

# 国の行政機関への内部統制制度の導入\*

## —欧米諸国の現状と我が国への示唆—

東 信 男\*\*

(会計検査院事務総長官房調査課長)

### I はじめに

我が国では、2004年以降、民間企業において不祥事が相次いで発覚したため、内部統制についての議論が活発に行われるようになった。この結果、2005年に会社法が制定され、大会社は内部統制システムの整備を義務付けられた。また、2006年に金融商品取引法が制定され、上場企業は財務報告に係る内部統制の有効性について評価を行い、その結果を記述した内部統制報告書の作成を義務付けられた。金融庁の企業会計審議会は、上場企業が内部統制の評価を行う際の基準として、2007年に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（以下「金融庁基準」という。）」を公表した。この金融庁基準は、基本的にアメリカのトレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission：COSO）が、民間企業等における内部統制の評価とその向上に資するため、1992年に公表した「内部統制の統合的枠組み（Internal Control-Integrated Framework。以下「COSO報告書」という。）」に準拠している。このように我が国では民間企業における内部統制についてはその重要性が認識されるようになったが、公共部門における内部統制のあり方についての議論はその緒に就いたばかりである<sup>1)</sup>。

一方、我が国では、近年、国の行政機関において不正経理が相次いで発覚しているため、これらの機関の会計経理に対する国民の信頼は大きく揺らいでいる（国の行政機関における不正経理の推移については、表1参照）。国の行政機関では、それぞれ個別に改善の措置を講じてはいるものの対症療法的な感を否めず、これらの機関に統一的に適用されるような措置は講じられていない。したがって、国の行政機関における会計経理を巡る不適正な事態を抜本的に改善するため、これらの機関にCOSO報告書に準拠した内部統制を制度として導入することが考えられる。この場合、国の行政機関は政策目的の達成、予算統制、

\*本稿は、2009年7月27日に総務省行政管理局が主催した「内部統制制度に関する勉強会」及び2009年9月11日に総務省行政評価局が主催した「平成21年度評価・監査中央セミナー」において講演した内容に加筆修正したものである。

\*\*1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業、1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程終了（MBA）。1980年会計検査院採用、その後、通商産業検査課総括副長、大蔵検査課決算監理官、上席研究調査官などを経て2006年より現職。この間、1990～1993年在ニューヨーク総領事館出向、2003年名古屋大学経済学部講師併任。

<sup>1)</sup>総務省自治行政局は今後の地方公共団体における内部統制のあり方等について有識者により検討するため、2007年10月に「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」を発足させた。同研究会は、2009年3月に最終報告書「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～」を公表した。また、総務省行政管理局及び行政評価局は、独立行政法人における内部統制と評価等について有識者により検討するため、2009年7月に「独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会」を発足させた。

市場機構を経ない行政サービスの提供など、民間企業とは異なる性格を有しているため、民間企業ではグローバル・スタンダードとされる COSO 報告書をそのまま適用することは適当ではない。そこで、本稿では、国の行政機関に COSO 報告書に準拠した内部統制を制度として導入する場合の参考に資するため、欧米諸国の国の行政機関において導入されている内部統制制度を取り上げ、現状と我が国への示唆について論じることとしたい。(本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。)

表 1 国の行政機関における不正経理の推移

年度	件数	指摘金額	主 な 事 例
10	37 件	5 億 7,402 万円	郵便局の職員による保険料等の領得 (28 件 4 億 3,490 万円)
11	53 件	6 億 6,008 万円	同上 (45 件 4 億 8,515 万円)
12	53 件	7 億 7,736 万円	同上 (45 件 7 億 1,825 万円)
13	52 件	11 億 6,808 万円	同上 (38 件 7 億 3,265 万円) 外務省の国際会議開催等に係る水増経理 (1 件 3 億 1,391 万円)
14	48 件	82 億 9,768 万円	岡山大学の医薬品等購入に係る予算超過 (1 件 67 億 5,317 万円) 郵便局の職員による保険料等の領得 (37 件 12 億 8,985 万円)
15	39 件	37 億 1,609 万円	九州大学の医薬品等購入に係る予算超過 (1 件 26 億 4,270 万円) 郵便局の職員による保険料等の領得 (22 件 3 億 0,083 万円)
16	67 件	32 億 4,069 万円	同上 (37 件 15 億 7,451 万円) 広島・佐賀大学の医薬品等購入に係る予算超過 (2 件 7 億 7,172 万円) 労働局の物品購入等に係る水増・架空経理 (7 件 6 億 7,560 万円)
17	150 件	69 億 0,560 万円	同上 (81 件 56 億 6,685 万円) 郵便局の職員による保険料等の領得 (35 件 7 億 5,346 万円) 労働局の超過勤務手当等に係る架空経理 (18 件 3 億 0,880 万円)
18	89 件	9 億 7,826 万円	郵便局の職員による保険料等の領得 (50 件 6 億 8,973 万円)
19	77 件	30 億 4,651 万円	防衛省の技術業務委託契約に係る予算超過 (1 件 21 億 8,000 万円) 税務署の職員による還付金の領得 (4 件 3 億 4,311 万円)

(注) 決算検査報告に掲記された不当事項のうち「予算経理」及び「不正行為」に分類されたものを不正経理とした。  
(出典) 平成 10 年度～19 年度決算検査報告より作成

## II 欧米先進国の現状

### 1. 最高会計検査機関国際組織における内部統制の概念的枠組み

まず最初に、最高会計検査機関国際組織 (International Organization of Supreme Audit Institutions : INTO-SAI)<sup>2)</sup>が公表している「公共部門の内部統制基準ガイドライン (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector。以下「INTOSAI ガイドライン」という。))」を取り上げ、公共部門において内部統制がどのように考えられているのか見てみたい。

<sup>2)</sup>INTOSAI は政府会計検査の分野における最高会計検査機関 (Supreme Audit Institutions : SAI) 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、2009 年 12 月現在で各国及び欧州連合 (EU) の 189 SAI が加盟している。SAI は通常、各国の会計検査院がこれに該当する。

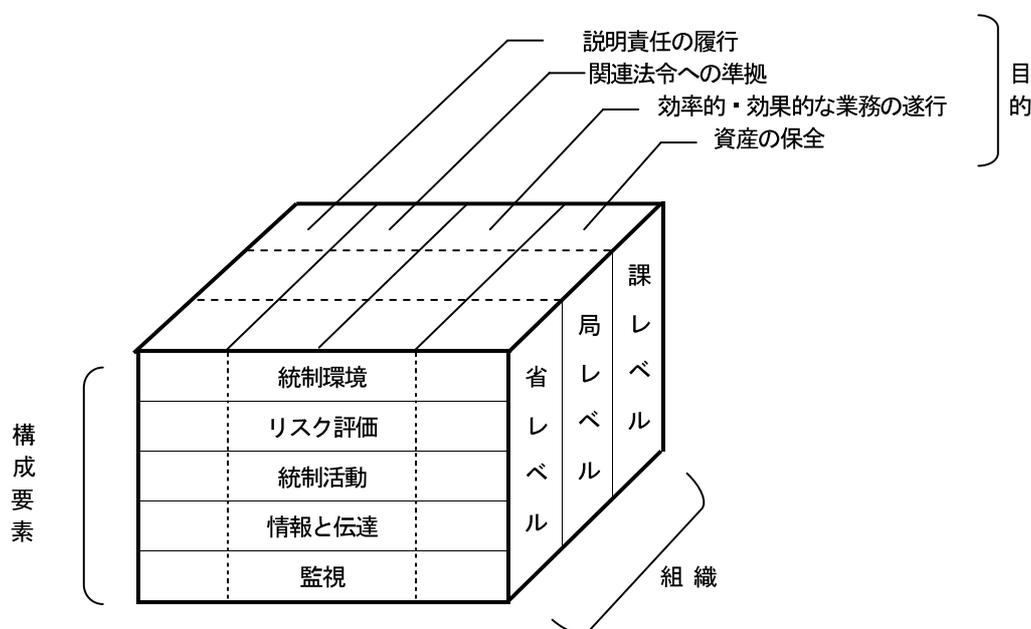
## 1.1 公表の経緯

INTOSAI は公共部門における内部統制の整備・運用及びその評価に資する基準を普及させるため、1992年にINTOSAIガイドラインを公表した<sup>3)</sup>。時を同じくして、COSOは1992年に民間企業等における内部統制に適用されるCOSO報告書を公表した。INTOSAIはCOSO報告書が内部統制を整備・運用したり、或いはその有効性を評価する上で非常に有益であるとの認識から、2001年にCOSO報告書に準拠してINTOSAIガイドラインを改定することを決定した。また、COSOは2004年に企業リスクと管理に関するガイダンスとして「全社的リスクマネジメントの統合的枠組み（Enterprise Risk Management-Integrated Framework。以下「ERM」という。）」を公表した。このような状況を踏まえ、INTOSAIは2004年にCOSO報告書に準拠するとともに、ERMの考え方も取り入れてINTOSAIガイドラインを改定した。

## 1.2 内部統制の定義と構成要素

INTOSAIガイドラインでは、「内部統制とは、組織の管理者とその他の職員によって実施される総合的なプロセスで、リスクに対応するとともに、組織の任務を遂行する中で、以下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ために整備されるものである。その目的とは、①秩序正しく、倫理的、経済的、効率的、効果的に業務を遂行すること、②説明責任を果たすこと、③関連法令に準拠すること、④損失、悪用、損害から資産を保全することである。」と定義されている。また、「内部統制は相互に関係する5つの要素で構成される。その構成要素は、①統制環境、②リスク評価、③統制活動、④情報と伝達、⑤監視である。」とされている（INTOSAIガイドラインの内部統制のイメージについては、図1参照）。

図1 INTOSAIガイドラインの内部統制のイメージ



(出典) INTOSAI (2004) p. 15 より作成

<sup>3)</sup>加盟国 SAI にとって、政府会計検査の実務に INTOSAI ガイドラインを適用することは強制されていない。これは、加盟国 SAI が公共部門の内部統制基準の作成に関与していなかったり、内部統制の検査に関して限定された権限しか与えられていなかったりするなど、加盟国 SAI を取り巻く法制度、検査実務等がそれぞれ異なるからである。

### 1.3 COSO 報告書との違い

COSO 報告書と比較すると、INTOSAI ガイドラインには内部統制の定義においていくつかの違いがある。COSO 報告書では、内部統制の第2の目的は「財務報告の信頼性」であるが、INTOSAI ガイドラインでは、「説明責任を果たすこと」に変更されている。ここで、説明責任とは、政府機関とその機関に属する職員が、公的資金の管理及び業績のあらゆる側面を含めて、各々の意思決定と行動に対して責任を負うプロセスであるとされている。説明責任は信頼性が高くかつ適切な財務情報及び非財務情報を作成・維持して利用できるようにするとともに、内部及び外部の利害関係者に対して適時に作成する報告書においてその情報を公正に開示することによって果たすことができると認識されている。ここで、非財務情報とは、当該機関の政策及びその実施（業績情報）についての経済性、効率性及び有効性に関連した情報に加え、当該機関の内部統制とその有効性に関連した情報であるとされている<sup>4)</sup>。

また、COSO 報告書では、内部統制の目的は3つであるが、INTOSAI ガイドラインでは、第4の目的として「損失、悪用、損害から資産を保全すること」を追加している。これは、公共部門における資産が公的資金を具現化したものであり、公益に沿って資産を利用していくには通常、特別な注意を要するため、公共部門では資産の保全を重視する必要があると認識されているからである。また、現金主義による予算会計制度は、公共部門に引き続き広く見られる慣行であるが、この制度は資産の取得、利用及び処分に関して十分な保証を与えるものではない。この結果、公共部門の各機関は、すべての資産について常に最新の記録を保持しているわけではないため、各機関が保有する資産の脆弱性は高いと認識されている。したがって、当該機関における取得から処分に至るまでの資産管理に関連する個々の活動の中に、統制が組み込まれなければならないとされている<sup>5)</sup>。

このように INTOSAI ガイドラインは基本的に COSO 報告書に準拠しているものの、公共部門の性格を反映したものとなっている（COSO 報告書と INTOSAI ガイドラインとの比較については、表2 参照）。

表2 COSO 報告書と INTOSAI ガイドラインとの比較

	COSO 報告書	INTOSAI ガイドライン
内部統制の定義	内部統制とは、事業体の取締役会、経営者及びその他の者によって実施されるプロセスであり、以下の目的の達成に関して合理的な保証を提供するために整備されるものである。その目的とは、①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③関連法令への準拠である。	内部統制とは、組織の管理者とその他の職員によって実施される総合的なプロセスで、リスクに対応するとともに、組織の任務を遂行する中で、以下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ために整備されるものである。その目的とは、①秩序正しく、倫理的、経済的、効率的、効果的に業務を遂行すること、②説明責任を果たすこと、③関連法令に準拠すること、④損失、悪用、損害から資産を保全することである。
内部統制の構成要素	内部統制は相互に関係する5つの要素で構成される。その構成要素は、①統制環境、②リスク評価、③統制活動、④情報と伝達、⑤監視である。	同左

<sup>4)</sup>INTOSAI (2004) p. 10.

<sup>5)</sup>INTOSAI (2004) p. 11.

項 目	COSO 報告書と比較した INTOSAI ガイドラインの違い
全 体	<p>INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の定義の中に「組織の任務を遂行する中で」が追加されている。これは、内部統制が組織の任務を遂行する中で実施されると認識されているからである。そして、公共部門の場合、組織の任務とは、国民に対して行政サービスを提供することと、有益な成果を達成することとされている。</p>
第1の目的	<p>INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の第1の目的である業務の遂行の中に「倫理的に」が追加されている。これは1990年代以降、公共部門では、不正及び汚職を防止したり、発見したりすることだけではなく、倫理的に行動することが重要であると認識されているからである。一般的に、公務員は公正に公益を図るとともに、公的資源を適切に管理しなければならないと考えられている。また、国民は法と正義に基づいて公平な取扱いを受けなければならないと考えられている。したがって、公務員倫理は国民の信頼を支える前提条件であるとともに、良好なガバナンスの根本要素とされている。</p>
内部統制の定義	<p>INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の第2の目的は、財務報告の信頼性ではなく、「説明責任を果たすこと」に変更されている。ここで、説明責任とは、政府機関とその機関に属する職員が、公的資金の管理及び業績のあらゆる側面を含めて、各々の意思決定と行動に対して責任を負うプロセスであるとされている。説明責任は信頼性が高くかつ適切な財務情報及び非財務情報を作成・維持して利用できるようにするとともに、内部及び外部の利害関係者に対して適時に作成する報告書においてその情報を公正に開示することによって果たすことができると認識されている。ここで、非財務情報とは、当該機関の政策及び実施（業績情報）についての経済性、効率性及び有効性に関連した情報に加え、当該機関の内部統制とその有効性に関連した情報であるとされている。</p>
第3の目的	<p>INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の第3の目的である関連法令への準拠に、「公共部門では、公的資金の収入支出及び業務処理は関連法令により権限が与えられている。この関連法令には、予算法、会計法、所得税法、不正及び汚職防止法等が含まれる。」という説明が追加されている。公共部門は国民に対して行政サービスを提供したり、有益な成果を達成したりする任務を与えられているが、この任務を遂行する中で、財務会計法令に準拠することが重要であると認識されている。</p>
第4の目的	<p>INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の第4の目的として「損失、悪用、損害から資産を保全すること」が追加されている。これは、公共部門における資産が公的資金を具現化したものであり、公益に沿って資産を利用していくには通常、特別な注意を要するため、公共部門では資産の保全を重視する必要があると認識されているからである。また、現金主義による予算会計制度は、公共部門に引き続き広く見られる慣行であるが、この制度は資産の取得、利用及び処分に関して十分な保証を与えるものではない。この結果、公共部門の各機関は、すべての資産について常に最新の記録を保持しているわけではないため、各機関が保有する資産の脆弱性は高いと認識されている。したがって、当該機関における取得から処分に至るまでの資産管理に関連する個々の活動の中に、統制が組み込まれなければならないとされている。</p>

項 目		COSO 報告書と比較した INTOSAI ガイドラインの違い
内 部 統 制 の 構 成 要 素	リスク評価	INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の第2の構成要素であるリスク評価の中に「政府機関は国民に対して行政サービスを提供することと、有益な成果を達成することに対して影響を及ぼす可能性の高いリスクに対応する必要がある。」という説明が追加されている。これは、公共部門では、内部統制が組織の任務を遂行する中で実施されると定義されたことに伴い、政府機関の任務である国民への行政サービスの提供と有益な成果の達成に関連するリスクを識別・分析することにより、当該リスクへの対応策を決定する必要があると認識されているからである。
	統制活動	INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の第3の構成要素である統制活動の中に、独立した節として「ITの統制活動」が追加されている。この追加された節では、情報システムに特有の統制活動として、全般的統制と業務処理統制について原則が記述されている。これは、公共部門では、情報システムが広範に利用されているため、ITを統制することが重要であると認識されているからである。ITの統制活動は、説明の都合上、統制活動に記述されているが、統制環境、リスク評価、情報と伝達及び監視を含む内部統制の各構成要素と密接に関連しているとされている。
	情報と伝達	INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の第4の構成要素である情報と伝達の中に「非財務情報」が追加されている。これは、公共部門における内部統制の第2の目的が説明責任を果たすことと変更されたのに伴い、財務情報だけではなく、非財務情報についても、信頼性が高くかつ適切な情報を作成・維持して利用できるようにすることと、内部及び外部の利害関係者に対して適時に作成する報告書においてその情報を公正に開示することが必要であると認識されているからである。
	監 視	INTOSAI ガイドラインでは、内部統制の第5の構成要素である監視の中に「反倫理的な内部統制システム」が追加されている。これは、内部統制の第1の目的に倫理的に業務を遂行することが追加されたことに伴い、内部統制の各構成要素に及ぶ日常的監視活動において、反倫理的な行動を監視することが必要であると認識されているからである。
役割と責任	関係者	INTOSAI ガイドラインでは、外部の関係者が追加され、その中に「最高会計検査機関(Supreme Audit Institutions : SAI)」が取り上げられている。そして、「SAIは政府における効果的な内部統制の確立を奨励したり支援する。内部統制の評価は、SAIの準拠性検査、財務検査及び業績検査にとって不可欠である。SAIは利害関係者に発見事項と勧告を通知する。」という原則が記述されている。これは、効果的な内部統制の確立に本来の責任を有するのは当該機関ではあるものの、効果的な内部統制の存在は、SAIの検査業務を軽減すると認識されているからである。

(出典) COSO (1992), INTOSAI (2004) より作成

## 2. アメリカの内部統制制度

### 2.1 内部統制の整備・運用

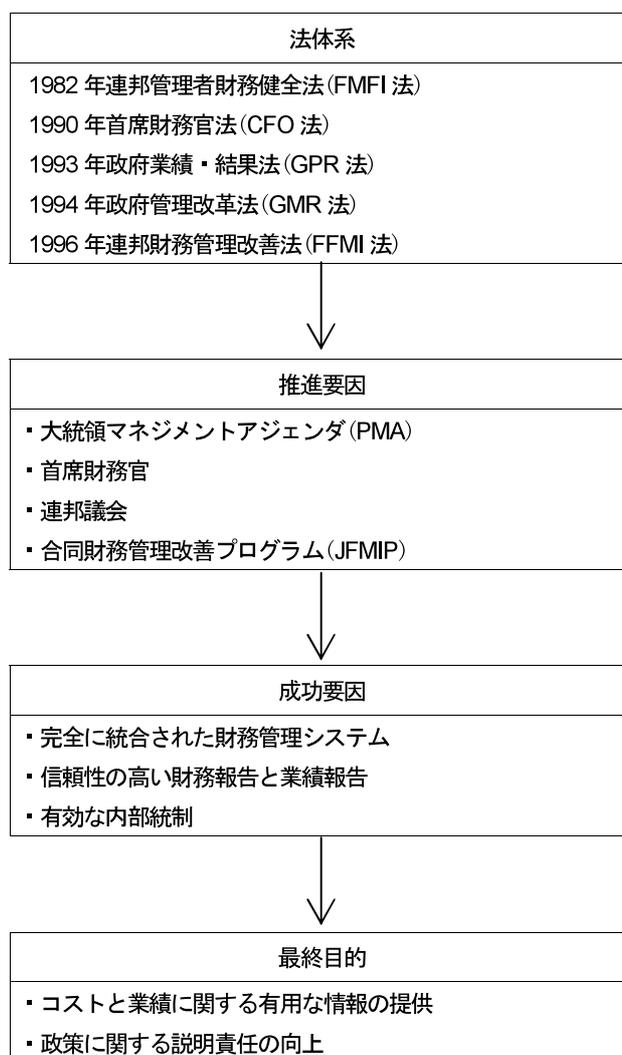
アメリカでは、各省庁長官は1982年連邦管理者財務健全法 (Federal Manager's Financial Integrity Act of 1982。以下「FMFI法」という。)に基づき、有効な内部統制を整備・運用することを義務付けられた<sup>6)</sup>。そして、会計検査院長はFMFI法に基づき、各省庁長官が内部統制を整備・運用する場合に準拠すべき基準を作成することとされた<sup>7)</sup>。このため会計検査院 (General Accounting Office : GAO) は、1983年に「連

<sup>6)</sup>31 USC Sec. 3512 (b).

<sup>7)</sup>31 USC Sec. 3512 (c).

邦政府内部統制基準（Standards for Internal Control in the Federal Government。以下「GAO 内部統制基準」という。）を公表した。その後、内部統制を取り巻く環境が次のように変化したため、GAO は 1999 年に GAO 内部統制基準を改定した（アメリカの内部統制制度のフレームワークについては、図 2 参照）。

図 2 アメリカの内部統制制度のフレームワーク



(出典) GAO (2006) p. 5 より作成

- (ア) 1990 年首席財務官法 (Chief Financial Officers Act of 1990。以下「CFO 法」という。) 及び 1994 年政府管理改革法 (Government Management Reform Act of 1994。以下「GMR 法」という。) が施行され、各省庁長官は財務諸表の作成を義務付けられたため、信頼性の高い財務諸表を作成する必要が生じたこと
- (イ) 1993 年政府業績・結果法 (Government Performance and Results Act of 1993。以下「GPR 法」という。) が施行され、各省庁長官は目標管理による組織運営を義務付けられたため、政策目的の設定とその達成状況を評価する必要が生じたこと

- (ウ) 1996年連邦財務管理改善法 (Federal Financial Management Improvement Act of 1996。以下「FFMI法」という。)が施行され、各省庁長官は一定の要件を満たす財務管理システムの整備を義務付けられたため、適切な全般統制と業務処理統制を設定する必要性が生じたこと
- (エ) 連邦政府内にITが急速に普及したため、コンピュータ・システムに関連した統制活動を追加する必要性が生じたこと
- (オ) 1992年にCOSOが民間企業等に適用されるCOSO報告書を作成したため、公共部門に適用できる部分を取り入れる必要性が生じたこと

GAO内部統制基準は基本的にCOSO報告書に準拠しているものの、公共部門の性格やアメリカ連邦政府固有の諸制度を反映したものとなっている (COSO報告書とGAO内部統制基準との比較については、表3参照)。

## 2.2 内部統制の自己評価

### (1) 自己評価の基準

各省庁長官はFMFI法に基づき、内部統制の有効性について評価を行うことを義務付けられた。そして、OMB長官はFMFI法に基づき、会計検査院長と協議して各省庁長官が内部統制の有効性について評価を行う場合に準拠すべきガイドラインを作成することとされた<sup>8)</sup>。このガイドラインとして、2006年度からは「OMB通達A-123：内部統制に対する管理者の責任 (OMB Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control)」が適用されている。ガイドラインは、各省庁長官が内部統制全体の有効性について評価を行う場合に準拠すべき①評価方法、②不備の是正、③報告書の作成に関する手続を規定している。また、公開企業に適用されることとなったサーベンス・オックスレイ法 (Sarbanes-Oxley Act of 2002。以下「Sox法」という。)の影響を受けてCFO法が改正されたため、各省庁長官は公開企業と同様に、財務報告に係る内部統制の有効性について評価を行うことを義務付けられた。このためガイドラインは、附録において各省庁長官が財務報告に係る内部統制の有効性について評価を行う場合に準拠すべき手続を規定している。

表3 COSO報告書とGAO内部統制基準との比較

	COSO報告書	GAO内部統制基準
内部統制の定義	内部統制とは、事業体の取締役会、経営者及びその他の者によって実施されるプロセスであり、以下の目的の達成に関して合理的な保証を提供するために整備されるものである。その目的とは、①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③関連法令への準拠である。	内部統制とは、以下の目的の達成に関して合理的な保証を提供する組織管理に統合された構成要素である。その目的とは、①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③関連法令への準拠である。
内部統制の構成要素	内部統制は相互に関係する5つの要素で構成される。その構成要素は、①統制環境、②リスク評価、③統制活動、④情報と伝達、⑤監視である。	内部統制の5つ基準は、①統制環境、②リスク評価、③統制活動、④情報と伝達、⑤監視である。

<sup>8)</sup>31 USC Sec. 3512 (d) (1).

項 目		COSO 報告書と比較した GAO 内部統制基準の違い
内部統制の定義	目 的	GAO 内部統制基準では、内部統制の目的として COSO 報告書と同様に①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③関連法令への準拠が挙げられているが、これらの目的の一部（Subset）として「資産の保全」が追加されている。そして、内部統制は当該機関の資産が許可を得ることなく取得、利用又は処分されることを防止したり、これらの事態を迅速に発見したりすることに関して合理的な保証を提供できるように整備されなくてはならないとされている。
	統 制 環 境	GAO 内部統制基準では、統制環境に影響を与える具体的な要因として、連邦議会及び行政管理予算庁（Office of Management and Budget : OMB）等のような監督官庁との関係が挙げられている。これは、連邦議会が予算、法律等により各省庁が実施する政策に対して権限を与えるとともに、各省庁が提出する業績・財務報告書（Performance and Accountability Report）や、議会での証言等により当該政策の進捗状況を監視しているからである。また、OMB は大統領予算案の編成、業績・財務報告書の作成等に関して、方針やガイドラインを作成しているからである。さらに、GAO 内部統制基準では、内部の幹部職員で構成される経営会議及び監察総監（Inspector General : IG）の存在は、統制環境全般に好ましい影響を与えることができるとされている。
	内 部 統 制	GAO 内部統制基準では、リスク評価とは、当該省庁の組織目的、例えば 1993 年政府業績・結果法（Government Performance and Results Act of 1993 : GPR 法）に基づいて作成される戦略計画（Strategic Plan）及び年次業績計画（Annual Performance Plan）で設定された目的の達成を阻害する要因をリスクとして識別・分析するとともに、そのリスクをいかに管理すべきかを決定するための基礎を形成することとされている。そして、内部統制は当該省庁が GPR 法上の目的を達成するに当たり組織の内外で直面する多様なリスクを評価しなければならないとされている。
	制 構 成 要 素	GAO 内部統制基準では、統制活動の例として GPR 法に基づいて設定された政策の実施状況の把握と業績測定が挙げられている。業績測定は政策目的の達成度を測定するために評価指標・目標値を設定するとともに、評価指標の実績値を目標値と比較して政策目的の達成度を評価することにより、当該政策の見直しなどの必要な措置を取るための統制活動を設定する必要があるとされている。また、このような評価を行う場合には、評価指標の実績値の適切性・正確性を検証するための統制活動も設定する必要があるとされている。
	統 制 活 動	GAO 内部統制基準では、統制活動の中に独立した節として「IT の統制活動」が追加されている。この追加された節では、情報システムに特有な統制活動として、全般的統制と業務処理統制についての説明が記述されている。ここで、全般的統制とは、メインフレーム、ミニコン、ネットワーク、エンドユーザー環境等のすべての情報システムに適用される統制活動とされている。また、業務処理統制とは、特定の業務処理ソフト内のデータ処理に適用される統制活動とされている。全般的統制は業務処理統制の機能を支援しており、両者は完全でかつ正確な情報処理を確保する上で必要であると認識されている。
情報と伝達	GAO 内部統制基準では、管理者は戦略計画及び年次業績計画で設定された政策目的に関する目標や財務に関する目標が達成されているかどうか決定するため、業績及び財務に関する情報を入手する必要があるとされている。そして、この情報は記録され、管理者に対してその責任を履行できる方法と期間内に伝達されなくてはならないとされている。	
監 視	GAO 内部統制基準では、独立的評価活動の例として、当該省庁に設置された IG が内部統制の整備の適切性を検証したり、実証テストを直接行うことによりその有効性を検証したりすることもあるとされている。そして、監視活動は継続的に内部統制システムの質を評価するとともに、発見事項及びその他の検討結果は迅速に解決されなくてはならないとされている。	

（出典）COSO（1992）、GAO（1999）より作成

## (2) 報告書の作成・公表

各省庁長官は内部統制の有効性について評価を行うだけではなく、次のような報告書を作成することを義務付けられた。これらの内部統制に関する報告書は、2006年度から当該省庁の業績・財務報告書(Performance and Accountability Report)に一括して掲載され、大統領及び連邦議会に提出されている。

### ア 内部統制全体の有効性に関する報告書

各省庁長官はFMFI法に基づき、毎年度、当該省庁の内部統制がGAO内部統制基準に準拠しているかどうか評価を行い、内部統制全体の有効性を保証した保証報告書(Statement of Assurance)の作成を義務付けられた<sup>9)</sup>。これにより各省庁長官は、資産保全を含めた内部統制の4つの目的が達成されていることに対して合理的な保証を与えることになる。評価の結果、①重要な欠陥(Material Weakness)を報告しない場合には無限定保証報告書、②重要な欠陥を1件又は数件報告する場合には限定保証報告書、③重要な欠陥をかなりの件数報告する場合、又は評価を行わなかった場合には無保証報告書をそれぞれ作成することとなっている。保証報告書には、内部統制がGAO内部統制基準に準拠していない場合、重要な欠陥を明らかにするとともに当該欠陥を改善するための計画を記載することとされている<sup>10)</sup>。

### イ 財務報告に係る内部統制の有効性に関する報告書

各省庁長官はFMFI法に基づき、毎年度6月30日時点で財務報告に係る内部統制の有効性について評価を行い、その有効性を保証した財務報告内部統制保証報告書(Statement of Assurance for Internal Control over Financial Reporting)の作成を義務付けられた<sup>11)</sup>。この報告書は、保証報告書の一部に位置付けられている。これにより各省庁長官は、信頼性の高い財務報告が作成されていることに対して合理的な保証を与えることになる。財務報告内部統制保証報告書には、内部統制がGAO内部統制基準に準拠していない場合、重要な欠陥を明らかにするとともに当該欠陥を改善するための計画を記載することとされている。

### ウ 財務管理システムに関する報告書

各省庁長官はFMFI法に基づき、毎年度、当該省庁の財務管理システムがFMFI法で定められた3つの基準に準拠して運用されているかどうか評価を行い、その結果を記述した財務管理報告書の作成を義務付けられた<sup>12)</sup>(財務管理システムのイメージについては、図3参照)。この3つの基準とは、FMFI法により①OMB長官が「OMB通達A-127:財務管理システム(Omb Circular A-127, Financial Management System)」で定めた連邦財務管理システムに関する要件<sup>13)</sup>、②連邦会計基準諮問委員会(Federal Accounting Standards Advisory Board)が公表した財務報告を作成する場合に適用される連邦会計基準、③個々の取引を処理する場合に適用される連邦政府標準会計処理基準(U.S. Government Standard General Ledger)とされている。財務管理報告書には、財務管理システムがこれらの基準に十分に準拠していない事態があった場合、当該事態を明らかにするとともに当該事態を改善するための計画を記載することとされている<sup>14)</sup>。

<sup>9)</sup>31 USC Sec. 3512 (d) (2).

<sup>10)</sup>OMB (2004) VI. A, B.

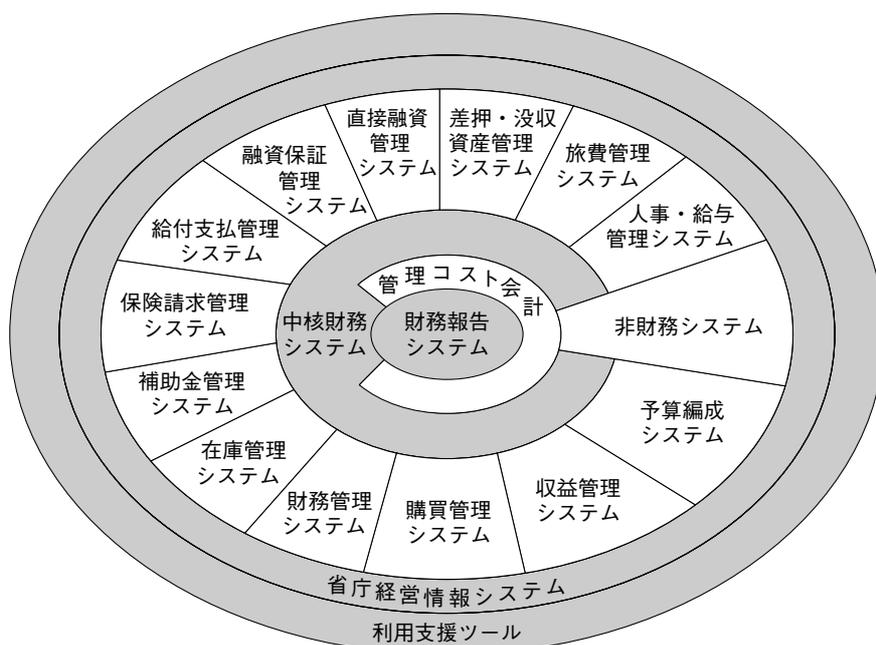
<sup>11)</sup>31 USC Sec. 3512 (d) (2).

<sup>12)</sup>31 USC Sec. 3512 (d) (2) (B).

<sup>13)</sup>OMB (2009) 8. C. 1).

<sup>14)</sup>OMB (2004) VI. C.

図3 財務管理システムのイメージ



(出典) GAO (2005) p. 38

### 2.3 内部統制の外部検査

各省庁の監察総監 (Inspector General : IG) 又は IG が決定した外部監査人は、CFO 法に基づき、当該省庁の財務諸表の検査を行うことを義務付けられており、その財務検査報告書は当該省庁の業績・財務報告書に掲載され大統領及び連邦議会に提出されている。これらの外部監査人等は、一般に認められた政府検査基準 (Generally Accepted Government Auditing Standards : GAGAS) に基づき、財務検査報告書において、①財務諸表の適正性に関して意見を表明すること (Expression of Opinion)、②財務報告に係る内部統制の整備・運用において重大な不備 (Significant Deficiency) 又は重要な欠陥 (Material Weakness)<sup>15)</sup>がある場合、当該事態について報告すること (Reporting)、③関連法令に準拠していない事態があり、当該事態が軽微であると明確に判断できる場合を除き、当該事態について報告すること (Reporting) とされている<sup>16)</sup>。外部監査人等は GAGAS 上、財務検査報告書において、内部統制の有効性について意見を表明することを義務付けられていないが、各省庁の求めに応じて、財務報告に係る内部統制の有効性について意見を表明することができる<sup>17)</sup>。また、外部監査人等は FFMI 法に基づき、当該省庁の財務管理システムが FFMI 法で定められた3つの基準に準拠して運用されているかどうか検査を行い、十分に準拠していない事態があった場合、当該事態を財務検査報告書に記載することを義務付けられている<sup>18)</sup>。このように内部統制に関する検査は、財務検査と一体となって行われ、基本的に指摘型となっている<sup>19)</sup>。

<sup>15)</sup> 重大な不備とは、当該機関の財務諸表に軽微ではない虚偽表示をもたらす可能性のある不備を言う。また、重要な欠陥とは、当該機関の財務諸表に重要な虚偽表示をもたらす可能性の高い重大な不備を言う (GAO (2007) 5. 11 a., b.)。この重要な欠陥は、各省庁長官が内部統制全体の有効性を評価したり、財務報告に係る内部統制の有効性を評価したりする場合に報告することとされている「重要な欠陥」と同一である (OMB (2004) Note 7)。

<sup>16)</sup> GAO (2007) 5. 03 d., 5. 13, 5. 15。

<sup>17)</sup> OMB (2007) Note 14。

<sup>18)</sup> Sec. 803 (b), FFMI 法。

<sup>19)</sup> 外部監査人等は、各省庁長官が内部統制全体の有効性を保証した「保証報告書」について検査を行うことを義務付けられていない。Sox 法が適用される公開企業でも、外部監査人は 2007 年 11 月 15 日以降終了する事業年度から、経営者が財務報告に係る内部統制の有効性を評価した内部統制報告書について監査を行うことを義務付けられていない。公開企業の外部監査人は、内部統制に関しては、財務報告に係る内部統制の有効性について意見を表明することだけを義務付けられている (PCAOB (2007) 85. k.)。

### 3. イギリスの内部統制制度

#### 3.1 内部統制の整備・運用

イギリスでは、各省庁の会計官は財務省が1997年に出した「会計官宛通達13/97：コーポレート・ガバナンス—内部財務統制システム報告書—（Corporate Governance: Statement on the System of Internal Financial Control, DAO (GEN) 13/97）」に基づき、上場企業と同様に、財務に係る内部統制システムの有効性について評価を行い、その結果を記述した内部財務統制システム報告書の作成を義務付けられた。その後、イギリスでは、1998年から包括的歳出見直し（Comprehensive Spending Review：CSR）の下で、公共サービス合意（Public Service Agreements：PSA）が導入され、各省庁は目標管理による組織運営を義務付けられたため、政策目的（Aim）、政策目標（Objective）及び業績目標（Performance Target）の設定とその達成状況を評価する必要性が生じた。また、2000年政府資源・会計法（Government Resources and Accounts Act of 2000。以下「GRA法」という。）に基づき、発生主義を採用した資源会計・予算が導入され、各省庁は信頼性の高い財務諸表を作成する必要性が生じた。

財務省は内部統制を取り巻く環境がこのように変化したため、2000年に「会計官宛通達13/00：コーポレート・ガバナンス—内部統制報告書—（Corporate Governance: Statement on Internal Control, DAO (GEN) 13/00）」を出し、各省庁の会計官に、リスク管理を含めた有効な内部統制の整備・運用を義務付けた。財務省は各省庁のリスク管理プロセスの整備・運用に資するため、2001年にリスク管理のための戦略的なフレームワークを解説したガイダンス<sup>20)</sup>を公表したが、2004年に改定版として「リスク管理—原則と概念—（Management of Risk-Principles and Concepts。以下「英国財務省ガイダンス」という。）」を公表した。英国財務省ガイダンスは基本的にCOSOのERMと同一の概念を踏襲しているものの、公共部門の性格やイギリス中央政府固有の諸制度を反映したものとなっている（ERMと英国財務省ガイダンスとの比較については、表4参照）。

表4 ERMと英国財務省ガイダンスとの比較

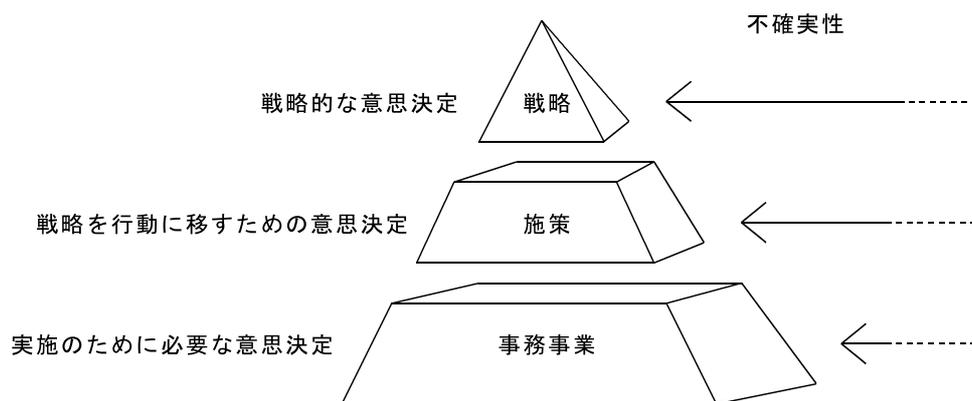
	ERM	英国財務省ガイダンス
リスク管理の定義	ERMは、事業体の取締役会、経営者及びその他の者によって遂行され、事業体の戦略策定に適用され、事業体全体にわたって適用され、事業目的の達成に関する合理的な保証を与えるために事業体に影響を及ぼす発生可能な事象を識別し、事業体のリスク選好に応じてリスクの管理が実施できるように設計された、一つのプロセスである。	リスクとは、好ましい機会であれ、好ましくない脅威であれ、行動及び事象の結果に関する不確実性のことである。リスクは発生する可能性と実際に発生したときに生じる影響度を比較考量して評価されなくてはならない。
リスク管理の構成要素	ERMは相互に関係する8つの要素で構成される。その構成要素は、①内部環境、②目的の設定、③事象の識別、④リスクの評価、⑤リスクへの対応、⑥統制活動、⑦情報と伝達、⑧監視である。	リスク管理は、①リスクの識別、②リスクの評価、③リスクへの対応、④リスクのレビューと報告を含む。

<sup>20)</sup> HM Treasury (2001)

項 目	ERM と比較した英国財務省ガイダンスの違い
目的の設定	<p>ERM では、リスクとは、目的の達成を阻害する影響を及ぼす事象が生じる可能性と定義されている。このため、事業体の目的を設定することが事象の識別、リスクの評価及びリスクへの対応の前提となる。そして、ERM では、事業体のハイレベルの目的として戦略目的、その関連目的として業務目的、報告目的及びコンプライアンス目的が挙げられている。</p> <p>英国財務省ガイダンスでは、目的は戦略（Strategic）、施策（Programme）及び事務事業（Project and Operational）別に階層的に設定される必要があるとされている（リスクの階層については、図4参照）。つまり、英国財務省ガイダンスでは、戦略、施策及び事務事業で設定されている目的の達成を阻害する影響を及ぼす事象が生じる可能性をリスクとして捉えている。この結果、事象の識別、リスクの評価及びリスクへの対応は、すべて、戦略、施策及び事務事業別に行われる。</p>
リスク管理	<p>ERM では、事象とは、目的の達成に影響を与える可能性がある外部要因及び内部要因から生じる出来事と定義されている。</p> <p>英国財務省ガイダンスでは、具体的な外部要因として政権交代が例示されている。これは、政権交代により、既存の政策が中止されたり、変更されたりすることがあるからである。また、内部要因は現状要因と変更要因に2分されている。そして、現状要因として、予算と議会への説明責任が例示されている。これは、議会が公聴会での議論や議会に提出される省庁別報告書、資源会計決算書等に基づいた評価により、当該政策に予算を付けるかどうか最終的に判断しているからである。また、変更要因として公共サービス合意（Public Service Agreement : PSA）の業績目標、新しい政策の導入などが例示されている。これは、包括的歳出見直し（Comprehensive Spending Review）又は歳出見直し（Spending Review）の下で行われる PSA では、3年ごと又は2年ごとに新しい政策目標及び業績目標が設定されるため、当該省庁の現行の行政サービス提供能力で新しい政策目標及び業績目標を達成できるかどうか不確実性が生じるからである。</p>
構成要素	<p>ERM では、リスクの評価は戦略目的、業務目的、報告目的及びコンプライアンス目的ごとに行われる。</p> <p>英国財務省ガイダンスでは、リスク選好は戦略、施策及び事務事業別に行われる。このうち事務事業リスク選好では、異なったタイプの事務事業は、異なったレベルのリスク選好が必要とされている。例えば、異なったタイプの事務事業として、①実験的な事務事業（失敗する可能性は高いが、重要な教訓を学ぶことができるもの）、②標準的な事務事業（物品・役務調達、土木・建築事業等の通常のもの）、③重要な事務事業（当該機関として必ず成功させなければならないもの）が挙げられている。リスク選好のレベルは、事務事業のタイプにより異なり、実験的な事務事業では重要な事務事業より高くなる。</p>
情報と伝達	<p>ERM では、経営者は事業パートナーのために過度なリスクを思いがけず負うことがないように自社のリスク選好とリスク許容度が事業パートナーのそれらと互いに整合するかを検討することとされている。</p> <p>英国財務省ガイダンスでは、これに加え、政府機関相互及び政府機関と政府出資法人との関係の重要性が強調されている。これは、上下関係のない政府機関において、当該機関の行政サービスの提供が、他の政府機関の行政サービスの提供に影響を与えたり、逆に、他の政府機関からの行政サービスの提供から影響を受けるからである。このような環境では、当該機関は他の政府機関が直面しているリスクから直接的な影響を受けるため、両機関は合意されたリスク管理のアプローチを採用することが不可欠であるとされている。また、多くの政府機関では、本省が政策の企画立案を行い、執行エージェンシー（Executive Agency : EA）及び非省庁パブリック・ボディ（Non-Departmental Public Body : NDPB）が政策の執行を行っている。このような環境では、主務省のリスクの優先度は EA 及び NDPB のリスクの優先度に影響を与えるため、主務省は EA 及び NDPB のリスク管理の実績に注意を払わなくてはならないとされている。</p>

（出典）COSO（2004）、HM Treasury（2004）より作成

図4 リスクの階層



(出典) HM Treasury (2004) p. 10

### 3.2 内部統制の自己評価

#### (1) 自己評価の基準

各省庁の会計官は2000年の財務省通達に基づき、内部統制の有効性について評価を行うことを義務付けられたが、この通達には、会計官が内部統制の有効性について評価を行う場合に準拠すべきガイドラインも含まれていた。この通達は2003年に廃止され、ガイドライン自体は、財務省が作成している政府会計規程 (Government Accounting) の第21章に収められた。この政府会計規程第21章では、①リスク管理の定義、②リスク管理の主要な構成要素、③内部統制報告書に記述すべき事項等について規定している。また、財務省は各省庁にリスク管理の整備・運用状況を評価するためのツールを提供する目的で、2004年に「リスク管理評価フレームワーク—各省庁のためのツール— (Risk Management Assessment Framework: a tool for departments)」を公表したが、2009年に改訂した。

#### (2) 報告書の作成・公表

各省庁の会計官は政府会計規程に基づき、毎年度、内部統制の有効性について評価を行い、その結果を記述した内部統制報告書の作成を義務付けられた<sup>21)</sup>。この内部統制報告書は、財務諸表とともに当該省庁の資源会計決算書 (Resource Account) に掲載され下院に提出される。会計官は内部統制報告書において、①責任の範囲、②内部統制システムの目的、③リスク管理能力、④リスク・統制フレームワーク、⑤有効性の評価、⑥内部統制上の重大な問題について記述することが求められている。なお、政府会計規程は執行エージェンシーについても、同様の義務を課している。

### 3.3 内部統制の外部検査

#### (1) 内部統制報告書

会計検査院長はGRA法に基づき、各省庁の資源会計決算書及び執行エージェンシーの決算書の検査を行うことを義務付けられており<sup>22)</sup>、その財務検査報告書は当該省庁の資源会計決算書又は当該執行エージェンシーの決算書に掲載され下院に提出されている。この会計検査院長による財務検査は、監査実務委

<sup>21)</sup>HM Treasury (2003) 21. 3. 1.

<sup>22)</sup>Sec. 6 (1), Sec. 7 (3) (b), GRA法。

員会（Auditing Practices Board：APB）が作成した国際監査基準（イギリス・アイルランド）（International Standards on Auditing（UK and Ireland）：ISA（UK/IR））に準拠して行われる。これに加え、会計検査院長は財務省との合意に基づき、財務検査の過程において各省庁及び執行エージェンシーの内部統制報告書について検査を行っている。この検査は「Review」であり、「Audit」とは区別されている<sup>23)</sup>。会計検査院長は内部統制報告書が財務省の開示要求事項を満たしていなかったり、表現が誤解を与えたり、または、財務検査の過程で得た情報と矛盾していた場合に限り、当該事態を財務検査報告書に記載することとなっている<sup>24)</sup>。このように内部統制報告書に関する検査は、財務検査と一体となって行われ、指摘型となっている<sup>25)</sup>。

## （2）業績情報

2001年に公表されたシャーマン報告書は、会計検査院長が各省庁の業績情報システムの検査を行うことを勧告した。この勧告を受け、政府は会計検査院長に対して、CSR又は歳出見直し（Spending Review：SR）対象期間において少なくとも1回、PSAで設定された業績目標に係る各省庁のデータシステムを検査することを要請した。この要請により、会計検査院（National Audit Office：NAO）は2002年SR及び2004年SRのPSAで設定された業績目標に係る各省庁のデータシステムの検査をそれぞれ2回行い、その結果をまとめた証明要約報告書（Validation Compendium Report）を下院に提出した。この検査は、各省庁のデータシステムにおいて評価指標の実績値の中に重大な誤りが生じるリスクを少なくする内部統制が整備され、有効に運用されているかどうかという観点から行われた<sup>26)</sup>。2007年CSRでは、新たな政策評価の枠組みが導入され、業績測定は政府全体の政策目標を設定した公共サービス合意（PSA）と各省庁の戦略目的を設定した省庁戦略目的（Departmental Strategic Objectives：DSO）で構成されるようになった。NAOはPSAで設定された業績目標だけではなく、DSOで設定された業績目標に係る各省庁のデータシステムの検査も行う方針を示している<sup>27)</sup>。

## 3.4 コーポレート・ガバナンスの整備・運用

各省庁は財務省が2005年に公表した「中央政府省庁のコーポレート・ガバナンス—優良業務規程—（Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice。以下「コーポレート・ガバナンス規程」という。）」に基づき、上場企業並みのコーポレート・ガバナンスを導入することを義務付けられた。ここでコーポレート・ガバナンスとは、「組織が方向付けられ、統制される方法である。それは、①異なる利害関係者及び組織内部者の権利と責任の配分を明確にし、②組織の目的設定の過程を含めた組織運営に関する意思決定の規則と手続きを決定し、③組織の目的を達成するとともに業績を監視する手段を提供する。」と定義されている<sup>28)</sup>。コーポレート・ガバナンス規程は各省庁に設置されている経営会議（Board）の役割に焦点を当てており、組織運営に建設的な批判を反映させるため、経営会議には少なくとも2人以上の外部役員を加えること、監査委員会は外部役員が委員長を務めることなどを規定している。

<sup>23)</sup> HM Treasury (2003) ANNEX 21. 2. 1.

<sup>24)</sup> HM Treasury (2003) ANNEX 21. 2. 3. a.

<sup>25)</sup> 会計検査院長は内部統制報告書に関する検査を行うものの、ISA（UK/IR）上、財務検査報告書において、内部統制の有効性について意見を表明することを義務付けられていない（APB（2006）8.-9.）。

<sup>26)</sup> NAO（2007 b）p. 9.

<sup>27)</sup> NAO（2007 a）p. 30.

<sup>28)</sup> HM Treasury（2005）i.

### 3.5 コーポレート・ガバナンスに関する報告書

各省庁はコーポレート・ガバナンス規程に基づき、毎年度、当該省庁のコーポレート・ガバナンスに関して報告書を作成することを義務付けられた。各省庁は報告書において、①経営会議で行われた意思決定及び委任の内容、②経営会議における外部役員の独立性、③経営会議に設けられた監査委員会の権限と活動状況、④非省庁パブリック・ボディ等との協力関係を促進するための取決めなどについて報告することを義務付けられた。この報告書は通常、当該省庁の資源会計決算書に掲載され下院に提出されている。

## Ⅲ 我が国への示唆

上記Ⅱでは、INTOSAIガイドラインに加え、アメリカ、イギリス両国で導入されている内部統制制度を取り上げ、国の行政機関に適用される内部統制の概念的枠組みと制度設計を紹介した。これら両国の現状を踏まえると、我が国の国の行政機関に内部統制を制度として導入する場合、以下の点に留意すべきであると考えられる。

### 1. 内部統制基準の作成

金融庁基準は上場企業による財務報告に係る内部統制の評価及び報告、外部監査人による財務報告に係る内部統制の監査の前提となる内部統制の概念的な枠組みを示すため、「内部統制の基本的枠組み」を規定した。この「内部統制の基本的枠組み」は、基本的に COSO 報告書に準拠しているものの、我が国の実情を反映したものとなっている。

国の行政機関に内部統制を制度として導入する場合、先ず最初に、これらの機関に統一的に適用する内部統制の概念的な枠組みを規定した基準を作成することが不可欠である。この場合、COSO 報告書や金融庁基準の「内部統制の基本的枠組み」が参考になると考えられるが、両者とも、公共部門の性格や我が国政府固有の諸制度を反映していない。したがって、アメリカ、イギリス両国に見られるように、COSO 報告書をベースに、公共部門の性格や我が国政府固有の諸制度を反映したものを新たに作成する必要がある。公共部門の性格として考慮しなければならないことは、民間企業と異なり①政策目的を達成するために活動していること、②予算、財務会計法令の統制を受けていること、③市場機構を経由することなく行政サービスを提供していることなどである。また、我が国政府固有の諸制度として考慮しなければならないものは、例えば政策目的の達成という観点からは、政策評価制度、独立行政法人制度、国庫補助金制度等がある。

### 2. 内部統制の目的

COSO 報告書及び金融庁基準の「内部統制の基本的枠組み」では、内部統制の目的のうち財務報告の信頼性とは、財務諸表及び財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保することとされ

ている<sup>29)</sup>。これは民間企業の活動が市場機構で競争原理による評価を受けているため、財務情報だけでその業績を評価することができるからである。

国の行政機関に内部統制を制度として導入する場合、これらの機関は政策目的を達成するため、国民から強制的に徴収した租税を財源に、行政サービスを市場を経由しないで国民に提供していることを認識する必要がある。行政活動は市場機構で競争原理による評価を受けていないため、財務情報だけではその業績を評価することはできない。別途、財務情報だけではなく、非財務的な業績情報に基づいて、経済性、効率性及び有効性の観点から評価を行い、国民に対して説明責任を果たす必要がある。したがって、INTOSAI ガイドラインに見られるように、国の行政機関における内部統制の目的の一つは、「財務報告の信頼性」ではなく、非財務的な業績情報の信頼性を含めた「説明責任の履行」とすることが望ましい。

### 3. 内部統制の自己評価

上場企業は金融商品取引法により、内部統制のうち財務報告に係る内部統制については、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して有効性の評価を行い、その結果を記載した内部統制報告書を内閣総理大臣に提出することを義務付けられた<sup>30)</sup>。これは、証券市場がその機能を十全に発揮していくためには、投資者に対して企業情報が適正に開示されることが不可欠であるにもかかわらず、近年、有価証券報告書の虚偽記載などが発生したためである。

国の行政機関に内部統制を制度として導入する場合、これらの機関は国が強制的に徴収した租税を政策目的に応じて配分していることを認識する必要がある。国民は多様な利害関係を有しているため、このような配分は、国民の代表者で構成される国会で審議され、議決された予算により行われる。また、予算の執行や、それに伴い取得した資産及び発生した負債の管理に関する会計処理の原則及び手続については、基本的な事項が法律で定められ、実務的な事項が政令、省令等により定められている。このように、国の行政機関は予算及び財務会計法令の統制を受けているにもかかわらず、これらの機関では予算及び財務会計法令に違反した不正経理が後を絶たないのが現状である。したがって、我が国の実情を踏まえ、国の行政機関は内部統制のうち財務会計法令の遵守に係る内部統制の有効性について評価を行い、その結果を記述した内部統制報告書を公表することが望ましい。

### 4. コーポレート・ガバナンスの整備・運用

内部統制は複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなったり、経営者が不当な目的の為に内部統制を無視ないし無効ならしめることがあり、固有の限界を有している<sup>31)</sup>。東京証券取引所は経営者の独走を牽制するため、2006年に有価証券上場規程等の一部改正を行い、上場企業にコーポレート・ガバナンス<sup>32)</sup>に関する報告書の作成・公表を義務付けた。

国の行政機関に内部統制を制度として導入する場合、これらの機関では、職員個人による不正経理だけ

<sup>29)</sup> 企業会計審議会（2007）I. 1.

<sup>30)</sup> 金融商品取引法第24条の4の4。

<sup>31)</sup> 企業会計審議会（2007）I. 3.

<sup>32)</sup> コーポレート・ガバナンスは経営者をどのように規律するかという問題であるのに対して、内部統制及びリスク管理は経営者自身が自らの企業をどのように規律するかという問題であるとされている（経済産業省（2005）5.(2)）。

ではなく、組織ぐるみで行われる不正経理も後を絶たないことを認識する必要がある。組織ぐるみで行われる不正経理に対しては、仮に内部統制が制度として導入されたとしても、有効に機能しないこともあり得る。このような事態に対処するためには、国の行政機関に外部の専門家を加えた経営会議を設置したり、経営会議の中に外部の専門家を委員長とする監査委員会を設置したりすることが考えられる。したがって、イギリスに見られるように、国の行政機関は内部統制とコーポレート・ガバナンスを一体として整備・運用することが望ましい。

## 5. 会計検査院の役割

上場企業の外部監査人は金融商品取引法により、上場企業の作成した内部統制報告書が一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して、内部統制の有効性の評価結果を適正に表示しているかどうか監査を行い、意見を内部統制監査報告書に記載することを義務付けられた<sup>33)</sup>。この内部統制監査は原則として同一の外部監査人により、財務諸表監査と一体となって行われる。

国の行政機関に内部統制を制度として導入する場合、これらの機関に①内部統制の整備・運用、②内部統制の有効性の評価、③内部統制報告書の作成・公表を義務付けたとしても、内部統制が有効に機能するとは限らないため、外部の第三者による検証が必要になる。この場合、国の行政機関では、上場企業と同様の財務報告及び財務諸表監査は行われていないことを認識する必要がある。したがって、我が国の実情を踏まえ、会計検査院が必要に応じて国の行政機関における内部統制の有効性について検査を行い、内部統制が有効に機能していない場合には、改善の措置を要求することが望ましい。

## IV おわりに

現行の公会計制度において、国の行政機関における内部統制は、会計機関の分立等による内部牽制と内部監査を基本としているため、会計処理の原則及び手続に関する様々な規定が財務会計法令において定められている。このような制度設計は、戦後直後の民間企業における内部統制の概念を反映したものであるが、内部統制の概念は民間企業を取り巻く環境の変化に伴い発展してきている。今や、内部統制は事業体が直面しているリスクの識別を行い、識別されたリスクの実現可能性と実現した場合の影響について評価を行い、リスクを経済的、効率的及び効果的に管理することと考えられている。つまり、業務分担と責任部署を内部規程で明確に規定しただけでは、不十分であると考えられている。欧米諸国には、国の行政機関に内部統制を制度として導入した国も見受けられるが、これらの国では、政策目的の達成を阻害する影響を及ぼす事象が生じる可能性をリスクの一つとして捉えている。このように内部統制の概念は、会計管理、資産管理に止まらず、経営管理までも包含するようになってきている。

国の行政機関において、不正経理が相次いで発覚している背景には、様々な要因が存在すると思われるが、内部統制が有効に機能していないことが、要因の一つになっていると考えられる。したがって、国の行政機関における会計経理を巡る不適正な事態を抜本的に改善するとともに、効率的及び効果的に政策目

<sup>33)</sup> 金融商品取引法第 193 条の 2 第 2 項。

的を達成するため、国の行政機関に内部統制を制度として導入することが考えられる。この場合、第一段階として、国の行政機関に統一的に適用される内部統制の概念的な枠組みを規定した基準を作成することが不可欠である。内部統制基準が作成されれば、次の段階として、国の行政機関に内部統制の整備・運用とともに、自己評価と内部統制報告書の作成・公表を義務付けることが可能となる。また、内部統制は組織ぐるみの不正経理には無力であるなど固有の限界を有することから、その限界を補完するため、コーポレート・ガバナンスと一体となって整備・運用する必要がある。本稿では、欧米諸国の国の行政機関において導入されている内部統制制度を紹介したが、国の行政機関における内部統制のあり方を考える上で参考になれば幸甚である。

## 参考文献

- APB (2006) Audit of Financial Statements of Public Sector Bodies in the United Kingdom (Revised) (Practice Note 10)
- COSO (1992) Internal Control-Integrated Framework
- COSO (2004) Enterprise Risk Management-Integrated Framework
- GAO (1999) Standards for Internal Control in the Federal Government
- GAO (2005) FINANCIAL MANAGEMENT: Achieving FFMIA Compliance Continues to Challenge Agencies (GAO-05-881)
- GAO (2006) CFO ACT OF 1990: Driving the Transformation of Federal Financial Management (GAO-06-242T)
- GAO (2007) Government Auditing Standards
- HM Treasury (2001) Management of Risk-A Strategic Overview
- HM Treasury (2003) Government Accounting
- HM Treasury (2004) The Orange Book: Management of Risk-Principles and Concepts
- HM Treasury (2005) Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice
- INTOSAI (2004) Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector
- NAO (2007a) Corporate Plan 2007
- NAO (2007b) Fourth Validation Compendium Report: Volume 1
- OMB (2004) Circular No. A-123, Management's Responsibility for Internal Control
- OMB (2007) Bulletin No. 07-04, Audit Requirements for Federal Financial Statements
- OMB (2009) Circular No. A-127, Financial Management Systems
- PCAOB (2007) Auditing Standard No. 5, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated with An Audit of Financial Statements
- 企業会計審議会 (2007) 『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準』
- 経済産業省 (2005) 『コーポレートガバナンス及びリスク管理・内部統制に関する開示・評価の枠組について—構築及び開示のための指針—』