令和元年度会計検査院委託業務報告書

アメリカ及びイギリスの政府における内部統制及びガバナンス並びに会計検査院の役割に関する調査研究

令和２年２月

PwC あらた有限責任監査法人

目次

＜報告書概要＞ I
第１章　はじめに 1

第１節：調査研究の背景と目的 2
　１．背景 2
　２．目的 3
第２節：調査研究の方法 3
　１．調査研究委員会 3
　２．文献資料調査 4
　３．海外機関等へのインタビュー 5
第３節：本報告書の構成 5
第４節：留意事項 6

第２章　アメリカ及びイギリスの内部統制関係機関並びにその他の機関による内部統制に関する取組の動向 11

第１節：アメリカの内部統制関係機関による内部統制に関する取組の動向 12
　１．アメリカにおける内部統制の歴史 12
　２．アメリカにおける内部統制報告制度 24
　３．アメリカにおけるその他の機関の動向 25
第２節：イギリスの内部統制関係機関による内部統制に関する取組の動向 31
　１．イギリスにおける内部統制の歴史 31
　２．イギリスにおける内部統制報告制度 35
第３節：INTOSAI による内部統制に関する取組の動向 37
第４節：我が国における公的部門の近年の動向 44
第５節：各国の内部統制及びガバナンスに関する概念の比較 50

第３章　アメリカ及びイギリスの政府等における内部統制及びガバナンス .. 53

第１節：アメリカ連邦政府等におけるガバナンス及び内部統制の位置付け、制度の変遷及び実施状況 54
　１．アメリカの国家制度 54
　２．内部統制の整備及び運用を規定する法規等の制度とその変化 59
　３．アメリカの内部統制報告書等におけるガバナンス・リスク管理・内部統制の実施・評価に関する記載の実例 93
　４．アメリカ連邦政府におけるリスク認識の特徴 105
第２節：イギリス中央政府等におけるガバナンス及び内部統制の位置付け、制度の変遷及び実施状況 112
　１．イギリスの国家制度 112
　２．内部統制の整備及び運用を規定する法規等の制度とその評価 118
　３．イギリスの内部統制報告書等におけるガバナンス・リスク管理・内部統制の実施・評価に関する記載の実例 145
　４．イギリス中央政府におけるリスク認識の特徴 157

第４章　アメリカ及びイギリスにおける内部統制に関する会計検査院の役割及び検査等の状況 164

第１節：アメリカ GAO の内部統制及びガバナンスに関する役割及び検査等の状況. 165
１．GAO の概要 165
２．GAO の内部統制及びガバナンスに関する役割及び検査等の状況 170
３．GAO の内部統制及びガバナンスに関する検査等の事例 178
４．GAO の内部統制及びガバナンスに関する役割のまとめ 211
第２節：アメリカの監察総監による内部統制及びガバナンスに着眼した監査等の状況 212
１．監察総監の概要 212
２．監察総監の内部統制及びガバナンスに関する役割 214
３．監察総監の内部統制及びガバナンスに関する監査等の事例 219
４．監察総監の内部統制及びガバナンスに関する役割のまとめ 239
第３節：アメリカ地方政府における内部統制・ガバナンスに関する制度及び会計検査院の役割 240
１．アメリカ地方政府における内部統制制度の概要 240
２．アメリカ地方政府における内部統制監査・検査の概要 245
第４節：イギリスの NAO の内部統制及びガバナンスに関する役割及び検査等の状況 250
１．NAO の概要 250
２．NAO の内部統制及びガバナンスに関する役割及び検査の状況 252
３．NAO の内部統制及びガバナンスに関する検査等の事例 259
４．NAO の内部統制及びガバナンスに関する役割のまとめ 291
第５節：イギリスの GIAA による内部統制及びガバナンスに着眼した監査等の状況 292
１．GIAA の概要 292
２．GIAA の内部統制及びガバナンスに関する役割及び監査の状況 301
３．GIAA や内部監査部門による内部統制及びガバナンスに関する監査等の事例 303
４．GIAA や内部監査部門による内部統制及びガバナンスに関する役割のまとめ 318
第６節：イギリス地方政府における内部統制・ガバナンスに関する制度及び会計検査院の役割 318
１．イギリス地方政府における内部統制制度の概要 318
２．イギリス地方政府における内部統制監査・検査の概要 326

第５章　本調査報告のまとめ 337

第１節：前章までのまとめ 338
１．アメリカの民間部門及び政府部門における内部統制のまとめ 338
２．アメリカの政府部門の検査・監査制度のまとめ 341
３．イギリスの民間部門及び政府部門における内部統制のまとめ 344
４．イギリスの政府部門の検査・監査制度のまとめ 348
５．アメリカとイギリスの比較表 350
第２節：我が国の公的部門における内部統制の位置付け及び制度の変遷 354
第３節：公的部門と民間部門との比較 360
第４節：アメリカ連邦政府及びイギリス中央政府における内部統制及びガバナンスの

状況並びにそれらに関する会計検査等から得られる示唆 368
１．我が国の実務への示唆 368
２．我が国の会計検査制度・実務への示唆 373
第５節：おわりに 378

第６章　付録 380

１．略語集 381
２．用語集 384
３．事例集 394
４．図表索引 396
５．参考文献 398

＜報告書概要＞

アメリカ及びイギリスにおいて内部統制に関する状況が変化してきている中で、これらの政府における内部統制に関する日本語の資料は、我が国の会計検査院が2009年度にアメリカ、イギリス、ドイツ及びフランスの内部統制について調査した以降極めて限られている。本調査は、こうした諸外国の状況を背景として、我が国の公会計及び会計検査・監査制度の参考に資するため、アメリカ連邦政府及びイギリス中央政府における内部統制・リスク管理・ガバナンスの位置付け、実施状況、動向、会計検査院の役割や検査事例について整理・分析を行ったものである。

第１章に、今回の調査の背景と目的を述べた。そして、文献調査の方法や2019年６月から12月にかけて５回にわたり実施した調査研究委員会について記載した。また、現地との電話会議を実施し、それについて記載した。文献調査では内部統制に関する法律・法令及びこれに付随するガイダンス並びに各省庁が発行する年次報告書及び２ヵ国の会計検査院による検査報告書を通読し、過年度の内部統制に関する指摘事項などを含め概ね必要な資料を入手することが出来ている。これは、２ヵ国の中央（連邦）政府が公的財政の「アカウンタビリティ」や「透明性」の確保・向上を目標とし、会計検査院がさまざまな検査結果を公表していること、その中で内部統制に関する指摘事例を公開していることによる恩恵であるといえよう。これに加え、電話会議でのヒアリングによって文献調査では判明しない制度の内容や実務慣行についての情報を聞くことが出来た。インタビューの結果は、後続の第３章と第４章に可能な範囲で盛り込んだ。

第２章に、主に民間部門における内部統制関係機関等による内部統制に関する取組の動向を取りまとめた。第１節ではアメリカ、第２節ではイギリス、第３節では INTOSAI、第４節では我が国の公的部門における動向を記述し、第５節において各国比較を行った。各節の構成は、冒頭で各国における内部統制の歴史的経緯について述べ、その後に現在の内部統制報告制度について説明するものとなっている。

内部統制の歴史については、20世紀初頭の内部統制概念の起源までさかのぼり、内部統制の概念や制度の発展について説明を行った。アメリカにおいては、内部統制の法定化、COSO フレームワークの登場、企業の説明責任の在り方を正面から問うようなスキャンダルに伴う内部統制制度の見直し、SOX 法の施行までを追い、イギリスにおいてはキャドベリー報告書からコーポレートガバナンス・コードへの発展について時系列で説明した。

第３章に、２ヵ国の政府等における内部統制及びガバナンスの現状を可能な限り最新の情報で取りまとめた。こちらも第２章同様、国別にまとめている。本章では、冒頭で国家制度の概要に触れ、その後に、内部統制制度、内部統制報告書等における記載の実例、リスク認識の特徴を取り上げた。

内部統制の整備・運用を規定する法律等の制度については主に2000年以降の動きを追った。アメリカ連邦政府では民間で採用された COSO フレームワークの概念を取り入れ、

これをベースに内部統制制度を構築した。政府内部統制基準「グリーンブック」、OMB通達 A-123の誕生である。統制活動を行う現場から全社的なモニターを行う幹部職員へと積み上げ式に内部統制の仕組みを作っている。また2016年には全社的リスクマネジメント（ERM）の考え方を取り入れ、財務報告だけでなく、非財務報告も含めたより広い範囲の内部統制に関しても報告の対象になってきている。なお、アメリカでは官民共通して足元の統制活動に対し細かいルールを課す「細則主義」の方法を採用している。

一方、イギリス中央政府では、リスク管理のための戦略的フレームワークを解説したガイダンスとして、2001年に「オレンジブック」が発行された。その後2007年に通達「公的資金の管理」が発行され、省庁別だけではなく政府全体の公的資金の管理についても重要視されるようになってきている。また2011年には、民間部門で採用されていたコーポレートガバナンスの考え方を参考に政府版コーポレートガバナンス・コードを発行した。このコードの下、各省庁では幹部職員の上に理事会を置くこととされ、理事会にガバナンスの機能を持たせている。理事会のメンバーのおよそ半数は民間から登用され、理事長も民間人が務める。ガバナンスを効かせる理事会、そして業務執行及びモニタリングを行う幹部職員、最後に統制活動を行う職員というように、統制は上から下への意味合いが強い。イギリスの実務慣行では、アメリカの細則主義に対し、細かいことを決めず原則だけを示し、細かい運用を省庁に委ねる原則主義を取っていることが分かった。

内部統制報告書等におけるガバナンス・リスク管理・内部統制の実施・評価に関する記載の実例の調査においては、アメリカとイギリスでは非常に異なることが分かった。アメリカでは、各省庁長官が「保証の表明」を作成し、当該省庁の内部統制の有効性を評価した結果について報告を行う。これに対しイギリスでは、各省庁において「ガバナンス報告書」を作成し、会計官（事務次官が兼務することが多い）が署名し、議会に提出する。省庁における会計官は財務管理の責任を負うのみならず、組織のガバナンスについても個人的な責任を負っており、そのなかには内部統制の確保も含まれていることが判明した。

リスク認識の特徴については、政府における最新の手法について調査した。２ヵ国の政府ともリスク管理・リスク選好という考え方を取り入れていることが分かった。アメリカでは各省において2017年以降 ERM の考え方を進展させており、省庁はリスク・プロファイルを作成し、各省におけるリスクの洗い出しを行っている。一方、イギリスの省庁では、民間の実務に類似するリスク選好の考え方を採用し、リスクを積極的に取るべきものから取ってはいけないものまで５つに分類し、リスク選好報告書を作成している。この報告書は、リスクの妥当性を評価する上でも、リスク選好度を組織全体に共有するためにも効果的である。

第４章に、２ヵ国における内部統制に関する会計検査院の役割をまとめた。本章では、国別に会計検査院の役割、会計検査院による検査の事例、内部監査の役割、内部監査による監査の事例、内部監査と会計検査院との関係を取り上げた。

アメリカ会計検査院（GAO）では、保証型の財務検査を行う上で財務報告に係る内部統制の評価を行うほか、法律で義務付けられていないが、実務上内部統制の有効性につい

て意見を表明することがしばしばあることが判明した。また業績検査において、内部統制に関する指摘が報告されていることもわかった。一方、イギリス会計検査院（NAO）については、保証型の財務諸表検査を行っているものの、財務諸表検査の中で内部統制の有効性について意見を表明することはない。また NAO は VFM（Value for Money）検査と呼ばれる業績検査を行っているが、その中で内部統制やガバナンスの不備について指摘し、改善勧告を行っている例もあった。

内部監査機能についてもアメリカとイギリスでは違いが明確となった。アメリカの内部監査機関に該当する監察総監（IG）は各省庁に設置されているが、主な省庁の IG は大統領任命であることから省庁からの独立性が高い。IG は、財務監査・業績監査ともにおこなっている。IG の財務諸表監査は保証型であるが、他の財務監査や業績監査は指摘型監査であり保証は行わない。一方、イギリスでは、各省庁に対し内部監査業務を提供する機関として、財務省のエージェントとして政府内部監査局（GIAA）が設置された。GIAA はいわば内部監査のシェアードサービスセンターという位置づけであり、クライアントである各省庁の内部監査会計官主導のもとで業務提供される。内部統制については４段階の評価を行うが、内部統制の有効性について意見表明はしない。本章では、GAO、IG、NAO、GIAA の報告書の事例を複数取り上げた。

第５章に、本調査のまとめとして２ヵ国における内部統制に関連する項目の比較や、公的部門と民間部門との比較を行った。また、参考として我が国の公的部門における内部統制の位置づけを加えた。

調査結果の中には我が国における検討に資するような示唆を盛り込んだ。本調査の対象国は、我が国とは歴史上の沿革、経済規模、法制度などの面で多くの相違点を有しており、直ちに我が国の制度や会計検査に反映できる部分は限定されているが、民間からの影響、各国が制度間の移行にあたり目指したもの、理由や目的、直面した課題、移行の経緯、また会計検査の着眼点や手法、データへの対応、内部監査との連携などは大いに参考になるものと考える。

本調査の結果が、我が国の内部統制制度及び会計検査を考える上で一助となれば幸いである。

第１章　はじめに

第１節：調査研究の背景と目的

１. 背景

我が国の会計検査院は、会計検査の基本方針において、内部統制の状況に対応した取組として、検査対象機関における内部統制の状況は、会計経理の適正性の確保等に影響を与えることから、検査に際してはその実効性に十分留意し、また、内部統制が十分機能して会計経理の適正性の確保等が図られるように、必要に応じて内部統制の改善を求めるなど適切な取組を行うこととしている。そして、検査計画において、内部監査、内部牽制等の内部統制の状況を十分勘案することとしている。

また、我が国においては、2017 年 6 月に地方自治法等の一部を改正する法律（平成 29 年法律第 54 号）により、2020 年 4 月より都道府県知事及び政令指定都市の市長が、内部統制に関する方針を定め、これに基づき必要な体制を整備するとともに、毎年度、内部統制評価報告書を作成し、議会に提出することが義務付けられた。

他方、海外における近年の内部統制の状況として特に顕著なのが、アメリカ連邦政府及びイギリス中央政府において、内部統制の位置付けや制度が変更されている点である。

例えば、アメリカでは、1982 年連邦管理者財務保全法（Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982）により連邦政府において内部統制の整備が進められてきた。そして、トレッドウェイ委員会組織委員会（Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission：COSO）が 2004 年に公表していた全社的リスクマネジメント（Enterprise Risk Management：ERM）の考え方が 2013 年以降一層進展したことを背景として、会計検査院（Government Accountability Office：GAO）は 2014 年に内部統制基準（グリーンブック）を改訂した。また、行政管理予算局（Office of Management and Budget：OMB）は、2016 年に内部統制に関する通達 A-123 を改訂し、内部統制に関する報告の範囲は「財務報告に関する内部統制」から「報告に関する内部統制」に変更された。その結果、連邦機関は、内部統制と ERM を業務活動の中で統合することとなった。さらに、2016 年度以降、毎年、グリーンブック及び OMB 通達 A-123 に照らして内部統制の有効性について評価し、機関の財務報告書（Financial Report）又は業績及び説明責任報告書（Performance and Accountability Report）において保証の表明（Statement of Assurance：SOA）をすることとなった。

イギリスにおいても、1997 年の財務省通達によって、1992 年のキャドバリー報告書とそれを受けた 1994 年のラットマン・ガイダンスにおける勧告が中央政府に適用されることとなり、各省庁は、上場企業と同様、財務上の内部統制に関する報告書の作成が義務付けられた。そして、ターンバル・ガイダンスやその改訂を受けて、2005 年には中央政府においてもコーポレートガバナンスに関する行動規範が整備されてきた。

2011-2012 年度からは、会計検査院（National Audit Office：NAO）のレビューの対象とされていた中央政府の内部統制報告書（Statement on Internal Control）がガバナンス報告書

（Governance Statement）と名称が変更され、各省庁の「年次・会計報告書」の中で報告されることとなった。そして、政府内部監査庁（Government Internal Audit Agency：GIAA）が 2015 年に設立されて各省庁のガバナンスや内部統制を評価することとなった。さらに、財務省と内閣が連名で 2017 年に「中央政府におけるコーポレートガバナンス（Corporate Governance in Central Government Departments）」の改訂版を公表した。

以上のようにアメリカ及びイギリスにおいて内部統制に関する状況が変化してきている中で、これらの政府における内部統制に関する日本語の資料は、極めて限られている。そこで、我が国の公会計及び会計検査・監査制度の参考に資するため、アメリカ連邦政府及びイギリス中央政府における内部統制について調査することとした。

２. 目的

この業務は、今後の我が国会計検査院の内部統制に対する取組に資するため、アメリカ連邦政府及びイギリス中央政府を対象として、内部統制・リスク管理・ガバナンスの位置付け、実施状況、動向、会計検査院の役割や検査事例について整理・分析することにより、我が国の会計検査に有用な情報を提供することを目的とする。

第２節：調査研究の方法

本調査研究は、会計検査院事務総長官房調査課（研究担当）より、PwC あらた有限責任監査法人への委託により行われた。調査研究の方法は、文献調査を基本とし、また、学識経験者等から構成される調査研究委員会を組成して、ここでの議論に基づいて進めた。

１. 調査研究委員会

＜体制＞

■委員会委員（敬称略）

吉見　宏	北海道大学大学院経済学研究院　教授（座長）
石川　恵子	日本大学経済学部産業経営学科　教授
関口　智	立教大学大学院経済学研究科　教授
松尾　貴巳	神戸大学大学院経営学研究科　教授
東　　信男	会計検査院　国際検査情報分析官
駒井　昌宏	ＰｗＣあらた有限責任監査法人　パートナー

■事務局

会計検査院 事務総長官房調査課（研究担当）

青木　孝浩	研究企画官

浦野　裕公　　副長
野口　桐子　　研究専門官
齋藤　健太郎　　研究専門官
島田　優希　　研究専門官
上林　雅寛　　研究専門官

PwCあらた有限責任監査法人
久保田　康仁　　司会
岩本　信吾　　議事進行

＜開催概要＞

次のとおり、計５回の委員会を開催した。

第１回 令和元年 ６月18日（火）　　実施計画書、自由討議
第２回 令和元年 ８月７日（火）　　事務局報告、討議
第３回 令和元年 10月１日（火）　　事務局報告、討議
第４回 令和元年 11月６日（水）　　事務局報告、討議
第５回 令和元年 12月11日（水）　　事務局報告（報告書案）、討議

２. 文献資料調査

アメリカ、イギリスの省庁や規則やガイダンスを策定する機関等の Web サイト、公表資料を中心に、これに我が国の各種文献、研究論文、海外の研究論文等を加え、内部統制に関する取組や制度の概要について調査をした。この際、新たな制度変更が存在し、当該事項について我が国であまり紹介されていない部分については、以前の制度からの変遷についても調査をした。次に、２ヵ国の会計検査院、内部監査機関等による公表報告書・資料等により会計検査及び内部監査部門等の状況について分析を行った。分析に用いた資料については巻末に一覧整理している。

■調査担当：

PwCあらた有限責任監査法人
飯室　進康　　統括責任者
久保田　康仁　　海外と我が国の公的部門との比較・考察
阿部　環　　海外調査のとりまとめ
岩本　信吾　　調査全般・調整
内田　大揮　　アメリカの調査
須田　真尉子　　イギリスの調査
相澤　夏美　　イギリスの調査

和泉　義夫　　アドバイザー
山口　太郎　　アドバイザー

３. 海外機関等へのインタビュー

調査対象国のアメリカについては行政管理予算局（Office of Management and Budget：OMB）に、イギリスについては内部監査局（GIAA）と契約している PwC UK ロンドン事務所に、2019 年 11 月から 12 月にかけて、電話会議式インタビュー調査を複数回実施した。

■インタビューに協力してくださった方々（敬称略）

OMB（Special thanks to）

Dan Kaneshiro	Senior Policy Analyst, OFFM/OMB – Enterprise Risk Management (ERM), Internal Controls, Inspectors General/GAO/Audit Issues
Adam Lipton	Senior Performance Manager, Performance and Personnel Management/OMB – Enterprise Risk Management, Strategic Reviews, Performance Management
Michael Landry	Senior Policy Analyst, OFFM/OMB – Financial Management Systems, ERM
Meshach Keye	Senior Policy Analyst, OFFM/OMB – ERM, IG/Audit Issues

PwC UK

Jack Dedman	Director, Assurance
Nicholas Haigney	Director, Assurance
Adam Brown	Senior Manager, Assurance

第３節：本報告書の構成

本調査報告書の構成は以下のとおりである。

第１章	はじめに
第２章	アメリカ及びイギリスの内部統制関係機関並びにその他の機関による内部統制に関する取組の動向
第３章	アメリカ及びイギリスの政府等における内部統制及びガバナンス
第４章	アメリカ及びイギリスにおける内部統制に関する会計検査院の役割及び検査等の状況
第５章	本調査報告のとりまとめ
第６章	付録

第４節：留意事項

本調査研究においては、下記の定義に従って、記載することとする。

(1) 内部統制の概念

本調査を通じて、各国間の内部統制の概念に少しずつ相違があるということが判明した。例えば「アメリカにおいては、官民問わず、内部統制が制度化されている」という場合、その意味は法令、通達、ガイドライン等で内部統制の整備・運用方法が確立され、ある程度統一的に使用されていると解釈され得る。しかし「内部統制制度」という言葉を上述のように定義してしまうと、我が国の中央政府の状況を説明する場合「内部統制が制度化されていない」、ひいては「内部統制がない」というような表現となる。しかし、実際には我が国の省庁においても職務分掌やけん制機能といった内部統制は存在しており、このような表現は誤解を招く危険性がある。

我が国の中央省庁ではアメリカ型のような明確な基準が存在しないだけである。本調査報告で我が国について述べている文脈において「内部統制を制度化」するという表現を使う場合には、①共通のガイドラインやツールが策定されるという制度の充実化という意味と、②従来から実務の中に存在していた内部統制を一定の基準に基づき形式化・文書化していく（可視化する）という二つの意味で使われている。

一方、イギリスについては、本調査報告は内部統制制度があるという前提で着手されたが、実際には2011年以降イギリスの公的部門から発出されている文書からは内部統制という言葉はほぼ消えており（少なくとも公的な文書ではほぼ使用されなくなっており）、ガイドライン等も内部統制に限定して述べたものはなく、内部統制を包摂する組織の「ガバナンス」という観点から策定されている。加えて、イギリスの特徴として、官民問わず、アメリカのように法令等では規定されていないことがある。こうしたことから、イギリス型の内部統制制度については、そもそも内部統制制度という考え方自体が当てはまらず、ガバナンス制度という方が実態に即している印象を受けた。このため上述の内部統制制度の定義をそのままイギリスに当てはめると、「イギリスでは内部統制制度がない」と乱暴な表現になってしまい誤解を招く危険性がある。

そこで本調査研究において、内部統制とは、「法令やガイドラインで規定されているか否かにかかわらず、ガバナンスやリスクマネジメントを含めて、組織の目的を達成する上で広く、組織の業務の適正を確保するための活動、及びそのための体制」をいうこととする。

また、この報告書において、内部統制制度とは、「内部統制の要素が、法律、政令、ガイドライン等によって包括的に規定されていて、民間企業や行政機関はそれに従うことが期待されている制度」という、内部統制の整備及び運用に係る包括的な制度をこととする。

(2) 用語法

Management の訳語については、民間で使用するものは「経営者」、公的部門において使用するものは「幹部職員」とした。したがって、本調査報告において「幹部職員」といえば、民間企業でいうところの取締役相当以上の、省庁の意思決定に直接関与している者

が念頭に置かれている点に注意されたい。

Board の訳語については、民間で使用するものは「取締役会」、公的部門において使用するものは我が国の公的部門において取締役会に相当すると考えられる「理事会」とし、その構成員たる Board member は民間と公的部門でそれぞれ「取締役」「理事」と使い分けた。なお、今回の調査対象国では、官民の間にはこのような区別はない。

	民間部門	公的部門
Management	経営者	幹部職員
Board	取締役会	理事会
Board member	取締役	理事

(3) 監査と検査の用語の使い方

Audit の訳語については、会計検査院が実施するものは「会計検査」、会計検査院以外の監査機関が実施するものは「会計監査」とした。

なお、本業務で調査対象としたスコットランド会計検査院は、イギリス会計検査院の地方支部と監査委員会等が合併して設立されたという経緯を有する。そのためスコットランド会計検査院が実施する「audit」については、過去の調査の例に倣い、分権政府を対象として実施するものは「会計検査」、地方政府を対象として実施するものは「会計監査」とし、両者を含む一般的な概念を指す場合には「会計検査」とした。一例を示すと以下のようになる。なお、「監査証明」や「監査人」などのように「監査」という用語が定着していると思われる場合はそれらを使用した[1]。

	アメリカ会計検査院、イギリス会計検査院	ニューヨーク、スコットランド各会計検査院		会計検査院以外の監査主体
		分権政府を対象	地方政府を対象	
Audit	会計検査	会計検査	会計監査	会計監査
Financial audit	財務検査	財務検査	財務監査	財務監査
Performance audit	業績検査	業績検査	業績監査	業績監査
Value for Money (VFM) audit	VFM 検査（イギリス会計検査院のみ）	VFM 検査	VFM 監査	VFM 監査

なお、「監査人」「監査証明」「監査意見」「監査報告書」などのように「監査」という用語が定着していると思われる場合にも、会計検査院が実施する場合には、「検査人又は調査官」「検査証明」「検査意見」「検査報告書」と用語を置き換えている。これは我が国における慣例に倣ったもので、今回の調査対象国では、このような区別はない。

(4) リスク・アプローチ

① 省庁側（受検機関）における対応すべきリスクを考慮した内部統制の整備

本調査研究においては、アメリカ、イギリスの両国には、省庁が自らリスク管理の一環

[1] 有限責任監査法人トーマツ平成26年度会計検査院委託調査「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」

として、直面するリスクの洗い出しや認識を行う実務が存在することが判明した。

アメリカの連邦政府では、リスク・プロファイルを作成しており、イギリスの中央政府では、リスク選好報告書の作成が実務として定着している。

ところで、このようなリスクに着目した業務運営や、内部統制を整備する又は整備し直すことを単に「リスク・アプローチ」と称することがあるが、次に述べる監査におけるリスク・アプローチとは区別して理解する必要がある。

② 監査・検査側におけるリスク・アプローチ

監査において「リスク・アプローチ」とは、監査を効果的、効率的に進めるための手法を指す。すなわち、監査の人員や時間が有限であるため、全ての項目に対して総括的に監査を行うのではなく、経済環境、会社の特性などを勘案して、財務諸表の重要な虚偽記載に繋がるリスクが高い項目に対して重点的、効果的に監査を行い、監査リスク（監査人が虚偽表示を看過するリスク）を許容可能な水準に低減する監査のアプローチをいう[2]。

リスク・アプローチの下では、監査人は、監査を効果的かつ効率的に実施するために監査計画を作成しなければならない。企業の規模や複雑性を考慮し、管理組織のレベルや内部統制の整備・運用状況、取引の実態などを分析して、監査業務の範囲や監査チームが考慮すべき点などの方向性を設定する。これをもとに監査チームのメンバーの配置を行い、リスクが高いと考えられる領域に経験・能力がある人員を配置し、適切な監査時間も設定していく。監査計画は、いかにして監査リスク[3]を低くおさえるかが重要なポイントであり、その策定には、豊富な経験や洞察力が必要となる。

1980 年代のアメリカの財務諸表監査の手法は、画一的なサンプルテスト（試査）によるものであったとされる。当時の我が国における監査手法もこれと同じく、全ての拠点、監査対象及び監査項目を手続に強弱をつけることなく点検するものであり、異常点の発見は、監査人の経験や勘に依存するものであった。このような手法は、監査対象の規模、取引及びこれに付随する会計処理が量的に拡大し複雑化する一方で、限られた監査資源に直面する監査環境においては必然的に監査リスクを高めることとなる。このような手法が監査リスクを高めることが 1980 年代にアメリカで現実化したため、そのような反省を受けて考案されたのがリスク・アプローチによる監査である。こうした手法は財務検査だけでなく、業績検査にも採用されている。

このようなリスクに着目した現代監査のフレームワーク（原理）をリスク・アプローチといい、単に経験や勘から引き出されたリスクに基づいてサンプルを抽出することのみを意味するものではない点に留意されたい。

(5) 保証の概念

本調査研究で取り上げるテーマの一つに、中央（連邦）政府の内部統制の有効性に対し、各国の会計検査院が検査意見を表明しているか、表明している場合には保証を行っているのか、保証はどの範囲のものか（財務報告にかかる内部統制の有効性に対してなのか、報

[2] 日本公認会計士協会のウェブサイト「リスク・アプローチ」
https://jicpa.or.jp/cpainfo/introduction/keyword/post-32.html

[3] 虚偽記載を含んだ財務諸表に対して適正であるとの監査意見を表明してしまうことを指す。

告全般にかかる内部統制の有効性に対してなのか）、という論点がある。

本稿では、検査・監査意見の中で検査・監査人が財務諸表全体に対して意見を述べている場合に、「保証型」の意見を表明している、そして財務諸表全体を保証している、という整理をした。そして、法定であっても任意であっても、検査・監査人の意見の中で内部統制の有効性に関し意見を表明している場合には、「保証型」の意見を表明している、そして内部統制全体を保証しているという整理を行った。

他方、発見した事実に基づき指摘事項を報告している場合、「指摘型」という整理を行った。通常、民間の監査では「保証型」を採用しており、「指摘型」（特に、重要性の基準値以下の誤謬を公に指摘する形）を見ることはないが、この二つは相反するものではなく、公的部門の検査／監査では、①「保証型」だけを採用している国、②「保証型」と「指摘型」の両方を採用している国、③「指摘型」のみを採用している国、があることがわかっている。

(6) 原則主義と細則主義

原則主義（principle-based）は会計処理の根拠として原理・原則を重視する考え方、細則主義（rule-based、ルール・ベース）は細かく決定された一定のルールに従うことを重視する考え方を意味する。会計処理の検討にあたり、前者は企業の判断の程度が大きくなるが、原理・原則に基づかない例外処理は容認されない。そのため、基準の量が少なく、明確な数値基準も明示されないことが多い。一方、後者は企業に要求される判断の程度は小さくなるが、ルールに定められていれば例外的な処理も認められることになる。結果として、基準の量が多く、明確な数値基準があることが多い。

一例として、会計基準においては、国際財務基準報告（IFRS）は原則主義的、日本基準やアメリカ基準は細則主義的といわれている。本報告書において取り上げるイギリスのコーポレートガバナンス・コードは原則主義の典型とされており、まさにコードの中で「原則」が示されている。

ただし、これらは相対的な区分であり、程度問題であって、画一的に二分されるものではない。

(7) コンプライ・オア・エクスプレイン

コーポレートガバナンス・コードにおける「コンプライ・オア・エクスプレイン（Comply or Explain）」とは、コードの実施者に対し、コーポレートガバナンス・コードを遵守するか、遵守しないのであれば、その理由を説明することを求めるものである。

日本語訳すれば、「ルールに従え（comply）、従わないのであればその理由を説明せよ（explain）」となる。法令や規則は基本的には「従う」ことが前提となっているが、法令や規則に準ずるいわゆる“ソフトロー”と呼ばれるコーポレートガバナンス・コード等で、このコンプライ・オア・エクスプレインという手法が取り入れられることが多い。コンプライ・オア・エクスプレインも元々はイギリスで生まれ、同国のコーポレートガバナンス推進策の基本方針となっている。

コンプライ・オア・エクスプレインでは、法令等で強制するのではなく、従う（comply）かどうかは企業や公的部門等の実施者の自主性に任せつつ、従わない場合には説明責任

（explain）を果たしたうえで、それをどう評価するかは投資家などのステークホルダーに任せる、というスタンスをとっている。その意味では、実施者に選択の自由を与える手法ではあるものの、民間では多くの機関投資家に受け入れられたように、現実には一定の“強制力”がある。

日本においてはコンプライ・オア・エクスプレインの考え方は、2014年６月に導入されたコーポレートガバナンス・コード[4]にて採用され、これをきっかけに一般に広く紹介された手法である。

[4] コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～ https://www.jpx.co.jp/news/1020/nlsgeu000000xbfx-att/code.pdf

第２章　アメリカ及びイギリスの内部統制関係機関並びにその他の機関による内部統制に関する取組の動向

第１節：アメリカの内部統制関係機関による内部統制に関する取組の動向

１. アメリカにおける内部統制の歴史

まず、歴史的に見て、財務諸表監査が初めて法定化され、その後も内部統制の議論をリードしてきたアメリカについて内部統制に関する制度の変遷について述べる[5,6,7]。

(1) 内部牽制システムとしての内部統制

内部統制の起源は、20世紀初頭、拡大期にあったアメリカ経済にあって、財務諸表監査においてそれまでイギリス等で実施されてきた精細監査（精査によって監査対象の全てを検証する監査）が事実上実施できなくなったため、企業内の「内部牽制システム（internal check system）[8]」に依拠して、試査による監査が実施されるようになったことにあるといわれている。

1947年にはアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants）の前身であるアメリカ会計士協会（American Institute of Accountants：AIA）より『監査基準試案』が公表され、そのなかで、職業専門家としての正当な注意義務の一つとして、内部統制の調査及び評価を行うことが求められた。そこでは、内部統制に関する詳細な説明や、内部統制の役割、監査計画との関連性、内部統制の調査の手続といった点が明記され、監査基準の中で初めて正式に内部統制が位置付けられることとなった。

(2) リスク・アプローチによる監査の手段としての内部統制

1970年代になり、不況の影響を受けて企業倒産が多発したことで、後日、それらの企業の多くが粉飾決算を行っていたことが発覚すると、財務諸表を監査していた監査人の責任を追及する監査訴訟が次々に起こされ、連邦議会等においても、不正問題に対する監査人の責任が議論されるようになった。

そうした事態を受けて、アメリカ公認会計士協会では、「監査人の責任に関する特別委員会（コーエン委員会）」を設置し、監査基準書等の見直しに着手した。その結果、1980年代末に監査基準書が大幅に改訂され、監査人の監査手法に「リスク・アプローチ」の考え方が取り入れられることとなった。リスク・アプローチとは虚偽記載を含んだ財務諸表に対して適正であるとの監査意見を表明してしまうことを「監査リスク」と位置付け、監査リスクが高い、つまり虚偽記載が生じる可能性が高い領域に、人や時間等の監査資源を集中的に投下して、より効果的・効率的に監査を実施する手法をいう。

リスク・アプローチの導入により、内部統制は、監査人が財務諸表のどこに不正が生じ

---

[5] 町田祥弘(2015)『内部統制の知識』第３版、日経文庫
[6] 川村眞一、一般社団法人日本内部監査協会(編集)(2008)『内部統制と内部監査』増補版、同文館
[7] 川村眞一(2018)『現代の実践的内部監査』六訂版、同文館
[8] 従業員の使い込み等の不正や、計算間違い等の誤謬が生じないように、職務分掌や相互チェックにより、従業員同士がお互いの業務をチェックするシステムをいう。

るリスクが高いかを特定し、監査資源を集中させるための評価要素となった[9]。

(3) 内部統制の法定化

1970年代に発覚したウォーターゲート事件を契機として、証券取引委員会（SEC）は、企業の政治献金の調査に乗り出し、その結果、400社以上のアメリカ企業が海外の政府関係者や政治家等に巨額の贈賄を行っていたことが明らかになった。これを受けて、連邦議会は、企業の海外における贈賄行為を取り締まるための法律として、「1934年証券取引所法」の修正法として、1977年に「不正行為防止法」（Foreign Corrupt Practices Act：FCPA）を制定した。

FCPAは、「会計条項」と「贈賄条項」とに区分され、そのうちの会計条項では、上場企業に対して、経営者の承認のもとで取引が行われ、会計原則に従って財務書類が作成され、また資産に対する説明責任が果たされるように取引を記録するべく、適切な「内部会計統制システム」（会計・経理関係の内部統制システム）を策定し維持することを義務付けた（内部会計統制システムの法定化）。

その後、1988年にFCPAが改正されて、罰金額が大幅に引き上げられるとともに、内部会計統制システムを維持していなかった場合に刑事罰を科すための具体的な要件が定められた。その一方、1991年に制定された量刑ガイドラインにおいて、FCPAに基づく適切な内部会計統制システムが整備されていれば、経営者の責任が限定されることが明示的に規定された（いわばアメとムチ）。これを受けて、企業の内部会計統制システムの整備が急速に進展したとされる。

(4) 経営者の視点からの内部統制の見直し

このように、FCPAが内部統制を「内部会計統制」として規定している一方で、財務諸表監査の領域では、内部統制の概念が会計情報の正確性のみならず、経営サイクルそのものを含むものへと拡大していった。そのような拡大を最初に示唆したのは、アメリカ会計士協会の監査手続委員会が1949年に公表した特別報告『内部統制』だったとされる。同報告における内部統制の定義では、以下のように経営効率の促進や、経営方針の遵守がその目的として含まれている。

内部統制は、資産を保全し、会計資料の正確性と信頼性を確かめ、経営効率を高め、かつ、定められた経営方針の遵守を促進するために、企業内で採用された組織計画及び調整のための全ての方法と手段から構成される

さらにその後、財務諸表監査はもともと企業内に備わっている内部統制を外部から評価し、試査の前提として利用しているに過ぎないのであって、内部統制は企業目的又は経営者の視点によって捉えられるべきなのではないか、すなわち、単に財務諸表監査のためではなく、内部統制に責任を有する経営者自身の視点で、いかなる内部統制を構築すべきか

[9] その後、リスク・アプローチは更なる見直しが図られ、現在では、単に財務諸表項目だけではなく、企業及び企業環境の理解や、財務諸表全体レベルでのリスク評価も求められるようになっており、このような監査手法は「事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチ」と呼ばれている。

を提示した指針が求められるようになった。

そこで、アメリカ公認会計士協会では、「経営者に役立つ内部会計統制についての指針を提供する」という目的のもと、「内部会計統制特別諮問委員会[10]」を設置し、1979年に報告書を公表した。同報告書では、内部会計統制に限定しながらも、経営者の視点を踏まえて内部統制についての指針を示している。

また、同報告書は、企業会計統制環境及び技法の選択、並びにそれらの有効性に重要な影響を与える諸要因を「内部会計統制環境」という用語で整理し、個々の統制手続及び技法を評価する前に、それらに影響を及ぼす環境の評価を行うべきであると提言している。この勧告を受けて、1980年代になると、監査基準書では、監査の初期段階で内部統制を取り巻く環境の理解を図ることが監査手続として求められるようになり、さらに、統制環境も内部統制の要素として正式に位置付けられるようになった。

(5) COSOによる内部統制の統合的フレームワーク

以上のような一連の内部統制概念の展開を踏まえて、内部統制の概念や考え方を包括的に整理し発展させたのが、1990年代初頭に公表された、トレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission：COSO）による内部統制のフレームワークである。

COSOとは1985年に組織された不正な財務報告に関する全国委員会（通称、トレッドウェイ委員会）を人的・資金的に支援した５つの団体（アメリカ公認会計士協会、アメリカ会計学会、財務担当経営者協会、内部監査人協会及び全米会計人協会）によって設立された委員会である。

COSOは、1992年と1994年に５分冊からなる内部統制の枠組に関する報告書（以下「COSOフレームワーク」という。）を公表した。なお、現在COSOのフレームワークには内部統制のフレームワークと後述するERMのフレームワークの２種類がある。本稿で単にCOSOフレームワークと言うときは、内部統制のフレームワークを指す。

同フレームワークでは、内部統制を以下のように定義している。

内部統制は、広義には、以下の範疇に分けられる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た、事業体の取締役会、経営者及びその他の構成員によって遂行される一つのプロセスである。 ・　業務の有効性と効率性 ・　財務報告の信頼性 ・　関連法規の遵守

さらに、COSOの内部統制フレームワークでは、内部統制の構成要素として、「統制環境」「リスク評価」「統制活動」「情報と伝達」及び「モニタリング」の５つを挙げて、詳細に解説している[11]。

---

[10] 通称ミナハン委員会といわれる。

[11] ITへの対応は日本版内部統制で追加されたものであるが、ITへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続きを定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のITに対し適切に対応することをいう。ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するもの

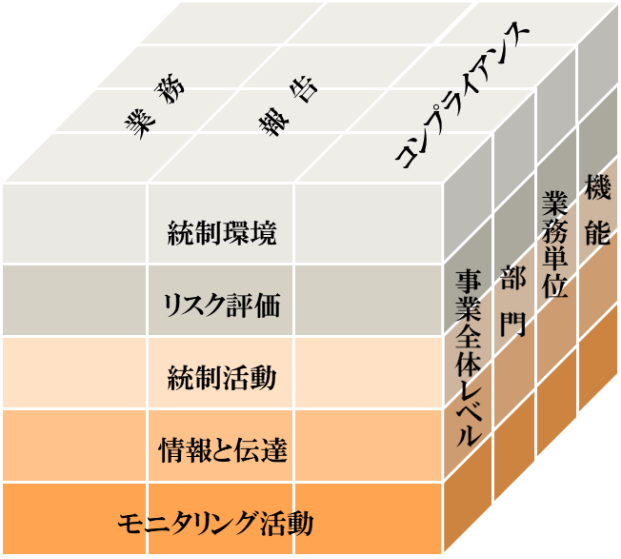
構成要素	説明
統制環境	統制環境とは、組織全体にわたって内部統制を実行するための基礎となる１組の基準、プロセス及び組織構造である。取締役会及び上級経営者は、期待される行動基準を含む、内部統制の重要性に関するトップの気風を確立する。経営者は、組織のさまざまな階層における期待を補強する。統制環境は、組織の誠実性と倫理観、取締役会がガバナンスについての監督責任を遂行することを可能にする指標、組織構造及び権限と責任の割当て、有能な個人を惹きつけ、育成し、かつ維持するためのプロセス、並びに業務執行に対する説明責任の原動力となる厳格な業績尺度と動機づけ、報奨から構成される。統制環境は、内部統制システム全体に波及的な影響を及ぼす。
リスク評価	どの事業体も外部及び内部の源泉からのさまざまなリスクに直面する。リスクは、ある事象が発生した場合に、目的の達成に不利な影響を及ぼす可能性と定義される。リスク評価は、目的の達成に対するリスクを識別し、評価するための動的で反復的なプロセスを伴う。これらの目的の達成に対する事業体の至る所からのリスクは、確立されたリスク許容度と比較して検討される。このように、リスク評価は、どのようにリスクを管理するかを決定する基礎を形成するものとなる。 リスク評価は、事業体のさまざまな階層に関連した目的の設定を前提としている。経営者は、業務、報告及びコンプライアンスに関連するカテゴリーにおいて、これらの目的に対するリスクの識別及び分析を可能とするのに十分な明瞭性をもって、目的を明確化する。また、経営者は、事業体にとっての目的の適合性を検討する。さらに、リスク評価においては、経営者は、内部統制の有効性を低下させる可能性のある外部環境及び自社ビジネスモデルに起こり得る変化の影響についても検討することが求められる。
統制活動	統制活動は、目的の達成に対するリスクを低減させる経営者の指示が確実に実行されるのに役立つ方針及び手続を通して確立される行動である。統制活動は、事業体のあらゆる階層で、ビジネスプロセスのさまざまな段階で、テクノロジー環境にまたがって実行される。それらは、予防的又は発見的な性質のものであり、権限委譲と承認、検証、調整、業績レビューなど、手作業の及び自動化された幅広い活動が包含される。職務分掌は、一般的に、統制活動の選択及び整備に組み込まれるものである。職務分掌が現実的でない場合には、経営者は、代替的な統制活動を選択し、整備する。
情報と伝達	情報は、事業体が内部統制の目的を達成することを支援するための内部統制に関する責任を遂行するために必要なものである。経営者は、内部統制の他の構成要素が機能することを支援する内部及び外部双方の情報源からの関連性のある質の高い情報を入手又は作成し、利用する。伝達は、必要な情報を提供し、共有し、入手する継続的かつ反復的なプロセスである。内部伝達は、事業体の上層へ、下層へ、また、横断的に、組織全体にわたって情報を広める手段である。それにより、構成員は、統制責任を真剣に捉えなければならない、という上級経営者からの明確なメッセージを受け取ることができるのである。外部伝達には、二つの種類がある。一つは、関連性のある外部情報の内部伝達を可能にすることであり、もう一つは、要請や期待への対応として、外部関係者に情報を提供することである。
モニタリング	日常的評価、独立的評価、又は両者の一定の組み合わせは、各構成要素における原則を実行する統制を含む内部統制の５つの各構成要素が、存在し、機能しているかを確かめるために利用される。事業体の異なる階層のビジネスプロセスに組み込まれている日常的評価を通じて、適時に情報が提供される。独立的評価は、定期的

ではないが、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがITを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の基準となる。ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。

構成要素	説明
	に実施されるが、リスク評価、日常的評価の有効性及びその他の経営者の検討事項により、その範囲及び頻度が異なるものとなる。発見事項は、規制当局、認められた基準設定主体又は経営者及び取締役会により設定された規準に対して評価され、不備は必要に応じて、経営者及び取締役会に伝達される。

なお、COSOフレームワークでは、上述の内部統制の３つの目的と５つの構成要素をしばしば「COSO CUBE」と称される以下のような立方体の図で表現している。

図表 2-1 COSO CUBE



（出典：COSOフレームワーク2013を基にPwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

COSOフレームワークの特徴としては、主に以下のような点が挙げられる。

① 会計統制だけでなく、事業活動全般にわたるきわめて広義の内部統制概念を採用していること

② 有効な内部統制の構築に資する目的から、その策定及び運用に第一義的な責任を負うべき経営者の視点に立脚したものとなっていること

③ 内部統制とは統制目的を達成するためのプロセスであり、組織に属するあらゆる人間によって遂行されるものであると位置付けていること

④ 内部統制の有効性は、取締役会及び経営者が統制目的に関する合理的な保証を得られるかどうかによって判断されること

⑤ 内部統制に関する経営者報告及びそれに対する監査人の関与を想定し、その基礎となる概念枠組を形成していること

特に⑤については、同時期に、相次ぐ金融機関の破綻に対応すべく制定された「1991年連邦預金保険公社改革法」（FDICIA）において、金融機関に限ってではあるものの、内部統制に関する経営者の報告書の提出とそれに対する監査人による証明が義務付けられた

ことが背景にあるとされる。すなわちCOSOフレームワークが公表された1990年代初めには、内部統制報告制度が金融機関に導入され、近い将来、一般の上場企業にも義務付けられることが想定されており、同フレームワークは、その際のガイダンスを提供することも視野に入れていたものと考えられる。

COSOフレームワークは、その革新的な内容もあって、公表当時は企業社会等においてあまり積極的に受け入れられなかったが、1995年に、アメリカ公認会計士協会が、監査基準書78号「財務諸表監査における内部統制の検討」を公表して、財務諸表監査の実施上、COSOの内部統制フレームワークの概念等を全面的に受け入れたことを契機として、広く一般化していった。

さらに、1995年に発覚した大和銀行事件を受けて、アメリカ会計検査院が、外国銀行の内部統制システムの整備状況を調査したところ、日本を含むアジア各国の銀行における内部統制システムの脆弱性が明らかとなった。また、同時期に発生したアジア経済危機（1997年前後）への懸念とも相俟って、アメリカのイニシアチブのもと、国際決済銀行加盟の金融機関に対する規制（通称、BIS規制）の決定機関であるバーゼル銀行監督委員会から、1998年９月に「銀行組織における内部管理体制のフレームワーク[12]」が公表され、各国の銀行監督当局は、そこに示された内部管理体制を自国の全ての金融機関に要求することとなった。当該フレームワークがCOSOフレームワークを基礎としたものであったため、金融検査の領域を通じ、COSOフレームワークは、内部統制の世界標準としての地位を占めるに至ったとされる。

(6) 全社的リスクマネジメントとの統合

COSOフレームワークでは、内部統制の要素として「リスク評価」をあげていたが、評価したリスクへの対応は、場あたり的に、機能（すなわち、流通、業務、給料計算、法務）やリスク専門領域で分割したいわば「サイロ」の中で行われており、限られた視野の中でリスク管理が乱立している状態であった。

そのため、COSOは2004年に「全社的リスクマネジメントー統合的フレームワーク」（以下「COSO ERMフレームワーク」という。）を公表し、全社的リスクマネジメント（Enterprise Risk Management：ERM）のフレームワークを確立するとともに、事業会社及びその他の事業体におけるERMの整備と運用に役立つガイダンスを提供した。ERMとは、個別のリスク管理の実務を組織的に共有し、組織全体でノウハウを蓄積し、リスク管理のレベルを向上させていこうとする取組である。

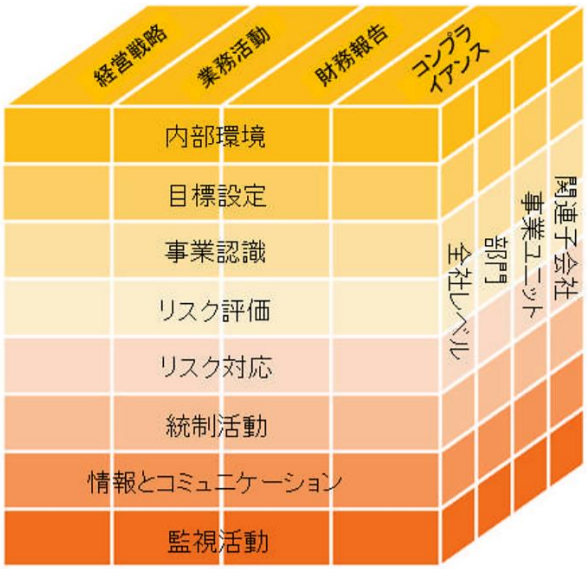
なお、リスク管理の概念自体は、1940年代後半から、logistics（軍事物資の補給及び物流管理）、operation（軍事行動）等の軍事的戦略及び戦術を参考にした会社の財務管理者等によって、リスクヘッジのための手法として、主に付保を中心に研究されたものであり、1950年代後半から、今日的ビジネスリスク管理として広く研究されるようになったものである。但し、業務、法務、環境、情報等の領域に拡大されたのは1990年代半ば以降であるとされる。

---

[12] なお、「内部管理体制」は原語では「internal control system」すなわち「内部統制システム」となっている。

COSO ERMフレームワークは他の目的よりも上位概念として扱われる目的として「戦略目的」を追加している。また、リスクに対していっそう焦点を当てることに伴い、COSO ERMフレームワークでは、内部統制のフレームワークの構成要素であるリスク評価を拡大し、事象の識別、リスク評価及びリスク対応の３つを構成要素となっている。

図表 2-2 COSO ERM CUBE



（出典：PwC「リスク管理における運営上の課題」[13]より）

また、COSO ERMフレームワークで追加された概念として、リスク選好（リスク・アペタイト）とリスク許容度の概念がある。リスク選好とは、事業体がミッション・ビジョンを追求するにあたり進んで受容する包括的なリスク量であり、リスク許容度とは、目的達成度に対する業績の変動についての許容可能な水準をいい、測定可能なものであることが望ましいとされる。両者の関係として、経営者は、リスク許容度内で業務を行うことにより、事業体（のリスク）がリスク選好内に留まっているという保証を得ることができ、事業体の目的達成について確信を得ることができるとしている。

(7) COSOフレームワークとCOSO ERMフレームワークの関係

なお、COSO ERMフレームワークは明示的にCOSOフレームワークの要素を取り込んでいるが、それにとって代わるものとしての位置付けにはなく、内部統制のニーズを満たしつつ、完全なERMプロセスに近接するために、その枠組を積極的に取り込んだものであることがCOSO ERMフレームワーク前書きに示されている。

COSO ERMフレームワークは、戦略目的も含み、機会とリスクの両方を特定し、組織のリスク選好とリスク許容度を設定し、リスク・ポートフォリオを考慮する。そして、それを受けて、内部統制をリスク許容度の範囲内に収まるよう設計するという概念が示されている。

[13] PwC「リスク管理における運営上の課題」(2012)
https://www.pwc.com/jp/ja/japan-knowledge/archive/assets/pdf/pillar2-operational-issues-risk.pdf

つまり、COSOフレームワークの求めるリスクベースの内部統制を構築・運用するには、ERMが機能していることが前提となり、この点で内部統制は前提条件としてERMに包含される関係になる。

また、リスク対応の方法は内部統制に限定されず、４つのリスク対応（受容・低減・転嫁・回避）手法がある。内部統制は、これらの手法のうち「低減」に貢献すると整理されており、ERMの求めるリスク対応の一手法として、これに内包される関係になる。

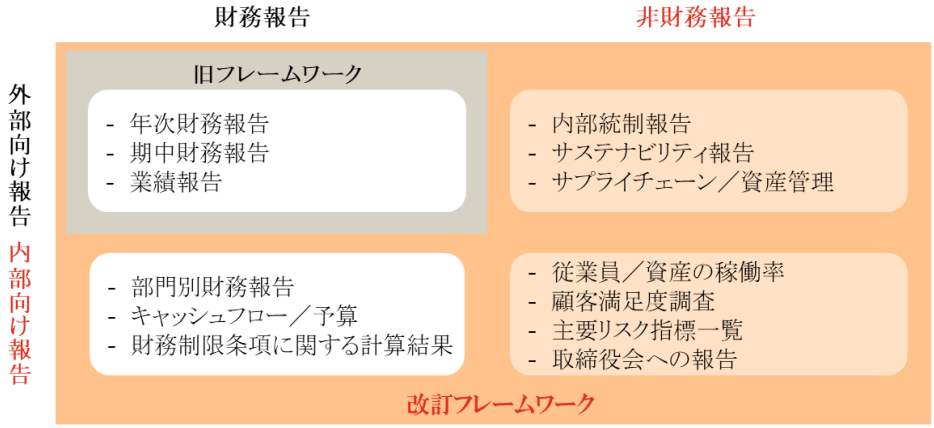
(8) COSOフレームワークの改訂

① 改訂の概要

COSOフレームワークは公表から20年を経て、この間の事業モデル及び組織構造、不正、法規制、情報技術等の経営環境の変化に対応させるべく、2010年に報告書の改訂作業を開始し、2013年５月に改訂版のフレームワークを公表した。

ただし、本改訂は上述の内部統制の定義、３つの目的や５つの構成要素といった基本的な部分を変更するものではないが、以下のような点で重要な改訂となっている。

・営利法人のみならず、非営利法人、政府機関その他の団体にも広範囲に適用できるよう、内部統制の定義を広義とし、５つの構成要素に関して、「17の原則」と「87の着眼点」を提示して、原則主義的アプローチを徹底したこと。
・内部統制目的のうち「報告」について、従来の「（外部向けの）財務報告」から、内部向け及び財務以外の報告を含む包括的な「報告」に拡大したこと。



（出典：OMB通達A-123付録Aより、PwCが翻訳）

・内部監査の重要性を強調し、業務レベル（第１）、管理部門（第２）に続く、第３のディフェンスラインとして位置付けたこと。

② 報告目的の拡大の背景と影響

このうち、報告目的の拡大について、旧フレームワークは外部向け財務報告に焦点を置いたものであったのに対し、改訂後は、非財務報告及び内部向け報告も内部統制の目的に含まれることが明確に打ち出された[14]。

[14] なお、後述するように、US-SOX法の適用範囲は引き続き財務報告に係る内部統制（internal control over financial reporting：ICOFR）に限られており、改訂フレームワークの適用による非財務報告及び内部向け財務報告を含めた「報告に係る内部統制（internal control over reporting：ICOR）」への拡大は、

その背景には、企業の業務内容の拡大（多角化・グローバル化と、それに伴う組織構造の複雑化・多様化）により、経営者の意思決定に資する情報の重要性の高まりや投資家のニーズの変化があるとされる。

経営者が現状把握を行うための手法は、単なる財務情報分析に留まらず、内部管理会計情報及び商品の知名度調査、顧客のクレーム分析、従業員の離職率分析といった非財務情報に至るまで広範囲に及び、これらの信頼性の重要度は、複雑化・多様化した企業環境においては相対的に高まる。

また、不安定な経済環境のなかで、投資家たちは、環境に対する取組状況をまとめたサステナビリティ報告や、環境への配慮を含む社会的責任の遂行状況をまとめた CSR 報告といった企業の持続可能性に関する情報を志向するようになった。これらの非財務報告を財務報告と統合し、明瞭簡潔で一貫した形で報告する「統合報告」が注目されているが、限られた経営資源のなかで、これらの報告を投資家の求める水準で提供するには、報告の基礎となる情報を作成するプロセスの強化が不可欠であった。

こうした外部環境の複雑化・多様化は営利企業に限ったものではなく、政府をはじめとする公的部門においても同様の状況に直面していることに変わりはない。当該改訂により報告目的が拡大したことは、今後公的部門への COSO フレームワークの適用を含め、内部統制制度を検討するにあたり重要な要素の一つになると考えられる。

③ 内部監査への影響

従来から内部監査は、企業価値の保護を主な目的とし、外部向け財務情報の適正性のみならず、法令・規程の遵守状況をも主な監査範囲に含めている企業が多かったとされる。改訂フレームワークは、非財務報告及び内部向け報告にも内部統制が及ぶべきことを明確に定義し、組織のモニタリング機能である内部監査の管轄領域に、非財務報告及び内部向け報告に係る内部統制が含まれることを裏付けるものとなった。

この点は内部統制の外部監査とは役割を大きく異にするものと考えられ、公的部門における内部監査と外部監査の役割を検討する上で、重要な要素の一つになると考えられる。

④ 17の原則の概要

図表 2-3 COSOフレームワークにおける17原則[15]

構成要素	原則
統制環境	［原則1］組織は、誠実性と倫理観に対するコミットメントを表明する。 ［原則2］取締役会は、経営者から独立していることを表明し、かつ内部統制の整備及び運用状況について監督を行う。 ［原則3］経営者は取締役会の監督の下、内部統制の目的を達成するにあたり、組織構造、報告経路及び適切な権限と責任を確立する。 ［原則4］組織は、内部統制の目的に合わせて、有能な個人を惹きつけ、育成し、かつ維持することに対するコミットメントを表明する。

US-SOX適用企業においても現時点では法的な強制力を持つものではない。

[15] 以下、COSOフレームワーク（2013年改訂版）に関する訳語は八田進二・箱田順哉監訳日本内部統制研究学会新COSO 研究会訳（2014）『COSO 内部統制の統合的フレームワーク（フレームワーク篇）』，日本公認会計士協会公表局によるものを参照している。

構成要素	原則
	［原則5］組織は、内部統制の目的を達成するにあたり、内部統制に対する責任を個々人に持たせる。
リスク評価	［原則6］組織は、内部統制の目的に関連するリスクの識別と評価ができるように、十分に明確さを備えた内部統制の目的を明示する。 ［原則7］組織は、自らの目的の達成に関連する事業全体にわたるリスクを識別し、当該リスクの管理の仕方を決定するための基礎としてリスクを分析する。 ［原則8］組織は、内部統制の目的の達成に対するリスクの評価において、不正の可能性について検討する。 ［原則9］組織は、内部統制システムに重大な影響を及ぼし得る変化を識別し、評価する。
統制活動	［原則10］組織は、内部統制の目的に対するリスクを許容可能な水準まで低減するのに役立つ統制活動を選択し、整備する。 ［原則11］組織は、内部統制の目的の達成を支援するテクノロジーに関する全般的統制活動を選択し、整備する。 ［原則12］組織は、期待されていることを明確にした方針及び方針を実行するための手続を通じて統制活動を展開する。
情報と伝達	［原則13］組織は、内部統制が機能することを支援する、関連性のある質の高い情報を入手又は作成して利用する。 ［原則14］組織は、内部統制が機能することを支援するために必要な、内部統制の目的と内部統制に対する責任を含む情報を組織内部に伝達する。 ［原則15］組織は、内部統制が機能することに影響を及ぼす事項に関して、外部の関係者との間での情報伝達を行う。
モニタリング	［原則16］組織は、内部統制の構成要素が存在し、機能していることを確かめるために、日常的評価及び／又は独立的評価を選択し、整備及び運用する。 ［原則17］組織は、適時に内部統制の不備を評価し、必要に応じて、それを適時に上級経営者及び取締役会を含む是正措置を講じる責任を負う者に対して伝達する。

⑤ 内部統制、ERM及びガバナンスの関係

改訂版のCOSOフレームワークにおいては、その付録において、内部統制はERMに不可欠な一部である一方、ERMはガバナンス・プロセス全体の一部分であるとし、民間部門における三者の関係を以下のように図示している。

図表 2-4 改訂版COSOフレームワークにおける内部統制・ERM・ガバナンスの関係

（出典：COSOフレームワーク（2013年改訂版）を元にPwCが作成）

この三者の関係性は、アメリカ及びイギリス政府部門おいても同様に取り入れられている（第３章第１節２．参照）。

(9) COSO ERMフレームワークの改訂

2004年に公表されたCOSO ERMフレームワークは、単にリスクを一覧化し、チェックリストを作成するものであるかのような印象が広まり、必ずしも企業、特に経営者等への浸透・定着には至らなかったとされている。

こうした中、公表から十数年を経て、2013年のCOSO報告書の改訂、テクノロジーの進展、企業のグローバル化により、リスクが多様化・複雑化し、新しいリスクが発生したことを受け、2017年９月に改訂版COSO ERMフレームワークが公表されるに至った。本改訂による主要な変更点は以下のとおりである。

・「リスク」の定義の改訂

旧ERMフレームワークにおいては、リスクとは「目的達成を阻害する影響を及ぼす事象が生じる可能性」である旨が定義されており、マイナスの影響を与える事象を「リスク」、プラスの影響を与える事象を「事業機会（opportunity）」と整理していたのに対し、改訂版では、リスクとは「事業戦略及びビジネス目標の達成に影響を与える不確実性」とし、「リスク」と「事業機会」を併せて「リスク」として整理し直している。

・リスクを戦略やパフォーマンスと統合し、一体のものであることを強調

改訂版では、戦略策定時や日常業務においてもリスクを関連付けて意思決定を行うことが有意義であることや、目標とするパフォーマンスを達成するためにはどの程度のリスクがあるかを把握し、そのうちどれだけリスクを取れるかを決定することが有効である旨を強調している。

・「ERM」の定義の改訂

旧ERMフレームワークではERMを「プロセスであり、組織の取締役会や経営陣、その他の人員に影響を受けるものであり、戦略設定の際にも、全社的にも適用されるものである。また、企業体に影響を与える潜在的事象を特定するよう設計されたもので、リスク選好に合わせてリスクを管理し、組織の目的・目標達成に対してある程度の保証を与えるものである。」と定義されていたが、改訂版では定義を拡大し、「組織が価値を創造し、維持し、実現する過程においてリスクを管理するために依拠する、戦略策定ならびに実行と一体化したカルチャー、能力、実務」[16]であると定義されている。

・５つの構成要素と20の原則

旧ERMフレームワークにおいては、ERMは８つの相互に関連する構成要素（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モニタリング）からなるとされ、内部統制フレームワークの「COSO CUBE」に倣った「COSO ERM CUBE」として図示されていたところ、改訂版ERMフレームワークにおいては、構成要素自体が見直され、５つの相互に関連する構成要素（①ガバナンスとカルチャー、②戦略と目標設定、③パフォーマンス（実行）、④レビューと見直し、⑤情報、伝達と報告）からなるとされ、COSO ERM CUBEによる図示は廃止

[16] PwC’s View 特集 Vol 12, January 2018：ERM（全社的リスクマネジメント）
https://www.pwc.com/jp/ja/japan-knowledge/pwcs-view/pdf/pwcs-view201712-04.pdf

された。改訂版では、リスク、戦略、パフォーマンスの関連性をより明確にするため、新たに以下のように図示されている[17]。改訂版COSOフレームワークと同様に、原則主義的アプローチを導入し、構成要素にひも付いた20の原則を設定している。なお、図中のひもはDNAをイメージしており、それぞれが関連していることを表しているとされる。

図表 2-5 改訂版 ERMフレームワークにおける構成要素

（出典：改訂版ERMフレームワークをPwCが翻訳）

・改訂版COSO ERMフレームワークとCOSO内部統制フレームワークの関係の見直し

前述のように、これまでCOSO ERMフレームワークはCOSO内部統制フレームワークの延長にあるものとしてより広範な領域をカバーし、よりリスクに焦点を与えるとともに目的に戦略を追加したものとして捉えられてきた。

改訂版COSO ERMフレームワークにおいては、COSO内部統制フレームワークが既に制度における基準として使用されており、範囲が意図せず拡大されることを防ぐため、両者を別個のものとして維持することとした。一方で、基準が冗長なものとならないよう、統制活動など両者に共通の構成要素はCOSO ERMフレームワークには含めず、COSO内部統制フレームワークを参照することを読者に推奨している。両者の間には優劣はなく、補完関係にあるものと位置付けられている[18,19]。

---

[17] 日本内部監査協会から出版されている「COSO 全社的リスクマネジメントー戦略およびパフォーマンスとの統合ー」の監訳者あとがきでは当該図式を「COSOリボン」と称している。

[18] Enterprise Risk Management–Integrating with Strategy and Performance Frequently Asked Questions https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-FAQ-September-2017.pdf

[19] PwCウェブサイト「Powerful complements: The value of ERM and internal control together」 https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/risk/resilience/value-of-erm-and-internal-control-

(10) 2015年のCOSO in the Cyber Ageの公表[20]

COSO が 2013 年に改訂されたことに伴い、サイバー犯罪、サイバー・テロに対応するため、「COSO in the Cyber Age」が公表された。サイバー時代の内部統制は、サイバー時代の情報処理プロセスにおけるリスクを前提として、構築・運用される必要が指摘されている。

サイバーリスクの評価においては、まず、サイバー攻撃の加害者[21]を特定する。その上で、事業の目標、外部への財務・非財務報告の目標、内部報告の目標、コンプライアンスの目標を特定する。次に、サイバーリスクのプロファイルを理解し、攻撃者にとっての価値や動機、攻撃の方法・技術・ツール・プロセスに関する評価を行う。さらに、Web やソーシャルメディア等の技術の導入や外部業者との契約における変化を識別し評価する。

サイバーリスクに対応した統制活動においては、脅威が弱点に接触することを防ぐ統制（予防的統制）と、脅威がシステムに到達したことを識別する統制（発見的統制）を構築し運用する。これらは IT 全般統制（General Information Technology Controls）と共通する事項が多いが、近年ではサイバー環境に適合したものとして、COBIT フレームワーク、ISO27000 シリーズ、NIST（National Institute of Standards and Technology of the U.S.）のフレームワーク等を活用する例も見られる。

サイバーリスクへの対応においては、まずトップがその重要性を認識して、経営資源を配分し、内部統制を有効に構築し運用する必要がある。そのためには最先端の技術とマネジメントを理解した専門家の関与が必要であり、組織の内外におけるコミュニケーションは必須である。

２. アメリカにおける内部統制報告制度

アメリカにおける内部統制報告制度は以下のように法律により課されるルールとして発展してきた。

(1) 1977年海外不正行為防止法（FCPA）

アメリカで内部統制の整備及び運用を会社に初めて義務付けた法律は 1977 年海外不正行為防止法（FCPA）であるとされる。同法はウォーターゲート事件を契機として、1977 年 12 月 9 日に、公開会社の海外における贈賄行為を禁止する目的で制定されたものであったが、1934 年証券取引所法の適用を受ける公開会社及びその経営者に対して外国の政府、公務員、政党職員への贈賄行為を禁止しただけでなく、同時に内部統制システムの確立及び維持も義務づけた。

---

together.html

[20] 本節の記述は、石島隆（2017）「サイバー時代の内部統制と三線防御モデル」（関西学院大学商学研究会『商学論究』Vol.64、No.5、2017年３月）及び石島隆（2019）「システム監査の機能の変革と今後の課題」（特定非営利活動法人日本システム監査人協会第244回月例研究会）に基づいている。

[21] スパイ、組織化された犯罪者、テロリスト、ハクティビスト、インサイダーなどが挙げられ、中には国家の意思で攻撃する者もいる。

(2) 1991年連邦預金保険公社改善法（FDICIA）

1980 年代に貯蓄貸付組合（S&L）等の金融機関の経営破綻が多発したために、連邦議会は巨額の公的資金を投入して預金者を保護することとなった。連邦議会は、同様事態の再発を防止するために、1991 年 12 月 19 日に、金融機関の財務報告システムの強化を目的として 1991 年連邦預金保険公社改善法（FDICIA）を制定した。同法は金融機関及びその経営者に対して内部統制の有効性評価及び内部統制報告書の提出を義務づけるとともに、外部監査人に対して内部統制報告書における経営者の主張の証明及び当該報告書の提出を義務づけた。これが、アメリカが世界に先駆けて導入した財務報告の有効性に係る「内部統制報告制度」であり、SOX 法第 404 条の原型となったとされる。

(3) 2002年サーベンス・オクスリー法（SOX法）

2001 年の後半から 2002 年の半ばにかけてエンロン、ワールドコム等の大企業による不正事件が相次いで発覚したことを受け、著しく段損した米国証券市場の信用を回復するために、連邦議会は「証券関係法に準拠して作成される企業情報の開示の正確性及び信頼性の向上による、投資家の保護ならびにその他を目的とする法律」を制定した。同法は「サーベンス・オクスリー法」とも称され（「企業改革法」、「投資家保護法」、「企業会計改革法」、「SOX 法」とも称されている）、エンロン事件の発覚からわずか 9 ヵ月という短期間に可決した法律である。

同法の 302 条では、SEC に対し、CEO や CFO 等が、①内部統制を確立し、維持する責任を有していること、②企業集団についての重要情報が、CEO や CFO 等に伝達されることを確実にするように内部統制をデザインしたこと、③報告書作成日前 90 日以内の日に内部統制の有効性を評価したこと、④当該日現在の評価に基づいて、発行者の内部統制の有効性の評価についての結論を年次報告書に掲載したこと等を証明すること等を義務づける規則の発行を請求した。

また、同法の 404 条では、SEC に対し、CEO や CFO 等が、年次報告書に財務報告のための内部統制構造及び手続を確立及び維持する経営者の責任についての言及並びに財務報告のための内部統制構造及び手続の有効性についての直近の会計年度末時点の、発行者の評価を含めることを義務づける規則の発行を請求した。

また、公認会計士事務所等に対し、経営者による評価を証明及び報告することを義務付けた。

３. アメリカにおけるその他の機関の動向

(1) 内部監査人協会

① 内部監査人協会の概要[22]

内部監査人協会（Institute of Internal Auditors：IIA）は、1941年11月に設立された組織であり、内部監査の専門職としての確立、内部監査の理論・実務に関する内部監査担当者間

[22] 一般社団法人日本内部監査協会ウェブサイトhttp://www.iiajapan.com/guide/ippf.html

の研究並びに情報交換、内部監査関連論文・資料の配布を中心として、内部監査に関する世界的な指導的役割を担っている。

現在100以上の国と地域に代表機関（Institute）があり、本部はアメリカにある。会員は個人単位で登録され、現在、170以上の国と地域から180,000名以上が登録している。

IIAの主要活動内容としては、国際的なスケールでの内部監査専門職としての啓発活動、内部監査の実務基準の策定、公認内部監査人（Certified Internal Auditor：CIA）等の資格認定等がある。

② 専門職的実施の国際フレームワーク

イ．意義

IIAの近年の動向として、2015年に内部監査の専門職に向けたガイダンスを体系化した概念フレームワークである「専門職的実施の国際フレームワーク（International Professional Practices Framework：IPPF）」を公表したことが挙げられる。

当該文書は「内部監査の使命」「必須のガイダンス」及び「推奨されるガイダンス」から構成されており、内部監査の主な目的と包括的な目標を(1)「内部監査の使命」（Mission of Internal Audit）として示すとともに、「内部監査の専門職的実施の基本原則」「内部監査の定義」「倫理綱要」「内部監査の専門職的実施の国際基準」を含む(2)「必須のガイダンス」（Mandatory Guidance）及び(3)「推奨されるガイダンス」（Recommended Guidance）から成るIPPF全体で、「内部監査の使命」の達成を支援する構成となっている。

図表 2-6 内部監査の使命と目的

内部監査の使命		内部監査の主たる目的と包括的な目標を示す。
必須のガイダンス	基本原則	原則全体で内部監査の有効性を示す。内部監査機能が有効であるためには、全ての原則が存在し、有効に実践されているべき。
	定義	内部監査の根本的な目的、内容、範囲を示す。
	倫理綱要	倫理的風土を増進することを目的に、内部監査における個人及び組織を管理する原則や期待される行動規範を示す。
	基準	内部監査を行い推進するための原則主義で記載されたフレームワークを提供。
推奨ガイダンス	実施ガイダンス	内部監査の方法、手法、勘案点といった基準を 実践する際に内部監査人を支援。（プロセスや手続きの詳細は取り扱わない）
	補足的ガイダンス	内部監査活動実践のための詳細なガイダンス。プロセスや手法、プログラム、段階的方法、実例に加え、時事の領域や業界特有の事項を明示する。

これらの関係は以下のような図で示されている。

図表 2-7 内部監査のガイダンス

（出典：一般社団法人日本内部監査協会ウェブサイトより）

ロ．IPPFにおける内部監査の定義

IIAはIPPFにおいて「内部監査」を以下のように定義し、内部監査のミッションは組織体の目標達成に役立つようなアシュアランス（保証業務）とコンサルティング（助言）であり、監査対象はコントロールのプロセスの有効性のみならず、ガバナンス、リスク管理のプロセスの有効性をも含む幅広い領域に及ぶ[23]としている。

内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加し、また改善するために行われる、独立にして、客観的なアシュアランス及びコンサルティング活動である。内部監査は、組織体の目標の達成に役立つことにある。このためにリスク管理、コントロール及びガバナンスの各プロセスの有効性の評価、改善を、内部監査の専門職として規律ある姿勢で体系的な手法をもって行う。

このような内部監査の定義は、内部統制の概念がリスクマネジメントやガバナンスへ拡大しているということの反映であると言えよう。

ハ．内部監査の専門職的実施の国際基準

当該フレームワークへの対応を主目的として、IIAの国際内部監査基準審議会（IIASB）は、2016年10月に「内部監査の専門職的実施の国際基準」を公表した。

後述するイギリスの「公的部門内部監査基準（Public Sector Internal Audit Standards：PSIAS）」はIPPFをモデルにした、いわばパブリック・セクター向けのIPPFとなっている。

[23] なお、この定義にあるように、内部監査の対象はリスク管理やガバナンスのプロセスの有効性であって、リスク管理の巧拙やガバナンス自体の有効性は対象に含まれないとされる。

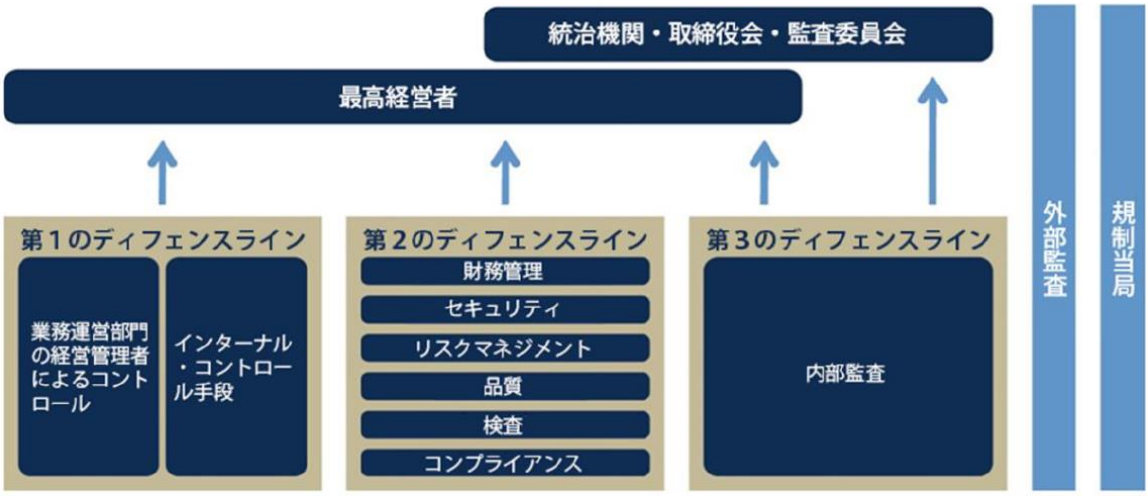
③ 「３つのディフェンスライン」の提唱（2014）[24]

「３つのディフェンスライン」とは、2013年にIIAが提示したポジションペーパー「有効なリスク管理とコントロールにおける３つのディフェンスライン（Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control）」により提唱された概念である。

このアプローチは、リスク管理と内部統制を効果的、効率的に機能させることを目的に、組織内に３層の「ディフェンスライン」を認識する。具体的には、業務活動を行う現場の管理者（第１のディフェンスライン）が管理活動を遂行し、業務活動に関する規則・規程を定める間接管理部門（第２のディフェンスライン）がこの遂行状況をモニターする。そして、監査部門（第３のディフェンスライン）は、これらの統制活動が適切に機能しているかどうかを確認し保証する。

すなわち、統制活動の推進主体は第１のディフェンスラインと第２のディフェンスラインであり、これらが適切に機能することで統制が機能するということを前提に、第３のディフェンスラインである監査部門は他のディフェンスラインの活動状況をトップマネジメントに代わって確認するという枠組である。

図表 2-8 「３つのディフェンスライン」モデル



（出典：IIA公開文書「３つのディフェンスライン」[25]より）

なお、イギリスのリスク管理に関するガイダンスである「オレンジブック」の最新版では、この３つのディフェンスラインモデルを「組織内のリスクを効果的に管理するために必要な具体的な役割と責任を明確にするのに役立つ体系的なアプローチを提供するものである」と評価して積極的に取り入れている。この点については後述する。

[24] Institute of Internal Auditors (2014) “The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control” IIA Position Paper, January 2013.

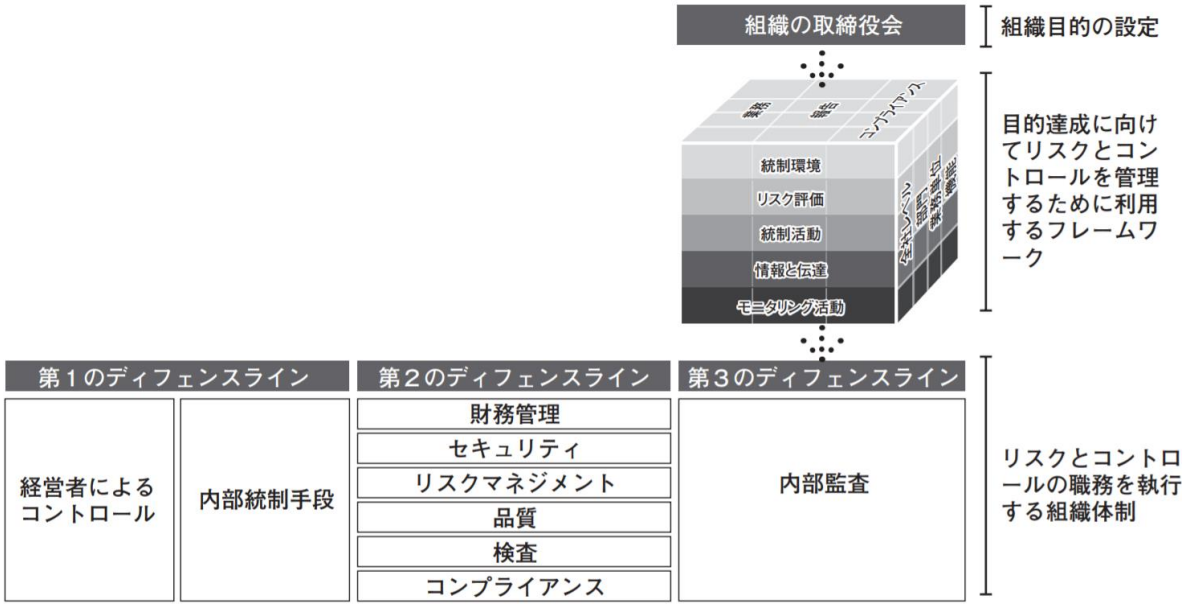
[25] IIA公開文書「３つのディフェンスライン」（2019年６月）P.4 https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/3LOD-IIA-Exposure-Document-Japanese.pdf

④ 「３つのディフェンスライン全体でのCOSO の活用」の公表[26]

そしてこのモデルを踏襲し、2015年にはこのポジションペーパーを踏襲した「COSO-ガバナンスと内部統制：３つのディフェンスライン全体でのCOSO の活用」がCOSOとIIAにより共同で作成され、公表された。

前述のとおり、３つのディフェンスラインモデルは、リスク管理と内部統制に関する具体的な職務を組織内で割り当てて連携する方法を検討するものであるが、本ガイダンスはCOSO報告書で提唱された、内部統制及びリスク管理に関する構成要素、原則等について、具体的な職務の責任を組織内の誰が負うかについて具体的に示したものである。

図表 2-9 「３つのディフェンスライン全体でのCOSOの活用」概念図



（出典：「３つのディフェンスライン全体でのＣＯＳＯの活用」[27]より）

(2) 情報システムコントロール協会

COBITとは「Control Objectives for Information and Related Technology」の略語であり、情報システムコントロール協会（Information Systems Audit and Control Association：ISACA）[28]とITガバナンス協会（ITGI）が共同で開発した事業体のITガバナンスとITマネジメントのためのビジネスフレームワークである。COBITは1996年にリリースされた当初は監査の

---

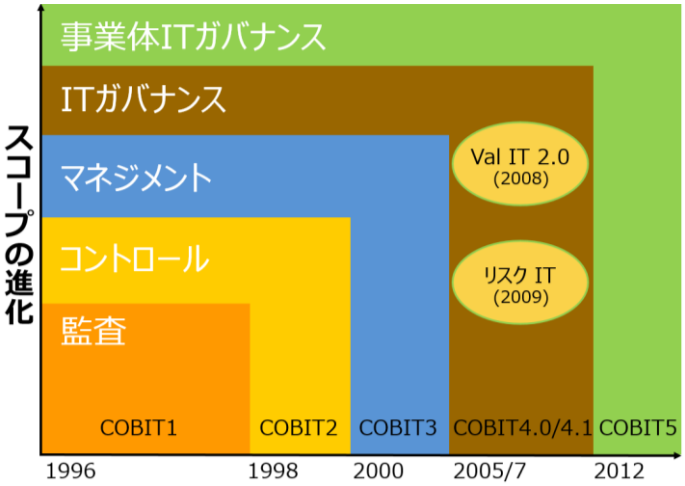
[26] 堺咲子(訳)（2015）「３つのディフェンスライン全体でのCOSOの活用」『月刊監査研究』、2015年10月号No. 503、pp.37-61

[27] 「３つのディフェンスライン全体でのＣＯＳＯの活用」（2015年７月）P.39
http://www.iiajapan.com/pdf/data/cbok/201510.pdf

[28] ISACAは1967年、情報システム監査という問題意識を共有する小規模グループのメンバーが、情報源の一元化と当該分野に関するガイダンスの必要性を議論するために活動が開始された。1969年にこのグループは、EDP監査人協会として正式に組織化された。1976年、幅広い分野からのITガバナンス専門家が参画しているという現状を反映するため、協会名称をInformation Systems Audit and Control Association（情報システムコントロール協会）より頭文字をとってISACAと改めた。現在、ISACAは180を超える国々で活動を行い、会員数は110,000人を超えている。
http://www.isaca.org/About-ISACA/History/Japanese/Pages/default.aspx

ためのチェックリストのようなものであったが、その対象範囲を監査以外にも拡大してきた。すなわち、COBIT 2ではコントロール、2000年のCOBIT 3ではマネジメント、2005年のCOBIT 4、2007年のCOBIT4.1ではITガバナンスへと広げてきた。さらに、2012年のCOBIT 5では、ITが経営の中心的な役割を果たすようになってきたことを受け、IT部門によるガバナンスのみに留まらず、経営トップの視点に立った、事業体のガバナンスに統合されたITガバナンス[29]へと広げており、COBITは、営利と非営利（公的機関）を問わず、全ての規模の事業体にとって一般的であり有用なものであるとしている。

図表 2-10 COBITの対象範囲の拡大



（出典：ISACAによるcobit5公表時の説明資料をPwCあらた有限責任監査法人が一部加工[30]）

さらに2018年には６年ぶりの全面刷新となる「COBIT 2019」が公表されている。また、直近ではアメリカ会計検査院（GAO）による国立標準技術研究所（National Institute of Standards and Technology：NIST）に対する検査事例として、COBITをITガバナンスのベストプラクティスとして掲げ、NISTの発行するガイダンスを評価している事例もある[31]。

ISACAは、同時期に改訂された2013年改訂版COSO フレームワークとCOBIT 5はそれぞれのフレームワークは組織のガバナンスとマネジメントの枠組に関する内部統制活動に関する評価と改善のためのガイダンスとして相補的で互換性を保っているとしており、COSOフレームワークにおける17原則とCOBIT 5の内容の対応関係を示したホワイトペーパーを公表している[32]。

---

[29] COBITではこれを「事業体のITガバナンス（Governance of Enterprise IT：GEIT）」と称している。

[30] https://www.isaca.org/COBIT/Documents/An-Introduction.pdf
なお、「Val IT (Val IT Framework for Business Technology Management)」はIT投資と企業価値創造を結びつけるためのフレームワークであり、「Risk IT」はCOBITを基盤としたIT関連リスクのフレームワークである。いずれもISACAがこの時期に開発したフレームワークである。

[31] 「DATA PROTECTION:Federal Agencies Need to Strengthen Online Identity Verification Processes」
https://www.gao.gov/products/GAO-19-288

[32] 「Relating the COSO Internal Control—Integrated Framework and COBIT」
http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/Relating-the-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework-and-COBIT.aspx

第２節：イギリスの内部統制関係機関による内部統制に関する取組の動向

１.イギリスにおける内部統制の歴史

イギリスにおける内部統制の議論は、1990年代以降、民間主体の委員会が行ったコーポレートガバナンスにおける議論の中で実施されてきた[33,34,35]。また後述するシャーマン報告により民間部門におけるコーポレートガバナンス、リスク管理及び内部統制に関する議論が政府部門に取り入れられることになった経緯もあり、民間部門のそれまでの議論の経緯を整理することは重要である。

(1) キャドベリー報告書

イギリスでは、相次いだ企業の破綻や財務報告の不透明性への批判に対応するために、1991年５月イギリス財務報告審議会（Financial Reporting Council：FRC）、ロンドン証券取引所、イングランド・ウエールズ勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants in England and Wales：ICAEW）等によりエイドリアン・キャドベリー卿を委員長とする委員会（キャドベリー委員会）が組織され、1992年12月に報告書「コーポレートガバナンスの財務的側面」及び「公的規範[36]」（Code of Best Practice）（以下これらを総称して「キャドベリー報告書」という。）を公表した。

さらに、1993年にロンドン証券取引所は上場規則として、公的規範を遵守しているかどうかを年次報告書及び計算書類（Annual Report & Accounts、以下、「年次報告・計算書」という。）に記載させることとし、仮に遵守していない場合は、遵守しない理由の説明を求めることとした（comply or explain）。

① コーポレートガバナンスの意義

キャドベリー報告書は、イギリスのコーポレートガバナンス・コードの原型ともいわれており、同報告書におけるコーポレートガバナンスの定義は、今日のコーポレートガバナンス・コードにおいても権威ある定義として存続しているとされている。

コーポレートガバナンスとは、それによって会社を方向づけ、統制するためのシステムである。

このように、コーポレートガバナンスとは、誰が企業を統治するのかといった企業の方向付け（経営上の意思決定）の仕組みであると同時にその企業の実際の統治者（経営者）に対する統制の問題であるとされる。

---

[33] 町田祥弘（2015）『内部統制の知識』第３版、日経文庫
[34] 川村眞一、一般社団法人日本内部監査協会(編集)(2008)『内部統制と内部監査』増補版、同文館公表
[35] 川村眞一(2018)『現代の実践的内部監査』六訂版、同文館公表
[36] 本稿では、Good PracticeやBest Practiceの訳語を「公的規範」とする。

② キャドベリー報告書における内部統制の扱い

報告書では、内部統制に関し以下のような勧告がなされていた[37]。

4　報告と統制 4.5　取締役は、企業の内部統制システムの有効性に関する報告を行うべきである。（注13） （注13）本委員会は、本委員会の報告書において勧告されているように、企業のために必要なガイダンスが作成されるまでは、企業は「規程」の4.5節及び4.6節に準拠することはできないであろうと考えている。 （注14）規程の遵守に関する企業の報告書は、「規程」の（途中略）そして4.3節から4.6節までに関連する範囲では監査人によるレビューを受けるべきである。

このように、同報告書は前提としての内部統制システムの整備や、取締役による内部統制システムの有効性の評価と、独立監査人によるレビューが勧告された。

しかし、この勧告に基づきガバナンスを発展させるためにはいくつかの作業が必要であり、実効性を評価するための基準策定や経営者及び監査人向けのガイドラインを作成する必要があることをまた勧告した。

それらはラットマン委員会に引き継がれ、同委員会は1994年12月に報告書「内部統制と財務報告」を公表した。同報告書では、キャドベリー報告書の対象とする内部統制をコーポレートガバナンスの財務面に絞ったものであって、原則として「内部財務統制（internal financial control）」であるとした[38]。

(2) ハンペル委員会報告書

その後、1998年のハンペル委員会では、内部統制の範囲や報告制度について軌道修正が図られた。

内部統制の概念について、ラットマン委員会報告書が「内部財務統制」という用語を使用していたのに対して、「取締役会は、関連する統制目的全てを対象とする統制を維持し、レビューすべきである」として、統制目的には、ビジネスリスクの評価と対応、財務管理、法規の遵守及び不正のリスクの最小化を含む資産の保全が含められるべきであるとする（6.13）。また、そのように内部統制の範囲を拡大した場合、外部報告の文脈で、キャドベリー委員会が勧告するように、内部統制の「有効性」について報告することは、取締役及び監査人について困難となってくるとする（6.11）。そこで「有効性」という用語を削除し、単に、「取締役は、企業の内部統制システムに関して報告しなければならない」と変更するように提案した（6.21）。さらに、外部監査人の関与について、キャドベリー委員会が推奨した、取締役による有効性の評価についての監査人によるレビューを、監査人が誰に対して報告するのか、また、新たな監査人の発見事項を公表するのかについて未解決である（6.10）とし、ハンペル委員会は、監査人による報告が外部になされることは求めず、むしろ、会社内部の取締役会への報告が行われるほうが実務的であるとした。

---

[37] 八田進二 (翻訳),橋本尚 (翻訳)(2000)『英国のコーポレートガバナンス―キャドベリー委員会報告書・グリーンベリー委員会報告書・ハンペル委員会報告書』白桃書房による訳を参照。

[38] 小柿徳武（2003）「内部統制に関する外部報告制度－アメリカ及びイギリスの状況を中心に－」『龍谷法学』第35巻第４号

(3) 統合規範

その後、ハンペル委員会はそれまでの会社の対応状況を踏まえた最終報告書として、各委員会[39]の報告書の統一化を勧告した。

これを受けてロンドン証券取引所は同年「統合規範」を制定した。統合規範は全上場会社に対して年次報告書でコーポレートガバナンスに関するディスクロージャーを同規範に従って行うよう義務付けた。「統合規範」における内部統制の要件は以下のとおりである[40]。

原則D.2	取締役会は、株主の投資を保護し、かつ企業の資産を保全するために、健全な内部統制システムを維持すべきである。
条項D2.1	取締役は、少なくとも年１回、企業集団の内部統制システムの有効性をレビューし、レビューを実施したことを、株主に対して報告すべきである。かかるレビューは、財務上、業務上及び遵守上の統制ならびにリスク管理をはじめとする全ての統制を包含すべきである。
条項D2.2	内部監査機能を有していない企業は、適宜、その必要性を検討すべきである。

すなわち、統合規範では取締役会の内部統制の構築義務が明らかにされるとともに（D.2）、取締役によって少なくとも年に１回内部統制の有効性レビューの実施と実施したことの報告が行われることとされた。この内部統制概念はハンペル委員会のものを引き継いでおり、財務報告に係るものだけでなく、業務目的やコンプライアンス全般に渡るとされ、また「レビューを実施したこと」とあるように、有効性に関する結論の報告は求められていない。したがって、外部監査人による当該結論についての意見表明は求められておらず、また外部監査人が独立の立場から内部統制の有効性を検証する仕組みも存在しない[41]。

(4) ターンバル・ガイダンス

上述のように、統合規範が、財務統制に限らず全ての内部統制の有効性のレビューを求めたため、ロンドン証券取引所は、原則D.2や条項D.2.1が求める内部統制システムに関する報告や評価のためのガイダンスの策定を強く求めていた。そこで、1999年９月にターンバル委員会（Turnbull Committee）は「内部統制の統合規範に関する取締役のためのガイダンス（Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code）」を公表した。当該ガイダンスは「ターンバル・ガイダンス」と言われ、イギリスの内部統制制度に係る重要なガイダンスとなっている。

また、同ガイダンスは「内部統制」に関するガイダンスであるが、公表の真意には、ロンドン証券取引所の全ての上場会社に対してリスク管理が可能な内部統制システムの構築

---

[39] 統合報告書の基礎となった報告書は、本文にあるキャドベリー報告書、ハンペル報告書のほか、1995年に企業トップの高額報酬への批判を機に設置された「グリーンベリー報告書」がある。同報告書では、企業の取締役は自らの報酬を決定する立場にあることから、その点で説明責任を負い、報酬について単なる開示を超えた説明を年次報告書の中で行うべきであるとしている。

[40] 橋口和（2006）「英国の中央政府における内部統制について」『金融研究（2006.8）』における訳文による。

[41] この点について小柿（2003）は「アメリカと異なり内部統制概念について最新のもの（PwC注：内部会計統制ないし財務報告の信頼性に関する内部統制に限らない広義の内部統制）を採用するがゆえに、その外部報告については逆に保守的にならざるを得ないことを示唆する」と述べている。

を要請することにあったとされ、以下のように前文において「リスク管理の実践において内部統制システムこそが主要な役割を果たす」と明記している。

・会社の内部統制システムは、会社の事業目標の達成において重要なリスク管理で主要な役割を持っている。健全な内部統制は、株主の投資及び会社の資産の保全に貢献する。 ・本ガイダンスは、健全な内部統制システムを確立し、有効性をレビューする際に会社の取締役がリスクベースの手法を採用することを基礎においている。これは、その通常の経営及びガバナンスのプロセスで会社によって組み込まれるべきである。

このように、イギリスではコーポレートガバナンス、リスク管理及び内部統制が一体のものとして理解されるようになった。

さらに、その詳細な実践方法を解説した「ターンバルの実践：取締役会への説明（Implementing Turnbull: A Boardroom Briefing）」が発行された。

その後、2002年にアメリカでエンロンやワールドコムなどの企業で会計不祥事が起きたことを受け、翌2003年にはヒッグス委員会によるヒッグス報告書がまとめられ、社外取締役の質と独立性、効率性を高めるための勧告が行われた。これを受け統合規範の改訂が行われた[42]。また、この改訂にあわせ、統合規範はFRCの管轄となった。

統合規範はその後2006年、2008年に改訂が行われている。

(5) コーポレートガバナンス・コード及びリスク・ガイダンス[43] [44] [45]

2009年にはロイヤル・バンク・オブ・スコットランドによるABN Amroの巨額買収が引き金になり、同行の経営が急速に悪化すると、金融機関のガバナンスに多くの批判が向けられるようになった。これを受けて金融機関のコーポレートガバナンスの検証が行われ、ウォーカー報告書がまとめられた。同報告書は金融機関を対象としたものであったが、上場企業全般にも適用されうる内容であったため、提案内容の多くは、FRCが同時期に着手した統合規範の改訂にも反映され、さらに投資家と企業の責任を分離することを経て、2010年６月に企業の責任に関する新たな規範としてイギリス「コーポレートガバナンス・コード」の導入へと繋がった[46]。

以後、同コードは2012年、2014年、2016年、2018年と２年置きに改訂されている。

2014年の改訂ではターンバル・ガイダンスが「リスク管理、内部統制並びにこれらに関

---

[42] 一連の会計不祥事に対し、アメリカでSOX法が制定され、法規制によるルール・ベースの対応が取られたのに対し、イギリスでは従来からの自主規制によるプリンシプル・ベースの対応がとられており対照をなしている。

[43] PwCあらた有限責任監査法人ウェブコラム(2018)「英国コーポレートガバナンス・コード改訂案の公表」https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/column/corporate-governance/vol07.html、「英国とシンガポールのコーポレートガバナンス・コード改訂」https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/column/corporate-governance/vol14.html

[44] FRCウェブサイト（2019）「History of the UK Corporate Governance Code」https://www.frc.org.uk/directors/corporate-governance-and-stewardship/uk-corporate-governance-code/history-of-the-uk-corporate-governance-code

[45] 金融庁コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議(2014)資料「英国・コーポレートガバナンス・コード(仮訳) 2014年10月20日時点仮訳」https://www.fsa.go.jp/singi/corporategovernance/siryou/20141020/07.pdf

[46] 投資家の責任は「スチュワードシップ・コード」に規定されている。

連する財務及び事業の報告に関するガイダンス（Guidance on Risk Management, Internal Control and Related Financial and Business Reporting）」に包含される形で置き換えられた。当該ガイダンスは通称「リスク・ガイダンス」と称されており、2014年版のコーポレートガバナンス・コードは本文においてリスク・ガイダンスの名称を具体的に挙げて参照している。

リスク・ガイダンスについては、具体的には第４章、第５章及び第６章の内容が、従来のターンバル・ガイダンスの中核を組み込んだものとなっており、同ガイダンスでは、

・リスク管理がカバーする範囲を内部統制のシステム設計と監督等にとどまらず、取締役（会）の責任全般に広げること。
・リスク管理と内部統制とは、企業の通常の業務管理及びガバナンス・プロセスの中に組み込まれるべきであり、別のものとしてとして扱われるべきではないこと。
・リスクの評価と管理及び関連するシステムのモニタリングとレビューは、年１回限りのものではなく、継続的なプロセスとして実施されるべきであり、企業が直面する重要なリスクや不確実性、内部統制システムのレビューを実施したことについて年次報告書において報告すること。

等が規定されている（第11項）。

このように、現在ではイギリスの民間部門の内部統制は、リスク管理及びコーポレートガバナンスと一体のものとして、コーポレートガバナンス・コードを軸に、その補足としての同ガイダンスによって規定されている。

同ガイダンスでは、主要リスクとは、「企業の履行、将来の見通し又は評判に重大な影響を及ぼす可能性のあるリスク又はリスクの組み合わせである。これらには、ビジネスモデル、将来の業績、支払能力又は流動性を脅かすリスクが含まれるべきである。（第６項）」としている。また、同ガイダンスの特徴として、企業のリスク管理及び内部統制システムの設計及び実施に当たっての詳細な手順を規定しておらず、一貫して原則主義の立場がとられている。この点について、公的規範を達成するための単一のアプローチを定義すれば、取締役会が推進する文化と行動に関する質の高いリスク管理の重要性を過小評価することにつながることが根拠として述べられている（第15項）。

２.イギリスにおける内部統制報告制度

ここまで述べてきたように、イギリスでは、アメリカのSOX法のように法律で強制される内部統制に係る報告制度は存在せず、コーポレートガバナンス・コードにおける「comply or explain」の考え方の下でなされることとなっている。

また、内部統制に関する経営者の報告については、2014年版コーポレートガバナンス・コードの主要原則C.2及び各則C.2.3に以下のような記述があり、内部統制の有効性に関する経営者の結論についての報告を求めないターンバル・ガイダンスの立場を引き続き維持している[47]。

[47] 訳は金融庁コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議（2014）配布資料である「英国・コーポレートガバナンス・コード（仮訳）」（前掲）によった。

C.2：リスク管理と内部統制
主要原則〔Main Principle〕
取締役会は、その戦略目標〔strategic objectives〕を達成するにあたり、取ろうとしている主要なリスクの性質と範囲を特定する責務を負う。取締役会は、健全なリスク管理と内部統制システムを維持すべきである。
各則〔Code Provision〕
C.2.1. 取締役は、年次報告書において、会社が直面している主要なリスク（会社のビジネスモデル、将来の業績、支払能力及び流動性に脅威を与えるリスクを含む）について取締役が厳格な評価を実施したことをコンファーム[48]すべきである。取締役は、これらのリスクを記載し、これらのリスクをどのような方法で管理し又は減少させているかを説明すべきである。
C.2.2. 会社の現状及び主要なリスクを考慮し、取締役は、年次報告書において、会社の将来見通しをどう評価したのか、どの期間について将来見通しの評価を行ったのか、その期間を適切と考えた理由を説明すべきである。取締役は、評価を行った期間において、会社が事業を継続し、弁済期の到来した債務を履行できることに関して、合理的な期待を有しているか否かについて、必要に応じ要件や仮定を示しつつ説明すべきである。
C.2.3. 取締役会は、会社のリスク管理と内部統制システムをモニターし、少なくとも毎年、それらの有効性をレビューすべきであり、年次報告書において、そのレビューを報告すべきである。そのモニタリング及びレビューは、財務、業務、コンプライアンスを含む全ての重要な統制をカバーすべきである。

このように、取締役は内部統制の有効性についてレビューを実施し、実施したことについて報告する義務を負っているが、有効性についての評価結果までは報告することを求められていない。その一方でレビューの対象とすべき内部統制の範囲を財務、業務、コンプライアンスを含む全ての重要な統制とし広範に規定している[49]。

この点について「リスク・ガイダンス」（前述）では以下のように補足している[50]。

57.規範の各則C.2.3は、取締役会は、年次報告書において、会社のリスク管理及び内部統制システムの有効性を検証したことを報告すべきであると述べている。取締役会は、声明の中で、少なくとも次のことを認識すべきである。
・取締役会は、これらの体制及びその有効性の検証と開示について責任を負うこと。
・会社が直面する主要リスクを識別し、評価し、管理するための継続的なプロセスが存在すること。
・当該制度が、期中から年次報告書及び会計報告書の承認日まで整備されていること。
・取締役会によって定期的に見直されていること
・システムが本文書の指針と適合している程度
58.取締役会は、リスク管理及び内部統制システムの有効性を検証する際に適用したプロセスを要約すべきである。取締役会は、重大な欠陥や欠陥を是正するためにどのような行動がとられたか、あるいはとられているかを説明すべきである。（以下略）

[48] 原文では「confirm」であり、正しいことを確かめる、確認するといった意味であるが、本文では前述の有識者会議における仮訳によった。
[49] 米SOX法が報告の対象とする内部統制の範囲を財務報告に係る内部統制に限定し、経営者による評価結果の開示及び外部監査人による評価を求めている点と極めて対象的である。
[50] リスク・ガイダンス起草時のFRCのコンサルティング・ペーパーでは、2005年に行われたターンブル・ガイダンスの見直しにおける意図を「この変更の背景にある意図は、内部統制システムが有効であることを証明（certify）することを求められる立場に企業を置くことなく、レビューの結果についての透明性をさらに向上させることであった。」と説明しており、リスク・ガイダンスもこの立場を否定していない。

これらの説明は、年次報告書において「取締役による陳述（director's statement）」として記載されている。

第３節：INTOSAIによる内部統制に関する取組の動向

(1) INTOSAIについて

最高会計検査機関国際組織（International Organization of Supreme Audit Institutions：INTOSAI）[51]は、相互支援を提供し、意見、知識及び経験の交換を促進し、国際社会における最高会計検査機関の認知された「声」として行動し、 質の高い公的部門の会計検査基準を提供し、各国の良好なガバナンスを促進し、また最高会計検査機関の能力開発と継続的な業績の改善を促進するために設立された、自律的な、独立した、専門的な非政治組織である。

そこで、現在、内部統制やガバナンスについて、INTOSAIが現在どのような取組をしているかを調査することとした。

(2) ISSAI及びINTOSAI GOVについて

従来、INTOSAIは最高会計検査機関国際基準（International Standards of Supreme Audit Institutions：ISSAI）フレームワークを承認し、ISSAIは公的部門の検査人のための専門基準と公的規範のガイドラインとして利用されてきた。ISSAIフレームワークは、正式なINTOSAIの原則、基準及びガイダンスを収め、以下の４つのレベルの文書から構成されていた[52]。

（レベル１）	設立原則：一つの文書「リマ宣言」にまとめられている。
（レベル２）	SAIの機能の必要条件：SAIが適切に機能し専門職業的な行動をとるために必要な前提条件
（レベル３）	会計検査の根本原則：公会計検査の本質的要素を表明するもので、公的団体に対する効果的かつ独立の検査を裏打ちする一般に認められた専門的な諸原則について、INTOSAIメンバーが共同で表明したものが取り込まれている。
（レベル４）	ガイドライン：『会計検査の根本原則』を、日常的な検査任務上の行動に利用できるよう、より個別の、詳細かつ実務的なガイドラインへと解釈したもの

また、ISSAIフレームワークはこれに加えて政府並びに他の公的資金及び公的活動の管理責任者に対するINTOSAIの勧告を表明する「INTOSAI 良好なガバナンスに関するガイドライン（INTOSAI Guideline for Good Governance：INTOSAI GOV）」で構成されており、内部統制に関するガイドラインはこのINTOSAI GOVに収録されている[53]。

---

[51] 世界各国の最高会計検査機関（Supreme Audit Instituion：SAI）により構成される組織。

[52] 2019年９月の第23回INCOSAIにおいて、ISSAIフレームワークからIFPPへの移行が完成したことが報告されている。

[53] INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)
https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards

INTOSAI GOVは以下11の文書から成っていた[54]。

番号	規準名
9100	公的部門の内部統制基準ガイドライン
9110	内部統制の有効性に関する報告ガイドライン：内部統制の実行と評価におけるSAIの経験
9120	内部統制：政府の説明責任への基盤の提供
9130	公的部門における内部統制基準のガイドライン - 組織のリスクマネジメントに関する更なる情報
9140	公的部門における内部監査の独立性
9150	公的部門におけるSAIと内部監査人の協調と協力
9160	公的資産に対する良好なガバナンスの強化
9200	独立した基準設定プロセスの重要性
9250	統合財務説明責任フレームワーク(IFAF)
9300	国際機関に対する外部監査の取り決めに関する原則
9400	公共政策の評価に関するガイドライン

以下では、このうち政府の内部統制において中心的な役割を果たすと考えられる「9100 公的部門の内部統制基準ガイドライン」及び「9130 公的部門における内部統制基準のガイドライン - 組織のリスクマネジメントに関する更なる情報」について概要を説明する。

(3) INTOSAI内部統制ガイドライン（INTOSAI GOV 9100）

INTOSAI GOVにおける内部統制に関する中心的なドキュメントが「9100 公的部門の内部統制基準ガイドライン（以下「INTOSAIガイドライン」という。）」である。当ガイドラインは、INTOSAIの内部統制基準委員会（Internal Control Standards Committee）によりとりまとめられたものである。

現行のガイドラインは2004年10月に改訂されたものであり、1992年10月に公表された同名のガイドラインをCOSOフレームワークの概念を取り込んで改訂するとともに、当時のERM等の新たな進展の影響を取り込んでいるとされる。

当該基準の概要については、COSOフレームワークとの比較も含め、東信男「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―」において詳述されており、それを中心として以下にCOSO報告書との比較について述べる。

① 内部統制の定義、目的及び構成要素

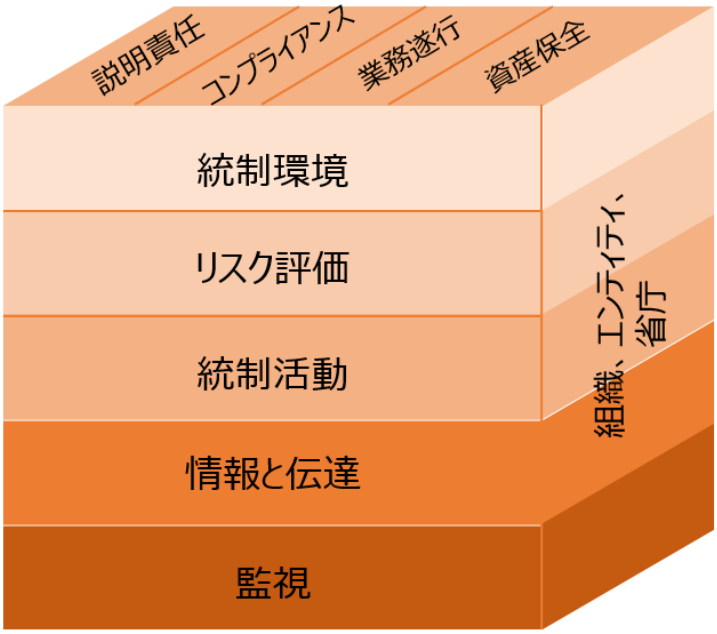
INTOSAIガイドラインにおいて、内部統制の定義、目的及び構成要素は以下のとおり規定されている。

	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	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

[54] INTOSAI GOVs AND THE IFPP – A PROPOSAL FOR THE PSC-SC ABOUT HOW TO HANDLE THE INTOSAI GOVs THAT ARE NOT LINKED TO ANY ON GOING SDP PROJECT
http://www.psc-intosai.org/data/files/29/47/9C/24/BD5CA6100B03F8A6F18818A8/4_INTOSAI%20GOVs.pdf

	COSO 報告書	INTOSAI ガイドライン
	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。	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。
内部統制の目的	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	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
内部統制の構成要素	統制環境、リスク評価、統制活動、情報と伝達、監視	統制環境、リスク評価、統制活動、情報と伝達、監視

図表 2-11 INTOSAIガイドラインにおける内部統制の構成要素



（出典：INTOSAIガイドライン[55]よりPwCあらた有限責任監査法人が作成）

② 特徴

COSOと比較した主な特徴として以下のような点が挙げられる。

・業務の倫理的側面が重要視されている。

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。公的部門では、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の認識が背景にあるとされる。そして、統制環境においては、能力向上の取組を通じて倫理的な業務遂行という目的に関する公務員の認識が高まれば、内部統制の目

[55] http://www.psc-intosai.org/data/files/9A/87/E1/E2/1E927510C0EA0E65CA5818A8/INTOSAI-GOV-9100_e.pdf

的に関する理解を促し、倫理的ジレンマに対処する術を習得できるようになるとされている。さらに、職員の雇用と配属を決定する場合、各職員の誠実性に加え、それぞれの職務を遂行する上で適切な教育を受け、経験を備えていることが必要であるとし、その教育の中には倫理教育も含まれるとしている。また、内部監査のための指針として、内部監査人は内部監査人協会（IIA）の『専門職的実施のフレームワーク（Professional Practices Framework）』における定義、倫理綱要、内部監査の専門職的実施の国際基準、実践要綱などを利用すべきであるとし、さらに「INTOSAI倫理規程」を遵守する必要もあるとしている。

・非財務情報を含めた説明責任の履行が目的の一つとして掲げられている。

第２の目的が、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。

・遵守すべき法令として、国の財政及び会計に関係する種々の法令の重要性が明示されている。

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」こと及び「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。これは、公的部門が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という任務を遂行する中で、財務会計法令に準拠することの重要性を反映したものであるとされる。

・「資産の保全」が目的の一つとして列挙されている。

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」が個別の項目として明示されている。これは、公的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するに当たっては、特別な注意を要すると考えられるため、公的部門では資産の保全を重視する必要があるとの認識に基づくものである。また、現金主義による予算会計制度は、公的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常に最新の記録を保持しているわけではない。この結果、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。

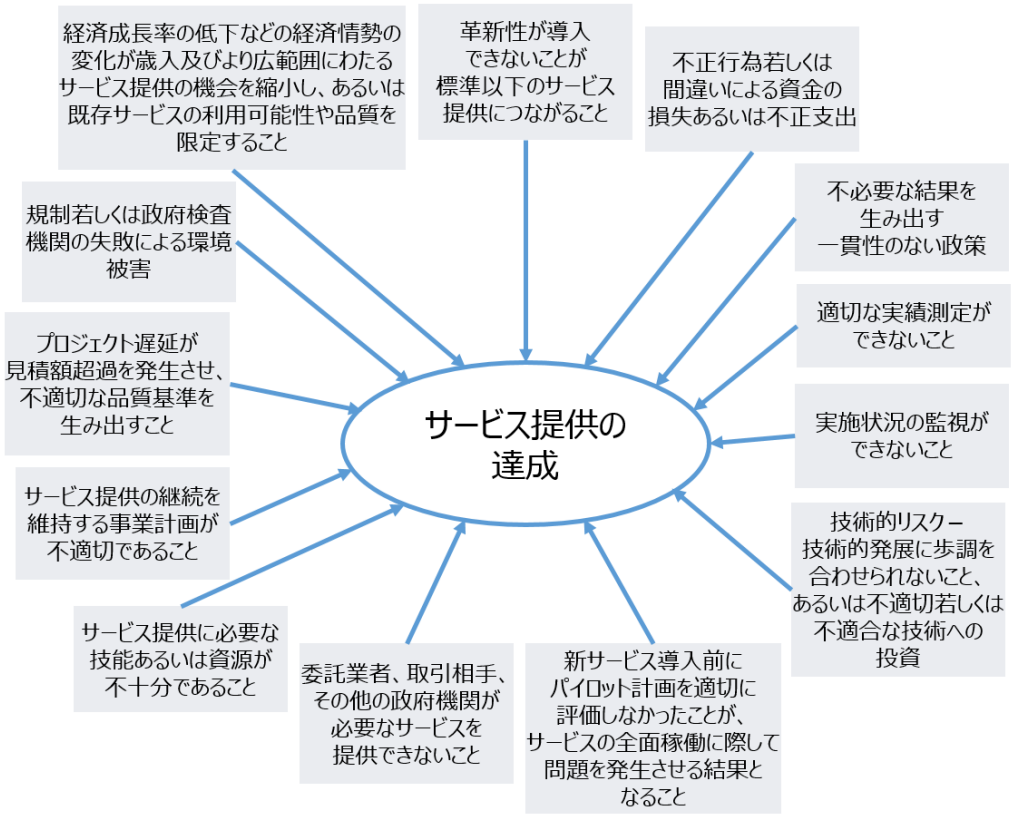
(4) 公的部門の内部統制基準のためのガイドライン—全組織的リスクマネジメントの詳細（INTOSAI GOV 9130）

INTOSAIにおいても、2004年９月にCOSOが発行したCOSO ERMフレームワークの考え方を公的部門に取り入れる必要性から、ERMの考え方をINTOSAIガイドラインに反映させることを目的として当該ガイドラインを発行し、公的部門に全組織（Entity）的リスクマネジメント[56]の体制を構築し、評価するための枠組提供している。

当ガイドラインはINTOSAIガイドラインに置き換わるものを意図しているのではない点や、将来のリスクと事業機会を区分することにより、組織目的を洗練させ、リスクを最小化し事業機会を最大化させる内部統制を設計することをベースにして、組織を方向付けることを志向している点はCOSO ERMフレームワークと同様である。

公的部門のERMに特徴的な記述として、公的部門が直面するリスクに関し以下のような項目が列挙されている点が挙げられる。

図表 ２-12 公的部門が直面するリスク



（出典：INTOSAI GOV 9130資料[57]を翻訳）

---

[56] なお、COSO ERMフレームワークは民間企業（Enterprise）を対象としていたのに対し、本文書は公的機関を対象としたものであることから、「組織（entity）」という表現を使用し、「全組織的リスクマネジメント（Entity Risk Management）」と表現している。このように原語は異なるが、実質的な内容に相異はないと考えられるため本報告書ではいずれも「ERM」との表現を用いることとした。

[57] “Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management” (2004) P.14.
http://www.psc-intosai.org/data/files/A7/A7/9C/A1/2E927510C0EA0E65CA5818A8/intosai_gov_9130_e.pdf

なお、本文書の末尾に示されている参考文献の中には、イギリスにおける「オレンジブック」が掲げられており、影響を与えているものと考えられる。

(5) ISSAIのIFPPへの移行

2016年12月、第22回[58]最高会計検査機関国際会議（INCOSAI）は、当フレームワークの改訂案を承認し、2019年までにこれを完了することとした。このフレームワークはIFPP（INTOSAI Framework of Professional Pronouncements：IFPP）と呼ばれ、IFPPには以下に挙げる３つの階層の専門職業的基準が含まれている[59]。

① INTOSAI原則（INTOSAI-P）

INTOSAI原則は、「設立原則」と「中核原則」で構成されており、設立原則には歴史的意義があり、SAIが目指すべき役割と機能が明記されている。これらの原則は、SAI及びより広範な一般市民にとっても、政府及び議会にとっても有益なものであり、各国SAIの国内における権限の設定において参考とすることができる。本原則は、個々のSAIの設立原則を支持するものであり、社会におけるSAIの役割と、SAIが適切に機能し、専門職業的な行動をとるための高度な前提条件を明確にするものである。

② 最高会計検査機関国際基準（ISSAI）

ISSAIは、公的部門の会計検査に関する権威ある国際基準である。ISSAIの目的は以下のとおりである。

- 会計検査の質を確保する
- ユーザーに対する検査報告の信頼性を強化する
- 会計検査のプロセスの透明性を強化する
- 他の関係者に関する検査人の責任を定義する
- 異なる種類の監査業務と、公的部門の会計検査における共通の言語を提供する一連の概念を定義する。

このように、ISSAIの全体は、公的部門の会計検査及びISSAIが支援する様々な種類の業務を定義している基本的な概念と原則に基づいている。

③ INTOSAIガイダンス（GUID）

本ガイダンスは、以下の点に関してINTOSAI及び個々の検査人をサポートするために、INTOSAIが開発したものである。

- 財務検査、業績検査及び準拠性検査のプロセスにおいて、ISSAIを実際に適用する方法
- ISSAIを実際に他の業務に適用する方法
- 特定の主要事項及び関連するISSAIの適用についての理解

---

[58] Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management http://www.issai.org/media(577,1033)/INTOSAI_GOV_9130_E.pdf

[59] https://www.issai.org/about/

IFPPは、旧ISSAIフレームワークを以下のように置き換えた。

新しい枠組 IFPP		従来の枠組 ISSAI フレームワーク	
INTOSAI P	1	ISSAI	1
INTOSAI P	10	ISSAI	10
INTOSAI P	12	ISSAI	12
INTOSAI P	20	ISSAI	20
INTOSAI P	50	新規	
ISSAI	100	ISSAI	100
ISSAI	130	ISSAI	30
ISSAI	140	ISSAI	40
ISSAI	300	ISSAI	300
ISSAI	400	ISSAI	400
ISSAI	3000	ISSAI	3000
ISSAI	4000	ISSAI	4000
GUID	1900	ISSAI	5600
GUID	3910	ISSAI	3100
GUID	3920	ISSAI	3200
GUID	5090	ISSAI	5000
GUID	5091	INTOSAI GOV	9300
GUID	5100	ISSAI	5300
GUID	5200	ISSAI	5110
GUID	5201	ISSAI	5120
GUID	5202	ISSAI	5130
GUID	5203	ISSAI	5140
GUID	5259	ISSAI	5450
GUID	5260	INTOSAI GOV	9160
GUID	5270	ISSAI	5700
GUID	5290	新規	
GUID	9000	ISSAI	5800
GUID	9010	INTOSAI GOV	9200
GUID	9020	INTOSAI GOV	9400
GUID	9030	ISSAI	11
GUID	9040	ISSAI	21

(6) INTOSAI GOVシリーズの動向

新しいフレームワークでは、戦略開発計画（Strategic Development Plan：SDP）2017-2019で示された様々な取組に基づき、INTOSAI GOVは個別のカテゴリーとしてではなく、GUIDのカテゴリーに統合されることとなった。

番号	規準名	採番の方法
9100	公的部門の内部統制基準ガイドライン	II
9110	内部統制の有効性に関する報告ガイドライン：内部統制の実行と評価におけるSAIの経験	II
9120	内部統制：政府の説明責任への基盤の提供	II

番号	規準名	採番の方法
9130	公的部門における内部統制基準のガイドライン - 組織のリスクマネジメントに関する更なる情報	II
9140	公的部門における内部監査の独立性	II
9150	公的部門におけるSAIと内部監査人の協調と協力	II
9160	公的資産に対する良好なガバナンスの強化	I
9200	独立した基準設定プロセスの重要性	I
9250	統合財務説明責任フレームワーク(IFAF)	II
9300	国際機関に対する外部監査の取り決めに関する原則	I
9400	公共政策の評価に関するガイドライン	I

SDP 2017-2019によれば、「既存のISSAI及びINTOSAI GOVのIFPPへのリナンバリング及びリレーベリング」[60]に基づき、これらINTOSAI GOVは二つの異なる方法で新しいIFPPに統合された。

I　GUIDの一つとしてとして直接関連付けられ、リナンバリングされる。すなわち、GUIDとして自動的に新たなフレームワークに移行され、わずかな編集上の変更に留まる。
II　現行のSDPプロジェクトの一つとしてレビューされる。新しく提案される基準は、以前のINTOSAI GOVの関連する側面を含みつつ、一方で枠組からは事実上の撤退となるであろう。

内部統制に関連するINTOSAI GOVのうち9140及び9150については、内容を見直した上で統合化を図るプロジェクトが実施中で、最終的にGUID 5160「内部監査人の業務の利用」としてIFPPに組み込まれることになっている。一方、9100、9110、9120及び9130については、内容を見直した上で統合化を図り、GUID 5150「内部統制の評価」としてIFPPに組み込むプロジェクトを計画していたが、現在のところ、開始されておらず、2020年に開始することが見込まれている[61]。

第４節：我が国における公的部門の近年の動向

(1) 地方公共団体の内部統制

「地方自治法等の一部を改正する法律（平成29年６月法律第54号）」[62]において、地方公共団体の事務執行の適正を確保するための一環として、「内部統制制度」「監査基準による監査」の規定が整備された。これらの規定は令和２年４月１日施行であり、総務省「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」において詳細な検討がなされた。

[60] Strategic Development Plan (SDP) SDP 2017-2019
http://www.psc-intosai.org/standard-setting/strategic-development-plan-sdp/sdp-2017-2019.htm
[61] Annexes to FIPP Annual Report - INTOSAI PSC Report on the implementation as at 21st July 2016 of the INTOSAI strategic development plan (SDP), 2017–2019
http://www.psc-intosai.org/data/files/E0/B5/00/DE/10563610AFF59C169B59F9C2/4%20-%205_Annexes%20to%20FIPP%20Report.pdf
[62] 地方自治法等の一部を改正する法律（平成29年６月法律第54号）
http://www.soumu.go.jp/menu_hourei/s_houritsu.html

① 内部統制制度

改正後の地方自治法では、都道府県知事及び政令市の市長に対し内部統制に関する方針を定め、これに基づき必要な体制を整備する義務を課すこととした（その他の市町村長は努力義務）。また、方針を策定した長は、毎会計年度、内部統制評価報告書を作成し当該報告書は監査委員の審査に付され、監査委員の意見が付された報告書を議会へ提出することが義務付けられた。

なお、各地方公共団体の長は、総務省より公表された「地方公共団体における内部部統制制度の導入・実施ガイドライン」（平成 31 年 3 月 29 日公表）及び「「地方公共団体における内部統制制度導入・実施ガイドライン」に関するＱ＆Ａ」（令和元年 10 月 15 日公表）等を踏まえ、内部統制に関する方針の策定及び、必要な体制の整備を実施することとなる。

② 監査委員による監査

地方公共団体の監査は、監査委員による監査と外部監査人による外部監査の二つがあるが、外部監査は地方公共団体の監査機能の独立性と専門性を強化するために設けられたものであり、監査を本来的に担う役割は監査委員にある[63]。

しかし現行の監査委員による監査においては、監査の目的や方法論等の共通認識が確立されておらず、監査基準に関する規定が法令上ないことから、それぞれ独自の監査基準あるいは監査委員の裁量によって監査を行っており、判断基準の職務上の義務の範囲が不明確となっていた。また、監査を受ける者にとっては、監査結果についてどのように受け止めるべきかが明確ではなく、監査の成果を十分に活かせておらず、住民から見てもわかりにくい状況になっていた[64]。

このような問題点を踏まえ、監査委員による監査の実効性を確保するために「監査基準による監査」が規定された。

改正後の地方自治法では、全地方公共団体の監査委員は監査基準を定め、当該監査基準に従い監査を実施すること、また、総務大臣は、監査基準の策定について指針を示し、必要な助言を行うことが制度化された。これを受け、総務省の「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」は当該指針となるべき監査基準（案）・「実施要領」を作成した[65]。監査基準（案・実施要領）は、地方公共団体に共通する、監査等を行うに当たって必要な基本原則と考えられる事項が規定され、各地方公共団体は当該指針を踏まえた監査基準を策定することとなる。

本監査基準（案）の中で、都道府県、政令市及び地方自治法第 150 条第２項に準拠する市町村に対しては、内部統制について、内部統制評価報告書審査を監査等の範囲及び目的の中に含めている。すなわち、監査委員は、「長が作成した内部統制評価報告書について、長による評価が適切に実施され、内部統制の不備について重大な不備に当たるかどうかの

---

[63] 地方公共団体における内部統制・監査に関する研究第会１回（平成29年10月17日開催）資料４ http://www.soumu.go.jp/main_content/000513646.pdf

[64] 人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申（第31次地方制度調査会答申　平成28年３月16日）http://www.soumu.go.jp/main_content/000513648.pdf

[65] 総務省　地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会『監査基準（案）』『実施要領』平成31年３月29日。http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chihoukoukyou_naibu/index.htm

判断が適切に行われているかを審査すること[66]」が求められている。また、報告基準では、「長による評価が評価手続に沿って適切に実施されたか、及び内部統制の不備について重大な不備に当たるかどうかの判断が適切に行われているかという観点から検証を行い審査した限りにおいて、内部統制評価報告書の評価手続及び評価結果に係る記載は相当であること[67]」の意見が求められている。

このほか、監査の計画の策定におけるリスクの内容及び程度の検討にあたっては、内部統制の整備状況及び運用状況について情報を集め、判断することとしている。

これらの規定が施行後において実効性あるものとなるかどうか、各地方公共団体の長及び各監査委員の今後の動向に注視していく必要がある。

新たに求められる内部統制報告書審査を含め、監査委員による監査等は以下のように整理される。

図表 ２-13 監査委員による監査等の種類・目的等

監査の種類	監査の契機	監査の目的		着眼点
財務監査（定期） （随時）	義務（年度１回） 任意	財務の事務執行が法令に則って適正に行われていることを担保	指摘型 保証型	合規性・３Ｅ[68]
行政監査（随時）	任意	事務執行が法令に則って適正に行われていることを担保	指摘型	合規性・３Ｅ
財援団体等監査	長の要求・任意	財政援助団体等の出納その他の事務で財政援助等に係るものが適正に行われていることを担保	指摘型	合規性
指定金等監査	長の要求・任意	指定金等が扱う公金の収納・支払事務の適正さを担保	指摘型	合規性
決算審査	義務（年度１回）	会計管理者の調製した決算の正確性を担保	保証型	正確性
例月出納検査	義務（月１回）	会計管理者の現金の出納の正確性を担保	保証型	正確性
基金運用審査	義務（年度１回）	長の基金の運用の正確性を担保	保証型	正確性
健全化判断比率審査	義務（年度１回）	長の計算した健全化判断比率の正確性を担保	保証型	正確性
直接請求監査	住民の請求	住民の請求により事務執行を監査し住民自治を保証	指摘型	合規性・３Ｅ
住民監査請求	住民の請求	住民の請求により財務の事務執行を監査し住民自治を保証 住民訴訟の前置機能	指摘型	合規性
長の要求監査	長の要求	長の要求により事務執行を監査し長に政策判断の材料を提供	指摘型	合規性・３Ｅ
議会の請求監査	議会の請求	議会の請求により事務執行を監査し議会に政策判断の材料を提供	指摘型	合規性・３Ｅ
職員賠償責任監査	長の要求	職員の賠償責任の有無及び額の決定	指摘型	合規性
内部統制評価報告書審査（H29 新設）	義務（年１回）	長が作成した内部統制評価報告書の適正さを担保	保証型	合規性・３Ｅ
賠償責任免除の意見（H29 新設）	議決があったとき	議会による権利放棄が行われる際の、当該議決の適正さを担保	保証型	合規性

（出典：地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会　監査部会 第１回会議資料より）

[66]「監査基準（案）」、第２条第１項第８号。
[67]「監査基準（案）」、第15条第２項第８号。
[68] 経済性（(Economy）、効率性（Efficiency）、及び有効性（Effectiveness）の監査は、それぞれの英語の頭文字が「E」であることから、総称して「３Ｅ監査」

(2) 独立行政法人の内部統制

① 我が国の独立行政法人制度

独立行政法人制度において、各独立行政法人は政策の実施部門として、主務省庁による目標・評価の枠組の中で自律的な業務運営を行い効果的・効率的に行政サービスを実施することが求められている。

各独立行政法人の業務は、個別法や主務大臣が提示した中（長）期目標（行政執行法人においては年度目標）の範囲内で行うものとされ、各年度及び中（長）期目標期間における各法人の業務実績を主務大臣が評価することとされており、主務大臣による目標設定から評価までの一貫した目標管理プロセスのもとにおいて業務の効果的かつ効率的な実施を図るとともに業務の肥大化を防ぐ仕組みとなっている。

独立行政法人のガバナンス構造は基本的に、主務大臣に任命された法人の長による意思決定のもと、法人の長により任命された理事が法人の長の業務を補佐し、一方で主務大臣から任命された監事が法人の長の業務を監査する仕組みとなっている。

② 独立行政法人における内部統制の検討

独立行政法人をめぐる各種不祥事が発生したこと等をきっかけとして、外部からの規制強化だけでなく法人内部の自律的なマネジメント強化の必要性が認識され、「独立行政法人整理合理化計画」（平成 19 年 12 月 24 日閣議決定）において、独立行政法人のマネジメントのツールとしての内部統制の充実・強化が要請された。

上記閣議決定を受け、独立行政法人の内部統制の在り方について総務省に設置された「独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会」において検討がなされ、平成 22 年 3 月、研究会報告書「独立行政法人における内部統制と評価について」が公表された。

研究会報告書において、独立行政法人の内部統制は「中期目標に基づき法令等を遵守しつつ業務を行い、独立行政法人のミッションを有効かつ効率的に果たすため、法人の長が法人の組織内に整備・運用する仕組み」と定義された。

③ 現行制度における独立行政法人の内部統制

「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」（平成 25 年 12 月 24 日閣議決定）ではさらに、内部統制・ガバナンスの強化に関して、役員の忠実義務を明確化するとともに、法令等を遵守しつつ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」）の整備を求めること等の措置を求めており、翌年の独立行政法人通則法の改正でこれらの事項が盛り込まれた。

通則法の改正により業務方法書に記載すべきとされた内部統制システムに関する事項については、「独立行政法人の業務の適正を確保するための体制等の整備について」（平成 26 年 11 月総務省行政管理局長）において具体的に記載され、研究会報告において示されている内部統制の基本的要素（統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング、ICT への対応）についてそれぞれ具体的な記載を求めている。各独立行政法人は当該要請を受け業務方法書を改正し、業務方法書記載事項に基づく体制の整備及び運用を行っている。

また、内部統制に関する目標設定については、改正通則法に基づき総務省が策定した全独立行政法人に対し横断的に適用される「独立行政法人の目標の策定に関する指針」において、各独立行政法人の「その他業務運営に関する重要事項」の目標の立て方のうち内部統制について、上述の研究会報告の内容を参照することとされている。

④ 監事による監査

監事の職務については通則法上「独立行政法人の職務を監査する」とあるが、内部統制に関しては従来、監査の実務における取り扱いが明らかにされておらず、各法人の監事の裁量に委ねられていた。

しかし、「独立行政法人整理合理化計画」において「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」こととされたことを受け、監事の在り方についても「独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会」において検討が行われた。そして研究会報告書において、内部統制に関する監事の役割として「法人の長とは独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有する」ことが明らかにされた。

さらに、「独立行政法人改革等に関する基本的な方針」では、監事機能の強化について言及しており、その中で監事の調査権限の明確化、監事を補佐する体制の整備が明記され、改正通則法においてこれらが反映された。

また、監事監査の指針についても見直すこととされ、独立行政法人、特殊法人等監事連絡会はこれを受け、従来の「監事監査に関する参考指針」を見直し、「監事監査指針」を平成26年12月19日に公表した。当監査指針は各法人における制度改正に対応した監事監査規程の改訂や、監査の実施にあたり、法人の性格、業務内容等に応じて活用されるものとして位置づけられている。

同指針において、内部統制については、内部統制システムに関する監査の観点、内部統制システムの状況の監査、監査の結果の報告等の取り扱い等について言及している。

このほか、監事は独立行政法人が主務大臣に提出する書類を調査する義務を負い、当該書類の中には内部統制システムの整備に関する事項が記載される業務方法書や各事業年度の内部統制に関する取組状況等の記載を含む自己評価書等が含まれ、これらの書類について監事による調査が求められる。

(3) 国における内部監査高度化に向けた近年の取組

① 背景

財務省は、公務員の不正経理等の発生を抑制し、また、国の厳しい財政状況に対応するため、内部監査の重要性が増してきていること、会計検査院から毎年度多数の指摘を受けており、同院から指摘事項と同種の事態の再発防止を要請されていることを受け、平成27年４月に各府省等が内部監査として実施する会計監査の充実・強化を図るために、組織の在り方、トップのあるべき姿勢等、中長期的に目指すべき方向性も含めた一連の会計監査のモデルプラン（ガイドライン、標準的チェックリスト及び標準評価表をいう。以下、本

節において「ガイドライン」という。）を作成し、これを各府省等に提示した[69]。

各府省等においては、当該ガイドラインに沿って自らの実施方針・手順等を見直すとともに、標準的チェックリスト及び標準評価表を参考に自らの組織に合致したオリジナルなものを作成又は改訂のうえ、会計監査を実施し、さらに会計監査後は評価表による評価に基づき、方針・手順等対応策を練り、適宜改善に向けて取り組むことが求められることとなった。

この一連の作業を毎年継続することにより、ＰＤＣＡサイクル＜Plan（計画）・Do（実施・実行）・Check（点検・評価）・Action（改善）＞によるフォローアップを行い、ノウハウが蓄積し、監査の精度を自律的に向上していくことが期待されている。

② 会計監査の定義

ガイドラインにおいては、「会計監査とは、会計監査機構が、被監査部署の会計経理と予算執行について、遵守すべき会計法令等に基づき、適正性の確保がなされているか情報を収集して、会計経理の正確性及び合規性、予算執行の経済性及び効率性並びに有効性等の観点から評価を行い、もって、会計経理と予算執行の一層の適正化及び決算報告の信頼性の確保を図ることを目的として実施される内部監査をいう」こととされており、

・会計監査が会計経理のみでなく予算執行に関する業務を対象とする内部監査であるとされている。

・会計検査院の「検査の観点」と同様の５つの観点が示されており、会計経理に関連する「正確性」「合規性」と予算執行に関連する「経済性」「効率性」「有効性」に区分されている。

といった特徴がある。

③ 会計監査と「内部牽制機構」の関係

ガイドラインでは会計監査を「会計経理と予算執行に関する内部牽制機能の有効性及び不適正な会計経理と予算執行の有無について、監査手続を通じて検証するとともに、その結果を評価し、是正措置を講じていく仕組みである」とし、「これら一連の取組を通じて不適正な会計経理と予算執行を是正し、その再発防止を図っていくことが重要である。」としている。

ガイドラインが対象とする国の会計経理と予算執行の分野においては、既に会計法令等の規程が多岐に渡って整備されており、その中で会計機関間の事務分掌、事務の複数人による相互確認等の内部牽制の仕組みが組み込まれている。

ガイドラインでは、内部牽制機能が有効に機能していれば、内部牽制機能の形骸化や偽装等が行われていない限り、不適正な会計経理と予算執行の発生は防止できているものと考えられることから、全ての業務をチェックする手続を省き、実効的かつ効率的な監査の達成を図ることが可能となるとしており、内部牽制機能の有効性を検証する目的として、実効的かつ効率的な監査の達成念頭に置いている。

---

[69] 「内部監査（会計監査）充実・強化のためのガイドライン」
https://www.mof.go.jp/budget/topics/guideline/guideline.pdf

第５節：各国の内部統制及びガバナンスに関する概念の比較

(1) 各国の「内部統制」及び「ガバナンス」の定義の比較

我が国の中央政府内で使われている「内部統制」の共通理解は、いわゆる「相互牽制」や「ダブルチェック」のような内部牽制に限定した狭義の概念であるように思われる。一方、我が国とは異なり、アメリカやイギリスでは、内部統制とはCOSOベースの統制環境等も含んだ広義の概念となっている。

アメリカでは官民とも基本的に内部統制の概念はCOSOフレームワークが基礎となっている一方、ガバナンスについてはその定義を明確に規定している文書はこれまで存在しなかった。しかしながら、2016年版に改訂されたOMB通達A-123（後述）において、省庁のガバナンスがどうあるべきかという記載が盛り込まれるとともに、内部統制とガバナンスの関係が明確化された。同通達では両者の関係をガバナンスが内部統制を包含しているものとして以下の図によって説明している。第３章以降で詳述するが、アメリカでは検査や報告書等の切り口としては内部統制に重きが置かれているが、実態としてはガバナンスの概念が存在することに留意する必要がある。アメリカでは、最初に内部統制の枠組を導入したのは30年近く前になるが、OMB通達A-123にガバナンスの概念が登場したのが2016年である。このように内部統制の概念を整理から始め、リスク管理やガバナンスへと整理を広げてきた点はアメリカの特徴と言えよう。この図で言えば、内側から外側へと制度の取組を広げている「積み上げ式」「ボトムアップ」のイメージである。今日でも内部統制の概念や仕組みは有効である。

図表 ２-14 OMB通達A-123におけるガバナンス・ERM・内部統制の関係

（出典：OMB通達A-123より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳[70]）

他方、イギリスにおいては、現在、官民とも内部統制に関連する検査や報告書の切り口は内部統制そのものというよりもガバナンスの構成要素としての内部統制にある（詳細は後述）。特に、政府部門においては、報告の手段が内部統制報告書からガバナンス報告書

[70] OMB Circular No. A-123, Management's Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control (2016) P.8.
https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/memoranda/2016/m-16-17.pdf

の作成に移行した2011年～2012年以降は、内部統制という言葉が公式の文書からほぼ消えている。しかし当然のことであるが、足元の統制活動（「相互牽制」など）はなくなったわけではなく、モニタリング活動その他のCOSOフレームワークにおける内部統制の構成要素も全て引き続き存在する。上図を使えば、イギリスにおける内部統制に関する取組は官民とも、外側（ガバナンス）の構成要素としての内側（内部統制）として行われていると言えよう。ガバナンスは内部統制を内包しているため、直接内部統制についての取組を捉えることは難しい。

ただし、両国における内部統制やガバナンスへの取組にはかなりの隔たりがあるものの、それを実際に運用している現場の実態は変わらないであろうと思われる。すなわち、大きな違いは内部統制又はガバナンスのどちらに重点を置いているかであり、それがガイダンスや検査報告書へと現れており、結果として国民に対する説明の仕方に差異が生じている。この点については、第３章で述べる。

なお、INTOSAIにおいては、「内部統制」の概念が政府向けにアレンジされているようである（詳細は第２章第３節 INTOSAIによる内部統制に関する取組の動向を参照）。

以下にアメリカ、イギリス、INTOSAIにおける内部統制及びガバナンスの定義をまとめたものを記す。

	出典	内部統制の定義	ガバナンスの定義
アメリカ	連邦政府における内部統制基準（グリーンブック）2014[71]	事業体（組織）の監督機関、幹部職員、その他の要員によって実行され、事業体の目的の達成に関して合理的な保証を提供するプロセスである。	記載なし
イギリス	ISA(UK) 2018年版	1992年版のCOSOフレームワークと同じ。 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、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守という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。	事業体の戦略的方向性を監督する責任を持つ個人又は組織の役割及び機関（事業体）の説明責任に関連する義務をいう。
	公的部門内部監査基準（PSIAS）	「内部統制」の定義はないが「統制」の定義は以下のとおり。 リスクを管理し、確立された目的と目標が達成される可能性を高めるために、経営陣、取締役会（理事会）及びその他の関係者が講じた措置。 経営者は、目的と目標が達成されるという合理的な保証を提供するために、十分な行動を取るよう計画、組織し、指示をする。	目標の達成に向けて組織の活動を通知、指示、管理、監視するために、取締役会（理事会）によって導入されるプロセスと構造の組み合わせ。
	公的資金の管理	記載なし	記載なし
IN	INTOSAIガイドライン（Gov	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	記載なし

[71] Government Accountability Office (2014), The Green Book (Standards for Internal Control in the Federal Government), GAO-14-704G, September 2014.

	出典	内部統制の定義	ガバナンスの定義
TOSAI	9100）	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。	

第３章　アメリカ及びイギリスの政府等における内部統制及びガバナンス

第１節：アメリカ連邦政府等におけるガバナンス及び内部統制の位置付け、制度の変遷及び実施状況

１. アメリカの国家制度[72]

(1) 統治制度

アメリカ統治形態の枠組は合衆国憲法を根拠に定められている。

合衆国憲法は、国レベルでは世界最初の成文憲法として1788年に各州から批准されたものである。国の最高法規としての憲法は、あらゆるレベルの立法権と行政権を制限し、いかなる法律も、憲法に抵触すると裁判所がみなした場合無効となる（最終決定権は連邦最高裁判所にある）。

憲法の修正は、上下両院の３ 分の２の賛成で発議され、４分の３の州議会が批准した場合に採択される。

合衆国憲法では中央政府、州政府（及び地方政府）の間で権力を分散するとともに（連邦制）、３つの独立した政府部門（立法府・行政府・司法府）の権力分立（三権分立）、各部門の人事の決め方等が定められている。

(2) 連邦政府

連邦政府は、米国大統領府に象徴される行政府、米国議会に象徴される立法府、連邦最高裁判所に象徴される司法府からなる三権分立の構造をなしている。

① 行政府

合衆国憲法は、大統領は法律が忠実に執行されるよう配慮しなければならないとし、この責任を果たすために、大統領は、現役の軍人100万人を含む、およそ400万人から成る膨大な組織である連邦政府の行政府を統轄する。

大統領は選挙人団を介して国民によって選出され、任期は４年であり再選は２期までとされている。大統領の責務は、合衆国憲法を保護し、連邦議会が制定した法律を執行することであるが、その他に、連邦議会への立法勧告、連邦議会特別会期の召集、連邦議会への大統領教書の提出、法案の署名又は法案の拒否、連邦判事の任命、連邦政府省庁の長及びその他の主な連邦政府高官の任命、外国へ派遣する使節の任命、外国との間の公務の遂行、軍隊の最高司令官としての機能の行使、米国に対する犯罪の恩赦の実施といった権限がある。

大統領は、規則、規制、大統領令と呼ばれる指令を発令することができる。大統領令は、連邦政府機関に対して法的な拘束力を持つが、連邦議会の承認を必要としない。また大統領は、米軍の最高司令官として、州兵を連邦の任務に召集することができる。戦時、あるいは国家の非常時には、連邦議会が大統領に、国家経済を管理し米国の安全を守るための、さらに広範な権限を与えることができる。

---

[72] アメリカンセンターのウェブサイトの記載内容及び日本語訳を参照して記述。
https://americancenterjapan.com/aboutusa/translations/2561/

大統領は、行政府の全ての省庁の長官と、その他多くの連邦政府高官を指名し、上院がこれを承認する。しかし、連邦政府職員の大半は、公務員制度によって選ばれ、能力と経験に基づいて任命と昇進が行われる。

なお、選挙で選出された新大統領は、就任するより以前に成立した予算法や、法律で定められた主な支出計画（退役軍人恩給、社会保障給付等）を引き継ぐこととなっている。また、外交でも大統領は、前任者が在任中に交渉した条約や非公式の協定に従うこととなっている。

② 立法府

合衆国憲法は、全ての立法権は連邦議会に属すると規定している。

連邦政府の議会は、下院（House of Representatives）及び上院（Senate）の二院より構成されている。議会と大統領は別々の方式による選挙で選ばれ、議会は弾劾訴追及び弾劾裁判による大統領の罷免を除き、政府の存立に影響を及ぼさない。下院議員は各州の人口比率に基づいて配分（各州からは最低１名は選出）される小選挙区制により選出され、定員は435名で任期は２年である（選挙権年齢は18歳以上、被選挙権年齢は25歳以上）。上院議員は、面積や人口の規模に関わりなく小選挙区制により各州から２名ずつ選出され、定員は100名で任期は６年である。２年おきに議席の３分の１ずつが改選される（選挙権年齢は18歳以上、被選挙権年齢は30歳以上）。法案の提出権は各議員に専属し、上院と下院で法律の制定に関しては原則的には対等の権限を有している。両院で意見の異なる場合には両院協議会においてその差異が調整され、その結果作成される両院協議会報告書全体について各院が承認すれば法案が議会で成立する。

大統領は、公共政策の策定者の長として、立法にも大きな影響を及ぼす。大統領は、議会が可決したいかなる法案に対しても拒否権を発動することができ、上下両院の３分の２以上が拒否権を覆さない限り、この法案は法律として成立しない。また、議会が扱う立法の多くは、行政府の主導によって起草されるものであり、大統領は、議会に対する年次教書と特別教書の中で、自身が必要と見なす立法措置を提案することができる。そうした提案について議会が決議をせずに休会した場合には、大統領は議会の特別会議を招集することができる。

③ 司法府

司法権は連邦最高裁判所に象徴される司法府に属する。

しかし、ここでも大統領は憲法で定められた大統領の権限として、最高裁判事を含む連邦裁判所判事の任命権を有しており、重要な影響を及ぼしている。ただし、当該人事は上院の承認を得なければならないこととされている。

また、もう一つの主要な権限として、連邦法違反で有罪となった者に対して、弾劾の場合を除き、全面的な恩赦又は条件付きの恩赦を与える権限がある。現在では、恩赦の権限に、刑期を短縮し罰金を減額する権限も含まれる。

④ 省庁

連邦法の日々の執行・管理を行うのは、国内外の業務の特定分野を扱うために連邦政府

が設置した各省である。各省の長官はSecretaryと呼ばれ[73]大統領が指名し、上院が承認する。各長官で構成する諮問会議は、通常、大統領の閣僚（Member of the President's Cabinet）と呼ばれる。各省のほかにも、大統領府に付属する機関が多数あり、その中にはホワイトハウス事務局、国家安全保障会議、行政管理予算局、大統領経済諮問委員会、米国通商代表部、科学技術政策室などがある。

合衆国憲法には、大統領の閣僚に関する規定はない。憲法には、大統領が、行政各省の長に、その責務範囲のあらゆるテーマについて、書面で意見を求めることができると規定されているが、省の名称にもその責務にも言及していない。同様に、閣僚となるための資格についても、憲法には具体的な記述はない。閣僚は、憲法とは別に、実務的な必要に応じて生まれたものであるが、特定の重要分野における政府の活動を指導する責任を有する。

各省には、何千人もの職員がおり、ワシントンだけでなく全米各地に事務所がある。省は、部門や部局、室などに分かれており、それぞれが特定の任務を果たす。

省庁名（日本語）	英語
国務省	Department of State
財務省	Department of the Treasury
国防総省	Department of Defense
司法省	Department of Justice
内務省	Department of the Interior
農務省	Department of Agriculture
商務省	Department of Commerce
労働省	Department of Labor
健康・人的サービス省	Department of Health and Human Services
住宅・都市開発省	Department of Housing and Urban Development
交通省	Department of Transportation
エネルギー省	Department of Energy
教育省	Department of Education
退役軍人省	Department of Veterans Affairs
国土安全保障省	Department of Homeland Security

なお、国防総省は陸軍省、海軍省及び空軍省を合体させて発足した組織であり、国防長官は閣僚の１人だが、陸軍、海軍、空軍の各長官は閣僚には含まれない。

⑤ 独立機関

行政府の各省は、連邦政府の主要な運営機関だが、そのほかにも多くの機関が、米国の政府と経済の運営を円滑に行うため、重要な役割を果たしている。これらは、行政各省に属するものではないため、独立機関と呼ばれる。

これらの機関の性質と目的は多種多様である。経済の特定の部門を監督する権限を持つ規制機関もあれば、政府や国民に特定の業務を提供する機関もある。こうした機関の大半は、複雑すぎて通常の立法の手に余る事柄に対処するために、連邦議会が設置したもので

[73] 司法長官：Attorney General

ある。独立機関のよく知られた例としては、中央情報局（CIA）、連邦準備制度理事会（FRB）、航空宇宙局（NASA）、証券取引委員会（SEC）などがある。

(3) 州政府

① 州政府の位置付け

合衆国憲法は、連邦政府の構成と権限を定めているだけでなく、州政府に関する一般的な規定も含んでいる（合衆国憲法第４条）。これによれば、連邦政府の権限と責任は、合衆国憲法で明確に付与されているものに限定されており[74]、各州は主権を有し、憲法上、連邦政府のいかなる監督下にも置かれない。

すなわち、州政府は連邦政府の下部単位という位置付けにはなく、連邦制の枠組の中の主権を有する存在として、各州は独自の憲法、公選職員、政府組織を持つ。州は、法律を制定・施行し、税を課し、概して連邦政府や他の州の介入を受けずに業務を実施する権限を有する。ただし、合衆国憲法や連邦法と州の憲法や法律が矛盾する場合には、合衆国憲法や連邦法が優先する。

しかし、こうした連邦政府との関係については、時の経過とともに、状況の変化に適応するような解釈や修正が行われてきており、現代では、連邦政府は州政府と協力し、連邦政府が補助金を出して州政府が執行・運営する形の法律や事業を創り出しており、こうした仕組みにより連邦政府は州に対する影響力を得るようになってきている。

② 州政府の組織構成

合衆国憲法は、各州に共和政体を保障している。すなわち、公選された州民の代表によって政治が行われる。一般に、州政府は連邦政府と同じ組織構成である。つまり、各州とも、行政府、独立した司法府、公選による立法府を持つ。行政府の長は知事と呼ばれる。

③ 行政府

各州の行政府は、日々の行政運営の管理、サービスの提供、法律の執行を担う。行政府を率いる知事は、州全体で行われる選挙によって選出され、その任期は州により２～４年である。そのほか、任命ではなく選挙によって選ばれる幹部職として、副知事、州務長官、検事総長、会計検査官、各種の理事会や委員会のメンバーなどがある。選挙によらない職務は通常、知事が任命する。

④ 立法府

一院制のネブラスカ州を除き、どの州も公選の二院制議会を持つ。議員は小選挙区から選出され、通常２年又は４年の任期を務める。議院の名称は州によって異なる。大半の州では、上院は「Senate」だが、下院は「House of Representatives」「House of Delegates」「State Assembly」などと呼ばれる。

議会の主な責務は、新しい法律の制定、州予算の承認、行政職と司法職の指名人事の承認、行政府の業務の監視などである。比較的小さな州では、議員が非常勤で職務を行い、

[74] 州間の通商の規制、国防への支出、貨幣の鋳造、移住や帰化の規制、諸外国との条約締結等である。

わずかな報酬しか受けない場合も多い。こうした議員たちは、１年のうち数週間又は数ヵ月だけ会議を開き、その後は各々の常勤職に戻る。大きい州では、議員は通年で職務を行い、正規の仕事としての報酬と手当を受け取る。

⑤ 司法府

州裁判所は、連邦裁判所が扱わない問題に対する管轄権を有する。具体的には、州内の当事者間で争われる民事訴訟の大半、州法や地域法、家族法の違反が関係する刑事訴訟、州憲法に関する問題などである。

(4) 地方政府

それぞれの州にはまた、地方政府がある。

各州の憲法は地方政府の設置について定めている。どの州にも地方政府として郡[75]と市があるが、大半の州では、それ以外にも区、学校区、保全区域、郡区、交通局などを規定している。こうした特殊な地方政府は、州憲法や州法で定められた規制・行政・課税権限を有している。

郡は公選職員によって運営される。通常は、管理委員会（board of supervisors）や郡委員会（county commission）が政策を定め、多くの場合、行政機能も果たす。郡のその他の公選職には、保安官、裁判官、治安判事、検視官、会計検査（監査）官、査定官（assessor）、検察官などがある。これらの公選職員のほかに、多くの郡が、郡政府の業務全体を管理するために雇用された専門の行政官を置いている。

郡内にあるか、あるいは郡から独立した自治体法人である市町村は、独自の統治権限や課税権限を有している。その規模は、住民が100人にも満たない小さな町から、複数の郡にまたがる大都市（ニューヨーク市など）までさまざまである。

市と町は公選職員によって運営される。公選職員は通常、市町村長と、意思決定を行い、政策を定める市町村議会の議員などである。町村長は、議員の場合もあればそうでない場合もあり、その市町村政府の長として日々の行政業務を監督する。市によっては、市政担当官を置く政府形態を採用しているところもあり、この場合、市の行政を司る専門の管理者を市議会が雇用する。市政担当官は市の最高行政責任者であり、公選ではないが、選挙で選ばれた市議会又は市長に直属する。

(5) 連邦・州・地方政府の相互関係

このように、合衆国憲法は、連邦政府の構成と権限を定めているだけでなく、州政府に関する一般的な規定も含んでいる。各州もまた、それぞれ独自の憲法を持ち、その中に、その州内の地方政府に関する規定が含まれている。地方政府には、市、郡、町、学校区、そして地域の天然資源や交通網などを管理する特別目的区（special-purpose district）などがある。

---

[75] 郡に相当する行政区画は、ルイジアナ州では「parish」、アラスカ州では「borough」、その他の州では「county」と呼ばれる。

２. 内部統制の整備及び運用を規定する法規等の制度とその変化

(1) 内部統制の整備及び運用を規定する法規等の制度とその変化[76] [77]

日本では、統制活動を中心とした個別の国の財政及び会計に関係する種々の法令が存在するが、内部統制という言葉は明示的に定義・使用されていない。アメリカの連邦政府においては、内部統制に関し包括的な制度がある。そのような制度体系の下ではCOSOの内部統制の構成要素が網羅されており、内部統制という言葉を明確に定義し、制度が体系化されている。以下で詳述する。

① 1950年予算会計手続法

アメリカにおいて内部統制が初めて制度化されたのは、1950年予算会計手続法（Budget and Accounting Procedure Act of 1950）に遡る。同法は、内部統制について「会計と内部統制システム（systems of accounting and internal control）」という表現を用いて記述しており、基本的な内部統制の設計と維持についての責任を執行管理者（agency management）に求めた。効果的な内部統制の設立と保持についての基本的な責任は執行管理者にあるとし、監査人（auditor）は、管理者の内部統制が十分に設計され、効果的に運用されているかを独立した視点により判断し、必要とされる場合には管理者に内部統制についての改善提案を行うこととした。また、GAOには内部統制に関する検査の役割が与えられた。

② 1982年連邦管理者財務保全法

その後、1982年連邦管理者財務保全法（Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982：FMFIA）[78]により、各省庁長官は内部統制を整備するとともに、その有効性について評価し、評価結果に関する報告書を大統領及び議会に提出することを義務付けられた。

また、同法は会計検査院長が内部統制基準（internal control standards）を設定すること及び行政管理予算局（Office of Management and Budget：OMB）が、行政機関が上記の基準に則し自らの組織の内部統制状況について評価する際に従うべきガイドラインを、会計検査院長と協議した上で作成することを求めている。なお、GAOの2005年の報告書は、同法における内部統制は、会計及び財務に係る内部統制、プログラムに係る内部統制、業務に係る内部統制等を含めて広く定義されているとしている[79]。

連邦管理者財務保全法
（前略） 第２条 1950年予算会計手続法の第113節を以下の新たな項を付記することにより改正する。 (d) (1)(A)本節(a)(3)の要件に準拠していることを確実にするため、各行政機関の組織内部の会計と管理における統制システムは会計検査院長が規定する基準に合致するよう設置されなければ

[76] 森毅（2006）「米国の連邦政府における内部統制について」『金融研究第25巻第２号』
[77] 東信男（2009）「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～」（平成21年度評価・監査中央セミナー）
[78] FMFIAのサイト（保全法の経緯）：https://obamawhitehouse.archives.gov/omb/financial_fmfia1982
[79] GAO（2005）「FINANCIAL MANAGEMENT Effective Internal Control Is Key to Accountability」

ならない。そして以下について合理的保証を行わなければならない。
(i) 債務負担と費用が適用される法律に準拠していること
(ii) 資金、資産、その他の財産が、浪費や損失、不正な使用、着服から保護されていること
(iii)行政機関の業務に関する収入支出が適切に記録・会計計上され、信頼できる財務及び統計レポートの準備を強化し、資産上の説明責任を維持するために、支出報告がされていること
(B)本パラグラフに基づいて会計検査院長によって定められた基準は、全ての検査結果の迅速な対応を確実にする基準を含む。

(2)1982年12月31日までに、OMBの長官は、会計検査院長と協議の上、パラグラフ(1)の要件に準拠しているシステムであるか否か判断するため、行政機関による組織内部の会計と管理における統制システムの評価のためのガイドラインの策定を行う。長官は、会計検査院長と協議の上、必要がある場合には随時ガイドラインを修正することができる。

(3)1983年12月31日までに、そして次年からは12月31日までに、各行政機関の長は、パラグラフ(2)に示されたガイドラインに沿った評価基準により、(A)行政機関の組織内部の会計と管理における統制システムがパラグラフ(1)の要件に完全に準拠している、(B)あるいは完全には準拠していないことを記述した報告書を準備することとする。

(4)機関の長が、パラグラフ(3)(B)に示される報告書を準備する際に、当該機関の内部会計システム及び行政上の統制に重要な欠陥があることが判明した場合には、是正計画及びスケジュールを記載した報告書を提出する。

(5)本節において要求される声明及び報告書は、各執行機関の長によって署名され、大統領及び議会に提出されるものとする。そのような声明及び報告はまた、次のような情報を含む声明又は報告の場合を除き、国民にも入手可能となるものとする。
(A)いかなる法律の規定による開示も明確に禁止されている。又は
(B)国家防衛又は外交行為の利益のために秘密を守ることが執行命令によって特に要求されている場合、そのような情報は報告又は声明が国民に入手可能となる前に削除されるものとする。

第４条 以下の新たな項を付記することにより、1950年予算会計手続法の第113節(b)を改正する。「当節の小区分(b)に基づいて作成する年次報告書には、当該機関の会計システムが、会計検査院長が法112条に基づいて求める原則、基準及び関連要件を満たすものであるかについて記載した別の報告書を含める。」

これに基づき、GAOは1983年に内部統制の整備に関する基準として「連邦政府における内部統制の基準（Standards for Internal Control in the Federal Government)」（以下「グリーンブック」という。）を定めた。

また、OMBは1982年にそのガイドラインとして「内部統制指針（Internal Control Guidelines）」を定めた。当該指針は1995年にOMB通達A-123と統合されている[80]。

これらの通達は今日に至るまで改訂を繰り返しており、現在のアメリカにおける内部統制制度の基本的な指針となっている。

次節においてこれらの通達の内容について詳細に説明する。

[80] 森毅（2006）「米国の連邦政府における内部統制について」『金融研究第25巻第２号』

③ 1978年監察総監法

内部統制の構成要素であるモニタリングの機能を担う内部監査機関として、1950年代から特定の省庁においては監察総監（Inspector General：IG）が設置されていた。そして、監察総監制度は1978年監察総監法（Inspector General Act of 1978）により制度として確立された。同法では、監察総監室（Office of Inspector General：OIG）の設置を規定し、OIGの長としてIGの設置を規定している。OIGは、当初は12の機関に設置されたが、その後の改正を経て、2019年１月現在では74の機関に設置されている[81]。

監察総監は、各省庁内部に設置され、各省庁のプログラムや業務における不正・乱用の防止・発見、監査（Audit）・捜査（Investigation）の実施、政策の経済性・効率性・有効性を改善するような勧告について責任を有する[82] 。

監察総監制度の内部統制についての役割については、次章において詳述する。

④ 1990年首席財務官法

連邦政府の財務管理プロセスへの監視及び統制を強め、改善に向けた機能の集中を図る観点から、1990年に首席財務官法（Chief Financial Officers Act of 1990）が制定された。

同法では、まず、OMBに管理担当副長官を設置し（同法第201条）、政府横断的な財務管理方針の構築や連邦政府の財務管理システムの監視等の役割を担わせた（同法503条）。

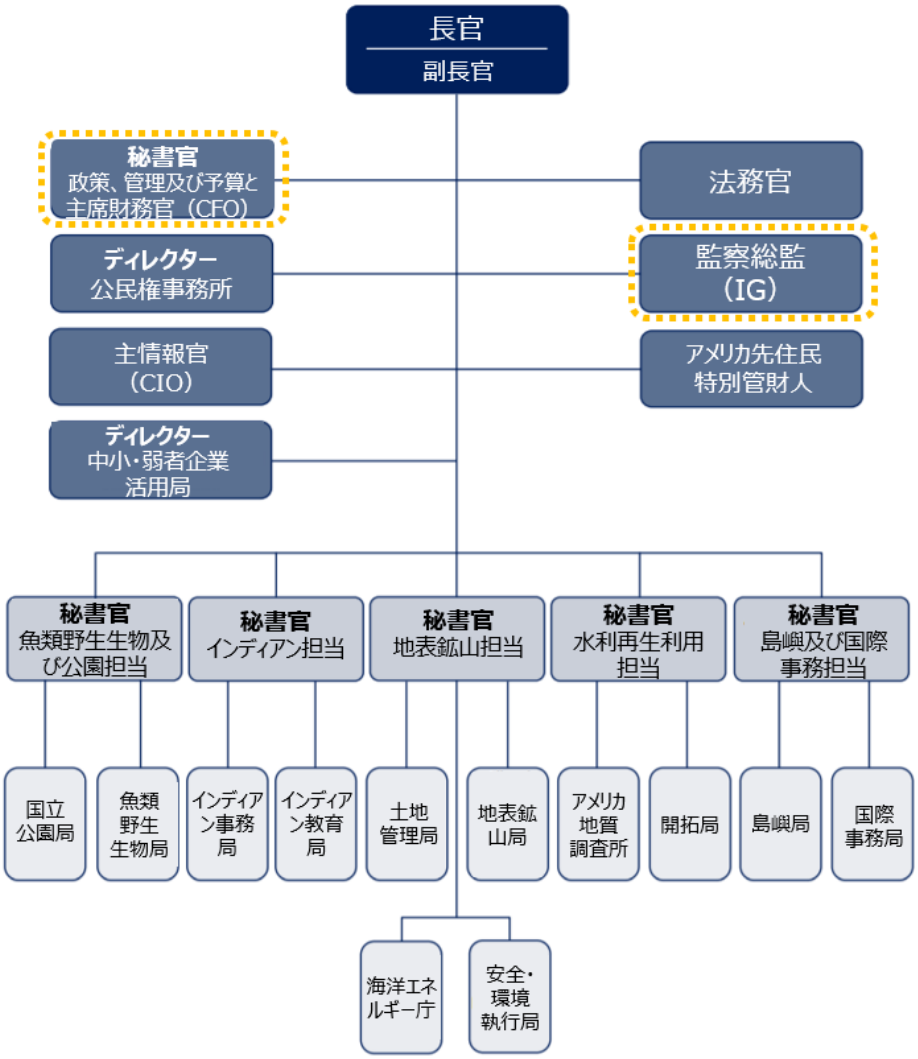
また、14の省と９つのその他の機関に上院の助言と承認に基づいて首席財務官（Chief Financial Officer：CFO）を設置し、各機関の財務管理活動の監視や内部統制を含む各機関の会計・財務管理システムを構築・維持する役割を担わせた（同法902条）。これにより、機関内で複数の部署に分散していた財務管理責任がCFOに一元化された[83]。

首席財務官法
第201条（一部抜粋） 行政管理予算局に、上院の助言と承認に基づいて大統領が任命する管理担当副長官を設置する。 （一部抜粋） 長官の指示・承認に従って、管理担当副長官は政府横断的な執行機関における財務管理方針を構築し、以下の財務管理機能を遂行する （中略） 2.財務管理に関して、財務管理方針及び要求事項を構築し、また連邦政府の財務管理システムの構築・運用を監視することによって、行政府を全体的に指示しリーダーシップを発揮する。 （中略） 第902条（一部抜粋） a.機関の首席財務官は、 2.機関のプログラムや業務に関連する全ての財務管理活動を監視する 3.財務報告及び内部統制を含む、統合された各機関の会計・財務管理システムを構築・維持する

[81] 監察総監法以外の法律により設置されている監察総監室を含む。
[82] GAO（2003）「INSPECTORS GENERAL Enhancing Federal Accountability」
[83] 森毅（2006）「米国の連邦政府における内部統制について」『金融研究第25巻第２号』

なお、内務省の組織図においてはIG及びCFOは以下のように位置付けられている。

図表 3-1 内務省の組織図



（出典：「Agency Financial Report FY 2018」[84]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

⑤ 1996年連邦財務管理改善法

1996年には、発生主義に準拠して作成された財務情報の質的向上を図るため[85]、連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act of 1996：FFMIA）[86]が制定された。FFMIAは、連邦政府の各機関に、連邦財務管理システム要件等に合致した財務管理システムの整備を求めている（同法第３条）。

---

[84] 「Agency Financial Report FY 2018」UNITED STATES DEPARTMENT OF THE INTERIOR (2018) https://www.doi.gov/sites/doi.gov/files/uploads/doi_fy2018_afr.pdf

[85] 東信男(2002)「NPMにおける会計検査院の役割－その国際的動向－」、『会計検査研究』No.26、pp.257-279.

[86] FFMIA（議会図書館のウェブサイトより）：https://www.congress.gov/104/bills/hr4319/BILLS-104hr4319ih.pdf

また、会計検査院長は、「FFMIA第３条(a)の要求事項に遵守しているか」、「連邦政府の財務諸表（複数）が適用される会計基準に準拠して作成されているか」、「連邦政府の会計基準が妥当であるか」の３つについて、年に一度、議会に報告することが求められている（同法第５条）。

連邦財務管理改善法
第３条 (a)一般　―　各連邦機関は、連邦財務管理システム要件、適用される連邦会計基準及び標準総勘定元帳に準拠して、財務管理システムを整備する。 第５条 (b)会計検査院長による報告―1997年10月１日までに、そしてその後は年に一度、会計検査院長は、議会の適切な委員会に以下の事項を報告する― (1)連邦政府の財務諸表が適用される会計基準に従って作成されているかを含めて、第３条(a)の要求事項に準拠しているか (2)連邦政府の会計基準が妥当であるかどうか

(2) グリーンブックの内容及び改訂に関する動向

グリーンブックは、前述の1982年連邦管理者財務保全法の要請に基づき、アメリカ会計検査院（Government Accountability Office：GAO）が1983年に策定した、各省庁が内部統制を整備及び構築するための統合的な枠組であり、正式名称を「連邦政府における内部統制基準（Standards for Internal Control in the Federal Government）」という。

① グリーンブックの位置付け

グリーンブックのFMFIAにおける位置付けとしてはGAOが定める同基準は内部統制の整備及び構築に関する基準とされるが、本文中では「この基準は、連邦政府機関における内部統制の設計、実施、運用の有効性を評価し、内部統制システムが有効であるかどうかを決定するための基準を規定している。」とし、内部統制システムの有効性の評価に当たっても参照されるべきものであることが示されている。なお、FMFIAが各省庁長官の義務を規定したものであることから、連邦政府以外の事業体はグリーンブックを使用することが「できる」とされており、適用は任意である（原則2.01）。

グリーンブックに従う場合も、その運用にあたっては、幹部職員が、事業体の状況に応じた方針や手順を策定し、業務の一環として内部統制を構築する責任を負っているとし、グリーンブックの規定が、組織内の法令、規則の制定やその他の裁量的な政策決定に関連して正当に付与された権限を制限したり妨げたりするものではないとしている（原則2.02）。

② COSOフレームワークとの関係

本基準は、ITの進展、人的資源の重要性の認識向上、民間部門における内部統制ガイドライン、特にトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）による内部統制のフレームワークの発展の影響を強く受けて、1999年、次いで2014年と改訂されており、最新版である2014年改訂版のグリーンブックは、2013年に改訂されたCOSOフレームワークを政府の環境に適合したものとなっている。このことはグリーンブックの前文でも以下のように述

べられている。もっとも、後述するように2014年改訂後のグリーンブックにおいては、COSOフレームワークとの相違が少なくとも原則レベルにおいてはほとんど見られない状況となっている。

COSOは2013年に内部統制のガイダンスを更新し、改訂版である「内部統制―統合フレームワーク」を発行した。COSOは、内部統制の５つの要素に関連する原則の概念を導入した。グリーンブックは、これらの原則を政府の環境に適合させている。

以下ではその内容について説明しつつ、COSOフレームワークとの差異及び2014年の改訂内容について補足する。

③ 内部統制の定義

本基準における内部統制の定義をCOSOフレームワークによるものと比較すれば以下のようになる。

図表 ３-2 内部統制の定義（COSOフレームワークとの対比）

2013 COSO フレームワーク	2014 グリーンブック
内部統制とは、事業体の取締役会、経営者及びその他の構成員によって実行され、業務、報告及びコンプライアンスに関連する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た一つのプロセスである。	内部統制とは、事業体（組織）の監督機関、幹部職員、その他の要員によって実行され、事業体の目的の達成に関して合理的な保証を提供するプロセスである。これらの目的と関連するリスクは、業務、報告、コンプライアンスから成る３つのカテゴリーのうち一つ以上に大まかに分類できる。

アメリカの民間企業においては、会社の業務執行の決定や業務執行そのものは業務執行取締役や執行役が行い、取締役会は業務執行取締役又は執行役の監督を行う機関とされていることから、グリーンブックでいう「監督機関（oversight body）」は民間企業でいう取締役会が想定されており、両者は同一の意味内容を示していると考えられる。

なお、1999年版グリーンブックでは内部統制の基礎的概念（Fundamental Concept）として掲げられていた記述が、2014年改訂後のグリーンブックでは、内部統制とは別の用語である「内部統制システム（internal control system）」として新たに定義されている[87]。

図表 ３-3 「内部統制システム」の定義

改訂前	改訂後
内部統制 ・継続的に組み込まれた事業の構成要素 ・人々によって実行される ・絶対的な保証ではなく合理的な保証を提供する	内部統制システムとは、事業体の目標が達成されることを、絶対的ではなく合理的に保証する、人々によって実行される、継続的に組み込まれた事業の構成要素のことである。

[87] GAO(1999)、GAO(2014)

すなわち、内部統制システムを運用するプロセスとして内部統制を定義しており、COSO における内部統制の定義付けと同様、単なる仕組み（system）としての内部統制の体制の整備ではなく、組織に組込まれ、幹部職員及び事業体の全ての構成員により実践される一連のプロセスとしての側面が重視されていると言えよう。

④ 内部統制の目的

2014年改訂後のグリーンブックにおける内部統制の目的としては、①業務の有効性と効率性、②内部及び外部目的の報告の信頼性及び③適用される法律及び規則の遵守の３点が掲げられている。

このうち、②については、2014年の改訂前は「財務報告」とされていたところ、同改訂においてはCOSOフレームワークの改訂に併せて、「報告」とされ、その対象に財務報告のみならず非財務報告も含まれることとなった。

図表 ３-4 報告に係る内部統制の目的の改訂

改訂前	改訂後
財務報告の信頼性	報告―内部用及び外部用報告の信頼性
予算執行、財務諸表の報告その他の内部用・外部用の報告を含む財務報告の信頼性	報告目的は、以下のサブカテゴリーにさらに分類される。（原則 2.21） ・ 外部財務報告目的：専門家の基準、適用される法令及び利害関係者の期待に基づく事業体の財務業績の公表に関連する目的 ・ 外部非財務報告目的：適切な基準、適用される法令及び利害関係者の期待に基づく非財務情報の公表に関連する目的 ・ 内部財務報告目的及び非財務報告目的：事業体の業績に関する意思決定及び評価を支援するために幹部職員が必要とする情報の収集と伝達に関する目的。

なお、COSOフレームワークと比較した特徴として、コンプライアンス目的については、政府部門では、法律や規制がしばしば政府機関の目的、組織構造、目標を達成するための方法、目標を達成するための成果の報告を規定しており、適用される法規制の遵守に関する目標が非常に重要であることが述べられている。（原則2.22）

また、COSOフレームワークの「業務目的」のなかで掲げられている資産の保全については、グリーンブックでは幹部職員は、事業体の資産の不正取得、使用又は処分の防止又は迅速な検出と是正に関して合理的な保証を提供するための内部統制システムを設計することとし、３つの目的に含まれるもの（subset）として記述されている[88]。（原則2.24）

⑤ 本文の構成

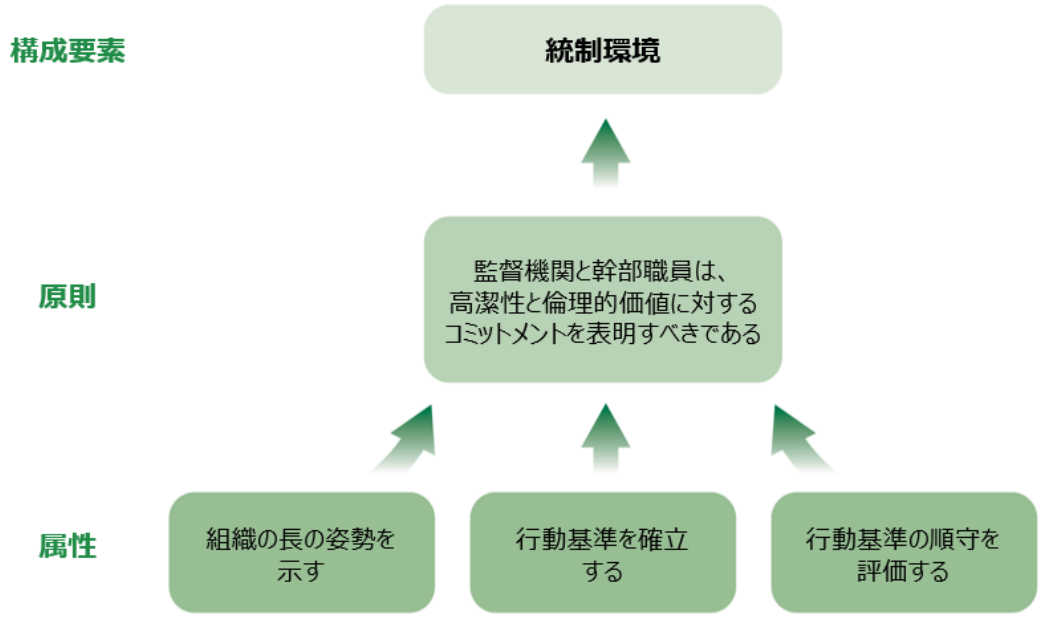
改訂後のグリーンブックでは、内部統制を「５つの構成要素（component）」と各構成

[88] Kristen Kociolek Assistant Director, U.S. Government Accountability Office Harriet. “Standards for Internal Control in the Federal Government: The “Green Book””

要素に従属する計「17の原則（principle）」、そしてそれを補足するものとしての各原則の「属性（attribute）」の３つの階層により説明している。

構成要素（原則.2.04）	連邦政府における内部統制の基準階層の最も高いレベルを表している。内部統制の５つの構成要素は、内部統制システムが有効に機能するよう、効果的に設計、実施及び運用され、統合された形で運用されなければならない。
原則（原則.2.05）	関連する構成要素の効果的な設計、実施及び運用を支援し、有効な内部統制システムを確立するために必要な要件を示している。
属性（原則.2.07）	原則に関する追加的な説明や背景に関する情報を提供する。

図表 ３-5 グリーンブックにおける各章の構成



（出典：「Standards for Internal Control in the Government」プレゼン資料[89]をPwCが翻訳）

グリーンブックでは語法として「must」と「should」を使い分けている。

すなわち、「構成要素」の説明にはmustを用いており、構成要素が全ての場合において、幹部職員が遵守しなければならない要件であることを示している（原則2.04）。

これに対し、「原則」以下の説明においてはshouldを用いており、原則が事業体の目的達成に関連しないと幹部職員が判断するような、例外的な状況があることを示している。そして、幹部職員がそのように判断した場合には、関連する構成要素をどのように設計し実施し効果的に運用することができるかについて根拠を含めて文書化し、その判断を裏付けることが求められる（原則2.07）。

なお、グリーンブックにおいて文書化が要求されている事項については後述する。

[89] “Standards for Internal Control in the Government” GAO, P.15.
https://www.slideserve.com/cana/standards-for-internal-control-in-the-government

⑥ 内部統制の構成要素

グリーンブックでは、①統制環境、②リスク評価、③統制活動、④情報と伝達及び⑤モニタリングの５つの構成要素からなるものとして定義している。これは、前章で述べた、COSOフレームワークにおける５つの構成要素に準拠したものであるが、以下に参考として両者を比較しつつ定義を示す。

図表 3-6 内部統制の構成要素（COSOフレームワークとの比較）

統制環境	
2013 COSOフレームワーク	2014 グリーンブック
統制環境とは、組織全体にわたって内部統制を実行するための基礎となる１組の基準、プロセス及び組織構造である。	内部統制システムの基礎。事業体の目的達成を支援する規律と構造を提供する。

リスク評価	
2013 COSOフレームワーク	2014 グリーンブック
リスク評価は、目的の達成に対するリスクを識別し、評価するための動的で反復的なプロセスを伴う。リスク評価は、どのようにリスクを管理するかを決定する基礎を形成するものとなる。	事業体が目的の達成において直面するリスクを評価する。この評価は、適切なリスク対応を策定するための基礎を提供する。

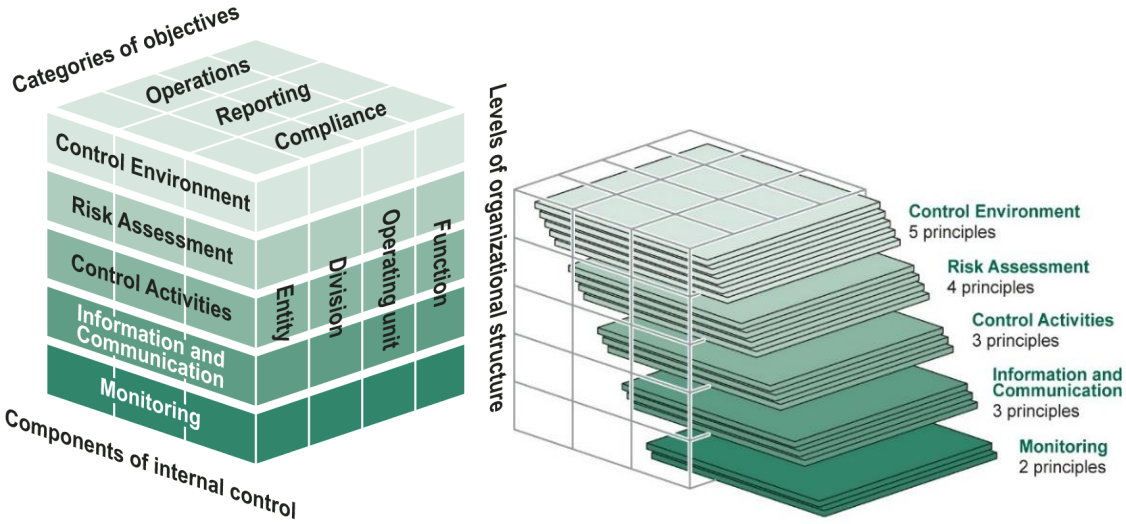
統制活動	
2013 COSOフレームワーク	2014 グリーンブック
統制活動は、目的の達成に対するリスクを低減させる経営者の指示が確実に実行されるのに役立つ方針・手続を通して確立される行動である。	統制活動とは、情報システムを含む内部統制システムにおいて、目標を達成し、リスクに対応するために幹部職員が方針・手続を設定することを通じて確立される行動である。

情報と伝達	
2013 COSOフレームワーク	2014 グリーンブック
情報は、事業体が内部統制の目的を達成することを支援するための内部統制に関する責任を遂行するために必要なものである。伝達は、必要な情報を提供し、共有し、入手する継続的かつ反復的なプロセスである。	幹部職員は、内部統制システムを支えるために質の高い情報を利用する。組織がその目的を達成するためには、効果的な情報と伝達が不可欠である。

モニタリング活動	
2013 COSOフレームワーク	2014 グリーンブック
日常的評価、独立的評価、又は両者の一定の組み合わせは、各構成要素における原則を実行する統制を含む内部統制の５つの各構成要素が、存在し、機能しているかを確かめるために利用される。	活動管理は、時間をかけて履行の質を評価し、監査及びその他のレビューの所見を速やかに解決するために、設定し、運用する。

なお、グリーンブックにおける内部統制の構成要素と原則については、以下のような図表として示されている。

図表 3-7 グリーンブックにおける内部統制の「５つの構成要素」と「17の原則」



（出典：“Standards for Internal Control in the Government”[90]より）

⑦ 17の原則

COSOは2013年の改訂により、内部統制の各構成要素に関連する基本概念を表す17の原則を導入した[91]。これを受けて、2014年にグリーンブックが改訂され17の原則が導入された。なお、以下のとおり、原則の説明には「すべきである（should）」が用いられている点については前述のとおりである。

図表 3-8 17の原則（COSOフレームワークとの比較）

	2013 COSOフレームワーク	2014 グリーンブック
統制環境	・組織は、高潔性と倫理観に対するコミットメントを表明する。	・監督機関と幹部職員は、高潔性と倫理観に対するコミットメントを表明すべきである。
	・取締役会は、経営者から独立していることを表明し、かつ、内部統制の整備及び運用状況について監督を行う。	・監督機関は、事業体の内部統制システムを監督すべきである。
	・経営者は、取締役会の監督の下、内部統制の目的を達成するにあたり、組織構造、報告経路及び適切な権限と責任を確立する。	・幹部職員は、事業体の目的を達成するために、組織構造を確立し、責任を分担し、また権限を付与すべきである。
	・組織は、内部統制の目的に合わせて、有	・幹部職員は、有能な個人を採用し、育成

[90] “Standards for Internal Control in the Government” (September, 2014) P.10-11. https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf
[91] COSOエグゼクティブサマリー、13-14頁

	2013 COSOフレームワーク	2014 グリーンブック
	能な個人を惹きつけ、育成し、かつ維持することに対するコミットメントを表明する。 ・組織は、内部統制の目的を達成するにあたり、内部統制に対する責任について個々人に説明責任を持たせる。	し、かつ維持することへのコミットメントを表明すべきである。 ・幹部職員は、業績を評価し、内部統制に対する責任について個々人に説明責任を負わせるべきである。
リスク評価	・組織は、内部統制の目的に関連するリスクの識別と評価ができるように、十分な明確さを備えた内部統制の目的を明示する。 ・事業体は、自らの目的の達成に関連する事業体全体にわたるリスクを識別し、当該リスクの管理の仕方を決定するための基礎としてリスクを分析する。 ・組織は、内部統制の目的の達成に対するリスクの評価において、不正の可能性について検討する。 ・組織は、内部統制システムに重大な影響を及ぼし得る変化を識別し、評価する。	・幹部職員は、リスクの識別を可能にし、リスク許容度を定義するために、目標を明確に定義すべきである。 ・幹部職員は、定義された目的の達成に関連するリスクを識別し、分析し、対応すべきである。 ・幹部職員は、リスクを識別し、分析し、対応する際に、不正の可能性について検討すべきである。 ・幹部職員は、内部統制システムに影響を及ぼす可能性のある重大な変更を特定し、分析し、対応すべきである。
統制活動	・組織は、内部統制の目的に対するリスクを許容可能な水準まで低減するのに役立つ統制活動を選択し、整備する。 ・組織は、内部統制の目的の達成を支援するテクノロジーに関する全般的統制活動を選択し、整備する。 ・組織は、期待されていることを明確にした方針及び方針を実行するための手続を通じて、統制活動を展開する。	・幹部職員は、目標を達成し、リスクに対応するために統制活動を設計すべきである。 ・幹部職員は、目標を達成し、リスクに対応するために、事業体の情報システム及び関連する統制活動を設計すべきである。 ・幹部職員は、方針を通じて統制活動を実施すべきである。
情報と伝達	・組織は、内部統制が機能することを支援する、関連性のある質の高い情報を入手又は作成して利用する。 ・組織は、内部統制が機能することを支援するために必要な、内部統制の目的と内部統制に対する責任を含む情報を組織内部に伝達する。 ・組織は、内部統制が機能することに影響を及ぼす事項に関して、外部の関係者との間での情報伝達を行う。	・幹部職員は、事業体の目的を達成するために質の高い情報を使用すべきである。 ・幹部職員は、事業体の目的を達成するために必要な質の高い情報を内部的に伝達すべきである。 ・幹部職員は、事業体の目的を達成するために必要な質の高い情報を外部に伝達すべきである。
モニタ	・組織は、内部統制の構成要素が存在し、機能していることを確かめるために、日常的評価及び／又は独立的評価を選択し、整	・幹部職員は、内部統制システムを監視し、その結果を評価するためのモニタリング活動を確立し、運用すべきである。

	2013 COSOフレームワーク	2014 グリーンブック
リング活動	備及び運用する。 ・組織は、適時に内部統制の不備を評価し、必要に応じて、それを適時に上級経営者及び取締役会を含む、是正措置を講じる責任を負う者に対して伝達する。	・幹部職員は、識別された内部統制の不備を適時に是正すべきである。

（出典：COSO(2013)及びGAO(2014)）

このように、2014年度の改訂後において、原則レベルではCOSOフレームワークとグリーンブックの間には大きな差異はみられない状況となっている。この点について、東信男「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－」では、改訂前のCOSOフレームワークと改訂前のグリーンブックの相違点として、改訂前のグリーンブックでは内部統制の構成要素についての説明にあたり、1993年政府業績・結果法や予算の統制に触れられている点を述べている。

改訂前グリーンブックにおける内部統制の構成要素（COSOフレームワークとの比較）

・リスク評価

GAO内部統制基準[92]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あ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。

・統制活動

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。

・情報と伝達

GAO内部統制基準では、幹部職員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、幹部職員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（監察総監）が内部統制の整備の適切性を検証したり、実証手続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。

[92] 本報告書では「グリーンブック」と称している。

しかし、改訂後のグリーンブックでは米国政府独自の制度については触れられていない。法令名や監察総監などの固有名詞がなくなっており、表面的な内容はCOSOフレームワークと同様になっている。このようにCOSOフレームワークは民間部門だけでなく公的部門においてもアメリカの風土に浸透してきていることがうかがえる。

一方で、表面的な内容は類似しているが、具体的な実務においては相違する点もあることに留意する必要がある。例えば、監視（モニタリング）について、上述のような通達の記載上の形式的な差異は縮減したが、内部統制の構成要素であるモニタリング活動を担う機能としての内部監査機関について、民間企業では組織内の内部監査部門が内部監査を実施するのに対し、アメリカ連邦政府の場合、監察総監法により定められた常置機関である監察総監（Inspector General）が実質的な責任者としてその役割を担っている。

監察総監は、GAOと異なり政府内に設けられた監査機能であるため内部監査機関に位置付けられるものの、その中には上院の助言と同意により大統領が任命するものもあり[93]、また、捜査権限も有していることから、民間の内部監査部門と比較して省庁からの独立性が高いと言える。監察総監制度及び監察総監による内部監査の概要については次章において詳述する。

また、「属性（attribute）」のレベルにおいては、以下のように政府部門特有の配慮がなされている。

（組織の長の姿勢（tone at the top））

1.04　監視機関と幹部職員の指示、態度、行動は、事業体全体に期待される高潔性と倫理観を反映している。監視機関と幹部職員は、適用される法律や規制を遵守するために必要な最低限のパフォーマンスを維持するだけでなく、正しいことを実行するというコミットメントを強化し、規制当局、従業員、一般市民など全ての利害関係者がこれらの優先事項を理解できるようにする。

（監視体制）

2.05　監視機関のメンバーは、事業体の目的、関連するリスク及び利害関係者の期待を理解している。監視機関に加えて、連邦政府内の組織には、ホワイトハウス、議会、行政管理予算局、財務省など、事業体にとって重要な利害関係者であるいくつかの機関があることがある。監視機関は、主要な利害関係者と協力して、彼らの期待を理解し、必要に応じて組織がこれらの期待を満たすことを支援する。

（外部とのコミュニケーション）

15.02　幹部職員は、確立された報告ラインを用いて、外部の当事者と連絡を取り、品質情報を入手する。双方向の外部報告ラインを開くことで、このようなコミュニケーションが可能になる。外部には、供給業者、請負業者、サービス組織、規制当局、外部監査人、政府機関、一般利用者が含まれる。

（適切なコミュニケーション方法）

15.09　政府機関は、政府、議会、規制当局の長に報告するだけでなく、一般市民にも報告する。連邦政府では、大統領や連邦議会に報告するだけでなく、一般市民にも報告する。事業体は、そのような広範な視聴者とのコミュニケーションを行う際に、適切な方法を検討する。

これらの規定では、政府事業体の利害関係者にはホワイトハウスや議会、行政管理予算局や財務省等の規制当局及び一般市民を含まれることを挙げ、統制環境の整備状況に関するこれらの利害関係者への説明やコミュニケーションの重要性を強調している。

[93] 小規模な省庁においては省庁長官任命の監察総監が設置される。

⑧ 内部統制の文書化

グリーンブックは、有効な内部統制システムに必要な要素として文書化を掲げている。文書化の範囲は、事業体の規模と事業体が遂行する業務プロセスの複雑さに応じて異なるとし、幹部職員の判断事項としつつも、最低限必要な文書を列挙しており、その内容は以下のとおりである。

必要的文書化事項
・幹部職員が、原則が目的の遂行に関連しないと判断した場合には、「当該原則がなくても、関連する構成要素をどのように設計、実施及び効果的に運用することができるか」についての根拠を含む文書化により、その判断を裏付ける。(OV2.06) ・幹部職員は、内部統制システムを文書化し、維持する。(3.09) ・幹部職員は、組織の内部統制の責任を方針に文書化する。(12.02) ・幹部職員は、継続的なモニタリングの結果を評価し、文書化し、内部統制上の問題点を特定するために個別の評価を行う。(16.09) ・幹部職員は、内部統制の問題を評価し、文書化し、内部統制の不備に対する適切な是正措置を適時に決定する。(17.05) ・幹部職員は、内部統制の不備を適時に是正するために是正措置を完了し、文書化する。(17.06)

⑨ 内部統制の有効性評価

内部統制の有効性の評価に関する詳細な指針は、後述するOMB通達A-123に示されているが、グリーンブックにおいても内部統制システムが有効であるかどうかを判断するための基本的な考え方として、幹部職員に５つの構成要素と17の原則の設計、実施及び運用の有効性を評価することを求めている。

そして、内部統制が有効でない場合とは①これらの構成要素や原則が有効でない場合、あるいは②構成要素が統合された形で一体的に運用されていない場合をいうものとし、そうでない場合は有効であると評価する。

このように、内部統制の有効性を設計（design）及び実施（implementation）並びに運用（operating）の３つの段階で捉え、不備（deficiency）や欠陥（weakness）についてもこの３つの段階ごとに指摘する点は、アメリカの内部統制制度の一つの特徴である。この点については、後述するOMB通達A-123における評価事例において改めて説明する。

（参考）GAOによるCOSOフレームワークとグリーンブックの差異についての説明

改訂版グリーンブックの公表当時にGAOの担当者が行ったプレゼンテーション資料[94]では、以下のような点をCOSOフレームワークとグリーンブック間の主要な差異として強調しており、グリーンブックの方が一歩踏み込んだ要求事項となっている。

[94] Kristen Kociolek Assistant Director, U.S. Government Accountability Office Harriet. “Standards for Internal Control in the Federal Government: The “Green Book””

図表 3-9 COSOフレームワークとグリーンブックの比較（GAOによる説明）

	2013 COSO フレームワーク	2014 グリーンブック
要求事項	５つの構成要素と関連する原則が存在し、機能していること。 一般的な意味での欠陥に対処すること。 文書化は判断事項である。	５つの構成要素と17の原則及び関連する属性が有効にデザインされ、整備・運用されていること。 デザイン、整備及び運用に関する欠陥に対処すること。 必要最小限の文書化事項を特定している。
アプローチ	国際的な運用に合わせている 追加の詳細及び業務記述書 IT全般統制 内部統制に関する組織の責任に着目している。	政府の運用に合わせている 直接及び索引順形式 IT全般及びアプリケーション統制 内部統制に関する幹部職員の責任に着目している。

(3) OMB通達A-123

① 意義及び経緯

前述のように1982年連邦管理者財務保全法（Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982）は、OMBに対し、GAOの策定した基準に則し行政機関が自らの組織の内部統制を構築しかつ評価する際に従うべきガイドラインを作成することを求めており、それに基づいて発せられた具体的な通達が「OMB通達A-123」である。

OMB通達A-123は、初め同法の施行に先駆けて1981年「内部統制システム（Internal Control Systems）」として発表された。この通達では、management controlという表現を用いて、各行政機関に対し内部統制の責任を負う職員を任命することや、内部統制の脆弱性を是正するために必要な行動が速やかに取れるような手続きを確立すること等を求めた。

翌年には「内部統制指針（Internal Control Guidelines）」が公表され、これと1984年に公表した同指針と関連する「質問と回答（Questions and Answers）」とを統合し、1995年に「管理者（幹部職員）の説明責任と統制（Management Accountability and Control）」が公表された。

さらに、2004年に「管理者（幹部職員）の内部統制に対する責任（Management's Responsibility for Internal Control）」[95]として改訂され、連邦政府の内部統制に関する詳細ガイドラインとして、またその有効性に関する評価基準としての役割を果たしてきた。

② 2016年における改訂

こうした中、同通達は2016年の改訂に伴い二つの点で大きな転機を迎えた。

第１に、OMB通達A-123の題名について、2004年の改訂では「内部統制に関する管理者（幹部職員）の責任」とされていたものが、2016年の改訂では「全社的リスクマネジメント及び報告に関する管理者（幹部職員）の責任」[96]とされ、ERMの概念が明示的に導入されたことである。これにより連邦機関は、全社的リスクマネジメントと内部統制を業務活動の中で統合して実施することが求められることとなった。OMB通達A-123の添付資料

[95] Management's Responsibility for Internal Control https://obamawhitehouse.archives.gov/omb/circulars_a123_rev
[96] Office of Management and Budget (2016) OMB Circular A-123, Management's Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control (Revised 07/15/2016). https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/memoranda/2016/m-16-17.pdf

（Attachment）で以下のように示されている。

添付資料（一部抜粋）
この通達は、ERM及び内部統制に対する管理者（幹部職員）の責任を定義している。通達は、連邦政府の幹部職員に更新された実装ガイダンスを提供し、連邦政府プログラムの説明責任と有効性を改善するとともに、ERMの実装及び内部統制の有効性の確立、維持、評価を通じて、目的達成に向けた業務を改善する。通達は、リスク管理と強力かつ効果的な内部統制を既存の事業活動に統合し調整する必要性を強調しており、機関の管理において不可欠としている。

第２に、COSOフレームワークの改訂を受けて改訂された2014年改訂版グリーンブックにおいて、内部統制の目的の一つである「財務報告に係る信頼性」が「報告に係る信頼性」とされたことである。これにより、従来「財務報告に係る内部統制（Internal Control Over Financial Reporting：ICOFR）」の指針であった同通達の付録A（Appendix A）が、「報告に係る内部統制（Internal Control Over Reporting：ICOR）」に係る指針として改められなければならないこととなった。しかしながら、ICORに関する従来のような詳細な指針は同通達の公表後３年を経過した現在においても公表されていない。この状況に関しては後に検討する。

③ 通達の構成

同通達は以下のような構成となっている。

OMB通達A-123の目次	
I.	はじめに
II.	管理実務における全社的リスクマネジメントの確立
III.	効果的な内部統制システムの構築と運用
IV.	内部統制の評価
V.	内部統制の不備の是正
VI.	内部統制報告書
VII.	追加的な考慮事項

セクションIIでは、リスクを識別し、管理するための要求事項を含む、ERMに関する幹部職員（management）の責任を定めている。まず、各組織に対し、リスク管理評議会（Risk Management Council：RMC）を設立することを求めている。また、組織目的及び目的を支援する業務から生じるリスクを識別する「リスク・プロファイル」を作成し、それらのリスクを年次の戦略レビュー[97]のプロセスの一部として考慮することを求めている。

セクションIIIでは、内部統制システムを必要とするリスクに対し、グリーンブックに準拠した内部統制を確立するためのガイダンスが記載されている。これには、業務、報告及

[97] 戦略レビュー（Strategic Review）とは、毎年エージェンシーの戦略計画における戦略目標の進捗状況を１つ１つ確認するエージェンシーのリーダーが実施する作業のこと。戦略レビューは、パフォーマンス情報とその他の証拠を擦り合わせる年次評価であり、予算、立法、幹部職員の判断の基礎とするよう指定されている。
https://www.performance.gov/about/objectives_about.html

びコンプライアンスに関連する特定の目的を達成するための内部統制の確立と維持、内部統制の有効性の評価と報告等に関するガイダンスが含まれる。特定された重要な欠陥及びこれに対する是正措置に関する情報は、前述の三つの報告書のいずれかに含めるべきであるとされている。

セクションIVでは、内部統制の有効性の継続的な監視・評価・改善に関する幹部職員の責任について論じている。また、文書化に関する要求事項、内部統制の評価に関する情報源の利用可能性、不備の識別及び内部統制評価アプローチについても議論されている。

セクションVでは、内部統制の不備の是正、是正措置の計画、監査のフォローアップ及び解決にむけた取組に関するガイダンスが提供されている。

セクションVIは、FMFIAに従った保証の表明及びその報告要件等に関するガイダンスを提供している。このセクションでは、「統制上の不備」「重大な不備」及び「重要な欠陥」が定義されている。

セクションVIIでは、プライバシーリスクなど、追加的な考慮を要する事項について議論している。

④ リスク管理の意義

次に、同通達におけるリスク管理の定義やその実践について説明する。同通達において、リスク管理及びERMは以下のように定義されている。

OMB通達A-123におけるリスク管理の定義
リスク管理とは、組織の目標と目的を達成するための課題や脅威を指揮・統制するための一連の調整された活動である。ERMは、サイロ内のリスクのみに対処するのではなく、リスクの複合的な影響を相互に関連するポートフォリオとして理解することによって、組織の外部リスクと内部リスクの全領域に対処するための効果的な全社的アプローチ（Agency-wide approach）である。

このように、リスク管理をプログラム、部門、局、機能、あるいは部署ごとのリスク管理として（サイロ型リスク管理）ではなく、組織全体（つまり、部門全体、省全体など）で実践すること（全社的リスクマネジメント）を求めている。

なお、「リスク」の定義については、「目標に対する不確実性（effect of uncertainty on objectives）」とし、負の影響のみならず、組織にとって正の影響を及ぼす可能性についてもリスクに含めている。

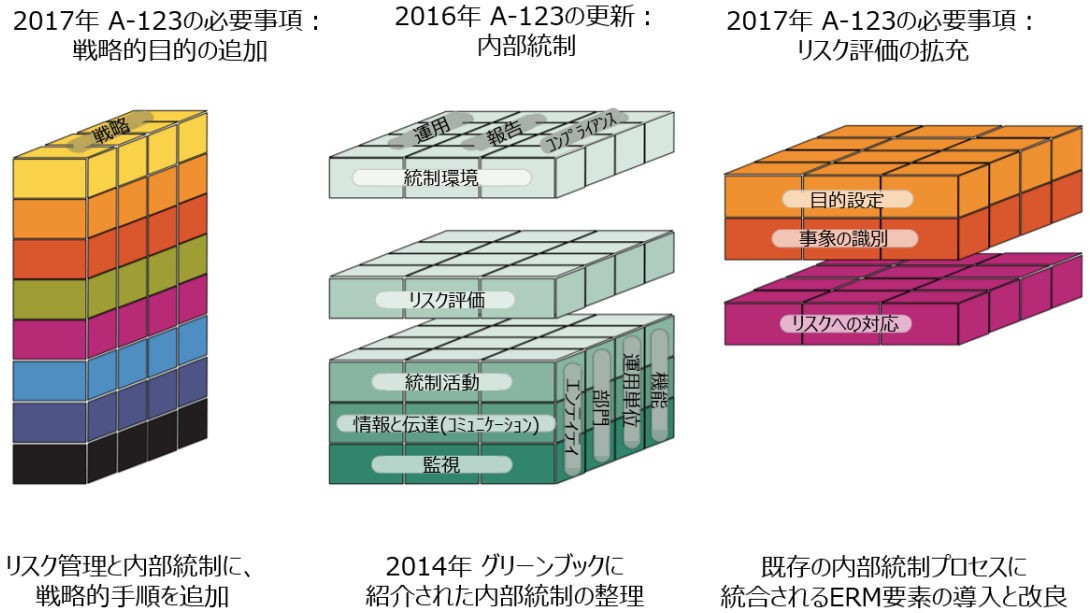
⑤ リスク管理の構成要素

同通達は、2004年度版のCOSO ERMフレームワーク及びイギリスのオレンジブック（1999年初版・2004年改訂版[98]）を参照して作成されている。ERMのフレームワークは、グリーンブック等における内部統制のフレームワークの目的、構成要素等に新たな項目が追加され、全社的リスクマネジメントに対応した形となっている。ERMの目的は内部統制の目的に「戦略」の項目が加わり、ERMの構成要素は内部統制の構成要素に「目的の

[98] 後述するように、2019年７月に15年ぶりに改訂された。

設定」「事象の識別」「リスクへの対応」の３つの要素が加わっている。実際の通達に示されている図解ではないが、OMB職員の実施したセミナー資料には、OMB通達A-123の想定するリスク管理の概念を以下のような図で説明している。

図表 ３-10 OMB通達A-123におけるリスク管理の概念



（出典：OMB通達A-123[99]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

ガバナンス、ERM及び内部統制の関係については、COSO ERMフレームワークの考え方を踏襲しており、ERMを全体のガバナンス・プロセスの一部とし、内部統制をERMに不可欠なものと位置付けている。同通達では、以下のような図を用いてこの関係を表している。

図表 ３-11 OMB通達A-123におけるガバナンス・ERM・内部統制の関係（再掲）

（出典：OMB通達A-123[100]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[99] OMB Circular No. A-123 Management's Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control From 1-2-3 to E-R-M (2017) P.8. https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/9_26%20Kaneshiro.pdf

⑥ ERMの構築アプローチ

同通達ではERMをリスク管理と内部統制を共通の枠組に統合する有用なモデルであるとしている。また、ERMは、組織の基本的な課題である意思決定の質を改善するために必要な、組織全体及び組織構造を越えて行き交う重要なリスクに関する情報に対処するものであるという点で、有益なものであるとしている。そして、ERMの構築には様々な方法が考えられるとしたうえで、代表的なモデルとして以下のような図により説明している[101]。

図表 3-12 OMB通達A-123におけるERMのモデル

この図を構成する各要素の内容を示せば以下のとおりである。

構成要素	説明
1. 環境の明確化	組織の内部環境と外部環境を理解し明確にする。
2. 初期リスクの認識	望ましくない結果や機会がどこで生じる可能性があるかを認識するために、構造的かつ体系的なアプローチを用いる。
3. リスクの分析・評価	リスクの原因、発生源、確率、ポジティブ又はネガティブな結果の可能性を考慮し、分析結果の優先順位を付ける。
4. 代替案の確立	リスク選好度に応じたリスク対応策の代替案を体系的に識別し、評価する。

---

[100] OMB Circular No. A-123, Management's Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control (2016) 以下、(3)内の図の出典は本資料を参照。
https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/memoranda/2016/m-16-17.pdf

[101] ERMモデルの図は、周りは同心円状、中心部はハニカム構造になっていて、いろいろな用語が配置されているが、どうしてそのような形状と配置になっているか理由ついては、OMB通達A-123の中でも詳細な説明がない。

構成要素	説明
5. リスクへの対応	多くの代替案の中で最良の選択肢を決定し、その後、選択した対応戦略を準備し実行する。
6. モニタリング及びレビュー	実行されたリスク管理の選択肢が、規定された目標と目的を達成したかどうかを決定するために、パフォーマンスを評価し、モニタリングする。
7. 継続的なリスク認識	内部環境及び外部環境からの将来のリスクの先行指標の監視のために、１年を通して発生する反復的なプロセスでなければならない。

本モデルでは、これらの構成要素を、相互依存関係、親子関係、機関の外部との関係等を含めた「拡張された企業体（extended enterprise）」において、さらには、「拡張された企業体」を越えて広がるリスク環境において、継続的に運用していくことが必要であるとしている。なお、ここでのリスク環境とは、コントロール不可能なリスクを生み出したり、組織のリスク対応を制約したりするような環境をいう。

⑦ リスク管理を実施するための組織構造

同通達では、このようなリスク管理の機能を監督するために「リスク管理評議会（前述RMC）」を活用することを提案している。RMCはリスク・プロファイルの確立、リスクの評価、適切なリスク対応の設計を行う機関として考えられている。そして、RMCのメンバー構成は機関により異なるとしているが、RMCの長は、原則として最高執行責任者（Chief Operating Officer：COO）もしくは全社的な責任を有する上級の職員が務めるべきである、としている。

さらに、ERMを日々の業務に落とし込む際に、COOや他の職員のアドバイザーの役割を担う「最高リスク責任者（Chief Risk Officer：CRO）」の設置についても、いくつかの機関で導入が進められているとしている。CROの導入は、個々の業務レベルで、適時に問題を認識するのに役立つ。

首席財務官会議（Chief Financial Officers Council）と業績改善会議（Performance Improvement Council）が2016年に発表した政府向けのERMのプレイブック（手引書）[102]では、ERMの構築に役立つ例が示されている。

⑧ リスク・プロファイル

同通達は、ERMを適切に構築するために各組織は「リスク・プロファイル」を整備しなければならないとしている。リスク・プロファイルは、戦略目標の達成に関するリスクを注意深く分析し、適切な対応を選択することを目的として作成されるものであり、RMC又はそれと同等の機関によって承認されなければならないとしている。

リスク・プロファイルの内容は各機関の裁量に委ねられるとしつつも、次の７つの要素は原則として含めなければならないとしている。

[102] Playbook: Enterprise Risk Management for the U.S. Federal Government
https://cfo.gov/wp-content/uploads/2016/07/FINAL-ERM-Playbook.pdf

- 目的の識別
- リスクの識別
- 固有リスクの評価
- 現在のリスク対応
- 残余リスクの評価
- 提案されたリスク対応
- 提案された行動カテゴリー

以下は同通達で示されているリスク・プロファイルの例示である。

図表 3-13 リスク・プロファイルの実例

リスク	固有リスク評価		現在のリスク対応	残余リスク評価		提案されたリスク対応	オーナー	提案されたリスク対応区分
	影響	可能性		影響	可能性			
戦略目標-プログラム成果の改善								
機関Xは、プログラムの協力者の能力が不足しているため、プログラム目標を達成できない可能性がある。	高	高	低減： 機関Xは、プログラムの協力者に技術支援を提供するプログラムを開発した。	高	中	機関Xは、四半期ごとの協力者からの報告を通じて、プログラムの協力者の能力をモニターする。	第一：プログラム・オフィス	第一：戦略レビュー
業務目標 - 連邦政府の事業における不正のリスクを管理すること								
契約及び補助金に係る不正	高	中	低減： 機関Xは、契約履行の監視及び適切なチェックと均衡が実施されることを保証するための手続きを開発した。	高	中	機関Xは、不正の認識、識別、防止及び報告に関する研修を提供する。	第一：契約又は補助金担当官	第一：内部統制評価
報告の目的-信頼性のある外部用財務報告を提供する								
機関Xは、内部統制における重要な欠陥を特定した。	高	高	低減： 機関Xは、プログラムの協力者に技術支援を提供するための是正措置を策定した。	高	中	機関Xは、監査意見を維持するために、OMBと協議の上、是正措置を監視する。	第一：首席財務官	第一：内部統制評価
コンプライアンス目標-不適切な支払い法令の遵守								
プログラムXは、重大な不適切な支払いが発生しやすい。	高	高	低減： 機関Xは、不適切な支払の発生率が監視され、低減されることを確実にするための是正措置を策定した。	高	中	機関Xは、プログラムの完全性を強化するような予算案を作成する。	第一：プログラム担当課	第一：内部統制の評価と戦略レビュー

この表では、まずERMの目的ごとにリスクを識別したうえで、当該リスクが目的達成に与える影響と当該リスクの発生可能性について評価する。次に、現時点で用意されているリスクへの対応策を考慮し、対応策を実施しても残る残余リスクについて影響の大きさと発生可能性を評価する。最後に、残余リスクに対応したリスク対応策が提案される。

⑨ ERMの導入に向けたスケジュール

同通達の公表を受けて、各省庁では2016年ごろからERMの導入に向けた準備が進められた。同通達が各省庁に示したERMの導入計画は以下のとおりであった。

図表 3-14 ERMの導入プロセス

成果物	期日	説明
ERM導入アプローチ	６月の最初のリスク・プロファイルに関する成果物の前に、可能な限り速やかに	機関は、以下を含むERMを実施するためのアプローチを開発することが奨励される（要求はされない）。 ・リスク管理のガバナンス構造 ・リスク選好度とリスク許容度のレベルを検討するプロセス ・リスク・プロファイルを作成する方法、一般的な構築スケジュール及びリスク・プロファイルを包括的かつ質的に時間をかけて成熟させるための計画
最初のリスク・プロファイル	2017年６月２日	機関は、機関の戦略レビュー（前述）と連携しながら、最初のリスク・プロファイルを完成させなければならない。重要な発見事項は、機関の戦略レビュー及び/又はFedStat[103]の一環として、2017年６月２日までにOMBとの協議のために利用可能とすべきである。OMBと共有される情報についての最終決定は、2017年初めの予定である。この最初のリスク・プロファイルは、各機関の新たな戦略計画及び大統領の2019年度予算の策定に活かされる。
幹部職員による内部統制評価との統合	2017年９月15日	2017年度の最初のリスク・プロファイルの一部として正式な内部統制が特定されたリスクに関して、全ての機関が、財務報告書（AFR）又は業務財務報告書（PAR）に内部統制プロセスの保証を提示しなければならない。また、それらは、識別された重要な欠陥及び是正措置とともに提示しなければならない。機関がリスク管理に対するERMアプローチを完全に構築するまでは、必要に応じて、OIG及び/又は監査法人に既存のリスク保証声明を提供し続けることが望ましい。
最新のリスク・プロファイル	毎年６月３日まで	全ての機関は、年に１回以上、完全なリスク・プロファイルを作成し、同通達で要求されている必要リスク構成要素を含めなければならない。 首席財務官法の適用機関は、少なくとも当局の戦略レビューと連携して、リスク・プロファイルを完成させなければならない。これらの機関については、FedStatや機関戦略検

[103] FedStatとはOMBが2017年に開始した新しいプログラムの名称である。ミッションと管理上の問題に優先順位を付けるための単一かつ調整されたアプローチを取ることのできるプログラムであり、FedStat会議という会議体も存在する。
https://federalnewsnetwork.com/budget/2015/05/omb-requiring-5-percent-cut-in-discretionary-budget-for-2017/

成果物	期日	説明
		討会議の一環として、６月３日までに重要な発見事項をOMBと協議することができるように原則としてしなければならない。この協議に先立ち、OMBとの間で共有すべき情報に関する最終的な決定を行う。リスク・プロファイルは、戦略、政策、業務及び大統領の予算の変更に活かされる。

なお、同通達は、各機関のERM導入に対する能力レベルの差異を踏まえて、初年度から完全な形でのERMを導入することを求めず、構築したERMについて毎年改善していくことを求めている。

⑩ 内部統制システムの整備及び運用

前述のように、FMFIAは各省庁に効果的な内部統制システムの整備、運用及びその評価を求めているところ、同通達では、ERMに関する同通達の要求事項を満たしていく中で、同法の要求する内部統制に関する要求事項を満たさなければならないとしている。

そして同通達は、各省庁のリスク選好及びリスク許容度を考慮したうえでの、費用対効果、統制とリスクのバランスを鑑みた内部統制システムの構築を強調している。

なお、同通達では内部統制の不備を評価し監視する機関として上級管理者委員会（Senior Management Council：SMC）の設置を求めている。SMCはRMCの下位機関であることが望ましいが、機関の裁量に委ねられるとしている。

⑪ 内部統制の評価

各省庁長官は監視、評価を通じて、FMFIAで求められている内部統制に関する報告を作成するうえでの基礎を得るために、リスク・プロファイルに基づいて、継続的に内部統制の有効性を監視、評価、改善しなければならない。

同通達が提示している内部統制の評価方法は以下のとおりである。

まず、各省庁長官は、各省庁の内部統制の目的ごとにグリーンブックの「17の原則」レベルでの評価を行う。

次に、各省庁長官は、グリーンブックにおける「内部統制の構成要素」レベルで設計、適用、運用状況について評価を行う。この時、原則レベルでの評価において適切にデザイン、適用、運用されていないと判断された原則がある場合には、その原則を含む構成要素について適切にデザイン、適用、運用されていると結論付けることはできない。

これらを総括し、原則及び構成要素の評価結果及び各構成要素が統合されて運用されているかについて結論づける。構成要素レベルで一つでも有効に運用されていないと判断された場合には、重要な欠陥があるものとして報告しなければならない。内部統制の欠陥が検出された場合には、その程度（severity）を評価しなければならない。以下、同通達で示されている全般的な評価の例である。

図表 3-15 【例】統制環境に関する内部統制の評価結果

内部統制評価の例-統制環境	
原則	統制不備の要約
原則1： 高潔性と倫理観へのコミットメントの表示	機関の倫理研修プログラムは、全ての職員に、行政府職員の行動規範を遵守することの重要性を認識させるには不十分である。
	機関は、職員の潜在的な利益相反を検出し、軽減するためのプロセスを有していない。
	長官は、原則が設計、実施、効果的に運用されていないと結論づける。
原則2：監督責任の実施	上級管理者委員会によるリスク評価及び改善計画のレビューが文書化されていないため、内部統制の不備が指摘されている。
	長官は、不備の程度の評価に基づき、内部統制に不備がみとめられるものの、原則が設計、実施、効果的に運用されており、補完的な統制が整備されていると結論づけている。
原則3：構造、責任、権限の確立	監視と統制の構造が、事業の変化に追いつけていないため、内部統制の不備が指摘されている。
	長官は、指摘された不備が機関のごく一部にしか影響を及ぼさないことから、この原則が設計、実施、効果的に運用されていると結論付けている。
原則4：能力へのコミットメントの表示	内部統制上の不備は指摘されていない。
	長官は、この原則が設計、実行、効果的に運用されていると結論づけている。
原則5：説明責任の強調	長官が、上級管理者委員会の監督に伴って、必要な是正措置を講じていないため、内部統制の不備が指摘されている。
	経営陣は、この原則が、設計、実施、効果的に運用されていないと結論づけている。

この評価を基に、設計及び実施と効果的な運用に分けて原則ごとに示せば以下のようになる。

1) 原則レベルでの評価

原則の評価		
原則	設計と実施 （はい/いいえ）	運用の有効性
1) 高潔性と倫理観へのコミットメントの表示	いいえ	有効でない
2) 監督責任の実施	はい	内部統制の不備及び補完的な統制による有効な運用
3) 構造、責任、権限の確立	はい	内部統制の不備及び補完的な統制による有効な運用
4) 能力へのコミットメントの表示	はい	有効
5) 説明責任の強調	いいえ	有効でない

原則１において、設計及び実施、効果的な運用のいずれの点でも有効でない旨の評価となったため、構成単位レベルでも有効でないという評価になる。

2)　構成単位レベルでの評価

構成単位の評価		
構成単位	設計と実施 （はい/いいえ）	運用の有効性
統制環境	いいえ	有効でない

3)　全体レベルでの評価

内部統制システムの全般的評価		
内部統制システム評価	設計と実施 （はい/いいえ）	運用の有効性
統制環境	いいえ	有効でない
リスク評価	はい	有効
統制活動	はい	有効
情報と伝達	はい	有効
モニタリング	はい	有効
全ての構成要素は統合的に運用されているか。	いいえ	有効でない

構成単位レベルにおいて有効でない旨の評価があった場合、内部統制は全体として有効でないという結論になる。

4)　内部統制に関する評価の結論

内部統制システムの全般的評価	
総合評価	運用の有効性
内部統制システムは全体として有効か	いいえ

⑫ 内部統制に関する報告書

FMFIA第２条、第４条は前述のように内部統制に関する報告書の作成を求めている。

第２条
(3)1983年12月31日までに、そして次年からは同日時までに、各行政機関の長は、パラグラフ(2)に示されたガイドラインに沿った評価基準により、(A)行政機関の組織内部の会計と管理における統制システムがパラグラフ(1)の要件に十分に従っている、(B)あるいは十分に従っていないことを記述した報告書を準備することとする。
第４条（略）当節の小区分(b)に基づいて作成する年次報告書には、当該機関の会計システムが、会計検査院長が当法の112条に基づいて求める原則、基準及び関連要件を満たすものであるかについて記載した別の報告書を含める。

OMB通達A-123では、同法の求めるこれらの報告書について、年次の財務報告書（Agency Financial Report：AFR）、業績・説明責任報告書（Performance and Accountability Report：PAR）等に単一の区分を設けて掲載しなければならないとしている。

そして、当該区分には、該当の会計年度の９月30日現在における、幹部職員に評価結果についての保証を宣誓させる（statement of assurance）とともに、内部統制の有効性を評価したプロセスの要約、内部統制の重要な欠陥と是正措置の要約を含めなければならないとしている。

なお、同通達では、内部統制における不備を以下の表のように「統制上の不備（Control Deficiency）」、「重大な不備（Significant Deficiency）」、「重要な欠陥（Material Weakness）」の３種類に分類しているが、これらのうち、上述の外部報告の対象となるのは「重要な欠陥」のみである。

図表 ３-16 内部統制の不備の分類

分類	定義	報告
不備 (Control Deficiency)	統制上の不備が存在するのは、コントロールの整備、導入又は運用をしても、幹部職員又は従業員がその割り当てられた職務を遂行する通常の過程において、統制の目的を達成できずかつそれに関係するリスクに対応することができない場合である。 整備状況の不備が存在するのは、(1)統制目標を満たすために必要なコントロールが欠如している場合、又は(2)既存のコントロールが適切に整備されていないために、たとえコントロールが整備されたとおりに運用されたとしても、統制目標が満たされない場合である。 導入状況の不備が存在するのは、適切に整備されたコントロールが内部統制システムに正確に導入されていない場合である。 運用状況の不備が存在するのは、適切に整備されたコントロールが整備されたとおりに運用されていない場合、又は当該コントロールを実施する人間がそのコントロールを有効に実施するために必要な権限又は能力を有していない場合である。	組織の内部では報告されるが、外部には報告されない。是正処置計画に対する進捗状況は定期的に評価され、機関の長官に報告されなければならない。
重大な不備 (Significant Deficiency)	重大な不備とは、重要な欠陥とまではいかないが会社の財務報告の監視活動に責任を負う者にとって注意するに値するほど十分重要である財務報告に係る内部統制上の不備、又はその組み合わせである。	組織の内部では報告されるが、外部には報告されない。是正処置計画に対する進捗状況は定期的に評価され、機関の長官に報告されなければならない。
重要な欠陥 (Material Weakness)	機関の長が、機関の外部に重要な欠陥として報告するのに十分なほど重大であると判断した重大な不備。グリーンブックの文脈では、関連する原則及び関連する要素が達成されないと、重要な欠陥が生じる。 運用に関する内部統制における重要な欠陥は、以下を含んでいるが、これらに限定されるものではない。 ・事業体レベルの統制の運用上の有効性に影響を与える。 ・重要な業務又は任務の遂行を損なう。 ・必要なサービスを市民から奪う。 ・不正、浪費、紛失、不正使用、資金・財産・その他の資産の不正使用、又は利益相反に対し確立されている防衛手段を大幅に弱める。 報告に対する内部統制の重要な欠陥は重大な不備であり、エージェンシーの長は内部又は外部の意思決定に影響を与えるのに十分に重大かを決定し、重要な欠陥	重要な欠陥及び是正措置の要約は、AFR、PAR、又はその他の管理報告書を通じてOMB及び議会に報告されなければならない。是正処置計画に対する進捗状況は定期的に評価され、機関の長官に報告されなければならない。

分類	定義	報告
	としてエージェンシーの外部に報告する。 重要な欠陥とは、事業体の財務諸表の重要な虚偽表示が防止又は適時に発見されない合理的な可能性があるほどの財務報告に係る内部統制の不備又は不備の組み合わせをいう。 コンプライアンスに対する内部統制の重要な欠陥とは、経営陣が財務報告に直接又は重要な影響を与える、又はその他報告やエージェンシーの目的達成に重大な影響を及ぼす法律又は規制へ違反することを合理的に防止するプロセスを欠いている状態である。	

1) FMFIA第２条に基づく報告

FMFIA第２条は、各省庁長官に「統制が意図した目的を達成していることについて合理的な保証があるかどうか」及び「統制における重要な欠陥」について、年に一度大統領と議会に「保証の表明（Statement of Assurance）」を提出することを求めている。

「保証の表明」は以下の３つのうちいずれかの形式をとらなければならないとしている。

- 無修正の意見（unmodified statement of assurance）（重要な欠陥又は遵守の欠如が存在しない）
- 明示的な例外事項を考慮した、修正された保証の表明（modified statement of assurance, considering the exceptions explicitly noted）（一つ以上の重要な欠陥又は遵守の欠如が存在する）
- 無保証の表明（statement of no assurance）（プロセスが存在しない又は重要な欠陥が広範に存在）

OMB通達A-123では、それぞれの意見表明の類型ごとに以下のような開示例が示されている。

図表 ３-17 内部統制に関する保証表明のひな型

添付１　無修正の保証の表明の例 ［機関名］の長官は、FMFIA法第２条、第４条の目的を達成するためにリスクを管理し、有効な内部統制を整備する責任を有する。［機関名］はOMB通達A-123に基づきリスクと内部統制の評価を行った。この評価の結果に基づき、本機関は、業務の遂行、報告、法令遵守に関する内部統制が20XX年９月30日現在で有効であることを合理的に保証する。 機関長の署名

添付２　修正された保証の表明の例 ［機関名］の長官は、FMFIA法第２条、第４条の目的を達成するためにリスクを管理し、有効な内部統制を整備する責任を有する。［機関名］はOMB通達A-123に基づきリスクと内部統制の評価を行った。この評価の結果に基づき、本機関は、次にあげる重要な欠陥を除き、業務の遂行、報告、法令遵守に関する内部統制が20XX年９月30日現在で有効であることを合理的に保証する。

・［内部統制の重要な欠陥を簡潔に記載］

機関長の署名

添付３　無保証の表明の例

［機関名］の長官は、FMFIA法第２条、第４条の目的を達成するためにリスクを管理し、有効な内部統制を整備する責任を有する。［機関名］はOMB通達A-123に基づきリスクと内部統制の評価を行った。評価の結果、本機関は、次にあげる重要な欠陥により、業務の遂行、報告、法令遵守に関する内部統制が20XX年９月30日現在で有効であることを合理的に保証することができない。

・［内部統制の重要な欠陥を簡潔に記載］

機関長の署名

2)　FMFIA第４条の規定に基づく報告

FMFIA第４条は、首席財務官法の適用機関に、機関の財務管理システムが連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act：FFMIA）第803条(a)及びOMB通達A-123 Appendix Dの要求事項に適合しているか否かについて報告書を提出することを求めている。

機関の財務管理システムがこれらの要求事項を満たしていない場合は、報告書にはその内容及び是正措置を記載しなければならないこととされている。

(4) OMB通達A-123付録A

OMB通達A-123にはいくつかの付録（Appendix）が設けられているが、この中で特に重要な「付録A」について、2018年の改訂によりその内容が大きく変化していることから、これについて説明する。

① 経緯

2002 年に SOX 法が制定されたことにより、公開企業は財務報告に関する内部統制の強化とその有効性の評価についての報告及びその有効性についての外部監査人による監査が義務付けられた。これを受けて 2004 年に OMB 通達 A-123 の見直しが行われ、財務報告に係る内部統制の評価、文書化及び報告に関するガイダンスである「付録 A：財務報告に係る内部統制（Appendix A：Internal Control Over Financial Reporting）」が新たに設けられた。

2004 年の改訂は財務報告に係る内部統制の幹部職員による評価を実施するための要求事項を強化する目的で実施され、幹部職員は、財務報告に係る内部統制の有効性及び関連法規の遵守を評価する際には、付録 A に記載された詳細な評価プロセスに従わなければならないこととなった。

② 改訂経緯及び概要

OMB通達A-123の2016年改訂では、前述のようにCOSOフレームワークやグリーンブックにおいて内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」が非財務報告の信頼性を含めた「報告の信頼性」に拡大されたことを受け、当該付録Aについても改訂が予定されており、「付録A：報告に係る内部統制（Appendix A: Internal Control Over Reporting）」として後日発行する予定であったとされる[104]。

しかし、その後付録Aは「Internal Control Over Reporting」との表題で発行されることはなく[105]、2018年に「付録A：報告及びデータの完全性に関するリスクの管理（Appendix A: Management of Reporting and Data Integrity Risk）」[106]との表題で発行されることとなった。同通達では、新たに内部統制の目的に含まれることとなった非財務報告の定義や事例は示されているものの、従来の通達を超える新たな要件は示されておらず、「報告に関する内部統制の枠組は、当局のERMプロセスが成熟するにつれて、数年間かけて段階的に実施される可能性がある。」と述べるに留まっており、報告に関する内部統制に関する詳細なガイダンスは示されていない。

2017 年の運輸省の事例では、保証声明の時点において「改訂版の付録 A が公表されていなかったため、従前の付録に基づいて評価を行った」旨の注記がなされていた。

OMB 通達 A-123 付録 A の表題は 2016 年 7 月 15 日に、新しい OMB 通達 A-123「企業のリスク管理及び内部統制に対する管理者の責任」が発行された際、「報告に関する内部統制」に変更された。 ただし、更新された OMB 通達 A-123、付録 A は発行されていない。 そのため、DOT は、2017 年度の評価のために、OMB 通達 A-123 の付録 A「財務報告に関する内部統制」で提供されたガイダンスを利用した。

この付録Aの改訂については、2014年に制定されたいわゆる「データ法（DATA Act：Digital Accountability and Transparency Act of 2014）」[107]に焦点が当てられるとともに、規定の内容に柔軟性を持たせ、各省庁に裁量を与えることで実務上の負担を軽減する意図があるとされている[108]。以下、付録Aの具体的な内容及び特徴について述べる。

③ 規定、ガイダンス等の減少

改訂後の付録Aの本文は、改訂前の本文と比べて大幅に簡素化されている。それぞれの見出しを比較すると以下の表のようになる。

改訂前付録A（全13ページ）	改訂後付録A（全４ページ（本文のみ））
Ⅰ. 導入	・報告に係る内部統制の目的

[104] この点はOMB通達A-123本文P.3「Significant Revisions to OMB Circular No. A-123」に記載がある。
[105] 「2018 AGENCY FINANCIAL REPORT」 Department of Transportation P.18
[106] Appendix A Management of Reporting and Data Integrity Risk (June 6, 2018) http://resources.aferm.org/wp-content/uploads/sites/2/2018/06/OMB-A-123-Appendix-A-2018.06.06.pdf
[107] データ法：https://www.congress.gov/113/plaws/publ101/PLAW-113publ101.pdf
[108] MorganFranklin Consultingのサイト： https://www.morganfranklin.com/insights/government-insight/whats-new-in-a-123/

改訂前付録A（全13ページ）	改訂後付録A（全４ページ（本文のみ））
Ⅱ. 範囲 A. 財務報告に係る内部統制の目的 B. 財務報告の定義 C. 重要性の計画 D. 欠陥の定義 Ⅲ. 財務報告に係る内部統制の評価 A. シニア・アセスメント・チームの構築 B. 全体レベルの内部統制の評価 C. 業務プロセス、取引又は適用レベルの内部統制の評価 D. 財務報告に係る内部統制のデザイン及び運用についての全体的評価 E. 評価を遂行するための他の手続きについての信頼性 Ⅳ. 文書化 A. 財務報告に係る内部統制の文書化 B. 有効性の評価の文書化 Ⅴ. 財務報告に係る内部統制についての保証報告書 A. 内部統制についての監査意見を入手する機関 Ⅵ. 財務報告に係る内部統制の重要な欠陥の是正	・省庁のリスク・プロファイルとの関係 ・重要性 ・データの品質を改善するための方法論 ・要求事項 ・負担の軽減―既存のガイダンスの取替

このように、改訂前付録 A の内容のうち、「II.A 財務報告に係る内部統制の目的」と「II.C 重要性」については、内容が簡素化され改訂後の付録 A に引き継がれているが、他の項目は削除されている。これにより、例えば、業務プロセスレベルの内部統制の評価については、通達本文も含め明確な構築・評価に関するガイダンスがなくなり、また文書化事項についても、通達本文にある文書化必須事項を除いては、各省庁における裁量に委ねられることとなった。このように本改訂により各省庁の裁量が拡大され、柔軟に報告に係るためのインフラが整備された。

さらに、改訂後付録 A では既存のガイダンスの一部を廃止するとしている。廃止される具体的なガイダンスは以下のとおりである[109]。

改訂後OMB通達A-123付録Aで廃止されたガイダンス
負担の軽減―既存のガイダンスの取替 重複するガイダンスに起因する行政の負担と混乱を軽減するために、この付録の発効日以降、以下のガイダンス文書は取り替えられる。付録Aに関連する覚書とガイダンスは全て、経営陣の裁量で採用される公的規範として保持される。 ・OMB通達A-123付録A、財務報告に係る内部統制（2004年12月21日） ・OMB覚書：OMB通達A-123付録A遂行計画（2005年８月１日） ・OMB覚書：OMB通達A-123付録A FAQ改訂版（2006年４月13日） ・OMB覚書：公開政府指令―連邦政府支出透明化（2010年４月６日）

[109] “MEMORANDUM TO THE HEADS OF EXECUTIVE DEPARTMENTS AND AGENCIES” P.8参照。
https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2018/06/M-18-16.pdf

・OMB覚書：公開政府指令―連邦政府支出透明化、下請契約及び補償データ報告（2010年８月27日）
・OMB覚書：USASpending.govのためのデータ品質改善（2013年６月12日）
・OMB覚書：M-15-12、政府支出データの利用可能性、検索可能性及び信頼性を高めることによる政府支出の透明化向上（2015年５月８日）

このうち、例えば「OMB覚書：OMB通達A-123付録A遂行計画」には、OMB通達A-123付録Aを遂行するためのガイダンスが70ページにわたって記載されていたが、このようなガイダンスの廃止により、各省庁はその状況に応じた報告に係る内部統制の整備、運用、評価が可能となり、各省庁の裁量の余地が拡大されるとともに各省庁の負担軽減に寄与している。

なお、付録本文にもあるとおり、廃止されたガイダンスのうち、付録Aに関するものについては、要求事項として遵守は求められないものの、各省庁の裁量により利用可能な内部統制等に関する公的規範として引き続き運用されている[110]。

④ データ品質計画

一方、改訂後付録Aにおいて、新たに追加された内容として、データ法に対応するための項目がある。改訂後付録Aによる新たな要求事項は、このデータ法に基づく「データ品質計画」の策定に係るもののみであり、改訂後付録Aの前文では、以下のように述べられている。

この覚書には、以下の３ページに記載されているように、デジタル説明責任及び透明性法（データ法)の目的を達成するために、各省庁がデータ品質計画を作成するための特定の要求事項が含まれている。

「データ法」は、政府の支出に関する情報の利用可能性、検索可能性及び完全性を高め、政府の支出の透明性の向上を図ろうとするものであり2014年に成立した。これにより各省庁は、支出や補助金に関するデータをウェブサイト上に公開することを義務付けられることとなった[111]。

改訂後付録Aにおいては、データ法の目的を達成するために、「データ品質計画（Data Quality Plan）」の策定を各省庁に求めており、具体的にはデータ品質計画は以下のような重要なマイルストーンと主要な決定事項を網羅すべきであるとしている。

データ品質計画は、以下に関連する重要なマイルストーンと主要な決定事項を網羅すべきである。
・支出報告のための内部統制を提供する組織構造と主要なプロセス
・OMB通達A-123に従って、データ法の報告目的を満たす品質データを提供する幹部職員の責任
・DATA法によって明示的に言及されている高リスクデータを含む高リスクと報告されるデータの評価（テスト）計画及び認識、これらのデータが当該機関の財務システムに補助

[110] したがって、財務報告に係る内部統制の評価に当たっては改訂前のAppendix Aが公的規範として残ることになる。
[111] https://www.usaspending.gov/#/ において公表される。

金として認識されるフラグを含めることによりリンクされ、この補助金が平易な英語により記述され報告されていることの確認
・特定されたリスクを管理するために取られる措置

このように改訂後付録Aでは、従来の規定やガイダンス等を大幅に減らす一方で、データ法の目的を達成し、質の高いデータの公開に貢献するようなデータ品質計画の作成を求めている。この改訂により、各省庁は柔軟な対応が可能となり、各省庁の負担が軽減されるとともに、新たにデータの品質という観点から、報告に係る内部統制の有効性が図られることとなったといえよう。

改訂後付録Aの前文においては、以下のように述べられている。

この改訂以前において、付録Aは、財務報告に係る内部統制（ICOFR）に関する合理的な保証を提供するための省庁に対する規範的かつ厳格な要求事項であった。この改訂は、そのような厳格性と、省庁の報告に含まれるデータの全体的な品質を支える内部統制及びプロセスを合理的に保証するにあたり必要な統制活動を決定することについての柔軟性を均衡させるものである。

この更新されたガイダンスの目的は、(1)政府データを含む納税者資産の効果的な管理、(2)データ品質の向上、(3)コンプライアンス活動から、データ主導の意思決定、連邦政府全体の経営分析及び透明性を支援する質の高いデータの報告をサポートする行動へと移行することにより、省庁の負担を軽減することである。

⑤ OMBによる解説

OMB通達A-123「全社的リスクマネジメント及び内部統制に関する管理者（幹部職員）の責任」の付録Aの解釈について、OMBの担当者に質問したところ、次のような回答を得た。

2016年におけるガイダンスの改訂以降、各機関は戦略・運営・コンプライアンス・報告という目的の達成に向けてリスクベースのアプローチを採用することが求められている。政府機関は、すでに何らかの形で内部統制と報告に関するリスク管理を行っている。2018年にOMB通達A-123の付録Aを更新したが、目的は二つあった。目的の一つは付録Aの取組を通達A-123のERMの取組と統合し、内部統制と結び付けることである。各機関はリスク・プロファイルを作成・改善をしているが、ERMのプロセスが成熟するにつれて、リスク・プロファイルで全社的リスクを特定できるようになり、内部統制と結びつけることができるようになると想定される。そうすれば、内部統制に関するFMFIAの「保証の表明」のプロセスにも反映できる。実際、全ての政府機関は、ERMプロセスと内部統制を統合すること、そして「保証の表明」に「報告に係る内部統制（ICOR）の検討」を記載することがOMB通達A-123で義務づけられている。付録Aの更新は、OMB通達A-123のERMの取組とICORを連動させるものである。付録Aを更新したもう一つの目的は、パフォーマンス・予算・リスクへの戦略的な対応を策定する際に、内部統制だけにとどまらない解決策を提供できるよう経営ツールとしてERMを活用することである。

また、データ法の対象となっている政府機関は、OMB通達A-123に従ってデータ品質計画を作成し、維持しなければならないが、経過措置として、2019年度から2021年度まで、

もしくはデータ法に準拠した報告目的が達成できるようなデータ品質管理について合理的な保証を提供できると各機関が判断するまで、「保証の表明」の「報告に係る内部統制」の事項にデータ品質計画に関する検討状況を説明しなければならない。幹部職員は、内部統制活動のうち、どの活動が担当機関の報告目的に関連しているかを決定し、統制に関する合理的な保証を提供するために、不備を評価し、文書化し、修正する方法を決定する裁量権を持つことになる、とのことであった。

(5) アメリカ公的部門の内部統制制度の体系

ここで、これまでに述べてきたアメリカ公的部門の内部統制制度について、現時点における体系を簡潔にまとめる。

現在のアメリカの公的部門における内部統制制度は、主にFMFIAを中心として構築されている。FMFIAは、各省庁長官は内部統制の整備を義務付けるとともに、その有効性について評価し評価結果を大統領及び議会に提出することを義務付けている。さらにFMFIAは、会計検査院長に内部統制基準を制定することを求めて、また行政管理予算局（OMB）に行政機関が内部統制基準に則し自らの組織の内部統制状況について評価する際に従うべきガイドラインを制定することを求めた。

アメリカ会計検査院（GAO）は、FMFIAの要請に基づき1983年に「連邦政府における内部統制基準（グリーンブック）」を制定した。各省庁の長官は同基準に準拠して、内部統制を整備及び評価する。同基準は、特にCOSOフレームワークの影響を強く受けており、最新版である2014年版のグリーンブックは、2013年に改訂されたCOSOフレームワークを公的部門の環境に適合したものとなっている。したがって、内部統制の定義や目的、構成要素、原則等に関して、2014年版グリーンブックとCOSOフレームワークとの相違はほとんど見られない状況となっている。

OMBは、FMFIAの要請に基づき1982年にOMB通達A-123を発行した。以降、同通達は連邦政府の内部統制に関する詳細ガイドラインとして、またその有効性に関する評価基準としての役割を果たしてきた。そして同通達は、2016年の改訂により、同通達の題名が「内部統制に関する管理者の責任」から「全社的リスクマネジメント及び報告に関する管理者の責任」とされ、ERMの概念が明示的に導入された。これにより連邦機関は、全社的リスクマネジメントと内部統制を業務活動の中で統合して実施することが求められることとなった。

そして、同通達ではERMを構築するための要件の一つとして、「リスク・プロファイル」を整備しなければならないとしている。これにより、連邦機関は全社的な視点からリスクの識別及び評価を実施し、リスク対応策を提案することとなる。

このように、アメリカの公的部門では、FMFIAで内部統制に関する整備、運用、評価、報告等の義務が規定され、その義務を遂行する上で必要となる基準、ガイダンス等が制定されている。なお、これらの基準、ガイダンス等はCOSOフレームワーク及びCOSO ERMフレームワークに則ったものとなっている。

(6) 公的部門の内部統制制度の特徴と民間との近接化

従来からアメリカ連邦政府における内部統制制度として、1982年連邦管理者財務保全法

で求められる内部統制についての報告は、①業務の有効性と効率性、②財務報告の信頼性、③適用可能な法規の準拠性という３つの目的全てに係るものを含む、広範なものとして捉えられてきた。一方で、このような広範に定義された内部統制について、外部監査人による有効性の評価や幹部職員による報告の適正性についての意見表明は求められてこなかった。

これに対し、民間部門においては、SOX法により、財務報告の信頼性に係る内部統制に限定してではあるが、経営者による自己評価を行うとともに外部監査人による有効性の評価を受けることが法律で義務付けられてきた。

SOX法により民間部門での財務報告の信頼性の重要性が相対的に高まったことは、公的部門にも影響を与えた。すなわち、2004年におけるOMB通達A-123の改訂において、財務報告の信頼性についての内部統制については、業務プロセスレベルでの評価を含む詳細プロセスが規定されることとなった（民間部門から公的部門への影響）。

さらにその後、民間部門において、非財務報告の重要性が高まったことを受け、2013年COSOフレームワークの改訂により、内部統制の目的として、非財務報告の信頼性が目的に含まれることが明文化され、「財務報告の信頼性」が「報告の信頼性」に変更になった。非財務報告の信頼性についての内部統制は、本改訂で新たに加わったものというよりも、従来は業務の有効性・効率性や法令遵守についての内部統制として理解されていたものであり、冒頭に述べたように公的部門においては従来から評価及び報告の対象となってきたものと思われる（民間基準の公的部門の受容）。

このような両セクターにおける内部統制実務の歩み寄りにより、政府部門における内部統制基準であるグリーンブックはCOSOフレームワークと内容的にかなり近似するものとなってきており、2013年COSOフレームワークを軸に、公的部門と民間部門の内部統制に関する制度が同調している状況がうかがえる 。

(7) 今後の改訂の方向性と課題

上述のようにOMB通達A-123は2004年版のCOSO ERMフレームワークに対応している。この点、前章で触れたように2017年にはCOSO ERMフレームワークの改訂版が公表されているが、本調査の時点では、OMB通達A-123の2017年版COSO ERMフレームワークに対応した改訂版は公表に向けた政府内における明示的な動向は未だ示されていない。

2017年版COSO ERMフレームワークへの改訂は抜本的なものなっているため、通達の改訂には時間がかかっていると考えられるが、2017年版COSO ERMフレームワークも非営利組織に対応したデザインになっており、事例版にも非営利組織の記載があることから、将来的には2017年度版に置き換わっていくことが予想される。

このように、アメリカの内部統制制度に関しては、2013年の改訂版COSOフレームワークへの対応を皮切りに、民間部門のフレームワークから影響を受けており、報告目的の拡大やプリンシプル・ベースへの移行が進んでいる。COSO ERMフレームワークの改訂の影響もあり、こういった動きは今後ますます進んでいくものと思料される。

こうした動きと既存の法制度に基づくルール・ベースの制度設計や外部報告制度・外部監査制度の調和が課題となっているといえよう。

３. アメリカの内部統制報告書等におけるガバナンス・リスク管理・内部統制の実施・評価に関する記載の実例

(1) 財務報告書の構成

前述のとおり、各省庁の長官はOMB通達A-123に従って、財務報告書（Agency Financial Report）、業績・説明責任報告書（Performance and Accountability Report）等のいずれかに、単一の報告書として保証の表明（Statement of Assurance）を掲載しなければならない。

アメリカの省庁においては現在、財務報告書による報告が行われている。

財務報告書とは、各省庁の財務に関する情報と１年間の業績に関する情報が報告されているものであり、議会と大統領に提出され[112]、公表される。財務報告書については「OMB通達A-136」がその作成ガイドラインとなっており、そのなかで具体的な構成等が示されている。

OMB通達A-136では以下のような財務報告書の構成が求められている(Ⅱ.1.2)

省庁長官のメッセージ セクション１：省庁長官の議論と分析 セクション２：財務セクション セクション３：その他の情報

1. 各省庁長官のメッセージ（Ⅱ.1.1）

各省庁長官のメッセージは、財務報告書においては必須とはされていないものの、記載することが望ましいとされている。ここでは、報告書に含まれる財務及び業績に関するデータの信頼性と網羅性についての各省庁長官の評価を記載し、内部統制の重要な欠陥とそれに対する解決策を述べなければならない。

2. セクション１：省庁長官の議論と分析（Ⅱ.2）

セクション１には、財務報告書の簡潔な概観としての役割が求められており、各省庁の財務及び業績の概観を記載しなければならない。そのため、全ての重要事項が記載される必要はなく、特に重要な項目に限って記載が求められる。

FMFIA及びOMB通達A-123で求められている各省庁長官による保証はこの区分における必要的記載事項とされている。具体的には以下のような項目の記載が求められている。

・任務及び組織構造
・業績目標、目的及び結果
・財務諸表
・体制、統制及び法令遵守
・将来に関する情報

[112] なお、その要約についてOMBに報告することとされている（首席財務官法SEC.202 a 6.D）

3. セクション２：財務セクション（Ⅱ.4）

セクション２では、監査報告書を掲載しなければならない。また、財務諸表、注記事項必要的補完情報（Required Supplementary Information）及び必要補完管理情報（Required Supplementary Stewardship Information）を掲載しなければならない。財務諸表として以下のものが、各省庁共通に求められている。

・貸借対照表
・純コスト計算書
・純資産増減計算書
・予算資源報告書

4. セクション３：その他の情報（Ⅱ.5）

セクション３では、「逸失利益（Revenue Forgone）」や「省庁長官の課題（Management Challenges）」といった様々な情報の記載が求められている。このうち、内部統制の保証の表明に関連する記載事項としては「財務諸表監査及び省庁長官の保証についての要約（Summary of Financial Statement Audit and Management Assurances）」がある。当該項目では以下のような表を用いて、表明された意見、保証の種類及び重大な欠陥等の前年度からの増減が示される。

図表 ３-18 財務諸表監査及び省庁長官による保証の要約

・財務諸表監査の要約

監査意見	無修正又は修正 （限定付、意見不表明又は不適正）				
修正再表示	はい/いいえ				
重要な欠陥	期首残高	新規	解消	統合	期末残高
【欠陥の名称】					
【欠陥の名称】					
【欠陥の名称】					
重要な欠陥の合計	##	##	##	##	##

・長官による保証の要約

財務報告に係る内部統制の有効性（FMFIA第２条）						
保証の表明	無修正、修正又は無保証					
重要な欠陥	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
【欠陥の名称】						
【欠陥の名称】						
【欠陥の名称】						
重要な欠陥の合計	##	##	##	##	##	##
業務に係る内部統制の有効性（FMFIA第２条）						
保証の表明	無修正、修正又は無保証					

重要な欠陥	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
【欠陥の名称】						
【欠陥の名称】						
【欠陥の名称】						
重要な欠陥の合計	##	##	##	##	##	##
連邦財務管理システム要件（FFMIA第４条）の遵守						
保証の表明	連邦システムは、不適合の例を除き財務管理システム要件に適合的である、又は財務管理システム要件に適合的でない					
不適合 (Non-Conformances)	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
【不適合の名称】						
【不適合の名称】						
【不適合の名称】						
不適合の合計	##	##	##	##	##	##
連邦財務管理改善法（FMFIA）第803条(a)の遵守						

	機関	監査人
1. 連邦財務管理システム要件	コンプライアンスの欠如が指摘されていない、又は コンプライアンスの欠如が指摘されている	コンプライアンスの欠如が指摘されていない、又は コンプライアンスの欠如が指摘されている
2. 適用される連邦会計基準	コンプライアンスの欠如が指摘されていない、又は コンプライアンスの欠如が指摘されている	コンプライアンスの欠如が指摘されていない、又は コンプライアンスの欠如が指摘されている
3. 取引レベルでの標準総勘定元帳	コンプライアンスの欠如が指摘されていない、又は コンプライアンスの欠如が指摘されている	コンプライアンスの欠如が指摘されていない、又は コンプライアンスの欠如が指摘されている

（出典：OMB通達A-136[113]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

以下では、このような制度の下、アメリカの連邦政府において内部統制について実際にどのような報告がなされているのかについて国防総省及び商務省を例に挙げて示す。

(2) 国防総省の事例

国防総省は、戦争を抑止し、国の安全を守ることを任務としており、組織構造としては、国防総省が陸軍省、海軍省、空軍省を統括する形となっている。

① 保証の表明

国防総省の2018年財務報告書のセクション１に記載された保証の表明の内容は以下のとおりである。

図表 ３-19 保証の表明（国防総省）

保証の表明 （第１段落）[114]

[113] OMB通達A-136(2019), P.105
https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2019/06/OMB-Circular-A-136.pdf
[114] 段落番号はPwCあらた有限責任監査法人が挿入した。

我が省の指導者は、1982年連邦管理者財務保全法（FMFIA）及び1996年連邦財務管理改善法（FFMIA）を満たすための効果的な内部統制を構築し、維持する責任を負っている。2018年度は、我が省が初めての財務諸表全般にわたる監査を受けたことから、是正の優先順位付けと重要な財務諸表勘定科目に影響を及ぼす是正措置を整備するために、リスクベースのアプローチが実施された。我が省の監査態勢が成熟するにつれて、信頼性のある財務報告、効果的かつ効率的なプログラム型事業、適用される法律や規制の遵守を支援するための統制の改善を継続し、また、連邦財務管理システムの要求に対する財務管理システムのコンプライアンスを向上させていく。

（第２段落）

我が省は、財務報告に係る内部統制の有効性について、FMFIA第２条及びOMB通達A-123に基づいて評価を行った。これにより、信頼性のある財務報告を支援するための統制が、2018年９月30日現在、合理的な保証を与えられるほど有効ではないことが分かった。我が省の財務報告に係る内部統制のデザイン・運用における欠陥には、取引の総勘定元帳への転記や財務省との調整に関する効果的でないプロセスや統制、財務諸表の作成、データの照合及び補助記帳（仕訳伝票を含む）に関する効果的でないプロセスや統制、有形固定資産の処理・評価・証明に関する効果的でないプロセスや統制が含まれる。FMFIA第２条の重要な欠陥及び是正措置については、その他の情報のセクションに詳述されている。

（第３段落）

我が省は、FMFIA第２条及びOMB通達A-123に基づき、業務及び適用される法令の遵守に関する内部統制の有効性を評価した。本評価に基づき、業務の有効性・効率性及び法令の遵守を支援するために整備された2018年９月30日現在の内部統制の有効性について、修正された保証の表明を提出している。我が省は、取得、契約管理、資源管理、サイバーセキュリティなどの分野に特に懸念を持って、重要な欠陥に引き続き対処する。FMFIA第２条の重要な欠陥及び是正措置については、その他の情報のセクションに詳述されている。

（第４段落）

我が省は、強力な内部統制を備え、適切に計画され統合されたシステムが、有用で、適時的かつ網羅的な財務情報を提供し、無修正の監査意見を達成するために不可欠であることを認識している。FMFIA第4条及びFFMIA第803条(a)は、各機関に対し、連邦財務管理システムの要件、適用される連邦会計基準及び取引レベルでの米国標準総勘定元帳に準拠した財務管理システムを構築し、維持することを求めている。我が省は、FMFIA第４条、FFMIA第803(a)条及びOMB通達A-123の付録Dに基づき、財務管理システムの適合性を評価した。各種システムの制約に対処するための是正措置の構築は引き続き進展しているものの、我が省の財務管理システムは、平成30年９月30日現在、FMFIA第４条及びFFMIA第803(a)条の要求事項を完全には満たしていないと判断した。FMFIA第４条及びFFMIA第803条(a)の重要な欠陥及び是正措置については、その他の情報のセクションに詳述されている。

（第５段落）

我が省は、経営上の意思決定を支援するような、信頼性が高く、適時的で有用な財務・経営上の情報を提供する能力における、重要かつ測定可能な改善に引き続き注力している。全面的な財務諸表監査の発見事項は、我が省が目標を達成し、財務的な説明責任と透明性へのコミットメントを示すために不可欠な価値のある情報をもたらすであろう。

ジェームズ・N・マティス
国防長官

（出典：国防総省の2018年財務報告書[115]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

各段落の内容を要約すれば以下のとおりである。

（第１段落）

[115] Department of Defense Agency Financial Report for FY 2018, P.29.
https://comptroller.defense.gov/Portals/45/Documents/afr/fy2018/DoD_FY18_Agency_Financial_Report.pdf

第１段落では、省庁長官には、連邦管理者財務保全法（FMFIA）と連邦財務管理改善法（FFMIA）の要求を満たすような効果的な内部統制を確立し整備する責任がある旨が述べられている。また、財務報告の信頼性、効果的かつ効率的なプログラム業務及び適用される法規制の遵守を支えるとともに、財務管理システムに関する要求事項の遵守を向上させるように、統制を継続的に改善させていくことも述べられている。

（第２・３段落）

第２段落では、FMFIA第２条及びOMB通達A-123に従って財務報告に関する内部統制の有効性の評価を行ったこと及びその結論、認識された内部統制の欠陥が簡潔に述べられている。なお、当該年度の保証の表明は、無保証（statement of no assurance）となっている。

第３段落では、FMFIA第２条及びOMB通達A-123に従って、業務及び法規制の遵守に関する内部統制の有効性の評価を行ったこと及びその結論、認識された内部統制の欠陥が述べられている。当該年度の保証の表明は、修正された表明（modified statement of reasonable assurance）となっている。

このように、報告の対象となっている内部統制は財務報告に係るもののみでなく、業務や法令遵守を含めた省庁の内部統制全般に渡っている。

（第４段落）

FMFIA第４条、FFMIA第803条(a)及びOMB通達A-123付録Dに従って、財務管理システムのコンプライアンスについて評価を行ったことが述べられている。そして、本報告書においては、2018年９月30日現在の財務管理システムはFMFIA第４条、FFMIA第803条(a)の要求事項を完全には満たしていないことが述べられている。

このように、OMB通達A-136の規定に基づき、財務報告書のセクション１に保証の表明が記載されている。内部統制に関する保証の表明は、OMB通達A-123に基づき、内部統制及び財務管理システムに関するものとなっており、特に財務報告に係るものと業務に係るものが区分して記載されている。また、当該年度の保証の結論は、OMB通達A-123で示されている区分に従って、「無保証の表明」及び「修正された保証の表明」となっている。

② 重要な欠陥

内部統制及び財務管理システムの評価に伴い識別された重要な欠陥（material weaknesses）についての詳細は、OMB通達A-136の規定に従って、財務報告書のセクション３「その他の情報」の「財務諸表監査及び省庁長官の保証についての要約（Summary of Financial Statement Audit and Management Assurances）」に記載されており、以下のような構成となっている。

財務諸表監査の要約	
長官による保証の要約	FMFIA第２条　財務報告に係る財務統制の有効性
	FMFIA第２条　業務に係る内部統制の有効性
	FMFIA第４条　連邦財務管理システム要件の遵守
	FFMIA第803条(a)　連邦財務管理改善の実施

このうち長官による保証の要約はFMFIA第２条に基づく報告（報告に係る内部統制（財務報告に係る内部統制及び業務に係る内部統制））と同第４条に基づく報告財務管理システムに区別して記載されており、セクション１に記載された保証の表明（Statement of Assurance）における保証の区分に対応している。以下、具体的な記載内容を示す。

1. 財務諸表監査の要約

ここには監察総監による「独立監査人の報告」に記載された内部統制の重要な欠陥が示されるとともに、この指摘に対する幹部職員の意見が記載されている。

2018年度については、「環境・除去債務」、「全社レベルの統制」、「監視・モニタリング」の３つを除いて、国防総省が自ら識別した内部統制の重要な欠陥と一致しているとし、３つの例外も含めて監察総監の結論に同意するとしている[116]。

なお、OMB通達A-136に基づき、監察総監が識別した重要な欠陥については以下の表が掲載されている。

図表 ３-20 財務諸表監査の過程で識別された内部統制の重要な欠陥（国防総省）

重要な欠陥	期首残高	新規	解消	統合	期末残高
仕訳	1			(1)	0
財務管理システム・情報技術	1				1
取引の領域	0	1			1
財務諸表の作成	0	1			1
財務省に対する資金残高	1				1
未収金	1				1
営業資材・貯蔵品	1				1
棚卸資産及び関連資産	1				1
有形固定資産合計	1				1
契約者所有の政府財産	1				1
未払金	1				1
環境・除却債務	1				1
法的な偶発事象	0	1			1
期首残高	0	1			1
仕訳証憑	0	1			1
政府内取引の消去	1				1
純コスト計算書	1				1
純業務費用の予算への調整	1				1
予算財源	0	1			1
全社レベル統制	0	1			1
監督と監視	0	1			1
重要な欠陥の合計	13	8	0	(1)	20

（出典：国防総省の2018年財務報告書[117]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

2. FMFIA第２条　財務報告に係る内部統制の有効性

以下はOMB通達A-136に従って掲載された、国防総省の財務報告に係る内部統制の重要

[116] なお、後述するように監察総監は内部統制の欠陥を識別することを目的として監査を行うのではない。
[117] Department of Defense Agency Financial Report for FY 2018（前掲）P.145

な欠陥の内訳及び前年からの変動である。

図表 3-21 財務報告に係る内部統制の重要な欠陥の内訳及び変動（国防総省）

エンドツーエンド・プロセス	評価単位	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
予算から報告	財務省に対する資金残高	3					3
	財務諸表の作成	6					6
雇用から退職	ヘルスケア債務	2					2
	給与	3					3
調達から支払	契約/支払	6					6
	払い戻し可能な発注	3					3
	財の輸送	2				(2)	0
取得から除却	機械装置	2					2
	不動産	1				1	2
	環境債務	1				(1)	0
	契約の履行に対する業者へ支給した資産に関する説明責任と管理	1					1
	内部利用のソフトウェア	1					1
計画から貯蔵	棚卸資産	4					4
	業務材料と供給	3					3
	取得プロセス	2					2
重大な欠陥の合計		**40**	**0**	**0**	**0**	**(2)**	**38**

（出典：国防総省の2018年財務報告書[118]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

これによると、例えば「予算から報告（Budget-to-Report）」の「財務報告の作成（Financial Reporting Compilation）」における重要な欠陥は当該年度においても改善されておらず、前年と同様に識別されていることが分かる。

また、それぞれの重要な欠陥についての具体的な内容及び決定された是正措置についても記載されている。例えば「資金残高」については、以下のように重要な欠陥の内容及び対応する是正措置が記載されている。

図表 3-22 財務報告に係る内部統制の重要な欠陥の詳細及び是正措置（国防総省）

重要な欠陥のある領域	特定年度	DoD構成単位	是正措置	目標是正年度
財務省との資金残高	2005年度	省内全域		2019年度
・財務省に対する資金残高（FBWT）勘定に計上されている取引と財務省の記録とを照合するためには効果的でないプロセスと統制			・中核的な金融システム及び関連するフィーダー・システムからの回収/支出の活動記録を、省庁の総勘定元帳及び財務省勘定と照合する。	
・回収と支出は財務省に報告されるが、国防総省の			・差異の照合が正確で、文書化され、適時に解決されること	

[118] Department of Defense Agency Financial Report for FY 2018（前掲）P.147

重要な欠陥のある領域	特定年度	DoD構成単位	是正措置	目標是正年度
総勘定元帳には記録されない			を確実にする内部統制の実施を含むため、監査可能なFBWTの調整プロセスを開発する。	
・FBWT取引及び調整項目を支援する十分かつ正確な文書を提供するためには効果的でないプロセス。			・予算清算勘定（仮勘定）に計上された取引を分析し、解決する。	
			・財務省の差額報告書に報告された取引（例：送金中の預け金、政府内の支払と回収、小切手発行の差異）を分析し、解決する。	
			・受領した予算の経年分析を行い、少なくとも2013年度まで遡って調整する。	
			・保証業務基準書（SSAE）16/18、すなわち「財務省との資金残高～国防の現金説明責任システムを含む取引分配～の統制に関する報告書」を入手する。	

（出典：国防総省の2018年財務報告書[119]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

3. FMFIA第２条　業務に係る内部統制の有効性

以下はOMB通達A-136に従って掲載された、国防総省の財務報告に係る内部統制の重要な欠陥の内訳及び前年からの変動である。

図表 ３-23 業務に係る内部統制の重要な欠陥の内訳及び変動（国防総省）

評価単位	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
取得	2				(1)	1
監査官及び又は資源幹部職員	1					1
コミュニケーション	0	1				1
契約管理	3					3
情報技術	2					2
即応態勢	1					1
製造、保守、修繕	0	1				1
人事及び又は組織管理	2	4			(1)	5
業務	0	1				1
安全保障	1					1
支援業務	2					2
供給事業	1					1
重大な欠陥の合計	15	7	0	0	(2)	20

（出典：国防総省の2018年財務報告書[120]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[119] Department of Defense Agency Financial Report for FY 2018（前掲）P.148
[120] Department of Defense Agency Financial Report for FY 2018（前掲）P.155

これによれば、例えば「情報技術（Information Technology）」における重要な欠陥は当該年度においても改善されておらず、前年と同様に識別されていることが分かる。
また上述の財務報告に係る内部統制の有効性と同様、本項において、それぞれの重要な欠陥の具体的な内容及び是正措置についても記載されている。

「情報技術」では「国防省の財務・業務管理システム及びプロセスは、信頼性が高い、適時的又は正確な情報を提供するものではない。」といった欠陥が識別されており、是正措置として、「ITシステムのレビュー・分析を拡大する。DoD Instruction (DoDI) 5000.75を更新し、投資審査委員会の監視を強化する。この重要な欠陥を修正するための目標日は、基幹業務システムの完全な導入スケジュールと一致させる。」等、複数の方法が提示されている。

図表 3-24 業務に係る内部統制の重要な欠陥の詳細及び是正措置（国防総省）

重要な欠陥のある領域	特定年度	DoD構成単位	是正措置	目標是正年度
情報技術	2010年度	省内全域		2020年度
・国防省の財務・業務管理システムやプロセスは、信頼性が高く、時宜を得た正確な情報を提供するものではない。			・IT（情報技術）システムのレビュー・分析を拡大する。DoD Instruction (DoDI) 5000.75を更新し、投資審査委員会の監視を強化する。この重大な欠陥を修正するための目標日付は、基幹業務システムの完全な導入スケジュールと一致する。	
・データ保護環境を守るためのサイバーセキュリティ対策を実施する上での体系的な欠陥。特権ユーザーの認証や公開鍵基盤、デバイスの強化/暗号化を含む、サイバーセキュリティアクセス制御におけるギャップは、データ保護の脆弱性をもたらす。サイバーセキュリティ対策、監視、アカウンタビリティ説明責任に関する政策の遵守には問題がある。			・「サイバーセキュリティ・スコアカード」会議ミーティングへの利害関係者の参加を確保し、サービススコアカードの評価指標を監査結果と整合させるプロセスを確立する。	
			・特権ユーザーのアクセス許可及び資格取消、ユーザーアクセス及びコントロールに関する研修の証明書、ユーザーモニタリング及び公開鍵基盤ベースの認証要求事項に関する明確なガイダンスを含むよう、現行のユーザー・システム・アクセス方針を改訂する。	毎年再評価
			・構築したユーザーアクセス・コントロール及び暗号化/強化基準の適用を要求するために、現行の取得契約及びIT購入契約及び方針を改訂する。	
			・共有ファイル及びドライブ保護に関する現行のポリシーを改訂し、暗号化の使用及び厳格なパスワード保護に関する要求事項を含める。少なくとも、より強力な認証のために、DoDI 8520.03に規定されたパスワード要求事項を満たす。	

（出典：国防総省の2018年財務報告書[121]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[121] FY 2018 DoD Agency Financial Report (AFR) （前掲）P.157

4. FMFIA第４条　連邦財務管理システム要件の遵守、FFMIA第803条(a)　連邦財務管理改善の実施

FMFIA第４条は、省の全ての財務管理システムが連邦財務管理システム要求事項を遵守していることを求めている。本項では、当該要求事項に適合していない実例の数が、OMB通達A-136の様式に従った表で掲載されている。

図表 ３-25 財務管理システムの要求事項の不遵守（国防総省）

不適合 (Non-Conformance)	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
連邦財務管理システム要件	3					
不適合の合計	3	0	0	0	0	3

（出典：国防総省の2018年財務報告書[122]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

この表からは、連邦財務管理システム要求事項について、３つの不適合な事例の存在が分かる。

また、FFMIA第803条(a)は、財務管理システム要求事項、適用される連邦会計基準、取引レベルでの政府標準総勘定元帳（United States Government Standard General Ledger：USSGL）の３つに準拠して財務管理システムを構築・維持することを求めている。本項では、OMB通達A-136の様式に従って、これらの遵守状況が表で示されている。

図表 ３-26 保証の表明（国防務省）

	機関	監査人
連邦財務管理システム要件	コンプライアンスの欠如が指摘された	コンプライアンスの欠如が指摘された
適用される連邦会計基準	コンプライアンスの欠如が指摘された	コンプライアンスの欠如が指摘された
取引レベルでのUSSGL	コンプライアンスの欠如が指摘された	コンプライアンスの欠如が指摘された

（出典：国防総省の2018年財務報告書[123]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

上述の財務報告に係る内部統制の有効性及び業務に係る内部統制の有効性と同様に、内部統制の重要な欠陥及び是正措置の具体的な内容についても本項に記載されている。例えば、FFMIAへの遵守について、「現在、同省の財務システムは、FFMIA、現在の連邦財務管理システム要求事項、適用される連邦会計基準及び財務省のSGLに準拠した財務取引を取引レベルで記録する能力を提供していない。」といった欠陥が識別されており、是正措置として、「同省は、2019年から2022年までの３年間に、IT監査に関連するレガシー（旧式）システムを26件削減する予定である。」といった方法を示している。

[122] FY 2018 DoD Agency Financial Report (AFR) （前掲）P.161
[123] FY 2018 DoD Agency Financial Report (AFR) （前掲）P.161

(3) 商務省の事例

商務省は、経済成長と機会のための情勢を作り出すことを使命とする機関である。商務省の2018年財務報告書のセクション１に記載された保証の表明の内容は以下のとおりである。

① 保証の表明

図表 ３-27 保証の表明（商務省）

保証の表明

（第１段落）[124]

我が省の長官は、連邦管理者財務保全法（FMFIA）の目的に合致した有効な内部統制及び財務管理システムを構築し、維持する責任を負う。

（第２段落）

2018 年度は、OMB 通達 A-123「全社的リスクマネジメントと内部統制に関する各省庁長官の責任」に基づき、業務の有効性と効率性、関連法規の遵守状況などの内部統制の評価を行った。この評価の結果に基づき、2018 年９月 30 日現在の業務の有効性及び効率性並びに法令等の遵守に関する内部統制が有効に運用されていることについて合理的な保証を得た。内部統制の整備及び運用に重要な欠陥はない。

（第３段落）

さらに、OMB 通達 A-123 の付録 A の要求事項に従い、資産の保護及び適用される法律及び規則の遵守を含む報告に係る内部統制の有効性の評価を実施した。この評価の結果に基づき、同部は、2018 年６月 30 日現在の報告に係る内部統制が有効に運用されていること及び報告に係る内部統制の整備及び運用に重要な欠陥がないことについて合理的な保証を得た。また、７月１日から９月 30 日までの間に、財務報告に係る内部統制に係る重要な欠陥はなかった。

（第４段落）

我が省が行ったレビューに基づき、財務システムが政府全体の要求事項に適合していることを判断することができた。

リサ・カシアス
最高財務責任者代行
総務次官補
2018 年 11 月 14 日付事務次官補
ウィルバー・ロス
2018 年 11 月 14 日商務長官

（出典：商務省の2018年財務報告書[125]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

各段落の内容を要約すれば以下のとおりである。

（第１段落）

第１段落では、同省長官は、FMFIAの目的を満たすように、効果的な内部統制と財務管理システムを確立・維持する責任があることが述べられている。そして、OMB通達A-123に従って業務の有効性・効率性、法規の遵守に関する内部統制の評価を行った旨と、2018年９月30日現在、当該内部統制が有効に運用されており重要な欠陥がないことについて合理的な保証を得た旨が述べられている。

[124] 段落番号はPwCあらた有限責任監査法人が挿入した。
[125] U.S. Department of Commerce Fiscal Year 2018 Agency Financial Report 2018, P.14
http://www.osec.doc.gov/ofm/Agency_Financial_Reports/DOCFY2018AFR_508_11-30-18.pdf

（第２・３段落）

第２段落では、OMB通達A-123に従って業務の有効性・効率性、法規の遵守に関する内部統制の評価を行った旨と、2018年９月30日現在、当該内部統制が有効に運用されており重要な欠陥がないことについて合理的な保証を得た旨が述べられている。

第３段落では、OMB通達A-123付録Aに従って、報告に関する内部統制の有効性について評価した旨、また2018年６月30日現在、当該内部統制が有効に運用されており重要な欠陥がないことについて合理的な保証を得たとともに、重要な欠陥が７月１日から９月30日にかけても検出されなかった旨が述べられている。

（第４段落）

第４段落では、同省の財務システムが政府全体の要求事項に適合しているとの判断を示している。

このように、この保証の表明はOMB通達A-136に規定されたとおり、財務報告書のセクション１に掲載されている。そして、OMB通達A-123に従って、内部統制及び財務管理システムに関する保証の表明がなされている。また内部統制については「無修正の保証の表明」がなされており、OMB通達A-123で示されている区分に従って、保証の表明がなされている。

② 重要な欠陥

上述のとおり、2018年度の商務省においては内部統制及び財務管理システムに関する重要な欠陥は識別されておらず、また財務諸表監査に関しては、二つの重要な欠陥が識別されているが、無修正の意見が表明されているため、国防総省と比較して、表の構成が簡素になっている[126]。

図表 ３-28 財務諸表監査及び長官による保証の要約（商務省）

・財務諸表監査の要約

重要な欠陥	期首残高	新規	解消	統合	期末残高
重要な欠陥の合計	1	1	0	0	2

・長官による保証の要約

財務報告に係る内部統制の有効性（FMFIA第２条）						
保証の表明：無修正						
重要な欠陥	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
重大な欠陥の合計	0	0	0	0	0	0
業務に係る内部統制の有効性（FMFIA第２条）						
保証の表明：無修正						
重要な欠陥	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
重大な欠陥の合計	0	0	0	0	0	0
財務管理システム要件への適合（FMFIA第４条）						
保証の表明：システムが財務管理システム要件に適合している						

[126] 重要な欠陥が識別されていないため、是正措置等についても、もちろん記載されていない。

不適合	期首残高	新規	解消	統合	再評価	期末残高
不適合の合計	0	0	0	0	0	0
FFMIAの遵守						
	機関			監査人		
1. システム要件	実質的なコンプライアンスの欠如は指摘されていない			実質的なコンプライアンスの欠如は指摘されていない		
2. 会計基準	実質的なコンプライアンスの欠如は指摘されていない			実質的なコンプライアンスの欠如は指摘されていない		
3. 取引レベルにおける米国標準総勘定元帳	実質的なコンプライアンスの欠如は指摘されていない			実質的なコンプライアンスの欠如は指摘されていない		

（出典：商務省の2018年財務報告書[127]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

(4) 非財務報告に係る内部統制が明文化されたことによる実務上の課題

2016年のOMB通達A-123の改訂後数年を経過したが、報告に係る内部統制として報告が可能となっている省庁と、未だに財務報告に係る内部統制として報告している省庁が混在している状況である。

例えば、国防総省のように機密情報を多く扱う連邦機関は、情報開示に消極的であり、「報告」よりも範囲の狭い「財務報告」という限定されたレベルにおいても、内部統制の整備が進んでおらず、現時点においても引き続き「財務報告」に限定して幹部職員保証を行っているのではないかと思料される。

これに対し、商務省のように「財務報告」に係る内部統制の整備が従来から進んでおり、情報開示に積極的な連邦機関では「非財務報告」に係る内部統制についても考慮できるため、「報告」全般に渡る内部統制についての幹部職員保証を行っているようにも解釈できる。

４. アメリカ連邦政府におけるリスク認識の特徴

(1) リスク認識の実務

① リスクの種類

ERMのプレイブック（前述）では、連邦政府の省庁におけるリスクの類型として以下のような事例が紹介されている。

種類	内容
コンプライアンス・リスク	適用される法規制を遵守できないリスク及び法律、規制又は組織上の要求事項に適合しない活動を検出及び報告できないリスク。コンプライアンス・リスクは、適用される法令や規制が業務や慣行に欠如している場合や、関連性についての認識不足や無知によって引き起こされる。
信用プログラム・リスク	借手又はファイナンスの相手方が、その条件に従って義務を履行できなくなるリスク。信用が直接貸付又は貸付保証の形で行われる場合、信用リスクとは、債務者が期日とおりに元本及び利息を完全に返済しないリスクである。

[127] U.S. Department of Commerce Fiscal Year 2018 Agency Financial Report 2018（前掲） P.139

種類	内容
サイバー情報セキュリティリスク	情報システムによって処理、保存、伝達される情報の機密性、完全性、又は可用性を確保するための、政府機関が脆弱性を活用する可能性にさらされるリスク。
財務リスク	政府機関に財務上の悪影響（資金/資産の無駄使いや損失）をもたらすリスク。
法務リスク	法律又は規制上の措置、重要な取引の遂行、契約上の合意の遂行、コンプライアンス及び職業倫理に関する規定を満たすための機関の能力に関連するリスク。
立法リスク	立法によって、機関の使命（資金、顧客基盤、資源、業務、製品のレベル）が大きく変わるリスク。
業務リスク	人、システム、又はそれらの内部プロセス、人又はシステムを損なう外部事象から生じる内部プロセスの不備又は欠陥により、機関が直接的又は間接的に損失を被る又はその他の負の影響を被るリスク。 業務リスクは、広範なリスク（例えば、本セクションで特定された法律、コンプライアンス、その他のリスクタイプ）が機関の日常業務に直接的な影響を及ぼし得ることもあり、広範なリスク区分である。
政治リスク	議会、執行部、その他の主要な政策立案者がとる行動によって、事業活動、政府機関の戦略的・戦術的目標の達成、あるいは既存の法定・規制当局に潜在的な影響を及ぼすリスク。 例としては、債務上限の問題、政府の閉鎖などが挙げられる。
報告リスク	意思決定と業績評価を支援するために組織内で必要な情報の正確性と適時性、ならびに基準、規制及び関係者の期待を満たすために組織外で必要な情報に関連するリスク。これは業務リスクの一部である。
風評リスク	リスク、外部事象、外部組織を管理できない、あるいは機関の役割（そのような失敗が正確であるか、認識されているかにかかわらず）を果たせないリスクは、機関の地位、信頼性、又は有効性を低下させる可能性がある。 風評リスクは、機関又はサービス提供や代理人を含む第三者の行動から生じることがある。 風評リスクは、法務リスクやコンプライアンス・リスクのような他のリスク区分のいずれかにおいて生じたマイナスの事象からも発生することがある。
戦略リスク	領域がその目標を達成することを妨げるリスク。

この中で、機関の使命（ミッション）の変更や議会・政権の方針で機関の業務内容や存続が影響を受けるとされている点は公的部門特有のリスク認識であると言えよう。

② リスク選好

また、同プレイブックにおいては、公的部門におけるリスク選好度の決定は、個々のプログラムの政策目的と機関のミッション及びプログラムが運営されている環境を考慮して決定すべき点が述べられている。

例えば、住宅の所有を奨励するための低所得の借手向けの住宅ローンを支援する政策については、民間の貸手が適用しているよりも高いデフォルトリスクが容認されるとする。これに対し、プログラムの目的が、住宅所有ではなく、安価で高品質の賃貸住宅等を供給することであれば、許容されるデフォルトリスクは低くなるとする。また、民間の貸手がリスクを取ろうとしない、またはリスクの高い借手への貸付を控えている不況時に、サービス不足の市場に資本を注入することがプログラムの目的である場合、政府は市場のニー

ズを満たすためであれば高いリスクを取ることが許容される。

各機関は、リスクの現実化可能性、影響度及び許容性の間の関係を視覚化し、目標への影響の観点から各リスクの相対的な重大度を検討する。この事例として、民間のリスク管理でも活用されるヒートマップが紹介されている。

(2) GAOによる高リスク・リスト

① ERMに関する報告

GAOは、2016年にOMB通達A-123が改訂されたことを受け、連邦政府のリスク管理に必要な本質的要素を特定し、いくつかの機関を選択して、これらの機関が採用したグッドプラクティスについての研究を行った。具体的には、ERMについて24機関のCFOにインタビューを行うとともに、彼らの発言を裏付けるため文書を閲覧した。

本報告書において、GAOがERMの本質的要素と位置付けた項目と、それらのグッドプラクティスは以下のとおりである。

GAOがERMの実践にあたり 本質的要素と位置付けた項目	連邦政府におけるERMのグッドプラクティス
ERMプロセスを目的に整合させること （ERMプロセスが、機関のミッションと成果の達成を最大化するようにする）	リーダーによる導きと継続的なERM方針 ERMの実施には、機関の目標設定プロセスにおけるリーダーシップの発揮により、上級スタッフの全面的な関与とコミットメントが必要である。これは機関のスタッフにERMの重要性を示すことである。
リスクの洗い出し 組織の目標と目的の達成から組織に影響を与える可能性のある、脅威と機会の両方を含む包括的なリスクのリストをとりまとめる。	職員一人ひとりがリスク管理の効果を高められるよう、リスクについての文化を醸成する リスクを広く認識し、議論することを従業員に奨励する組織風土を醸成することは、ERMの成功に不可欠である。
リスクの評価 リスクの可能性とリスクの影響の両方を考慮したリスクを検討し、リスク対応の優先順位付けに役立てる。	戦略計画と組織業績管理をサポートするERM能力を統合する 優先順位付けされたリスク評価を戦略計画及び組織のパフォーマンス管理プロセスに統合することは、予算編成、業務又は資源配分計画の改善に役立つ。
リスク対応の選択 受入、回避、低減、共有、移転を含むリスク対応（リスク選好度に基づく）を選択する。	既存の機関プロセスに統合されカスタマイズされたERMプログラムの確立 ERMのカスタマイズは、機関の指導者が定期的にリスクを検討し、機関の特定の構造や文化に合った最も適切なリスク対応を選択するのに役立つ。
リスクをモニタリングする リスクがどのように変化しているか、対応が成功しているかを監視する。	リスクを継続的に管理する ERMのレビュー・サイクルを定期的に実施し、選定されたリスク対応を、業績指標を用いてモニタリングすることにより、機関はミッションに対する結果と影響を追跡することができ、リスク対応が成功しているか、あるいは追加的な行動を必要としているかを確認することができる。
リスクの伝達・報告書 ステークホルダーにリスクを伝達し、リスクへの対応状況を報告する。	社内外のステークホルダーと情報を共有し、リスクを検出・伝達する リスク情報を共有し、社内外の利害関係者からのフィードバックを取り入れることで、組織はリスクを特定し、より適切に管理増加ようになるとともに、議会や納税者に対する透明性や説明責任を高めることができる。

また本調査報告書のなかで、リスク選好の決定に当たってのグッドプラクティスとして、国立標準技術研究所（National Institute of Standards and Technology：NIST）の事例が掲げられている。

明確に定義されたリスク選好がなければ、NISTはマネジメントの選好を超えたリスクをとることも、リーダーがリスク回避的であることを前提として行動することで戦略的機会を逸することもあり得る。そこで、NISTでは機関のリスク選好を決定するにあたり、リスク選好ステートメントを、政策、手続、研修、コミュニケーション等に組み込んで、組織内で広く理解し、使用されるようにした。さらに、ERM部門は、33名の上級リーダーシップ・チームのメンバーを対象に、彼らのリスク選好度を測定するための調査を実施した。調査は、NISTの目標領域、戦略目標、中核的な役務提供、ミッション支援機能、コア・バリューの５つの領域にわたり管理、安全及びセキュリティに関してどのようにリスクを考慮しているかについて質問を行うことにより実施された。

なお、同報告書ではNISTでは、以下のような評価尺度により政府職員のリスク選好度を評価した旨が記載されている。

図表 ３-29 政府職員のリスク選好度の評価尺度

評価	リスク選好尺度	不確実性に対する耐性	選択[128]	トレード・オフ[129]
5 – オープン（Open）	正当なリスクをとる	かなりあるものと予想	失敗の可能性を受け入れることを含め、ハイリターンを提供するオプションを選択する	進んで行う
4 – フレキシブル（Flexible）	強く正当化されたリスクはとる	いくらかあるものと予想	リスクのあるオプションを選択するが、影響を管理する	特定の条件下であれば進んで行う
3 – 慎重（Cautious）	安全なデリバリーを好む	限定的	リスクが限定的かつ利益が大幅に上回る選択であれば受け入れる	避けることを好む
2 – 最小限（Minimalist）	意図的に保守的	低い	リスクが不可欠で、失敗の可能性が限られている場合にのみ受け入れる	非常に消極的
1 – 反対（Adverse）	リスク回避が主要な目的である	非常に低い	常にリスクを最小限に抑えるオプションを選択	行わない

（出典：ENTERPRISE RISK MANAGEMENT[130]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

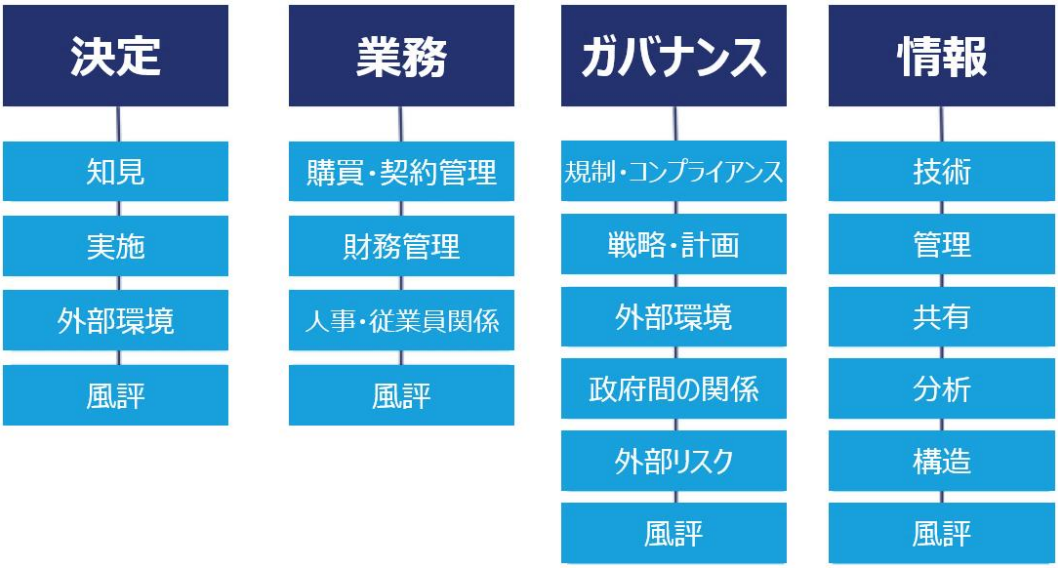
本報告書では、各機関において、組織のミッション、文化、事業環境、業務プロセスに

[128] 複数のオプションに直面した場合、この戦略目標を危険にさらすオプションをどのように選択するか。
[129] この戦略目標を他の戦略目標の達成とどの程度トレード・オフできる（引き換えられる）か。
[130] ENTERPRISE RISK MANAGEMENT: Selected Agencies' Experiences Illustrate Good Practices in Managing Risk, P.18 https://www.gao.gov/assets/690/681342.pdf

適合した形でカスタマイズされ、ルーチン化されたERMプログラムを、成熟度モデルアプローチを用いて開発・構築していくことをグッドプラクティスとして紹介している。その具体的事例として前述の手引書も紹介されている。

アメリカ合衆国運輸保安庁（Transportation Security Administration：TSA）ではサイロ型リスク管理から脱却し、組織のさまざまな構成単位にわたるリスクについて幅広く理解するために、組織全体で以下のようなリスク分類を共有し、ミッション運営、事業活動、ガバナンス、情報の観点からリスクを捉え直したという。

図表 3-30 TSAにおけるリスクの分類



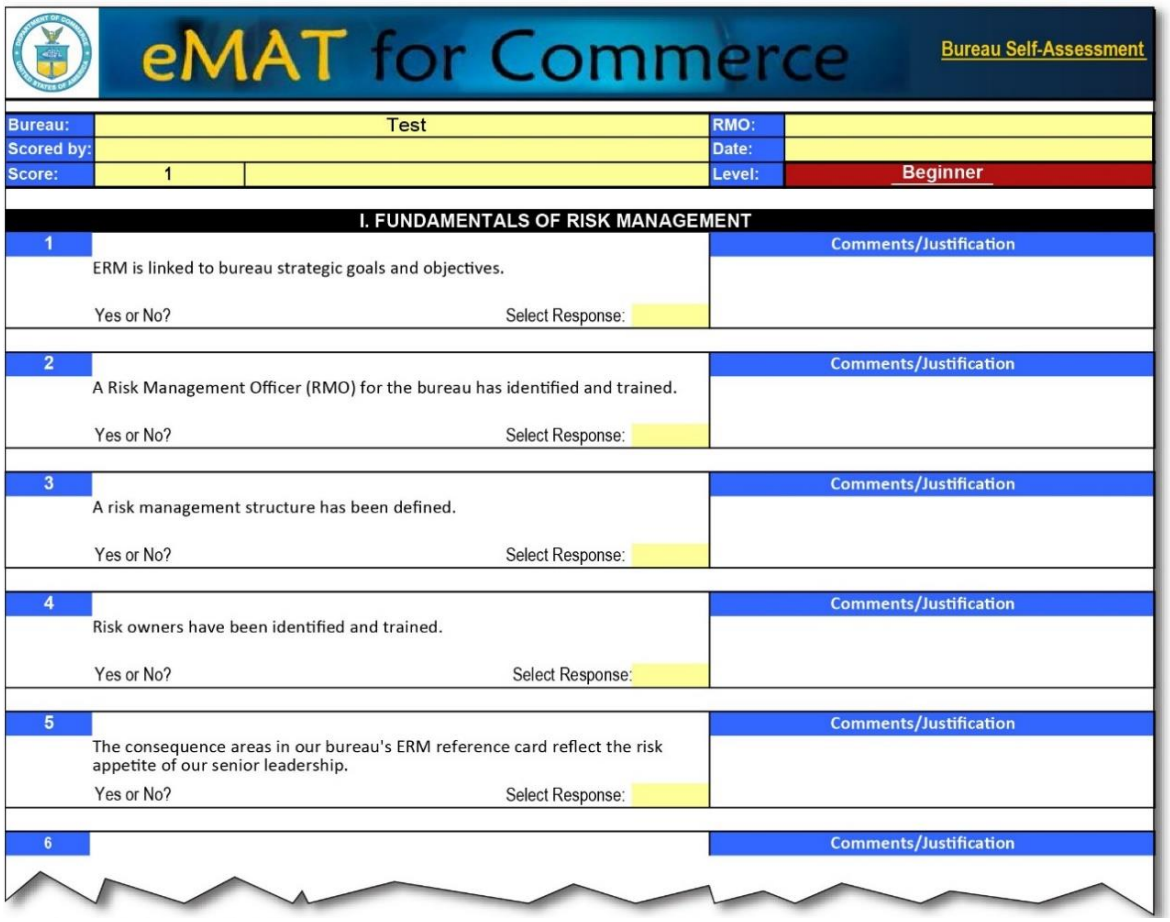
（出典：ENTERPRISE RISK MANAGEMENT[131]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

OMB通達A-123では、ERMの導入にあたり成熟度モデルアプローチの使用を推奨しているが、GAOも本報告書において、成熟度モデルにより、継続的なERMの改善計画を立案できることを示唆している。

商務省では、省庁全体のERMプロセスの実施を支援するため、ERM成熟度評価ツール（EMAT）と包括的なガイドブックなどのツールを開発し、各局と共有したという。EMATはERMの成熟度を判断するのに役立つ83の質問から構成されている（EMATの質問のサンプルについては下図を参照）。各局はEMAT評価を毎年実施することが義務づけられている。EMATはERMの基本的な構成要素を規定しているが、各局はそれぞれの組織に合わせてツールをカスタマイズすることができる。

[131] ENTERPRISE RISK MANAGEMENT: Selected Agencies' Experiences Illustrate Good Practices in Managing Risk（前掲）P.33

図表 3-31 EMATの質問サンプル（商務省）



eMAT for Commerce

Bureau Self-Assessment

Bureau:	Test	RMO:	
Scored by:		Date:	
Score:	1	Level:	Beginner

I. FUNDAMENTALS OF RISK MANAGEMENT

1	ERM is linked to bureau strategic goals and objectives. Yes or No? Select Response:	Comments/Justification
2	A Risk Management Officer (RMO) for the bureau has identified and trained. Yes or No? Select Response:	Comments/Justification
3	A risk management structure has been defined. Yes or No? Select Response:	Comments/Justification
4	Risk owners have been identified and trained. Yes or No? Select Response:	Comments/Justification
5	The consequence areas in our bureau's ERM reference card reflect the risk appetite of our senior leadership. Yes or No? Select Response:	Comments/Justification
6		Comments/Justification

（出典：ENTERPRISE RISK MANAGEMENT[132]より）

EMATを通じた議論により、各局は互いに学習し、共通の課題に対処するための方針を特定することができるようになった。プログラムの開始以来、全体的な成熟度のレベルは上昇しているという。

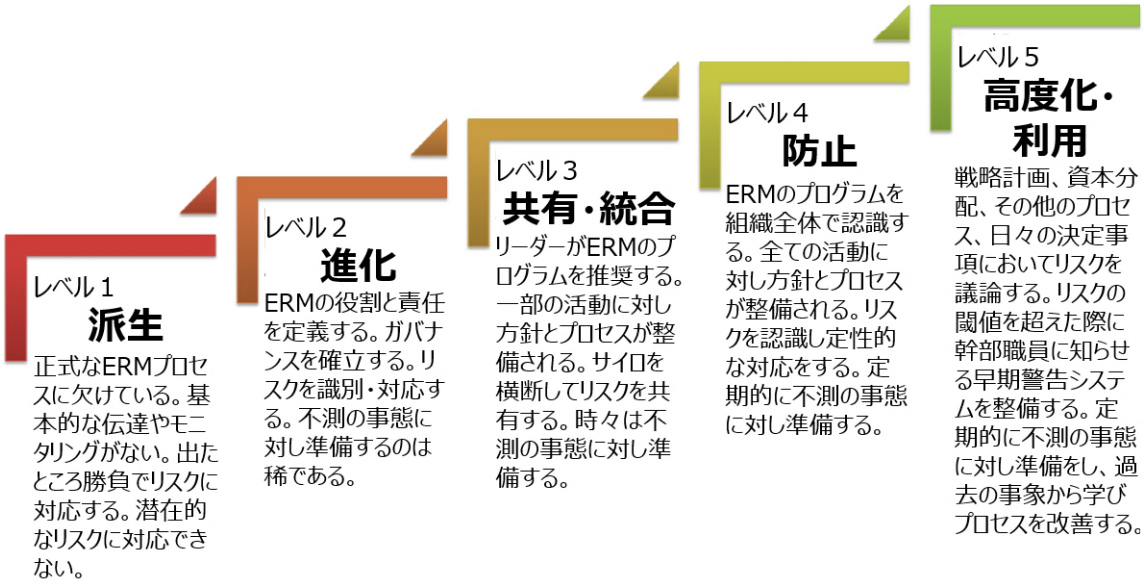
（参考）成熟度モデル

成熟度モデルとはCOBIT等でも採用されているフレームワークであり、業務の現状（as-is）を分析し、成熟段階上のどこにあるのかを評価するとともに、目指すべきレベルとそのために必要な行動（should be）を明確化しようとするアプローチで、リスク管理のみならずIT分野、経営管理、人的資源管理等で幅広く取り入れられている手法である。

前述の手引書においてもERMの成熟度モデルとして以下のような事例が掲げられている。

[132] ENTERPRISE RISK MANAGEMENT Selected Agencies' Experiences Illustrate Good Practices in Managing Risk（前掲） P.34

図表 3-32 成熟度モデル



（出典：Playbook2016[133]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

② GAOによる高リスク・リスト

なお、各省庁におけるERMの実務とは別に、GAOは会計検査の実施にあたり、行政における高リスク領域を選定し、「高リスク・リスト」として公表している。

当該リストは(1)リーダーシップ、(2)機関の能力、(3)行動計画、(4)モニタリング活動、(5)進捗状況の５つの基準に基づき２年おきに見直しが行われ、加除される。

2019年に改訂された高リスク・リスト[134]は以下のとおりである。

【効率性・有効性基盤の強化】 戦略的な人的資源の管理 連邦の保有する資産の管理 国営地上交通システムへの資金提供 金融規制制度の近代化 住宅金融における連邦の役割の解消 アメリカ合衆国郵便公社（United States Postal Service：USPS）における財務の健全性 連邦政府の石油・天然ガス資源管理 気候変動リスク管理の改善による連邦政府の財政負担の抑制、 情報技術の取得及び運用についての管理の改善 2020年12月期国勢調査 部族（Serve Tribes）とその構成員に役立つプログラムの管理の改善 米国政府の環境責任
【国防総省のプログラム管理の変革】 国防総省装備調達 国防総省の財務管理

[133] Playbook 2016 （前掲）, P.75 https://cfo.gov/wp-content/uploads/2016/07/FINAL-ERM-Playbook.pdf
[134] HIGH-RISK SERIES: Substantial Efforts Needed to Achieve Greater Progress on High-Risk Areas (2019) https://www.gao.gov/assets/700/697245.pdf

国防総省の経営システムの近代化 国防総省のインフラマネジメント 国防総省の事業変革への取組を支援
【治安の確保】 国家のサイバーセキュリティを確保するための政府全体の要員安全保障クリアランス・プロセス（新） 国土安全保障省の管理機能の強化 食品安全に対する連邦政府の監視を改善する 米国の国家安全保障上重要な技術の効果的な防護を確保する 医薬品の監視強化による公衆衛生の保護 有害化学物質の評価と管理のための環境保護庁のプロセスの変革
【政府契約のより効果的な管理】 VA調達の管理(新規) 国家原子力安全管理局と環境管理事務局との契約管理 国防総省の契約管理
【税務行政の効率性・有効性の評価】 税法の施行
【保険・給付金制度の近代化・保護】 メディケア・プログラムと不正な支払い メディケイド・プログラムのインテグリティの強化 国家水害保険制度 連邦障害者制度の改善及び近代化 年金保証公社保険制度 リスク管理とVAヘルスケアの改善

第２節：イギリス中央政府等におけるガバナンス及び内部統制の位置付け、制度の変遷及び実施状況

１. イギリスの国家制度[135]

(1) 統治制度

イギリスの正式名称は「グレートブリテン及び北アイルランド連合王国」であり、イングランド、スコットランド、ウェールズ及び北アイルランドの４つの地域からなる立憲君主制国家である。

イギリスは体系的な成文の憲法典を持たず、マグナ・カルタ（1215年公布、1225年修正再公布）以来の議会の制定法、判例法、憲法習律等をその根拠としている。また、立憲君主国として、判例、慣習等のコモンロー優位の伝統の下で、国会主権（Parliamentary Sovereignty）の原理に従い「法の支配（Rule of Law）」が確立され立法府優位の体制とともに、議院内閣制により議会における多数党が内閣を組織している。

[135] 倉島隆(2016)『イギリスの政治制度』時潮社
下條美智彦(2007)『イギリスの行政とガバナンス』成文堂
WIPジャパン株式会社(2013)「文部科学省平成24年度委託調査　スポーツ庁の在り方に関する調査研究」
http://www.mext.go.jp/component/a_menu/sports/detail/__icsFiles/afieldfile/2014/04/18/1333135_4.pdf

(2) 首相

イギリスにおいて行政権は、形式的には国王大権に属するが、実質的には首相を中心とする合議体としての内閣にある。首相は、正式には「首相、第１大蔵卿及び公務員担当大臣（Prime Minister, First Lord of the Treasury and Minister for the Civil Service）」と称し、通常、庶民院総選挙で多数を獲得した政党の党首が国王によって任命される。首相は、任期がないため辞任まで在任することができる[136]。首相の権限は、総選挙を通じて表明された有権者の信任を得た庶民院における多数の支持を基盤とし、現代の首相は、庶民院議員であることが憲法慣習である。

首相の役割は、慣習によるものとされており、明文化されたものもない。首相の基本的な職務は、①政府の重要機能（大臣の任免、閣議の主宰、内閣委員会の設置と委員長の任命、大臣及び省庁間の職務分配、女王への報告等）、②連帯責任の遵守、③リーダーシップと戦略、④各政策分野への関与とされる。また、法的には首相の権限とはいえないものであるが、首相は、庶民院の多数党党首として議会の立法にも実質的に関与するほか、勅令・枢密院令の公布についても、首相自らが枢密顧問官であり、主要閣僚である枢密院議長を通じて、実質的に関与する。

(3) 内閣

内閣は、政府の最高意思決定機関である。イギリスは議院内閣制（Parliamentary Government）の母国であり、議会の執行機関たる内閣が庶民院に対して連帯責任を負う。閣議は、首相が主宰し、通例、上級大臣を構成員とする。内閣は、首相が選出する約20名の閣僚で構成され、閣議の記録は、内閣官房長官（Cabinet Secretary）が行う。なお、首相の裁量で、閣僚は、政党政治に関する事項を討論することができる（これを、政務閣議（Political Cabinet）と言う。）が、当該会合は、通例閣議室で行われるものの、公務員は陪席せず、討論の結論も議事録に記録されることはない。

なお閣議は、政府の全政策の調整の場であり、詳細な議論や意思決定を行うための場として別に関係大臣から構成される内閣委員会（Cabinet Committee）が設けられている[137]。

イギリスの内閣制度は憲法習律、議会制定法及び枢密院令により規定されているが、1992年以降、政府の透明性に資するとして、これを統一的な成文形式にする動きがあり、2011年10月「内閣執務提要―政府の運営に関する法、慣習及び規則に関する手引き―（第１版）（The Cabinet Manual: A guide to laws, conventions and rules on the operation of government, 1st edition, 2011）」が公表されているが、これは法源とされるものではなく、あくまでも手引きとして現行の運用形態を記述するものにすぎないとされている。

(4) 大臣

政府の大臣は、上級大臣（senior ministers）、下級大臣（junior ministers）、法務官（Law Officers）及び院内幹事（whips）に分類される。

上級大臣は、内閣の構成員であり、財務大臣（Chancellor of the Exchequer）、大法官

---

[136] 政府は庶民院の信任に基づいて存立し、国王は、庶民院の信任を最も得られるであろうと認められる者に、首相に就任し、政府を組織するよう要請する。

[137] 濱野雄太(2011)「英国の内閣委員会制度」『レファレンス』平成23年８月号

（Lord Chancellor）及び国務大臣（secretaries of state）が含まれる。副首相は、上級大臣のうちから、与党副党首又は連立政権における少数政党の党首が就く場合がある。また、複数の大臣のうち１人が上席であることを示すため、筆頭国務大臣として任命する場合がある。

下級大臣は、一般に、担当大臣、政務次官（Parliamentary under secretaries of state）及び政務官（Parliamentary secretaries）とされ、政府省庁に置かれる大臣として、省庁の長である上級大臣を支援し補佐する。

法務官は、法務総裁、法務次長、スコットランド担当法務総裁、北アイルランド担当法務総裁をいう。

院内幹事は、庶民院及び貴族院の両院に置かれ、各院の政府院内幹事長は、野党の対応と議事日程の協議を行う。院内幹事長及び院内幹事長補佐は、自らの会派を管理する。

大臣は、庶民院議員又は貴族院議員である者に限るという慣習があるが、その大部分は庶民院議員である。例外的に議員以外から登用されることもあるが、その場合も補欠選挙によって庶民院議員となるか、又は貴族に叙せられ貴族院議員となる必要がある。政府の組織全体及び大臣間の職務の配分は首相が所管する。内閣及び政府が最も効果的に組織されるようにすることは、首相の主要な役割である。

(5) 内閣府、首相府及び各省庁

閣議や内閣委員会の運営は、内閣府（Cabinet Office）が担当する。また、首相の活動を直接補佐し、政策全般にわたり首相に助言を行う機関として、首相府（Prime Minister’s Office）が置かれている。内閣官房（Cabinet Secretariat）は、内閣府に属するが、政府全体から選抜された職員から成り、首相及び副首相等を補佐する。その長である内閣官房長官（Cabinet Secretary）は、退任する内閣官房長及び首席公務員コミッショナー（First Civil Service Commissioner）の助言に基づき首相が任命する職であり、やむを得ず欠席する場合を除き、全ての閣議に出席し、閣議の円滑な運営、議論及び決定の記録の作成に責任を負う。内閣官房長は、内国公務の長であり、事務次官経験者が務める場合が多い。

なお、首相府（Prime Minister’s Office）と財務省（HM Treasury）を併せた「政府中枢（Centre of Government）」という概念がある。両組織は政策全般にわたる首相への助言や省庁の予算の調整を通じて政府の業務全体に対して調整するという機能を有しているとされる。

政府省庁の大部分は、国務大臣その他の上級大臣が長を務め、首相が国務大臣に配分した職務又は立法により国務大臣に付与された職務を遂行する。政府省庁には、一般に１名ないし複数名の下級大臣が置かれるとともに、特定の所管分野が配分され、上級大臣の名義で職務を遂行する。省庁には、財務省のように閣内大臣が２名いる省もある。省庁の名称はDepartment、Ministry、Officeなど様々である。なお、省庁には後述する大臣を置かない省庁と区別するため「大臣省（Ministerial departments）」と呼ぶこともある。

2019年現在、設置されている大臣省は以下のとおりである[138]。

[138] https://www.gov.uk/government/organisations

日本語名	略称	英語名
法務長官府	AGO	Attorney General's Office
内閣府	CO	Cabinet Office
ビジネス・エネルギー・産業戦略省	BEIS	Department for Business, Energy & Industrial Strategy
デジタル・文化・メディア・スポーツ省	DCMS	Department for Digital, Culture, Media & Sport
教育省	DfE	Department for Education
環境・食糧・農村地域省	Defra	Department for Environment Food & Rural Affairs
欧州連合離脱省	DExEU	Department for Exiting the European Union
国際開発省	DfID	Department for International Development
国際貿易省	DIT	Department for International Trade
運輸省	DfT	Department for Transport
労働年金省	DWP	Department for Work & Pensions
保健・社会保障省	DHSC	Department of Health & Social Care
外務・英連邦省	FCO	Foreign & Commonwealth Office
財務省	HMT	HM Treasury
内務省	HO	Home Office
国防省	MoD	Ministry of Defence
住宅・コミュニティ・地方自治省	MHCLG	Ministry of Housing, Communities & Local Government
司法省	MoJ	Ministry of Justice
北アイルランド省	NIO	Northern Ireland Office
スコットランド法務官府	―	Office of the Advocate General for Scotland
庶民院院内総務室	―	Office of the Leader of the House of Commons
貴族院院内総務室	―	Office of the Leader of the House of Lords
スコットランド省	SO	Scotland Office
英国輸出信用保証庁	―	UK Export Finance
ウェールズ省	WO	Wales Office

行政組織においては、我が国の国家行政組織法のような基本となる組織法は存在せず、省庁の再編は首相の判断で比較的自由に行うことができるとされている。

(6) イギリスの省庁のガバナンスの基本的な仕組み[139]

「内閣執務提要」では、『大臣規範』に定められている省庁のガバナンスの仕組みについて以下のように説明している。

・国務大臣は、省庁の理事会（departmental board）の長を務めるものとする。
・理事会は、他の大臣、上級職員（当該省庁の会計官及び財務局長を含む）及び政府外から採用された上級外部理事（その過半数は、営利民間部門から採用された者とし、大組織を管理した経験のある者を含めるものとする）から構成されるものとし、外部理事は、主として営利民間部門から採用され、内閣府の指針に従って当該国務大臣により任命される。
・理事会は、大臣、上級職員をおおむね同数ずつとすることで均衡をとる。
・理事会の所管事項は、業務遂行状況及び政策の実施並びに省庁の戦略的リーダーシップの提

139 「英国の内閣執務提要」（2013）国立国会図書館調査及び立法考査局

供にある。
・理事会は、省庁の戦略的及び戦術的リーダーシップをとり、所管する機関の適切な監視を含め、業務遂行状況、能力及び政策の実施を主導する。理事会は、政策立案に責任を負わないが、財務管理上の理由又は実現可能性上の理由に基づき政策に異論を唱えることができる。
・各組織は会計官（accounting officer）を設置し、支出の適正性及び合規性並びに資源の使用に関して自ら責任を負う。省庁の場合には、会計官は、通常、事務次官である。

なお、ガバナンスに関する詳細な指針は、内閣府担当大臣が定めた省庁の理事会強化のための実施要領（Enhanced Departmental Boards Protocol）及び『中央政府の省庁のコーポレートガバナンス：公的規範（Corporate Governance in Central Government Departments: code of good practice）』に規定されている。この内容については、イギリス中央政府におけるガバナンスの制度として次節以降で詳述するが、例えば監査・リスク保証委員会や指名委員会の設置などが含まれている。

このように、理事会や委員会の設置等民間企業に類似したガバナンス慣行が採用されている一方、事務方のトップである事務次官に公的資金の管理に関する責任を集中させている点では公的部門の特性が反映されていると言えよう。

(7) 外郭機関（ALB）

外郭機関（arm’s-length body：ALB）は、大臣から一定の距離を置いて特定の中央政府の職務を遂行するために設置される公的部門である。これには、中央省庁のうち大臣が長を務めない「非大臣省庁（Non-Ministerial Departments：NMDs）」、執行業務を行う独立機関である「エージェンシー（Executive Agencies）」及び政府の施策に関して、執行的機能、助言的機能、審査機能等を果たす「政府外公共機関（Non-Departmental Public Body：NDPB）[140]」がある。

『内閣執務提要』によれば、これらの機関は次のように説明されている。

「非大臣省」は、中央政府の省庁であり、職員は公務員である。非大臣省には、理事会が置かれ、大臣は非大臣省を直接には統制しない。2019年現在、非大臣省としては、チャリティ委員会、競争市場局、公訴局、食料基準局、森林委員会、政府保険数理省、政府法律省、歳入関税庁、土地登記局、国民貯蓄投資機構、国立公文書館、国家犯罪対策庁、鉄道道路局、ガス電気市場局、資格試験規制局、教育水準局、重大不正捜査局、連合王国最高裁判所、イギリス統計局、水道事業規制局がある。

「エージェンシー」は、特定の成果の達成に焦点を当てた組織であるが、省庁の一部であり、職員は公務員である。公的部門の改革の一つとして政府独立事業法（Government Trading Funds Act of 1990）及び公共サービス（管理機能）法（Civil Service (Management-Functions) Act of 1992）を根拠として設立された省庁内の執行機関の一部局である。

「非省庁公的部門」は、国の統治の過程において一定の役割を担う機関であるが、政府省庁又はその一部ではなく、程度の差はあるが大臣から距離を置き運営されるものである。非省庁公的部門は、省庁とは別個の法主体として設置され、職員は独自に雇用され、公務員ではない。

[140] quasi-autonomous non-governmental organisations（準自律的非政府組織）の頭文字をとって「クアンゴ」(Quango)と略称されることがある。

これらの個々の外部機関に関する大臣の役割及び責任は、通常、枠組文書（framework documents）において定められる。既存の外郭機関は、定期的に見直され、外郭機関の新設の提案は、内閣府により承認されなければならない。

図表 3-33 「公的資金の管理」に示されているイギリスの外郭機関の比較表

特徴	エージェンシー	非省庁公的部門	非大臣省庁
属性	省の一部	独立した組織。 会社及び/又はチャリティ団体の場合がある	省である
設立方法	行政措置（迅速かつ簡単に）による	通常、個別の法律による（時間がかかる場合もある）	多くの場合、個別の法律によって補足される行政措置による（時間がかかることもある）
ガバナンス	理事会がサポートするCEO	非執行理事長が率いる独立理事会	理事会がサポートする常務長官
説明責任のある大臣	親省庁の大臣がエージェンシーの業務に関する重要な決定を下す	スポンサー省庁の大臣が重要事項を決定する 例：機能を調整するか、終了するか、交換するか等	まれにしか発生しないが、必要に応じて、親省庁の大臣が決定する
親省庁	直接支配する	正式に合意された覚書の範囲内。コントロールは強くない	関与しない
資金調達	予算及び/又は手数料収入	省庁からの助成金及び/又は手数料又は課徴金からの収入	予算及び/又は手数料収入
職員	公務員	多くの場合、公務員ではない	公務員
財務諸表等	親省庁の中央財務諸表の一部として計画と財務諸表を公開	独自の計画と財務諸表を公開。スポンサー省庁の財務諸表にも連結される	独自の計画と財務諸表を公開
議会	CEOはエージェンシーの会計官及び親省庁の主任会計官による監督	通常、CEOはエージェンシーの会計官及び親省庁の主任会計官による監督	常務長官が会計官、必要に応じて省庁の主任会計官が介入する

（出典：「公的資金の管理」[141]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

(8) エージェンシー制度

エージェンシー制度は、1988年にサッチャー政権化で初めて設置されたものであり、中央政府の各省庁を、主として大臣への政策の助言と企画立案機能を担当する中核的省庁組織と、主として実施機能を担当するエージェンシーに再編し、行政機能を分担させるものである。その目的は、民間企業における経営管理の理念・考え方・手法を可能な限り適用することを通じて、公的部門の効率化・活性化を図ることであった。

[141] 「公的資金の管理（付属書付き）」（2019年９月改訂版）P.181
https://www.gov.uk/government/publications/managing-public-money

各省庁の大臣とエージェンシー長官との間では、前述のとおり枠組文書により一種の契約が締結され、これにより大臣はエージェンシーに対する監督責任を果たすとともに、エージェンシー長官は枠組文書で定められた業績目標を達成するように努力することを通じて、業務の効率化に貢献することとなった。説明責任は大臣が継続して負うものとされたが、執行責任はエージェンシーが負うこととなった。

エージェンシーは、さらに執行エージェンシー（Executive Agency）とトレーディング・ファンド（Trading Fund）に区分される。トレーディング・ファンドは運営財源の50%以上を自己収入で賄える組織であるとされる。

２. 内部統制の整備及び運用を規定する法規等の制度とその評価

(1) イギリスの各省庁における理事会の役割と状況

イギリスの中央省庁では、各省庁に理事会を設置している。この理事会とは、民間企業に設置されている取締役会に該当するもので、省庁の業務執行を監督し、重要な決定事項を行う部門である。1990年代以降、政府部門には、独立したまたは非執行的なメンバーを含む理事会があった。理事会は2005年に正式に成文化され、通常は事務次官が議長を務め、理事会における非業務執行理事メンバーを任命していた。ただし、さまざまな部門や機関で慣行が異なっていた[142]。

そして、2011年～12年度に省庁別に新しい理事会のモデルを導入した。このモデルでは、省大臣（Secretary of State）が議長を務める各省庁の理事会に、非業務執行の筆頭理事（民間で言うところの筆頭独立取締役）を配置し、大臣、公務員を集めたものとなっている。業務の執行と監督を分離させる民間企業のガバナンス構造を取り入れているのはイギリスの中央政府における特徴である。

理事会のガバナンスに関する役割は、「中央政府の省庁におけるコーポレートガバナンス」において記載があるため、後述する「中央政府の省庁におけるコーポレートガバナンス」に関する説明において詳述する。

また、「中央政府の省庁におけるコーポレートガバナンス」では、毎年各省庁の筆頭理事による進捗報告を公表することを要求している[143]。この報告書から、理事会では何を議論しているのか、どのような役割を負っているのかをうかがえるため、報告書について説明する。

まず、直近2017-18年の報告書（アニュアルレポート）を見てみると次のような構成になっている。

第１章：理事会プログラムの見直し（2017年～2018年）	
	理事会
	頻度

[142] イギリス議会のサイトより
https://publications.parliament.uk/pa/cm201719/cmselect/cmpubadm/497/49708.htm#footnote-062

[143] “Government Lead Non-Executibe Annual Report 2017 to 2018”
https://www.gov.uk/government/publications/government-lead-non-executives-annual-report-2017-to-2018

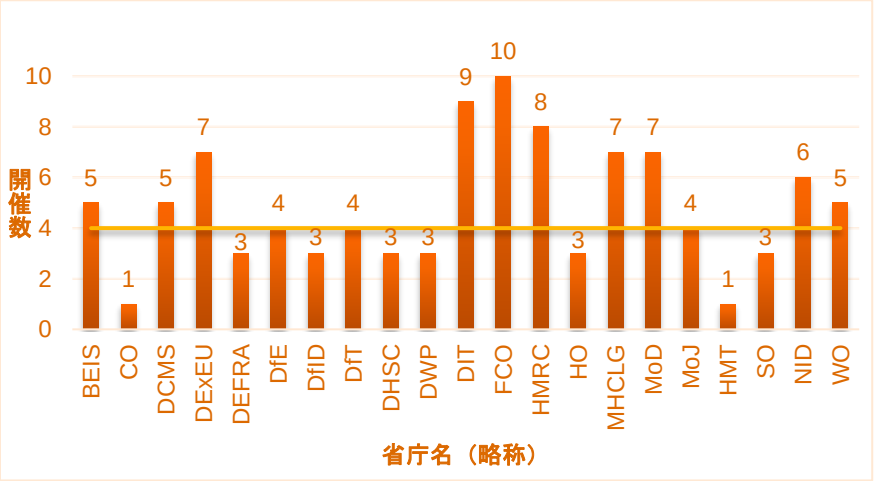
	出席
	非業務執行理事
	技能
	多様性
	政府における非業務執行理事の役割
	外部審査
第２章：非業務執行理事ネットワークの横断的優先事項	
	人材
	単一省庁計画
	大型プロジェクト
第３章：2018年～2019年の展望	
添付資料１：各省庁におけるケーススタディ	
添付資料２：非業務執行理事のメンバーリスト（2018年３月31日現在）	

第１章では、理事会の開催頻度と各理事の出席率、非業務執行理事に関して述べている。

① 理事会の開催数

2017-18年には、18の中央政府省庁と３つの海外領土政府を合計すると101回の理事会が開催された。省庁ごとに最低年４回の開催が要求されており、各省庁平均5.5回の開催であった。平均の開催数は前期に比較し増加傾向にある。

図表 ３-34 2017～18年に開催された省庁別の理事会の開催数



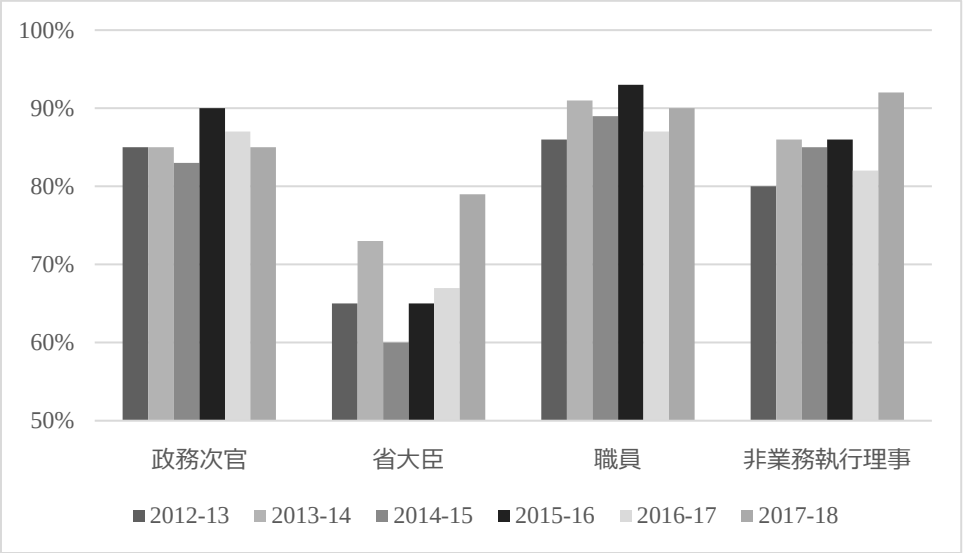
（出典：「Government Lead Non-Executive Annual Report 2017 to 2018」[144]をPwCが一部加工）

② 理事会への出席率

出席率については平均87%と高い水準を維持している。役割別の出席率については以下の図表で示すように省大臣の出席率が低いものの、政務次官、職員（公務員）、非業務執行理事の出席率が高いことがわかる。

[144] “Government Lead Non-Executive Annual Report 2017 to 2018”（前掲）P.6

図表 3-35 各省庁の理事会への出席状況



（出典：「Government Lead Non-Executive Annual Report 2017 to 2018」[145]をもとに、PwCが作成）

③ 非業務執行理事の役割

現在、21の中央省庁に80名の非執行理事がいる。非業務執行理事職員は省大臣が任命し、全ての役割は内閣府公職選任センターのウェブサイトに掲載されている。非業務執行理事は、主に商業セクターから採用されており、大規模で複雑な組織の管理経験を有する者が召致されている。例えば、一般企業のNHS Trust、Lloyds Banking plc、BAE Systems、Warwick Business School、Wizz Air plc、Walmart、Confederation of British Industryなどから来ており、企業での役割は最高財務責任者（CFO）、グループ企業の人事責任者、最高執行責任者（CFO）、法律事務所のシニアパートナー、一般企業の責任者などである。

各省庁は、デジタル、技術、貿易、金融、データ、変更管理、人材管理など、スキル不足が特定されている領域で選任を行っている。例えば、EU離脱省は、企業経営、監査、税金の経験を持つ非業務執行理事を、環境・食料・農村地域省では、農業、食品の持続可能性、データサイエンスに関する専門知識を持つ非業務執行理事を採用するなど、政策能力のある非業務執行理事を探している省庁もある。

④ 非業務執行理事の多様性

多様性は、国家公務員の選任と公的選任（一般から理事を任命すること）の両方が優先事項である。2022年までに、公務員の50%を女性とし、その14%を少数民族にするとしており、イングランドとウェールズの居住者人口割合と一致させることを意図している。2018年３月31日現在、女性は非業務執行理事の45%を占めている。この数値は、民間の上場企業上位250社（FTSE 250）の非業務執行理事の割合を上回るものである。

こうしたことからイギリス中央政府の理事会では、多様性においても民間企業の取締役会のような構造を持っていることが判明した。

[145] “Government Lead Non-Executive Annual Report 2017 to 2018”（前掲）P.6

⑤ 外部審査

理事会は外部審査を受けている。2017年には、議会・憲法委員会による公務員の有効性に関する質問を受けた。報告書に記載された勧告について、理事会では今後慎重に検討されると記載している。

⑥ 理事会の政府横断的優先事項

この年、理事会の優先事項は人材、単一省庁計画、大型プロジェクトであった。ここでの非業務執行理事の役割は、こうした優先事項を特定し、内閣官房長官と公務長（Head of Civil Service）とともに支援することである。

人材については、省庁横断的な人材管理における非業務執行理事の役割に関するグッドプラクティスの収集と共有を行い、公務員の魅力をアピールし外部人材の確保を行うこと、すでに公務に従事している人材を育成する上での障壁を特定し取り除くことを重点分野としている。

単一省庁計画については、省庁間で情報や業務を共有することを目標としている。この裏にはVFMの強化を図ることがあると思われる。例えば、省庁間での情報の共有が図れれば、優先順位付けを改善したり、デリバリーの信頼性を高めたり、説明責任を向上させることができる。その結果、より効果的なパフォーマンスの管理が可能になり、将来の資源調達と政策の方向性について効果的な決定を下すことが容易になるとしている。こうした体制は、EU離脱に際し、政府一丸となって問題と圧力に対応できると結んでいる。

大型プロジェクトについては、検査事例（第４章の【事例：VFM検査③】政府横断的なプロジェクトの終了手続）にも挙げたように、国全体での対応優先事項である。例えば、EU離脱は現行の契約や、ITシステムなどに大きく影響を与えるため、非業務執行理事は、自身のプロジェクト管理の豊富な経験を持って、公務員の商業的能力を支援することが期待されている。

(2) 会計官制度

次に、イギリスの各省庁の会計経理に関して重要な役割を果たす機関である会計官（Accounting Officer）について説明する。ここでいう会計官とは、会計事務に従事する官吏個々人を表すものではなく、政府資源会計法（前述）に基づき、財務大臣の任命により各省庁に設置される機関である。同法において会計官の役割は以下のように規定されている。

会計官の役割（政府資源会計法）
(6)財務省は(1)に基づき決算を作成する義務を負う省庁において、当該省庁の職員の中から会計官を任命しなければならない。 (7) 省庁の会計官として任命された者はその期間において以下の責任を負う (a)省庁の資源会計決算書の作成 (b)会計検査院長への提出

会計官の役割や責任は、民間部門における議論に追随する形で変遷をたどっているが（後述）、現時点における会計官の役割や責任に関する詳細は、財務省通達「公的資金の

管理（Managing public money）」[146]に示されている。同通達は、イギリスにおける「公的資金（public money）」の管理全般を取り扱ったものであり、公的部門の会計における中心的なガイダンスとなっている。公的部門におけるガバナンスに係る指針も幅広く示されており、この第３章において会計官の役割、選任及び責任に関する記述がある。

これによると、会計官は中央政府各省庁の常設の長（通常は事務次官）が任命されることとされており、ある部署に会計官が数人いる場合には、常勤の長が主任会計官となる。

また、「会計官の特別責任」という節が設けられており、各会計官は担当する省庁の会計経理に個人的な責任を負い、決算書、年次報告書、ガバナンス報告書等の書類に自署するという重い責任を負っている。

3.3　会計官の特別責任
3.3.1　各会計官は、自身が管理する組織がBox 3.1に記載されている基準の達成を確実にするために個人的な責任を負うことは重要である。特に、会計官は以下の書類に自ら署名しなければならない。
・　決算書
・　年次報告書
・　ガバナンス報告書
（以下略）

上述の「Box3.1」は以下に示す内容であり、会計官に求められる組織運営について次のように述べている。

ガバナンス
・決定を伝達し、委任し、実施し、執行するガバナンス構造を持つ。
・意図したとおりに資源を保護し、導き、記録するための信頼できる内部統制を確保する。
・公益のためにパートナーと協力して活動する。
・全ての取引を適切かつ定期的に遂行する。
・顧客及び取引先を公正かつ誠実に扱う
・合意された顧客基準を満たさない場合の適切な救済を提供する。
・その事業と決定に関する透明で現実的な説明を適時に行い、公共の信頼を支える。

意思決定
・明確かつ正当な理由に基づく、適時で公平な助言により大臣を支援する。
・大臣によって設定された組織の戦略、目標及び目的又は法令に沿って、全ての決定を下す。
・機会とリスクを管理するための組織のアプローチについてバランスの取れた見方をする。
・事業に比例的かつ防御的な負担を課す。

財務管理
・無駄や浪費を避けながら、効率的、経済的、そして効果的にその資源を利用する。
・合意された制限内で、合理的な価格で持続可能な道筋で資源を利用する計画を立案する。
・費用便益分析を使用し、国庫全体に適切な価値を求めることで、調達とプロジェクトの評価を客観的かつ公正に実行する。
・管理情報システムを使用して、VFMと納品の質についての保証を得て、タイムリーに調整する。

[146] 同通達は2007年に発行され、最終改訂は2013年７月とされているが、「附属書」は2018年３月に改訂されている。https://www.gov.uk/government/publications/managing-public-money

・組織内又はそのクライアントや利害関係者に、詳細を過度に定義したり、過度のコンプライアンスコストを課したりしない。
・必要に応じて、他の組織を管理し、又は他の組織と連携して作業するための、文書化された実践的な取り決めを設ける。
・内部統制と業績を改善するために内部監査と外部監査を使用する。

この規定からもわかるように、会計官は単なる財務管理の責任を負うのみならず、組織のガバナンスについても責任を負っており、そのなかには内部統制の確保も含まれている。

(3) 制度の変遷及び各種ガイダンス

イギリスでは、中央政府における内部統制に関する議論は、民間での議論に追随する形で展開されてきている。

① 財務省通達「コーポレートガバナンス：内部財務統制システム報告書」

民間部門における1992年の「キャドベリー報告書」とそれを受けた1994年の「ラットマン・ガイダンス」における勧告は、政府部門においても、財務省が1997年に各会計官に宛てて発出した会計官宛通達（DAO：Dear Accounting Officer）「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）」により、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」の作成を義務付けるという形で適用されることとなった[147]。

② 財務省通達「コーポレートガバナンス：内部統制報告書」

その後、各省庁は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、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が生じた。また、2000年政府資源会計法（Government Resources and Accounts Act of 2000）[148]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が生じた。

このような内部統制を取り巻く環境の変化を受けて、財務省は2000年に会計官宛通達「コーポレートガバナンス：内部統制報告書（Corporate Governance: Statement on Internal Control）」を公表し、各会計官に単なる財務上の内部統制に関する報告書の作成ではなく、リスク管理を含めた有効な内部統制を整備・運用することを義務付けた。また、各会計官は内部統制の有効性を定期的にレビューし、その結果を内部統制報告書（Statement on Internal Control：SIC）として作成し、これに署名し報告することを義務付けられた。内部統制報告書は、決算書類としての資源会計報告書の一部として、会計検査院を通じて、議会（庶民院・会計委員会〈Committee of Public Accounts〉）に提出され、会計官は、こ

[147] 橋口和（2006）「イギリスの中央政府における内部統制について」『金融研究（2006.8）』における訳文による。
[148] 2000年政府資源会計法：http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/20/contents

れに関して、議会（庶民院・会計委員会）で証言する義務を負うことされた。

③ シャーマン報告書

こうした時期に作成された「シャーマン報告書」[149]は、1999年の「ターンバル・ガイダンス」で示された民間における内部統制の考え方を政府にも適用していくべきであるとの主張のもと、政府の説明責任と監査に関する考え方を整理している。

以下は、シャーマン報告書における数多くの勧告事項のうち最初に掲げられている事項であり、今日のイギリスの省庁におけるガバナンスに係る報告制度の基礎となっている。ここでは、会計官に内部統制報告書に署名するという責任を負わせることで、各省庁における内部統制の体系化・見直しが促進されるとしている。また、報告書への署名のためには、会計官は「保証」を得る必要があるとしている。

シャーマン報告書
全ての中央政府機関は、政府のプロセスにおける強力な内部統制と管理を確保するための基礎として、ターンバル報告書の原則を適用する際に、民間部門に従うべきである。この作業はすでに進行中であり、精力的に進められなければならないが、必要な全てのプロセスが省庁内で実施されるまでにはしばらく時間がかかることを認識しなければならない。正式な内部統制報告書に会計官に署名させるという規律は、各省庁が内部統制システムを体系化し、必要に応じて見直しを行うのを助けるものである。この報告書に署名できるようにするために、会計官は、適切なシステムとコントロールが整備されていることの保証を上級スタッフから得る必要がある。したがって、会計官の声明には、これらの保証に依拠したことを明確にしなければならない。これにより、他の上級職員の責任を明確にしつつ、会計官の全体的な説明責任を維持することができる。

シャーマン報告書では、ガバナンスにおいて重要な役割を果たす監査委員会についても勧告を行っており、全ての省庁に正式に監査委員会を設置するとともに、議長には業務を執行しない役員か省庁外部の独立した者[150]を任命すること、内部監査計画を承認し、内部監査報告書を受け取ること、外部監査人とのコミュニケーションの機会を設けることなどが挙げられている。

シャーマン報告書に対する回答として、政府は2002年に「中央政府における監査及び説明責任－シャーマン報告書に対する政府の対応（Audit and Accountability in Central Government－The Government's response to Lord Sharman's report "Holding to Account"）」と称する文書を発出しており、その内容はシャーマン報告書の主張を受け入れるものとなっている[151]。

---

[149] Lord Sharman of Redlynch, "Holding to account: The Review of Audit and Accountability for Central Government," 2001.
https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20081023195427/
http://www.hm-treasury.gov.uk/d/38.pdf

[150] この場合、当該者は省庁の他の業務を行うべきではないとしている。

[151] 平松 英哉（2002）「イギリス中央政府におけるアカウンタビリティと会計検査院－シャーマン報告の概要とその意義を中心として」『同志社法学』同志社法学会編 54(4) (通号 289)

④ 「政府のコーポレートガバナンス・コード」の公表

2005年には財務省からコーポレートガバナンスに関する公的規範を示した「中央政府の省庁におけるコーポレートガバナンス（Corporate Governance in Central Government Departments: Code of good practice）」（以下、「中央政府コーポレートガバナンス・コード」という。）」が示された。この頃には、コーポレートガバナンスの様々な側面に関して多くのガイダンスが存在していたが、省庁内のプロセスと責任を概観するものはなかった。同コードは、そのギャップを埋めることを意図して策定されたものである。

同コードは財務省内に設けられた検討グループのモニタリングを受けつつ策定された。当該グループはAndrew Likierman教授を議長とし、NAOの副院長（Deputy Comptroller and Auditor General）、内閣府及び他の一部の省庁の事務次官のほか、英国勅許公共財務会計協会[152]（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）会長や、BBCの財務部長、民間事業会社の最高経営責任者等も参画しており、2005年版コードの冒頭には彼らへの謝辞が述べられている[153]。

同コードは、イギリスの民間部門におけるそれと同様、各部門がガバナンスの様々な側面にどのようにアプローチすべきかについては、各省庁が自らの責任と場合に合致するように、現実に即した意思決定を行うことがより適切であるため、詳細には明らかにされておらず、原則主義的なアプローチを採用している。また、同コードは、現行の憲法上及び法律上の慣行に基づいた、公的規範に関するガイダンスであり、コンプライ・オア・エクスプレインの原則（コードを遵守するか、遵守しないのであれば理由を説明する方法）が採用されている点も同様である。

同コードには、理事会のガバナンスに関する役割が記載されている。これによれば、民間部門と同様に、理事会に対しガバナンス、リスク管理及び内部統制及びその報告に関する体制の整備を求めている。理事会には、監査及びリスク保証委員会や内部監査部門の支援を受けつつ、資源会計決算書とともに省庁の「ガバナンス報告書」（後述）の作成を主導することが求められている。会計官は保証枠組（後述）によりガバナンスに関する保証の基礎を得て、これを作成し、署名する。

以下は2017年に改訂された同コードのうち関連する部分の抜粋である。

ガバナンス報告書作成に当たっての当事者の役割
５．リスク管理 【原則】 5.1　理事会は、省庁全体のガバナンス、リスク管理、内部統制のための効果的な取り決めがあることを確保すべきである。主要なリスクについての助言と精査は、委員会ではなく理事会の問題である。理事会は、以下の者によってサポートされるべきである。 ・　経験豊富な非業務執行理事を委員長とする監査・リスク保証委員会 ・　公的部門内部監査基準を運用する内部監査部門 ・　省庁の主要なALBのスポンサー部局 5.2　理事会は、毎年資源会計決算書とともに省庁のガバナンス報告書を公表するために、その作成を主導し、監督すべきである。

[152] CIPFAは1885年に設立された公共財務管理を専門とする専門職団体であり、我が国にも支部が存在する。http://www.cipfa.jp/

[153] Corporate governance in central government departments: Code of good practice July 2005

【各則】
5.6　理事会は、省庁のリスク管理体制及び手続並びに内部統制の有効性を確保すべきである。理事会は、理事会が望むリスク選好度を明確にし、以下のことを確保すべきである。
・リスクを評価し、管理し、慎重に受け入れることを可能にするような、慎重かつ効果的な統制の枠組
・リスク管理についての明確な説明責任
・省庁の職員が、担当する役割を効果的かつ効率的に遂行するために、関連するスキルとガイダンスを備えていること
5.13　年次ガバナンス報告書（以前は内部統制報告書の対象となっていた領域を含む）は、毎年資源会計決算書とともに公表される。理事会は、その準備にあたり、部署が直面するリスクを評価し、省庁のリスク管理及び内部統制システムが有効であることを確保すべきである。監査及びリスク保証委員会は、通常、理事会のためにこの評価を主導すべきである。

また、この作成を支援するための「監査・リスク保証委員会」の構成として、同コードは以下のように求めている。

５．リスク管理
【各則】
5.9　理事会及び会計官は、少なくとも３名で構成される監査及びリスク保証委員会の支援を受けなければならない。委員会の議長は、関連する経験を有する理事会の非業務執行理事でなければならない。委員会には、少なくとも１名の非業務執行理事が置かれていなければならない。委員会は、適切なレベルの技能と経験を確保するために、理事会の理事以外からさらにメンバーを選ぶこともできる。これらの委員のうち、少なくとも１名（それ以上であればなおよい）は、近時において財務に関連した適切な経験を有する者であるべきである。

⑤ 財務省通達「公的資金の管理」

財務省通達「公的資金の管理」については、「(2)会計官制度」を参照。

⑥ 内部統制報告書の「ガバナンス報告書」への移行

2011年４月に、財務省は会計官宛通達「説明責任（Accountability）」を発出した。この中で、2012年４月から従来の内部統制報告書に代えて「ガバナンス報告書」を導入することを会計官に指示した。当該指示の中では、ガバナンス報告書は、対外的なガバナンスに関する声明と、省庁内の内部統制がどのように機能しているかについての包括的な説明を公表するものであり、両者は共通の要素を多くするため一つの報告書として報告することとした旨が説明されている。ガバナンス報告書に関する要求事項は財務省通達「公的資金の管理」の附属書に記載されているが、従前の内部統制報告書とは異なり、定型のひな型は示されないこととなった。ガバナンス報告書は、2011-2012年度から各省庁の「年次・会計報告書」の中で含めて報告することとされている。ガバナンス報告書について会計官が署名し、これについて個人的な責任を負う点も従前のとおりである。

図表 3-36 イギリスにおける政府部門と民間部門のコーポレートガバナンスに関する動向

	政権	公的部門	民間部門
1992	メージャー政権（保守党）		キャドベリー報告書
1993		資源会計導入計画決定	
1994			ラットマン・ガイダンス
1995		資源予算導入計画決定	グリーンベリー報告書
1996		財務省・財務報告諮問委員会（FRAB）設置	
1997	ブレア政権（労働党）	資源会計マニュアル 財務省通達「コーポレートガバナンス：内部財務統制システム報告書」	
1998		公監査原則 財政安定化規律	ハンペル報告書 統合規範
1999		公的サービス合意（PSA）	ターンバル・ガイダンス
2000		政府資源会計法 財務省通達「コーポレートガバナンス：内部統制報告書」	
2001		シャーマン報告書 財務省「オレンジブック」	
2002			
2003		財務省通達「内部統制報告書」 NAO 監査委員会ハンドブック	ヒッグス報告書 スミス報告書 統合規範の改訂
2004		パーカー報告書 オレンジブックの改訂	
2005		統合政府財務諸表 中央政府コーポレートガバナンス・コード発行	ターンバル・ガイダンスの改訂
2006			
2007	ブラウン政権（労働党）	財務省通達「公的資金の管理」	
2008			統合規範の改訂
2009			
2010	キャメロン政権（保守党）		コーポレートガバナンス・コードの発行
2011		「中央政府コーポレートガバナンス・コード」の改訂（ガバナンス報告書の導入）	
2012		「保証の枠組」の発行	コーポレートガバナンス・コードの改訂
2013		財務管理レビュー（GIAA の設置を勧告）	
2014			コーポレートガバナンス・コードの改訂 「リスク・ガイダンス」の発行
2015		政府内部監査局（GIAA）発足	
2016	メイ政権（保守党）		コーポレートガバナンス・コードの改訂
2017		「中央政府コーポレートガバナンス・コード」の改訂	
2018		政府公監査基準（PSIAS）の改訂	コーポレートガバナンス・コードの改訂
2019	ジョンソン政権（保守党）	オレンジブックの改訂	

（出典：「イギリスの中央政府における内部統制について」[154]にPwCあらた有限責任監査法人が加筆）

[154] 橋口和（2006）「イギリスの中央政府における内部統制について」『金融研究（2006.8）』

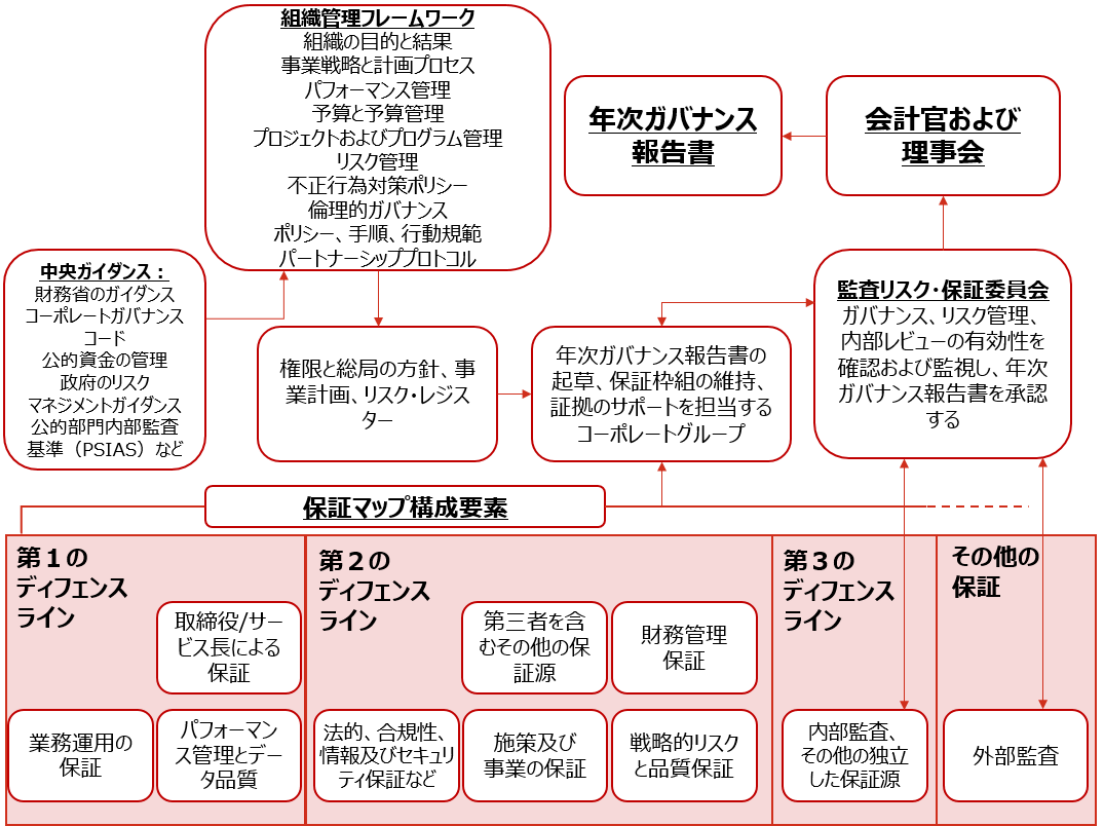
(4) ガバナンスに係る保証と報告の枠組

① 保証枠組

上述のように中央政府コーポレートガバナンス・コードの公表以降、理事会の役割が明確化されるとともに、内部統制を含む政府組織のコーポレートガバナンスに関する枠組作りが進展してきた。会計官が内部統制を含む組織のガバナンスについて保証を得るための指針として、財務省は2012年に「保証枠組（Assurance Frameworks）」[155]という文書を発出した。

当該文書では、保証（assurance）を「組織のガバナンス、リスク管理、統制プロセスについての独立した評価を提供し得る証拠の客観的な調査（examination）」として定義されている。保証枠組は、組織における保証の主要な源泉を特定し、マッピングし、それらを最良の効果を得るために調整するための構造化された手段であり、付録には以下の例が示されている。

図表 3-37 会計官による保証の枠組の事例



（出典：「保証枠組（前掲）」P.13より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

この事例からもわかるように、イギリス政府のガイドラインではしばしば最善実務慣行として、いわゆる「３つのディフェンスラインモデル」が提案されている。

---

[155] 保証枠組：
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/270485/assurance_frameworks_191212.pdf

「第１のディフェンスライン」としては、事業部門内で目標がどの程度満たされ、リスクが管理されているかを把握するための仕組みが挙げられている。例えば、政策と実績データ、監視統計、リスク・レジスター、日常的なシステム統制に関する報告書、その他の管理情報などである。

「第２のディフェンスライン」としては、事業部門から距離を置いた管理部門によるモニタリング活動に関連している。例えば、法令遵守、健康と安全、情報保証、セキュリティ、主要な戦略目標の達成状況などである。

「第３のディフェンスライン」としては、独立した客観的な保証に関するものであり、内部監査が想定されている。内部監査は会計官に対し保証の源泉を提供する重要な要素と位置付けられている。なお、イギリス中央省庁においてはGIAA（政府内部監査局）が設立され、内部監査サービスのシェアードサービス化が進んでいる。この点については後述する。

また、追加的な保証ラインとして、内部保証フレームワークと３つのディフェンスラインモデルの外側に位置するものとして、外部監査人としてのNAOの役割に言及しており、内部監査と外部監査が、組織の利益のために、国際基準に準拠して効果的に協働することが重要であると述べている。

ガバナンスに関する保証活動の実務の紹介として、次頁のような例が挙げられている。

図表 3-38 リスクに対する保証の源泉のマッピング

（リスク、プロセス、及び保証付与人の例は、包括的であることを意図したものではなく、検討する必要のある事項を示すことを目的としている）			保証付与人																
			ビジネス管理（第1線）						企業の監視（第2線）						独立した保証（第3線）				
			リスクと改善措置の特定、統制の実装、進捗状況の報告、経営保証						ポリシーの設計、方向性の設定、コンプライアンスの確保、保証の監視						独立した挑戦・監査、保証に関する報告、保証付与人の監査、エンティティレベルの保証				
			戦略と事業計画	MI：パフォーマンス管理	MI：財務管理と報告	コア財務システム等の統制（例：買掛金）	コア調達システム等の統制（例：請求書調整）	マネジメントの自己評価と宣言（例：CRSA）	ガバナンスの構造とプロセス（例：理事会への報告書及び対応）	機能コンプライアンスレビュー（例：財務、情報セキュリティ）	品質管理チェック	内部ビジネスの変更ステージゲートのレビュー	顧客満足度調査/苦情	事業リスク管理/保証	外部プロジェクト/プログラムレビュー（例：MPA統合保証レビュー）	裁定人/法廷	外部認定/認証（例：RMADS）	戦略的パートナー保証レポート	内部監査業務
コアシステム/プロセス																			
システム/プロセス	**機能長**	戦略目標/優先度																	
組織的なガバナンス																			
戦略及び事業計画																			
パフォーマンス管理とMI																			
資金調達、助成金及び賞																			
財務プロセスと報告																			
調達及び契約管理																			
HR																			
健康と安全																			
ITシステム																			
不動産とインフラ																			
物理的及び情報セキュリティ																			
法規制の順守																			
プロジェクト、プログラム及び変更管理																			
コミュニケーション																			

（出典：「保証枠組」（前掲）P.15より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

図表 3-39 保証水準の評価

（リスク、プロセス、及び保証付与人の例は、包括的であることを意図したものではなく、検討する必要のある事項を示すことを目的としている）

				保証付与人				アセスメント		
				ビジネス管理（第1線）	企業の監視（第2線）	独立した保証（第3線）		RAG統制の評価（キーを参照）	アセスメント保証は十分か（Y/N）	改善策
				リスクと改善措置の特定、統制の実装、進捗状況の報告、経営保証	ポリシーの設計、方向性の設定、コンプライアンスの確保、保証の監視	独立した挑戦・監査、保証に関する報告、保証付与人の監査、エンティティレベルの保証				
リスク	リスクオーナー	戦略目標/優先度	統制			内部監査	その他の独立した保証源			
不正とエラー		納税者に実証可能なVfMを提供する	作業手順 研修プログラム 潜在的な不正の特定の領域に関するシステムレポート 内部品質管理チェック 内部通報制度	標的を絞った不正及びエラー削減アクションプランに関する管理レポート 金銭的損失のリスク管理ツールキットの積極的な使用	国家品質管理チェック 不正防止ポリシーのコンプライアンスチェック	不正行為対策のポリシーと実装に関する内部監査レビュー	裁定人/法廷 NAO検査	G	Y	
カスタマーサービス		信頼性が高く、近代的で手頃な価格の顧客サービスを提供する	作業手順 研修プログラム 内部品質管理チェック インテイクレベルの監視とリソースのバランス	MI：業績管理レポート 内部品質管理チェック	インテイク量とキャパシティのレビュー ガバナンス構造（例：理事会の顧客満足度調査と苦情）			A	N	独立した保証レビューの必要性を検討（例：業績MI品質）
プログラムとプロジェクトの実施		効率とサービスの近代化を推進してビジネスを改善する	プロジェクト管理プロセス プロジェクト委員会 新しいシステムテストプロセス 内部の「続行の承認」レビュー	プロジェクト執行管理レポート	プログラムオフィスレビュー プログラムとメインボードのレビュー 企業リスク管理/保証レビュー 内部の「続行の承認」プロジェクト段階のレビュー	プロジェクト管理とプロジェクトリスク管理の内部監査レビュー	OGC / MPA ゲートウェイレビュー	A	Y	内部監査とMPAの効果的な統合を確保する 保証レビュー 変更の実装プロセスを確認する
コアシステム/プロセス										
システム/プロセス	機能長	戦略目標/優先度	統制							
財務プロセス		納税者に実証可能なVfMを提供する	財務マニュアル 委任された権限プロセス 財務管理レポート（IT及びマニュアル）	MI：財務管理とレポート 金銭的損失のリスク管理ツールキットの積極的な使用	財務チームのコンプライアンスチェック	内部監査の財務システムのレビュー	NAO検査	A	Y	内部監査とNAOレビューの効果的な統合を確保。 共有サービスの保証を確認。 財務管理チェックのシステム化を促進する
情報セキュリティ		データ管理において整合性と信頼性の高い基準を提供する	ISポリシー、ガイダンス、トレーニング DPAのポリシー、ガイダンス、トレーニング インシデント報告	管理報告構造 経営保証 インシデント報告	情報セキュリティコンプライアンスレビュー インシデントレビュー	情報局のレビュー 外部認定（例：RMADS）		A	N	追加の内部監査活動の必要性を検討する（例：DPAコンプライアンス）
サプライチェーン管理		効率とサービスの近代化を推進してビジネスを改善する	サプライヤー契約とSLA サプライヤーのパフォーマンスレビュー 契約管理プロセス 事業継続計画	マネジメント報告構造 マネジメント保証 インシデント報告	契約管理レビュー 理事会等の報告			A	N	戦略的パートナー保証レポートのオプションを検討。 独立した保証レビューの必要性を検討する

キー：	実施された保証作業からの統制の有効性に関するRAG評価
	低：リスクに比例して実施されている統制の妥当性/有効性に関して、重大な懸念がある
	中：リスクに比例して実施されている統制の妥当性/有効性に関して、特定の領域についての懸念がある
	高：リスクに比例して実施されている統制は適切/効果的と評価されている
	統制の妥当性/有効性を判断するには、現在は情報が不十分である

（出典：「保証枠組」（前掲）P.17より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

この例では、一つ目の表において省庁の負担しているガバナンス上の主要なリスク領域と、これに対処するための保証の源泉を表形式でマッピングしている。このように、「保証の源泉」とは具体的には統制（コントロール）をいう。そして統制の妥当性と有効性とリスクの程度に比例しているかの評価に基づき、二つ目の表ではこれにより得られる保証の水準を評価している。

② ガバナンス報告書の位置付け

前述のとおりガバナンス報告書は、年次報告・決算書に含めて作成・公表されるものであるが、当該年度の年次報告・決算書の作成については、各省庁は財務省が毎年発行する政府の財務報告マニュアル（Financial Reporting Manual：FReM）に基づいて行うこととされている。

例えば、本マニュアルの2018-2019年版[156]によれば、当該報告書は、業績報告書、説明責任報告書及び財務諸表の３つの部分からなり、さらに説明責任報告書には、コーポレートガバナンス報告書、報酬及びスタッフ報告書、議会への説明責任及び監査報告書の３つのセクションが必要であるとされている[157]。このうちの、コーポレートガバナンス報告書に「ガバナンス報告書」を含めることとされている。

図表 ３-40 年次報告・決算書の構成

- 年度決算・報告書
  - 業績報告書（Performance Report）
  - 説明責任報告書（Accountability Report）
    - コーポレートガバナンス報告書（Corporate Governance Report）
      - 理事（複数）報告書（Directors' Report）
      - 会計官の責任に関する報告書（Statement of Accounting Officer’s Responsibilities）
      - ガバナンス報告書（Governance Statement）
    - 報酬及びスタッフ報告書（Remuneration and Staff Report）
    - 議会への説明責任及び監査報告書（Parliamentary Accountability and Audit Report）
  - 財務諸表（Financial Statements）

また、このほかに財務省は、政府資源会計法第９条に基づき、イギリスの公的部門（中央政府、地方政府、公社）全体を連結した政府会計全体（Whole of Government Accounts：WGA）を作成することとされている。

財務省のWGA担当の会計官は「WGAの作成に係るガバナンス報告書」を作成する。当該ガバナンス報告書には、内部監査の役割を含め、WGAに含まれる財務情報及びその他の情報の質を保証するために実施されている取り決めに関する情報を含めるものとされる[158]。

---

[156] The Government Financial Reporting Manual 2018-19 (FReM) https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/769056/2018-19_Government_Financial_Reporting_Manual__Dec_2018_.pdf

[157] FReM 2018-2019 5.3.6

[158] FReM 2018-2019 10.3.9

③ ガバナンス報告書の作成に当たっての各当事者の役割

ここで、ガバナンス報告書の基礎となるガバナンスの構築及び報告のための各機関の役割について、再度、簡単に示す。

理事会の役割に関しては、前掲の「中央政府コーポレートガバナンス・コード」の説明において述べた。同コードは、理事会に対しガバナンス、リスク管理及びその報告に関する体制の整備を求めている。また、理事会は、監査及びリスク保証委員会や内部監査部門の支援を受けつつ、資源会計決算書とともに省庁の「ガバナンス報告書」の作成を主導することが求められている。

会計官の役割に関しては、前掲の「公的資金の管理」の説明において述べた。会計官は単なる財務管理の責任を負うのみならず、組織のガバナンスについても責任を負っており、そのなかには内部統制の確保も含まれている。各会計官は担当する省庁の会計経理に個人的な責任を負い、決算書、年次報告書、ガバナンス報告書等の書類に自署するという重い責任を負っている。

④ ガバナンス報告書の記載事項

ガバナンス報告書については、特定のひな型は存在しない。このことは財務省通達「公的資金の管理」A3.1.5にはっきりと明示されている。

ただし、同通達の附属書（Annex）A3.1「ガバナンス報告書」において必要的記載事項（essential features）を以下のように示している[159]。

ガバナンス報告書の必要的記載事項
・理事会の委員会構成、出席記録及び業務の範囲に関する情報を含む組織のガバナンスの枠組 ・理事会のパフォーマンス（理事会の実効性の評価を含む） ・特に監査委員会と指名委員会による理事会の委員会報告書のハイライト ・理事会がコーポレートガバナンス・コードを遵守しているかどうかの評価を含むコーポレートガバナンスに関する説明と、その遵守しない場合にはその説明。 ・理事会が使用するデータの質及び理事会が許容できると判断した理由に関する情報。 ・該当する場合（特定の中央政府省庁の場合）、特定の地方政府組織に利用可能な資源がどのように配分されているか、また当該省庁がその満足すべき使用についてどのように保証を得ているかについての説明。 ・組織のリスク・プロファイルと、それがどのように管理されているかというリスク評価であり、次のものを含む（公共の利益の試査の対象となる） 　・新たに特定されたリスク 　・大臣の指示の記録 　・保護的セキュリティの重大な失敗の要約（例：データ損失）

このほか、ガバナンス報告書に記載すべき事項やその範囲については、会計官裁量（当該情報の価値や重要性についての判断）に委ねられており、その判断基準として以下のような項目が掲げられている[160]。

[159] Box A3.1A: essential features of the governance statement
[160] 「公的資金の管理」附属書（前掲）Box A3.1B: deciding what to include in the governance statement

ガバナンス報告書への記載に当たっての判断基準
・事業計画の達成を損なう可能性があるか（他の項目の優先順位） ・問題が組織の高潔性や評判を損なう可能性 ・監査委員会の見解 ・内部監査及び外部監査の助言や意見 ・会計官に期待される役割が果たせなくなる危険性 ・不正や資源の悪用を助長する可能性 ・その問題点は重要なプログラムやプロジェクトをリスクにさらしているか ・その問題点は事業の別の重要な点において資源を削減することができるものか ・その問題点は会計に重要な影響を及ぼす可能性があるか ・国家安全保障やデータの完全性が危険にさらされる可能性はあるか

⑤ ガバナンス報告書の外部レビュー

会計官が作成したガバナンス報告書については、外部監査人（NAO）により、検査済財務諸表との整合性についてレビューを受けることとされている。

NAOは、監査の過程で収集された証拠とガバナンス報告書の内容の間に矛盾がある場合や、ガバナンス報告書がコーポレートガバナンス・コード又はその他のオーソライズされたガイダンスにおけるコンプライ・オア・エクスプレインの要件を満たさない場合には、その旨を報告することができる[161]。

NAOの内部監査及びガバナンスにおける役割については次章にて検討する。

(5) イギリスにおけるリスク管理の実務

① オレンジブック

前述のように、イギリスの中央省庁では、中央政府においても「政府版コーポレートガバナンス」が策定されており、その中で各省庁はガバナンス、リスク管理及び内部統制の整備・運用及び報告が求められている。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である「リスク管理：原則と概念（Management of Risk - Principles and Concepts、以下「オレンジブック」という。）」を公表した。同ガイダンスは2004年に改訂され、基本的に同時期に米国COSOが発表したCOSO ERMフレームワークと同一の概念を踏襲しつつ、公的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た。

さらに、イギリス政府は省庁のリスク管理の重要性に鑑み、2019年７月にオレンジブックの再改訂[162]を行った。この改訂では、全体がコーポレートガバナンス・コードに見られるような主要原則と補助原則による構成となり、主要原則についてのコンプライ・オア・エクスプレインが明示され、リスク管理についてさらなる原則主義化が図られた[163]。

2019年に改訂されたオレンジブックの目次を示せば以下のようになる。

---

[161] 「公的資金の管理」（前掲）A3.1.15

[162] Orange Book 2019：
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/815635/Orange_Book_Management_of_Risk.pdf

[163] OBR (Office for Budget Responsibility)：予算責任室
https://obr.uk/box/developments-in-fiscal-risk-management-since-our-previous-report/

2019年改訂版オレンジブックの目次
はじめに 　範囲 　目的 　コンプライ・オア・エクスプレイン 　構造 リスク管理原則 セクションA：ガバナンスとリーダーシップ セクションB 統合 セクションC：コラボレーションと最善の情報 セクションD：リスク管理プロセス 　リスクの特定・評価 　リスクへの対応 　リスクモニタリング 　リスク報告 セクションE：継続的改善 附属書１ - 役割と責任 - 委員会、会計官、監査・リスク保証委員会 附属書２ - ３つのディフェンスライン 附属書３ - 質問事項 附属書４ -リスクカテゴリーの例 附属書５ - 定義及びそれを支える概念 附属書６ - 参照

改訂版オレンジブックの冒頭には、本改訂の契機として、組織目標を成功裏に達成し、サービスの提供を改善し、費用対効果を達成するために、リスク管理が計画立案と意思決定に不可欠な要素であるとしてその必要性を強調しつつ、これまで政府全体でリスク管理が長期的に改善されてきたものの、近年の事業環境の不安定化、複雑化、曖昧化に起因し、リスクの影響を管理するための透明性と説明責任の向上が求められていることが掲げられている。また、高品質なサービスを提供するための政府の活動にはリスクが内在しており、効果的かつ有意義なリスク管理を通じて、機会とリスクのバランスをとる必要がある旨が述べられている。

このように、イギリスでは、リスクの存在を理由に短絡的に行政サービスを犠牲にするのではなく、高品質なサービスを提供するために、それに伴うリスクを把握し適切にマネジメントしていくこと、そのためにリスク管理の透明性とアカウンタビリティを向上させていくアプローチをとっている。

以下では、改訂後のオレンジブックについて概要を説明する。

1. 用語の定義

オレンジブックでは、用語を以下のように定義している。

「ガバナンス」は、組織が指揮・統制されるシステムであり、組織と協力し、組織内で働く人々の間で説明責任、関係、権利と責任の分配を定義し、組織の目的を設定するための規則と手順を定め、それらの目的を達成し、業績をモニタリングする手段を提供する。これには、リスク管理フレームワークを確立し、サポートし、監督することが含まれる。

オレンジブックの「ガバナンス」の定義は、中央政府コーポレートガバナンス・コード

のコーポレートガバナンスの定義とほぼ同一である。オレンジブックでは、組織の目的として、①効率的・効果的な業務、②財務的・非財務的な報告、③関連法令への準拠が例示されており、2013年版のCOSOフレームワークにおける内部統制の目的が引用されている。「リスク管理」とは、組織内でリスクを管理し内部統制を実施するために設計され、運用される調整された活動のことである。

「リスク」とは、不確実性が目的に及ぼす影響である。リスクは通常、原因、潜在的事象及びその結果として表される。

2. リスク管理における各当事者の役割

オレンジブックの各セクションにはテーマごとに各機関の果たすべき役割が述べられており、これらが附属書において横断的にまとめられている。その内容は以下のとおりである（附属書１）。

図表 3-41 リスク管理における各当事者の役割

当事者	役割
理事会	各公的部門組織の理事会は、監査・リスク保証委員会から情報を得、助言を受けた上で、以下の事項を行うべきである。 ・リスクの評価と管理を主導し、組織内のリスクを戦略的に捉える。 ・リスクを管理するための明確な説明責任が存在し、職員が担当する役割を効果的かつ効率的に遂行するために関連する技能とガイダンスを備えていることを確保する。 ・適切なエスカレーション、集約、権限委譲と共に各レベルで効果的なガバナンスと意思決定ができるよう、リスク管理の役割と責任が明確になっていることを保証する。 ・組織がその目的、すなわち「リスク選好度」を達成するために取ろうとする主なリスクの性質と範囲を決定し、継続的に評価し、計画と意思決定がこの評価を適切に反映していることを確実にする。 ・リスクに関する議論の頻度と範囲に合意し、幹部職員が元本リスクにどのように対応しているか、また、これが事業計画や業績管理プロセスを含む理事会が検討する他の問題とどのように統合されているかを検証する。 ・必要な情報の性質、ソース、フォーマット、頻度を指定する。 ・重要な問題を必要に応じてより迅速にアテンションに持ち込むための明確なプロセスが、合意された引き金となっていることを確実にする。 ・不確実性、脅威、トレンドの新たな源泉を特定するために、ホライズン・スキャン[164]を使用する。 ・組織のリスク管理フレームワークの有効性を保証する。 ・コーポレートガバナンス・コードの遵守状況を評価し、組織の年次報告・計算書及び会計報告書のガバナンス報告書の中での遵守しない説明を含める。
会計官	各公的部門組織の会計官は、監査・リスク保証委員会の支援を受けて、以下の事項を行うべきである。 ・組織の価値観、リーダーシップ・スタイル、討論と学習の機会、人事政策が望ましいリスク文化を支えているかどうか、期待される行動や制裁の不適切な行動に対するインセンティブを与えているかどうか、定期的に評価する。

[164] ホライズン・スキャンとは将来インパクトをもたらす可能性のある兆候を一早く特定できるように整備された系統的活動をいう。

当事者	役割
	・適切なリスク文化を支えるために、期待される価値と行動が全てのレベルで伝達され、組み込まれていることを確実にする。 ・組織のリスク管理に対する全体的なアプローチを主導する責任を負う個人を指名し、その個人は十分な年功を有するべきであり、効果的な意思決定に影響を与えることができるように、組織内のレベルに報告すべきである。 ・リスク管理に対する組織の全体的なアプローチを確立し、異なる組織レベルで適用されるあらゆる種類のリスクとプロセスをカバーするリスク管理活動を確立する。 ・リスクの特定、評価、処理、監視と報告のための方針、手続及び慣行を設計し、体系的に実施することを確実にする。 ・独立企業体及び拡張された企業におけるリスク管理を含む、組織の全体的なリスク・プロファイルを考慮する。 ・組織及びその他の利害関係者に対して方針又は声明を作成し、伝達することにより、リーダーシップを発揮し、リスク管理に対する継続的なコミットメントとリスク管理の価値を明確にする。このコミットメントは定期的に見直されるべきである。 ・人、技能、経験及び能力を含むがこれらに限定されない、リスク管理のための適切なリソースの配分を確実にする。 ・受領した情報の質を監視し、それが効果的な意思決定を可能にするのに十分な品質であることを確実にする。 ・リスクがオプションの選択を評価し、代替案を評価し、情報に基づいた意思決定を行う際に不可欠な一部と考えられることを確実にする。 ・助言機能を通じて専門家の判断が提供される – 戦略及び計画の実行可能性及び費用負担可能性 – 現実的なプログラム、プロジェクト及び政策イニシアチブの評価及び開発 – 資源の優先順位付けと能力開発 – 内部統制の設計と事業は、公的規範、組織がその目的を達成するために進んで取ろうとするリスクの性質と範囲に沿ったものであり、イノベーションと漸進的な改善を推進するものである。 ・保証情報が共有され、各「ディフェンスライン」の間で調整されているという彼らの期待を明確に伝える。ここでは、保証情報が労力の全体的な有効性を支持し、「線」の主要な機能のいずれも減少させない。
監査・リスク保証委員会	リスクの評価と管理を主導することは、理事会の役割である。監査及びリスク保証委員会は、理事会のこの役割を支持すべきである。 ・監査・リスク保証委員会は不可欠である。 ・組織の全ての主要な要素を「拡張された企業」の構成部分として考慮し、組織の事業戦略、事業環境、関連するリスクを理解する。 ・リスク管理に関する理事会（又は同等の上級統治組織）の役割と活動を理解している。 ・幹部職員がこれらのパラメーターの範囲内で業務を行うように、それらが適切に定義され伝達されることを確保するために、理事会とその方針、リスクに対する姿勢及びリスク許容度について議論する。 ・リスク評価、管理、保証のためのフレームワークと責任の割り当てを理解する。 ・幹部職員を推測事業、重大な課題に直面し、リスク管理と保証の枠組を見直すことで、組織内での取り決めが積極的に機能していることを保証する。

当事者	役割
	・組織のガバナンス、オペレーション、コンプライアンス、情報システムにおけるリスクへの対応における統制プロセスの妥当性と有効性を批判的に課題とレビューする。 ・部門横断的なリスクについての保証が得られるべきである。グループは、部門レベル又は組織レベルの保証を補完するために、組織横断的なガバナンス、リスク及び統制の取り決めに関する保証に焦点を当てるべきである。 ・同様に、リスクとコントロール環境の保証には、共有サービスの取り決めを含む外部のプロバイダーにアウトソーシングされたサービスや、例えば主要プロジェクトにおける組織の境界を越えたリスクも含まれるべきである。

3. リスクの分類

オレンジブックでは、発生する可能性のある潜在的なリスクの検討に役立てるため、典型的なリスクを類型化して記載している。

図表 3-42 オレンジブックに掲げられたリスクのカテゴリー

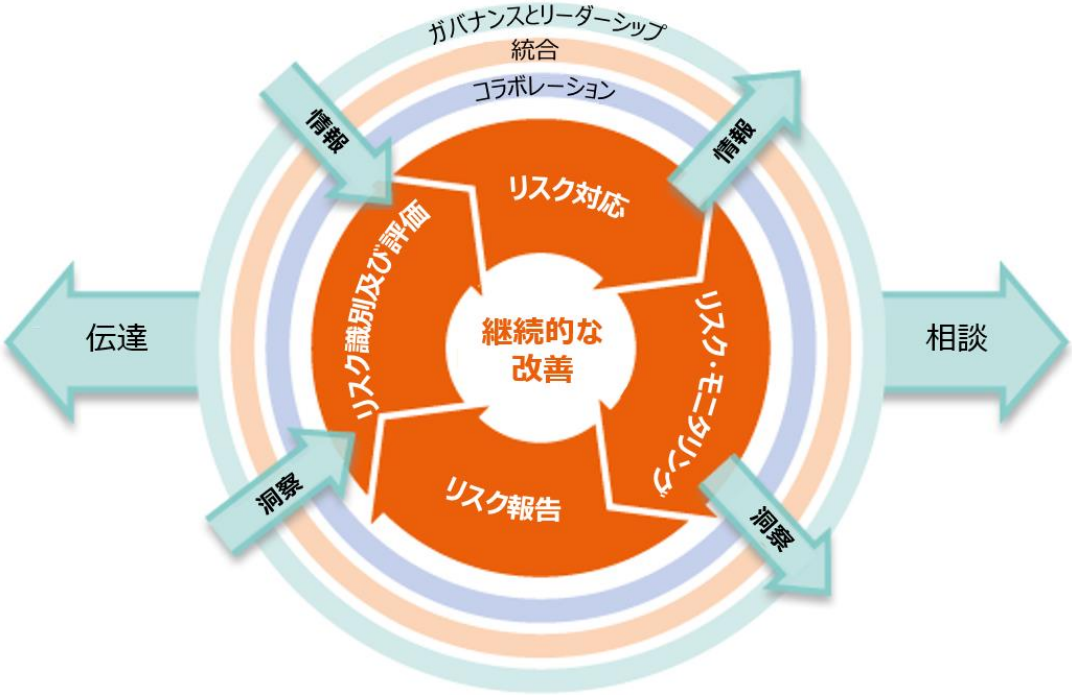
リスクの種類	リスクの説明
戦略リスク	明確に定義されていない戦略を特定又は追及することから生じるもので、欠陥のあるデータや不正確なデータに基づいているか、マクロ環境の変化（例えば、政治的、経済的、社会的、技術的、環境及び立法上の変化）に起因し、コミットメント、計画、目的が達成されないリスク。
ガバナンス・リスク	不明確な計画、優先順位、権限及び説明責任から生じるリスク及び/又は意思決定及び/又は履行に対する効果的でない、又は不相応監視から生じるリスク。
オペレーション・リスク	不適切な、設計が不十分な、又は効果的でない/非効率な内部プロセスから生じるリスクで、詐欺、誤謬、顧客サービスの障害（サービスの質及び/又は数量）、不適合及び/又はVFMの低さに起因するもの。
法的リスク	取引、クレーム（クレームに対する防御又は反訴を含む）の発生、その他の法的事象が発生し、その結果、負債その他の損失が発生するリスク、又は法律上若しくは規制上の要件を満たすために適切な措置を講じず、又は資産（例えば、知的財産）を保護しないリスク。
安全リスク	安全上の欠陥、設計が不十分、又は効果的でない/非効率なハザード管理から生じるリスクで、従業員、請負業者、サービス利用者又は公衆に対する不適合及び/又は有害及び苦痛を引き起こす。
金融リスク	要求事項に従って財務管理を行わないこと、投資からのリターンが低いこと、資産/負債を管理できないこと、投入された資源から金銭的価値を得ることができないこと及び/又は非準拠の財務報告に起因する財務上の制約から生じるリスク。
商業的リスク	商業的パートナーシップ、サプライチェーン及び契約上の要求事項の管理における脆弱性から生じるリスクで、履行の低下、非効率性、金銭的価値の低さ、不正及び/又はビジネス上の要求事項/目的の不適合を招く。
人的リスク	効果的でないリーダーシップとエンゲージメント、最適以下の文化、不適切な行動、十分な能力と能力の欠如、産業活動及び/又は関連する雇用法/人事政策の不遵守から生じるリスクで、業績に悪影響を及ぼす。
技術リスク	システム/プロセスの開発及び性能の不備又は欠陥又はレジリエンスの不備により技術が期待されるサービスを提供しないことから生じるリスク。

リスクの種類	リスクの説明
情報リスク	堅固で、適切で、適切なデータ/情報を作成せず、データ/情報を最大限に活用できないことから生じるリスク。
セキュリティリスク	サイバーセキュリティ及び一般的なデータ保護規制要求事項の不遵守を含む、資産及び情報への不正アクセス及び/又は不適切なアクセスを防止できないことから生じるリスク。

4. 新たなオレンジブックにおけるリスク管理のフレームワーク

改訂後のオレンジブックは、リスク管理のフレームワークを以下のような図で示し、これが有効であると考えられるために達成すべき５つの「主要原則」と、これを説明する補助原則を定めている。

図表 ３-43 オレンジブックにおけるリスク管理のフレームワーク



（出典：「オレンジブック」[165]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

以下が５つの「主要原則」であり、上図の構成要素と対応している。対応している箇所に下線を付せば以下のとおりである。

A. リスク管理は、ガバナンスとリーダーシップの不可欠な部分であり、組織があらゆるレベルでどのように指揮、管理されているかの基本となるものでなければならない。

B. リスク管理は、目的の達成における意思決定を支援するために、全ての組織活動の不可欠な（integral）一部でなければならない。

C. リスク管理は、共同で行い、利用可能な最良の情報によって通知（informed）されなければならない。

[165] Orange Book 2019（前掲）P.6

D. リスク管理プロセスは、以下を含むように構成されなければならない。

a. リスクをどのように管理すべきかを決定し、優先順位をつけるためにリスクを識別し、評価する。

b. 意図されたアウトカムの達成を支援し、リスクを受容可能なレベルに管理するリスク対応手段の選択、設計及び実施。

c. 統合され、洞察と情報に富んだリスク・モニタリングの設計と運用

d. 意思決定の質を高めるための適時、正確かつ有用なリスク報告の作成と運用、幹部職員と監視機関の責任遂行を支援すること。

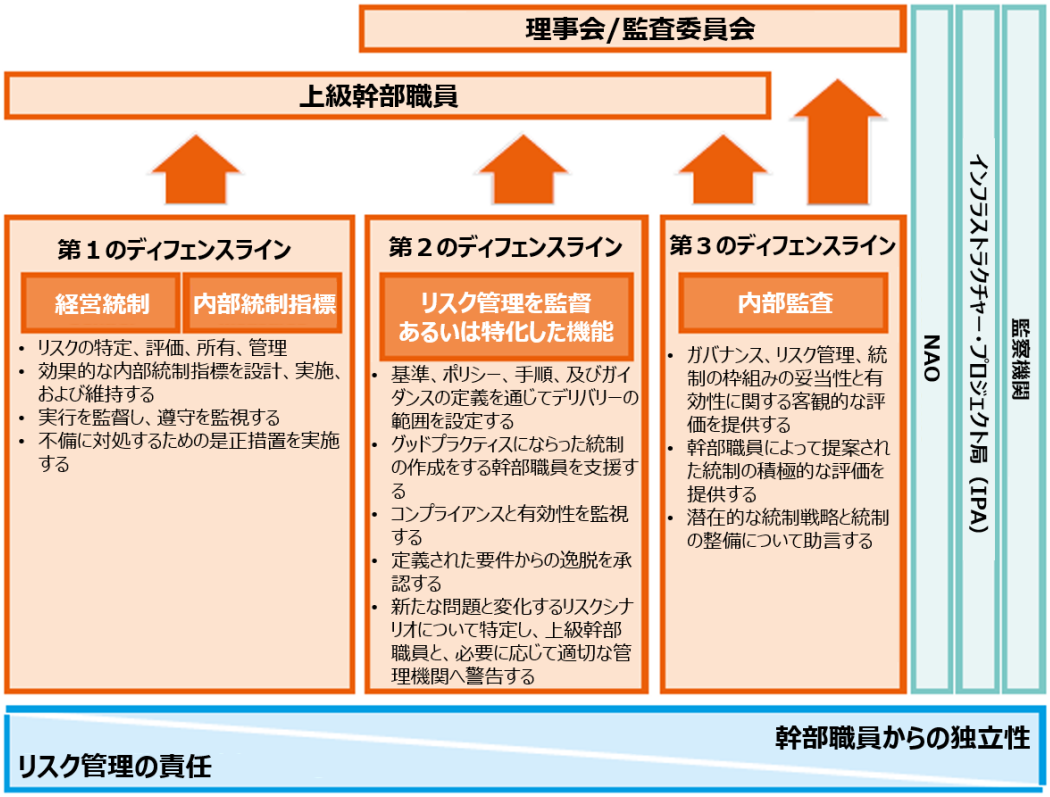
E. リスク管理は、学習と経験を通じて継続的に改善されなければならない。

5. ３つのディフェンスラインモデル

前述のように、イギリスのガバナンス、リスク管理及び新たな内部統制に係る保証フレームワークでは３つのディフェンスラインの考え方が積極的に採用されており、新たなオレンジブックにおいても、会計官は、リスク管理における役割と責任が全てのレベルで伝達され、理解され、埋め込まれていることを確実にするための仕組みとして「３つのディフェンスラインモデル」を紹介している。

以下は、附属書において示されているモデルを図示したものであるが、これは第２章で示したCOSOによるモデルをイギリス中央政府に当てはめたものとなっている。

図表 ３-44 イギリス中央政府における「３つのディフェンスラインモデル」



（出典：「オレンジブック」P.30より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

これによると、オレンジブックの想定するモデルにおいても、内部統制におけるディフェンスラインの役割を果たす構成要素は民間とほとんど変わりがない。

しかし、外部のディフェンスラインとして財務諸表監査を行うイギリス会計検査院（NAO）や国会が公的資金の支出方法を追及するためにNAOに実施させるVFM検査、インフラストラクチャー・プロジェクト庁（IPA）などが挙げられており、内部監査と外部監査は、効果的に協働すべきであることが述べられている。

② 財務省通達「公的資金の管理」

また、リスク管理については、先述の財務省通達「公的資金の管理」においても示されている。リスク管理の実践に当たっての詳細ガイダンスとしては、附属書A4.3「リスク」のほか、前述の「オレンジブック」を参照するよう示している（本文4.3.4項）。

附属書A4.3の冒頭には、以下が掲載されている。

・公的部門はビジネス、状況、リスク選好度に応じて、リスク（機会と脅威の両方）を特定し、管理するためのシステムを備えるべきである。 ・理事会はリスクの評価と管理を主導し、ガバナンス報告書（附属書3.1参照）の作成において会計官を支援すべきである。 ・公的部門は肯定的、否定的を問わず、様々な不確実性に直面しており、その不確実性は、その目的、予算、費用対効果を達成するうえでの成功に影響を及ぼしかねない。したがって、各公的部門組織の理事会は、脅威と機会の両方を積極的に認識し、内部統制の設定方法を含め、それらにどのように対応するかを決定すべきである。（A4.3.1）

上記のとおり、リスクを政府にとって損害を与えるものとしてだけではなく利得獲得の機会を含めた「不確実性」として捉えていること、同通達ではリスク管理の主体を理事会においている一方、その報告書としてのガバナンス報告書の作成は会計官が責任を負うこととしている点に特徴がある。

以下、附属書A4.3について特徴的な内容を取り上げて説明する。

1. リスク管理のサイクル

附属書では、リスク管理の一般的なサイクルを以下のように説明している[166]。

1	組織のリスク許容度を定義する。
2	リスクを識別し、分類する。
3	特定されたリスクを評価する。すなわち、どのリスクがどの程度影響を及ぼす可能性があるか、どのリスクが許容範囲を超えているか、いつリスクがあるかを特定する。
4	発生可能性の少ないリスクで見過ごされているリスクについて、ホライズン・スキャニングを実施する。
5	どのリスクが問題となるか、これに対しどのような行動をとるべきかを決定する。
6	幹部職員が下方に対して行う権限委譲と、理事会が業績を追跡することを可能にする組織を通じ上方に対して行うリスクの報告の抱き合わせ。
7	このフィードバックを用いて、理事会は概要を把握し、リスクの許容度や対応などの決定を調整することができる。
8	ステップ１に戻り、理事会の必要に応じ繰り返し実行する。

[166] 公的資金の管理 附属書（前掲）Box A4.3A：outline of the risk management cycle

2. リスク評価

同通達はリスク評価にあたり、以下のようなリスクを「見落としやすいリスク（risks which are easily missed）」として掲げて注意を促している。

見落としやすいリスク	
情報セキュリティリスク	セキュリティが確保されていないデジタル情報が誤配布・複製される可能性がある。
現実化可能性は低いが影響度の高いリスク[167]	現実化した場合に重大な影響を及ぼすリスク。
機会リスク	選択肢の中には他の選択肢の機会の逸失を含むものもある。
エンド・ツー・エンド・リスク	連結された一連のプロセスにおいて、オペレーショナル・チェーンが複数の場所で同時に失敗したときに発生するリスク。
組織間のリスク	パートナー、サプライヤー、その他の利害関係者とのリンクのために、組織のビジネスに失敗を引き起こす可能性がある。
累積リスク	いくつかのリスクが同時に発生することがある。

3. リスク対応

同通達はリスクへの標準的な対応方法として以下のような事項を掲げている。

リスクへの対応	
対応	リスクに対する一般的な反応であり、組織が継続的に活動できるようにコントロールを敷くこと、あるいは防止方法を確立することを意味する。
移転	他の組織がより専門的な活動を実施する可能性がある。保険契約は通常、公的部門の組織には開かれていないが（附属書4.4参照）、他の形態の移転（例：給与管理局の利用）もある。一部のリスク、特に風評リスクは移転できない。したがって、委任機関は、必要に応じて是正措置の範囲内で、代理人の監視を維持すべきである。
終了	耐えられないあるいは対応策がとれない場合には、リスクを伴う活動を終了（又は開始しない）することが最善である場合がある。これにより残留リスクを許容レベルにまで引き上げることができる。
許容	適切な不測事態対応計画によりマイナス面が受入可能となるリスク。可能なコントロールが正当化できないリスク（例：不相応であるため）。テロなどの不可避なリスク。
機会をとる	理事会は有益な結果を期待して、下方リスクを受け入れ、おそらく統制や予防措置を取ることもある。リスク全て回避しようとすることは、リスクを無視することと同じくらい無責任である。

なお、このうち「移転（保険）」については、中央政府では一般的に用いられないとしている（4.4.1）。これは、公的部門は幅広い多様な資産ポートフォリオを有していることや税制措置により財源を確保することができることから、自ら損害を受けた資産の返還のための資金を調達したり他のリスクに対処したりすることができ、民間の保険契約を締結すれば、公共サービスのコストが高くなることにつながるからであるとしている。

また「終了」についても、失敗したプロジェクトを始めからやり直したほうが安い場合

[167] 例えば、リスクを現実化可能性と影響度の積として評価する場合、地震等の災害によるリスクは現実化可能性の確率が低いため、小さく評価されることがある。民間部門のリスク選好としては、それでよいかもしれないが、公的部門ではそのような理由で単純に無視することはできないだろう。

には、プロジェクトを失敗させることができる事象をさす。この選択肢は必ずしも公的部門で利用できるわけではなく、民間部門であれば避けることのできる困難なリスク（典型的には発生可能性は低いが潜在的に深刻なリスク）を公的部門では負わなければならない場合もある。

③ 2004年版オレンジブックの概要

「オレンジブック」は、政府機関がリスク管理の仕組みを構築する上での原則を示すものである。2001年に初版が発行され、その後、数年間での経験を踏まえて2004年に改訂版が出された。オレンジブックでは、リスクを「好ましい機会であろうと好ましくない脅威であろうと行動及び事象の結果として発生する不確実性」と定義している。また、内部統制をリスクに対する組織の対応と位置付け、次のうちいずれかを含むものとしている。

- リスクの容認（tolerating the risk）
- リスクを受け入れ可能な水準に抑えるような適切な処置、又は、不確実性がある状況を、好ましい結果をもたらす機会と捉えた活動
- リスクの移転
- リスクを生じさせる行動の中止

オレンジブックでは、内部統制をこのように位置付けた上で、リスク管理のモデルを示している。モデルは、リスク選好が定義された環境で機能するものであるとし、リスクの識別、リスクの評価、リスクへの対応、リスクのレビューと報告といった主要な手順を示して、それぞれについて解説している。

なお、オレンジブックに示される概念は、COSOの「全社的リスクマネジメント（Enterprise Risk Management：ERM）」とほぼ同じ概念に依っていると考えられる。

(6) イギリス公的部門の内部統制の体系

ここで、これまでに述べてきたイギリス公的部門の内部統制制度について、現時点における体系を簡潔にまとめる。

現在のイギリスの公的部門における内部統制制度は、主に理事会及び会計官のガバナンスに関する義務を中心として構築されていると見られる。内部統制を組織のガバナンス確保のための構成物としてトップダウンで捉えている点はイギリスの特徴である。

イギリスの中央省庁では、各省庁に理事会を設置している。この理事会とは、民間企業に設置されている取締役会に該当するもので、省庁の業務執行を監督し、重要な決定事項を行う部門である。このような業務の執行と監督を分離させる民間企業のガバナンス構造を取り入れていることは、イギリスの中央政府における特徴である。

理事会のガバナンスに関する役割は、「中央政府の省庁におけるコーポレートガバナンス」において記載されている。同コードは、理事会に対しガバナンス、リスク管理及び内部統制及びその報告に関する体制の整備を求めている。また理事会には、監査及びリスク保証委員会や内部監査部門の支援を受けつつ、資源会計決算書とともに省庁の「ガバナンス報告書」の作成を主導することが求められている。

また、イギリスの各省庁には、政府資源会計法に基づき、財務大臣の任命により会計官

が設置される。政府資源会計法によれば、各省庁の会計官は資源会計決算書の作成及び提出に関する責任を負う。さらに、会計官の役割や責任に関する詳細は、財務省通達「公的資金の管理」に示されている。同通達は、イギリスにおける「公的資金」の管理全般を取り扱ったものであり、公的機関の会計における中心的なガイダンスとなっている。

会計官は、同通達において、ガバナンス及び内部統制の確保を義務付けられ、ガバナンス報告書等の書類に自署することが求められている。この点シャーマン報告書においては、「正式な内部統制報告書に会計官に署名させるという規律は、各省庁が内部統制システムを体系化し、必要に応じて見直しを行うのを助けるものである。」と示されている。

また、ガバナンス報告書には特定のひな型は用意されていないが、同通達において必要的記載事項が示されている。必要的記載事項の中には「リスク・プロファイル」も取り上げられており、イギリスにおいてもリスク・プロファイルが作成されていることが分かる。

(7) 公的部門の内部統制制度の特徴と民間との近接化

イギリス中央政府では以前よりセクター・ニュートラルの考え方が採用されており、シャーマン報告書により民間におけるコーポレートガバナンスの仕組みを公的部門においても導入するよう要求している。その結果、公的部門のコーポレートガバナンス・コードが作成されるなどほぼ民間におけるコーポレートガバナンスの進展に合わせる形で発展してきている。

また、オレンジブックにおいてCOSO ERMフレームワークの考え方が取り入れられているほか「保証枠組」において３つのディフェンスラインの考え方が示されているなど、民間部門の考え方と大きく変わらない。

(8) 会計官によるガバナンスの保証の枠組の観点からの内部統制

イギリスにおいては、会計官による省庁のガバナンスについての保証の表明が良好な実務慣行として定着している。すなわち、会計官は保証の表明の基礎を得るために省庁内にガバナンスの仕組みを構築し、様々な保証の源泉から保証のための十分かつ適切な基礎を得る。その際「３つのディフェンスライン」が早期から明示的に意識されてきた点もイギリスのガバナンス実務の特徴である。

イギリスのガバナンス実務における「３つのディフェンスライン」概念は保証の源泉を各業務部門、管理部門、内部監査のそれぞれから得ようとするものであるが、当該実務の内容を改めて見直すと、省庁内に構築された内部統制の仕組みを、会計官による保証の源泉という観点から捉え直したものに過ぎないことがわかる。すなわち、イギリスでは2000年代後半以降「内部統制」という用語が明示的に使用されなくなっているが、これはこのようにガバナンスの観点から内部統制を捉えなおそうというパラダイムシフトがあったことの証左であると考えられる。また、そのようなシフトチェンジを可能にした背景には、前述のように法制度や細則主義（ルール・ベース）によらず、また有効性の評価結果の対外的報告や外部監査制度を伴わないフレキシブルな実務慣行があったと考えられる。

３. イギリスの内部統制報告書等におけるガバナンス・リスク管理・内部統制の実施・評価に関する記載の実例

(1) ガバナンス報告書の例

先述のように「中央政府におけるコーポレートガバナンス - 2011年公的規範」に基づき各省庁は2011-2012年度から「ガバナンス報告」を各省庁の「年次・会計報告書」の中で報告することとなった。これは、従来の「内部統制報告書」の内容を拡充したものであり、当該文書の中で報告することが求められていた項目を含むものであるとされる。

以下に、内務省（Home Office）を例に2018年度の年次報告・計算書に収録されたガバナンス報告書の内容を検討する。

① 記載内容

図表 ３-45 ガバナンス報告書の実例（内務省）

ガバナンス報告書

我が省のガバナンスについて

内務省は、財務省（HM Treasury）のガイダンスに従って、公的規範の原則を運用し、これに従う。本年、我が省はガバナンスと理事会の構造を評価し、より効果的な運営、共同的意思決定の強化、内部統制、リスク管理及び説明責任の有効性を改善するために変更を加えた。

本報告書では、執行委員会及びそれを支援するガバナンス構造がどのように機能し、2017年４月１日から2018年３月31日まで及び年次報告・計算書の承認日までにどのような成果を出したかを示している。

コーポレートガバナンス、マネジメント及びコントロール

ガバナンス

我が省の理事会は引き続き業務の監督を行う。本年我が省は、我々が適切なレベルのコントロールに沿って目的と目標を達成していることを確実にするために、統制、精査（scrutiny）、保証の３層を提供する下部委員会を再編成した。以下の表は、省内で運営されている最高レベルの委員会と各委員会の議長の新たな構成を示したものである。

（内務省のガバナンス構造が図解されている。）

我が省の理事会及び委員会

（上図の各機関の構成員や役割が記載されている。）

理事会の有効性に関するレビュー

筆頭非業務執行理事は理事会の有効性の評価を行っており、理事会については本年次報告・計算書の37ページに掲載されている。

リスクに対する考え方

リスク管理は、プログラムや資金の管理方法、方針の策定方法、外郭機関（Arm’s Length Body：ALB）との連携方法など、我が省が行う全ての活動の一部である。

加えて、我が省は、リスクを識別し管理するための主要な構成要素として、我が省の内部監査機能及び他の規制当局によるモニタリングの双方からのインプット及び洞察を受ける。

特に昨年、NAOが提出した報告書「Value For Money」は、我が省が管理と監視を改善した際

に、知識と情報の有益な情報源となった。

2017-18年度の上位リスクと主な対応策

我が省の業務の性質上、一連のリスクを管理しなければならない。2017～18年に我が省に影響を与えた最上位リスクを以下の表に示す。

主要なリスク	対応策
イギリス国内へ向かう航空機へのテロ攻撃の脅威。（例：イギリスへ飛ぶ航空機やイギリス領空における航空機へのテロ攻撃）	リスクに基づく比例的アプローチが、省庁と業界によって用いられている（航空旅行のしやすさとセキュリティリスクの均衡をとっている）。イギリスを旅行する一部の航路では、必要に応じて航空会社において追加的な安全対策が導入された。リスクの高い国からの直行便の禁止や電子機器への追加措置についても見直しを続けている。航空会社が追加的なセキュリティ対策を講じたため、いくつかの制限が撤廃された。 オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、オランダ、アメリカ合衆国とともに、英国は航空保安グループ（aviation security group）の一員として多国間で活動している。国連安全保障理事会は、航空安全保障に関するイギリス主導の決議を採択した。 我が省は、イギリスのテロ対策方針「CONTEST」を改訂した。
ISISに感化されたオンラインを含むテロへの対応を含め、テロの勢いを断ち切ることができない場合の、イギリスの安全保障に対する影響	我が省は、国内のテロ組織を調査し、壊滅するために統合作戦センターを設立した。 テロリストがテロ攻撃を実行するための作戦（Plots）に対応するよう、テロ対策に関する警察ネットワーク全体の捜査能力が高まっている。脱過激化プログラム（De-radicalisation Programme）の能力と有効性が向上させるため、イギリスのテロ対策方針「CONTEST」を改訂した。 テロリストに関するコンテンツをインターネット上から除去することを優先事項として取り組んでいる。テロリストに関するコンテンツをより迅速に発見・除去するための技術的なソリューションを提供するようなイノベーションの創出を奨励することにより、通信サービスプロバイダやソーシャルメディア企業は、インターネット上のそのようなコンテンツの発見や排除が可能になっている。
子どもの性的虐待や性的搾取を特定し、効果的に対応できなかった場合の、公共の安全に対する影響	子どもの性的虐待に対する意識の高まりにより被害者が自信をもって名乗り出ることができるようになった。専門家は、より多くの子どもたちが性的搾取の危険にさらされていることを認識している。この動きは、政府省庁や地方機関が、政府横断的な「子どもの性的搾取に取り組む」（CSE）プログラムの下で集中的に取り組んだことによって実現された。 我が省は、子どもの性的虐待を未然に防止するための早期の予測及び介入のそれぞれに対して、システム（刑事司法と社会的ケア）が効果的に対応することを確保するとともに、被害者や犯罪者に迅速に対応することにより、被害の再発リスクを低減するよう努めている。 我が省は、国家の警察対応の発展及び第一線で動く機関の能力と専門性の向上を支援している。政府間資金により、有効な予測と回復に基づく証拠の基盤を構築し、被害者へのサービスを改善するために、CSE対応チームと子どもの性的虐待対策専門家センターが設立された。
移民の数が過剰	我が省は、持続可能なレベルに移民の数を減らすことを含め、イギリスの経済的・社会的ニーズを満たす入国管理システムを構築し、管理し続けてきた。我が省は、イギリスにとって最良の結果をもたらすことができるようにするための措置を引き続き講じる。 我が省はEU離脱後の出入国管理の選択肢を検討中である。我が省は、既にイギリスに在住しているEUの国民及びアイルランド共和国との共通飛行区域を設けるための暫定的な取り決めを含む政府横断的な作業を主導している。
イギリスの国境が安全であり、国境の安全保障に対する脅威が十分に管理され、我が省の運営が統一されている	国境で活動する政府機関と組織の間の連携は、協力の枠組を通じて改善されている。 国境軍の兵士が異常な又は疑義のある行動をより特定しやすくするため、研修が実施されている。 イギリスの安全を維持するために、国境を越える人及び物品に関するデータ

ことを確保する	を収集し、国境を安全に保つためにそれを使用する必要がある。人々に適時に正確なデータを提供することができるように、我が省の国境システムは、新システムに更新されている。
EU離脱交渉の実施	我が省は、EU離脱後の我が省の予算への財政的影響を特定し、EU離脱関連の採用要件に関する将来性・能力戦略を実施している。 我が省は、将来の税関の取り決めについて政府を横断して直接働きかけており、交渉をリードし、ガバナンス及び連携を整備し、実施を支援するための内部のメカニズムを設置している。

当年度に発生したリスクと課題

現在の主な課題
（略）

財務ガバナンス、マネジメント、幹部職員

財務ガバナンス
閣僚の指示
財務・経営計画
不正、贈収賄、内部通報制度

保証
内務省は、良好な慣行と整合的な複数の情報源からの保証に依存している。保証活動は第１のディフェンスラインにおける運用上の保証から内部監査（第３のディフェンスライン）などの独立した保証に至るまで、３つのディフェンスラインを中心に構成されている。

・第１のディフェンスライン及び事業運営の領域：我が省は、目標がどの程度満たされ、リスクが管理されているかについての保証の取り決めを確立している。これには、月次統制報告、リスク登録簿、日常的なシステム統制に関する報告、筆頭理事（Director General）による年次保証活動報告書[168]、その他の統制情報が含まれる。
・経営陣のモニタリングと専門家によるレビュー：業務担当者による提供とは別に、省内の投資委員会が行う承認業務、分析保証（analytical assurance）、その他の実施者機能（例えば人事）や我が省のセキュリティチームが行う業務を含む。
・独立した客観的な保証：これには、内部監査と独立した専門家による業務が含まれる。外部のレビューでは、組織の外部機関から委託された外部保証と独立した保証が含まれる。これらには、NAOによるレビューや議会選出の委員会が含まれる。これらのレビューは、通常、プロジェクトやイベントの後に行われ、組織にとって特に貴重な学習源となる。

監査・ガバナンス部（Assurance and Governance Unit）は、我が省全体の保証とリスク管理を統括するために設置されている。
同ユニットは、簡素化された会計官により保証フレームワークを開発し、2018~19年に開始する予定である。このフレームワークは、中央の保証に対するアプローチを明確にし、構造化する。これは、我が省において実施が期待される共通の原則と標準的な保証活動及びそれらをどのように評価し報告すべきかを規定するものである。これは、優れた保証業務を組み込み、組織的な学習を促進することを目的としている。

分析保証
プロジェクト保証
地方自治体

[168] 年次保証活動報告書（Annual Assurance Return）：リスクや不正に関する年に一度作成される報告書のこと。

第三者保証

主任内部監査人によるアップデート

（GIAAの内部監査人による評価と改善勧告が記載されている。）

年度末ガバナンス保証プロセス

私は、主任会計官として、期中にガバナンスの問題を監視し報告するための有効なプロセスを確保する責任を負っている。私は、財務及びリスク管理の権限をそれぞれの責任に応じて委譲した筆頭理事及び理事（Directors）の支援を受けている。我が省のガバナンス報告書を作成するために、私は省庁横断的なフィードバックと保証を受けている。

これには以下が含まれる。

- 各筆頭理事の事業における目的、コントロール及びリスクを要約し、事業プロセス内の保証水準を評価するための、年次総括保証活動報告書の完成
- Agency and ALB ガバナンス報告書の内容とこの報告書の一貫性と完全性を確保すること。

公的規範に関する結論及び遵守

省庁のコーポレートガバナンスに関する政府の方針は、中央省庁のコーポレートガバナンスに関する公的規範に概説されている。本規範は「コンプライ・オア・エクスプレイン」の原則に基づいて運用されており、各省庁は、本規範の目的を満たすために設けられた本規範のいかなる要素についても、それらが完全に遵守されていない場合には開示するよう求められ、その根拠及び代替的な措置を説明する。

内務省は、一つの例外事項を除き、各省庁の理事会の運営を通じて本規範に概説されている原則を満たしている。すなわち、内部主任監査人（CIA）は、各省庁の理事会に出席するよう求められていない。しかしながら、CIAには、理事会の議題や文書を日常的に見ているだけでなく、執行委員会に最新情報やブリーフィングを提供する機能がある。さらに、CIAは私と常設秘書として１対１のセッションのプログラムも持っている。

我が省の理事会は、我が省の優先事項の実施を監視する。我が省は、その業務を通じて、リスク選好度を設定し、リスク管理のための適切な統制を確実に実施し、我が省のスポンサー団体の業績を監視し、財務管理をレビューし、同局が現在及び将来のニーズに対応できる能力を確保する。

我が省のコーポレートガバナンス体制は、本年、包括的なコーポレートガバナンスレビューを通じて見直しが行われた。

内務省の規模と複雑性には、常に管理しなければならないリスクが存在するが、2017年から2018年にかけて実施されたガバナンスの取り決めが、リスクを効果的に管理し続けるのに十分であったと私は確信している。

我が省は引き続き、内部統制システムの改善と、効果的な統制が内務省全体で一貫して運用されることを確実にするためのさらなる措置の導入において、良好な進展を遂げている。今後も、効率性とガバナンスに重点を置いていく。

フィリップ・ラトナム
会計官
2018年７月12日

（出典：内務省2018年度ガバナンス報告書[169]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

なお、他省庁のガバナンス報告書と比較すると、特定のひな型は存在しないものの、以

[169] Home Office Annual Report and Accounts 2017-18 (for the year ended March 2018) P.51
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/727179/6_4360_HO_Annual_report_WEB.PDF

下の図表において下線を付した項目のように、ある程度共通して記載されている項目が存在する。

省庁	項目
保健省	責任の範囲、省庁のガバナンス、保証体制、リスク管理、統制上の問題、３つのディフェンスライン、内部通報、内部監査の役割及び監査意見、ALB、金融リスクとサステナビリティ、契約管理、マクファーソンのレビューと品質保証[170]、情報リスク、組織変更プログラム、不正、平等・人権法の遵守、会計検査院・決算委員会、緊急事態への準備・耐性及び対応、一般データ保護規則（General Data Protection Regulation：GDPR）、非公的省庁への贈与、その他（データ問題、EU 離脱、カリリオン社破綻[171]、グレンフェルタワー[172]等）
教育省	不正・誤謬対策、知識・情報及び資産の管理（GDPR 対応含む）、コーポレートガバナンス・コードへの準拠状況（comply or explain 含む）、分析モデルの品質保証、有効性のレビュー、保証の源泉、省による指示（Direction）、監査上の限定、NAO 報告、決算委員会、任命、グレンフェルタワー、カリリオン社破綻、男女共同参画省、シェアードサービス
司法省	ガバナンス・アシュアランス・プロセス、ガバナンスの強化、情報の質（分析モデルの品質保証）、リスク管理、カリリオン社破綻、当年度の課題、事業継続計画（Business Contingency Plan：BCP）、情報保証、不正対策、内部通報、保証業務の独立した監視、内部監査による保証、ALB、補助金、コーポレートガバナンス・コードの準拠状況（comply or explain 含む）

(2) 内部統制報告書（参考：旧制度）

① 経緯及びひな型

ガバナンス報告書の導入以前は、各省庁は内部統制報告書を作成・公表していた。内部統制報告書については財務報告マニュアル（前述、FReM）にひな型が示されており、これによると以下のような形式をとることとされていた。

図表 ３-46 旧「内部統制報告書」のひな型

1） **責任の範囲**

私は会計官として、公的資金の管理の規定により個人的に責任を有する公的資金や省の資産を守りながら、〇〇省の政策、目的及び目標の達成を支援するために健全な内部統制の仕組みを維持する責任を有している。

（会計官がその役割に関して説明責任を果たすための体制について述べる。特に、リスク管理に関する大臣との協力手頼、省庁内部との関連について記述する。）

2) **内部統制システムの目的**

内部統制システムの目的は、リスクを一定水準に管理することであり、政策、目的・目標に関する失敗のリスクを完全になくすものではない。そのため、有効性に関しては絶対的ではないが合理的な水準の保証を与えるものである。

[170] Macpherson Reviewとは、財務長官のニコラス・マクファーソンによる報告書のことをさす。政府の政策に情報を与える分析モデルに関し品質保証を行うことを推奨している。
https://www.gov.uk/government/publications/review-of-quality-assurance-of-government-models

[171] 2018年１月にイギリスの建設会社カリリオンが約16億ポンド（約2450億円）の負債を抱えて経営破綻した。

[172] 2017年６月にロンドン西部に建つ高層住宅棟（タワー・ブロック）「グレンフェルタワー」で大規模な火災が発生した。

内務統制システムは、省の政策、目的・目標の達成に関するリスクを識別して優先順位付けを行い、リスクが現実のものとなる可能性及びその影響を評価し、それらを効率的、効果的、経済的に管理する継続的な取組である。
○○省では20XX年３月31日までの１年間における内部統制システムは整備されており、年次報告・計算書及び資源会計決算書、財務省のガイドラインに沿って最新の状態となっている。

3) リスク管理能力
［以下に関する主要な方法について記述する：
リスク管理手順におけるリーダーシップ
職員が権限の行使や業務を行う上で適切にリスク管理ができるような訓練及び手段
職員に対して与えられているガイドライン
会計官がどのようにして公的規範から学んでいるのか］

4) リスク及び統制の枠組
［リスク（又は変革リスク）を特定、評価、統制する方法を含むリスク管理戦略の主要要素について記述する。また、どのようにリスク選好が決まるかについて含める。この手続の中で、情報に関するリスクはどのように管理・統制されるかについても明示する。］
［リスク管理が組織の活動にどのように組み込まれているのか記述する。］
［公共のステークホルダーに影響を与えるリスクについて、彼らをどのように巻き込んでいるかの方法を記載する。］

5) 有効性に関するレビュー
私は会計官として内部統制システムの有効性についてレビューを行う責任を負っている。レビューは、内部監査人及び省の内部統制システムの構築・維持に責任を持つ幹部職員からの情報、マネジメント・レター及び他の報告書による外部監査人からのコメントに基づいている。レビューの結果からの示唆及び内部統制システムの継続的改善のために脆弱性を解決する計画については、理事会及び監査委員会（又はリスク委員会）からの助言を受けている。
［内部統制システムの有効性の維持及びレビューに関する手順について記述する。また、以下の役割についても含める。
理事会／監査委員会／リスク委員会／リスク管理者／リスク改善管理者（関連がある場合）内部監査／他の明確なレビュー／保証の仕組み］

6) 内部統制システムに関する重大な問題に対してとられた措置の概要又は対処方法に関する提案（該当する場合）

（出典：旧FReM[173]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

1) 「責任の範囲」
会計官として、公的資金と資産を保全しながら、省庁の政策・目的・目標の達成をサポートできるような健全な内部統制システムの維持に責任を有することを宣言する。

2) 「内部統制システムの目的」
以下の事項を記載する。
内部統制システムは、失敗するリスクを全て除去するものではなく、むしろ、リスクを合理的な水準に管理することが想定されていること、したがって、内部統制システムの有効性についての全体的な保証を提供するものではなく、合理的な保証を提供するものに過

[173] FINANCIAL REPORTING MANUAL 2010-11. Annex2, P.1
https://www.finance-ni.gov.uk/sites/default/files/publications/dfp/frem201011.pdf

ぎないこと。また、内部統制システムは、省庁の政策・目的・目標の達成にとってのリスクを識別し優先順位付けを行い、そうしたリスクが発現してしまう可能性とその規模を評価し、そうしたリスクを、効率的に、有効に、経済性を踏まえて、管理するために設計された継続的なプロセスに依拠していること。さらに、そうした内部統制システムが、当該決算期間及び決算承認までの期間において機能していたこと。

3)　「リスク管理能力」

リスク管理プロセスに対して指導力を発揮していること及び職員がその権限と義務に見合った形でリスクを管理できるように訓練を受け、技術を身につけていることを記述する。

4)　「リスク・統制フレームワーク」

リスクを識別し、評価し、統制する方法を含むリスク管理戦略に関する重要事項や、組織の活動の中にリスク管理を取り入れている手法等を記述する。

5)　「有効性のレビュー」

会計官として、内部統制システムの有効性をレビューすることに責任を有すること。そうした内部統制システムの有効性に関するレビューは、内部監査人と執行役（executive managers）による成果の報告及び外部監査人によるコメントといった情報をもとに行われること。内部統制システムの有効性に関するレビューの結果について、理事会や監査委員会（audit committee）から助言を受けたこと。また、内部統制システムに欠点がある場合についてはそれを改善する計画が進行中であること。さらに、内部統制システムの有効性を維持し、またレビューするためのプロセスに関して記述する。なお、理事会、監査委員会、内部監査等の役割に関するコメントが含まれる。

6)　「内部統制上の重要な問題」

内部統制上の重要な問題が存在する場合には、「内部統制上の重要な問題」として、実施又は提案された対応策を記載する。

② 実例（2010年内務省）

以下は、内務省が発行した内部統制報告書のうち、ガバナンス報告書に移行する前の最終年度である2010年度におけるものである。

図表 3-47 旧「内部統制報告書」の実例（内務省）

内部統制の責任範囲に関する記述
私は、会計官として、「公的資金の管理」において、自分が担当する公的資金や省庁の資産を保護しつつ、内務省の方針・目的・目標の達成を支える内部統制の健全な体制を維持する責任を負っている。 私は、会計官として、各省庁の会計官、NDPBなどの公的部門と連携し、責任を果たしている。これらの会計官との関係は、それぞれの枠組合意、財政上の覚書（Financial Memoranda）、指示書に記載されている財務諸表に記載されている。内務省及びNDPBのそれぞれは、自らの内部統制に関する報告書を作成し、それは自らの資源会計に公表される。私の

報告書は、内務省で発生した重要な問題を反映している。

内部統制システムの目的

内部統制システムは、方針、目的、目標を達成できないリスクを全て排除するのではなく、リスクを合理的なレベルに管理することを目的としており、したがって、合理的な保証を提供するだけであり、有効性の絶対的な保証を提供するものではない。内部統制システムは、省庁の方針、目的、目標の達成に向けてリスクを識別し、優先順位付けし、それらのリスクが顕在化する可能性と、リスクが顕在化した場合の影響を評価し、リスクを効率的、効果的かつ経済的に管理するために設計された継続的なプロセスに基づいている。

内部統制システムは、2011年３月31日に終了した年度及び年次資源会計決算書の承認日までに、内務省に導入されており、財務省ガイダンスに準拠している。

リスクとコントロールの枠組

我々のリスク管理戦略は、我々が何を達成しようとしているのかを明確にし、何が目標の達成を妨げるのかを特定し、これらのリスクを評価し、それらを合意された範囲に緩和するための行動をとり、そして進捗をレビューすることである。これには、情報、事業、プロジェクトに対するリスクだけでなく、公共の保護に関するリスクも含まれる。我々が各リスクに対して現実的に許容できるレベルについて合意することは、効果的なリスク管理の重要な要素である。この点はこの１年間において重要な焦点でありまた改善すべき領域であった。

- この方針は、リスクを識別し、評価し、伝達し、上申し、管理するための構造化されたプロセスのリスクに対処するための行動に対する明確な説明責任を含む統制フレームワークを用いて、組織全体で実施される。これには、リスク管理の成熟度モデルによって現在モニタリングされ、期待される良好な管理行動が含まれる。
- コーポレートガバナンス組織により、内務省における統制、リスク管理の有効性を継続的に見直している。内務省は、コーポレートガバナンス・フレームワーク草案を早期に採択者しており、当省のガバナンス階層と報告メカニズムを再構成するために、コード草案の公的規範の要素を採用した。主な管理及び統制機能は以下のとおりである。

（PwC注：各機関の構成と役割が記述されている。）

有効性のレビュー

私は、会計官として、内部統制システムの有効性をレビューする責任がある。内部統制システムの有効性については、内部監査人及び内部統制システムの整備・維持に責任を有する省内の業務管理者（executive managers）による情報や、マネジメント・レター（management letter）[174]やそのほかの報告書の中にある外部監査人のコメントによるものである。

私は、幹部職員会（Executive Management Board：EMB）[175]、監査委員会、リスク委員会による内部統制システムの有効性のレビューの結果の影響について助言を受け、欠陥に対処し、システムの継続的な改善を確実に実施する計画を立案した。

2010-11年には、財務管理、業務管理、人事管理の統制を構築し、組み込んでおり、財務管理と複雑な変更プログラムの実施のための枠組が政府全体で認められている。また、予算面での大幅な人員削減と時間スケールの短縮を実現した。統制上の問題が特定され、対応が進められており、継続的な改善を図るための計画が策定されている。

リスク管理

リスク管理は引き続き当省の重要なプロセスの一つであり、この活動の有効性は2010-11年を

[174] マネジメント・レターとは、ISA260で言うところの監査人が企業の統治責任者に対してコミュニケーションをする際に利用する文書を言う。
https://www.gov.uk/government/publications/academy-trust-financial-management-good-practice-guides/academy-trust-management-letters

[175] 幹部職員会（Executive Management Board：EMB）

通じて強化された。重要な焦点は、引き続き一般市民に対する主要な脅威を特定し、効果的に管理することである。リスク委員会は、新たに発生したリスクとそれに対処するために取られている行動について、EMBとスーパーバイザリーボード[176]に報告し続けている。我が省は、公的規範が省庁全体に完全に組み込まれていることを確実にするために、リスク管理の成熟度を継続して発展させていく。

リスクは、公共の保護、財政、政府と内務省の評価及び目標の達成に及ぼす影響に対して評価される。内務省の各階層では、上位の構成単位から、重要なリスクが特定され、組織リスク登録簿に記録され、それらに対して緩和措置を設定する。より重大なリスクは、理事会のリスク登録簿にエスカレートされ、そして最終的には全体のリスク登録簿に集約される。リスク登録簿は、時間の経過に伴う変化を追跡し、階層間のリスクの（上方への）エスカレートするため、又は下方への伝達するためのプロセスを実行するために使用される。

全体のリスク登録簿には、省庁全体の「重要な少数の」のリスクが記載されている（典型的には７～12個）。全社的なリスク登録簿へ集約するリスクについては、リスク委員会で審議・勧告され、EMBで合意される。内務大臣が議長を務めるスーパーバイザリーボードは、各会議において全体のリスク登録簿を検討し、通常、リスクのうち一つ及びリスクの管理方法について焦点を当て、詳細な議論を行う。

（PwC注：以下、財務統制、支出統制、VFM、トランスペアレンシー、業務管理、情報セキュリティ、BCPに関する取組が記載されている）

結論

今後も、内部統制のフレームワークを改善し、内務省グループ全体に渡り一貫した内部統制の有効性を確保するための取組を進めていく。今後数年は、効率性・公的資金の価値（VFM）をさらに重視し、現在また将来のプレッシャーに見合うような領域の事業に挑み、これまでと同様効率性の向上に取り組んでいく。

ダン・ヘレン・ゴッシュ
会計官
2011年７月７日

（出典：内務省2010年度ガバナンス報告[177]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

(3) ガバナンス報告書の実例（WGA）

政府全体決算書についてもガバナンス報告書が添付されている。当該ガバナンス報告書の特徴は、各省庁のガバナンス報告書のように省庁の業務全般を対象としたガバナンスやリスク管理について記述するのではなく、連結財務諸表の作成と公表のプロセスにおけるリスクを最小限に抑えるためのプロセスについてのガバナンスに特化して記載されている点である。

図表 ３-48 ガバナンス報告書の実例（政府全体決算書）

ガバナンス報告書 会計官の責任範囲

[176] 現在内務省に設置されている理事会の前身である。2015-16年より現在の理事会に名前が変更となった。内務省2015-16年の年次報告・計算書 P.47
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/539638/HO_AR_16_gov.pdf

[177] Home Office Annual Report and Accounts 2010-11, P 83 Statement of Internal Control
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/120048/annual-report-201011.pdf

3.1　私は、会計官として、政府全体財務諸表（Whole of Government Accounts：WGA）の効率的かつ効果的な作成を支援するガバナンスの枠組を維持する責任を負っている。このフレームワークは、連結財務諸表の作成と公表のプロセスにおけるリスクを最小限に抑えるよう設計されている。WGA内に連結された個々の省庁は、会計官又は同等のガバナンスを含む個別のガバナンスフレームワークの対象となる。

3.2　このフレームワークは、連結及び準備プロセスに失敗するリスクを全て排除するのではなく、リスクを合理的なレベルに管理することを意図している。これは、有効性の合理的な保証を提供するが、絶対的な保証ではない。ガバナンスフレームワークは、進行中のプロセスを基にしており、リスクの特定と優先順位付け、リスクが現実化する可能性と、顕在化した場合の影響の評価、リスクの効率的な管理をすることを目的としている。

3.3　WGAの公表は、財務省の年次報告・計算書及び財務諸表に記載されている、全体的なリスク管理フレームワーク内で管理されている。政府財務報告を担当する審議官（Deputy Director）は、日常的にリスクを管理し、これらの財務諸表の作成に必要な活動が適切に計画され、リソースが確保され、実行されることを確実にする責任を負う。

3.4　WGAの作成にあたっては、各省庁の会計官（又は同等の者）に依拠し、自らのリスクを管理しなければならない。場合によっては、基礎となる会計処理からのリスクが、WGAの連結及び準備プロセスに重要な影響を及ぼす可能性がある。基礎となる会計処理から特定された主なリスクは、3.15項及び3.17項に記載されている。

WGAの作成における主なリスクは以下のとおりである。

・省庁が提出する財務諸表の不正確さが招く、重大な虚偽表示
・省庁からのデータ提供の不履行又は提出の遅延
・グループ内の取引の流れと残高の非消去、それによる重要な虚偽表示

3.5　財務省は、WGAの連結・作成プロセスにおける主要リスクを管理するためのリスク管理フレームワークを整備した。これには、リスク軽減行動の特定と実施を支援するためのリスク登録簿の維持と定期的なレビューが含まれる。また、財務省は、財務諸表の作成に関する統制を定義し、適切な統制の有効性と網羅性をモニタリングするための統制と検証のフレームワークを維持している。

3.6　WGAのガバナンスフレームワークは、2018年度に整備され、本財務諸表に適用されている。ガバナンスは「中央政府のコーポレートガバナンス：公的規範」を含む財務省のガイダンスに、関連性がありかつ実務的であるとみなされる範囲で準拠している。財務省グループ[178]の監査及びリスク委員会は、統制及び検証のフレームワークが保証の良好な基礎を提供していることを確認した。

WGAのガバナンスフレームワーク

3.7　私は、さまざまな方法を通してリスク管理の支援と保証を受けている。

- 財務省グループの監査・リスク委員会は、非常勤メンバーが議長を務め、財務省の内部監査部門の支援を受けて、内部統制に対する財務省のアプローチを見直し、独立した助言を提供し、財務報告及びWGAに関連するリスク管理活動の監視を行っている。監査・リスク委員会の有効性は、財務省年次報告・計算書及び財務諸表で評価されている。
- ガバナンス及びリスク管理の内部フレームワークと同様に、WGAは、NAOのスタッフより支援される会計検査院長による外部検査の対象である。会計検査院長は独立しており、財務諸表に関する発見事項を議会に報告している。検査人及び作成者のそれぞれの責任に関する詳細は、第６章の検査人及び検査人の検査証明書に記載されている。会計検査院長及びそのスタッフは、財務省の全ての書類にアクセスし、財務省の監査・リスク委員会に出席することが可能である。

[178] 財務省グループとは、財務省を中心とし財務省の管轄にある14のエージェンシーと公共機関からなる組織全体をさし、財務省の連結財務諸表における連結対象となる組織のこと。
https://www.gov.uk/government/organisations/hm-treasury

WGAの作成に関する改善

3.8　2017年から18年の間、私たちは次のような改善に焦点を当てた。

- 2016~17年度よりも早く、2016~17年度は2018年６月に比べて、2019年５月に公表される。
- 学生ローンを含む主要分野について国庫とWGA間の差異に関する詳細を含める。
- 負債の満期に関する情報を含める。
- 財政リスクが政府によってどのように管理されているかについてのより多くの情報を含める。
- EU関連取引の情報をWGAに含める。

3.9　WGAのような包括的な連結作業を行うに当たっての課題の一部は、8,000を超える組織から検査又は監査済の報告書を受領し、これらの報告書を正確かつ理解可能なフォーマットに統合するのに時間を要することである。財務省は、中央・地方政府及びNAOの利害関係者と引き続き協力し、将来の公表物のタイミングを漸進的に改善し、2018-19年度のWGAを2020年３月までに作成することを目指す。これは、主要な構成要素の法定会計の公表物、WGAの報告書の作成と適時の監査など、財務省の管理できない一連の要因に依存している。

3.10　WGAは国際財務報告基準（IFRS）に準拠している。IFRSは、民間企業が国際的に採用している会計手法である。

WGAはNAOによって独立の立場から検査されている。この規模の連結から予想されるように、WGAが最初に作成されて以来、毎年検査上の指摘を受けている。

WGAはどのように利用されているのか

3.11　WGAは今日では確立された報告書となり、意思決定を支援し、リスクをより効果的に管理するために使用されている。いくつかの例は以下のとおりである。

- 財務省は、貸借対照表レビューが政府資産・負債に関する費用対効果の高い管理に長期的な影響を与えるものであることを確保するために作業を行っている。本レビューは、2018年秋の予算に示されたとおり、既に良好な進捗を示している。具体的には、新規プロジェクトに対するPFIとPF2の廃止、指数連動型政府債務の漸減によるインフレ・リスクの軽減、資産売却のための開示要件の導入などが挙げられる。これらのアクションは部分的には、公的部門の会計について完全かつ包括的なものを持つことから得られた洞察に基づくものである。
- 予算責任局（OBR）は、WGAで公表されたデータを参考に、「財政の持続可能性報告書」及び「年次リスク報告書」における公的資金の将来の持続可能性に関する報告を独自に行っている。さらに、政府は「財政リスクの管理報告書」における財務リスクの指摘に対応した。

3.12　また、WGAの公表は、より多くの公開データを利用可能にするために、政府の透明性に関する問題を支援するものでもある。

2016年に、国際通貨基金は、イギリスの報告書の強みを強調し、WGAと政府の他の財務報告書は、英国の財務報告を世界的な財務報告実務の最先端にあると結論付けた。

3.13　WGAは、議会と外部の世界の双方に数値に対する信頼を与える独立した検査を受けており、決算委員会を通じた議会による効果的な調査を支持している。直近の「政府全体の会計」に関する決算委員会報告は、2019年１月に公表された。

有効性のレビュー

3.14　2017-18年度のWGAは、基礎となる会計処理が限定された結果として、連結範囲に関連している問題、連結対象の省庁における決算期のズレ及びWGAの連結時に財務省により適用された会計方針の問題の結果として、限定付とされた。

基礎となる会計処理における重要なガバナンスの問題への対応

3.15　基礎となる会計処理とWGAデータの提出は、少数の省庁において、検査の除外事項につながった重要なガバナンス上の問題を示している。これらの欠点は、関連する会計官（又は同等の者）の責任であり、WGAの会計官が管理することはできない。除外事項につなが

る内部統制の欠陥は、WGAへの影響として検討されている。

3.16　WGAにとって重要な除外事項は以下のとおりである。

- 国防省は、IFRIC第４号「取り決めにリースが含まれているかどうかの判断」を全ての取り決めに適用していない。限られた数の重要な、大部分が単一の供給源契約、特に主要な請負業者との戦略的調達取り決めは、リースを含むというIFRIC第４号の定義を満たすと考えられ、これらのリースのいくつかは、IAS第17号「リース」によるファイナンスリースの定義を満たすと考えられる。IFRIC第４号を適用しない場合の財務諸表への影響は、ファイナンスリースの下で保有する契約企業の資産及び関連する負債が財政状態計算書から除外されていることである。したがって、会計検査院長は、リース資産及びリース債務の重要な価値が財政状態計算書から除外されていることに基づいて、国防省の会計についての意見を限定した。
- 教育省（DfE）は、2017年８月31日に終了した年度の年次報告・計算書及び財務諸表（SARA）において、期末の再評価積立金残高及びアカデミー信託[179]の土地・建物の価値に関する重大なレベルの不確実性により限定意見を受領した。詳細については、以下の3.17項を参照されたい。
- 労働年金省と歳入関税庁の財務諸表は共に、不正と誤謬のレベルが会計の規則性に関する全体的な検査意見にとって重要であるため、限定付検査意見を受領した。

WGAの連結プロセスにおける重要なガバナンス問題への対応

3.17　連結プロセスから生じる限定部分は、境界、会計方針及び非連結会計年度に関するものであり、以下に要約する。

- 連結範囲の問題に関する限定は、スコットランド王立銀行（RBS）を公的に所有する限り存続する。
- 一貫性のない会計方針の限定は、主にインフラ資産の評価に用いられる異なる方法に関連している。最大の差異は、中期的に除外事項として残る地方自治体道路網の評価である。
- DfEは、財務省と議会との合意に基づき、アカデミー部門に対し別の報告制度を設けている。DfEの中核省庁、その機関及びALBは、３月31日までに財務諸表を作成する。アカデミー部門は、８月31日の期末までに別の部門財務諸表（「部門の年次報告・計算書及び財務諸表」又はSARA）を作成する。このデータは、他のWGAとの間に、決算期の不一致を生じさせ、その結果、WGAの限定意見につながっている。
- 2016-17年のWGAは、この新しい取り決めで初めて準備されたものである。調整前のデータが連結され、その結果WGAの限定付となることにつながった。さらに、土地及び建物の評価は、実質的に真実かつ公正であるとはみなされず、したがってSARA自体の限定意見につながった。この限定意見はWGAに反映されている。
- 2017-18年の財務省は、未修正のSARAデータを使用しているため、決算期の不一致に基づき無限定とされている。しかし、2017-18年のWGAでは、SARAデータが2016-17年よりも早く作成され、検査された。また、2017-18年度WGAに提出されたSARAデータには限定が認められたが、それは土地・建物の比較・期首残高に限定された。
- 2018-19年度のWGAでは、DfEはSARAをより迅速に公表し、土地と建物に関する限定意見を完全に解決する予定である。これはWGAの質にプラスの影響を与えるであろう。長期的には、DfEは年度末の不整合の影響を緩和することを目指しており、財務省はこの目標を支援するためにDfEと協力している。しかし、適時性と費用対効果を、提案された解決策との間でバランスを取ることが重要である。

3.18　インフラ資産の境界及び会計処理に関する詳細は、勘定の注記2の重要な会計上の見積り及び判断に含まれている。

3.19　連結省庁間の取引及び債権債務残高については、前期と同水準を確保することができた。WGAの作成・使用経験が増すにつれて、さらなる改善がなされるであろう。これら

[179] アカデミー信託（Academy trust）とはイギリスで学校運営を行う組織の総称。

は、中心での是正作業を最小限にするために、地域レベルで収集されたデータの精度を改善することに焦点を当てる。

3.20　私は、WGAの中央政府コーポレートガバナンス・コードの遵守状況を評価した。私は、WGAを作成する私の責任に関連する本規範の規定を遵守していると信じている。

3.21　私は、残された統制上の問題に対処するために効果的な是正措置が講じられており、これまでに講じられた措置が肯定的な結果をもたらし始めていることに満足している。しかし、完全に実施するには数年かかる場合もある。これは、前年の決算が終わった後に教訓が得られていることも一因である。私は、これらの脆弱性に対処するために達成された進捗を監視するための手続を整えている。

データの適時性、品質、費用対効果のバランス

（略）

判断の保証

3.24　私は、このガバナンス報告書を裏付ける証拠を検討し、財務省がWGAの作成を支援する強力な統制の枠組を有していることを確認した。

財務リスク管理における財務省の責任

（略）

情報・データの取り扱い

（略）

検査人への情報の開示

3.27　会計官として、NAOが認識していない関連する検査情報がないことを確認する。私は、関連する検査情報を認識し、NAOがその情報を認識していることを確認するために、あらゆる必要な措置を講じてきた。

3.28　私は、2017～2018年度の年次報告・計算書及び財務諸表が、全体として公正で、整合性がとれ、理解できるものであることを確認する。私は、年次報告・計算書と財務諸表について、公正で、整合性がとれ、理解可能であると判断するために必要な判断を含め、個人的な責任を負う。

ジェームズ・ボウラー
会計官
2019年５月16日

（出典：政府全体決算書2018年度ガバナンス報告[180]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

４. イギリス中央政府におけるリスク認識の特徴

(1) 組織のリスク選好の決定に当たってのガイダンス

各省庁がリスク選好を決定するに当たってのガイドラインとしては、やや古いものとなるが、2006年に財務省が発行した「リスク選好の管理（Managing your risk appetite）[181]」

[180] Whole of Government Accounts: year ended 31 March 2018
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/803751/WGA_2017-18_WEB_1.pdf

[181] 優良事例集：Thinking about risk, Managing your risk appetite: Good practice examples
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/191521/Managing_your_risk_appetitie_good_practice_examples.pdf

が参考になる。

同ガイドラインの「実務者のガイド」では、リスク選好の決定に当たっては、以下のようにリスクをグループ化することが提案されている。

図表 3-49 リスクのグループ化

グループ化・業務分野	リスク選好度を決定するにあたり考慮すべき要因
方針/ガイダンス/戦略/政治/変更	事業目的／イノベーションの程度／統制枠組の頑健性
業務遂行/サービス提供/ 人員/平等と多様性 内部システム 健康と安全	既存の統制及びシステムによって課される制約。 技術的な上限、ステークホルダー 新しいシステム及び手順の実行及び十分な便益を実現するに当たってのリスク 継続して業務を提供し続ける必要性
規則性/適正性/ コンプライアンス/ 説明責任/財務上の損失又は費用	支出上限 合規性・妥当性 VFM 閣僚及び国会に対する説明責任。
風評/ 信頼性/ 国民の認識/信頼	経験の程度 歴史的な記録 過去の危機から学んだ教訓
外部要因/環境/社会	統制が限定されている外部要因へのエクスポージャーを改善するための継続的な計画と偶発事象への対応計画の範囲及び頑健性

（出典：「実務者のガイド」[182]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

ここで示された要因は、リスク選好の水準を決定するための尺度としても用いられる。

次に、このようにグループ分けされたリスクカテゴリーごとに、以下のような５段階の区分でリスクの許容度を設定することが提案されている。

図表 3-50 リスクの許容度の設定

区分	説明
回避的 （averse）	当該リスクと不確実性を回避することが、組織の主要な目的であると位置づけられる。
最低限 （minimalist）	限定的な見返りしか得られないが、固有リスクが低く、極めて安全な事業を優先して選択する。
慎重 （cautious）	限定的な見返りしか得られないかもしれないが、残存リスクが低く、安全な事業を優先して選択する。
開放的 （open）	全ての可能性のある選択肢を検討し、業務が成功する可能性が最も高いものを選択する一方で、見返り及びVFMの許容可能なレベルも提供する。
積極的 （hungry）	より大きなリスクが内在しているにもかかわらず、革新的（イノベーティブ）であり、より高い事業報酬をもたらす可能性のある選択肢を積極的にとろうとする。

（出典：「実務者のガイド」[183]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[182] 実務者のガイド：Thinking about risk, Managing your risk appetite 2006: A practitioner's guide, P.11
https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130107005526/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/tar_practitioners_guide.pdf

[183] 実務者のガイド：Thinking about risk, Managing your risk appetite 2006: A practitioner's guide（前掲）P.12

また、リスクカテゴリーとそれに対応するリスク選好を選択した場合に取られる行動の対応表が示されている。リスク選好の決定に当たっては、組織内での認識の共有が重要であると考えられるが、このフレームワークは、その妥当性を評価し、リスク選好度を組織全体に共有するためにも効果的であるとされる。

図表 3-51 リスクと行動の対応表

区分	1．回避的	2．最低限	3．慎重	4．開放的	5．積極的
分類	重要な意思決定を行う際の行動例				
風評／信頼性	・政府又は省庁に調査を引き起こす可能性のある決定に対し最小限の許容度しかない。	・リスクテイクの許容度は、政府又は省庁に重大な影響を及ぼす可能性のない事象に限定される。	・リスクテイクの許容度は、不具合が生じた場合に政府又は省庁に重大な影響を及ぼす機会がほとんどない事象に限定される。	・政府又は省庁をさらなる調査にさらす可能性のある決定をを選ぶ。ただし、最小限に抑えるための適切な措置がとられている場合に限る。	・政府又は省庁の調査を引き起こす可能性があるが、潜在的な利益がリスクを上回る場合、そうした決定を下す意欲がある。
業務及び方針の提供	・目標に対する防衛的アプローチ～創造や革新を目的とするのではなく、維持や保護を目的とする。 ・意思決定権限の委譲が限定され、厳格な幹部職員の統制と監督が優先される。 ・システム/技術開発は一般的に回避される。	・イノベーションは必須でない限り常に回避される。 ・上級管理職による意思決定権限がある。 ・現行の業務を保護するために不可欠なシステム／技術開発のみ。	・現状を維持する姿勢で行動し、必要な場合を除き、イノベーションは一般的に回避する。 ・通常、上級管理職に意思決定権限がある。 ・システム／技術開発は、現在の業務を保護するための改善に限定される。	・イノベーションは、幹部職員の統制において相応の改善を促進するよう支援する。 ・業務遂行を可能にするシステム／技術開発を検討する。 ・重要でない決定に対する責任は委譲されることがある。	・イノベーションの追求～「鋳型を打ち破る」ことを望み、現行の実務慣行に挑戦しようとする。 ・新しい技術は業務遂行を可能にする重要な要素と見なす。 ・高レベルの権限委譲～厳格な支配ではなく信頼による管理。
財務／VFM	・財務上の損失を回避することが重要な目的である。 ・低コストの選択肢を進んで受け入れるのみ。 ・必須ではない活動には資源を割かない。	・必須の場合のみ、非常に限られた財務上の損失の可能性を受け入れる用意がある。 ・VFMが主な関心事である。	・財務上の損失が限定的である可能性を受け入れる準備を整えた。 ・VFMは依然として主要な関心事であるが、給付についても検討する用意がある。 ・資源は通常、主要な業務目標に限定されている。	・報酬のための投資を準備し、許容可能なレベルまでリスクを管理することで財務上の損失の可能性を最小限に抑える。 ・価値と便益（単に安い価格ではない）を考慮する。 ・資源は潜在的な機会を活用するために割り当てられる。	・可能な限り最高の見返りを得るために投資し、財務上の損失の可能性を受け入れる準備がある。 ・リターンに関する確かな保証がなくとも資源が配分される～「投資資本」型アプローチ。
コンプライアンス／合規性	・挑戦的なもの、さらに成功できないようなものは全て避ける。 ・安全に行動する。	・どのような課題も克服できるという強い確信を持ちたいところ。	・首を突っ込まずにいることが限りなく許されない。課題を克服するという確信を合理的に持ちたいところ。	・課題は困難であるが、成功させる可能性が高く、利益は悪い結果を上回るであろう。	・機会や損失が高く、深刻な結果をもたらす。しかし、成功すれば素晴らしいクーデターとみなされるであろう。

（出典：「実務者のガイド」[184]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[184] 実務者のガイド：Thinking about risk, Managing your risk appetite 2006: A practitioner’s guide（前掲）P.13

(2) リスク選好の決定事例

イギリスの公的部門は各機関が決定したリスク選好を公表することは義務付けられていないが、2017年に医薬品医療品規制局（Medicines and Healthcare Products Regulatory Agency）が当該機関のリスク選好について「リスク選好報告書（Agency Risk Appetite Statement）」として公表している事例がある。

当該事例では、前述のガイダンスに倣い、以下のようにリスクカテゴリーごとに５つの段階を設定してリスク選好を決定し、リスクと機会をどのようにバランスさせるかが示されている。当該機関ではリスク選好は、組織のガバナンスの主要な要素となっており、経営執行チーム（CET）によって設定され、理事会に代わり監査・リスク保証委員会（ARAC）によって承認され、理事会はまた、この報告書を毎年レビューしている。

図表 ３-52 リスク選好報告書（医薬品医療品規制局）

区分	リスク選好	リスク選好
外部・規制	回避的/ 開放的	当規制局の実務規範及びガイダンスで説明しているとおり、法律による要求基準を満たさないこと（法定目的の不遵守に対するリスク）については「回避的」であり、適切に行動するよう努める。当規制局は必要に応じて外部の専門家による助言をうけつつ、組織内の高い専門性を有するスタッフの判断に基づいて決定する。また、届出機関等の他者にも依存している。 当規制局の判断は製品の使用状況にも影響される。イノベーションと変化が公衆衛生に対し目に見える形で給付の機会を生み出し、当規制局の目的（例えば改良技術や医療ニーズの高い領域を達成する能力の明確な改善）をもたらす場合には、十分に管理されたうえでリスクをとるといった「開放的」な意欲もある。当規制局のリスク負担の範囲は、判断材料となる情報を提供する職員の専門知識に大きく依存している。
業務	慎重/ 開放的/ 最低限/ 積極的	本規制局は、規制機能が拡大し、業務上の成熟度が高まっていることを認識し、業務遂行を支援する適切な業務プロセス、システム、統制を維持するために「慎重」なリスク選好を行っているが、これらのシステムの開発・強化においては、より「開放的」な選好を採用している。 機密情報や規制された情報の偶発的又は意図的な不正開示は、本規制局の信用を毀損し、最終的に業務遂行を妨げる可能性がある。そのようなリスクに対しては「最低限」の選好を行っている。 場合によっては「積極的」なアプローチをとることもある。例えば公衆衛生に大きな利益をもたらす可能性があると判断したCPRD（クリニカル・プラクティス・リサーチ・データリンク）への多額の投資を決定する場合や、提供されるデータを評価するAI（人工知能）ツール開発の強化の場合などである。
財務	最低限	政府取引やファンドとして業務、その他の取引活動からの収益を生み出すこと、財務リスクについては「公的資金の管理」の要件に従うことにおいて、リスク許容度を最低限としている。良いビジネスケースがあっても投機的なハイリスクの活動を進んで引き受けるようなことはしない。

区分	リスク選好	リスク選好
不正	回避的	詐欺及び不正行為のリスクについては「回避的」な選好をしており、この種の行為の防止、発見及び抑止を最大化するため、強力な管理、統制及び罰則を維持している。
法的	慎重	本規制局が法整備の遅れに取り組んでいる場合、本規制局は、法定目的を達成し、本規制局の権限と法域の範囲を決定する際には通常「慎重」なリスク選好を採用している。これは、機関に対する法的課題の可能性や、その成功及び影響に基づいて決定される。当規制局は特定の状況を考慮する。例えば、公衆衛生に重大なリスクがある場合には、より強力な立場を採用する用意がある。 違法あるいは非合理なやり方、あるいは司法上の見直しをさせる可能性が高い方法を意図的に取ることはない。そのようなリスクには、本規制局にとっての規制上のリスク（罰金をもたらす執行措置等）や職業賠償責任リスク（本規制局が法的義務に反して行動する場合等）が含まれる。
風評	慎重	本規制局は、規制を受けるコミュニティ、業界参加者、患者、顧客、一般市民、医療従事者などの主要な利害関係者の関与に影響を与えるような規制局についての風評を重要視している。これらの当事者の支援は、規制局の目的を達成するために不可欠である。本規制局は規制分野において尊敬される規制局と見なされ、また評判に関しては全体的に「慎重」なリスク選好をするという強いコミットメントがある。しかし、法定目的の一つ又は全てを達成するために必要であると考える場合、一部の利害関係者から反対されるようなリスクを選好する準備もできている。

（出典：医薬品医療品規制局の「リスク選好報告書」[185]をPwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

(3) 各省庁の年次報告・計算書で記述されているリスク事例

前述のように、イギリスの公的部門はガバナンス報告書を含む年次報告・計算書を作成し、その中で各省庁が直面しているリスクについて言及することとされている。

この中で各省庁が認識しているリスクを列挙すると以下のようになる。

省庁名	認識しているリスクの例
保健省	医療システムが外部からのサイバー攻撃を受けるリスク、抗菌薬（薬剤耐性）の脅威、パンデミック/主要な感染症のアウトブレイクに関連するリスク、ALBとのパートナーシップ、健康・医療制度の持続可能性、EU離脱にあたり健康・医療システムが円滑かつ秩序だった撤退を実施するための十分な準備ができていないリスク
教育省	教員や指導者の資質・供給不足、５～16歳の生徒全員が学校に通えないリスク、ESFAの基幹資金配分システムが機能しなくなり、タイムリーに正確な資金配分ができなくなるリスク、サイバー攻撃のリスク
内務省	航空機を利用したテロ攻撃、ISISをはじめとするサイバー・テロ、移民問題、国境安全保障、子どもの虐待、EU離脱交渉、グレンフェルタワーに関連した火災安全

[185] “Agency’s Risk Appetite Statement” Medicines and Healthcare products Regulatory Agency (24 April 2017) https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/608842/Item_11_Agency_s_Risk_Appetite_Statement.pdf

このように、公表される年次報告・計算書において記述されるリスクは、各省庁が内部的なリスク管理のために認識しているリスクよりもハイレベルなものとなっており、危機管理や政策課題そのものとなっているといえる。

第４章　アメリカ及びイギリスにおける内部統制に関する会計検査院の役割及び検査等の状況

第１節：アメリカGAOの内部統制及びガバナンスに関する役割及び検査等の状況

１. GAOの概要

GAOは1921年予算会計法により設置されて以降、その役割を変遷させてきた。現在のGAOは、会計検査の実施主体として、またグリーンブックの設定主体として政府部門における内部統制の整備、運用及び評価に貢献している。本節では、GAOの変遷、組織構造、検査内容等及び政府部門の内部統制に関する役割について説明する。

(1) 設置根拠法及び役割の変遷

① 1921年予算会計法（Budget and Accounting Act of 1921）

GAOは1921年の予算会計法により設置された。当時のアメリカでは、第一次世界大戦への参戦により戦時国債が膨張しており、経費削減や税負担軽減への要請が強くなっていた[186]。しかし、財務省は各省の要求を束ねるだけで収支を関連づけられておらず、大統領には自らの指導力と権限を行使すべき機関がなく、また議会もそれぞれ独立した常任委員会が所掌の歳出法案を審議するだけであったため、国費を一元的に調整する仕組みが存在しなかった[186]。そこで、一元的な予算の確立と、それに対する独立した監視機関の設置を目的として、1921年予算会計法が制定された。

まず、同法第301条においてGAOの設置が規定されている。

第301条 政府は、会計検査院を設置する。会計検査院は行政組織から独立しており会計検査院長の統制・指揮下に置かれる。

そして、同法制定以前には財務省が有していた、執行機関の支出を個別に審査・承認する権限及び義務が、同法第304条の規定によりGAOに移転された[187]。

第304条 現在、財務省の検査総監（Comptroller of the Treasury）及び財務省の６人の検査官（six auditors of the Treasury Department）に法律により付与又は課されている全ての権限と義務及び支出・徴収官の個別の元帳の維持に関する財務省長官室の簿記及び補助金部門の義務は、この法律と矛盾しない限り、会計検査院に移管され、課され、他の役人からの指示なしに行使される。

このように、政府の予算管理の仕組みを整備する中で、行政から独立した組織としてGAOが設立され、GAOの主な役割として、執行機関の支出を個別に審査・承認することが規定された。

② 1950年予算会計手続法（Budget and Accounting Procedure Act of 1950）

1921年予算会計法により、執行機関の支出の審査・承認の役割がGAOに与えられたが、

[186] 渡瀬義男（2005）「米国会計検査院（GAO）の80年」
[187] 森毅（2006）「米国の連邦政府における内部統制について」『金融研究第25巻第２号』

各執行機関の支出に関する証票の全てを検査しなければならないなど負担が大きく、業務の大幅な遅れ等の混乱が生じたため、1950年予算会計手続法によりGAOの役割の見直しが行われた[188]。

同法第115条において、GAOが従来の手続を放棄できる旨が規定されている。

第115条 (a) 財務長官と会計検査院長が、公的資金の管理と会計を十分に保護しつつ、簡素化、改善又は経済性の観点から既存の手続を変更できると判断した場合、以下のような既存法令の要求事項の全部又は一部を放棄する共同規定を発行することができる。 (1) 公的資金と信託基金の受領、保持、支払いに関連して、支払命令書を発行し、副署する。 （後略）

そして、同法第112条において、各執行機関が遵守する会計の原則、基準及び要件を会計検査院長が定めることとされた。

第112条 会計検査院長は、会計、財務報告、予算に関するニーズについて財務長官及び予算局長と協議し、他の執行機関のニーズについても検討した後、各執行機関により遵守される原則、基準及び会計についての要求事項を策定する。これらには、各執行機関の会計プロセスと財務省の会計を適切に統合するための要求事項が含まれる。

また、同法第117条において、GAOが各執行機関の財務取引を検査することが定められた。

第117条 特に法律で別途規定されている場合を除き、各執行、立法、司法機関の財務取引（会計担当官の会計を含むがこれに限定されない）は、会計検査院長が策定した原則と手順に従って、会計検査院によって検査される。

一方、同法第113条において、各執行機関の長が会計システム及び内部統制の構築、整備を行うことが定められた。

第113条 各執行機関の長は、会計システム及び内部統制（systems of accounting and internal control）を構築・整備する。

以上のように、GAOが1921年予算会計法で規定された役割を放棄することを認めるとともに、GAOの役割として「執行機関が用いる会計の原則、基準及び要件の策定」と「各執行機関の財務的取引の検査」が定められた。これにより、従来の証票の集中検査から、会計原則・基準の策定、サンプルとして取り上げた項目又は現場への実地検査に軸足が移され[189]、業務負担の過多による混乱という問題の解決が図られた。さらに、会計システム及び内部統制の構築、整備並びに財務報告の作成に関する責任が執行機関側にあることが定められた。

[188] 森毅（2006）「米国の連邦政府における内部統制について」『金融研究第25巻第２号』
[189] 渡瀬義男（2005）「米国会計検査院（GAO）の80年」

③ 1970年立法府再編法（Legislative Reorganization Act of 1946）

当時のアメリカでは、議会内で行政監視機能の強化への要請が高まっており、そのような中で制定されたのが 1970 年立法府再編法である[190]。同法により、会計検査院長は、議会の要請又は自らの判断に基づき、政府のプログラムと活動の成果をレビュー及び分析することとされた。

第204条(a) 会計検査院長は、議会の下院の要請、自らの判断又は該当のプログラム及び活動を管轄する下院又は上院、又は両院の合同委員会のいずれかの委員会の要請があった場合、費用便益調査の作成を含む、既存の法律の下で実施される政府のプログラム及び活動の結果をレビュー及び分析するものとする。

④ 1978年監察総監法（Inspector General Act of 1978）

1978年監察総監法により、各執行機関に監察総監が設置されることとなった。そして同法により、従来GAOが担っていた財務報告に関する監査を、監察総監が行うこととされた。なお、1978年監察総監法については、次節において詳しく述べる。

⑤ 1982年連邦管理者財務保全法（Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982）

本報告書の第３章第１節で述べたとおり、1982年連邦管理者財務保全法において、各省庁長官は内部統制を整備するとともに、その有効性を評価し報告することを義務付けられた。これに伴い同法において、会計検査院長は内部統制基準を設定することを求められ、またOMBは内部統制評価のガイドラインを作成するにあたって、会計検査院長と協議することとされた。

⑥ 1994年政府管理改革法（Government Management Reform Act of 1994）

1994年政府管理改革法においては、財務長官が、国の執行機関全体についての検査済み連結財務報告を大統領及び議会に提出することとされた。そして当該検査を会計検査院長が行うこととされた。

第405条(c)（一部省略） (1) 1998年３月31日までに、そしてその後毎年、財務長官はOMB長官と調整して、米国政府の全ての会計及び関連する活動を含む、前会計年度の検査済み財務報告を大統領及び議会に提出し、提出するものとする。 (2) 会計検査院長は同条により求められる財務報告を検査する。

現時点までにおけるGAOの主な役割の変遷は、以上のようになる。これをGAOの検査という観点からまとめると、GAOは、1921年予算会計法において執行機関の支出を個別に審査・承認することとされたが、1950年予算会計手続法により、役割が執行機関の財務活動の検査に変わった。1970年立法府再編法では、議会の要請に基づき又は自らの判断により政府のプログラムと活動の成果をレビュー及び分析することとされ、GAOの役割は拡大されたが、1978年監察総監法によって、監察総監が財務報告の監査を行うこととなった。そして、1994年政府管理改革法によって、連結財務報告の検査がGAOの役割とされ

[190] 渡瀬義男（2005）「米国会計検査院（GAO）の80年」

た。また、GAOは実施した検査の結果に関して報告書を発行するが、名称は特に定まっておらず、検査内容に応じた名称が付されている。

なお、GAOは2004年に名称変更が行われており、「General Accounting Office」から「Government Accountability Office」に変更されている[191]。

(2) 組織構造

GAOは、本部をワシントンDCに置き、全米の11ヵ所に支部を設置している。職員はおよそ3,000人であり、そのうちの７割ほどがワシントンDCの本部に勤務している。2019年に要求した予算は614.8百万ドル[192]（約676億円[193]）である。

GAOの統治機構上の地位については明文の規定はないが、連邦議会関連法では、GAOは立法府の機関とされることが多く、歳出予算法や連邦政府財務報告書においても、GAOは立法府の機関とされている[194]。またGAOは業績・財務報告書において、自らを「立法府における独立した、いずれの党派にも属さない専門的サービス機関」としている[195]。

GAOは会計検査院長を長とし、会計検査院長、最高執行責任者（Chief Operating Officer）、最高管理責任者（Chief Administrative Officer）兼首席財務官（Chief Financial Officer）及び法律顧問（General Counsel）の４者により構成される執行委員会（Executive Committee）を意思決定機関としている[196]。

会計検査院長は、上院の助言と承認に基づいて大統領により任命される（合衆国法典第31編第703条(a)(1)）。任期は15年であり、再任はされない（合衆国法典第31編第703条(b)）。また、会計検査院長は、弾劾又は一定の要件を満たす場合に両院の共同決議により、いつでも解任されるとしている（合衆国法典第31編第703条(e)(1)）。

GAO内部の組織構造は、大きく分けてミッション・チーム（Mission Teams）とオペレーショナル・チーム（Operational Teams）の二つから構成されている。ミッション・チームは、政府のプログラムやサービスについての情報を議会や国民に提供する、というGAOのミッションを遂行するチームであり、15のチームが置かれている。一方、オペレーショナル・チームは、GAOがその目的を遂行するために必要なサポートを提供するチームであり、16のチームが置かれている。GAOのホームページに掲載されているチーム名を挙げると、以下の表のようになる[197]。

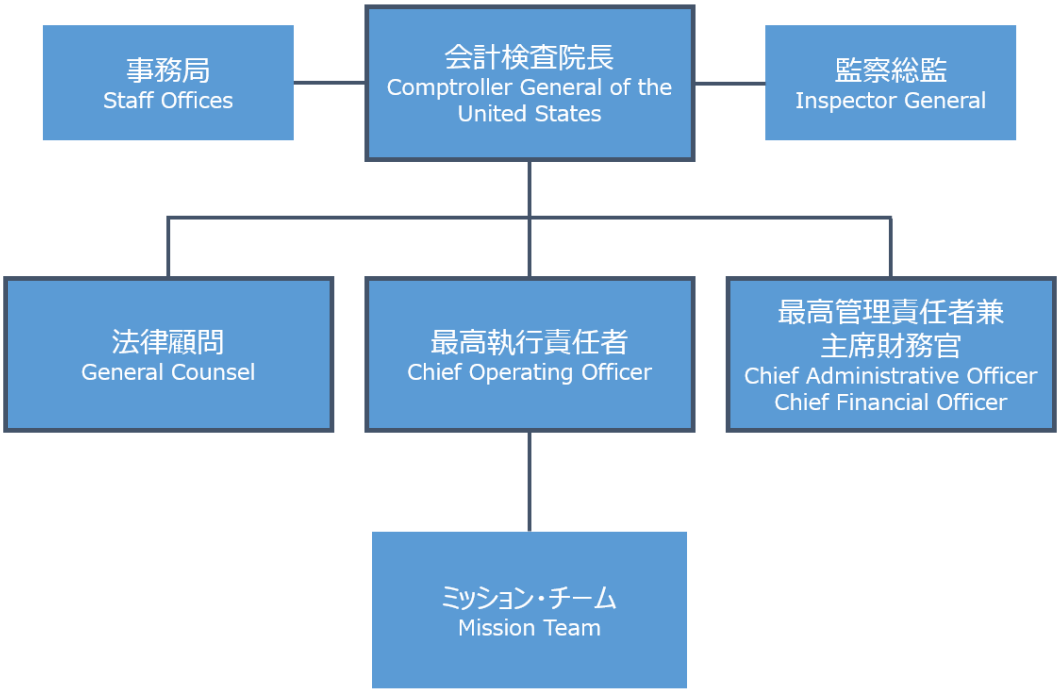
ミッション・チーム	
日本語	英語
応用研究・手法	Applied Research and Methods
防衛能力・管理	Defense Capabilities and Management

[191] GAOホームページhttps://www.GAO.gov/about/what-GAO-is/history/
[192] GAO FISCAL YEAR 2019 BUDGET REQUEST https://www.gao.gov/assets/700/691493.pdf
[193] １USドルを110円にて換算
[194] 東信男(2007)「検査要請と米国会計検査院（GAO）」、『会計検査研究』No.35、pp.151-169.
[195] “Performance and Accountability Report Fiscal Year 2018,” GAO
[196] 「アメリカ・イギリスにおける政府活動に対するチェック機関に関する調査研究」新日本有限責任監査法人
[197] GAOホームページhttps://www.GAO.gov/about/careers/our-teams/#03

ミッション・チーム	
財務管理・保証	Financial Management and Assurance
不正検査・調査業務	Forensic Audits and Investigative Service
国家安全保障・司法	Homeland Security and Justice
ＩＴ・サイバーセキュリティ	Information Technology and Cybersecurity
有形インフラ	Physical Infrastructure
戦略的課題	Strategic Issues
契約・国家安全保障調達	Contracting and National Security Acquisitions
教育・労働・所得保障	Education, Workforce, and Income Security
金融市場・コミュニティ投資	Financial Markets and Community Investment
ヘルスケア	Health Care
国際情勢・投資	International Affairs and Trade
天然資源・環境	Natural Resources and Environment
化学・科学技術評価・分析	Science, Technology Assessment, and Analytics

オペレーショナル・チーム	
日本語	英語
検査ポリシー・品質保証	Audit Policy and Quality Assurance
最高管理責任者	Chief Administrative Officer
議会との関係	Congressional Relations
継続的改善プロセス	Continuous Process Improvement
地方事務所業務	Field Operations
人事	Human Capital
インフラ業務	Infrastructure Operations
情報システム・情報技術サービス	Information Systems and Technology Services
財務管理・事業活動	Financial Management and Business Operations
教育センター	Learning Center
専門的教育プログラム	Professional Development Program
顧問弁護士室	Office of the General Counsel
監察総監室	Office of the Inspector General
機会・包括性室	Office of the Opportunity and Inclusiveness
広報室	Office of the Public Affairs
戦略的計画・外部連絡	Strategic Planning and External Liaison

図表 4-1 GAOの組織図



（出典：GAOホームページ[198]より、PwCあらた有限責任監査法人が作成）

当該組織図から分かるように、ミッション・チームは最高執行責任者の下に位置付けられている。また、オペレーショナル・チームは事務局内に設置されているものや、最高管理責任者兼首席財務官の下に設置されているものがある。

２. GAOの内部統制及びガバナンスに関する役割及び検査等の状況

GAOの行う検査は、財務検査と業績検査に分かれる。財務検査は、連邦政府の連結財務諸表の検査と、議会からの要請に基づいて又は自らの判断によりに行われる各省庁の財務諸表の検査とがある。一方、業績検査は議会からの要請に基づいて又は自らの判断により行われる。

連邦議会両院の各常任委員会は、1970年立法府再編法により行政監視活動に関する権限が与えられており、各常任委員会はこの権限を行使する一環として、GAOに検査要請を行っている[199]。GAOが実施する検査は、そのほとんどが議会からの要請に基づき行われており、2018年度においては業務に充てる資源のうち97%を議会からの要請に基づく検査に充てている。なお、2018年度には658件の報告書を公表している[200]。

以下、各検査の内容及び検査における内部統制の取扱いについて説明する。

---

[198] GAOホームページ（前掲）https://www.gao.gov/about/careers/our-teams/#03
[199] 東信男(2007)「検査要請と米国会計検査院（GAO）」、『会計検査研究』No.35、pp.151-169.
[200] GAO FISCAL YEAR 2019 BUDGET REQUEST（前掲）

(1) 財務検査

① 検査対象

1994年政府管理改革法により、財務省は毎年、連邦政府全体の連結財務諸表を作成し、GAOの検査を受けたうえで、大統領及び議会に提出することとされている。2018年度は158の連邦政府機関が連結されており、行政府のみならず立法府や司法府の機関も含まれている（下図参照）。この他にも、特定の財務諸表についてGAOの検査を義務付けている個別法が存在する。

図表 4-2 連結の範囲

（出典：“FINANCIAL REPORT FY18 OF THE UNITED STATES GOVERNMENT”[201]より、PwCが作成）

また、各省庁の財務報告は当該省庁に監察総監が設置されている場合には、監察総監又は監察総監が決定した外部監査人が、それ以外の場合には、当該省庁の長が決定した外部監査人が監査することとされているが、会計検査院長は議会からの要請に基づいて又はGAO の判断で、各省庁の財務報告を検査することができるとされている（合衆国法典第31 編第 3521 条(g)）。

このように、GAO による財務検査は、連結財務諸表に対する又は他の個別法に基づく法定検査と、議会の要請に基づいて又は GAO の判断により実施される検査に分かれる。

[201] “FINANCIAL REPORT FY18 OF THE UNITED STATES GOVERNMENT”(2018) P.9
https://www.gao.gov/assets/700/698089.pdf

② 財務検査基準及び財務検査における内部統制の有効性の評価

GAOの財務検査は、「一般に認められた政府会計検査基準（Generally Accepted Government Auditing Standards：GAGAS）」に準拠して実施することとされており（合衆国法典第31編第3521条(e)）、会計検査院長が設定した「政府会計検査基準（Government Auditing Standards：GAS）」がこれに相当する。なお、GASはその表紙が黄色いことから通称「イエローブック」と呼ばれている。

イエローブックの策定にあたって、会計検査院長は、連邦政府職員、監査法人社員、学識経験者等から構成される諮問委員会を設置し、公開草案に対するパブリック・コメントを考慮している[202]。2018年改訂版のイエローブックの章立ては、以下のとおりである。

イエローブックの目次
第１章 政府会計検査基準の利用及び適用に関する基礎及び原則
第２章 政府会計検査基準の遵守に関する一般的要求事項
第３章 倫理、独立性及び専門家としての判断
第４章 能力及び継続的専門家教育
第５章 品質統制及び査閲
第６章 財務検査基準
第７章 証明業務及び財務報告レビューに関する基準
第８章 業績検査に関する実地調査基準
第９章 業績検査に関する報告基準

このうち、「第６章　財務検査基準」において、財務検査を実施する際の要求事項や適用指針が示されている。同章は、アメリカ合衆国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants：AICPA）が民間企業の監査用に作成した監査基準書（Statements on Auditing Standards：SAS）の全ての章を準用しており（第６章１項）、そこにいくつかの要求事項が追加される形となっている。GAOは、財務検査をイエローブックに準拠して実施することにより、結果としてSASを参照することとなる。そのため、財務検査においては、内部統制の整備状況の評価や運用評価手続が実施され、また検査対象の財務情報に対して保証型の報告が行われると考えられる。

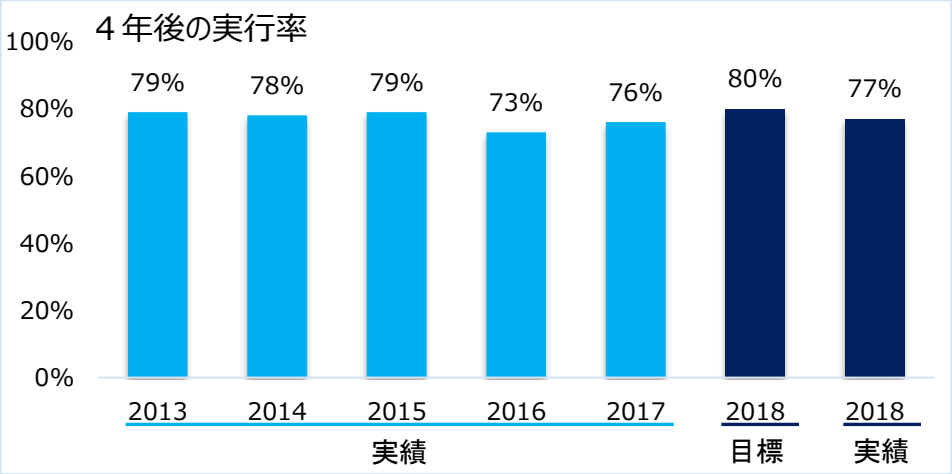
またイエローブックでは、財務検査の過程で評価した内部統制について、欠陥があるか否かに関わらず報告することが求められている（第６章 39 項）。さらに調査官は、検査の過程で財務報告に係る内部統制の重大な不備又は重要な欠陥を識別した場合、発見事項として報告することが求められている（第６章 40 条）。

これらは、検査の過程における内部統制に関する発見事項の有無及び当該事項の内容についての指摘型の報告である。

検査報告書に発見事項を記載する際に、発見事項の要因を十分に理解できている場合は、勧告（recommendation）を発行することとされている（第６章52条）。GAOは、発行された勧告が４年後にどれくらい実行されたかについて、指標を発表しており、2018年度においては、４年前に発行された勧告のうち77％が実行されている（後述する業績検査における勧告も含む）。

[202] 東信男（2011）「会計検査院の検査制度」中央経済社

図表 4-3 勧告の実施状況



（出典：“Performance and Accountability Report Fiscal Year 2018”[203]より、PwCが一部加工）

③ 内部統制の有効性の検査

GAO は財務検査報告書のなかで内部統制について、最低限、財務報告に関する内部統制に関して、内部統制の設計及び有効性について理解し、内部統制が運用されているかどうかを判断し、統制リスクを評価し、試査を実施したと述べることとされている。

一方、財務報告に係る内部統制の有効性に対する検査（US-SOX 法型の内部統制監査）や幹部職員による財務報告に係る内部統制の有効性についての報告に対する検査（J-SOX 法型の内部統制監査）を実施することついては定めはなく、要請に応じて、又は個別の法令により義務付けられている場合に、財務報告に係る内部統制について意見を述べることができることとされている[204]。なお、この場合、AU-C 940「財務諸表の監査と統合された財務報告に関する内部統制の監査」[205]に従って意見を表明することとされている。

④ 財務検査マニュアル

GAOは財務検査の方法論をまとめたものとして、監察総監評議会（Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency：CIGIE）と共同で、財務検査マニュアル（Financial Audit Manual：FAM）を発行している。FAMは、以下のような項目で構成されており、内部統制については、第300節で具体的な検査の手続きが記載されている。

FAMの目次
第１編 監査の方法論
第100節 序章
第200節 計画
第300節 内部統制

[203] GAO (2018) 「Performance and Accountability Report Fiscal Year 2018」 https://www.gao.gov/assets/700/695501.pdf

[204] OMB BULLETIN NO. 19-03「連邦財務諸表の監査要件」。なお、実務上は多くのケースでこのような意見表明が行われている。

[205] 米国公認会計士協会により設定されている 監査基準書の一つである。 https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00940.pdf

第400節　手続 第500節　報告 第２編　詳細実装ガイダンス 第600節　他者の作業の利用 第700節　FFMIAガイダンスと合意された手続ガイダンス 第800節　法令遵守 第900節　実証手続実装ガイダンス 第1000節　報告実装ガイダンス 第３編　チェックリスト 第2010節　連邦政府会計のチェックリスト 第2020節　連邦政府の報告と開示のチェックリスト

(2) 業績検査

①　業績検査の意義と目的

業績検査の目的は、プログラムの運営の改善、費用の削減、是正措置に対して責任を有する当事者による意思決定の促進と、説明責任の履行を行う上で、幹部職員が必要な情報を利用できるように、客観的な分析を提供することである。GAO の業績検査は 1960 年代から始まっており、1970 年立法府再編法と 1974 年議会予算・執行留保統制法において、GAO による政府プログラムの評価が議会の監視機能・立法機能を支援するものであることが強調されている[206]。

GAO による業績検査の対象は、各省庁の支出に関する状況や、プログラムの実施状況・結果等であり、GAO は業績検査の機能について以下のように示している[207]。

・連邦政府の政策、プログラム及び各省庁の業績の評価 ・公的資金が効率的に、効果的に、適用される法律に従って用いられているかどうかを判断するための、政府の業務活動の監視 ・必要な措置及び提案した措置の実行状況を評価するための政策分析

②　業績検査基準

業績検査は、財務検査と同様にイエローブック（前述）に準拠して実施される。業績検査に係る要求事項や適用指針は、イエローブックの「第８章　業績検査に関する実地検査基準」及び「第９章　業績検査に関する報告基準」で示されている。ただし、第８章・第９章においては、AICPAが民間企業の監査用に作成したSASには業績検査に関する規定が存在しないため、財務検査と異なりSASは準用されていない。

③　業績検査における内部統制に関する手続及び報告

業績検査の実施過程において、GAOが各省庁の内部統制をどのように考慮していくことが求められているのか考察する。

---

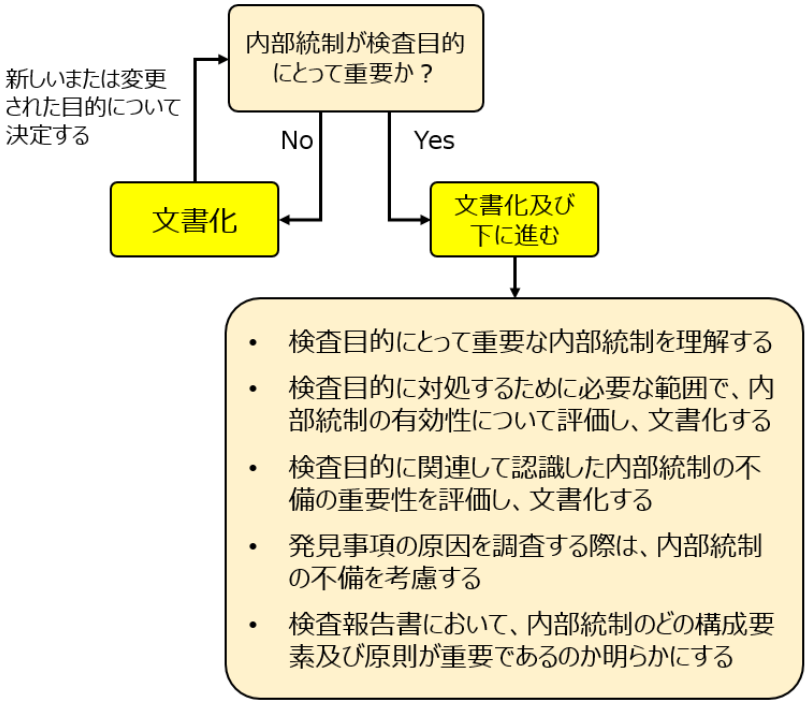
[206] “PERFORMANCE AUDITING The Experiences of the United States Government Accountability Office” GAO (2016) https://www.gao.gov/assets/660/658105.pdf

[207] GAO (2018) 「Performance and Accountability Report Fiscal Year 2018」 https://www.gao.gov/assets/700/695501.pdf

イエローブックにおいてはまず、統治責任者（those charged with governance）[208]及び幹部職員と内部統制の不備についてコミュニケーションをとることが求められている（第８章25項）。これは、内部統制自体の重要性や、不備に対して是正措置を適時に実施する必要性を反映している。

業績検査の実施段階においては、業績検査の目的に照らして内部統制の重要性を決定し、重要な内部統制に対して、理解、評価及び文書化を行うことが求められている。また、財務検査の場合と同様に、検査における発見事項の原因を調査する際には、内部統制の不備を考慮することが求められている。

図表 4-4 業績検査における内部統制の考慮



（出典：“Government Auditing Standards 2018 Revision” [209]より、PwCあらた有限責任監査法人が作成）

・検査の目的に対して内部統制が重要であるか否かを決定し、文書化する（第８章39項）。
・検査の目的に対して内部統制が重要であると決定した場合には、調査官はその内部統制を理解する（第８章40項）。
・検査の目的に対して内部統制が重要であると決定した場合には、そのような内部統制のデザイン、適用及び/又は運用の有効性について、検査目的に対処するために必要な範囲で、調

[208] “Those charged with governance”は、民間企業の監査基準書であるSASにおいて求められているコミュニケーションの相手方と同一表現であり、我が国における監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」における「統治責任者」を指していると考えられるため、訳語として「統治責任を充てた。なお、FAMは、連邦機関の場合における「統治責任者」として理事会又は委員会の構成員（members of a board or commission）、監査委員会（audit committee）、閣僚級の省の長官（secretary of a cabinet-level department）又はその機関を担当する上級管理職及び財務管理者（senior executives and financial managers）であり、グリーンブックにおける監督機関（oversight body）と同義であるとしている。

[209] Government Accountability Office (2018) Government Auditing Standards 2018 Revision (Supersedes GAO-12-331G), GAO-18-568G, Jul 17, 2018. https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf

査官は評価し、文書化する（第８章49項）。
・調査官は、検査目的に関連して認識した内部統制の不備の重要性を評価し、文書化する（第８章54項）。
・重要な内部統制の有効性は、情報システム統制の有効性に左右されることが多い。そのため、検査目的にとって重要な内部統制を理解する際には、調査官は、情報システム統制の評価が必要であるかも決定する（第８条59項）。
・検査の目的に対して内部統制が重要である時に、特定された発見事項の原因を調査する際は、調査官は特定された発見事項の評価において内部統制の不備を考慮する（第８章117項）。

業績検査の報告段階では、検査目的に照らして内部統制が重要である場合は、作業範囲及び認識した不備を報告することが求められる。また、認識した不備が検査目的に照らして重要でなくとも、ガバナンス責任者の注意を要する場合は、同様に報告が求められる。これらは、どちらも指摘型の報告である。

・検査目的に関連して内部統制が重要であるときは、調査官は、(1)内部統制についての検査作業の実施範囲及び(2)検査目的に関連して重要で、かつ実施した検査に基づいた内部統制の不備を検査報告書に記載する（第９章29項）。
・全てではなくいくつかの内部統制の構成要素が検査の目的に対して重要である場合は、調査官は、検査の目的に対して重要であるそれらの内部統制の構成要素とそれらの基礎となる原則を、検査作業の実施範囲の一部として認識する（第９章30項）。
・調査官が内部統制の不備を発見し、それらが検査の目的に対して重要ではないがガバナンスの責任者の注意を要する場合には、それらの不備を報告書に記載するか、検査対象機関の役人に書面で伝達する。書面での伝達が検査報告書とは別個のものである場合、調査官は検査報告書において、書面での伝達について言及する（第９章31項）。

(3) ITガバナンスに関する検査の動向

アメリカでは、2014年に、連邦の支出に関する情報により簡単にアクセスでき、かつ透明なものにすること、すなわち、連邦政府が税金をどのように費やしているかを追跡し、理解するための能力を向上させることを目的として、デジタル説明責任及び透明性法（Digital Accountability and Transparency Act of 2014：DATA Act）（以下、データ法）が成立した。この法律は、財務省に対し、全ての政府機関から提供される財務データの共通基準を確立し、政府機関がウェブサイトに提供する必要があるデータの量を拡大することを要求している。

同法は、具体的に次の取組を求めている。

・財務省とOMBが政府全体の財務データ基準を策定し、関連のガイダンスを公表すること。また、データ基準の策定に当たっては、公共及び民間の利害関係者と協議すること。
・財務省が、不適切な支払を防止又は削減し、連邦政府の支出データの透明性を改善するためのデータ及び分析ツールを提供するデータ分析センターを設立すること。
・省庁の監察総監[210]が、省庁のデータ品質とデータ基準の使用について報告すること。
・GAOが、監察総監の報告を調査し、省庁のデータ品質とデータ標準の実施を評価すること。

[210]監察総監については、第４章第２節で詳述する。

また、同法では、連邦政府の支出データの質の向上のため、政府共通のウェブサイトである「USAspending.gov」において標準化され、ダウンロード可能かつ読込み可能なフォーマットでの情報公開が義務付けられた。

GAOは、データ法成立までに公表した一連のレポートにより、連邦政府のデータの透明性に関し、一貫性のある信頼性の高いデータが欠如していることによって、次のような問題が生じることを指摘しており、データ法の成立を歓迎している。

- 連邦政府の支出を、そのライフサイクルを通じて監視するための、既存の省庁の財務及び裁定システム（financial and award system）を紐付ける能力が妨げられる。
- 政府機関、行政機関、法執行機関等が詐欺、廃棄、職権乱用のリスクがあるプログラムを特定するために行うデータ共有が制限される。
- 連邦投資のコストと規模を正確に測定し、プログラムの重複や断片化を識別するための、類似プログラム間の比較可能性が制限される[211]。
- 既存のデータソースを最適化し、報告負担を軽減するための、政府レベルでの簡易なデータ集約が妨げられる。

GAOは、データ法において、財務省、OMB及び監察総監（IG）に一定の義務が課されたことに伴い、いくつかの報告書を公表している[212]。まず、データ品質に関するGAOによる最初の調査は2017年11月に行われた。その中では、データの完全性、正確性、データ要素の使用について焦点が当てられた[213]。報告書によると、予算データは主に省庁の記録と一致していたが、裁定額（例えば、助成金、契約、融資）の記録について完全に一貫していたのは０％から１％のみだった。さらに、一部の提出物は不完全であり、異なるデータ基準を適用している省庁もあった。

また、IGの報告を調査した報告書[214]では、GAOは、IGの中には省庁が提出した取引の統計サンプルをテストしたものもあれば、提出された取引の母数をテストしたものもあったと報告した。そして、このようにテスト対象が統一的では無かったため、IGが報告したエラー率を比較することができず、政府全体のエラー率も予測できないとした。さらに、IGの報告によると、約半数の省庁のみが、データ基準の実施と使用に際してOMBと財務省の要件を満たしており、また、最初のデータ提出は、ほとんどの省庁で完全なものではなく、適時的、正確または質の高いものでもなかった。

なお、GAOは、連邦政府全体の高リスク領域として、情報セキュリティを1997年に初めて指定した。これは、2003年には情報空間において極めて重要なインフラの保護、2015年には個人情報保護に拡張された。2018年の検査レポート[215]において、GAOは、４つの主要なサイバーセキュリティの課題（①包括的サイバーセキュリティ戦略の策定と効果的な監視の実施、②連邦政府のシステムと情報の保全、③重要インフラの保護、④個人情報

[211] GAOは、ITに係るコストの過去７年間の変化を踏まえ、運用コストが増加を続けており、新規投資を抑制しなければならない状況であると報告している。Government Accountability Office (2016) “Information Technology: Federal Agencies Need to Address Aging Legacy Systems”, GAO-16-468, May 25, 2016.

[212] 一連のレポートには、タイトルの冒頭に“DATA Act”と明記されている。

[213] Government Accountability Office (2017) “DATA Act: OMB, Treasury, and Agencies Need to Improve Completeness and Accuracy of Spending Data and Disclose Limitations”, GAO-18-138, Nov 8, 2017.

[214] Government Accountability Office (2018a) “DATA Act: Reported Quality of Agencies' Spending Data Reviewed by OIGs Varied Because of Government-wide and Agency Issues”, GAO-18-546, July 23, 2018.

[215] Government Accountability Office (2018b) “High-Risk Series: Urgent Actions Are Needed to Address Cybersecurity Challenges Facing the Nation”, GAO-18-645T, July 25, 2018.

及び機密データの保護）と、連邦政府やその他の団体が取り組むべき10の重要な措置を特定した。GAOは、情報空間における重要インフラの保護、人員の管理、インシデントへの対応等、各分野におけるサイバーセキュリティの欠点に対処するための機関に対し、3000件を超える勧告を行っており、そのうち多くの勧告について対処されてきているが、約1,000件は未実施のままであるとした。

３. GAOの内部統制及びガバナンスに関する検査等の事例

(1) 本調査における事例の抽出方針

① 財務検査における事例

GAOのウェブサイト[216]では、GAOが過去に公表した報告書を閲覧することができる。財務検査について、表題に「financial audit」を含むものを検索して得られた2019年度以前過去５年間の報告書のうち、明らかに財務検査の報告書ではないものを除外すると、検査対象は以下の表のようになる。この表から、GAOは財務検査の対象として毎年同じような財務諸表等を選定していることが分かる。したがって、2019年度の報告書の中から選択して、事例の検討を行うこととする。

図表 4-5 タイトルに「financial audit」を含む報告書を検査対象別に集計

報告書名	FY2015	FY2016	FY2017	FY2018	FY2019
連邦政府の連結財務諸表	○（注）	○	○	○	○
連邦預金保険公社基金の財務諸表	○	○	○	○	○
消費者金融保護局の財務諸表	○	○	○	○	○
証券取引委員会の財務諸表	○	○	○	○	○
連邦住宅金融局の財務諸表	○	○	○	○	○
金融安定局（不良資産救済プログラム）の財務諸表	○	○	○	○	○
内国歳入庁（IRS）の財務諸表	○	○	○	○	○
財政サービス局の債務計算表	○	○	○	○	○
財政サービス局の一般基金計算表	-	-	-	-	○
議会賞基金（Congressional Award Foundation）の財務諸表	○	-	-	-	-

（注）各報告書が当該年度に公表されている場合は「○」、公表されていない場合は「-」としている。

[216] GAOウェブサイト https://www.gao.gov/index.html

以下の表に、タイトルに「**financial audit**」を含む2019年度の報告書についての概要を示す。

図表 4-6 タイトルに「financial audit」を含む2019年度の報告書の概要

タイトル	概要
財務検査：連邦政府の2018年度及び2017年度の連結財務諸表 (GAO-19-294R)	【GAO：財務検査①】参照。 Financial Audit: Fiscal Years 2018 and 2017 Consolidated Financial Statements of the U.S. Government (GAO-19-294R) https://www.gao.gov/assets/700/698089.pdf
財務検査：連邦預金保険公社基金の2018年度及び2017年度の財務諸表 (GAO-19-295R)	【背景】 連邦預金保険法（Federal Deposit Insurance Act）第17条及び政府公社統制法（Government Corporation Control Act）の規定により、GAOは預金保険基金（DIF）及び連邦貯蓄貸付保険公社レゾリューションファンド（FRF）の財務諸表の検査を行っている。これらは、どちらも連邦預金保険公社（FDIC）により管理されている。 【GAOの責任】 GAOは、DIF及びFRFの財務諸表並びにDIF及びFRFに関連する財務報告に係る内部統制に対して意見を表明する責任を負う。 【検査結果】 GAOは、DIF及びFRFの財務諸表が、一般に認められた会計原則に従って、全ての重要な点において適正に表示されているとしている。またGAOは、連邦預金保険公社がグリーンブックに基づいて、DIF及びFRFに関連する財務報告に係る内部統制を全ての重要な点において有効に維持しているとしている（FDIC maintained, in all material respects, effective internal control over financial reporting）。GAOは、検査の過程で財務報告に係る内部統制の不備を認識したものの、重要な欠陥や重大な不備には当たらないと判断している。なお、GAOの報告書上、内部統制の不備の内容について説明されていない。 Financial Audit: Federal Deposit Insurance Corporation Funds' 2018 and 2017 Financial Statements (GAO-19-295R) https://www.gao.gov/assets/700/696885.pdf
財務検査：消費者金融保護局の2018年度及び2017年度の財務諸表 (GAO-19-184R)	【背景】 ドッド＝フランク・ウォール街改革及び消費者保護法（Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act）第10章並びに2011年通年継続歳出予算法（Full-Year Continuing Appropriations Act, 2011）の規定により、GAOは消費者金融保護局の財務諸表の検査を行っている。 【GAOの責任】 GAOは、消費者金融保護局の財務諸表及び消費者金融保護局の財務報告に係る内部統制に対して意見を表明する責任を負う。 【検査結果】 GAOは、消費者金融保護局の財務諸表が、一般に認められた会計原則に従って、全ての重要な点において適切に表示されているとしている。またGAOは、消費者金融保護局が、グリーンブック及び適用されるOMB通達A-123の規定に基づいて、財務報告に係る内部統制を全ての重要な点において有効に維持しているとしている。GAOは、検査の過程で財務報告に係る内部統制の不備を認識したものの、重要な欠陥や重大な不備には当たらないと判断している。なお、GAOの報告書上、内部統制の不備の内容について説明されていない。

タイトル	概要
	Financial Audit: Bureau of Consumer Financial Protection's Fiscal Years 2018 and 2017 Financial Statements (GAO-19-184R) https://www.gao.gov/assets/700/695503.pdf
財務検査：証券取引委員会の2018年度及び2017年度の財務諸表 (GAO-19-182R)	【背景】 1994年政府管理改革法に基づく権限により、すなわちGAOは自らの判断に基づき、証券取引委員会（SEC）及び投資者保護基金（IPF）の財務諸表の検査を行っている。 【GAOの責任】 GAOは、SEC及びIPFの財務諸表並びにSEC及びIPFの財務報告に係る内部統制に対して意見を表明する責任を負う。 【検査結果】 GAOは、SEC及びIPFの財務諸表が、一般に認められた会計原則に従って、全ての重要な点において適切に表示されているとしている。またGAOは、SECがグリーンブックに基づいて、財務報告に係る内部統制を全ての重要な点において有効に維持しているとしている。GAOは、検査の過程で財務報告に係る内部統制の不備を認識したものの、重要な欠陥や重大な不備には当たらないと判断している。なお、GAOの報告書上、内部統制の不備の内容について説明されていない。 Financial Audit: Securities and Exchange Commission's Fiscal Years 2018 and 2017 Financial Statements (GAO-19-182R) https://www.gao.gov/assets/700/695529.pdf
財務検査：住宅金融局の2018年度及び2017年度の財務諸表 (GAO-19-183R)	【背景】 2008年住宅及び景気回復法（Housing and Economic Recovery Act of 2008）の規定により、GAOは住宅金融局の財務諸表の検査を行っている。 【GAOの責任】 GAOは、住宅金融局の財務諸表及び住宅金融局の財務報告に係る内部統制に対して意見を表明する責任を負う。 【検査結果】 GAOは、住宅金融局の財務諸表が、一般に認められた会計原則に従って、全ての重要な点において適切に表示されているとしている。またGAOは、住宅金融局がグリーンブックに基づいて、財務報告に係る内部統制を全ての重要な点において有効に維持しているとしている。GAOは、検査の過程で財務報告に係る内部統制の不備を認識したものの、重要な欠陥や重大な不備には当たらないと判断している。なお、GAOの報告書上、内部統制の不備の内容について説明されていない。 Financial Audit: Federal Housing Finance Agency's Fiscal Years 2018 and 2017 Financial Statements (GAO-19-183R) https://www.gao.gov/assets/700/695479.pdf
財務検査：金融安定局（不良資産救済プログラム）の2018年度及び2017年度の財務諸表 (GAO-19-152R)	【背景】 2008年緊急経済安定化法（Emergency Economic Stabilization Act of 2008）の規定により、GAOは不良資産救済プログラムに関する財務諸表の検査を行っている。 【GAOの責任】 GAOは、不良資産救済プログラムに関する財務諸表及び不良資産救済プログラムに関する金融安定局の財務報告に係る内部統制に対して意見を表明する責任を有する。 【検査結果】 GAOは、不良資産救済プログラムに関する財務諸表が、一般に認められた会計原則に従って、全ての重要な点において適切に表示されて

タイトル	概要
	いるとしている。またGAOは、金融安定局が、グリーンブックに基づいて、不良資産救済プログラムに関する財務報告に係る内部統制を全ての重要な点において有効に維持しているとしている。GAOは、検査の過程で財務報告に係る内部統制の不備を認識したものの、重要な欠陥や重大な不備には当たらないと判断している。なお、GAOの報告書上、内部統制の不備の内容について説明されていない。 Financial Audit: Office of Financial Stability (Troubled Asset Relief Program) Fiscal Years 2018 and 2017 Financial Statements (GAO-19-152R) https://www.gao.gov/assets/700/695337.pdf
財務検査：内国歳入庁の2018年度及び2017年度の財務諸表 (GAO-19-150)	【背景】 1994年政府管理改革法に基づく権限により、すなわちGAOは自らの判断に基づき、内国歳入庁（IRS）の財務諸表の検査を行っている。連邦政府の連結財務諸表の検査に対するIRSの収税の重要性を考慮し、GAOはIRSの財務諸表の検査を行うこととしている。 【GAOの責任】 GAOは、IRSの財務諸表及びIRSの財務報告に係る内部統制に対して意見を表明する責任を負う。 【検査結果】 GAOは、IRSの財務諸表が、一般に認められた会計原則に従って、全ての重要な点において適切に表示されているとしている。またGAOは、IRSがグリーンブックに基づいて、財務報告に係る内部統制を全ての重要な点において有効に維持しているとしている。一方GAOは、未収金の評価に係る内部統制に関して、重大な不備を認識している。IRSの未収金の評価に関する財務システムに欠陥が生じているため、一部を手作業により評価しなければならず、未収金に関して信頼できる情報を適時に伝達できていない。またGAOは、財務報告システムに係る内部統制に関しても重大な不備を認識しており、不必要なアクセス権の付与や一貫性のないデータの暗号化等の不備が認識されている。 Financial Audit: IRS's Fiscal Years 2018 and 2017 Financial Statements (GAO-19-150) https://www.gao.gov/assets/700/695328.pdf
財務検査：財政サービス局の2018年度及び2017年度の連邦債務計算表 (GAO-19-113)	【背景】 連邦政府の連結財務諸表の検査に対する連邦債務の重要性を考慮し、GAOは財政サービス局の連邦債務計算表の検査を行うこととしている。 【GAOの責任】 GAOは、財政サービス局の連邦債務計算表及び連邦債務計算表に関連する財政サービス局の財務報告に係る内部統制に対して、意見を表明する責任を負う。 【検査結果】 GAOは、財政サービス局の連邦債務計算表が、一般に認められた会計原則に従って、全ての重要な点において適切に表示されているとしている。またGAOは、財政サービス局が、グリーンブックに基づいて、連邦債務計算表に関連する財務報告に係る内部統制を全ての重要な点において有効に維持しているとしている。一方GAOは、情報システムに係る内部統制に関して、重大な不備を認識している。情報システムの脆弱性が適時に修正されていない、システムの設定が効果的にモニタリングされていない等のIT全般統制に関する重大な不備が認識されている。 Financial Audit: Bureau of the Fiscal Service's Fiscal Years 2018 and 2017 Schedules of Federal Debt (GAO-19-113) https://www.gao.gov/assets/700/695309.pdf

タイトル	概要
財務検査：財政サービス局の2018年度及び2017年度の一般基金計算表 (GAO-19-185)	【GAO：財務検査②】参照。 Financial Audit: Bureau of the Fiscal Service's Fiscal Year 2018 Schedules of the General Fund (GAO-19-185) https://www.gao.gov/assets/700/699137.pdf

② 業績検査における事例

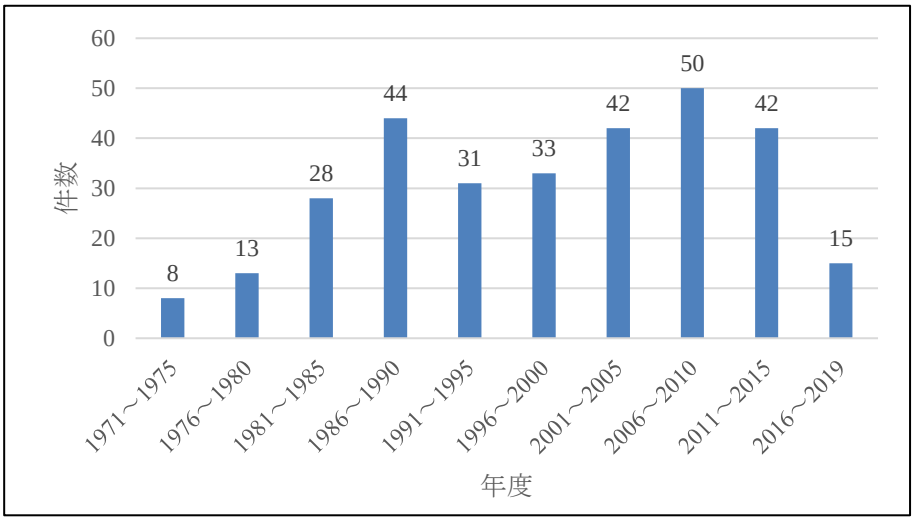
業績検査については、表題に「internal control」を含むものを検索することにより得られた2019年度以前過去５年間の業績検査に関連する報告書から選択して検討する。

さらに、GAOが公表する報告書については、近年「internal control」に関する報告書は減少してきており、代わって「全社的リスクマネジメント（Enterprise Risk Management：ERM）」に関する報告書が増加してきていると見られる。以下のグラフは、GAOのウェブサイトでタイトルに「internal control」を含む報告書と本文に「ERM」を含む報告書（いずれも財務検査の報告書を除く）を検索した結果である。なお、本文に「ERM」を含む報告書については、検索結果の内、明らかに全社的リスクマネジメントに関する内容を含んでいないものを除いている。

このグラフからは、タイトルに「internal control」を含む報告書が2008年度をピークに減少傾向であり、特に直近の４年間での減少が顕著であることが分かる。一方、本文に「ERM」を含む報告書は2013年度以降、増加傾向であり、特に直近１年間で大きく増加している。

この傾向の要因の一つに、COSO ERMフレームワーク及びOMB通達A-123の動向が考えられる[217]。COSOは2004年にCOSO ERMフレームワークを公表し、ERMのフレームワークを確立した。これを受けて、政府部門では2016年にはOMB通達A-123が改訂され、政府部門にERMの概念が明示的に導入された。したがって、2004年にCOSO ERMフレームワークが公表されて以降、GAOにおいても検査の着眼点が「internal control」から「ERM」に徐々に移行しつつあり、2016年のOMB通達A-123の改訂によりそのような傾向が強まったと考えられる。

図表 4-7 タイトルに「internal control」を含む報告書（５年単位）

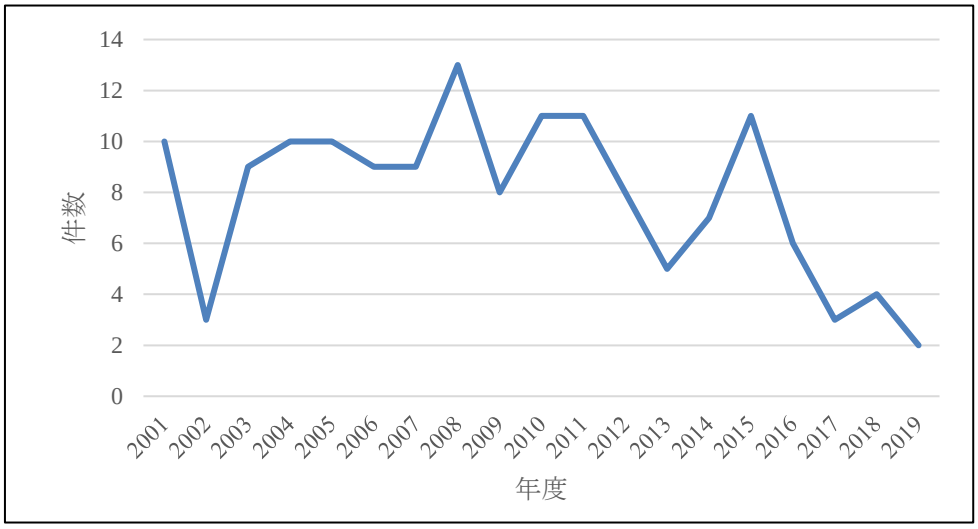


（出典：GAOウェブサイトでの検索結果を元に、PwCあらた有限責任監査法人が作成[218]）

[217] COSO ERMフレームワークの詳細な動向については第２章第１節、OMB通達A-123の詳細な動向については第３章第１節参照。

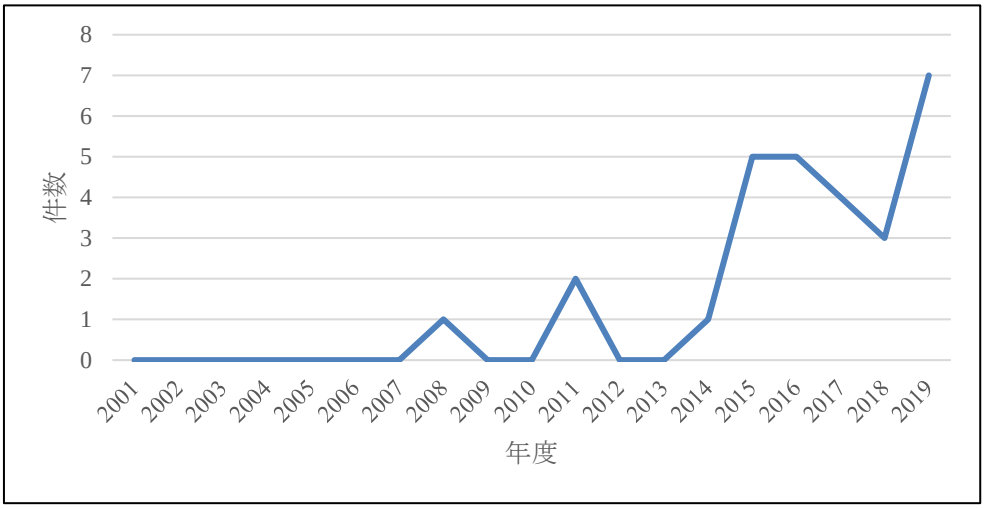
[218] 「2016年度～2019年度」のみ４年間の件数である。

図表 4-8 タイトルに「internal control」を含む報告書（単年）



（出典：GAOウェブサイトでの検索結果を元に、PwCあらた有限責任監査法人が作成）

図表 4-9 本文に「ERM」を含む報告書



（出典：GAOウェブサイトでの検索結果を元に、PwCあらた有限責任監査法人が作成）

参考として、本文に「ERM」を含むものを検索することにより得られた2019年度の業績検査に関連する報告書を以下の表に示す。

これより、業績検査については、本文に「ERM」を含むものを検索することにより得られた業績検査に関連する報告書のうち、ERMに関して省庁横断的な指摘を行っている事例を2019年度から１件、2017年度から１件選択して、検討対象に追加する。

以下の表に、タイトルに「**internal control**」を含む業績検査の報告書の概要を示す。なお、内国歳入庁（IRS）の事例については内容が類似しているため、2017年度の事例のみ概要を示している。

FY	タイトル	概要	類型
2019	2017年災害救援の監視：機関の内部統制計画が十分な情報を提供することを確実にするための戦略が必要 (GAO-19-479)	【背景】 2017年のハリケーンによる被害に対して、議会は1,200億円の追加的な資金を拠出した。これと同時に、議会は資金受領機関に内部統制計画の提出を義務付け、資金の支出を監視している。各機関は、OMBが策定する内部統制計画作成のためのガイダンス（メモランダムM-18-14）に従う。GAOは、各機関が議会に対して、十分な内部統制計画を適時に提供しているか検証を行った。 【検査方法】 GAOは、1,200億円のうちの1,150億円を受け取っている6つの機関を検査の対象として選定した。そして、各機関の内部統制計画及びメモランダムM-18-14を検証し、各内部統制計画がメモランダムM-18-14に準拠しているか検証を行った。 【検査結果】 OMBの策定したメモランダムM-18-14が効果的ではなかったため、各機関は十分な内部統制計画を適時に提出することができなかった。例えば、メモランダムM-18-14は、内部統制計画の初回提出期限の一日前に発行された。また、M-18-14は内部統制計画の内容について特段の指示を与えていなかった。 2017 DISASTER RELIEF OVERSIGHT: Strategy Needed to Ensure Agencies' Internal Control Plans Provide Sufficient Information (GAO-19-479) https://www.gao.gov/assets/710/700053.pdf	間接
2018	国防総省財務管理：海軍は建物に関する内部統制を改善する必要がある (GAO-18-289)	【背景】 アメリカ海軍は、不動産の監査を受ける準備が整った最初の軍事部門である。GAOは、(1)建物の実在性及び網羅性に関する海軍の内部統制の不備、(2)建物の評価に関して海軍が直面している課題、の二つについて評価することを検査の目的とした。 【検査方法】 GAOは、関連文書の検証による統制活動の識別、ノーフォークとサンディエゴにおける実地検査等を実施した。 【検査結果】 GAOは、海軍が建物の取得及び除却に関する統制活動を適切に整備していないことを発見した。そのため海軍は、除却済建物を資産として計上し続けていたり、保有中の建物の計上を漏らしていることがある。またGAOは、建物の残存価額の確定、資本的支出の認識、実地棚卸等に関して海軍が課題を抱えていることも識別した。 DOD Financial Management: The Navy Needs to Improve Internal Control over Its Buildings (GAO-18-289) https://www.gao.gov/assets/700/691684.pdf	直接
2018	軍の採用活動：陸軍州兵は兵士のインセンティブに係る内部統制を実施したが、それらの	【背景】 2004年から2010年にかけて、カリフォルニア州の陸軍州兵（ARNG）において、兵士への不適切なインセンティブ供与がなされていた。これに対応して、ARNGは、不適切なインセンティブ供与を防止する内部統制を実施した。例えば、兵士がインセンティブ供与に適格であるかどうかを確認するために、兵士とのインセンティブ契約を検証している。GAOは、	間接

FY	タイトル	概要	類型
	統制の高潔性を維持するためのより良い計画が必要である (GAO-18-283)	ARNGの不適切な供与を防ぐために設計、実施されている内部統制を評価した。 【検査方法】 GAOは、選定した６つの州のARNGに関して実地検査を行い、文書の検証、職員へのインタビューを実施した。 【検査結果】 ARNGは、不適切なインセンティブ供与を防ぐための内部統制を実施しているが、それらの内部統制は適切に更新されておらず、また将来の重要な変化に対する対応も計画されていない。例えばARNGは、方針の変更を、インセンティブ契約の管理を行っている州兵インセンティブ管理システムに反映していないため、インセンティブ契約の検証に問題が生じている。 Military Recruiting: Army National Guard Has Implemented Internal Controls for Soldier Incentives but Needs to Better Plan to Maintain the Integrity of Those Controls (GAO-18-283)　https://www.gao.gov/assets/700/690138.pdf	
2018	森林局：予算執行過程に係る内部統制の改善が必要 (GAO-18-56)	【背景】 森林局は、国有の森林・草原の管理を行っている。森林局は2015年度及び2016年度に、それぞれ51億ドル及び57億ドルを年度制限のない予算として受領しているため、適切な予算資源の管理が必要とされている。GAOは、予算資源の配分、資金管理統制システム等に関する統制活動を森林局が適切に設計しているか調査した。 【検査方法】 GAOは、予算配分等に関する森林局の方針及び手続、他の文書を検証した。また、職員へのインタビューを行った。 【検査結果】 GAOは、森林局の予算の管理に関して、内部統制の不備を識別した。例えば、森林局は予算資源の配分に関して文書化されたプロセスを有するが、そのプロセスは、歳出予算法に従って予算配分が実施されていることを保証するためには不十分である。また、資金管理統制システムは、配分予算に関する職員の権限や責任に関する規定を欠いているため、十分に機能していない。 Forest Service: Improvements Needed in Internal Controls over Budget Execution Processes (GAO-18-56) https://www.gao.gov/assets/690/689757.pdf	直接
2017	内国歳入庁の納税申告書の選択：計画、内部統制及びデータの改善により、大企業部門の新たな遵守手法の実施に向けた取組が強化される (GAO-17-324)	【背景】 内国歳入庁(IRS)の大企業部門(LB&I)は、1,000万ドル以上の資産を保有する企業及び富裕層個人の監査を行っている。LB&Iでは2008年から2010年にかけて、年平均約28億ドル過少申告が生じているため、対応策が必要とされている。GAOは、(1) LB&Iの納税報告書の選定方法に関する文書化された方針及び手続が、グリーンブックの内部統制の原則を反映している程度、(2) LB&Iが選定方法の監視プロセスを保有している程度等に関して評価を行っている。 【検査方法】 GAOは、LB&Iの納税申告書の選定方法に関する文書及び関連する内部統制の検証等を行った。GAOは、LB&Iが定めている14個の選定方法のうち８個について、内部統制の原則を反映しているか検証した。 【検査結果】 GAOは、LB&Iの選定方法に関する文書化が、GAOの検証した10個の内部統制の原則のうち、４個しか反映していないこ	間接

FY	タイトル	概要	類型
		とを識別した。またGAOは、LB&Iが監視の指令を出しているものの標準化されたプロセスを有していないことを識別した。 IRS Return Selection: Improved Planning, Internal Controls, and Data Would Enhance Large Business Division Efforts to Implement New Compliance Approach (GAO-17-324)　https://www.gao.gov/assets/690/683721.pdf	
2016	エネルギー省職員への補償：労働省は要求を処理するための手続に従ったが、いくつかの内部統制に強化の余地がある (GAO-16-74)	【背景】 エネルギー職員職業病補償プログラムは、核兵器関連の業務に関連する病気を患ったエネルギー省の職員に対して補償を行うプログラムである。GAOは、(1)労働省が請求を裁定するための手続に従っているか、(2)労働省のモニタリングの結果、請求の裁定プロセスについて指摘されている事項及び対応する是正措置等について調査している。 【検査方法】 GAOは、2010年から2014年になされた請求から200個をランダムサンプルとして抽出して調査を行った。また、適用される法律、規制、ガイダンス等を検証した。 【検査結果】 GAOは、請求に関する処理の約10%に、労働省が定めたガイダンスとの不整合が見られることを発見した。例えば、意思決定の結果を記した決議書には、誤った病状などの不正確な情報が記載されていた。また、労働省もモニタリングの過程で不備を認識しており、研修等の是正措置を講じている。 Energy Employees Compensation: DOL Generally Followed Its Procedures to Process Claims but Could Strengthen Some Internal Controls (GAO-16-74)　https://www.gao.gov/assets/680/675701.pdf	直接
2016	内部統制：モリス・K・ウダール及びスチュワート・L・ウダール基金は大きく進歩したが、政策や手続を十分に文書化する必要がある (GAO-16-52)	【背景】 モリス・K・ウダール及びスチュワート・L・ウダール基金は、環境政策やネイティブアメリカンの民族政策に関する教育活動等を行っている機関である。基金は、2013年からGAOの援助によりその内部統制を改善させてきた。本報告書において、GAOは、(1)統制環境、リスク評価及びモニタリングについての改善、(2)人事及び契約に係る有効な内部統制の設計、実施、(3)領収及び払い戻しに係る有効な内部統制の設計、実施、の3つについて調査している。 【検査方法】 GAOは、関連する基金の文書を検証し、基金の管理者にインタビューを実施した。また、重要な内部統制に関して、観察及び統制評価手続を実施した。 【検査結果】 基金の内部統制の設計、実施状況は改善されているが、人事及び契約に係る内部統制はグリーンブックに準拠していない。基金は、職員の入退社に関する方針及び手続を十分に文書化しておらず、契約に係る方針及び手続を更新、完了してない。例えば、受領書の発行や請求書の検証等を行っていない。 Internal Controls: The Morris K. Udall and Stewart L. Udall Foundation Has Made Significant Progress but Needs to Fully Document Certain Policies and Procedures (GAO-16-52)　https://www.gao.gov/assets/680/673546.pdf	直接

FY	タイトル	概要	類型
2015	土地管理局：鉱業法管理プログラム資金に係る内部統制の改善の必要性 (GAO-15-562)	【GAO：業績検査①】参照。 Bureau of Land Management: Improvements Needed in Internal Controls over Mining Law Administration Program Funds (GAO-15-562)　https://www.gao.gov/assets/680/671648.pdf	直接
2015	ワシントン首都圏交通局：財務管理及び安全性に関する勧告に対応しているが、財務管理に係る内部統制を強化する必要がある (GAO-15-640R)	【背景】 連邦公共交通局(FTA)は、2014年にワシントン首都圏交通局(WMATA)の財務管理システムの検証を実施した結果、内部統制の重要な欠陥及び重大な不備を認識し、38個の財務管理の勧告を行っている。また、国家運輸安全委員会(NTSB)も、近年WMATAに対して多くの勧告を行っている。2015年度の運輸省、住宅都市開発省及び関連機関の予算法案に付随する下院委員会報告書は、GAOに対して、これらの勧告へのWMATAの対応を検証するように求めている。 【検査方法】 GAOは、FTA及びNTSBの勧告を検証した。未解決のNTSBの勧告のうち、GAOの検証時点で最も古いものが2008年からの勧告であったため、NTSBの勧告に関しては検査対象を2008年１月から2015年６月に絞っている。また、FTAの勧告に関しては、GAOの分析によるとその大部分がリスク評価又はモニタリングに関する勧告であるため、GAOはそれらの構成要素に焦点を当てて検証している。 【検査結果】 WMATAは、FTA及びNTSBの勧告に適切に対応しているが、財務管理に関するリスク評価の方針を構築しておらず、また財務管理の内部統制に関する目的達成をモニタリングしていない。 Washington Metropolitan Area Transit Authority: Steps Taken to Address Financial Management and Safety Recommendations, but Financial Management Internal Controls Need Strengthening (GAO-15-640R)　https://www.gao.gov/assets/680/671408.pdf	直接
2015	連邦交通手当プログラム：運輸省のデビットカードに係る内部統制は連邦基準を満たすように設計されている (GAO-15-497)	【背景】 連邦職員の公共交通機関の利用促進を目的として、連邦政府は1993年に連邦交通手当プログラムを開始した。2011年には交通サービス局(TRANServe)が、交通パスの購入用にデビットカードの導入を開始した。GAOは、連邦職員が交通目的以外の購買に、デビットカードを使用しないことを確実にするような内部統制を、運輸省が設計しているかについて検証した。 【検査方法】 GAOは、TRANServeがデビットカードの取引を検証するためのガイダンス及び方法論を検証し、デビットカードに係る統制活動について交通サービス局の職員にインタビューを実施した。また、運輸省のOIGに接触し、プログラムについての情報を得た。 【検査結果】 TRANServeデビットカード・プログラムは、内部統制の５つの基本的要素に対応した活動を含んでおり、グリーンブックに準拠している。これにより、交通目的以外の購買にデビットカードが使用された場合、適切に識別・否認されることが合理的に保証される。	直接

FY	タイトル	概要	類型
		Federal Transit Benefit Program: DOT's Debit-Card Internal Controls Are Designed to Be Consistent with Federal Standards (GAO-15-497)　https://www.gao.gov/assets/680/670558.pdf	
2015	規制ガイダンスプロセス：選定された省庁は内部統制及び普及活動を強化する (GAO-15-368)	【背景】 連邦機関は、法律や規制の内容を明確化することなどを目的として、ガイダンスを作成している。一方で、規制と異なりガイダンスには法的拘束力がないため、各機関において両者が適切に使い分けられているのか懸念が生じる。このような懸念に対応して、OMBは2007年に「優良ガイダンス実務に関する最終報告（Final Bulletin for Agency Good Guidance Practices）」を発行しており、重要なガイダンス（significant guidance）の作成において準拠することとされた。GAOは、各機関がどのようにガイダンスを使用し、どのように規制又はガイダンスを作成することを決定したのか等について検証した。 【検査方法】 GAOは、議会からGAOに対して検査要請のあった農務省、教育省、保険福祉省、労働省の４機関について、ガイダンスに係るプロセスを検証した。 【検査結果】 各機関のOMBの要求事項への対応度合いは様々である。例えば、教育省及び農務省のガイダンスの承認に関する文書化された手続は、OMBの要求事項を満たしているが、労働省の手続は更新が必要とされている。また、保健福祉省は文書化された手続を有していない。 Regulatory Guidance Processes: Selected Departments Could Strengthen Internal Control and Dissemination Practices (GAO-15-368) https://www.gao.gov/assets/670/669688.pdf	直接
2015	公共安全ブロードバンドネットワーク：緊急対応者ネットワーク庁は内部統制を強化し、学んだ教訓を評価すべきである (GAO-15-407)	【背景】 緊急対応者ネットワーク庁[219]（FirstNet）は、公共安全のための情報を国全体で交換できるような無線ブロードバンドネットワークを構築するために、2012年中間層課税控除及び雇用創出法（Middle Class Tax Relief and Job Creation Act of 2012）により商務省内に設立された。同法により、FirstNetにはネットワークの構築に関して膨大な責任が課されている。GAOは、FirstNetの責任の遂行及び内部統制の構築に関する進捗状況を評価した。 【検査方法】 GAOは、FirstNetの方針及び手続に関する文書を検証した。またGAOは、内部統制の評価に際して、内部統制の構築において基礎となる、統制環境とリスク評価の二つの構成要素に限定して評価している。 【検査結果】 FirstNetは、目的の達成に関して直面しているリスクを十分に評価していない。2014年12月時点でFirstNet職員からは現在進行中で評価を実施しているとの回答を得ていたが、GAOは2015年２月時点においてそれらのリスク評価が完了している	直接

[219] アメリカ政府は、緊急対応社ネットワーク庁に700MHz帯免許を割当て、緊急対応者（警察、消防、救急）及びその他公共安全機関が使用する、管轄区域を超えた相互運用可能な、単一の全国公共安全ブロードバンド網を構築した。（「内閣府 規制改革推進会議 第７回 投資等ワーキング・グループ（2017年10月30日）」）https://www8.cao.go.jp/kisei-kaikaku/suishin/meeting/wg/toushi/20171030/171030toushi02.pdf）

FY	タイトル	概要	類型
		ことを観察できなかった。また、FirstNetの統制環境の構築はいまだ完了していない。FirstNetは、様々なガイドラインや方針を有しているが、それらを統一する行動規範を有していない。そのため、職員の行動がガイドライン等から逸脱した場合の対応や適時な是正措置等に疑念が生じる。 Public-Safety Broadband Network: FirstNet Should Strengthen Internal Controls and Evaluate Lessons Learned (GAO-15-407) https://www.gao.gov/assets/670/669861.pdf	
2015	国防原子力施設安全委員会：内部統制を強化し透明性を向上させるための改善が必要 (GAO-15-181)	【背景】 国防原子力施設安全委員会（DNFSB）は、2012年度まで監察総監（IG）の設置が義務付けられておらず、他の連邦政府の事業体からも独立した監督を受けていなかった。GAOは、(1)委員会及び職員の活動を監督するDNFSBの方針及び手続、(2) DNFSBが内部統制を評価している程度等について調査している。 【検査方法】 GAOは、関連する法律、規制、ガイダンスを検証し、内部統制評価の記録を含むDNFSBの文書を分析した。また、DNFSB、IG、エネルギー省の職員にインタビューを実施した。 【検査結果】 DNFSBは、委員会及び職員に関する方針及び手続をほとんど文書化しておらず、いくつかの方針及び手続は一貫して準拠されているわけではない。例えば、委員会は手続上、年次資源配分計画を承認することを求められているが、2015年度においては承認していなかった。また、DNFSBの内部統制評価に関する記録は、2007年度から2014年度まで毎年度紛失しているか、不完全なままであり、DNFSB職員によれば、いくつかの評価ステップは実施されていない可能性が高い。 Defense Nuclear Facilities Safety Board: Improvements Needed to Strengthen Internal Control and Promote Transparency [Reissued on March 2, 2015] (GAO-15-181)　https://www.gao.gov/assets/670/667970.pdf	直接

以下の表に、本文に「**ERM**」を含む業績検査の報告書の概要を示す。

FY	タイトル	概要	類型
2019	サイバーセキュリティ機関はリスクマネジメント・プログラムを十分に構築し課題に対処する必要がある (GAO-19-384)	【GAO：業績検査②】参照。 CYBERSECURITY: Agencies Need to Fully Establish Risk Management Programs and Address Challenges (GAO-19-384) https://www.gao.gov/assets/710/700503.pdf	間接
2019	2017年災害救援の監視：機関の内部統制計画が十分な情報を提供することを確実にするための戦略必要 (GAO-19-479)	GAO業績検査参照。 2017 DISASTER RELIEF OVERSIGHT: Strategy Needed to Ensure Agencies' Internal Control Plans Provide Sufficient Information (GAO-19-479) https://www.gao.gov/assets/710/700053.pdf	間接

FY	タイトル	概要	類型
2019	2020年国勢調査：リスク管理のために追加的な措置が必要 (GAO-19-399)	【背景】 国勢調査まで一年を切った時点においても、国勢調査局は多くのリスクを抱えている。例えば、新たなイノベーションに関して、潜在的なセキュリティリスク及び不正リスクが疑われている。GAOは、(1)国勢調査局が認識しているリスク、(2)国勢調査局がリスク低減計画及び事後対応計画を策定しているリスク、(3)計画がリスク管理に必要な情報を含んでいる程度等について調査した。 【検査方法】 GAOは、職員にインタビューを実施し、選定したリスク低減計画及び事後対応計画を評価した。 【検査結果】 2018年12月現在で、国勢調査局は360個のリスクを認識している。これらのリスクのうち、リスク低減計画及び事後対応計画の作成が求められている全てのリスクについて、現時点で計画が作成されているわけではない。国勢調査局は、早急に作成するとしているが、具体的な期限は設定されていない。GAOは、これらのリスクのうち６つのリスクに関して、リスク低減計画及び事後対応計画を詳細に検証したが、リスク管理に必要な情報が計画に含まれていないことを発見した。特に、どの計画もモニタリング計画を含んでいなかった。これはリスク保持者に対して、必ずしもす全ての必要な情報を計画に含めるように求めることができてないことが原因である。 2020 CENSUS: Additional Actions Needed to Manage Risk (GAO-19-399)　https://www.gao.gov/assets/700/699407.pdf	間接
2019	連邦政府抵当金庫：リスク管理及び人材配置に関連する課題に対処する必要がある (GAO-19-191)	【背景】 連邦政府抵当金庫（以下、抵当金庫）は、第二次抵当市場で重要な役割を果たしており、不動産担保証券(MBS)に関する支払の保証を行っている。GAOは2011年に実施した検査で、抵当金庫によるMBS発行者の監督等に関連する課題を認識している。GAOは、(1)抵当金庫に関連するMBSの量、発行者及びリスク、(2)抵当金庫による発行者及び関連リスクの監視等について検証した。 【検査方法】 GAOは、MBSの量についてのデータを分析した。データの信頼性を評価するために、システムの文書の検証、インタビュー等を実施した。また、抵当金庫のガイダンス、方針及び手続、承認・監視に関するマニュアル等を検証した。 【検査結果】 抵当金庫の保証するMBSは、2007年から2018年で5,000億ドルから2兆ドルに増加しており、損失のリスクが高まっている。しかし、抵当金庫は柔軟に料金を変えることを法的に制限されているため、リスクに対応した料金設定ができていない。また、抵当金庫は、現行の料金体系が損失リスクに耐えうるだけの資金を提供しているのかどうかを評価していない。 GINNIE MAE: Risk Management and Staffing-Related Challenges Need to Be Addressed (GAO-19-191) https://www.gao.gov/assets/700/698185.pdf	直接
2019	未納税金の回収契約：内国歳入庁の分析は、プログラムの結果を改善し、	【背景】 内国歳入庁（IRS）は、2015年に特定の未納税金の回収について民間機関と契約するプログラムを実施することを求められた。しかし、納税者支援団体（National Taxpayer Advocate）のような利害関係者は、なりすましのような詐欺のリスクから	間接

FY	タイトル	概要	類型
	納税者をより良く保護するために役立つ (GAO-19-193)	納税者を保護することが必要であるとしている。GAOは、(1)IRSがプログラムの目的及び手段を文書化している程度、(2)納税者に対する詐欺行為や他の有害行為を防止、是正するためにリスクに対処している程度等に関して評価を行った。 【検査方法】 GAOは、プログラムの管理及び計画、リスク管理についてのIRSの文書を分析した。 【検査結果】 IRSは、プログラムの目的を明確に定義していない。これは、リスクの識別のために明確に目的を定義すべきとするグリーンブックに反している。また、IRSは、納税者に対するリスクを低減するプロセスを構築しているが、未だ完全なプロセスとはなっていない。例えば、納税者に対するリスクを６個識別しているが、GAOはさらに10個のリスクを識別しており、IRSはこれらについても対応する必要がある。 TAX DEBT COLLECTION CONTRACTS:IRS Analysis Could Help Improve Program Results and Better Protect Taxpayers (GAO-19-193) https://www.gao.gov/assets/700/698118.pdf	
2019	大手銀行の監督：通貨監督庁は規制の虜のリスクにより良く対応し得る (GAO-19-69)	【背景】 通貨監督庁（OCC）は、1,300以上の金融機関を監督している。規制当局による監督の欠陥は2007年から2009年の金融危機の一因となっており、その潜在的な要因として「規制の虜[220]（regulatory capture）」が挙げられることがある。GAOは、(1)大手銀行の監督プロセスに関する透明性、説明責任を促進するOCCの方針、(2)職員の利益相反に対応するOCCの方針、(3)監督の独立性及び規制の虜のリスク低減に関するOCCの取組、について評価している。 【検査方法】 GAOは、OCCの方針を検証し、利益相反データを分析した。また、OCCの全社的リスクマネジメント（ERM）、リスク選好等に関する文書を調査した。 【検査結果】 OCCは、監督プロセスの透明性、説明責任を促進する方針を有しているが、文書化における欠陥が大手銀行の監督を「規制の虜」に対して脆弱にしている。例えば、OCCの検査チームは、銀行に対する監督又は強制措置などの重大な意思決定の過程における、OCC内部の審議や銀行とのコミュニケーションについて文書化することを規定されていない。OCCは、利益相反を防ぐ方針を保有しているが、データの収集、使用に関連する問題やプログラム評価の欠如に関連する問題により、方針の実施が妨げられている。例えば、OCCは、倫理に関する法律や規制の遵守を目的とした倫理プログラムの実施を定期的に評価していない。OCCは、監督の独立性をサポートしているが、その手法は、規制の虜を低減するためには、不十分である。 LARGE BANK SUPERVISION:OCC Could Better Address Risk of Regulatory Capture (GAO-19-69) https://www.gao.gov/assets/700/696556.pdf	直接

[220] 「規制の虜」とは、規制機関が被規制機関に実質的に支配され、被規制機関に有利となるように働いてしまうことであり、情報の非対称性が主要な原因とされる。

FY	タイトル	概要	類型
2019	不正リスク管理：機関による「不正削減及びデータ分析法」の実施を援助するために、OMBはガイドライン及びワーキング・グループの取組を改善する必要がある (GAO-19-34)	【背景】 不正は、連邦プログラムの高潔性に重大なリスクをもたらすが、効果的な不正リスク管理を実施すれば、連邦プログラムが意図した目的を達成することを確保することができる。2015年の「不正削減及びデータ分析法（FRDAA）」は、連邦機関に対して、不正リスクを管理する内部統制の構築を要求している。また、同法はOMBに対して、不正リスクに関する統制を構築するためのガイドラインを作成することを求めている。OMBに対しては、最良の実務を共有するためのワーキング・グループを設置することも求めている。GAOは、連邦機関及びOMBがFRDAAを実施するために講じた手続を調査した。 【検査方法】 GAOは、同法に規定された72の機関を調査の対象とした。そのうち14の機関と円卓会議を実施し、24の機関の年次財務報告を検証した。また、OMBのガイドラインを調査した。 【検査結果】 72の調査対象機関のうち、85%の機関がFRDAAに関する計画作成を開始しており、78%の機関が要求事項の実施に向けた何らかの手続きを実施している。一方、OMBはガイドラインの作成及びワーキング・グループの設置に関して課題に直面している。例えばOMBは、FRDAAの要件を満たすようにOMB通達A-123を更新したが、GAOの検証によれば、更新後のOMB通達A-123にFRDAAの要求事項を満たすための情報は限られた程度しか含まれていなかった。また、更新後のOMB通達A-123ではFRDAAに言及されていないため、FRDAAの要求事項を満たすためにOMB通達A-123を利用できることを、各機関が認識できない可能性がある。 FRAUD RISK MANAGEMENT:OMB Should Improve Guidelines and Working-Group Efforts to Support Agencies' Implementation of the Fraud Reduction and Data Analytics Act (GAO-19-34) https://www.gao.gov/assets/700/695812.pdf	間接

(2) 【GAO：財務検査①】連邦政府の2018年度及び2017年度の連結財務諸表

(Financial Audit: Fiscal Years 2018 and 2017 Consolidated Financial Statements of the U.S. Government (GAO-19-294R))

① 報告書の構成

連結財務諸表に関するGAOの報告書は、「連結財務諸表に関する報告」「財務報告に係る内部統制に関する報告」「法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に関する報告」の３つの報告事項で構成されている。

連結財務諸表に関する報告	
	幹部職員（管理者）の責任
	調査官の責任
	連結財務諸表に対する意見不表明の基礎
	連結財務諸表に対する意見不表明
	強調事項
	その他の事項
財務報告に係る内部統制に関する報告	
	幹部職員の責任
	調査官の責任
	財務報告に係る内部統制の定義及び固有の限界
	非効果的な財務報告に係る内部統制とする重要な欠陥
	財務報告に係る内部統制に対する報告の意図
法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に関する報告	
	幹部職員の責任
	調査官の責任
	法律、規制、契約及び補助金要綱に対する手続の結果
	法律、規制、契約及び補助金要綱に対する報告の意図
機関のコメント	

② 検査の背景

1994年政府管理改革法により、財務省は、毎年、連邦政府全体の連結財務諸表を作成することが求められており、GAOは当該連結財務諸表を検査することを法定化されている。2018年度は158の連邦政府機関が連結されており、行政府のみならず立法府や司法府の機関も含まれている

③ GAOの責任

報告書では、報告書を構成する３つの報告それぞれにおいて、GAOの責任範囲が明確化されている。

連結財務諸表に関する報告については、一般に認められた政府会計検査基準に準拠した検査を行い、それに基づいて連結財務諸表に意見を表明することがGAOの責任であるとしている。また、連結財務諸表に含まれている、注記事項必要的補完情報（Required Supplementary Information）、必要補完管理情報（Required Supplementary Stewardship Information）及びその他の情報（Other Information）に対しては、特定の限定された手続

を実施する責任があるとしている。

また、財務諸表に対する検査の目的は、財務諸表に意見を表明することであり、財務報告に係る内部統制については、あくまで財務諸表の検査のために考慮しているのであって、財務報告に係る内部統制に意見を表明することを目的としているわけではない。そのため、財務諸表の検査の過程で発見した、注目すべき財務報告に係る内部統制の重要な不備及び重大な欠陥を報告することが、GAOの責任であるとしている。

法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に関する報告についても、財務報告に係る内部統制と同様に、GAOは財務諸表に対して直接的に影響を及ぼすいくつかの規定については手続きを実施するものの、法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に対して意見を表明することはGAOによる財務検査の目的ではないとしている。

したがって、GAOは、連結財務諸表に対しては意見を表明して保証型の報告を行い、財務報告に係る内部統制と法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に対しては意見を表明せず、指摘型の報告を行った。なお、実際には財務検査の中で、財務報告に係る内部統制に対して保証型の報告を行う事例もあり、そのような事例については後述する。

④ 検査の方法

OMBと財務省は、連結範囲の機関のうち、40の機関を連結財務諸表における重要な機関と位置付けている。GAOは、これら40の機関を連結財務諸表の検査において重要な機関として、手続を実施した。また、GAOは検査を実施する上で、これら40の機関の監察総監と調整・協力関係を築いている。これら重要とした40の機関以外にも、GAOは特定の機関を検査対象に含めた。具体的には以下のような機関が、検査対象となっている。

GAOは連結財務諸表の検査においては、主に、「過去に意見不表明の原因となった内部統制の重要な欠陥の現在の状況を検査すること」及び「2017年度の連結財務諸表に関する報告書において報告したその他の内部統制の重要な欠陥を検査すること」に焦点を当てている。

重要な機関	
農務省（Department of Agriculture） 商務省（Department of Commerce） 国防総省（Department of Defense） 教育省（Department of Education） エネルギー省（Department of Energy） 保健福祉省（Department of Health and Human Services） 国土安全保障省（Department of Homeland Security） 住宅都市開発省（Department of Housing and Urban Development） 内務省（Department of the Interior） 司法省（Department of Justice） 労働省（Department of Labor） 国務省（Department of State） 運輸省（Department of Transportation） 財務省（Department of the Treasury） 退役軍人省（Department of Veterans Affairs）	原子力規制委員会（U.S. Nuclear Regulatory Commission） 輸出入銀行（Export-Import Bank of the U.S. Farm Credit System Insurance Corporation） 連邦通信委員会（Federal Communications Commission） 連邦預金保険公社（Federal Deposit Insurance Corporation） 一般会計（General Fund of the U.S. Government） ミレニアムチャレンジコーポレーション（Millennium Challenge Corporation） 全国信用組合管理機構 （National Credit Union Administration） 鉄道退職投資信託（National Railroad Retirement Investment Trust） 海外個人投資会社（Overseas Private Investment Corporation）

環境保護庁（Environmental Protection Agency） 共通役務庁（General Services Administration） 航空宇宙局（National Aeronautics and Space Administration） 国立科学財団（National Science Foundation） 人事管理局（Office of Personnel Management） 中小企業庁（Small Business Administration） 社会保障局（Social Security Administration） 国際開発庁（U.S. Agency for International Development）	年金利益保証会社（Pension Benefit Guaranty Corporation） 鉄道退職委員会（Railroad Retirement Board） 証券取引委員会（Securities and Exchange Commission） 安全保障援助会計（Security Assistance Accounts） スミソニアン協会（Smithsonian Institution） テネシー川流域開発公社（Tennessee Valley Authority） 郵便公社（U.S. Postal Service）

追加的な特定の機関
内国歳入庁（Internal Revenue Service） 財政局（Bureau of the Fiscal Service） 証券取引委員会（U.S. Securities and Exchange Commission） 連邦住宅金融局（Federal Housing Finance Agency） 金融安定局（Office of Financial Stability） 消費者金融保護局（Bureau of Consumer Financial Protection）

⑤ 検査の結果

連邦政府全体の連結財務諸表に対するGAOの意見は、連結財務諸表に対する検査が始まって以来、一貫して「意見不表明」であり、2018年度においても「意見不表明」となっている。

「連結財務諸表に対する意見不表明の根拠」に記載されている関連事項の重要性のため、発生主義を基礎とした連結財務諸表に対する検査意見の基礎を提供する十分かつ適切な検査証拠を入手することができなかった。よって、2018年度及び2017年度の発生主義を基礎とした連結財務諸表に対して意見を表明しない。
Because of the significance of the related matters described in the Basis for Disclaimers of Opinion on the Consolidated Financial Statements above, we were not able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion on the accrual-based consolidated financial statements. Accordingly, we do not express an opinion on the accrual-based consolidated financial statements as of and for the fiscal years ended September 30, 2018, and 2017.

その理由としては主に、「財務報告に係る内部統制の重要な欠陥による制限」と「財務報告の信頼性と検査の範囲に影響する他の制限」が挙げられている。「内部統制の重要な欠陥」は、次のような政府の能力の欠如に関連するとしている。

- 主に国防総省の保有する固定資産、棚卸資産、関連資産及び未収金が、発生主義を基礎とした連結財務諸表において適切に報告されていると十分に判断できない
- 環境債務や除去債務のような特定の負債について報告された金額を合理的に推定し、十分にサポートすることができない、又はコミットメントや偶発事象が網羅的にかつ適切に報告されているか否か判断できない
- 報告された純業務費用の合計額のうち重要な部分（そのほとんどが明らかに国防総省に関連する）をサポートし、特定の連邦政府機関についての支出活動を十分に調整することができない
- 政府間の活動及び連邦政府機関間の残高を説明することができない
- 連結財務諸表が、(1)基礎となる監査済みの各機関の財務諸表と一致する、(2)適切に貸借が一致している及び(3)一般に認められた政府会計検査基準に従っていることを合理的に保証でき

ない
・(1)純業務費用と財政赤字の調整及び(2)予算及びその他の活動による現金残高の変動に関する報告書に含まれる情報が網羅的で、適切にサポートされ、監査済みの各機関の財務諸表及び他の財務データに含まれる基礎的な情報と整合することを合理的に保証できない

また、「財務報告の信頼性と検査の範囲に影響する他の制限」として、財務省とOMBがGAOに対して、連結財務諸表に関する十分な開示情報を提供できていないことにより、GAOの検査の範囲が制限されているとしている。これは主に、特定の連邦政府機関が、財務省とOMBに不十分な開示を提供している又は開示情報を提供していないことによるとされている。さらに、国防総省、住宅都市開発省及び鉄道退職委員会の2018年度及び2017年度財務諸表に対してIGが意見不表明としていることも、検査の範囲を制限しているとしている。以上が、連結財務諸表についての意見不表明の原因である。

財務報告に係る内部統制について、GAOは、連結財務諸表について意見不表明とする原因としてあげた重要な欠陥の他に、以下の３つの重要な欠陥をあげている。そして、これらの重要な欠陥により財務報告に係る内部統制は有効ではないとしている。

・不適切な支払が発生する全範囲を判断して、それらを削減するために適切な措置を講ずることを合理的に保証することができない
・情報セキュリティ統制の不備を識別・解決して、情報セキュリティリスクを継続的に管理することができない
・クレジットコストの推定及び貸付金と借入保証債務の価値の決定に係る内部統制を効果的に構築することができない

本検査報告で議論した重要な欠陥により、財務報告に係る内部統制は有効でない。その結果、連邦政府の内部統制は、連結財務諸表の重要な虚偽表示が適時に防止、発見、是正されることを合理的に保証することができなかった。
The material weaknesses discussed in this audit report resulted in ineffective internal control over financial reporting. Consequently, the federal government’s internal control did not provide reasonable assurance that a material misstatement of the consolidated financial statements would be prevented, or detected and corrected, on a timely basis.

加えて、検査の過程で発見した、特定の連邦政府機関における効果的な内部統制の構築に関連する、連邦政府の内部統制の重大な不備として以下の３つの領域をあげている。

・内国歳入庁における未収税金残高の修正に用いられるデータが、財務システムの制限等により正確でない
・いくつかの機関の補助金管理のプロセスにおいて、モニタリング等が適切に行われていない
・メディケア・プログラムに関する社会保険報告書の作成過程が複雑で、検証が困難である

本報告書の付録Ⅰ、Ⅱ、Ⅲ、Ⅳにおいて、これらの財務報告に係る内部統制の重要な欠陥及び重大な不備の詳細な内容が記載されている。

最後に、法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に関しては、連結財務諸表の観点から報告すべき不遵守はないとしている。

このように、GAOは、2018年度の連結財務諸表に関する本報告書において、連結財務諸表については「意見不表明」として保証型の報告を行っている。また、内部統制については指摘型の報告を行っており、検査の過程で認識した財務報告に係る内部統制の重要な

欠陥及び重大な不備について指摘を行っている。

⑥ 本検査に関する考察

本検査は、GAOの法定検査の事例である。GAOは、連結財務諸表の検査にあたり、財務報告に係る内部統制の有効性を考慮しているが、財務報告に係る内部統制に対して意見表明は行っていない。ただし、検査の過程で発見した内部統制の不備を報告書において指摘している。報告されている欠陥の内容は、個別の省庁（国防総省）の欠陥のみならず、政府内取引の整合性といった連結プロセスに関する指摘にまで及んでいる。

(3) 【GAO：財務検査②】財政サービス局の2018年度一般基金計算表

(Financial Audit: Bureau of the Fiscal Service's Fiscal Year 2018 Schedules of the General Fund (GAO-19-185))

① 報告書の構成

財政サービス局の一般基金は、アメリカ政府の現金収支についての報告責任を有する機関である。一般基金の報告によれば、2018年度は、14.2兆ドルの収入と14.0兆ドルの支出が生じている。2018年度の一般基金計算表に対するGAOの検査報告書の構成は、以下のとおりである。財政サービス局の2018年度一般基金計算表に対するGAOの報告書は、「一般基金計算表に関する報告」「財務報告に係る内部統制に関する報告」「法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に関する報告」の３つの報告で構成されている。

書簡		
独立検査人の報告書		
	一般基金計算表に関する報告	
		幹部職員（管理者）の責任
		調査官の責任
		一般基金計算表に対する意見不表明の基礎
		一般基金計算表に対する意見不表明
		強調事項
	財務報告に係る内部統制に関する報告	
		幹部職員の責任
		調査官の責任
		財務報告に係る内部統制の定義及び固有の限界
		財務報告に係る内部統制に対する意見不表明の基礎
		財務報告に係る内部統制に対する意見不表明
	法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に関する報告	
		幹部職員の責任
		調査官の責任
		法律、規制、契約及び補助金要綱に対する手続の結果
		法律、規制、契約及び補助金要綱に対する報告の意図
	機関のコメント	
米国一般基金計算表		
米国一般基金計算表の注記		
付録I：内部統制の不備		
付録II：財政サービス局からのコメント		

② 検査の背景

GAOは、法定検査である連邦政府の連結財務諸表の検査に関して、米国一般基金の財務諸表を重要な構成要素として認識している。よってGAOは、連結財務諸表に対する影響を考慮して、2018年度一般基金計算表に関する本検査を実施した。これより、本検査は、GAOが自らの判断により実施した財務検査であることが分かる。

本検査では、(1)一般基金計算表が公正に表示されているかどうか及び(2)財政サービス局の管理者が一般基金計算表に関連する財務報告に係る内部統制を有効に維持しているかどうか、を判断することを目的としている。さらに、GAOは、一般基金計算表に関連して適用される法令、規制及び補助金要綱の特定の条項を遵守しているかどうかを検証した。

③ GAOの責任

報告書では、報告書を構成する３つの報告それぞれについて、GAOの責任範囲が明確に説明されている。すなわち、一般基金計算表が公正に表示されているかどうかについては、一般に認められた政府会計検査基準に準拠した検査を行い、実施した検査に基づいて一般基金計算表に意見を表明することがGAOの責任であるとしている。また、財務報告に関連する内部統制を有効に維持しているかについては、一般に認められた政府会計検査基準に準拠した検査を行い、実施した検査に基づいて一般基金計算表に関連する財務報告に係る内部統制に意見を表明することがGAOの責任であるとしている。法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守については、検査の過程で特定の条項に対する手続きを実施するものの、意見を表明することが目的ではないとしている。

このように、本検査は、一般基金計算表及び一般基金計算表に関連する財務報告に係る内部統制に対する保証型の検査と法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に対する指摘型の検査として実施されている。

④ 検査の結果

検査の結果、GAOは一般基金計算表に対して「意見不表明」としている。その理由としては、財政サービス局が、一般基金計算表で報告されている重要な情報をサポートする適切な情報をGAOに対して十分に提供できなかったことにより、GAOの検査範囲が制限されたことが挙げられている。GAOは、検査範囲の制限として、主に以下の３つの事項をあげている。

【一般基金計算表の総勘定元帳における取引の認識及び追跡】
・一般基金の取引が、網羅的かつ適切に正確な総勘定元帳及び一般基金計算表の開示項目に記録されているかどうかを判断するために、それらの取引を容易に認識し跡付けることができなかった。これらの取引は、現金の収納・支払及び予算不足額を含む一般基金計算表のいくつかの重要な項目に影響する。その結果として、それらの開示項目で報告されている活動を実証するために計画された検査手続を完了することができなかった。

【一般基金計算表に報告された差異の評価及び解消】
・財政サービス局は、一般基金計算表における差異の影響を判断するメカニズムを持っていない。財政サービス局が一般基金の記録の数値といくつかの連邦機関が報告している数値を調整する際に、差異は生じる。差異の報告と称されるこのような差異は、2018年９月30日現在、純額で合計８億５千７百万ドル生じており、これは財務省に対する資金残高に係る負債

（LFBWT）に含まれており、一般基金計算表の注記９に分けて開示されている。これらの差異が一般基金計算表の様々な開示項目にどのような影響をもたらすかを理解しなければ、虚偽表示のリスクは増加する。

【財務省に対する資金残高に係る負債の期首残高のサポート】
・財政サービス局は、2018年度の財務省に対する資金残高に係る負債（LFBWT）の期首残高をサポートする適切で十分な検査証拠を適時に提供することができなかった。LFBWTの残高は、2017年10月１日現在、2.0兆ドルであり、過去数十年間に行われた多額の活動の累積である。我々は、財政サービス局に対して、この残高に含まれる活動の統計的代表サンプルを具体的に示す文書を求めた。財政サービス局はいくつかの文書は提供したが、2018年度の検査を完了させるために必要な全ての文書を提供することはできなかった。このように、我々は財務省に対する資金残高に係る負債の期首残高を実証するための検査手続を完了することができなかった。

⑤ 内部統制の不備

GAOは、上記３つの検査範囲の制限の内、「一般基金計算表の総勘定元帳における取引の認識及び追跡」と「一般基金計算表における差異の評価及び解消」の二つの制限の原因となっている内部統制の重大な不備を識別したとしている。これらの重大な不備については、報告書の「付録Ｉ：内部統制の不備」において詳細に説明されている。

一つ目の「一般基金計算表の総勘定元帳における取引の認識及び追跡」に関する内部統制の重大な不備は、「仕訳票の識別（identifying journal entries）」「支払予定表から支払証憑までの追跡（tracing payment schedules to payment vouchers）」「特定の開示項目に係る取引の識別（identifying transactions in certain line items）」の３つの領域に関連するとしている。以下、それぞれの内容を簡潔に示す。

仕訳票の識別
【概要】 財政サービス局は、取引を総勘定元帳に記録するために、マッピング・ルールを策定している。このマッピング・ルールにより、中央会計記録システム（Central Accounting and Reporting System：CARS)のデータが仕訳票に変換される。そして、財政サービス局は、これらのマッピング・ルールを適用して仕訳票を作成するために、CARSと総勘定元帳の間に複雑に自動化されたインターフェースを設けており、そこでは膨大な数の仕訳票が作成されている。 GAOは、財政サービス局に対して、選定した取引に関する全ての仕訳票を求めたが、このマッピング・ルール及び自動化されたインターフェースにより膨大な数の仕訳票が作成されているため、財政サービス局は全ての仕訳票を適時に提供することができなかった。そのため、我々（GAO）は、検査手続を完了させるために必要な証憑を全て入手することができなかった。
【原因】 マッピング・ルール及び自動化されたインターフェースの複雑さは、我々が仕訳票を複製する、又は入手可能な情報で代替的な手続を実施することを阻害している。財政サービス局が仕訳票の作成のために策定したプロセスは、どのように各取引が総勘定元帳へ適切に記録されたかを示す監査証跡を提供しない。
【影響】 取引の発生から総勘定元帳に記録されるまでの過程を適時に追跡することができなれば、取引が網羅的かつ適切に、正確な総勘定元帳及び一般基金計算表の開示項目に記録されているかどうかを判断することができない。
【勧告】 財政サービス局長は、予算不足額を含む全ての適用される総勘定元帳及び開示項目に対する

取引の影響を判断できるように、特有の識別子のような、一般基金計算の総勘定元帳に記録された全ての仕訳票を容易に認識及び追跡できることを合理的に保証するメカニズムを構築、実施するべきである。

支払予定表から支払証憑までの追跡
【概要】 財政サービス局は、ほとんどの連邦機関の支払を処理している。連邦機関は、支払要求を支払予定表に集約し、財政サービス局に提出する際にこれらの支払予定表を承認する。そして、連邦準備銀行のシステムにより、支払予定表に含まれる各支払が組み替えられ、支払票が作成される。 我々は、総勘定元帳に記録された支払票を連邦機関が保証した支払予定表まで容易に追跡できないことを発見した。特に、財政サービス局は、支払予定表と支払票との間に、適時に直接的な連携を提供するためのプロセスを有していない。そのため、財政サービス局は、検査手続に必要な全ての文書を提供することができなかった。
【原因】 財政サービス局は、支払予定表と支払証憑を結びつけることが困難となっているが、これは、支払の処理に多くの異なるシステムが関わっていることや、情報がシステムからシステムに移る際の集約方法が原因となっている。証憑が総勘定元帳に記録されるまでに、追跡を容易にする重要な情報のいくつかが失われている。
【影響】 支払予定表と支払証憑を直接的に結びつけることができなければ、財政サービス局は、支払取引が連邦機関の承認した情報と一致しているかどうか判断するための文書を適時に提供することができない。
【勧告】 財政サービス局長は、一般基金計算表の総勘定元帳に記録された支払取引が、支払予定表を含む重要な情報の全てを捕捉できることを合理的に保証するメカニズムを構築及び実施し、取引を連邦機関が保承認する情報に適時に結び付けられるようにするべきである。

特定の開示項目の取引を識別する
【概要】 CARSは、連邦政府の財務データを記録する電子システムとして機能し、機関の報告の効率化や政府横断的な標準化を支援する。連邦機関はこのシステムを実装することで、財務省勘定記号（Treasury Account Symbols：TAS）及び事業活動タイプ・コード（Business Event Type Codes：BETC）の割当をすることができ、支払、集金及び政府横断的な取引を分類することができる。CARSにおける取引の分類は、取引が総勘定元帳にどのように記録されるかを決定し、マッピング・ルールに基づいて取引が一般基金計算表にどのように記録されるかを決定する。 GAOは、いくつかの開示項目に記録された金額が集約され、金額を特定の取引に結び付けるために必要となる十分な詳細を欠いていることを発見した。また、財政サービス局がいくつかの総勘定元帳の勘定に記録した手入力の仕訳票を、当該仕訳票が影響しているはずの他の総勘定元帳に結び付けられないことを発見した。
【原因】 連邦機関は、一般基金計算表の特定の開示項目に関する報告をサポートするために、財政サービス局に取引レベルの情報を提供するが、その際に用いることができる十分な機関報告の要求事項を財政サービス局は設計していない。例えば、十分な種類のTASやBECTのようなものを用意できていない。そのため、財政サービス局は、数値を推定し、手入力の仕訳票を起票して、月次で純資産項目に影響を反映させ開示項目を記載する。しかし、これらの仕訳票に記録された数値は集約されているため、数値を取引に対して明確に結び付けることができない 同様に、特定の活動の取引は、連邦機関が割り当てたTASやBECTを基礎として集約され、

大きく分類された総勘定元帳に要約レベルで記録される。これにより、財政サービス局は、「予算不足を含む、予算及び他の活動からの現金残高の変動計算表（Schedule of Changes in Cash Balance from Budget and Other Activities, including the budget deficit）」の特定の開示項目に報告されている特定の活動を識別するための詳細な記録を入手することができない。
【影響】 総勘定元帳に特定の取引に関する詳細な情報を提供するような、十分なTASやBECTの属性が無ければ、GAOは「予算不足を含む、予算及び他の活動からの現金残高の変動計算表」が適切にサポートされているか判断することができない。
【勧告】 財政サービス局長は、一般基金の財務報告目的と同調し、財政サービス局が適用される総勘定元帳の勘定及び予算不足を含む一般基金計算表の開示項目への取引の影響を捕捉することを可能にするような連邦機関向けのガイダンスとともに、追加の報告要件を構築、実施すべきである。

二つ目の「一般基金計算表における差異の評価及び解消」に関する内部統制の重大な不備は、CARSを完全には導入していない機関において生じる差異の評価プロセスに関連している。

【概要】 いくつかの連邦機関は、まだ完全にはCARSを導入していないため、日次で取引を記録、分類していない。代わりに、これらの機関は説明報告書（Statement of Accountability）と取引報告書（Statement of Transactions）の二つの様式により、要約した情報をCARSに提出している。しかし、これらの機関の日々の現金の動きは、連邦準備銀行が報告する情報に基づく一般基金のソースシステムにおいて追跡される。毎月、財政サービス局はこの二つの様式によるデータと一般基金のソースシステムの記録を調整している。 GAOは、財政サービス局が、これらの調整から生じた差異が一般基金計算表の他の開示項目に与える影響を判断するメカニズムを有していないことを発見した。
【原因】 CARSを完全には導入していない連邦機関が提出する情報は、一般基金のソースシステムの記録と比較すると、詳細な内容とタイミングが異なるため、差異が生じる。
【影響】 全ての連邦機関がCARSを導入するまで、又は、財政サービス局が差異の影響を判断するプロセスを構築するまで、一般基金計算表の虚偽表示リスクは増加する。
【勧告】 財政サービス局長は、財政サービス局が、CARSを導入していない機関の一般基金計算表に対する差異報告書の影響を、効果的に評価するために必要な情報を入手できるプロセスを構築、実施すべきである。

次に、GAOは財務報告に係る内部統制の有効性に対しても「意見不表明」としている。その理由としては、一般基金計算表に対する「意見不表明」の理由とされた内部統制の不備をあげているが、加えて、以下に関する二つの重大な不備も「意見不表明」の理由としている。

情報システム統制
【概要】 GAOは、一般基金計算表に関連する、特定の財政サービス局の情報システムに係る統制が有効でないことを識別した。GAOは、26個の情報システム全般統制及び業務処理統制の不備を識別している。 さらに、これらの不備に加えて、GAOは2018年度の連邦債務計算表の検査において、連邦債

務計算表の情報システム全般統制の重要な不備を識別している。 　同様に、GAOは2018年度の内国歳入庁の財務諸表の検査において、財務報告システムに係る内部統制の重要な不備を識別している。

幹部職員のリスク評価及び財務報告に係る内部統制の監視
【概要】 　GAOは、財政サービス局が、一般基金のリスク及び一般基金計算表の重要な開示項目に関する内部統制を十分に評価していないことを発見した。また、財政サービス局が、それらの内部統制の有効性を十分にモニタリングしていないことを発見した。
【原因】 　幹部職員が、適切に重要な内部統制を評価し、それらの効果を十分に監視するために、独立した報告主体としての一般基金に関するリスクを十分に識別、評価することをしていない。
【影響】 　独立した報告主体として一般基金を適切に考慮しないと、財政サービス局は十分に一般基金計算表に関するリスクを評価できず、また適切な内部統制が設計、実施されているか判断することができない。さらに、適切なモニタリング活動を構築しなければ、幹部職員は効果的に内部統制の問題を識別することができない。
【勧告】 　財政サービス局長は、リスクを評価し、一般基金計算表に関連する財務報告に係る内部統制をモニタリングする手続を設計、実施する。

　以下に、一般基金計算表及び財務報告に係る内部統制に対する「意見不表明」の記載を示す。

【一般基金計算表に対する意見】 　「一般基金計算表に対する意見不表明の根拠」に記載されている事項の重要性のため、一般基金計算表に対する検査意見の基礎を提供する十分かつ適切な検査証拠を入手することができなかった。よって、一般基金計算表に対して意見を表明しない。また、検査範囲を制限されたため、一般基金計算表に影響を与えるような認識されていない追加的問題が存在する可能性がある。
【財務報告に係る内部統制に対する意見】 　「財務報告に係る内部統制に対する意見不表明の根拠」に記載されている事項の重要性のため、財務報告に係る内部統制に対する検査意見の基礎を提供する十分かつ適切な検査証拠を入手することができなかった。よって、一般基金計算表に関連する財務報告に係る内部統制の有効性に対して意見を表明しない。

　最後に、一般基金計算表に対する「意見不表明」の理由とされた検査範囲の制限により、適用される法律、規制、契約及び補助金要綱の特定の条項の遵守に関する手続は、限定されたものとなったとしている。

⑥ 本検査に関する考察

　本検査は、我が国の会計検査では採用されていない、内部統制に関する保証型の意見表明を行っている事例である。

　本検査ではまず、財政サービス局が、GAOの求める計算表の正確性を裏付けるための情報を提供できなかったことにより、検査範囲が制限されたことを理由に、財務諸表の正確性ついて「意見不表明」としている。GAOはこの検査範囲の制限が生じた理由として、システムの複雑性に起因してGAOが要求した仕訳が抽出できないこと、システム上支払

予定表とその根拠証憑を結びつけることができないこと、システムを導入していない一部の省庁において、省庁が提出した記録とFRBの報告に差異が生じるが、当該差異の原因について検証できるプロセスを有しないこと等を挙げている。さらに、上述の検査範囲の制約につながる内部統制の不備のほかに、当該機関が有するシステムのうち26のシステムにおいて、全般統制及び業務処理統制に不備が検出されたこと、当該機関のリスク及び内部統制の有効性評価のモニタリングが有効でないことを挙げている。

そして、上述の内部統制の不備から財務報告に係る内部統制の有効性についても「意見不表明」としている。

(4)【GAO：業績検査①】土地管理局：鉱業法管理プログラム資金に係る内部統制の改善の必要性

(BUREAU OF LAND MANAGEMENT: Improvements Needed in Internal Controls over Mining Law Administration Program Funds (GAO-15-562))

① 報告書の構成

書簡
背景
2011年度から2013年度にかけて土地管理局の鉱業法プログラムは年におよそ4,000万ドルの予算配分を受け支出している
鉱業法プログラムの支出に係る内部統制の設計及び適用における不備はプログラムの資源に関する説明責任を弱体化させている
結論
行政措置の勧告
機関のコメント
付録Ⅰ：目的、範囲及び方法
付録Ⅱ：内務省からのコメント
付録Ⅲ：GAOの連絡先及び謝意

② 検査の背景

内務省土地管理局（BLM）は、アメリカ国内最大の土地管理機関であり、鉱物資源の開発など資源の管理・保全に関する役割を担っている。本報告書で検査対象となっている鉱業法管理プログラム（以下、鉱業法プログラム）は、BLMのプログラムであり、公有地での鉱物の採掘・開発等に関する役割を担っている。この制度は、鉱山所有者から徴収された料金を財源としている。

GAOは鉱業法プログラムに関する検査を過去にも実施しており、2001年３月に検査結果を報告している。この2001年３月の報告書において、GAOは、鉱業法プログラムに職員から不適切な請求が行われていることを指摘している。本検査は、この2001年３月に公表した報告書の更新を依頼されたことにより実施されており、依頼元は、報告書の冒頭に添付されている書簡の宛先である下院天然資源委員会（Committee on Natural Resources）の委員長であると見られる。

③ 検査の目的及び方法

本検査の目的及び方法については、報告書の「付録Ⅰ：目的、範囲及び方法」で詳細に説明されている。

GAOは、本検査の目的を、(1)2011年度、2012年度及び2013年度の鉱業法プログラムへの資金の充当・支出金額の決定及び(2)割り当てられた資金が鉱業法プログラムの運用にのみ支出されることを合理的に保証する、内部統制の設計、実施状況を判断することとしている。

GAOは、(1)の目的を実現するための検査方法として、報告書の審査、支出データの分析等を実施した。

鉱業法プログラムに充当され、支出された金額を決定するために、関連する予算措置法、予算管理局の報告書、BLMの財務報告書及び除外後の[221]プログラムの2013年度予算額についてのBLMの計算と説明を審査した。また、BLMの財務管理システムである財務・業務管理システム(FBMS)から、2011～2013年度の詳細な支出データを入手した。支出を主要な予算項目別に分析した。

また、(2)の目的に関して、内部統制の設計状況を判断するために、GAOは政策や手続等の理解、インタビュー、文書の閲覧、実地検査等を行った。また、実地検査先の選定は、鉱業法プログラムへの請求金額の大きさに基づいて行った。

鉱業法プログラム資金の使用に関連する統制の設計を評価するために、連邦政府における内部統制の基準を用いて、関連する政策や手続を取得、検証、評価した。鉱業法プログラム資金の使用に関する政策及び手続を明らかにするために、BLM高官にインタビューを行った。また、職員の勤務時間及び出欠に係る統制を理解し、かつ資金がどのようにBLM州局に配分されているのかを理解するために、12ヵ所のBLM州局のうち８ヵ所のBLM州局の高官にインタビューを行った。

また、BLMの政策や手続、鉱業法プログラムの支出に係る統制についての情報を収集するためにBLM州局からの文書を検証した。高官にインタビューを行い、鉱業法プログラムの支出に関連するBLMのプロセス及び統制についての文書を調査するために、アリゾナとネバダの２ヵ所の州局に実地検査を実施した。統制の実施方法を理解するために、アリゾナとネバダの州局における取引を選定し、証憑を検証した。これらの二つの州局は、2013年度に鉱業法プログラムに請求された支出合計の内、大きな割合を占める。

GAOは、(2)の目的に関して、鉱業法プログラム資金の使用に係る内部統制の実施状況を判断するために、鉱業法プログラムにおける支出取引から統計的にサンプルを抽出し、試査を実施した。また、鉱業法プログラムにおける労働費に係る内部統制の実施状況を判断するために、いくつかの要素に基づいてサンプルとして抽出した職員に対してインタビューを実施した。

鉱業法プログラム資金の使用に関連する統制の実施状況を評価（テスト）するために、2013年度の鉱業法プログラムの支出から100本の非給与取引を確率標本抽出により抜き出し、試査を

[221]「除外」（after sequestration）については、報告書の注釈において説明されている。「除外」とは、裁量的な予算配分もしくは直接支出法（direct spending laws）により提供される予算資源の取消のことである。1985年均衡予算及び緊急財政赤字統制法251A条（Balanced Budget and Emergency Deficit Control Act of 1985）により付与された権威に基づき、予算管理局は、鉱業法プログラム予算を除外の対象となる裁量的支出として2013年度の基準に含めることを決定した。

実施した。
労働費の請求に係る統制の実施状況に関してインタビューを実施するため、2013年度の鉱業法プログラムに請求された報酬金額が最も高かった二つのBLM州局から職員の非確率標本を抜き出した。

選定した州局からインタビューを行う職員を抽出するために、2013年度のデータを用いた。我々はいくつかの要素に基づいて職員を抽出しており、以下のような要素を含んでいる、(1)プログラムに請求された時間数が大きい、(2)支払期間に請求された時間数の平均が高水準である、(3)様々な職階、(4)様々な役職、(5)様々な従局。GAOの内部統制指針「職員の時間と出欠の報告に係る有効な統制の維持」に基づいて作成された一連の標準の質問を用いて、43人のBLM職員に対面でインタビューを実施し、時間や出欠に係る統制がそれらの州局でどのように運用されているのかを判断した。

④ 検査の結果

GAOは、検査目的(1)について検査の結果、その金額を明らかにするとともに、検査目的(2)について、設計状況及び実施状況の両者における内部統制の不備を指摘しており、いずれもグリーンブックに反していることを示している。以下は報告書における指摘の抜粋である。

内部統制の設計状況の不備
BLMは、指導体系として、恒久的な政策及び手続と一時的な政策及び手続を有している。一時的な政策及び手続は、BLMがメモランダムや公報として発行しており、恒久的な政策及び手続を更新する目的で発行している。しかし、いくつかの政策及び手続は更新されておらず、矛盾が生じており、そして効果的に伝達されていない。 例えば、職員に鉱業法プログラムへの適切な請求の重要性を喚起し、正しい勘定に請求するための指針を提供する二つのメモランダムは、重要な情報を含んでおらず、また更新されていない。 さらに、クレジットカードによる購買を審査し、承認する際に用いられる政策及び手続に矛盾が生じている。このような矛盾は、内部統制を明確に文書化し、適切に管理及び維持することを求めている連邦政府における内部統制の基準（グリーンブック）に反している。 また、BLMの政策及び手続を伝達する際にも問題が生じている。例えば、BLMの活動を適切にコード化するためのメモランダムはBLMの内部ネットワークで入手できるが、BLM高官によれば、効果的な検索機能が整備されていないため、これらのメモランダムを探し出すことは困難である。これは、情報を記録し、幹部職員やその情報を必要とする他の組織内の者に適時に伝達することを求める連邦政府における内部統制の基準（グリーンブック）に反している。 鉱業法プログラム資金の使用に関する矛盾のない最新の政策及び手続が、全ての職員に適時に伝達されていなければ、BLMは、支出が適切に鉱業法プログラムに記録されていることを合理的に保証するための統制を欠いていることとなる。

内部統制の実施状況の不備（鉱業法プログラムにおける非給与取引に係る内部統制の不備）
確率標本抽出により抜き出した100本の鉱業法プログラムの支出取引に関する統制の評価（テスト）に基づき、2013年度鉱業法プログラムの非給与支出取引15,829本のうち13%が、正確に記録されていない、もしくは正確に記録されていることを判断するための十分な文書が存在しない、と推定される。特に、正確に記録されていないと判断できる場合、それらの取引は鉱業法プログラムとは別の活動に記録されるはずのものであり、そのほとんどがクレジットカード取引によるものであった。なぜなら、鉱業法プログラムのコードがクレジットカード勘定の標準コードとして設定されており、BLMが正しい活動のコードに変更しなかったためである。 我々は、政策を強化するための教育・研修の欠如が、このような内部統制の問題の原因であ

ると認識している。BLM職員によれば、BLMは予算プロセスに関するオンライン・コースを2013年１月に開発しているが、このコースは鉱業法プログラムの支出請求のコードや監督に関する手続や統制に対応しておらず、また本コースに登録された128人の内14人のみしか2015年３月10日現在でコースを完了していない。

2013年度鉱業法プログラムの非給与支出取引のおよそ14%が、鉱業法プログラムに関する支出であることを証明する証拠を欠いている、もしくは他の活動に請求されるべきであったことを示す証拠を含んでいる。

2013年度鉱業法プログラムの非給与支出取引のおよそ16%が、BLMの政策に従って承認者の承認を得たという証拠を欠いている。これは、内部統制の目的が達成されていることを確実にするために適格かつ継続的な管理が提供されるべきとする、連邦政府における内部統制の基準（グリーンブック）に反している。

2013年度鉱業法プログラムの非給与支出取引のおよそ31%が、BLMの政策に従って承認者が適時かつ十分に取引の証憑を検証したという証拠を欠いている。これは、内部統制、全ての取引及び他の主要な活動は明確に文書化される必要があり、文書は適時に調査のために利用できるべきであるとし、さらに全ての文書及び記録は適切に管理及び維持されるべきとする、連邦政府における内部統制の基準（グリーンブック）に反している。

鉱業法プログラムの2013年度の非給与支出総額の検証では、これらの取引の約24%が支出勘定の修正であることが示された。多くの取引が十分な監視を欠いており、支出に対して多数の修正がなされていることを考慮して、30の非確率標本を抽出し、修正の性質及び適切性を示す証憑を検証した。修正の内容は、プログラムへ請求された支払の取り消しであり、そのうち多くがクレジットカードに関連するものであった。GAOは12の修正取引に問題を発見したが、これは、監督の遅延により適時に修正を行えなかったこと及び修正を担保するには不十分な証憑であることが関連していると考えられる。これらは、統制活動は管理指令を遂行することを確実にすることに役立ち、また、管理、監督、適切な文書化及び取引の記録を含む統制活動は機関が目的を達成する上で有用である、とする連邦政府の内部統制の基準（グリーンブック）に反する。

内部統制の実施状況の不備（鉱業法プログラムにおける労働費に係る内部統制の不備）
非確率的な手法により抽出した43人の職員に対するインタビューの結果、鉱業法プログラムに対して労働時間を正確に申告していない職員がいることが分かった。 インタビューを実施した43人のうち18人の職員が、実際の労働時間ではなく、予算目的等の計画に基づいた労働時間を申告していた。この18人のうち11人は、鉱業法プログラムに直接関連する業務を実施している職員であり、このような職員が正確な労働時間を申告しないと、過去の実績に基づき将来のプログラムの必要性等を検証する際に問題が生じる。残りの７人については、間接業務を行う職員であり、このような職員が正確な労働時間を申告しないと、業務間で間接費用を按分する際に問題が生じる。 インタビューの結果、教育・研修の欠如がこれらの問題の一因であることが判明した。例えば、インタビューを実施した43人の職員の半数以上が、鉱業法プログラムに対する労働時間の申告についての方針・手続を認識していなかった。

⑤ 本検査に関する考察

本検査では、過去に不正があった分野において、現在の内部統制の整備・運用状況について、統計的サンプリングの手法を用いて、職員に対する質問、文書の閲覧、実地検査等を行っている。内部統制の整備状況については、支出を適切に記録する手続等を規定した文書の不存在や更新漏れ、他の規定等との矛盾といった文書化の問題点が指摘されており、運用状況については、研修の不備や証拠書類の不存在、適切な承認者による承認がないといった点が指摘されている。

本検査は、国損などの現象は生じていなくても、業務の執行体制や手続の現状では、何らかの損害や違法状態が発生するリスクがあり、そのリスクに対処するために、改善を求める勧告をしている事例として特徴的であるといえよう。

(5)【GAO：業績検査②】サイバーセキュリティ　機関はリスクマネジメント・プログラムを十分に構築し課題に対処する必要がある

(CYBERSECURITY Agencies Need to Fully Establish Risk Management Programs and Address Challenges (GAO-19-384))

① 報告書の構成

書簡
背景
機関はサイバーセキュリティ・リスクマネジメント・プログラムの構成要素を十分に構築していない
機関はサイバーセキュリティ・リスクマネジメント・プログラムを構築、実施する際に様々な課題を識別した
OMB及びDHSはサイバーセキュリティ・リスクマネジメントの改善に向けて対策を講じたが、現時点の最先端でも全てではなくいくつかの識別した課題のみに対処している
結論
行政措置の勧告
機関のコメント及びGAOの評価
付録I：目的、範囲及び方法
付録II：機関がサイバーセキュリティ・リスク執行機能を構築している程度の詳細
付録III：機関がサイバーセキュリティ・リスクマネジメント戦略を構築している程度の詳細
付録IV：機関がリスクに基づいた政策及び手続を構築している程度の詳細
付録V：機関が組織横断的なサイバーセキュリティ・リスク評価を構築している程度の詳細
付録VI：サイバーセキュリティと全社的リスクマネジメントを組み合わせる機関のプロセスの詳細
付録VII：省庁への勧告
（付録VIII～XXIII：指摘を受けた各省庁等[222]からのコメント）
付録XXIV：GAOの連絡先及び謝意

② 検査の背景

連邦機関が直面する、システムやデータへのサイバー攻撃の脅威は、数、質ともに増加し続けている。しかし、各機関は、これら情報セキュリティに関するリスクを効果的に管理できていない。

この点、連邦情報セキュリティ近代化法（Federal Information Security Modernization Act of 2014：FISMA）、大統領令（Executive Order：EO）13800、OMBのガイダンスは、情報セキュリティのためにリスクベースの手法を用いることを強調している。さらに、国立標準技術研究所（National Institute of Standards and Technology：NIST）は、サイバーセキュリティに関するリスクを管理するためのフレームワークを開発している。

[222] エネルギー省、保健福祉省、国土安全保障省、住宅都市開発省、内務省、労働省、国務省、退役軍人省、国際開発庁、共通役務庁、航空宇宙局、原子力規制委員会、人事管理局、中小企業庁、社会保障局

2014年に制定されたFISMAは、連邦政府の情報セキュリティに係る内部統制に関して、包括的なフレームワークを提供する法律であり、リスクに基づいて機関横断的な情報セキュリティを構築することを求めている。加えて、FISMAはOMB、国土安全保障省（Department of Homeland Security：DHS）、NISTの３つの機関に対して、以下の事項を要求している。

・OMBは、連邦機関の情報セキュリティに関するガイダンス等を策定し、各機関によるそれらの適用状況を監督する責任を負う。
・DHSは、各機関の情報セキュリティに関する方針の運用面に関して、特定の責任を負い、またOMBが本法の要求事項を満たすためのサポートをする責任を負う。
・NISTは、情報の階層化、情報セキュリティに関する要求事項等に関する基準及び情報セキュリティに関する事故の発見・対処についてのガイダンスを策定する責任を負う。

GAOは、情報セキュリティに関連するOMBのガイダンスとして、以下の４つを挙げている。

・OMB通達A-123「全社的リスクマネジメント及び報告に関する管理者（幹部職員）の責任」(2016.7)
・OMB通達A-130「戦略的資源としての情報管理」(2016.7)
・OMB M-17-25「連邦ネットワーク及び重要インフラのサイバーセキュリティ強化についての大統領令に関する報告ガイダンス」(2017.5)
・OMB M-19-02「連邦情報セキュリティ及びプライバシー管理に関する要求事項についての2018-2019年度ガイダンス」(2018.10)

また、2017年５月にはEO13800が発行され、サイバーセキュリティに関するリスク管理の重要性が再度強調された。EO13800は各機関の長に対して、リスク評価に基づいて情報セキュリティに関するリスク管理を実施することを要求している。さらにEO13800は、各機関が、情報セキュリティリスクの低減・受容についての意思決定及び情報セキュリティに関するフレームワークの構築計画をOMB及びDHSに報告すること、OMB及びDHSがそれらの報告を評価すること等を要求している。

本検査は、このようなサイバーセキュリティに関するリスクを取り巻く環境の中で、議会からの要請を受けて実施された。

③ 検査の目的及び方法

GAOは、議会からの要請に基づき、検査の目的として以下の３つの事項を挙げている。

(1)機関が、サイバーセキュリティ・リスクマネジメント・プログラムの重要な構成要素を構築している程度の検証
(2)もしもあるならば、機関がサイバーセキュリティ・リスクマネジメント・プログラムを構築、実施する際に識別した課題の検証
(3)OMB及びDHSが、EO13800の下におけるリスク管理に関する責任を履行するために実施した方策の検証並びに各機関がサイバーセキュリティに関するリスク管理に関して直面している課題に対して、OMB及びDHSが講じた方策の検証

GAOは、首席財務官法で定められた24の機関の内、国防総省を除く[223]23の機関を検査

[223] GAOは、国防総省を除外した理由として、検査に必要な情報が国防総省においては機密扱いとされて

対象として選定し、手続きを実施した。

GAOは、まず(1)の目的に関しては、23の機関における方針、手続等の文書を検証し、それらをOMB及びNISTのガイダンスで示されている優良な実務の例と比較した。検証対象としては、OMB及びNISTがサイバーセキュリティに関するリスク管理の基盤として示している実務を選定した。

(2)の目的に関しては、GAOは、各機関のサイバーセキュリティに関するリスク管理に責任を負う職員にインタビューを実施することにより、各機関がサイバーセキュリティに関するリスク管理おいて直面している課題を理解した。

(3)の目的に関しては、GAOは、EO13800や関連するOMBのガイダンス、DHSの先導的な取組に関する文書等を検証した。また、OMB及びDHSの職員にインタビューを実施し、それらのOMB及びDHSの取組を理解した。そして、それらの取組と各機関が直面している課題とを比較した。

④ 検査の結果

GAOは、(1)の目的に関する検査結果として、ほとんどの機関がリスクベースの意思決定が行われることを確実にするような方針等を構築しているものの、機関横断的なサイバーセキュリティに関するリスク管理戦略の構築や全社的リスクマネジメント（Enterprise Risk Management：ERM）との連携が進んでいないとしている。

GAOは、ERMは各機関の業務遂行に影響を及ぼす潜在的なリスクに関する共通理解をもたらし、OMB M-17-25においてそのようなリスクにはサイバーを含めた広い範囲のリスクが含まれることが示されていることを取り上げている。そのうえで、サイバーセキュリティは、ほとんど全ての連邦機関が直面している重要な課題であることから、機関のERMの機能とサイバーセキュリティに関するリスク管理をうまく結びつけることが重要であるとしている。

そのため、ERMとサイバーセキュリティに関するリスクが連携していないと、サイバーセキュリティに十分な意識を向けることができず、他のリスクとの関係や事業遂行上の影響に対して適切に対処することができないとしている。

次にGAOは、(2)の目的に関する検査の結果、サイバーセキュリティ・リスクマネジメント・プログラムを構築、実施する際の課題として、主に８つの課題が挙げられているとしている。以下に、８つの課題を示す。

・サイバーセキュリティに関するリスク管理において重要な職員を雇用し維持する
・業務とサイバーセキュリティの間で競合する優先順位を管理する
・矛盾のないサイバーセキュリティに関するリスク管理の政策及び手続を構築、実施する
・標準化されたIT機能を構築、実施する
・リスクを可視化するために質の高いデータを受領する
・NIST及びOMBのガイダンスを利用する
・サイバーセキュリティン関するリスクを管理する戦略を構築する
・サイバーセキュリティに関するリスクを全社的リスクマネジメントと組み合わせる

いることを挙げている。

GAOは、(3)の目的に関する検査結果として、上記の８つの課題のうち以下の４つの課題に関しては、OMB及びDHSが機関の対応をサポートしているとしている。

・サイバーセキュリティに関するリスク管理において重要な職員を雇用し維持する ・標準化されたIT機能を構築、実施する ・リスクを可視化するために質の高いデータを受領する ・NIST及びOMBのガイダンスを利用する

またERMに関しては、OMBやNISTのガイダンスにおいて、ERMの構築に関する責任やERMにサイバーセキュリティに関するリスク管理を組み込む必要性については記載されているが、具体的な方策に関する記述は見られないとしている。

GAOは、これらの検査の結果を踏まえて、OMBがいまだ対応できていない各機関の課題についてのガイダンスを策定するように、OMBに対して勧告している。GAOはまた、23の機関に対して合計57の勧告を発行している。この中から、ERMに関連する勧告を以下に示す。

農務省長官・保健福祉庁長官・国土安全保障省長官・内務省長官・国務省長官・財務省長官・退役軍人省長官・原子力規制委員会議長に対する勧告
サイバーセキュリティに関するリスク管理と全社的リスクマネジメント機能間の調整に関するプロセスを構築し文書化する。

司法長官・運輸省長官・環境保護庁長官・共通役務庁長官・社会保障局長官に対する勧告
サイバーセキュリティに関するリスク管理と全社的リスクマネジメント機能間の調整に関するプロセスを十分に構築し文書化する。

⑤ 本検査に関する考察

本検査では、サイバーセキュリティに関するリスク管理を直接的な目的としつつ、これをERMと連携して捉えなければ、当該目的を達成できないとし、政府横断的な取組が不足していることを述べている。また、政府のERMのガイダンスであるOMB通達A-123がサイバーセキュリティに関するリスク管理をどのように組み込むべきかについては特に対処していないことを挙げ、これを支援するガイダンスの策定をOMBに対し勧告している。

本検査は、政府（OMB）における内部統制政策についてもGAOが言及した事例であり、GAOの役割として、内部統制に関する基準の策定及び制度の適切な運用を促す役割があると言える。

４. GAOの内部統制及びガバナンスに関する役割のまとめ

GAOの内部統制及びガバナンスに関する役割を要約すれば以下のとおりである。

・FMFIAに基づき、内部統制の整備及び運用に関する基準（グリーンブック）を策定している。 ・政府全体の連結財務諸表の法定検査にあたり、各省庁の財務報告に係る内部統制及び連結プロセスに係る内部統制を評価している。

・GAOの判断又は個別法の要請に基づき、特定の省庁の財務諸表について財務検査を実施し、その過程で財務報告に係る内部統制を評価している。また、実務上、多くの場合において、財務報告に係る内部統制の有効性について意見を表明している。
・業績検査において、特定の不適切な事態の発生原因として、内部統制の不備を指摘することがある。
・内部統制を検査の直接の対象とした業績検査を行うことがある。
・業績検査において、OMBが実施する内部統制やERMに関する施策や、OMBが策定するガイダンスについて勧告を行うこともある。
・近年、ERMに着目した検査件数が増加してきている。

第２節：アメリカの監察総監による内部統制及びガバナンスに着眼した監査等の状況

１. 監察総監の概要

監察総監（Inspector General：IG）は、各省庁のプログラムや業務における不正・乱用の防止・発見、監査（Audit）・捜査（Investigation）の実施、経済性・効率性・有効性を改善する政策の勧告について責任を有する各省庁内部に設置される機関である。

監察総監は、1950 年代から特定の省庁において設置されていたが、1978 年の監察総監法により制度として確立された。同法の制定当時は、政府の主要省庁の内部統制の機能不全や政府全体の誠実性や説明責任への疑義等の問題が生じており、この問題に対応する目的で監察総監が設置された[224]。本節においては、監察総監の根拠法令、組織、業務等を説明し、各省庁の内部統制における役割を考察する。

(1) 監察総監法（Inspector General Act of 1978）

監察総監は、1978年の監察総監法により制度として確立されている。以下、監察総監の設置根拠となる規定について説明する。

図表 4-10 監察総監法の構成

第1条	タイトル
第2条	監察総監室の目的と設立、関連する省庁
第3条	監察総監の任命、監督、解任、政治活動、監察総監監査補佐と監察総監調査補佐の任命
第4条	義務と責任、犯罪行為の司法長官への報告
第5条	半期報告書、議会への伝達、一般公開、深刻又は甚大な問題の即座の報告、情報公開、定義
第6条	監察総監の権限、連邦機関からの情報と援助、不合理な拒否、場所と設備
第7条	不服申し立て、個人情報漏洩、報復
第8条	国防総省の監察総監に対する追加の規定
第9条	機能の移転

[224] INSPECTORS GENERAL Enhancing Federal Accountability, GAO(2003)

第10条 遵守と技術的修正 第11条 監察総監評議会の設置 第12条 定義 第13条 効力発生日

1978年制定の監察総監法において、OIGが設置された（同法第２条(A)）。OIGは、当初は12の機関に設置されたが、その後改正を経て、2019年１月現在では74のOIGが設置されている[225]。

第２条（一部抜粋） (A)そのような機関のそれぞれに監察総監室を設置する[226]

監察総監法は、OIGの設置目的として、以下の３つの事項をあげている（同法第２条）。

第２条（一部抜粋） (1)第12条(2)に掲げる機関のプログラム及び業務に関する監査及び捜査を実施し、監督する (2)そのようなプログラム及び業務の執行における(A)経済性、効率性及び有効性を促進し、(B)不正及び濫用を防止及び発見するためリーダーシップを発揮し、連携し、政策を勧告する (3)機関の長及び議会が、そのようなプログラム及び業務の執行に関する問題、不備及び是正措置と進捗の必要性について、十分かつ適時に認識するための手段を提供する

① 監察総監の任命

OIGの長として、IGが任命される。機関の規模により任命の方法が異なり、省庁等の比較的大規模な機関では、上院の助言と承認に基づいて大統領が任命し（同法第３条(a)）、それ以外の比較的小規模な機関（指定連邦機関 (designated Federal entity)）では、機関の長が任命する（同法第８条のG(6)(c)）[227]。

第３条（一部抜粋） (a)各監察総監室の長に、監察総監を置く。監察総監は、政治的所属に関係なく、かつ、誠実性及び会計、監査、財務分析、法律、経営分析、管理若しくは調査における能力のみに基づいて、大統領が上院の助言と承認を得て任命する 第８条のG(6)（一部抜粋） (c)同条(f)の場合を除き、監察総監は、指定連邦機関における任命に適用される法律及び規制に従って、指定連邦機関の長により任命される

② 監察総監評議会（CIGIE)

監察総監法第11条は、2008年監察総監改革法により加えられた規定であり、監察総監評議会（Council of Inspectors General on Integrity and Efficiency：CIGIE）を設置することとしている。同条では、CIGIEの使命として(A)政府横断的に誠実性、経済性及び有効性の問題に対処すること、(B)政策等を策定し職員の専門性及び有効性を向上させることが掲げられている。

第11条(a) (1)行政府内の独立した機関として、監察総監評議会を設置する (2)監察総監評議会の使命は、

[225] 監察総監法以外の法律により設置されている監察総監室を含む。
[226] 第２条(A)の「そのような機関」とは、監察総監法第12条(2)で提示されている省庁を指す。
[227] “Statutory Inspectors General in the Federal,” CIGIE (2019)

(A)個々の政府機関を超えた誠実性、経済性及び有効性の問題に対処する
(B)監察総監室における十分に訓練された高度な技能を有する労働力の構築を支援するための政策、基準及びアプローチを策定することにより、職員の専門性及び有効性を向上させること

(2) 首席財務官法

1990年制定の首席財務官法では、監察総監は、各監察総監が設置されている省庁の財務諸表の監査を行うことを義務付けられている。この監査はイエローブックに基づいて実施され、また監察総監は独立外部監査人を自ら選定して、財務諸表監査を委託することができるとされている。

第304条（一部抜粋）
省庁が第3515条の規定により作成した財務諸表[228]は、一般に認められた政府会計検査基準に従って監査される
(1)監察総監法の規定により監察総監が任命されている省庁では、監察総監又は監察総監が決定した独立外部監査人により監査される

(3) IGの独立性

OIG の長として、IG が任命されるが、機関の規模により任命の方法が異なり、省庁等の比較的大規模な機関では、上院の助言と承認に基づいて大統領が任命し、それ以外の比較的小規模な機関（指定連邦機関）では、機関の長が任命する。

したがって、大統領任命の場合の IG は企業における内部監査とは異なり、各機関の長をトップとする指揮命令系統外の存在であり、独立性が高く、企業における監査役に近い存在であるといえる。ただし、行政府全体でみれば行政府の長である大統領が任命しており、その観点では内部監査的な機能を有している。

また、IG の業務の範囲は財務諸表監査だけでなく業績監査や監察・評価、捜査を含んでおり広く、業績検査においては経済性・効率性・有効性の観点からも評価を行う。

２. 監察総監の内部統制及びガバナンスに関する役割

(1) IGの業務及び内部統制に関する手続

IGの業務は、主に監察総監法第２条(1)に基づいて行われる「監査（audit）」「捜査（investigation）」と同法第２条(2)に基づいて行われる「監察・評価（inspection and evaluation）[229]」の３つとされている。

条文上は「監査」「監察・評価」「捜査」の違いや「監察」と「評価」の違いは明示的には規定されていないが、GAOが1999年に発行した報告書ではIGが実施する「監査」「監察」「捜査」について以下のように説明されている。

[228] 第3515条とは31 U.S.C 3515を指しており、各省庁長官が、毎年、監査済み財務諸表を議会及びOMB長官に提出することを求めている。
[229] 同条では「（そのような）プログラム及び業務の執行における(A)経済性、効率性及び有効性を促進し、(B)不正及び乱用を防止及び発見するために、リーダーシップを発揮し、連携し、政策を勧告する」こととされている。

図表 4-11 監査・監察・捜査の定義

監査		
	財務諸表監査	財務諸表監査は、被監査機関の財務諸表が、一般に認められた会計原則に準拠して、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローを適正に表示しているかどうかについて、GAGASに準拠して実施した監査に基づいて合理的な保証を提供する。
	財務関連の監査	財務関連の監査には、(1)財務情報が、確立された又は明記された基準に従って表示されているか、(2)機関が特定の財務コンプライアンス要件を遵守しているか、又は(3)財務報告及び又は資産の保全に係る機関の内部統制の構造が、統制目的を達成するために適切にデザインされ、実施されているかを判断することが含まれる。
	業績監査	業績監査は、公的な説明責任を改善し、是正措置を監督又は開始する責任を有する者による意思決定を促進するための情報を提供するために、政府機関、プログラム、活動又は機能の業績について独立的評価を提供する目的で行われる、証拠の客観的かつ体系的な調査である。業績監査には、経済性・効率性監査、プログラム監査、プログラム評価が含まれており、以下にその概要を示す。 ・経済性・効率性監査には、(1)機関が資源を経済的・効率的に取得、保全及び使用しているか、(2)非効率性又は非経済的実務の原因、(3)経済性や効率性に関する法律や規制を遵守しているか、について判断することが含まれる。 ・プログラム監査には、(1)議会又はその他の権限を持つ機関によって設定された期待される結果又は便益がどの程度達成されているか、(2)組織、プログラム、活動又は機能の有効性、(3)機関がプログラムに適用される重要な法律・規則を遵守しているかどうか、については判断することが含まれる。 ・プログラム評価は、プログラムがどれだけうまく機能しているかを評価するために定期的に実施される体系的な調査である。プログラム評価には、(1)プログラムが意図したとおりに運用されている程度を評価すること、(2)プログラムがアウトカム志向の目的をどの程度達成しているかを評価すること、(3)プログラムのアウトカムをプログラムが存在しない場合に生じたであろうことの推定値と比較することによってプログラムの正味の効果を評価すること、(4)プログラムのアウトプット又はアウトカムとそれらを生み出すためのコストと比較すること、が含まれる。
監察		監察とは、幹部職員が意思決定を行い、プログラム・政策・手続の改善のための勧告を行い、管理活動を行うための情報を提供するために、省庁のプログラム及び活動を評価、検討、調査及び分析することを目的とする、監査又は調査以外のプロセスをいう。監察には、事実に基づく分析的情報の提供、法令遵守の監視、業績の測定、業務の効率性と有効性の評価、不正・浪費・濫用・管理不備の申立に関する質問、が含まれる。
捜査		捜査とは、インタビュー、記録調査及びその他の承認された専門的捜査手法の適用を通じて、妥当で客観的かつ十分な事実及び証拠を得るために計画された体系的調査である。捜査は、管理的、民事的又は刑事的性格のものである。

（出典：“Information on Operational and Staffing Issues”[230]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[230] “INSPECTORS GENERAL Information on Operational and Staffing Issues” GAO (1999)

これによると、「監査」は「財務諸表監査」「財務関連の監査」「業績監査」の3つに区別されることが分かる。また、「業績監査」は主に、経済性、効率性及び有効性の観点から行われていることが分かる。

また、議会調査局の報告書では、「業績監査」「監察・評価」「捜査」の相違点を以下のような表で説明している。

図表 4-12 業績監査／監察・評価／捜査の相違点

特性	業績監査	監察・評価	捜査
品質基準	一般に認められた政府会計検査基準（GAGAS、イエローブック）	監察・評価品質基準（ブルー・ブック）	捜査品質基準
分析の種類	プログラム（コンプライアンス、効率性・有効性、内部統制、予測分析）		非プログラム（個別の不正行為）
分析の範囲	機関のプログラム又は業務全体	プログラム又は業務の特定の側面、又は機関の特定の設備	政府職員、契約者又は補助金受給者の行為

（出典：“Statutory Inspectors General in the Federal Government: A Primer” [231]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

これによると、「業績監査」と「監察・評価」はプログラム又は業務の効率性、有効性を対象としている点は共通する。一方、両者は準拠する基準が異なり、「業績監査」ではイエローブックに準拠するが、「監察・評価」ではCIGIEが策定した「監察・評価品質基準（Quality Standards for Inspection and Evaluation）」（通称「ブルーブック」）に準拠している。また「業績監査」がプログラム又は業務の全体を対象とするのに対し、「監察・評価」は一部のみを対象とする点も異なる。「捜査」は不正行為の調査を目的としているため、機関のプログラムや業務を対象とするものではない。

IGの行う「監査」はイエローブックに準拠して実施されるため、GAOと同様にIGも「監査」の過程で内部統制を評価し、監査手続を実施すると考えられる。「監察・評価」に関しては、ブルーブックにおいて内部統制に関する手続は特段規定されていない。また「捜査」に関しては不正行為の調査が目的であるため、内部統制の評価は行われないと考えられる。

(2) IGの業務に関する報告及び内部統制に関する報告

① 半期報告書

IGは、半年に一度、直近半年間の活動をまとめた半期報告書を作成することを求められており、半期報告書において要求される記載事項が監察総監法第５条(a)に規定されている。

> 第５条
> (a)監察総監は、遅くとも毎年４月30日及び10月31日までに、３月31日及び９月30日を期末とする直近６ヵ月間の各監察総監室の活動をまとめた半期報告書を作成する。半期報告書は以下の項目を含むが、これらに限定はされない。

[231] “Statutory Inspectors General in the Federal Government: A Primer” Congressional Research Service (2019)

(1)報告期間中に開示された機関のプログラム及び業務の執行に関する重大な問題、濫用及び不備の記述
(2)(1)に準じて識別された重大な問題、濫用又は不備に関して、報告期間中に監察総監室が行った是正措置に関する勧告の記述
(3)是正措置が完了していない過去の半期報告書に記載されている重要な勧告の識別
(4)訴追当局、訴追及び有罪判決に関する事項の要約
(5)報告期間中に第６条(b)(2)に基づいて機関長になされた各報告の概要
(6)報告期間中に監察総監室が発行した各監査報告書、監察報告書及び評価報告書を主題に従って細分化したリスト並びに該当する場合は、各報告書について、疑わしい費用の合計金額（根拠のない費用の金額に関する別のカテゴリーを含む)及び資金の有効活用の勧告の金額
(7)それぞれの特に重要な報告の要約
(8)以下のような報告書に関して、監査報告書、監察報告書及び評価報告書の総数、疑わしい費用の総額（根拠のない費用の金額に関する別のカテゴリーを含む）を示す統計表
(A)報告期間の開始までに幹部職員の意思決定が行われていなかった報告
(B)当該報告期間中に発行された報告
(C)報告期間中に幹部職員の意思決定が行われた報告で、以下を含むもの
(i) 却下された費用
(ii)認められた費用
(D)報告期間の期末までに幹部職員の意思決定が行われなかった報告
(9) 以下のような報告書に関して、監査報告書、監察報告書及び評価報告書の総数、資金の有効活用の勧告の金額を示す統計表
(A)報告期間の開始までに幹部職員の意思決定が行われていなかった報告
(B)当該報告期間中に発行された報告
(C)報告期間中に幹部職員の意思決定が行われた報告で、以下を含むもの
(i) 幹部職員が合意した勧告の金額
(ii)幹部職員が合意しなかった勧告の金額
(D)報告期間の期末までに幹部職員の意思決定が行われなかった報告
(10)報告期間の開始前に発行された各監査報告書、監察報告書及び評価報告書であって、報告期間の期末までに幹部職員の意思決定がされていないもの（当該報告書の日付及び表題を含む）の概要、当該幹部職員の意思決定がされていない理由の説明、当該報告書に関する幹部職員の意思決定を達成するための望ましいタイムテーブルに関する記述
(11)報告期間中に変更された重要な幹部職員の意思決定の理由の記述及び説明
(12)監察総監が同意しない重要な管理上の決定に関する情報
(13)1996年連邦財務管理改善法第05条(b)に記載される情報
(14)(A) 報告期間中に他の監察総監室が行った査閲の結果を記載した付録
(B)当該報告期間内に査閲が行われなかった場合には、他の監察総監室が行った最後の査閲の日付を特定する報告書
(15)他の監察総監室が実施した査閲によりなされた勧告で、完了しておらず未解決のものリスト。その中には、実施の状況及び実施が完了していない理由を記載した報告書を含む。
(16)報告期間中に他の監察総監室の監察総監が実施した査閲のリスト。これには、過去の査閲（報告期間前に実施された全ての査閲を含む）によりなされ、現在も未解決又は完了していない、未解決の勧告のリストが含まれる。（後略）

また、半期報告書は最終的に議会の委員会に提出される（同法第５条(b)）。

第５条（一部抜粋）
(b)監察総監の作成した半期報告書は、遅くとも毎年４月30日及び10月31日までに機関の長に提出され、機関の長は受け取ってから30日以内に半期報告書を議会の適切な委員会又は小委員会に送る。

② 監査報告書、監察・評価報告書、捜査報告書

IGは実施した業務に応じて、監査報告書、監察報告書、評価報告書及び捜査報告書を作成しているが、名称に規定はなく機関により異なる名称が付されている[232]。監査報告書、監察報告書及び評価報告書においては、発見事項に対応した勧告（recommendation）が提示されている。勧告は、資金の有効な活用方法を提示したり、実際の支出への異議を唱えたりすることなどにより、幹部職員の実務を改善するものである[233]。勧告の中には、質的な情報のみならず、関連する金額情報を提供するものもある。金額情報は、監察総監法により「資金の有効活用の勧告（recommendations that funds be put to better use）」と「疑わしい費用（questioned costs）」の二つに大きく分けられている。金額情報の内容について、以下の表に示す。また、捜査報告書は公表されていない[234]。

図表 4-13 金額情報の内容

金額情報の種類	内容
資金の有効活用の勧告	「資金の有効活用の勧告」とは、組織の幹部職員が実施し完了すれば、資金をより有効に活用することができるような、以下のような事項のいずれかを含む勧告のことである。 (A)支出の削減 (B)プログラム又は業務に係る資金の取消 (C)貸付金、貸付金保証、保険又は債券についての利子補給費用の取り止め (D)組織の業務、契約者又は補助金受給者に関連して勧告された改善策の実施によって負うこととなったものではない費用額 (E)契約又は補助金要綱の事前調査で指摘された不必要な支出の回避 (F)特に認識された他の節約
疑わしい費用	「疑わしい費用」とは、監察総監室が以下のような理由により、疑念を抱いている費用のことである (A)法律、規制、契約、補助金、協力協定又は他の支出を管理する協定や文書の規定に関して違反が疑われる (B)監査時点において、十分な資料により費用が裏付けられていない (C)資金の支出が、意図した目的にとって、不必要又は不合理である
否認費用	否認費用とは、幹部職員が政府に請求すべきではないと判断した「疑わしい費用」のことである

（出典：監察総監法第５条よりPwCあらた有限責任監査法人が作成）

なお、「疑わしい費用」のうち「(B)監査時点において、十分な資料により費用が裏付けられていない」に該当する費用については、「証憑に裏付けられていない費用」という名称が付されている。

---

[232] 三菱UFJ リサーチ&コンサルティング（2010）『欧米主要国政府における内部統制の状況及びそれに対する会計検査院の関与･検査』平成21年度会計検査院委託業務報告書 http://report.jbaudit.go.jp/effort_study/itaku_h22_naibu.pdf

[233] “Progress Report to the President Fiscal Year 2015” CIGIE

[234] 『欧米主要国政府における内部統制の状況及びそれに対する会計検査院の関与･検査』（前掲）

(3) GAOとIGの分担関係

監察総監法第４条(c)において、IG は会計検査院長の活動に留意したうえで、自らの義務及び責任を遂行することを求められている。

第４条(c) 本法における義務及び責任を遂行する際には、監察総監は、重複を避け、効果的な協働・協力関係を確保するために、会計検査院長の活動に特に留意する。

アメリカ連邦政府においては、GAO、IG ともにイエローブックに準拠した検査・監査を行う。GAO と IG はそれぞれ行政府の外と中の存在であるが同一の基準で検査・監査を行うものであり、また IG は省庁単位でみれば、大規模な組織であれば大統領任命であることから各省庁間から独立した存在であり、検査・監査の性質は共通しているといえる。

そのため GAO は IG の監査結果を活用し、検査領域が重複しないように分担することが可能であると考えられる。

例えば、財務検査は GAO と IG との間で分担関係にあり、各省庁の財務諸表については IG（又は IG が委託した外部監査人）により行われ、GAO は連結財務諸表を対象としている。各省庁の財務諸表は連結財務諸表の構成単位になるが、GAO と IG は同一の検査・監査の基準に基づいているため GAO は IG の監査結果に依拠することができる。具体的な検査マニュアルについても GAO と監察総監評議会との共同で作成されており、両主体にとって受容できる内容となっているといえる。

３. 監察総監の内部統制及びガバナンスに関する監査等の事例

(1) 監査報告書

各機関のIGが発行した全ての報告書が集約されたウェブサイト「OVERSIGHT.GOV[235]」において、2018年度（2017年10月１日～2018年９月30日）における監査報告書を検索すると、1,452件の監査報告書が抽出される。さらに「各省のIGの報告書」に範囲を絞る（すなわち、「庁」等を除く）と、767件が抽出される。そこで、各省のIGが2018年度に発行した監査報告書の中で、勧告の文面の中に「internal control」を含むものを調べたところ、各省においてそれぞれ以下の表に示した数の監査報告書が見つかった。なお、国防総省、司法省については未解決の勧告のみ、保健福祉省については下記の調査資料に記載の勧告のみを対象とした。この中からいくつかを選択して、IGの実施する「監査」について考察する。

また、各機関のIGは、首席財務官法に基づき各省庁が作成した財務諸表の監査を行う。そこで、IGが実施する省庁の財務諸表に対する監査の最新事例も一つ取り上げる。

[235] https://www.oversight.gov/

図表 4-14 勧告に「internal control」の文言を含む2018年度の報告書数

省名	レポート数	抽出元
国務省	5	国務省HP https://www.stateoig.gov/recommendations
財務省	0	財務省HP https://www.treasury.gov/about/organizational-structure/ig/Pages/audit_reports_index.aspx
国防総省	2	未解決の国防総省へのIG勧告大要 (2019) https://media.defense.gov/2019/Jul/24/2002161372/-1/-1/1/2019%20COMPENDIUM.PDF
司法省	4	2018年９月30日現在で未解決のIG勧告 https://oig.justice.gov/reports/2018/r181128.pdf
内務省	2	内務省HP https://www.doioig.gov/reports
農務省	2	農務省HP https://www.usda.gov/oig/releasandreport.htm
商務省	0	商務省HP https://www.oig.doc.gov/Pages/Audits-Evaluations.aspx
労働省	1	労働省HP https://www.oig.dol.gov/recommendationdashboard.htm
保健福祉省	0	不正、浪費及び濫用の減少のための解決策：監察総監室の重要勧告 https://oig.hhs.gov/reports-and-publications/compendium/files/compendium2019.pdf
運輸省	4	運輸省HP https://www.oig.dot.gov/recommendation-dashboard
エネルギー省	2	エネルギー省HP https://www.energy.gov/ig/calendar-year-reports
教育省	0	教育省HP https://www2.ed.gov/about/offices/list/oig/rpauditinvestmainpage.html
退役軍人省	3	退役軍人省HP https://www.va.gov/oig/apps/info/OversightReports.aspx
国土安全保障省	3	国土安全保障省HP https://www.oig.dhs.gov/reports/audits-inspections-and-evaluations
合計	28	

各省の報告書の中から有用と考えられる事例をそれぞれ一つずつ取り上げ、以下にその概要を示す。

省名	タイトル	概要	類型
国務省	過剰運転資本基金の識別・返還に係る国務省のプロセスの監査 (AUD-FM-18-44)	【背景】 1963年対外援助法は、国務省に運転資本基金（WCF）を設立した。WCFにはいくつかのコストセンターが設置されており、コストセンターはそれぞれ特有のサービスを省内の各部署に提供している。このように、各サービスに関する活動をWCFのコストセンターに集約することで、省内の各部署で個々に取り組むよりも、費用を削減でき効率的となる。そして基金において過剰となった資金は、年度末に財務省に返還することとされている。OIGは、国務省が過剰資金を財務省に返還しているかどうか判断することを目的として、本監査を実施した。 【監査方法】 OIGは、連邦法、規制及びWCFの方針の検証、職員へのインタビュー等を実施した。 【監査結果】 WCFは、過剰資金が発生しているかどうか判断しておらず、過剰資金を財務省に返還していなかった。この一因として、国務省が、法定の要求事項を実施するための十分な方針及び手続を構築していなかったことが挙げられる。例えば、WCFは翌年度への資金の繰越額を決定するための方針及び手続を構築していなかった。 Audit of the Department of State’s Process to Identify and Transfer Excess Working Capital Funds https://www.stateoig.gov/system/files/aud-fm-18-44.pdf	間接
国防総省	国防契約管理局のIT契約 (DODIG-2018-110)	【背景】 国防契約管理局（DCMA）は、国防総省、その他の認可された連邦機関、外国政府、国際組織の契約管理業務を行う。OIGは、DCMAの前ディレクターからの要請に基づき、本監査を実施している。前ディレクターは、DCMAの調達センターにおけるIT契約で不正が行われているとしている。 【監査方法】 OIGは、94のITサービス契約の中から非統計的方法により14のサンプルを抽出し、手続を実施した。 【監査結果】 OIGは、抽出した14の契約のうち11の契約が適切に締結されていないと結論付けた。例えば、DCMAは、請負業者の成果物を評価する方法を明確にしていなかった。DCMAは、14の契約のうち５つの契約について、柔軟な発注契約を利用したが、これは連邦政府調達規則の要件に違反している。DCMAの職員は、14の契約のうち13の契約について、請負業者の監視を適切に行っていなかった。ITサービス及びその請求書を承認した職員は、実際には承認権限を有しておらず、効果的な内部統制を構築、実施するための環境が整備されていなかった。 Defense Contract Management Agency’s Information Technology Contracts https://media.defense.gov/2018/May/03/2001912087/-1/-1/1/DODIG-2018-110.PDF	間接
司法省	2016年民主党全国大会のために交付された司法支援室の補助金の監査	【背景】 2016年4月、司法計画室（OJP）司法支援室（BJA）は、2016年の民主党全国大会期間中の安全確保のためフィラデルフィア市に対し4,990万ドルの補助金を交付した。議会は、当該補助金が警備費用にのみ使用されることを求めており、OIGに対して、補助金を用いた支払等に関する監査を要請した。OIGは、(1)補助金を充当した費用が、許可されている用途か、根拠資	間接

省名	タイトル	概要	類型
	(GR-70-18-014)	料があるか、適用される法律等に基づいているか判断し、(2)補助金受領者が、プログラムの目的達成に向けた十分な取組を示しているかどうか判断した。 【監査方法】 OIGは、補助金を用いた支出に関して、サンプルを抽出して手続を実施した。判断によるサンプリングを採用したため、母集団全体に対する予測を行うことはできなかった。 【監査結果】 OIGは、フィラデルフィア市の補助金管理に関して重大な不備を識別しており、約1,400万ドルの支出に疑義が生じている。例えば、フィラデルフィア市は、下請け業者に対して補助金の利用に関する明確なガイダンスを示していなかった。 Audit of the Bureau of Justice Assistance Grant Awarded to the City of Philadelphia, Pennsylvania, for the 2016 Democratic National Convention https://oig.justice.gov/reports/2018/g7018014.pdf#page=1	
内務省	アメリカ領サモア政府の行政府は政府所有もしくはリースの車両に係る効果的な内部統制を有していない (2017-WR-056)	【IG：財務監査②】参照。 The American Samoa Government's Executive Branch Did Not Have Effective Internal Controls for Government-Owned and -Leased Vehicles https://www.doioig.gov/sites/doioig.gov/files/FinalAudit_ASGVehicles_Public_0.pdf	直接
農務省	一戸建て住宅直接融資の開始と返済に係る農村住宅サービスの統制 (04601-0001-22)	【背景】 農務省の農村開発室は、農村住宅サービス（RHS）を通して、農村地域の住宅事情を改善するプログラムを運営している。それらのプログラムの一つが、一戸建て住宅（SFH）直接融資プログラムである。SFH直接融資プログラムは、低所得者の住宅取得に対して直接融資を提供している。OIGは、SFH直接融資に係る内部統制及び新居の建設に係る内部統制が十分に設計、運用されているか判断することを監査の目的としている。 【監査方法】 OIGは、アーカンソー、フロリダ、ケンタッキー、テキサスの４つの州の農村開発室に関して、RHSの内部統制を検証した。 【監査結果】 OIGは、ケンタッキー州の12件の借り手に関して、農村開発室の職員が抵当権に関して第一順位を確保していない、又は第一順位保持者であるかどうかを判断するための法的な文書化を十分に行っていないことを発見した。また、４つの州全てにおいて、内部統制の欠陥を発見した。例えば、検証した71の融資のうち55の融資に関して、職員が査定の基準及び手続に準拠していないことがあった。 Rural Housing Service's Controls over Originating and Closing Single Family Housing Direct Loans https://www.usda.gov/oig/webdocs/04601-0001-22.pdf	直接

省名	タイトル	概要	類型
労働省	エクスペリエンス・ワークスが400万ドル以上のSCSEP補助金資金を誤用している (26-18-002-03-360)	【IG：業績監査①】参照。 Experience Works, Inc. Misused More Than $4 million in SCSEP Grant Funds https://www.oig.dol.gov/public/reports/oa/viewpdf.php?r=26-18-002-03-360&y=2018	間接
運輸省	連邦航空局は、上空通過料プログラムの監視・管理を強化する必要がある (FI2018011)	【背景】 1996年連邦航空再認可法により、連邦航空局（FAA）は、アメリカの管制空域を飛行するが、アメリカにおいて出発・着陸をしないほとんどの運航責任者に対して、上空通過料を請求することができるようになった。OIGは、(1)上空通過料が正確に計算されることを確実にするFAAの方針及び手続、(2)例外的な規則が適切に適用されることを確実にするFAAの方針及び手続、(3)連邦法及び規制に準拠して、料金が徴収される又は財務省に照会されることを確実にするFAAの方針及び手続、について評価している。 【監査方法】 OIGは、年齢調べ表を入手し、サンプルとする取引を抽出して、手続を実施した。 【監査結果】 FAAは、上空通過料を正確に計算するための方針及び手続を十分に構築していない。例えば、FAAは、データの保管・更新に関して一貫した方法を有しておらず、上空通過料の請求書作成に無効な情報を使っていることがあった。FAAの方針及び手続は、例外的な規則を適用すべき場合について説明していない。そのため、不適切な上空通過料の請求がなされている場合があった。FAAは、上空通過料の徴収に関する取組が、連邦法及び規制に準拠していることを保証できない。 FAA Needs To Enhance the Oversight and Management of Its Overflight Fee Program https://www.oig.dot.gov/sites/default/files/FAA%20Overflight%20Fees%20Final%20Report-FI2018011-revised.pdf	直接
エネルギー省	エネルギー省との契約No. DE-AC52-07NA27344の下で、2015年度にローレンス・リバモア・ナショナル・セキュリティが負担した費用 (DOE-OIG-18-12)	【背景】 ローレンス・リバモア国立研究所は、エネルギー省国家核安全保障局に属する機関であり、国が保有する核兵器の安全性、セキュリティ、信頼性に関する責任を有する。国家核安全保障局は、ローレンス・リバモア国立研究所の管理・運営に関して、ローレンス・リバモア・ナショナル・セキュリティ(LLNS)と契約した。OIGは、(1)LLNSが2015年度に負担した費用が、許容可能、割当可能、合理的であるかを判断すること、(2)LLNSの内部監査の有効性を評価することを監査の目的としている。 【監査方法】 OIGは法律等の検証、関連のあるOIGやGAOの報告書の検証、サンプル抽出による取引の試査等を実施した。 【監査結果】 OIGは、約120万ドルの疑わしい費用を識別した。また、LLNSの会計システムに内部統制の欠陥を発見した。具体的には、戦略的パートナシッププロジェクト（SPP）の管理に関する内部統制に欠陥があり、SPPに係る費用が過大に請求されていたり、過少に請求されていたりした。また、内部監査の手続についても、欠陥を識別した。内部監査は、全社的な内部統制に対して十分な手続を実施していなかった。	間接

省名	タイトル	概要	類型
		Lawrence Livermore National Security, LLC, Costs Claimed under Department of Energy Contract No. DE-AC52-07NA27344 for Fiscal Year 2015 https://www.energy.gov/sites/prod/files/2017/12/f46/DOE-OIG-18-12.pdf	
退役軍人省	退役軍人省のデータ法の遵守の監査 (17-02811-21)	【IG：業績監査②】参照。 Audit of VA's Compliance With the DATA Act https://www.va.gov/oig/pubs/VAOIG-17-02811-21.pdf	間接
国土安全保障省	移民・関税執行局は、テロリストとして知られる又はテロリストと疑われる外国人の審査に課題を抱えている (OIG-18-36)	【背景】 OIGは、テロリストとして知られる又は疑われる全ての外国人を、移民・関税執行局(ICE)が識別、審査しているかについて判断した。 【監査方法】 OIGは、強制退去業務（ERO）の現在の組織構造、使命、役割、責任について文書化し、先行する研究や監査結果等の検証を行った。また、EROの方針の実施状況の検証のために、サンプルを抽出した。 【監査結果】 ICEのEROは、テロリストの識別プロセスにおいて課題に直面している。EROの方針は、解放されてICEの監視下にあるおよそ237万人の外国人の継続的な審査を要求していない。また、ERO事務所の過半数は、周知のテロリストや疑いのあるテロリストに関連した情報を伝達するための国土安全保障省の機密ネットワークへのアクセスを有していなかったことも判明した。OIGは、限定されたプログラムの監視と脆弱な管理統制がこれらの一因であるとしている。 ICE Faces Challenges to Screen Aliens Who May Be Known or Suspected Terrorists (Redacted) https://www.oig.dhs.gov/sites/default/files/assets/2018-01/OIG-18-36-Jan18.pdf	直接

(2) 【IG：財務監査①】国防総省の2018年度及び2017年度基本財務諸表に対する独立監査人報告書

(Independent Auditor’s Report on the Department of Defense FY 2018 and FY 2017 Basic Financial Statements (DODIG-2019-017))

① 報告書の構成

基本財務諸表に関する報告	
年次財務諸表に関する長官の責任	
監査人の責任	
長官の主張（アサーション）	
意見不表明の基礎	
意見不表明	
強調事項	
その他の事項	
年次財務諸表のその他の情報	
財務報告に係る内部統制及び適用される法律、規制、契約及び補助金要綱の規定の遵守に関する報告	
機関のコメント及びIGの評価	
添付	
	財務報告に係る内部統制の報告
	適用される法律、規則、契約及び補助金要綱の規定の遵守に関する報告

② 監査の背景

前述のとおり、首席財務官法によって、各省庁のIGは自らが設置されている省庁の財務諸表の監査を行うことが義務付けられている。したがって、本報告書における監査は、国防総省のIGが首席財務官法の要請により実施している。本報告書の「基本財務諸表に関する報告」では、以下のように説明している。

公法101-576「1990年首席財務官法」は、国防総省のIGに、附属の2018年９月30日及び2017年９月30日時点の国防総省横断的連結貸借対照表、関連する連結純コスト計算書、連結純資産増減計算書、合算予算資源報告書及びそれら各計算書類（本報告書では合わせて財務諸表と呼ぶ）に対する注記を監査することを求めている。

③ 監査人の責任

本検査におけるIGの責任は、本報告書の「監査人の責任」において説明されており、IGは基本財務諸表に対して意見を表明することに責任を有する。

我々の責任は、監査に基づき基本財務諸表に対して意見を表明することである。一般に受け入れられた政府監査基準（GAGAS）及び2018年10月４日OMB告示19-01「連邦財務諸表に関する監査要求事項」に基づいて監査を実施した。

また、「財務報告に係る内部統制」及び「適用される法律、規則、契約及び補助金要綱の規定の遵守」に関するIGの責任については、それぞれ報告書の「添付」において説明されている。本検査におけるIGの目的は、あくまでも財務諸表に対して意見を表明することであり、「財務報告に係る内部統制」及び「適用される法律、規制、契約及び補助金

要綱の規定の遵守」に意見を表明することではない。

我々の監査の目的は、財務報告に係る内部統制に対して意見を表明することではないため、そのような意見を表明しない。

しかし、我々の目的は適用される法律、規制、契約及び補助金要綱の遵守に対して意見を用命することではなく、我々は意見を表明しない。

④ 監査の内容

IGは、OMB告示19-01で監査を受けることとされている国防総省の構成単位の財務諸表と追加的にいくつかの構成単位の財務諸表を監査した。そのうち以下に示す構成単位の財務諸表に対してIGは意見不表明としており、意見不表明とした構成単位の財務諸表の国防総省全体に対する重要性から、国防総省の財務諸表に対してもIGは意見不表明とした。

OMB告示19-01は監査を受けなければならない報告事業体を特定している。監査人はこれらの事業体の監査を行い、次の国防総省の構成単位の財務諸表について意見不表明とした。 ・陸軍省一般基金 ・海軍省一般基金 ・空軍省一般基金 ・米国海兵隊一般基金 ・陸軍省運転資本資金 ・海軍省運転資本資金 ・空軍省一般資本基金 監査を要求されている事業体に加え、監査人は、国防保健プログラム、国防兵站局、アメリカ輸送軍及びアメリカ特殊作戦軍の財務諸表に対しても意見不表明とした。合算した場合に、これらの報告事業体は国防総省財務諸表にとって重要である。そのため、監査意見の基礎を提供する十分かつ適切な監査証拠を得ることができなかった。

また、財務報告に係る内部統制を考慮する際には、構成単位の監査を利用し、さらに省長官による「保証の表明」を利用していることを明示している。IGは、これらの手続により識別された財務報告に係る内部統制の重要な欠陥も、国防総省の財務諸表に対する意見不表明の一因とした。

国防総省全体に影響する財務報告に係る内部統制の重要な欠陥を識別するために、機関全体レベルに対して限定された監査手続を実施し、国防総省の構成単位の監査作業を集約した。また、国防総省の構成単位が「保証の表明」において識別した重要な欠陥も集約した。これらの重要な欠陥は、信頼できる財務諸表を作成する国防総省の能力を制限する。これらの根本的な内部統制の重要な欠陥が、我々の財務諸表に対する意見不表明の一因となっている。

加えて、「添付」の「財務報告に係る内部統制の報告」において、IGは、監査計画の作成の際に財務報告に係る内部統制を考慮して監査手続を決定していると説明されている。

監査を計画する際に、我々は、国防総省の財務報告に係る内部統制を考慮している。これは、基本財務諸表を監査し、基本財務諸表に対して意見を表明するための適切な手続を決定するために行っている。内部統制の有効性に対して意見を表明することために行っているわけではない。したがって、財務報告に係る内部統制に対しては意見を表明しない。

⑤ 監査の結果

上述のとおり、IGは、国防総省の財務諸表に対して意見不表明としている。

「意見不表明の基礎」で述べた事項の重要性により、我々は監査意見の基礎を提供する十分かつ適切な証拠を得ることができなかった。したがって、財務諸表に対して意見を表明しない。そのため、基本財務諸表には、重要かつ広範に影響する未検出の虚偽表示が含まれている可能性がある。

また、「添付」の「財務報告に係る内部統制の報告」においては、IGが識別した20個の財務報告に係る内部統制の重要な欠陥が示されている。以下に、20個の項目のみを示す。これらの重要な欠陥の詳細な内容については、「財務報告に係る内部統制の報告」で説明されている。

・財務管理システム及び情報システム ・取引の領域 ・財務諸表の作成 ・財務省に対する資金残高 ・未収金 ・営業資材・貯蔵品 ・棚卸資産及び関連資産 ・有形固定資産合計 ・契約者所有の政府財産 ・未払金	・環境・除却債務 ・法的な偶発事象 ・期首残高 ・仕訳証憑 ・政府間取引の消去 ・純コスト計算書 ・純業務費用の予算への調整 ・予算財源 ・全省レベル統制 ・監督と監視

また、本調査報告書の「第３章３．アメリカの内部統制報告書等におけるガバナンス・リスク管理・内部統制の実施・評価に関する記載の実例」で述べたとおり、これらの財務報告に係る内部統制の重要な欠陥及びこれらの重要な欠陥に対する国防総省の是正措置は、国防総省の財務報告書に記載されている。

(3) 【IG：財務監査②】内務省：アメリカ領サモア政府の行政府は政府所有もしくはリースの車両に係る効果的な内部統制を有していない

(The American Samoa Government’s Executive Branch Did Not Have Effective Internal Controls for Government-Owned and -Leased Vehicles (2017-WR-056))

① 報告書の構成

結果の概要	
序文	
	目的
	背景
発見事項	
	車両記録が不正確で網羅的でない
	車両政策が包括的でなく政府横断的でない
	利用可能なガイダンスに従っていない
結論及び勧告	
	結論
	勧告の要約
付録Ｉ：範囲及び方法	
	範囲
	方法

付録Ⅱ：実地監査、契約及び監査サンプルの結果
付録Ⅲ：草稿に対するアメリカ領サモア政府の反応
付録Ⅳ：勧告の状態

② 監査の背景

アメリカ領サモアの知事室は、政府車両の使用に関する監視政策を構築するため、2013年１月４日に一般メモランダム（General Memorandum：GM）No. 0003-13を発行した。知事室は監視を確実にするため、その直後にいくつかの追加的なメモランダムを策定して、行政府の各部門におけるGMの不遵守に対処するための要求事項を強調した。

2013年から2016年にかけてのASGの単一監査報告書[236]は、多数の内部統制の欠陥を識別している。各期間において監査人は、資産の着服や不適切な除去・移転のリスクを減らすために、このような状況を改善する必要性を強調している。

③ 監査の範囲及び方法

OIGの監査の範囲及び方法については、報告書の「付録I：範囲及び方法」で詳細に説明されている。これによれば、OIGは、監査目的を達成するために以下の事項を実施した。

・OIGの報告書、アメリカ領サモア監査室の報告書、単一監査報告書及び予算文書から、ASGの車両の使用に関する背景情報を収集した。 ・車両の使用と保管、内部統制政策及び就業時間後の使用と監視に関連するASGのメモランダムを識別し検証した。 ・知事室の高官及びサンプルとした行政府の17の部門の代表者にインタビューを実施した。 ・財産管理室、公共事業部門、調達室、財務部門、予算計画室及び公安部門のそれぞれ高官にインタビューを実施した。 ・知事任命の保安官にインタビューを実施した。 ・抽出した17の部門の内部統制政策及び車両活動のログを検証した。 ・抽出した17の部門の車両の実地棚卸を実施した。 ・財産管理部門が提供した二つの棚卸高を検証し比較する。

また、OIGは、監査対象とする部門の決定に際して、判断による標本抽出（a judgmental sampling）を採用している。OIGは、財産管理部門から提供された期首棚卸高を基礎として、監査対象とする部門を決定した。期首棚卸高は637台の一般目的車両で構成されており、このうち抽出した部門に係る519台の車両について実地棚卸を実施した。

④ 監査の結果及び勧告

OIGは、監査の結果として、ASGが「連邦政府における内部統制の基準（グリーンブック）」を満たすような内部統制システムを設計することができていないとしている。

我々（OIG）は、ASGの行政府が、政府所有のもしくはリースの車両を無許可に使用することを防止、発見するための内部統制を有していないと判断した。GAOの連邦政府における内部統制の基準（グリーンブック）によれば、内部統制システムは、事業体が所有する資産の無許可の使用・除却について、防止又は発見、是正を合理的に保証するように設計されなければならない。しかし、ASGの行政府は、資産の保全について合理的な保証を提供していない。

[236] 単一監査については、第４章第３節２.を参照。

そして、OIGは発見事項として、「車両記録が不正確で網羅的でない」「車両政策が包括的でなく政府横断的でない」「利用可能なガイダンスに従っていない」の３つを挙げている。以下、これらの発見事項の内容を簡潔に示す。

車両記録が不正確で網羅的でない
【指摘事項】 監査期間中に、財産管理部門は二つの棚卸記録を提出した。二つの記録を一つ目の記録と比較すると、含まれている車両の数が少なく、両者の間には214個の違いがあった。我々は、一つ目の記録に含まれている519台の車両について実地棚卸を実施し、143台の車両を見つけることができなかった。また、記録と実地棚卸の相違を60個発見した。 各部門は、年に一度、棚卸表を確定して財産管理部門の記録と調整することを実施していないため、財産管理部門は全ての政府所有の車両を説明することができない。また、各部門は除却後に棚卸表から除いた車両に関する適切な文書を提供していない。さらに、証憑も不十分であり、署名がなされていないものや、容易に操作可能なエクセルにより作成されているものもある。
【勧告】 知事室に以下の事項を勧告する。 ・各部門の財務官又は資産管理官と協働して、各部門が保有している車両を決定し、全ての棚卸記録を更新することを財務管理部門に要求する。 ・全ての政府保有車両の棚卸表の基準を確立することを財産管理部門に要求する。 ・財産管理部門に全ての政府車両の除却についての監視を要求する。これには、署名済みの除却書類を取得すること及び売却又は適切な除却を援助することを含む。
【指摘事項】 財産管理部門は、リース車両の棚卸表を維持していない。これは、維持することが明確に要求されているわけではなく、また、自動車局の方針でリース車両は政府のライセンス・プレートを付けることを禁止されていることによる。 補助金要綱の条件として、各部門は補助金によるリース車両に関する責任を負う。しかし、財産管理部門はライセンス・プレートのついていないリース車両を政府の財産とは考えていないため、財産管理部門の政策は各部門にリース車両を管理することを要求していない。高官によれば、連邦補助金要綱はリース車両について棚卸記録を維持するように要求しているが、我々はリース車両に関する包括的な棚卸記録を入手することができなかった。
【勧告】 知事室に以下の事項を勧告する。 ・標準作業手順書をリース車両に関する棚卸記録を求めるように改訂することを、財産管理部門に要求する。 ・年に一度、全てのリース車両の棚卸を実施するように財産管理部門に要求する。 ・財務官と協働し、リース車両を追跡管理して棚卸リストに組み入れることを財産管理部門に要求する。

車両政策が包括的でなく政府横断的でない
【指摘事項】 グリーンブックによれば、幹部職員は、事業体が所有する資産の無許可の使用又は除却が、防止又は即座に発見されて是正されることを合理的に保証するような内部統制システムを設計しなければならない。 知事室はこのような政策を策定しておらず、代わりに各行政府の部門はGM No. 0003-13のガイダンスに従うこととしている。このガイダンスは、車両に関する政策の策定を、各部門レベルに委任するものである。しかし各部門はこのメモランダムを実施していない。知事室は、包括的かつ政府横断的なガイダンスを策定してメモランダムの実施を強化するよりも、最初のメモランダムに頼り続けている。このメモランダムは、遵守に関する明確な指導や実施に関する時間的枠組、不遵守への是正措置を含んでいない。

また、知事室はメモランダムが実施されているか監視していない。監視することなく政策の策定を各部門に委任するのでは、無視されやすく、忘れられやすい。政府車両の使用に関する包括的かつ政府横断的な政策がなければ、ASGは車両使用の監視を確実にすることはできない。
【勧告】 知事室に以下の事項を勧告する。 ・包括的かつ政府横断的な政策及び手続を構築するまで、GM No. 0003-13及び大統領令010-2017に従うように、各部門に指示する。 ・必要ならば、政府横断的な政策を阻害することなく、GM No. 0003-13に準拠する際の助けとなるような補足的な政策を開発、実施することを各部門に指示する。 ・適切な使用及び保管、監視に関する要求事項、違反への罰則を含む、包括的かつ政府横断的な車両使用の政策及び手続を開発、実施する。また、個々の部門のニーズを満たす。

利用可能なガイダンスに従っていない
【指摘事項】 GM No. 0003-13によれば、各行政府の部門は、政府所有の車両の運用に関する独自の内部統制政策を有することが求められている。しかし、我々がサンプルとして抽出した部門の大半が、このガイダンスに準拠していなかった。これは、メモランダムが時間的枠組や実施しなかった場合の帰結について示していないからである。GM No. 0003-13の発効後に、知事室は最初のガイダンスを明確にするような一連のメモランダムを公表しているが、各部門は従っていない。政府車両の適正な使用の基礎となる内部統制政策がなければ、無許可の目的で政府車両が使用されるリスクが高まる。
【勧告】 知事室に以下の事項を勧告する。 ・内部統制政策の構築に関する各部門への要求事項を定義し、実施に関する時間的枠組と不遵守の結果を構築する。
【指摘事項】 GM No. 0003-13によれば、燃料の消費、修繕費等の報告のために、行政府の各部門は車両活動ログを更新しなければならない。しかし、ほとんどの部門が車両活動ログを使用していない。これは、財務官や財産管理官が車両活動ログの使用、維持を要求し損なったからであり、また、GM No. 0003-13が時間的枠組や実施しなかった場合の帰結について示していないからである。
【勧告】 知事室に以下の事項を勧告する。 ・車両活動ログの通常使用と維持を確実にするプロセスを構築、実施することを、任命された財務官又は財産管理官に要求する。
【指摘事項】 知事の首席補佐官は、一時的な就業時間後の使用許可に関する検証及び承認を行う。GM No. 0003-13によれば、生死に関わる場合でないと許可は下りない。また、首席補佐官は、追加のメモランダムを発行し、5日間を超える使用を許可することはできないとした。 しかし、首席補佐官は、これらのメモランダムで提供されているガイダンスに従っていない。なぜなら、各部門の要求は各部門長により保証されており、首席補佐官は各部門の業務を妨げるようなことは行いたくないので、使用許可の要求を退けることに気が進まないからである。
【勧告】 知事室に以下の事項を勧告する。 ・就業時間後の政府車両の使用許可に関する明確な適格条件を構築し遵守する。また、違反者の罰則を強化する。
【指摘事項】

保安官は、公安部の要求に応じて、2013年３月より政府車両の監視を開始している。保安官は、日々の活動ログを知事室に提出しなければならない。しかし、保安官は監視活動を継続的に文書化しておらず、2015年から2017年にかけてほとんど提出していなかった。このような文書の提出がなければ、ASGは保安官の監視活動の効果を判断することができない。また、車両の使用に関して違反が生じているのか、それらが知事室に報告されているのか判断することができない。
【勧告】 知事室に以下の事項を勧告する。 ・保安官の役割、期待、日々の監視報告書を提供し損なった場合の罰則を定義する監視政策を構築、実施する。

⑤ 本監査に関する考察

IGの行う監査が、車両の管理といった業務実施レベルまで及んでいる例として本事例を取り上げた。

本監査では、米領サモアの単一監査報告書において過年度に膨大な量の内部統制の欠陥が識別されていることを受けて、資産の着服や不適切な除却・紛失のリスクを減らすために、内部統制を改善する必要性を強調している。GAOは、米領サモア政府は資産の保全に関する米国グリーンブックの基準を満たしていないと指摘しており、車両に関する記録の網羅性が確保され、無許可使用や除却が直ちに発見され是正される体制を確保することやモニタリング、罰則の強化などを勧告している。

(4) 【IG：業績監査①】労働省：エクスペリエンス・ワークスが400万ドル以上のSCSEP補助金資金を誤用している

(Experience Works, Inc. Misused More than $4 Million in SCSEP Grant Funds (26-18-002-03-360))

① 報告書の構成

監察総監の報告	
結果	
	2012年から2015年にかけて400万ドル以上の連邦資金が誤用されている
	過去の勧告
監察総監室の勧告	
	雇用訓練局及びエクスペリエンス・ワークスの反応
添付1：雇用訓練局の結果と監察総監室の結果の比較	
添付2：苦情申し立ての要約	
付録A：範囲、方法及び基準	
付録B：報告書に対する雇用訓練局の反応	
付録C：報告書に対するエクスペリエンス・ワークスの反応	
付録D：謝意	

② 監査の背景

OIGは、連邦資金の誤用に対する多くの苦情に対応するために、エクスペリエンス・ワークス（Experience Works, Inc.：EW）の高齢者コミュニティ職業紹介プログラム（Senior Community Service Employment Program：SCSEP）補助金の監査を実施した。また、OIGは

議会及び機関からも監査の要請を受けている。

EWは、アーリントンに本部を置く非営利組織である。SCSEPは、労働省の雇用訓練局（Employment and Training Administration：ETA）により管理されているプログラムであり、職のない高齢者にパートタイムの仕事や職業訓練等を提供するために、様々な組織に資金を提供している。2012年から2015年のプログラム期間において、EWはSCSEPの連邦補助金の最大の受領者であった。EWは、年に８千４百万ドルを受領しており、数千人の職のない高齢者に職業訓練を提供していた。

OIGは、2013年から2017年にかけて、EWが補助金を誤用しているという苦情を８つ受けている。これらの苦情には、EWの前CEOが補助金を誤用しているという訴えも含まれていた。また、議会上院の委員会からも監査を実施するように要請されていた。これらの苦情、要請に対応して監査は実施された。

③ 監査の範囲及び方法

OIGの監査の範囲及び方法については、報告書の「付録Ｉ：範囲、方法及び基準」で詳細に説明されている。

OIGは、監査対象期間を2012年１月１日から2015年12月31日に設定しているが、重大な問題又は重大な誤用のパターンを識別した事例については、2010年１月から2018年６月まで監査の対象を広げることで対応した。またOIGは、バージニア州アーリントンのEWの本部及びワシントンD.C.のETAと費用決定室（Office of Cost Determination）の本部の実地監査を実施した。

OIGは、全ての関連する苦情を検証し、関連する法、規制、ガイダンス等を検証した。また、OIGは、EWの職員にインタビューを実施し、EWの会計ソフトや内部統制、銀行口座等について理解するとともに、監査範囲の決定のためにEWの総勘定元帳、銀行記録、取締役会議事録等を入手した。さらに、ETAの幹部職員及び職員にインタビューを実施し、ETAのSCSEP補助金に関する責任関係について理解した。

④ 監査の結果及び勧告

OIGは、監査の結果、EWが2012年から2015年にかけて、合計420万ドルのSCSEP補助金を誤用していることを明らかにした。EWは、年次休暇勘定の235万ドルを無許可の目的に誤用しており、また183万ドルを不合理かつ根拠のない費用に誤用していた。

EWは、職員の年次休暇資金を積み立てるために設立された勘定から、235万ドルを不適切に使用した。このEWの2012年から2015年にかけての行動は年次休暇勘定を枯渇させたため、EWは支払義務を履行することができず、175人の職員に対して合計294,577ドル少なくごまかしていた。

不合理かつ根拠のない費用に誤用された183万ドルについて、759,875ドルはEWの前理事会議長及び他の前役員に対する不合理な報酬として支出されていた。また、EWは、679,094ドルを不合理な退職金に支出していた。EWは、これらの退職金の支払金額が補助金の便益の観点から一般的で必要なものであると示すことができなかった。さらにEWは、これらの退職金支払と引き換えに、職員に対して非告発条項及び他の書類に署名させ、EWや役員の不適切な行為を職員が告発することを防ごうとしていた。EWは、392,197ド

ルを不合理かつ根拠のない旅費その他の経費に支出していた。これらの費用には、何万ドルもの宿泊費や飲食費、前CEOの個人的なレンタルカー費を含むその他の経費を含んでおり、SCSEP補助金の便益を害していた。

OIGは、このような補助金の誤用の主要な原因として、効果的な統制環境の欠如とETAの不十分な監視を挙げている。

連邦政府の内部統制の基準（グリーンブック）によれば、統制環境の中でも、「幹部職員の姿勢（tone at the top）」は効果的な内部統制システムを構築するために必要不可欠である。しかし、EWの前経営陣の「幹部職員の姿勢」には以下のような問題があった。

EWは、数百万ドルの政府資金を誤用されやすい状況に放置するような企業文化、統制環境を構築していた。EWは、このような状況を防ぐために必要な抑制と均衡を欠いていた。内部統制、特に有資格者を役職に選任することを確実にすることや、複数レベルにおいて費用の検証と承認を行うといった適切な統制活動は、資産の保全の第一線として機能する。「幹部職員の姿勢」は、高潔性及び倫理観に対する組織の公約を映し出し、効果的な内部統制システムの基礎となる。EWの前経営陣（理事会、CEO、その他の役員）は問題のある実務を行っていた。

OIGは、EWにおける「幹部職員の姿勢」の問題点として３つの事項を挙げており、以下にその内容を簡潔に示す。

これらの問題のいくつかは、過去の理事会及び幹部職員の貧弱な意思決定から生じている。これには、前理事会議長に不適切な程度の権限を与えたことが含まれる。前理事会議長は、組織に異常な影響力を及ぼしていた。

また、過去の理事会及び幹部職員の貧弱な意思決定は、無資格で時には無能な役員を雇用している。前述のように、少なくとも二つのケースにおいて、前理事会は重要な役職（例えばCEOや運営部長）に雇用する者が有資格者であることを適切に保証していない。

さらに、複数のEWの職員が我々に知らせるところには、前CEOの経営スタイルが恐怖と敵意の文化を創り出しており、彼女の問題のある行動に批判的な者を黙らせている。彼女の策略には、職員のメールや内部メッセージを監視することが含まれている。

また、ETAは、EWが補助金の最大の受領者であるにもかかわらず、十分な監視を実施してこなかった。このような監視の不十分が、補助金の誤用を可能としている。

連邦政府の要求事項に準拠して、ETAは、EWが連邦資源を法律及び規制に従って使用しており、浪費、不正及び管理ミスの可能性を最小限にしていることを確実にする責任を負っている。EWがSCSEP補助金の最大の受領者であり、年度資金の４分の１ほどを受領していたにも関わらず、2015年以前はETAのEWに対する監視は不十分であった。2015年以前のETAの監視活動は連邦資金の誤用を識別できていなかった。このような効果的な監視の欠如が、何年もの間補助金資金の誤用を可能としていた。

OIGは、これらの指摘事項に対応して６つの勧告を発行している。まず、雇用訓練担当副次官補がEWに対して、次の勧告１～４を要求することを求めている。

【勧告１】
130万ドルを職員の有給休暇勘定に返還し、2016年12月から2017年12月の間に離職した職員に負っている294,577ドルの年次有給休暇の一時金を支払う。

【勧告２】
ETAの検証と承認のために、現在の職員の有給休暇負債、離職した職員に対する有給休暇の金額、これらの個人をまとめるための支払計画を含む、最新の有給休暇資金勘定を提供する。

【勧告３】
非補助金資金を用いて、労働省に183万ドルの許可できない費用を返済する。これらは、2015年12月に発行されたETAの監視報告書及び2016年８月に発行されたフォローアップ対応で指摘された、無許可の費用の多くと重なる。

【勧告４】
連邦資源を十分に保全するために内部統制を改善し続ける。

また、雇用訓練担当副次官補がETAに対して、次の勧告５、６を要求することを求めている。

【勧告５】
勧告１～４に対処するEWの是正措置が、連邦資源を保全するために十分であることを確実にする。

【勧告６】
SCSEP補助金の監視を改善して、受領者の業務が、法律及び規制に準拠し、浪費、不正、管理ミスの可能性を最小限に抑えた上で、機関の使命に沿ったものとなることを確実にする。これには、効果的なリスク評価と監視レビューを実施するために、監視担当者にガイダンスと訓練を提供することが含まれる。

⑤ 本監査に関する考察

本監査は、補助金の濫用という国損の発生等が事実として存在しており、これを目的として実施した監査である。

本監査では、補助金の最大の受領者であるEWによる当該補助金の濫用の主な原因について、「幹部職員の姿勢（tone at the top）」のような統制環境の欠如やETA（労働省雇用訓練局）による不十分なモニタリングといった内部統制の具体的な要素を挙げて説明している。

(5) 【IG：業績監査②】退役軍人省：データ法の遵守についての監査

(Audit of VA’s Compliance with the DATA Act)

① 報告書の構成

I.目的	
II.背景	
III.監査結果の概要	
IV.主要な発見事項	
	1ソースシステムに係る内部統制の評価結果.
	2.データの管理及び処理に係る内部統制の評価結果
	3.要約レベルのデータの試査結果
	4.補助金レベルの取引データの試査結果

付録I データ法監査結果の要約
付録II 範囲、方法及び発見事項への長官の回答
付録III サンプル計画
付録IV 定義
付録V 連邦支出透明化データ基準（57基準）
付録VI CIGIEのデータ法アノマリー・レター
付録VII 長官のコメント

② 監査の背景

2014年にデータ法（DATA Act：Digital Accountability and Transparency Act of 2014）が制定され、各省庁は財務や補助金に関する情報をウェブサイト上で公開することを義務付けられた。これにより、連邦政府の支出データに関して、利用可能性、検索可能性、信頼性等が向上することが企図されている。これに伴い、データ法の実施に際して各省庁が準拠すべき基準をOMB及び財務省が作成することとされた。OMB及び財務省は、2015年に各省庁が報告すべきデータを定義した57個の基準を作成している。

データ法は各省庁のIGに対して、各省庁が提出した支出データを検証することを求めている。各省庁のIGは、サンプルとして抽出したデータに関する網羅性、適時性、質及び正確性を評価して議会に報告することとされており、また、OMB及び財務省が作成した基準に各省庁が準拠しているかについても評価し、議会に報告することとされている。さらに、このようなIGによるデータ法の要求事項の実施における、監査手続の標準化を図る観点から、監察総監評議会（CIGIE）はデータ法ワーキング・グループを設置し、データ法遵守に関する監察総監ガイド（Inspectors General Guide to Compliance Under the DATA Act（以下、IG監査ガイド））を作成した。

③ 監査の範囲及び方法

本監査において、OIGは、外部の独立した会計事務所であるCliftonLarsonAllen LLP（CLA）に業務を委託している。

CLAは本監査の目的を、退役軍人省（VA）がデータ法を準拠しているかどうかについて評価することとしており、具体的には二つの事項を挙げている。一つは、VAが2017年度第二四半期に提出した財務及び補助金に関するデータに関して、網羅性、適時性、質及び正確性を評価することである。もう一つは、OMB及び財務省が作成した政府横断的な財務データの基準に関して、VAの実施状況を評価することである。

IG監査ガイドは、これらの目的を満たすために、次の３つの領域について手続を実施することを求めている。

・機関のソースシステムに係る内部統制 ・データ法に基づくデータの提出に係る内部統制 ・ブローカー[237]に提出された2017年度第二四半期のデータの詳細テスト[238]

また、IG監査ガイドは、実施すべき監査手続を定めており、本監査においてもこれら

[237] 各省庁は、ブローカーと呼ばれるソフトウェアを通して、財務省にデータ法に基づくデータを提出する。

[238] 直接的な証拠で個別に確認する手続を詳細テストと言う。

の規定に準拠して、以下のような監査手続が実施された。CLAは、監査範囲及び監査手続をCIGIEが作成したIG監査ガイドに準拠して決定した。

・データ法に準拠して財務及び補助金のデータを報告するという機関の責任に関連する規定を理解した
・データ法に基づいたデータの管理に係る機関のシステム、プロセス及び内部統制を評価した
・データの抽出、関連付けが行われる財務管理システム（補助金、貸付金、調達等）に関連する全般統制及び業務処理統制を評価した
・USASpending.govに報告される財務及び補助金のデータに係る機関の内部統制を評価した
・USASpending.govでの報告のために機関が提出した、2017年度第二四半期の財務及び補助金のデータから統計的サンプルを抽出し、検証した
・財務及び補助金のデータのサンプルについて、網羅性、適時性、質及び正確性を評価した
・OMB及び財務省が作成した57個のデータ定義基準について、機関の実施・利用状況を評価した

④ 監査の結果及び勧告

セクション 1： ソースシステムに係る内部統制の評価結果			
統制目的	統制目的を達成するために統制が適切に設計されているか	統制目的を達成するために統制が実施されているか	統制目的を達成するために統制が有効に運用されているか
総合的な結論	いいえ	いいえ	いいえ
データの完全性と質を確保するためのデータ管理に係る内部統制	いいえ	いいえ	いいえ
報告されたデータが網羅的、正確、適時的かつ高品質であることを確保するためのデータ報告に係る内部統制	いいえ	いいえ	いいえ

セクション 2：データ管理及び処理に係る内部統制の評価結果(データ法に基づく提出)			
統制目的	統制目的を達成するために統制が適切に設計されているか	統制目的を達成するために統制が実施されているか	統制目的を達成するために統制が有効に運用されているか
総合的な結論	いいえ	いいえ	いいえ
データの完全性と質を確保するためのデータ管理に係る内部統制	いいえ	いいえ	いいえ
報告されたデータが網羅的、正確、適時的かつ高品質であることを確保するためのデータ報告に係る内部統制	いいえ	いいえ	いいえ

セクション 3：統制の不備及び網羅性、適時性、正確性への影響の概要			
	統制の不備の影響		
統制の不備の説明	網羅性	適時性	正確性
1.VA の財務管理システムが時代遅れであり、広範囲にわたる手作業による処理が無ければデータ法の要求事項を満たすことができない	×	-	×
2.既存の財務管理実務がデータの正確性と網羅性に影響を与えている	×	×	×
3.OMB 標準形式 133「予算執行及び予算資源に関する報告（SF-133）」から VA の予算資源報告書（SBR）への調整は、第二四半期のデータ法ファイル A の提出が完了するまで行われなかった	×	-	×
4.ファイル B には、全ての要求されているデータ要素が含まれておらず、ファイル B のために提出された情報が網羅的かつ正確であることを確実にするための様々な内部統制が整備されていなかった。	×	-	×
5.データ法ブローカーを通じた第二四半期データの提出を承認する前に、ファイル A とファイル B の間及びファイル B、ファイル D1、ファイル D2 の間で必要な調整が行われなかった。	×	×	×
6.VA がファイル C を提出することができなかった	×	×	×
7.ファイル D1 及び D2 における相当の数の取引が、適時にかつ網羅的に報告されていなかった	×	×	×
8.退役軍人保健局（VHA）は、ファイル D2 に関して提出された集計された取引（従業員給与と重複契約コストを含む）に対して、複雑で時間のかかる原価配分方法を採用した。	×	-	×

セクション 4：補助金レベルの取引に係る試査の実施結果			
試査の属性の説明	網羅性	適時性	正確性
エラー率	D1:43% D2: 50% 全体:49%	D1:0% D2:16% 全体:13%	D1:100% D2:53% 全体:60%
サンプリングによるエラー（許容誤差）	+/- 15%	+/- 10%	+/- 14%
サンプルの母集団（ファイル C、D1、D2）	D1 & D2		
母集団の規模（補助金、貸付金、契約及びその他の各種取引の数と金額）	ファイル D1：51,386 件の記録; 連邦行動義務（合計）：$5,149,881,038		
	ファイル D2：243,798 件の記録; 連邦行動義務/貸付金額面（合計）：$56,205,115,294 取引の内訳は以下のとおり。 ・補助金：1,507 件、$328,784,349 ・貸付金：7,269 件、$9,685,970,271 ・その他（VHA ヘルスケア及び退役軍人恩給局（VBA）給付（保険契約を含む）等）：235,022 件、$46,190,360,673		

セクション 4：補助金レベルの取引に係る試査の実施結果	
統計的サンプリング方法の種類	D1/D2 による層別ランダムサンプリング
信頼水準	95%
予測エラー率	50%
計画サンプル精度	15.3%　最悪のケースとして誤差率 50%を想定した
サンプル数	45 件、80 件のサブサンプルを伴う。　以下のように分解される ファイル D1： 7 サンプル ファイル D2：38 サンプル、80 サブサンプル

セクション 5：データ基準の実施及び利用の総合的な評価
本報告書のセクション IV「重要な発見事項」で報告されているように、VA は引き続きデータ法の要求事項を遵守することに課題を抱えている。VA が直面する課題の多くは、業務プロセスやシステム上の欠陥によって引き起こされている。その結果、VA は、2017 年度第二四半期の財務及び補助金のデータを網羅的、適時的、高品質かつ正確に USASpending.gov に提出しなかった。

監査手続の結果は、報告書の付録 I において上記のような表でまとめられている。これによれば、VAは、ソースシステムに係る内部統制及びデータ法に基づくデータの提出に係る内部統制を適切に設計・実施することができていない。また、報告されるデータの網羅性、適時性及び正確性に対する、識別した内部統制の不備の影響の有無についてもまとめられている。

例えば、ソースシステムが時代遅れとなっているため、手作業によるデータの作成が広範囲にわたって求められており、データ法の要求事項を満たすデータの提出が困難となっていることが指摘されている。これは、VAが、ソースシステムをシェアードサービス・プロバイダーに移管することに注力しており、既存のシステムの修正・更新を怠っていることが原因であると、CLAは報告書において指摘している。CLAは、ソースシステムに係る内部統制に関して、以下の５つの是正措置を勧告した。

・システムの現代化に向けた取組を継続する。今後、データ法を満たすための詳細な要求事項が大容量ファイルの自動送信により実現するように、現行及び今後のデータ法の要求事項が確実に組み込まれるようにする。
・VAのシステムの現代化に向けた取組を監視するためのマイルストーンを構築する。シェアードサービス・プロバイダーと協力することで、現行及び今後のデータ法の要求事項を継続的に取り込むことができ、確実にそれらを満たすことができる。
・ VAのシェアードサービス・プロバイダーへの移行の一環として、調達管理システム及び可能であれば、財務システムと統合された補助金管理システムを入手する。
・可能な限り、発生主義の修正又は一回限りの通例でない取引に関連する仕訳伝票の数を減らす。記録された仕訳伝票には、プログラム活動などファイルBに必要なデータ要素が記載されていなければならない。さらに可能であれば、財務管理システム仕訳出力ファイルを管理情報交換システムベースの政府横断的財務省勘定記号調整済み試算表システム（Governmentwide Treasury Account Symbol Adjusted Trial Balance System：GTAS）の試算表と組み合わせるための取組を自動化し、二つのシステム間の差異を解消する。
・1358件に及ぶ債務の広範な利用を削減し、ファイルD1の提出のために3,500ドルを超える全ての調達活動を適時に捕捉するために、自動化された調達活動捕捉及び報告メカニズムを構築する。

また、上記の監査結果をまとめた表においては、補助金レベルの取引に係る試査の実施結果も記載されている。VAは、ファイルD1から７件、ファイルD2から38件のサンプルを抽出して試査を実施しており[239]、データの網羅性、適時性、正確性に関するエラー率等がまとめられている。例えば、網羅性については、全体で13%のエラーが検出されており、集計日の誤り、報告日の不遵守、必要なデータ要素の欠落等がエラーの原因であると、CLAは報告書において指摘した。CLAは、試査の結果に関して、以下の３つの是正措置を勧告した。

・報告された内部統制の欠陥の影響を評価し、個々の又は集約した取引レベルのデータの質に係る問題に対処する是正措置を構築する。
・要求されているデータ要素を網羅的に報告することを確実にする。提出に先立って定期的に、全てのデータ法ファイルに関するデータの質を確認するプロセスを構築、発展する。
・VAのデータ報告に係る限界及び進歩に関して、OMB及び財務省とのコミュニケーションを維持し続ける。また、そのようなコミュニケーションを文書化する。

⑤ 本監査に関する考察

本監査は、VAのデータ法への遵守状況を対象とした監査である。データ法は、OMB通達A-123付録Aの改訂にあたり焦点が当てられており[240]、各省庁の報告に関する法律として近年重要なテーマとなっている。

本監査の委託先であるCLAは、IG監査ガイドの規定に基づき、監査範囲、監査手法等を決定している。CLAは、データのソースシステムに係る内部統制及びデータの管理及び処理に係る内部統制を評価し、両者とも適切に設計されておらず不十分であるとしている。さらに、それらの内部統制の不備がデータの網羅性、適時性、正確性に対して及ぼす影響を指摘している。

また、補助金レベルの取引に係る試査を実施しており、サンプルの抽出にあたっての考え方等、その実施方法を詳細に記載している。また、エラー件数及びエラー内容についても詳細に記載している。

４. 監察総監の内部統制及びガバナンスに関する役割のまとめ

IGの内部統制及びガバナンスに関する役割は以下のとおりである。

・　内部統制の整備、運用及び評価に関する基準を策定する立場には立っていない。
・　監察総監法に基づく各省庁の財務諸表の法定監査（財務監査）に当たって、各省庁の財務報告に係る内部統制を評価している。
・　業績監査において、特定の不適切な事態の発生原因として、内部統制の不備を指摘することがある。
・　内部統制を検査の直接の対象とした業績監査を行うことがある。
・　GAOとIGは対象・範囲が重複しないよう検査や監査を実施している。

[239] ファイルD1は調達に関する補助金及び補助金受領者の属性に関する、ファイルD2は財務的支援に関する補助金及び補助金受領者の属性に関する詳細なデータを含む文書である。連邦機関はこれらのファイルを提出することが義務付けられている。
[240] 第３章第１節2.(4)参照。

第３節：アメリカ地方政府における内部統制・ガバナンスに関する制度及び会計検査院の役割

１.アメリカ地方政府における内部統制制度の概要

(1) ニューヨーク州の内部統制制度

アメリカの連邦制度においては、連邦政府の権限は合衆国憲法の条文で明記されることとなっているが、その中に州・地方政府の会計制度に関する規定は見当たらない。よって、連邦政府には州・地方政府の会計を規制する権限は付与されておらず、会計制度については各州・地方自治体の自主性に委ねられていると考えられている[241]。ただし、ほとんどの州や自治体は、財務諸表を米国政府会計基準審議会（GASB）が設定している会計基準に従って作成している。

本節においては、ニューヨーク州を例として取りあげ、アメリカの地方政府の内部統制制度について考察する。

ニューヨーク州では、1987年に「ニューヨーク州政府の説明責任、監査及び内部統制法（以下、内部統制法）」が制定された。内部統制法は、政府部門における幹部職員が、適切な内部統制を構築し説明責任を果たす必要性について強調している。そして、内部統制の重要性を考慮して、1999年に内部統制法は恒久化され、また州財政法が改正されて州会計検査官（State Comptroller）に内部統制基準を発行するよう求めた[242]。これに基づき、州会計検査官は「ニューヨーク州政府の内部統制基準（Standards for Internal Control in New York State Government）」を策定した。

また、ニューヨーク州内部統制タスクフォース（New York State Internal Control Task Force：ICTF）は、ニューヨーク州の機関が内部統制法に従って内部統制システムを構築・維持するためのガイダンスとして、「ニューヨーク州内部統制法実施ガイダンス：内部統制法及び基準への遵守の強化（New York State Internal Control Act Implementation Guide: Strengthening Compliance with the Act and Standards）」を発行している。

以下では、これらの法律及びガイダンス等を通して、ニューヨーク州の内部統制制度について考察する。

(2) ニューヨーク州政府の説明責任、1987年監査及び内部統制法（New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act of 1987）[243]

① 内部統制の定義及び目的

内部統制法では、州機関（state agency）、州立法府（state legislature）、司法機関（judiciary）、公社（public authority）[244]の４つの区分に分けて規定されているが、主要な規定についてはそれぞれの区分で大きな相違はない。そのため、州機関に関する規定を基

---

[241] 古市峰子(2002)「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」
[242] 有限責任監査法人トーマツ平成26年度会計検査院委託調査「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」
[243] ニューヨーク州会計検査室HP https://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/internal_control_act.pdf
[244] 「アメリカの地方債」より。http://www.clair.or.jp/j/forum/c_report/pdf/014.pdf

に、考察を進める。

内部統制法では、内部統制の定義及び目的は以下のように説明されている（執行法（Executive law）第950条）。

第950条 内部統制とは、協働する組織の人々の活動、計画、態度、方針、システム、資源及び努力を統合し、組織がその目的と使命を達成することを合理的に保証するように設計されたプロセスである。内部統制システムの目的には、資産の保全、会計データと財務報告の正確性と信頼性の検証、業務の有効性と効率性の促進、適用法規の遵守の確保、規定された管理方針の遵守の奨励などが含まれるが、これらに限定されるものではない。内部統制の検証プロセスは、継続的に内部統制システムを評価し、必要な是正措置の実施状況を評価及びモニタリングするために定期的に使用されている。

これによれば、内部統制は「組織の目的と使命の達成を合理的に保証するためのプロセス」であると定義されているが、このような本法律における内部統制の捉え方は、内部統制を「組織の目的達成に関して合理的な保証を提供するプロセス」と定義するCOSOやグリーンブックと共通している。

また、本法律では内部統制システムの目的として、「資産の保全」「財務報告の正確性と信頼性の検証」「業務の有効性と効率性の促進」「適用法規の遵守の確保」「管理方針の遵守の奨励」等が挙げられており、これらはCOSOやグリーンブックにおける内部統制の目的である「業務の有効性と効率性」「報告の信頼性」「適用される法律及び規則の遵守」を包含している。しかし、本法律では、COSOやグリーンブックにおける「財務報告の信頼性」から「報告の信頼性」への拡大は見られない。

② 内部統制に関する責任

本法律において、「州機関」とは州立法府、司法機関及び公社以外の州の機関を指す。州機関の長は、内部統制システム、内部統制システムのガイドライン及び内部統制検証プログラムの構築・維持に責任を有する。また、州機関の長は、内部統制官（internal control officer）を任命することとされており、内部統制官は機関の長に報告することとなっている。内部統制官の役割については、「ニューヨーク州政府の内部統制基準（Standards for Internal Control in New York State Government）」において説明されている。これによれば、内部統制官は、内部統制システムの構築・維持、内部統制基準に関する職員の教育等に責任を有しており、機関の内部統制プログラムが法律や基準の要求事項を満たすことを確保している。

第951条　内部統制に関する責任 1.各州機関の長は、以下の事項を行うものとする。 a.本条及び内部統制基準に従った内部統制システムのための機関のガイドラインを策定し、維持する。 b.各機関のために、内部統制システムを構築・維持し、また内部統制検証プログラムを構築・維持する。内部統制検証プログラムは、内部統制の欠陥を特定し、これらの欠陥を是正するために必要な行動を特定し、必要な是正措置の実施を監視し、また、当該機関の継続的な内部統制の妥当性を定期的に評価するために設計されなければならない。 c.州機関の高官又は職員による準拠が期待されている、一般に適用可能な管理方針及び基準の明確かつ簡潔な声明を利用できるようにする。 そのような声明は、効果的な内部統制の重要

性及び効果的な内部統制に対する各高官及び職員の責任を強調する。 d.本項に従って確立される内部統制に関する責任を実施及び検証するために、内部統制官を任命する。内部統制官は各機関の長に報告する。 （以下略）

(3) ニューヨーク州政府の内部統制基準(Standards for Internal Control in New York State Government)[245]

① 内部統制基準の構成

ニューヨーク州政府の内部統制基準（以下、内部統制基準）は、州財政法の要求に基づき、州会計検査官により作成された。そして、COSOフレームワークの改訂に対応する形で、2016年３月に改訂されている。州機関等は内部統制の実施、評価等に際して、本基準に従うこととされている。内部統制基準の構成は、以下のとおりである。

導入
パート1：ニューヨーク州の内部統制フレームワーク
パート2：内部統制の５つの構成要素及び17の原則
パート3：内部統制システムの管理及び評価
パート4：支援活動
付録：参考文献

② 内部統制の定義及び目的

内部統制基準では、内部統制の定義及び目的は以下のように説明されている。

内部統制とは、組織の理事会、幹部職員並びに業務、報告及び法令遵守に関する目的達成のために任命された他の職員によって影響されるプロセスである。

内部統制の全体的な目的は、組織の使命達成を支援することである。内部統制の目的は３つのタイプに分かれ、それぞれ内部統制の異なる面を強調している。 ・業務目的 ・報告目的 ・法令遵守目的 （一部省略）

内部統制基準では、内部統制を組織の目的達成に関するプロセスと定義しており、COSOやグリーンブック、内部統制法の定義と整合的である。また、内部統制の目的に関してもこれらの法律、基準と整合的であり、さらに内部統制基準においては「報告目的」として「財務報告」に限定していない点も、COSO及びグリーンブックと整合的である。内部統制基準は「報告目的」について、内部的な財務及び非財務報告並びに外部的な財務及び非財務報告に関連するとしている。

③ 内部統制の５つの構成要素及び17の原則

内部統制基準は、内部統制の５つの構成要素及び構成要素の基本概念である17の原則を以下のように定義している。文言は簡略的であるが、2013 COSOフレームワークと整合的な内容となっていることが分かる。したがって、ニューヨーク州政府の内部統制基準にお

[245] ニューヨーク州会計検査室HP https://osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stds.pdf

ける内部統制概念に関して、COSOフレームワークやグリーンブックとの特段の相違点は見られない。

	ニューヨーク州政府の内部統制基準	2013 COSOフレームワーク
統制環境	・高潔性と倫理観に対するコミットメントを表明する。 ・監督責任を果たす ・組織構造、権限及び責任を確立する ・有能性へのコミットメントを表明する ・説明責任を強化する	・組織は、高潔性と倫理観に対するコミットメントを表明する。 ・取締役会は、経営者から独立していることを表明し、かつ、内部統制の整備及び運用状況について監督を行う。 ・経営者は、取締役会の監督の下、内部統制の目的を達成するにあたり、組織構造、報告経路及び適切な権限と責任を確立する。 ・組織は、内部統制の目的に合わせて、有能な個人を惹きつけ、育成し、かつ維持することに対するコミットメントを表明する。 ・組織は、内部統制の目的を達成するにあたり、内部統制に対する責任について個々人に説明責任を持たせる。
リスク評価	・内部統制の目的を明示する ・リスクを識別し分析する ・不正リスクを評価する ・変化に関してリスクを評価する	・組織は、内部統制の目的に関連するリスクの識別と評価ができるように、十分な明確さを備えた内部統制の目的を明示する。 ・事業体は、自らの目的の達成に関連する事業体全体にわたるリスクを識別し、当該リスクの管理の仕方を決定するための基礎としてリスクを分析する。 ・組織は、内部統制の目的の達成に対するリスクの評価において、不正の可能性について検討する。 ・組織は、内部統制システムに重大な影響を及ぼし得る変化を識別し、評価する。
統制活動	・統制活動を選択し、整備する ・テクノロジーに関する全般統制を選択し整備する ・方針及び手続を通じて統制を展開する	・組織は、内部統制の目的に対するリスクを許容可能な水準まで低減するのに役立つ統制活動を選択し、整備する。 ・組織は、内部統制の目的の達成を支援するテクノロジーに関する全般的統制活動を選択し、整備する ・組織は、期待されていることを明確にした方針及び方針を実行するための手続を通じて、統制活動を展開する。
情報と伝達	・関連のある情報を利用する ・組織内部に伝達する ・組織外部に伝達する	・組織は、内部統制が機能することを支援する、関連性のある質の高い情報を入手又は作成して利用する。 ・組織は、内部統制が機能することを支援するために必要な、内部統制の目的と内部統制に対する責任を含む情報を組織内部に伝達する。 ・組織は、内部統制が機能することに影響を及ぼす事項に関して、外部の関係者との間での情報伝達を行う。

	ニューヨーク州政府の内部統制基準	2013 COSOフレームワーク
モニタリング	・日常的評価及び／又は独立的評価を実施する ・不備を評価し伝達する	・組織は、内部統制の構成要素が存在し、機能していることを確かめるために、日常的評価及び／又は独立的評価を選択し、整備及び運用する。 ・組織は、適時に内部統制の不備を評価し、必要に応じて、それを適時に上級幹部職員及び取締役会を含む、是正措置を講じる責任を負う者に対して伝達する。

(4) ニューヨーク州内部統制法実施ガイダンス：内部統制法及び基準への遵守の強化[246]

ニューヨーク州内部統制タスクフォース（New York State Internal Control Task Force：ICTF）は、ニューヨーク州の機関が内部統制法に従って内部統制システムを構築・維持するためのガイダンスとして、「ニューヨーク州内部統制法実施ガイダンス：内部統制法及び基準への遵守の強化（The New York State Internal Control Act Implementation Guide: Strengthening Compliance With the Act and Standards）（以下、ガイダンス）」を2006年９月に公表している。ガイダンスは、大きく分けて内部統制ワークグループの報告書と内部監査ワークグループの報告書の二つから構成されている。ここでは、内部統制ワークグループの報告書について考察する。報告書は、①ニューヨーク州政府における内部統制システム構築・維持に係るガイダンス及び②内部統制の教育及び訓練により構成されている。

① ニューヨーク州政府における内部統制システム構築・維持に係るガイダンス (Guidance on Establishing and Maintaining Internal Control Systems in New York State Government)

内部統制ワークグループは、ニューヨーク州の各機関が内部統制法に準拠した内部統制システムを構築・維持することを支援する、包括的なガイダンス「ニューヨーク州政府における内部統制システム構築・維持に係るガイダンス」を作成した。ガイダンスは以下のような構成となっており、内部統制システムを構築する際に考慮すべき重要な領域を網羅している。

I.序文
II.背景情報及び導入
III.役割及び責任
IV.内部統制システムの構築
V.内部統制報告プログラムの組織
VI.内部統制の検証及び評価
VII.内部統制の改善領域及び是正措置
VIII.内部統制システムの検証及び更新
IX.文書化
X.質の保証
XI.効果的な内部統制システムに不可欠な要素
XII.付録／文書リンク

[246] ニューヨーク州会計検査室HP https://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/implement_guide_20060907.pdf

② 内部統制の教育訓練（Internal Control Education and Training）

内部統制ワークグループは、上記ガイダンスの他に、内部統制の教育訓練に関する報告書を公表している。内部統制ワークグループは、教育訓練の材料として、最良の実務を示している。また、各機関が継続的に有意義な教育訓練を確保できるように、継続的な計画を作成するためのガイダンスを確立した。

内部統制ワークグループの主な提案としては、内部統制の教育及び訓練プログラムを現場職員、中間管理層、経営管理層の３つのセグメントに分けて設計すべきとしている。また、内部統制についてのツールやプレゼン資料等の情報を集約するライブラリが必要であるとしている。

(5) ニューヨーク州政府の内部統制に関する考察

ニューヨーク州政府の内部統制は、「ニューヨーク州政府の説明責任、1987年監査及び内部統制法」を基礎として整備・運用されている。ここでは、州機関の長が、内部統制システム、内部統制システムのガイドライン及び内部統制検証プログラムの構築・維持に責任を有することとされている。これは、内部統制の構築・維持に関する責任を各省庁長官が有する連邦政府の内部統制と同様の構図である。

また、内部統制の構築・維持においては、ニューヨーク州会計検査官が作成したニューヨーク州政府の内部統制基準が用いられている。連邦政府の各省庁が内部統制の構築の際に準拠する連邦政府における内部統制基準（グリーンブック）は、GAOが作成しているため、基準の設定主体の面でもニューヨーク州と連邦政府は同様の構図である。内部統制法や内部統制基準における、内部統制の定義や目的に関してもCOSOやグリーンブックと整合しており、連邦政府の内部統制概念と大きく相違するものではない。

一方、連邦政府の各省庁長官は、内部統制の有効性を自ら評価し、「保証の表明」を提出しなければならないが、ニューヨーク州においては内部統制に関する報告の制度は見当たらない。

したがって、内部統制制度に関しては、報告制度を除いて、連邦政府とニューヨーク州において類似の制度を有していると考えられる。

２. アメリカ地方政府における内部統制監査・検査の概要

上述のとおり、アメリカの連邦制度においては、連邦政府の権限は合衆国憲法の条文で明記されることとなっているが、その中に州・地方政府の会計制度に関する規定は見当たらない。よって、連邦政府には州・地方政府の会計を規制する権限は付与されておらず、連邦政府に対する会計検査の実施機関であるGAOが、州・地方政府に対して会計検査を行うことは一般的に想定されない。州・地方政府の会計監査制度の構築は各州・地方政府の自主性に委ねられていると考えられる[247]。

[247] 有限責任監査法人トーマツ平成26年度会計検査院委託調査「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」

ニューヨーク州の監査・検査に関しては、①単一監査法に関する監査、②州会計検査室による検査、③「ニューヨーク州政府の説明責任、監査及び内部統制法」に基づく監査の３つのタイプが考えられる。それぞれの概要及びそれぞれの監査・検査における内部統制の取扱について考察する。

① 単一監査法に関する監査

前述のとおり、連邦法令の制定等により、州・地方政府の会計に対して何らかの規制を加えることは行われない。その一方、州・地方政府が連邦政府から補助金を受領して何らかの事業を行っている場合には、連邦政府は州・地方政府の財務管理運営につき重大な利害関係を有するため、州・地方政府の財務管理運営をモニターするための規制を加えることが許容される[248]。

当初、個々の補助金事業に対して独立監査人による財務監査が実施されていたが、補助金事業の数だけ監査を実施することが必要となるため、監査の重複や監査資源の不足等の問題が生じていた。そこで、連邦政府はこの問題の解消を図るために1984年に単一監査法（Single Audit Act）を制定し、連邦政府からの補助事業に関する監査について、単一の監査を実施することとなった。これによって、一定額以上の連邦政府補助金の支出を受けた州・地方政府等については、その財務諸表や連邦補助金支出計算表等の監査を実施することが求められている（単一監査法第7502条(a)(e)）[249]。

単一監査法の施行上の主務官庁は、OMBとGAOである。OMB長官は、会計検査院長、地方政府等と協議の上、単一監査実施のためのガイダンスを策定することとされており（単一監査法第7505条(a)）、OMB通達A-133「州、地方政府及び非営利組織の監査（Audits of States, Local Governments and Non-Profit Organizations）」を1997年に公表している。一方、GAOについては、会計検査院長がOMBのガイダンス策定に関与するとともに、議会から報告された法案又は決議をモニタリングする責任を有する（第7506条(a)(b)）[250]。

監査主体は独立監査人とされており（第7502条(c)）、独立監査人は「一般に認められた政府会計検査基準の独立性基準を満たす、被監査対象以外の州又は地方政府の外部監査人」又はそのような独立性基準を満たす公認会計士と定義されている（第7501条(a)(8)）。また、監査は、GAOが作成した「一般に認められた政府会計検査基準（GAGAS）」（第7502条(c)）及びOMB通達A-133に準拠して実施することが要求されている。

独立監査人の監査対象は、単一監査法及びOMB通達A-133において規定されている。独立監査人は、「財務諸表及び連邦補助金支出明細表の適正性」、「財務諸表監査に基づいた財務報告に係る内部統制の報告及び準拠性とその他の事象の報告」、「主要プログラムに適用される準拠性及び準拠性に係る内部統制の報告」、「発見事項及び疑問コストの明細表」の４つに関する報告が求められている[251]。

すなわち、内部統制に関しては、「財務諸表監査に基づいた財務報告に係る内部統制の

---

[248] 古市峰子(2002)「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」

[249] 有限責任監査法人トーマツ平成26年度会計検査院委託調査「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」

[250]古市峰子(2002)「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」

[251] 日本監査研究学会公監査研究特別委員会(2009)「公監査研究特別委員会研究報告 公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査」

報告」及び「主要プログラムに適用される準拠性に係る内部統制の報告」が求められている。言い換えれば、単一監査法は、2013年COSOフレームワークの改訂前に制定されたものであり、「財務報告の信頼性」にかかる内部統制の監査について書かれたものである。

② 州会計検査室による検査

ニューヨーク州会計検査室（以下、会計検査室）は、GAGASに基づいた検査を行うこととされている。会計検査室の行う検査は業績検査、財務／法令遵守検査、証明業務の３つに分かれる。すなわち、GAGASに基づいて、連邦政府におけるGAOやIGと同様の検査が行われ、内部統制についてもGAOやIGの場合と同様に評価されると考えられる。

③ 「ニューヨーク州政府の説明責任、監査及び内部統制法」に基づく監査

内部統制法において、独立監査人は執行部室（executive chamber）及び予算部門（division of the budget）、監査及び統制部門（department of audit and control）、法務部門（department of law）、議会の上院及び下院（each house of the legislature）、司法部（judiciary）の内部統制の監査を３年に一度行うことが求められている。以下に、執行部室及び予算部門の内部統制の監査についての条文を示す。

> 第953条　執行部室及び予算部門の独立監査
> 1.少なくとも３年に一度は、本条に従って選定された一人又は複数の独立公認会計士は、単一の監査として又は別々に、執行部室及び予算部門の内部統制の監査を行うものとする。このような監査は、一般に認められた政府監査基準に従って実施されるものとし、また、執行部室及び予算部門の内部統制が、本法律の第950条で定義された内部統制の目的を満たしていることを合理的に保証するように構築され、機能しているかどうかについての報告を含む。報告書は、評価された内部統制と評価されていない内部統制の双方を特定し、是正されていない内部統制の欠陥と、これらの欠陥を是正するために推奨される措置を特定するものとする。当該内部統制の欠陥が事業体にとって重大又は重要である場合、独立監査人はその旨を記載するものとする。
> （以下略）

ここで、独立監査人は、執行部室及び予算部門の内部統制が第950条で定義された内部統制の目的を満たしていることを合理的に保証するように構築され、機能しているかどうかについて報告するものとされており、第950条では以下のように内部統制の目的が示されている。すなわち、独立監査人の監査の対象には、財務報告に係る内部統制のみならず、業務の有効性と効率性、適用法規の遵守等も含まれることが分かる。

> 第950条（一部抜粋）
> 内部統制システムの目的には、資産の保全、会計データと財務報告の正確性と信頼性の検証、業務の有効性と効率性の促進、適用法規の遵守の確保、規定された管理方針の遵守の奨励などが含まれるが、これらに限定されるものではない。

他の部門の内部統制監査についても、同様の規定がなされており、内部統制法における独立監査人の内部統制監査では監査対象が広範に設定されている。

④ 単一監査法に関する監査の事例

単一監査法に関する監査の事例として、ニューヨーク州アムステルダム市の単一監査を

取り上げる[252]。アムステルダム市の単一監査に係る報告書は、以下の二つの報告書で構成される。

(i)財務諸表、補足情報及び独立監査人の報告書（Financial Statements, Supplementary Information and Independent Auditors' Report June 30, 2018）
(ii)単一監査報告書及び独立監査人報告書（Single Audit Report and Independent Auditors' Report June 30, 2018）

独立監査人は、(i)において、11個の業務ユニットそれぞれの財務諸表に関する意見を表明しており、１個を除き無限定適正意見を表明した（１個は不適正意見）。また、アムステルダム市の財務諸表に関する独立監査人の責任は、一般に認められた政府会計検査基準に準拠して財務諸表に対する意見を表明することであり、内部統制については、監査のリスク評価の過程で財務報告に係る内部統制が評価されるのみである。したがって、内部統制に対して意見表明はなされていない。また、内部統制に関する指摘事項は、(ii)単一監査報告書及び独立監査人報告書においてなされている。

独立監査人は、(ii)において「主要連邦プログラムに関する準拠性及び準拠性に係る内部統制の報告」及び「財務報告に係る内部統制、法令遵守及びその他の事項に関する報告」の二つの報告書を発行した。まず独立監査人は、「主要連邦プログラムに関する準拠性及び準拠性に係る内部統制の報告」において、コミュニティ開発一括補助金がOMBの法令遵守に関するコンプライアンス要件の種類に準拠していないとして、コミュニティ開発一括補助金に対する不適正意見を表明した。また、独立監査人は監査手続を決定する過程で、コンプライアンス要件の遵守に係る内部統制を評価しているのみであり、内部統制に対する意見表明責任は有さない。一方で、独立監査人は、内部統制を評価する過程でコンプライアンス要件の遵守に係る内部統制の重要な欠陥を認識した。具体的には、有形固定資産、下請けのモニタリングに関して重要な欠陥を指摘した。

次に独立監査人は、「財務報告に係る内部統制、法令遵守及びその他の事項に関する報告」において、財務報告に係る内部統制に関して認識した重要な欠陥を指摘している。具体的には、固定資産会計、退職給付債務、未計上取引に関して重要な欠陥を認識した。

このように本事例においては、独立監査人は内部統制に対する意見表明責任を負っていない。監査手続の一環として内部統制の評価を行っており、認識した重要な欠陥についての指摘を行っている。

⑤ 州会計検査室による検査の事例

州会計検査室による検査の事例として、「ニューヨーク州子供家族事務所　選定した重要システムに係るアクセス統制（Office of Children and Family Services - Access Controls Over Selected Critical Systems）[253]」を取り上げる。

州会計検査室は、選定したニューヨーク州子供家族事務所（Office of Children and Fami-

[252] 「CITY OF AMSTERDAM, NEW YORK Financial Statements, Supplementary Information and Independent Auditors' Report June 30, 2018」及び「CITY OF AMSTERDAM, NEW YORK Single Audit Report and Independent Auditors' Report June 30, 2018」

[253] Office of Children and Family Services, "Access Controls Over Selected Critical Systems" https://osc.state.ny.us/audits/allaudits/093019/sga-2019-17s56.pdf

ly Services：OCFS）のシステムに係るアクセス統制が、不適切なアクセスを防止するのに十分であるか判断することを検査の目的としている。州会計検査室は、目的の達成及び関連する内部統制の評価のために、OCFS及び情報サービス室の職員へのインタビュー、アクセス統制に関連する方針や基準の検証を行った。また、16のシステムをサンプルとして抽出し、検証を行った。

州会計検査室は、検査の発見事項として、機密情報を含む６つのOCFSシステムに係るアクセス統制が、不適切なアクセスを防ぐために不十分であったこと等を指摘している。発見事項の要因としては、アクセス権限保持者を正しく管理するための定期的な検証をOCFSが行っていなかったこと等が挙げられている。

このように本検査は、内部統制（アクセス統制）を直接の目的とした検査であり、内部統制に関する指摘が行われている。

⑥ 「ニューヨーク州政府の説明責任、監査及び内部統制法」に基づく監査の事例

「ニューヨーク州政府の説明責任、監査及び内部統制法」に基づく監査の事例として、2013年７月１日から2013年９月30日の期間に関するニューヨーク州議会下院の内部統制報告書を取り上げる[254]。上述のとおり、独立監査人は３年に一度、州議会下院の内部統制を監査しなければならない。

本報告書における監査は、外部の会計事務所であるTOSKI&CO.,P.C.により実施されている。独立監査人は、ニューヨーク州議会下院の内部統制が、内部統制法の規定を十分に満たしているかどうかについて、自ら実施した調査に基づいて意見を表明する責任を有する。独立監査人の調査は、米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants：AICPA）が制定した証明（attestation）基準及び政府会計検査基準（イエローブック）に基づいて実施され、会計及び業務遂行に係る内部統制の理解、内部統制の設計・運用状況の調査等が実施された。

本報告書において独立監査人は、ニューヨーク州議会下院の内部統制は、2013年７月１日から2013年９月30日の期間において、内部統制法の規定を満たすように全ての重要な点において十分に維持されているとしている。

本報告書においては付録Aにおいて、重要な目的（significant objectives）と関連する内部統制（relevant controls）が分野別に羅列されている。例として、「予算（budget）」に係る重要な目的及び関連する内部統制を以下に示す。

予算	
重要な目的	関連する内部統制
・予算及び補正予算が法的な要件に準拠して作成・承認される。	・下院の予算は州知事により承認される
・予算の遵守が監視され、遵守しない事項が防止又は発見・是正される。	・予算管理官又は他の指名された者は、予算プログラム間で資金を移動させるための予算振替票を承認する。承認はオンラインで

[254] 「NEW YORK STATE ASSEMBLY Internal Control Report July 1, 2013 through September 30, 2013」 http://www.judgewatch.org/correspondence-nys/2013/2014-budget/foil/3-10-14-foil-assembly-2013internal-control-report.pdf

予算	
	行われる。 ・予算は支出と定期的に比較される。重要な差異がある場合は、管理官に報告される。 ・再配分は前期予算と比較して監視される。

第４節：イギリスのNAOの内部統制及びガバナンスに関する役割及び検査等の状況

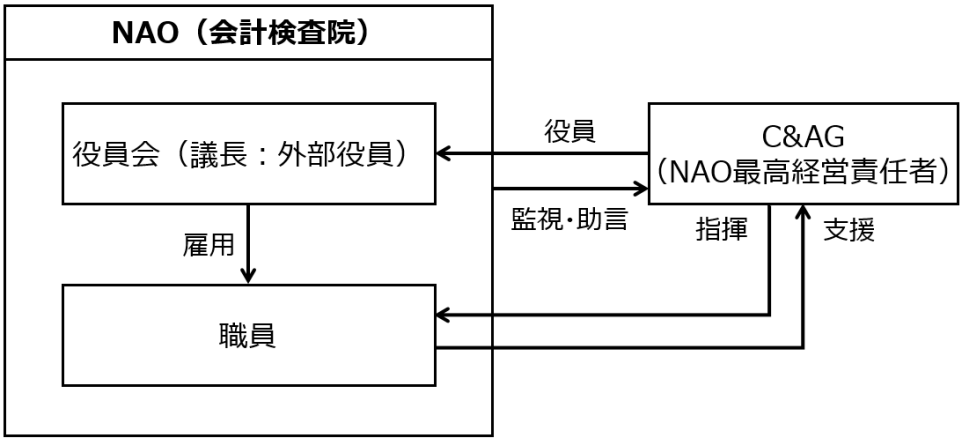
１. NAOの概要

(1) 設置根拠法及び設置経緯

イギリス会計検査院（National Audit Office：NAO）は、1983 年国家会計検査法（National Audit Act 1983）に基づき設置される行政府から完全に独立した外部検査機関である。NAO は、議会のために公共支出を調査し、政府部門及びその他の公的部門の財務諸表を検査し報告している。

また、会計検査院長（Comptroller and Auditor General：C&AG）は 1866 年国庫・会計検査庁法（Exchequer and Audit Departments Act 1866：EAD 法）に基づいて設置されており[255]、NAO の最高経営責任者として最終的な意思決定を行うこととされているが、後述する「2011 年予算責任及び国家会計検査法（Budget Responsibility and National Audit Act 2011：BRNA）」に基づき、現在では役員の一人である会計検査院長は役員会である NAO から独立した一つの法的人格を有する主体とされており、NAO の監視を受けつつ、NAO から提供された職員を指揮して会計検査を実施している。

図表 4 -15 NAOと会計検査院長（C&AG）の関係



（出典：「英国会計検査院（NAO）におけるコーポレートガバナンスの改革」[256]をもとに PwC あらた有限責任監査法人が作成）

[255] EAD法３条
[256] 東信男「英国会計検査院（NAO）におけるコーポレートガバナンスの改革」

従来、会計検査院長は財務省の外局として位置付けられていたが、1983年国家会計検査法により、会計検査院長は庶民院のオフィサーであることが法律上明記され、財務省から独立し、議会に近い機関として位置付けられることとなった。また、NAOに関する予算や決算については、庶民院に設置される「公会計コミッション（Public Accounts Commission：PAC）」が監督する役割を担っている。

(2) 組織

NAOの職員はおよそ800人で、ロンドン本部のほかニューキャッスルに支部がある。職員のうちほとんどがロンドンに勤務している。2018-19年度の予算は約88百万ポンド（約123億円）である[257]。

ガバナンスの構造は省庁だけでなくNAOにも及んでおり、過去に起こった院内の不祥事をきっかけに、NAOのコーポレートガバナンスの強化を目的としてBRNAが制定された。同法の成立以前は、会計検査院長とNAOは分離されておらず、NAOは会計検査院長及び会計検査院長により雇用された職員で構成されていた。会計検査院長はNAOの長として、職員の指揮を行っており法人格が与えられていたが、NAOには法人格は与えられていなかった。

BRNA成立後、NAOは９名の役員で構成される会議体としての法人となった。９名の役員の内訳は、５名の外部役員及び会計検査院長を含む内部役員で構成され、外部役員のうち１名が議長となる。

議長は庶民院の上奏に基づいて女王により任命されるが、その発議は決算委員会（Public Accounts Committee）[258]の委員長の同意を得て首相が行う。任命手続のバランスを取るため、議長と 会計検査院長 の任命手続は同一となっている。議長の任期は３年を超えず、２回を超えて任命されない。再任の場合には、女王への上奏や庶民院での発議を行う必要はない。女王は議会両院いずれかの上奏に基づき、議長を解任することができる。議長以外の外部役員は、公会計コミッションにより任命される[259]。

また、NAOは独自に職員を雇用することが可能となった[260]。

BRNA成立以前は、会計検査院長の任期や定年は定められていなかったが、BRNAでは、任期は10年とされ、再任は不可能とされている。

BRNAではNAOと会計検査院長との関係について、以下のとおり定められている[261]。

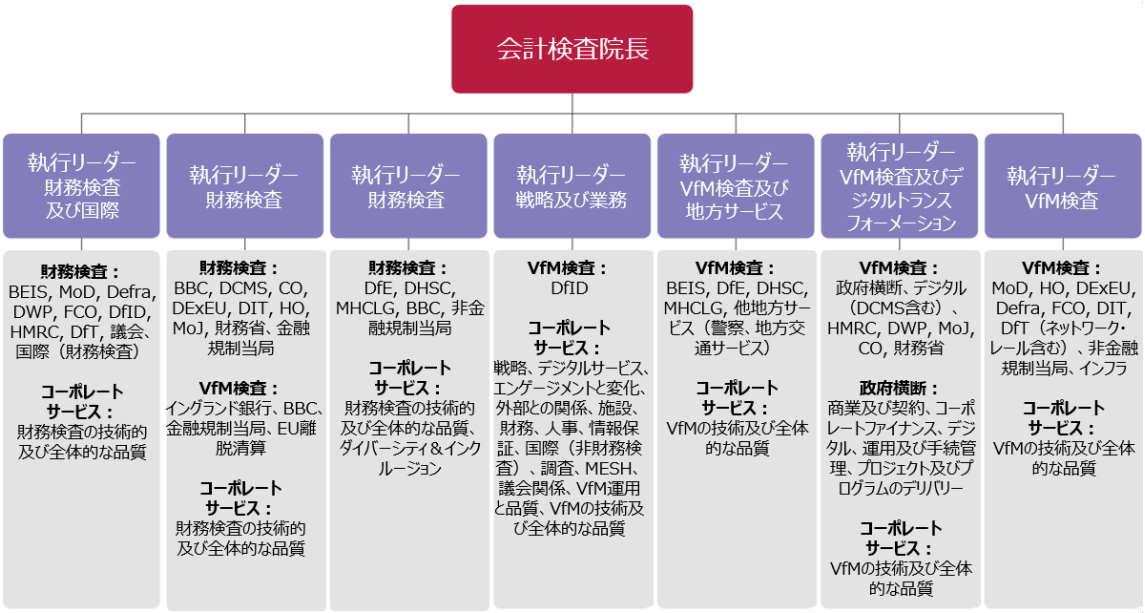
- NAOと会計検査院長は、共同して事務に関する戦略を策定することができる。
- NAOは、会計検査院長の事務に必要な資源を提供する義務を負う。
- NAOは、会計検査院長の職務遂行を監視する義務を負い、また、会計検査院長に対しその事務について助言する権限を有する。
- 会計検査院長は、その事務をNAOの職員に委任する制度に関する規則を整備することが

[257] The NAO Annual Report and Accounts 2018-19
https://www.nao.org.uk/report/nao-annual-report-and-accounts-2018-19-2/
[258] 決算委員会は、公会計委員会とも訳されることがある
[259] 東信男「英国会計検査院（NAO）におけるコーポレートガバナンスの改革」
[260] NAOは役員及び職員を含め，政府職員又は政府機関とはみなされない。
[261] 河島　太朗「イギリス会計検査院の機構改革―2011年予算責任及び会計検査法（会計検査関係）―」「外国の立法」 256（2013. 6）（訳語についても同論文を引用した。）

できるが、当該規則及びその改正には監督委員会の承認を要する。
・会計検査院長が欠けたとき又はその心身に故障があるときは、NAO は、６ヵ月間に限り、監督委員会の同意を得て、NAO の職員に会計検査院長の権限を委任することができる。
・NAO と会計検査院長とは、共同して、年次報告・計算書を作成して監督委員会に提出する義務を負う。
・NAO と会計検査院長とは、共同して、その相互関係に関する職務規程を整備し、当該規程及びその改正について監督委員会の承認を得なければならない。

また、NAO では執行管理及び業務のガバナンスのために、組織内に「リーダーシップ・チーム」を設置し、それぞれの構成員が担当範囲を分担している。

図表 4-16 NAOのリーダーシップ・チーム



（出典：NAOウェブサイト[262]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

２. NAOの内部統制及びガバナンスに関する役割及び検査の状況

(1) 権限及び検査対象

会計検査院長の主な職務は、政府資源・会計法を根拠とする財務検査（Financial Audit）と、1983 年国家会計検査法を根拠とする業績検査（Value for Money Audit：VFM 検査）に分けられる。

2018 年～2019 年には、390 件の財務検査を実施しており、VFM 検査については、それ以外の調査を含め 66 件の報告書を公表している。

[262] https://www.nao.org.uk/contact-us/organisation-chart/

(2) 財務検査

① 財務検査の意義

NAO が実施する「財務検査」とは、以下を目的に行われる検査をいうとされている[263]。

(ア) 議会に対して、財務諸表が会計基準に準拠して作成されており当該省庁等の財政状態等を真実かつ公正に表示していること（true and fair view）及び財務的な取引が関連法令に準拠して処理されていること（合規性）について合理的な保証を提供すること。

(イ) 各省庁等の会計処理の合規性、資産管理及び財務統制に関するリスクを評価し、重要な欠陥を議会に対して報告すること。

(ウ) 各省庁等に対して、財務管理、財務統制及び財務報告の改善に資する建設的な助言を与えること。

このように、イギリスの「財務検査」には合規性に関する検査も含めて論じられるのが一般的である。

なお、一般に各省庁は、発生主義に準拠した当該年度の資源会計決算書を作成し当該年度の翌年度の 11 月 30 日までに、会計検査院長に送付する。送付を受けた会計検査院長は上述の（ア）のとおりこれを検査し、当該資源会計決算書の合規性（regularity）及び真実かつ公正な概観（true and fair view）についての意見を含めた検査報告書を作成する（政府資源会計法 1 条）。そして、会計検査院長（C&AG）は 1 月 15 日までに証明済みの資源会計決算書及び検査報告書を財務省に送付することになっている。

② 会計検査基準[264]

財務検査は、監査実務委員会（Auditing Practices Board：APB）の作成したイギリス版国際監査基準（International Standards on Auditing (UK)：ISA (UK)）[265]等に準拠して行われる。これらの基準は、本来、民間企業の財務諸表監査に適用するために作成されているため、議会による予算統制など民間企業にはない特性に対応した財務検査を行うためのガイダンスとして実務指針（Practice Note）第10号「イギリスおける公的部門の財務検査（Audit of Financial Statements of Public Sector Bodies in the United Kingdom）」[266]がFRCによって作成されている。同指針では、本来、民間企業に適用されるISA (UK)を公的部門に適用する場合の検査手続を補足するとともに、予算執行における歳出予算法を含めた会計法令等への合規性に関する検査手続を追加している。

また、財務検査を行うにあたっては、財務検査部門の長官（Director General Financial Audit）が財務検査マニュアルを示すが、これには上記基準の趣旨を踏まえて、これらをどのように適用するかを示している。当該マニュアルは毎年改訂される。財務検査では、当該マニュアルのほか他の検査ツールやテンプレートが含まれた専用のソフトウェアが使

---

[263] 東信男（2011）「会計検査院の検査制度」中央経済社
[264] 東信男（2011）「会計検査院の検査制度」中央経済社
[265] IAS UK 2016
https://www.frc.org.uk/auditors/audit-assurance/standards-and-guidance/2016-auditing-standards
[266] Audit of Financial Statements of Public Sector Bodies in the United Kingdom
https://www.frc.org.uk/auditors/audit-assurance/standards-and-guidance/practice-notes

われているという。

③ 財務諸表の検査における内部統制の検討

前述のように、NAO（C&AG）[267]の行う財務諸表の検査は民間基準であるISA(UK)に準拠して行われるため、必然的に財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況の評価を伴う。なお、ISA (UK)の用語集[268]によれば、「内部統制」の定義及び５つの構成要素（統制環境、リスク評価、情報と伝達、統制活動、モニタリング活動）は、1992年版のCOSOフレームワーク（前述）と同一のものが掲げられている。これにより、イギリスの中央政府においてもアメリカの連邦政府と同様の内部統制の概念があることがわかる。なお、アメリカにおける「グリーンブック」は内部統制検査に関する具体的な規準（クライテリア）としての役割をも有していたが、イギリスには内部統制の検査の規準は存在しない。イギリスの「公的資金の管理」がこれに近いが、こちらは内部統制ではなく、ガバナンスに焦点を当てて書かれたものである。

このほか、前述のガイダンスでは公的部門の財務検査特有の留意点として内部統制に関連し、以下のような記述がある。

・ISA (UK) 265（内部統制の不備についての統治責任者等とのコミュニケーション） 73　公的部門の監査人は、監査中に監査人が特定した内部統制の不備を、ISA (UK)で想定されていない当事者や詳細なレベルで、伝達する追加的な責任を有することがある。例えば、重大な不備は、議会又は他の統治機関に伝達されなければならないことがある。法律、その他の規制当局は、これらの不備の潜在的な影響の重要性にかかわらず、公的部門の監査人が内部統制の不備を報告することを義務付けることがある。 　さらに、公的部門の監査人に対し、本ISA (UK)によって伝達されることが要求される内部統制の不備、例えば、立法当局、規則、又は契約もしくは交付金の条項の遵守に関連する統制よりも広い内部統制に関連する事項について報告することを法律により要求されることがある。
・ISA (UK) 315：企業とその環境を理解することにより、重要な虚偽表示のリスクを識別し、評価すること 75　公的部門の事業体の監査人は、内部統制と適用される法規の遵守に関して、しばしば追加的な責任を負う。内部監査機能における適切な個人への質問は、監査人が適用される法律及び規則を重大に遵守しないリスク及び財務報告に係る内部統制の不備のリスクを識別する際の助けとなる。 78　公的部門の監査人は、例えば確立された行動規範の遵守について報告するなど、内部統制に関して追加的な責任を負うことが多い。公的部門の監査人はまた、法律、規制又はその他の当局の遵守について報告する責任を負うことができる。その結果、内部統制のレビューは、より広範かつより詳細になる可能性がある。

このように、同ガイダンスでは、公的部門の監査人については、ISA (UK)により求めら

[267] 以下では会計検査を実施する主体の表現をNAOに統一することとする。
[268] Glossary of Terms—Ethics and auditing January 2018 (FRC)
https://www.frc.org.uk/getattachment/09c8b439-0018-4e46-b249-a0b54540ff70/Glossary-of-Terms-Ethics-and-Auditing_Updated-January-2018.pdf

れる財務諸表監査における内部統制の評価や不備に関する報告についての範囲や責任が民間に比べて広範になる可能性がある点が強調されている。

④ 合規性検査における内部統制の評価

合規性検査についての基準はISA (UK)に定められていないが、先述の実務指針において合規性についてのアプローチは、ISA 250A (UK)「財務諸表監査における法令の考慮」に記載されている監査アプローチと類似するとしており、その概要には、

> 当局の組織固有の当局の枠組について十分な理解を得ること。監査人は、財務諸表における取引の合規性に重要な影響を及ぼす可能性のある取引又は事象を識別することを可能にするのに十分に広範な理解を得る。また、監査人は、当局の枠組の遵守を確保するために整備されているシステム及び手続を検討する。監査人は、重要な違反のリスクを軽減するコントロールの予備的評価を可能にするために、内部統制環境の理解を得る。

とされており、合規性検査においても財務諸表の検査アプローチと同様に、内部統制の評価に依拠して実証手続の範囲を縮減できることとされている。

> 38　監査人は、重要な違反が勘定残高や取引の種類に発生する可能性があり、会計・管理システムによって防止・発見・修正されないリスクを軽減する統制を検討する。監査人が、合規性に関連する実証手続の範囲を低減するために内部統制の運用に依存できると期待する場合、監査人は、それらの統制及び計画の設計及び実施を評価し、それらの有効性の評価（テスト）を実施する。

(3) VFM検査

① VFM検査の意義と目的

NAO は、国家会計検査法に基づき、公的部門の支出を経済性、効率性及び有効性の３つの観点から検査する（VFM 検査）責任を負っている。

VFM 検査は、政府支出の特定領域に焦点を当て、VFM が達成されたかどうかの判断に到達することを目的としている。NAO は、使用された金額に対し優れた価値、意図した成果を達成していることを、資源の最適な利用と定義している。

NAO には、各省庁等の政策目的の価値に疑義を唱える権限は与えられておらず、NAO の役割は、政府の政策目標に疑問を投げかけることではなく、政策目的の達成状況や政策目的を達成するために用いられた手段、すなわちその政策目標を達成するために公的資金がどのように使われたかについて、焦点を当てた分析を議会に提供することにある。すなわち、NAO は VFM に関する全体的な結論を導出するともに、VFM を向上させ、検査対象機関が行う公共サービスを改善する方法について勧告を行う。

NAO の報告書は、決算委員会及び検査対象機関の公聴会の基礎となるものであり、NAO の報告書に基づいて決算委員会が行った勧告に対して政府が応えることとなる[269]。

VFM 検査の最も重要な目的は、組織のガバナンスと公共サービスの提供の改善を通じて、公共サービス全般にわたって持続的かつ有益な変化を促進するとともに、経済性と効率性の向上を支援することにある。NAO では現在、業務運営に１ポンドを費やすごとに

[269] NAO Annual Report and Accounts 2018-19, P.16.
https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2019/06/NAO-Annual-Report-and-Accounts-2018-19.pdf

10 ポンド相当の有利な財務的影響をもたらすことを目標としているという[270]。

NAO の VFM 検査から得られた経済的利益の例として以下のような点が挙げられている。

- 薬剤のより費用対効果の高い処方による節約
- コンサルタントへの政府支出の減額
- 省庁の調達力の向上
- 租税回避地の利用を抑制することによる歳入の回収
- ローカルバス事業の効率化
- 電子タグの有効活用による保管費用の節約

なお、業績検査の検査報告書件数は、例年 60 件程度となっている。

② VFM検査の基準

過去の調査によれば[271]、業績検査では、NAO が作成した業績検査基準（VFM Standards）が適用される。業績検査はテーマに応じて検査のアプローチが異なり、画一的な検査手法を採用することができないため、業績検査基準には最低限の検査手続しか定められていない。ただし業績検査の質的向上を図るとともに品質管理を行うため、ハンドブックやテクニカルガイドが作成されている。

③ VFM検査における内部統制に関する手続及び報告

〇計画

VFM 検査は、一定のサイクルに従って行われている。会計検査院長が毎年、NAO の助言をもとに、どのようなテーマを検討するかを決定する。NAO は決算委員会からの提案を考慮するが、実際にどのようなテーマを採用するかは、会計検査院長が決定する。各部局や政府横断的なチームに所属する NAO 内のチームが検討案を提示する。

なお、VFM 検査では特に内部統制に着目した検査は行われていない。NAO は VFM 検査のテーマ選定にあたりスコアリング・システムを採用している。これは、候補テーマを６つの項目で評価し評価点の高いテーマから優先的に予備検査を行うシステムである。

評価項目	配点
決算委員会とマスコミの関心度	11 点満点
検査の実施期間と実施コストの見込	9 点満点
財務・非財務効果	7 点満点
政府の政策への貢献度	7 点満点
府省にとっての政策上の優先度	6 点満点
国民から見た分かりやすさ	5 点満点
	合計 45 点

その際、検査チームは、検査の目的を達成するために、どのような方法が最も適切かを検討し、計画する。

[270] NAO Annual Report and Accounts 2018-19 （前掲）, P.36.
[271] 東信男（2011）「会計検査院の検査制度」中央経済社

〇実施

まず、本検査を行うべきかどうかを判断するために通常１～３ヵ月かけて予備検査を行う。予備検査終了後、予備検査報告書が作成され、会計検査院長に提出される。会計検査院長の承認が得られた場合には本検査に移行する。本検査は通常６～12 ヵ月の期間をかけて行われ、予備検査で得られた結論を根拠付けるため、より詳細な実地検査と必要かつ十分な証拠資料の収集と分析を行う。

〇報告[272]

合意された計画と予算に基づいて検査を実施し、VFM に関する結論と改善のための勧告を含む報告書を作成する。報告書の内容は、受検機関と討議され、庶民院に提出されるとともに公表される。同報告書は決算委員会のヒアリングの基礎となる。政府は、決算委員会が独自に作成する報告書に正式に回答し、委員会の勧告を実施するために何をするかを示す。NAO は、決算委員会の各報告に対応してどのような措置がとられたかを評価し、適切な場合には、対応を詳細に精査するためのフォローアップ調査を実施する。

④ 最近のVFM検査の傾向

NAO は VFM 検査において通常、以下の事項をカバーすることに焦点を当てている。

- 主要な政府機関
- 支出の多い分野
- VFMにおいて大きなリスクのあるもの
- 時事問題
- 省庁にとって戦略的に重要な問題

2016 年度から 2018 年度の３年間において、NAO は以下の３つのテーマを定め、VFM 検査の対象を選択している[273]。NAO では特定のテーマに多くの報告を集中することにより、費用対効果の高い公共サービスに対し重点的に取り組んでいた。

NAO 2016-2018 年の３つのテーマ

テーマ	主旨
情報に通じた政府	組織が成功するための生命線とは、組織が意思決定を行い、業績を監視する際の情報の質である。
財務管理及び報告	NAO は、コストとサービスとの関連性とベンチマーキングの成果をよりよく把握し、VFM を向上させることができる領域を特定する。この業務により、財務管理を改善され、省庁がコストを管理し、無駄を排除できるよう支援する。
費用対効果の高いサービスの提供	効果的なサービス提供には、健全なプログラムとプロジェクト管理、強力な商業的技能、効果的な IT 関連のビジネス変革、顧客ニーズの徹底的な理解が必要である。

[272] NAOのウェブサイトSupport to Parliament https://www.nao.org.uk/support-to-parliament/
[273] https://www.nao.org.uk/report/national-audit-office-our-strategy-2016-17-to-2018-19/

NAOのVFM検査の焦点は、主要分野における重点のシフトに合わせ年々変化させている。2019年においては以下のような項目になっている。

NAO 2019 年の VFM 検査の焦点

検査の焦点	主旨
コスト削減	政府機関が体系的な経費削減計画をどのように策定し、実施しているか。
説明責任（アカウンタビリティ）	政府全体にわたる組織再編の影響と、説明責任のための新しいデリバリーモデルの利用状況について
地方が実施するサービス提供	地方が実施するサービス提供全体について、またサービス提供に係る資金調達、実施、管理方法について
政府横断的な課題	政府やグループを横断的に見て、共通の教訓を引き出し、成功事例を強調する
主な経済課題に関する追跡	現在の経済状況を改善するために政府が取り組んでいる主要なイニシアチブについて、定期的に取り組んでいるか

(4) ITガバナンスに関する検査の動向

イギリスについては、民間の技術を取り込んだ IT による行政改革を進めており、2011 年３月の政府 ICT 戦略を受けて、2012 年に GOV.UK を立ち上げ、10 省庁のウェブサイトを単一のウェブサイトに統合したり、2013 年には Government Digital Service（GDS）を創設して全省庁が提供するオンラインサービスを管轄したりしている。

NAO は、データ収集システムに信頼性が無ければ、誤った実績値に基づいて業績評価やコスト把握が実施され、資源配分を誤るおそれがあるとしている。そのため NAO は、目標達成状況に応じて政策の見直しを行うためには、信頼性の高い実績データを収集できるシステムが不可欠であるとして、実績値データの収集手続に関する基準を作成し、当該基準が遵守されていることを保証するための内部統制が整備され、それが有効に運用されることが必要であるとしている。NAO は、このような観点からの検査を行っている。

公共サービス合意（Public Service Agreements：PSA）が廃止された 2010 年６月に、一つ一つの PSA のデータシステムについての検証が行われた“PSA に係るデータシステムの検査（Review of the Data Systems for Public Service Agreement）”の検査や、公的サービス透明性フレームワークの時代の、“情報保証検査（Information Assurance）”や“データ保証検査（Data Assurance）”というタイトルの検査が実施されている。“PSA に係るデータシステムの検査”においては、検査結果を交通信号の青、黄、赤を使った６段階で表示している。また、公的サービス透明性フレームワーク時代の“情報保証検査”や“データ保証検査”では、検査結果を５段階評価で表すなど、スコアリングによる結果表示を重視している。

３. NAOの内部統制及びガバナンスに関する検査等の事例

(1) 本調査における事例の抽出方針

① 財務検査における事例

財務検査においては、各省庁の年次会計報告書に添付される検査証明書（Audit Certificate）のほかに、必要に応じて検査報告書（Audit Report）が添付され、併せて公表される。検査報告書が添付されている省庁の年次会計報告書は、NAOのウェブサイトの出版物一覧において、「publication type」を「Audit of Financial Statements」に指定して検索することで得られる。

今回、このようにして得られた財務検査報告書の内容を過去に遡って調査したところ、合規性に関し限定意見が表明されている事例において、内部統制の不備に言及していると評価できる事例が１件発見された。よって、ここではNAOが公表している財務検査報告書の事例を事例１として紹介するとともに、上述の合規性に関する事例を事例２として紹介する。

② VFM検査における事例

イギリスでは、前章で述べたとおり、検査実施機関も受検機関も内部統制に着目した構造を取っていない。そのため、一般的な内部統制の検査や監査で見られる「不備」「欠陥」などの表現を用いた直接的な指摘事例はほとんどない。そこで、過去 10 年分（公表件数約 600 件）の VFM 検査又はその他の検査報告書の中から、ガバナンスやリスク管理といった本調査に関係する検査報告書を検索した。これらの検査報告のうち、我が国における内部統制の検査に有効活用できることを念頭に、特に内部統制、リスク管理又はガバナンスについて言及がある検査事例や政府横断的な事例、比較的規模が大きい事例等を合計６件選定した。

年度	タイトル	分類	概要
2017	内務省「年次報告・決算書 2017-18 年度」 (Home Office Annual Report and Accounts 2017-18)	財務検査	■　概要 財務検査の結果は、各省庁の年次報告・計算書に含められて［検査］証明書兼報告書形式で公表される。そこで、2018 年度の内務省に対する証明書の記載内容を紹介したもの。 ■　特徴 ・会計検査院が財務検査の過程で内部統制の有効性について評価を行っているものの、それは内部統制の有効性について意見を表明する目的で行うものではなく、状況に応じた適切な検査手続を立案するために行うものである。 ・NAO の実施する財務会計検査院の検査には合規性検査も含まれるため、評価の対象とする内部統制については「検査に関連する内部統制」とされている。 ・検査中に特定した内部統制の重大な不備を含む重要な検査結果についてはガバナンス担当者とコミュニケーションをとる。 ・業績及び説明責任報告書に記載された情報と財務諸表の整合性、ガバナンス報告書が財務省のガイダンスに準拠しているかについての言及がある。 これらには、検査対象の省庁におけるガバナンス、リスク管理及び内部統制に関連する記述が含まれるが、これらに対し何らかの保証や証明を行っているものではない。
2011	教育省「年次報告・決算書 2011-12 年度」 (Department for Education Consolidated Annual Report and Accounts 2011-12)	財務検査	■　概要 議会で承認された限度額の超過と、NDPB による統制の枠組に脆弱性について NAO が指摘している。また、枠組の脆弱性から財務省通達「公的資金の管理」で定められている承認手続きが遵守されていないことを理由とし、合規性についての限定意見を表明している例である。 ■　指摘・勧告事項 ・「公的資金の管理」の遵守：EFA は、「公的資金の管理」の規定への遵守を確保する手段について財務省と協議する必要がある。 ・学術機関の自己評価の遅れ：学術機関の大半が、YPLA への自己評価の提出期限を徒過している。EFA は学術機関が提出期限を確実に遵守する方法を検討する必要がある。 ・学術機関の監査済財務諸表：学術機関は監査人を選任し、「YPLA の助成金が意図した目的に適用されているかどうか」について監査人の意見を受領しなければならないこととされているが、当該意見は、資金調達契約を遵守したかどうかのみを対象としているおり、学術機関が「公的資金の管理」の要求事項等に係る合規性の懸念が考慮されていない。さらに、この意見を提供するために監査人が実施すべき手順に関する枠組がない。
2014	財務省、環境・食品・農村省、水管理局 「テムズ・タイドウェイ・トンネル：VFM に対する潜在的リスクの早期レビュー」	VFM 検査	■　概要 公共事業においては、発生したムダが税金や公共料金に転嫁されることで、コストやリスクに関するマネジメントが適切に行われないことから、コストに影響を与えるリスクを特定し、VFM を確保するための関係当局の役割を定義するとともに、本報告書を皮切りに当該事業計画について継続的にモニタリングしようとするもの。 ■　検査手法

年度	タイトル	分類	概要
	(Thames Tideway Tunnel: early review of potential risks to value for money) HC 168 SESSION 2014-15 5 JUNE 2014		当該プログラムについて、以下のようなリスクが存在することを把握した。 ・テムズ・ウォーターが計画段階においてコストを高く見積もるリスクがある。 ・建設工事のパフォーマンスが悪いリスク ・不測の事象(自然災害や周辺インフラに損害を与えるリスク ・早期に作業を完了すれば総コストの削減や罰金低減などの潜在的な利益を得ることができるが、一方でパフォーマンスに関するリスクは高まる ・インフラストラクチャ・プロバイダーが、最小の資本コストで資金を確保することができないリスク ・完成したトンネルが意図したとおりに作動しないリスク ■　指摘・勧告事項 ・トンネルが建設された後の維持管理費用を含むプロジェクトライフサイクル全体に渡るプロジェクトコストの詳細な調査を実施すること。 ・建設されたトンネルが EU 指令に遵守していない場合の責任の所在を明確にすること。 ・コスト超過が生じた場合又は主要リスクが顕在化した場合に、財務上の結果がどのように民間部門、納税者、消費者に分担されるかについて明らかにすること トンネルの設計仕様が長期的な維持・運営コストができるだけ低く、経済的に長寿命である可能性が高く、かつ指令を遵守するために有効であることについての独立した評価が行われること。 ・管理の状況を監視し、期限内に予算の範囲内トンネルを完成させることにインセンティブを与えること。 ・インフラストラクチャ・プロバイダーが「英国のコーポレートガバナンスの公的規範」に沿ったガバナンスを構築すること。 ■　コメント 検査にあたり、NAO 自身が検査対象となる事業について潜在的に存在するリスクを識別し、これを基に具体的な改善勧告に結び付けた事例である。
2013	教育省及び教育助成局「教育助成局の業績と能力」 (Performance and capability of the Education Funding Agency) HC 966 SESSION 2013-14 29 JANUARY 2014	VFM 検査	■　概要 2012 年の設立以来、AEA の活動の規模と範囲が拡大してきていることを受け、これまでの教育助成局の実績と能力を検証するとともに、現在及び将来の教育制度のリスクに適切に対応できるかどうかを評価しているもの。 ■　検査手法 ・財務及びガバナンスの保証に関する枠組を検討し、教育セクターの経営者とガバナンス、資金調達、監視と説明責任の枠組を特定した。 本省とエージェンシーとの間の説明責任とガバナンスの取り決めをマッピングした。 ・教育制度における資金と保証及び現行のプロセスから生じるエージェンシーへのリスクを提供する組織を特定するために、省庁及びエージェンシーの職員とプロセスマッピングを行った。 ・エージェンシーのガバナンス、戦略、パフォーマンス、リスク管理及びリソース管理を理解するために、省庁及びエージェンシーの職員との半構造的なインタビューを実施した。 ・エージェンシーの計画、予測、リスク評価及びリソース管理を理解するために、内部部局及びエージェン

年度	タイトル	分類	概要
			シーの文書及び公表された証拠をレビューした。 ・戦略、ガバナンス、実施、サービス管理、人員(スタッフの能力と能力)、プロセス、技術を評価するために、詳細な評価規準(ビジネス分析ツールキット)を、エージェンシーの現在のビジネスモデルとその将来の計画に適用した。 ・SSAT、第６学年カレッジ協会、地方自治体協会、全国学校経営協会、全国専門学校協会及び大学協会へのインタビューを実施した。 ■　指摘・勧告事項 設立当初のリスク認識において「不動産データの調査プログラムにおいて、地方自治体から一貫性のないデータを受け取るリスク」が認識されていなかったことなど「ホライズン・スキャニング」が不十分であった。したがって、教育助成局は、直接管理できないその業務や評判に影響を及ぼす可能性のあるリスクの拾い漏れについて脆弱性があった。 ただし、同エージェンシーは、2013 年９月以降、スキャニングを実施し、リスク管理を本省のアプローチにリンクさせる方法で、リスク管理に対するアプローチを変更してきており、リスクアペタイトを教育省本省と整合させることを目指している。 ■　コメント 検査手法として組織のガバナンスの枠組を識別し、リスクとプロセスのマッピングを実施したところ、設立初期において「ホライズン・スキャニング」が不十分であったことが判明した事例である
	プロジェクトが「政府主要プロジェクトのポートフォリオ」から退出する際の手続に関する政府横断的な検査 HC 1620 SESSION 2017–2019	VFM 検査	■　概要 主要プロジェクト庁（現在はインフラストラクチャー・プロジェクト局、Infrastructure and Projects Authority：IPA）が設置した政府の主要プロジェクトのポートフォリオ（Government Major Projects Portfolio：GMPP）について、GMPP の設置により主要プロジェクトの引き渡しにおいてパフォーマンスの改善が見られたかを検査したもの。 ■　検査手法 ・プロジェクトが本プログラムから退出する際のプロセスは便益の確実な提供の助けになっているかという点について、退出済みのプロジェクト 302 件のデータを分析した。 ・退出プロセスについてインタビューを行い、文書をレビューし、退出した理由と時期、引き渡しが成功する際にあった潜在的なリスクを理解し、検討した。 ・省庁は便益の実現化と成果の引き渡しを検証するために、効果的なモニタリングと評価を行っているかという点について、省庁からサンプルに対する反応と返答を引き出した。さらに５つの省庁に対してより広範なポートフォリオの管理や評価手法、関連文書のレビューについてインタビューを行った。 ■　勧告・指摘事項 ・プロジェクトの入れ替わり、公開されている制限データ、プロジェクトが便益を実現したかどうかを体系的にモニタリングするプロセスが欠如している旨を指摘している。 ・アウトカムの達成について明確な証拠がない旨を指摘している。

年度	タイトル	分類	概要
	政府横断的な研究開発費に対する検査 HC 564 SESSION 2017–2019 15 NOVEMBER 2017	VFM 検査	■　概要 ・政府の研究開発活動に関するアレンジについての有効性について、そして研究開発に対する政府の投資価値を最大限に生かしているかについて検査を行ったもの。 ■　検査手法 ・研究活動と資源を調整するための効果的なリーダーシップの取り決めが存在するか、研究活動と資源は、主要な課題、優先順位、目的に対応するような重点が置かれているか、特定の研究プログラム、特定のスキル、特定のインフラストラクチャーに投資する根拠は、優れた情報と分析によって裏付けられているかといった視点でインタビュー文書のレビュー及び情報システムの検査等を行っている。 【結果】 ・研究開発の重複投資について、財政当局がリーダーシップをとって統率をし、研究開発活動についてモニタリングを行うこと、研究開発を行う省庁間での連携を図ることを勧告している。
2019	内務省と国家犯罪庁 「重大かつ組織的な犯罪への取組」 (Tackling serious and organised crime) HC 2219 SESSION 2017–2019 28 JUNE 2019	VFM 検査	■　概要 日々複雑化する重大かつ組織的な犯罪に対処するために内務省及び国家犯罪庁（National Crime Agency：NCA）が効果的かつ一貫した方法で問題に取組、VFM を提供しているかを調査するもの。 ■　検査手法 ・内務省と NCA からの方針及び計画文書のレビューや不正金融への政府の対応事例のケーススタディを行った。 ・ガバナンスと説明責任のプロセスは堅固か、ガバナンス・グループの議事録及び委任事項のレビューや内務省及び NCA にインタビューを行った。NAO のフレームワークに照らした業績管理の評価を行った。 ・リスクに対処し、成果を達成するために、資源が効果的に割り当てられているかを調べるため、資金フローとプロセスの評価や、現地、地域、国のパートナーとのインタビューを行った。また、NCA 主導のオペレーションのケーススタディを行った。 ■　指摘・勧告事項 ・政府の重大かつ組織的な犯罪に対する理解は一貫しておらず、一部では未発達である。 ・深刻で組織化された犯罪に取り組む組織の努力は分離され、調整されず、法執行努力は重複し、脅威を改善するために優先される方法が必要である。 ・深刻な組織犯罪に取り組む組織のガバナンス体制は複雑であり、全体的なアカウンタビリティのフレームワークは脆弱である。政府は、アカウンタビリティの有効性をレビューし、方針を実行する際に弱点に対処すべきである。 ■　コメント 組織的な犯罪に取り組む組織のガバナンスと資金調達の取り決めは複雑かつ非効率、不確実であるため、政府がこれを立て直さない限り、組織犯罪は増え、対応が追い付かなくなるであろうと警告している。
2019	「横断的に政府でデータを使用する際の課題」 Challenges in using data across	VFM 検査	■　概要 2020 年の新しい国家戦略策定に向けて、データを安全かつ適切に使用及び共有する方法に関する基本的な課題を解決するため、あらゆるレベルの政府活動におけるエビデンスに基づいた意思決定の重要性と、データ

年度	タイトル	分類	概要
	government (HC 2220 SESSION 2017–2019 21 JUNE 2019)		が不十分な場合に生じる問題を本調査で強調している。 ■　検査手法 主に報告書のレビューに基づいており、政府機関間のインタビューや文書で補足をし、フィールドワークも実施した。 ・政府全体のデータ利用を改善するための取組と、支援部局を支援するための取り決めを調整する上で、政府の中心が果たす役割を理解するため、また各省庁が自らのデータニーズを理解し管理するためにどのようなことを行っているか、また、他省庁とどのように連携して業務や基準を向上させることができるかを理解するため、インタビューを行った。 ・データ戦略、データ・ガバナンスの取り決め及び取締役会のペーパーを、戦略、事業との整合性及びガバナンスを検討する NAO 枠組と照らし合わせて評価した。他、関連する外部文献及びデータ共有に関する報告書をレビューし、省庁や機関とのレビューや討議から、省庁がデータを共有しようと試みた際に直面した課題や成功例を示した事例を抽出した。 ・政府内外の機関と専門家パネルディスカッションを行い、政府が直面する課題と障壁について新たな見解を検証した。 ■　指摘・勧告事項 データの重要性に対する認識が不十分であるため、次の３つの重要な問題があると指摘した：①データの優先順位が高くみなされないこと、②データの質が理解されていないこと、③低品質データを許容し、利用する文化があること。 これを受けデジタル・文化・メディア・スポーツ省と内閣府に、以下の勧告を出している： ・データ戦略を用いて、データの利用を改善するための障壁を特定し、対処する。 ・データ戦略の提供を支援するために、政府間の明確な説明責任、ガバナンス、データのための資金調達を設定する。 ・データの収集、保存、記録、管理のための政府横断的規則、基準、方法を開発する。 ・政府の機能にとって重要なデータセットを特定し、それらをどのように共有するかを検討し、プロセスの改善と自動化によってどのように強化されるかを検討すべきである。 また、省庁に対して以下の勧告を出している： ・データのガバナンスを整備する。 ・ビジネスケースにデータ要件を設定する。 ・データを取り扱う第一線スタッフに対する指導を実施する。 ■　コメント ７省庁のデータ・ガバナンス状況を表にまとめており、ガバナンス体制が協力かつ効果的な監視機能を提供しているかも評価軸に入れている。

なお、一つ一つの検査報告書を読んでいくと、全ての業績検査において指摘しているほぼ全ての事態の発生原因は、COSO フレームワークの構成要素に帰着させることが可能であることがわかった。

以下、各事例について概要を紹介する。

(2) 【NAO事例：財務検査①】財務検査の報告書

内部統制に関する検査事例ではないが、事例紹介の冒頭に、各省庁の年次報告・計算書に含められて公表される［検査］証明書兼報告書[274]の例を示す。以下は 2018 年度の内務省に対する財務検査の証明書兼報告書である。

図表 4-17 財務検査の報告書（内務省）

会計検査院長による庶民院への［検査］証明書兼報告書
(THE CERTIFICATE AND REPORT OF THE COMPTROLLER AND AUDITOR GENERAL TO THE HOUSE OF COMMONS)

財務諸表についての意見

私は、2000 年政府資源会計法に基づき、2018 年 3 月 31 日に終了した会計年度の内務省及び同省グループの財務諸表を検査したことを証明する。同省は、中核となる省と執行機関で構成されている。同省グループは、2000 年政府資源会計法（予算及び決算）命令 2016 において含めるよう指定された省庁及びエージェンシーから構成される。財務諸表は、総支出、財政状態、キャッシュ・フロー及び納税者持分の変動に関する同省及び同省グループの財務諸表、重要な会計方針を含む関連する注記から構成されている。これらの財務諸表は、内部で定められた会計方針に基づいて作成されている。

私は、議会への提出文書（Statement of Parliamentary Supply）[275]及び関連する注記及び検査を受けたものとして同報告書に記載されている業績及び説明責任報告書の情報についても検査を行った。

私の意見では、

- 財務諸表は、2018 年 3 月 31 日現在の同省及び同省グループの業務の状況と、同日をもって終了する年度の同省の純運用支出及び同省グループの純運用支出の状況を真実かつ公正に表している。
- 財務諸表は、2000 年政府資源会計法及び同法に基づいて発行された財務省指令に従って適切に作成されている。

合規性に関する意見

私の意見では、全ての重要な点において、以下のとおりである。

- 議会への提出文書は、2018 年 3 月 31 日に終了する年度に議会で議決された予算統制の合計額に対する結果を適切に提示し、これらの合計額が超過されていないことを示している。
- 財務諸表に記録された収入及び支出は、議会の意図する目的及び財務諸表に記録された財務取引に適合しており、財務諸表に記録された財務取引は、それらを管理する当局（の方針）に準拠している。

意見の根拠

私は、国際検査基準（ISA (UK)）及び実務指針第 10 号「イギリスにおける公的部門の財務検査」に準拠して検査を行った。これらの基準に基づく私の責任は、検査証明書における財務諸

[274] ［　］内はPwCにて語句を補足

[275] 英国議会用語集を参照
https://www.parliament.uk/documents/commons/Scrutiny/120515-finance-glossary.pdf

表検査に対する検査人の責任の項に詳しく記載されている。これらの基準は私と私のスタッフに、財務報告評議会の 2016 年改訂倫理基準に従うことを求めている。私は、英国における検査及び財務諸表に関連する職業倫理の規定に準拠し、内務省から独立している。私と私のスタッフは、これらの要求に応じて、他の倫理的責任も果たしてきた。私は、意見の基礎を提供するのに十分かつ適切な検査証拠を入手したと確信している。

会計官の財務諸表に対する責任

会計官は「会計官の責任についての声明」でさらに詳しく説明されているように、財務諸表を作成し、真実かつ公正な見解を示すことに納得する責任を負う。

財務諸表の検査に対する検査人の責任

私の責任は、2000 年政府資源会計法に従って財務諸表を検査し、証明し、報告することである。

検査では、財務諸表の金額及び開示事項について、不正と誤謬のいずれに起因するかを問わず、財務諸表に重要な虚偽表示がないことを合理的に保証するために十分な証拠を得ることが必要である。

合理的な保証とは、高い水準の保証であるが、ISA (UK)に従って実施される検査が、存在する全ての重要な虚偽表示を検出するという水準の保証ではない。虚偽の表示は、不正又は誤謬に起因する可能性があり、個別に又は全体として、これらの財務諸表に基づいて行われる利用者の経済的意思決定に影響を及ぼすことが合理的に予想される場合に重要であると考えられる。

ISA (UK)に準拠した検査において、私は専門家としての判断を行い、検査を通じて専門家として懐疑心を維持している。また、

- 不正又は誤謬に起因するかを問わず、財務諸表の重要な虚偽表示のリスクを識別、評価し、それらのリスクに対応した検査手続を立案・実施し、私の意見の基礎となる十分かつ適切な検査証拠を入手する。不正は、共謀、偽造、意図的な脱漏、虚偽表示又は内部統制の無効化を伴う可能性があるため、不正に起因する重要な虚偽表示が発見されないリスクは、誤謬に起因するものよりも高い。
- <u>内部統制の有効性について意見を表明する目的ではなく、状況に応じた適切な検査手続を立案するために、検査に関連する内部統制についての理解を得る。①</u>
- 幹部職員が採用した会計方針及びその適用方法並びに幹部職員によって行われた会計上の見積り及び関連する開示の適切性を評価する。
- 幹部職員による継続企業の会計処理の適切性及び入手した検査証拠に基づき、継続企業の前提に関する重要な疑義を生じさせる可能性のある事象又は状況に関連して重要な不確実性が存在するかどうかについて結論を下す。
- もし重要な不確実性が存在すると結論づけるならば、私は、財務諸表中の関連する開示に検査人の報告書の中で注意を喚起しなければならない。あるいは、もしそうした開示が不十分であれば、私の意見を修正しなければならない。私の結論は、私の検査人の報告書の日付までに得られた検査証拠に基づいている。しかしながら、将来の事象や状況により、継続企業の前提を継続企業の前提から除外される可能性がある。
- 開示を含む財務諸表の全体的な表示、構成及び内容を評価し、連結財務諸表が公正な表示を達成するように基礎となる取引及び事象を示しているかどうかを評価する。
- 当省グループの財務諸表に対する意見を表明するために、当省グループの事業体又は事業活動の財務情報に関する適切な検査証拠を十分に入手する。私は、グループ検査の指示・監督・業務執行を担当している。私は、私の検査意見については、引き続き単独で責任を負う。

特に、検査の計画された範囲と時期、<u>検査中に特定した内部統制の重大な不備を含む重要な検査結果について、ガバナンス担当者と連絡を取る。②</u>

私は、議会への提出書類が、議会で議決された予算統制の合計に対して適切に提示し、これらの合計額が超過されていないことを示しているという合理的な保証を与えるために十分な証拠を得ることを要求されている。議会で議決された予算統制の合計とは、同省の支出限度（資源と資本）、毎年管理される支出（資源と資本）、非予算（資源）及び純キャッシュ・フローの予想必要額である。私はまた、財務諸表に記録された支出及び収入が議会の意図する目的と対応しており、財務諸表に記録された財務取引がそれらを管理する当局に適合しているという合理的な保証を与えるために十分な証拠を得ることを要求されている。

その他の情報

その他の情報については、会計官が責任を負う。その他の情報は、年次報告・計算書に含まれている情報であって、当該報告書に検査済みとして記載されている業績及び説明責任報告書の部分、財務諸表及びその検査人の報告書以外の部分から構成されている。財務諸表に対する私の意見は、他の情報を網羅しているものではなく、それに関する保証の結論を表明するものではない。財務諸表の検査に関連する私の責任は、その他の情報を通読することであり、その際に、その他の情報が財務諸表と著しく矛盾しているかどうか、あるいは検査で得た私の理解と著しく相違がないかどうかを検討することである。私が行った業務に基づき、その他の情報に重要な虚偽の表示があると判断した場合は、その事実を報告することを求められる。この点について報告すべきことはない。

その他に関する意見

私の意見では、

- 検査の対象となる業績及び説明責任報告書の一部は、2000 年政府資源会計法に基づく財務省指令に従って適切に作成されている。
- 検査の過程で得られたグループ、主務省及びその環境に関する知識と把握に照らして、私は業績及び説明責任報告書において重要な虚偽表示を特定しなかった。
- 財務諸表が作成される事業年度の業績及び説明責任報告書に記載された情報は財務諸表と整合的である。③

例外報告事項

私は、以下の点について、貴省に対し報告する事柄はない。

- 適切な会計記録が保存されていないか、私のスタッフが訪問しなかった拠点から検査に相応しい十分な証拠（Return）が得られていないか
- 検査対象の財務諸表及び業績及び説明責任報告書の一部が会計記録及び証拠と一致していないか
- 私が検査に必要とする全ての情報及び説明を受けていないか
- ガバナンス報告書が財務省のガイダンスを遵守していないか④

報告

私はこれらの財務諸表について意見を述べることはない。

アミアス・C・E・モース

会計検査院長 2018年7月16日

（出典：内務省の2018年年次報告・計算書[276]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

当該報告書の下線部に関し留意点を述べる。

①については、会計検査院が財務検査の過程で内部統制の有効性について評価を行っているものの、それは内部統制の有効性について意見を表明する目的で行うものではなく、

[276] Home Office Annual Report and Accounts 2017-18 (for the year ended March 2018) (前掲) P.103

状況に応じた適切な検査手続を立案するために行うものである点が説明されている。前述のようにNAOの実施する財務検査には合規性検査も含まれるため、評価の対象とする内部統制については「検査に関連する内部統制」とされており、必ずしも「財務報告に係る内部統制」とされては述べられていない。

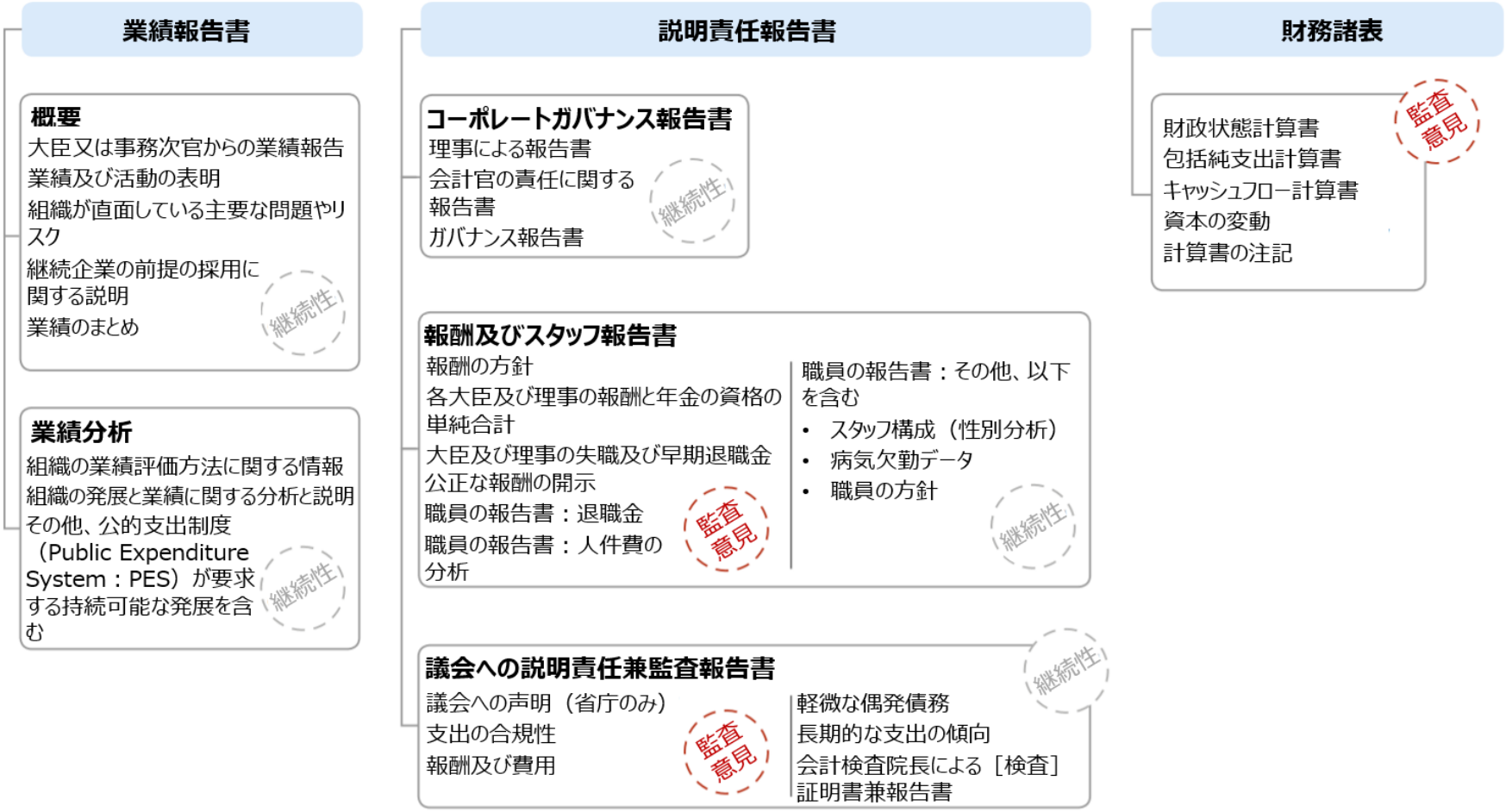
②については、検査中に特定した内部統制の重大な不備を含む重要な検査結果についてはガバナンス担当者とコミュニケーションをとる旨が説明されている。

③については、業績及び説明責任報告書に記載された情報と財務諸表の整合性、④についてはガバナンス報告書が財務省のガイダンスに準拠しているかについて言及されている。これらには、検査対象の省庁におけるガバナンス、リスク管理及び内部統制に関連する記述が含まれるが、これらに対し何らかの保証や証明を行っているものではない。

次頁に参考としてNAOの出版物[277]に図解されている、年次報告・計算書における各項目と会計検査院の意見の及ぶ範囲について整理した資料を掲載する。

[277] NAO「Fact Sheet：2015-16 Financial Reporting changes for FReM compliant entities」
https://www.nao.org.uk/report/fact-sheet-financial-reporting-changes-frem-compliant-entities/

図表 4-18 年次報告・計算書の各項目とNAOの検査



（出典：NAOの“Fact Sheet”[278]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[278] NAO「Fact Sheet：2015-16 Financial Reporting changes for FReM compliant entities」（前掲）

(3) 【NAO事例：財務検査②】合規性の事例

年次報告・計算書（教育省）2012 年 7 月 Department for Education Consolidated Annual Report and Accounts 2011-12 (For the year ended 31 March 2012)[279]

本事例では、議会で承認された限度額の超過と、政府外公共機関（NDPB）による統制の枠組の脆弱性について NAO が指摘している。また、枠組の脆弱性から「公的資金の管理」で定められている承認手続きが遵守されていないことを理由とし、合規性についての限定意見を表明している例である。

① 検査を実施した背景

2011-12 年、省庁のグループ内の政府外公共機関（NDPB）である若年学習支援局（Young People's Learning Agency：YPLA）における統制の枠組は「公的資金の管理」への準拠が保証されるように設計されておらず、財務省に承認されないまま行われた退職金の支払いが何回あったかも特定できない状況であるため、NAO は YPLA の財務諸表の保証枠組に関して「限定付適正意見」を提出した。YPLA の財務諸表は省庁の財務諸表と連結されるため、退職金の支払いに関する限定付適正意見は、教育省に対する検査意見にも影響を及ぼした。

以下が、会計検査院長による庶民院への［検査］証明書に記載された、限定付適正意見の根拠である：

議会は、教育省の年度管理資源歳出限度額（Annually Managed Resource Expenditure limit）として 1,007,000 ポンド（約 1 億 4 千万円）を承認した。この限度額に対し 63,634,000 ポンド（約 89 億円）もの純支出があり、議会歳出決算書（Statement of Parliamentary Supply：SoPS）に示された限度額を 62,627,000 ポンド（約 87 億 6 千万円）超過していた。 また、教育省は YPLA を通じて、教育トラストの活動に資金を提供している。中央政府機関として、YPLA は、学術機関が財務省の「公的資金の管理」に準拠し、提供された資金がこれらの要件に沿って使用しているという保証を得る必要がある。しかし、YPLA の統制枠組は、このような保証を得られるようには設計されていないことが判明した。 したがって、全ての重要な点において、学術機関への助成金は統治する当局と一致していること（原文ママ）[280]及び議会が意図した目的に適用されていることが確認できなかったとして、合規性について「限定付適正意見」を表明した。

② 内部統制、リスク管理又はガバナンスに関する指摘

限定付意見の理由として記載している指摘箇所を、以下に訳した。

資金提供契約の遵守を対象とした保証の枠組について：

・ YPLAは、学術機関の生徒達が意図した目的のために資金提供を申請しているとい

[279] 教育省2011－12年の年次報告・計算書 https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/175362/Annual_Report_and_Accounts_11_12.pdf

[280] 原文はAccordingly, I have been unable to confirm that, in all material respects, grants to academies are in conformity with the authorities which govern them and have been applied for the purposes intended by Parliament.

う保証を得るための枠組を確立した。この枠組は、「学術機関資金ハンドブック（Academies Financial Handbook）」及び個人への資金提供契約の遵守状況を評価するために設計された。

・ フレームワークの要約は以下のとおり：

イ) YPLAからの助成金が意図した目的のために適用されたかについての意見を含めた監査済財務諸表を学術機関から入手すること。当該財務諸表は、会社法に基づき保証を受ける公益会社としての立場に準じて作成を行わなければならない。

ロ) 学術機関の年次財務管理及びガバナンス評価（Financial Management and Governance Evaluation：FMGE）の自己評価は、学術機関の会計官がサインオフすること。YPLAは、最初に自己評価のデスクレビューを行い、その自己評価が適切に説明されているかを検討する。

ハ) 試査の対象となった学術機関を訪問し、FMGEの自己評価と付与の配分に使用されるデータの妥当性を確認する。

ニ) 調査チームと学術機関の連絡事務所の業務には、学術機関の財政の健全性の評価、学術機関に関する内部通報、その他類似の報告書の調査が含まれる。

・ YPLAは、この枠組は学術機関が資金調達の合意を遵守しているという実質的な保証を与えるものであり、NAOによる合規性についての意見を支持する上でもこの作業に依拠することができたと結論づけた。

・ 保証枠組の有効性は、要求されている自己評価及び監査済財務諸表を提供する学術機関に大きく依存している。しかし自己評価又は財務諸表の多くが遅れて提出されていた。

イ) 会計：2011年８月31日までの監査済財務諸表の作成に必要な435の教育トラストのうち、21%はYPLAの期限である2011年12月31日までに受領されていなかった。全て揃ったのは2012年６月末であった。

ロ) FMGE：学術機関には、開業時期に応じてFMGEの自己評価の期日が異なる。2011-12年には、全自己評価の54%が遅れて提出された。13件を除き全ての自己評価が決算の承認前に提出された。

・ 学術機関の監査人は助成金の利用について意見を述べることが求められているが、YPLAはその意見に到達するために監査人が従うべき指針を設定していない。公的部門におけるこのような性質の監査は、通常、監査実務委員会の監査実務報告第10号「公共部門組織の財務諸表の監査」（Auditing Practices Board’s Practice Note 10, Audit of Financial Statements of Public Sector Bodies）に従って行われるが、これはより広範な議会及び財務省を対象としているため、監査人が学術機関に関する意見を出す際に、この枠組をどの程度利用したかは明らかではない。合規性に関する監査意見は、YPLAに何らかの保証を与えるものであるが、監査人とYPLAに必要な作業について共通の理解を得られるよう強化が必要である。YPLAは、監査人と協力して枠組を開発し、学術機関の会計から得られる合規性の保証を強化する計画を立てている。

保証の枠組が「公的資金の管理」に規定されている合規性の要求事項の全てを網羅していない件について：

- 中央の公的部門における規則は、適切性と合規性の原則を定めた財務省の「公的資金の管理」によって定義・管理されている。財務省は学術機関を中央政府機関であると考えており、そのため同通達は学術機関に適用されると判断した。
- 同通達では、公的資金を使う前に、各機関に権限委譲が必要であるとしている。しかしながら、潜在的に影響を及ぼしたり、新規・特殊な取引や行為については財務省が公的資金の使用についての権限を委任しないことがある。例えば次のようなものである：
  イ) 事業主の契約上のコミットメントを超過する退職金
  ロ) 法廷外の法的紛争の解決における法定外支払
  ハ) 職員の職務のために必要とされる特定の私的費用
  ニ) 現物での非標準的な支払い
  ホ) 永続的なコミットメントを伴う異常な資金調達取引
- YPLAは、財務省への申請がなされないまま、事業主の契約上のコミットメントを超えて学術機関によって退職金が支払われた事例が、９つの学術機関で14件あったことを発見し、2011年度から2012年６月にかけて総額227,832ポンド（約32百万円）の追加申請を財務省に提出し、承認を受けた。
- このうち11件は、YPLAによる審査訪問（inspection visits）により判明した。その他は学術機関関係者との資金調達に関する協議を通して判明した。
- YPLAは、学術機関が資金提供契約において合規性の要求事項があると理解していたとNAOに伝えている。学術機関は慈善団体会社である。慈善団体のガイダンスに、このような支払いを考慮するためのパラメーターを設定する必要がある。一般的に資金の受託者には、資金の支払いが慈善団体の利益に適うものであることを正当化できるかを検討する責任がある。一方、公的部門の事業体には、支払いの正当性について財務省の承認を得る必要がある。
- 前述のYPLAによる審査チームは、YPLAの2011-12年度の財務諸表及びガバナンス報告書を構成する135の学術機関を視察した。これは当該年度末までに開設されている1660の学術機関の８％に当たる。当該年度において、学術機で他にどの程度の特別の支払いが行われたかは不明であるが、サンプリングにおける財務省の承認を必要とする支払いの発生頻度は、承認のために提出されたもの以上の事例があり、複数の退職金の事例が含まれていたことを示唆している。YPLAは、学術機関に対し、退職金や財務省の承認を必要とするその他の支払いについて通知することを義務付けていない。したがって、YPLAが当該年度に導入した保証の枠組では、全ての案件を特定し管理することはできなかったと結論づけている。
- したがって、会計検査院長は、全ての重要な点において、学術機関への助成金がそれを所管している省の趣旨に適合しているか、また議会は意図した目的のために適用されているかを確認することができなかった。そのため、合規性についての意見を限定付適正意見とした。

③ NAOによる勧告事項

オープンアカデミー[281]の数は、2011 年から 2012 年にかけて大幅に増加し（2011 年３月の 440 学術機関から 2012 年３月 31 日までに 1660 に増加）、この成長は継続すると予測されている。学術機関の統制枠組には、教育省が教育助成局（Education Funding Agency：EFA）を介して改善を検討すべき多くの分野があるとし、将来のさらなる拡大をより効果的に管理するために以下３点の行動を提案している。

- 「公的資金の管理」の遵守：EFA は、「公的資金の管理」の規定への遵守をどのように確保するのが最善かを財務省と協議する必要がある。解決されない限り、この問題は、教育省及び EFA の 2012-13 年度財務諸表に対しても限定付意見が表明されるだろう。
- 学術機関の自己評価の遅れ：学術機関の大半が、YPLA への自己評価の提出期限を過ぎている。この遅れにより申請した時期と自己評価を行った時期との間にギャップが生じたが、NAO の意見への影響はなかった。しかし、学術機関の数が増えるにつれてこのギャップが 2012-13 年にさらに大きくなる可能性があるため、EFA は学術機関が提出期限を確実に遵守する方法を検討する必要がある。
- 学術機関の監査済財務諸表：学術機関財務ハンドブックによると、学術機関は監査人を選任し、「YPLA の助成金が意図した目的に適用されているかどうか」について監査人の意見を受領しなければならないこととされている。しかしながら、学術機関による助成金の使用についての合規性に関するこの意見は、政府の他の規定についての合規性についての意見を含んでいない。すなわち、当該意見は、資金調達契約を遵守したかどうかのみを対象としているおり、学術機関が「公的資金の管理」の要求事項等に係る合規性の懸念が考慮されていない。さらに、この意見を提供するために監査人が実施すべき手順に関する枠組がない。EFA は、しっかりとした監査規範に基づく標準的な合規性についての意見を要求するかどうかを検討する必要がある。

④ 総括

本事例は、政府外公共機関（NDPB）による統制の枠組の脆弱性によって、「公的資金の管理」で定められている承認手続きが遵守されておらず、結果的に議会で承認された限度額の超過の発生が生じたことを挙げている。NAO は検査報告書の中で合規性についての限定意見を表明し、NDPB 側の統制の枠組の再構築、NDPB に対する省庁側の管理方法の検討を勧告している。

[281] 日本語ではオープンスクールと言ったほうが馴染みがある。

(4) 【NAO事例：VFM検査①】潜在的リスクの早期レビュー

テムズ・タイドウェイ・トンネル：VFM に対する潜在的リスクの早期レビュー（財務省、環境・食品・農村省、水管理局）2014 年 6 月 Thames Tideway Tunnel: early review of potential risks to value for money (HC 168 SESSION 2014-15 5 JUNE 2014)[282]

① 検査を実施した背景

ロンドンの下水道の大部分はヴィクトリア朝時代に整備されたものであるとされ、下水道システムの完成から 150 年が経過している。計画に使われた想定人口 400 万人は今や２倍の約 800 万人に達したうえ、施設そのものはいまだ十分機能しているものの、都市化による浸透水の減少により、現在では明らかに容量不足になっている。このため、設計時には年に１～２回しか発生を想定していなかった未処理のままの越流が、今や週 1 回以上の頻度（50～60 回／年）で発生し、年間で 3,900 万㎥の下水が直接テムズ川に流れ込んでいる。この状況は、1991 年に制定された EU の「都市下水処理指令」の規定にも違反することから、長い間、国際的にも改善が求められてきた[283]。

こうした中、2004 年 EU 委員会は「英国が EU の都市下水処理指令に違反している」として、700 ユーロ/日の罰金を科すための訴訟手続きを開始した。これを受けて、政府は対応策を検討しテムズ・ウォーター社によるロンドン・タイドウェイ・トンネル（London Tideway Tunnel: 25km）とリー・トンネル（Lee Tunnel: 6.9km）を中心とした案が、高価ではあるが時機にかなった最も費用対効果が大きい案であるとして 2007 年３月、ブレア政権のイアン・ピアソン環境大臣は同計画を進めるよう指示した。

政府はテムズ・ウォーターが実施する他の事業に比べて規模が大きいこと[284]や主要都市から最大地下 70m で行われる工事であり、上下水道会社が実施する通常の地下建設工事とは大きく異なるリスクを伴うこと等から、本プロジェクトをリスクの高いプロジェクトと捉えている。しかし、公共事業においては、発生したムダが税金や公共料金に転嫁されることで、コストやリスクに関するマネジメントが適切に行われない（積極的に行われるインセンティブが働かない）可能性がある。

そこで、NAO はコストに影響を与えるリスクを特定し、VFM を確保するための関係当局の役割を定義するとともに、本報告書を皮切りに当該事業計画について継続的にモニタリングしている。

NAO は本レビューを通じ、当該政策に関連する関係者の役割を説明するとともに、VFM に見合う潜在的なリスクを特定し、公的部門の優れたマネジメントの在り方を示そうとしている。

---

[282] https://www.nao.org.uk/report/thames-tideway-tunnel-early-review-potential-risks-value-money/

[283] テムズ・タイドウェイ・トンネル（ロンドンの下水道プロジェクト）国建協情報 2015年５月号（No.848）掲載【要約版】 http://www.idi.or.jp/wp/wp-content/uploads/2018/05/201505_848.pdf

[284] Thames Waterの総資産額は、当該プロジェクトの推定コスト42億ポンドに対し、2013年３月時点では109億ポンドであった。

② 内部統制、リスク管理又はガバナンスに関する指摘

本レビューでは、VFM を実現するために NAO が重要と考える 6 つの領域とそのグッドプラクティスが示されており、そのうち一つに「プロジェクトのコストとリスクの管理」が挙げられており、当該セクションの冒頭において、VFM を達成するために必要な事柄として以下のような点を挙げている。

- プロジェクトの実施に関わる主要な関係者がコストとリスクを管理する強いインセンティブを持つこと。
- リスクは、それを管理することができる最善の当事者によって保有されていること。
- コストとリスクに関する質の高いプロジェクトデータがあり、プロジェクトの進捗状況についての共有された現実的な見解をサポートし得る、誠実な報告の仕組みがあること。
- インセンティブが弱く、納税者や消費者の利益に合致しない場合、コストとリスクについての効果的な独立した監督と精査が行われていること。

公共事業であるテムズ・タイドウェイ・トンネルの場合、リスクが顕在化しコストが上昇すると、消費者や納税者に転嫁されることとなる。このため、政府と水管理局は、テムズ・ウォーターの顧客がトンネルに必要以上の負担をしないようにするために、全てのコスト要素に強い下方圧力がかかることを保証する必要がある。

具体的なコストとそれを増大させるリスクの関係として「計画コストとリスク」「建設コストとリスク」「金融費用及びリスク」「オペレーショナルリスク」「完成したトンネルが予想とおりに動作せず、意図された環境上の利益が得られないリスク」「自然災害や周辺環境への被害のリスク」などが挙げられており、そのために政府が検討すべき課題等が詳述されている。

リスク	検討すべき課題等
テムズ・ウォーターは、水管理局に対して、計画段階で必要以上のコスト見積もりを提出する可能性がある。	テムズ・ウォーターの見積もりを精査する。
トンネルの建設に当たって業績が悪いリスクや、不測の事象（例えば、自然災害や周辺インフラに損害を与える建設）が伴うが、これらのリスクは保証することが不可能か又は回避に多額のコストがかかる可能性がある。 早期に作業を完了することに金銭的インセンティブを付与すれば、コストの削減や罰金低減などの潜在的な利益を得ることができるが一方で（業績に関する）リスクを高める可能性がある。	業績にインセンティブを与えるとともに、業績の悪さと不足の事象を明確に区別する。
インフラストラクチャ・プロバイダー[285]が、最小の資本コストで資金を確保することができない可能性がある。 また、契約上の支払いに必要なときに資金を調達することができない可能性がある。	インフラストラクチャ・プロバイダーを選定するための競争契約の有効性に注意する。
完成したトンネルが意図したとおりに作動しない場合、指令違反が継続し、引き続き罰金を科せられる可能性がある。その状況を是正するために追加的な費用が発生する可能性がある。	当該コストを請負業者に負担させるために、誤謬や過失があったことを証明できるようにしておく。

[285] 資金調達を行うとともに、完成した施設の所有権を保有し、施設の運営を行う主体。

リスク	検討すべき課題等
見積コスト（42億ポンド）には、工事後のランニングコストは含まれていないため、時間と予算を必達しようとした結果、完了後のコストを犠牲にされるリスクがある。	長期的な保守・運用コストが低く、かつ経済寿命が長いトンネルを設計・建設するインセンティブを与える。
自然災害や周辺環境への被害が発生するリスクがある。	この類のリスクは、発生可能性は低いがコストは非常に多額になる恐れがある。 財政支援を行う場合には、納税者がどのような状況でどれだけの負担を負うことになるのかの良好な分析が必要である。

また、このような大規模公共事業は VFM に対するインセンティブが弱い分野であり、災害等のリスクに対し政府が支援する形で保険を提供する場合には、水管理局による強力で継続的な独立した監督と監視（モニタリング）の必要性についても述べている。

③ NAOによる勧告事項

NAO は政府の各当局に対し VFM を達成するため、以下のような役割を期待しているとしている。

○ 財務省、Defra、水管理局は協力してプロジェクトのコストとリスクを以下のように管理すること。

- テムズ・ウォーターが現在策定している初期費用及びトンネルが建設された後の維持管理費用を含むプロジェクトライフサイクル全体に渡るプロジェクトコストの詳細な調査を実施すること。
- 建設されたトンネルが EU 指令に遵守していない場合（政府がプロジェクトを指定する前にこれを十分に理解すべきである）のテムズ・ウォーターとインフラストラクチャ・プロバイダーの責任を理解すること。
- コスト超過が生じた場合又は主要リスクが顕在化した場合に、財務上の結果がどのように民間部門、納税者、消費者に分担されるかについて、明確かつ共有された理解を構築し、全ての関係者に受け入れられるようにすること。

○ 財務省、Defra、水管理局、環境庁は、以下の点で協力すること。

- トンネルの設計仕様について独立した評価が行われ、トンネルが以下のことを確認する。
- 長期的な維持・運営コストができるだけ低く、経済的に長寿命である可能性が高く、かつ指令を遵守するためにテムズ川に流出する可能性が高い下水の流出を減らすこと。

○ プロジェクトを継続的に監視するにあたり、水管理局は以下のようにすること。

- 建設期間中及び運営中のプロジェクト管理の質を監視し、インセンティブを与えること(時間内にトンネルを完成させ、予算を確保するインセンティブを与えることを含む)。

- 建設期間中にコスト（及びコスト超過リスク）を独立した立場から監視し、消費者や納税者を不必要なコストから早期に保護するための行動をとる仕組みを確保すること。
- また、インフラストラクチャ・プロバイダーが「英国のコーポレートガバナンスの公的規範」に沿った強力なエグゼクティブ・センターを提供し、投資家が情報に基づいた意思決定を迅速に行うことができるようにすること。

④ 総括

本事例は、大規模公共事業の計画から実施にあたり、NAO 自身が VFM に重要な影響を与える要因としてリスク管理に関する事項を特定しており、その中に不適切な業務遂行による納税者や使用者へのコスト転嫁を挙げている。VFM を確保するための関係当局の役割を定義するとともに NAO 自身がリスク要因を分析し、その達成状況において今後も継続的にモニタリングしていくこととしている。

なお、当該報告書の発行時点では勧告は挙げられていない。

(5) 【NAO事例：VFM検査②】教育助成局の業績と能力

教育助成局の業績と能力（教育省及び教育助成局）2014 年 1 月 Performance and capability of the Education Funding Agency (HC 966 SESSION 2013-14 29 JANUARY 2014)[286]

① 検査を実施した背景

教育助成局（AEA）は 2012 年 4 月に、教育セクターの効率性、アカウンタビリティ及び透明性を改善するために教育省の配下に設立されたエージェンシーである。

AEA は、３歳から 19 歳の 1,000 万人以上の学習者、学習障害や障害のある人々に充実した教育を提供するための資金を提供している。学校、大学（無料学校を含む）、第 6 学年ガレッジの構築・維持プログラムに資金を拠出し管理している。

設立以来、AEA の活動の規模と範囲は拡大してきている。初年度には、1,664 校から 2,826 校へとほぼ倍増した。また、AEA のサービスに対する需要の伸び率とペースは、継続的に増加している。教育省は、2012-13 年から 2015-16 年の間に、16 歳までの生徒数が 23 万 5,000 人増加すると予測しており、これによると傾向に基づいて、エージェンシーは、教育提供者の数は同時期に約 50%増加し、約 1 万 2,000 人になると予測している。

こうした状況を受け、本検査報告書ではこれまでの教育助成局の実績と能力を検証するとともに、現在及び将来の教育制度のリスクに適切に対応できるかどうかを評価している。

② 検査手法

- 2012 年以降のエージェンシーの実績及び能力、将来の教育制度におけるリスク管理の双方の観点から、どのようなものが最適かを検討するために、評価規準（Criteria）を用いて分析を行った。
- 財務及びガバナンスの保証に関する取り決めを検討し、教育セクターの幹部職員とガ

[286] https://www.nao.org.uk/report/performance-capability-education-funding-agency-2/

バナンス、資金調達、監視と説明責任の枠組を特定した。本省とエージェンシーとの間の説明責任とガバナンスの取り決めをマッピングした。

- 教育制度における資金と保証及び現行のプロセスから生じるエージェンシーへのリスクを提供する組織を特定するために、省庁及びエージェンシーの職員とプロセスマッピングを行った。
- エージェンシーのガバナンス、戦略、パフォーマンス、リスク管理及びリソース管理を理解するために、省庁及びエージェンシーの職員との半構造的なインタビューを実施した。
- 教育提供者の数と多様性が増加する中で、エージェンシーの計画、予測、リスク評価及びリソース管理を理解するために、内部部局及びエージェンシーの文書及び公表された証拠をレビューした。
- エージェンシーの財務データとパフォーマンス・データを見直し、経常管理費用の計画された削減を達成するための進捗状況と、公表された主要な指標に対するパフォーマンスを決定した。
- 戦略、ガバナンス、実施、サービス管理、人員（スタッフのスキルと能力）、プロセス、技術を評価するために、詳細な評価規準（ビジネス分析ツールキット）を、エージェンシーの現在のビジネスモデルとその将来の計画に適用した。その結果は、目標とするオペレーティングモデル、リスク管理、最良の顧客サービスの確保、人材の育成と投資、IT システムの改善という項目で報告されている。
- NAO の所見や勧告を作成するにあたり、より広範な経験と洞察を確実に知るために、利害関係者団体と構造化されていないインタビューを実施した。
- 学校・生徒・教師協会（Schools, Students and Teachers Network：SSAT）、第６学年カレッジ協会、地方自治体協会、全国学校経営協会、全国専門学校協会及び大学協会にインタビューした。
- エージェンシーが従前の組織と比較してどのように機能したか、NAO や決算委員会の勧告にどのように対応したかを評価するために、NAO の過去の作業を参考にした。

③ 内部統制又はガバナンスに関する指摘

本報告書は「AEA の役割と実績（第１部）」「AEA の将来の能力（第２部）」の２部によって構成されている。この第２部において AEA のリスク管理の不備が指摘されている。また、本報告書では教育助成局のリスク管理の不備が指摘されている。

例えば、当初は不動産データの調査プログラムにおいて、地方自治体から一貫性のないデータを受け取るリスクを認識していなかったことから「ホライズン・スキャニング（前述）」の欠如のために、教育助成局は、直接管理できないその業務や評判に影響を及ぼす可能性のあるリスクの拾い漏れについて脆弱性があると指摘されている。

なお、同エージェンシーは、2013 年９月以降、スキャニングを実施し、リスク管理を本省のアプローチにリンクさせる方法で、リスク管理に対するアプローチを変更してきており、リスクアペタイトを教育省本省と整合させることを目指しているが、不正や誤謬等の一部の業務ドメインにおいて、より明確なリスクアペタイトを持つ必要があると認識している。

④ NAOによる勧告事項

AEA には発見したり対応できない戦略的リスクがあり、これによりエージェンシーや本省の評判が損なわれたり、財政的影響を受ける可能性があること、「ホライズン・スキャン」の焦点の拡大、全体的な保証フレームワークの中でプロバイダー・レベルのリスクを認識することに重点を置くことが勧告事項として挙げられている。

⑤ 総括

本事例は、エージェンシーの将来の能力を評価するにあたり、リスク管理を重要な要素として掲げ、その良否について直接行っているものである。その結果、リスク管理の手法としてのホライズン・スキャンの不備が直接指摘されている。

(6) 【NAO事例：VFM検査③】政府横断的なプロジェクトの終了手続

プロジェクトが「政府主要プロジェクトのポートフォリオ」から退出する際の手続に関する政府横断的な検査[287] Projects leaving the Government Major Projects Portfolio (HC 1620 SESSION 2017-2019) 2018 年 10 月

① 検査を実施した背景

2011 年４月、主要プロジェクト庁（現在はインフラストラクチャー・プロジェクト局、Infrastructure and Projects Authority：IPA）は、政府の最大かつ最もリスクの高いプロジェクトの実施を改善するために政府の主要プロジェクトのポートフォリオ（Government Major Projects Portfolio：GMPP）[288]を設置した。GMPP には、政府の最大かつ最もリスクの高いプロジェクトが含まれており、6,500 億ポンド（約 90 兆８千億円）[289]の便益を生み出すことを目的としている。GMPP は、業績に関する透明性を高め、追加的かつ独立した保証を IPA から受けることを目的に設置されたものである。

そこで 2016 年、NAO は、GMPP の設置により主要プロジェクトの実施においてパフォーマンスの改善が見られたかを検査した。なお、本検査においては、個々のプロジェクトが VFM を提供したかどうかについては結論を出していない。

---

[287] Full Report - Projects leaving the Government Major Projects Portfolio (NAO) October 2018
https://www.nao.org.uk/report/projects-leaving-the-government-major-projects-portfolio/

[288] 政府の主要プロジェクトのポートフォリオ（Government Major Projects Portfolio：GMPP）とは、省庁横断的にIPAにモニターされているプロジェクトの集まり。潜水艦や軍事輸送機の構築、バイオセンター、鉄道の建設など、大きなプロジェクトが含まれる。プロジェクトの実施、運用は各省庁が行っており、通常プロジェクトが終了するかプロジェクトのマイルストーンが完了した場合にGMPPリストから外れるが、プロジェクトの中断などによっても外れる場合もある。また、各省庁では詳細なデータを公表している。GMPPの監督下に置かれているプロジェクトは各省庁のサイトから情報が取れる。
例）内務省のGMPP
https://www.gov.uk/government/publications/ho-government-major-projects-portfolio-data-2019
英国政府のGMPPのプロジェクトのデータを検索するツールもある。
https://www.appgov.org/apg/mp/projects

[289] １英ポンドを140円にて換算

② 検査手法（Methodology）

・ プロジェクトが GMPP ポートフォリオの指定プロジェクトから外れる際のプロセスは便益を確実に提供することを支援しているか、という点について、GMPP が開始された 2011 年 4 月から 2017 年 9 月までに 430 件のプロジェクトが GMPP に参加しているが、そのうちすでにポートフォリオから退出したプロジェクト 302 件のデータを分析した。また、IPA の退出プロセスについてインタビューを行い、文書をレビューし、退出した理由と時期、引き渡しが成功する際にあった潜在的なリスクを理解し、検討した。
・ GMPP から退出するプロジェクトは、プロジェクトの承認が下りた時点で計画とおりに見込まれた便益をもたらすよう推し進められたかという点について、政府を横断する 17 の組織にわたる 48 件のプロジェクトをサンプルとして検証し、見込んでいた便益と目的が引き渡されたかについての証拠を入手した。そこで、アンケートの記入とそれを裏付ける資料の提供を各省庁に依頼した。また、IPA の情報、公表されている情報、NAO の以前の報告書についてのレビューを行い、検査を補完した。
・ 省庁は便益の実現化と成果の引き渡しを検証するために、効果的なモニタリングと評価を行っているか、という点について、NAO は、省庁から試査のサンプルに選ばれたプロジェクトに対する回答を引き出した。さらに 5 つの省庁に対してより広範なポートフォリオの管理や評価手法、関連文書のレビューについてインタビューを行った。

③ 内部統制又はガバナンスに関する指摘

・ プロジェクトの入れ替わり、公開されている制限データ、プロジェクトが便益を実現したかどうかを体系的にモニタリングするプロセスが欠如している。そのため NAO は GMPP 全体のパフォーマンスの傾向についての結論を出すことができなかった。
・ また、一部のプロジェクトは、便益を引き渡すために順調に進んだかの審査を受けずに GMPP から退出していたことも分かった。
・ GMPP を最近退出したプロジェクトのほとんどが計画された範囲を実施したという証拠がある一方、想定した成果（アウトカム）を達成したかどうかについてはあまり明確になっていない。例えば、6,500 億ポンドの便益のどの割合が実現されたかについてなどの数値はない。過去には IPA のプロセスの欠陥により、302 個のプロジェクトの大部分において透明性が低かったことが判明した。

④ NAOが出している勧告

IPA は、プロジェクトのパフォーマンスを向上させ、最大の価値を引き出すためには、GMPP から退出する際のモニタリングを導入すべきである。

・ 退出手続を適用する場合、より厳しい規律を設けるべきである。GMPP における既存のプロジェクトの分類を使って、指定プロジェクトから外れることが予想される標準的な時期を判断し、今後は交渉の出発点となるようそのポイントを使用すること。
・ 便益に関連するデータの収集方法を改善し、便益の推定値を他のプロジェクトの報告と併せて公表することができるようにすること。プロジェクトは、便益の予測が手堅

いものとなる前に、ポートフォリオに入ってくることがある。しかし、承認された個別事業のようにある程度確実に見込める便益の推定値がある場合には、ポートフォリオのデータが公表された時点でのコスト全体の予測と併せて公表すべきである。

- IPA と省庁は協力し合い、プロジェクトをモニターする必要がある。
- IPA と省庁は、GMPP のプロジェクトに対し、コストと便益の推定値を計算することを要求し、ビジネスケースを作成し、プロジェクトのステータスに反映すること。プロジェクトは、ビジネスケースを作成する前にポートフォリオに組み入れることもあるが、プロジェクトが退出するまでには必ずビジネスケースを作成し、プロジェクトの範囲の変動があればコストと便益の再見積もりをしなければならない。IPA と財務省は協働し、それぞれの役割において、便益の実現、コストの抑制、将来の資金調達を達成できるよう適切なプロジェクトを選択する必要がある。
- 各省庁は、プロジェクトとその成果を一貫してモニターし、評価する必要がある。
- プロジェクトが何を達成したかが明らかになるまで、主要プロジェクトの便益の提供を管理すること。各省庁は、戦略目標が達成されているかどうかを示せるよう、プロジェクトごとに主要な施策（少数で良い）を特定し、その進捗状況をモニターすべきである。効果が時間の経過とともに明らかになる可能性が高い場合や、効果全体を長期的にしか評価できない場合には、省庁は評価を遅らせたり再評価したりすることもできる。
- プロジェクトの GMPP からの退出時に何を引き渡したかを評価し、文書を公表すること。各省庁はプロジェクトの便益を提供する責任を負っており、このような文書は主要プロジェクトに対する可視性のギャップを埋めることになる。評価結果を公表することは、省庁が主要なプロジェクトから教訓（期待される便益の現実性など）を学ぶのに役立つであろう。

なお、NAO だけでなく、決算委員会においても、便益などに関するデータの質と、便益の提供に関する報告責任との間に明らかなギャップがあることに懸念を表明し、便益の提供における改善が優先事項であるとした。政府のプロジェクトが GMPP を離れる前に意図された便益を達成する可能性があるかを判断できるように、IPA が行動を取るべきであると勧告している。どのプロジェクトが達成されるかを計測することができないと、政府と議会に対する説明責任と透明性が低下し、プロジェクトのコストを正当化できるか否かを検討することも難しくなる、そして何が成功をもたらすのかを政府が学習する機会を失ってしまうと述べている。

⑤ 総括

本事例は、プロジェクトの終了に当たっての便益や成果の引き渡しについて、直接言及はないものの、本来あるべきプロセスがとられていなかったり（内部統制の運用上の不備）、モニタリングする仕組みがない（内部統制の整備上の不備）といった内部統制の観点から指摘したものであるといえる。VFM は経済性、効率性のみならず有効性が確保されて初めて達成できるものであり、それを確保し、測定する仕組みを省庁自身が内部統制として備えることは極めて重要なことであると言えよう。

(7) 【NAO事例：VFM検査④】政府横断的な研究開発費

政府横断的な研究開発費に対する検査　2017 年 11 月 Cross-government funding of research and development (HC 564 SESSION 2017–2019 15 NOVEMBER 2017)[290]

① 検査を実施した背景

これは政府の研究開発活動に関する調整についての有効性について、そして研究開発に対する政府の投資価値を最大限に生かしているかについての検査報告書である。

政府は、他国と比較した英国の研究力に関する見解と、主要な研究分野における資金の分析を必要としている。そのため、NAO は、活動が遅れている分野に優先順位を付け、英国が適切な分野に投資していることを確認できるよう研究開発について検査を実施した。

2015 年、政府の研究開発に対する総支出は 87.5 億ポンド（約 12 兆円）であった。2016 年、政府は 2021 年までにさらに 47 億ポンド（約 6 兆円）の研究開発資金を提供すると発表した。ビジネス・エネルギー・産業戦略省（BEIS）は、政府の科学に対する支出の大半を担当している。ただし、公的資金の約 3 分の 1 は他の省庁からのものである。こうした科学への政府横断的投資には、戦略的ビジョンと資金の使用方法に関する明確な情報が必要である。

② 検査手法（Methodology）

- 研究活動と資源を調整するための効果的なリーダーシップの取り決めが存在するか、研究活動と資源は、主要な課題、優先順位、目的に対応するような重点が置かれているかという点については、政府関係者、事務局、その他の利害関係者へのインタビューを行い、試査の対象として選んだ研究領域に関連する文書のレビューを行った。
- 特定の研究プログラム、特定のスキル、特定のインフラストラクチャーに投資する根拠は、優れた情報と分析によって裏付けられているかという点については、上記同様のインタビューに加え、情報システムを検査し、能力・スキルの分析と評価をレビューした。
- 投資が意図した成果を達成しているかどうかは明確かという点については、上記同様のインタビューに加え、評価及び効果報告書（evaluation and impact report）をレビューした。

③ 内部統制又はガバナンスに関する指摘

資金提供者が、能力、資金のギャップ、研究開発の成果に関する研究分野全体で一貫したデータを持っていないこと、国の優先事項と戦略的方向性に関する決定を下す際にリスクがあることがわかった。

NAO が調査した中で、人間の健康研究などより成熟した研究分野では、公的部門の資金提供者間の調整と協力をサポートするための取り決めが十分に確立されている一方で、

[290] Full Report - Cross-government funding of research and development (NAO) November 2017
https://www.nao.org.uk/report/cross-government-funding-of-research-and-development/

科学における重要な分野の複数が効果的なリーダーシップを必要としていることを発見した。リーダーシップが必要であるという意識があるにもかかわらず、政府はロボット工学への投資についてリーダーシップと戦略を未だ確立していない。政府はまた、先端材料研究においても安定したリーダーシップを確立するという課題を抱えている。

効果的なリーダーシップがある場合、資金提供者は共同で研究への投資の優先順位を決定している。しかし、NAO が調査した３つの研究分野（気候研究、ロボット自律工学、先端材料）への投資に優先順位を付け、主要な課題への取組に焦点を当てるには、集団でのアクションが必要である。

NAO が調査した研究分野のほとんどで、研究、スキル、インフラストラクチャーへの資金提供に関する一貫し整合性のとれた情報が欠如していた。調査対象の多くは、研究開発の効果に関する統合的な分析も欠いていた。

英国の EU からの離脱は、英国の研究への資金提供方法に影響を与える可能性がある。英国は、激しい競争の中から勝ち抜いて EU から研究資金を受けとってきた国である。2007 年から 2013 年の間に、英国は 54 億ユーロ（約 6500 億円）[291]を寄付し、88 億ユーロ（約１兆円）を受け取った。英国は、EU 離脱によって影響をうける可能性がある研究プログラムと施設を特定し、将来の科学に対する国家の投資に優先順位をつけるためにも、資金、スキル、インフラストラクチャーに関する優れた情報を必要としている。

④ NAOが出している勧告

○研究開発費の調整と監視体制の整備を行うこと

2017 年３月に NAO の検査が行われて以来、様々な分野で政府資金による研究の戦略的取り決めが策定されている。英国リサーチ・イノベーション（UK Research and Innovation：UKRI）は、各研究協議会がそれぞれの領域で研究を行うという役割を踏まえた上で、研究に関して調整する影の存在として発展してきた。加えて、エネルギーと動植物の健康を調整するための取り決めが進展し、国際的な開発研究を調整するために、政府開発援助資金による研究委員会の新たな「戦略的整合のための公的支援機関（Strategic Coherence of Official Development Assistance）」が創設され、先端材料リーダーシップ評議会が再招集された。また、BEIS/UKRI 主導の産業戦略チャレンジ基金（Industrial Strategy Challenge Fund）は、極端な環境下でのロボット研究に関する様々な資金提供者からの将来の投資を調整するなど、監視を強化している。

○他機関との連携を行うこと

UKRI、BEIS 及び政府省庁は、研究評議会と他の政府省庁との間で強力な連携を確実に実施できるようにすること。

⑤ 総括

本事例は、研究開発の重複投資について、財政当局がリーダーシップをとって統率をし、研究開発活動についてモニタリングを行うこと、研究開発を行う省庁間での連携を図るこ

[291] １ユーロを120円で換算

とを勧告している事案であり、文部科学省が所管する国立大学法人と各省庁が所管する国立研究開発法人との間での重複投資など、我が国でも起こり得る事例である。

このような事例についても、直接的な記述はないが、各省庁のというよりは政府全体レベルでの情報と伝達、モニタリングといった内部統制の不備として評価できるといえよう。

(8) 【NAO事例：VFM検査⑤】組織犯罪への取組

重大かつ組織的な犯罪への取組（内務省と国家犯罪庁に対する指摘）2019 年 6 月 Tackling serious and organised crime (HC 2219 SESSION 2017–2019 28 JUNE 2019)[292]

① 検査を実施した背景

深刻な組織犯罪は、個人、グループ、又は多国籍ネットワークの一部の人々により計画、調整及び実行される。犯罪者の動機はしばしば金銭的な利益だが、犯罪の種類によって異なる場合もある。最も有害で深刻な組織犯罪には、現代の奴隷及び人身売買、組織移民犯罪、児童の性的搾取と虐待、マネーロンダリング、詐欺及びその他の経済犯罪、贈収賄と汚職、サイバー犯罪、違法な銃器及び違法薬物が含まれる。

重大な組織犯罪に取り組むに当たっては多くの困難な課題に直面することとなる。既に特定済みの 4,500 以上の組織犯罪グループは常に変化し、予測不可能な方法で活動している。政府は、2015 年から 16 年にかけて、重大な組織犯罪による年間の社会的及び経済的コストは 370 億ポンド（約 5 兆円）と推定した。

本検査は、こうした状況を受けて、深刻かつ組織的な犯罪に対し、内務省（Home Office）と国家犯罪庁（National Crime Agency：NCA）が効果的かつ首尾一貫した方法で取り組んでいるかどうかを調査したものである。

② 検査手法（Methodology）

内務省と NCA が、効果的かつ一貫性のある方法で、重大かつ組織的な犯罪に取り組んでいるかどうかを検証するため、以下の点について検討した：

- 戦略設定プロセスの一貫性と有効性：政府が深刻で組織化された犯罪に対処するための一貫した戦略的アプローチを有しているかについて、内務省と NCA の方針及び計画文書のレビューや不正金融への政府の対応事例のケーススタディを行った。
- ガバナンスと説明責任のプロセスの頑健性：ガバナンスと説明責任のプロセスの頑健性について、ガバナンス・グループの議事録及び委任事項のレビューや内務省及び NCA へのインタビューを行った。また、NAO のフレームワークに照らした業績管理の評価[293]を行った。
- 戦略を実行するための資金と能力を確保するための取り決め：リスクに対処し、成果を達成するために、資源が効果的に割り当てられているかについて、資金の流れとプロセスの評価や、現地のパートナーや業者とのインタビューを行った。また、NCA

[292] https://www.nao.org.uk/report/serious-and-organised-crime/
[293] “Framework to review programmes” https://www.nao.org.uk/report/framework-to-review-programmes/

主導のオペレーションのケーススタディを行った。

問題を検討するにあたり、深刻で組織化された犯罪に対して効果的で一貫性のあるアプローチを導くために、内務省と NCA にとって最適な取り決めは何かを検討する評価規準（Criteria）[294]を用いて分析を行った。「最適」とは、明示的又は黙示的な制約を認める一方で、最も望ましいものを意味する。

③ 内部統制又はガバナンスに関する指摘

内務省の 2017 年のレビューにて、2013 年度に作成された重大かつ組織的な犯罪に対する戦略[295]は、以下のような課題を有しており、深刻な組織犯罪の複雑性と規模の増大に効果的に対処していないことが明らかになった。

- 政府の重大かつ組織的な犯罪に対する理解は一貫しておらず、一部では未発達である。
- 「４つの P」フレームワーク[296]のうち、「追求（Pursue）」が政府や法執行機関[297]の主な労力を費やし、「防止（Prevent）」、「保護（Protect）」、「準備（Prepare）」についての改善の必要がある。
- 重大かつ組織的な犯罪に対処するために必要な資金の確保は、他の競合する要求によって優先順位が左右された。
- 深刻で組織化された犯罪に取り組む各組織の努力はまとまりがなく分離しており、調整も十分になされず、重複していた。また、脅威への対応の優先順位を向上させる必要がある。
- 犯罪の複雑で変化する性質に対応する法執行機関の能力に溝がある。

上記の問題点を受け、政府の 2018 年戦略は欠点に対処しようと試みたが、その実施を成功させるための全ての可能性が存在するかどうかは不明である。

また、政府は、組織犯罪に効果的に対応するために必要なデータを未だ所有しておらず、データが一貫して共有されていない。加えて、業績測定は未成熟であり、効果的な意思決定を支援できるに至っていない。重大で組織化された犯罪の性質や、介入が効果を発揮するまでにかかる時間が変化するため、成果を測定することは困難である。

④ NAOが出している勧告

- 内務省は、深刻な組織犯罪の蔓延に対する政府と法執行機関の共同の努力の影響を測定するための活動を加速すべきである。内務省と NCA は、2017 年以降、新しい業績

---

[294] “Performance measurement: Good practice criteria and maturity model” https://www.nao.org.uk/report/performance-measurement-by-regulators/attachment/performance-measurement-good-practice-criteria-and-maturity-model/

[295] 2013年の戦略は、内務省が政府及び法執行機関が重大な組織犯罪に取り組むための推進力を強化する意図で作成された。https://www.gov.uk/government/publications/serious-organised-crime-strategy

[296] 英国のテロ対策戦略的フレームワークに基づいた４つの「P」を目的に持つ戦略的フレームワーク。４つのPはPrevent（防止）、Pursue（追求）、Protect（保護）、Prepare（準備）のこと。人々が組織犯罪に関与するのを防ぎ、深刻で組織化された犯罪者を追跡し、深刻かつ組織的な犯罪から個人、組織、コミュニティを保護し、そして重大かつ組織的な犯罪が発生した場合に備え、その影響を軽減することを意味する。

[297] NCAなどのエージェンシーや、警察、虐待防止の自治体等。

測定のためのフレームワークを開発してきたが、取組が機能しているかどうかを判断するために適切な情報がまだ不足している。内務省はこの開発を迅速に完了させ、成果を一貫して測定するために必要な指標と詳細を決定すべきである。

- 内務省は、深刻な組織犯罪の根本的原因に対処するため、組織を引き続き支援すべきである。
- 内務省と NCA は、政府や法執行機関全体に能力を配分し、共有するためのより効率的な方法を合意するための初期の作業に基づいて、さらに努力を重ねるべきである。能力は一貫して開発されておらず、しばしば不必要に横断して重複している。内務省と NCA は、限られた資源を最大限に活用する能力を誰が持つべきかを明確に指示し、それらの能力が最大の脅威に対処することに集中するようにすべきである。
- NCA は、優先分野を識別するための新たなアプローチが、最も高いリスクと脅威に対処するためにどの程度資源を投入しているかを評価すべきである。
- 深刻な組織犯罪への取組に資金を提供する方法を変更する省の取組は、プロセスの合理化と組織の確実性の向上に重点を置くべきである。
- 省は、次回の支出見直しで変動があった場合には、資金源を合理化し、組織がより効果的に計画を立てられるように、将来の資金調達についてより多くの注意を払うことを確実にすべきである。
- 政府は、アカウンタビリティの有効性をレビューし、方針を実行する際に弱点に対処すべきである。アカウンタビリティとは、何らかの行動に対して誰かに責任を負わせたり、責任を負ったりすることである。優れたガバナンスは、アカウンタビリティの中核的要素である。深刻な組織犯罪に取り組む組織のガバナンス体制は複雑であり、全体的なアカウンタビリティのフレームワークは脆弱である。省は、戦略実施のための計画を完成させた後、ガバナンス体制の変動がどのように機能しているかを再検討しなければならない。パフォーマンス・データがどのように使用されているか、そして戦略の目的を達成するために政府や法執行機関を横断する SRO の成功をレビューすべきである。

⑤ 総括

今回の検査では、組織的な犯罪への取組において、関係職員が政府間及びそれを越えた連携が以前より改善されていること、一方で「重大かつ組織的な犯罪による弊害を社会から排除する」という目標を達成するための障害や欠陥が依然として残っており、政府は現段階ではこの分野における VFM の提供を証明できていないことを挙げている。NCA は政府に対し、政府の努力をうまく機能させ、最優先の脅威に対してリソースを集中させるよう、ガバナンスと資金調達の立て直しを勧告している。これは現時点における全社的リスクマネジメントの勧告の例である。

また、NAO はこのままでは組織犯罪が増え、対応が追い付かなくなるであろうと警告している。将来に対する社会的なリスクについても言及している。

(9) 【NAO事例：VFM検査⑥】政府横断的なデータ使用

横断的に政府でデータを使用する際の課題　2019 年 6 月 Challenges in using data across government (HC 2220 SESSION 2017–2019 21 JUNE 2019)[298]

① 検査を実施した背景

政府が市民にサービスを提供し、独自のシステムとプロセスを改善し、意思決定を行うためにデータは必須である。NAO の調査ではあらゆるレベルの政府活動におけるエビデンスに基づいた意思決定の重要性と、データが不十分な場合に生じる問題を繰り返し強調している。

政府は、データをより効果的に使用することの価値と、データの使用方法に対するセキュリティと国民の信頼を確保することの重要性を認識しており、2020 年に新しい国家データ戦略を策定し、「英国をデータのグローバルリーダーとして位置付け、政府全体で協力的かつオープンに活動する」ことを計画している。

その野心を達成するために、データを安全かつ適切に使用及び共有する方法に関する基本的な課題を解決する必要がある。本調査では、将来の国家データ戦略が政府に野心達成のための機会を提供し、新たな関心に基づいて、政府内外のデータの使用に焦点を当てている。

② 検査手法（Methodology）

調査は主に公開済みの報告書のレビューに基づいており、政府機関間のインタビューや文書で補足を行った。また、2019 年 1 月から 4 月にかけてフィールドワークを実施した。

<u>インタビュー</u>

インタビューは、以下の省庁等におけるデータ又は資金の中央調整に責任を有する関係者に行った。

- デジタル・文化・メディア・スポーツ省
- 政府デジタルサービス（Government Digital Service）
- 財務省
- 情報局長室（Information Commissioner’s Office）
- 国家統計局（Office for National Statistics）

これらのインタビューは、政府全体のデータ利用を改善するための取組と、支援部局を支援するための取り決めを調整する上で、政府の中心が果たす役割を理解するのに役立つように設計された。

また、最高データ責任者レベル又は同様の職位にある職員に、以下の省庁、機関、組織からのデータに関するインタビューを行った。

ビジネス・エネルギー・産業戦略省、教育省、保健、社会福祉省、労働年金省、運転・運転免許証局（Driver and Vehicle Licensing Agency）、旅券局（HM Passport Office）、歳入関税庁、内務省、地方政府委員会（Local Government Association）、住宅・コミュニティ・地方自治省、法務省、NHS デジタル、NHS イギリス

[298] https://www.nao.org.uk/report/challenges-in-using-data-across-government/

これらのインタビューは、各省庁が自らのデータニーズを理解し管理するためにどのようなことを行っているか、また、他省庁とどのように連携して業務や基準を向上させることができるかを理解するのに役立つように設計された。

文書のレビュー

市民と接する７つの中央省庁及び執行機関において、関連文書のレビューを行った。これらの文書には、データ戦略、データ・ガバナンスの取り決め及び理事会のペーパーが盛り込まれており、各省庁がそのデータを事業運営上重要視しているかどうかを評価することになっている。これらの文書を、戦略、事業との整合性及びガバナンスを検討するNAO 枠組と照らし合わせて評価した。

また、関連する外部文献及びデータ共有に関する報告書をレビューし、省庁や機関とのレビューや討議から、省庁がデータを共有しようと試みた際に直面した課題や成功例を示した事例を抽出した。

討論会

さらに、2019 年５月１日には、19 の政府内外の機関と専門家パネルディスカッションを行った。この議論を用いて、政府が直面する課題と障壁についての我々の新たな見解を検証した。

③ 内部統制又はガバナンスに関する指摘

NAO は、政府のプログラム及びサービスにおける十分な情報に基づいた決定の重要性について何度も報告している。例えば、意思決定を促すデータの品質と可用性は、Carer's Allowance に関する最近の研究等で特定された問題である。

オープンデータの役割、人工知能（AI）などの新しい機会、情報とプライバシーの保護の課題など、データと技術のいくつかの側面が広く議論されているが、省のデータ専門家以外では、データの重要性に対する認識が不十分である。特に、以下３つの重要な問題がある。

- データが必ずしも優先順位の上位にあるとみなされない：政府全体の計画と支出に関する報告書は、政府が長期的な政府間投資を行う際の課題を強調しており、データの質と共有は、怠られ計画が不十分な活動の明確な例である。政府がデータをその最も重要な資産の一つとすることに真剣に取り組んでいる場合、貸借対照表のレビューはとっくの昔に行われているはずである。
- データの質が理解されていない：政府はデータのより良い利用の利点を追求してきたが、新しい取組はしばしばデータ自体の質の悪さを露呈する。優れたデータは「無料品」ではない。政府にはデータの改善と利用に投資するための構造化されたアプローチが必要である。
- 質の悪いデータに甘んじ、利用する文化がある：エビデンスに基づく意思決定は、公共支出における貨幣価値を達成するための必要条件である。そして、政府は、利用可能な情報の質の持続的な改善を支援する能力、リーダーシップ、文化を開発する必要がある。

以下は、データ戦略や文書化に関する分析の一環で、NAO が省庁別にデータのガバナンスの状況をまとめたものである。

図表 4-19 省庁別データのガバナンス

ガバナンス	A 省	B 省	C 省	D 省	E 省	F 省	G 省
データ構造がある	○	△ 組織横断的に使用可能なモデルを開発中	△ 開発中	△ 開発中	× データアーキテクチャの中心的な見解はなく、レガシーテクノロジーを近代化せずにデータアーキテクチャに投資に躊躇している	× 導入の意志はある	○ ただし不必要に複雑であると認めている
データアーキテクチャは、より広義なエンタープライズアーキテクチャに統合されている	○	× 必要性は認識している	△ 開発中	△ 開発中	△ 提供されたドキュメントにはアーキテクチャへの様々な言及があったが、データについての明示的な言及はなかった	× 導入の意志はある	× 提供されたドキュメントには言及なし
データ・ガバナンスに関する明確な規則、説明責任、データセットのオーナーシップがある	○	○ ビジネスエリアによってばらつきがある	○	△ 理解しており、導入予定である	○ ただし個々のビジネスエリアのみ	× 導入の意志はある	△ ガバナンス改善の必要性が認められた。新しい取り決めはまだ根付く前である
データの質が適切な測定基準によりモニターされ、評価されている	○	△ 仕掛中。まだ初期段階にいる	○ いくつかのビジネスエリアに限る	△ 理解しており、導入予定である	○ いくつかのビジネスエリアに良い指標がある	× 導入の意志はある	× 導入する意思はある
データ保護と共有に関する法的義務を理解し、管理している	○	○	○	○	○	△ より広く共有するのを制限する不必要な自己規制を認識している	○ 深い理解と関連する議事録から、問題の積極的な検討が見られる
ガバナンス体制は、強力かつ効果的な監視機能を提供している	○ データ・ガバナンス・ボードが監督を行い、エグゼクティブリ	○ 省の包括的なデータ・ガバナンスは計画的であり十分に理解さ	△ 開発中	△ 開発中	× 全体的なガバナンスボードは存在せず、異なるビジネスエリアにガバナンスの取り決めが存在する。情報保証リーダー委員会	○ ガバナンスボードを導入済み	△ 強化しなくてはならないと認識している

ガバナンス	A省	B省	C省	D省	E省	F省	G省
	ーダーシップチームに報告している	れている。ビジネスエリアによって、ガバナンスにばらつきがある			が、省全体を監督している		

（出典：検査報告書 P.44 をもとに PwC あらた有限責任監査法人が翻訳）

④ NAOが出している勧告

データ戦略の立案と政府横断的な指導・調整を担当するデジタル・文化・メディア・スポーツ省（DCMS）と内閣府に対し、以下の勧告を出している。

- データ戦略を用いて、データの利用を改善するための障壁を特定し、対処する。これには、これらの障壁を克服するための明確な作業計画が含まれるべきである。データと国民からの信頼を保護すること、政府のアプローチのコミュニケーションを改善する計画及びデータをより効果的に利用することの潜在的な利益を含む、基本的なデータ発行の評価を提供すべきである。
- データ戦略の提供を支援するために、政府間の明確な説明責任、ガバナンス、データのための資金調達を設定する。共同作業グループと政府横断的なグループは、資金調達、コントロール、運用資源など、利用可能な手段と整合的な責任を明確に割り当てる必要がある。これらの取り決めは、責任がどこにあるかという混乱を緩和するために、政府間で明確に伝達されるべきである。
- データの収集、保存、記録、管理のための政府横断的規則、基準、共通の方法を開発する。複数の基準が使用されている場合、政府は、標準化と現地の要件の間で競合する要求をバランスさせるための一貫したアプローチを開発すべきである。これには、将来の意思決定やコストへの影響も含まれる。また、これらの基準と原則をデータ収集に適用していることを確実にするための部門の定期的なレビューを含めるべきである。
- 政府の機能にとって重要なデータセットを特定し、それらをどのように容易に共有するかを検討し、プロセスの改善と自動化によってどのように強化されるかを検討すべきである。これには、プロセス、システム及びデータフローの使用が完全に理解されるようにするための分析を含めるべきである。

また、それぞれの成熟度のレベルが異なることを認識しつつ、省庁に対して以下の勧告を出している。

- データのガバナンスを整備する。これには、経営陣がデータの基礎となる問題とデータを改善することの利点を理解することが含まれる。
- ビジネスケースにデータ要件を設定する。これには、データの現状の評価、支出決定における信頼性への影響、プロジェクトの実施を支援するために必要な改善又は新し

いデータが含まれるべきである。これらの評価は、協議中のデータの倫理と安全な使用を明確に考慮すべきである。

- データを取り扱う第一線スタッフに対する指導を実施する。これは、政府が作成した政策と原則を、標準化、データ倫理、品質を含む省庁の実務慣行に完全かつ一貫性をもって採用するために必要な努力と資源を認識する必要がある。

４. NAOの内部統制及びガバナンスに関する役割のまとめ

NAOの内部統制及びガバナンスに関する役割は以下のとおりである。

- 内部統制やガバナンスの整備、運用及び評価に関する基準やガイダンスを策定する立場には立っていない[299]。
- 検査で得た事例を基に、内部統制やガバナンスに関する優良事例を報告書として公表している[300]。
- 財務検査は合規性検査と財務諸表の正確性に関する検査からなり、前者では違法な状態が生じている原因として、内部統制が指摘されることがある。また、後者ではISA (UK)に基づいて実施される監査手続の実施にあたり内部統制の評価が行われる。
- 業績検査において、特定の不適切な事態の発生原因として、内部統制やガバナンスの不備を指摘することがある。
- 内部統制やガバナンスを検査の直接の対象とした業績監査を行うことがある。

[299] これらに相当するものは財務省や内閣府から発出されている。

[300] “Governance Statements: good practice observations from our audits” https://www.nao.org.uk/report/fact-sheet-governance-statements-good-practice-observations-from-our-audits-3/
“Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011 Compliance checklist” https://www.nao.org.uk/report/compliance-checklist-3/

第５節：イギリスのGIAAによる内部統制及びガバナンスに着眼した監査等の状況

１. GIAAの概要

(1) 設置経緯

従来、イギリス中央政府の内部監査は、各省庁の内部に置かれた内部監査人が実施していたが、2009年に「内部監査制度改革プログラム（Internal Audit Transformation Programme：IATP）を打ち出し、全ての省庁とその関係機関を対象とする内部監査サービスのグループを立ち上げて内部監査のシェアードサービス（Cross Departmental Internal Audit Service：XDIAS）化が行われた。

その後、2012年には、公務員制度改革計画（Civil Service Reform Plan）において、内部監査において業務を共有化することが示されるとともに、NAOが行った中央政府の内部監査の有効性に関連する検査において、内部監査の能力向上のために内部監査リーダーシップ・グループ（Internal Audit Leadership Group：IALG）及び内部監査品質監視委員会（Internal Audit Quality Oversight Committee：IAQOC）の設置が求められた。

これを受け、財務省は2013年「財務管理レビュー（Financial Management Review）[301]」において、以下のような勧告を行った。

内部監査
1　中期的に内部監査シェアードサービスを統合して単一の統合された内部監査サービスを提供する財務省の外郭機関（ALB）を設置すること。
2　内部監査の専門職長（the head of profession for internal audit）の役割を強化し、財務省の歳出・財務局長に報告する「政府内部監査長（the Head of Government Internal Audit）」とすること。
3　政府の各省庁及び政府全体に内部監査サービスを提供すること。

これにより、2014年にXDIASに参加していたビジネス・イノベーション・職業技能省、コミュニティ・地方自治省、内閣府、財務省、エネルギー・気候変動省、文化・メディア・スポーツ省、教育省、運転免許試験局を基礎として、財務省のエージェンシーである政府内部監査局（Government Internal Audit Agency：GIAA）[302]が設立された[303]。設立当初のGIAAのガバナンス、説明責任、資金調達、職員配置及び運営に関する取り決めを含む、GIAAと財務省との関係は財務省が規定した「Executive Agency Framework Document」に示され、その後GIAAは財務省と協議の上「Government Internal Audit Agency Framework Agreement」[304]（以下「GIAA枠組合意書」）を作成し、当初の規定を修正してきている。

---

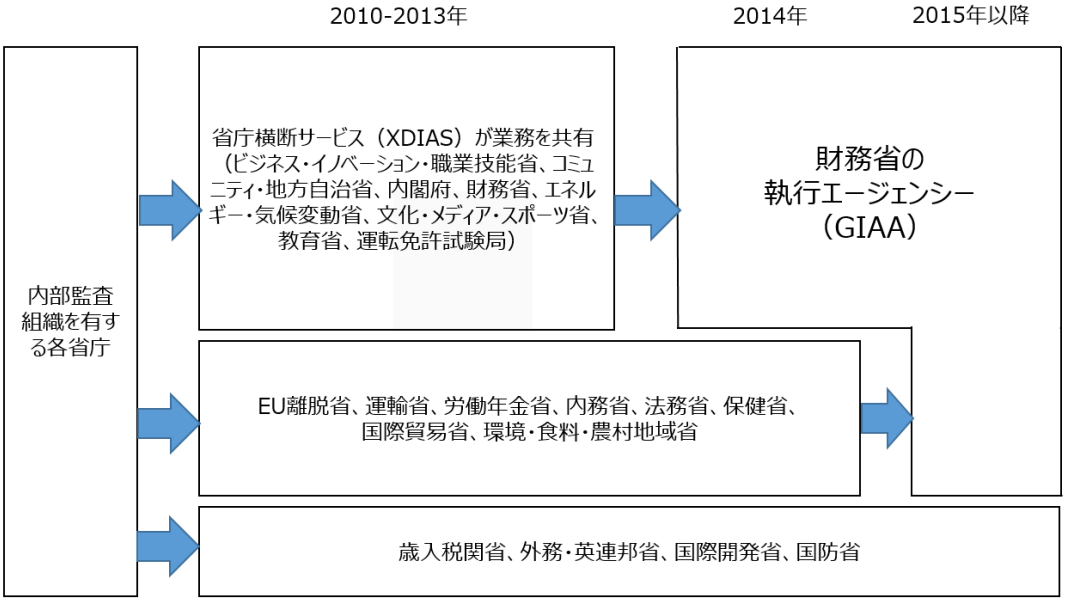
[301] Financial Management Review
https://www.gov.uk/government/publications/review-of-financial-management-in-government

[302] https://www.gov.uk/government/organisations/government-internal-audit-agency

[303] 有限責任監査法人トーマツ平成26年度会計検査院委託調査「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」

[304] GIAA枠組合意書
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/691110/HMT_

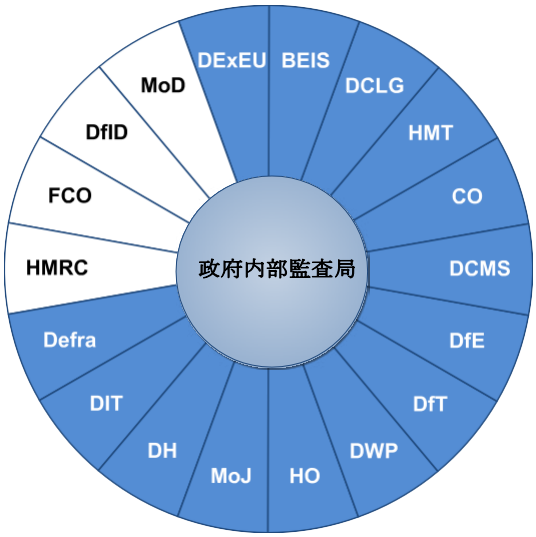
図表 4-20 GIAA設置までの過程



（出典：平成26年度会計検査院委託調査報告書[305]をPwCあらた有限責任監査法人が更新）

(2) GIAAの拡大

GIAAは2015年にXDIASに参加していた７つの省庁（及び運転免許試験局）の内部監査部門を母体とし財務省のエージェンシーとして設立された。GIAAは政府の全ての内部監査をシェアードサービス化することを最終目標として設置されたが、実際には参加するか否かについて、各省庁に委ねられており、参加しないことによるペナルティはない。



この背景には、イギリスの省庁における内部監査は、各省庁の会計官が自ら責任を負う自省庁のガバナンスについての保証を得るための要素として位置づけられていることが背景にあり、省庁ごとに内部監査から得ようとしている保証のエビデンスや方法論が異なっていることがあるとされる。

設立後、GIAAに参加する省庁は増えてきており、2016年のGIAAの年次報告書によれば、2017年度末時点で、GIAAは13省庁に対してサービスを提供している。なお、2017年４月１日には環境・食料・農村地域省（Defra）が新たに加盟し14省庁となっている。14省庁の内訳は以下のとおりである（下線を付した省庁は設立時からの参加省庁）[306]。

GIAA_Framework_Agreement_March_2018_Update_FINAL.pdf

[305] 有限責任監査法人トーマツ平成26年度会計検査院委託調査「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」（前掲）

[306] 上図はGovernment Internal Audit Agency, Annual Report and Accounts 2016-17の７ページから出典。https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/630110/GIAA_

参加済：	DExEU（EU離脱省）、BEIS（ビジネス・エネルギー・産業戦略省）[307]、DCLG（コミュニティ・地方自治省）、HMT（財務省）、CO（内閣府）、DCMS（デジタル・文化・メディア・スポーツ省）、DfE（教育省）、DfT（運輸省）、DWP（労働年金省）、HO（内務省）、MOJ（法務省）、DH（保健省）、DIT（国際貿易省）、Defra（環境・食料・農村地域省）
不参加：	HMRC（歳入関税庁）、FCO（外務・英連邦省）、DfID（国際開発省）、MoD（防衛省）

なお、現時点においてもGIAAへの参加を見合わせている４つの省庁については、当該省庁の行う業務の特殊性や専門性の高さが障壁となっているとのことである。前述のようにガバナンスのフレームワークの一部としての内部監査の実効性を担保するため、シェアードサービスによる汎用的な内部監査よりも、当該省庁業務に精通したスタッフによる内部監査を志向していることが主な理由であるとのことであった[308]。

(3) 拠点

GIAAは概念的には一つのエージェンシーであるが、もともと各省庁に存在していた内部監査部門が前身となっていることもあり、現状においてGIAA職員は各省庁内で勤務しているケースが多い。

後述する「クライアント主導の原則」により、クライアント省庁は内部監査責任者としてGIAAの職員を指名できることとされており、多くのケースで従前から各省庁において内部監査を実施していた職員が勤務場所を大きく変えることなく、引き続き同一省庁に対し業務を提供しているのが実態であると考えられる。

GIAAの拠点は2019年４月現在57ヵ所ある。

(4) 業務の外注

2015年の年次報告・計算書によれば、GIAAのスタッフは2016年３月現在198名であったが、参加省庁の拡大に伴い2019年の平均職員数は461人となっている。クライアントサービスを提供するスタッフの大半は、有資格の内部監査人や会計士である。

① 外注費

サービスの需要のピークに柔軟に対応することや専門スキルの共有のため、各省庁は個別に民間の監査法人への業務の一部委託を行っていたが、GIAA設立後も複数の監査法人の監査リソースを確保するための内部監査フレームワーク契約（Internal Audit Framework Contract）を2015年９月に７社の監査法人との間で締結している。外注する主な業務は、業務の中核である内部監査、フォレンジック、規制業務（regulatory work）である。

各年度における外注先及びその費用は次のようになっている。GIAAとしては徐々に外注の割合を減少させていく方針であり、2018-19年度の年次報告・計算書[309]によれば、

---

annual_report-2017.pdf

[307] GIAA発足時からの参加省庁であるエネルギー・気候変動省はBEISに統合されている。

[308] 現地PwCスタッフからの聞き取りによる。

[309] GIAA Annual Report 2018-19 P.13
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/818841/GIAA

2017年度と比較して業務委託費の25%削減をベンチマークとしているという。

年度	内部監査フレーム契約先	①外注費	②監査法人への業務委託費用
2015-16年	Deloitte, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Moore Stephens, PwC, RSMの７社[310]	48万７千ポンド（約6,800万円）	329万９千ポンド（約４億６千万円）
2016-17年	同上[311]	84万１千ポンド（約１億２千万円）	609万３千ポンド（約８億５千万円）
2017-18年	同上[312]	31万９千ポンド（約4,400万円）	670万９千ポンド（約９億４千万円）
2018-19年	同上[313]	13万７千ポンド（約1,900万円）	546万ポンド（約７億６千万円）

② 監査業務の業務委託（アウトソーシング）

一方、監査法人との契約は個々の内部監査契約ごとに行うのではなく、GIAAと監査法人の間の一つの包括的な契約となっており、提供したリソース（人員数・業務実施時間等）に連動して報酬が決定される[314]。毎年、入札を行う。

どのような業務をどの程度外注するかについても内部監査を依頼するクライアント省庁の判断による[315]。監査法人が請け負う場合であっても、GIAAの政府職員（government worker）として実施し、GIAAのテンプレートや監査手法に基づいて内部監査を実施する。

一般的な監査業務はGIAA職員が担い、監査法人にはサイバーセキュリティやデータアシュアランスといったテクノロジー関連などの専門的領域について外注することが多いという。

2018-19年のGIAAの予算は3,700万ポンド（約52億円）に対し（後述）、上図によれば外注費用546万ポンド（約７億６千万円）であったので、予算の約15%を外部の監査法人などへ業務委託していることになる。

(5) 業務の流れ

GIAAは、例年９月頃に監査の前提となるリスクアセスメントを開始し、半年かけて内部監査計画を作成する。翌１～４月に作成した計画をクライアント省庁と共有して、コーポレートリスクをカバーしているか、リスクエリアのマトリックスをカバーしているか、

_Annual_Report_and_Accounts_2019_Accessible.pdf

[310] GIAA Annual Report 2015-16 P.10
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/544525/Annual_Report__Accounts_GIAA_2015-16-PRINT_version.pdf

[311] GIAA Annual Report 2016-17 P.54 (前掲)
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/630111/GIAA_annual_report-2017_Print.pdf

[312] GIAA Annual Report 2017-18 P.61
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/727460/GIAA_ARA_2017-18__PRINT_READY_VERSION_PDF_.pdf

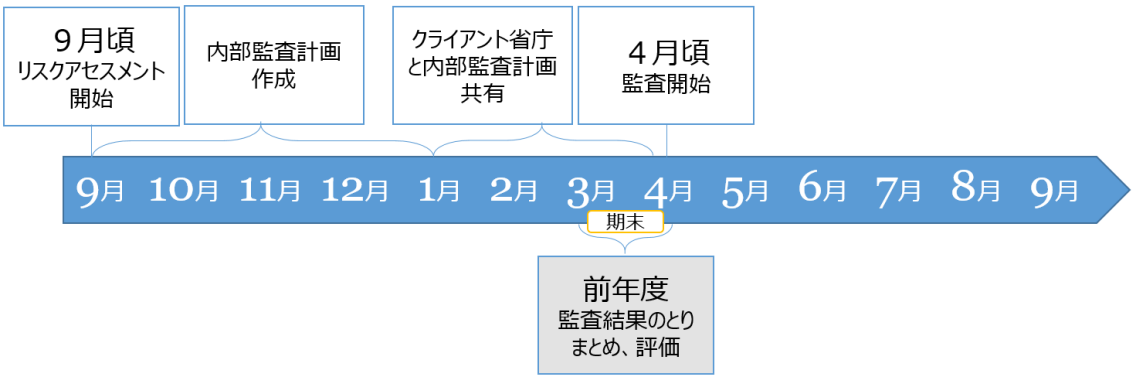
[313] GIAA Annual Report 2018-19 P.47 （前掲）

[314] 現地PwCスタッフからの聞き取りによる。

[315] 例えば住宅省（DoH）は業務の多くを外注するが、内務省（HO）はほとんど外注しないという。

影響の大きいリスクは考慮されているかなどを確認する。そして４月に監査業務を開始し、１年かけて実施する。最終的に、GCIA[316]が個別の内部監査の結果を取りまとめ、省庁全体の内部監査の評価とする。

図表 4-21 GIAAの内部監査スケジュール



（出典：PwC UKの話を元に、PwCあらた有限責任監査法人が作成）

(6) GIAAの目的

GIAA枠組合意書において、GIAAの目的は、省庁から独立した組織として、会計官[317]がガバナンスに関する保証を得るための基礎を提供すること及びアドバイザリーサービスを提供することとされている（枠組合意書1.2項）。また、これらのサービスは、ガバナンス、リスク管理、内部統制を改善し会計官が公的資金を効果的に管理できるよう支援することも目的としている。

なお、GIAAの年次報告・計算書等によれば、GIAAが提供しているサービスにはこのような各省庁に対し個別に提供する①保証業務、②アドバイザリー業務のほか、③不正対応及び調査、④政府全体の内部監査に関する方針に関する業務、⑤EU監査とされている。政府の内部監査に関する最終的な責任は財務省が負っているが、財務省はこの責任を果たすための機能をGIAAに委譲している（1.4項）。

GIAAはまた、政府横断的に認識された共通的なリスクに対する保証を提供する役割も担っている（1.5項）。

(7) GIAAの主な業務

GIAAは現在以下の５つ[318]のサービス・ラインを有している。

---

[316] GCIA: Group Chief Internal Auditorすなわちグループ内部監査責任者の略で、GIAAにある役職の一つ。GCIAに任命されている人は約12名おり、GIAAの責任者をサポートしている。主要な省庁の内部監査に対しGCIAが１人アサインされている。
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/618678/GIAA_Corporate_Plan-2017-18.pdf

[317] 会計官とは、会計事務に従事する官吏個々人を表すものではなく、政府資源会計法に基づき、財務大臣の任命により各省庁に設置される機関であり、通常は中央政府各省庁の常設の長（通常は事務次官）が任命されることとされている。

[318] 2018年度の年次会計・報告書では保証業務を「コア内部監査（Core internal audit）」と「機能監査（Functional audit）」の２つに分けて記載しており、その場合、サービス・ラインは６つとなる。ここ

① 保証業務

GIAAは組織のガバナンス、リスク管理、内部統制に関する有効性について、証拠に基づき専門的な立場から客観的な意見を提示する、組織の内部監査に相当する監査サービスを提供しており、いわゆる「３つのディフェンスラインモデル」における第三のディフェンスラインとして位置付けられる[319]。2018年には、約1,700件もの内部監査業務を完了している。

また、財務省のエージェンシーであるGIAAは、政府全体及び組織横断的なリスクに対応する責任を有しており、省庁横断的な活動を行うこともある。ただし、GIAAは個々の会計官への報告という枠組の中で業務を行っていることから、財務省は、このような政府横断的な保証活動は、会計官の同意を得て実施できることとされている（2.28項）。

② アドバイザリー業務（Consulting services）

アドバイザリー業務は、省庁のガバナンス、リスク管理及びコントロール活動の強化を支援するものである。レビューの範囲は、業務見直し（BPR：ビジネスプロセスリエンジニアリング）に関する助言から、成功したプロジェクトやプログラムの支援まで、広範囲に及んでいるとされる。

③ 不正調査・対策業務（Counter fraud and investigation services）

不正リスクの評価、不正行為の防止・抑止、不正を発見するための対策について、クライアントに助言や支援を提供するものである。GIAAは本業務を受託した場合、不正に関する専門的なトレーニングを受けた者が担当することしている。

2016年４月に不正調査を専門に実施する部門が創設され、不正対策に関するガイダンスの策定や、不正調査・対策業務の実施に向けた基盤作りにおいて、積極的な役割を果たした[320]。

2018年度の年次報告・計算書によれば、当該年度に479の委員会から不正対策又は調査の依頼を受け、218件の不正調査を完了し、約100万ポンドの不正を発見するとともに、同じく約100万ポンドの損失を防いだとされている[321]。

④ 政府全体の内部監査に関する方針に関する業務（Professional leadership）

政府の内部監査に関する最終的な責任は財務省が負っているが、財務省はこの責任を果たすための機能をGIAAに委譲している（1.4項）。

また、GIAAの設立当初には本業務の範囲内で政府横断監査マニュアル（Cross Govern-

で、「機能監査」とは、プログラム・プロジェクトマネジメントやデジタル、データ、テクノロジーといった政府横断的な機能に関する業務であるとされる。

[319] 日々の業務における管理が第１のディフェンスライン、組織内に設けられた管理部門による管理が第２のディフェンスラインとして位置付けられる。イギリス中央政府においては、かなり早期の段階からこの３つのディフェンスラインモデルを意識した保証フレームワークが構築されてきた。

[320] GIAA年次会計報告書2016年

[321] GIAA年次会計報告書2018年

ment Internal Audit Manual）を作成している（未公表）[322]。

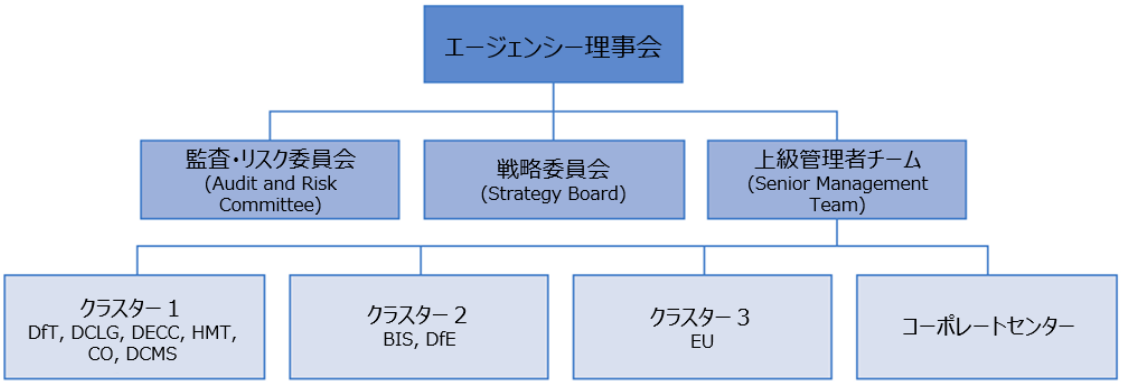
⑤ EU監査（EU funds audit authority）

EU予算の一部として拠出される基金の使用方法は、EUとEU加盟国当局の間で責任を共有することとされており、加盟国当局は業務プログラムごとに管理機関、認証機関及び監査機関を選定することとされている[323]。イギリス政府は当該業務に当たる監査機関としてGIAAを選定しており、基金の管理、認証された支出の合規性について欧州委員会（EC）に対し独立かつ公平な立場から保証を提供している。

(8) 組織図

GIAA 発足当初の年次報告・計算書によれば、GIAA は以下のような構造で組織されている。

図表 4-22 発足当時のGIAAの組織図



（出典：GIAA年次報告書[324]をもとに、PwCあらた有限責任監査法人が作成）

クラスター１及びクラスター２は省庁単位で業務を分担し、内部監査業務等のクライアントサービスを提供する。クラスター３は前述のEU監査を実施している部門である。

なお、職員の採用はエージェンシーであるGIAA自身において独自に行っている。財務省の主任会計官はGIAAの会計官である最高責任者を任命する（2.1項）。最高責任者は、他の省庁の会計官と同様に議会に対する説明責任があり（2.8項）、財務省に対してGIAAの財務状況を適宜報告する義務を負っている（2.9項）。

(9) 監査報酬

GIAAの運営財源は主に各省庁に対し提供するサービスの対価としての報酬（主として監査報酬）である。GIAAの提供する内部監査サービスの対価（監査報酬）は、省庁の規模や提供するサービスの内容・範囲が異なることから、業務を提供する省庁ごとにGIAAと省庁の間の報酬交渉に基づいて覚書（Memoranda of Understanding：MoU）を交わす。

---

[322] GIAA年次会計報告書2015年
[323] EUのサイトより：https://ec.europa.eu/regional_policy/index.cfm/en/funding/financial-management/
[324] GIAA年次報告書2015-2016

報酬交渉は、まずGIAAがクライアント省庁に対する内部監査の計画を立案し、これに基づき、業務量に応じた予算を提示・請求（charge）する。これを受けて省庁の幹部とGIAAを担当する課長が話し合い、予算を最終的に決定する。

GIAAはMoUを通じて報酬に見合うものとして、クライアント省庁に対して、提供した業務内容に説明責任を負うこととなる（2.26項）。

なお、GIAAの予算は、2019年から2022年の中期計画[325]によれば、2018-19年の予算が3,700万ポンド（約52億円）だったのに対し、2019-20年は4,100万ポンド（約58億円）へ増加する予定である。予算の増加は、活動の幅が広がることを裏付けるものと思料される。

(10) クライアント主導の原則

GIAA枠組合意書では、GIAAは「クライアント主導の原則（client-led principles）」に基づき業務を提供することとされ、クライアントの会計官との協力の下サービスを提供する（2.27項）。当該原則の内容として以下の８点が掲げられている。

クライアント主導の原則	
①	内部監査責任者（HIA）は、その業務の結果及び意見を会計官に報告する。（業績評価を含む）HIAのライン管理報告ラインは、GIAAの関連する上級職員にある。
②	会計官及び監査・リスク保証委員会の委員長は、HIAの業績評価によりインプットを得る。
③	会計官は、誰がHIAとなるかについて最終的な決定権を持つ。（Accounting Officers have final say over who acts as their HIA.）
④	内部監査人がクライアントの業務、文化、関係の維持に関する知識を有することは、高品質な内部監査サービスを維持する上で非常に重要であると認識されている。
⑤	会計官に対する内部監査報告書は、該当する会計官の権限なく第三者に公表されることはない。
⑥	会計官は、監査・リスク保証委員会及びHIAから助言を得て、実施された内部監査活動の量及びその指示先を決定する。
⑦	HIAの役割は、可能な限り公務員が果たすべきであり、最高水準の独立性と客観性を確保し、利益相反を回避することが求められる。
⑧	GIAAは必要に応じて、技能と柔軟なリソース確保のために、民間部門からの支援を活用できる。

このうち、③についてはGIAAの現状を端的に示した原則であると言えよう。すなわち、GIAAは全省庁に渡り内部監査を提供するシェアードサービスセンターを最終目標としつつも、現時点においては各省庁にもともと設置されていた内部監査部門が引き続いて業務を提供しているといった実態を表している。また、各省庁の会計官はガバナンスの保証に当たって内部監査に期待するニーズも、現時点においては、より高い独立性からの監査というよりも、業務に対する高い理解度・精通度に基づく監査にあると言える。

ただし、上述のようなGIAAの目標の観点からは、当該原則についても今後見直しが行われ、シェアードサービス化が進んでいくと考えられる。

[325] Government Internal Audit Agency: Corporate Plan 2019-22 (2019年6月) Annex D Budget https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/816464/GIAA_Corporate_Plan_2019_22_FINAL.pdf

(11) NAOとの連携

イギリス中央政府における内部監査の目的は、会計官がガバナンスについて保証を得るための第三の防衛線であり、NAOが行う会計検査の目的と根本的に相違する。

このようなGIAAの実施する内部監査の特性から、NAOはGIAAの監査結果に依拠しない。すなわち、GIAAの実施する内部監査の結果の評価をもってNAOの監査手続の一部が省略されたり、代替とされるようなことは基本的にない[326]。

ただし後述する事例にあるように、GIAAの内部監査で発見された内部統制やガバナンスの問題点が、議会でも問題視され、結果としてNAOが検査を行う契機となることはある。

(12) NAMMSプログラム

GIAAは2015年の設立以来、各省庁に存在していた内部監査部門を、取り込んで拡大してきたため、設立当初の課題として、政府横断的な業務を容易にし、業務に一貫性を持たせて、高品質な保証プロセスを適用することを可能にするための、共通の手法やツールの開発が掲げられていた[327]。

当該プロジェクトは新監査手法・管理システム（New Audit Methodology and Management System：NAMMS）プロジェクトとしてGIAAの発展のための重要なステップとして位置付けられ、監査計画、実地調査から報告書の作成、評価に至るまで、現在どのように監査サービスをクライアントに提供しているかの見直しが行われた[328]。

こうして、2017年11月には、GIAA共通の監査手法を支援するための、共通の監査マニュアル及びガイダンスが導入され、2018年度の監査計画は、新たな方法論を用いて作成された。また、2018年１月から新年度にかけて新たな監査管理ソフトウェア（AMS）を立ち上げ、これを2018年度からの監査業務に使用する準備が整ったとされる。

こうした一連のプロジェクトについては2017年の年次報告・計算書においても、当該年度の重要な成果であるとされ、計画よりも遅れたものの目的を達成したとの評価を行っている。

(13) 監査の品質管理

GIAAは、その業務が公的部門内部監査基準（PSIAS）その他の公的部門の公的規範によって要求される基準を満たしていることを保証するために、品質管理に関するフレームワークを整備することが求められている。具体的には、GIAAは、PSIASに基づき少なくとも５年に１度は独立機関が実施する外部からの品質評価を受けることとされている（2.29項）。

クライアント側である省庁の会計官はGIAAが行うサービスに問題があると判断した場

---

[326] この点はアメリカにおけるGAOの会計検査とIGの会計監査の関係性と大きく相違していると言えよう。両者は検査の目的・対象において重複する領域を有しており、準拠する検査（監査）基準や品質管理の水準も省庁間で統一が図られており、GAOはIGの監査と重複しないよう、監査対象を選別している。

[327] 年次会計報告書2015-2016 Government Internal Audit Agency – Annual Report and Accounts 2015/16

[328] 年次会計報告書2017ではこのような共通の手法の開発により職員の部門間異動が容易になったことで、職員のへのキャリアやスキル開発の提供の機会が増えるとともに、外部請負の節減にもつながったと分析している。

合、これを（合意されたMoUに従って）まずGIAAの最高責任者と協議するべきである。問題が解決できない場合、同会計官は、問題を財務省のGIAA担当者に報告することができる（2.30項）。

２. GIAAの内部統制及びガバナンスに関する役割及び監査の状況

(1) 公的部門内部監査基準（PSIAS）

① PSIASの意義

GIAA枠組合意書においては、GIAAが従うべきガイダンスが列挙されており、その中には前述の「公的資金の管理」「中央省庁におけるコーポレートガバナンス」「オレンジブック」「財務報告マニュアル（前述、FReM）」のほか、従うべき内部監査の基準として「公的部門内部監査基準（Public Sector Internal Audit Standards：PSIAS）」が含まれている[329]。

従来、英国における内部監査の実施基準としては、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）による地方自治体における内部監査基準や政府内部監査基準（Government Internal Audit Standards：GIAS）等の複数の監査基準が存在していた。そのため、イギリスの公的部門全体で監査基準に一貫性がなく、公的部門の監査における要求事項が不明瞭であることや、公的規範の開発を促進する仕組みがないといった点が問題視されてきた。

そこで、CIPFAと内部監査人協会（Institute of Internal Auditors：IIA）の間での内部監査基準設定者（RIASS）契約に基づく協議を経て、2013年４月にこれらに代替する統一的な基準としてPSIASが策定された。当該基準はIIAの専門職的実施の国際フレームワーク（IPPF）をベースに公的部門向けに調整されたものとなっており、NAOの財務検査は国際監査基準315号「事業体とその環境の理解及び重要な虚偽表示リスクの評価」及び同610号「内部監査の利用」に準拠し、各省庁においてPSIASによる内部監査が運用されていることを前提として実施されている。

② PSIASの改訂

PSIASは、IPPFの改訂を受けて、2017年４月に改訂されており、IPPFの改訂と同様に、フレームワーク全体を支え、支援するものとしての「内部監査の使命」や内部監査の有効性を示す主要構成要素を明確化し、「倫理綱要」と「基準」を支援するものとしての「内部監査の専門職的実施のための基本原則」が導入されている。

③ PSIASにおけるガバナンス、リスク管理、内部統制等の評価

イギリスの公的部門共通の内部監査基準である同基準では、保証サービスの提供を、イギリスの公的部門における内部監査の主要な役割と位置付け、この役割を果たすために、

[329] なお、政府横断監査については前述の政府横断内部監査マニュアル、EU監査はその関連規則にも準拠して実施されている。

最高監査責任者が、ガバナンス、リスク管理、内部統制の枠組の客観的な評価に基づいて、年次の内部監査意見を提示する必要があるとしている。

具体的には「2100　業務の内容」において、内部監査活動は、系統的で規律のあるリスクベースのアプローチの方法を採用し、組織のガバナンス、リスク管理、コントロール・プロセスを評価し、その改善に貢献しなければならないとしている。具体的に各要素についての要求事項を示せば以下のとおりであるが、これらはいずれもIPPFの対応する項目と同じ内容となっている。

1. ガバナンス

2110 ガバナンス
内部監査活動は、以下の事項について組織のガバナンス・プロセスを評価し、改善するために、適切な勧告をしなければならない。
・戦略的及び業務的意思決定
・リスク管理と統制の監督
・組織における適切な倫理と価値観の向上
・組織における効果的な業績管理と説明責任の確保
・リスクとコントロールに関する情報の組織の適切な部署への伝達
・取締役会（理事会）、外部監査人、内部監査人、その他の保証の提供者と幹部職員の間での情報の調整及び伝達

2. リスク管理

2120　リスク管理
内部監査活動は、その有効性を評価し、リスク管理プロセスの改善に資するものでなければならない。
解釈：リスク管理プロセスが有効であるかどうかを決定することは、内部監査人による以下の評価から生じる判断である。
・組織の目標が、組織のミッションを支持し、かつ適合しているか
・ 重大なリスクが識別され評価されているか
・適切なリスク対応が選択され、リスクを組織体のリスク選好に見合ったものにしているか
・関連するリスクの情報が適時に補足され、組織全体に伝達され、職員、幹部職員及び取締役会（理事会）が職責を果たすことができるようになっているかどうか
　内部監査活動は、この評価を裏付けるための情報を収集することができる。これらの結果を合わせて検討すると、組織のリスク管理プロセスとその有効性を把握することができる。
　リスク管理プロセスは、継続的な管理活動、独立的評価あるいはその両方によってモニタリングされる。

2120. A1
内部監査活動は、以下の事項に関連する組織のガバナンス、業務、情報システムがリスクに曝されている程度を評価しなければならない。
・組織の戦略目標の達成
・財務情報と事業情報の信頼性と完全性（integrity）
・事業とプログラムの効率性
・資産の保全
・法律、規制、政策、手続及び契約の遵守

3. 内部統制

2130 内部統制 内部監査活動は、組織の有効性と効率性を評価し、継続的な改善を促進することにより、組織が効果的なコントロールを維持するのを支援しなければならない。 2130. A1 内部監査活動は、以下の事項に関連する組織のガバナンス、業務及び情報システムにおけるリスクに対応した内部統制の妥当性と有効性を評価しなければならない。 ・組織の戦略目標の達成 ・財務情報と事業情報の信頼性と完全性（integrity） ・事業とプログラムの効率性 ・資産の保全 ・法律、規制、政策、手続及び契約の遵守

３. GIAAや内部監査部門による内部統制及びガバナンスに関する監査等の事例

(1) GIAAや内部監査部門の監査事例

GIAAの主たる業務である内部監査は、前述のように、クライアント省庁は当該内部監査を第三のディフェンスラインと位置付け、会計官によるガバナンスについての保証に関する証拠を提供することを目的として行われる。

したがって、その業務の内容や範囲（スコープ）は、各省庁における第3のディフェンスラインへの依存度や、各省庁のガバナンス・リスクの評価とこれに対応して各省庁が構築しようとする保証の枠組次第であるため、省庁ごとに異なっている。また、GIAA自体は業務をクライアント省庁との契約（合意）に基づいて実施するものであり、例外的な場合を除き、法令や公的規範等によってその業務内容や評価結果をGIAA自身の報告書として開示することが求められているわけではない。

そこで、断片的ではあるが、GIAAの行う監査の内容等については、監査を受けた各省庁の年次報告・計算書に含まれるガバナンス（リスク管理）プロセス又は保証プロセスに関する開示における内部監査に関連した記述の一覧を紹介する。

なお、「評価」の評語についてはおおむね以下の表のようなレベル感となっているが、どの程度の不備が何件程度あれば、どの評語とされるかについての明確な規準は設けられておらず、内部監査人の判断（judgement）とされている[330]。

[330] 現地PwCスタッフからの聞き取りによる。また、この点、地方政府の内部監査では評定についてより定量化された規準が設けられているとのことある。

図表 4-23 GIAAによる評価尺度

評価	評語
Substantial	ガバナンス、リスク管理及び制御のフレームワークは適切かつ効果的である。
Moderate	ガバナンス、リスク管理及び制御のフレームワークの妥当性と有効性を強化するため、いくつかの改善が必要である。
Limited	ガバナンス、リスク管理及び統制のフレームワークに重大な欠陥（weaknesses）があり、不十分又は無効になる可能性がある。
Unsatisfactory	ガバナンス、リスク管理及び統制のフレームワークには根本的な欠陥があり、不十分で効果がないか、失敗する可能性がある。

（出典：イギリス宇宙局の年次報告・計算書[331]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

図表 4-24 2018年度評価一覧

大臣省	GIAA	評価	備考
1. 法務長官府（AGO）	○	moderate	政府の法務関連の省庁をまとめての評価となっている。
2. 内閣府（CO）	○	moderate	説明責任報告書に GIAA からの改善点を記載している。 • 機能の課題をサポートするための管理情報の強化 • リスク管理に関する内閣府と公務員委員会（Civil Service Board）との間のインターフェースをより明確にし、ビジネスユニット内のより低いレベルでのリスク管理を組み込む • プログラム及びプロジェクトの３つの保証ラインを設定する統合保証フレームワークの必要性がある • 変更管理の改善、リスク管理の実践の改善と共に、標準的な契約管理の実践の文書化と展開が必要。
3. ビジネス・エネルギー・産業戦略省（BEIS）	○	moderate	ガバナンス、リスク管理、統制環境の改善を続けており、Unsatisfactory 評価は０、Limited 評価を受けた監査は３つのみであり、そちらも内部監査人による推奨事項に対処するためのアクションはすでに用意済みである。また、GIAA と協力し、省の有効性を改善するための推奨事項を実施中である。
4. デジタル・文化・メディア・スポーツ省（DCMS）	○	moderate	GIAA の監査をベースに GCIA が"moderate"と評価した旨が記載されており、GIAA の内部監査が GCIA の判断の基盤となるという触れ方となっている。 過去２年と同じ moderate 評価だが、本年度は改善傾向にあると GCIA から評価された。また、GIAA は、シニアマネジメントチームが内部統制システムの開発と改善に注力していると結論づけた。
5. 教育省（DfE）	○	moderate	GIAA のレポートに「Limited」「Unsatisfactory」と評価された項目があり、それらについての内容を紹介している。【事例 GIAA①に詳細を記述】
6. 環境・食糧・農村地域省（Defra）	○	moderate	Defra の内部監査責任者との協議を通じて、以下３つの改善テーマが浮上した。 【ガバナンス】役割と責任をより明確にすることで、コア機関と実行機関間の説明責任及びサービスのガバナ

[331] UK Space Agency, Annual Reports and Accounts 2018-19. P.53 https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/814663/2258_web.pdf

大臣省	GIAA	評価	備考
			ンスを明確にする。 【人】人員の頻繁な出入りが、主要分野と知識の維持と継続性の喪失に繋がっている。これは EU 離脱に関する取り決めとタイムテーブルに、顕著な影響を及ぼしている。 【統制】去年に引き続き、マネジメントの監督が脆弱である。財務管理のグループレビューでは改善が強調されたが、Defra 全体の統制環境を改善するには、統制の文化に焦点を合わせる必要がある。
7. 欧州連合離脱省（DExEU）	○	moderate	GIAA から提供された意見に注目し、内部統制システムが部門とともに改善及び進化し続けるよう努力する旨が記載されている。 なお、GIAA の経費も記載している。
8. 国際開発省（DfID）	×	moderate	評価は、Internal Audit annual assurance opinion として、記載されている（IAD の意見）。
9. 国際貿易省（DIT）	○	moderate	省の取り決めは改善されているが、統制環境に関してはまだ改善事項があるというのが GIAA からの全体的な評価である。 DIT の理事会、執行委員会、関連委員会のガバナンスの有効性と、構造が明確であるかについて、GIAA に依頼し、作成された報告書で「Substantial」評価だったことや、サイバーセキュリティについての評価も 2017-18 年度の limited から moderate に改善したことについて触れている。
10. 運輸省（DfT）	○	moderate	GIAA からの意見をもとに、省と実行機関の両方で文化と行動を変え、統制環境を改善することに重点を置いたことで、2015-16 年、2016-17 年の limited 評価から改善した。
11. 労働年金省（DWP）	○	moderate	ガバナンス、リスク管理及び統制のフレームワークの妥当性と有効性を高めるには、いくつかの改善が必要であるとしている。 また、継続的な統制の弱点として、デジタルテクノロジーと情報セキュリティの管理をあげている。人々の仕事への支援と福利厚生の支払いという省のコアビジネスの継続的な運営を確保するため、優先事項としてこれらに対処することの重要性を強調している。 P.162 に GIAA が指摘した不正の金額の記載あり
12. 保健・社会保障省（DHSC）	○	moderate	GIAA の一部である Health Group Internal Audit Service (HGIAS)が内部監査を行っている。
13. 外務・英連邦省（FCO）	×		GIAA に資金を提供することによって、公的資金管理を行っているという記載のみ。
14. 財務省（HMT）	○	moderate	GIAA が HMT の配下であることから、GIAA の紹介や費用等が部分的に記載されている。
15. 内務省（HO）	○	limited	具体的な改善点が記載されている。【事例 GIAA②に詳細を記述】 ガバナンスとリスク管理の改善、部門間の連携の強化、保証とガイダンスの改善及びデータと技術に関連する広

大臣省	GIAA	評価	備考
			範な改善が必要であり、改善するよう努めるという省の表明が記載されている。
16. 国防省（MoD）	×	limited	記載なし【事例：内部監査①に詳細を記述】
17. 住宅・コミュニティ・地方自治省（MGCLG）	○	moderate	統制環境を強化し、内部監査の評価を改善するために努力を集中すべきいくつかの領域を指摘している。
18. 司法省（MoJ）	○	moderate	Audit and Risk Committee や Internal Audit が行っているとの記載あり。 統制の弱点の主な領域として、テクノロジー及びデータ保護リスクの管理をあげている。

（出典：各省庁の年次報告書をもとに、PwCあらた有限責任監査法人が作成）

以下では、前述の年次報告・計算書における記載のうち、GIAAを利用している教育省及び内務省における言及、GIAAを利用していない国防省における内部監査に関する記述及び例外的にGIAAの内部監査報告書が決算委員会への書簡に添付され、公表されている事例を紹介する。各事例の概要は以下のとおりである。

年度	タイトル	概要
2016	教育省（ガバナンス報告書において会計官が説明している事例）	教育省は GIAA による内部監査を利用しており、その内容は GIAA とのサービスレベル合意書に定められている。 当該年度の評価は、中等度（Moderate）であり、ガバナンス、リスク管理及びコントロールの枠組の妥当性及び有効性を高めるために、いくつかの改善が必要であることを意味する。 当該年度に GIAA からは全 70 件の報告書を受領しており、うち限定的と評価された保証（assurance rated as Limited）は 15 件、不十分と評価された保証（assurance rating of Unsatisfactory）が 1 件あった。限定的又は不十分な評価を受けた報告書は、以下のとおりであったという。 不十分：IT ガバナンス 限定的：EFA キャピタル・フィナンシャル管理、EFA 優先学校建設計画のガバナンス、暫定的及び臨時的労働、財務報告変更プロジェクト、給付及び契約の管理、データ品質ガバナンス、サイバーセキュリティ、ポートフォリオ管理、未来にふさわしい技術、データ及びシステムの給付管理、修習制度改革、End-To-End の開発に関する修習/デジタル修習サービス
2017	内務省（GIAA からの書簡をガバナンス報告書に掲載している事例）	内務省は GIAA による内部監査を利用している。同省では、主任内部監査人の署名の入った書簡を入手し、ガバナンス報告書の一部として収録している。 ■　書簡の概要 当該年度において、GIAA は会計官に限定保証を提供することを決定した旨と、「３つのディフェンスライン」に沿って改善領域が指摘されている ・スタッフ（特に運営分野）に対するガイダンスを改善すること（第１のディフェンスライン） ・省内に有効な第２のディフェンスラインの保証能力を確立すること 現在、第２のディフェンスラインの活動は主に国境・移民制度に焦点が当てられているため、省全体を網羅するための取り決めが必要である。 ・合意された内部監査における勧告の実施（第３のディフェンスライン） 過年度に内部監査活動により特定されたリスク管理体制の脆弱性について、重大な未解決項目に関連していくつかの進捗を見てきたものの、いまだにフォローアップされていない事項が多く存在する。
	国防省（GIAA を利用していない事例）	■　概要 国防省では、GIAA による内部監査を利用せず、年次保証プロセスの一部として、トップレベル予算機関（Top Level Budget：TLB）の責任者等を対象に、主要なガバナンス、リスク管理及び内部統制事項をカバーする標準的な報告テンプレートを使用したアンケート調査を行っている。 ■　結果 「Substantial」評価を受ける個々の内部監査の数が増加したものの、全体としての内部監査意見は限定保証であった。 以下の点が指摘されている。 ・プログラム及びプロジェクト管理のガバナンスと、TLB 全体にわたる主要な PPM 原則（Principles of Project Manage-

年度	タイトル	概要
		ment：PPM）の埋め込みと使用 ・一部の分野では、契約管理の取り決めが部門全体で一貫しておらず、適切な契約管理を実施できていない。 ・機能保証合意書（Functional assurance arrangements）を開発及び組み込み、リスク管理の成熟を続けるには、さらなる作業が必要である
2017	運輸省及び HS2 社 （GIAA の監査報告書が決算委員会への書簡に添付され、公表されている事例）	■　概要 政府が推進している高速鉄道敷設事業、High Speed 2（HS2）をめぐり、GIAA の内部監査報告書と併せて NAO が勧告を出している事例。NAO によると、HS2 社は複数の職員に対して上限額の退職金の支払いに加え、有給休暇扱いにすることで上限の制限を回避し退職後の数ヵ月にわたり給与の支払いを続けていた。 この問題の重要性に鑑み、HS2 社を所管する運輸省の会計官（事務次官）は、決算委員会に対し GIAA の内部監査報告書を添付した書簡を送付することとし、当該報告書を公表したもの。 ■　監査の目的 以下のとおり、ガバナンス、リスク、コントロールについて客観的な見解を示すことが目的であるとしている。 ガバナンス: ・退職金プログラムのガバナンス体制はどのようなものがあり、どのように整備され、伝達されたのか。また、これらの体制は、公的部門における退職金スキームに関連する合意と管理に期待される実務とどのように一致したのか。 ・退職金プログラムの承認ルートはどのようなものだったのか。また、HS2 社と運輸省内のどちらのガバナンス・グループがプログラムのコミッショニング、実施、モニタリングの役割を果たしていたのか。HS2 及び省庁における正式なガバナンス体制の取り決め（例えば HS2 社及び HSR グループボードの報酬委員会等）はどうであったか。 ・HS2 プログラムのさまざまな構成部分がどのように、オープンで透明性があり協調的な行動を促進するような形で、退職金プログラムに関する情報を伝達し共有したか。HRSG（原文ママ）[332]と運輸省の他の部門（財務、人事、法務）は、どのように協力して、プログラムの全体像を提供したのか。 リスク: ・HS2 社は退職金プログラムに対するリスクをどのように評価し、他とどのようにその理解を共有したのか。 コントロール: ・退職金プログラムのリスクを軽減するために、HS2 社がどのような統制を実施したか。 ・HS2 社は、退職金プログラムが効果的に管理され、誤用、不正、誤謬にさらされていないことをどのようにして確認したか。 ■　GIAA の検査手法 ・HS2 社が保有する財務権限、HS2 社と運輸省の間の枠組文書、「公的資金の管理」、内閣府及び財務省のポリシー、ALB の出資者に対する運輸省のガイダンス等のガイダンス、グッドプラクティスを参照する。 ・スキームを開始した承認プロセスを特定及び証拠化し、ビジネスケースのコピーを取得し、スキームの承認にどのようなガバナンスが適用されたかを特定する。 ・HS2 社と運輸省（及び省内各機能）とのスキームに関する通信文書のコピーを入手し、事象と承認の時系列を構築し

[332] 高速鉄道グループ（HSRG：High Speed Rail Group）の誤り。

年度	タイトル	概要
		て、意思決定がどこで、誰がいつ行ったかを示すことを試みる。これらの承認を HS2 社及び運輸省の内部ガバナンス構造にマッピングし、内部統制に欠陥があったか、回避されたか、脆弱であったかを識別する。時系列がすでに判明している場合は、これを新たに作成するのではなく、その有効性を確認し、使用する。 ・HS2 社内での退職金スキームのコミュニケーション及び適用された個人の資格の有無を評価（テスト）し、レビューする。 ・実地監査では、HS2 社の法定検査を実施した NAO チームと連携し、最大限の協力を得ることで、重複する作業を減らし、作業をより迅速に完了させることを目指す。 ・主要なマネジャーやスタッフとの面談、関連文書のレビュー、必要に応じて追加的に試査を実施する。 ・実地監査の最終段階において、事実の正確性を確認するため、必要な限り、監査の主な知見を幹部職員に知らせる会議を開催する。 ■　監査の基準及び目的 公表されている職業上の基準に準拠し全ての監査を完了させるであろう。この基準は、妥当性、合規性、VFM を含む、ガバナンス、リスク管理及びコントロールの妥当性及び有効性を適切に考慮することを要求する。

(2) 【GIAA①】教育省の事例（2016年度）（HC 116 2016-17）

教育省では、会計官によるガバナンス等の保証の「追加的な根拠（Further sources）」としてGIAAによる内部監査の結果と、これに対する省庁の受け止めを説明している。

公表情報によれば、教育省は個別の報告書として「Limited」「Unsatisfactory」の評価を受けた数少ない省庁の一つである。

図表 4 -25 GIAAの内部監査についての開示（教育省）[333]

追加的な保証の根拠

7.75　我が省は、GIAAから提供を受けた内部監査に保証の根拠を求めた。

7.76　内部監査及び保証サービスは、GIAAによりサービスレベル合意書に基づいて提供される。GIAAの省庁グループ内部監査責任者は、グループのガバナンス、リスク管理、内部統制のシステムについての意見を盛り込んだ年次報告・計算書を私［会計官］に提出した。彼［内部監査責任者］の意見は、経営陣とARCとの間で合意した内部監査計画に沿って、同年中に実施された内部監査業務によって通知された。

7.77　GIAAによる2016-17年度の評価は、４段階の評価項目のうち、中等度（Moderate）であった。中程度の評価は、ガバナンス、リスク管理及びコントロールの枠組の妥当性及び有効性を高めるために、いくつかの改善が必要であることを意味する。意見の方向付けは、2016-17年度中に実施された業務・保証、上級幹部職員との会議やアドバイザリー業務の提供に基づいて行われている。

7.78　私はこの評価を受け入れ、職員はGIAAからの改善提案を実施したか、あるいは実施しようとしている。

7.79　2016-17年に、GIAAは全70件の報告書を発行し、うち限定的と評価された保証（assurance rated as Limited）15件及び不十分と評価された保証（assurance rating of Unsatisfactory）１件の報告書を発行した。

限定的との評価は、ガバナンス、リスク管理及びコントロールの枠組に重大な欠陥があり、それが不十分で効果的でない可能性がある、又はそうなる可能性があると述べている。不十分との評価は、ガバナンス、リスク管理、コントロールの枠組に根本的な脆弱性があり、それが不十分で効果的でない、又は失敗する可能性が高いと述べている。

7.80　限定的又は不十分な評価を受けた報告書は、以下のとおりである。

- ITガバナンス（不十分）
- EFAキャピタル・フィナンシャル管理
- EFA 優先学校建設計画のガバナンス
- 暫定的及び臨時的労働
- 財務報告変更プロジェクト
- 給付及び契約の管理
- データ品質ガバナンス
- サイバーセキュリティ
- ポートフォリオ管理
- 未来にふさわしい技術
- データ及びシステムの給付管理
- 修習制度改革
- End-To-Endの開発に関する修習/デジタル修習サービス
- 学術機関及びフリースクールへの定期的な資金提供（配分に関する検証と測定）
- 資金提供機関シェアードサービス
- 障害者学生手当

7.81　幹部職員は、限定的保証報告書の結論及び推奨事項の過半数を広く受け入れており、発生した措置は全て進行中又は完了している。

（出典：教育省年次報告書[334]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[333] ［　］はPwCが補充

当該報告書から判明する特徴的な事項として以下のような点が挙げられる。

・内部監査業務の提供に当たっては、事前に「サービスレベル合意書」が交わされる[335]。
・GIAAは内部監査責任者の名義で、グループのガバナンス、リスク管理、内部統制のシステムについての意見を盛り込んだ内部監査報告書を省庁に対し提出する。
・内部監査は経営陣と監査・リスク保証委員会との間で合意した内部監査計画に沿って実施される。
・GIAAは省庁のガバナンス、リスク管理、内部統制についての全体的な水準について４段階の格付けを行う。また、テーマごとに複数の報告書を発行しており、報告書ごとに評価を行う。

(3) 【GIAA②】内務省の事例（2017年）(HC1136)

内務省では、会計官によるガバナンス報告書の一部として主任内部監査人の署名の入った書簡が収録されている。

図表 4 -26 GIAAの内部監査についての開示（内務省）

主任内部監査人によるアップデート

内部監査機関（GIAA）は、内務省において様々な業務を行っており、内部監査報告書の要約は、同省の監査・リスク保証委員会によってレビューを受けている。毎年、私は、同省のガバナンス、リスク管理、コントロール体制の適切性について意見を表明することが求められている。

今年、私は会計官に限定保証を提供することを決定した。

私は、この省は、要求が厳しく圧迫された状況を管理する上では有効であるが、業務及び戦略的に実行することに不可欠な日常的なタスクを遂行する上で、改善を行うことができると結論づけている。

省全体に組み込まれている仮定や規範を修正しようとする場合、同省はより協調的に作業を進める必要がある。連携せずに作業を進めた結果、人々が直面する問題にどのように対応し、どのように行動するかの違いに出ている例が多くある。

これらの文化的課題に対応するプロセスは、必要な文化的変革が達成可能であることを確実にするために、組織のトップから推進されなければならない。

監査の結果、改善の余地があると判断された分野については、引き続き私見を述べている。これらは、次ページの表に示されている。

内務省の能力と実現可能性は、イギリスのEU離脱によって大きな圧力を受ける可能性が高い。内務省は、期待とおりの成果を達成するためには、さまざまな命令に渡る複雑な業務プログラムの提供を管理する必要があるだろう。これは、一部のウィンドラッシュ世代[336]が直面している誤りを正すだけでなく、内務省が当面の将来に置かれる状況でもある。

クリストファー・ウェストウッド
主任内部監査人

---

[334] 教育省年次報告書：Department for Education Consolidated annual report and accounts For the year ended 31 March 2017, P.56-
https://www.gov.uk/government/publications/dfe-consolidated-annual-report-and-accounts-2016-to-2017

[335] サービスレベル合意書（service level agreement）は通称SLAと言われ、提供するサービスの内容、範囲、及び品質の水準を明確化するとともに、達成できなかった場合のペナルティ等を定める合意書をいう。IT関連サービスの提供等にあたりしばしば用いられる。

[336] ウィンドラッシュ世代とは、1948年から70年代初頭にかけて、当時英領だったジャマイカなど西インド諸島から英国にやって来た移民とその子孫を指す。

GIAAが指摘した改善領域	主要な課題
スタッフ（特に運営分野）に対するガイダンスを改善する。	第１のディフェンスラインの保証は、スタッフが、特に業務において、その職務を遂行するために正確な指導を受けていることに依存している。 進行中であるが、出入国管理局は、出入国管理指導の件数が大幅に減少し、効果的な包括的管理体制が整っていると報告しており、未承認のガイダンスやテンプレートが存在していることが判明している。 監査の結果合意された勧告の実施の進捗はなされたが、計画よりも遅いペースであった。 今年は、ガイダンスを改善するプログラムが再検討されており、この作業を継続するために開発された新しい単純化プログラムがあることに留意する。
省内の有効な第２のディフェンスラインの保証能力の確立	昨年、主任内部監査人である私は、戦略的方向性と保証の中央監視を強化することを勧告した。進行中であるが、現在の第２のディフェンスラインの活動は主に国境・移民・市民制度に焦点が当てられているため、省全体を網羅するための取り決めが必要である。 内務省（以下、本省）は、幹部職員が自らの評価を裏付ける証拠を用いて自らの義務を実行しやすくするために、簡素化された管理保証フレームワークを導入するなど、保証の取り決めを進化させている。 本省はまた、省内横断的な保証に関して多くの知識を有する者（Assurance Champions）、主導者、専門家のネットワークを特定し、構築した。
合意された未解決の内部監査における勧告の実施	内部監査活動により、本省のリスク管理体制の脆弱性が特定された。我々は、特定されたリスクに対応するために勧告を行う。その後、マネジャーは行動に合意し、その実行をフォローアップする。 GIAAは、これまで、本省に対して望ましいレベルよりも高いレベルの遅延行為に関し注意を喚起してきた。 我が省は、歓迎されるべき最も重大な未解決の行動に関連していくつかの進捗を見てきた。しかし、本省には、いまだに延滞措置が多すぎる。

（出典：内務省の年次報告・計算書[337]より、PwC あらた有限責任監査法人が翻訳）

内務省の年次報告・計算書においては、教育省同様の内部監査人によるガバナンス、リスク管理及び内部統制についての全体的な評価に加え、GIAA が指摘した改善領域と具体的な課題がナラティブに説明されている点が特徴的である。

(4) 【内部監査部門①】国防省の事例

GIAA による内部監査を利用していない国防省は、年次保証プロセスの一部として、主要なガバナンス、リスク管理及び内部統制事項をカバーする標準的な報告テンプレートを使用したアンケート調査を行っている。このアンケートはトップレベル予算機関（Top

[337] Home Office Annual Report and Accounts 2017-18 (for the year ended March 2018) P.60-61（前掲）
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/727179/6_4360_HO_Annual_report_WEB.PDF

Level Budget：TLB）の責任者[338]、機能の主導者（Function Leads）及び防衛当局（Defence Authorities）が回答することになっている。TLB の場合、監査委員会（Audit Committees）によってパフォーマンス及びリスクレビューの一部としてレビューされ、精査される。防衛リスク・保証委員会（Defence Risk and Assurance：DRA）は、全ての機能及び防衛当局の年次保証レポート（Function and Defence Authority Annual Assurance Reports）をレビューし、執行委員会又は他の関連する管理委員会によって実施される精査プロセスを支援するためのブリーフィングノートを提供する。さらに、DRA は、DARAC（Defence Audit and Risk Assurance Committee）と主任内部監査人（Group Head of Internal Audit：GHIA）のため、主要な内部統制の問題を強調した、全体的な年次保証報告書を作成する。2018～19 年度において、DRA は「限定保証（Limited assurance）」という評価を下した。Limited の評価の根拠となる主要な内部統制の問題と管理措置については、ガバナンス報告書内の「重要な統制リスク」のセクションで詳しく説明している。なお、GHIA からの評価は以下のとおりである[339]。

2018–19年にGHIAが提供した意見は、Limited Assuranceであった。
内部統制の妥当性と有効性の改善が多くの分野で確認され、「Substantial」評価を受ける個々の内部監査の数が増加した。しかし、年次内部監査報告書では、次の主要テーマが特定された：

- プログラム及びプロジェクト管理のガバナンスと、TLB全体にわたる主要なPPM原則（Principles of Project Management：PPM）の埋め込みと使用
- 一部の分野では、契約管理の取り決めが部門全体で一貫しておらず、適切な契約管理コントロールを実施できていない場合もあった
- 機能保証合意書（Functional assurance arrangements）を開発及び組み込み、リスク管理の成熟を続けるには、さらなる作業が必要である

(5)【GIAA・NAO①】運輸省及びHS2社の事例

政府が推進している高速鉄道敷設事業、High Speed 2（HS2）をめぐり、GIAA の内部監査報告書と併せて NAO が勧告を出している事例がある。

運輸省からの資金提供により設立された政府外公共機関（NDPB）[340]である HS2 有限会社（HS2 Ltd.、以下 HS2 社）[341]は、３つのフェーズを経て、都市間の移動を高速化し国外との接続性を高めることを目標に、鉄道敷設工事を請け負っている。

こうした中、2016 年において HS2 社が支払った 276 万ポンド（約３億 8640 万円）の報奨金（payoff）のうち、わずか 100 万ポンド（約１億 4000 万円）しか運輸省に承認されていなかったことが NAO の検査報告書により明らかにされた。NAO によると、HS2 社の

[338] 2019年現在、７つのTLBが存在しており、各トップレベル予算責任者（TLB Holder）が担当組織のパフォーマンスの責任を負っている。可能な限り効果的、効率的、安全、持続可能、経済的に合意された結果を提供し、また、合規性と妥当性を守り、設定された予算内（コントロール合計(control totals)）に留める責任を負う。

[339] Ministry of Defence Annual Report and Accounts 2018-19 https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/831728/MOD_Annual_Report_and_Accounts_2018-19_WEB__ERRATUM_CORRECTED_.pdf

[340] 第３章２節（７）参照。

[341] High Speed Two（HS2）Limitedは、ロンドンからバーミンガム、リーズ、マンチェスターに至るルートを計画し、イギリスの新しい高速鉄道ネットワークの開発とプロモーションを担当している行政の非省庁公的機関（外郭機関：ALB）である。 プログラム全体を通しての計画と実行を担っている。

職員に係る退職金上限を 95,000 ポンド（約 1,330 万円）とする[342]という運輸省からの明確な指示があったにもかかわらず、HS2 社は複数の職員に対して上限額の退職金の支払いに加え、有給休暇扱いにすることですでに働いていないにも関わらず数ヵ月間給与の支払いを続けることで上限の制限を回避し、過大な支払いを行っていた。

この問題について、NAO が問題視し、運輸省長官が HS2 社の財務管理に関して疑問を提起した結果、さらなる調査が行われることとなった。

以下、本事例に関連して時系列順に各機関から公表された報告書等を紹介する。

○2017 年 7 月：NAO による検査報告書[343]

NAO は HS2 社の退職金スキーム（Redundancy Scheme）に関して、合規性に関する限定付適正意見を表明した。HS2 社は合意された枠組[344]を逸脱した支払いを行い、財務省の承認を得ないまま支出を行ったことで、財務省の規則に違反したと指摘している。本報告書では、この逸脱の経緯と、本来どうあるべきかを記載した後、より詳細な発見事項を背景と合わせて紹介している。報告書の最終部分は HS2 社の全社的な統制環境に関連して、今後どのような行動をとるべきかがまとめられている。

○2017 年 7 月：運輸省及び HS2 社による 2016 年度年次報告・計算書[345]

1) 運輸省の 2016 年度年次報告・計算書

2015 度に引き続き、運輸省の GHIA（グループ内部監査責任者）による評価は「Limited」とされた。その要因として、統制環境が改善されているものの、次の領域に未だ脆弱性が残ることを挙げている：

- 財務及び人事のビジネスプロセスにおいて、主要な統制が十分に理解及び適用されるよう、第 1 のディフェンスラインにおいて一貫して焦点を当てる必要がある。
- 第 2 のディフェンスラインは、第 1 のディフェンスライン内でコンプライアンス違反が特定された際により機敏に機能するものである必要がある。省庁のガバナンスフレームワークを通じてコンプライアンス違反が早期に上へ報告されるべきである。
- リスクの特定については、過度に機械的かつ理論的なアプローチから脱却し、積極的なリスク軽減をより実践的なやり方で行うことに焦点を移していく必要がある。
- 説明責任、デリバリー、情報及び保証要件の明確性を確保するために、外郭機関

[342] 2015年５月２日に公務員の退職金の上限を£95,000とする法律が承認されたが、その後、導入は行っていなかった。2019年３月にようやく財務省が他の省庁に書面にて制限を正式に導入することを提案したとしている。

[343] Government Internal Audit Agency report into HS2 Ltd redundancy schemes
https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/07/Report-of-the-Comptroller-and-Auditor-General-on-the-2016-17-Accounts-of-High-Speed-Two-Limited.pdf

[344] High Speed Two (HS2) Ltd Framework Document (December 2014)
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/644752/Framework_Document_December_2014_Signed.pdf

[345] 運輸省アニュアルレポート(2016-17)：
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/635176/dft-annual-report-and-accounts-2016-to-2017-web-version.pdf
HS2社アニュアルレポート(2016-17)：
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/630118/hs2_annual_report_and_accounts_2016-17.pdf

（ALB）と省庁との関係を引き続き発展させる必要がある。

- プログラムとプロジェクト、特に省庁における大規模で複雑な鉄道プログラムの管理を強化するため継続的な改善が必要である。
- IT 運用環境がユーザーのニーズの変化に対応し、特にデータセキュリティと情報保証に関する適切な運用管理を維持する必要がある。

２年連続で内部監査人の評価が Limited であることを受け、会計官である事務次官は 2017 年度も引き続き内部統制システムを強化していくと結論付けている。なお、前述の HS2 社の問題については、「公的資金の管理」や運輸省本省と HS2 社間で合意している枠組に反して、運輸省や財務省の承認なしに HS2 社と Transport Focus が退職金と報奨金を支払った旨を簡単に記載されているのみであり、詳細については HS2 社と GIAA の報告を参照するよう記載されている。また、当該年次報告・計算書に添付されている NAO［検査］証明書兼報告書では、運輸省の合規性や財務諸表については「問題ない」としている[346]。

2)　HS2 社の 2016 年度年次報告・計算書

同月に HS2 社の年次報告・計算書が公表された。当該報告書においては、GIAA による評価が前年度の「Moderate」から「Limited」に下がったことが記載されている。HS2 社の最高財務責任者（Chief Executive and Accounting Officer）は、ガバナンス報告書において、いくつかの明確な統制に関する問題を認識しながらも、HS2 社の内部統制及びガバナンス機能は、現在の発展及び成熟段階の目的に適しており、適切であると考えていると述べている。そして、大きく変革している時期のため改善が必要であると認識しているが、HIA の意見、ARAC からの報告、NAO からのマネジメント・レターを考慮した結論は「会社の方針、目的、目標の達成をサポートする内部統制の健全なシステムがあると確信している」としている。なお、ガバナンスステートメント内にはリスク管理と、リスクアペタイトの他に、11 のリスク領域とそれに対する統制の一覧表が記載されている。

NAO の［検査］証明書兼報告書（Report of the Independent Auditor）では、HIA による評価は前述のこの問題から限定付適正意見であるとしている。なお、合規性に関しては前述の点以外は問題なく、財務監査についても真実かつ公正な概観（true and fair view）と記載している。当該証明書には 1)の報告書が添付されている。

<u>○2017 年 10 月：運輸省から決算委員会への書簡</u>

NAO からの報告を受け、主任会計官として運輸省の事務次官は HS2 社の問題の調査と報告を指示し、決算委員会宛てに書簡と GIAA による内部監査報告書[347]を提出した。問題を重要視していることを示すため、特別に GIAA による内部監査報告書もウェブサイト上で公開している[348]。

---

[346] 2017年７月11日作成（19日公開）の手紙では、HS2社のアニュアルレポートについての発言があり、限定付適正意見としているものの、運輸省のアニュアルレポートの会計検査院長の証明書（2017年７月18日）では特に問題ないとしている。

[347] https://www.gov.uk/government/publications/government-internal-audit-agency-report-into-hs2-ltd-redundancy-schemes

[348] 手紙に「このGIAAレポートを決算委員会と共有し、この統制違反をいかに重要視しているか、また

この書簡によれば、HS2 社の合規性に関する限定付適正意見の主な原因は HS2 社内の統制とガバナンスであるとした。また、報告書には HS2 社と運輸省のガバナンス体制の調査を通じて発見した他の補足的な原因と、HS2 社や他の外郭機関での再発防止を目的とした運輸省及び HS2 社への勧告が含まれていると報告書の内容に触れており、HS2 社と運輸省が勧告に従うよう、事務次官は NAO と密に協力すると明言している。ただし、今回発見された退職金スキームに関する統制の不備は、HS2 社内の業務についての統制（corporate control）に関するものであり、HS2 プロジェクトの遂行に組織的な統制の不備があるという証拠にはならないとしており、プロジェクトの他のガバナンス等は整備され機能していること、プロジェクトの重要性についての言葉で結んでいる。

GIAA による内部監査報告書は、GIAA から運輸省の事務次官や HS2 社の CEO、運輸省のグループ内部監査責任者等にあてられている。内容は監査の範囲、背景、時系列表、要旨、勧告と、付託条項として２ページにまとめられた調査依頼内容が添付されている。

図表 4 -27 GIAAによる内部監査報告書の調査依頼内容

背景

1. このエンゲージメントは、未承認の退職金の支払いスキームの実施に関して HS2 社の 2016-17 年度財務諸表が限定付適正意見とされたことを受けて、運輸省事務次官から委託されたものである。

監査目的：

2. この監査の目的は、HS2 退職金プログラムのガバナンス、リスク、コントロールの取り決めについて、独立した客観的な見解を提供することである。これら３つのそれぞれの構成要素の中で、監査人は以下を理解することを目的とする：

ガバナンス:

- 退職金プログラムのガバナンス体制はどのようなものがあり、どのように整備され、伝達されたのか。また、これらのガバナンス体制は、公的部門における退職金スキームに関連する合意と管理に期待される実務とどのように一致したのか。
- 退職金プログラムの承認ルートはどのようなものだったのか。また、HS2 社と運輸省内のどちらのガバナンス・グループがプログラムの委任、実施、モニタリングの役割を果たしていたのか。HS2 及び省庁における正式なガバナンス体制の取り決め（例えば HS2 社及び HSR グループボードの報酬委員会等）はどうであったか。
- HS2 プログラムのさまざまな構成部分がどのように、オープンで透明性があり協調的な行動を促進するような形で、退職金プログラムに関する情報を伝達し共有したか。HRSG（原文ママ）[349]と運輸省の他の部門（財務、人事、法務）は、どのように協力して、プログラムの全体像を提供したのか。

リスク:

- HS2 社は退職金プログラムに対するリスクをどのように評価し、他とどのようにその理解を共有したのか。

コントロール:

- 退職金プログラムのリスクを軽減するために、HS2 社がどのような統制を実施したか。

対応するための行動を示すため、例外を課して省庁のWebサイトにコピーを掲載していることをご了承ください」という記載がある。

[349] 高速鉄道グループ（HSRG：High Speed Rail Group）の誤り。

・　HS2 社は、退職金プログラムが効果的に管理され、誤用、不正、誤謬にさらされていないことをどのようにして確認したか。

監査の範囲とアプローチ

3.　監査全体を通じて、次のガイダンスとグッドプラクティスを参照するが、これらのみに限定はしないこととする：HS2 社が保有する財務権限、HS2 社と運輸省の間のフレームワーク合意書、「公的資金の管理」、内閣府及び財務省のポリシー、ALB の株主に対する運輸省のガイダンス。

4.　スキームを開始した承認プロセスを特定及び証拠化し、ビジネスケースが記載されたものを入手し、スキームの承認にどのようなガバナンスが適用されたかを特定する。

5.　HS2 社と運輸省（及び運輸省の各機能内）とのスキームに関する通信文書のコピーを入手し、事象と承認の時系列を構築して、意思決定をどこで、誰がいつ行ったかを示すことを試みる。これらの承認を HS2 社及び運輸省の内部ガバナンス構造にマッピングし、内部統制に欠陥があったか、回避されたか、脆弱性があったかかを識別する。時系列がすでにはっきりと判明している場合は、これを新たに作成するのではなく、その有効性を確認し、使用することとする。

6.　HS2 社内での退職金スキームのコミュニケーション及び適用された個人の資格の有無を評価（テスト）し、レビューする。

7.　フィールドワークでは、HS2 社の法定検査を実施した NAO チームと連携し、最大限の協力を得ることで、重複する作業を減らし、作業をより迅速に完了させることを目指す。

8.　我々の監査レビューは、以下のとおり実施する：

・　主要なマネジャーやスタッフと面談、
・　関連文書のレビュー、
・　必要に応じて評価（テスト）を実施。

9.　フィールドワークの終わりに、事実の正確性を確認するため、必要な限り、監査の主な知見を幹部職員に知らせる会議を開催する。しかしながら、当報告書は、主任会計官のために作成され、提出するためものである。

　GIAA は、公表されている職業上の基準（professional standards）に対し全ての監査を完了させるであろう。この基準は、妥当性、合規性、VFM を含む、ガバナンス、リスク管理及びコントロールの妥当性及び有効性を適切に考慮することを要求するものである。

範囲外

個人に対する支払いを再計算したり、定量化したりはせず、NAO がフィールドワークを行って以来、保留中となったか、あるいは行われたその他の支払いの証拠は求めないこととする。

（出典：内部監査報告書[350]より、PwC あらた有限責任監査法人が翻訳）

<u>○2018 年 7 月：運輸省及び HS2 社の 2017 年度年次報告・計算書</u>

1)　運輸省の 2017 年度年次報告・計算書

運輸省の年次報告・計算書における評語は、以前から続いている統制環境の改善により、２年連続の「Limited」評価から「Moderate」に改善している。運輸省は、2017-18 年に５つの NAO の報告の対象となっており、事務次官とそのリーダーシップ・チームのメンバーは、決算委員会（PAC）による６つの公聴会に出席し、VFM の証拠を提示した。委員会の関心の一つが HS2 社の問題であり、委員会からあげられた４つの勧告全てが年度末までに改善された旨が記載されている。なお、昨年度に引き続き、当該年次報告・計算書

[350] INTERNAL AUDIT ENGAGEMENT: TERMS OF REFERENCE. P.17-18
https://www.gov.uk/government/publications/government-internal-audit-agency-report-into-hs2-ltd-redundancy-schemes

に添付されているNAOによる［検査］証明書兼報告書では、合規性や財務検査については「問題ない」としている。

2)　HS2社の2017年度年次報告・計算書

HS2社の年次報告・計算書には、昨年度受けた勧告11点と、それに対する進捗を紹介している。加えて、前述の10月30日に行われた決算委員会とのヒアリングであげられた委員会からの勧告４点と、それぞれに対する対応も記載している。なお、HIAからの評価は昨年度の「Limited」から「Moderate」に改善されており、当該年次報告・計算書に添付されているNAOによる［検査］証明書兼報告書では、合規性や財務検査については「問題ない」としている。

４. GIAAや内部監査部門による内部統制及びガバナンスに関する役割のまとめ

GIAAの内部統制及びガバナンスに関する役割は以下のとおりである。

- 各省庁の会計官が責任を負うガバナンスについての保証の源泉（第３のディフェンスライン）として内部監査を提供している。
- 内部監査として実施される内容は各省庁が内部監査から得ようとする保証のレベルによって差がある。
- 内部監査の結果報告書は、クライアント省庁に対し提出され、法令による公表や開示の義務はない。
- 内部監査の結果が契機となり、NAOによる検査が行われることがある。
- 公的部門内部監査基準（PSIAS）では、監査対象の内部統制、リスク管理及びガバナンスについて監査を行うことや、改善事項について勧告することが求められている。
- 個別の省庁に対する内部監査だけでなく、政府横断的な内部監査も行っており、政府全体レベルの内部統制の一部を担っている。
- GIAAは財務省のエージェンシーとして、政府の内部監査に関する方針についての権限も委譲されているとされ、政府の内部統制に関連する政策の中核としての機能も果たしている。

第６節：イギリス地方政府における内部統制・ガバナンスに関する制度及び会計検査院の役割

１. イギリス地方政府における内部統制制度の概要

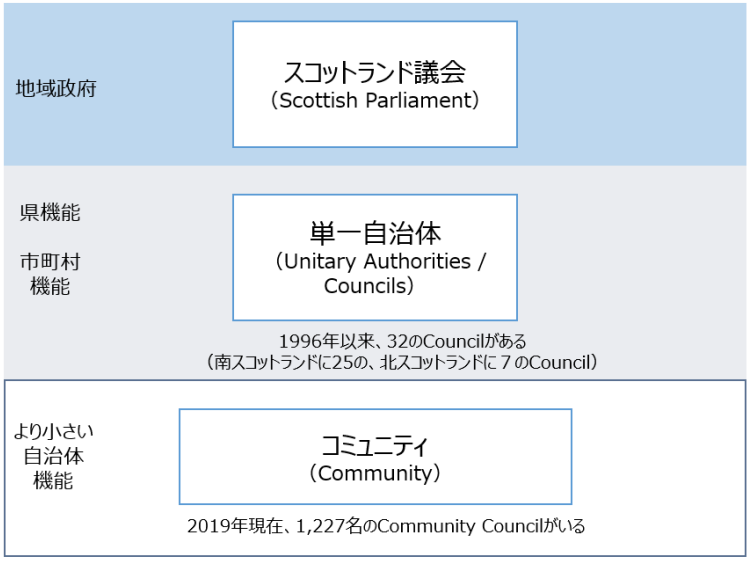
(1) イギリスの地方統治の構造

イギリスは、イングランド、ウェールズ、スコットランド及び北アイルランドから構成

される連合王国である[351]。

イギリスの地方自治制度は地域によって異なる。イングランドにおいては、日本の県にあたる「カウンティ（County）」と市町村にあたる「ディストリクト（District）」の２層制が採用されているが、大都市圏では１層制となっている。近年は、カウンティとディストリクトの統合が行われ、「統合自治体（Unitary Authorities）」による１層制の地域も増えており、１層制と２層制が混在する状況である。また、スコットランド、ウェールズ、北アイルランドは１層制となっている。教育を含むほとんどの行政事務は地方自治体が担当しているが、２層制の地方自治体においては、ディストリクトは住宅、ゴミ収集などの限られた事務を行い、教育・社会福祉・道路などの事務はカウンティが担っている。この他、地域共同体的な性格を持つ、法律上の準自治体として「パリッシュ（Parish）」が置かれている。パリッシュは教会の布教のために設けられた教区に起源を持ち、限定的な行政機能を担うところもある。

図表 4-28 スコットランド地方自治体構成



（出典：ウェブサイト[352]を参考に、PwCあらた有限責任監査法人が作成）

次節以下では、スコットランド分権政府に所属する地方自治体（Unitary Authorityに相当）であるグラスゴー市（Glasgow City Council）のガバナンスの制度とその監査の概要について説明する。スコットランドには32の地方自治体（local authority）があり、これらは全て単一自治体である。

---

[351] しかし、各王国がイングランドに併合されたという歴史的背景から、一部地域で独立あるいは地域内での自治を要求する民族主義政党が誕生しており、国会にも議員を送り込む等、その勢力は1970年代から拡大してきている。 https://www.jlgc.org.uk/jp/information/img/pdf/UKtihoujichi.pdf

[352] 次のウェブサイトを参考にPwCが作成：
http://www.clair.or.jp/j/forum/pub/series/pdf/j40.pdf、
https://www.instituteforgovernment.org.uk/explainers/local-government、
https://lgiu.org/local-government-facts-and-figures-scotland/#section-1

(2) グラスゴー市のガバナンスに関する制度

① スコットランドにおける内部統制のレビュー及びガバナンスに関する報告制度

1973年スコットランド地方自治体法（Local Government (Scotland) Act 1973(a)）[353]に基づき制定された2014年スコットランド地方自治体会計規則（Local Authority Accounts (Scotland) Regulations 2014）[354]に基づき、スコットランドの地方自治体は、財務管理が十分かつ効果的であること及び当該自治体の機能の効果的な発揮を促進するための健全な内部統制を確保する責任を負うこととされ、これにはリスク管理のための取決が含まれることとされている。また、地方自治体は、内部統制の有効性について、少なくとも各事業年度に１回レビューを行わなければならないこととされている。当該レビューにおける発見事項は、監査やガバナンスを所掌する会議又は設置されている場合には当該機能を所掌する委員会において検討される。

年次決算には年次ガバナンス報告書を含められなければならないこととされており、当該レビューの結果や発見事項が含められることとなる。

② ガバナンス報告書

2017/18 会計年度におけるグラスゴー市のガバナンス報告書の大項目と主要な内容を列挙すれば以下のようになる[355]。

1. 責任の範囲
2. ガバナンスフレームワークの目的
3. ガバナンスフレームワークについて
4. 有効性のレビュー（ガバナンスフレームワークに関する）

> 各サービス部門の責任者及び子会社・関連会社のマネージングディレクター・最高経営責任者によって内部統制報告書の署名が完了した。署名済みの報告書には、「私の意見では、2017/18会計年度のグラスゴー市議会の内部統制報告書について重大な問題はなく、適切なガバナンスと財務管理を確保するために設計された手順が適切に機能していた」との記載があった。

5. ガバナンスの開発と今後の活動
6. 以前に報告された重要なガバナンスの問題（issues）に関するアップデート
7. 重要なガバナンスの問題
8. 情報管理
9. 内部監査の意見
10. 署名（Certification）

> 私の意見では、2017/18 年を通じて、グラスゴー市議会と子会社・関連会社で運用されているガバナンス及び内部統制の妥当性と有効性について合理的な保証を得た。自己評価、各サービス部門の責任者及びマネージングディレクター（子会社・関連会社）によって署名された内部統制報告書及び内部監査が実施した作業により、上記の事項を除き、適切な取り決めが次のように機能していることを示している。我々はこれらの問題に対処するための措置を講じることを次年度に亘って提案し、その実施を監視し報告する。今後も必要に応じて、我々はガバナンス制度の見直し・強化を図っていく。

---

[353] http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1973/65/contents
[354] http://www.legislation.gov.uk/ssi/2014/200/contents/made
[355] 2017/18年度の年次計算書。https://www.glasgow.gov.uk/CHttpHandler.ashx?id=42909&p=0

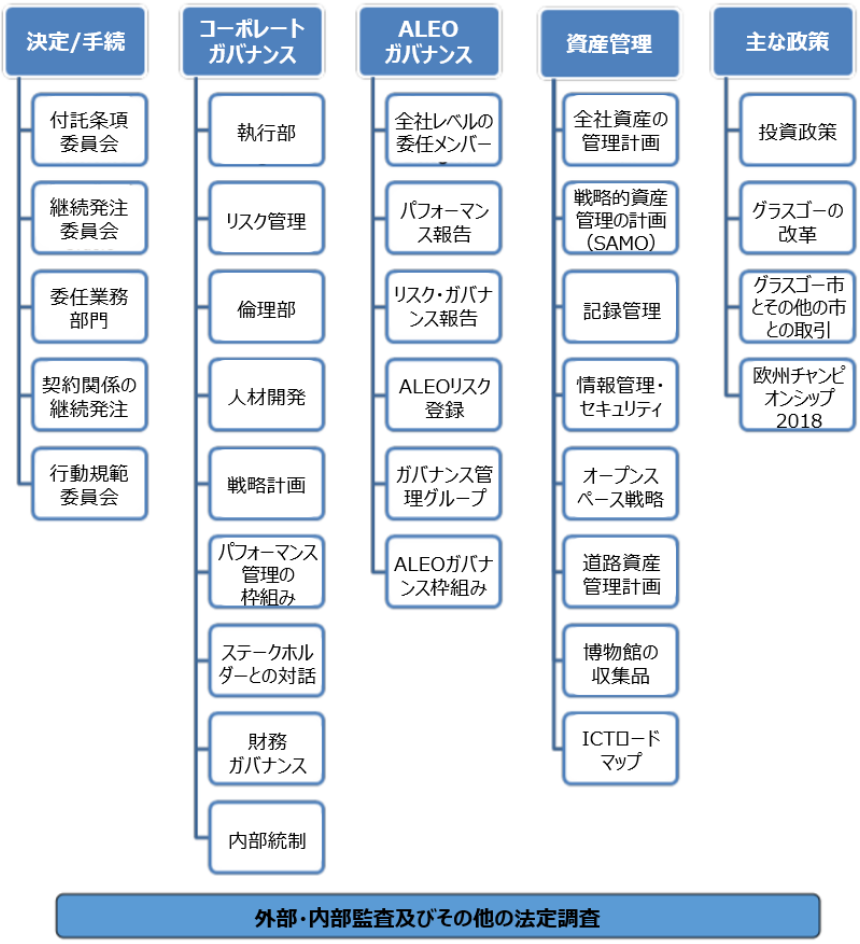
このように署名の項目の内容からは、市のガバナンスや内部統制の妥当性、有効性についての自己評価結果が報告されており、中央政府の機関においてはガバナンスについてレビューを行った旨の記載に留まっている点と相違していると言えよう。

③ 地方版コーポレートガバナンス・コード

Local Government in Scotland Act 2003 に基づき、グラスゴー市議会（Glasgow City Council）は、最高の価値（best value）を確保するための取り決めを行う法的義務を負っている。市議会は、公的資金と資産が経済的、効率的かつ効果的に使用されることを保証し、その機能が行使される方法の継続的な改善を保証しなくてはならない。この責任を果たす際、選出された議員と市議会の拡張コーポレート管理チーム（Council's Extended Corporate Management Team）は、市議会の業務のガバナンスに関する適切な取り決めを確保し、リスク管理を含む機能の効果的な行使を促進することとされている。

以下の図は、市議会のガバナンスフレームワークを図示したものである。

図表 4-29市議会のガバナンスフレームワーク



（出典：2017/18 年度の年次計算書[356]より、PwC あらた有限責任監査法人が翻訳）

[356] 2017/18年度の年次計算書（前掲）P.115

市議会のガバナンスフレームワークの主な機能は、市議会の「地方版コーポレートガバナンス・コード（Local Corporate Governance Code）」に記載されている。このコードは、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）及び地方自治体協会（Society of Local Authority Chief Executives：SOLACE）のフレームワーク、「地方政府での優れたガバナンスの提供（Delivering Good Governance in Local Government）」が定める要件を反映したものとなっている。同コードは定期的に見直され、良好なガバナンスを達成するためのコミットメント及び推奨されるガバナンス基準への準拠を示すものとなっている。同コードの重要な点として、市議会はリスク管理と内部統制のシステムを整備することが挙げられている。ただし、これらのシステムは、合理的な保証を提供するものとされ、市議会が重大な誤謬の発生や損失、不正又は法令違反等によりその目標や目的を達成できないリスクを完全に排除し得る絶対的な保証又は確実性を提供するものではない。

コードの内容は以下のとおりである[357]。

地方版コーポレートガバナンス・コード

コーポレートガバナンスとは、適切な人に対して適切なことを、適切な方法で、タイムリーに、包括的、誠実かつ説明責任のある方法で行っていることを確認することである。自治体の指示・管理をするシステム、プロセス、文化、価値で構成され、それを通じてコミュニティを説明、関与、リードするものである。

我々はグラスゴーに以下７つの横断的なテーマを提供することに注力している：

・繁栄する経済
・復元力と向上力のある地域
・優れた包括的な教育
・活気のある都市
・より健康的な都市
・持続可能な低炭素都市
・耳を傾けて反応する、よく統治された都市

我々は「戦略計画 2017-2022」でこれらのテーマをどのように実現するかを設定している。また、これらのテーマを確実に実現するために、議員とスタッフがサービスを開発及び提供するのを支援するための多くのポリシーを作成した。これらのポリシーが、地方版コーポレートガバナンス・コードを構成する。コードは、我々が機能を指揮及び管理するための方針と手順、そして地域社会や他の利害関係者とのやり取りの方法を示したものである。

我々は、経済的、効果的、効率的な方法でサービスを提供することに注力している。委員会の構造が明確になっているため、市議員は、政策、戦略的及び高レベルの運用上の決定を行い、計画やライセンスの申請を精査し、決定することができる。これらは、幅広いサービスと独立した外部機関（arm’s length external organisations）やパートナーとの関係によってサポートされており、コミュニティに最前線のサービスを提供する意思決定力を委ねている。

市議員と職員は非常に明確に定義された役割を持ち、それぞれの行動規範を遵守しなければならない。我々は、全ての法的義務を果たし、政府の特定の要件を遵守できるようにするプロセスを定義している。

グラスゴー市議会の財務手続と業績についての基準や発行物は次のとおりである[358]。

財務予算（Financial Budget）

・市議会予算（Council Budget）：年間の予算の概要

[357] https://www.glasgow.gov.uk/index.aspx?articleid=17539
[358] https://www.glasgow.gov.uk/article/17534/Financial-Procedures-and-Performance

・年次計算書：監査済みの財務諸表

リスク管理

・リスク・マネジメント・ポリシー・フレームワーク[359]

財務戦略とポリシー

・財務規則（Financial Regulations）：財務に関連する手順、ガイドライン、役割、責任を詳述した文書。
・財務管理方針声明及び財務管理戦略（Treasury Management Policy Statement and Treasury Management Strategy）：方針声明は、現金、短期及び長期資金の利用可能性、投資、金利及び通貨リスク、金融機関との関係を管理するための議会のプロセスの詳細を提供する。戦略は、年次財務管理戦略報告書を指す。
・助成金管理政策及び手順マニュアルの概要（Grant Administration Policy and Procedures Manual Summary）：助成金申請の評価、承認、授与される助成金手続きマニュアル、助成金の一般的な監視の取り決めをまとめたもの。
・ストラスクライド年金基金[360]のガバナンスの取り決め（Strathclyde Pension Fund Governance Arrangements）：ストラスクライド年金基金の構造、方針、実績、意思決定の取り決めの詳細。

IT 関連ポリシー

・情報セキュリティポリシー：全ての情報セキュリティの脅威からメンバー、スタッフ及び一般市民を保護するための取組方法を示す。
・プライバシー：ウェブサイトに関連したポリシー。
・著作権とデータ保護：提供された情報を使用して当社が行うことについてのポリシー。

主要なコーポレートガバナンスポリシーについての基準や発行物は次のとおりである[361]。

委員会、評議会の構造、委任された機能及び常任

・市議会及び委員会の常任：事業の実施方法の詳細。
・市議員会と委員会：グラスゴー市議会の活動を監督する委員会のリストを提供。
・委任機能のスキーム：意思決定の役割と責任の詳細。
・常任関連契約：作業、商品、サービスの調達事業をどのように実施するかを定義。
・認可委員会（Licensing Board）の役割：市内の酒類認可施設の規制に対する認可委員会のアプローチを示す。
・意思決定の取り決め：決定を下し、ポリシーを策定し、精査を行うための評議会内の取り決めを定めた委員会ペーパー。

メンバーの行動規範、利害関係の登録、手当及び費用

・市議員会と委員会：スコットランドの市議員に期待される行動の基準。
・市議員会と委員会：全てのメンバーが記入する必要がある。役員、その他の雇用、財産、贈答品、おもてなしの詳細を提供。
・選出されたメンバー：給与と費用としてどのくらいの議員が支払われたかを示す。

パフォーマンス、目的、結果

・戦略計画：今後３年間の都市の将来計画と主要目標の概要を示す。
・グラスゴー市議会のパフォーマンスレポート：市議会がその主要な目標と評議会の計画に対してどれだけうまく機能しているかを示す。

[359] Risk Management Policy and Framework (2018)
https://www.glasgow.gov.uk/CHttpHandler.ashx?id=46666&p=0
[360] グラスゴーの地方公務員年金基金のこと。
[361] https://www.glasgow.gov.uk/article/17537/Key-Corporate-Governance-Policy-Plans

・法定業績指標：会計委員会（accounts commission）によって決定され、９月に全ての仕議会によって公開される必要がある。
・グラスゴー世帯調査：市場調査会社が実施した半年ごとの世帯調査の結果を提供する。

職員行動規範
・職員のための行動規範：職員に期待される行動の基準を定め、接待と贈答品の受領に関するガイドラインが含まれる。
・人事戦略：職員を育成するために考慮され計画されたアプローチを取るための戦略を設定。

贈収賄防止、内部告発、顧客フィードバックと情報の公開
・贈収賄防止ポリシー：承認された贈収賄防止ポリシー声明。
・内部告発：詐欺と腐敗の防止に関するポリシー、規則と手順、内部告発と調査手順-顧客がサービスに関するフィードバックを送信できる方法の概要を示す。
・情報公開のスキームとガイド：情報の自由法の遵守に関する責任。

④ 年次計算書（Annual Account）

グラスゴー市の年次計算書[362]は、イギリス中央政府が発行している「地方自治体会計に関する行動規範（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom）」に従ってグラスゴー市議会が作成しており、次のものが含まれる：

- 準備金の動きに関する報告書（Movement in Reserves Statement）：市議会が保有するさまざまな準備金の動きをまとめたもの。
- 包括的な収入と支出の明細書（Comprehensive Income and Expenditure Statement）：年に発生した収入と支出を示すもの。
- 貸借対照表：３月31日現在の資産と負債の価値を表すもの。
- キャッシュ・フロー計算書。年度中の現金及び現金同等物の変動の詳細を示すもの。
- カウンシル税及び非国内税収入勘定（Council Tax and Non-Domestic Rates income accounts）：市議会が徴収可能な税及び税率を示すもの。
- コモングッド[363]及びその他の信託及び資金[364]（Common Good and Sundry Trusts and Funds accounts）
- グループ計算書：年次計算書を子会社及び関連会社の計算書と統合したもの。

後述するように、スコットランドでは、スコットランド政府の会計検査も地方自治体の監査もスコットランド会計検査院が行っている。当該年次計算書は、スコットランド会計

[362] グラスゴー市の年次計算書 https://www.glasgow.gov.uk/article/17613/Annual-Accounts
[363] コモングッド（Common Good）とは、かつての勅許自治都市の財産に随時その他の資産が追加されたものである。コモングッド資金とは、「市議会により管理され、コミュニティの利益のために適切だと思うような方法で、合理的な判断を使用して適用すべきもの」とされている。コモングッド資金は、主に市への著名な訪問者に対する式典やホスピタリティの費用に使用される。資金の主要な資産は、都市全体のさまざまな土地（properties）と金融投資となっている。
https://www.glasgow.gov.uk/CHttpHandler.ashx?id=47058&p=0
[364] その他の信託及び資金（Sundry Trusts and Funds）は、長年にわたってさまざまな個人や組織からの寄付から設立された基金たちである。一般に、各基金の継続的な要件を満たすためのリソースを確保するために、これらの資金から生じる収入のみが使用される（disbursed）。「市長の子供基金」「市長の老人基金」「美術品及び美術館のための購入基金」や図書館用の蔵書購入用の資金等が含まれる。

検査院により監査され、監査報告書（Audit Report）が発行される。グラスゴー市議会のウェブサイトからは年次計算書と監査報告書の両方が閲覧できる。なお、監査報告書はスコットランド会計検査院のウェブサイトにも掲載されている。

⑤ 内部監査機能[365]

グラスゴー市議会の内部監査機能は、市議会の内部監査部門が担っている。内部監査部門の権限は、市議会が作成したポリシー、手順（procedures）、規則（rules）、規制（regulations）に基づいており、これらには前述の枠内で紹介した発行物（財務規制、サービス条件、内部告発及び対応ポリシー及び行動規範（Code of Conduct）等）も含まれる。このほかに、内部監査部門は、CIPFA、スコットランド会計検査院、スコットランド地方自治体条約、地方自治体（スコットランド）会計諮問委員会（Convention of Scottish Local Authorities and the Local Authority (Scotland) Accounts Advisory Committee）等の外部機関が作成した基準も考慮している。

市議会の財務監査審査委員会（Finance and Audit Scrutiny Committee）の監査及び調査の責任者（Head of Audit and Inspection：HAI）は、監査計画を作成し、その実施を管理する。監査計画は、通常は会計年度の開始前に最高責任者（Chief Executive）、財務サービス部門の責任者（Executive Director of Financial Services）及び適切な市議会委員会へ提示され、承認される。

監査及び検査の責任者は市議会の内部統制システムの妥当性を調査及び評価し、市議会の選出された議員（Elected Members）[366]に年次保証声明（annual assurance statement）を提供する。

HAI による内部監査報告書[367]は毎年インターネット上で公開されており、市議会の内部監査部門の作業の概要を選出された議員に報告するものとなっている。また、年次内部監査報告書の付録には次に述べる年次ガバナンス報告書の草案が含まれており、年次内部監査報告書に添付され、承認後に市議会の年次計算書の一部となる。

毎年、スコットランド会計検査院は、内部監査機能との作業の重複を避けるために、ISA (UK) 610 に従って内部監査に依拠できるかどうか及び依拠できる範囲を決定している。内部監査業務に依拠する予定の場合、内部監査機能の評価を実施して、文書化基準、報告手順及び品質が十分であり、公的部門内部監査基準（Public Sector Internal Audit Standards：PSIAS）に従って実行されていることを確認する。内部監査の PSIAS に対するコンプライアンスの正式な外部評価は、少なくとも５年に１回行われることとされている。最新の外部評価は 2016 年５月に行われグラスゴーの内部監査部門は PSIAS の要件に準拠していると結論付けられた。

---

[365] グラスゴー市のサイトより内部監査の目的、権限、主要な責任
https://www.glasgow.gov.uk/article/17136/Internal-Audit-Charter-and-Terms-of-Reference

[366] 2019年現在、23の選挙区にそれぞれ３～４人の市議会議員、合計85人の市議会議員がいる。更に、市議会の中から監査機能を監督する委員会（Committee of the Council）があり、彼らを総称してElected Members（選出された議員）と呼んでいる。
https://www.glasgow.gov.uk/article/22762/Elected-Members-Webpages---Ward-Information

[367] グラスゴー市2018/19年度内部監査報告書
http://www.glasgow.gov.uk/councillorsandcommittees/viewSelectedDocument.asp?c=P62AFQDN0GDXT10GUT

具体的には、スコットランド会計検査院は、2017/18 年度は財務諸表監査では、給与計算、予算のモニタリング、システムアクセス、債務者、債権者、補助金以下の分野で内部監査業務に依拠すると結論付けている[368]。

一方、2018/19 年度の財務諸表監査では、「SAP フィーダー・システムの調整と補助金に関連する内部監査の作業を使用した、また、システムユーザーのアクセス制御とビジネスレート（Non-Domestic Rates：NDR）[369]の変更の統制に関する内部監査の作業を使用する予定だったが、市議会の内部監査内容は異なる統制に焦点を合わせていたため、この領域では本院独自の試査（テスト）を実施した[370]。」とあり、内部監査の目的を勘案しながら慎重に依拠する範囲を選定していることが読み取れる。

２. イギリス地方政府における内部統制監査・検査の概要

(1) スコットランド会計検査院の概要[371]

① 法的位置づけ

スコットランド会計検査院（Audit Scotland）は、「2000年公的金融及び会計責任（スコットランド）法（以下「2000年法」という。）」[372]セクション10（1）によって、「本法及びその他の制定法により機能が付与された組織である」とされている[373]。

2000年法によると、スコットランド会計検査院は院長（Auditor General）、会計委員会委員長（Chairman of the Accounts Commission）、そしてスコットランド公的監査委員会（Scottish Commission for Public Audit：SCPA）によって任命された３名のメンバーを含む理事会（Board）から構成される。

スコットランド検査院は、院長及び会計委員会がそれぞれの機能を行使する際に必要とする財産的、人的支援を提供することとされており、院長と会計委員会は、それぞれの職務を実行するにあたりスコットランド会計検査院に指示を発することができる。

スコットランド会計検査院の機能や役割について触れている法律は20を超えるが、法的権限及び義務については、2000年法を中心として主に以下の３つの法律に定められている。

1. The Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000
2. The Scotland Act 1998
3. The Local Government (Scotland) Act 1973

---

368 グラスゴー市2017/18年度監査報告書
https://www.audit-scotland.gov.uk/uploads/docs/report/2018/aar_1718_glasgow.pdf

369 固定資産税のこと。非居住用（事業用）資産（店舗、事務所、倉庫、工場など）に対する評価額を基に課税する。スコットランドは各地方自治体の土地評価局の年間賃貸額に基づく課税評価額によって税額を算出する。https://www.jetro.go.jp/world/europe/uk/invest_04.html

370 グラスゴー市2018/19年度監査報告書 https://www.glasgow.gov.uk/CHttpHandler.ashx?id=47059&p=0

371 Public Audit in Scotland (May 2015)
https://www.audit-scotland.gov.uk/uploads/docs/report/2015/as_150511_public_audit_scotland.pdf
Guide to Statutory Powers and Obligations (August 2018)
https://www.audit-scotland.gov.uk/uploads/docs/um/as_guide_powers_obligations.pdf

372 Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000 ：http://www.legislation.gov.uk/asp/2000/1/contents

373 NAOとスコットランド会計検査院との間には法的関係はない。

② 検査の種類及び観点

スコットランド会計検査院が行う検査（audit）[374]には、財務諸表検査、業績検査、ベストバリュー監査がある。

スコットランド会計検査院の検査の観点（Audit priority）は「スコットランドの公的監査（Public Audit in Scotland）[375]」に準拠しており、院長と会計委員会が特定した優先事項に焦点を合わせており、問題とリスクの評価によって支えられている。

〇財務検査

財務諸表の検査は、「任命された監査人（appointed auditors）」によって実施される。任命された監査人はスコットランド会計検査院自身の職員及び院長の他会計委員会によって任命された民間の監査法人等であることもある。

財務検査では、財務諸表について以下の意見を述べることが求められる：

- 監査対象機関の財政状態とその支出と収入について、真実かつ公正な概観を示しているかどうか
- 関連する法律、該当する会計フレームワーク及びその他の報告要件に従って適切に準備されているかどうか
- 支出と収入の合規性（地方自治体を除く）

〇業績検査

業績検査とベストバリュー監査は、通常、作業を引き受けるスコットランド会計検査院の職員が主導し、必要に応じて任命された監査人と協力して実施する。

業績検査は、地方自治体における経済性、効率性、有効性に着目して行われる検査である。

〇ベストバリュー監査[376]

ベストバリュー監査も業績検査同様スコットランド会計検査院の職員が主導して実施する。ここで、「ベストバリュー」とは以下のような観点をいうこととされている。

- 品質とコストの適切なバランスを維持しながら、パフォーマンスの継続的な改善を確保するための準備をしているか。 また、それらの取り決めを行い、バランスを確保しているか。

---

[374] スコットランド会計検査院が行うauditについて、分権政府に対する検査を「検査」と言い、地方政府に対する監査を「監査」と記載している。その両方含む一般的な意味で用いる場合には訳語として「検査」を使用することとした。

[375] Public Audit in Scotland（前掲）

[376] ベストバリューの法的義務は2003年スコットランド法（Local Government in Scotland Act 2003）で地方自治体に導入され、ベストバリュー検査は、全ての市議会の年次監査の一部を形成する継続的なプロセスとなっている。発見事項は、年次監査報告書を通じて毎年報告される。ベストバリュー報告書は、会計委員会の戦略的監査（Strategic Audit Priorities）の優先事項に特に焦点を置き、ベストバリューを提供するための議会の法的義務に関する保証を会計委員会に提供するものとする。

なお、公的サービスが最終的にベストバリューを達成できるよう、効果的な組織的コンテキストの開発をサポートする主要なテーマを反映するため、ベストバリューの特性が①ビジョンとリーダーシップ、②ガバナンスと説明責任、③リソースの使用、④パートナーシップと共同作業、⑤コミュニティでの作業、⑥持続可能性、⑦公平と平等性の７つに再編成された。

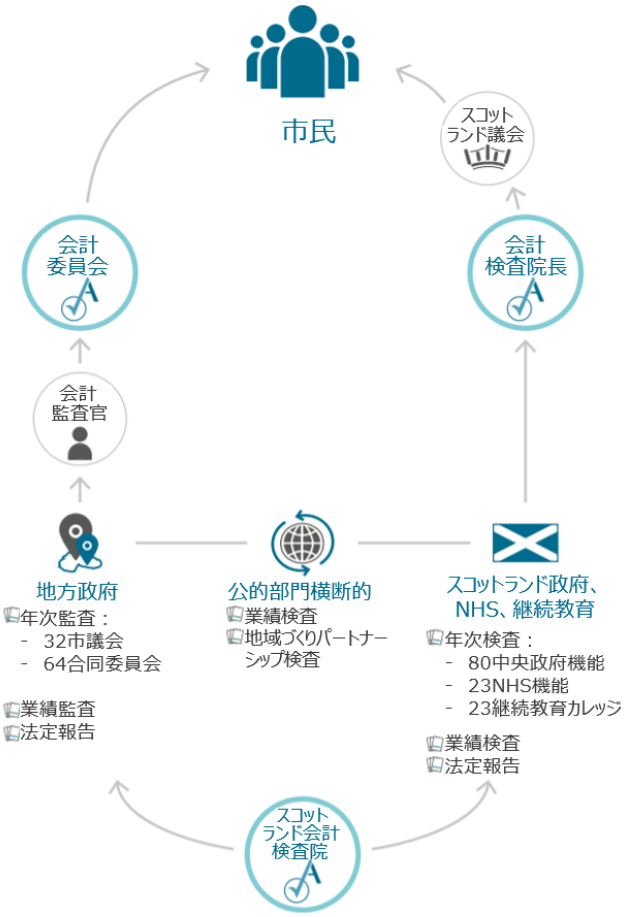
・　経済性、効率性、有効性、平等な機会の要件を考慮し、持続可能な開発の達成に貢献しているか。

ベストバリュー監査は、地方自治体におけるベストバリュー及び関連する法的義務を確保するための取り決めの適切性に着目して行われる監査である。

③ スコットランド会計検査院の組織

スコットランドの公的部門に対する監査は、主にスコットランド政府を検査するスコットランド会計検査院長、スコットランドの地方自治体全ての監査の責任をもつスコットランド会計委員会及び院長と会計委員会にサービスを提供するスコットランド会計検査院が協力して実施している。会計監査官（Controller of Audit）は、地方政府の監査に関して会計委員会への報告を行う独立したポストである。以下に各機能について詳細を記載する[377]。

図表 4-30 スコットランド会計検査院と関連機能の関係



（出典：Public Audit in Scotland[378]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

[377] Code of Audit Practice 2016, P.6.
https://www.audit-scotland.gov.uk/uploads/docs/report/2016/code_audit_practice_16.pdf、
Guide to Statutory Powers and Obligations
https://www.audit-scotland.gov.uk/uploads/docs/um/as_guide_powers_obligations.pdf

[378] Public Audit in Scotland（前掲）P.3

スコットランド会計検査院長（Auditor General for Scotland）

スコットランド議会の推薦に基づき、国王により任命（crown appointment）される。スコットランド政府及び議会から独立しており、どちらからもいかなる指揮命令を受けない。また、地方財政部門以外のスコットランドのほとんどの公的部門の外部監査人を任命し、彼らの財政的健全性と業績について報告する責任を負うことが2000年法で定められている。スコットランド会計検査院長は、スコットランド政府、スコットランド刑務所、NHS機関などの政府機関、高等教育大学及びほとんどのNDPB（スコットランド開発公社など）の検査を担当している。これらの機関を検査し、財政の健全性と業績について議会に報告する。独立監査人の報告を含む監査済みの年次財務諸表は院長が適切であると判断した旨の会計検査院長による検査報告書とともにスコットランド議会に提出されるためにスコットランドの各省庁の大臣に送られる。

スコットランド会計委員会（Accounts Commission for Scotland）

スコットランド会計委員会は、地方自治体の会計を保持するために各省庁の大臣によって任命された独立機関であり、スコットランドの全ての地方自治体の監査を担当する機関である。会計委員会は、特定の機関の会計の監査に対する責任を、スコットランド会計検査院又は監査法人（independent firm of auditors）に割り当てることができる。これらの監査が行われると、監査人によって報告書が作成され、会計委員会に提出される。また、監査に関する責任に加えて、会計委員会は地方自治体の会計に関する問題についてスコットランドの大臣に助言し、スコットランドの大臣と地方自治体の両方に勧告を行う。さらに、会計委員会は、評価合同委員会、統合合同委員会、地域輸送機関など、スコットランドの他の特定の公的部門の監査を担当している。

会計監査官（The Controller of Audit）

会計監査官は会計委員会により任命され、スコットランドの各省庁の大臣により承認される。スコットランド会計検査院長（Auditor General）との兼任である場合もある。院長でない者が会計監査官として任命された場合、任命をもって、スコットランド会計検査院の職員となる。会計監査官の役職は、地方自治体の会計及び地方自治体によるベストバリューと地域づくり（community planning）の下での職務の遂行に関する会計委員会への報告を含む。会計監査官は報告書において会計委員会とは独立して判断を下す。

④ 検査基準

○財務検査

スコットランド会計検査院は「2016年検査実務規範（Code of audit practice 2016）」に基づき検査を行う。当該規範はスコットランドの公的監査の枠組であり、ISA (UK)及び同倫理規則（International Standards on Auditing and Ethical Standards）の遵守も含まれている。同規範において、財務諸表検査業務の範囲は、ISA (UK)及びFRCが発行した監査人の倫理基準によって定められている。 任命された監査人は、これらの基準に従う必要がある。

以下は同規範が参照しているISA (UK)の一覧である[379]。

図表 4-31 参照しているISA (UK)一覧

ISAs	International Standards on Auditing (UK and Ireland). The following ISAs are referenced in this Code: • 240 – The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements • 260 – Communication with those charged with governance • 320 – Materiality in planning and performing an audit • 330 – The auditors responses to assessed risk • 570 – Going concern • 700 – The auditors report on financial statements.

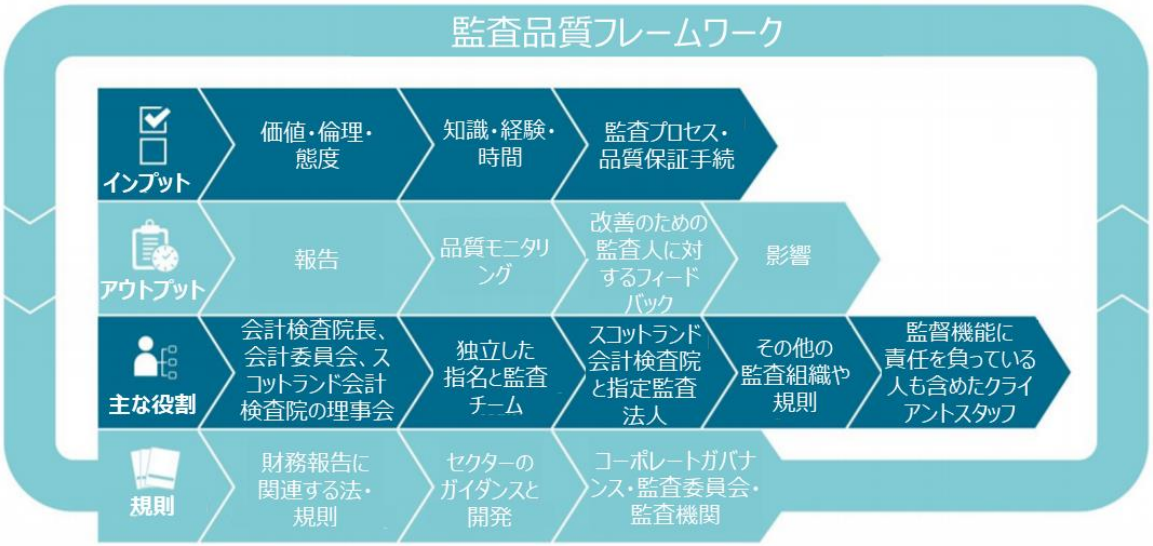
（出典：2016年検査実務規範[380]より）

スコットランド会計検査院では、ISA (UK)を一部参照するとともに、監査基準への高いコンプライアンスを確保するための監査の実施方法を記載した独自のマニュアルやメソドロジーを定めている。また、こうしたマニュアルを定期的にレビューし、基準の変更を反映し、業務の要件に沿ったものかを確認している[381]。

また、財務検査だけでなくベストバリュー監査及び業績検査を含む監査品質フレームワーク（Audit Quality Framework）[382]もスコットランド会計検査院で使用されている。この監査品質フレームワークは、「スコットランドの公的監査[383]」及び前述のコードを補完するものであり、国際標準の監査[384]を行うためには、監査人が ISA (UK)及び FRC の倫理基準を含む最高の専門的基準に従うことを要求している。また、下図のとおり、主要な役割、インプット及びアウトプットを規定し、監査品質の評価の枠組を提供する。

[379] スコットランドの内部監査基準（FRCによる）
https://www.frc.org.uk/auditors/audit-assurance/standards-and-guidance/2016-auditing-standards
[380] Code of Audit Practice 2016（前掲）P.46
[381] Quality of public audit in Scotland Annual report 2018/19
https://www.audit-scotland.gov.uk/uploads/docs/report/2019/as_audit_quality_1819.pdf
[382] Audit Quality Framework https://www.audit-scotland.gov.uk/report/audit-quality-framework
[383] 前掲、Public Audit in Scotland.
[384] 「世界基準」とは、公的資金の使用を改善できるような、優れた監査組織であることを指しており、次の６つの要素から構成される：独立性、ガバナンス、人（人員）、メソッド、報告書、インパクト。

図表 4-32 監査品質フレームワーク（Audit Quality Framework）



（出典：監査品質フレームワーク[385]より、PwCあらた有限責任監査法人が翻訳）

〇業績検査[386]

業績検査基準（Performance Audit Standards）は全てのプロジェクトに期待される事項を定めたものであり、以下の 6 つのカテゴリーに分けられる 23 の基準からなり、INTOSAI の基準及びガイダンスに準拠している。

1．品質保証（Quality Assurance）
2．適切なプロジェクトの特定と提案
3．プロジェクトのスコーピング、計画、そして管理
4．強固なエビデンスの収集と分析
5．効果的な報告書の作成とデリバリー
6．教訓からの学びとインパクトの測定

業績検査基準は「プロジェクト管理フレームワーク（Project Management Framework：PMF）」と「業績検査マニュアル」を補完するものとして位置づけられている。プロジェクト管理フレームワークは業績検査の目的、チームの活動及び各段階におけるアウトプットの詳細についての枠組であり、業績検査マニュアルは作業の基本的な原則や PMF の要求事項を実施するための実用的なガイダンスを含むマニュアルとなっている。

〇ベストバリュー監査

スコットランド会計検査院は、公的部門全体のベストバリューの監査に対する一貫したアプローチの基礎となる方針を提示している。原則の適用は、さまざまなセクターで実施されているさまざまな説明責任体制や報告の取り決めなどの要因を反映して異なる。原則

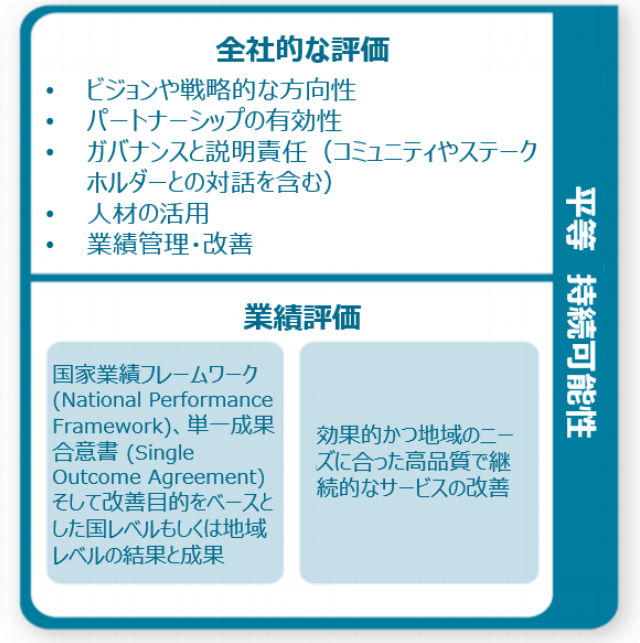
[385] Audit Quality Framework（前掲）P.8
[386] Performance audit standards https://www.audit-scotland.gov.uk/report/performance-audit-standards

主義的な規定なので、セクター間で異なっても一貫した適用ができるため、監査する全ての機関に一貫した一連の期待を適用し、組織間のパートナーシップの現実を反映し、サポートすることができる。

ベストバリュー監査の実践にあたり、2014 年にスコットランド会計検査院は「ベストバリュー・ツールキット[387]」を公開した。このツールキットは、監査人が、公的部門がどのようにベストバリューを提供しているかについての判断を支援する評価フレームワークとなっている。ただし、当該ツールキットはベストバリューの判断プロセスの一部のみをカバーするものであり、ツールキットのみで監査を行うことはできない。あくまで監査やレビューの主軸ではなく、判断を支えるためのものであり、主に外部監査人を支援するものとしてウェブサイト上で公開しているものであるとされる。

ベストバリューに関する判断には、サービスの標準とパフォーマンス、結果及び継続的な改善がどの程度効果的に達成されているかも考慮する必要がある。組織がベストバリューをどの程度達成しているかに関する全体的な結論に達するための、ベストバリュー監査のさまざまな要素をまとめたフレームワークが以下の図である。

図表 4-33 公的機関のベストバリュー監査のフレームワーク



（出典：ベストバリュー監査ツールキット[388]より、PwC あらた有限責任監査法人が翻訳）

図が示すように、ベストバリュー監査に対するスコットランド会計検査院のアプローチには、組織評価と業績評価の両方の要素が含まれる。前者は、組織が業務を計画及び実施し、リソースを管理する方法に焦点を当てており、後者は、組織がアウトプットしたサー

[387] ベストバリューの各特性のツールキット
https://www.audit-scotland.gov.uk/our-work/best-value/best-value-toolkits

[388] Best Value toolkit: Governance & accountability. P.3
https://www.audit-scotland.gov.uk/docs/best_value/2010/bv_100809_governance_accountability_toolkit.pdf

ビスの品質とその受益者の結果に注目している。

⑤ スコットランド会計検査院の会計検査における内部統制[389]

・財務検査における内部統制

スコットランド会計検査院が行う財務検査は保証型で実施されており、財務検査基準（スコットランドでは実務規範）はISAを参照している。したがって、検査の実施にあたり内部統制システムの評価が行われる。

・業績検査における内部統制

業績検査基準には、「内部統制」や「ガバナンス」についての言及はない。

・ベストバリュー監査における内部統制

ツールキットに内部統制関連の質問事項が含まれる。また、ガバナンスと説明責任やリスク管理といった項目も、ベストバリューの特性のうちの一つとなっている。

(2) 【事例：スコットランド会計検査院による検査事例】

以下ではスコットランド会計検査院長による国政レベルの検査事例[390]のうち、内部統制又はガバナンスに関する指摘がなされているものとして、ICT契約について言及したものを紹介する。

ICT 契約の管理：３つの公的部門のプログラムの監査　2012 年８月 Managing ICT contracts: An audit of three public sector programmes (ISBN 978 1 907916 70 0 AGS/2012/5)[391]

① 検査を実施した背景

2011 年 12 月、スコットランドの会計検査院長（Auditor General）は、スコットランド記録文書局（Registers of Scotland：RoS）、王立事務所及び地方検察官（Crown Office and Procurator Fiscal Service：COPFS）及びディスクロージャースコットランド（Disclosure Scotland）[392]について検査報告書を公表した。報告書は、各組織の継続的な活動と業務効率に対する重大な情報通信技術（ICT）の遅延・中止に関するものであり、当該３つの公的部門の ICT プログラムの管理における重大な欠陥（significant weakness）により合計 1 億 3,300 万ポンド（約 186 億円）の損失が生じたとしている。

---

[389] Scottish Public Finance Manual (SPFM)
https://www.gov.scot/publications/scottish-public-finance-manual/internal-audit/internal-audit/

[390] 本報告書の冒頭には“The Auditor General is responsible for securing the audit of the Scottish Government and most other public sector bodies except local authorities and fire and police boards.”との記述があり、会計検査院長は地方政府（と消防及び警察委員会）を除く、国レベルの内政について責任を有することが述べられている。

[391] https://www.audit-scotland.gov.uk/report/managing-ict-contracts-an-audit-of-three-public-sector-programmes

[392] ディスクロージャースコットランド：スコットランド政府の執行機関であり、雇用主と第三セクター組織に犯罪歴開示サービスを提供している。

② 検査手法（Methodology）

スコットランド会計検査院は、COPFS とディスクロージャースコットランドによる契約延長の管理、RoS における全体的な ICT 契約についてのレビューを実施した。問題の要因は何か、将来 ICT 関連プログラムを実施する際に他の公的部門で利用できる教訓はないかを検討した。

検査手法には、公的部門内の上級職員へのインタビュー、ゲートウェイ・レビュー[393]報告書や内部監査レビューなどの独立した保証報告書を含む主要文書のレビューが含まれる。事前に、各組織に対しプログラムに影響を与えた問題の主な原因を評価するよう依頼しており、これが検査証拠の主要な情報源となった。検査は、進捗報告やリスク管理を含む計画策定とガバナンスの取り決めに集中したものとなっている。

③ 内部統制又はガバナンスに関する指摘

スコットランド会計検査院は、公的部門の ICT 管理について以下の指摘を行った。

- COPFS、ディスクロージャースコットランド、RoS の３つのプログラムの管理において重大な欠陥があった。
  - 各機関は、それぞれプログラムに中長期計画を設定していたが、品質にばらつきがあった。選択肢の評価はまちまちで、プログラムで計画された利益は必ずしも明確に定義されていなかった。
  - ガバナンスの構造は合意されていたものの、各関係者の役割と責任が明確でない場合もあった。さらに、上位レベルの理事会で重大な問題を提起する手続きは必ずしも遵守されていなかった。
  - COPFS と RoS では財務管理と進捗報告に失敗が見られ、プログラム・マネジャーが理事会の意思決定をサポートするための十分な情報を提供していなかった。
  - 独立した保証報告書における所見への対応は、必ずしも行われていなかった。RoS では、説明責任者はゲートウェイ・レビュー・プロセスの主要なステップが取り消されたことを知らされていなかった。
- プログラムが当初の目的とおりに実施されなかった主な要因は、公的部門組織に専門的なスキルと経験が不足していたことである。このことは、プログラムの複雑さについての理解不足となり、必要な技術に関する設計・実施に関する重要な決定を業者へ過度に依存することとなった。スコットランド政府は、ICT プログラムの問題点が深刻化した際、ディスクロージャースコットランドに技術支援を提供したが、当該３つの公的部門が求める助言や支援を全て提供することはできなかった。
- ３機関とも以上の問題に対して対策を講じている。COPFS は ICT プログラムを中止し、支出された 230 万ポンド（約３億円）を償却した。RoS は２件の ICT プロジ

[393] 政府商務局（Office of Government Commerce：OGC）が省庁向けに提供しているレビューの一つであり、調達を伴うプログラム・プロジェクトを対象に実施が義務付けられているレビュー。調達プロセスを幾つかのステップに分けてモデル化した上で、要所要所にチェックポイントとなる関門（ゲート）を設定し、このチェックポイントにおいてレビューを行う。レビュー結果は改善すべきマネジメント上の課題として簡潔なレポートにまとめられる。レビューは、準備期間を除いて４日程度と短い。
https://www.iais.or.jp/ja/wp-content/uploads/2013/01/2009-1.pdf

ェクトを中止し、670 万ポンド（約９億円）を償却し、パートナーシップ契約を終了する年次通知を出した。ディスクロージャースコットランドは、2012 年秋までにシステムが完全に機能し、追加の費用を賄うためにサプライヤーから 200 万ポンド（約３億円）近くの補償が支払われると予想している。

・ スコットランド政府がデジタル公共サービス戦略（Digital Public Services Strategy）のために開発している新しいガバナンスの取り決めを通じて、個々のプログラムの監視を強化する機会がある。特に、スコットランド政府は、既存の戦略的企業サービス委員会（Strategic Corporate Services Board）が主要な ICT 投資決定について検討する責任を負い、既存の情報システム投資委員会（Information Systems Investment Board）は中央政府機関による ICT の導入と使用を監視する責任を負うよう役割を見直している。

④ スコットランド会計検査院が出している勧告

全ての中央政府機関に対し、以下の勧告を出している。

・ ICT プログラムの管理を精査し、質問できるよう、上級管理職と理事会は「上級管理職と理事会メンバーが ICT 契約について質問するための主要な課題と精査に関する質問書」を利用すること。特に、以下を確認すること。
  - 効果的なガバナンスとリスク管理の取り決めが整い、遵守されているか
  - 確立されたプロジェクト管理の枠組がフォローされているか
  - 強力なパフォーマンス管理の取り決めが開発され、適切な進捗報告が行われているか
  - 詳細なスキル評価が完了し、全スタッフがそれぞれの役割にとって必要なスキルと経験を持っているか

スコットランド政府は、以下を行うこと。

・ 将来の中央政府 ICT プログラムに必要なスキルを持った人を評価し、こうした人が公共機関へアクセスできることを確認すること。これには以下が必要である。
  - ギャップを特定するため、現在中央政府内における ICT スキルを持った人の可用性、対処するためのアクション、今後の開発に関する戦略的レビュー。当レビューでは、一元化された専門知識のプールを開発することが有益かどうか、達成するために何が必要か、公的部門が利用できるスキルを持った人を最大化するために民間部門を使用するのが最も適切かを検討する。
  - 戦略的なアプローチが中央政府の ICT 開発に十分適用されるような措置を講じること。中央政府の ICT スタッフの数は近年減少しており、スコットランド政府は、適切なスキルを持った人を欠く個々の中央政府機関を通じて ICT プログラムを提供できないリスクと、スキルを持った人に集中的に投資するコストとメリットを比較する。

・ ゲートウェイ・レビューの目的、使用、頻度を見直し、改善の余地を検討する。特に、スコットランド政府は、ICT プログラムの準備を行っている当局が、改善され

た保証計画（英国の主要プロジェクト[394]局（Major Projects Authority）によって策定されている統合保証・承認計画（Integrated Assurance and Approval Plans）のようなもの）を作成すべきかどうかを検討する。

- 中央政府を横断する重要な ICT プログラムを戦略的に監視すること。そのためには、情報システム投資委員会の権限の範囲を次のように拡大するかを検討する。

この他に、それぞれの成熟度のレベルが異なることを認識しつつ、省庁に対して以下の勧告を出している。

- データのガバナンスを整備する。これには、幹部職員（経営陣）がデータの基礎となる問題とデータを改善することの利点を理解することが含まれる。
- ビジネスケースにデータ要件を設定する。これには、データの現状の評価、支出決定における信頼性への影響、プロジェクトの実施を支援するために必要な改善案もしくは新しいデータが含まれるべきである。これらの評価にはデータの倫理と安全な使用を十分に考慮すべきである。
  - ICT プログラムを開発する機関による初期スキル評価のレビューを行い、必要な関連スキルを特定したことを確認する
  - ゲートウェイ・レビュー・プロセス及びその他の独立した保証からの調査結果に応じて実行されたアクションや、重要な ICT プログラムのパフォーマンスを監視する
  - 個々の ICT プログラムが適切な専門家（人材）にアクセスできるようにし、必要に応じて支援する
- COPFS、ディスクロージャースコットランド、RoS の事例から「学んだ教訓」の研修を行う。今後の研修の結果が全て公的部門全体に配布され、公的部門が適切なスキルのある人材にアクセスできるようにする。このような方法で、ICT プログラムから得た学習を広め、実行できるようにする。
- 重要な ICT プログラムを実施している中央政府機関に対し、管理の脆弱性に関して本報告書で提起された問題が、現在のプログラムに存在しないことを保証する。特に、スコットランド政府は、プログラム委員会が適切な ICT の専門知識を持ち、調査と課題を最適化できることを確認する必要がある。

[394] ゲートウェイ・レビュー同様、OGCが省庁向けに提供しているレビューの一つに重要プロジェクトレビュー（Major Projects Review）がある。英国政府において重要プロジェクトと位置付けられている事案を対処に実施されるレビューである。このレビューだけは他と異なり、財務省の管轄下でレビュー委員会を招集して推進される。またレビュー委員会は、プロジェクトの推進を承認する強い権限を持ち、プロジェクトマネジメントにおけるプロジェクト委員会に近い性質を持っている。
https://www.iais.or.jp/ja/wp-content/uploads/2013/01/2009-1.pdf

第５章　本調査報告のまとめ

第１節：前章までのまとめ[395]

本調査において、アメリカ及びイギリスでは、法令及びこれに基づき政府から発出される通達やガイドラインにおいて、いわゆる「内部統制」が定義され、そこで定義された内部統制自体の整備、運用及び報告に関する義務を、特定の機関ないし特定の地位にある職員が担っていることが明らかになった。

これに対し、我が国においては、各種法令により個々の業務プロセスに係る内部統制がある程度構築されているが、両国のように、「内部統制」を包括的に定義する法令等は存在せず、個別の法令に基づいて特定の機関ないし職員が内部統制の整備及び運用を担っているが、可視化されていなかったり必ずしも外部に対する報告の義務を負っていなかったりしている。

内部統制制度にはルール等により設けられる責任、義務、権利、インセンティブ等様々な要素がある。本稿では、内部統制の定義に示された仕組みを整備・運用（あるいは報告）する「義務」が法令等により課されることをもって内部統制制度があるとした。アメリカ及びイギリス政府の場合は、包括的な内部統制制度が導入されているため、行政事務・事業の全般に内部統制の義務が課されている。そして、その点において日本の中央政府には包括的な内部統制の定義がないが、別個に法令等で課される個々の構成要素に関係する義務が必要に応じて規定されている。

また、アメリカ及びイギリスにおいては、それぞれ包括的に「内部統制」が定義されているが、本報告書における共通的な用語としての内部統制は、「法令やガイドラインで規定されているか否かに関わらず、リスクマネジメントを含めて、組織の目的を達成する上で広く、組織の業務の適正を確保するための活動及びそのための体制」と定義することとする。（第１章第４節）

本章においては、第１節で、前章までに展開したアメリカ及びイギリスの内部統制制度並びに検査及び監査制度に関する調査結果を簡潔にまとめる。そして、第２節で我が国の公的部門における内部統制の位置付けを考察し、第３節でアメリカ及びイギリスの公的部門と民間部門を比較したうえで、第４節において我が国の内部統制及び検査制度に対する示唆を述べる。

１. アメリカの民間部門及び政府部門における内部統制のまとめ

(1) アメリカの民間部門における内部統制制度（第２章第１節）

アメリカにおける内部統制は、会計監査における個々の取引の検証による負荷を企業の「内部牽制システム」に依拠することにより軽減することを目的として、企業内の「内部牽制システム」を「内部統制」という概念で捉え直したことを出発点とする。以降、リスク・アプローチによる監査の手段として内部統制は確立された。また、1970年代の相次ぐ企業不祥事に対する経営者の責任強化の観点から、経営者の視点からも経営管理の技法と

[395] 本節「５．アメリカとイギリスの比較表」において、主要な論点につきアメリカとイギリスの比較表を作成しているので、適宜参照されたい。

して内部統制の概念が捉えられるようになった。このような内部統制概念の展開を踏まえて、内部統制の概念を包括的に整理・発展させたのが、「COSOフレームワーク」である。

COSOが1992年と1994年に公表した報告書「COSOフレームワーク」において、内部統制の定義、目的、構成要素等が整理され、内部統制が以下のように特徴づけられた。

① 会計統制だけでなく、事業活動全般にわたるきわめて広義の内部統制概念を採用していること ② 有効な内部統制の構築に資する目的から、その策定及び運用に第一義的な責任を負うべき経営者の視点に立脚したものとなっていること ③ 内部統制とは統制目的を達成するためのプロセスであり、組織に属するあらゆる人間によって遂行されるものであると位置付けていること ④ 内部統制の有効性は、取締役会及び経営者が統制目的に関する合理的な保証を得られるかどうかによって判断されること ⑤ 内部統制に関する経営者報告及びそれに対する監査人の関与を想定し、その基礎となる概念枠組を形成していること

その後、COSOフレームワークは作成後の各種環境変化に対応させるべく、2013年に改訂された。主な変更点は以下のとおりである。

・営利法人のみならず、非営利法人、政府機関その他の団体にも広範囲に適用できるよう、内部統制の定義を広義とし、５つの構成要素に関して、「17の原則」と「87の着眼点」を提示して、原則主義的アプローチを徹底したこと。 ・内部統制目的のうち「報告」について、従来の「（外部向けの）財務報告」から、内部向け及び財務以外の定性的な報告を含む包括的な「報告」に拡大したこと。

一方、COSOフレームワークのリスク評価に基づいた各企業のリスクへの対応は場あたり的であり、各専門領域でのリスク管理が乱立する状況が生じていた。当該状況を鑑み、COSOは2004年に「COSO ERMフレームワーク」を公表し全社的リスクマネジメント（Enterprise Risk Management：ERM）のフレームワークを確立した。また、COSO ERMフレームワークでは、リスク選好とリスク許容度の概念が追加された。その後COSO ERMフレームワークは2017年に改訂され、リスクの定義、構成要素及び関連する原則等の見直しがなされた。

COSOフレームワークとCOSO ERMフレームワークの関係は、後者が前者にとって代わるものではなく、COSOフレームワークの求めるリスクベースの内部統制を構築・運用するためにはERMが機能していることが前提となり、この点で内部統制はERMに包含される関係となる。

このようにアメリカにおける内部統制は、個々の業務処理統制に関するルール的な概念から全社的なリスクマネジメントのための要素に広がっていったこともありルール・ベースの制度設計となっている。この点、後述するイギリスにおける内部統制制度とは対照的である。

(2) アメリカの公的部門における内部統制制度（第３章第１節）

アメリカの公的部門における内部統制に関する制度は、以下のような経緯をたどっている。

	アメリカ連邦政府	概要
1950年	予算会計手続法	内部統制が初めて制度に盛り込まれた。基本的な内部統制に設計と維持についての責任を執行管理者に求めた。
1978年	監察総監法	監察総監室（OIG）及び監察総監（IG）の設置を規定。IGは各省庁内部に設置され、各省庁のプログラムや業務の監査・捜査等を行う。
1982年	連邦管理者財務保全法（FMFIA）	各省庁長官は内部統制を整備するとともに、その有効性について評価し評価結果を大統領及び議会に提出することを義務付けられた。
	OMB通達A-123の発行	FMFIAに基づき、発行。
1983年	GAOによるグリーンブックの制定	FMFIAに基づき、制定。
1984年	OMB通達A-123の改訂	
1990年	首席財務官法	首席財務官を設置。各機関の会計・財務管理システムを構築・維持する役割を担わせた。
1995年	OMB通達A-123の改訂	
1996年	連邦財務管理改善法（FFMIA）	各連邦機関に、要件に合致した財務管理システムの整備を求めた。
1999年	グリーンブックの改訂	
2004年	OMB通達A-123の改訂において「内部統制に関する管理者の責任」を強調	
2014年	グリーンブックの改訂	
2016年	OMB通達A-123の改訂において「全社的リスクマネジメント及び報告に関する管理者の責任」に変更	
2018年	OMB通達A-123付録Aの改訂においてデータ法が含まれる	

現在のアメリカの公的部門における内部統制制度は、主にFMFIAを中心として構築されている。FMFIAは、各省庁長官は内部統制の整備を義務付けるとともに、その有効性について評価し評価結果を大統領及び議会に提出することを義務付けている。さらにFMFIAは、会計検査院長に内部統制基準を制定することを求めており、また行政管理予算局（OMB）に行政機関が内部統制基準に則し自らの組織の内部統制状況について評価する際に従うべきガイドラインを制定することを求めた。

アメリカ会計検査院（GAO）は、FMFIAの要請に基づき1983年に「連邦政府における内部統制基準（グリーンブック）」を制定した。各省庁長官は同基準に準拠して、内部統制を整備し評価する。同基準は、特にCOSOフレームワークの影響を強く受けており、最新版である2014年版のグリーンブックは、2013年に改訂されたCOSOフレームワークを公的部門の環境に適合したものとなっている。したがって、内部統制の定義や目的、構成要素、原則等に関して、2014年版グリーンブックとCOSOフレームワークとの相違はほとん

ど見られない状況となっている。

OMBは、FMFIAの要請に基づき1982年にOMB通達A-123を発行した。以降、同通達は連邦政府の内部統制に関する詳細ガイドラインとして、またその有効性に関する評価基準としての役割を果たしてきた。そして同通達は、2016年の改訂で大きな転機を迎えた。この改訂により、同通達の題名が「内部統制に関する管理者の責任」から「全社的リスクマネジメント及び報告に関する管理者の責任」とされ、ERMの概念が明示的に導入された。これにより連邦機関は、全社的リスクマネジメントと内部統制を業務活動の中で統合して実施することが求められることとなった。

そして、同通達ではERMを構築するための要件の一つとして、「リスク・プロファイル」を整備しなければならないとしている。リスク・プロファイルは、戦略目標の達成に関するリスクを注意深く分析し、適切な対応を選択することを目的として作成されるものである。リスク・プロファイルの内容は各機関の裁量に委ねられるとしつつも、次の七つの要素は原則として含めなければならないとしている。

・目的の識別
・リスクの識別
・固有リスクの評価
・現在のリスク対応
・残余リスクの評価
・提案されたリスク対応
・提案された行動カテゴリー

これにより、連邦機関は全社的な視点からリスクの識別及び評価を実施し、リスク対応策を提案することとなる（第３章図表３-13参照）。

また、OMB通達A-123の2016年改訂では、COSOフレームワークやグリーンブックの改訂をうけて、内部統制の目的の一つである「財務報告の信頼性」が「報告の信頼性」に拡大された。このような状況下において、OMBは2018年にOMB通達A-123の付録Aの改訂を実施し、新たにデータの品質という観点から、報告に係る内部統制の有効性が図られることとなった。

このように、アメリカの公的部門では、FMFIAで内部統制に関する整備、運用、評価、報告等の義務が規定され、その義務を遂行する上で必要となる基準、ガイダンス等が制定されている。なお、これらの基準、ガイダンス等はCOSOフレームワーク及びCOSO ERMフレームワークに則ったものとなっている。

２. アメリカの政府部門の検査・監査制度のまとめ

(1) アメリカ会計検査院（GAO）の検査制度（第４章第１節）

GAO の検査制度は、以下のような経緯をたどっている。

法律等名称	概要
1921年予算会計法	当時のアメリカでは、経費削減や税負担軽減への要請が強くなっており、一元的な予算の確立とそれに対する独立した監視機関の設置を目的として、1921年予算会計法が制定された。同法においてGAOの設置が規定されるとともに執行機関の支出を個別に審査・承認する権限及び義務が、同法第304条によりGAOに移転された。
1950年予算会計手続法	GAOの役割の見直しが行われ、GAOが1921年予算会計法で規定された役割を放棄することを認めるとともに、GAOの役割として「執行機関が用いる会計の原則、基準及び要件の策定」と「各執行機関の財務的取引の検査」が定められた。これにより、従来の証票の集中検査から、会計原則・基準の策定、サンプルとして取り上げた項目又は現場への実地検査に軸足が移され、業務負担の過多による混乱という問題の解決が図られた。さらに、会計システム及び内部統制の構築及び整備並びに財務報告の作成に関する責任が執行機関側にあることが定められた。
1970年立法府再編法	会計検査院長は、議会の要請又は自らの判断に基づき政府のプログラムと活動の成果をレビュー及び分析することとした。
1978年監察総監法	各執行機関に監察総監が設置されることとなった。そして同法により、従来GAOが担っていた財務報告に関する検査を、監察総監が行うこととされた。
1994年政府管理改革法	財務長官が、国の執行機関全体についての検査済み連結財務諸表を大統領及び議会に提出することとされた。そして当該検査を会計検査院長が行うこととされた。

GAO の統治機構上の地位については明文の規定はないが、連邦議会関連法では、GAO は立法府の機関とされることが多く、歳出予算法や連邦政府財務報告書においても、GAO は立法府の機関とされている。また、会計検査院長は、上院の助言と承認に基づいて大統領により任命される

GAO の行う検査は、財務検査と業績検査に分けられるが、どちらも GAO が制定した「政府会計検査基準（イエローブック）」を基準として実施される。

財務検査は、連邦政府の連結財務諸表に対する又は他の個別法に基づく法定検査と、議会からの要請に基づいて又は自らの判断により実施される検査に分かれる。1994 年政府管理改革法により、財務省は毎年、連邦政府全体の連結財務諸表を作成し、GAO の検査を受けたうえで、大統領及び議会に提出することとされており、この他にも特定の財務諸表について GAO の検査を義務付けている個別法が存在する。また、各省庁の財務報告は監察総監が監査することとされているが、会計検査院長は議会からの要請に基づいて又は GAO の判断で、各省庁の財務報告を検査することができるとされている。

イエローブックは、財務検査の過程で内部統制の整備・運用状況の評価を行い、重大な不備、重要な欠陥等を報告することを求めている。これらは、指摘型の報告である。ただし、実務上は財務報告に係る内部統制に対して意見表明がなされ、保証型の報告がなされるケースが多い[396]。

[396] 本稿では、検査・監査意見の中で監査人が財務諸表全体に対して意見を述べている場合に、「保証型」

一方、業績検査は議会からの要請に基づいて又は自らの判断により行われる。アメリカのGAOによる業績検査の目的は、プログラムの運営の改善、費用の削減、是正措置に対して責任を有する当事者による意思決定の促進及び説明責任の履行を行う上で、幹部職員が必要な情報を利用できるように、客観的な分析を提供することである。1970年立法府再編法と1974年議会予算・執行留保統制法において、GAOによる政府プログラムの評価が議会の監視機能・立法機能を支援するものであることが強調されている。

業績検査の実施段階において、イエローブックは、重要な内部統制に関して理解、評価及び文書化を行うことを求めている。業績検査の報告段階では、検査目的に照らして内部統制が重要である場合は、作業範囲及び認識した不備を報告することを求めている。また、認識した不備が検査目的に照らして重要でなくとも、ガバナンス責任者の注意を要する場合は、同様に報告が求められる。これらは、どちらも指摘型の報告である。

(2) アメリカの公的部門における内部監査機能（第４章第２節）

アメリカの公的部門における内部監査機能を担う監察総監室（OIG）及びその長である監察総監（IG）は、1978年制定の監察総監法により設置されている。

OIGの長として、IGが任命されるが、機関の規模により任命の方法が異なり、省庁等の比較的大規模な機関では、上院の助言と承認に基づいて大統領が任命し、それ以外の比較的小規模な機関（指定連邦機関）では、機関の長が任命する。

したがって、大統領任命の場合のIGは企業における内部監査とは異なり、各機関の長をトップとする指揮命令系統外の存在であり、独立性が高く、企業における監査役に近い存在であるといえる。ただし、行政府全体でみれば行政府の長である大統領が任命しており、その観点では内部監査的な機能を有している。

GAOが1999年に発行した報告書によれば、IGが実施する「監査」は「財務諸表監査」「財務関連の監査」「業績監査」の３つに区別されることが分かる。「財務諸表監査」は首席財務官法により規定されており、IGは自らが設置されている省庁の財務諸表を監査することを義務付けられている。また、「業績監査」は主に、経済性、効率性及び有効性の観点から行われている。行政府の中にありながら各省庁の業務の経済性・効率性・有効性の観点で評価を行う点では、我が国における行政評価局調査と類似している性質を一部有しているといえる。

IGの行う「監査」はイエローブックに準拠して実施されるため、GAOと同様にIGも「監査」の過程で内部統制を評価し、監査手続を実施すると考えられる。IGは財務諸表監査のほか、財務関連の監査、業績監査において内部統制そのものを監査の目的とする場合やその他の目的で内部統制上の不備を識別した場合には指摘型の報告を行う。

の意見を表明し、財務諸表全体を保証している、という整理をした。また、法定であっても任意であっても、検査・監査人の意見の中で内部統制の有効性に関し意見を表明している場合には、「保証型」の意見を表明している、そして内部統制全体を保証しているという整理を行った。
他方、発見した事実に基づき指摘事項を報告している場合、「指摘型」という整理を行った。第１章第４節（５）参照。

(3) GAOとIGの分担関係

アメリカ連邦政府においては、GAO、IG ともにイエローブックに準拠した検査・監査を行う。GAO と IG はそれぞれ行政府の外と中の存在であるが同一の基準で検査・監査を行うものであり、また IG は省庁単位でみれば、大規模な組織であれば大統領任命であることから各省庁間から独立した存在であり、検査・監査の性質は共通しているといえる。

そのため GAO は IG の監査結果を活用し、検査領域が重複しないように分担することが可能であると考えられる。

例えば、財務検査は GAO と IG との間で分担関係にあり、各省庁の財務諸表については IG（又は IG が委託した外部監査人）により行われ、GAO は連結財務諸表を対象としている。各省庁の財務諸表は連結財務諸表の構成単位になるが、GAO と IG は同一の検査・監査の基準に基づいているため GAO は IG の監査結果に依拠することができる。具体的な検査マニュアルについても GAO と監察総監評議会との共同で作成されており、両主体にとって受容できる内容となっているといえる。

３. イギリスの民間部門及び政府部門における内部統制のまとめ

(1) イギリスの民間部門における内部統制制度（第２章第２節）

	イギリスにおけるガバナンス制度
1991年	FRC等によるキャドベリー報告書（コーポレートガバナンス・コードの前身である公的規範）の公表。
1992年	企業に対し公的規範を遵守（Comply）しない場合には説明（Explain）を要求。
1994年	ラットマン委員会による「内部統制と財務報告」の公表。
1998年	ハンペル委員会により、内部統制は財務に限らず関連する統制目的全てを対象とする統制が含められるものと整理。
	ロンドン証券取引所が「統合規範」を制定。
1999年	ターンバル委員会による「内部統制の統合規範に関する取締役のためのガイダンス（ターンバル・ガイダンス）」の公表。
2010年	イギリス版コーポレートガバナンス・コードの発行。
2014年	ターンバル・ガイダンスが「リスク管理、内部統制並びにこれらに関連する財務及び事業の報告に関するガイダンス」（通称「リスク・ガイダンス」）に置き換わる。

イギリスでは、相次いだ企業の破綻や財務報告の不透明性への批判に対応するために、イギリス財務報告審議会（FRC）、ロンドン証券取引所等によって 1991 年に「コーポレートガバナンスの財務的側面」及び「公的規範」（以下、「キャドベリー報告書」）が公表された。ロンドン証券取引所は、上場規則として公的規範を遵守しているかどうかを年次報告書に記載させることとし、仮に遵守していない場合は、遵守していない理由の説明を求めることとした（コンプライ・オア・エクスプレイン）[397]。

本報告書においては内部統制についても言及され、経営者による内部統制システムの整

[397] 日本語訳すれば、「ルールに従え（comply）、従わないのであればその理由を説明せよ（explain）」となる。法令や規則は基本的には「従う」ことが前提となっているが、法令や規則に準ずるいわゆる“ソフトロー”と呼ばれるコーポレートガバナンス・コード等で、このコンプライ・オア・エクスプレインという手法が取り入れられることが多い。第１章第４節（７）参照。

備や、内部統制システムの有効性の評価及び独立監査人によるレビューが勧告された。一方でガバナンスの実効性を評価するための基準策定や経営者及び監査人向けのガイドラインを作成する必要があることも勧告された。

1998 年のハンペル委員会は、内部統制の範囲について「取締役会は、関連する統制目的全てを対象とする統制を維持し、レビューすべきである」とした。また、取締役の内部統制に関する報告を「内部統制の有効性」についての報告ではなく、単に「内部統制システムに関する報告」とした。さらに、監査人による報告は外部ではなく、会社内部の取締役会に対して行われる方が実務的であるとした。

これら一連の報告書はロンドン証券取引所により「統合規範」として統一化された。統合規範では、取締役会の内部統制の構築義務が明らかにされるとともに、取締役による内部統制の有効性レビュー及びレビュー実施の報告が規定された。一方、有効性に関する結論の報告までは義務付けられておらず、外部監査の点においても当該結論に対する意見表明や外部監査人が内部統制の有効性を検証する仕組みは要求されていない。

1999 年には、ターンバル委員会が内部統制のガイダンスとして「内部統制の統合規範に関する取締役のためのガイダンス（以下、ターンバル・ガイダンス）」を公表した。本ガイダンスではコーポレートガバナンス、リスク管理及び内部統制が一体のものとして理解されている。

その後、金融機関の経営悪化をきっかけとして、2010 年に企業の責任に関する新たな規範としてイギリス版「コーポレートガバナンス・コード」が導入された。なお、コーポレートガバナンス・コードの 2014 年改訂により、ターンバル・ガイダンスは「リスク管理、内部統制並びにこれらに関連する財務及び事業の報告に関するガイダンス」（通称「リスク・ガイダンス」）に置き換えられている。

このようにイギリスでは企業経営の適正を確保するために内部統制に係る詳細なルールを設定して各企業に適用させるのではなく、経営者に自らの管理責任を果たしたかどうかの説明責任を課し、経営者の裁量により当該責任を果たすための内部統制を各自整備・運用することにより企業経営の適正を確保する考え方が根底にある。

したがって、アメリカのように内部統制のガイドライン、企業による内部統制に関する義務、内部統制に関する報告がそれぞれ別個に作られるのではなく、イギリスにおいてはコーポレートガバナンスに関する説明責任を課すことと内部統制の整備・運用や内部統制に関する報告は一体となって考えられるべきものである。また、内部統制は企業の管理者が必要に応じて各企業に適合したものを取り入れるべきと考えられており、詳細なガイダンスは公表されていない。

また、イギリスでは、アメリカの SOX 法のように法律で強制される内部統制に係る報告制度は存在せず、コーポレートガバナンス・コードにおけるコンプライ・オア・エクスプレインの考え方の下でなされることとなっており、取締役は内部統制の有効性についてレビューを実施し、実施したことについて報告する義務を負っているが、有効性についての評価結果までは報告することを求められていない。

(2) イギリスの公的部門における内部統制制度（第３章第２節）

イギリスの公的部門における内部統制制度の経緯及び概要は以下のとおり。イギリスでは、中央政府における内部統制に関する議論は、民間での議論に追随する形で展開されてきている。

法令・ガイドライン等	内容
会計官宛通達「コーポレートガバナンス：内部財務統制システム報告書」（1997年財務省）	・民間部門における1992年の「キャドベリー報告書」とそれを受けた1994年の「ラットマン・ガイダンス」における勧告を受け、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」の作成を義務付けるという形で適用されることとなった。
政府資源会計法（2000年）	・発生主義を採用した資源会計・予算が導入された。
会計官宛通達「コーポレートガバナンス：内部統制報告書」（2000年財務省）	・各会計官に単なる財務上の内部統制に関する報告書の作成ではなく、リスク管理を含めた有効な内部統制を整備・運用することを義務付けた。 ・各会計官に内部統制の有効性を定期的にレビューし、その結果を内部統制報告書として作成し、これに署名し報告することを義務付けた。 ・内部統制報告書は、決算書類としての資源会計報告書の一部として、会計検査院を通じて、議会（庶民院・会計委員会）に提出され、会計官は、これに関して、議会（庶民院・会計委員会）で証言する義務を負うことされた。
「リスク管理：原則と概念（オレンジブック）」（2001年財務省）	・各省庁のリスク管理プロセスの整備・運用に資するためのガイダンスとして公表された。
「シャーマン報告書」	・1999年の「ターンバル・ガイダンス」で示された民間における内部統制の考え方を政府にも適用していくべきであるとの主張のもと、政府の説明責任と監査に関する考え方を整理した。 ・全ての省庁に正式に監査委員会を設置するとともに、議長には業務を執行しない役員か省庁外部の独立した者を任命すること等を勧告した。
「中央政府における監査及び説明責任－シャーマン報告書に対する政府の対応」（2002年）	・政府としてシャーマン報告書の内容を受け入れることとした。
「オレンジブック」の改訂（2004年財務省）	・基本的に同時期に米国COSOが発表したCOSO ERMフレームワークと同一の概念を踏襲しつつ、公的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た。
「中央政府コーポレートガバナンス・コード」（2005年財務省）	・原則主義的なアプローチによりコーポレートガバナンスに関する公的規範を示した。
会計官宛通達「説明責任」（2011年財務省）	・内部統制報告書に代えて、対外的なガバナンスに関する声明と、省庁内の内部統制がどのように機能しているかについての包括的な説明を公表する書類として「ガバナンス報告書」を導入することを会計官に指示した。

法令・ガイドライン等	内容
「保証枠組」 （2012年財務省）	・会計官が内部統制を含む組織のガバナンスについて保証を得るための指針として発出された。 ・保証を「組織のガバナンス、リスク管理、統制プロセスについての独立した評価を提供し得る証拠の客観的な調査」として定義した。 ・同文書内で「３つのディフェンスライン」が提案されている。
「オレンジブック」の改訂 （2019年財務省）	・イギリス政府は省庁のリスク管理の重要性に鑑み、2019年７月にオレンジブックの再改訂を行った。この改訂では、全体がコーポレートガバナンス・コードにみられるような主要原則と補助原則による構成となり、主要原則についてのコンプライ・オア・エクスプレインが明示され、リスク管理についてさらなる原則主義化が図られた。

現在のイギリスの公的部門における内部統制制度は、主に理事会及び会計官のガバナンスに関する義務を中心として構築されていると見られる。

イギリスの中央省庁では、各省庁に理事会を設置している。この理事会とは、民間企業に設置されている取締役会に該当するもので、省庁の業務執行を監督し、重要な決定事項を行う部門である。このような業務の執行と監督を分離させる民間企業のガバナンス構造を取り入れていることは、イギリスの中央政府における特徴である。

理事会のガバナンスに関する役割は、「中央政府の省庁におけるコーポレートガバナンス」において記載されている。同コードは、理事会に対しガバナンス、リスク管理及び内部統制及びその報告に関する体制の整備を求めている。また理事会には、監査及びリスク保証委員会や内部監査部門の支援を受けつつ、資源会計決算書とともに省庁の「ガバナンス報告書」の作成を主導することが求められている。

また、イギリスの各省庁には、政府資源会計法に基づき、財務大臣の任命により会計官が設置される。政府資源会計法によれば、各省庁の会計官は資源会計決算書の作成及び提出に関する責任を負う。さらに、会計官の役割や責任に関する詳細は、財務省通達「公的資金の管理」に示されている。同通達は、イギリスにおける「公的資金」の管理全般を取り扱ったものであり、公的機関の会計における中心的なガイダンスとなっている。

会計官は、同通達において、ガバナンス及び内部統制の確保を義務付けられ、ガバナンス報告書等の書類に自署することが求められている。この点シャーマン報告書においては、「正式な内部統制報告書に会計官に署名させるという規律は、各省庁が内部統制システムを体系化し、必要に応じて見直しを行うのを助けるものである。」と示されている。

また、ガバナンス報告書には特定のひな型は用意されていないが、同通達において必要的記載事項が示されている。必要的記載事項の中には「リスク・プロファイル」も取り上げられており、イギリスにおいてもリスク・プロファイルが作成されていることが分かる。

内部統制を組織のガバナンス確保のための構成物としてトップダウンで捉えている点はイギリスの特徴である。

４.イギリスの政府部門の検査・監査制度のまとめ

(1) イギリス会計検査院（NAO）の検査制度（第４章第４節）

NAO は、1983 年国家会計検査法に基づき設置される行政府から完全に独立した外部検査機関である。会計検査院長の主な職務は、政府資源・会計法を根拠とする財務検査と、1983 年国家会計検査法を根拠とする業績検査（VFM 検査）に分けられる[398]。

NAO が実施する「財務検査」とは、以下の事項を目的に行う検査とされている。

（ア）議会に対して、財務諸表が会計基準に準拠して作成されており当該省庁等の財政状態等を真実かつ公正に表示していること（true and fair view）及び財務的な取引が関連法令に準拠して処理されていること（合規性）について合理的な保証を提供すること、
（イ）各省庁等の会計処理の合規性、資産管理及び財務統制に関するリスクを評価し、重要な欠陥を議会に対して報告すること、
（ウ）各省庁等に対して、財務管理、財務統制及び財務報告の改善に資する建設的な助言を与えること

このように、イギリスの「財務検査」には合規性に関する検査も含めて論じられるのが一般的である。

なお、一般に各省庁は、発生主義に準拠した当該年度の資源会計決算書を作成しており、資源会計決算書の送付を受けた会計検査院長はこれを検査し、その合規性及び真実かつ公正な概観についての意見を含めた検査報告書を作成する（政府資源会計法１条）。このほか、財務省が作成する政府全体財務諸表（WGA）についても財務検査が行われ、同様の検査報告書が作成される。

財務検査は、監査実務委員会（APB）の作成したイギリス版国際監査基準（ISA (UK)）等に準拠して行われる。これらの基準は、本来、民間企業の財務諸表監査に適用するために作成されているため、議会による予算統制など民間企業にはない特性に対応した財務検査を行うためのガイダンスとして、実務指針第 10 号「イギリスおける公的部門の財務検査」が FRC によって作成されている。

NAO の行う財務諸表の検査は民間基準である ISA (UK)に準拠して行われるため、必然的に財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況の評価を伴う。なお、ISA (UK)の用語集によれば、「内部統制」の定義及び５つの構成要素（統制環境、リスク評価、情報と伝達、統制活動、モニタリング活動）は、1992 年版の COSO フレームワークと同一のものが掲げられている。これにより、イギリスの中央政府においてもアメリカの連邦政府と同様の内部統制の概念があることがわかる。なお、アメリカにおける「グリーンブック」は内部統制検査に関する具体的な規準（クライテリア）としての役割をも有していたが、イギリスには内部統制の検査の規準は存在しない。イギリスの「公的資金の管理」がこれに近いが、こちらは内部統制ではなく、ガバナンスに焦点を当てて書かれたものである。また、前述の実務指針においては、公的部門の監査人については、ISA (UK)により求められる財務諸表監査における内部統制の評価や不備に関する報告についての範囲や責任が民間に比べて広範になる可能性がある点が強調されている。

[398] 財務検査制度及びVFM検査制度については第４章第４節２.参照

合規性検査についての基準はISA (UK)に定められていないが、先述の実務指針において合規性検査においても財務諸表の検査アプローチと同様に、内部統制の評価に依拠して実証手続の範囲を縮減できることとされている。

NAOは、国家会計検査法に基づき、公的部門の支出を経済性、効率性及び有効性の３つの観点から検査する、VFM検査を実施する。VFM検査は、政府支出の特定領域に焦点を当て、VFMが達成されたかどうかの判断に到達することを目的としている。NAOは、使用された金額に対し優れた価値、意図した成果を達成していることを、資源の最適な利用と定義している。

過去の調査によれば、業績検査では、NAOが作成した業績検査基準（VFM Standards）が適用される。業績検査はテーマに応じて検査のアプローチが異なり、画一的な検査手法を採用することができないため、業績検査基準には最低限の検査手続しか定められていない。ただし、業績検査の質的向上を図るとともに品質管理を行うため、ハンドブックやテクニカルガイドが作成されている。

VFM検査では、ガバナンスや内部統制に関する評価は求められていないが、内部統制やガバナンスの不備について指摘し、改善勧告を行っている例もあった。

(2) イギリスの公的部門における内部監査機能（第４章第５節）

従来、イギリス中央政府の内部監査は、各省庁の内部に置かれた内部監査人が実施していたが、2009年に「内部監査制度改革プログラム」を打ち出され、全ての省庁とその関係機関を対象とする内部監査サービスのグループを立ち上げて内部監査のシェアードサービス（XDIAS）化が行われた。

その後、2012年には、公務員制度改革計画において、内部監査において業務を共有化することが示されるとともに、NAOが行った中央政府の内部監査の有効性に関連する検査において、内部監査の能力向上のために内部監査リーダーシップ・グループ（IALG）及び内部監査品質監視委員会（IAQOC）の設置が求められた。

これを受け、財務省は2013年「財務管理レビュー」において、以下のような内容の勧告を行った。

・単一の統合された内部監査サービスを提供する機関の設置 ・内部監査の専門職長の役割の強化及び政府の各省庁 ・政府全体に対する内部監査サービスの提供

これにより、2014年にXDIASに参加していた内閣府、財務省を含む５省庁及び運転免許試験局を基礎として、財務省のエージェンシーである政府内部監査局（GIAA）が設立された。2017年現在では14省庁が加盟している[399]。

GIAAは2015年の設立以来、各省庁に存在していた内部監査部門を、取り込んで拡大してきたため、設立当初の課題として、政府横断的な業務を容易にし、業務に一貫性を持たせて、高品質な保証プロセスを適用することを可能にするための、共通のメソドロジーやツールの開発が掲げられていた 。当該プロジェクトは NAMMS プロジェクトと呼ばれ、2017年11月には、GIAA共通の監査手法を支援するための、共通の監査マニュアル及び

[399] 各省庁の加盟の状況については第４章第５節１．（２）参照

ガイダンスが導入されている。

GIAA の主たる業務である内部監査は、クライアント省庁において第３のディフェンスラインと位置付けられ、会計官によるガバナンスについてのアシュアランスに関するエビデンスを提供することを目的として行われる。

したがって、その業務の内容や範囲（スコープ）は、各省庁における第３のディフェンスラインへの依存度や、各省庁のガバナンス・リスクの評価とこれに対応して各省庁が構築しようとするアシュアランス・フレームワーク次第であるため、省庁ごとに異なる。また、GIAA 自体は業務をクライアント省庁との契約（合意）に基づいて実施するものであり、法令や公的規範等によってその業務内容や評価結果を GIAA 自身の報告書として開示することが求められているわけではない。したがって、GIAA の行う監査の内容等については、サービスを受けた各省庁の年次報告書におけるガバナンス（リスク管理）プロセス又はアシュアランス・プロセスの開示の中で説明されている内容から把握するほかない。

５. アメリカとイギリスの比較表

(1) ２ヵ国の民間部門における内部統制制度の変遷

	アメリカにおける内部統制制度	イギリスにおけるガバナンス制度
1960年代以前	内部けん制システムに依拠した試査による監査	
1970年代	ウォーターゲート事件 内部統制システムを策定し維持することが経営者の義務化 アメリカ公認会士協会による「内部会計統制特別諮問委員会」報告書の公表 海外不正行為防止法（FCPA）の制定	
1991年	COSOによる内部統制のフレームワークの公表	FRC等によるキャドベリー報告書（コーポレートガバナンス・コードの前身である公的規範）の公表
1992年		企業に対し公的規範を遵守（Comply）しない場合には説明（Explain）を要求
1994年		ラットマン委員会による「内部統制と財務報告」の公表
1998年		ハンペル委員会により、内部統制は財務に限らず関連する統制目的全てを対象とする統制が含められるものと整理
1999年		ターンバル委員会による「内部統制の統合規範に関する取締役のためのガイダンス（ターンバル・ガイダンス）」の公表
2000年	COSOによるERMフレームワークの公表 エンロン事件 SOX法の制定	金融機関の経営悪化 金融機関のコーポレートガバナンス「ウォーカー報告書」を公表
2010年		イギリス版コーポレートガバナンス・コードの発行
2013年	COSO内部統制フレームワークの改訂	
2014年		ターンバル・ガイダンスが「リスク管理、内部統制並びにこれらに関連する財務及び事業の報告に関するガイダンス」

	アメリカにおける内部統制制度	イギリスにおけるガバナンス制度
		（通称「リスク・ガイダンス」）に置き換わる
2015年	COSOによるガバナンスと内部統制：３つのディフェンスライン全体でのCOSOの活用の公表	
2017年	COSO ERMフレームワークの改訂	

(2) ２ヵ国の公的部門における内部統制制度の変遷

	アメリカ連邦政府	イギリス中央政府
1960年代以前	1950年予算会計手続法	
1970年代	1978年監察総監法	
1982年	連邦管理者財務保全法（FMFIA） OMB通達A-123の発行	
1983年	GAOによるグリーンブックの制定	
1984年	OMB通達A-123の改訂	
1990年	首席財務官法	
1995年	OMB通達A-123の改訂	
1996年	連邦財務管理改善法（FFMIA）	
1997年		会計官宛通達「コーポレートガバナンス：内部財務統制システム報告書」
1999年	グリーンブックの改訂	
2000年		政府資源会計法会計官宛通達「コーポレートガバナンス：内部統制報告書」
2001年		「リスク管理：原則と概念（オレンジブック）」 シャーマン報告書
2002年		「中央政府における監査及び説明責任－シャーマン報告書に対する政府の対応」
2004年	OMB通達A-123の改訂において「内部統制に関する管理者の責任」を強調	オレンジブックの改訂
2005年		「中央政府コーポレートガバナンス・コード」の公表
2011年		会計官宛通達「説明責任」
2012年		「保証枠組」の公表
2014年	グリーンブックの改訂	
2016年	OMB通達A-123の改訂において「全社的リスクマネジメント及び報告に関する管理者の責任」に変更	
2018年	OMB通達A-123付録Aの改訂においてデータ法が含まれる	
2019年		オレンジブックの改訂
現在	OMB通達A-123における「報告に係る内部統制」に関する指針は未公表	

(3) ２ヵ国の幹部職員の義務の比較

	アメリカ		イギリス	
	まとめ	根拠	まとめ	根拠
責任者	各省長官	FMFIA	会計官	公的資金の管理
財務に係る内部統制の構築	首席財務官	首席財務官法	会計官	公的資金の管理
内部統制の有効性の評価	評価し、評価結果に関する報告書を大統領府及び議会に提出	FMFIA	内部統制報告制度はないただし、理事会がコーポレートガバナンス・コードを遵守しているかどうかの評価を含む説明と逸脱についての説明が必須	公的資金の管理
内部統制に関する保証の範囲	財務以外の内部統制も含む（ただし省庁によっては財務のみにとどまる）	OMB通達A-123	内部統制の有効性ついての評価について保証を行うことは求められていない	－
内部統制に関する報告書	財務報告書の中で保証の表明を掲載	OMB通達A-123	年次報告・決算書の中のガバナンス報告書で掲載	政府の財務報告マニュアル（FReM）

(4) ２ヵ国の会計検査院の比較

	アメリカGAO	イギリスNAO
設置根拠	1921年予算会計法	1983年国家会計検査法 2011年予算責任及び会計検査法
地位	自らを独立した監視機関としているが、明文の規定はない	行政府から完全に独立した外部会計検査機関
検査院長	議会の要請又は自らの判断に基づき政府のプログラムと活動の成果をレビュー及び分析する（1970年立法府再編法）	1866年国庫・会計検査庁法に基づいて設置、一つの法的人格を有する主体とされる、庶民院の吏員（オフィサー）
組織	全米11ヵ所に支部を設置 職員は3000人ほど、うち７割がワシントンDCに勤務	ロンドン本部のほかにニューキャッスルに支部がある。職員は800人ほど、うちほとんどがロンドンに勤務
予算	614.8百万ドル（約676億円）	88百万ポンド（約123億円）
検査対象	財務検査 ・連邦政府の連結財務諸表の検査 ・議会からの要請に基づいて又は自らの判断によりに行われる各省庁の財務諸表の検査 業績検査 ・議会からの要請に基づいて又は自らの判断により行われる	財務検査 ・政府資源・会計法に基づく検査 ・政府全体財務諸表（WGA）の検査 業績検査（VFM検査） ・1983年国家会計検査法に基づいて行われる

	アメリカGAO	イギリスNAO
検査件数	連邦政府の連結財務諸表の検査を実施、2018年度には658件の報告書を公表	2018年～2019年に390件の財務検査を実施、VFM検査とそれ以外の検査を合わせ66件の報告書を公表

(5) ２ヵ国の内部監査機能の比較

	アメリカIG	イギリスGIAA
設置根拠	1978年制定の監察総監法	2009年内部監査制度改革プログラム（IATP）と2013年「財務管理レビュー」
機関設計	各省庁に設置	内部監査のシェアードサービス
各省担当の長	監察総監（IG）	内部監査責任者（HIA）
長の任命権	大規模な機関では上院の助言と承認に基づき大統領が任命 それ以外は機関の長が任命	会計官
組織	監察総監評議会（CIGIE）を設置、政府横断的な問題に対応	財務省の下にあるエージェンシー
監査の対象	IGが設置されている省庁の財務諸表監査、外部委託も可能	GIAAに内部監査を依頼している省庁に対する内部監査、外部委託も可能
業務の範囲	監査（財務諸表監査・財務関連の監査・業績監査） 監察・評価 捜査	保証業務 アドバイザリー業務 不正調査・対策業務等
財務報告に対する保証	行う	行わない
内部統制の有効性に対する評価	評価しない（指摘型の監査） ただし、内部統制の有効性評価を目的とする財務関連監査・業績監査を行うことがある	評価する（４段階の保証）
報告	半期に一度の活動報告書 監察総監評議会（CIGIE）を設置	「クライアント主導の原則」に基づき、クライアントの会計官との協力の下サービスを提供

(6) ２ヵ国の会計検査院と内部監査機能との連携の比較

	アメリカGAO・IG	イギリスNAO・GIAA
基準・ガイドラインの共通性	共通している GAO・IGいずれもGAS（イエローブック）に準拠している いずれも内部統制についてはグリーンブック・OMB通達A-123に示された観点で検査を行う	共通していない NAOは業績検査基準及びISA (UK)のほか、公的部門特有の項目については実務指針第10号を適用 GIAAはPSIAS（公的部門内部監査基準）に基づき監査を行う またNAMMSによる共通的な監査支援メソッドを導入している

	アメリカGAO・IG	イギリスNAO・GIAA
監査対象の分担	連結財務諸表検査において、構成単位の監査はIGの監査結果に依拠している	NAOは財務検査、GIAAは内部監査を行っており、業務の目的が異なるが、必要に応じて情報共有等の連携を行っている
監査結果の活用（財務検査）	連結財務諸表については上記のような分担関係にあるが、各構成単位では監査領域が重なることはない	ISA (UK)の枠組の中で依拠できる領域があれば活用していると考えられる
監査結果の活用（業績監査）	IGが課題を識別した領域についてGAOが検査を行うことがある	NAOの検査報告書の中で内部監査の結果を参考とした旨の記載がみられる

第２節：我が国の公的部門における内部統制の位置付け及び制度の変遷

(1) 我が国の政府等の内部統制に関する状況

- 我が国において内部統制について網羅的に規定した法制度はないが、以前より、職務分掌、内部牽制といった仕組みを取り入れルール化してきた。
- 独立行政法人では通則法の改正により内部統制が制度化され、COSOフレームワークの考え方が導入されている。
- 地方公共団体において、横断的な内部統制に関する制度が導入段階にある。
- 内部統制に関する報告制度はない

① 政府部門における状況

我が国の政府には内部統制について網羅的に規定した内部統制という名称の法定化された制度はない。しかし、会計事務をはじめとして個々の行政事務については、一般的には詳細にその手続が規定されており、当該定められた手続に従い行政事務を行うことにより事務の適正を確保する仕組みが構築されている。具体的には、権限と責任の明確化、複数人によるチェック、適切な役職者に対する適時の情報伝達、情報の保存といったそれぞれの事務レベルで詳細に規定されており、内部統制の観点からみると統制活動や情報と伝達という点では一般の民間部門と比較しても、元々高い水準で仕組みが整備・運用されてきたところである。

また、我が国政府の統制環境についてみると、我が国ではそもそも国家公務員法等により構成員に高い倫理水準を要求するほか、会計法令に会計事務職員の内部牽制の仕組みが組み込まれている。そして、会計事務以外の部分でも、我が国では、国家行政組織法、各府省の設置法、施行令が規定されており、各府省の内部規定において、分課分掌規則が明確に規定されている。このため、一般論としては、各種統制活動及びその基盤としての統制環境は一定の水準で整備されていると言えるであろう。

他方で、リスク評価とリスクへの対応については、各府省において、必要に応じて実際

にはリスクの分析やリスクが顕在化した場合の対応策について検討されている場合もあるが、自然災害等の特定の事象が起こるリスクを除けば、国家行政において、担当者が執行する事務レベル、各府省の局レベル、各府省レベルで、リスクを把握してそれに対処していくような仕組みは規定されておらず、担当者レベルの運用に任されている部分が多く残されている。

モニタリング機能については政府全体レベルでは省庁横断的な観点で所管省庁と独立した立場でモニタリングを行う制度として総務省行政評価局による行政評価、財務省による予算執行調査、行政改革推進本部による行政事業レビュー等の制度があるが、省庁内での内部監査については、必ずしも独立的な評価機関として横断的に制度化されているものではない。

② 独立行政法人における状況

独立行政法人についてみると、多くは国の機関や特殊法人等を出自としていることから国と同様に会計事務及び会計事務以外の部分において、公的部門としての内部牽制機能が組み込まれている。一方で自律的に効果的・効率的な業務運営を行うことが期待される政策実施機関としての独立行政法人は特に内部統制を充実させる要請は強く、平成22年３月公表の研究会報告書において独立行政法人の内部統制の概念が整理され、目標・評価の観点に内部統制の充実・強化の視点が取り入れられている。また独立行政法人通則法第28条第２項では、「業務方法書」において内部統制の取組の実施に関する事項の記載を行うとともに、役員（監事除く）に対し業務方法書を含めた法令等への遵守を義務付ける忠実義務が課されている。当該業務方法書にはCOSOをベースとした各構成要素に関する対応が記載され、国ではまだ各担当に委ねられているリスクの評価・対応を含んでいる点が特徴的である。

ただし、実際の各法人の内部統制に関する取組については制度としての内部統制が発足してからまだ間もないこともあり、特にリスクの評価・対応等の取組については試行錯誤の段階にある。それぞれの法人の業務内容の性質が全く異なることから詳細なガイドライン等により各独立行政法人をルール・ベースで規定することは困難であるが、これらに対し、制度を所管する総務省に置かれる独立行政法人評価制度委員会では前身の政策評価・独立行政法人評価委員会の時代より、各独立行政法人の内部統制に関する取組について特に他の参考となる推奨事例を評価の過程でとりまとめ公表してきた[400]ところであり、事例にはリスクマップの作製、経営方針の周知・浸透の取組等が含まれている。

③ 地方公共団体における状況

我が国の地方自治体では、地方自治法の改正により、内部統制の制度及び内部統制に関する監査の制度が導入されたところである。

具体的には、都道府県及び政令市に対し内部統制に関する方針を定め、これに基づき必

[400] 平成29年２月には、所管する総務省行政管理局が「独立行政法人の内部統制の取組に関する実態調査」結果報告書を取りまとめ、参考となる事例を公表している。第10回独立行政法人評価制度委員会資料参照。https://www.soumu.go.jp/main_content/000401376.pdf

要な体制を整備する義務が課されることとなり、方針を策定した長は毎会計年度、内部統制評価報告書を作成し当該報告書は監査委員の審査に付され、監査委員の意見が付された報告書を議会へ提出することが義務付けられた。

また、監査委員による監査においても都道府県、政令市及び一部の市町村に対し内部統制評価報告書審査を監査等の範囲及び目的の中に含めることとなった。

施行後において内部統制による業務の適正化が実効性あるものとなるかどうか、各地方公共団体の長及び各監査委員の今後の動向に注視していく必要がある。

(2) 我が国の会計検査の状況

- **公的部門の内部牽制等の仕組みを「内部統制」として横断的に整理した法令や基準等は存在しない。しかし実務上は内部統制に関する考え方は取り入れられている。**
- **「会計検査の基本方針」では内部統制の機能について留意することとされている。**
- **事例において国損が生じていなくても内部統制上の原因にまでさかのぼった指摘がみられる。**

① 検査の方針における内部統制の取り扱い

我が国の会計検査院では、以前から検査の基本方針において内部統制について触れており、令和２年次会計検査の基本方針（令和元年９月、検査官会議了承）において、「(3) 内部統制の状況に対応した取組として、検査対象機関における内部監査、内部牽制等の内部統制の状況は、会計経理の適正性の確保等に影響を与えることから、検査に際してはその実効性に十分留意する。また、内部統制が十分機能して会計経理の適正性の確保等が図られるように、必要に応じて内部統制の改善を求めるなど適切な取組を行うこと」としている。また、検査計画には、検査対象機関並びに施策及び事務・事業の予算等の規模や内容、内部統制の状況、過去の検査の状況や結果等を十分勘案して、検査に当たって重点的に取り組むべき事項を検査上の重点項目として設定することとしている。

このように、制度としての内部統制は存在しないものの、検査において内部統制の概念はすでに取り入れられており、具体的には検査計画時及び検査実施時において検査対象機関の内部統制に留意することとされている。

② 検査事例における内部統制

検査報告に掲記される検査事例は、多くの場合、事務・事業の実施等において何らかの内部統制の構成要素上の問題があり、指摘される状況に至ったものである。下表は、平成25年度から29年度の内部統制に関連する検査事例の一部について記載したものである。これらの指摘事例では必ずしも内部統制の用語を用いて発生原因等を記述しているわけではないため、検査の観点、着眼点、発生原因等の記述から内部統制に関する内容を指摘の概要に記載した。

番号	年度	件名	内部統制に関する指摘の概要
①	平成29	収容場等の監視等業務契約において、警備員が休憩時間を取得するなどした際に仕様書に定めたとおりの監視等業務を行う警備員が配置されていなかったのに、業務の履行の完了を確認するための検査が適切でなかったことなどのため、契約金額の全額を支払っていたもの（法務省）	業務不足時間があるのに契約金額の全額を支払っていたことに関する検査事例。 監視等業務契約等に基づき、提出を受けた警備日誌の記載内容について、業務の履行を確認するとともに、毎月、給付の完了を確認するための検査を行い、支払を行うとする統制に着目した。 事態が生じた原因を業務の履行の確認及び検査が適切でなかったことなどによるとしている。
②	29	浸水リスクがある区域に所在する通信ビル等に配備している移動電源車について、洪水等による浸水が予見される場合の移動に係る具体的な取扱いを定めることなどにより、大規模な洪水等が発生した場合でもその機能を発揮して商用電源が途絶するなどした通信ビルの電源救済を効果的に行うことができるよう改善させたもの（エヌ・ティ・ティ・コミュニケーションズ株式会社、東日本電信電話株式会社、西日本電信電話株式会社）	リスク管理の状況に着目した検査事例。 合規性、有効性等の観点から、移動電源車が、大規模な洪水等が生じた場合でもその機能が発揮できるよう、その配備にあたり、公表されている浸水リスクがある区域を考慮して、洪水等による浸水が予見される場合に移動等の適切な対応が執られる体制が整備されているかなどに着眼して、各社の移動電源車等を対象として、各社において、固定資産台帳等の関係書類を確認したり、担当者から説明を聴取したり、移動電源車を配備している通信ビル等に赴いたり、公表されている浸水リスクがある区域を確認したりするなどして会計実地検査を行った。 洪水等による浸水が予見される場合の移動電源車に関する取扱いが定めていなかった点等について指摘を行っている。
③	28	研究開発プロジェクト等に関する委託事業において受託者に取得物品を継続使用させるにあたり、無償貸付等の手続を適切に行うなどするよう適宜の処置を要求し及び是正改善の処置を求め、並びに委託事業の実施期間中における取得物品の使用状況等を把握して、取得物品の管理が適時適切に行われるよう改善の処置を要求したもの（経済産業省）	研究開発プロジェクト等に関する委託事業により取得した物品の管理に関する指摘をしている検査事例。 正確性、合規性、有効性等の観点から、受託者に継続使用させている取得物品について無償貸付等の手続が適切に行われているか、物品が適切に管理されているか、使用される見込みがない取得物品について有効活用を図るための措置が実施されているかなどに着眼して検査した。 物品の管理状況に関する指摘について、その発生原因の一つとして必要な手続に関する周知が不足していたことを挙げている。
④	28	東日本大震災からの復旧・復興事業に関連して発生した返納金等について誤って一般会計に納付させていた額等を財務省に報告するとともに、今後発生する返納金等について、適正な会計に納付させたり、所要の措置を適正に執らせたりするためのマニュアルを定めることなどにより、復旧・復興事業に充てられる費用等の財源が適時適切に確保されることとなるよう改善させたもの（内閣府（内閣府本府）、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、防衛省）	過年度に検出された不当事項を踏まえ、返納等の処理が正しく行われているかどうかに着目した検査事例。 返納等の処理の誤りについて、各府省において、返納金等を適正な会計に納付させたり、一般会計に納付させた返納金等について所要の措置を適正に執らせたりするためのチェック体制が十分整備されていなかったことを原因に挙げている。
⑤	27	物品管理簿等を重要物品の現況を反映した正確なものとするとともに、物品の亡失の報告を直ちに行うよう適宜の処置を要求し、組織の新設・統廃合等に伴う物品の管理等が適切に行われ、物品の異動が物品管	物品の管理等について、正確性、合規性等の観点から、業務担当職員から物品供用官に対して必要な情報が提供されるなどして、物品の管理が適切に行われているか、物品の異動が物品管理簿等に適切に記録されているか、物品検査が

番号	年度	件名	内部統制に関する指摘の概要
		理簿等に適切に記録されるよう是正改善の処置を求めたもの（内閣（内閣官房）、内閣府（内閣府本府））	適切に行われているかなどに着眼した検査事例。 物品の実地検査のほか、管理プロセスそのものも検査の対象としている。 規定に基づく適切な管理を求めるとともに、連絡体制の整備、研修の実施等の内部統制の実効性を高める改善を求めている。
⑥	27	物品管理簿に記録されていないなどの電気通信設備について物品管理簿に適切に記録するために必要な措置を講ずるよう適宜の処置を要求し、今後取得する電気通信設備について適切な管理を行うために、物品管理簿に必要事項を正確かつ速やかに記録する体制を整備するよう是正改善の処置を求めたもの（国土交通省）	物品管理法等に基づき物品として管理されている電気通信設備について、物品管理簿に正確に記録されているか、道路附属物等となった電気通信設備について、物品管理簿から適切に数量等が減じられているかなどに着眼した検査事例。 実地検査のほか、管理プロセスそのものも検査の対象としている。 規定に基づく適切な管理を求めるとともに、ルールの周知等の内部統制の実効性を高める改善を求めている。
⑦	26	研究に関する委託事業終了後受託者等に取得物品を引き続き使用させるにあたり、継続使用の承諾の手続を適切に行うなどするよう適宜の処置を要求し及び是正改善の処置を求め、並びに継続使用させる取得物品の使用状況を定期的に把握するなどの取得物品の管理を適切に行うための体制を整備するよう改善の処置を要求したもの（農林水産省）	取得物品が適切に管理されているかに着目した検査事例。 有休状況にある資産の有無など有効性にも着目している。 記録の漏れや遊休資産の存在について、手続の周知の状況や有効活用の必要性に対する組織としての理解の不足についても発生原因に挙げている。
⑧	26	インターネット上からの通信が可能なサーバー上で利用していたサポート期間が終了しているソフトウェアの更新等を実施するとともに、ポリシー等を改訂することなどによりサポート期間が終了しているソフトウェアを利用しないよう改善させたもの（内閣府（宮内庁）、総務省、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省）	使用するソフトウェアについて、サポート期間終了による情報セキュリティリスクに着目した検査事例。 国益の毀損、行政事務の停滞等の潜在的なリスクを踏まえた検査を行っている。 当該リスクへの対応が不十分であることについて指摘を行っている。
⑨	26	ＤＮＡ合成製品の調達にあたり、会計規程等に沿った調達の手順等を定めるなどして、発注権限を有しない研究員等が直接発注したり契約担当部署が契約を締結する前にＤＮＡ合成製品が納入されたりすることがないような仕組みを構築することなどにより、調達の適正化が図られるよう改善させたもの（理化学研究所）	DNA合成製品の調達手続は会計規程等に基づき適切に行われているかなどに着眼した検査事例。 調達プロセスにおける手続の遵守状況等を検査の観点に含めている。 規定からの逸脱を指摘するだけでなく、会計規程等に沿った上で納入が遅れないようにする手順を新たに定めるなど、内部統制の有効性を高めるための改善を求めている。
⑩	25	国有財産台帳等における報告漏れ及び誤びゅう訂正について、効果的な発生防止策を周知したり、取扱いが明確になっていないものについてその適切な取扱いを定めたりなどして、国有財産台帳等の誤りを防止するなどの取組を推進するよう意見を表示したもの（財務省）	国有財産台帳の誤謬訂正が頻発していることに鑑み、財務報告の適切性を確保するための措置を求めた検査事例。 各省庁での誤謬の発生の防止だけでなく、省庁横断的な取組の推進を求めている。

番号	年度	件名	内部統制に関する指摘の概要
⑪	25	厚生年金特例法に基づく特例納付保険料の納付勧奨等がマニュアル等に従って適切に行われるよう適宜の処置を要求し及び是正改善の処置を求めたもの（厚生労働省）	事業主等に対する特例納付保険料の納付勧奨等の手続が適切に行われているかに着目した検査事例。 原因としてマニュアル等への記載が十分でないことに言及しており、マニュアルの改正を求めるなど、内部統制の有効性を高めるための改善を求めている。
⑫	25	失業等給付金に係る不正受給返納金債権について、財産調査及び自力執行についての具体的な実施方法を示すなどして都道府県労働局等における債権管理が適切に行われるよう是正改善の処置を求めたもの（厚生労働省）	失業等給付金に係る不正受給返納金債権の債権管理について、合規性等の観点から、不正受給返納金債権の債権管理が債権管理法等に基づいて適正に行われているかなどに着眼して検査を実施した検査事例。 管理プロセスを検査対象としている。 管理手続に関する指導や事務の引継ぎなどに関する不十分性を指摘している。
⑬	25	レクリエーションの森について、関係通知等に従って管理経営を計画的かつ適切に行ったり、リフレッシュ対策を効率的かつ効果的に行ったり、無償の貸付等の有償化に向けた継続的な折衝を行う体制を整備したりするよう改善の処置を要求し、レクリエーションの森の施設の用に供する国有林野の貸付等を関係法令等に従って適正に行うよう是正改善の処置を求めたもの （農林水産省）	レクリエーションの森における管理経営及び国有林野の貸付等について、合規性、効率性、有効性等の観点から、管理経営通知等に従って管理経営が計画的かつ適切に行われているか、設定の見直しや質的向上を図るための取組等が効率的かつ効果的に行われているか当の着眼点で検査を実施した検査事例。 合規性の視点だけでなく、現況に合わせて速やかに方針書を作成又は変更するよう指導を徹底するなど、有効性・効率性も踏まえた指摘を行っている。
⑭	25	水防法等に基づき浸水想定区域の指定等及び洪水ハザードマップの作成等が適正に行われて、浸水想定区域図及び洪水ハザードマップが有効に活用されるよう適宜の処置を要求し及び是正改善の処置を求め並びに改善の処置を要求し、電子化ガイドラインに基づき浸水想定区域図等の作成が適切に行われて、浸水想定区域図等の電子データが有効に活用されるよう是正改善の処置を求めたもの（国土交通省）	合規性、有効性等の観点から、浸水想定区域の指定等及び洪水ハザードマップの作成等は法等に基づき適正に行われて、作成された浸水想定区域図及び洪水ハザードマップが有効に活用されているか等に着眼し検査を行った検査事例。 特定のリスクに着目した検査であり、浸水リスクに適切に対応するためにハザードマップの作製や浸水想定区域の指定等が実際に防災に活用できるよう改善を求めている。

上記検査事例について、検査の観点、着眼点や発生原因に基づきCOSOフレームワークの内部統制の構成要素・目的別に分類すると以下のとおりである。

構成要素 ＼ 目的	業務の有効性と効率性	財務報告の信頼性	関連法規の遵守
統制環境 組織において業務を適切に行うことについて認識が欠けている状況について指摘したもの	⑦	⑤⑥⑩	⑤⑥⑨⑪⑫⑬⑭
リスク評価 災害、情報セキュリティ等の潜在的なリスクに対する対応状況について指摘したもの	②⑧		②⑭
統制活動 管理プロセスにおける内部統制の運用状況を指摘したもの	③④	③⑥	③④⑤⑥⑨⑩⑫⑬

構成要素　　目的	業務の有効性と効率性	財務報告の信頼性	関連法規の遵守
情報と伝達 ルールの周知や部門間の連絡などの情報伝達体制について指摘したもの	③⑦⑬	⑤⑥⑩	⑥⑪⑫
モニタリング 事業等の実施にあたりその実施状況の確認が行われていない事態を指摘したもの	⑦	⑤⑩	①⑨⑪⑫

上記の分類のとおり、内部統制の各構成要素について着目した検査事例があり、その中でも、内部統制の活動の目的を、各事例の検査の観点からみると「関連法規の遵守」（合規性）の観点からの検査事例が多数となっている。これは、公的セクターでは、内部統制の目的が「業務の効率性や有効性」や報告書の計数の正確性である「財務報告の信頼性」である場合も、その目的を達成するための個々の行政事務についての手続等が法令に定められていることから、合規性の観点の検査を行うことが可能であるためと考えられる。
「リスク評価」に関しても、事務・事業の制度設計時に想定されているリスクについては、法令等に定められた手続等を統制活動で実施することにより、多くが対応されていると思料される。また、法令等に業務を実施する手続等が定められていても組織において業務を適切に行うことについて認識が欠けているという「統制環境」に関する検査事例や、法令等のルールの周知や部門間の連絡などについて問題が見受けられる「情報と伝達」に関する検査事例が多数見受けられる。これらからは、会計検査院が従来から検査対象組織の「統制環境」や「情報と伝達」にも重点を置いた会計検査を行い、事務・事業の制度部門と執行部門双方の状況を実地検査において把握した上で問題点の指摘を行っていることなどが読み取れる。

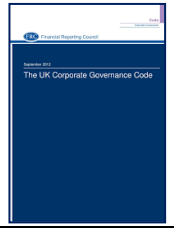
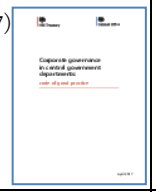
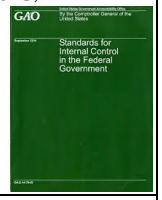
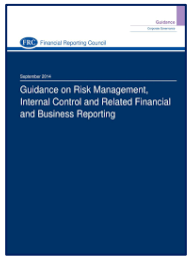
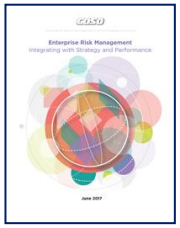
このように検査事例からは、会計検査院は内部統制のフレームワーク等を直接用いた検査を行っていないが、公的セクターにおいては、「統制活動」「モニタリング」の多くがすでに法令等として制度化されているため、合規性の観点から幅広い検査が行える状況となっており、実務慣行の中で内部統制に対する検査の手法等が蓄積されていることが読み取れる。今後、内部統制の構成要素別に過去の検査事例の分析を行うことなどにより、組織別、事務・事業別にリスクの高い分野を識別するなど会計検査の着眼点等に適用していくことが期待される。

第３節：公的部門と民間部門との比較

(1) 内部統制に関する基準、指針の枠組の整理

アメリカ・イギリスいずれも公的部門横断的な内部統制もしくはコーポレートガバナンスに関する整備・運用・報告に係る基準・指針を策定している。いずれも各国の民間部門における基準・指針がベースになっている。

米英両国及び我が国の内部統制制度のまとめ（官・民）１：根拠となる規定

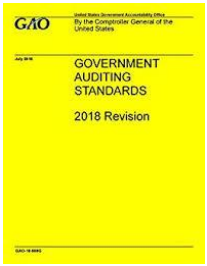
国	アメリカ		イギリス		日本	
セクター	民間部門	公的部門	民間部門	公的部門	民間部門	公的部門
根拠	法律	法律	公的規範	公的規範	法律	法律
内部統制に係る評価及び報告の根拠となる法律・規定	FCP法及びSOX法（財務報告に係る内部統制の有効性の評価及びその評価結果の報告）（2004）	連邦管理者財務保全法（1982）（内部統制の有効性の評価及びその評価結果の報告）	FRC「コーポレートガバナンス・コード」（2017） 	財務省及び内閣府「中央政府のコーポレートガバナンス・コード」通達（2017） 	金融商品取引法第２４条の四の四（上場会社等における内部統制報告書の作成・提出）	包括的に規定する制度はない。ただし個別の法令で関連する内部統制について規定している。
内部統制の整備・運用に関するガイダンス	COSO「COSOフレームワーク」（2013）	GAO「政府内部統制基準（グリーンブック）」（2013） 	FRC「リスクに関するガイダンス」（2014） 	財務省「公的資金の管理」（2007）通達	金融庁「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」（2007年）	【中央省庁】なし 【独立行政法人】「独立行政法人の業務の適正を確保するための体制等の整備」について（平成26年11月総務省行政管理局長通知） 【地方公共団体】地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドライン（平成31年３月）
ERMの整備・運用に関するガイダンス	COSO「COSO ERMフレームワーク」（2017） 	OMB通達A-123「全社的リスクマネジメント及び内部統制に関する管理者の責任」及び同付録A「報告及びデータ信頼性リスクの管理」（2016）		財務省「オレンジブックリスク管理の原則及び概念」通達（2019）		なし

米英両国及び我が国内部統制制度のまとめ（官・民）２：実施制度

国	アメリカ		イギリス		日本	
セクター	民間部門	公的部門	民間部門	公的部門	民間部門	公的部門
経営者・幹部職員による評価及び報告の制度	FCP法及びSOX法に従い、財務報告に係る内部統制の有効性の評価及びその評価結果の報告を行う。	連邦管理者財務保全法（1982）に従い、内部統制の有効性の評価及びその評価結果の報告を行う。	コーポレートガバナンス・コードに従い、経営者がガバナンス・リスク管理及び内部統制（全般）についてレビューを実施すること及び実施したことの表明を行う。	中央政府のコーポレートガバナンス・コードに従い、会計官がガバナンス・リスク管理及び内部統制（全般）についてレビューを実施すること及び実施したことの表明を行う。	金融商品取引法に従い、財務報告に係る内部統制の有効性の評価及びその評価結果の報告を行う。	制度なし
経営者・幹部職員報告書の名称	内部統制報告書	保証の表明	コーポレートガバナンス報告書	ガバナンス報告書	内部統制報告書	制度なし
外部監査及び会計検査の実施主体	民間の監査法人	GAO	民間の監査法人	NAO	民間の監査法人	会計検査院
監査・検査の種類	会計監査	財務検査・業績検査・証明業務	会計監査	財務検査・VFM検査	会計監査	会計検査
外部監査人・会計検査院による内部統制自体に関する監査・検査の制度	US-SOX法404条（独立監査人による財務報告に係る内部統制の有効性に関する意見表明）	実務上、財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況について、受検機関が望めば意見表明（保証）を行うことがある。	なし	なし	金融商品取引法第193条の２第２項（独立監査人による経営者の評価の監査）	なし
外部監査人・会計検査院による財務諸表の監査・検査における内部統制の評価	財務諸表監査にあたり財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況の評価を行う。（US-GAAS）	財務検査及び業績検査にあたり財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況の評価を行う。（イエローブック）	会計監査にあたり財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況の評価を行う。（ISA (UK)）	財務検査にあたり財務報告に係る内部統制の整備及び運用状況の評価を行う。（ISA (UK)）	経営者が行った内部統制の評価について監査を行う（財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準）	内部統制に留意することとされているが、内部統制の評価まで求めるものではない

国	アメリカ		イギリス		日本	
セクター	民間部門	公的部門	民間部門	公的部門	民間部門	公的部門
その他、外部監査人・会計検査院の関与	調査対象外のため未調査	該当なし	調査対象外のため未調査	ガバナンス報告書について検査の過程で得た監査人の理解との整合性及び財務省の作成したガイダンスに反していないかについてのレビューを行う。	調査対象外のため未調査	【中央省庁】 会計検査院が内部統制に関する指摘を行うことがある。 【独立行政法人】 外部監査人 【地方公共団体】 監査委員による審査
内部監査の実施主体	組織内の内部監査部門（又はアウトソーシング）	IG（各省庁内の監察組織／大統領任命・機関長任命）	組織内の内部監査部門（又はアウトソーシング）	GIAA（シェアードサービス型）又は省庁内の内部監査部門（又はアウトソーシング）	組織内の内部監査部門（又はアウトソーシング）	【中央省庁】 組織内の内部監査部門（個別に設置されるが包括的な制度に基づくものではない） 【独立行政法人】 組織内の内部監査部門（内部監査部門は必須の機関ではない） 【地方公共団体】 監査委員

米英両国及び我が国の内部統制制度のまとめ（官・民）３：検査・監査基準

国	アメリカ		イギリス		日本	
セクター	民間部門	公的部門	民間部門	公的部門	民間部門	公的部門
外部監査人・会計検査院の監査・検査基準	US-GAAS（AICPA又はPCAOB）	政府会計検査基準（イエローブック）	ISA (UK)	ISA (UK)	我が国において一般に公正妥当と認められた監査の基準	会計検査の基本方針 会計検査基準（試案） 【独立行政法人】 独立行政法人監査基準 【地方公共団体】 地方公共団体の監査の基準
内部監査人の監査基準	IPPF（IIA専門職的実施の国際フレームワーク） 	政府会計検査基準（イエローブック） 	IPPF（IIA専門職的実施の国際フレームワーク） 	公的部門内部監査基準（PSIAS） 	IPPF（IIA専門職的実施の国際フレームワーク） 	内部監査に関する統一的な基準はない

(2) 公的部門の内部統制制度の特徴と民間との近接化

- アメリカでは民間部門が先行して厳格化してきたが、近接化の動きがみられる。
- イギリスは以前よりセクター・ニュートラルの考え方に基づいており、官民の差は少ない。
- COSO ERMフレームワークの考えはアメリカ連邦政府、イギリス中央政府に共通して取り入れられてきており、INTOSAIの基準及びガイドラインにも影響を与えている。

① アメリカ

従来からアメリカ連邦政府における内部統制制度として、1982年連邦管理者財務保全法で求められる内部統制についての報告は、①業務の有効性と効率性、②財務報告の信頼性、③適用可能な法規の準拠性という３つの目的全てに係るものを含む、広範なものとして捉えられてきた。一方で、このような広範に定義された内部統制について、このような財務報告以外も広い範囲にわたる内部統制全体の有効性について保証するための基準が存在せず、外部監査人による有効性の評価や幹部職員による報告の適正性についての意見表明は求められてこなかった。

これに対し、民間部門においては、SOX法により、財務報告の信頼性に係る内部統制に限定してではあるが、経営者による自己評価を行うとともに外部監査人による有効性の評価を受けることが法律で義務付けられてきた。

SOX法により民間部門での財務報告の信頼性の重要性が相対的に高まったことは、公的部門にも影響を与えた。すなわち、2004年におけるOMB通達A-123の改訂において、財務報告の信頼性についての内部統制については、業務プロセスレベルでの評価を含む詳細プロセスが規定されることとなった（民間部門から公的部門への影響）。

さらにその後、民間部門において、非財務報告の重要性が高まったことを受け、2013年COSOフレームワークの改訂により、内部統制の目的として、非財務報告の信頼性が目的に含まれることが明文化され、「財務報告の信頼性」が「報告の信頼性」に変更になった。非財務報告の信頼性についての内部統制は、本改訂で新たに加わったものというよりも、従来は業務の有効性・効率性や法令遵守についての内部統制として理解されていたものであり、冒頭に述べたように、公的部門においては、業務の有効性・効率性や法令遵守は、従来から評価及び報告の対象となってきたものと思われる（民間基準の公的部門の受容）。

このような両セクターにおける内部統制実務の歩み寄りにより、政府部門における内部統制基準であるグリーンブックはCOSOフレームワークと内容的にかなり近似するものとなってきており、2013年COSOフレームワークを軸に、公的部門と民間部門の内部統制に関する制度が同調している状況がうかがえる。

② イギリス

一方、イギリス中央政府では以前よりセクター・ニュートラルの考え方が採用されており、シャーマン報告書により民間におけるコーポレートガバナンスの仕組みを公的部門においても導入するよう要求している。その結果、公的部門のコーポレートガバナンス・コードが作成されるなどほぼ民間におけるコーポレートガバナンスの進展に合わせる形で発

展してきている。

また、オレンジブックにおいてCOSO ERMフレームワークの考え方が取り入れられているほか「保証枠組」において３つのディフェンスラインの考え方が示されているなど、民間部門の考え方と大きく変わらない。アメリカとイギリスの民間部門・公的部門及びINTOSAIの基準の比較を以下に示す。

セクター	基準・指針等	内容
アメリカ 民間部門	COSOフレームワーク	・2013年の改訂では営利法人のみならず、非営利法人、政府機関その他の団体にも広範囲に適用できるように定義を広義とした ・目的のうち「報告」について、「（外部向けの）財務報告」から財務以外の定性的な報告も含む「報告」に拡大した
	COSO ERMフレームワーク	・全社的なリスクマネジメントの要請により、2004年に作成され、ERMの整備と運用に役立つガイダンスを提供した
	IIA「有効なリスク管理とコントロールにおける３つのディフェンスライン」	・2013年３つのディフェンスラインの概念を提唱した。 ・2015年にはさらに「COSOガバナンスと内部統制：３つのディフェンスライン全体でのCOSOの活用」がCOSOとIIAにより共同で作成・公表された ・COSO報告書で提唱された、内部統制及びリスク管理に関する構成要素、原則等について、具体的な職務の責任を組織内が負うかについて具体的に示す
アメリカ 公的部門	グリーンブック	・2014年の改訂により2013年までのCOSOフレームワークの改訂を反映している ・COSOフレームワークの2013年改訂に伴い、「財務報告に係る信頼性」が「報告の信頼性」とされた
	OMB A-123	2016年の改訂により ・COSO ERMフレームワークで提唱されたERMの概念が明示的に取り入れられた ・イギリスのオレンジブック（初版、2004年改訂版）を参照している ・「財務報告に係る内部統制の指針」であった同付録Aが「報告に係る内部統制」として改められる必要が生じた
イギリス 民間部門	ターンバル・ガイダンス（1999年）	・ロンドン証券取引所「統合規範」が財務統制に限らず全ての内部統制の有効性のレビューを求めたことを受け、内部統制システム評価のためのガイダンスとしてターンバル委員会が策定 ・その後2014年に「リスク・ガイダンス」に包含される
	リスク・ガイダンス（2014年）	・経営者が重要なリスクや不確実性、内部統制システムのレビューを実施したことについて年次報告・計算書で報告すること等を規定
	コーポレートガバナンス・コード	・2010年に企業の責任に関する新たな規範として導入 ・2014年の改訂では上記リスク・ガイダンスの名称を具体的に挙げて参照

セクター	基準・指針等	内容
イギリス公的部門	政府のコーポレートガバナンス・コード：公的規範（2005年財務省）	・前身の財務省文書「中央政府における監査及び説明責任―シャーマン報告書に対する政府の対応」（2002年）は1999年のターンバル・ガイダンスを民間部門に取り入れるべきとするシャーマン報告書の内容を受け入れたもの ・本規範では、監査・リスク保証委員会や指名委員会の設置など、民間企業に類似したガバナンス慣行を採用
	オレンジブック	・2004年改訂版では基本的にCOSO ERMフレームワークと同一の概念を踏襲
	保証枠組（2012年財務省）	・最善実務慣行として「３つのディフェンスライン」モデルを提唱
最高会計検査機関国際組織(INTOSAI)	内部統制ガイドライン（INTOSAI GOV 9100）	・2004年改訂では1992年公表時のCOSOフレームワークの概念を取り込むとともに、当時のERM等の新たな進展の影響を取り入れている
	公的部門の内部統制基準のためのガイドライン―全組織的リスクマネジメントの詳細（INTOSAI GOV 9130）	・COSO ERMフレームワークの考え方を反映 ・参考文献にはイギリスのオレンジブックが掲げられている

(3) 内部統制に関する報告内容の違い

財務諸表に対し保証型の意見を表明するアメリカ・イギリスにおいても内部統制については指摘型の報告が行われる[401]。公的部門においては不備の指摘が報告され業務の改善がなされることの意義が民間部門と比較して特に大きい。

会計検査制度を有する公的部門の内部統制の報告制度は民間部門と異なる。

民間部門は外部監査人による会計監査が行われるがその中で評価の対象となるのは財務報告に係る内部統制に限られる。また財務報告に係る内部統制についてはアメリカの場合その評価についても意見が表明される。

一方、公的部門の会計検査では通常指摘型の報告が行われる。会計検査のうち財務報告を対象とする財務検査において保証型の報告の枠組を取り入れているアメリカ・イギリスであっても変わるものではない。

また、会計検査では財務検査のほか業績検査も行われる。この場合個々の検査目的に沿

[401] 本稿では、検査・監査意見の中で監査人が財務諸表全体に対して意見を述べている場合に、「保証型」の意見を表明し、財務諸表全体を保証している、という整理をした。また、法定であっても任意であっても、検査・監査人の意見の中で内部統制の有効性に関し意見を表明している場合には、「保証型」の意見を表明している、そして内部統制全体を保証しているという整理を行った。
他方、発見した事実に基づき指摘事項を報告している場合、「指摘型」という整理を行った。第１章第４節（５）参照

った指摘が行われるが、指摘に内部統制上の不備を含むことがある。この場合も個々の指摘事項が外部に対して報告されることとなる。

アメリカの業績検査、イギリスのVFM検査いずれにおいても当該事例を見ることができた。

納税者からの税金を原資として業務運営を行う公的部門においては特に会計検査による指摘により業務運営が改善されることは有用であることからこのような指摘型の報告が重視されているといえる。

(4) 会計検査における内部統制の取り扱い

内部統制に関する具体的な指摘として公表される事例は、アメリカ・イギリスいずれも民間部門にはない「業績検査」「VFM検査」の枠組の中で行われることが多い。

NAOはISA (UK)に準拠した検査を行っており、GAOはアメリカの民間部門の監査基準を参照している監査基準である「イエローブック」を採用していることから、その手法は民間のそれと類似している。

しかし、検査における指摘事項が公表される点は公的部門の特徴であり、この点民間部門よりも厳格であるといえる。

また、会計検査では公的部門は財務検査だけでなく、民間における外部監査には存在しない業績検査が行われている。

業績検査は保証の枠組で行われるものではないため指摘型の報告が行われる。指摘事項について特に内部統制上の課題が識別されれば内部統制上の不備等が外部に報告されることとなる。

第４節：アメリカ連邦政府及びイギリス中央政府における内部統制及びガバナンスの状況並びにそれらに関する会計検査等から得られる示唆

１. 我が国の実務への示唆

- 内部統制制度において組織としてのリスク管理を義務付けるかにより、既存の制度・組織において想定していないリスクに対し自発的に対応する義務が存在するかどうかについて相違が生じる。
- アメリカ及びイギリスにおいて、内部統制やガバナンスに係る制度が存在することにより「リスク」の洗い出しや対応の仕組みが可視化されたことは注目に値する。
- 特に重要なリスクへの対応についてはERMの考え方が有用である。
- 各機関でリスクの水準は異なるため、一律的な指針は機関によっては過度な負担となる可能性がある。イギリス型の原則主義的な規定の導入や公的規範の収集・共有といった取組も検討に値する。
- 制度を検討する場合には、我が国においても「内部統制」の名称を用いてはいないも

のの、国の財政及び会計に関係する種々の法令により、会計事務のダブルチェックや会計機関相互の牽制による既存の統制環境や統制活動が存在することに留意する必要がある。

(1) 各省庁等のリスクへの対応

本章第１節では我が国及びアメリカ並びにイギリスの各中央政府における内部統制制度の有無について比較し、アメリカ及びイギリスには包括的に内部統制について規定している内部統制制度が存在し、我が国の政府には包括的な制度としての内部統制がないものと整理した。我が国においては必要な内部統制は、財政法、会計法令、国家行政組織法、各府省の設置法、各府省の内部規則など、個々の法令等により個別に実質的に内部統制にかかわる仕組みがある程度整備されている。しかし、その中で、内部統制に関する包括的な定義や義務は横断的に規定されるものではないことから、個々の法令等において内部統制の各構成要素がどのように組み込まれているのか包括的な把握が困難な状況であり、また、それらに関わる組織が内部統制に関してどのように取り組んでいるかは可視化されていない。

このような「制度」の有無により生じる相違は、特に、内部統制の整備、運用及び報告に関する包括的な義務の有無により、特にリスクの評価と対応に係る部分で差異が生じていると考えられる。アメリカ及びイギリスにおいては、内部統制の整備及び運用に関する義務の所在が明確であり、各省庁長官はリスクを適切に評価し、評価したリスクに見合った内部統制を自ら整備及び運用する義務を有する。この点我が国の公的部門では、包括的なリスクの評価と対応といった仕組みが構築されておらず、法令により個々に規定されている内部統制に関しては、担当部署においては遂行されることとなっているものの、各府省が全庁として自発的にリスク評価を行い、対応策を検討するといった制度に関しては、各府省の対応は対外的に明らかにされていない。組織の置かれた環境は日々変化しており、これに応じて組織の直面するリスクも変化し続けている中で、我が国における従来の法令等による個別的な内部統制の仕組みでは、適切に整備・運用がなされなかった場合には、リスクへの対応が不十分となり得ることも考えられる。

この点、アメリカ及びイギリスの公的部門においては、内部統制やガバナンスに係る制度が導入、展開されてきたことに伴い、各種のリスク対応の仕組みが構築されている。リスク対応への取組状況や仕組みが可視化されており、受検機関である省庁自らがリスク対応を行うことにより、内部統制への意識を高め、それが内部統制を強化する方向に進んでいる。特に、各機関が「リスク・プロファイル」を作成することでリスク選好を明らかにし、識別された重要なリスクへの対応という観点で内部統制を充実・強化していくという概念は、国損を未然に防ぐという点からも重要な取組であるといえる。

また、リスクを洗い出し、重要なリスクが何であるかを認識し、その対応を予め方針として定めておくことにより、リスクの顕在化を未然に防止することにつながると考えられる。

(2) ERMへの対応

ERMは、リスク管理をプログラム、部門、局、機能、あるいは部署ごとのリスク管理

（サイロ型リスク管理）ではなく、組織全体（つまり、部門全体、省全体など）で実践すること（全社的リスクマネジメント）である[402]。

アメリカ及びイギリスでは、公的部門における内部統制もしくはコーポレートガバナンスにおいてERMの概念がすでに取り入れられていた。

ERMは組織全体としてリスク対応への優先付けを行ったり、全社的に取り組むべきリスクが何であるかを識別し全社的な対応につなげたりするための手法として有用である。

特に各部門で個別に行われているリスク対応は視野が狭くなったり、場あたり的な対応になりがちであるが、ERM導入により組織全体としてリスクを評価し、組織として対応を行うことはリスクの低減の効果をもたらす。さらにERMは各組織の情報の共有を促し、組織の倫理的行動やリスク管理の意識を高めうる。

我が国の公的機関の実務において、具体的なリスク対応が細分化された部門単位の担当者の運用に委ねられている部分は多分に残されていると考えられる。そのようなリスクの中に本来組織全体として対応すべきリスクがある場合、担当者の判断でリスクの評価が矮小化され、省庁として未然にリスクへの対応を行う機会を失う危険がある。

このような危険を回避するためにも組織全体で対応すべきリスクを識別・評価し、対応を決定する仕組みの構築は有用であると考えられる。

ただし、そのためには組織全体で対応するリスクを洗い出す取組や、組織内の重要なリスクを集約し、方針を決定する仕組みが構築されることが前提となる。

(3) リスク可視化のツール

上述したように、アメリカ連邦政府及びイギリス中央政府では内部統制制度においてリスク・プロファイルの作成が求められ、そこでは重要なリスクが洗い出されるとともに一覧化され、その対応策等の記載が求められる[403]。検査においても内部統制の有効性の評価や業績検査における検査対象の選定等に当該リスク・プロファイルが使用されていた。

我が国においても行政事務・事業のどこにどのようなリスクが存在し、どのように当該リスクに対応するかを可視化することは組織としてリスクに対応するための基礎として重要であるとも考えられる。そのため可視化ツール等の導入の取組はリスクを低減するためにも効果的である。具体的には、可視化・一覧化の過程は、既存の規定や手続がどのようなリスクに対応して設けられたのか実務担当者の認識を深めることにつながりチェックの形骸化を防止することができることから、既存の統制の実効性を高めることにもつながると考えられる。また、対応が不十分なリスクが識別されれば国損が発生する前に適切な対応が可能となると思われる。

(4) 各省庁等のガバナンス

イギリスでは、日々の業務における管理が第１のディフェンスライン、組織内に設けられた管理部門による管理が第２のディフェンスライン、内部監査部門によるモニタリングを第３のディフェンスラインとして位置付け、効果的なリスク管理を行うための実務規範

---

[402] ERMの概念についてはCOSO ERMフレームワークで解説している。第２章第１節１．（９）参照。

[403] アメリカの制度におけるリスク・プロファイルは第３章第１節２．（３）③参照。
イギリスの制度におけるリスク・プロファイルは第３章第２節２．（３）④参照

として３つのディフェンスライン（３線防御）の枠組の採用が推奨されている[404]。当該枠組は我が国の政府においてもリスク管理の観点からは有用である。リスク管理の枠組で各部門の役割を当てはめるならば、第１のディフェンスライン（各部局）が実務の中でリスクの洗い出しを行い、これを基に第２のディフェンスラインの管理部門が各部門から距離をとった立場でITリスクも含めた組織全体のリスク管理を行う。そして第３のディフェンスラインとして内部監査部門が各部局から独立した立場でモニタリングを行う、といった役割を担うこととなる。このように各部局単位だけでなく、管理部門、内部監査部門がそれぞれの立場でリスク管理に貢献することにより全体としてリスクの低減が図られることが期待される。

我が国の省庁では、第１のディフェンスラインである各部局単位自らや内部監査機能において第２のディフェンスラインの機能を担うことが多い。また第３のディフェンスラインの機能の一部を会計検査が補完しているともいえる。そのため、管理部門を第２のディフェンスラインの組織全体としてのリスク管理を行う機能として、また内部監査部門を第３のディフェンスラインの独立した評価部門として識別し、機能させる余地があると考えられる。

特に内部監査についてはアメリカにおいては監察総監（IG）が会計検査と同等の規準に基づき監査を行っており、イギリスにおいても近年、各省の内部監査部門をシェアードサービス化し内部監査機能の向上と各省庁からの独立性を高める動きがみられている。

我が国の会計検査においても、３つのディフェンスラインの考え方が浸透し、リスクの管理の仕組みや内部監査機能が各省庁等に構築されるならば、当該リスクに関する情報や内部監査結果を活用した会計検査のアプローチがとられる余地があると考えられる。

(5) 省庁間の共通の事例の収集

リスクの管理の取組として具体的にどのような仕組みが適しているかについては各機関が直面するリスクにより異なるため、一律的な指針を作成・適用することは困難であることが想定される。

また、リスクへの対応についてもあくまでも各機関のリスクの水準に応じて要求水準が異なるべきものであり、一律的な指針を作成し厳格に適用することは機関によっては過度な負担になる恐れがあることに留意すべきである。

そのため類似の業務を実施する機関別の指針を作成することや、詳細を定めたルールとしてではなく、推奨事例を収集し、公的規範として各機関の参考とする原則主義的なアプローチが有効であると考えられる。

我が国の会計検査院においても各府省や地方公共団体の内部監査部門の強化に協力してきたところであり、事例の紹介等の取組が行われてきたところであるが、内部統制の観点から推奨される成功事例や教訓となる失敗事例を収集し広く公的部門の実務担当者に紹介する取組は、各公的部門にとって内部統制の水準を底上げする効果があると考えられる。

---

[404] イギリス制度における３つのディフェンスラインの概念については第３章第２節２．（３）③「保証の枠組」参照

(6) 内部統制と既存の仕組みとの関係

我が国や今回調査対象としたアメリカ及びイギリスにとどまらず、もともと公的部門にには財政及び会計に関係する種々の法令等に基づくダブルチェックや内部牽制の仕組みが随所に取り入れられている。仮に新しい内部統制制度が導入されたとしても、いわゆる「統制活動」に相当する仕組みについては従前と変わるものではなく、それらの仕組みを内部統制の観点からとらえ直したに過ぎない。

これまでの取組や確立されたルールを内部統制の観点から十分にとらえ直さないままに新たに制度・概念として内部統制を導入するならば、これまでの取組に加えてさらに新たな仕組みを取り入れるような二重の負担が生じる可能性があることに特に留意が必要である。費用対効果の面からも、従来からの仕組みを考慮しないまま新たな仕組みとして内部統制を導入すれば、効果に比して著しくコストを要し、かえって経済性、効率性を害する可能性がある。

この点、先行して内部統制を制度として取り入れている独立行政法人については、研究会報告書において、「内部統制の取組は、法人内でこれまで積み上げてきた内部管理の蓄積を内部統制という切り口で再点検し、体系付け、職員一人一人の問題として、組織が抱える課題等を常に洗い出し続けることにある。したがって、内部統制の取組には、これまでのマネジメントの中でも無意識に行ってきたことが多く、全く新たな取組が求められるものではない。自分たちが無意識のうちに遵守しているルールが何のために必要なのか、それらには重複や矛盾がないか等について確認することに留意する必要がある。[405]」とし、あくまでもこれまでの取組をベースとして内部統制という観点で整理することの必要性に言及しており、屋上屋を重ねるような追加的な対応に対して特に警鐘を鳴らしている。

仮に、内部統制制度の導入について検討するとすれば、内部統制上必要とされる取組についてこれまで公的部門に取り入れられてきた法令等各種ルールと詳細に照らし合わせ、本質的に不足している部分が何かを絞り込むことが必要といえる。

また、従来の国の財政及び会計に関係する種々の法令による統制の仕組みでは、統制活動、情報と伝達及びモニタリングについては相当程度各法令や制度により個別に手当てがなされているものの、統制環境やリスクの評価及び対応といった内部統制の構成要素についての取組が組織全体として行われることは限定的であったといえる[406]。組織内の既存の取組を内部統制の観点から再点検することにより、各種ルールが何のために導入されているのかの再認識を促すとともに、組織内で暗黙裡に行われていた、又は欠如していた構成要素が可視化され、補完されるといった効果があると考えられる。

---

[405] 「独立行政法人における内部統制と評価について」（平成22年３月　独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会）P.12

[406] もっとも、これらの要素についても全くカバーされてこなかったわけではない。たとえば公的機関における契約監視委員会、内部通報制度や公務員の倫理規定、人事ローテーション等は統制環境として機能してきた可能性があるし、情報セキュリティリスク等の評価はこれまでも行われてきている。

２. 我が国の会計検査制度・実務への示唆

- 指摘事例を内部統制的な共通の視点から分析することにより、発生の根本原因の把握と改善提案の有用性を高めることができる。
- リスクに着目した検査は国損を未然に防ぐ観点からも有用
- 省庁内のリスクが可視化できれば検査計画策定等検査に活用が期待される。
- ITに関する各種ガイドラインに準拠しているかどうかの検査は一層取り組む余地があるであろう

(1) 内部統制の構成要素に着目した検査手法

我が国の会計検査においては合規性、正確性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から検査実務が行われており、内部統制に関する検査については国損や法令違反の有無が主要な着眼点となっている。

一方、内部統制という視点では、COSOフレームワーク及びCOSO ERMフレームワークに基づけば、統制環境、リスク評価（ERM）、統制活動、情報と伝達、モニタリング活動といった、内部統制の構成要素別にも着目することとなる。

合規性の観点から法令違反等に関する指摘事例が発見された場合、それを防止するための内部統制のどこの部分が弱かったのかといった発生原因の分析は行われてきているが、内部統制の構成要素（第２章第１節（５）に詳述）に着目することにより、より詳細な分析を系統立てて行うことの一助となると考えられる。このような分析は、内部統制の整備・運用・報告に関する義務が制度化されていない我が国においても有用である。そして、合規性、正確性、経済性、効率性及び有効性に関する指摘について内部統制の側面からの脆弱性分析や提言という形で言及されることが想定される。

また、検査対象の選定や重点的に検査を行う項目を絞り込むにあたって、リスクに着目して高リスクの領域に検査資源を集中して投入するリスク・アプローチにおいては省庁の認識したリスクやその対応状況を参考にすることは、会計検査や監査においても基本的なこととして行われてきている。

アメリカ及びイギリスの検査手法について、COSOの構成要素別の視点を利用し我が国の検査にも取り入れることができるのではないかと思料されるものを以下に取り上げる。

なお、我が国においては内部統制の整備・運用・報告に関する義務が制度化されておらず、アメリカにおけるグリーンブックやOMB通達A-123といった包括的な規準がないので、会計検査の際には、個々の法令や予算に照らして行政事務・事業について内部統制の側面から脆弱性分析や提言という形で言及されることが想定される。

① 統制環境に着目した検査

統制環境は、内部統制を有効に機能させるためには重要な構成要素ではあるが、統一的なルールを課してその遵守がなされれば統制環境が満たされるという性質のものではなく、様々な定性的・定量的な要素が絡み合って統制環境を構成するものであり、独立した外部の会計検査機関による会計検査の対象にはなじみにくいことが多いと思われる。今回の調査においても、アメリカ及びイギリスの会計検査院による検査事例においても、統制環境

を直接対象としたり発生原因として挙げたりしている例はほとんどない。ただし、例外的に統制環境を取り上げている例としては、アメリカ内務省の監察総監（IG）が、アメリカ領サモア政府の行政府は政府所有もしくはリースの車両に係る効果的な内部統制を有していない事態を取り上げている事例が挙げられる。この事例においては、「車両記録が不正確で網羅的でない」、「車両政策が包括的でなく政府横断的でない」、「利用可能なガイダンスに従っていない」事態に対して、知事室が有効な対策や監視を行っていないことを取り上げている報告がある。この事例では、具体例を上げて統制環境が整っていないことを批難している。また、労働省のIGは、雇用訓練局の管理する補助金プログラムにおいて、多額の不適切な支出を指摘していて、その背景に経営者の姿勢について資質が疑われる具体例を挙げて問題点を指摘している事例も見受けられる。

統制環境は他の内部統制の構成要素に影響を与えるものであり、検査の計画段階において統制環境を評価することにより、国損や法令違反に直結する内部統制からの逸脱が生じる可能性の高さを検討し、重点的に検査を実施すべきポイントを抽出することができるのではないかと考えられる。

また、検査の結果の分析においても、著しく不適切な会計事務の執行体制がみられた場合には、不適切な事態を指摘するだけでなく具体的な例を挙げて運用規則や細則の整備状況等の統制環境の改善を促しているが、統制環境は、組織の高潔性、倫理観、組織構造、権限と責任の割当といったことから構成されるので、それらが確保されるよう具体的な改善策に言及する余地もあると考えられる。

② リスク評価、ERMに着目した検査

我が国の政府では、財政法、会計法令、国家行政組織法、各府省の設置法、各府省の内部規則など、実質的に内部統制に関わる法令がある程度整備されている。しかし、COSO CUBE[407]におけるリスク評価と対応という意味でのリスクに関しては、自然災害、ITセキュリティ等の特定のリスク以外については、一般論としては、各府省、各局、各課のそれぞれのレベルでリスクを洗い出して評価して対応策をあらかじめ練るということは義務づけられていない。この点に関しては、イギリスでは各府省レベルのリスクが洗い出されていてそれに対する評価もされている。

そして、ITセキュリティに関するリスクに関しては、アメリカやイギリスの会計検査院と同様に我が国の会計検査院も取り組んでいるが、ITセキュリティ以外のリスクに関してもアメリカ会計検査院（GAO）のGAO19-193では内国歳入庁が未納税金の収納に関して、詐欺行為等のリスクに対処しているかについて評価しており、この指摘事例では、ITに関するガイダンス等を遵守しているかという合規性の観点からの検査が中心に行われている。

また、イギリス会計検査院（NAO）のHC966 2013-14では、教育資金エージェンシーが地方自治体から一貫性のないデータを受け取るリスクを認識していなかったという不備を指摘している。このほか、NAOのHC168 2014-15では、テムズ川の下水に関するコストとリスクとのバランスを考慮したうえで、リスクに対して検討すべき課題と勧告をまとめている。さらに、アメリカ国土安全保障省のIGは、移民関税執行局がテロリスト又はテロ

[407] COSO CUBEについては第２章第１節１．（５）を参照

リストと疑われる外国人の識別に関して直面している課題を取り上げている。

一方、ERMの観点からは、特に組織内の各リスクが組織全体としてのリスク評価や対応方針と結びついていないことが問題意識としてあり、GAOの「業績検査②」のようにサイバーセキュリティとERMを結びつけて考えて両者の機能間の調整を文書化するよう勧告している事例もある。

今後は、我が国政府においても、様々なリスクの評価と対応に関する取組が注目される可能性もある。そこで、我が国の会計検査院においても、合規性の観点から法令や指針に照らして、自然災害やITセキュリティに関するリスクを評価して対応しているか検査しているが、それら以外のリスクに関しても法令や指針に従って適切に評価して対応しているかという検査についても検討する余地があると思われる。

また、RCMやリスク・プロファイル等のリスクと統制の可視化・一覧化の取組は本来マネジメントのためのツールであるものの、会計検査等に活用されることにより当該情報を参照することでリスクの高い領域に検査資源を的確に投入することが可能となり、検査の有用性を高めることができると考えられる。

③ 統制活動に着目した検査

統制活動については、財政法、会計法令、国家行政組織法、各府省の設置法、各府省の内部規則など、各課単位の事務分掌を定めた規則が定められている。

GAOにおいても、「業績検査①」では多くの取引が適切な証拠を欠いたり勘定科目の修正が必要であったりしたことを指摘しているほか、GAO-16-74では請求に関する処理の10%がガイダンスに従って処理されていなかったことなどの合規性の観点からの検査事例もある。また、アメリカ国防総省のIGでもIT契約において、請求書を承認する権限のない職員が承認していた事例や、農務省の農村地域の住宅融資に関して、職員が査定の基準及び手続に準拠していない事例等の多くの合規性の観点からの監査事例が報告されている。さらに、運輸省の上空通過料を正確に計算する方針及び手続が十分に構築されていない事態が指摘されている。このようにGAOやIGは統制活動に関する多くの事態を取り上げている。そして、統制活動に関する会計検査では、単に法令や予算に違反している事態だけでなく、様々な行政事務を進めるにあたり、取扱規則が明確に定められていなかった事例が取り上げられている。

我が国の会計検査院は、内部統制という用語を使うことは少ないが、伝統的に、会計経理が予算、法律、政令等に従って適正に処理されているかという合規性の観点から多くの統制活動に関する事態を検査報告として取り上げてきている。

④ 情報と伝達に着目した検査

GAOの「業績検査①」では、政策及び手続が文書化して適切に関係者に伝達されていない事態が取り上げられている。

我が国の各府省においては、ある政策や事務・事業を実施するときには内部規則等によって各部署が担当すべき事項が決められていないことから、会計検査では、実際には内部の情報の伝達が十分でなかったために、取扱規則と異なる取り扱いが慣例的に行われていた事例や、取扱規則が事務・事業の現場の実情を反映していなかったことにより経済的、

効率的な行政の遂行が行われていなかった点を指摘している事例がみられる。

このような内部伝達だけでなく、組織外部へ伝達すべき事項が発生していたにも関わらず伝達が行われない場合や、保存すべき情報が適切に保存されていなかった場合、業務の遂行に支障をきたすだけでなく、説明責任が適切に履行されない事態に発展する可能性があり、特に注意すべきであるといえる。

現在、情報化の進展にともない多くの業務情報が人を介せずにコンピュータシステムを通じて伝達されるようになってきていることから、これまでとは異なる検査の視点も必要となると考えられる。

⑤ モニタリング活動に着目した検査

我が国の行政活動は、あらゆる場面において、管理者が部下の行う日々の業務を監督することが職務の一部となっているほか、また、組織的な取組としても予算執行に対する内部監査制度が整備されているため、これらの制度にのっとってモニタリング活動が行われているところである。一方内部統制の観点からは構築された内部統制が適切に運用されているか、あるいは内部統制が現状のリスクに照らして適切に対応しているかといった点検を自律的に行う機能であり、PDCAサイクルにおける「C」いわゆるチェックを担う重要な機能である。

アメリカ及びイギリスの事例をみるとモニタリングのみを取り上げている事例は見受けられないが、例えば、NAOのHC1620 2017-2019では、政府横断的なプロジェクトの終了手続に関して、統制活動や情報と伝達等について勧告するとともに、プロジェクトの状況に応じた適切な事業のコスト、便益、将来の資金調達、成果等をモニターするよう勧告している事例があり、NAOのHC168 2014-15では、テムズ川の下水に関するリスクとコストを管理するためにモニターが必要になるという指摘も見受けられた。

上記事例では、数年間にわたる事業を実施する場合には、事業の進捗状況に合わせて、発生するコストや成果をモニターして常時把握することによって、状況の変化に応じて適切に対処できるようにリスクを管理する必要性を指摘していた。我が国の会計検査においても、伝統的に行政事務・事業における承認・ダブルチェック等の取組が正しくなされているかといった観点の検査のほか、国損が生じた際にモニタリング体制に問題がなかったかどうかの検証を行うことで原因の把握や業務改善に努めてきているが、さらに、組織全体の観点からも内外の環境が変化しうる状況において適時に現状を把握し適切な対応をとることを可能とすべくERMの発想を取り入れた体制を構築できているかといった観点も有用ではないかと考えられる。

(2) データへの対応

ITへの対応は日本版内部統制である「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」で追加されたものであるが、既に我が国の行政事務・事業の内部統制が程度の差はあれどもITシステムに依存している。我が国の会計検査院でも、サポート期間が終了したソフトウェアを使用していた事態を取り上げた事例がある。

一方GAOの業績検査②では、連邦政府機関のサイバーセキュリティのリスク管理状況を評価し、ERMと連携する必要性を指摘するとともに政府横断的な取組の必要性を指摘

しており、NAOのVFM検査⑥でも意思決定に使用されるデータの品質のモニタリング、データ保護等について省庁横断的なガバナンスについて検査しており、様々な観点によりITの状況が検査されてきたことがうかがえる。

現在、政府の内部統制がITシステムに依存しているだけでなく、データ等の証拠に基づく政策立案（EBPM）が進められていることから、各府省及び各府省横断的なサイバーセキュリティのリスクへの適切な対応やデータの品質確保の状況について、様々なガイドライン等が定められ、その遵守が求められる段階にある。これらのガイドラインに従った運用がなされているか等の観点で検査を実施するなど、一層取り組む余地があるのではないだろうか。

(3) 内部統制を直接評価する検査手法

GAO-15-181では、内部統制制度が導入されて間もない機関に対して、内部統制制度が整備されているかについて直接的に評価して、方針及び手続がほとんど文書化されておらず、幾つかの方針及び手続きは一貫して準拠されているわけではないと指摘している事例も見受けられる。

我が国の会計検査においては内部統制そのものの評価のみを検査の目的とする制度はないものの、例えば不適切な会計処理があり、それが内部統制の不備に起因するものであれば、その後の改善状況を把握し評価するためには内部統制が改善されたかを評価することで業務の根本的な改善につなげることができると考えられる。

なお、個別の事務・事業を検査する中で、内部統制について検査する場合、組織内のどの統制に着目するかが検査の有効性・効率性を追求する上で重要であると考えられる。リスクが顕在化していない状況において、どこに国損を生じさせる潜在的なリスクが潜んでいるかを洗い出し、重点的な検査を行うためには受検機関のリスクの評価及び対応の状況を適切に把握する必要がある。省庁自身のリスク評価が一定程度以上の水準で行われるだけでなく、会計検査によるモニタリングも行われる必要がある。

(4) 内部監査の高度化を通じた内部監査との連携

公的部門における内部監査部門は本来、政府から独立した立場から検査を行う会計検査とは目的が異なるものであるが、内部監査の各省庁からの独立性が確保されるとともに会計検査と同等の品質が担保されるならば、会計検査において内部監査結果を活用した検査手法を導入することで検査の効率化が果たされる可能性があると考えられる。

アメリカ及びイギリスにおいても会計検査と内部監査との連携が行われていることが制度及び各事例においてみられた。特にアメリカの検査制度においては各省庁の財務監査をIGが担い、連結財務諸表の財務検査をGAOが担うなどの連携が行われていた[408]。

そして、IGが行う各省庁等の財務諸表の監査の結果をGAOの連結財務諸表検査に活用しており、検査・監査の重複を防ぐ効果があると考えられる。

ただし、アメリカのような分権関係を実現するためには各組織の内部監査部門を含むガバナンスの体制が強化されることや、内部監査の基準、内部監査の省庁からの独立性及び

[408] GAOとIGとの連携については、第３章第２節２．（３）参照

各内部監査担当者の能力の水準の点で会計検査と同レベルで確保されている必要がある。また、リスク管理に関する認識に影響を与える組織風土を含む統制環境が良好であることも重要である。

この点、アメリカのIGにおいては大規模な省庁ではIGを大統領が任命する仕組みのとなっており、独立性が確保されている。

監査・検査の基準についても内部統制に関する原則としてGAOは「グリーンブック」を作成し、各省庁が取り組むべき具体的な指針についてOMBが「OMB通達A-123」を作成している。これらは各省庁にとっては適切な内部統制の整備・運用のガイドラインとなるものであり、検査・監査を行うGAO・IGにとっては内部統制を評価する際の指針となるものである。また、GAO、IGはいずれも財務諸表検査・監査の領域においてはいずれも一般に認められた政府会計検査基準（GAGAS）に基づいている。このように、内部統制の整備・運用及びモニタリングにおいて関連する機関が同一の基準・指針を受容したことにより、要求水準を共通化することができていた。

さらに、監察総監評議会（CIGIE）がGAOとの共同で財務検査マニュアルを作成するとともに各省庁の監察総監室の能力の向上に取り組んでおり、監査の専門能力の水準を確保する仕組みがとられていた。

我が国において、会計検査院が内部監査の結果や情報を利用するためには、各省庁で行われている内部監査が統一された基準に従い実施され、監査の品質管理の仕組みが構築されることが望ましい。

また、我が国においては、中央省庁と会計検査院だけでなく、独立行政法人や地方公共団体及びそのモニタリング機関とも、同じ公的部門として内部統制の整備・運用や検査手法等についてグッドプラクティスを共有することは公的部門の内部統制の水準の向上や新たな検査手法の推進において有用であると考えられる。我が国の会計検査院においても各府省や地方公共団体の内部監査部門の強化に協力してきている。

第５節：おわりに

本調査では調査研究委員会を５回にわけて実施した。６名の委員におかれては、委員会で毎回活発に議論いただいた。我々はそこで多角的な考察をたくさん頂戴し、それは文献調査の後押しとなった。そしてそれぞれの委員から惜しみなく知識を提供いただき、強調すべきポイントや共通理解を整理し示さなければならないことなど多くを教えていただいた。そのおかげで、より精緻なかつ整理された情報を調査報告書に反映することができた。また、調査の後半では、我々の文献調査と委員からのさまざまな視点における助言とが両輪のようになり、我々の視野も徐々に拡がり、報告書を書き終えることができた。委員の方々に感謝の意を申し上げたい。

また、今回の２ヵ国のうち、文献調査に加え、アメリカについてはOMBに、イギリスについてはPwC UKにインタビュー調査を実施した。各国の機関におかれては、我々の質

問に一つ一つ丁寧に回答いただき、さらに、事前にはリクエストしていなかったけれども調査において重要だと思う事項や最新の状況についてもご説明いただいた。文献調査は一つのことを知る分においては深く正確な情報をもたらすが、一方、どうしても個々の理解にとどまりがちで、点と点を結ぶことや、流れを把握する面においては限界がある。例えば、旧法令と新法令のつながりはどこにあるのか、ガイダンスの更新の背景にあったものは何か、通達はどのような文脈から発出されたのか、実務レベルでは新しい制度にどこまで対応が追い付いているのか、職員は新しい実務をどのように見ているのかなどの疑問点については現地の人々からの声を拾う方法が効果的であるように思う。よって、生の声を聞かせていただけたこと、時に我々の予想と全く違った答えを示していただけたことも含めて、今後の我が国会計検査院の検査の在り方について考える上で参考となる有用な情報を提供いただけたことに感謝の意を申し上げたい。

この調査結果が我が国の内部統制及びガバナンス並びに会計検査の役割を考える上での一助となれば大変うれしく思う。

以上

第６章 付録

1.略語集

略語	正式名称
AFR	Agency Financial Report
AGO	Attorney General's Office
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ALB	Arm’s Length Body
APB	Auditing Practices Board
BEIS	Department for Business, Energy & Industrial Strategy
BETC	Business Event Type Codes
BRNA	Budget Responsibility and National Audit Act
C&AG	Comptroller and Auditor General
CARS	Central Accounting and Reporting System
CFO	Chief Financial Officer
CIA	Certified Internal Auditor
CIGIE	Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CO	Cabinet Office
COO	Chief Operating Officer
COPFS	Crown Office and Procurator Fiscal Service
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
CRO	Chief Risk Officer
CSR	Comprehensive Spending Review
DAO	Dear Accounting Officer
DARAC	Defence Audit and Risk Assurance Committee
DATA Act	Digital Accountability and Transparency Act
DCMS	Department for Digital, Culture, Media & Sport
Defra	Department for Environment Food & Rural Affairs
DExEU	Department for Exiting the European Union
DfE	Department for Education
DfID	Department for International Development
DfT	Department for Transport
DHS	Department of Homeland Security
DHSC	Department of Health & Social Care
DIT	Department for International Trade
DRA	Defence Risk and Assurance
DWP	Department for Work & Pensions
EAD 法	Exchequer and Audit Departments Act
EMB	Executive Management Board
ERM	Enterprise Risk Management
ETA	Employment and Training Administration
EW	Experience Works, Inc.
FAM	Financial Audit Manual
FCO	Foreign & Commonwealth Office
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
FFMIA	Federal Financial Management Improvement Act
FISMA	Federal Information Security Modernization Act
FMFIA	Federal Managers’ Financial Integrity Act of 1982
FRC	Financial Reporting Council

略語	正式名称
FReM	Financial Reporting Manual
GAS	Government Auditing Standards
GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards
GAO	Government Accountability Office
GDPR	General Data Protection Regulation
GDS	Government Digital Service
GHIA	Group Head of Internal Audit
GIAA	Government Internal Audit Agency
GIAS	Government Internal Audit Standards
GM	General Memorandum
GMPP	Government Major Projects Portfolio
GPR 法	Government Performance and Results Act of 1993
GTAS	Governmentwide Treasury Account Symbol Adjusted Trial Balance System
HAI	Head of Audit and Inspection
HMT	HM Treasury
HO	Home Office
HSRG	High Speed Rail Group
IALG	Internal Audit Leadership Group
IAQOC	Internal Audit Quality Oversight Committee
IATP	Internal Audit Transformation Programme
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICOFR	Internal Control Over Financial Reporting
ICOR	Internal Control Over Reporting
ICTF	New York State Internal Control Task Force
IFPP	INTOSAI Framework of Professional Pronouncements
IG	Inspector General
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPA	Infrastructure and Projects Authority
IPPF	International Professional Practices Framework
ISA (UK)	International Standards on Auditing (UK)
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
MHCLG	Ministry of Housing, Communities & Local Government
MoD	Ministry of Defence
MoJ	Ministry of Justice
MoU	Memoranda of Understanding
NAMMS	New Audit Methodology and Management System
NAO	National Audit Office
NCA	National Crime Agency
NDPB	Non-Departmental Public Body
NDR	Non-Domestic Rates
NIO	Northern Ireland Office
NIST	National Institute of Standards and Technology
NMDs	Non-Ministerial Departments
OFFM	Office of Federal Financial Management
OGC	Office of Government Commerce
OIG	Office of Inspector General

略語	正式名称
OMB	Office of Management and Budget
PAC	Public Accounts Commission
PAR	Performance and Accountability Report
PMF	Project Management Framework
PPM	Principles of Project Management
PSA	Public Service Agreements
PSIAS	Public Sector Internal Audit Standards
RMC	Risk Management Council
SAS	Statements on Auditing Standards
SCPA	Scottish Commission for Public Audit
SCSEP	Senior Community Service Employment Program
SDP	Strategic Development Plan
SIC	Statement on Internal Control
SMC	Senior Management Council
SO	Scotland Office
SOA	Statement of Assurance
SOLACE	Society of Local Authority Chief Executives
SoPS	Statement of Parliamentary Supply
SSAT	Schools, Students and Teachers Network
TAS	Treasury Account Symbols
TLB	Top Level Budget
TSA	Transportation Security Administration
UKRI	UK Research and Innovation
USPS	United States Postal Service
USSGL	United States Government Standard General Ledger
VFM	Value for Money
WGA	Whole of Government Accounts
WO	Wales Office
XDIAS	Cross Departmental Internal Audit Service
YPLA	Young People’s Learning Agency

２.用語集

各通達に附属書として付いている用語集（glossary）をまとめたものを以下に記載する。同一の用語であっても、アメリカとイギリス、民間のフレームワークと政府の基準で異なる場合もあるため、以下では重複を厭わず記載することとしている。

(1) アメリカ

① グリーンブック[409]

名称	名称	定義
Application controls	アプリケーション統制	処理中のトランザクション及びデータの有効性、網羅性、正確性及び機密性の目的でコンピュータアプリケーションに直接組み込まれるアプリケーション統制のこと。 統制：アプリケーション統制には、入力、処理、出力、マスターファイル、インタフェース及びデータ管理システム統制に関する統制が含まれる（11.08項）。
Attributes	属性	効果的な内部統制のための原則と文書化に関する要求事項のさらなる説明を提供する追加的情報（原則2.07項）
Baseline	ベースライン	特定の時点における内部統制システム設計の規準（クライテリア）と内部統制システムの状態との間の差異（16.02項）
Competence	能力	割り当てられた責任を実行する資格（4.02項）
Complementary user entity controls	相補的なユーザー事業体の統制	サービス組織の幹部職員が、サービスの設計において、ユーザー事業体によって導入されることを前提とする統制であり、サービス組織のシステムの幹部職員の記述に記載された統制目的を達成するために必要な場合は、その記述において特定される（原則4.02項）
Component	構成単位	内部統制に必要な5つの要素の一つ。内部統制構成単位は、統制環境、リスク評価、統制活動、情報と伝達及びモニタリングがある（原則2.04項）
Contingency plans	コンティンジェンシープラン	内部統制システムを損なう可能性のある突然の人事変更に事業体が対応する必要性に対応するために定義されたプロセス（4.06項）。
Control activities	統制活動	事業体の目的を達成し、関連するリスクに対応するために幹部職員の指示を実施する方針、手続、技法、仕組み（10.02項）
Control objective	統制目標	特定の統制の目標又は目的。統制目標は、事業体の目標の達成に関連するリスクに対応する（原則3.05項）。
Deficiency	不備	統制の整備、導入、運用が、幹部職員又は職員が、割り当てられた機能を遂行する通常の過程において、統制の目的を達成し、関連するリスクに対応することを許さない場合（原則3.07項）。
Detective control	発見的統制	事業体が目標を達成していないとき又は事業体の活動が完了する以前にリスクに対応していないことを発見するように設計され、事業体が目標を達成するか又はリスクに対応するように行動を修正する活動（10.04項）
Entity-level control	事業体レベルの統制	事業体の内部統制システムに広範な影響を及ぼす統制のこと。事業体レベルの統制には、事業体のリスク評価プロセス、統制環境、サービス組織、幹部職員による無効化及び監視に関連する統制が含まれる（10.09項）
Fraud	不正	故意の不実表示を通じて価値あるものを手に入れること（8.02項）
General controls	全般的統制	事業体の情報システムの全て又は大部分に適用される方針及び手続。 全般的統制には、セキュリティ管理、論理的及び物理的なアクセス、構成管理、職務の分離及び緊急時対応計画が含まれる（11.07項）。
Green Book	グリーンブック	連邦政府の内部統制基準（概要： Foreword）の一般的な名称
Information system	情報システム	情報を入手、伝達、処分するために幹部職員が組織する人、プロセス、データ、技術（11.03項）。

[409] GAO(2014)

名称	名称	定義
Information technology	情報技術	技術可能な情報プロセス（11.03項）
Inherent risk	固有リスク	リスクに対する幹部職員の対応を検討する前の事業体に対するリスク（7.03項）
Internal control	内部統制	事業体の監視機関、幹部職員及び事業体の目的が達成されることを合理的に保証する他の職員によって行われるプロセス（原則1.01項）
Internal control system	内部統制システム	事業体の目的が達成されることを合理的に保証する（絶対的な保証ではなく）、人が実行する、継続的に組み込まれた運用の構成要素。（原則1.04項）
Key role	重要な役割	事業体の全般的な責任を割り当てられた組織構造における地位（3.06項）
Likelihood of occurrence	発生の可能性	リスクが発生する可能性のレベル（7.06項）
Magnitude of impact	影響の大きさ	リスクに起因し、リスクの影響の大きさ、速度、期間などの要因によって影響を受ける可能性のある不備の深刻さ （7.06項）
Management	幹部職員	事業体の内部統制システムの設計、導入、運用の有効性など、事業体の全ての活動に直接的に責任を負う職員（原則2.14項）
Must	～しなければならない	幹部職員が全ての場合に遵守しなければならないという要求事項を表す。これらの要求事項は、内部統制の構成要素である（原則2.04項）。
Organizational structure	組織構造	幹部職員が目標を達成するために使用する運営単位、業務プロセス、その他の構造（原則2.10項）
Oversight body	監視機関	幹部職員による内部統制システムの設計、導入、運用を監督する責任者（原則2.14項）
Performance measure	業績評価指標	目標を達成する上での事業体の業績を評価する手段（6.07項）
Policies	方針	業務プロセスの目的と関連するリスク、統制活動の整備、導入、運用の有効性に関する責任に関する文書 （12.03項）
Preventive control	予防的統制	事業体が目的を達成できないこと、又はリスクに対応できないことを防止することを目的とする活動（第二項10.04）
Principle	原則	関連するコンポーネントの設計、デザイン及び運用の有効性に不可欠な基本的概念（原則2.05項）
Qualitative objectives	定性的目標	幹部職員が、マイルストーンのような、パフォーマンスのレベル又は程度を示す業績評価指標を設計する必要があるかもしれない目標（6.07項）
Quality information	品質情報	適切で、最新の、網羅的で、正確な、アクセス可能で、タイムリーな形で提供され、特定された情報要件を満たす、関連性のある、そして信頼性のあるデータからの情報（13.05項）
Quantitative objectives	定量的目標	業績評価が目標割合又は数値である目標（6.07項）
Reasonable assurance	合理的な保証	高い保証であるが絶対的な保証ではない（原則1.04項）
Reporting lines	報告ライン	内部及び外部両方のコミュニケーションラインで、組織の全てのレベルにおいて、組織構造の下、横、上、周囲に伝えるコミュニケーション方法を提供するもの（3.04項）
Residual risk	残存リスク	幹部職員が固有のリスクに対応した後に残るリスク（7.03項）
Risk	リスク	事象が発生し、目標の達成に悪影響を及ぼす可能性（7.02項）
Risk tolerance	リスク許容度	目標達成に対し実績との差異の許容可能なレベル（6.08項）
Security management	セキュリティ管理	事業体のITにおけるアクセス権に関連する情報プロセスと統制活動（11.12項）
Segregation of duties	職務の分離	業務組織の承認、保管、経理の分離（10.13項）
Service organization	業務組織	事業体のために業務プロセスを実行する外部の当事者（原則4.01項）
Should	すべき	要件が事業体に関連しない稀な状況を除いて、幹部職員が遵守しなければならない原則的要件のことを表す（原則2.09項）。

名称	名称	定義
Succession plans	承継計画	長期的な有能な職員を交代させる必要性に対応するプロセス （4.06項）
Transaction	取引	業務、法令遵守、財務プロセスで発生する可能性のある事象（10.10項）
Transaction control activi-ties	取引統制活動	事業体がその目的を達成し、関連するリスクに対応することを支援するために、業務プロセスに直接組み込まれた行動（10.10項）

② ERMのプレイブック2016（手引書）

名称	名称	定義
A123	A-123	OMB通達A-123を参照のこと。これは、連邦政府機関における企業のリスク管理及び内部統制に関する幹部職員の責任を規定している。
Acceptance	受入	リスクの軽微さに基づいて、リスクに対応するための行動がとられないリスク対応、又は、リスクが、機会をとらえるために意図的に想定されるリスク対応。
Aggregate Risk	全体リスク（アグリゲートリスク）	特定のリスクに関連するエクスポージャーの総量又は累積量。全体リスクは、重要性と可能性の二つの要素から構成されており、特定のリスクへのエクスポージャーを軽減又は低減するために設計されたリスク戦略、統制又は他の措置の影響は含まれていない。
Application Controls	アプリケーション統制	情報処理の完全性と正確性を保証するために設計された、アプリケーションソフトウェアのプログラミングされた手続及び関連するマニュアル手続。
Avoidance	回避	運用プロセス又は運用プロセスの一部がリスクを引き起こすことを阻止するために行動がとられた場合のリスク対応。
Capital	資本	一般的な定義は、金融資産、現金などの資産の金融価値、又は組織が使用することのできるその他の財源。
Compliance Risk	コンプライアンス・リスク	法令、規制、組織の要求事項に適合しない活動を発見・報告できないリスクコンプライアンス・リスクは、適用される法令及び規制が業務及び慣行に適切であるかどうかの認識の欠如又は無知によって引き起こされることがある。
Computer Controls	コンピュータ統制	コンピュータによって実行される統制、すなわちコンピュータソフトウエアにプログラムされた統制及び汎用統制及び適用統制から構成される情報の自動処理を介した統制。
Control Activ-ities	統制活動	幹部職員指令が効果的に実行されることを確実にするための方針及び手続。それらは、事業体の目的を達成するためのリスクに対処するために必要な行動が取られることを確実にするのに役立つ。統制活動は、組織全体、全てのレベル及び全ての機能で行われる。それらには、承認、認可、検証、調整、営業実績のレビュー、資産の保全及び職務の分離など、多様な活動が含まれる。
Control Self-Assessment	統制自己評価	内部統制の有効性を検証・評価する過程。その目的は、全ての事業目標が達成されることを合理的に保証することである。
Controls	統制	内部統制制度の一部である方針や手続き。
Corporate Governance	コーポレートガバナンス	組織の指揮、管理、管理方法に影響を及ぼす一連のプロセス、慣習、方針、法令。
COSO	COSO	トレッドウェイ委員会組織委員会（COSO）は、1985年に設立され、不正な財務報告に関する国家委員会を後援するために設立された。COSOは、米国会計協会、米国公認会計士協会、国際財務役員協会、内部監査人協会及び経営会計研究所の5つの組織が共同で主催した。1992年にCOSOは、内部統制「内部統制統合フレームワーク」に関する画期的な報告書を発行し、内部統制システムの構築とその有効性の評価を行った。2004年9月、COSOはERM導入のためのガイダンスと基準を提供する「全社リスクマネジメント統合フレームワーク」を発表した。
Cost/Benefit Analysis	コスト/利益分析	プロジェクト又は計画の実行可能性を、そのコストと便益を定量化することによって決定するように設計された技法。

名称	名称	定義
Credit Program Risk	信用プログラム・リスク	借手又は融資の相手方が、その条件に従って義務を履行できなくなる可能性。信用が直接融資又は融資保証の形で存在する場合、信用リスクとは、借手が期限内に債務及び利息を完済できないリスク。
Cyber Information Security Risk	サイバーインフォメーションセキュリティの危険	情報システムによって処理、保存、又は送信されている情報の機密性、完全性又は利用可能性について機関を脆弱性の悪用にさらす可能性があるリスク。
Enterprise Risk Management（ERM）	ERM（全社的リスクマネジメント）	サイロ内のリスクのみに対処するのではなく、統合された一連のリスクを相互に関連するポートフォリオとして考慮することにより、組織の重大なリスクの全領域に対処するための有効な機関全体のアプローチ。ERMは、組織の課題について全社的かつ戦略的に整合性のとれたポートフォリオの視点を提供するものであり、ミッション遂行のためのリスクをより効果的に優先順位付けし、管理する方法についての洞察を向上させるものである。
Entity	事業体	特定の目的のために設立された組織（例えば、法人、政府機関、学術機関など）の同義語には、組織と企業が含まれる。
Event	事象	目標の達成に影響を与えるインシデントや出来事。内外の情報源からのもので、事業体に影響を与えるもの。
Financial Risk	財務リスク	エージェンシーに悪影響を及ぼす可能性のあるリスク（資金や資産の浪費や喪失）。
Financial Risk Management	財務リスク管理	リスクへのエクスポージャーを管理するために金融商品やモデルを使用することにより、組織内で価値を創造する実務。
Fraud	不正	意図的な詐欺又は重要な事実の故意の不実表示の形をとった不誠実さ。
General Controls	全般統制	コンピュータ情報システムの継続的かつ適正な運用を確保するための方針及び手続IT（情報技術）、ITインフラストラクチャー、セキュリティ管理、ソフトウェアの取得、開発、保守に関する統制などである。
Government Performance and Results Act Modernization Act（GPRAMA）	政府の業績・実績法・近代化法(GPRMA)	機関は4年ごとに戦略計画を改訂し、戦略目標に向けた進捗を毎年評価することを要求する。
Impact	影響	事象が戦略的目標と目的に及ぼす影響。影響は、組織の目的に関連して肯定的である場合も否定的である場合もある。
Inherent Risk	固有リスク	通常の業務を超えて管理するために何らかの行動がとられる前に、特定のリスクから生じるエクスポージャー。固有のリスクは、しばしば「事業を行うリスク」と呼ばれる。
Integrity	完全性	健全な道徳的原理の質又は状態、正直かつ誠実。正しいことをし、一連の価値観と期待を表明し、それに応えたいという願望。
Interest Rate Risk	金利リスク	金利変動、投資・貸付・事業活動への影響を伴うリスク。
Internal Control	内部統制	組織の幹部職員又はその他の職員によって影響を受けるプロセスで、目標の達成に関して合理的な保証を提供するように設計されたもの。
Internal Control Environment	内部統制環境	統制環境は、企業のあり方を決め、国民の統制意識に影響を与える。それは、規律と体制を提供する、内部統制の他の全ての構成要素の基礎となる。統制の環境要因には、事業体の従業員の誠実性、倫理観、能力、幹部職員の理念と業務スタイル、幹部職員の権限と責任の割り当て方、従業員の組織化と育成方法、取締役会の注意と指示が含まれる。
IT Controls	情報技術統制	コンピュータ、アプリケーション、汎用統制を含む広範なIT 統制。
Key Performance Indicator	主要業績指標	KPI（主要業績指標）とは、特定の事業目的（例えば、事業量、収益など）に関連する事業実績の変化を監視するために使用される財務的及び非財務的な指標。

名称	名称	定義
Key Risk Indicator	主要リスク指標	KRI（主要リスク指標）は、特定のリスクに関連し、リスクの事象が発生する可能性や影響に対する変化を示す。
Legal Risk	法務リスク	重要な取引を完了し、契約上の合意を履行し、又は遵守と職業倫理に関する規定を満たすための法律又は規制上の措置及び機関の能力に関連するリスク。
Legislative Risk	規制に関わるリスク	法律が、政府機関の使命（資金、顧客基盤、資源、サービス、製品のレベル）を大きく変えるリスク。
Likelihood	可能性	考慮される事象が発生する確率。
Liquidity Risk	流動性リスク	返済期日が到来した時点で（たとえ組織が将来の特定されていない時期にその債務を決済することができたとしても）、一つ又は複数の金融債務を完済するのに十分な資金がないリスク。
Management Controls	経営統制	機関が、（i）プログラムが意図した成果を達成すること、（ii）資源が機関の使命に沿って使用されること、（iii）プログラム及び資源が浪費、詐欺及び不正管理から保護されること、（iv）法令が遵守されること、（v）信頼性が高く適時情報が入手、維持、報告され、意思決定に使用されることを合理的に確保するために使用する組織、方針及び手順。
Management Fraud	幹部職員の不正	昇進、賞与、その他の経済的インセンティブ、ステータスシンボルの観点から、こうした不正から恩恵を受けようとする管理職の役職に就いている従業員が意図的に行った会社又は部門のパフォーマンスレベルの不実表示。
Manual Con-trols	手動統制	コンピュータなどの自動化された方法ではなく、手動で実行される統制。
Objective Setting	目標設定	ERMの8つの構成要素の一つ。目標設定とは、特定の期間内に目標（ゴール）を達成すること含む。目標設定は、組織のあらゆるレベルで行われる。戦略レベルで設定された目的は、業務、報告、コンプライアンスの基礎を確立するのに役立つ。目標設定は、イベントの識別、リスク評価及びリスク対応を含む他のERM構成要素の前提条件である。
Occupational Fraud	職業上の不正	雇用されている組織の資源又は資産の意図的な悪用又は悪用を通じた個人的な豊かさのために行う職業上の使用。
Operational Risk	運用リスク	内部プロセス、人、システム、又は外部の事象の不備又は欠陥に起因する直接的又は間接的な損失のリスク。財務上の損失、風評上の損失、競争上の地位の喪失、あるいは規制上の制裁を引き起こす可能性がある。
Opportunity	機会	好ましい、あるいは肯定的な事象。リスク管理においては、事象が発生し、目標の達成に積極的に影響を与える可能性。
Political Risk	政治的リスク	議会、行政府、又はその他の主要な政策立案者が、事業活動、機関の戦略的・戦術的目標の達成、又は既存の法規制機関に影響を及ぼす可能性のある措置をとった場合に生じるリスク。例えば、債務上限の損失、政府の閉鎖などがある。
Probability	確率	ある事象が発生する可能性を示す定量的な尺度。確率は、通常、パーセンテージ、発生頻度、又は他の数値で表される。
Reduction	削減	リスクの可能性又は影響を低減するために行動がとられるリスクへの対応。
Regulatory Risk	規制リスク	新規又は既存の規制に起因する問題のリスク。そのような問題には、組織に重要な影響を与える法律や規制の変更、組織が規制に適合するための正しい方針及び手続を確立できないこと、あるいは新たな規制や既存の規制の遵守を確実にするためのコストと複雑さの増加が含まれる。
Reporting Risk	報告リスク	意思決定及び業績評価を支援するために組織内で必要とされる情報の正確性と適時性、ならびに基準、規制及び関係者の期待に応えるために組織外で必要とされる情報の正確性と適時性に関連するリスク。運用リスクの一部である。

名称	名称	定義
Reputational Risk	風評リスク	リスク、外部事象、外部媒体を管理できなかったり、機関の役割を果たせなかったり（そのような失敗が正確であるか知覚されているかにかかわらず）するリスクは、機関の地位、信頼性、有効性を損なう可能性がある。風評リスクは、代理店又はサービス提供者や代理店を含む第三者のパートナーが取る措置から生じることがある。風評リスクは、リーガル・リスクやコンプライアンス・リスクのような他のリスクカテゴリーのいずれかにおいて、ネガティブな事象から生じることもある。
Residual Risk	残存リスク	その管理のための行動（内部統制の整備など）が行われた後に残されたリスク量。
Review (Verification and Validation)	レビュー（検証・確認）	リスクの評価が上級管理職によって評価されるプロセス。
Risk	リスク	目標の達成に対する不確実性の影響。影響とは、望ましい結果からの逸脱であり、正又は負の結果を示す可能性がある。
Risk Action Plan （RAP）	リスクアクションプラン（RAP）	特定されたリスクを軽減又は利用するために設計された一連の行動。この計画には、意図された成果とスケジュール及び必要とされるその他のフォローアップ作業が含まれることがある。
Risk Appetite	リスク選好	組織が戦略目標を追求し、企業にとっての価値を追求するために、（広義/マクロレベルでの） 喜んで受け入れるリスクの量を明示すること。
Risk Assessment	リスクアセスメント	事業目的の達成に向けたリスクの識別と分析。それは、どのようにリスクを管理すべきかを決定するための基礎を形成する。リスク評価とは、リスクの重要性と可能性を評価することと、そのリスクを緩和又は排除する統制又は他の手段を含む。
Risk Assessment Score	リスク・アセスメント・スコア	潜在的な結果（正/負）の重みに、その発生確率を掛け、選択の優先順位付けに使用する。
Risk Impact	リスクインパクト	特別に特定されたリスクの発生から生じる可能性のある影響の測定。
Risk Management	リスク管理	組織の目的と目的を達成するための課題や阻害要因を指揮し、コントロールするための協調した活動。
Risk Mitigation	リスク軽減	考慮されるリスクの重要性及び/又は可能性を低減又は削減しようとするリスク管理のための戦略。
Risk Profile	リスク・プロファイル	組織の最も重要なリスクの優先順位付けされたもの。
Risk Response	リスク対応	考慮されるリスクを管理（又は対応）するための幹部職員の方針。リスク対応方針には、回避、共有、削減、移転、受入が含まれる。
Risk Strategy	リスク戦略	リスク対応と同義ではない。考慮されるリスクを管理（又は対応）するための方針。リスク対応方針には、回避、共有、削減、移転、受入が含まれる。
Risk Tolerance	リスク許容度	目標達成に対し実績との差異の許容可能なレベル。
Sharing	共有	組織横断的に又は外部の者と損失に対する保険などリスクを移転又は共有するために行動がとられるリスク対応。
Significance	重要性	特定のリスクや潜在的な影響の大きさ。
Strategy Risk	戦略的リスク	ある領域において目的（ミッション）を達成することを妨げるリスク。
Technology Risk	技術リスク	コンピュータ、電子商取引、オンライン技術に関連する広範なリスク。技術リスクの例としては、ネットワーク/サーバーの失敗、陳腐化、ITのリソース技能の欠如、クライアント/顧客データの紛失/盗難、システムセキュリティの不備、ウイルス、サービスの拒否、システムの利用可能性、統合の問題などがある。
Uncertainty	不確実性	将来の事象の正確な可能性や影響を事前に知ることができないこと。

名称	名称	定義
Value at Risk	リスクにおける価値（VaR）	資産又は資産ポートフォリオの市場価値が、通常の条件下で一定期間にわたってどのように減少するかを測定する。これは、資産ポートフォリオの市場リスク（マーケット・バリュー・アット・リスク）を計測するために、証券会社や投資銀行によって一般的に用いられているが、実際には非常に広い概念であり、広範囲に適用可能である。

(2) イギリス

① 公的資金の管理

名称	名称	定義
Accounting officer	会計官	財務部によって任命された者、又は組織の運営と会計の作成について説明責任を負う部署によって任命された者。通常任命される者は、省庁又はその他の組織の長、又は政府外公共機関（NDPB）又はその他の外郭機関（ALB）の最高責任者である。
Account direction	会計指令	機関が作成しなければならない会計及びその会計の様式及び内容を記載した（発出された）指示書。
Arm's length bodies, ALBs	外郭機関（ALB）	各省庁に代わって個別の機能を担っているが、各省庁が管理・所有している中央政府機関。これらには、行政機関、政府外公共機関（NDPB）、政府系企業が含まれる。
Central government bodies	中央政府機関	各省庁の執行機関、NDPB、NHS保健当局及び委員会。国立統計局は、どの機関を中央政府に分類するかを決定する。
Chief executive	最高幹部職員	通常、会計担当役員に任命されるALBの長の役職。
Civil Service Code	人事規範	全ての公務員が働く枠組と、その基本的価値観と基準を定めた内閣府の簡潔な声明。
Committee of Public Accounts	決算委員会	政府支出、そしてその規則性と正当性に対する会計を検査する庶民院の委員会。また、支出の経済性、効率性、有効性、実現可能性についても検査する。公的会計委員会（PAC）として広く呼ばれている。
Common law	コモンロー	イギリスの歴史的な法律の源の一つ。多くの場合、裁判官が作った判例法や長年の法的原則と、議会が作った法律とを区別するために用いられている。
Comptroller and Auditor General, C&AG	会計検査院長	国王が任命した会計検査院の長官と庶民院の幹部職員。C&AGは、経理担当（Comptroller）として、全ての政府部門及びその他の公的部門の会計を証明し、連結基金及び国家貸付基金からの公的資金の発行を政府部門などに委任する義務を負う。 またC&AGは、会計検査人（Auditor General）として、財務省及びその他の公的部門の会計を承認する義務を負い、VFMの検査を実施する。
Corporate governance	コーポレートガバナンス	組織が指揮・統制されるシステムと原則。
Delegated authority	代理権	財務省による通常の承認で、財務省の特定事前承認なしに、国会が議決した資金を財源に充てたり、支出を負担したりすることができるもの。また、委任された当局は、事前の承認なしに支出（偶発負債の引受けを含む）し、特殊な取引（償却など）に対応するコミットメントを許可することもできる。
Detective controls	発見的統制	誤り、不正、違法、非効率性を検出するために設計された統制。
Devolved administrations	権限委譲行政機関	1998年スコットランド法、1998年ウェールズ政府法及び1998年北アイルランド法に基づいてスコットランド、ウェールズ及び北アイルランドに設立された行政機関。
Excess Vote	超過決議	現金、資本又は資源の超過支出又はその他の承認されていない支出が、議会の追加議決によって規則化される手段。
Exchequer	国庫	中央政府が「統合基金」と「国家貸付基金」に基づき、財務省とイギリス中央銀行が管理する中央貸付制度。

名称	名称	定義
Finance Act	財政法	国会が政府の税の決定に同意する法律。通常は春の予算の後、夏に通過する。
Framework document	枠組文書	外郭団体とそのスポンサーである省庁との間の説明責任と関係を記載した文書
Funding	資金	現金を口座に振り替えることで、支払いに必要なときに現金が使えるようにする。
Generally accepted accounting practice in the UK, UK GAAP	イギリスの一般に認められた会計実務、イギリスのGAAP	会社法及び財務報告委員会（FRC）（主に会計基準及び緊急問題タスクフォースの要約）による会計及び開示の要求は、累積した職業的判断によって補足される。
Governance Statement	ガバナンス報告書	会計官が、さまざまなリスクや統制の問題について、会計報告の一部として作成することを要求される年次の報告書。
Grant	付与	合意された項目又は機能に対する支出を弁済するために行われる省庁から外部機関への支払い。法定の条件でのみ支払われることが多い。
Grant in aid	助成金	事業費をまかなうための政府外公共機関（通常はNDPB）への定期的な支払い。
International Financial Reporting Standards（IFRS）	国際財務報告基準（IFRS）	国際財務報告基準はイギリスのGAAPに反映されている。政府はこれを公的部門に適応させた。
Irregular expenditure outside the ambit of a vote	議決の範囲外の不規則な支出	議決権の範囲外の支出、すなわち、関連する省庁の見積書に含まれていない従って議会は承認していない事項に費やされた資源。
Levies	賦課金	公共財を運営するライセンスは、しばしば規制当局による監督などの関連費用を回収するよう設定される。
Misstatement	虚偽表示	虚偽の記載。虚偽表示の作成者は、虚偽表示に依拠した者が損害賠償を求めて訴訟を提起することができるが、それは、状況に応じてそれに依拠することが合理的であった場合に限られる。
National Accounts	国家会計	1995年欧州会計システムに基づき、国立統計局が作成した会計。これは、公的部門の利益と支出の測定方法の標準化を促進するものである。
National Audit Office, NAO	会計検査院（NAO）	C&AGに資源、支援、建設的な課題を提供するために設立された共同の議会機関。
National Insurance Fund, NIF	国民保険基金（NIF）	拠出に基づく給付の費用を賄うために使われる政府基金で、主に雇用主と個人が支払う拠出金によって資金調達される。
National Loans Fund, NLF	国家貸付基金（NLF）	政府の借入取引の大半と一部の国内取引を通過するファンド。
Non-departmental public body, NDPB	政府外公共機関（NDPB）	政府のプロセスに関与する機関であって、政府の省庁やその一部ではない。したがって、NDPBは閣僚から独立した立場で運営されている。
Office for National Statistics, ONS	国家統計局（ONS）	イギリスの社会・経済に関する公的統計の収集・公表を担当する独立機関。
Office of the Paymaster General, OPG	支払管理事務局（OPG）	現在では、政府銀行サービスに組み込まれており、政府部門やその他の公的部門のために口座を保有し、支払いを行う法的責任を負っている。
Orange Book	オレンジブック	財務省が公的部門機関向けに公表したガイダンス「リスク管理のための原則と概念」の非公式の呼称。
Parliamentary authority	議会当局	国会が活動又は支出を許可する正式な契約書。

名称	名称	定義
Propriety	正当性	資源消費のパターンは、高い公共の行動基準を満たすべきであり、強力な統治と、PACが定めたものを含め、議会の意図、条約、支配の手続きを尊重するべきであるという原則。
Public Accounts Committee	決算委員会	上記「Committee of Public Accounts（決算委員会）」の説明を参照
Public Accounts Commission	公会計コミッション	1983年国家監査法に基づいて設置され、会計検査院を規制する庶民院の委員会。
Public corporation	公的企業	政府、地方公共団体その他の公社の支配する取引団体であって、日常的に相当の独立性を有するもの。
Public Private partnership, PPP	官民連携	公的部門と民間部門組織との間の構造化された取り決めで、公的部門に資金価値をもたらす成果を確保する。それは、より支配の強いほうに従って公的共部門か民間部門かに分類される。
Secondary legislation	第二次法令	第一次立法において権限を用いて作成される命令及び規則を含む法律。通常は、テクニカル・管理引当金を一次立法よりも詳細に引当金するために用いられているが、国会ではそれほど厳密ではない。しかし、欧州法は、1972年の欧州共同体法における権限を用いた二次的な法律で実施されることが多い。
Select Committee	選抜委員会	両議院は、政府の業務と支出を精査する委員会を選出している。庶民院においては、各省庁の選抜委員会の責任には、政策、管理、特定の政府省庁の支出の監視が含まれる。
Service-level agreement	サービスレベル契約	実施されるサービスレベルを詳細に記載した当事者間の合意。中央政府機関間の協定は、法的な契約ではなく、同様の機能を持つ。
Shareholder Executive	株主幹部職員	企業の株主として、政府の業績を向上させるために設立された団体。
Spending review	支出審査	省庁間の目標、目的、支出プログラムの分析に関する政府の横断的レビュー。その結果、複数年度予算枠の配分結果につながる。
State aid	国庫補助	EUの競争を歪めかねないため、通常は認められない国内機関や企業への国の支援。
Statement of Excesses	超過報告書	年次検査を実施した結果、経理担当者兼会計監査人が特定した、各省庁の過大支出及び不定期支出を詳述した正式な報告書。
Trading fund	トレーディング・ファンド	商業収益からの支出を賄うことを可能にする金融の枠組を有する公的部門の組織。国民経済計算では、通常、それらは公的企業に分類されている。
Value for money	バリューフォーマネー（VFM）	組織の調達、プロジェクト、プロセスが、適合性、有効性、慎重性、品質、価値及び誤謬とその他の浪費の回避に関する信頼性を提供するために系統的に評価され、評価されるプロセスのことで、全体として中央貸付制度（Exchequer）に対して判断される。
Vote	議決	供給予測に応じて国会が資金を承認するプロセスのこと。
Voted expenditure	議決された支出	議会により承認された支出のための準備金。供給見積プロセスを通じた公共支出のための議会の「議決」当局のこと。中央政府省庁による支出の大半は、このような方法で承認されている。

② 2004年版オレンジブック[410]

名称	名称	定義
Assurance	保証	組織のガバナンス、リスク管理、内部統制の枠組について、レビューから得られた証拠に基づいて評価された意見。
Audit Committee	監査委員会	会計官（防衛省では理事会を支援する委員会）を支援するために任命された委員会で、組織内のコーポレート・コーポレートガバナンス及び統制システムを監視する。
Exposure	エクスポージャー	特定のリスクが実現された場合に組織が受けるであろう影響と可能性の組み合わせとしての結果。

[410] オレンジブックは2019年7月に改訂されているが、改訂後の版には用語集が添付されていないため、改訂前の2004年版の用語集を参考資料として付録に添付することとした。

名称	名称	定義
Horizon Scanning	ホライズン・スキャン	リスクの変化の指標をできるだけ早く特定するように整備された系統的活動。
Inherent Risk	固有リスク	エクスポージャーを管理するために何らかの行動がとられる前に生じる特定のリスクに起因するエクスポージャー。
Residual Risk	残存リスク	特定のリスクから生じるエクスポージャーを管理し、行動がとられ、行動が効果的であるという仮定を置いた後に生じるエクスポージャー。
Risk	リスク	肯定的な機会であるか、否定的な阻害要因であるかに関わらず、行動や事象の結果の不確実性。それは、認識された重要性を含めた可能性と影響力の組み合わせである。
Risk Appetite	リスク選好	組織がいかなる時点においても受け入れ、許容し、又は晒される用意があるリスクの量。
Risk Assessment	リスクアセスメント	「リスクが実現する場合の影響とリスクが実現する可能性」に関するリスクの評価
Risk Assurance Committee	リスク保証委員会	リスク管理に関する保証に関して監査委員会が他の方法で負うべき役割を引き受けるために設置された委員会。
Risk Management	リスク管理	リスクの特定、評価及び判断、所有の割り当て、それらを緩和又は予測するための措置の実施及び進捗の監視とレビューに関わる全てのプロセス。
Risk Management Committee	リスク管理委員会	組織が直面するリスクを管理するために行動を取る執行権限を持つ委員会。
Risk Strategy	リスク戦略	会計官及び/又は審議会が定義するリスク管理に対する組織全体のアプローチ。これは文書化され、組織全体で容易に利用可能でなければならない。
Risk Profile	リスク・プロファイル	組織が直面する特定のリスクの範囲について、文書化され優先順位付けされた総合的な評価。
Internal Control	内部統制	組織内で発生した、リスク管理のためにとられるあらゆる行動。これらの措置は、リスクが実現した場合の影響を管理するため、またリスクの実現の頻度を管理するために講じられることがある。

３.事例集

(1) アメリカ

① GAO

タイトルに「**internal control**」を含む業績検査の報告書。

FY	タイトル
2019	2017年災害救援の監視：機関の内部統制計画が十分な情報を提供することを確実にするための戦略が必要　(GAO-19-479)
2018	国防総省財務管理：海軍は建物に関する内部統制を改善する必要がある　(GAO-18-289)
2018	軍の採用活動：陸軍州兵は兵士のインセンティブに係る内部統制を実施したが、それらの統制の高潔性を維持するためのより良い計画が必要である　(GAO-18-283)
2018	森林局：予算執行過程に係る内部統制の改善が必要　(GAO-18-56)
2017	内国歳入庁の納税申告書の選択：計画、内部統制及びデータの改善により、大企業部門の新たな遵守手法の実施に向けた取組が強化される　(GAO-17-324)
2016	エネルギー省職員への補償：労働省は要求を処理するための手続に従ったが、いくつかの内部統制に強化の余地がある　(GAO-16-74)
2016	内部統制：モリス・K・ウダール及びスチュワート・L・ウダール基金は大きく進歩したが、政策や手続を十分に文書化する必要がある　(GAO-16-52)
2015	土地管理局：鉱業法管理プログラム資金に係る内部統制の改善の必要性　(GAO-15-562)
2015	ワシントン首都圏交通局：財務管理及び安全性に関する勧告に対応しているが、財務管理に係る内部統制を強化する必要がある　(GAO-15-640R)
2015	連邦交通手当プログラム：運輸省のデビットカードに係る内部統制は連邦基準を満たすように設計されている　(GAO-15-497)
2015	規制ガイダンスプロセス：選定された省庁は内部統制及び普及活動を強化する (GAO-15-368)
2015	公共安全ブロードバンドネットワーク：緊急対応者ネットワーク庁は内部統制を強化し、学んだ教訓を評価すべきである　(GAO-15-407)
2015	国防原子力施設安全委員会：内部統制を強化し透明性を向上させるための改善が必要　(GAO-15-181)

本文に「**ERM**」を含む業績検査の報告書。

FY	タイトル
2019	サイバーセキュリティ　機関はリスクマネジメント・プログラムを十分に構築し課題に対処する必要がある　(GAO-19-384)
2019	2017年災害救援の監視：機関の内部統制計画が十分な情報を提供することを確実にするための戦略必要　(GAO-19-479)
2019	2020年国勢調査：リスク管理のために追加的な措置が必要　(GAO-19-399)
2019	連邦政府抵当金庫：リスク管理及び人材配置に関連する課題に対処する必要がある (GAO-19-191)
2019	未納税金の回収契約：内国歳入庁の分析は、プログラムの結果を改善し、納税者をより良く保護するために役立つ　(GAO-19-193)
2019	大手銀行の監督：通貨監督庁は規制の虜のリスクにより良く対応し得る　(GAO-19-69)
2019	不正リスク管理：機関による「不正削減及びデータ分析法」の実施を援助するために、OMBはガイドライン及びワーキング・グループの取組を改善する必要がある (GAO-19-34)

② IG

省名	タイトル
国務省	過剰運転資本基金の識別・返還に係る国務省のプロセスの監査 (AUD-FM-18-44)
国防総省	国防契約管理局のIT契約　(DODIG-2018-110)
司法省	2016年民主党全国大会のために交付された司法支援室の補助金の監査　(GR-70-18-014)
内務省	アメリカ領サモア政府の行政府は政府所有もしくはリースの車両に係る効果的な内部統制を有していない　(2017-WR-056)
農務省	一戸建て住宅直接融資の開始と返済に係る農村住宅サービスの統制　(04601-0001-22)
労働省	エクスペリエンス・ワークスが400万ドル以上のSCSEP補助金資金を誤用している　(26-18-002-03-360)
運輸省	連邦航空局は、上空通過料プログラムの監視・管理を強化する必要がある (FI2018011)
エネルギー省	エネルギー省との契約No. DE-AC52-07NA27344の下で、2015年度にローレンス・リバモア・ナショナル・セキュリティが負担した費用　(DOE-OIG-18-12)
退役軍人省	退役軍人省のデータ法の遵守の監査　(17-02811-21)
国土安全保障省	移民・関税執行局は、テロリストとして知られる又はテロリストと疑われる外国人の審査に課題を抱えている　(OIG-18-36)

(2) イギリス

① NAO

FY	タイトル
2017	内務省「年次報告・決算書　2017-18 年度」
2011	教育省「年次報告・決算書　2011-12 年度」
2014	財務省、環境・食品・農村省、水管理局「テムズ・タイドウェイ・トンネル：VFM に対する潜在的リスクの早期レビュー」
2013	教育省及び教育助成局「教育助成局の業績と能力」
	プロジェクトが「政府主要プロジェクトのポートフォリオ」から退出する際の手続に関する政府横断的な検査
	政府横断的な研究開発費に対する検査
2019	内務省と国家犯罪庁「重大かつ組織的な犯罪への取組」
2019	「横断的に政府でデータを使用する際の課題」

② GIAA

FY	タイトル
2016	教育省（ガバナンス報告書において会計官が説明している事例）
2017	内務省（GIAA からの書簡をガバナンス報告書に掲載している事例）
	国防省（GIAA を利用していない事例）
2017	運輸省及び HS2 社 （GIAA の監査報告書が決算委員会への書簡に添付され、公表されている事例）

４.図表索引

図表 2-1 COSO CUBE 16
図表 2-2 COSO ERM CUBE 18
図表 2-3 COSOフレームワークにおける17原則 20
図表 2-4 改訂版COSOフレームワークにおける内部統制・ERM・ガバナンスの関係 21
図表 2-5 改訂版 ERMフレームワークにおける構成要素 23
図表 2-6 内部監査の使命と目的 26
図表 2-7 内部監査のガイダンス 27
図表 2-8 「３つのディフェンスライン」モデル 28
図表 2-9 「３つのディフェンスライン全体でのCOSOの活用」概念図 29
図表 2-10 COBITの対象範囲の拡大 30
図表 2-11 INTOSAIガイドラインにおける内部統制の構成要素 39
図表 2-12 公的部門が直面するリスク 41
図表 2-13 監査委員による監査等の種類・目的等 46
図表 2-14 OMB通達A-123におけるガバナンス・ERM・内部統制の関係 50
図表 3-1 内務省の組織図 62
図表 3-2 内部統制の定義（COSOフレームワークとの対比） 64
図表 3-3 「内部統制システム」の定義 64
図表 3-4 報告に係る内部統制の目的の改訂 65
図表 3-5 グリーンブックにおける各章の構成 66
図表 3-6 内部統制の構成要素（COSOフレームワークとの比較） 67
図表 3-7 グリーンブックにおける内部統制の「５つの構成要素」と「17の原則」 68
図表 3-8 17の原則（COSOフレームワークとの比較） 68
図表 3-9 COSOフレームワークとグリーンブックの比較（GAOによる説明） 73
図表 3-10 OMB通達A-123におけるリスク管理の概念 76
図表 3-11 OMB通達A-123におけるガバナンス・ERM・内部統制の関係（再掲） 76
図表 3-12 OMB通達A-123におけるERMのモデル 77
図表 3-13 リスク・プロファイルの実例 79
図表 3-14 ERMの導入プロセス 80
図表 3-15 【例】統制環境に関する内部統制の評価結果 82
図表 3-16 内部統制の不備の分類 84
図表 3-17 内部統制に関する保証表明のひな型 85
図表 3-18 財務諸表監査及び省庁長官による保証の要約 94
図表 3-19 保証の表明（国防総省） 95
図表 3-20 財務諸表監査の過程で識別された内部統制の重要な欠陥（国防総省） 98
図表 3-21 財務報告に係る内部統制の重要な欠陥の内訳及び変動（国防総省） 99
図表 3-22 財務報告に係る内部統制の重要な欠陥の詳細及び是正措置（国防総省） 99
図表 3-23 業務に係る内部統制の重要な欠陥の内訳及び変動（国防総省） 100
図表 3-24 業務に係る内部統制の重要な欠陥の詳細及び是正措置（国防総省） 101
図表 3-25 財務管理システムの要求事項の不遵守（国防総省） 102
図表 3-26 保証の表明（国防務省） 102
図表 3-27 保証の表明（商務省） 103
図表 3-28 財務諸表監査及び長官による保証の要約（商務省） 104
図表 3-29 政府職員のリスク選好度の評価尺度 108
図表 3-30 TSAにおけるリスクの分類 109
図表 3-31 EMATの質問サンプル（商務省） 110
図表 3-32 成熟度モデル 111
図表 3-33 「公的資金の管理」に示されているイギリスの外郭機関の比較表 117
図表 3-34 2017～18年に開催された省庁別の理事会の開催数 119
図表 3-35 各省庁の理事会への出席状況 120
図表 3-36 イギリスにおける政府部門と民間部門のコーポレートガバナンスに関する動向 127
図表 3-37 会計官による保証の枠組の事例 128
図表 3-38 リスクに対する保証の源泉のマッピング 130
図表 3-39 保証水準の評価 131
図表 3-40 年次報告・決算書の構成 132

図表 3-41 リスク管理における各当事者の役割 136
図表 3-42 オレンジブックに掲げられたリスクのカテゴリー 138
図表 3-43 オレンジブックにおけるリスク管理のフレームワーク 139
図表 3-44 イギリス中央政府における「3つのディフェンスラインモデル」 140
図表 3-45 ガバナンス報告書の実例（内務省） 145
図表 3-46 旧「内部統制報告書」のひな型 149
図表 3-47 旧「内部統制報告書」の実例（内務省） 151
図表 3-48 ガバナンス報告書の実例（政府全体決算書） 153
図表 3-49 リスクのグループ化 158
図表 3-50 リスクの許容度の設定 158
図表 3-51 リスクと行動の対応表 160
図表 3-52 リスク選好報告書（医薬品医療品規制局） 161
図表 4-1 GAOの組織図 170
図表 4-2 連結の範囲 171
図表 4-3 勧告の実施状況 173
図表 4-4 業績検査における内部統制の考慮 175
図表 4-5 タイトルに「financial audit」を含む報告書を検査対象別に集計 178
図表 4-6 タイトルに「financial audit」を含む2019年度の報告書の概要 179
図表 4-7 タイトルに「internal control」を含む報告書（5年単位） 183
図表 4-8 タイトルに「internal control」を含む報告書（単年） 184
図表 4-9 本文に「ERM」を含む報告書 184
図表 4-10 監察総監法の構成 212
図表 4-11 監査・監察・捜査の定義 215
図表 4-12 業績監査／監察・評価／捜査の相違点 216
図表 4-13 金額情報の内容 218
図表 4-14 勧告に「internal control」の文言を含む2018年度の報告書数 220
図表 4-15 NAOと会計検査院長（C&AG）の関係 250
図表 4-16 NAOのリーダーシップ・チーム 252
図表 4-17 財務検査の報告書（内務省） 265
図表 4-18 年次報告・計算書の各項目とNAOの検査 269
図表 4-19 省庁別データのガバナンス 289
図表 4-20 GIAA設置までの過程 293
図表 4-21 GIAAの内部監査スケジュール 296
図表 4-22 発足当時のGIAAの組織図 298
図表 4-23 GIAAによる評価尺度 304
図表 4-24 2018年度評価一覧 304
図表 4-25 GIAAの内部監査についての開示（教育省） 310
図表 4-26 GIAAの内部監査についての開示（内務省） 311
図表 4-27 GIAAによる内部監査報告書の調査依頼内容 316
図表 4-28 スコットランド地方自治体構成 319
図表 4-29市議会のガバナンスフレームワーク 321
図表 4-30 スコットランド会計検査院と関連機能の関係 328
図表 4-31 参照しているISA (UK)一覧 330
図表 4-32 監査品質フレームワーク（Audit Quality Framework） 331
図表 4-33 公的機関のベストバリュー監査のフレームワーク 332

５.参考文献

(1) アメリカ

(1) 連邦政府の内部統制に関するもの

① Department of Defense (2018) Agency Finacial Report Fiscal Year 2018, November 9, 2017.
https://comptroller.defense.gov/Portals/45/Documents/afr/fy2018/DoD_FY18_Agency_Financial_Report.pdf

② Government Accountability Office (2012) Committee of Sponsoring Organizations ofthe Treadway Commission (COSO) December 2011 Exposure Draft (ED) of anInternal Control-Integrated Framework, March 31, 2012.
https://www.gao.gov/assets/590/589560.pdf

③ Government Accountability Office (2012) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) September 2012 Exposure Draft (ED) of InternalControl-Integrated Framework and ED of Internal Control over External FinancialReporting: A Compendium of Approaches and Examples, December 4, 2012.
https://www.gao.gov/assets/660/650513.pdf

④ Government Accountability Office (2014) The Green Book (Standards for Internal Control in the Federal Government), GAO-14-704G, September 2014.
https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf

⑤ Government Accountability Office (2016) GAO's Responses to COSO's June 2016 Exposure Draft, Enterprise Risk Management: Aligning Risk with Strategy and Performance, September 30, 2016.
https://www.gao.gov/assets/690/680310.pdf

⑥ Government Accountability Office (2018) Government Auditing Standards 2018Revision (Supersedes GAO-12-331G), GAO-18-568G, Jul 17, 2018.
https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf

⑦ Office of Management and Budget (2016) OMB Circular A-123,Management's Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control (Revised07/15/2016).
https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/memoranda/2016/m-16-17.pdf

⑧ Office of Management and Budget (2018) OMB Circular A-123 Appendix A,Management of Reporting and Data Integrity Risk (Revised 6/6/2018).
https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2018/06/M-18-16.pdf

⑨ United States Department of Agriculture (2017) 2017 Agency Financial Report,November 14, 2017.
https://www.usda.gov/sites/default/files/documents/usda-fy17-agency-financial-report.pdf

⑩藤川信夫（2017）「３つのディフェンスラインとリスクガバナンス―米国COSO内部統制と内部監査ならびにFinTechと銀行法改正等にかかる組織法的考察」,『千葉商大論叢』, 第55巻第１号, pp.129-149.

https://cuc.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=5443&file_id=22&file_no=1
⑪森毅（2006）「米国の連邦政府における内部統制について」『金融研究』2006.8,日本銀行金融研究所.
https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/kk25-2-4.pdf
(2) 会計検査院の検査レポート
① Government Accountability Office (2016) Federal Human Resources Data: OPM Should Improve the Availability and Reliability of Payroll Data to Support Accountability and Workforce Analytics, GAO-17-127, Oct 7, 2016.
https://www.gao.gov/assets/690/680381.pdf
② Government Accountability Office (2016) Supplemental Nutrition Assistance Program: More Information on Promising Practices Could Enhance States' Use of- 13 -Data Matching for Eligibility, GAO-17-111, Nov 17, 2016.
https://www.gao.gov/assets/690/680535.pdf
③ Government Accountability Office (2016) Enterprise Risk Management: Selected Agencies' Experiences Illustrate Good Practices in Managing Risk, GAO-17-63, Dec 1, 2016.
https://www.gao.gov/assets/690/681342.pdf
④ Government Accountability Office (2017) Improper Payments: Most Selected Agencies Improved Procedures to Help Ensure Risk Assessments of All Programs and Activities, GAO-18-36, Nov 16, 2017.
https://www.gao.gov/assets/690/688434.pdf
⑤ Government Accountability Office (2018) Improper Payments: Actions and Guidance Could Help Address Issues and Inconsistencies in Estimation Processes, GAO-18-377, May 31, 2018.
https://www.gao.gov/assets/700/692207.pdf
⑥ Government Accountability Office (2018) Performance and Accountability Report Fiscal Year 2018, GAO-19-1SP, November 2018.
https://www.gao.gov/assets/700/695501.pdf
⑦ Government Accountability Office (2001) Internal Control Management and Evaluation Tool, GAO-01-1008G , Aug 1, 2001.
https://www.gao.gov/assets/80/76615.pdf
(3) 監察総監のレポート
① Cogley, Patrick and Debra Keasling (2017) Internal Controls - Case Studies, Office of Inspector General, U.S. Department of Health & Human Services, April 27, 2017.
https://oig.hhs.gov/reports-and-publications/featured-topics/ihs/resources/Internal%20Controls%20-%20Case%20Studies.pdf
② Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency (2018) Top Management and Performance Challenges Facing Multiple Federal Agencies, April 2018.
https://www.oversight.gov/sites/default/files/oig-reports/CIGIE_Top_Challenges_Report_April_2018.pdf

③ Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency (2018) Report on the Government Purchase Card Initiative, July 2018.
https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/CIGIE_Purchase_Card_Initiative_Report_July_2018.pdf
④ Office of Inspector General - Board of Governors of the Federal Reserve System(2018) Board of Governors of the Federal Reserve System Financial Statements as of and for the Years Ended December 31, 2017 and 2016, and Independent Auditors' Reports, 2018-FMIC-B-005, March 5, 2018.
https://oig.federalreserve.gov/reports/board-financial-statement-audit-mar2018.pdf
⑤ Office of the Inspector General - Commodity Futures Trading Commission (2016)Review of Management Assurances for Internal Controls (2014-2015), June 7, 2016.
https://www.oversight.gov/sites/default/files/oig-reports/oig_rmaic060716.pdf
⑥ Office of Inspector General - Department of Veterans Affairs (2016) Audit of VA's Financial Statements for Fiscal Years 2016 and 2015, 16-01484-82, November 15, 2016.
https://www.va.gov/oig/pubs/VAOIG-16-01484-82.pdf
⑦ Office of Inspector General - Federal Communications Commision (2017) Fiscal Year 2017 Agency Financial Report, 17-AUD-07-03, November 15, 2017.
https://transition.fcc.gov/oig/17-AUD-07-03_FY17_FS_Audit_TM_11152017.pdf
⑧ Office of Inspector General - Federal Election Commission (2017) Audit of the Federal Election Commission's Fiscal Year 2017 Financial Statements, OIG-17-01,November 2017.
https://www.fec.gov/resources/cms-content/documents/FY2017FinancialStatementAuditReport.pdf
⑨ Office of Inspector General - Federal Maritime Commission (2017) Independent Auditors' Report of the FMC's FY 2017 Financial Statements, A18-01, November 2017.
https://www.fmc.gov/assets/1/Page/FY17FSaudit.pdf

(2) イギリス

(1) 中央政府の内部統制に関するもの

① HM Treasury and Cabinet Office (2011) Corporate Governance in central government departments: Code of good practice 2011, July 2011.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/220645/corporate_governance_good_practice_july2011.pdf
② HM Treasury and Cabinet Office (2017) Corporate Governance in central government departments: Code of good practice, April 2017.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/609903/PU2077_code_of_practice_2017.pdf
③ HM Treasury and Cabinet Office (2017) Corporate Governance in central government departments: Code of good practice - guidance note, April 2017.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_d

ata/file/609668/PU2076_corporate_governance_guidance.pdf
④ HM Treasury (2004) The Orange Book: Management of Risk - Principles and Concepts, October 2004.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/220647/orange_book.pdf
⑤ HM Treasury (2009) Risk Management assessment framework: a tool for departments, July 2009.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_d - 15 -ata/file/191516/Risk_management_assessment_framework.pdf
⑥ HM Treasury (2016) Audit and risk assurance committee handbook, March 2016.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/512760/PU1934_Audit_committee_handbook.pdf
⑦ HM Treasury (2017) Public Sector Internal Audit Standards, updated 31 August 2017.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/641252/PSAIS_1_April_2017.pdf
⑧ Janet Thomas (2009) Internal Control in the UK and the EU, 22 April 2009.
http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/5410,jtopeningceremonyengpdf.pdf
⑨ National Audit Office (2010) The Statement on Internal Control: A Guide for Audit Committees, January 2010.
https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2010/01/statement_internal_control.pdf
⑩ National Audit Office (2010) A Good Practice guide to the Statement on Internal Control.
https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2013/03/sic_good_practice_guide.pdf
⑪ National Audit Office (2012) Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011 Compliance checklist, March 2012.
https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2013/02/compliance_checklist.pdf
⑫橋口和（2006）「英国の中央政府における内部統制について」,『金融研究』2006.8, 日本銀行金融研究所.
https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/kk25-2-3.pdf
⑬藤川信夫（2017）「我が国のコーポレートガバナンス改革の転換点とリスクマネジメントならびに英国型ガバナンス改革の功罪」,『千葉商大論叢』, 第54巻第２号, pp.289-310.
https://cuc.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=5339&file_id=22&file_no=1
(2) 会計検査院の検査レポート
① National Audit Office (2012) Governance Statements (previously Statement on Internal Control), May 2012.
https://www.nao.org.uk/report/governance-statements-previously-statement-on-internal-control-3/
② National Audit Office (2012) The effectiveness of internal audit in central government, HC23, June 2012.
https://www.nao.org.uk/report/the-effectiveness-of-internal-audit-in-central-governmen

③ National Audit Office (2013) Fact sheet: Governance Statements: good practice observations from our audits, February 2013.
https://www.nao.org.uk/report/fact-sheet-governance-statements-good-practice-observations-from-our-audits-3/
④ National Audit Office (2002) 2000-2001 General Report of the Comptroller and Auditor General, March 2002.
https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2002/03/0102335_xix.pdf#search=%27dear+accounting+officer%2C+DAO%28GEN%2913%2F97%27
(3) GIAAに関するもの
① Government Internal Audit Agency (2018) Annual Report and Accounts 2017-18, HC1242, 19 July 2018.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/727459/GIAA_ARA_2017-18_Accessible__WEB_PDF_.pdf
② HM Treasury and Government Internal Audit Agency (2018) Government Internal Audit Agency Framework Agreement, March 2018.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/691110/HMT_GIAA_Framework_Agreement_March_2018_Update_FINAL.pdf

(3) 全般

① 石川恵子（2017）『地方自治体の内部統制―少子高齢化と新たなリスクへの対応』, 中央経済社.
② 石川恵子（2011）『地方自治体の業績監査』, 中央経済社
③ 関口智（2016）『地方財政・公会計制度の国際比較』, 日本経済評論社
④ 清水涼子（2019）『地方自治体の監査と内部統制 -2020年改正制度の意義と米英との比較』, 同文舘出版
⑤ 川村眞一（2018）『現代の実践的内部監査』六訂版，同文館出版
⑥ 川村眞一, 一般社団法人日本内部監査協会（編）（2008）『内部統制と内部監査』増補版，同文館出版
⑦ Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (2015) COSO in the Cyber Age, January 2015.（松尾明・石島隆監訳・長野加代子訳（2018）「サイバー時代におけるCOSO」,『月刊監査研究』, 2018年６月号, No.535, pp.23-42）
https://www.coso.org/documents/COSO%20in%20the%20Cyber%20Age_FULL_r11.pdf
⑧ Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (2017) Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance, June 2017.（日本内部監査協会・八田進二・橋本尚・堀江正之・神林比洋雄監訳／日本内部統制研究学会 COSO-ERM 研究会訳（2018）『COSO全社的リスクマネジメント―戦略及びパフォーマンスとの統合―』, 同文館公表）
⑨ Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (2018) Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance: Compendium of Examples, June 2018.（八田進二・橋本尚・堺咲子訳（2018）『COSO全社的リスクマネジメント

—戦略及びパフォーマンスとの統合—（事例の解説篇）』,一般社団法人日本内部監査協会）
⑩ Institute of Internal Auditors (2014) The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control, IIA Position Paper, January 2013.
https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf
⑪ Institute of Internal Auditors (2015) Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense, July 2015.（堺咲子訳（2015）「３つのディフェンスライン全体でのCOSOの活用」,『月刊監査研究』, 2015年10月号, No. 503, pp.37-61）
（英文）https://www.coso.org/Documents/COSO-2015-3LOD.pdf
（和文）http://www.iiajapan.com/pdf/data/cbok/201510.pdf
⑫ Rittenberg, Larry E. (2013) COSO Internal Control - Integrated Framework: Turnin Principles into Positive Action, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.（八田進二監訳・堺咲子訳（2014）『COSO内部統制の統合的フレームワーク—内部監査に活かす原則主義的実践ガイド』, 一般社団法人日本内部監査協会）
⑬東信男（2010）「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—」,『会計検査研究』, No.41, pp.153-171.
http://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/mag/pdf/j41d10.pdf
⑭石島隆（2017）「サイバー時代の内部統制と三線防御モデル」,『商学論究』, 64(5), pp.39-57.
https://core.ac.uk/download/pdf/143640980.pdf
⑮翁長良禎（1998）「内部統制概念の変遷に関する一考察」,『商経論集』, 第26巻第２号（No.44）, 沖縄国際大学商経学部.
https://ci.nii.ac.jp/els/contentscinii_20190219191755.pdf?id=ART0001154881
⑯新日本有限責任監査法人（2017）『アメリカ・イギリスにおける政府活動に対するチェック機関に関する調査研究』, 総務省行政評価局調査研究報告書.
⑰地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chihoukoukyou_naibu/index.html
⑱八田進二・箱田順哉監訳／日本内部統制研究学会新COSO 研究会訳（2014）『COSO内部統制の統合的フレームワーク（フレームワーク篇）』, 日本公認会計士協会公表局.
⑲八田進二・箱田順哉監訳／日本内部統制研究学会新COSO 研究会訳（2014）『COSO内部統制の統合的フレームワーク（ツール篇）』, 日本公認会計士協会公表局.
⑳八田進二・箱田順哉監訳／日本内部統制研究学会新COSO 研究会訳（2014）『COSO内部統制の統合的フレームワーク（外部財務報告篇）』, 日本公認会計士協会公表局.
㉑松本拓也・吉原有理奈（2018）「改訂版COSO ERMフレームワーク『Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance』の解説」,『企業リスク』, 2018年１月号, デロイトトーマツ企業リスク研究所, pp.24-30.
㉒町田祥弘（2015）『内部統制の知識』, 第３版, 日経文庫.
㉓三菱UFJリサーチ&コンサルティング（2010）『欧米主要国政府における内部統制の状

況及びそれに対する会計検査院の関与･検査』，平成21年度会計検査院委託業務報告書
http://report.jbaudit.go.jp/effort_study/itaku_h22_naibu.pdf
㉔三菱UFJリサーチ&コンサルティング（2019）『欧州主要国等におけるIT化の進展に対応した会計検査の状況』，平成30年度会計検査院委託業務報告書.
㉕独立行政法人評価に関する法令・方針等
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/dokuritu_n/houreitou.html