

今後の監査実務のあり方 —主に内部統制制度を通じて—

日本大学商学部教授 紺野 卓

1 はじめに

地方自治法等の一部を改正する法律（平成29年法律第54号：以下自治法）が、2017年6月9日に公布されたため、2020年4月1日（一部は2018年4月1日以降に施行）より漸次施行されることとなった。総務省の資料から引用するなら、自治法改正による変更内容は大きく、①内部統制に関する方針の策定等、②監査制度の充実強化、③決算不認定の場合における長から議会等への報告規定の整備、④地方公共団体の長等の損害賠償責任の見直し等、の項目からなっている*1。

関わりの深度は様々だが、上記の①～④の変更はすべて監査委員に関わるものであり、今後の実務として、監査委員が果たすべき機能の変化、あるいは機能の強化が見られる。特に、①内部統制に関する方針の策定等は、監査委員の審査が有効に機能するか否かで制度の有効性が大きく左右される可能性が高いと考える。

内部統制制度に関しては、専ら先行する株式会社（あるいは上場会社）をベンチマークとして自治法が改正されていることもあり、民間営利組織の内部統制は参考にすべき点も多い。株式会社が準拠する会社法、及び上場会社が準拠する金融商品取引法における内部統制関連規定は、およそいくつかの経済事件（大和銀行事件等）、あるいは海外の法規制の動向（米国SOX法）を受けての変更であったと解釈できる。

一方で、民間営利組織が準拠する内部統制規制を横目に見ながら、改正自治法で新たに追加されることとなった内部統制規制の内容は、主に第31次地方制度調査会における議論及び答申*2の内容がベースと

なっている。同答申では内部統制を法制化することの重要性を説明するにあたり、その契機となった事案として「会計検査院報告（2010）」*3に言及している。

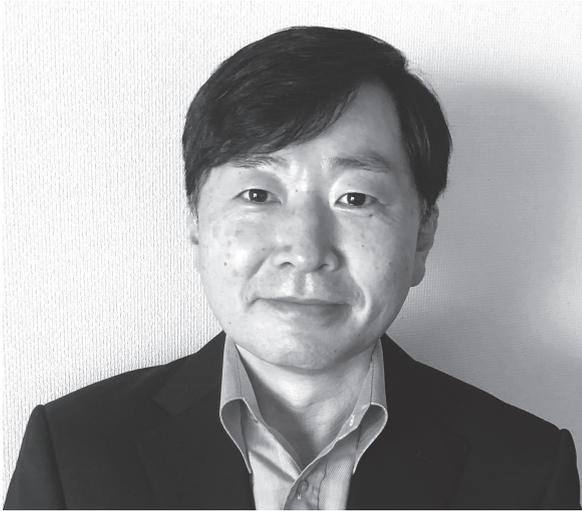
すなわち自治法の内部統制関連諸規定を制定するにあたっての問題意識として、「会計検査院報告（2010）」の中で示すような様々な課題の存在が指摘できる。ここでは、自治法の内部統制規定を契機として、監査委員が実施する監査にどのような変更が加えられたのかを中心として、今後の監査実務のあり方を考察する。

2 会計検査院報告（2010）

平成19年6月に参議院決算委員会が行った「平成17年度決算審査措置要求決議」において、当時、地方公共団体の会計処理について社会的な関心が高まっていたことを背景として、政府が地方公共団体の監査により積極的に指導を行うなどの適切な措置を講ずる必要性が示されたこと、および地方公共団体における「不適正な経理処理による資金のねん出等の事態は、一義的には地方公共団体自身の経理の問題であるが、不適正な経理処理の対象となった公金の中に、国庫補助金が…含まれていれば、会計検査院としてもその状況を確認して、必要に応じて是正させる必要がある」*4ことが検査の背景として示されている。

会計検査院報告（2010）は、全47都道府県および18政令指定都市（平成21年度末）における国庫補助事業に係る事務費等の経理の状況について、20～22年次までの3か年にわたり会計実地検査を行った結果、および判明した事実、所見等で構成されている。

同報告の最後の所見では、「20年次から22年次の3か年にわたり、65都道府県市における農林水産省及



紺野 卓（こんの たく）

日本大学商学部教授

岩手県出身、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、総務省自治大学校監査・内部統制専門課程講師、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などを務める。

び国土交通省所管の国庫補助事務費等の経理について検査した結果、65都道府県市すべてにおいて、虚偽の内容の関係書類を作成するなど不適正な経理処理により需用費を支払ったり、補助事業の目的外の用途に需用費、賃金又は旅費を支払ったりしている事態が見受けられた。…一部の政令市では、差替えの手法により物品担当職員が業者に指示して契約した物品とは異なるパーソナルコンピュータを納入させ、これを転売してその代金を領得するなど刑事事件に発展した事態もあった。…このような不適正な経理処理の慣行は、公金の不正使用や職員による公金横領等刑事事件につながるおそれがあり、ひいては公金の使用に対する国民の信頼を著しく失墜させる極めて遺憾な事態となっている^{*5}と説示している。

また監査機能について、「…内部監査、監査委員監査、外部監査が連携を図り、会計機関における内部統制が十分機能しているかについて継続的に監視評価を行うとともに、不適正な経理処理に係る再発防止策が有効に機能しているかなどについても検証を行うなどし、もって会計監査の強化・充実を図ることが望まれる^{*6}と指摘している。

当時の一般的な認識としては、上記の通り、調査した65都道府県市すべてにおいて不適正な経理処理が見られたこと、さらに、同検査はあくまで「農林水産省及び国土交通省所管の国庫補助事務費等の経理」に限定して実施された検査であったことなどから、不適正な経理処理は他にも広がっているのではないかとの合理的疑念を生み出す契機になった事案といえる。このような一般的な疑念を払拭することも含めて、会計検査院報告（2010）の所見では「会計機関における内部統制」という用語にも言及しつつ、

会計監査の強化・充実の必要性を提言している。

3 第31次地制調答申（2016）

地制調答申では自治体の内部統制に関連して、「地方公共団体のガバナンスにおいては、地方公共団体の事務を全般的に統轄し、地方公共団体を代表する立場にある長の意識が重要である。民間企業においては、既に会社法等により内部統制制度が導入されている。…地方公共団体についても、内部統制を制度化し、その取組を進めることにより、①マネジメントの強化、②事務の適正性の確保が促されること、③監査委員の監査の重点化・質の強化・実効性の確保の促進、④議会や住民による監視のための必要な判断材料の提供等の意義が考えられる^{*7}としている。

続いて、(2)内部統制のあり方、②評価及びコントロールの対象とすべきリスクでは、「…内部統制の対象とするリスクは、内部統制の取組の段階的な発展を促す観点も考慮して、地方公共団体が最低限評価すべき重要なリスクであり、内部統制の取組の発展のきっかけとなるものをまず設定すべきである。具体的には、財務に関する事務の執行におけるリスクは、影響度が大きく発生頻度も高いこと、地方公共団体の事務の多くは予算に基づくものであり明確かつ網羅的に捕捉できること、民間企業の内部統制を参考にしながら進めることができること等から、当該リスクを最低限評価するリスクとすべきである^{*8}としている。

加えて、③内部統制体制の整備及び運用のあり方では、「内部統制体制の整備及び運用の権限と責任を有する長が、組織の内外にその方針を明確にするため、長が内部統制体制の整備及び運用に関する基本的な方針を作成し、公表することが必要である。内

部統制体制を具体的にどのように整備及び運用していくかについては、長が、個々の地方公共団体の組織規模や特性等を考慮して、適切に判断し、創意工夫を図ることが重要である。また、内部統制体制について不断の見直しを行う観点から、長は、その運用状況を自ら評価し、その評価内容について監査委員の監査を受ける必要がある。加えて、長は、その評価内容と監査結果を議会に報告するとともに、それらを公表して住民への説明責任を果たす必要がある⁹⁾と述べている。

先行する株式会社の内部統制において、会社法は、会社のトップに内部統制の方針の策定とこれに基づいた内部統制の整備・運用を求めている。これに加える形で、上場会社に対して金融商品取引法は、「財務報告に係る内部統制の有効性」について会社の経営者に報告させるとともに、これについて外部監査人の監査を義務付けている。自治法で導入されることとなった内部統制制度は、このような会社法の規定と金商法の規定を適宜取り入れた規定と解釈できる。

4 自治法の内部統制規定の概要

改正自治法では、都道府県知事及び指定都市の市長は、その担任する事務のうち次に掲げるものの管理及び執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを確保するための方針を定め、及びこれに基づき必要な体制を整備しなければならないとして、1. 財務に関する事務その他総務省令で定める事務、2. 前号に掲げるもののほか、その管理及び執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを特に確保する必要がある事務として当該都道府県知事又は指定都市の市長が認めるものを定めている（自治法150条1項。市町村については努力義務（同2項）としている）。

さらに、都道府県知事、指定都市の市長及び第2項の方針を定めた市町村長（以下、都道府県知事等）は、毎会計年度少なくとも1回以上、…第1項又は第2項の方針及びこれに基づき整備した体制について評価した報告書を作成しなければならない（同4項）また、前項の報告書を監査委員の審査に付すこと（同5項）、監査委員の審査に付した報告書を監査委員の意見を付けて議会に提出すること（同6項）、加えて、議会に提出した報告書を公表すること（同8項）を定めている。

ところで上記した内部統制規定の主たる目的はどこにあるのか、その目的を明らかにしなければ進むべ

き方向性が定まらない上、制度は策定したものの画餅に帰す可能性もある。合わせて監査委員監査についても、当該目的を達成するにあたりどのような機能が期待されているのかを明らかにすることで、今後求められる「監査実務のあり方」がより明確になると考える。

5 内部統制規定を通じた住民の監視機能

総務省におかれた検討会の報告書（2014年2月）では、次のような記述がみられる（同報告書の内容は、同年5月に開始した第31次地制調の議論のベースと推量できるため有用な資料と考える。なおこの時点では内部統制状況評価報告書という用語を使用している）。

同報告書では、株式会社の内部統制を参考とするとしながら「…当初から内部統制に過大な期待を持つことは、企業に導入した際に見られた混乱や、費用対効果を無視した過度な内部統制体制の整備につながる懸念もある。…そこで、今回の内部統制制度については、地方公共団体が内部統制を「小さく産んで大きく育てる」ことができるよう設計されるべきである¹⁰⁾とした上で、具体的には、「地方公共団体が最低限評価するリスクを設定しつつ、当該リスクに加えて、その他のリスクについても自由に評価し対応を進めることが可能になるようにすべきである。内部統制体制の整備や運用については国においては技術的助言にとどめつつ、内部統制体制の取組みについては、後に述べる内部統制基本方針や内部統制状況評価報告書を作成・公表することによって、常に外部の目にさらされている状態となるようにすべきである¹¹⁾としている。

また監査委員監査との関係では、「財務事務執行リスクは、監査委員が必ず行う「財務に関する事務の執行の監査」の対象であることから、当該リスクが内部統制の対象となることによって、監査委員が監査すべき箇所を重点化でき、十分に機能していないとの指摘がある監査委員の監査の実効性をより高めることが期待できる¹²⁾としている。

次に、「…内部統制基本方針を作成した首長は、最低でも毎年度1回、財務事務執行リスク等について整備及び運用した内部統制体制について評価し、その内容を内部統制状況評価報告書として記載することとすべきである。…内部統制状況評価報告書を作成した首長は、内部統制状況評価報告書が適切なも

のであることを証明するため、監査委員の監査に付することとすべきである。…首長は、…監査委員の監査に付した内部統制状況評価報告書を、当該報告書に対する監査委員の意見を付して、議会に報告すべきである。…首長は、…議会に報告した内部統制状況評価報告書を公表すべきである。このことによって、住民を含め、外部の目にさらすことになり、内部統制の実効性や有効性を高め、ひいては、地方公共団体の事務の処理を付託した住民に対する説明責任にもつながるものと考えられる^{*13}としている。

ここで指摘する内容はおよそ第31次地制調答申の趣旨と同様であること、また同答申の内容を斟酌する形で自治法が改正されていることに鑑みるに、内部統制制度の主要な目的は「住民の監視機能の強化」にあるといえる。したがって、ある意味当然の帰結だが、同制度の目的は自治法が標榜する「住民の福祉の増進」と一致することになる。

6 地方公共団体の内部統制と監査委員

地方公共団体の目的に関連して、自治法は以下の規定をおいている（下線は筆者による）。

1条の2 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。

2条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。

2条15項 地方公共団体は、常にその組織及び運営の合理化に努めるとともに、他の地方公共団体に協力を求めてその規模の適正化を図らなければならない。

また監査委員監査については、以下の規定をおいている。

199条1項 監査委員は、普通地方公共団体の財務に関する事務の執行及び普通地方公共団体の経営に係る事業の管理を監査する。

199条3項 監査委員は、…監査をするに当たっては、当該普通地方公共団体の財務に関する事務の執行及び当該普通地方公共団体の経営に係る事業の管理又は同項に規定する事務の執行

が2条14項及び15項の規定の趣旨にのつとつて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。

これによるなら改正自治法で内部統制規定が導入される以前から、自治体における適正な内部統制を意識した監査の実施が求められていたことが確認できる。すなわち自治法が改正に至る前から、これまでも内部統制に対して監査委員が果たすべき役割は明らかであったと解釈できるため、新たに、内部統制規定（150条）が加わったことで、自治体の内部統制に関して、監査委員はこれまでよりも深度ある関与が必要になったと解釈すべきである。その際の視点としては、自治法の目的自体がそもそも「住民の福祉の増進」にあるため、「住民の視点」に立った監査の実施が必要とされている点は変わりはない。

ここで改めて、内部統制規定自体（150条）が「住民の監視機能の強化」に向けられていること、また監査委員に係る199条3項の規定は「住民の福祉の増進」に主軸をおいた監査の実施を求めていることも含めて、これらを総合的に勘案するに、今後、住民が実際に目にするようになる「内部統制評価報告書」においては、その内容の十分性や理解可能性において、住民の監視機能の発揮に役立つ中身であることが強く求められることになる。

監査委員の審査は、主に同報告書の信頼性ないしは真実性を審査する機能と解釈できるため、制度上も極めて重要な役割が求められている。ここでの監査委員の審査は、決してその「形式」に拘るような態様であってはならず、住民に対する説明責任が果たされたか否かという観点での有効かつ実質的な監査の実施が求められていると解釈すべきである。

7 内部統制評価報告書と住民監査請求

前述の内部統制導入報告書（2014）では、「…内部統制体制が不十分である場合や形骸化している場合には、首長は、選挙や住民訴訟等において、その妥当性を問われやすくなる^{*14}と指摘している。加えて、内部統制の有効性に関連して、「…そのためには、首長の経営努力ももちろん必要であるが、最終的に内部統制体制を真に機能させるためには、議会による監視及び選挙等を通じた住民による監視が不可欠である^{*15}と説示している。

上記指摘は妥当だが、内部統制上の重要な不備が

明らかになったケースを想定するに、「選挙等を通じた住民による監視」は明らかに適時性に欠けるうえ、また選挙では一定数以上の住民による同様の投票行動も必要になるため、内部統制に対する「住民の監視機能」としては効率性ないし機動性に欠けている（例えば、リコールや事務監査請求なども同様と思われる）。

この点で、住民目線としては、「住民監査請求」はたった一人でも監査請求が可能なため機動性が高く効率的な監視機能といえる。他方で、住民監査請求で請求可能となるのは「財務会計行為」に限定されているという点で、監査請求対象に制約を伴うというデメリットも指摘できる。他方、視点を変えると、住民が自治体に有する様々な疑問や問題点は、主に「財務会計行為」にあるとも推量できるため、有効に機能するならば住民が持つ疑問に十分に答えることができる制度といえる。

自治法で導入された内部統制評価報告書には、文理上、「財務に関する事務」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、繰り返しとなるが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の留意が必要となろう。

内部統制評価報告書で判明した違法・不当な財務会計行為につながる事実は、これはケースに応じた判断が必要となるが、住民にとって、住民監査請求に際して必要とされる「証する書面」として利用できるという解釈は十分に可能であろう。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（あくまで財務会計行為）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は有効と推量できる。また、例えば、職員等による違法・不当な財務会計行為が内部統制評価報告書上で明らかとなり、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。

あるいは過年度において、首長は組織の内部統制は適正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内の違法・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とともに、監査委員の審査の妥当性についてもその責任が問われる可能性もありうる。

8 おわりに

株式会社の内部統制について、会社法では取締役会に対して、内部統制の方針を策定すること、そして同方針に沿った内部統制の整備・運用を求めている。もしも会社で違法行為等があり損害が発生した場合には、同行為を未然に防ぐことができなかった、また適時に発見および是正ができなかった、あるいは事後において適時に問題点を修正できなかったことなどを理由として、その過失の程度により、会社役員（監査役を含む）には善管注意義務違反等で損害賠償請求がなされる可能性がある。

加えて、金商法は、上場会社が提出する内部統制報告書において重要な事項につき虚偽の記載のあるものを提出した者についての罰則を規定しており、5年以下の懲役または500万円の罰金または併科するとしている（金商法197条の2第6号、207条）。

一方で、改正自治法で規定する内部統制評価報告書に期待される機能と同時に、その反射として、同報告書の作成や審査に対してどのような義務が発生するのか、あるいは同報告書に虚偽記載や脱漏があった場合、どのような法的責任の可能性がありうるのかについては今後改めての法解釈が必要となろう。

自治法で導入された今般の内部統制規定は、主として株式会社が準拠する法律を参考に策定されているため、法律間の責任規定のバランスという観点でも、内部統制評価報告書の作成および監査委員の審査等に関連して、関係当事者にまったく責任は生じないとの解釈は成り立たず、その過失の程度に応じて法的責任が発生する可能性があるという解釈するのが妥当であろう。

ところで上記したような法的責任については、行政が委縮する等の反論も予想されるところだが、そもそもそのような結果にならないために各機関や関係当事者は当該職務を全うすべきであるため、当該反論は当たらないと考える^{*16}。またもしも法的責任は全く生ずる余地はないと解釈できるのであれば、同報告書の信頼性はこれにより大きな影響を受けると考えるた

め、その場合、住民の監視機能に資するためとの法理念とは裏腹に、その有効性は自ずと限定されたものになる可能性が指摘できる。

最後になるが、いずれの自治体も租税からなる公金で行政の運営を行っている事実には変わりはない。また多くの自治体は単独での自立的な運営はできないため、国からの補助金や交付金等でその運営が可能となっている。そうすると自治体のステークホルダーは何も住民だけに限られず、極めて薄く広く、また極めて僅少ではあるものの、すべての国民が地方公共団体の健全な行政の運営に強い関心があると考えられる。

内部統制制度について、文理上、現在は努力義務とされている市町村においても「努力できる状況にない」との選択肢などはありえず、当該組織の規模の大小に関わらず同制度は全自治体に網羅的に適用されていると解釈すべきであろう。

内部統制の有効性の重要な鍵を握るのが監査委員の機能であり、その担当領域は大きく広がっている。監査委員が果たすべき役割、そしてその責任は格段に重くなったと理解すべきである。

- * 1 総務省自治行政局行政課「地方自治法等の一部を改正する法律について」総務省、2017年12月、https://www.soumu.go.jp/main_content/000531702.pdf
- * 2 第31次地方制度調査会「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」総務省、2016年3月（以下、地制調答申2016）
https://www.soumu.go.jp/main_content/000403436.pdf
- * 3 正式名称は、「会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書—都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について—」会計検査院、2010年12月（以下、会計検査院報告2010）
http://report.jbaudit.go.jp/org/pdf/221208_zenbun_1.pdf
- * 4 会計検査院報告（2010）1頁
- * 5 会計検査院報告（2010）54-55頁
- * 6 会計検査院報告（2010）56頁
- * 7 地制調答申（2016）12-13頁
- * 8 地制調答申（2016）13-14頁
- * 9 地制調答申（2016）14頁
- * 10 地方公共団体における内部統制の整備・運用に関する検討会『地方公共団体における内部統制制度の導入に関する報告書』（以下、内部統制導入報告書2014）総務省、2014年2月、6-7頁。

http://www.soumu.go.jp/main_content/000287605.pdf

- * 11 内部統制導入報告書（2014）7頁。
- * 12 内部統制導入報告書（2014）8-9頁
- * 13 内部統制導入報告書（2014）14-16頁
- * 14 内部統制導入報告書（2014）17頁
- * 15 内部統制導入報告書（2014）18頁
- * 16 長や職員への「萎縮効果」については、例えば、地制調答申（2016）でも当該記述がいくつか見られる。筆者は、「萎縮」という表現の是非は別として、自治体のあらゆる事務は、株式会社とは異なり相当程度に慎重であるべきと考える。なぜなら株式会社に対して、自らの意思でリスクマネーを投じる投資家とは異なり、住民（ないし国民）は積極的な意思とは無関係に、否応なしに納税を余儀なくされることもあり、租税からなる公金の使用の妥当性に強い関心があると考えられるため、その反射として、公金を取り扱う関係当事者においては、当該公金の使用について相当程度の慎重さ（慎重さの程度が強い場合は萎縮ということになる）が必要と考えるためである。

【参考文献】

- 宇賀克也『地方自治法概説（第4版）』有斐閣、2011年
- 確井光明『要説住民訴訟と自治体財務（改訂版）』学陽書房、2002年
- 江頭憲治郎『株式会社法（第6版）』有斐閣、2015年
- 紺野卓「地方公共団体の監査主体の法的責任についての研究—住民訴訟判例の分析を中心として—」会計監査ジャーナル、27巻9号、2015年9月
- 紺野卓「監査委員による住民監査請求の違法な却下処分への法的対応について—株主代表訴訟における不提訴理由通知書等を参考にして—」現代監査27号、2017年3月
- 紺野卓「住民監査請求の請求範囲についての一考察—財務会計行為該当性の検討を通じて—」専修マネジメント・ジャーナル8巻2号、2018年12月
- 紺野卓「自治法改正による監査委員監査の責任の変容—内部統制規定と住民監査請求の検討を通じて—」月刊監査研究、2019年3月
- 紺野卓「監査実務の課題研究」総務省自治大学校ウェブサイト、2019年7月
https://www.soumu.go.jp/main_content/000634190.pdf
- 紺野卓「地方公共団体の内部統制」、日本内部統制研究学会課題別研究部会『非営利組織の内部統制に関する現状と課題』所収、2019年9月
- 第31次地方制度調査会答申「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」（会長：畔柳信雄）、2016年3月
- 地方公共団体における内部統制の整備・運用に関する検討会『地方公共団体における内部統制制度の導入に関する報告書』総務省、2014年2月