

評価実務における監査アプローチの問題

橋本 圭多

概要

政府部門における評価と監査は、その相違点についてこれまで理論的に整理されてきた。一方で、実務においては多様な行政統制活動が行われており、これらは学術上の理論ほど厳密には区別されていない。評価実務ではしばしば客観性や目標管理が強調されることがあるが、これらは本来であれば監査が有している特徴である。評価実務において監査型のアプローチが行われるようになった背景にはアメリカの会計検査院がプログラム評価を採用したことが挙げられるが、アメリカに評価文化が根づいたのは統治制度や政治的社会的文脈に依拠するところが大きい。それに対して日本の政策評価は、節約や効率による目標管理の側面を強調しており、総務省による客観性確保なども含めて監査に近い活動であるといえる。評価と監査は第三者が行う場合がある点で共通するが、その目的が異なることに留意する必要がある。一般的に、評価は政府プログラムの改善を意図しているのに対し、監査は合法性や合規性に関する第三者的なチェックを意図している。監査によるチェックの対象が政府プログラムの有効性に及ぶとき、両者の区別は曖昧となる。本稿では、評価と監査の理論上の区別、メタ評価や業績監査などの評価と監査の中間的な手法、評価実務における監査様式混入の背景についてそれぞれ検討を行うことで、評価実務において監査がどのようにして適用範囲を拡大させてきたのかを検討する。

1. はじめに

本稿は、政府部門における行政統制活動のひとつである評価と監査が、実務上混同されて用いられていること背景について、理論上の区別との対応から論じることを目的としている。政府部門における評価と監査は、その相違点についてこれまで理論的に整理されてきた。一方で、実務においては多様な行政統制活動が行われており、これらは学術上の理論ほど厳密には区別されていない。

実務上の混同のあらわれとして、たとえば評価実務ではしばしば客観性や目標管理が強調されることがある。その原因の一つは統治機構に基づく評価制度の設計に由来するが、もう一つの原因として評価実務において監査の様式が混入していることが挙げられる。客観性の議論において評価基準や目標管理が強調されるのも、これらは本来であれば監査が有している特徴である。

評価実務において監査型のアプローチが行われるようになった背景にはアメリカの会計検査院がプログラム評価を採用したことが挙げられるが、アメリカに評価文化が根づいたのは統治制度や政治的社会的文脈に依拠するところが大きい。それに対して日本の政策評価は、節約や効率による目標管理の側面を強調しており、総務省による客観性確保なども含めて監査に近い活動であるといえる。評価と監査は第三者が行う場合がある点で共通するが、その目的が異なることに留意する必要がある。

一般的に、評価は政府プログラムの改善を意図しているのに対し、監査は合法性や合規性に関する第三者的なチェックを意図している。監査は政府プログラムの有効性に関する判断にま

で適用範囲を拡大させてきたが、監査の原初的な機能は法令準拠や会計に関する責任追及であるため、評価実務において監査アプローチを採用することはかえって政府プログラムの改善に否定的な作用を及ぼす恐れがある。

本稿では、評価と監査の理論上の区別、メタ評価や業績監査などの評価と監査の中間的な手法、評価実務における監査様式混入の背景についてそれぞれ検討を行うことで、評価実務において監査がどのようにして適用範囲を拡大させてきたのかを検討する。

2. 評価と監査の理論上の区別

2.1 評価と監査の定義

評価の定義について、SAGE 社の *Encyclopedia of Evaluation* (評価百科事典) ではつぎのように言及されている。すなわち評価とは「プログラムや生産物、人物、政策、提案、計画それぞれの状況、価値、長所、本質、重要性に関する結論となる証拠を収集および統合する応用的な調査過程」であり、「評価によって生み出された結論は経験的側面（何らかの事例であるということ）と規範的側面（価値判断）の両方を包含する」(Fournier 2005: 139-140) という特徴を有している。

評価が社会科学において注目されはじめたのは 20 世紀初頭に普及した評価研究 (evaluation research) からであり、教育や公衆衛生領域をはじめ社会プログラムを対象とする活動として用いられた。評価研究は、政府プログラムを対象とするプログラム評価 (program evaluation) として実務に適用され、評価研究よりさらに強い実務志向性を有するようになったのである (山谷 2012: 16)。

それに対し、監査の定義について、同じく *Encyclopedia of Evaluation* ではつぎのように言及されている。すなわち監査とは「独立した第三者が、ある実務が当該実務について定めた一連の規範または基準を遵守している証拠を体系的に調査し、専門的意見を述べること」(Schwandt 2005: 23) を意味する。監査はおもに財務情報を対象とする会計監査を指すことが一般的であるが、実際の監査は法令準拠や公共

管理などに伴う広範な情報を対象とすることが可能である。

ここから、評価と監査の特徴を対比的に定義することができる。すなわち評価は「プログラムの効果を、当該プログラムの担当者が、社会的科学的な手法を用いて調査する作業」と定義することができ、それに対して監査は「会計基準や法令規則等の遵守を、独立した第三者が、基準に照らして確認する作業」と定義することができる。両者は目的、担い手、方法の 3 つによって明確に区別することができる。

第一の目的について、評価がプログラムの有効性を検証することに主眼を置くのに対して、監査はプログラムの基準準拠性を検証することに主眼を置く。第二の担い手について、評価が当該プログラムを担当する直接の利害関係者によって実施されるのに対して、監査は利益相反を防止するために第三者の独立性を確保した上で実施される。第三の方法について、評価が多様な社会科学的手法を用いて調査する作業であるのに対して、監査は事前に定められた所定の監査手続きに基づいて行われる作業である。

2.2 評価と監査の目的

評価と監査はともに、政府が果たすべき責任すなわち「アカウントビリティ」の追及を目的としている。ただし、アカウントビリティの概念は今日までに多様化しており、はじめに概念の発展について整理する必要がある。

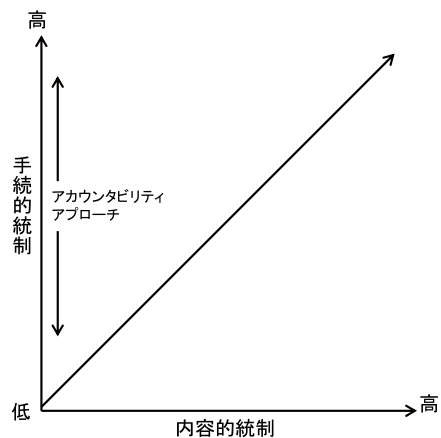


図 1 民主的統制のアプローチ

(出所：Gruber (1988: 18) を一部修正して引用)

アカウントビリティ概念を理解する上で有益であるのがグルーバーの論考である。官僚の民主的統制に関して、グルーバーは民主的統制を直交する2つの軸に分類した(図1)。ひとつは手続的統制であり、もうひとつは内容的統制である。グルーバーは、アカウントビリティを手続的統制のためのアプローチだと位置づける。ここでグルーバーが想定するアカウントビリティ・アプローチの具体例は、倫理綱領 (codes of ethics)、公務員制度 (civil service systems)、聴聞と届出の要件 (hearing and notification requirements)、情報公開法 (freedom of information acts)、オンブズマン制度 (ombudsmen)、監督機関 (oversight board) などを含んでおり、手続きを通じて適切な意思決定を保証することに焦点が当てられているのである。

しかし、グルーバーが示唆するアカウントビリティ・アプローチは、アカウントビリティの伝統的意味での追及を示すにとどまる。つまり、法律や規則への準拠性 (compliance) や適正手続き (due process) といった法的アカウントビリティ、あるいは会計上の不正 (fraud) や誤謬 (error) のない適正表示といった会計アカウントビリティなど、基本的な責任追及に限定されているのである。ここでの民主主義は手続きなしブレーキと同義であり、責任実践の消極的な局面が強調される。

民主主義の質やその深化に関する議論を進めていけば、アカウントビリティはもうひとつの統制の方向へと向かう。すなわち内容的統制では、政策やプログラムそれ自体の有効性 (effectiveness) あるいは組織の経済性 (economy) や効率性 (efficiency) など、政策の内容や行政のパフォーマンスに対する積極的意味でのアカウントビリティを追及することになる。アカウントビリティを構成する価値は多元化し、従来のプロセス志向のアカウントビリティから結果志向のアカウントビリティへと概念は変容したのである。また、それに応じてアカウントビリティを追及する手法も多様化した。

実際に1960年代以降のアメリカでは、アカウントビリティの概念が下記の3段階を経て発展した。すなわち、財務上のアカウントビリティ、プロセス・アカウントビリティ、プログラム・アカウントビリティである (Robinson 1971: 108-113)。

第一の財務上のアカウントビリティは、公的支出の正常性に関する責任のことである。これは、政府が法律や会計基準に従って公金を支出していることを、独立した第三者である監査人に対して表示する責任を示している。ただし、これは最低限の基準であるため、財務上のアカウントビリティを果たした公的支出が、必ずしも公正価格で行われているとは限らないのである (Smith 1971: 29)。

第二のプロセス・アカウントビリティは、行政機関による政策実施が、一般的な手順や方法に基づいて適切に行われているかどうかに関する責任である。議会が政策内容について直接判断することは容易ではないため、代替手段として行政活動に関する間接的な基準を設定し、その準拠性や達成度を確認するのである (Smith 1971: 29)。

第三のプログラム・アカウントビリティは、政策内容の操作化によって目的や手段が具体的に明示されたプログラムを対象に、そのプログラムが期待された効果をあげているかどうかを問う責任である。この方法が可能となったのは、アメリカの最高会計検査機関であるGAO (Government Accountability Office) がプログラム評価の手法を開発し、それを担うスタッフを充実させてきたからである¹。

財務上のアカウントビリティおよびプロセス・アカウントビリティを追及する手法が監査であるのに対し、プログラム・アカウントビリティを追及する手法が評価である。両者の手法は本来異なる活動として発展してきたが、アメリカのGAOにおけるプログラム評価の導入を契機としてこれらは融合していくことになる。

¹ ただし、この方法を採用することができるのは、厳格な三権分立を採用するアメリカの特殊な統治制度という事情によるからである。アメリカのように、専門スタッフを擁した連邦議会議員が法案を作成したり、GAOのような専門スタッフを多く抱えた議会補佐機関が存在したりしなければ、プロセス・アカウントビリティの追及にとどまることになる。

2.3 評価と監査の目的のトレードオフ

アカウンタビリティを追及する手法として認識される以前の評価は、「評価研究」と呼ばれる研究領域としてアメリカで発展してきた²。評価研究は社会プログラムに対するシステムティックな評価として 20 世紀初頭に教育および公衆衛生分野で最初に普及し、たとえば読み書きや社会訓練プログラム、あるいは感染症による死亡率や罹患率の抑制をめざす公衆衛生プログラムに対するアセスメントとして当時は用いられた (Rossi, Lipsey, and Freeman 2004: 8=2005: 8)。

こうした評価の黎明期から、1930 年代のニューディール期には政府が実施する各種プログラムの評価に厳格な社会科学的手法を使用する試みがなされ、第二次世界大戦後には復員軍人のための職業訓練、技術教育、住宅供給、都市開発、保健活動など多くの社会プログラムに対して専門家による評価活動が実施された (山谷 1991: 9)。要するに、さまざまな専門分野において実施される社会プログラムが効果的に機能しているかを知るための活動として評価は取り組まれていたのである。

それに対して、監査はアカウンタビリティを追及する手法として古くから採用されていた。そもそもアカウンタビリティの概念は古くは古代アテネの時代にまで遡り、そこでは民会に対する執行者の直接的な責任と、民会に仕える監査人への責任が想定されていた (Day and Klein 1987: 10)。中世イギリスにおいても、このモデルはアカウンタビリティの重要な特徴として維持されたが、そこでは政治的民主政の考えからは区別された財政およびマネジメント上の責任として特徴づけられた (Day and Klein 1987: 10)。19 世紀にはミルが代議制民主主義における政治的アカウンタビリティの概念を構築し、議会に対する行政の責任として今日のアカウンタビリティ概念の基調となった (Day and Klein 1987: 10)。こうして近代民主制においては議会

統制が行政責任の中心に位置づけられたが、監査は依然として財政上のアカウンタビリティを追及する手段として併存したのである。

監査の場合、会計に関する専門的知見を有する独立した第三者が担う必要があるため、一般には行政から独立した監査機関が行う必要がある。評価の場合、議会が策定した政府プログラムの効果を検証することに眼目があるため、各政府プログラムを所管する行政機関が自らの専門的知見を動員して行う。評価と監査は、理論上は純粹に区別される活動である。

しかし、アメリカ連邦政府がプログラム評価を採用したことで、これら理論上の区別は混在することになる。当時のアメリカ連邦政府は、ケネディとジョンソン 2 人の大統領によって提唱された「ニュー・フロンティア」と「偉大な社会」というスローガンに従って、数多くの社会福祉プログラムに取り組んでいた。いわゆる「行政国家」化によって執行部が議会に対して優越する状況が生じ、それが議会の焦りとなって現れたのが行政監視手段としてのプログラム評価である。アメリカ連邦政府は 1967 年に経済機会法を修正し、プログラム評価の実施を議会付属機関である GAO に命じたのである (Mosher 1984: 145)。

GAO によるプログラム評価の採用は、そのルーツである評価と監査の融合という結果をもたらした。評価はそれまでの学問分野における専門的な知識獲得という目的から、行政機関に対するアカウンタビリティ追及というこれまで監査が担ってきた目的へとその性格を変容させたのである。GAO がプログラム評価を採用して以降、財務あるいは経済性と効率性を対象とする業務の割合は低下する一方、プログラムを対象とする業務の割合は増加の一途をたどった (Mosher 1979: 179)。

さきのグルーバーの例に倣えば、アカウンタビリティは手続的統制から内容的統制へとその概念を拡大させた。しかし、手続的統制と内容的統制は本来同時に追及することができない。

² SAGE 社の *Encyclopedia of Evaluation* では、評価研究をつぎのように定義する。「評価研究とは、以下のためのシステムティックな過程である。(a) プログラム、政策、組織、テクノロジー、人物、ニーズ、活動の強みと弱みを評価すること。(b) それらを改善するための方法を特定すること。(c) 望まれたアウトカムが達成されたかどうかを確認すること。評価研究は記述志向、形式志向、プロセス志向、インパクト志向、総括志向、アウトカム志向となりうる。評価研究は、調査者主導、セオリーベース、そして研究対象として評価に焦点をあてる点で、より代表的なプログラム評価とは異なる」(Bickman 2005: 141)。

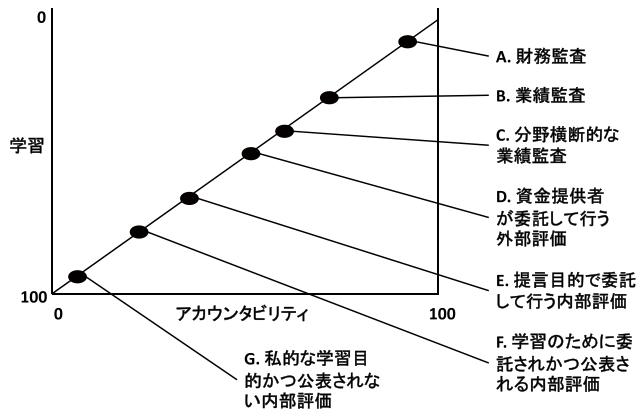


図2 アカウンタビリティと学習の関係
(出所：Lonsdale and Bemelmans-Videc (2007: 13))

これは、アカウンタビリティと学習 (learning) という2つのジレンマとして理論的に説明することができる。そして、監査の原初的な目的がアカウンタビリティの追及であるのに対して、評価の原初的な目的は組織の学習であると理解されている。

図2はアカウンタビリティと学習とのあいだのトレードオフ関係を示している (Lonsdale and Bemelmans-Videc 2007: 13)。たとえばAの財務監査の場合、監査人が独立性を確保して行うためアカウンタビリティの追及には有効であるが、組織外部からの形式的な活動に終始するので政策の内容に深くコミットすることができない。反対に、Gの「私的な学習目的かつ公表されない内部評価」の場合、外部からの利用を一切想定していないためアカウンタビリティの追及を行うことはできないが、組織内部で政策内容の改善に生かすことができるのである。

図2から明らかのように、実際には評価と監査のあいだに多様な活動が存在する。評価と監査にはそれぞれ目的の重複が見られ、このことから「メタ評価」や「業績監査」など評価と監査の中間的な手法が存在する。これらの手法は、評価と監査が実務上混同される原因となっている。

3. 評価実務における監査様式の混入

3.1 メタ評価

メタ評価は「評価の評価」を意味する概念で

ある。メタ評価に関する近年の研究では、総務省行政評価局が平成20年度に委託実施した「諸外国における政策評価のチェックシステムに関する調査研究」(委託先：財団法人行政管理研究センター)が挙げられる。この調査の念頭にあるのは、「行政機関が行う政策の評価に関する法律」(平成13年6月29日法律第86号)に基づき総務省行政評価局が行っている客観性担保評価活動であり、制度の充実のために各国における政策評価のチェックシステムの構築状況を検討しているのである。

アメリカの評価研究の文脈において概念整理を行った源(2009)の調査報告によれば、メタ評価は評価者が評価の品質確保を目的として行う活動であり、メタ評価の結果は評価の設計・実施方法の改善(形成的メタ評価)と評価の質やその有用性の判断(総括的メタ評価)に活用される。ただし、源は「メタ評価の文献や(中略)メタ評価基準には『客観性(objectivity)』という言葉が見当たらない」(源2009: 13)と指摘する。「メタ評価報告書は一次評価の顧客が評価の妥当性、統合性、信頼性、費用効果、その適用性を判断することをアシストすることである」というスタッフルビームとシンクフィールドの言葉を引用する源は、「客観性の議論よりもどちらかという、関係者への『説得性』(persuasive)に重点が置かれているように思う」と結論づけるのである(Stufflebeam and Shinkfield 2007: 647; 源2009: 13)。

監査でも同様に基準を設けるものの、メタ評価

とは対照的に監査では客観性が求められる。すなわち、基準への準拠性を検証する監査機関は独立的な立場にあることが要請されているのである。これは、監査機関が監査対象となる組織と利害関係を有すると、不正な経理支出を意図的に見逃す可能性が生じるなど、納税者である国民に不利益をもたらすからである。監査は、監査対象機関の提出する書類が適切に表示されていることを保証する機能を有している。監査が客観的に行われなければ、監査結果に疑義が生じ、監査の保証機能に対する信頼性は揺らぐことになる。

Encyclopedia of Evaluation の記述によれば、監査の基本的な考え方は「ここ数年においてメタ評価の過程を特徴づけている」(Schwandt 2005: 23)。つまり、第三者的な立場にある評価者が評価基準に準拠して評価の質を検証するメタ評価の構図が、同じく第三者的な立場にある監査人が監査基準に準拠して対象を確認する監査の構図と類似しているという指摘である。

この点については、先の調査報告書において山谷が評価をチェックする2つの方法として挙げる「評価の評価 (meta-evaluation)」と「評価の監査 (auditing evaluations)」の考え方に表れている(山谷 2009: 112-113)。山谷によれば、「評価の監査」は「評価の実施プロセスに対する形式審査であり、評価の運用実態に対するコンプライアンス確認とコスト分析を中心としたチェックである」(山谷 2009: 112)。それに対して「評価の評価」すなわちメタ評価は、「評価の内容の適否、評価の結果についての実質審査を行う活動である」(山谷 2009: 112)。たとえば日本の総務省行政評価局がメタ評価として

行う客観性担保評価活動は、いずれのチェック方法をも有している。評価実務における客観性確保の要請は、このようにメタ評価と監査とを混同していることが原因の一つである。

3.2 業績監査

業績監査は、実務では比較的古くから取り組まれてきた活動である。アメリカでは1949年の予算会計手続法制定によってGAOに包括的監査 (comprehensive audit) として導入され、イギリスでは1983年の国家会計検査法によって最高会計検査機関であるNAOにVFM監査 (value for money audit) として導入された³。ほかにもフランスやオランダ、カナダ、アイルランド、オーストラリア、ベルギーなど、先進諸国では20世紀後半にかけて業績監査が採用されていった (Lonsdale 2011: 5)⁴。

これらの業績監査手法は、経済性 (economy)、効率性 (efficiency)、有効性 (effectiveness) の観点から監査が行われ、一般に3つの頭文字をとって3E監査と呼ばれる。経済性とは最小のコストで適正な質の資源を獲得することをいい、効率性とはある部門 (あるいは事業計画) に充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をいい、有効性とはある活動からのアウトプットが期待された結果を達成することをいう (Glynn 1985: 29-30=1988: 30-31)。会計基準や法規制への合規性を確認する従来の監査から、3Eを確認する新たな業績監査へと、先進諸国は最高会計検査機関の機能を拡大させたのである。

³ GAOの包括的監査については益田 (2010: 38)、イギリスのVFM監査については林 (1992) を参照。

⁴ 実務における評価と監査の混交を受けて、学界でも業績監査に関する研究が数多く試みられた。まず、評価と監査を比較した代表的な研究として、チェリムスキーの1985年の論考がある。チェリムスキーは、評価と監査の関係について4つの視点を検討することが重要だと説いている。すなわち、①起源、②定義、目的、取り組みの問題、③評価者と監査人それぞれの観点、④双方の相互作用を導く共通点である (Chelimsky 1985: 484)。アメリカ評価学会 (American Evaluation Association) が四半期ごとに発行する *New Directions For Evaluation* (評価の新たな方向) では、1996年発行の第71号で「評価と監査——コンパジェンスへの可能性」と題した特集号が組まれている (Wistler 1996)。同じく1996年には、経済協力開発機構 (OECD) の行政管理委員会 (PUMA) が1995年6月に開催したシンポジウムで提出された論文を編集している (OECD 1996)。おもに新公共管理 (New Public Management: NPM) との関連から業績監査を論じた論考が所収されているのが特徴である。1999年にはポリットを中心とする研究グループが、オランダ、フランス、イギリス、スウェーデン、フィンランドの5か国を対象に、最高会計検査機関における業績監査の取り組みを実証的に明らかにしている (Pollitt et al. eds. 1999)。2007年には評価と監査のジレンマをアカウントビリティの観点から考察した研究 (Bemelmans-Videc, Lonsdale, and Perrin eds. 2007)、2011年にはアカウントビリティ概念を軸に政策過程における業績監査の広範な役割を検証した研究 (Lonsdale, Wilkins, and Ling eds. 2011) が公刊されている。ランド研究所が2009年に発行した *Performance Audit Handbook* (業績監査の手引き書) のように、社会科学的方法を用いる評価手法を紹介する文献もある (Ling and Dijk eds. 2009)。日本では1986年4月に会計検査院事務総長の私的研究会として発足した「会計検査問題研究会」がある (川滝 1989)。座長の加藤芳太郎をはじめ計10名の学者から構成される研究会は、1990年1月の最終報告までに延べ26回の会合を開催している。この研究会ではさまざまな評価手法に言及されており、たとえば費用便益分析やオペレーション・リサーチなどの適用可能性について事例研究を交えながら検討している (会計検査問題研究会 1987; 1988; 1990)。

各国の最高会計検査機関が加盟する最高会計検査機関国際組織（International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI）は、最高会計検査機関の参考に資することを目的として政府部門における監査基準やガイドラインなどの文書を発行している。INTOSAIでは一連の文書に対する共通の名称として「最高会計検査機関国際基準（International Standards of Supreme Audit Institutions: ISSAI）」を採用し、すべての文書に固有のISSAI番号を付与することで体系化を行っている（東 2007: 181）。ISSAIの基準体系の中で最上位に位置する「リマ宣言」（ISSAI 1）は1977年の第9回最高会計検査機関国際会議（International Congress of Supreme Audit Institutions: INCOSAI）で採択された文書であり、政府が行う監査の基本原則を

定めている。リマ宣言では、最高会計検査機関の伝統的なタスクとしての合規性監査と、追加的なタスクとしての業績監査という2分類を提示している。この2分類は1986年の第12回INCOSAIにおいて業績監査を定義した声明文書（いわゆるシドニー声明）でも踏襲されており、INTOSAIが業績監査を合規性監査とならぶ監査の一手法として位置づけていたことがわかる（Australian Audit Office 1986: 1）⁵。

理論上も、監査、業績監査、評価はつぎのように区別される。バーゼレイは、最高会計検査機関の機能を伝統的監査、業績監査、プログラム評価⁶の3つに類型化している（Barzelay 1996: 18）。表1は、伝統的監査、業績監査、プログラム評価の重要な違いを5つの側面から特定している。

表1 伝統的監査、業績監査、プログラム評価の比較

	政府のイメージ	有効性の意味	レビューの主目標	レビューの主様式	レビュー者の役割
伝統的監査	機械的官僚制	システムによって有効に規制された取引と作業業績	コンプライアンス・アカウンタビリティ	監査	情報が真実であることの証明；実際の現場の実施と一般規範との間にある不一致の発見；結果の推論；結果の報告
業績監査	組織と部門の境界に広がるインプット→プロセス→アウトプット→アウトカムのシステム（さらにその他のNPM思想）	目標と抑制因の設定を仮定して組織慣行と生産手段を最適化	業績アカウンタビリティ	監察	プログラムとそれに関与する組織の様相の評価；結果の報告
プログラム評価	集合的なプログラムの改良を意図して政府がとる介入	プログラムが目標を達成；公共政策が福祉を改善	政策およびプログラムに対する真実かつ有用なフィードバックの提供	調査	介入が及ぼす有効性の評価；集合的なプログラムに対する一貫性のない介入が及ぼす効果の測定

出所：Barzelay（1996: 18）

⁵ たとえば、アメリカが採用する政府監査基準（Generally Accepted Government Auditing Standards: GAGAS）は、業績監査を財務監査と並ぶ監査手法として位置づけている。GAGASにおける業績監査の定義はプログラムの改善に言及しており、評価に近い位置づけであることがわかる。GAOがプログラム評価を採用していることから明らかのように、GAOは業績監査を構成するものとして経済性監査、効率性監査、プログラム監査のほかにプログラム評価を含めている（GAO 1999: 49）。各国の最高会計検査機関は業績監査をさまざまに定義しており、アメリカのようにプログラム評価を含むことを明示している国もあれば、明示してなくても業績監査のなかにプログラム評価の概念を含んでいる国もある（INTOSAI Working Group on Program Evaluation 2010: 18-33）。ISSAIは各国の法制度を考慮して強制適用ではないため、各国の最高会計検査機関のあり方は一律ではない。

⁶ プログラム評価は業績監査のうち有効性を検証する手法として言及されることが多いが、ここでは本稿における評価に近い意味で用いられている。レビュー様式で「調査」と呼ぶように、バーゼレイのプログラム評価は「評価研究」をプロトタイプとしているからである。

伝統的監査は、財務書類が公式に定められた会計基準や法令規則に準拠して作成されているかを確認する作業である。伝統的監査における監査人の役割とは、被監査者より提出された情報が真実であることを証明し、または財務書類と公式基準とのあいだに相違がある場合はそれを検出することである (Barzelay 1996: 19)。それに対してプログラム評価は、社会科学的手法を用いてプログラムが有効に機能しているかどうかを調査し、その結果をフィードバックすることでプログラムの改善を促すことを目的とする。評価者は公式の基準に準拠する必要はなく、政府の意思決定に供する情報を提供することに主眼が置かれる。

バーゼレイは、業績監査の様式が監察であると言及している。すなわち、監査が財務管理のみに関わる限定された活動であるのに対して、

監察はあらゆる「手続き」すなわち管理活動全般を対象とした活動である (Barzelay 1996: 19-20)。そして、調査が評価結果の産出を行うのに対して、監察では評価結果は必ずしも求められておらず、監視 (oversight) を中心としてアカウントビリティを達成することが監察の第一の目標なのである (Barzelay 1996: 20)⁷。

4. 監査様式混入の背景

4.1 監査の類型と発展段階

公共部門における監査は一般的に、監査の目的に応じて類型化することができる (図3)。すなわち、内部監査と外部監査とに大きく分類され、外部監査はさらに合規性監査、財務監査、

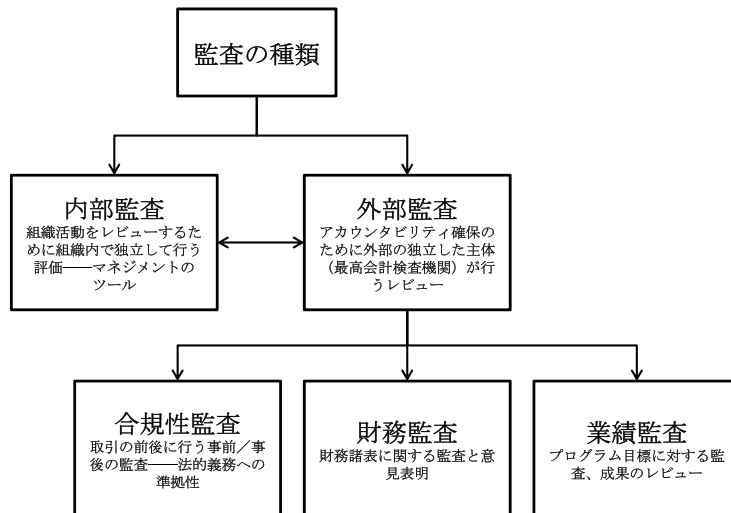


図3 監査の類型

(出所: Posner and Shahan (2014: 489))

⁷ ただし、バーゼレイが業績監査について、プログラム評価と同様に「役に立つ判断 (instrumental judgment)」を提供する点で、監査ではなく評価に近い活動であると述べていることには留意する必要がある (Barzelay 1996: 19)。バーゼレイは、業績監査が監査であると誤解される理由として3つの要因を挙げている (Barzelay 1996: 19)。第一は、業績監査が名称のなかに「監査」という言葉を含んでいることが、業績監査を監査の概念に結びつけたという指摘である。第二は、伝統的監査と業績監査のいずれもが社会科学的手法に依拠していない点で、両者が類似する手法だと判断されたという指摘である。第三は、業績監査が監査プロセスによく似たやり方でしばしば行われているという指摘であり、たとえば経験則および最良事例の作成、それらの基準への成文化、基準と現場の相違の特定などが挙げられる。

業績監査の3つに分類される⁸。内部監査は一般的に、行政組織内部に設置された監査部局によって行われる。それに対して、外部監査は行政組織の外部に設置された最高会計検査機関によって行われる。

最高会計検査機関が行う外部監査は歴史的に3つの発展段階に区別される (Posner and Shahan 2014: 490-491)。^①伝統的監査の時代(外部監査のうち「合規性監査」に相当)では、最高会計検査機関は政府が行うすべての取引が財務規則に従っているかどうかを確認していた。^②システムに基づく監査の時代(外部監査のうち「財務監査」に相当)では、最高会計検査機関はすべての取引を監査するのではなく、内部統制の信頼性を保証することに焦点をあてるようになった。そして、^③業績監査の時代(外部監査のうち「業績監査」に相当)では、最高会計検査機関は取引の合規性のみならず、政策の業績を確認することに焦点をあてるようになったのである。

3つの監査ではそれぞれ監査対象が異なっている。監査の対象について、合規性監査では個々の取引、財務監査では財務諸表、業績監査では政府プログラムをそれぞれ対象としている。とりわけ業績監査は、プログラム評価や業績測定と同じく政府プログラムを対象としているため、評価との混同が生じやすいと考えられる。

また、3つの監査ではそれぞれの監査手法も異なっている。監査の手法について、合規性監査が全取引を対象とすることを原則とするのに対して、財務監査以降では内部統制の信頼性を保証するというシステムのなアプローチをとる。ここでは従来のような全量検査ではなく、統計的サンプリングによって取引抽出を行い、内部統制に対するリスク許容度の設定(保証関数と水準の設定)を行うことで、かかるコストとの兼ね合いから監査精度の合理的な水準を決定するのである。

4.2 システム的アプローチの採用

システム的アプローチとは、政府活動の拡大による取引量の増加に対応するために採用された監査の方法である。「行政国家」化した現代行政において、すべての活動を監査で検証することは、人的、時間的、金銭的制約の点で不可能である。そこで、これらの制約のなかで高い精度の監査結果を産出するために行われたのが、統計的サンプリングおよびリスク許容度の設定である。

統計的サンプリングとは、政府活動の一部を標本として抽出することで、その母集団である政府の全活動を推論することである。サンプリング自体は、監査を行う上での制約から導かれる自然発生的な帰結であるが、統計学的言説による裏づけは実務上のメリットとして関心がもたれるようになった。「監査人は、項目をさらにテストすることによる限界費用がその限界便益(漸増する信頼)を上回るところでは、チェックを中止しなければならない」(Power 1997: 73=2003: 100)という監査の経済的合理化は、財務書類を詳細に確認する従来の監査と比べて実用的なものとして受け入れられたのである。

しかし、1980年代中頃までには、この統計的サンプリングは監査実務に相容れないものとして認識されるようになる (Power 1997: 76=2003: 103)。「統計的サンプリングはたいてい低リスクおよび典型的な誤差のパターンという条件のもとでのみ有効である」(Power 1997: 76=2003: 104)ことから、高リスクおよび非典型的な誤差のパターンに対応できない。したがって、もっともリスクが高いと思われるところを重点的に監査することが求められ、そのために発展してきたのがリスクアプローチのモデルである。

⁸ この類型の典拠となるのは、1977年第9回最高会計検査機関国際会議採択文書であるリマ宣言である。Section 3「内部監査と外部監査」では「1. 内部監査は政府の各部局が行い、外部監査は最高会計検査機関が行う。2. 内部監査は各部局の長のもとで行われるが、各国の憲法枠組みの中で可能な限り独立性を有する。3. 外部監査機関として、最高会計検査機関は内部監査の有効性を調査する任務を有している」と規定されている。また、Section 4「合法性監査、合規性監査、業績監査」では「1. 最高会計検査機関の任務は、財務管理および会計の合法性および合規性を監査することである。2. これらの監査類型に加え、重要なものとして業績監査があり、行政の経済性、効率性、有効性を検証する。業績監査の対象とする範囲は特定の財務取引だけでなく、すべての政府活動である。3. 最高会計検査機関が行う監査の目的はいずれも等しく重要であるが、優先順位は個々に決定する」と規定されている。

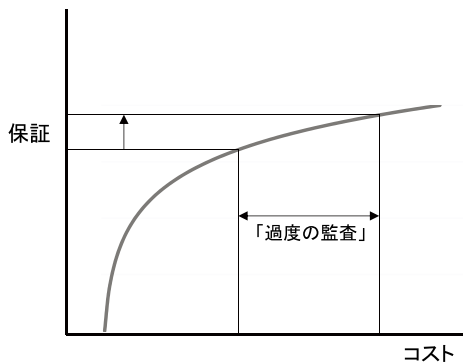


図4 過度の監査とコスト—保証関数
(出所：Power (1997: 77=2003: 106))

図4は監査の限界費用によって得られる便益、すなわち保証の程度を表している。この関数では、監査人の関心が「過度の監査」の回避にあることを表している。この関数においては、費用対便益を高めるには内部統制内の高リスク要因を重点的に点検すればよいと考えられることになる。監査におけるリスクアプローチの重要性は、監査実務を効果的に実施することを可能にする一方で、統計的サンプリングと同様に監査が科学的な裏づけによって支えられ、システムのアプローチによって運用されているとの認識を提供することにある。

4.3 内部監査の強調

内部監査はマネジメントのツールとして利用される側面を有しているが、監査が体系的なアプローチを採用して以降は、外部監査の監査精度向上と監査コスト低減を目的とする内部統制の一環として行われている。要するに、外部監査の目的であるアカウントビリティ確保に資するために内部監査が行われているのである。同時に、外部監査もまた内部監査の目的であるマネジメントに資するように行われるのである。

監査の適用範囲が内部監査を含む内部統制システムにまで拡大した背景には、監査サービス受益者による監査への過度な期待がある。一般

に期待ギャップ (expectation gap) と呼ばれる問題であり、監査人と監査サービス受益者とのあいだに存在する認識の齟齬を指している。監査の役割とは本来、監査対象となる財務書類が会計基準に準拠して作成されているかどうかを検証する限定的な作業である。とくに民間部門の監査において、不正会計の追及は監査人の第一義的な役割ではなく、むしろ基準準拠性の検証作業における副産物である。それに対して、監査サービス受益者が考える監査の目的とは不正の摘発である。監査を受けた機関の不正が明らかになるたびに監査の機能不全を指摘され、そうした不正防止のために監査はいつそうの機能拡大を求められたのである。

具体的には、当該機関が不正防止のために構築する内部統制システムを対象とした監査の実施である。内部統制システムとは要するに不正が起これないような組織環境のことである。内部統制システムの構築には、内部統制基準の策定が重要である。内部統制監査は外部監査の一環として行われる。内部統制に関する監査基準を策定することで、基準への準拠性を確認する監査プロセスの手続的な性格を強化することができる。たとえば、INTOSAIでは「グッド・ガバナンスに関するINTOSAIガイダンス」(INTOSAI GOV)として内部統制基準の策定が進められている(東2007)。

内部統制システムの役割を強調する点で、ガバナンス論もまた規範的な議論を導いてきた。「企画と執行の分離」すなわち政府は政策立案機能に特化し、実施機能についてはエージェンシーないし民間部門に対して裁量権とともに移譲するというNPMの理念は、実施部門における規制の内部化によって実現される。内部統制システムは自己規制メカニズムを用いた規制であり、政府が直接的なサービス提供者としての地位から撤退することを可能にした。政府の規制スタイルは、従来の直接的な関与から、監査を通じた間接的な関与へと変化したのである。これらは、「政府部門における民間経営手法の導入」を意味するマネジリアリズム⁹の考え方

⁹ NPMの概念を提唱したフッドは、NPMを「新制度派経済学とマネジリアリズムの結婚」とであると表現している(Hood 1991: 5)。新制度派経済学を構成するプリンシパル＝エージェンツ理論では、エージェンシー・スラックの発生を前提としている点で、被統制主体を信用しないために発生する監視コストの計上が不可欠となる。

や、「ISO9001に代表されるマネジメント・システムの品質保証」の政府部門への導入¹⁰に表れている（Hood 1991; Travers 2007）。

外部監査の一環として行われる内部統制監査では、内部監査の役割もまた重要である。さきのリマ宣言では最高会計検査機関が行う外部監査とともに、行政機関が行う内部監査の重要性が強調されている。内部統制と同様に、内部監査の制度が有効に機能していることを確認できれば、外部監査はより効果的に機能するとの考え方が背景にある。内部監査は外部監査と同様に内部監査基準によって実施されるのが通例であり、監査の手続的な性格を規定している¹¹。

以上を整理すれば、公共部門における監査の発展が評価との混同をもたらした要因として、①業績監査の登場により監査対象が拡大したこと、②監査がシステムのなアプローチを採用したこと、③外部監査が内部監査の役割を強調するようになったことの3点を挙げることができる。

5. おわりに

本稿では、理論上は区別される公共部門の評価と監査が、実務上で混同されるようになった背景について検討した。本稿の結論はつぎの通りである。

第一に、評価と監査との目的に重複が見られたことが指摘できる。すなわち、評価は学習を、監査は伝統的なアカウンタビリティの追及を目的としてそれぞれ実施されてきたが、アカウンタビリティ概念の拡大やアメリカのGAOによるプログラム評価の採用により、両者の目的には重複が見られるようになったのである。

第二に、評価実務において監査様式の混入が

見られたことが指摘できる。具体的にはメタ評価と業績監査である。本来のメタ評価は、監査のように客観性を追求するものではない。しかし、監査との構図の類似から、メタ評価の手続的な側面が強調されている。また業績監査は、評価と監査の中間的な形態として実施されており、INTOSAIを通じて広がりを見せている。

第三に、監査様式混入の背景として、監査対象の拡大、システムのなアプローチの採用、内部監査の強調の3点を指摘した。監査の類型が業績監査まで拡大し、評価実務は監査様式によって実施されるようになってきているが、これを可能とするのは内部統制ないし内部監査が構築されているからである。

本稿の課題として、つぎの2つを指摘することができる。第一に、本稿は政策研究や行政学における理論的基盤を提供するものであり、各国での評価実務ならびに監査実務の様子は今後の実証研究に委ねられる必要がある。各国の事例ではなくINTOSAIの議論を敷衍して論じたのはそのためである。

第二に、本稿が依拠する参考文献の多くはアメリカのGAOを念頭に置いて書かれたものであり、他国の場合には前提が異なる場合があることに留意する必要がある。つまり、理論が適用される射程を広げるのであれば、統治機構の差異とそれに伴う評価制度や監査制度の差異について考慮される必要がある。

付記

本論文では、外国語文献の引用については筆者が翻訳を行い、また邦訳が存在する場合にはできるかぎり利用させていただいたが、筆者の責任のもと訳文を変更している場合がある。

¹⁰ 一般に、製品やサービスが要求された品質に達しているかを検証する活動のことを「品質保証 (quality assurance)」という。ISO9001では、品質保証がマネジメント・システムの一部として組織内部に組み込まれているため、組織外部の認証機関はマネジメント・システムが構築されていることを確認することで保証を提供することができる。品質保証とはすなわち「製品やサービスの品質」ではなく、製品やサービスを産出する「マネジメント・システムの品質」を確認する作業である。これを政府部門に置き換えれば、「プログラムの品質」ではなく、プログラムを実施する「組織環境の品質」を確認する作業である。プログラムの有効性に対する判断は、マネジメント・システムの有効性に対するレビューによって代替されるのである。

¹¹ 監査は「外部的な制裁よりも自発的なシステムの改善への圧力を主要とする矯正ツール」(Power 1997: 132=2003: 183)としての性格を徐々に強めてきている。つまり、監査における外部統制のあり方は、内部に対する直接的な統制から、内部で構築した統制システムに対する間接的な統制へとシフトしてきたのである。

参考文献

- Australian Audit Office (1986), *General Statement on Performance Audit, Audit of Public Enterprises and Audit Quality*, endorsed by the Twelfth International Congress of Supreme Audit Institutions (Sydney, Australia 7-16 April 1986), Canberra: Australian Government Publishing Service.
- Barzelay, Michael (1996), "Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions," in OECD, *Performance Auditing and the Modernisation of Government*.
- Bemelmans-Videc, Marie-Louise, Jeremy Lonsdale, and Burt Perrin eds. (2007), *Making Accountability Work: Dilemmas for Evaluation and for Audit*, New Brunswick: Transaction Publishers.
- Bickman, Leonard (2005), "Evaluation Research," in Sandra Mathison ed., *Encyclopedia of Evaluation*, Thousand Oaks: Sage.
- Chelmsky, Eleanor (1985), "Comparing and Contrasting Auditing and Evaluation: Some Notes on Their Relationship," *Evaluation Review*, 9(4), pp. 483-503.
- Day, Patricia, and Rudolf Klein (1987), *Accountabilities: Five Public Services*, London: Tavistock.
- Fournier, Deborah M. (2005), "Evaluation," in Sandra Mathison ed., *Encyclopedia of Evaluation*, Thousand Oaks: Sage.
- GAO (1999), *Inspectors General: Information on Operational and Staffing Issues*.
- Glynn, John J. (1985), *Value for Money Auditing in the Public Sector*, London: Prentice-Hall. (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』同文館出版。)
- Gruber, Judith E. (1988), *Controlling Bureaucracies*, Berkeley: University of California Press.
- Hood, Christopher (1991), "A Public Management for All Seasons?" *Public Administration*, 69(1), pp. 3-19.
- INTOSAI Working Group on Program Evaluation (2010), *Program Evaluation for SAIs: a Primer*.
- Ling, Tom, and Lidia Villalba van Dijk eds. (2009), *Performance Audit Handbook: Routes to Effective Evaluation*, Santa Monica: RAND Corporation.
- Lonsdale, Jeremy (2011), "Introduction," in Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins, and Tom Ling eds., *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Cheltenham: Edward Elgar.
- Lonsdale, Jeremy, and Marie-Louise Bemelmans-Videc (2007), "Introduction; Accountability—the Challenges for Two Professions," in Marie-Louise Bemelmans-Videc, Jeremy Lonsdale, and Burt Perrin eds., *Making Accountability Work: Dilemmas for Evaluation and for Audit*, New Brunswick: Transaction Publishers.
- Lonsdale, Jeremy, Peter Wilkins, and Tom Ling eds. (2011), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Cheltenham: Edward Elgar.
- Mosher, Frederick C. (1979), *The GAO: the Quest for Accountability in American Government*, Boulder: Westview Press.
- (1984), *A Tale of Two Agencies: a Comparative Analysis of The General Accounting Office and the Office of Management and Budget*, Baton Rouge: Louisiana State University Press.
- OECD (1996), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*.
- Pollitt, Christopher, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilka Summa, and Marit Waerness eds. (1999), *Performance or Compliance?: Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford: Oxford University Press.
- Posner, Paul L., and Asif Shahan (2014), "Audit Institutions," in Mark Bovens, Robert E. Goodin, and Thomas Schillemans eds., *The Oxford Handbook of Public Accountability*, Oxford: Oxford University Press.
- Power, Michael (1997), *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford: Oxford University Press. (國部克彦、堀口真司訳 (2003)『監査社会——検証の儀式化』東洋経済新報社。)
- Robinson, David Z. (1971), "Government Contracting for Academic Research: Accountability in the American Experience," in Bruce L. R. Smith, and D. C. Hague eds., *The Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control*, New York: Macmillan.
- Rossi, Peter H., Mark W. Lipsey, and Howard E. Freeman (2004), *Evaluation: a Systematic Approach*, 7th ed., Thousand Oaks: Sage. (大島巖、平岡公一、森俊夫、元永拓郎訳 (2005)『プログラム評価の理論と方法——システムティックな対人サービス・政策評価の実践ガイド』日本評論社。)
- Schwandt, Thomas A. (2005), "Auditing," in Sandra Mathison ed., *Encyclopedia of Evaluation*, Thousand Oaks: Sage.
- Smith, Bruce L. R. (1971), "Accountability and Independence in the Contract State," in Bruce L. R. Smith, and D. C. Hague eds., *The Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control*, New York: Macmillan.
- Stufflebeam, Daniel L., and Anthony J. Shinkfield (2007), *Evaluation Theory, Models, and Applications*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Travers, Max (2007), *The New Bureaucracy: Quality Assurance and its Critics*, Bristol: Policy.
- Wisler, Carl ed. (1996), *Evaluation and Auditing: Prospects for Convergence*, San Francisco: Jossey-Bass.
- 東信男 (2007)「INTOSAIにおける政府会計検査基準の体系化——国際的なコンバージェンスの流れの中で」『会計検査研究』第36号、171-191頁。
- 会計検査問題研究会 (1987)『業績検査手法の検討 (中間報告)』。
- (1988)『業績検査手法の検討 (中間報告その2)』。
- (1990)『業績検査に関する研究報告書』。
- 川滝豊 (1989)「会計検査問題研究会と業績検査手法の開発」『会計検査研究』創刊号、60-66頁。
- 林考栄 (1992)「英国地方自治体における監査のプライベティゼーションとVFM監査」『会計検査研究』第5号、71-85頁。
- 益田直子 (2010)「アメリカ行政活動検査院——統治機構における評価機能の誕生」木鐸社。
- 源由理子 (2009)「評価の評価 (メタ評価) ——その概念整理」総務省行政評価局『諸外国における政策評価のチェックシステムに関する調査研究報告書』。
- 山谷清志 (1991)「プログラム評価の二つの系譜——評価研究と業績検査」『会計検査研究』第4号、7-21頁。
- (2009)「政策評価の『チェックシステム』の可能性」総務省行政評価局『諸外国における政策評価のチェックシステムに関する調査研究報告書』。
- (2012)『政策評価』ミネルヴァ書房。