

## 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 —

井 上 直 樹

### 1 問題の提起

地域の公共経営を考える際、従来どおり地方自治体が主導するだけでなく、住民、NPO、企業などとの協働によって新たな公共を創造する、という流れが定着しつつある<sup>1)</sup>。しかし、地方自治体が重要な役割を担うことに変わりはなく、公共経営の成否は、地方自治体など公的部門におけるマネジメントに影響を受けると考えられる。

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<sup>2)</sup>。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つが挙げられている<sup>3)</sup>。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<sup>4)</sup>。さらに、組織目標を達成するために、内部監査人が内部統制の有効性評価を行っている<sup>5)</sup>が、内部監査人が内部監査を行う際に遵守しなければならない行動規範を規定しているのが内部監査基準<sup>6)</sup>である。わが国地方自治体においては、内部統制の4つの目的の実現が達成できないリスクを合理的な水準にまで引き下げる、リスク・アプローチの手法に基づいた監査基準が設定されていない<sup>7)</sup>ことが問題となっている。

リスク・アプローチに基づいた監査基準が設定されていないために、わが国地方自治体の監査委員監査においては、マニュアル的に実施すべき監査手続が列挙され、監査対象の抱えるリスクを斟酌することなく、手続の執行が主目的化してしまう手続準拠性アプローチが採用されているが、リスクの少ない監査領域や対象に対して、非効率に監査資源を投入した結果、「監査の失敗」を招いて

1) 市民協働、NPOとの協働、地元事業者やそのほかの民間企業との協働によって、「まちづくり」の戦略目標を実現するとともに、行政改革の目標としても合理化効率化とサービスの質の向上を図る手段として、協働型アウトソーシングが捉えられているのである。新川達郎「自治体行政改革における『協働』の展開—アウトソーシングの質的転換」『月刊ガバナンス』第134号、2012年6月、25頁。

2) 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、22頁。

3) 前掲書、29頁。

4) 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。

5) 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、34頁。内部監査は、内部統制の6つの基本的要素のうち、モニタリング機能を担う。

6) 鳥羽教授は、財務諸表監査について、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利害調整の基準を挙げているが、これらの性格は内部監査基準についても適用可能と考えられる。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。

7) 石原俊彦、前掲稿、9頁。

いる<sup>8)</sup>。

地方自治体の監査基準については、わが国民間企業の法定監査における監査基準をもとにした地方自治体監査基準案の考察<sup>9)</sup>が行われている。また、海外の地方自治体における監査基準を幅広く比較した研究<sup>10)</sup>も実施されているが、これらの先行研究は、被監査組織である地方自治体に対して独立性を有する外部の職業的専門家が監査主体となり、被監査組織における財務、業績などの情報を主題として実施する、外部監査を主な研究対象としている。しかし、被監査組織である地方自治体の職員や業務委託された外部の職業的専門家が監査主体となり、財務、業績などの情報に加えて、被監査組織の職員が行う行為そのものを主題として実施する、内部監査の監査基準を主な考察対象とした研究は存在しない。そのため、監査基準の不存在に起因するわが国地方自治体内部監査の課題を整理し、課題解決の示唆とするため、以前から地方自治体における内部監査が法定監査として実施され、内部監査基準が整備されている英国に焦点を当てた考察を行う。

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（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：英国勅許公共財務会計協会）<sup>11)</sup>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）<sup>12)</sup>にもとづいて内部監査が実施されている一方で、CIIA（Chartered Institute of Internal Auditors：英国勅許内部監査人協会）<sup>13)</sup>が策定した『専門職的実施の国際フレームワーク（International Professional Practice Framework）』（以下、「IPPF」という）を実務の指針としている地方自治体の存在を確認した。

現在、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）によって、PSIAS（Public Sector Internal Audit Standards：公的部門における内部監査基準）が策定、施行されようとしている。PSIASは、各公的部門が個別に策定していた内部監査基準を統合し、ベスト・プラクティスの反映を企図している。

本稿<sup>14)</sup>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および内部監査の制度的フレームワークを確認する。そのうえで、CIPFAおよびCIIAがIASABを設立した背景およびPSIASのフレームワークを考察し、わが国地方自治体における内部監査基準の課題解決を図るため、PSIASがもつ優位性の導入を検討する。特に、PSIASには、リスク・アプローチにもとづく監査戦略および監査計画の立案など、適切にリスクの評価を明確に規定しているIPPFが全般的に反映されているた

8) 前掲稿、7-8頁。

9) 主な文献として、以下の4点を参照した。鈴木豊『政府監査基準の構造』同文館出版、2005年、2-151頁。鈴木豊『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』中央経済社、2004年2月、1-59頁。地方自治体監査研究部『地方自治体監査』第一法規出版、1991年6月、100-153頁。日本監査研究学会地方自治体監査基準部会「地方自治体監査基準（案）」2011年9月。

10) たとえば、以下の3点がある。鈴木豊『政府監査基準の構造』同文館出版、2005年、152-250頁。鈴木豊『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』中央経済社、2004年2月、61-451頁。地方自治体監査研究部『地方自治体監査』第一法規出版、1991年6月、156-217頁。

11) 1973（昭和48）年に創設された公共部門の財務・会計担当者の協会である。その前身は1885（明治18）年に創設された地方自治体財務会計部長協会（Corporate Treasurers and Accountants Institute：CTAI）であり、127年の歴史をもっている。CIPFAは、会員や公共部門で勤務する研修生などに対する研修事業、財務管理、会計、監査などについての専門知識とベスト・プラクティスの開発・普及を行う出版事業、公共部門の財務や会計の発展に大きな業績を上げた団体・個人への表彰事業などを実施している。CIPFA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』関西学院出版会、2009年3月、36-63頁。

12) CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, 2006.

13) 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的専門団体である。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](http://www.iaa.org.uk/en/about_us/index.cfm)（2012年12月9日）

14) 筆者は、2012年5月23日・24日に英国ノッティンガムで開催されたCIPFA 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。本稿は、その結果にもとづいている。

め、わが国地方自治体の監査委員・監査委員事務局監査で採用されている手続準拠性アプローチの課題解決を企図し、PSIASをわが国地方自治体における内部監査基準策定への示唆とす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

### (1) 『公的部門における内部監査実務基準<sup>15)</sup>』

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、財務管理責任者に最新の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利点に着目し、自主的に内部監査を導入していた<sup>16)</sup>。

CIPFAが1979年に公表した本基準は、役割・目的基準・その他の基準から構成されており、英国地方自治体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) 『内部監査人のためのガイダンス<sup>17)</sup>』

APC (Auditing Practices Committee: 監査実務委員会) は、1977年にCCAB (Consultative Committee of Accountancy Bodies: 会計団体合同諮問委員会<sup>18)</sup>) の委員会として設立された。APCが1990年に公表した本ガイダンスは、官民、適用される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、各基準にはより詳細な解説がなされている。本ガイダンスはCIPFAの『公的部門における内部監査実務基準』に代わって適用された。

### (3) 『英国地方自治体における内部監査の実務規範<sup>19)</sup>』

ブレア労働党政権が導入したベスト・バリュース政策、2000年地方自治法などの法令改正に対応するため、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年にCIPFAが公表した本実務規範は『内部監査人のためのガイダンス』に代わって適用された。

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挙げられている<sup>20)</sup>。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にもとづいて構築されている。

### (4) 英国の公的部門における内部監査基準の課題

英国の公的部門における主な内部監査基準の変遷と特徴は図表1のとおりである。

現在、英国の公的部門における主な内部監査基準は、図表2のとおり、部門ごとに策定主体が異なっている。

内部監査基準の策定主体が異なることによって、以下のような課題が生じている<sup>21)</sup>。

- ・公的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
- ・公的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は、1979年にCIPFAが策定した公的部門における内部監査実務基準のように、各公的部門へ統一的に適用される監査基準が必要とされている。

15) CIPFA, *Statements on Internal Audit Practice – Public Sector*, July 1979.

16) CIPFA, *Internal Audit Management*, April 1987, p. 3.

17) Auditing Practices Committee, *Guidance for Internal Auditors*, 1990.

18) 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。

19) CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom*, 2000.

20) Department for Communities and Local Government, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, August 2006, p. 2.

21) IASAB, *UK Public Sector Internal Audit Standard – Invitation to comment*, July 2012, p. 2.

図表 1：英国の公的部門における主な内部監査基準の変遷と特徴

名称	Statements on Internal Audit Practice - Public Sector (公的部門における内部監査実務基準)	Guidance for Internal Auditors (内部監査人のためのガイダンス)	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)
公表年	1979年	1990年	2000年
策定団体	CIPFA	APC	CIPFA
基準数	13	9	11
特徴	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 英国の公的部門における最初の内部監査基準</li> <li>■ 各基準の解説は非常に簡潔であり、用語集のように整備</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 官・民、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</li> <li>■ 幅広い分野の内部監査人へ適用されるため、各基準をより詳細に解説</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 地方自治体の内部監査を規定している会計監査規則に適切な内部監査慣行として規定</li> </ul>

出典：筆者作成。

図表 2：英国の公的部門における主な内部監査基準の現状

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)	HM Treasury (英国財務省)
NHS (国民医療サービス)	NHS内部監査基準 (NHS Internal Audit Standards)	Department of Health (英国厚生省)

出典：筆者作成。

### 3 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

#### (1) 法的根拠

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）を根拠とする法定監査である。同法151節において、以下のとおり、地方自治体は幹部職員のうち一人を財務管理責任者<sup>22)</sup>として配置すべき旨が規定されている。

財務管理責任者が財務管理上の説明責任を果たすためには、説明責任を果たすことで、同法によ

る法的責任を解除されなければならない。そのためには独立した第三者による会計記録、内部統制システムの検証などが不可欠であり、内部監査がその役割を担っている。

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る。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節（Section 6 of the Accounts and Audit Regulations 1974）において、内部監査の実施がはじめて規定された。

図表 3 1972年地方自治法第151節

#### 第151節 財務管理

第111節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：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、73頁。

22) 1988年地方財政法第113節（Section 113 of the Local Government Finance Act 1988）によって、財務管理責任者はCIPFAのCPFA（Chartered Public Finance Accountant：勅許公共財務会計士）など、会計専門職としての資格を保有しなければならない旨が規定されている。

図表 4 1974 年会計監査規則第 6 節

**最新の内部監査**

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財務管理責任者は、同団体およびその職員に関する会計について、最新の内部監査を継続的に運用しなければならない。財務管理責任者もしくはその正式な代理者は、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な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：筆者訳出

その後、会計監査規則は改正を重ね、内部監査の対象は会計だけではなく統制システムに拡大された。また、内部監査システムの継続的な運用を、財務管理責任者ではなく、地方自治体そのものに義務づけることによって内部監査部門の独立性を向上させるなど、内部監査の強化が図られた。

現在、内部監査を直接的に規定しているのは 2011 年会計監査規則 (Accounts and Audit Regulations 2011) である。地方自治体は、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 AGS (Annual Governance Statement：年次ガバナンス報告書) を作成しなければならない。さらに、年に 1 回、内部監査システムの有効性を評価し、適切な内部監査慣行に準拠した適切かつ有効な内部監査システムを継続的に運用することが義務づけられている。

**(2) 監査主体**

地方自治体においては、CPFA など監査の専門資格・実務経験を有する内部監査責任者 (Head of Internal Audit：HIA) が内部監査部門を率いて内部

監査を実施している<sup>23)</sup>。内部監査部門は、事務総長 (Chief Executive) の直轄ラインなどに属する<sup>24)</sup>ことが多く、被監査部門からの独立性が確保されている<sup>25)</sup>。

CIPFA は、公的部門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 2 つの重要な役割を①・②として、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 3 つの条件を③・④・⑤として、以下のとおり提示している<sup>26)</sup>。

- ① 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意見を表明する。
- ② ガバナンス、リスクマネジメント、内部統制に関するあらゆる点について、客観的かつ証拠にもとづく意見を述べる。
- ③ 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・監査委員会に対応する上級管理職でなければならない。

23) 内部監査責任者は内部監査部門の長を表す一般的な名称であり、地方自治体ごとにその役職名は異なっている。なお、IPPF および PSIAS においては、内部監査部門長 (Chief Audit Executive：CAE) という名称が使用されているが、HIA と同様に、内部監査部門の長を表している。

24) 内部監査部門が財務部に所属し、財務管理責任者へ職務上の報告を行っている地方自治体も存在するが、財務部が被監査部門になる場合、内部監査部門が外観的独立性を保持できるか疑問視される。1996 年会計監査規則第 5 節 (Section 5 of Accounts and Audit Regulations 1996) によって、財務管理責任者ではなく、地方自治体に対して、適切かつ有効な内部監査システムの継続的な運用が義務づけられたあとは、内部監査部門がいずれの部局にも属さず、被監査部門から外観的独立性の確保を図る地方自治体が増えている。

25) わが国地方自治体の監査委員は、首長の指揮監督外にある独立した行政委員であり、被監査部門に対する外観的独立性を有している。しかし、監査委員を補助し、一体となって監査委員監査を実施する監査委員事務局などの職員は、首長部局から出向している地方自治体職員であり、数年後には人事異動によって首長部局へ戻る。英国と異なり、わが国地方自治体の内部監査基準に相当するものには、監査人の精神的独立性に関する規定がなく、監査委員事務局職員も会計、監査などの職業的専門家ではない場合がほとんどであるため、その精神的独立性は確保されていない。

26) CIPFA, *Statement on the Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010, p. 6.

④ 目的に適合するように整備された内部監査を指揮、命令しなければならない。

⑤ 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。

内部監査責任者は、適切な内部監査人の配員、評価を行う必要がある。すべての内部監査人は、職業的専門家として正当な注意を払い、継続的な専門能力開発プログラムに参加し、コンピテンシーの維持・開発に自己責任を負わなければならない。

### (3) 監査実施

内部監査責任者は、内部監査業務と組織全体としての目標、優先課題の関連性を記載した、3年間程度の中期的な監査戦略を策定しなければならない。監査戦略は、内部監査の目標・成果、リスクの特定・対処方法、監査戦略実現に必要な組織の資源・技能などを盛り込まなければならない。監査委員会による承認を受ける必要がある。

監査戦略の実現に向けて、内部監査責任者は、保証業務・それ以外の業務を区分して、1年間の監査計画を立案する。その際、部局ごとにリスク・コントロール・マトリックスと呼ばれる一覧表を作成し、発生頻度、影響度によってリスクが高い分野を評価する。その結果、当該分野へ監査資源

を重点的に配分する方針によって監査の範囲が決定され、監査証拠を収集し、内部統制の評価、財務監査、VFM（Value for Money：最少の経費による最大の効果）監査、コンプライアンス監査、IT監査などを実施している。

### (4) 監査報告

図表5は、筆者が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もとづく内部監査実務の実態を調査するため、内部監査責任者のリンダ・エバード氏および複数の内部監査人にインタビューを実施した結果である。

個々の監査業務終了後、内部監査責任者は、監査の範囲、目的、被監査部門の経営管理者との協議によって合意された経営上の措置・勧告などを記載した監査報告書を被監査部門へ提出しなければならない。また、内部監査責任者は、監査対象分野におけるリスク、内部統制について意見を表明し、統制環境に関する年次意見を形成する。

実施した監査の結果は年次内部監査報告書にまとめられ、事務総長などの経営管理者および各地方自治体に設置された監査委員会（Audit Committee）<sup>27)</sup>へ報告される。監査委員会は、地方

図表5 監査報告の概要

報告先	報告者	報告時期	報告内容
被監査部門の経営管理者	内部監査責任者	個々の監査業務終了後	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 監査の範囲・目的</li> <li>■ 協議によって合意された経営上の措置・勧告</li> <li>■ リスク・内部統制について意見</li> </ul>
事務総長・経営管理者	内部監査責任者	当該年度末 (中間報告を実施する場合もある)	(年次内部監査報告書) 統制環境に関する年次意見など
		四半期ごと	(四半期報告書) 監査計画の進捗状況など
各地方自治体における監査委員会 (Audit Committee)	事務総長	当該年度終了後	(年次内部監査報告書) 統制環境に関する年次意見など
		四半期ごと	(四半期報告書) 監査計画の進捗状況など

出典：筆者作成。

27) 筆者は2012年5月24日、バーミンガム大学 INLOGOV（Institute of Local Government Studies：公共政策大学院）Chris Game 客員ア

自治体における財務報告プロセスの監視・AGSのレビューなどの責務を負っている。AGSのレビューによって、監査委員会は地方自治体のリスク・マネジメントのフレームワーク・統制環境の妥当性について独立した保証を提供し、内部監査部門の有効性・品質評価を実施することで、適切な内部監査の慣行に準拠した、有効な内部監査の継続的運用を確認している。

#### 4 IASAB による PSIAS の策定

##### (1) IASAB 設立の背景

2011（平成23）年5月、CIPFAとCIIAによる協働のもと、関係内部監査基準策定者（Relevant Internal Audit Standards Setters：RIASS）<sup>28)</sup>によってIASABの設立・PSIASの策定へ取り組むことになった。

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る。CIPFAは、政策・技術部<sup>29)</sup>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、クリフ・ニコルソン革新優秀賞<sup>30)</sup>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。一方で、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を策定・運用してきた実績がある。

前述のとおり、英国の公的部門においては、地方自治体、国民医療サービス、中央政府、高等教育機関など各分野でそれぞれの内部監査基準が存

在し、それにもとづいた内部監査の制度的フレームワークが構築され、リスク・アプローチによる監査実務が実施されている。しかし、各公共部門における内部基準の更新プロセスには一貫性がないなど課題が存在する。

CIPFAとCIIAはIASABを設立・公的部門の各分野に幅広く適用できるPSIASを策定することで、ベスト・プラクティスを内部監査基準に反映し、公的部門全体として内部監査の強化を企図しているのである。

##### (2) PSIAS のフレームワーク

PSIASのフレームワークは図表6のとおりである。CIIA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<sup>31)</sup>。

- ・内部監査の定義（Definition of Internal Auditing）
- ・倫理綱要（Code of Ethics）
- ・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）

PSIASが策定された目的として、以下の4点が挙げられている<sup>32)</sup>。

- ・英国の公的部門における内部監査業務の内容を定義する。
- ・英国の公的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。
- ・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・運営を改善に

ㄨ教授に英国地方自治体における監査委員会を中心に調査を実施・回答を得た。内閣からの独立性を確保するためには、少なくとも、監査委員会の委員長は野党議員であるべき、監査委員会の地位向上のためには内部監査責任者だけではなく、事務総長も監査委員会へ出席すべき、といった示唆があった。

28) 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、英国厚生省、CIPFAなどが含まれている。IASAB, *Public Sector Internal Audit Standards*, July 2012, p. 3.

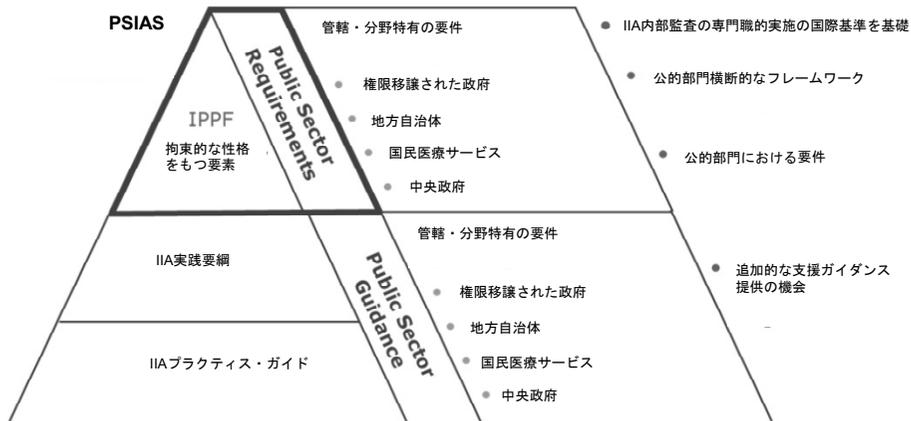
29) CIPFAのマネジメント構造については以下を参照されたい。石原俊彦、前掲書、56-57頁。

30) 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。明確性・創造性・監査の内容・影響力などの基準によって、CIPFA監査小委員会の審査員が自薦・他薦による応募案件を2回にわたって審査し、受賞者が決定される。公共サービス部門における監査のグッド・プラクティスとされる同賞設立の背景、2012（平成24）年度の募集要項などは以下を参照されたい。http://www.cipfa.org/About-CIPFA/Awards（2012年9月30日）

31) IASAB, *op. cit.*, 2012, p. 3.

32) *Ibid.*, p. 4.

図表6 PSIASのフレームワーク



出典：IASAB, *UK Public Sector Internal Audit Standard—Invitation to comment*, July 2012, p. 2.

導き、組織体に価値を付加するものである。

- ・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。

PSIAS はすべての公的部門を対象とする内部監査基準であり、基本的に IPPF の規定を採用している。リスク・アプローチによる内部監査実務は、基準 2010「計画の策定 (Planning)」<sup>33)</sup>、基準 2030「資源管理 (Resource Management)」<sup>34)</sup>、基準 2050「調整 (Coordination)」<sup>35)</sup> において具体的に規定されている。

IASAB が設立されたため、各公的部門における内部監査基準の相違点に有効的な対応が可能となったが、地方自治体など新たにガイダンスが策定される部門もある。地方自治体用ガイダンス (Local

Government Application Note) には、CIPFA の 2006 年実務規範が多く引用され、地方自治体の内部監査人に PSIAS への理解が促進されるよう配慮がなされている。PSIAS において重要なガバナンスの要素として解釈指針が付されているが、各地方自治体に設置される監査委員会 (Board)<sup>36)</sup> が担うべき機能について、地方自治体用ガイダンスのなかで多くの説明がなされている。ほかの部門とは異なり、地方自治体においては監査委員会の役割を果たす機関が複数存在するため、その位置づけは必ずしも監査委員会が担うべきものではなく、地方自治体ごとに最適と考えられる機関を決定すべき旨が規定されている<sup>37)</sup>。

PSIAS は 2012 (平成 24) 年 7 月に公開草案が公

33) 公的部門についての解釈指針が、以下のとおり規定されている。内部監査部門長はリスク・ベースの監査計画に加えて、監査戦略を作成してもよい。監査戦略は、どのように内部監査サービスが内部監査基本規定に準拠して提供・展開されるのか、組織目標・優先事項と関連するのを示す高度な文書である。監査戦略は十分適用性があり、組織やその変化するリスク、優先事項が適切に反映されるべきである。リスク・ベースの監査計画は多くの場合、1 年間に 1 期間として設定され、実施される業務・各優先順位・必要と見込まれる資源の概要が説明されるべきである。計画の策定は保証とほかの業務では当然に異なっている。Ibid., pp. 20-21.

34) 公的部門における要件が、以下のとおり規定されている。リスク・ベースの監査計画 (または監査戦略) によって、内部監査資源の要件がどのように評価されたのか説明されなければならない。内部監査部門長は同意された資源の水準が年次内部監査意見の提供に悪影響を与えると考える場合、そのような事態について監査委員会に注意を喚起しなければならない。Ibid., p. 22.

35) 公的部門における要件が、以下のとおり規定されている。内部監査部門長は、リスク・ベースの監査計画 (または監査戦略) に、ほかの資源に関する保証、ほかの資源へ依拠するために必要とされる監査業務の活用方法を含めなければならない。Ibid., p. 22.

36) 組織体の活動および経営を指示・監督する責任がある、最上位の統治機関である。典型として、取締役会、経営役員会、または理事会、役員会といった、独立した役員グループである。もし、このようなグループが存在しないのであれば、その役割を組織の長が担う。統治機関がその権限を委譲した監査委員会が該当する可能性もある。Ibid., p. 33.

37) CIPFA, *Local Government Application Note – for the UK Public Sector Internal Audit Standards*, August 2012, p. 4.

表され、同年9月に公開草案へのパブリック・コメントが締め切られた<sup>38)</sup>。同年12月には最終版が公表され、2013（平成25）年4月1日から英国地方自治体、国民医療サービス、中央政府などでPSIASの強制的な運用が開始される予定である。

## 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

### (1) わが国地方自治体における内部監査基準の課題

総務省は、2010（平成22）年1月から地方行政検討会議を開催し、地方自治法の抜本的な見直し案の審議を進めてきた<sup>39)</sup>。同検討会議の第二分科会において、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として挙げられている<sup>40)</sup>。

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。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、全国町村監査委員協議会が監査基準・準則を作成し、それらをもとに各地方自治体の監査委員・監査委員事務局は監査を実施しているが、監査実務マニュアルとしての要素を含んでおり、監査基準として十分であるとは考えづらい。

さらに、これらの監査基準に相当するものはリスク・アプローチにもとづいておらず、手続準拠型のアプローチが採用されている。監査委員・監査委員事務局はマニュアル的要素の強い監査基準に相当するものに準拠した監査手続の執行へ注力するあまり、監査対象のリスクが考慮されないまま監査が実施されている。仮に、地方自治体にお

いて内部統制が整備・運用されていたとしても、監査人が内部統制を有効的に評価せず、誤った試査（サンプリング）によって監査業務を実施しているとすれば、監査の失敗に結びつく可能性が高くなるのではないだろうか<sup>41)</sup>。監査委員は、監査の費用対効果を加味し、限られた監査資源（人員・時間・費用など）を有効活用するためにも、リスクの少ない監査領域や対象に対して、非効率に監査資源を投入すべきではない<sup>42)</sup>。当然ながら、地方自治体における内部監査にリスク・アプローチ監査を導入するためには、リスク・アプローチの手法にもとづいた地方自治体の内部監査基準を策定する必要がある。

### (2) PSIASによる示唆

現行のわが国地方自治体における監査準則などには、監査人の責任、リスク・アプローチによる監査実施など重要な項目が規定されていない。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、IASABを設立し、公的部門をあげてPSIASおよび地方自治体用ガイダンスを策定する、といった英国の公的部門が採用した手法を参考に、わが国においても公的部門や地方自治体を対象とした、リスク・アプローチにもとづく新たな内部監査基準やガイダンスを策定する必要がある。

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）<sup>43)</sup>全体と全世界的な連携の可能性についても言及している。現在、わが国においては、公共部門の会計、監査、財務管理などに特化したCIPFAに相当する職業的専門団体

38) 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。

39) 現在、地方行政検討会議における審議内容は、第30次地方制度調査会へ引き継がれている。

40) 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。

41) 地方自治体の監査委員監査において、適切なリスク評価が実施されなかった結果、高リスク要因を含む監査対象を数年間監査せず、不正を看過した事例が多く確認されている。

42) 石原俊彦、前掲稿、9-10頁。

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/iiia.html> (2012年12月9日)

は存在しないが、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的部門との連携を企図した動きは少ない。国際的な状況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加味すれば、CIPFA日本支部の設立への期待<sup>44)</sup>とともに、IIA-Japanが公的部門の内部監査強化へより積極的に取り組まれることに期待したい。

## 6 結論

英国地方自治体においては、適切な内部監査基準をもとにした内部監査の制度的フレームワークが確立されている。今般、IASABが策定、施行しようとしているPSIASによって、地方自治体だけではなく、公的部門全体としてさらなる内部監査の充実が企図されている。

手続準拠性アプローチの採用によって派生する非効率な監査資源投入を回避し、監査の失敗を解決するためには、リスク・アプローチの手法にもとづいた内部監査基準を策定する必要がある。英国において、PSIASによってこの課題の解決が図られていることを鑑みれば、わが国にPSIAS相当の制度導入が妥当である。

PSIASおよび地方自治体用ガイダンスの詳細な考察は、パブリックコメントを反映させた正式版公表後、別稿への課題とするが、すでに内部監査の国際基準として普及しているCIIAのIPPFを共通インフラとしてPSIASを策定し、そのなかで相違点を解釈指針や要件によって補足、さらに部門ごとのガイダンスを整備する手法は、わが国公的部門や地方自治体において内部監査基準を策定する際の重要な示唆となる。

## 参考文献

Auditing Practices Committee, *Guidance for Internal Auditors*, 1990.  
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 Government Application Note – for the UK Public Sector Internal Audit Standards*, August 2012.

CIPFA, *Statements on Internal Audit Practice – Public Sector*, July 1979.

CIPFA, *Statement on the Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010.

Department for Communities and Local Government, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, August 2006.

IASAB, *Public Sector Internal Audit Standards*, July 2012.

IASAB, *UK Public Sector Internal Audit Standard – Invitation to comment*, July 2012.

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。

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。

鈴木豊『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』中央経済社、2004年2月。

鈴木豊『政府監査基準の構造』同文館出版、2005年5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。

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。

新川達郎「自治体行政改革における『協働』の展開—アウトソーシングの質的転換—」『月刊ガバナンス』第134号、2012年6月、24-26頁。

日本監査研究学会地方自治体監査基準部会「地方自治体監査基準（案）」2011年9月。

日本監査研究学会地方自治体監査研究部会『地方自治体監査』第一法規出版、1991年6月。

44) CIPFAは英国や欧州だけではなく、アフリカ、アメリカ、アジアなどで幅広い活動拠点を有している。http://www.cipfa.org/About-CIPFA/International-Activities/Where-in-the-world-is-CIPFA-working（2012年12月9日）