

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【後編】

日本大学 商学部 教授

紺野 卓

編集者注：本稿は、自治大学校で令和7年1月30日（木）に行われた監査・内部統制専門課程第25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

自治法では、自治体の事務について、住民の福祉の増進に努め、最少の経費で最大の効果を挙げること（自治法2条14項）、また、自治体は、常に組織及び運営の合理化に努め、他自治体に協力を求めて規模の適正化を図ることを定めている（同条15項）。

次に、監査委員監査は、自治法2条14項及び15項の規定の趣旨にのっとりなされているかどうかについて、特に、意を用いなければならないと規定している（自治法199条3項）。

すなわち、自治法150条で内部統制関連規定が制定される以前から、内部統制の目的の一つでもある、コスト・ベネフィットを意識した監査の実施が求められていたといえよう。

改めて、自治法150条が規定されたことで、とりわけ規模の大きい自治体では、上場会社の内部統制も参考としつつ、従前より、より一層高いレベルの内部統制実務が求められることになったと解すことができよう。

内部統制ガイドラインと委託者の責任

2024年、総務省は、自治法150条に関連する内部統制ガイドラインを改訂した。委託業務の重要性に伴い、外部委託先に対する内部統制評価の記述が追加されている。

同ガイドラインでは、自治体が委託者になった際の責任を、次のように規定している。

・委託業務に係る内部統制についての責任は「委託者」にあり、内部統制対象事務に含まれる委託業務に係る内部統制については、委託に伴うリスクの程度に応じて、委託者が適切に外部委託先を管理するとともに、整備状況及び運用状況の評価を実施する。その対象範囲については、リスクの程度や費用対効果等を考慮し、地方公共団体において判断する。

委託業務の増大と監査対象の拡大

自治体がおかれた現状として、職員数に余裕がある自治体は少なく、また、総じて職員の高齢化が進んでいることもあり、適正な行政事務を維持することの難易度は高まっている。

したがって、本講義でも取り扱う、行政事務のデジタル化、およびインフラメンテナンスなど、官民が連携する必要性、ないし民間事業者の利用機会は格段に増している。

このこと自体は決してマイナスとはいえず、民間活力を大いに活用しながら、現下の直面する課題に対応すべきであろう。

他方、内部統制ガイドラインにおいて、委託者の責任を明示していることの意味は大きい。仮に、民間事業者に業務を委託したものの、その結果がうまくいかない場合には、委託者が責任を負うケースもでてくるだろう。

監査に求められる機能としては、民間委託にかかるリスクを、自治体が的確にコントロールできているかどうか、という視点からのチェック機能が求められている。

ところで、行政事務のデジタル化とインフラメンテナンスは、そもそも別の論点である。他方で、民間事業者が重要業務を担うケースが多くなるという点で共通の課題を有している。

監査実務として、委託者としての責任が適正に果たされているか、外部委託先の内部統制は適正か、といった視点からの監査がより重視されていくこととなろう。

DX の必要性について（コロナ禍の影響）

DX 推進の大きな転換点として、2020 年初頭から続いたコロナ禍をあげることができる。

2020 年、緊急経済対策として 10 万円（国民 1 人）を給付する事業では、住民一人一人と銀行口座を紐づける際、手作業が多かったため、全国の自治体で、事務作業のミスや支給遅延が発生したことが繰り返し報道された。

他方で、コロナ禍の前から、例えば、提出書類の署名・押印の必要性、手続きの度に自治体窓口に出向く必要性など、住民の利便性の障害となる課題は数多く指摘されてきた。

コロナ禍は、以前からあったこのような認識、すなわち行政事務のデジタル化の必要性を、一層強く認識するきっかけになったといえよう。

DX にかかる課題①

総務省は、「自治体 DX 全体手順書」を、順次、公表しており、自治体がどのように DX を進めていくべきかの具体的指針を示している。

同手順書の冒頭では、DX 議論の端緒の一つといえる「デジタル・ガバメント実行計画」（2020 年 12 月 25 日閣議決定）にふれている。

ここで改めて、デジタル・ガバメント実行計画を概観すると、2020 年当時から、行政事務のデジタル化のリスクについて言及している。

<デジタル・ガバメント実行計画>

4.6 情報システムに関する技術トレンドへの対応

・情報システムは、汎用技術の組合せにより整備されており、日々変化する技術トレンドに対応していくことが重要である。現状、どのような技術を採用するかは情報システムごとに判断されているが、技術トレンドに対応した製品・技術の選定や情報セキュリティ対策の最新化に対して、**政府全体としてのガバナンスが効きにくくなっている。**

・今後、民間の人材・知恵やオープンな技術を活用しつつ徹底した見直しを行うことで、事業者の提案への過度の依存による、いわゆるベンダーロックインから脱却するとともに、今後主流になると考えられる技術の導入を進めていく。

5.1.1 デジタルインフラの整備及び運用に係る予算の一括要求

・情報システム関係予算には、他分野の予算には見られない、以下に代表されるような特殊性がある。

- ①重複投資や情報システム間の不整合を避け、政府全体での最適投資を目指す必要がある。
- ②過剰スペックの要求や曖昧な作業発注、事業者の見積結果の分析不足等の要因による経費の高止まりが生じやすい。
- ③安定的な運用を最優先する結果、現行の事業者に依存する傾向が強く、競争入札を実施しても特定の事業者のみが受注を繰り返す「ベンダーロックイン」が生じやすい。

DX にかかる課題②

上記で示す「ベンダーロックイン」は、自由競争の阻害要因になるため、公正取引委員会も注視する事案となっている。

以下は、2022 年に、同委員会が公表した報告書の一部となる。

<官公庁における情報システム調達に関する実態調査報告書>

・公正取引委員会は、・・・競争政策の観点から、

今後の情報システム調達について、ベンダーロックインが回避されることなどにより、多様なシステムベンダーが参入しやすい環境を整備することが重要であるとの認識の下、国の機関及び地方公共団体における情報システム調達の実態を把握するための調査を実施した。

・情報システム調達において、官公庁側に IT 人材がいないなどの事情により、官公庁とベンダーとの間で、IT 技術に関する知識や情報システム調達の経験に差がある場合、官公庁はベンダーと対等な立場で話し合いをすることができないため、情報の非対称性によりベンダーロックインが発生しやすい状況となり得る。

DX 専門人材の不足と関連リスク

DX を推進していく際、ほとんどの自治体で、DX 専門人材が不足しているという現況が明らかになっている。その場合には、上記のとおり「ベンダーと対等な立場で話し合いをすることができない」という状況に陥ってしまう。

このような課題に対して、「自治体 DX 全体手順書」なども概観するに、DX に精通した、民間人材の登用が解決策の一つとされている。

他方、プロパー職員に DX 専門人材がほとんどいない状況で、内部統制の中核ともいえる DX 部門において、外部から登用した民間人材がリーダーシップを発揮することとなれば、DX 部門のブラックボックス化が進行しかねない。

これは何も自治体に限った話ではないが、ただでさえ DX や IT 部門は、例えば理系出身者が多くその専門性が高いこと、さらに、組織上、秘匿情報を多く取り扱っているという事情も加わるため、特にコミュニケーションの面で、他部署との間に壁があるケースは多い。

自治体 DX 部門における外部人材の登用は、すでに存在しているブラックボックス化が、さらに進行する可能性は十分にありうるだろう

また、別視点として、今後は、民間出身の DX 専門人材の意見も反映しつつ、実際には外部業

者である DX ベンダーが自治体のシステム構築を担うケースは多くなる。そうなると、DX ベンダー同士が、DX を一つの商機ととらえて、うまく同業者間で利益誘導するケースもありうるだろう（ex. 入札談合が発生する可能性）。

DX に関連するさまざまなリスクを、自治体側で適切にコントロールできているかどうか、このあたりは、監査委員が目を光らせるべきポイントになるといえる。

インフラメンテナンスの問題

2012 年 12 月に発生した、中央自動車道笹子トンネル天井板崩落事故は、インフラ問題を検討する上での大きな転換点であった。国土交通省は、翌 2013 年を「社会資本メンテナンス元年」と位置づけ、その後、現在にいたるまでインフラ問題を集中的に議論しつつ現在に至っている。

なおインフラ問題は、あまりにも対象範囲が広いため（ex. 道路、公共施設、上下水道）、本講義では上下水道事業を扱っている。

ところで、これまで長い間、上水道事業は厚生労働省の管轄、下水道事業は国交省の管轄であったが、2024 年 4 月から、上水道事業・下水道事業ともに所管は国交省に一本化されることとなった。これにより、インフラメンテナンスの議論は、国交省を中心に急速に進んでいくことが予想される。

インフラメンテナンスの包括的民間委託

2023 年 3 月、国交省は「インフラメンテナンスにおける包括的民間委託導入の手引き」を公表した。ここでは、自治体がかかえるインフラメンテナンスの現状と課題について、さらに包括的民間委託の必要性を指摘している。以下は、その中から、民間委託の必要性について重要な示唆が得られる論点を示している。

・我が国の社会資本ストックは高度経済成長期に集中的に整備され、今後急速に老朽化が進むことが懸念されています。

- ・自治体の財政においては、インフラの維持管理・更新等の費用を含む土木費に関しては、ピーク時の1993年度（約11.5兆円）から2011年度までの間で約半分（約6兆円）に減少しており、近年では維持又は微減の傾向にあります。
- ・これらの状況を踏まえ、効率的・効果的なインフラの維持管理・更新を行うためには、施設に不具合が生じてから対策を行う「事後保全」から、施設に不具合が生じる前に対策を行う「予防保全」への転換が必要となります。
- ・国交省が所管するインフラを対象に将来の維持管理・更新費を推計したところ、2048年度には「予防保全」の場合、1年当たりの費用は「事後保全」の場合と比べて約5割減少する見込みとなりました。

ウォーターPPP（国交省）

上記した問題意識を解決する方策として、国交省（および内閣府）は、上下水道事業の官民連携、これを「ウォーターPPP」と呼んでいるが、この導入を強力に推し進めている。

国交省の説明資料では「ウォーターPPP」を次のように説明している。

「水道、工業用水道、下水道について、PPP/PFI推進アクションプラン期間の10年間（R4～R13）において、コンセッションに段階的に移行するための官民連携方式（管理・更新一体マネジメント方式）を公共施設等運営事業と併せて「ウォーターPPP」として導入拡大を図る」

ここでの管理・更新一体マネジメント方式の要件としては、①長期契約（原則10年）、②性能発注、③維持管理と更新の一体マネジメント、④プロフィットシェアをあげている。

例えば、民間への委託でよく見られている短期契約で、かつ、仕様発注方式の場合、委託された民間事業者は、特段、長期ビジョンで業務を遂行する必要はなく、端的には、自治体が提

示する仕様書（指示書）通りに業務を実施すれば問題はなかった。

しかしながら、その場合、民間事業者の業務に向き合う姿勢は、どうしても受け身になるため、インフラが抱える問題点を積極的に発見し、是正するような姿勢をとることは望めない。

他方、性能発注方式は、達成されるべき性能や機能が規定されるものの、そこでの必要な手順や方法は受注者側に委ねられている。そうすると、民間事業者は、受託したサービスの性能の確保・維持に向けて、積極的な姿勢で当該業務に取り組む可能性は高くなると予想できる。

短期契約ではなく、原則10年とする契約期間も、民間事業者が業務に取り組む姿勢にプラスの効果を生む可能性はより高まるだろう。

また、ウォーターPPPでは、維持管理だけでなく「更新も含めた一体マネジメント」を趣旨としており、企業努力や新技術導入等で当初に予測したコストが縮減した場合、縮減分を官民でシェア（プロフィットシェア）することも施策として取り入れている。

自治体が直面しているインフラメンテナンスの危機を勘案するに、これぐらい踏み込んだ対応を関係当局が示していることの意義は大きいといえよう。

予防保全と予防的内部統制

国交省の「インフラ委託手引き」および「ウォーターPPP」が示すとおり、上下水道事業においては、重大事故が発生してから対応する「事後保全」ではなく、今後は、事故が発生しないよう「予防保全」を重視すべきことは、極めて的確な方向性といえよう。

このことは、監査論の中で登場する内部統制の概念からも、その方向の的確性が説明できる。組織の内部統制は、大きく3段階あるとされており、組織内にある問題を発見する「発見的内部統制」、同問題を是正・修正する「是正的内部統制」、そして問題が発生しないように未然に防

ぐ「予防的内部統制」である。

いうまでもなく、この中では「予防的内部統制」がもっとも望ましい内部統制といえるため、「予防的内部統制」と「予防保全」は合致した概念と評すことができよう。

委託業務に関連するリスクと自治体の責任

官民連携の必要性はもはや論を待たないものの、その一方で、委託業務のプラス面とマイナス面は、正確に把握しておく必要がある。

例えば、DX のシステム整備を業務委託したものの、特段の成果も上らず、それに反して、システムのメンテナンスコストばかりが継続して発生するようなケースでは、委託プロセスのどこかに問題があった可能性が高い。

あるいは、上下水道事業の民間委託のさなかに、下水道管が破裂するなどの重大事故が発生し、住民ないし第三者に損害が発生するようなケースでは、民間委託の内容は妥当だったのかについて、綿密な検証が必要になるであろう。

議会の審議も含めて、適正なプロセスを経た委託契約であった場合、自治体の責任だけが強調されるケースは多くはないはずだが、いずれにしても、委託者としての義務が果たされていたかどうかという観点から、委託業務にかかる内部統制プロセスが検証されることになる。

細則主義から原則主義へ（意識変革の必要性）

自治体における事務の適否は、ルースベースで判断されることがほとんどといえる。租税からなる公金を扱っていることもあり、ルールを正確に遵守する必要があるためである。

他方、グローバルスタンダードの影響も受ける上場会社などでは、「原則主義」の考え方が色濃く広がってきている。原則主義の考え方は、いずれパブリックセクターにおいても、徐々に浸透していくこととなろう。

ところで、ルールベースの細則主義、そしてプリンシプルベースの原則主義の違いだが、以

下のような、簡易な例で示すことができる。

＜設例＞冬の雪山にある急な下り坂に「制限速度 60Km」の標識があった場合、ドライバーはどのような判断をすべきか？

＜細則主義と原則主義の違い＞

もちろんルール上は 60Km までは OK だが、普通に考えて、アイスバーンの下り坂を、60Km で勢いよく下り降りる人は考えにくい。

定められたルールだけを守ればよいわけではない。本質的な意味、すなわち、必要とされる「原則」を守る必要がある。

あまりにも当たり前だが、重要なのは 60Km の速度制限を守ることではなく、事故のない安全な速度で運転することである。その速度は、路面状況によっては、20Km 程度かもしれない。

ルールを守りことはもちろん重要だが、ルールに合致していれば OK というのではなく、本来守られるべき原則を見失ってはいけない。

翻って、前述の水道事業の民間委託について、仕様発注方式から性能発注方式への移行は、まさに、ルールベースでの委託から、プリンシプルベースの委託へと、国の方針が大きく転換されたとも解釈できよう。

監査実務においても、このような変更に応じた対応が求められることとなろう。

細かいルールに合っているかどうかという視点からだけでなく、長期的な視点から、安全性は確保できているか、マイナスの影響が出る可能性はないか、そして、委託した事業が果たすべき役割ないし原則は的確に守られているかといった観点からの、監査実務が求められていると考えるべきであろう。

内部統制からガバナンスへ

プライベートセクターでは、組織の適正性の議論は、内部統制からガバナンスの議論へと移行してきている。

大きな理由として、上場会社のステークホルダーが多様化したこと、そしてコーポレートガバナンスコードが採用されたことにある。

上場会社として、内部統制がしっかりしていて売上・利益が上がっていればよいわけではない。その他ステークホルダー、あるいは、環境や社会などにも配慮しなければ、持続可能な社会に貢献できる会社とはみなされない。

自治体も同様であり、上下水道事業などは、自治体単独で完結する話ではない。とりわけ、上下水道は、人為的に区切られた行政区域だけでなく、広範囲の地域社会ないし経済社会にも必要不可欠なインフラとなっている。

例えば、下水道管が破裂して、地域の幹線道路が陥没するなどの重大事故が発生した場合には、その被害が広域にわたることもありうる。そうすると、当該自治体の住民だけではなく、近隣の住民もステークホルダーとして、当該事故に重大な関心を有することとなる。

その場合には、内部統制から一歩進んで、より広い視点から当該自治体を監視すべきとする、ガバナンスへと議論は展開していくことになる。

コーポレートガバナンスコード

2015年、上場会社に対して、金融庁と東京証券取引所が策定した、CGコードが適用されている。CGコードは法律ではない。あくまでソフトローに基づく「原則」である。自動車のドライバーは、「事故のない安全な速度で運転すべきである」とするのと同義である。

上場会社には、CGコードの遵守状況の開示が求められている。法的拘束力こそないものの、ソフトローとして、所謂、Comply or Explain（遵守するか、説明するか）の原則が貫かれており、コードを遵守しているか否か、また、遵守できていない場合には、その理由を説明する必要がある。

CGコードの考え方の基本は、細則主義ではなく原則主義である。

同コードでは「監査役会の役割・責務」という項目を設けている。

上場会社の監査役会が果たすべき役割はどのように定義されているのか。同コードで示す内容は、自治体の監査委員にも極めて有用である。

CG原則4-4. 監査役及び監査役会の役割・責務・監査役及び監査役会に期待される重要な役割・責務には、業務監査・会計監査をはじめとするいわば「守りの機能」があるが、こうした機能を含め、その役割・責務を十分に果たすためには、自らの守備範囲を過度に狭く捉えることは適切でなく、能動的・積極的に権限を行使し、取締役会においてあるいは経営陣に対して適切に意見を述べるべきである。

監査実務のあるべき姿

自治体の監査実務は、委託業務の増加とともに、監査すべき対象範囲が徐々に拡大している。

これまで通りの監査、すなわち、ルール通りに事務処理がなされているかどうか、過度に重点をおきすぎる監査では追いつかない。

CGコードの言葉も引用しながら、今後の監査実務、ないし監査委員監査を展望するなら、「自らの守備範囲を過度に狭く捉えることは適切でなく、能動的・積極的に権限を行使」しつつ、想定していなかったリスクにも対応していく姿勢が求められている、ということになる。

自治体の監査実務は、新たな局面に入ってきたと考えるべきであろう。

著者略歴

日本大学商学部 教授 紺野 卓（こんの たく）

法学博士（筑波大学）。日本ガバナンス研究学会常務理事、日本監査研究学会理事、独立行政法人経済産業研究所監事、財務省財務総合政策研究所研修部講師、元公認会計士試験委員（監査論）。