

英国の監査制度

(財) 自治体国際化協会 CLAIR REPORT NUMBER 040 (JAN.31,1992)

第1章 イングランド及びウェールズにおける地方団体と NHS（保健機関）に関する監査実務規則

はじめに

1. 監査人の任務
2. 監査の実施
3. 監査報告
4. 地方団体の監査
5. 保健機関の監査

付録－会計報告書に対する意見及び証明書の書式例

第2章 CIPFA監査のガイドライン 内部監査官への指標

序 文

内部監査の目的と範囲

独立性

スタッフィングとトレーニング

他の機関との関係

適切なケア

計画・統制・記録

内部統制システムの評価

証拠類

報告と事後処理

追加－用語解説

目 次

第1章 イングランド及びウェールズにおける地方団体と

NHS（保健機関）に関する監査実務規則

はじめに	2
1. 監査人の任務	4
2. 監査の実施	7
3. 監査報告	14
4. 地方団体の監査	19
5. 保健機関の監査	22
付録－会計報告書に対する意見及び証明書の書式例	23

第2章 CIPFA監査のガイドライン

内部監査官への指標

序 文	27
内部監査の目的と範囲	29
独立性	30
スタッフィングとトレーニング	31
他の機関との関係	33
適切なケア	34
計画・統制・記録	35
内部統制システムの評価	37
証拠類	38
報告と事後処理	39
追加－用語解説	41

英国の地方団体では、不正の発生を耳にすることは希である。特に、地方団体の職員による汚職は極めて例外的である。この理由としては、職員個々の伝統的なモラル（(Philanthropic)：県民、市民への仁愛）に負うところが大きいといわれるが、不正を未然に防止するための充実した監査制度の存在も見逃せない。

英国の地方団体における監査制度は外部の専門家により行われる外部監査(External Audit)と、各地方団体ごとに内部の職員が行う内部監査(Internal Audit)からなる。外部監査については、1982年地方財政法により改革が行われ、新たに中央レベルで地方団体のための監査委員会(Audit Commission)が創設された。この結果、従前の地区監査委員会(District Audit Service)が廃止され、地方団体の監査に対する責任と監査の中心となる監査官の指名は、監査委員会が行うこととなった。この監査委員会は、1982年法に基づき、監査に関する実務規則を制定したが、1990年の「NHS及びコミュニティ・ケア法」によって1982年法が修正されたため、新たな実務規則が制定された。これが本書第一部で訳出した「イングランド及びウェールズにおける地方団体とNHS（保健機関）に関する監査実務規則」である。

これに関連して、内部監査の充実も図られた。英国の地方団体には、通常財政部局に監査を担当するセクションがおかれている。そして会計士の資格を有する内部監査官を中心として、庁内各部局に対する計画的な監査を実施している。本書第2部は、財務・会計公認協会(The Chartered institute of Public Finance and Accountancy-CIPFA)が作成した「監査のガイドラインー内部監査官への指標」を訳出したものである。いずれも専門的分野にわたるものであるが、監査制度を通して英国の地方行政を理解する上で、参考になるものと思われる。

本書が、各地方自治体の関係者に御活用いただければ幸いである。

イングランド及びウェールズにおける
地方団体とNHS（保健機関）に関する監査実務規則

1990年11月
The Audit Commission for Local Authorities
and the National Health Service
in England and Wales

はじめに

1. 監査人の任務

2. 監査の実施

3. 監査報告

4. 地方団体の監査

5. 保健機関の監査

◎ 付録－会計報告書に対する意見及び証明書の書式例

本規則は1982年の地方財政法に基づいて作成され、下院及び貴族院での承認を受けたものである。1988年7月7日から用いられてきた旧規則に替わり、1990年11月28日より効力を有す。

はじめに

1. 1982年の地方財政法（以下「法」と略記する）の14条は、1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法により修正を受け、「イングランド及びウェールズの地方団体とNHSに対する監査委員会」（Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service in England and Wales）（以下「委員会」と略記する）に対して、法の第3部に規定されている「監査人の監査実施方法に関する規則」を準備し、定期的に見直すことを義務づけた。この規則は下院及び貴族院において5年を超えない範囲で定期的に承認されなければならないことになっている。なお、本規則は1988年7月7日から実施されてきた旧規則を改訂したものであり、旧規則に取って替わり効力を有している。

2. 本規則には、監査人の用いる監査の基準・手続き・技術に関して、委員会が専門的な見地から最善と考える監査実務を定めなければならない。また、下院・貴族院の承認を経なければ本規則は効力を有しない。地方団体の監査については、法の第23条の規定を参照しなければならない。保健機関の監査については、1977年のNHS法の第98条の2と1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法を参照しなければならない。

3. 適切かつ明確な規則を策定するに当たって、委員会は必要に応じて説明資料を省略することがある。本規則は、「監査基準及びガイドライン」（The Auditing Standards and Guidelines）、「公共セクターの監査基準に関する監査ガイドライン」（Auditing Guidelines Applicability to the Public Sector of Auditing Standards）、会計団体協議委員会（Consultative Committee of the Accountancy Bodies）の監査実務部会（Auditing Practices Committee）の作成した「公共セクターの監査に関する規則の影響」（The Impact of Regulations on Public Sector Audits）に基づいて作成された。

4. 財務運営の合法性と規則性を守るという監査人の責任に加えて、金銭的効率性（value for money）の考慮、という責任を委員会は強調しており、監査人に対して金銭的効率性を具体的に監査の中で指摘するよう要請している。また団体（authority: *訳注）が「経済性、能率性、効率性」（economy, efficiency and effectiveness）を保証する方策を備えるべきである、という関心が高まっており、このことは当然のことながら監査を実施する監査人に影響を及ぼすことになる。

（*訳注）本文中の‘authority’は、「地方団体」（local authority）及び「保健機関」（health authority）を指すので、以下「団体」と記す。

5. 法の規定により監査人は委員会によって任命され、団体が監査人を任命するのではない。また、再任に関しても、法で規定された任務をどのように遂行し、本規則の要請を満たしたか否かに関する判断は委員会に委ねられている。しかしながら、本規則が明らかにしているように、監査人は委員会及び団体から独立して、専門的な見地に基づいて任務を遂行することが求められている。

6. 本規則の一部が特定の団体の監査に不適切であるという事態も考えられる。例えば、パリッシュ・カウンスル、パリッシュ・ミーティング、コミュニティ・カウンスル、地方団体の下水委員会等の内部団体の監査、あるいは保健機関において家庭保健サービス局に会計が含まれる医療公債所持団体（practice fund holders body）の監査等の場合である。本規則においてこれらの団体は「非主要団体」（non-principal authorities）として取り扱われている。

7. 本規則の規定は次の5つに分類される。第1は、委員会に任命される監査人の任務について。第2は、監査の実施について。第3は、監査人の報告義務について。第4は、法の第3部の規定に基づいて監査が行われる地方団体及び地方政府機関（local government bodies）の監査に関する特定の責任について（本規則の中では、「地方団体」として扱われている）。そして第5は、法の第3部の規定に基づいて監査が行われる保健サービス機関の監査に関連する監査人の具体的な任務について（本規則の中では、「保健機関」として扱われている）。

1. 監査人の任務

8. 本規則における基準・手順・技術は、委員会の基本的アプローチに従い、また法の第3章に基づく監査人に課せられた法的義務に照らし合わせて、委員会によって規定されている。こうした基本的な監査のアプローチとして、監査人には以下の諸点を認識しておくことが求められている。

- (a) 公的な財源の監査は、民間企業の監査に対する要求と異なっていること。また、監査官は、会計項目の合法性に関し適切な実務が行われ、会計業務がそれによって影響を受ける市民に対して公平な利益をもたらしていることを確認しなければならない。
- (b) 会計の形式及び規則に関心を払い、また公共の財源利用にあたりその経済性・能率性・効率性の保持のための手段をとること。
- (c) 業務に関して、広範な根拠に基づく分析的アプローチで臨むこと。その第1歩は、当該団体の性格・責任・直面する問題、その行政及び組織の健全さを広く調査することである。こうした調査を行うことで、特に注意を払うべき領域を判断し、監査業務を効率よく計画することができるようになる。この原則は、あらゆる監査業務に適用できる。詳細な調査を行う前に、対象となる問題に関して常識的で一般的な評価を行うことは重要である。
- (d) 行動に注意を払うこと。監査人の業務は建設的な姿勢で行われなければならない。監査人の目的はその団体に所属する人々とその職員を援助することであるが、結論の追求を躊躇してはならず、必要な場合には限定監査意見（qualified audit opinions）や公益にかかわる報告書を発行する。
- (e) 各団体間に正しい実務知識を効率的に伝達し、また矛盾のないアプローチが確実に採用されるように、内部監査人あるいは外部監査人といった他の監査人及び委員会と協力すること。

9. 本規則に基づく監査人の責任は、上記パラグラフ8で述べられた委員会の基本的な監査アプローチ、監査人の独立性、適切な専門的ケア、公益の尊重によってのみ適切に履行される。監査人は、これを常に自覚していなければならない。

●独立性

10. 次に述べる基準は、独立性に関して適用される。すなわち、監査人の意見・結論・判断・提言が公平であり、また公平であると見なされるためには、監査人及び監査職員は団体から独立し、また独立的で客観的な姿勢を維持しなければならない。監査人は、いかなる場合にも独立性を欠いてはならず、以下の諸点を避けるべきである。

- (a) 監査人の公的な関係・専門的な関係・個人的な関係の性格、あるいはその影響によって、監査の領域や特性を限定してしまうこと。
- (b) 監査中の団体の運営に関して、意思決定や管理の領域にかかわること。
- (c) 団体の取引、あるいは団体によって提供されるサービスに関して、直接的または間接的に重大な財政的関与を行うこと。（ただし、地方税納税者としての利害といった関連の少ない財政的関与は除く）

また監査人は、公益にかかわる報告の内容や会計報告に対する監査意見に関して、監査人の判断に影響を与える不適当な行為を警戒しなければならない。

11. 団体に任命された監査人、あるいはその監査人が所属する事務所が、その団体に対する追加的業務を行う場合、こうした業務によって監査人の独立性を損なう、という主張がされることがある。次の2つの場合を除いて、こうした主張から監査人を保護するため、任命された監査人（または所属する監査事務所・監査組織）は、追加的業務または団体のための監査人の職務を遂行することに関連する業務を行わなくてもよい。ここでの例外とは、

- (a) 追加的業務の費用が、最少限に評価しても各財政年度の総額で1万ポンド（約250万円）を越えない場合。こうした金額は委員会によって年度毎に再調査されることになる。
- (b) 団体及び監査人が、以下の2点に関して委員会の確認を得ることができる場合。1つは、こうした追加的業務が監査人の独立性を損なう危険性がない場合、2つは、監査人が利害を有する監査事務所（他の事務所でなく）によって、追加的業務が団体の財源を経済的かつ能率的に利用するために行われている場合である。

●専門的ケア

12. 次に述べる基準は、適切な専門的ケアに関して適用される。すなわち「監査人は、監査の実施及び報告にあたり適切な専門的ケアを行う」という基準である。監査人は、各監査に関して状況に応じた合理的なケアと技術を用い、必要と思われる照会・検査・考査を行わなければならない。こうした合理的なケアと技術の例として、監査人は、

- (a) 監査に関連する情報を得るために、合理的な手順を踏むこと
- (b) 監査のアプローチに関して、過去の監査や他の監査人の経験を活かすこと
- (c) 前例のない状況あるいは関係について考慮し、これによって異例の影響を受ける具体的な監査の性格に関し特別の注意を払うこと
- (d) 特異な状態に注意し、それを察知すること
- (e) 監査意見に関する監査材料の特徴に対し、疑わしい印象や未解答の疑問を解決するための手順を踏むこと
- (f) 最新の専門的技術を維持すること
- (g) 監査が十分かつ適切な資格と経験を有するスタッフで行われ、そうしたスタッフの業務に適切な検討が行われるよう保証すること
- (h) 監査中に得た極めて慎重を要する秘密事項が適切に保持されていること

●監査の目的

13. 団体及び社会に対し、法及び本規則に従って業務を提供するにあたり、監査人は以下の諸点に関する独立した評価を下す。

- (a) 会計報告が、団体の財政的状態を正しく表しているか否かについて
- (b) 団体の一般的な財政的立場について

- (c) 財政制度の適切性について
- (d) 不正や汚職を予防あるいは発見するための方策の適切性について
- (e) 特定のサービスの実施状況について
- (f) 管理体制の効率性について

14. 監査人は、その責務を遂行するために次の書類を提出する。

- (a) 法規定に従って監査を終了したという監査証明。
- (b) 年次会計報告に対する監査意見。
- (c) 監査活動の要旨と重要事項の詳細を記載した、議員に対するマネージメント・レター。これは、議員との会議のためのテーマと資料を提供する。
- (d) 適切な場合、監査人が公益に即していると考えた問題に関する報告。
- (e) 職員に対して（及び適切な場合には議員に）提供する以下の報告書。すなわち、全国的に行われた金銭的効率に関する研究結果、地域的な金銭的効率に関する研究、実施された全体的な管理手続きに関する評価、関連のある場合には新しい法律の影響に関する報告書。
- (f) 財政制度の管理や実施に関する評価結果及び会計報告の審査結果に引き続いて、議員に対して提出される報告書あるいはメモ。

これらの文書により、監査人は、団体が公共の財源に関する処理を適切に遂行したか否かについて、適切な保証を団体に提供する。

2. 監査の実施

15. 監査人は、調査を集中させる項目を定め、通常の監査と金銭的効率監査とのバランスを図って監査財源を配分し、監査の詳細な計画を立てなければならない。また監査は、専門的な見地からタイミングを心得て行われなければならない。さらにその結果は、当該団体に対して報告されなければならない、これはその団体の議員と職員に、問題点の性格と根拠について知らせ、また是正のために必要な行動を奨励するためである。

16. 監査人は、監査の際に常に「監査実務委員会」(Auditing Practices Committee)の定める「監査運用基準」(Operational Standard)に従わなければならない。この運用基準は、以下の通りである。

◎計画・統制・記録

監査人は、その業務に関して適切な計画・統制・記録を行わなければならない。

◎経理システム

監査人は、企業の取引に関する記録及び処置の方法に関して調査し、さらにそれが財務報告書の作成のために適切であるかどうかを評価しなければならない。

◎監査の証拠

監査人は、合理的な結論を導くために十分な関連性と信頼性を有する監査証拠を入手しなければならない。

◎内部統制

監査人が内部統制に信頼性を置こうと考えるならば、監査人はこうした統制に関する確認と評価、及びその運用に関する調査を行わなければならない。

◎財務報告書の検討

監査人は、財務報告書に対する見解が合理的な根拠を有するよう、その他の監査証拠類から導いた結果に関連させ、財務報告書の検討を十分に行わなければならない。

●計画

17. 監査計画においてパラグラフ13で定められた目標を達成するために、監査人は以下を含む諸点を考慮しなければならない。

- (a) 予算案・会議録・内部監査計画・職員と議員との議論等、団体内部の情報
- (b) 委員会によって発行された情報
- (c) 財務報告書に関連する法律及び会計実務における変更点
- (d) 過去に実施された監査の結果及び経験、また関連する国家の問題、地方政策、公益に関する問題に対する意識

18. 計画を立てる過程において生じた結論は文書化され、詳細な時間配分及び職員予算を準備しなければならない。監査人は、こうした監査の主要な特徴に関して、適切な団体の職員と協議しなければならない。

●統制・記録

19. 監査人は、各監査における業務が適切な基準に沿って行われていることを確認しなければならない。監査の統制において最も重要な点は、監査スタッフに対する指示・監督、さらに彼らの行った業務に対する検討である。こうした監督の必要性に関する程度は、その業務の複雑性及び監査スタッフの経験・熟練度に依存する。特定の業務に関わる専門のスタッフは、監査に実施する他のスタッフに協力すべきである。

20. 管理の手順を決める際には、次の諸点を計画・適用しなければならない。

(a) 全てのレベルの監査スタッフが、その責任と実施されるべき業務の目標を明確に理解していること。監査スタッフは、監査業務の基本的な性格・範囲・タイミングに影響を与える監査計画の段階を通じ、明らかにされた全ての問題を、監査人に報告しなければならない。また監査スタッフは、監査中に確認された重要な会計上・監査上の問題に関し、それに責任を有する者に対する注意を怠らないよう、指導されなければならない。

(b) 監査は十分に記録されなければならない。また、経験ある監査人が以前にその監査に関係しなくても、監査記録からどのような監査業務がなされたかを確認でき、導かれた結論を支持することができるよう正確でなければならない。

●会計のシステムと内部統制

21. 監査人は、会計に対する監査意見の作成に必要な会計システムに関する内部統制に対しても評価を行わなければならない。また、詐欺や不正行為を防止・発見するために計画された内部統制に関する検討も行う。監査人は、主要な財務システムにかかわる、統制の重大な弱点に関して報告しなければならない。

22. 会計のシステム及び内部統制に関する監査のアプローチを決定する際には、そのシステムの重要性とその団体の会計報告に関連する統制を全体としてとらえることによって、その方向を定める。監査意見を補強するために、監査人は重要なシステムや統制に集中すべきである。他方、監査人の広範な役割を考慮すれば、あまり重要でないシステムや統制に対しては、ローテーション制のアプローチを取ることも可能である。業務におけるどの段階においても、監査人は分析的な検討やコンピュータを使った監査技術を最大限利用すべきである。

●監査の証拠

23. 監査人は、本規則の要求に合致した合理的な結論を導くために、関連性と信頼性を有する監査の証拠を入手しなければならない。こうした監査の証拠のソースには、団体の会計システムや基本的な書類、職員と議員、そして一般住民を含む団体に関係のある業者などが含まれる。こうした監査の証拠を入手する際、監査人は検討中の問題に関する重要性を考慮に入れなければならない。

●財務報告書

24. 監査人が財務報告書の検討を行う際には、財政システムに関する検討結果と報告書の

実際の数値に関する調査結果を結びつけて考慮し、報告書が当該団体の財政状態と当該年度の収入・支出を公正に表しているか否かに関する監査意見を提出するための合理的な根拠を入手するようにしなければならない。とりわけ報告書と次の諸点との関連に関して確認すべきである。

- (a) 地方団体の監査の場合、C I P F A：財政・会計公認協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy）によって発行された「地方団体会計実務規則（Code of Practice on Local Authority Accounting：*注）」の条項に従っていること。ただし、正当な理由から実際的でない場合、あるいは不適切または誤った見解を与えてしまう場合は除く。
- (b) 地方団体の監査の場合、上記(a)で述べた「地方団体会計実務規則」の中で扱われていないが重要な影響力を有する会計上の方針に関しては、当該地方団体の状況に適切であり、かつこれまでの健全な慣行に従っていること。
- (c) 保健機関の監査の場合、大臣によって発行・承認された会計基準(the Accounting Standards)に従っていること。ただし、正当な理由から実際的でない場合、あるいは不適切または誤った見解を与えてしまう場合は除く。
- (d) 保健機関の監査の場合、上記(c)の大臣によって発行・承認された「会計基準」の中で扱われていないが重要な影響力を有する会計上の方針に関しては、当該保健機関の状況に適切であり、かつこれまでの健全な慣行に従っていること。
- (e) 数値は、実際の金額より誇張されずその逆でもないこと。
- (f) 数値の記載は、まぎらわしくなく曖昧でもないこと。
- (g) 団体の会計に適用される法律やその他の要請に従っていること。
- (h) 重要な項目に関しては、十分に明らかにすること。
- (i) 会計報告に含まれた情報は、適切に分類され提出されていること。

(*注)「団体会計実務規則」は、C I P F Aにて入手可能である。

住所は、3 Robert Street, London WC2N 6BH

25. 監査人が、会計報告の内容に関し、上記パラグラフ24に関わる諸点を確認できない場合、監査意見は限定付きにされるべきである。こうした限定監査意見の書式に関しては、第3部の「監査報告」にて後述する。

26. 上記に加え監査人は、詐欺と不正行為、汚職、合法性と金銭的効率性に関して一定の責任を有するが、以下でこれを検討する。

●詐欺・不正行為

27. ここでの「詐欺・不正行為」は、財務報告書及び会計記録における作為的歪曲、及びそうした財務報告書及び会計記録の歪曲にかかわらない資産の横領を指す。

28. 詐欺・不正行為の防止及び発見に関する基本的責任は管理者にあり、管理者は職務の分業、適切な委任の手続き、効率の良い内部監査機能などの適切な内部統制のシステムを

確立すべきである。監査人の責任は、本規則の要請に従って、管理者が設けた内部監査システムを検討することである。

29. 監査人に対して充当される財源は、最大の効果を生みだすために使われることが必要であり、詐欺・不正行為の防止及び発見は、監査時における多くの重要な目的のひとつにすぎない。しかしながら、公的財源の公正さを確保することは常に社会の利益であり、監査人は詐欺・不正行為に対する監視機能が重要な安全装置になり得ることを認識しなければならない。こうした監査領域において、監査人は以下に述べる特別の責任を有する。

- (a) 監査は、詐欺・不正行為によって財務報告書の内容に発生する重大な虚偽を発見するために計画されなければならない。従って監査人は、詐欺・不正行為がなされた場合に、それが団体の財政に重大な影響を与えるか、あるいは財務報告書に重大な虚偽を生じさせるといった危険性を認識し、かつ特別の注意を払うよう努めなければならない。
- (b) 内部統制の検討、取引の調査、公表・未公表の統計資料の検討に際し、監査人は詐欺・不正行為の可能性に対して常に警戒しなければならない。管理者は、詐欺・不正行為を防止することのできない内部統制の弱点に留意し、管理者による臨時のスポット・チェック等を行うべきである。
- (c) 原因の如何、あるいは関与する金額の多少にかかわらず、詐欺・不正行為の兆候は直ちに追求されなければならない。監査人の責任は、大部分の場合、団体への報告及び団体が必要な措置をとることを確認することである。
- (d) 委員会が配布する関連性のある情報は検討されるべきであり、適切な結論が導かれ必要な措置がとられなければならない。
- (e) 詐欺・不正行為の防止に関する管理者の責任を遂行するためにとられる、必要な全ての手段に対して留意すべきである。とりわけ、公益に関する領域は、特に慎重を要する。

●汚職

30. 本規則における「贈収賄」は、次のように定義される。すなわち、団体あるいはその議員・職員による行動に影響を与える誘引あるいは報酬を提供し、授与し、懇請し、または受領することである。贈収賄を防止する合理的な方策をとることは団体の義務であり、団体のとった方策の適切性を検討することが監査人の責任である。また、その方策の実施状況を調査すること、方策の弱点や脱落している点に関して注意を促すことも監査人の責任である。

31. 贈収賄の発生し易い分野、あるいは監査人が特に注意すべき分野として、入札、契約、契約者との決済、議員及び職員の金銭的利益、団体の業務にとって影響のある補助的な職員の雇用、情実人事、接待、押し売り、許可に対する報酬、計画の承認や許可、資産の処分、である。

32. 監査人は、贈収賄を防止するための合理的な方策を講じたか否かについて確認すべき

である。

- (a) 特に公共工事や物品・サービスの購入契約に関する規程及び財政規則を設け、検討しているか否か。また、入札において最低価格が受け入れられなかった重要な物品購入に関して、定期的な調査が行われているか否か。
- (b) 優遇されたと思われる契約、とりわけ競争入札を無意味にしたり不合理にしたと思われる契約をもたらした状況を調査しているか否か。
- (c) 物品・サービスの受領証や支払金額の証書等を含む契約の取扱いを規制する適切な手引きを発行しているか否か。
- (d) 法律及び地域に関連する規則に基づく、地方議員及び職員の個人的な責任に関する適切な規程、財政規則、あるいは契約規則を発行しているか否か。
- (e) 汚職の告発に対して、それを承知し調査に着手する手続きを、明確に公表しているか否か。
- (f) 特に契約手続きに関して、定められた手続きに従っており、また効率的であることを内部監査が確実に調査しているか否か。

33. 監査人が団体によって採られた方策を検討し、それが合理的であると確認したならば、その後の監査人の義務は、大まかな監視をすることである。贈収賄の可能性を示す根拠が認められた場合、監査人は、それに関する証拠を記録しなければならない。公益に即して必要であれば、それらの証拠は、適切な組織による一層詳細な調査に委任しなければならない。ここでの組織とは、状況によって団体、あるいは警察となろう。

●合法性

34. 監査人は、団体の取引の合法性について常に検討し、現在の法律及び新しい法律の要請に関して常に認識すべきである。地方団体の監査に関する特別の要請は本規則の第4で、保健機関に関しては第5で後述する。

●金銭的効率性

35. 団体の会計規則に関する監査人の責任に加え、法は監査人に対して団体の取引に関する金銭的効率性にかかわる責任を課している。法の第15条(1)では、「監査人は、監査を行った団体がその財源に関して経済的・能率的・効率的に適切な調整を行っていることを、会計調査及びその他の手段によって確認しなければならない」と定め、監査業務に対して、金銭的効率性の要素を採り入れた責任を課している。

◎「経済性」は、団体が入手した人的・物的資源に関して定義される。経済的運営とは最低のコストで十分な質と量の人的・物的資源を調達することである。

◎「能率性」は、生み出される物あるいはサービスと、それらを生み出すために使われた資源との関連により定められる。能率的運営とは、費やした資源から最大限の産出を得ること、あるいは最小限の資源を費やして、必要な質と量のサービスを提供することである。

◎「効率性」は、計画あるいは活動が、予定された目標や意図された効果に、いかに到達したかによって定められる。

36. 委員会は、監査業務及び監査機能の運営に関する正しい実務を促進するために、全国的な研究成果を公表している。監査人は、説得力のある特別な理由がない限り、この研究成果を監査に適用すべきである。監査人は、適切であれば全国的な成果を取り入れず地域の方式を採用するか、全国的研究報告と併用するか、を考慮すべきである。こうした選択は、当該団体にとっての改善の可能性と重要性を考慮しなければならないであろう。全国的研究あるいは地域の方式のいずれに関しても、監査人は、過去及び現在の監査において確認された成果を基に必要な措置を促すこと、団体の改善に対する効率的なモニター制度を開発しなければならない。

37. 経済性・能率性・効率性の達成は、資源に関する計画・評価・認定・管理といった現在の健全な制度にかかっている。こうした制度を確立し、またそれらが適切に作用しているか否かを確認することは管理者の責任である。監査人の責任は、こうした制度が適切かつ効率的であるか否かを、独立した立場から確認することである。

38. 監査人は、正しい管理実務に対して特別な注意を払うことになる。その例として、以下の諸点に留意する。

- (a) 歳入・資本支出・資本収入に関して、計画し、予算化し、管理するシステム、及び希少財源の配分に関するシステム。
- (b) 人員の水準に関する、決定及び検討の方法、職員の採用・訓練・報酬・自己啓発訓練等の人的管理。
- (c) 団体の全資産に関する適切な管理制度。すなわち、土地・所有資産（土地及び建物の取得・維持・開発・処分に関する適切な調整を含む）、施設・財政・エネルギー等の調整。
- (d) とりわけ物資及びサービスの調達において、規模の経済性や技術を活用するための方法。
- (e) 広範で多様な団体の業務の遂行にあたり、経済性・能率性・効率性を促進させる明確なイニシアティブ。
- (f) 義務、権限、責任に関する適切な成文化。
- (g) 定められた業務の目標や基準とその結果を通して、すぐれた業務が奨励され、そうでない業務が是正されるよう監督する。

39. 政策に関して疑問を呈することは、監査人の任務ではない。しかしながら、とりわけ地方自治体の監査において、政策の影響に関する考慮や政策決定の手続きに関する調査は監査人の責任である。この目的において監査人は以下の事例について考慮しなければならない。

- (a) 適切な権限によって政策目標が制定され、政策の決定が行なわれたか否か。
- (b) どの程度まで政策の目標が定められ、その決定に際して十分に関連性と信頼性のある財政上及びその他の資料が根拠となっているか、また批判的な仮定も明示されているか否か。

- (c) 政策の代替案に関する確認・選択・評価といった、代替案を考慮する十分な手続きがとられているか否か。
- (d) 政策の目的と目標が明確に定められたか否か。その政策遂行に関する二次的決定が承認された目的や目標と一致しており、またそれが適切なレベルの適切な権限によって決定されたか。さらに、職員に対する指示は、承認された政策目的とその決定とに調和しており、また関係職員に明確に理解されているか否か。
- (e) 他の政策目的や目標と矛盾していないか、あるいは潜在的にそうした矛盾が存在するか否か、また政策の遂行のためにとられた手段に関して、同様の矛盾する手段があるか否か。
- (f) サービス水準を変えた場合のコストに関し、その費用について考慮され、そうした費用や環境の変化に関する検討がなされたか否か

40. 保健機関において、総体的な政策は大臣が決定する。決定された政策目標に関して疑問を呈することは監査人の任務ではない。しかしながら、監査人は、地方レベルにおいてとられた政策遂行のための決定を検討し、これらが、承認された目的や目標と一致していること、及び適切なレベルの適切な権限をもって決定されたことを確認しなければならない。同様に、職員に対する指示が承認された政策目的と一致し、職員に明確に理解されているか否かを考慮しなければならない。

3. 監査報告

●監査証明及び監査意見

41. 法では、監査人が監査を終了した時点で以下に関する会計報告を作成することを定めている。

- (a) 法に基づいた監査終了の証明
- (b) 会計報告に対する意見

会計に対する監査証明及び意見は会計簿に記載されなければならない、団体に対する会計報告書作成の必要性は定められていない。会計報告に関する本規則の関連部分はこの文脈で理解されなければならない。

42. 監査証明は、財政年度における監査の終了を証明するものである。この監査証明の中で、地方自治体に関して、法の第3章に基づいて監査が終了したこと、保健機関に関しては1982年の地方自治財政法の第3章を改正した、1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法の第1章に基づいて、監査が終了したことを明らかにする。

43. 監査証明及び意見は、それを提出した者の氏名、主張、提出日、及び以下の点に関して明確にしなければならない。

- (a) 監査実務規則に従って監査が終了したか否か
- (b) 会計報告書が、3月31日現在の団体の財政状況と、当該年度の終了時までの団体の収入及び支出を公正に表しているか否か

44. 非主要団体 (non-principal authorities) には、規則により会計報告を作成する必要がない。従って、会計方針に関して詳細に公表すること、あるいは会計実務規則の条項に従うこと、といった主要団体が会計報告に関して行う会計上の慣例に従う必要がない。この場合、主要団体に対する監査意見は、非主要団体に適切な形式に変更される。この監査証明及び意見の例は、付録にて後述する。

45. 一般的な原則として、監査人は、無限定意見 (unqualified opinion) の内容において特定の問題に言及すべきでない。そうでない場合には、限定 (qualification) 付き監査意見となる。しかしながら、ある場合において、その報告書に対する読者の理解を深めるために、報告書の内容における重要な問題に注目させることが重要である。この例として、異例の出来事や会計の方針・条件があるが、こうした問題の認識が報告書の理解の基本となる場合である。

46. 限定監査意見を意図しているという印象を与えないために、「強調事項」 (emphasis of matter) となる部分は、監査意見の後に示されるべきである。この強調事項は、会計報告書において発見された問題に関する不足を補うために用いられるべきでなく、さらに限定監査意見に代用すべきでもない。

47. 監査意見は、明確にされている会計報告書に対してのみ限定される。しかしながら、補足的情報にかかわる正当性のある問題（この例としては、地方自治体において地方自治体会計実務規則で求められる会計報告書の説明的序文が挙げられる）に気づいたならば、監査人は、起こり得る状況に応じてどのような方策をとるべきか、すなわち、その問題を公益に関する報告書で言及するか、あるいはマネージメント・レターで扱うかを考慮することが必要となろう。

48. 監査人がその監査を終えた際に、監査人には、監査が終了したという証明、及び報告書に対する意見を会計報告書に記載することが、法により求められている。監査人が、監査中あるいは監査終了時に、公益にかかわる報告書を発行した場合、この事実は上記の証明及び意見の中に記されるべきである。

49. 実質的な監査業務は終了したが、監査を完了することができないという状況がある。例えば、地方自治体の監査に関して、法の第17条・19条・20条に基づく措置あるいは予定の措置から派生する解決されるべき重要な問題が存在する場合があげられる。法に基づくこれらの手続きには時間を要するので、監査人は必要な調査と手続きを完了した後、適切と考えられる限定を付加して、できるだけ速やかに監査意見を発行するべきである。

50. 監査意見が監査終了以前に公表された場合、監査人は、会計報告に対する意見を公表した日と、法の第18条に基づく監査終了証明書及び意見が会計報告に記載される日との間に起こる、重大な問題の影響について考慮しなければならない。

●監査意見に対する限定

51. 監査人は、会計報告書が団体の財政状態を公正に表しているか否かに関し、限定条件を与える場合には、限定条件をめぐる状況の性質を明らかにしなければならない。一般的には、2つのカテゴリーのうちのどちらかになる。

(a) 断言できない問題があるので監査意見を作成できない（不確実:uncertainty）

(b) 監査意見を作成することはできるが、監査人の監査意見が会計報告書の見方と矛盾してしまう（不一致:disagreement）

52. 「否認意見（disclaimer of opinion）」あるいは「反対意見（adverse opinion）」は、不確実及び不一致の理由による限定監査意見のうち、最も極端な形式である。通常は「～を条件として」または「～を例外として」といった形式の意見が妥当であろう。否認意見や反対意見は、最後の手段と考えられるべきである。監査人が会計報告書に対して限定監査意見を出した場合、公益にかかわる報告書においてこの事実に関する注意を喚起し一層詳細な説明がなされなければならない。

53. 監査人は、会計報告書における問題が重要である場合に限り、限定監査意見を発行す

べきである。一般論として、報告書の利用者がその問題を認識することによって、団体の財政状態に関する一般的な印象が影響を受ける場合に、こうした問題が重要であると判断される。重要性の判断は、報告書の内容全体、バランス・シート、収入、及び報告書のなかの個々の項目に関して考慮しなければならない。

54. 監査人が限定監査意見の根拠として、その問題が十分に重要であると判断した場合、その問題が根本的な問題であるか否か、すなわち会計報告全体に対する反対意見あるいは否認意見の必要性があるか否かを決定しなければならない。報告書へのインパクトが全般的な誤解を導くほど重大な場合には、不確実の問題が根本問題となる。また報告書へのインパクトが完全な誤解を導くほど重大な場合には、不一致の問題が根本問題となる。不確実と不一致の両者を含んだ場合の影響も考慮されなければならない。

55. 限定事項に関するすべての理由と会計報告書に対するその影響は、関連性があり実際的であるならば、明らかにされなければならない。報告書を理解するために、限定事項の意味や関連性に関してついて読者がいかなる疑いも抱かないように、十分に詳細な説明がなされなければならない。こうした条件を満たした監査意見の写しは、委員会に送付され、また保健機関の場合は大臣に送付されなければならない。

56. 監査証明及び意見の例は、付録にて後述する。

●公益にかかわる報告

57. 監査業務において監査人の注意を引いた問題に関して、当該団体によって考慮されるかあるいは一般の注意を喚起するために、監査人は公益にかかわる報告を行うべきか否かを考慮するよう、法によって求められている。またこうした問題が、公益のために緊急を要する報告か、あるいは監査終了時にすべき報告なのか、考慮する必要がある。報告が緊急を要する場合、その写しを委員会に直ちに送付し、保健機関の場合は大臣に送付する。緊急でない場合でも、報告書の写しは監査終了後14日以内に送付しなければならない。ディストリクト保健局や家庭保健サービス局に対して発行した報告書の場合、写しを該当するリージョナル保健局に送付し、ウェールズにおいてはウェールズ省の保健財政管理局（Health Finance Management Division）に送付しなければならない。

58. 公益にかかわる報告書を、いつ作成するかは監査人が決定する。報告の必要がある重要な問題の例として、

- (a) 会計報告に対する監査意見が限定を受けた事実、またそこから生じた結論
- (b) 会計準備の遅滞
- (c) 法律違反
- (d) 過度あるいは過少な水準の残高、不適當な水準の提供、儉約の欠如、赤字予算、などの説明を要する財政上の問題
- (e) 監査人が過去に指摘した金銭的効率性に関する問題等、監査人が前もって報告した問題に対する措置が採られない場合

- (f) 資源の利用に関して、経済性・能率性・効率性の保持に対する取り組みが行われていないか、あるいはその取り組みの弱点
- (g) 無駄・浪費・非効率な財政管理・金銭的効率性の欠如・失敗その他の原因による不必要な支出あるいは収入の損失
- (h) 情報管理システムあるいは監視システムに関する弱点
- (i) 収入金の徴収に関する手続きにおける大幅な遅滞・不足
- (j) 内部統制のシステムにかかわる不備（内部監査を含む）
- (k) 地方自治体の監査に関する異議を受けた場合、及び法の第19条・20条・25条のAとDに基づく行為
- (l) 不法行為、詐欺、あるいは特殊な調査があった場合

59. 一般的には、問題を当該団体や一般に知らせることが重要である、と監査人が考えた場合に限って、報告書が作成されるべきである。「重要性」は、会計報告に記載される監査意見の作成の際に考慮されるが（パラグラフ53参照）、監査人が公益にかかわる報告書を発行するか否かを決める際には、こうした重要性は関連しない。

60. 公益にかかわる報告を作成することを決定したならば、その問題の内容が批判的で歓迎されないものであっても、報告を歪めてはならない。監査人は、団体がその問題にどのように取り組んでいるかに関して独立かつ公平な見解を打ち出すことができ、報告書は一般に公表するための重要な手段である。監査人は、報告を行うか否か決める際に、こうした重要性を慎重に考慮しなければならない。しかしながら、合法的な範囲内で団体が行った決定に関しては、監査人が意見を述べることはない。こうした決定に関する報告は、過去に団体が認識しなかった事実や一般の注意を喚起すべき事実に限って行われる。

61. 報告に際し、過去の業務に関する批判が必要な場合も時折あるが、監査人の目的は建設的な報告を行うことであり、守勢や反発を引き起こすような言葉づかいは避けるべきである。報告は、改善につながるものに重点を置くべきである。

62. 監査人は、報告書に含まれることになっている問題に関して、議員及び職員と会議を持つべきである。この会議は、報告書の問題に関して、実用的でかつ詳細な調査を行う機会を提供し、また監査人の批判に対して個々の職員に解答することを認めることになる。従って監査人は、会議の議論について考慮することになり、適当であればどのような方策が合意されたかを示すことになる。

63. 監査が進行中であっても、適切である場合には、報告に記載する内容について責任者に書面で伝え、迅速な是正措置を促すべきである。このことは、監査人が公益にかかわる報告を提出すべきか否かを考慮する義務を免除するものではない。

● マネージメント・レター

64. マネージメント・レターは、監査中に提起された重要な問題について要約したもので

ある。また、合意された行為を実施することから期待される利益に関しても述べることになる。監査人はマネージメント・レターの草案に関して、関連する職員と議論をするべきである。こうした監査人と職員との議論は、後に行われる監査人と該当する議員との会議における議題を提供し、関連する問題の本質を詳細に説明しかつ議員の質問に答えるために行われる。マネージメント・レターの最終稿は、当該団体の全議員に提出されなければならない。仮に当該団体がマネージメント・レターを全議員に配布することに同意しない場合でも、監査人はそれを行わなければならない。またマネージメント・レターの写しは、委員会に送付されなければならない。リージョナル保健局、特別保健機関、NHSトラストのマネージメント・レターは大臣に、イングランドにおけるディストリクト保健局及び家庭保健サービス局は適切なリージョナル保健局に、また、ウェールズにおいてはウェールズ相に送付しなければならない。

65. 監査人は、マネージメント・レターが完成し次第、直ちに提出しなければならない。また特殊な場合は例外として、該当する会計年度末後の12月31日までに提出する。

4. 地方団体の監査

66. 前述の1・2・3章において述べた監査人の一般的職務に加えて、地方団体の監査人は市民に対する特別の責任を有し、法に基づく特別な権限を行使する。以下に、その職務に関して述べる。

●市民に対する責任

67. 監査人は、常に市民に対する責任について自覚していなければならない。法は、市民に対して、会計の調査、監査人への質問、会計に対して異議を申し立てる広範な権利を定めている。

68. 監査人は、市民からの情報に対して注意を払わなければならない。監査人に対して質問し、監査に対して異議を申し立てる、といった地方団体の有権者が有する法定の権利とは別に、市民の誰もが、監査中の団体の会計あるいは監査人の機能に関する情報を、監査人に提出することができる。また、監査人は有権者に対して、会計に関する異議申し立ての権利に関して適切な助言をすべきである。

69. 監査に関する異議の申し立てが行われたか、あるいは情報が提供された場合、監査人はこの問題に関して迅速な調査を行うメリットがあるか否かを考慮しなければならない。地方自治体の有権者が異議申し立てを希望し、その問題が法の規定に従った異議申し立てを開始する指定日より以前に審理する緊急性を有する場合、監査人は有権者に対して、法の第22条の1(a)に基づく特別監査(extraordinary audit)を委員会に申請する権利に関し、助言することを考慮すべきである。また監査人は、委員会が特別監査の要望について審議できるよう、委員会に対する報告書を作成するか否かを考慮すべきである。

●第19条、20条に基づく権限の行使

70. 監査人は、法の第19条（会計項目の違法性に関する申し立ての裁判所への提出）、及び第20条（説明されていない金額の返還、等）に基づく特別の権限を有する。こうした権限は個人として行使され、かつこの権限の行使によって影響を受けるすべての者に対して、批判的・敵対的な申し立てや非難に抗弁するための公平で適切な機会を与えることが保証されなければならない。

●質問及び異議

71. 監査人は、当該年度の実際の会計に関係のない地方団体の政策・財政・手続きといった一般的内容に関する質問を認めるべきでない。これはパラグラフ69で述べた異議申し立て開始の指定日と関連している。また監査人は、地方団体の同意なしに、規則に基づいて作成された会計・帳簿・証書・契約書・勘定書・支払票・領収書などの、会計には記載されない関連の取引に関する情報を公表すべきでない。監査人は、地方団体職員に支払われた報酬やその他の手当に関する個人的情報も公表してはいけない。

72. 監査人が異議申し立ての通知を受けとった場合、その写しが地方団体にも送付されたことを確認し、さらにその異議が当該年度の会計に関連し、監査人の権限が適用でき、またそれが法の意図する異議の範囲内にあることを確認しなければならない。

73. 異議の通知は、その異議に関する決定によって影響を受けるとされる者に送付されなければならないが、これはこうした者に対して異議に関する何らかの反論の機会を与えるためである。

74. 異議に関する決定の前に、監査人は異議の内容に関して必要と考えられるあらゆる調査を行わなければならない。異議に関する決定の根拠となった全ての書類や情報は、異議を申し立てた者及びその他の関係者が利用できるようにしなければならない。

75. 異議の採否決定を下すための関係者の公聴会が開催されなければならないという法的な規定はない。監査人は、公聴会を開くことが正義あるいは公益にとって最も有益であるか否かを考慮し、もし公聴会が必要であるなら、それを公開すべきか否かを考慮しなければならない。公聴会が開かれる場合、すべての関係者に、出席あるいは発言のための通知が適正に送付されなければならない。

76. 公聴会における異議申し立て者の義務は、申し立ての証拠を提出することである。監査中の団体及び関係する個人には、異議に対する答弁及び証拠の提出の機会が与えられなければならない。また監査人は、証人に反対尋問の機会を与えるべきである。適正な通知がないまま、申し立てが行われることによって不公平が生じる可能性が明かな場合には、公聴会は非公開とされるべきである。

77. 監査人の決定は、それによって影響を受ける全ての者に伝えられなければならない。異議の棄却決定の場合、監査人は異議申し立て者にアピール（控訴）の権利及びそれに関連する手続きに関して助言すべきである。決定理由は通常、異議申し立て者に書留で送付されるが、そこには決定の根拠となった理由が正確に示されるべきである。この理由説明には、提起された実質的な要点が全て取り上げられ、申し立て者に対しても、またアピールした場合の裁判所に対しても、どのような問題が考慮され、明らかになった事実と法規定からどのような見解に達したのかを十分に明確にしなければならない。

●第25条のA及びDに基づく権限の行使

78. 監査人は、法の第25条のA（禁止命令を発する権限）及び第25条のD（提訴の権限）に基づく特別な権限を有する。これらの権限は、監査人のその他の権限を補足し、付加されたものである。これらの権限は、金額あるいは原則、またその両者に関して、問題が重大な場合にのみ行使されるべきである。

79. 禁止命令や提訴権限の申請にかかわる問題を探し出すことは、監査人の義務ではない。監査人は、通常の監査業務において提起された問題と、監査中の団体の議員・職員あ

るいは市民によって提起された問題について検討しなければならない。他方、地方自治体の有権者は、1982年法の第17条によって与えられた権利に相当する疑問や異議を申し立てる権利を有しない。監査人は、不正の可能性のある支出、損失あるいは赤字をもたらす行為、会計項目の記載、または財源を超えた支出の可能性に関して注意を払うために、財政部門の長あるいは監督担当官が提出した報告に対して特別に考慮しなければならない。

80. 監査人は、公益に関する権限を即座に行使する前に、監査中の団体あるいは関連する職員が、関心のある問題に見解を表明する機会を与えるべきであるけれども、そのために与えられる期間は極めて短いであろう。しかしながら、禁止命令の発行あるいは提訴の申請手続きを開始する前の当該団体との協議は、監査人に対する法的義務ではない。こうした行動を起こす前に、監査中の団体や当該職員に通告することが不適当な場合もある。

5. 保健機関における監査

81. 前述の1・2・3章において述べた監査人の一般的職務に加えて、保健機関の監査人は特別の責任を有し、法に基づく特別な権限を行使する。以下に、その職務に関して述べる。

82. 保健機関あるいはその職員の決定が不法な支出をもたらすか、保健機関あるいはその職員の行動が不法であり、損失あるいは赤字をもたらすと考えられる場合、1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法の第20条(3)に基づき、監査人は直ちに大臣に報告する特別な義務を有する。

83. 大臣に対して報告すべき問題を探し出すことは、監査人の職務ではない。監査人は、通常の監査業務において提起された問題、及び監査中の団体の議員・職員あるいはその他によって引き起こされた問題に関して検討するべきである。監査人は、不正の可能性のある支出、損失あるいは赤字をもたらす行為、会計項目の記載、または財源を超える支出の可能性に関して注意を払うために、保健機関の職員が提出した報告に対して特別の考慮をしなければならない。

84. 監査人は公益にかかわる権限を即座に行使する前に、監査中の団体あるいは関連の職員に、関心のある問題に関して答える機会を与えるべきであるけれども、そのために与えられる期間は極めて短いであろう。しかしながら、大臣にその問題を報告する前の当該団体との協議は、監査人に対する法的義務ではない。こうした方策を起こす前に監査中の団体や当該職員に通告することが不適当な場合もある。

●一般診療公債所有者 (General Practice Fund Holders)

85. 家庭保健サービス局の会計の一部に要約されている一般診療公債所有者の会計を監査する際、監査人は周期的に行われる詳細な監査手続きと共に、分析的監査技術を応用するべきである。

付録 ー 会計報告書に対する意見及び証明書の書式例

○無限定監査意見

(団体名)

1982年の地方団体財政法第3章／1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法第1章、及び監査実務規則に基づき（*注）、19××年3月31日までの年度における当該団体の会計監査が終了したことを証明する。

会計報告書における××から××ページは、19××年3月31日における当該団体の財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

監査人

(日付)

*注 地方団体の監査終了時には1982年の地方団体財政法、保健機関の監査終了時には1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法を選択せよ

○無限定監査意見（監査終了以前の発行）

(団体名)

19××年3月31日までの年度における当該団体の会計監査は、1982年の地方団体財政法第3章／1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法第1章、及び監査実務規則に従って行われ、実質的に終了した。

しかしながら、……の理由により、監査は正式には終了できない。会計報告書において、上記に該当する金額が実質的な影響を及ぼすことはないと確信した。（**注）

会計報告書における××から××ページは、19××年3月31日における当該団体の財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

監査人

(日付)

**注 監査人は、こうした文章を含めることが、意見に関する読み手の理解を深めるか否かを考慮する必要があるであろう。

○無限定監査意見（監査業務において公益にかかわる報告を公表した場合）

(団体名)

1982年の地方団体財政法第3章／1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法第1章、及び監査実務規則に基づき、19××年3月31日までの年度における当該団体の会計監査が終了したことを証明する。

19××年3月31日までの財政年度において、当該団体の会計準備が遅滞したことに
関する公益にかかわる報告は、当該団体に対し××日付けで提出した。

会計報告書における××から××ページは、19××年3月31日における当該団体の
財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

監査人
(日付)

○無限定監査意見 — 強調事項の例

(団体名)

1982年の地方団体財政法第3章／1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法第
1章、及び監査実務規則に基づき、19××年3月31日までの年度における当該団体の
会計監査が終了したことを証明する。

会計報告書における××から××ページは、19××年3月31日における当該団体の
財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

上記意見は無限定であるが、……の点を指摘する。すなわち、以前は現金支払として計
上され、19××年3月31日まで利子がついた貸付金利に関する会計政策の変更に関連
した点である。これによって生じる追加負担は、…ポンドになる。

監査人
(日付)

○限定監査意見 — 例1

[不確実——根本的ではないが要素が不確実]

[条件付き意見——予定される補助金]

(地方団体名)

1982年の地方団体財政法第3章、及び監査実務規則に基づき、19××年3月31
日までの年度における当該団体の会計監査が終了したことを証明する。

住宅手当補助のための政府補助金は、19××年以来完了していない。こうした補助金
完了を妨げている問題を明確にするために、社会保障省との協議は現在も行われている。
従って、会計報告には、当該団体に支払われるべき補助金の予測できる最高額、…ポンド
が含まれている。

住宅手当補助金請求の完了に関して、必要と思われる調整が行われることを条件とすれ
ば、会計報告書における××から××ページは、19××年3月31日における当該団体
の財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

監査人
(日付)

(保健機関名)

1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法第1章、及び監査実務規則に基づき、19××年3月31日までの年度における当該団体の会計監査が終了したことを証明する。

公債所持者名簿に不備があることが原因で、会計における公債の数値を証拠づけることが不可能であった。従って会計報告には、通常の公債の水準から管理部門が算出した額、…ポンドが含まれる。

公債記録が有効であると仮定した必要な調整が行われることを条件とすれば、会計報告書における××から××ページは、19××年3月31日における当該団体の財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

監査人
(日付)

○例2

[不一致——根本的ではないが要素が不一致]

[例外付き意見——予想のつかない赤字としての不適切な提供]

(団体名)

1982年の地方団体財政法第3章／1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法第1章、及び監査実務規則に基づき、19××年3月31日までの年度における当該団体の会計監査が終了したことを証明する。

19××年3月31日現在において当該団体に課せられた…ポンドは、××年前に実施されたサービスに関連する。これは、将来回収できない重大な赤字になるであろうと思われる。現時点では、回収できない金額を算出することはできないが、疑問の余地のある赤字が実質額で…ポンドあり、現在の財源を大きく上回ることになるであろう。

疑問の余地のある赤字を伴うサービスの提供が十分に明らかにされていない点を除けば、会計報告書における××から××ページは、19××年3月31日における当該団体の財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

監査人
(日付)

○監査の完了を示す証明書（前もって監査意見を公表した場合）

(団体名)

1982年の地方団体財政法第3章／1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法第1章、及び監査実務規則に基づき、19××年3月31日までの年度における当該団体の会計監査の終了したことを証明する。

×日付けで公表した監査意見で述べたように、会計報告書における××から××ページは、19××年3月31日における当該団体の財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

または

×日付けで公表した意見で述べたように、会計報告書における××から××ページは、監査意見で提起した理由を条件として、19××年3月31日における当該団体の財政状態、及び当該年度終了時の収入及び支出を公正に表していることを認める。

監査人
(日付)

○非主要団体における無限定監査意見

(団体名)

1982年の地方団体財政法第3章／1990年のNHS及びコミュニティ・ケア法第1章、及び監査実務規則に基づき、19××年3月31日までの年度における当該団体の会計監査の終了したことを証明する。

会計記録は、当該年度終了時の当該団体の財務処理を公正に表していることを認める。

監査人
(日付)

CIPFA 監査のガイドライン
内部監査官への指標

序文

このガイドラインは、CCABに所属するすべての団体（公共団体および民間団体）がその内部監査官のガイドラインとして採用しているものである。本書は、1979年7月にCIPFAから発表され、過去10年間にわたり内部監査の基準として考えられてきた『内部業務に関するステートメント——公共セクター』に取って替わるものである。この新しいガイドラインは、従来のステートメントの内容を引き継いでおり、監査の意義と目的を明確にしている。

1990年8月
CIPFA会長
デイヴィッド・ホプキンス

目次

	パラグラフ
序文	
内部監査の目的と範囲	1-10
独立性	11-14
スタッフィングとトレーニング	15-26
他の機関との関係	27-37
適切なケア	38-44
計画・統制・記録	45-58
内部統制システムの評価	59-62
証拠類	63-69
報告と事後処理	70-78
追加—用語説明	

内部監査官への指標
(1990年6月公表)

本ガイドラインは内部監査官が仕事を遂行する上で考慮すべき主要な問題と手続きに関する助言を提供する。したがって、内部監査を今後導入しようとしている組織にとっても有益なものとなろう。

本ガイドラインは公共および民間の両セクターにおける内部監査業務を対象として書かれている。本書を読む際には、「監査基準およびガイドラインに関する説明序文」(Explanatory Foreword to Auditing Standards and Guidelines)、監査ガイドライン「内部監査への信頼」(Reliance on internal audit)、「詐欺その他の不正・過誤に関する監査官の責任」(the auditor's responsibility in relation to fraud, other irregularities and errors)も参照されることをお勧めする。また、内部監査官にとっては、1990年6月にCCABリミテッドの監査実務委員会が公表した監査要綱「金銭的効率のための監査」(Value for money audit)も有益と思われる。

いうまでもなく、内部監査官は会計士協会が明らかにしている倫理基準や関連する法や規則で定められている内部監査基準を十分に考慮する必要がある。

本ガイドラインで用いられている用語については、用語解説が巻末に加えられている。

●内部監査の目的と範囲

1. 内部監査とは、組織に関する内部統制システム（internal control system）を評価することを目的として管理部門が設立する独立の評価機能であり、その目的は適切でかつ経済的（economic）・能率的（efficient）・効率的（effective）な資源の利用に対する内部統制の効果を客観的に分析・評価し、報告することである。

2. 効率的な内部監査にとって以下の諸点が肝要である。

(a) 独立性

内部監査官は、組織内における位置づけという意味において、また任務を適切に遂行しうる個人的な客観性という意味においても、独立性が与えられねばならない。

（パラグラフ11～14）

(b) スタッフィングとトレーニング

内部監査を担当するユニット（部門）は、その責任と目的を考慮し、人数、職級（グレード）、資格、経験といった点に関連して十分なスタッフが配置されなければならない。また、内部監査官にはその責任を果たすために十分なトレーニングが施されなければならない。（パラグラフ15～26）

(c) 他の機関との関係

内部監査官は、管理部門、外部監査官、その他の評価機関、また場合によっては監査委員会との間に、業務を遂行する上での良好な関係を維持するよう努めなければならない。（パラグラフ27～37）

(d) 適切なケア

内部監査官はその責任を遂行する上で適切なケアという点に十分配慮しなければならない。（パラグラフ38～44）

(e) 計画・統制・記録

内部監査官はその業務に関連して十分な監査計画を策定し、統制を行い、記録を保持する必要がある。（パラグラフ45～58）

(f) 内部統制システムの評価

内部監査官は組織の内部統制システムをその効率性・適切性という観点から評価しなければならない。（パラグラフ59～62）

(g) 証拠

内部監査官は合理的な結論と提言の基礎となる適切かつ信頼できる証拠を入手しなければならない。（パラグラフ63～69）

(h) 報告と事後処理

内部監査官は、その内部監査業務からもたらされた事実、結論、提言が管理部門の適切な担当者に速やかに伝達されるよう配慮し、管理部門からの意見を積極的に求めるべきである。また、監査報告の提言が取り上げられる仕組みに関心を払い、どのような措置が採られるのかについてもその経過に注意しなければならない。（パラグラフ70～78）

3. 内部監査機能に関する用語は各組織によって明確化される必要があるが、本ガイドラインの内容と適切に関連させられるべきである。また監査機能の独立性を明示することも監査の効果にとって極めて重要である。
4. 公共セクターにおける特定の組織については、内部監査機能を整備することが法律に規定されているため、これらの組織の内部監査実務に関してその具体的基準と指標を明確にするよう定められている。例えば、「政府内部監査マニュアル」(the Government Internal Audit Manual) および「NHS 内部監査マニュアル」(the National Health Service Internal Audit Manual) が特定の組織に対する内部監査基準および指標の例である。
5. 最大限の効果を得るために、内部監査の範囲は組織の活動全般に及ぶべきであり、内部監査官はその責任を適切に遂行するために必要なあらゆる記録、資産、スタッフに対してアクセスできる十分な権限が与えられなければならない。
6. 管理部門は組織の内部統制の範囲を決定する責任を有しているが、内部監査を内部統制の代用物として考えるべきではない。内部監査は組織に奉仕する機能であるが、内部統制の効果と十分性を分析・評価し、管理部門に報告することにより内部統制に貢献する。内部監査は内部統制を補強することになると考えられるが、それは管理部門による対応の結果いかんである。
7. 内部監査の目的の一つは、管理部門を補佐して金銭的効率性の追求を補佐することである。これは、資源の経済的、能率的、効率的な利用を通じて達成される。
8. 内部統制のシステムを維持する責任は管理部門にあり、またそれを通じて組織の資源が意図された活動に適切な方法で用いられることを保証することも管理部門の責任である。いうまでもなく、不正や違法な行為を予防し、是正することも管理部門の責任に含まれる。
9. 内部監査官は不正の可能性に対して十分な注意を払うべきであり、またこうした不正の発生を許容する内部統制の重大な欠陥を発見する努力を怠ってはならない。
10. 不正の証拠を発見しあるいは不正の疑いを認めた内部監査官は、その証拠あるいは根拠ある疑いを管理部門の適切な担当者に報告すべきである。この不正に対してどのような処置を採るかは管理部門の責任である。

●独立性

11. 内部監査官の独立性は、内部監査の組織内における位置づけと内部監査官の客観性を

通じて達成される。

◎組織内における位置づけ

12. 内部監査の組織内における位置づけは、内部監査を効果的に実施することを可能にするものでなければならない。これには、管理部門の協力が重要である。内部監査は、管理部門との協議を経て、独自の優先順位を決定すべきである。したがって、内部監査部門の長は、最高業務執行者、理事会、あるいは監査委員会といった上級管理者と直接に面接あるいは報告する自由を与えられるべきである。

◎内部監査官の客観性

13. 各内部監査官が公平な判断・意見表明・提言を行うためには、客観性を持ち独立した立場が保証されなければならない。

- (a) 内部監査官は、どの組織に雇用されているかにかかわらず、監査の対象となる組織あるいはその活動に関する職業的・個人的関係、あるいは金銭・その他の関係から発生するいかなる利害の対立から独立していなければならない。
- (b) 内部監査官は、その活動の範囲や内容を制限あるいは修正し、または報告書の内容にかかわる判断を破棄あるいはそれに重大な影響を及ぼすといった、不当な影響力から独立していなければならない。
- (c) 内部監査官は、権限と責任を有する監査活動に際して、客観性を欠くことは許されない。
- (d) 内部監査官は、内部統制システムの変更および新統制システムの実施に関して協議を受けるべきであり、導入される統制基準に関して提言を行うべきである。しかしながら、内部統制システムの再検討に関して、監査官の客観性を損なうことがあってはならない。
- (e) 内部監査官は、通常、監査以外の業務に当たるべきでない。例外として監査以外の業務に携わる場合、その監査官は、監査官としての役割を遂行しているのではないことを管理部門に理解させなければならない。

14. パラグラフ13の(a)～(c)にかかわる状況が生じた場合には、内部監査官はその状況について明確に公表すべきであり、監査業務に代わる手段を講じる必要がある。

●スタッフィングとトレーニング

15. 内部監査の効率性は、スタッフの資質、トレーニング、そして経験によるところが極めて大きい。スタッフの採用に際しては、適切な経歴、個人的資質、および可能性を有する者を採用すべきである。また採用後においても、必要な経験、継続的なトレーニング、さらに専門的教育を行うべきである。

◎スタッフィング

16. 内部監査部門は、適切な資格と内部監査およびその管理に関する広範な経験を有した長によって管理されなければならない。内部監査部門の長は、当該部門がその責任を遂行できるよう計画し、指導し、統制し、そして誘導しなければならない。

17. 内部監査全般にわたる職務を遂行するためには、スタッフを多様な学問分野から採用することが必要であろう。専門のスタッフを採用することによって内部監査の効率性が向上すると考えられるが、特に技術的な分野での活動に関して有効であろう。

18. 内部監査部門は、内部監査の職務に関するそれぞれの要求を満たすために、多様な種類および水準の技術・資格・経験を有するスタッフを採用すべきである。

19. 内部監査部門の長は、スタッフの採用と選抜にかかわるべきである。新しく採用された者には、内部監査部門および組織全体の活動に習熟し、監査業務の遂行に適していることを証明するための時間的猶予が与えられるべきである。

◎トレーニング

20. 組織は、内部監査の任務全般を遂行するために必要なトレーニングを監査官が受けられるよう保証する責任を有する。

21. トレーニングは、個々のニーズに応じて行うべきである。またこうしたトレーニングは、十分な資格があり経験豊富な内部監査官の監督の下に、論理的知識およびその実務的応用の双方を含む必要がある。また、トレーニングには以下の事項を考慮に入れるべきである。

- (a) 内部監査の目的と優先事項
- (b) 内部監査業務の種類
- (c) これまでのトレーニング、経験、資格
- (d) 組織および内部監査部門のニーズに応じた個人的な能力開発

22. トレーニングは、すべてのレベルを対象とした計画的かつ継続的な過程として行われるべきであり、次の事項を考慮すべきである。

- (a) 基本トレーニング — 全ての内部監査官が有すべき監査に関する基本原則の知識および実践に関するトレーニング
- (b) 能力開発トレーニング — 既に雇用されている監査官の業務効率を高めるための一般的監査技術および人間関係の技術に関するトレーニング
- (c) 特殊トレーニング — 特殊な技術および知識を要する内部監査業務を遂行するためのトレーニング

23. その他の形態によるスタッフの能力開発は、それぞれのニーズを考慮して行われなければならない。その例として、一定期間にわたり組織の他の部門に所属すること、あるいは他の組織へ出向することといったトレーニングがあげられよう。

24. 内部監査官は、監査に関する最新の技術および実務に遅れないよう心がけるべきである。

25. 内部監査官は、専門的トレーニングを通して技術的な能力を維持すべきであり、これには次のトレーニングがあげられる。

(a) 個人的な学習

(b) 会議・委員会・講座・小論文執筆・研究会参加といった専門活動への参加

26. 内部監査部門の長は、内部監査官のトレーニングの必要性を調整し、またそれを継続的な検討課題としておくべきである。また長は、異なったグレード（職級）の監査官に対するトレーニングの必要性を考慮に入れたトレーニング概要を準備する責任を有し、各監査官のトレーニング記録を保持しておくべきである。大きな組織においては、特定のトレーニング担当官がこの役割を果たすこともある。

●他の機関との関係

27. 内部監査官がその職務を十分に遂行するためには、その監査官が接触をはかる人々が監査官を信頼することが重要である。こうした職務上の建設的な関係を築くことによって、内部監査の業務が受け入れられ、また監査業務が遂行できることになる。しかしながら、内部監査官は自己の客観性を損なってはならない。

◎組織間との関係

28. 内部監査部門の長は、上級管理者との協議のうえ、内部監査計画を準備しなければならない。内部監査官は、関係する管理部門と協議のうえ監査のタイミングに関して調整すべきである。但し、内部監査上、告知せずに監査することが必要な場合は例外である。こうした協議により、管理部門の関心がどこにあるのか理解することができる。

29. 監査中に生じた問題は秘密事項であり、事前に事実を公表するという合意のある場合を除いて、監査の対象となった領域に関して責任を有する管理者と直接話し合うべきである。

30. 監査報告書の準備中に管理者と話し合うことは不可欠である。これは、監査官と管理者との良好な関係のために重要である。

◎外部監査官との関係

31. 内部監査官と外部監査官の関係は、それぞれの異なった役割と責任を考慮に入れる必要がある。内部監査は組織の内部における独立した評価機関であり、内部監査官は組織の

直接的な被雇用者である。他方、外部監査官は、通常、組織の財政報告書や管理に関して外部からの独立した見解を述べる法的責任を有している。

32. 外部監査官と内部監査官の関係における目標は、相互に認識し尊重することであり、このことによって監査業務の遂行に関する共通の改善を図り、作業上の不必要な重複を避けることができる。両者にはそれぞれの異なった責任、権限、特殊な能力という制約があるが、外部監査官と内部監査官が互いの業務を信頼し合うことは可能である。こうした意味において、どちらの監査官のどのような作業がもう一方の監査官の目的にとって役立つのかについて協議すべきであり、また互いに考慮すべきである。しかし、内部監査官が外部監査官の記録にアクセスする権利を自動的に有しているわけではないが、内部監査官と外部監査官の関係において、外部監査官は通常、必要な記録に内部監査官がアクセスすることを許可できよう。

33. 内部監査は組織の内部統制システムを評価することであるため、外部監査官は内部監査の機能が計画的に効率よく機能していることを望むことになる。双方の監査官は、このような評価・検討を相互の業務関係における重要な一部分としてみなす必要がある（監査ガイドライン「内部監査への信頼」(the Auditing Guideline 'Reliance on internal audit')を参照せよ）。

34. 合同監査計画、優先順位、監査対象、および監査結果に関する検討と情報交換を目的として、内部監査官と外部監査官との定期的な協議が行われるべきである。また、共同トレーニングや合同監査業務を行うことの利点も、考慮されるべきである。

◎業務見直し機関と専門機関

35. 内部監査中に得た情報は、組織の業績改善を目的とするマネージメント・サービスやコンサルタントといった「業務見直し機関」(review agencies)の作業を補佐することになる。このような内部監査資料やその他の情報を業務見直し機関に公開するには、管理部門の正式な許可が必要である。

36. 内部監査官は、業務見直し機関と定期的な協議の場を持ち、内部統制システムに関連する情報・評価・見解を含む報告書を入手するよう努力すべきである。

37. 内部監査官にとって他の専門家と接触を図る必要がある場合には、業務見直し機関との関係と同様な基本原則に基づいて、情報交換を図るべきである。

●適切なケア

38. 内部監査官は、内部統制の弱点あるいは不正行為が全く存在しない、ということを保証するよう要請されることはない。

39. 適切なケアが行われていることを明示するために、内部監査官はその業務がこのガイドラインに沿って行われていることを明らかにすべきである。

40. 内部監査官は、組織の目標と内部統制システムに関する全般的な知識を備えるべきである。同時に、関連する法律、専門的団体、あるいは規制機関の要請に対しても十分な注意を払うべきである。

◎倫理基準

41. 会計士協会の発行する倫理基準は、内部監査官の業務に密接な関連を有している。

42. 内部監査官は、その任務を遂行するに際し、常に公平でなければならない。すなわち、客観性を制限あるいは喪失させることになる先入観、偏見、あるいは不当な影響力を排除しなければならない。内部監査官の誠実さや品行は、常に完全でなければならない。また、責任と私的な利益が対立する立場に自らを置くべきではない。さらに、個人的利益は必ず公表すべきであり、贈り物あるいはその他の報酬も受け取るべきではない。

43. 内部監査官は、その職務中に入手したいかなる情報も、不用意に公表してはならない。

◎内部監査業務の質

44. 内部監査部門の長は、内部監査部門の質的な水準を向上させ、それを維持しなければならない。また長は、内部監査部門がその任務を遂行し、このガイドラインに適切に従うよう、スタッフの業務を評価する方法を確立すべきである。

●計画・統制・記録

45. 内部監査の業務は、優先順位の決定、目標の設定および達成、監査に用いる資源の能率的で効率的な利用のために、計画化され、統制され、記録されなければならない。

◎計画

46. 内部監査計画に関する主要な目的は、次の通りである。

- (a) 優先順位を決定し、監査目標を達成するための最も費用効果の高い手段を確立すること
- (b) 監査業務の方針と統制を補佐すること
- (c) 監査業務の重大な側面に注意が払われるよう保証すること
- (d) 定められた目標に即して業務が完了されるよう助長すること

47. 内部監査計画の手順は次の通りである。

- (a) 組織の目標を明らかにすること
- (b) 内部監査の目標を定義すること
- (c) 関連する法律の変更およびその他の外部的要因を考慮に入れること
- (d) 組織の制度・構造・業務に関して包括的に理解すること
- (e) 組織が直面する危険を予測し、評価し、分類すること
- (f) 組織の構造や主要な制度に関する変更を考慮すること
- (g) 内部統制システムの長所と短所を認識し、それに配慮すること
- (h) 管理部門の関心および期待を考慮すること
- (i) サービス・機能・主要なシステムごとに、監査領域を確定すること
- (j) 監査のタイプを決定すること、例えば、システム監査・照合監査・金銭効率監査等
- (k) 外部監査やその他の業務見直し機関の作業計画を考慮すること
- (l) 必要となるスタッフの数を予測し、利用できる財源と調整すること

48. 内部監査官は、業務に関する長期戦略計画・中期計画・実施計画を準備しなければならない。

49. 長期戦略計画は、通常2年から5年の期間で、その間に業務の主要なシステムと活動領域の全般を監査の対象としてカバーすべきである。また、監査目標、監査領域、監査の種類と頻度、および利用できる財源を定めておかなければならない。

50. 中期計画は、財政年度あるいは暦年の期間で、その間に長期戦略計画に基づいて実施される監査業務のスケジュールである。同時に、各監査業務の目的および期間、スタッフの配置、およびその他の資源配分を定めなければならない。また、この中期計画には管理部門による正式な承認が必要である。

51. 実施計画は、各監査業務の実施を準備するため、次の事項を調整しておかなければならない。

- (a) 監査の目標および範囲
- (b) 時間配分およびスタッフの配置
- (c) 方法、手順、報告の方法、さらに監督、責任配分

52. すべての内部監査計画は、優先順位の変更に対応することのできる十分な柔軟性を有していなければならない。

◎統制

53. 内部監査部門および個々の監査業務に対する統制は、内部監査の目標を達成し、業務の効率的な遂行を保証するために必要である。統制の最も重要な要素は、内部監査スタッフに対する指示と監督、およびその監査業務の評価である。また、確立されている監査方法と標準的な文書によって、こうした統制が補佐されることになる。必要とされる統制と監督の程度は、業務の複雑さや内部監査スタッフの経験・熟練度に依存する。

54. 内部監査部門の長は、次の事項を調整しなければならない。

- (a) 内部監査スタッフのレベルや熟練度に応じた内部監査業務の配分
- (b) 内部監査官にその責任と内部監査の目的を明確に理解させること
- (c) 各監査官に配分される監査業務の範囲を伝達し、各監査官から業務計画についての同意を得ること
- (d) 内部監査業務中の適切な監督、評価、指導として、証拠を準備し文書で交付すること
- (e) 内部監査の調査結果および結論を補助するための適切な業務報告書の作成を保証すること
- (f) 監査業務が監査計画に即していること、また重要な変更に関しては説明できるよう求めること

55. 内部監査部門の長は、内部監査部門の業務に関する評価方法を確立すべきである。また、内部監査部門の活動に関する年間報告書を管理部門に提出するが、この報告書には監査部門がその目標に対してどのように効率的に対応したかについての評価が含まれることになる。

◎記録

56. 内部監査業務は、適正に記録されなければならない。その理由は以下の通りである。

- (a) 内部監査部門の長は、スタッフに委任した業務が適切に遂行されたことを保証する必要がある。これは、業務に携わった内部監査スタッフが作成した詳細な業務報告書を検討することによってのみ行われる。
- (b) 業務報告書には、将来の参考のために、実施された監査業務の証拠、直面した問題の詳細、導かれた結論が盛り込まれる。
- (c) 業務報告書の作成は、業務の遂行に関して各内部監査官に体系的な方法の採用を奨励することになる。

57. 内部監査部門の長は、内部監査文書と業務報告書に必要とされる基準を明示し、これらの基準が守られるよう保証しなければならない。

58. 内部監査の業務報告書は、常に内容的に完全で詳細であることが必要である。また、この報告書によって、経験の豊富な内部監査官がどのような業務が行われたか理解でき、そこから導かれる結論を支持できるような内容を備えているべきである。業務報告書は、内部監査業務の過程に即して作成されるべきであり、重大な事項の詳細が省略されたり、問題点が見落とされてはならない。こうした業務報告書は、内部監査の管理者によって再検討されなければならない。

●内部統制システムの評価

59. 統制は、システムの目的に即して業務が遂行されるよう保証することである。

60. 内部統制システムの主要な目標は、次の通りである。

- (a) 組織の目標を達成するために、管理部門の方針および指示が守られていること
- (b) 資産を保護すること
- (c) 情報の有意性・信頼性・確実性を保証すると同時に、記録の完全性および正確性をできる限り確保すること
- (d) 法的な要請に従っていること

61. 内部監査官は、内部統制システムを評価する際に、統制が相互に与える影響、あるいは関連のシステムに与える影響を考慮しなければならない。

62. 内部監査官は、計画過程の一環として、組織におけるシステム全般を検討しなければならない。内部監査官は、これらの検討対象となるシステムに対して、統制が適切かどうか、システムの目的達成に貢献しているかどうかを判断するための適切な基準を設定すべきである。システム監査の手順は通常、次の通りである。

- (a) システムの特徴を見きわめること
- (b) 統制の目標を定めること
- (c) 統制の目標に対応するように、用いられる統制手段を確定すること
- (d) 用いられる統制手段に対応するシステムを検討すること
- (e) 統制目標を考慮してシステムに対応する統制手段を評価すること
- (f) 実際の統制手段を統制目標に対する効率性という観点から検証すること
- (g) 統制の実際を現実的に検証すること
- (h) システムが効率的統制のための十分な基礎を提供しているか否か、適切な運営が実際に行われているか否か、といった監査目標に基づく見解を示すこと

●証拠類

63. 内部監査資料は、内部監査官によって得られた情報であり、これに基づいて結論が導かれ、さらにこの結論に基づいて提言が行われる。

64. 内部監査官は、内部監査業務の目標という観点から、判断を下すためにはどのような証拠が必要であるかを決定しなければならない。こうした判断は、監査業務の範囲、検討される問題の重大性、証拠の有意性と信頼性、それを入手するための費用と時間によって影響されることになる。

65. 結論が正しい資料に基づいているか、あるいは内部監査の目標が達成されたかどうかを合理的に証明するために、内部監査資料の収集とその評価は記録され再検討されなければならない。

◎十分性

66. 内部監査官は、内部監査の業務目標を達成するために必要と考えられる証拠を入手しなければならない。これは、例えば次のような事項によって影響を受ける。

- (a) 求められる確かさの程度
- (b) 内部監査業務の目的および範囲
- (c) 監査対象となる活動の規模および発生しうる危険性の程度
- (d) 証拠を入手するためにかかる費用と時間
- (e) 証拠の信頼性

◎有意性

67. 内部監査資料の有意性は、内部監査業務の目標に関連して考慮されなければならない。

◎信頼性

68. 信頼できる証拠は、適切な内部監査の専門的方法を用いることを通じて獲得することができる。こうした専門的方法は通常前もって選択されるが、監査期間中に必要があれば拡大または変更することができる。

69. 内部監査官は、証拠の信頼性という点に関連して、その証拠の性質、範囲、適切性、一貫性、内部監査業務との関連性、およびそれを取得した方法について、満足すべきものか否かを判断すべきである。

●報告と事後処理

70. 内部監査報告の第一義的な目的は、管理部門に対して内部統制システムの適切性に関する見解を示すこと、および内部監査によって得られた重要な事実・結論・提言を管理部門に報告することである。すべての内部監査報告書は、次のような目的を有していることになる。

- (a) 業績および統制を改善するための改革を導くことを目的とした提言を管理部門に実施させるよう促すこと
- (b) 内部監査業務によって明らかにされた問題点の公式な記録を提供すること、また適当であるならば、管理部門との合意についての公式な記録を提供すること

71. 内部監査報告書の形式およびその配布を含む監査報告の方式は、管理部門との合意に基づく必要がある。内部監査部門の長は、内部監査報告書が監査を受けた部門あるいは機関に対して直接責任を有する管理者、および内部監査の提言に基づいて具体的措置をとる権限を有する管理者に、配布されることを保証しなければならない。内部監査報告書は秘密書類であるため、知る必要のある管理者、監査委員会、外部監査官に限って配布されるべきである。

72. 内部監査官は、組織のスタッフが直接関与した些細な問題で、たとえ制度的な一貫性あるいは弱点とは無関係な問題であっても、事実を明らかにする場合がある。こうした場合にも、その結果を管理部門へ公式文書で報告すべきである。

73. 内部監査官は、十分に信頼できる有意な証拠に基づいて、建設的で明瞭かつ簡潔な報告書を作成すべきである。報告書には、以下の記述が含まなければならない。

- (a) 内部監査業務の範囲、目的、程度、および結論
- (b) 結論から導き出される適切かつ有意義な提言
- (c) 管理部門によって採用され、あるいは提案された対応措置に対する認識

74. 内部監査官は、業務や統制システムに重大な欠陥を発見し、その改善のための手段を速やかに採用する必要性を管理部門に警告する必要があると考える場合、あるいは不正行為に関して十分に根拠のある疑いが生じた場合、管理部門に対して口述あるいは文書によって中間報告を行うべきである。また、内部監査業務の範囲に関して重大な変更があった場合やあるいは管理部門に経過を報告することが望ましい場合には、中間報告を行うことを考慮すべきである。ただし、中間報告は最終報告の必要性に関して何ら影響を及ぼすものではない。

75. 内部監査官は通常、個々の内部監査業務に関する調査が終了した際、その監査結果を討議するために管理部門と打ち合わせすることが望ましい。その後、できる限り速やかに公式の監査報告書を管理部門に提出すべきである。

76. 最終報告書の提出以前に、内部監査官は通常、監査報告書の内容に関して適当なレベルの管理者と討議すべきである。この場合内部監査官は、事実関係の正確性を確認するために、管理者に対して報告書の草案を提出することになる。

77. 内部監査官と管理部門との間で、この草案における事実関係の適切性に関して意見が異なる場合、内部監査官は最終報告書でその相違に言及するかどうかについて考慮しなければならない。

78. 内部監査報告書に適切な配慮が講じられるよう保証することは管理部門の責任である。しかし内部監査官も、管理部門が内部監査報告書の提言に対応するか否かを決定する適切な措置を講じるよう、また管理部門が対応措置を採らない場合には管理部門にその危険性を認識させるよう、努力しなければならない。

●付録　－　用語解説

組織 (Organisation) :

内部監査官が内部監査業務を行う団体。

監査委員会 (Audit committee) :

通常は執行責任を持たない委員会で、上級管理者がその構成員となる。この委員会は、外部監査および内部監査の計画と活動を担当し、内部監査システムの検討という特定の任務を与えられる。

管理部門 (Management) :

内部監査の対象となる多様なレベルの活動に対して責任を有する管理者を示す包括的な用語。

内部監査官 (Internal auditor) :

組織の職員かあるいは外部機関からの者かにかかわらず、組織において内部監査業務に携わる責任を有する個人。

システム (System) :

計画された目標を達成するための相互に関連する一連の手続きで、過程と統制から構成される。

内部統制 (Internal control) :

管理部門の目標達成の促進を目的として、設計されかつ実施されるシステムによる組織活動の規制。

内部統制システム (Internal control system) :

組織の業務が規則的・能率的な方法で運営され、管理部門の方針が忠実に守られ、資産が保護され、記録の完全性・正確性ができる限り維持されることを目的として、管理部門によって打ち立てられた財政的もしくはその他の点における全体的な統制のシステム。

統制 (Controls) :

内部統制システムの個々の構成要素が「統制」あるいは「内部統制」である。統制の目的は、個別の過程としての業務がシステムの目標を達成するよう保証することである。

この報告書は、ロンドン事務所の依頼により、法政大学
法学部武藤博己教授が執筆したものである。

「CLAIR REPORT」既刊分のご案内

NO	タ イ ト ル	発 刊 日
第 4 0 号	英国の監査制度	1992/ 1/31
第 3 9 号	ニューヨーク市財政制度と財政危機 -1992年度ニューヨーク市予算-	1991/11/13
第 3 8 号	ニューヨーク市財政制度と財政危機 -1991年ニューヨーク市財政危機-	1991/11/13
第 3 7 号	ニューヨーク市財政制度と財政危機 -ニューヨーク市財政制度-	1991/11/13
第 3 6 号	英国における社会福祉	1991/10/17
第 3 5 号	英国における教育	1991/10/17
第 3 4 号	米国におけるへき地医療施策	1991/ 9/20
第 3 3 号	「地方団体のための新税」協議書	1991/ 8/ 9
第 3 2 号	ニューヨーク州「納税者訴訟」制度 -その制度と日米比較-	1991/ 7/ 5
第 3 1 号	英国の1991年統一地方選挙	1991/ 6/14
第 3 0 号	ウィディコム委員会報告と1989年地方自治住宅法	1991/ 5/24
第 2 9 号	米国の地方公共団体の種類と機能	1991/ 4/27
第 2 8 号	英国の公共支出計画と地方団体 -1991年度予算案の概要-	1991/ 4/27
第 2 7 号	フランスの地方財政	1991/ 3/15
第 2 6 号	イギリスにおける少数民族対策	1991/ 3/11
第 2 5 号	米国連邦政府1992会計年度予算案について	1991/ 3/ 5