

事例式 地方公共団体の外部監査の実務

第57回 内部統制とコンプライアンス・マネジメント (2)

新日本監査法人 公会計本部
新日本インテグリティアシュアランス 協会
会計士補

武村 展英

(前回のあらすじと本稿の概略)

前回(第五六回)においては、地方公共団体におけるコンプライアンス・マネジメントに関する監査の必要性を述べた後、地方公共団体の内部統制について解説した上で、内部統制の五つの構成要素ごとに監査上の留意点及び指摘事項(改善提案)を論じた。ここで、内部統制の五つの構成要素とは、以下のとおりである。

- ① 統制環境
- ② 統制活動
- ③ 情報と伝達の機能
- ④ モニタリングの機能
- ⑤ リスク評価の機能

まず、①の統制環境とは、首長の理念や基本的な自治体経営の方針、議会や監査委員の有する機能、組織風土や慣行等をいう。経営環境は、首長の理念や基本的な方針など、全庁的に共通するものが多いが、部局、部署に特有の組織風土や慣行といったものもある。前回においては、三において、インテグリティを持った組織となるための方策について議論した。次に、②の統制活動とは、権限や職責の付与及び職務の分掌を含む一連のプロセスをいう。前回、四において、効果的・効率的な統制活動の構築について議論した。

本稿においては、残る③と⑤の二つの構成要素について解

説する。③の情報・伝達の機能とは、必要な情報が関係する組織や責任者に適宜、適切に伝えられることを確保する機能のことをいう。本稿においては、五において、内部通報制度などの例をあげて解説する。⑤のモニタリングの機能とは、上記の機能の状況が常時監視、評価され、是正されることを可能とする機能をいう。本稿においては、六において、内部監査のあり方を例にあげて議論する。

五 情報と伝達の機能

1 質・問

内部統制の構成要素の一つである情報と伝達の機能について、監査上の着眼点を教えてください。また、情報と伝達の機能を強化する方策を教えてください。

2 回答

(1) 解説

情報・伝達の機能とは、必要な情報が関係する組織や責任者に適宜、適切に伝えられることを確保する機能のことをいう。既出のCOSOレポートによれば、「情報」とは、組織の目的に適合した組織内外の情報であり、「伝達」とは、組織の上層と下層の間の情報伝達、組織横断的な情報伝達、及び組織と外部関係者との間の情報伝達が想定されている。

ここで、情報・伝達の機能は、内部統制の他の構成要素と

密接なつながりを有する。すなわち、統制環境は、組織に属する個々人の属性と、こうした個々人が業務を遂行する環境であるから、全ての構成要素の基礎となる。また、リスク評価の機能は、組織活動に関連するリスクを識別、分析、管理するものであるから、リスク情報の伝達のあり方と密接な関係を有するし、統制活動は、こうしたリスクに対処するための統制上の方針と手続であるから、情報・伝達の機能は統制活動の基礎となる。さらに、モニタリングの機能は、他の全ての構成要素をモニタリングするものであるから、情報・伝達の機能もその対象として密接な関係を有するのである。

(2) 監査上の着眼点

自治体組織の情報・伝達の機能を評価する際には、まず、どのような情報が自治体の代表者たる首長に伝達されているかを吟味する必要がある。ここでいう「情報」とは、解説で触れたように、「組織の目的に適合した情報」であるが、本稿のテーマである「コンプライアンス」について言えば、最も重要な情報として、現金回りを中心とした内部統制の構築状況及び運用状況についての情報をあげることができる。

ここで、自治体の代表者である首長は、選挙により自治体の住民から行政運営を付託され、自治体の全ての活動に対して最終責任を有している。そして、その責任を遂行するために、組織の各階層に権限を委譲しながら日常の行政を運営し

ている。

したがって、コンプライアンスに関する責任を遂行するためには、三で述べたように自ら良好な統制環境を整備するとともに、各部門管理者に対して、内部統制の構築・運用に対して明確な指示を伝達するとともに、各部門管理者からも内部統制の構築状況・運用状況について伝達を受ける必要がある。このことは、各部門管理者と部門の構成員との間においても同様のことが必要であり、こうした相互関係の連鎖が機能することによって、首長が自治体の住民に対して責任を遂行することができるのである。

この点、監査上の着眼点としては、各部門管理者がこうした内部統制の情報を部門の構成員とどのように共有しているか、また、こうした情報を定期的に首長に報告しているかについてヒアリング、各種会議の議事録を閲覧するなどして確かめる必要がある。

ただし、前回も述べたように、自治体行政は、こうした統制が有効に機能していることを前提に運営がなされているので、コンプライアンスに係る内部統制についての情報の伝達はなされていないことが多く、まず、こうした情報についての日常の情報伝達のルートを整備するとともに、次の改善提案でも述べるように、それが機能しなかった場合のバックアップとしての特別のルートを整備しておくことを提案すること

報は、部門責任者や責任者に準ずる者で構成される会議等で集約・一元化され、相互にチェックした上で、首長に報告されることが望ましい。

また、内部統制以外の情報・伝達についても同様に言えることであるが、首長や各部門責任者は、開かれた情報伝達チャンネルを用意しておくと同時に、伝達を受けた情報に進んで耳を傾ける姿勢が不可欠であることは言うまでもない。

●首長、議会、監査委員及び外部監査人の間での情報伝達
これまで、内部統制の構築・運用の責任は、首長にあることについて述べてきたが、議会は首長の行政運営に対して監視するという責任を負っているから、当然、内部統制の構築・運用についても同様の監視責任を負っていると考えられる。また、監査委員、外部監査人についても、それぞれの立場において監視責任を負う場合があるから、首長は、これらの機関に対して定期的に報告を行うとともに、意見交換をすることが必要である。

●その他外部との間の情報伝達
COSOREポートでは、組織内の情報・伝達のみならず、組織外部との間の情報伝達も重視している。内部統制について言えば、首長から住民に対して、内部統制をどのように構築・運営しているかという開示をすることが考えられる。

また、内部統制以外の情報についても、組織外部に対して

が必要である。

(3) 指摘事項（改善提案）

① 日常の伝達ルート

●首長と組織の構成員の間での情報・伝達

前記(2)では、自治体の部門構成員から部門責任者、部門責任者から首長への内部統制に関する情報の伝達が重要であることを述べた。

こうした情報・伝達を適切に行うためには、まず、首長が三で提言したような、コンプライアンスについての明確な「コミットメント」を組織の内外に発する必要がある。こうして組織の構成員の全てが同じ一般的な価値観を共有した上で、首長が部門責任者に対して、「権限委譲された内部統制に関する責任が厳格に果たされなければならない」という明確な意思を伝える必要がある。また、部門責任者から部門構成員についても同様の明確な意思を伝える必要がある。このような意思の伝達があつて初めて、構成員の中に、統制についての意識が芽生えるのである。

次に、こうした権限委譲の中での伝達の仕組みを補完するものが必要となる。すなわち、権限委譲がなされた各階層での権限・責任の仕組みの他に、組織横断的にこうした体制をエックする必要がある。具体的な組織体制については、七において述べるが、内部統制の構築・運用状況についての情

戦略的に発信していくことが考えられる。最近では、自治体の「マニフェスト」や独立行政法人の「環境報告書」など、組織が置かれた環境により、「ステークホルダー」を意識した戦略的な取り組みがなされている。なお、この点については、八において述べることにする。

② 特別の伝達ルート（内部相談・告発制度）

ここでは、情報伝達の特別のルートである内部相談・告発制度について提案する。前記(2)において、本稿のテーマである「コンプライアンス」に係る情報として内部統制の構築状況及び運用状況の情報が重要であることを述べたが、内部相談・告発制度は、主に内部統制の運用状況について、日常の情報伝達ルートが機能しなかった場合のバックアップとして機能する情報伝達のルートとして位置づけられる。

(ア) 必要性

●日常の情報・伝達のルートを補完する機能の必要性

職員が不正の存在に気が付いたときなどに、上司を経由した日常的な伝達チャンネルとは別に、通常の伝達チャンネルが機能しない場合にフェイル・セーフ・メカニズムとして機能する伝達チャンネルを担保することが必要であるし、不正の抑止力にもつながると考えられる。

●リスク評価の機能の観点

また、リスク評価の機能の観点からは、内部相談・告発の

情報をリスクの把握に役立てることが考えられる。しばしば行政の現場で指摘される「組織対応の欠如」、「事後対応」を是正することにつながると考える。

・一連の警察不祥事の発覚

警察組織による裏金のブールが問題となっており、いずれも、事件の発覚時点では、県警本部から県議会や知事に対する報告がなされたものではなく、内部者の告発によるものであった。通常、こうした組織の一部の人間しか知りえない情報は、組織の他部署や外部者が知ることができないので、内部者の告発がなければ、決して問題が明るみになることはなかったであろう。

このように、内部者でしか知りえないような重大な問題が闇に葬り去られることのないように、また、こうした隠蔽を未然に防止するために、内部者が不正事案を通報できるルートを開いておくことが必要不可欠であると考える。

・相談窓口の必要性

職員が判断に迷ったときは、直接、組織の上席者に相談することが組織として望ましいが、上司の資質によつては容易に相談できない場合もある。そのような場合であっても、他に相談できる窓口が存在することで、個人の考えで行動するのではなく、組織としてとるべき対応を伝えることができる。また、蓄積された情報をもとに適切なアドバイスを受けると

ており、職員が利用を躊躇するため、内部通報窓口と相談窓口が同じ窓口として設けた場合、結果として、ちよつとした相談ができないという状況が考えられる。そこで、内部通報窓口と相談窓口を分けて設置することで利便性が向上すると考えられる。

また、報告・通報の手段として、電話の他、面談、Eメール、ファックス、手紙等の多様な相談・通報手段を設けることも利用を促すことにつながると考えられる。また、匿名での相談・告発を受け付けたり、頭名でも相談を受けける部署やリスク管理を行う部署以外に情報が漏れないことを明記する必要がある。

・調査部署の体制整備

匿名での内部通報がなされた場合、一般的には、そのほとんどはデマや中傷の類であることが想定される。したがつて、十分な調査機能が必要となる。また、通報者に対して結果を開示することを担保し、組織内での揉み消しや不十分な調査を防ぐことが必要である。さらに、自治体の職員だけでは判断できない事項については、外部の弁護士を活用するなど専門家の利用を検討すべきである。

・相談者・告発者の保護

この制度を設置するにあたっては、万が一、情報が漏れたときに、相談者、告発者が不利益を被らないことを明記する

いう組織としての機能も期待できる。なお、この場合の窓口は、後述のように、通報の窓口ではなく、相談窓口という形で設けることが望ましい。

・公益通報者保護法の成立

内部告発をしても職員などが不利益な扱いを受けないよう保護する「公益通報者保護法」が成立し、二〇〇五年度から施行されることとなった。法の中では、通報先については、企業内部、行政機関、報道機関など外部の第三者の三つに分類し、保護される条件に差を付けている。行政機関以外の外部への通報の要件は厳しくなっており、証拠隠滅の恐れがある場合や、内部に告発をしても二週間以上調査が行われないなど告発が放置された場合などとしている。

つまり、これを反対解釈すれば、組織内部に通報の窓口がない場合や、通報できても適切に処理されない場合には、外部告発しても保護されるということになる。したがつて、内部で告発窓口を整備しなければ、未然に内部で不正を防止・発見できずに、組織外部に告発される可能性が高まることとなるのである。

(イ) 設置にあつての留意点

・利用者の利便性を追求する
内部通報窓口は、一般的に、組織内部の情報を「告げ口する」手法として、非日常的でネガティブなイメージをもたれ

必要がある。また、人事上の不利益な扱いなどがなされていないか事後的にチェックすることも必要である。

・他の部署との連携

リスク評価の観点からは、内部相談・通報の他にもクレーム情報、納入業者からの情報や納入業者の同業他社からの情報もリスクを把握する上で有用な情報源となる。こうした情報を一元化した上で、分類、データベース化して蓄積し、新たな相談に対応する他、リスク情報としても活用し、リスクが顕在化することの防止に役立てることが考えられる。

六 モニタリングの機能

1 質問

内部統制の構成要素の一つであるモニタリングの機能について、監査上の着眼点を教えてください。また、モニタリングの機能を強化する方策を教えてください。

2 回答

(1) 解説

モニタリングの機能とは、内部統制の機能が常時監視、評価され、是正されることを可能とする機能をいう。ここで、モニタリングの機能は、日常的なモニタリングと独立したモニタリング、または両者の組み合わせによって行われる。日常的なモニタリングとは、反復的な日常業務の管理・監督

に組み込まれているものである。独立的モニタリングとは、内部統制の有効性及び効率性を定期的に評価することであり、一般的には内部監査部門によって実施される。こうした独立的モニタリングは、日常的モニタリングが継続的に有効に機能しているかを検討する機会でもある。

(2) 監査上の着眼点

監査の着眼点としては、モニタリング体制の全体像を把握した上で、日常的モニタリング及び独立的モニタリングのそれぞれの機能を評価することが必要である。

まず、日常的なモニタリングとして、課室内での担当者以外、もしくは上席者によるモニタリングが適切に機能しているか、また自治体部門責任者もしくは責任者に準ずるものがメンバーとなっている会議（例えば庁議など）において、首長や副知事、助役に対してどのような情報が報告されているかといったことについても詳細にヒアリングをすべきである。次に、独立的モニタリングとしては、監査委員が行う定期監査の他、一月に一度行われる例月出納検査などについても、その状況を把握する必要がある。

さらに、モニタリングの範囲について、自治体本体の組織以外にも、出資団体や外郭団体があることについても注意が必要である。なお、外郭団体の会計事務を自治体の職員が行う場合、たとえ、補助金を受けていない団体であっても、不正事件の発生が、最終的には自治体の代表者たる首長の責任となる状況に鑑みれば、また、民間企業において、内部統制の構築・運用責任が、経営者の善管注意義務の問題とされる状況を考えれば、こうした内部統制のデザインは、最終的には、首長が判断すべきと考える。また、少なくとも庁議等における検討事項とすべきである。

また、こうした判断の過程について、議会にも情報提供することにより、住民に対する説明責任を果たすと同時に、議会による適切な監視機能を担保することとなるのである。

(参考) 内部監査を行う部局について

本稿においては、内部監査を行う部局について、監査委員事務局を想定している。しかし、監査委員が行う監査は、「内部統制の一環として実施される監査ではない」として、「監査委員事務局とは別に検査部や検査室といった部課組織を設けて、常時、不正経理の摘発を担当すべき」という考え方もある（池田昭義著「地方公共団体の外部監査人の監査の仕方・受け方の実務」を参照のこと）。この考え方の根拠は、「地方自治体の内部監査制度は、内部統制組織（インターナル・コントロール・システム）の一環として、長の補助職員が長のために行う監査であるから、不特定多数の住民に代わって、不特定多数の住民のために行う監査

祥事が起こった場合、自治体の責任を問われることとなるから、モニタリングが必要であると考えるべきである。したがって、こうした団体に対するモニタリングがどのようなようになされているかを把握する必要がある。

(3) 指摘事項（改善提案）

① 重層的モニタリングシステムの構築

適切なモニタリングを行うためには、モニタリングの機能を内部統制の一環として捉え、内部統制を大局的視点から、バランスよく構築することが重要である。

例えば、重要性の低い少額物品の購入については、常に複数での検収を行うことは、業務の効率的な遂行を妨げかねないし、今回の外部監査の過程で、これが適切に運用されていないケースも散見されたことを考えると、むしろ、こういった複数による検収はしない代わりに、例えば、概観性のある一覧表を月に一度、上席者が「査閲」することにより、異常な購入の有無を確かめたり、月ベースでの購入数量や購入金額の重要な変動についての差異の原因分析をするといった「分析的手続」を行うなどの「モニタリング」を実施した上で、こうした「モニタリング」を内部監査部門がモニタリングする、というように、内部統制全体をバランスよくデザインすることが必要と考える。この例においては、内部監査機能は、二次的なモニタリングの機能を果たすことになる。

委員監査制度とは根本的に異なる」という点にある。

こうした考え方の違いは、内部監査を「長のために行う」ともと位置づける点に起因するものである。しかし、現在では、内部監査は必ずしも自治体の長の下に位置づけられる組織により行われると考える必要はない。この点、日本版COSOにおいては、株式会社における内部監査機能について、経営者（自治体においては首長）の支援のための機能が最も重要であるとしつつも、委員会等設置会社においては、内部監査部門を監査委員の下に位置づけ、経営者たる代表執行役等を監視するような組織体制もあり得るとしている。この点、現在では、内部監査部門は必ずしも組織的に長の下に必要はないといえるのである。

こうした考え方は、内部監査を「内部統制の一環」として捉えるよりも、「ガバナンスの一環」として、組織の長からも独立した存在となり得ると考える方が感覚的に受け入れられやすいかもしれない。

(注) ここでは、日本版COSOとは、経済産業省「リスク新時代の内部統制」を指している。参考文献を参照のこと。

② 内部監査機能の強化

・リスクベースの効率的・効果的監査

自治体で行われている内部監査の被監査対象は各部署を満遍なく行うものである。しかし、監査委員事務局の人員や時

間の制約を考えると、事前に内部統制の評価を行い、その結果に基づいて、重点的・効果的・効率的な監査を行うことが必要である。

この点、現在、自治体における監査委員監査の唯一の統一的基準である「都市監査基準準則」によれば、「監査委員は、監査等の項目の重要性、危険性その他の諸要素を十分考慮して、合理的な基礎を得るまで監査等を実施しなければならぬ」と規定されている。

ここで、この条文においては、「重要性」と「危険性」を考慮すべきとして、リスクベースの監査を行う旨規定されていると解する。しかしながら、現実の監査の場で、リスク評価を行うことは皆無に等しく、効率的・効果的監査が行われているとは到底言いがたい状況にある。

・リスクベースの内部監査の導入方法の提案

自治体が一般的に行っている内部監査は、リスクの評価と無関係に行われている。また、監査の内容も、形式要件のチェックが中心であり、実質的なチェックがなされていないことも多い。したがって、民間企業で行われているリスクベースによる監査を導入することが有効と考えられる。しかし、こうした監査を行うためには、従来の監査委員事務局の人員では不十分であり、また、監査手続も異なるため、すぐに対応することは困難であると考えられる。

により構成したとしても、就任任期を意図的に長くすることで、専門性を保持することが可能となるのである。

③ 先進的モニタリングへの変革・統制自己評価の導入

誠実性を備えた組織にするためには、内部監査が不正の発見に終始するような「ボリス的な」ものを発展させ、職員一人一人が主体的に問題点を認識・解決するプロセスの中で、内部監査を位置付ける「先進的」なものとする必要がある。また、限られた監査資源（人員、時間）の中で、効果的・効率的に監査を行うためには、リスク情報を主体的に洗い出すしくみを導入することが不可欠である。

そこで、統制自己評価 (Control Self Assessment) を導入することが考えられる。統制自己評価とは、当事者の評価によって、内部統制、リスクマネジメントの有効性を検証し、評価するプロセスである。こうした取り組みは、反復・継続することによって内部統制を改善することにつながる。

具体的には次の二つの方法がある。まず、チェックリストを利用し、統制手続について、その目的、想定されるリスク、整備状況、運用状況、是正措置などの項目について、当事者から回答を得る方法である。この方法では、所定の内部統制が果たしている役割に対する認識が高まることと利点である。次に、セッション形式での自己評価を行う方法である。この方法は、当事者がミーティングを開いて、チェックリスト

したがって、リスクベースの監査を導入するためには、導入初期段階では、公認会計士などの専門家を期限付きで事務局職員として任用することが考えられる。また、期限付きで監査委員監査の事務局機能自体をアウトソーシングし、監査委員事務局職員も併せて出向させて、そのノウハウを蓄積することも考えられる。

・内部監査機関の共同化と内部監査の効率性、独立性

県や政令指定都市、中核市などの比較的大きな自治体では、監査委員事務局の人数は比較的多いが、特に小さな市町村では、事務局が実質一、二名であるという例も少なくない。こうした自治体では、単独で十分な人数を確保することが困難であるから、いくつかの自治体が共同の監査委員事務局を設置することが考えられる。

こうした共同の監査委員事務局は、内部監査の独立性と専門性を保持し得るという意味において副次的効果を持つ。すなわち、内部監査部門は、被監査部門から一定の独立性を保持しなければならないとされるが、監査委員事務局の職員は、通常の首長部局の職員がそのまま就くことがほとんどであるから、同僚に対して監査を行うという意味で独立性は期待できない。この点、事務局職員に、出身自治体以外の自治体を担当させることにより、独立性を保持することが可能となる。また、共同設置する事務局を、関係自治体からの職員の派遣

と同様の項目について議論するというものである。この中に、内部監査部門の担当者が入って、ファシリテーターの役割を果たすことが考えられる。導入初期段階では、どうしても主体的な会議の運営は期待できないので、内部監査部門の担当者がリードする形で、当事者の議論を促すことが必要となる。こうして、収集した全庁的リスク情報を分類、発生可能性、影響の程度を判定し、代表者たる首長およびこれを監視する議会に提供することによって、組織の適切な運営およびガバナンスを果たすことが可能と考える。同時に、当事者の主体的・能動的行動を促し、組織としてのインテグリティを確保することにもつながるのである。

④ 自治体の外郭団体に対するモニタリング

市の外郭団体の事務局を自治体の担当部局が行っているケースで、外郭団体の経理事務を自治体の担当者が行っている場合がある。この場合、自治体から補助金等が出されているば、補助金に関する部分について、監査委員監査の権限が及ぶと解されるが、実際に監査委員による監査が行われることはあまりなく、外郭団体の監事による監査も、専門的知識を持たないものによって形式的に行われることが多い状況にある。したがって、経理事務を担当者が一人で担当するとしても、担当者以外の職員によって定期的にチェックしたり、上席者がこうした相互牽制の状況をモニタリングするといった

工夫が必要である。

⑤ 委託先の内部統制に対するモニタリング

自治体においては、指定管理者制度が導入され、自治体の施設管理に民間事業者が参入する動きが見られる。ここで、指定管理者制度は、公の施設の管理に関するこれまでの「管理委託制度」が改正され、新たに創設された制度である。これまでの管理委託制度のもとでは、地方自治体が公の施設の管理を委託できるのは、公共団体及び自治体が出資する第三セクターなどに限定されており、また、管理受託者は、施設の使用許可など処分に該当する業務は委託できないこととされていたが、指定管理者制度のもとでは、地方自治体が指定した「指定管理者」に、使用許可を含む施設の管理を行わせることができることとなった。

この場合、民間業者へ事業を委託したとしても、サービスの提供責任は最終的には自治体自身に帰属すると考えられるから、こうした責任を遂行するためには、自治体として、民間業者の内部統制をモニタリングすることが必要となる。この点、指定管理者が行う公の施設の管理の業務に係る出納関連の事務については、地方自治法の規定に基づき、監査委員による監査の対象となることから、監査委員に権限が担保されていると考えることができる。

ここで、委託業者に対する内部統制をどのように評価する

かが問題となるが、その指針として、日本公認会計士協会監査基準委員会報告第一八号（中間報告）「委託業務に係る統制リスクの評価」が参考になる。ただし、この報告は財務諸表監査についての実務上の指針を提供するものであるから、この点を十分に留意した上で活用すべきである。また、この報告は、同報告第二〇号（中間報告）「統制リスクの評価」を補完するものとして位置づけられているから、これを併せて参考とすべきである。

この報告では、監査計画、統制リスクの評価、受託者の会計監査人の報告書の利用等についての考え方が記されているが、詳細については紙面の都合上割愛する。

参考文献

池田昭義『地方公共団体の外部監査人監査の仕方・受け方の実務』

学陽書房

鳥羽至英、八田進二、高田敏文共訳『内部統制の統合的枠組み―理

論編―白桃書房

経済産業省『リスク管理・内部統制に関する研究会報告書』

新日本監査法人会計本部編著『行財政改革のための外部監査事例』

ぎょうせい

監査法人太田昭和センチュリー編著『外部監査の基礎知識』

経済産業省リスク管理・内部統制に関する研究会『リスク新時代の

内部統制〜リスクマネジメントと一体となって機能する内部統制

の指針〜』