

地方公共団体における内部統制の制度化の意義と課題

町 田 祥 弘

【キーワード】 地方自治法、地方公共団体、内部統制、監査委員、監査基準

1 はじめに

2017年6月9日、「地方自治法等の一部を改正する法律」が成立し、その中で、地方公共団体等において内部統制の制度化及び監査制度の充実強化が図られることとなった。

このうち、内部統制の制度化については、都道府県知事及び指定都市の市長は、内部統制に関する方針を定め、これに基づき必要な体制を整備することが求められ、その他の市町村長においては同様のことが努力義務として規定された。また、いずれの場合であっても、方針を策定した長は、毎会計年度、内部統制評価報告書を作成し、議会に提出することとなったのである。

一方、監査制度の充実強化については、監査委員が監査等を行うに当たっては、監査基準に従うこととし、その監査基準は、各地方公共団体の監査委員が定め、公表することが求められた。ただし、監査基準の策定については、国が指針を示して必要な助言を実施することとされている。また、監査制度に関しては、勧告制度の創設、議選監査委員の選任の義務付けの緩和、監査専門委員の創設、条例により包括外部監査を実施する地方公共団体の実施頻度の緩和等の見直しが図られたのである。

こうした改正は、2020年4月1日に施行されることとなっている（監査制度の充実強化の一部は、2018年4月1日施行）。

内部統制と監査制度に関する改正項目は、それぞれ独立したものではない。監査委員監査の充実を図るには、従来行われてきた証憑等の検証作業から監査委員を解放し、より実質的な監査に携わることができるようにしなければならない。そのためには、民間同様に、監査の前提となる内部統制の整備・運用が欠かせないのである。

本稿では、以下、今般の法改正における内部統制の制度化及び監査制度の充実強化に関する経緯を振り返るとともに、地方公共団体における内部統制と監査の関係を含め、とくに内部統制の制度化の意義と今後の課題について論じることとする。

2 法改正に至る経緯

(1) 民間における内部統制の制度化

地方公共団体における内部統制の制度化の議論や、監査制度の見直しの議論は、最近に始まったものではない。まずは、その経緯を概観してみよう。

はじまりは、民間での内部統制の制度化であった。

まず、2005年に制定された会社法（施行は2006年5月）において、大会社（資本金5億円以上又は負債総額200億円以上の株式会社）、約10,000社¹⁾を対象として、「業務の適正を確保するための体制」、すなわち内部統制の整備が求められた。その後、会社法では、2014年改正によって（施行は2015年5月）、その運用状況の報告が求められている。また、金融商品取引法の下では、証券取引所に上場する上場企業約3,900社（当時）を対象として、2008年4月以降に開始する事業年度から、経営者による内部統制の評価とそれに対する外部監査人による内部統制監査が義務付けられた。

前述の通り、地方公共団体における内部統制の制度は、2019年度からの適用されることから、民間に遅れること、会社法で13年、金融商品取引法で11年での導入ということになる。いわば、民間において進められてきた内部統制の取組みに、漸く地方公共団体も制度としてキャッチアップを開始するものといえる。

総務省では、上記の民間での動向を受けて、2008年以来、3つの研究会及び検討会を開催し、それぞれに報告書を公表してきた（[図表1]参照）。筆者も、これまで総務省で設置された3つの研究会・検討会に関わってきた立場から、以下、その経緯を概観してみることとしたい。

(2) 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

まず、上記の民間での動向を受けて、2008年、総務省に「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」が設けられ、翌2009年3月には報告書が取り纏められた。そこでは、民間における内部統制と地方公共団体における内部統制とはいかなる点が異なるのか、地方公共団体に内部統制を整備・運用するにはいかなる方法が考えられるかといった点からの検討が行われたのである。

しかしながら、この時点では、まだ民間における内部統制報告制度も導入当初の混乱の最中にあり、公的部門における内部統制を制度化まで議論するには、やや時期尚早であったかもしれない。報告書の内容も、民間における内部統制報告制度をいかに公的部門に適する形で読み替えて導入するかという点に焦点が当てられており、公的部門においていかなる範囲で、いかなる程度の内部統制を義務付けるべきか、という点についてまで、必ずしも成案を

図表 1 公的部門における内部統制の検討の経緯

年月	民間の動向	年月	公的部門の動向
2006 年 5 月	会社法施行		
2008 年 4 月	内部統制報告制度（金商法）施行		
		2009 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報告書」公表
		2011 年 6 月	第 29 次地方制度調査会「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」公表
		2011 年 1 月	地方行財政検討会議「地方自治法抜本改正についての考え方（平成 22 年）」公表
2011 年 4 月	内部統制報告制度の見直し（負担軽減策）実施		
		2013 年 3 月	「地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書」（総務省）の公表
		2014 年 3 月	総務省「地方公共団体における内部統制の整備・運用に関する検討会報告書」の公表
2015 年 5 月	改正会社法施行		
		2016 年 3 月	第 31 次地方制度調査会「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」公表
		2016 年 6 月	地方自治法改正
		2019 年 3 月	総務省「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」より『内部統制ガイドライン』、『監査基準』及び『実施要領』の公表（予定）
		2020 年 4 月	改正地方自治法施行

得たわけではなかった。同報告書は、あくまでも各地方公共団体における自主的な取組みに期待し、その参考となる資料として位置付けられるにとどまったのである。

ただし、その当時、及びその後も、地方公共団体において度々明らかとなった不正な経理処理等に関して、当事者たる地方公共団体が、その対応策として内部統制の整備・運用を改善するに当たっては、同報告書は一定の役割を果たしたものと解される。

(3) 地方公共団体の監査制度に関する研究会

状況を大きく変えたのは、2009 年 3 月の第 29 次地方制度調査会答申「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」及び 2011 年 1 月に地方行財政検討会議から公表された「地方自治法抜本改正についての考え方（平成 22 年）」であった。いずれも現在の

監査委員監査の実効性を問題視して、前者は、監査委員の監査及び外部監査制度に関する見直しが提言され、それを踏まえて、後者においては、現行の監査委員制度・外部監査制度について、「廃止を含めゼロベースでの見直し」が提言されたのである。

これを受けて、総務省では、2012年9月に「地方公共団体の監査制度に関する研究会」を設置し、上記の答申や考え方について検討することとなった。同研究会では、7回の会合を経て、2013年3月に報告書が取り纏められたが、そこでは、今般の第31次地方制度調査会答申においても、別途取り上げられている監査委員監査のあり方に関する提言が行われていることに加え、その他の重要な提言の1つとして、内部統制の問題が取り上げられたのである。

すなわち、監査制度のあり方と内部統制の整備及び運用は密接に関連しており、研究会設置の契機となった監査委員及び外部監査の実効性に対する問題は、地方公共団体の内部統制に起因していると考えられる。たとえば、監査委員監査が、単に証憑の突合せに終始しているというケースが散見されるが、そうした状況は、監査委員監査が無駄だということではなく、監査委員監査が然るべき問題に焦点を当て、実効性のある監査を実施するための基盤がないからではないか。民間では、大会社の監査役は、内部統制を通じて、会社における業務監査の実効を高めてきた経緯がある。地方公共団体における監査委員監査も、内部統制を武器として、それぞれの地方公共団体における監査の実効性を高めることができるのではないかと、いうのである。

一般に、内部統制は、事前にリスクをコントロールすることを目的とし、組織内部において、違法行為や不正、ミスなどが行われることなく、組織が健全かつ有効・効率的に運営されるよう各業務で所定の基準や手続を定め、それに基づいて管理・監視・保証を行うための一連の仕組みである。したがって、内部統制が十分に整備及び運用されていることを前提に、よりリスクの高い箇所を中心に監査することにより実効性が高まると考えられる。また、監査結果の指摘を活用し、組織全体で改善策を講じるためにも内部統制の整備・運用は有効な方策であるといえる。

このような考え方の下、同報告書では、以下の方針が掲げられている。

- ・地方公共団体が内部統制を整備しなければならないことを法令で規定
- ・具体的な体制は各地方公共団体が実情を踏まえ、整備及び運用
- ・内部統制の整備及び運用の状況は監査の対象。議会、住民にも報告し公表
- ・地方公共団体の特性を踏まえた内部統制の整備・運用については更に詳細な検討が必要

最後の点は、同研究会は、あくまで監査制度に関する研究会であって、内部統制に関しては改めて検討の場が必要であるという趣旨であった。

このように、今般の内部統制の制度化の問題は、監査制度の議論の中から、必要な制度整備の課題として惹起されたことに留意しなければならない。

(4) 地方公共団体における内部統制の整備・運用に関する検討会

前節で述べた監査制度に関する研究会の報告を受けて、2013年9月に改めて総務省において「地方公共団体における内部統制の整備・運用に関する検討会」が設置され、翌2014年3月に、報告書が取り纏められた。

また、内部統制について検討するに当たっては、もう1つ大きな関心事があった。それは、近年、地方公共団体における事務が複雑かつ広範なものとなってきたのに応じて、首長や地方公共団体ないしその事務担当者に対する住民訴訟が多発していたことである。中には重要な問題を含む訴訟もあると解されるものの、中には、首長や地方公共団体が過度なリスクにさらされているのではないかと捉えられるものも見受けられた。

後述するように、民間では、内部統制は、事前のセーフガードとして機能することがビジネス上の常識として浸透してきている。首長も地方公共団体も、すべての事務作業の結果責任を負うことはできないし、それは不当であろう。一定の有効な内部統制を構築することで、不当な訴訟リスクから首長や地方公共団体を守り、本来の業務に専念させることにも内部統制の制度化を検討することの目的があったのである。

同報告書では、民間の内部統制の定義を参考にしつつ、地方公共団体における内部統制を次のように定義している。

首長が、地方公共団体の事務の処理の適正さを確保する上でのリスクを評価して、自らコントロールする取組み

また、基本的な方針として、以下の点を提示している。

- ・ 首長に、内部統制体制の整備及び運用の責任があることを明確化する
- ・ 内部統制の取組みの段階的な発展を図る
- ・ 財務事務執行リスクについて最低限評価するリスクとすべき
- ・ 大規模地方公共団体（都道府県や指定都市）は内部統制基本方針の作成等を行うべき
- ・ 内部統制基本方針等を公表して、常に外部の目にさらすべき

具体的には、大規模地方公共団体の場合、まず、首長が、内部統制の整備及び運用の責任表明を行うとともに、内部統制基本方針を作成し、住民向けに公表する。次に、首長の下で、少なくとも財務事務執行リスクに関して、内部統制体制の整備及び運用を図る。その後、首長は内部統制状況評価報告書を作成・公表し、それは監査委員による監査の対象となり、監査委員の監査結果とともに議会に報告され、最終的には、住民向けに公表される、というプロセスをとることとなる（〔図表2〕参照）。

図表2 地方公共団体における内部統制制度の具体的な設計案²⁾

			大規模地方公共団体	左記以外の地方公共団体
1 適正に事務を執行する義務			(首長が現行において有しているもの)	
2 体制を決定する権限及び責任			首長に属することを明確化すべき	
3 内部統制基本方針※			財務事務執行リスク※について作成すべき	内部統制体制を整備・運用する団体に対し、技術的助言を行うことにより支援すべき
(1) 作成				
(2) 決定事項	① 必要的決定事項	技術的助言を行うことにより支援すべき		
	② 任意的決定事項（選択）			
	③ 任意的決定事項（独自）	任意	任意	
(3) 公表			公表すべき	
4 内部統制体制の整備			技術的助言を行うことにより支援すべき	技術的助言を行うことにより支援すべき
(1) 内部統制推進責任者				
(2) 内部モニタリング責任者				
5 内部統制体制の運用	(1) 全庁レベル		任意	任意
	(2) 業務レベル			
6 内部統制状況評価報告書※			作成等を行うべき	技術的助言を行うことにより支援すべき
(1) 作成				
(2) 監査委員による監査				
(3) 議会に対する報告				
(4) 公表				

※1 内部統制基本方針：

地方公共団体における内部統制体制の整備及び運用に関する基本的な方針

※2 財務事務執行リスク：

次の3つのリスクを指す

- ・財務に関する事務の執行における法令等違反のリスク
- ・決算の信頼性を阻害するリスク
- ・財産の保全を阻害するリスク

※3 内部統制状況評価報告書：

財務事務執行リスク等について整備及び運用した内部統制体制を評価し、その内容を記載したもの

同報告書では、こうした内部統制の制度化により、首長のマネジメントの強化、監査委員の役割の強化、議会及び住民による監視のための判断材料の提供、及び住民が行う選択の基盤といった効果が期待されると述べている。こうした考え方は、ほぼ同様に、第31次地方制度調査会の答申に引き継がれている。

(5) 第31次地方制度調査会による答申

2014年5月に審議を開始した第31次地方制度調査会は、2015年3月に答申を公表した³⁾。そこでは、以下のように、内部統制の制度化と監査制度の充実強化が求められている。

1 長

(1) 基本的な認識

地方公共団体のガバナンスにおいては、地方公共団体の事務を全般的に統轄し、地方公共団体を代表する立場にある長の意識が重要である。

民間企業においては、既に会社法等により内部統制制度が導入されている。公金を扱う主体である地方公共団体においても、地方公共団体における事務が適切に実施され、住民の福祉の増進を図ることを基本とする組織目的が達成されるよう、事務を執行する主体である長自らが、行政サービスの提供等の事務上のリスクを評価及びコントロールし、事務の適正な執行を確保する体制（以下「内部統制体制」という。）を整備及び運用することが求められる。

地方公共団体についても、内部統制を制度化し、その取組を進めることにより、①マネジメントの強化、②事務の適正性の確保が促されること、③監査委員の監査の重点化・質の強化・実効性の確保の促進、④議会や住民による監視のための必要な判断材料の提供等の意義が考えられる。

2 監査委員等

(1) 基本的な認識

地方公共団体の事務の適正性の確保の要請に的確に対応するとともに、これまでの地方制度調査会の答申や、平成20年次からの会計検査院の検査による地方公共団体の不適正な予算執行が指摘されたことも踏まえ、現行の監査制度をより有効に機能させるための制度改正が必要である。

監査委員は、長による内部統制体制の整備及び運用の状況をチェックするとともに、その結果を踏まえた監査を実施することにより、リスクの高い分野の監査を集中して行う等、専門性の高い部分に重点化した監査を行うことが可能となる。

これらを踏まえ、地方公共団体全体の資源が限られる中で、監査による監視機能を高めるため、監査の実効性確保のあり方、監査の独立性・専門性のあり方、監査への適正な資源配分のあり方について、必要な見直しを行うべきである。

こうして、今般の地方自治法の改正が方向付けられたのである。

3 地方自治法の改正と内部統制ガイドライン等の公表

(1) 地方自治法の改正

第31次地方制度調査会の答申を受けて、はじめに述べたように、2017年6月9日に地方自治法が改正された。

具体的に、今般の地方自治法改正によって導入された内部統制関連規定は、次のとおりである。

■ 内部統制関連

地方自治法第百五十条 都道府県知事及び第二百五十二条の十九第一項に規定する指定都市（以下この条において「指定都市」という。）の市長は、その担任する事務のうち次に掲げるものの管理及び執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを確保するための方針を定め、及びこれに基づき必要な体制を整備しなければならない。

一 財務に関する事務その他総務省令で定める事務

二 前号に掲げるもののほか、その管理及び執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを特に確保する必要がある事務として当該都道府県知事又は指定都市の市長が認めるもの

2 市町村長（指定都市の市長を除く。第二号及び第四項において同じ。）は、その担任する事務のうち次に掲げるものの管理及び執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを確保するための方針を定め、及びこれに基づき必要な体制を整備するよう努めなければならない。

一 前項第一号に掲げる事務

二 前号に掲げるもののほか、その管理及び執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを特に確保する必要がある事務として当該市町村長が認めるもの

3 都道府県知事又は市町村長は、第一項若しくは前項の方針を定め、又はこれを変更したときは、遅滞なく、これを公表しなければならない。

4 都道府県知事、指定都市の市長及び第二項の方針を定めた市町村長（以下この条において「都道府県知事等」という。）は、毎会計年度少なくとも一回以上、総務省令で定めるところにより、第一項又は第二項の方針及びこれに基づき整備した体制について評価した報告書を作成しなければならない。

5 都道府県知事等は、前項の報告書を監査委員の審査に付さなければならない。

6 都道府県知事等は、前項の規定により監査委員の審査に付した報告書を監査委員の意見を付けて議会に提出しなければならない。

7 前項の規定による意見の決定は、監査委員の合議によるものとする。

- 8 都道府県知事等は、第六項の規定により議会に提出した報告書を公表しなければならない。
- 9 前各項に定めるもののほか、第一項又は第二項の方針及びこれに基づき整備する体制に関し必要な事項は、総務省令で定める。

また、この法改正に当たっての国会答弁では、次のように述べられている。

「今後、先行的モデル事例の紹介などによりまして支援していく、あるいは、必要に応じて、国においてガイドラインの策定などについても検討してまいりたい」⁴⁾

したがって、各地方公共団体の長は、総務大臣が定める内部統制ガイドラインを踏まえ、内部統制に関する方針の策定及び必要な体制の整備を実施することとなるのである。

続いて、地方自治法によって導入された監査委員監査の規定は、次の通りである。

■ 監査委員監査関連

第百九十八条の三 監査委員は、その職務を遂行するに当たっては、法令に特別の定めがある場合を除くほか、監査基準（法令の規定により監査委員が行うこととされている監査、検査、審査その他の行為（以下この項において「監査等」という。）の適切かつ有効な実施を図るための基準をいう。次条において同じ。）に従い、常に公正不偏の態度を保持して、監査等をしなければならない。

2 （略）

第百九十八条の四 監査基準は、監査委員が定めるものとする。

2 前項の規定による監査基準の策定は、監査委員の合議によるものとする。

3～4 （略）

5 総務大臣は、普通地方公共団体に対し、監査基準の策定又は変更について、指針を示すとともに、必要な助言を行うものとする。

上記の規定については、総務大臣通知が発せられており、次のように述べられている。

地方自治法等の一部を改正する法律の公布及び施行について（H29.6.9 総務大臣通知）抄

第一 地方自治法の一部改正に関する事項

二 監査制度の充実強化

1 監査基準に従った監査等の実施等

ア 監査委員は、監査基準（法令の規定により監査委員が行うこととされている監査、検査、審査その他の行為（以下「監査等」という。）の適切かつ有効な実施を図るための基準をいう。以下同じ。）に従い、監査等をしなければならないものとされたこと。

エ 総務大臣は、普通地方公共団体に対し、監査基準の策定又は変更について、指針を示すとともに、必要な助言を行うものとされたこと。

監査委員は、当該指針を踏まえて監査基準を策定又は変更されたいこと。また、既に自主的に監査の実施に関する基準を定めている普通地方公共団体においては、当該基準がアの監査基準と同様の性質・内容であれば、当該基準をアの監査基準として位置付けることも可能であるが、当該指針を踏まえ、必要な検討を行うことが求められること。

つまり、各地方公共団体の監査委員は、総務大臣が定める指針（監査指針）を踏まえ、監査基準を策定（変更）することとなるのである。いわば、民間の例でいえば、日本監査役協会の策定・公表している監査役監査基準を踏まえて、各社の監査役会が加除修正を行いつつ、自社の監査役監査基準を策定しているのと同様であるといえよう。

(2) 地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会

先に述べたように、総務省では、地方自治法の改正を受けて、2017年10月より「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」を設置し、検討を進め、2018年7月27日には、「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）」を公表するに至っている。現在、内部統制報告制度の適用対象となる自治体の関係者からの意見聴取を行っているところであり、本年度内（2019年3月末まで）に最終化が図られる予定となっている。

まだ最終化が図られる前の段階ではあるが、同ガイドライン（たたき台）における焦点を3点指摘しておきたい。

第1に、ガイドライン（たたき台）では、「Ⅰ 地方公共団体における内部統制の基本的枠組み」として、内部統制の概念の説明、及びわが国の地方自治体における内部統制の考え方が提示されている。かかる枠組みは、民間における内部統制の考え方、すなわち、金融

庁・企業会計審議会の意見書における「内部統制の基本的枠組み」を踏まえたものであることが明記されている。その上で、わが国の地方公共団体の文脈における理解又は読み換えが整理されているのである。

各地方公共団体では、内部統制評価報告制度が義務付けられているか否かにかかわらず、まずは、この基本的枠組みを十分に把握する必要がある。なぜならば、前述の通り、監査委員監査においても、内部統制の評価とそれに基づく監査が求められているからである。

また、当該基本的枠組みは、単にわが国の民間の基本的枠組みだけではなく、国際的に標準とされている内部統制の基本的な枠組み（トレッドウェイ委員会支援組織委員会が2013年に公表した改訂フレームワーク⁵⁾）を踏まえて策定されている。内部統制を整備・運用し、あるいは評価するに当たって、「評価の基本的な考え方」という呼称で、内部統制の基本的要素ごとの原則（principles）が示され、その原則を細分化した、原則を達成するための着眼点（focus points）を「評価項目」という呼称で提示しているのである。

第2に、ガイドライン（たたき台）では、その最後に添付された、「（別紙1）地方公共団体の全庁的な内部統制の評価の基本的考え方及び評価項目」及び「（別紙2）リスク評価シート例」を基に内部統制の評価作業を進めることが想定されているが、同時に、過去の不祥事例等を参考に、地方公共団体において発生すると考えられるリスクを一覧にしたものとして、「（別紙3）財務に関する事務についてのリスク例」も提示されている。各自治体では、これらのリスク例を参考に、自らの自治体の置かれた状況や人員等の組織状況に応じて、内部統制を整備していくことが期待されているのである。

今般のガイドライン（たたき台）の特徴の1つに、地方公共団体での活用に資するべく、地方公共団体における事務上の具体例が豊富に記載されていることが挙げられよう。この点は、もう一方の監査委員監査に関して、監査基準（案）・実施要領（案）とともに、監査委員監査の実務に資するべく、「標準的事務フロー」及び「各地方公共団体に共通するリスク事案集」が公表される予定となっていることとも通底している。

第3に、ガイドライン（たたき台）では、内部統制の運用評価について、「結果として発生した不適切な事項について、各部局による自己評価として報告を受けた上で、必要に応じて特定の業務の運用状況を詳細に確認する」としている。これは、民間における内部統制報告制度の経験を踏まえて、過負荷な制度とならないようにとの考慮が働いたものであり、民間の内部統制報告制度で求められる運用評価手続としての証憑等のサンプリングの実施は求められていないこととなる。各地方公共団体においては、長の下で評価作業を行うに当たって、各部局から報告されてきた、当該事務年度において発生した不適切な事項をもとに、その重大性を判断して、当該事項が重大であると判断されれば、内部統制の運用評価結果として、内部統制は有効ではない、と報告することとなる。

これは、民間の上場企業における内部統制報告制度との大きな差異である。一方、民間の

会社法においては、事業報告において、「業務の適正を確保するための体制」の運用状況の報告が求められているが、その際には、親会社及び子会社からの運用状況の報告を取り纏めて、かかる報告が行われる。地方公共団体の内部統制報告制度における運用評価の考え方は、こうした会社法の考え方に近いものと解される。

その他、同研究会では、同ガイドライン（たたき台）の公表後、現在（本稿入稿時点—2019年1月27日）に至るまでの間、各自治体の監査委員監査において利用するための監査指針として、監査の基本原則を定めた「監査基準」及び監査の実務のあり方を定めた「実施要領」等を検討している。

同監査基準及び実施要領の案においても、内部統制を前提とした監査委員監査という考え方が基底をなしている。そこでは、各地方公共団体を、地方自治法によって内部統制の評価報告制度が義務付けられている「内部統制制度が導入及び実施されている団体」と、それ以外の「内部統制制度が導入及び実施されていない団体」とに区分し、後者については、監査委員に内部統制の評価を実施することを求め、さらに、「内部統制に依拠した監査等が実施できる場合」と「内部統制に依拠した監査等を実施できない場合」とに分けて、監査委員監査上の対応を規定している。併せて、監査委員監査についても、内部統制に基づくリスク・アプローチの実施が規定されており、リスクの識別、評価及び対応にかかる一連の手続が求められているのである。

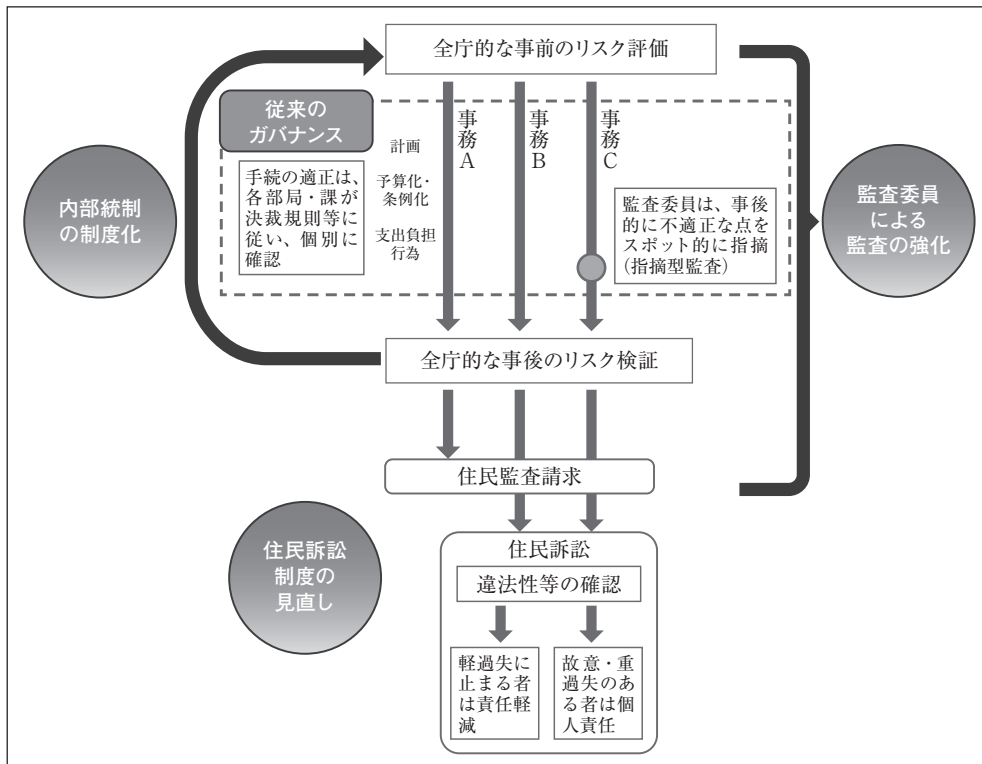
このように、今後の地方自治体においては、内部統制報告制度の適用対象であるか否かにかかわらず、内部統制の考え方を基礎とした監査委員監査や、業務管理が求められていくものと解されよう。

4 地方自治体における内部統制の制度化の焦点

(1) 内部統制と監査委員監査の関係

前節で述べてきたような経緯の下、今般の地方自治法における内部統制と監査の関係は、概ね〔図表3〕のように表すことができる。

図表3 地方公共団体のガバナンスの適正性確保に向けた手続（イメージ）⁶⁾



これらのうち、内部統制の制度化については、長による基本方針の策定とその下での各部署でのリスクの評価・検証（PDCA サイクル）の実施が期待されている。

他方、監査制度に関しては、各地方自治体において、総務省の支援の下、「監査基準」が策定されるとともに、今後、研修等によって監査委員の専門性の強化が図られた上で、執行機関等に監査結果の回答を求める勧告制度が創設されることとなった。

また、本稿の議論の対象ではないが、内部統制の制度化の大きな背景の1つとなった住民訴訟に関しても、軽過失の場合の個人責任追及のあり方の見直し等が図られている。

これらの3つの制度が一体となって、地方自治体のガバナンスの適正化を図ろうとするのが、今般の地方自治法の考え方である。

(2) 民間の内部統制の制度と水準

地方自治体における内部統制を構想するに当たって、2009年3月の「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報告書」以来議論されてきたのは、民間の内部統制、ないしは民間の会社組織との違いであった。

ここでは、民間との違いを踏まえつつ、地方公共団体における内部統制について検討したい。

前述のとおり、民間では、会社法及び金融商品取引法の下で内部統制が制度化され、すでに一定の年限を経ている。

とはいえ、わが国において内部統制の概念が注目されるようになったのは、2000年9月の大和銀行事件大阪地裁判決⁷⁾が嚆矢であって、まだ、たかだか17年前のことに過ぎない。同判決では、当時の商法において、内部統制という概念も規定もない中で、内部統制（リスク管理体制）の構築は、経営者の善良なる管理者としての注意義務に含まれることを判示した。同判決を受けて、その後、同趣旨の判決等が相次ぎ、2005年の会社法制定時に、内部統制に関連する規定が導入されることとなったのである。

そこでの考え方は、次のようなものである。すなわち、現代の大規模企業においては、経営者は、自らが従業員の行動を監視できない以上、自らに代わる有効な内部統制を構築する責任があるということである。このことは、逆に言えば、一定の内部統制が構築されているならば、経営者にとっては、そのことが免責の根拠として機能することになる⁸⁾。

また、企業自体にとっても、現代においては、内部統制の欠陥が致命的な影響を及ぼすケースが多いといえよう。たとえば、経営者の主導する会計不正、自動車のリコール隠しや排ガス規制逃れ、食品や製品の偽装表示等々、絶えることなく露呈する企業の不祥事に関して、今日の高度な情報化社会では、事後的には対応しきれないことが一般的である。内部統制は、経営者だけでなく、企業組織全体にとっても、事前のセーフガードとなるのである。

さらに、上場企業においては、2008年から内部統制報告制度を導入している。これは、上場企業における会計不正が絶えない中で、外部監査及び監査役監査の限界を踏まえ、単に開示された情報のみならず、その背景となる財務報告プロセスの健全化を図ろうというものであった。

このようにして、民間の内部統制は、会社法制定以来、この10年あまりの間に、急速に進展し、今やビジネス社会における常識とさえ呼ぶことができるまでになったのである。

かかる民間の認識・常識は、住民として、あるいは、住民訴訟における裁判所の判断においても、浸透しているといえよう。とくに、相当程度の住民は、民間における大会社や上場企業の従業員であったり、その取引先の会社で業務を行ったりしている点に留意しなければならない。住民の内部統制に関する一般的な意識は、地方公共団体の首長、職員及び監査委員等の認識を遙かに上回っていると解される。住民は、民間の水準を念頭に、地方公共団体の内部統制の不備を問題視するであろうし、住民訴訟になれば、「地方公共団体だからといって、一定規模以上の組織にあっては、内部統制の構築を免れることはできない」といった判決が示されたとしても、今や何の不思議もないのである。

地方公共団体の内部統制の制度化は、民間に遅れること10年、民間のビジネス社会の常識にキャッチアップするための措置でもある。

(3) 内部統制の責任者と範囲

民間と比べて地方公共団体の内部統制を考える際に、大きな違いの一つは、企業における経営者と地方公共団体における首長の位置づけの違いであろう。

2009年の研究会では、この点が大きなテーマとなった。すなわち、首長は、政治家であって、実態として地方公共団体の事務を必ずしも運営しているとはいえない。したがって、副知事・副市長、あるいは総務部長といった役職者が内部統制の責任を負うと考えるべきだ、という議論があったのである。

しかしながら、一定の議論の末に、こうした誤解は解消されていった。トップに内部統制の権限と責任があるというのは、決してトップに立つものが内部統制の実際の構築に当たるということではない。その者が、指揮・命令して、内部統制の構築を進めること、さらには、対外的な報告責任を最終的に追うことを意味する。

そのことを踏まえて、改正地方自治法においては、冒頭に述べたように、都道府県知事及び指定都市の市長に対して、内部統制に関する方針を定めること、それに基づいて必要な体制を整備すること、並びに、毎会計年度、内部統制評価報告書を作成し、議会に提出することを求めているのである。

(4) 対象とする内部統制

民間では、会社法においては、内部統制のうち、会社法が他の条項で規定していない項目を「業務の適正を確保するための体制」として、整備・運用を求めている。具体的には、取締役及び従業員における職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制（法令等の遵守）、取締役の職務の執行に係る情報の保存及び管理に関する体制（情報と伝達）、株式会社の損失の危険の管理に関する規程その他の体制（リスクの評価と対応）、取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制（業務の効率性）、当該株式会社並びにその親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制の整備と運用が求められている。

他方、金融商品取引法の内部統制報告制度では、財務報告に係る内部統制について、経営者による評価と外部監査人による監査が求められている。

いずれの法律においても、自らの制度趣旨に沿って、内部統制の基本的な枠組みの一定の部分を対象に規定しているのである。

では、地方公共団体においてはどうか。

ここでまず指摘しておきたいのは、地方公共団体における誤解である。地方公共団体では、民間の営利企業と違って、予算を執行するだけであるから、適切に予算を執行している限りにおいては、何も不適切な事態は生じない、というものである。あるいは、公務の「無謬性の誤解」と言ってもいいかもしれない。

何より強調しておきたいのは、人間の行う所業においてミスや失敗が生じないということはある得ない、ということである。また、地方公共団体における不適正な経理処理等を顧みても、公的部門だからといって不正が生じないわけではない。いかなる業務においても、民間と公的部門とを問わず、失敗や不正のリスクは内在しているのである。

地方公共団体における内部統制の制度化に当たっては、まず、このリスクという概念を明確に認識することが必要である。第31次地方制度調査会の答申では、制度化の対象とする内部統制として、「財務に関する事務の執行におけるリスク」を掲げている。すなわち、財務報告目的の内部統制を対象とするというのである。

総務省が行った調査⁹⁾によれば、都道府県、及び政令指定都市においては、「地方公共団体において最も対策を講じる優先度が高いと評価されたリスク」は、財務会計行為に関するもので、都道府県においては37.5%、政令指定都市においては45.0%となっている。(ただし、すべての地方公共団体では、29.5%にとどまり、情報管理の32.6%の方が優先度が高いと認識されている。)

財務に関する事務執行のリスクに限るとはいえ、民間の内部統制報告制度がそうであるように、財務の観点から内部統制を整備・運用していくことによって、その他の内部統制目的にもその統制の効果は及ぶことが想定される。逆に、当初から情報管理やその他のコンプライアンス等についてまで手を広げることは、後述のように漸進的な導入を図ろうとする観点とは相容れないものとなるであろう。

(5) 内部統制の整備及び運用のプロセス

民間では、会社法であれば、取締役会において「業務の適正を確保するための体制」に関する決定、すなわち内部統制の基本方針の決定を行い、それに基づいて経営者が実際の内部統制の構築に当たる。また、内部統制の基本方針については、その概要を株主総会に報告することが求められていたが、2014年改正会社法によって、毎年の運用状況についても株主総会に報告することが求められたのである。

今般の改正地方自治法においても、会社法の考え方が背景にあると考えられる。すなわち、地方公共団体の長は、経営者に相当し、株主総会に当たるのが議会であり、監査役等に該当するのは監査委員である。

ここで留意しなければならないのは、改正地方自治法では、内部統制の整備だけではなく、運用状況の報告も求めているということである。民間では、2005年の会社法制定から約10年間は、内部統制の基本方針の概要を株主総会に報告することだけを義務付けていたが、2014年改正によって、2015年から運用状況の報告が実施されるようになったのである。地方公共団体では、この2014年改正段階からのスタートが求められることとなる。

また、整備と運用の“時差”についても留意する必要がある。

そもそも内部統制の「整備」というのは、リスクに対するコントロールを業務規程等に記載し（これを「デザイン」という）、さらに実際の業務においてそれを適用する（これを「業務への適用」という）ところまでをいう。他方、内部統制の「運用」というのは、整備した内部統制が実際に機能して、リスクを防止又はリスクが顕在化したときに適時に発見されることをいう。したがって、整備に関しては、制度の適用初年度においても実施することができるが、運用状況の評価は、整備が行われて、その下で一定の業務が行われた後でなければ実施できないのである。

その意味で、内部統制ガイドライン（たたき台）が、内部統制の評価において、運用評価として検証作業を求めず、当該事務年度において、当該地方公共団体において重大な非違事例があったことをもって、内部統制は有効でないとする事としたことは、民間との大きな差異であり、かかる非違事例が適正に報告される限りにおいては、効率的な評価報告制度が実現する可能性があると思われる。

なお、同ガイドライン（たたき台）に挙げられている内部統制評価報告書における評価結果の記載については、次の〔図表 4〕のように整理されている。年度末までに重大な不備が是正されたとしても、その不備について記載しなければならない点が特徴的であろう。

図表 4 内部統制評価報告書の記載例について

整備状況	運用状況	評価結果	不備の是正に関する事項
評価基準日	評価対象期間		
○ (重大な不備なし)	○ (重大な不備なし)	有効：内部統制対象事務に係る内部統制は評価基準日において有効に整備及び評価対象期間において有効に運用されていると判断	記載なし
× (重大な不備あり)	○ (重大な不備なし)	有効ではない：内部統制対象事務に係る内部統制は評価基準日において有効に整備されていないと判断	記載あり
○ (重大な不備なし ※評価基準日において是正済み)	○ (重大な不備なし)	有効：内部統制対象事務に係る内部統制は評価基準日において有効に整備及び評価対象期間において有効に運用されていると判断	記載あり
○ (重大な不備なし)	× (重大な不備あり)	有効ではない：内部統制対象事務に係る内部統制は評価対象期間において有効に運用されていないと判断	記載あり
× (重大な不備あり)	× (重大な不備あり)	有効ではない：内部統制対象事務に係る内部統制は評価基準日において有効に整備及び評価対象期間において有効に運用されていないと判断	記載あり
○ (重大な不備なし)	○ (重大な不備なし)	有効：内部統制対象事務に係る内部統制は評価基準日において有効に整備及び評価対象期間において有効に運用されていると判断	記載あり（内部統制対象事務以外の事務について重大な不備あり。内部統制に関する方針の見直しについて要検討。）

5 むすびにかえて

先に述べたように、地方公共団体においても、公金を扱う主体であるという理由だけでなく、わが国の企業社会一般における内部統制にかかる認知の広がりや、実際に整備及び運用が図られている内部統制の水準の高まりによって、否応なく、あるいは、当然の期待として、内部統制の理解や、整備及び運用が求められるようになってきている。

民間に遅れること10年余りを経て、今般の地方自治法等の一部改正に伴う内部統制の法制化が実現した。地方公共団体は特別だというような過信や誤解を排除し、内部統制の整備及び運用が喫緊の課題であることを十分に認識することから始めなくてはならない。

そして、何より、そうした認識が求められているのは、地方公共団体の職員やその他の誰でもなく、第一に、内部統制の整備及び運用の責任を有する首長であり、それをモニタリングする役割の議会なのである。

また、今般の議論の端緒であった監査委員監査にとっても、内部統制は重要である。一般に、内部統制は、事前にリスクをコントロールすることを目的とし、組織内部において、違法行為や不正、ミスなどが行われることなく、組織が健全かつ有効・効率的に運営されるよう各業務で所定の基準や手続を定め、それに基づいて管理・監視・保証を行うための一連の仕組みである。したがって、内部統制が十分に整備及び運用されていることを前提に、よりリスクの高い箇所を中心に監査することにより実効性が高まると考えられる。また、監査結果の指摘を活用し、組織全体で改善策を講じるためにも内部統制の整備・運用は有効な方策であるといえる。

ここで留意すべきは、内部統制は、決して新たにゼロから作るものではなく、これまでも、現在も、組織内にすでに一定レベルでは存在しているということである。求められているのは、内部統制ガイドライン（たたき台）に添付されている前掲の「付録3財務に関する事務についてのリスク例」などを参考に、組織目標や業務を阻害するリスクを改めて洗い出して、そのリスクの顕在化を防止する、又は顕在化したとしても適時に発見する対応策を作り、実行に移すこと、さらには、それをモニタリングして、常に改善を図っていくプロセスの構築なのである。

また、内部統制は、一旦構築すれば完成というものではない。制度の導入後、内部統制の評価作業や監査委員監査等を踏まえて、PDCAサイクルのように、常に内部統制の不備の是正・改善が繰り返されていく。そうしたプロセスこそが内部統制であるともいえる。

こうしたプロセスを各地方公共団体の組織において自律的に機能するものとして定着させることは、非常に難しい問題である。リスクという考え方を受け入れ、内部統制の基本的な知識や方法を学ぶ必要もあるであろう。そうした困難を克服し、健全な内部統制プロセスを

構築するためには、何よりも首長の主体的な関与が必要である。

したがって、各地方公共団体において何よりも着手すべきは、首長に対して、地方公共団体における内部統制の制度化の趣旨と必要性を十分に説明し、納得して貰い、「内部統制は重要な課題であるから、優先的に取り組むように」という指示を定常的に受けられるようなコミットメントを得ることにある、といえるのではなかろうか。

今後、間もなく、総務省の「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」より公表されるであろう「内部統制ガイドライン」、並びに、「監査基準」及び「実施要領」を踏まえて、内部統制評価報告制度が義務付けられる都道府県及び政令指定都市から中小規模の市町村に至るまで、各地方公共団体が内部統制という概念、及びそれを踏まえて実施される評価報告制度や新たな監査委員監査に対して、いかにして取り組んでいくのかを注視していくこととしたい。

注

- 1) 金融庁企業会計審議会総会資料 12「非上場会計基準について（安藤会長）」による。
- 2) 総務省「地方公共団体における内部統制の整備・運用に関する検討会報告書」、2014年3月。
- 3) 第31次地方制度調査会「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」（第31次地方制度調査会答申）、2015年3月、第3適切な役割分担によるガバナンス。
- 4) 第193回国会衆議院総務委員会、2017年5月16日。
- 5) The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission), Internal Control — Integrated Framework, 2013. (八田進二・箱田順哉 [監訳]『内部統制の統合的フレームワーク』、日本公認会計士協会出版局、2014年。)
- 6) 総務省自治行政局行政課「地方公共団体における内部統制について」、内部統制に関する説明会資料、2016年11月。
- 7) 大和銀行事件の経緯及び判決の意義については、以下を参照されたい。
岩原紳作「大和銀行代表訴訟事件一審判決と代表訴訟制度改正問題〔上〕・〔下〕」、『商事法務』1576号、2000年11月5日、及び1577号、11月15日。
町田祥弘『会計プロフェッションと内部統制』税務経理協会、2004年、15章。
- 8) たとえば、当時の判決としては、以下を参照されたい。
「ヤクルト本社の代表訴訟判決（東京地裁）—元副社長に約67億円の賠償」『旬刊商事法務』1718号、2004年12月16日。
- 9) 総務省「内部統制関連資料」、第31次地方制度調査会第21回小委員会、2015年7月28日。

(まちだ よしひろ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授)