

# 英国地方自治体における内部監査の実態把握

## —アンケート調査による分析にあたって—

井上直樹

### I はじめに

近年、わが国地方自治体<sup>1</sup>における監査のあり方に対する関心が高まっている。その背景には、2008（平成20）年度末で約197兆円に達する地方の長期債務残高合計等、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正経理の発覚という事実がある。多くの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た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正経理という行為は許されてはならない。このような不正を防止する機能が監査に期待されていると考えられる。

関心の高まりは、表1のとおり、2009（平成21）年度中、政府が主催する複数の会議等において、それぞれの主題にもとづいた観点から、地方自治体における監査について言及された報告書が公表されていることにも表れている。

表1 地方自治体の監査に係る報告書を公表した政府の主な会議等（2009(平成21)年度）

会議等	会長等 (報告書公表時)	報告書等
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	碓井光明 明治大学大学院教授	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～
第29次地方制度調査会	中村邦夫 パナソニック(株) 代表取締役会長	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について
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	辻 琢也 一橋大学大学院教授	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

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。

本稿においては、わが国および英国<sup>2</sup>地方自治体における内部監査について考察する。監査制度の起源が英国にあること<sup>3</sup>、英国の地方自治体における監査制度がわが国の示唆となるような先進性を有していること<sup>4</sup>等の理由から、英国の事例を取り上げる。

まず、内部監査の定義を行ったうえで、本稿における考察の対象であるわが国地方自治体における内部監査を概観し、その現状と問題点を確認する。その後、英国地方自治体について、制定法および規則で規定された内部監査のフレームワークの構造、適切な慣行を例示している英国における地方自治体内部監査の実務規範において規定される内部監査基準を明らかにし、英国地方自治体における内部監査のフレームワークを整理する。最後に、実施を予定している英国地方自治体における内部監査の実態把握に係るアンケート調査のなかで、わが国地方自治体の内部監査に係る課題の解決に向けた示唆となるような調査項目の設定について考察することが本稿の目的である。

## II わが国地方自治体における内部監査のフレームワーク

### 1. 内部監査の定義と考察対象の設定

わが国地方自治体における内部監査の考察にあたり、内部監査の定義を明らかにしたうえで、本稿における考察対象の設定を行う。

総務省は、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において、内部監査人は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、必要に応じて、その改善を促す職務を担っている、と定義している<sup>5</sup>。モニタリングとは、内部統制

2 イングランドの地方自治体を中心にアンケート調査を実施予定であるため、本稿において英国とは主にイングランドを指すものとする。

3 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、40頁。

4 1982年地方財政法（Local Government Finance Act 1982）によって、国の機関である地方自治体監査委員会（Audit Commission:AC）が設立され、独立性を有する第三者としての立場から、地方自治体の外部監査、地方自治体のベンチマーク手法である包括的的地方評価（Comprehensive Area Assessment:CAA）などを一括して行っている。

5 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』2009年3月、20頁。

が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。

また、友杉教授は、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と定義<sup>6</sup>し、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）から、表2のとおり監査を分類している。これらの主体および目的から判断すれば、内部監査結果の報告先も経営者であることが演繹される。

表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)

出所 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。

上記の定義によると、基本的には、地方自治体内部者を監査主体として、現在、わが国地方自治体においては、監査委員監査、国際標準化機構（International Organization for Standardization:ISO）が定める国際規格 ISO14001にもとづく内部監査、情報セキュリティ監査等が内部監査として行われている。そのなかで、監査委員監査は、地方自治法第199条で規定されている法定監査であり、すべての地方自治体において実施されているため、本稿においては監査委員監査を考察の対象とする。

## 2. わが国地方自治体における監査制度および監査委員監査の問題点

わが国地方自治体における監査制度は、地方自治法に規定されているとおり、監査委員監査および外部監査<sup>7</sup>から構成されている。外部監査は、弁護士、公認会計士、税理士等

6 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。

7 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旨が、地方自治法第252の27に規定されている。包括外部監査は都道府県、中核市以上の市等に義務づけられ、個別外部監査は条例で定めている自治体で実施される。

の職業的専門家が監査主体であり、包括外部監査は住民福祉の増進、最少の経費で最大の効果等を達成するため、個別外部監査は住民、議会もしくは首長からの請求によって、外部監査人が首長と監査契約を締結し、監査結果を住民、議長、首長、監査委員等に報告する制度である。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もとづく個別外部監査も実施されている。一方、監査委員監査は、監査主体である監査委員が、監査事務局等の補助により、財務監査、行政監査、財政援助団体等の監査、例月出納検査、決算審査、住民、議長もしくは首長の請求にもとづく監査等を行い、監査結果を議長、首長、各行政委員会等関係機関へ報告する制度である。

監査委員監査はしばしば、制度上の問題点が指摘されている<sup>8</sup>。監査委員は、首長の指揮監督の外にある独立行政機関であり、住民の代表として行政を監視するという監査委員監査の趣旨を鑑みると、地方自治法においては外部監査という位置づけが志向されていると考えられる。しかし、首長が議会の同意を得て監査委員を選任することから、執行機関である監査委員は地方自治体執行部からの独立性が担保されておらず、監査委員監査は内部監査とみなされるべきであろう。

独立性の問題に加えて、監査委員および監査事務局等の人材が監査に係る専門性<sup>9</sup>を保有しているのか、監査事務局等の設置<sup>10</sup>が義務づけられていない中小規模の地方自治体においては組織として監査を行う体制が構築されているのか、各地方自治体や関係団体で定められている監査基準<sup>11</sup>は適切なのか、監査委員監査に期待される目的は、正確性（誤謬の発見）、適法性（合規性）、VFM（経済性、効率性、有効性）など多数であるが、どの監査形態が、どの監査目的を実現する監査制度であるのかという点も不明確である<sup>12</sup>。

8 監査委員制度の充実・強化については、監査を受ける立場である長が監査委員を選任しているため、監査委員の独立性が十分に確保されていないのではないか、議選委員については、短期で交代する例が多いことや、当該地方自治体の内部にある者であり、その監査が形式的になりがちではないかとの指摘がある。ほかにも、監査能力の向上と実施体制の強化、監査の実効性・透明性の確保について指摘がなされている。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、13-18頁。

9 地方自治法第196条第1項において、監査委員は、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関し優れた識見を有する者および議員のうちから選任される旨のみが規定されている。

10 地方自治法第200条においては、都道府県では監査事務局を置かなければならないが、市町村の監査委員は条例により監査事務局を置くことができる旨が規定されている。なお、地方自治法第195条において、監査委員の定数は、都道府県および政令で定める市にあつては4人とし、その他の市および町村にあつては2人とするが、条例でその定数を増加することができる旨が規定されている。

11 現在、すべての地方自治体に採用されている統一的な監査基準は存在しない。

12 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頁。

これらの監査委員監査を含む地方自治体における監査に係る問題点を解決するために、政府として改善策を提言<sup>13</sup>し、継続した検討を進めている。現在、総務省において、地域主権の確立を目指した地方自治法の抜本的な見直しの案をとりまとめるため、地方行財政検討会議（議長：原口一博総務大臣）が開催されている。同会議のなかで、地方自治体における監査についても検討がなされており、監査委員監査は内部監査として内部統制のモニタリング機能を果たすこと、内部統制の構築責任は首長にあること、業務の有効性および効率性など内部統制の目的が達成されないリスクを事前に合理的な水準へ引き下げることにより、保証型<sup>14</sup>監査の導入が可能になること、といった方向性をもって議論が進んでいるようにみえる。これらの論点を含んだ地方自治体における監査制度を構築するため、地方自治法の抜本的な改正が予定されている。

次章においては、地方自治体における内部統制システムの構築が制定法、規則および実務規範で規定されており、わが国への示唆となるであろう英国地方自治体における内部監査のフレームワークについて考察する。

### Ⅲ 英国地方自治体における内部監査のフレームワーク

#### 1. 制定法および規則で規定された内部監査フレームワークの構造

英国地方自治体における内部監査を制定法で規定しているのは、2003年会計監査規則（イングランド）（Accounts and Audit Regulation 2003）である<sup>15,16</sup>。同規則の第4節(1)においては、地方自治体はその財務管理が適切かつ有効であることを保証する責任があり、

13 監査委員の今後のあり方として、内部統制の評価において、監査委員と外部監査の関係を整理し、監査委員の事務局体制についても、より専門性を高めるため、専門家や実務に精通した者等の外部からの登用も含め検討し、その体制の強化を図ることが必要である。なお、中小規模の団体においては、監査委員や監査委員の事務局の共同設置などにより監査体制を強化することを検討すべきである。さらに、各地方自治体や関係団体で独自に定めている監査基準について、内部統制やリスク・アプローチの考え方を取り入れていく必要がある。なお、監査基準そのものの妥当性についても定期的に検証することが求められている。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、53頁。

14 鳥羽至英、前掲書、8-12頁。

15 1998年地方自治体監査委員会法（Audit Commission Act 1998）第27条は、会計記録の継続的な記録等について、国務大臣に規則を制定できる権限を与えている。

16 Anna Capaldi ed., *Councillors' Guide to Local Government Finance: 2008 Fully Revised Edition*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2008, p. 365.

リスク・マネジメントを含む健全な内部統制システムを構築しなければならず、また、同節(2)においては、地方自治体は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旨が規定されている。同規則は2006年に2度目の修正 (Accounts and Audit (Amendment) (England) Regulations 2006) がなされたが、その第6節においては表3のとおり、地方自治体は、少なくとも毎年1回、内部監査システムについて有効性の評価を行い、内部監査は内部統制システムの一部として考慮されなければならない旨が規定されている。

表3 2006年会計監査規則の第6節の記述

Internal audit

6. A relevant body shall maintain an adequate and effective system of internal audit of its accounting records and of its system of internal control in accordance with the proper practices in relation to internal control.

(2) Any officer or member of a relevant body shall, if the body requires—

(a) make available such documents of the body which relate to its accounting and other records as appear to that body to be necessary for the purpose of the audit; and

(b) supply the body with such information and explanation as that body considers necessary for that purpose.

(3) The relevant body shall, at least once in each year, conduct a review of the effectiveness of its system of internal audit.

(4) The findings of the review referred to in paragraph (3) shall be considered, as part of the consideration of the system of internal control referred to in paragraph (3) of regulation 4, by the committee or meeting referred to in that paragraph.

内部監査

6. 地方自治体は、適切で有効な会計記録に関する内部監査システムと適切な内部統制の慣行に準拠した内部統制システムを維持しなければならない。

(2) 地方自治体が必要とするならば、幹部もしくは職員は(a)地方自治体が監査のために必要と思われる会計その他の記録に関する地方自治体の書類を利用する。

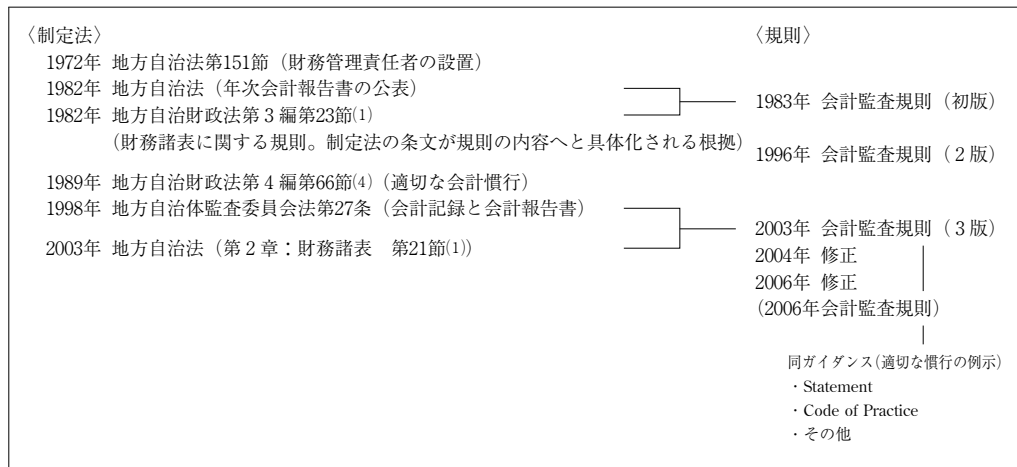
(b) 地方自治体が監査のために必要とみなすような情報および説明を提供する。

(3) 地方自治体は、少なくとも毎年1回、内部監査システムについて有効性の評価を行う。

(4) 第4節のパラグラフ(3)の中で言及される内部統制システムの検討の一部として、パラグラフ(3)の中で言及された評価結果が、委員会または会議によって考慮されなければならない。

2003年会計監査規則（イングランド）の2度目の修正については、そのガイダンスによって補足されている。そのなかで、内部監査に関する法定化されていない適切な慣行は、『自治体における内部統制報告書：2003年会計監査規則における要件の充足（*The Statement on Internal Control in Local Government: Meeting the Requirements of the Accounts and Audit Regulations 2003*）』『英国における地方自治体内部監査の実務規範（*Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*）』、全国自治体評議会（National Association of Local Clerks:NALC）および地方自治体職員協会（Society of Local Council Clerks:SLCC）が共同で発行した『イングランドおよびウェールズの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（*Governance and Accountability in Local Councils in England and Wales, A Practitioners' Guide 2003*）』などにまとめられている旨が記載されている<sup>17</sup>。内部監査に関する法定化されていない適切な慣行と制定法および規則の関係は図1のとおりである。

図1 英国地方自治体における内部監査に係る監査基準の設定



[注] 同ガイダンス：Department for Communities and Local Government, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, August 2006.

Statement: CIPFA, *The Statement on Internal Control – Meeting the Requirements of the Accounts and Audit Regulations 2003*, 2004.

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

出所：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、101頁を一部修正。

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

## 2. 『英国における地方自治体内部監査の実務規範』で規定される内部監査基準

英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: 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る<sup>18</sup>。CIPFAは、英国の地方自治体について、財務報告および会計基準の設定に大きな役割を果たしていると考えられるが、発行しているガイドラインなどからCIPFAは地方自治体における監査基準の設定にも大きく関与していることがわかる<sup>19</sup>。

CIPFAは、英国における地方自治体内部監査の実務規範において、内部監査を次のように定義している。

「内部監査は、組織目的を達成する際にその有効性を評価することによって、統制環境に関する独立した立場からの客観的な意見を組織に対して表明する、という保証機能である。内部監査とは、経営資源の適切かつ経済的、効率的、有効的な活用に寄与するものとして、統制環境の妥当性について客観的に調査、評価および報告することである」<sup>20</sup>

また、同規範においては、表4のとおり、11の内部監査基準（以下「CIPFA基準」という）を規定している。

表4 英国における地方自治体内部監査の実務規範で規定される内部監査基準

基準1：内部監査の範囲（Scope of Internal Audit）

- 1.1：権限（Terms of Reference）
- 1.2：業務の範囲（Scope of Work）
- 1.3：その他業務（Other Work）
- 1.4：不正と汚職（Fraud and Corruption）

基準2：独立性（Independence）

- 2.1：独立性の原則（The Principles of Independence）
- 2.2：組織的な独立性（Organizational Independence）
- 2.3：内部監査部門長の地位（Status of the Head of Internal Audit）
- 2.4：内部監査人の独立性（Independence of Individual Internal Auditors）

18 CIPFAの前身は1885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、123年の歴史をもっている。

19 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、38-42頁。

20 Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2006, p. 2.



- 2.5：内部監査契約者の独立性 (Independence of Internal Audit Contractors)
- 2.6：利害関係の宣誓 (Declaration of Interest)
- 基準3：内部監査人のための倫理 (Ethics for Internal Auditors)
  - 3.1：目的 (Purpose)
  - 3.2：誠実さ (Integrity)
  - 3.3：客観性 (Objectivity)
  - 3.4：能力 (Competence)
  - 3.5：守秘義務 (Confidentiality)
- 基準4：監査委員会 (Audit Committees)
  - 4.1：監査委員会の目的 (Purpose of the Audit Committee)
  - 4.2：監査委員会と内部監査の関係 (Internal Audit's Relationship with the Audit Committee)
- 基準5：関係 (Relationships)
  - 5.1：良好な関係の原則 (Principles of Good Relationships)
  - 5.2：マネジメントとの関係 (Relationships with Management)
  - 5.3：他の内部監査人との関係 (Relationships with Other Internal Auditors)
  - 5.4：外部監査人との関係 (Relationships with External Auditors)
  - 5.5：他の監督機関および検査官との関係 (Relationships with Other Regulators and Inspectors)
  - 5.6：監査チームとの関係 (Relationships with Elected Members)
- 基準6：人員配置、研修および継続的専門性開発 (Staffing, Training and Continuing Professional Development)
  - 6.1：内部監査人の配置 (Staffing Internal Audit)
  - 6.2：研修および継続的専門性開発 (Training and Continuing Professional Development)
- 基準7：監査戦略および監査計画 (Audit Strategy and Planning)
  - 7.1：監査戦略 (Audit Strategy)
  - 7.2：監査計画 (Audit Planning)
- 基準8：監査業務の実施 (Undertaking Audit Work)
  - 8.1：計画 (Planning)
  - 8.2：方法 (Approach)
  - 8.3：監査業務の記録 (Recording Audit Assignments)
- 基準9：職業的専門家としての正当な注意 (Due Professional Care)
  - 9.1：職業的専門家としての正当な注意の原則 (Principles of Due Professional Care)
  - 9.2：独立した監査人の責任 (Responsibilities of the Individual Auditor)
  - 9.3：内部監査部門長の責任 (Responsibilities of the Head of internal Audit)

基準10：報告（Reporting）

10.1：報告の原則（Principles of Reporting）

10.2：監査業務の報告（Reporting on Audit Work）

10.3：監査のフォローアップおよび報告（Follow-up Audits and Reporting）

10.4：年次報告および監査意見の表明（Annual Reporting and Presentation of Audit Opinion）

基準11：業績、品質および有効性（Performance, Quality and Effectiveness）

11.1：業績、品質および有効性の原則（Principles of Performance, Quality and Effectiveness）

11.2：監査業務の品質保証（Quality Assurance of Audit Work）

11.3：内部監査サービスの業務と有効性（Performance and Effectiveness of the Internal Audit Service）

CIPFA 基準の詳細について、CIPFA は以下のとおり解説を行っている<sup>21</sup>。

基準 1：内部監査の範囲

内部監査の目的、権限および責任を正式に定義し、確立しなければならない。

基準 2：独立性

内部監査人は組織から独立した存在である必要があり、そのためには内部監査部門に十分な予算が必要である。内部監査部門長はすべての職員から独立していて、その組織上の役職には統制環境に対する影響力が反映されるべきである。

基準 3：内部監査人の倫理

内部監査人には、誠実さ、客観性、能力および守秘義務という 4 つの主な原則を遵守すべきである。

基準 4：監査委員会

監査委員会の目的は、リスク・マネジメントのフレームワークおよび統制環境について独立した立場から保証を行い、財務業績および非財務業績を監視して、財務報告の過程を監督することである。監査委員会は内部統制報告書を評価する。内部監査部門長は監査委員会へ直接報告する権利を有するべきである。

基準 5：関係者

21 Anna Capaldi ed., *op. cit.*, pp. 366-371.

内部監査部門長は内部監査人とマネジメントとの有効的な関係の保持に努めなければならない。監査業務を通じて得た情報に関する機密を保持すべきである。管理者との協力関係により内部監査能力を向上させることが可能になるが、ガバナンス担当者へ統制上の問題を報告するという内部監査人の職責を損なってはならない。内部監査部門長は外部監査人等部外関係者と定期的に意見交換を行うと同時に、内部監査部門員と良好な関係を構築すべきである。

#### 基準6：人員配置、研修および継続的専門性開発

内部監査には適切に資源配分がなされるべきであり、等級、資格、業務経験等から内部監査人の人数が決定される。すべての内部監査人は研修を通じて専門家としての能力を維持しなければならない。内部監査部門長は職業的専門家としての資質および豊富な経験をもちあわせるべきである。

#### 基準7：監査戦略および監査計画

内部監査部門長は監査計画を作成しなければならない。監査計画はどのようにして内部監査サービスが提供され、どれほど組織目的および優先順位と関連があるのかを説明する高い水準の報告書である。内部監査部門長は監査戦略を実行するために策定されたりリスクベースの監査計画を準備しなければならない。

#### 基準8：監査業務の実施

監査ごとに監査手続書を作成し、関連部署の管理者と話し合っただけで了承を得るべきである。監査手続書によって、監査業務の目的、範囲、時期、必要なインプットおよび報告義務が決定される。

#### 基準9：職業的専門家としての正当な注意

職業的専門家としての正当な注意とは、能力と勤勉さをもって働くことであり、内部監査は監査の範囲内で調査した内部統制について合理的保証を与えることができる。監査手法、知識、適切な経験、研修、能力、誠実さ、目的に基づく判断を活用することおよび守秘義務を尊重し、理解することである。また、内部監査部門長はモニタリングを実施し、職業的専門家として十分な注意をもち、それが維持されているかを確認するための確認プログラムを作成すべきである。

#### 基準10：報告

内部監査における報告の主な目的は、統制環境およびリスクの顕在化に関する独立かつ客観的な意見を提供することにより経営陣との意思疎通を図り、迅速な経営判断を行うこ

とである。内部監査部門長は報告基準を定めるべきであり、報告書は明確、簡潔および建設的であるべきである。経営陣は了承された経営行動を確実に実行する責任があり、内部監査は経営行動の実施に保証を与えるものである。内部監査部門長は期日までに了承された経営行動が友好的に実施されない場合に備えて段階的な手続きを整備すべきである。内部監査部門長は内部統制報告書を確認するためにガバナンス担当者に報告書を提供すべきであり、年次報告書に加えて中間報告書も作成すべきである。

#### 基準11：業績、品質および有効性

内部監査部門長は業績管理フレームワークの整備を行い、年次報告書において業績評価の結果および品質保証プログラムについて報告すべきである。また、内部監査部門長は規則を遵守して業務を行うように部門員用の監査マニュアルにおいて内部監査の政策と手続きについて記さなければならない。

### 3. わが国地方自治体における内部監査への示唆

2003年会計監査規則（イングランド）において、地方自治体は財務管理が適切かつ有効であることを保証し、リスク・マネジメントを含む健全な内部統制システムを構築したうえで、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旨が規定されていることを確認した。内部統制報告書の作成責任は首長にあり、内部統制報告書の確認を当該地方自治体内に設置された監査委員会が行う<sup>22</sup>という制度設計は、保証型監査の導入を検討する際に、わが国地方自治体における内部監査への重要な示唆となるのではないか。

また、英国における地方自治体内部監査の実務規範では、具体的な内部監査基準が設定されていることを確認した。基準2においては内部監査部門および個々の内部監査人の独立性について具体的に明示されている。基準4においては内部統制報告書を評価するという監査委員会の役割について規定され、地方自治体監査委員会による外部監査、地方自治体内の執行機関である監査委員会による監査、内部監査部門による内部監査という、いわゆる三様監査によって地方自治体のガバナンスが企図されていると考えられる。ほかに、内部監査人に要求される資格や継続的専門性開発、内部統制について合理的保証を与えるという内部監査の機能、報告基準、内部監査の品質管理など、わが国地方自治体における内部監査への重要な示唆となる基準が多く含まれる。

しかし、制定法および規則にもとづく規定ではないため、適切な慣行としての実務規範

22 Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, *Audit Committees—Practical Guidance for Local Authorities*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2005, pp. 14–16.

が、地方自治体においてどの程度浸透しているかを把握する必要がある。次章においては、CIPFA 基準の実効性およびわが国への示唆という観点から、英国地方自治体における内部監査の実態把握に係るアンケート調査項目について考察する。

## IV 英国地方自治体における内部監査の実態把握に係るアンケート調査

### 1. アンケート調査の実施方法

イングランドにおけるすべての地方自治体353団体の内部監査担当部署に対して、2010（平成22）年中にアンケート調査票を郵送し、郵送にて回答を依頼する方法で調査を実施する。

### 2. アンケート調査項目の設定

英国における地方自治体内部監査の実務規範で規定される内部監査基準を中心に、わが国地方自治体における内部監査に係る問題解決への示唆となる可能性が高いと考えられる以下の項目について、アンケート調査を実施する。

わが国と英国における地方自治体の規模が異なるため、アンケート調査結果を単純に比較することはできないが、内部監査部門員の独立性、専門性および監査の実施については地方自治体の規模との関連性が低いと考えられるため、有効な示唆となることが期待される。

表5 英国地方自治体における内部監査の実態把握に係るアンケート調査項目案

<p>(内部監査部門の概要)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 内部監査部門の名称</li> <li>・ 内部監査部門員の人数 (併任者の有無)</li> <li>・ 内部監査部門員の平均監査経験年数</li> </ul> <p>(独立性)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 内部監査部門の組織における所属</li> <li>・ 内部統制および内部監査に対する有効性の評価者</li> <li>・ 内部統制の構築責任者</li> </ul> <p>(専門性)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 内部監査部門員の資質</li> <li>・ 内部監査部門員のうち資格保有者数 (CPFA、CIA 等)</li> <li>・ 内部監査部門長の権限 (経営者会議への出席の可否)</li> <li>・ 内部監査部門長の任命権者</li> <li>・ 参照している実務規範等</li> </ul> <p>(監査の実施)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 内部監査の目的</li> <li>・ 監査の種類と監査目標 (業務監査、会計監査等)</li> <li>・ リスク評価による監査テーマの選定</li> <li>・ 自己評価 (コントロール・セルフアセスメント：CSA) の実施</li> <li>・ 内部監査部門の共同設置</li> <li>・ 内部監査のアウトソーシング</li> </ul>
--

## V むすび

本稿では、地方自治法で規定されている監査委員監査を対象として、英国を先進事例に挙げ、地方自治体における内部監査について考察を行った。監査の目的を斟酌すれば、地方自治法上、監査委員監査は外部監査を志向していると考えられるが、行政内部の執行機関である監査委員およびその事務局が監査主体であり、議会の同意を得たうえで被監査先である首長から任命されることから、その実態を踏まえると内部監査という位置づけが適当である。

被監査先からの独立性の問題に加え、監査委員監査には、監査主体である監査委員等の専門性、中小規模の地方自治体における監査組織、監査基準の設定、監査形態と監査目的の不明瞭性等の問題があることを整理した。

一方、英国地方自治体では、内部統制システムの構築および内部統制報告書の作成が2003年会計監査規則で規定され、同規則の2度目の改正である2006年会計監査規則においては、内部監査は内部統制の一部であり、地方自治体は毎年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い旨が規定されていることを確認した。つまり、英国地方自治体においては、内部統制が制定法および規則によって義務づけられ、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担う内部監査も義務づけられていることになる。内部統制の目的が達成されないリスクを内部監査によって合理的な水準へ引き下げ、地方自治体内に設置された監査委員会が、内部統制報告書をチェックする。さらに、国の機関である地方自治体監査委員会が各自自治体に外部監査を実施しており、英国地方自治体における三様監査はわが国への重要な示唆と考えられる。

制定法および規則による義務づけに加え、CIPFAが作成した英国における地方自治体内部監査の実務規範では、11の内部監査基準が定められている。これら基準のなかには、内部監査人の独立性、専門性、内部監査の報告基準、品質管理等、わが国における地方自治体内部監査の問題点を解決するための論点が含まれていることを整理した。今後実施予定である、英国地方自治体における内部監査の実態把握に係るアンケート調査においては、これらの実務規範が地方自治体の現場においてどの程度浸透しているかを理解し、文献では知ることができない内部監査の実態把握を目的としている。あわせて、今年中に予定している現地実態調査において、英国地方自治体における内部監査のさらなる実態把握ができるよう、調査先の選定および調査内容の設定に同アンケート調査結果の活用を考えている。

わが国地方自治体における監査はまさに変革期にある。地方行財政検討会議では、今年中度に監査制度改革の方向性を示した報告書を公表する予定になっている。来年の通常国会には地方自治法の改正案が上程される見込みであるが、本稿で考察したとおり、英国地方自治体における内部監査にはわが国への示唆が多く含まれている。これらを参照しつつ、抜本的な監査制度改革が行われることに期待したい。

## 参考文献

- Anna Capaldi ed., *Councillors' Guide to Local Government Finance: 2008 Fully Revised Edition*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2008.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, *Audit Committees—Practical Guidance for Local Authorities*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2005.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, *The Statement on Internal Control in Local Government: Meeting the Requirements of the Accounts and Audit Regulations 2003*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2004.
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2006.
- Department for Communities and Local Government, *the Accounts and Audit (Amendment) (England) Regulations 2006*, April 2006.
- Department for Communities and Local Government, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, August 2006.
- Institute of Internal Auditors, *the Role of Auditing in Public Sector Governance*, Institute of Internal Auditors, November 2006.
- 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「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。
- 遠藤尚秀「英国地方自治体のコーポレート・ガバナンス—CIPFA/SOLACEによるガバナンス・フレームワークの検討—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第5号、2010年5月、169-188頁。
- 可児島俊夫・友杉芳正・津田秀雄『経營業務監査』同文館出版、1988年7月。
- 可児島俊夫『現代企業の監査—監査環境と新潮流』中央経済社、1990年5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。
- 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。
- 徳江 陸「第Ⅱ部第6章 我が国監査委員監査の制度と基準」『政府監査基準の構造』（鈴木豊編）同文館出版、2005年5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・八田伸二・高田敏文訳『内部統制の統合的枠組み—理論編』白桃書房、1996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9月。
- 新田一郎「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革について（上）—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報告書を踏まえて—」『地方自治』第739号、2009年6月、22-43頁。
- 新田一郎「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革について（下）—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報告書を踏まえて—」『地方自治』第740号、2009年7



月、24-48頁。

松本祥尚・林 隆敏「第4章 内部監査部門の位置付けと結果報告義務」『コーポレートガバナンスと内部監査機能—内部監査の国際比較—』（津田秀雄編）中央経済社、1999年11月。