

VFM 監査に関する一考察

百合野 正 博

- I はじめに
- II VFM 監査とは何か?
- III VFM 監査のケース・スタディー
- IV むすびにかえて

I はじめに

監査に対する需要を生み出す仮説についてユニークな議論を展開しているウォーレスは、彼女の展開する三つの仮説のうち最も重要な仮説としてスチュワードシップ（モニタリング）仮説¹を指摘している。

その内容と意義およびわが国の現状に対する示唆については別稿で考察したが、要点は次のとおりである。²

まず、スチュワードシップ仮説の内容と意義については、

- (1) プリンシパルがエージェントと雇用契約を締結するエージェント—関係において、プリンシパルとエージェントの両者はともに自己の利益を最大化したいと考えている、
- (2) したがって、もしもプリンシパルがエージェントをモニタリングする手段がないとすれば、プリンシパルはエージェントによって食い

1 Wallace, W. A., *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets (Auditing Monographs 1)*, Macmillan Pub. Co., 1985, p. 15.〔千代田他訳『ウォーレスの監査論』同文館出版(株), 1991年。〕

2 拙稿「自発的監査を要請する構造について」『會計』第134巻第4号, 1988年, 78-92ページ。

物にされる恐れがある、

- (3) しかし、合理的期待仮説によれば、プリンシパルはエージェントのそのような行動をあらかじめ織り込むことができるので、エージェントの賃金をカットすることによって食い物にされることを回避し得る、
- (4) とすれば、何らかの手段によってその賃金カットを回避したいと考えるエージェントの側に、最小のコストでモニタリングを受けたいという誘因が存在する、
- (5) その結果、
 - ① 法律で強制されなくても、市場の原理で監査済財務諸表に対する需要が存在する、
 - ② そのコストを負担するのは、一般的にそれからベネフィットを受けると考えられている投資家側ではなく、当然に監査される経営者（エージェント）の側である、という2点が強調されることとなる。

そして、この仮説がわが国に対して与える示唆には二つの局面がある。

その一つは、

- (1) ウォーレスは上記のようなステュワードシップ仮説を支持する市場の証拠を列挙しているが、わが国にはそのような自発的監査が活発に行われていたという市場の証拠は存在しない、
- (2) そればかりか、わが国には法定強制監査の制度化に対しても強い抵抗が存在していたという市場の証拠が存在している、
- (3) そのような国においては、
 - ① プリンシパルが誰でありエージェントが誰であるのかをはっきりさせたい、
 - ② プリンシパルはエージェントに対して能動的な態度をとるととも

に、

③ エージェントはプリンシパルに対して説明する義務を負っている

ということを明確に認識させることが肝要である、

(4) そのような状況において、スチュワードシップ仮説は自発的な監査制度の構築に関して一つの有力な考え方を提供してくれる、というものである。

つまり、わが国においては、現在、証券取引法のみならず、商法においても「監査」に関する厳しい規定が存在しているものの、実際にはそれが形式通りに十分機能しているとは言い難い状況が長く続いている。その現状に楔を打ち込むには、これまでと同様に、ただ法制面（形式面）を整備・強化することだけでは十分ではなく、エージェント関係の当事者をはっきりさせたうえで、上記のように、プリンシパルが能動的な態度をとることが肝要であるということを示し、それを基礎に監査制度を機能させることが必要であるということを教えてくれるのである。

それでは、わが国に与えるもう一つの示唆は何だろうか。

実は、上述のウォーレスの主張は、エージェント関係の存在している典型的な場所を株式会社と想定しており、基本的には、プリンシパルとしては所有者を、エージェントとしては経営者をそれぞれ認識している。

しかし、彼女はエージェント関係を所有者と経営者の関係だけに狭く限定しているわけではない。すなわち、上の議論が同様に適用されるスチュワードシップ関係として、彼女は、雇用者と被雇用者、債権者と株主、企業内の各層における上司と部下、政府と納税者、あらゆる組織内において協同作業をしているすべての関係者³の5例を列挙している。これらのうちの4例はどちらかといえばプライベートなスチュワードシップ関係であるのに対して、「政府と納税者」はパブリックなスチュワードシップ関係

3 Wallace, *op. cit.*, p. 14. [千代田他前掲訳, 17ページ.]

である。ここにもう一つの示唆が存在しているのである。

というのは、ウォーレスによれば、⁴ SEC は地方自治体に対して監査を要求していないにもかかわらず、アメリカでは外部の人間が地方自治体を監査することは珍しいことではない。多くの州が法律で監査を強制しているが、監査を強制する法律を持っていないミズーリ州、ジョージア州、南カロライナ州ですら、その大部分の地方自治体が独立の職業会計士と自発的に監査契約を締結しているという事実を指摘し、これをもって SEC による規制を受けていない分野における自発的監査の存在を示す市場の証拠の一つとしているのである。

このパブリック・セクターの監査の重要性についての記述は枚挙にいとまがなく、パブリック・セクターの「監査のルーツは、その形態は異なるが少なくとも1000年以上も前にさかのぼる。財務取引の開始とともに存在していたことが論証できる。それがどうしてパブリック・セクターと関係があったのかといえば、それは、通常、税金として徴収される公金の支出は、会社や個人のプライベートなお金の支出よりも保護する必要があると見なされてきたからである」⁵ という記述や、「パブリック・セクターの組織の目的にはさまざまなものがあるが、いずれもその資金の全部もしくは一部を公金から調達している。したがって、効率性や有効性を測定する適切な手段を用いてその組織の業績をモニタリングすることは重要である」⁶ との記述を引用すれば十分であろう。

しかし、残念ながら、わが国には、ウォーレスがあげているような市場の証拠は存在しない。だからといって、わが国においてこの部門の監査の重要性が低いのかというと、決してそうでないことは言うまでもないであろう。

4 Ibid., p. 10. [同訳, 10ページ。]

5 Price Waterhouse, *Value for Money Auditing*, Gee & Co., 1990, p. 1.

6 Sherer, M. & Kent, D., *Auditing and Accountability*, Pitman, 1983, p. 143.

私自身、わが国のモニタリングシステムがこれまで積極的な役割を果たしてきたという市場の証拠はないが、それを構成している関係者がそれぞれ能動的な行動をとることによって、現実に存在しているシステムを、そのシステムが本来期待されているとおりに機能させることはそれほど困難なことではないと別稿において論じたところである。⁷

本稿においては、これまでわが国ではややもすると監査プロパーの領域としてはあまり重要視されてこなかった観のあるパブリック・セクターの監査について、主としてカナダやイギリスで使われている用語であるVFM(Value for Money: 支出に見合う価値) 監査の観点から、とくにその具体的な内容について概観したい。

II VFM 監査とは何か?

1 背景

イギリスの文献にあたると、VFM 監査は、例えば「パブリック・セクターの監査人は、伝統的に計算書類の準拠性と適法性を見るだけでなく、資源を消費する際に経済性と効率性の欠如によって生ずる損失の可能性にも注意を払うこととなっており、このことはしばしば『VFM』と呼ばれている⁸」とか、あるいは「VFM 監査は、近年、組織の財務諸表の適正性を監査するという直接的な監査人の任務を拡大する一つの方策として発展してきている⁹」というように、すでに一つの確立された監査の領域として記述

7 拙稿「モニタリングシステムのグローバル化と非グローバル化」『会計』第145巻第4号、1994年、54-66ページ。

8 Price Waterhouse, *op. cit.*, p. 1.

9 Glynn, J. J., *Value for Money Auditing in the Public Sector*, Prentice Hall, 1985, p. 1. [日本公認会計士協会公会計特別委員会訳『VFM 監査の理論と実際』同文館出版(株)、1988年、1ページ。なお、本稿における本書からの引用についてはこの翻訳書を参考にさせて戴いたが、全般にわたって筆者が原文から直接翻訳

されている。

しかしながら、VFM監査の歴史それ自体はそれほど古いものではない。カナダでは、¹⁰ 会計検査院の責任に関する独立の検討委員会が1975年に報告書を提出した。それは、会計検査院長に、経済性、効率性および有効性について正当な考慮をした後に支出がなされたかどうか意見を述べる権限がどこまであったのかについて、議論をするためであった。その勧告の要点は、会計検査院長は、支出された公金に見合う価値が受け取られているかどうかということに関心を持たなければならないということであった。さらに、それに反する事実を発見した場合には議会に報告しなければならないということもはっきりと述べていた。これを受けて、同国ではただちに1977年会計検査院法が制定されたのである。

それと並行して、公共サービス委員会に財務管理・統制研究会が設置され、プライベート・セクターの勅許会計士事務所から40人の会計士と会計検査院からもやはり40人の職員が参加して2年間の協同活動を行った。1976年に出されたその報告書の「議会も政府も、公金に対する有効な支配を失っているか、失う寸前である」との指摘を受けて、こちらの方でも、ただちに首席コントローラーが任命され、財務管理・会計責任委員会が設置されたのである。

そして、最初のVFM監査に関する年次報告書は早くも1978年に公表された。その中で、会計検査院長は「…私見によると、政府活動の広範囲にわたり、経済性と効率性に対する正当な注意が欠けている。また、何百万ドルものコストのかかった事業が議会の計画を達成しているかどうかを確認するのに十分な配慮がなされていない…。18部門における23事業計画を監査した結果、その計画の有効性を評価する試みがほとんど成功してい

したものをを用いているため、その内容については翻訳書と相当異なっている部分がある。]

10 *Ibid.*, pp. 114-121. [同訳, 98-103ページ。]

ないことが明らかとなった」との厳しい意見を述べているのである。

アメリカでは、¹¹1972年に会計検査院が出版した『政府の組織、事業計画、諸活動および機能に関する監査基準』という出版物の中で、監査の目的として次の三つの事柄を定義していた。すなわち、それらは、

- ① 財務活動並びに、適用される法律と規則への準拠性を見る監査、
- ② 管理職の実務の経済性と効率性を見る監査、
- ③ 事業計画が期待されていた水準の成果を達成していることを見る有効性の監査、¹²である。

文言としては、ここに、VFM 監査の萌芽を見ることができよう。

また、同国で1978年に会計検査院が公表した『業績監査のための計画と実施の包括的アプローチ』に関する公開草案の中では、業績監査の目的は、次の三つを統合したものととらえられていた。それらは、すなわち、

- ① 有効性を測定するために管理職が設定したシステムの妥当性を査定すること、
- ② 事業計画が期待されていた水準の業績を達成しているかどうかを判断すること、
- ③ 満足できる業績の達成を阻害した要因を明らかにすること、である。

ここでも、VFM 監査という用語は使われていないものの、実質的内容からそれが認識されていたということを推定することができよう。

さらに、イギリスでは、1973年に定められた環境省の外部監査実施コードに「監査人は、財務諸表の形式と規則への準拠性に関心を持つのではなく、それから発生する重要な問題にも関心を持たなければならない。その重要な問題には、例えば、浪費、乱費、非効率な財務管理、支出に見合うだけの価値をもたらさない支出、誤謬その他の原因による損失の可能性である」との規定があり、この当時すでにVFM 監査が認識されていた

11 *Ibid.*, pp. 132-138. [同訳, 111-115ページ。]

ということがわかるが、同国では「監査人は被監査自治体が資源の使用に当って経済性、効率性および有効性を確保するために適切な措置を講じていることを確認しなければならない」という規定を持つ1982年地方財政法が公布されて以降、それがさらに一層本格化することとなった。すなわち、監査人を任命するのは監査を受ける地方自治体ではなく環境大臣が任命する監査委員会となったのに加えて、以前はパブリック・セクターの監査人が監査を担当していたのに対して、プライベート・セクターの監査人が監査することとなり、いずれも監査人の独立性を非常に強化しているのが目につくのである。¹²

2 三つのEの中身

ところで、上述のような約20年ほどの歴史を有するVFM監査とは、具体的にどのような内容のものであろうか。はたして、それは通常の会計士監査とはまったく異質なものであろうか。

VFM監査は、その中身についてすでにふれたように、しばしば「3E監査」とも呼ばれている。すなわち、それは、経済性(Economy)、効率性(Efficiency)、有効性(Effectiveness)の三つの要素で構成されているのである。

これらの用語は実際上オーバーラップしがちであるが、一般的には次のように定義されている。¹³ また、それを簡単なマトリックスで示すと第1表

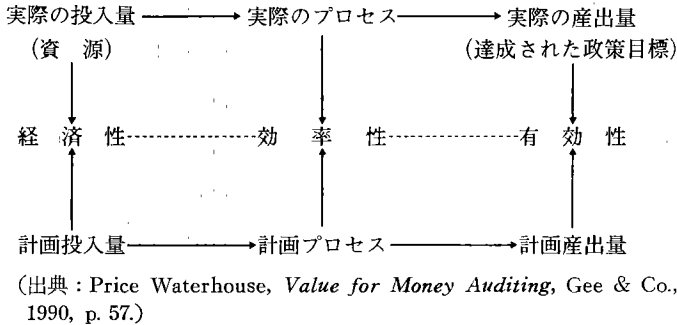
12 *Ibid.*, pp. 5-6. [同訳, 10-11ページ.]

1990年の国家医療制度(NHS)とコミュニティーケアに関する法律は1982年地方財政法を改正して、監査委員会が公共医療サービス事業体の監査人を指名する責任を負うこととした。その事業体では、資源の使用に際して経済性、効率性および有効性を確保するために適切な措置が講じられているかを監査人が確認する監査を受けなければならないこととなっている。NHS全体としては、会計検査院長の指揮のもとに実施される経済性、効率性および有効性の監査に関して同様の責任を負っている会計検査院による監査を受けることが依然として残されることとなっている。(Price Waterhouse, *op. cit.*, p. 3.)

13 Greenough, J., *The Audit Commission* (in Sherer, M., & Turley, S. ed., *Current* ↗)

のようになる。

第1表 経済性、効率性、有効性の比較



Issues in Auditing 2nd. ed., Paul Chapman Pub., 1991.), p. 241.

これ以外に、Price Waterhouse の *Value for Money Auditing* では、
 経済性：経営者が節約と良好な維持管理という美德に基づいて行う経営。経済的な経営により、適切な品質と数量の資産が最小のコストで獲得される、
 効率性：個々の活動に用いられる資産から最大のアウトプットを得るか、逆に、一定水準のアウトプットを得るために最小水準の努力を消費することを保証する、

有効性：ある活動から得られるアウトプットが期待された結果を達成していることを保証する、と定義されており (p. 4),

また、Glynn の *Value for Money Auditing in the Public Sector* では、
 経済性：最小のコストで適正な質の資源を獲得すること、

経済性の欠如は、例えば、職員が必要以上に過剰な時や、職員の質や使用する設備の価額が必要以上に高い時などに発生する、

効率性：ある部門（あるいは事業計画）にあてた資源から最大のアウトプットを獲得するようにすること、逆に言えば、一定水準のアウトプットが最小の資源で達成されるようにすること、

かりに、一定量のアウトプットを生み出すのにインプットが少なくすんだり、インプットは一定のままなのにアウトプットが増大したとしたら、その活動は効率性を増大させたといえよう。有用な目的を持たない作業が実施されていたり、材料や貯蔵品の過剰分（あるいは不必要分）が累積していることを明らかにすることによって、非効率性を発見することができる、

有効性：ある活動から得られるアウトプットが期待された結果を達成すること、

有効性を評価するためには、承認された目標もしくは期待された目標が達成されたことを確認する必要がある。これは必ずしも単純な手続きではない。というのは、目標の中には当初明確でなかったものもあるからである。ひとたび目標が設定されたならば、それが達成されたかどうかを検証する必要がある、と定義されている (pp. 29-30)

経済性：地方自治体当局が人的資源と物的資源の両者を獲得する場合に用いられる専門用語。経済的に運営されていれば、適切な質と量の資源が最小のコストで獲得されることになる。

したがって、能力のあるスタッフを必要以上に多く配置している地方自治体は経済的であるとは言えない。

効率性：生産された財やサービスとそれらを生産するために消費された資源との関係を問題にする。効率的に運営されていれば、投入された資源から最大のアウトプットが生み出されるか、あるいは逆に、一定水準の質と量のサービスを生産するために最小のインプットが行われることとなる。

もしもバス乗り場が機構がえされた結果、利用者へのサービスは低下せずにコストだけが削減されたならば、効率性についての利益が生まれることとなる。

有効性：事業計画や活動があらかじめ設定されている目標や影響をどの程度うまく達成しているかという点に関する定義。

しかしながら、地方自治体が目的を明確に設定しない場合も頻繁に起こり得るために、有効性を査定することは必ずしも可能ではない。

これらの定義を読むと、経済性と効率性については、会計士が早くから財務諸表監査において実施していたものにほかならないということが明らかであろう。例えば、イギリスの監査ガイドラインでは「監査依頼人の組織に役立つ可能性のある、潜在的な経済性と効率性の改善、もしくはその他の建設的な助言に関するコメントを報告書に含めても差し支えない¹⁴」と述べられている。すなわち、財務諸表監査においても、監査人は、被監査対象が効率的かそうでないかについて意見を述べることのできるような監

14 Price Waterhouse, *op. cit.*, p. 1.

査，つまり VFM 監査を実施しているのである。ただ，現実問題としては，財務諸表監査においては，監査人は VFM 監査を実施する法的責任を負っていないし，VFM 監査を実施するのに必要な費用を支出するかどうかは監査依頼人がそれを望むか否かにかかっている。したがって，通常は，時間と予算の制約から，財務諸表監査の一部として VFM 監査を実施するについては限界があるであろう¹⁵。しかし，専門的な技能の側面に関して言えば，先にも述べたように，監査人は経済性と効率性の評価にはかなりの経験を有しているので，VFM 監査を実施するうえでの困難さはほとんどない。

問題があるのは，比較的新しい考え方である有効性の評価である。言うまでもなく，効率的かつ経済的に運営されているサービスを享受することは可能であろう。しかしながら，それが地方自治体の政策目標を達成していないならば，それは決して有効とは言えないのである。例えば，社会福祉部門の保育に関する手続きが非常に効率良く経済的な予算で運営されていたとしても，その手続きそのものが適切な水準の保育をまったく保証できないものであるということも起り得るであろう。つまり，間違った事柄をいくらうまくやりとげたとしても，そこにはベネフィットは存在しない¹⁶のである。

したがって，支出に見合う価値を監査するために特定のサービスや職能を深く調査するだけでなく，支出に見合う価値を保証するための組織やシステムを検閲してその欠点について報告することも求められることとなる。この点については，イングランド・ウェールズ監査委員会監査実施コードに詳しく次のように説明されている。すなわち「経済性，効率性および有効性を達成できるかどうかは，資源の使用についての計画，評価，権

15 *Ibid.*, pp. 2-3.

16 *Ibid.*, pp. 4-5.

限付与、統制について有効な措置が講じられているかどうかにかかっている。そのような措置を講じてそれがちゃんと機能することを保証することは経営者の責任である。監査人の責任は、そのような措置が適切で有効なものかどうかを独立の立場から検証することである¹⁷。しかしながら、これは、まさに「言うは易し、行うは難し」の典型であり、実施するに当たっては、目的設定と測定尺度の困難さに加えて、監査人が政策設定に直接参画したり政策論争に巻き込まれたりする危険性をはらんでいるのである¹⁸。

次章においては、これらの経済性、効率性、有効性の監査の事例を紹介して、その中身が具体的にはどのようなものであるかを検討してみよう。

III VFM 監査のケース・スタディ

1 経済性および効率性の監査

前章において行った経済性と効率性の定義によれば、両者はその内容を異にしているが、しかし、現実には、先にも述べたように両者がオーバーラップしている部分がたくさんある。したがって、ここで紹介する事例¹⁹についても、経済性と効率性を一緒にして紹介されている。

バーチェスター・ディストリクト議会の外部監査人は、予算書、部門報告書、年次報告書などの資料から入手できた管理情報を調査してきた。これらを慎重に審議した結果、彼はディストリクト当局の上級幹部との間でさらに調査することが必要だということで合意したいくつかの重要な領域について検討を行った。経済性と効率性の監査を行うために選んだ対象は

17 *Ibid.*, p. 5.

18 *Ibid.*, p. 57.

19 Greenough, *op. cit.*, pp. 49-56. [日本公認会計士協会公会計特別委員会前掲訳, 45-51ページ。]

車輛運搬具管理部門であった。この部門は当局の全車輛運搬具（自動車、業務用軽車輛、業務用重車輛、および種々の特殊車輛）のメンテナンスを受け持っているサービス部門である。

今年度の部門予算は35万ポンドであるが、すでに年度半ば（9月30日）において3万4千ポンドの赤字が発生していた。監査人は、この部門の活動を監査で扱いやすいいくつかの領域に絞り込むため、情報収集を始めた。この最初の作業の目的は、この部門が何をしていた、職員配置はどのようになっている、誰がどのような業務を担当し、そしてどのような情報が入手可能かを知ることであった。監査人とそのスタッフは、視察を行って、この部門の物のレイアウトについて実際に目で確かめるとともに、その業務を直接知ろうとした。調査の進展に伴って、何人かの監督者から引き続き聞き取り調査を行うとともに、追加情報も収集した。以下に述べる5つの具体例は最終報告書の基礎となったアイデアの着想と展開に用いられた多種多様なアプローチを簡潔に例示したものである。

(1) 入手可能なデータの利用

この部門の管理職は、各車輛ごとの定期点検と修理の詳細な記録カードシステムを用いていたが、これは監査に役立った。この自治体で使用している自動車と業務用軽車輛の種類が多過ぎることに彼は同意した。これは、日常的な取替部品の多くに互換性がないため、必要以上に多くの在庫を抱えていなければならないということを意味していた。彼はまた、この自治体には適切な車輛更新手続がないことにも同意した（次の(2)参照）。これらの事柄が生じたのは、各部局が独自に車輛購入要求を決定するとともに、車輛運搬具管理部門の担当者の助言を求めずに各部局の委員会を通じて購入提案を行ってきたことによるものであった。

前もって承認されたリストから購入車輛を選定することにより生まれる部品在庫の節約額は6千ポンドと見積もられた。将来的には、メンテナン

ス作業の中には現在よりも標準化されるものが出ることから、効率性の面にも改善が見込まれる。しかし、これから得られる利益は計算されていない。

(2) 立会

この部門を2度目に訪れた時、監査人は監督者の一人に配達用の軽四輪バンに行っていた大がかりな修理について質問した。その監督者によると、そのバンは6年もので、走行距離は約10万マイルであった。その修理をしないことは近々予定されている道路走行テストに合格しないため、修理は必要とのことであった。(1)で述べたように、各部局は車輛購入要求について全面的な自由裁量権を持っており、全体に共通した更新政策は存在していなかった。このバンの修理費は(労務費と材料費だけで)650ポンドであったが、そのバンの市場価格はおよそ500ポンドであった。その監督者も部局の管理職とともに、このような事例が他にもあることを認めていた。

監査人は兩人からメンテナンス費用や安全チェック等の見積りの提供を受けて、各車輛の物理的耐用年数ではなく経済的耐用年数に基づく車輛更新政策案を作成することができた。これによる節約額は年額4万ポンドと見積もられた。ただし、このためには追加的な資本投資が必要なので、それを控除すると当局の純節約額は年額3万2千ポンドとなる。この部局の節約額のおよそ半額は取付工2人分の賃金に相当した。この節約額も1年以内に退職する予定の2人の後任を補充しないことによって達成できるとの同意を管理職から取りつけた。

(3) 監督者の日程

監査チームは、監督者の職務については一般に定められた日常業務がないことを発見した。8人の監督者が、機械、電気、塗装、板金などの種々の業務を分担していた。監督者は、作業予定の立案や、原価調査、あるいは耳にした新しい備品を実際に調査することといった、自分たちがもっと

注意を払わなければならないと考えている事柄に割くだけの十分な時間がないことに不満を漏らしていた。

詳細に調査した結果、監督者が時として他の監督者の仕事のいくぶんかを重複して行っていることが明らかになった。（それまで十分に活用されていなかった）倉庫係にも机上事務の一部を負担してもらうことも含めて、関連する机上事務の一部を効率化することによって、余計な時間が節約された。これによって2つのポスト、もしくは年額1万8千ポンドが節約された。

（4） 組み合わせ方式

直接的な立会と作業カードの点検を組み合わせで行った結果、さらに一層の節約が可能となることが明らかとなった。例えば、ゴミ収集車は水圧ギア用のオイルの定期交換が必要であった。これらの車輛は燃費が悪いと同時に、頻繁にポンコツ車となるのである。この作業は土曜日の午前中に行うのが普通だったが、それは月曜日の朝の使用に備えるためであった。保守要員とゴミ収集要員の毎日の勤務時間をシフトさせることによって、ゴミ収集車は毎日午後保守部門が閉まる1時間半前に車庫に戻るようになった。このようにスケジュールを見直すことによって、すべて時間外手当となっていた土曜日の作業の必要がなくなった。このような簡単な事例だけで年額9千ポンドの節約となり、この種の監査による節約総額は年間ではほぼ1万5千ポンドに達した。

（5） 過去の調査から得られたアイデア

内部的に行われた調査であろうと、コンサルタントが行った調査であろうと、調査報告書のファイルはあらゆる組織において役立つ情報源となるものである。監査チームは、以前に行われたオフィス空間、作業場、倉庫施設に関する自治体当局の要求を検討した内部報告書の存在に気がついた。この報告書は、小学校の跡地が、この部門と他の2部門の倉庫用地に

転用できるということを勧告していた。その当時は小学校跡地が工業地区に指定されていなかったため、この報告書は日の目を見なかったものであった。ところが、その用地は最近州議会によって指定替えがなされていた。そこで、監査チームは再検討のうえ以前の勧告に同意し、3年前の費用見積もりを最新の基準でやり直したのである。資本支出の見積もりと3ヶ所の現在用地の売却収入とを差引きすると、自治体当局には今回限りの利益が約18万5千ポンドと、年額4万6千ポンドの経常費の節約とが生ずることとなった。経常費のうち1万2千ポンドは車輛運搬具の管理費に関するものであった。移転によって職員の労働環境が改善されるために、より一層効率的となることも期待されている。

実現に2年を要する(5)を除いても、自治体当局には年額約7万ポンドの節約がもたらされることとなったのである。

以上の事例から受ける印象は、正直なところ、わざわざ外部の監査人に監査を依頼しなければ得られない結論だろうかというものである。つまり、管理会計の知識のある職員が配置されておれば、部内でも十分に改善提案が可能な程度の監査結果ではないかという印象が強いのである。しかし、もともとパブリック・セクターの監査人（ディストリクト・オーディター）が地方自治体の監査を担当していたものを、プライベート・セクターの監査人に監査を依頼するよう制度を変えてきた経過がイギリスにはあったのだということを考えれば、やはり、わざわざ外部の監査人に監査を依頼してこの結果を入手するところに意味があるのだらうと思われるのである。

2 有効性の監査²⁰

都市圏にある某大規模地方自治体の新任社会事業局長は、首長と財政局

20 *Ibid.*, pp. 82-88. [同訳, 71-75ページ.]

長とともに、外部監査人に対して当期の VFM 監査の一部に同自治体の老人福祉センターの監査を含めるよう依頼した。それは、4つあるセンターの各々に対する地域の需要を満たすだけの有効な事業計画を遂行しているかどうかにはほとんど注意を払わないままに毎年19万ポンドもの予算が使われていることに関心を持ったからである。過去10年の間に現在の事業水準に達したのであるが、それに要する支出に関心が払われるようになったのはごく最近のことであった。3人とも事業計画の必要性を認識する一方で、独立的評価の必要性をも感じていたのである。

この自治体には4つの老人福祉センターがあった。センターAは老人ホームに隣接しており、老人ホームの入居者と地域の老人の両方に同じ内容のサービスを提供していた。この施設は年中無休で毎日午前9時から午後9時まで利用でき、昼食の提供も行っていた(非入居者に対してはわずかな料金で)。レクリエーション施設には、テレビ室、新聞、雑誌、ゲーム盤等があった。若干のフルタイムのスタッフを使っている住込の管理人が管理にあっていた。地元のボランティアの手によってコンサートや日帰り小旅行といったさまざまな活動も行われていた。残り3つのセンター(B, C, D)は週5日間、午前10時から午後4時まで運営されていたが、管理人はセンターAと同水準の活動を提供するよう求められていた。これらの3センターは施設や食料は自治体から提供されていたが、管理人以外の労働力はボランティアが無償で提供していた。

監査人はまず最初にこの監査は自分の能力を超えていると感じた。というのは、事業計画の効率性について論評するのは困難であること(アウトプットの測定尺度はないこと)と、有効性というのは実のところ「サービスの受益者の印象で決まる」からである。

検討を重ねた末に、監査人は2つの局面で特別な方法を採用することにした。その一つは需要と使用資金を各センター別に分析することであり、

二つ目は地域の老人福祉サービスに関心を持っている大学に席を置く第三者の社会学者の助けを借りることであった。

調査の結果、予想通りセンターAが最も多くの資源を消費していた。4つのセンターの中ではセンターAが最もうまく組織されており、80人の入居者と60人の非入居者にはほぼ毎日昼食を提供していた。さらに、300人以上の老人が不定期にそのセンターを利用しているの見積もられた。それ以外の三つのセンターは事情が非常に異なっていた。

センターBは、建物の規模は大きいものの老朽化しており、施設は貧弱で、毎日20食程度の食事しか提供していなかった。女性管理人は食事を提供するだけで自分の役割が有効だと考えていた。

センターCとセンターDは両方とも特定の目的を持って建設されており、昼食にそれぞれ60人程度の人が訪れていた。センターDは「車で食事を配達する」事業をも援助していた。さらに両センターの管理人は食事をとった人とそれ以外の若干の老人のために午後の集いを少しだけ実施していた。財務に関するかぎり、資源はうまく管理されているというのが監査人の判断であった。

社会学者の提案は、各管理人が自分の提供しているサービスについてどう思っているかを聞き取り調査するということであった。それに加えて、サービスを受けている老人のサンプル調査と、何らかの理由で施設を利用していない老人のサンプル調査を行うことも提案した。この調査は、社会学を専攻している最終学年の大学生が実施した。

その結果、センターAの管理人は現在の水準の資源の許す範囲内で有用なサービスを提供しており、その事業が地域内で良く知られていると考えていることが明らかとなった。大勢のボランティアの援助を調整する「後援会」も存在していた。利用者の調査によれば、大部分がその施設に満足していた。手工芸のための施設を増やして欲しいという要望は管理人に伝

えられた。

センターBについての調査は非常に不満足なものであった。そこで昼食をとる人たちは、ただ便利だからという理由だけでそうしていた。先に概略を述べた女性管理人の考え方は、このセンターの施設と運営時間帯が非常に魅力のないものだというこの地域の老人たちの印象と符合としていた。インタビューを受けた人の中にはできれば他のセンターを利用したいが、主として交通手段がないという理由でそれはできないと述べる人もいた。

センターCとセンターDの管理人は、どちらかといえば自分たちの提供しているサービスに満足していなかった。利用時間が制限されているために、イブニング・コンサートなどの申し出を断らなければならないことがしばしば生じていた。実際、テレビ室のような施設は夜9時半まで利用できるようにすべきであると考えていた。利用者の方でも、提供されるサービスが不十分なものであり、例えば土曜日の夕方や日曜日の午後といった週末に時々開館することを含めて、センターの利用時間を延長すべきであると不満を漏らした。両センターの地域に住んでいるがセンターを利用していない老人の相当数が、これらの意見に賛成であり、施設が改善されればセンターを利用すると述べていた。

以上を要約すると、監査人と社会学者の結論は次のとおりであった。

- (1) センターAの資源は有効に活用されており、その地域の老人に歓迎されるサービスを提供している。
- (2) B, C, D各センターの施設はあまり利用されておらず、満足できる水準のサービスを提供していない。
- (3) センターBは閉鎖し、それにより不要となる運営予算はセンターCとセンターDに回すべきである。これにより、利用時間の延長が可能となる。ひいては、両センターの管理人はもっと魅力的な活動計

画を作成することができるようになり、現在サービスを受けている人を満足させることに加えて、現在はサービスを受けていない老人をも引きつけることとなる。

- (4) 現在センターBで食事をとっている人たちは「車で食事を配達する」事業計画によってサービスを受けるべきである。これが最も費用効果が良い。それに加えて、センターBの近くに住んでいる人をセンターCに送り届けるボランティアの運転手にガソリン代を補助することに自治体が同意するよう提案する。
- (5) 自治体はまた、魅力的な小規模開発に適したセンターBの跡地の処分権を持つべきである。これにはディストリクトの評価人に売却価格の鑑定を依頼する費用以外に費用はかからない。

この監査の結果、資金は節約されなかった。しかし、現在よりも有効なサービスを提供して現在よりも多くの人たちのニーズに応えるように資金を再配分することが提案されたのである。

こちらの監査は、まさに、政策そのものに意見を述べている、あるいは最高管理者の意思決定そのものを評価するという印象が非常に強い。そして、この種の監査が確かに必要であるということは、次のような、新しいバイパスを建設することに関するVFM監査の事例からも明らかであろう。すなわち、バイパス建設にかかわるVFM監査においては、例えば、1マイルあたりの建設費やそれと類似した数字で把握される効率性の測定はその建設計画を推進する技術者の業績を測定していることにほかならないから、いくらそれを精密に実施したところで、それには限界がある。というのは、その技術者がバイパス建設の目標そのもの、例えばその建設によって走行時間や事故、輸送費用が削減されるといった事柄それ自体が達成されるかどうかの責任を負っているわけではないので、それを行うため

にはどうしても有効性の測定を行わなければならないのである。²¹

ただ、そのことは理解し得ても、先にも述べたように、これは非常に重大な問題をはらんでいるのに加えて、わが国の地方自治体の現実を見聞きする時に、わが国の管理職が外部の独立した監査人にそのような意見あるいは評価を求めらるうかという疑問が首をもたげてならないのである。

IV むすびにかえて

Ⅲ章における考察から明らかなように、3つのEのうち、経済性と効率性に関する監査は、わが国においても、現実に営利事業体における管理会計や内部監査がその任務としている内容であり、場合によっては財務諸表監査においても実施されている。したがって、これを行う際の具体的な実践面に関してはほとんど困難さは存在しないと思われる。

ところが、他方、最後のEの有効性に関しては、政策そのものについて意見を述べる、あるいは最高意思決定者の意思決定の評価を行うということから、われわれが身近に見聞きしている地方自治体における監査の実体からは遠くかけ離れている印象を受ける。しかし、これを財務諸表監査に置き換えて、VFM 監査をクライアントから助言を求められたMASの性格を持つものと考えてみると、少くともその中身の距離は縮まるのである。

すなわち、イギリスにおけるVFM 監査は、地方自治体の監査をプライベート・セクターの会計士に依頼しながら、その内容としてはMASの性格を強く持っている。しかも、その監査を依頼するのは地方自治体そのもの場合もあれば、監査委員会などの第三者機関が行う場合もある。ここに確かに理解のギャップが存在している。しかし、VFM 監査

21 *Ibid.*, pp. 124-125. [同訳, 105ページ。]

の内容それ自体に関して言えば、いったんわが国に VFM 監査を導入するならば、おそらく容易に先進諸国の水準に近づくことが可能であろうと推定される。ところが、肝心要のわが国の地方自治体がそのような監査を受け入れるとともに、監査の結果を尊重するかどうかということについては、大きなギャップを埋めることは容易ではないのである。

したがって、着目すべきは、あるいはわれわれが学ぶべきは、VFM 監査の内容そのものよりはむしろ、その監査を公式に実施している国々がそれを制度化してきた過程であろうと思われる。もっと具体的に言えば、サッチャー政権が1979年の総選挙の直後に、その当時マークス & スペンサーの最高経営責任者であった Sir Derek Rayner を無給の顧問として招いて政府の効率性を改善するためのアドバイスを求めようとした²²その姿勢そのものを学ぶべきであろう。

すなわち、現実の大きな問題として、例えば情報の公開についてすら厚い壁の存在しているわが国において、VFM 監査の個別の具体的なアプローチを丹念に検討しても、その限界は目に見えている。まず今必要なのは、冒頭に引用したように「公金の支出はプライベートなお金の支出よりも保護する必要がある」ということに関して、パブリック・セクターとプライベート・セクターの境界線を越えた人々の合意にはかならないと私は考えるのである。

そして、別稿でも考察したように、²³非常に幸いなことに、わが国においては優秀な人材は豊富にそろっているし、豊かな専門的知識と経験も蓄積されている。したがって、それ以降に VFM 監査を実施するうえでの潜在的な可能性は大いにあり、この点だけは楽観視できるのである。

22 Metcalfe, L. & Richards, S., *Raynerism and Efficiency in Government* (in Hopwood, A., & Tomkins, C. ed., *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan, 1984.), pp. 188-211.

23 拙稿「モニタリングシステムのグローバル化と非グローバル化」『会計』第145巻第4号, 1994年。