

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～

平成 21 年 3 月

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

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 名簿

(敬称略)

(構 成 員)

座長 碓 井 光 明 (明治大学大学院法務研究科教授)
石 原 俊 彦 (関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科教授)
伊 藤 秀 一 (東京都監査事務局専門副参事)
経 塚 義 也 (公認会計士・あずさ監査法人社員)
高 木 勇 三 (公認会計士・監査法人五大会長)
野 村 隆 (徳島文理大学大学院教授)
馬 場 伸 一 (福岡市監査事務局第2課長)
町 田 祥 弘 (青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授)

(幹 事)

佐々木 敦 朗 (総務省自治行政局行政課長)
幸 田 雅 治 (前 総務省自治行政局行政課長 (第1回～第8回)
現 消防庁国民保護・防災部長)
高 田 寛 文 (総務省自治財政局財務調査課長)
青 木 信 之 (前 総務省自治財政局財務調査課長 (第1回～第8回)
現 総務省自治税務局都道府県税課長)
事務局長 吉 川 浩 民 (総務省自治行政局行政体制整備室長)
河 合 暁 (前 総務省自治行政局行政体制整備室長 (第1回～第9回)
現 総務省統計審査官 (政策統括官付))
事務局 新 田 一 郎 (総務省自治行政局行政体制整備室課長補佐)
中 井 幹 晴 (前 総務省自治行政局行政体制整備室理事官 (第1回～第8回)
現 防衛省防衛政策局防衛政策課防衛政策企画官)

(役職名は、平成21年3月24日現在)

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 開催実績

○平成 19 年度

	開 催 日	討議テーマ・報告者等
第 1 回	10 月 30 日 (火)	・ 地方公共団体における内部統制をめぐる状況等について
第 2 回	12 月 3 日 (月)	・ 民間企業における内部統制、英国の事例
第 3 回	12 月 17 日 (月)	・ 石原委員報告 ・ 議論すべき範囲
第 4 回	1 月 24 日 (木)	・ 馬場委員報告、伊藤委員報告 ・ 中間論点整理たたき台
第 5 回	2 月 26 日 (火)	・ 中間論点整理素案
第 6 回	3 月 12 日 (水)	・ 中間論点整理案

○平成 20 年度

	開 催 日	討議テーマ・報告者等
第 7 回	5 月 30 日 (金)	・ 今年度の検討の進め方、実地調査について
第 8 回	6 月 12 日 (木)	・ 検討項目、実地調査について
第 9 回	7 月 10 日 (木)	・ 検討項目、実地調査について
第 10 回	8 月 8 日 (金)	・ 地方公共団体における各機関の役割と責任 ・ 実地調査について
実地調査	9 月 5 日 (金)、 9 月 24 日 (水)	・ 名古屋市役所実地調査
実地調査	9 月 11 日 (木) ～ 12 日 (金)	・ 佐賀県庁実地調査
実地調査	9 月 18 日 (木) ～ 19 日 (金)	・ 大阪市役所実地調査
第 11 回	10 月 10 日 (金)	・ 実地調査報告 ・ 内部統制に関する論点
第 12 回	12 月 2 日 (火)	・ 地方公共団体を取り巻くリスク ・ 内部統制のあり方に関する研究会報告書 (骨子)
第 13 回	1 月 27 日 (火)	・ 最終報告に向けた論点整理
第 14 回	2 月 17 日 (火)	・ 最終報告書 (たたき台)
第 15 回	3 月 24 日 (火)	・ 最終報告書案のとりまとめ

はじめに

現在、書店では内部統制の関連書籍が数多く見受けられる。これは、民間企業における粉飾決算等の不適正な会計処理を契機に、会社法の改正に引き続き、金融商品取引法が改正され、上場企業を対象とした財務報告に関する内部統制報告制度がスタートしたことによるものである。各企業では、文書化や組織の整備などを図り、法令等の遵守や、財務報告の信頼性の確保等に向けて、内部統制報告制度に対応するための模索を続けている。

不適正な会計処理を契機とした制度であるが、他にも食品の偽装表示やリコール隠しなどの事件によって、企業の経営体質や経営者の責任を問われる事案が続出した。その度に、法令等の遵守の欠如や、内部統制の不備が指摘され、中には、企業の経営自体が立ち行かなくなるケースも見られたのは記憶に新しい。各企業が内部統制への対応に奔走するのは、法令による義務付けが直接的な動機であろうが、企業自らが業務の適正を確保するための体制を構築し、株主や投資家、消費者の信頼を得ていかなければ、市場で生き残れない時代となっているからである。

それだけに、民間企業では、内部統制に対する正確な知識と目的意識を身につけ、過重な負担とならないよう制度に対応していくことが、成功の鍵になっていると考えられる。

さて、公的部門においては、国・地方ともに極めて厳しい財政状況に置かれており、自ら身を切る改革として、職員数を大幅に削減したり、住民サービスの見直しを実施するなど懸命の行革努力を続けている。また、現在政府では、地方分権改革推進委員会等において、地方分権改革に取り組んでいるところであるが、このような行政改革や地方分権改革を進めるには、住民の信頼がその基礎となることは論を俟たない。

ところが、近年、国・地方問わず公務員の不祥事件の続出により、行政の信頼が大きく揺らいでいるのが実情である。

地方が国に代わり、自治の担い手として地域の課題に果敢に対応するためには、財政危機を乗り越えるための改革を進めるとともに、地方分権改革を着実に推進し、国民・住民のための地方自治を担うべき地方政府を確立させることが必要である。そのためにも、各団体が適正な行財政運営をより一層進め、住民の信頼を得ることがその前提ではないだろうか。

このため、首長がリーダーシップを発揮しながら、職員の意識を変革させ、地方公共団体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により、業務の効率化や法令等の遵守を図るなど、リスクに着目して地方公共団体の組織マネジメントを抜本的に改革し、信頼される地方公共団体を目指していくことが求められている。

本研究会では、以上のような問題意識に基づき、民間企業における内部統制の考え方を手がかりとして、今後の地方公共団体における内部統制のあり方について検討を重ねてきたが、多様な団体規模や、監査委員・外部監査・会計管理者などの様々な主体について、「内部統制」との関係でどのように考えるかなど、民間部門とのアナロジーが必ずしも妥当しない論点が多く、手探りの議論であった。

このような議論と併せて行われた佐賀県、大阪市及び名古屋市の実態調査を通じ、地方公共団体の現場職員から見た「内部統制」の概念に対する意識や率直な意見が、その後の研究会の議論に大いに役立ったところである。

これらの成果を踏まえ、本報告書では、「内部統制」による組織マネジメントのあり方や日々の業務のあり方を点検し、住民から信頼される地方公共団体を目指すための基本的な考え方を示した。

「内部統制」という新しい考え方が、日々の業務を見直すための気づきとなり、一層の行財政運営の効率化や適正化の一助となることを願うものである。

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
座長 碓井 光明

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～

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

目 次

I	地方公共団体を取り巻く環境の変化	1
1	信頼される行政の実現.....	1
	(1) 不祥事件の続発.....	1
	(2) 地方分権改革の動き	2
	(3) 地方行政改革の動き	2
2	財政危機への対応.....	3
II	地方公共団体の行政組織運営の現状と課題	4
1	行政組織運営の改革の取組.....	4
	(1) 地方行革の取組.....	4
	(2) コンプライアンスに関する取組.....	5
	(3) 行政評価に関する取組.....	5
2	行政組織運営の新たな課題.....	6
	(1) リスクへの対応.....	6
	(2) モニタリング機能の不全	6
	(3) 縦割り組織・錯綜するルール体系への対応	7
	(4) 行政評価の質の向上	7
	(5) 公会計制度改革への対応	8
III	内部統制とは	9
1	民間企業における内部統制.....	9
2	会社法における内部統制	11
3	金融商品取引法における内部統制	13
IV	地方公共団体における内部統制の整備・運用に向けて	22
1	内部統制の意義	22
2	地方公共団体の内部統制において対象とするリスク	24
3	内部統制の目的.....	29

(1) 業務の有効性及び効率性	29
(2) 財務報告の信頼性	30
(3) 資産の保全	31
(4) 法令等の遵守	32
4 整備・運用を行うことによる効果	32
5 内部統制の基本的要素	34
(1) 統制環境	34
(2) リスクの評価と対応	39
(3) 統制活動	41
(4) 情報と伝達	42
(5) モニタリング	44
(6) IT への対応	46
6 内部統制に関係を有する者の役割と責任	49
(1) 首長	49
(2) 組織内のその他の者	50
(3) 地方公共団体固有の関係者	51
V 地方公共団体における内部統制の整備・運用のイメージ	55
1 体制整備	55
2 自己評価及びリスク分析	60
(1) 組織全般レベルでの自己評価	60
(2) 業務レベルでのリスク分析	62
3 PDCA サイクル	70
VI 地方公共団体における内部統制の整備・運用に当たっての留意点	71
1 内部統制の限界	71
2 民間企業における課題	72
3 地方公共団体における留意点	76
VII 今後の課題	78
(巻末) 参考資料集	81

I 地方公共団体を取り巻く環境の変化

1 信頼される行政の実現

(1) 不祥事件の続発

民間企業においては、近年、粉飾決算をはじめとして、建築物の偽装設計、食品等の偽装表示等の法令等に反する事案や、株式市場における発注ミス、金融機関のシステム障害など、事務処理やプログラムのミスが原因で生じた事案が多く見受けられるようになった。

このような不祥事件が起こる要因として、組織に属する者の意識・モラルの低下、職場環境の弛緩、チェック機能の不全、制度の硬直化、ルールの形骸化等が考えられるが、その影響は、単に企業イメージの低下だけでなく、企業の経営自体が成り立たなくなる事態や、同業他社の全体的な信用に対する影響、場合によっては、我が国の社会経済や国民生活に大きな影響を及ぼす事態にまで発展している。

公的部門においても、社会保険庁の年金記録の改ざんや飲酒運転をはじめとする法令等違反、国や独立行政法人における不適正な支出や地方公共団体における不適正な経理処理、文書の誤発送等の事務処理ミス等、国・地方ともに公務員の不祥事件が多く見受けられる。

特に地方では、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¹において、対象地方公共団体における国庫補助事業に係る事務費等の不適正経理処理が問題となったところである。

この事案は、給付やサービス水準が国によって定められ地方の裁量性が低い国庫補助事業制度に起因する面もあるが、会計法令等の遵守や公金の取扱いの重要性に対する認識が欠如していたこと等により不適正な経理処理等が行われていたことが明らかにされたものである。

各地方公共団体においては、地方行政に対する国民・住民の信頼を回復するため、厳正な服務規律の確保や適正な予算執行の確保に全力を尽くし、不正の根絶及び不適正な事務処理の改善に向けた取組を推進することにより、国民・住民の信頼を回復することが重要な課題である。

¹ 会計検査院『平成 19 年度決算検査報告』（平成 20 年 11 月 7 日内閣提出）。

(2) 地方分権改革の動き

平成 12 年に地方分権一括法²が施行され、国と地方公共団体の役割分担の明確化や、機関委任事務制度の廃止など、国と地方の関係の根幹に関わる改革が行われてきた。

現在、地方分権改革推進委員会において、国の出先機関の見直し、国の法令による様々な義務付け・枠付けの横断的な見直しについて審議が進められており、税財政構造の構築等の課題を含め、順次勧告³が行われている。

政府においても、同委員会の勧告を踏まえて、講ずべき必要な法制上又は財政上の措置等を定めた「地方分権改革推進計画」を策定し、「新分権一括法案」の速やかな国会提出に向けた取組を進めることとされている。

少子・高齢化と人口減少、地方から大都市への人口流出、地域経済の低迷など、地方公共団体を取り巻く環境は大きく変化し、かつ、厳しいものとなっている。これらの状況に応じ、国民・住民に最も身近なところで、行政のあり方を国民・住民が自らの責任で決定・実施できる仕組みが地方分権改革に合わせ整備されることが必要であるが、それと同時に地方公共団体においても、それにふさわしい簡素で効率的な組織運営に努めなければならない。

地方公共団体の不祥事件等を背景に、地方公共団体の組織運営への厳しい指摘がなされることがあるが、これによって地方分権改革に水を差すようなことがあってはならない。

今後、権限や財源が国から移譲され、地域で責任ある行政を実現するためにも、地方公共団体が自ら組織マネジメントそのものを抜本的に改革していくことが求められている。

(3) 地方行政改革の動き

これからの地方公共団体は、経営感覚を持って地域をマネジメントする総合行政主体へ変わっていく必要がある。このため、行政が担う分野を徹底的に見直し、NPO、住民団体、民間企業など、地域の様々な力を結集し、多元的な主体によって担われる「新しい公共空間」⁴の中で、地域の司令塔の役割を果たすこと等が求

² 地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律（平成 11 年法律第 87 号）。

³ 地方分権改革推進委員会『第 1 次勧告 ～生活者の視点に立つ「地方政府」の確立～』（平成 20 年 5 月 28 日）、『第 2 次勧告 ～「地方政府」の確立に向けた地方の役割と自主性の拡大～』（平成 20 年 12 月 8 日）。なお、地方分権改革の動きについては、＜巻末 参考資料 8＞を参照。

⁴ 分権型社会に対応した地方行政組織運営の刷新に関する研究会『分権型社会における自治体運営の刷新戦略

められているが、これらの活動主体との積極的な連携・協力を図るためには、住民の行政に対する信頼の確保がその基盤となる。

また、厳しい財政状況を背景として、職員自ら内部改革に努めることは当然として、住民サービスそのものの見直しも避けられず、住民にも一定の痛みに耐えてもらわなければならない。しかしながら、住民サービスを見直すに当たっては、行政に対する住民の理解がなければ、その改革の実現は困難なものになると考えられる。

地方行革を積極的に推進する上でも、住民の信頼を確保することが重要な課題となる。

2 財政危機への対応

国・地方を合わせて 800 兆円に達する長期債務残高に代表されるように⁵、国・地方の財政状況の過酷さは厳しさを増している。さらに、百年に一度のものと言われる世界的な金融危機に端を発した景気後退や急増する社会保障経費の負担などにより、国・地方の財政状況は、より厳しさを増すものと考えられる。

個別団体の財政運営を見ても、税収の減、公債費等義務的経費の増加により、硬直的な財政構造となっており、従来の「削減型」行革ではこの財政危機を乗り越えることは難しい状態である。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⁶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。

併せて、連結ベースで財務書類 4 表をわかりやすく公表し、住民に自ら住む団体の置かれた財政状況を全体として理解してもらうとともに、住民や議会による適切な監視を確保していくことが求められている。

—新しい公共空間の形成を目指して—』(平成 17 年 3 月, p12~14)。

⁵ 財務省主計局『我が国の財政事情 (21 年度政府案)』(平成 20 年 12 月)。

⁶ 英国では、財務管理 (Financial Management) を費用対効果の追求、指標による成果の測定、リスクマネジメント、適切な意思決定や説明責任の確保などを含めた財政運営の総体的な概念として説明が行われている。Steve Freer, CIPFA Chief Executive, *Improving Public Finance Management*, Japan Local Government Centre, 2008.

Ⅱ 地方公共団体の行政組織運営の現状と課題

1 行政組織運営の改革の取組

(1) 地方行革の取組

地方行革については、自主性・自律性の高い財政運営を確保する観点から、業務の再編・整理、民間委託等の推進、適正な定員管理、住民等に対する財政状況に関する情報のわかりやすい開示などが求められてきた⁷。また、公会計改革や資産・債務改革の一環として、財務書類4表の整備などの公会計の整備、地域の実情に応じた資産・債務の実態把握や改革の具体策の策定についても求められてきたところである⁸。

地方公共団体では、地方行革を進めるプランとして、平成17年度を起点としておおむね平成21年度までの具体的な取組を明示した「集中改革プラン」の作成、公表を行い、積極的な行政改革の推進に取り組んでいる⁹。

そのうち特に、地方公務員数は、平成6年をピークに、14年連続して純減し続けており、平成20年の地方公務員数は対前年比で5万人以上という過去最大の純減となっている。また、基本方針2006により、平成17年度から5年間で国と同程度の5.7%の純減を求められているところであるが、これを上回る6.3%の純減目標となっており、団塊世代の退職に併せてかなりのスピードで地方公務員数は減少している。

これと併せて、業務の外部化も進展している。例えば、総務関係事務などの定型的業務等の民間委託の比率については、都道府県が約84%、政令指定都市が約91%、市区町村が約66%となっており、民間委託が着実に浸透している。施設の指定管理者制度の導入も積極的に実施されており、都道府県が約62%、政令指定都市が約53%となっている。このほか、市場化テストについても、公共サービスの質の維持向上及び経費の削減の観点から、積極的に活用されており、137団体（前年度86団体）が制度を導入済又は導入の検討を行っている。

⁷ 総務省『地方公共団体における行政改革の推進のための新たな指針』（平成17年3月29日付け総務事務次官通知）。

⁸ 総務省『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日付け総務事務次官通知）。

⁹ 総務省『地方行革の取組状況』（平成20年4月1日現在、平成20年10月公表）。なお、地方行革の動きについては、＜巻末 参考資料9＞を参照。

さらに、公会計改革については、平成 18 年度版財務書類 4 表の作成は、都道府県及び指定都市において何らかのモデルにより全団体が、市区町村では 58%が作成済みであり、作成中の団体を加えると 71%の団体が作成に着手済みである。資産・債務の実態把握について、400 近い団体が固定資産の評価について作業中であり、資産・債務改革の方針策定に向け全庁的な取組を実施する団体も増えてきている。

(2) コンプライアンスに関する取組

一部の団体においては、法令違反・不当要求の防止や不祥事件の発生の未然防止を目的として、組織体制の整備や必要な条例の制定を行う事例も見受けられるように、公正な職務の執行の確保を図る取組が実施されている。

また、国民の生命、身体、財産等の利益の保護に関わる法令の規定の遵守や、公益通報者の保護を図ることを目的として、平成 18 年 4 月に公益通報者保護法が施行されたが、公益通報制度の導入状況について、内部の職員等からの通報・相談窓口の設置は、都道府県では全団体、市区町村では 35.5%となっており、設置予定又は設置の是非を検討中の市区町村を含めると、その割合は 83.1%となっている¹⁰。

(3) 行政評価に関する取組

行政評価の取組状況については、都道府県及び政令指定都市では全ての団体（47 団体、17 団体）、中核市及び特例市ではほぼ全ての団体（37 団体、39 団体）、市区（政令指定都市、中核市及び特例市を除く。）では 460 団体が「導入済み」、町村では、246 団体が「導入済み」であり、45.6%の地方公共団体（846 団体）において行政評価を導入しており、その割合は年々増加している¹¹。

さらに、より成果の上がる方策として、業務棚卸表の活用¹²や、担当課に加え監査委員を活用した行政評価の実施¹³など、住民サービスや満足度を高めようと工夫する取組が見受けられる。

¹⁰ 内閣府『行政機関における公益通報者保護法の施行状況調査（平成 20 年 3 月 31 日現在）』（平成 20 年 5 月）。

¹¹ 総務省『地方公共団体における行政評価の取組状況（平成 20 年 10 月 1 日現在）』（平成 21 年 3 月）。

¹² <巻末 参考資料 10>を参照。

¹³ <巻末 参考資料 11>を参照。

2 行政組織運営の新たな課題

このように、各団体の取組によって地方行革は着実に進展しているが、業務の公平・公正な執行や、業務の有効性及び効率性を高めることを通じ、住民の信頼をより一層確保するためには、従来の行政改革の手法にとらわれず、次のような新たな課題に積極的に取り組み、行政組織運営を刷新していく必要があると考えられる。

(1) リスクへの対応

これまでの組織は、官民間問わず個人の資質の高さに依存してきたことや、リスクは自然災害のようなものであり、その対応は事後的なものという意識を背景として、リスクと向き合い、リスクを事前に統制するという視点やその対策のための仕組みづくりを軽視してきたことが考えられる。

このような状況を認識し、行政を取り巻く諸課題をあらかじめリスクとして事前に洗い出し、評価・特定した上で、その対応策を講じることによって、事務処理ミスや不祥事件の発生を未然に防ぐことが求められている。

特に、経理や庶務等の内部管理業務が定型化していることを理由に、定数削減の圧力もあって、チェックの省略化が進んでいると考えられる。確かに、このような業務は、基本的にルールどおりに行えばよいものであり、できて当たり前と考えられがちであるが、最近聞かれる不祥事件は、できて当たり前であるはずの合法性や合規性が問われるケースが多いことを鑑みると、その考え方自体にリスクがあるともいえる。このような認識そのものを改める必要がある。

(2) モニタリング機能の不全

地方公務員の定数削減や、業務の多様化及び専門性の向上を背景として、課長・係長等、本来部下を統制すべきポジションが多忙と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、従来型の人的統制が崩壊しつつあるのではないかと考えられる。さらに、住民サービスの向上に直接的に関係しない内部管理業務の民間委託が進むことも、モニタリング機能の低下に拍車をかけているのではないかと考えられるところである。

また、これまでの行政においては、新たな課題に対する施策やルール化など組織内でルールを強化することに対して、首長をはじめとした職員の関心は高いが、そのルールが実際に機能しているかどうかについて、あまり関心が払われない場合が多いように思われる。ルールを作ることで仕事が終わりがちであり、組織自体によるフォローアップが軽視されているのが実情であり、その結果、後述のようなルール体系の錯綜を招く一因にもなっていると考えられる。

このような状況を認識し、有効なモニタリングを発揮させるための仕組みづくりが求められている。

(3) 縦割り組織・錯綜するルール体系への対応

地方公共団体の組織については、従来の国の行政機関との均衡に配慮した縦割り組織が見受けられるが、このような状態で複数の部局や課室にまたがる問題が発生した場合、どの部署が担当すべきか調整が難航する弊害が生じやすいため、複数の部局や課室にまたがる業務を横断的に見て、調整を行う部署が必要である。特に、地方公共団体の場合、その業務執行において、国の定めるルールに従わなければならないことも多く、そのルールが業務の有効性及び効率性に支障があったとしても、そのルールそのものを自ら変えることはできないという問題がある。

また、新しい課題の発生に対して、既存のルールが見直されることなく、新たなルールが追加された結果、ルールそのものが錯綜し、所管課や担当者以外では理解できない状態や、場合によっては、「ルールを完璧に守っていても仕事にならない」という法令等の遵守に対する意識の退廃を招く一因にもなっていると考えられる。

これらの課題については、組織横断的に、「わかりやすさ」や「使われること」を目的としたルールの整理・合理化が必要であり、また、国のルールの設定や運用の権限を移譲する地方分権改革を積極的に推進し、地方公共団体が自らの業務について責任を持って執行できる環境を整備し、業務の有効性及び効率性の向上につなげていくことが必要である。

(4) 行政評価の質の向上

行政評価については、業務の有効性及び効率性という目的を実現する手法として、多くの団体において導入が進む一方、現場の負担感が大きい、政策の実現の進捗を測る適切な指標の設定が困難である等の課題が見受けられており、これまでの行政評価システムに見直すべき点等がないか、改めて点検する必要がある。

これについては、評価方法の新たな視点として、リスクや業務プロセスの手順の無駄にどのように対応しているかという観点を持つこと、評価対象として内部管理業務のようなルーチン業務（規則等に基づいて反復継続的に実施される定型的業務）に着目することなど、評価方法や対象について不断の見直しを行い、行政評価の質を向上させることが重要となると考えられる。

(5) 公会計制度改革への対応

地方財政の危機的状況を背景に地方公共団体の財政の健全化のための法制度が整備され、健全化判断比率等の財政指標の公表や、当該比率に応じた財政の早期健全化・再生等を図るための制度が設けられたところである¹⁴。

従来、財政規律の維持に当たっては、議会が議決した予算書に基づき、各部局が予算の執行状況を適正に管理していくことで担保してきており、決算書は、議会が予算の執行状況について確認するための書類と考えられがちであった。

今後は、このような予算統制の確認のための決算書という考え方に加え、決算統制そのものの考え方が重要となってくる。その前提として、財務書類4表の整備が求められることとなるため、自団体を取り巻く資産・債務を把握し、決算数値等の基礎計数を正しく計上し、財務書類4表を適切に作成・公表することが重要である。

その上で、財務書類4表の作成・活用等を通じて資産・債務や行政コストに関する情報開示と適正な管理を一層進めることによって、ストックやキャッシュフローに着目した財政運営の刷新を図ることにもつながるものである。加えて、資産・債務を含めた財政状況について地方公社や第3セクター等の関係団体を連結した形で公表し、議会による適切な監視の確保や、財政状況に対する住民の理解を得ながら、財政の一層の健全化を図ることも求められている。

以上のような新たな課題を踏まえ、今後の地方公共団体のマネジメント改革の目指すべき方向性については、「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、職員の組織マネジメントに関する意識改革の実現」といった新たな視点に基づき、まずは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、さらには、公会計改革を通じた財政運営の刷新を図っていくことが必要であると考えられる。そして、このような目的を実現するための手法として、現在、我が国の民間企業において実施されている「内部統制」の整備・運用がその一つの解決手法になるのではないかと考えられる。

次の「Ⅲ 内部統制とは」において、我が国における民間企業の取組をもとに、その考え方を紹介した上で、地方公共団体における内部統制のあり方について整理する。

¹⁴ 地方公共団体の財政の健全化に関する法律（平成19年法律第94号、以下「地方公共団体財政健全化法」という。）。

Ⅲ 内部統制とは

1 民間企業における内部統制

内部統制の概念は、財務諸表監査とともに 20 世紀初頭の米国で発生したと言われているが、企業を取り巻く環境の変化によって、その位置付けは当初と現在では異なるところがある。

我が国における内部統制の変遷を明らかにした上で、民間部門における会社法¹⁵及び金融商品取引法¹⁶に基づく内部統制の基本的な考え方について紹介する¹⁷。

【1945 年～】（内部統制概念の登場）

日本では、終戦後の財閥解体等による経済民主化の影響により、昭和 23 年に米国に倣った証券取引法¹⁸が制定され、同年、証券市場における財務諸表の信頼性確保のため、公認会計士法¹⁹が制定された。その後、本格的な会計士監査を実施するため、昭和 25 年に企業会計基準審議会によって『監査基準』²⁰が公表された。この設定前文において、日本で初めて内部統制の概念が明示されている。

この時は「内部統制組織」という言葉で記述されており、これによると内部統制組織は「内部牽制組織」及び「内部監査組織」からなり、内部牽制組織によって不正を発見・防止すること、また、大規模企業は内部監査組織によって会計記録の信頼性を確保することが明記されている。さらに、外部監査を受け入れる体制として、内部統制組織を整備することは、経営者の義務であるとされている。

【1970 年代～】（内部統制概念の拡大）

昭和 45 年に日本会計研究学会が公表した報告書²¹では、内部統制を 3 つに分類している。すなわち、資産を保全するための内部統制である「資産管理」、会計記録の正確性と信頼性を確保するための内部統制である「会計管理」、経営合理化又は能率増進のための内部統制である「業務管理」である。これは 1949 年に米国

¹⁵ 会社法（平成 17 年法律第 86 号）。

¹⁶ 金融商品取引法（昭和 23 年法律第 25 号）。

¹⁷ Ⅲ 1 の記述については、アビームコンサルティング株式会社『内部統制の現在・過去・未来 J-SOX 対応状況調査』（平成 20 年、p3）を参照。なお、諸外国及び我が国の独立行政法人における内部統制の取組については、＜巻末 参考資料 1～6＞を参照。

¹⁸ 証券取引法（昭和 23 年法律第 25 号）。

¹⁹ 公認会計士法（昭和 23 年法律第 103 号）。

²⁰ 経済安定本部企業会計基準審議会『監査基準』（昭和 25 年 7 月公表）。

²¹ 日本会計研究学会『財務諸表監査における内部統制の研究』（昭和 45 年 6 月公表）。

公認会計士協会によって公表された特別報告書²²の内容とほぼ同様であり、財務報告の正確性の確保だけでなく、経営管理の観点を持ち始めている。

【1990年代～】（COSO フレームワークの適用）

平成6年には、日本公認会計士協会によって報告書『内部統制』²³が公表された。これは、平成3年の『監査基準』の改正において規定された内部統制の実務上の指針を提供することを目的としている。この報告書では内部統制の目的を「適正な財務諸表の作成」、「法規の遵守」、「会社の資産の保全」及び「事業活動の効率的な遂行」の4つとしており、COSO フレームワーク²⁴の考え方を踏襲していることがわかる。

【2000年以降】（内部統制の法制化）

2000年代は、粉飾決算等の相次ぐ企業の不祥事件により、内部統制の法制化が急速に進むこととなる。

平成12年9月の大和銀行株主代表訴訟事件第一審判決²⁵において、日本で初めて取締役が善管注意義務としてリスク管理体制、すなわち内部統制を構築する義務があると認められた。これを機に、商法²⁶上取締役が内部統制を構築する義務があるという認識が広まり、平成14年5月の商法改正では委員会等設置会社に対して、次いで、平成18年5月の会社法施行では大会社²⁷に対して、法令への適合や業務の適正を確保する体制（いわゆる内部統制システム）の構築が明確に求められた。また、平成14年には、日本公認会計士協会監査基準委員会報告書『統制リスクの評価』²⁸が公表され、同年の『監査基準』改正を受けて、内部統制の意義、目的及び構成要素を説明する規定や情報技術（IT）の利用に対応した規定を新設している。

さらに、平成16年には、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いだため、財務報告の信頼性を確保するための内部統制の整備が急務とされ、平成18年6月に成立した金融商品取引法において、内部統制報告制度が導入さ

²² <巻末 参考資料1>を参照。

²³ 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第4号（中間報告）『内部統制』（平成6年3月公表）。

²⁴ 米国トレッドウェイ委員会組織委員会（The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission；COSO，以下「COSO」という。）が1992年と1994年に公表した報告書"Internal Control - Integrated Framework"（『内部統制—統合的枠組み』：通称「COSO レポート」という。）において提唱された内部統制の枠組み。<巻末 参考資料1>を参照。

²⁵ 平成12年9月20日大阪地裁判決。

²⁶ 商法（明治32年法律第48号）。

²⁷ 会社法第2条第6号に規定。最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が5億円以上であるか、同表の負債の部に計上した額の合計額が200億円以上であることが要件となる。

²⁸ 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第20号（中間報告）『統制リスクの評価』（平成14年7月公表）。これにより、報告書『内部統制』は全面改正（廃止）された。

れた。これは、財務報告に係る内部統制の有効性に関して、経営者（代表取締役、代表執行役などの執行機関の代表者）による評価を内部統制報告書として提出し、その評価は公認会計士・監査法人が監査することによって担保される。金融商品取引法における内部統制は、米国における「証券諸法に基づいて行われる企業情報開示の正確性及び信頼性を向上させることにより投資者を保護すること等を目的とする法律」²⁹の成立後の経緯を参考にしながら、コスト負担の増大等に配慮して制度化されている。

2 会社法における内部統制

会社法では、会社経営における健全性の確保の一環として、大会社等に対して、取締役の職務の執行が法令・定款に適合すること等、会社の業務の適正を確保するための体制（いわゆる内部統制システム）の構築に関する基本方針の決定を義務付けている³⁰。

会社法以前の商法においては、内部統制の存在が法的に認識されることはなく、経営内部の問題、すなわち「取締役の職務の執行」の中に位置付けられるべき問題とされていた³¹。

会社法の中で「内部統制」という用語自体は使用されていないが、同法第 362 条第 4 項第 6 号において、「取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制」が、ほぼこれに該当するものであると理解されている³²。

さらに、大会社で取締役会設置会社においては、同項第 6 号に掲げる体制の整備を取締役会の決定事項として義務付けている（同法第 362 条第 5 項）³³。

また、同法施行規則³⁴第 100 条第 1 項は、内部統制システムの構築に関して取締役会で決議すべき事項を次のように掲げている。

²⁹ An Act to Protect Investors by Improving the Accuracy and Reliability of Corporate Disclosure Made Pursuant to The Securities Laws, and for Other Purposes (Pub. L. No.107-204, 116 Stat. 745 (2002)) ; 通称：サーベンス・オクスリー法 (Sarbanes-Oxley Act), 企業改革法, 以下「SOX 法」という。

http://www.pcaobus.org/About_the_PCAOB/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf

³⁰ 法務省民事局ホームページ『使える・使おう会社法』。<http://www.moj.go.jp/MINJI/minji96.pdf>

³¹ 鳥羽至英 著『内部統制の理論と制度』（国元書房，2007 年，p153）。

³² 鳥羽 前掲書，p156。

³³ 鳥羽 前掲書，p158～159。

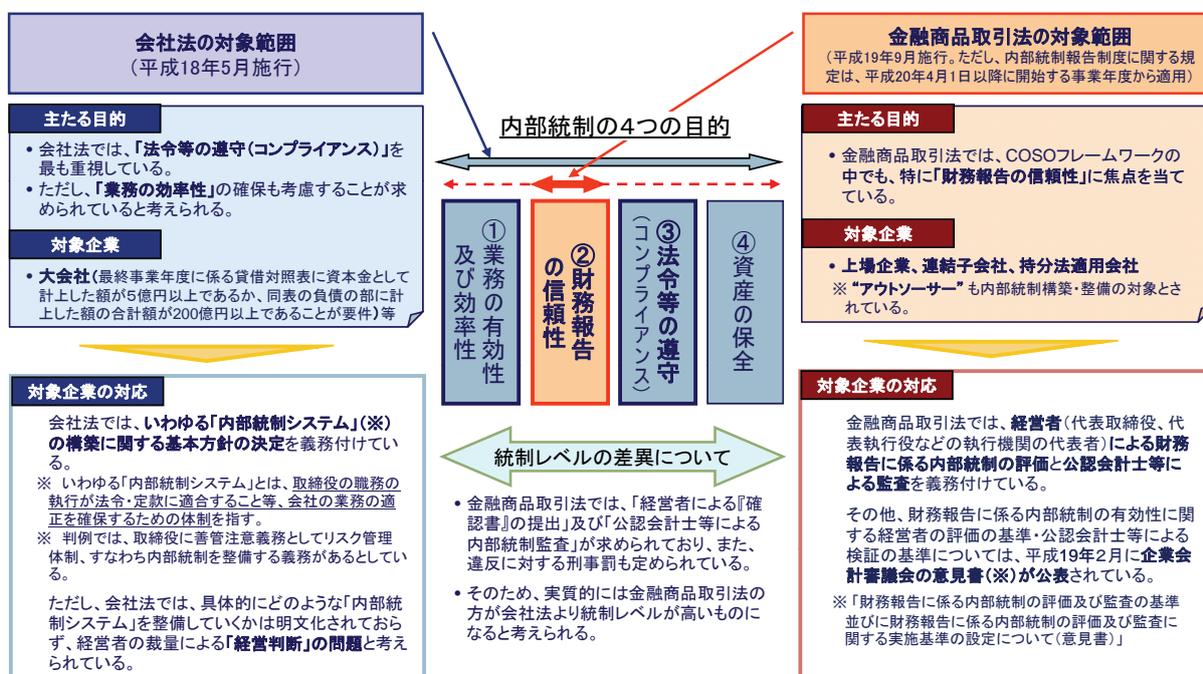
³⁴ 会社法施行規則（平成 18 年法務省令第 12 号）。

- ① 取締役の職務の執行に係る情報の保存及び管理に関する体制
- ② 損失の危険の管理に関する規程その他の体制
- ③ 取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制
- ④ 使用人の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制
- ⑤ 当該株式会社並びにその親会社及び子会社から成る企業集団における適正を確保するための体制

同法においては、大会社等が対象であり、上場会社を対象とする金融商品取引法とは異なる。また、内部統制システムの目的については、金融商品取引法のように「財務報告の信頼性」に限定せず、コンプライアンス（法令等の遵守）やコーポレート・ガバナンスの観点からの業務の有効性及び効率性を含んでいると考えられる。

また、取締役会で決議された内部統制システムについての決議内容の概要については、毎事業年度に係る事業報告に記載するとともに（同法第 435 条第 2 項及び同法施行規則第 118 条第 2 号）³⁵、必要な報告や閲覧措置を求めている（同法第 438 条第 3 項、第 442 条第 1 号）。

<会社法及び金融商品取引法における内部統制の目的>³⁶



³⁵ 鳥飼重和、青戸理成 著『内部統制時代の役員責任』(商事法務、2008年、p48)。

³⁶ 事務局において作成。

3 金融商品取引法における内部統制

金融商品取引法では、上場会社による開示の充実の一環として、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、事業年度ごとに財務報告に関する内部統制（財務に関する情報の適正性を確保するための体制）の有効性を評価する内部統制報告書の提出を義務付け、公認会計士等による監査の対象とした。併せて、上場会社に対して、有価証券報告書等の記載内容が法令に基づき適正である旨の経営者の確認書の提出を義務付け、平成 20 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度から適用されることとなった³⁷。

財務報告に係る内部統制の有効性に関する経営者の評価の基準及び公認会計士等による検証の基準については、平成 19 年 2 月に企業会計審議会の意見書³⁸が公表されている³⁹。

【条文上の根拠】

同法第 24 条の 4 の 4 において、「第二十四条第一項の規定による有価証券報告書を提出しなければならない会社（中略）のうち、第二十四条第一項第一号に掲げる有価証券の発行者である会社その他の政令で定めるものは、事業年度ごとに、当該会社の属する企業集団及び当該会社に係る財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するために必要なものとして内閣府令で定める体制について、内閣府令で定めるところにより評価した報告書（以下、「内部統制報告書」という。）を有価証券報告書（中略）と併せて内閣総理大臣に提出しなければならない」と定め、有価証券報告書を提出しなければならない会社に対して、財務報告に係る内部統制報告書の提出が義務付けられている。

さらに、同法第 193 条の 2 第 2 項において、「第二十四条の四の四の規定に基づき提出する内部統制報告書には、その者と特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならない。ただし、監査証明を受けなくても公益又は投資家保護に欠けることがないものとして内閣府令で定めるところにより内閣総理大臣の承認を受けた場合は、この限りでない」と規定し、内部統制報告書に対する公認会計士又は監査法人の監査証明が義務付けられている。

³⁷ 金融庁ホームページ『新しい金融商品取引法制について－利用者保護と公正・透明な市場の構築に向けて－』（平成 18 年 9 月）。<http://www.fsa.go.jp/policy/kinyusyohin/pamphlet.pdf>

³⁸ 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）』（平成 19 年 2 月 15 日公表、以下『基準及び実施基準』という。）。

³⁹ <巻末 参考資料 12>を参照。

会社法と比較して、同法が会社全体に関する内部統制を定めるのに対し、金融商品取引法は、財務報告に係る内部統制を定めており、「財務報告の信頼性」を主な目的としている。

また、会社法では、いわゆる内部統制システムの構築に関する基本方針の決定を取締役会に求めており、内部統制の構築自体は経営者の善管注意義務の一環であると判例上解されている⁴⁰。一方、金融商品取引法では、経営者に対して財務報告に係る内部統制報告書の提出を求め、内部統制報告書に対する公認会計士等の監査証明を義務付けている。

なお、「3 金融商品取引法における内部統制」に関する以降の記述については、注釈があるものを除き『基準及び実施基準』によっている。

【内部統制の定義と目的】

『基準及び実施基準』において、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。

ここで4つの目的は、以下のように定義されており、内部統制の目的はそれぞれ独立しているが、相互に関連している。

- 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。
- ④ 資産の保全
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。

⁴⁰ 司法上の判断において、経営者の善管注意義務の一環として内部統制構築責任を認定した例については、大和銀行事件判決（平成12年9月20日大阪地裁判決）や神戸製鋼所株主代表訴訟事件における和解に関する裁判所所見（平成14年4月神戸地裁）が挙げられる（町田祥弘著『内部統制の知識<第2版>』（日本経済新聞出版社、2008年、p17～18））。

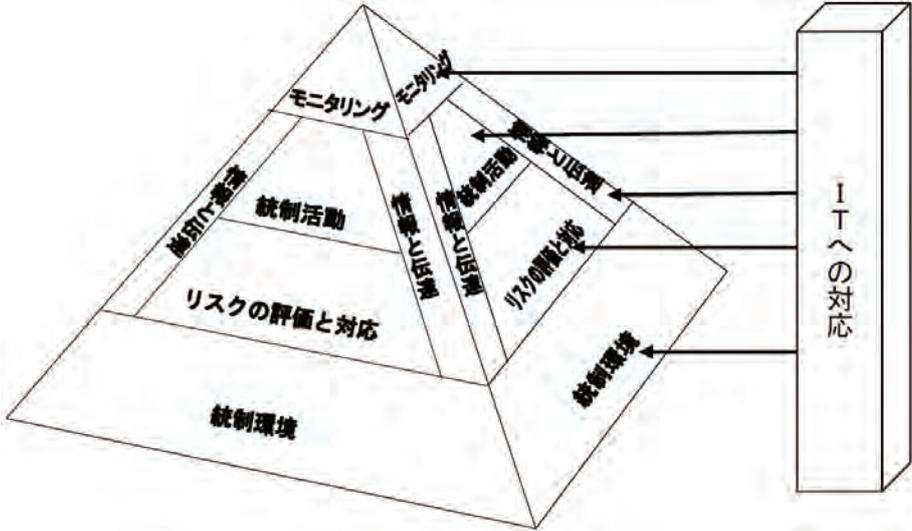
内部統制は、組織の事業活動を支援する4つの目的を達成するために組織内に構築されるが、4つの目的の達成を絶対的に保証するものではなく、組織、とりわけ内部統制の構築に責任を有する経営者が、4つの目的が達成されないリスクを一定の水準以下に抑えるという意味での合理的な保証を得ることを目的としている。また、内部統制は、組織から独立して日常業務とは別に構築されるものではなく、組織の業務に組み込まれて構築され、組織内の全ての者により業務の過程で遂行される。したがって、正規の従業員のほか、組織において一定の役割を担って業務を遂行する短期、臨時雇用の従業員も内部統制を遂行する者となる。

内部統制は、組織内の全ての者が業務の中で遂行する一連の動的なプロセスであり、単に何らかの事象又は状況、あるいは規定又は機構を意味するものではない。したがって、内部統制は一旦構築されればそれで完成するというものではなく、変化する組織それ自体及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に変動し、見直される。

【内部統制の基本的要素】

内部統制の基本的要素とは、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い、内部統制の有効性の判断の規準となる。内部統制の目的は、6つの基本的要素が有機的に結びつき、一体となって機能することによって達成される。

< 基本的要素の相関関係 >⁴¹



⁴¹ 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、p25）及び『基準及び実施基準』に基づき、事務局において作成。

上記の図は、一つの基本的要素が次の基本的要素だけに影響を与えるという直列のプロセスではなく、いずれの基本的要素も他の基本的要素に影響を与えることができるという意味において、多方向で多面的なプロセスであることを示したものである⁴²。

『基準及び実施基準』において、内部統制の基本的要素は、次のとおりとされている。

① 統制環境

統制環境とは、組織の気風を決定し、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、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング及び IT への対応に影響を及ぼす基盤をいう。

統制環境としては、例えば、誠実性及び倫理観、経営者の意向及び姿勢、経営方針及び経営戦略、取締役会及び監査役又は監査委員会の有する機能、組織構造及び慣行、権限及び職責、人的資源に対する方針と管理が挙げられる。

② リスクの評価と対応

リスクの評価と対応とは、組織目標の達成に影響を与える事象について、組織目標の達成を阻害する要因をリスクとして識別、分析及び評価し、当該リスクへの適切な対応を行う一連のプロセスをいう。

組織は、リスクの評価として、組織の内外で発生するリスクを、組織全体の目標に関わる全社的なリスクと組織の職能や活動単位の目標に関わる業務別のリスクに分類し、その性質に応じて、識別されたリスクの大きさ、発生可能性、頻度等を分析し、当該目標への影響を評価する。その上で、リスクへの対応として、評価されたリスクについて、その回避、低減、移転又は受容等の適切な対応を選択する。

③ 統制活動

統制活動とは、経営者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及び手続をいう。

統制活動には、権限及び職責の付与、職務の分掌等の広範な方針及び手続が含まれる。このような方針及び手続は、業務のプロセスに組み込まれるべきものであり、組織内の全ての者において遂行されることにより機能するものである。不正又は誤謬等の行為が発生するリスクを減らすために、各担当者の権限及び職責を明確にし、各担当者が権限及び職責の範囲において適切に業務を遂

⁴² 鳥羽・八田・高田 前掲書，p24。

行していく体制を整備していくことが重要となる。統制活動は、その機能により、予防的（事前的）統制活動と発見的（事後的）統制活動とに区別される。

④ 情報と伝達

情報と伝達とは、必要な情報が識別、把握及び処理され、組織内外及び関係者相互に正しく伝えられることを確保することをいう。組織内の全ての者が各々の職務の遂行に必要とする情報は、適時かつ適切に、識別、把握、処理及び伝達されなければならない。また、必要な情報が伝達されるだけでなく、それが受け手に正しく理解され、その情報を必要とする組織内の全ての者に共有されることが重要である。一般に、情報の識別、把握、処理及び伝達は、人的及び機械化された情報システムを通して行われる。

⑤ モニタリング（監視活動）

モニタリングとは、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。

モニタリングにより、内部統制は常に監視、評価及び是正されることになる。モニタリングには、内部統制の有効性を監視するために、経営管理や業務改善等の通常の業務に組み込まれて行われる日常的モニタリングと、通常の業務から独立した視点で、定期的又は随時に行われる内部統制の評価であり、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会、内部監査等を通じて実施される独立的評価がある。両者は個別に又は組み合わせて行われる場合がある。

⑥ IT（情報技術）への対応

ITへの対応とは、組織目標を達成するために、あらかじ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ITに対し適切に対応することをいう。

ITへの対応は、内部統制の他の基本的要素と必ずしも独立に存在するものではないが、組織の業務内容がITに大きく依存している場合や組織の情報システムがIT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る。

ITへの対応は、IT環境への対応とITの利用及び統制からなる。

IT環境とは、組織が活動する上で必然的に関わる内外のITの利用状況のことであり、社会及び市場におけるITの浸透度、組織が行う取引等におけるITの利用状況、及び組織が選択的に依拠している一連の情報システムの状況等をいい、組織目標を達成するために、組織の管理が及ぶ範囲において、あらかじめ適切な方針と手続を定め、それを踏まえた適切な対応を行う必要がある。

一方、ITの利用及び統制とは、組織内において、内部統制の他の基本的要素の有効性を確保するためにITを有効かつ効率的に利用すること、並びに組織

内において業務に体系的に組み込まれて様々な形で利用されている IT に対して、組織目標を達成するために、あらかじめ適切な方針及び手続を定め、内部統制の他の基本的要素をより有効に機能させることをいう。

【内部統制の目的と基本的要素の関係】

内部統制の目的を達成するため、経営者は、内部統制の基本的要素が組み込まれたプロセスを整備し、そのプロセスを適切に運用していく必要がある。それぞれの目的を達成するためには、全ての基本的要素が有効に機能していることが必要であり、それぞれの基本的要素は、内部統制の目的の全てに必要とされるものである。

次の図は、内部統制の目的を垂直の列とし、基本的要素を水平の列とし、残りの次元で事業単位又は活動を表すとともに、4つの目的とそれを達成するために必要とされる基本的要素には、直接的な関係があることを示したものである。

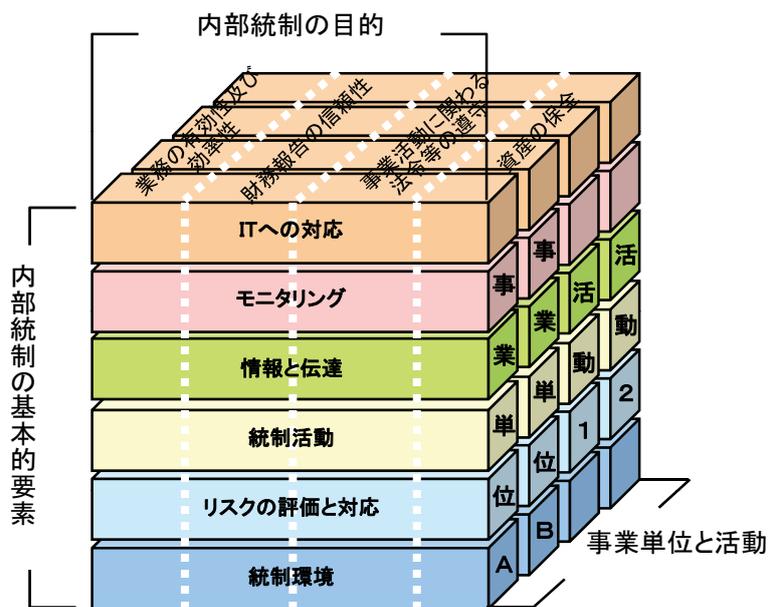
例えば、必要な情報の識別や処理、組織内における適切な伝達などが行われる「情報と伝達」は、内部統制の目的である「業務の有効性及び効率性」や「法令等の遵守」などいずれの目的を実現させるためにも必要な基本的要素となるものである。

また、「法令等の遵守」という目的を実現させるためには、規則や体制の整備といった「統制環境」や自団体を取り巻く「リスクの評価と対応」、法令等の遵守に関する取組の「モニタリング」など、いずれの基本的要素も必要であることを表すものである⁴³。残りの次元において、組織全体を事業単位（例えば、事業部A・事業部B）又は活動（例えば、生産・輸送・販売）といった区分に細分化させている。これによって、「ある事業部について、法令等の遵守を目的とした統制環境は整備されているか」というように内部統制システムを分析的に検討する際の手がかりとすることが考えられる⁴⁴。

⁴³ 鳥羽・八田・高田 前掲書，p26～28。

⁴⁴ 牧野二郎・亀松太郎著『内部統制システムのしくみと実務対策』（日本実業出版社，2006年，p41）。

<内部統制の目的と基本的要素の関係> 45



【内部統制に関係を有する者の役割と責任】

内部統制に関係する者として、経営者、取締役会、監査役又は監査委員会、内部監査人、及び組織内のその他の者の5者が挙げられており、それぞれ以下のような役割と責任が明示されている。

① 経営者

経営者は、組織の全ての活動について最終的な責任を有しており、その一環として、取締役会が決定した基本方針に基づき内部統制を整備及び運用する役割と責任がある。経営者は、その責任を果たすための手段として、社内組織を通じて内部統制の整備及び運用（モニタリングを含む。）を行う。経営者は、組織内のいずれの者よりも、統制環境に係る諸要因及びその他の内部統制の基本的要素に影響を与える組織の気風の決定に大きな影響力を有している。

② 取締役会

取締役会は、内部統制の整備及び運用に係る基本方針を決定する。

取締役会は、経営者の業務執行を監督することから、経営者による内部統制の整備及び運用に対しても監督責任を有している。取締役会は、「全社的な内部統制」の重要な一部であるとともに、「業務プロセスに係る内部統制」における統制環境の一部である。

45 鳥羽・八田・高田 前掲書，p27 をもとに、事務局において作成。

③ 監査役又は監査委員会

監査役又は監査委員会は、取締役及び執行役の職務の執行に対する監査の一環として、独立した立場から、内部統制の整備及び運用状況を監視、検証する役割と責任を有している。

④ 内部監査人

内部監査人は、内部統制の目的をより効果的に達成するために、内部統制の基本的要素の一つであるモニタリングの一環として、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、必要に応じて、その改善を促す職務を担っている。なお、『基準及び実施基準』において、内部監査人とは、組織内の所属の名称の如何を問わず、内部統制の整備及び運用状況を検討、評価し、その改善を促す職務を担う者及び部署をいう。

⑤ 組織内のその他の者

内部統制は、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスであることから、上記以外の組織内のその他の者も、自らの業務との関連において、有効な内部統制の整備及び運用に一定の役割を担っている。

【内部統制の評価及び報告】

経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から必要な範囲において行うものであり、この評価範囲は、財務報告に対する金額的及び質的影響の重要性を考慮して、合理的に決定される。また、有効性の評価に当たっては、適切な統制が全社的に機能しているかどうかについて、まず心証を得た上で、それに基づき、財務報告に係る重大な虚偽記載につながるリスクに着眼して業務プロセスに係る内部統制を評価していくトップダウン型のリスク・アプローチ⁴⁶が採用されている。

評価結果等については、経営者が作成する内部統制報告書に記載される。

【内部統制の監査】

経営者による財務報告に係る内部統制の有効性の評価は、その評価結果の適正性について、当該企業等の財務諸表監査を行っている公認会計士又は監査法人（以下「監査人」という。）が監査することによって担保される。

この内部統制監査は、財務諸表監査と一体となっても行われることにより、同一の

⁴⁶ 経営者の目線から企業全体を見渡して、財務報告の信頼性を脅かすリスクの高いところに集中して対応すること。

監査証拠を双方で利用するなど効果的かつ効率的な監査が実施されるように、当該企業の財務諸表監査に係る監査人と同一の監査人によって実施される。

監査人は、経営者の評価に対する意見等を内部統制監査報告書として作成し報告する。同報告書は、原則として、財務諸表監査における監査報告書と合わせて記載することとしている。

<内部統制報告書の様式>⁴⁷

<p>第一号様式</p> <p>【表紙】</p> <p>【提出書類】 内部統制報告書</p> <p>【根拠条文】 金融商品取引法第24条の4の4第__項</p> <p>【提出先】 ____財務(支)局長</p> <p>【提出日】 平成 年 月 日</p> <p>【会社名】 _____</p> <p>【英訳名】 _____</p> <p>【代表者の役職氏名】 _____</p> <p>【最高財務責任者の役職氏名】 _____</p> <p>【本店の所在の場所】 _____</p> <p>【縦覧に供する場所】 名称 _____ (所在地) _____</p> <p>1 【財務報告に係る内部統制の基本的な枠組みに関する事項】</p> <p>2 【評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項】</p> <p>3 【評価結果に関する事項】</p> <p>4 【付記事項】</p> <p>5 【特記事項】</p>	<p>(内部統制報告書提出の流れ)</p> <p>経営者が作成した内部統制報告書は、監査法人の内部統制監査を受け、内部統制監査報告書を添付し、有価証券報告書とともに、所轄の財務(支)局長に提出される。</p> <div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p style="text-align: center;">内部統制報告書 + 内部統制監査報告書</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">有価証券報告書</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">所轄の財務(支)局長に提出</p> </div>
--	---

⁴⁷ 財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令(平成19年内閣府令第62号)第1号様式をもとに、事務局において作成。

IV 地方公共団体における内部統制の整備・運用に向けて

1 内部統制の意義

「Ⅲ 内部統制とは」において、我が国における内部統制の考え方や枠組みを紹介したが、その枠組みにおいて挙げられた目的は、すでに地方公共団体の法制度上義務付けられているのである。例えば、業務の有効性及び効率性であれば、最少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）⁴⁸が当てはまり、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）、信用失墜行為の禁止（同法第33条）⁴⁹が当てはまる。ただし、具体的取組方法については地方公共団体に委ねられている。

そこで、現在地方の置かれた状況、地方の抱える課題への対応策として、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」がそれらの目的を実現するための有効な手法の一つであると考えられる。

一方、「内部統制」の整備・運用という点、全く新しい概念を導入して、既存の作業に加え新たな作業を創出するのではないかと、しかもその作業は困難を極め、組織に膨大な費用及び人的負担をかけるのではないかと受け止められがちである。

しかし、「内部統制」の整備・運用は、大きな事務負担やコストを必ずしも強いものではない。「内部統制」の整備・運用は、単にマニュアルや文書を作るのではなく、組織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、業務の中に組み込まれ、組織の全ての者によって遂行されるプロセスであり、地方公共団体が一つの組織として継続的に運営されている以上、その業務の中に相当の内部統制がすでに存在している。例えば、担当者同士の相互チェック、管理者の決裁承認、事務分掌も内部統制の一部といえる。

ただ、これらの統制が部局ごとに異なり体系化されていないほか、首長の関与が少なく組織的な対応が行われていないのではないかと考えられる。また、首長や職員にリスクに対する意識や組織的対応など内部統制の考え方が十分に理解されてい

⁴⁸ 地方自治法（昭和22年法律第67号）（抄）

第2条第14項 地方公共団体は、その事務を処理するに当っては、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しなければならない。

⁴⁹ 地方公務員法（昭和25年法律第261号）（抄）

第32条 職員は、その職務を遂行するに当って、法令、条例、地方公共団体の規則及び地方公共団体の機関の定める規程に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。

第33条 職員は、その職の信用を傷つけ、又は職員の職全体の不名誉となるような行為をしてはならない。

ないと考えられる。地方公共団体における内部統制の整備・運用は、これらの点に注目することから始まるものである。

本研究会では、これまで地方公共団体が行ってきた個別の統制について、内部統制の視点から再編・整理した上で、地方公共団体自らが適正な行政運営を確保していくための基本的考え方を示すことを目指した。

基本的な考え方を整理するに当たって、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 のフレームワークをベースに制度化された『基準及び実施基準』の内容を基本として検討することとした。

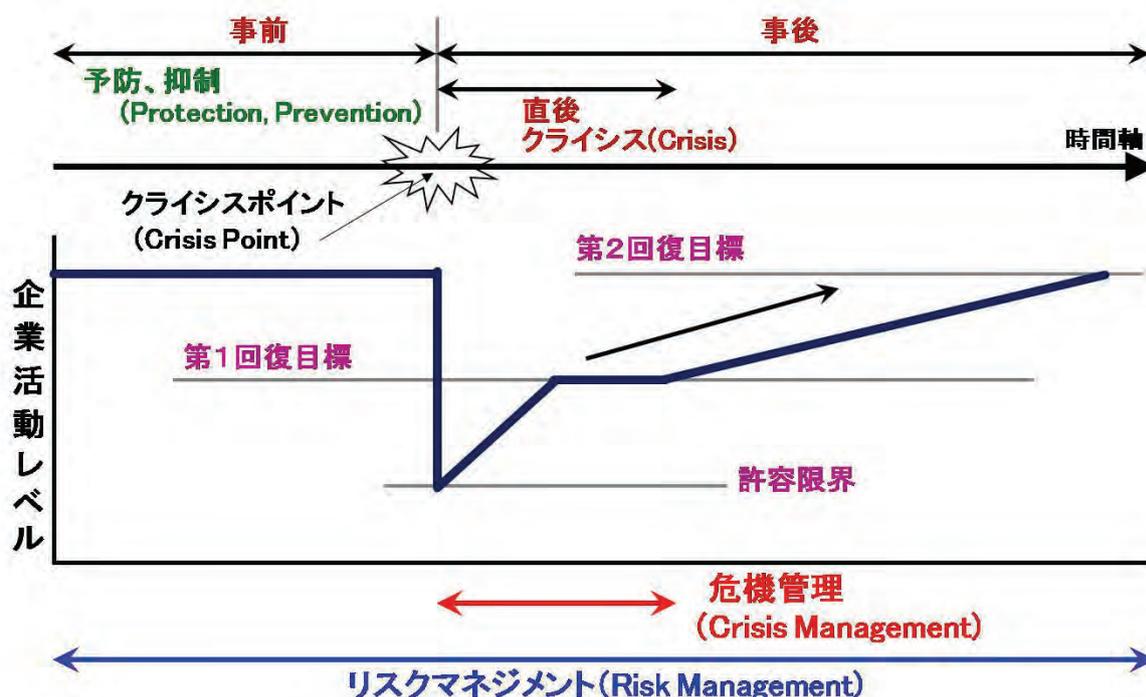
2 地方公共団体の内部統制において対象とするリスク

内部統制を整備・運用するに当たっての一つのキーワードは「リスク」であり、まずは、地方公共団体を取り巻くリスクについて組織的に把握することから始めなければならない。

地方公共団体にとってのリスクというと、一般的には災害や鳥インフルエンザなどの危機事象、あるいは、契約業務、公金管理、法令遵守もリスクと認識しやすいと考えられる。

以下の図は、企業活動レベルがあるクライシスポイントにおいて著しく低下した場合、直後の危機的状況を脱し、徐々に企業活動レベルを回復させる過程を示しているが、危機発生直後の事後対応を危機管理（クライシスマネジメント）と呼び、事後対応はもちろんのこと、危機発生の予防・抑制といった事前対応を含めた取組について、リスクマネジメントと広く解されている。

<危機管理とリスクマネジメント>⁵⁰



およそ、災害や鳥インフルエンザといった危機事象は、危機管理（クライシスマネジメント）の範疇であると考えられる。クライシスとは、単に危機ではなく、組織全体の存在に関わり、回避できない損害を得るリスクと解すべきであり、主に事後的に対応せざるを得ないものである。

⁵⁰ 『JISTRZ0001 (Q2001 の原案)』。

内部統制において対象とするリスクは、そのような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うるリスクである。内部統制は、リスクを事前に統制することを目的として、対象を洗い出し、リスク内容を影響度と頻度で分析し、リスクごとに、回避・低減・移転・受容⁵¹等の統制内容の判断を行うことに特徴がある。

次の表は、地方公共団体を取り巻くリスクについて、地方公共団体が目指す目的やリスクの性質に応じて、試みに一覧としたものであるが、各団体においてリスクを洗い出していく場合、地域の実情に応じて、リスクをこのように分類・整理することが考えられる。なお、地方公共団体を取り巻く全てのリスクを一覧にすることを求めるものではなく、ここに掲げられたリスクも例示的なものである。

<地方公共団体を取り巻くリスク一覧（イメージ）>⁵²

No.	大項目	中項目	小項目	具体例
1	業務の有効性及び効率性	プロセス	不十分な引継	人事異動や担当者の不在時の事務引継が十分に行われないことにより業務が停滞する。
2			説明責任の欠如	担当事務が法令等に基づき適切に執行されていることを、相手方に納得できるように説明できない。
3			進捗管理の未実施	業務の実行過程において、業務の進捗状況を管理していない。
4			情報の隠ぺい	首長の判断を仰ぐべき問題に関して、担当者が情報を上司に隠したために、問題が拡大する。
5			業務上の出力ミス	申請内容と異なる証明書をシステムに出力指示する。
6			郵送時の手続ミス	公印を押さずに書類を郵送する。
7			郵送時の相手先誤り	職員の不手際により、郵便物を大量に誤送する。
8			意思決定プロセスの無視	新規業務を始める際に、業務の開始に関する意思決定プロセスを無視する。
9			事前調査の未実施	新規業務を始める際に、市場調査等の事前調査を実施しない。
10			職員間トラブル	職員間において、担当業務を押し付けあう。
11			委託業者トラブル	業者に委託した内容が、適切に履行されない。
12	管人事		硬直的な人事管理	長期間にわたる人員配置が行われる。適材適所に人員を配置できない。人事管理が一元化・集約化されていない。
13			IT管理	システムダウン
14	コンピュータウイルス感染	コンピュータシステムがウイルスに感染する。		
15	ブラックボックス化	エラー内容が専門的であり詳細な内容を把握できない。メンテナンス経費の積算が妥当であるか判断できない。		
16	ホームページへの不正書込	ホームページに不正な書き込みをされる。		

⁵¹ 「回避」とは、リスクの原因となる活動を見合わせ、又は中止することをいう。リスクの発生可能性や影響が非常に大きい、又はリスクを管理することが困難な場合等において、リスクの回避が選択されることがある。

「低減」とは、リスクの発生可能性や影響を低くするため、新たな内部統制を設けるなどの対応を取ることをいう。

「移転」とは、リスクの全部又は一部を組織の外部に転嫁することで、リスクの影響を低くすることをいう。例えば、保険への加入、ヘッジ取引の締結などが挙げられる。

「受容」とは、リスクの発生可能性や影響に変化を及ぼすような対応を取らないこと、つまり、リスクを受け入れるという決定を行うことをいう。リスクへの事前の対応に掛かる費用が、その効果を上回るという判断が行われた場合、又は、リスクが顕在化した後でも対応が可能であると判断した場合、リスクが許容できる水準以下のものであれば組織はリスクをそのまま受容することが考えられる。以上、『基準及び実施基準』より抜粋。

⁵² 事務局において作成。

17	執行 予算	予算消化のための経費支出	予算に剰余が生じた場合でも、経費を使い切る。	
18		不適切な契約内容による業務委託	不適切な契約・入札条件を設定して業務を委託する。	
19	事件	職員等の不祥事(勤務外)	職員等が飲酒運転で検挙される。	
20		職員等の不祥事(勤務中)	職員等が業務中交通事故を引き起こす。	
21		不正請求	介護ワーカーの不正請求を見過ごす。	
22		不当要求	不当な圧力に屈し、要求に応じる。	
23		セクハラ・パワハラ	職員間において性的嫌がらせ(セクハラ)やパワハラが発生する。	
24		書類 情報の管理	書類の偽造	職員が申請書類を偽造し、減免処理を意図的に改ざんする。
25	書類の隠ぺい		意図的に課税資料を隠ぺいする。	
26	証明書の発行時における人違い		申請者を誤って証明書を発行する。	
27	証明書の発行種類の誤り		申請内容と異なる証明書を発行する。	
28	なりすまし		申請資格のない者に申請資格を与えてしまう。	
29	個人情報情報の漏えい・紛失		職員が住民の個人情報等の非公開情報を取得し、外部に漏えいする。	
30	機密情報の漏えい・紛失		職員が業者と結託して、入札の際に特定の業者に有利に働くような情報を漏えいする。	
31	不正アクセス		コンピュータシステムが外部から不正アクセスを受ける。	
32	ソフトの不正使用・コピー		ソフトウェアのライセンスを一部しか取得せずに、組織的な経費節減のために意図的にソフトウェアの違法コピーをする。職員等が職場のPCにおいて、個人使用目的でソフトウェアを不正にコピーする。	
33	違法建築物の放置		建築確認等の手続を怠って違法建築をされた建物を放置する。	
34	執行 予算	勤務時間の過大報告	勤務時間報告を過大に報告する。	
35		カラ出張	カラ出張をする。	
36		不必要な出張の実施	業務上不必要な出張により経費支出を行う。	
37	契約 関係	収賄	外部業者との契約の際に、業者担当者から賄賂の申し出を受ける。	
38		横領	現金を意図的に横領する。	
39		契約金額と相違する支払	契約と異なる金額を支払う。	
40		不適切な価格での契約	不適切な価格での契約を受け入れる。	
41	財務報告の信頼性	過大計上 過大徴収	証明書の発行手数料を過大に徴収する。	
42		架空計上 架空受入	委託業者からの納品に関して、架空の受入処理を行う。	
43		過少計上 過少徴収	証明書の発行手数料を過少に徴収する。	
44		計上漏れ 検収漏れ	委託業者からの納品に関して、検収印を押し忘れる。	
45		不正 確な金額 による計上	財務データ改ざん	意図的に財務データを改ざん処理する。
46			支払誤り	経費の支払に際して、相手先からの請求額よりも過大に支払う。
47			過大入力	収入金額よりも過大な金額を財務会計システムに入力する。
48			過少入力	収入金額よりも過少な金額を財務会計システムに入力する。
49			システムによる計算の誤り	給与システムにおける給与及び源泉徴収控除等の計算を誤る。
50		計上 二重	データの二重入力	財務会計システムにデータを二重入力する。
51			二重の納品処理	委託業者からの納品に関して、二重に受入処理を行う。
52		計上 分類誤り	受入内容のミス	委託業者からの納品に関して、受入内容(品目・価額等)を誤る。
53			システムへの科目入力ミス	財務会計システムへの入力時に、使用する科目を誤る。
54			科目の不正変更	財務会計システムへの入力時に、使用する科目を意図的に変更する。
55	資産の保全	不十分な資産管理	資産が適切に把握されていない。備品購入時において、発注内容と異なる物品を収納する。	
56		固定資産の非有効活用	把握しているホール等の公共施設、空き地、官舎等が有効利用されていない又は処分すべき資産を処分しない。	
57		無形固定資産の不適切な管理	ソフトウェアの有効期限を適切に管理していない。	
58		不適切な不用決定	本来継続使用可能な備品を不用決定する。	
59		耐震基準不足	施設に必要な耐震基準を満たしていない。	
60		現金の紛失	現金を紛失する。	

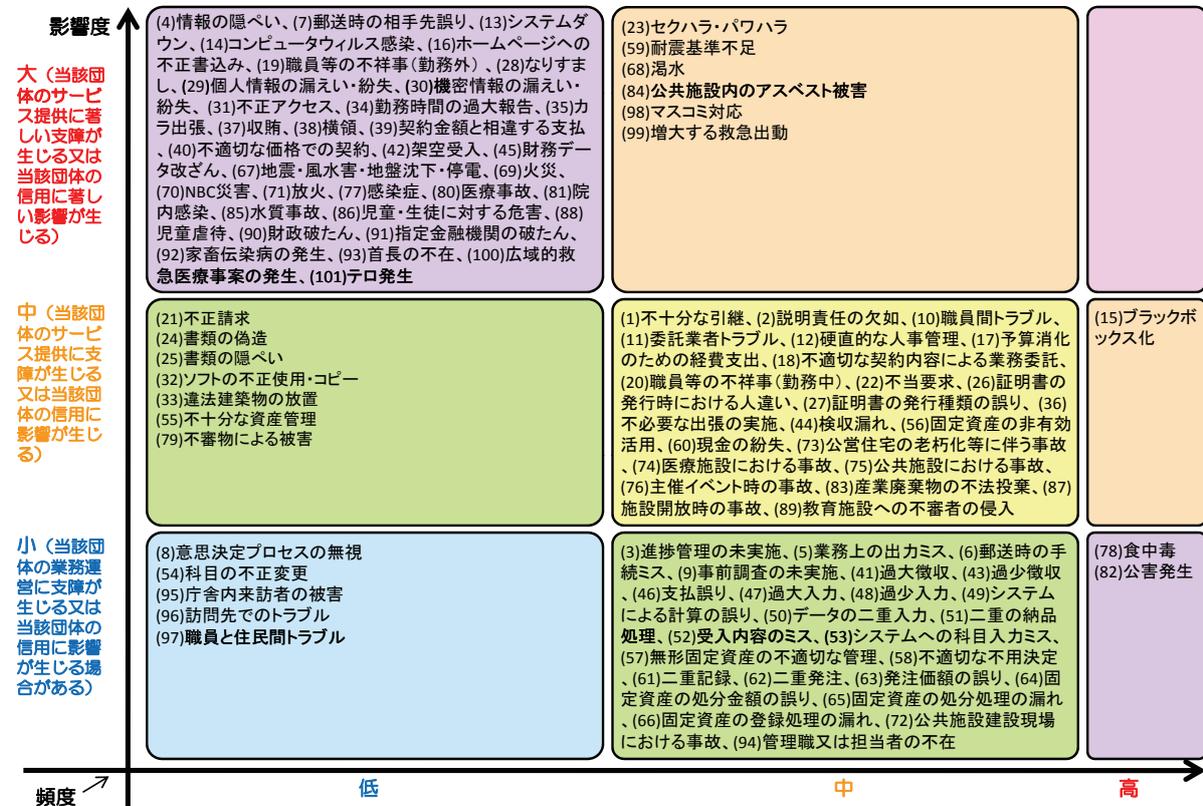
61	計上	二重記録	二重に廃棄又は売却処理を記録する。
62		二重発注	備品を二重に発注する。
63	不正確な金額 による計上	発注価額の誤り	実際の価額よりも過大な金額で発注する。
64		固定資産の処分金額の誤り	固定資産の処分金額を誤る。
65	漏れ計上	固定資産の処分処理の漏れ	固定資産の除売却・貸与処理を漏らす。
66		固定資産の登録処理の漏れ	固定資産の登録を漏らす。
67	自然災害・事故	地震・風水害・地盤沈下・停電	風水害により業務が中断する。
68		濁水	濁水により給水制限が発生する。
69		火災	山火事などの大規模火災により業務が中断する。
70		NBC 災害	核物質・生物剤・化学剤により汚染事故が発生する。
71		放火	公立施設が放火され業務が中断する。
72		公共施設建築現場における事故	公共施設建築現場において、事故が発生する。
73		公営住宅の老朽化等に伴う事故	公営住宅の老朽化が原因で人身事故が発生する。
74		医療施設における事故	公立病院内で「(80)医療事故」以外の転倒又は転落事故が発生する。
75		公共施設における事故	地方公共団体が所管する施設において事故が発生する。
76		主催イベント時の事故	地方公共団体が主催するイベント中に事故が発生する。
77	健康	感染症	地域内において、感染症が発生する。
78		食中毒	地域内において、食中毒が発生する。
79		不審物による被害	公共施設に爆発物や有害物質が送りつけられる。
80		医療事故	公立病院内で手術ミスによる医療事故が発生する。
81		院内感染	公立病院内で院内感染が発生する。
82	生活環境	公害発生	地域内において、光化学スモッグが発生する。
83		産業廃棄物の不法投棄	産業廃棄物の不法投棄を放置する。
84		公共施設内のアスベスト被害	地方公共団体が管理する施設において、アスベスト被害が発生する。
85		水質事故	異臭、異物混入、赤水等の水質汚染により苦情が発生する。
86	社会活動	児童・生徒に対する危害	公立学校内で児童・生徒が外部からの侵入者により暴行を受ける。
87		施設開放時の事故	公立学校で施設開放時に事故が発生する。
88		児童虐待	児童が両親・保護者から虐待を受けているケースを把握しているにもかかわらず放置する。
89		教育施設への不審者の侵入	公立学校に不審者が侵入する。
90	経済活動	財政破たん	厳しい財政状況により住民サービスに影響が生じる。
91		指定金融機関の破たん	指定金融機関が破たんし、公金の収納や支払の業務ができなくなる。
92		家畜伝染病の発生	地域内において、鳥インフルエンザが発生する。
93	その他	首長の不在	首長に危害が加えられる又は急変により不在となり、行政が機能しない。
94		管理職又は担当者の不在	管理職又は担当者が急変により不在となり、担当業務が機能しない。
95		庁舎内来訪者の被害	庁舎内の設備の不備により来訪者が軽症被害を負う。
96		訪問先でのトラブル	職員が業務により訪問した個人宅でトラブルにより暴力事件が発生する。
97		職員と住民間トラブル	職員の窓口対応が悪く、来訪者による傷害事件が発生する。
98		マスコミ対応	マスコミへの情報提供が遅れる又は情報提供が不十分である。
99		増大する救急出動	救急車輦が不足する又は受入先が定まらないことにより、迅速な搬送が困難となる。
100		広域的救急医療事案の発生	地方公共団体内の医療施設だけでは対応できないような大規模な事件・事故が発生する。
101		テロ発生	爆弾テロが発生する。

経営体リスク(その他のリスク)

これらのリスクを地方公共団体に与える影響度及び発生頻度に応じて評価を行うことが重要である。

これについて、試みに区分したものが、次の図である。

<地方公共団体を取り巻くリスク図（イメージ）>⁵³



ある団体にとってリスクと認識したものが、別の団体においてはリスクと認識しない可能性があるかもしれない。内部統制において対象とするリスクを考える際には、リスクの発生頻度やリスクが発生した場合の影響度をもとに、地方公共団体を取り巻くリスクを評価した上で、組織が実現しようとする目的や費用対効果を勘案して決定されるものであり、また、団体規模によっても左右される。

当初は、リスクの把握や評価の作業で悩み、戸惑うことが多いと考えられるが、挙げたリスクが妥当なのか、このうちどのリスクを内部統制で対応すべきであるか、組織的に議論をしていく過程が大事であると考えられる。また、このようなリスクの整理は、不合理な制度や業務の非効率性を明らかにすることにもつながるものである。

なお、リスクの整理を行った後の対応については、「IV 5（2）リスクの評価と対応」で整理する。

⁵³ 事務局において作成。

3 内部統制の目的

内部統制の目的は、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、資産の保全、法令等の遵守の4つが挙げられているが、目的別に、地方公共団体に関わる意義を考えていきたい。

地方公共団体の場合は、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ると、地方公共団体の事務の原則である業務の有効性及び効率性の追求が重要であり、その前提として、公平性・公正性が求められることから、法令等の遵守に基づく合法性や合規性の確保がその基礎となる。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となる。

およそこのような考え方が基本ではないかと思われるが、これらの目的の重要性に関する比重は、どの団体でも同一であるわけではない。団体規模や、対象とするリスクの検討結果を勘案し、地方公共団体の実情に即して、なぜ内部統制を整備・運用するのか自主的に考えることが妥当であると考えられる。いずれにしても、首長をはじめ組織的に内部統制を導入する必要性等について議論し、自主的に決定していくプロセスそのものが重要である。

(1) 業務の有効性及び効率性

住民の福祉の増進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。業務の有効性及び効率性という目的を実現する手法として、ニュー・パブリック・マネジメント⁵⁴の考え方や行政評価の導入などが挙げられ、すでに多くの団体において取り組まれているが、これまでの行政評価システムを見直すべき点等がないか、特にリスクの統制という内部統制の特徴を踏まえ、改めて点検する必要がある。

例えば、行政評価においては、総合計画やマニフェスト等を達成するための業務や施策についての実施の検証として行われることが多く、いわゆるルーチン業務は、その対象から漏れていることが多いと考えられる。内部統制の整備・運用によって、個別の業務プロセスレベルの有効性及び効率性を再点検し、そこに存在する重複やリスクを統制するとともに、既存のルール of 整理・合理化を行うことが望ましい。

このほかにも、財務書類4表から得られるコストなどの会計情報を活用するこ

⁵⁴ New Public Management ; NPM, 以下「NPM」という。

とで、行政評価は、正確なコストに基づく評価へ展開することが期待される。そのような流れの中で、せっかく新たな地方公会計により正確なコストを集計しても、正確なアウトプット数量が集計されなければ、単位当たりのコストは不明確なものとなる。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。

(2) 財務報告の信頼性

財務報告には、予算書・決算書、財務書類4表だけではなく、これらの書類に重要な影響を及ぼす可能性のある情報も含まれる。

現金主義をベースとした官公庁会計においては、決算が予算の執行実績の積算としての性質を強く持っていること、また、地方自治法、財産条例、公有財産規則、会計規則等のルールが詳細に定められており、その内容は団体間で大きく異なるものではないと考えられる。このため、財務や資産の取扱いについては、これらの法令等を遵守することによって、結果として、財務報告の信頼性は確保されることが考えられがちであり、特段の課題があると認識されていないように思われる。

このように、財務報告の信頼性は、地方公共団体にとって一般的に理解しにくい目的であると考えられる。

地方公共団体の財政状況については、常に正確に報告・公表されることが求められるが、誤った報告によってこれが保証されなければ、議会や住民が財政状況の実態を正しく把握し、監視することができず、場合によっては、財政悪化・財政破綻による住民サービスの低下等の不利益をこうむる可能性が考えられることから、財務報告の信頼性は常に確保されなければならない。

また、今後の地方財政については、地方公社や第3セクターを含めた連結ベースでの財政状況を明らかにするとともに、資産・債務の実態をより適切に把握することが求められており、単なる予算統制のための決算書という考え方に加え、資産・債務を含めた財政状況の全体像の把握によって、財政運営の質の向上を目指す決算統制という考え方が重要となっている。

折しも、財務書類4表の適切な作成・公表や、地方公共団体財政健全化法施行による財政指標の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となり、財務報告の信頼性がますます重要となっている。

このためには、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。

このように、財務報告を行うプロセスに内部統制の考え方を取り入れ、組織的にこれまでの財務に関する業務プロセス全体を再点検、整理・合理化していくことが一層求められている。

(3) 資産の保全

地方公共団体が所有、管理する資産には、様々なものが存在するが、資産・債務の把握等を通じて、資産・債務改革の方向性や具体策を打ち出すことにより、自らが抱える個々の資産・債務の現状や問題の所在を明らかにし、組織として問題点や危機意識を共有することがまず重要である。その上で、厳しい財政状況の下、従来型の「歳出削減」というフロー面の取組だけでなく、抱えている資産を再点検し、売却できるものは売却する、遊休資産を有効活用するといったストック面での検討を行い、債務の圧縮等を実施することが求められている。特に、資産は財産としての側面だけではなく、保有コストがかかるものであり、この点からも資産の把握・管理は重要である。現に保有し活用している資産について、その管理の質を一層高めていくことも重要である。

また、不要資産の売却や遊休資産の活用に止まらず、資産が適切な手続及び承認の下に、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等を行うことが重要である。

このように財務報告の信頼性や資産の保全を確保するための取組を通じて、首長を含む全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ければならない。

(4) 法令等の遵守

地方公共団体の業務に携わる者は、その職務を遂行するに当たって、地方自治法や地方公務員法により関連する法令等を遵守する義務を有するが、これこそ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。なお、法令等の内容には、法律、条例、規則以外に、各団体が定める行動規範（倫理規程等）も含まれることに留意する必要がある。

一般に法令等の遵守を厳格に実現しようとする、チェックなどの手間が増え、内部管理業務が増大することに留意しなければならない。その場合、業務の効率性と相反することも考えられるが、この点は、対応しようとするリスクの重点の置き方によって、双方のバランスを図ることが重要である。例えば、不祥事件等が大きな問題となった団体であれば、仮に内部管理業務が増大しても、住民の信頼確保のため、法令等の遵守の目的を重視すると考えられる。

4 整備・運用を行うことによる効果

地方公共団体に内部統制が整備・運用されることで地方公共団体に期待される効果としては、次のようなものが考えられる。

- ① 業務におけるリスクとそのコントロールが可視化され、上司・同僚による確認の強化や、別の部署による監察の実施などによって、不適正な事務処理に対する有効なチェック体制の構築が可能となる。

さらに、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、新たな課題への適切な対応につながる。

- ② 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る。内部統制の整備・運用により、業務内容及びプロセスが可視化され、業務プロセスに存在する重複や錯綜するルール of 整理・合理化などの取組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、業務の効率性の向上が図られることとなる。また、業務プロセスの遂行が当該業務の目指す目的に対し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。

これらのことにより、地方自治運営の基本原則の一つである VFM(Value For Money) の視点、すなわち、「最少の経費で最大の効果を挙げる」ことに資すると考えられる⁵⁵。

- ③ このような業務やルールの見直しは、単なる人員の削減のみにつながるものではなく、新たに必要な統制（ルールの整備、IT の導入など）の導入によって、真に必要なサービスへの人員配置の重点化を図ることができると考えられる。
- ④ 行政機関において、組織内部にリスクの存在を認めることが、内部統制の前提であるが、「行政無謬神話」に代表される行政組織に関わる者の意識そのものを改革することとなると考えられる。
- ⑤ 財務報告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。こうした財務書類 4 表から得られるストック情報等を踏まえ、例えば、資産・債務改革の具体的な施策の策定がより実効性を持って行われることが期待できる。

このほか、首長が適切に内部統制の整備・運用を行うことにより、首長の目が行き届かない範囲の職員の不祥事件、事務処理ミス等に対し、組織的に対応することが可能となり⁵⁶、その結果、首長が地域経営などの戦略的な業務に専念できるようになることも期待できる。

このように内部統制の整備・運用を図ることにより、行政改革及び地方分権改革を進める上で、最も重要な住民の信頼を得ることに大きく寄与するものと考えられる。

⁵⁵ 地方自治法第 2 条第 14 条関係。

⁵⁶ ヤクルト本社事件判決（平成 13 年 1 月 18 日東京地裁判決）やダスキン大肉まん事件（平成 16 年 12 月 22 日大阪地裁判決）等において、経営者に内部統制構築責任があることを一貫して認め、併せて、一定水準の内部統制が構築・維持されているならば、経営者は、会社又は従業員の行った事柄について免責されることが明示されている（町田 前掲書、p18～19）。

5 内部統制の基本的要素

これらの目的を定めた上で、具体的な内部統制の整備・運用を行うことになる。各々の目的を達成するための基本的要素について、概要を整理すると次のようなものといえる。

- 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正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：すでに取り入れている利用環境を把握した上で、適切な方針や手続を定めることにより、業務の効率化やリスクの対応につなげること。

ここでは、6つの基本的要素別に、地方公共団体に関係する留意点を整理する。

(1) 統制環境

「統制環境」の概念は、民間企業においては、取締役会等の機能や組織構造等組織の体制に関するもの、経営方針等組織の基本方針に関するもの、経営者の誠実性や姿勢等に関するものなど、非常に幅が広いものであるが、地方公共団体の統制環境を考える上で、特に、①首長の使命感、②基本方針の策定、③組織体制の整備が必要であると考えられる。

(首長の使命感)

首長には、住民の信頼確保や、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等を目指して、組織マネジメント改革に使命感を持って取り組む必要がある。首長は、その使命感をより有効に生かし、内部統制が適切に整備・運用されるように、次の点に留意する必要がある。

まず、内部統制に対する正しい理解が必要となる。特に、内部統制に関する書籍や情報が氾濫している現状において、多くの知識は得ることができて、これ

を正しく理解しなければ、情報に振り回され、かえって目的を見失ったり、業務の効率性を損なうことになりかねない。「VI2 民間企業における課題」等を参考に、「なぜ内部統制が必要なのか」という目的意識を持つことが重要である。

さらに、首長の意識改革だけではなく、管理職も含め日常の業務を実施する全ての職員の意識改革も必要である。そのためにも、職員一人ひとりのスキルアップ、意識の向上のための管理職も含めた職員研修が、費用対効果という点でも極めて重要である。特に、職員の削減と行政サービス維持向上が求められる中、リスク対応自体が付加的な業務の増加と捉えられがちである。研修等を通じ、組織のリスク発生事案をもとに、職員のリスクマネジメントに対する臨場感や意識を向上させることが必要である。そして、どのように職務に結び付けるか、問題の所在を自分たちで考え、意識させる工夫が必要である。

(基本方針の策定)

首長が内部統制の整備・運用を「組織マネジメント改革」と位置付け、これを推進しようと考えても、職員にとって業務負担だけが生じるという懸念を取り除かなければ、新たな視点の改革は困難なものとなる。

このため、全庁的にその意思を的確に浸透させ、各々の権限と責任において、整備・運用の取組を行うための基本的な考え方を明らかにする必要がある。この基本方針は、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。なお、ルール策定に当たっては、ルールを作る側の一方的なものではなく、実際にルールを遵守する立場の職員の負担やフィージビリティを考慮しなければ実効性のあるものにならない。いくら立派な基本方針を策定しても、個々の職員が守らなければ意味がないのである。

(組織体制の整備)

民間企業においては、取締役会が内部統制の整備・運用に関する基本方針の決定等を実施しているが、地方公共団体では同様の役割と責任を担う組織がなく、どの組織がこれを担うべきかが問題となる。

これについては、例えば、首長、副知事や副市町村長、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ではないかと考えられる。民間企業と異なり正式には基本方針の決定等は首長が行うこととなるが、このような任意の組織において、基本方針を協議・調整し、内部統制の整備・運用について、メンバーが全庁的な視点で議論し取り組む役割が求められる。

次に、内部統制の整備・運用の取組を支援する部署（内部統制総括部署）が存在しないため、これを明確にすることが問題となる。

当該部署においては、基本方針に基づき、各部局（団体規模によっては、各課室）が具体的な取組を実践するに当たって、首長や「経営戦略会議」（仮称）の決定事項を各部局に伝達したり、逆に各部局からの取組状況を取りまとめ報告することが考えられる。

この役割を果たす専門の部署を置くことが望ましいが、独立した課室を新たに設けるか、総務課や行革担当課などの既存の部署を活用するかについては、各団体の実情や整備・運用の進捗状況に応じて決定されるべきである（組織体制の整備の例は 56 ページの図を参照。実施内容の例は 57 ページの表を参照）。

なお、以降に掲げる諸事例については、地方公共団体にとって内部統制になじみがなく、各団体が内部統制の整備・運用として意識して行っている事例が少ないことから、地方公共団体の内部統制のあり方を考えるに当たって、参考となると思われる事例を紹介したものである（人口は、平成 20 年 3 月 31 日現在の住民基本台帳人口による。）。

[参考事例：統制環境]

事例名：佐賀県庁経営の基本方針の策定 <巻末 参考資料 13>

(佐賀県：864,738 人)

県民満足度の向上を最大の目標とし、経営理念・あるべき県庁の姿を示すとともに、各本部に対する予算編成権の移譲や、仕事の進め方をはじめとするルール作成など、具体的な取組事項を基本方針として取りまとめ、平成 15 年に政策検討会議で決定。

事例名：佐賀県庁における仕事の進め方の策定 <巻末 参考資料 14>

(佐賀県：864,738 人)

新しい時代に対応した佐賀県庁を目指し、全般的な業務改善の取組として、庁内における意思決定の方法、予算執行上の留意点、情報伝達の方法など業務に関するルールについて幅広く規定。

事例名：職員通信「Ki ra Ri」の作成 <巻末 参考資料 15> (佐賀県：864,738 人)

職員の意識改革と組織風土を変える取組を職員通信に紹介し、県庁が目指している方向、改革の流れを全職員で共有することで、県政の最終目標である県民満足度の向上を目指す。

事例名：信頼回復に向けた取組み方針の策定⁵⁷ <巻末 参考資料 16>

(名古屋市：2,164,640 人)

平成 20 年 3 月、外部調査委員会の報告を受けて、組織のトップである市長、市長を

⁵⁷ 名古屋市『信頼回復に向けた取組み方針』（平成 20 年 3 月）。

補佐する副市長、代表監査委員などに対し、不適正な会計処理事件の責任を問い必要な処分を行うとともに、コンプライアンスに関する内部統制の再構築、職員の意識改革及び行政システムの改革・改善に関する再発防止策などの取組方針を打ち出す。

事例名：適正職務サポート制度 <巻末 参考資料 17> (名古屋市：2,164,640 人)
適正職務サポート制度（公益通報（内部通報に限る。）、不当要求行為対応）を構築。特徴としては、コンプライアンス・アドバイザー制度（弁護士）を設け、職員の指導・助言を行う。内部では、コンプライアンス相談員（局区等の人事担当課長、人事担当係長ほか）、総括コンプライアンス相談員（監察室長、監察係長ほか）を設置。

事例名：市政改革マニフェストの策定⁵⁸ (大阪市：2,516,543 人)
①市民からの信頼の喪失、②職員の士気と自信の低下、③財政危機への対処方針として、市政改革マニフェスト（市政改革基本方針）を策定し、それを受けて、各局・区で、それぞれの所管業務に関わる具体的な改革の実施方針・取組目標を明らかにするものとして局長・区長改革マニフェスト（局・区改革実施方針）を策定している。

事例名：職員等の公正な職務の執行の確保に関する条例の制定及び運用
(大阪市：2,516,543 人)
コンプライアンス推進の取組として、職員等の公正な職務の執行の確保に関する条例を制定し、平成 18 年度から施行。特徴は、①公益通報（職員及び市民など何人でも）、②不当要求行為対応、③コンプライアンスのための環境整備の一環とする内部統制の構築（内部監察制度）が挙げられる。

事例名：法令遵守の推進等に関する条例の制定⁵⁹ (新潟市：803,470 人)
コンプライアンス委員会をはじめとする庁内体制の整備、公益通報制度の確立、特定要求行為への対応を柱とする条例を制定。また、運用面では、マニュアル作成や研修実施による周知、職員に対する意識調査の実施等により、コンプライアンスの確保を推進。

事例名：行政執行適正化の推進⁶⁰ (岡山市：685,564 人)
コンプライアンスを単なる法令遵守ではなく、「公正で法律、道理にかなった行政執行の推進」と位置付けている。行政執行適正化推進課を設け、外部からの違法・不当な要求の排除だけでなく、内部において時代に合わない規定の大幅な見直しを推進。

⁵⁸ 大阪市政改革室ホームページ。

http://www.city.osaka.jp/shiseikaikakushitsu/kaikaku/mokuji_manifest.html

⁵⁹ 丸山健一、加藤陽子「新潟市における法令遵守の推進等に関する条例について」『日本都市センターブックレット No.19—コンプライアンスと行政運営』（財団法人日本都市センター，2008 年，p56）。

⁶⁰ 根岸健二「岡山市における行政執行適正化の推進について」『日本都市センターブックレット No.19—コンプライアンスと行政運営』（財団法人日本都市センター，2008 年，p29～33）。

事例名：グループ制見直しによる管理体制の強化 (青森県：1,430,543人)

業務のチェック機能強化のため、各課で導入されているグループ制度（課長、グループリーダー、担当者の体制）を見直し、グループリーダーの代わりに管理者色の強いグループマネージャーを置くとともに、課長の下に課長代理を配置。意思決定の遅れというデメリットを認識しつつ、チェック機能の強化を重視。

事例名：太田市マネジメントシステムの運用⁶¹ <巻末 参考資料 18>

(太田市：210,254人)

ISO 活動や行政評価、企業会計的な視点でのバランスシートなどのいわゆる経営管理ツールを一つのマネジメントシステムとして整理、活用することで効率的に運営される組織体となることを目指すとともに市民満足度の向上を図る。

事例名：ISO9001 認証取得の取組⁶² (千葉県長南町：9,824人)

平成 16 年に ISO9001 の認証取得。行政サービスについて、公平・迅速・透明を基本とした業務活動の継続的な改善を図り、住民満足度を向上させるための業務マニュアルを整備。実務を当該マニュアルに基づいて行い、年 2 回のレビュー、3 年ごとの更新検査を実施し、業務の可視化・他部署との業務知識の共有化を図る。

事例名：事務処理ミス再発防止対応方針の策定⁶³ <巻末 参考資料 19>

(山梨県：871,481人)

過去発生した事務処理ミス事例、発生原因及び再発防止策を検証するとともに、組織体制・機能面での対応、職員意識・資質面での対応、職場環境面での対応策について提言。

事例名：リスク分析に関する研修の実施 <巻末 参考資料 20>

(静岡市：710,854人)

指導内容については、事件が起こってからどう対応するのかという「危機管理」ではなく、事件が起こる前にその予兆をとらえ、事前に対処する「リスクマネジメント」の観点から研修を実施。各職員にリスクを洗い出させた上で、グループ研修によるリスクの対応策について議論。

事例名：新公会計制度研究会報告書の策定⁶⁴ <巻末 参考資料 21>

(浜松市：790,302人)

平成 18 年 11 月「浜松市新公会計制度研究会報告書」を策定し、財務書類 4 表及び財政指標等の財務情報の正確性と信頼性を確保するため、財務書類 4 表や決算統計等の作成プロセスに係る内部統制の整備・運用と、独立専門家による監査の充実等を提言。

⁶¹ 太田市『太田市マネジメントシステムガイド』（平成 17 年 8 月制定，平成 20 年 8 月改訂）。

⁶² 株式会社三菱総合研究所『我が国の行政機関におけるリスクマネジメントに関する調査研究』（平成 20 年 3 月，p48～p49）。

⁶³ 山梨県事務処理ミス再発防止検討委員会報告『事務処理ミス再発防止対応方針』（平成 20 年 9 月）。

⁶⁴ 浜松市新公会計制度研究会『浜松市新公会計制度研究会報告書』（平成 18 年 12 月，p4，p10，p18）。

事例名：ファシリティマネジメントの推進⁶⁵ <巻末 参考資料 22>

(北海道：5,571,770 人)

平成 18 年度からのファシリティマネジメントの導入に向けて、基本的な考え方や取り組むべき具体的な方策を明らかにした基本方針を策定することにより、全庁的な合意と共通認識の下、ファシリティマネジメントを効果的に推進。

事例名：ファシリティマネジメントの推進⁶⁶ <巻末 参考資料 23>

(青森県：1,430,543 人)

県有施設の総合的・戦略的な経営管理を行うファシリティマネジメントの導入を促すため、平成 16・17 年度において長期コストの資産・仕様書の積算の標準化等の事業を実施。県有施設の総合的・戦略的な経営管理を行うファシリティマネジメントについて、本格実施に向けた推進を促すため、庁内会議の設置・施設の利活用に関する基本方針の策定等の事業を平成 18 年度から実施。

事例名：資産経営推進方針の策定

(浜松市：790,302 人)

資産経営の視点から、公有財産の適正化、利活用、処分に関する基準や方向性を明確に示すことにより、既存の土地・建物の適正な運用や積極的な遊休財産の処分、有効活用等の改革を推進するため、「浜松市資産経営推進方針（案）」を策定し、年度内に取りまとめる予定。

(2) リスクの評価と対応

ここでは、「IV 2 地方公共団体の内部統制において対象とするリスク」を踏まえ、その他地方公共団体に関係する留意点について整理する。

地方公共団体を取り巻くリスクを洗い出し、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。

リスクを洗い出した後、分析・評価を行うに当たって、民間企業では金額によって影響度を判断することが可能であるが、地方公共団体では「信頼される行政の実現」という観点から、例えば、事務処理ミス、個人情報漏えい、職員による不祥事件、住民に対する情報提供の不備等、団体の信用を失墜させかねないリスクや、住民サービスの提供に関わるリスクが重要であると考えられる。

⁶⁵ 北海道『北海道ファシリティマネジメント基本方針』（平成 18 年 3 月）。

⁶⁶ 青森県『青森県県有施設利活用方針』（平成 19 年 3 月）。

また、当該団体の過去の不祥事件や置かれた状況等を踏まえ、首長が自主的にリスクの分析・評価を行うことが重要であり、そのことで首長の判断力が試され、首長の評価にもつながるものである。

特定したリスクへの対応を行うに当たって、リスクの発生可能性をどの程度まで低減するかが問題となる。これについては、リスクの設定範囲をどこまで広げるか、小さなミスをチェックするために、膨大な作業量を投入することがないように、費用対効果を踏まえ、対応を検討する必要がある。例えば、「頻度は低い影響度が大きい」リスクについて、どのように対応するか（事前統制を重視するか、事後対応を重視するか、影響度を「中」ではなく「小」まで低減させるか、そのために人的資源をどの程度投入するか）について検討していくことが考えられる。

なお、費用対効果を度外視して「リスクをゼロ」にしようとする考え方もあるが、今日の企業等におけるリスクマネジメントは、合理的なレベルでリスクを管理するという考え方（合理的な保証という考え方）に変化しており、リスクをいかに合理的な水準にマネジメントしていくのが重要である。また、このような考え方について住民や議会等の理解を得る努力も併せて必要である。

〔参考事例：リスクの評価と対応〕

事例名：リスクの把握及び対応の実施⁶⁷ <巻末 参考資料 24>

(三重県：1,856,282人)

三重県危機管理計画を策定し、危機管理体制の構築、リスクの把握及び対応をはじめとする危機発生時の未然防止対策、危機発生時の対応等の危機管理に係る基本的な取組方針を定めることにより、危機管理の推進を図る。

事例名：リスクマネジメントに関する研究⁶⁸ <巻末 参考資料 25>

(福岡県市町村職員研修所 政策課題研究報告)

地方公共団体を取り巻くリスクについて類型化を行うとともに、団体の信用を失墜させるリスクを重視すべきであること、日常業務においてリスクに発展する予兆に「気づく」必要があること、情報を組織内で共有することでリスク発生を未然に防止すること等を提言。

⁶⁷ 三重県防災危機管理部危機管理総務室『平成19年度リスク把握取組の結果』(平成20年3月)。

⁶⁸ 福岡県市町村職員研修所 平成18年度政策課題研究報告『自治体リスクマネジメント～「リスク」を介した前向き行政運営のすすめ～』。

事例名：リスクマネジメントに関する研究⁶⁹ <巻末 参考資料 26>

(おおさか市町村職員研修研究センター 共同研究)

自然災害を主とした危機管理の考え方に、日本工業規格に基づく「リスクマネジメント」の概念を取り入れ、PDCA サイクル活動に基づくリスクマネジメント研究を実施。個人情報への漏えいや不祥事等の内部リスクへの危機管理対策に悩む市町村向けに、「リスクの洗い出し」、「リスク分析・評価」に特化して執筆。

(3) 統制活動

「統制活動」の概念は、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正に機能させるための方針及び手続であるが、現状では、職員数の削減、業務の細分化・専門化、錯綜するルールの存在などにより、主務担当者以外は理解やチェックができない業務が増えており、主務担当者が見落とすと他者の目が届きにくい「個人完結型」の業務プロセスが多くなっていると考えられる。その上、業務分担があいまいであり、「何となく」や「事実上」担当者が決まっていたり、担当一人で業務を取り仕切るような状況が生じがちである。また、押印の羅列に象徴されるように、決裁行為に関して実質的な責任者が不明確になっているケースが見られるのではないかと考えられる。

このため、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り、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。なお、この際、「人」を意識することが必要である。基本的には組織の決定とはいえ、誰かが決めているのであり、誰が責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で、責任の所在を明確化し、それがリスクの洗い出しにも役立つのである。

また、技術的なミスを電子決裁システムで検出する等、担当者間のチェックで見落とし部分の補完する観点から、定型的な業務には IT による統制が有効であり、人による統制以外に、IT の活用による効率的なチェック体制の構築も検討する必要がある。

さらに、特定の者が同じ業務に長期間従事し続けることによるリスクが大きいことから、一部の企業等では、業務に携わる者を短期で定期的に異動させることで、一定のチェック機能を確保する工夫が行われているが、地方公共団体について

⁶⁹ 財団法人大阪府市町村振興協会おおさか市町村職員研修研究センター 共同研究「自治体におけるリスクマネジメント」研究会 平成 17 年度共同研究報告書『あなたのまちでは準備できていますか？ 市町村が抱える 77 のリスク対策 ～自治体におけるリスクマネジメントの導入に向けて～』（平成 18 年 2 月）、同共同研究「自治体におけるリスクマネジメントⅡ」研究会 平成 18 年度共同研究報告書『あなたのまちでは準備できていますか？ 続・市町村が抱える 77 のリスク対策 ～効果的なリスクマネジメントの構築をめざして～』（平成 19 年 2 月）。

ても同様の工夫を検討してみることも考えられる。

なお、すでに地方公共団体では法令等や業務マニュアルなど多くのルールに基づき、組織と権限の明確化、決裁ルールの確立などの考え方が存在していることから、一から新たな取組を行うものではなく、これまで地方公共団体が行ってきた個別の統制を再編・整理していく取組として考えるべきである。

[参考事例：統制活動]

事例名：佐賀県庁「見える化」に関する取組 <巻末 参考資料 27>

(佐賀県：864,738人)

「見えないものは改善できない」という意識の下、業務を取り巻く現状を把握し、問題点を認識する「見える化」の取組を実施。具体的には、職員の雰囲気・モチベーションを日々チェックする「ニコニコカレンダー」による職員管理、組織内の個人の業務管理を定期的にチェック・情報共有を図る「タスクかんばん」や朝会の活用など、組織全体の業務改善・パフォーマンス向上に役立てている。

事例名：契約事務マニュアルの見直し

(熊本市：662,836人)

市の契約のあり方を検証する入札等監視委員会は、職員が契約事務の正しい手順を十分に理解していない傾向があると指摘した。これを踏まえ、現行の契約事務マニュアルの表現を平易なものに改める作業に着手。

事例名：リーガルサポーターズ制度の創設及び運用⁷⁰ <巻末 参考資料 28>

(大阪市：2,516,543人)

担当職員が法的な問題等で悩んだ時に気軽に弁護士に相談できる仕組みがあり、コンプライアンス上の問題につながるリスクの軽減に役立てている。

(4) 情報と伝達

「情報」とは、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ものである。地方公共団体の行財政運営を適切に実施するためには、首長や管理職等の階層に応じたマネジメントに関するデータが不可欠である。例えば、NPM の手法を採用する団体では、数値による経営管理が求められているが、その実現のためには、係数データのみならず、非係数データも含めた経営管理上の情報を、地方公共団体関係者の意思決定に有効に活用されるように識別、把握及び処理し、その伝達を進める必要がある。

この要素では、情報に関する伝達ルートの整備が想起されがちであるが、その

⁷⁰ 大阪市『大阪市コンプライアンス推進行動計画《平成 20 年度》』（平成 20 年 5 月，p9～10）。

前提として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ことに、まず留意すべきである。

組織で活動する者は、必要な情報は何かを考え、必要な情報を収集し、目的に応じて分析を日常的に行っている。そもそもは、職務遂行のために行われる活動であるが、結果として内部統制の整備・運用につながるものがある。例えば、ある業務を実施する場合、その業務の必要性を十分に調査し分析を行わなければ、業務の有効性に影響するかもしれないし、財務書類4表を作成する場合、違う基礎数値を用いたことで、財務報告の信頼性に影響するかもしれないのである。

情報化の進展により氾濫する多くのデータを適切に把握、識別及び処理し、誤った情報の認識によって、事務処理に支障が生じないように、個々の職員の意識を高める必要がある。

次に、情報伝達の仕組みや環境づくりについては、首長の意思や指示が全庁的に伝達されるとともに、各部局からの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。具体的には、首長からのメール配信や、緊急事態が発生した場合の情報伝達方法、首長に対する提言の取組等、情報が組織内において適切に伝達されるルールづくりを行うことが重要である。

また、公益通報制度は、通常の伝達経路ではないものの、組織の情報と伝達及びモニタリングの仕組みの一つとして、有効な制度である。特に、内部統制を構成するモニタリング機能として重要であり、各団体において公益通報制度の導入が進んでいる一方で、その利用状況には差があることから、利用しやすくするための工夫が必要である。

なお、最高会計検査機関国際組織が策定した『公的機関の内部統制ガイドライン』⁷¹で示されている「説明責任」を確保する観点から、財務情報や非財務情報（例えば、行政評価、内部統制の状況）を積極的に公表していくことが重要であるが、それと同時に住民や議会等のリアクションに対して応えていくという双方向の情報のやりとりにも留意する必要がある。

[参考事例：情報と伝達]

事例名：CS メール制度の創設

(碧南市：69,941人)

「Citizens」と「Satisfaction」から取った市民満足度を表す造語。組織の中で普段言いつらいアイデアなどを職員から市長にメールで提言する制度。有為な提言内容については、庁内で精査し、実現に向けた検討を実施。

⁷¹ <巻末 参考資料5>を参照。

事例名：15分ルールの設定 <巻末 参考資料 29> (佐賀県：864,738人)

以前は、何か問題が発生した場合、一定の対処方針を決めてから知事に報告する仕事文化があったが、それでは緊急のリスク管理上問題があるため、現場の危機や重要課題は15分以内に迅速に知事に連絡することとしており、課長等がいない場合は、途中を省略して直接知事に連絡することとされている。

事例名：佐賀県庁ほっとライン「県民窓口」の取組 <巻末 参考資料 30>

(佐賀県：864,738人)

職員がその仕事をするに当たって、法令違反など県民の信頼を損なう事実がある場合、内部通報窓口の他に、県民窓口を設け、職員からのみならず「県民」からの通報も受け付けている。具体的には、弁護士が窓口となり、相談・通報を受け付ける。通報内容によって、弁護士本人又は弁護士の指示により県の担当部署が調査を行う。

事例名：公益通報制度の取組 <巻末 参考資料 28 (再掲)> (大阪市：2,516,543人)

大阪市職員等の職務の執行に関する事実で、違法又は不適正なものについて広く通報を受け付け、外部有識者から成る公正職務審査委員会が調査を行い、調査結果に応じて是正措置を図る。

公正職務審査委員会は、市長に対する勧告権限を有するなど、幅広い権限を有しており、委員の選任については議会の同意が必要となっている。

(5) モニタリング

「モニタリング」については、統制環境から統制活動までのプロセスを受けて、必要に応じて改善方策を示すプロセスである。地方公共団体においても、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。

(日常的モニタリング)

モニタリング機能の不全を招くと、既存のルールや取組の改善が図られず、錯綜するルール体系や業務プロセスの非効率化などの弊害が生じるが、これまで行政においては、不祥事件の発生に対しては組織内でルールを強化するのみで、そのルールが実際に機能しているかどうかについて、あまり関心が払われない場合が多かったと考えられる。錯綜するルールを放置したままでは、内部統制の整備・運用は、新たな作業負担が生じるだけとなるため、わ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。

これについては、ルールを所管する担当課において、定期的に合理的な評価を行い、業務の負担軽減や実効性のあるルールの整理につなげるべきである。

また、同僚や上司による日常的な業務のチェックもモニタリングであり、積極的に行うべきである。

(独立的評価)

日常的な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について、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のであり、民間企業の場合は、監査役又は監査委員会、及び内部監査部門によって実施されるが、地方公共団体において、このような役割を誰が担うかが問題となる。

まず、会計管理者が会計事務に関するモニタリングを行い、それ以外の事務については、監察担当課がある団体は別として、例えば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ると考えられる。

また、地方公共団体の場合、民間企業にはない制度として、監査委員による財務監査や行政監査等が法令で制度化されているが、監査委員は首長の指揮命令を受けず、あくまで首長から独立した立場であることから、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と考えられる。

なお、このようなモニタリング以外に、自団体の内部統制に関する情報を議会や住民に積極的に報告・公開することにより、住民や議会の監視を受けることとなり、実質的にモニタリングの効果を果たすものと考えられる。

[参考事例：モニタリング]

<p>事例名：有田川町公金内部監査規程の制定 (和歌山県有田川町：28,759人)</p> <p>公金の適正な執行を確保するために実施する内部監査について必要な事項を規定。</p> <p>具体的には、内部監査を実施する公金内部監査委員会の設置、通知によらない緊急監査の実施、事務改善命令に基づく事務改善計画の策定及び改善結果の報告、内部監査の拒否及び妨害行為に対する処分等を規定。</p>

<p>事例名：原課契約工事事務取扱要領の作成 (四日市市：304,058人)</p> <p>契約工事発注に関する既存の規定を見直し、担当者以外の職員立会いの下で業者見積書を開封することや、原課契約工事の発注・監督・検査マニュアルを新たに整備し、事務職員にもわかりやすい基準を設定。</p>

<p>事例名：職場風土改革月間の取組 (名古屋市：2,164,640人)</p> <p>10月を職場風土改革月間と位置付け、「不祥事防止ハンドブック」や「倫理チェッ</p>

クシート」を活用した職場内研修や朝礼・ミーティングを普段より多く実施することにより、不祥事防止意識を高め、風通しのよい職場づくりに努めることを目的としており、各職場における具体的な取組内容について報告義務がある。

(6) IT への対応

地方公共団体においては、すでに、職員に端末が行きわたり、多くの定型的業務において電算化が進んでいる。これらの取組は、業務自体の効率化を実現し、リスクに対応するための手段として、簡素で効率的・効果的な行政運営に寄与していると考えられる。

しかし、IT の利用に当たっては、次のようなリスクの存在が問題となり、IT の利用環境の適正性を検証するための手段を整備しておくことが求められる。

- ① 適切なアクセス権限設定を行っていない場合、誰でもデータ処理できる等のアクセス管理の問題が生じる場合がある。
- ② 誤った処理がプログラムされている場合、プログラム変更を行わない限り、誤謬の反復が生じる場合がある。
- ③ 必ずしも業務内容を熟知していなくても、データ処理が可能となることにより、業務に対する担当職員の理解の支障となる場合がある。
- ④ 民間企業に比べて、個人所得額や家族構成等の個人情報を広範に有しており、情報漏えいが生じた場合のリスクが大きい。
- ⑤ 個々のシステムの内容について、職員が十分理解できる仕様となっていない。
- ⑥ システム開発や更新に当たり、経費の内訳が複雑又は包括的であり、仕様や積算の面においてブラックボックスとなりやすい。
- ⑦ 伝統的な経理業務等においては厳格なルールが多く存在するのに対し、電子情報の管理などの新しく登場した分野については、ルールの整備が不十分である。

このように、IT の利便性だけではなく、脆弱性やリスクについても正しく評価することが重要である。なお、内部統制の整備というと「新たな組織の設置」、「新たな業務の実施」、「IT システムによる補完」ということが発想されがちであり、職員の削減等によりチェックを行うべき人員を十分に確保できない環境の中では、IT を中心としたシステム補完を考えやすいが、このような安易なアプローチそのものにもリスクがあることに留意する必要がある。

なお、適切な IT の利活用を図るために、総務省から『地方公共団体における IT ガバナンスの強化ガイド』⁷²が示されており、その中核的役割を担うものとして、CIO⁷³が位置付けられている。CIO の役割としては、IT に関する利活用方針の策定、システムの最適化、システム開発時の技術面・経費面の妥当性の検証などが期待されている。また、大型プロジェクトに対する外部の専門家の参画や、システムの更新時期に合わせた CIO の定期的な交代により、業務の適正性や中立性を確保することも重要である。なお、首長等が CIO を兼務している団体があるが、CIO の重要な役割に鑑み、それが形骸化していないか再点検する必要がある。

また、職員に対し情報の適切な管理を徹底する等、個人情報の保護に十分留意する必要がある。さらに、外部からのアクセス増加に伴い、情報やシステムの適切な管理が行われているかなどを検証する情報セキュリティ監査に関する取組も有益である⁷⁴。

[参考事例：IT への対応]

事例名：地方公共団体における IT ガバナンスの強化ガイド

(総務省自治行政局地域情報政策室)

平成 19 年に策定した「新電子自治体推進指針」において、「電子自治体の IT ガバナンスの強化」を、今後の推進事項の一つとして列挙したところ。「強化ガイド」の作成によって、同指針の趣旨を補足するとともに、IT ガバナンスの強化の参考となるよう、取組の項目及びポイント等を取りまとめた。

事例名：IT ガバナンスと韓国におけるシステム監理について <巻末 参考資料 31>

(イーコーポレーションドットジェーピー株式会社)

IT ガバナンスは、IT をいかに有効に活用するのかという問題を解決するために、必要な基盤や意思決定構造等のメカニズムを組織の中に確立することと考えられる。

COBIT (米国の情報システムコントロール協会等が提唱する企業・公的組織の IT ガバナンスの指針) や総務省の IT ガバナンス強化ガイドを踏まえ、IT ガバナンスを確保する観点から地方公共団体向けチェックリストを作成するとともに、韓国の地方公共団体におけるシステム監理について紹介。

事例名：情報セキュリティ等のフォローアップ調査の実施 (佐賀県：864,738 人)

毎月全職員を対象に、情報セキュリティ、環境 ISO、コンプライアンス指針に関するフォローアップを実施。個人情報については、年 2 回フォローアップを実施。

⁷² 総務省『地方公共団体における IT ガバナンスの強化ガイド』(平成 19 年 7 月 13 日公表)。

⁷³ Chief Information Officer：最高情報責任者。

⁷⁴ 総務省『地方公共団体における情報セキュリティ監査の在り方に関する調査研究報告書』(平成 15 年 12 月 25 日公表)。なお、同報告書において、情報セキュリティ監査と内部統制の関係についての記述がある (p10～15 を参照)。

事例名：民間からの CIO の登用 <巻末 参考資料 32> (佐賀県：864,738 人)

知事から最高情報統括監 (CIO) に求める 3 箇条 (ミッション) を示した上で公募を行い登用。4 半期ごとに CIO から知事に進行状況を報告。

CIO の機能として、①ICT ビジョン作成、②県有システム (約 140) の最適化、③ ICT 産業振興、④情報基盤づくりなどがあり、それ以外に、IT 予算の査定、IT 関連事業の執行協議、IT 調達・契約ガイドラインの運用チェックを実施。

事例名：民間からの CIO 補佐監の登用 <巻末 参考資料 33>

(名古屋市：2,164,640 人)

平成 20 年 10 月に民間から CIO 補佐監を登用。CIO (副市長) からの特命事項に基づき、情報システムの最適化の推進に関する施策形成、情報システムの開発時における技術面・経費面の妥当性の検証などを職務とする。

事例名：名古屋市情報あんしん条例の制定 <巻末 参考資料 34>

(名古屋市：2,164,640 人)

情報の保護及び管理に関する基本的仕組みを条例化。市、職員及び受託業者等の責務を明確化した上で、市として積極的な安全対策を講じる。また、市民参画や専門家の助言の下、継続的な見直しを実施する。

事例名：情報審査委員会の設置とシステム外部監査 <巻末 参考資料 35>

(名古屋市：2,164,640 人)

システム開発又は変更時には、職員をメンバーとする情報審査委員会において、電子情報の人的・物理的・技術的保護対策などを検討。運用後のモニタリングは、全体で 200 超のシステムのうち、窓口業務に係るシステムを中心に、外部のシステム監査を実施。(平成 19 年度実績、8 システム)

事例名：民間からの CIO 補佐官の登用

(大阪市：2,516,543 人)

市長が CIO となっているが、実質は民間から招聘した CIO 補佐官が IT への対応を行っている。

事例名：システム外部監査の実施

(大阪市：2,516,543 人)

全市で 200 のシステムがあり、そのうち毎年 1～3 システムについて、民間のシステム監査会社が外部監査を実施している。住民情報を扱うリスクの高いシステムから始めている。その他、CIO 補佐官が作成した共通の評価項目に基づく統一的なチェックシートを用いた調査により、全情報システムを対象に課題抽出を行う内部監査を実施している。

6 内部統制に関係を有する者の役割と責任

ここでは、地方公共団体の関係者ごとに、内部統制の整備・運用を行う上での役割と責任について、整理する。

(1) 首長

首長は、地方公共団体を取り巻く諸課題に応じ、住民の信頼確保や、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等を目指して、組織マネジメント改革に使命感を持って取り組む必要があるが、内部統制の整備・運用に当たっては、次のような役割と責任が考えられる。

(内部統制の整備・運用についての責任)

首長は、内部統制の整備・運用に関する最終責任者である。

首長は、当該団体の事務について包括的に管理執行権限を有しており、法律又は政令により他の執行機関の権限とされていない事務については、首長が当然にその権限として処理することができる（地方自治法第148条）。また、首長の担当事務について広い権限の推定を受け、特にそれが首長の権限とする明文の規定がなくても、首長の権限に属するものであるとされている（同法第149条）。

さらに、首長はその補助機関である職員（副知事又は副市町村長、会計管理者及びその他職員）を指揮監督（補助執行の方針、基準及び手続等についての命令や、遵守義務の違反、職務の達成上不適当なことはないかの監視及び是正）することとされている（同法第154条）ことから、首長は内部統制の整備・運用を自らの事務として処理し、自ら決定した基本方針を遵守させる等、補助機関である職員を指揮監督しながら、その目的を達成する権限と責任を有していると考えられる。

(内部統制の整備・運用状況の議会報告)

首長は、決算を議会の認定に付するに当たっては、当該決算に係る会計年度における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を併せて提出しなければならない（同法第233条第5項）。

「主要な施策の成果」とは、決算が数字で表現される収支計算表であるのに鑑み、その具体的な実績を明らかに示すものであるとされている。内部統制の整備・運用は、決算が数字で表現される施策ではないが、主要な施策が成果を出すまでのプロセスの有効性及び効率性を高め、合規性を確保する取組と位置付けられる

と考えられる。

したがって、主要な施策の成果の一事項として、内部統制の整備・運用状況を記載し、議会に報告することが一つの有益な方法であると考えられる。

(内部統制の整備・運用状況の住民等への公表)

首長の責任で行う内部統制の整備・運用状況は、法令等の遵守や業務の有効性及び効率性などに大きく影響するものであり、また、サービスを受ける住民による監視の必要性や「説明責任」⁷⁵の確保の観点から、住民に公表することが望ましいと考えられる。

なお、首長は、住民、議会、監査委員の指摘あるいは内部モニタリング等の結果得られた内部統制上の課題について、日常的かつ積極的に対応することが求められる。

(2) 組織内のその他の者

内部統制の整備・運用は、全ての職員が関わるものである。ただし、その意識を浸透させることは一朝一夕で達成されるものではなく、首長の使命感とともに、管理職や職員にまで及ぶ組織マネジメントに関する意識改革が必要であるが、内部統制の整備・運用に当たっては、次のような役割と責任が考えられる。

特に、副知事や副市町村長は、首長を支えるトップマネジメント機能の強化を目的として職務の強化と明確化が図られたことから、内部統制の整備・運用に当たっては、例えば、内部統制総括部署やプロジェクトチームの実務上の責任者として、首長の意向を踏まえた政策判断や関連する重要な企画を職務として担当し、補助職員の担当事務を監督する役割を持つことも考えられる。

① 職員

内部統制は職員の日常の業務執行の中で行われるものであり、各部局（団体規模によっては、各課室）における職員の役割と責任は重要である。内部統制に係る基本方針や各部局で定めたルール、個別業務マニュアルなどを遵守し、適正な業務執行に努めることが必要である。

⁷⁵ <巻末 参考資料5>のうち『公的機関の内部統制ガイドライン』の「説明責任義務の履行」の箇所を参照。

② 管理職

特に、所属単位の管理職は、上司として日々の業務に関するチェックを行うことに留意すべきであり、これも重要なモニタリング機能の一つである。また、職員とのコミュニケーションを図り、風通しのよい職場環境を作ることは、リスクにつながる悪い情報も含めて様々な情報が組織内で適切に伝達されることにも寄与することとなる。

③ 会計管理者

会計管理者は、地方公共団体の会計事務の適正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）。また、会計管理者の具体的な職務権限については、第 170 条第 2 項に「例示的に」規定されている。したがって、内部統制に係る会計関係の事務を担うことは差し支えないと考えられる。むしろ、会計事務の適正を確保するための内部牽制は会計管理者の本務というべきであり、現金・物品等の出納及び保管、支出負担行為に関する確認、決算の調製等を通じて、内部モニタリングの機能を積極的に果たすべきであると考えられる。

具体的には、不適正経理、適正な財務書類 4 表の作成に向けたチェック機能の強化、ルール遵守のためのわかりやすいマニュアル作成、さらには、会計事務に関するルールの見直しを首長に促す等、会計管理者の役割を強化すべきではないかと考えられる。

[参考事例：会計管理者]

事例名：会計事務に関するチェック

(名古屋市：2,164,640 人)

決算書の調製に当たって、出納閉鎖までの間に、複数回にわたり、会計室が財務会計システムの内容と各課の執行決裁書類（紙ベース等）のチェックをしている。決算調製時期以外は、会計室が書面及び各局に出向いて会計処理のチェックを実施。

(3) 地方公共団体固有の関係者

① 監査委員

監査委員は、地方自治法第 199 条第 1 項に定めるもの（いわゆる財務監査）のほか、必要があると認めるときは、普通地方公共団体の事務の執行について監査をすることができる（同条第 2 項）。これはいわゆる行政監査であり、内部

組織、職員の配置、事務処理の手続、行政の運営等について、その適正及び効率性・能率性の確保等の観点から監査をすることができるとされている。

内部統制の整備・運用状況について、その適正や効率性・能率性の確保等の観点から評価を行うことは、まさに地方公共団体の行政運営の適正化に資するものであり、積極的な活用が期待される。また、その際には、監査の機能として、リスクが発生する前に必要な対策を講じるといった予防的な考え方が重要である。

監査委員が実施する内部統制の整備・運用状況についての評価は、第199条第2項のいわゆる行政監査として実施するものと考えられる。そして、監査委員は、監査の結果に関する報告を決定し、これを普通地方公共団体の議会及び首長並びに関係する委員会に提出し、かつ、これを公表しなければならないとされている（同条第9項）ため、評価結果を首長及び議会に報告並びに住民に公表することとなる。

また、監査の結果に基づいて必要があると認めるときは、当該普通地方公共団体の組織及び運営の合理化に資するため、第9項の規定による監査の結果に関する報告に添えてその意見を提出することができる（同条第10項）。監査の結果に関する報告とは監査により判明した事実等を指し、意見とは監査対象機関に対する改善要望等を指すものであることから、監査委員は、内部統制の整備・運用状況についての評価結果を踏まえ、内部統制の基本方針の見直しも含め幅広く意見を出すことが可能であり、その役割を積極的に果たすべきであると考えられる。

このほか、健全化判断比率の審査など地方公共団体財政健全化法の施行により、監査の機能強化が求められており、財務報告の信頼性の確保の観点も重要となっている。

[参考事例：監査委員]⁷⁶

事例名：監査指摘事項の伝達

(佐賀県：864,738人)

監査指摘事項については、代表監査委員から各本部長へ伝達が行われている。特に重要な指摘事項については、決算審査意見書提出の折に代表監査委員から知事が直接報告を受けている。それを踏まえて、知事から統括本部にフォローの指示が下りることとなっている。

⁷⁶ その他、監査委員に関する資料として<巻末 参考資料36及び37>を参照。

事例名：監査指摘事項の公表

(名古屋市：2,164,640人)

監査委員から直接所管局長へ年6回程度監査結果を伝える講評を実施している。監査結果は、全て市ホームページに掲載し、併せてマスコミに資料提供することで、職員に適正な事務の執行と早期是正改善の意識付けを行うとともに、広く市民に公表している。

② 外部監査

外部監査制度は、地方公共団体の監査機能の独立性と専門性を強化するために設けられたものであるが、内部統制の整備・運用に当たっては、先述のように監査委員が第三者的な立場による評価の機能を果たすということであれば、外部監査の役割は、監査委員による内部統制のチェック機能を補完するものと考えられる。

(監査委員の今後のあり方)

このように、内部統制上、監査委員の役割は増大すると考えられるが、今後における監査委員のあり方として、次のことが挙げられる。

監査委員は、首長からの独立性や専門性をより一層高めることが求められるが、その場合、内部統制の評価において、監査委員と外部監査がどのような役割を果たすのか、その関係を整理していくことが課題であると考えられる。

また、監査委員の事務局体制についても、より専門性を高めるため、専門家や実務に精通した者等の外部からの登用も含め検討し、その体制の強化を図ることが必要である。なお、中小規模の団体においては、監査委員や監査委員の事務局の共同設置などにより監査体制を強化することを検討すべきである。

さらに、近年不適正経理処理等が問題となる中で、監査機能を強化する観点から、各地方公共団体や関係団体で独自に定めている「監査基準」について、会計規則等に合致しているか否かといった従来からの着眼点に加え、内部統制やリスク・アプローチの考え方を取り入れていく必要がある。なお、監査基準そのものの妥当性についても定期的に検証することが求められている。

[参考事例：外部監査]

事例名：内部統制の観点から包括外部監査を実施⁷⁷ <巻末 参考資料 38>

(三重県：1,856,282人)

民間企業における内部統制の議論を参考に、支出に関する事務の執行の中で、どの

⁷⁷ 三重県『平成18年度包括外部監査の結果に関する報告書「支出に関する事務の執行について～内部統制の観点から～」』（平成19年2月）。

部分に内部統制上の問題が潜在しているのかについて、包括外部監査により検証。

事例名：住民基本台帳事務の適切な執行に関する包括外部監査の実施

＜巻末 参考資料 39＞ （豊島区：242,582 人）

出張所の統廃合に伴い、区役所の窓口申請に長い待ち時間が発生していることから、住民基本台帳に関する事務の執行が、関係諸法規に従って経済的、効率的及び有効的に行われているかについて、包括外部監査により検証。

③ 議会

議会は、首長から独立して対等な立場で、これを監視する役割を担っており、内部統制の整備・運用に当たっても、首長以下の執行部門から独立して、その状況について、監視する役割と責任を有していると考えられる。

議会は、首長から内部統制の整備・運用状況について報告を受けるとともに、監査委員から監査結果報告を受ける立場にあることから、自団体の内部統制の整備・運用状況について監視を行い、必要に応じて首長に対し改善を促すことが考えられる。

議会は、首長をはじめ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、統制環境としても、内部統制に重要な役割を担っていると考えられる。

④ 住民

住民は、内部統制の整備・運用に伴い、住民サービスの品質向上といった内部統制の恩恵を享受する立場にあり、内部統制は住民にとって重大な関心事であるが、どのようにその状況を把握し、評価していくかが問題となる。

それを評価する手段としては、首長の選挙等を通して、間接的に内部統制の有効性を評価する方法があるが、その前提として、首長が内部統制の整備・運用状況について住民に公表すること、リスクへの対策について住民に周知することが考えられる。

V 地方公共団体における内部統制の整備・運用のイメージ

ここでは、実際に地方公共団体が内部統制の整備・運用を行うに当たって、どのような方法が考えられるかについて整理することとする。

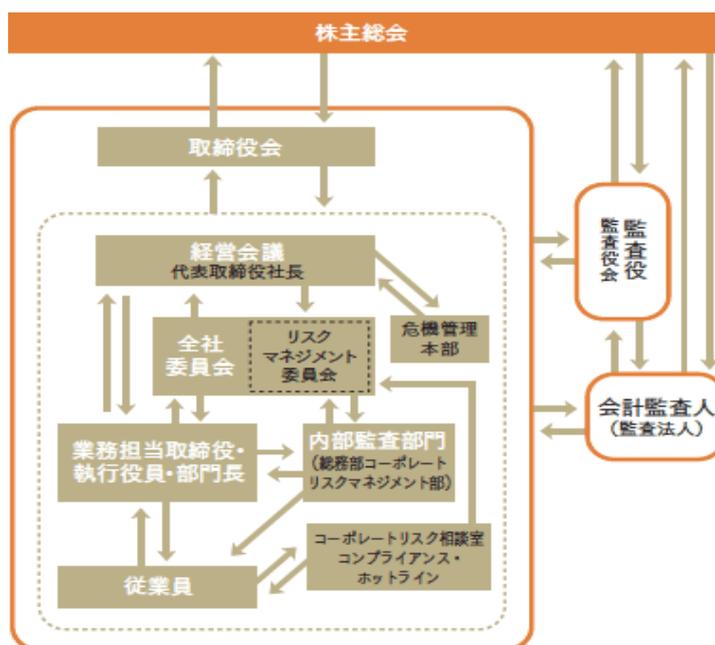
内部統制の整備・運用については、普遍的に定まった「形」があるわけではなく、自らを取り巻くリスクを洗い出し、組織マネジメントのあるべき方向性を首長がきちんと認識した上で、自らの判断で整備・運用を行い、評価・改良を図るいわゆる PDCA サイクルを機能させることが重要である。

したがって、以下に整理する内容は、あくまで本研究会において想定した例であり、この方法だけが唯一の方法ではない。このとおりに実施する必要はなく、団体の規模・特性などの実態を踏まえた整備・運用を行い、毎年度向上させることが重要である。

1 体制整備

まずは、民間企業における内部統制がどのように整備・運用されているか一例を挙げる。

<民間企業における内部統制・リスク管理体制（イメージ）> 78

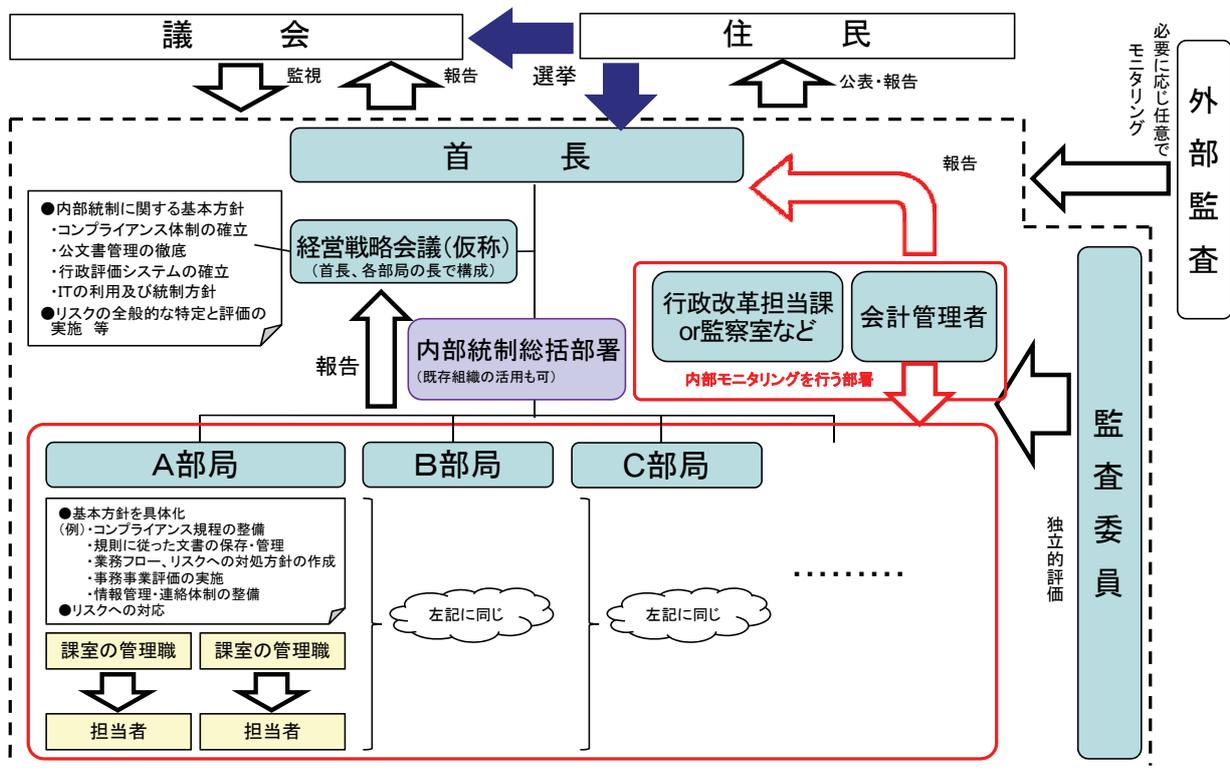


78 新日本製鐵株式会社ホームページ『2008年度環境・社会報告書』p44より抜粋。
<http://www.nsc.co.jp/eco/report/pdf/h20.pdf>

主な特徴は、①内部統制の基本方針を定める経営会議を設置していること、②基本方針に基づき整備・運用されている内部統制システムのモニタリングを行う内部監査部門を配していること、③モニタリングを含めた内部統制システムについて監視する監査役及び会計監査人を配していることが挙げられる。

それでは、地方公共団体における組織体制は、どのようなものが考えられるであろうか。これまでの考え方を踏まえた整備の例は、次のとおりである。なお、以下の例は、都道府県や政令指定都市といった大規模な団体を想定しており、小規模な団体はより簡素な仕組みで対応することになると考えられる。

<地方公共団体における組織体制の整備の例（イメージ）>⁷⁹



この図の特徴は、①首長の下に、内部統制の基本方針を協議・調整する「経営戦略会議」（仮称）を置いていること、②基本方針に基づく各部局の取組を支援する内部統制を総括する部署を置いていること、③各部局の取組について内部モニタリングを行う部署を配していること、④監査委員は、首長が整備・運用を行う内部統制について、独立的評価を行う位置付けとしていることである。これを各主体で実施する内容別にまとめると、次のようになる。

⁷⁹ 事務局において作成。

<地方公共団体における実施内容の例（イメージ）> 80

項目	実施内容
体制の整備	<ul style="list-style-type: none"> ○首長及び各部局長をメンバーとする「経営戦略会議」（仮称）の設置 <ul style="list-style-type: none"> ・内部統制に関する基本方針の協議・調整 ・リスクの全般的な特定と評価の実施 ・年1回以上のフォローアップの実施 ○内部統制の整備・運用を総括する部署の決定 <ul style="list-style-type: none"> ・各部局の取組を支援 ・年1回以上、整備・運用状況について、議会・住民等に報告・公表 ○内部モニタリングを行う部署の決定 <ul style="list-style-type: none"> ・年1回以上、内部モニタリングの実施 ・モニタリング結果を首長に報告、議会・住民等に報告・公表
首長の役割	<ul style="list-style-type: none"> ・基本方針の実施に関する最終責任者 ・副知事又は副市町村長、会計管理者及びその他職員に対し、基本方針の遵守を指示
各部局の取組	<ul style="list-style-type: none"> ・基本方針を具体化 ・リスクへの対応
所属単位の管理職の役割	<ul style="list-style-type: none"> ・基本方針の遵守 ・上司として日々の業務に関するチェック（日常的モニタリング）の強化
職員の役割	<ul style="list-style-type: none"> ・基本方針の遵守 ・同僚として日々の業務に関するチェック（日常的モニタリング）の強化
監査委員の役割	<ul style="list-style-type: none"> ・独立的評価の実施 ・評価結果を首長に報告、議会・住民等に報告・公表
会計管理者の役割	<ul style="list-style-type: none"> ・会計事務に関する内部モニタリングの実施 ・必要に応じ、会計事務に関する規則の見直し

次に、内部統制の整備・運用状況を首長が議会・住民等に報告・公表する場合、「内部統制システムに関する基本的な考え方」を作成することが考えられる。参考事例として、東京証券取引所における有価証券上場規程等の一部改正が挙げられる⁸¹。「適切なディスクロージャーに企業経営者が責任を持って取り組む意識の保持」や「企業経営者の独走を牽制するための独立性のある社外の人材の適切な活用」を図るため、同規程においてコーポレート・ガバナンスに関する報告書の提出及び開示を求め、記載事項の一つとして、内部統制システムに関する基本的な考え方及びその整備状況を掲げている。

地方公共団体において、内部統制システムに関する基本的な考え方の例は、次のとおりである。

⁸⁰ 事務局において作成。

⁸¹ 株式会社東京証券取引所『コーポレート・ガバナンスの充実に向けての有価証券上場規程等の一部改正について』（平成18年1月13日）。

内部統制システムに関する基本的な考え方（イメージ）

都道府県知事・
市町村長

1. 首長の職務の執行が法令等に適合することを確保するための体制について
〔コンプライアンスを徹底するとともに、内部的モニタリング体制を整備することにより、首長の職務執行が法令等に適合することを確保します。〕
2. 職務の執行に係わる情報の保存及び管理に関する体制について
〔職務の執行に係わる情報は、法令等に従い、適切に保存・管理します。〕
3. リスクの管理に関する規程その他の体制について
〔自団体を取り巻くリスクを把握した上で、対応が必要なリスクを管理するとともに、その発生を未然に防止します。〕
4. 首長の職務の執行が効率的・効果的に行われることを確保するための体制について
〔首長の経営理念を明確化するとともに、その実現を図るための基本方針を策定し、適切な行政運営を行うことで首長の職務執行の有効性及び効率性を確保します。〕
5. 首長の職務の執行において財務報告の信頼性を確保するための体制について
〔財務書類4表の作成プロセスにおいて、財政担当課、会計管理者、監査委員の役割を明確化し、適正に財務書類4表を作成するとともに、会計事務における会計管理者によるチェック体制を充実させます。〕
6. 首長の職務の執行において資産の保全を確保するための体制について
〔資産経営の観点に基づき、資産の適正化に関する方針を定め、公有財産の利活用や処分等の改革を推進します。〕
7. 内部統制の整備・運用の状況に関する報告及び公表について
〔首長は、内部統制の整備・運用の状況について、監査委員に対して適切に報告する機会を確保し、議会及び住民に対しても公表を行います。〕
8. その他内部統制の整備・運用を行うための体制について

なお、これとは別に、監査委員が首長による内部統制の整備・運用をモニタリングした場合は、その結果についてまとめた文書を作成・公表（議会に報告）することとなる。

⁸² 事務局において作成。

[参考事例：体制整備]

事例名：内部統制・リスク管理体制の整備・運用 (新日本製鐵株式会社)

業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性を確保し、関係法規を遵守するため、内部統制・リスク管理体制を整備・運用。取締役会が決議した内部統制システムの基本方針を受け、「内部統制基本規程」に基づき具体的な内部統制システムを整備・運用。取締役会で定期的に運用状況を確認。

事例名：内部統制システムの基本方針およびその整備状況⁸³ <巻末 参考資料 40>
(株式会社日本航空)

東京証券取引所の上場規程等の改正により、内部統制システムの基本方針及びその整備状況を含むコーポレート・ガバナンスに関する報告書の提出及び公表が求められたところ。これに基づき、会社法及び同法施行規則の規定に基づく体制整備のための方策を公表。

事例名：統括本部の設置 <巻末 参考資料 41> (佐賀県：864,738人)

県政の基本方針、新しい施策の企画・立案など、県の政策の統括及び調整を行う統括本部という総合戦略本部があり、知事の官房機能を所管。各本部には、本部長がマネジメントを行うためのスタッフとして、企画・経営グループを配置している。

事例名：市行政監理委員会の設置 <巻末 参考資料 42> (名古屋市：2,164,640人)

職務の公正な執行を確保するための協議機関として、職員倫理規則により、市行政監理委員会(委員長：市長、委員：副市長及び局区長等)、局区等行政監理委員会(局区室長、理事、部長、参事等がメンバー)を置き、市長を行政監理責任者、副市長を副行政監理責任者として位置付けている。

事例名：幹部会と経営会議 (名古屋市：2,164,640人)

幹部会(毎週月曜日 9:00～、メンバーは市長・副市長・局室長等)で、市政の重要事項等について、市長からの指示や各局からの報告等があり、局長→部課長会→課内会議で、職員まで情報が伝達される。経営会議は、市長が会議を主体的に進行し、予算編成方針や定員管理の方針など市政の重要方針の議論及び決定するほか、民間のアドバイザーとの意見交換も行う。年間4～5回程度実施。

事例名：監察室の設置 <巻末 参考資料 43> (名古屋市：2,164,640人)

コンプライアンスの確保、倫理の保持、監察の業務を担当する監察室を総務局に設置(5人)。監察は、随時監察と一般監察(年間テーマを一つ決めて実施)がある。これまで、現金の収納事務、不適正な会計処理、金券類(切手等)の管理方法などについて、関係部署を特定して実地検査も含めて監察室が実施。

⁸³ 株式会社日本航空ホームページを参照。<http://www.jal.com/ja/governance/>

事例名：公正な職務の執行の確保のための内部統制の体制に関する規程の制定及び運用

＜巻末 参考資料 44＞（大阪市：2,516,543 人）

市長を最高内部統制責任者、担当局長（情報公開室長）を総括内部統制責任者、各局室区長を内部統制責任者、全ての担当課長を内部統制員と位置付け、職員によるセルフチェックの意識付けを図ることにしている。年に4回程度、内部統制連絡会議（市長、各局室区長がメンバー）を公開で開催。

事例名：内部監察制度の創設及び運用

（大阪市：2,516,543 人）

内部監察の担当部署として、監察部（11名）が存在。定期監察、随時監察、公益通報について監察部がモニタリングを行っている。全課長を内部統制員として位置付けているが、これは職場内でのモニタリングが基本であり、職責に応じた管理職が業務上チェックすることを求めるためである。内部監察の内容は、全て市長に報告。

2 自己評価及びリスク分析

首長において基本方針を作成し、自団体を取り巻くリスクを把握した上で、内部統制の対象となるリスクを分析するとともに、日々の業務においてリスクに対するコントロールが適切に実施されているか確認することが重要である。

ここでは、組織全般にわたって重要な影響を及ぼす「組織全般レベル」の内部統制と、業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行される「業務レベル」の内部統制に分け、各々のレベルにおける自己評価やリスク分析について整理する。

（1）組織全般レベルでの自己評価

まず首長が、組織全般を通して、自団体における既存の統制がどのように機能しているか確認する必要がある。これにより、どの部分に弱点があるか把握するとともに、どの統制を見直すか検討する判断材料としても有用である。

『基準及び実施基準』では、経営者が全社的な内部統制の評価を行う例として、「財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」を示している。本研究会では、地方公共団体の業務全体にあまねく妥当すると考えられる最低限の事項について、次のような「自己評価項目例」を作成した。

ただし、自団体の置かれた環境や業務の特性によっては、「自己評価項目例」に

よらない評価項目が考えられる。その場合は、評価項目の内容を変更することも考えられるし、個別の項目をブレークダウンして、より詳細に作成しても差し支えない。

首長による自己評価後の対応としては、リスク・アプローチの観点から、各項目の軽重を問いながら、その団体にとって一番リスクが高いと思われる項目に重点を置いて内部統制の整備・運用を行うことが考えられる。

<自己評価項目例>⁸⁴

(1) 統制環境	
Q101	首長は、内部統制（①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③法令等の遵守、④資産の保全）に関わる基本方針・原則等を設定していますか。
Q102	内部統制に関わる方針等を適切に整備・運用するため、適切な組織構造を構築していますか。
Q103	内部統制に関わる方針等について、適切な運用を図ることができる仕組みとなっていますか。
Q104	首長は、管理職・職員等に対して、責任に見合った限度で権限を委譲していますか。
(2) リスクの評価と対応	
Q201	当該団体を取り巻くリスクについて、発見・評価を行っていますか。
Q202	評価されたリスクについて、適切な対応を行う仕組みがありますか。
Q203	社会情勢の変化や組織の変更等の要因を踏まえ、リスクの再評価を適切に行っていますか。
(3) 統制活動	
Q301	現場の業務において、担当者の職務の分掌及び権限・職責の分担等が適切に図られていますか。
Q302	リスクに対処して、これを十分に軽減する統制活動を確保するための方針と手続を定めていますか。
Q303	上記の取組（Q301,Q302）について、その実施状況を踏まえ、必要な改善を行っていますか。
(4) 情報と伝達	
Q401	首長の方針や指示が、全ての職員に適切に伝達される体制が整備されていますか。
Q402	内部統制に関わる重要な情報（整備した統制の欠陥やリスクに関するもの等）は、首長及び適切な管理職に伝達される体制が整備されていますか。
Q403	職員が匿名で不適切な業務の実態や役職員の行為等を首長に通報する仕組みなど、通常の報告経路から独立した伝達経路が利用できるように設定されていますか。
Q404	住民・関係団体・国の機関・その他の外部者からもたらされた情報に対し、内容に応じ首長や管理職に適切に伝達するための仕組みがありますか。
Q405	決算処理や契約など、会計及び財務に関する情報について、関連する業務プロセスから適切に情報システムに伝達され、権限ある者が適切に利用可能となるような体制が整備されていますか。

⁸⁴ 事務局において作成。

(5) モニタリング	
Q501	モニタリング（内部統制の整備・運用を、業務内又は上司、あるいは独立部署によってチェックすること）が、組織の業務活動に適切に組み込まれていますか。
Q502	モニタリングによって得られた内部統制の不備に関する情報は、当該実施過程に係る上位の管理職並びに当該実施過程及び関連する内部統制を管理し是正措置を実施すべき地位にある者に適切に報告されていますか。
Q503	首長はモニタリングの結果を適時に受領し、適切な検討を行っていますか。
(6) ITへの対応	
Q601	首長を補佐する立場として、最高情報責任者（CIO）を設置していますか。
Q602	首長等は、IT環境を踏まえ、ITに関する適切な戦略、計画等を定めていますか。
Q603	首長等は、組織のIT利用状況や外部委託等の状況を適切に理解していますか。
Q604	IT利用に伴うリスク（アクセス管理、システムの保守・維持の方針及び手続の整備、システムダウンの際の対応策等）について、評価・分析を行い、適切な対応策を定めていますか。
(7) その他	
Q701	業務の有効性及び効率性を図るために、行政評価（事務事業評価・施策評価）のシステムを導入していますか。
Q702	行政評価の結果について、首長に適切に報告するとともに、広く公表していますか。
Q703	行政評価の結果を踏まえて、翌年度の業務執行や予算編成に反映していますか。
Q704	行政評価について、業務プロセスレベルにおけるリスクの発見・分析・評価を行う視点が設けられていますか。
Q705	業務上のコンプライアンス違反等に対して、適切に対処する方針及び手続を定めていますか。
Q706	普段、法令及び規程等を遵守することの重要性について、首長や職員の注意を喚起する方策又は仕組みがありますか。

（２）業務レベルでのリスク分析

次に、各部局（団体規模によっては、各課室）において、業務ごとに既存の統制がどのように機能しているか確認することになるが、全ての業務を対象とするわけではなく、地方公共団体を取り巻くリスクを勘案し、対象とする業務を検討することが重要である。

ここでは、対象とした業務について、存在するリスクや統制内容を分析するための例について整理する。

『基準及び実施基準』では、経営者が評価対象となる業務プロセスの理解を助けるための参考例として、「業務の流れ図（例）」、「業務記述書（例）」を示している。また、経営者が評価対象となる業務プロセスに存在するリスク及びこれを低減する統制の理解を助けるための参考例として、「リスクと統制の対応（例）」を

示している。

本研究会では、これらを参考に次のような「業務記述書」、「業務フロー」、「リスクコントロール・マトリクス」を作成した。

① 業務記述書

業務プロセスの具体的内容について、手順ごとに記述したものであり、業務フローで記載しきれない詳細な内容について補足する役割がある。

② 業務フロー

業務の流れを図示化したものであり、個々のプロセスごとに、どの組織の、誰が責任を持って仕事をしているのか明らかにし、チェック体制や手順の効率化等を検討する役割がある。

既存のルールと実際の作業のギャップを確認することで、ルールや人材配置の見直し、リスクの抽出につながるため、業務フローの存在は重要であるが、特に、プロセスごとに誰が担当者となっているか記載することが大切である。担当者が明記されていないと、責任の所在が明確にならず、十分なプロセス管理やリスク発見が困難となるからである。

③ リスクコントロール・マトリクス

個々のプロセスごとに、どのようなリスクがあるか、それはどのような影響があるか、リスクに対しどのように対処するのかについて決定するための表である。

なお、地方公共団体の取組事例として、名古屋市の業務リスク・マネジメントの取組（各公所における業務リスクの評価、回避策の検討、リスク管理計画の策定、実施）が参考となる（64 ページの参考事例、巻末 参考資料 45 を参照）。

以下の図表は、業務の中に存在するリスクと対処法の間係を明確にする目的で作成したものである。

ただし、各団体の置かれた環境や業務の特性によっては、これらの図表によらない方法も考えられる。また、業務の流れや業務マニュアルを作成している団体が多いと考えられるため、既存の書類があれば、それを最大限利用し、必要に応じて補足しても何ら差し支えない。つまり、内部統制の整備・運用に当たっては、新たに特定の業務フローや文書を作成することを求めるものではなく、すでに地方公共団体で作成・使用している記録や文書を利用することが可能である。

ここで確認すべき点は、一連の作業が法令及び規則等に合致した業務の流れとなっているか、上司や同僚によるチェックが有効に機能しているか、業務に重複や非効率な点がないかが考えられる。

各部局におけるリスク分析後の対応としては、リスク・アプローチの観点から、その団体にとって一番リスクが高いと思われるプロセスに重点を置きつつ、権限の分担や職責の明確化、IT システムの利用、事務処理方法の見直し、ルールの見直し等を行うことが考えられる。

[参考事例：業務レベルでのリスク分析]

事例名：業務リスク・マネジメントの取組 <巻末 参考資料 45>

(名古屋市：2,164,640 人)

1,100 の公所に、業務リスクの評価、回避策の検討、リスク管理計画の策定、回避策の実施を求め、職場会議を通して、リスクに関する情報を共有する中で取組の進捗を管理。

回避策の実施結果を職場会議で振り返り、自己評価を実施した上で、局区単位で共有すべき内容については、局区の行政監理委員会で検討。さらに、その情報を監察室に報告させ、部局横断で取り組むべきものは、監察室が部局横断的に波及させる。

<業務記述書（イメージ）>⁸⁵

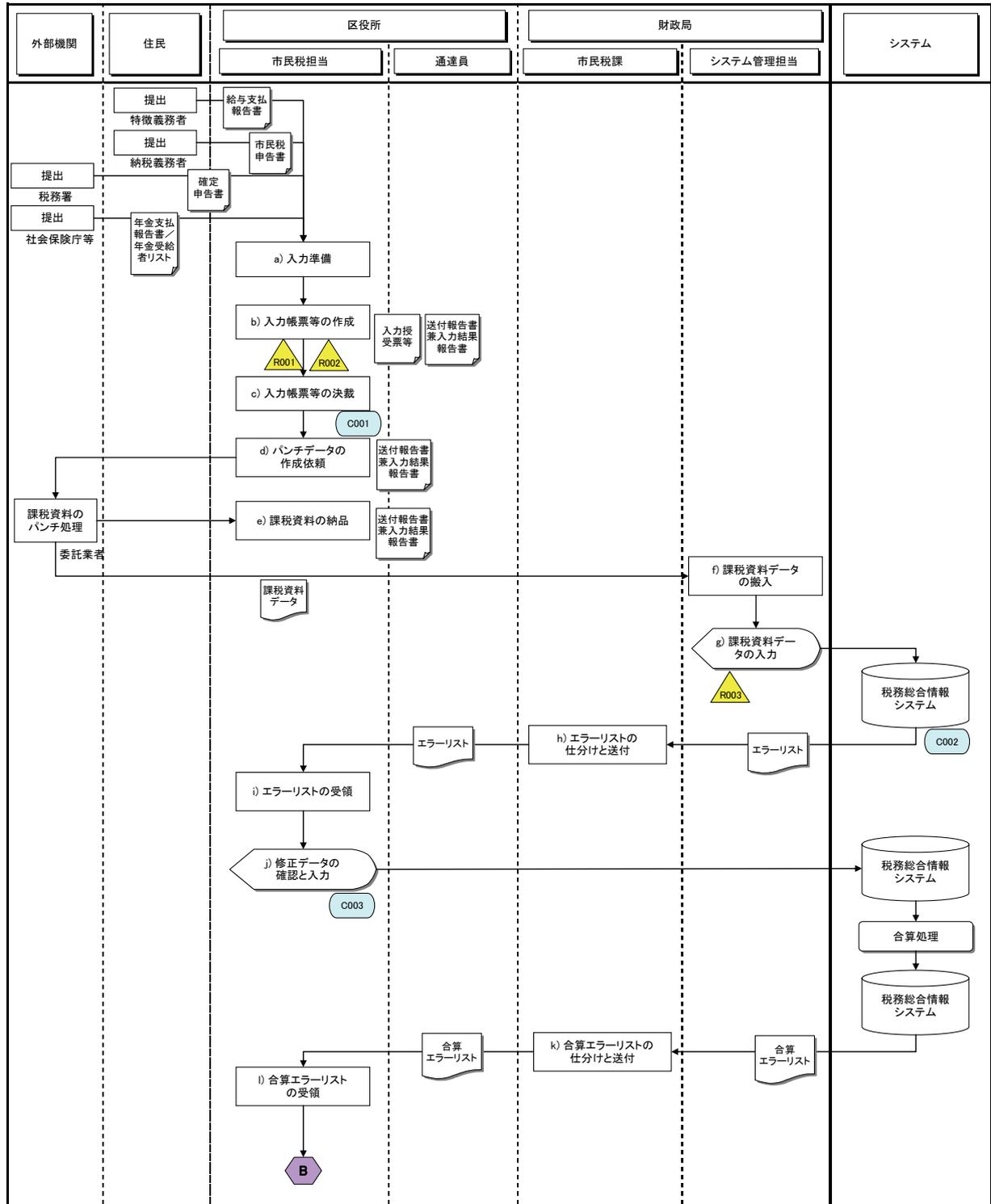
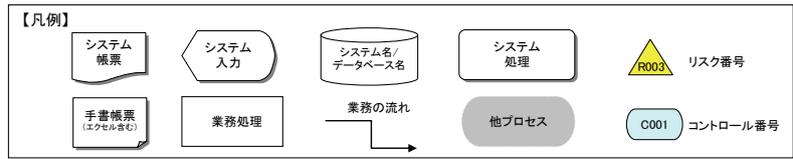
区役所における納税通知書の作成・発送業務を例としている。

No.	業務名称	業務内容	実施部署	実施者
a)	入力準備	区役所市民税担当職員は、特徴義務者より給与支払報告書、納税義務者より市民税申告書、税務署より確定申告書、社会保険庁等より年金支払報告書及び年金受給者リストを受け付け、給与支払報告書の提出枚数等の確認及び補正、区処理欄の記入、付表の作成等を行い、入力の準備をする。	区役所	市民税担当職員
b)	入力帳票等の作成	区役所市民税担当職員は、課税資料を編綴し、「入力授受票」及び「送付報告書兼入力結果報告書」を作成する。	区役所	市民税担当職員
c)	入力帳票等の決裁	区役所市民税担当課長は、担当職員が作成した「入力授受票」及び「送付報告書兼入力結果報告書」を確認し、決裁する。	区役所	市民税担当課長
d)	パンチデータの作成依頼	区役所市民税担当職員は、課長決裁後、課税資料を委託業者に渡す。この際、「入力授受票」及び「送付報告書兼入力結果報告書」に基づき、授受枚数の管理を委託業者と相互に実施している。	区役所	市民税担当職員
e)	課税資料の納品	区役所市民税担当職員は、委託業者が課税資料データを作成後、課税資料の返却を受ける。この際、「入力授受票」及び「送付報告書兼入力結果報告書」について、処理未済分の内容を確認・処理した上で課長決済を受ける。	区役所	市民税担当職員
f)	課税資料データの搬入	財政局システム管理担当職員は、委託業者より課税資料データを受け取り、「INPUT 媒体一覧」に記載する。	財政局	システム管理担当職員

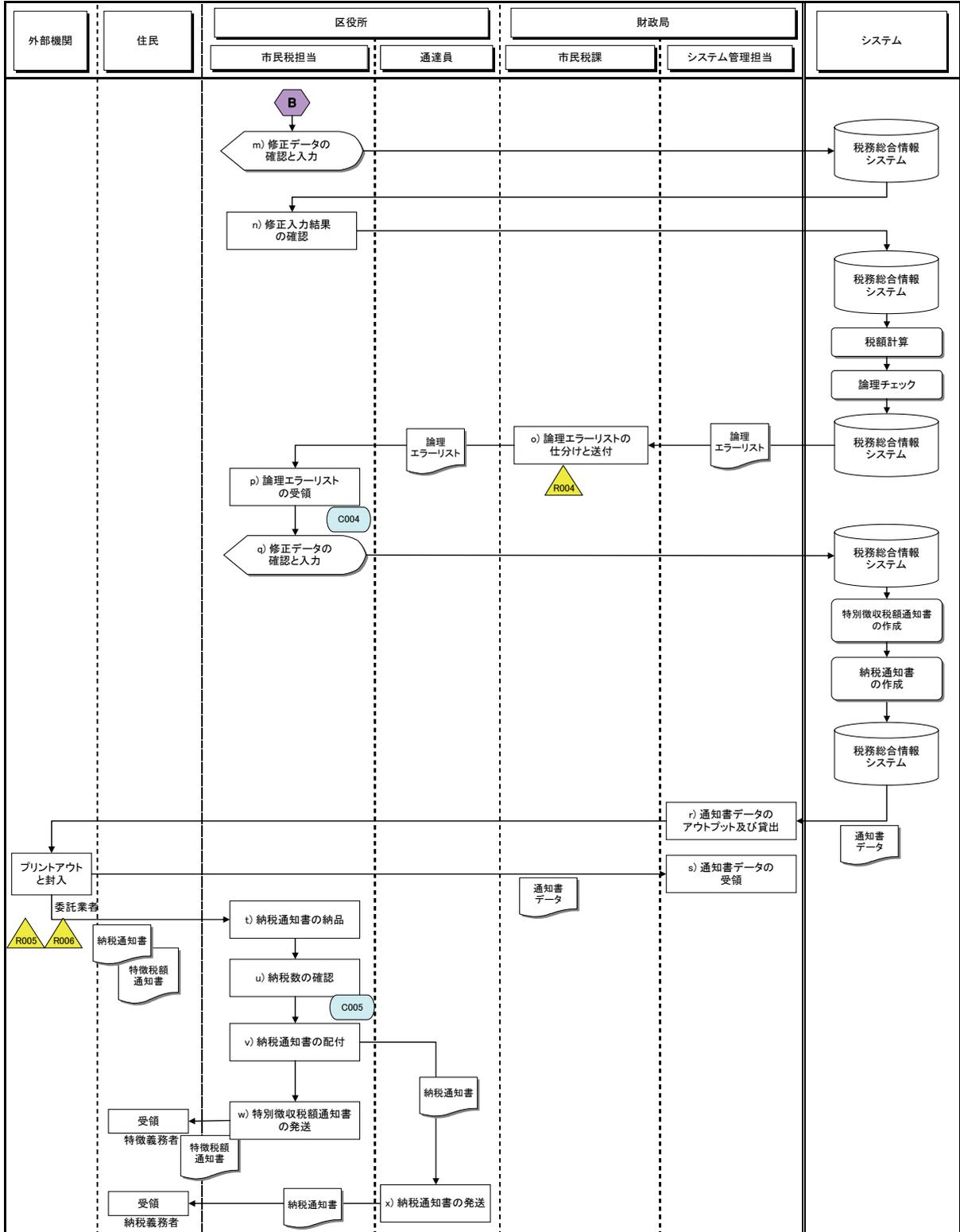
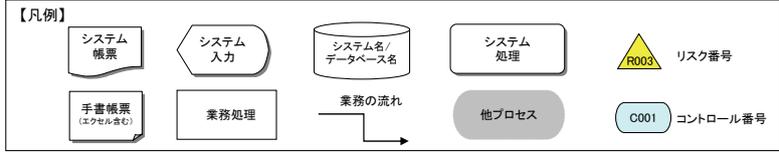
⁸⁵ 事務局において作成。

g)	課税資料データの入力	財政局システム管理担当職員は、課税資料データを税務総合情報システムに入力する。	財政局	システム管理担当職員
h)	エラーリストの仕分けと送付	財政局市民税課担当職員は、税務総合情報システムより出力されたエラーリストを区ごとに仕分けし、各区へ送付表を付して送付する。	財政局	市民税課担当職員
i)	エラーリストの受領	区役所市民税担当職員は、財政局市民税課より送付されてきたエラーリストを受け取り、送付表に記載されているエラーリストが全てあるかを確認する。	区役所	市民税担当職員
j)	修正データの確認と入力	区役所市民税担当職員は、エラーリストにエラーが記載されている場合、課税資料との照合を行い、修正データを税務総合情報システムに入力する。	区役所	市民税担当職員
k)	合算エラーリストの仕分けと送付	財政局市民税課担当職員は、税務総合情報システムより出力された合算エラーリストを区ごとに仕分けし、各区へ送付表を付して送付する。	財政局	市民税課担当職員
l)	合算エラーリストの受領	区役所市民税担当職員は、財政局市民税課より送付されてきた合算エラーリストを受け取り、送付表に記載されている合算エラーリストが全てあるかを確認する。	区役所	市民税担当職員
m)	修正データの確認と入力	区役所市民税担当職員は、合算エラーリストにエラーが記載されている場合、課税資料との照合を行い、修正データを税務総合情報システムに入力する。	区役所	市民税担当職員
n)	修正入力結果の確認	区役所市民税担当職員は、合算エラーがシステム上、適切に修正されているかについて、合算エラーリスト点検管理表を用いて確認する。	区役所	市民税担当職員
o)	論理エラーリストの仕分けと送付	財政局市民税課担当職員は、税務総合情報システムより出力された論理エラーリストを区ごとに仕分けし、各区へ送付表を付して送付する。	財政局	市民税課担当職員
p)	論理エラーリストの受領	区役所市民税担当職員は、財政局市民税課より送付されてきた論理エラーリストを受け取り、送付表に記載されている論理エラーリストが全てあるかを確認する。	区役所	市民税担当職員
q)	修正データの確認と入力	区役所市民税担当職員は、論理エラーリストにエラーが記載されている場合、論理チェックの各種確認リストに基づいて、修正データを税務総合情報システムに入力する。	区役所	市民税担当職員
r)	通知書データのアウトプット及び貸出	財政局システム管理担当職員は、税務総合システムより通知書データ(CGMT)を取り出し、委託業者へ貸し出しを行う。この際、データ貸し出しの事実(貸し出し日及び受領者)を「OUTPUT 媒体一覧表」に記載する。	財政局	システム管理担当職員
s)	通知書データの受領	財政局システム管理担当職員は、委託業者より通知書データ(CGMT)の返却を受ける。この際、データ返却の事実(返却日及び返却者)を「OUTPUT 媒体一覧表」に記載する。	財政局	システム管理担当職員
t)	納税通知書の納品	区役所市民税担当職員は、委託業者においてプリント・封入された納税通知書等を受け取る。	区役所	市民税担当職員
u)	納品数の確認	区役所市民税担当職員は、納品された納税通知書等の通数と納品数とを確認する。	区役所	市民税担当職員
v)	納税通知書の配付	区役所市民税担当職員は、納税通知書を区役所通達員へ渡し、「納税通知書・納付書発送管理簿」及び「納税通知書・納付書発送管理内訳簿」を作成し、発送件数を管理する。	区役所	市民税担当職員
w)	特別徴収税額通知書の発送	区役所市民税担当職員は、特別徴収税額通知書を郵送する。この際に、「郵送管理簿」を作成し、郵送件数を管理している。	区役所	市民税担当職員
x)	納税通知書の発送	区役所通達員は、配付された納税通知書を各自受け持ち地域に配達する。	区役所	区役所通達員

<業務フロー（イメージ）> 86



86 事務局において作成。



No.	サブプロセス	サブプロセスの統制目標	リスクNo.	リスク内容	アサーション							統制方法	統制の属性								
					財務報告の信頼性				業務の有効性及び効率性	法令等の遵守	資産の保全		コントロールNo.	コントロールの頻度	統制の種類	予防的・発見的	関連する根拠規程・マニュアル類	関連するシステム			
					実在性	網羅性	期間配分の適切性	権利と義務の帰属											評価の妥当性	表示の妥当性	
1	市民税通知書の作成・送業務	入力ミス	R001	課税資料の編綴を誤り、「入力授受票」及び「送付報告書兼入力結果報告書」の記載を間違える。		○					○	○		C001	区役所市民税担当課長が、課税資料と「入力授受票」及び「送付報告書兼入力結果報告書」の内容を突合確認する。	随時	手作業による統制	発見的	課長会及び係長会で提示した事務取扱い	—	
2	市民税通知書の作成・送業務	不正	R002	意図的に課税資料を隠蔽する。	○	○		○			○	○									
3	市民税通知書の作成・送業務	入力ミス	R003	税務総合情報システムへの課税データの入力を誤る。		○					○	○		C002	税務総合情報システムは、課税データに誤りがある場合は、エラーリストを出力するようにプログラミングされている。	随時	自動化された統制	発見的	—	税務総合情報システム	
4					C003	区役所市民税担当者は、エラーリスト上のエラー内容について、課税資料データと照合して確認する。	随時	手作業による統制	発見的	電算処理事務取扱要領（当初）	—										
5	市民税通知書の作成・送業務	配付ミス	R004	論理エラーリストの配布先を誤る。	○						○	○		C004	区役所市民税担当者は、財政局市民課から送付されてきた論理エラーリストと送付表に記載されているものを照合確認する。	随時	手作業による統制	発見的	—	—	
6	市民税通知書の作成・送業務	納付書の不正	R005	委託業者が封入する際に、誤った内容を封入する。	○						○										
7	市民税通知書の作成・送業務	資料の紛失	R006	委託業者が納税通知書を紛失する。	○						○			C005	区役所市民税担当職員は、委託業者より納品された納税通知書の通数と納品数を照合確認する。	随時	手作業による統制	発見的	—	—	

87 事務局において作成。

<注釈>

- サブプロセス：業務をある一定の単位で区切ったもの。例えば、購買管理プロセスであれば、「発注」、「納品・検収」、「仕入計上」等のサブプロセスが考えられる。
- 統制目標：設定したサブプロセス内でどういう事象を防止しようとしているのかという具体的目標。
- 予防的・発見的：事前承認等、問題が発生する前に行う統制を予防的統制（又は事前統制）といい、問題が起きた後に事後的に認識して対応する統制を発見的統制（又は事後統制）という。
- アサーション：財務報告の信頼性を確保するために参照される「リスクの種類」のことで、これらが監査法人による監査が実施される際の「監査要点」となる。経営者（首長）の主張ともいう。
- 実在性：資産や負債、あるいは、販売や購買などの取引が実在のものであり虚偽のものではないこと（架空の取引などを混ぜていないこと）。
- 網羅性：全ての資産、負債、あるいは、販売や購買などの取引が反映されていること（都合の悪い一部取引などを除外していないこと）。
- 期間配分の適切性：会計期間に帰属する取引、残高が記録されていること（前期取引が混入したり、別の期日の残高が表示されていないこと）。
- 評価の妥当性：資産、負債、資本、収益、費用が適切かつ公正妥当な評価方法に基づく金額で計上されていること。
- 権利と義務の帰属：帳簿上の債権・債務が、実際の法的な債権・債務に対応していること。
- 表示の妥当性：取引や会計事象を適切な勘定科目で表示していること。
- 統制：不正やミス（誤謬）を発見・防止するためのコントロールのこと。
- 自動化された統制：あらかじめコンピュータプログラムに組み込まれている自動化されたコントロールのこと。
- 手作業による統制：人の手によるチェック等、人為的行為によるコントロールのこと。

3 PDCA サイクル

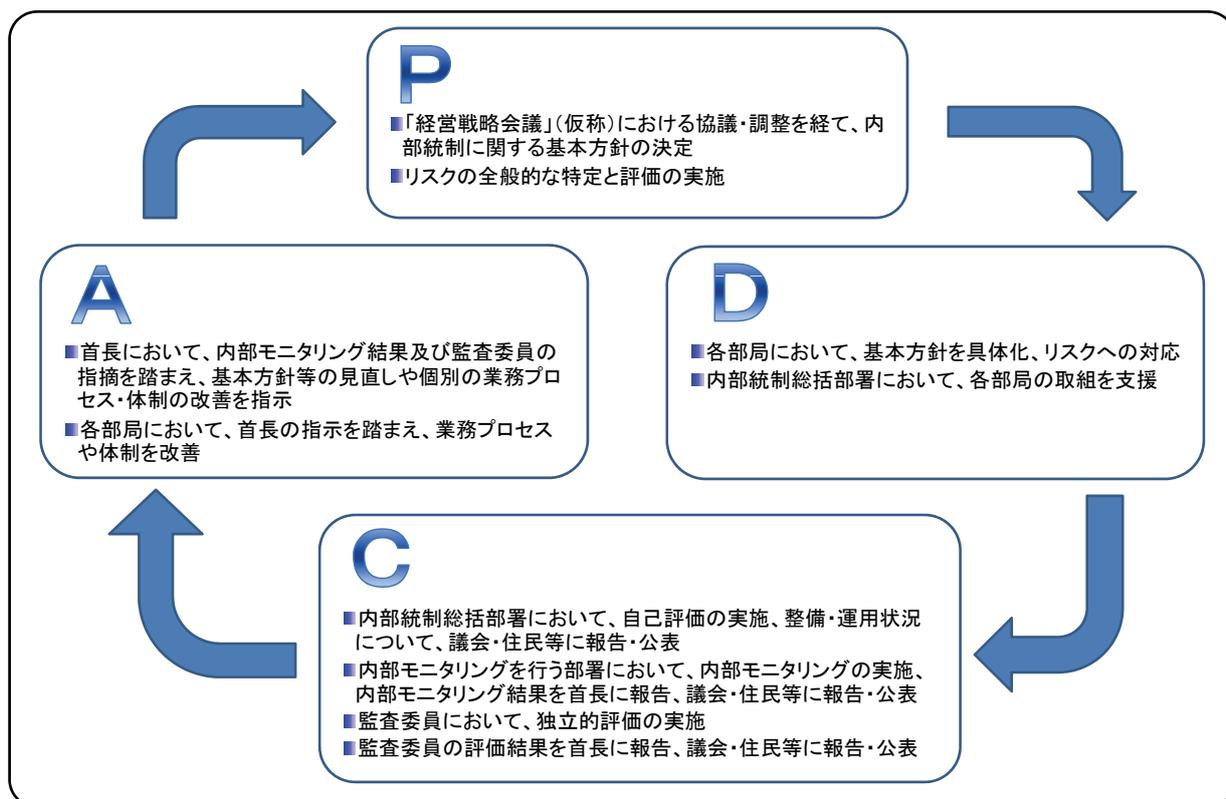
内部統制の整備・運用において、標準的なフォーマットがあるわけではない。この報告書において、内部統制を整備・運用する場合の例示を行っているが、具体的な取組内容については、組織の経営判断に属するものと考えられ、自己評価項目例の加除変更や、独自の考え方によるリスク分析などを行い、自ら判断して、整備・運用することが大切である。

また、内部統制は、いきなり 100 点を目指す取組ではない。

ルールや体制を 1 回限りで整備すればそこで完結する取組ではなく、組織内の全ての者によって遂行される取組であるため、定期的な管理職・職員に対する周知徹底や、必要なモニタリング活動の実施、ルール・体制についての適宜見直し等を行い、PDCA サイクルとして機能させ続けることが重要である。

内部統制の整備・運用は、「できることから始める」ことが重要である。

< 地方公共団体における PDCA サイクル (イメージ) >⁸⁸



⁸⁸ 事務局において作成。

VI 地方公共団体における内部統制の整備・運用に当たっての留意点

これまで内部統制の整備・運用の利点を中心に説明してきたが、内部統制によって、あたかも組織が抱える全てのリスクに対応できたり、課題を解決できるものではないことに注意する必要がある。

民間企業における内部統制の限界や課題は、地方公共団体に必ずしも完全に当てはまるものではないが、これから内部統制を導入する地方公共団体にとって、先行する民間企業の課題等を踏まえて取り組むことは有益であると考えられる。

ここでは、一般的に指摘されている内部統制の限界や、民間企業における内部統制の取組の課題を明らかにした上で、地方公共団体における内部統制の整備・運用に当たっての留意点を整理する。

1 内部統制の限界

『基準及び実施基準』において、普遍的な内部統制の限界について、「適切に整備され、運用されている内部統制であっても、内部統制が本来有する制約のため有効に機能しなくなることがあり、内部統制の目的を常に完全に達成するものとはならない場合があることをいう」と説明しており、内部統制が有する固有の限界として、次のとおり4つの限界を挙げている。

- 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、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等には、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。

なお、当初想定していなかった組織内外の環境の変化や非定型的な取引等に対して、経営者が既存の内部統制の枠外での対応を行うこと、あるいは、既存の内部統制の限界を踏まえて、正当な権限を受けた者が経営上の判断により別段の手続を行うことは、内部統制を無視する、又は無効にすることには該当しないとされている。

2 民間企業における課題

民間企業においては、会社法又は金融商品取引法において、内部統制システムの整備・運用を求められているが、これらの取組に当たって、次のような課題が指摘されている。

まず、会社法については、会社法及び同法施行規則以外に参考となるガイドラインがないため、各企業の取組内容は様々である。このうち、東京証券取引所における有価証券上場規程に基づき公表された内部統制システムに関する基本的な考え方の分析内容が参考となる⁸⁹。これは、東証一部上場企業の内部統制システム構築に関する取締役会決議の決定内容を集計したものから分析されたものであるが、主な内容は次のとおりである。

- ① 会社法上、内部統制システムの構築に関する基本方針の決定を求めているため、規程の整備や部署の設置について記述しているが、内部統制システムを適切に運用し、見直していくための取組に関する記述が見られないこと。
- ② 企業を巡る環境や認識すべきリスクについて、業種ごとに同質性があるものと考えられるが、今回の分析では、業種の違いにより取組内容に目立った特性が見られないこと。
- ③ 基本方針の開示方法について、内部統制システムの構築に関する取締役会決議を証券取引所の開示情報として公表した企業、ガバナンス報告書の「内部統制システムに関する基本的な考え方及びその整備状況」で開示した企業、自社のホームページで開示した企業など、様々であるが、ガバナンス報告書の内容や有価証券報告書の記載と合わせるなど、さらなる工夫が必要であること。

次に、金融商品取引法については、企業規程やマニュアル類をはじめとする文書化作業や組織づくりに奔走したり、『基準及び実施基準』で想定していない膨大な作業を強いられるケースも見受けられた。このため、平成 20 年 3 月に金融庁から『内部統制報告制度に関する 11 の誤解』⁹⁰が公表され、同制度の意図を説明するとともに、円滑な実施に向けた行政の対応を明らかにしたところである。

11 の誤解のうち地方公共団体の内部統制に係る主な内容としては、次のよ

⁸⁹ 経済産業省企業行動課編『コーポレート・ガバナンスと内部統制～信頼される経営のために～』（財団法人経済産業調査会、2007年、p96～100）。

⁹⁰ 金融庁『「内部統制報告制度に関する 11 の誤解」等の公表について』（平成 20 年 3 月 11 日、以下「11 の誤解」という。）。

うなものである。

- ① 金融商品取引法における内部統制報告制度について、米国の SOX 法のような制度ではなく、同法に対する批判を踏まえて設計されたものである。
- ② フローチャートの作成など、新たに特別な文書化等を行わなければならないものではなく、企業の作成・使用している記録等を適宜利用できる。
- ③ 全ての業務に内部統制が必要というわけではなく、全社的な内部統制の評価結果を踏まえて、重要な虚偽記載につながるリスクを勘案し、業務（プロセス）を評価する範囲の絞り込みが可能である。
- ④ 中小企業でも大企業と同様の内部統制の仕組みが必要というわけではなく、同法上の対象は上場会社のみであり、かつ企業の規模・特性などの実態を踏まえた簡素な仕組みを容認している。
- ⑤ 監査法人やコンサルティング会社のいうとおりに整備・評価を行う必要はなく、自社のリスクを最も把握している経営者が主体的に判断を行う。
- ⑥ 必ずしもプロジェクトチームや専門の担当者を置くことは不要であり、既存の部署等を活用することができる。

また、実際の民間企業における内部統制の整備・運用に当たっての課題として、①実施手順が定まっていない、②体制づくりが整っていない、③担当者の作業負担が大きい、などが挙げられている。

民間企業の現場が混乱する背景として、企業側が自ら考えずに監査人やコンサル会社に安易に依存し、手段が目的化してしまった嫌いがあること、監査人側でも、財務報告に係る内部統制報告制度は、SOX 法とは違ったものであり、SOX 法自体も混乱が大きく見直しが図られたにもかかわらず、米国の実務様式をそのまま紹介してしまったケースが散見される。

＜参考＞「第2回 財務報告に係る内部統制報告制度に関するインターネット・アンケート」調査結果 [速報]⁹¹

(社団法人日本監査役協会)

金融商品取引法に基づく「財務報告に係る内部統制報告制度」について、証券取引市場に上場している会社を対象としたアンケート調査を実施。主な調査結果は、次のとおり。

※ 調査概要

【調査目的】金融商品取引法に基づく「財務報告に係る内部統制報告制度」につい

て、会員各社の対応進捗状況の実態を把握するため。

【調査対象企業】新興市場（東証マザーズ、ジャスダック、大証ヘラクレス）上場会社、その他市場（東証1部・2部、大証1部・2部、その他市場の上場会社及びマザーズ・ジャスダック）上場会社 2,885社

【調査期間】平成20年12月17日～平成21年1月16日

【有効回答】1,497社（回答率51.9%）

○ 現在課題となっている点

財務報告に係る内部統制の整備状況あるいは運用状況の有効性をテストし評価を行っている場合に生じている課題として、3割超の会社において、「文書化について」、「人的資源の育成・確保」、「キーコントロールの設定」、「セキュリティ管理」を挙げている。その他、「社内体制やシステム等の整備に関する問題」や、「子会社での対応について徹底度のばらつきが出やすい」ことを挙げた回答も見られた。

	全体		新興市場		その他市場	
	回答数(社)	(%)	回答数(社)	(%)	回答数(社)	(%)
1. 文書化について(範囲の過不足、内容の過不足、有効性評価のための証跡の残し方等)	468 (550)	<u>31.3</u> (37.8)	81 (96)	27.1 (30.3)	387 (454)	<u>32.3</u> (39.9)
2. 人的資源の育成・確保(経理部門、内部監査部門等)	490 (515)	32.7 (35.4)	110 (111)	36.8 (35.0)	380 (404)	31.7 (35.5)
3. 業務プロセスにおける主要な統制上の手続(キーコントロール)の設定について(整備状況の有効性評価との関連で)	466 (456)	31.1 (31.3)	81 (72)	27.1 (22.7)	385 (384)	32.1 (33.7)
4. サンプルングについて(運用状況の有効性評価のためのサンプルングの抽出は円滑であったかなど)	251 (168)	<u>16.8</u> (11.5)	50 (25)	<u>16.7</u> (7.9)	201 (143)	16.8 (12.6)
5. 財務報告プロセスにかかわる規程類の整備	345 (467)	<u>23.0</u> (32.1)	75 (88)	25.1 (27.8)	270 (379)	<u>22.5</u> (33.3)
6. IT統制におけるアクセス権限の設定等のセキュリティ管理	509 (461)	34.0 (31.7)	92 (83)	30.8 (26.2)	417 (378)	34.8 (33.2)
7. 特になかった(又はすでに解消された)	260 (82)	<u>17.4</u> (5.6)	34 (15)	<u>11.4</u> (4.7)	226 (67)	<u>18.9</u> (5.9)
8. 有効性のテストや評価は行っていない	126 (436)	<u>8.4</u> (29.9)	51 (113)	<u>17.1</u> (35.6)	75 (323)	<u>6.3</u> (28.4)
9. その他	72 (85)	4.8 (5.8)	17 (29)	5.7 (9.1)	55 (56)	4.6 (4.9)
回答社数		1,497 (1,456)		299 (317)		1,198 (1,139)

※カッコ内は、平成20年2月実施の第1回調査結果の数値

※下線は、第1回調査時から5ポイント以上の増減があった回答

○ 監査役(会)(監査委員会)として直面している課題・問題点

内部統制報告制度への対応を進める中で、監査役(会)(監査委員会)として

直面している課題・問題点として、半数の会社において「監査役（会）（監査委員会）としてどう対応すべきか、実務面で不安が残る」としている。その他、「担当部門の人材不足、知識不足等」や、「取締役の理解が不十分」であることを挙げた回答も見られた。

	全体		新興市場		その他市場	
	回答数(社)	(%)	回答数(社)	(%)	回答数(社)	(%)
1. 本制度についての理解が不足しており、また、監査役(会)(監査委員会)としてどう対応してよいかよくわからない	30 (62)	2.0 (4.3)	12 (21)	4.0 (6.6)	18 (41)	1.5 (3.6)
2. 本制度について理解はできているが、監査役(会)(監査委員会)としてどう対応すべきか、実務面で不安が残る	771 (1,032)	<u>51.5</u> (70.9)	171 (231)	<u>57.2</u> (72.9)	600 (801)	<u>50.1</u> (70.3)
3. 本制度について、理解ができており、また監査役(会)(監査委員会)としての実務面においても不安はない	534 (269)	<u>35.7</u> (18.5)	87 (50)	<u>29.1</u> (15.8)	447 (219)	<u>37.3</u> (19.2)
4. 取締役会又は経営者に意見を述べたり、助言したりする雰囲気や風土がない	42 (52)	2.8 (3.6)	12 (15)	4.0 (4.7)	30 (37)	2.5 (3.2)
5. 制度上、「監査役又は監査委員会の有する機能」が統制環境の一つとされ、経営者の評価対象および監査人の監査対象とされているのは、問題がある	243 (228)	16.2 (15.7)	53 (46)	17.7 (14.5)	190 (182)	15.9 (16.0)
6. 監査役(会)(監査委員会)の監査報告と監査人の監査証明の提出時期のいわゆる「時期のずれ」の問題は、実務的にも大きな問題であり、制度面又は実務面において相応の解決が図られるべきである	600 (469)	<u>40.1</u> (32.2)	112 (93)	<u>37.5</u> (29.3)	488 (376)	<u>40.7</u> (33.0)
7. その他	19 (43)	1.3 (3.0)	2 (4)	0.7 (1.3)	17 (39)	1.4 (3.4)
回答社数		1,497 (1,456)		299 (317)		1,198 (1,139)

○ 金融危機の影響

金融危機に伴い、内部統制報告制度への準備対応を進める上での影響として、主に次の点を挙げている。

- ① 人員・経費削減要請を受けた、あるいは制度対応のコスト負担が増加
- ② 「制度への疑問を感じている」
- ③ 「リスク管理の必要性が生じた」
- ④ 「評価範囲の変更が生じた」
- ⑤ 「進捗の遅れ、制度対応の中断が生じた」
- ⑥ 「制度への期待を感じる」
- ⑦ 「制度対応の意識のトーンダウン、現場の意識の変化が生じている」

3 地方公共団体における留意点

以上の内部統制の限界や民間企業における課題は、これから地方公共団体が内部統制を整備・運用していくに当たり、いずれも有益な示唆となるものであるが、地方公共団体においては、特に次の点に留意すべきである。

① 「完璧な内部統制はないこと」

内部統制は、これで完璧ということではなく、1回限りのルールや体制の整備で完結する取組ではない。まずは自らを取り巻くリスクを洗い出し、できることから始め、職員等の意識改革やルール等の見直しを行い、PDCA サイクルとして機能させ続けることで、内容を改善していくことが重要である。

また、方程式や標準的なフォーマットがあるわけではないので、「形」にこだわったり、安易にコンサルタントに委託するのではなく、組織を挙げて、リスクにどう向き合うか「自ら」考えることが重要である。

② 「全く新しい取組をするものではないこと」

地方公共団体は法令等や業務マニュアルなどすでに多くのルールに基づき業務を執行していること、組織と権限の明確化、決裁ルールの確立などすでに内部統制の考え方が存在している。

内部統制を整備・運用するということは、すでに存在するルールや体制をベースに、リスクを管理するという観点から必要な見直しを行うものである。必ずしも新たな部署を置く必要はなく、既存の部署等を活用することも可能である。

③ 「過剰な統制はかえって問題」

厳しい社会経済情勢を背景に、人的・財政的な制約がある中で、費用対効果を十分踏まえて実施する必要がある。

全ての業務について内部統制を行わなければならないのではなく、組織的にリスクを評価、特定し、内部統制を実施するプロセスを絞り込むことが求められている。例えば、金額の大きさや、多くの個人情報を取り扱うなど業務の重要性によって選択することなども考えられる。

④ 「団体規模に応じてフレキシブルに」

内部統制はあらゆる規模の団体に有益であると考えられるが、これまで記載している内部統制を整備・運用する場合の例示は、まさに一つのモデルであり、このとおりにする必要はない。団体規模・特性などの実態を踏まえた簡素な仕

組みをとることも十分考えられる。例えば、団体規模が大きくなれば、組織体制の整備や IT の導入などの対応が比較的容易である一方で、団体規模が小さくなれば、そのような取組が難しくなると予想されるため、首長の意識や個々の職員が果たす役割が重要になってくる。

⑤ 「業務の外部化の場合も内部統制の対象」

地方公共団体の現場では、業務の民間委託、指定管理者、市場化テストなど業務の外部化が進んでいるが、委託者としての責任が残るものであり、受託者に対するモニタリング等を通じて、委託業務に係るリスクを管理する取組が求められている。特に、現場が遠くなることによって、業務に潜むリスクに気づきにくくなることや、委託業者との責任の分担があいまいになりやすく、重大なミスが見逃される可能性があることに留意すべきである。

VII 今後の課題

ここまで、地方公共団体における内部統制のあり方について整理してきた。本研究会における議論や地方公共団体の職員の声を耳にして感じることは、「内部統制」に対する基本的な考え方が、首長や職員に十分浸透しておらず、その普及啓発は一朝一夕に達成できるものではないということである。

確かに、民間企業における内部統制報告制度は、まさに本格化されたばかりであり、手探りの中で行われている、いわば未完の取組であるが、一部の地方公共団体において、先行して内部統制に取り組もうとしているように、内部統制の考え方自体は、リスクに着目して既存の仕事の進め方を根底から見直し、これからの組織マネジメント改革を実現する一つの解決手法であることは間違いないと考えられる。

この取組を着実なものとするためには、「内部統制」の考え方が今後の「地方公共団体の組織マネジメント」にとって極めて有効なものであることについて、首長、地方公共団体の職員、地方議員などに普及・啓発する場を確保する必要がある。このような普及・啓発のため、例えば、既存の地方公務員研修機関等の活用を検討することが考えられる。また、より多くの団体に関する事例の収集・分析を行うとともに、モデルとなる事例を紹介することを通じ、自主的な取組を行おうとする団体に対して、国において必要な情報提供や助言を行うこと等も必要である。

一方、内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革を目指すに当たって、地域の実情に応じた施策を自らの判断と責任で実行できなければ、十分なマネジメント改革は望めない。地方公共団体を取り巻くルール、とりわけ国が定める硬直的な義務付け・枠付けや、いわゆる「二重行政」の存在が、地方における業務の有効性及び効率化の妨げとなっている面は否定できず、これらの支障は早急に見直されるべきである。

過剰な統制や硬直的な運用解釈、無駄な業務プロセス、裁量性が低い国庫補助事業制度を改め、地方公共団体が自らの権限と責任で地域の課題を解決できる真に自立した存在として、自主的な組織マネジメントができる環境を実現しなければならない。そして、その場合にはその担い手としての地方公共団体が、住民の信頼を得られる簡素で効率的な組織体制を整備することがその前提となると考えられるのである。

また、公会計制度改革の中で、財務書類4表の作成・公表が求められ、現在、多くの地方公共団体で導入作業が進められている。相当数の地方公共団体において財

務書類 4 表の整備が進み、財務書類 4 表の作成及び住民等に対する公表が定着した段階において、実際に作成された財務書類 4 表等を事例としながら、内部統制の整備・運用のあり方への影響について検討が必要になるだろう。

いずれにせよ、これからの地方分権改革の進展や公会計改革の進捗、監査制度の見直し、国の行政機関における内部統制の議論など地方公共団体を取り巻く環境の変化を踏まえ、絶えず地方公共団体の内部統制のあり方を検討していくことが必要である。

今回の研究報告を地方公共団体の内部統制の整備・運用に向けた第一歩として位置付け、地方公共団体の自主的な取組を期待したい。

