

公的部門の内部統制に係る課題

その他のタイトル	Challenge for Public Section in Japan : Establishing Internal Control System
著者	清水 涼子
雑誌名	現代社会と会計
巻	13
ページ	29-42
発行年	2019-03-15
URL	http://hdl.handle.net/10112/00027400

公的部門の内部統制に係る課題

清 水 涼 子

1. 地方公共団体の内部統制

地方公共団体における内部統制は、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。以下「改正法」という。）により、監査制度の充実強化及び地方公共団体の長や職員等の損害賠償責任の見直し等とともに一体的に導入されるものとされた。地方公共団体において内部統制が導入になった背景としては、人口減少社会においても行政サービスを安定的、持続的、効率的かつ効果的に提供していくため、その要請に対応した地方行政体制を確立することが求められていることが挙げられている。

2018年7月に公表された「内部統制ガイドライン（たたき台）」は、上述の趣旨から、内部統制制度の整備及び運用の責任を首長にある旨を明記し、首長による定期的な評価と監査委員によるその評価の妥当性の審査を義務付けている。そこでの特徴は、対象とする内部統制が、「財務報告の信頼性」のみならず4つの目的全般にわたる広範な内容となっていることである。

会社法では、企業の経営者に内部統制の整備及び運用を義務付け、その状況の開示（及び監査役等によるこれらを対象とする業務監査）を義務付けているが、これに加え金融商品取引法は、上場企業に対して財務報告の信頼性に係る内部統制に限り経営者の評価及び第三者による監査を要求している。このようなことからすると、この度の改正法は、内部統制の4つの目的のうち、「財務報告の信頼性」以外のもの、すなわち、「事業」、「法令遵守」及び「資産保全」についても定期的な評価と監査を義務付けた点で、上場企業よりも踏み込んだ内部統制の導入を義務付けたものと捉えることができる。

「財務報告の信頼性」目的に限定されない広範な内部統制を対象とする評価や監査を制度化している例は国際的にも稀である。どうすれば新たに導入される制度が形骸化せず、実質的に内部統制の強化が図れるのか、新制度の運用に当たっては大きな課題が立ちはだかっている。

本稿は、筆者の知る限りでは唯一「財務報告の信頼性」以外の内部統制についても評価対象としている例、アメリカ連邦政府機関の内部統制制度の評価システムを考察することにより、新制度を有効なものとする手掛かりを得ることを目的としている。

2. アメリカ連邦政府機関における広範囲な内部統制

(1) 法律、基準及びガイドライン

アメリカ連邦政府機関に対して、初めて内部統制の導入が法定されたのは、1982年連邦管理者財務保全法（以下、FMFIA という）に遡る。その前年、1981年には、OMB 通達 A-123「内部統制システム」が、1983年には会計検査院から「連邦政府内部統制基準」（以下、内部統制基準という。）が公表され、以来、FMFIA、OMB 通達 A-123、内部統制基準の3つが、幾度の改訂を経ながら内部統制制度の核として機能してきた。

① 1982年 FMFIA

1950年会計及び監査法は、各連邦政府機関の長に対し、会計及び内部統制システムを整備し維持することを義務付けたが、実効性に欠いた。そこで法を改定し、行政府における内部統制¹⁾の適切性に関して継続的な評価と報告等を義務付けることとした。1982年 FMFIA では、具体的には、以下の条文が追加され、上述のように、法律、ガイドライン（OMB 通達 A-123）、基準の3本柱が明確に規定されている。

本法は、1950年会計及び監査法を修正し、行政府内部の会計及び管理に係る統制システムの適切性に関して継続的な評価と報告等を義務付けるもの

（以下の条文を追加）

(d) (1)

(A) 本節 (a) (3) の要件の順守を確実にするため、各行政機関の組織内部の会計及び管理に係る統制システムは、会計検査院長が規定する基準に合致する形で確立されなければならない。そして以下について合理的な保証を提供しなければならない。

(i) 債務と費用が適用される法律に合致していること

(ii) 資金、資産、その他の財産が、浪費や損失、不正使用、配分誤りのないよう保全されていること

(iii) 行政機関の業務に関する歳入と歳出が適切に記録及び会計処理され、信頼できる財務及び統計報告が作成され、資産に係る説明責任が維持できるようになっていること

(B) 会計検査院長が規定する基準は、全ての監査発見事項に対する迅速な対応を確保するための基準を含む。

(2) 1982年12月31日までに、OMB 長官は、会計検査院長と協議の上、行政機関が自らの組織内部の会計及び管理に係る統制システムが、パラグラフ(1)の要件を満たすシステムであるか否かの判断を行うための評価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できる。

(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及び管理に係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、或いは(B)十分に従っていないことを記述した報告書を作成することとする。

1) 原文では「内部会計及び管理システム (Internal Accounting and administration system)」。

(4) 機関の長が、パラグラフ(3)(B)に示される報告書を作成する際に、当該機関の組織内部の会計及び管理に係る統制に重大な不備があることが判明した場合には、不備の内容、その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。(略)

(注) 下線は筆者が付した。

② 連邦政府における内部統制基準

上述のFMFIAにより、会計検査院長は、連邦政府の内部統制の基準を公表することを義務付けられている。この基準が、連邦政府における内部統制基準(Standards for Internal Control in the Federal Government、以下グリーンブックという。)である。ここにおける内部統制は、事業、報告、準拠性のすべての目的を網羅している。

COSOは2013年に内部統制ガイドラインを更新し、「改訂内部統制 - 統合的フレームワーク」を公表した。改訂版COSOは、内部統制の5つの要素に関連して「原則」という概念を導入したが、これに対応して2014年版グリーンブックもこれらの「原則」を政府の環境に合わせて採用している。

グリーンブックによれば、内部統制とは、「主体の監視機関、経営者及びその他の職員によって構築される主体の目的を達成するための合理的な保証(reasonable assurance)を提供するプロセスのこと」とされている。また、内部統制システムとは、「主体の目的を達成することについて絶対的保証ではなく合理的保証を与えるために人々によって構築される業務に間断なくビルトインされた要素」とされている、主体の目的とこれに関連するリスクは以下の3つのカテゴリーの1ないしは2つ以上に分類される。

- 事業：効率的かつ有効な事業
- 報告：内部及び外部資料の報告の信頼性
- 準拠性：適用される法令規則の遵守

③ OMB通達 A-123

ア 趣旨

OMB通達 A-123とは、FMFIAに基づき、予算管理庁(Office of Management and Budgeting、以下OMB)が示した内部統制を評価し報告するためのガイドラインである。1981年には、OMB通達「管理者の説明責任と統制」が公表され(その後1995年に改定)、2004年には名称が「管理者の内部統制に係る責任」に変更された。

2016年の改定後は「統合リスク管理と内部統制に係る経営者の責任」という名称になり、統合リスク管理についてのセクションが新たに導入されている。

なお、改定OMB通達 A-123は、改訂前と比べて、より3つの目的のバランスに配慮された形となっており、「内部統制に係る報告書」及び「財務管理システムに係る報告書」の2つの報

告書を年次に公表することを求めている。

i) 内部統制に係る報告書

OMB 通達 A-123は、各行政組織の長に、年次で大統領及び議会に対して、「組織の内部統制が意図された目的を達成しているという合理的な保証が得られたかどうかについての報告書」を提供するよう求めている。これが、「保証報告書」(Statement of Assurance) と呼ばれるものである。保証報告書は、組織の長による、組織内の「事業」、「報告」、「法令遵守」に関連した内部統制の全般的な適切性及び有効性に関して、十分な情報を得たうえでなされた判断を指す。

報告書は、以下のいずれかの形式を採る。

- 無限定保証報告書：報告すべき重要な不備や法令遵守違反がない
- 限定付保証報告書：例外を明示（1以上の報告すべき重要な不備或いは法令遵守違反）
- 保証の不表明：プロセスが実施できなかったか、全般に重要な不備がある状態

無限定保証報告書以外の場合、保証報告書には、組織の統制の重要な不備に係る報告が含まれる。

ii) 財務管理システムに係る報告書

FFMIA セクション803 (a) 及びOMB 通達 A-123付録D「1996年連邦政府財務管理改善法への準拠」によって連邦政府機関に要請される、連邦政府会計基準を含む財務管理に係る諸規定への準拠状況についての報告書である。具体的には、発見された準拠性違反をリストアップし、遵守に向けたシステムの改善計画を記述しなければならない。ここでいう財務管理システムとは、財務及び財務関連（混合）システムを含む。

(2) OMB 通達 A-123で示された内部統制の評価及び報告例

(1)で述べた内部統制の評価は、各構成要素毎に、「原則」に従って実施される。構成要素「統制環境」を例にとると、グリーンブックによれば、以下の5つの原則と着眼点がある。

原 則	着 眼 点
1. 監視機関及び経営者は誠実性と倫理的価値についての関与を明示すべきである。	<ul style="list-style-type: none"> • トップの気風 • 行動基準 • 行動基準の遵守
2. 監視機関は主体の内部統制システムを監視すべきである。	<ul style="list-style-type: none"> • 監視構造 • 内部統制システムの監視 • 不備の是正のためのインプット
3. 経営者は、組織目的を達成するために、組織構造を確立し、責任を割り当て、権限を委譲しなければならない。	<ul style="list-style-type: none"> • 組織構造 • 責任の配分と委任 • 内部統制システムの文書化

4. 経営者は従業員の採用、能力開発、能力の維持について関与すべきである。	<ul style="list-style-type: none"> •能力に対する期待 •従業員の採用、能力開発、能力維持 •引継ぎ、緊急事態、準備
5. 経営者は従業員の内部統制に関する責任の遂行に係る業績を評価し、各人に説明責任を果たさせるようにしなければならない。	<ul style="list-style-type: none"> •説明責任の遂行 •行き過ぎたプレッシャーの考慮

1～5の各原則に従って評価された例は、OMB 通達 A-123で以下のように例示されている。

原則	内部統制の不備の要約	設計・実践	有効な運用
1. 誠実性と倫理的価値	<ul style="list-style-type: none"> •政府機関の倫理研修プログラムは、行政府における倫理基準を順守する重要性を全職員に知らしめるのに不十分である。 •政府機関は、職員の利益相反の可能性を発見し是正する手続を採っていない。 •経営者は、原則は有効に設計、実践、運用されていないと結論付ける。 	No	有効でない
2. 監視	<ul style="list-style-type: none"> •上級経営会議によるリスク評価とは正計画のレビューが文書化されていないため、内部統制の不備が認められた。 •経営者は、内部統制の不備があるにも拘らず、不備の度合いの評価と代替的な統制の評価に基づき、原則は有効に設計、実践、運用されていると結論付けた。 	Yes	内部統制の不備、代替措置により有効
3. 組織構造・権限	<ul style="list-style-type: none"> •監督と統制構造が事業の変化に追いついていないため、内部統制の不備が認められた •認められた不備は、機関の狭い範囲にしか影響を及ぼさないため、経営者は、原則は有効に設計、実践、運用されていると判断した。 	Yes	同上
4. 能力開発	<ul style="list-style-type: none"> •内部統制の不備は認められなかった。 •経営者は、原則は有効に設計、実践及び運用されていると結論付けた。 	Yes	有効
5. 説明責任	<ul style="list-style-type: none"> •上級経営委員会からの監督を受けた経営者は、有効な是正措置が採られていないため、内部統制の不備を認めた。 •経営者は、原則が有効に設計、実践及び運用されていないと結論付けた。 	No	有効でない

この結果、構成要素「統制環境」の評価「有効でない」が導かれる。

統制環境	No	有効でない
------	----	-------

経営者は、上述の要約表から、認められた不備により、2つの原則が有効に設計、実践及び運用されていないとし、統制環境は有効に設計、実践及び運用されていないと結論付けた。各原則は、関連する構成要素の設計、実践及び運用の有効性を支えるものである。1つでも原則が有効でないならば、経営者はその構成要素が有効とは結論付けることはできない。

このように経営者は統制環境が有効に運用されていないと結論付けたため、下記のように、全般的な内部統制システムは有効に運用されていないとの評価となり、機関レベルでの重要な

内部統制の不備が報告されることになる。

システムの評価	設計・実践	有効な運用
統制環境	No	有効でない
リスク評価	Yes	有効
統制活動	Yes	有効
情報とコミュニケーション	Yes	有効
モニタリング	Yes	有効
すべての構成要素は統合された形で協働しているか	No	有効でない
全般評価：内部統制システムは、総合的に有効か	有効な運用	有効でない

(3) 国防総省の例

2017年度国防総省（Department of Defence、以下 DoD）の事業に係る内部統制評価の例を見てみよう。内部統制評価の結果、調達、契約管理、資源管理、サイバーセキュリティ等の分野で重要な不備があることが判明している。

「調達」に関してみれば、以下のような重要な不備の特定と是正措置が記載されている。

重要な不備の分野	特定年度	関係部局	是正措置	目標是正年度
<ul style="list-style-type: none"> 多くのDoDの調達プログラムは、コスト、スケジュールおよび成果の点で期待を下回り、結果として、予想外のオーバーコスト、購買能力の低下をもたらし、究極的には戦場への戦闘能力の供給の遅れや戦闘能力の低下を招いている。 	FY2011	省全体	<ul style="list-style-type: none"> 調達を適切に省の使命及び必要性に沿ったものとするため、コスト、スケジュールおよび成果へのリスクや影響を減じるDoD5000シリーズ政策命令及びガイダンスを実施する 「よりよい購買力3.0」の実践とDoD5000.02指令の説明の改善を継続する。 	年次で再評価
<ul style="list-style-type: none"> DoD政策・規則・組織構造5000シリーズで義務付けられているプログラム執行室プログラムマネージャーの調達ライフサイクル監視不足はDoD5000シリーズへの準拠違反である。開発及び調達に係る監視を特定、評価、提供していくことによって使命を支える有効なプロセスの欠如。 調達記録の不適切な文書化と保存。 	FY2017	国防医療局、国防脅威削減局、合同演習脅威削減局	<ul style="list-style-type: none"> 調達に係る承認及びガバナンスの手上的の指示を開発し実践する。意思決定を補助し連絡するサポートツールを制作し、プログラムレビューに係るスタッフの努力を削減し、潜在的なトラブルやリスク分野のモニタリング及び予知を改善する。 プロセスの非効率を見出し調達管理プロセスを改善するために、システム・レビュー、能力ポートフォリオ・レビュー、構成検討委員会、及びコスト・レビューを遂行する。 コスト、スケジュール、業績に係る差異を報告し、その差異を重視する手続を含むプログラムの監督統制を確立する追加的手続を開発する。 調達プログラムの成果を報告し、差異に焦点を当てるための追跡システムを確立する。 	FY2019

事業に係る内部統制の有効性に関して、2017年度における重要な不備は以下の通りである。

重要な不備の範囲	FY2017期 首時点の数	新規	解決済	再評価	FY2017期末 時点の数
調達	0	2			2
監督官及び資源管理	1				1
契約管理	3				3
情報技術	0	2			2
戦闘準備	2		(1)		1
人材及び組織管理	1	2	(1)		2
セキュリティ	0	1			1
サポートサービス	0	2			2
供給体制	1	1		(1)	1
不備の合計	8	10	(2)	(1)	15

その結果、事業に係る内部統制の有効性については、限定付報告書となっている。

本省は、FMFIA 及び OMB 調達 A-123 に従って、事業に係る内部統制の有効性を評価した。この評価に基づいて、本省としては、2017年9月30日現在、事業に係る内部統制が、適用される法令規則への準拠を確保するのにおいて、有効かつ効率的であるという点に関して限定付報告書を提供する。本省としては、引き続き、調達、契約管理、資源管理、サイバーセキュリティ、その他の分野における特定の懸念事項の重大な不備を重視していく。

このような内部統制の評価結果や保証報告書は、年次財務報告書 (AFR)²⁾ に含まれている。年次財務報告書は、1990年主席財務官法、1994年政府経営改革法、2002年公金説明責任法をはじめとする法律で義務付けられた法定書類である。「事業」以外の目的についても、1982年 FMFIA、1996年 FMFIA 及び A-123 によって評価が要請されており、以下の分類のいずれかに含まれ、年次財務報告書で報告される。

- FMFIA セクション 2：財務報告に係る内部統制の有効性
- FMFIA セクション 2：事業に係る内部統制の有効性
- FMFIA セクション 4：財務管理規定への準拠性
- FMFIA セクション 803 (a)：連邦政府の財務管理改善規定の実施

(4) 考察

以下、これまで記述したアメリカ連邦政府の内部統制制度の特徴の抽出を試みる。

2) 政府機関に付託された資源に係る説明責任と管理状況を、国会、大統領及び国民に示すために財務面及び要約レベルでの業績成果を示した報告書。

① 内部統制とERM (Enterprise Risk Management、以下ERM) の関係

ア COSOによるERM

ERMは、全社リスクマネジメントと訳されている。これは、1992年に不正経理を契機にCOSOが公表した「内部統制の統合的フレームワーク」を発展させたもので、2004年に公表されている。

その後、リーマンショックに象徴されるようにリスクは一層複雑化・深刻化した。COSOによれば、過去10年間、このようなリスクの変化に対応して全社リスクマネジメントも進化してきた。このような状況に鑑み、組織がリスクを管理するためのアプローチを改善する必要性が生じたことから、新たに概念及びフレームワークを示した。これが、2017年版ERMフレームワークである。

新たに示された全社リスクマネジメントのフレームワークは、執行機能及び監督機能を担う経営者にとって、事業体がステークホルダーにとっての企業価値を高めるうえで有用なものとされている。

改訂版のフレームワークは以下のような特徴がある³⁾。

- 全社リスクマネジメントとステークホルダーの多くの要求を、より明確に関連付ける
- リスクを、切り離された活動対象ではなく、組織のパフォーマンスの中に位置付ける
- 組織が、より積極的にリスクと取り組むように促す。これができる組織は、変化は単に損失だけをもたらすものではなく、新しい利益の機会をもたらすものである、ということを理解できる。

COSOによれば、内部統制に係るフレームワークと全社リスクマネジメントのフレームワークとは優劣のない別個のフレームワークとして扱われている。

イ OMB 通達 A-123におけるERM

2016年A-123は、セクションII「経営実務にERMを確立する」を新設し、各政府機関にERMの導入を義務付けている。セクションIII以降の内部統制の評価・報告制度との関連については、端的には以下のように要約される。

- ERMのリスク・プロフィールに基づいて、内部統制の定義における「組織の目的」とする事業、報告及び準拠性の範囲を決定する。
- 各政府機関の経営者は、定義に従い、内部統制が組織目的達成に向けた合理的な保証を提供するよう、内部統制のプロセスを再構築していく責務を負う。
- 再構築の進捗状況について、年次の保証報告書で報告する。

3) 「COSO 全社リスクマネジメント ― 戦略およびパフォーマンスとの統合」 12頁

すなわち、OMB 通達 A-123では、「リスク」を手掛かりにERMと内部統制を関連付けている。この点は、上述のように、COSOが内部統制に係るフレームワークと全社リスクマネジメントのフレームワークを別個のものとして扱っているのと対照的である。

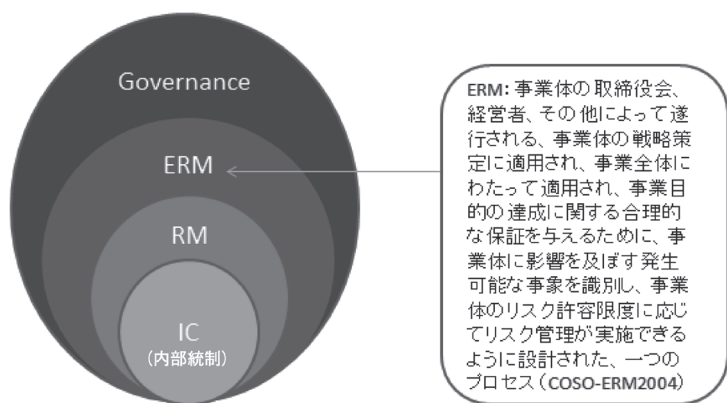
ERMと内部統制は、ガバナンス・フレームワークの要素である。規律としてのERMは、リスクの特定、評価、管理を取り扱う。適切なリスク管理を通じて、組織は、大きな失敗を克服する努力に集中し、潜在的な混乱の要因を減じ或いはなくすることができる。内部統制は、主体の目的が達成されることについて合理的な保証を提供する監督機関、経営者、その他の職員によってもたらされるプロセスのことをいう。

ERMと内部統制の関係について、OMB 通達 A-123では、以下のような解釈を示している。COSOやISOといった先進的なリスク・マネジメント及び内部統制基準の国際基準設定主体は、内部統制をより大きなリスク・マネジメント・プロセスの一部と位置付けている。ERMは、一般的なガバナンスプロセスの一部として見なされ、内部統制は、RM及びERMの中核的な部分として見なされる。この関係は、図表1のように描かれる。

ERMのフレームワークにおける「目標」と「リスク」、内部統制のフレームワークにおける「目標」と「リスク」は関連しているものとOMB 通達 A-123では位置付けている。以下では、どのように関連づけられているのか概略を見る。

上述のように、OMB 通達 A-123では、「ERMのリスク・プロフィールに基づいて、内部統制の定義における「組織の目的」とする事業、報告及び準拠性の範囲を決定する」とされているが、ERMのリスク・プロフィールには、以下の7つの要素を盛り込むことが要請されている。

- | | |
|--------------|-------------------|
| 1 目的の特定 | 5 残余リスク評価 |
| 2 リスクの特定 | 6 提案されるリスク対応措置 |
| 3 固有のリスク評価 | 7 提案されるリスク対応措置の分類 |
| 4 現在のリスク対応措置 | |



図表1 OMB 通達 A-123で示されたERMと内部統制の関連図

図表2 リスク・プロフィールの例

戦略目的—プログラムのアウトカムを改善する								
リスク	固有の リスク評価		現在の リスク対応措置	残余リスク 評価		提案される リスク対応措置	所 管	提案される リスク対応 措置の分類
	影響	蓋然性		影響	蓋然性			
政府機関 X は、プログラムにおいて協働先の能力不足により目標達成できない可能性あり	高	高	削減：政府機関 X は、協働先に技術支援を提供するプログラムを開発した	高	中	政府機関 X は、四半期毎の協働先の報告により協働先の能力をモニター	第一：プログラム室	第一：戦略レビュー
事業目的—連邦政府の事業における不正リスクの管理								
契約・補助金不正	高	中	削減：政府機関 X は、契約の成果をモニターし、適切なチェック&バランスが行われるための手続を開発した	高	中	政府機関 X は、不正に関する知識、発見、防止及び報告に関するトレーニングを提供する予定	第一—契約及び補助金担当官	第一— <u>内部統制評価</u>
報告目的—信頼のおける外部財務報告を提供する								
政府機関 X は、内部統制に重要な不備を発見した	高	高	削減—政府機関 X は、プログラムの協働先に技術支援を提供するための是正措置を開発した	高	中	政府機関 X は、OMB と協議の上、監査意見を維持するための是正措置をモニターする予定	第一—首席財務官	第一— <u>内部統制評価</u>
準拠性目的—不適正支払規制への準拠								
プログラム X は、重要な不正支払が起り易い	高	高	削減 - 政府機関 X は、不正支払発生率が監視され削減するための是正措置を開発した	高	中	政府機関 X は、プログラムの誠実性を強化するための予算提案をする予定	第一—プログラム室	第一— <u>内部統制評価</u>

(注) 下線は筆者が付した。

このうち、「1. 目的の特定」においては、①戦略目標、②事業目標、③報告目標、④準拠性目標の4つを必ず含めなければならない。そのうえで、固有のリスク評価、現在の対応措置、残余のリスク、提案されるリスク対応策及びその分類が分析される（図表2参照）。

「提案される対応措置の分類」の項目には、「事業」、「報告」及び「準拠性」に関しては、「内部統制の評価」が第一義的に挙げられている。

このように、ERMと内部統制が、「リスク」評価を通じて関連づけられるとともに、内部統制に係る評価システムについても政府業績成果法（後述）に基づく組織の使命を頂点とする業績評価システムに、組み込まれていることが分かる。

② 保証報告書の内容

内部統制の定義は、上述のとおり、「内部統制は、主体の監視機関、経営者及びその他の職員によって構築される主体の目的を達成するための合理的な保証（reasonable assurance）を提供するプロセスのこと」である。ここでは「合理的な保証」とは、各政府機関において構築された内部統制のプロセスが、組織目的を達成することを「約束」しているという意味である。「約束」つまり「合理的な保証」とは、「絶対的ではないが、高い程度の信頼性」とされている。

各政府機関の経営者は、内部統制がこれを満たすものとなるよう、常に改善していかなければならない。変動する組織内外の環境に対応してリスクの評価も逐次変動する。明日起こるかもしれない組織目的を阻害するリスクを見越して予め対応しておくという必要性が生じる。組織は、リスクに対応した内部統制を常に整備していく必要があり、このサイクルは永遠に続く。実際には、完璧な備えはできないはずであり、進捗状況を問題点及びそれに対する対応措置とともに記載することが想定されている。

ここで留意したいのは、「保証報告書」は経営者が作成するが、それは「現時点の内部統制が合理的な保証を与えている」旨の内容となる。「経営者が保証する」という表現ではない。

内部統制の有効性についての経営者の保証が必要としている点は、イギリスのオレンジブックが参考にされている⁴⁾。オレンジブックにおいては、リスク管理のプロセスに、レビュー及び報告の局面が盛り込まれているが、その理由は

- リスク・プロフィールが変化しているかどうか監視するため
- リスク管理が有効であるとの保証を得て、さらなる行動が必要な場合はそれを認識するためとされている。そして、そのような保証を得るためには、経営者は、内部監査、専門チームのレビューや監査等の保証業務の結果をすべて考慮しなければならない。

OMB 通達 A-123においても、各政府機関の経営者は、保証報告書の記載内容について、同様に「十分な情報を得たうえで」判断しなければならないとされている。それでは、「十分な情報を得」とは、どのようなプロセスを意味するのだろうか。以下は、その手掛かりとなる、これまで累積されてきたガバナンス強化のための努力を取り上げる。

③ 累積されたガバナンス強化に向けた努力

経営者が検討しなければならない情報源には、経営者自身による特別なレビューで得られた情報以外にも、様々な情報源がある。

ア 政府業績成果法（Government Performance Result Act、以下 GPRA という。）

情報源の重要な一つとして、「GPRAMA、A-11セクション200に従った内部統制に関連する

4) OMB 通達 A-123は2016年の改訂の理由の一つにオレンジブックの公表を挙げている。

年次業績計画、報告、戦略レビュー、プログラム評価」制度が挙げられている。

GPRAMA は、GPRA1993の改定版であり、2011年1月から施行されている。GPRA1993は、政府機関がその使命達成に向けた進捗を明らかにするために、戦略計画、業績計画及び業績報告制度の確立を求めた。GPRAMA では、より成果、サービスの質、顧客満足度が重視され、実績のレビューによるPDCAサイクルの強化と組織毎に加えて組織横断的な取り組みが推進されている。

イ GAOのハイリスク報告書

連邦政府は、世界で最も大きく複雑な組織の一つであり、2016年度では約3.9兆ドルの支出が広範な政策や事業に投入されている。このような状況に鑑み、GAOは定期的にハイリスク報告を公表している。GAOのハイリスク・プログラムは、不正、浪費、濫用、不適切な管理に陥る脆弱性のある事業や3Eに係る課題のために変革が必要な政府の事業等を特定するものである。ハイリスクは、2年に1回見直しがされる。GAOは、ハイリスク分野に重点を置くに当たって、「リーダーシップの関与」、「組織の能力」、「行動計画」、「監視の努力」、「進捗が見られた点」の5つの規準から進捗状況を評価している。DoDの武器システム調達事業も連邦政府全体において重視すべきハイリスクリストに載っている。ハイリスク報告書も重要な情報源の一つである。

ウ 監察総監等による監査の体系

監察総監は、1978年監察総監法 (Inspector General Act of 1978) によって各政府機関に設置された独立した監査・調査機能を持った役職のことである。監察総監室 (Office of Inspector General) は監察総監のほか補佐するスタッフからなる大きな組織である。監察総監は、GAOや民間会計事務所と連携して、業績監査及び財務監査に責任を有する。

公法106-531「2000年報告統合法」により、各監察総監は、その所属する政府機関が直面する最も重大な経営及び業績上の課題と考えるものを要約した年次報告書を作成し、これらの課題に対する組織の取組の進捗を評価するよう求めている。当該政府機関の長はこの報告書に対してコメントできるが、修正はできない。この報告書は、年次財務報告に含められる。

上述のDoDの年次報告書本文⁵⁾には、「DoD 監察総監室による主要経営課題の要約」が掲載されている。法令の規定通り、毎年、DoDの監察総監は、省が直面する最も重大な経営及び業績上の課題を要約した報告書を作成し、これらの課題への取組における進捗状況を簡潔に評価している。この報告書は、様々な情報に基づいて作成されており、それにはDoD 監察総監室による監視業務、研究及び判断、DoD 組織内の監視業務、GAOによる監督プロジェクト、DoD

5) 付録Eには全文が掲載されている。

役職員からのインプットを含むとされている。

2018年 DoD 主要経営課題として、「有効な調達及び契約管理を確立する」が記載されている。

以上のような法律の枠組みによる監視・監督機能に加え、単一監査法による連邦補助金の統制、OMB 調達による情報技術関連のレビュー等、様々な監視・監督業務が重層的に実施されている。これらの複数の機関による監視、監査及び評価等の業務をうまく活用し、それらと重複することのないようさらに統合的な検証を行う制度が、「経営者による保証」制度といえる。

3. 我が国の場合の課題

我が国において、公的部門に包括的な内部統制の評価及び監査制度を導入する場合の課題としては、以下の3つが挙げられる。

一つは政府主導で「内部統制」の重要性の認識をより徹底すべきということである。我が国の公的部門において現時点でも断片的には内部統制の要素は存在するものの、全体として内部統制に係る意識が希薄であり、その構築及び運用責任が首長に存在するという認識が乏しい。端的な例が、昨今問題となっている障害者雇用の水増し問題がある。法令で義務付けられていたにも拘らず、各省庁において障害者手帳の確認等を行わないなどの大幅な水増しが放置されていた。企業の場合は障害者雇用に係る虚偽報告に対してペナルティがあるが、政府機関の場合はないという制度上の欠陥を指摘する声もある。しかし、ペナルティ制を待たず、遵法意識の欠如が根底にある。それは一担当者の責任ではなく、組織内の内部統制の問題として行政府の長に責任があると考えべきではなかろうか。

もう一つは、公的部門におけるガバナンス推進に責任を負う組織を明確化すべきということである。我が国には、アメリカ会計検査院のような司令塔的存在が存在しない。内部統制の基準制定をはじめ積極的なガバナンス強化の旗振り役を果たすべき組織を明確にすべきではないだろうか。

さらには、公的部門の政策や事業について、より強力で第三者のチェック機能を導入すべきということである。つまりPDCAサイクルのうちの「C」の部分の強化である。内部統制の構築及び運用の後、評価や監査をするに当たっては、前提としてガバナンス強化のための努力の積み重ねが不可欠である。連邦政府において各行政の長が保証報告書を作成するに当たっては、数多くの情報を参考にすべきとされていた。ここでは会計検査院、監察総監、会計監査人等の専門的業務の成果の積み重ねが前提として存在し、それらの活用が求められている。我が国の公的部門においては、政策、事業等に関してこれまで独立した第三者の立場からのチェックの重要性はあまり認識されてこなかった。従って現時点では評価に必要な情報源が不足していると言わざるを得ない。

このような習熟しない土壌の上に新たに今回、評価を含む内部統制制度を導入した場合、形骸化を避け適切に機能させることが可能なかどうかはなはだ疑問である。しかしながら、公的部門のガバナンス強化は急務であることから、上記3点について政府以下取り組んでいくことが必要である。

参考文献

- 「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（たたき台）」（2018年7月）、総務省（米国）
会計及び監査法1950年
- Federal Managers' Financial Integrit Act of 1982 連邦管理者財務保全法1982年
- Standards for Internal Control in the Federal Government（連邦政府内部統制基準）（“Green Book” グリーンブック）、GAO
- High-Risk Series-Progress on Many High-Risk Areas, While Substantial Efforts Needed on Others, GAO（Feb. 2017）
- 米国行政予算庁（OMB）通達 A-123 “Management Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control”
- 米国行政予算庁（OMB）通達 A-11 “Preparation, Submission and Execution of the Budget” 「改訂内部統制－統合的フレームワーク」COSO、2013年
- U.S. Department of Defense Sgency Financial Reports for FY（国防総省年次財務報告書）2017年
- Government Performance and Results Act（GPRA）、Government Performance and Results Modernization Act（GPRAMA）、政府業績成果近代化法
- 監察総監法1978年
- The Orange Book Management of Risk-Principles and Concepts（October 2004）HM Treasury
- 「COSO全社的リスクマネジメント 戦略およびパフォーマンスとの統合」、監訳 一般社団法人 日本内部監査協会 八田進二・橋本 尚・堀江正之・神林比洋雄、訳 日本内部統制研究学会 COSO-ERM 研究会（同文館出版）