

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

—関連法令による規定にもとづいた考察—

関西学院大学大学院経営戦略研究科大学院研究員 井上直樹

1. 問題の提起

地方自治法（以下、「同法」という）の抜本的改正を視野に入れた検討を実施するため、総務省は2010（平成22）年1月に地方行財政検討会議（以下、「検討会議」という）を設置した。検討会議において、わが国地方自治体における監査制度の審議が進められ、同法で規定された監査の制度的フレームワークに関する現状と課題が整理された。これらの課題は第30次地方制度調査会において引き続き審議される予定である。

これらの課題のうち、本稿では、監査委員監査について、監査主体・監査目的・監査報告の観点から現状分析を行い、監査委員という一つの監査主体が、異なる監査目的をもつ内部監査と外部監査の両方を担っている点を課題にあげる。わが国地方自治体における監査制度には、それぞれの監査の役割を明確に区別することを企図した制度改正が必要とされている。

さらに本稿では、英国地方自治体における法令で規定された内部監査の制度的フレームワークを考察する。英国では、地方自治体監査委員会が外部監査、各地方自治体の内部監査部門が内部監査を実施し、監査主体ごとに監査の役割が明確に区分されている。内部監査の制度的フレームワークを整理し、そのフレームワークにもとづく内部監査の実務を確認することで、わが国地方自治体における監査制度改正の示唆とすることが本稿の目的である。

2. わが国地方自治体における監査制度の課題

2-1. 地方行財政検討会議による課題の整理

近年、相次ぐわが国地方自治体⁽¹⁾における不適正な経理の発覚⁽²⁾などにより、

(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。本稿においては、一般呼称である地方自治体を使用する。

(2) 010（平成22）年12月、会計検査院は、2008（平成20）年から2010（平成22）年における、47都道府県・18政令指定都市（2009（平成21）年度末現在）を対象とした国庫補助事業に係る事務費等の経理状況の会計実地検査結果を公表した。検査対象となったすべての地方自治体において、不適正な経理処理による需用費の支払が判明している。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、22頁。

地方自治体における監査への関心が高まっている。多くの地方自治体が厳しい財政状態にあるため、地方自治体の適切なマネジメント実現に向けた監査機能の強化が期待されていると考えられる。

総務省は、2010（平成22）年1月から検討会議（議長：総務大臣）を開催し、同法の抜本的な見直し案の審議を進めてきた。地方自治体における監査制度の見直しは、第二分科会のなかで検討が行われてきた。今までに研究者や実務家が地方自治体における監査制度の課題を指摘している⁽³⁾が、検討会議は以下のとおり整理している⁽⁴⁾。

- ① 監査委員監査⁽⁵⁾および外部監査⁽⁶⁾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⁽⁷⁾

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、検討会議は、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⁽⁸⁾。さらに、検討会議は、監査制度を具体的に

(3) たとえば、石原教授は監査委員監査が直面している課題として、「現行監査委員監査の位置づけ」「監査形態や目的が不明確」「指摘型監査の不十分性」「監査委員の適格性」「リスク・アプローチ監査の採用」「監査に関わる人材育成」および「監査における重要性概念の導入」の7点を整理している。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、8-10頁。

(4) 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。

(5) 地方自治体の長は、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および議員のうちから、監査委員を選任する（同法第196条第1項）。すべての地方自治体に長と独立した執行機関として監査委員の設置が義務づけられ、監査委員は例月出納検査、決算審査、財務監査、行政監査などを行うものとされている（同法第199条）。

(6) 地方自治体は、弁護士、公認会計士、税理士など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と外部監査契約を締結する（同法第252条の28）。外部監査のうち、包括外部監査には都道府県、指定都市、中核市などに毎会計年度、実施義務が課されている一方で、個別外部監査には、事務監査請求、住民監査請求などがあった場合、地方公共団体の財政の健全化に関する法律にもとづき財政指標のいずれかが早期健全化基準を超えた場合などに実施される（同法第252条の27）。

(7) 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。一部の地方自治体においては監査基準が作成されているが、法的な位置づけがあるわけではない。

(8) 地方自治体のマネジメントを強化するためには、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、という判断にもとづいている。総務省地方行財政検討会議、前掲書、20頁。

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⁽⁹⁾、という指針を示している。

以下においては、監査委員監査の現状を監査主体・監査目的・監査報告について分析することにより、わが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に関する課題を明らかにする。

2-2. 監査委員監査の現状分析

検討会議は、監査委員監査のあり方を課題として挙げ、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点を指摘している。

内部監査は諸説⁽¹⁰⁾によって定義されているが、監査主体・監査目的・監査報告を基準とした外部監査に対応する概念である。つまり、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⁽¹¹⁾。内部監査結果の報告先は経営者であり監査報告によって権限移譲による責任の解除を果たすものと位置づけられる⁽¹²⁾。

監査委員監査の主体である監査委員は、議会が同意したうえで地方自治体の長から選任される（同法第196条第1項）。監査委員は地方自治体の長から指揮・監督を受けない執行機関であり、一定の独立性を保持しているが、同法上は地方自治体の組織内部者であるため、内部監査の監査主体として適格性を有している。しかし、監査委員を任命する際の議会による同意要件は、監査委員監査が主権者の代理としての監査であり、内部監査ではないことを表していると考えられる。

現状の地方自治体における監査制度の概要は、図表1のとおりである。監査委員監査のうち、財務事務や一般行政事務の合規性・効率性・有効性の観点から実施される財務監査、行政監査などは、事務の内容に精通した内部主体によって担われるべきである。一方で、決算審査、例月出納検査、財政援助団体等監査などは、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、監査主体には客観性・独立性が不可欠であるため、組織外部者を監査主体

(9) 総務省、前掲書、21頁。

(10) たとえば、内部監査の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。可児島俊雄『現代企業の監査』中央経済社、1990年5月、97頁。

(11) 友杉芳正『内部監査の論理』中央経済社、1992年、15頁。

(12) 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、16頁。

として実施されるべきと考えられる。現状の監査委員監査制度においては、目的が異なる内部監査と外部監査の両方を監査委員という同じ監査主体が実施しているため、監査委員を内部監査の監査主体と考えるのであれば、内部監査人が担うべきではない外部監査を実施している、という問題がある。

また、現状の監査委員監査制度では、地方自治体の長ではなく、監査委員が、監査の結果に関する報告を決定し、議会、地方自治体の長などに提出・公表しなければならない(同法第199条第9項)。二代表制を採用しているわが国の地方自治制度において、主権者の代理人である議会、地方自治体の長に対する監査委員の報告は、主権者そのものへの監査報告を意味しており、監査委員監査が主権者に対する報告を行う外部監査として制度設計されていると考えられる。

このように、現行の監査委員監査は、内部監査、外部監査のいずれであるのか明確に位置づけられていないため、監査主体・監査目的・監査報告の観点から、それぞれの監査の役割分担を明確にした制度的フレームワークを構築するために、制度改革が必要とされている。

一方、英国地方自治体においては、事務総長の直轄ラインなどに属する内部監査部門の職員が、内部監査責任者⁽¹³⁾によるリーダーシップのもと、地方自治体の長のために内部監査を行い、地方自治体の長や監査委員会へ監査報告を実施している。以下においては、わが国地方自治体における内部監査の課題を解決するための示唆として、英国地方自治体における法令で規定された内部監査の制度的フレームワークを明らかにする。

(13) 英国地方自治体においては、CPFA (Chartered Public Finance Accountant : 勅許公共財務会計士) などの専門資格を保有する内部監査責任者 (Head of Internal Audit : HIA) が内部監査チームを率いて内部監査を実施している。なお、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。

図表 1 わが国地方自治体における監査制度

区分	財務監査		定期監査	臨時監査	工事監査	財政援助団体等監査	監査委員	例月出納監査	決算審査	行政監査	住民監査請求審査	特別監査		「職員の賠償責任」に関する監査	「公金の取納又は支払事務」に関する監査	住民の直接請求による監査	議会の請求による監査	「住民の要求による監査」
	財務監査	工事監査										包括外部監査者	外部監査者					
監査主体																		
内容	地方公共団体の財務に関する事務の執行に必要と認められる監査	工事予算の執行に必要と認められる監査	毎月の定額を以て実施する現金の出納検査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査	財政援助団体等との関係にある事務の執行に必要と認められる監査
根拠条文	地方自治法 199条1項	地方自治法 199条5項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 199条7項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項
目的	①地方公共団体の財務に関する事務の執行が適切に行われているかを監査する。 ②経営に係る事業の管理が合理的かつ効率的に行われているかを監査する。 ③事務事業執行に必要と認められる監査等が適切に行われているかを監査する。	①地方公共団体の財務に関する事務の執行が適切に行われているかを監査する。 ②経営に係る事業の管理が合理的かつ効率的に行われているかを監査する。 ③事務事業執行に必要と認められる監査等が適切に行われているかを監査する。	現金の出支が現行の会計処理に照準して適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。	非援助団体等との関係にある事務の執行が適切に行われているかを監査する。
監査対象	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	工事事業(工事計画、設計、積算、契約、施工、委託業務)の執行に必要と認められる監査	収入税の納付、公営企業等の管理、現金の出納、貸付金、損失積戻、利益積戻、地方公共団体の公金の取納又は支払の事務	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査

出典：総務省地方行政検討会議第二分科会『(第2回配付資料) 地方自治体監査改革の方向性』2010年4月、7頁を一部修正。

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

3-1. 内部監査を実施する法的根拠

英国地方自治体における内部監査は、特定の地方自治体に関する制定法⁽¹⁴⁾を根拠として実施されている。1972年地方自治法第151節(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財務管理責任者として配置すべき旨が規定されている。

図表2 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。

1972年地方自治法(以下、「1972年法」という)第151節は、財務管理に責任をもつ最高財務責任者など、幹部職員の配置を規定する条文である。

同節を含め、1972年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る。財務管理責任を課された最高財務責任者などは、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、財務部などの作成した会計記録および内部統制システムの独立した第三者による検証が不可欠であり、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。

(14) 1972年法第151節、1973年地方自治法(スコットランド)第95節および1972年地方自治法(北アイルランド)第54節を根拠としている。

3-2. 会計監査規則の変遷

3-2-1. 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、1972 年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) である。

図表 3 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な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。

本条文は、財務管理責任者に対して最新の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。

内部監査の対象が会計に限定されている、内部監査の具体的な要件が規定されていない、などの点は以降の会計監査規則で規定されていくことになる。

3-2-2. 1996 年会計監査規則

1996 年会計監査規則第 5 節 (Section 5 of Accounts and Audit Regulations 1996) は、財務管理責任者ではなく、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。

図表4 1996年会計監査規則第5節

内部監査

特定の団体⁽¹⁵⁾は、会計記録および統制システムに関する適切かつ有効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ない。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。

本規定により、以下の2点が改正され、英国地方自治体における内部監査の実効性が向上されたと考えられる。

- ① 1983年会計監査規則で規定された適切かつ有効な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、団体そのものに義務づけることによって、財務管理責任者の指揮・監督を受けていた内部監査部門の独立性を向上させた。
- ② 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。

3-2-3. 2003年会計監査規則

2003年会計監査規則第6節 (Section 6 of Accounts and Audit Regulations 2003) において、会計記録および内部統制システムに対する適切かつ有効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。これは、同規則第4節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構築・運用⁽¹⁶⁾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。

(15) 1996年会計監査規則第2節の規定により、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。

(16) 2003年会計監査規則第4節(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いとなった。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.

図表 5 2003 年会計監査規則第 6 節

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有効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。

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⁽¹⁷⁾。

① 『英国地方自治体における内部監査の実務規範⁽¹⁸⁾』

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⁽¹⁹⁾』

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最新の内部監査ベスト・プラクティスを利用できるように、上記②の『実務家向けガイド』を更新していくことになった⁽²⁰⁾。

3-2-4. 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 年会計監査規則の主な改正点は以下の 2 点である。

(17) Office of the Deputy Prime Minister, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, March 2003, p. 2.

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

(19) 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.

(20) Office of the Deputy Prime Minister, *op. cit.* p. 3.

図表6 2006年会計監査規則第6節

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有効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節(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、委員会もしくは会議によって考慮されなければならない。

一つは、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、適切かつ有効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⁽²¹⁾ (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: 英国勅許公共財務会計協会) 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、と内部監査の実務規範のなかで指摘している⁽²²⁾。

もう一つは、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。

(21) CIPFA は 1973 (昭和 48) 年に英国で創設された公共部門の財務・会計担当者の協会であり、1975 (昭和 50) 年に英国の 6 つの主要な会計団体によって設立された CCAB (Consultative Committee of Accountancy Bodies: 会計団体合同諮問委員会) の構成員である。CIPFA の前身は 1885 (明治 18) 年に創設された CTAI (Corporate Treasurers and Accountants Institute: 地方自治体財務会計部長協会) である。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、17-69 頁。

(22) CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, CIPFA, 2006, p. 28.

3-2-5. 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 節で以下のとおり内部監査が規定されている。

図表 7 2011 年会計監査規則第 6 節

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有効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 節(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、委員会もしくは会議によって考慮されなければならない。

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⁽²³⁾。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、特定の大規模団体に限定されたことである。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⁽²⁴⁾。

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規模団体に限定した理由として、コミュニティ・地方自治省は小規模団体

(23) 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。

(24) 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。

への過度な負荷を挙げている⁽²⁵⁾。小規模団体には、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られなくなった⁽²⁶⁾。

3-3. 英国地方自治体における内部監査の実施事例

上記の制度的フレームワークにもとづく内部監査の実施事例として、サウスエンド・オン・シー (Southend-on-Sea Borough Council) における内部監査を取り上げ、監査主体・監査実施・監査報告の観点から、英国地方自治体における内部監査を考察する⁽²⁷⁾。

サウスエンド・オン・シー⁽²⁸⁾は、イースト・オブ・イングランド地域に位置する「ユニタリー (Unitary Council)⁽²⁹⁾」と呼ばれる一層制の地方自治体である。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⁽³⁰⁾を受賞している。

サウスエンド・オン・シーの内部監査部門は、以下のとおり、事務総長の直轄ラインに属しているため、財政部局や原局からの独立性が確保されている。わが国とは異なり、英国地方自治体の職員は一般職ではなく、専門職として採用されるため、複数の部局間を異動することはまれであり、内部監査人個人としても他部局からの独立性を有している。

(25) 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.

(26) 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。

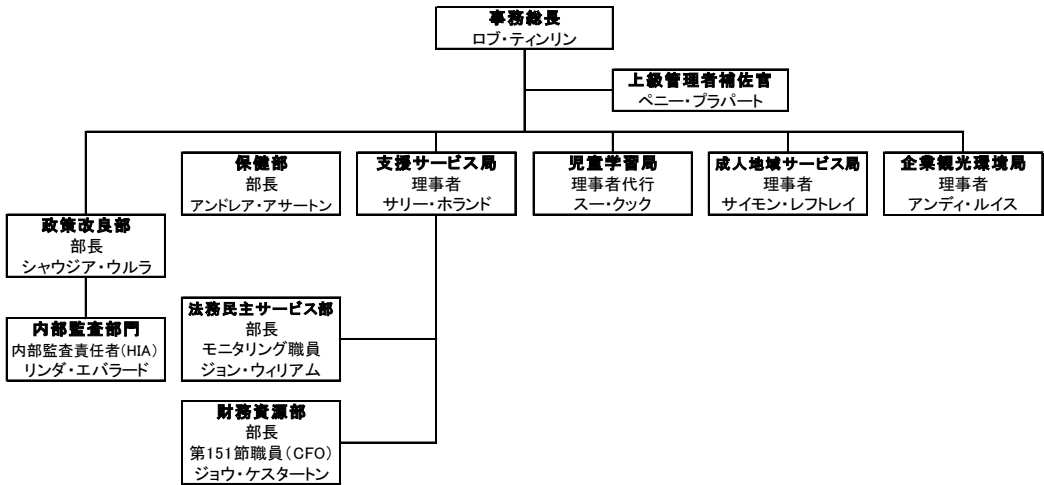
(27) 筆者は 2011 (平成 23) 年 10 月 4 日にサウスエンド・オン・シーを訪問し、制度的フレームワークにもとづく内部監査実務の実態を調査するため、内部監査責任者のリンダ・エバラード氏および内部監査部門にインタビューを実施した。

(28) サウスエンド・オン・シーの規模は、人口が 162,000 人、予算の総歳出が 134 百万ポンド、職員数が 2,500 人となっている。Southend-on-Sea Borough Council, *2011 Annual Report and Corporate Plan*, July 2011, p. 4.

(29) ユニタリーはわが国の県に相当するカウンティ (County Council) と市に相当するディストリクト (District Council) の機能をあわせもつ地方自治体である。地方自治体等の種別構成と機能は以下を参照されたい。自治体国際化協会『英国の地方自治 (概要版) - 2011 年改訂版 -』2011 年 11 月、16-30 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、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。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.uk/pt/award.cfm (2011 (平成 23) 年 12 月 23 日)

図表 8 サウスエンド・オン・シーの組織図（2011（平成 23）年 7 月現在）



出典：Southend-on-Sea Borough Council, 2011 Annual Report and Corporate Plan, July 2011, p.5.を抜粋のうえ、一部修正。

内部監査部門は、内部監査責任者を含めて 15 名の内部監査人から構成されている。そのうち 2 名は契約職員であり、IT 監査などの専門性を要する業務を担当している。契約職員および欠員を除く 12 名のうち、25%にあたる 3 名が CPFA の資格を保有しており、課長級以上の職員 6 名はすべて会計・監査の関連資格や前職における監査人としての職務経験など、内部監査人に必要とされる高度な専門性を有していると考えられる。

内部監査責任者は、監査計画を立案する際、事前に各部局に存在するリスクの評価を行い⁽³¹⁾、リスクが高い分野へ監査資源を重点的に配分している⁽³²⁾。このようなリスク・アプローチによって実施される内部統制の評価・財務監査・VFM（最少の経費による最大の効果）監査⁽³³⁾・コンプライアンス監査・IT 監査などは、CIPFA の実務規範にもとづいて実施され、その結果は直接、事務総

(31) 部局ごとにリスク・コントロール・マトリックスという一覧表を作成し、リスクが高い分野を把握している。

(32) わが国地方自治体では、事前に十分なリスク評価を実施せずに監査委員監査が実施され、内部統制という概念も浸透していない現状を説明したところ、エバラード氏からは監査の実効性に疑問が呈せられた。しかし、英国地方自治体において適切なリスクの評価が実施され始めたのはそれほど以前ではない旨の説明があった。

(33) サウスエンド・オン・シーでは、地方自治体監査委員会の VFM 監査で使用される業績指標を参考にしており、各部局の業務ごとに独自の業績指標を設定し、VFM 監査を実施している。なお、地方自治体監査委員会による VFM 監査については、以下を参照されたい。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、55-132 頁。

長および監査委員会へ報告される⁽³⁴⁾。監査委員会は、地方自治体の年次内部監査報告書をレビューする責務を負い、内部監査部門の有効性について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、適切かつ有効な内部監査の継続的運用を確認している。

4. おわりに

本稿では、総務省の検討会議における審議をもとに、わが国地方自治体における監査制度の課題を整理した。また、主に監査主体・監査目的・監査報告の観点から監査委員監査の現状を分析し、内部監査と外部監査の対象・観点が明確に区別されていないという課題を確認した。

わが国地方自治体における内部監査への示唆として、英国地方自治体における内部監査について、法令で規定された制度的フレームワークを中心とした考察を行った。1972年法第151節は、英国地方自治体において内部監査を実施するための法的根拠である。すべての地方自治体には財務管理責任者の配置が義務づけられるが、財務管理責任者は財務管理についてその説明責任を果たすため、会計監査規則にもとづいた内部監査の実施が不可欠となっている。

英国地方自治体における内部監査は、地方自治体の職員である内部監査責任者が率いる内部監査部門が監査主体となり、地方自治体の長のために、内部統制の評価・財務監査・VFM監査などを実施し、地方自治体の長や監査委員会へ監査報告を行っている。内部監査の実施にあたっては、適切な内部監査の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だけでなく、少なくとも毎年1回、内部監査の有効性について監査委員会などの評価を実施しなければならない旨が会計監査規則に規定されている。

会計監査規則で規定され、そのガイダンスによって補足が示されている適切な内部監査慣行は、CIPFAが作成している実務規範によって具体化され、英国地方自治体における内部監査実務者への指針⁽³⁵⁾となっている。また、サウスエ

(34) CIPFAの実務規範では、内部監査責任者は地方自治体の経営幹部へ監査報告をすべき旨が説明されている。CIPFA, *op. cit.* p.7.

(35) 2011(平成23)年10月上旬、筆者は英国において6日間にわたり、4つの英国地方自治体などへインタビューを実施した結果、CIPFAの実務規範とあわせて、IIA(Institute of Internal Auditor:内部監査協会)の内部監査の専門職の実施の国際基準(International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)を指針とする地方自治体が存在した。なお、CIPFAとIIAは、公的部門における内部監査の発展にむけた協働を進めている。
http://www.cipfa.org.uk/press/press_show.cfm?news_id=61377 (平成23(2011)年12月23日)

ンド・オン・シーで実施されている複数の地方自治体による内部監査の共同化⁽³⁶⁾は、英国地方自治体で推進されている内部監査の制度改革事例⁽³⁷⁾の一つであり、わが国地方自治体における監査委員事務局の能力向上への示唆となる⁽³⁸⁾。これらの内部監査・内部統制システムに関する適切な慣行や内部監査の共同化についての考察は、別稿における課題としたい。

(参考文献)

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.

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

Office of the Deputy Prime Minister, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, March 2003.

Southend-on-Sea Borough Council, *2011 Annual Report and Corporate Plan*, July 2011.

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『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。

(36) サウスエンド・オン・シーは隣接するキャッスル・ポイント市 (Castle Point Borough Council) とパートナーシップを形成し、内部監責任者や内部監査人を共有するなど、内部監査の共同化を実施している。なお、地方自治体協会 (Local Government Association) の調査によると、イングランドにおいて、少なくとも約15%にあたる52の地方自治体がパートナーシップにより内部監査を共同化している。http://www.local.gov.uk/better-for-less-po-map (平成23(2011)年12月23日)

(37) 2010(平成22)年度のクリフ・ニコルソン革新優秀賞の受賞者は、ノース・ヨークシャー県 (North Yorkshire County Council) とヨーク市 (City of York Council) である。両自治体は、ベリタウ (Veritau) という会社を設立し、内部監査の共同化を実施している。http://www.veritau.co.uk/ (平成23(2011)年12月23日)

(38) 現在、同法上、わが国地方自治体において監査委員事務局の共同設置を可能とする規定がなく、事務局職員を共同設置することにより対応することとなる。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、15-16頁。

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『現代企業の監査—監査環境と新潮流』中央経済社、1990年5月。

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。

自治体国際化協会『英国の地方自治（概要版）—2011年改訂版—』2011年11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。

総務省地方行財政検討会議第二分科会『（第2回配付資料）地方自治体監査改革の方向性』
2010年4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。

友杉芳正『内部監査の論理』中央経済社、1992年。