

わが国の地方自治体の内部統制の 整備・構築に向けての課題

石川 恵子
実践女子大学人間社会学部

はじめに

本稿の目的は、地方自治体における内部統制の整備・構築に向けての課題を明らかにすることにある。昨今、地方自治体の内部統制の整備・構築に向けての関心が集まっている。そして、一部の地方自治体においては、内部統制を整備する取り組みも進められている。もっとも、わが国の地方自治体においては、内部統制という概念自体、あまり馴染みのない概念であり、あまり定着していない。ましてや、地方自治体の内部統制のフレームワークも存在していない。このため、内部統制の整備・構築に向けてはいくつかの課題があると考ええる。

本稿では、このような認識に基づいて、はじめに、地方自治体において内部統制の整備・構築が必要であると認識されるようになった背景について明らかにする。次に、民間企業における内部統制がどのように整備されているかを確認することにより、地方自治体の内部統制の整備を検討する行う上で、何が必要になるかを検討する。そして、不適正な経理処理に対する既存の統制手続における弱点を整理する。最後に、不適正な経理処理を未然に防ぐためには、どのような体制を確保することが必要になるかを整理する。

第1章 内部統制の整備・構築が求められるようになった背景

地方自治体の内部統制の整備・構築に向けての関心が集まり、その必要性が認識されるようになった背景は、一部の地方自治体において、不適正な経理処理が行われていたことが顕在化したことがある。この不適正な経理処理の実態を明らかにすることを目的に、会計検査院は、2008年から2011年にかけて、47都道府県および18政令指定都市を対象に調査を実施した。そして、その調査結果は『都道府県及び政令指定都市における国庫補助金に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策についての報告書（以下、会計検査院報告書と呼称する。）』として公表されている¹。

会計検査院報告書によれば、調査対象の全ての都道府県において、需用費が不適正な経理処理によって支払われていたことが明らかにされている。そして、不適正な経理処理を行っていた原

因としては、(1) 公金の取り扱いの重要性に対する認識が欠如していたこと、(2) 補助金等は全て使い切らなければならないという意識が働いていたことをあげている。そして、会計手続の実態としては、検収手続等の事務が形骸化していたことも明らかにしている。すなわち、地方自治体の不適正な経理処理の問題の核心は、(1) 職員の会計法令等の遵守に対する知識が不足していたこと、ならびに(2) 会計事務手続の職務分担に対して、けん制機能が働いていなかったことにあった。

とりわけ、後者の「会計事務手続の職務分担に対して、けん制機能が働いていなかったこと」が意味することは、仮に、内部統制が整備され、有効に運営されていたことが確認されていたのであれば、これらの不適正な経理処理を未然に防止する可能性があったことである。すなわち、会計事務手続について、職員をモニタリングすることなどが行われていたのであれば、不適正な経理処理を未然に防ぐことができたであろう。

また、会計検査院報告書では、国庫補助金の対象とはならない用途に支払いをあてていたこと、その発生原因は、国庫補助金の使途について、誤った解釈をしていたことも明らかにしている。図表1は「不適正な経理処理の類型と発生原因」をまとめている。

図表1 不適正な経理処理の類型と発生原因

内 容	類 型	手 法	発 生 原 因
不適正な経理処理	・預け金 ・一括払い ・差替え	業者の協力を得て、実際に納入された物品とは異なるものを購入。	・公金の取り扱いの重要性に対する認識の欠如。 ・補助金等は、返還が生じないように全て使い切らなければならない、という意識。 ・検収事務等の形骸化。
	・翌年度納入 ・前年度納入	翌年度以降または前年度以前に納入された物品を現年度に納入されたこととして、現年度予算から支払う。	
国庫補助金の補助の対象外への支出	・旅費の支払い ・賃金の支払い	国庫補助金の補助の対象とはならない用途への支払い。	・国庫補助金の範囲の拡大解釈。 ・使途の認識が不十分であること。 ・業務内容の把握が不十分であること。 ・事務処理の誤り。

※会計検査院報告書に基づいて、作成している。

以上述べたように、内部統制の整備・構築の必要性を認識させる背景となっているのは不適正な経理処理に係わる実態である。すなわち、昨今、地方自治体において内部統制の整備・構築に関心が集まっているのは、内部統制の整備・構築が地方自治体の内部けん制機能の強化にとって必要であること、ひいては、パブリック・ガバナンスの強化の担い手として必要不可欠であることが認識されるようになったことにある。

第2章 内部統制のフレームワークの作成と内部統制の運用の仕組み

民間企業の内部統制の整備は、(1) 内部統制のフレームワークを設けていること、そして (2) それを実務指針とした内部統制の運用の仕組みを設けていることからなる。更に加えて、内部統制の有効性の評価を前提とした、監査の仕組みも設けている。

例えば、米国では、COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: トレドウェイ委員会組織委員会) が内部統制のフレームワークを公表している²。COSO が公表するフレームワークはグローバル・スタンダードとして目されているもので、わが国の民間企業の内部統制のフレームワークのモデルにもなっている。

COSO は、内部統制について、業務の効率性、財務報告の信頼性、そして関連法規の遵守という3つの目的を達成するために、合理的な保証を付すことを意図した、企業の取締役会、経営者、及び、その他の構成員によって遂行されるプロセスであることを定義している³。そして、それぞれの目的のもと、「統制環境」、「リスク評価」、「統制活動」、「情報と伝達」、そして「モニタリング活動」という5つの構成要素があることを明らかにしている⁴。

そして、米国では、企業改革法 404 条のもとで、COSO のフレームワークを実務指針とした内部統制の運用の仕組みを構築している。すなわち、企業改革法 404 条のもとで、経営者に対しては、内部統制の有効性を評価すること、そして会計士が内部統制の有効性に関するダイレクト・レポートを公表することを義務づけており、COSO のフレームワークは内部統制の有効性を評価する上での指針として位置づけられている。

なお、COSO は、現在 1992 年にフレームワークを公表して以来の 20 年ぶりのフレームワークの改訂作業を行っており、公開草案を公表している。改訂版のフレームワークは、1992 年のフレームワークの基本的な考え方を踏襲するものとなっている。

そして、わが国の民間企業においても、米国と同様の内部統制のフレームワークがあり、「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改訂について (意見書)」に設けられている。このなかで、内部統制とは、「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 I T (情報技術) への対応の6つの基本的要素から構成される。」と定義されている。

そして、わが国においても、当該フレームワークを実務指針とした内部統制の運用の仕組みを設けている。すなわち、金融商品取引法のもとで、一部の上場会社の経営者は財務報告に係わる内部統制を評価し、そして内部統制報告書を作成することが義務づけられているが (金融商品取引法 第 24 条の 4 の 4)、当該フレームワークは内部統制を評価する上での指針として位置づけられている⁵。また、経営者が作成した内部統制報告書については、財務諸表監査を実施する監査人が、監査することも義務づけていることから、監査人にとっての指針としても位置づけら

れている（金融商品取引法第193条の2第2項）。

このように、民間企業の内部統制の整備における特色は、(1) 内部統制のフレームワークを設けていること、そして(2) それに基づいて内部統制の運用の仕組みを設けていることにある。このため、仮に民間企業と同様の手法に基づいて、地方自治体の内部統制を整備しようとするのであれば、フレームワークを設けること、そして、それを実務指針とした内部統制の運用の仕組みを設けることを視野に入れて検討する必要がある。

これに関連して、地方自治体の内部統制のフレームワークを設定するための判断材料を提供するものとして、以下の2つの報告書がある。

第一に、総務省が、2009年に公表した「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～」と題する報告である。これは、COSOフレームワークをベースに地方自治体の内部統制の意義、リスク、目的、効果、構成要素、そして役割と責任をまとめたものである⁶。

第二に、日本公認会計士協会が2001年に公表した「地方公共団体における内部統制」がある⁷。当該報告書における内部統制はCOSOフレームワークを前提しておらず、むしろ既存の地方自治体の統制手続を基礎としている。そして、内部統制を「事務事業の執行に係わる内部統制」と「財務に関する事務の執行に係わる内部統制」に大別して、それぞれの内部統制における実務指針を示している。

これらの報告書は、わが国の地方自治体の内部統制のフレームワークを設定する上での、骨子となるものと考えられる。ただし、そのもとでは、内部統制をどのように運用していくのか、そして監査手続にどのように反映させていくかなどの議論はなされていない。このため、今後、これらを含めて議論する必要がある。

第3章 不適正な経理処理に対する既存の統制手続の弱点

既に述べたとおり、内部統制を整備することが必要であると認識されるようになったのは、地方自治体において不適正な経理処理が行われていたことにある。もとより、地方自治体には、事務執行あるいは法令遵守に係わる統制手続が存在していることから、これらの既存の統制手続が、なぜ、不適正な経理処理を未然に防ぐことができなかったかについて、明らかにする必要があるだろう。不適正な経理処理に対する既存の統制手続の弱点が明らかにされていなければ、内部統制の整備・構築は、労多くして益なしということになりかねないからである。以下では、会計検査院報告書に依拠して、不適正な経理処理に対する既存の統制手続における弱点を整理する。

3-1 地方自治体間での職務分担の違い

会計検査院報告書によれば、不適正な経理処理が行われていた地方自治体と、行われていなかった地方自治体とでは、物品調達契約事務手続に係わる職務分担の違いがみられた。すなわち、

不適正な経理処理が行われていなかった地方自治体では、契約事務手続に関連する職務分担がなされていたことから、内部けん制が機能しやすい状況にあった。反対に、不適正な経理処理が行われていた地方自治体では、職務分担がなされていなかったことから、内部けん制が機能しにくい状況にあった。

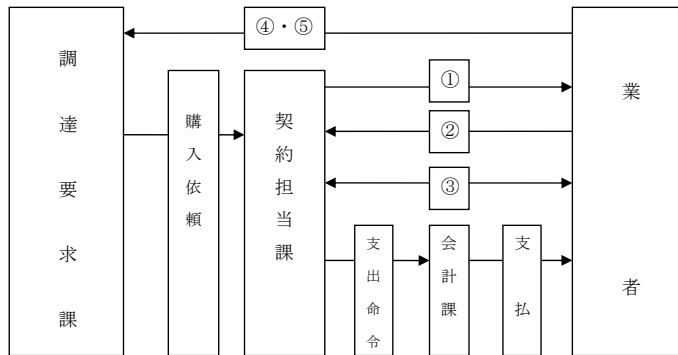
ここでいう、物品調達に係わる職務分担とは、物品調達にあたっての契約事務手続に関連する「調達要求課」と「契約担当課」との職務分担である。すなわち、不適正な経理処理が行われていなかった地方自治体では、物品調達の契約事務を「調達要求課」ではなく、「契約担当課」が行っていた。

これに対して、不適正な経理処理が行われていた地方自治体では、契約事務も「調達要求課」が行っていた。このため、不適正な経理処理が行われていた地方自治体では、「調達要求課」が業者の協力を得やすい状況をつくりだし、実際に納入された物品とは異なるものを購入することを可能にしていた。また、実際のところ、多くの地方自治体では、「調達要求課」が物品調達に係わる一連の契約事務を行っている⁸。

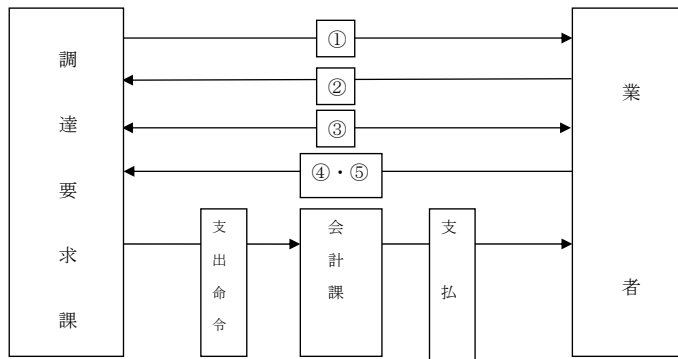
図表2は不適正な経理処理が行われていなかった地方自治体、すなわち職務分担がなされていた

図表2 契約事務に係わる職務分担の統制手続の対比

〈 職務分担がなされていた地方自治体の統制手続 〉



〈 職務分担がなされていなかった地方自治体の統制手続 〉



※ 会計検査院報告書に基づいて作成している。なお、①～⑤は以下の手続を示している。
①見積書の提出依頼・②見積書の提出・③契約の締結・④納品・⑤検収

地方自治体と、不適正な経理処理が頻繁に行われていた地方自治体、すなわち職務分担がなされていなかった地方自治体における契約事務についての職務分担の統制手続の対比を示している。

また、会計検査院報告書では、検収事務に係わる内部けん制機能についても指摘している。図表2に示したように、職務分担がなされていた地方自治体では、検収事務を調達要求課が行っているために、この点においても内部けん制が有効に機能していた。これに対して、職務分担がなされていない地方自治体では、契約事務のみならず、検収事務も調達要求課が兼任していたことから、内部けん制機能が有効に機能していなかった。

また、会計検査院報告書では、別のケースとして、検収事務を契約担当課が兼任している統制手続をあげている。このケースの場合には、物品が納入されていなくても、納入されたものとして検収することが可能であることから、内部けん制機能があまり有効ではないことが指摘されている。

もとより、問題は、なぜ、物品調達の契約事務に関連して、地方自治体間で職務分担に違いを生じていたかである。わが国の地方自治体の事務執行に係わる「統制手続」は原則として、地方自治法および地方自治法施行令から導き出されている。そして、これらの法令の下で、各地方自治体は事務処理に関連して、独自に要領や財務規則を作成している。すなわち、地方自治体間で職務分担に違いが生じた理由は、地方自治体ごとに、独自の要領や財務規則を作成していることから、これに伴い、異なる統制手続が認められていることによる。

3-2 事務効率化による事務手続の簡便化

また、物品の契約事務にあたって不適正な経理処理が行われていた地方自治体では、随意契約を適用していたケースも見られた⁹。

地方自治法は、契約事務については、原則として一般競争入札によることを規定しているが、随意契約の適用も認めている。(地方自治法第234条第2項)

そして、一般競争入札を行った場合には、契約の適正化を図るために、契約の締結権限を有する長の事務を補助する「契約担当職員」をおくこと、そして物品の検収を行うことを義務づけている。(地方自治法第234条の2・会計法第29条の3第1項) 更に加えて、一般競争入札の場合には、会計管理者による支出命令に関する事前審査を行うことも規定している。(地方自治法第232条の4第2項)

それゆえ、一般競争入札によって、物品調達の契約事務に係わる統制手続が行われたのであれば、「契約担当課」を通すことになる。すなわち、一般競争入札では、契約事務を「契約担当課」が行うことを想定していることから、会計検査院報告書が指摘するような職務分担による内部けん制機能の無機能化は起こらない。

これに対して、随意契約を適用できる場合とは、入札の予定価格が契約の種類及び金額の範囲内で規則を超える額を超えないときである。(地方自治法第234条第2項・地方自治法施行令第167条の2第1項・別表5) そして、地方自治法施行令の別表5では、都道府県・政令指定都市

については、予定価格が100万円以下の場合、また、市町村については、予定価格が50万円以下の場合には、随意契約を認めている。

このように、一般競争入札に代えて、随意契約が認められている理由は、予定価格の金額が少額であることから明らかなように、事務の効率化に資することにある。すなわち、随意契約を適用した場合には、事務手続の効率化の観点から、金額が少額な事務手続についての規定が設けられていない。このため、一般競争入札とは異なり、厳密な統制手続がなされず、契約事務を簡略化することができる。このことは、裏を返せば、事務効率の簡略化が、厳密な統制手続を不要とすることから、不適正な経理処理を招きやすくしていたという見方もできる。

第4章 不適正な経理処理を未然に防ぐための体制の確保

以上述べたように、既存の統制手続における特色は(1)具体的な統制手続が各地方自治体に任されていること、そして(2)事務効率の観点から、簡便な手続も認められていることがある。そして、このような特色が、ひるがえって、今回の不適正な経理処理の手段として多用されていたことを招いている。言い換えれば、これらの特色が不適正な経理処理に対する弱点となっていた。

もとより、このような既存の統制手続に問題があるというのではない。むしろ、これらの既存の統制手続における弱点に鑑みた、不適正な経理処理を未然に防ぐための体制の確保が必要になると考える。

そして、既存の統制手続を補完するものとして有効な体制とは、(1)会計規則を遵守するための組織的な体制と(2)会計規則を遵守しなかった場合に、それを発見することができる体制にあると考える。

まず、(1)会計規則を遵守するための組織的な体制については、具体的には、マニュアルを作成することや、研修を行うことなどによって、職員に対してコンプライアンス及び手続についての周知を徹底することがある。実際、不適正な経理処理の発覚を契機に、契約事務に係わるマニュアルを作成した地方自治体もある¹⁰。

次に、(2)会計規則を遵守しなかった場合に、それを発見することができる体制とは、内部統制の整備状況をモニターするための体制を確保することがある。これには、内部統制の整備・運用に係わる責任者を設けること、そして内部統制の整備状況を継続的にモニターする職務を設けることが必要になる。

すなわち、内部統制の整備・運用に係わる責任者を設けることは、内部けん制機能の強化を促すことになる。そして、内部統制の整備状況をモニターする職務については、内部監査の観点から行われることになる。一般に、内部統制が有効に機能しているか否かをモニターする業務は、内部監査の一環として行われる。そして、そのもとでの運用の仕組みは、内部監査人が、内部統制の整備状況のモニターの結果、有効に機能していないと判断するのであれば、内部統制の整備・運用に係わる責任者に対して、是正を促すことになる。

現在のところ、内部統制を把握する責任者と内部統制の整備状況をモニターする職務について

は設けられていないことから、誰がこれを担うかについては議論の余地がある。前者についての最終責任者は首長にあり、後者についての職務は会計管理職あるいは監査委員が担うといった見解もある¹¹。

とりわけ、問題となるのは、誰が内部統制の整備状況に係わるモニターの職務を担うかである。会計管理者は2006年の地方自治法の改正によって、出納長・収入役制度の廃止に伴い新たに導入された職務であるが、地方自治法第170条第2項では、内部統制に関連する規定を設けていない。

また、監査委員については、その職務の性質が外部監査であるのか内部監査であるのか、といった見解がある¹²。仮に、監査委員の職務を内部監査とみなすのであれば、内部統制の整備状況の評価結果については、内部統制の整備・運用の責任者に対して、報告する義務を負うことになる。また、外部監査とみなすのであれば、内部監査人から得られた内部統制の整備・運用状況の所見に依拠して、強力な監査証拠を入手するのか、あるいはそうする必要がないのかを判断することになる。

むすび

ここで、本稿の考察結果を通じて明らかにした、わが国の地方自治体の内部統制の整備・構築に向けての2つの課題をまとめたい。

まず、第一の課題としては、わが国の地方自治体の内部統制のフレームワークの作成と、それを実務指針とした内部統制の運用の仕組みの構築がある。わが国の地方自治体には、規範となる内部統制のフレームワークが存在していない。そして、各国の状況に鑑みるのであれば、英国および米国の地方自治体では、民間企業と同様の手法を取り入れている。すなわち、民間企業と同様に、内部統制のフレームワークを作成し、それに基づく運用の仕組みを設けている。更に加えて、内部統制の有効性を前提としたリスク・アプローチに基づく監査が行われていることにも注目すべきである。

仮に、民間企業と同様の手法を取り入れて、内部統制のフレームワークを作成し、それを実務指針とした内部統制の運用の仕組みを設けるのであれば、内部統制の有効性の評価を監査手続にどのように反映すべきかについてもあわせて検討すべきと考える。

次に、第二の課題としては、内部統制を有効に機能させるための体制を確保することがある。上述したように、既存の統制手続においては、不適正な経理処理に対して、弱点を抱えている。このため、これを補完する体制の整備が必要になる。その体制とは、会計規則を遵守するための組織的な体制を確保すること、そして会計規則を遵守しなかった場合に、それを発見することができる体制を確保することである。

現在のところ、地方自治体には、これらの体制を確保するために設けられた担当の機関は存在しない。このため、内部統制の整備・運用に係わる責任者を設け、内部統制の整備状況を継続的にモニターする職務を設けることが必要になると考える¹³。

注)

- 1 会計検査院『都道府県及び政令指定都市における国庫補助金に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策についての報告書』、2010年12月。
なお、地方自治体の不適正な経理処理の実態については、会計検査院報告書のほかに以下の文献及び報告書も参考にしている。
千坂正志『予算執行の内部統制(1)不適正経理に関する会計検査報告書を読んで』「会計と監査」第62巻第11号、2011年11月、28～33頁。
千坂正志『予算執行の内部統制(2)不適正経理に関する会計検査報告書を読んで』「会計と監査」第62巻第12号、2011年12月、25～29頁。
千坂正志『予算執行の内部統制(3)不適正経理に関する会計検査報告書を読んで』「会計と監査」第63巻第1号、2012年1月、25～28頁。
千坂正志『予算執行の内部統制(4)不適正経理に関する会計検査報告書を読んで』「会計と監査」第62巻第2号、2012年2月、12～16頁。
千坂正志『予算執行の内部統制(5)不適正経理に関する会計検査報告書を読んで』「会計と監査」第62巻第3号、2012年3月、13～17頁。
千坂正志『予算執行の内部統制(6)不適正経理に関する会計検査報告書を読んで』「会計と監査」、第62巻第4号、2012年4月、12～17頁。
千坂正志『予算執行の内部統制(7)不適正経理に関する会計検査報告書を読んで』「会計と監査」第62巻第5号、2012年5月、20～24頁。
千坂正志『予算執行の内部統制(8)不適正経理に関する会計検査報告書を読んで』「会計と監査」第62巻第6号、2012年6月、28～32頁。
大阪市不適正資金問題調査検討委員会『不適正資金問題調査報告書』、2008年6月5日。
愛知県『不適正な経理処理に関する全庁調査報告書』、2009年2月26日。
神奈川県職員等不祥事防止対策協議会『経理処理をめぐる不祥事の防止に向けた提言』、2010年3月26日。
千葉県不正経理調査特別委員会『不正経理調査特別委員会調査報告書』、2010年3月31日。
- 2 COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, September 1992 and May 1994. (鳥羽至英、八田進二、高田敏文 共訳『内部統制の統合的枠組み ツール篇』白桃書房、1996年5月。鳥羽至英、八田進二、高田敏文 共訳『内部統制の統合的枠組み 理論篇』白桃書房、1996年5月。)
- 3 COSO, *Internal Control – Integrated Framework Exposure Draft*, December 2011, para11.
- 4 *Ibid.*, para.31. 改訂版のフレームワークでは、内部統制の有効性の評価に役立てるために、5つの構成要素のもとに17個の原則と81個の属性を新たに明示している。
- 5 会社法では、経営者が内部システム統制の体制を整備することを義務づけている(会社法362条4項6号)。
- 6 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『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～』、2009年3月。
- 7 日本公認会計士協会 地方公共団体監査特別委員会研究報告第1号『地方公共団体の内部統制』、2001年5月。本報告書では内部統制の定義を「住民の福祉を増進するために、事務が、適法かつ適切に管理されるように、管理責任者によって構築される組織及び事務執行におけるすべての手続又は手段並びに記録から構成されている制度」としている。
- 8 日本都市センター『分権型社会の都市行政と組織改革に関する調査研究—市役所事務機構アンケート調査結果報告—』、2008年3月、141頁。当該調査報告書によれば、物品の購入については、同一の課が行っている地方自治体が57.5%、発注事務と契約事務とを分けている地方自治体が27.9%であったことが明らかにされている。
- 9 例えば、大阪市では、少額で容易に契約できる物品を調達する「預け」を行っていた。
- 10 不適正な経理処理が顕在化した後、大阪市では、職員向けの契約事務に関するマニュアルを作成している。
- 11 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 前掲報告書、49～52頁。当該報告書では、内部統制の整備・運用に関する最終責任者として首長を明示している。また、会計管理者は内部のモニタリング機能として積極的に関与すること、監査委員会については、行政監査の一環として、内部統制の整備・運用状況を評価することが可能であることを明示している。

- 12 詳細については以下の拙著を参照されたい。石川恵子『地方自治体の業績監査』中央経済社 2011年3月、137～138頁。
- 13 総務省『地方自治法抜本改正についての考え方』2011年1月、21～25頁。当該報告書では、今後、内部統制担当部局を設けて、内部統制のモニタリングを行うことを提案している。

付記：本稿は、社会法人日本内部監査協会からの助成金による成果の一部である。