

業績情報とその信頼性の付与について

その他のタイトル	Credibility of SEA Reporting
著者	清水 涼子
雑誌名	現代社会と会計
巻	3
ページ	1-10
発行年	2009-03-01
URL	http://hdl.handle.net/10112/00027504

業績情報とその信頼性の付与について

清水涼子

0. はじめに

我が国において、一般に「財務報告」という文言から連想されるものは財務諸表である。確かに財務諸表は「財務報告」の中心をなす。しかし、財務報告が単に数値や財務情報以外のものを含むという考えは海外では一般的である。アメリカではこのような考え方は米国会計基準審議会（以下、「FASB」）や政府会計基準審議会（以下、「GASB」）が創設される以前から持たれていた。FASBが1973年に創設されるまでに、すでに財政状態や事業業績のみならず、事業に関する情報等の非財務情報が国民への説明責任を十分に遂行するに当たって必要な要素であることが認識されていた。

その後、アメリカの州および地方政府の会計基準設定主体であるGASBは1994年に概念書第2号「サービスの努力と成果に関する報告」を公表し、サービスの努力と成果に関する報告（以下、「SEA情報」）が外部公表一般目的財務報告の必須の部分であることを明記した。アメリカの州・地方政府において、すでに財務諸表は第三者の監査対象となっているが、業績情報どのように報告され、またそれに対する信頼性はどのように付与されているのだろうか。本稿ではこの疑問への回答を探りながら、業績情報及びその信頼性の付与に係る課題を抽出したい。

1. 業績情報の必要性

（1）営利組織と非営利組織との違い

非営利組織における業績情報の必要性を営利組織と比較すれば以下のようなだろう。政府および非営利組織の目標は主として非貨幣的なものであるから、損益計算書等から導かれる収益力のような指標は業績評価に当たっては限定的な意味しか有しない。より有用な指標は、国防能力、貧困の削減、研究の振興等非営利組織の目標に関連するものといえる。これらの目標は貨幣的価値で測れるものばかりではなく、定性的なものも多い。また、目標は多様であり、認識されたとしても測定するのが困難なこともある。さらに1つの組織に有用な業績指標が他の組織にとって意味のない場合もある。それでもそれぞれの組織の業績は測定されな

ればならないのである。政府および非政府組織の財務諸表の目的はその目標を達成する上での資源の管理の有効性を評価することである以上、業績指標は設定された目標に関連して数値化されなければならない。

業績情報はこのように非営利組織で非常に重要な役割を果たす。そこで、業績情報は、以下のようにGASB概念書上で重要な要素として扱われている。

GASB概念書第1号は、財務報告の「目的」について、以下の3点を挙げている。

- a. 公的説明責任の履行義務を政府が果たすことを支援し、その説明責任の履行状況を利用者が査定するのを可能にすること
- b. 政府機関における当該年度の活動成果を利用者が評価するのを支援すること
- c. 政府機関における提供可能なサービスの水準及び支払期限の到来した債務の支払能力を利用者が査定するのを支援すること

ところで、政府の説明責任は、以下のレベル5から1までの順に展開されていく。

- ・レベル1：政策の説明責任－どの政策を採用し、放棄するかを選択
- ・レベル2：プログラム説明責任－目標の確立と達成（アウトカムと有効性）
- ・レベル3：業績に対する説明責任－効率的な事業（効率性、有効性）
- ・レベル4：プロセスの説明責任
- ・レベル5：誠実性及び法令順守の説明責任

上述の「目的」のうちb.は、まさにレベル3の説明責任の遂行状況を示すことであり、それがSEA業績報告に関連する。

(2) 業績指標

GASBは、報告されるべきSEA情報における業績指標には以下の3つの要素があるとする。

- A サービス向上の努力に関する指標
- B サービスの成果に関する指標
- C サービス向上の努力と成果との関係を表す指標

これらは、インプット、アウトプット、アウトカム及びそれら相互の関係に焦点を当てるものである。

A サービス向上の努力に関する指標：サービスのために投じられる財務的・非財務的資源の量。サービス向上の努力に関する指標は、財務的・非財務的資源を、一般人口、サービス人口、道路の長さといった他の情報と比較する指標も含む。

(1) 財務的指標：道路維持補修コストや道路単位当たり維持補修コスト等、プログラム、活動、サービスに係る費用情報。

(2) 非財務的指標：サービス提供に用いられるが、人員や固定資産といった財務的な

性質をもたない資源に係る情報。

a 人数 たとえば、サービス提供に従事する常勤換算の職員数や勤務時間等。これらは、資源投入に係る賃金、手当、生活費の差異の影響を受けず、時系列的や他の組織との横断的な比較を可能にする。

b 固定資産等 サービス提供に用いられる車両数のような機器の数、その他の固定資産（道路の長さ、公園の広さ等）。

B サービスの成果に関する指標：成果の指標は、資源を用いて何が提供されたか、何が達成されたかを報告する。これらの2つのタイプの指標は、アウトプットとアウトカムである。アウトプットとは、提供されたサービスの量を測定するものであり、アウトカムとはサービス提供に伴う効果を測定するものである。

(1) アウトプット

a 提供されたサービスの量 これらの指標は提供されたサービスの物理的な量を測定する。たとえば、補修された道路の長さ等である。

b 質的な基準を満たしたサービスの量

(2) アウトカム指標

C サービス向上の努力と成果との関係を表す指標

(1) 効率性指標：サービスの産出（アウトプット）とサービスの努力との関係を測定

(2) アウトカム指標：サービスの産出（アウトプット）とサービスの成果との関係を測定

（3）業績情報の内容は何か

GASBは1994年の概念書第2号の公表後、精力的に研究と実態調査を進めた。SEA情報に係る研究の一環として、それらの利用と業績指標について5000の州及び地方政府の調査を1996年に実施した。GASBによると900の回答者の過半数が何らかのSEA情報における業績指標を開発し、約半数の自治体は何らかの意思決定にこれらを使用していると答えた。しかしアウトプットやアウトカム指標を使用しているのは1/3に過ぎなかった。

2002年には、1996年調査のフォローアップ報告書が公表された。それによればSEA情報における業績指標の利用は拡大しているが、以前としてアウトカム指標よりもインプット、アウトプット指標が多いという結果が示された。

2003年には、これらの調査研究を踏まえた特別報告「業績報告：有効なコミュニケーションのための規準案」が公表され、以下のような業績報告の16の規準（criteria）が提示された。

表1 業績報告のための16の規準

規 準	カテゴリー
①報告書の目的及び範囲	外部報告における業績情報
②組織の主な目標・目的の記述	
③目標・目的設定過程における市民、議会、職員等の関与	
④報告の対象	
⑤成果と課題の分析	
⑥主な指標の説明	
⑦信頼度の高い情報	↓
⑧目的と関連がある指標	報告すべき業績情報
⑨使用された資源と効率性	
⑩市民及び顧客の見解	
⑪業績評価のための比較情報	
⑫成果に影響を与える要因	
⑬情報の集約と分析	
⑭首尾一貫性	↓
⑮見やすい、理解できる情報	業績情報の伝達
⑯定期的且つ適時の報告	↓

提案された規準は、州及び地方政府の予算、経営及び報告のために使用されている業績指標の研究、市民グループとの議論、GASBのSEA情報タスクフォースから得られた情報、SEA情報の作成者との議論、他の種類の組織や国における異なるタイプの規準の研究に基づいて作成された。

16の規準は、図に示すように、3つの広いカテゴリーに分けられる。これらの規準は、論理的な展開に従って記載されており、重要性の順序にはなっていない。特別報告では、各規準について、その目的、規準の内容、含めることの根拠、規準の適用方法、最近のSEA情報の事例を記載している。事例は、32の州及び都市（28はアメリカ、4つは他の国）に及ぶ。

この特別報告は、信頼性のあるSEA情報のための基礎を提供するものであるとされた。

ところが、その後2008年11月に公表された概念書第5号（第2号の修正版）では、大きく方向性が転換された。州及び地方政府のサービスの目標・目的を決めること、サービス成果を示す特定の非財務指標を策定すること、サービス成果のための基準を設定することは、GASBの範囲を超えているとしてこれらに関する基準設定を放棄したのである。第5号では、それらはその責任が課されている主体（地方自治体）によって決定されるべきであるとしている。

この変更の理由は、GASBは結論の背景で以下のように述べている。第1には、概念書は審議会の将来の意思決定のための基礎を提供するためのものであるのにも関わらず、この部分がSEA情報に関する将来のGASBの行動を予言していると見なされうるため、不適切と考えられたこと。第2に、その部分は、概念書が公表された以降の経験や調査等の結果、すでに時代

に合わなくなっていると考えられること。但しこの背景としては、GASBへの反対勢力の存在が大きいことを原因として指摘するものもある¹⁾。

以上のようにGASBはSEA情報に係る基準設定を断念し、代わりにGASBガイドライン公開草案「SEA情報の自主的な報告に関するガイドライン案」（以下、「ガイドライン案」）を公表した。ガイドライン案は、有用と考えられるSEA情報の重要な構成要素とSEA情報として報告するのに適切な質的特徴を提案している。これらは、2003年の特別報告「業績報告：有効なコミュニケーションのための規準案」を考慮して作成されたものである。

以上のように、SEA情報に係る基準設定を断念によって「業績情報」の内容、すなわち何を報告すべきかについては統一が断念されたといえる。

2. 業績監査の担い手

業績監査を含む諸技術の発展と説明責任の展開について、GASBは以下のように触れている。

目標管理、業績予算、事業調査、準拠性と業績監査、業績評価、原価計算、財務分析、市民調査といった技術は業績測定を強化し、サービスの質と有効性を改善させるツールを提供した。反対にこれらの方法は、意思決定に資する情報や説明責任の強化に寄与した。たとえば、経営者は事業を計画し、支持し、評価し、修正し、業績を改善するために目標、目的、成果の測定を用いるようになった。また、業績監査は、従来の監査の範囲を超え、サービスの経済性、効率性及び有効性を評価するものとなった。予算の専門家は、必要な資源の分析の一貫としてエージェンシー、省庁、プログラムやサービスの成果についての情報を集め用いる方法を開発した。市民調査の利用の拡大は、どのように市民がエージェンシー、省庁、プログラムや政府のサービスの成果を受け止めているかについての理解を改善することになった。

（GASB概念書第2号改正草案para.31から抜粋。下線は筆者が付した）

ここでSEA情報と業績監査の関係が初めて言及されている。業績監査を含む様々な技術は経営者が業績をフィードバックにより改善することに資する一方、説明責任の強化に資するというのである。アメリカでは公監査に関しては、GAOが公的部門全てに適用可能な監査基準を定め、連邦レベルで監査を実施している。自治体レベルでは、単一監査法に基づく監査が行われているが、その一環としての内部統制監査も外部監査人が実施する。他方、業績情報については監査官或いは監査官室が密接な関わりを有していると推察できる。

1) 「米国州・地方政府の業績報告ガイドラインをめぐる問題」（兵庫県立大学大学院経営学研究科大峠理沙著 国際公会計学会第11回全国大会報告）

「米国の州政府・地方団体における行政評価と結果志向行政」²⁾によれば、以下のように自治体の監査官或いは監査室が業績情報に大きな役割を果たしていることを示す記述が見られる。

(フェニックス市の例)

市監査局はそれまで各部局にて個別に行われていた行政評価を再構築し、同報告書に沿った具体的な施策を構築しはじめた。

- ・ 監査局の職員が各部局の課長と協議し、それまでに行われていた行政評価の再検討。
- ・ 比較しうる他の都市と連携を図り、どのような種類の指標・ベンチマークが行政評価に使用されているかを検討。
- ・ 他に有効な指標はないかどうか学識経験者を含めた検討会の設置。
- ・ 各部局の課長との協議を通して監査室が再構築した指標を各課長に説明し、各課長の意見を取り入れながら再度指標の検討を行う。また行政評価を担保するための各データの取得について、その蓄積方法を討議。

行政評価を総括する部署として監査室が一義的に責任を負うこととなったが、同市が行政評価を本格的に運用するにあたり、市条例の設定等、法による強制は行わなかった。このことについて、監査官Wingenroth氏は「トップダウンで行政評価を各職員に強制するのではなく、大工が家屋建築においてメジャーを使用して測量するのと同じように、我々市職員は、行政のプロとして行政評価を行政運営の当然の指標として使用することになっている。

(ルイジアナ州の例)

一度制定された行政評価指標が実際の運用後にどのような影響を与えるか、さらにそれが実効性を保持し続けているかという事後監査を行うこととなったのが、州議会監査官室であり、同室でも財政法令遵守監査課、行政評価監査課が担当している。……両課においては、行政評価が行われる上で策定された目的や指標がその戦略計画、使命を実現するものとなっているかどうか、さらにデータ収集が適正に行われているかといった運用面においても評価を行うこととなった。

しかし、本レポートは、行政のプロとしての監査官等が地方自治体の業績評価に大きな役割を果たしていることを述べているものの、報告される「業績情報」そのものの適正性について監査を実施しているかどうかについては触れていない。

2) (財)自治体国際化協会 CLAIR REPORT Number 261 (Jun 10, 2005)

3. 業績情報にはどの程度信頼性が付与されているのか

以下では、GASBのガイドライン案では業績情報への信頼性の付与がどのように取り扱われているのかについて見てみる。

GASBは、SEA情報の備えるべき質的特徴として、目的適合性、理解可能性、比較可能性、適時性、首尾一貫性及び信頼性の6つを挙げている。

信頼性はこの質的特徴の6つ目に記載されており、内容は「有効なSEA情報は、検証可能な、偏りのない、範囲が包括的であり、且つ信頼性のある表示がされている情報を報告しなければならない。」（下線は筆者が付した）とされている。

まず、「検証可能」とは、SEA情報における業績指標は、同じ方法によって独立した評価者が評価したならば同じ結果になるように、かなりの程度信頼性を提供するように個別に検証可能なものでなければならないという意味である。SEA情報は、十分管理され検証可能なデータを作成するシステムから導きだされなければならない。信頼性は、指標値そのものの検証や、指標によって報告される情報を得るために用いられる手続きの検証のための選択したテストによって得られるのである。

次に「偏りが無い」であるが、例えばSEA情報の作成者が、良い結果を過剰に示したり悪い結果を薄めて示したりするために、業績情報を恣意的に修正していないことを意味する。

「範囲が包括的」である業績情報とは、指標の表示が完全であるということである。この概念は、主要な成果を信頼性を持って表示するのに必要な重要なデータが省略されていないこと、或いは誤解を招く情報が含まれていないこと等を意味する。但し、重要性或いは合理的な費用の範囲内であることが前提である。

SEA情報とそれが測定しようとした成果の間に関連があれば、指標は、実際に起こったことの「信頼性ある表示」となりうる。SEA情報がより複雑になるにつれて、信頼性のある表示はより評価しづらくなり、信頼性と目的適合性のバランスはさらに難しくなる。

SEA情報の複雑さと情報源の制約のゆえに、目的適合的な指標を追及すれば、正確性が劣る場合もある。そのような状況では、報告される情報は単なる見積にすぎないこともある。もしSEA情報が見積に基づく情報を用いるならば、それが見積であることについて適切に説明されなければならないとガイドライン案はいう。もし情報がレビューの結果ゆえに信頼性について限界があれば、そのような状態は利用者に報告されなければならないのである。

ガイドライン案では、信頼性の付与について3段階の例が示されている。

ケースA 何もしない

ケースB 監査以外のチェックがされる

ケースC 監査がされる

以下、それぞれのケースにおける記載例を見てみよう。

【ケースA】 何もしない例

自主報告による業績情報の信頼性

このSEA情報は、政府によって作成された形式と基準に従って、州のエージェンシーや構成機関によって自主的に報告されたものを基礎に作成されている。信頼性ある業績情報を得て報告するための合理的な努力はなされたが、SEA情報の内容は究極的には各エージェンシー等の責任である。政府は、エージェンシーによって報告された資金供与や法定財源も含め、報告される支出や業績データについて検証したり、照合したりはしていない。報告された業績情報はいずれも監査はされていない。提供された情報は、特に断りがない以上、各エージェンシーが報告し提出したものである。報告された業績情報の信頼性は、限られた財源のためにSEA情報の課題として残っている。

【ケースB】 監査以外のチェックがなされる例

報告書の作成とレビュー

市は、各部局、他市、市民から提供されたデータの正確性及び信頼性をチェックした。市は、報告された情報を、予算、財務監査及び業績監査の結果並びに各部局から得られた他の報告及び文書と比較することによりチェックした。市は、9-1-1コンピューターテープや水質テストサンプルのような基礎資料の監査は実施していない。市は、これらの改善についてコメントと提案を求めて各部局にドラフトレポートを提供し、接触をした。

【ケースC】 監査がなされる例

SEA情報の監査

市はすべての政府の機能及び主要プログラムが一定期間にレビューされるように選択して監査を実施している。各部局はランダム或いはローテーションにより抽出されている。20×7年には、9つの部局のうち3つが選択され監査が実施された。

部局	20×7年度の監査対象	部局	20×7年度の監査対象
警察		総務	
消防/危機管理	○	建築検査	
公共工事		企画	○
下水道処理		評価	
公園及びレクリエーション	○		

これら3つの部局について、SEA情報は独立監査プロセスを通じて再検証されている。

GASBは監査が必要とも必要でないとも言っていない。ただ、どのような信頼性が付与されているのかについて利用者に説明すべきとしている。また、有用性を増すためにも業績監査等

を通じて追加的な情報を収集することが望ましいとも述べている。

実際には、監査官が監査を実施する場合もあることが各自治体の年次報告書等で知り得る。この場合の「監査」は、どのような監査基準に従ってなされた監査なのであろうか。「監査」の主体には制限はないのであろうか。

例えば、オレゴン州グレシャム市の年次報告書には「市監査人（City Auditor）が政府監査基準（GAGAS）に準拠して（業績）監査を実施した」との記載がある³⁾。以下の章では、GAGASを構成するGAOの業績監査基準について検討する。

4. 業績監査の基準はどのようなものか

一般に認められた政府監査基準（以下、「GAGAS」）とは、GAOの制定した公監査基準である。この中のGAOの定義によれば、業績監査とは、特定の規定、指標或いは定義された事業の慣習のように、記述された規準について、十分かつ適切な証拠の評価を基礎に、保証あるいは結論を提供する業務である。業績監査は、ガバナンスや監督に責任を有する経営者やその他の者はプログラムの業績や事業を改善し、コストを削減し、是正措置を監督し推進する責任を有する当事者達による意思決定を促進し、公的説明責任に対して貢献をする。

一方、GAGASに準拠せずに報告される情報は業績監査ではなく、監査組織によって提供される非監査サービスとしており、監査基準に準拠しているかどうかによって監査サービスと非監査サービスを明確に区分している。なお、この文書の中で「プログラム」という用語は、政府主体、組織、プログラム、活動及び機能を含むとしているが、内部統制監査も業績監査の一類型であるとしている。前述のように国から補助金を受ける地方自治体は単一法監査法の対象であり、財務諸表監査と同時に補助金受領に係る内部統制監査を受けなければならない。この場合の内部統制監査は業績監査基準に準拠して行われることになる。

5. 我が国の地方自治体の業績情報

以上の検討により、アメリカ地方自治体の業績情報の現状は、以下のように記述できる。

- a. 業績報告の内容は統一されていない。
- b. 信頼性の付与の仕方は多様である。
- c. 監査を行う場合の基準はすでに策定済みである。

外部公表用一般財務報告の内容に何が含まれるべきかということ同様、それらの内容にどの

3) Memorandum (September 11,2006)

程度の信頼性を付与するかについては、その時代の市民のニーズに合わせて変遷していくものであろう。当然、社会によって様々である。

我が国の地方公共団体においては、伝統的な官庁会計に併行して、発生主義による財務諸表を作ることが一つの課題となっている。作成された財務諸表を有効に活用していくためには、業績情報は不可欠になってくる。たとえば、サービス1単位当たりコストを如何に削減していくかという効率化の努力は市民に対して十分に説明をしていかなければならない。我が国においても先進的な自治体は複式簿記による新公会計制度を導入し、平成18年度辺りから財務諸表から公表しているが、次の課題はこれらをどのように活用するかということである。マネジメントサイクルの改善のために、自治体全体の財務諸表をさらにブレイクダウンし、局別や事業別といった財務諸表についても説明責任を果たそうという動きもある。

このような動きの中で、「1. (1) 営利組織と非営利組織との違い」で述べたように、公的部門の業績情報の重要性を鑑みれば、これらの信頼性の付与が一つの重要な課題となるであろう。アメリカの地方自治体における「監査官」や「監査官室」に直接該当する我が国の自治体の組織は見当たらないが、今後はこのような業績情報を監査する部局を創設するのか、或いは既存の組織の分掌に加えることも考えられる。

但し、現時点では従来の官庁会計による歳入歳出決算書についても独立第三者の財務諸表監査は実施されていない。ましてや業績情報に対する信頼性の付与についての社会的ニーズは未熟であり、また業績情報を対象とした監査技術も未発達である。

今後の我が国における業績情報及びそれに対する信頼性付与の必要性がどのように認識されていくのか予想する上で、アメリカにおける先進的な試みを注視していきたい。

〔参考文献〕

GASB 概念書第1号「財務報告の目的」

GASB 概念書第2号、第5号「サービスの努力と成果に関する報告」及び公開募集

GASB ガイドライン公開草案「SEA 業績情報の自主的な報告に関するガイドライン案」

GAO 政府監査基準

「米国州・地方政府の業績報告ガイドラインをめぐる問題」(兵庫県立大学大学院経営学研究科大峠理沙著 国際公会計学会第11回全国大会報告)

「米国の州政府・地方団体における行政評価と結果志向行政」(財)自治体国際化協会 CLAIR REPORT Number 261 (Jun 10, 2005)