

(巻末) 参考資料集

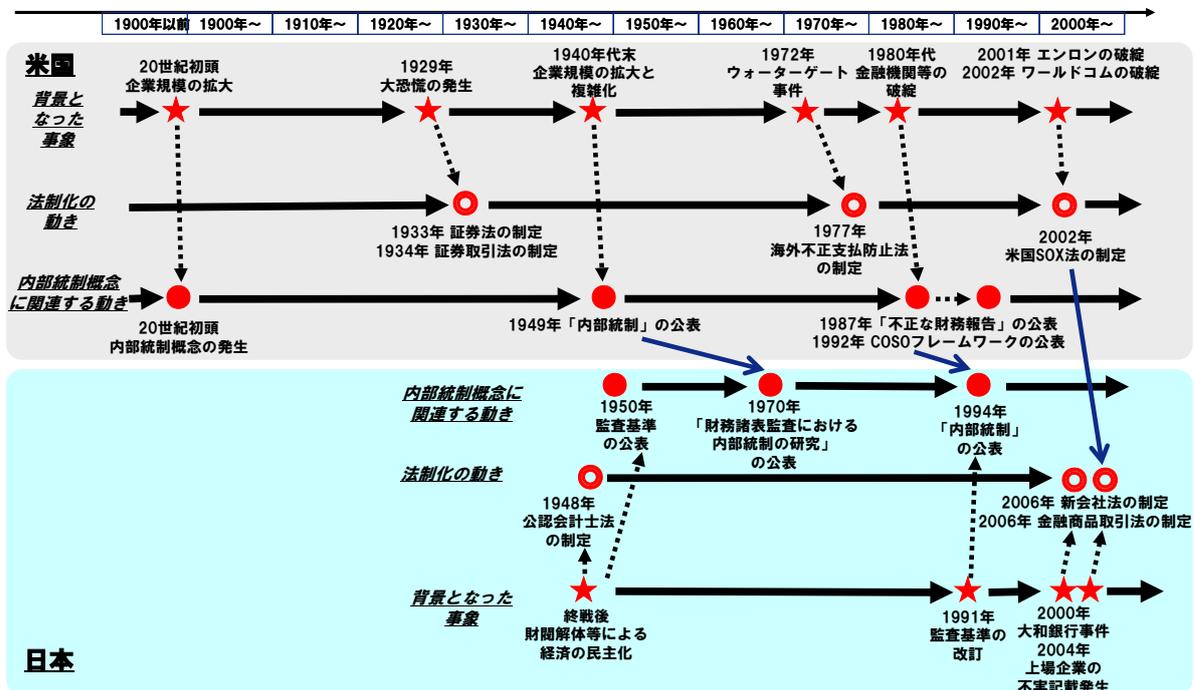
参考資料 1	米国における内部統制の取組	83
参考資料 2	英国における内部統制の取組	85
参考資料 3	英国における内部統制関係資料（事務局作成）	88
参考資料 4	英国の地方公共団体における内部統制について（石原委員報告）	91
参考資料 5	最高会計検査機関国際組織における内部統制の取組	94
参考資料 6	独立行政法人における内部統制の取組	97
参考資料 7	会計検査院の内部統制に係る報告事例	100
参考資料 8	地方分権改革関係資料（総務省）	102
参考資料 9	地方行革関係資料（総務省）	105
参考資料 10	業務棚卸表を活用した業務の生産性向上の取組（静岡県）	107
参考資料 11	横浜型行政評価システムの取組（横浜市）	108
参考資料 12	民間企業における内部統制の目的・対象（事務局作成）	109
参考資料 13	佐賀県庁経営の基本方針（佐賀県）	112
参考資料 14	佐賀県庁における仕事の進め方目次（佐賀県）	114
参考資料 15	全職員向けメールマガジン“Ki ra Ri”（佐賀県）	115
参考資料 16	信頼回復に向けた取組み方針（名古屋市）	116
参考資料 17	名古屋市適正職務サポート制度要綱（名古屋市）	120
参考資料 18	太田市マネジメントシステムの運用（太田市）	124
参考資料 19	事務処理ミス再発防止対応方針の策定（山梨県）	125
参考資料 20	リスク分析に関する研修の実施（静岡市）	126
参考資料 21	新公会計制度研究会における内部統制の整備・運用（浜松市）	127
参考資料 22	ファシリティマネジメントの推進（北海道）	128
参考資料 23	ファシリティマネジメントの推進（青森県）	130
参考資料 24	リスクの把握及び対応の実施（三重県）	132
参考資料 25	リスクマネジメントの研究（福岡県市町村職員研修所政策課題研究報告）	133
参考資料 26	リスクマネジメントの研究(おおさか市町村職員研修研究センター共同研究)	134
参考資料 27	佐賀県庁「見える化」に関する取組について（佐賀県）	136
参考資料 28	大阪市コンプライアンス推進行動計画（大阪市）	144
参考資料 29	15分ルールの設定（佐賀県）	152
参考資料 30	佐賀県コンプライアンス基本方針（抜粋）（佐賀県）	153
参考資料 31	IT 監査について（イーコーポレーションドットジェーピー株式会社） ..	154

参考資料 32	最高情報統括監（CIO）募集要領（抜粋）（佐賀県）	161
参考資料 33	CIO を中心とする情報化推進体制の整備について（名古屋市）	162
参考資料 34	名古屋市情報あんしん条例関係資料（名古屋市）	163
参考資料 35	情報審査委員会の概要とシステム監査実績（名古屋市）	165
参考資料 36	自治体監査の状況（馬場委員報告）	166
参考資料 37	東京都の監査委員監査における内部統制についての取組状況について （伊藤委員報告）	175
参考資料 38	内部統制の観点からの包括外部監査の実施（三重県）	183
参考資料 39	住民基本台帳事務の適切な執行に関する包括外部監査の実施（豊島区） ..	184
参考資料 40	内部統制システムに関する基本的な考え方およびその整備状況 （株式会社日本航空）	186
参考資料 41	組織改正の概要（佐賀県）	190
参考資料 42	本市の内部統制の体制（名古屋市）	192
参考資料 43	名古屋市監察実施規程（名古屋市）	193
参考資料 44	大阪市における内部統制（大阪市）	195
参考資料 45	業務リスク・マネジメントの取組について（名古屋市）	196
参考資料 46	民間企業における内部統制の整備・運用の課題（アビームコンサルティング 株式会社）	207

<参考資料1>

米国における内部統制の取組

<米国及び日本における内部統制の動向>¹



【20世紀初頭】（内部統制概念の登場）

20世紀初頭の米国では、米西戦争の勝利によって、経済及び企業規模の拡大が生じた。それまでの財務諸表監査は監査対象全件を調べる「精査」を実施していたが、これにより、精査を行うことが事実上不可能となってきた。このため、各企業内の業務の中にある不正や誤りを相互にチェックする機能（内部牽制システム）を前提に、サンプルを抜き取って検証する「試査」が実施されるようになった。この内部牽制システムが内部統制概念の始まりである²。

【1930～40年代】（財務諸表監査制度化、内部統制概念の拡大）

1929年の世界恐慌を受けて、1933年に証券法、1934年に証券取引法が成立したことにより、上場企業に財務諸表監査が義務付けられた。この時期の監査人は、財務諸表が会計原則に準拠しているか否かが検証の中心となっていた³。

しかし、企業の大規模化・複雑化に伴い、財務諸表の信頼性を監査するためにも、前提となる経営管理的な側面を無視できない状況となってきた。このため、1949年に米国公認会計士協会は特別報告書『内部統制』を公表し、内部統制の定義を「資産の保全」、「会計記録の正確性と信頼性」、「経営能率の増進」及び「経営方針の遵

¹ アビームコンサルティング株式会社『内部統制の現在・過去・未来 J-SOX 対応状況調査』（平成 20 年，p2）。

² 柿崎環著『内部統制の法的研究』（日本評論社，2005 年，p10～11）。

³ 町田祥弘著『内部統制の知識<第2版>』（日本経済新聞出版社，2008 年，p43）。

守」とし、経営管理の観点を加えている⁴。

【1970年代】（内部統制の法制化）

1970年代に発生したウォーターゲート事件やロッキード事件等の米国企業による海外での不正支払を受け、1977年に海外不正支払防止法が制定され、証券取引法の適用を受ける会社に対して、財務諸表の作成を合理的に保障しうる内部統制の設定・維持が求められた。それまで、経営者による自主的な取組の問題に過ぎなかった内部統制の整備・運用を法的に義務付けた点が特徴的である⁵。

【1980年代～1990年代】（COSO フレームワークの登場）

1980年代に発生した不正な財務報告が社会問題化したことに対処するため、米国公認会計士協会は、米国会計学会や内部監査人協会等に働きかけ、トレッドウェイ委員会を組織した。同委員会は、1987年に『不正な財務報告』と題する最終報告書を公表して役割を終えるが、この中で内部統制に関する詳細な検討や実務に利用できるガイドラインの必要性を述べている⁶。

これを受け、同委員会は、1992年と1994年に内部統制のフレームワークに関する報告書を公表したが、この中では内部統制の目的として「業務の有効性及び効率性」、「財務報告の信頼性」、「関連法令遵守」の3つを、構成要素としては「統制環境」、「リスクの評価」、「統制活動」、「情報と伝達」及び「モニタリング」の5つを挙げている。COSOフレームワークは、監査人だけでなく、経営者やその他の企業関係者といった多様な観点を取り入れたものとなっている⁷。

【2000年以降】（SOX法の成立）

エンロンやワールドコム経営破綻を契機に、2002年にSOX法が成立した。この法律により、経営者による内部統制の有効性の評価結果の報告と、その報告書に対する監査人の証明を義務付けた。

同法による内部統制報告制度の導入によって、公開企業の最高経営層における内部統制への関心が高まる一方で、同制度における内部統制の評価・監査に多大なコスト負担が生じているといわれており、改善策や新たなガイダンスが公表されたり、一部企業に対する内部統制報告制度の適用延期措置が講じられたり、緩和策が検討されるなど、様々な側面で制度の見直しが図られている⁸。

⁴ 柿崎 前掲書, p12。

⁵ 柿崎 前掲書, p30～31。森実著『内部統制の基本問題』（白桃書房, 2000年, p128）。

⁶ 町田 前掲書, p51～52。

⁷ 森 前掲書, p133。

⁸ 柿崎 前掲書, p370～371。町田 前掲書, p75。

＜参考資料 2＞

英国における内部統制の取組

英国の地方公共団体における内部統制の取組については、CIPFA（勅許公共財務会計協会）と LASAAC（スコットランド地方公会計諮問委員会）が毎年改訂し発行している『英国における地方公会計の実務規範』¹に、その具体的な規定と様式が定められている。この実務規範は、英国の会計基準審議会（Accounting Standards Board : ASB）がその策定を許可する勧告実務書（A Statement of Recommended Practice : SORP）の一つで、地方公会計という特殊領域の会計とその関連部分に関する実務上のルールを定めている²。

この 2008 年度版の SORP には、イングランド等の英国の地方公共団体が準拠しなければならない財務諸表の作成に関する内部統制責任や、内部財務統制に関する財務担当責任者（Chief Financial Officer : CFO）の責任が説明されている。例えば、財務諸表の作成に関する内部統制に関して、「地方公共団体は財務報告書（Statement of Accounts）の中で、地方公共団体とその財務担当責任者の財務諸表の作成に関する責任の声明を含めることが求められている」（7.1 節）と記述されているのである。

また、SORP の第 8 節では、7.1 節の規定を受ける形で、内部統制もしくは内部財務統制の検閲報告書（Statements on reporting reviews of internal controls and internal financial controls）についての取り決めが説明されている。例えば、イングランドの地方公共団体では、2003 年会計監査規則（Accounts and Audit Regulations 2003）の規則 4[2]において、内部統制システムの有効性を、少なくとも年に 1 回は検閲し、財務諸表とともに検閲に関する報告書を公表しなければならないと定めている。

① 地方公共団体と財務担当責任者の財務諸表作成責任（SORP,op.cit.,p.181）

2008 年度版 SORP の付録 C では、地方公共団体が財務諸表の作成に際して有する責任について、次の 3 点を説明している。

- 地方公共団体は、財務問題が適切に管理されるような調整を行い、財務問題に責任を有する上級職員（Officer）を設置しなければならない。地方公共団体において、この上級職員のことを、財務担当責任者と呼ぶ。

¹ Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom。以下「実務規範」という。

² 英国の地方公会計基準の設定については、石原俊彦著『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）の第3章を参照。

- 地方公共団体は、行政経営資源が経済的に、効率的に、効果的に利用されるように管理を行い、資産の保全を図らねばならない。
- 地方公共団体は、財務諸表を認定 (approve) しなければならない。

また、2008年度版 SORP の付録 C (同じ箇所) では、財務担当責任者 (CFO) は、「実務規範」に説明されている適切な慣行に準拠して財務諸表を作成する責任を有することが指摘されており、財務担当責任者は、財務諸表の作成に際して、次の事項に努めなければならないとしている。

- 適切な会計方針を選択し、継続的に適用すること。
- 合理的で慎重な判断と見積りを行うこと。
- 地方公共団体を対象とした SORP に準拠すること。

その上で、財務担当責任者はさらに、次の2点を求められている。

- 適切な会計記録を維持し、その内容を最新のものとする。
- 不正や違法行為を予防し発見する合理的なステップを踏むこと。

その上で、英国の地方公共団体では、財務担当責任者は、財務諸表に日付の記入と署名を行うことで、会計年度の財政状況と歳入歳出の状況が適切な慣行に基づいて「真実かつ公正な概観」(True and Fair View) を表示していることを表明しなければならない、とされている。

② 内部統制・内部財務統制の検閲報告書 (SORP, op.cit., pp.145-146.)

2008年度版 SORP では、地方公共団体における内部統制もしくは内部財務統制のあり方に関する適切な慣行として、CIPFA が発行している『地方公共団体における良きガバナンスの実現 (Delivering Good Governance in Local Government)』を紹介している。このガバナンスを通じて、財務担当責任者や地方公共団体は、それぞれの財務諸表作成責任を円滑に果たすことになる。ガバナンスの内容については、『年次ガバナンス報告書 (Annual Governance Statement)』の作成と公表が求められている。この報告書では、下記の5つの項目についての地方公共団体からの声明が求められており、議会や議会から権限委譲を受けた委員会の承認と、事務総長及び議会のリーダーの書名が求められている。

- 内部統制システムを含む健全なガバナンスのシステムが存在することを保証する責任が地方公共団体にあること。
- 地方公共団体のガバナンスを構成するシステムとプロセスの保証水準。
- ガバナンスのフレームワークに関する主要な要素の簡潔な記述。
- ガバナンスの有効性を維持し、検閲する際に適用されているプロセスについての簡潔な記述。
- 重要なガバナンス上の諸課題に対して採択される、あるいは、提案されている行動についての概要。

以上、英国の地方公共団体（ここではイングランドを例にとった）では、財務担当責任者の設置が財務項目に関する内部統制の起点として位置づけられている点に注意する必要がある。財務担当責任者には、財務諸表の作成全般について責任を持つと同様に、予算をはじめとする行政経営資源の VFM について適切な行為（行動）をとることも求められている。

英国の地方公共団体では、このように VFM を意識しながら適正な財務諸表を作成することが求められており、そのために、地方公共団体では内部統制や内部財務統制の適切な整備と運用を行い、その結果を、年次ガバナンス報告書に説明し、事務総長や議会のリーダー（多くが議院内閣制を採用する英国の地方議会では、このリーダーが、我が国の市長に相当する役職者である）が署名を行い、財務諸表とともに住民等に公表することが求められている³。

³ 英国の地方公共団体の事例については、〈巻末 参考事例 45 及び 46〉を参照。

英国(イングランド)の地方自治制度

	ロンドン<一層制> (34団体)	大都市圏<一層制> (36団体)	<二層制>非大都市圏<一層制> (318団体)			
地域政府	Greater London Authority (グレーターロンドンオーソリティ) (1)				【GLAの権能】 ○公共交通 ○地域計画 ○経済開発及び都市開発 ○環境保全及び保健衛生 ○警察、消防及び緊急計画 等	
県機能	London borough (ロンドン区) (32)	City of London Corporation (シティ) (1)	Metropolitan council (メトロポリタン・カウンスル) (36)	County (県) (34)		【県機能自治体の権能】 ○教育 ○建物規制 ○社会福祉 ○図書館 ○計画及び開発 ○消防、緊急時計画 ○道路 ○住宅 ○ゴミ処理 ○徴税 等
市町村機能				District (ディストリクト) (238)	Unitary authority (単一自治体) (46)	
より小さい自治体		Parish (パリッシュ) (ごく少数)		Parish (パリッシュ) (約10,000)	【パリッシュの権限】 ○限定的な行政サービスの提供 (遊歩道整備、街路照明維持管理) ○カウンティやディストリクトから特定の事項について協議や通知を受ける権利 ○ディストリクトや国の機関などに対して地域の代表となること 等	

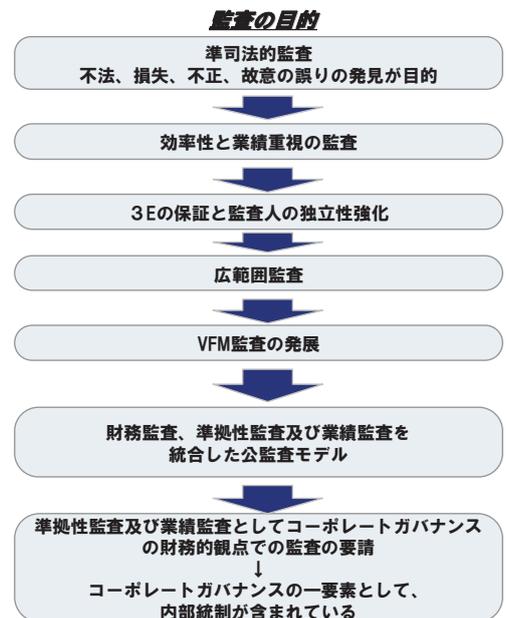
総務省自治行政局国際室資料より

1

英国の地方自治体監査制度の変遷

- 英国の地方自治体における監査制度は、「準司法的監査」を目的に監査制度をスタートしています。
- 1970年代以降、「効率性や経済性等の観点」が監査目的に導入され、近年では、「財務監査から業績監査、内部統制までを含めた公監査モデル」が構築されています。

年代	出来事
1844年	地区監査人の最初の任命
1976年	レイフィールド委員会が有効な財務管理及びVFMを地方自治体に要請
1982年	独立的機関としての監査委員会の設置
1983年	政府監査基準に相当する監査実施コードの設定
1992年	1991年のジョンメイジャー市民憲章により1992年法に業績指標の公表を規定
2000年	監査実施コードの改訂 ベストバリュース業績プラン (BVP) 監査の実施
2002年	包括業績評価 (CPA) 監査の実施
2003年	ブレア政権の「政府の近代化白書」に基づく継続的、長期的改善プログラムに対応して、BVPの監査の導入ドラフトが示され、監査実施コードを改訂

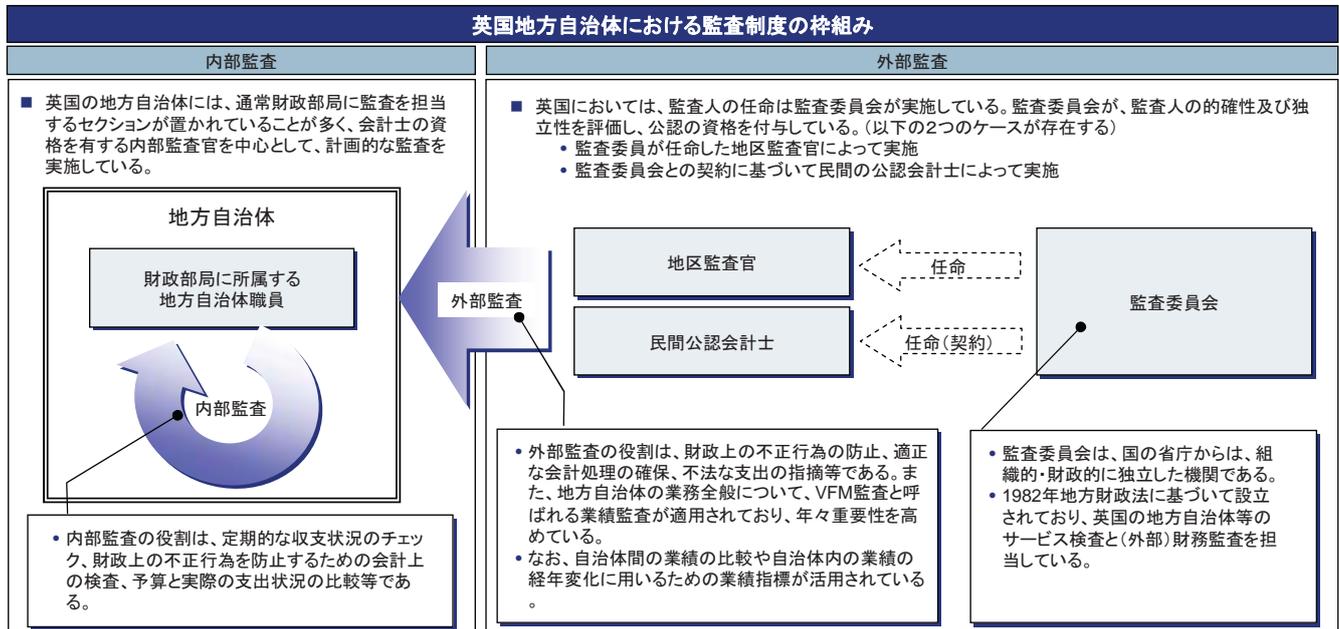


参考資料:『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』鈴木豊 著 中央経済社

2

英国の地方自治体監査制度の枠組み

- 英国地方自治体における監査制度は、外部監査と内部監査に分類されており、外部監査に重点が置かれています。
- 日本の監査制度と比較した場合、監査委員会・監査人等の独立性が担保されていることが大きな違いとなります。また、英国においては、他の地方自治体との比較を可能にするため、客観化された統一的指標や分析手法が整備されています。



参考資料:『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』鈴木豊 著 中央経済社、『英国地方自治体改革の展望と中央集権手法(10)』内貴滋

3

英国の地方自治体における財務報告書(内部統制報告書) — パーミンガム市の事例

- 英国の地方自治体においては、財務報告書の中に、内部統制報告書が含まれています。以下は、パーミンガム市の財務報告書の目次例です。(次頁以降に、当該内部統制報告書の記載事項、ポイント等を提示します。)

■ Birmingham City Council – Statement of Accounts 2005/2006

Contents

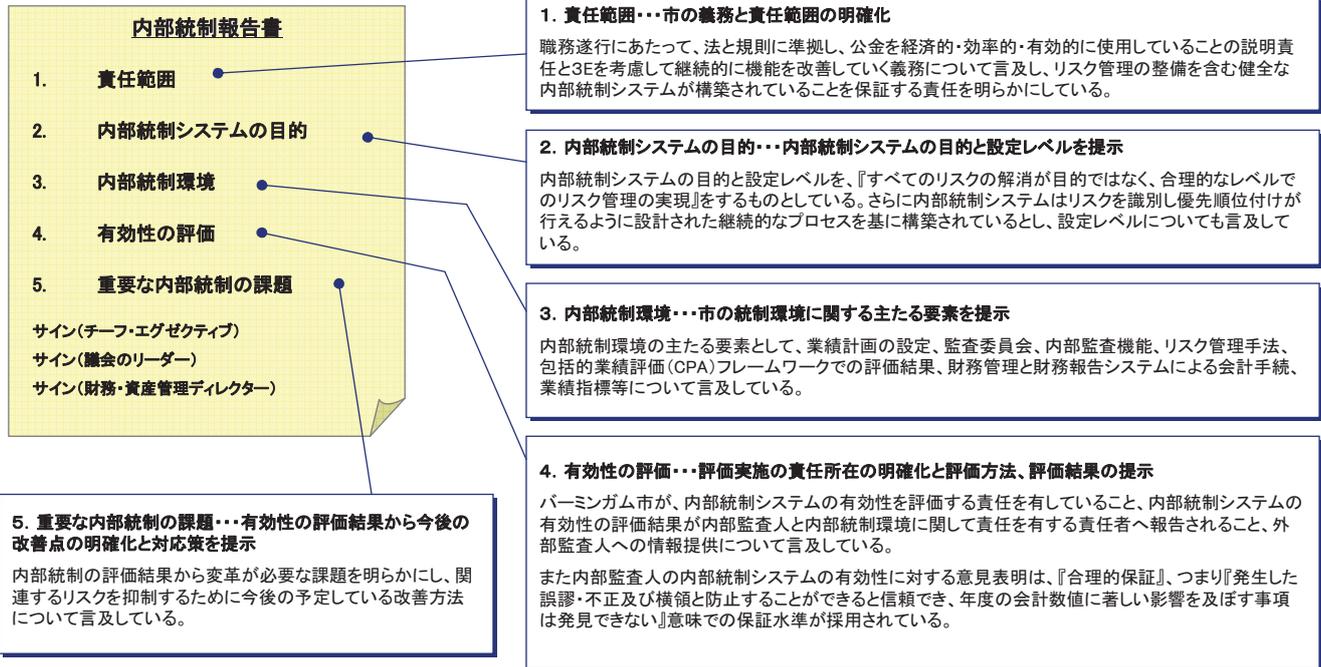
- | | |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Foreword 2. Statement of Responsibilities <li style="background-color: #f8d7da;">3. Statement of Internal Control 4. Statement of Accounting Policies 5. Consolidated Revenue Account 6. Notes of the Consolidated Revenue Account 7. Housing Revenue Account (HRA) 8. Notes to the Housing Revenue Account 9. Collection Fund | <ol style="list-style-type: none"> 10. Notes to the Collection Fund 11. Consolidated Balance Sheet 12. Notes to the Consolidated Balance Sheet 13. Statement of Total Movement in Reserves 14. Cash Flow Statement and Notes 15. Group Financial Statements 16. Glossary 17. Auditors' Report |
|---|---|

出展:『Annual Accounts 2005/2006 Birmingham Council』

4

英国の地方自治体における内部統制報告書 — バーミンガム市の事例

- バーミンガム市の財務報告書に含まれる内部統制報告書には、『責任範囲』『内部統制システムの目的』『内部統制環境』『有効性の評価』『重要な内部統制の課題』と責任者のサインが記載されています。



参考資料:『Annual Accounts 2005/2006 Birmingham Council』

イギリス自治体における内部統制について

ソリフールの事例 に関連して

- バーミンガム市の近郊 Solihull Metropolitan Borough Council
 - 一層制の自治体 Borough は英国王室からいただく称号
- 組織図 Director Head (部長) Manager (課長)
 - 経営資源局長のもとに コーポレート・ガバナンス (CG) がある
- CGは、正しいことが、正しい人のために、正しい方向性で、行われることを確保にすること
- 自治体監査委員会の Comprehensive Performance Assessment (CPA)
 - 評価項目の一つに IC (内部統制) がある
 - CPAでは、CGのことを ICという用語で取り扱っている
- 内部統制：内部統制環境 (environment) は、重要な事業上のリスクをいかに適切にマネジメントしていますか？

○ CPAにおけるICの評価でレベル4を獲得するためには

- 事業上のリスクをどう管理しているか
- 内部統制システム
 - ◇ 完全なアジャランス・フレームワーク
 - SMBC Assurance Framework for the SIC
 - ◇ アニュアルレポートの発行
 - ◇ 独立した保証を提供する有効な監査委員会
 - ◇ 有効なパートナーシップのアレンジ
- 業務の遂行
- UOR 2006
 - ICは3
 - MRIは2005年から54

マンチェスター市の事例 に関連して

- マンチェスター市 2007年3月期 リーダーとCE (事務総長)のサイン
- 責任の範囲
 - 業務が法令や規則に準拠していること
 - 公金 (public money) が経済的、効率的、有効に利用されること

- 内部統制システムの目的
 - リスク・マネジメント
 - VFM
- 内部統制環境
 - 目標がどのように設定されモニタリングされているか
 - どのように意思決定が行われて記録されているか
 - 法律・規則・ルール。手続きがどのように遵守されているか
 - リスクがどのようにマネジメントされているか
 - VFMがどのように実践されているか
 - 財務がどのようにマネジメントされているか
 - 業績がどのようにマネジメントされているか
 - 内部統制の有効性の評価 (Review of Effectiveness)
- 内部統制に関する重要な問題点
 - 学校におけるガバナンス
 - 調達業務

ロッチタール市の事例 に関連して

- ロッチタール市 2006年3月期
- 導入と責任の範囲
- 内部統制システムの目的
- 内部統制環境
 - RMB Cの目的設定とモニタリング
 - 政策と意思決定の推進
 - コーポレート・ガバナンスの規程
 - 財務管理とその報告
 - 業績のモニタリングとマネジメント、ベストバリュウの義務
 - アンチ不正・腐敗戦略
 - スタッフの人材開発
 - 外部からのレビュー
 - 内部統制フレームワークに対する信頼の源泉
- 内部統制の有効性の評価
- 重要な内部統制上の問題
 - 戦略計画のレビュー
 - パートナーシップのリスク
 - 予算統制
 - VFM

- 内部統制報告書（2005年度）を踏まえたアクション・プラン上の進展

CIPFA 刊行雑誌掲載論文 に関連して

- CIPFAが刊行している雑誌の論文
- 今日、内部統制にはRMの側面が含まれる。
- 地方公共団体は、内部統制を含む強固なRMシステムを構築しなければならぬ。
- 本研究の目的は、RM、内部統制のメカニズム、内部統制の運用について求めらるる客観的な評価をどう達成しているか、という問題に答えることである。

英国の中央政府における内部統制 に関連して

- 英国民間部門のコーポレート・ガバナンス
 - キャドバリー（1992年）、グリーンペリー（1995年）、ハンベル（1998年）の各報告書
- 政府 内部統制のフレームワーク
 - 政府の大きな政策の範疇で議論
 - ◇ 不正やミスの予防
 - ◇ 質が高く費用の少ないサービスの提供
 - 議会によるコントロール
 - 財務だけではなく組織が直面するリスク全般
 - 民間の準拠したフレームワーク
 - あり方がガイダンス等により標準化されている
 - 外部統制の概念

バーミンガム市の事例 に関連して

- 内部統制の範囲
 - 政策の実践
 - 価値が実現されている
 - 法令や規則の遵守
 - 必要な手続きの実施
 - 財務諸表や他の公表情報の正確性と信頼性
 - 人、財務、その他の資源が効率的・効果的にマネジメントされている
 - 社会的な関心への適合
- 内部統制の要素（Key Controls）
 - 政策、目標、計画

- ガイダンス集
- 組織構造
- 予算システム
- 人員配置
- 監督の仕組み
- 業績の評価とモニタリング
- 資産の保全
- 権限委譲（分権化）
- 承認と是認
- 会計
- 情報システム
- **リスク・マネジメント**
- 保証報告書のフレームワーク
 - 局長（directorate）のそれとマネジャーのそれ（business unit）
 - 役所全体の保証報告書
 - ◇ 各部署の保証報告書
 - ◇ バーミンガム市幹部による保証報告書
 - ◇ 外部監査からの保証
 - ◇ 外部検査からの保証

考察結果からの示唆—地方公共団体の内部統制を意識して—

- ① 内部統制を整備・運用する目的
 - (ア) コンプライアンス 不正の予防・発見・修正
 - (イ) VFM
- ② コーポレート・ガバナンスとの関係
 - (ア) CG=IC
 - (イ) CG=IC+E C
- ③ 内部統制の構成要素
 - (ア) 環境ですべてを包含
 - (イ) COSO
 - (ウ) 日本版SOX
- ④ 財務報告メイトではなく、リスク・マネジメントを対象とするIC
 - (ア) コンプライアンスとリスク
 - (イ) VFMとリスク
 - ① 兵庫県篠山市の財政問題 投資的経費の集中投下と公債費の発生
 - ② 政府の政策は変わるもの

- ③ 税収は計画通りは確保できないもの
- ④ 交付税は予想が外れるもの
 - (ア) 内部統制の具体的な構成要素
 - (イ) 政策、目標、計画
 - (ウ) ガイダンス集
 - (ウ) 組織構造
 - (エ) 予算システム
 - (オ) 人員配置
 - (カ) 監督の仕組み
 - (キ) 業績の評価とモニタリング
 - (ク) 資産の保全
 - (ケ) 権限委譲（分権化）
 - (コ) 承認と是認
 - (サ) 会計
 - (シ) 情報システム
 - (ス) リスク・マネジメント
- ⑤ 内部統制の構築（整備）をどのような視点で行うか
 - (ア) 手法 チェックリスト方式（小規模自治体向け）
 - (イ) 担い手 内
- ⑦ 内部統制の運用状況の調査をどのように行うか
 - (ア) 手法
 - (イ) 担い手
- ⑧ 内部統制報告書の作成
 - (ア) 要否
 - (イ) 首長のサイン
 - (ウ) 内容
 - (エ) 根拠→「主要施策の成果に関する報告」（様式任意&決算帳憑）
- ⑨ 予算など管理会計的要素をどう組み込むか
- ⑩ 市民→公共を担うパートナー
 - (ア) 内部統制の構成要素になるのか

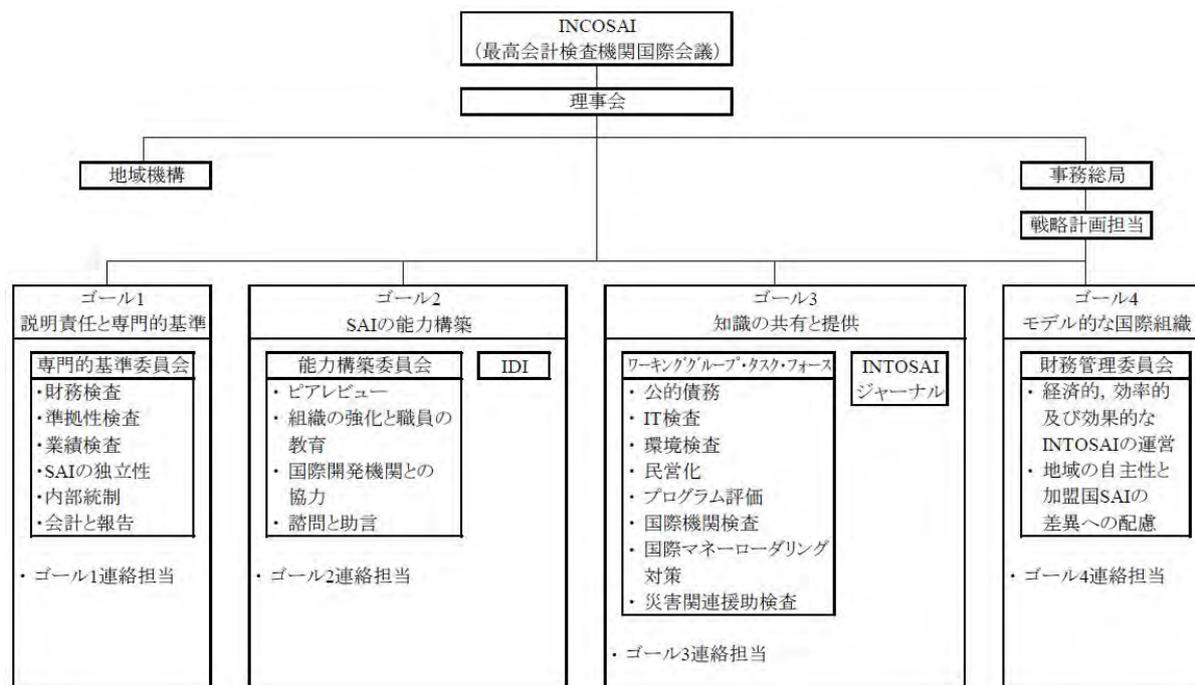
< 参考資料 5 >

最高会計検査機関国際組織における内部統制の取組

最高会計検査機関国際組織¹は、政府会計検査の分野における最高会計検査機関²相互間の意見及び経験の交換を促進することを目的として、1953年に設立された国際組織で、2006年末現在で185カ国及び欧州連合（EU）のSAIが加盟している。正規メンバーとしてINTOSAI及びその組織又は活動に参加できるのは、国際連合又はその専門機関の全ての加盟国のSAI及び国際的な法の下で設立され、法的な地位と相応の経済的、技術的、組織的又は財務的な統合を付与された超国家的組織におけるSAIとされている³。

ここでSAIとは、その名称、構成及び組織にかかわらず、法律又はその他の国若しくは超国家的組織における公式な措置に基づき、当該国又は超国家的組織における政府会計検査を司法的権限の有無にかかわらず独立して行う最上位の公的機関とされており、通常、各国の会計検査院がこれに該当する。我が国では、会計検査院がINTOSAI及び最高検査機関アジア地域機構⁴に加盟している⁵。

< INTOSAI の組織図 >⁶



¹ International Organization of Supreme Audit Institutions ; INTOSAI。以下「INTOSAI」という。

² Supreme Audit Institutions ; SAI。以下「SAI」という。

³ 東信男（会計検査院事務総長官房調査課長）「INTOSAIにおける政府会計検査基準の体系化－国際的なコンバージェンスの流れの中で－」『会計検査研究』第36号、2007年、p172。

⁴ Asian Organization of Supreme Audit Institutions ; ASOSAI。

⁵ 東 前掲論文、p173。

⁶ 東 前掲論文、p173の図。

① 組織と活動

INTOSAI では、規約に基づき、最高会計検査機関国際会議⁷、理事会（18名）、事務総局、7つの地域機構及び財務管理委員会が設置されている。

INTOSAI は、各国政府の財政管理の改善を図っていくために、戦略計画において、専門的基準、能力構築、知識共有、モデル的国際機関の4つのゴールを策定している。また、各ゴールの下、会計基準、会計検査基準、内部統制基準、公的債務、IT 検査（コンピューター検査）、環境検査、民営化の検査、国際機関の会計検査といった専門分野について、委員会、小委員会、ワーキング・グループ、タスク・フォースを設けて研究を行い、各種の基準やガイドラインを作成している。このうち、ゴール1の専門的基準委員会において、『公的機関の内部統制基準ガイドライン』⁸をはじめとする内部統制に関する専門的文書⁹が報告されている¹⁰。

② 公的機関の内部統制基準ガイドライン

『公的機関の内部統制基準ガイドライン』は、1990年代以降、公共機関でも倫理的な行動が強調されるようになってきたことを背景として承認され、その後、COSO のフレームワークと連携するように、2001年に改訂されているが、詳細な方針や導入に当たっての手順を示したのではなく、フレームワークを示している。

『公的機関の内部統制基準ガイドライン』において、内部統制とは、以下のよう
に定義されている。

内部統制は、組織マネジメント層と職員により有効化され、組織の使命において次の一般的な目的の達成に関して合理的な保証を提供することを意図し、リスクに対して設計された統合的なプロセスである。

- 業務の規則的（秩序的）、倫理的、経済的、効率的かつ有効な実行
- 説明責任義務の履行
- 関連法規の遵守
- 損失、流用及び損害に備えての資源の保全

⁷ International Congress of Supreme Audit Institutions ; INCOSAI.

⁸ Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector,1992年10月承認,2004年10月最終改訂。

⁹ 内部統制基準委員会の開発実績としては、このほか『内部統制の有効性に関する報告書ガイダンスー内部統制の運用と評価に関するSAIの経験ー』（"Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls",1997年11月承認）や『内部統制ー政府の説明責任のための基礎の提供ー』（"Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government",2001年10月承認）が挙げられる。

¹⁰ 東 前掲論文, p173~175。

COSO のフレームワークと比べ、INTOSAI のガイドラインは、目的のカテゴリーにおいて、公共機関独自の観点による相違がある。

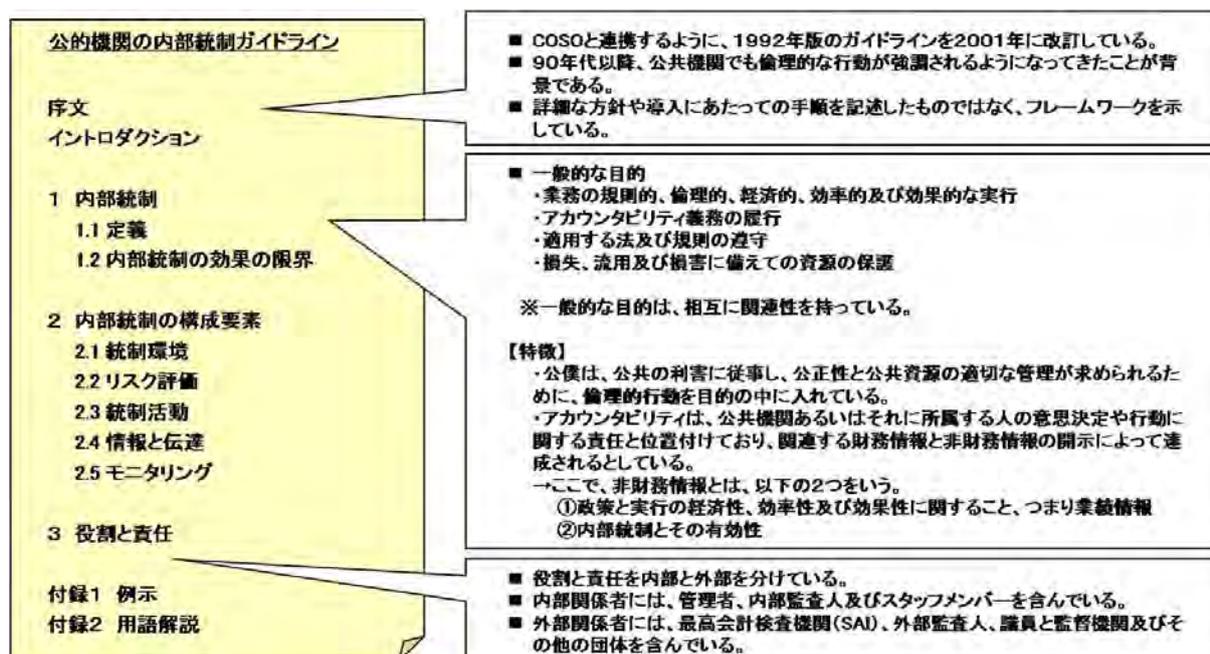
まず、COSO のフレームワークにおいて、「業務の有効性及び効率性」として目的に、倫理的な行動を追加している。これは、公僕が公共の利害に従事し、公共性と公共資源の適切な管理が求められるためである。

次に、COSO のフレームワークでは、「財務報告の信頼性」の目的は、「説明責任義務の履行」となっている。説明責任こそ、公共機関あるいはそれに所属する人の意思決定や行動に関する責任と位置づけており、関連する財務情報のみならず、非財務情報も開示することによって達成されるとしている。この非財務情報としては、「政策実行の経済性、効率性及び有効性に関すること、すなわち業績情報」、「内部統制とその有効性」の2つが含まれる。

最後に、「損失、流用及び損害に備えての資源の保全」が追加されている。これは、公共機関が法令により国民から徴収した税金によって運営されることから、業務の有効性と効率性の下位目的である資源の保全を目的として特出している。

内部統制の構成要素としては、COSO のフレームワークと同様に、「統制環境」、「リスクの評価」、「統制活動」、「情報と伝達」及び「モニタリング」となっている。また、役割と責任については、内部関係者と外部関係者を分けており、内部関係者には、マネージャー層、内部監査人及び職員を含んでおり、外部関係者には、SAI、外部監査人、議員、監督機関及びその他の団体が含まれている。

<INTOSAI 公的機関の内部統制ガイドラインについて>¹¹



¹¹ 事務局において作成。

<参考資料6>

独立行政法人における内部統制の取組

独立行政法人制度とは、各府省の行政活動から政策の実施部門のうち一定の業務を分離し、これを担当する機関に独立の法人格を与えて、業務の質の向上や活性化、効率性の向上、自律的な運営、透明性の向上を図ることを目的とする制度である。

その運営の基本は、中央省庁等改革基本法¹に掲げられているが、主として次のようなものである。

- 3年以上5年以下の中期目標を設定し、それに基づいた中期計画及び年度計画を策定
- 原則として企業会計原則を採用
- 国は、運営費の交付その他の所要の財源措置を実施
- 府省に置かれる評価委員会の業務実績評価に基づき、所要の改善措置を実施
- 業務の概要、財務内容、計画、業務の実績及び業務実績評価等の公表

ここでは、独立行政法人の運営の基本その他の制度の基本となる共通の事項を定める独立行政法人通則法²をもとに、独立行政法人の会計、監査及びそれらの適正性を確保するために求められる内部統制の考え方を紹介していきたい。

① 独立行政法人の会計

独立行政法人の会計については、通則法第37条に基づき、原則として企業会計原則によるものとし、同法第38条第1項において、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書を作成の上、主務大臣の承認を受けなければならないこととされている。その一方で、独立行政法人の多くは、国から運営費の交付等の財源措置に頼らざるを得ないため、制度的・組織的には国から独立しているものの、運営資金の使途に関して国の法的関与を全く受けないわけではない。

このように、企業会計原則による一方で、国から財源措置された分については、企業会計原則のほか、会計法等³が適用されることになる⁴。

なお、独立行政法人会計基準⁵により、より厳密な形での企業会計の適用が求め

¹ 中央省庁等改革基本法（平成10年法律第103号）第38条及び第39条関係。

² 独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。以下「通則法」という。）。

³ 財政法（昭和22年法律第34号）及び会計法（昭和22年法律第35号）。

⁴ 新日本監査法人編『よくわかる独立行政法人会計基準』（白桃書房、2006年、p2～3）。

⁵ 独立行政法人会計基準研究会『独立行政法人会計基準』及び『独立行政法人会計基準注解』（平成12年2

られており、さらに、独立行政法人評価委員会⁶から業務の実績に関する評価を受けるため、より直接的、かつ、わかりやすいディスクロージャーが求められている。

② 独立行政法人の監査

独立行政法人の監査については、通則法第 39 条において、「財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書について、監事の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない」と定めており、原則として会計監査人による監査を受けることを義務付けている。

独立行政法人に対する会計監査人の監査は、独立行政法人が作成した財務諸表等の信頼性を担保すること、すなわち、通則法及び会計基準等に基づき作成された財務諸表等が、独立行政法人の財政状態、運用状況等財務運営に関する真実の情報を正しく表示していることを担保することが目的とされている。

③ 独立行政法人における内部統制の考え方

会計基準等とともに会計監査人による監査の基準に関する議論の成果として平成 13 年に取りまとめられた「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」⁷では、監査の前提条件として、内部統制の節を設けた上で、「独立行政法人は、適正な財務諸表等を作成し、法規の遵守を図り、法人の資産を保全し、法人の事業活動を効率的に遂行するため、内部統制を確立し、維持し、かつ、内部統制が有効であるかどうかについて継続的に監視しなければならない」と記述されており、COSOフレームワークにおける内部統制の 4 つの目的を意識したものと考えられる。

また、独立行政法人における内部統制は、「独立行政法人の長が業務管理全般を対象として構築するもの」であり、「内部統制の確立、維持自体は、独立行政法人の長の責任において行うべきものである」としている。

一方で、監査上対象とされる内部統制については、「適正な財務諸表の作成に関連する部分及び財務諸表等に重要な影響を与える法令に準拠していることを確保する部分」に限定され、会計監査人は、「監査の効率化や監査リスクの判断に内部統制を活用するだけであって、内部統制の確立、維持は会計監査人の責務ではない」としている。しかし、「内部統制の有効性が監査の方法や結果に重要な影響を

月。以下「会計基準等」という。)

⁶ 通則法第 12 条第 1 項に基づき、独立行政法人の主務省に置かれる。以下「各府省評価委員会」という。

⁷ 独立行政法人会計基準研究会『独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書』（平成 13 年 3 月 7 日公表、同研究会及び財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会の共同ワーキング・チームにより平成 15 年 7 月 4 日改訂）。

及ぼすことから、会計監査人は独立行政法人の内部統制に重大なる関心を持つことが必要であるとともに、内部統制組織に改善すべき点がある場合には、適時かつ積極的に改善に向けての指摘を行うことが望ましい」とされている。

④ 最近の動き

「経済財政改革の基本方針 2007」等⁸を受けて、平成 19 年 12 月 24 日に閣議決定された「独立行政法人整理合理化計画」では、独立行政法人の自律化に関する措置として、「各独立行政法人は、民間企業における内部統制報告制度の導入を踏まえ、独立行政法人における役職員の職務執行の在り方をはじめとする内部統制について、会計監査人等の指導を得つつ、向上を図るものとし、講じた措置について積極的に公表する」こと、「独立行政法人における監事の在り方を含めた内部統制の在り方について、第三者の専門的知見も活用し、検討を行う」ことを求めている。

総務省の政策評価・独立行政法人評価委員会による横断的評価⁹においても、各府省評価委員会に対する内部統制関係の共通意見として、「コンプライアンス体制の整備についての評価はおおむね行われているが、今後は内部統制のために構築した体制・仕組みの運用状況についての評価を行うことが望ましい」としている。

通則法関係では、平成 20 年 4 月に国会に提出された同法改正法案¹⁰では、現在主務省令に委ねられている業務方法書の記載事項を見直し、「役員（監事を除く。）の職務の執行がこの法律、個別法又は他の法令に適合することを確保するための体制その他独立行政法人の業務の適正を確保するための体制」（いわゆる内部統制システム）の構築を義務付けており、今後、独立行政法人における内部統制の整備状況について、より厳格に評価される方向性が想定されている。

⁸ 行政減量・効率化有識者会議『独立行政法人整理合理化計画の策定に係る基本方針』（平成 19 年 8 月 10 日閣議決定）、同『独立行政法人整理合理化計画の策定に係る指摘事項』（平成 19 年 11 月 27 日取りまとめ）。

⁹ 政策評価・独立行政法人評価委員会『独立行政法人の業務実績に関する二次評価結果』（平成 20 年 11 月 26 日公表）。同委員会が、各府省の独立行政法人評価委員会等から提出された独立行政法人 102 法人並びに日本司法支援センター、国立大学法人 87 法人及び大学共同利用機関法人 4 法人等独立行政法人に準じて評価を行うこととされている法人の平成 19 年度業務実績評価の結果について、府省横断的な視点から二次評価を実施した結果を意見として通知するもの。

¹⁰ 独立行政法人通則法の一部を改正する法律案（平成 20 年 4 月 25 日国会提出）第 28 条第 2 項第 2 号関係。平成 21 年 3 月現在継続審議中。詳細は、行政改革推進本部事務局ホームページを参照のこと。
<http://www.gyokaku.go.jp/news/h20/080425tuusokuhoukaisei/gaiyouponchi.pdf>

一国立大学法人東北大学一

東北大学病院が発注した工事契約に係る内部統制等について(国立大学法人東北大学学長あて)

内部統制等が機能していないと認められる契約額(支出) 2310万円

1 東北大学病院手術室改修工事等の概要

東北大学病院(以下「病院」という。)は、外来診療棟5階眼科屈折矯正手術室間仕切その他改修工事等3件の工事を同一の業者に発注し、18年11月から12月にかけて工事を施工している。本件については、19年8月に、本件工事は一つの工事であり入札に付するべきであったのに入札に付することなく特定の業者に請け負わせて工事を行い、工事完成後に3つの随意契約に分けているなどの不適切な事態があると報道された。

2 検査の結果

病院は、契約に当たっては、あらかじめ予定価格を設定したり、工事発注時に契約書を作成したりしなければならないのに、これらの契約事務を行わずに、18年10月に口頭で一括して業者に発注していた。そして、工事完了後の19年2月に、工事を3つに分けて少額随契として、予定価格を設定したり、18年10月又は11月の日付の契約書を作成したりなどして、会計規程等に違反した契約事務が行われていた。

このことから、病院の内部統制等の状況について検査したところ、以下の事態が見受けられた。

ア 病院における内部統制

(ア) 病院における統制環境

病院の経理担当部局においては、工事を行うに当たり専門的な医学の知識が必要となるなどのため、教授等の意向を受け入れざるを得ない状況に陥りやすい統制環境下にあった。

(イ) 病院における内部牽制

経理課施設企画室が工事完了後に契約書を作成するなどしたことに対して、経理課内での契約伺の決裁の過程で問題提起がなされておらず、内部牽制が十分機能していなかった。

(ウ) 病院に対する本部施設部の内部牽制

病院が虚偽の契約書を工事完了後に作成していたのに、本部施設部は、契約書への押印時にこれを看過するなどしていた。そして、同部においては、東北大学全体の工事契約を一元的に把握、管理する体制となっておらず、一つの契約として自ら担当すべき契約を病院が三