

【巻頭言】

公会計監査における 3E 検査の意義と可能性 — 会計検査院法改正から 20 年に寄せて —

藤 井 秀 樹*

(京都大学大学院経済学研究科教授)

1. はじめに

経済性 (Economy)、効率性 (Efficiency)、有効性 (Effectiveness) という 3 つの観点から実施される公会計監査¹⁾を 3E 検査と呼んでいる。3E 検査は今日、多くの国 (とりわけ欧米諸国) で公会計監査の主要な一部として実施されている²⁾。わが国では、会計検査院法の 1997 年改正によって同法に 3E 検査の実施が明記された³⁾。爾来約 20 年を経たことになる。これを機に、本稿では、その基礎概念や歴史にもふれながら、3E 検査とは何であり、何でありうるかを、改めて考えてみたいと思う。

2. 基礎概念の再整理

Glynn (1985, pp.29-30) によれば、経済性とは「最小のコストでしかるべき質の資源を獲得すること」、効率性とは「ある部局 (またはプログラム) に投入された資源から最大のアウトプットを得ること、もしくは一定のレベルのアウトプットに対して資源の投入を最小にすること」、そして有効性とは「サービス活動から得られるアウトプットによって期待された成果を達成すること」、とされている。

* 1956 年生まれ。京都大学大学院経済学研究科博士後期課程指導認定退学。京都大学博士 (経済学)。京都大学大学院経済学研究科助教授等を経て、1998 年から現職。専門は、財務会計、財務諸表分析、非営利組織会計、公会計。日本会計研究学会評議員・学会賞審査委員、国際会計研究学会理事、公益事業学会理事、税理士試験委員、公認会計士試験委員等を歴任。主要著書は、『現代企業会計論』(森山書店、1997 年、日本会計研究学会太田・黒澤賞)、『制度変化の会計学』(中央経済社、2007 年、国際会計研究学会賞、日本公認会計士協会学術賞) 等。

¹⁾ 本稿では、「監査」を「検査」の同義語として使用している。英語表記ではいずれも“auditing”となる。

²⁾ Glynn (1985, pp.28-30, pp.113-142) では、3E 検査 (VFM 検査) の先駆的な試行例として、アメリカ、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、スウェーデンの経験が紹介されている。

³⁾ 会計検査院では、有効性の観点に立った会計検査はすでに 1960 年代から実施されていた。したがって、1997 年の改正によって盛り込まれた会計検査院法第 20 条第 3 項の規定「会計検査院は、正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から検査を行うものとする。」は、創設的なものではなく、確認的な規定と解されている。

営利企業の場合、アウトプットの成果⁴⁾は市場で評価され、その評価は利益情報として当該企業にフィードバックされる。成果のあるアウトプットは生き残るであろうし、成果のないアウトプットは淘汰されるであろう。市場メカニズムが、平均すると [アウトプット=成果] となるように、経済活動を絶えず調整しているのである。このような市場メカニズムが機能する場合、3Eは [有効性(アウトプット) ÷ 経済性(インプット) = 効率性] という形で統合的に把握することができる (Jones and Pendlebury, 1984, pp.5-6)。

ところが、公的部門によって提供されるサービスは多かれ少なかれ社会政策的性質を有しているために、その提供活動においては市場メカニズムがほとんど (あるいは不十分にしか) 機能しない。その結果、サービスのアウトプットと成果が一致せず、しかも多くの場合、成果が金額単位では適切に測定できないという問題が生じることになる (GASB, 1994, par.50)。

3E検査は、こうした問題に対処するために導入されたものであった。営利企業においては統合的に把握される3Eを取って個別の要素に分解し、3Eの相互関係に一定の注意は払いながらも、各要素について固有の分析的な検査を行う点に、3E検査の新規性がある。その最も大きな意義は、有効性を独立した観点として措置したことによって、サービスのアウトプット(産出)とアウトカム(成果)を分離して識別・評価する検査を確立したことにある。

教育サービスを例にとると、進級または卒業した学生数はアウトプットとして識別されるのに対して、学生の習熟度の向上はアウトカムとして識別される (GASB, 1994, par.50.b)。教育サービスの究極的な目標は後者に関連し、前者は通常、後者の前提をなす。本質的な意味での教育サービスの有効性は、後者の結果いかんにかかっている。有効性検査を独自の検査として導入したことによって、教育サービスの究極的な目標が何であり、その成果がどのようなものであったかを、目的意識的に明らかにすることが制度的に要請されるようになったのである。そうした特徴を備えた検査は必然的に、業績監査、実態監査⁵⁾、内部監査の性質を合わせ持つものとなる (吉見, 2001, 103頁; 石川, 2011, 181頁)。

3. 英米における3E検査の歴史

3E検査は、主として英米において開発されてきたものであった。この節では、その歴史を手短かにレビューする。以下に見るように、両国の先駆的試行が相互に影響を与え合う形で、3E検査の生成・発展を主導してきた。

(1) イギリスにおけるVFM検査の成立

イギリスでは、3E検査に相当する公会計監査は、VFM検査 (Value for Money Auditing) と呼ばれている。1888年に会計検査院 (E & AD) と陸軍最高会議 (Army Council) が、軍需契約をめぐる対立する事件が起きた。会計検査を「議会の議決事項への準拠性という [従来の] 合意された領域を超えて、契約の経済性の領域にまで拡張できるかどうか」 (Henley, 1986, p.242) が、この事件で問われた問題の核心であった。この対立は、会計検査の拡張を認める形で決着した。それ以降、VFMという慣用表現が、「会計検査院の

⁴⁾ ここでいう成果は、サービス需要者に与える満足と考えればよいであろう。私的財の場合、サービス需要者は、それに対して相応の対価を支払うことになる。

⁵⁾ 山浦 (2003, 16頁) によれば、実態監査とは、「会計の被写体である取引実態ないし行為の当否や適否の監査」とされる。

拡大発展する関心と業務を言い表す便利な言葉」(Henley, 1986, p.242)として、広く使われるようになったとされる。つまり、VFMはもともと(しかしその歴史的な発展過程からすれば当然のことながら)、経済性検査ないし原初的な効率性検査の必要性を説明する概念として出現・普及したものであった。

VFMに依拠した慣習的検査がVFM検査として制度化されたのは、財政逼迫が深刻化した1980年代に入ってからであった。1982年地方財政法において地方自治体レベルのVFM検査の実施が、1983年国家検査法において中央政府レベルのVFM検査の実施が、それぞれ明記された。これを受けて、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会(ICAEW)や勅許公会計士協会(CIPFA)等の会計専門職団体が、VFM検査の手法開発に取り組んだ(Jones and Pendlebury, 1984; Butt and Palmer, 1985; Glynn, 1985, 1987; Tomkins, 1987)⁶⁾。その作業を通じて、今日見るような3Eの基礎概念が漸次整備されていった。

注目されるのは、その過程で、3Eの観点に立った会計検査の実施を萌芽的に提唱したアメリカの初期文献(たとえばGAO, 1972)が、参照されたことである(Glynn, 1985, pp.28-30)。VFMを3Eの包括概念として定式化する着想の重要な淵源の1つは、アメリカの初期文献にあったのである。

(2) アメリカにおける3E検査の発展

既述のように、GAO(1972)等で3E検査の必要性が萌芽的に論じられていたが、3E検査の実施を明確に意識した取り組みが開始されたのは、イギリスと同じく1980年代以降のことであった。

州および地方政府に適用される会計基準の設定団体として1984年に設立された政府会計基準審議会(GASB)が、概念書第1号(GASB, 1987)と第2号(GASB, 1994)を公表し、そのなかで3Eの観点から地方政府部門の業績評価を行う必要性を指摘した(GASB, 1987, par.42; GASB, 1994, par.16)。注目されるのは、3Eの概念規定に際して、イギリスで開発されたVFM⁷⁾が参照されたことである(GASB, 1994, par.16, footnote 5)。アメリカでは、部分的にはあられ、イギリスから基礎概念を逆輸入する形で3Eの整備が進められてきたのであった。

他方、連邦政府に適用される会計基準の設定団体として1990年に設立された連邦会計基準諮問審議会(FASAB)が、概念書第1号(FASAB, 1993)を公表し、そのなかで3Eの観点から連邦政府部門の業績評価を行う必要性を指摘した(FASAB, 1993, par.28)。以上を受けて、検査主体においては3E検査の指針が開発された(たとえばGAO, 2001)。

3E検査の新しい可能性を示唆するものとして、GASB(1994)およびFASAB(1993)によって提唱されたSEA報告(Service Efforts and Accomplishments Reporting)⁸⁾の導入をあげることができる。SEA報告は、サービス提供に費やされた努力(service efforts)とそれによって達成された成果(accomplishments)を、物量情報やナラティブ情報も交えて包括的に報告することを目的としたものであり、情報利用者が3Eの観点から組織体の業績評価を行うことを想定して作成される。外部報告のこうした試行と3E検査の連携が進めば、3E検査の普及と実質化は一層促進されるであろう。

⁶⁾ これは、イギリスの地方自治体の会計検査において、会計専門職団体と勅許会計士が重要な役割を担っていることによるものである(藤井, 1985, 105頁; 石川, 2011, 57-58頁)。

⁷⁾ 具体的な参考文献として掲げられているのはParker(1986)である。同書はオーストラリア会計研究財団(AARF)のディスカッションペーパーとして刊行されたものであり、著者のL.D.Parkerは同書の刊行当時、グリフィス大学教授であった。しかし、その参考文献リストから明らかのように、同書は基本的にVFM検査の開発に関するイギリスでの成果に依拠して執筆されている。

⁸⁾ SEA報告は、もともと民間非営利組織における一般目的外部報告の一要素として、FASB(1980, par.53)によって提唱されたものであった。

4. 会計検査の隣接領域における 3E の受容

わが国では、3E の観点、会計検査の隣接領域においても、やや特殊な形ではあるが受容されてきた。この事実は、目的に応じた修正や調整を施せば、3E が行財政の様々な領域において援用可能であることを示唆している。この節では、そうした事例を2つ取り上げる。

(1) 内閣府 (2001) における VFM の受容

内閣府が、PFI 事業の実施に係る可否判定のガイドライン (内閣府, 2001) を公表している⁹⁾。同ガイドラインによれば、『VFM』(Value For Money) とは、一般に、『支払に対して最も価値の高いサービスを供給する』という考え方である (内閣府, 2001, 2 頁) とされる。

公共が自ら実施する場合の事業期間全体を通じた公的財政負担の見込額の現在価値を PSC (Public Sector Comparator) とし、PFI 事業として実施する場合の事業期間全体を通じた公的財政負担の見込額の現在価値を PFI 事業の LCC (Life Cycle Cost) とする。そして、 $[PSC > LCC]$ となった場合に「PFI 事業の側に VFM がある」とし、その判定にもとづいて PFI 事業を実施に移すというのが、内閣府 (2001) の基本的な考え方である。

既述のように VFM は業績監査に繋がる性質を持つため、その観点を PFI 事業の事前評価に援用するというのは、1 つの合理的な VFM の受容のあり方を示すものといえよう。ただし、内閣府 (2001, 3 頁) でも明記されているように、同ガイドラインにおける VFM の受容は「効率性の議論」にその援用範囲を限定するものとなっている。これは、PFI 事業の事前評価に VFM を援用するに際してなされた概念の修正ないし調整といえるであろう¹⁰⁾。

(2) 総務省 (2009) における有効性・効率性の受容

総務省が、地方公共団体における内部統制のあり方に関する報告書 (総務省, 2009) を公表している。ここでは、地方公共団体における「内部統制の目的」の1つとして、「業務の有効性及び効率性」が掲げられている (総務省, 2009, 29 頁)。

総務省 (2009) は、民間部門における内部統制制度をモデルとして作成されたものであり、同報告書で掲げられた「業務の有効性及び効率性」を含む4つの「内部統制の目的」¹¹⁾は、企業会計審議会 (2007) におけるそれと同一のものとなっている。したがって、総務省 (2009) における有効性・効率性の受容は、3E 検査を (直接的な) 淵源とするものではない。しかし、業務における有効性・効率性の改善・向上を求める点で両者は軌を一にしており、したがってそのことから、3E 検査の今後の進展においては、前節で言及した外部報告との連携に加えて、内部統制との連携の可能性も想定しうる。そうした2重の連携が図られるようになれば、わが国の3E検査の普及と実質化はさらに一層促進されるであろう。

⁹⁾ その改定版として、内閣府 (2007) が公表された。ただし、内閣府 (2001) で示された VFM に関する基本的な考え方は、内閣府 (2007) でも継承されている。

¹⁰⁾ ちなみに、3 節で見たように、VFM はもともと、経済性検査ないし原初的な効率性検査の必要性を説明する概念として出現・普及したものであった。

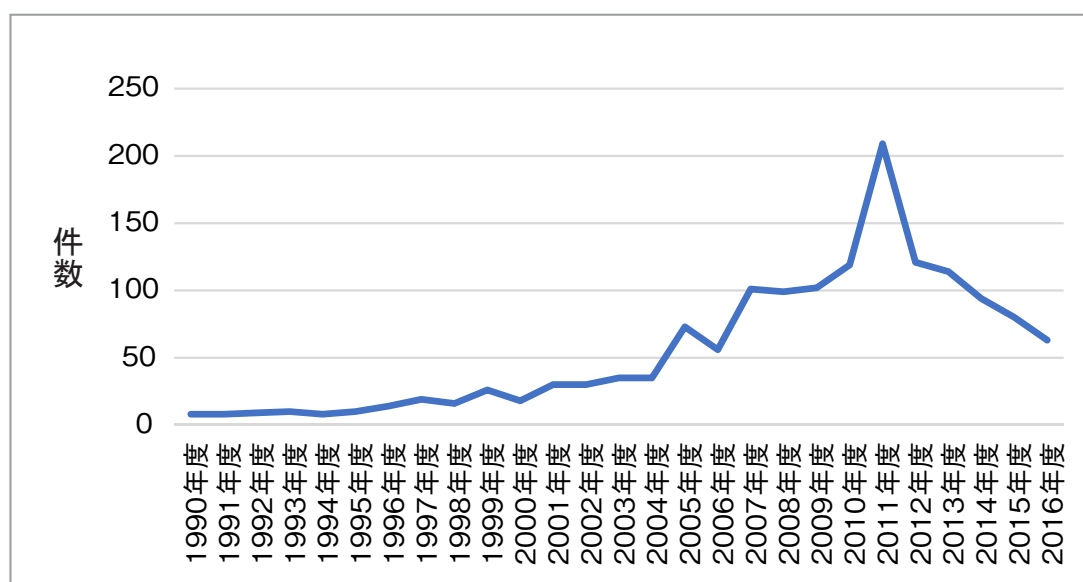
¹¹⁾ 他の3つは、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守、資産の保全である (企業会計審議会, 2007, 34-37 頁; 総務省, 2009, 29-32 頁)。

5. 会計検査院検査報告に見る有効性検査の動向

有効性検査については、理論から演繹された定型的手法が存在しないために、実務から帰納された慣習的手法によってこれを進めていくことになる。したがって、有効性検査においては実務の積重ねが極めて重要な意味を持つ。

会計検査院の公式 URL で提供されている会計検査院検査報告データベースで、1990～2016年度¹²⁾の期間について、「有効性」でキーワード検索を行ったところ、1,507件がヒットした¹³⁾。各事例では「検査の観点」において「有効性等の観点から […] 会計実地検査を行った」等と報告されていることから、当該各検査は有効性検査を交えて実施されたものと考えてよいであろう。参考図は、ヒット件数の推移を示したものである。

参考図 検査報告における有効性のヒット件数の推移



件数は、会計検査院法が改正された1997年度から2004年度まで緩やかな増加（19件→35件）を見せた後、2005年度から2011年度にかけて急激に増加（73件→209件）している。ところが、2011年度をピークに件数は減少に転じ、直近の2016年度（63件）にはほぼ10年前の水準（2006年度56件）にまで落ち込んでいる¹⁴⁾。以上の推移を、やや直観的に整理すれば、1997～2004年度は有効性検査の助走期として、2005～2011年度はその発展期として、それぞれ特徴づけることができるであろう。しかし、2012年度以降の期間がどのような特徴を持つかについては、別途検討を要する。一定の増減変化は観察されるものの、直近5年の年平均件数（94.4件/年¹⁵⁾）で見ると、有効性検査はすでに会計検査実務のなかに定着しているといえる。差し支えないであろう。

¹²⁾ 2016年度は、2019年5月5日のアクセス時点で検索可能な直近年度である。

¹³⁾ ちなみに、会計検査院法が改正された1997年度を起点に同様の検索を行った場合は、1,440件がヒットした。

¹⁴⁾ ただし、2011年度から2016年度にかけて、検査報告件数自体が6割近く減少（777件→329件）しているため、単純な実数比較から意味を引き出すことには慎重でなくてはならない。

¹⁵⁾ これに対し、直近5年の検査報告の年平均件数は423.6件/年であった。その2割強で有効性検査が実施されたことになる。

有効性検査の個別事例についても簡単にコメントしておきたい。紙幅の関係で、任意に抽出した1事例(中小企業倒産防止共済事業,平成28年度決算検査報告第3章第1節第10)のみを、ここでは取り上げる。

《事例の概要》中小企業倒産防止共済事業

中小企業基盤整備機構は、倒産防止共済事業に関連して掛金前納減額制度と一時貸付金制度を運用している。前者の減額率については共済事業が開始された1978年以来見直しを行っておらず年利6%相当が維持されているのに対して、後者の貸付利率については数次にわたる見直しを実施され2011年以降は年利0.9%に設定されている。このため両制度を併用することで、その利ザヤを得ている共済契約者が2014～2015年度で1,815人存在し、その総額は42,682千円となっている。このような事態は適切でなく、改善の必要がある。会計検査院の指摘により所轄官庁の中小企業庁において減額率の年利1%相当への引下げが行われた。

この事例から読み取れるポイントを整理すれば、以下の通りである。①減額率の年利6%相当を維持する制度それ自体の問題点に踏み込んだ検査を行っている点で、正確性検査・合规性検査を超えた検査となっている。②制度運用の実態が中小企業の倒産防止共済という制度目的と合致せず、適切でない(期待された成果が上がっていない)という判断を行っている点に、有効性検査の結果が反映されている。③事業実施部局の改善措置に繋がる指摘を行うことで、行財政の健全化に貢献している。手法等になお改善の余地はあるのであろうが、当該事例においては、総じて有効性検査の趣旨に沿った検査実務が効果的に実施されているといえるであろう。

6. おわりに

以上によって、基礎概念や歴史にもふれながら、3E検査とは何であり、何でありうるかを改めて考えるという本稿の目的は、おおむね達成されたものと思われる。わが国においても3E検査は着実な発展を見せている。外部報告や内部統制との連携が進展すれば、3E検査の普及・実質化はさらに促進されるであろう。本稿での考察が、3E検査に関する理解を深める際の一助ともなれば幸甚である。

参考文献

- 石川恵子 (2011) 『地方自治体の業績監査の研究』中央経済社。
- 企業会計審議会 (2007) 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」。
- 総務省 (2009) 地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革—信頼される地方公共団体を目指して—」。
- 内閣府 (2001) 民間資金等活用事業推進室「VFM (Value for Money) に関するガイドライン」。
- 内閣府 (2007) 民間資金等活用事業推進室「VFM (Value for Money) に関するガイドライン (平成13年7月27日) の一部改定及びその解説」。
- 藤井秀樹 (1985) 「イギリス公会計の動向—VFM 監査の制度化と監査の独立性をめぐる—」『公益事業研究』第37巻第2号, 91-126頁。
- 山浦久司 (2003) 『会計監査論』第3版, 中央経済社。
- 吉見宏 (2001) 「監査論の視点から見た会計検査と行政評価」『会計検査研究』第23号, 101-109頁。
- Butt, H. A. and D. R. Palmer (1985) *Value for Money in the Public Sector: The Decision-Maker's Guide*, Oxford, Basil Blackwell.
- FASAB (1993) Federal Accounting Standards Advisory Board, *Objectives of Federal Financial Reporting, Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1*, 藤井秀樹監訳 (2003) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- FASB (1980) Financial Accounting Standards Board, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, Statement of Financial Accounting Concepts No.4*, 平松一夫, 広瀬義州訳 (2002) 『FASB 財務会計の諸概念』増補版, 中央経済社。
- GAO (1972) General Accounting Office, *Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions*, The Yellow Book.
- GAO (2001) General Accounting Office, *Financial Audit Guide: Auditing the Statement of Budgetary Resources*.
- GASB (1987) Governmental Accounting Standards Board, *Objectives of Financial Reporting, Concepts Statement No.1*, 藤井秀樹監訳 (2003) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- GASB (1994) Governmental Accounting Standards Board, *Service Efforts and Accomplishments Reporting, Concepts Statement No.2*, 藤井秀樹監訳 (2003) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- Glynn, J.J. (1985) *Value for Money Auditing in the Public Sector*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall International, In association with Research Studies in Accounting, ICAEW, 日本公認会計士協会公会計特別委員会訳 (1988) 『VFM 監査の理論と実際—財政健全化・経営革新のための新しい業績監査—』同文館。
- Glynn, J.J. (1987) *Public Sector Financial Control & Accounting*, Oxford, Basil Blackwell.
- Henley, D. (1986) “External Audit,” in Henley, D., C. Holtham, A. Likierman and J. Perrin, *Public Sector Accounting and Financial Control*, 2nd ed., Workingham, Van Nostrand Reinhold (UK), Published in Cooperation with CIPFA.
- Jones, R. and M. Pendlebury (1984) *Public Sector Accounting*, London, Pitman.
- Parker, L.D. (1986) *Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues*, Auditing Discussion Paper No.1, Australian Accounting Research Foundation.
- Tomkins, C.R. (1987) *Achieving Economy, Efficiency and Effectiveness in the Public Sector*, Edinburgh, ICAS.