

第2章

自治体における内部統制の概要

第1節 内部統制の基礎知識

第2節 自治体における内部統制とは

第1節 内部統制の基礎知識

1. 内部統制の概念

内部統制とは、端的に言えば、業務を適切に、そして効率的に行えるようにするルールを作り、それを守る仕組みのことである。内部統制の概念については、「事業体の取締役会、経営者およびその他の構成員によって実行され、業務、報告およびコンプライアンスに関連する目的の達成に関して合理的な保証を提供するために整備された1つのプロセス¹」とするCOSOフレームワーク²の考え方が広く普及している。

COSOフレームワークには3つの目的と5つの基本的要素がある。

3つの目的は、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」を指し、5つの基本的要素は、①「統制環境」、②「リスクの評価と対応」、③「統制活動」、④「情報と伝達」、⑤「モニタリング」を指す。3つの目的が組織をまとめるために重要であり、このためには5つの基本的要素が必要であると結論付けている。

また、我が国においても2007年に企業会計審議会によって公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」における内部統制の基本的枠組みの基礎となっている。なお、当該評価及び基準では、我が国の実情を反映し、COSOフレームワークの3つの目的に「資産の保全」、5つの基本的要素に「ITへの対応」を加え、4つの目的と6つの基本的要素が重要であるという独自の考え方となっている。

図表3 COSOと日本のフレームワークの相違点

COSOフレームワーク		日本のフレームワーク	
目的	基本的要素	目的	基本的要素
業務の有効性及び効率性	統制環境	業務の有効性及び効率性	統制環境
財務報告の信頼性	リスクの評価と対応	財務報告の信頼性	リスクの評価と対応
法令等の遵守	統制活動	法令等の遵守	統制活動
	情報と伝達	資産の保全	情報と伝達
	モニタリング		モニタリング
			ITへの対応

1 出典：日本公認会計士協会出版局「内部統制の総合的フレームワーク・フレームワーク編」（2013年5月）。

2 1992年にアメリカにあるトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）が公表した現在の内部統制の基礎となった考え方である。2013年5月に改訂され、「規模の大中小、営利、非営利、政府機関を問わず、全ての事業体に適用される」と明記された。

2. 我が国における内部統制の目的と基本的要素

(1) 内部統制の目的

前述のとおり、COSOフレームワークでは3つの目的の中に含まれていると考えられる「資産の保全」という目的を、我が国では独立した目的の1つとして整理している。これは、我が国での制度導入に当たり、会社法第381条第2項の監査役が財産の状況を調査するという旨の規定との整合性を踏まえたものといわれている。

これにより、我が国の内部統制では、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」の4つの目的となっている。定義を次のとおり示す。

図表4 内部統制の目的

<p style="text-align: center;">①業務の有効性及び効率性</p> <p style="text-align: center;">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</p> <p>「業務」とは日々継続的に行う活動であり、「業務の有効性及び効率性」とは、業務が事業活動の目的に対して効果的であるか、また業務を行うに当たり資源（ヒト・モノ・カネ・時間）は効率的に利用されているかということである。</p>	<p style="text-align: center;">②財務報告の信頼性</p> <p style="text-align: center;">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</p> <p>財務に関する報告書の作成に当たり、正しい情報に基づいて情報が作成され、誰もがその内容について信頼できるようになっていることを意味している。</p>
<p style="text-align: center;">③法令等の遵守</p> <p style="text-align: center;">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</p> <p>組織全体として、また組織内の個人が法令違反をした場合、法律上での処罰はもちろんのこと、組織外部からの批判等社会的な制裁を受ける。</p> <p>法令等の遵守は、「コンプライアンス」を意味する。つまり、「法令を守る」ことに加えて、倫理規範を守り、法令や倫理観の背景にある社会からの要請に応じていくことも含まれる。</p>	<p style="text-align: center;">④資産の保全</p> <p style="text-align: center;">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</p> <p>資産の保全が適切に行われない場合、不要な資産を購入してしまったり、資産を処分したと見せかけて着服してしまったりする等、組織の財産に大きな影響を及ぼすことになる。</p>

(出典) 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」(2011年改正)を基に作成

(2) 内部統制の基本的要素

COSOフレームワークでは、内部統制の目的を達成するための基本的要素、つまり内部統制の土台は5つとなっている。一方で、我が国では6つ目の要素として「ITへの対応」を追加している。これは、近年進んでいるIT化に対する内部統制も重要な要素の1つであると判断したことによる。

これにより、我が国の内部統制では、①「統制環境」、②「リスクの評価と対応」、③「統制活動」、④「情報と伝達」、⑤「モニタリング」、⑥「ITへの対応」の6つの基本的要素となっている。なお、この中で統制環境が一番重要であるといわれている³。

図表5 内部統制の基本的要素

<p style="text-align: center;">①統制環境</p> <p style="text-align: center;">組織の気風を決定し、他の構成要素に影響を及ぼす基盤</p> <p>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。</p>	<p style="text-align: center;">②リスク評価と対応</p> <p style="text-align: center;">リスクを識別、評価し、リスクへの適切な対応を図ること</p> <p>リスクの評価とは、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、分析及び評価するプロセスをいう。リスクへの対応とは、リスクの評価を受けて、当該リスクへの適切な対応を選択するプロセスをいう。</p>
<p style="text-align: center;">③統制活動</p> <p style="text-align: center;">経営者の指示命令に関する適切な実行を担保するもの</p> <p>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きをいう。</p>	<p style="text-align: center;">④情報と伝達</p> <p style="text-align: center;">必要な情報が識別され、組織内外に伝達されること</p> <p>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の正しい伝達の確保をいう。</p>
<p style="text-align: center;">⑤モニタリング</p> <p style="text-align: center;">内部統制の運用を継続的に評価すること</p> <p>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。</p>	<p style="text-align: center;">⑥ITへの対応</p> <p style="text-align: center;">組織内外のITに対し適切に対応すること</p> <p>ITへの対応とは、組織目標を達成するために予め適切な方針及び手続きを定め、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。</p>

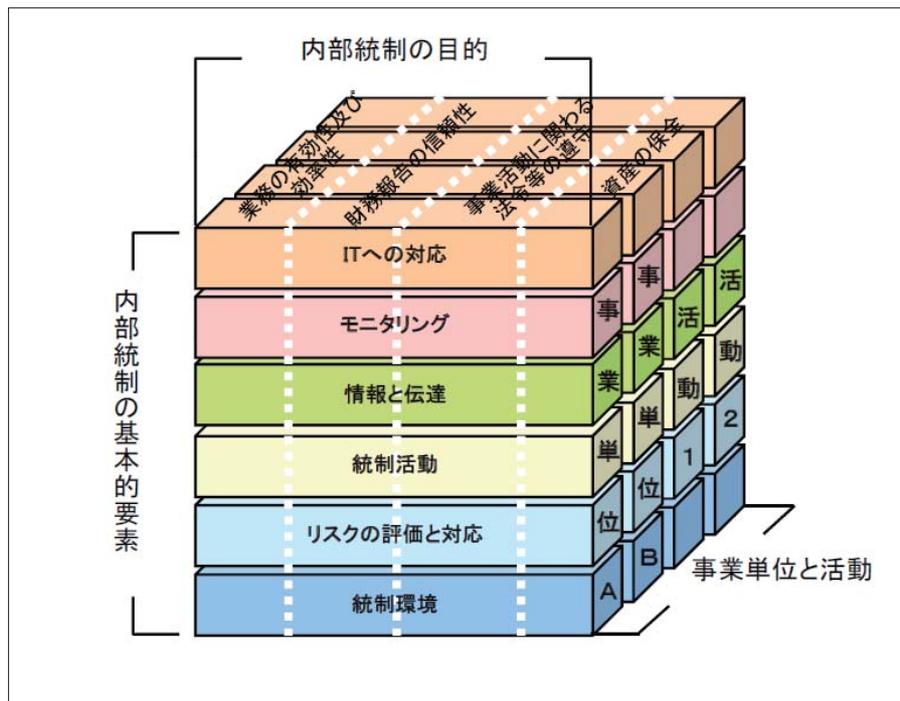
(出典) 企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」(2011年改正)を基に作成

3 理由はP.11参照

(3) 目的と基本的要素の関係

前述のとおり、組織をまとめる上では内部統制の4つの目的が重要であり、これらの目的を達成するためには、5つの基本的要素が必要であると考えられている。また、内部統制の目的と基本的要素を事業単位（例えば、福祉事業や防災事業等）や活動（例えば、窓口業務、債権回収業務等）ごとに設定することで、より具体的な対応を考えることが可能となる。これら内部統制の目的、基本的要素及び事業単位や活動の関係を1つの図で表すと以下の図表のような立方体で示すことができる。

図表6 内部統制の目的と基本的要素の関係イメージ



(出典) 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「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～」(2009年3月)

なお、民間企業等においては、2006年の会社法の施行により、一定規模以上の株式会社に内部統制の整備と公表が義務付けられた。また、同年改正された金融商品取引法により、2008年4月に始まる決算期から、上場会社等に財務報告に関する内部統制の整備と公認会計士・監査法人による監査が義務付けられた。非営利法人でも同様に法律等によって内部統制への対応が進んでいる。

これらの民間企業等と公的機関等の内部統制では、その目的の違いから、適用される範囲等が異なる部分がある。

3. 内部統制に関するよくある疑問

一般的に内部統制は分かりにくい概念であるといわれている。そこで、内部統制に関する類似用語の整理等よくある疑問についてQ&A形式で解説を行う。

Q1 内部統制は法令を遵守すること(コンプライアンス)と同じであるか。

A1 コンプライアンスも内部統制に含まれるが、コンプライアンスだけが内部統制ではない。

解説

内部統制とは、業務を適切かつ効率的に行えるようにするルールを作り、それを守る仕組みである。コンプライアンスとは、法令や倫理規範を遵守することであるため、当然内部統制に含まれる要素といえる。しかし、コンプライアンスを遵守していたとしても業務を効率的に実施できているとは限らないため、コンプライアンスだけが内部統制ではない。

Q2 内部統制はリスクマネジメントと同じであるか。

A2 内部統制はリスクマネジメントよりも広い概念である。

解説

リスクマネジメントとは、リスクを特定した上で分析し、評価をした上でリスク対応を行う一連のプロセスのための活動であり、内部統制の6つの基本的要素のうち、「リスクの評価と対応」に概ね該当する。このため、その他にも基本的要素のある内部統制がリスクマネジメントよりも広い概念となる。

Q3 内部統制はガバナンスと同じであるか。

A3 内部統制はガバナンスの一部となるものである。

解説

ガバナンスとは「統治」という意味であり、一般的には「コーポレートガバナンス(企業統治)」という言葉が使われる。これは、株主が監査等を通じて外部から企業の運営を統制すること、経営者が自ら内部で企業の運営を統制することの2つの仕組みによって構成されている。すなわち、ガバナンスは「組織の外部からの統制」と「組織の内部における統制」から構成されており、内部統制は後者に該当する。

Q4 内部統制の「整備」と「運用」の違いは何か。

A4 「整備」とは、組織内部の管理のために、業務を適切に行うよう一定の方針や手順を定めることであり、「運用」とは、定められた方針や手順を守ることである。

解説 内部統制の「整備」は、内部統制の目的のために規程やマニュアル等を作成することを指し、組織内の全ての者がそのとおりに業務を行い、内部統制の目的を達成していくことが「運用」に当たる。

Q5 自治体には既に内部統制が存在していると言われるのはなぜか。

A5 自治体には、既に権限の割振りや委任、規制等が整備されていること、また規則等の整備に沿って、事務の適正な執行に努めているからである。

解説 内部統制は既存の制度と全く異なるものではなく、既存の制度を有効に機能・強化するための体制を整備し、運用を図っていくものである。

Q6 内部統制には限界があると言われるのはなぜか。

A6 内部統制の整備・運用を適切に行ったとしても、内部統制が有効に機能しない場合があるからである。

解説 想定される事例として、判断の誤り、不注意、複数の担当者による共謀によって内部統制が有効に機能しなくなる場合や、首長等が不当な目的の為に内部統制を無視又は無効化させる場合が考えられる。

Q7 内部統制の基本的要素の中で「統制環境」が、最も重要であるとされるが、それはなぜか。

A7 統制環境は組織の気風を決定するもので、組織を構成する人々の内部統制に対する意識を左右するからである。

解説 内部統制が有効に機能するためには、なぜそれをやるのか、やるとどのような効果があるのかを組織内部の人が明確に理解し、やろうという気持ちを持つことが重要である。ルールを守らない組織風土がある場合、どれだけ適切にルールを策定しても機能させることは困難である。組織を適切に運営する仕組みを構築させるためには、良好な統制環境の醸成が重要である。

第2節 自治体における内部統制とは

1. 地方自治法の改正による内部統制の制度化

自治体への内部統制の導入は、2016年に第31次地方制度調査会⁴より提言された「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」を受けて、2017年6月9日に「地方自治法等の一部を改正する法律」が公布されたことによる。なお、第31次地方制度調査会の答申に示される以前から導入について、国で継続的に議論されており、今回の法改正はこれまでの議論の集大成になる。

2. 地方自治法の改正に至る経緯

2006年頃から始まった第2次地方分権改革を推進する流れの中で、その前提として自治体にも内部統制が必要と考えられた。これは、推進に当たって、自治体は自らの行財政運営について透明性を高め、行政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が望まれるとされたためである。

そこで、総務省では検討を開始し、2009年3月に「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」による報告書が公表された。その後も様々な主体で内部統制の在り方等が検討・研究されてきた。

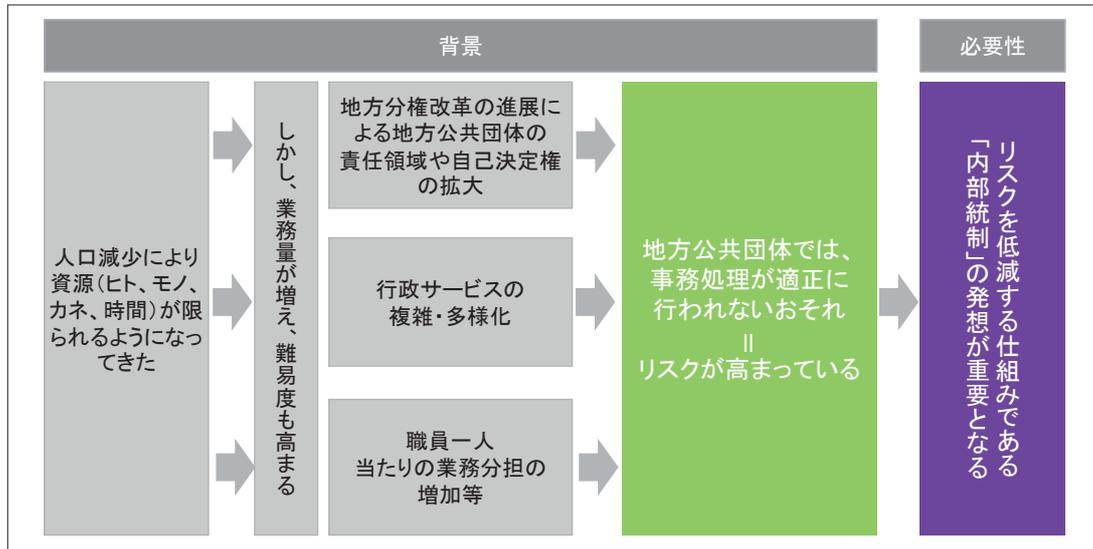
図表7 自治体の内部統制に関する議論の沿革

年月	内容
2009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」の報告書の公表
2009年6月	第29次地方制度調査会「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」
2011年1月	「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」
2013年3月	「地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書」、「住民訴訟に関する検討会報告書」
2014年2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」の報告書の公表
2016年3月	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」
2017年6月	「地方自治法等の一部を改正する法律」の公布（2020年4月1日施行）
2017年10月	「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」の設置
2018年7月	地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会「地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドライン（たたき台）」

4 地方制度調査会は、内閣総理大臣の諮問に応じて、地方制度に関する重要事項を調査審議し、助言する内閣府の附属機関である。

第31次地方制度調査会の答申を図示すると、以下の図表のとおりとなる。自治体への内部統制の導入には、人口減少社会の中で事務処理が適正に行われないリスクが高まり、限られた財源でより適正かつ効率的に提供するための仕組みが求められる背景があった。

図表8 内部統制の導入の背景



(出典) 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」(2016年3月)を基に作成

3. 地方自治法に基づく内部統制の概要

法改正によって、都道府県知事及び指定都市の市長は、「担任する事務のうち財務に関する事務等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」(内部統制に関する方針)を定めて公表し、必要な体制を整備・運用することとなった。

また、その運用結果を首長が自ら評価して内部統制評価報告書を作成し、監査委員の審査を受けた上で議会に報告書を提出・公表することが義務付けられた。指定都市以外の市町村、すなわち多摩・島しょ地域の39市町村は努力義務となる。

自治体における内部統制の制度化に当たって、内部統制の段階的な発展を促す観点から、財務事務執行リスクが自治体の最低限評価すべき重要なリスクとされた。

財務事務執行リスクとは、「財務に関する事務の執行における法令等違反(違法又は不当)のリスク」、「決算の信頼性を阻害するリスク」、「財産の保全を阻害するリスク」の3つのリスクをいう。財務に関する事務とは、具体的には、地方自治法第2編第9章に規定されている財務に関する事務を意味するもので、「予算の執行、収入、支出、契約、現金及び有価証券の出納保管、財務管理等の事務の執行」をいう。

財務事務執行リスクを最低限評価すべきリスクとした理由は、第31次地方制度調査会の答申や「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」の報告書によると以下の3つとなる。

図表9 財務事務執行リスクを最低限評価すべきリスクとした理由

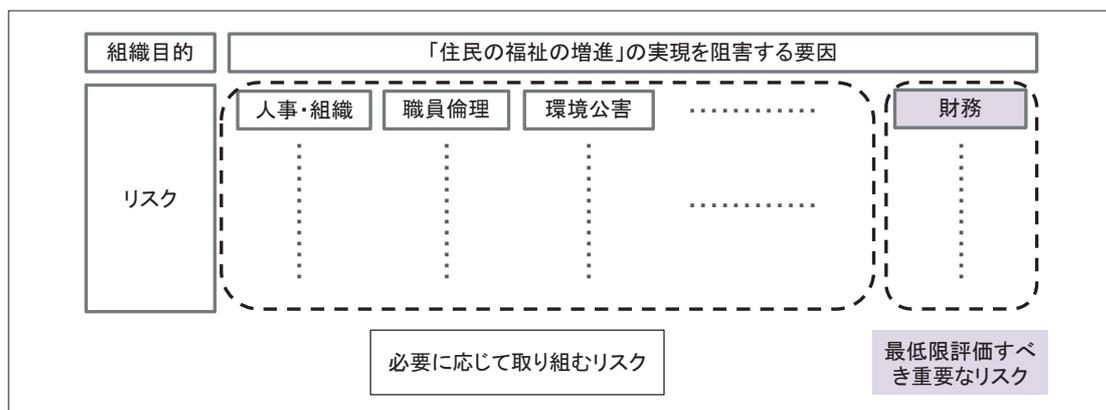
- ・一般的に自治体にとって、影響度が大きく、また、発生頻度も高く、重要なリスクであると考えられること
- ・自治体の事務処理の多くは予算に基づくものであるため、明確かつ網羅的に補足することが可能であり、内部統制の取組のきっかけとなること
- ・企業の内部統制を参考にしながら、内部統制を有効に機能させやすい分野であること

(出典) 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」(2016年3月)を基に作成

これに加えて、財務事務は監査委員が行う財務に関する事務の執行の監査の対象である。そのため、財務事務執行リスクに対して内部統制を整備・運用することにより、監査委員が監査すべき箇所を重点化でき、監査の実効性をより高めることが期待される。

財務事務執行リスクは、自治体が内部統制の理解を深めるきっかけとなり、また、内部統制が組織文化として定着することが期待され、少なくとも最初から評価すべきリスクとして設定されたものである。なお、財務事務執行リスクはあくまで最低限評価すべきリスクであることから、首長が、必要に応じて財務事務執行リスク以外のリスクに取り組むことも有り得る。

図表10 自治体における多様なリスクに関するイメージ



(出典) 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「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～」(2009年3月)を基に作成

4. 自治体の内部統制に関するガイドライン（たたき台）

法改正を受けて、総務省は自治体職員や有識者等で構成される「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」を2017年に設置した。この研究会から2018年7月27日に「地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドライン（たたき台）」（以下、「ガイドライン（たたき台）」という。）が公表された。これは、国が自治体に対し技術的な助言ができるとした地方自治法第245条の4第1項の規定に基づき、内部統制を導入及び実施する際に参考となる基本的な枠組みや要点を示すものである。なお、ガイドライン（たたき台）の確定版は2018年度中を目途に総務省から公表される予定である。

ガイドライン（たたき台）では、主として内部統制の導入が義務付けられる都道府県及び指定都市を想定しているが、基本的な枠組みとしては、全ての自治体に共通しているものと考えられている。なお、努力義務とされている指定都市以外の市町村においては、2020年4月1日施行の地方自治法第150条第2項に基づくものとして内部統制に関する方針を策定した場合は、内部統制評価報告書の作成等が求められることとなるが、導入初年度においては、特にリスクの高い業務に限って取組を行ったり、評価項目を限定したりすること等により、各団体の状況に応じて、発展的に取り組んでいくことも考えられるとされている。

また、内部統制を構築するための組織体制として、内部統制推進部局及び内部統制評価部局を設けることが求められている。これらの設置には既存の組織を活用することが考えられるが、第三者的な視点からより効果的なモニタリングを行う観点から、内部統制推進部局と内部統制評価部局は異なる部局であることが望ましいとされている。

なお、改正法の施行後2年を経過した日を目途に、総務省において、ガイドライン等の見直しについての検討を開始することが適当との記載もある。

図表11 ガイドライン（たたき台）の構成

<p>I 地方公共団体における内部統制の基本的枠組み</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 地方公共団体における内部統制 2 内部統制に関する留意点・内部統制の限界 3 内部統制に関係する者の役割 	<p>IV 内部統制評価報告書の作成</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 内部統制の評価 2 有効性の評価 3 内部統制評価報告書の作成・報告
<p>II 内部統制に関する方針</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 内部統制に関する方針の策定 2 内部統制に関する方針の公表 3 内部統制に関する方針の見直し 	<p>V 監査委員による内部統制評価報告書の審査</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 内部統制評価報告書の審査 2 内部統制評価報告書の審査とその他の監査等の関係
<p>III 内部統制体制の整備</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 全庁的な体制の整備 2 業務レベルのリスク対応策の整備 	

（出典）地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会「地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドライン（たたき台）」（2018年7月）を基に作成

5. 地方自治法の改正による監査制度の充実強化

今回の法改正では、監査による監視機能を高めることを目的として、監査の実効性確保の在り方、監査の独立性・専門性の在り方、監査への適正な資源配分の在り方についての見直しも行われた。

具体的には、監査委員が監査等を行うに当たっては、監査基準に従うこととし、監査基準は、各自治体の監査委員が定め、公表することが求められた。従来は監査基準に関する法令上の規定がないことから、それぞれの自治体が独自に定めた監査基準によって、あるいは監査委員の裁量によって監査を行われていた。このため、監査対象の選定や監査に係る判断の根拠が必ずしも明確ではない等、各団体によって監査に関する品質水準に差異が生じるという課題があった。

このような課題を解消し、監査の実効性を確保するためには、各自治体が定める監査基準をある程度統一する必要があると考えられた。

そこで、監査基準は各自治体の監査委員自らが策定し公表するとした上で、総務大臣が、監査基準の策定又は変更について、指針を示すこととされた。この指針については、総務省が設置した「地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会」において、内部統制に依拠した監査の在り方とともに検討が行われている。

その他法改正による変更点として、勧告制度の創設⁵・監査専門委員の創設⁶・議選監査委員の選任の義務付けの緩和⁷・条例により包括外部監査を実施する自治体の実施頻度の緩和⁸等が行われた。

5 監査委員は、監査の結果に対する報告のうち、特に措置を講ずる必要があると認める事項については、必要な措置を講ずべきことを勧告することができる。

6 専門の学識経験を有する者を監査専門委員として選任することができる。

7 条例の定めによって議員のうちから監査委員を選任しないことができる。

8 契約に基づく監査を受けることを条例により定めた市町村は、条例で定める会計年度において包括外部監査契約を締結しなければならない。