

ベストバリュー業績計画に付される保証水準

石川 恵子

1 はじめに

現在、英国においては1999年の地方自治法が制定され、ベストバリュー（BV：Best Value以下、BVという。）制度が施行されている。この制度のもと、各自治体は毎年、ベストバリュー業績計画（BVPP：Best Value Performance Plan以下、BVPPという。）を作成し、これについて外部監査を実施することが義務づけられている。そして、この制度の施行に伴い、2000年3月に監査基準が改訂されている。それによると、BVPPの検証手法としてはレビューを実施し、BVPPの監査報告書については積極的保証を付す、という一般の監査実務とは異なる実務規範を提示しているのである。

そこで、本稿においてはBVPPの外部監査を検討することによって、BVPPに付される保証水準を明らかにすることを目的としている。このため、はじめにBV制度における外部監査の仕組みを概観し、外部監査の検証対象であるBVPPの情報の特徴を検証可能性から検討し、それにより、導き出される検証手法を明らかにしている。そして、一般の実務との相違点を示すことにより、監査報告書の実務の特徴を明らかにし、それらを通じて、BVPPに付される保証水準を明らかにしている。

2 BV制度のもとでの外部監査の仕組み

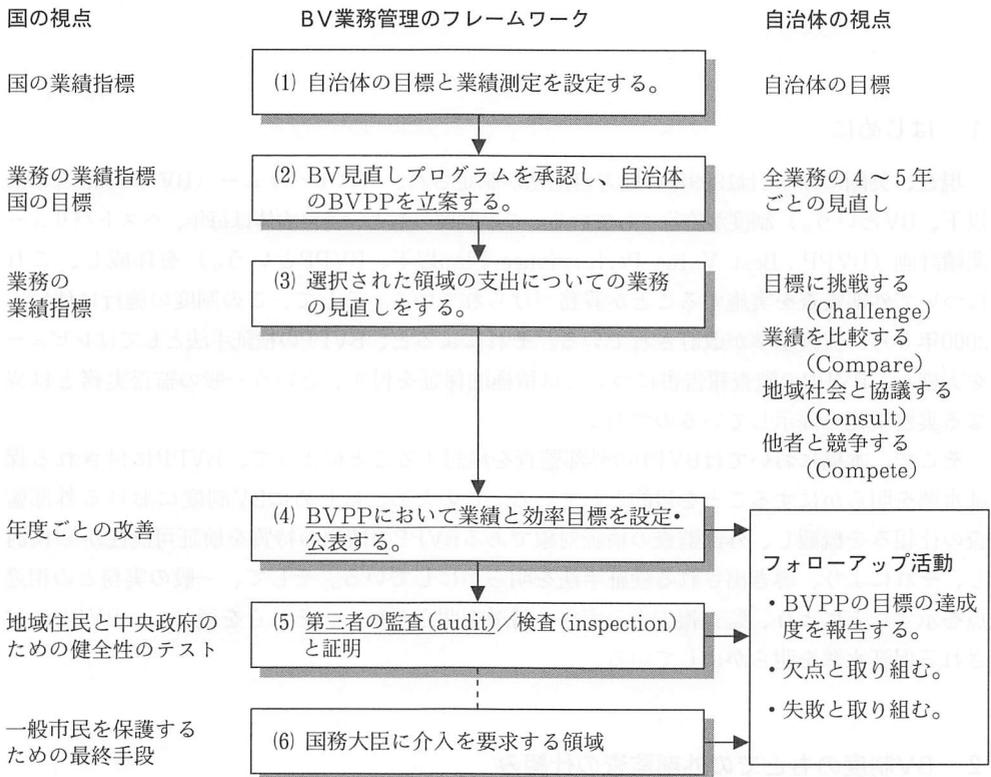
そもそもBVとは、ブレア政権が自治体の近代化（Modernization）を目指して、掲げた主たる政策の1つである¹。政府の政策書である「Modern Local Government：In Touch with the People」によれば、BVとは「最も経済的、効率的かつ有効な手段を利用して、コストおよび質の両面を対象とする明確な基準に一致して業務を遂行する義務²」をいう。そして、この政策を制度化した法律が1999年の地方自治法である。

1999年の地方自治法は、経済性、効率性および有効性に配慮してその職務が行使される方法で、継続的な改善をはかるための措置を講じなければならないことを地方自治体に義務づ

けている³。また、この義務を遂行するにあたり、自治体が納税者、役務の利用者、そしてその役務提供に伴う利害関係者等と協議することも併せて義務づけている。すなわち、BV制度のもとで自治体が果たすべき責務とは関係者との協議を通じて、経済性、効率性そして有効性の視点から継続的に業務を改善することに努めることである。

次に、この業務の改善を遂行するために自治体が実際にどのような業務の仕組みのなかで、どのような手順にしたがって業務を実施しているかについてみていくこととする。図表1「BV業務管理のフレームワーク⁴」は環境・運輸・地域省（DETR：Department of Environment, Transport and Regions）が提示したフレームワークで、自治体を実施する業務の仕組みと手順を示すものである。

（図表1）



※下線部分は1年サイクルで実施する業務の仕組みを示している。

このフレームワークのベースになっているマネジメント・サイクルは、Plan-Do-Seeサイクルであり、この業務サイクルには2つの仕組みを兼ね備えている。その1つの仕組みが、(1)自治体の目標と業績測定を設定し、(2)BV見直しプログラムを承認し、(3)選択された領域の支出についての業務の見直しをし、(5)第三者による検証（inspection）を受ける、という4～5年のサイクルで業務の改善を実施するものである。そして、このサイクルで最終的に実施される検証

(inspection) とは、監査委員会内に設置されたBV検査サービスの検査官 (inspector) が実施する。これはサービス水準の検査であり、各自治体の特定のサービスについての評価を実施する。

そして、この4～5年サイクルで実施される業務の改善に並行して実施されるもう1つの業務改善の仕組みが(2)自治体のBVPPを立案し、(4)BVPPにおいて業務および効率目標を設定・公表し、(5)第三者が監査 (audit) を実施するという1年サイクルの業務改善の流れである。そして、この1年サイクルのなかで作成されるBVPPが監査人 (auditor) による外部監査の対象となる。

BV制度のもとで地方自治体は毎年6月末までに業績指標を使ってBVPPを作成し、外部監査を受けることになっている⁵。外部監査人はBVPPの監査を終えると、監査結果をまとめた報告書を作成し、毎年12月末までに、被監査団体、監査委員会および国に提出することになっている⁶。そして、監査の結果、BVPPに重大な過失や失敗があると認められる場合には、国や当該団体に必要な措置をとるように提言することができる。

3 検証可能性からみたBVPPの情報の質

次に外部監査の検証対象であるBVPPについてみていくこととする。BVPPを作成する目的は業務の効率性、有効性、そして将来の業務計画についての説明責任を自治体に徹底させることにある。この説明責任を履行するにあたり、自治体は地域住民が情報を入手できる方法を確保し、それと同時に、種々の情報源から業績情報を収集しなければならないのである。

更に、この目的にしたがって作成されるBVPPには3つの主たる役割がある⁷。第一に、当期および過年度に自治体が達成することができた目標と業績目標についての範囲と他の自治体との比較業績についての要約を住民に示すことである。第二に、過年度および将来について設定した業績、そして自治体が長期目標を達成することを順調に進めているということ住民に公表することである。第三にBVの見直しによる結果とこれら見直しにより修正された業務目標を達成するためのプログラムを要約することである。これらの役割を果たすことを意図して、BVPPには以下の情報が含まれることになっている⁸。(図表2を参照。)

(図表2) BVPPに含まれる情報

1	自治体の目標
2	当年度の業績の要約
3	過年度の業績比較
4	効率性の改善に向けた自治体のアプローチについての要約
5	業務見直しプログラムを記述しているステートメント
6	終了した業務見直しについての重要な結果
7	将来の業務目標
8	実施計画
9	監査および検査報告書への対応
10	地域住民等との協議結果
11	財務情報

そこで、ここに示したBVPPの情報の検証可能性を検討していくと、これらの情報は検証可能性が確保されているとは必ずしもいいがたい特質の情報であることが確認されるのである。一般に、財務諸表に含まれる情報は過年度における自治体の実際の業績を集約した過去情報であることから、情報の信頼性を検証するための検証可能性が確保されているといえる。これに対して、BVPPの情報は図表2で示しているように、業績指標を使った自治体の業績情報および他の自治体との比較可能な情報といった過去・現在・将来予測情報等を含めており、検証可能性を確保しているとはいいいがたい。

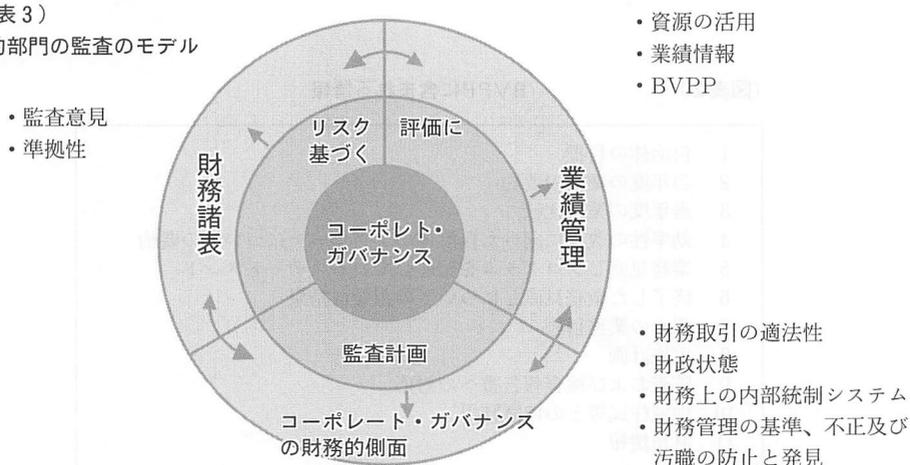
当然のことながら、自治体は利用者ニーズの視点から、BVPPに含まれる情報が他の自治体と比較できるものであり、信頼できるものであることを保証し、それと同時に全ての利用者が理解できるものであることを保証していなければならないと考えられる。この点からするとBVPPの情報は検証可能性を欠いていることから、情報の正確性および信頼性を保証することは困難であり、これについての監査人の責務を果たすことは難しいといわざるをえない。とはいえ、現実には、BVPPに対して外部監査が実施されるのは、あくまでもBVPPが法令に準拠して作成され、公表されているかどうかについて意見を表明することであり、監査人は情報の完全性または正確性、あるいは被監査団体によって公表されたBVPPの評価の現実性と達成の可能性について意見を形成することが要求されていないのである⁹。

4 BVPPに対する検証手法

1999年の地方自治法の制定を受けて、監査委員会はBVPPの監査の実施に向けて監査基準の改訂を行い、2000年3月にその公表をしている¹⁰。まず、改訂された監査基準における監査の目的について確認していくと、監査の目的は①コーポレート・ガバナンスの財務的側面、②財務諸表、③業績管理の3つに大別されている。この3つの監査の目的とそれに伴う監査人の責務は、監査委員会が考案した「公的部門の監査のモデル」によって関連づけられ、整理されている。（図表3を参照¹¹）

（図表3）

公的部門の監査のモデル



次にそのもとで提示されている検証手法についてみていくと、BVPPについては、BVPPの法的要件への準拠性を検証することを主眼に、「レビュー」を実施することを指示している¹²。(図表4を参照。)そして、コーポレート・ガバナンスの財務的側面の検証手法については同じく「レビュー」を実施し、一方の財務諸表の検証手法については「監査」を実施することを指示している。

(図表4)

- ・ 監査人は、被監査団体がBVPPの作成ならびに公表について法的要件に準拠しているかどうかを検討し、報告しなければならない。(para.73)
- ・ 監査人は以下の範囲についてレビューを実施し、そして適当であれば、適切な証拠を検証することによってこの責務を果たさなければならない。(para.74)
 - (a) 被監査団体のBVPPが法令およびガイダンスに準拠して作成され、公表されていること。
 - (b) 被監査団体が特定の業績情報を収集し、記録するために設置しているシステムの妥当性。
 - (c) BVPPについて被監査団体によってなされた手続きが法令およびガイダンスに指示された業績管理のフレームワークに準拠していること。

※下線は該当部分を示している。

ここで注意すべき点は、1999年の地方自治法がBVPPに対して「監査」を義務づけているにもかかわらず、実際に行われる検証手法としては「レビュー」を実施することである。このようにBVPPの検証についてレビューの実施を提示する要因は既に述べたBVPPに含まれる情報の特質に関連づけられていると考えられる。

一般に、監査人が実施する検証手法には「監査」と「レビュー」という2種類の方法がある。監査のもとでは高い水準の保証が付され、レビューのもとでは監査よりも低い、いわば「中位の保証水準」が付されることになっている。この保証水準の違いは現在のところ、検証対象、規準、プロセス、証拠の量および質からなる変数によって決まる、とする説が有力視されている¹³。

そこで、この説に依拠して、監査基準がBVPPに対してレビューを実施することを提示する要因を考えていくと、BVPPに含まれる情報は検証可能性が確保されているとはいいがたという特質があることから、監査よりもむしろレビューを実施することが妥当であると考えられるのである。

5 BVPPに付される監査報告書

次に、監査基準が要求するBVPPの監査報告書の要件についてみていくこととする。監査基準はBVPPの監査報告書について以下の要件を提示している。(図表5を参照。)この要件によれば、監査基準は「すべての重要な点において法的要件および法令ガイダンスにBVPPが準拠していたかどうかについて」意見を付す、という積極的保証を要求している¹⁴。そして、

この点こそが、通常の監査報告書の実務とは異なる点であり、BVPPの監査報告書の実務の特筆すべき点である。

(図表 5)

BVPPの報告

- ・自治体のBVPPの監査報告書には以下の項目を含めていなければならない。(para.78)
 - (a) BVPP監査が法的要件に準拠して遂行されたことについての証明。
 - (b) 修正が必事な事項についての勧告を付し、そしてすべての重要な点において法的要件および法令ガイダンスにBVPPが準拠していたかどうかについての意見。
 - (c) 業績情報システムならびにBVPPに関連してなされた手続きについての監査人のレビューから生じる質的あるいは量的に重要な問題についての勧告。
 - (d) 委員会が自治体のBV検査を実施し、国務大臣またはウェールズの国民会議が直接介入すべきかどうかについての勧告。

一般に、検証手法として監査が実施される場合には、監査報告書には第三者の言明の信頼性について意見を表明する積極的保証が付されることになっている。一方、レビューが実施される場合には、レビュー報告書には「特に重要な修正を行う必要はない」という文言が付され、意見表明をしない消極的保証が付される。既に述べているように、BVPPの情報は検証可能性からすると、情報の正確性と信頼性を確保することが困難であるがゆえに、検証手法としてレビューを実施することにより、BVPPの「監査」を行っている。したがって、監査報告書には、BVPPに含まれる情報の正確性と信頼性についての適正性を意見表明しない消極的保証を付すべきであると考えられる。ところが、監査基準は積極的な保証を付す意見表明を要求しているのである。

このため、積極的保証を付された監査報告書の利用者はBVPPの情報の正確性と信頼性についても監査人が責任を負っているのではないかと、という期待を抱くことが懸念されるのである。これに対して、BVPPの監査報告書の実務では、「意見を付すにあたり、私は、情報の完全性、正確性、または当カウンシルによって公表された評価の現実性および達成の可能性に関する意見を形成することは要求されていない¹⁵。」という文言を敢えて付すことによりこのような懸念を払拭しているのである。

すなわち、BVPPの監査報告書では消極的保証を付す代わりに、BVPPに含まれる情報の正確性および信頼性についての責任を除外する文言を追加することにより、積極的保証である意見表明をしているのである。そして、この点にBVPPの監査報告書の実務の特徴を見出すことができるのである。

6 むすび

ここで、本稿の検討結果をまとめることを通じて、BVPPに付される保証水準について確認をしたい。BVを制度化した1999年の地方自治法は、BVPPが法令に準拠して作成され、

公表されているかどうかを検証することを意図して外部監査を実施することを要求しているが、実際にはBVPPの検証手法は「監査」ではなく、「レビュー」が実施されている。BVPPにレビューを実施する理由はBVPPに含まれる情報の特質に関連づけて説明することができる。すなわち、BVPPに含まれる情報の質は検証可能性からすると、情報の正確性および信頼性を確保することが困難であることから、レビューを実施することが妥当であると考えられるのである。

そして、レビューを実施した場合には、消極的保証を付することが一般的であるが、BVPPの監査報告書には消極的保証ではなく、積極的保証が付されることになっている。このため、BVPPの情報の完全性あるいは正確性についての監査人の責務については除外されていることを明らかにする文言を監査報告書に追加することにより、利用者の誤解を招かないようにするための配慮がなされているのである。そして、このことが通常の監査実務とは異なる点であり、BVPPの監査報告書の特徴であることを指摘することができるのである。

以上のことから、BVPPの外部監査とは、BVPPが法令に準拠して作成され、公表されているかどうかを主眼とし、検証手法についてはレビューを実施し、情報の正確性および信頼性についての保証を除いて積極的保証を付与する実務、と要約することができる。そして、そのもとで付される保証水準とは監査よりも低い水準の保証であり、中位の水準の保証である。

これにより、次のような疑問を問題点として指摘することができる。既に述べているように、BV制度は自治体と市民が協議することを重視している。このような制度において、BVPPに対して行われる外部監査とは、実際にはレビューであり、中位の保証水準が付されているということについての理解を利用者である市民から得られているかどうか、そしてこのような認識が定着しているかどうかということである。そもそも、この制度が施行された背景は、利用者に対して説明責任を果たすことを自治体に徹底させることにあることから、利用者である市民の理解が不可欠であろうと考えられるのである。

注

- 1 BV制度については主に以下の文献を参考にしている。稲沢克祐「英国ベストバリュー施策と行政評価制度」『PHP政策研究レポート』Vol.4 No.56、3～14頁；稲沢克祐「英国ブレア政権の自治体改革－ベストバリュー施策の動向」『都市問題研究』第54巻第4号、73頁～85頁；清水涼子「英国自治体におけるベストバリュー業績計画監査」『JICPAジャーナル』No.556、29～37頁；CLAIR REPORT「英国におけるベストバリュー－From CCT to Best Value」(財)自治体国際化協会 No.206 (2000年)、柴 健次「政府会計における改革の論点」『會計』160巻第14号 114～113頁。また、BV制度が施行されるまでの簡単な経緯については以下のとおりである。

(BV制度が施行されるまでの経緯)

1997年5月	ブレア政権が発足し、BV政策が提出される。
1998年4月	37のパイロット自治体によるBVの試行が始まる。
1998年7月	政府の政策書「Modern Local Government : In Touch with the People」が公表される。
1999年7月	「地方自治法」を制定する。
2000年3月	各自治体よりBV計画が作成される。
2000年4月	BV制度が開始される。
2000年6月	外部監査人によるBV計画の監査が行われる。

- 2 Department of the Environment, Transport and the Regions (DETR), *White Paper Modern Local Government : In Touch with the People*, Chapter 7 Improving local services through best value, para. 7. 2, July 1998.
- 3 Local Government Act 1999, Part I section 3.
- 4 DETR, *op. cit.*
- 5 業績指標とは、現状のサービス水準に関する評価やレビュー後の改善目標値の設定、さらには外部監査の際の基準となる指標をいう。業績指標には政府が決めたBVPI (Best Value Performance Indicator) と監査委員会が決めたACPI (Audit Commission Performance Indicator)、各自治体が独自に設定するものの3種類がある。
- 6 Office of the Deputy Prime Minister, *White Paper Strong Local Leadership - Quality Public Services*, December 2001.
- 7 Audit Commission, “*A New Framework of Financial Reporting and Accountability in Local Government*”, July 2001, para. 25.
- 8 DETR Circular 10/99, para. 54.
- 9 Audit Commission, “*Statement of Responsibilities of Local Councils and Their Auditors*”, para. 46.
- 10 Audit Commission, *Code of Audit Practice*, March 2000.
- 11 *Ibid.* このモデルは監査委員会が想定する「統合的な監査」を反映するものである。統合的な監査とは、ある1つの監査要点について実施される手続が別の監査要点で実施される手続についても影響を及ぼすという監査のモデルである。そして、各々の監査人の責務に関連づけて実施される監査手続の中心となるのはリスク評価に基づく監査計画である。それは被監査団体に適用するリスク評

価とコーポレート・ガバナンスの体制についての全般的な評価にも影響する。

12 *Ibid.*, para. 73-74.

13 国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会は本年6月に中位の保証水準の伝達方法についての報告書を公表している。International Auditing and Assurance Standards Board, “*The Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High*”, June 2002.

14 Audit Commission, *Code of Audit Practice*, *op. cit.*, para.78.

15 BVPPの監査報告書の書式については2001年度のPortsmouth City Councilの監査証明の実例を参考にしている。