

# 日本の公共部門における内部統制制度に関する一考察

## － 地方自治体における内部統制を中心に －

洪 聖 協

### 概 要

本論文は、2020年4月に地方自治団体に導入される「内部統制制度」を取り挙げている。2005年、2006年民間企業に導入されている「内部統制」は2009年から総務省において議論され、公共部門を取り巻く環境の変化に伴い、本年度から都道府県及び指定都市に内部統制が義務化され、他の市町村は努力義務となっている。このような状況を受け、本稿では地方自治団体の内部統制制度に焦点を当て、次のような論点を整理している。第1に、公共部門における内部統制の定義と分類を行っている。とくに、民間企業における内部統制の定義との比較を行い、その共通点や差異点も明らかにしている。第2に、欧米および日本における公共部門における内部統制の論議を整理している。第3に、今後導入される地方自治体の内部統制制度の特質を究明している。第4に課題を明らかにしている。

### I はじめに

日本の地方自治体における内部統制の議論は古くて新しい。2005年の「新会社法」、2006年の金融商品取引法における内部統制の法制化後、2009年総務省が議論を始める。内部統制を地方自治体に導入すべきとする要請は会計検査院の調査によって、公共部門における国庫補助金の不正経理処理が多く摘発されてからである<sup>1)</sup>。すなわち、公務員の不祥事の多発、国・地方の巨額財政赤字の問題、少子高齢化時代の到来、業務の効率性・適正性・合法性の問題、民間企業における「内部統制制度」の導入などがその背景にある。とくに、人口減少社会の到来と財政問題による公共部門の改革は今後日本社会が避けられない課題でもあり、その克服の方法として内部統制が提示されている。一方、地方自治体には既存の内部統制の措置があり、内部統制制度により業務の増幅及び負荷、コストの増加、内部統制の本来の限界などでその有効性に対する疑問もある。

このような状況の中で、2009年総務省の「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」は『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革』を公表し、2011年には『地方自治法の抜本改定についての考え方』を発表し、内部統制の推進を求めている。また、2014年の『地方公共団体における内部統制制度導入に関する報告書』、2016年の第31次地方制度調査会の答申『人口減少社会

<sup>1)</sup> 平成10年～19年までの会計検査院の決算報告によると不正会計662件であり、金額は300億円に上っている。

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』においても地方自治団体への内部統制制度の法制化が主張される。

そして、2017年地方自治体の一部を改正する「法律第54号」によって地方自治体における内部統制制度の導入が義務化される。また、2019年3月に総務省が「地方自治団体における内部統制制度の導入・実施ガイドライン」を公表し、2020年4月から都道府県及び指定都市に内部統制が義務化され、他の市町村は努力義務となり、地方自治体においても内部統制時代が到来した。

このような状況を受け、本稿では公共部門とりわけ地方自治団体の内部統制制度に焦点を当てて、次のような論点を展開する。すなわち、①公共部門における内部統制の定義と分類、②公共部門における内部統制の論議、③地方自治体の内部統制制度の特質、④課題を明らかにしていきたい。

## II 公共部門における内部統制の概念と構成要素

民間企業を対象にする内部統制の定義は大きく二つに大別される。第1に、財務報告に係る内部統制である。1992年COSO (Committee of Treadway Commission) は「内部統制とは、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守の達成に合理的保証を提供するために、事業体の取締役、経営者、他の構成員によって遂行されるプロセスである<sup>2)</sup>」と定義している。そして、内部統制の目的を①業務の有効性と効率性、②財務報告の信頼性、③関連法規の遵守であるとしている。また、2007年、金融庁の内部統制部会の「財務報告に係わる内部統制の評価および監査の基準並びに財務報告に係わる内部統制の評価および監査に関する実施基準の設定について」(以下実施基準とよぶ)においては、「内部統制は、①業務の有効性と効率性、②財務報告の信頼性、③関連法規の遵守、④資産の保全の4つの目的が達成されているとの合理的な保証を得るために業務に組み込まれ、すべての者によって遂行されるプロセスである<sup>3)</sup>」と定義されている。ここでの定義は内部統制の対象範囲が企業経営に影響を与えるすべてのリスクが対象ではなく、財務報告に限定されている狭義の内部統制である。

第2に、組織全体を対象にする内部統制である。本定義は、2004年COSOのERM (Enterprise Risk Management) の視点であり、2005年の新会社法が求める内容である。2004年のCOSOは「ERMは事業体の取締役会、経営者、その他のすべての者によって遂行され、事業体の戦略策定に適用され、事業全体にわたって適用され、事業目的達成に関する合理的保証を与えるために事業体に影響を及ぼす発生可能な事象を識別し、事業体のリスク選好に応じてリスク管理が実施できるよう設計された1つのプロセスである<sup>4)</sup>」と定義している。本定義は、組織目標達成に影響を及ぼすすべてのリスクに対して内部統制が展開されることであり、それが戦略と結びついているところに大きな特徴がある。すなわち、戦略目標達成に影響を及ぼすイベント(事象)の中でリスク選好に応じてビジネス機会に対するリスクの活用とマイナス影響を及ぼすリスクに分類し、守りと攻めのリスクマネジメントの視点から内部統制を論じている。

<sup>2)</sup> Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission “*Internal Control-Integrated Framework*” (ICPA,1992).

<sup>3)</sup> 金融庁企業会計審議会内部統制部会「財務報告に係る内部統制の評価および監査の基準、財務報告に係る内部統制の評価および監査に関する実施基準設定について」、2007年。

<sup>4)</sup> The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) “*Enterprise Risk Management Integrated Framework*” (2004).

表1 公共部門の内部統制の定義

団体	定義	特徴
INTOSAI	組織全体の構成員の役割 公共の目的達成に合理的な保証を提供 説明責任、関連法令の遵守、資産の保全	財務及び非財務が対象 倫理的業務遂行 COSO のフレームワークがベース
GAO	目的達成に合理的な保証を提供 業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、関連法令へ準拠	財務情報が対象 COSO のフレームワークがベース
総務省	組織全体の構成員の役割 業務の有効性及び効率性（費用対効果、運営の合理化）、財務報告の信頼性（予算・決算）、事業活動に関わる法令等の遵守（住民の信頼）、資産の保全の目的（公共の資産、住民の無形資産）	金融庁の実施基準がベース 地方公共団体の組織的特徴からアプローチ
地方 制度 調査会	総務省の定義と同様	行政評価の質の向上 財政の早期健全化・再生 地域住民の信頼と資産の管理

出所：筆者作成。

一方、公共部門における内部統制の定義は「最高会計検査機関国際組織」(International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI) は1992年「公共部門の内部統制基準ガイドライン」を公表し、2004年 COSO の ERM の考え方を取り入れ、当該ガイドラインを改定している。INTOSAI のガイドラインでは、「内部統制とは、組織の管理者とその他の職員によって実施される総合的なプロセスで、リスクを対応するとともに、組織の任務を遂行する中で、以下の一般的な目的達成に関して合理的な保証を提供するために整備されるものである。その目的とは、①秩序正しく、倫理的、経済的、効率的、効果的に業務を遂行すること、②説明責任を果たすこと、③関連法令に準拠すること、④損失、悪用、損害から資産を保全することである<sup>5)</sup>」と定義されている（表1参照）。

INTOSAI のガイドラインにおける公的部分における内部統制の定義は、1992年、2004年の COSO の報告書に準拠しているものであり、日本版 SOX 法における内部統制のガイドラインとも類似している。しかし、第2の目的が前者は「説明責任を果たすこと」であるが、後者は「財務報告の信頼性」を求めるところに相違点がある。しかも、INTOSAI は財務情報及び非財務情報も含めて内外の利害関係者に適時に、適切に情報公開を求めている。また、2001年の米国企業改革法（SOX 法）、2006年の日本版 SOX を始めとする各国の民間企業における内部統制制度は「財務報告の信頼性に合理的な保証」を与えることは株主に対する責任が主な目的であるが、公共部門における内部統制は国民に対して行政サービスを適切に提供することと有益な成果を達成することが組織の任務となっている。

そして、INTOSAI のガイドラインは内部統制の構成要素として、次の内容を示している。すなわち、①リスクの評価は国民への行政サービスの提供と公共部門の有益な成果に影響を及ぼすリスクの識別・評価が対象であり、②統制活動は IT 統制も含むものであり、③情報と伝達は非財務情報も含めて公開されることであり、④モニタリングは反倫理的な業務も含まれているところに大きな特徴がある。

<sup>5)</sup> 東信男「国の行政機関への内部統制の導入—欧米諸国の現状と我が国への示唆—」（『会計検査研究』No.41, 2010年, 155ページ）。

一方 1983 年米国の会計監査員 (General Accounting Office: GAO) は、「連邦政府内部統制基準」を公表し、「内部統制とは、以下の目的達成に関して合理的な保証を提供する組織管理に統合された構成要素である。その目的とは、①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③関連法令へ準拠である<sup>6)</sup>」としている。すなわち、1992 年 COSO の定義及び 2001 年の「米国企業改革法」における民間企業の内部統制の定義と同様であり、財務報告に係る内部統制であり、INTOSAI のガイドラインのような非財務情報は含まれていない。

日本の場合、2009 年の総務省の「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」は、「内部統制とは、①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③事業活動に関わる法令等の遵守、④資産の保全の目的が達成されているとの合理的な保証を得るために業務に組み込まれ、組織内の全ての者によって遂行されるプロセスである」とし、金融庁の実施基準と同様な定義を踏まえているが、公共部分の性格を踏まえ、第 1 の業務の有効性及び効率性が重要であるとしている。

また、2016 年の第 31 次地方制度調査会の答申『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』では、「内部統制は、地方公共団体における事務が適切に実施され、住民の福祉の増進を図ることを基本とする組織目的が達成されるよう、事務を執行する主体である長自らが、行政サービスの提供等の事務上のリスクを評価及びコントロールし、事務の適正な執行を確保する体制を整備及び運用することである」と定義している。さらに、2019 年 3 月の「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」では、「地方公共団体における内部統制とは、住民の福祉の増進を図ることを基本とする組織目的が達成されるよう、行政サービスの提供等の事務を執行する主体である長自らが、組織目的の達成を阻害する事務上の要因をリスクとして識別及び評価し、対応策を講じることで、事務の適正な執行を確保することである」と定義している<sup>7)</sup>。そして、内部統制の目的及び構成要素は金融庁の実施基準を踏まえた上で、地方公共団体の特質を反映しているが、その詳細は後述することにする。

このように日本の公共部門における内部統制の定義は日本版 SOX 法における内部統制の定義に準拠している。しかし、公共的な立場を反映し、住民の税を基本として住民サービスを実施している公共領域の内部統制であるために、①業務の有効性と効率化は既存の業務の有効性と効率性を再点検し、内部統制を通して、行政評価の質を高めて行く必要があり、②財務報告の信頼性は誤った報告によって議会や住民が財政状態を把握・監視できないこと、納税者に対して損害を与えることから財務書類 4 表の信頼性を確保し、財政の早期健全化・再生を図る必要があり、③法令の遵守は関連法律及び行動規範を守り、地域住民の信頼を得ることが重要であり、④資産の保全は公共的資産が適切な手続き及び承認の下に、取得・運用・売却されるように適切なプロセス管理の必要性などが組み込まれている。

### Ⅲ 日本の公共部門における内部統制の論議

日本における公共部門の内部統制の論議は 2005 年の「新会社法」、2006 年の「金融商品取引法」により民間企業における内部統制制度が導入されてから本格化される (表 2 参照)。すなわち、2009 年日本版 SOX が施行されてから、同年総務省が中心になって議論し、しかもその内容が地方自治団体に限

6) 東信男, 前掲論文, 160 ページ。

7) 総務省, 「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」, 2019 年, 3 月。

表2 公共部門の内部統制の論議

国・団体	論議
1982年米国	各省庁官に内部統制の整備・運用を義務付ける。
1983年米国 GAO	内部統制基準公表
1996年米国 FFMI	IT 内部統制が付け加えられる。
1999年米国 GAO	内部統制基準改定：公共部門に内部統制が義務付けられる。
1997年英国	財務省の会計官宛通達、公共部門に財務に係る内部統制の導入。
2000年英国	財務省、各省庁に内部統制の整備・運用義務付ける。
2004年英国	ERM をベースにしたガイドラインを公表する。
1992年最高会計検査機関国際組織	内部統制ガイドライン公表。2004年、ERM モデルを取り入れる。
2009年日本、総務省	内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革を公表
2011年日本	地方自治法の抜本改定についての考え方』における内部統制の制度化の方向性の提示
2014年日本	地方公団体ににおける内部統制制度導入に関する報告書
2016年日本	地方制度調査会の答申、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にて内部統制導入を提案する。
2017年日本	地方自治法等の一部を改正する法律（法律第54号） 内部統制の法制化
2019年日本	地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドラインの公表
2020年日本	地方公共団体における内部統制制度の法律が施行

出所：筆者作成。

定した法制化の議論が始まる。一方米国及び英国の場合は、公共部門における内部統制導入の議論の後に、民間企業に内部統制が導入されており、日本の実情とは異なる。

1982年、米国は「連邦管理者財務健全法」に基づき、各省庁長官に内部統制の整備・運用が義務付けられる。そして、1983年会計監査員の「GAO 内部統制基準」が公表される。民間の場合、COSOが1985年設立され、1992年に内部統制フレームワークを公表するので、米国の場合公共部門が先に内部統制を展開している。また、1996年「連邦財務管理改善法」(FFMI)が施行され、財務管理システムの整備が要求され、内部統制の「IT 全般統制」と「業務処理統制」が既存の内部統制に付け加えられる。そして、1999年「GAO 内部統制基準」が改定され、内部統制の目的に「資産の保全」が追加され、米国の公共部門における内部統制は各省庁に義務付けられる。

英国の場合は1997年財務省の「会計官宛通達：コーポレート・ガバナンス—内部財務統制システム報告書—」に基づき、財務に係る内部統制制度が導入される。そして、2000年、財務省は「会計官宛通達：コーポレート・ガバナンス—内部統制報告書—」を公表し、各省庁に内部統制の整備・運用が義務付けた。また、財務省は2004年、ERMの視点から公共部門の性格や英国の中央政府固有の諸制度を反映した「英国財務省ガイダンス」を公表する<sup>8)</sup>。

また、1953年設立された国際組織で、2009年現在EU 連合及び世界189カ国が加盟している「最高

8) 東信男, 前掲論文, 164ページ。

会計検査機関国際組織」は、1992年公共部門における内部統制のガイドラインを公表し、2004年にはCOSOのERMのモデルを取り入れ、INTOSAIガイドラインを改訂している。

このように、米国及び英国の公共部門において内部統制が議論され、導入されている。とくに、両国における内部統制は各省庁がその対象であり、民間より先に導入されているのが大きな特徴である。

一方、2009年総務省が「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」は公共部門の内部統制のガイドラインとして、『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革』を公表することにより地方公共部門における内部統制の議論が本格化されていく。

2011年には「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『地方自治法の抜本改定についての考え方』においても内部統制の制度化の方向性を示している。また、2014年の『地方公共団体における内部統制制度導入に関する報告書』、2016年の第31次地方制度調査会の答申『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』においても内部統制制度導入が提案される。さらに、独立行政法人における内部統制に関しては会社法348条第3項4号の内部統制の規定が準用されている。

2017年、地方自治体等の一部を改訂する法律において、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が法制化される。また、2018年日本弁護士連合会は「地方自治団体における内部統制の導入に関する意見書」を公表し、次のような意見すなわち①内部統制の対象とする事務を「財務に関する事務」に限ることではなく、地方全般のリスクにおける事務対象にすること、②法的義務以外の市町村も自主的に取り込むこと、③内部統制の実効性を高めるために公益通報制度の整備や内部統制制度に対する外部の専門家がチェックするシステムにすること、④地方公共団体のそれぞれの実情に合わせた内部統制制度の尊重、⑤住民の信頼を確保するために弁護士及び弁護士会が積極的に関与していくことを提案している<sup>9)</sup>。そして、2019年総務省が金融庁の日本版SOXの実施基準に準拠する「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」を公表し、2020年4月から地方公共団体に内部統制が施行されることになる。研究者の場合、石原(2010)、東(2010)は米国、英国、国際機関における公共部門の取り組みを紹介し、日本の自治体にもガバナンスやマネジメントの視点からの内部統制の導入の必要性を論じる。一方石川(2013)は、自治体における既存の内部統制の状況を踏まえた上で、重複する内容を整理し、統合する内部統制にすることを提案する。結果的に総務省の実施ガイドラインは後者の論点が組み込まれている。

いずれにしろ日本の公共部門における内部統制の論議は米国、英国とは異なり、各省庁がその対象になっていない。基本的には、地方自治団体における内部統制のガイドラインが示され、地方自治団体を対象に法制化の論議がされているところに大きな特徴がある。また、その論議も民間企業の内部統制の手法をベースに行われている一方、そのガイドラインは地方自治体の実情を考慮した公共部門の内部統制制度になっている(表2参照)。

#### IV 地方自治体の内部統制制度の特質

これまで、日本の地方自治団体における内部統制の議論を考察してきたが、ここでは2019年の総務

<sup>9)</sup> 日本弁護士連合会「地方公共団体における内部統制の導入に関する意見書」、2018年、10月。

省の「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」(以降実施ガイドラインと呼ぶ)を中心に、その特質を民間企業(日本版SOX法)との比較をしながら明らかにしていきたい。

第1に、内部統制の目的と構成要素である。内部統制の目的は民間企業の場合、①業務の有効性と効率化、②財務報告の信頼性、③業務に関わる法令などの遵守、④資産の保全である。上記の目的を達成するために具体的には、業務フローチャートをプロセス毎に可視化し、関連規定に従い業務を行い、財務報告に影響を与えられると想定されるリスクに対してコントロール活動を行う仕組み(Risk Control Matrix: RCM)を活用している。この場合に、関連勘定科目に至るプロセスに対してアサーションの視点からリスクアプローチをし、リスクの低減活動と業務の有効性の確認と効率化を図っている。

一方、実施ガイドラインは内部統制の目的を①事務を処理するに当たっては最初の経費で最大の効果を挙げるとともに、常に組織及び運営の合理化に努める、②予算・予算の説明書・決算等による財務報告の信頼性・非財務報告の信頼性の確保、法令に違反して事務処理をしてはならない、④有形・無形資産に対する適切な手続き及び承認を公表している。この場合、よりマネジメント的な視点、公共的な視点、住民に対する行政サービスの視点、非財務的な視点が組み込まれており、民間企業に準拠しているが、性質は異なるものになっている。

内部統制の構成要素は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、⑥ICTへの対応は実施基準に準拠している。具体的には、公共的な視点を反映しているが、統制環境は長及び構成員の倫理性、誠実性、組織文化であり、実施基準と類似している。実施基準の場合は①誠実性及び倫理観、②経営者の意向及び姿勢、③経営方針及び経営戦略、取締役会及び監査役または監査委員会の有する機能、④組織構造及び慣行、⑤権限と職責などであり、内部統制の有効性機能の柱になるものである<sup>10)</sup>。同様に地方公共団体の場合も長を含めた職員、監査委員などの統制環境の整備と運用の有効性が内部統制の成功の可否となる。

リスクの評価の対応は、リスクの識別、分析、評価、対応手法は実施基準と類似しているが、同実施ガイドラインの場合は、リスクは「全庁的リスク」と「特定の業務リスク係わるリスク」、過去に経験したリスクか未経験のリスクかに分類され、「行政に係わる信頼性や公平性」、「住民の安全の確保」などの視点も加えられているところに特徴がある。実施基準の場合は財務報告の信頼性を保証するために財務報告に至るプロセスの中の業務の中で、影響を及ぼすリスクを影響度(金額)と発生頻度を評価し、分類している。

統制活動は、業務における不正や誤謬を減らすために権限及び職責の付与、職務の分掌などの方針及び手続きを規定しており、実施基準に準拠している。しかし民間企業の場合、統制活動はリスクの防止するコントロール、発見するコントロール、手動コントロール、ITコントロールをマトリックスに整備し、運用しており、これらの活動を地方自治団体の内部統制にも適用する場合、整備、運用のコスト及び業務の負荷が考えられる。

情報と伝達、モニタリングも実施基準に準拠している。前者は情報の識別、把握、処理及び伝達は人的及び機械化された情報システムとして行われ、公益通報者保護法の規定に基づく内部通報制度を適切に整備、運用することである。一方モニタリングは日常的モニタリングと独立的モニタリングが規定されている。民間の場合は、日常の業務の中でのモニタリングと整備及び運用の有効性評価を独立的な立場からモニタリングをし、最終的に監査法人からの外部モニタリングが規定されているが、本実施ガイ

<sup>10)</sup> 洪 聖協「日本版SOX法における内部統制に関する一考察」『産業経営研究』第30号、2009年、3月、6ページ。

ドラインは外部モニタリングの視点が整備されていない。

ICTへの対応は、実地基準はIT全般統制と業務処理統制を評価対象にしているが、本ガイドラインは個人情報などの保護、職員の不適切利用などのリスクに対する内部統制とICT全般統制を含めている。また、その整備においてICTを利用する必要はないことも加えており、民間企業におけるIT統制のための基準やITを活用した内部統制の整備、運用とは異なっている。

第2に、内部統制に関係を有する者の役割である。地方自治団体の内部統制の整備・運用の責任は長にある。首長が当該内部統制の方針を決め、その整備・運用の責任を有している。また、副知事、副市町村長・部局長など、特定の事務や組織における責任者については、長の意向を踏まえ、その権限の範囲内において、内部統制の重要な役割を担うことにしている。民間企業の場合は、取締役会において、その方針が決められ、経営者がその整備・運用の最終的責任を負うことになっており、地方公共団体においては取締役会のような機構がないことに大きな特質がある。また、監査委員は、内部統制の整備、運用の有効性を評価し、不備などがある場合は内部統制評価局に確認及び指摘を行う。そして、議会は議決事件（法第96条）に係わる質疑や調査権（法第100条）の行使などを通じて、内部統制体制や監査委員の監査などが十分に機能しているかをチェックするとともに、政策の有効性やその是非についてのチェックを行う等、議会としての監視機能の役割がある。さらに、住民が長、監査委員、議会などの役割分担に基づく組織体制が有効に機能しているかをチェック出来るようにすることも求められている。すなわち、首長は内部統制の方針を決め、業務を阻害する各種リスクを洗い出し、組織に与える重要な影響度及び発生可能性を評価し、それらのリスクを低減するコントロールを整備し、内部統制を整備、運用する責任がある。ここでのリスクは行政サービス及び行政に有益な成果に及ぼすリスクであり、それを識別・評価し、リスクを低減あるいはリスクをなくす統制活動システムを構築・運用する責任が首長に求められる。

また、その整備状況及び運用状況が適切であるかどうかを内部において日常的なモニタリングと独立的なモニタリングを行い、不備などを是正する。日常的モニタリングは会計管理者などが行い、そして組織全体における整備・運用の状況を独立的立場の責任者である内部統制評価局がモニタリングを行う。これらの一連の活動が「内部統制状況評価報告書」として、作成され、監査委員の監査意見が付されて議会上に報告され、さらに議会においてチェックされ、住民に公開される。このように、地方自治団体における内部統制は民間企業の内部統制の手法を援用している。

## VI 課題

これまで日本の地方自治体における内部統制の議論及び実施ガイドラインを中心に考察してきたが、幾つかの課題もある。第1に、内部統制導入の対象が地方団体に限定されていることである。石原、東などが主張するように中央省庁にも導入されるべきである。英国及び米国は各省庁に内部統制が導入され、民間企業にも導入されているので日本でも地方公共団体に限定せずに、各省庁も含めて法制化をするべきである。第2に、組織体制において長及び幹部職員に対する内部統制の徹底である。民間企業の場合は、全社的統制の統制環境においてガバナンスが示されている。内部統制は、業務統制においても多くのリスクが存在しているが、とくに組織体に大きな影響を及ぼすのは組織の長及び幹部である。彼らに対するガバナンスの明確な基準が示されない場合、内部統制は形式的なものになる。第3は監査委員の役割である。監査委員は、内部統制報告書の監査をし、議会上に提出するが、客観的にモニタリング



をするためには独立された組織になり、外部からも監査委員を入れるべきである。第4は議会の役割である。議会が内部統制全体をチェックする機能を有するが、現在議会は大きな問題点を抱えており、議会に対する内部統制も必要である。今後、内部統制は内部統制の範囲が財務報告及び業務処理に限定された内部統制ではなく、ERM的な視点から組織全体に影響を及ぼすリスクを対象に制度が設計され、運用される必要がある。とくに、長及び上級幹部等らに対する適切なガバナンスシステムをいかに構築して運用するかが重要になる。

#### 参考文献

##### (1) 日本語文献

金融庁企業会計審議会内部統制部会「財務報告に係る内部統制の評価および監査の基準、財務報告に係る内部統制の評価および監査に関する実施基準設定について」、2007年。

洪 聖協「日本版 SOX 法における内部統制に関する一考察」『産業経営研究』第30号、2009年、3月。

総務省「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の改革』、2009年。

石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第6号、2010年12月。

東信男「国の行政機関への内部統制の導入—欧米諸国の現状と我が国への示唆—」(『会計検査研究』、No.41,2010)年。

石川恵子「わが国地方自治体の内部統制の整備・構築に向けての課題」『実践女子大学人間学部紀要』第9集、2013年、3月。

総務省『地方公団体における内部統制制度導入に関する報告書』、2014年。

駒林 良則「内部統制の自治体への導入について」(『立命館法学』2016年2号)、365号、2016年。

第31次地方制度調査会の答申『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』、2016年。

一般財団法人地方自治研究機構「市町村の内部統制型リスクマネジメントに関する調査研究」、2017年。

日本弁護士連合会「地方公共団体における内部統制の導入に関する意見書」、2018年、10月。

総務省、「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」、2019年、3月。

##### (2) 外国語文献

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission “*Internal Control-Integrated Framework*” (ICPA,1992).

The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) “*Enterprise Risk Management Integrated Framework*” (2004).

