

地方公共団体における 内部統制のあり方に関する一考察

—— 包括外部監査報告書に見る内部統制概念の浸透度 ——

A Study on What the Internal Control in the Local Government should be like

—— The Spread of the Concept of Internal Control to
look in the External Auditor's Report ——

石原俊彦

Recently, in Japanese private enterprise, the design and operation of internal control has been promoted positively. In Japanese local governments, a mature argument about an ideal method of the internal control is not discussed. This paper surveys the concepts and contents of internal control in the external auditor's report of local governments.

Toshihiko Ishihara

JEL : H79

キーワード : 内部統制、コンプライアンス、VFM

Key words : Internal Control, Compliance, Value for Money

1 はじめに

地方公共団体を取り巻く行財政環境は厳しさを増し、全国の地方公共団体で、ニュー・パブリック・マネジメント (New Public Management : NPM) の手法を取り入れた経営改革が実践されている。わが国で導入されている NPM の特徴は、欧米のそれと比較をした場合、より評価や決算への志向に重点を置く手法が採用されているという点に求められる。欧米等の経済先進国において

地方公共団体の会計に発生主義が導入されている現状を斟酌すれば、現金主義にとどまっているわが国において、地方公共団体の NPM が今後さらに、行政評価や発生主義会計の導入といった決算重視に大きくシフトすると予見するのは、至極当然のことであろう。

この大きな行政経営改革の流れのなかで、総務省は、地方公共団体における内部統制のあり方を検討するために、2007 年 10 月に、次のような趣旨に基づいて、「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」（以下、内部統制研究会とする）を発足させた（2007 年 10 月 29 日総務省報道資料）。

地方分権改革の推進にあたって、地方公共団体においては、自らの行財政運営について透明性を高め、行政を取り巻く様々なリスクに対し自律的に対応可能な体制を整備することが望まれるところです。

このような観点から、地方公共団体における内部管理のあり方を検討するにあたり、近年の民間部門における会計監査制度の充実及び企業の内部統制の強化に係る取組が参考となるものと考えられることから、今般、民間企業の内部統制の手法及びその運用上の課題並びに今後の地方公共団体における内部統制のあり方について、有識者により幅広く検討するため本研究会を開催します。

総務省におけるこのような動きは、行政評価や発生主義会計の導入など、これまで展開されてきた行政経営改革のための手法を、より体系的に整理するとともに、地方公共団体関係者のコンプライアンスの問題を包括した行政経営フレームワークの導入を示唆することにあると理解できる。本稿の目的は、内部統制研究会の中間報告（論点整理）（以下、内部統制研究会中間報告とする）の内容を概観するとともに、地方公共団体において内部統制の問題にいち早く着目して報告書が作成されている包括外部監査人の監査報告書の内容に、内部統制に関連する記述を渉猟することで、内部統制研究会が企図する地方公共団体への内部統制概念の導入に向けた、現状と課題を明らかにすることにある。

2 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」 中間報告書

総務省内部統制研究会では、2007年10月から2008年3月までの間に6回の研究会を開催し、その成果を中間報告（論点整理）として公表している¹⁾。研究会ではまず、地方公共団体における内部統制に関する考察を展開する背景として次の5点に言及し、研究会の目的を、地方公共団体における内部統制のあり方に関連して議論し、基本的考え方の整理等を行うこととしている²⁾。

- ① 地方分権改革の推進により、自律的な行政運営が求められていること。
- ② 行財政改革が進展していく中、行政サービスの質を確保した上で、業務の効率化やコスト削減に向けた取組を積極的に進めていくことが必要不可欠となること。
- ③ 行財政運営における透明性及び信頼性を確保する必要があること。
- ④ 相次ぐ不祥事件を受けて、不正の根絶及び不適正な事務処理の改善に向けた取組が必要となること。
- ⑤ 地方公共団体の財政の健全化に関する法律（以下「財政健全化法」という）の成立により、適正な財務指標の公表がより一層求められ、また、単年度フローのみではなく、ストック面にも配慮した財政状況の判断が必要となること。

(1) 地方公共団体における内部統制の意義³⁾

内部統制研究会が示唆する地方公共団体における内部統制の意義に関連する内容は、次のように整理されている（下線は筆者）。すなわち、「内部統制とは、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り、地方公共団体の業務を根底から支えるべきものである。地方公共団体において内部統制を整備・運用する意義は、自らの行財政運営について

1) 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『中間報告（論点整理）』2008年3月。

2) 『同上書』1頁。

3) 『同上書』2-4頁。

の透明性を高め、それらを取り巻く様々なリスクに対して自律的に対応可能な組織を整えること、行政サービスの質を確保した上で、業務の効率化やコスト削減に向けた取組を積極的に推進することにある。地方公共団体は、民間企業と比べても、職務分掌等の内部統制の考え方が必ずしも十分に理解され、定着しているとはいえない状況にあるように思われる。従来は、公務員法制と、競争試験による人材選抜に基づく個人的資質の高さによって、個々の公務員の廉潔性や廉直性を担保し、それによって公務の適正性を確保してきたと考えられる。しかし、最近の不祥事件の続出により、そのような前提が揺らいでいるとみられる事態が生じており、業務内容及びプロセスを可視化したシステムによって、組織の透明性・効率性を担保していく必要がある。

また、地方公共団体に内部統制が整備・運用されることで、例えば、次のような便益が地方公共団体の関係者に提供されることになるとしている（下線は筆者）。

- ① 内部統制は、業務を適正に運営していくために業務の中に組み込まれるものであり、業務内容及びプロセスが可視化され、業務の有効性及び効率性の向上が図られるならば、地方自治法第 2 条第 14 項に定められている VFM(Value For Money) の視点、すなわち、「地方公共団体は、その事務を処理するに当つては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるように」することにも資すると考えられる。これによって、当該地方公共団体の住民は、行財政運営を通じて非常に大きな便益を受けることになる。
- ② 内部統制を整備・運用することにより、業務におけるリスクとコントロールが可視化され、不正行為及び不適正な事務処理の発生に対して有効なチェック体制を構築することが可能となり、首長や職員にとっても便益があるものと考えられる。
- ③ 内部統制を整備・運用することにより、適正な行財政運営を確保するために有効なチェック体制が構築されることによって、議決機関あるいは監視機関としての議会がその役割を一層発揮することが期待できる。例えば、職務分掌や事務分担の明確化、行政経営情報システムの構築、発生主義会計

石原：地方公共団体における内部統制のあり方に関する一考察

の導入等によって、議会は行財政運営の妥当性等をよりの確に判断できることになり、議会もその便益を受けることになる。

また、内部統制そのものの意義については、金融庁企業会計審議会から 2007 年 2 月に公表されている『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準』（以下「基準」という）、ならびに、『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「実施基準」という）において、内部統制の定義が示されていることに、まず付言している。そして、「基準」及び「実施基準」に記載された内部統制の定義は、基本的に米国等で用いられている COSO のフレームワークをベースとし、日本型組織の特徴を加味して作成されており、内部統制については、およそあらゆる形態の組織について適用できる要素を挙げているものであるという整理を行っている。その上で、今後研究会において議論を進めていく過程で、地方公共団体ならではの要素が出てきた場合、適宜検討を行うこととするという条件のもとで、地方公共団体も組織の一形態である以上、「基準」および「実施基準」の定義を適用して差し支えないと整理している。「基準」「実施基準」で採用されている内部統制の定義は、次のとおりである。

『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』（企業会計審議会「基準」および「実施基準」より）。

(2) 地方公共団体における内部統制の目的

「基準」及び「実施基準」においては、内部統制を整備・運用する目的が次の 4 つの視点から整理されている⁴⁾。なお、「基準」及び「実施基準」では、「内部統制の目的はそれぞれに独立しているが、相互に関連している」とされ

4) 『前掲書』5 頁。

ている。

業務の有効性及び効率性とは、事業活動の目的の達成のため、業務の有効性及び効率性を高めることをいう。

財務報告の信頼性とは、財務諸表及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をいう。

事業活動に関わる法令等の遵守とは、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をいう。

資産の保全とは、資産の取得、使用及び処分が正当な手続及び承認の下に行われるよう、資産の保全を図ることをいう。

そして、これら 4 つの目的に関連して、内部統制研究会は、地方公共団体において内部統制概念を導入する場合を想定して、次のような補足的説明を行っている（下線は筆者）⁵⁾。

「業務の有効性及び効率性」

地域住民のためという観点を第一に考えた場合、内部統制の目的としては、業務の有効性及び効率性が重要となる。

「財務報告の信頼性」

従前の財務会計制度では、地方公共団体の決算は予算の執行実績としての性質が強かったため、「財務報告の信頼性」はそれほど重要視されていなかったが、財政健全化法の成立により、適正な財務指標の公表がより一層求められることや、公会計制度改革の動向(注)等も含めて考えていくと、「財務報告の信頼性」の確保の重要性は、今後ますます高まっていく。

(注) 総務省『新地方公会計制度研究会報告書』、同『新地方公会計制度実務研究会報告書』及び「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」（平成 18 年 8 月 31 日総務事務次官通知）等によるものが挙げられる。

「法令等の遵守」

地方公共団体の業務に携わる者は、公務として、関連する法令等を遵守して、職務を遂行する義務を有するが、この法令等を遵守することが、適正な職務の実施を担保しており、地域住民からの信頼を得ることにもつながるため、地方公共団体の内部統制の目的として重要となってくる。

5) 『前掲書』6-7 頁。

「資産の保全」

地方公共団体が管理する「資産」には、里道・水路等を含めた様々な資産が存在しているが、それらの資産は現物で管理されていても、その全額的な評価は行われていないケースが多い。しかし、行政改革推進法等(注)において、地方公共団体の資産債務改革に一層積極的に取り組むことが求められていることから、地方公共団体における資産の金額的な評価による把握や、資産の処分も含めた有効活用等を推進していくことは、地方公共団体の内部統制の目的として、ますます重要となってくる。

(注)「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律(平成18年法律第47号)」及び「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」(平成18年8月31日総務事務次官通知)等が挙げられる。

なお、内部統制研究会では、この4つの目的に関連して、「一般論としていえば、内部統制を構築する目的として、上記の目的を並列に掲げることが適当であると考えられるが、実際に地方公共団体において内部統制を構築する際には、個々の団体を取り巻く環境等によって、それぞれの目的に対する重み付けは異なることも予想され、その場合の対応は、各地方公共団体に委ねられることとなる」⁶⁾という補足説明を行っている。

(3) 地方公共団体における内部統制の目的—その重み付け—

筆者は内部統制研究会における以上のような整理を踏まえて、上述の補足説明はあるものの、地方公共団体における内部統制の整備・運用の目的を、昨今の事情を踏まえるとすれば、図表1のような順位で整理を行うべきであると考えている。すなわち、地方公共団体において内部統制を整備し運用する第一義的な目的は、「最少の経費で最大の効果」を発現できる行政組織を構築し進化させていくことにある。その場合、世代間の受益と負担の衡平を斟酌するならば、目の前の住民に痛みの伴う改善改革を実施しなければならないことも多い。地方公共団体関係者は、こうした目の前の住民にきちんとした説明責任を果たさなければならないのである。その際、関係者には法令等の遵守や公務員

6) 『前掲書』5頁。

図表 1 地方公共団体における内部統制の目的

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ① 業務の有効性及び効率性 (VFM: 最少の経費で最大の効果) <ul style="list-style-type: none"> > 地方財政健全化法 → 行政評価の活用 ② コンプライアンス (VFM 追求の前提) <ul style="list-style-type: none"> > 内部通告制度 公務員倫理の徹底 ③ 財務報告の信頼性 (④へとつながる) <ul style="list-style-type: none"> > 新地方公会計制度 (実務) 研究会 → 決算 4 表・明細の作成 ④ 資産の保全 (と債務・負債の把握) <ul style="list-style-type: none"> > 資産・債務改革 17 年 12 月 24 日閣議決定 |
|--|

倫理の徹底が、必要条件として、換言すれば、住民に痛みの伴う改革を示唆するに際しての前提条件として、求められることになる。筆者は、内部統制を整備運用する基本的な目的は、大きくこの 2 点に集約されると考えている（この場合、③④は①に含まれている）。

ところで、内部統制研究会は、「基準」「実施基準」の内部統制フレームワークを援用することで、この 2 つの目的に加えて、財務報告の信頼性と資産の保全（筆者は、同時に債務なり負債の網羅的な把握が重要な問題であると認識している。よって、資産の保全に加えて債務・負債の把握を同時に吟味することが望ましい）を地方公共団体の内部統制の目的として位置づけている。このことは、昨今の地方公共団体が直面している財政再建という火急の課題と無関係ではない。

財務報告の信頼性との関連では、平成 18 年と 19 年に、前述の総務省の研究会から 2 つの報告書が公表され、新決算 4 表の作成が地方公共団体関係者の間で周知されている。都道府県や人口 3 万人以上の市・区においては、平成 21 年秋までに、基準モデルあるいは改訂モデルによる新決算 4 表の作成が求められているところである。

なお、ここにおいて、基準モデルをあるべき姿、あるいは将来の目標としながらも、改訂モデルの採用が認められており、しかも、全国の地方公共団体の大半が改訂モデルを当初は採用するものと予想されている点については、留意する必要がある。すなわち、インフラ資産の評価に対して時価主義を採る基準

石原：地方公共団体における内部統制のあり方に関する一考察

モデルに対して、改訂モデルは原価主義を採用している。両論併記ともいえるこれら2つのモデルの選択可能性は、ある意味、地方公共団体に混乱を生じている点で、早急の対応が求められている。

イギリスの地方公共団体では、各団体の財政や経理の担当者が中心となって組織されている CIPFA（勅許公共財務会計協会）が中心となって、地方公共団体が遵守する会計基準の整備を推し進めている。そこには非常に多くの実務家、学者、公認会計士が参集して「公共財としての地方公共団体会計基準」を作成しているという現状がある。

わが国では総務省がリーダーシップを発揮し、研究会方式ではなく、審議会方式（特に、公開草案の公表）によって地方公共団体における会計基準の策定に着手すべき時期を迎えている。少数の学者や実務家の知識や経験だけでは、日本全国の地方公共団体煮に影響を及ぼす会計基準の精度をこれ以上高めることはできないであろうし、そうした方向性は誤っている。また、会計基準の公共性を意識すれば、ごく少数の関係者で基準あるいはそれに匹敵する実務指針を策定すべきではない。

さて、こうした新決算4表の作成において、多くの地方公共団体は新決算4表「のみ」というイメージでその作成について検討しているのではないだろうか。もちろん、地方公共団体単独ではなく、連結ベースの新決算4表の作成が2つの報告書では求められているところではあるが、それでも不十分である。地方公共団体は、決算4表の作成と同時に附属明細書を作成するという実務作業を忘れてはならない。

貸借対照表や行政コスト計算書を垣間見て、これをどのように活用するのかという地方公共団体関係者は多い。決算4表自体の有効性をここで論じるには紙数に制約があるが、決算4表の利用方法が理解できない関係者であっても、その附属明細表の利用可能性について想像できない者は、ほとんどいないはずである。たとえば、地方税、公営住宅、水道料金等の未収金リストを作成する。そして、それらの名寄せを行う。税務課、住宅課、水道局が連携して、税等未収金の保全、回収に積極的に取り組むという状況は容易に想像できるのではないだろうか。

決算統計ではなく、歳入や歳出の基礎データからの積み上げにより財務情報の信頼性を向上させることで、そのプロセスで生み出される公有財産台帳や債権債務等の管理用帳票は、資産の保全や負債の把握を徹底するために有用な資料を提供することになる。新地方公会計制度改革は、決算 4 表の作成だけにとどまらず、このような個別の明細表の整備を推進し、その結果として、資産の保全や債務・負債の把握を後押しするものといえよう。図表 1 では、財務報告の信頼性が資産の保全と債務の把握よりも上位の目的として掲記されているが、それは以上のような理由によるものである（新地方公会計改革に関連する 2 つの研究会報告書については、石原俊彦稿「新地方公会計制度改革に対応する」『地方財務』2008 年 5 月、巻頭論文を参照されたい）。

なお「基準」「実施基準」で財務報告の信頼性が、目的の第 2 番目に説明されている点については、「基準」「実施基準」が、会社法（2006 年 5 月）や金融商品取引法（2006 年 6 月）の枠内における財務報告の信頼性を担保するために制定されたものであるという背景（特別な事情）を理解しておかなければならない。財務報告の信頼性は、もとより、今後の地方公共団体の NPM 改革でも不可欠な目的ではあるが、主要な 2 つの目的との重みを比較考量した場合には、第 3 位に相当する目的であると整理するのが適当である。

第 4 位の資産の保全（と債務・負債の把握）は、地方公共団体内部に当面不必要な資産があればそれを売却して、債務なり負債を軽減するという「バランスシート経営」の発想を志向するものである。「身の丈にあった資産と負債のバランス」という「バランスシート経営」を展開するには、売却可能な資産の保全（たとえば、遊休資産の把握だけではなく税等未収金の保全）の一方で、地方公共団体が最終的に責任を負わなければならない債務や負債の総額を適正に把握しておくことが重要になる。会計学の基礎理論では、負債を資金の調達源泉、資産をその運用携帯と位置づけ、負債から資産へという流れで、貸借対照表の諸項目を読解する方法が解説されることがある。しかしここでは、遊休資産が肥大した債務や負債を弁済する財源として機能していることに留意すべきである。使途である債務や負債の金額を把握し、その上で、財源である資産の保全を行うという発想は、民間企業とは異なる地方公共団体に特有の貸借対照表の分析において求められる視点なのである。

石原：地方公共団体における内部統制のあり方に関する一考察

(4) 地方公共団体における内部統制に関係を有する者の役割と責任

内部統制研究会中間報告には、地方公共団体において内部統制に関係を有する関係者として、首長、監査委員や監査委員の事務局、地方公共団体の職員その他の者（業務委託先を含む）、議会、包括外部監査人が示されている。内部統制研究会はこれら関係者の役割と責任について、次のような統一の見解を指し示している（下線は筆者）⁷⁾。

地方公共団体において 内部統制を整備・運用する責任 は、知事・市町村長等の首長にある。首長は、住民から負託された税金を財源として「最少の経費で最大の効果」を発現する行財政運営を実践しなければならない。このような VFM を実現するには、地方公共団体内部の関係者のコンプライアンスが非常に重要な前提であり、財務報告の信頼性、資産保全と債務の把握についても、首長が実現しなければならない重要な行財政運営上の課題である。

したがって、首長は、監査委員及び監査委員の事務局が示唆する内部統制上の課題について、日常かつ積極的に対応するとともに、議会や住民からの指摘等についても、できるだけ迅速に対応しなければならない。首長は、この点に特に留意し、有効な内部統制の整備・運用に使命感と責任を持って対処しなければならない。

一方、議会は、地方公共団体内部の関係者に対して非常に大きな影響力を持っており、統制環境として、内部統制に重要な役割を担っている。また、議会は、首長等執行部門の行財政運営について、地方公共団体の目的（総合計画や首長のマニフェスト）に照らして、モニタリング機能を発揮し、適切に評価することが求められる。

なお、統一の見解として付言されてはいないが、内部統制に関係を有する者として、特段、行政経営の主担部長となる総務部長や企画部長、そして、監査委員や監査委員事務局に対して、次のような論点を示されている。

○ 総務部長や企画部長

7) 『前掲書』15-16 頁。

首長に課されている内部統制の整備と運用の責任を、地方公共団体内部で権限委譲されている総務部長や企画部長等トップマネジメントを補佐する部門の長については、首長と同等の意識を持って、統制環境以外の内部統制の基本的要素について有効な内部統制を構築すべく、その整備と運用に努めなければならない。イギリスの地方公共団体では、首長に相当する者と、内部統制の整備・運用に関する実務の最高責任者（わが国の総務部長や企画部長等に相当）が、連名で内部統制報告書（Statement on Internal Control）にサインをして、内部統制の整備・運用が両者の責任であることを言明している。地方公共団体における内部統制の整備・運用においては、総務部長や企画部長等が果たすべき役割と責任は非常に大きい。

○ 監査委員（監査委員事務局）

現行制度においては、監査委員等が経営に直接参画することはできないことから、経営責任を負うことは難しい。しかし、監査委員や監査委員の事務局職員は、行政監査や財務監査を通じて、地方公共団体の行財政運営における問題点について、それらを予防・発見・修正するうえで、非常に重要な役割を果たしている。監査委員や監査委員事務局は、被監査対象からの独立性を維持し、内部統制の目的に照らして、指摘すべき検出事項を的確に検出することに努めるべきである。監査委員等の監査結果がもし適切に活用されていないとすれば、その責任は、首長、総務部長や企画部長等のトップマネジメントにある。

3 包括外部監査報告書に見る内部統制概念の浸透度

(1) 包括外部監査報告書の分析

総務省内部統制研究会が企図する内部統制の整備と運用が、これまで地方公共団体においてどの程度意識され、経営改革に援用されてきたのかを推し量る一つの指標として、平成 11 年度以降、都道府県、整理指定都市、中核市で実施されている包括外部監査人の外部監査の報告書を分析することが有用である。筆者は、当該団体のウェブサイト上で包括外部監査報告書がどの程度入手可能かという点（いわゆる、情報公開の視点）、ならびに、入手可能な包括外

石原：地方公共団体における内部統制のあり方に関する一考察

部監査報告書に内部統制に関係の深い用語のキーワード検索をかけることで、包括外部監査人がどの程度、内部統制やその関係概念を監査報告書上で表記しているかという点（いわゆる、内部統制概念の浸透度）を調査した。

調査対象は、平成 14 年度から 17 年度の都道府県、政令指定都市、中核市の包括外部監査報告書である。キーワード検索をかけたのは、次の 4 つの概念である。

- ・内部統制
- ・リスクマネジメント あるいは リスク・マネジメント
- ・コンプライアンス（法令遵守）
- ・VFM

分析結果は、図表 2 のとおりである。図表 2 からは、たとえば、次の 6 点を指摘することができる（なお、当該調査期間中に特例市から中核市に昇格した自治体もあるが、データ分析に際しては、すべてが、平成 14 年度の時点で中核市にあったと想定している。また、インターネットを通じて包括外部監査報告書を手に入できなかったケースで、包括外部監査報告書上で、内部統制の諸概念が表記されている場合も想定されるが、今回の分析では、その点については把握できていない）。

- ① 包括外部監査制度が導入された平成 11 年度以降、内部統制の諸概念は、包括外部監査報告書において表記されており、その割合は、毎年度およそ、15～18%の範囲にある。
- ② 地方公共団体の関係者に内部統制の概念がどの程度浸透しているかについては、（今後の調査が必要ではあるが、）包括外部監査報告書に示されるようなパーセントで、自治体関係者が内部統制の概念に習熟しているとは考えにくい。その意味において、包括外部監査報告書上の内部統制に関する記述は、地方公共団体における内部統制概念浸透に今後も、大きな役割を果たすと期待される。
- ③ 包括外部監査報告書に内部統制に関連する諸概念が含まれていることと、非常に多くの包括外部監査人が、公認会計士としての資格を有していることとは、無関係ではないと推察される。民間企業において会社法や金融

図表 2 包括外部監査報告書に見る内部統制概念の浸透度

	17年度	16年度	15年度	14年度
101		内		
102				
103				
104				
105			内	
106	内			
107				
108		内		
109	内			内
110		内	内	内
111				
112				
113		内	内	内
114				
115				
116				
117				
118	内			
119				
120				内
121				内
122				
123				
124				
125				
126			リ・	
127				内
128				
129				
130		リ		
131				
132				
133				
134				
135	内リ			
136				
137		内		
138				内
139				
140				
141				
142				
143	内		内	内
144				
145				
146				
147				

	17年度	16年度	15年度	14年度
201				
202				
203				
204		内		
205			内	
206	コ		内	内
207			内	
208		内コ		
209				
210				
211				
212			内	
213		内	内コ	
214	内		内	内
215				

	17年度	16年度	15年度	14年度
301	内	内		
302				
303				
304	内リ	内		内
305				
306				
307				
308		V	内	
309	V		内	
310			内	
311		コ	コ	コ
312				
313				内
314				
315	内			
316		内		内
317	内コ			
318				内
319		内		
320				
321	内			
322	内コ			
323				
324				
325		コ		
326				
327			内	
328				
329		内		
330			内	
331	内コ			
332			内	
333		内		
334				
335				
336				

- HP上 [] 印刷データのあるもの
- 検索してヒットした年度に次の印を付与
 内：内部統制
 リ：リスクマネジメント
 リ・：リスク・マネジメント
 コ：コンプライアンス
 V：VFM

ヒット件数	15	18	18	15
ヒット割合(%)	15	18	18	15
累積件数	46	38	27	15
累積割合(%)	46	38	27	15

石原：地方公共団体における内部統制のあり方に関する一考察

商品取引法で強調されている内部統制の整備と運用という考え方は、包括外部監査人に就任した公認会計士を媒体に、今後頻度を増して、地方公共団体内部に浸透すると期待される。

- ④ 包括外部監査報告書において、内部統制に関連する諸概念が言及されている頻度は、都道府県、政令指定都市、中核市の間で大差はない。この意味で、人口がある一定程度（たとえば、30万人）を超える地方公共団体においては、概ね同等の内部統制の水準がイメージされているのではないかと推察される。このことは、規模の大小（職員数や業務の過多・過少）に関連付けて内部統制のあり方を検討する際、人口規模30万人以上（職員数で言えば、約3000人以上）の地方公共団体においては、内部統制の水準に大きな相違はないと想定する一つの根拠になる。
- ⑤ 内部統制の概念について言及されている包括外部監査報告書においても、内部統制の目的（特に重要な2つの目的）であるVFMとコンプライアンス（あるいは、法令遵守）について付言できている監査報告書は非常に少ない。つまり、包括外部監査人の側においては、内部統制の具体的な目的をイメージした監査結果や意見の公表には至っていないことが推察される。このことは他方で、監査報告書の受け手である地方公共団体側への配慮（たとえば、難解な言葉を避ける）としてではなく、内部統制の整備と運用が未成熟な状態にある（特に、その点で優秀な民間企業と比較して）地方公共団体に対して、包括外部監査人が精度の高い言及を避けていることが要因の一つではないかという仮説にもつながる。
- ⑥ 今後、地方公共団体において内部統制に関する諸概念の導入、さらには、内部統制の整備と運用が進められることで、包括外部監査報告書上の指摘が、内部統制を強く意識したものへと質的に変化する可能性がある。このことは、地方公共団体に内部統制を構築する大きなメリットとして認識されなければならない。

(2) 包括外部監査報告書の具体的事例

ここでは、図表 2 に示された分析結果のなかで、包括外部監査人が実際に記述している文言で、特徴的な内容を整理する⁸⁾。なお、平成 14 年度以降実施されている包括外部監査では、一般に、地方公共団体の一般会計を主な対象としてではなく、特別会計、地方公営企業会計、外郭団体等の会計を対象としてテーマが選定されてきたことも、大きな特徴の一つとなっている。

包括外部監査報告書で指摘されている内部統制は、おおよそ、地方公共団体におけるその不整備の現状を示唆し、運用も含めた内部統制の構築の重要性を強調する内容のことが多い。いわゆる「そもそも論」からの展開が大半であるが、このことは、地方公共団体において内部統制の手法や考え方を試行導入する効果、あるいは有用性が、包括外部監査人の思考のなかに存在するからであると推測される。

○ 内部統制の構築全般についての記述

(平成 16 年度、北海道、157 頁、公認会計士、「過去の外部監査に関わる是正措置の状況について」外部監査の結果に添えて提出する意見)

公社はより高度な内部統制システムの構築を

内部統制システムとは、事業を行う組織において、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、法令の遵守の 3 点を目的として運用されるシステムのことである。内部統制システムが有効に機能しない場合には、事業が様々なリスクに晒されている状態にあり、組織が大きな経済的な損失を被る可能性がある。

このようなリスクに晒され、不測の損失が生じるようなことは、公益性の高い公社においては限りなく避けなければならない。公社の主たる事業は北海道農業の根幹に関わるものであり、その公益性は非常に高く、その公益性の保証として一般民間企業よりもはるかに高度な内部統制システムを構築することが必要がある。

8) カッコ書きの部分は、(年度、地方公共団体名、該当箇所、資格、「テーマ」項目や見出しなど)という順序で包括外部監査報告書の概要に言及している。

石原：地方公共団体における内部統制のあり方に関する一考察

前回監査の指摘事項を受けて業務プロセスの見直しや諸規定の整備が行われたことは高く評価されるべきものであるが、今後更に、内部統制システムの精度を向上させるため、内部統制システムに関する職員の研修及び教育の充実、細部にわたる業務の検証制度の整備、適正な人事評価の制度の運営など、諸々の規定の整備だけにとどまらず、日々の業務における運営においてすべての構成員がその有効性を高める意思を持って実践されることが期待される。

内部統制システムが有効に機能するためには、制度の確立、個々の手続の遵守、個々の意思決定手続の証拠の保存、それらの検証手続及び全体的な手続の見直しが行われることが要件である。

上記の内容を踏まえ、法令遵守はもちろんのこと効率性及び有効性のある内部統制システムが構築・運用され、この内部統制システムが外部の監査により検証を受けることで信頼性の高い公益法人の運営が担保されるものとする。

○ 内部統制（特に、誤謬）の発生に関する記述

（平成 17 年度、栃木県、16 頁、公認会計士、「人件費及び人件費関連経費に関する事務の執行及び管理について」特殊勤務手当について）

個人のミスは常に発生する可能性があるため、それを発見する内部統制が組織内にシステムとして存在する必要がある。この内部統制システムとは、別組織として存在するのではなく、同一の組織内において日常業務の中で別の人間のチェックを受けるという牽制機能を持つシステムを指す。

今回の事例があったからといって当該部署において内部統制システムが全く機能しなかったとは判断しないが、組織内における内部統制のチェックシステムの重要性について認識を新たにすべきである。

○ 在庫管理（たな卸し）の内部統制に関する記述

（平成 16 年度、東京都、9 頁（概要版）・65 頁、公認会計士、「水道事業の経営管理について」貯蔵品の現地たな卸しの合理的な実施について）

経済学論究第 62 巻第 1 号

水道局では、貯蔵品の期末たな卸しを、期末日以外に実施して、現品の受払管理と台帳記帳の整合性を確かめているにもかかわらず、再度、期末日に委託先である東京水道サービス（株）の担当者に現品チェックを実施させている。実地たな卸しは、局職員が実施しており、また、局の貯蔵品に関する内部統制は十分有効に機能していると考えられる。

○ 内部統制「組織」に関する記述

（平成 15 年度、熊本県、24 頁、公認会計士、「豊肥本線高速鉄道保有（株）」監査結果）

内部統制組織

当会社の通常業務の従事者は職員及び役員を含め常勤取締役ただ一人であり、その取締役が事務処理等の全ての日常業務を一人で処理しているために内部統制組織が存在しない状態となっている。この状況に対する何らかの備えを行う必要がある。

○ 内部統制「システム」に関する記述

（平成 17 年度、熊本県、23 頁、公認会計士「旅費の監査」まとめ）

旅費の監査結果、監査意見に示された問題点、すなわちコスト意識、規定や事務手続の理解、内部統制システムの不備等はすべての費目に共通するものであり、よりいっそうの工夫及び現場への教育、研修を願いたい。

○ 内部監査との関連に関する記述

（平成 16 年度、名古屋市、111 頁、公認会計士、「高速度鉄道事業（地下鉄事業）の経営に係る管理について」内部監査制度の充実について）

このような大規模な組織においては、通常、内部統制の観点から、各現業部門等に対して業務監査を実施する内部監査機能を有する部門を本社に設置し、内部監査を実施することが企業においては一般的である。内部監査は監査役監査とともに併せて実施されるものであり、組織における法令の遵守（コンプライアンス等）を担保するためにも特に重要な制度と考えられる。

石原：地方公共団体における内部統制のあり方に関する一考察

○ 政務調査費に関する記述

(平成 16 年度、広島市、5 - 6 頁 (概要版)、資格不明、「過年度指摘事項について」政務調査費)

内部統制について

現在、会派で雇用している職員が 1 名の会派がほとんどであり、当該職員が政務調査費が入出金される通常、銀行届出印を保管しかつ経理簿の記帳をしており、内部統制が存在しない状況となっております。一般企業においては通常、現物管理をする人と記帳する人を分けて内部統制が機能するようにして、現金等に係る事故等を防止しています。

しかし、会派職員が 1 名の場合、上記内部統制の仕組みを構築するのが難しいと思われますので、経理責任者が 2 か月から 3 か月に一度不定期に通常残高と経理簿残高を照合することにより、事後的に統制が機能する体制とする必要があります。

○ 内部けん制 (internal check) に関する記述

(平成 15 年度、広島市、138 頁、公認会計士、「病院事業に係る事務の執行状況」63 の一部)

内部統制の基本は内部牽制であり、内部牽制とは組織内の構成員が相互の業務をチェックし合うことをいいます。その手続としては、以下の手続を挙げることができます。・・・

(3) 名古屋市平成 16 年度包括外部監査報告書に見る内部統制に関する詳説

さて、こうした包括外部監査人の監査報告書のなかで、下記の名古屋市包括外部監査人の監査報告書は、内部統制をその重要な構成要素である内部監査の視点から、非常に詳細に言及している(下線は、内部統制に関連する諸概念で、筆者が付したもの)。対象が、公営企業法(企業会計方式)を採用する地下鉄事業に対するものという前提はあるが、内部統制を構成する非常に重要な要素の一つである内部監査を中心において、経営改善に向けた具体的な指摘を、相当地に監査の専門用語を用いて行っている(平成 16 年度、名古屋市、111 頁、公認会計士、「高速度鉄道事業(地下鉄事業)の経営に係る管理について」(7)

内部監査制度の充実について)。

現在、名古屋市の地下鉄事業においては、80 駅 (平成 16 年 6 月時点)、9 サービスセンター、3 工場及び軌道事務所等といった現場の実施部門を有しており、その中には、日々、現金及び資材等を取り扱う部署も多い。また、企業会計においては関連会社とみなすことができる会社等を 4 法人有している (交通開発機構、地下鉄振興、交通局協力会及び交通エンジニアリング)。

このような大規模な組織においては、通常、内部統制の観点から、各現業部門等に対して 業務監査 を実施する内部監査機能を有する部門を本社に設置し、内部監査 を実施することが企業においては一般的である。内部監査 は 監査役監査 とともに併せて実施されるものであり、組織における 法令の遵守 (コンプライアンス等) を担保するためにも特に重要な制度と考えられる。

現在、交通局においては、地下鉄の施設及び車両の管理及び保守並びに運転取扱いの状況を主な対象として、交通局の規程に基づき 自主保安監査 を実施している。これは、交通局次長を 監査統括者 とし、営業本部長及び技術本部長を 副監査統括者 として構成されるものであるが、名称のとおり、技術的もしくは列車運行上の安全性の確保を主目的としたものである。

また、交通局、交通開発機構及び地下鉄振興に関しては、他の市長部局と同様に 監査委員監査 の対象となっているが、市全体のローテーションの中で実施されるため、営業活動を実施する企業体である交通局の 内部監査 としては、頻度等の面で十分とは言えない点がある。

このため、駅務については、駅務員のローテーションが実施されてはいるものの、十分な 内部牽制 を機能させるためには、部外者の立場から監査を実施する必要性は特に高いものと言えるが、現金及び現金等価物の管理等に対する監査は、日々営業活動を実施する企業体としては十分な頻度をもって実施されているとは言い難い。また、サービスセンターについては、交通局協力会に全面的に業務を委託しているが、当該業務が委託契約

に準拠して実施されていることを組織的に監査することが必要であるが、交通局協力会は市の出資法人ではないため、監査委員監査の対象にもなっていない。今後、ユリカ等の現金等価物、時刻表及びグッズ等について、定期的にたな卸を実施させるとともに、交通局の内部監査担当者がそれに立会うことも検討する必要がある。加えて、交通開発機構及び地下鉄振興といった関連会社に対しては、親会社としての立場から、交通局グループ全体を見据えた上で、子会社の財務諸表等に対する監査態勢の充実を図る必要がある。

このように、交通局の内部監査としては、現行の監査委員監査とは異なる観点から、日々の業務について効率的な実施が行われているか否かに関するチェックも含めて、独自の組織的な監査の実施が求められている。このため、現行の保安監査に止まらず、内部監査の対象及び頻度等を拡充することが必要であると考えられる。

その際、現行は技術的もしくは列車運行上の安全性の確保を主目的として実施されている保安監査の態勢を発展させ、駅務等の業務監査や関連会社に対する監査も対象とし、内部監査の実施組織として拡充していくことも選択肢として採用し得るものと考えられる。ただし、内部監査を実施する際には、抜き打ちでの監査の実施や、内部監査において指摘された事項に対して、被監査部門の対応義務を明確化する等、監査の実効性を担保する方策を併せて導入する必要がある。

4 むすび

本稿では、総務省内部統制研究会の中間報告をもとに、地方公共団体における内部統制概念導入の現状と課題を概観するとともに、平成11年度から導入されている包括外部監査の監査報告書を渉猟（平成14年度～17年度）することで、地方公共団体における内部統制実務の進展状況を垣間見た。

わが国の地方公共団体において、内部統制の整備と運用は、まだ問題提起がやっと行われたばかりの新しい実務的課題である。しかし、公認会計士が中心

経済学論究第 62 巻第 1 号

となつて行った包括外部監査では、内部統制に関連する諸概念が、相当の数、監査報告書において言及されている。また、そのなかには 3(3) で確認したように非常に、詳細で成熟度の高い記述もある。

地方公共団体の経営改革には、NPM の発想を積極的に取り込むことが重要である。その際、本稿で考察を行った内部統制概念をどのように NPM のフレームワークに組み込むかについては、今後の詳細な考察が求められている。本稿はそうした実務展開や学究を前にした準備的考察として、位置づけられるものである。

〔謝辞〕

筆者は昭和 57 年 4 月から 59 年 3 月まで、本学経済学部で山本栄一先生から財政学のご指導を受けた。その後、商学研究科に進学して、現在は地方自治体の会計と経営を研究テーマにしている。自治体の会計や経営を探究する際に不可欠な素地として、地方財政に関する理解が求められている。筆者が浅学非才の身でありながらも、それなりに自治体会計や自治体経営の研究を継続できているのは、山本先生から薫陶を受けた地方財政に関する基本的な考え方によるものである。山本先生のご健康を祈念しながら、末弟の一人として、先生の学恩に少しでも御恩返しができるように精進してゆかなければと強く念じている。

〔付記〕

本稿は、平成 19 年度 文部科学省科学研究費補助金（基盤研究 A）「産官学連携による日英自治体の NPM 実態調査と改革を推進するケース・メソッドの開発」（研究代表者：石原俊彦）の研究成果の一部である。