

地方自治体における内部統制構築に向けた課題

－地方自治法改正を踏まえた対応策－

関下弘樹

要 旨

地方自治体における内部統制の構築を目的として、地方自治法改正法が国会に提出された。法案では、都道府県・政令指定都市に対し、内部統制の基本方針を定め、必要な体制を整備することが義務化された。2020（平成 32）年の法施行を控え、各自治体が内部統制構築に本格的に取り組むことが求められている。先行する自治体がある一方、多くの自治体は取り組みが進んでいない。自治体の内部統制の構築にあたり、具体的な構築プロセスの提示、基準が求められている。内部統制の整備に必要となる企業会計における「基準及び実施基準」に準じた具体的指針が必要であり、監査基準策定に長けた全都監に作成が求められる。

I 自治法改正と内部統制構築の課題

自治体の内部統制は新しくて古い問題だと言える。2008（平成 20）年、総務省は「内部統制研究会」を組織し、地方自治体における内部統制の構築について、研究を開始した。総務省は、2009（平成 21）年 3 月、2014（平成 26）年 4 月には研究結果として内部統制に関する報告書を公表し、地方自治体における内部統制の構築の必要性についてその基本的な考え方を示した。これら研究の結果を受け、2017（平成 29）年 3 月に地方自治法改正法案が国会に提出され、内部統制に関する規定の部分については 2020（平成 32）年に施行される見込みである。

一方で、一部自治体は、内部統制をすでに構築しており、運用を開始しているものもある。また、「内部統制」ではないものの、既存の業務の統制は現に存在しており、一定の機能を果たしている。しかしながら、多くの団体においては、本格的な内部統制構築作業は法施行後の課題として静観する立場にある。

法改正によって地方自治体における内部統制構築が今後本格化することが予想されるな

か、自治体における内部統制構築の仕方によっては自治体事務の業務効率に格差が生じることが予想される。また、COSOの内部統制では「業務の有効性と効率性」がその構築の目的の一つとされている。自治体の内部統制の構築にあたっては、他の2つの目的に合致することも当然のことながら、この「業務の有効性と効率性」をいかに担保するかが、導入の成否を分けるものと考えられる。

そのため、本研究では「業務の有効性と効率性」の成立条件を明らかにし、それを担保した内部統制システムの構築について検討することを目的としている。本稿では、地方自治法改正に着目して、自治体は内部統制の構築において、業務の有効性と効率性をいかに担保すべきかについて論じることとする。

そのうえで、法改正後の内部統制構築にあたって、自治体が参照すべき指針をどこの求めるべきかについて考察を行った。

II 地方自治体内部統制の現状

1 総務省研究会と報告書

内部統制は、米国において監査と不正対策の関係の中から醸成されてきた。現在みられるような内部統制の体制が構築される契機が生じたのは、1992（平成4）年である。1991（平成3）年3月、COSOにより『内部統制—統合されたフレームワーク』（Internal Control—Integrated Framework）公開草案を発表し、翌年に報告書が公表された。

2001（平成13）年12月に米国企業の内部統制システムの重要性を想起させる事件としてエンロン事件が起きた。これを受けて、2002（平成14）年にSOX法が制定され、内部統制が義務化された。

わが国においては、これらの流れを受けて2005（平成17）年の会社法、続く2006（平成18）年の金融商品取引法の成立により、大会社・上場企業に内部統制が求められるようになった。このように、わが国の内部統制は米国における議論を受けたものであり、基本的にCOSOの流れを受け継いでいるといえる。

一方、自治体の内部統制の必要性は、石原、石川らの先行研究があり、自治体監査改革の動きに合わせ、議論されてきた。石原は、自治体監査の問題点を指摘したうえで、「ガバナンスとマネジメント先進国の取り組みに学び、わが国の自治体ガバナンスとマネジメントを改革しなければならない」（石原 2010, 19 頁）とし、英国の例を引き内部統制の

首長の構築責任を論じた。石川は、自治体の既存の「統制」の存在を指摘し、「新たに提案されている『内部統制体制』には重複する統制活動もあることから、これを整備し、統合する必要がある」（石川 2012, 7 頁）と構築の際の課題を指摘している。

具体的な自治体の内部統制導入は、総務省が議論をけん引した。2007（平成 19）年、総務省は「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」を立ち上げ、COSO フレームワークやわが国民間企業の内部統制フレームワークを参考に、地方自治体における内部統制の基本的なあり方についてとりまとめた。2008（平成 20）年に中間報告が示され、2009（平成 21）年、「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革」報告書¹がとりまとめられ、公表された。

この報告書を取りまとめた背景として、不祥事件の続発、地方分権改革の進展、厳しい社会経済情勢に対応する行財政改革、財務報告の信頼性が挙げられる。特に、地方自治体の公金に関する不祥事については、2010（平成 22）年 12 月に出された会計検査院の報告書にも指摘されているとおり、自治体において内部統制が機能していないことが問題とされ、牽制機能が十分機能する会計手続の整備や、内部監査による継続的監視評価や監査委員の役割について指摘された。また、公会計改革の進展によって統一基準による財務書類を一部事務組合や広域連合を含むほぼ全ての自治体が作成することになったため、財務書類の信頼性がより求められる状況になっている。加えて従来の削減型行革の限界を指摘し、「今後は、公会計改革や資産・債務改革を通じたストックに着目した財政運営や資金運用・資金調達といったキャッシュ・フローに着目した財務管理など、行政においても経営の視点で財政運営を抜本的に見直すことが求められている」（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 2009, 3 頁）としている。

この報告書が意義深いのは、自治体に内部統制が必要なことを明示したこと、中でも COSO あるいは「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」（以下、基準及び実施基準）に沿った内容で議論し、民間の基準、世界的な水準にも考慮し、設定されている点である。加えて、公共の視点からの内部統制の目的の優先順位が、明確に「業務の有効性及び効率性」を最優先としていることに注目したい。従前、自治体ではコンプライアンスの推進を掲げ、内部の規制を行っている。また、自治体の業務や監査が、合規性を基準として判断されているこ

1 報告書の分析は、舛井雄一（2012）「地方自治体における内部統制改革の現状と課題」『國學院大學北海道短期大学部紀要』第 29 巻。に詳しい。

とからも、コンプライアンスを志向する傾向になりがちである。総務省の調査でも、内部統制に取り組んでいる団体のすべてが、コンプライアンスを目的としていることからこの傾向が読み取れる²。この傾向のまま、内部統制が導入されれば、内部統制の4つの目的のバランスが崩れる恐れがあり、業務の有効性及び効率性を優先していることに注目したい。

また、わが国の自治体に対して、リスクマネジメントの考え方を取り上げたことが特筆される。災害の多発する昨今、自治体においてもリスクに対する考え方が身近になっている。その中で、財務事務や通常の業務においても、リスクを認識し、それに対応する内部統制の考え方が浸透することで、より効果的にリスクマネジメントが実践できるものと期待される。このことから、自治体の内部統制において、この報告書は1つのメルクマールと位置付けることが出来る。

2014（平成26）年4月、総務省は「地方公共団体における内部統制制度の導入に関する報告書」を公表した。2009（平成21）年の報告書を受けて、自治体の内部統制体制の整備促進のために、「地方公共団体における内部統制の整備・運用に関する研究会」において具体的な導入・実施体制に関する検討を行い、報告書を作成した。

この研究会では、4つの視点に基づき、議論が展開された。つまり、①民間企業の内部統制の取組は、地方公共団体に応用可能か、②地方公共団体における内部統制をどう定義付けるのか、③地方公共団体における内部統制の効果的な方法は何か、④議会や監査委員等の既存制度との整合性についての4点である。

この報告書では、自治体における内部統制制度の具体的な設計案が示され、①内部統制制度の整備運用の責任が首長にあることを明確化すること、②内部統制の取組を段階的に発展させることとされている。内部統制の取組の方向としては、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ること、大規模自治体・都道府県から導入を推進すること、内部統制基本方針等は公表して外部からの視点を入れることとされている。具体的には、内部統制基本方針を策定・公表し、これに基づいて内部統制体制の整備・運用を行う。また、内部統制状況評価報告書を作成し、監査委員の監査や議会への報告を経て公表するというスキームとなっている。

内部統制の運用に際しては、内部統制推進責任者や内部モニタリング責任者を設置すべ

2 浦上哲朗（2013）『『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』の開催について』『地方自治』2013年9月号，106頁。

きとしている。内部統制体制の整備の責任は首長にあるものの、首長一人で体制整備することは現実的ではない。そのため、内部統制推進責任者を別に設け、首長の指示に基づき、内部統制体制の整備や運用を担うことが期待されている。この内部統制推進責任者は、最低限評価すべきリスクが財務事務執行リスクであるため、その専門的な知見を持つことが求められている。内部統制では、相互の牽制関係を構築するために内部モニタリングを重視している。内部モニタリングには日常的モニタリングと独立的評価がある。日常的モニタリングは、日々の業務を行う会計管理者が想定されているが、独立的評価はその名のとおり独立性が求められるため、責任者には会計管理者とは別のものが就くことが望ましいとされる。

内部統制制度導入に関する報告書の意義は、具体的な内部統制制度の設計案を提示したことといえる。また、本報告書は将来の自治法改正に際して必要な事項を盛り込んでいる。具体的な項目としてまず、内部統制の構築責任は首長のあることを明示している。加えて報告書は、自治体の内部統制を段階的に発展させるための工夫が盛り込んでいる。内部統制基本方針や、内部統制状況評価報告書を公表することとし、外部の目にされていることを意識する設計になっている。制度の導入については、必要性の高い都道府県・大規模自治体を想定し、他の自治体は努力規定としている。

具体的な設計案として、最低限評価すべきリスクとして、自治体の財務事務を挙げている。これは、財務事務での不正が、自治体に対する影響や発生頻度を考慮すれば、重要性が高いと考えられるからである。財務事務は、「『財務に関する事務の執行における法令等違反（違法又は不当）のリスク』、『決算の信頼性を阻害するリスク』及び『財産の保全を阻害するリスク』」（総務省 2014, 8 頁）について最低限評価すべきリスクとして定めている。

さらに報告書は、内部統制体制の整備運用として、内部統制推進責任者、内部モニタリング責任者を設置することを求めている。内部モニタリングは基本方針に基づいて適切に整備・運用されているかを評価するもので、日常的モニタリング、独立的評価のそれぞれで責任者を設置し、内部統制の適正運用を担保するよう求められている。

これら報告書の提言内容は、後述する地方自治法改正案に反映され 2020（平成 32）年以降の展開されることになっている。

2 地方自治体の取り組み

総務省の調査では、都道府県・政令指定都市の4分の1が基本方針を制定していると報告されている³。基本方針が公表されているものを調べたところ、ウェブ上に公開されているものとしては都道府県で3団体、政令指定都市で3団体であった（図表1）。また内部統制の整備ではないものの、コンプライアンス推進をしている自治体（神戸市・仙台市・相模原市）もみられた。都道府県・政令指定都市以外にも、静岡市・岐阜市で内部統制への取り組みが見られ、基本方針も策定、公表されている。

表1 自治体における内部統制に関する取り組み

自治体名	方針公開	整備時期	公開されている方針等	備考
宮城県	○	H26.6	基本方針／システム推進要綱／推進会議	
東京都	×			内部統制PT設置⇒中身は入札契約制度改革
大阪府	○	H27.3	内部統制の充実に向けた検討結果報告	報告書に基本的方針が掲載されている。内部統制の取り組みはH21から進めている
大阪市	○	H26.11	大阪市内部統制に関する基本方針／基本規則	
神戸市	×			環境局による不適正経理に対応する一環として内部統制に言及あり
仙台市	×			コンプライアンス推進しているが内部統制なし
静岡市	○	H29.4	静岡市内部統制基本方針	H25、総務省研究会で先行事例として取り上げられている
堺市	○	H23.7	内部管理マネジメントに関する基本方針	統制⇒管理になっているが内容は内部統制に準じている
相模原市	×			コンプライアンスを推進している。内部統制の構築にまで至っていない
佐世保市	○	H25.7	内部統制基本方針について	政令市以外の事例
岐阜市	○	H22.6	岐阜市内部統制に関する基本方針	政令市以外の事例

出所：筆者作成

このうち、静岡市は2013（平成25）年、総務省研究会において、先進事例として報告されている。静岡市の内部統制の取り組みは、2008（平成20）年の国庫補助金の会計処理の内部調査や2010（平成22）年の会計検査により指摘された不適正経理が発端となっ

3 浦上哲朗（2013）「前掲稿」。

ている。同年の定期監査でも同様の不適正経理処理が指摘され、再発防止のための全庁的取り組みが求められることになった。

静岡市は、文書管理、予算管理、契約事務、会計事務など、「既にある内部統制機能」のあり方を点検・整備し、全庁的視野に立って充実させるため、2011（平成23）年度の機構改正で、行政管理課に総合調整・内部統制担当を新設した⁴。内部統制をより一層推進するため、内部統制体制の整備及び運用に関する「静岡市内部統制基本方針」を策定している。内部統制機能の充実に向けた報告書も作成され、公開するなど、先進的な取り組みを行っている。

大阪府は2009（平成21）年、総務省研究会報告書を受けて、内部統制整備の取り組みを開始した。2010（平成22）年、大阪府監査委員は「内部統制の整備状況に関する調査結果報告書」をとりまとめ、各部局にどのようなリスクが存在し、対応しているかについて調査を行った。

大阪府は、その後日常事務について内部統制の整備状況と有効に機能しているか検証を行い、2013（平成25）年報告書を作成している。ここでは、業務におけるリスクを認識し、その対応を行うことを目的としている。これは、後述する内部統制の構築のプロセスを辿っており、他の団体が内部統制を構築する際の参考として有用と考えられる。

Ⅲ 地方自治法の改正

1 地方自治法改正案の内容

「地方自治法等の一部を改正する法律案」が、2017（平成29）年3月10日提案された。この法案は、成立すれば2020（平成32）年4月1日に施行予定とされている。

改正案の内容として、改正後の150条では、都道府県知事や政令指定都市の市長は、「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」と規定されている。

内部統制の対象事務は、同条1項1号および2号において、「財務に関する事務その他総務省令で定める事務」、「都道府県知事又は指定都市の市長が認めるもの」とされており、

4 現在、担当は総務局コンプライアンス推進課に移っている。

今回の法改正では、財務事務を内部統制の主な対象としていることがわかる。

首長は内部統制の基本方針を策定・公表することとされており、基本方針を策定した首長は、毎会計年度 1 回以上、内部統制報告書を監査委員の審査に付したのち、監査委員の意見を付けて議会へ提出することとされている。また、この報告書も公表することが求められる。

2 自治法改正案の意図と構築に際しての課題

自治法改正案では、①首長が内部統制の構築責任を負っていることを明確にし、②内部統制の対象の主なものは財務事務であり、首長の裁量で対象事務を拡大することが出来ること、③内部統制基本方針や内部統制状況評価報告書は公開を基本とされており、報告書は監査の意見を付したうえで、議会に提出される、こととなっている。

内部統制の構築の流れは、民間を例にとり「基準及び実施基準」から考えれば、次のとおりとなる。

図 1 内部統制構築の流れ

基本的計画・方針の決定 ⇒ 整備状況の把握 ⇒ 不備の対応 ⇒ 経営者の評価 ⇒ 報告

出所：筆者作成

これまでの議論から考えると、自治体の内部統制構築はこれに沿う可能性が高い。報告書においては、基本的な事項について、指針が示されていると考えられる。ただし、続く課題は、報告書以外に参考にすべき指針が示されるかどうかである。

全国都市監査委員会（以下、全都監）は、都市監査基準および逐条解説を作成し公表している。監査基準は今回の自治法改正法で自治体ごとに監査基準を設定することが求められている。ただし、現在のところ、全都監の監査基準には内部統制について詳細な記述はない。監査実務をリードしている全都監が、内部統制においても一定のリーダーシップを発揮し、「基準及び実施基準」に類する内部統制の基準作りが求められる。

IV 自治体が参照すべき内部統制構築指針

1 自治体が内部統制を構築する際の課題

内部統制の構築に際しては、総務省の研究会や自治体の中でも、過剰な統制・規制を作

ることで、業務の効率性が妨げられるのではないかという危惧があった。内部統制の構築に際しては、効率性を維持した内部統制の構築が必要であると認識することが重要である。内部統制構築により、内部統制そのものが目的化し、業務の効率が低下・阻害されるようでは、内部統制の目的から逸脱するばかりか、その目的に反する結果にもなりうる。そのため、過剰統制への対策が必要であり、それには、労力と成果の関係で考えることが必要であること、また、投入する労力とそこから得られる成果の関係を吟味することが求められる。つまり、内部統制の経済性も考慮する必要があるということである。

次に、リスク・アプローチの考え方を導入することで、選択的な資源の投入が可能となる可能性に着目したい。リスクの調査を行い、リスクの高い順に対策を講じることで、より発生の可能性の高いイベントから対処することができる。ただし、すべてのリスクに対処すること、リスクを0にすることは、資源の面・効率の面から考えて無理があることを理解しなければならない。有限の資源から、いかに効率的に成果を引き出すかを考えるべきである。

そのためには、リスク・アプローチを導入するために監査の知識がより重要な役割を果たすこととなる。監査技能の習得や監査教育の重要性が浮かび上がってくるものと考えられる。監査に必要な知識や、監査を行う際の技能の習得により、内部統制が有効に活用されるものと期待される。

内部統制制度の構築とともに、監査は車の両輪のような存在であり、監査側の機能の強化も行う必要がある。これは、今回の自治法改正で監査機能の強化も盛り込まれており、内部統制の整備とともに、軌を一にして整備が図られている。自治体においては、ガバナンス強化の好機として、内部統制の整備、監査機能の強化に取り組むことが求められる。

2 内部統制の構築に際して自治体が参照すべき基準等

本稿では、自治体が内部統制構築に際し、参照すべき基準あるいは指針についても検討した。これまで監査においては、全国都市監査委員会が監査基準を示してきた。現状の全国都市監査基準では、内部統制の文言はあるものの、内部統制の具体的な構築については触れられていない。

今後、全都監がイニシアチブをとる形で、内部統制構築の議論を進めていく必要があり、自治体からも指針を求める声がかかることも予想される。全都監が、自治体に対して自治体内部統制の「基準及び実施基準」を示し、自治体の内部統制構築に資することが求めら

れる。

その際には、前項で考察したような、業務の有効性と効率性に配慮した形での内部統制構築が求められ、全都監が作成する内部統制基準についてはその内容の反映が求められる。自治法改正法案の施行までには3年程ある。法案を奇貨として自治体の内部統制が、着実に取り組まれることが期待される。

参考文献

- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (1992), *Internal Control-Integrated Framework*, AICPA (鳥羽英至・八田進二・高田敏文訳 (1996)『内部統制の統合的枠組み 理論篇/ツール篇』白桃書房)
- 石川恵子 (2013)「わが国地方自治体の内部統制の整備・構築に向けての課題」『実践女子大学人間学部紀要』第9集、2013年3月、1-10頁。
- 石原俊彦 (1998)『リスク・アプローチ監査論』中央経済社。
- 石原俊彦 (2010)「地方自治体の監査と内部統制」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第6号、2010年12月、1-19頁。
- 浦上哲朗 (2013)「『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』の開催について」『地方自治』2013年9月号、2013年9月、102-109頁。
- 企業会計審議会 (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)」。
- 小西一正 (1996)『内部統制の理論』中央経済社。
- 総務省 (2014)「地方公共団体における内部統制制度の導入に関する報告書」。
- 鳥羽英至 (2007)『内部統制の理論と制度—執行・監督・監査の視点から—』国元書房。
- 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 (2009)「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—」。
- 舛井雄一 (2012)「地方自治体における内部統制改革の現状と課題」『國學院大學北海道短期大学部紀要』第29巻、2012年3月、37-57頁。
- 町田祥弘 (2007)『内部統制の知識<第2版>』日本経済新聞出版社。
- 山浦久司 (2008)『会計監査論 (第5版)』中央経済社。
- 吉見宏 (1999)『企業不正と監査』税務経理協会。