

# 地方自治法における内部統制制度について

## — 努力義務とされる市町村の対応をめぐって —

土 屋 耕 平

- 1 はじめに
- 2 地方自治法における内部統制制度
- 3 都道府県等でのガイドラインに基づく内部統制体制の整備
- 4 地方自治法に基づく内部統制制度の特徴
- 5 おわりに—内部統制体制の整備に向けて

### 1 はじめに

2017年の地方自治法改正により内部統制制度が導入された。内部統制を定める自治法第150条は2020年4月に施行され、都道府県や政令指定都市においては内部統制に関する方針を定め、当該方針に基づき必要な体制を整備することが義務づけられた。当該方針を定めた長は、毎会計年度少なくとも1回以上、内部統制報告書を作成し、監査委員の審査に付し、議会に提出することも義務づけられている。2021年度には都道府県をはじめとして内部統制報告書が作成され公表された。

政令指定都市を除く市町村は内部統制の整備が努力義務となっており、都道府県や政令指定都市での実施状況を見ながら、内部統制の整備をするかどうかを含めて検討が行われるものと思われる。千葉県市監査委員協議会第1ブロックは努力義務団体で構成されており、この構成団体である、市川市、船橋市、松戸市、野田市、習志野市、柏市、流山市、八千代市、

我孫子市、鎌ヶ谷市、浦安市、北千葉広域水道企業団では、内部統制の整備および運用状況に関して2021年2月現在、整備されていないということであった<sup>(1)</sup>。

本稿では、地方自治法に基づく内部統制はどのようなものなのか、また、内部統制の整備が努力義務となった市町村は、そもそも内部統制の整備を進めるべきなのか、整備するとした場合どのように取り組んでいくことになるのか、技術的助言として総務省が通知するガイドラインの分析などによって明らかにしていきたい。

## 2 地方自治法における内部統制制度

### (1) 導入の経緯

地方自治法における内部統制制度の導入の経緯を簡単に振り返ると次のとおりである<sup>(2)</sup>。2009年に「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」の報告書として『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革』がまとめられた。このときは、各自治体に内部統制を自主的に整備するよう促す内容であった。2010年12月、会計検査院がすべての都道府県、政令指定都市で「預け」等の不適正な経理が行われていたとする、検査報告書を公表した。これは内部統制の制度化の一つの契機となったとされる。2014年4月、「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『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』をとりまとめ公表した。続いて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』において、内部統制制度の導入が盛り込まれた。

そして、2017年の地方自治法改正に伴って第150条に内部統制制度が定められている。さらに、自治体における内部統制に関する方針の策定や、これに基づく必要な体制の整備等に関し具体的な検討を行うため、「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」（2017年10月～2018年5

月)が設置され、内部統制や監査について議論が行われた。内部統制については内部統制部会で検討が進められ、ここでの議論を基にして、総務省が「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」(以下「ガイドライン」という)を2019年3月に策定している。

## (2) 内部統制に関する規定

2020年4月に施行された地方自治法第150条は、「地方公共団体の長の内部統制に関して規定するもの」(松本2017:533)である。内部統制の規定(第150条)は、七章二節の「普通地方公共団体の長の権限」規定のなかに、2017年の地方自治法改正で新たに追加された。第150条の見出しでは、「財務に関する事務等の適正な管理及び執行を確保するための方針の策定等」と表記されている。また、第150条の「財務に関する事務」は、「第199条第1項に規定されている「財務に関する事務」と同義である」(松本2017:533)と解釈されている。したがって財務に関する事務とは、予算、収入、支出、契約、現金および有価証券の出納保管、財産管理などの事務のことになる。

地方自治法第150条の規定の概要は次のとおりである(宇賀2021:313)。都道府県および政令指定都市の長は、内部統制に関する方針を定め、当該方針に基づき必要な体制の整備を義務づけられた。市町村の長(政令指定都市を除く)は、内部統制に関する方針を定め、当該方針に基づき必要な体制を整備することの努力義務を負うこととされた。当該方針を定めた長は、毎会計年度少なくとも1回以上、内部統制報告書を作成し、監査委員の審査に付し、議会に提出することが義務づけられた。なお、内部統制報告書の様式は総務省令で規定されている。内部統制体制整備を必要とする事務として法律で具体的に明記されているのは財務に関する事務であり、他は長が必要と認めた事務または総務省令で定める事務とされている。

また、地方自治法の逐条解説では、「内部統制」とは、組織内において業務の処理の適正さを確保する上でのリスクを評価し、リスクに対応する

ための規範を設けるなど、自らコントロールする取組みをいい、これにより業務の適正な執行を確保する体制は、「内部統制体制」とされている。また、そうした体制を構築し、組織の中に適切な規範を定めるなど、それを現場の業務に適用していくことが「内部統制体制の整備」とされ、現場の業務に内部統制が適用され、効果、効能を発揮し機能することが「内部統制体制の運用」であるとする（松本2017：533）。

このように、地方自治法において内部統制が制度化されたが、2017年以前の地方自治制度において、内部統制の仕組みがなかったわけではない。都道府県や政令指定都市などにおいて、内部統制の仕組みがまったく新しい制度として導入されたのではないことにも留意すべきである。「地方自治法においては、従前から、支出負担行為を行う者と支出を行う者の分離、監査委員制度等、内部統制の仕組みが定められている」（宇賀2021：312）のである<sup>3)</sup>。

しかし、次のような内部統制に関する取組みは始まったばかりともされる（宇賀2021：312）。リスクを可視化し、それへの対策を定め、モニタリングし、評価を行い、その結果を公表し、改善につなげるという、PDCAサイクルに基づく内部統制の体系化は一部の自治体で緒についたばかりといわれる現状がある。

### 3 都道府県等でのガイドラインに基づく 内部統制体制の整備

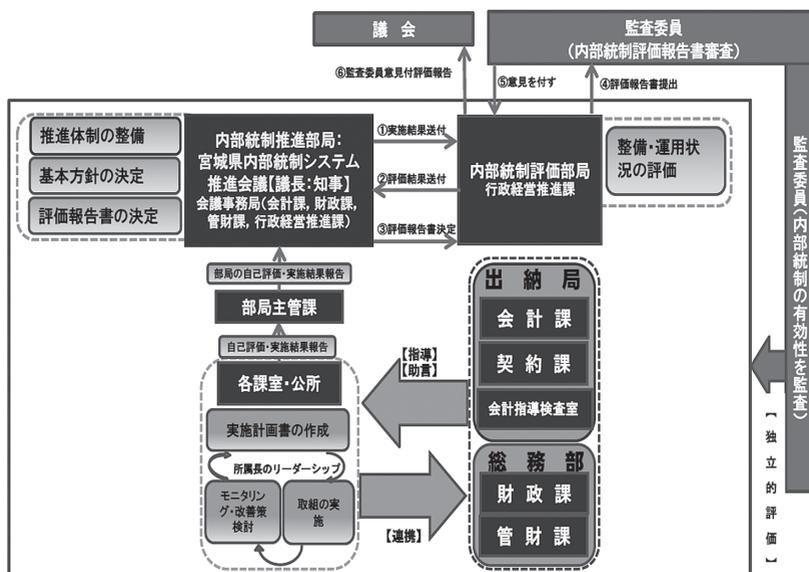
#### (1) 宮城県の場合

地方自治体では実際どのように内部統制体制を整備して運用していくのだろうか。図表1は宮城県の例である。総務省のガイドラインでは、長をトップとする内部統制を推進する部局を設けることとしている。この内部統制推進部局において内部統制に関する方針を検討し、長が定めることになる。内部統制体制の整備が必要な事務は財務に関する事務になるので、

事務局には、会計課、財政課、管財課などが入っている。図の下の方では、リスクの評価などについて、自治体内の各担当課に対して出納局や総務部が指導助言することが示されている。日々の業務に関する日常的なモニタリングを所属長がリーダーシップをとるかたちで進めていくことが想定されている。

また、自治法第150条の規定の概要で示したとおり、内部統制報告書の作成が義務づけられているので、各担当課が日常的なモニタリングに基づく自己評価を内部統制推進部局に提出し、それがまとめられて内部統制評価部局に送られる。ガイドラインでは、推進部局と評価部局を分けることを求めている。宮城県の場合、行政経営推進課が内部統制評価部局を担っている。評価部局で内部統制報告書を作成し、長が決定することになる。決定された内部統制評価報告書については、監査委員に提出され、監査委

図表 1



「宮城県内部統制行動計画財務事務編 令和元年7月改定」

員が意見を付し、その後に議会へ提出されるという流れになる。

自治法第150条において、執行機関が自主的に行った評価について、監査委員の審査に付すことにしたのは、内部統制をより適切に有効に機能させることが可能となると考えられたからである。また、内部統制評価報告書を監査委員の意見を付けて議会に提出することとしているのは、長を監視する立場である議会に対し説明責任を果たすことにつながるからといわれる。さらに、住民に公表することとしているのは、住民への説明責任を果たすことにつながるとともに、「見える化」することで、内部統制の有効性を確保し、住民自治をより有効に機能させることに資するためである(松本2017: 536-537)。

## (2) 内部統制に関わる主な機関—長・補助機関・議会・監査委員

ガイドラインでは、地方自治体の内部統制が有効に機能するためには、長の意識が最も重要であるとしている。長は、内部統制の整備及び運用に関する最終責任者であり、内部統制の基本的要素の一つである統制環境の根幹を成す組織文化に大きな影響を与えるからである。長みずからが職員の意志決定や行動様式を大きく左右する存在であることに対して自覚を促し、内部統制の取組を先導していくことを求めている。

また内部統制は、業務に組み込まれ、組織内の全ての者により遂行されるプロセスである。そのため、長をはじめとする全職員が主体的に取り組むことが求められる。内部統制は、継続的に見直しを行いながら構築していくものであることから、改正法への形式的かつ一時的な対応を図るのではなく、長期的な視点に立って取り組むべきであるとする。

内部統制への取組みには、監査委員の知見を生かすことが効果的といわれている。監査委員からの指摘や懸念について、内部統制による業務の見直しのプロセスを通じて組織的に対応することが目指される。監査委員は、内部統制を前提として、より本質的な監査業務に人的および時間的資源を重点的に振り向けていくことが期待されている。

議会は、長から独立した立場で、内部統制の整備状況や運用状況について監視を行うため、統制環境に一定の影響を与えると評価される。そのため、議会に対しても適切な報告を行うことを求めているのである。

### (3) 内部統制の4つの目的

ガイドラインでは、内部統制に4つの目的があるとする。①業務の効率的かつ効果的な遂行、②財務報告等の信頼性の確保、③業務に関わる法令等の遵守、④資産の保全である。③の業務に関わる法令等の遵守が、②の財務報告等の信頼性の確保や④の資産の保全の基礎になるとの解釈があり(宇賀2020: iv)、これらの目的は相互に関係しているとされる。

#### ①業務の効率的かつ効果的な遂行

この観点からは、個々の職員の能力や経験に過度に依存せずに、誰が担当になっても、組織として一定の水準を確保して当該事務・事業を実施できる体制を整備することの重要性が示される。ただし、この目的は、地方自治法の第2条第14項および第15項の規定により、従前から法定されているものと理解されている(宇賀2020: iii)。

#### ②財務報告等の信頼性の確保

財務報告等の信頼性の確保とは、組織の財務報告または非財務報告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。財務報告としては予算、予算の説明書、決算などが該当し、これらは議会や住民等が自治体の活動の確認や監視をする上で極めて重要なものである。その情報の信頼性を確保することは、自治体の社会的な信用の維持や向上に貢献することになる。ガイドラインでは、これらの前提として、情報の保存や管理を正当な手続に基づき適切に行うことも求めている<sup>(4)</sup>。

#### ③業務に関わる法令等の遵守

ここでは、公金を扱う主体である公務員に対しては、住民の信頼の基礎となる法令等の遵守に対する要請が特に高いとの記述がある。この目的の趣旨も、地方自治法第2条第16項の規定などにより、従前から法定されて

いるものである（宇賀2020：iii）。

#### ④資産の保全

資産の取得、使用および処分が正当な手続や承認の下で行われるよう、資産の保全を図ることをいう。資産には現金が含まれるとともに、地方自治体は地域団体や住民などが拠出する準公金と呼ばれる現金等の管理も担っている。また、有形の資産のほか、知的財産、住民に関する情報のような無形の資産が含まれる。財産や現金の管理が適切に行われない場合、地方自治体の財政を悪化させたり住民からの信頼を大きく損なったりするおそれがある。住民の個人情報も適切に保存されない場合にも、住民の信頼を大きく損なうおそれがあるため、ガイドラインでは特に適切な対応を求めている。

#### （４）内部統制の6つの基本的要素

内部統制の基本的要素とは、ガイドラインでは内部統制の目的を達成するために必要とされる内部統制の構成部分をいうとされる。同時に、内部統制の有効性の判断の規準となるものである。ガイドラインに則した運用では、長が内部統制評価部局の協力を得て内部統制が有効かどうかの評価を行うことになるが、6つの基本的要素が評価項目の大項目に相当するものになる。内部統制の基本的要素を列記すると、①統制環境、②リスクの評価と対応、③統制活動、④情報と伝達⑤モニタリング、⑥ICTへの対応である。

##### ①統制環境

統制環境は、組織文化を決定し、組織内の全ての者の統制に対する意識に影響を与えるとともに、他の基本的要素の基礎をなし、それぞれに影響を及ぼす基盤とされる。長の意識が統制環境に対し最も大きな影響を与えると理解されていることから、ガイドラインでは、「長は、自らが誠実かつ倫理的に職責を果たしつつ、事務の執行における誠実性や倫理観の重要性を組織内外に示すため、職員の行動および意思決定の指針となる具体的

な行動基準等を定め、職員が遵守できるよう適切な対応を行う必要がある」とする。

これは、「最重要の基本的要素」（宇賀2020：iv）とも評価されている。そのため、同時に次のような懸念も内部統制の制度化の検討過程で示されてきた（吉川2009：104）。長の思いが曖昧で内部統制の構築を事務方に一任している場合には、職員の意識改革にもつながらず、内部統制の取組みが単なるポーズで終わってしまうという懸念である。

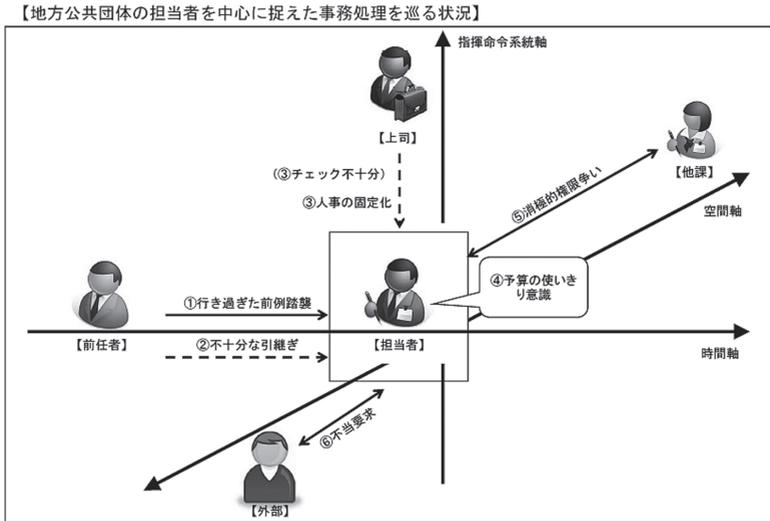
## ②リスクの評価と対応

リスクの評価と対応は、組織目的の達成に影響を与える事象について、組織目的の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分類、分析および評価し、当該リスクへの適切な対応を選択するプロセスとされる<sup>(5)</sup>。リスクを分類する観点としては、全庁的なリスクか、特定の業務に係る個別リスクかといった分類がある。全庁的なリスクとしては、例えば、ICTシステムの故障・不具合、会計処理の誤謬・不正行為の発生などが想定されている。分類の観点としては、自らの団体で過去に経験したリスクか、未経験のリスクかなども挙げられている。また、内部統制において対象とするリスクは、危機管理で想定される事後対応が必要なリスクではなく、事前統制の対象となし得るリスクと理解されている（吉川2009：105）。

担当者がミスをしたとしても、組織のあり方や業務の進め方にミスの遠因があることもありうる。図表2は、リスクを想定する上で、担当者との業務上の人間関係や組織間関係、時間の流れなどに着目して、リスクの洗い出しに役立てようとするものである。例えば、担当者と前任者の関係では、①の行き過ぎた前例踏襲によって、法改正があったのにそれに気づかず結果的に法令を守れないなどのリスクが生じる。②の不十分な引き継ぎによって、業務上の知識や経験が十分に身につかないことでミスを犯すリスクが増す。担当者と上司との関係では、③の上司によるチェックが不十分なことによって部下に任せきりにする状況が生まれたり、人事の固定化がなれ合いをもたらしたりし、それらが不正を働くリスクを拡大させ

図表 2

## 地方公共団体における事務処理上のリスクの主な原因



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（2014b：74）から抜粋。

る。リスクの識別にあたっては、業務のプロセスにおける組織間関係や人間関係、歴史的経緯などを意識しながら進める必要がある。

「できてあたり前のことができないというリスクこそが地方公共団体の信用を失墜させかねない」（吉川2009：105）と言われてきた。リスクへの対応の場面では、評価されたリスクについて、それを回避したり低減したりするなど適切な対応を選択する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整備・運用に関する検討会（2014b：77）で整理されているように、財務に関する事務において発生頻度が中程度で影響度が大きい（自治体の信用に著しい影響が生じる）リスクとしては、データの入力誤り、仕様書・設計書、積算金額、予定価格等の誤り、不十分な検収、委託・指定管理業務等の履行確認不足、未収金・未払金の発生、支払いの誤り、支払の遅延、データの誤消去、プログラムの誤り・

修正漏れ、修正誤り、守秘義務違反、収賄横領（公金、準公金、備品、消耗品）とされている。もちろん、これは各自治体によって変わってくる可能性がある。

### ③統制活動

統制活動は、長の命令及び指示が適切に実行されることを確保するために定める方針および手続のことである。統制活動には、権限や職責の付与、職務の分掌等の広範な方針および手続が含まれるとされる。このような方針および手続は、業務のプロセスに組み込まれるべきものとされ、組織内の全ての者において遂行されることによって機能するといわれている。統制活動については、一から新たな取組みをするのではなく、これまで行ってきた個別の統制を再編したり整理したりしながら、足りない部分を補って体系化していく取組みとして考えるべきである（吉川2009：107）。

重要とされているのは、不正などが生じるリスクを低減するため、相互牽制が適切に働くようにすることなどであり、具体的には不正が発生しやすい事務については複数の職員に分担させるようにすることなどが要請されている。

### ④情報と伝達

情報と伝達は、職務の遂行に必要な情報が識別、把握および処理され、組織内外および関係者相互に正しく伝えられることを確保することとされる。財務省における公文書の改ざんが問題になって久しいが、自治体においても情報伝達のルート整備の前提として、「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」（吉川2009：107）ことに留意すべきであろう<sup>(6)</sup>。

また、ガイドラインでは、通常の伝達経路が適切に機能しない場合に備え、内部通報に対応する制度を整備し、運用の実効性を確保することも求めている。不正または誤謬等に関する情報が住民など外部から提供されることもありうるので、そのための仕組みも充実させる必要がある（宇賀2020：iv）。

### ⑤ モニタリング

モニタリングは、内部統制が有効に機能していることを継続的に評価するプロセスをいう。ガイドラインでは、通常の業務に組み込まれた一連の手続を実施することで、内部統制の有効性を継続的に検討・評価することを、日常的モニタリングとしている。これは、担当課を中心に行われるものである。日常的モニタリングについては、内部統制の制度化の検討過程において、「職員定数削減や、業務の多様化および専門性の高まりを背景として、課長・係長等、本来部下を統制すべきポジションが多忙になったことなどを理由に、チェックが行き届かなくなり、いわゆる部下任せになっているなど、日常的モニタリング機能の低下が懸念」(吉川2009:109)されてきた。

対して、日常的モニタリングでは発見できないような組織運営上の問題がないかを、別の視点から評価するために定期的または随時に行われるものを、独立的評価という。独立的評価は監査委員によって行われることが想定されている。

### ⑥ ICT (情報通信技術) への対応

ICT (情報通信技術) への対応は、組織目的を達成するために予め適切な方針及び手続を定め、それを踏まえて、業務の実施において組織の内外のICTに対し適切に対応することである。ICTへの対応は、内部統制の他の基本的要素と密接に関連するもので、必ずしも独立した要素というわけではないとの記述がある。組織の業務内容がICTに大きく依存している場合や組織の情報通信システムがICTを高度に取り入れている場合等には、内部統制の目的を達成するために不可欠の要素として、内部統制の有効性に係る判断の規準となってくる。

## (5) 内部統制に関する留意点

ガイドラインは、自治体において内部統制制度を導入する上での留意点や内部統制の限界についても言及している。例えば、内部統制の整備およ

び運用に要するコストと得られる便益（リスクの減少度合い等）を踏まえた上で、重要性の大きいリスクに優先的に取り組むことで、過度な文書化・過度な統制を行うことを避けるべきとされる。

また、自治体において求められる内部統制の水準は、社会における内部統制についての認識を基礎とするものの、地域の状況や課題等によって異なることを重視している。他の自治体と同様の取組を行うのではなく、それぞれの自治体において、直面するリスクや政策課題、過去の不祥事、資源、状況変化等を踏まえ、創意工夫により、適切に内部統制を整備及び運用し、必要に応じて見直しを図ることが求めている。

#### （6）内部統制の限界

内部統制は、その性質から、リスクの発現を完全にゼロにすることを可能とするものではないため、自ずから限界がある。例えば、単純な判断の誤りや不注意、複数の担当者による共謀、長による不当な内部統制の無視、当初想定していなかった組織内外の環境の変化などにより、内部統制が有効に機能しない場合があり得る。

内部統制は、リスクをゼロにするものではないという限界があることを、長や監査委員が理解するのみならず、議会や住民にも認識してもらうために、内部統制評価報告書に内部統制の限界について記載することが望ましいとの見解がある（宇賀2000：v）。

## 4 地方自治法に基づく内部統制制度の特徴

### （1）自治法第150条の内部統制の対象—民間企業との比較

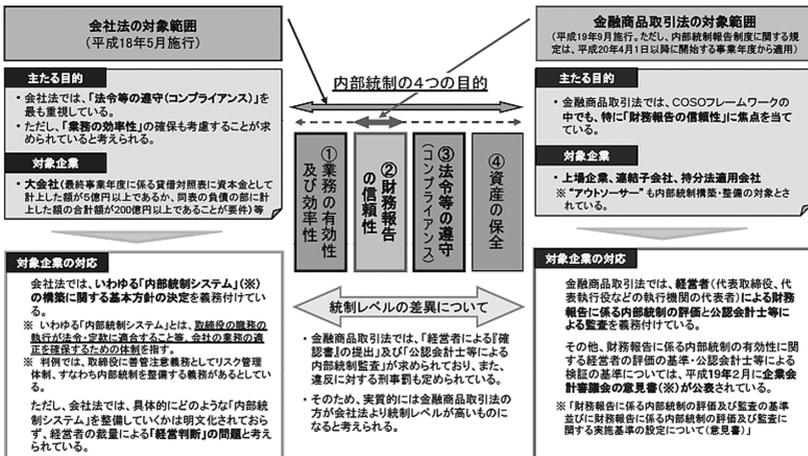
地方自治体の内部統制の評価制度は、民間企業の財務報告に係る内部統制評価制度よりもその対象ははるかに広いものになっているという指摘がある（山下2021：13）。

ここで、会社法と金融商品取引法での内部統制の導入の経緯を確認して

おこう<sup>7)</sup>。会社法の内部統制では、取締役の責任の明確化が制度化の目的とされる。2000年9月に大阪地裁で判決が出された大和銀行事件は、1995年に大和銀行のニューヨーク支店のトレーダーが債券の不正売買で多額の損失を発生させた事件である。大和銀行も不正売買による損失を隠蔽しようとしてアメリカでの業務停止命令を受けたり詐欺罪で起訴されたりしている。その後、株主から巨額損失の責任を問われ、取締役に対する株主代表訴訟が提起された。大阪地裁判決では取締役への損害賠償請求が認容されることになり、このとき日本で初めて取締役には善良な管理者の注意義務としてリスク管理体制、つまり内部統制を構築する義務があると認められた。その後、施行された会社法に内部統制の規定が盛り込まれることとなった(362条4項6号など)。さらに、2004年の西武鉄道事件をはじめとして、上場企業による有価証券報告書の不実記載の事件が相次ぎ、財務報告の信頼性を確保するための内部統制の整備が必要だとされ、金融商品取引法で内部統制報告制度が導入された(24条の4の4第1項など)。

図表3

<会社法及び金融商品取引法における内部統制の目的>



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(2009:12)から抜粋。

図表3のとおり、会社法では、取締役の職務の執行が法令や定款に適合することなど、会社の業務の適正を確保するための体制、つまり内部統制システムの構築に関する基本方針の決定を大会社などに義務づけている。

また、金融商品取引法では、適正な財務・企業情報の開示を確保するため、上場会社に対して、事業年度ごとに内部統制報告書を内閣総理大臣に提出することを義務づけている。内部統制報告制度は、代表取締役などの経営者による評価を内部統制報告書として提出させ、その経営者の評価を公認会計士が監査することによって、財務報告にかかわる内部統制の有効性が担保される仕組みとなっている。

それに対して自治体の内部統制制度は、財務に関する事務を対象に、目的が財務報告の信頼性のみならず、業務の有効性・効率性、法令等の遵守、資産の保全、このすべてに対して内部統制を評価する制度になっているのが特徴である。

次のように自治体と民間企業の内部統制には違いがある。民間においては、会社法に基づく体制整備と金融商品取引法に基づく評価とは切り離されているため、会社法に基づいて定めた体制がすべて評価および監査の対象となるわけではない。

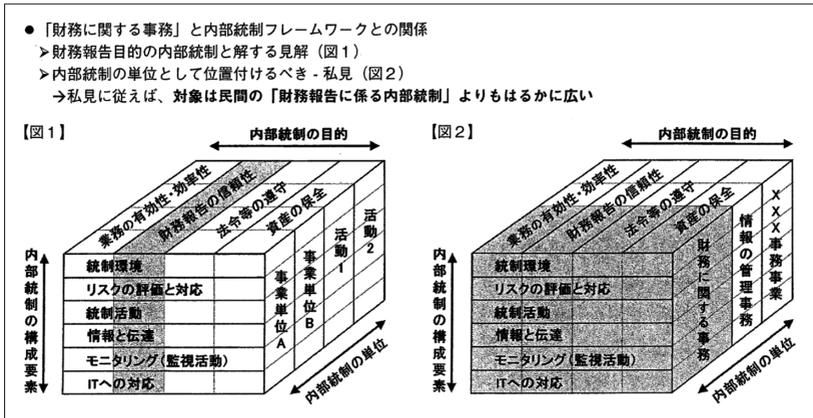
しかし、地方自治法は内部統制の整備と評価とを一体的に規定したことから、自治法第150条1項に基づいた方針や体制、これはすべて第150条4項、5項の評価・審査の対象になってくる（山下2021：13）。

続いて図表4を見てみよう。グレーになっている部分は、内部統制の評価や審査、あるいは民間企業の場合は評価や監査になるが、その対象となる部分を表している。評価はどちらもトップが行うことになっており、大会社なら経営者、自治体は長である。長が行う評価に対する審査は監査委員が行う。経営者が行う評価に対する監査は公認会計士が担うことになっている。

図表4のなかの図1が民間企業に課されている内部統制の評価・監査の対象であって、財務報告の信頼性の確保が目的とされている。対して、図

表4のなかの図2は自治法第150条で定められた内部統制の評価と審査について図式化したものである。4つの目的があり、6つの構成要素があることは、前述のとおりである。これらを比較すると、図2の自治法第150条で定められた内部統制の評価と審査の対象範囲の方が広いことが理解できる。

図表 4



山下(2021:13)より抜粋。

(2) 財務に関する事務の対象の広さと評価・審査実務の負担増

山下氏は自治法で規定された内部統制制度について以下のように評価する。「必要に応じて、例えば情報管理に関する事務なども(中略)内部統制の対象と定めれば、これは評価・審査の対象となるのです。したがって、財務に関する事務だけでも対象は広く、評価・審査実務の負担増が懸念される中、さらにこれを自ら拡大するというにはためらいを覚える自治体も多く、法の意図する内部統制の段階的発展にはマイナスの作用が働く仕組みになっているのではないかと問題があります。」(山下2021:13-14)

「今後、自治体における内部統制を発展させていくためには、評価およ

び審査に係る実務の負担をどのように軽減し、効率的かつ効果的なものにしていくかがキーポイントになる」(山下2021:14)としている。これらは非常に重要な指摘であり、自治体関係者が参考にすべき意見である。

### (3) 指定都市以外の市町村の選択肢―大別して二つの方向性

議論してきたように、法に基づく内部統制体制の整備運用が努力義務になっている自治体にとっては、評価や審査の実務の負担に耐えられるかどうかということが大きな問題になってくる。この点に関して総務省はガイドラインに続き、「地方公共団体における内部統制制度導入・実施ガイドライン」に関する Q&A「令和元年総務省自治行政局」を公表している。

そこでは、次のような説明がある。

「指定都市以外の市町村が自主的なものとして内部統制に取り組む場合にも、(中略)各団体の状況に応じて、発展的に取り組んでいくことが考えられます。例えば、以下の取組を行うことが考えられます。

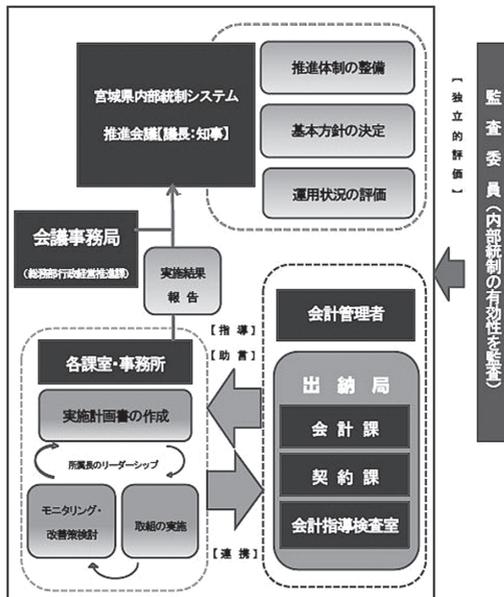
- ・財務に関する事務のうち特にリスクが高いと思われる業務に限ってリスク一覧を作成し、リスク評価と対応策の整備を行うこと
- ・全庁的な評価項目やリスク評価シートをより簡易なものへと加除修正を行ったものを作成し、内部統制の整備状況及び運用状況について検討を行うこと」

内部統制体制を整備運用しようとした場合、指定都市以外の市町村の選択肢としては、大別して二つある。一つ目の選択肢は、指定都市以外の市町村が法第150条第2項に基づくものとして内部統制に関する方針を策定するという方法であり、このときは財務に関する事務全般を評価範囲に含めて、内部統制評価報告書の作成を行う必要がある。内部統制評価報告書は、監査委員による審査意見を付けて議会に提出し、公表することが義務づけられる。

もう一つの選択肢は、指定都市以外の市町村が、法に基づくものとして内部統制に関する方針を策定せずに、自主的なものとして内部統制に取り

組むという選択肢であり、財務に関する事務のうち特にリスクが高いと思われる特定の業務に限る（例えば、各団体に判断により、当面の取組を会計に関する業務等に限定する）など、より段階的に内部統制の取組みを発展させていく方法である（谷2019：42）。この場合、内部統制評価報告書については、監査委員による審査意見を付けて議会に提出することなどは任意となる。

図表 5



「宮城県内部統制行動計画会計事務編 平成年27月3月」17頁から抜粋。

図表 5 は、自治法第150条施行前の宮城県の取組みを示したものである<sup>(8)</sup>。図表 5 の内部統制体制を発展させて、先に紹介した図表 1 の仕組みが構築された。当初は、会計に関する事務だけを内部統制の対象としていたのが特徴である。このような自治法第150条施行前の取組みは、義務づけされていない自治体にとって参考になる。対象となる事務については、

会計に関する事務からさらに絞ることも考えられる。

## 5 おわりに—内部統制体制の整備に向けて

長がリーダーシップを発揮するための能力としては、課題設定力、政策判断力、住民対話力などがあるといわれる（礒崎2017：424）。そのなかでも内部統制体制の整備運用の場面では、組織を掌握し職員の能力と意欲を引き出す力である、組織統率力が求められるといえよう。長と幹部職員間の意思疎通が重要になってくる。また、自治体ごとに内部統制体制のあり方が多様であることを前提とすると、わが自治体に相応しい内部統制のあり方を分析し導入の実行可能性を判断する能力が試されているともいえる。業務として実施することが技術的事務的に可能かどうか、実施する上で必要な権限・人員・財源・情報といった行政資源を持続的に調達しながら継続的に運用できるのかどうか問われてくる。

内部統制の導入は、行政責任のディレンマを生じさせる可能性もある。ディレンマとは、相反する二つの事の板挟みになって、どちらとも決めかねる状態のことである。行政職員の場合、行政統制の方法が多面的にあるために、それぞれの要請・意見などの違いから生じるディレンマのことをいう。地域の多様な機関・団体からさまざまな統制・期待が寄せられるが、これらは相互に矛盾し対立することがある。行政組織内部でも同様のことが起こりうる。そのため、いずれの統制・期待に応じて行動すべきかというディレンマに立たされることがある。

行政責任のディレンマ状況では、内面の良心・公務員倫理に従って行動する責任が公務員にはあるといわれてきた。しかし、他者に相談できずに悩み続けながら判断することは大変苦しいことである。行政職員が目線で考えるならば、実効性のある内部通報・公益通報の仕組み<sup>(9)</sup>を整えていくことを後回しにせず優先させるべきではないかと思われる。

## 注

- (1) 千葉県市監査委員協議会第1ブロック中級研修会（2021年7月6日実施）の講師を筆者が務めるにあたり、我孫子市監査委員事務局から、内部統制の整備および運用状況や、内部統制に依拠した監査について情報提供を受けた。記して感謝申し上げたい。
- (2) 詳しくは、堀内（2017）を参照。
- (3) 対して国においては、「憲法、財政法、会計法などの財政会計法令、予算、さらには種々の行政法令が、予算執行やその前提となる事務・事業を適切に行うための最も基本的なルールを構成している。これらの法令などとその遵守のための仕組みは、国の機関における「内部統制」の基本的な枠組み」（重松・山浦2015：147）とされる。」
- (4) 関連して、公文書管理法はその趣旨にのっとり、保有する文書の適正な管理に関して必要な施策を策定し実施するよう自治体に対して努力義務を課している。自治体の公文書管理条例について詳しくは、宇賀（2015）を参照。
- (5) 会計監査においてはリスク・アプローチという考え方にに基づき戦略的に監査を行う。リスク・アプローチについて、山浦（2008：216-220）を参照。
- (6) 森友問題での財務省の決裁文書の改ざんなどを受けた、国の行政機関に対する「行政文書の管理に関するガイドラインの改正などについては、宇賀（2019：364-377）が詳しい。
- (7) 会社法（旧商法）や金融商品取引法（旧証券取引法）における監査制度の発展については、山浦（2008）が詳しい。
- (8) 宮城県の実践については、佐藤（2019）を参照。
- (9) 自治体の内部通報対応体制は地方自治法第150条の内部統制体制の一環とみなされている（山本ほか2021：341）。

## 参考文献

- 磯崎初仁（2017）『知事と権力』東信堂
- 宇賀克也（2021）『地方自治法概説 第9版』有斐閣
- 宇賀克也（2020）「地方公共団体における内部統制制度」『行政法研究』第36号
- 宇賀克也（2019）『情報公開・オープンデータ・公文書管理』有斐閣
- 宇賀克也編（2017）『2017年地方自治法改正 実務への影響と対応のポイント』

第一法規

- 宇賀克也（2015）『逐条解説 公文書等の管理に関する法律 第3版』第一法規
- 川村正幸ほか（2016）『詳説会社法』中央経済社
- 佐藤洋生（2019）「宮城県における内部統制の取組について」『地方自治』第856号
- 重松博之・山浦久司 責任編集『会計検査制度』中央経済社
- 菅原敏夫（2019）「総務省通知「監査基準（案）」について」『自治総研』第491号
- 辻公雄ほか（2011）『公益通報が行政を変える』民事法研究会
- 田中亘（2021）『会社法 第3版』東京大学出版会
- 谷伸雄（2019）「「地方公共団体における内部統制制度導入・実施ガイドライン」に関するQ&Aについて（上・下）」『地方自治』第864号、第865号
- 原田久（2020）「日本における行政のコンプライアンス」日本行政学会編『コンプライアンスと公文書管理 年報行政研究55』ぎょうせい
- 堀内匠（2017）「内部統制および監査制度に係る改正までの道筋」『自治総研』第466号
- 松本英昭（2017）『逐条地方自治法 第9次改訂版』学陽書房
- 町田祥弘（2015）『内部統制の知識 第3版』日本経済出版社
- 山浦久司（2021）『監査論テキスト 第8版』中央経済社
- 山浦久司（2008）『会計監査論 第5版』中央経済社
- 山下二郎（2021）「地方公共団体における監査および内部統制—民間との比較を踏まえて」『月刊監査研究』通巻568号
- 山本隆司ほか（2021）『解説 改正公益通報者保護法』弘文堂
- 吉川浩民（2009）「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
- 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』
- 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（2014a）『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』
- 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（2014b）『参考資料集』