

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～

Internal Control of National Government Agencies: Significance of and Issues in Restructuring the Monitoring Mechanism inside Agencies

諸外国および日本国内の企業による粉飾決算等の不祥事を受けて、内部統制に関する議論が高まり、法整備も進展した。諸外国では、公共部門においても、民間部門で発展した内部統制の概念や制度を反映する形で仕組みの構築や改善が図られている。日本の公的機関に関しては、これまで明示的な内部統制の枠組みが整備されていなかったが、近年、その必要性に対する認識が高まっている。これは、民間部門と同様に、公的機関においても不正が続発している現状に対し、その打開策として、内部統制に対する期待が高いためである。地方自治体や独立行政法人については、それぞれの内部統制に関する研究会が総務省において設置され、その意義が確認されているところであるが、国の行政機関についてはまだ体系だった議論は行われていない。

内部統制は、日本において広く採用されている定義によると、「業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセス」であるとされ、組織の運営のあり方全体に関わる広範な概念・活動である。本稿では、国の行政機関のあり方について検討するうえで、特にモニタリングの機能に焦点を当てて議論を行う。モニタリングを取り上げる理由は、国の行政機関においてはすでに多様なモニタリングの形が存在しており、そのあり方について見直す必要があること、また、モニタリングを通じて蓄積された知識やノウハウが内部統制の適切な構築や機能の充実に貢献することから、議論のきっかけになると考えるためである。

本稿では、まず、近年の内部統制に関する主要な議論を整理する。次に、国の行政機関におけるモニタリングの現状について、①複数の行政機関を対象とするモニタリング機能、②個別の行政機関のみを対象とするモニタリング機能、に分けて概観し、その課題を整理する。さらに、諸外国の公共部門におけるモニタリングの仕組みについて、集権型、分散型の2つのアプローチを取り上げ、それぞれの具体的な事例を示す。最後に、国の行政機関におけるモニタリング機能を再構築するための方向性について検討する。

Domestic and foreign corporate scandals, such as fraudulent accounting, have led to increased discussions on internal control and to the development of relevant legal frameworks. Foreign nations have built or improved systems in the public sector that reflect the concept and institution of internal control developed in the private sector. As for Japan's public agencies, frameworks of internal control have not been developed explicitly; however, their necessity has become increasingly recognized in recent years. This is because there is great anticipation for internal control to provide a solution to the current situation where misconducts are repeatedly brought to light not only in private sector entities, but also in public agencies. The Ministry of Internal Affairs and Communications has set up research groups studying the significance of internal control in local governments and independent administrative institutions. However, the internal control of national government agencies has not been discussed systematically. According to the widely adopted definition in Japan, internal control is the process incorporated into an organization's operations and performed by all its members in order to reasonably assure that the following four objectives are attained: (1) effectiveness and efficiency of operations, (2) reliability of financial reporting, (3) compliance with applicable laws and regulations, and (4) protection of assets. This broad concept and activity is connected to all administrative aspects of an organization. To examine how national government agencies should operate, this paper particularly focuses on monitoring mechanisms, because the focus on monitoring is considered to be a first step toward more serious discussions for the following reasons. Various types of monitoring already exist within the national government agencies, but the ways in which they are conducted need to be reviewed. Moreover, knowledge and know-how accumulated through monitoring contribute to the proper design of internal control and improvement in its functionalities. This paper first summarizes the main recent discussions on internal control. Then, from the standpoint of monitoring mechanisms aimed at (1) multiple government agencies and (2) each individual agency, the current state of monitoring within the national government agencies is overviewed and the issues are summarized. Next, concrete examples of two approaches—centralized and decentralized—to monitoring systems in foreign public sectors are discussed. Lastly, this paper examines the direction in which the monitoring mechanisms within the national government agencies should be restructured.



高木 麻美
Asami Takagi

三菱UFJリサーチ & コンサルティング
政策研究事業本部
公共経営・地域政策部
副主任研究員
Senior Analyst
Public Management & Regional
Policy Dept.
Policy Research & Consulting
Division

1 | はじめに

エンロン、ワールドコムという巨大企業の粉飾決算に端を発した米国のサーベンス・オクスリー法の制定や、近年多発している不祥事によって、日本においても企業の内部統制に関する議論が高まり、法制度の整備が行われてきた。2006年5月に施行された会社法では、内部統制システムが取締役会の専決事項であることが明確にされたほか、同年6月に公布された金融商品取引法では、2009年3月期から経営者による内部統制報告書の提出と外部監査人による監査が義務づけられた。これらの法整備によって、民間部門では内部統制の見直し・整備が進展することとなった。

公共部門においても、諸外国では、民間部門での内部統制概念や制度の発展を反映する形で仕組みの構築や改善が図られているところである。一方、日本の公的機関に関しては、これまで内部統制の枠組みを明示的に規定するような法令やガイドラインは存在しておらず、不正防止等の議論は単発的には行われていたものの、包括的

な内部統制の枠組みに関する議論は限定的であった。

しかし、近年、日本の公共部門でも内部統制構築の必要性が強調されるようになってきた。主な理由のひとつは、公的機関において度重なる不正が発覚したことである。図表1は、平成10年度以降に不正経理として会計検査院が指摘したものである。不正経理以外にも、旧社会保険庁の年金記録問題、農林水産省の事故米問題等、業務の適切性を問われる大きな問題が次々に明るみに出ている。

公的機関の内部統制に注目が集まっているのは、このような不正のためだけではない。後述するように、国・地方の財政状況が深刻化しているため、より効率的・効果的な業務の実施・管理が必要となり、内部統制が一定の役割を果たすことが期待されるためである。

では、日本の行政機関に内部統制の仕組みが存在していないかということそうではない。財政会計に係る法令には、内部統制に関する制度や手続きの一部が定められているし、本稿の主題であるモニタリング機能は従来から多様な形で存在している。後述するように、本稿では国

図表1 国の行政機関における不正経理の推移

年度	件数	指摘金額	主な事例
H10	37件	5億7,402万円	郵便局の職員による保険料等の領得 (28件4億3,490万円)
11	53件	6億6,008万円	同上 (45件4億8,515万円)
12	53件	7億7,736万円	同上 (45件7億1,825万円)
13	52件	11億6,808万円	同上 (38件7億3,265万円)
			外務省の国際会議開催等に係る水増経理 (1件3億1,391万円)
14	48件	82億9,768万円	岡山大学の医薬品等購入に係る予算超過 (1件67億5,317万円)
			郵便局の職員による保険料等の領得 (37件12億8,985万円)
15	39件	37億1,609万円	九州大学の医薬品等購入に係る予算超過 (1件26億4,270万円)
			郵便局の職員による保険料等の領得 (22件3億0,083万円)
16	67件	32億4,069万円	同上 (37件15億7,451万円)
			広島・佐賀大学の医薬品等購入に係る予算超過 (2件7億7,172万円)
			労働局の物品購入等に係る水増・架空経理 (7件6億7,560万円)
17	150件	69億0,560万円	同上 (81件56億6,685万円)
			郵便局の職員による保険料等の領得 (35件7億5,346万円)
18	89件	9億7,826万円	労働局の超過勤務手当等に係る架空経理 (18件3億0,880万円)
			郵便局の職員による保険料等の領得 (50件6億8,973万円)
19	77件	30億4,651万円	防衛省の技術業務委託契約に係る予算超過 (1件21億8,000万円)
			税務署の職員による還付金の領得 (4件3億4,311万円)

資料：東 (2010)

の行政機関に設けられている各種制度を主な対象としているが、国会もさまざまな角度から行政機関の活動をチェックしている（例：衆議院決算行政監視委員会）。さらに近年、新たなモニタリング機能を行政機関全体、あるいは個別府省内で設置あるいは強化する動きが目立っており、たとえば直近では、全省庁に予算監視・効率化チームが設置された。しかし、筆者は、日本の行政機関における内部統制に関する課題は、むしろ、内部統制の役割が明確にされておらず、制度としても明示的になっていないために、機能に不足や重複が生じていることではないかと考える。

本稿では、国の行政機関の内部統制、特にモニタリング機能に焦点を当てて議論を行う。モニタリングに焦点を当てる理由は、すでに多様なモニタリングの形が存在しているながら、近年更なる新設・強化の方向にあることに鑑み、そのあり方について見直す必要があること、また、モニタリングを通じての蓄積が内部統制を構築し、発展させるうえでの情報を与えるという点において重要であるためである。以下では、まず、①近年の内部統制に関する主要な議論を挙げ、内部統制構築の意義についてより一般的なポイントの整理を行う。次に、②国の行政機関のモニタリングの現状について概観する。これらを踏まえ、③国の行政機関におけるモニタリング機能の課題を整理し、国の行政機関のモニタリング機能を改革するための方向性について述べる。改革の方向性の検討においては、諸外国のモニタリングの状況も参照する。主な提言は以下の通りである。

- (a) 国の行政機関における内部監査を、複数の行政機関に対するモニタリングと個別行政機関のみに対するモニタリングの2段階に整理
- (b) モニタリングを行う組織やモニタリング結果に関する評価の仕組みの導入
- (c) モニタリング結果の活用を通じた内部統制全体の整備

2 | 公的部門における内部統制構築の意義

(1) 内部統制の定義

内部統制に関する議論をするうえで、まずは内部統制とは何かということを確認する。内部統制の枠組みの代表的なものとしては、米国のトレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission: COSO）が1992年に公表した「内部統制の統合的枠組み（Internal Control — Integrated Framework）」（以下、「COSOフレームワーク」と言う）がある。COSOフレームワークは、アメリカ公認会計士協会が監査基準として採用する等、民間企業における内部統制の標準的な枠組みとして受け入れられている。また、諸外国の行政機関でも内部統制の枠組みとしてCOSOフレームワークの基本的考え方が取り入れられているほか、最高会計検査機関国際組織（International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI）が2004年に公表した「公的セクターの内部統制基準のためのガイドライン（Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector）」（以下、「INTOSAIガイドライン」と言う）にもその概念が盛り込まれている。

日本でも、金融庁企業会計審議会内部統制部会が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並びに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の設定について（意見書）」（以下、「内部統制評価・監査基準」と言う）はCOSOフレームワークに基づいている。これは、2006年に成立した金融証券取引法が、上場会社を対象に、財務報告に係る内部統制の経営者による評価と公認会計士等による監査を義務づけていることを受け、同部会がこのための基準として検討してきたものに、基準を適用していくうえでの実務上の指針として実施基準を追加したものである。後述するように、内部統制評価・監査基準はCOSOフレームワークに目的、基本的要素のそれぞれ1項目ずつ追加した形となっている。これは、COSOフレームワークの公

表から時間が経っており、最新の状況を踏まえる必要があったことと、わが国の実情を反映するという理由に基づいている。本稿では、この内部統制評価・監査基準における内部統制の定義を議論の出発点としたい。ただし、内部統制の定義や枠組みに関しては、民間企業の内部統制を中心とした詳細な文献が多々あることから、ここでは概要を示すにとどめる。

内部統制評価・監査基準では、内部統制を次のように定義している。

内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の4つの目的が達成されるとの合理的な保証を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、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（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。

資料：金融庁（2007）

ここで、4つの目的および6つの基本的要素の概要を示す。4つの目的はそれぞれ独立しているが、相互に関連するものである。

内部統制評価・監査基準は、COSOフレームワークに対して、目的および基本的要素を一つずつ追加している。目的には「資産の保全」が追加されている。その理由は、資産の取得、使用および処分が正当な手続および承認の

もとに行われることが重要であることとされている¹。また、基本的要素に「ITへの対応」が追加されているのは、COSOフレームワーク公表後にIT環境が飛躍的に進展し、ITが組織に浸透した状況に即している²。

ここで、本稿の主題であるモニタリングについて定義を補足する。内部統制評価・監査基準によれば、モニタリングには、「日常的モニタリング」と「独立的モニタリング」の2種類がある。日常的モニタリングは、「通常の業務に組み込まれた一連の手続を実施することで、内部統制の有効性を継続的に検討・評価すること」である。一方、独立的モニタリングは、「日常的モニタリングでは発見できないような経営上の問題がないかを、別の視点から評価するために定期的又は随時に行われるもの」であり、民間企業においては、経営者による独立的評価、取締役会による独立的評価、監査役または監査委員会による独立的評価、内部監査部門等による独立的評価が含まれる。モニタリングの機能としては、これらに加えて、法令遵守等の問題について組織のすべての構成員、あるいは組織外から情報を伝達する仕組みである内部統制通報制度が設けられる場合もある。このようなモニタリングを通じて識別された内部統制の不備に対しては、適切な対応が図られなければならない。内部統制評価・監査基準では、内部統制の不備は「その内容に則して、適切な者に適時に報告されることが必要であり、このための方針及び手続を定めておくことが重要である」としている。

内部統制におけるモニタリングという言葉から、その活動を、たとえばセキュリティ・カメラがとらえる映像

図表 2 内部統制の目的

内部統制の目的	概要
業務の有効性および効率性	事業活動の目的の達成のため、業務の有効性および効率性を高めること
財務報告の信頼性	財務諸表および財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保すること
事業活動に関わる法令等の遵守	事業活動に関わる法令その他の規範の遵守を促進すること
資産の保全（注）	資産の取得、使用および処分が正当な手続および承認の下に行われるよう、資産の保全を図ること

注：「資産の保全」はCOSOフレームワークでは独立した目的としては取り上げられていなかったが、内部統制評価・監査基準として取り上げている。
資料：金融庁（2007）

図表3 内部統制の6つの基本的要素

基本的要素	概要
統制環境	組織の気風を決定し、組織内のすべての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリングおよびITへの対応に影響を及ぼす基盤
リスクの評価と対応	組織目標の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析および評価し、当該リスクへの適切な対応を行う一連のプロセス
統制活動	経営者の命令および指示が適切に実行されることを確保するために定める方針および手続
情報と伝達	必要な情報が識別、把握および処理され、組織内外および関係者相互に正しく伝えられることを確保すること
モニタリング	内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセス
ITへの対応（注）	組織目標を達成するために予め適切な方針および手続を定め、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

注：「ITへの対応」はCOSOフレームワークの5つの基本的要素に加えて、内部統制評価・監査基準で追加されたもの。
資料：金融庁（2007）

による監視等としてイメージされる、状況の把握を中心とした定常的なものであるという印象を持たれる場合もあるかもしれない。しかし、内部統制の4つの目的を果たすための基本的要素のひとつとしてのモニタリングにおいて重要なのは、経営上の問題を指摘することまで念頭においた「評価」の役割であり、さらにはその結果を活用する仕組みである。また、一般的な内部監査部門の果たす役割から、モニタリングの業務を法令遵守の確認や会計上の不正を発見すること、ととらえられがちであるが、内部統制の目的には業務の有効性及び効率性も含まれており、これに対してモニタリングが果たす役割も大きい。本稿の対象とするのもこのような、広範なモニタリング機能であることを強調しておきたい。

さて、6つの基本的要素にも示されているように、内部統制は組織全体の運営に関わる概念であると言える。同様に組織全体に関わる概念として、コーポレート・ガバナンスがあるので、ここで両者の関係を簡単に整理しておく。

コーポレート・ガバナンスの定義は国・地域や論者によって多様³であるが、「企業経営（あるいは企業経営者）を規律するための仕組」との見方が多いのではないだろうか。たとえば、経済産業省（2005）では、コーポレート・ガバナンスを「企業経営を規律するための仕組」との定義したうえで、「企業経営を担うのは企業経営者で

あるので、基本的には、企業経営者（代表取締役社長といたった経営トップのみならず経営を執行する経営陣を指す）をどのように規律するか、という問題となる」としている。要するに、コーポレート・ガバナンスは経営者により焦点をあて、その統制あるいはモニタリングの仕組みの問題であるのに対して、内部統制は、企業組織の機能に焦点を当て、経営者による経営戦略を実現するために社内構築されるプロセスと捉えることができよう。

内部統制の定義に照らして考えると、内部統制が公共部門においても重要な概念であることは容易に理解できる。内部統制の4つの目的はいずれも公共部門にも不可欠の要素であることは明らかであるし、それらの実現のために、6つの基本的要素に示されるような組織的な対応が必要となってくる。

ただし、留意が必要なのは、内部統制評価・監査基準は民間企業を意図したものであり、公共部門にそのまま適用できるわけではないことである。たとえば、公的セクター向けであるINTOSAIガイドラインは、COSOフレームワークに基づいて策定されているが、公共部門の活動を踏まえて、内部統制の目的に「秩序正しく、倫理的、経済的、効率的、効果的な業務の遂行」（注：下線は筆者）といった文言や、説明責任、資源の保護が含まれているのが特徴である。このように、今後日本の行政機関を対象とした内部統制の基準を整備するにあたっては、その

特質にあったものにする必要がある。

(2) 日本の公的機関の内部統制に関する議論

それでは、公的部門において内部統制を構築することによってどのような効果が期待できるのでしょうか。近

年、公的機関に関する内部統制については、図表4のような主要な議論がなされている。

「地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会」は、続発する公務員の不祥事等により国民の行政に

図表 4 行政機関の内部統制に関する主な検討状況

期間	研究会等
平成19年10月～平成20年3月	総務省「地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会」
平成21年7月～平成22年3月	総務省「独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会」

注：期間は最終報告時点までとしている。
資料：各種資料により作成。

図表 5 地方公共団体において内部統制の整備・運用によって期待される効果

- ①不適正な事務処理の改善、法令等の遵守の徹底を実現
 - ・業務におけるリスクとコントロールが可視化され、上司・同僚による確認の強化や、別の部署による監察の実施等によって、不適正な事務処理に対する有効なチェック体制の構築が可能となる。
 - ・新たに必要な統制（ルールの整備、ITの導入等）の導入の契機となる。
 - ・地方公共団体を取り巻く諸課題や個別業務プロセスにおけるリスクを事前に洗い出し、組織的な議論を通じて評価・特定を行い、対応策を講じることによって、不適正な事務処理の改善や、法令等の遵守の徹底、新たな課題への適切な対応につながる。
- ②業務の有効性および効率性の実現
 - ・業務プロセスに存在する重複や錯綜するルールの整理・合理化などの取組を実施することにより、不合理なルールや業務の無駄の見直しが図られ、業務の効率性の向上が図られる。
 - ・業務プロセスの遂行が当該業務の目指す目的に対し有効であるかどうかチェックすることにより、業務の有効性の向上が図られる。
 - ・地方自治運営の基本原則のひとつであるVFM（Value For Money）の視点、「最少の経費で最大の効果を挙げる」ことに資すると考えられる。
- ③行政組織に関わる者の意識を改革
 - ・行政機関において、組織内部にリスクの存在を認めることが、内部統制の前提。
 - ・「行政無謬神話」に代表される行政組織に関わる者の意識そのものを改革することとなると考えられる。
- ④財務書類4表の一層の信頼性を確保
 - ・財務報告プロセスに内部統制の考え方を導入することにより、より一層信頼性の確保された財務書類4表の作成・公表が可能となる。
 - ・こうした財務書類4表から得られるストック情報等を踏まえ、たとえば、資産・債務改革の具体的な施策の策定がより実効性をもって行われることが期待できる。
- ⑤首長の戦略的業務への専念
 - ・首長が適切に内部統制の整備・運用を行うことにより、首長の目が行き届かない範囲の職員の不祥事件、事務処理ミス等に対し、組織的に対応することが可能となり、その結果、首長が地域経営等の戦略的な業務に専念できるようになることも期待できる。

資料：総務省（2009a）

対する信頼が揺らいでいるという問題に加え、地方分権改革の流れの中で地方自治体のマネジメントにも抜本的な改革が求められていること、厳しい社会経済環境を背景としてさらなる行政改革が求められていること、今後財政状況がますます悪化が見込まれることから財政運営の見直しが必要であることや、それに対する住民の理解および監視が必要であるという問題意識に基づき、従来の行政改革の手法にとらわれず、行政運営を刷新していく必要があるという考えを示している。

その際、取り組むべき新たな課題として、リスクへの対応、モニタリング機能の不全、縦割り組織・錯綜するルール体系への対応、行政評価の質の向上、公会計制度改革への対応を挙げ、これらに対して内部統制の整備・運用がひとつの解決手法になるという考え方を示している。内部統制の整備・運用による効果に対しては図表5のような認識を示している。

一方、「独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会」は、「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「内部統制の向上を図る」とされたことや、「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」とされたこと、平成20年に国会に提出された独立行政法人通則法改正法案で、「業務の適正を確保するための体制」について業務方法書に記載することを新たに課すことが含まれていたこと等を受け、有識者による検討を行うために設置された。

平成22年3月に公表された報告書によると、同研究会では、独立行政法人における内部統制を「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」と考え、内部統制の必要性として図表6に示した点を挙げている。

上記のように、両研究会では公的機関における特殊性を踏まえ、内部統制をマネジメント改革に有用な手段としてみている。特に、内部統制を通じて、①組織目標を有効的、効率的に達成すること、②リスクを特定し、対応策を講じること、③職員の意識改革が可能となるという点で共通している。

図表6 独立行政法人における内部統制の必要性

①戦略的なマネジメントに有用

内部統制は、独立行政法人のミッションを有効かつ効率的に果たすこと等を目的として、リスク（課題）を洗い出し、組織が一丸となってそれに対応する仕組みであり、それは法人の長が戦略的なマネジメントを行う際に有用な手段（ツール）である。このため、マネジメントの観点から内部統制は必要とされるものである。

②目標・計画の複雑性

独立行政法人の最終的な目的は、利潤を獲得することではなく、ミッションを果たすことであるため、民間企業に比べ、法人が設定すべき具体的な目標・計画は、多種多様かつ複雑であると考えられる。このため、独立行政法人においては、マネジメントに有用な手段である内部統制が適切に整備・運用されるべき要請は、民間企業よりも強いと考えられる。

③職員のインセンティブ向上の観点

独立行政法人の職員にとっても、内部統制を通じた法人の長によるリーダーシップの発揮により、法人のミッション、中期目標、法人が作成した中期計画等及び自らの職務の重要性を強く意識することができる。また、職員がそれぞれの立場で計画作りに関与することで、参加意識がより高まり組織における自らの位置づけを再認識し、それが業務向上へのインセンティブにつながることを期待される。

資料：総務省（2010a）

3 | 国の行政機関におけるモニタリング機能の現状

地方公共団体と独立行政法人では組織のあり方が異なるため、実際の内部統制の仕組みは異なることが想定される。しかし両者とも公的機関であり、上記の研究会報告に示された内部統制の期待される効果については、国の行政機関についても同様のことが言えるのではないだろうか。そこで、行政機関におけるモニタリング機能再構築の意義と課題について述べるにあたって、まずは現状を整理する。なお、ここで言う「行政機関」とは、国家行政組織法で定義されている府省とする。また、内部統制といった場合の「内部」とは、このような行政機関全体を指し、個別府省の内部ではない。

行政機関の内部統制に関する枠組みを明示的に示している法令あるいはガイドライン等は現状では存在していない。しかし、財政法、会計法、予算決算および会計令、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律、国有財産法等の財務会計諸法令は内部統制に係る体制および手続きの一部について定めている。

一方、モニタリングの機能は多数存在していると言っても過言ではないだろう。国のモニタリング機能には、大きく内部監査機能と外部監査機能がある。内部監査機能は府省に属するモニタリング組織によって行われるものであり、外部監査機能は国会および内閣から独立した第三者機関である会計検査院によるものである。以下では、それぞれの現状を示すにあたって、内部監査機能をさらに2つに分類する。

つまり、①個別の行政機関のみを対象とするモニタリング機能と、②特定の府省に属しながら、複数の行政機関を対象とするモニタリング機能である。このように2つに分類して検討するのは、後述するように、国の行政機関におけるモニタリング機能を再構築するにあたって、内部監査機能を、個別行政機関を対象としたものと行政機関全体を対象としたものの2段階にし、外部監査機能も加えた3段階に整理することが念頭にあるためである。

(1) 個別の行政機関のみを対象とするモニタリング機能

各省庁にはそれぞれの組織令等に基づいて内部監査を実施する組織が設置されている。主なものとしては、各府省別の会計監査機構が担う「会計監査」、業務を統括する総務課や監察官等が担う「業務監査」、行政機関が行う政策の評価に関する法律（以下、「政策評価法」という）に基づき実施する「政策評価」、および、2010年度に試行され、翌年度より本格実施される予定の「行政事業レビュー」である⁴。それぞれの概要を図表7に示す。

各行政機関には、それぞれの組織令等に基づいて、内部監査を実施する機関が設置されている。内部監査は、会計監査と業務監査に分けられる。

会計監査は、会計経理の適切性、経済性・効率性等の確保を目的として行われるものである。会計監査は、一般的には年度ごとの監査計画に基づき、一定の基準に基づいて実施される。やや古い情報ではあるが、会計検査院「国の機関が内部監査として実施する会計監査の状況について」（平成13年度決算検査報告）によると、多くの府省等は、本省および外局の組織として内部部局、施設等機関、特別の機関、地方支分部局を置いており、会計監査機構の多くもこれに対応してそれぞれ設置されている。

会計監査機構の組織の位置づけ・設置形態は、会計担当課から独立して設置された課室が会計監査に関する事務を所掌する「独立型」、会計担当課が会計監査に関する事務を所掌し、会計担当課内に置かれた室が会計検査を行う「課内室型」、主として会計監査を担当する官、班、係等を置く「専担型」、会計経理業務を処理する官、班、係等に会計監査業務を兼務させる「兼務型」の4つに分類できるようである。同報告によると、多くの府省等では会計担当課が会計監査に関する業務も所掌している状況であった。一方、独立型は、組織の位置づけ上、権限および業務面において一定の独立性が確保されており、会計監査の実施においても、監査計画や監査マニュアルの作成、監査報告の作成と報告先、自局監査の実施状況といった点からも客観性の確保がなされている傾向にあ

図表7 個々の行政機関を対象とする主なモニタリングの仕組みの概要

モニタリング機能	会計監査	業務監査	政策評価	行政事業レビュー
実施機関	会計監査機構	監察官室等	政策評価担当課室	予算監視・効率化チーム
根拠	各省庁の組織令、組織規則、個別規定等	各省庁の組織令、組織規則、個別規定等	政策評価法	「予算編成等の在り方の改革について」（平成21年10月23日閣議決定）
対象	会計関係書類（計算書、証拠書類）等	事務・事業	施策、事業	事業
観点	適切性、経済性・効率性等	業務執行の適法性、効率性の確保、構成員の服務状況の把握等	必要性、効率性、有効性等	有効性、効率性
実施方法・プロセス	<ul style="list-style-type: none"> ・ 監査計画を策定し、それに基づき書面または実地監査を実施。 ・ 結果は監査報告に取りまとめ。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 保有個人情報の保護および情報セキュリティの対策についてはそれぞれ統一的な基準に基づき実施。 ・ これら以外のものについては、一部の府省は個別に実施。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 毎年（度）事後評価の実施に関する計画を策定・公表。 ・ 基本計画および実施計画に基づき事後評価を、研究開発、公共事業、政府開発援助、規制については事前評価を実施。 ・ 評価の結果および結果の予算への反映状況を公表。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 各府省が、予算要求前から予算の支出先や用途の実態を把握し、レビューシートにまとめる。 ・ 公開プロセスを実施し、事業について点検。 ・ レビュー結果は事業執行や予算要求に反映。

注：行政事業レビューは、平成22年度は試行の位置づけ。
資料：各種資料により作成。

った。

業務監査は、業務執行の適法性、効率性の確保、構成員の服務状況の把握等を目的として行われるものである。業務監査を行う組織は、会計監査機構と同様に、総務課等の業務を統括する課から独立して存在している場合と、業務を統括する課内に設置されている場合とがある⁵。業務監査の内容や方法、保有個人情報の保護および情報セキュリティの対策については行政機関に共通の基準が定められている。保有個人情報の保護については、2004年に出された「行政機関の保有する個人情報の適切な管理のための措置に関する指針について（通知）」（平成16年9月14日付け総管情第84号総務省行政管理局長通知）⁶の「監査及び点検の実施」において、監査の実施や報告、結果の活用について示されている。また、情報セキュリティの対策については、2005年に決定された「政府機関の情報セキュリティ対策のための統一基準（2005年12月版【全体版初版】）」（2005年12月13日高度情報通信ネットワーク社会推進戦略本部情報セキュリティ政策会議決定）において、情報セキュリティ監査責任者の設置

や情報セキュリティ対策の監査に関する遵守事項が定められている⁷。

一方、これら以外の業務監査については、府省の独自性が高いとみられる。総務省（2009b）では、保有個人情報の保護および情報セキュリティ対策以外の業務監査について、「一部の府省は、それぞれ固有の業務の執行について、その合規性等の確保、服務規律の保持等を図る観点から監査を実施している」としている。たとえば、国土交通省では、同省組織令に基づき監察官（総括監察官、上席監察官および監察官）を設置しており、毎年度当初に策定する監査基本計画に基づき、所管行政の改善向上、公正な業務執行に資することを目的として、事務の合理的運営、官紀の保持、不正行為の防止、優良事例の推奨等を行っている⁸。

業務監査が、犯罪に関する捜査等、より強い権限に基づいて行われる場合もある。国税庁には国税庁長官によって任命される監察官がおり、国税庁の職員について職務上必要な監察、所属職員の犯罪に関する捜査を行い、必要な措置をとることとなっている（財務省設置法）。ま

た、旧郵政省では、郵政大臣の任命による郵政監察官が設置されており、「郵政業務の運行に関するすべての事項」（郵便物の配達や職員による不正、切手の偽造等）を調査対象とし、犯罪があれば警察官に逮捕させるか、現行犯であれば自ら逮捕できるといった刑事訴訟法に定める司法検察員としての権限も有していた⁹。

政策評価は、平成14年に施行された政策評価法に基づき、各府省が自ら所管する政策について評価を行い、その結果を政策の企画立案や実施に役立てるものである。評価は、必要性、効率性、有効性の観点やその他当該施策の特性に応じて必要な観点から行うことになっており、対象となる政策は、大きく一般政策と、事前評価が義務づけられている特定分野（研究事業、公共事業、ODA、規制、租税特別措置）¹⁰に分けられる。行政機関の長は、計画期間や計画期間内における事後評価の対象政策等の基本計画を3年以上1年以下の期間ごとに、評価の具体的な方策を示した実施計画を1年ごとに策定し、これらに基づいて事後評価を実施する。

また、上記の4分野については、事前評価を実施することが義務づけられている。また、評価の実施にあたっては、可能な限り定量的な評価手法を用いることや学識経験者の知見の活用が求められている。評価結果を予算に反映する目的で、各府省は毎年8月末の予算概算要求までに政策評価を実施することになっており、評価書および要旨はウェブサイト等により公表される。評価結果の政策および予算概算要求への反映状況は総務省によって取りまとめられ、毎年公表されている。

さらに近年、複数機関において新たなモニタリング組織を設ける動きがみられる。これらは、当該行政機関による不正等がきっかけとなっているところであるが、対象とする業務の範囲はそれぞれ異なる。防衛省では、防衛施設庁入札談合や情報流出等の事件を契機として、平成19年に防衛監察本部を設置した。これは、防衛大臣直属の機関であり、防衛省の他の組織からは独立した立場で、法令遵守の観点から防衛省・自衛隊を対象として職務遂行を監察するものである。防衛監察本部による防衛

監察には、毎年度、計画に基づいて実施する「定期防衛監察」と防衛大臣が特に命ずる事項である「特別防衛監察」、改善措置の状況について実施する「点検防衛監察」がある。直近の平成21年度の定期防衛監察のテーマは、「入札談合防止」および「法令順守の意識・態勢」であり、平成22年度のテーマは、「入札談合防止」「法令順守の意識・態勢」「個人情報保護の状況」である。

また、農林水産省では、国が販売した非食用である事故米穀を複数の業者が食用として不正に流通させていた事件を契機として、組織改革の取組みを開始した。このうちのひとつが「農林水産行政監察・評価本部」の設置の検討である。同本部は、行政監察、会計監査及び政策評価を担うことになっており、職員数は60名程度とされた。（農林水産行政監察・評価本部の設置も含めた「農林水産省設置法の一部を改正する法律案」が平成22年度の第174回国会に提出されたが、廃案となった¹¹。）防衛監察本部、農林水産行政監察・評価本部ともに、大臣直属の組織となっていることは、監査を行う立場の独立性が重要であるとの認識の現れである。

直近では、全府省に「予算監視・効率化チーム」が設置されたところである。これは、予算執行の適切性や透明性の確保、効率性の向上を目的とした取り組みである。予算監視・効率化チームの枠組みは、「予算編成等の在り方について」（平成21年10月23日閣議決定）を受けて平成22年3月31日に国家戦略室より提示された「予算監視・効率化チームに関する指針」に示されている。同指針によると、予算監視・効率化チームは主に図表8の業務を行う。

同指針では、予算監視・効率化チームの体制について、副大臣をトップとし、官房長等を事務局長とするとしている。また、チームにはアドバイザーの役割を果たす外部有識者を複数名参加させることや、チームリーダーの参加の下で、少なくとも4半期に1回の定例会合を開くことが求められている。ただし、実際の有識者の人選や対象事業の選定は各府省にまかされており、統一的な基準はない。

図表 8 予算監視・効率化チームの業務

- ・ 予算執行計画の策定
- ・ 予算執行計画の進捗管理と自己評価の実施
- ・ 予算執行上の重要な決定等についての事前審査
- ・ 行政事業レビュー
- ・ 予算執行に関する国民の声の受付け
- ・ 外部機関との連携
- ・ 予算要求への反映
- ・ 政策達成目標明示制度における進捗管理と自己評価

資料：内閣官房国家戦略室（2010）「予算監視・効率化チームに関する指針」

2010年6月には、各府省の予算監視・効率化チームの役割のひとつである行政事業レビューの公開プロセスが終了した。6月15日の行政刷新会議では、全体としては意義のある取り組みであると評価する声がある一方、各府省での取り組みにばらつきがあることや、各府省が選定した有識者の一部が議論に参加していなかったり、消極的なコメントをつける事例や、とりまとめ役が有識者の廃止判断を緩めているような事例が指摘されている。

(2) 複数の行政機関を対象とするモニタリング機能

特定の府省に属しながら、複数の行政機関を対象とするモニタリング組織も存在している。これらのうち主な取り組みは図表9の通りである。

総務省行政評価局は、政府内部において行政の改革、改善を行うための機能を担っており、政府内部のモニタリング機関であると言える。主な機能は、政策評価、行

政評価・監視、独立行政法人評価、行政相談の4つである。このうち行政評価・監視は、「各行政機関の業務の実施状況の評価」（総務省設置法第4条18項）に基づくもので、総務庁の行政監察に端を発する。行政評価・監視は、①行政評価プログラムの策定、②行政評価・監視の実施、③勧告等、④勧告等に基づく改善措置状況のフォローアップの実施というステップで行われる¹²。

同局は、政策評価については、基本的事項の企画立案（総務省設置法第4条16号）、各府省が行う政策評価の推進、各府省の政策評価結果の点検（総務省設置法第4条16、17号、政策評価法第3、4、12条）、複数府省にまたがる政策の評価（総務省設置法第4条第17号、政策評価法第12条）といった役割を担っている。評価結果については各府省がそれぞれ公表しているほか、行政評価局が毎年「政策評価等の実施状況及びこれらの結果の政策への反映状況に関する報告（年次報告）」としてまとめ、公表している。同局ではまた、「政策評価結果の予算要求等への反映状況」についても毎年公表し、予算要求に反映した件数および機構・定員要求に反映した件数を個別府省およびそれらの合計について示している。

総務省行政評価局による行政評価・監視および政策評価の機能については、平成21年秋に行われた事業仕分けにおいて、「抜本的な機能強化」が打ち出された。具体的な機能強化の方策は、総務大臣主催の「行政評価機能強

図表 9 複数の行政機関を対象とする主なモニタリングの仕組みの概要

モニタリング機能	行政評価・監視	政策評価	予算執行調査
実施機関	総務省行政評価局	総務省行政評価局	財務省主計局・財務局
根拠	総務省設置法	政策評価法・総務省設置法	会計法第46条・財務省設置法（注1）
対象	業務	施策、事業	事業
観点	合規性、適切性、効率性等	必要性、有効性、効率性等	必要性、有効性、効率性
実施方法・プロセス	・ 行政評価プログラムの策定、行政評価・監視の実施、勧告等、勧告等に基づく改善措置状況のフォローアップの実施というステップ。	・ 複数府省にまたがる政策の評価を実施。 ・ 各府省による評価の結果に基づき、各府省に対して勧告等を実施。	・ 平成14年度から毎年実施。 ・ 毎年4月に対象事業を選定。調査を実施。結果は翌年度への予算に反映し、反映状況を公表。

注1：財務省は、予算執行調査は会計法第46条を背景にしたものであると説明している。また、一方、信国（2009）では、現状の予算執行調査の内容に対する直接の法的根拠はないとしている。

資料：各種資料により作成。

化検討会」による議論やパブリックコメントを経て定め、平成22年4月に公表した「行政評価等プログラム」に示されている。これにより、総務省行政評価局が自ら行う評価等の機能が強化されるのみならず、他の省庁が行う政策評価についても制度を所管する組織として推進する役割がより強く求められるようになったといえる。

行政評価・監視および政策評価に関する機能強化の主な内容は図表10の通りである¹³。

予算執行調査は、財務省主計局および地方財務局が行う調査で、平成14年度から開始された。予算執行調査は、財政法第18条の規定による予算の調整機能（予算調整権）および会計法第46条の規定による監査・報告徴収権能（46監査）を根拠とするとの見方が財務省から示されているが¹⁴、根拠となる規定については異なる見方がある¹⁵。実施事業については毎年4月に選定し、財務省の担当者が事業の現場に赴いて、実際に予算が効率的かつ効果的に執行されているかといった観点から調査を行う。調査結果および翌年度予算への反映状況（調査の結果、事業の廃止や規模の縮小等による予算の減額分）については公表している。図表11はこれまでの予算執行調査の実施状況である。

このように、予算執行調査は件数、金額ともに増加傾向にあるが、平成22年度は、予算の効率化を一層推進する目的で、大幅な拡充を図ることとなっている。具体的には、問題提起型の調査（予算編成過程において主要な論点となりそうな施策を対象事案に選定）、行政経費等にかかる府省横断的な調査、過去の予算執行調査のフォローアップ調査等、調査内容を充実させること、件数を過去最高の100件程度実施すること、これらに対応するため、人員・体制を強化し、これまでは主に4月から9月にかけて実施してきた調査を通年化することである¹⁶。

（3）行政機関に対する外部監査：会計検査院による検査

会計検査院は、内閣および国会から独立した立場にあるモニタリング機関である。会計検査院は、憲法第90条および会計検査院法第20条に基づき、正確性、合規性、経済性、効率性および有効性の観点その他会計検査上必要な観点から、国の収入支出の決算の検査、法律に定める会計の検査を行うこととなっている。

会計検査院では、毎年、次年度に向けた「会計検査の基本方針」が作成され、これに基づいて各課の「検査計画」が策定される。検査計画では、検査対象の予算の規模や内容、内部監査、内部牽制等の状況、過去の検査の

図表10 行政評価・監視および政策評価の機能強化の概要

行政評価・監視	政策評価
<ul style="list-style-type: none"> 閣議等の議論を通じた調査の推進、必要に応じ「内閣総理大臣への意見具申」権限の行使（確証把握の充実・実効性確保、改善措置状況のフォローアップ） 「行政評価局調査」機能の多様化（「機動調査チーム」の設置、調査の迅速化、常時監視活動の展開、必要に応じ追加調査の実施等） 政務三役、有識者のオープンな議論を経て、調査テーマ選定（内閣の重要方針を踏まえ、国民の関心が高く、タイムリーに機能を発揮できるもの等） 	<ul style="list-style-type: none"> 情報公開に関するガイドライン新設 成果志向の目標設定の推進（政策達成目標明示制度との連携） 事前評価の拡充（租税特別措置等） 予算編成に資する政策評価の推進（予算編成に関連が深いものに点検対象を特化等）

資料：総務省（2010b）

図表11 予算執行調査の実施状況

調査年度	14	15	16	17	18	19	20	21	22
調査件数	46	53	59	57	68	62	63	73	83
翌年度予算への反映額（億円）	189	492	275	260	288	342	324	380	—

注：平成22年度は、秋以降に対象事業を追加選定し、計100件程度の調査を実施する予定。
資料：財務省（2010）および財務省ウェブサイトより作成。

結果、国民の関心や国会の審議の状況をもとに重点項目が設定され、それに対する検査の観点、着眼点や方法、勢力配分等が決定される¹⁷。検査の結果は、「決算検査報告」として内閣に送付され、内閣から国会に提出される。

会計検査院の検査は、正確性（決算の表示が予算執行など財務の状況を正確に表現しているか）、合規性（会計経理が予算や法律、政令等に従って適正に処理されているか）、経済性（事務・事業の遂行および予算の執行が、より少ない費用で実施できないか）、効率性（業務の実施に際し、同じ費用でより大きな成果が得られないか、あるいは費用との対比で最大限の成果を得ているか）、有効性（事務・事業の遂行および予算の執行の結果が、所期の目的を達成しているか、また、効果を上げているか）といった観点から行っている¹⁸。特に、経済性、効率性、有効性の検査は、それぞれの英語の頭文字をとって「3E検査」と総称される。

日本の会計検査院の検査は、従来、正確性・合規性の観点に重点が置かれてきた。これに対し、米英をはじめとする先進国の会計検査院の検査はより業績に焦点が当てられていることや、近年、効率的な行政運営が求められることから、日本の会計検査院にも3E検査へのシフトを求める声が上がっている。1997年の会計検査院法の改正では、同法20条第3項「会計検査院は、正確性、合規性、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を行うものとする」という条項が追加され、3E検査が法的に明確化されることになった。しかし、最近でも行政機関の不正が続出したことから、近年の検査の基本方針では、基本的な会計経理に対する検査を重点化する旨が示されている¹⁹。

本稿では、外部監査に相当する会計検査院の検査については特に議論の対象とはしていないが、内部監査機能の強化および内部統制の整備によって、会計検査院のあり方や検査の重点が変わってくるのが想定される。たとえば、後述するように、国の行政機関の内部統制が強固なものになれば、会計検査院による検査の重点が現在のような不正の摘発から3E検査へシフトすることも考え

られるであろう。

4 | 日本の行政機関におけるモニタリング上の課題

これまで日本の行政機関における主なモニタリング機能の概要を見てきたが、ここで現状の課題を整理する。

（1）モニタリング機能の重複

まずは、モニタリング機能の重複が課題として挙げられるだろう。行政機関においてモニタリング機関は多層的かつ複数存在しているながら、個別機能の拡大・強化や新たに設置が行われている状況である。特に、政策の評価や予算の執行といった政府の活動の成果に関わる機能が重複している。

①個々の行政機関を対象とするモニタリングの重複

個々の行政機関のレベルにおいては、政策評価と行政事業レビューで評価の対象が重複している。政策評価の対象としては施策が中心ではあるが、事業を対象となされる場合もあるためである。さらに、両者とも有効性・効率性という観点で評価を行い、結果は予算要求へ反映するという点でも共通している。また、行政事業レビューのアプローチは、現状、予算の支出先や使途を把握する形でなされているが、これは会計経理の適切性とも密接に関連する内容である。行政事業レビューは、予算の流れを事業のくくりでフローにして公開するという点で新規性があると言えるものの、内容は各行政機関の会計課が把握しているものである。

②複数の行政機関を対象とするモニタリングの重複

行政機関全体を対象としたモニタリングについては、総務省行政評価局による調査と予算執行調査で対象が重複する可能性がある。また、これらの調査も必要性、有効性、効率性といった観点が共通している。実際、信国（2009）では、行政評価局調査と予算執行調査が政府契約に関して重複している事例を指摘している。総務省は平成20年12月に、随意契約の適正化を推進するため「契約の適切な執行に関する行政評価・監視」を実施し、財務省は平成21年度の予算執行調査で契約の手法に関する調査を行っている。なお、これらの調査に先立ち、会

計検査院は「平成19年度決算検査報告」で各府省が締結している随意契約に関する事項について指摘している。

③個々の行政機関および複数の行政機関を対象とするモニタリングの重複

個々の行政機関内のモニタリングと複数の行政機関を対象とするモニタリングにも重複が生じうる。各府省の行政事業レビューと財務省による予算執行調査は、ともに事業を対象としており、同一事業が対象となることは大いに考えられる。これらに加えて、「予算編成等の在り方の改革について」（平成21年10月23日閣議決定）で示された「政策目標達成明示制度」が開始された場合には、政策評価と重なる可能性が高い。

このように、モニタリング機能が重複していることは明らかである。一方、モニタリング機能が複数存在していること自体は必ずしも問題ではないとの見方もあるであろう。これは、モニタリング組織同士の相互牽制が働き、全体としての有効性が高まる可能性があるためである。とはいえ、同様の観点からのモニタリングが多数あり、実際の調査内容や勧告が重複している状態は効率性の観点からは望ましいことではない。

モニタリング機能が拡大・強化される傾向は、従来のモニタリングの仕組みやアプローチでは不十分であることを裏付けるものであるが、財政の逼迫が背景としてある以上、限られたモニタリングのリソースを有効活用することが必要である。また、モニタリングの対象となる機関にとっても、複数の調査に対して別々に対応することの負担は非常に大きいと考えられる。

(2) モニタリング機能の不足

モニタリング機能がさらに追加されていると述べたが、行政機関全体を対象として強化されているのは政策・施策・事業の評価に関する部分が主である。これらは、必要性や有効性、経済性、効率性の観点から評価を行い、特に近年では、最終的には予算要求の削減や廃止につなげることによって「いかに無駄を減らすか」という点が強調されている。一方、合規性、適切性といった観点による会計監査や業務監査の機能については、強化が必要

であると考えられる。これについて、①独立性・客観性、②人材の専門能力、③モニタリング結果の活用の観点から述べたい。

①モニタリング組織の独立性・客観性が不十分

モニタリングが有効に機能するためには、実施する組織・人員が独立性を持つことが不可欠である。内部監査人協会（Institute of Internal Auditors: IIA）の「内部監査の専門的実施の国際基準」²⁰では、人的基準のひとつとして「独立性と客観性」について「内部監査部門は組織上独立していなければならず、かつまた内部監査人は内部監査の仕事の遂行にあたって客観的でなければならない」としている。

個別省庁に設置されているモニタリング組織については、組織の位置づけから、独立性・客観性が十分でないところが多いと見られる。会計検査院の検査によって明らかになったように²¹、個別府省の会計監査機構の多くは会計担当課の課内室が担っており、権限および業務面で一定の制約を受ける状態となっている。予算監視・効率化チームについても、チームメンバーが総務、人事、会計、企画等の課長から構成されており、組織的に独立しているとは言いがたい。この点については、たとえば、行政事業レビューの公開プロセスに外部有識者を参加させ、国民に公開された場で行うことによって客観性を高める試みがなされている。しかし、公開プロセスの対象となる事業は一部であり、選定は一義的には府省に任されていることから、客観性の点ではまだ改善の余地があるのではないだろうか。

一方、近年設置された防衛省の防衛監察本部や、検討がなされた農林水産行政監察・評価本部は、それぞれ大臣直属の機関となっている。IIAによる独立性と客観性を構成する基準のひとつである「組織上の独立性」は、「内部監査部門長は、内部監査部門の責任を果たすことができるよう組織体内の一定以上の階層にある者に直属していなければならない。内部監査部門長は少なくとも年に1回、内部監査部門の組織上の独立性の確保について、取締役会に報告しなければならない。」と規定している。

防衛省や農務省の取組みは、過去に起きた問題に対して、モニタリング組織の独立性を高める必要が生じたことへの対応であるといえよう。

行政機関全体を対象とするモニタリング機関については、個別省庁の調査や評価を行う上では独立性が高いといえる。ただし、モニタリング組織の独立性が高い場合には、情報収集を行う際に制約が生じることが考えられる。そのため、独立性を高めることとセットで、モニタリング組織に対する強い情報収集の権限が与えられることが必要である。

②モニタリングを行う人材の専門能力向上が必要

モニタリングを行ううえでは、手法等や対象に対する専門知識が必要である。現状では、府省職員は2～3年程度で異動することが常であり、モニタリングを担当する部門においても同様である。担当職員が、モニタリングに関連する専門知識を獲得し、活用するのに必ずしも十分な期間とはいえないのではないだろうか。

また、以下に述べるように、モニタリング組織は、モニタリングの結果に対するフォローや、自身に対する評価を行うことも必要と考える。そのためには、モニタリング組織のリソースが質・量ともに十分かどうか、検討する必要ある。

③モニタリング結果の活用が不徹底

不正や無駄が継続して発生しているひとつの要因として、モニタリング結果の活用が不十分ではないかと考えられる。行政機関における不正や無駄の事例は、それが大きな問題となって初めて注目され、情報が公開され、抜本的な対策の検討に至ることが多い。しかし、会計監査や業務監査を通じて、少なくともこのような多発する不正や無駄の一端は捉えうるのではないか。また、内部統制の観点からは、監査を通じて明らかになった問題点を改善し、次項に述べるリスク軽減するために、既存の方針・手順の見直しや、新たな仕組みを導入するなど、防止する仕組みを組織運営に反映させる必要があるだろう。

なお、ここで挙げた①独立性・客観性、②人材の専門

能力、③モニタリング結果の活用が不十分だという問題は、何も会計監査、業務監査に限ったことではない。しかし、個別行政機関における会計監査や業務監査は、必要性や有効性、経済性、効率性の観点から行われる政策評価等と比較して、強化の動きに乏しいことから、今一度これらの問題について検討する必要があると考える。

(3) モニタリングを通じたリスク管理の仕組みの不在

地方公共団体や独立行政法人においても、内部統制を導入する意義のひとつとしてリスク管理を挙げている。一方、国の行政機関に関しては、総務省が平成18年度より4年間に渡って、行政機関へのリスク管理の導入を視野に、諸外国の制度・事例の研究を含む検討を行っているところであるが、その枠組みはまだ明確にされていない。日本の防災分野に関するリスク管理能力については高い評価がなされているといわれているが、他の業務や財務会計に係るリスク管理の仕組みについても導入が急がれるところであろう。

モニタリングはリスク管理の観点からも重要な役割を果たすものであるが、各種モニタリングにリスク管理に関する方針や手順は明示されていない。モニタリングによってどのようにリスクを捉え、管理するのかの検討が必要である。

5 | 海外の事例—集権型アプローチと分散型アプローチ²²

日本におけるモニタリング機能再構築の方向性を検討するための参考として、次に海外の事例をみてみたい。

諸外国の行政機関におけるモニタリングの仕組みを見るうえで、Diamond (2002) による内部監査の類型が参考となる。それによれば、OECD加盟国では政府の内部監査のアプローチには「集権的アプローチ」と「分散的アプローチ」の大きく2つのタイプが見られる。それぞれの概要を図表12に示す。

集権的アプローチを取っている代表的な国としては、フランスが挙げられる。フランスでは、2001年に成立し、2006年から完全施行された予算組織法（以下、「LOLF」と言う）によって財政・会計制度の大規模な改

図表12 内部監査の2類型

	集権的アプローチ	分散的アプローチ
特徴	<ul style="list-style-type: none"> ・財務省が、予算や資金配分に関して主要な役割を担うだけでなく、自らの職員（例：フランス「財務統制官」）を各省庁に配置することによって事前統制に直接介入する。 ・また、財務省の独立監査機関（例：フランス「財務監察院」）が全省庁の収入・支出の事後統制を担うとともに、財務大臣に直接報告を行う。 	<ul style="list-style-type: none"> ・各省庁は、自らの予算執行やその適切なチェックおよび保護に対して全責任を有する。 ・各省庁は、財務省から派遣される職員による特定の事前統制を受けない。事前統制は予算執行プロセスの一部に包含される。
内部監査の焦点	集権的な財務の事前統制を行う特定組織、または、資金の外部監査サービス	資源の経済的、効率的、友好的な利用を保証する組織、統制、規則、手続きおよび規制の全体
採用している国	フランス、ポルトガル等	米国、英国等

資料：Diamond（2002）に基づき作成。

革が行われた。LOLFによる改革の担い手である予算・公会計・行政サービス・政府改革省は、予算、決算および会計制度に関して広範な権限を持っており、内部統制、特に財務統制について重要な役割を果たしている。同省は、他の省庁に職員を派遣して、監視に当たらせることにより財務統制を行っている。

フランスでは、各省の予算執行は、支払命令官 (ordonnateur)、財務統制官 (contrôleur financier)、出納官 (comptables publics) の三者が重要な役割を担っている。支払命令官は、収入・支出に関する命令を発する者で、大臣もしくは大臣によって支払命令権限を委任された者が就く。財務統制官は、財務活動の検査、省庁活動の監視、予算限度額の管理等の役割を担う。出納官は、支払命令官が行う収入・支出決定が会計法令を遵守しているかどうかを確認し、違法な収入・支出を拒絶する権限を有し、支出・収納行為を担当する。出納官は支出・出納行為に対して個人的な責任を有しており、会計検査院が計算書を検査し、出納官の責任を解除するまではその状態が続く。この三者のうち、財務統制官および出納官はともに予算・公会計・行政サービス・政府改革省の職員である。前者は、予算案作成に際して各省との交渉を行う「予算局」に属し、後者は、徴税やその他公的収入の管理、租税や財政・会計に関する規定・手続きの策定およびそれらの執行の監督等を行う「公的財務総局」に属する。

予算・公会計・行政サービス・政府改革省にあって、

集権的な統制を行ううえで重要な役割を果たしているもうひとつの機関が「財務監察院」である。財務監察院の役割・権限は複数の法律・政令に分散して規定されているが、主な役割は、調査・監査を通じて国庫収入の厳密かつ効率的な管理、行政組織の刷新等であり、他の省庁に対して予告なしに書面および実地監査を行う権限を有している。財務監察院の院長は大統領から任命され、同院の人事・予算に関する全権限を有する等、高い独立性を維持している。また、財務監察院に属する財務監察官の大半が国立行政学院の出身者であるため、政府機関の中でも非常に高い権威を有する機関のひとつである。なお、各省庁には監察総監が設置されているが、行政、社会保障、教育、軍に係る監察総監²³以外は、会計に関する監査は行わず、業務内容に関する監査を行うものである。

一方、分散型アプローチの代表例としては米国がある。米国では、主な行政機関に「監察総監 (Inspector General)」が設置されている。監察総監は、1978年の監察総監法²⁴に基づいて設置された内部監査組織で、経済性、有効性、効率性や不正・濫用防止等の観点から、各省庁のプログラムと業務に関する監査と評価を実施、監督する。

監査にあたっては、GAOと同様に「一般に認められた政府検査基準 (generally accepted government auditing standard: GAGAS)」に従い、財務・業績ともに監査を行う。監査等の任務の遂行にあたって、監察総

監は当該機関におけるすべての記録、報告書、監査、レビュー、文書や関連資料にアクセスできる権限（監察総監法Sec.6(a)(1)）および当該機関の長に対して、直接・即時にアクセスできる権限（同Sec.6(a)(6)）を有している。個別監査等の結果および勧告は、各省庁の長に対して報告する。

監査による勧告には、①勧告を実行すればより効率的な資金の活用ができることを意味する「改善提案額（recommendation that funds e put to better use）」および、②支出に対して「疑義が持たれる額（questioned cost）」が示される。①に対しては各省庁の長が「同意」または「不同意」の判断を示す。②に対しては同じく「承認」「非承認」の判断が示され、非承認額は返還措置がとられることになっている。

監察総監は、監察総監法の要請により、一連の活動の結果について所属する機関の長および議会に対して報告を行う。過去6ヵ月間の活動状況については「半期報告書（Semiannual report）」にまとめられ、当該機関の長に提出される。同報告書は、その後30日以内に議会に提出され、60日以内に公表される。これ以外に何か深刻な問題が生じた場合には、監察総監は機関の長に対して直ちに報告を行う。機関の長は監察総監が作成した報告書に対するコメントを付し、7日以内に議会に報告することになっている。

監察総監が行政機関の内部にありながら、このような強力なモニタリングを行うためには独立性の確保が不可欠である。そのための仕組みのひとつが、任命および解任の手続きである。監察総監には、大統領任命のものと当該機関の長の任命によるものとの2種類がある。省庁やそれに次ぐ主要機関の監察総監は、上院の助言と承認に基づき大統領が任命することになっている。それ以外の機関の監察総監は、当該機関の長が任命する。いずれの場合でも、政治的信条に関わらず、誠実さや会計、監査、財務分析、法律、経営分析、公共管理、検査といった能力を考慮して任命するところになっている。解任は、大統領任命の場合は大統領のみが、機関の長による任命

の場合には機関の長ができることになっている。

ただし、大統領または機関の長がそれぞれの任命による監察総監を転籍または解任する場合には、その30日前までに理由を書面で両院に提出する必要がある。このように、任命または解任において第三者が関与する仕組みによって、独立性を高めている。

2006年度の監察総監全体の予算は19億2千5百万ドル²⁵であり、GAOの同年度の予算4億8千6百万ドルと比較しても大規模で、監察総監が米国政府機関で果たしている役割の大きさがうかがえる。監察総監を設置する機関の数は年々増加しており、2010年5月末時点では69機関ある²⁶。

フランスと米国は異なるアプローチを取っているが、共通点も見られる。それは、モニタリング組織が非常に強力であることである。より具体的には、両国とも、モニタリング組織の独立性が高く、強い権限を与えられている。また、モニタリングを担う人材の専門性が高い点でも共通している。これらはIIAによる内部監査基準（民間部門と公共部門をともに意図したもの）でも重視されており、また、監察総監の機能強化に関するGAOの報告書においても強調されている点である。

6 | 日本の行政機関におけるモニタリング機能再構築のための視点

最後に、日本の行政機関におけるモニタリング機能を改革のための視点を示す。

（1）内部監査の2段階化

日本の現状のモニタリングの仕組みに対して、フランスのような集権型あるいは米国のような分散型のアプローチに一気に変えていくのは容易ではない。しかし、個別行政機関が扱う問題の特殊性や専門化を踏まえると、分散型のアプローチのように個別行政機関のモニタリング組織を強固にしていくことはいずれにしても必要であると考えられる。少なくとも、過渡的措置として、モニタリング機能の重複や不足に対しては手当てが必要である。モニタリング機能が重複している状況に対しては、まず、政府全体としてモニタリングの対象・観点について整理

を行う必要がある。つまり、異なるモニタリングの組織によって、同じ対象を同じ観点から評価するという状況を解消するということである。具体的には、行政機関の内部監査機能を2段階で設定してはどうかと考える。

複数の行政機関に対して同様の観点からモニタリングを行っている総務省行政評価局、財務省主計局、国家戦略室（行政事業レビュー）の役割分担を検討したうえで、このような組織の役割として、a) 政府横断的な問題、b) 府省間で共通のテーマ、c) 政府として特に重要と考える問題、d) リスクの高い問題に対する評価と、個別行政機関におけるモニタリング組織のレビューに特化する。現在の政策評価はこのような枠組みとなっているが、他のモニタリングの仕組みと一体的に整理することがポイントである。また、個別行政機関におけるモニタリング組織のレビューについては、特定年度の検査テーマのひとつとしての扱いではなく、恒常的な評価を導入してはどうかと考える。個別行政機関に特化した課題については、当該行政機関のモニタリング組織にゆだねる代わりに、それらの組織が適切に機能していることを保証する役割を担うものである。

この前提として、個別行政機関のモニタリングを強化する必要がある。強化の方向として、政策・施策・事業の有効性、効率性、経済性といった観点から行われるモニタリングに関しては、担当課を中心として、既存の各種評価制度で求められている情報全体を一貫した形で示すことができるよう、政策体系に沿った形で整理する。一方、会計経理の合規性や業務の適切性といった観点から行われるモニタリングについては、行政機関全体で基本となるガイドラインを導入する等して一貫した方法を適用し、監査上の問題点を共有する仕組みを作る等、全体としての水準を上げる必要がある。これは、ひいては、行政機関におけるリスク管理の仕組みづくりにも資するものである。

また、組織の独立性・客観性を高める方策としては、防衛省のように①モニタリング機関を大臣直属の機関とする方法と、②会計監査法人等、外部の専門機関に評価

をゆだねる方法とが考えられる。②については、人材の専門能力が不十分である現状に対する解決策のひとつにもなるだろう。ただし、独立性・客観性の向上は、逆に情報収集を困難にすることも考えられるため、米国の監察総監のように、情報収集や幹部へのアクセス、報告に対する強い権限の付与とセットで行われなくてはならない。

内部監査組織の整理・強化によって、外部監査機能である会計検査院の力点も変えうると考える。具体的には、現在の中心となっている不正の摘発から、業績検査によりシフトすることも考えられるであろうし、複数行政機関を対象とするモニタリング組織を対象としたレビューを行うことも検討に値する。

（２）モニタリング結果に関する評価

（１）でも一部触れたが、モニタリング組織や結果に関する評価の仕組みを作る必要がある。これにより、評価自体の有効性を高めることにつながるためである。それぞれのモニタリング機関が自己評価を行うだけでなく、他のモニタリング機関による評価が考えられるであろう。他のモニタリング機関による評価には、個別省庁を対象とするモニタリング機関同士で評価を行う「ピアレビュー」や、個別省庁のモニタリング機関の評価を総務省や財務省が評価するという仕組みが考えられる。

（３）モニタリング結果の活用を通じた内部統制全体の整備

本稿は内部統制の基本的要素のうち、モニタリングに焦点をあてて議論してきたが、ゆくゆくは国の行政機関全体の内部統制を構築する必要がある。内部統制の構築にあたっては、それまでのモニタリング結果の蓄積を大いに活用すべきであろう。特に、度重なる不正や無駄については、個別の問題に対する対処を行うのみならず、そのような問題が起きる根本的な要因の排除や防止策として組織のあり方を変える必要がある場合も考えられる。たとえば、民間企業では、内部統制を整備・保証する責任はトップや経営幹部が担っている。行政機関においてもこのような仕組みを導入することによって、問題が起

きた時の責任を明確にすることも検討されてしかるべきであろう。

また、国の行政機関の特性を踏まえた内部統制のあり方について検討し、それを明示化する意味で、枠組みを示すガイドラインの策定が有効であろう。地方自治体や独立行政法人の内部統制に関する両研究会で指摘されたように、内部統制の構築に職員全員が関与することによって、意識改革を図ることの意義は大きいと考える。

ただし、内部統制の構築は、ただでさえ増加しがちな「文書」の追加を行うことや、新たな規則を多々作って組織の構成員の行動に制約を加えることが目的ではない。その組織の戦略やミッションに照らして、その実現を支

援するような形とすることが重要である。

最後に本稿における提案をあらためて整理すると以下の通りである。

- | |
|--|
| <p>①国の行政機関における内部監査を、複数の行政機関に対するモニタリングと個別行政機関のみに対するモニタリングの2段階に整理</p> <p>②モニタリングを行う組織やモニタリング結果に関する評価の仕組みの導入</p> <p>③モニタリング結果の活用を通じた内部統制全体の整備</p> |
|--|

【注】

¹ 金融庁（2007）

² 金融庁（2007）

³ 古市（2006）では、コーポレート・ガバナンスは①組織における意思決定の仕組み、②組織のステイクホルダーの利害調整の仕組み、③組織のプリンシパル（企業であれば株主）が、エージェント（企業であれば経営者）をモニタリングし、コントロールする仕組み、④組織が服する社会的制約条件を遵守しているかを監督当局がモニタリングする仕組み（ただし、組織の性質によっては③と重複）の4つの要素から成り立つと整理し、内部統制は、①から④の実効性・効率性を担保するものとしている。

⁴ 他にも日常的モニタリングがさまざまな形態で行われているが、個別府省の業務内容に応じたものであり、組織も多様であるため、ここでは取り上げない。

⁵ 東（2005）

⁶ 同時に「独立行政法人等の保有する個人情報の適切な管理のための措置に関する指針について（通知）」も出されている。

⁷ 同基準はその後3回改訂されており、2009年2月3日には第4版が決定されている。

⁸ 国土交通省ウェブサイト

⁹ 郵政監察官は、郵政民営化に伴い廃止されている。

¹⁰ 租税特別措置については、「平成22年度税制改正大綱」（平成21年12月22日閣議決定）で政策評価を厳格に行うことが明記され、ガイドラインも策定された。

¹¹ 農林水産省ウェブサイト

¹² 総務省ウェブサイト

¹³ 行政評価機能の抜本的強化方策には、独立行政法人評価、行政相談に関するものも含まれている。

¹⁴ 財政制度審議会財政制度分科会歳出合理化部会及び財政構造改革部会合同会議議事録（2003年3月18日）、島健二（2009）

¹⁵ 古市（2006）では、会計法に加え、財務省設置法に示された「健全な財政の確保等の任務」（財務省設置法第3条）やこれを達成するため、「国の予算の執行状況について実地監査等を行うこと」（同法第4条8号）、財務大臣が国有財産等の資産管理の適正を期するために必要であると認めるときは、各省庁に対して、当該資産の管理状況に関する報告を求めたり、実地監査を行ったり、または閣議決定を経たうえで必要な措置を求めることができる（国の債権の管理等に関する法律第9条第2項、物品管理法第12条第2項、国有財産法第10条第1～3項）に基づくとしている。一方、信国（2009）は、予算執行調査は会計法第46条にいう「監査」に当たらないとしている。また、財務省設置法第4条第1項に「国の予算、決算及び会計に関する制度の企画及び立案並びに事務処理の統一に関すること」とあり、予算執行調査は財務省の任務および所掌事務の一環としてこの規定に該当するとみられるが、これも直接の根拠規定ではないとしている。

¹⁶ 財務省ウェブサイト

¹⁷ 会計検査院ウェブサイト

¹⁸ 会計検査院ウェブサイト

¹⁹ 会計検査の基本方針には、「近年一部の府省において不正不当な事態が相次いだことも踏まえて、特に基本的な会計経理について重点的に検査を行う」との文言が「平成17年次会計検査の基本方針」以降毎年盛り込まれている。

²⁰ Institute of Internal Auditors（2009、檜田信男監訳）

²¹ 会計検査院（2002）

²² 欧米主要国政府における内部統制の仕組みは、三菱UFJリサーチ&コンサルティング（2010）に詳しい。

²³ これらの4つの監察総監は財務監察院と同様にグラン・コールに数えられる。

²⁴ 監察総監の独立性の強化と、監察総監の団体である監察総監評議会の設立を目的として2008年に改正された。

²⁵ GAO (2007) “Inspectors General: Opportunities to Enhance Independence and Accountability”

²⁶ 監察総監が空席になっている機関を含む。

【参考文献】

- ・ INTOSAI (2004) “Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector”
- ・ COSO (1992) 「Internal Control - Integrated Framework」
- ・ Diamond, Jack (2002) “The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective”
- ・ GAO (2007) “Inspectors General: Opportunities to Enhance Independence and Accountability”
- ・ Institute of Internal Auditors (2009) “International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing” (檜田信男監訳)
- ・ 東信男 (2005) 「わが国の公会計制度改革：現状と課題」『「政府会計」改革のビジョンと戦略—会計なき予算、予算なき会計は虚妄』
- ・ 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 (2010.3)』
- ・ 会計検査院 (2002) 「国の機関が内部監査として実施する会計監査状況について」『平成13年度決算検査報告』
- ・ 金融庁 (2007) 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに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の設定について (意見書)」
- ・ 経済産業省 (2005) 「コーポレートガバナンス及びリスク管理・内部統制に関する開示・評価の枠組みについて—構築及び開示のための指針—」
- ・ 財務省 (2010) 「予算執行調査の反映状況 (22年度政府案)」
- ・ 島健二 (2009) 「予算執行調査」『ファイナンス2009.12』
- ・ 総務省 (2009a) 「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革～信頼される地方公共団体を目指して～」
- ・ 総務省 (2009b) 「国の行政機関の法令等遵守態勢に関する調査」
- ・ 総務省 (2010a) 「独立行政法人における内部統制と評価について」
- ・ 総務省 (2010b) 「行政評価等プログラム」
- ・ 信国隆裕 (2009) 「予算執行調査の現状と課題」『立法と調査 第297号』
- ・ 古市峰子 (2002) 「組織の特徴に応じた内部統制の留意点：財務報告・ディスクロージャーの観点から」『金融研究第25巻第2号』
- ・ 町田祥弘 (2008) 「内部統制の知識<第2版>」
- ・ 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』