

# 国立国会図書館 調査及び立法考査局

Research and Legislative Reference Bureau  
National Diet Library

論題 Title	米国と英国における政府各省の財務報告—内部統制等に 目して—
他言語論題 Title in other language	Annual Financial Reporting by Government Departments in the United States and the United Kingdom: Focusing on Internal Control and Internal Audit
著者 / 所属 Author(s)	藤本 守 (Fujimoto, Mamoru) / 国立国会図書館調査及び立 法考査局 財政金融課
雑誌名 Journal	レファレンス (The Reference)
編集 Editor	国立国会図書館 調査及び立法考査局
発行 Publisher	国立国会図書館
通号 Number	826
刊行日 Issue Date	2019-11-20
ページ Pages	107-128
ISSN	0034-2912
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
摘要 Abstract	米国では 1970 年代後半から、英国では 1990 年代から、政 府各省の財務管理と内部統制の仕組みが徐々に整備され た。両国の財務報告と内部統制、内部監査との連関について 紹介する。

- \* 掲載論文等は、調査及び立法考査局内において、国政審議に係る有用性、記述の中立性、客観性及び正確性、論旨の明晰（めいせき）性等の観点からの審査を経たものです。
- \* 意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをお断りしておきます。

# 米国と英国における政府各省の財務報告

## —内部統制等に着目して—

国立国会図書館 調査及び立法考査局  
財政金融課 藤本 守

### 目 次

はじめに

#### I 米国

- 1 各省の財務報告の作成過程
- 2 内部統制の制度的変遷
- 3 政府内部の監査体制

#### II 英国

- 1 各省の財務報告の作成過程
- 2 内部統制の制度的変遷
- 3 政府内部の監査体制

#### III 我が国の決算制度及び内部監査の現状

- 1 政府の決算制度
- 2 各府省における内部監査をめぐる論点

おわりに

別表1 略語表（「I章 米国」関係）

別表2 略語表（「II章 英国」関係）

キーワード：国家財政、決算制度、会計検査、内部監査、内部統制、説明責任、アメリカ、イギリス

## 要 旨

- ① 米国においては1970年代後半、英国においては1990年代から、政府全体の取組として、各省の財務管理と内部統制の仕組みが徐々に整備された。両国の政府各省は、両国それぞれの会計基準や内部統制に係る基準に則して、毎年度の財務報告とともに、内部統制に関する報告書を作成し、公表している。
- ② 米国においては、連邦政府連結財務報告書については米国会計検査院が検査するが、各省の財務報告については、原則、各省の内部監査を経て、政府機関財務報告書として連邦議会等に提出される。各省内の財務管理は大統領等が任命する首席財務官が統括するとともに、省内には内部統制の評価等を行う組織が設けられている。また、大統領等が任命する監察総監と監察総監の下に設置されている監察総監室が内部監査を実施している。
- ③ 英国においては、中央政府の財務報告は作成されず、各省の財務報告については英国会計検査院が検査し、財務省を経て議会下院に提出される。各省には役員会及び役員会の下部組織である監査・リスク保障委員会が設置され、いずれも外部から役員、委員を招へいし、内部統制の強化を図っている。また、2015年には政府内部監査機構が創設され、一部の例外を除き、各省の委託を受け、同機構が各省の内部監査を実施している。
- ④ 米国においては各省の長官が、また、英国においては各省の会計官が、財務報告の作成に際し、内部統制に関する報告書に署名を行うなど、各省の財務管理と内部統制に関する責任の所在を毎年度の財務報告に明確に示す点で共通している。
- ⑤ 我が国の政府の各府省は、会計事務の分担と相互確認による「内部牽制機能」や各府省内の内部監査を通じて、正確性、合規性等の観点から不適正な会計経理等の有無を監視しているが、各府省共通の内部統制基準等は設けられていない。各府省の内部統制の在り方については、その役割が不明確であるなどの指摘がある。また、財務省が決算報告書等を公表しているものの、決算に至るまでの財務管理や内部統制の動向に関する情報は併記されていない。決算を含む財務管理や内部統制の在り方について、国民に対する説明責任の観点等から検討すべき論点を抽出する際には、米国、英国における取組は少なからず参考になるものと考えられる。

## はじめに

米国においては1970年代後半から、また、英国においては1990年代から、政府全体の取組として、各省の財務管理と内部統制<sup>(1)</sup>の仕組みが徐々に整備された。特に、1990年代以降、両国の民間企業の不祥事や企業破綻を契機に、コーポレート・ガバナンスの強化の一環として、民間企業の財務活動に係る内部統制やリスク管理について必要性が強く認識され、内部統制等に関するガイドラインが作成された<sup>(2)</sup>。

例えば、米国においては、1992年以降、トレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission: COSO）<sup>(3)</sup>が策定した民間企業の内部統制やリスク管理に係るガイドライン<sup>(4)</sup>があり、現在、各民間企業において広く活用されている<sup>(5)</sup>。また、英国においては、1992年の「コーポレート・ガバナンスの財務的側面における委員会報告書」（Cadbury Report）<sup>(6)</sup>を始め、複数の委員会がコーポレート・ガバナンスに関する報告書を公表し、現在の英国コーポレート・ガバナンスコードの策定に影響を与えた。加えて、2001年に発覚した米国のエンロン社による粉飾決算等を契機に、財務活動に係る内部統制強化が一層進められた。

民間企業における内部統制強化の動きは、米国の連邦政府及び英国の中央政府の財務管理に対しても波及し、現在、米国、英国においては、組織全体のリスク管理や内部統制の枠組みの

\* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、2019年10月17日である。

- (1) 組織体がその目標達成のために事業活動が効率的かつ有効に実施されることを担保するために設定した組織業務の統制全般（内藤文雄「内部統制」国際公会計学会監修『公務員・実務家のための公会計・監査用語辞典』ぎょうせい、2002、p.219）。
- (2) 米英の民間企業におけるコーポレート・ガバナンス強化の動きについては、大崎康弘「コーポレート・ガバナンスにおける社外取締役設置の意義」『レファレンス』813号、2018.10、pp.17-20。<[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_11174849\\_po\\_081301.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11174849_po_081301.pdf?contentNo=1)>を参照。また、日本の民間企業におけるコーポレート・ガバナンスの取組については、大森健吾「会計監査の信頼性確保のための取組」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.950、2017.3.23。<[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_10315725\\_po\\_0950.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10315725_po_0950.pdf?contentNo=1)>等がある。
- (3) 1985年、米国公認会計士協会を含む5団体により、米国の民間企業における不正な財務監査の実態等を調査するために組織された団体。同団体の支援により組織されたのが、「不正な財務報告に係る全国委員会（トレッドウェイ委員会）」であり、同委員会は1987年に報告書を作成して活動を終えたが、COSOはその後も内部統制に関する調査等を継続した（川村真一『内部統制と内部監査』同文館出版、2007、pp.41-43）。
- (4) 1992年の *Internal Control: Integrated Framework*（2013年改訂）、2004年の *Enterprise Risk Management: Integrated Framework*（2017年改訂）がある（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—」『会計検査研究』No.41、2010.3、pp.153-171。会計検査院ウェブサイト <<https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/mag/pdf/j41d10.pdf>>）。
- (5) COSOが2013年に改訂した報告書（*Internal Control: Integrated Framework*）によれば、「内部統制とは、事業体の取締役会、経営者およびその他の構成員によって実行され、業務、報告およ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1つのプロセスである」（COSO、八田進二・箱田順哉監訳『内部統制の統合的フレームワーク—フレームワーク篇（エグゼクティブ・サマリー フレームワークおよび付録）—』日本公認会計士協会事務局、2014、p.9。<<https://jicpa.or.jp/news/information/docs/5-99-0-2-20160112.pdf>>）としている。また、同報告書においては、組織が達成すべき内部統制の目的として、①業務目標等の達成、資産の保全を含む、組織の業務の有効性・効率性（業務上の目的）、②内部・外部の財務・非財務報告の信頼性・適時性・透明性等（報告上の目的）、③関連法令の遵守（説明責任上の目的）の3点が掲げられている（COSO、*Internal Control: Integrated Framework, Executive Summary*、2013.5、pp.3-7。<<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>>；COSO、八田・箱田監訳 同、pp.10-12）。なお、金融庁の企業会計審議会が企業の内部統制に係る評価基準として2007年に公表した「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」もCOSOの報告書の考え方を踏襲している。
- (6) *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, 1 December 1992. European Corporate Governance Institute website <<http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>>



中に財務管理が位置付けられている。そして、毎年度の決算として、各国の会計基準等に基づいた財務報告を作成するとともに、各国の内部統制に係る基準等に基づいて内部統制に関する報告書を作成し、財務報告と併せて公表している。

本稿では、米国の連邦政府及び英国の中央政府の各省における財務報告の作成過程を概観する。また、両国の内部統制の制度的変遷を振り返るとともに、政府各省における財務管理及び内部統制等に係る制度や体制について、事例を含め紹介する。そして、我が国の決算制度や内部監査の現状と論点についても言及し、現行の制度を検討する際の参考材料として提示したい<sup>(7)</sup>。

なお、本文中に記載した組織名等の主な略語については、本稿末尾の別表 1、2 にまとめた。

## I 米国

### 1 各省の財務報告の作成過程

#### (1) 連邦政府の財務報告と会計検査

米国の連邦政府が連邦議会に対して提出する財務報告<sup>(8)</sup>は 2 種類ある。1 つは合衆国憲法第 1 条第 9 節第 7 項等<sup>(9)</sup>に基づき、現金主義<sup>(10)</sup>により作成される「合衆国政府収支残高総合報告書」(*Combined Statement of Receipts, Outlays, and Balances of the United States Government*) である。各省で作成された収支に関する情報(収支残高報告書等)を財務省(Department of the Treasury)<sup>(11)</sup>が集約し、例年 12 月頃に大統領及び連邦議会に提出する。ただし、米国会計検査院(Government Accountability Office: GAO)<sup>(12)</sup>等の検査は行われない。

(7) 本稿においては、「内部監査」を政府内の一組織(省等)が自らあるいは外部委託により実施する監査と定義する。また、「検査」は各国の会計検査院による会計検査を指す際に用いる。なお、内部監査人協会(Institute of Internal Auditors: IIA)の定義によれば、内部監査は、組織体の運営に関し価値を付加、又は改善するために行われる、独立にして、客観的な保証・監査(assurance and consulting)活動を指す。一方、外部監査は、独立した職業会計士が、財務諸表が適用可能な基準等に基づき作成されているかなど、財務状況について意見を表示するために行われる(内部監査人協会・堺咲子訳「グローバルな視点と洞察(第 8 号)内部監査と外部監査—組織ガバナンスにおける独自の役割—」『監査研究』No.530, 2018.1, pp.20-21. <[http://www.iiajapan.com/pdf/data/cbok/Interna\\_Audit\\_and\\_External\\_Audit\\_Distinctive\\_Roles.pdf](http://www.iiajapan.com/pdf/data/cbok/Interna_Audit_and_External_Audit_Distinctive_Roles.pdf)>)。

(8) 米国の会計検査を含む決算制度の概要については、片山信子「アメリカ・イギリス・ドイツの会計検査院と決算審議」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.434, 2004.1.15. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_998437\\_po\\_0434.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_998437_po_0434.pdf?contentNo=1)>; 松浦茂「米英独仏の決算制度」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.863, 2015.3.31. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_9206705\\_po\\_0863.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9206705_po_0863.pdf?contentNo=1)> を参照。また、本項目の記述に際して、木村佳弘「アメリカ連邦政府の財務諸表—予算会計と財務会計の相違を意識して—」『都市問題』105(6), 2014.6, pp.96-98. 後藤・安田記念東京都市研究所ウェブサイト <<https://www.timr.or.jp/research/pdf/c87a83a4961b209482bbe4394fc89032c15d7a1a.pdf>>; 有限責任監査法人トーマツ『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』(平成 26 年度会計検査院委託業務報告書), 2015.2, pp.90-103, 170-184. 会計検査院検査報告データベースウェブサイト <[http://report.jbaudit.go.jp/effort\\_study/itaku\\_h27\\_2.pdf](http://report.jbaudit.go.jp/effort_study/itaku_h27_2.pdf)> 等の情報を参考にした。

(9) The Constitution of the United States, Article 1, Section 9, clause 7; 31 U.S. Code § 3513. Financial reporting and accounting system.

(10) 現金収受の時点で収益と費用とを認識する会計処理手法(竹前希美「財政における公会計の役割」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.987, 2017.12.26, pp.4-6. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_11007777\\_po\\_0987.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11007777_po_0987.pdf?contentNo=1)>)。

(11) 法律上、「合衆国政府収支残高総合報告書」の作成・提出主体は財務長官(Secretary of the Treasury)だが、本稿では財務省とした(31 U.S. Code § 3513(a))。

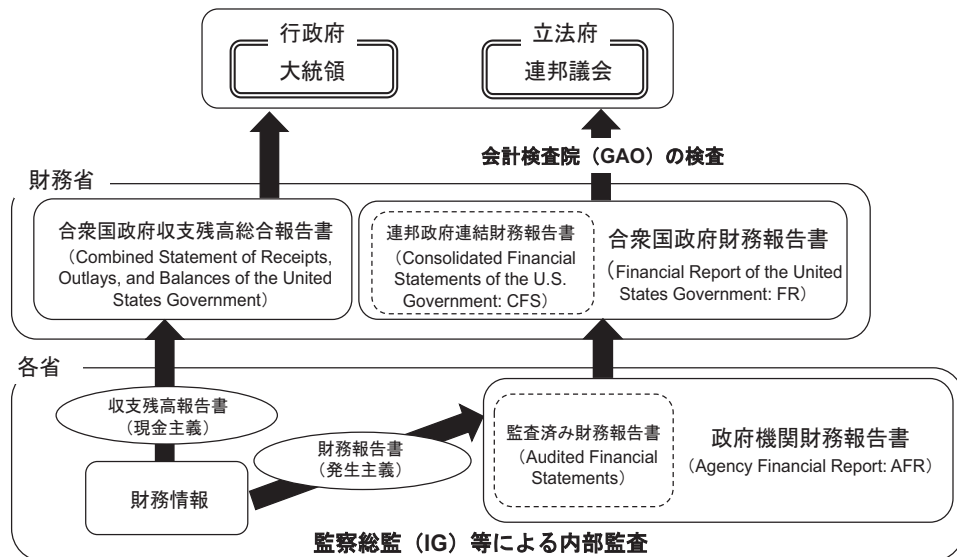
(12) GAO の日本語訳として「行政活動検査院」、「説明責任院」等があるが、本稿では「会計検査院」とした。なお、GAO の名称は、設立当初は General Accounting Office であったが、検査業務の多様化への対応や、連邦政府の説明責任の確保のために、2004 年に現在の Government Accountability Office に変更された(渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』日本経済評論社, 2012, pp.64-66)。

もう1つは、1994年政府管理改革法（Government Management Reform Act of 1994）を法的根拠として、1997年度分以降、企業会計原則に基づき発生主義<sup>(13)</sup>により作成されている連邦政府全体の「連邦政府連結財務報告書」（*Consolidated Financial Statements of the U.S. Government: CFS*）である。各省が省内の監察総監（Inspector General: IG）等の内部監査を経て作成した「監査済み財務報告書」（*Audited Financial Statements*）<sup>(14)</sup>等の情報を財務省が集約するなどして作成される。

各省の「監査済み財務報告書」等に対する財務検査（financial audit）については、GAOによる検査は行われぬ。ただし、財務省内国歳入庁（Internal Revenue Service: IRS）等、一部の機関については、IG等が日常的な内部監査を実施する一方、GAOが1990年首席財務官法や個別法に基づいて、同機関の財務報告書に対し、他省の内部監査と同様の検査を行っている<sup>(15)</sup>。

一方、連邦政府のCFSについては、GAOが検査を行う<sup>(16)</sup>。そして、財務省は、CFSとCFSに係る検査報告書に加え、関連情報をまとめた「合衆国政府財務報告書」（*Financial Report of the United States Government: FR*）を大統領及び連邦議会に提出することとされている（図1を参照）<sup>(17)</sup>。

図1 米国連邦政府内の財務報告の提出過程（概略図）



（注）一部の機関（財務省内国歳入庁（Internal Revenue Service: IRS）等）については、IG等が日常的な内部監査を実施する一方、同機関の財務報告書に対して、GAOが他省の内部監査と同様の検査を実施している。

（出典）OMB Circular A-136, “Financial Reporting Requirements,” 2019.6.28. White House website <<https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2019/06/OMB-Circular-A-136.pdf>> 等を基に筆者作成。

(13) 経済価値の費消の事実が発生した時点で収益と費用を認識し、1会計期間の利益を把握する会計処理手法（竹前掲注(10), pp.3-4）。

(14) 1990年首席財務官法（Chief Financial Officers Act of 1990）、1994年政府管理改革法等に基づいて作成される。

(15) なお、GAOは、連邦議会の要請やGAOの判断で各省の財務報告書を検査する権限自体は有する（31 U.S. Code § 3521. Audits by agencies）。GAOは、財務検査以外に、連邦議会の要請等により、各政府機関が公表した財務情報を用いるなどして業績検査（performance audit）を行っている。業績検査とは、金銭（支出）に見合う価値の実現について、経済性（Economy）、効率性（Efficiency）、有効性（Effectiveness）に着目して事業を評価する検査手法である（片山 前掲注(8), pp.3-6; 松浦 前掲注(8), pp.2-4; 山本清「業績監査（イギリス）」国際公会計学会監修 前掲注(1), p.55; 鈴木豊「業績監査（アメリカ）」同）。2018年度の業績検査の実績は、連邦議会からの調査依頼786件、作成した報告書633件、検査対象機関への勧告（recommendation）1,650件、連邦議会の48の委員会・小委員会における証言（testimony）98回となっている（GAO, *Performance and Accountability Report: Fiscal Year 2018*, 2018, p.5. <<https://www.gao.gov/assets/700/695501.pdf>>）。

(16) 法律上、検査の主体はGAO院長だが、本稿では便宜的に会計検査院とした（31 U.S. Code § 331. Reports）。

(17) なお、財務省は、行政管理予算局（Office of Management and Budget: OMB）（法律上はOMB長官）と連携してFRの作成を行う（31 U.S. Code § 331. Reports）。

なお、連邦議会は、提出される「合衆国政府収支残高総合報告書」及びFRの審査等は行わず、これらの財務報告書はあくまで参考資料として扱われている。

## (2) 各省の財務報告作成

上記の「合衆国政府収支残高総合報告書」及びFRの作成に先立って、各省は、1会計年度(10月～翌年9月)終了後、同会計年度の帳簿を締め切り、現金主義に基づく収支残高報告書と発生主義に基づく財務報告書をそれぞれ作成する。そして、省内のIG等の内部監査を経て、「監査済み財務報告書」等を「政府機関財務報告書」(Agency Financial Report: AFR)<sup>(18)</sup>としてまとめ、連邦議会、GAO、行政管理予算局 (Office of Management and Budget: OMB)、財務省に提出するとともに、一般に公表する<sup>(19)</sup>。

AFRは、関連法令、連邦会計基準諮問委員会 (Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB) (I2(2)で後述)が策定した会計基準、連邦政府内の予算案作成や財務管理等を含む行政管理を担うOMBの通達 (OMB Circular A-136)等に基づき作成される。また、AFRの作成及び提出主体は、各省の長官 (Head of Executive Agency)とされている。AFRは、財務情報の信頼性と完全性の評価、内部統制に関する重大な欠陥、内部統制改善のための取組を記載した各省の長官名義の文書 (Transmittal Letter)、内部統制の適切性、適正性に関して各省長官が署名した保証書 (Statement of Assurance) (以下「内部統制の適切性等に関する保証書」という。)を含む「マネジメントの考察及び分析」(Management's Discussion and Analysis)、貸借対照表等の財務書類やIG等による内部監査報告書<sup>(20)</sup>から成る財務情報 (Financial Section)等により構成される。

## 2 内部統制の制度的変遷

### (1) 内部統制体制の整備

1940年代まで、GAOは各省から送付された支出に係る全ての証拠書類等の検査を実施していた。しかし、第2次世界大戦等の影響による政府部門の肥大化により、証拠書類等が増大し、検査の遅れが問題視された<sup>(21)</sup>。1950年予算会計手続法 (Budget and Accounting Procedures Act of 1950)の成立により、上記の検査は廃止され、代わりに、各省の責任による会計処理システム (accounting system)の維持と財務報告の作成が義務付けられた。一方、GAOは、財務省及び大統領府予算局 (現在のOMB)との協議の下で、各省の会計処理に係る会計原則・基準・要件策定の責任を有することとされ、内部統制と財務活動に対する検査の役割が強化された。

1978年10月、民主党のカーター (Jimmy Carter) 政権は、当時の政府内の内部統制に対する批判を背景に、1978年監察総監法<sup>(22)</sup>を制定し、省内に高い独立性を有し、内部監査や内部不正の捜査等を行うIGを設置し、制度化した<sup>(23)</sup> (I3(2)で後述)。

また、1982年連邦管理者財務保全法 (Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982)においては、

(18) 31 U.S. Code § 3515. Financial statements of agencies; 31 U.S. Code § 3516. Reports consolidation. なお、政府機関が公表する同種の報告書として、AFRの内容に加え、組織の活動報告 (Annual Performance Report: APR) が記載された「年次実績報告書」(Performance and Accountability Report: PAR)がある。

(19) 木村 前掲注(8) 毎年度のAFRの提出期限等は、OMB通達 (OMB Circular A-136, "Financial Reporting Requirements")により定められる。例えば、2019年度については、2019年6月28日付けで改定された同通達により、同年11月19日と定められた。

(20) 内部監査の結果に対する省の対応方針を示した首席財務官 (I3(1)で後述)名義の回答が添付される場合もある。

(21) 本項目で記述した米国の会計検査制度の変遷については、渡瀬 前掲注(12), pp.63-126; 同「米国会計検査院 (GAO)の80年」『レファレンス』653号, 2005.6, pp.33-61. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_999889\\_po\\_065302.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999889_po_065302.pdf?contentNo=1)>等を参照した。

(22) Inspector General Act of 1978, Public Law 95-452



財務管理に加え、各省の組織運営や各省所掌の政策・プログラム等に係る内部統制が GAO の定めた基準等に準拠して整備されているかについて、各省自らが評価してまとめた保証書を作成し、大統領及び連邦議会に報告することが義務付けられた<sup>(24)</sup>。現在の AFR においても、各省の長の署名が付された「内部統制の適切性等に関する保証書」が掲載される。

翌 1983 年、GAO は新たに「連邦政府内部統制基準」(*Standards for Internal Controls in the Federal Government*) を発表した(“Green Book” と呼ばれる。1999 年、2014 年に改定)<sup>(25)</sup>。また、1970 年に大統領府予算局を改組して設置され、連邦政府全体の予算・行政管理を統括する OMB は、1982 年連邦管理者財務保全法に基づき、GAO との調整により、各省の内部統制の在り方を評価するためのガイドライン (OMB 通達 (OMB Circular A-123)) を策定した<sup>(26)</sup>。

## (2) 1990 年首席財務官法以降の内部統制

1980 年代後半、GAO は財務管理の機能強化を提言した報告書を発表し、1989 年には、GAO と OMB が、内部統制の不備に起因した不適切な財務管理によって巨額の債務が生じるおそれのある事業の存在を指摘するなどした。これらの状況を背景に、1990 年、首席財務官法が成立し、OMB 内に、連邦政府における財務管理の最高責任者として財務管理担当の副長官が置かれるとともに、連邦財務管理局 (Office of Federal Financial Management: OFFM) が設置されるなど、連邦政府全体の財務管理を統括する OMB の機能が強化された。また、各省内で分散していた財務管理の責任を明確化するために、各省に財務管理の責任者として首席財務官 (I3 (1) で後述) が設置され、政府全体の財務管理を統括する OMB と首席財務官を筆頭とする各省の財務管理という政府の財務管理体制が明確にされた。

1990 年首席財務官法により、連邦政府の会計基準の遵守が各省に義務付けられるとともに、同会計基準の策定については、GAO に代わり OMB が第一義的な責務を担うこととなった。ただし、実際は、1990 年 10 月に GAO、OMB、財務省の 3 者による覚書に基づき創設された諮問機関である FASAB が会計基準<sup>(27)</sup> を策定し、同会計基準が 3 者の承認を得た上で政府会計の公

<sup>(23)</sup> 監察総監は、1959 年に国務省に設置されたのが最初とされる (森毅「米国の連邦政府における内部統制について」『金融研究』25(2), 2006.8, p.114. 日本銀行金融研究所ウェブサイト <<https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/kk25-2-4.pdf>>)。なお、本項目で記述した米国の内部統制等については、森論文のほか、東 前掲注(4); 渡瀬 前掲注(12), pp.100-121; 三菱 UFJ リサーチ & コンサルティング「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), 2010.2, pp.15-56. 会計検査院検査報告データベースウェブサイト <[http://report.jbaudit.go.jp/effort\\_study/itaku\\_h22\\_naibu.pdf](http://report.jbaudit.go.jp/effort_study/itaku_h22_naibu.pdf)>; 平井文三「アメリカ連邦政府の監察総監が有する評価機能について」『亜細亜法學』47(2), 2013.1, pp.33-59; 新日本有限責任監査法人「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」2017.3. 総務省ウェブサイト <[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000485250.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000485250.pdf)> 等を参考にまとめて。

<sup>(24)</sup> GAO, *Financial Management: Effective Internal Control Is Key to Accountability*, 2005; 三菱 UFJ リサーチ & コンサルティング 同上

<sup>(25)</sup> 東 前掲注(4), p.158; 森 前掲注(23), p.115. 2014 年改定版が最新である (GAO, *Standards for Internal Control in the Federal Government*, 2014.9. <<https://www.gao.gov/assets/670/665712.pdf>>)。

<sup>(26)</sup> 1982 年連邦管理者財務保全法の成立に先駆け、OMB は、1981 年に OMB 通達 (OMB Circular A-123, “Internal Control Systems”) を発表していた。数度の改定を経て、現在は、2016 年 7 月に改定された同通達 (OMB Circular A-123, “Management’s Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control,” July 15, 2016. White House website <<https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/memoranda/2016/m-16-17.pdf>>) が用いられている。

<sup>(27)</sup> 連邦財務会計概念書 (Statements of Federal Financial Accounting Concepts: SFFAC)、連邦財務会計基準書 (Statements of Federal Financial Accounting Standards: SFFAS) 等を指す (Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Procurements, as Amended, as of June 30, 2018*. <[http://files.fasab.gov/pdf/files/2018\\_fasab\\_handbook.pdf](http://files.fasab.gov/pdf/files/2018_fasab_handbook.pdf)>)。なお、2018 年 7 月以降の SFFAS 等の一部修正については、“Standards & Guidance.” FASAB website <<https://fasab.gov/accounting-standards/>> に掲載されている。



式的な会計基準として認められる枠組みとなり、現在に至っている<sup>(28)</sup>。

また、1994年政府管理改革法により、発生主義による財務報告の作成及び提出が義務付けられた。1996年連邦財務管理改善法においては、財務管理の一層の向上を目的に、情報システムの活用等を含む財務管理システムの運営・維持が義務付けられた。現在のAFRにおいては、財務管理システム等が連邦政府の会計基準等<sup>(29)</sup>に適合していることを示す各省の長の署名等が記載される。

1999年、GAOは「連邦政府内部統制基準」を改定するに当たって、COSOが民間企業の内部統制に係るガイドラインとして作成した報告書（*Internal Control: Integrated Framework*）に準拠し、公的部門の内部統制に反映可能な部分を取り入れた<sup>(30)</sup>。2001年、エンロン社の粉飾決算が発覚したことなどを契機に、翌2002年に民間企業の財務報告に関する内部統制の有効性評価、監査等を義務付けたサーベンス・オクスレー法<sup>(31)</sup>が成立すると、同法を踏まえて、連邦政府内の内部統制に係るガイドラインの1つであるOMB通達A-123が改定された。そして、各省は、同通達等に基づき、1982年連邦管理者財務保全法により作成等が義務付けられた「内部統制の適切性等に関する保証書」の一部として、財務報告に係る内部統制に特化した保証書（「財務報告に係る内部統制に関する保証書」（*Statement of Assurance for Internal Control over Financial Reporting*））を作成し、財務報告に記載することが義務付けられた。

### (3) 内部統制の現在

2014年、GAOは、COSOのガイドラインに準拠し、「連邦政府内部統制基準」を改定した<sup>(32)</sup>。同基準においては、内部統制によって組織が達成すべき目的について、①効果的かつ効率的な業務運営、②信頼性のある報告、③関連法令の遵守の3点を挙げている<sup>(33)</sup>。このうち、②については、国民を含む利害関係者（stakeholder）の期待や法令に沿った財務状況の開示（外部への財務・非財務情報の報告）と、事業活動に関する意思決定や評価のための情報集約（内部への財務・非財務情報の報告）に分類される。そして、内部統制は、資産保全に貢献し、公的な資源（resource）の適切な管理を通じて、上記の目的達成に資するものとして位置付けられている。

2016年、OMB通達A-123の改定においては、上記の「連邦政府内部統制基準」のほか、COSOが提唱する概念で、内部統制を包含し、組織全体のリスク管理の在り方についてまとめた統合的リスク管理（Enterprise Risk Management）<sup>(34)</sup>の考え方が取り入れられた<sup>(35)</sup>。また、同通達における通達内容の重複を削除するなどの再検討が行われた結果、「財務報告に係る内部統制に関する保証書」の作成は義務付けられなくなった。その一方、引き続き作成を義務付けられている「内部統制の適切性等に関する保証書」において、財務報告に係る内部統制とともに、組織の活動等を含む非財務情報の報告に係る内部統制に関する記載が義務付けられた。近年の

(28) なお、FASABについては、1996年連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act of 1996）により、連邦政府が準拠する会計基準を策定する機関として言及された。

(29) SFFAS、連邦財務管理システム要件（Federal Financial Management System Requirements: FFMSR）や標準総勘定元帳（U.S. Standard General Ledger: USSGL）等の諸基準。また、連邦政府全体の財務管理システムの運営等について、GAOが検査を行うこととされた（森 前掲注(23), p.119）。

(30) 東 前掲注(4), p.160.

(31) Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204

(32) GAO, *op.cit.*(25), p.1.

(33) *ibid.*, pp.5-14.

(34) COSO, *Enterprise Risk Management: Integrated Framework, Executive Summary*, 2004.9, pp.1-7. <<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>>

(35) OMB Circular A-123, *op.cit.*(26)

連邦政府の内部統制に係る取組については、組織全体のリスク管理の観点が取り入れられたことにより変化が生じてきており、今後の動向が注目される<sup>(36)</sup>。

### 3 政府内部の監査体制

#### (1) 省内における財務管理等

1990年首席財務官法により、OMBの統括の下、各省の会計処理を含む財務管理の監督等のため、各省に首席財務官が設置された。各省の首席財務官は、連邦議会上院の助言と承認を経て、大統領により任命される<sup>(37)</sup>。

また、連邦政府レベルの統括機関として、OMBの財務管理担当副長官を議長とし、各省の首席財務官、OMB及び財務省の管理職者等によって構成される首席財務官評議会（Chief Financial Officers Council: CFOC）が設置されている<sup>(38)</sup>。

首席財務官は財務管理に関する事項を省の長官に直接報告することとされ、省の政策・プログラムに関わる全ての財務管理活動の統括、財務報告や内部統制を含む省全体の財務管理の責任を有している。そして、首席財務官の下、財務管理、財務報告作成、内部統制等の担当部署が設置されている。

また、各省内の内部統制の評価・監視機関については、OMB通達A-123において、上級管理職評議会（Senior Management Council: SMC）の設置が義務付けられているとともに、SMCの下に、財務・非財務報告に係る内部統制を評価する上級アセスメントチーム（Senior Assessment Team: SAT）の設置が推奨されている。SMCは、各省の長に対し、内部統制に関する重大な欠陥と認定され得る問題点等を勧告する役割を担っている<sup>(39)</sup>。

例えば、教育省（Department of Education）では、GAOの「連邦政府内部統制基準」及びOMB通達A-123で示された内部統制に係る目標、具体的には、①効果的かつ効率的な業務運営（Effective and Efficient Operations）、②法令遵守（Compliance with Laws and Regulations）、③信頼性のある報告（Reliable Reporting）を同省における内部統制に係る目標として適用している<sup>(40)</sup>。また、同省は、内部統制に係る保証書の作成に当たって、内部統制プログラムの実施方針を含めた省内の活動全般のマネジメントを行う組織体としてSMCを設置している。加えて、上記のSATに相当する組織としては、首席財務官室（Office of Chief Financial Officer: OCFO）の職員等から構成され、内

<sup>(36)</sup> また、2018年6月6日付けのOMB通達A-123の付属書A（Appendix A）によれば、連邦政府の支出情報の公開等による説明責任の強化等を目的とした「2014年デジタル情報による説明責任及び透明性の確保に関する法律」（Digital Accountability and Transparency Act of 2014, Public Law 113-101）に基づき、2019年度からは、各省が提供するデータの品質のコントロール等に関する内部統制について、各省からの報告を義務付ける予定である（OMB, Appendix A to OMB Circular No. A-123, “Management of Reporting and Data Integrity Risk,” *Memorandum to the Heads of Executive Departments and Agencies*, M-18-16, June 6, 2018, pp.1-9. White House website <<https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2018/06/M-18-16.pdf>>）。同法については、原田久義「アメリカの連邦資金公開に関する法改正—2014年DATA法の制定—」『外国の立法』No.280, 2019.6, pp.31-48. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_11289080\\_po\\_02800002.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11289080_po_02800002.pdf?contentNo=1)> を参照。

<sup>(37)</sup> 31 U.S. Code § 901. Establishment of agency Chief Financial Officers. なお、一部の政府機関においては当該機関の長により任命される。

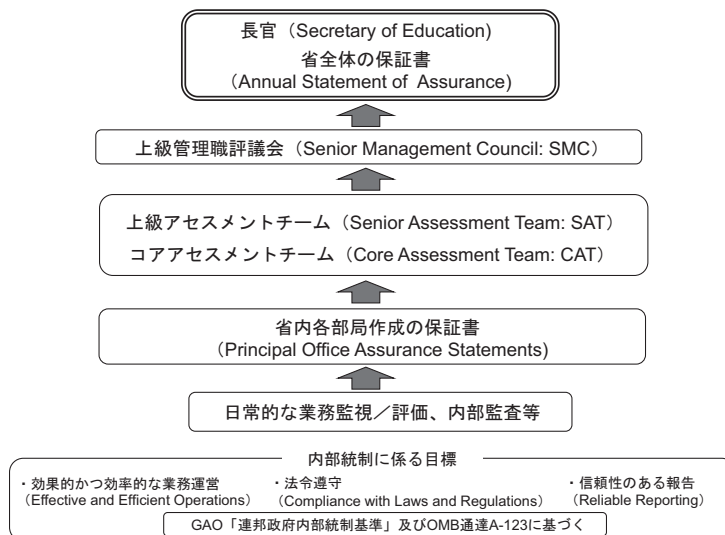
<sup>(38)</sup> CFOCの議長はOMBの財務管理担当副長官が務めるが、実質的な役割はOMBの会計監査官が担っている（“About the Chief Financial Officers Council.” CFOC website <<https://cfo.gov/about/>>）。

<sup>(39)</sup> OMB Circular A-123, *op.cit.*(26) また、同通達においては、SMCの上位組織体として、省内のリスク管理全般を扱うリスク管理評議会（Risk Management Council: RMC）の設置が推奨されている。

<sup>(40)</sup> U.S. Department of Education, *FY 2018 Agency Financial Report*, 2018.11, p.17. <<https://www2.ed.gov/about/reports/annual/2018report/agency-financial-report.pdf>>

部統制の評価を統括する SAT、コアアセスメントチーム（Core Assessment Team: CAT）を設置している<sup>(41)</sup>（図2を参照）。

図2 省内における内部統制の評価体制等（米国教育省（Department of Education）の例）



（出典）U.S. Department of Education, *FY 2018 Agency Financial Report*, 2018.11, pp.17-18. <<https://www2.ed.gov/about/reports/annual/2018report/agency-financial-report.pdf>> を基に筆者作成。

## (2) 監察総監 (IG) による内部監査

### (i) 組織の沿革及び概要

1978年の監察総監制度創設時、12の機関に各1名のIGが置かれた<sup>(42)</sup>。その後、1988年に30の機関にIGが設置されたのを始めとして、2008年の監察総監法の改正<sup>(43)</sup>、2016年監察総監権限強化法等により、その機能が強化されてきた<sup>(44)</sup>。2019年4月現在、74の機関にIG（代理を含む。）を長とする監察総監室（Office of Inspector General: OIG）が存在する<sup>(45)</sup>。各機関のIGは、大統領あるいは各省の長が任命する。そのうち36の機関においては、連邦議会上院の助言と承認を経て、大統領が任命する<sup>(46)</sup>。

2017年度のOIG全体の職員数は約13,000人、予算額は約25億米ドル（約2800億円）である<sup>(47)</sup>。なお、GAOの2017年度予算額は約6.1億米ドル（約680億円）、職員数は約3,000人であ

(41) *ibid.*, p.18.

(42) “Virtual Exhibit: 40 Years of Inspectors General.” Council of the Inspector General on Integrity and Efficiency (CIGIE) website <<https://ignet.gov/content/virtual-exhibit-40-years-inspectors-general>>; Kathryn A. Francis, “Statutory Inspectors General in the Federal Government: A Primer,” *CRS Report*, R45450, 2019.1.3, p.2. <<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R45450>>

(43) Inspector General Reform Act of 2008, Public Law 110-409

(44) Inspector General Empowerment Act of 2016, Public Law 114-317 IGの機能強化の一例として、2016年監察総監権限強化法において、従来、各政府機関がアクセスを制限していた文書について、各政府機関に属するIGによるアクセスが可能となった（“IG Act History.” CIGIE website <<https://ignet.gov/content/ig-act-history>>）。

(45) 1978年監察総監法に基づくIGのほか、立法府の5機関（GAOを含む。）等、個別法によりIGが設置されている機関も存在する。なお、74の機関の監察総監室の中には、“Office of Inspector General”、“OIG”の名称を用いない事例もあるが、本稿では総括的に「監察総監室」（Office of Inspector General: OIG）として表記する。

(46) Francis, *op.cit.*(42), pp.11-12.

(47) CIGIE, *Annual Report to the President and Congress: Fiscal Year 2017*. <[https://ignet.gov/sites/default/files/files/FY17\\_Annual\\_Report\\_to\\_the\\_President\\_and\\_Congress.pdf](https://ignet.gov/sites/default/files/files/FY17_Annual_Report_to_the_President_and_Congress.pdf)> 1米ドル=111.2円（2016年10月～2017年9月平均（IMF, *International Financial Statistics*））として換算。2017年度のOIGの機関数は73。



り、OIG 全体と GAO の予算額等を単純比較すると、OIG 全体で GAO の 4 倍程度の規模となる<sup>(48)</sup>。

連邦政府レベルの OIG の統括機関としては、「清廉性と効率性のための監察総監評議会」(Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency: CIGIE) がある<sup>(49)</sup>。CIGIE は、各省の IG のほか、OMB の管理職者等によって構成されている。CIGIE の会長 (Executive Chair) は OMB の財務管理担当の副長官が務め、また、各機関の IG から選出された議長 (Chair) を含めた Executive Council が、各機関の OIG が共同で取り組む課題の設定等を行っている<sup>(50)</sup>。また、CIGIE は、大統領や連邦議会に対して、年 1 回、12 月 31 日までに CIGIE の活動報告書を提出する義務がある<sup>(51)</sup>。

## (ii) 活動内容

各省の OIG は 1978 年監察総監法に基づき、日常的な内部監査のほか、決算の段階においては、財務報告書の監査を行い、監査報告書を作成する。OIG が監査した財務報告書は「監査済み財務報告書」となり、OIG による監査報告書とともに AFR に掲載される。

上記の財務報告書の監査については、OIG が自ら監査を行う場合と外部委託により行う場合がある。外部委託については、連邦政府の 15 省が公表した 2018 年度の AFR を基に監査の状況を筆者が確認したところ、少なくとも 12 省で外部機関と契約し、財務報告書の監査を実施していた<sup>(52)</sup>。

各省の OIG は、AFR の内部監査のほか、各省の政策・プログラムに対する業績検査を行うとともに、プログラムの運営や財務に関する不正、濫用等の問題に関する是正勧告や、是正の進捗状況についての連邦議会への報告を行っている。具体的には、OIG が作成する報告書 (年 2 回) のほか、特に深刻な課題については、監察総監の報告後 7 日以内に、各省の長から連邦議会に対して報告書を提出することが義務付けられている。また、連邦議会における証言 (testimony) 等を行っている。

監査基準については、GAO が策定した「政府監査基準」(Government Auditing Standards) があり、通称 “Yellow Book” と言われる<sup>(53)</sup>。また、GAO が作成した「連邦政府内部統制基準」や OMB が作成した内部統制に関するガイドライン類も適用される。このほか、GAO が CIGIE とともに作成した財務監査マニュアル (Financial Audit Manual: FAM) がある。FAM は、FASAB の策定した会計基準に準拠しており、近年では、2018 年 6 月に改定されている<sup>(54)</sup>。

各省の OIG は、会計監査以外にも、不正等の捜査 (investigation)<sup>(55)</sup>、各省の業務運営や政策等

(48) GAO, *op.cit.*(15), pp.51, 108.

(49) 1981 年に前身の「清廉性と効率性のための大統領任命監察総監評議会」(President’s Committee on Integrity and Efficiency: PCIE) が創設されるなどし、2008 年、監察総監法の改正とともに、現在の CIGIE が創設された。なお、CIGIE の日本語訳については、平井 前掲注(23), p.37 を参照した。

(50) Inspector General Act of 1978, Sec 11(b)(2)(3); CIGIE, *op.cit.*(47), p.2.

(51) 5 U.S. Code App § 11(d)(9). Establishment of the Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency.

(52) 15 省の各ウェブサイトに掲載されている AFR を確認した。

(53) 2 CFR § 200.50. Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS). “Yellow Book” の最新版は、2018 年 7 月に公表された (GAO, *Government Auditing Standards*, 2018 Revision, 2018.7. <<https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf>>)。

(54) “Financial Audit Manual: Overview.” GAO website <[https://www.gao.gov/financial\\_audit\\_manual/overview](https://www.gao.gov/financial_audit_manual/overview)> FAM は、2001 年 7 月には初版が策定された。

(55) CIGIE が策定した基準 (*Quality Standards for Investigations*, 2011) を適用して実施される (Francis, *op.cit.*(42), pp.7-9)。



に関する監察・評価 (inspection / evaluation)<sup>(56)</sup>、不正等に関する法整備の提案等を行っている。CIGIE のウェブサイト (OVERSIGHT.GOV) によれば、2017 年 10 月から 2018 年 9 月までに公表された報告書等は 2,643 件となっている。その内訳は、監査報告書 1,447 件、捜査報告書 226 件、監察・評価報告書 255 件などとなっている。

OIG は各省の監視役 (watchdog) としての評価を得ている一方、IG の任命をめぐるには幾つかの課題が指摘されている。例えば、IG の候補者が、政府倫理局 (Office of Government Ethics: OGE) 等の審査を経て、連邦議会上院での承認を経る過程において、政権の意向により、非党派的、独立的という条件を満たすべき IG の任命に時間を要する場合があるとの指摘がある<sup>(57)</sup>。なお、2019 年 9 月現在、11 の IG が空席となっている<sup>(58)</sup>。IG が空席となっている場合、OIG の業務運営が不安定となったり、IG の代行者が業務遂行に係る統率力に欠けることなどを背景として、OIG の業務上のパフォーマンスが低下するとの指摘もなされている<sup>(59)</sup>。

## II 英国

### 1 各省の財務報告の作成過程

#### (1) 中央政府の財務報告と会計検査

2000 年政府資源会計法 (Government Resources and Accounts Act 2000) の規定では、1 会計年度 (4 月～翌年 3 月) 終了後、各省は、翌会計年度の 11 月 30 日までに発生主義に基づき作成した財務報告である「年次報告・決算書」(Annual Report and Accounts) (以下「決算書」という。)を英国会計検査院 (National Audit Office: NAO) に提出することとなっている。NAO は各省の決算書を検査し、検査報告書を付した上で決算書を 1 月 15 日までに財務省 (Her Majesty's Treasury: HM Treasury) に提出する。また、財務省は、NAO から受領した各省の決算書と検査報告書を 1 月 31 日までに順次議会下院に提出する<sup>(60)</sup> (図 3 を参照)。

財務省は、決算書の議会下院への提出について、7 月に議会が休会となることから、決算の早期審査と各省の会計処理の効率化のため、例年各省に対し、法定の日程を 5 か月前倒しし、6 月 30 日までに NAO に決算書を提出するよう要請している<sup>(61)</sup>。

各省の決算書を統合した中央政府全体の決算書は作成されないが、財務省は、2000 年政府資

<sup>(56)</sup> CIGIE が策定した基準 (*Quality Standards for Inspection and Evaluation*, 2012) を適用して実施される (*ibid.*)。

<sup>(57)</sup> Jason Foster, "The Inspector-General Shortage," *Wall Street Journal*, 2019.5.6. <<https://www.wsj.com/articles/the-inspector-general-shortage-11557182478>>

<sup>(58)</sup> "Inspector General Vacancy Tracker," 2012.2.8. Project on Government Oversight (POGO) website <<https://www.pogo.org/database/inspector-general-vacancy-tracker/>>

<sup>(59)</sup> Nadia Hilliard, *The Accountability State: US Federal Inspectors General and the Pursuit of Democratic Integrity*, University Press of Kansas, 2017, pp.66-69.

<sup>(60)</sup> Government Resources and Accounts Act 2000 c.20, s.5(5), s.6(3), (4). なお、同法においては、決算書の提出先は会計検査院長 (Comptroller and Auditor General) と記載されているが、本稿では便宜的に NAO とした。

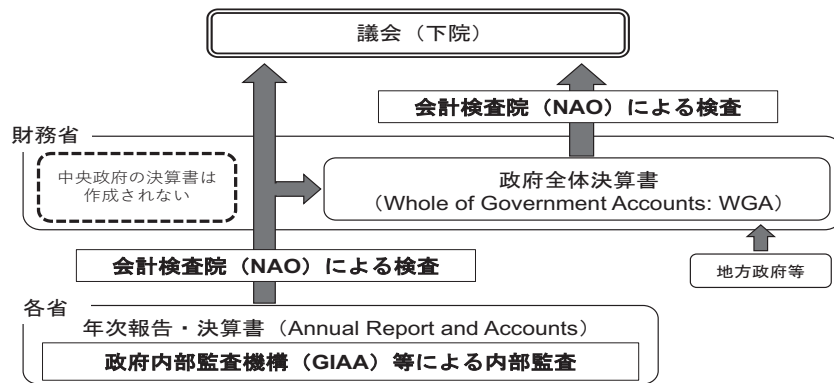
<sup>(61)</sup> 2018-19 年度決算に関する財務省から各省への要請については、HM Treasury, "Accounts Directions 2018-19," *DAO Letter*, DAO 02/18, 4 March 2019. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/783613/18-19\\_DOA\\_letter.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/783613/18-19_DOA_letter.pdf)> ただし、英国政府のウェブサイト (GOV.UK) における 2018-19 年度の決算書の提出・公表状況を見ると、要請期限を過ぎた 2019 年 7 月 1 日から休会となった 7 月 25 日までの間に提出する事例が散見される。なお、英国の会計検査を含む決算制度の概要については、片山 前掲注(8); 松浦 前掲注(8)を参照。

源会計法に基づき、中央政府、地方政府等を含む 8,000 以上の公的機関の財務書類を統合した政府全体決算書 (*Whole of Government Accounts: WGA*) を作成し、NAO の検査を受けた上で、議会上院に提出している<sup>(62)</sup>。

政府会計に適用する会計基準としては、財務省が 2005 年に策定した政府財務報告提要 (*Government Financial Reporting Manual: FReM*)<sup>(63)</sup> が用いられている。FReM は民間企業を対象とした会計基準である国際会計基準・国際財務報告基準 (*International Accounting Standards: IAS; International Financial Reporting Standards: IFRS*)<sup>(64)</sup> に準拠して策定される<sup>(65)</sup>。財務省は、FReM の策定に当たり、同省の諮問機関である財務報告諮問委員会 (*Financial Reporting Advisory Board: FRAB*) の諮問を経ることとされている<sup>(66)</sup>。

なお、NAO は 2018-19 年度に政府等機関計 390 会計の財務検査を実施し、同検査の支出額は約 5790 万英ポンド (約 84 億円) であった。一方、業績検査<sup>(67)</sup>に係る支出額は約 1460 万英ポンド (約 21 億円) となっている<sup>(68)</sup>。

図3 英国中央政府内の財務報告の提出過程 (概略図)



(出典) HM Treasury, *The Government Financial Reporting Manual 2018-19*, 2018.12. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/769056/2018-19\\_Government\\_Financial\\_Reporting\\_Manual\\_\\_Dec\\_2018\\_.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/769056/2018-19_Government_Financial_Reporting_Manual__Dec_2018_.pdf)> 等を基に筆者作成。

(62) Government Resources and Accounts Act 2000 c.20, s.9-11; HM Treasury, *Whole of Government Accounts: year ended 31 March 2018*, 2019.5, pp.2-4. *ibid.* <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/803751/WGA\\_2017-18\\_WEB\\_1.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/803751/WGA_2017-18_WEB_1.pdf)>

(63) FReM 採用以前は、英国独自の会計基準 (UK-GAAP (Generally Accepted Accounting Practice)) に基づき、財務省が政府会計の基準となる資源会計マニュアル (*Resource Accounting Manual: RAM*) を作成していた (有限責任監査法人トーマツ 前掲注8)。

(64) IAS とは、国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee: IASC) が策定した会計基準。また、IFRS は IASC 財団の後進団体である IFRS 財団 (IFRS Foundation) に属する国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) が策定した会計基準 (「IASB・IFRS の基礎知識」日本公認会計士協会ウェブサイト <[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/ifrs/basic/](https://jicpa.or.jp/specialized_field/ifrs/basic/)>)。

(65) HM Treasury, *The Government Financial Reporting Manual 2018-19*, 2018.12, pp.28-38. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/769056/2018-19\\_Government\\_Financial\\_Reporting\\_Manual\\_\\_Dec\\_2018\\_.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/769056/2018-19_Government_Financial_Reporting_Manual__Dec_2018_.pdf)> ただし、公的部門の会計処理への適用が難しい項目が一部あることから、政府独自の会計基準を適用する項目も見られる。

(66) FRAB は 1996 年に設立。2000 年政府資源会計法により設置根拠を得た。FRAB は民間機関、学術機関、政府機関の専門家から構成される。FRAB の活動状況は、毎年議会上院に提出される報告書で確認できる。

(67) 前掲注(15)を参照。なお、英国においては、Value for Money (VFM) 検査という。

(68) National Audit Office (NAO), *Annual Reports and Accounts 2018-19*, 2019.6, pp.9, 99. <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2019/06/NAO-Annual-Report-and-Accounts-2018-19.pdf>> 1 英ポンド = 145.64 円 (2018 年 4 月 ~ 2019 年 3 月平均 (IMF, *International Financial Statistics*)) として換算 (以下同様)。また、2018-19 年度においては、業績検査等に関する報告書 66 点を公表している。

## (2) 各省の決算書作成

各省の決算書作成の責任者は各省の会計官 (Accounting Officer) である。会計官は、2000 年政府資源会計法に法的根拠を持つ。また、会計官は、同法に基づき、財務省により各省職員の中から任命されることとなっており、通常は事務次官が会計官として任命される。各省の大臣が各省所掌の政策の実施等の責任を有する一方、会計官は各省の財務管理の責任者として位置付けられ、会計官の財務管理等に関して大臣が不適切な指示等を行った場合、会計官は NAO 及び財務省に報告することが推奨されている。また、議会下院決算委員会 (Public Accounts Committee: PAC) の決算審査において、PAC の招致に応じて証言を行うのも会計官の役割とされている<sup>(69)</sup>。

決算書は、2000 年政府資源会計法及び FReM に基づき作成される。そして、政府内部監査機構 (Government Internal Audit Agency: GIAA) (II 3 (2) で後述) 等により内部監査が行われる。同決算書は、各省の所掌する政策等に関する活動報告書 (Performance Report)、組織運営の体制やガバナンスに関する説明責任報告書 (Accountability Report)、貸借対照表等から成る財務報告書 (Financial Statements) から構成される<sup>(70)</sup>。

これらのうち、説明責任報告書は、コーポレート・ガバナンス報告書 (Corporate Governance Report)、議会への説明責任・内部監査報告 (Parliamentary Accountability and Audit Report)、NAO 院長による議会下院への検査保証報告 (Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons) 等により構成される。また、コーポレート・ガバナンス報告書は、省の大臣、幹部の氏名や省の管理体制等を示す管理責任者報告 (Director's Report)、会計官の責任に関する報告 (Statement of Accounting Officer's Responsibilities)、内部統制等に関するガバナンス報告 (Governance Statement) により構成される。

決算書の作成・公表に当たって、会計官は、活動報告書、説明責任報告書、財務報告書中の貸借対照表に対して署名し、署名した日付についても記載することとされている。

## 2 内部統制の制度的変遷

英国においては、1990 年代に民間企業の財務報告、説明責任への疑念が高まったことを背景に、財務管理上の内部統制について、毎年、民間企業が自ら評価し、株主へ報告することなどが義務付けられるなど、コーポレート・ガバナンス強化の動きが進んだ。

これを受けて、1997 年、財務省は、各省の会計官に対する覚書「コーポレート・ガバナンス：内部財務統制システム報告書」を発して、各省に財務管理上の内部統制に関する報告書の作成

<sup>(69)</sup> *Government Resources and Accounts Act 2000*, s.5(6)-(8); HM Treasury, "Managing Public Money (with annexes)," 2019.9, pp.15-20. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/835558/Managing\\_Public\\_Money\\_MPM\\_with\\_annexes\\_2019.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/835558/Managing_Public_Money_MPM_with_annexes_2019.pdf)>; "Accounting Officers Appointed by HM Treasury," 2019.8. *idem* <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/823515/HMT\\_appointed\\_AO\\_August\\_2019.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/823515/HMT_appointed_AO_August_2019.pdf)> なお、会計官の法的根拠は 1866 年国庫・会計検査庁法 (Exchequer and Audit Departments Act 1866) に遡ることができる (Josh Harris, *Following the Pound: The Accounting Officer in Central Government*, Institute for Government, 2013, p.9. <<https://www.instituteforgovernment.org.uk/sites/default/files/publications/Following%20the%20pound%20-%20accounting%20officers%20in%20central%20government.pdf>>).

<sup>(70)</sup> HM Treasury, *op.cit.*(65), pp.14-26. なお、貸借対照表の実際の名称は、財政状態計算書 (Statement of Financial Position) である (有限責任監査法人トーマツ 前掲注(8), p.129)。



等を義務付けた<sup>(71)</sup>。また、2001年、財務省は、内部統制を含むリスク管理に係るガイドブック「リスク管理—戦略的概観」を公表した<sup>(72)</sup>。

2005年、同省は「中央政府の省庁のコーポレート・ガバナンス—適正業務規範」(以下「適正業務規範」という。)を公表し<sup>(73)</sup>、省内の内部監査における役員会(Departmental Board)の役割を明確化した(Ⅱ3(1)で後述)。2007年10月には、同省が従来の会計規則(Government Accounting)に代わり、公的部門の財務管理と内部統制等のガイドラインとして作成した「公金の管理」<sup>(74)</sup>の適用を開始するなど、内部統制等の枠組みが財務管理の在り方と結びつく形で徐々に構築された<sup>(75)</sup>。2009年には、内部監査制度改革プログラム(Internal Audit Transformation Programme: IATP)が始まり、その過程で、それまで省ごとに実施されていた内部監査について、政府が民間企業と共同でシェアードサービス(Shared Service)を設立し、複数の省の内部監査を行うこととなった<sup>(76)</sup>。

しかし、2012年6月、NAOがIATP等に基づく中央政府の内部監査体制について不十分な点があるとして、財務省に対し、各省の内部統制を牽引し、内部監査の質を監視する権限を内部監査の責任者に付与することなどを勧告した<sup>(77)</sup>。また、2013年12月、財務省は、同省の傘下に中央政府の各省の内部監査を支援する独立組織を創設することなどを提言した<sup>(78)</sup>。そして、2015年4月、既存のシェアードサービスの1つであり、複数の省の内部監査を担っていた省庁横断内部監査サービス(Cross Departmental Internal Audit Service: XDIAS)を引き継ぐ形で、GIAAが財務省によって創設された<sup>(79)</sup>(Ⅱ3(2)で後述)。

(71) HM Treasury, *Corporate Governance: Statement on the System of Internal Financial Control*, 1997. (東 前掲注(4), p.164; 橋口和「英国の中央政府における内部統制について」『金融研究』25(2), 2006.8, pp.96-97. 日本銀行金融研究所ウェブサイト <<https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/kk25-2-3.pdf>>) 以下、本項目における内部統制の制度的変遷については、東 同; 有限責任監査法人トーマツ 同上; 三菱UFJリサーチ & コンサルティング 前掲注(23); 新日本有限責任監査法人 前掲注(23); 橋口 同等を参考にしてまとめた。

(72) HM Treasury, *Management of Risk: A Strategic Overview*, 2001. (東 同上; 橋口 同上) 現在は“Orange Book”という名称になっており、最新版は2019年7月に公表された(HM Government, *The Orange Book: Management of Risk – Principles and Concepts*, 2019. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/815635/Orange\\_Book\\_Management\\_of\\_Risk.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/815635/Orange_Book_Management_of_Risk.pdf)>)。

(73) HM Treasury, *Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice*, July 2005. National Archives (United Kingdom) website <<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20060715175606/http://www.hm-treasury.gov.uk/media/5DF/7D/corpgovernancecode280705.pdf>>; 東 同上, p.167; 橋口 同上 なお、「適正業務規範」は2011年に改定された後、現行の2017年版が公表された。

(74) HM Treasury, “Managing Public Money,” *DAO Letter*, DAO(GEN) 04/07, 25 July 2007. *ibid.* <<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20080727044130/http://www.hm-treasury.gov.uk/media/5/E/dao0407.pdf>>; *idem*, *Managing Public Money*, 2007.10. *idem* <[https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20070807110122/http://documents.treasury.gov.uk/mpm/mpm\\_whole.pdf](https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20070807110122/http://documents.treasury.gov.uk/mpm/mpm_whole.pdf)> 現行版は2013年7月版を一部修正した2019年9月版(HM Treasury, *op.cit.*(69))である。

(75) その他、内部統制の制度が整備された背景の1つとして、2000年政府資源会計法による資源会計(Resource Accounting)への変更に伴い、信頼性の高い財務諸表の作成が求められたことがあるとされる(東 前掲注(4))。なお、資源会計とは、現金の支払を含む資源(resource)の消費に着目して利益・損失を把握する発生主義的な会計処理手法と予算編成や予算執行による成果管理等とを結び付け、国民への説明責任の改善や財政活動の効率化・適正化を目的とする英国の財務管理手法(竹前 前掲注(10), pp.7-8)。

(76) 有限責任監査法人トーマツ 前掲注(8), pp.38-39.

(77) NAO, *The Effectiveness of Internal Audit in Central Government*, 2012.6, pp.8-9. <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/06/121323.pdf>>

(78) HM Treasury, *Review of Financial Management in Government*, 2013.12, pp.22-23. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/266174/review\\_of\\_financial\\_management\\_in\\_government.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/266174/review_of_financial_management_in_government.pdf)>

(79) Government Internal Audit Agency (GIAA), *Corporate Plan 2015-16*, 2015, p.7. *ibid.* <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/499407/GIAA\\_Corporate\\_Plan\\_2015-16.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/499407/GIAA_Corporate_Plan_2015-16.pdf)>



### 3 政府内部の監査体制

#### (1) 省内における財務管理等

各省は、「適正業務規範」等<sup>(80)</sup>に基づき、役員会を設置している。役員会は、省の戦略的及び戦術的リーダーシップを執り、省の政策立案・実施等に関する責任を有する執行委員会 (Executive Committee) への提言や監督を行うとともに、同規範や「公金の管理」等に定められた会計官の責務である省内のリスク管理と内部統制等について、その適切な遂行を補佐する役割を担っている。役員会の長は国務大臣 (Secretary of State) が務め、役員会の構成は、①大臣・閣外大臣 (Minister)、②省幹部<sup>(81)</sup>、③民間企業出身で大規模な組織におけるマネジメント経験等を有する外部役員 (non-executive board member) とがほぼ同数ずつになるよう均衡を取るべきであるとされている。また、役員会は四半期に1回以上開催することが推奨されている。

各省の外部役員のうち、1名は筆頭外部役員 (lead non-executive board member) となり、役員会の長を補佐するほか、他の外部役員とともに、役員会の長を含む役員会メンバーが考慮すべき課題の確認や、他省の外部役員との連携を行うなどしている。また、事務次官は、役員会の長を補佐し、役員会全般の事務を掌理する。ただし、事務次官に業務怠慢があれば、外部委員は政府に申立てを行い、事務次官の解任を提案することが可能となっている。

外部役員については、「適正業務規範」に基づき、各省に配置することとされており、2018年3月現在、中央政府の21省・機関に80名の外部役員が置かれている。また、内閣府 (Cabinet Office) に筆頭外部役員の政府内ネットワークがあり、同ネットワークの責任者は政府筆頭外部役員 (Government Lead Non-Executive) として首相が任命している<sup>(82)</sup>。同ネットワークの2017-18年度の報告書によると、上記の21の省・機関における役員会の開催状況は、同年度平均で5.5回だったが、4回以上実施したのは13省で、外務・英連邦省 (Foreign and Commonwealth Office) が最多の10回、次いで国際貿易省 (Department for International Trade) の9回、財務省歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs) の8回の順となった。また、最も少ないのは財務省と内閣府の1回であった<sup>(83)</sup>。

役員会の下部組織としては、監査・リスク保障委員会 (Audit and Risk Assurance Committee: ARAC) の設置が全省に推奨されている。ARACは、役員会と会計官を補佐する役割を担うとされ、外部役員2名 (委員長 (筆頭外部役員) とそれ以外の外部役員) を含む最低3名以上の外部委員で構成される。任期は3年で、再任は1回限りとされている。また、ARACは1年に最低4回開かれることとされ、会計官と財政担当幹部が定期的に出席し、内部監査担当の責任者やNAOの担当者も出席するのが通例である。加えて、課題の共有のため、ARAC参加者間の非公式的な会議についても推奨されている。なお、各省の幹部は委員には任命されないが、ARACへの出席、情報提供等は認められている (図4を参照)<sup>(84)</sup>。

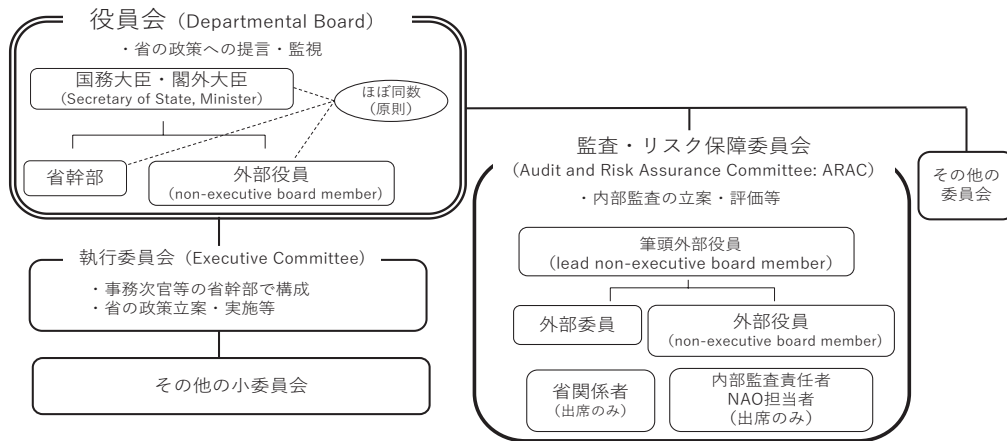
<sup>(80)</sup> HM Treasury and Cabinet Office, *Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice*, April 2017. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/609903/PU2077\\_code\\_of\\_practice\\_2017.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/609903/PU2077_code_of_practice_2017.pdf)>; 『英国の内閣執務提要』 (調査資料 2012-4) 国立国会図書館調査及び立法考査局, 2013, pp.124-125. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_8091534\\_po\\_201204.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8091534_po_201204.pdf?contentNo=1)>

<sup>(81)</sup> 事務次官 (会計官) (Permanent Secretary)、財政担当幹部 (finance director) 等。

<sup>(82)</sup> HM Treasury and Cabinet Office, *op.cit.*<sup>(80)</sup>, p.18; Cabinet Office, *The Government Lead Non-Executive's Annual Report 2017-18*, 2019.1. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/770218/Govt-Lead-NED-Annual-Report-2017-18.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/770218/Govt-Lead-NED-Annual-Report-2017-18.pdf)>

<sup>(83)</sup> Cabinet Office, *ibid.*, pp.5-7.

図4 英国における省内の役員会、監査・リスク保障委員会（ARAC）の位置付け（概略図）



(出典) HM Treasury, *Audit and Risk Assurance Committee Handbook*, 2016.3. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/512760/PU1934\\_Audit\\_committee\\_handbook.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/512760/PU1934_Audit_committee_handbook.pdf)>等を基に筆者作成。

ARACの活動は外部役員の重要な責務とされ、活動の独立性の維持についても配慮されている。そして、ARACは、財務省が内部監査の方法等をまとめた「監査・リスク保障委員会ハンドブック」(*Audit and Risk Assurance Committee Handbook*)等に基づき内部監査の立案等を行うとともに、内部監査の結果を踏まえ、必要に応じて、各省の政策を決定する大臣に対して助言を行っている。また、ARACは、業務のリスク評価や内部統制の有効性等の評価を実施し、その内容は決算書に含まれるガバナンス報告に反映されている。

## (2) 政府内部監査機構 (GIAA) による内部監査

GIAAは、各省からの委託により内部監査の実施・支援等を行う政府内の独立組織(財務省傘下のエージェンシー(Executive Agency))として、2015年4月に創設された<sup>(85)</sup>。当初は計8省の内部監査等を行っていたが、2019年7月現在、14の省と117の政府関連機関<sup>(86)</sup>を対象に、各機関の内部監査を含む、内部統制に関する独立的かつ客観的な評価(Assurance Services)及び助言(Advisory Services)、不正監視及び捜査(Counter Fraud and Investigation Services)等を行っている<sup>(87)</sup>。なお、GIAAに内部監査を委託していない国防省(Ministry of Defence)、国際開発省(Department for

<sup>(84)</sup> HM Treasury, *Audit and Risk Assurance Committee Handbook*, 2016.3. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/512760/PU1934\\_Audit\\_committee\\_handbook.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/512760/PU1934_Audit_committee_handbook.pdf)>

<sup>(85)</sup> GIAA, *Annual Report and Accounts 2017-18*, 2018.7, pp.5, 10. *ibid.* <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/727459/GIAA\\_ARA\\_2017-18\\_Accessible\\_WEB\\_PDF\\_.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/727459/GIAA_ARA_2017-18_Accessible_WEB_PDF_.pdf)>

<sup>(86)</sup> “GIAA Customer List (July 2019).” *ibid.* <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/816063/GIAA\\_Customers\\_July\\_2019.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/816063/GIAA_Customers_July_2019.pdf)>

<sup>(87)</sup> GIAA, *op.cit.*(85), pp.10-11; *idem*, *Annual Report and Accounts 2018-19*, 2019.7, p.9. *ibid.* <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/818841/GIAA\\_Annual\\_Report\\_and\\_Accounts\\_2019\\_Accessible.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/818841/GIAA_Annual_Report_and_Accounts_2019_Accessible.pdf)> なお、不正監視とは、給付金の過大給付、納税者の脱税、政府内部の横領等による公金の損失を防止するための取組を指す。近年、英国においては、内閣府が主導して、政府全体で不正監視に積極的に取り組んでおり、2018年12月に公表された報告書によれば、各政府機関の調査で確認された不正(fraud)の総額は約1億1900万英ポンド(約173億円)とされている(Cabinet Office, *Cross-Government Fraud Landscape Annual Report 2018*, 2018, p.3. *idem* <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/764832/Cross-GovernmentFraudLandscapeAnnualReport2018.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/764832/Cross-GovernmentFraudLandscapeAnnualReport2018.pdf)>)。

International Development)、外務・英連邦省等は各省の内部監査部門が監査を行っている<sup>(88)</sup>。

GIAA は、英国のロンドンに所在する本部を含め、国内の計 57 か所に拠点を持つ。ただし、本部以外は、内部監査を実施する省等の施設内に拠点を設けている<sup>(89)</sup>。職員数は 461 名（フルタイム換算。2018-19 年度平均。非常勤職員等含む。以下同じ。）で、そのうち 20% が本部、80% は内部監査を実施する省等で業務を行っている。また、GIAA 全体の 2018-19 年度の支出額は、約 3900 万英ポンド（約 57 億円）となっている。なお、NAO 全体の同年度の職員数は 826 人、同年度の支出額は約 8700 万英ポンド（約 127 億円）となっており、GIAA と NAO の職員数、支出額を単純比較すると、GIAA は NAO の約半分程度の規模である<sup>(90)</sup>。

GIAA は、監査に当たり、「公的部門内部監査基準」(Public Sector Internal Audit Standards: PSIAS) を適用している<sup>(91)</sup>。同基準は内部監査人協会 (IIA) の国際フレームワーク (International Professional Practices Framework) に準拠して、財務省を始めとする英国内の公的部門の内部監査基準策定関連機関 (Relevant Internal Audit Standard Setters: RIASS) が合同で策定した基準である<sup>(92)</sup>。

GIAA の 2018-19 年度の報告書によれば、同機構は 131 の政府機関で計 1,698 の会計を対象に内部監査を実施した。不正監視及び捜査については、40 の機関で実施し、全体で約 100 万英ポンド（約 1.5 億円）の不正を確認するとともに、それとは別に、約 100 万英ポンド（約 1.5 億円）の損失を防止したとしている。また、479 件の捜査のうち、218 件が完了し、2 件の拘禁刑を含む 8 件の有罪判決が下されたという<sup>(93)</sup>。

### Ⅲ 我が国の決算制度及び内部監査の現状

#### 1 政府の決算制度

我が国の政府の決算制度は、日本国憲法、財政法（昭和 22 年法律第 34 号）、会計法（昭和 22 年法律第 35 号）等を法的根拠としている。また、現金主義による会計制度が採用されており、同制度に基づき、政府の各府省は所掌に係る財務を管理している。1 会計年度が終了すると、財政法第 37 条等に基づき、各省各庁の長は歳入歳出の決算報告書等を財務大臣に送付し、財務大臣は各省庁から提出された決算報告書等を集計し、国の歳入歳出決算を作成する。そして、会計検査院による決算の検査が行われた後、内閣は会計検査院の検査報告とともに決算を国会に提出することとされている<sup>(94)</sup>。また、内閣による決算の国会提出とともに、財務省は国、各府省の決算報告書等を公表している。

そのほか、政府は、国の財務状況等に関する説明責任の履行の向上及び予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供すること等を目的として、企業会計の手法・考え方を活用して

<sup>(88)</sup> 国防省、国際開発省、外務・英連邦省のウェブサイト等の情報に基づく。

<sup>(89)</sup> GIAA と省等との覚書に基づく。

<sup>(90)</sup> GIAA, *Annual Report and Accounts 2018-19*, op.cit.(87), pp.8, 23, 56; NAO, op.cit.(68), pp.76, 89.

<sup>(91)</sup> GIAA, op.cit.(85)

<sup>(92)</sup> Relevant Internal Audit Standard Setters, *Public Sector Internal Audit Standards: Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector*, 2017.3. GOV.UK website <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/641252/PSAIS\\_1\\_April\\_2017.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/641252/PSAIS_1_April_2017.pdf)>

<sup>(93)</sup> GIAA, *Annual Report and Accounts 2018-19*, op.cit.(87), pp.5, 9, 15.

<sup>(94)</sup> 青木孝徳編『会計法精解 平成 27 年改訂版』大蔵財務協会, 2015, pp.34-46; 小村武『予算と財政法 5 訂版』新日本法規出版, 2016, pp.347-356.



「国の財務書類」、「省庁別財務書類」等を作成している<sup>(95)</sup>。しかし、決算報告書や「国の財務書類」等においては、決算に至るまでの政府の財務管理や内部統制の動向に関する情報については、併記されていない。

## 2 各府省における内部監査をめぐる論点

財務省主計局・財務省理財局が作成した「内部監査（会計監査）充実・強化のためのガイドライン」によれば、各府省における財務の管理については、法令に基づいて各府省が内部に会計機関<sup>(96)</sup>を設置し、会計機関相互で事務を分担して、各会計機関の事務の権限と責任を明確化するとともに、相互で確認する「内部牽制機能」を通じて、不適正な会計経理等の防止を図っている。そして、各府省内の内部監査担当部署による内部監査を通じて、正確性、合規性、経済性、効率性、有効性等の観点から評価し、内部牽制機能の有効性や不適正な会計経理等の有無を監視している<sup>(97)</sup>。また、同ガイドラインによれば、各府省は独自に内部監査に係る規定を設け、各府省の会計担当課内に設置されている部署が内部監査を実施しているケースが多い。

このように、各府省の内部監査や内部統制については、各府省に委ねられており、政府レベルでは各府省共通の内部統制基準等は設けられていない<sup>(98)</sup>。

なお、独立行政法人については、独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）第28条第2項等に基づき、独立行政法人の業務方法書に、役員（業務の監査を実施する監事を除く。）の職務の執行が同通則法、個別法又は他の法令に適合することを確保するための体制その他独立行政法人の業務の適正を確保するための体制（「内部統制システム」）の整備に関する事項を記載しなければならないこととされた<sup>(99)</sup>。また、地方公共団体については、地方自治法（昭和22年法律第67

<sup>(95)</sup> 財務省主計局「『国の財務書類』ガイドブック」2019.1, pp.5-8. <[https://www.mof.go.jp/budget/report/public\\_finance\\_fact\\_sheet/fy2017/guidebook.pdf](https://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2017/guidebook.pdf)> ただし、「特別会計財務書類」を除き、「国の財務書類」等は国会に提出されていない（竹前 前掲注(10), p.7）。また、「国の財務書類」については、議会による財政活動の民主的統制、財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行といった情報提供の目的が十分に果たされていないとの指摘がある（稲田圭祐「国の財務書類の現状と展望」『和光経済』49(1), 2016.9, pp.29-35）。

<sup>(96)</sup> 青木編 前掲注(94) 例えば、歳入関係では、歳入機関として徴収機関と収納機関があり、歳入関係では支出負担行為機関、支出機関、契約機関等がある。また、各機関には具体的な事務を執行する実施機関があり、各府省の長又は各府省の長から委任等を受けた職員が担当する。例えば、徴収機関には歳入徴収官、収納機関には出納官吏が設置される。

<sup>(97)</sup> 財務省主計局・財務省理財局「内部監査（会計監査）充実・強化のためのガイドライン」2015.4. <<https://www.mof.go.jp/budget/topics/guideline/guideline.pdf>> 正確性は決算や財務状況等の表示の正確さについての観点、合規性は法令等に基づく適正な会計処理についての観点、経済性は事務事業等の実施に係る費用の節減についての観点、効率性は費用との対比において最大限の成果を得ているかについての観点、有効性は事務事業等の遂行により所期の目的を達成しているかについての観点を指す。これらの観点は、会計検査院による会計検査の観点と一致する。

<sup>(98)</sup> 山浦久司監修、東信男『政府公会計の理論と実務—国の予算・決算制度、財産管理、政策評価及び国際公会計基準への対応—』白桃書房、2016, pp.220-223. なお、財務省主計局等の「内部監査（会計監査）充実・強化のためのガイドライン」によれば、同ガイドラインの位置付けについて、あくまで各府省に提示して、内部監査の充実のための効果的な活用を促すものであるとしている（財務省主計局・財務省理財局 同上, p.1）。各省の会計監査制度の整備状況や監査マニュアルの策定状況等については、総務省行政評価局が2008～2015年度に数回にわたり調査している（フォローアップ調査を含む。）（「行政評価局調査」総務省ウェブサイト <[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/hyouka/hyouka\\_kansi\\_n/index.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/hyouka_kansi_n/index.html)>）。ただし、2016年度以降に実施された行政評価局調査（フォローアップ調査を含む。）のうち、国の行政機関の会計監査等の状況を総括的に調査したものは確認できなかった。

<sup>(99)</sup> 会計検査院「会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書「独立行政法人改革等による制度の見直しに係る主務省及び独立行政法人の対応状況について」」2019.7, p.14. <[https://www.jbaudit.go.jp/pr/kensa/result/31/pdf/10726\\_zenbun\\_01.pdf](https://www.jbaudit.go.jp/pr/kensa/result/31/pdf/10726_zenbun_01.pdf)>。



号)の2017年6月の改正<sup>(100)</sup>により、2020年4月以降、都道府県及び政令指定都市において内部統制制度の整備等が義務付けられた。ただし、政令指定都市以外の市町村については努力義務となっている<sup>(101)</sup>。

国の行政機関の内部統制の在り方をめぐっては、内部統制の役割が不明確であり、各省庁に内部監査に係る規定は存在するものの、制度として明示的になっていないとの指摘がある<sup>(102)</sup>。

また、政府(行政)内部における「モニタリング機能」に着目した指摘もある。例えば、行政では、総務省行政評価局による行政評価及び政策評価、内閣官房行政改革推進本部が統括し各府省で実施されている行政事業レビュー、財務省による予算執行調査等が行われている。また、行政以外の独立機関が行うものについては、会計検査院による会計検査がある。しかし、予算執行の効率化を目的とした政策評価等に重点が置かれる一方、会計監査等の内部監査については強化が必要であるとの指摘がある<sup>(103)</sup>。

このほか、各府省共通の内部統制基準等が設けられていない現状を踏まえ、COSOが民間企業の内部統制やリスク管理に係るガイドラインとして作成した報告書等<sup>(104)</sup>を参考に、我が国においても、行政機関に統一的に適用される内部統制基準の策定を含めた内部統制制度の導入について、その必要性を示唆する識者もいる<sup>(105)</sup>。

## おわりに

以上のように、米国においては、GAO、OMB、財務省が、英国においては、財務省が、会計基準及び内部統制に係る基準等を策定し、その内容を公表している。また、両国の政府各省は、会計基準、内部統制に係る基準等に則して財務報告や内部統制に関する報告書を作成し、議会に提出するとともに、各省のウェブサイト等を通じて公表している。

内部監査に関しては、米国においては1970年代後半からIGが制度化されており、英国においては2015年にGIAAが創設されるなど、各省の業務から独立した機関により、財務管理に係る内部監査が行われている。その他、米国、英国ともに、政府全体の取組として、各省の財務管理の整備が内部統制を含めた形で進められ、毎年度の財務報告において、財務管理を含む内部統制の責任の所在が明確に示されている点が共通している。

<sup>(100)</sup> 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)

<sup>(101)</sup> 2019年3月、総務省は地方公共団体における内部統制制度の導入等に関するガイドラインを公表した(総務省「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」2019.3. <[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000612923.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000612923.pdf)>)。その他、日本公認会計士協会近畿会社会・公会計委員会「自治体の内部統制—地方自治法改正と内部統制—」2019.3. <[https://www.jicpa-kenk.ne.jp/download/doc/201903\\_naibutousei.pdf](https://www.jicpa-kenk.ne.jp/download/doc/201903_naibutousei.pdf)>を参照した。

<sup>(102)</sup> 高木麻美「国の行政機関における内部統制—行政機関内部におけるモニタリング機能再構築の意義と課題—」『季刊政策・経営研究』No.16, 2010, pp.96-115. <<https://www.murc.jp/wp-content/uploads/2012/07/96.pdf>>

<sup>(103)</sup> 同上

<sup>(104)</sup> COSOの報告書のほかに、世界各国の会計検査院の国際組織である最高会計検査機関国際組織(International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI)がCOSOの報告書に準拠し、2004年に作成した公的部門における内部統制等のためのガイドライン(Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector)がある(東前掲注(4), pp.154-158)。

<sup>(105)</sup> 同上, pp.153-171. なお、同論文においては、内部統制に関する理論及び米英における公的部門の内部統制について、2010年段階の情報を詳述している。本稿においては、近年の米英における公的部門の内部統制の具体的な取組等について記述している。

我が国においては、Ⅲ章で述べたとおり、財務管理に係る内部統制について、府省間で共通した基準や評価の枠組みが設けられておらず、各府省の取組に委ねられている。また、各省庁は決算報告書等を公表しているが、決算に至るまでの財務管理や内部統制の動向に関する情報については併記されていない。すなわち、現状では、決算と、その背景としての1会計年度の財務管理等の取組とを一体の情報として捉える視点を、政府と国民とで共有できていないとも考えられる。従来、正確性等を重視し行われてきた各府省における内部監査、さらには会計検査院による会計検査を含む現在の決算制度の実効性が、政府のどのような財務管理や内部統制等によって担保されているのか。この問題について、我が国を対象として、国民に対する説明責任の観点等から検討すべき論点を抽出する際には、米国、英国における取組は少なからず参考になるものと考えられる。

(ふじもと まもる)

別表1 略語表（「I章 米国」関係）

略語	正式名称	日本語訳
AFR	Agency Financial Report	政府機関財務報告書
CFOC	Chief Financial Officers Council	首席財務官評議会
CFS	Consolidated Financial Statements of the U.S. Government	連邦政府連結財務報告書
CIGIE	Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency	清廉性と効率性のための監察総監評議会
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission	トレッドウェイ委員会支援組織委員会
FAM	Financial Audit Manual	財務監査マニュアル
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board	連邦会計基準諮問委員会
FR	Financial Report of the United States Government	合衆国政府財務報告書
GAO	Government Accountability Office	米国会計検査院
IG	Inspector General	監察総監
OCFO	Office of Chief Financial Officer	首席財務官室
OFFM	Office of Federal Financial Management	連邦財務管理局
OIG	Office of Inspector General	監察総監室
OMB	Office of Management and Budget	行政管理予算局

(注) 本文中の主な略語について、正式名称と日本語訳を併記した。

別表2 略語表（「II章 英国」関係）

略語	正式名称	日本語訳
ARAC	Audit and Risk Assurance Committee	監査・リスク保障委員会
FRAB	Financial Reporting Advisory Board	財務報告諮問委員会
FReM	Government Financial Reporting Manual	政府財務報告提要
GIAA	Government Internal Audit Agency	政府内部監査機構
HM Treasury	Her Majesty's Treasury	財務省
IAS	International Accounting Standards	国際会計基準
IATP	Internal Audit Transformation Programme	内部監査制度改革プログラム
IFRS	International Financial Reporting Standards	国際財務報告基準
NAO	National Audit Office	英国会計検査院
PAC	Public Accounts Committee	議会下院決算委員会
PSIAS	Public Sector Internal Audit Standards	公的部門内部監査基準
RIASS	Relevant Internal Audit Standard Setters	内部監査基準策定関連機関
WGA	Whole of Government Accounts	政府全体決算書
XDIAS	Cross Departmental Internal Audit Service	省庁横断内部監査サービス

(注) 本文中の主な略語について、正式名称と日本語訳を併記した。