

自治大学校における研修講義の紹介

監査実務の課題研究

日本大学商学部准教授 紺野 卓

編集者注：本稿は、平成30年11月2日（金）に自治大学校で行われた監査・内部統制専門課程第19期における研修講義の内容を整理したものです。

地方公共団体の内部統制と監査委員監査

地方自治法が改正されて、地方公共団体においても、今後は首長をトップとした適正な内部統制の構築や運用が求められることになった。

「監査実務の課題研究」においても、制度化された内部統制関連規定は重要な位置づけを占めることになる。

地制調答申等も参考に概観するなら、改正された自治法で定められた内部統制関連規定の多くの部分は、先行する株式会社の内部統制を参考にして構築されたと考えることができる。株式会社の内部統制、あるいは金商法も影響を与える上場会社の内部統制は大いに参考になる部分もあるが、地方公共団体に求められる内部統制には特有の違いがあることも確かである。

リスクマネーを集めて事業を運営している株式会社は、主に出資者である株主のために利益を上げながら事業を継続していくことを目的としており、経営トップはこの目的を達成するために必要な内部統制を組織内に構築、運用することが求められる。我が国の株式会社の場合、主に社員の新卒一括採用からはじまる出世競争の中で、専ら会社によく精通しており、上記目的を達成する能力が高いと思われる者の中から経営者が選ばれるケースが多いといえる（これについては株主が経営者を選ぶのではなく、会社内の論理で経営者が選ばれてしまうという、法理念とは異なる「経営者支配」という問題が以前から指摘されている）。したがって株式会社のトップは、当該組織の内部統制に良くも悪く

も長けているといえる（内部統制の固有の限界もあり、経営者がその脆弱性を悪用するケースもあるため）。

他方、地方公共団体の首長が職員出身のケースは別であるが、首長が業務の詳細に熟知しているとの前提是少し不正確であろう。地方公共団体の事務を経験することなく、自治体組織の内部統制の議論等とは全く別次元で、ある政治的理念を達成することを目的として首長になるケースも多い。その場合には、株式会社のトップとは異なり、自治体トップの内部統制の方針の継続性や実務に対する理解の深度には、首長自身が持つ知見や適性等により、相当程度の差異があると思われる。このような内部統制に係るトップの理解や資質等に起因する自治体間のギャップを埋める意味においても、監査委員の知見を最大限に生かすことは有用であり、同利用が十分でない場合には、内部統制の継続性や有効性という点で問題が生じる可能性も出てくる。そのため改正自治法により導入された内部統制制度の中でもとりわけ重要な機能を果たすことが期待されるのが監査委員の機能であり、主に首長が作成する内部統制評価報告書に対する審査を通じて同機能を発揮することが期待される。しかしながらもしも適正な内部統制の審査がなされなかつたことが明らかになった場合には、相応の責任も発生してくるため、監査委員にはこれまでと違った実効性のある監査が求められると考える。

地方公共団体のステークホルダー及び内部統制の特徴

公法人であれ私法人であれ、あるいは営利法人であれ非営利法人であれ、法人夫々について、その組織が存在する意義や目的があり、専らそ

の内容は準拠法から導くことができるケースが多いと考える。

自治法は、「地方公共団体は、住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担うものとする」(1条の2)ことを定めており、実定法上も住民主権の事業運営を求めている。

次に地方公共団体の内部統制について、これは株式会社における内部統制の目的を参考しながらであるが、「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」、「資産の保全」を主要な目的として挙げるケースが多い。地方公共団体においても、同目的が一つのベンチマークになると思われるが、地方公共団体は租税からなる公金で運営されていることもあり、株式会社とは少し異なり、上記内部統制の目的の中でも「資産の保全」、あるいは「財産の保全」がより一層強調されるべきであり、またそのような法解釈は十分可能である（信託概念から導かれる）。

もちろん「資産の保全」、あるいは「財産の保全」を達成する上で、業務が効率よく有効に機能していること、すなわちムダなく業務が運営されている必要があり、また業務全体が法令等に違反していないことは当然に必要となる。また上記を含む組織全体の活動について、信頼性が担保された財務報告という形でその結果が住民に提供されることにより、住民はその後の様々な意思決定が可能となるため、上記4つの目的のそれぞれが必要であることは変わることはない。

内部統制と住民監査請求

内部統制の目的の中でも「資産の保全」、あるいは「財産の保全」は重要な意味を持つと考えるが、また別の表現として住民の関心事は、資産の保全を含む、主に地方公共団体の「財務会計行為」にあると考えることもできるため、その場合、財務会計行為に係る内部統制は住民監

査請求の対象になると推量できる。

改正自治法により導入される内部統制評価報告書には、文理上も「財務」に関する内部統制は必ず含まれると解釈できるため、これを一つの請求根拠として住民監査請求を提起できる可能性がある。他方、住民監査請求はあくまで地方公共団体の中に存する「違法・不当な財務会計行為」に対して、住民がその是正等を求めて監査請求できる点には改めて留意が必要になる。すなわち内部統制評価報告書の公表や、同報告書に対する監査委員の審査等を通じて、今後は地方公共団体の内部統制の状況が明らかになると期待されるが、そこで判明する内部統制は財務会計行為に直接関わるものか、あるいは非財務会計行為かに大きく二分できる。住民監査請求が対象とするのはあくまでも前者に限定されるという点は変わらない。内部統制評価報告書を通じて明らかとなつた違法・不当な財務会計行為につながる事実等は、これはケースに応じた判断になるものと考えられるが、住民監査請求に際して必要となる「証する書面」として利用できる、あるいはその一部として利用できるとする法律解釈は十分可能であろう。つまり内部統制評価報告書上で明らかにされた内部統制上の重要な不備について、その事実をそのまま是正することを請求する住民監査請求は有効と考えられる上、その請求に際して必要となる「証する書面」として、内部統制評価報告書および監査委員の審査意見を提出することも法律上是有効と推量できる。

また、例えば、職員による違法・不当な財務会計行為が内部統制評価報告書で明らかとなり、これについて住民監査請求が提起されたものの、正当な理由がないにも関わらず同請求が監査委員により棄却等された場合で、その後、住民訴訟まで進み住民が勝訴するようなケースでは、監査委員には任務懈怠があったと解釈できる余地もある。すなわち内部統制評価報告書上で内部統制の不備が開示されており、住民はそれを

根拠として住民監査請求をしたにも関わらず、同請求に対して監査委員が適正な対応を行わない場合には、監査委員は監査主体として必要とされる行為義務に違反している可能性も指摘できる。加えて、過年度において、首長は組織の内部統制は有効であると評価していたにも関わらず、また監査委員の審査においても首長の当該評価を適正としていたにも関わらず、後になって地方公共団体の違法・不当な財務会計行為が判明するようなケースでは、かつて実施した内部統制の評価が適正でなかったことに対する首長の責任は当然のこと、同報告書を審査した監査委員の責任も追及できる余地がある。

監査実務の変容と監査主体に求められる資質

国と地方の借金の対GDP比が、先進諸国の中でも突出して高いと評される我が国の財政状況を勘案するに、財政規律の適正の確保は喫緊の課題であり、地方公共団体において監査委員が果たすべき役割は大きい。

これまでの地方公共団体の監査委員は、同団体内に存する大きな問題を発見、是正する等の積極的な活躍が期待されているのではなく、責任ある監査委員メンバーの一人として名を連ねて府内に睨みをきかせることが重要な仕事であったかもしれない。つまり実質的に有効な監査の実施が求められていたというよりも、それこそ同団体の事務に精通しているとか、監査経験の有無等は関係なく、所謂地元の名士が監査委員に就任していることも少なくないため、もしかすると名誉職にも近いケースもあったように思われる。しかしながら今後の監査委員については、名のある人ではなく実体を伴った有効な監査を実施する実務者が求められている。もしも有効な監査を実施しなければ、自らが訴訟の対象となり法的責任が発生する可能性も出てくる。監査委員監査が有効であったかどうか、その有効性を裏付けるのが監査事務局の機能であり、監査事務局職員においては、監査委員をサ

ポートし有効な監査を実施する資質と能力が求められている。

今後の監査委員監査に求められるもの

例えば、自分の財布から自腹でタクシーに乗るときには、メーターがちょっとでも上がっていいくのが気になるのに、タクシーチケットで乗る際にはいくらメーターが上がっても全く気にならない。同じような状況や考えが地方公共団体の中にあってはならない。

租税からなるパブリックマネーの取り扱いについて、地方公共団体の運営に携わる一人一人は、自治体の支出のメーターが上がることに敏感でなければならない。

国と地方の借金がここまで膨れ上がっている現状を鑑みるに、公金に対する考え方を根本から考え直すべきであろう。これはなにも監査委員に限る話ではないが、地方公共団体の事業運営に関わる者全員が、パブリックサーバントとして公金を扱う重要性の認識を高めることが必要である。

監査委員監査は、地方公共団体の財政規律の適正を確保するための大きな権限を有しているにも拘わらず、これまで決して有効に機能していたとはいえない。また監査委員自身についても、これまで有効な監査を実施してこなかったとしても、特にその責任が問われることがなかったといえよう。しかしながら、これまでこのような慣習があったにしても、今後もこれが継続するとは思えない。

改正された自治法では、今回触れた内部統制関連規定以外にも、監査委員監査に係る様々な機能強化が図られており、監査委員が監査を実施するにあたっての実効性を高める方策が盛り込まれている。監査委員の機能強化に伴い、その反射として監査委員の責任は重くなることが予想される。

監査委員が監査を実施するにあたり、最も重要性を持つのが、その手足となる監査事務局の

機能である。監査事務局がその役割を適切に果たすことができなければ、監査委員監査は有効には機能しない。

最後になるが、上記した内容の認識を深めていくにつれ、現在の監査委員からは、「これでは監査委員の責任が重すぎて、今後は引き受けられない」という声が聞こえてきそうである。全くその通りで、本来、そう簡単に引き受けられるような仕事ではないといえる。他方、そうであるならば今後はその職責に見合う形での給与の増額等も検討されるべきであろう。

このようなまだまだ多くの「監査実務の課題」を多面的に検討し、実務に役立てることは今後ますます重要性を持つと考える。

著者略歴

日本大学商学部准教授 紺野 卓（こんの たく）

明治大学商学部卒業、早稲田大学大学院商学研究科修士課程修了、筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業科学専攻博士課程修了（修了生総代）、法学博士（筑波大学）。千葉商科大学大学院商学研究科客員講師、新潟青陵大学短期大学部准教授などを経て現職。
現在はほかに、財務省財務総合政策研究所研修部講師（国際財務理論研修）、日本内部統制研究学会理事、日本監査研究学会幹事、および日本内部統制研究学会「非営利組織の内部統制に関する現状と課題」部会・部会長、日本監査研究学会「監査領域の拡大を巡る問題」部会・委員などを務める。