役員が議長を務め、かつ多数を占める役員会として法人化される一方で、C&AGはNAOの最高経営責任者とされ、NAOとC&AGは組織上分離されることとなった。これにより、C&AGの検査活動上の独立性が維持される一方で、NAOがその活動を監視する仕組みが出来上がることとなった。オフィス型のSAIにとって、AGの独立性とグッド・ガバナンスに必要なチェック・アンド・バランスを両立させることは非常に重要であるため、NAOの改革は参考になると考えられる。

（参考文献）

HM Treasury (2005) Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice

House of Commons, the Public Accounts Commission (2007) Thirteenth Report

House of Commons, the Public Accounts Commission (2008) Review of the National Audit Office's Corporate Governance

³²⁾ OECD (2004) pp. 15-16.

³³⁾ オフィス型には、アメリカ、イギリス、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド等のアングロサクソン系諸国やイギリスの旧植民地であった諸国のSAIが該当する。

³⁴⁾ コート型には、フランス、ドイツ、イタリア、ポルトガル、スペイン等の欧州大陸諸国やこれらの旧植民地であった諸国のSAIが該当する。日本の会計検査院は、3名の検査官を以て構成する検査官会議が最終的な意思決定を行っており、コート型に該当する。

House of Commons, the Public Accounts Commission (2009) Selection of the New Comptroller and Auditor General

NAO (2008a) The Corporate Governance of the National Audit Office Making the Necessary Legislative Provision

NAO (2008b) VFM Standards

OECD (2004) Achieving High Quality in the Work of Supreme Audit Institutions, SIGMA Paper No. 34

