

地方自治体における内部統制改革の現状と課題

Current Conditions and Issues with Internal Control Reform in Local Government

舛井 雄一
Yuichi Masui

目次

1. はじめに
2. 地方自治体が対処すべき課題
3. 地方自治体運営を支える基本的な仕組みと課題
 - 3-1. 地方自治体運営を支える基本的な仕組み
 - 3-2. ガバナンス、マネジメント及び内部統制の関係
 - 3-3. 地方自治体運営の基本的な仕組みにおける課題の位置づけ
4. 内部統制改革
 - 4-1. 内部統制研究会報告書の目的
 - 4-2. 内部統制研究会報告書における内部統制の定義及び目的
 - 4-3. 内部統制の基本的要素
 - 4-4. 内部統制を整備・運用することによる効果
 - 4-5. 内部統制の整備・運用上の課題
5. まとめ

1. はじめに

企業のガバナンス及びマネジメントに関する疑念が止まらない。オリンパスや大王製紙の企業不正によって日本企業のガバナンス及びマネジメントに対し再び厳しい目が注がれている。本稿が対象とする地方自治体¹でも、事情は似通っている。会計検査院が平成20年次から平成22年次までの3か年にわたり会計実地検査を行った。その結果、全ての都道府県市において、不適正な経理処理により需用費が支払われた事態又は補助の対象とならない用

¹ 地方自治法では、地方自治体を「地方公共団体」と呼んでおり、中央政府が公表する文書においても「地方公共団体」が用いられているが、本稿では引用部分を除き、地方自治体という呼称を用いることとする。

途に需用費、賃金若しくは旅費が支払われた事態²が判明している。こうした問題は複数の原因が複雑に絡まり合った結果であろうが、その一つは明らかにガバナンス及びマネジメントの不全であろう。

また、現在の地方自治体は人口減と税収減による困難な自治体経営を行わざるを得ない状況に加え、自治基本条例制定の動きが示すように行政への直接的な住民参加が進んできている。このような状況においては、地方自治体そのもののガバナンス及びマネジメントを自ら抜本的に改革し、住民から信頼を確保することに努めなければならない。こうした状況にあって地方自治体のガバナンス及びマネジメントについての議論が盛んに行われている。

こうした状況を受け、本稿の目的は、地方自治体における課題を明確にしたうえで、内部統制改革によってそれらの課題が解決されるか否かを検討することにある。

上記の目的を果たすために、第2節では、地方自治体が対処すべき課題は何かを明らかにする。第3節では地方自治体運営を支える基本的な仕組みであるガバナンス、マネジメントそして内部統制の概念を整理し、その関係を明らかにする。また、第2節で提示される課題の所在がこの基本的な仕組みの中で位置づけられる。第4節では、内部統制改革についての具体的な議論として、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の報告書である『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～』（以下、内部統制研究会報告書）を取り上げ、その目的等の概要を説明し、地方自治体の抱える課題を解決に資するか否かを確認する。また、内部統制改革の課題についても言及する。第5節がまとめである。

2. 地方自治体が対処すべき課題

近年、地方自治体におけるガバナンス及びマネジメント改革に関する議論が盛んになってきているが、その背景には以下のような問題点や課題があると考えられる。

①相次ぐ不祥事

地方自治体では、古くは官官接待の問題やカラ出張などの不祥事が問題となった³が、平成20年11月に会計検査院から内閣に提出された平成19年度決算検査報告において対象となった地方自治体における国庫補助金事業に係る事務費等の不適性経理処理が問題となるなど不祥事件が後を絶たない。

² 会計検査院[2011]『平成22年度決算検査報告』

³ 地方自治体における不正と監査について詳しくは吉見[1997]を参照されたい。

②逼迫する財政状態への対応

国や地方の債務残高が合わせて903兆円となる⁴など地方財政の状況は厳しさを増している。また、人工減の影響もあり、税収の減少も避けられない状況にある。このような状況においては、日常業務の効率性を高めることはもちろん、遊休資産の売却による債務の返済などのストックマネジメントも求められよう。

③地方分権改革及び地方行政改革

平成12年に地方分権一括法が施行され、国と地方自治体の役割分担の明確化や、機関委任事務制度の廃止など、国と地方自治体との関係に関する改革が行われている。こうした動きは基本的に国から地方自治体へと権限委譲するものである。こうした動きは地方自治体が主体的に政策課題に取り組むことを要求する。

また、これからの地方自治体はNPM(ニュー・パブリック・マネジメント)⁵の手法を用いた行政改革が求められている。また、地域の様々な主体の力を結集し行政を行う「共働」という概念も定着している。こうした行政改革は、地方自治体に対して共働の前提となる適切な情報の提供や自らの事務の執行を効率的に行うことなどを要求する。

④公会計改革の進展

財務4表の作成など公会計改革が進展しており90%以上の地方自治体で財務4表を作成、ないし作成に着手している⁶。これらの公会計改革は、地方自治体自体の財政上のマネジメントの改善に繋がるほか、財務・非財務データを連結ベースの理解が容易な方法により開示されることにより住民や議会によるモニタリングの強化が期待される。

また、財務4表のモデルとして、総務省改訂モデルと総務省基準モデルの存在が知られているが、改訂モデルでは財政課の作成する統計資料である決算統計を加工することで貸借対照表などの決算を作成することになる一方、基準モデルでは複式簿記を導入し、歳入や歳出

⁴ 財務省主計局[2011]

⁵ NPM(ニュー・パブリック・マネジメント)について、詳しくは大住[1999]を参照されたい。

⁶ 総務省[2010]。2006年に総務省の新地方公会計制度研究会から『新地方公会計制度研究会報告書』が、2007年に新地方公会計制度実務研究会から『新地方公会計制度実務研究会報告書』が提出され、財務4表(貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書)の作成が求められるようになった。財務4表の作成は法令等で義務付けられている訳ではないが、2007年に総務省自治財政局長の通知が行われたことで、地方自治体では財務4表を作成する機運が高まっている。

の基礎的データから積み上げて決算を作成することになる⁷。そこでは固定資産台帳や債権債務等の管理用の帳簿の整備が資産の保全や負債の把握などの観点からも求められる。

このように適切な会計情報を開示するためには、固定資産台帳や債権債務等の管理用の帳簿などから得られる基礎となる記録の正確性なども含めた財務報告の正確性が要求される。

上記4点から、地方自治体が解決すべき課題は以下のように整理できる。つまり、①相次ぐ不祥事という観点からは「コンプライアンス(法令遵守)」が、②逼迫する財政状態への対応という観点からは「VFM(バリュー・フォー・マネー)⁸」及び「ストックマネジメント」が、③進む地方分権改革及び地方行政改革、及び④公会計改革の進展という観点からは「適切な情報開示(財務・非財務情報を含む)」といった論点こそが地方自治体の運営上の課題となっているといえる。

3. 地方自治体運営を支える基本的な仕組みと課題

ここでは地方自治体運営を支える基本的な仕組みとしてガバナンス、マネジメント、内部統制を取り上げ、それらの概念を明確にし、それぞれの関係を明らかにする。また、ここで明らかとなる基本的な仕組みの観点から地方自治体が抱えている課題を位置づける。

3-1. 地方自治体運営を支える基本的な仕組み

ここでは、地方自治体運営を支える基本的な仕組みとしてガバナンス、マネジメントを取り上げ、それらがどのような概念なのかを明らかにする⁹。

地方自治体の運営の仕方として、地方自治の理念の観点からは住民が直接的に意思決定を行う直接民主制が望ましいが、実際には住民の意思はその代表者である議員が議会で決定するという間接民主制が採用されている¹⁰。そうした地方自治の理念という観点からすると、

⁷ ただし、総務省改訂モデルでは、暫定的な簡便法として決算統計等の集計データの活用を認めており、固定資産台帳の整備や複式簿記の考え方の導入を求めているため、台帳整備と複式簿記の考え方の導入が完了した時点で、両モデルの差異はなくなる。詳しくは森田[2008]を参照されたい。

⁸ VFM(バリュー・フォー・マネー)とは、支出に見合った価値のあるという意味であり、英国の地方自治体監査制度においては、VFM監査が行われている。詳しくは、石川[2011]などを参照されたい。

⁹ このように地方自治体の運営を支える仕組みとして、ガバナンス、マネジメント、内部統制の概念を用いるアイデア、及び諸概念間の関係については鳥羽[2007]を参考にしている。

¹⁰ このように間接民主制をとる理由として①自治体の規模が大きくなると技術的に直接民主制によることは困難になること、②自治体の行政が複雑多様化すると自治体の運営には専門化した能力が必要であり住民が直接行政に参加することが困難となること、③直接民主制は衆愚政治に陥りやすいなどがあげられている。詳しくは、近藤[2004]を参照されたい。

地方自治体の運営は、住民の意思がどれだけ地方自治体の意思決定に反映されるのか、更に住民の意思が反映された意思決定事項がどれだけ経済性(economy)、効率性(efficiency)、有効性(effectiveness)の観点で¹¹執行されるかというのが重要な問題であるといえる。

マネジメントは、こうした執行と深く関係している。マネジメントとは、設定された方針や計画を、地方自治体の事務として計画、執行し、その結果をチェックし、それを改善につなげる一連のプロセスである。住民の福祉を増加させるための地方自治体の基本計画などを達成するという目的に対し、地方自治体のヒト・モノ・カネなどの経営資源を有効に利用するためには、基本計画をもとに適切な事務事業を予定・調整し(Plan)、しかるべき権限や手続きの下で執行し(Do)、そしてその結果を評価し(Check)、その評価をもとに必要に応じた是正措置をとる(Action)をとる必要がある。こうしたマネジメントを設計し、運用する責任は地方自治体の首長にあることを、地方自治法では、「事務を管理し及びこれを執行する(地方自治法第148条)」と定めている。したがって、マネジメントの視点は執行の責任者である首長の視点にあるといえよう。

これに対しガバナンスとは、①地方自治体の運営における機能である執行・監視・監査を担う機関のあり方を決定すること、及び②自治体の意思決定機関である議会で基本方針などを意思決定すること及び意思決定機関で決定した事項の執行に対して、上記のようなマネジメントがしっかりと機能しているか否かについて監視、監査することと深く関係している。

①の自治体運営における機関のあり方は、地方自治体の外郭や器についての議論であり、ガバナンスのハード面についての議論といえる。例えば、総務省の『地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)』で行われているような監査制度の見直しなどの論点がこれに該当する。そして、そうしたハード面についての議論(ある特定の型のガバナンス体制)を前提に、首長などの執行に責任を持つ主体が十分に機能する自治体運営の仕組みをいかに構築するかという議論はガバナンスのソフト面での議論といえ、地方自治体における内部統制に関する議論の大半がこれにあたる。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による『内部統制研究会報告書』で主に議論されているのはこのソフト面での議論といえるだろう¹²。

一方、②について意思決定機関である議会で地域づくりの最も基本的な計画¹³や方針を意

¹¹ 公的組織における業績監査ではこの経済性(economy)、効率性(efficiency)、有効性(effectiveness)の観点で行われる。こうした3E監査について詳しくは石川[2011]を参照されたい。

¹² ただし、内部統制研究会[2009]、pp.49~54では、ガバナンスのハード面についての議論もなされている。

¹³ さしあたり、地方自治法第2条4項に定められる総合計画などを想定すればよい。

思決定し、その意思決定された計画や方針の具体的な執行に対してマネジメントの機能が働いているかどうかを監視、監査することもガバナンスの大きな側面である。監視とは、執行が法令など意思決定機関の決定事項に従って行われているかどうかをチェックすることであり、議会が主にその責務を有している¹⁴。また、我が国の地方自治体では二元代表制を採用しているが、石原[2010]が指摘しているように、二元代表制のもとでは議会に求められる監視的役割がより重要となる¹⁵。また、住民も執行機関の長である首長を選挙で選択する権利を有している。さらに、住民監査請求(地方自治法242条)を行う権利も有している。これらの権利は、住民にも一定の監視機能があることを示しているといえる。

監査とは、「検証対象(経済活動や事象についての言明)」について、それを検証するために設けられた「判断基準」を適用して、検証対象の適否を検証することによって当該監査結果を「利害関係者」に報告する行為である¹⁶。地方自治体においてこの監査機能を果たす主体としては、監査委員と外部監査制度における外部監査人とがある¹⁷。こうした監視や監査の機能もガバナンスの重要な側面を構成している。

3-2. ガバナンス、マネジメント及び内部統制の関係

3-1で地方自治体運営を支える基本的な仕組みであるガバナンスとマネジメントの概念について整理をした。内部統制の具体的な定義については後述するが、ここでは、それらと内部統制がどのように関係しているのかについて明らかにする。

まず、ガバナンス、マネジメントの仕組みが存在しているということとそれが機能しているというのは別の問題である。内部統制はこうしたガバナンスやマネジメントといった自治体運営上の仕組みに対し、それらを「コントロールという側面からアプローチするもの¹⁸」であり、それらをより良く機能させるために存在する。内部統制の無いガバナンスやマネジメントは画餅ともいえる。

続いて、ガバナンスと内部統制との関係であるが、先述したようにガバナンスには、①地方自治体の運営における機能である執行・監視・監査を担う機関のあり方を決定すること、

¹⁴ 議会はこうした監視機能の他に地方自治体の運営上の重要な事項について多数決によって決定するという意志決定機能も有している。

¹⁵ 石原[2010]、p.3。

¹⁶ 石川[2010]。

¹⁷ 監査委員には事務局が設置される(地方自治法200条③)が、監査事務局の職員は代表監査委員が任免権を有するため、ここでは監査委員と一体として考えることとする。

¹⁸ 鳥羽[2007]、p.51。

及び②地方自治体の基本的な計画などの事項を意思決定し、また意思決定機関で決定した事項の執行に対して、上記のようなマネジメントがしっかりと機能しているのか否かについて監視すること及び監査すること、という2つの側面がある。内部統制は②のガバナンスレベルでの意思決定（地方自治体の最も基本的な事項を議会で決定すること）によって検討・設定され、ガバナンスが有効に機能していれば、強力な内部統制を構築することが出来る。内部統制が有効に機能しているかを議会が監視し、監査することによってさらにガバナンスは強化されるのである。

また、マネジメントと内部統制との関係であるが、内部統制はマネジメントに対して規律を与えるという関係にある。マネジメントは意思決定機関である議会で決定された事項の執行と深く関係しているが、この執行に対しては、ただ執行されれば良いという訳ではなく、業務の有効性・効率性や法令の遵守などが求められる。これらに対して合理的な保証を与えるのが内部統制である。

ガバナンス、マネジメント、そして内部統制の3者間には、ガバナンスレベルで地方自治体の基本方針などを意思決定し、マネジメントが進むべき方向性が決定されるという関係がある。そのマネジメントに内部統制は規律を与える。ガバナンスが有効に機能していれば内部統制も強化され、マネジメントにも有効に規律が働くという関係がある。

3-3. 地方自治体運営の基本的な仕組みにおける課題の位置づけ

第2節で明らかになったように、地方自治体の運営上、解決すべき課題には大きく「コンプライアンス」、「VFM」、「ストックマネジメント」そして「適切な情報開示（財務・非財務情報を含む）」の4つがある。

これらの4つの課題は、ガバナンス、マネジメントの仕組みでいえば、直接的にはマネジメントの不全が原因となっている。4つの課題はいずれも業務の執行に関するものだからである。地方自治体の業務に関わる者は、業務の執行において地方自治法や地方公務員法で定められた法令等、さらに公務員倫理を遵守する必要があるが、それが遵守されないケースがありコンプライアンス上の問題となっている。

VFMの観点からは、限られた財源をもとに住民の福祉を増大しなければならない地方自治体経営において、民間企業のマネジメント手法を取り入れるNPMの浸透や行政評価の導入が進められている状況である。それらの目的は業務をVFMの視点から高めることにあるが、それらの見直し等による業務の更なる有効性、効率性が求められている。というのも、民間企業においては利益の最大化のために業務上のルールを簡略化することによって業務の効率性を図るインセンティブが高いが、地方自治体などの公的部門ではそういったインセ

ンティブがほとんど無いことに加え、不祥事対応などでルール強化が図れる状況にあるため、使われないルールや実効性の低い業務が残ってしまう傾向にあるからである¹⁹。上記のような理由により現在の地方自治体ではVFMを高めるような業務の執行が求められている。

ストックマネジメントの観点からは、遊休資産の売却による債務の返済や老朽化しているインフラ整備のための財源確保などが課題となっている。これらを行うためには固定資産台帳等の整備など会計記録が要求されるが、地方自治体ではこうした固定資産台帳の整備が遅れているという状況がある。現在でも公有資産台帳が作成されているが、①金額情報が記載されているか、②全ての固定資産が網羅されているか、③固定資産が適切に区分計上されているか、④資本的支出も固定資産として把握しているか、⑤付随費用を固定資産の金額に加算しているか、などの課題を抱えている²⁰。これも執行に関するマネジメント上の問題である。

財務・非財務情報を含む適切な情報開示という観点からは、マネジメントに関して更なる透明性が求められていることを指摘することが出来る。これらの情報をもとに議会や住民は行政へのモニタリングを実施するからである。夕張の事例が示すように、適切な情報が提供されなければ、健全な自治体運営を行うことはできない。これも、マネジメントにかかる問題である。

このように、現在の地方自治体が解決すべき問題は直接的にはマネジメントの問題である。しかし、先程確認したように、マネジメントに規律を与えるのは内部統制の役割であり、そのような強力な内部統制を設計・運営していくのはガバナンスレベルの問題である。つまり、間接的には内部統制やガバナンスにも問題を抱えているということがいえるのである。より具体的には、マネジメントに規律を与える内部統制の考え方が地方自治体の執行機関に浸透していないこと、さらにはそのような内部統制を設計し、その機能を監視、監査するガバナンスが不十分であるという問題を抱えているといえる。

4. 内部統制にかかる改革の概要

地方自治体で起きている問題は、直接的にはマネジメントの不全が原因であるが、その不全の原因はマネジメントに規律を与える内部統制の考え方が浸透していないこと、及びその

¹⁹ 馬場[2010]、p.27。一般に、内部統制における法令等の遵守を強化することと業務の効率性とはトレードオフの関係にある。チェックなどの内部管理業務に関する業務が増加するからである。

²⁰ 有限責任あずさ監査法人[2011]、pp.37-50。

ような内部統制を設計し、その機能を監視、監査するガバナンスが不十分であることにあった。この節では、上記のうちマネジメントの不全に対する内部統制の改革についての概要を説明する。ここでは、内部統制改革にかかる具体的な議論として『内部統制研究会報告書』を取り上げる。

4-1. 内部統制研究会報告書の目的

内部統制研究会報告書では、不祥事が原因で行政への信頼が揺らいでいること、さらに地方が自治の担い手として、財政危機に対応し、地方分権改革を推進する必要があることを受け、信頼される地方自治体を目指していくことが必要であると述べられている²¹。そのための手段として、民間企業における内部統制の考え方を手がかりとして、今後の地方自治体における内部統制のあり方について検討された結果である。報告書のタイトルに「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント(傍点による強調―著者)」とあることから分かるように、内部統制研究会報告書は、内部統制を通じて地方自治体のマネジメントを改革することを目的としている。

その地方自治体のマネジメント改革の方向性としては、「リスクと向き合いリスクを事前に統制すること」、「組織マネジメントに関する基本方針の明確化とPDCAサイクルの実現を通じた首長、管理職、職員のマネジメントに関する意識改革の実現」を図るとしており、そのために住民の信頼確保を基本として、行政運営の透明性の向上、業務の有効性及び効率性を高める地域経営革新の実現、公会計改革を通じた財政運営の刷新を図る必要があるとされ、そのための手法として内部統制が取り上げられている²²。

また、後述する内部統制の目的は本来、地方自治体の法制度上義務付けられているという。業務の有効性及び効率性であれば、最小経費で最大効果を挙げる事務処理の原則(地方自治法第2条第14項)があてはまり、法令等の遵守であれば、法令等遵守義務規定(地方公務員法第32条)、信頼失墜行為の禁止(同33条)が当てはまる。しかし、それらについての具体的な取り組みは各地方自治体に委ねられている²³。現在でも頻発している不正などの問題はこうした法制度が有効に機能していないことを物語っている。そういった中でこうした報告書を公表する意義は、「首長をはじめとする職員の意識改革の下、リスクの事前統制への着目や、組織マネジメントに関するPDCAサイクルの実現といった視点に基づく「内部統制」がそれ

²¹ 内部統制研究会[2009]、はじめにの頁。

²² 内部統制研究会[2009]、p.8。

²³ 内部統制研究会[2009]、p.22。

らの目的を実現するための有効な手法の一つである」²⁴ことであろう。

4-2. 内部統制研究会報告書における内部統制の定義及び目的

内部統制についての考え方や定義は歴史上様々に変化しているが、内部統制研究会報告書の内部統制の考え方は民間企業における内部統制を手がかりに考えられている。より具体的には、あらゆる形態の組織に適用できる要素を挙げていることが特徴である米国の COSO のフレームワーク²⁵をベースに制度化された『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、『基準及び実施基準』)²⁶の内容を基本として検討されている²⁷。従って、地方自治体の内部統制を考える際にも、COSOのフレームワークをベースとしている『基準及び実施基準』は参考となるのである。『基準及び実施基準』では以下のように内部統制を定義している。

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、組織内の全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。

また、上記の4つの目的はそれぞれ以下のように定義されている。

① 業務の有効性及び効率性

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。

② 財務報告の信頼性

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。

③ 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。

²⁴ 内部統制研究会[2009], p.22。

²⁵ 米国トレッドウェイ委員会組織委員会(The Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission ; COSO、以下「COSO」)が1992年と1994年に公表した報告書である”Internal Control ?Integrated Framework”において提唱された内部統制の枠組みのこと。

²⁶ 企業会計審議会[2007]

²⁷ 内部統制研究会[2009], p.23。

④ 資産の保全

資産の取得、使用及び処分が適当な手続及び承認の下に行われるように、資産の保全を図ること。

これら4つの目的はそれぞれ独立しているが、相互に関連している。内部統制研究会報告書では、これらの定義と目的に依拠し、地方自治体の内部統制について考察している。

内部統制研究会報告書では、住民の税を基本として住民サービスを実施する性格を踏まえ、上記4つの目的のうち業務の有効性及び効率性が最も重要であるとしている。その前提として事業活動に関わる法令等の遵守があり、また、住民サービスの財政的な裏付けとなる財務報告の信頼性や資産の保全を適切に確保することが重要であると述べている²⁸。

業務の有効性及び効率性では、現在でも多くの地方自治体でNPMの考え方や行政評価の導入などが手法として進んでいるが、内部統制の観点からそれらを見直す必要性が指摘され²⁹、ルーチン業務について「内部統制の整備・運用によって、個別の業務プロセスの有効性及び効率性を再点検し、そこに存在するリスクを統制するとともに、既存のルールの整理・合理化を行うことが望ましい」³⁰と述べている。また、「行政評価の質を高めるためにも、行政評価システムの中でアウトプットデータを正しく集計する内部統制が求められている」³¹という指摘がなされている。

財務報告の信頼性については、誤った報告によって議会や住民が財政状態を把握し、監視することが出来なくなる恐れがあること、従前の予算統制に加えて決算統制という考え方の重要性が高まっていること、財務書類4表の適切な作成・公表及び当該指標に応じた財政の早期健全化・再生等が図られることから、財務報告の信頼性がますます重要となっていることが指摘されている³²。こうした財務報告の信頼性を確保するためには、「決算数値等の基礎計数を正確に計上することが基本となるため、詳細にわたるルールが適切に運用されているか、あるいはルールの遵守によって非効率な業務プロセスが温存されていないかなどの観点からルールを不断に見直し、整理・合理化を図ることが重要である」と述べられている。

資産の保全については、保有している資産を洗い出し、売却可能な資産の売却や遊休資産の有効活用などによって生み出される資金を用いて債務を圧縮する必要があること、資産

²⁸ 内部統制研究会[2009]、p.29。

²⁹ 内部統制研究会[2009]、p.29。

³⁰ 内部統制研究会[2009]、p.29。

³¹ 内部統制研究会[2009]、p.30。

³² 内部統制研究会[2009]、p.30。

の保有には維持・管理のための保有コストがかかること、さらに現に保有している資産についての管理の質を一層高めていくことが必要であることが指摘されている³³。また、「資産が適切な手続き及び承認の下に、取得・運用・売却されるよう、あるいは、不適切な取扱いが行われた場合には、速やかに発見して対応が図られるよう、全ての行為について適切なプロセス管理を行うことが重要である」³⁴と指摘している。このような取り組みを通じて、「首長を含むすべての職員が危機意識を持ってキャッシュフローやストックにも着目した財政運営の刷新を図り、組織として財政運営の質を高めていかななくてはならない」³⁵と述べている。

法令等の遵守に関しては、地方自治法や地方公務員法によって関連する法令等を遵守することが適正な職務の実施を担保することになり、地域住民の信頼を得るためにも重要であること、さらに法令等の内容には各団体が定める行動規範（倫理規程等）も含まれることなどが指摘されている³⁶。

4-3. 内部統制の基本的要素

こうした目的に対して内部統制を整備していくことになるのだが、その目的を達成するための基本的要素は内部統制研究会報告書において以下のように述べられている³⁷。

- ① 統制環境：組織に属する全ての者が、各々の権限と責任において、内部統制の整備・運用を行うための基礎となるもの。
- ② リスクの評価と対応：組織を取り巻くリスクを洗い出し、リスクの分析・評価・特定を行うこと
- ③ 統制活動：あらかじめ整備された体制やルールを実際の業務において適性に機能させるための方針及び手続。
- ④ 情報と伝達：内部統制に関わる適切な情報の特定・管理を実施するとともに、組織内に必要な情報が円滑に伝達される環境を作ること。
- ⑤ モニタリング：以上のプロセスについて、日常的又は独立的な立場から監視し、必要に応じた見直しを行うこと。
- ⑥ ITへの対応：すでに取り入れられている利用環境を把握した上で、適切な方針や手続を

³³ 内部統制研究会[2009]、p.31。

³⁴ 内部統制研究会[2009]、p.31。

³⁵ 内部統制研究会[2009]、p.31。

³⁶ 内部統制研究会[2009]、p.32。

³⁷ ここでは内部統制研究会[2009]、pp.34-48で述べられている内容について概説する。

定めることにより、業務の効率化やリスクの対応につなげること。

これら内部統制の基本的要素は『基準及び実施基準』と同様であるが、内部統制研究会報告書では地方自治体に関する留意点を整理している。

地方自治体の統制環境を考える際には首長の使命感、基本方針の決定、組織体制の整備が重要であるとされている。首長の使命感については、内部統制に対する正しい理解と管理職も含めた日常の業務を実施する全ての職員の意識改革の必要性が述べられている。基本方針とは内部統制の整備・運用についての基本方針であり、これを「全庁的な決定事項とし、全ての職員に周知・徹底させるとともに、モニタリングの実施や、その結果を受けた基本方針の柔軟な見直しが重要である」³⁸。また、組織体制の整備については、民間企業とは異なり、内部統制を整備・運用するための組織が無いことを受け、首長、副知事や副市長村長、部局（団体規模によっては、各課室）長をメンバーとする「経営戦略会議（仮称）」のような取締役会と同様の役割と機能を持つ任意の組織が必要³⁹であること、及びそこでの決定事項を各部局に伝達することなどをはじめとする内部統制の整備・運用の取り組みを支援する部署（内部統制総括部署）が必要であると指摘している⁴⁰。

リスクの評価と対応では「リスクを洗い出し、リスク内容を影響度と頻度によって分析した上でその重要性を評価し、対応すべきリスクを特定すること、そして特定されたリスクごとに、回避・低減・移転・受容等の統制内容の判断を行うことが重要である」⁴¹。特定したリスクの発生可能性をどこまで低減するかの問題については、チェックにかかる費用とそれから得られる便益とを比較考量し決定する合理的な保証の考え方が提示されている⁴²。

統制活動については、職員数の減少や業務の細分化・専門家、錯綜するルールが存在によりチェックが出来ない状況や責任の所在が不明確になっていることが指摘され、そのため「ルールを適切に整備し、その整備されたルールが業務の中において、適切に運用されていることを確保するための方針及び手続きを明確にし、事務処理ミスや不正を働くリスクを低減する必要がある、まずは、フローチャート等を参考に業務の可視化を行い、リスクを洗い出すことが重要である」と述べられている⁴³。また、責任の所在を明確にするために「誰が責

³⁸ 内部統制研究会[2009]、p.35。

³⁹ 内部統制研究会[2009]、p.35。

⁴⁰ 内部統制研究会[2009]、p.36。

⁴¹ 内部統制研究会[2009]、p.39。

⁴² 内部統制研究会[2009]、p.40。

⁴³ 内部統制研究会[2009]、p.41。

任を持って業務を執行しているのかを明らかにすることが必要」⁴⁴である。さらに、定型的な業務はIT化が進んでいることから、「定期的な業務にはITによる統制が有効」⁴⁵であるとされている。

情報と伝達について、ここでの情報には「内部統制に関する情報だけではなく、地方公共団体が取り扱うあらゆる情報を含む」⁴⁶が、地方自治体の行財政を適切に実施するためにはマネジメントに関するデータが必要となる。特にNPMの手法を採用している地方自治体では、民間企業と同様に数値管理が求められるが、コスト情報などの会計情報と、アウトプットやアウトカムのような非財務数値が用いられるケースが多くなるであろう。そこでは、「伝達されるべき情報そのものが正確に作成・提供されなければ、伝達ルートが適切に整備されても意味をなさない」⁴⁷と述べられ、こうしたことが内部統制の目的の一つである財務報告の信頼性に寄与するものと思われる。また、情報伝達の仕組みや環境づくりについて、「首長の意思や指示が全庁的に伝達されるとともに、各部局から情報が迅速に首長や管理職に伝達される流れが必要であり、組織運営に関する情報の外部への公表や外部からの情報提供ルートを確保しなければならない」⁴⁸と指摘し、そのための具体的な仕組みとして公益通報制度を挙げ、さらに説明責任を確保する観点から財務情報や行政評価や内部統制の状況などの非財務情報を積極的に開示することが重要であると述べられている⁴⁹。

モニタリングは、統制環境から統制活動までのプロセスを監視し、必要に応じた改善方策を示すプロセスであるが、地方自治体においても日常的なモニタリング及び独立的評価の実施が必要である。日常的なモニタリングでは、不祥事件の発生に対して行われるルール強化のみで、そのルールが実際に機能しているかどうかはあまり関心が払われてこなかったという⁵⁰。このような状況では効率的に業務を行うことは難しく、VFMの観点から問題がある。このため、「分かりにくい錯綜したルール体系の整理・合理化が必要となる」⁵¹。また、独立的評価とは、「業務から独立した部署又は立場にある者が、定期的又は随時に実施するも

⁴⁴ 内部統制研究会[2009]、p.41。

⁴⁵ 内部統制研究会[2009]、p.41。

⁴⁶ 内部統制研究会[2009]、p.42。

⁴⁷ 内部統制研究会[2009]、p.43。

⁴⁸ 内部統制研究会[2009]、p.43。

⁴⁹ 内部統制研究会[2009]、p.43。

⁵⁰ 内部統制研究会[2009]、p.44。

⁵¹ 内部統制研究会[2009]、p.44。

の」⁵²であるが、会計事務については会計管理者⁵³が会計事務に関するモニタリングを実施し、それ以外の事務については監察担当課や行革担当課などの独立した部署においてモニタリングを行い、内部牽制機能を発揮することが求められている⁵⁴。さらに首長から指揮命令を受けない独立した位置づけ⁵⁵である監査委員が内部統制について、「行政監査を通じて外部監査に近い第三者的な立場による評価を行うことが求められる」⁵⁶と指摘しているが、これは内部統制を機能させるためのガバナンスの機能について言及しているといえる。

ITへの対応については、アクセス管理、プログラムの適性性、担当職員の業務理解の低下、個人情報漏えいリスク、システムの難解さ、システム開発にかかる経費の内訳の複雑さ、そしてルールの整備が不十分などの7点のリスクが提示されておりITの利用環境の適性性を検証するための手段の整備が求められている⁵⁷。

4.4. 内部統制を整備・運用することによる効果

第2節で明らかになったように、地方自治体の運営上、解決すべき課題は大きく「コンプライアンス」、「VFM」、「ストックマネジメント」そして「適切な財務報告」の4つがあるが、本節では、ここまで見てきた当該報告書において述べられている内部統制の整備によってこれらの課題が解決可能か否かを考察する。

コンプライアンスの観点からみると、内部統制の基本的要素②のリスクの評価と対応では、業務におけるリスクとそれを如何にコントロールするかについて可視化されることとなろう。そうすることにより、上司や同僚によるチェック体制の強化や別の部署による監視などの内部牽制機能が強化されると思われる。さらに、当該報告書でも指摘されているように「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、新たな課題への対応につながる」⁵⁸。

⁵² 内部統制研究会[2009], p.45。

⁵³ 会計管理者は、地方自治体の会計実務の適性を確保するための内部牽制の仕組みとして、会計事務をつかさどる職務上独立した権限を有する会計機関であるとされている(地方自治法第168条)。

⁵⁴ 内部統制研究会[2009], p.45。

⁵⁵ 地方自治体における監査委員の独立性については、多くの疑義が示されている。例えば、石原[2010]、石川[2010]、日本監査研究学会地方自治体監査研究部会[1991]などを参照されたい。

⁵⁶ 内部統制研究会[2009], p.45。

⁵⁷ 内部統制研究会[2009], p.46。

⁵⁸ 内部統制研究会[2009], p.32。

また、内部統制の基本的要素①の統制環境について、執行機関のトップである首長がコンプライアンスも含めたリスクマネジメントに対する高い意識を職員に植え付けることによってコンプライアンスが徹底される組織風土が生まれることが期待される。統制環境に関して、内部統制の整備・運用の取り組みを支援する内部統制総括部署が設置されれば牽制機能がさらに高まると期待される。これらのことからこうした内部統制への取り組みによってコンプライアンスの確保に寄与すると考えられる。

内部統制を整備・運用していく際には、行われる業務内容とそのプロセスが可視化されることとなる。そこで、「業務プロセスに存在する重複や錯綜するルールの整理・合理化などの取り組み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、業務の効率性が図られることとなる」⁵⁹。また、「業務プロセスの遂行が当該業務の目的に対して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」⁶⁰。

さらにこれまで十分な統制が行われていなかった業務に対してITシステムの整備などの新たに必要な統制を導入することによって、「人員の重点的配備に資する面」⁶¹が出てくるであろう。地方自治体の目的に資する業務、あるいはリスクの高い業務へ人員が重点的に配備されることによってVFMの観点から更なる効果も期待できよう。これらのことを通じて、内部統制の整備・運用は支出に見合った価値のある、あるいは最小の経費で最大の効果をあげるというVFMに資することになる。

適切な財務報告に関しては、財務に関する基礎データから報告に至るまでの一連のプロセスに「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」⁶²。不正な財務報告は、大きく分けると意図的ではない誤謬と意図的な不正とに分けることが可能であると思われるが、意図的ではない誤謬については、内部統制の基本的要素における情報と伝達が整備されることで、会計システムにインプットされるデータの正確性が向上するものと思われる。また、複数年にもわたり意図的に不正な会計操作が行われるようなケースでは、統制環境を整備することで不正が生じにくい環境づくりを行うこと、さらにモニタリングにおける独立的評価を実施することによって内部牽制機能を強化することが出来る。これらを通じて、内部統制の整備・運用は適切な財務報告に資することが出来る。

⁵⁹ 内部統制研究会[2009], p.32。

⁶⁰ 内部統制研究会[2009], pp.32-33。

⁶¹ 新田[2009], p.41。

⁶² 内部統制研究会[2009], p.33。

先述したように、より信頼性の高い基準モデルを採用するケースでは、決算統計等の集計データではなく、固定資産台帳や債権管理用の帳簿などの基礎的なデータから複式簿記システムを通じて決算を作成する。それらの台帳から得られるストックに関する情報を用いて遊休資産の売却・活用、減価償却情報（老朽度の把握）を用いての建替や修繕計画、債務の返済などのストックマネジメントを行う。より良いストックマネジメントを行うためにも固定資産台帳や貸付金・未収金等の債権管理用の台帳など信頼性のある基礎的なデータが必要である。内部統制はこれら台帳などの基礎的なデータの信頼性向上を通じてストックマネジメントに寄与することができる。

4-5. 内部統制の整備・運用上の課題

上記のように、内部統制は地方自治体のマネジメントの見直しや規律を与えることで課題の解決に寄与するものと思われる。しかし、その一方で内部統制そのものが抱える限界や整備・運用には課題もある。

『基準及び実施基準』では内部統制そのものが抱える限界として以下の4つをあげている。

- ①内部統制は、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって有効に機能しなくなる場合がある。
- ②内部統制は、当初予定していなかった組織内外の環境の変化や非定形的な取引等には、必ずしも対応しない場合がある。
- ③内部統制の整備及び運用に際しては、費用と便益との比較衡量が求められる。
- ④経営者が不当な目的の為に内部統制を無視、ないし無効ならしめることがある。

内部統制を整備・運用すれば全て上手くいくという訳ではなく、上記のような限界があることを認識する必要がある。

また、内部統制研究会報告書では、地方自治体における留意点として以下の5つをあげている⁶³。

- ①「完璧な内部統制はないこと」
- ②「まったく新しい取組をするものではないこと」
- ③「過剰な統制はかえって問題」
- ④「団体規模に応じてフレキシブルに」
- ⑤「業務の外部化の場合も内部統制の対象」

⁶³ 内部統制研究会[2009]、p.76。

しかし、最大の問題点は内部統制をより機能させるためのガバナンスの議論が不十分な点とである。より具体的には内部統制の整備・運用の状況について首長の責任の下で内部統制報告書を作成し、議会・住民への報告を義務付けること。さらに、内部統制報告書の外部監査を義務付けることである。内部統制研究会報告書でも、「内部統制の整備・運用状況を（主要な施策の成果を説明する書類その他政令で定める書類に-筆者注）記載し、議会に報告することが有益な方法である」⁶⁴、「サービスを受ける住民による監視の必要性や「説明責任」の確保の観点から、住民に公表することが望ましい」⁶⁵と述べられているが、義務付けるまでの言及はない。

第3節で確認したように、内部統制はガバナンスによってより有効に機能することとなる。地方自治体のマネジメントが有効に機能しているかどうかを監視するのがガバナンスであり、議会や住民による監視を容易にするためにも内部統制報告書の作成と報告が必要であると思われる。また、内部統制報告書を每期作成することは、内部統制の整備・運用に関するPDCAサイクルを機能させることや地方自治体職員の内部統制への意識の高まりにも繋がるであろう。

5. まとめ

以上、本稿では近年盛んな議論が行われている地方自治体の内部統制改革、具体的には内部統制研究会報告書における議論によってコンプライアンス、VFM、ストックマネジメント、そして適切な財務報告といった地方自治体の抱えている課題を解決できるか否かについて検討した。

その際に、地方自治体運営の基本的な仕組みとしてガバナンス、マネジメントそして内部統制を取り上げ、ガバナンスの強化が内部統制を強化し、強化された内部統制によってマネジメントに対する規律を高めるという関係にあることが明らかとなり、地方自治体の抱えている課題はマネジメントにあることが確認された。

課題を抱えているマネジメントに対して規律を与えるべく内部統制研究会報告書をはじめとする地方自治体の内部統制に関する議論があるのだが、内部統制を強化することによって地方自治体の抱えている課題が改善することも確認された。

しかし、課題もある。内部統制は強力なガバナンスによって補強される関係にあるが、研究会報告書では内部統制についての報告を義務付けることまでの言及がない。内部統制の整

⁶⁴ 内部統制研究会[2009], p.50。

⁶⁵ 内部統制研究会[2009], p.50。

備・運用の状況を議会や住民などに報告することによって、監視の機能が高まると思われる。つまり、ガバナンスが強化されることとなろう。強化されたガバナンスによって内部統制もさらに強化され、マネジメントに対して適切な規律を与えられると思われる。

現在、地方自治法の改正に関して、内部統制も含めた監査制度・財務会計制度における見直しの議論もある⁶⁶。そこでは、首長による内部統制の実施状況を議会及び住民に報告・公表する義務規定を地方自治法に盛り込むような議論もなされている。こうした議論についての検討は今後の課題であるが、内部統制による議論が民間企業におけるそれと同様に盛んになり、住民及び地方自治体の双方にとって有益な内部統制制度が確立することを願ってやまない。

⁶⁶ 総務省[2011]。

【参考文献】

- 石川恵子「地方自治体監査の考え方」『地方財務』、第673号、2010年、10-18頁。
- 石川恵子『地方自治体の業績監査』、中央出版社、2011年。
- 石原俊彦「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巻、2010年、1-19頁。
- 石原俊彦監修『地方自治体のパブリック・ガバナンス 英国地方政府の内部統制と監査』、中央経済社、2010年。
- 石原俊彦「地方自治体のマネジメントと内部統制 ―VFM、コンプライアンス、財務報告、資産の保全に向けた取り組み―」『住民行政の窓』、第326号、2008年、1-13頁。
- 石原俊彦「地方自治法の改正と監査制度の抜本改革」『地方財務』、第673号、2010年、2-9頁。
- 遠藤尚秀「英国地方自治体のコーポレート・ガバナンス ―CIPFA/SOLACEによるガバナンス・フレームワークの検討―」『ビジネス&アカウンティングレビュー』、第5巻、2010年、169-188頁。
- 大住莊四郎『ニュー・パブリック・マネジメント 理念・ビジョン・戦略』日本評論社、1999年。
- 企業会計審議会『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)』、2007年。
- 近藤哲雄『自治体法』、学陽書房、2004年
- 財務省主計局『我が国の財政事情(平成24年度政府案)』、平成23年12月。
- 総務省『地方公共団体の平成20年度版財務書類の作成状況等』、平成22年6月25日。
- 総務省『地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)』、平成23年1月26日。
- 鳥羽至英『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、2007年。
- 新田一郎「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革について(上)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を踏まえて」『自治研究』、第739巻、2009年、22-43頁。
- 新田一郎「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革について(下)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を踏まえて」『自治研究』、第740巻、2009年、24-48頁。
- 日本監査研究学会地方自治体監査研究部会『地方自治体監査』、第一法規、1991年。
- 八田進二『逐条解説 内部統制基準を考える』同文館出版、2008年。
- 馬場伸一「改革のために必要なこと 自治体監査の能力活用法、育成手法、意識改革」『地方財務』、第673号、2010年、19-29頁。

古市峰子「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、2006年、25-92頁。

森田祐司監修『新公会計制度の徹底解説 「総務省方式改訂モデル」作成・活用のポイント』、ぎょうせい、2008年。

有限責任あずさ監査法人『行財政改革とガバナンス構築のための新地方公会計の実務と活用』、同文館出版、2011年。

吉川浩民「地方公共団体における内部統制の構築について」『自治研究』、第85巻第7号、2009年、90-119頁。

吉見宏「地方自治体における不正と監査:北海道監査委員事務局の事例を中心に」『経済学研究』、第47巻、第1号、1997年、96-112頁。