

英国の中央政府における 内部統制について

はしくち かず
橋口 和

要 旨

本稿は、英国の中央政府における内部統制のフレームワークの概要を紹介し、その特徴を検討することにより、公的部門において内部統制のフレームワークを構築する際に留意すべき点の整理を試みたものである。

英国の中央政府各省庁の会計官 (Accounting Officer) は、内部統制システムの維持の役割を担い、内部統制報告書を作成し、署名することが義務付けられており、当該報告書は、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、議会に提出されている。こうしたフレームワークでは、予算決算制度や業績評価制度の仕組みとの密接な関連を意識した制度設計が行われている。

内部統制のフレームワークを構築する際には、その目的と担い手の責任の明確化、リスクや統制コストに関する認識の適切化、施策の効率性に関する研究の深化、監査主体における助言機能の発揮、統制事務に携わる人材の育成等の点について、留意することが必要であろう。

キーワード：内部統制、内部統制報告書、中央政府、会計官 (Accounting Officer)、
シャー・マン報告書、ターンバル報告書、コーポレート・ガバナンス

本稿は、2006年3月24日に日本銀行金融研究所が開催したワークショップ「組織に応じた内部統制のあり方」における報告論文として作成したものである。ただし、本稿に示されている意見は、日本銀行の公式見解を示すものではない。また、ありうべき誤りは、すべて筆者個人に属する。なお、公表に当たり、若干の加筆・修正を行った。

橋口 和 日本銀行金融研究所企画役 (E-mail: kazu.hashiguchi@boj.or.jp)

1 . はじめに

英国においては、いくつかの財務報告に関する企業の不祥事の発生を踏まえ、1990年代に、コーポレート・ガバナンスに関する議論が急速に発展した。そうした民間部門における内部統制のあり方の議論は、小さい政府を目指し、民営化やエージェンシー化を進めており、かつ、企業会計と同様の発生主義会計を導入しようとしていた政府部門にも適用され、現在では、組織の内部統制（internal control）について、民間部門と公的部門がともに同様のフレームワーク¹を有するに至っている。例えば、上場企業であれば、その取締役会が、中央政府の省庁であれば、会計官（Accounting Officer）としての事務次官（permanent secretary of a department）が、それぞれの組織の内部統制に関する方針を設定し、内部統制システムの有効性のレビューを行い、内部統制報告書を作成することが義務付けられている。

本稿では、このように内部統制のフレームワークの整備が比較的早期に進んだ英国の状況を概観し、その特徴を踏まえ、中央政府において内部統制のフレームワークを導入するに当たり、留意すべき点を検討する。

以下、2節で、英国における内部統制に関する議論の展開を概観した後、3節で、中央政府における内部統制のフレームワークの内容およびその特徴点を記し、4節において、内部統制のフレームワークの制度設計を行う際の留意点を検討する。最後に、本稿に関する若干の留保を付して、締め括る。

2 . 内部統制に関する議論の沿革

(1) 民間部門での経緯

英国における内部統制の議論の出発点は、1992年のキャドベリー報告書²である。同報告書は、BCCI事件、マックスウェル事件といった社会的に大きな関心を呼んだ事件が発生し、企業の財務報告およびアカウンタビリティへの疑念が高まったことから、取締役の義務等について、勧告を行っている。同報告書では、「取締役は、適切な会計記録を維持する責任を負っており、かかる責任を果たすために、不正のリスクを最小限に抑えるために考案された手続を含む企業の財務管理に関する内部統制システムを維持する必要がある」（4.31項）とし、「取締役が株主向けの報告書および財務諸表において内部統制システムの有効性について報告を行うべきであり、さらに監査人がそれらに関して意見を表明すべきである」（4.32項）

1 本稿では、原則として、内部統制を機能させるための一般的な制度を「内部統制のフレームワーク」、個々の組織における仕組みを「内部統制システム」と称する。

2 Cadbury [1992] 参照。本報告書の内容は、八田・橋本 [2000] 日本コーポレート・ガバナンス・フォーラム [2001] 参照。なお、英国における組織の内部統制に関する主な出来事については98頁表参照。

と勧告している。そのうえで、内部統制システムの有効性を判断するための規準、取締役が作成する報告書の雛形に対するガイダンス、監査人が作成する報告書の雛形に対するガイダンスの設定を勧告した。これを受け、ロンドン証券取引所は、上場規則を改め、上場企業に対し、キャドベリー報告書の規範に準拠していたかどうかに関する報告書を年報に記載するよう求めた。1994年には、財務上の内部統制 (internal financial control) に関するガイダンス (ラットマン・ガイダンス)³が公表され、大半の上場企業は、財務上の内部統制システムの有効性をレビューし、年報における報告書を作成することが義務付けられた。

その後、1995年に、取締役報酬に関するグリーンベリー報告書⁴が出された後、1998年には、ハンペル委員会が、コーポレート・ガバナンス報告書 (ハンペル報告書)⁵を公表した。同報告書は、キャドベリー報告書を評価しつつも、企業が形式主義 (box ticking)⁶に陥る懸念を踏まえ、改めてコーポレート・ガバナンスのあり方を見直した。そのうえで、キャドベリー報告書、グリーンベリー報告書、ハンペル報告書の内容を統合した「統合規範」を示した。

統合規範では、内部統制の要件は、次のように規定されている。

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、業務上および遵守上の統制ならびにリスク管理をはじめとするすべ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。」

その後、1999年には、上記の統合規範を運用するための実務指針として、ターンバル委員会によるガイダンス (ターンバル・ガイダンス)⁷が公表された。英国においては、本ガイダンスが、今日に至るまで内部統制の基本的な仕組みを規定している。それまでの実務指針であったラットマン・ガイダンスが、内部統制報告書の作成対象という意味での内部統制を、財務上の内部統制に限定していたのに対し、ターンバル・ガイダンスは、統合規範の条項D2.1で示されているように、業務上または政

3 Rutteman [1994] 参照。

4 Greenbury [1995] 参照。本報告書の内容は、八田・橋本 [2000]、日本コーポレート・ガバナンス・フォーラム [2001] 参照。

5 Hampel [1998] 参照。本報告書の内容は、八田・橋本 [2000]、日本コーポレート・ガバナンス・フォーラム [2001] 参照。

6 あらかじめ決められた項目をチェックするという形式にとらわれるあまり、実質がおろそかになる状態をいう。

7 Turnbull [1999] 参照。本ガイダンスの内容は、KPMG [2002] 参照。なお、後記のとおり、本ガイダンスは、2005年7月に改訂されている (脚注11参照)。

策上の意思決定に関する内部統制にまで拡大した。

ターンバル・ガイダンスの中では、取締役会の内部統制報告書に関して、次のように規定されている。

- ・取締役会は、最小限、企業が直面している重要なリスクを識別、評価および管理する継続的なプロセスがあること、レビュー対象年度ならびに年次報告書および財務諸表の承認日までの期間を網羅していること、取締役会により定期的にレビューされており、このガイダンスに一致していることを開示すべきである（ガイダンス35項）。
- ・企業の内部統制システムおよびその有効性のレビューに責任を負っていることを取締役会が認識している旨を開示すべきである。また、取締役会は、内部統制システムが、事業目的を達成し損ねるリスクを除去するというよりは、むしろ管理するために設計されていること、および重要な虚偽記載または損失に対して合理的な保証を提供するのみであり、絶対的な保証を提供するものではないことも、説明すべきである（同37項）。
- ・取締役会が内部統制システムの有効性をレビューする際に適用したプロセスを要約すべきであり、また、年次報告書および財務諸表において開示された重要な問題に関する重要な内部統制の側面を取り扱うために適用したプロセスも開示すべきである（同38項）。

その後、2003年には、社外取締役に関する報告書（ヒッグス報告書）⁸、監査委員会に関する報告書（スミス報告書）⁹が公表され、それらを踏まえ、同年、「統合規範」の改訂が行われた¹⁰。さらに、これを受けて、2005年には、ターンバル・ガイダンスも改訂された¹¹。

（2）公的部門での経緯

中央政府における内部統制に関する議論は、民間での議論に追従する形で展開されてきている。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、中央政府に適用されることとなり、1997年には、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」）¹²により、各省庁に、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を義務付けた。さらに、1999年のターンバル・ガイダンスの公表の後、2000年には、政府資源会計法（Government Resources and Accounts Act）により、発生主義ベースの財務

8 Higgs [2003] 参照。本報告書の内容は、橋本 [2003a] 参照。

9 Smith [2003] 参照。

10 橋本 [2003b]、中村・上田 [2005] 参照。

11 Financial Reporting Council [2005] 参照。

12 HM Treasury [1997] 参照。本通達は、1998年初以降の会計年度から適用された。

諸表の作成が義務付けられた。これとともに、同年、財務省通達「コーポレート・ガバナンス：内部統制報告書」¹³により、各省庁の会計官には、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、リスク管理全般に関する内部統制に関する報告書の作成が求められるようになった。なお、こうした時期に作成されたシャーマン報告書¹⁴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。

この間、政府はリスク管理に関する研究を進め、会計検査院¹⁵、内閣府¹⁶、財務省¹⁷からの報告書・ガイダンスの公表が相次いだ。こうした動きを踏まえて、2003年には、財務省通達「内部統制報告書」¹⁸により、リスク管理により重点を置くべく、内部統制報告書の雛形が改訂された。さらに、同年には、シャーマン報告書、ヒッグス報告書、スミス報告書を受けて、監査委員会ハンドブック¹⁹も作成された。2004年に、非省庁公共団体（NDPBs: non-departmental public bodies）²⁰の経営会議（board）²¹について論じたバーカー報告書²²が出された後、2005年には、これまでの議論を踏まえ、財務省から、「行動規範：中央政府の省庁におけるコーポレート・ガバナンス」²³が示され、経営会議の役割が明確化されるなど、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み作りが進展してきている。

13 HM Treasury [2000] 参照。本通達は、2001年初以降の会計年度から適用された。

14 Lord Sharman [2001] 参照。本報告書への政府の対応方針については、UK Government [2002] 参照。

15 NAO [2000] 参照。

16 Cabinet Office [2002] 参照。この報告を受け、政府は、2年間にわたり、「リスク・プログラム（The Risk Programme）」を展開した。その成果については、HM Treasury [2004b] 参照。

17 HM Treasury [2001] 通称、オレンジ・ブック。なお、2004年には、新たなオレンジ・ブックが公表されている（HM Treasury [2004a]）。

18 HM Treasury [2003b] 参照。新しい形式の報告書は、原則として2003年度分から作成されることとされた。

19 HM Treasury [2003c] 参照。

20 中央省庁の管理のもとにはあるものの、ある程度の独立性を有しつつ、公共サービスを提供する主体。外郭公共団体と訳されることもある。代表的なものに、環境庁、英国芸術協会、職員研修庁がある。

21 省庁の経営に関する事項を扱う内部組織で、大臣および事務次官を補佐する機能を有する。HM Treasury [2005] 参照。

22 Barker [2004] 参照。

23 HM Treasury [2005] 本文3節(4)参照。

表 英国における組織の内部統制に関する主な出来事

年	中央政府関連	企業関連
1992		・ 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(キャドベリー報告書の規範の実務指針)
1995	・ 資源予算導入計画決定	・ グリーンベリー報告書(取締役報酬)
1996	・ 大蔵省・財務報告諮問委員会(FRAB) 設置	
1997	・ 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 ・ 新しい上場規則 ・ 統合規範(キャドベリー、グリーンベリー、ハンペルの各報告書を統合)
1999	・ 公的サービス合意(PSA、1999～2002年度)	・ ターンバル・ガイダンス(統合規範の実務指針)
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(ターンバル・ガイダンスの適用を勧告)	
2003	・ 財務省通達「内部統制報告書」 ・ 監査委員会ハンドブックシャーマン、ヒッグス、スミスの各報告書を反映)	・ ヒッグス報告書(社外取締役) ・ スミス報告書(監査委員会) ・ 改訂統合規範
2004	・ バーカー報告書(非省庁公共団体の経営会議) ・ ガーシオン報告書(効率性)	
2005	・ 統合政府財務諸表(2005～06年度) ・ 行動規範: 中央政府の省庁におけるコーポレート・ガバナンス	・ 改訂ターンバル・ガイダンス

3. 中央政府における内部統制のフレームワークの現状

(1) 予算決算・業績評価

予算決算制度および業績評価制度は、英国の中央政府における内部統制のフレームワークの基本的な前提となるものであるため、その仕組みを概観しておきたい²⁴。

中央政府の省庁は、資源会計・予算（RAB: resource accounting and budgeting）の枠組みの中で、発生主義ベースの予算・決算を作成する。この枠組みは、1993年に、従来の現金主義から発生主義への変更を伴う資源会計（resource accounting）の導入が決定された後、1995年に、資源会計に基づく資源予算（resource budgeting）の導入が決定され、2000年の政府資源会計法により、法制化されたものである。これは、サッチャー政権下の財務管理イニシアチブ（The Financial Management Initiative）²⁵とそれに続く、ネクスト・ステップス（The Next Steps Programme）²⁶、メージャー政権下の市民憲章（The Citizen's Charter）²⁷、市場化テスト（market testing）²⁸、そしてブレア政権下での政府近代化（Modernising Government）²⁹といった一連の行財政改革が推進される中での対応である。

具体的には、各省庁は、政府の施策の優先順位を踏まえ、「中期支出計画」（budget: spending review）を作成し、財務省に申告し、財務省はこれを審査のうえ、決定する。単年度の支出については、各省庁が「予算見積り（estimate）」として作成し、財務省に提出し、財務省は、これを取りまとめ、「単年度議定費歳出予算法（appropriation act）」として議会に提出する。議会は、これを審議のうえ、承認する。なお、予算は、「資本予算」と「資源予算」とに区別される。

各省庁は、業績評価制度の一環として「公共サービス合意（PSA: public service agreement）」を策定し、施策の「目的（aim）」・「目標（objective）」を明確化する。さらに、「サービス供給合意（SDA: service delivery agreement）」により具体的な施策を明示する。上記の「議定費歳出予算」は、「中期支出計画」の範囲内で、「公共

24 鈴木ほか [2000]、小林 [2006] 参照。

25 1982年に導入された中央政府における財務管理の権限委譲を図ろうとする施策。

26 1988年に内閣府が公表した報告書（Improving Management in Government: The Next Steps）により提言された改革を指す。民営化の次のステップとして、公共サービスの供給を各省庁から分離して執行庁（executive agency）に行わせようとするもの。いわゆるニュー・パブリック・マネジメントの手段の1つと考えられている。

27 1991年にメージャー政権により発表されたもので、公共サービスの改善を図るため、公共サービスの提供部門に、提供するサービスの目標を設定させる等の計画が示された。

28 特定の行政サービスについて、官民ともに参加する競争入札等の実施により、サービス提供主体を決定する仕組み。バリュー・フォー・マネー（VFM: value for money、脚注32参照）を確保するための手段の1つと考えられている。

29 1999年にブレア政権が公表した、公共サービス改善のための方針と施策を示した白書。政策決定、公共サービスの責任、公共サービスの質、情報社会下の政府、公共サービスの各項目について、問題点、変更方針、具体策、将来展望が掲げられている。資源会計・予算の導入は、投入資源と得られる結果の関係関係を明確にする意味で有用であると記されている。Cabinet Office [1999] 参照。

サービス合意」で定められた「目的」・「目標」を達成するために必要な資源について作成される。

各省庁は、決算書類として「資源会計報告書 (resource accounts)」を作成し、会計検査院 (その長は、議会に属する会計監察官 Comptroller and Auditor General)³⁰が、その検査を行い、議会に報告する。

以上のような予算・決算および業績評価に関するフレームワークについて、小林 [2006] は、次の4点を重要なポイントとして挙げている。

政府の優先順位に基づいた中期支出計画が作成され、そこからさらに資本予算と資源予算が編成されること。

中期支出計画に基づき「公共サービス合意」によるアウトカムの業績評価と「サービス供給合意」によるアウトプットの業績評価が実施されること。

資源会計と業績評価を結合した形で年次報告を作成し、計画にフィードバックする管理会計システムとして、フレームワークが形成されていること。

新規の資本支出である資本予算が、省庁の投資戦略と結びついていること。

(2) 内部統制の仕組み

中央政府の内部統制の基本的な仕組みをみると、政府資源会計法の規定に基づき各省庁において財務大臣から任命される会計官 (通常は事務次官)³¹が、(1)でみた予算・決算その他の組織運営上の責任を負っており、省庁の政策、目的、目標の達成のために、健全な内部統制システムを維持する役割を担っている。会計官は、そうした内部統制システムの有効性を定期的にレビューし、内部統制に関する報告書 (SIC: Statement on Internal Control、内部統制報告書) を作成し、署名することが義務付けられている。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 (下院・会計委員会 Committee of Public Accounts) に提出される。会計官は、これに関して、議会 (下院・会計委員会) で証言する義務を負う。

会計官は、財務の適正性の確保、慎重かつ経済的な経営、無駄の排除、資源の効率的かつ有効な活用に資するよう行動することが求められる。その具体的な役割は、次のとおりである。

財務書類が適切に作成されていることを示すため、財務書類に署名を行うこと。
適切な財務手続きがとられ、会計記録が維持されていることを確保すること。
公的資金が適切に管理されており、それがチェックされていることを担保すること。

30 会計監察官は、議会に所属し、会計検査院の院長の職務を遂行する。

31 省庁の事務次官が会計官に任命されるのは、事務次官が、省庁の組織・運営・人事に関して責任を有する立場にあるためである。

土地、建物等が適切に管理・保全され、それがチェックされていることを担保すること。

収支に関する施策を検討する際に、財務上の考えられるすべての関連事項が勘案されている体制を維持すること。また、施策に関する評価（VFM: value for money）³²は、財務省のガイダンス「中央政府における政策評価」³³（通称、グリーン・ブック）で規定された原則に沿って行われていることを担保すること。

内部統制報告書を作成し、署名すること。

特に、会計官は、省庁の支出について、議会によって認められた予算の目的と金額の範囲内に収めなければならないという原則を維持することが要求される。

さらに、会計官は、担当大臣をサポートする責任もあるが、担当大臣が適切でない施策を採用しようとしている場合には、それに反対する義務がある。もし、担当大臣が会計官の反対意見にもかかわらず、当該施策の採用を強行する場合には、その旨を財務省と会計監察官（会計検査院長）に通報することとされている³⁴。

（3）内部統制報告書

各省庁の会計官が作成し署名する内部統制報告書においては、責任の範囲、内部統制システムの目的、リスク管理能力、リスク・統制フレームワーク、有効性のレビュー、内部統制上の重要な問題の6項目を記載することが求められている³⁵。

まず、「責任の範囲」としては、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よう求められている。

「内部統制システムの目的」としては、次の事項が記述される。すなわち、内部統制システムは、失敗するリスクをすべ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、当該決算期間および決算承認までの期間において機能していたこと。

32 投入する資源に見合った結果が出ているかどうかを検証する政策評価の手法。経済性（economy）、効率性（efficiency）、有効性（effectiveness）の3つの観点（3E）による評価がなされる。

33 HM Treasury [2003a] 参照。

34 HM Treasury, “Government Accounting 2000” 参照。

35 HM Treasury [2003b]、HM Treasury, “Government Accounting 2000” 参照。

「リスク管理能力」としては、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、および、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に関する記述がなされる。

「リスク・統制フレームワーク」としては、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が記述される。

「有効性のレビュー」としては、次のような記述がなされる。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、およ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、経営会議や監査委員会 (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する記載も求められる。そこには、経営会議、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。

最後に、もし、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、実施または提案された対応策が記載される。

以上の内容からなる内部統制報告書は、会計検査院のレビューの対象となる³⁶。会計検査院長である会計監察官は、議会への報告書の中で、内部統制報告書に関する意見を表明する。そこでは、内部統制報告書が、財務省が定めた開示基準を満たしているか、誤解を生む表現になっていないか、財務諸表監査により得られたその他の情報と整合的かが報告される。こうした会計検査院のレビューのプロセスは、基本的には、監査実務委員会 (Auditing Practices Board) のガイダンス「統合規範：上場規則のもとでの監査人の義務」³⁷の関連規定に基づき、実施される。なお、会計検査院による内部統制に関するレビューは、その組織の統制が有効であることに関する保証を与えるものではないとされる。

(4) 組織対応面での課題

英国の中央政府における内部統制に関する課題を論じたものの1つとして、2005年7月に財務省が公表した「行動規範：中央政府の省庁におけるコーポレート・ガバナンス」(以下、「省庁ガバナンス規範」という)³⁸において、各省庁の組織の見

36 会計検査院は、リスク管理と内部統制は、VFM監査(脚注32参照)の役割の特徴であり、リスクをとることは、公的組織が発展し改善するために極めて重要であるという認識をもって対応しているとされる。HM Treasury [2003b] 参照。

37 Auditing Practices Board [1999] 参照。本ガイダンスは、2004年に改訂されている (Auditing Practices Board [2004])。

38 HM Treasury [2005]、本文2節(2)参照。

直しに関する議論が提示されているので、以下、紹介する。

各省庁の会計官が議会に対して組織運営面での説明責任を負う³⁹という基本的な仕組みは、100年以上の歴史を有する。しかし、近年、省庁の業務や組織は複雑化し、組織運営はより専門性を要するようになり、経営会議の役割がより大きくなってきている。こうしたなかで、独り会計官のみが議会に対して説明責任を負うということが妥当かどうか論じられている。例えば、会計官ではなく、経営会議が説明責任を負うことはできないかという議論である。また、適正かつ効率的な意思決定のために、経営会議のメンバー数を制限することや、非執行メンバーのウエイトを高めるといったこと、さらには透明性向上の観点から、経営会議の開催数やメンバーの出席状況を年次報告に加えることも、今後の課題とされている。

次に、各省庁は、会計官に加えて、会計官補佐 (Additional Accounting Officer) を任命することができるが、現在は、特定の部局を指定し、その責任者として任命することに限定されているとし、この点については、特定の部局ではなく、特定の業務または機能についての責任者として、会計官補佐を任命することにより、会計官の負担を軽減することができるのではないかとの議論があるとしている。

省庁ガバナンス規範では、経営会議の非執行メンバーの独立性については、比較的緩やかに規定されているが、ヒッグス報告書や統合規範で記述されたより厳格な解釈を適用していくことも考えられるとされている。また、経営会議の非執行メンバーの任命手続きについては、その透明性を高めるために、候補者を公募やヘッドハンター経由での応募による者に限定し、任命委員会が大臣に推薦する過程を経ることとするこの是非も議論されている。さらに、経営会議の非執行メンバーの役割強化の一環として、非執行メンバーが大臣に対して、経営会議の有効性や経営会議の個々のメンバーの機能度について報告する際に指揮をとる上席官を設けることも考えられるとしている。

このほか、パーカー報告書にみられるように、経営会議に対する評価を行い、公表すること、さらに、外部評価を受けることも課題とされている。また、経営会議の非執行メンバーは、内外の利害関係者とのリエゾン役といった特定の役割をもつことも可能であるとし、職員や外部の利害関係者から、各省庁の業績等に関する評価を直接聴取するような仕組みをつくることも考えられるとしている。

(5) 内部統制のフレームワークの特徴

以上概観してきた英国の中央政府における内部統制のフレームワークについては、次のような点が、特徴として指摘できよう。

まず、第1に、内部統制のフレームワークが、政府の大きな方針 (前出の政府近代化等) の中で議論されてきていることである。特に、発生主義に基づく資源会

39 なお、政策面の責任は、担当大臣が負う。

計・予算や業績評価制度を導入し、それらに関連付けるという意識をもったうえで、その基盤としての内部統制のフレームワークの整備が進められてきている点が特徴的である。単なる不正やミス防止といったことを目的とするのではなく、質が高く費用の少ない公共サービスの提供を実現するという点が強く意識されているものと考えられる。

第2に、内部統制のフレームワークが、議会によるコントロールという大きな枠組みの中で構築されている点が挙げられよう。財務大臣は、各省庁の事務次官を会計官として任命し、会計官は、内部統制報告書の作成・署名さらには議会における証言を通じて、議会に対して説明責任を果たさなければならない。また、内部統制に関するレビューを行う会計検査院の長である会計監察官は、議会に属するとされている点も重要である。これらは、英国の議会制民主主義の要請に由来するものと考えられる。

第3に、内部統制の対象が、財務に関する事項に限定されず、組織が直面するリスク全般に関する事項や業績評価にも及んでいることである。

特に、リスク管理については、行政サービスの提供に当たり考慮すべき不可欠の要素と認識されている。内部統制は、決して、リスクをゼロにすることを目標とするわけではない。仮に、リスク・ゼロを指向してしまうと、必要以上に統制のコストをかけたり、また、本来とるべきリスクをとらずに必要な施策が実現されなかったりするといった事態が発生しかねない。特に、公的機関については、利益追求の目的がなく、市場原理も働きにくいことから、コスト増加の歯止めは、なかなか効きづらく、また、施策の不作為についても、事前に統制することは必ずしも容易ではないとみられる。こうした公的機関の特性を踏まえると、過剰なリスク抑制は、行政サービスに関する望ましい結果をもたらさない可能性がある点に留意すべきである⁴⁰。この点、英国では、最近、リスク管理に関する問題意識が高まっており、前記のとおり(2節(2))、関係官庁から注目されるレポートがいくつか公表されている。

第4に、内部統制のフレームワークが、基本的には民間に準拠している点である。こうした対応は、政府組織の民営化、エージェンシー化が進められてきていることが背景となっていると考えられる。

第5に、内部統制のあり方が、ガイダンス等により、標準化されていることが挙げられる。「政府会計」(HM Treasury, “Government Accounting”)等、財務省のガイダンスがあり、2006年1月には、既存の資源会計マニュアルその他のガイダンスを統合した政府財務報告マニュアル⁴¹が公表されている。本マニュアルは、既存のものとは異なり、単に民間の会計基準(GAAP)を適用すると規定するのではなく、公的機関を念頭においた解釈や適用方法が記載されている点が特徴とされる⁴²。

40 Lord Sharman [2001] 参照。

41 HM Treasury, “Government Financial Reporting Manual (FReM)” 参照。

42 NAO [2006] 参照。

第6に、内部統制のあり方を議論する際に、外部統制のあり方も同時に議論されていることが挙げられる。会計検査院は、議会（下院・会計検査院審査委員会 Public Accounts Commission）によるレビューを受けることとされている。また、例えば、シャーマン報告書においては、有効でコストのかからない監査方法について議論されている⁴³。

4．内部統制のフレームワークの制度設計を行う際の留意点

英国の中央政府における内部統制に関する制度や関連する議論を概観してきたが、英国はこの分野における先進国であるだけに、学ぶべき点が多いように思われる。以下、英国の事例等を踏まえ、公的機関における内部統制のフレームワークの制度設計に関して留意することが重要と思われる点を挙げてみたい。

まず、内部統制のフレームワークを構築するに当たっての目的と担い手の責任を明確にしておくことが必要であろう。英国では、内部統制のフレームワークは、政府の近代化プロジェクトの中で、予算決算制度や業績評価制度を見直し、その中で有効に機能させるという明確な目的のもとで、構築されてきたものと考えられる。また、その担い手についても、各省庁の会計官を責任者とし、議会と会計検査院が外部からチェックするという仕組みのもとで、おのおの責任の明確化を図っている。

次に、内部統制は、リスクの所在およびインパクトを明らかにして、それを許容できる一定程度に抑制することを指向するものであるという点を理解しておくことが重要であろう。

また、統制のコストについては、外部統制において、内部統制での成果の利用といった連携が望まれるし、英国でみられるように、民間の監査主体とのある種の競争を通じた監査効率の向上を期待した監査事務のアウトソーシングも、守秘義務等の解決すべき課題があるにせよ、検討に値するものであろう。また、監査基準の策定も、監査主体・被監査主体の過剰な対応コストを抑制する効果があるものと考えられる。

さらに、内部統制の対象である施策の効率性についても、指標化も含めて、さらなる研究が必要であろう。公的サービスについての効率性の測定は、そもそも決して容易ではないが、英国では、その重要性の認識が高まっている。効率性に関しては、前記のグリーン・ブックのほか、ガーション報告書⁴⁴、アトキンソン報告書⁴⁵といった報告書が公表されている。

43 Lord Sharman [2001] 参照。

44 Gershon [2004] 参照。

45 Atkinson [2005] 参照。

上記の点を踏まえると、内部監査、外部監査の主体は、英国でも支持されているように、単なる摘発型の監査ではなく、助言機能も強く意識した設計とすることが必要であろう。民間の外部監査においては、近年、監査業務とコンサルティング業務を同時提供しないような流れがあるが、公的機関の監査においては、被監査主体が利益追求を目的としていないことを勘案すると、監査と助言のサービスを同時に提供することは可能であろう。ただし、その場合でも、監査主体の独立性の維持のため、監査基準の策定等、監査主体の義務と責任を明確にするような措置が必要であろう。

最後に、統制事務に携わる人材の育成および確保も課題である。英国では、組織から独立し業務執行を行わないという役割をもった経営会議メンバーや監査委員会メンバーの役割が強調されているが、そうした人材を確保できるかどうかは、国により状況が異なるであろう。また、統制の担い手の能力開発についても、リスク管理面での高度な知識が要求されることもあるため、十分留意していく必要がある。

5．おわりに

本稿では、英国の中央政府における内部統制のフレームワークの概要を紹介し、その特徴を検討することにより、公的部門において内部統制のフレームワークを構築する際に留意すべき点の整理を試みた。

公的組織における内部統制のフレームワークは、それ自体に価値があるというよりも、公的組織の提供するサービスが良質安価であることを確保するための基盤となるものである。そうであれば、公的組織が提供すべきサービスが何であり、それがどのような手続きを経て決定されていくべきかという議論とセットで論じられるべきものである。そうした政策の決定プロセスは、国によって大きく異なっている。大統領制か議院内閣制かという違いのみならず、議院内閣制においても、立法府と行政府の関係、行政府と政党との関係等、国によってさまざまな違いがある。本稿は、英国の中央政府における内部統制に関する議論の経緯およびそのフレームワークの特徴から得られる視点を整理したものであるが、国による体制面の相違点についての考察は検討対象としていない。日本の公的組織における内部統制のあり方を検討する際には、こうした点も踏まえた「統制環境」に関するより幅広い追加的な議論が不可欠であろう。このことは、今後の課題としたい。

参考文献

- KPMG、『企業価値向上の条件 ターンバル・ガイダンス イギリスに見る内部統制管理態勢ガイドライン』、KPMGビジネスアシュアランス株式会社訳、八田進二監訳、白桃書房、2002年
- 小林麻理、「財政改革の進展と管理会計の機能 成果指向の政府マネジメント・システムの構築に向けて」、『会計』第169巻第2号、森山書店、2006年
- 鈴木 敦・笹口裕二・中尾晃史、「建設政策における政策評価に関する研究 政策評価用語集」、『建設省建設政策研究センター PRC Note 第24号、2000年
- 中村信男・上田亮子訳、「イギリスのコーポレート・ガバナンスに関する改正統合規範（2003年7月）」、『早稲田大学比較法学』第38巻第2号、早稲田大学比較法研究所、2005年
- 日本コーポレート・ガバナンス・フォーラム編、『コーポレート・ガバナンス 英国の企業改革』、商事法務研究会、2001年
- 橋本基美、「英国における社外取締役の役割 コーポレート・ガバナンスに関する「ヒッグス報告書」について」、『資本市場クォーターリー』2003年春号、野村資本市場研究所、2003年a
- 、「株主との対話を促す英国コーポレート・ガバナンスの改訂統合規範」、『資本市場クォーターリー』2003年秋号、野村資本市場研究所、2003年b
- 八田進二・橋本 尚訳、『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、2000年
- Atkinson, Tony, “Atkinson Review: Final Report: Measurement of Government Output and Productivity for the National Accounts,” Palgrave Macmillan Ltd., 2005.
- Auditing Practices Board, *The Combined Code: Requirements of Auditors under the Listing Rules of the London Stock Exchange*, Bulletin 1999/5, Auditing Practices Board, 1999.
- , *The Combined Code on Corporate Governance: Requirements of Auditors under the Listing Rules of the Financial Services Authority*, Bulletin 2004/3, Auditing Practices Board, 2004.
- Barker, Lynton, “Building Effective Boards: Enhancing the Effectiveness of Independent Boards in Executive Non-Departmental Public Bodies,” HM Treasury, 2004.
- Cabinet Office, *Modernising Government Secretariat*, “Modernising Government,” Cabinet Office, 1999.
- , Strategy Unit, “Risk: Improving Government’s Capability to Handle Risk and Uncertainty,” Cabinet Office, 2002.
- Cadbury, Sir Adrian, “Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance,” Gee, Professional Publishing Ltd., 1992.
- Financial Reporting Council, *Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code*, Financial Reporting Council, 2005.
- Gershon, Sir Peter, “Releasing Resources to the Front Line: Independent Review of Public Sector Efficiency,” HM Treasury, 2004.

- Greenbury, Sir Richard, "Directors' Remuneration: Report of a study group chaired by Sir Richard Greenbury," Gee Publishing Ltd., 1995.
- Hampel, Sir Ronald, "Final Report of the Committee on Corporate Governance," Gee Publishing Ltd., 1998.
- Higgs, Derek, "Review of the role and effectiveness of non-executive directors," Department of Trade and Industry, 2003.
- HM Treasury, *Corporate Governance: Statement on the System of Internal Financial Control*, Dear Accounting Officer (DAO) letter, DAO (GEN)13/97, HM Treasury, 1997.
- , *Corporate Governance: Statement on Internal Control*, DAO letter, DAO (GEN) 13/00, HM Treasury, 2000.
- , "Management of Risk—A Strategic Overview (The Orange Book)," HM Treasury, 2001.
- , *Appraisal and Evaluation in Central Government (The Green Book)*, Treasury Guidance, new edition, 2003a.
- , *Statement on Internal Control*, DAO letter, DAO (GEN) 09/03, HM Treasury, 2003b.
- , *The Audit Committee Handbook*, HM Treasury, 2003c.
- , "Management of Risk—Principles and Concepts (The Orange Book)," HM Treasury, 2004a.
- , "The Risk Programme: Improving Government's Risk Handling," Final Report to the Prime Minister, HM Treasury, 2004b.
- , *Code of Good Practice: Corporate Governance in Central Government Departments*, HM Treasury, 2005.
- Lord Sharman of Redlynch, "Holding to account: The Review of Audit and Accountability for Central Government," HM Treasury, 2001.
- National Audit Office (NAO), "Supporting Innovation: Managing Risk in Government Departments," National Audit Office, 2000.
- , *The Government Financial Reporting Manual for 2005-06*, Financial Accounting Update, National Audit Office, 2006.
- Rutteman Working Group, *Internal Control and Financial Reporting: Guidance for Directors of Listed Companies*, Institute of Chartered Accountants of England & Wales, 1994.
- Smith, Sir Robert, "Audit Committees, Combined Code Guidance," Financial Reporting Council, 2003.
- Turnbull, Nigel, *Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code*, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 1999.
- UK Government, "Audit and Accountability in Central Government: The Government's response to Lord Sharman's report Holding to Account," HM Treasury, 2002.