

氏名	井上直樹
学位の専攻分野の名称	博士（先端マネジメント）
学位記番号	甲経営第9号（文部科学省への報告番号甲第534号）
学位授与の要件	学位規則第4条第1項該当
学位授与年月日	2014年9月3日
学位論文題目	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 —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—
論文審査委員	（主査）教授 石原俊彦 （副査）教授 山地範明 教授 上田耕治

論文内容の要旨

本論文は、わが国地方自治体において実施されている監査委員監査を内部監査であると位置づけ、今後のあるべき監査委員監査を中心とした内部監査の設計に向けた課題、論点の整理、および提言を目的としている。研究方法は、英国地方自治体における内部監査の理論および実務を考察の対象とすることで、わが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向けた提言を導出している。本論文は次のような章立てで構成されている。

- 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
- 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—
- 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—
- 第4章 英国地方自治体における内部監査責任者の役割
- 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
- 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—
- 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
- 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—

本論文は第1章における問題提起を受けて、第2章で内部監査の本質的な機能としての内部統制の信頼性の保証という思考が検討されている。そして、第3章から第7章では、第1章の問題提起を解決する手段として、第2章で検討された内部統制の保証機能の強化を推し進めるための制度と実務に関する詳細な検討が行われている。これらの各章における考察の対象は、英国の地方自治体内部監査である。そして、第8章では第7章までの考察を踏まえた結論として、わが国地方自治体における内部監査制度改革に向けた提言が集約されている。以下、各章の内容の内容をより具体的に概説すると次のようになる。

まず、第1章では、わが国地方自治体における内部監査の現状と課題が整理されている。IIA（Institute of Internal Auditors：内部監査人協会）によると、内部監査の目的は組織目標の実現に役立つことであるとされ、内部監査人には内部監査の専門職として規律ある姿勢と体系的な手法が要求されている点に言及している。また、内部監査の主題は、リスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスのプロセスの有効性であり、それらについて独立的評価を提供することが内部監査の機能であることが確認されている。そして、独立的評価に求められるのは、コンプライアンスやVFM（Value for Money：最少の経費で最大の効果）であるとして、わが国地方自治体における内部監査（監査委員監査）の現状に基づいて、次の4つの課題を抽出している。

- ① 内部監査と外部監査の機能を区別し、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。また、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が不明である。
- 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ために、特に公共部門で重視されるべきVFM監査を企図した内部監査の共同化が普及しておらず、財政健全化に貢献する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ために、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。これでは全国自治体で実施される内部監査の品質に大きな相違が生じてしまう可能性がある。

第2章では、英国地方自治体における年次内部監査報告書を分析し、内部監査報告によって執行機関における内部統制の有効性がどのように保証されているのかを明らかにしている。その際まず、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、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、内部監査基本規程という四層構造になっていることが確認されている。そして、内部監査基準や内部監査基本規程にもとづいて展開されている実務で作成されている内部監査報告書の内容を考察し、内部監査が、執行部門が行う行為の有効性を監査の主題とする非言明の監査であり、監査主体が狙いを定めて関連する事実を探索しつつ、その限定した範囲について内部統制などの有効性を評価し、保証を提供していることを解明している。

第3章では、組織ガバナンスの観点から、議会に設置された監視委員会を考察の対象としている。監視委員会は、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や統制環境の妥当性について保証を提供し、統制環境を弱めるような財務・非財務業績および財務報告プロセスを監視することを目的としている。監視委員会は、内部監査部門長による内部監査報告に基づき、執行機関におけるリスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスのプロセスの有効性を監視、評価、および、保証する役割を担っている。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を担っており、英国地方自治体における重要なガバナンス機能を果たしている。本章では、執行機関の外部に位置する監視委員会への職務上の報告を通じて、内部監査が組織ガバナンスに貢献している点の重要性が帰納的に検証されている。

第4章では、英国地方自治体における内部監査部門長の役割と必要条件について、CIPFAが公表している『意見書（CIPFA, *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010）』に基づいた考察が展開されている。『意見書』は、5つの原則から構成されており、第1原則および第2原則は、

リスク・マネジメント、コントロールおよびガバナンスのプロセスの有効性の評価、保証、および、助言という内部監査部門長の役割を、第3原則から第5原則は、内部監査部門長の役割を果たすための必要条件として、幹部や監視委員会に対応できる上級管理職の地位、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十分な経験を規定している。本章では、内部監査部門長を「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」と定義し日本の地方自治体を分析した結果、内部監査部門長の必要条件を満たした役職者が存在しないということが強調されている。

第5章では英国地方自治体におけるVFM監査の状況が考察されている。ここでは、英国の監査機関が主導する共同プロジェクトが取り上げられて、地方自治体における内部管理業務のVFM監査の現状が分析されている。監査機関の共同プロジェクトの対象となった内部管理業務のVFMは、主として業績指標の設定、ベンチマーキング、ベスト・プラクティスの共有というパターンで実践されている。本章では結論として、「地域社会にとって単に効率的ではなく、効果的なサービスに取り組むことで高いVFMが達成される」「公共部門の内部統制について統制可能なリスクを把握することが重要である」「VFM監査で内部監査人は、利害関係者による合意された判断基準の策定という課題を解決しなければならない」点が導出されている。

第6章では、内部監査部門の効率性と有効性を向上するために英国地方自治体で実施されている内部監査の共同化についての考察が展開されている。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り、「構造の複雑性」および「連携戦略」の観点から分類が可能である。キャメロン連立政権後、サービスの共同化の件数および参加自治体数は大きく増加している。本章の背景には、内部監査の共同化を実施している英国地方自治体へ現地調査（サウスエンド・オン・シー、デボン監査パートナーシップ、LGSS、および、ベリタウ）があり、その結果として、単にコスト削減を目的としているのではなく、組織ガバナンスにおける内部監査部門の重要性が斟酌されて、各自治体では共同化の実施およびその形態を選択していることが解明されている。

第7章では、以上のような英国内部監査実務に関して、制度の観点から枠組みを提供している内部監査基準についての考察が行われている。英国地方自治体では、職業専門団体が中心的な役割を果たしているIASAB（Internal Audit Standards Advisory Board：内部監査基準諮問委員会）が答申を行い、関係内部監査基準設定者（Relevant Internal Audit Standards Setters：RIASS）によって、各公共部門へ統一的に適用される公共部門内部監査基準が策定されている。そこではまた、自治コミュニティ省が2006年3月に発した通達を根拠として、職業専門団体の主導によって策定された公共部門内部監査基準および地方自治体適用注釈が、地方自治体における適切な内部監査慣行に指定されている。英国地方自治体における内部監査基準はまた、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：専門職的実施の国際フレームワーク）に準拠して策定されており、本章ではこのような手法は、内部監査基準が存在しないわが国地方自治体への重要な示唆となると要約している。

第8章では、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効果的な内部監査の設計へ向けて、第1章の4つの課題に対して「内部監査機能を担う組織の設置」、「内部統制システムの評価と保証の提供」、「実効性の高い内部監査の実施」、および、「地方自治体内部監査基準の策定」に関する具体的な提言を行っている。提言の骨子は、内部監査機能の本質を内部統制の保証と位置づけ、この保証機能を実現できる組織の設置と内部監査の実践、さらには、これらを日本国内のすべての自治体で実現可能とするための内部監査基準の設定という流れで要約することができる。本章の提言のなかには、内部監査の品質を保証するための内部監査基準を、地方自治体以外の第三者が策定すべきであると結論付けるなど、特徴的な箇所が存在している。

論文審査結果の要旨

本論文は、先行研究に基づく英国地方自治体の内部監査の制度と実務の整理を踏まえて、追加的な文献の渉猟、英国地方自治体内部監査関係者へのインタビュー調査、英国地方自治体の年次内部監査報告書の実態分析などを通じて得られた総合的な知見をもとに、日本の地方自治体における内部監査の設計に向けた提言を導き出したところに研究成果の学会への貢献がある。その際、本論文が強調している「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」というフレームワークは、内部監査による内部統制への保証機能の発揮という点で、非常に説得的で論理的である。また、日本の地方自治体における内部監査の現状分析から課題を捉え、最終的な提言を示すプロセスで用いた各種の手法にも工夫がみられ、論文全体を提言の作成に向けて体系立って展開した点は十分評価に値する。特に重要な本論文における研究上の意義は、次の5つに集約できる。

第1に、本論文では、内部監査の機能を内部統制の信頼性や有効性の保証と位置づけて、一連の考察が展開されている。監査の機能にはいわゆる指摘型の機能と保証型の機能がある。わが国の監査委員監査の現状は指摘型の監査に終始し、内部統制の信頼性や有効性に関する保証機能の発揮は期待されていない。本論文ではこの現状に論考の一矢を向け、内部統制の保証を行う内部監査を実施するための制度と実務のフレームワークを整理しようと試みている。この点は、わが国における地方自治体の内部監査研究でも未踏の領域であり、本論文による学界への大きな貢献と位置づけることができる。

第2に、本論文では、英国自治体における内部監査主体として内部監査責任者と監視委員会委員を取り上げ、両者の実情を詳細に分析している。この部分では内部監査主体としてこの両者に注目することで、内部統制の保証を担う内部監査機能の体制整備に不可欠な諸要素や諸条件を解明することに成功している。特に「監視委員会の委員には、職業的専門家、有識者などの議員以外の委員も検討すべき」「監視委員会の委員長は、与党執行部の一員であってはならない」「監査委員事務局長はじめ多くの監査職員が監査の職業的専門家ではなく、監査委員事務局長職員に求められる重要なコンピテンシーが設定されていない」といった導出点は、わが国自治体の内部監査制度改革にも極めて有用な考察結果の集約であり、これらを導出した本論文筆者の優れた現状分析能力を示していると言えよう。

第3に、本論文では詳細な英国地方自治体に関する文献の渉猟に基づいて考察が展開されている。英国自治体の内部監査に関連する文献は、英国特有の実務的な内容が幾重にも包括されており、原書にあたってその詳細を読み取るには、英国の自治体関係者への質問や照会が不可欠と考えられている。本論文ではそうした専門性による難易度の高い部分についてもオリジナル文献が十分に読み込まれ、その後の考察や論究に活かされている。この点は本論文および筆者の研究活動における高い国際性を示すものである。

第4に、第4章における英国自治体の内部監査責任者（HIA）についての実務的・制度的な整理は、細部にわたって内部監査責任者の実態と理想を明確に対比し明確化しているといえる。①内部監査責任者はいかにあるべきか、②現状の内部監査責任者の諸相はいかようなものか、そして、③内部監査責任者をより有効な監査主体として期待するにはどのような課題が解決されなければならないかといった問題に対して、第4章における各種の考察は解明のための有用な研究成果を導出している。

第5に、第6章で考察された英国自治体における共同監査の現状分析は、現在、わが国地方自治法の改訂作業における「機関等の共同設置」や「連携協約」の条文制定にも直接に関連する内容で、きわめてタイムリーな研究成果といえる。本論文で示されている（監査）サービスの共同化の分類には、パートナーシップの方法だけではなく、リード・オーソリティによる方法や民間企業との合弁会社による方法も紹介されている。また、民間企業との合弁会社による方法では、専門サービス会社方式やコンソーシアム方式に検討が

加えられている。内部監査の効果的・効率的な実施に関しては、いくつもの重要な課題が認識されているが、第6章における考察は、こうした課題を克服する方策として極めて有用と判断できる。なかでも、デボン監査パートナーシップやL G S S、さらには、ベリタウにおける内部監査共同化の実態調査のような、本論文における監査、特に内部監査の共同化に関する諸類型の考察は、これまでの先行研究では論究されることのなかった斬新な研究課題に、一つの有益な研究実績を加える内容となっている。

本論文は以上のように、地方自治体における内部監査研究の分野に大きな学術的貢献をもたらす優れた内容ではあるが、次のような課題も残されている。

第1に、本論文の主要概念である「内部監査」の定義について、必ずしも十分な考察が展開されているわけではない。内部監査を定義する視点は内部監査の主体なのか、内部監査実施の目的なのか、あるいは、それ以外の新たな切り口で内部監査を外部監査と識別すべきであるのか。本論文ではその点が解明されていない。また、わが国自治体の監査委員監査を内部監査と位置づけるところから本論文の考察は展開されているが、その根拠や理由付けについても十分な考察がなされているわけではない。

第2に、本論文の研究手法は、日本の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を企図し、英国の地方自治体における内部監査の制度と実務からの知見を得ようと試みている点に特徴がある。この研究手法を展開する場合、単に英国から得た知見を単純に日本に適用することが可能なのかという疑問が生じる。元来、日本と英国の制度や実務にはかなりの相違が根底にあるからである。それゆえ、論文の執筆に際しては日英のシステムの違いを意識した論の展開が不可欠であるが、この点において本論文の論究は必ずしも十分ではない。

第3に、本論文における重要な基礎概念である英国地方自治体の内部監査責任者とわが国自治体における監査委員および監査（委員）事務局長の関係が必ずしも明確ではない。特に、英国自治体における監視委員会の委員をわが国自治体の議会選出監査委員と位置づけ、内部監査責任者は監査課長や監査（委員）事務局長と位置づけると論究するのではなく、結論部分では「議会に英国地方自治体の監視委員会に相当する委員会を設置」することが提言されている。この場合、既存の議会選出の監査委員と新たに設けるように提言する監視委員会の委員との関係はどのように整理されるのかが、明らかではない。

換言すると、第4章で考察されている監視委員会の課題について、本論文ではそれを解決するための検討を行うことなく結論部分で、わが国自治体監査に監視委員会の設置を提言している点である。特に、監視委員会の委員の知識や経験が不足しているという問題点に関して、わが国の議会選出監査委員との関係で、なにがしかの有意な分析が可能であったのではないかと考えられる。監視委員会の委員とわが国自治体の議会選出監査委員には、専門的知識や実務経験の有無の観点で類似の課題が存在しているわけで、この点についての一層の踏み込んだ考察がなされていないのは残念である。

第5に、第7章で考察されている内部監査基準の設定は、わが国地方自治体に充実した内部監査を制度化しようとする場合には不可欠なツールとなる。本論文ではこの点について都市監査基準準則と企業会計審議会の『監査基準』や英国における公共部門内部監査基準（PSIAS）との比較で、わが国地方自治体における内部監査基準の設定の課題について課題を列挙している。しかしながら第7章における考察では都市監査基準準則の監査基準としての基準性、あるいは、監査マニュアルや監査手続書との相関に関する分析が行われていないために、基準がいかなる内容を意味すべきものかについて具体的に明記できずに放置されている。社会規範としての基準が内部監査に果たして有効なのか、あるいは、わが国地方自治体の内部監査に求められる基準とは、すべての自治体における内部監査水準の向上に寄与する規範的な内容のものであるべきなのか。監査委員監査を内部監査と位置づけるというアプローチであれば、社会規範性に重点を置いた監査基準

の必要性について、さらに踏み込んだ分析が必要であったのではないだろうか。さらにはこうした視点を斟酌して、内部監査基準の設定主体に関する議論を展開すべきであったと考えられる。

さて、本論文には以上のように課題が残るとはいえ、これらは今後の研究の発展の方向性を示すものであり、本研究の意義と価値を揺るがすものでもなく、研究の緻密さと研究手法としての独創性を歪めるものでもない。特に、第3、第4の課題は、本論文の精緻な分析や考察によって、今後の研究課題が明確化されたものと認識することが妥当である。

加えて本学位申請論文の申請者である井上直樹氏は、査読論文3本を含め合計5本の研究論文の他、合計3回の学会報告と合計3回の英国における地方自治体現地調査を行っている。特に、英国自治体調査では、サウスエンド・オン・シー市における年次内部監査報告書の実態調査から、英国自治体における内部監査報告書の実証分析という新しい研究領域を発掘するなど、今後の学会の発展にも寄与貢献する大きな成果を上げている。

以上により、審査委員会は全員一致で、井上直樹氏の学位申請論文が、博士（先端マネジメント）の学位に相当する論文であると判断し、ここに報告するものである。