

関西学院大学審査博士学位申請論文

(題目) 英国地方自治体におけるマネジメントとガ
バナンスの機能強化を企図した内部監査の設計
ーわが国地方自治体における内部監査の設計へ向
けた提言ー

指導教員：石原俊彦教授

2014年6月

経営戦略研究科博士課程後期課程

D8951 井上直樹

目 次

第1章 わが国地方自治体における内部監査の現状と課題	1
1 わが国地方自治体へ内部監査を導入する意義	1
2 内部監査の定義	3
2-1 学説による定義	4
2-1-1 内部監査の主体	4
2-1-2 内部監査の対象	6
2-1-3 内部監査報告と保証機能	7
2-2 IIA による内部監査の定義	7
3 監査委員監査制度	12
3-1 監査委員監査制度の変遷	13
3-1-1 監査委員監査の起源	13
3-1-2 監査委員の設置	14
3-1-3 地方自治法の制定と改正	15
3-2 監査委員監査制度の現状	16
3-2-1 監査委員と監査委員事務局	16
3-2-2 監査委員監査の種類	18
3-2-3 監査報告	20
4 わが国地方自治体における内部監査の課題	21
4-1 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	21
4-2 第29次地方制度調査会	22
4-3 地方行財政検討会議	23
4-4 地方公共団体の監査制度に関する研究会	24
4-5 わが国地方自治体における内部監査の課題	24
5 英国地方自治体における内部監査を研究する意義	25
(注)	27
第2章 英国地方自治体における内部監査の保証機能 ―内部監査報告による考察― ..	32
1 英国地方自治体における内部監査報告の検討意義	32
2 英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワーク	33

2-1	内部監査を実施する法的根拠	33
2-2	会計監査規則の変遷.....	34
2-2-1	1974 年会計監査規則	34
2-2-2	1996 年会計監査規則	34
2-2-3	2003 年会計監査規則	35
2-2-4	2006 年会計監査規則	36
2-2-5	2011 年会計監査規則	37
2-3	制度的フレームワークの現状と特徴.....	38
3	内部監査の保証機能	40
3-1	内部監査報告の種類と保証内容.....	40
3-2	英国地方自治体における年次内部監査報告書の実証分析	42
3-2-1	年次内部監査報告書の記載事項	42
3-2-2	実証分析の概要.....	43
3-2-3	実証分析の結果.....	43
3-2-4	ノーサンバーランドにおける年次内部監査報告書の分析.....	48
3-2-5	サウスエンド・オン・シーにおける年次内部監査報告書の分析	51
3-2-6	ウィルトシャーにおける年次内部監査報告書の分析	54
3-2-7	年次内部監査報告書による保証の提供	55
4	英国地方自治体における内部監査の保証機能から得られる示唆	58
(注)	60
第3章 英国地方自治体の組織ガバナンスにおける内部監査の役割 ―監視委員会の現状と課題を踏まえて―		63
1	組織ガバナンスにおける内部監査の役割を考察する意義	63
2	監視委員会の役割.....	64
2-1	監視委員会の目的	64
2-2	監視委員会の主な機能.....	65
2-2-1	内部監査.....	65
2-2-2	外部監査と検査.....	66
2-2-3	統制戦略.....	68
2-2-4	財務諸表.....	68

2-3 監視委員会の構造とマネジメント.....	69
3 組織ガバナンスにおける内部監査の役割	70
3-1 内部監査部門と監視委員会の関係	71
3-2 業績指標	74
4 監視委員会のベスト・プラクティス	75
5 2011 年監視委員会調査の分析.....	78
5-1 2011 年監視委員会調査の概要.....	78
5-2 委員会の構成	79
5-3 課題の抽出.....	80
5-4 監視委員会の有効性.....	80
5-5 改善への制約	81
6 英国地方自治体における監視委員会から得られる示唆.....	82
(注)	86
第4章 英国地方自治体における内部監査責任者の役割.....	88
1 内部監査責任者の役割と内部監査人の資質.....	88
2 『意見書』が示す内部監査責任者のあり方.....	89
2-1 『意見書』が作成された背景	89
2-2 『意見書』の構成	90
2-3 内部監査責任者の役割.....	91
2-3-1 『意見書』の第1原則	91
2-3-2 『意見書』の第2原則	94
2-4 内部監査責任者の必要条件	99
2-4-1 『意見書』の第3原則	99
2-4-2 『意見書』の第4原則	102
2-4-3 『意見書』の第5原則	106
3 内部監査人の資質と人材育成.....	108
3-1 内部監査人に要求されるスキル.....	109
3-2 職位に応じたコンピテンシーの設定.....	111
3-3 内部監査責任者に期待される役割と効果	113
4 わが国自治体監査委員事務局長と内部監査責任者の比較分析	114

4-1	都道府県・政令指定都市の監査委員事務局長	114
4-2	中核市・特例市の監査委員事務局長.....	117
4-3	一般市の監査委員事務局長	119
4-4	町村の監査委員事務局長	119
4-5	英国地方自治体における内部監査責任者からの示唆.....	120
(注)	123
第5章	VFM を企図したマネジメント機能強化と内部監査の役割	125
1	VFM の実践によるマネジメント機能強化と内部監査の役割	125
2	地方自治体の VFM 監査における内部監査人が果たす役割の意義	127
2-1	VFM の定義	127
2-2	VFM 監査の定義	128
2-3	VFM 監査を実施する意義と内部監査人の役割	129
3	英国公共部門における内部管理業務の VFM 監査	130
3-1	監査機関の共同プロジェクトの背景.....	130
3-2	業績指標の設定.....	131
3-3	監査機関の共同プロジェクトの結果.....	134
3-4	設定された業績指標の意義.....	135
4	英国地方自治体における VFM 監査からの示唆.....	140
4-1	行政評価と VFM 監査の関係.....	140
4-2	内部管理の VFM 監査に焦点を当てる意義	141
(注)	143
第6章	英国地方自治体における共同監査 ―内部監査の共同化事例による考察―	146
1	サービスの共同化を考察する意義.....	146
2	英国地方自治体におけるサービスの共同化.....	147
2-1	サービスの共同化が実施された背景.....	147
2-2	サービスの共同化の分類と特徴.....	148
2-3	サービスの共同化の効果と課題.....	149
3	「サービスの共同化マップ」による内部監査の共同化事例.....	153
3-1	「サービスの共同化マップ」の概要.....	153
3-2	英国地方自治体における内部監査の共同化事例の特徴	155

4 英国地方自治体における内部監査の共同化実態調査	160
4-1 サウスエンド・オン・シー	160
4-2 デボン監査パートナーシップ	161
4-3 LGSS	163
4-4 ベリタウ	164
4-5 調査事例の比較分析	165
5 英国地方自治体における内部監査の共同化による示唆	167
(注)	169
第7章 英国における公共部門内部監査基準と地方自治体適用注釈	171
1 英国地方自治体における内部監査基準を考察する意義	171
2 英国地方自治体における内部監査基準の変遷	172
2-1 『公共部門における内部監査実務基準』	172
2-1-1 『内部監査人のためのガイダンス』	172
2-1-2 『英国地方自治体における内部監査の実務規範』	173
2-2 英国公共部門における内部監査基準の概要と課題	173
3 IASAB による PSIAS の策定	175
3-1 策定に至る背景とプロセス	175
3-2 PSIAS の特徴	176
3-3 PSIAS のフレームワークと今後の進展	179
4 LGAN の概要	180
4-1 LGAN の特徴	180
4-1-1 2006 年実務規範の引用	180
4-1-2 PSIAS との関係	181
4-1-3 会計監査規則上の適切な内部監査慣行	182
4-2 2006 年実務規範との主な相違点	182
4-2-1 内部監査基本規程の作成	182
4-2-2 ガバナンスについての規定	183
5 わが国地方自治体における内部監査基準の課題と PSIAS による示唆	184
5-1 わが国地方自治体における内部監査基準の課題	184
5-2 PSIAS および LGAN による示唆	186

第8章 わが国地方自治体における内部監査の整備と運用に向けた理論的・実務的考察 ―	
内部監査フレームの構築―	190
1 わが国地方自治体において内部監査を設計する必要性.....	190
2 内部監査機能を担う組織の設置	192
3 内部統制システムの評価と保証	192
4 実効性の高い内部監査の実施.....	194
5 地方自治体内部監査基準の策定	196
6 本論文の総括.....	197
(注)	199
参考文献.....	200

第1章 わが国地方自治体における内部監査の現状と課題

1 わが国地方自治体へ内部監査を導入する意義

近年、わが国地方自治体¹における監査のあり方に対する関心が高まっている。内閣総理大臣の諮問によって地方制度の重要事項を審議する地方制度調査会において、1953（昭和28）年の第1次答申以降、地方自治体の監査制度は何度も議論をされてきた。図表1-1のとおり、2009（平成21）年度以降、同調査会に加え、政府の会議等で地方自治体の監査に関連する審議が行われてきたことに自治体監査制度への関心の高さが表れている。その背景には、2013（平成25）年度末で200兆円を超えると見込まれる地方の長期債務残高合計²など、地方自治体の厳しい財政状況とあわせて、あとを絶たない地方自治体における不適正経理の発覚という事実がある。多くの地方自治体が厳しい財政状況であるがゆえに、資産の保全を図り、行政サービスの有効性および効率性を向上させてほしいと願う住民の思いに反し、財務報告の信頼性を損なわせ、事業活動に関わる法令等を遵守しない不適正経理という行為は許されてはならない。

図表1-1 地方自治体の監査に関する政府の主な会議等（2009（平成21）年以降）

会議等	報告書等公表日	報告書等
総務省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	2009（平成21）年3月	『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～』
内閣府第29次地方制度調査会	2009（平成21）年6月	『今後の基礎自治体及び監査・議会制度の在り方に関する答申について』
総務省地方公共団体における事務の共同処理の改革に関する研究会	2009（平成21）年12月	『地方公共団体における事務の共同処理の改革に関する研究会報告書』
総務省地方行政検討会議	2011（平成23）年1月	『地方自治法改正についての考え方（平成22年）』
総務省地方公共団体の監査制度に関する研究会	2013（平成25）年4月	『地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書』
内閣府第30次地方制度調査会	2013（平成25）年6月	『大都市制度の改革及び基礎自治体の行政サービス提供体制に関する答申』
総務省地方公共団体における内部統制の整備・運用に関する検討会	2014（平成26）年4月	『地方公共団体における内部統制制度の導入に関する報告書』

出典：筆者作成。

地方自治体における不適正経理の現状と監査の体制、方法などについて、2010（平成22）年12月、会計検査院は会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書として『都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生

の背景及び再発防止策について』を公表した。同報告書には2008（平成20）年から2010（平成22）年にわたり、47 都道府県および18政令指定都市（2009（平成21）年度末現在）を対象として、農林水産省および国土交通省所管の国庫補助事業に係る事務費などの経理について会計検査院が会計実地検査を行った結果が公表されている。すべての団体において不適正経理により需用費などが支払われ、その合計額は52億8,898万余円（国庫補助金相当額25億9,520万余円）³であった。

これらの不適正経理は、納入事業者との共謀による架空取引や別年度に納入されるべき物品を現年度に納入されたようにみせる検収日の改ざんなどによって発生した。同報告書において「契約事務と検収事務を行う部署が同一であるなど会計事務手続において相互けん制が機能していなかったことが不適正な経理処理の事態の要因と考えられる⁴」と報告され、不適正経理の一因として監査委員監査の実施体制があげられた。同報告書が契機となり、2009（平成21）年6 月に参議院決算委員会が行った「平成19年度決算審査措置要求決議」の4項目には「地方自治体における国庫補助金等の経理等の適正化について」が含まれることとなり、国会において地方自治体における監査の実効性が審議される事態となった⁵。

会計検査院は、2003（平成15）年度から2008（平成20）年度までにおける監査委員監査の実施体制などについて、すべての都道府県および政令指定都市に検査を実施した。その結果、ほぼすべての団体で監査の専門研修が実施され、すべての団体において監査計画の立案や監査基準に基づく監査が実施されていた⁶が、断続的に不適正経理が発生⁷している現状を鑑みると、それら研修や監査の実効性に疑問を呈せざるを得ない。2009（平成21）年度以降、会計検査院から地方自治体において預け金や水増し請求などの組織的な不適正経理は報告されていない⁸。この事実が自治体における内部統制の構築や監査実務上の業務改善が推進された結果であるとしても、地方自治法改正による自治体監査制度改革はいまだ検討段階にあり、同法によって規定されている監査委員監査の実施体制に変化はない。

現状の監査委員監査には、地方自治体の組織マネジメント（組織目標を達成するために、組織管理者が従事する行為）⁹という視点では内部監査機能が、外部からの経営監視（ガバナンス）¹⁰への貢献という視点では外部監査機能が求められている。しかし、内部監査と外部監査とは、それぞれ監査主体や監査の目的が異なるため、ある監査主体が単独で内部監査機能と外部監査機能の両方をあわせもつことは監査理論上、考えられない。後述する第29次地方制度調査会の答申では、監査委員の独立性と専門性を向上させることで監査委

員監査に外部監査¹¹としての機能が期待されているが、監査委員は、首長の所轄の下に設置される執行機関であること（地方自治法第138条の3第1項）、議会の同意によって首長から選任されること（地方自治法第196条第1項）、監査委員事務局などの職員は首長部局からの出向者であり、実質的には首長部局内部の職員であることなどを斟酌すれば、監査委員監査は外部監査ではなく、内部監査として位置づけるのが妥当である。

本論文では、監査委員監査は内部監査であると位置づけ、地方自治体における内部監査機能に焦点を当て、現状の監査委員監査とは異なる、新たな内部監査への提言に向けた考察を行う。不適正経理などの地方自治体における不祥事を抑制し、住民の信頼を得るためには、内部統制やその評価を担う内部監査機能の不備は、わが国地方自治体において改善すべき喫緊の課題である。近年、政府の会議等において、学識経験者、国会議員、自治体関係者、公認会計士や自治体監査の実務家などから、監査委員監査の制度面および運用面について、多くの課題が指摘された。これらの会議等では、課題解決のために必要な制度改正が議論されており、こうした議論を参照することは、わが国自治体の内部監査に関する課題の整理および解決に有用である。これらを解決するための有用な例として、英国地方自治体の内部監査制度があげられる。内部監査制度や実務が導入された背景の違いに留意しつつ、英国からの示唆を基に、わが国地方自治体において、マネジメントとガバナンスの機能強化を企図した内部監査の設計へ向けた提言を行うことが本論文の目的である。

2 内部監査の定義

監査委員監査の課題を明らかにするためには、内部監査の概念整理が必要である。内部監査を定義している学説のうち、たとえば、ブリンク（Brink, Z. V.）は「内部監査は、幅広い会計専門職のうち特別な分野として出現し、監査の実施にあたり基本的な監査技術や手法が使用される。公認会計士と内部監査人が使用する監査技術の多くが共通しているため、監査業務や基本的な目的にはほとんど相違がない、と多くの場合、誤って認識されている。内部監査の範囲は、ほかの監査よりも非常に幅広く、会計とは幾分離れた多くの問題についても大抵、含まれる。内部監査人は、監査客体である法人に属しているため、ほかの監査人よりも法人の運営に一層大きな利害関係があり、当然ながら利益極大化を企図して法人運営を支えることにより深い関心をもっている¹²」と説明している。友杉芳正教授は「内部監査は、経営内部の人間による経営者のための会計、業務、経営の監査であり、経営目的のために経営管理の諸手段が有効に機能しているか否かを探り、経営効果性の達成に寄

与するためのものである¹³⁾と定義している。また、可児島俊雄教授は「内部監査人は、つねに企業の会計や財務のみならず、経営管理業務活動のいかなる面にもわたって、独立の評定活動を旨としなければならない。したがって経営管理の全般的立場から、会計・財務および業務諸管理の健全性・妥当性および合理性の評定が重要となるのである¹⁴⁾」と企業における内部監査人の役割を示している。

財務諸表監査の理論は大きく監査主体論、監査実施論、監査報告論に識別できる¹⁵⁾。企業会計審議会が公表している監査基準は、財務諸表監査実務の礎であるが、財務諸表監査の定義を含めた「目的」、監査の主体について規定された「一般基準」、「実施基準」、および、「報告基準」から構成されており、監査理論の区分に応じて区分されていることがわかる。この点については、内部監査についても同様である。国際的なフレームワークとして認知されているIIA（Institute of Internal Auditors：内部監査人協会）の「専門職的实施の国際フレームワーク（International Professional Practice Framework：IPPF）」のうち、「拘束的な性格を持つガイダンス」は、「内部監査の定義」、「倫理綱要」、および、「内部監査の専門職的实施の国際基準」から構成されている。このうち「内部監査の専門職的实施の国際基準」は、内部監査人について規定された「人的基準」、および、監査の実施と報告について規定された「実施基準」から構成されている。つまり、内部監査は、「主体」、実施の「対象」、「報告」、および、報告によって導出される「保証機能」といった要素から構成される一連の行為であり、あわせてその行為の「定義」を考察することで、内部監査の概念フレームワークを整理することが可能となる。なお、IIAによる「専門職的实施の国際フレームワーク」の対象は、民間、公共など特定の部門に限定されていない。また、英国では2013（平成25）年4月1日から、「専門職的实施の国際フレームワーク」を基にしたPSIAS（Public Sector Internal Audit Standards:公共部門内部監査基準）をすべての公共部門の内部監査に適用している。つまり、部門は限定されていないが、主に民間部門で発達してきた「専門職的实施の国際フレームワーク」に含まれるIIAの内部監査の定義について、その変遷を考察することは地方自治体にとっても有用である。

2-1 学説による定義

2-1-1 内部監査の主体

監査は大きくは内部監査と外部監査とに区別されるが、内部監査に焦点を当てる場合、両者の境界について検討する必要がある。両者の境界となる基準として、企業の内部の人

間が担当するか、あるいは外部の人間が担当するかによって判断する主体または組織的条件による場合と、経営者のために有用な情報を提供するか、あるいは株主に有用な情報を提供するかによって判断する目的または機能的条件による場合とが指摘されている¹⁶。

この指摘によれば、監査の主体基準（だれが監査をするのか）および目的基準（何のために監査をするのか）によって、図表1-2のとおり監査が分類される。

内部監査を定義する際、主体基準のみが着目され、経営内部者が監査主体であれば内部監査と判断されることがある。しかし、一方の基準によって内部監査か外部監査かを判断することには限界があるため、そこで両基準によって判断し、これらの両基準を充足するものだけが内部監査¹⁷である、と考えるべきである。

図表1-2 主体基準と目的基準による監査の分類

主体・組織 \ 目的・機能	経営内部者の目的のため	経営外部者の目的のため
経営内部者が担当	A (例えば内部監査人監査)	B (例えば監査役監査)
経営外部者が担当	C (例えば委託内部監査)	D (例えば会計士監査)

出典：友杉芳正『内部監査の論理—妥当性監査の視点から』中央経済社、1992年、17頁。

つまり、経営内部者である内部監査人が、「経営内部者の目的のため」に実施する監査が内部監査である。両基準によると、「組織内部者の目的のため」に経営外部者への委託による内部監査（内部監査の外部化監査）、「経営外部者の目的のため」に経営内部者である監査役¹⁸による監査（外部監査の内部監査化）は、広義の内部監査ではあるが、狭義の内部監査は、「組織内部者が組織内部者である経営者のため」に実施する監査に限定される¹⁹。一方、外部監査は、経営外部者である公認会計士などが、「経営外部者の目的のため」に実施する監査である。企業が、監査法人または公認会計士との契約によって、投資者のために実施する金融商品取引法監査、債権者のために実施する会社法監査などが外部監査に該当する。

この監査の主体基準および目的基準による監査主体の考察は、民間企業を想定しているが、考察の際に使用する基準が主体および目的の2つのみであれば、公共部門への適用可能性が否定されるものではない。わが国地方自治体の場合、経営外部者である弁護士、公認会計士などと契約する包括外部監査は、経営外部者である住民のために実施する監査で

ある。一方、経営内部者が経営内部者の目的のために実施する監査とは、監査委員および監査委員事務局による監査が該当する。当該監査が内部監査であるのか否かを判断する場合、主体基準に加え、目的基準によって「誰のために、何のために監査をするのか」といった監査の目的を斟酌し、必要がある。本論文においては、第6章および第8章で英国地方自治体における共同監査を考察する際には、考察の対象を「組織内部者の目的のため」に経営外部者への委託による内部監査（内部監査の外部化監査）にまで拡大する。それ以外の場合は、狭義の内部監査、すなわち「組織内部者が組織内部者である経営者のため」に実施する監査が内部監査であるという立場で論考を行う。

2-1-2 内部監査の対象

内部監査は、実務上は広く業務一般を対象とする監査とみなされ、いわゆる業務監査と同義と捉えられる場合もある。内部監査は何を監査の主題とするべきなのであろうか。

内部監査機能は、間接的管理機能であって、そのほかの管理統制手段や制度に対する二重管理機能に求められる²⁰。つまり、内部監査は、執行に属するライン組織（各事業部門）で行われる業務が経営者の方針・法令などに準拠し、適切に、かつ効率的に行われているかどうかを、執行に属するスタッフ組織として内部監査部門が評価し、その結果を経営者に提供することを目的としている²¹。内部監査部門が評価する対象は以下のとおりである²²。

- ① 業務が法令などに準拠して行われていること
- ② 経営者の定めた基本方針や社内規則・規定が遵守されていること
- ③ 会社の目的にとって有効な業務が効率的に行われていること
- ④ 社内で作成された会計情報・その他の業務情報が正確であること
- ⑤ 会社の財産が適切に保全されていること
- ⑥ 法律で要求されている各種報告を含め、情報開示や情報発信が適切に行われていること

内部統制の目的は、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、資産の保全、法令等の遵守の4つがあげられている²³が、上記の内部監査が評価を実施する内容は、内部統制の目的と一致する。すなわち、①・②・⑥は法令等の遵守、③は業務の有効性及び効率性、④・⑤は財務報告の信頼性、⑤は資産の保全に該当する。内部統制とは、これらの4つの目的の実現に関して、それが達成できない可能性（リスク）を合理的な水準までに統制する（引き下げる）ために設定された一連の手続等である²⁴が、この内部統制の評価を担っ

ているのが内部監査である。

内部監査は統制手段を統制するという意味では二重統制だが、計数的・計算的統制とは異質な経営統制用具の内部監査は、第1次統制としての直接統制、第2次統制としての計数的・計算的統制があると考えれば、まさに第3次統制という把握も可能である²⁵。その場合であっても、内部監査は、経営者が整備・運用責任を有する内部統制の6つの基本要素のうち、組織におけるほかの管理統制手段に対する独立的評価として、モニタリングを担うことで、二重管理機能を果たす。したがって、内部監査は、第1次統制である内部統制の整備および運用状況の妥当性および有効性を主題とする監査であると考えられる。

2-1-3 内部監査報告と保証機能

前述の定義で確認したとおり、内部監査は、監査客体のリスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセスの妥当性および有効性を検証、評価および保証する機能を担う。内部監査報告は保証の提供手段となるが、保証機能を提供するために、内部監査にはどのような要件が求められるのであろうか。

内部監査は、監査報告によって権限委譲による責任の解除を果たすものと位置づけられる²⁶。経営者と従業員との関係では、大規模組織ではすべての業務を自らが管理、執行することができないため、経営者は従業員へ業務権限の委譲を図る。権限委譲にともない、業務執行の質について生じる潜在的な利害の対立を図るため、内部監査人は独立的な立場で内部統制のモニタリングを行う。その際、認識した監査の主題について評価を行い、評価の結果を監査報告書として経営者へ報告することによって、内部監査が受託責任の解除を担うことになる。

監査機能は、利害関係のない独立した第三者の立場から、受託責任あるいは権限委譲による責任の解除を果たすために、経営の諸活動、諸記録、システム、統制手段の検証、評価、意見表明を行い、経営を社会的公正に合致したあるべき姿へと導く²⁷。したがって、組織内部者が監査主体である内部監査については、精神的独立性とあわせて、外観的独立性が厳しく求められなければならない。

2-2 IIAによる内部監査の定義

IIA²⁸は、内部監査の専門職としての確立、内部監査の理論・実務に関する内部監査担当者間の研究ならびに情報交換、内部監査関連論文・資料の配布を中心として1941(昭和16)

年11月に設立され、内部監査について世界的に指導的役割を担っている内部監査の職業専門団体である。2012（平成24）年末現在で、109の国と地域に代表機関があり、190の国と地域から約180,000名の会員で構成されている²⁹。

IIAの重要な役割の一つは、内部監査の国際基準を策定し、内部監査とは何かという定義や目的を明らかにすることである³⁰。IIAは、1978（昭和53）年に最初の内部監査基準を策定しているが、それ以前は「内部監査人の責任についての意見書（Statement of Responsibilities of Internal Auditors）」のなかで内部監査を定義していた³¹。「内部監査人の責任についての意見書」は、内部監査概念の変化を反映して、5度にわたって改訂されている³²。以下において、IIAによる内部監査の定義を時系列で整理し、現在に至る変遷を考察することは、内部監査概念を理解するうえで有用である。

IIAが最初に発行したガイダンスである「1947年内部監査人の責任についての意見書」では、内部監査を資料1-1のとおり定義している。

資料1-1 「1947年内部監査人の責任についての意見書」における内部監査の定義

内部監査とは経営管理者に対する保護的および建設的サービスのために会計、財務およびその他の諸活動を検閲するところの経営組織内における独立的評価活動である。それは他の管理形態の効果を測定し、また評価することによって機能する管理の一形態である。それは元来会計および財務的事項を取り扱うものであるが、また当然業務上の諸問題をも取り扱ってよい。

出典：IIA, *A Vision for the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing*, 1999, p. 53. 青木茂男『現代の内部監査＜全訂版＞』中央経済社、1981年9月、17頁。

この定義には以下の3つの特徴が存在する。第一に、内部監査は、「経営管理者に対する保護的および建設的サービス」とされている点である。内部監査の目的は時代とともに変遷するが、当初は経営管理者のため、つまりマネジメント目的のみで監査を実施していたことがわかる。第二に、内部監査機能が、「他の管理形態の効果を測定し、また評価」を行う「経営組織内における独立的評価活動」とされている点である。内部監査が、組織内において独立性を保持しつつ、他の統制活動を評価する二重管理機能を果たすという点は、現在まで一貫して示されている。第三に、内部監査の範囲が、会計および財務を中心としている点である。「元来会計および財務的事項を取り扱うもの」であるが、「業務上の諸問題をも取り扱ってよい」という表現からも明らかなように、業務監査は付随的なものと考えられていたのである。

1957（昭和32）年の改訂では、資料1-2のとおり、「内部監査とは経営管理者への奉仕の基礎」と示され、内部監査の目的がより明確に規定された。内部監査の範囲については、「それは元来会計および財務的事項を取り扱うものであるが、また当然業務上の諸問題をも取り扱ってよい」という説明が削除され、業務監査が会計および財務の監査と同等に扱われるようになったと考えられる。

資料1-2 「1957年内部監査人の責任についての意見書」における内部監査の定義

内部監査とは経営管理者への奉仕の基礎として、会計、財務およびその他の諸業務を検閲するための経営組織内における独立的評価活動である。それはその他の諸管理の有効性を測定しかつ評価することによって機能する一つの経営管理である。

出典：Brink, Z. V., *Internal Auditing*, 2nd ed., Ronald Press, 1958, p. 431.青木茂男『現代の内部監査＜全訂版＞』中央経済社、1981年9月、20頁。

1971（昭和46）年の改訂では、資料1-3のとおり、「会計および財務」という文言がなくなり、内部監査の範囲が「諸業務活動」と規定された。このことは、会計監査は会計処理業務の監査として理解され、業務監査の一部を構成し、業務監査の中に包括的に統合されることになると思われる³³。

資料1-3 「1971年内部監査人の責任についての意見書」における内部監査の定義

内部監査とは経営管理者への奉仕のために、諸業務活動を検閲をなすための経営組織体内の独立的評価活動である。それはその他の諸管理の有効性を測定し評価することによって機能する一つの経営管理である。

出典：Ridley, J., *Cutting Edge Internal Auditing*, John Wiley & Sons, 2008, p. 20.青木茂男『現代の内部監査＜全訂版＞』中央経済社、1981年9月、24-25頁。

ここまでにおける主な内部監査の定義の変化は、内部監査の範囲が、会計や財務が中心であったものが、それ以外のすべての業務に拡大されたことであった。しかし、内部監査が、経営者のための、経営組織体内における独立的評価という機能を担うことに変わりはなかった。

1970年代に入り、IIAの本部がある米国では、ウォーターゲート事件など、政府と企業が関係した収賄、違法な支払などが多発した³⁴。このような状況に対応するため、IIAは、内部監査の目的や考え方だけを規定した従来の「内部監査人の責任についての意見書」とは別に、資料1-4のとおり、1978（昭和53）年に最初の内部監査基準である「内部監査の職

業の実施基準（Standards for the Professional Practice of Internal Auditing）」を策定し、公表した。

資料1-4 「1978年内部監査の職業的実務基準」における内部監査の定義

内部監査は組織体への奉仕として、組織活動をレビューし、評価するために組織内に確立された独立評価機能である。内部監査の目的は組織体のメンバーの責任を効果的に解除するようにメンバーを支援することである。この目的のために、内部監査はレビューされた諸活動に関する分析、評価、勧告、情報をメンバーに提供する。

内部監査が支援する組織体内の構成員は、経営管理者と取締役会メンバーとからなる。内部監査人は、これらの双方に対して、組織体の内部統制システムの妥当性や有効性、および執行部門に課せられた責任遂行上の成果の検討、評価を提供する責任を負う。

出典：Brink, Z. V. and H. Witt, *Modern Internal Auditing : Appraising Operations and Controls*, 4th ed., Wiley, 1982, p. 844. 松井隆幸『内部監査機能—管理の観点からのアプローチ』同文館出版、2007年2月、17-18頁。

同基準には内部監査の定義が規定されており、次の3つの特徴が存在する。第一に、内部監査機能が、経営管理者から組織体に対する独立的評価活動へと変更されている点である。同基準では、組織体の構成員は、経営管理者と取締役会メンバーと規定されていることから、経営管理者に対する従来のマネジメント目的の内部監査機能に加え、取締役会や監査委員会などに対するガバナンスを目的とした内部監査機能が追加されたと考えられる。第二に、内部監査の目的が、組織体メンバーの責任解除への支援であると明示された点である。経営管理者から権限の委譲を受けた組織体のメンバーは、マネジメントを目的とした内部監査の独立的評価によって、委譲された権限についての説明責任を果たしたことが証明されるのである。第三に、組織体の内部統制システムの妥当性や有効性の評価が内部監査人の責任であると明示された点である。内部監査人は、経営管理者から内部統制システムの評価について委譲され、マネジメントを担う経営管理者とガバナンスを担う取締役会や監視委員会などの両方に対して、適切な内部統制の評価を実施することで説明責任を果たさなければならない。

これまで「内部監査人の責任に関する意見書」では、経営管理者に対するマネジメント目的の内部監査機能が強調されてきた。それに加えて、同基準では、①組織体のメンバーに対して、②委譲された権限についての説明責任を解除し、③取締役会メンバーに対しても内部統制システムの妥当性および有効性、ならびに委譲された責任に関する業績の評価

について報告を行うなど、内部監査機能が大きく拡充され、ガバナンス目的の内部監査機能が付加されたと考えられる。

1978（昭和53）年に最初の内部監査基準が策定されたのち、現在における内部監査の定義は、1999（平成11）年に公表された「専門職的实施の国際フレームワーク」のなかで、資料1-5のとおり定義されている。

資料1-5 IIAによる内部監査の定義

内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的なアシュアランスおよびコンサルティング活動である。内部監査は、組織体の目標の達成に役立つことにある。このためにリスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセスの有効性の評価、改善を、内部監査の専門職として規律ある姿勢で体系的な手法をもって行う。

出典：IIA, *Definition of Internal Auditing*, 1999, <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, accessed 29 April 2014. 一般社団法人日本内部監査協会『専門職的实施の国際フレームワーク』2011年1月、24頁。

この定義の特徴は、以下の3点である。第一に、内部監査が従来からもっている独立的評価機能をアシュアランスとし、そこに組織運営に価値を付加し、改善のために実施されるコンサルティングの機能を追加した点である。第二に、内部監査の目的を組織目標の実現に役立つことであるとした点である。第三に、監査主体である内部監査人に内部監査の専門職として規律ある姿勢と体系的な手法を要求した点である。

図表1-3は、ここまで考察してきたIIAによる各内部監査の定義の変遷を、目的、範囲、機能ごとに整理したものである。変遷の過程において、IIAによる内部監査の定義は、経営管理者への奉仕というマネジメントへの貢献に組織体の目標達成というガバナンスへの貢献という目的が加わったことがわかる。そのことは、会計、財務に限定されていた内部監査の範囲が、業務、リスク・マネジメント、内部統制、および、ガバナンスへと拡大されたことから明らかである。

図表 1-3 IIA による内部監査の定義の主な変遷

	目的	範囲	機能
1947年内部監査人の責任についての意見書	経営管理者に対する保護的および建設的サービス	会計、財務およびその他の諸活動（業務は付随的）	経営組織内における独立的評価
1957年内部監査人の責任についての意見書	経営管理者への奉仕の基礎	会計、財務およびその他の諸活動（会計・財務と業務は同等）	経営組織内における独立的評価
1971年内部監査人の責任についての意見書	経営管理者への奉仕	諸業務活動（会計・財務は業務に包含）	経営組織内における独立的評価
1978年内部監査の職業的実務基準	<ul style="list-style-type: none"> ・組織体への奉仕 ・組織体メンバーの責任を効果的に解除 	<ul style="list-style-type: none"> ・内部統制システムの妥当性、有効性 ・執行部門に課せられた責任遂行上の成果 	組織内に確立された独立評価
1999年内部監査の定義	<ul style="list-style-type: none"> ・組織体の運営に関し価値を付加し、改善 ・組織体の目標達成 	リスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセスの有効性	<ul style="list-style-type: none"> ・アシュアランス（独立的評価） ・コンサルティング（改善）

出典：筆者作成。

IIAによる内部監査の定義を踏まえて、本論文において、内部監査は以下の4点を含む活動であると定義を行う。

- ① 内部監査の目的は、組織目標の実現に役立つことである
- ② 監査主体は、監査の専門職である
- ③ リスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセスの有効性を検証、評価および保証する
- ④ 組織目標の実現に向けて、経営管理者および経営管理者を監視する監視委員会のために監査結果を報告し、継続調査する

3 監査委員監査制度

わが国の地方自治法は、監査委員監査と外部監査契約に基づく監査³⁵（以下、「外部監査」という）という2つの監査制度を同じ法律によって規定している。このうち、内部監査機能との関連が強い監査委員監査について、課題を整理する前提として、その変遷と現状を確認する。

3-1 監査委員監査制度の変遷

3-1-1 監査委員監査の起源

地方自治法が施行される 1947（昭和 22）年以前において、現在における監査委員監査の前身となる制度が運用されていた。その歴史は、1899（明治 32）年に府県参事会による実地検査を認めた府県制³⁶、1911（明治 44）年に議会による市町村事務の一般的な書面検査・実地検査を認めた市制・町村制³⁷に遡る。当時は地方団体の事務に対する行財政両面にわたる強力な国家的監督の影響を受けて、これらの検査は十分にその機能を発揮していたとはいえず、第二次世界大戦中には、中央集権的な性格がより濃厚となり、市町村議会による書面検査を除いてこれらの規定は条文から削除された³⁸。

これらの検査主体は、地方自治体の執行機関ではなく、府県参事会や市町村議会などの議会であり、外部監査として実施されていた。現在の監査委員監査における監査主体である監査委員は、地方自治体の長が、議会の同意を得て、人格が高潔で、地方自治体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営について優れた識見を有する者（以下、「識見委員」という）および議員（以下、「議選委員」という）のうちから選任することになっている（地方自治法第 196 条第 1 項）。議選委員は議会から選出されるが、議員としての立場ではなく、行政委員という地方自治体における執行機関として、監査を実施するのである。すなわち、首長部局内部の執行機関として行われる現在とは異なり、外部の議会が主体となっている点に着目すると、これらの検査は、議会による地方自治体の執行機関に対する外部からの監督と理解されるべきであり、現在における監査委員監査の前身と捉えることは適切ではない³⁹。

一方、市町村においては、執行機関が自ら行う内部監査として、1943（昭和 18）年以前に調査課や考査課などの監査担当部課が設置され、服務考査、事務考査などを中心に監査が行われてきた⁴⁰。府県参事会や市町村議会による実地検査の廃止と同時に、1943（昭和 18）年に実施された市制の改正によって、京都、大阪、名古屋、横浜、広島、福岡、および、川崎の各市では、調査課または考査課の行う内部監査が特に法律上明文化された（市制第 75 条の 2）。各市に考査役 1 名を置き、それは市長が市会にはかって選任する有給の吏員で、任期は 4 年であった。考査役の権限は、市長の指揮監督を受け、市の経営に係る事業の管理、市の出納その他吏員の掌理に属する事業執行を考査し、監督官庁の命令があるときは、市長は考査役をしてその職務を行わせ、その結果を報告することになっていた（市制第 96 条の 2）。考査役は、例月出納検査および年 2 回の臨時出納検査（市制第 141

条)、出納に関する証書類の審査(市制第 142 条)を行うものとされていた。また、これら 7 都市以外の市にあっては、市長は議会にはかつてその有給吏員のなかから考査役の職務を担う者を定めることとされ、内部監査が制度的に義務づけられることになった⁴¹。市制の改正によって市長から移された考査役の権限から判断すれば、考査役を監査委員の起源と捉えることが適当である⁴²。

つまり、わが国地方自治体においては、地方自治法が制定される以前の 1943(昭和 18)年から 1946(昭和 21)年までの 4 年間、職員を監査主体とした内部監査が法定監査として実施され、それ以前から任意で内部監査が実施されていたことになる。この事実には 2 つの大きな意義がある。第一に、当時の時代背景から地方自治体に対する国の監督が強化されたことをすでに述べたが、内部監査が法定化されたという事実は、外部からの監視のみでは十分ではなく、地方自治体における内部監査の必要性が正式に認められたことを表している。第二に、法定化以前に任意の内部監査が実施されていたことから、その必要性の認識はもとより、一定水準の内部監査を実施できる素地および実務の蓄積が各地方自治体において認められていたことを表している。

一度法定化された内部監査が、地方自治法の制定によってその姿を変えていくことになるが、監査主体の独立性と専門性を中心に、以降の監査委員監査制度の変遷を考察する。

3-1-2 監査委員の設置

監査委員は、1946(昭和21)年の第一次地方制度改革により制定され、地方自治体の長の補助機関としてその指揮監督に服し、首長が議会の同意を得て、議員および学識経験者のなかから同数を選任することとされた。府県と京都、大阪、名古屋、横浜、および、神戸の各市には監査委員が必置とされ、その定数は4名、任期は2年とされた。その他の市および町村は条例によって監査委員が任意で設置され、その定数は2名とされた。

ここでは2つの点に留意が必要である。第一に、創設当初の監査委員監査は、首長部局の補助機関を監査主体とする内部監査として実施されていた点である。第一次地方制度改革のなかで、書面検査権の付与によって議会による首長等への監視が強化された一方、現在と同じ名称が使用されているが、考査役と同様に、当時の監査委員監査は内部監査であったことがわかる。第二に、監査委員の半数が議選委員、残りの半数が識見委員とされた点である。同じ補助機関であっても、考査役が職員である一方、職員ではない議員および学識経験者のなかから監査委員が選任されるようになったのである。

3-1-3 地方自治法の制定と改正

1947（昭和 22）年に地方自治法が制定され、監査委員は首長の補助機関ではなく、首長から独立した執行機関として規定された。同年 3 月 11 日に閣議決定された地方自治法案要綱には「監査委員制度について、監査委員は、地方公共団体の長の指揮監督外の職上独立した機関たる地位を明確にし、その補助機関を設置する等の規定を整備すること」と規定されている⁴³。

ここで重要な論点は、従来、考査役や補助機関としての監査委員が担ってきた内部監査機能が、なぜ地方自治法で規定されなかったという点である。その理由は定かにされていないが、内部監査機能と外部監査機能を区別し、それぞれを担うべき監査主体を分けることなく、1995（平成 9）年に包括外部監査制度が創設されるまで、地方自治体における監査はすべて監査委員が担うように制度設計がなされた。

地方自治法の制定以降、監査委員監査制度は、地方制度調査会で審議された。監査委員監査制度の主な変遷は、図表 1-4 のとおりであり、数度の地方自治法改正を経て現在に至っている。

図表 1-4 監査委員監査制度の主な変遷

実施時期	地方自治制度	監査委員監査制度
1943（昭和18）年	府県制、市制、および、町村制改正	<ul style="list-style-type: none"> ・市に考査役を定め、例月および臨時出納検査を実施 ・地方自治体による実地出納検査を廃止
1946（昭和21）年	府県制の一部改正	<ul style="list-style-type: none"> ・監査委員制度設置（定数4名、任期2年） ・府県知事が府県会の同意を得て、議員および学識経験者のなかから同数選任 ・監査委員の身分は府県職員（吏員）
	市制および町村制の一部改正	<ul style="list-style-type: none"> ・京都、大阪、名古屋、横浜、および、神戸の各市は監査委員を必置（定数4名、任期2年） ・その他の市および町村は条例で監査委員を任意設置（定数2名） ・市町村長が、市町村会の同意を得て、議員および学識経験者のなかから同数選任 ・監査委員の身分は市町村職員（吏員）
1947（昭和22）年	地方自治法の制定	<ul style="list-style-type: none"> ・都道府県は監査委員を必置（定数4名、任期2年） ・市は条例で監査委員を任意設置（定数2名、任期2年） ・市町村長が、市町村会の同意を得て、

		議員および学識経験者のなかから同数選任 ・首長が議会の同意を得て監査委員を選任 ・監査委員の身分は独立した執行機関
1948（昭和23）年	地方自治法の一部改正	・市は条例で監査委員の定数を4名に設定可能
1952（昭和27）年	地方自治法および同施行令の一部改正	・監査委員は、原則として非常勤、学識経験者は常勤とすることが可能 ・政令指定都市に限り、条例で監査委員の定数を4名に設定可能
1963（昭和38）年	地方自治法および同施行令の一部改正	・市町村も監査委員を必置（都道府県および政令指定都市は4名、その他市は3名または2名、町村は2名または1名） ・都道府県は監査委員事務局を必置 ・市は監査委員事務局を任意設置 ・町村は担当職員を必置
1991（平成3）年	地方自治法の一部改正	・監査委員のうち、元職員の就任制限 ・都道府県および人口25万人以上の市は監査委員の常勤化
2006（平成18）年	地方自治法の一部改正	・条例による監査委員の定数増加

出典：宮元義雄『地方自治体の監査委員監査（改訂版）―監査の着眼点と運営の指標―』学陽書房、1993年12月、225-228頁を一部修正。

地方自治法の改正によって、監査主体、監査実施、監査報告に関する制度拡充が行われ、監査委員の権限は強化されていった。留意すべきは、一連の監査委員制度の改正は、地方自治体における組織マネジメントの強化が主な目的ではなく、住民のためにガバナンス機能を強化する目的で実施されてきた点である。これは、監査委員監査が、納税者の立場に立って、住民に代わって独立した立場から監視するものであり⁴⁴、外部監査として監査委員の独立性および専門性の強化を企図した制度改正が行われてきたことを表している。

3-2 監査委員監査制度の現状

図表 1-4 のとおり、監査委員監査制度は、地方制度調査会の答申に基づき制度改正を繰り返してきた。近年では、図表 1-1 のとおり、地方自治体の監査に関する政府の主な会議等において制度改正の審議が行われている。これらの会議等の報告書を踏まえ、監査員監査制度の現状を整理する。

3-2-1 監査委員と監査委員事務局

現在の監査員監査制度において、監査主体である監査委員およびその補助機関である監

査委員事務局の独立性、専門性および人員の確保が適切に行われる仕組みが構築されているのであろうか。

地方自治法は、普通地方公共団体にその執行機関として普通地方公共団体の長の外、法律の定めるところにより、委員会又は委員を置く（地方自治法第 138 条の 4）として、行政委員会または行政委員について規定している。行政委員である監査委員は、地方自治体の中に設置される執行機関であるが、「独立して管理執行する権限を有し、その行使に対して長の指揮監督権は及ばない⁴⁵」ことになっている。また、監査委員事務局は、監査委員の補助機関であるため、監査委員と同様に首長部局からの独立性を有していると考えられる。

監査委員は、地方自治体の長が、議会の同意を得て、人格が高潔で、地方自治体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営について優れた識見を有する者（以下、「識見委員」という）および議員（以下、「議選委員」という）のうちから選任することになっている（地方自治法第 196 条第 1 項）。外部監査の監査主体である外部監査人には資格要件として、弁護士、公認会計士、税理士などの職業的専門家であることが要求されている（地方自治法第 252 条の 28 第 1 項）一方、監査委員の資格要件は、地方自治法上、外部監査人のように限定列挙されておらず、具体的に規定されていない。監査委員事務局の資格要件についても同様に規定されていない。

監査委員の定数は、都道府県・人口 25 万人以上の市においては 4 人であり、そのうち議選委員の数は 1 人もしくは 2 人である。その他の市・町村においては、監査委員の定数は 2 人であり、そのうち議選委員は 1 人とされている（地方自治法第 195 条第 2 項・第 196 条第 1 項）。識見委員のうち少なくとも 1 名以上を常勤としなければならず（地方自治法第 196 条第 5 項）、識見委員のうち 1 人が代表監査委員⁴⁶となり、監査委員事務局の指揮監督・監査体制の確立が企図されている。監査委員の定数を条例で増加させることが可能である（地方自治法第 196 条第 1 項）が、定数が限られている監査委員だけでは監査委員監査を実施することが困難であるため、多くの地方自治体には、監査委員を補佐する監査委員事務局が設置されている⁴⁷。監査委員事務局の設置状況は図表 1-5 のとおりである。

図表 1-5 監査委員事務局の設置状況（2007（平成 19）年 4 月現在）

	指定都市	中核市	特例市	その他市区	町村	合計
事務局設置団体数	17	35	44	692	335	1,170
事務局設置率	100.0%	100.0%	100.0%	97.6%	32.8%	62.4%
一団体あたり平均 定員数	25.3	10.3	7.7	3.4	0.6	2.8

出典：総務省地方公共団体における事務の共同処理に関する研究会第 2 回資料 4-3「監査委員事務局の共同設置について」2009 年 9 月、2 頁を一部修正。

都道府県は必置（地方自治法第 200 条第 1 項）であるが、市町村の場合、条例によって監査委員に事務局を設置することができる規定になっているため（同条第 2 項）、事務局が設置されていない中小規模の市・町村も存在する⁴⁸。このような中小規模の地方自治体においては監査委員の事務を補佐する職員が少なく⁴⁹、人員という組織的監査を実施するために必要な監査資源が不足している。これらの自治体などでは、事務局の共同設置（地方自治法第 257 条の 7 第 1 項）が有効と考えられているが、現在のところ、監査委員の共同設置を含め、監査事務を共同処理している事例は存在しない⁵⁰。

監査委員監査の監査主体である監査委員および監査委員事務局は、地方自治法によって独立性および人員の確保が適切に行われる仕組みが構築されている。しかし、職業的専門資格の有資格者であるなど、制度上、監査主体の要件が具体的に規定されておらず、必ずしも専門性が確保されているとはいえない状況である。

3-2-2 監査委員監査の種類

地方自治法に規定されている監査委員監査は、図表1-6のとおり、15種類もの多岐にわたる。各監査はどのような目的で実施され、相互に関係しているのであろうか。

図表1-6 監査委員監査の種類

監査等の種類		根拠法令	報告対象
監査	1 定期監査	法第199条第4項	議長および首長等
	2 随時監査	法第199条第5項	議長および首長等
	3 行政監査	法第199条第2項	議長および首長等
	4 財政援助団体等に対する監査	法第199条第7項	議長および首長等
	5 公金の収納又は支払事務に関する監査	法第235条の2第2項 地方公営企業法第27条の2第1項	議会および首長 議会、首長および企業管理者
	6 住民の直接請求に基づく監査	法第75条	請求人の代表者 議会および首長等
	議会の請求に基づく監査	法第98条第2項	議会
	7 請願の措置としての監査	法第125条に関して法第199条に基づき実施	議会および首長等
	首長の要求に基づく監査	法第199条第6項	議会および首長等
	8 住民監査請求に基づく監査	法第242条	請求人
検査	9 首長または企業管理者の請求に基づく職員の賠償責任に関する監査	法第243条の2第3項 地方公営企業法第34条	首長 企業管理者
	10 共同設置機関の監査	法第252条の11第4項	首長(他の関係普通公共団体の長)
	11 例月現金出納検査	法第235条の2第1項	議会および首長
審査	12 決算審査	法第233条第2項 地方公営企業法第30条第2項	首長
	13 基金の運用状況審査	法第241条第5項	首長
	14 健全化判断比率審査	健全化法第3条第1項	首長
	15 資金不足比率審査	健全化法第22条第1項	首長

出典：全国都市監査委員会『監査手帳—平成17年度改訂版—』2005年11月、13頁を一部修正。
注：「法」は地方自治法、「健全化法」は地方公共団体の財政の健全化に関する法律を表している。

監査委員監査は、以下のとおり3つに区分される⁵¹。

- ① 一般監査：定期監査、随時監査、行政監査
- ② 特別監査：住民の直接請求による監査、住民監査請求監査、議会の請求による監査、
長の要求による監査、職員の賠償責任に関する監査
- ③ その他の監査：例月出納検査、決算審査、公金の収納又は支払事務に関する監査
これらのうち、毎年度、定期的実施する監査として、決算審査、定期監査、例月出納
検査が地方自治法に規定されている⁵²。決算審査では、首長から審査に付された一般会計・
特別会計および地方公営企業会計の決算書および関係書類について、計数の正確性、予算

執行の適正性などを審査する（地方自治法第233条第2項、地方公営企業法第30条第2項）。定期監査では、地方自治体の財務に関する事務の執行および経営に係る事業の管理を監査の対象とし（地方自治法第199条第1項）、それらが適正かつ効率的に行われているかを毎会計年度少なくとも1回以上、期日を定めて監査をしなければならない（同条第4項）。定期監査は、多くの地方自治体で最も多くの監査日数を要する監査である。定期監査では、監査客体が実施した調達、契約などについて、実施の意思決定から支払に至る一連の財務会計行為を監査の主題としており、実質上、地方自治体における財務報告の信頼性を目的とした内部統制の評価であると考えられている。監査委員は、定期監査の結果によって、決算審査意見の合理的な基礎を形成していく。例月出納検査は、会計管理者および地方公営企業の管理者が取り扱う現金の出納事務が適正に行われているか毎月例日を定めて実施する検査である（地方自治法第235条の2第1項）。

これらの監査のほかに、必要があると認めるときは、地方自治体の事務の執行について監査をすることができるが（地方自治法第199条第2項）、これは行政監査と呼ばれている。決算審査、定期監査および例月出納検査の主たる目的が合規性（準拠性）の監査、行政監査がVFM（Value for Money：最少の経費による最大の効果）の監査を企図するものとされているが、財務監査を通じてVFMの監査、行政監査を通じて合規性の監査が執行されるケースも多い⁵³。制度上も監査委員は、一般監査を行うにあたり、最少の経費で最大の効果をあげ、組織および運営の合理化を努めているかといった点に特に留意するように規定されており（地方自治法第199条第3項）、それぞれの監査形態が、どの監査目的や監査要点と関連するものであるかという理論的な整理が、地方自治法上なされていないのである⁵⁴。

3-2-3 監査報告

監査委員は、監査の結果に関する報告を決定し、地方自治体の議会、首長などに提出・公表しなければならない（地方自治法第199条第9項）、監査の結果に基づいて必要があると認めるときは、当該地方自治体の組織および運営の合理化に資するため、報告に添えてその意見を提出することができる（同条第10項）。これらの報告や意見の決定は、どのようにして意思決定され、組織目標の達成に寄与しているのだろうか。

監査の結果に関する報告の決定または意見の決定は、監査委員の合議によるものと規定されている（同条第11項）。監査委員は他の行政委員会と異なり独任制の機関として構成されているが、監査の慎重な実施を期するとともに監査の社会的信頼を確保するために、

図表1-6のとおり、合議による意思決定方法が採用されている。「合議による」とは、監査委員の協議により全員の意見を一致させることであり、合議が整わない場合は「合議不調」という監査結果を公表することになる。地方自治法上は、監査委員が合議に向けて協議を行っていれば「合議不調」になったとしても何ら問題は発生しないが、どのような内容が協議されたか住民に公表されないという不利益が生じている。

監査委員から報告の提出があった場合、提出を受けた議会、首長などは当該監査の結果に基づき、または結果を参考として措置を講じたときは、その旨を監査委員に通知し、監査委員は、当該通知に係る事項を公表しなければならない（同条第12項）。なお、首長などが当該監査の結果に基づく措置を講じない場合は、監査委員に対する報告義務は生じない。

前述のとおり、内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加し、改善するために実施される。首長などが監査委員の監査結果の報告に基づく改善策を講じない場合、監査委員に対する報告義務はないため、監査委員が監査結果を報告し、公表後相当期間経過しても改善策が公表されなければ、首長などが改善策を講じていないことが結果的に明らかになるものである。これでは内部監査機能による積極的な勧告になっておらず、監査委員による現状の監査報告では組織目標の達成へ十分に寄与していないと考えられる。

4 わが国地方自治体における内部監査の課題

従来指摘されてきた監査委員監査の課題は、監査委員の独立性強化や適格性確保など、主に監査委員監査の外部監査化を企図したものであったことを本章第3節で整理した。近年における監査委員監査の課題については、内部監査と外部監査の目的や機能を整理した結果、組織マネジメントを強化するために内部監査機能を整備すべきといった指摘がみられる⁵⁵。以下において、各会議などの審議内容を確認し、わが国地方自治体における内部監査の課題を整理する。

4-1 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⁵⁶

同研究会は、内部統制による地方自治体の組織マネジメント改革を企図しているが、監査委員監査と内部統制はどのような関係にあり、どうすれば監査委員監査は組織マネジメントに貢献できるのか検討を行っている。

同研究会は、地方自治体における内部統制の整備・運用の現状について「組織の目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務の中に組み込まれ、組織の全ての者によって遂行されるプロセスであり、地方公共団体が一つの組織として継続的に運営されている以上、その業務の中に相当の内部統制がすでに存在している⁵⁷」と説明している。また、内部統制の目的については「リスクを事前に統制することを目的として、対象を洗い出し、リスク内容を影響度と頻度で分析し、リスクごとに、回避・低減・移転・受容等の統制内容の判断を行うことに特徴がある⁵⁸」ことを示し、「地方公共団体が行ってきた個別の統制について、内部統制の視点から再編・整理⁵⁹」することの必要性を示している。

内部統制の6つの基本要素のうち、内部監査は内部統制の整備・運用状況をモニタリングし、通常の業務から独立した視点で独立的評価を実施する。同研究会は、「監査委員は首長の指揮命令を受けず独立した立場であることから、行政監査を通じて外部監査に近い第三者的な立場による評価を行うことが求められる⁶⁰」と提言している。しかし、前述のとおり、行政監査は地方自治法によって毎年の実施が義務づけられておらず（法第199条第2項）、行政監査を含む監査委員監査によって、内部統制の妥当性・有効性の評価を実施している自治体の数は限定的であると考えられる⁶¹。

首長が内部統制を整備・運用し、監査委員監査が内部統制の基本要素であるモニタリングのうち独立的評価を担うように改革することで、監査委員は、よりリスクの高い箇所へ監査を実施することによって、地方自治体の組織マネジメントに貢献することが可能となる。そのため、地方自治体において、内部統制についての首長と監査委員の役割を体制として定着、普及させることが必要である。

4-2 第29次地方制度調査会⁶²

答申において「監査委員の独立性の強化や監査の透明性の確保等について、さらに必要な改善を図るべきである⁶³」と指摘されており、同調査会は、監査委員監査の外部監査化を企図しているとみることができる。一方、同調査会において内部監査機能の強化を図ろうとする議論があれば、その内容を確認することが重要である。

地方自治体における監査機能の一層の充実・強化を図るため、同調査会は、監査委員監査の課題を以下のとおり整理している⁶⁴。

- ① 監査委員の選任方法と構成
- ② 監査能力の向上と実施体制の強化

③ 監査の実効性・透明性の確保

「② 監査能力の向上と実施体制の強化」については、多様化、高度化する行政課題への対応を企図した監査委員の専門性に関する課題、監査委員事務局の共同設置を可能とする制度改正⁶⁵、首長部局からの出向者が大半を占める監査委員事務局の独立性および専門性に関する課題、優秀な監査委員事務局職員確保を目的とした代表監査委員による任命権の実質的行使などが指摘されている。「③ 監査の実効性・透明性の確保」については、現行の合議制ではなく多数決による監査結果の報告・意見の決定、措置を講じない場合においてもその旨を監査委員へ理由を添えて通知するという監査結果に対する地方自治体の長などの説明責任⁶⁶に関する課題が指摘されている。

4-3 地方行財政検討会議⁶⁷

同検討会議は、地方自治体における監査制度の課題を以下のとおり整理し⁶⁸、これらの課題を解決し、わが国地方自治体における監査制度を見直すために、現行の監査制度の廃止を含め、ゼロベースでの制度見直しを基本的な考え方として提示している⁶⁹。

- ① 監査委員監査および外部監査の対象・観点が明確に区分されていない。
- ② 監査委員および外部監査人の法的責任が明確に規定されていない。
- ③ 監査委員の独立性・専門性に限界がある。
- ④ 外部監査人の専門性・組織性に限界がある。
- ⑤ 地方自治体において監査を担う人材が十分に育成されていない。
- ⑥ 監査委員監査および外部監査の監査基準が作成されていない。

さらに同検討会議は、監査制度を具体的に見直すために、地方自治体の内部の主体が担う監査と外部の主体が担う監査を設け、それぞれの監査主体が担う監査の対象および観点は制度上も明確に区別される必要がある⁷⁰、という指針を示している。地方自治体のマネジメント強化という観点では、リスクを予防し、内部統制システムの整備を図ることが必要であるという前提に立ったうえで、現行制度そのものに内在している諸課題は制度の運用のみでは根本的な解決が困難である、という判断に基づいているのである。この指針は、監査委員の独立性強化など、監査委員監査の外部監査化を企図した第29次地方制度調査会の答申とは異なる見解を示しており、地方自治体における内部監査機能の必要性が認識され、同指針に反映されたものと考えられる。

4-4 地方公共団体の監査制度に関する研究会⁷¹

地方自治体監査制度改革の現状は、第 29 次地方制度調査会の答申や地方行財政検討会議の「たたき台」が示されたあと、具体的な制度についての議論の進展がなく、地方自治体の監査関係者からは今後の監査制度の見直しの方向性について不安視する声が聞こえている⁷²。そのような状況で開催された同研究会⁷³において、内部監査機能については何か新しい議論や改善策は提言されたのであろうか。

同研究会において、監査基準の作成主体および内容、ならびに内部統制の整備を法制化するといった新たな改善策が提言された。新たな改善策の提言に意義はあるが、自治体監査制度の具体的な形は、内部、外部といった監査主体ごとにまだ明らかにされず、制度改正にはさらに時間を要する。今後は、残された課題について国による検討を進めつつ、地方自治体⁷⁴や職業専門団体⁷⁵が主導する形で、監査制度改革の方策を実践していく必要があると考えられる。

4-5 わが国地方自治体における内部監査の課題

ここまでの考察および上記における政府の会議などによる指摘を踏まえ、以下の 4 点をわが国地方自治体における内部監査の課題としてあげることができる。

- ① 内部監査と外部監査の役割を区別し、それぞれを担うべき監査主体を整理することなく、監査委員が多くの種類の監査を担うように制度設計がなされている。現行の監査委員は執行機関であり、首長の補助機関として内部統制の評価を実施するなどマネジメント機能の強化を図る組織体制になっていない。
- ② 監査委員監査の結果は、監査委員が個々の監査における指摘事項を列挙する形式で首長および議会へ報告されている。個別監査業務の結果を基に総合的意見が表明され、内部統制システムについて合理的な保証が提供されていないため、内部統制システムの有効性がどのように評価されているのか不明である。
- ③ 監査委員として選任される要件に監査の職業的専門家であることが含まれていない。また、公共部門の特徴である VFM 監査や内部監査部門の VFM 向上を企図した内部監査の共同化が普及しておらず、実効性の高い監査が実施されていない。

- ④ すべての地方自治体へ統一的に適用される内部監査基準が策定されていない。監査委員監査の監査基準は、地方自治体の規模ごとに構成される監査委員の連合組織が作成した監査基準準則を参考として、各自治体によって個別に策定されている。

本論文では、これらの課題を解決するため、以下のとおり、英国地方自治体における内部監査に示唆を受けることを企図して、わが国地方自治体の内部監査の設計について検討する。

5 英国地方自治体における内部監査を研究する意義

わが国地方自治体が厳しい財政状況に直面し、そのなかでも住民に満足される行政サービスを提供し続けるためには、最少の経費で最大の効果を強く意識したマネジメント・システムの構築が不可欠である⁷⁶。決算統制や評価による統制において重要な機能を果たす監査には、マネジメントと関係をもつ内部監査、そして、ガバナンスと関係をもつ外部監査がある。内部監査と外部監査は、監査主体、監査実施、および、監査報告のそれぞれについて、果たすべき機能が異なるため、それぞれの監査の特徴を把握したうえで、わが国地方自治体における内部監査の課題解決を図らなければならない。たとえば、決算審査、例月出納検査、財政援助団体等監査などについては、財務報告の妥当性、財務数値の正確性という監査目的を斟酌すれば、客観性および独立性が不可欠であるため、組織外部者を監査主体とした外部監査によって実施されるべきであると考えられる。

わが国地方自治体において、その概念は十分に浸透していないが、地方自治体における組織マネジメント全般を意味するのが内部統制である⁷⁷。現状において、わが国地方自治体では内部統制が十分に整備・運用されていないため、まず首長部局においてその整備・運用を行ったあと、適切な内部監査を導入することによって、内部統制の独立した評価を行い、適切な組織マネジメントの実現を図ることが重要な課題と考えられる。

英国地方自治体における内部監査は、マネジメントとガバナンスの機能強化を企図して設計されている。自治体監査制度は、英国ではすでに確立されているといえるが、2010（平成22）年に誕生した連立政権による自治体関連予算削減の影響を受け、各自治体はPPP（Public Public Partnership）による内部監査の共同化の実施など、斬新的な改善努力を実施している。そのような現状も踏まえ、本論文では、英国地方自治体における内部監査制

度について、監査主体、監査実施、監査報告の観点から、制度とその運用を主に文献調査によって考察している。さらに、制度とその運用の実態を把握するため、CIPFA、内部監査部門長、大学教員など英国地方自治体の内部監査関係者に対して実施した3回の現地ヒアリング調査の結果を反映させている。本章で整理した監査委員監査制度およびその運用上の現状と課題を踏まえ、英国地方自治体における内部監査制度から得た示唆によって、わが国地方自治体における内部監査の設計へ向けた提言を企図した考察を進める。

(注)

¹ 地方公共団体は法令用語であり、地方自治体とほぼ同義である。本論文においては、一般呼称である地方自治体を使用する。

² 財務省が公表した平成 25（2013）年度末見込値である。財務省ホームページ <http://www.zaisei.mof.go.jp/pdf/3-4>（サブ）長期債務残高の推移.pdf（平成 25（2013）年 11 月 2 日）。

³ 2001（平成 13）年度から 2008（平成 20）年度の合計額である。会計検査院『都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について』2010 年 12 月、1 頁。

⁴ 会計実地検査を行った団体のうち、不適正経理の合計金額が 1,000 万円以上となった 17 県市について、サンプリングした 80 か所を検証した結果、職務の分担による相互けん制が機能しやすい会計事務手続は皆無であった。同上書、22 頁。

⁵ 監査制度について、監査委員の独立性の強化や監査能力の向上等監査機能の充実強化に向けて検討すべきである。参議院決算委員会「平成 19 年度決算審査措置要求決議」2009 年 6 月、2 頁。

⁶ 会計検査院、前掲書、68-102 頁。

⁷ 2001（平成 13）年度から 2008（平成 20）年度における不適正経理の内訳は、以下の①から⑥に分類されている。2001（平成 13）年度および 2002（平成 14）年度における「補助の対象外」を除き、毎年度、いずれかの対象団体で以下の不適正経理が行われていた。

65 都道府県市における不適正な経理処理等による需用費の支払の状況

	手法	内容	実施団体	支払額
①	預け金	納入されていない物品を納入されたとして支払いを行い、当該支払金を事業者に預け金として保有させ、後日、異なる物品を納入させる	28 府県市	9 億 5,830 万円
②	一括払	正規の経理処理を行わず事業者に物品を納入させ、後日、納入された物品とは異なる物品の請求書などを提出させる	31 都道県市	4 億 2,047 余円
③	差替え	支払額、事業者に虚偽の請求書などを提出させ、契約した物品とは異なる物品を納入させる	53 都道府県市	3 億 308 万円
④	翌年度納入	翌年度以降に納入された物品を現年度に支払う	63 都道府県市	7 億 4,724 万円
⑤	前年度納入	前年度以前に納入された物品を現年度に支払う	60 都道府県市	8,308 万円
⑥	補助の対象外	国庫補助外の物品や関係のない部署が使用する物品の購入代金などを支払う	24 県市	7,429 万円

出典：会計検査院『都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について』2010 年 12 月、10-19 頁。

⁸ 会計検査院の 2010（平成 22）年度から 2012（平成 24）年度における決算検査報告書を確認し、あわせて以下を参照した。清水雅典「国及び地方自治体における不適正経理と再発防止への取組—決算検査報告に見る不適正経理の歴史的変遷—」『立法と調査』第 342 号、2013 年 7 月、83 頁。

⁹ 鳥羽至英教授は、マネジメントを「企業の事業目的を達成するために、企業の組織階層それぞれに属する経営者・経営管理者・業務管理者が従事する行為（職務または業務の計画・調整・監視・是正措置、およびその連鎖）に与えられた総称である」と定義されている。鳥羽至英『内部統制の理論と制度—執行・監督・監査の視点から—』国元書房、2007 年 5 月、114 頁。本論文においては、この定義を基に、組織マネジメントを「組織

目標を達成するために、組織管理者が従事する行為（職務または業務の計画・調整・監視・是正措置、およびその連鎖）の総称」と定義することにする。

¹⁰ 鳥羽至英教授は、コーポレート・ガバナンスの概念の多様性について、「経営の仕組みのあり方」というハード面の議論と、ある特定の型のコーポレート・ガバナンスを前提として、その機能状況をいかにして高め、確保したらよいのか、というソフト面の議論があることを述べられている。同上書、80 頁。本論文では、単に「ガバナンス」と表記する場合、それは「外部からの経営監視」を示しており、「組織ガバナンス」と表記する場合、それは「経営の仕組みのあり方」を表すものとする。

¹¹ 監査委員監査には、決算審査や財政健全化判断比率審査など、外部監査として実施すべき内容の監査も含まれている。

¹² Brink, Z. V., *Internal Auditing*, 2nd ed., Ronald Press, 1958, p. 3.

¹³ 友杉芳正『内部監査の論理—妥当性監査の視点から』中央経済社、1992 年、15 頁。

¹⁴ 可児島俊雄『現代企業の監査』中央経済社、1990 年 5 月、98 頁。

¹⁵ 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998 年 3 月、1 頁。

¹⁶ 友杉芳正『内部監査の論理—妥当性監査の視点から』中央経済社、1992 年、15 頁。

¹⁷ 同上書、15 頁。

¹⁸ 監査役は、取締役（会計参与設置会社にあつては、取締役及び会計参与）の職務の執行を監査する（会社法第 381 条第 1 項）。経営内部者（会社の機関）である監査役は、取締役の職務執行を対象として、経営外部者（株主）のために監査を実施している。

¹⁹ 組織内部者の目的のため経営外部者への委託による内部監査は、経営外部者が委託契約の内容によって内部監査人と同等の地位を得る場合もあるため、狭義の内部監査と同様に捉えることも可能である。

²⁰ 可児島俊雄『現代企業の監査』中央経済社、1990 年 5 月、97 頁。

²¹ 鳥羽至英『財務諸表監査—理論と制度【基礎篇】』国元書房、2009 年 3 月、33 頁。

²² 同上書、33 頁。

²³ 総務省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—』2009 年 3 月、29 頁。なお、この報告書の内容は、企業会計審議会『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに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の設定について（意見書）』をもとに作成されている。

²⁴ 石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制—ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第 6 号、2010 年 12 月、3 頁。

²⁵ 可児島俊雄・友杉芳正・津田秀雄『経營業務監査』同文館出版、1988 年 7 月、17 頁。

²⁶ 経営の決定機能と執行機能とが明確に分離している場合、決定機能集団は執行集団に対して監督し、逆に執行機能集団は決定機能集団に対して報告しなければならない。この監督職能スタッフとしての立場から、報告責任の解除を果たすものとして、監査職能が位置づけられる。決定機能集団と執行機能集団との間には、株主と経営者との関係では委託・受託関係があり、経営者と従業員との関係では権限・被権限あるいは指令・被指令の関係がある。前掲書、16 頁。

²⁷ 同上書、16 頁。

²⁸ 一般社団法人日本内部監査協会のホームページを参照した。<http://www.iiajapan.com/iiia/iiia.html>（2012 年 12 月 9 日）

²⁹ IIA, *2012 Annual Report: Elevate*, July 2013, p.3 .

³⁰ IIA による内部監査の定義は、ソイヤー（Lawrence B. Sawyer）の学説の影響を強く受けている。ソイヤーは、1971（昭和 46）年に IIA の調査委員会委員長に就任し、「内部監査人の責任についての意見書」の改訂に関与した。Bailey, A. D., Jr., A. A. Gramling and S. Ramamoorti, eds., *Research Opportunities in Internal Auditing*, the Institute of Internal

Auditors Research Foundation, 2003, p. 6.

³¹ 同意見書は、内部監査基準が設定されるまで、内部監査人が達成すべき目標を示す文書として、内部監査人が意識する「基準」的役割を果たしてきた。松井隆幸「内部監査人協会『内部監査の専門職的实施の国際基準』の目的の変遷に関する一考察」『商経学叢』第56巻第1号、2009年7月、102頁。

³² 1957年、1971年、1976年、1981年および1990年に改訂されている。なお、1981年の改訂からは「内部監査の責任に関する意見書」と名称が変更されている。

³³ 松井隆幸『内部監査機能—管理の観点からのアプローチ—』同文館出版、2007年2月、17頁。

³⁴ このような状況に対処するため、1978年にはニューヨーク証券取引所が上場企業に対して、取締役会に社外取締役から構成される監視委員会（Audit Committee）を設けることを求め、SEC（U.S. Securities and Exchange Commission:米国証券取引委員会）も監視委員会の設置を支持し、企業の内部統制システム整備の要望を強くもつようになった。青木茂男『現代の内部監査＜全訂版＞』中央経済社、1981年9月、28頁。

³⁵ 外部監査制度は包括外部監査契約および個別外部監査契約から構成される（地方自治法第252の27）。包括外部監査は、都道府県、政令指定都市、および、中核市以上の市に義務づけられ、個別外部監査は条例で定めている地方自治体で実施される。なお、2009（平成21）年度からは地方公共団体の財政の健全化に関する法律に基づく個別外部監査も実施されている。

³⁶ 府県制第69条に規定されている。美濃部達吉『改正府県制郡制要義』信山社、2011年5月、176-179頁。

³⁷ 市制第45条、町村制第42条に規定されている。田村浩編『改正市町村制註釈』2011年1月、102-103頁。

³⁸ 池田昭義『監査制度 仕方・受け方の実務』学陽書房、2000年6月、6頁。

³⁹ 1943（昭和18）年に府県参事会と市町村会による実地検査は廃止され、同時期に市においては補助機関である考査役による内部監査が法定化された。議会による実地出納検査はその内容からして本来的には議決機関による長の監視活動の一環であり、監査委員の権限とは別次元の問題である。考査役は議会の出納検査の代替制度ではなく、長部局の内部考査の法制化であるとみるのが適切である。廣田達人「監査主体の法制史と課題」『月刊地方自治』第790号、2013年9月、6-7頁。

⁴⁰ 池田昭義、前掲書、7頁。

⁴¹ 市制第75条第2項および第4項。考査役は市長の監督に属する市の有給吏員であり、多くは従来の考査課長または調査課長の職にあった者が選任された。同上書、7頁。

⁴² 法律の形式上も「考査役」を「監査委員」と読み替える形式をとる条文も多い。廣田達人、前掲稿、5頁。

⁴³ 小西一正「監査委員と監査の内容」『地方自治体監査』（日本監査研究学会、地方自治体監査研究部会）第一法規、1991年6月、18頁。また、「地方自治法案要綱」の「第四 執行機関に関する事項」の15を国立国会図書館のホームページで確認した（<http://rml.vi.ndl.go.jp/politics/entry/bib00783.php>（2014年3月16日））。

⁴⁴ 同上書、18頁。

⁴⁵ 松本英昭『要説 地方自治法（第7次改訂版）』ぎょうせい、2011年11月、430頁。

⁴⁶ 代表監査委員は、監査委員に関する庶務、住民訴訟における自治体の代表（法第199条の3第2項）、事務局長、書記その他の職員の任免（法第200条第5項）などを行う。

⁴⁷ 都道府県の監査委員には事務局を設置しなければならない。事務局には事務局長、書記その他の職員を置かなければならないが、市町村の場合、事務局の設置は任意である。事務局を置かない場合、監査委員の事務を補助する書記その他の職員を置かなければならない（法第200条第1項から第4項）。

- ⁴⁸ 2010（平成 22）年度において、監査委員事務局を設置している地方自治体は 695 団体中、37.1%にあたる 258 団体であった。全国町村監査委員協議会『町村等監査委員に関する実態調査結果の概要（平成 22 年度）』2011 年 3 月、4-5 頁。
- ⁴⁹ 2010（平成 22）年度において、調査対象である 695 の町村のうち、監査委員を補助する職員の条例上の平均定数は 1.8 人である。調査対象団体の合計定数 1,352 人の 92.6%にあたる 1,252 人は専任ではなく、議会事務局などとの兼任職員である。全国町村監査委員協議会『町村等監査委員に関する実態調査結果の概要（平成 22 年度）』2011 年 3 月、4 頁。
- ⁵⁰ 地方公共団体における事務の共同処理に関する研究会『地方公共団体における事務の共同処理の改革に関する研究会報告書』2010 年 1 月 25 日、100 頁。
- ⁵¹ 松本英昭、前掲書、550-562 頁。
- ⁵² 地方自治法とは別に、監査委員が毎会計年度少なくとも 1 回以上期日を定めて実施する監査として、財政の健全性に関する比率の審査がある。市長から審査に付された健全化判断比率（実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費比率および将来負担比率）およびその算定の基礎となる事項を記載した書類を審査する（地方公共団体の財政の健全化に関する法律第 3 条第 1 項）。また、地方公営企業については、経営の健全性を判断する資金不足比率およびその算定の基礎となる事項を記載した書類について審査を行う（地方公共団体の財政の健全化に関する法律第 22 条第 1 項）。
- ⁵³ 石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制—ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第 6 号、2010 年 12 月、8 頁。
- ⁵⁴ 同上稿。
- ⁵⁵ 同上稿、2 頁。
- ⁵⁶ 総務省が 2007（平成 19）年 10 月に設置した同研究会の目的は、地方が国に代わり、自治の担い手として地域の課題に対応するため、地方自治体を取り巻くリスクに着目して組織マネジメントを抜本的に改革し、信頼される地方自治体を目指すための考え方を示すことである。15 回の研究会および 3 回の地方自治体実地調査を経て、2009（平成 21）年 3 月に『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～』を公表した。
- ⁵⁷ 同上書、22 頁。
- ⁵⁸ 同上書、25 頁。
- ⁵⁹ 同上書、23 頁。
- ⁶⁰ 同上書、45 頁。
- ⁶¹ たとえば、平成 24 年 7 月現在、内部統制に着目して監査委員による監査を行ったことがある政令指定都市は、当時 19 都市のうち、横浜市、静岡市、京都市、神戸市及び福岡市の 5 都市であった。広島市「内部統制に関する行政監査の結果」2012 年 9 月、2 頁。
- ⁶² 地方制度調査会は、内閣総理大臣の諮問に依りて、地方制度に関する重要事項を調査審議する内閣府の審議会である。第 29 次地方制度調査会は、2007（平成 19）年 7 月に諮問を受けたのち、4 回の総会および 28 回の専門小委員会を経て、2009（平成 21）年 3 月に『今後の基礎自治体及び監査・議会制度の在り方に関する答申について』を公表した。同答申は、前文、市町村合併を含めた基礎自治体のあり方、監査機能の充実・強化、議会制度のあり方から構成されている。
- ⁶³ 同上書、12 頁。
- ⁶⁴ 同上書、11-18 頁。
- ⁶⁵ 2011（平成 23）年の地方自治法改正によって、監査委員事務局の共同設置を認める規定が盛り込まれた。
- ⁶⁶ 地方自治法第 199 条第 12 項の規定により、監査委員から監査の結果に関する報告の提出があった場合、報告の提出を受けた地方自治体の長などは措置を講じたときにその旨

を監査委員へ通知し、監査委員は当該通知にかかる事項を公表しなければならない。しかし、措置を講じない場合、地方自治体の長などはその監査委員へ理由を添えて通知する義務は課されていない。

⁶⁷ 総務省は、2010（平成 22）年 1 月に総務大臣を議長とする地方行財政検討会議を設置した。開催要領に示されているとおり、同会議は、地方自治法の抜本的な見直しの案の取りまとめを目的として設置された。7 回の本会議、地方自治体の基本構造のあり方などを審議する 9 回の第一分科会、財務会計・監査制度の見直しなどを審議する 8 回の第二分科会、1 回の第一分科会・二分科会合同会議を経て、2011（平成 22）年 1 月に『地方自治法抜本改正についての考え方（平成 22 年）』を公表した。

⁶⁸ 総務省『地方自治法抜本改正についての考え方（平成 22 年）』2011 年 1 月、18-20 頁。

⁶⁹ 同上書、20 頁。

⁷⁰ 同上書、21 頁。

⁷¹ 総務省は、2012（平成 24）年 9 月に地方公共団体の監査制度に関する研究会を設置した。同研究会の設置目的は、地方公共団体の監査制度の見直しについて、これまでの地方制度調査会や地方行財政検討会議での議論を踏まえ、制度化に向けた検討を詳細に行うことであった。合計 7 回の研究会を経て、2013（平成 25）年 4 月に『地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書』を公表した。

⁷² 同上書、1 頁。

⁷³ 改めて地方自治体における監査機能の充実強化を図るため、同研究会は、①監査基準、②監査委員の専門性及び独立性の確保、③監査委員事務局の専門性及び独立性の確保、④内部統制の整備、⑤外部監査制度のあり方、⑥地方公共団体の監査をサポートする体制の構築について具体的な方策の議論を行った。同上書、1-3 頁。

⁷⁴ たとえば、瀬戸内、備前、および、赤磐の 3 市は実現すれば全国初となる監査委員事務局の共同化に向けた研究会を立ち上げ、関西学院大学大学院経営戦略研究科の石原俊彦教授とともに実現可能性を検討している。http://www.sanyo.oni.co.jp/news_s/ne%20ws/d/2013110722214659/（2013 年 11 月 7 日）。

⁷⁵ 2013（平成 25）年 12 月に CIPFA（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：英国勅許公共財務会計協会）の日本支部が設立された。同職業専門団体では、LGAAT（地方自治体監査会計技能士：Local Government Audit and Accounting Technical）と呼ばれる資格試験の運用を通じた人材育成、公共部門の会計、監査、財務管理、内部統制、イノベーションなど英国を中心としたベスト・プラクティスのわが国への導入を図っていく予定である。

⁷⁶ 石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』関西学院出版会、2009 年 3 月、133-134 頁。

⁷⁷ 総務省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、前掲書、22 頁。

第2章 英国地方自治体における内部監査の保証機能 ―内部監査報告による考察―

1 英国地方自治体における内部監査報告の検討意義

第1章では、内部監査の目的が組織目標の達成であることを確認した。内部監査は、組織内において独立性を保持し、他の統制活動を評価する二重管理機能を果たす。組織において、上司は、部下の業務の管理など、通常業務に組み込まれた日常的なモニタリングを行う。それに加え、通常の業務から独立した視点で、内部統制の独立的評価を担う機関が内部監査であることを整理した。あわせて、内部監査の主体は、内部監査の職業的専門家として規律ある姿勢で、監査客体の行為または実態を監査の対象とし、リスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセスの有効性の評価および改善を体系的な手法で行う必要があることをIIAによる内部監査の定義を基に整理した。

英国地方自治体では、CIPFA（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：英国勅許公共財務会計協会）が策定した実務規範（Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom：英国地方自治体における内部監査の実務規範）を内部監査基準として内部監査を実施してきたが、2013（平成25）年4月から、CIPFAとIIAの協働によって策定が進められたPSIAS（Public Sector Internal Audit Standards：公共部門内部監査基準）が新たな内部監査基準として適用されている。PSIASがもつ特徴の一つは、IIAのIPPF（International Professional Practice Framework：専門職的实施の国際フレームワーク）¹の規定を全面的に適用していることである。IPPFにおいて、保証（アシュアランス）は「組織体のガバナンス、リスク・マネジメントおよびコントロールの各プロセスにかかる、独立的評価を提供する目的の、入手した証拠の客観的な検証²」と定義され、この定義はPSIASにおいても同様に定義されている。なお、PSIASおよびその注釈であるLGAN（Local Government Application Note：地方自治体適用注釈）で規定されている内容については、第7章で考察する。

本章においては、内部監査がもつ機能のうち、保証機能に着目し、英国地方自治体における内部監査の保証機能を①当事者、②主題、③基準、④証拠という4つの項目によって考察する。財務諸表監査は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、すべての重要な点において適正に表示していることを監査の主題としており、監査意見は、財務諸表には全体として重要な虚偽の表示が含まれていないという合理的な保証を得た、という監査人の判断を含んでいる³。一方、財務諸表監査と

は異なり、組織体の目標の達成に役立つことを目的とし、監査客体の行為または実態を監査の主題とする内部監査は、どのようにして保証を提供するのであろうか。監査客体である英国地方自治体の各部局および監査結果・意見の利用者である事務総長（Chief Executive）、最高財務責任者（Chief Financial Officer：CFO）、各部局の上級管理者などマネジメントへ貢献するという内部監査の役割を論考するために、内部監査の保証機能を明らかにすることが有用である。

内部監査の保証機能を考察するにあたり、内部監査を実施する法的根拠、会計監査規則の変遷を確認し、英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワークを整理する。内部監査基準の策定によって、CIPFAが制度的フレームワークを支える重要な役割を果たしていることを確認したうえで、各地方自治体における年次内部監査報告書の実証分析によって、内部監査部門長によって作成された内部監査報告書が何をどのように保証しているのか明らかにし、マネジメントへの貢献を目的とした内部監査の役割について検討する。

2 英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワーク

2-1 内部監査を実施する法的根拠

英国地方自治体において内部監査は、各制定法⁴を根拠として実施される法定監査である。資料 2-1 のとおり、1972 年地方自治法第 151 条（Section 151 of the Local Government Act 1972）において、以下のとおり、地方自治体は幹部職員のうち一人を最高財務責任者として配置すべき旨が規定されている。

資料 2-1 1972 年地方自治法第 151 条

第 151 条 財務管理

第 111 条の規定を損なうことなく、すべての地方自治体は、財政状況を適切に管理するための調整を行い、財政状況の管理について責任をもつ幹部職員を配置すべきである。

出典：The National Archives, *Local Government Act 1972*, 1972, <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1972/70>, accessed 29 April 2014. 石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009 年 3 月、73 頁。

同条を含め、1972 年地方自治法のなかには内部監査という用語は使用されていないが、1972 年地方自治法は、英国地方自治体において内部監査を実施する根拠となっている⁵。事務総長から財務管理責任を委譲された最高財務責任者は、委譲された職責についての説明責任を果たし、同条によって課された法的責任を解除しなければならない。そのために

は、財務部などの作成した会計記録および構築された内部統制システムが独立した第三者によって検証されることが不可欠であり、その役割を担うのが内部監査である。

英国地方自治体において、内部監査を直接的に規定しているのは会計監査規則であり、適切な内部監査慣行という概念がはじめて明記されたのは 2003 年会計監査規則である。以下においては、会計監査規則の主な変遷を整理することにより、英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワークを明らかにする。

2-2 会計監査規則の変遷

2-2-1 1974 年会計監査規則

英国地方自治体における内部監査の実施がはじめて規定されたのは、資料 2-2 のとおり、1972 年地方自治法のもとに制定された 1974 年会計監査規則第 6 条（Section 6 of the Accounts and Audit Regulations 1974）である。

資料 2-2 1974 年会計監査規則第 6 条

承認された内部監査

1972 年地方自治法第 8 編のもとに監査が必要とされる会計をもつ団体の最高財務責任者は、同団体およびその職員に関する会計について、承認された内部監査を継続的に運用しなければならない。最高財務責任者もしくはその正式な代表者は、監査目的を達成するために必要と考えられる同団体の会計に関する書類をいつでも見る権利を有し、同団体のすべての職員から、監査目的の達成に必要と考える情報や説明を要求する権限を有さなければならない。

出典：The National Archives, *The Accounts and Audit Regulations 1974*, 1974, http://www.legislation.gov.uk/ukSI/1974/1169/pdfs/ukSI_19741169_en.pdf, accessed 29 April 2014.

1974 年会計監査規則第 6 条は、最高財務責任者に対して承認された内部監査の継続的实施を義務づけた重要な規定である。本規定により、会計について関連書類の提供義務や説明義務を課すことによって、監査目的を達成するために必要な職員の協力が担保されている。内部監査の対象、内部監査の実施に必要な要件などは、以降の会計監査規則で規定されていくことになる。

2-2-2 1996 年会計監査規則

1996 年会計監査規則第 5 条（Section 5 of Accounts and Audit Regulations 1996）は、

資料 2-3 のとおり、最高財務責任者ではなく、地方自治体など特定の団体に対して、以下の規定を設けている。

資料 2-3 1996 年会計監査規則第 5 条

内部監査

特定の団体⁶は、会計記録および統制システムに関する適切かつ効果的な内部監査システムを継続的に運用しなければならない。同団体が要求すれば、同団体のすべての職員、構成員は、監査目的を達成するために必要と考えられる会計、その他の記録に関する書類を提供可能にしなければならず、同団体が監査目的を達成するために必要と考える情報や説明を提供しなければならない。

出典：The National Archives, *The Accounts and Audit Regulations 1996*, 1996, <http://www.legislation.gov.uk/ukSI/1996/590/contents/made>, accessed 29 April 2014.

本規定により改正されたのは主に以下の 2 点である。第一に、1983 年会計監査規則で規定された適切かつ効果的な内部監査システムの継続的な運用を、最高財務責任者ではなく、地方自治体に義務づけた点である。本改正は、内部監査部門の整備・運用が地方自治体の義務であることを明示しただけではなく、内部監査の継続的な運用は、最高財務責任者固有の職責ではないことを表している。つまり、内部監査部門の組織的な位置づけを地方自治体に委ねることによって、最高財務責任者の指揮・監督を受けていた内部監査部門の独立性を向上させたと考えられる。

第二に、会計記録に加え、統制システムを内部監査の対象に追加した点である。従来は、会計記録が監査の対象であったため、内部監査は、財務部などが作成した会計記録における係数の正確性を主な目的としていた。本改正によって統制システムが監査対象に加わったことにより、内部監査は、会計記録を対象とした情報監査に加え、財務会計行為を対象とした実態監査として実施されることになった。

2-2-3 2003 年会計監査規則

2003 年会計監査規則第 6 条 (Section 6 of Accounts and Audit Regulations 2003) において、資料 2-4 のとおり、会計記録および内部統制システムに対する適切かつ効果的な内部監査システムについて、新たに「適切な内部監査慣行に準拠した」という文言が追加された。2003 年会計監査規則第 4 条(2)の規定により、地方自治体などは少なくとも年に 1 回、内部統制システムの有効性を評価し、適切な慣行に準拠した内部統制報告書を作成し

なければならなくなった。同規則第4条に地方自治体などが財務管理および内部統制システムの整備・運用⁷に責任を負う旨が明記されたことを受け、内部監査機能の強化を企図したものである。

資料 2-4 2003 年会計監査規則第 6 条

内部監査

特定の団体は、適切な内部監査の慣行に準拠した会計記録および内部統制システムについての適切かつ効果的な内部監査システムを継続的に運用しなければならない。同団体の職員、構成員は、同団体が要求すれば

- (a) 監査目的を達成するために必要と考えられる会計、その他の記録に関する書類を提供可能にしなければならない。
- (b) 同団体が監査目的を達成するために必要と考える情報や説明を提供しなければならない。

出典：The National Archives, *The Accounts and Audit Regulations 2003*, 2003, <http://www.legislation.gov.uk/ukSI/2003/533/contents/made>, accessed 29 April 2014.

副首相府が発行した 2003 年会計監査規則のガイダンスによると、主要な公共部門における内部監査に関連した制定法化されていない適切な慣行は、以下の出版物で紹介されている⁸。

- ① 『英国地方自治体における内部監査の実務規範⁹』
- ② 『イングランドおよびウェールズの地方自治体におけるガバナンスおよび会計責任：実務家向けガイド¹⁰』

適切な内部監査慣行の導入は、特に小規模団体へ負荷を強いることが予想されたため、各団体の規模や状況に応じた内部監査に関する最新のベスト・プラクティスを利用できるように、②の『実務家向けガイド』を更新していくことになった¹¹。

2-2-4 2006 年会計監査規則

2006 年会計監査規則 (Accounts and Audit (Amendment) (England) Regulations 2006) は、2003 年会計監査規則の 2 度目の改正にあたる。2006 年会計監査規則は、資料 2-5 のとおりであるが、の主な改正点は以下の 2 点である。

資料 2-5 2006 年会計監査規則第 6 条

内部監査

- (1) 特定の団体は、内部統制に関する適切な慣行に準拠した会計記録および内部統制システムについての適切かつ効果的な内部監査に責任を負わなければならない。
- (2) 同団体が要求すれば、同団体のすべての職員、構成員は、
 - (a) 監査目的を達成するために必要と考えられる会計、その他の記録に関する書類を提供可能にしなければならない。
 - (b) 同団体が監査目的を達成するために必要と考える情報や説明を提供しなければならない。
- (3) 特定の団体は、少なくとも毎年 1 回、内部監査システムの有効性について評価を実施しなければならない。
- (4) (3)における評価による指摘事項は、第 4 条(3)における内部統制システムについての検討の一部として、委員会もしくは議会によって考慮されなければならない。

出典：The National Archives, *The Accounts and Audit (Amendment)(England) Regulations 2006*, 2006, <http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2006/564/contents/made>, accessed 29 April 2014.

第一に、内部監査システムの有効性評価が義務づけられた点である。適切な内部監査慣行に準拠した、適切かつ効果的な内部監査システムの継続的運用に加え、地方自治体などの団体は少なくとも毎年 1 回、内部監査システムの有効性を評価しなければならなくなった。この点について CIPFA は「適切な内部監査慣行として、内部監査の成果・品質保証プロセスの結果が、内部監査システムの有効性を評価する際の参考となる¹²」と内部監査の実務規範のなかで指摘している。

第二に、内部統制システムを検討する際に、内部監査システムの評価について指摘された事項を考慮しなければならない点である。本規定は、内部統制システムを適切に運用するためには、改善された内部監査システムによる内部統制の評価が不可欠であることを表している。

2-2-5 2011 年会計監査規則

2011 年会計監査規則は、2011（平成 23）年 3 月 31 日に施行された直近の会計監査規則である。6 つの編から構成されている同規則のうち、第 2 編「財務管理および内部統制」の第 6 条において、資料 2-6 のとおり、内部監査が規定されている。

資料 2-6 2011 年会計監査規則第 6 条

内部監査

- (1) 特定の団体は、内部統制に関する適切な慣行に準拠した会計記録および内部統制システムについての適切かつ効果的な内部監査に責任を負わなければならない。
- (2) 同団体が要求すれば、同団体のすべての職員、構成員は、
 - (a) 監査目的を達成するために必要と考えられる書類および記録を提供しなければならない。
 - (b) 同団体が監査目的を達成するために必要と考える情報や説明を提供しなければならない。
- (3) より大規模な特定の団体は、少なくとも毎年 1 回、内部監査の有効性について評価を実施しなければならない。
- (4) (3)における評価による指摘事項は、第 4 条(3)における内部統制システムについての検討の一部として、委員会もしくは議会によって考慮されなければならない。

出典：The National Archives, *The Accounts and Audit (England) Regulations 2011*, 2011, <http://www.legislation.gov.uk/uksi/2011/817/contents/made>, accessed 29 April 2014.

2011 年会計監査規則では、内部監査の役割をより正確に表現するために、いくつかの用語が修正されている¹³。最も大きな変更点は、(3)において、少なくとも毎年 1 回、内部監査の有効性評価を実施しなければならない団体が、特定の大型団体限定されたことである。特定の大型団体とは、特定の小型団体を除く団体を表している。特定の小型団体とは、2003 年地方自治法第 1 編の対象とならない地方自治体を表しており、その適用条件は団体の総歳入・総支出のいずれか高い方が 650 万ポンドを超えないことである¹⁴。

すべての地方自治体に義務づけられていた内部監査の年次有効性評価を特定の大型団体に限定した理由として、コミュニティ・地方自治省は小型団体への過度な負荷をあげている¹⁵。小型団体には、内部統制システムの年次評価を行う義務は残っているが、内部監査の年次有効性評価は必ずしも義務づけされなくなった¹⁶。

2-3 制度的フレームワークの現状と特徴

ここまで確認してきたとおり、英国地方自治体における内部監査は、監査主体に課される要件、実施すべき監査の種類、監査報告のやり方や報告先などといった具体的な事項は法令で規定されているわけではない。前述のとおり、これらの詳細は、2003 年会計監査規

則のガイダンスによって、内部監査の適切な慣行とされている「CIPFAの実務規範」によって規定されている。詳細は第7章で考察するが、勅許団体であるCIPFAが2000（平成12）年から策定してきた実務規範は、英国地方自治体における内部監査基準として、各自治体の内部監査人に遵守されてきた。2013（平成25）年4月から施行されているPSIASは、英国におけるすべての公共部門を対象とする内部監査基準として、地方自治体においても適用され、実務規範に代わる新たな内部監査基準とされている¹⁷。

PSIASによって、各地方自治体は、内部監査基本規程（Audit Charter）の作成が義務づけられ¹⁸、内部監査基本規程には監視委員会の承認が必要とされている。CIPFAの実務規範においては、各地方自治体の内部監査部門における実務上の指針として内部監査の権限（Terms of Reference）の作成が課されていた。実務上、内部監査基本規程と内部監査の権限の内容は大きく相違しておらず、内部監査基本規程は、内部監査部門の目的、権限および責任を明確にする正式な文書であり¹⁹、各自治体における内部監査実務の詳細は、内部監査基本規程によって規定されている。

英国地方自治体における制度的フレームワークをまとめると、図表2-1のとおり、1972年地方自治法第151条、会計監査規則、内部監査基準、および、内部監査の権限または内部監査基本規程という四層構造になっている。

図表 2-1 英国地方自治体における制度的フレームワーク

第4層	内部監査基本規程（内部監査の権限）
第3層	内部監査基準（PSIAS）
第2層	2011年会計監査規則
第1層	1972年地方自治法第151条

出典：筆者作成。

法令では内部監査の監査主体、監査実施、監査報告について具体的に規定されておらず、その詳細な取り決めは、内部監査基準であるPSIASや各地方自治体の内部監査基本規程に委ねられている。英国地方自治体においては、すべての地方自治体に適用される内部監査基準が存在し、基準に沿って勅許公共財務会計士（Chartered Public Finance Accountant：CPFA²⁰）などの職業的専門家が自治体の内部監査部門を主導しているのである。

3 内部監査の保証機能

英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワークのなかで、内部監査業務の結果であり、内部監査部門長が実施する監査報告について考察することで、英国地方自治体における内部監査の保証機能を明らかにする。

3-1 内部監査報告の種類と保証内容

英国地方自治体においては、前述のとおり、内部監査部門が実施した監査に関する報告の提出先、報告時期、報告内容などは法令ではなく、内部監査基準であるPSIASによって規定されている。内部監査報告についての具体的な取り決め事項は、各地方自治体の内部監査基本規程または内部監査の権限において規定されている。内部監査部門の位置づけ、上級管理者の範囲など組織マネジメント上の相違によって、内部監査報告の実務は自治体間で若干異なっているが、図表2-2に示したサウスエンド・オン・シー（Southend-on-Sea Borough Council）²¹における内部監査報告は、概ね英国地方自治体における一般的な内部監査報告の例であると考えられる²²。

図表2-2 サウスエンド・オン・シーの内部監査報告

提出先	報告時期	報告内容	職務上／管理上の報告
上級管理者 （Corporate Management Team）および監視委員会	年次（1月および3月）	（業績指標を含む）内部監査基本規程、監査戦略および監査計画	職務上の報告
監査客体（監査対象業務の所管部長および課長） ※事務総長および最高財務責任者へも回付	個別監査業務の終了後	内部監査報告書には以下を記載する。 ・ 監査の対象および範囲 ・ 監査結果の概要 ・ 意見および改善計画 — 実施または改善を必要とする措置または統制 — 措置されていないリスク — 実施されるべき措置 — 主担当者 — 措置すべき時期	
上級管理者および監視委員会	四半期	監査の進捗概要報告書（Summary of Audit Progress Report）には以下を記載する。	

		<ul style="list-style-type: none"> ・ 業務に関する業績指標の進捗 ・ 監査計画の進捗 ・ 個別レビューによる監査結果の措置概要 ・ 以前になされた勧告が適切および適時に実施された否かの評価 	
上級管理者および監視委員会	年次（6月）	内部監査部門長が作成した年次内部監査報告書には以下を記載する。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 内部統制システムへの意見 ・ 意見の基礎となる監査証拠の概要 ・ 業績目標および計画に対する最終的な業績 ・ 関連する職業的専門家の基準に準拠しているか否かの評価 	
上級管理者および監視委員会	月次、四半期、半期または年次 （※業績目標によって異なる）	地方自治体の内部管理業務計画（Corporate Services Plan）または財政資源サービス計画（Finance and Resources Service Plan）に記載されている目標または指標に対する業績の進捗	管理上の報告
	年次	年次評価書で設定された目標およびコンピテンシーに対する内部監査部門長の業績	

出典：Southend-on-Sea Borough CouncilのHIAであるリンダ・エバード氏からの聞き取りを基に筆者作成。

図表2-2からは、英国地方自治体における内部監査報告の特徴として、以下の3点をあげることができる。第一に、監査報告が「職務上の報告（Functional Reporting）」と「管理上の報告（Administratively Reporting）」の2つに大別されることである。職務上の報告とは内部監査部門固有の業務であり、内部監査の実施に対して要求される報告である。PSIASでは、基準1110「組織上の独立性」において、内部監査基本規程の承認、リスク・ベースの内部監査部門の計画の承認、内部監査部門の予算および監査資源の計画の承認など監視委員会への職務上の報告例が列挙されている²³が、これらはすべて図表2-7に含まれている。一方、管理上の報告とは、内部監査部門固有の業務ではなく、ほかの部門においても共通して実施される内部管理上の報告である。図表2-7のとおり、直属の上司に対する内部管理業務としてPDCAサイクルの進捗状況や人事評価に関する業績の報告などが含まれる。

第二に、職務上の報告は、①内部監査基本規程、監査戦略および監査計画、②監査の進

捗、③監査意見の表明、の3つから構成されることである。①に基づいて内部監査を実施し、②によってその進捗管理を行うことで、内部監査業務のPDCAサイクルを企図していると考えられる。①および②に基づく監査の結果に対する保証を提供するのが③であるが、③は個別監査業務（Engagement）についての意見と個別監査業務の監査結果を踏まえて表明される総合的意見（Overall Opinion）とに分かれている。総合的意見は、単なる個別監査業務についての積み重ねではなく、「特定期間における多くの個別の内部監査業務結果やほかの活動の結果に基づく内部監査部門長の専門職としての判断である²⁴」とされている。

第三は、職務上の報告の提出先が、地方自治体内部の上級管理者または監査客体と、地方自治体外部にある監視委員会の2つに分かれていることである。この点について、PSIASでは、基準1100「独立性と客観性」の解釈指針において、「内部監査部門の責任を有効に果たすのに必要なレベルの独立性を確保するために、内部監査部門長は、上級管理者および監視委員会に対する、直接かつ無制限な報告の機会を有する。これは内部監査部門長が両者に対する2つの報告経路を持つことにより実現できる²⁵」と説明されている。内部監査部門が地方自治体から独立した監視委員会と結びつくことで、「内部監査の基本的役割のなかに最高経営者層の行動そのものの評価も含まれ、内部監査を『経営者への奉仕』とすることは妥当ではなくなる²⁶」のである。つまり、内部監査は、マネジメントに加えて、監視委員会へ監査報告を行うことで、組織ガバナンスへ貢献する機能を備えることになるのである²⁷。

3-2 英国地方自治体における年次内部監査報告書の実証分析

英国地方自治体では、内部監査部門長が、内部監査基準に基づき監査を実施し、意見の基礎となる監査証拠によって、地方自治体における内部統制システムの妥当性および有効性を評価し、意見を表明している。内部監査部門長が、当該年度における内部統制システムの妥当性および有効性を保証する際に、総合的意見を表明するのが年次内部監査報告書である。

3-2-1 年次内部監査報告書の記載事項

地方自治体を含む英国の公共部門で適用されているPSIASやLGANでは、具体的な年次内部監査報告書の様式は示されていないが、記載すべき内容として以下が規定されている。

- ① 内部監査部門の目的、権限、責任
- ② 重要なリスク・エクスポージャー（リスクに曝されている度合い）とコントロール上の課題
- ③ 総合的意見
- ④ 内部監査部門の計画に関連する業務遂行
- ⑤ 不正のリスク、ガバナンス上の課題
- ⑥ 品質のアシュアランスと改善のプログラムの結果
- ⑦ 最高経営者または取締役会が必要とするかあるいは要求するその他の事項

3-2-2 実証分析の概要

この節における実証分析の目的は、①地方自治体の規模と年次内部監査報告書の分量の相関関係を明らかにし、②相関関係があれば特徴のある年次内部監査報告書を、③相関関係がなければ最も標準的と考えられる年次内部監査報告書を抽出し、考察することである。

分析の対象は、イングランドの一層制自治体（Unitary：ユニタリー）が2012/13年度に公表した年次内部監査報告書とした。イングランドは、ウェールズ、スコットランド、および、北アイルランドと比較して人口および自治体数が多いため、分析対象として適当と判断した。最も一般的な地方自治体を抽出するという観点から、ロンドンなどの大都市圏ではなく、非都市圏のユニタリーを分析の対象とした²⁸。年次内部監査報告書の収集にあたっては、各ユニタリーにおける議会のホームページから、監視委員会などの議事録や提出資料を検索した。英国地方自治体の会計年度は、わが国と同様に年度末が3月であるため、主に2013年6月に開催された監視委員会を参照し、内部監査部門長の提出資料として公表された2012/13年度の年次内部監査報告書について分析を行った。

なお、調査対象の自治体では、①監視委員会報告用の概要版、および、②内部監査部門長が作成した年次内部監査報告書をあわせて内部監査報告書として公表している場合が多かった。本節では、②を内部監査報告書として捉え、各地方自治体の内部監査報告書を同じ基準で分析するため、合計頁数からは監視委員会報告用の概要と年次内部監査報告書の表紙および目次を除いている。

3-2-3 実証分析の結果

図表2-3は、2012/13年度のイングランドにおける56ユニタリーの人口および年次内部監

査報告書の構成を表している。56ユニタリーの年次内部監査報告書の平均頁総数は19.7頁である。Darlington Borough Councilが69頁と最も多く、North East Lincolnshire Councilが56頁、Stoke-on-Trent City Councilが43頁となっている。一方、Thurrock Councilの年次内部監査報告書は4頁のみであり、継いでSouthampton City Councilが7頁となっている。最大のDarlington Borough Councilと最少のThurrock Councilの差は65頁にもおよんでいる。

PSIASによって内部監査報告書に記載すべき項目が規定されているが、記載内容や添付資料は各地方自治体に委ねられていることがわかる。

図表2-3 ユニタリーの2012/13年度年次内部監査報告書の構成および頁数

(単位) 人口：人、その他：頁

	地方自治体名	人口 (単位：人)	本文	添付資料	総合計
1	Bath and North East Somerset Council	176,016	4	4	8
2	Bedford Council	157,479	8	8	16
3	Blackburn with Dairwen Borough Council	147,489	14	0	14
4	Blackpool Borough Council	142,065	6	14	20
5	Borough of Poole	147,645	8	0	8
6	Bournemouth Borough Council	183,491	5	3	8
7	Bracknell Forest Council	113,205	16	0	16
8	Brighton and Hove City Council	273,369	11	10	21
9	Central Bedfordshire Council	254,381	11	10	21
10	Cheshire East Council	370,127	17	0	17
11	Cheshire West and Chester Council	329,608	12	0	12
12	City of York Council	198,051	6	13	19
13	Cornwall Council	532,273	8	8	16
14	Darlington Borough Council	105,564	6	63	69
15	Derby City Council	248,752	15	0	15
16	Durham County Council	513,242	6	12	18
17	East Riding of Yorkshire Council	334,179	8	12	20

	地方自治体名	人口 (単位：人)	本文	添付資料	総合計
18	Halton Borough Council	125,746	5	5	10
19	Herefordshire Council	183,477	13	4	17
20	Isle of Wight Council	138,265	17	5	22
21	Hull City Council	256,406	15	0	15
22	Leicester City Council	329,839	12	7	19
23	Luton Borough Council	203,201	6	9	15
24	Medway Council	263,925	7	3	10
25	Middlesbrough Borough Council	138,412	7	24	31
26	Milton Keynes	248,821	20	7	27
27	North East Lincolnshire Council	159,616	10	46	56
28	North Lincolnshire Council	167,446	8	5	13
29	North Somerset Council	202,566	8	1	9
30	Northumberland Council	316,028	9	5	14
31	Nottingham City Council	305,680	10	30	40
32	Peterborough City Council	183,631	28	0	28
33	Plymouth City Council	256,384	9	11	20
34	Reading Borough Council	155,698	18	0	18
35	Redcar and Cleveland Council	135,177	6	20	26
36	Rutland County Council	37,369	4	15	19
37	Shropshire Council	306,129	15	5	20
38	Slough Borough Council	140,205	6	18	24
39	South Gloucestershire Council	262,767	20	10	30
40	Southampton City Council	236,882	7	0	7
41	Southend-on-Sea Borough Council	173,658	9	0	9
42	Stockton-on-Tees Borough Council	191,610	4	8	12
43	Stoke-on-Trent City Council	249,008	19	24	43
44	Swindon Borough Council	209,156	13	1	14

	地方自治体名	人口 (単位： 人)	本文	添付資料	総合計
45	Telford & Wrekin Council	166,641	10	6	16
46	Thurrock Council	157,705	4	0	4
47	Warrington Borough Council	202,228	12	8	20
48	West Berkshire Council	153,822	3	5	8
49	Wiltshire Council	470,981	9	16	25
50	Royal Borough of Windsor and Maidenhead	144,560	7	15	22
51	Wokingham Borough Council	154,380	16	11	27
	51 ユニタリーの合計	11,254,355	528	484	1,014
	51 ユニタリーの平均	220,674	10.3	9.4	19.7
52	Bristol City Council	428,234	ホームページに掲載なし		
53	Council of the Isles of Scilly	2,203	ホームページに掲載なし		
54	Hartlepool Borough Council	92,028	ホームページに掲載なし		
55	Portsmouth City Council	205,056	ホームページに掲載なし		
56	Torbay Council	130,959	ホームページに掲載なし		

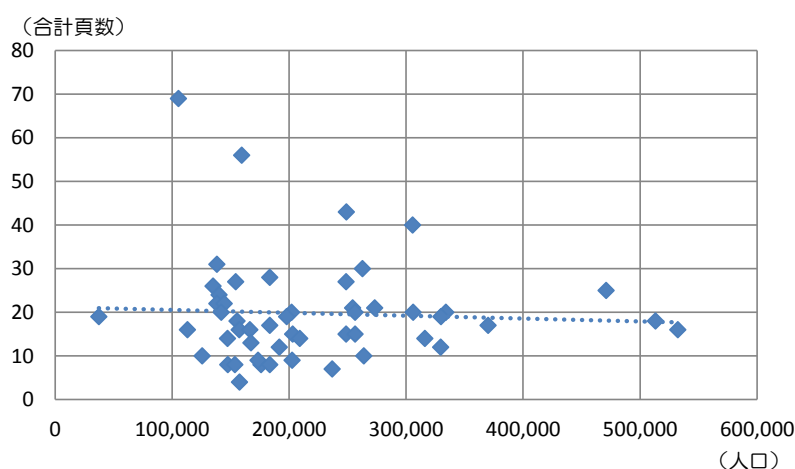
出典：年次内部監査報告書の頁数は、各地方自治体のホームページに掲載されている年次内部監査報告書 2012/13 を基に筆者作成。

人口は、Office for National Statistics, *2011 Census: Population and household estimates for the United Kingdom*, December 2012 を参照。

注：52 から 56 の 5 つの地方自治体については、ホームページで年次内部監査報告書を公開していない（2014 年 1 月 4 日）。

同じユニタリーのなかでも地方自治体の規模は異なるが、規模と年次内部監査報告書の総頁数に相関関係があれば、規模の大きな自治体は監査客体となる部署、施策、事務事業なども多く、年次内部監査報告書の総頁数が多くなると仮定される。年次内部監査報告書の総頁数の違いを分析するにあたり、その分量に影響を与える要因を確認するため、図表 2-4 ではユニタリーの年次内部監査報告書の総頁数と人口の散布を示した。回帰直線が示すとおり、年次内部監査報告書の総頁数とユニタリーの規模には正の関係ではなく、両者に相関関係はない。つまり、地方自治体の規模が年次内部監査報告書の総頁数を決定する要因ではないと考えられる。

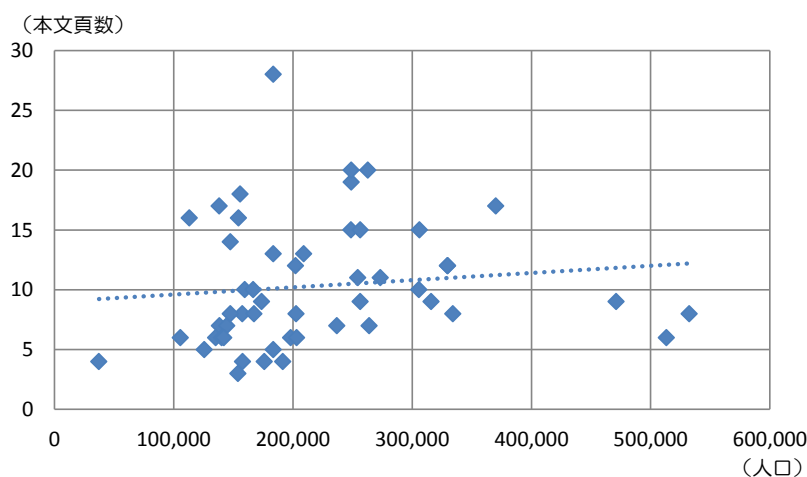
図表 2-4 ユニタリーにおける 2012/13 年度年次内部監査報告書合計頁数と人口の関係



出典：各地方自治体の人口および年次内部監査報告書 2012/13 を基に筆者作成。

また、図表2-5ではユニタリーの年次内部監査報告書の本文頁数と人口の散布を示し、両者の相関関係を確認した。回帰直線が示すとおり、年次内部監査報告書の本文頁数とユニタリーの人口には正の関係が見られるが、相関係数は0.114であり、両者にはほとんど相関関係がない。地方自治体の規模は、年次内部監査報告書の本文頁数についても決定する要因ではないと考えられる。

図表2-5 ユニタリーにおける2012/13年度年次内部監査報告書本文頁数と人口の関係



出典：各地方自治体の人口および年次内部監査報告書 2012/13 を基に筆者作成。

地方自治体の規模は、年次内部監査報告書の総頁数および本文頁数に影響を与える要因ではないことが確認された。本文頁数については、最も多いPeterborough City Councilの

28頁と、最も少ないWest Berkshire Councilの3頁には25頁の差がある一方、添付資料頁数については、最も多いDarlington Borough Councilと、添付資料がないSouthend-on-Sea Borough Councilには63頁の差がある。つまり、総頁数の差は、添付資料によるところが大きいことがわかる。そこで、図表2-5から最も標準的と考えられる年次内部監査報告書を抽出し、その構成および記載内容を確認することで、英国地方自治体においては一般的にどのようにしてガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の妥当性・有効性が年次内部監査報告書のなかで保証されているのかを考察する。異常値が含まれるため単純な平均値ではなく、中央値（合計頁数は18頁、本文は9頁、添付資料は7頁）によって標準的な年次内部監査報告書を抽出した。図表2-3の51ユニタリーのなかでは、本文が9頁、添付資料が5頁であるノーサンバーランド（Northumberland Council）が最も中央値に近い値を示しているため、最も標準的な年次内部監査報告書とみなして考察を進める。あわせて、本文が中央値の9頁である自治体のうち、特徴のある自治体として、添付資料がないサウスエンド・オン・シーおよび添付資料が最も多いウィルトシャー（Wiltshire Council）を抽出し、①当事者、②主題、③基準、④証拠、⑤報告書という5つの項目で年次内部監査報告書の考察を行う。

3-2-4 ノーサンバーランドにおける年次内部監査報告書の分析

ノーサンバーランドは、イングランド北東部のユニタリーであり、スコットランドの境界と接するイングランド最北の地方自治体である。ユニタリーのなかでは、人口（316,028人）、面積（5,013km²）ともに大規模な地方自治体である²⁹。

ノーサンバーランドの2012/13年度年次内部監査報告書の構成は、図表2-6のとおりである。まず、①年次内部監査報告書の概要を示したうえで、資料2-7のとおり、②年次内部監査報告書の目的が説明されている。ここで重要なことは、新たにPSIASで明確に規定された、「総合的意見の表明」が目的とされている点である。このことは、年次内部監査報告書が個々の内部監査業務の問題点を指摘するだけでなく、内部監査の主題であるガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制の妥当性および有効性について、保証の提供を目的としていることを表している。

図表2-6 ノーサンバーランド2012/13年度年次内部監査報告書の構成

①	年次内部監査報告書の概要
②	年次内部監査報告書の目的
③	ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制
④	ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関するフレームワークの妥当性および有効性についての意見
⑤	2012/13年度に実施された内部監査業務
⑥	重要な財務システム
⑦	施設への監査
⑧	教育機関の財政的価値基準
⑨	特別検査
⑩	ナショナル・フロード・イニシアティブ (National Fraud Initiative)
⑪	監査客体の評価
⑫	2012/13年度 年次ガバナンス報告書
付録A	2012/13年度に公表された個別内部監査報告書
付録B	2012/13年度における内部監査客体からの回答による総合結果

出典：Northumberland Council, 2012/13 *Opinion on the Adequacy and Effectiveness of the Framework of Governance, Risk Management and Control*, June 2013, p. 2.

資料2-7 ノーサンバーランドにおける2012/13年度年次内部監査報告書の目的

年次内部監査報告書の目的

1.1 本内部監査報告書は、経営戦略を担う上級管理者、監視委員会、重要な利害関係者などの期待を考慮して、ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関するフレームワークの総合的な妥当性および有効性についての年次内部監査意見を表明するために作成された。

出典：Northumberland Council, 2012/13 *Opinion on the Adequacy and Effectiveness of the Framework of Governance, Risk Management and Control*, June 2013, p. 4.

③ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制の整備・運用状況を示したあと、④監査人の意見が、資料2-8のとおり表明されている。3.1において、PSIASによって総合的な意見の表明が求められていることを明らかにしたうえで、3.2において、ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関する組織内部のシステムを保証する、という総合的な意見が表明され、意見形成にあたり、ほかの組織が実施する業務に依拠する必要がなかった

ことが示されている。3.3においては、総合的意見の基礎となった個々の監査業務の評価とその詳細が付録Aにまとめられていることが示されている。最終的に、3.8では、ここにおける保証は絶対的ではないと示されているが、この意味は合理的な保証が提供されたと解釈することが可能である。

資料2-8 ノーサンバーランドにおける2012/13年度年次内部監査報告書の意見

ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関するフレームワークの妥当性および有効性についての意見

3.1 2013年4月から、新たにPSIAS（公共部門内部監査基準）が導入された。内部監査部門長は、PSIASに則り、ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関するフレームワークの総合的な妥当性および有効性についての年次意見を表明するように要請されている。この要件を満たすために、内部監査部門長は以下の2つのうち1つを表明する。

- (a) ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関するフレームワークは十分（satisfactory）である（つまり、ガバナンス・システムおよび手続によって、十分な保証を得ることができる）。
- (b) ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関するフレームワークは十分ではない（つまり、十分な保証の提供に必要なガバナンス・システムが確立されず、統制が不十分である）。

3.2 内部監査部門長は、本報告書を作成する時点において、ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関する組織内部のシステムは2013/13年度を通じて十分であった、という意見を表明する。内部監査部門長は、この意見を形成するにあたり、ほかの組織が実施する業務に依拠する必要はなく、本意見の範囲にはいかなる制限もない。本意見は無限定適正である。

3.3 この判断は、2012/13年度における内部監査業務の業績に基づいて提供されているが、内部監査業務は定期的な進捗報告として監視委員会（Audit Committee）に報告されている。本報告において、当該期間に表明された監査意見の55%が重要な保証（significant assurance）またはそれ以上であった。第106条の取り決めについてのみ、保証を提供できなかった。監査によって明らかになった問題に対処し、この分野における措置に向けた監査が2013/14年度において早期に実施されるよう、支援業務を継続

していく。2012/13年度に実施された監査業務および表明された意見は、付録Aに含まれている。

3.4 多くの分野でグッド・プラクティスが含まれることが今年度の内部監査業務を通じて確認された。監視委員会と協議して策定された報告についての新たな取り決めのもと、このような分野は、監視委員会に対する「重要な業績」報告に組み込まれる予定である。加えて、内部監査部門は、マネジメントに対する業務として、証拠確認および意見に対するフォロー・アップを継続していく。

3.5 内部監査部門が表明するガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関するフレームワークが十分であるという意見は、2012/13年度の年次ガバナンス報告書作成にあたって保証のもととなり、監視委員会による事後承認となることが推奨されている。

3.6 これは肯定的な意見であり、組織において適切な内部統制システムが構築されていることを表している。本意見は、レビューした分野および内部監査部門が行った勧告に対する措置のみに基づいている。

3.7 2012/13年度における内部監査業務は、この期間において有効であり、広く活用されている職業専門基準、すなわち、英国地方自治体における内部監査実務規範（Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the UK）によって実施された。ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制に関するフレームワークについての意見は、2013年4月に施行された新たなPSIASと、同じく2013年4月に施行された関係内部監査基準設定者（Relevant Internal Audit Standard Setter：RIASS）としてのCIPFAによって公表されたLGAN（Local Government Application Note：地方自治体適用注釈）によって表明されている。

3.8 保証は絶対的ではなく、内部監査業務は存在する可能性があるすべての脆弱性を識別できるわけではない。その役割にしたがって、内部監査部門は、組織内における統制環境のさらなる強化を企図し、経営管理者との合意のもとで勧告を行った。

出典：Northumberland Council, 2012/13 *Opinion on the Adequacy and Effectiveness of the Framework of Governance, Risk Management and Control*, June 2013, pp. 6-7.

3-2-5 サウスエンド・オン・シーにおける年次内部監査報告書の分析

サウスエンド・オン・シーは、前述のとおり、イングランド東部に位置するユニタリーであり、人口、面積ともにユニタリーのなかでは小規模な地方自治体である。

サウスエンド・オン・シーの2012/13年度年次内部監査報告書の構成は、図表2-7のとおり

りである。まず、資料2-9のとおり、①年次内部監査報告書の目的が説明されている。サウスエンド・オン・シーにおける年次内部監査報告書の目的は、「内部統制システムの妥当性および有効性についての解釈および監査意見の提供」とのみ記載されており、内部監査部門長が「総合的な意見の表明」をすることは、③「監査意見」のなかで規定されている。

図表2-7 サウスエンド・オン・シーにおける2012/13年度年次内部監査報告書の構成

①	監査報告書の目的
②	勧告（監視委員会）
③	監査意見
④	補足事項
⑤	内部監査計画
⑥	年次ガバナンス報告書についての問題
⑦	組織への影響（1 地方自治体の目的と優先度への寄与、2 財務会計上の影響、3 法令上の影響、4 人および資産上の影響、5 庁内調整、6 平等性による効果の検討、7 リスク評価、8 最少の経費による最大の効果、9 地域の安全への影響および環境への効果）
⑧	参考文献
⑨	付録（なし）

出典：Southend-on-Sea Borough Council, *Head of Internal Audit Annual Report 2012/13*, June 2013, pp. 1-9.

資料2-9 サウスエンド・オン・シーにおける2012/13年度年次内部監査報告書の目的

<p>1 年次内部監査報告書の目的</p> <p>1.1 本内部監査報告書の目的は、2012/13年度における地方自治体の内部統制システムの妥当性および有効性についての解釈および監査意見を提供することである。</p>

出典：Southend-on-Sea Borough Council, *Head of Internal Audit Annual Report 2012/13*, June 2013, p. 1.

資料2-10のとおり、監査意見には、保証の対象が個々の内部監査業務の問題点を基に判断されたガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制の妥当性および有効性であること、この保証は絶対的な保証ではなく合理的な保証であることなどが規定されている。本監査報告書では、「3.5 2013年3月末日における内部監査部門長の意見」とおり、統制環境について個別の監査業務による問題点をあげつつ、「年間を通じて地方自治体における多くの重要な財務システムの統制環境は信頼できる」とする総合的意見によって合理的な保証を提供している。

3 監査意見

3.1 内部監査部門長が作成した年次内部監査報告書およびその意見によって、地方自治体は、内部統制システムの整備および年間を通じた運用について、独立性をもった証拠を得る。

3.2 監査意見は、地方自治体のリスク・マネジメント、統制およびガバナンス・プロセスの総合的な妥当性および有効性について、主に年間を通じて実施された業務に依拠している。このことは、地方自治体の経営戦略会議および監視委員会が承認したリスク・ベースの監査計画に概説されている。

3.3 すべての監査報告書は、提出される前に関連する業務の管理職および部局長の承認を得ている。監査意見および監査のレビューによる指摘事項は、年間を通じて経営戦略会議および監視委員会へ報告される。

3.4 内部監査によって、地方自治体の活動についてのすべてのリスクおよび保証が提供されるわけではない。

3.5 2013年3月末日における内部監査部門長の意見

- ・ ガバナンスのフレームワークの健全性および改訂されたCIPFAの優れたガバナンス実践の規定に沿った運用によって、地方自治体が保証されていることを明らかにするためには、さらなる監査業務が必要である。
- ・ 年間を通じて地方自治体における多くの重要な財務システムの統制環境は信頼できる一方、会計年度の後半で発生した事象であるが、アグレッソ・ソフトウェアの運用については信頼することができない。
- ・ 当該年度に実施されたリスク・ベースの業務レビューについて、このような分野で統制を強化する必要がある。

3.6 本意見形成が依拠する評価は、以下のとおりである。

- ・ 組織マネジメントおよびガバナンスの構築状況を支える体制づくりと運用
- ・ 活動に関する重要性を考慮して、当該年度に報告されたリスク・ベースおよびその他の監査業務による独立した意見
- ・ 合理的な時間軸のなかで認識された統制リスクを軽減するために、首長部局は、勧告を実行しているか否か

- ・ 蓄積された監査の知識および首長部局における内部統制システムに関する利用可能な情報に基づいて提起された問題の影響

出典：Southend-on-Sea Borough Council, *Head of Internal Audit Annual Report 2012/13*, June 2013, pp. 1-2.

3-2-6 ウィルトシャーにおける年次内部監査報告書の分析

ウィルトシャーは、イングランド南西部のユニタリーであり、南東部と境界を接する地方自治体である。ユニタリーのなかでは、人口（470,981人）、面積（3,255.3km²）ともに大規模な地方自治体である³⁰。

ウィルトシャーでは内部監査業務をSouth West Audit Partnership（SWAP）³¹というパートナーシップへ委託しているため、SWAPがウィルトシャーの内部統制などを評価し、年次内部監査報告書を作成している。ウィルトシャーの2012/13年度年次内部監査報告書の構成は、図表2-8のとおりである。まず冒頭で、資料2-11のとおり、年次内部監査意見を公表している。SWAPがウィルトシャーの内部監査業務を受託しているため、ウィルトシャーの上級管理者による指摘事項の対応などの統制環境を評価し、総合的意見を形成した結果、合理的保証を提供している。意見表明に続いて、内部監査報告の目的、個別監査業務の結果、監査業務の実績などが続く形式となっている。

図表2-8 ウィルトシャーにおける2012/13年度年次内部監査報告書の構成

①	年次内部監査意見
②	内部監査報告の目的
③	背景
④	補足事項
⑤	2012/2013年度内部監査業務計画
⑥	実施した監査手続
⑦	統制の評価および勧告の概要
⑧	SWAP（South West Audit Partnership）の業績
付録	監視委員会への年次内部監査報告概要
付録B	110の個別監査業務実施結果
付録C	限定付保証に関する重要事項の概要
付録D	監査フレームワークの定義（1 統制に対する保証の定義、 2 勧告の分類、3 リスクの定義）
付録E	内部監査基本規程

出典：SWAP, *Wiltshire Council Annual Report and Opinion 2012-13*, June 2013, pp. 1-9.

資料2-11 SWAPによる2012/13年度ウィルトシャー年次内部監査報告書の意見

年間を通じて、SWAPはウィルトシャーの上級管理者がSWAPの指摘事項を支持し、出された勧告に対応しているという心証を得た。さらに、潜在的な問題を認識している分野をSWAPに広く見てもらい、改善に向けた幅広い勧告に対応する機会を喜んで受け入れてもよいと考えている管理者層とは良好な関係を構築している。改善措置業務によって、リスク負担を軽減するために合意された勧告を実施する際、ウィルトシャーの管理者層が迅速に対応しようとする考えを確認することができた。

監査業務と上記のウィルトシャーの統制環境に基づく業務実績との均衡を検討し、今年度はレビューした各分野について合理的な保証の提供が可能であり、ほとんどの分野は適切に統制されていた。概してリスクは十分に管理されているが、組織目的を確実に達成するために、内部統制の導入または改善が必要な分野もある。統制環境についての懸念は限定的であり、組織的に重要な懸念のある分野があるとは考えていない。

出典：SWAP, *Wiltshire Council Annual Report and Opinion 2012-13*, June 2013, p. 1.

3-2-7 年次内部監査報告書による保証の提供

これまで3つの自治体による年次内部監査報告書の構成および記載内容を確認した。記載内容については、PSIASで規定されている事項が記載されていたが、記載事項の順番、添付書類の内容や量など、自治体ごとに特徴がある。これらの年次内部監査報告書を①当事者、②主題、③基準、④証拠という4項目で整理したのが図表2-9である。ウィルトシャーは、SWAPに内部監査業務を委託しているため当事者は上級管理者のみとなっているが、その他の事項については、概ね共通していることがわかる。

図表2-9 年次内部監査報告書による保証

	ノーサンバーランド	サウスエンド・オン・シー	ウィルトシャー
① 当事者	上級管理者 監視委員会 重要な利害関係者	経営戦略会議 監視委員会	上級管理者
② 主題	ガバナンス、リスク・マネジメント、統制についての妥当性および有効性	ガバナンス、リスク・マネジメント、統制についての妥当性および有効性	ガバナンス、リスク・マネジメント、統制についての妥当性および有効性
③ 基準	PSIAS、LGAN、英国地方自治体における内部監査実務規範	PSIAS 地方自治体における優れたガバナンスの実践	PSIAS
④ 証拠	個々の内部監査業務	個々の内部監査業務	個々の内部監査業務

出典：筆者作成。

上記のとおり、英国地方自治体における内部監査では、監査の主題が「ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制」に設定されている。つまり、内部監査の主題は、内部統制などの行為、プロセスまたはシステムである。これは、財務諸表監査の主題が、貸借対照表や損益計算書といった財務諸表であり、情報が記載された文章であることと大きく異なる点である。この違いについて、鳥羽至英教授は「監査の基本型は監査の主題によって、いかなる名称がふされていようとも、次の2つの範疇に大きく分けることができる」とされ、真偽（または、その確からしさの程度）を決定することのできる文が監査の主題である「言明」の監査と、当事者の行為、業務プロセスやシステムなど、言明以外のものが監査の主題である「非言明」の監査を定義されている³²。鳥羽教授の定義によれば、図表2-10のとおり、財務諸表という情報が記載された文を監査の言明とする財務諸表監査は、言明の監査であり、内部統制などの行為、プロセスまたはシステムを監査の言明とする内部監査は、非言明の監査ということになる。

図表 2-10 監査の基本形と監査の基本的枠組み

監査の主題	言明	非言明
監査の基本型	言明の監査	非言明の監査
代表的な例	<ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表監査 ・ 事業報告監査 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 不正摘発監査 ・ コンプライアンス監査
認識の特徴	<ul style="list-style-type: none"> ・ 言明を裏づける（言明立証型） ・ 監査人が従事する認識の方向や範囲は言明によって決定される 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 狙いを定め関連事実を探索（事実検索型） ・ 監査人が従事する認識の方向や範囲は、監査人の自由裁量による
伝達のあり方	<ul style="list-style-type: none"> ・ 当該言明の信頼性を監査意見によって保証する（信念表明型） ・ 合理的保証 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 主題に関して特定の事実・状況を列挙・記載する（検出事実記載型） ・ 限定的保証（合理的保証）

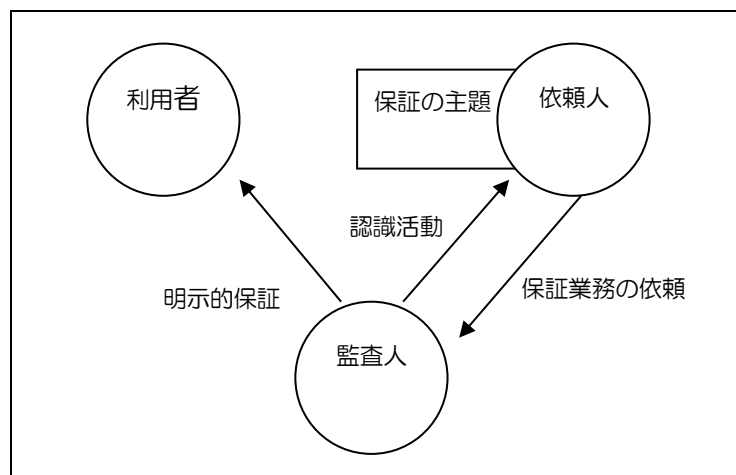
出典：鳥羽至英『財務諸表監査—理論と制度【基礎篇】』国元書房、2009年3月、10頁を一部修正。

この監査の主題について、内部監査部門長は、年次内部監査報告書を通じて、何を立証しようとしているのであろうか。財務諸表監査の要証命題は、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性および表示の妥当性であることが明らかにされている。これは、図表2-11のとおり、言明の監査は「監査人が従事する認識の方向や範囲は言明によって決定される³³」ため、すべての財務諸表監査には共通した要証命題が設定されることを表している。一方、非言明の監査である内部監査では、「監査人が狙いを定めて関連事実を探索する必要がある、監査人が従事する認識の方向や範囲は、監査人の自由裁量による³⁴」ため、財務諸表監査とは異なり、監査人自らが要証命題を設定する必要

がある。以下においては、財務諸表監査との比較によって、内部監査部門長による立証の対象である要証命題を明らかにする。

保証の概念については、監査業務とそれ以外の保証水準に関する議論とは別に、保証の利用者が依頼人と等しいか、および、監査の主題が言明か非言明によって分類することが可能である³⁵。第一の分類は、図2-11のとおり、保証の利用者が監査業務の依頼者と異なる「証明型保証」である³⁶。

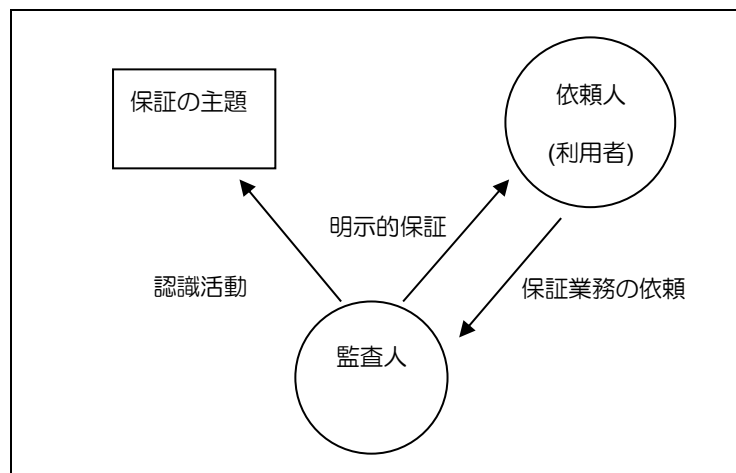
図表 2-11 証明型保証の構図



出典：鳥羽至英『財務諸表監査—理論と制度【基礎篇】』国元書房、2009年3月、80頁を一部修正。

第二の分類は、図表2-12のとおり、保証の利用者が監査業務の依頼者と等しい「調査型保証」である³⁷。

図表 2-12 調査型保証の構図



出典：鳥羽至英『財務諸表監査—理論と制度【基礎篇】』国元書房、2009年3月、81頁を一部修正。

内部監査の実施は、「調査型保証」に分類される。英国地方自治体における内部監査も「調査型保証」に該当する。それでは、「証明型保証」と「調査型保証」の違いによって、最終的に提供される保証の内容は異なるのであろうか。

内部監査の目的は、組織目標の達成である。その実現のためには、内部監査に共通する要証命題は、内部監査の主題である「内部統制などの行為、プロセスおよびシステムの妥当性および有効性」ということになるだろう。しかし、この要証命題はあまりにも範囲が広く、監査人による立証が困難である。そこで、「財務報告の信頼性」、「業務の有効性および効率性」、「法令等の遵守」および「資産の保全」という内部統制の4つの目的を斟酌すれば、これらの内部統制の4つの目的を内部監査の要証命題に設定する可能性が考えられる。さらに、「財務報告の信頼性」については、財務諸表監査の要証命題を援用し、「実在性」、「網羅性」、「権利と義務の帰属」、「評価の妥当性」、「期間配分の適切性」および「表示の妥当性」へ細分化することが可能である。

4 英国地方自治体における内部監査の保証機能から得られる示唆

英国地方自治体における内部監査報告は、「内部監査の実施に関する職務上の報告」と、「組織における内部管理を目的とする管理上の報告」に大別される。職務上の報告は、事務総長、最高財務責任者、上級管理者などの地方自治体内部への報告と、監視委員会という地方自治体外部への報告に分かれるが、本章においては、マネジメントへの貢献を目的とする前者についてその保証機能を明らかにした。

内部監査がもつ保証機能の考察にあたり、英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワークを整理した。会計監査規則の変遷によって、財務部などが作成した会計記録の計数の正確性に加え、内部統制システムの妥当性・有効性が内部監査の主題として追加されたことを確認した。以前は内部監査の継続的な運用を最高財務責任者が担うと規定されていたが、運用主体が地方自治体とされたことで、内部監査は、内部統制システムの評価という地方自治体の組織マネジメントにとって不可欠な機能を備えることとなった。

内部監査部門の権限、組織、監査の内容など内部監査の実施に関する詳細は、各地方自治体で作成される内部監査基本規程で規定されている。内部監査の実施は各地方自治体へ委ねられているが、それを支えているのが適切な内部監査の慣行とされる内部監査基準である。

内部監査の保証機能は、英国地方自治体における最新の内部監査基準であり、CIPFA が策定に関与してきた PSIAS の基準 2450 において、個別監査業務の結果および意見を踏まえて、総合的意見を表明しなければならない旨が規定されている。地方自治体における統制環境上の問題を個別に指摘するだけではなく、監査証拠に基づいてそれらを十分に斟酌したうえで、内部監査部門長には、ガバナンス、リスク・マネジメントおよび統制の妥当性および有効性について、合理的な保証の提供が求められているのである。

ユニタリーにおける年次内部監査報告書の実証分析を行った結果、地方自治体の規模と年次内部監査報告書の分量には相関関係が見られなかった。法令および内部監査基準によって内部監査報告書の様式が規定されていないこともあり、本文や添付資料の分量はさまざまであった。年次内部監査報告書を公表していた 51 ユニタリーの平均は、本文が 10.3、添付資料が 9.4 および合計 19.7 という頁数であったが、最も標準的な地方自治体の年次内部監査報告書を抽出し、PSIAS で規定されているとおり、個別監査業務の結果および意見を斟酌して、総合的意見が表明され、合理的な保証が提供されていることを確認した。わが国地方自治体においては、たとえば監査委員監査の定期監査によって、各部署の財務会計行為を監査した結果、個別の問題点を列挙する検出事実記載型の監査が実施されていることが多い。個別監査業務の結果および意見から総合的意見を表明し、内部統制システムなどについて合理的な保証を行う英国地方自治体の内部監査報告は、わが国自治体への重要な示唆となる。

(注)

- ¹ IIA から公表されている各種の正式なガイダンスを体系化するための「考え方（概念）のフレームワーク」であり、「拘束的な性格をもつ（Mandatory）ガイダンス」と「強く推奨される（Strongly Recommended）ガイダンス」から構成されている。このうち、「拘束的な性格をもつガイダンス」は、①内部監査の定義（Definition of Internal Auditing）、②倫理綱要（Code of Ethics）、③内部監査の専門職的实施の国際基準（International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing）から構成されている。一般社団法人日本内部監査協会ホームページ <http://www.iiajapan.com/guide/ippf.html>（2014 年 1 月 19 日）。
- ² IIA, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, October 2012, p.19. 檜田信男監訳「内部監査の専門職的实施の国際基準」一般社団法人日本内部監査協会、2012 年 12 月、19 頁。
- ³ 企業会計審議会の「監査基準」の「第一 監査の目的」を参照した。
- ⁴ 1972 年地方自治法第 151 条、1973 年地方自治法(スコットランド)第 95 条および 1972 年地方自治法(北アイルランド)第 54 条を根拠としている。
- ⁵ White, J. S., ed., *Audit in the Public Sector*, 2nd. ed., CIPFA, 2001, p. 83.
- ⁶ 1996 年会計監査規則第 2 条に規定された医療サービス団体や公的旅客運送機関以外の地方自治体など、1982 年地方自治財政法第 3 編によって会計監査が義務づけられている団体を指している。
- ⁷ 現在、内部統制についての適切な慣行は、年次ガバナンス報告書の一部として、以下にまとめられている。CIPFA, *Statement on Internal Control in Local Government: Meeting the requirements of the Accounts and Audit Regulations 2003, Incorporating Accounts and Audit (Amendment) (England) Regulations 2006*, CIPFA, 2006.
- ⁸ Office of the Deputy Prime Minister, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, March 2003, p.2.
- ⁹ CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom*, CIPFA, 2000.
- ¹⁰ National Association of Local Councils (NALC) and Society of Local Council Clerks (SLCC), *Governance and Accountability in Local Councils in England and Wales: A Practitioners' Guide*, NALC and SLCC, September 2002.
- ¹¹ Office of the Deputy Prime Minister, *op. cit.*, p.3.
- ¹² CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, CIPFA, 2006, p.28.
- ¹³ たとえば、内部監査システムという用語は、定義の混乱を避けるため、システムを削除し、内部監査とのみ表記するようになった。
- ¹⁴ 既設団体の場合、当該年度もしくは直近の過去 2 年間のいずれかにおいて、適用条件を満たしていることが必要である。新設団体の場合、1 年目もしくは 2 年目に適用条件を満たす必要がある。
- ¹⁵ Department for Communities and Local Government, *Revision and Consolidation of the Accounts and Audit Regulations 2003 (SI 2003 No 533) as amended (Consultation)*, January 2011, p.10.
- ¹⁶ 地方自治体の財政規模を判断基準として、内部監査の年次有効性評価の実施を決定するため、小規模団体では有効性が評価されず、内部監査の品質低下によるマネジメントへの影響が懸念される。
- ¹⁷ Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards*, December 2012, pp. 4-5.
- ¹⁸ *Ibid.*, p. 13.
- ¹⁹ *Ibid.*, p. 32.

- ²⁰ CIPFA が資格試験を行い、資格の認定を行っている CPFA は、世界でただ一つの公共部門を専門とする会計士に与えられる資格称号である。現在、英国には 434 の地方自治体が存在するが、1972 年地方自治法で最低 1 名の職業会計士を管理職として庁内に配置しなければならず、CPFA に限定しても、約 5,000 名が地方自治体に勤務しており、英国内の地方自治体には平均して約 10 名の CPFA が勤務している計算になる。石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009 年 3 月、9 頁。
- ²¹ サウスエンド・オン・シーは、イングランド東部地域に位置するユニタリー（Unitary Council）と呼ばれる一層制の地方自治体で、人口は 162,000 人、予算の総歳出が 134 百万ポンド、職員数が 2,500 人である。Southend-on-Sea Borough Council, *2011 Annual Report and Corporate Plan*, July 2011, p.4.なお、サウスエンド・オン・シーの内部監査部門は、2011（平成 23）年度のクリフ・ニコルソン革新優秀賞を受賞している。筆者は 2011（平成 23）年 10 月 4 日にサウスエンド・オン・シーを訪問し、制度的フレームワークに基づく内部監査実務の実態を調査するため、内部監査部門長のリンダ・エバラー氏にインタビューを実施した。エバラー氏とは 2012（平成 24）年 5 月に開催された CIPFA 年次監査会議においても面談し、それ以降、電子メールを中心とした情報交換を継続している。
- ²² 筆者は、2013（平成 25）年 7 月 8 日に Devon Audit Partnership（デボン監査パートナーシップ）を訪問し、パートナーシップの長であるロバート・ハッチンズ氏に英国地方自治体における内部監査の共同化についての調査を実施した。その際、内部監査報告について確認し、組織ガバナンスやマネジメントの相違を除いては、同パートナーシップは英国地方自治体における一般的な内部監査報告を実施しているとの回答を得た。同パートナーシップとサウスエンド・オン・シーにおける内部監査報告の内容は概ね一致している。
- ²³ *Ibid.*, p. 14.
- ²⁴ *Ibid.*, p. 35.
- ²⁵ *Ibid.*, p. 14.
- ²⁶ 松井隆幸『内部監査（五訂版）』同文館出版、2011 年 8 月、15 頁。
- ²⁷ 内部監査部門長によって作成された年次内部監査報告書が、地方自治体の外部にある監視委員会にどのような保証を提供し、ガバナンスへ貢献するのかについては第 3 章で考察する。
- ²⁸ ユニタリーは、非都市圏に位置し、わが国の県に相当するカウンティ（County）と呼ばれる広域自治体および市町村に相当するディストリクト（District）と呼ばれる基礎自治体の両方の機能をあわせもつ一層制の地方自治体である。現在、イングランドには、非都市圏に 27 のカウンティ、201 のディストリクト、および、56 のユニタリーが存在する。
- ²⁹ 以下を参照した。Office for National Statistics, *2011 Census: Population and household estimates for the United Kingdom*, December 2012.
- ³⁰ 以下を参照した。Office for National Statistics, *2011 Census: Population and household estimates for the United Kingdom*, December 2012.
- ³¹ 2005 年に地方自治法第 101 条に基づき設立された監査のためのパートナーシップである。現在、イングランド南西部にある 12 の地方自治体によって構成されている（<http://www.southwestaudit.co.uk/about>（2014 年 3 月 28 日））。
- ³² 鳥羽至英『財務諸表監査—理論と制度【基礎篇】』国元書房、2009 年 3 月、6 頁。
- ³³ 同上書、10 頁。
- ³⁴ 同上書、10 頁。
- ³⁵ 保証の利用者および監査の主題による保証の概念の分類は、以下を参照して考察した。鳥羽至英『財務諸表監査—理論と制度【基礎篇】』国元書房、2009 年 3 月、78-88 頁。
- ³⁶ 同上書、80 頁。

³⁷ 同上書、80-81 頁。

第3章 英国地方自治体の組織ガバナンスにおける内部監査の役割 ―監視委員会の現状と課題を踏まえて―

1 組織ガバナンスにおける内部監査の役割を考察する意義

内部監査の実施に関する職務上の報告は、事務総長や最高財務責任者など地方自治体の内部への報告と、議会に設置された監視委員会への報告に分類される。そのうち組織マネジメントへの貢献を目的とする前者について、第2章においてその保証機能を明らかにした。本章では、内部監査が果たすべき組織ガバナンスにおける役割を監視委員会への報告を考察することで明らかにする。

わが国地方自治体においては、監査委員監査を評価¹または監視する機関が存在しない。監査委員は、監査結果に関する報告を決定し、これを議会および首長等に提出し、公表しなければならない（地方自治法第199条第9項）。議会は、提出された監査の結果について報告を受け、審議に活用するが、監査報告に対して何も対応を求められていない。また、監査委員には議員から選出された議選委員が含まれるが、議員としてではなく、あくまで執行機関である監査委員としての立場で、ほかの監査委員との合議によって監査結果に関する報告を行う（地方自治法第199条第11項）。地方自治法には、監査委員監査の結果を評価または監視する機能を備えた機関が規定されていないため、監査の品質向上を図る仕組みが構築されていないという問題がある。

本章では、英国地方自治体における内部監査と監視委員会（Audit Committee）の関係を整理することによって、①組織ガバナンスにおける内部監査が担う役割の明確化、②内部監査機能に対する評価および監視機関の設立、というわが国地方自治体における問題解決への示唆を得ることを目的とする。

具体的には、主にCIPFAが公表している文献によって、現在、わが国地方自治体において該当する機関が存在しない監視委員会の特徴を確認する。そのうえで、監視委員会と内部監査部門の関係を整理し、組織目標の達成を企図する内部監査が組織ガバナンスにおいて果たすべき役割を考察する。さらに、CIPFAによる監視委員会の調査結果の分析を行い、ウェールズを除く²英国地方自治体において、法令による設置義務が課されていない監視委員会の課題を確認し、組織ガバナンスの強化を企図した監視委員会のあり方について論考する。それらを踏まえて、わが国地方自治体において必要とされる、内部監査の評価または監視を行う高次のガバナンス機関と内部監査を担う組織の関係について考察することが

本章の目的である。

2 監視委員会の役割

英国においては、地方自治体を除く多くの部門で法令によって監視委員会の設置義務が課されている。監視委員会を設置する法的義務が課されていないこともあり、1990年代には監視委員会を設置していた地方自治体の数は限定的であった³。しかし、現在では、ほぼすべての地方自治体が監視委員会を設置していると考えられる⁴。

監視委員会は、官民間わず、ほかの組織においてもベスト・プラクティスと捉えられている⁵。英国地方自治体における監視委員会の役割は、政策を評価し、政策目標を達成するために内閣構成議員が正しい意思決定を行ったか否かの確認ではない⁶。監視委員会と内部監査部門は、相互に職務上の効果的な関係を構築する必要性を理解し、内部監査部門長（Head of Internal Audit : HIA）は監視委員会へ直接、制限なく報告する権利をもつべきであるとされている⁷。

地方自治体監査委員会（Audit Commission）⁸は、「地方自治体を含むすべての公共部門における組織ガバナンスにおいて、監視委員会は不可欠な要素である⁹」とその重要性を主張している。また、地方自治体監査委員会は、「たとえ非常に多くの地方自治体においてすでに監視委員会が設置されているとしても、政府は地方自治体に監視委員会を設置するよう法的要請を行うべきである¹⁰」と法令による監視委員会設置の必要性を訴えている。

以下においては、英国地方自治体における実務の礎であり、CIPFA が公表している『地方自治体における監視委員会の実務指針¹¹』（以下、『監視委員会実務指針』という）の規定を踏まえ、組織ガバナンスにおける監視委員会の役割を考察する。

2-1 監視委員会の目的

組織ガバナンスに不可欠な要素とされる監視委員会だが、監視委員会はどういう目的をもって設立される組織であるのか。『監視委員会実務指針』には、監視委員会の目的は、以下のとおり規定されている¹²。

- ① 独立した立場から、リスク・マネジメントのフレームワークおよび関連する統制環境の妥当性について保証を提供する。
- ② 地方自治体をリスクにさらし、統制環境を弱めるような財務および非財務業績を独立した立場から監視する。

③ 財務報告プロセスを監視する。

イングランドにおいては、監視委員会が、内部監査の有効性に関する評価結果を踏まえて、内閣が承認する前に内部統制の評価を行う¹³ことが2011年会計監査規則第6条によって規定されている。リーダーや事務総長は、内部監査部門長から提出された年次内部監査報告書を基に、年次内部統制報告を含む年次ガバナンス報告書を作成するが、監視委員会も同じく年次内部監査報告書を基に監視委員会報告書（Report of Audit Committee）を作成し、リーダーや事務総長が構築した統制環境の妥当性について保証を提供するのである。

効果的な監視委員会を運営することで得られる多くの利点のうち、主なものは以下のとおりである¹⁴。

- ・ 独立のおよび客観的レビュー・プロセスによって、追加的な保証を提供する。
- ・ 内部監査および外部監査の重要性・独立性を高め、内部統制報告についての考えを述べるなど、その他同様のレビュー・プロセスを強化する。
- ・ 内部統制の必要性および監査による勧告の効果を一層認識できる。
- ・ 財務報告等に関する客観性および公正性について住民からの信頼性が向上する。

2-2 監視委員会の主な機能

英国地方自治体において、監視委員会は、内閣の外部にある、議会の委員会という独立した立場に位置づけられる監視機関である。監視委員会は、リスク・マネジメント、内部統制、および、監査報告に係る問題について、組織目標の改善を可能にすることを目的としている。内閣における問題の評価や適切な行動を監視する機関がなければ、監査業務や年次ガバナンス報告書のレビューによって判明した重要な問題をどのように改善すべきか、議員や職員が理解できなくなるといえるのである。

『監視委員会実務指針』では、監視委員会が関わりをもつ4つの主な機能について、①内部監査、②外部監査と検査、③統制戦略、および、④財務諸表として整理されている。

2-2-1 内部監査

①内部監査については、以下のように整理されている¹⁵。

監視委員会は地方自治体の内部監査機能について明確な役割をもつ。これらの役割は以下を含むべきである。

- ・ 監視委員会は、地方自治体の総合的な戦略の方向性に適合しているか、直接的ではないが、公式に全般的な監査戦略を承認する。
- ・ 特に、適切な範囲を十分に含んでいることに注意を払い、年間監査計画を承認する。
- ・ 監査計画が実行されていることを監視し、効果的な監査機能を提供するために、適切なスキルおよび監査資源があるか評価する。

監査業務のレビューに関する監視委員会の役割は、実施された業務の概要、主な発見事項、関連する問題、および、監査業務の結果によって着手すべき行動についての公式な検討を含む。監視委員会は、実施された監査業務のフィードバックを受けることで、内部監査の有効性評価を実施したいと考えている。

監視委員会の重要な役割の一つは、内部統制環境および実施された内部監査の品質についての総合的な意見表明に至るために、内部監査部門長から年次監査報告書を受け取り、レビューすることである。内部監査部門長によって監視委員会へ独立した保証が提供され、そのことが最高財務責任者に課された法的義務の解除に資するという点への着目が重要である。

すなわち、監視委員会は、内部監査との関わりにおいて、以下の3つの役割を担っている。第一に、監査戦略および監査計画の承認である。監視委員会は、監査計画およびその前提となる全般的な監査戦略が地方自治体の総合的な戦略に沿って策定されているかを承認するのである。第二に、内部監査の品質管理である。第2章で考察したとおり、内部監査部門長は、監視委員会に監査計画の進捗状況を報告する。その報告を基に、監視委員会は、内部監査の進捗度、内部監査部門が必要な監査資源を保有しているかなどの評価を行う。第三に、年次内部監査報告書のレビューである。監視委員会は、内部監査部門長によって提出される年次内部監査報告書によって、内閣の内部統制などについて独立した保証を提供される。年次内部監査報告書のレビューを基に、監視委員会は、監視委員会報告書を作成し、地方自治体の外部から内閣の内部統制などに保証を提供している。

2-2-2 外部監査と検査

②外部監査と検査については、以下のように整理されている¹⁶。

監視委員会の役割は外部監査人が実施した監査報告を受領し、検討することを含んでいる。監査プログラムは、ある程度、全国的に合意された内容を踏襲するが、監査人がリスクを評価し、当該地方自治体独自の内容が加えられる可能性がある場合、監視委員会には監査業務に関する意見を述べる機会が提供されるべきである。そして、監視委員会は、実施された措置を監視するために、監査業務終了後に報告を受けるべきである。

監視委員会は地方自治体、(Audit Commission)の年次監査・検査に関する公式文書・報告書・意見に対する地方自治体の回答作成に寄与すべきである。また、外部監査人の選定および交代について検討し、意見を表明すべきである。

監視委員会の委員には、外部監査人が職業上の関係を保持しなければならない職員とは別に、外部監査人に非公式かつ単独で面談する機会が付与されるべきである。

検査機関の報告書は、地方自治体における財務管理およびガバナンスの保証に関する有益な資源となりうる。監視委員会は保証の基礎として、また関連する内部監査および外部監査報告書と比較するために、検査報告書を自由に確認する機会をもつべきである。検査報告書は、地方自治体において、自治体全体によって、または適切な部局の管理部門によって作成される必要がある。監視委員会は、一貫性のある方法が採用され、さまざまな機関が地方自治体へ関与するためのはっきりとした場所がわかるように、このような活動を監視する役割を担う。

また、監視委員会は政策評価委員会やその他の委員会が実施する業務を理解し、その関心分野に関連する問題を説明できるようにすべきである。監視委員会の役割は、地方自治体に対するレビュー機能の価値を最大化するために、すべての監査および検査機能が有効に機能することにも拡張されている。

つまり、監視委員会は、外部監査人が作成した監査報告書を受領し、同報告書の内容だけでなく、外部監査人の選定についても意見を述べる。これは、監視委員会が、外部監査および検査の報告書を基に、地方自治体における財務管理およびガバナンスの保証を提供していることに関係している。すなわち、監視委員会は、内閣に内部統制などの妥当性および有効性の保証を提供する際、年次内部監査報告書だけでなく、外部監査および検査報告書を有用な証拠源とみなしているのである。

2-2-3 統制戦略

③統制戦略については、以下のように整理されている¹⁷。

地方自治体はその活動を規制し、職員、議員、および、外部契約者の活動を統制するために多くの戦略を整えている。監視委員会はこれらの戦略が適切に策定され、有効であるか監視すべきである。もし、監視委員会がこの役割を担おうとするのであれば、監視委員会によって監視されるべき戦略は、以下を含んでいる。

- ・ リスク・マネジメント
- ・ 年次ガバナンス報告書の作成を含む保証の枠組み
- ・ 地方自治体の組織ガバナンス規範、基準および行動指針
- ・ VFM（最少の経費による最大の効果）の実施策
- ・ 不正防止策
- ・ 地方自治体における内部通報ガイドラインを含む汚職防止策

これらの戦略をレビューすることによって、監視委員会は監査人および検査官に推奨され、状況を改善するために職員によって同意され、実施される行動を監視する立場にあるといえる。監視委員会はリスク環境の変化を監視し、関連する活動を指導することもできる。

すなわち、監視委員会は、地方自治体が策定しているさまざまな戦略の妥当性および有効性を地方自治体の外部から監視を行っている。さらに、監視するだけでなく、リスクという観点から、監視委員会は、組織または政策分野の横断的な評価という指導的機能を担っているのである。

2-2-4 財務諸表

④財務諸表については、以下のように整理されている¹⁸。

監視委員会は財務諸表をレビューすべきである。たとえば、財務諸表が承認される前に、監視委員会が行う財務諸表のレビューは以下に焦点を当てるべきである。

- ・ 会計方針および会計処理の妥当性
- ・ 会計方針および会計処理の変更

- 主な判断領域
- 外部監査人によって報告された内部統制の大幅な修正および重要な脆弱性

2011年会計監査規則第8条第3項では、監視委員会は年次財務報告書を承認し、監視委員会委員長は年次財務報告書に署名しなければならないと規定されている。つまり、監視委員会は、内部統制の1つである財務報告プロセスの監視とあわせて、財務諸表を含む年次財務報告書をレビューし、承認する役割を担っているのである。

2-3 監視委員会の構造とマネジメント

監視委員会が求められる役割を果たすためには、その構造とマネジメントについて検討する必要がある。『監視委員会実務指針』では、監視委員会の構造および人的要件について、以下のように示されている¹⁹。

効果的な存在になるために、監視委員会には専門領域における知識、経験、および、関心をもつ委員長および委員が必要である。また、監視委員会には、財務の知見および精神的独立性を保持し、重要な問題に対してバランスのとれた対処ができる委員が効果的である。そして、委員は監査機能の価値を認識し、理解しなければならない。

地方自治体の組織において、監視委員会は、必要な際に内閣へ重要な異議申し立てが可能な重要機関と位置づけられるべきである。

このような前提のもとで、『監視委員会実務指針』では「地方自治体の事務総長やリーダーの支持と関心が不可欠である。効果的な監視委員会のそのほかの特徴には以下が含まれる²⁰」とし、その特徴として、①構造、②独立性、③委員会の開催頻度について、それぞれ以下のとおり示されている。

①構造²¹

ほかの委員会もしくは政策評価委員会または基準委員会の一部である場合もあるが、ほかの手段が監視委員会の機能を担っている地方自治体もある。そのようなやり方は実務的に十分に機能しているように見えるが、監視委員会の機能がほかの業務に圧迫されて弱くなり、また、ほかの組織がもつ適切な機能が不明確になる危険性を常にと

もなう。

監査と関連する問題を考慮する際には、一般的に、非内閣構成議員は内閣構成議員よりも役割が明確ではない。特に、監視機能について果たすべき役割に苦悩している。監視機能と監査機能は非常に異なっている。両機能を一体化すると委員、職員、および、一般市民の考えに混乱を来たすかもしれない。

②独立性²²

効果的になるため、監視委員会は、内閣と政策評価委員会から独立する必要がある。政策評価機能とのつながりは有益となりうるが、兼務を多くし過ぎることで、監視委員会のもつ最も強い権限が危うくなる恐れがある。監視委員会は問題について内閣に挑むという職能を堅持し、重要な問題および違反について報告する必要がある。それゆえ、兼任することが標準となるべきではなく、必要であれば、各委員会のうち1人に限定すべきである。

特に、監視委員会委員長は内閣の一員であってはならない。非内閣構成議員である委員長は、監視委員会の客観性を促進させ、一般市民からみた地位を向上させるために重要である。

独立した意見が極めて重要であるのと同時に、もしこのような独立性によって有益な作用が生じるとすれば、地方自治体内のほかの委員会や戦略機能への評価に関する明確な権限も重要である。

③委員会の開催頻度²³

委員会の日程と必要性に応じて、会議の頻度と時期は各地方自治体が決定すべき問題である。一般的な実務から判断すれば、少なくとも年間4回の会議が適切であると考えられる。

3 組織ガバナンスにおける内部監査の役割

監視委員会との関係において、第2節では内部監査に関する3つの目的および4つの機能について明らかにした。これらの役割を担うために、内部監査部門は監視委員会とどのような関係を構築すべきだろうか。以下においては、CIPFAが2006年に公表した『地方自治体における監視委員会実務ガイド²⁴』（以下、『監視委員会実務ガイド』という）の規

定に基づき考察を進める。組織ガバナンスにおける内部監査の役割を考察するため、英国地方自治体における実務の観点から、監視委員会と内部監査部門の関係に焦点を当てる。

3-1 内部監査部門と監視委員会の関係

『監視委員会実務ガイド』では、①戦略と計画、②報告体制、③内部監査人と監視委員会の非公開による議論、④内部監査業務の提供、および、⑤内部監査基準への準拠という5つの観点から、内部監査部門と監視委員会の関係が以下のとおり考察されている。

①戦略と計画²⁵

内部監査人は、業務を計画する際にリスク・アプローチによる組織的な監査手法を採用する。その計画にあわせて、内部監査は、地方自治体の業務、監査資源、監査従事者、監査業務、および、利害関係者との関係を含め、地方自治体全体のリスク・マネジメント、統制、および、ガバナンスの整備状況を考慮すべきである。監査計画は、いかなるパートナーシップとの関係においても、地方自治体を守る統制を含め、地方自治体に関するすべての活動を対象にすべきである。

リスク・マネジメント、統制、および、ガバナンスに関するすべてのシステムを考慮することは、すべてのシステムを監査すべきということではない。これがリスク・アプローチの本質である。内部監査人がリスク・マネジメント体制を信頼し、リスク・マネジメント体制によって効果的にリスクが軽減されるのであれば、そのリスクは追加的な監査が必要と評価されない。しかし、経営管理者によってリスクが十分に優先づけられていない、もしくは評価されていないと確信するに足りる理由を内部監査人がもつのであれば、そのようなリスク・マネジメント体制は監査計画に含まれると考えられる。

②報告体制²⁶

内部監査部門長から監視委員会へ明確な報告経路が存在すべきである。地方自治体は、通常、監視委員会と相談することによって日々の内部報告体制を決定しなければならない。上級管理者が組織上、内部監査部門を所管する者として指名されるべきである。多くの場合、この職責は最高財務責任者が担うが、内部監査は事務総

長または同等の者および監視委員会委員長へ直接面談する権利をもたなければならない。

内部監査報告書を監視委員会へ提出する前に、被監査部局および上級経営管理者にレビューを求めるべきである。報告書の内容によっては、監視委員会は報告対象の上級管理者に該当事項について会議への出席を求めてもよい。

監視委員会は、被監査部局および上級管理者と合意された措置が事前に決定された期間内に実行されるようにしなければならない。監視委員会はこの期間内に適切な措置がなされることに納得すべきである。この領域における内部監査の役割は、このような措置の有効性をレビューすることである。

現在進行中の監査計画に関する内部監査報告の受領と同様に、監視委員会も地方自治体の内部統制環境の妥当性および有効性についての意見を表明する内部監査部門長から、年次報告を受け取るべきである。

③内部監査人と監視委員会の非公開による議論²⁷

民間部門およびほかの公共部門においては、内閣の上級経営管理者が同席せずに、監視委員会が内部監査部門と定期的に非公開の議論をもつことがグッド・プラクティスとみなされている。非公開の議論は CIPFA の『監視委員会の実務指針』において推奨されている。非公開の議論によって、監視委員会委員は業務上の関係を保ち続けなければならない内閣の上級管理者とは別に、内部監査人の見解を聞くことができる。

④内部監査業務の提供²⁸

第三者によって内部監査業務が提供されたり、単独または別の地方自治体との共同監査として契約に基づいた内部監査業務を受けたりしている地方自治体もある。このような契約は、監査法人、または、内部監査業務を地理的に近接した地方自治体の集まりに提供するため地域を基盤として設立されたコンソーシアムと締結されるかもしれない。同じ監査人による外部監査・内部監査業務の同時提供は許されていない。

⑤内部監査基準への準拠²⁹

監視委員会は、内部監査業務が CIPFA の『英国地方自治体における内部監査の実務規範』にどの程度準拠しているかを、以下のような方法で、評価すべきである³⁰。

- ・ 内部監査業務の評価にあたり外部監査によって実施された評価結果を考慮する。
- ・ 上級管理者の意見を求める。
- ・ 内部監査の有効性レビューについての成果物を検討する。その検討は、改正された 2003 年会計監査規則に準拠した内部統制報告書³¹の裏づけとして毎年実施されるべきである。

また、監視委員会も独自の判断をするべきである。この判断には、内部監査が以下を備えているか否かの検討を含めてもよい。

- ・ 効果的な品質保証プログラム
- ・ 十分な監査資源
- ・ 適切に熟練し、経験を備えた有資格者の監査従事者
- ・ 適切な独立性

内部監査部門と監視委員会の関係で重要なことは、必ずしも監査の職業的専門家ではない監視委員会に対して、内閣のガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制についての適切な情報を提供することである。そのために、内部監査部門は、リスク・アプローチによる監査計画によって実施した監査の結果を監査報告として監視委員会へ提出することが求められる。年に 4 回程度しか開催されない監視委員会による審議を補強するため、監視委員会には内部監査人と非公開の議論が推奨されている。これらの情報提供を経た結果、監視委員会は通常は本会議を経て、内閣に対してそのガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の有効性を評価し、保証を提供するのである。その際、監視委員会の判断基準となるのが、現在は PSIAS（Public Sector Internal Audit Standards：公共部門内部監査基準）である。PSIAS とあわせて、監視委員会は独自の判断基準を設定し、内部監査部門の評価をすることが推奨されている。その判断基準の一つとして想定されるのが、以下に示される業績指標による評価である。

3-2 業績指標

内部監査部門の評価は、監視委員会が担うべき重要な役割である。監視委員会は、内部監査業務の有効性を監視するために、内部監査部門や地方自治体の経営管理者と協力し、内部監査部門の業務を測定するために適切な業績指標を策定・維持することが求められている。

内部監査について想定される業績指標が『監視委員会実務ガイド』のなかで、資料 3-1 のとおり示されている。

資料 3-1 内部監査部門の業績指標

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 金銭的価値<ul style="list-style-type: none">・ サービスの総費用・ 1日あたりの平均費用・ 予算・決算比率・ 代替的な業務と比較した1日もしくは1年あたりの費用・ 予算と比較した1日もしくは1年あたりの費用・ 類似団体と比較した費用② 監査従事者の品質<ul style="list-style-type: none">・ 離職率・ 内部監査人への研修・継続的な専門能力開発の提供③ 技術的品質<ul style="list-style-type: none">・ 関連する基準への準拠・ 地方自治体における内部監査基準への準拠・ 内部監査と外部監査の関係・ 監査人あたりの技術的研修・ 外部監査による内部監査業務の信頼性④ 監査計画<ul style="list-style-type: none">・ 年次計画に対する進捗・ 長期計画に対する進捗・ すべての監査業務のうち、時間どおりかつ計画どおりに終了した監査業務の割合⑤ 監査報告<ul style="list-style-type: none">・ 報告の適時性・正確性・ 報告書の体裁が読者にとってわかりやすい・ 結論が明確で曖昧ではなく、十分な裏づけがある・ 情報技術など、複雑なシステムについての報告における専門家の技能活用⑥ 監査範囲<ul style="list-style-type: none">・ 対象となるリスク領域の範囲⑦ 時間<ul style="list-style-type: none">・ 請求できる時間の計画・実行比率・ 請求できない時間の計画・実行比率⑧ 付加価値<ul style="list-style-type: none">・ 監査に価値があったとみなす顧客の割合・ 勧告に対する措置比率・ 統制環境の改善⑨ 勧告<ul style="list-style-type: none">・ 勧告が監査結果から導かれ、統制の脆弱性を改善し、VFM（Value for Money：最少の経費による最大の効果）を向上するための実証策に関係している・ 上級経営管理者によって承認された勧告の割合・ 承認された日程内で実施された勧告の割合 |
|---|

出典：CIPFA, *A Toolkit for Local Authority Audit Committees*, 2006, p. 43.を一部修正。

上記の業績指標は、各地方自治体で活用が可能と想定される一般的な指標である。定性的な指標と定量的な指標の適切な組み合わせ、各地方自治体の事情に応じた指標の導入など、これらの指標を効果的に活用することで、監視委員会は効果的な内部監査部門の評価が期待される。

4 監視委員会のベスト・プラクティス

英国地方自治体における内部監査の役割を考察するにあたって、内部監査部門の評価を実施する監視委員会のベスト・プラクティスを整理することが重要である。

議会に設置された委員会という独立した立場から、前述のとおり、監視委員会は、①内部統制などの妥当性の保証提供、②財務および非財務業績の監視、③財務報告プロセスの監視を目的としている。監視委員会は、内部監査部門に加えて、外部監査人や検査機関による報告内容の検討、内閣が作成した各戦略の妥当性および有効性の評価、および、財務諸表のレビューを実施することにより、監視機関としての役割を担っている。これらの役割を担うために監視委員会には十分な権威づけが必要であるが、英国地方自治体では「地方自治体規約(Constitution)」のなかで監視委員会など委員会の権限(Terms of Reference)、内閣の法定職員、組織をはじめとした地方自治体の経営方針、住民の権利などが規定されている。資料3-2は、第2章で年次内部監査報告書を取り上げたサウスエンド・オン・シーにおける監視委員会の権限である。

資料3-2 サウスエンド・オン・シーにおける監視委員会の権限

8. 監視委員会

8.1 委員

9名の議員（内閣構成員は1名以下）および1名の非議員から構成される。

少なくとも1名は財務の専門家を含むべきである。

委員長は内閣構成員であってはならない。

※代理出席：議事規則31の規定に基づき認められている。

※均衡の原則：適用される。

8.2 定足数

議事規則38.1の規定に基づく。

8.3 権限

8.3.1 監視委員会の目的は以下のとおりである。

- ・ 独立した立場から、リスク・マネジメントのフレームワークおよび関連する統制環境の妥当性について保証を提供する。
- ・ 地方自治体をリスクにさらし、統制環境を弱めるような財務および非財務業績を独立した立場から監視する。
- ・ 財務報告プロセスを監視する。

8.3.2 監視委員会は、少なくとも年1回は本会議によってレビューされ、承認された業務計画を備え、1年間のうち、各委員会で監査について何を議論するのかその概要を示さなければならない。監視委員会は、自らの説明責任を解除し、最終的に年次ガバナンス報告書の採択をすすめるために、十分かつ必要な情報を受け取っていることを明らかにすべきである。

8.3.3 業務計画には以下が記載されていなければならない。

- ・ 地方自治体におけるガバナンスの構築状況の有効性（内閣が作成した年次ガバナンス報告書の承認を含む）
- ・ 地方自治体の財務フレームワークの妥当性（年次財務報告書の承認を含む）
- ・ 地方自治体の資金管理戦略または政策の監視
- ・ 外部監査および内部監査の業績および有効性（各年次報告書の検討を含む）
- ・ 外部の検査報告書および特定分野におけるほかの委員会の業務に依拠するかどうかの検討
- ・ 監視委員会の機能および有効性（自らの年次報告書作成を含む）

8.3.4 監視委員会は、議会日程に含まれる日時で、年間5回開催される。監視委員会が適切と判断する場合、特定の問題について委員会が開催される可能性がある。

8.3.5 地方自治法第151条職員である最高財務責任者、内部監査部門長および外部監査人は、毎回、監視委員会へ出席を求められる。書類のレビューとあわせて、監視委員会は、そのほかの職員、ほかの委員会委員長、内閣構成議員を委員会の事前、事後および必要な際に招へいする権利を行使する。このように権利行使することで、活動や職責に関するガバナンス構築状況の妥当性について保証が提供される。

要求があれば、要求された者には出席する義務が生じる。

本条項によって、委員や職員が監視委員会への出席を要求された場合、できる限り広く公示されなければならない。

例外的な状況において、委員や職員が要求された日時に出席できない場合、監視委員会委員長の承認によって別の日時が設定される。

8.4 委員会の公開

公開

8.5 報告先

本会議

出典：Southend-on-Sea Borough Councilホームページ（http://www.southend.gov.uk/info/200399/committees_working_parties_and_the_constitution/296/the_constitution（2014年3月27日））。

サウスエンド・オン・シーの監視委員会の権限は、目的がCIPFAの『監視委員会実務指針』と同じであることからわかり、『監視委員会実務指針』を基に作成されている。年間の委員会開催数、本会議との関係、業務計画の内容に加え、「監視委員会は、自らの説明責任を解除し、最終的に年次ガバナンス報告書の採択をすすめるために、十分かつ必要な情報を受け取っていることを明らかにすべきである」と監視委員会に課されている要件を規定している。さらに、最高財務責任者、内部監査部門長および外部監査人は、毎回、監視委員会へ出席を求められるなど、内閣からの監視委員会出席者について拘束力をもたせることで、組織ガバナンスの実効性を担保していることが特徴と考えられる。

これらの職責を果たすためには監視委員会のマネジメントが重要と考えられる。監視機関という視点に加えて、専門領域における知見をもつ委員長や委員が監視委員会の有効性を向上させる。監視委員会は、政策評価委員会、基準委員会などの一部である場合もあるが、ほかの委員会との独立性を保持すべきであり、ほかの委員会との兼務をする委員は1名程度に限定しなければならないと定められている。なかでも監視委員会委員長は、内閣構成員であってはならず、非内閣構成員を委員長にすることで、内閣からの独立性および監視機能の客観性を促進させ、住民の期待にも応えることにつながる。

英国地方自治体においては、内部監査部門長が作成した年次内部監査報告書を監視委員会へ提出し、監視委員会は、同報告書を基に外部から自治体の内部統制などを評価することで、内閣へ保証を提供している。内部監査と外部監査の機能は異なるため、1つの監査主体が両方の機能を担うことはできない。英国地方自治体において、地方自治体の外部に位置する監視委員会へ職務上の報告を通じて、内部監査は組織ガバナンスへの貢献という

目的を達成している。そのため、内部監査が組織ガバナンスへ貢献するためには、監視委員会のベスト・プラクティスが構築される必要がある。

5 2011年監視委員会調査の分析

英国地方自治体では、これまで考察してきた監視委員会のベスト・プラクティスが実践されているのであろうか。本節では、CIPFAが英国地方自治体の内部監査部門長に対して実施した「地方自治体における監視委員会についての2011年調査³²」（以下、「2011年監視委員会調査」という）の内容を分析し、ベスト・プラクティスとの比較によって、監視委員会の課題を明らかにする。

5-1 2011年監視委員会調査の概要

現在、ほとんどの英国地方自治体において監視委員会が設置されていると考えられるが、その歴史はそれほど長くはなく、これまで監視委員会の実態を明らかにした資料は公表されてこなかった。そこでCIPFAは、2011（平成23）年3月8日から4月1日にわたって、インターネット上で英国地方自治体の内部監査部門長に対して2011年監視委員会調査を実施した。161の地方自治体から回答があり、回答率は44%であった。ほぼ常時監視委員会へ出席し、監視委員会の実態を最も理解していると考えられる内部監査部門長に対して調査が実施されており、2011年監視委員会調査の回答は、監視委員会の現状を把握するために有用であると考えられる。

また、調査を実施したCIPFAは、職業専門団体として監視委員会の構成員である議員、監視委員会と密接な関係を有する内部監査人などに対してさまざまな研修サービスを実施している³³。英国地方自治体における監視委員会の現状と課題について豊富な知見を有するCIPFAが本調査を実施することによって、高い回答率が達成され、本調査の結果に対する有用なコメントや分析がなされていると考えられる。

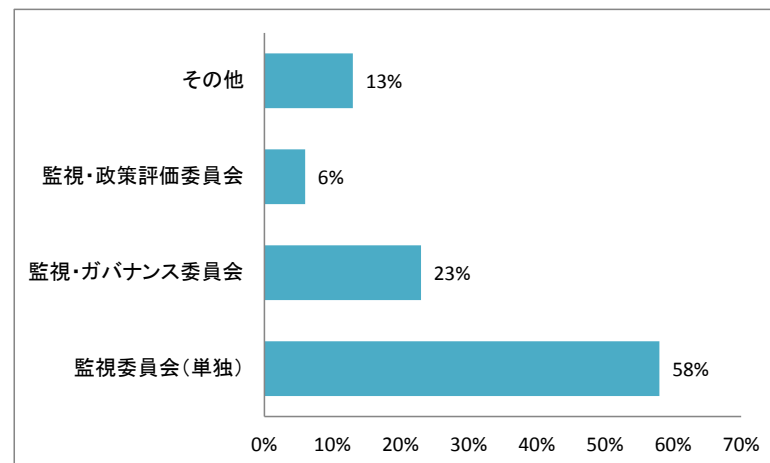
2011年監視委員会調査では、主に①委員会の構成、②課題の抽出、③監視委員会の有効性、④改善への制約について調査が行われている。本調査以外に近年の英国地方自治体における監視委員会の現状を表す調査は実施されておらず、調査結果の分析は非常に有用である。以下において、各調査項目についての調査結果を基に英国地方自治体における監視委員会の全体像を把握し、課題を整理する³⁴。

5-2 委員会の構成

期待される機能を発揮し、目的を達成するためには、監視委員会の構成が重要な要素となる。第4節で確認したとおり、監視委員会の委員、定足数、権限、審議結果の報告先などは地方自治体規約で規定されており、自治体ごとに異なっている。英国地方自治体において、監視委員会はどのような委員長および委員によって構成されているのであろうか。

2011年監視委員会調査によると、単独で監視委員会を設置している地方自治体が約6割を占める一方、残りの約4割は別の委員会と監視委員会が合同で開催され、審議した内容を本会議へ報告している。なお、その他のなかには、監視委員会の機能を担う委員会が、本会議ではなく、直接、内閣または事務総長へ審議結果の報告を行っている事例があった。

図表3-1 監視委員会の類型

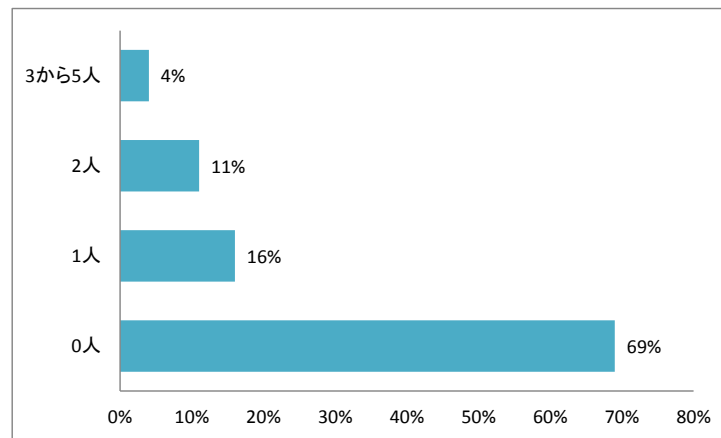


出典：CIPFA Better Governance Forum, *CIPFA Survey on Audit Committees in Local Government 2011*, August 2011, p. 11.

監視委員会は通常、5名から7名程度の委員によって構成されている。約3割の地方自治体においては、監視委員会の委員に内閣を構成する議員が含まれている。また、約9割の地方自治体において、監視委員会の委員は政策評価委員会（Scrutiny Committee）の委員も兼ねている³⁵。

約半数の地方自治体においては、監視委員会の委員長は与党に属しており、内閣を構成する議員が監視委員会の委員長に就任している地方自治体が約1割存在した³⁶。しかし、残りの約半数の地方自治体においては、監視委員会の委員長は内閣を構成する議員ではなく、政策評価委員会の委員でもない。また、約7割の地方自治体においては、監視委員会のなかに議員ではない独立した委員が含まれていない。

図表3-2 監視委員会における議員ではない独立した委員数



出典：CIPFA Better Governance Forum, *CIPFA Survey on Audit Committees in Local Government 2011*, August 2011, p. 4.

5-3 課題の抽出

多くの監視委員会においては、年間4回から6回の委員会が開催されている。英国の地方議会は、通常、平日の夕方から夜間にかけて開催されることが多く、監視委員会について同様の運用がなされている。監視委員会の場合、1回の審議にかかる時間は数時間程度と限られている。

2011年監視委員会調査によると、監視委員会の審議内容は、外部監査人による監査報告書に加えて、通常、内部監査報告書が検討される。毎回、内部監査報告や監査結果に基づく措置が委員会で検討されている。第2節で考察したとおり、監視委員会は、年次内部監査報告書などを証拠源として、内閣に組織ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の妥当性および有効性を評価し、保証する機能を担っている。しかし、組織ガバナンスについての問題は多くとも4割程度の地方自治体しか検討されておらず、また、イングランド以外では、不正や公金管理にはそれほど重点が置かれていないことがわかる³⁷。

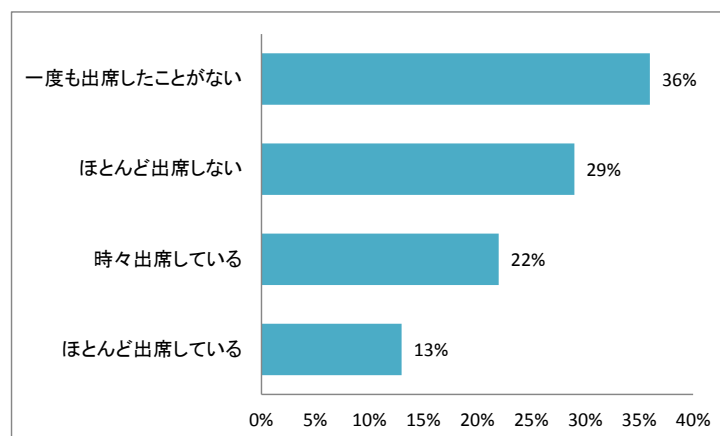
5-4 監視委員会の有効性

監視委員会における議員である委員は、なるべく財務についての知識や経験をもつべきであるが、すべての委員が要求されている知識や経験をもっているわけではない。また、認識されているニーズに対して研修が実施されることはごくわずかに限られているようである。

定期的に監視委員会へ出席している主な関係者は、内部監査部門長や最高財務責任者、

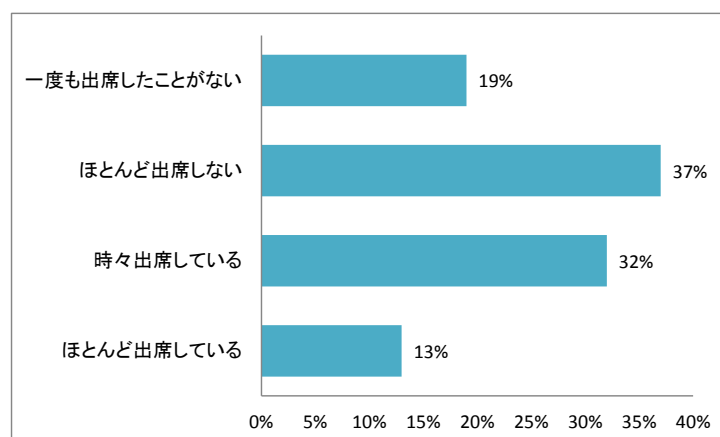
外部監査人である。

図表3-3 監視委員会への出席状況（事務総長）



出典：CIPFA Better Governance Forum, *CIPFA Survey on Audit Committees in Local Government 2011*, August 2011, p. 11.

図表3-4 監視委員会への出席状況（上級管理者）



出典：CIPFA Better Governance Forum, *CIPFA Survey on Audit Committees in Local Government 2011*, August 2011, p. 11.

監視委員会は監査プロセスの支援には非常に有効性が高いと考えられているが、そのほかの分野ではそれほど有効性が高くない。

5-5 改善への制約

これまでの調査結果から、現状の監視委員会は、必ずしもベスト・プラクティスに近い形で運営されているとはいえず、改善すべき課題が多いことがわかった。より有効性が高い監視委員会になるために、約半数の監視委員会において、委員の知識不足が制約になると考えられている。もう一つの大きな制約は、特に毎年3分の1の委員が再選される地方自

治体において、委員が入れ替わることである。

図表3-5 監視委員会における改善への制約

改善への制約	回答した地方自治体の割合
委員の知識や経験が不足している	50%
委員が離職する	44%
ほかの議員が監視委員会に優先度を感じていない	30%
委員の監査に対する関心が欠如している	28%
政治による介入がある	27%
内閣の幹部議員が監視委員会に優先度を感じていない	26%
監視委員会の設置が法的義務ではない	26%
委員長が有能でない	23%
監視委員会のグッド・プラクティスが理解されていない	21%
委員に対する研修の財源が不足している	20%
議員と職員の関係が良好ではない	11%

出典：CIPFA Better Governance Forum, *CIPFA Survey on Audit Committees in Local Government 2011*, August 2011, p. 11.

6 英国地方自治体における監視委員会から得られる示唆

本章では、わが国地方自治体には存在しない、議会に設置された監視委員会について、CIPFAの『監視委員会実務指針』および『監視委員会実務ガイド』の規定に基づく、英国地方自治体におけるベスト・プラクティスを確認した。

監視委員会は、内部監査以外にも外部監査と検査、統制戦略、および、財務諸表に関わりをもつことを確認した。監視委員会は、独立した立場で地方自治体を監視し、これら4つの機能を客観的に評価および承認している。また、監視委員会は、これら機能の評価結果を基に、内閣に対して、地方自治体のガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の妥当性および有効性の保証を行っている。つまり、監視委員会の保証の対象は、内閣におけるガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制プロセスの妥当性および有効性である。その妥当性および有効性を判断する規準は、内閣が内部統制などを構築する際の行為規準であり、たとえば、CIPFAおよび全英地方自治体経営者協会（Society of Local Authority Chief Executive and Senior Manager：SOLACE）の『地方自治体におけ

る優れたガバナンスの実践（*Delivering Good Governance in Local Government*）』、『英国地方自治体会計実務規範（*Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: COPLAA*）』などがあげられる。監視委員会は、CIPFAの『監視委員会実務指針』および『監視委員会実務ガイド』を行為規準として監視委員会報告書を作成し、保証の当事者、すなわち監視委員会報告書の利用者である事務総長や最高財務責任者に対して保証を提供するのである。このように、監視委員会は、英国地方自治体において、組織ガバナンスにおける重要な役割を担う機関として位置づけられている。

監視委員会は、内閣の内部統制などの妥当性および有効性の監視、評価、および、保証機能に加え、指導的機能を期待されている。これらの機能を果たすために、監視委員会の委員長および委員には内部統制、監査、財務諸表などに対する一定の専門性が要求される。専門性に加え、監視機関としての役割を果たすためには、委員会の構造、委員長と委員の独立性、および、委員会の開催頻度が監視委員会の成否に影響を与える。監視委員会の実効性を向上させるためには、以下の3点に留意が必要である。第一に、ほかの委員会との役割の区別である。非内閣構成議員から構成される政策評価委員会と監視委員会の委員が兼務されている場合が多い。必ずしも兼務は否定されるべきではないが、政策評価委員会の審議対象は内閣の政策そのものであり、監視委員会のそれは政策そのものではなく、リスクという観点から政策横断的に内閣の内部統制などを評価するということを斟酌して、監視委員会の構成員を決定すべきである。第二に、兼務者の限定である。監視委員会は、内閣の内部統制などを評価し、保証を提供するという機能をもっているため、その委員長には内閣からの独立性が不可欠である。したがって、委員長が内閣構成議員であることは許されない。独立性の観点からは、なるべく内閣構成員が監視委員会の委員にならないようにすべきであるが、実務ではほとんどの監視委員会で内閣構成員が含まれている。第三に、委員会の開催頻度である。ほとんどの自治体で監視委員会は年4回開催されている。開催頻度が高くないいうえに、毎回、内部監査部門長から報告が提出されるなど、審議内容が非常に多いという現状がある。開催頻度を高めることが困難であるならば、監視委員会は事前に内部監査部門長、外部監査人などと面談する機会を多く設定する必要がある。

内部監査部門長は、監視委員会との関係を構築する際、監視委員会の委員長および委員が必ずしも監査の職業的専門家ではないことに留意しなければならない。監視委員会は、年次内部監査報告書を主な証拠源として、地方自治体に内部統制などの有効性を保証する

ため、監査戦略および監査計画の作成から監査報告に至るまで、一連の内部監査業務の有効性について監視委員会から十分な理解を得る必要がある。

まず、監査戦略および監査計画については、地方自治体と関係するパートナーシップなど外部の利害関係者も対象とし、財務報告の信頼性に限定せず、地方自治体におけるすべての活動を監査の主題として含めることが求められている。しかし、すべての活動を含めつつ、リスク・アプローチによって監査計画を作成しなければならない。

監査報告については、内部監査部門長から監視委員会への職務上の報告経路が確立される必要がある。事務総長の直属である場合もあるが、内部監査部門が最高財務責任者の所管である地方自治体が多い。したがって、内部監査責任者は、最高財務責任者に対して管理上の報告を行う。しかし、地方自治体の内部統制などの妥当性および有効性について意見を表明するのは内部監査部門長の役割であるため、内部監査部門長は、事務総長または監視委員会へ直接、職務上の報告を行わなければならないと定められている。その際、被監査部門やその上級管理者が内部統制などの問題点に関する改善措置を確実にするため、内部監査報告書を提出する前にレビューを求め、納得したうえで提出すべきことに留意する必要がある。

また、監視委員会は、内部監査人の率直な見解を聞くことを目的として、内閣の上級管理者が出席しない場において、内部監査人と非公開による議論を実施することが求められている。その結果、より精度の高い証拠を内部監査人から得ることが可能になる。前述のとおり、多くの地方自治体で監視委員会は年間 4 回程度しか開催されない。したがって、監視委員会の委員長および委員は、委員会の場ではなく、事前に内部監査人と協議を重ねることが重要となる。特に、内部監査業務が、監査法人への外部委託やほかの自治体との共同監査によって実施されている場合、監視委員会は、それらの内部監査人との事前協議に多くの時間を割くべきである。そうすることで、当該自治体の職員ではない内部監査人が、自治体の統制環境を適切に理解しているか、被監査部門やその上級管理者によるレビューを十分に実施しているかなどを確認することが可能となる。

内部監査の有効性を評価するにあたり、監視委員会は、内部監査業務が内部監査基準に準拠しているか否かを判断する必要がある。そのために、監視委員会は、内部監査基準を十分に理解することが重要である。内部監査部門の評価は、2011 年会計監査規則第 6 条によって、地方自治体へその実施が課せられている。より大規模な特定の団体は、少なくとも毎年 1 回、内部監査の有効性について評価を実施しなければならず、その評価のなかで

指摘された事項は、内部統制システムについての検討の一部として、監視委員会または議会によって考慮されなければならない。監視委員会は、自らの証拠源でもある内部監査部門を評価することで、内部監査の品質向上という役割を担っている。同時に、このことは、監視委員会が実施する、地方自治体の内部統制などの有効性評価に関する保証機能の向上が図られることを表しているのである。

英国地方自治体においては、ウェールズで2011年に監視委員会の設置が法定化されたが、イングランド、スコットランド、および、北アイルランドでは依然として任意の設置となっている。そのため、2011年監視委員会調査の結果を確認することで、ベスト・プラクティスとのかい離および改善すべき課題を把握した。監視委員会の運用に課題はあるとしても、英国地方自治体においては内部監査部門長が監視委員会へ職務上の報告をすることによって、内部監査が組織ガバナンスにおいて重要な役割を果たしていることを確認できた。また、監視委員会の職責として、内部監査計画の承認や内部監査の品質評価などが実施され、内部監査部門を支援していることも把握された。

一方、わが国の監査委員や監査委員事務局が実施する監査についてはその責任が規定されておらず、独立的な第三者による客観的な評価も実施されていないという問題が存在する。そのため、監査委員監査が組織ガバナンスにおいて十分に機能しているか疑問視されている。自治体のマネジメントには内部統制の整備と運用が不可欠であり、監査委員やその事務局による監査は、事実上、内部監査として、内部統制の重要な一部を構成している³⁸と考えられる。このような監査委員監査の実態を鑑みる場合、わが国地方自治体における組織ガバナンスを向上させるためには、英国地方自治体における監視委員会のように、首長部局に設置された内部監査部門を外部から監視および評価し、首長部局の内部統制などの有効性を保証する制度の導入を検討すべきであると考ええる。

(注)

- ¹ 監査委員監査に対する評価は実施されていないが、人事評価制度として、監査委員事務局職員の業績評価・能力評価を導入している地方自治体や、主に VFM (Value for Money : 最少の経費による最大の効果) の観点から、監査委員事務局の監査業務に対する行政評価を実施している地方自治体が存在する。行政評価については、外部委員による評価が導入されている場合もあるが、地方自治体の自己評価である場合が多い。2010 (平成 22) 年において、普通地方公共団体 (都道府県および市町村) に特別区 (東京都 23 区) を加えた 1797 団体中、26.0%にあたる 467 団体が外部評価を導入している。総務省自治行政局「地方公共団体における行政評価の取組状況 (平成 22 年 10 月 1 日現在)」2011 年、7 頁。
- ² 2011 年地方自治法 (ウェールズ) 第 82 条 (Section 82 of Local Government (Wales) Measure 2011) において、地方自治体は監視委員会委員を任命し、少なくとも監視委員会委員の 3 分の 2 は議員であり、少なくとも 1 人は一般人でなければならない旨が規定された。また、監視委員会委員のうち、内閣構成議員は 1 名に限定され、内閣の幹部議員 (Senior Member) は監視委員会委員になることができない旨も規定されている。
- ³ イングランドにおいては 52%、ウェールズにおいては 73% の地方自治体が監視委員会を設置していた。Audit Commission, *Annual Report Year Ended 31 October 1999*, October 1999, p. 19.
- ⁴ 筆者は 2012 (平成 24) 年 2 月 7 日に関西学院大学において、バーミンガム大学のクリス・ゲーム (Chris Game) 客員教授と面談した。その際、ゲーム教授から、公式な統計は存在しないが、現在ではほぼすべての英国地方自治体に監視委員会が設置されていると推測される、という説明を受けた。
- ⁵ CIPFA, *A Comprehensive Guide to Local Government Finance*, 2010 Ed., 2010, p. 325.
- ⁶ *Ibid.* 政策の評価は、監視委員会ではなく、政策評価委員会 (Overview and Scrutiny Committee) という議会に設置された別の委員会によって担われる。
- ⁷ *Ibid.*
- ⁸ 1982 年地方財政法 (Local Government Finance Act 1982) によって設立され、独立性を有する第三者としての立場から、地方自治体の会計監査、インスペクションと呼ばれる VFM 監査、地方自治体のベンチマーク手法である包括的地域評価 (Comprehensive Area Assessment: CAA) などを実施する国の機関である。
- ⁹ Audit Commission, *Protecting the Public Purse: Local Government Fighting Fraud*, September 2009, p. 39.
- ¹⁰ *Ibid.*
- ¹¹ 筆者は 2011 (平成 23) 年 10 月に Southend-on-Sea Borough Council において、内部監査部門長のリンダ・エバロード (Linda Everard) 氏と面談した。その際、エバロード氏から、多くの地方自治体において、監視委員会および内部監査人は、実務上、本実務指針および以下を参照しているという説明を受けた。The Institute of Public Finance, *A Toolkit for Local Authority Audit Committees*, 2006.
- ¹² CIPFA, *op.cit.*, p. 325.
- ¹³ *Ibid.*
- ¹⁴ *Ibid.*
- ¹⁵ *Ibid.*, p. 14.
- ¹⁶ *Ibid.*, pp. 14-15.
- ¹⁷ *Ibid.*, pp. 15-16.
- ¹⁸ *Ibid.*, pp. 16-17.
- ¹⁹ *Ibid.*, p. 19.
- ²⁰ *Ibid.*

- ²¹ *Ibid.*, pp. 21-22.
- ²² *Ibid.*, p. 22.
- ²³ *Ibid.*, pp. 22-23.
- ²⁴ CIPFA, *A Toolkit for Local Authority Audit Committees*, 2006.
- ²⁵ *Ibid.*, pp. 26-27.
- ²⁶ *Ibid.*, p. 27.
- ²⁷ *Ibid.*, p. 28.
- ²⁸ *Ibid.*, p. 29.
- ²⁹ *Ibid.*, p. 30.
- ³⁰ 前述のとおり、英国地方自治体においては、『英国地方自治体における内部監査の実務規範』に代わり、2013年4月から PSIAS (Public Sector Internal Audit Standards : 公共部門内部監査基準) が準拠すべき内部監査基準として施行されている。
- ³¹ 2007 (平成 19) 年度からは年次ガバナンス報告書 (Annual Governance Statement : AGS) を作成しなければならなくなった。年次ガバナンス報告書の詳細は以下を参照されたい。The Institute of Public Finance, *The Annual Governance Statement -Meeting the requirements of the Accounts and Audit Regulations 2003, Incorporating Accounts and Audit (Amendment) (England) Regulations 2006*, The Institute of Public Finance, 2006.
- ³² CIPFA Better Governance Forum, *CIPFA Survey on Audit Committees in Local Government 2011*, August 2011.
- ³³ たとえば、本調査を実施した CIPFA の Better Governance Forum では、監視委員会の役割に関する議員への研修、Audit Committee Update というニュースレターの発行による最新の制度改正に関する情報提供などを行っている。直近の Audit Committee Update は以下のとおりである
(<http://www.cipfa.org/services/networks/better-governance-forum/corporate-governance-documentation/audit-committee-update-issue-10> (2013 年 6 月 9 日))。
- ³⁴ 本調査においては、イングランド (ロンドン特別区、大都市圏ディストリクト、ユニタリー (一層制自治体)、カウンティ (県)、ディストリクト (市))、ウェールズ、スコットランド、および、北アイルランドについて調査結果を集計している調査項目もある。本論文においては、英国地方自治体における監視委員会の全容把握および課題抽出を目的としているため、各調査項目の合計値について分析を行っている。
- ³⁵ 筆者は 2012 年 2 月 7 日に関西学院大学において、バーミンガム大学のクリス・ゲーム客員教授と面談した。その際、ゲーム教授は、その役割に共通部分があるとしても、監視委員会は、政策評価委員会の一部となるべきではない、と説明されている。
- ³⁶ また、ゲーム教授は、内閣の委員は、監視委員会の委員になることができず、監視委員会の委員は、政策評価委員会もしくはその小委員会の委員であるかもしれないが、監視委員会の委員長・副委員長は、政策評価委員会もしくは小委員会の委員長・副委員長になるべきではない、と説明されている。
- ³⁷ CIPFA Better Governance Forum, *CIPFA Survey on Audit Committees in Local Government 2011*, August 2011, p. 11.
- ³⁸ 石原俊彦「自治体経営と監査制度の抜本改革」『都道府県展望』第 620 号、2010 年 5 月、2 頁。

第4章 英国地方自治体における内部監査責任者の役割

1 内部監査責任者の役割と内部監査人の資質

英国地方自治体では内部監査部門が、第2章で考察した内部統制などの妥当性および有効性の保証機能とあわせて、第3章のとおり、適切な組織ガバナンス体制の保証に貢献している。内部監査部門が地方自治体のマネジメントとガバナンスに貢献するためには、内部監査システムの構築が重要であるが、もう一つの重要な視点として、内部監査システムを機能させるための人的要件が不可欠となる。すなわち、組織インフラとして設置された内部監査部門が期待される機能を発揮するためには、組織インフラを動かすソフトとして、内部監査人の能力向上と求められる資質の担保が必要条件となる。その必要条件を満たすために、内部監査責任者のリーダーシップが重要と考えられる。

本章においては、CIPFA（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：英国勅許公共財務会計協会）が2010（平成22）年12月に公表した『公共部門における内部監査責任者の役割¹』（以下、『意見書』という）に掲げられている5つの原則を考察することで、職業的専門家として内部監査責任者に要求される役割および必要条件を考察し、内部監査責任者の特徴とその存在意義を明らかにする。

また、組織的かつ効果的な内部監査を実施するためには、内部監査責任者のみがその役割を果たすだけでは不十分であり、他の内部監査人がもつ能力や資質が不可欠である。内部監査部門における人的要件を検討する場合、その組織の長である内部監査責任者、その他の管理職、および、一般職員に大きく分けて検討する必要がある。それらには、それぞれ求められる役割が異なり、したがって、求められる能力や資質に違いが生じるはずである。内部監査責任者は、内部監査部門の機能を強化するために、部下である内部監査人の継続的な専門能力開発に責任をもたなければならないと考えられる。CIPFAが2011（平成23）年に公表した『優秀な内部監査人—スキルとコンピテンシーについての優れた実務指針—2011年版²』（以下、『実務指針』という）によって、内部監査人に要求される重要なスキルと職位に応じた能力を確認し、それらを達成するために内部監査責任者へ期待される役割を明らかにする。

英国地方自治体における内部監査責任者の役割を踏まえて、内部監査責任者の必要条件ごとに、わが国地方自治体における内部監査責任者に相当する役職について考察する。英国と比較をすることで、わが国自治体における監査委員事務局長などの課題を明らかにし、

内部監査責任者の役割および必要条件から示唆を得ることが本章の目的である。

2 『意見書』が示す内部監査責任者のあり方

2-1 『意見書』が作成された背景

英国地方自治体において、監査戦略や監査計画の立案、監査の指揮、および、年次監査意見の表明を行う幹部職員が内部監査責任者³である。内部監査責任者は、内部監査部門の長として地方自治体の長によって任命され、資格⁴を有する内部監査人が就任し、内部監査部門を指揮・監督する重要な役割を果たしている。

内部監査責任者は法定職員ではないが、法令によって内部監査の実施が課される以前から、地方自治体において設置されていた役職である。なぜ CIPFA は 2010（平成 22）年になって『意見書』を公表したのであろうか。その背景には、英国の公共部門が、サービス提供方法、パートナーシップの組み方などの構造的変化や予算削減の圧力に直面しているという状況がある⁵。たとえば、VFM（Value for Money：最少の経費で最大の効果）を追求するために、官民の競争によるサービス提供が推進され、公共部門におけるガバナンスの整備状況が多様化している⁶。このような複雑な状況下で、公共組織は優れたガバナンスによって、組織目的や企図される成果に注力することが求められ、市民、納税者、および、サービス利用者に対して、資源を最大限に活用し、VFM を確保するという特別な要請がなされている⁷。優れたガバナンスや VFM の確保によって、組織目標の達成にリーダーシップを発揮することが内部監査責任者の役割であるため、公共部門における内部監査責任者のあり方を明示するために『意見書』が公表されたと考えられる。

『意見書』では、CIPFA がベスト・プラクティスと考える内部監査責任者の役割（Role）と必要条件（Requirement）が規定されている⁸。『意見書』には法的な効力がなく、会計、内部監査などの職業専門団体におけるコンピテンシーや専門分野のフレームワークを支えている部門固有のガイダンス、規範、および職業的専門家の基準に取って代わるものではない。英国地方自治体における内部監査は、1972 年地方自治法（Local Government Act 1972）第 151 条および 2011 年会計監査規則（Accounts and Audit Regulations 2011）第 6 条を根拠として実施されているが、内部監査の実施についての詳細は法令によって規定されていない。その具体的な指針となるのが、公共部門内部監査基準（Public Sector Internal Audit Standards：PSIAS）やその地方自治体適用注釈（Local Government Application Notes for PSIAS：LGAN）などの適切な監査慣行（Proper Practices）であり、CIPFA の『意見

書』のようなガイダンスである⁹。

2-2 『意見書』の構成

『意見書』では、図表 4-1 のとおり、公共組織における内部監査責任者が、組織の戦略目的を達成するために果たすべき重要な役割とこれらの役割を果たすために内部監査責任者へ求められる必要条件として、第 1 原則から第 5 原則が示されている¹⁰。それぞれの原則を要約すると、「ガバナンスの推進、リスク対応の評価、および、潜在的なリスクと改善案についての助言」「ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の妥当性と有効性の保証」という 2 つの役割、および、その達成に必要とされる「制約を受けない上級管理者の地位」「十分な監査資源の配分と組織目的に沿った監査業務の指揮」「職業的専門家としての資格と経験」という 3 つの必要条件にまとめることができる。内部監査責任者には、この 2 つの役割と 3 つの必要条件が求められているのである。

図表 4-1 公共組織における内部監査責任者の役割と必要条件

役割	第 1 原則	ガバナンスのベスト・プラクティスを推進し、現存するリスクに対するガバナンスやマネジメントの妥当性を客観的に評価しながら、潜在的なリスクや改善案について助言する。
	第 2 原則	ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制に関するあらゆる点について、客観的かつ証拠に基づく意見を述べる。
必要条件	第 3 原則	いかなる場合においても制約を受けずに組織のすべて、特に幹部・監視委員会に対応する上級管理職でなければならない。
	第 4 原則	目的に適合するように整備された内部監査サービスを指揮命令しなければならない。
	第 5 原則	職業的専門家としての資格を有し、十分な経験をもたなければならない。

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, p. 5.

さらに、図表 4-2 のとおり、3 つの構成要素がこれら 5 原則の実践に必要であることが示されている¹¹。その 3 つの構成要素は、図表 4-2 に示されたとおりである。

図表 4-2 内部監査責任者の原則に必要な対象と構成要素

対象	構成要素
組織	ガバナンスの必要条件
役割	内部監査責任者の主な職責
個人	個人の技術と職業的専門家の基準

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, p. 6.

「ガバナンスの必要条件（Governance requirements）」とは、内部監査責任者が効果的な内部監査を実施するための必要条件であり、その必要条件はガバナンス関係者¹²が設定すべきものである。すなわち、「ガバナンスの必要条件」は、内部監査責任者が重要な職責を果たす前提であり、組織としてその必要条件が満たされるように要請しなければならない。そして、「内部監査責任者の主な職責（Core HIA Responsibilities）」は、内部監査部門の長として担うべき役割であり、「個人の技術と職業的専門家の基準（Personal Skills and Professional Standards）」は、個人として内部監査責任者に要求される技術と遵守すべき基準を表している。

以下において、5つの原則を上記3つの構成要素から考察することによって、内部監査責任者の役割および役割を果たすための必要条件を明らかにする。

2-3 内部監査責任者の役割

2-3-1 『意見書』の第1原則

（第1原則）

ガバナンスのベスト・プラクティスを推進し、現存するリスクに対するガバナンスやマネジメントの妥当性を客観的に評価しながら、潜在的なリスクや改善案について助言する。

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, p. 6.

優れたガバナンスは公共部門の信頼性を成立させる基礎であり、その構築責任はすべての管理職にある一方、内部監査責任者はガバナンスを推進し、グッド・プラクティスを普及させる役割を担っている¹³。第1原則は、内部監査責任者が担う役割を「ガバナンスの推進」「リスク対応の評価」「潜在的リスクと計画案についての助言」という3点で説明し

ている。

ガバナンスの推進について、内部監査責任者は、優れたガバナンスの構築について責任を負わないが、事務総長や CFO（Chief Financial Officer：最高財務責任者）による組織ガバナンスの構築体制を評価する役割を担う。また、内部監査責任者は、ベンチマーキング、類似組織の事例研究、研修などによって優れたガバナンスの推進という役割を期待されていると考えられる。

リスクの対応と評価について、内部監査責任者は、現存するリスクおよびマネジメントによるリスクの統制状況を把握する役割を担う。さらに、内部監査責任者は、組織におけるガバナンスの構築状況を理解し、評価しなければならず、年次内部監査報告書における意見形成の基礎になるため、その評価が何に依拠しているのかを明示する必要がある。

また、内部監査責任者は、リスクが正しく認識、評価され、適切な統制が構築されていることを裏づけるために、重要な新システムや計画案についての考えを示さなければならない¹⁴。組織における既存のリスクおよびその統制状況の評価は、内部監査責任者による保証業務である一方、このような将来の計画に対する助言は保証業務ではなく、助言業務として提供される¹⁵。そのため、内部監査責任者は、このような助言業務を実施する内部監査従事者が適切な技術を保有し、業務の結果が内部監査の客観性を損なわないように留意しなければならない¹⁶。

『意見書』では、「ガバナンスの推進、リスク対応の評価、および、潜在的风险と計画案についての助言」という第1原則に必要な各構成要素として、以下のとおり、(1) ガバナンスの必要条件、(2) 内部監査責任者の主な職責、および、(3) 個人の技術と職業的専門家の基準、という3点があげられている¹⁷。

(1) ガバナンスの必要条件

- ① 内部監査責任者の役割や内部監査の目的の達成によって、優れたガバナンスが推進されるようにする。
- ② 政策、手続、および、人材育成を通じて、優れたガバナンスの重要性が、常に、組織内にわたって強調されるようにする。
- ③ 内部監査責任者がすべての重要なプロジェクト、計画、および、政策構想案について助言できるようにする。

(2) 内部監査責任者の主な職責

- ① 組織において優れたガバナンスの特長を生かすような支援をする。
- ② 組織において優れたガバナンスの推進に責任をもつ関係者と協働する。
- ③ 幹部や関係者に政策、計画、および、計画案に関連する統制の整備状況やリスクについて助言を行う。
- ④ 最高水準の倫理や組織内の誠実性、客観性、および、守秘義務の原則に基づく基準の普及を推進する。
- ⑤ 効果的な公共サービスを実現するために必要とされる優れたガバナンスの特長および内部監査責任者による支援策を示す。
- ⑥ 内部監査責任者が適当と考える場合、業務実施のための明確な権限を設定し、助言を行う。

(3) 個人の技術と職業的専門家の基準

- ① 関係者にとって刺激となるような優れたガバナンスの事例を示し、リーダーシップを発揮する。
- ② 効果的なファシリテーションや交渉技術を展開する。
- ③ 継続的な改善への貢献を行動で示す。
- ④ 必要に応じて、分析・問題解決・影響力・意思疎通などの助言技術を示す。

第1原則について、3つの構成要素ごとに内部監査責任者の役割を整理したのが図表4-3である。

図表4-3 第1原則「ガバナンスの推進、リスク対応の評価、および、潜在的リスクと計画案についての助言」の概要

		(組織) ガバナンスの必要条件	(役割) 内部監査責任者の主な職責	(個人) 個人の技術と職業的専門家の基準	計
役割	項目数	3	6	4	13
	「ガバナンスの推進」	① 内部監査責任者の役割として優れたガバナンスの推進を明示	① ガバナンスの推進の支援 ② ガバナンス責任者との協働	① ガバナンス事例の例示 ② 効果的な交渉技術	—
	「リスク対応の評価」	② 優れたガバナンスの推進 ③ 内部監査責任	③ 統制やリスクの助言 ④ 最高位にある	③ 継続的改善への貢献 ④ 問題解決等の	

「潜在的リスクと計画案についての助言」	者による重要プロジェクトへの助言 普及	基準の普及 ⑤ ガバナンスの利点、内部監査責任者が可能な支援策の明示 ⑥ 業務への助言	助言技術	
---------------------	------------------------	---	------	--

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, pp. 7-9
を基に筆者作成。

内部監査責任者が第1原則に規定される役割を果たすために、経営管理者は、ガバナンスの推進や潜在的リスクと計画案について、内部監査責任者が助言を担うことを承認しなければならない。そうすることで、内部監査責任者は、円滑に職責を果たすことが可能となる。つまり、組織が果たすべき役割は、優れたガバナンスの推進と内部監査責任者が役割を果たすための環境整備ということになる。

組織が環境の整備を行うという前提で、内部監査責任者は、職業的専門家としての技術を活用し、経営者の職責であるガバナンスの推進や潜在的リスクと計画案について、助言を行う。このような助言業務を実施しつつ、現存するリスクについてのガバナンスとマネジメントの整備状況を評価し、年次内部監査報告書における意見形成の基礎となる監査証拠を収集することが内部監査責任者の担うべき役割である。

2-3-2 『意見書』の第2原則

(第2原則)

ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制に関するあらゆる点について、客観的かつ証拠に基づく意見を述べる。

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, p. 6.

内部監査責任者は、ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の整備状況に保証と指針を提供するという非常に重要な役割を担うため、経営管理からの独立性と客観性が求められている¹⁸。第2原則として設定された「ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の妥当性と有効性の保証」という内部監査責任者の役割は、公共部門内部監査基準（Public Sector Internal Audit Standards：PSIAS）¹⁹で規定されている内部監査の定義²⁰とほぼ同義である。このことから、効果的な内部監査を実施するうえで、内部監査責任者の役割が非常に重要であることが示唆されている。

第2原則は、内部監査責任者が担う役割を「客観性」「あらゆる種類の統制」「証拠に基

づく保証」「リスク・ベースの監査戦略」という4つの点で説明している。

内部監査責任者は、経営管理者からの客観性を保持するため、原則として監査業務以外の実務上の職責をもつべきではない。実務上の職責をもつ場合には、当該分野に代替的な保証が提供されるよう留意すべきである。つまり、組織に対する客観性を保持しつつ、内部監査責任者はガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制に関するあらゆる点について、保証を提供することが期待されている。ここでいうあらゆる点とは、内部監査責任者は、組織における内部統制についてすべての脆弱性や失敗を防ぎ、発見することを期待されているわけではなく²¹、監査の重要性に基づき、合理的な保証の提供が提供されることを表している。

また、内部監査責任者による保証は十分に裏づけされる必要がある。つまり、個々の監査業務において信頼できる証拠を収集し、内部監査責任者は重要なリスクに焦点を当てて、現実的な意見を表明する。証拠に基づいた保証を提供するために、内部監査責任者は、内部監査計画を作成する段階で十分に監査対象を絞り込まなければならず、その前提としてリスク・ベースの監査戦略を策定する必要がある。

『意見書』では、客観的かつ監査証拠に基づく意見表明に必要な各構成要素として、以下のとおり、(1) ガバナンスの必要条件、(2) 内部監査責任者の主な職責、および、(3) 個人の技術と職業的専門家の基準、という3点があげられている²²。

(1) ガバナンスの必要条件

- ① 内部監査責任者の責務を設定するが、それには経営管理を含めるべきではない。
- ② 内部監査が外部監査からの独立性を保持している。
- ③ 内部監査責任者が業務上の責務を負っている場合、内部監査責任者のライン管理職と監視委員会は明確に、内部監査人の戦略をこれらの責務や関連する計画・報告として承認し、常に当該業務が独立して管理されるようにする。
- ④ 事務総長、最高法務責任者、最高財務責任者、監視委員会、議員などガバナンスの関係者に対して、責任の所在を明確に設定する。これには主な経営戦略・文書・政策を設定し、レビューする責務を含む。
- ⑤ 内部監査責任者が非常に関心をもつ場合、幹部や監視委員会へ明確な報告系統を確立する。
- ⑥ 内部監査の権限について、幹部と同様に内部監査責任者や監視委員会にも承認を求

める。

- ⑦ 内部監査責任者が他の組織へ保証を行い、他の組織からの保証を信頼することができる基準をつくる。
- ⑧ リスク・マネジメント、経営計画、不正・汚職対策、告発などを含めた補助資料が整備され、必ず包括的なガバナンスの整備が進んでいるようにする。
- ⑨ 年次内部監査意見や報告が必ず内部監査責任者の名前で出されるようにする。
- ⑩ 幹部によって要請されるコンピテンシーにはガバナンスや内部監査について意識をもつことを含める。
- ⑪ 年次ガバナンス報告を支援する保証のフレームワークを設定し、そのなかで内部監査の役割を特定する。内部監査責任者は同報告の準備について責任を負うべきではない。
- ⑫ 内部監査戦略が必ず監視委員会によって承認され、幹部によって支持されるようにする。

(2) 内部監査責任者の主な職責

- ① 統制環境について保証を提供する。これにはシステム全体におよぶリスク、情報管理、内部統制を含む。
- ② リスク戦略、リスク記録、不正・汚職防止策、経営企画などを含む、組織における重要な整備状況の妥当性をレビューする。
- ③ 組織の統制環境について証拠に基づく年次内部監査意見を作成する。
- ④ すべての情報源が必ず使われるようにするため、関係者と緊密に協働する。関係者を信頼できる場合、信頼の程度と理由を明らかにする。
- ⑤ 組織の利益を促進、保護するために、重要な提携先の状況や第三者によって提供された主なサービス、統制が整っているかをレビューする。責任や保証の所在が明らかであるか評価する。
- ⑥ 知識を共有し、監査資源を最大限効果的に使用するため、外部監査人と緊密に連携をとる。
- ⑦ 組織目的と適合し、それらを支援する内部監査戦略を作成する。
- ⑧ （当該組織自体の評価を含む）組織のリスク成熟度をレビューし、これを戦略に反映する。

- ⑨ 上級管理職、非常勤理事、および、議員を含む利害関係者へ内部監査戦略について協議する。
- ⑩ 組織の統制およびリスクの保証について、内部監査責任者がどのようにして第三者へ依存するかを設定し、第三者によって提供される保証の制限を考慮する。
- ⑪ 内部監査戦略を策定する際に、必要に応じて、外部の検査機関や審査機関と連携する。
- ⑫ 内部監査戦略について外部監査人と連携するが、外部監査自体の優先度には影響を受けない。

(3) 個人の技術と職業的専門家の基準

- ① 明確かつ職業的専門家としての客観的な助言を行う。
- ② 不安や選り好みを捨て、ありのままを報告する。
- ③ 組織内のスタッフ等に対して誠実さを示す。
- ④ 組織における統制環境の弱点を認識する際に正しい判断を行い、どれほど重要かをバランスのとれた視点で判断する。
- ⑤ （部門によって異なるが）事務総長、最高法務責任者、最高財務責任者、監視委員会、非常勤理事、議員などを含む、内部統制、リスク・マネジメント、およびガバナンスに明確な責務をもつ関係者とうまく協働する。
- ⑥ 内部監査責任者による提案の実行を確保するために、幹部、監視委員会などに影響を及ぼすような活動に配慮する。
- ⑦ 模範的、活動的で意思が固く、積極的かつ力強く、活発にリーダーシップを発揮し、信頼と尊敬の念を受けることができるうえ、高い指導水準を示す。

第2原則について、3つの構成要素ごとに内部監査責任者の役割を整理したのが図表4-4である。

図表 4-4 第2原則「ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の妥当性と有効性の保証」の概要

		(組織) ガバナンスの必要条件	(役割) 内部監査責任者の主な職責	(個人) 個人の技術と職業的専門家の基準	計
役割	項目数	12	12	7	31
	客観性	① 経営管理を除く内部監査責任者が担う職責の設定 ② 外部監査からの独立性保持 ③ 内部監査責任者が担う業務上の職責に関する独立性の管理	① 統制環境に関する有効性の保証 ② 重要な計画の妥当性レビュー ③ 年次内部監査報告書の作成 ④ 情報の伝達に関する関係者との協働	① 職業的専門家としての客観的な助言 ② 事実の報告 ③ 内部監査人に対する誠実さ ④ 統制環境に関する弱点の認識 ⑤ ガバナンス責任者との円滑な協議	—
	あらゆる種類の統制	④ ガバナンス責任者に対する責任の所在の設定 ⑤ ガバナンス責任者への報告系統の確立 ⑥ 内部監査権限の賛同	⑤ 重要な提携先によるサービスや統制のレビュー ⑥ 外部監査人との緊密な連携 ⑦ 組織目的と適合した内部監査戦略の作成	⑥ ガバナンス責任者へ影響する活動への配慮 ⑦ 高い指導水準	
	証拠に基づく保証	⑦ 第三者に関する保証の基準を作成 ⑧ ガバナンスの推進 ⑨ 内部監査責任者名義による年次内部監査意見表明 ⑩ ガバナンス責任者のコンピテンシーに内部監査を包含	⑧ リスク成熟度のレビューと内部監査戦略への反映 ⑨ ガバナンス責任者との内部監査戦略の協議 ⑩ 第三者が提供す保証に関する制限の検討 ⑪ 外部検査機関との連携		
	リスク・ベースの監査戦略	⑪ 年次ガバナンス報告支援のための保証フレームワーク設定 ⑫ 監視委員会による内部監査戦略の承認および幹部職員による支持	⑫ 外部監査の優先度による影響の排除		

出典: CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, pp. 10-14
を基に筆者作成。

第2原則の特徴は、第1原則から第5原則を通じて最多の12項目が「ガバナンスの必要条件」に設定されていることである。第3章で考察したとおり、英国地方自治体においては、議会の監視委員会へ職務上の監査報告を行うことによって、当該地方自治体における内部統制の有効性について監視委員会へ保証を付与している。『意見書』のガバナンスの

必要条件に関する項目から、内部監査責任者による意見表明が組織のマネジメントだけではなく、ガバナンスについても重要な役割を果たしていることを確認できる。

また、「内部監査責任者の主な職責」にも同様に最多の 12 項目が設定されている。第 2 原則で規定される内部監査責任者の役割を果たすために、組織は職業的専門家である有資格者を内部監査責任者として採用し、採用後も専門性を維持させなければならない。さらに、内部監査責任者は、ガバナンス責任者との関係に配慮しつつ、職業的専門家としての客観的な事実の報告および助言が期待されている。

第 1 原則および第 2 原則に規定された内部監査責任者の役割は、まさにベスト・プラクティスと考えられるものである。内部監査責任者がそのような役割を果たすためには、いくつかの必要条件が存在する。たとえば、第 1 原則については、組織が優れたガバナンスを推進するために、その妥当性および有効性を担う内部監査責任者には十分な監査資源の配分が不可欠である。また、第 2 原則については、ガバナンス責任者との良好な関係を構築するために、内部監査責任者は彼らに相当する組織上の地位が必要である。第 1 原則および第 2 原則に掲げられた役割を果たすために必要条件が第 3 原則から第 5 原則で具体的に規定されている。

2-4 内部監査責任者の必要条件

2-4-1 『意見書』の第 3 原則

(第 3 原則)

いかなる場合においても制約を受けずに組織のすべて、特に幹部・監視委員会に対応する上級管理職でなければならない。

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, p. 6.

第 3 原則では、内部監査責任者が権威と信頼性を備え、幹部に意見したり、支援したりすることによって、組織の中心にいなけりばならず、改善と優れたガバナンスを推進する指導者としてもみなされるべきであると述べている。第 3 原則は、内部監査責任者の必要条件を「上級管理者」「経営管理者との関係」「監視委員会との関係」という 3 点で説明している。

第 3 原則は、内部監査責任者の必要条件の一つとして「制約を受けない上級管理者の地位」を設定している。たとえ職業的専門家として有能であるとしても、組織における地位

が低ければ、内部監査責任者はその役割を果たすことができない。

『意見書』では、制約を受けない上級管理者の地位に必要な各構成要素として、以下のとおり、(1) ガバナンスの必要条件、(2) 内部監査責任者の主な職責、および、(3) 個人の技術と職業的専門家の基準、という3点があげられている²³。

(1) ガバナンスの必要条件

- ① 『意見書』の原則に沿って、内部監査責任者として指定された人物を選任する。内部監査が外部委託もしくは共同実施される場合、該当者はそれらの組織から選任されてもよい。このような場合、内部監査責任者と監査客体の管理職の役割は契約もしくは合意によって明確に設定されなければならない。
- ② 内部監査責任者が職員である場合、その役割を効果的に果たし、納得のいく建設的な仕事をマネジメント・チームに対して提供できるように、内部監査責任者を組織内で十分に高く、独立した職位につけるようにする。
- ③ 内部監査責任者が職員である場合、マネジメント・チームの一員によって管理されるようにする。内部監査責任者が職員でない場合、内部監査業務提供者と契約または合意によって、報告先が明確に設定されなければならない。
- ④ 実務指針やグッド・プラクティスに沿って、監視委員会を設置する。
- ⑤ 内部監査責任者を任命することになっていればその役割を含め、監視委員会や委員長と内部監査責任者との関係を設定する。
- ⑥ 組織におけるガバナンス構築の状況によって、内部監査責任者が以下のことを確実にできるようにする。
 - ・ ガバナンスに反映すべき重要な意思決定に影響を与える。
 - ・ 事務総長、他の幹部、監視委員会、および、外部監査人に直接話す権限をもつ。
 - ・ 内部監査責任者が妥当と考える場合、幹部やマネジメント・チームの会議に出席する。
- ⑦ 重要な提携先と同様に、内部監査のために組織におけるすべての書類や人物へ制限なく調査する権利を設定する。
- ⑧ 合併・外部委託・共同実施を含む提携先について内部監査責任者の職責を設定する。

(2) 内部監査責任者の主な職責

- ① 必要に応じて、ライン管理職、事務総長、監視委員会、幹部、法務担当者、および、外部監査人へ問題を上げていく。
- ② 自らの有効性をレビューし、委員長やラインの管理職に改善案を助言する際、監視委員会を支援する。
- ③ 上級管理職、非常勤理事および議員を含む内部監査戦略の利害関係者へ協議を行う。

(3) 個人の技術と職業的専門家の基準

- ① 内部監査人の役割への関心と地位を向上させるため、効果的に人脈を維持する。
- ② 協働や助言が可能であるが、同時に、必要に応じて異議を申し立てできるように柔軟な方法を採用する。
- ③ 内部にも外部にも豊かな人間関係を構築する。
- ④ 政策的な意識と配慮をもって、幹部や監視委員会と効果的に協働する。
- ⑤ 独立性や客観性を保持するが、同時に、必要に応じて現実的である。

第3原則について、3つの構成要素ごとに内部監査責任者の必要条件を整理したのが図表4-5である。

図表4-5 第3原則「制約を受けない上級管理者の地位」の概要

		(組織) ガバナンスの必要条件	(役割) 内部監査責任者の主な職責	(個人) 個人の技術と職業的専門家の基準	計
必要条件	項目数	8	3	5	16
	上級管理者	① 内部監査責任者として適切な人物の任命 ② 高位かつ独立性をもった内部監査責任者の職位	① ガバナンス責任者に対する問題の上申 ② 改善案の助言に関する監視委員会の支援	① 効果的な人脈の構築 ② 異議申し立て方法の確立 ③ 内外における豊かな人間関係の構築	—
	経営管理者との関係	③ 内部監査責任者の報告先を明示 ④ 実務指針などにそった監視委員会の設置	③ 内部監査戦略について利害関係者に協議	④ ガバナンス責任者との効果的な協議	
	監視委員会との関係	⑤ 内部監査責任者の任命を含めた監視委員会との関係設定 ⑥ 内部監査責任者によるガバナンス		⑤ 独立性および客観性に加え、現実性の保持	

		ス責任者との対話、会議出席 ⑦ 内部監査責任者の調査権の設定 ⑧ 提携先についての内部監査責任者の職責設定			
--	--	---	--	--	--

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, pp. 15-17
を基に筆者作成。

第3原則に規定される内部監査責任者の必要条件を満たすために、組織は高位かつ独立性をもった内部監査責任者の職位を設定しなければならない。3つの構成要素のうち、「ガバナンスの必要条件」には最も多い8つの項目が設定されている。このことは、内部監査責任者の選任、職位の設定、ガバナンス責任者、監視委員会、および、パートナーシップとの関係については組織としての意思決定に依拠するところが大きいことを表している。

また、個人の内部監査人として、内部監査責任者は「監視委員会と内部監査部門が、相互に職務上の効果的な関係を構築する必要性を認識し、監視委員会へ直接、制限なく報告する権利をもつべきである²⁴」とされている。つまり、問題点をガバナンス責任者または監視委員会へ指摘し、改善策の助言および支援を行うことが内部監査責任者の職責とされている。

2-4-2 『意見書』の第4原則

(第4原則)

目的に適合するように整備された内部監査サービスを指揮命令しなければならない。

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, p. 6.

第4原則では、内部監査責任者が明確で幅広い分野の報告を作成しなければならず、これには基幹システムや内部統制といった基本的構成要素、不正や汚職を防ぐための取り組み、VFM達成状況もレビューすることを含んでいると説明している。第4原則では、内部監査責任者の必要条件を「組織目的への適合」「適切な監査スキル」という2点を説明している。

組織目標を達成するためには、幅広い分野に及ぶ地方自治体の業務について、内部監査責任者はそのガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制を評価しなければな

らない。また、内部監査責任者が監査業務を指揮するためには、ガバナンス関係者から内部監査部門へ十分な監査資源が配分されなければならない。

『意見書』では、十分な監査資源の配分と組織目的に沿った監査業務の指揮に必要な各構成要素として、以下のとおり、(1) ガバナンスの必要条件、(2) 内部監査責任者の主な職責、および、(3) 個人の技術と職業的専門家の基準、という3点があげられている²⁵。

(1) ガバナンスの必要条件

- ① 役割を効果的に果たすため必要な資源、専門性、システムを内部監査責任者に提供する。
- ② 監視委員会が必ず内部監査責任者、そのチームの業績フレームワークを設定し、業績を評価したうえで、必要に応じて行動を起こすようにする。
- ③ (少なくとも5年ごとに) 必ず内部監査の品質について外部のレビューを受ける定期的な機会を設定するようにする。
- ④ 内部監査責任者が別の組織の出身の場合、その同じ組織が外部監査サービスも提供しないようにしなければならない。

(2) 内部監査責任者の主な職責

- ① 十分に貢献し、組織や外部の利害関係者の必要条件を満たすように、内部監査サービスを指揮命令する。
- ② 助言、他者との協働、必要に応じた外部からの購入などによってあらゆる種類の可能な資源を活用し、内部監査の目的を満たすように要請される内部監査サービスの資源、専門性、資格、システムを決定する。
- ③ 十分な水準の内部監査を実施するために、不十分な資源や提供される保証水準の結果を幹部および監視委員会へ伝える。
- ④ 内部監査スタッフの採用や外部の提供者による内部監査サービスの調達についてしっかりとしたプロセスを踏む。
- ⑤ スタッフの職業的専門家や個人的な研修のニーズが評価され、ニーズにあっているかを確認する。
- ⑥ 後継者育成を充実させ、スタッフのキャリア開発を支援する。
- ⑦ 以下のような品質保証や改善計画を実施する。

- ・ 常に職業的専門家としての内部監査基準にしたがうようにする。
 - ・ 内部監査の業績をレビューする。提供されたサービスが必ず利害関係者の期待や必要条件に沿うようにする。
 - ・ 効率的、効果的な内部監査サービスを提供する。重要な業績指標やライン管理職、監視委員会の対象、つまり対象の成果を年次報告することへの同意によって、このことを示す。
 - ・ 監査計画、業務および報告が必ず証拠に基づき、良い品質であるように、適切に継続的な監視、内部監査業務の定期的なレビュー、ファイルの監督、レビューを適切に整備する。
 - ・ あらゆる内部監査人が必ず利害関係を明確に示すようにする。
 - ・ 内部監査サービスの継続的な改善を求める。
- ⑧ 他の内部監査責任者との人脈から情報を収集し、必要に応じて改善策を実行しながら、ガバナンス、リスク・マネジメント、統制、および、内部監査の進展に遅れないようにする。
- ⑨ 内部監査がどのように組織へ価値を付加するのかを示す。

(3) 個人の技術と職業的専門家の基準

- ① リーダーシップを発揮し、組織を代表して内部監査の役割を伝える。
- ② 内部監査サービスについて監査戦略を作成、伝達、および、実行する。
- ③ 内部監査サービスに焦点を当て、顧客を開拓する。
- ④ 効果的なコーチングや建設的な方法により、開放的な文化を確立する。
- ⑤ より多くの組織や外部の利害関係者との間で、内部監査を通じて効果的に情報交換を進める。
- ⑥ スタッフのために意味のある業績目標を設定し、監視する。
- ⑦ スタッフの効率性を管理、指導する。
- ⑧ 職業的専門家としての基準と倫理を遵守する。
- ⑨ 最高水準の倫理、誠実性、客観性、コンピテンシー、および、守秘義務の原則に基づき、内部監査の基準を要請する。特に、内部監査人が確実に利益相反を理解し、報告し、適切に対応できるようにする。
- ⑩ 必要な際に、内部監査サービスでは提供できない特別な助言については必ず外部の

専門家への要請するようにする。

- ⑪ 現在のガバナンス、職業的専門家としての課題、および、その実行について議論を推進させる。

第4原則について、3つの構成要素ごとに内部監査責任者の必要条件を整理したのが図表4-6である。

図表4-6 第4原則「十分な監査資源の配分と組織目的に沿った監査業務の指揮」の概要

		(組織) ガバナンスの必要条件	(役割) 内部監査責任者の主な職責	(個人) 個人の技術と職業的専門家の基準	計
必要条件	項目数	4	9	11	24
	組織目的への適合	① 必要な監査資源を内部監査責任者へ提供 ② 監視委員会による内部監査責任者の業績評価の実施 ③ 内部監査の外部評価 ④ 内部監査責任者に関する利益相反への配慮	① 適切な内部監査業務の指揮 ② 内部監査サービスに必要な資源、システム等の決定 ③ 監査資源や保証水準の問題をガバナンス責任者へ報告 ④ 人材採用の適切なプロセス ⑤ 内部監査人の研修ニーズの評価 ⑥ 内部監査人のキャリア開発支援 ⑦ 内部監査の品質保証や改善計画を実施 ⑧ 内部監査実務の更新 ⑨ 組織に対する付加価値の明示	① 内部監査が担う役割の周知 ② 監査戦略の作成、伝達、および、実行 ③ 顧客開発 ④ 開放的文化の確立 ⑤ 利害関係者との効果的な情報交換 ⑥ 内部監査人に対する効果的な業務目標の設定 ⑦ 内部監査人の効率性管理および指導 ⑧ 職業的専門家としての基準と倫理の遵守 ⑨ 内部監査人に対する監査基準遵守の要請 ⑩ 提供不可な業務に関する外部専門家の活用 ⑪ 課題解決に向けた議論の推進	—
	適切な監査スキル				

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, pp. 18-20
を基に筆者作成。

第4原則に規定される内部監査責任者の必要条件を満たすために、組織は、内部監査責任者へ監査資源を提供し、監視委員会による評価を実施する。内部監査責任者は、提供された監査資源を効果的に活用し、適切な内部監査業務を指揮しなければならない。そのために、内部監査責任者は、監査資源の現状と課題をガバナンス責任者または監視委員会へ伝える必要がある。さらに、内部監査責任者は、内部監査人の育成および内部監査の品質評価を通じて、内部監査が組織へどのような価値を付加するのかを示さなければならない。

「個人の技術と職業的専門家の基準」には最大 11 項目が設定されている。個人の内部監査人は、職業的専門家としての基準と倫理の遵守によって適切な監査スキルを維持し、効果的な業務目標の設定などによって組織目標へ適合を図る必要がある。

2-4-3 『意見書』の第5原則

(第5原則)

職業的専門家としての資格を有し、十分な経験をもたなければならない。

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, p. 6.

内部監査責任者は、組織全体にわたって影響力を発揮するために、職業的専門家としての信頼性を示す能力をもつべきであり、職業的専門家としての資格がなければならない²⁶と示されている。第5原則は、内部監査責任者の必要条件を「職業的専門家としての対人能力」「職業的専門家としての業務経験」という2点で説明している。

1972年地方自治法第151条によって、イングランドおよびウェールズにおけるすべての地方自治体は、最低1名の職業会計士²⁷を管理職として庁内に配置しなければならないと定められている。当該管理職がCFOであるが、内部監査部門は多くの場合、財務部に属し、内部監査責任者は事務総長とあわせてCFOへ管理上の報告を行わなければならない。職業会計士であり、財務管理の最高責任者であるCFOに対して、内部監査責任者がもつべき資格および経験を規定しているのが本原則である。

『意見書』では、職業的専門家としての資格と経験に必要な各構成要素として、以下のとおり、(1) ガバナンスの必要条件、(2) 内部監査責任者の主な職責、および、(3) 個人の技術と職業的専門家の基準、という3点があげられている²⁸。

(1) ガバナンスの必要条件

- ① 職業的専門家としての資格をもつ内部監査責任者を採用する。その主な責務は、本意見書の他の原則で設定されたものを含む。そして、確実に内部監査責任者の職責が組織全体にわたって正しく理解されるようにする。
- ② 効果的に役割を果たすため、内部監査責任者が必ず技術、知識、経験、および、資質をもつようにする。

(3) 個人の技術と職業的専門家の基準

- ① 適切な職業的専門家団体の正式会員となり、個人的に職業的専門家として成長する積極的な計画をもつ。
- ② 職業的専門家として（適切な会計や監査を含む）内部監査基準を遵守する。
- ③ IT や助言業務への理解と同様に、意思疎通、経営管理、および、影響力を含む幅広い技術を示す。
- ④ 以前に内部監査業務の経験がある。
- ⑤ 戦略的目標の設定や管理を理解し、その経験がある。
- ⑥ 公共部門における内部監査や公共組織に適用可能な統制環境を理解する。
- ⑦ ガバナンス・リスク・マネジメント・内部統制の包括的な理解力を示す。
- ⑧ 組織の活動やプロセスについての十分な理解力を示すために、適切な成長機会を得るか、必要に応じて関連する経験を身につける。

第 5 原則について、3 つの構成要素ごとに内部監査責任者の必要条件を整理したのが図表 4-7 である。

図表 4-7 第 5 原則「職業的専門家としての資格と経験」の概要

		(組織) ガバナンスの必要条件	(役割) 内部監査責任者の主な職責	(個人) 個人の技術と職業的専門家の基準	計
必要条件	項目数	2	0	8	10
	職業的専門家としての対人能力	① 職業的専門家である有資格者を内部監査責任者として採用 ② 内部監査責任者による専門性の保持	—	① 職業的専門家としての能力開発計画を作成 ② 内部監査基準の遵守 ③ 幅広い監査技術の活用 ④ 過去における内部監査業務の経験 ⑤ 監査戦略に関する目標設定や管理の経験 ⑥ 公共部門における内部監査および内部統制の理解 ⑦ ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の包括的な理解 ⑧ 成長機会の獲得	—
	職業的専門家としての業務経験				

出典：CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, pp. 21-22
を基に筆者作成。

第 5 原則に規定される内部監査責任者の必要条件を満たすために、組織は職業的専門家である有資格者を内部監査責任者として採用し、採用後も専門性を維持させなければならない。

また、3 つの構成要素のうち「個人の技術と職業的専門家の基準」に項目が集中していることからわかるように、第 5 原則の成否は個々の内部監査人によるところが大きい。つまり、個人の内部監査人として内部監査責任者は、職業的専門家として自己の能力開発、および地方自治体における内部監査ならびに内部統制を理解し、成長の機会を獲得するように努める義務がある。

3 内部監査人の資質と人材育成

『意見書』で確認したとおり、内部監査責任者がその役割を効果的に果たすために、与えられた十分な監査資源を生かし、内部監査業務を指揮することが内部監査責任者に求め

られる必要条件の一つとなる。ここでは、監査資源のうち、内部監査部門を動かすソフトとしての人的資源に焦点を当てる。具体的には、監査資質として内部監査人に要求されるスキルを確認したうえで、継続的な専門能力開発によって習得すべき職位ごとのコンピテンシーを考察し、内部監査人の人材育成について内部監査責任者に期待される役割を明らかにする。

3-1 内部監査人に要求されるスキル

CIPFA は、2011（平成 23）年に『実務指針』を公表した。『実務指針』では、内部監査人に求められるスキルと職位に応じたコンピテンシーが示されている。そのうち、内部監査人に要求される 3 つのスキルと各スキルの構成要素は図表 4-8 のとおりである。

図表 4-8 内部監査人に要求されるスキルと構成要素

要求されるスキル	スキルの構成要素
行動スキル	交渉力、影響力、伝達力、主張、熱意および自発性、チームワーク、職業的専門家としての意識
技術スキル	監査手法および範囲、分析的レビュー、評価、面談および質問、サンプリング、情報技術関連スキル
管理スキル	業績管理、人的資源管理、リーダーシップ

出典：CIPFA, *The Excellent Internal Auditor – A Good Practice Guide to Skills and Competencies*-, 2011 ed., 2011, pp. 9-10.

これらのスキルは職位に関係なく、すべての内部監査人に必要とされる資質である²⁹。行動スキルは、内部監査人に限らず、職業的専門家として行動するために要求される能力を表している。技術スキルとは、内部監査の実施に必要な監査技術を使いこなす能力である。管理スキルは、内部監査人個人の業績管理に加えて、人的資源を中心とした内部監査部門の業績管理および必要とされるリーダーシップに関する能力を表している。

『実務指針』では、各スキルの構成要素を一覧表にまとめ、以下の目的で使用する事が推奨されている³⁰。

- ① 内部監査人の役割を実践するために必要な重要スキルを規定する。
- ② 各職位の内部監査人に達成が期待されるコンピテンシーの設定指針となる。
- ③ 特定のスキルや知識と現状にかい離がある場合、研修ニーズを把握する。
- ④ 個人の能力開発計画について指針を提供する。

つまり、構成要素が規定された各スキルの一覧表は、後述するコンピテンシーの設定、

各内部監査人による能力開発計画の検討などの際に、指針として活用される。たとえば、以下は技術スキルに関する一覧表である。各スキルの一覧表には構成要素ごとに要求されるスキルが詳細に設定されていることがわかる。この一覧表を活用することで、内部監査人は個人的な監査技術の自己評価を行い、内部監査人とその上司である内部監査責任者は、期首における現状評価および年度目標の設定などが可能となる。

ここで重要なことは、スキルの一覧表は、個人の研修ニーズを把握するためだけではなく、組織として内部監査人ごとの業績評価や能力開発を行う目的で利用されていることである。このことは、図表 4-9 のような内部監査人に要求されるスキルが、コンピテンシーと結びつくことで、より顕著に表れることになる。

図表 4-9 技術スキル一覧表

要求されるスキル・監査手法および範囲	評点
さまざまな種類の監査およびその目的を理解する。	
どのような方法論が実施されている業務と関連性が高いのかを確認する。	
監査の範囲に関連があり、低減される可能性のある重要な財務・非財務リスクを理解する。	
認識されたリスク領域に及ぶ監査目的を明確に理解する。	
適切な関係者に対して十分な助言を行う。	
承認された基準に準拠して、監査書類およびプロセスを完結させる。	
監査業務を効果的にレビューし、適切な基準に準拠していることを確認する。	
要求されるスキル・分析的レビュー	評点
分析的レビュー技術が使用されるべき状況を理解する。	
関連性があり、時宜を得た財務・非財務情報を保有する。	
システム内の動向や変化を理解するために情報を分析する。	
分析的レビューの結果を正確に理解する。	
実施された業務を推進し、注力するためにレビュー結果を活用する。	
要求されるスキル・評価	評点
統制上の要点を確認するためにシステムを評価する。	
継続的な妥当性を確保し、補完統制を確認するために客観的に統制上の要点をレビューする。	

監査目的を達成し、監査結果を評価するために、適切な評価戦略を立案する。	
不正事例に関する証拠の出所を評価し、適切な監査戦略を決定する。	
評価の着手時および終了時に誠実性を示す。	
要求されるスキル・質問	評点
調査面談を計画し、準備する。	
適切な質問技術を識別および使用し、効果的に面談を組み立てる。	
調査権限と個人の権利との均衡を図る。	
結果を考慮して、質問を拡大すべき状況を理解する。	
要求されるスキル・サンプリング	評点
さまざまなサンプリング技術を識別する。	
最も適切なサンプリング技術を適用する。	
結果を考慮して、サンプリングを拡大すべき状況を理解する。	
サンプリングについて信用できる情報源を確認する。	
要求されるスキル・情報技術関連スキル	評点
日常業務で使用するアプリケーションの使用に優れている。	
組織内で開発されたソフトウェアを使用する。	
監査ツールとしてコンピュータ利用監査技術（CAATs）を活用しうる場合を識別する。	

出典：CIPFA, *The Excellent Internal Auditor – A Good Practice Guide to Skills and Competencies*-, 2011 ed., 2011, pp. 28-30.

3-2 職位に応じたコンピテンシーの設定

『実務指針』において、行動スキル、技術スキル、および、管理スキルは、すべての内部監査人に必要とされるスキルであると規定されているが、同じスキルであったとしても要求されるコンピテンシーは職位ごとに異なる。スキルは「何かを上手くやる能力」とされる一方、コンピテンシーは、「物事を達成し、目指す成果を上げるために必要な技術や知識をもつこと」とであると定義されている³¹。つまり、専門的な知識や技能を使って物事を上手く行う能力であるスキルとは異なり、コンピテンシー³²は高業績につながると予測される行動を基準とした総合的能力である。換言すれば、スキルは習得すべき知識や技能であり、コンピテンシーは実際の行動にあわせてスキルを活用し、高業績につながる行動特

性と表現することが可能である。

高業績につながる行動特性は役職ごとに異なるはずであり、コンピテンシーを設定するのは内部監査責任者の役割である。『実務指針』では、内部監査人に求められるコンピテンシーが職位に応じて分析されている。コンピテンシーは、各内部監査人が自己の現状を評価し、専門能力開発のニーズを検討する際に活用されるべきものである³³。

技術スキルについて、職位ごとに達成が期待されるコンピテンシーの指針として図表4-10が提示されている。監査人補・監査補助者、監査人・上級監査人、および、監査主任は職員であり、監査管理者、上級監査管理者、および、内部監査責任者は管理職である。監査人補・監査補助者は、資格取得を目指す、わずかな経験しかもたない内部監査人である。監査主任は上級監査人以下の職員をまとめ、高品質業績を上げることができる内部監査人である³⁴。

図表 4-10 監査人の役割・職位ごとのコンピテンシー・マトリックス表（技術スキル）

監査補助者および事務職員	スタッフおよびシニア・スタッフ	監査主任	マネジャー	シニア・マネジャー	内部監査責任者
1. 監査手法および範囲					
・リスク・アプローチ監査やそれを監査範囲に関連づける方法を知っている	・監査に関連するリスクや監査目的を明確に認識する	・タイムスケールに準拠して優先順位をつける	・認識されたリスク・監査目的・タイムスケールを批評する	・職務の範囲内で戦略目標に対して認識されたリスクを批評する	・高水準の戦略課題に気づくことで監査対象に影響を与える
2. 分析的レビュー					
・分析的レビューおよびその使用に関する妥当性を理解する	・関連のある分析的レビュー資料を作成し、情報を解釈する	・結論を導くために分析的レビューの成果物や直接テストを活用する	・より複雑な状況において分析的レビューを使用する	・より広範な状況において情報を解釈・適用する	・最新の開発について十分に最新の知識を取り入れ、部門の目的に影響を与える
3. 監査テスト					
・監査テスト戦略にしたがう	・システムを評価し、関連する統制を確認する	・統制上の要点を確認し、それらの統制に対処するため適切な評価戦略を開発する	・統制上の要点および評価戦略を批評する	・システムの目的に適合した保証を提供する高水準の管理統制を確認する	・最新の監査技術や経営幹部の関心事を知ることによって、評価に影響を与える
4. 面談および質問					
・監査に必要とされる情報を収集するために、効果的に面談を実施	・監査に必要とされる情報を収集するために、効果的に面談	・最大限の情報を収集するために、さまざまな種類の質問を	・監査や検査の重大性・深刻性に応じて、自らが直接面談を観	・面談結果を解釈し、不正やその他の不法行為の兆候に注意を	・必要に応じて、最も高水準もしくは重要な面談を実施する

する	を計画・実施する	活用し、効果的に面談を計画・実施する	察もしくは実施する場合を認識する	喚起する	よう指示する
5. サンプリング					
・さまざまなサンプリング手法を知り、使用される理由を理解する	・関連する技術を識別し、適用する	・評価結果を理解し、効果的にサンプル数を修正する	・使用された技術を批評する	・技術やサンプル規模の影響について提言する	・より複雑な分野における最も関連する技術やサンプル規模を確認する
6. 情報技術関連スキル					
・Excel や Word のような日常業務用の手段を活用する	・実施される業務に最適なアプリケーションを確認・評価する	・コンピュータ利用監査技術の使用を検討する ・必要に応じてシステム監査人に相談する	・すべてのコンピュータ利用監査技術を十分に理解する ・結論を批評するために情報を効果的に解釈・活用する	・活用手段を開発するための新たな方法を常に調べる	・機能を進化させるための情報を分析する

出典：CIPFA, *The Excellent Internal Auditor – A Good Practice Guide to Skills and Competencies*-, 2011 ed., 2011, pp. 54-55.

3-3 内部監査責任者に期待される役割と効果

組織が採用した内部監査人の継続的な専門能力開発（Continuing Professional Development：CPD）は、内部監査責任者の役割であり、『意見書』においては、第4原則「十分な監査資源の獲得と監査業務の指揮」のなかで具体的に規定されている。

上記のとおり、『実務指針』は、内部監査人にとって重要な3つのスキルについて、職位に応じたコンピテンシーを詳細に設定し、目標設定と評価に活用することで、継続的な専門能力開発の推進を企図している。『実務指針』は、継続的な専門能力開発戦略を以下の手順で推進することを推奨している³⁵。

- ① 各職位に要求されるスキルの定義
- ② 専門能力開発ニーズの把握
- ③ 専門能力開発予算の確保
- ④ 研修の実施
- ⑤ 専門能力開発プログラムの管理

ここで重要なことは、継続的な専門能力開発についての利害関係者のニーズを調整する

ことである。つまり、予算や利用可能な資料などの制約によって監査資源が減少を続けるなかで、内部監査責任者、受講者である内部監査人、および、内部監査部門全体としての専門能力開発のニーズをバランスよく調整することが、内部監査責任者の役割と考えられる³⁶。

さらに『実務指針』は、監査計画への専門能力開発ニーズの反映、内部監査人の評価結果を踏まえた専門能力開発ニーズの更新、人事部門と連絡を密にしたコンピテンシー・マトリックス表に関する記録の管理などを内部監査責任者へ実践するように示唆している³⁷。これらを実践することで、内部監査責任者は以下のメリットを享受できるのである³⁸。

- ・ 限りある内部監査人の育成予算を管理し、利用できる。
- ・ 内部監査人の同意と納得を得たうえで、専門能力開発が可能となる。
- ・ 内部監査人の仕事に対する知識と経験を確認することができる。
- ・ 内部監査人の潜在能力と専門能力開発に対する考えを理解できる。
- ・ 監査資源とすべての内部監査人の潜在能力をあわせた理解が可能となる。

4 わが国自治体監査委員事務局長と内部監査責任者の比較分析

わが国地方自治体においては、英国地方自治体の内部監査責任者に相当する役職は存在するのであろうか。英国地方自治体の内部監査責任者を基に、わが国地方自治体の内部監査責任者を仮定し、現状を英国地方自治体の内部監査責任者と比較することで、課題を把握することが可能であると考えられる。以下においては、わが国地方自治体における内部監査責任者を単に監査委員事務局の長と位置づけるのではなく、「監査計画の立案、監査業務の指揮、および、監査報告書作成における実際の責任者」と定義し、地方自治体の規模に応じて、内部監査責任者に相当する役職について考察する。

4-1 都道府県・政令指定都市の監査委員事務局長

わが国地方自治体において、監査委員監査の監査主体は、監査委員および監査委員事務局職員である。このうち、実際に監査計画に基づいて監査を実施し、監査報告を作成しているのは監査委員事務局の職員であるため、これらの職員のなかに内部監査責任者に相当する役職者がいると考えるのが適当である。

都道府県においては監査委員事務局の設置が法的に義務づけられている（地方自治法第200条第1項）。市町村においては、条例の定めによって監査委員事務局を設置することが

可能であり（同条第2項）、すべての政令指定都市において監査委員事務局が設置されている。監査委員事務局には、事務局の長である局長および書記と呼ばれる事務局職員などが置かれている（同条第3項）。事務局長や職員の定数は、条例で定められており（同条第6項）、都道府県および政令指定都市の監査委員事務局は、事務局長の下に事務局次長、課長などの管理職、および、一般職員から構成されている場合が多い。

監査委員事務局の設置状況および事務局職員の定員数は、図表4-11のとおりである。都道府県および政令指定都市の監査委員事務局は、首長部局からの出向者を中心とした20名程度の職員から構成されている場合が多い。第1章で考察したように、地方自治法では15種類もの多岐にわたるが監査委員監査が規定されている。監査委員事務局は、監査の種類ごとに、複数の課または係から構成されている。都道府県および政令指定都市の監査委員事務局では、各監査について、実際に監査計画の立案、監査業務の指揮、および、監査報告書のとりまとめを行うのは事務局長または局次長ではなく、監査課長が担っていることが多い。したがって、監査課長が内部監査責任者に相当する役割を担っていると考えられる。

図表 4-11 都道府県および政令指定都市の監査委員事務局職員数（2008（平成20）年度）

事務局職員数	10～19 人	20～29 人	30～39 人	40～49 人	50 人以上
団体数	32	22	6	3	2

出典：会計検査院『都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について』2010年12月、72-83頁。

都道府県および政令指定都市の監査課長は、内部監査責任者としての必要条件を満たしているのだろうか。まず、第3原則の「制約を受けない上級管理者の地位」について、監査課長は、議会の委員会へ出席し、実施した監査業務の結果である監査報告書などについて答弁を行う。すなわち、委員会における答弁によって、監査課長は、制約を受けない上級管理者の地位に基づき、議会および住民に対するアカウンタビリティを求められているのである。しかし、首長部局などの部局長に対して、監査課長は、制約を受けない地位であるとはいえない。したがって、第3原則が完全に達成されているとは評価できない。

第4原則の「十分な監査資源の配分と監査資源の指揮」については、「ガバナンスの必要条件」として、監査課長は組織から十分な監査資源を提供されているが、提供された監査資源について、制度上、議会による監査業務の業績評価を含めた外部評価は実施されていない。「内部監査責任者としての役割」については、「適切な内部監査業務の指揮」など

概ね役割を果たしていると考えられる。しかし、頻繁な人事異動などわが国地方自治体の人事システム上の問題によって、「内部監査人のキャリア開発支援」など人事評価を含めた監査資源の人材育成については、必ずしも十分であるとはいえない。「個人の技術と職業的専門家の基準」については、監査基準が存在せず、監査課長は、監査の職業的専門家でない場合が多いため、「職業的専門家としての基準と倫理の遵守」「内部監査人に対する監査基準遵守の要請」などは実施されていない。外部委託によって監査法人が監査委員事務局の業務の一部を担うなど「提供不可な業務に関する外部専門家の活用」については積極的に実施している事例もあるが、ほとんどの自治体では導入されていない。したがって、第4原則も十分に達成されていないという評価になる。

第5原則の「職業的専門家としての資格と経験」については、「ガバナンスの必要条件」として、組織が「職業的専門家である有資格者を内部監査責任者として採用」することを求めている。しかし、監査委員事務局職員の多くは、首長部局からの出向者であり、監査の職業的専門家ではなく、監査の専門的な知見を有していないため、十分に必要条件を満たしていない。また、「個人の技術と職業的専門家の基準」については、第4原則と同様に、内部監査基準が存在しないという課題に加え、「監査戦略に関する目標設定や管理の経験」「ガバナンス、リスク・マネジメント・および、内部統制の包括的な理解」については十分に必要条件を満たしていない。したがって、第5原則については、必要条件を満たしているとはいえない。

都道府県および政令指定都市の監査課長は、内部監査部門長としての必要条件を十分に満たしていない。特に、第5原則の「個人の技術と職業的専門家の基準」については達成度が低く、その結果、第1原則および第2原則から構成される内部監査責任者としての役割も達成されていない。すなわち、職業的専門家として効果的な内部監査の実施に必要な「ガバナンス」「リスク」「内部統制」といった概念の理解が十分でないため、これらについて助言を行う第1原則およびこれらを保証するため意見を表明するという第2原則を内部監査責任者の役割として認識できていないのである。その結果、第2章で考察したとおり、リスクを斟酌して監査計画を立案し、個々の監査業務を実施した結果、地方自治体の内部統制等について総合的意見を表明する保証型の内部監査がわが国地方自治体においては実施されていないという課題に結びつくのである。

4-2 中核市・特例市の監査委員事務局長

都道府県および政令指定都市と同様に、中核市および特例市において、英国地方自治体における内部監査責任者に相当する役職は存在するのであろうか。存在するとすれば、その役職の現状を内部監査責任者と比較することで、課題を把握する必要があるのではないだろうか。

中核市および特例市における監査委員事務局の設置状況および事務局職員の定員数は、図表 4-12 のとおりである。都道府県および政令指定都市と同様に、監査委員事務局は首長部局からの出向者を中心に 10 名程度の職員から構成されている場合が多い。実施している監査の種類は同じであるが、定員が限られているため、監査委員事務局は、1 つの課のみから構成されることが一般的である。したがって、都道府県および政令指定都市の場合と異なり、中核市および特例市においては、事務局長が実質的にも監査委員事務局の長として監査業務を指揮・監督しており、内部監査責任者に相当すると判断される。

図表 4-12 監査委員事務局の設置状況と定員数（2007（平成 19）年 4 月現在）

	指定都市	中核市	特例市	その他市区	町村	合計
事務局設置団体数	17	35	44	692	335	1,170
事務局設置率	100.0%	100.0%	100.0%	97.6%	32.8%	62.4%
一団体あたり平均定員数	25.3	10.3	7.7	3.4	0.6	2.8

出典：総務省地方公共団体における事務の共同処理に関する研究会第 2 回資料 4-3「監査委員事務局の共同設置について」2009 年 9 月、2 頁を一部修正。

中核市および特例市の事務局長は、内部監査責任者としての必要条件を満たしているのだろうか。まず、第 3 原則の「制約を受けない上級管理者の地位」について、事務局長は、議会の委員会へ出席し、実施した監査業務の結果である監査報告書などについて答弁を行う。都道府県および政令指定都市の監査課長と同様に、委員会における答弁によって、事務局長は、制約を受けない上級管理者の地位に基づき、議会および住民に対するアカウンタビリティを求められているのである。また、事務局長は、首長部局の部長職または次長職に相当するため、制約を受けない上級管理者の地位を有しているといえる。したがって、第 3 原則は概ね達成されていると評価できる。

第 4 原則の「十分な監査資源の配分と監査資源の指揮」については、「ガバナンスの必要条件」として、事務局長は組織から概ね必要な監査資源を提供されている。しかし、制

度上、議会による監査業務の業績評価を含めた外部評価は実施されていない。「内部監査責任者としての役割」については、「適切な内部監査業務の指揮」など概ね役割を果たしていると考えられる。しかし、「内部監査人の研修ニーズの評価」「内部監査人のキャリア開発支援」など人事評価を含めた監査資源の人材育成については、必ずしも十分であるとはいえない。「個人の技術と職業的専門家の基準」については、監査基準が存在せず、事務局長は、監査の職業的専門家でない場合が多いため、「職業的専門家としての基準と倫理の遵守」「内部監査人に対する監査基準遵守の要請」などは実施されていない。中核市および特例市では、工事監査の際に外部の専門家を利用するなど「提供不可な業務に関する外部専門家の活用」については限定的であり、積極的に専門家を利用している事例は都道府県および政令指定都市ほど多くはない。したがって、第4原則は十分に達成されていないという評価になる。

第5原則の「職業的専門家としての資格と経験」については、「ガバナンスの必要条件」として、組織が「職業的専門家である有資格者を内部監査責任者として採用」することを求めている。監査委員事務局の職員は大半が首長部局からの出向者であり、必ずしも監査の職業的専門家ではない。また、「個人の技術と職業的専門家の基準」については、第4原則と同様に、内部監査基準が存在しないという課題に加え、「監査戦略に関する目標設定や管理の経験」「ガバナンス、リスク・マネジメント・および、内部統制の包括的な理解」については十分に必要条件を満たしていない。したがって、第5原則については、必要条件を満たしているとはいえない。

中核市および特例市の監査委員事務局長は、第3原則については概ね必要条件を満たしていたが、第4原則および第5原則については必要条件を満たしていない。特に、第5原則の「個人の技術と職業的専門家の基準」については達成度が低く、その結果、第1原則および第2原則から構成される内部監査責任者としての役割も達成されていない。すなわち、都道府県および政令指定都市の場合と同様に、中核市および特例市の監査委員事務局長は、職業的専門家として効果的な内部監査の実施に必要な「ガバナンス」「リスク」「内部統制」といった概念の理解が十分でないため、これらについて助言を行う第1原則およびこれらを保証するため意見を表明するという第2原則を内部監査責任者の役割として認識できていないのである。

4-3 一般市の監査委員事務局長

政令指定都市、中核市、および、特例市を除く一般市においては、図表 4-12 のとおり、ほぼすべての自治体で監査委員事務局が設置されている。一般市においては、監査委員事務局は、局長を含め 3 名程度の職員から構成されることが多く、内部監査責任者に相当するのは事務局長である。しかし、一般市においては、監査委員事務局長が別の行政委員会の局長を兼務している場合がある。内部監査の職業的専門家である内部監査部門長が別組織の長を兼務することは想定されていないため、このような場合、監査委員事務局長を内部監査部門長とみなすことはできない。

一般市において事務局長は、議会の委員会へ出席し、実施した監査業務の結果である監査報告書などについて答弁を行う。しかし、事務局長は、首長部局の次長または課長に相当する場合が多く、制約を受けない上級管理者の地位を有しているといえない。したがって、第 3 原則は達成されていると評価できない。また、第 4 原則の「十分な監査資源の配分と組織目的に沿った監査業務の指揮」については、十分な監査資源が配分されていないことが明らかである。第 5 原則の「職業的専門家としての資格と経験」についても、首長部局からの出向者が中心である現状を鑑みると必要条件を満たしていない。したがって、内部監査責任者の役割も果たされていないといわざるを得ない。

一般市においては、監査業務に必要な人員という監査資源が不足していることが、物理的に組織的な監査の実施を阻害している要因である。監査資源の問題については、英国地方自治体で幅広く実施されている内部監査の共同化（Shared Audit Services）に見られるように、他市町村と内部監査部門を共同設置することによって、改善を図ることが可能である。わが国においても地方自治法が改正され、監査委員事務局の共同設置が可能になった。現在、岡山県備前市、瀬戸内市、および、赤磐市の 3 市によって「岡山県東備三市監査共同組織研究会」が立ち上げられ、監査委員事務局の共同設置について検討が続けられている³⁹。監査資源不足の解決策として、監査委員事務局の共同設置は一般市が検討すべき課題である。

4-4 町村の監査委員事務局長

町村においては、図表 4-12 のとおり、約 3 分の 2 が監査委員事務局を設置していない。監査委員事務局を置かない地方自治体においては、監査委員の事務を補助させるため職員を置くことになっている（地方自治法第 200 条第 4 項）。図表 12 のとおり、町村において

は、1名程度の職員が監査委員を補助しているが、そのうち約9割の職員が、議会事務局や首長部局との兼務になっている⁴⁰。つまり、多くの町村においては監査委員事務局長が存在しないため、内部監査責任者に相当する役職者が不在であり、組織的な監査が実施されていないという課題が存在する。

一般市と同様に、町村においても、監査業務に必要な人員という監査資源の不足が物理的に組織的な監査の実施を阻害する要因である。町村における監査資源の不足は、一般市以上に深刻である。非常勤の場合が多い2名程度の監査委員と兼務の場合を含む1名程度の補助職員では、歳出決算額が数十億円規模に上る組織について、実効性の高い監査を実施することは困難である。監査を効果的に実施するため、町村は、監査委員事務局の共同設置など、監査資源不足の解決策を真剣に検討するべきである。

4-5 英国地方自治体における内部監査責任者からの示唆

評価にあたって基準の設定は不可欠であり、『実務指針』で示された内部監査人の重要なスキルと職位に応じたコンピテンシーの設定は、職業的専門家として監査委員事務局職員に求められる重要なスキルやコンピテンシーが設定されていないわが国地方自治体にとって、参考とすべき重要な示唆となる。わが国地方自治体においては、事務局を指揮する事務局長、課長をはじめ、多くの職員が元々、監査の職業的専門家ではなく、監査委員を補佐する立場になったあとも、十分な内部監査の専門的知識をもたないまま監査業務を実施している、という問題がある。内部監査人が監査の専門的知識をもたず、内部監査人や監査業務に対する評価基準も設定されていない状況を斟酌すれば、わが国地方自治体の内部から監査の品質向上を図ることは困難であろう。

一方、大規模自治体を中心として、自治体の外部にある資源を活用し、監査の品質向上を図ろうとする事例がある。大阪府では、監査委員事務局における監査の品質向上を図るため、PPP（Public Private Partnership：官民連携）を活用した外部委託によって監査法人との連携を図っている。また、任期付職員として公認会計士を採用し、監査委員事務局へ配属している自治体もいくつか存在する。しかし、公認会計士は、会計や監査の職業的専門家であるが、地方自治体のガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の専門家ではない。地方自治体の会計制度は、一般会計、特別会計などについては、単年度における歳入と呼ばれる現金の収入および歳出と呼ばれる現金の支出のみに着目した現金主義に基づいており、予算の執行結果について、現金の収入と支出のみを単式簿記によって

記帳するなど、民間企業などの会計処理とは大きく異なる⁴¹。これらの会計処理は、地方自治法、地方財政法などの根拠法令を基に、自治体ごとに制定された条例や規則で詳細に規定されている。公認会計士は、財務諸表の適正性を監査の主題とし、財務書類上に数値として記載された情報を対象として、言明の監査を実施する。会計制度が異なるうえ、民間企業の財務諸表と地方自治体の歳入歳出決算書は、その様式、基となる会計処理方法などが異なるため、これらを理解しなければ、言明の監査を実施することができない。そのため、PPP や任期付職員として公認会計士が監査を実施している分野は、公認会計士の知見が活用される公営企業の決算審査、財政援助団体等の監査など、決算書の正確性などを監査の主題とした言明の監査が中心となっている。

そのうえ、監査委員監査には、財務事務およびその他の事務の合规性、妥当性、経済性、効率性、有効性などを監査の主題とし、自治体職員が実施した行為を対象とした非言明の監査が多く含まれる。非言明の監査は、一般的に公認会計士が実施している言明の監査とは保証の対象が異なるため、要証命題の設定、監査計画、監査手続、保証の提供方法なども異なってくる。したがって、監査の職業的専門家である公認会計士であっても、政策、施策、事務事業など地方自治体で実施されている業務にまで精通していなければ、内部監査である監査委員監査を十分に実施することはできないのである。

わが国地方自治体において求められている内部監査人材は、自治体特有のガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制に関する知見をもった監査の職業的専門家である。首長部局から出向している多くの監査委員事務局職員は、自治体について十分な知見を有しているが、監査についての専門的知識が不足している。一方、一般的な公認会計士は、会計・監査の職業的専門家ではあるが、自治体についての十分な知見を有していない。英国を中心とした海外の地方自治体では、第1章で紹介したように、CIPFA によって運営されている CPFA が行政について十分な知見を有している監査の職業的専門家として活躍しているが、これまで、わが国地方自治体において、このような人材は限定的であり、このような職業専門資格や資格を運営する職業専門団体は存在しなかった。2013（平成 25）年 12 月、地方自治体の財務管理、監査、会計、内部統制、財務報告等の改善・改革に寄与と貢献できる専門的知識を持つ経営管理人材の育成を企図して、CIPFA 日本支部

（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy Japan Branch）が設立された⁴²。CIPFA 日本支部は、LGAAT（Local Government Auditing and Accounting Technician：地方監査会計技能士）と呼ばれる技能資格を運営し、地方自治体の内部監査人材に求められる

「地方自治体についての十分な知見を有した内部監査の職業的専門家」の育成を目的としている。英国においては、内部監査の職業的専門家を育成するための手段として、CIPFAが運営するCPFA 資格取得を目指したプログラムに参加する地方自治体も多い。わが国地方自治体においても、各自治体で実施されている人材育成策に加えて、職業専門団体が運営する職業専門資格を監査委員事務局職員に取得させることで、より効果的に、実効性の高い内部監査を実施することが可能になるのではないかと考えられる。

本章で考察したとおり、『意見書』では、内部監査責任者は模範的、活動的で意思が固く、積極的かつ力強く、活発にリーダーシップを発揮し、信頼と尊敬の念を受けることができるように高い指導水準をもつべきである⁴³ことが示されている。このことから、内部監査責任者が担う役割の高さを伺うことができる。英国地方自治体のベスト・プラクティスと考えられる『意見書』を参考として、わが国地方自治体においても、英国自治体の内部監査責任者に相当する役職者が担うべき役割および必要条件の検討が重要である。そのうえで、職業専門団体による内部監査人材の育成を活用し、各自治体において適切な基準に基づく内部監査人および監査業務の評価を通じて、わが国地方自治体における内部監査の品質向上を図ることが求められている。

(注)

- ¹ CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010.
- ² CIPFA, *The Excellent Internal Auditor – A Good Practice Guide to Skills and Competencies*, 2011 ed., 2011.
- ³ 内部監査責任者とは、すべての英国地方自治体で使用されている役職名ではなく、『意見書』において、内部監査部門の長を表す一般名詞として使用されている。また、内部監査部門長についても同様の理解がなされている。Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards-Appling the IIA International Standards to the UK Public Sector*, December 2012, p. 32.
- ⁴ CIPFA が資格試験および認定を行っている勅許公共財務会計士 (Chartered Public Finance Accountant: CPFA) などがある。CPFA の詳細は以下を参照されたい。石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009 年 3 月、58-60 頁。
- ⁵ CIPFA, *op. cit.*, 2010, p. 4.
- ⁶ *Ibid.*
- ⁷ *Ibid.*
- ⁸ 公共組織や提供するサービスは非常に幅が広く、『意見書』ではどのような公共組織においても適用される内部監査責任者の本質的な特徴が記載されている。
- ⁹ Southend-on-Sea Borough Council の内部監査責任者である Linda Everard 氏をはじめ、筆者が 2011(平成 23)年 10 月に現地ヒアリング調査を実施した内部監査責任者からは、『意見書』には内部監査責任者の本質が記載され、内部監査実務の参考となっている、との発言があった。
- ¹⁰ *Ibid.*, p. 6.
- ¹¹ *Ibid.*
- ¹² ここでは、ガバナンス関係者は、経営管理者、幹部職員、および、議員を表している。
- ¹³ *Ibid.*, p. 7.
- ¹⁴ *Ibid.*, p. 8.
- ¹⁵ *Ibid.*
- ¹⁶ *Ibid.*
- ¹⁷ *Ibid.*, p. 9.
- ¹⁸ *Ibid.*, p. 10.
- ¹⁹ 2013(平成 25)年 4 月からすべての英国公共部門へ統一的に適用されている内部監査基準である。詳細は第 7 章における考察を参考されたい。
- ²⁰ 内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的な保証および助言活動である。内部監査は、組織体の目標の達成に役立つことにある。このため、リスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスの各プロセスの有効性の評価および改善を内部監査の職業的専門家として規律ある態度で体系的な手法によって実施する。Relevant Internal Audit Standard Setters, *op. cit.*, p. 9.
- ²¹ CIPFA, *op. cit.*, 2010, p. 11.
- ²² *Ibid.*, pp. 12-14.
- ²³ *Ibid.*, pp. 16-17.
- ²⁴ *Ibid.*, p. 17.
- ²⁵ *Ibid.*, pp. 19-20.
- ²⁶ 英国勅許公認内部監査人 (Certified Member of the Institute of Internal Auditors : CMIIA)、会計団体合同諮問委員会 (Consultative Committee of Accountancy Bodies : CCAB)、または、それらと同等の資格および適切な実務経験を保有することが求められている。Relevant Internal Audit Standard Setters, *op. cit.*, p. 16.

- ²⁷ 1988 年地方財政法（Local Finance Act 1988）第 113 条では、CFO の必要条件として、CIPFA の CPFA など CCAB を構成する 6 つの職業会計団体のうち、いずれかの会計専門職資格を保有しなければならないと規定されている。
- ²⁸ CIPFA, *op.cit.*, 2011, p. 22.
- ²⁹ *Ibid.*, p. 9.
- ³⁰ *Ibid.*, p. 7.
- ³¹ *Ibid.*
- ³² 現在、コンピテンシーの定義は確立されていない状況であり、コンピテンシーを「行動によって見極められる（知覚される）動機、自己効力感、思考、スキル、知識などを含む総合的な能力の概念であり、高業績につながると予測されるものである」と定義する場合もある。日本大学経済学部産業経営研究所「組織流動化時代の人的資源開発に関する研究－組織間協力と組織間人材移動をふまえた人材開発・育成・活用の問題を中心として－」『産業経営プロジェクト報告書』第 34-2 号、2011 年 3 月、19-21 頁。
- ³³ この評価結果は、組織における個人の継続的な専門能力開発と関連づけられている。内部監査人と管理職が各スキルのマトリックス表を活用し、各年度の初めにおける目標設定および期中や期末における評価を実施することが想定されている。CIPFA, *op. cit.*, 2011, p. 10.
- ³⁴ 監査人補・監査補助者、監査人・上級監査人、および、監査主任は職員であり、監査管理者、上級監査管理者、および、内部監査責任者は管理職である。監査人補・監査補助者は、資格取得を目指し、わずかな経験しかもたない内部監査人である。監査主任は上級監査人以下の職員をまとめ、高品質業績を上げることができる内部監査人である。*Ibid.*, p. 8.
- ³⁵ *Ibid.*, p. 18.
- ³⁶ *Ibid.*, p. 20.
- ³⁷ *Ibid.*, pp. 20-21.
- ³⁸ *Ibid.*, p. 21.
- ³⁹ 石原俊彦「求められる地方公務員像と人材育成 一会計と監査の視点から一」『地方公務員月報』第 607 号、2014 年 2 月、13 頁。
- ⁴⁰ 2013（平成 25）年度において、監査委員を補助する職員のうち、他部署との兼務職員の 85.8%が議会事務局と兼務になっている。全国町村監査委員協議会『町村等監査委員に関する実態調査結果の概要（平成 25 年度）』2014 年 2 月、4 頁。
- ⁴¹ 総務省では、現金主義および単式簿記によって作成された法定の「歳入歳出決算書」とは別に、企業会計的手法の導入によって自治体の財政状態などの適正な開示を企図した「新地方公会計制度」に基づく財務書類作成の検討を続けている。
- ⁴² CIPFA 日本支部の初代支部長には、関西学院大学大学院経営戦略研究科の石原俊彦教授が就任されている。CIPFA 日本支部は、2014（平成 25）年 7 月に一般社団法人化され、本部は兵庫県内に置かれる予定である。
- ⁴³ CIPFA, *op. cit.*, 2010, p.14.

第5章 VFM を企図したマネジメント機能強化と内部監査の役割

1 VFM の実践によるマネジメント機能強化と内部監査の役割

三重県において当時、北川正恭知事が就任した翌年の1996（平成8）年に事務事業評価システムが導入されて以来、わが国地方自治体において政策、施策、事務事業といった政策体系ごとに行政評価が実施されてきた¹。総務省が2013（平成25）年10月に実施した「地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果」では、都道府県はすべての団体、政令指定都市は1団体を除く19団体が行政評価を導入済みであり、すべての都道府県および市区町村1,789団体のうち、59.3%にあたる1,060団体が行政評価を導入している。行政評価を導入している団体数は、2002（平成14）年度調査開始以降増加を続けており²、行政評価は、概ねわが国地方自治体のマネジメント手法として定着したといえる。

行政評価を導入した地方自治体のなかには、その運用にいくつかの課題を抱えている自治体もある。総務省が2010（平成22）年10月に実施した「地方公共団体における行政評価の取組状況（平成22年10月1日現在）」では、行政評価を実施する際の課題が調査され、その回答は図表5-1のとおりであった。行政評価を導入しているすべての団体のうち、79.1%にあたる773団体が業績指標の設定を課題としてあげており³、本調査結果から、規模にかかわらず、多くの地方自治体で業績指標がうまく設定されていないことがわかる。このことは、わが国地方自治体において、非財務業績を定量的に評価するという業績指標の有用性が十分に生かされていないことを表している。業績指標は、行政サービスの経済性（Economy）、効率性（Efficiency）、および、有効性（Effectiveness）を測定するものである。首長部局によって業績指標が設定されていなければ、行政評価を実施する際の判断基準も設定されていないと理解される⁴。

図表5-1 わが国地方自治体における行政評価の課題

	都道府県		政令指定都市		中核市		特例市		市区		町村	
	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比
評価指標の設定	36	78.3%	18	100%	32	84.2%	35	85.4%	447	80.7%	205	73.2%
予算編成等への活用	29	63.0%	12	66.7%	27	71.1%	37	90.2%	385	69.5%	145	51.8%
職員の意	28	60.9	8	44.4	28	73.7	21	51.2	365	65.9	186	66.4

識改革		%		%		%		%		%		%
行政評価事務の効率化	23	50.0%	9	50.0%	24	63.2%	26	63.4%	349	63.0%	127	45.4%
定数査定・管理への活用	18	39.1%	8	44.4%	20	52.6%	26	63.4%	229	41.3%	74	26.4%
評価情報の住民への説明責任	14	30.4%	8	44.4%	12	31.6%	17	41.5%	220	39.7%	122	43.6%
長期的な方針・計画との連携	13	28.3%	9	50.0%	18	47.4%	23	56.1%	330	59.6%	150	53.6%
外部意思の活用	10	21.7%	5	27.8%	13	34.2%	22	53.7%	283	51.1%	134	47.9%
議会審議における活用	2	4.3%	2	11.1%	1	2.6%	11	26.8%	84	15.2%	43	15.4%

出典：総務省「地方公共団体における行政評価の取組状況（平成22年10月1日現在）」2011年3月、7頁。

ところで、わが国地方自治体の監査委員監査において、VFM（Value for Money：最少の経費による最大の効果）監査を実施する根拠規定は、地方自治法第199条第3項である。ここでは、財務事務を対象とする定期監査または財務事務以外の事務を対象とする行政監査⁵を実施するにあたり、「住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果をあげること」（地方自治法第2条第14項）および「組織および運営の合理化に努めるとともに、規模の適正化を図ること」（同条第15項）について、特に、意を用いなければならないと規定されている。しかし、わが国地方自治体では、財務を含めた行政事務の経済性、効率性および有効性を監査の主題とするVFM監査がほとんど実施されていない⁶。その理由として、VFM監査を実施する際の判断規準および行為規準が確立されていないという問題がある。

本章では、英国公共部門における監査機関の共同プロジェクトを取り上げ、公共部門における内部管理業務のVFMを改善させるために、国の監査機関が主体となり、地方自治体などの協力によって業績指標を設定し、普及を図った事例を考察する。業績指標は、公共部門における内部管理業務を対象に設定されている。国の監査機関は、外部監査を通じて幅広い分野の業務の業績指標設定に携わった実績があるが、監査機関の共同プロジェクトにおける業績指標の対象が内部管理業務に限定されているのは、人（人的資源管理）・モノ（不動産、調達）・金（財務）・情報（ICT）といった公共部門における経営資源につ

いてVFMを改善させることが目的と考えられる。また、監査機関の共同プロジェクトの開始時より、公共部門における組織の統制外にある要因の検証が重要とみなされていたことから、公共部門の内部統制について統制可能なリスクを把握し、内部統制の強化が意識されていたものと推測される。つまり、公共部門における内部管理業務のVFMを向上させることによって、内部統制の目的の1つである「事業の有効性及び効率性」の達成が図られているのである。内部統制の目的を達成するための手段として、わが国公共部門にも導入可能な業績指標の設定方法を考察し、公共部門の内部統制を強化するため、内部監査が果たす役割を確認することが本章の目的である。

2 地方自治体のVFM監査における内部監査人が果たす役割の意義

地方自治体においてVFM監査を実践するためには、まず監査の主題であるVFMの定義を明確にし、VFM監査を定義する必要がある。さらに、VFM監査の目的を検討し、内部監査人がVFM監査の実施にあたり果たすべき役割の意義を考察する。

2-1 VFMの定義

民間部門における利益のように、業績や成果を数値化することが困難な公共部門においては、非財務業績を業績指標によって数値化を図り、VFMが測定されている。VFMの定義は、研究者や組織によって異なるため、本論文で採用するVFMの定義を明らかにする。

バタリーとシンプソン（Buttery, R. and R. K. Simpson）は、VFMを「インプットとアウトプットの均衡であり、要求されるアウトプットの水準を最も経済的なコストによって達成すること⁷」と定義している。また、ジョーンズとベイツ（Jones, P. C. and J. G. Bates）は、「VFMは公共部門が低コストで高品質のサービスを提供する際に実現されるものである。公共サービスが経済性、効率性、および、有効性である場合にVFMは達成され、この3つの要素は相互に関連がある。経済性はインプットが最少化される際に達成される。効率性は、最大化されたアウトプットが最少水準のインプットの負担で実現される。有効性は、提供されたサービスが適切に住民の要求を満たしている場合に達成される⁸」と説明している。

一般的に、VFMは、経済性、効率性、および、有効性によって測定されるが、石原俊彦教授は、「地方自治体における住民の存在は、パートナーシップのパートナーあるいは合名会社の社員（無限連帯責任）に合い通じるものがある⁹」という受益と負担の観点から、経

済性、効率性、および、有効性に達成度を加え、財源、インプット、プロセス、アウトプット、および、アウトカムを用いて図表5-2のとおり、VFMの概念を数式で示されている。

図表 5-2 受益と負担のプロセス展開

		＜経済性＞	＜効率性＞	＜達成度＞	＜有効性＞
受 益		インプット	プロセス	アウトプット	アウトカム
負 担	=	財 源	インプット	プロセス	アウトプット

出典：石原俊彦「地方自治体改革とニュー・パブリック・マネジメント ―公会計と監査の視点から求められる行政評価―」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第1号、2006年3月、11-12頁を一部加筆。

プロセスとは、「行政サービスを生み出すための諸活動の時系列的連鎖¹⁰」を表しており、VFMを定義する際、経済性、効率性、および、有効性に加え、プロセスに着目して効率性および達成度を評価する。事務事業を構成する個々の活動であるプロセスに着目することで、達成度の精緻な評価が可能となる。その結果、自治体におけるVFMを向上させ、事業の有効性および効率性が高まることにつながっている。

2-2 VFM 監査の定義

政策、施策、または、事務事業のVFMが達成されていることを確認するため、首長部局など行政サービスの主体は、行政評価を実施している。前述のとおり、多くのわが国地方自治体においても、期首において業績指標を用いた各施策や事務事業の目標を設定し、目標の達成を目指して業務を行い、期末における評価を基に翌期以降の改善につなげる、といったサイクルで行政評価が実施されてきた。しかし、わが国自治体において、首長部局などの自己評価である行政評価の結果を独立のおよび客観的に評価するために、VFM監査が幅広く実施されている状況ではない。VFM監査が幅広く実施されるためには、VFM監査の定義を明示し、その必要性が認識される必要がある。

INTOSAI（最高会計検査機関国際組織：International Organization of Supreme Audit Institutions¹¹）は、「業績監査の基本原則（Fundamental Principles of Performance Auditing）」においてVFM監査を「経済性、効率性、および、有効性に関する監査¹²」と定義している。

VFM監査は、3E監査または業績監査と呼ばれることもあるが、本論文では業績指標の妥当性または監査客体による業績指標の設定体制の監査を「VFM監査」として定義および総

称し、3E監査または業績監査も同義に扱っている。

2-3 VFM 監査を実施する意義と内部監査人の役割

地方自治体のVFMを向上させるためには、首長部局において業績指標を設定し、行政評価を継続して実施することが重要である。行政評価は首長部局の自己評価であるが、施策や事務事業の担当者が実施する一次評価に加え、一次評価者の上司や行政評価の担当課が二次評価を実施する場合もある。また、住民や外部有識者による外部評価を導入し、首長部局の自己評価を客観的な視点で評価している自治体もある。そのような状況において、地方自治体のVFMを向上させるために、内部監査人はどのような役割を果たすべきであろうか。

内部監査人がVFM監査を実施する意義は、ほかの内部監査を実施する場合と同様に、独立した立場から、内部統制などのプロセスについて、その妥当性および有効性を評価することにある。内部統制には、その目的として「事業の有効性および効率性」が含まれている。つまり、内部統制の評価という観点から、VFM監査は内部監査人が実施する監査であるといえる。

バタリーとシンブソンによると、VFM監査を実施する際、通常、内部監査人は以下の役割を担う¹³。

- ① VFMが弱いと思われる分野を特定する。
- ② 当該分野について詳細な調査を実施する。
- ③ VFMの現状を改善する提案を行う。
- ④ 首長部局が実施した改善策を監視する。

上記に加えて、内部監査人にはVFM監査の判断規準の設定という役割が追加される。内部監査としてVFM監査を実施する場合、通常、確立されている判断規準が存在しない。そのため、監査の主題であるVFMの状況を評価する際には、内部監査人自身が監査客体の合意を得たうえで、VFM監査の判断規準を作成することが重要となる。VFM監査の判断規準は明確に存在すればよいというだけではなく、利害関係者間で合意を得られている必要がある¹⁴。

3 英国公共部門における内部管理業務のVFM 監査

3-1 監査機関の共同プロジェクトの背景

英国における公共部門の監査機関（地方自治体監査委員会、スコットランド会計検査院、英国会計検査院、北アイルランド会計検査院、および、ウェールズ会計検査院）¹⁵は、①人的資源管理、②財務、③ICT、④調達、および、⑤不動産管理といった公共部門における5つの主要な内部管理業務に関するVFMの業績測定を企図し、業績指標の設定に向けて共同で取り組んできた¹⁶。この「監査機関の共同プロジェクト」の成果として、2007（平成19）年5月に『公共部門における内部管理業務のVFM—英国公共部門における監査機関の共同プロジェクト¹⁷』を公表し、監査機関の共同プロジェクトの目的、業績指標の設定方法、設定した業績指標の解説などを行っている。

監査機関の共同プロジェクトでは、組織の内部管理業務に関するVFM業績の監視・改善に役立つため、公共部門の上級管理者による利用を意図して業績指標が設定された。このような業績指標の利用は、効率性の改善を確実に進め、直接住民にサービスを提供する際に資源を投入すべき優先的な分野として政府に認識されている¹⁸。

監査機関の共同プロジェクトは、優れた業績測定システムが、公共部門における内部管理業務の効率性と有効性を監視し、実践するために必要である、という監査機関が共有している問題意識に端を発している¹⁹。公共部門における監査機関は、1997（平成9）年に発足したブレア労働党政権が導入した業務改善の制度であるベスト・バリュー（Best Value）制度に基づくベスト・バリュー業績指標（Best Value Performance Indicators）²⁰や2002（平成14）年から包括的業績評価（Comprehensive Performance Assessment：CPA）制度に基づく全国統一指標（National Indicator Set）を設定し、外部監査として業績監査を実施した実績がある²¹。公共部門において内部管理業務の業績測定について一貫した手法は存在せず、ベンチマーキング情報の利用は不十分であるが、監査機関が業績指標の設定へ主体的に関与することで、公共部門の内部管理業務について業績の傾向を把握するために必要なデータ分析が可能となる。

公共サービスの担い手には地域社会にとって効率的であるだけでなく、効果的なサービス提供に取り組むことで効果の高いVFMの実現が可能となる。公共部門が直面している重要な課題は、業績を比較し、実行された改善を評価し、投資に対する便益を明らかにする手法を確立することであり、一貫性のあるベンチマーキング情報は、サービスの共同化計画の便益を評価する際にも、重要な管理手法となるのである²²。

3-2 業績指標の設定

監査機関は業績指標の設定を方向づけるために、このプロジェクトの開始にあたり以下の5原則を設定した²³。

- ① 業績指標の利用は任意とされるべきであり、VFM改善計画を進めるために業績指標を利用できるのか、どのようにして役立てるかを判断するのは各組織である。
- ② 上級管理者による効果的な業務管理に不可欠であるが、業績の状況を把握するための指標は上位の少数に限るべきである。
- ③ 現場管理者も業務の効果的な管理方法について深く掘り下げて考える能力をもつ必要がある。
- ④ 内部管理業務の利用者である職員と上級管理者にとって効果的と考えられる成果に焦点を当てるべきである。
- ⑤ イノベーションと有効性に役立つように、業績指標にはベスト・プラクティスを示すべきである。

さらに、監査機関は 公共部門における利害関係者との意見交換を行い、以下の3原則についても同意した²⁴。

- ⑥ 業績指標は簡潔で測定が容易である。
- ⑦ 業績指標は業績についてのあらゆる状況を対象とすべきではなく、行動の変革を進め、改善に役立つように設定されるべきである。
- ⑧ 業績指標の設定によって、既存の業績管理のフレームワークやベンチマーキング戦略を補足し、将来的には、民間部門とのベンチマーキングを進めるようにする。

監査機関の共同プロジェクトによる業績指標の設定には、6つの特徴がある。第一は、すでに述べたとおり、国の監査機関が公共部門における内部管理業務の業績指標設定へ主体的に関与することで、内部管理業務の傾向を把握するために必要なデータ分析が可能となる点である。第二は、国の監査機関と監査客体である公共部門が共同によって業績指標を設定している点である。監査機関の共同プロジェクトには、イングランド、スコットランド、および、ウェールズにおける公共部門約100団体が業績指標の発表会などに参加し、各国から30を超える組織がパイロット・テストに参画した。図表5-3は参画した組織の一覧表である。幅広い分野から多くの公共部門が参画し、また、監査機関も自らの組織において設定された業績指標を確認することで、公表前に業績指標の十分な検証が行われた。

図表 5-3 プロジェクトへ協力した組織一覧

中央政府機関	地方自治体	警察・消防機関	保健機関など
財務省	シュロップシャー県	ロンドン消防局	警察管理者協会
内閣府	エセックス県	ヘレフォード・ウースター消防組合	情報技術管理者協会 (SOCITM)
スコットランド政府	カムデン特別区	ダラム・ダーリントン消防・救急組合	警察調達センター
ウェールズ議会	ゲーツヘッド大都市圏カウンティ	グレートマンチェスター消防・救急組合	公営企業協会
商務局	スタフォードシャー県	ロジアン・ボーダーズ消防・救急組合	NHS連盟
コミュニティ・地方自治省	ウォリックシャー県	ウェールズ中部・西部地域消防・救急組合	ノッティンガムシャーヘルスケア・トラスト
防衛省	デボン県	ロンドン警視庁	ソルフォード一次医療トラスト
歳入関税省	ハンプシャー県	ウエスト・ヨークシャー警察	ダッドリー一次医療トラスト
厚生省	ウォンズワース県	ランカシャー・カンタベリー・ケント警察	ロザラム基金トラスト
労働年金省	バーミンガム市	テイサイド警察	デーサイド保健局
文部科学省	サフォーク県		ロジアン保健局
環境食料地域対策省	タムワース県		ノース・デボンNHSトラスト
北アイルランド政府	ハイウィカム市		バジルトン・サロック大学病院NHS基金トラスト
国際開発省	レディング県		レスター・ロイヤル病院
ガス電力市場府 (OFGEM)	サザック特別区		ゲーツヘッド医療NHS基金トラスト
高等教育基金諮問委員会	リーズ市		ミルトン・ケインズ総合NHSトラスト
スコットランド環境保全機構	アンバーバレー県		ノースバンプシャー病院トラスト
賭博規制委員会	ブライナイグウェント県		ウォールソール教育一次医療トラスト
森林管理委員会	エンフィールド県		ベッドフォードシャー & ルートン・パートナーシップ・トラスト
	チームサイド大都市圏カウンティ		リーズメンタルヘルス・トラスト
	ウェストロージアン県		サフォーク支援サービス局
	ウースターシャー県		バーミンガム一次医療によるサービス共同化機構
	ウィッチエイボン市		ワイト島一次医療トラスト
	アバディーンシャー県		
	イーストミッドランド総合研究教育センター		

出典：National Audit Office, *Value for Money in Public Sector Corporate Services - A Joint Project by the UK Public Sector Audit Agencies-*, May 2007, p. 7.

第三は、統制外の要素が着目された点である。監査機関の共同プロジェクトでは、組織が内部管理業務を理解し、業績改善を進めるために、業績指標の適用可能性を検証することに加えて、差異の原因となる組織の統制外にある要素が着目され、部門内や部門間における差異について、提案された外部要因が検討された。監査機関はベンチマーキングによる業績評価の限界を明らかにしようとしていたため、組織の統制外にある要因の検証がこのプロジェクトにおいて重要とみなされたのである²⁵。

第四は、VFM の特徴を定着させるために、公共部門における利害関係者の視点が業績指標の設定や設定規準の作成に利用された点である。業績指標は、上級管理者向けの重要指標と現場管理者が把握したいと考える補助指標に分けて設定されている²⁶。重要指標は以下の規準のうち少なくとも 1 つを満たさなければならない²⁷。

- ① 業務に対する評価を重要視すべきである。
- ② 組織の合理化が重要な機能として認識されるべきである。
- ③ その業務に関する総支出のうち少なくとも 3 分の 1 にあたる金額が、業務を構成するプロセスまたは活動に関連づけられるべきである。
- ④ 全体として、重要指標が組織の成果または業績に重大な影響を与える。

また、重要指標を補足する補助指標は、以下のとおりである²⁸。

- ① 必ずしも同程度ではないが、重要指標のうち 1 つに適合する。
- ② 重要指標の結果について、組織間の差異を説明するために役立つ。

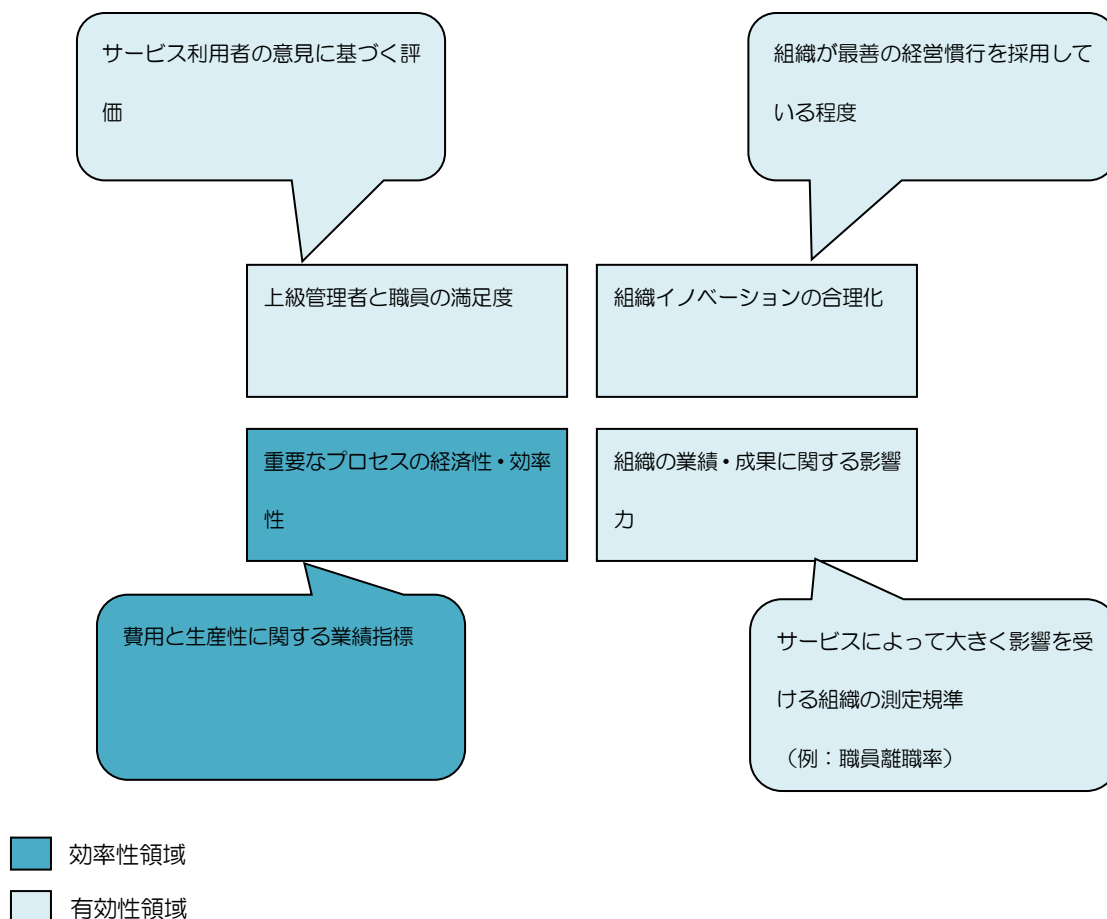
第五は、各業務分野について重要指標と補助指標を組み合わせて業績を評価しようとする点である。これらの業績指標を組み合わせる目的は、VFM を向上させる主な特徴を示した業績指標を設定することである。つまり、内部管理業務は、その影響が組織内すべてに及ぶため、現場管理者だけではなく、部長職など上級管理者による深い関与がなければ効果を上げることができない。上級管理者向けの重要指標を設定し、現場管理者向けの補助指標とあわせて評価することで、当該業務の VFM 達成が可能となるのである。

第六は、修正スコア・モデル²⁹による有効性の定義を採用している点である。監査機関の共同プロジェクトの開始時から、監査機関は効率性とあわせて有効性の重要な側面を捉えた業績指標の設定を企図していた。有効性に関する業績指標の設定を目指して、修正スコアカード・モデルが開発され、効率性の側面に加えて、測定可能と考えられる有効性に関する 3 つの独立した要素が以下のとおり定義された。

- ・ 影響力：内部管理業務の成果が、組織の業績にどれほど寄与・影響したか

- ・ 満足度：サービス利用者である職員や職員へ権限を付与している上級管理者によって、どのように内部管理業務が評価されているか
- ・ 合理化：組織が革新的かつ先進的とみなされる経営慣行をどの程度実践しているか

図表 5-4 修正スコアカード・モデルによる有効性の測定



出典：National Audit Office, *Value for Money in Public Sector Corporate Services - A Joint Project by the UK Public Sector Audit Agencies*-, May 2007, p. 6.

3-3 監査機関の共同プロジェクトの結果

合同プロジェクトの結果として、以下の5点が報告された。第一は、業績指標は組み合わせによって業績が評価され、解釈されるように設定された。多くの場合、組織が効率性と有効性をどのように達成したのかを検討するために、他の関連する指標と組み合わせた業績指標から結果を読み取る必要がある³⁰。

第二は、各業務における重要指標は、以下の3つを含むように設定された³¹。

- ① 費用に関する基礎的な業績指標
- ② 上級管理者と職員の満足度に関する業績指標

③ 経営慣行に関する業績指標

このうち経営慣行に関する業績指標は、組織が内部管理業務の適切な運用と合理化を評価できるように設定された。公共部門だけではなく、民間部門のベスト・プラクティスを基礎とするこの革新的な手法は、測定が困難とされ、明確ではない有効性という要素の把握に役に立つことを理解している組織へ受け入れられている³²。

第三は、各業績指標の検証段階では、公共部門全体にわたって組織間の比較範囲が検討され、検証を行った組織の多くでは、各部門の業績をベンチマークすることに多くの関心が注がれた。そのような現場では、地域やサービス提供プロセスの業績を比較することで、将来的にベンチマーキングが有用となることが理解された³³。

第四は、ベンチマーキングが有用という結論には、不動産管理業務という例外が一つあることが確認された。不動産の性質や規模の違いが明らかであり、データの結果に必然的な影響が生じることが判明した³⁴。

第五は、公共部門における業績の差異に関連し、影響を受けると想定される約 20 の要素が検証された結果、以下の 2 要素のみが完全に組織の統制外にあることがわかった³⁵。

- ・ 付加価値税の取扱などの法律や規則
- ・ 賃金と地域における労働市場

検証を行った公共部門からは、業績指標は効果的な管理ツールであるという肯定的な反応があり、特に主要施策に戦略的目標を設定する際、重要指標や補助指標といった区別が有用であることが確認された³⁶。また、当該組織はサービスの共同化の採用やその方法についての意思決定を伝達するために、ベンチマーキングから得られた情報を利用し、また、住民との信頼関係を築く基礎として、専門分野ごとに改善目標を設定する目的で業績指標を利用するなど、業績指標から多くの便益を得たと報告をしている組織もあった³⁷。

3-4 設定された業績指標の意義

監査機関はこのプロジェクトの開始以来、業績指標の利用は任意にすべきという姿勢を明確にしてきた。公共部門は VFM を改善するための計画として主体的に業績指標の利用に取り組んでいるため、監査機関は以下を計画している³⁸。

- ・ すべての組織が制限なく利用できる業績指標を公表する³⁹。
- ・ 内部管理業務の業績をベンチマークし、ベスト・プラクティスを共有するための手段として業績指標を組み込むように、このプロジェクトへ参画していない組織へ働き

かける。監査機関は、請求される対価と品質を保証するのではなく、開発された成果を承認することで、このプロジェクトへ参画していない組織へ業績指標の利用を進めようとしている。監査機関がこのプロジェクトへ参画していない組織から直接当該組織のデータを取得しようとするのではない。

監査機関は自らベンチマーキングに関するデータベースの開発を予定していない。これには、監査や検査を受ける組織が業績指標の利用を強制されてはならないという考えが表れている⁴⁰。監査機関の共同プロジェクトの有力なパートナーである CIPFA（英国勅許公共財務会計協会）はすでに監査機関へ働きかけを行い、ベンチマーキング・サービスを立ち上げる予定である⁴¹。

監査機関の共同プロジェクトに参画したすべての監査機関は、業績指標の利用が任意である一方で、内部管理業務の効率性や有効性の改善を進めるために、監査を受ける組織へ適切な業績指標を利用するよう強く進めることを正式に発表した⁴²。国の監査機関が強制的に業績指標を設定し、活用を強制するのではなく、主体的、中長期的に浸透させる方が公共部門の VFM 改善に効果的であると監査機関の共同プロジェクトは判断したのではないだろうか。

ところで、業績指標は効率性や有効性を測定するが、有効性はさらに影響度、満足度、合理化に細分化される。適用対象者は、主に上級管理者を対象とする重要指標と現場管理者を対象とする補助指標に分類されるが、財務業務の業績指標は以下のとおり整理される。

図表 5-5 財務に関する業績指標の効率性と有効性

	重要指標	補助指標
効率性	1	3,4,5,6,7
有効性：影響度	2,3,4,5	1,2,8
有効性：満足度	6	—
有効性：合理化	7	—

出典：National Audit Office, *Value for Money in Public Sector Corporate Services - A Joint Project by the UK Public Sector Audit Agencies-*, May 2007, p. 17.

組織は効率性と有効性についての業績情報を検討し、業績指標から導かれた結果を理解することが重要である。特に、効率性の測定を過度に重視しないことが重要である。重要なサービス提供先を獲得する際には、組織の有効性に関する財務管理の効果を理解するた

めに、業績指標が導く結果を幅広く評価する必要がある。たとえば、重要指標 1（組織の運営費用に占める財務管理に関する経費）のような効率性の測定結果は、重要指標 2（予算関係者へ財務報告の配付に要する期末からの日数）と 6（上級管理者と職員の満足度指数）といった有効性の測定結果とあわせて解釈される必要がある。

上記の業績指標をまとめた以下の図表は、具体策相互の関連性も明らかにしている。組織は特定の状況が原因となっている組織特有の業績指標について、追加的な関連性の確認が可能となる。

図表 5-6 財務の重要指標

業績指標		論理的根拠と行動に期待される影響
財務の重要指標 1	組織の運営費用（歳出）に占める財務管理に要する総費用。このうち取引の決済やプロジェクトの意思決定支援に割り当てられた費用	<p>財務管理部門で発生する運営費が組織で管理されている資源に相応なのかを表すために、標準的かつ一般的に利用される業績指標である。</p> <p>総費用のうち財務管理に要する費用合計額の割合を測定することで、経営幹部は組織の財務費用を綿密に監視できるようになり、一定の時間枠において傾向の追跡が可能となる。</p> <p>取引の決済やプロジェクトの意思決定支援に要する費用を測定することで、財務費用に応じて価値が付加される活動に配分される組織の資源を理解することができる。</p> <p>組織は徐々に財務管理に要する費用に占める取引決済の支出を削減すべきである。同様に、当該組織は業務の意思決定支援に支出される財務管理に要する費用の割合も増加させるべきである。</p>
財務の重要指標 2	期末の決算月からすべての予算管理者・監督機関・委員会に対する所定の財務報告の実施に要する処理期間（開庁日ベース）	<p>この業績指標は財務管理部門が経営管理情報の作成に要する通常日数を表している。当該業績指標は、予算管理者・監督委員会・他の委員会が最新の財務情報を基礎として、どの程度財務的な意思決定を適時にできるかを明らかにしている。多くの場合、組織は財務報告作成に要する業務日を減らそうとすべきである。</p> <p>当該組織は（重要指標 6 に含まれている）財政計画や財務管理に使われている財務情報が正確かつ適時で利用しやすいか、また補助指標 2b（期末決算は外部監査によって限定意見を付されていないか）を記載した上級管理者による意見とあわせて、この業績指標の達成度を解釈すべきである。</p>
財務の重要指標 3	「今後半年間の予測支払額」と「過去 1 年間の実支払額」を比較した差異の割合	<p>この業績指標は予測の正確性を表している。組織は半年間の予測や予測と予算統制の改善による年間支出額に生じる差異を削減するように図るべきである。</p> <p>※ 注釈：この業績指標は当初、中央政府機関のために考案された。他部門へ導入するためには、追加的な改善や検証が必要である。</p>
財務の重要指標 4	優れた経営慣行のフレームワークに対する委員会・経営	<p>この業績指標は委員会・経営幹部会・経営トップが定期的に（可能であれば月次ベースで）検討すべき報告内容を表している。この報告には財務</p>

	幹部会・経営トップへの報告品質にかかる数値 ※この業績指標は追加的な改善が進められている	管理や業績管理に関する情報の特徴が一般的な世界標準によって示されるべきである。 組織は（財務報告と業績報告を統合することで）作成された報告規準の改善を図るべきである。報告規準の改善は業績指標による当該フレームワークの数値を徐々に高めることとなる。
財務の重要指標 5	公共部門において十分な費用をかけた成果を以下の手法で測定している組織の割合 ① 重要な主要業績指標による説明 ② 指名された個人による説明	高業績を上げている組織は成果に対してすべての費用を確実に配分している。そのような成果は説明責任に関する明確な方針によって業績を測定する重要指標によって裏づけられている。 組織は徐々にこの業績指標の規準に適合する費用の割合を増やすようにすべきである。 ※ 注釈：この業績指標は当初、中央政府機関のために考案された。他部門へ導入するためには、追加的な改善や検証が必要である。
財務の重要指標 6	上級管理者と職員の満足度指数 —上級管理者と職員の意見を基に作成された複合的業績指標	この業績指標は、財務管理に関する上級管理者と職員の意見を評価することで、財務管理業務の有効性を表している。財務管理は上級管理者と職員とのコミュニケーションを図り、組織の要請に応えているかを表していると考えられる。 組織は上級管理者と職員の間で、指示や命令に納得が得られている割合の増加を徐々に図るべきである。 （上級管理者と職員の意見は公監査フォーラムのホームページ（ www.public-audit-forum.gov.uk ）上で閲覧可能となっている。組織はこれらの意見を職員と上級管理者による既存の調査へ組み込む必要がある）。
財務の重要指標 7	中央政府機関向け 経営慣行に関する業績指標 —CIPFA 財務管理モデル ※この業績指標は追加的な改善が進められている 他のすべての組織向け 経営慣行に関する業績指標 —10 の経営慣行のうち採用された慣行数	現在、CIPFA は 2007 年 7 月の公表に向けて『財務管理フレームワーク』を改訂している。このフレームワークによって、強みと改善が必要な分野を強調し、組織の財務管理能力に関するしっかりとした総合的評価が行われようとしている。 適切に運営されている組織は、徐々にこのモデルに対する数値を改善すると考えられる。 この業績指標の目的は、財務業務によって重要な経営慣行がどの程度達成されているかを表すことである。この重要な経営慣行は効率的な運営、合理化、そして、成熟化がなされているかを表している。 この業績指標によって測定を実施する当初は、多くの組織はすべての慣行を採用することは期待されていない。しかし、当該組織は徐々に採用する慣行数を増やすべきである。 （慣行の一覧表は、公監査フォーラムのホームページ（ www.public-audit-forum.gov.uk ）上で閲覧可能であり、適切な業績指標があれば、今後、業績指標の改訂・更新がされる予定である）。

出典：National Audit Office, *Value for Money in Public Sector Corporate Services - A Joint Project by the UK Public Sector Audit Agencies*-, May 2007, pp. 18-19.

図表 5-7 財務の補助指標

業績指標		論理的根拠と行動に期待される影響
財務の補助指標 1	報告・統制・意思決定支援プロセスを担当する(通常取引手続に従事する職員を除いた)総常勤職員に占める職業的専門資格を有する常勤職員数	<p>この業績指標は職業的専門会計資格を保有する職員の割合を調べることで、財務管理部門の能力やコンピテンシーを表している。</p> <p>多くの場合、組織はこの割合を対前期比で増やそうとする。当該組織は重要指標 6 (上級管理者と職員の満足度指数) と補助指標 2 (期末決算の作成に要した処理期間と決算に付された限定意見の有無) とあわせて、この業績指標の達成度を評価すべきである。</p>
財務の補助指標 2	a) 年度末決算後、監査された会計書類の提出に要した営業日中の処理期間 b) 外部監査による直近の年次決算に付された限定意見の有無	<p>この業績指標は監査が終了した決算書を適時かつ正確に作成する能力を評価することで、財務管理の有効性を表している。</p> <p>多くの場合、組織は期末決算の準備に要する日数を削減し、外部監査からの限定意見が付されないようにすべきである。</p>
財務の補助指標 3	請求書 1 枚あたりの発行費用	<p>顧客に対する請求書作成に要する費用を確認することで、請求書発行業務の効率性を表す標準的かつ一般的に利用される業績指標である。組織は補助指標 5 (作成済請求書に占める負担額通知書の割合) と 6 (処理された請求書あたりの買掛金に要する費用) とあわせて、この業績指標の達成度を評価すべきである。</p> <p>多くの場合、組織は請求書発行に要する平均費用を対前期比で減らすよう図るべきである。</p> <p>さらに、この業績指標は請求書発行に要する最少費用を示している。</p>
財務の補助指標 4	入金までの日数	<p>組織が請求書の支払を受け取るための平均日数を確認する標準的かつ一般的に利用される業績指標である。組織は平均入金日数を対前期比で短縮できるように図るべきである。</p>
財務の補助指標 5	顧客へ送付済の全請求書に占める負担額通知書 ⁴³	<p>この業績指標は、以前に作成された請求書との調整を要する負担額通知書数を見直すことで、作成された請求書の正確性を表している。</p> <p>組織はこの業績指標の達成度を向上させるために、対前期間比で負担額通知書の発行を減らすよう図るべきである。当該組織は補助指標 3 (作成された請求書あたりの費用) と 6 (処理された請求書あたりの買掛金に係る費用) とあわせて、この業績指標の達成度を解釈すべきである。</p> <p>※ 注釈：調整を図るためには他の手法を利用する可能性が認識されているが、この業績指標は正確性を表すために利用されている。</p>
財務の補助指標 6	処理済請求書に占める買掛金に関する費用	<p>納入事業者への請求書発行に関する費用を確認するために、標準的かつ一般的に利用される業績指標である。組織は対前年度比でこの業績指標の達成に要する費用の削減を図るべきである。当該組織は補助指標 3 (作成された請求書あたりの費用) と 5 (作成された請求書に占める負担額通知書</p>

		数)とあわせて、この業績指標の達成度を評価すべきである。
財務の補助指標 7	電子的手段によって決済された支払の割合	この業績指標は特に BACs ⁴⁴ と FRFT ⁴⁵ といった、電子的手段によって行われた支払手続が支払全体に占める割合を表している。手作業による支払手続に比べて、通常は電子的手段によって時間と費用が最も効果的に削減される。 多くの場合、組織は電子的に行われる支払の割合を対前期比で増やそうとする。
財務の補助指標 8	請求日から 90 日以上経過した未払負債割合	この業績指標は、納入事業者に対する未払負債を取り扱う財務管理部門の能力を表している。この業績指標の規準として、通常は 90 日間の支払期限が設けられている。組織はこの業績指標を達成するために、前期間と比較して、この割合の減少を図るべきである。 この業績指標は補助指標 4 とあわせて利用されるべきである。

出典：National Audit Office, *Value for Money in Public Sector Corporate Services - A Joint Project by the UK Public Sector Audit Agencies*-, May 2007, pp. 20-21.

4 英国地方自治体における VFM 監査からの示唆

行政評価とVFM監査の関係を整理する。内部管理業務のVFM監査に焦点を当てる意義を考察する。

4-1 行政評価と VFM 監査の関係

英国における監査機関の共同プロジェクトでは、地方自治体の外部監査を実施する国の監査機関が、監査客体である地方自治体などの公共部門との共同によって、業績指標を設定した。開発された業績指標を採用するか否かは任意とされているが、地方自治体などの公共部門は、業績指標を活用することで、明確な規準によって行政評価を実施することが可能となる。

英国地方自治体においては、前述のとおり、1983（昭和58）年に導入されたベスト・プラクティスに基づくVFM監査以降、VFM監査が外部監査として制度的に実施されてきた。一方、内部監査としてのVFM監査は、各地方自治体で実施されてきたが、2013（平成25）年4月から適用されたPSIAS（Public Sector Internal Audit Standards：公共部門内部監査基準）によって内部監査人にVFMの規準設定が要求されるようになった⁴⁶。ここでは、行政評価と内部監査としてのVFM監査の関係を整理することで、VFMの評価において内部監査が果たすべき役割について考察する。

図表5-8は、行政評価とVFM監査を①目的、②主体、③対象、④主題、⑤判断規準、および、⑥行為規準から整理したものである。

図表5-8 行政評価とVFM監査の比較

	行政評価	VFM監査
①目的	経済性、効率性、および、有効性の自己評価	内閣の経済性、効率性、および、有効性に関する独立的かつ客観的評価および勧告
②主体	内閣	内部監査人
③対象	内閣の行為および業績指標	内閣の行為および業績指標
④主題	内閣が実施する行為の経済性、効率性、および、有効性 内閣が作成した業績指標の達成度	内閣が実施する行為の経済性、効率性、および、有効性 内閣による業績指標の作成体制の妥当性
⑤判断規準	内閣が作成した業績指標など	内閣が作成した業績指標など
⑥行為規準	—	PSIASおよび各自治体の内部監査基本規程

出典：筆者作成。

行政評価とVFM監査は、評価または監査の対象および判断規準が共通している。すなわち、内閣が実施する行為および内閣によって作成された業績指標が、評価または監査の対象となっている。英国地方自治体では、内閣によって実施された行為は、評価者の主観的な規準に依拠する場合もあるが、作成された業績指標の評価は業績指標そのものを判断規準として実施される。

行政評価とVFM監査の主な相違点は、以下の3点に集約される。第一に、実施主体である。行政評価は、内閣が主体となって実施する一方、VFM監査の実施主体は内部監査人である。第二に、目的である。行政評価は、経済性、効率性、および、有効性の自己評価である。一方、VFM監査は、内閣の経済性、効率性、および、有効性に関する独立的かつ客観的評価および勧告を目的としている⁴⁷。第三に、主題である。内閣が実施する行為について、その経済性、効率性、および、有効性の確保が主題とされている点は、行政評価とVFM監査で共通している。しかし、内閣が作成した業績指標について、行政評価は、その達成度を主題としている一方、VFM監査は、内閣が業績指標を活用して実施した経済性、効率性、および、有効性の測定が適切か、といった業績評価の評価プロセスまたは評価体制が適切かといった観点から監査を実施しているのである。

4-2 内部管理のVFM 監査に焦点を当てる意義

地域社会にとって単に効率的ではなく、効果的なサービス提供に取り組むことで効果の

高いVFMの実現が達成されるが、内部管理業務はそのための基盤である。監査機関の共同プロジェクトは、5つの国の監査機関が監査客体である公共部門と連携し、主体的に業績指標を設定している。

VFMの特徴を定着させるために、業績指標の適用は任意とされている。設定された指標も上級管理者向けの重要指標と現場管理者が把握したいと考える補助指標に分けて設定され、独自のバランス・スコアカード・モデルによって有効性を向上させる工夫がなされている。

監査機関の共同プロジェクトに内部監査人がどのように参画したのかは記載がなされておらず、詳細は不明である。しかし、監査機関の共同プロジェクトの開始時より、公共部門における組織の統制外にある要因の検証が重要とみなされていたことから判断できるように、公共部門の内部統制について統制可能なリスクを把握し、内部統制の強化が意識されていたものと推測される。このプロジェクトの対象となった内部管理業務のVFMは、内部統制の目的の一つであり、VFM監査に対する内部監査人のさらなる関与が要請されている。内部監査人には、利害関係者による合意された判断規準の作成という課題を解決し、VFM監査手法を確立することが要請されているのである。

(注)

- ¹ わが国の中央政府においては、行政機関が行う政策の評価に関する法律に基づき、総務省が平成 13（2001）年度以降、毎年、各府省における政策評価の実施状況等や政策評価結果の予算要求等への反映状況を取りまとめて国会へ報告している。
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/seisaku_n/nenji_houkoku.html（2013 年 3 月 22 日）
- ² 総務省「地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果」2014 年 3 月、1 頁。
- ³ 総務省「地方公共団体における行政評価の取組状況（平成 22 年 10 月 1 日現在）」2011 年 3 月、7 頁。
- ⁴ 主権者であり行政のパートナーである住民が受益に見合う負担を極小化するためには、受益と負担を行政評価の機軸に据えて、経済性、効率性、および、有効性という監査における 3E（VFM）の基礎概念が行政評価の判断規準となる。これは、各評価の局面で、経済性、効率性、または、有効性のいずれかが第一義の評価規準として選択されることになるからである。石原俊彦「地方自治体改革とニュー・パブリック・マネジメント——公会計と監査の視点から求められる行政評価——」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第 1 号、2006 年 3 月、5 頁。
- ⁵ わが国地方自治体の監査委員監査では、VFM 監査を行政監査と同義に理解する傾向がある。VFM 監査は、監査の機能に着目した概念である一方、行政監査は監査対象によって整理される監査の概念である。したがって、財務監査であっても、VFM 監査の機能を発揮すべき局面がある。石川恵子『地方自治体の業績監査の研究』中央経済社、2011 年 2 月、161-163 頁。
- ⁶ たとえば、2013（平成 25）年 7 月現在で 787 市区を会員とする全国都市監査委員会の「行政監査実施状況」によると、1995（平成 7）年 4 月から 2013（平成 25）年 9 月において実施された行政監査（財務監査とあわせて実施された監査を含む）のうち、経済性、効率性、または、有効性を監査の主題としたものは約 1.1%、首長部局が実施した行政評価または事業評価を監査の主題としたものは約 0.3%に過ぎなかった。<http://www.zenkan.jp/gyosei/86201304-201309/index.html>（2014 年 4 月 18 日）。
- ⁷ Buttery, R. and R. K. Simpson, *Internal Audit in the Public Sector*, Woodhead-Faulkner, 1986, p. 68.
- ⁸ Jones, P. C. and J. G. Bates, *Public Sector Auditing*, Chapman and Hall, 1990, pp. 223-223.
- ⁹ 石原俊彦、前掲稿、5 頁。
- ¹⁰ 同上稿、11 頁。
- ¹¹ 1953 年に設立された世界各国の会計検査院が加盟している国際組織である。現在、192 の正会員と 5 つの準会員から構成されている（<http://www.intosai.org/about-us.html>（2014 年 5 月 6 日））。
- ¹² INTOSAI Professional Standards Committee, *Fundamental Principles of Performance Auditing*, 2013, p. 6.
- ¹³ Buttery, R. and R. K. Simpson, *op. cit.*, p.70
- ¹⁴ 石川恵子、前掲書、35-36 頁。
- ¹⁵ これらの国の監査機関は公共サービスの実施に必要な公金の使用について VFM の評価と改善を確実に進めるという目的を共有する手段として、公監査フォーラムを創設した。公監査フォーラムは、2010 年 7 月に広報広聴業務と法務サービス業務に関する業績指標を追加的に設定・公表している。
- ¹⁶ 英国地方自治体では基本的に県（county）と市（district）で業務を分担する構造になっ

ている。しかし、内部管理業務は、いずれの団体においても存在し、特に人的資源管理については、地方自治体の歳出合計額のうち約 6 割を占めるため、改善によって得られる効果が高いと考えられる。Department for Communities and Local Government, *Local Authority Revenue Expenditure and Financing England 2011-12 -Final Outturn*, November 2012, p. 25.

¹⁷ National Audit Office, *Value for Money in Public Sector Corporate Services - A Joint Project by the UK Public Sector Audit Agencies*-, May 2007.

¹⁸ Peter Gershon (ピーター・ガーション) 卿が代表を務めた公共部門の効率性に関する政府からの委託調査結果が公表された 2004 年以来、公共部門の内部管理業務に関する効率性が注目されてきた。たとえば、ウェールズ政府は『Making the Connections—ウェールズにとって効果的なサービスの提供』という報告書において、2008 年までに効果的な調達方法で VFM を向上させ、1 億 2,000 万ポンドの歳出削減を公共部門全体の目標に掲げ、2010 年までに追加的な削減を図ることを発表した。そして、2010 年までに公共部門全体におよぶ内部管理・サポート業務の改善と共有化によって、最大 1 億 2,000 万ポンドにおよぶ VFM による便益の達成を目標として示している。

¹⁹ National Audit Office, *op. cit.*, May 2007, p. 4.

²⁰ ベスト・バリュー業績指標は、地方自治体間の業績に関する比較可能性を担保するため、副首相府が公表した全国統一の業績指標である。

²¹ 英国中央政府による業績評価制度は以下を参照した。遠藤尚秀『パブリック・ガバナンスの視点による地方公会計制度改革』中央経済社、2012 年 9 月、57-62 頁。

²² National Audit Office, *op. cit.*, May 2007, p. 4.

²³ *Ibid.*, p. 5.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.*, p. 6.

²⁶ *Ibid.*, p. 8.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ *Ibid.*

²⁹ バランス・スコアカードは基本的に、財務の視点、顧客の視点、業務プロセスの視点、および、学習と成長の視点の 4 つの視点から見たバランスのとれた戦略の策定とその評価を可能にするツールである。この視点は、必ずしも 4 つに限られるわけではない。当該組織の使命や置かれている環境により視点は追加されるべきである。本章における修正スコア・カードモデルとは、業務プロセスの視点から業務の効率性を測定し、顧客の視点、組織イノベーションの合理化の視点、および、組織に関わる業績・成果の影響力の視点から有効性を測定するように、バランス・スコアカードを修正したツールである。バランス・スコアカードの説明については、以下を参照した。石原俊彦編著・INPM バランス・スコアカード研究会『自治体バランス・スコアカード』東洋経済新報社、2004 年 8 月、14-15 頁。

³⁰ National Audit Office, *op. cit.*, May 2007, p. 8.

³¹ *Ibid.*

³² *Ibid.*

³³ *Ibid.*

³⁴ *Ibid.*

³⁵ *Ibid.*, p. 9.

³⁶ *Ibid.*, p. 8.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ National Audit Office, *op. cit.*, May 2007, p. 10.

³⁹ なお、現在、公監査フォーラムのホームページは閉鎖されている。業績指標は、英国会計検査院とスコットランド会計検査院のホームページ上に引き継がれ、2011 年 6 月までの業績指標を入手することができる。

⁴⁰ National Audit Office, *op. cit.*, May 2007, p. 10.

⁴¹ 現在、CIPFA はベンチマーキング・クラブへの入会、VFM 指標の提供をはじめとした有料制のベンチマーキング・サービスを展開している。<http://www.cipfa.org/Services/Benchmarking> (2013 年 4 月 13 日)

⁴² National Audit Office, *op. cit.*, May 2007, p. 10.

⁴³ 負担額通知書は、商品の購入者が返品したり、本来支払うべき金額よりも多く請求された購入者が当該請求額を支払った際に、販売店が返金するために購入者へ発行する通知書である。

⁴⁴ BACS (Bankers Automated Clearing Service) は、英国などで広く利用される電子決済手段の一つである。リアルタイムではない電子送金システムのため、少額の手数料または手数料なしで資金を受け取ることができる。

⁴⁵ Rft1 は、BACS と同様に、英国などで広く利用される電子決済手段の一つである。

⁴⁶ 基準 2210「個々の業務目標」において、公共部門の解釈指針として規定されている。Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards-Appling the IIA International Standards to the UK Public Sector*, December 2012, p. 25.

⁴⁷ VFM 監査の目的について、石川恵子准教授は、管理的アカウンタビリティという概念を基に説明されている。管理的アカウンタビリティとは、公共部門の組織内部における説明責任を意味している。すなわち、委託者は公共部門における組織の「上位者」に相当し、受託者は「下位者」に相当する。受託者に対し、委託者は裁量権の付与または統制の強化を行い、付与された権限について受託者は決算や業績の説明責任がある。管理的アカウンタビリティの履行の強化のもとで地方自治体が合意された判断規準を利用して行った自己評価の妥当性あるいは正当性を立証するため、独立の第三者による業績監査が実施されるようになった。石川恵子、前掲書、49-50 頁。

第6章 英国地方自治体における共同監査 ―内部監査の共同化事例による考察―

1 サービスの共同化を考察する意義

英国地方自治体においては、内閣が業績指標の設定およびその評価によって VFM の向上を図り、内部監査部門が VFM 監査によって、内閣の取り組みを独立のおよび客観的に評価している。内部監査部門は、内閣の VFM を監査する立場であると同時に、内閣の一員として内部監査業務の VFM 向上を求められている。第3章で考察したとおり、2011 年会計監査規則によって、英国地方自治体は、少なくとも毎年 1 回、内部監査の有効性について評価を課され、この評価による指摘事項は、内部統制システムの一部として、監視委員会または本会議による審議が求められている。さらに、英国地方自治体の内部監査基準である PSIAS では、少なくとも 5 年に 1 度、内部監査部門の有効性について、外部評価を受けなければならないことが規定されている¹。

内部監査部門の VFM を向上させる手段として、英国地方自治体では内部監査の共同化が実施されてきた。英国では、1980 年代にサッチャー保守党政権で実施された CCT（Compulsory Competitive Tendering：強制競争入札）による行政サービスの効率化、1990 年代にメジャー保守党政権で実施された市民憲章（Citizen's Charter）による業務の効率化およびサービスの品質向上、1997（平成 9）年に誕生したブレア労働党政権で実施されたベスト・バリュー（Best Value）政策による PPP（Public Private Partnership：公民連携）の推進が行われてきた²。これらの行財政改革は、主に民間企業との競争または連携という観点が中心に据えられてきたといえる。一方、近年においては、キャメロン連立政権が地方自治体に対する補助金を大幅に削減した影響もあり、「サービスの共同化（Shared Service）」実施事例が増加している。サービスの共同化とは、民間部門とあわせて、地方自治体など公共部門間の連携によって行政サービスの提供を実施するものである。たとえば、CIPFA と監査法人の Grant Thornton が 2012（平成 24）年 5 月に実施した調査結果によると、回答した内部監査部門長のうち、約 3 割が内部監査部門の構成が今後 2 年間で変わると予想し、そのうち約 9 割の内部監査部門長が、内部監査業務が何かの形態で外部資源と連携して実施されると回答している³。本章では、現在、地方自治体などほかの公共部門を主な連携先とし、今後、さらに推進される可能性のある内部監査の共同化について、その効果と課題を考察する。

わが国地方自治体においても、基礎自治体による事務の共同処理について検討が進めら

れている。第30次地方制度調査会は、地方自治法で規定されている一部事務組合、広域連合、協議会、機関等の共同設置、事務の委託などの仕組みに加えて、定住自立圏をはじめとした新たな広域連携の制度の必要性を答申している⁴。監査委員監査については、事務の共同処理のあり方として、以前から監査委員事務局の共同設置が提言されているが、現在のところ監査委員事務局を共同設置した事例は存在しない。しかし、2013（平成25）年に岡山県備前市、瀬戸内市、および、赤磐市の3市が「岡山県東備三市監査共同組織研究会」を設立し、2014（平成26）年2月に報告書を公表した。同報告書では、これらの3市は、監査の効果や効率を高めるため、2014（平成26）年度中に監査委員事務局の共同設置することを目標として、検討を進めることが記載されている。

本章においては、まず、英国地方自治体においてサービスの共同化が実施されるようになった背景を整理する。そのうえで、多様な形態で実施されているサービスの共同化を分類し、その特徴と効果を考察する。それらの考察を踏まえ、地方自治体協会（Local Government Association：LGA）⁵が作成している「サービスの共同化マップ（Shared Services Map）」を基に、英国地方自治体におけるサービスの共同化および内部監査の共同化事例の概要を把握する。さらに、筆者が実施した4つの英国地方自治体に対する内部監査の共同化調査を基に、調査対象自治体における内部監査の共同化事例を比較分析し、共同化の形態ごとに特徴と効果を検証する。英国地方自治体における内部監査の共同事例から、わが国地方自治体における内部監査業務の共同処理の適用可能性を考察することが本章の目的である。

2 英国地方自治体におけるサービスの共同化

2-1 サービスの共同化が実施された背景

英国地方自治体では、1980年代にサッチャー保守党政権が導入したCCTによって、民間部門との競争入札により行政サービスの効率化が図られた。CCTは自治体職員の雇用不安、さらには士気の低下すら招いたといわれている⁶が、1990年代にメジャー保守党政権では、市民憲章（Citizen's Charter）によって、民間委託やPFI（Private Finance Initiative）によって、業務の効率化だけではなく、サービスの品質向上が図られた。つまり、CCTのように経済性・効率性の視点からだけの改革を進めるのではなく、有効性の視点が強調されている⁷。

1997（平成9）年に誕生したブレア労働党政権では、CCTの代替策としてベスト・バリ

ユー（Best Value）政策が発表された。ベスト・バリューとは、最も経済的で効率的、効果的な手段を用いて、サービスのコストと品質の双方に配慮した基準に従ってサービスの供給に努めることを、自治体に対し法により義務づける制度である⁸。また、2001（平成11）年には、公共部門、民間部門およびボランタリー部門またはコミュニティ部門との協働による「地域戦略パートナーシップ（Local Strategy Partnership：LSP）」が導入されるなど、PPP が推進された。

このように、英国地方自治体においては、過度に経済性および効率性を追求し、コスト削減を推進した反省を踏まえ、経済性、効率性とあわせて住民満足度という視点でサービスの有効性の向上が図られてきた。2010（平成22）年に誕生したキャメロン連立政権下で多く実施されているサービスの共同化についても、この流れを汲んでいることを確認するため、サービスの共同化を形態別に分類したあと、各形態の特徴を考察する。

2-2 サービスの共同化の分類と特徴

サービスの共同化にはいくつかの形態があり、共同化の対象となる行政サービス、関与する自治体の数、地理的要因などによって適するサービスの共同化の形態が異なる可能性がある。ここでは、サービスの共同化の形態を連携戦略に応じて分類し、各形態の特徴を整理する。

ほかの組織と連携を図る際、サービスの共同化の対象となる行政サービスの分野を決定し、共同化が目指す目標を設定する。その際、ほかの組織とどのような形態で連携を図るのか、連携にどの程度関与していくのかといった連携戦略が問われることになる。すなわち、サービスの共同化に参加する組織間の関係によって共同化の形態が分類される。CIPFAによると、サービスの共同化は、①「協働（Joint Working）」、②「重要な連携先による主導（Principal Partner-led）」、および、③「第三者組織（Third Party）」の3つに区分が可能である⁹。①の「協働」とは、参加者は、組織形態に変更を加えず、サービス共同化の対象となる機能を統合しようとする形態であり、最初はある組織内においてサービスの統合を達成し、その手法を異なる組織間に適用しようとする場合も多い¹⁰。②の「重要な連携先による主導」とは、公共部門または民間部門を問わず、1つの組織がほかの参加者に対してサービスの運営に責任をもつ組織形態である¹¹。③の「第三者組織」とは、参加者全員がサービス提供を目的とした別の組織を立ち上げる組織形態である。

サービスの共同化は、ほかの組織との連携戦略によって3つに区分されるが、組織構造

の複雑性という観点から、図表 6-1 のとおり、各区分をさらに細分化して整理することができる。構造の複雑性とは、組織の設立可能性に換言することが可能である。つまり、構造の複雑性が低い場合、サービスの共同化に必要な組織の設立が容易であることを表している。組織形態に変更を加えない「協働」に含まれ、構造の複雑性が低い「組織内部の一元化」や「非公式な協力関係」は、ある組織内におけるサービスの共同化として想定されており、共同化の実現に向けた障壁が最も低い形態である。一方、既存の組織とは別に新たな組織の設立を要する「第三者組織」に含まれ、構造の複雑性が高い「民間企業とのジョイント・ベンチャー」や「専門サービス会社」は、サービスの共同化に向けた障壁が最も高い形態であると考えられる。

図表 6-1 サービスの共同化の特徴

構造の複雑性	高	パートナーシップ (Partnership)	リード・オーソリティ (Lead Authority)	民間企業とのジョイント・ベンチャー (Joint Venture)
		コーソーシング (Co-sourcing)	PFI (Public Finance Initiative)	専門サービス会社 (Trading Company)
		組織内部の一元化 (Internal Centralisation)	外部委託 (Outsourcing)	コンソーシアム (Consortium)
	低	非公式な協力関係 (Informal Collaboration)	内部委託 (Insourcing)	
		協働	重要な連携先 による主導	第三者組織
連携戦略				

出典：CIPFA, *Local Authority Financial Administration Services: Emerging Trends in the Context of Shared Services*, 2007, p. 21.

2-3 サービスの共同化の効果と課題

構造の複雑性と連携戦略によってサービスの共同化を分類したが、各形態がもつ特徴を分析し、その効果と課題を整理することで、各形態に適したサービスの共同化を把握することが可能である。

図表 6-2 は、「協働」について、主な効果と課題を整理している。コーソーシングとは、

複数の対等な関係にある組織がサービス提供者を共同で指名する手法である¹²。内部監査の共同化については、複数の地方自治体間で内部監査部門長や職員を共有し、内部監査を実施する場合が該当する。コーソーシングによって、複数の内部監査部門長を1人にまで削減することが可能であり、人件費の削減効果がある。人件費削減による効率性の向上だけではなく、新たな内部監査部門長のリーダーシップによって、構成団体における既存の内部監査業務が改善される可能性がある。コーソーシングの課題は、導入後、しばらくすれば効果が薄れてくるため、さらに別の組織と統合やサービスの共同化を図らなければ現状が維持されることにある。そのため、継続的な発展を目指す場合は、新たな統合、または、サービスの共同化が必要となる。

パートナーシップとは、連携をより公式化したものであり、法令の規定によって設立されるものもある¹³。英国地方自治体における内部監査の共同化は、1972年地方自治法第102条に規定される共同委員会(Joint Committee)¹⁴が各構成団体から権限の移譲を受け、共同委員会のもとでパートナーシップが内部監査業務を実施している例がある。パートナーシップの予算は各構成団体が支出し、職員も各構成団体から派遣されている。地方自治体は、共同委員会を任意で設置できるが、設立、解散、存続期間などは協定(Agreement)によって効力を発する。パートナーシップには法人格がないが、法令に基づいた組織形態であり、構成団体間の信頼関係を構築しやすいといえる。一方、いきなりパートナーシップを設立することはまれであり、設立にあたって構成団体間で協議の場をもち、長時間をかけて繰り返し議論する場合が多い。つまり、設立にあたって時間がかかることがパートナーシップの課題である。

なお、「非公式な協力関係」および「組織内部の一元化」については、組織内部におけるサービスの共同化に関係する形態であり、効果と課題は図表 6-2 のとおりである。

図表 6-2 協働の主な効果と課題

形態	効果	課題
パートナーシップ	協働と情報共有に注力しやすい 信頼の構築を醸成しやすい組織 形態	設立に時間がかかる 構成団体間の協定内容に交渉が 必要
コーソーシング	サービス提供者による業務改善 提案 集中化による低サービス提供コ スト	サービス提供までのプロセスが 長く、複雑になる可能性がある さらなる統合や共同化を推進す る組織がなければ継続的な発展 が困難
組織内部の一元化	明確な説明責任と統制 規模の経済、低いサービス提供コ	能力や技術が向上しない 他者からの知見が共有されない

非公式な協力関係	スト、顧客志向 融通が利きやすい サービス提供コストが不要	責任の所在が不明確 役割、戦略、責任が固定されず、 継続的な発展が困難
----------	-------------------------------------	---

出典：CIPFA, *Local Authority Financial Administration Services: Emerging Trends in the Context of Shared Services*, 2007, p. 54.

図表 6-3 は、「重要な連携先による主導」について、主な効果と課題を整理している。内部委託とは、ある組織から必要な知見をもつ職員を派遣し、別の組織がもつ課題解決に向けた初動を支援する手法である¹⁵。内部委託は、複数の地方自治体に参加する共同化組織を一つの組織とみなし、「内部」と表現されている。内部監査の共同化については、ある地方自治体から、別の自治体へ職員を派遣する場合が想定される。たとえば、監査資源に比較的余裕のある大規模自治体から、内部監査業務に問題を抱える周辺の中小規模自治体へ内部監査人を派遣する場合などが考えられる。この場合、派遣された職員が派遣先の地方自治体の環境に適応できるかという点に加え、派遣期間が終了したあと、派遣された職員が提供した知見が普及せず、一過性のものに終わってしまう可能性があるといった課題がある。

外部委託および PFI は、「重要な連携先による主導」のなかで、民間部門との連携を基礎とするサービスの共同化の形態である。外部委託は、地方自治体がサービスの提供を契約によって民間部門に実施させるが、PFI は、地方自治体が民間部門から必要なサービスを購入することに違いがある¹⁶。内部監査の共同化についても、一部の内部監査業務を外部委託したり、包括的に内部監査業務を PPP によって外部から購入している事例がある¹⁷。外部委託や PFI によって、民間部門の専門性を活かした低コストによるサービスの提供、民間部門による新たな技術と資源の提供などが期待される。しかし、これらの手法は、品質よりもコストに焦点が当てられる傾向があり、「安かろう、悪かろう」といったサービスの提供は回避すべき課題である。また、財政的なリスクはサービスの提供者である民間部門が負うことになるが、顧客である住民はすべてを地方自治体の責任であるとみなす傾向がある。内部監査業務についても、地方自治体は、民間部門が実施する業務計画の進捗を管理し、内部監査報告書など成果物の品質について明確な規準を示し、品質管理の実施が求められている。

リード・オーソリティとは、ある組織がサービスの共同化を主導的に管理し、ほかの構成組織にサービスを提供する手法である¹⁸。内部監査の共同化については、ある一つの地

方自治体が共同化組織を主導し、当該自治体の内部監査部門長や職員がほかの構成団体における内部監査を実施する場合が該当する。リード・オーソリティでは、公共部門によるサービスの統制および管理が可能であり、各構成団体における重複したサービスの削減と規模の経済を活用できる点に効果を求めることができる。課題としては、主導的な構成団体は、サービス提供について、ほかの構成団体におけるリスクを負う可能性がある。一方、ほかの構成団体には、当該サービスの提供をすべて主導的な構成団体に委ねることのリスクとサービス提供にかかるコストを比較考慮したうえで、リード・オーソリティにおける意思決定が求められる。

図表 6-3 重要な連携先による主導の主な効果と課題

形態	効果	課題
リード・オーソリティ	公共部門によるサービスの統制および管理が可能 重複の削減による効率性と規模の経済	主導的な構成団体がほかの構成団体のリスクも負う可能性がある 配置や労働条件に対する職員の反発
PFI	サービス提供コストを計画および施設管理に集約 民間部門による新たな技術と資源の提供	サービス提供者が財政的リスクを負うが、顧客は公共部門に責任があると思う 民間部門の関与に職員が反発する
外部委託	民間部門の専門性により効率的な業務が可能 地方自治体よりもサービス提供コストが低い	品質よりもコストに焦点が当たる傾向がある 一度外部委託すれば、公共部門が再びサービス提供を実施することが困難
内部委託	大半の職員に複雑な派遣手続が不要 外部コンサルタントよりも低いコスト	派遣された職場環境への適応 派遣された職員が元の所属先に戻ったあと、変革の継続が困難

出典：CIPFA, *Local Authority Financial Administration Services: Emerging Trends in the Context of Shared Services*, 2007, p. 55.

図表 6-4 は、「第三者組織」について、主な効果と課題を整理している。「第三者組織」は、「協働」や「重要な連携先による主導」と大きく異なり、構成組織によって法人格をもつ別の組織が設立され、サービスの共同化の主体となる連携戦略である。コンソーシアムは、公共部門によって設立されたサービス提供のための第三者組織であり、そのうち、会社形態を採用するのが専門サービス会社である¹⁹。

内部監査の共同化については、「第三者組織」の設立によって、設立された当該組織が内部監査業務の提供について責任を負うため、構成組織との責任分担が明確になる。しかし、

単独で法人格を有することになれば、構成組織など外部の関与がなくなり、新たな業務プロセスやサービス提供についてのアイデア不足、内部監査業務の有効性や効率性が改善されないといった課題が想定される。さらに、民間企業とのジョイント・ベンチャーを設立する場合、民間企業による新たな技術と経営資源の提供が期待される一方、長期間の契約における業務目標と労働条件の設定が困難になり、民間企業が株式を保有することでガバナンス上の問題が複雑になるといった課題がある。つまり、民間企業とのジョイント・ベンチャーの設立は、内部監査の共同化のなかで最も障壁の高い形態であり、現在、英国地方自治体における内部監査業務について、民間企業とのジョイント・ベンチャーを設立した事例は確認されていない²⁰。

図表 6-4 第三者組織の主な効果と課題

形態	効果	課題
民間企業とのジョイント・ベンチャー	サービス提供に特化した、すぐれたリーダーシップの発揮 民間部門による新たな技術と経営資源の提供	長期間の契約における、業務目標と労働条件の設定が困難 民間企業が株式を保有することで、ガバナンス上の問題が複雑になる
専門サービス会社	責任の明確化 新規雇用の創出が可能	外部の関与がなく、新たな業務プロセスやサービス提供のアイデアが不足 効果や効率性についてのリスクが改善されない
コンソーシアム	構成組織への高品質サービス提供に特化 公共部門がサービス提供に責任をもつ	引っ越しを伴う場合、職員の反発ほかの職員と条件が異なるため、長期間の配置に対する不満

出典：CIPFA, *Local Authority Financial Administration Services: Emerging Trends in the Context of Shared Services*, 2007, p. 56.

3 「サービスの共同化マップ」による内部監査の共同化事例

サービスの共同化を構造の複雑性および連携戦略に応じて分類し、共同化の形態ごとに特徴と効果を確認した。ここでは、内部監査業務が、共同化のなかでいずれの形態が適しているのかを確認するため、LGA が作成した「サービスの共同化マップ²¹」を活用し、イングランドにおけるサービスの共同化について近年の状況を把握したうえで、内部監査業務について共同化の実態を分析する。

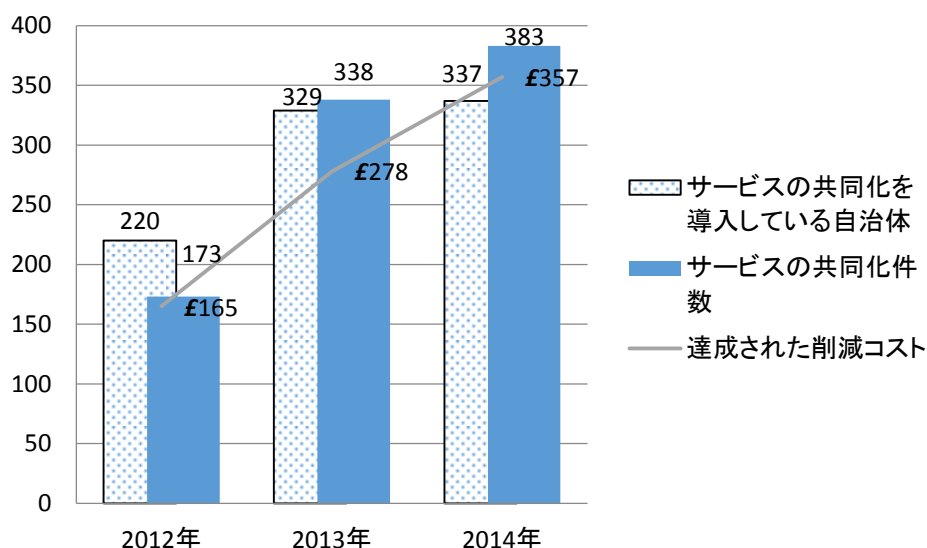
3-1 「サービスの共同化マップ」の概要

「サービスの共同化マップ」とは、イングランドにおいて地方自治体が関与するサービ

スの共同化の状況を把握するため、LGA が作成した地図である。LGA のホームページ上で公開されている「サービスの共同化マップ」は、イングランドの 9 つの地域ごと、および、8 つの行政サービスごとにサービスの共同化の状況を確認することができる。「サービスの共同化マップ」は、地方自治体からの回答を基に作成されており、概ねイングランドの状況が適切に反映されていると考えられている。

「サービスの共同化マップ」によると、図表 6-5 のとおり、サービスの共同化を導入している地方自治体は、2014（平成 26）年において 337 団体にのぼり、2012（平成 24）年の 220 団体に比べて、2 年間で 117 団体（53.2%）増加している。現在、イングランドには 353 の地方自治体が存在するが、少なくとも 95.5% の地方自治体がほかの自治体とのサービスの共同化を実施している。サービスの共同化の件数は、2014（平成 26）年において 383 件ののぼり、2012（平成 24）年の 173 件に比べて、2 年間で 210 件（121.4%）増加している。2013（平成 25）年以降は、サービスの共同化の件数がイングランドにある地方自治体数を上回っており、複数のサービスの共同化を実践している自治体も存在する。サービスの共同化によって達成された削減コストは、2014（平成 26）年において 357 百万ポンドとされ、2012（平成 24）年の 165 百万ポンドに比べて、2 年間で 192 百万ポンド（116.4%）増加している。

図表 6-5 英国地方自治体におけるサービスの共同化の推移



出典：LGA ホームページを基に筆者作成。

「サービスの共同化マップ」によるこれらのデータは、近年の英国地方自治体におけるサービスの共同化の進捗度を表している。サービスの共同化が進捗した理由として、2010

（平成 22）年に保守党と自由民主党の連立によって発足したキャメロン政権が「2010 年支出見直し（Spending Review 2010）」に基づき、2014（平成 26）年度までの 4 年間で中央政府から地方自治体に交付される補助金を 28%削減する方針を公表²²したことが影響していると考えられる。つまり、中央政府による自治体予算の大規模な削減に対応するため、地方自治体はサービスの共同化によってコスト削減を図ろうとしている。

「サービスの共同化マップ」によると、2014（平成 26）年において、共同化組織設立後、現在までに達成された削減コストのうち、内部監査部門が含まれるものは約 19 百万ポンドであり、全体の 5.3%を占めている。内部監査部門を含む組織統合によるコスト削減効果が定量的に表れているが、コスト削減以外に考えられる内部監査の共同化による効果を「サービスの共同化マップ」のさらなる分析によって確認する。

3-2 英国地方自治体における内部監査の共同化事例の特徴

LGA の「サービスの共同化マップ」に基づく 2014（平成 26）年におけるイングランドの内部監査の共同化事例を整理したのが、図表 6-6 である。2014（平成 26）年における内部監査の共同化事例は 29 件あり、そこには 92 の地方自治体に参加している。

図表 6-6 イングランドにおける内部監査の共同化事例（2014（平成 26）年）

	共同化組織名	構成団体名	参加組織数	共同化の形態	達成された削減コスト (£)
1	Audit Cotswolds	Cheltenham Borough Council, Cotswold District Council, West Oxfordshire District Council, Cheltenham Borough homes Ltd, GO Shared Services and Ubico Ltd.	6 (3)	リード・オーソリティ	18,000
2	Cambridge and Peterborough City Councils Internal Audit Shared Service	Cambridge City Council, Peterborough City Council	2	コーソーシング	25,000
3	Cumbria Shared Internal Audit Services	Cumbria County Council, Carlisle City Council, Copeland Borough Council and Cumbria Police Authority	3 (1)	リード・オーソリティ	30,000
4	Devon Audit Partnership	Devon County Council, Plymouth City Council, Torbay Council	3	パートナーシップ	200,000
5	Harrogate and Craven Internal Audit	Harrogate Borough Council, Craven District Council	2	リード・オーソリティ	0

	共同化組織名	構成団体名	参加 組織数	共同化の形 態	達成された 削減コスト (£)
6	Havant - Audit Partnership	Havant Borough Council, Test Valley Borough Council, Winchester City Council	3	コーソーシ ング	0
7	Internal Audit - Camden and Islington	Camden and Islington London Boroughs	2	コーソーシ ング	150,000
8	Internal Audit and Investigations Service	Royal Borough of Kingston upon Thames and London Borough of Richmond upon Thames	2	リード・オー ソリティ	85,000
9	Internal Audit and Risk Management service	East Staffordshire Borough Council, Coventry Council and Warwick Health Trust	3	パートナ シップ	0
10	Internal Audit and Risk Management Shared Service	North Tyneside Council and Northumberland County Council	2	コーソーシ ング	0
11	Internal Audit Partnerships	Gravesham Borough Council and Tonbridge & Malling Borough Council	2	コーソーシ ング	87,500
12	Internal Audit Shared Service Peterborough, Cambridge and South Cambridge	Cambridge City Council, Peterborough City Council and South Cambridgeshire District Council	3	コーソーシ ング	40,000
13	Lancashire Internal Audit Service	Lancashire County Council, Rossendale Borough Council, Lancashire Police Authority	3	リード・オー ソリティ	0
14	Lincolnshire Audit	Lincolnshire County Council, City of Lincoln Council, East Lindsey District Council, North Kesteven District Council, West Lindsey District, South Holland District Council, Boston Borough Council	7	リード・オー ソリティ	0
15	Rother and Wealden Shared Internal Audit	Rother District Council and Wealden District Council	2	コーソーシ ング	16,000
16	Shared Head of Internal Audit	Broxbourne Borough Council and Harlow District Council	2	コーソーシ ング	17,000
17	Shared Internal Audit Service	Lichfield District Council and South Staffordshire Council	2	コーソーシ ング	31,500
18	Shared Internal Audit Service (SIAS)	Hertfordshire County Council, Hertsmere Borough Council, North Herts District Council, Stevenage Borough Council, Welwyn Hatfield Borough Council and PriceWaterhouseCoopers	6	パートナ シップ	100,000

	共同化組織名	構成団体名	参加 組織数	共同化の形 態	達成された 削減コスト (£)
19	Welland Audit	Rutland County Council, Corby Borough Council, Melton Borough Council, East Northamptonshire District Council, Harborough District Council and private sector partner	7 (1)	コンソーシ アム	0
20	Worcestershire Internal Audit Service	Bromsgrove District Council, Malvern Hills District Council, Redditch Borough Council, Worcester City Council, Worcestershire County Council, Wychavon District Council	6	リード・オー ソリティ	0
21	Bromsgrove and Redditch Shared Service	Bromsgrove District Council, Redditch District Council	2	パートナ シップ	1,350,000
22	Dartford and Sevenoaks Fraud Service	Dartford Borough Council, Sevenoaks District Council	2	パートナ シップ	130,500
23	LGSS	Cambridgeshire County Council, East Northamptonshire County Council, Huntingdonshire District Council, Northamptonshire County Council, Norwich County Council and East of England local government association (EELGA) and a number of schools and academies.	5	パートナ シップ	666,667
24	Mid-Kent Improvement Partnership	Swale Borough Council, Ashford Borough Council, Tunbridge Wells Borough Council, Maidstone District Council	4	パートナ シップ	275,000
25	South hams and West Devon working together	South hams and West Devon Teignbridge DC	2	パートナ シップ	3,000,000
26	South Oxfordshire and Vale of White Horse Shared Management	South Oxfordshire and Vale of White Horse District Council	2	コーソー シグ	3,650,000
27	South West Devon Districts	South Hams District Council, West Devon Borough Council	2	コーソー シグ	1,500,000
28	Stafford and Cannock Shared Service	Stafford Borough Council, Cannock Chase District Council	2	リード・オー ソリティ	250,000

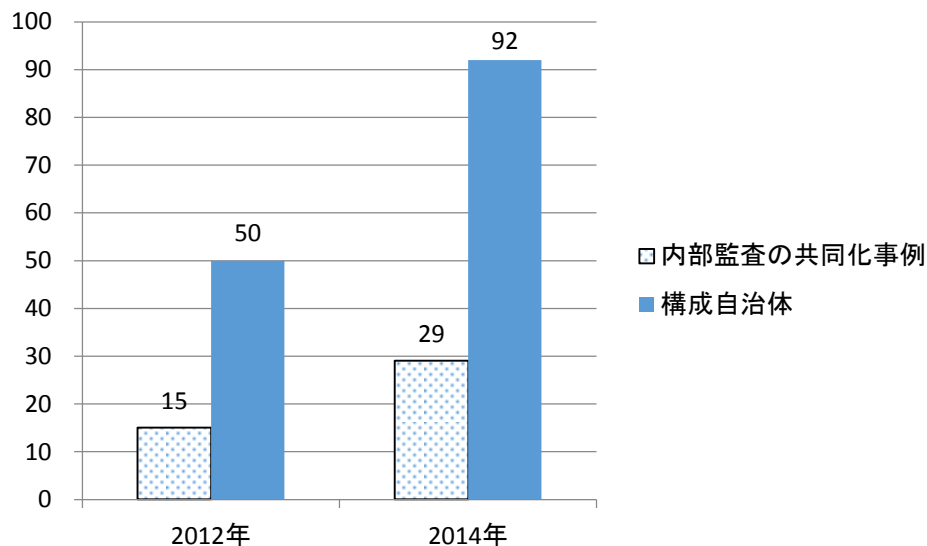
	共同化組織名	構成団体名	参加組織数	共同化の形態	達成された削減コスト (£)
29	The Shared Services Partnership Limited	Herefordshire Council, Herefordshire PCT, Wye Valley NHS Trust	3 (2)	パートナーシップ	7,400,000
	合計	—	92 (7)	・パートナーシップ：9件 ・コーソーシング：11件 ・リード・オーソリティ：8件 ・コンソーシアム：1件	19,022,167

出典：LGA ホームページを基に筆者作成。

注：構成組織数は、参加している地方自治体の数を表し、() 内は、民間企業など地方自治体以外で参加している組織数を表している。

図表 6-7 は、2012（平成 24）年は、事例数が 15 件、参加自治体の合計数が 50 であったが、2014（平成 26）年は、事例数が 93.3%、参加自治体数が 76.9%増加している。行政サービス全体の傾向と同様に、内部監査についても共同化事例が増加していることがわかる。

図表 6-7 イングランドにおける内部監査の共同化事例の推移

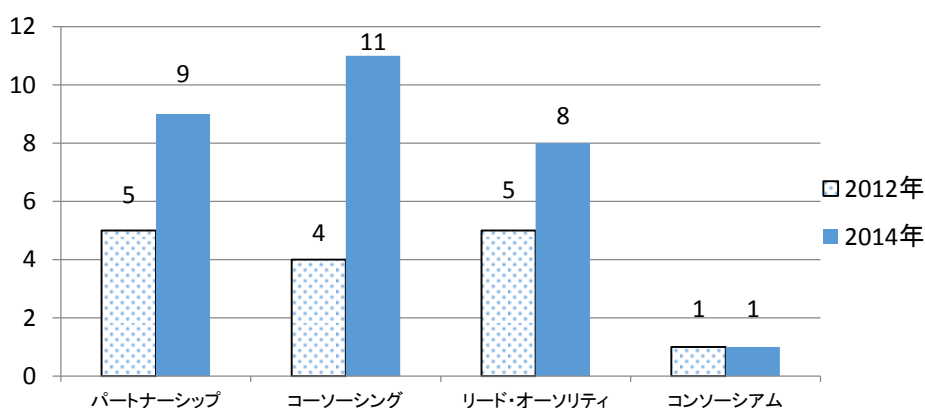


出典：LGA ホームページを基に筆者作成。

共同化の形態別では、「コーソーシング」が、2014（平成 26）年では 11 件と最も多くなっている。次いで、「パートナーシップ」が 9 件、「リード・オーソリティ」が 8 件と 2012

（平成 24）年よりも件数は増えているが、「コンソーシアム」は 1 件であり、2012（平成 24）年から件数は増えていない。2014（平成 26）年における各共同化の形態別の件数は、組織構造の複雑性と連携戦略が関係していると考えられる。つまり、組織構造の複雑性が比較的低く、連携戦略も他者との対等な「協働」によるため、内部監査部門長や内部監査人の共有といった「コーソーシング」は、導入が比較的容易な共同化の実施形態であるため、実施件数が増加したと推測される。一方、同じ「協働」であっても、共同委員会の設立など法令の規定に基づいたガバナンス体制を求められる「パートナーシップ」、および、連携戦略が「重要な連携先による主導」であり共同化組織の構成団体間の調整が複雑な「リード・オーソリティ」は、導入時の障壁が高く、「コーソーシング」ほど増加していない。「第三者組織」は、新たな組織の設立が必要な連携戦略であり、構造の複雑性が比較的に低いとされる「コンソーシアム」であっても件数は増加していない。

図表 6-8 イングランドにおける内部監査の共同化事例の推移（形態別）



出典：LGA ホームページを基に筆者作成。

「サービスの共同化マップ」は地方自治体からの回答を基にして作成されている。そのため、回答をしなかった自治体におけるサービスの共同化の実態は反映されていない。たとえば、図表 6-7 では、共同化の形態として、図表 6-1 に上がっている PFI、外部委託、内部委託、民間企業とのジョイント・ベンチャー、専門サービス会社等は含まれていない。「サービスの共同化マップ」によって、英国地方自治体におけるサービスの共同化の概況を把握することが可能であるが、内部監査の共同化の実態についてさらに詳細を把握するため、英国地方自治体へ内部監査の共同化について次のとおり実態調査を実施した。

4 英国地方自治体における内部監査の共同化実態調査

ここまで考察してきた「サービスの共同化」の特徴が、英国地方自治体における内部監査の共同化事例に該当することを確認するため、筆者が実施した4つの英国地方自治体への実態調査の結果を分析する。内部監査の共同化が、内部監査部門の運営費削減以外にどのような利点をもたらすのか考察することを目的とする。

4-1 サウスエンド・オン・シー

サウスエンド・オン・シー（Southend-on-Sea Borough Council）は、前述のとおり、イングランド東部地域に位置するユニタリー（Unitary Council）と呼ばれる一層制の地方自治体であり、人口は162,000人、年間予算の総歳出が134百万ポンド、職員数が2,500人である。筆者は2011（平成23）年10月4日にサウスエンド・オン・シーを訪問し、サービスの共同化の実態について、内部監査部門長のリンダ・エバロード氏をはじめとした内部監査部門の職員に聞き取り調査を実施した。

サウスエンド・オン・シーの内部監査部門は、CIPFA が主催する2011（平成23）年度のクリフ・ニコルソン革新優秀賞²³を受賞している。公共部門の監査業務において、顕著な実績を上げた者に授与されるこの賞をサウスエンド・オン・シーが受賞した理由の一つが、隣接するキャッスル・ポイント市（Castle Point Borough Council）との内部監査業務の共同化である。両団体ともに当時の内部監査部門長の退職が予定されていたが、後任者が決まっていなかった。両団体は2011（平成23）年4月に内部監査部門長および職員を共有するため、5年間のサービス内容合意書（Service Level Agreement：SLA）を締結した。つまり、内部監査部門長は雇用契約をサウスエンド・オン・シーと締結しているが、SLAによって週5日のうち3日間はサウスエンド・オン・シーにある事務所で、残りの2日間はキャッスル・ポイント市の事務所で勤務することになっている。サウスエンド・オン・シーは、内部監査部門長へ給料を支給するが、給料総額の5分の2をキャッスル・ポイント市へ請求している。職員は、基本的に各団体の事務所で勤務するが、担当する内部監査業務によっては別の団体で勤務することもある。職員は各団体から給料を支給されているが、採用、研修、旅費など両団体に共通した経費は、サウスエンド・オン・シーが5分の3、残りをキャッスル・ポイント市が負担する契約になっている。

聞き取り調査時点で、内部監査部門は、内部監査部門長を含めて15名の職員から構成

されている。監査客体は、両団体のみである。内部監査部門長および職員をコースーシングによって共有しており、組織形態に変更を加えない「協働」という連携戦略を採用しているのが、両団体による内部監査の共同化の特徴である。SLAによって共同化した内部監査部門長が内部監査業務の職責を担うため責任帰属も明確であり、職員の身分にも変更が生じずに安定している。

エバラード氏は、コースーシングという内部監査の共同化がもたらす効果として、内部監査部門長の共有化によるコスト削減とあわせて、早期の共同化着手、意思決定の迅速性、および、監査資源の有効活用をあげた。両団体が同時に内部監査部門長の候補者を探していた状況において、早期に内部監査の共同化を実現するためには、新たな組織の設立を必要としないコースーシングという形態が両団体の需要を満たしていたといえる。意思決定の迅速性については、内部監査部門長と職員の共有化以外には通常の内部監査部門と変わりがなかったため、内部監査業務の計画、実施、報告、改善勧告などについて、内部監査部門長は関係者との調整を迅速に行うことが可能である。監査資源の有効活用については、監査資源の融通が可能になり、特に、内部監査部門が5名の職員から構成されていたキャッスル・ポイント市にとっては、サウスエンド・オン・シーの監査資源やノウハウを活用することができるといった効果が見られた。

4-2 デボン監査パートナーシップ

デボン監査パートナーシップ（Devon Audit Partnership）は、イングランド南西部地域に位置するとプリマス（Plymouth City Council）とトーベイ（Torbay Council）という2つのユニタリーとデボン県（Devon County Council）の3つの地方自治体から構成されるパートナーシップである。筆者は、2013（平成25）年7月8日にデボン監査パートナーシップを訪問し、パートナーシップ長（Head of Partnership）であるロバート・ハッチンズ氏をはじめとした内部監査部門の職員に内部監査の共同化について聞き取り調査を実施した。

元々、プリマスとトーベイはデボン県に含まれており、1つの地方自治体であった。1998（平成10）年にプリマスとトーベイがユニタリーとなったが、別々の地方自治体となったあとも3つの自治体のつながりは強く、事務総長や最高財務責任者は定期的に作業部会を開催していた。そのなかで、各自治体が別々に内部監査機能をもつことが非効率であるという意見が出たことに加え、プリマスとトーベイは、ほかの多くの地方自治体と同様に、

経験豊富な内部監査の有資格者確保に苦悩していた。そのような背景のもと、3つの自治体の内部監査部門長が内部監査の共同化について検討を重ねた結果、2009（平成21）年4月にデボン監査パートナーシップが設立された。

デボン監査パートナーシップは、1972年地方自治法第102条に基づく共同委員会のもと、設立当初から3年間、最大5年まで期限を延長できるという協定によって設立されている。2000年地方自治法第20条に規定されている共同委員会は、デボン監査パートナーシップの場合、3つの構成団体から2名ずつ、合計6名の議員から構成されている。共同委員会の委員長は、毎年持ち回りとなっており、筆者が訪問した際はデボン県の議員が委員長を務めていた。設立時の協定により、デボン県が給与、社会保険、人的資源管理、法務などの内部管理業務をパートナーシップに提供している。

パートナーシップにおける重要事項は、各構成団体の最高財務責任者およびパートナーシップ長から構成されるマネジメント会議（Management Board）において意思決定されている。パートナーシップ長が各構成団体における内部監査部門長の役割を担っている。パートナーシップ長は、公募されたのち、マネジメント会議の選任によって内部監査部門長となり、マネジメント会議の委員にもなっている。2013/2014年度のパートナーシップ予算は、1,470,900ポンドとなっており、プリマスが27.1%、デボン県が23.4%、トーベイが20.2%を負担し、残りを学校、国立公園などほかの監査客体が負担している。監査客体は、各構成団体以外に域内の警察、消防、学校、国立公園などがあり、構成団体を含め合計17にのぼる。聞き取り調査時点で、内部監査部門は、内部監査部門長を含めて37名の職員から構成されている。

3つの構成団体は、組織形態に変更を加えない「協働」という連携戦略のなかで、設立にあたり時間を要し、協定内容の交渉が困難とされるパートナーシップを採用した。デボン監査パートナーシップの場合、各構成団体は歴史的につながりが深く、交渉が順調に進むことがある程度予想されたため、コーソーシングという形態を経ず、当初からパートナーシップの設立を目指したことが内部監査の共同化の特徴である。

パートナーシップ長のハッチンズ氏は、パートナーシップという内部監査の共同化がもたらす効果として、非財務的な効果をあげた。すなわち、各構成団体から集まった職員が1つのパートナーシップの職員として監査技術の向上を図り、結果としてパートナーシップ全体における監査品質が向上したとことを最大の効果としている。元々、経験豊富な内部監査の有資格者確保に苦悩していたことがパートナーシップ設立の契機であったため、

設立当初の目的は達成されたといえる。また、ハッチンズ氏は「内部監査はガバナンスの重要な要素であるため、外部委託や別法人の設立を検討しなかった。内部監査の内製化が重要と考え、パートナーシップを設立した」と述べた。各構成団体の議員などから構成される共同委員会の統制のもとに設立され、民間部門の関与を受けないことを考えれば、パートナーシップは、競争の源泉を守るために適したサービスの共同化の形態といえる²⁴。

4-3 LGSS

LGSS（Local Government Shared Service）は、イングランドのミッドランド東部地域に位置するノーサンプトン県、ケンブリッジ県など5つの地方自治体に参加するパートナーシップである。筆者は2013（平成25）年7月12日にノーサンプトン県庁を訪問し、サービスの共同化の実態について、LGSSの内部監査部門長であるスティーブ・ティンクラ氏に聞き取り調査を実施した。

LGSSは、その名称のとおり、内部監査だけではなく、人的資源管理、財務、IT、法務など幅広い内部管理業務を対象に2010（平成22）年にノーサンプトン県およびケンブリッジ県によるパートナーシップとして設立された。両団体は、内部管理事務の経費削減を目的として、2008（平成20）年から3年間をかけて議論を行い、統合基幹業務パッケージの導入を実現した。つまり、両団体は、個別に内部管理業務の経費削減をするよりも、サービスの共同化を導入した方がより多くの削減効果があると判断したのである。

調査時点で、LGSSには約1,400人の職員が勤務し、そのうち内部監査部門には、内部監査部門長を含めて42名の職員から構成されている。現在、監査客体には、構成団体以外にも多くの学校などが含まれている。デボン監査パートナーシップと同様に、両構成団体は、組織形態に変更を加えない「協働」という対等な関係による連携戦略のなかで、設立にあたり時間を要し、協定内容の交渉が困難とされるパートナーシップを採用した。LGSSの場合も両構成団体は歴史的につながりが深く、また、システム統合を前提にしていたため、コーソーシングという形態を経ず、当初からパートナーシップの設立を目指したことが内部監査の共同化の特徴である。

ティンクラ氏は、パートナーシップという内部監査の共同化がもたらす効果として、職員の身分の安定性と早期のサービスの共同化の実現をあげた。つまり、内部監査に限ったことではないが、①職員は県庁の職員という身分に変動がなく、②法人の設立による時間とコストを節減できることがサービスの共同化の形態としてパートナーシップを採用す

る効果と考えているのである。

4-4 ベリタウ

ベリタウ（Veritau Limited）は、イングランドのヨークシャー・アンド・ハンバー地域に位置するノースヨークシャー県とヨーク市が参加する監査の専門サービス会社である。筆者は2013（平成25）年7月9日にノースヨークシャー県庁およびベリタウを訪問し、サービスの共同化の実態について、ベリタウの副内部監査部門長であるロウマン・プロニゼン氏に聞き取り調査を実施した。

ノースヨークシャー県とヨーク市は、CIPFA が主催する2010（平成22）年度のクリフ・ニコルソン革新優秀賞を受賞している。その際の受賞理由は、ベリタウの設立による内部監査業務の共同化である。現在においても、英国地方自治体によって設立された監査の専門サービス会社は、ベリタウ1社のみであり、このような内部監査の共同化手法が革新的と評価されたのである。ベリタウが設立されたのは2009（平成21）年であるが、ノースヨークシャー県とヨーク市は、以前から両団体における内部監査業務の重複を避ける手法を検討してきた。また、非都市圏に位置し、面積が広い両団体は、以前から経験豊富な内部監査の有資格者確保に苦悩していた。予算が削減されるなかで効率よく、かつ効果的に内部監査業務を実施する手法として、両団体が選択したのは、専門サービス会社の設立であった。両団体は、内部監査業務を民間部門へ外部委託するのではなく、1ポンドずつ出資してベリタウを設立し、内部監査部門を両団体から独立させ、内部監査サービスを購入する手法を選択したのである。

聞き取り調査時点で、ベリタウには、内部監査部門長および子会社を含めて47名の職員から構成されている。監査客体は、両団体以外にも国立公園など多くの顧客が存在する。プロニゼン氏は、内部監査業務のVFM向上を図るため、会社が最も自由度の高い形態であることをあげた。また、専門サービス会社の設立という内部監査の共同化がもたらす効果として、内部監査部門にかかるコスト削減とあわせて、監査の独立性および内部監査業務の拡大をあげた。両団体の外部に設立された専門サービス会社から、監査報酬を支払って内部監査サービスを購入するため、ベリタウの職員には外見的独立性が確保されているといえる。また、ベリタウが両団体以外にも顧客を開拓し、業務を拡大することは民間部門として当然の行為といえる。しかし、設立後間もない現時点では、ベリタウの職員は元両団体の職員であり、内部事情にも精通しているはずである。しかし、そのような職員が

退職したあとの内部監査サービスの品質確保や、経営不振などの理由でベリタウが存在しなくなった場合の代替的な内部監査サービスの購入先など、地方自治体のガバナンスが十分に及ばない専門サービス会社を使った内部監査の共同化には検討すべき課題が多いと考えられる。

4-5 調査事例の比較分析

内部監査の共同化に関する現地調査結果の概要は、図表 6-9 のとおりである。共通点としては、地理的に隣接している地方自治体間で内部監査の共同化が実施されている。地理的要因は、設立の背景にも影響していると考えられる。つまり、地理的に隣接しているため、対面による課題検討が比較的容易であり、内部監査の共同化に向けた信頼関係が醸成されやすい可能性がある。当然、内部監査の共同化が実施された場合、地理的に隣接していなければ効率よく内部監査が実施できないという理由もある。

図表 6-9 内部監査の共同化に関する現地調査結果の比較

	サウスエンド・オン・シー	デボン監査パートナーシップ	LGSS	ベリタウ
①構成団体数	2	3	2	2
②地理的要因	隣接	隣接	隣接	隣接
③共同化の形態	コーソーシング	パートナーシップ	パートナーシップ	専門サービス会社
④設立の背景	両団体ともに内部監査部門長が未定	・重複した内部監査業務の削減 ・内部監査有資格者確保が困難	・内部管理事務の経費削減 ・統合基幹業務パッケージの導入	・重複した内部監査業務の削減 ・内部監査有資格者確保が困難
⑤内部監査部門の職員数	15	36	42	47
⑥効果	・内部監査部門長の共有化によるコスト削減 ・共同化の早期実現 ・意思決定の迅速性 ・監査資源の有効活用	・内部監査有資格者の確保 ・組織全体における監査品質の向上 ・内製化による競争源泉の確保	・職員の身分の安定性 ・早期のサービスの共同化の実現を（法人の設立による時間とコストを節減）	・内部監査部門にかかるコスト削減 ・監査の独立性の向上 ・内部監査業務の拡大

出典：各内部監査の共同化組織への聞き取り調査結果を基に筆者作成。

共同化の形態については、連携戦略が「協働」よりも「第三者組織」の方が、内部監査

部門の職員数が多くなっている。このことは、構成組織間の関係が対等である「協働」は、大規模な組織には向いていない共同化の形態である可能性を示している。たとえば、構成組織間の関係が対等である複数の組織において、内部監査部門長を共有する場合、内部監査部門長のマネジメント能力に応じて、内部監査部門の職員数にも限界があると考えられる。同様に、図表 6-10 のとおり、1 件あたりの構成組織数を見れば、共同化の形態については、連携戦略が「協働」、「重要な連携先による主導」、「第三者組織」の順に大規模な組織に適していることがわかる。

図表 6-10 平均構成団体数

共同化の形態	構成団体合計	件数	1 件あたりの構成組織数
コーソーシング	9	4	2.25
パートナーシップ	17	5	3.4
リード・オーソリティ	20	5	4.0
コンソーシアム	7	1	7.0

出典：LGA ホームページを基に筆者作成。

注：「図表 6-6 イングランドにおける内部監査の共同化事例（2014（平成 26）年）」からデータを抽出し、加工した。

内部監査の共同化による効果は、概ね第 2 節で考察した結果と同様であった。内部監査の共同化の導入については、連携戦略が「協働」よりも「第三者組織」の方が導入までに多くの時間をかけている。サウスエンド・オン・シーにおけるコーソーシングの場合、検討開始から導入までに要した時間は 1 年程度である一方、専門サービス会社であるベリタウを設立するために、構成団体であるノースヨークシャー県とヨーク市は相当な年月をかけて導入に至ったという経緯がある。

内部監査業務に関する意思決定の迅速性については、サウスエンド・オン・シーのコーソーシングは、構成団体は 2 つであるが職員数は 15 名と比較的少なく、内部監査部門長が内部監査部門の意思決定を迅速に行っている。また、専門サービス会社であるベリタウは、会社という単独の法人であるため、意思決定は内部監査部門長によって迅速に行われる。一方、デボン監査パートナーシップおよび LGSS は、業務の意思決定には各構成団体の意向を反映させる必要があるため、意思決定に時間を要する共同化の形態である。つまり、パートナーシップにおいては、各構成団体の事務総長、最高財務責任者、内部監査部

門長などから構成されるマネジメント会議というプロセスが必要であり、意思決定に時間を要するのである。内部監査の共同化組織のガバナンスについても、1972 年地方自治法に基づいて設立されるパートナーシップは、各構成団体の議員によって構成される共同委員会のガバナンスのもとにあり、各構成団体の意向を強く受けることが特徴となっている。

5 英国地方自治体における内部監査の共同化による示唆

わが国地方自治体における内部監査の共同化への示唆を得るため、LGA の「サービスの共同化マップ」と現地実態調査の結果を基に、英国地方自治体における内部監査の共同化の特徴と効果を考察した。

1980 年代に実施された CCT が民間部門を活用した過度の歳出削減によって効率性を追求した結果を踏まえ、英国地方自治体は、住民満足度という有効性の向上を企図して、新たな外部資源との連携を模索するようになった。2010（平成 22）年に誕生した連立政権政府による自治体への交付金削減という財政的な理由も加わり、英国地方自治体において、地方自治体など公共部門との連携を中心としたサービスの共同化が実施されるようになったことを整理した。

サービスの共同化には多様な形態があるが、構造の複雑性と連携戦略によってサービスの共同化を分類した。連携戦略は、①参加者が、組織形態に変更を加えず、サービス共同化の対象となる機能を統合しようとする「協働」、②公共部門または民間部門を問わず、1 つの組織がほかの参加者に対してサービスの運営に責任をもつ「重要な連携先による主導」、および、③参加者全員がサービス提供を目的とした別の組織を立ち上げる「第三者組織」の 3 つに区分される。さらに、構造の複雑性によって、サービスの共同化を 7 つに区分し、それぞれの効果と課題を整理した。

それらの考察を踏まえ、LGA が作成した「サービスの共同化マップ」を基に、英国地方自治体におけるサービスの共同化および内部監査の共同化事例の概要を把握した。近年、サービスの共同化を導入した地方自治体数、共同化事例数、および、達成された削減コストが大きく増加していることから、連立政権の歳出削減との関連を確認した。さらに内部監査の共同化事例を分析した結果、「コーソーシング」や「パートナーシップ」など連携先との関係が対等である「協働」による事例が多く、これらの特徴として設立にあたり比較的時間を要さないことがあげられた。

さらに、筆者が 4 つの英国地方自治体に対して聞き取りを実施した、内部監査の共同化

調査を基に、調査対象自治体における共同化事例を比較し、共同化の形態ごとに特徴と効果を分析した。その結果、CIPFAの文献およびLGAの「サービスの共同化マップ」が示している特徴および効果と概ね同じであることを確認した。しかし、聞き取り調査の結果、「内部監査は地方自治体にとって競争の源泉である。コストのみを追求すれば外部委託になるが、内部監査の重要な機能を外部へ委託すると、自治体としてのガバナンスおよびマネジメントの弱体化につながるため、職員が担当している」という趣旨で内部監査の共同化の効果を説明する者もいた。英国地方自治体における内部監査の共同事例は、わが国地方自治体における内部監査業務の共同処理の適用可能性を示唆している。わが国においては、監査委員事務局の共同設置が検討され始めたところであるが、これは英国においてはパートナーシップに該当する共同化の形態である。英国では、パートナーシップより比較的容易に実施が可能で、中小規模の自治体に適しているとされ、内部監査部門長や職員を共有化するコーソーシングが多く活用されている。英国における内部監査の共同化を参考とし、わが国でも多様な共同化の実施が可能と考えられる。

(注)

- ¹ Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards -Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector-*, December 2012, pp. 18-19.
- ² 英国自治体についての行財政改革の概要は以下を参照した。遠藤尚秀『パブリック・ガバナンスの視点による地方公会計制度改革』中央経済社、2012年9月、43-51頁。
- ³ CIPFA and Grant Thornton, *The developing Internal Audit Agenda: Summary Findings from Our Survey of Public Sector Heads of Internal Audit*, May 2012, pp. 2-3.
- ⁴ 第30次地方制度調査会『大都市制度の改革及び基礎自治体の行政サービス提供体制に関する答申』2013年6月、15-20頁。
- ⁵ 現在、ブロムリー・ロンドン特別区 (London Borough of Bromley) およびシェフィールド市 (Sheffield City Council) を除くすべての英国地方自治体が会員となっている (<http://www.local.gov.uk/about> (2014年4月14日))。
- ⁶ 稲沢克祐『英国地方政府会計改革論 ―NPM改革による政府間関係変容の写像』ぎょうせい、2006年1月、174頁。
- ⁷ 稲沢克祐、同上書、174頁。
- ⁸ 稲沢克祐、同上書、175頁。
- ⁹ CIPFA, *Local Authority Financial Administration Services: Emerging Trends in the Context of Shared Services*, 2007, pp. 20-21.
- ¹⁰ *Ibid.*, p. 21.
- ¹¹ *Ibid.*
- ¹² *Ibid.*, p. 54.
- ¹³ *Ibid.*
- ¹⁴ 共同委員会の構成については、2000年地方自治法第20条で規定されている。
- ¹⁵ *Ibid.*, p. 55.
- ¹⁶ *Ibid.*
- ¹⁷ 2012 (平成24) 年に CIPFA と監査法人の Grant Thornton が英国地方自治体の内部監査部門長対象として実施したアンケート調査によると、97名の回答者のうち、9%にあたる9名が内部監査業務を包括的に外部主体との契約によって実施している、と回答した。CIPFA and Grant Thornton, *op. cit.*, p. 2.
- ¹⁸ CIPFA, *op. cit.*, p. 55.
- ¹⁹ *Ibid.*, p. 56.
- ²⁰ 前述した CIPFA と Grant Thornton のアンケート調査によると、97名の回答者のうち、5.2%にあたる5名が、内部監査の共同化の形態としてコンソーシアムを設立している、と回答した。専門会社の設立や民間企業とのジョイント・ベンチャーを設立したという回答はなかった。CIPFA and Grant Thornton, *op. cit.*, p. 2.
- ²¹ 「サービスの共同化マップ」は、LGA のホームページに掲載されている (<http://www.local.gov.uk/shared-services-map> (2014年4月14日))。
- ²² HM Treasury, *Spending Review 2010*, October 2010, p. 50.
- ²³ 正式名称は、公共サービス部門の監査におけるクリフ・ニコルソン革新優秀賞 (The Cliff Nicholson Award for Innovation and Excellence in Public Service Audit) である。CIPFA の理事長であったクリフ・ニコルソンによって1991 (平成3) 年に設立された賞で、地方自治体、政府機関、国民医療サービス、高等教育などの監査業務で顕著な実績を上げた者を表彰の対象としている。
- ²⁴ サービスの共同化は、ある地方自治体にとっては外部委託よりも魅力的と考えられる。その一つの理由として、自治体は、サービスの共同化によって、外部委託を実施する場合よりも、統制を維持することができるためである。Local Government Association,

Services shared: costs spared?: An analysis of the financial and non-financial benefits of local authority shared services, August 2012, p. 21.

第7章 英国における公共部門内部監査基準と地方自治体適用注釈

1 英国地方自治体における内部監査基準を考察する意義

組織目標を達成するために、内部監査は、ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の有効性を評価する役割を担うことを第1章で考察した。内部統制とは、自治体が業務の有効性及び効率性などの4つの目的の実現に関して、それが達成できない可能性（リスク）を合理的な水準までに統制する（引き下げる）ために設定された一連の手続等である¹。内部監査人が内部統制などの評価を実施する際に遵守しなければならない行為規範を規定しているのが内部監査基準である。鳥羽教授は、財務諸表監査に関する監査基準の多面的性格として「①役割基準、②監査人の行為を規制する基準、③財務諸表監査全体の品質基準、④財務諸表監査の規範、⑤責任基準（免責基準）、⑥専門職業基準、⑦利害調整の基準」をあげられている²。これらの性格は、財務諸表監査と内部監査では、監査の実施主体、主題、目的などが異なるものの、監査人が監査を実施する際の行為規範として、内部監査についても適用可能と考えられる。

第1章では、総務省の地方行財政検討会議において、地方自治体に明確な内部監査機能を担う組織が地方自治法上存在しない点について、審議が行われた³旨を述べた。内部監査機能を担う組織が存在しないとすれば、地方自治体において内部監査は実施されておらず、内部監査基準も存在しないことになる。内部監査が実施されていないとすれば、内部統制の有効性は評価されず、内部監査の目的である組織目標の達成も危ぶまれる。地方自治体の組織目標を達成するためには、適切な主体によって策定された有効性の高い内部監査基準を行為規範とする内部監査が地方自治体へ導入される必要がある。

筆者は、2011（平成23）年10月3日から7日にわたって複数の英国地方自治体を訪問し、適切な内部監査慣行の実態などを中心とした調査を実施した。調査の結果、CIPFAが策定した、英国地方自治体における内部監査の実務規範2006年版（以下、「2006年実務規範」という）⁴に基づいて内部監査が実施されている一方、CIIA（Chartered Institute of Internal Auditors：英国勅許内部監査人協会）⁵が策定した『専門職的实施の国際フレームワーク（International Professional Practice Framework：IPPF）』を実務の指針としている地方自治体の存在を確認した。

英国では、2012（平成24）年3月にCIPFAとCIIAの協働によって設立されたIASAB（Internal Audit Standards Advisory Board：内部監査基準諮問委員会）が諮問を行い、関

係内部監査基準設定者(Relevant Internal Audit Standards Setters:RIASS)によって PSIAS (Public Sector Internal Audit Standards:公共部門内部監査基準)が策定された。PSIAS は、従来、関係内部監査基準設定者を構成する各公共部門⁶によって個別に策定されていた内部監査基準が IPPF を基に統合されたものであり、今後は各公共部門のベスト・プラクティスを PSIAS へ反映することが企図されている。

本章⁷においては、英国地方自治体における内部監査基準の変遷、特徴、そして、課題を確認したうえで、CIPFA と CIIA が IASAB を設立し、公共部門の統一的な内部監査基準である PSIAS を策定した背景およびプロセスを明らかにする。さらに、PSIAS とその適用注釈である LGAN (Local Government Application Note:地方自治体適用注釈)のフレームワークを考察することによって、英国公共部門からわが国地方自治体における内部監査基準策定の必要性について示唆を得ることを目的としている。

2 英国地方自治体における内部監査基準の変遷

2-1 『公共部門における内部監査実務基準⁸』

1972 年地方自治法のもとに制定された 1974 年会計監査規則によって、地方自治体において、最高財務責任者に承認された内部監査を継続的に実施する義務が課された。しかし、それ以前から、多くの地方自治体は、施策を独立的に評価するという内部監査の機能に着目し、自主的に内部監査を導入していた⁹。

CIPFA が 1979 (昭和 54) 年に公表した本基準は、①役割、②目的基準、③その他の基準から構成されており、英国公共部門における最初の内部監査基準と考えられる。13 の基準から構成されているが、各基準の解説は非常に簡潔であり、用語集のように整備されている。

2-1-1 『内部監査人のためのガイダンス¹⁰』

APC (Auditing Practices Committee:監査実務委員会)は、1977 (昭和 52) 年に CCAB (Consultative Committee of Accountancy Bodies:会計団体合同諮問委員会)¹¹の委員会として設立された。APC が 1990 (平成 2) 年に公表した本ガイダンスは、民間や公共といった部門や適用される組織の規模にかかわらず、すべての内部監査人に適用された。

策定された基準は 9 つのみであるが、幅広い分野において活躍する内部監査人へ適用されるため、CIPFA が策定した『公共部門における内部監査実務基準』に比べて各基準によ

り詳細な解説が付されている。本ガイダンスは『公共部門における内部監査実務基準』に代わって公共部門における内部監査にも適用された。

2-1-2 『英国地方自治体における内部監査の実務規範¹²』

ブレア労働党政権が導入したベスト・バリュース政策、2000 年地方自治法の改正などに対応するため、地方自治体の現状に適合した内部監査基準が必要となった。2000（平成 12）年に CIPFA が公表した本実務規範は APC の『内部監査人のためのガイダンス』に代わって地方自治体における内部監査へ適用された。

現在、地方自治体の内部監査を規定している会計監査規則には、適切な内部監査慣行として本実務規範があげられている¹³。英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワークは、11 の基準から構成される本実務規範¹⁴に基づいて構築されている。

2-2 英国公共部門における内部監査基準の概要と課題

英国の公共部門における主な内部監査基準の変遷と特徴は図表 7-1 のとおりである。

図表 7-1 英国公共部門における内部監査基準の変遷と概要

基準名	公共部門における内部監査実務基準 (Statements on Internal Audit Practice – Public Sector)	内部監査人のためのガイダンス (Guidance for Internal Auditors)	英国地方自治体における内部監査実務規範 (Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom)
公表年	1979 年	1990 年	2000 年
策定団体	CIPFA	APC	CIPFA
基準数	13	9	11
概要	・英国の公共部門における初の内部監査基準 ・各基準の解説は非常に簡潔であり、用語一覧のように整備	・公共や民間といった部門、組織の規模などにかかわらず、すべての内部監査人に適用 ・幅広い分野の内部監査人へ適用されるため、各基準を詳細に解説	・地方自治体の内部監査を規定している会計監査規則のなかで、適切な内部監査慣行として規定

出典：筆者作成。

これらの内部監査基準には、共通する 2 つの特徴がある。

第一の特徴は、監査基準の策定主体が職業専門団体という点である。国は、各公共部門

に対して法令によって内部監査の実施を義務づけている。しかし、具体的な内部監査の実施については、職業専門団体が策定した内部監査基準に基づき、それを具体化した内部監査基本規程など各監査主体が作成した規程にしたがって行われている。職業専門団体が内部監査基準の策定に関与することによって、たとえば特定のリスクへの対応、会計基準の改訂などへの対応に必要な監査基準を追加、変更するといった、職業的専門家としての知見を活用した弾力的な対応が可能になると考えられる。

第二の特徴は、内部監査基準の策定者のなかに、公共部門の会計、監査、財務管理などの職業専門団体である CIPFA が関与している点である。民間部門とは異なる公共部門の特徴を理解している CIPFA が関与することで、公共部門における監査の行為基準として有効性の高い内部監査基準の策定が可能となっている。

APC の策定した『内部監査人のためのガイダンス』が適用されたあと、英国公共部門における内部監査基準は、図表 7-2 のとおり、部門ごとに策定主体が異なる状態が続いていた。

図表 7-2 PSIAS 施行以前の英国公共部門における主な内部監査基準

部門	監査基準	策定主体
地方自治体	2006 年実務規範 (Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006)	CIPFA
中央政府	政府内部監査基準 (Government Internal Audit Standards: GIAS)	英国財務省 (HM Treasury)
NHS (国民医療サービス)	NHS 内部監査基準 (NHS Internal Audit Standards)	英国厚生省 (Department of Health)

出典：筆者作成。

公共部門のなかで、策定主体の異なる内部監査基準が各部門へ適用されることによって、以下のような問題が生じた¹⁵。

- ・ 公共部門における各内部監査基準の一貫性の欠如および一貫性のない改正手続
- ・ 相違はあるが関連した部門であるにもかかわらず、異なるガイダンスを使用
- ・ 公共部門の要望を集約し、ベスト・プラクティス開発に影響を与える仕組みの欠如

これらの課題を解決するために、CIPFA が策定した『公共部門における内部監査実務基準』のように、公共部門へ統一的に適用される内部監査基準を策定する必要性が高まっていた。

3 IASAB による PSIAS の策定

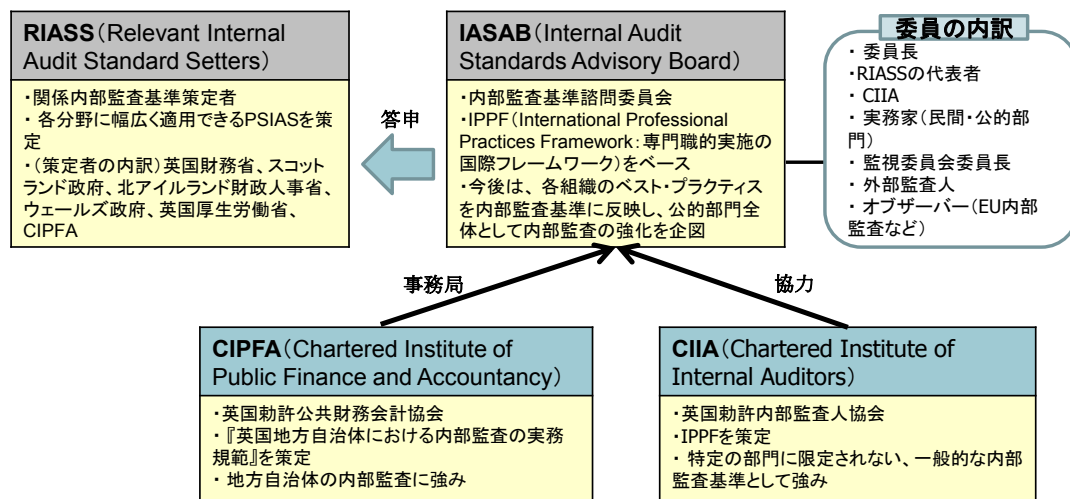
3-1 策定に至る背景とプロセス

2011（平成 23）年 5 月、CIPFA と CIIA は、公共部門における内部監査人の教育を共同で進めることとあわせて、IIA の IPPF を基に公共部門に統一的な内部監査フレームワークの構築に取り組むことを公表した。その後、2012（平成 24）年 7 月には CIPFA と CIIA の協働によって IASAB が設立され、関係内部監査基準策定者とともに PSIAS の策定が開始された。

CIPFA は、2000（平成 12）年から『英国地方自治体における内部監査の実務規範』を策定するなど、特に地方自治体の内部監査に強みをもっていた。内部監査基準の策定者である CIPFA は、政策・技術部¹⁶を中心に、CPFA 資格の付与、各地方自治体の内部監査人に対する研修の実施、第 6 章で説明したクリフ・ニコルソン革新優秀賞の運営など、地方自治体の内部監査の推進に積極的に取り組んできた。一方、CIIA は特定の部門に限定されない、一般的な内部監査基準である IPPF を運用してきた実績がある。

CIPFA と CIIA は IASAB を設立し、公共部門へ統一的に適用できる PSIAS を策定することで、公共部門全体として内部監査の強化を企図していたのである。英国における公共部門内部監査基準の策定に関係した機関の関係は図表 7-3 のとおりである。

図表 7-3 英国公共部門における主な内部監査基準の策定関係機関



出典：筆者作成。

PSIAS および LGAN は 2012（平成 24）年 7 月に公開草案が公表され、同年 9 月に公開

草案に対するパブリック・コメントが締め切られた¹⁷。同年 12 月には最終版が公表され、2013（平成 25）年 4 月 1 日から中央政府、NHS、および、地方自治体において PSIAS の強制的な運用が開始された。PSIAS が策定される以前は、コミュニティ自治省（Department of Communities and Local Government：DCLG）が 2006（平成 18）年 3 月に発した通達（The 2006 DCLG Circular 03/2006）により、2006 年英国地方自治体における内部監査の実務規範（*Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*：2006 年実務規範）が適切な内部監査慣行（Proper Practices）とみなされていた。この通達には、「2006 年実務規範の改正や新設を含む¹⁸」と規定されており、PSIAS は 2006 年実務規範に取って代わり、2013（平成 25）年 4 月 1 日から適切な内部監査慣行として施行されている。

3-2 PSIAS の特徴

PSIAS の内容は IPPF に全面的に準拠し、公共部門における「補足指針」（Public Sector Requirement）と公共部門における「解釈指針」（Public sector interpretation）を追記する形で編集されている。補足指針は IPPF を公共部門に適用する場合の追加的な留意事項であり、解釈指針は追加的な解説である。この体裁から、英国の公共部門は IPPF を全面的に採用していると認識されるのである¹⁹。

PSIAS の適用範囲は以下のとおりである。図表 7-4 のとおり、関係内部監査基準設定者が CIAA の協力によって、公共部門の統一的な内部監査基準である PSIAS を策定している。

図表 7-4 関係内部監査基準設定者と PSIAS の適用範囲

関係内部監査基準設定者 (RIASS)	中央政府	NHS	地方自治体
CIPFA			英国：地方自治体 イングランドおよびウェールズのみ：公安委員、警察、消防、国立公園、合同委員会 スコットランド：ストラスクライド交通パートナーシップ
英国財務省	英国：政府組織、執行 および非執行機関		
英国厚生省		イングランド：医療サービス委託グループ、NHS 信託	

スコットランド政府	スコットランド：スコットランド政府およびその関連機関	スコットランド：NHS 委員会、特別 NHS 委員会およびその関連機関	
ウェールズ政府	ウェールズ：ウェールズ政府、ウェールズ議会およびその関連機関	ウェールズ：病院委員会および信託	
北アイルランド議会 財務人事省	政府機関、執行機関、閣内および閣外の府省およびその関連機関		

出典：Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards -Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector*, December 2012, pp. 7-8.

また、図表 7-5 のとおり、補足指針が 13 か所および解釈指針が 3 か所付されているのみであり、PSIAS は IPPF を全面的に採用していることがわかる。

図表 7-5 PSIAS の概要

項目	公共部門に適用する際の補足指針および解釈指針
序文 (introduction)	※ 補足指針および解釈指針なし
倫理綱要 (Code of Ethics)	(補足指針①) 英国の公共部門における内部監査人は、以下に掲げる倫理綱要を遵守しなければならない。個々の内部監査人が職業専門団体に属している場合には、当該団体の倫理綱要等にも準拠しなければならない。
適用および施行 (Applicability and Enforcement)	<解釈指針①>ここでいう「協会」とは、IIA を指す。倫理綱要の違反については、各職業専門団体や雇用されている組織における懲戒手続が適用されることもある。
専門的能力 (Competency)	(補足指針②) 公共部門の内部監査人は、公職者行為規範委員会による「公職者の 7 つの原理」を参照しなければならない。この情報は、 http://www.public-standards.gov.uk において確認することができる。
人的基準 (Attribute Standards)	
基準 1000 目的、権限および責任 (Purpose, Authority and Responsibility)	(補足指針③) 内部監査基本規程には、下記の事項が記載されなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> 内部監査業務に関連する「経営会議 (Board)」および「上級管理者 (Senior management)」の定義 適切な資源配分に関する措置の内容 不正対応に関する内部監査の役割にかかる定義 内部監査人が、非監査業務に従事していた場合における、利益相反問題を回避するための措置
基準 1100 独立性と客観性 (Independence and Objectivity)	
基準 1110 組織上の独立性 (Organisational Independence)	(補足指針④) 内部監査部門長は、経営会議に有用な報告を行わなければならない。また、事務総長や監視委員会と良好なコミュニケーションを図り、自由に報告できなければならない。 <解釈指針②>英国の公共部門におけるガバナンス体制では、内部監査部門長の報酬決定権限は経営会議には与えられていない。内部監査部門長の独立性を確保するために、内部監査部門長の報酬が安全に確保され、内部監査部門長は監査対象からの業績評価によって不適切な

項目	公共部門に適用する際の補足指針および解釈指針
	影響を受けないという原則がある。英国の公共部門においては、この原則に掲げる役割は事務総長が担うことになる。事務総長は内部監査部門長と連署し、内部監査結果のフィードバックを行う。内部監査部門長自身の勤務評価は、監視委員会委員長からのフィードバックによって実施される。
基準 1130 独立性または客観性の侵害 (Impairment to Independence or Objectivity)	(補足指針⑤) 内部監査人が監査計画に含まれていない助言業務を実施している場合、監査を実施する前に経営会議から承認を得なければならない。
基準 1200 熟達した専門的能力および専門職としての正当な注意 (Proficiency and Due Professional Care)	
基準 1210 熟達した専門的能力 (Proficiency)	(補足指針⑥) 内部監査部門長は、CIIA、CCAB、または、同等の職業的専門家としての資格と経験を有していなければならない。
基準 1300 品質保証と改善プログラム (Quality Assurance and Improvement Programme)	
基準 1312 外部評価 (External Assessments)	(補足指針⑦) 内部監査部門長は、外部評価を受ける範囲について、その適切な支援者、たとえば会計管理者、監視委員会、外部評価者、または、外部評価チームと合意を形成しなければならない。
基準 1320 品質保証と改善プログラムの報告 (Reporting on the Quality Assurance and Impairment Programme)	(補足指針⑧) 品質および保証プログラムや改善計画の進捗状況の結果については、年次内部監査報告書によって報告されなければならない。
基準 1322 不適合の開示 (Disclosure of Non-conformance)	(補足指針⑨) 不適合事例は、経営会議に報告しなければならない。重大な逸脱事例はガバナンス報告書においても公表されなければならない。
実施基準 (Performance Standards)	
基準 2000 内部監査部門の管理 (Managing the Internal Audit Activity)	
基準 2010 計画の策定 (Planning)	(補足指針⑩) リスク・ベースの監査計画が、年次内部監査意見や保証のフレームワークを形成する際に考慮されなければならない。監査計画は、内部監査基本規程に準拠し、組織の目的や優先順位と結びつき、内部監査部門がいかに業務を実施し、発展するかについて記載されている高い水準の文書と整合したものでなければならない。
基準 2030 監査資源の管理 (Resource Management)	(補足指針⑪) リスク・ベースの監査計画は、内部監査部門の資源配分がどのように決定されているかについて説明するものでなければならない。また、その結果については、経営会議に通知されなければならない。
基準 2050 調整 (Coordination)	(補足指針⑫) 内部監査部門長は、他の保証手段と信頼性をリスク・ベースの監査計画において考慮しなければならない。
基準 2100 業務の内容 (Nature of Work)	
※ 補足指針および解釈指針なし	
基準 2200 内部監査の個々の業務に対する計画の策定 (Engagement Planning)	
基準 2210 内部監査の個々の業務目標 (Engagement Objectives)	<解釈指針③> 公共部門においては、VFM に関する内部監査の基準が必要である。
基準 2300 内部監査の個々の業務の実施 (Performing the Engagement)	
※ 補足指針および解釈指針なし	
基準 2400 結果の伝達 (Communicating Results)	

項目	公共部門に適用する際の補足指針および解釈指針
基準 2450 総合意見（Overall Opinions）	（補足指針⑬）内部監査責任者は、毎年、内部監査意見を公表する。これは、組織のガバナンス報告書を作成するために利用される報告である。年次内部監査報告書は、組織のガバナンス、リスク・マネジメント、そして、コントロールの包括的な適切性および有効性を結論づける。年次内部監査意見は、「監査意見」「意見を支える監査業務の要旨」「PSIAS および品質保証と改善プログラムへの準拠性」から構成される。

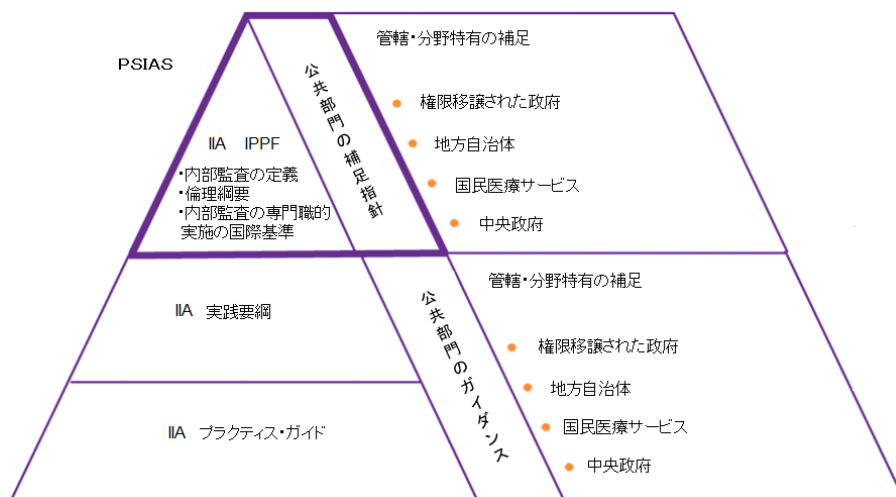
出典：Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards -Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector*, December 2012, pp. 4-30. 石原俊彦・丸山恭司・井上直樹「英国公共部門における統一内部監査基準の設定—PSIAS 設定の検証とわが国公共部門への示唆—」『月刊監査研究』第 39 巻第 5 号、2013 年 5 月、12 頁-14 頁を一部修正。

3-3 PSIAS のフレームワークと今後の進展

PSIAS のフレームワークは図表 7-6 のとおりである。IIA の IPPF のうち、拘束的な性格をもつ要素（Mandatory Elements）は以下から構成されている²⁰。

- ① 内部監査の定義（Definition of Internal Auditing）
- ② 倫理綱要（Code of Ethics）
- ③ 内部監査の専門職的实施の国際基準（International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing）

図表 7-6 PSIAS のフレームワーク



出典：CIPFA, *Local Government Application Note—for the United Kingdom Public Sector Internal Audit Standards*, April 2013, p. 3.

PSIAS が策定された目的として、以下の 4 点があげられている²¹。

- ① 英国の公共部門における内部監査業務の内容を定義する。

- ② 英国の公共部門における内部監査の実施のための基本原則を設定する。
- ③ 内部監査業務実施のフレームワークを設定する。それは組織内のプロセスおよび運営を改善に導き、組織に価値を付加するものである。
- ④ 内部監査実施の評価に関する基礎を設定し、改善計画を推進する。

これらの目的を斟酌すれば、今後、IASAB には実務の実践から帰納的に各部門のベスト・プラクティスを内部監査基準へ反映し、公共部門全体における内部監査の強化を図ることが期待される。監査機能は、監査の実践から帰納的に形成されるとともに、監査機能に対する社会的要請を反映させて演繹的に導出・形成され、各機能は有機的に相互に関連し、監査を規律し発展させているためである²²。IASAB が設立されたため、異なる部門に属する委員によって各部門のベスト・プラクティスが参照され、各公共部門における内部監査基準の相違点について十分な議論を行った結果を PSIAS へ反映させる、といった効果的な対応が可能となる。しかし、PSIAS の適用にあたり、地方自治体向けの適用注釈として策定された LGAN のように、新たに注釈の策定が必要となる公共部門もあると考えられる。

4 LGAN の概要

4-1 LGAN の特徴

PSIAS と LGAN はともに 2006 年実務規範に代替する内部監査基準および地方自治体特有の適用注釈として開発された。LGAN の適用範囲は、LGAN の注釈 1.15 で規定されているとおり、すべての主要な地方自治体およびその他関連団体のうち、2011 年会計監査規則、2005 年会計監査規則（ウェールズ）、1973 年地方自治法（スコットランド）第 95 条、および、2006 年地方自治（会計監査）規則の改正（北アイルランド）の対象となる団体は、PSIAS と LGAN に準拠した内部監査についての規定を設けなければならない²³。以下において、LGAN の主な特徴と考えられる 3 点について整理する。

4-1-1 2006 年実務規範の引用

LGAN には CIPFA が策定した 2006 年実務規範が多く引用され、地方自治体の内部監査人が PSIAS および LGAN を活用できるように配慮がなされている。

LGAN の構成は資料 7-1 のとおりである。序文のなかで、PSIAS との関係、法定要件、範囲と適用可能性、重要なガバナンスの要素など、LGAN の特徴について解説がなされて

いる。内部監査の定義以降は、人的基準および実施基準について、PSIAS の該当する基準を示したうえで注釈が付され、巻末における 2 つのチェックリストによって、PSIAS と LGAN への準拠性評価および 2006 年実務規範、PSIAS、そして、LGAN の対応関係を確認することができる。

資料 7-1 LGAN の構成

第1章：序文
英国における公共部門内部監査基準
法定要件
適用注釈の範囲と適用可能性
重要なガバナンスの要素
内部監査の定義
定義についてのコメント
第2章：人的基準
目的、権限および職責
独立性と客観性
熟達した専門的能力および専門職としての正当な注意
品質保証と改善プログラム
第3章：実践基準
内部監査部門の管理
業務の内容
個別業務に対する計画の策定
個別業務の実施
結果の伝達
進捗状況の監視
第4章：公共部門における内部監査基準と地方自治体適用注釈への準拠性評価チェックリスト
第5章：2006 年地方自治体実務規範、公共部門における内部監査基準、および、地方自治体適用注釈の比較

出典：CIPFA, *Local Government Application Note for the United Kingdom Public Sector Internal Audit Standards*, April 2013.

4-1-2 PSIAS との関係

LGAN の注釈 1.19 のとおり、LGAN によって、PSIAS についての詳細な解説および PSIAS を適用する際の実務指針が示されている。このような LGAN の解説や実務指針は、2006 年実務規範で規定されている事項が PSIAS では対応されていない場合など、2006 年実務規範を地方自治体に引き続き適用する必要があると考えられる事項に限定される²⁴。

なお、2006 年実務規範で規定されている項目のうち、PSIAS では規定がなく、LGAN のみで規定されている項目が多く見られたのは、基準 10「報告」についての 8 項目および基準 11「成果、品質、有効性」についての 6 項目であった。これらの項目については、地

方自治体では他の公共部門とは異なる内部監査実務の運用が実施されていることを表している。

4-1-3 会計監査規則上の適切な内部監査慣行

LGAN の注釈 1.16 のとおり、イングランドでは、より詳細な要件が 2011 年会計監査規則において規定されている。すなわち、一定規模以上の地方自治体は「内部統制に関する適切な慣行に沿って、会計記録および内部統制システムに関する適切かつ効果的な内部監査を運用」しなければならない。DCLG が 2006（平成 18）年 3 月に発した通達のとおり、2003 年会計監査規則について、内部統制に関する適切な慣行を含むように考慮された関連指針は 2006 年実務規範であった。前述のとおり、記載事項には改正や改訂版が含まれるものとして解釈されるべきであると規定され、DCLG が明示的に説明しているとおり、PSIAS と LGAN は、会計監査規則で規定されているように、特定の大規模団体²⁵に関する要件を満たす、適切な慣行を構成していると考えられる²⁶。

なお、LGAN の注釈 1.17 のとおり、ウェールズでは、規則によって内部監査部門の継続的な運用を自治体へ課していないが、2005 年会計監査規則（ウェールズ）において「地方自治体は内部監査に関する適切な慣行に沿って、会計記録および内部統制システムについての適切かつ効果的な内部監査を継続的に運用」しなければならないと規定されている。スコットランドおよび北アイルランドの地方自治体では、特に法令で具体的に規定されていないが、効果的な内部監査にはすぐれた実務慣行が必要であると広く認識されている²⁷。

4-2 2006 年実務規範との主な相違点

LGAN には 2006 年実務規範が多く引用されているが、LGAN と 2006 年実務規範の主な相違点は、「内部監査基本規程の作成」と「ガバナンスについての規定」の 2 点である。

これらの 2 点について、地方自治体では従来、他の公共部門と異なる運用を行ってきた。そのため、PSIAS の適用にあたり LGAN によって適用注釈を付すことで、以下のとおり対応することとなった。

4-2-1 内部監査基本規程の作成

LGAN の注釈 2.2 のとおり、「内部監査基本規程」という用語が PSIAS の基準 1000 において使用されているが、地方自治体ではこれまで一般的に採用されてこなかった。伝統

的に地方自治体の内部監査部門は、PSIAS の基準 1000 で説明されている事項を規定した「内部監査の権限」を整備してきた²⁸。LGAN の注釈 2.3 のとおり、2006 年実務規範と内部監査規程が要請する内部監査の権限を比較した結果、違いは以下の 2 点のみであった²⁹。

- ① 内部監査の権限は、内部監査人が行う統制環境の有効性検証における、内部監査人の貢献を特定するものでなければならず、内部監査の権限によって内部監査責任者は年次監査意見の表明が課され、また表明することが可能となった。
- ② PSIAS において、PSIAS の基準 1000 に対する公共部門の補足指針で規定された特定の論点を除き、ほとんど内部監査権限と同様の内容が要請されている。

つまり、2006 年実務規範で規定されていた内部監査の権限と PSIAS で要請されている内部監査基本規程は実務的に大きな相違はなく、地方自治体には内部監査基本規程の規定にあわせて内部監査の権限を書類として作成することが求められている³⁰。

4-2-2 ガバナンスについての規定

ほかの公共部門や民間企業とは異なり、住民やその代表者である議員を中心とした多数の利害関係者がいる地方自治体においては、そのガバナンス構造にも議員が深く関与するなど独自の性格をもっている。つまり、英国地方自治体において、議員は、議会の構成員として執行機関である内閣を監視するだけでなく、内閣の構成員も議員から任命される。

地方自治体向けの内部監査基準であった 2006 年実務規範では、基準 4「監視委員会」を中心に地方自治体のガバナンスについて規定されていた。しかし、公共部門へ統一的に適用される PSIAS においては、ガバナンスについての補足指針及び解釈指針が付され、LGAN においては第 1 章の「重要なガバナンスの要素」や第 2 章の「地方自治体における経営会議」を中心に、地方自治体特有のガバナンス構造を考慮し、LGAN 全体に PSIAS 適用へ向けた注釈が付されている。

LGAN の注釈 1.21 のとおり、PSIAS における「経営会議 (board)」と「上級管理者 (senior management)」という用語は、個々の組織におけるガバナンスの取り決めとの関連で理解されなければならない³¹。公共部門のなかでも地方自治体、中央政府、国民医療サービスなど部門は多岐にわたるうえ、たとえば、地方自治体のなかでも自治体ごとにガバナンスの取り決めが異なるためである。各組織におけるガバナンスの取り決めを踏まえた用語の理解は、内閣、本会議、監視委員会などが経営会議の役割を果たす可能性があり、各組織が異なるマネジメント構造をもつ場合がある地方自治体にとって特に重要である³²。

また、LGAN の注釈 1.22 のとおり、地方自治体においては組織的選択に幅があるため、LGAN において、各地方自治体がどのように経営会議や上級管理者を定義すべきか特定することは不可能である³³。多数の事例において監視委員会が経営会議の役割を果たすことが想定される。この場合、各地方自治体の「地方自治体規約（Constitution）」で本来、本会議が担う権限を監視委員会へ委譲し、監視委員会の権限（Terms of Reference）に規定することで、監視委員会が経営会議の役割を果たすことになる。このような権限を委譲せずに本会議が経営会議の役割を果たすことも可能である。したがって、PSIAS における経営会議や上級管理者といった用語に相当するものを検討し、組織の状況においていずれの委員会やその他の組織がその役割に合っているのか決定することは各組織が担うべき義務である³⁴。

5 わが国地方自治体における内部監査基準の課題と PSIAS による示唆

5-1 わが国地方自治体における内部監査基準の課題

英国地方自治体における内部監査基準の変遷、特徴、および、課題を確認し、PSIAS および LGAN の特徴を考察することで、わが国地方自治体における内部監査基準の課題が明らかになった。わが国地方自治体には、①内部監査機能を担う組織が設置されず、内部監査基準も存在しない、②監査基準準則は、監査マニュアルの要素を含んでいる、③全国統一の監査基準が存在せず、監査主体が自ら監査基準を設定している、という3点の課題が存在する。

まず、内部監査機能を担う組織については、前述のとおり、地方行財政検討会議の第二分科会³⁵において、地方自治体における監査制度の見直しが審議され、監査委員監査および外部監査の監査基準が作成されていないことが課題にあげられている³⁶。第1章で考察したとおり、監査委員監査についての地方自治法改正は、監査委員の専門性と独立性の強化を目的として実施されてきた。改正の趣旨を鑑みれば、監査委員の独立性を強化し、外部監査として機能させることが企図されているように考えられるが、地方自治法上、監査委員監査は、内部監査であるのか外部監査であるのか明確にされていない。本論文では、監査委員監査が内部監査であるという前提で考察を進めているが、内部監査機能を担う組織が地方自治体に存在しないのであれば、現行の監査基準は内部監査基準ではない³⁷ということになる。

第二に、監査基準準則は、監査マニュアルの要素を含んでいる。全国都道府県監査委員

協議会連合会、全国都市監査委員会、および全国町村監査委員協議会は、各会員向けに監査基準準則を策定している。これらの監査基準準則は、監査マニュアルとしての要素を含んでおり、監査基準ではない。監査基準とは、監査人が監査を実施するにあたっての行為規範であり、「監査の目的」、監査人としての要件を規定する「一般基準」、監査実施のあり方を規定する「実施基準」、および、監査意見の表明について規定する「報告基準」から構成される³⁸。図表 7-7 のとおり、監査基準には、企業会計審議会による監査基準や PSIAS に規定されている事項が含まれる必要がある³⁹が、全国都市監査委員会などが作成している監査基準準則には、監査基準で規定されるべき内容は記載されていない。

図表 7-7 企業会計審議会による監査基準、都市監査基準準則、および、PSIAS の規定

	企業会計審議会の 監査基準	都市監査基準準則	PSIAS
監査人の専門能力の基準	一般基準の 1	×	人的基準 1200：熟達した専門的能力および専門職としての正当な注意
監査人の独立性の基準	一般基準の 2	×	人的基準 1100：独立性と客観性
職業的専門家としての正当な注意と職業的懐疑心	一般基準の 3	×	人的基準 1200：熟達した専門的能力および専門職としての正当な注意
リスク・アプローチに基づく監査計画の策定	実施基準 一 基本原則の 1	×	実施基準 2010：（内部監査部門の）計画の策定
内部統制評価手続	実施基準 一 基本原則の 2	×	実施基準 2130：統制
監査要点の設定と監査証拠	実施基準 一 基本原則の 4	△ （監査等の着眼点）	実施基準 2340：内部監査（アシュアランスおよびコンサルティング）の個々の業務の監督
監査報告書の記載区分	報告基準 二 監査報告書の記載区分	×	—
無限定適正意見の記載事項	報告基準 三 無限定適正意見の記載事項	×	—
監査範囲の制約	報告基準 五 監査範囲の制約	×	実施基準 2400：結果の伝達

出典：筆者作成。

注：PSIAS のうち、内部監査に該当しない項目には「—」を付した。

第三に、わが国地方自治体には全国統一の監査基準が存在しない。規模の違いはあるが、地方自治体という公共部門において全国統一の監査基準が存在せず、監査基準準則を基に各地方自治体が自ら監査基準を作成している。これらの監査基準は、各作成団体による監査基準準則に原則則っているが、各地方自治体の監査委員が自ら監査基準を策定し、監査を実施している。地方自治体の規模によって監査手法が大きく異なるわけではないため、

地方自治体には、全国統一の監査基準が存在する必要がある。また、監査主体である各地方自治体の監査委員が自ら監査基準を策定するのではなく、政府の審議会、職業専門団体などの第三者によって監査基準は策定される必要がある。全国統一の監査基準が第三者によって策定されることによって、監査の客観性が担保されると同時に、住民や議員など利害関係者にとって監査結果の比較可能性が高まり、有効性の高い監査が実施できると考えられる。

5-2 PSIAS および LGAN による示唆

わが国地方自治体の内部監査基準に関する3つの課題について、英国地方自治体における PSIAS および LGAN から示唆を得ることで、解決策を考察する。まず、内部監査機能を担う組織について、英国地方自治体では 2011 年会計監査規則第 6 条で内部監査の実施が規定されている。同法では内部監査基準について何も規定されておらず、前述のとおり、通達で PSIAS および LGAN が適切な内部監査慣行に指定され、内部監査基準となった経緯がある。つまり、直接的に条文では規定されていないが、PSIAS および LGAN は、2011 年会計監査規則を根拠とした英国地方自治体における内部監査基準である。このような手法は、わが国地方自治体においても援用可能である。たとえば、適切な主体が策定した内部監査基準を通達などで実務慣行として規定すればよいと考えられる。

第二に、監査基準準則についての課題である。監査基準準則に規定されている事項は、監査マニュアルの要素を含んでいる。監査マニュアルは、各監査主体が作成すべき規程であり、監査人の行動規範として必要なのは監査基準である。現在、地方自治体における内部監査基準が存在しないため、新たに策定するよりも、援用が可能であり、国際的に認知されている内部監査基準の活用を検討する必要がある。すでに内部監査の国際基準として認識されている IPPF を基礎として PSIAS および LGAN を策定する、といった英国の公共部門が採用した手法は、わが国地方自治体への参考となる。まず、地方自治体を対象として、IPPF もしくは PSIAS を内部監査基準として設定し、LGAN のように、わが国の地方自治制度へ内部監査基準を適用させるためのガイダンスを策定する、といった手法が検討される必要がある。

第三に、全国統一の監査基準と監査基準の策定主体についての課題である。たとえ策定されている監査基準準則の内容が大きく異なっていないとしても、地方自治体に適用される監査基準が複数存在する状況は、適切であるとはいえない。なぜなら、規模の違いがあ

るとしても、地方自治体という同じ性質をもつ組織の監査にあたり、異なる監査基準で監査を実施すれば、監査の品質を一定水準に保つことが困難になる⁴⁰。したがって、英国地方自治体において適用されてきたように、内部監査基準は「適切な慣行」として認められたものに限定する必要がある。また、監査主体自身が監査基準を策定する手法は、適切であるとはいい難い。監査主体が監査基準を策定することによって、監査実務を反映した専門性の高い監査基準が策定される可能性がある⁴¹。しかし、監査主体が自身にとって都合のよい監査基準を策定する可能性を否定できず、また、そのような疑念を抱かれる可能性があるため、監査主体以外の関係者を含めない形で監査基準を策定することは客観性が乏しいといわざるを得ない⁴²。

英国における公共部門は、各部門からの構成員によって IASAB を組織し、そこでの議論および答申を経て、関係内部監査基準設定者の名前で PSIAS を策定および公表している。また、英国地方自治体における内部監査基準の変遷で考察したとおり、過去において実務規範等を策定する場合においても、CIPFA など職業専門団体が主体となり、地方自治体以外の関係者を含む委員会の議論を経たのち、策定および公表に至っている。このような英国公共部門が採用した手法は、わが国地方自治体が内部監査基準を策定するうえで参照することが可能である。わが国において、中央府省による審議会形式ではなく、職業専門団体が主導する形で地方自治体の内部監査基準を策定する場合、英国と同様に、CIPFA と IIA が大きな役割を果たす可能性がある。CIPFA は今後、CIIA だけではなく、内部監査人の教育などの分野について、IIA（Institute of Internal Auditors：内部監査人協会）本部⁴³と全世界的な連携の可能性についても言及している。2013（平成 25）年 12 月、わが国においても公共部門の会計、監査、財務管理などに特化した CIPFA 日本支部が設立された⁴⁴。CIIA と同様に、わが国における IIA の代表機関である IIA-Japan（社団法人日本内部監査協会）が 1957（昭和 32）年 10 月に設立されている。現在、IIA-Japan には、地方自治体をはじめとした公共部門との連携を企図した動きが多く見られていない。英国の公共部門における先進事例やわが国地方自治体改革における内部監査機能強化の重要性を鑑みれば、IIA-Japan と CIPFA 日本支部との協働によって地方自治体内部監査基準の策定も検討される必要があると考えられる。

(注)

- ¹ 石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制—ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第6号、2010年12月、3頁。
- ² 鳥羽至英『財務諸表監査—理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、144-150頁。
- ³ 総務省地方行財政検討会議第二分科会「監査制度の見直しの方向性について(たたき台)」2010年7月、1-9頁。
- ⁴ CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom* 2006, 2006.
- ⁵ 内部監査人に対する研修、資格試験の実施などを行う職業専門団体である。約60年の歴史があり、2010(平成22)年に勅許団体として登録されている。
http://www.iaa.org.uk/en/about_us/index.cfm (2012年12月9日)。
- ⁶ 英国財務省、スコットランド政府、北アイルランド財政人事省、ウェールズ政府、英国厚生労働省、および、CIPFAで構成される。Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards-Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector*, December 2012, pp. 7-8
- ⁷ 筆者は、2012年5月23日および24日に英国ノッティンガムで開催されたCIPFAのAnnual Audit Conference 2012へ出席し、IASABのJanet Eilbeck委員長、事務局担当者であるCIPFAのKeeley Lund政策・技術課長へ調査を実施した。本章は、その結果に基づいている。
- ⁸ CIPFA, *Statements on Internal Audit Practice – Public Sector*, July 1979.
- ⁹ CIPFA, *Internal Audit Management*, April 1987, p. 3.
- ¹⁰ Auditing Practices Committee, *Guidance for Internal Auditors*, 1990.
- ¹¹ 1975(昭和50)年にCIPFAなど英国の6つの会計専門職業団体によって設立された。
- ¹² CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom*, 2000.
- ¹³ Department for Communities and Local Government, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, August 2006, p. 2.
- ¹⁴ 2000年に策定された本実務規範は、会計監査規則の改正に対応するため、2003年および2006年に改訂されている。2006年実務規範は、内部監査の定義を含む序文、11の基準(①内部監査の範囲、②独立性、③内部監査人の倫理、④監視委員会、⑤関係、⑥監査従事者の確保、研修、継続的な専門能力開発、⑦監査戦略と監査計画、⑧監査業務の実施、⑨職業的専門家としての正当な注意、⑩報告、⑪成果、品質、有効性)、用語一覧、および、実務規範への準拠のためのチェックリストから構成されている。
- ¹⁵ IASAB, *UK Public Sector Internal Audit Standard – Invitation to comment*, July 2012, p. 2.
- ¹⁶ CIPFAのマネジメント構造については以下を参照されたい。石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』関西学院出版会、2009年3月、56-57頁。
- ¹⁷ 関西学院大学大学院経営戦略研究科の石原俊彦研究室では、指導教授および監査を研究する博士課程後期課程の学生などがPSIASおよび地方自治体用ガイダンスへのパブリック・コメントを提出した。
- ¹⁸ Department for Communities and Local Government, *op. cit.*, August 2006, p. 3.
- ¹⁹ 石原俊彦・丸山恭司・井上直樹「英国公共部門における統一内部監査基準の設定—PSIAS設定の検証とわが国公共部門への示唆—」『月刊監査研究』第39巻第5号、2013年5月、11頁。
- ²⁰ IASAB, *op. cit.*, 2012, p. 3.
- ²¹ *Ibid.*, p. 4.
- ²² 鳥羽至英『監査基準の基礎(第2版)』白桃書房、1994年4月、75-76頁。
- ²³ CIPFA, *Local Government Application Note for the United Kingdom Public Sector*

Internal Audit Standards, April 2013, p. 3.

²⁴ *Ibid.*, p. 4.

²⁵ 第2章第2節で考察したとおり、特定の大規模団体とは、特定の小規模団体を除く団体を表している。特定の小規模団体とは、2003年地方自治法第1編「資本管理および会計」の対象とならない地方自治体を表しており、その適用条件は、団体の総歳入・総支出のいずれか高い方が650万ポンドを超えないことである。

²⁶ *Ibid.*, p. 3.

²⁷ *Ibid.*, pp. 3-4.

²⁸ *Ibid.*, p. 7.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ 内部監査基本規程において記載すべき項目は、LGANの注釈2.5および2.6で具体的に規定されている。*Ibid.*, pp. 7-8.

³¹ *Ibid.*, p. 4.

³² *Ibid.*

³³ *Ibid.*

³⁴ *Ibid.*

³⁵ 今後、地方行財政検討会議における地方自治体の監査についての審議内容は、第31次地方制度調査会へ引き継がれる可能性がある。

³⁶ 総務省『地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）』2011年1月、18-20頁。

³⁷ たとえば、市の監査委員を会員としている「全国都市監査委員会」が発行している都市監査基準第9条では「監査等の実施手続の適用は、監査等の種類、対象、目的、管理点検体制及び内部監査（内部考査）の信頼性の程度を勘案して、試査又は精査による」と規定されている。すなわち、同基準では、監査委員が実施する監査は内部監査ではない、という位置づけになっている。全国都市監査委員会『監査手帳（平成17年度改訂版）』2009年11月、7頁。

³⁸ PSIASは、一般基準にあたる「人的基準」および実施基準と報告基準にあたる「実施基準」から構成されている。

³⁹ 鳥羽教授が説明されている監査基準の多面的性格のうち、「役割基準」に該当する。

⁴⁰ 鳥羽教授が説明されている監査基準の多面的性格のうち、財務諸表監査全体の「品質基準」に該当する。

⁴¹ 鳥羽教授が説明されている監査基準の多面的性格のうち、「専門職業基準」に該当する。

⁴² 鳥羽教授が説明されている監査基準の多面的性格のうち、「利害調整の基準」に該当する。

⁴³ IIAは、内部監査の専門職としての確立、内部監査の理論・実務に関する内部監査担当者間の研究ならびに情報交換、内部監査関連論文・資料の配布を中心として1941年11月に設立され、内部監査に関する世界的な指導的役割を担っている。100以上の国と地域に代表機関があり、2009年末現在で165の国と地域から約170,000名の会員から構成されている。<http://www.iiajapan.com/iiia/ia.html>（2012年12月9日）。

⁴⁴ CIPFA日本支部は、2014（平成26）年7月に一般社団法人化される予定である。

第8章 わが国地方自治体における内部監査の整備と運用に向けた理論的・実務的考察 —内部監査フレームの構築—

1 わが国地方自治体において内部監査を設計する必要性

第1章で考察したとおり、わが国地方自治体における監査委員監査制度は、1947（昭和22）年に地方自治法が制定されたあと、現在に至るまで、地方制度調査会をはじめとした政府が主催する会議などで審議され、監査委員の専門性および独立性の強化を中心とした制度改正が行われてきた。近年においては、地方自治体におけるマネジメントおよびガバナンス機能の強化を図るという観点で審議が行われているが、抜本的な監査制度改革が行われないまま現在に至っている。第1章では、わが国地方自治体における内部監査の課題を4点にまとめ、第2章以降において、英国地方自治体の内部監査を考察することによって、わが国自治体における内部監査の設計を検討してきた。第1章で考察した4点の課題は以下のとおりである。

- ① 内部監査と外部監査の役割を区別し、それぞれを担うべき監査主体を整理することなく、監査委員が多く種類の監査を担うように制度設計がなされている。現行の監査委員は執行機関であり、首長の補助機関として内部統制の評価を実施するなどマネジメント機能の強化を図る組織体制になっていない。
- ② 監査委員監査の結果は、監査委員が個々の監査における指摘事項を列挙する形式で首長および議会へ報告されている。個別監査業務の結果を基に総合的意見が表明され、内部統制システムについて合理的な保証が提供されていないため、内部統制システムの有効性がどのように評価されているのか不明である。
- ③ 監査委員として選任される要件に監査の職業的専門家であることが含まれていない。また、公共部門の特徴であるVFM監査や内部監査部門のVFM向上を企図した内部監査の共同化が普及しておらず、実効性の高い監査が実施されていない。
- ④ すべての地方自治体へ統一的に適用される内部監査基準が策定されていない。監査委員監査の監査基準は、地方自治体の規模ごとに構成される監査委員の連合組織が作

成した監査基準準則を参考として、各自治体によって個別に策定されている。

第 1 章において整理した監査委員監査制度の主な変遷のとおり、1947（昭和 22）年に制度が創設されたあと、監査委員監査制度の課題は、地方制度調査会などで審議され、地方自治法の改正が行われてきた。これらの制度改正は、首長から独立した執行機関である監査委員の定数増加、常勤化など、監査委員の独立性および専門性を強化する観点から実施されてきた。

近年における監査委員監査制度改革の必要性の高まりは、第 1 章で指摘した地方自治体の厳しい財政状態および不適正経理の発生という事実から説明することが可能である。わが国は、第二次世界大戦後の復興過程で高度経済成長期に入り、国の経済成長に伴い地方自治体の税収が増加し、財政も拡充していったが、バブル経済が崩壊し、多くの地方自治体が財政難に陥った結果、税金の無駄遣いなど不適正な予算執行が好況時よりもいっそう注目を集めるようになった。1997（平成 9）年には地方自治法が改正され、監査委員制度を補完するために都道府県、政令指定都市、および、中核市に包括外部監査が義務づけられている。しかし、公認会計士など職業的専門家¹との契約によって外部監査を導入したこれらの地方自治体においても、第 1 章で確認したとおり、近年、会計検査院の検査によって組織的な不適正経理の実態を指摘されている。過去の監査において監査委員や外部監査人がこのことについて指摘していないことから、監査委員制度と外部監査制度からなる地方公共団体の監査制度がいまだに有効に機能していないのではないかという疑問が呈されることとなった²。

不適正経理に限らず、包括外部監査は、外部監査人が特定の事件を監査の対象として設定し、財務事務を外部から随時に監査を実施する。そのため、地方自治体で実施されている財務事務の全容を外部監査の対象とすることは困難である。一方、地方自治体における不適正経理は、執行機関における適正な予算執行の意思決定、および、その結果である適切な財務事務処理の問題である。つまり、不適正経理は、第一義的には執行機関において内部統制の構築に不備があるために発生する。たとえ内部統制に不備があるとしても、内部統制の有効性を評価する内部監査が十分に機能していればこの不備は改善され、監査対象年度以降の不適正経理を防止することが可能となる。地方自治体においては、これまで内部統制およびその有効性を評価する内部監査の目的や機能が十分に理解されてこなかった。厳しい財政状態にある地方自治体は、不適正経理や不適切な予算執行に対処するため

に適切な内部統制を構築し、その評価を担う内部監査機能を充実させることで、マネジメントとガバナンス機能の強化に取り組む必要がある。

2 内部監査機能を担う組織の設置

わが国地方自治体においては内部監査と外部監査の役割が明確に区別されておらず、監査委員が両方の監査を実施している。15種類もの多岐にわたる監査のうち、決算審査、健全化判断比率審査、および、資金不足比率審査の主題は、計数の正確性であり、これらの監査は外部監査として実施されるべきものである。一方、財務監査や行政監査の主題は、財務事務やその他の事務の合規性および VFM であり、これらの監査は内部監査として実施されるべきものである。

第1章で述べたとおり、内部監査は、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリング機能を果たす。各部局において上司が部下の業務を管理するといった日常的モニタリングとは異なり、内部監査は、独立した立場から組織運営上の問題を監視する、独立的評価機能を担う。わが国地方自治体においては、財務事務については会計管理者が、その他の事務については監察担当課が独立的評価を担っている場合が多い。内部統制は執行機関が行う意思決定について、事前または事後に自らのリスクを統制することを目的としている。独立的評価は、内部統制の一部を構成するため、通常、独立的評価を担う内部監査部門も執行機関のなかに設置される。

英国地方自治体においては、内部統制の独立的評価を担う内部監査部門は、事務総長または最高財務責任者の直属に位置づけられている。わが国地方自治体においても、内部監査機能を担う組織は、首長部局の補助機関として設置されるべきである。

3 内部統制システムの評価と保証

第1章で紹介したとおり、IIA は、組織目標の達成を目的として、①リスク・マネジメント、②内部統制、および、③ガバナンスの各プロセスの有効性の評価、改善を実施する、独立にして、客観的なアシュアランス活動であると内部監査を定義づけている。つまり、内部監査は、これらのプロセスの有効性を評価した結果について、保証を提供する必要がある。しかし、わが国地方自治体においては、執行機関による個別の行為が監査対象として設定され、問題点が列挙される形式で監査報告がなされており、これらのプロセスは監査対象として設定されておらず、保証も提供されていない。

英国地方自治体における内部監査報告は「内部監査の実施に関する職務上の報告」および「組織における内部管理を目的とする管理上の報告」に大別される。第2章では、職務上の報告のうち、事務総長、最高財務責任者、上級管理者などの地方自治体内部への報告を考察し、マネジメントへの貢献を目的とした内部監査の保証機能を明らかにした。つまり、PSIAS（Public Sector Internal Audit Standards：公共部門内部監査基準）の基準2450で規定されているとおり、内部監査報告によって、個別監査業務の結果および意見を踏まえて総合的意見を表明し、ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の有効性に関する合理的な保証が提供報告されている。わが国地方自治体においても、執行機関が実施する個別の行為に関する問題を指摘するだけでなく、監査証拠に基づいてそれらを十分に斟酌したうえで、内部統制などの有効性が評価されるべきである。

内部統制について客観的な保証を提供するためには、独立的な立場と権限が必要である。英国地方自治体における内部監査部門は、組織マネジメントの中核に位置づけられ、事務総長または最高財務責任者の直属に位置づけられることが多く、その権限は内部監査基本規程により組織内で明確に規定されている。わが国自治体においても、内部監査部門は、首長の直属もしくは財務部局など、適切な内部統制の評価を可能とする組織的な位置づけが必要である。

また、第2章で述べたとおり、わが国地方自治体における監査委員監査では、内部統制などのプロセスが監査対象として設定されていないため、その有効性も評価されず、保証も提供されていない。個別の行為について問題点が列挙される形式で監査報告がなされ、監査報告を受けた首長や議会は、地方自治体におけるマネジメントやガバナンスの問題点を総合的に把握することが困難となっている。また、監査委員や監査委員事務局は、実施した監査について評価されることがなく、監査の品質管理や監査結果に対する責任の所在が不明確となっている。

英国地方自治体においては、議会に設置された監視委員会が、組織ガバナンスにおける重要な役割を担う機関として位置づけられている。つまり、内部監査部門長は、事務総長や最高財務責任者だけではなく、監視委員会に対しても職務上の報告を行っている。年次内部監査報告書をはじめ、定期的に提出される内部監査部門長からの報告を受けて、監視委員会は、執行機関のガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の有効性について保証を行っている。また、監視委員会は、2011年会計監査規則で規定されている内部監査部門の評価によって、内部監査の品質を向上させる役割を担っている。内部監査部

門長が作成する監査報告は、監視委員会が執行機関の内部統制を評価し、保証を提供するための情報源になるため、内部監査部門の業績について定期的な評価が実施されている。

わが国地方自治体における組織ガバナンスを向上させるためには、首長部局およびその他の執行機関における内部統制の有効性を保証する制度の導入を検討すべきである。具体的には、英国地方自治体における監視委員会のように、執行機関のガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の有効性について保証を行う委員会を議会に設置し、内部監査部門はこの委員会に対して監査報告をすべきである。また、同じ委員会が、首長部局に設置された内部監査部門を外部から監視および評価する機能を担うことで、内部監査部門の品質向上を担保すべきである。

しかし、英国地方自治体においても課題にあがっているとおり、議員は必ずしも監査の職業的専門家ではないため、必要な専門的知識を保有していない場合、内部統制の有効性評価や内部監査部門の業績評価の実施が困難になる。この点について、わが国地方自治体においては、内部統制の整備や運用の状況を監査委員の監査対象とするとともに、内部統制の運用状況は議会や住民に報告・公表する³ことも可能である。

4 実効性の高い内部監査の実施

英国地方自治体では内部監査部門長と呼ばれる役職が存在する。内部監査部門長は、PSIAS によって、英国勅許公認内部監査人（Certified Member of the Institute of Internal Auditors : CMIIA）、CPFA など会計団体合同諮問委員会（Consultative Committee of Accountancy Bodies : CCAB）を構成する団体が運営する資格、または、それらと同等の資格および適切な実務経験を保有する必要がある。第 4 章において、CIPFA が 2010（平成 22）年 12 月に公表した『意見書』を考察したとおり、内部監査部門長には「ガバナンスの推進、リスク対応の評価、および、潜在的リスクと計画案についての助言」および「ガバナンス、リスク・マネジメント、および、内部統制の妥当性と有効性の保証」という 2 つの役割がある。その役割を果たすため、内部監査部門長には「制約を受けない上級管理者の地位」、「十分な監査資源の配分と組織目的に沿った監査業務の指揮」、および、「職業的専門家としての資格と経験」という 3 つの必要条件を課されている。

第 4 章においては、わが国地方自治体において内部監査システムを機能させるために人的要件が不可欠になることに言及した。内部監査部門の機能を強化するために、十分に監査の専門知識をもった人材が必要になる。英国地方自治体の内部監査部門長は、組織全体

にわたって影響力を発揮するために、職業的専門家としての能力が求められており、職業的専門家としての資格がなければならぬように PSIAS によって位置づけられている。

わが国地方自治体においても、英国地方自治体の内部監査部門長に相当する役職者が担うべき役割および必要条件を定めるべきである。そのうえで、IIA-Japan や CIPFA 日本支部といった職業専門団体による内部監査人材の育成を活用し、各自治体において適切な基準に基づく内部監査人および監査業務の評価を通じて、わが国地方自治体における内部監査の品質向上を図るべきである。

わが国地方自治体においては、第 5 章で考察したとおり、財務事務およびその他の事務について VFM を主題とする財務監査および行政監査が広く実施されていない。その理由として、内部監査部門と執行機関の間で合意された判断基準の策定が困難であることがあげられる。また、実施した事務の業績を測定するため、執行機関が設定した業績指標の妥当性を主題にした監査は、ほとんど実施されていない。その理由として、業績指標の設定に多くの自治体が課題を抱えており、適切な業績指標が作成されていないことがあげられる。

行政評価における業績指標は、執行機関にとって業績を自己評価するための手段である一方、内部監査部門にとっては行政評価が適切に実施されていることの判断基準になる。執行部門が実績指標を作成していなければ、当然に執行機関が設定した業績指標の作成および評価に関する妥当性を主題にした監査は実施されない。

また、第 6 章で紹介した監査委員監査の共同化事例については、岡山県備前市、瀬戸内市、および、赤磐市の 3 市が「岡山県東備三市監査共同組織研究会」を設立し、2014（平成 26）年度中に監査委員事務局の共同設置を目標として検討を進めている。特に、中小規模の市町村においては、限られた監査資源を考慮すれば、ほかの自治体と監査の共同化を図ることで監査資源の増加と専門性の強化が可能である。また、わが国地方自治体の財政状態を考慮すれば、効率性の観点から事務局にかかるコストの削減という効果が見込まれる。

英国地方自治体において導入されているサービスの共同化には多様な形態がある。それらは「構造の複雑性」と「連携戦略」によって分類が可能であるが、LGA が作成した「サービスの共同化マップ」から内部監査の共同化事例を分析した結果、「コソーシング」や「パートナーシップ」など連携先との関係が対等である「共同事業」による事例が多く、これらの特徴として設立にあたり比較的時間を要さないことがあげられた。さらに、筆者が実

施した内部監査の共同化に関する聞き取り調査を基に、共同化の形態ごとに特徴と効果を分析したところ、内部監査は自治体にとって競争源泉であるため、外部委託せずにパートナーシップという形態を採用している、といった組織ガバナンスにおける内部監査部門の重要性を説明する意見もあった。

第3章で提言したとおり、今後、議会など執行機関の外部から内部監査の結果について評価を受けるようになれば、内部監査部門のVFM向上は必須となる。そのための手段の一つが内部監査の共同化である。わが国においては、監査委員事務局の共同設置が検討され始めたところであるが、これは英国におけるパートナーシップに該当する共同化の形態である。英国では、パートナーシップより比較的容易に実施が可能で、中小規模の自治体に適しているとされ、内部監査部門長や職員を共有化するコソーシングが多く活用されている。英国における内部監査の共同化を参考とし、組織ガバナンスにおける内部監査部門の位置づけを明確にしたうえで、地方自治体の状況に応じた共同化の形態を選択すべきである。

5 地方自治体内部監査基準の策定

現在、わが国地方自治体には全国統一の内部監査基準が存在しない。第7章で考察したとおり、全国都道府県監査委員協議会連合会、全国都市監査委員会、および、全国町村監査委員協議会が、監査基準準則を作成し、それらを基に各地方自治体の監査委員が監査基準を策定している。これらの3つの団体が作成している監査基準準則は、監査実務マニュアルとしての要素を含んでおり、監査基準ではない。また、これらの監査基準準則の内容を踏まえているものの、地方自治体ごとに監査基準が策定されている。

わが国地方自治体の組織目標を達成するためには、適切な主体によって策定された有効性の高い内部監査基準を行為規範とする内部監査が地方自治体に導入される必要がある。英国地方自治体では、わが国のように中央府省による審議会形式で基準を策定するのではなく、IASAB（Internal Audit Standards Advisory Board：内部監査基準諮問委員会）が諮問を行い、関係内部監査基準設定者（Relevant Internal Audit Standards Setters：RIASS）によって内部監査基準が策定されている。また、内部監査機能を担う組織は、2011年会計規則に規定されており、この規則を根拠として、職業専門団体が主導する形でPSIASおよびLGAN（Local Government Application Note：地方自治体適用注釈）が策定されている。内部監査基準そのものは、規則に規定されていないが、国際的に認知されている内部監査

基準である IPPF（International Professional Practice Framework：専門職的实施の国際フレームワーク）を基礎として PSIAS および LGAN が策定されているのである。

わが国の地方自治法に「地方自治体における内部監査は、一般に公正妥当と認められる地方自治体における内部監査の基準および慣行による」と規定し、IIA-Japan（社団法人日本内部監査協会）や CIPFA 日本支部（英国勅許公共財務会計協会）といった職業専門団体が内部統制の基準および慣行を策定すべきである。

6 本論文の総括

本章では、本論文の第 1 章から第 7 章を踏まえて、わが国地方自治体が取り組むべき内部監査の設計へ向けて、4 つの課題に対する提言を提示した。1947（昭和 22）年の地方自治法制定時に創設された監査委員監査は、地方自治体の不適正経理、不適切な予算執行などの問題に対処するため、監査委員の独立性と専門性の向上を企図した制度改革が重ねられた。1997（平成 9）年には、監査委員監査を補完するため、地方自治法の改正によって外部監査制度が導入された。しかし、それらの制度改革が実施されたにもかかわらず、地方自治体の不適正経理や不適切な予算執行は、現在においても発生し続けている。

このような不祥事への対策が進まない背景には主に 2 つの要因がある。まず、監査によって事後的に不祥事を防止するのではなく、執行機関が自らの意思決定について事前に統制を効かし、当該行為を実施する前に不祥事を予防しようとする考えが希薄であることがあげられる。執行機関の各部局が担当業務について発生頻度と影響度からリスクを把握し、リスクに応じて統制を行うという内部統制の考え方がわが国地方自治体には十分に浸透していないのである。また、不祥事が発生する度に監査の実効性が問題として取り上げられ、制度改革が行われてきたが、ここでの「監査」とは、外部監査が想定されてきたことがあげられる。つまり、財務事務を行う執行機関の外から、外部監査による統制を効かせることで、不祥事を防止しようとする考えである。しかし、外部監査によって発見される不祥事はリスクが高いものに限定される傾向があるため、すべての不適正経理や不適切な予算執行を監査の対象とすることができない。そのうえ、地方自治体においては執行機関が自らの担当業務についてリスクを把握していない例が多く、そのような場合、外部監査人が適切にリスクの高い分野を把握し、監査の対象を決定できない可能性もある。

そこで、本論文で考察してきたとおり、不適正経理や不適切な予算執行を防止するため、内部統制の有効性について評価を行う内部監査の役割が重要となる。そもそも不適正経理

や不適切な予算執行は、執行機関における各部局が意思決定の段階で内部統制によって防止すべき問題である。しかし、執行機関が構築した内部統制は、独立的な立場から第三者によって、その有効性が客観的に評価される必要がある。その役割を担うのが内部監査であり、外部監査との役割の違いが認識されなければならない。

本論文では、英国地方自治体におけるマネジメントとガバナンスの機能強化を企図した内部監査の設計に関する考察から得た示唆を基に、わが国地方自治体における内部監査の制度設計の必要性とあるべき姿について述べた。本論文によって、わが国地方自治体における監査制度改革を進めるうえで「内部統制の有効性に関する評価および保証を通じた組織目標の達成」という内部監査の役割が理解され、地方自治体においてマネジメントとガバナンスの機能強化を企図した内部監査の設計に貢献するものであると考えている。

(注)

¹ 地方自治体は、弁護士、公認会計士、国の行政機関において会計検査に関する行政事務に従事した者または地方公共団体において監査もしくは財務に関する行政事務に従事した者であって、監査に関する実務に精通しているものとして政令で定めるもの、および、必要と認めるときは、識見を有する者であって税理士（税理士となる資格を有する者を含む。）と包括外部監査契約を締結することができる（地方自治法第 252 条の 28 第 1 項および第 2 項）。

² 総務省地方公共団体の監査制度に関する研究会『地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書』2013 年 4 月、2 頁。

³ 同上書、8 頁。

参考文献

- Audit Commission, *Annual Report Year Ended 31 October 1999*, October 1999.
- Audit Commission, *Protecting the Public Purse: Local Government Fighting Fraud*, September 2009.
- Auditing Practices Committee, *Guidance for Internal Auditors*, 1990.
- Bailey, A. D., Jr., A. A. Gramling and S. Ramamoorti, eds., *Research Opportunities in Internal Auditing*, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
- Brink, Z. V., *Internal Auditing*, 2nd ed., Ronald Press, 1958.
- Brink, Z. V. and H. Witt, *Modern Internal Auditing : Appraising Operations and Controls*, 4th ed., Wiley, 1982, p. 844.
- Buttery, R. and R. K. Simpson, *Internal Audit in the Public Sector*, Woodhead-Faulkner, 1986.
- CIPFA, *Audit Committees: Practical Guidance for Local Authorities*, 2006.
- CIPFA, *A Comprehensive Guide to Local Government Finance*, 2010 ed., 2010.
- CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom*, 2000.
- CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom* 2006, 2006.
- CIPFA, *Internal Audit Management*, April 1987.
- CIPFA, *Local Authority Financial Administration Services: Emerging Trends in the Context of Shared Services*, 2007.
- CIPFA, *Local Government Application Note for the United Kingdom Public Sector Internal Audit Standards*, April 2013.
- CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010.
- CIPFA, *The Excellent Internal Auditor –A Good Practice Guide to Skills and Competencies-*, 2011 ed., 2011.
- CIPFA, *Statements on Internal Audit Practice – Public Sector*, July 1979.
- CIPFA, *Statement on Internal Control in Local Government: Meeting the requirements of the Accounts and Audit Regulations 2003, Incorporating Accounts and Audit*

(Amendment) (England) Regulations 2006, 2006.

CIPFA, *Statement on the Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010.

CIPFA and Grant Thornton, *The developing Internal Audit Agenda: Summary Findings from Our Survey of Public Sector Heads of Internal Audit*, May 2012.

CIPFA Better Governance Forum, *CIPFA Survey on Audit Committees in Local Government 2011*, August 2011.

CIPFA Finance Advisory Network, *The Annual Governance Statement –Meeting the Requirements of the Accounts and Audit Regulations 2003: Incorporating Accounts and Audit (Amendment) (England) Regulations 2006 Rough Guide for Practitioners with effect from 2007/08*, the Institute of Public Finance, 2006.

Department for Communities and Local Government, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, August 2006.

Department for Communities and Local Government, *Revision and Consolidation of the Accounts and Audit Regulations 2003 (SI 2003 No 533) as amended (Consultation)*, January 2011.

Department for Communities and Local Government, *Local Authority Revenue Expenditure and Financing England 2011-12 -Final Outturn*, November 2012.

HM Treasury, *Spending Review 2010*, October 2010.

IASAB, *Public Sector Internal Audit Standards*, July 2012.

IASAB, *UK Public Sector Internal Audit Standard – Invitation to comment*, July 2012.

IIA, *A Vision for the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing*, 1999.

IIA, *2012 Annual Report: Elevate*, July 2013.

IIA, *Definition of Internal Auditing*, 1999.

IIA, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, October 2012.

IIA, *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, 1978.

IIA, *Statement of Responsibilities of the Internal Auditors*, 1947.

IIA, *Statement of Responsibilities of the Internal Auditors*, 1957.

IIA, *Statement of Responsibilities of the Internal Auditors*, 1971.

INTOSAI Professional Standards Committee, *Fundamental Principles of Performance Auditing*, 2013.

Jones, P. C. and J. G. Bates, *Public Sector Auditing*, Chapman and Hall, 1990.

Local Government Association, *Services shared: costs spared?: An analysis of the financial and non-financial benefits of local authority shared services*, August 2012.

National Audit Office, *Value for Money in Public Sector Corporate Services - A Joint Project by the UK Public Sector Audit Agencies-*, May 2007.

National Association of Local Councils and Society of Local Council Clerks, *Governance and Accountability in Local Councils in England and Wales: A Practitioners' Guide*, September 2002.

Northumberland Council, *2012/13 Opinion on the Adequacy and Effectiveness of the Framework of Governance, Risk Management and Control*, June 2013.

Office of the Deputy Prime Minister, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, March 2003.

Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards-Appling the IIA International Standards to the UK Public Sector*, December 2012.

Ridley, J., *Cutting Edge Internal Auditing*, John Wiley & Sons, 2008.

Southend-on-Sea Borough Council, *2011 Annual Report and Corporate Plan*, July 2011.

The Institute of Public Finance, *A Toolkit for Local Authority Audit Committees*, 2006.

White, J. S. ed., *Audit in the Public Sector*, 2nd. ed., CIPFA, 2001.

青木茂男『現代の内部監査＜全訂版＞』中央経済社、1981年9月。

池田昭義『監査制度 仕方・受け方の実務』学陽書房、2000年6月。

石川恵子『地方自治体の業績監査の研究』中央経済社、2011年2月。

石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月。

石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009年3月。

石原俊彦「自治体経営と監査制度の抜本改革」『都道府県展望』第620号、2010年5月、6-9頁。

石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制—ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第6号、2010年12月、1-19頁。

- 石原俊彦「『最少の経費で最大の効果』を再考する」『月刊地方財務』第 691 号、2012 年 1 月、2-8 頁。
- 石原俊彦「地方自治体改革とニュー・パブリック・マネジメント ―公会計と監査の視点から求められる行政評価―」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第 1 号、2006 年 3 月。
- 石原俊彦「求められる地方公務員像と人材育成 ―会計と監査の視点から―」『地方公務員月報』第 607 号、2014 年 2 月、2-21 頁。
- 石原俊彦監訳『地方公共サービスのイノベーションとガバナンス ―行政サービス提供体制と住民自治体制の強化をめざす―』関西学院大学出版会、2013 年 7 月。
- 石原俊彦監修・新日本有限責任監査法人訳・編『地方自治体のパブリック・ガバナンス―英国地方政府の内部統制と監査』中央経済社、2010 年 6 月。
- 石原俊彦・丸山恭司・井上直樹「英国公共部門における統一内部監査基準の設定―PSIAS 設定の検証とわが国公共部門への示唆―」『月刊監査研究』第 39 巻第 5 号、2013 年 5 月、9-21 頁。
- 石原俊彦・丸山恭司「地方自治体監査の現状と課題」『監査研究』第 442 号、2010 年 12 月、1-9 頁。
- 稲沢克祐『英国地方政府会計改革論 ―NPM 改革による政府間関係変容の写像』ぎょうせい、2006 年 1 月。
- 井上直樹「英国の公的部門における内部監査基準の考察―公共経営とリスク・アプローチの視点から―」『関西学院大学産研論集』第 40 号、2013 年 3 月、77-86 頁。
- 遠藤尚秀『パブリック・ガバナンスの視点による地方公会計制度改革』中央経済社、2012 年 9 月。
- 遠藤尚秀『パブリック・ガバナンスの視点による地方公会計制度改革』中央経済社、2012 年 9 月。
- 会計検査院『都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について』2010 年 12 月。
- 可児島俊雄・友杉芳正・津田秀雄『経營業務監査』同文舘出版、1988 年 7 月。
- 可児島俊雄『現代企業の監査』中央経済社、1990 年 5 月。
- 小西一正「監査委員と監査の内容」『地方自治体監査』（日本監査研究学会、地方自治体監査研究部会）、第一法規、1991 年 6 月、18-28 頁。

参議院決算委員会「平成 19 年度決算審査措置要求決議」2009 年 6 月。

財団法人自治体国際化協会『英国の地方自治』2003 年 1 月。

清水雅典「国及び地方自治体における不適正経理と再発防止への取組—決算検査報告に見る不適正経理の歴史的変遷—」『立法と調査』第 342 号、2013 年 7 月、75-89 頁。

全国町村監査委員協議会『町村等監査委員に関する実態調査結果の概要（平成 22 年度）』2011 年 3 月。

全国町村監査委員協議会『町村等監査委員に関する実態調査結果の概要（平成 25 年度）』2014 年 2 月。

総務省地方公共団体の監査制度に関する研究会『地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書』2013 年 4 月。

総務省『地方自治法抜本改正についての考え方（平成 22 年）』2011 年 1 月。

総務省『地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方』2010 年 6 月。

総務省「地方公共団体における行政評価の取組状況（平成 22 年 10 月 1 日現在）」2011 年 3 月。

総務省「地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果」2014 年 3 月。

総務省地方行政検討会議第二分科会第 2 回配布資料「地方自治体監査改革の方向性」2010 年 4 月。

総務省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—』2009 年 3 月。

総務省地方公共団体における事務の共同処理に関する研究会『地方公共団体における事務の共同処理の改革に関する研究会報告書』2010 年 1 月。

総務省自治行政局「地方公共団体における行政評価の取組状況（平成 22 年 10 月 1 日現在）」2011 年。

総務省自治行政局地方公共団体の監査制度に関する研究会『地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書』2013 年 3 月。

総務省地方公共団体における事務の共同処理に関する研究会第 2 回資料 4—3「監査委員事務局の共同設置について」2009 年 9 月。

総務省地方公共団体の監査制度に関する研究会『地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書』2013 年 4 月。

総務省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～』2009年3月。
 総務省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―』2009年3月。
 総務省地方行財政検討会議『地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方』2010年6
 月。
 総務省地方行財政検討会議『地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）』2011
 年1月。
 総務省地方行財政検討会議 第二分科会（第4回）資料「監査制度の見直しの方向性につ
 いて（たたき台）」2010年7月。
 第30次地方制度調査会『大都市制度の改革及び基礎自治体の行政サービス提供体制に関
 する答申』2013年6月。
 第29次地方制度調査会『今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申』
 2009年6月。
 竹下譲・横田光雄・稲沢克祐・松井真理子『イギリスの政治行政システム―サッチャー、
 メジャー、ブレア政権の行財政改革―』ぎょうせい、2006年1月。
 田村浩編『改正市町村制註釈』信山社、2011年1月、102-103頁。
 鳥羽至英『監査基準の基礎（第2版）』白桃書房、1994年4月。
 鳥羽至英『財務諸表監査―理論と制度【基礎篇】』国元書房、2009年3月。
 鳥羽至英『内部統制の理論と制度―執行・監督・監査の視点から―』国元書房、2007年5
 月。
 友杉芳正『内部監査の論理―妥当性監査の視点から』中央経済社、1992年。
 日本大学経済学部産業経営研究所「組織流動化時代の人的資源開発に関する研究―組織間
 協力と組織間人材移動をふまえた人材開発・育成・活用の問題を中心として―」『産
 業経営プロジェクト報告書』第34-2号、2011年3月、1-23頁。
 社団法人日本内部監査協会『専門職的实施の国際フレームワーク』2011年1月。
 檜田信男監訳『内部監査の専門職的实施の国際基準』一般社団法人日本内部監査協会、2012
 年12月。
 広島市「内部統制に関する行政監査の結果」2012年9月。
 廣田達人「監査主体の法制史と課題」『月刊地方自治』第790号、2013年9月、2-21頁。
 松井隆幸『内部監査（五訂版）』同文館出版、2011年8月。

松井隆幸『内部監査機能—管理の観点からのアプローチ』同文館出版、2007年2月。

松井隆幸「内部監査人協会『内部監査の専門職的实施の国際基準』の目的の変遷に関する一考察」『商経学叢』第56巻第1号、2009年7月、99-121頁。

松本英昭『新版逐条地方自治法（第4次改訂版）』学陽書房、2007年3月。

松本英昭『要説 地方自治法（第7次改訂版）』ぎょうせい、2011年11月。

丸山恭司・石原俊彦「地方自治体監査委員監査における監査技術の理論的フレームワーク」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第7号、2011年3月、77-93頁。

美濃部達吉『改正府県制郡制要義』信山社、2011年5月。