

今後の監査実務のあり方 —DXリスクへの対応を中心として—

日本大学 商学部会計学科 教授：法学博士（筑波大学） 紺野 卓

地方公共団体における内部統制制度の現状

地方自治法が参考とした上場会社の内部統制報告制度は、制度導入から15年が経過したこともあり、2022年10月13日から、金融庁で制度改正の議論が開始され、2023年4月7日、改正ガイドラインが公表された。

総務省も、これに呼応する形で、2023年7月10日、「内部統制制度の運用上の課題に関する研究会」を発足させた。

同研究会の「民間ガイドライン改訂への対応」と題した論点整理では、民間ガイドラインの以下改正（①～③）について、自治体ガイドラインで取り入れる必要はないかが検討課題となった。

①内部統制の4つの目的のうち「財務報告の信頼性」が「報告の信頼性」に変更された点

②記述の充実への対応

ア「リスクの評価」に「リスクの評価の対象となるリスクには、不正に関するリスクも含まれる」ことが明記された点

イ「情報の伝達」に「大量の情報を扱う状況等において、情報の信頼性の確保におけるシステムが有効に機能することの重要性」が記載された点

ウ「IT（情報技術）への対応」に「ITの委託業務に係る統制の重要性が増していること」が記載された点

③内部統制の基本的枠組に「5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」が追加された点

ここでは、地方自治体における内部統制制度の変更も見据えながら、とりわけ、上記②ウにも見

られるような「ITへの対応」に関連した監査実務のあり方を取り扱う。

特に、「ITへの対応」は、急速に進展する自治体事務のデジタル化を勘案するに、「DXへの対応」と読み替えるべきであろう。自治体におけるDX対応が喫緊の課題であることは、2020年以降のコロナ禍でより一層明らかになった。

他方、DXの推進の重要性を認めつつも、急速に進むDXは、自治体事務に対してプラスの効果だけを持つわけではなく、場合によっては、リスクをもたらす可能性があることも十分に理解しておく必要がある。そのため、地方自治体の監査主体においては、今後、「DXリスク」を十分に考慮した監査の実施が必要になると考える。

デジタル・ガバメントとDXリスク

2020年12月25日、政府は、デジタル・ガバメント実行計画を閣議決定した。以下では、各自治体の創意工夫の必要性について、また、DXリスクについて、政府の考えが表れている該当箇所を同実行計画から抜粋して示している。

12：地方公共団体におけるデジタル・ガバメントの推進

「地方公共団体におけるデジタル・ガバメントの推進には、…サービスのフロント部分だけでなく、バックオフィスも含め、エンドツーエンドでデジタル化・業務改革（BPR）の取組を徹底することが必要である。その結果、住民の利便性向上及び行政の効率化を図るとともに、地方公共団体が「人材」と「財源」を自ら生み出し、限られた資源を地域の諸課題の解決に対し、効率的に活用していくことが期待される」（92頁）



紺野 卓 (この たく)

日本大学 商学部会計学科 教授：法学博士（筑波大学）

現在はほかに、日本ガバナンス研究学会常務理事、日本監査研究会理事、日本会計研究学会評議員、金融庁公認会計士試験委員（監査論）、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（国際財務理論研修）、総務省自治大学校講師（監査・内部統制専門課程）など。

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」（22頁）

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（36頁）

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

公正取引委員会が示すDXリスク

2022年2月、公正取引委員会は「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」を公表した。ここでもDXに関連したリスクに言及している（以下、抜粋）。

「…政府は、国民の利便性の向上等に資するデジタル社会の実現に向け、デジタル庁を発足させるなどその実現に向けた改革に取り組んでいる。公正取引委員会は、こうした政府全体の取組を踏まえつつ、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」（1頁）

「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。他方、官公庁側に十分な知見があれば、ベンダーロックインを防止することができるとともに、ベンダーにとっても、十分な知見を有する官公庁の求めに応じて、他のベンダーと競争を行う中で、新たなイノベーションを創出するチャンスが得られるものと考えられる」（5頁）

上記で公正取引委員会が示す問題意識と、前述した民間内部統制ガイドライン改正の論点の一つ、「ITの委託業務に係る統制の重要性が増していること」は、問題意識の根源は同じといえよう。

ここで、DX業務の委託者である自治体による、DXベンダーに対する適切なコントロールの必要性、すなわち「委託者責任」とも換言できる新たなリスクの存在が指摘できる。

デジタル社会形成基本法

デジタル庁の発足を規定し、さらに日本社会のデジタル化を強力に推進する基本法がデジタル社会形成基本法である。以下、本稿に係る条文を概観する。

第9条

「デジタル社会の形成に当たっては、民間が主導的役割を担うことを原則とし、国及び地方公共団体は、民間の知見を積極的に活用しながら、公正な競争の促進、規制の見直し等デジタル社会の形成を阻害する要因の解消その他の民間の活力が十分に発揮されるための環境整備並びに公共サービスにおける国民の利便性の向上並びに行政運営の簡素化、効率化及び透明性の向上並びに公正な給付と負担の確保のための環境整備を中心とした施策を行うものとする」

第14条

「地方公共団体は、基本理念にのっとり、デジタル社会の形成に関し、国との適切な役割分担を踏まえて、その地方公共団体の区域の特性を生かした自主的な施策を策定し、及び実施する責務を有する」

このようにDX基本法は、「民間が主導的役割を担うことを原則」としているため、そもそも「民間」を抜きにしたDXの推進はありえない。それどころか「民間の知見を積極的に活用しながら」と規定しているため、及び腰ではなく、より積極的かつ前向きな姿勢で「民間」を利用すべきことを規定している。

他方、自治体は「自主的な施策を策定し、及び実施する責務を有する」ことも合わせて規定しているため、「民間」の利用を前提としつつも、あくまで、自治体による自立した判断と責任の下で民間の知見を利用すべきとする法律の趣旨は、ここで改めて、念頭におく必要がある。

自治体DX全体手順書

総務省は、2023年12月22日「自治体DX全体手順書：第2.2版」を公表した。第2.2版は、以下のようなステップ0～3の手順を含む、具体的なDX推進の指針を示している。

- ・ステップ0：DXの認識共有・機運醸成
- ・ステップ1：全体方針の決定

- ・ステップ2：推進体制の整備
- ・ステップ3：DXの取組みの実行

第2.2版の大部分は、DX専門人材の確保のための方策に割かれている。すなわち、現時点で、DX専門人材の確保こそが、DX推進の大きな課題となっていることが確認できる。

民間会社出身者の登用に異議をとるものではないが、「自治体の内部統制の中核部分」を外材が占めることについては、マイナスの側面を伴う可能性もある。端的には、自治体DX部門の「ブラックボックス化」である。これは、かつて金商法導入時における、上場会社のIT統制の議論の時とまったく同じ状況にあるといえる。

さらに別視点だが、DX専門人材の意見を反映しつつ、いくつかのDXベンダーが自治体DXの整備・運用を行うという構図は容易に想定できる。

その場合、ベンダー事業者同士が、DXを一つの商機と捉えて、うまく同業者間で利益を誘導するなどのケースも惹起される。すなわち、DXベンダーによる「入札談合」が行われる可能性である。この可能性は決して排除できないであろう。

DXと入札談合事件

例えば、有形固定資産の取得や、土木、建設に関連するような公共工事などであれば、住民はその適切でないし問題点を、その外観から認識できる余地はある（例：ほとんど利用のないイベントスペースが建設された、あまり意味のない記念碑が建設されたなど）。

他方、DXについては、外観上、その内容の有用性や適切性を、住民が、適時かつ確に認識することはほぼできないといってよいであろう。

なによりも、住民はもとより、自治体内でもDX専門人材が不足しているという状況も勘案するに、発注者である自治体よりも、おそらく入札に参加するDXベンダーの方が「情報強者」になっている状況といえるため、当該適切性等を住民が適時に認識できる可能性は低い。

したがって、主に、住民と自治体、そしてDXベンダーがそれぞれ持つ情報の非対称性のため、もしもDX関連事業の入札に違法・不当な行為があった場合でも、住民は、自治体所定の制限期間内に住民監査請求を提起することは難しいであろう。

しかしながら、入札談合が実際に存在していたケースで、DXベンダーの行った不法行為により自治体に損害が発生したことについて、自治体が損害賠償請求すべきであるのにも関わらず、それを

「怠る事実」が継続的に存在していると解釈できる場合、自治法所定の監査請求期間の制限が及ばないとする裁判例が存在する。以下ではこのような解釈を示す裁判例を概観する。

入札談合に関する住民訴訟

本件は、富山県の住民Xらが、平成3年5月21日と同5年6月30日に、県と水道事業者Yらとの間で締結された水道管理所の監視制御装置更新工事の請負契約は、Yらが談合し落札したものであり、その結果、県は損害を被ったから、Yらに対して不法行為等による損害賠償請求権を有しているにも関わらず、その行使を怠っているとして、自治法所定の規定に基づき、県に代位して「怠る事実」に係る相手方であるYらに対して損害賠償を請求した事件である。

これに先立ち、Xらは、平成7年11月27日、県監査委員に対して、県の地方公営企業の管理者は、損害賠償請求権を行使して県の被った損害を補てんする措置を講ずべきであるのに、これを怠っているとして、措置を講ずべきことを勧告することを求める住民監査請求を提起した。監査委員は、平成8年1月23日、同監査請求を却下したため、これを不服として、Xらが提起した住民訴訟が本件となる。

1. 富山地判平成9・4・16判タ965号156号

「…以上の報道の経過及び北日本新聞が富山県において多くの家庭で購読されている事実（公知の事実）に照らすと、Xらが相当の注意力をもって調査すれば、遅くとも平成7年8月9日には、客観的に見て、本件談合に基づき本件各契約が締結されたことにつき合理的疑いを持つことができた」と判断するのが相当である」

富山地裁（高裁も同旨）は上記内容を判示し、談合事件は現に存在していたものの、本件監査請求は、財務会計上の行為である本件各契約締結の日から自治法が定める1年の監査請求期間を徒過した後にされたものである等の理由を示した上で、Xらの請求を棄却した（新聞報道のあった日を基準としている）。

2. 最判平成14・7・2民集56巻6号1049頁

「…上記の対象事項のうち怠る事実についてはこのような期間制限は規定されておらず、住民は怠る事実が現に存する限りいつでも監査請求できるものと解される。これは、本件規定が、継続的行為について、それが存続する限りは監査請求期間を制限しないこととしているのと同様に、怠る事

実が存在する限りこれを制限しないこととするものと解される」

最判は、原判決を破棄、地裁判決を取り消し、地方裁判所に差し戻した。

3. 裁判例のまとめ（入札談合事件）

最判によれば、平成3年および5年の水道管理所にかかる請負契約は、契約行為自体に違法行為があったわけではなく（自治体の財務会計職員は契約行為を誠実に全うしただけといえよう）、Yら業者間の不法行為が問題とされるべきところ、その場合、同不法行為から発生した損害について、自治体は損害賠償請求権を行使すべきことになる。

それに反して、Yらに対する損害賠償請求権の行使を「怠る事実」が継続して存在する場合には、自治法所定の監査請求期間の制限が及ばないとの判断を示した内容である。

同解釈は、DX関連の入札事業でも十分に応用可能な解釈といえよう。すなわち、DX関連の入札があった1年以上後において、例えば、当該事業で入札談合があり、そのことで自治体に損害が発生したことが判明した場合、住民は、自治法所定の監査請求期間を超えて監査請求ができる余地があることを示している。このような裁判例の存在を、監査主体は十分に理解しておく必要があるだろう。

デジタル田園都市国家構想の概要

DXにかかる課題は数多くあるが、ここでは政府が掲げるデジタル田園都市国家構想交付金（以下、DX交付金）を取り上げたい。

DX交付金は、デジタル田園都市国家構想交付金制度要綱（令和6年1月25日）で規定する趣旨に基づいて、各自治体に交付されている。その交付対象は以下の4つとなっている。

- (1) デジタル実装タイプ
- (2) 地方創生推進タイプ
- (3) 地方創生拠点整備タイプ
- (4) 地域産業構造転換インフラ整備推進タイプ

ここで上記4タイプすべての検討を行うことはできないが、このうち(1) デジタル実装タイプの内容について、以下で概観する。

デジタル実装タイプ

- 1) デジタルを活用した地域の課題解決や魅力向上に向けて、以下の実装の取組を行う事業とする

- ①他の地域等で既に確立されている優良モデル

ル・サービスを活用して迅速に横展開する実装の取組

②オープンなデータ連携基盤を活用し、複数のサービス実装を伴う、モデルケースとなり得る実装の取組

③社会変革につながるような改革に挑戦し、将来的に国や地方の統一的・標準的なデジタル基盤への横展開につながる見込みのある先行モデル的な取組

2) サテライトオフィス、シェアオフィス、ワーキングスペース等の施設整備・運営・利用促進等を行う取組や、サテライトオフィス等に進出する企業と地元企業等が連携して行う地域活性化に資する取組への支援により、地方への新たなひとの流れを創出する事業とする

DX交付金の課題

1) で示すような、DXに関連した「実装の取組を行う事業」に対する交付金について、例えば、「モデルケースとなり得る実装の取組」について、各自治体で明らかにDX専門人材が不足している現下の状況において、自治体独自の傑出した優良モデルが生まれることは、実際のところ、ほとんど想定しにくい。

仮に優良モデルとなりうるケース（交付金に採択されるモデル）が出てきたとしても、当該実施計画は、例えば、DXベンダーやコンサルティング会社などのアイデアを利用する形で進められるケースは多いものと推量できる。

また「サテライトオフィス等の施設整備・運営・利用促進等を行う取組」については、かつてよくあった「ハコモノ行政」と化してしまう可能性が否定できない。

DX交付金について言えば、当該事業について国が全てを補助することは予定されておらず（例：交付率が50%など）、残りは自治体の負担である。国の策定するDX交付金の対象事業に応募申請するにあたっては、同事業が交付金事業に採択されることで、自治体に単にプラスの効果、すなわち「キャッシュインフロー」のみが発生するというわけではなく、場合によっては、その後、「キャッシュアウトフロー」が将来にわたって発生する可能性も十分に認識しておくべきであろう（例：サテライトオフィスの維持管理費など）。

他の自治体が行っている事務は本当に適正といえるのか？

DX交付金は、補助金適正化法が適用されるため、その用途は厳しくチェックされる。

ところで、自治法が改正されて内部統制制度が導入されるきっかけが、補助金適正化法に違反したとして、会計検査院が、全都道府県および全政令指定都市を対象として実施した検査内容を、2010年に報告書として公表したことにあった。

ここでは、国庫補助事業について、検査したすべての都道府県および政令指定都市で、不適正な経理処理があったことを明らかにしている。

ここで改めて、上記、会計検査院報告書（2010年）で示す内容に関連して、当該事案を直接扱った裁判例として以下の事件がある。ここでは、他自治体が行っている事務の慣行について、裁判所からの意義深い指摘がある。

補助金適正化法違反に関する住民訴訟

本件は、奈良県の住民 Xらが、2002～2008年度までの間、県において補助金適正化法に反して補助金等を目的外の用途へ使用したため、支出金の返還に加えて加算金約3,042万円余の支払いを余儀なくされたとして、県知事Yに対して経理処理を行った奈良県職員らに対する損害賠償請求を求めた住民訴訟である。

1. 奈良地判平成24・9・20（平成23年（行ウ）15号）

「国庫補助金等は、補助事業等に要する経費として国庫から各地方自治体等に給付されるものであるところ、上記各出張はいずれも国庫補助事業との関連がおよそ窺われないものであるから、僅かな注意を払えば、これらに関する旅費を国庫補助金等から支出することが許されないことが十分認識できたものと推認され、これに反する証拠はない。そうであれば、これらの出張に関する旅費を国庫補助金から支出することについても、財務会計上の行為を行った支出命令権者には重大な過失があるといわざるを得ない」

奈良地裁は、上記の理由を示しつつ、Xらの請求の一部ではあるが、奈良県職員4人に対してYが損害賠償請求すべきことを認容した。

2. 大阪高判平成25・9・6（平成24（行コ）144号/平成25（行コ）77号）

Yは、原判決を不服として控訴したが、高裁判決では、権限を有する職員の範囲を限定して訴え

を却下し、重過失も否定してXらの請求を棄却した。他方で、高裁は以下の事実を認定している。「上記認定事実によれば、事業課における出張については、具体的な用務、必要性、旅費の財源等を事業課において判断しており、主管課においては、旅費の支出命令の手続過程で上記内容を把握することが困難な体制が全庁的に採られていたこと、国庫補助金が目的外の用途の旅費等に使用される不適正な経理処理が他の都道府県等でも慣行として行われてきた実態があり、平成20年10月に会計検査院が指摘するまでは、奈良県においても上記慣行に対する問題意識が低かったことが認められる…このような不適正な経理処理を回避する措置を取ることは困難であったといわざるを得ず、同人らの財務会計上の行為に重大な過失があったとは認められない」

上記、大阪高裁が判示したとおり、職員の重過失を認定するには及ばないケースとは思われるため、判決の結果は妥当と考える。

たしかに、結論の妥当性はその通りと考えるが、本件のような不適正な経理処理について、奈良県だけでなく「他の都道府県等でも慣行として行われてきた実態」があったとし、「このような不適正な経理処理を回避する措置を取ることは困難であった」と判示した個所は注目できる。

他の自治体が行っている経理処理と同じやり方が、すなわち、そのまま適正な経理処理といえるのかどうか、裁判所は、改めて、否定的な見解を示したとも解釈できるであろう。

本件は、住民訴訟のため、住民監査請求は適法に前置されていたと解釈できる。もちろん、本件は、補助金適正化法違反で自治体に加算金が発生したという個別事情はあるものの、いずれにしても交付金事業に対して、「違法」のみならず「不当な財務会計行為」も対象とする住民監査請求は、十分に有効性を持つとの判断を示した裁判例といえる。

おわりに

少子高齢化が急速に進み、自治体職員の数も減り続ける現下のわが国の状況を勘案するに、「DXの推進は欠かせず、それどころか喫緊の課題であ

る」ことはだれの目にも明らかである。これと同時に、ひっ迫した財政状況を勘案するに「ムダなDXは一切必要ない」ことも明らかだろう。

ここで改めて、他の自治体が行っているDX対応が、必ずしも正しいとは限らないことは、上記裁判例からも明らかである。

さらに付け加えるなら、平成25年大阪高裁判決は、すでに10年以上が経過した裁判例であり、その後、自治法で内部統制制度が導入されていることも勘案するに、同様の事務のあり方はもはや通用しないというべきであろう。すなわち他自治体が行っている事務の様子を横目に見ながら、同様の行政運営を行うのではなく、各自治体においては「独自の」、「自立的」な判断が求められる局面にあるといえよう。

DXは、各自治体のさまざまな事務の中心に位置付けられるため、自治法所定の、適正な内部統制を整備・運用する上での中心的課題にあたるといえる。そのため、監査委員を中心とした「監査事務」においては、DX関連の内部統制に対する適切な関与が必要になることは明らかだ。

この点で、自治体の監査主体においては、従来の監査事務とは異なる角度からの監査の実施が必要になると考える。

DXの進展は、住民の福祉の増進に、直接的にも、あるいは間接的にも大きく関わるため、自治体が、主体的に目を光らせるべき守備範囲であり、この点で、監査主体の役割は大きい。

ここでは、専らDX専門人材やDXベンダーとの関係で、とりわけ外部人材を登用する際の、あるいは、DXベンダーに業務委託する際のリスクを中心に扱った。他方で、これ以外の各論も個別に検討されるべきであり、とりわけ、「情報セキュリティの問題」や「個人情報保護の問題」など、残された実務上の課題は多い。

繰り返しとなるが、DXの急速な進展は自治体にプラスの効果だけではなく、場合によっては、新たなリスクをもたらす可能性があることを、改めて強調しておきたい。このことと合わせて、同リスクに対応した有効な監査の実施が、DXの本番を迎え、ことさらに強く求められる段階にあると考える。