

内部統制制度の自治体への導入について

駒 林 良 則*

目 次

はじめに

一 内部統制制度の内容と特質

- 1 内 容
- 2 導入の必要性
- 3 内部統制制度の特質
- 4 内部統制制度の位置づけ

二 自治体への導入における課題

- 1 長の内部統制整備権限について
- 2 監査制度への影響
- 3 内部統制の導入と住民訴訟制度への影響

三 企図されている内部統制制度の法的問題点

- 1 現行地方自治法制との不整合
- 2 条例事項の必要性

ま と め——残された課題も含めて

- 1 導入後の展開
- 2 導入の効果
- 3 内部統制の課題

はじめに

筆者は、既に、自治体への導入が予定されている内部統制について、専ら同制度と地方議会との関係を中心に簡潔に論じたことがある。しかし、

* こまばやし・よしのり 立命館大学法学部教授

その時点では、内部統制が自治体に制度として導入がなされるかどうかは判然としなかった。その後、情勢が変化し、第31次地方制度調査会において事務処理の適正さを確保することを目的として、自治体のガバナンスの確立がテーマとなり、そのためには、監査制度の見直し、議会のあり方の見直し、住民訴訟をめぐる課題の解決とともに内部統制制度の導入が必要であると認識され、それは、同調査会が本年(2016年)3月16日に提出した答申『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』(以下、地制調査会という)に盛り込まれたのである¹⁾。即ち、調査会答申は、内部統制を「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(内部統制体制)を整備及び運用すること」と定義づけて、その法制化を求めたのである。また、かかる情勢は、内部統制の導入の義務化を目玉とする独立行政法人のガバナンスの強化を目指した同法人の改革の動向²⁾と軌を一にするものといえる。独立行政法人における内部統制においても会社法の内部統制の規定(会社法348条3項4号)が準用³⁾されているのである。

本稿は、こうした内部統制制度の自治体への導入における法的課題について、筆者の関心があるものに限定して、検討することにしたい。同制度

1) 第31次地方制度調査会では、人口減少社会の到来に備えて、自治体の事務処理の適正化確保の目的から、内部統制の導入、監査制度及び議会のあり方の見直し、議会の権利放棄議決を含む住民訴訟の課題の解決を外部資源の活用を視野に入れつつ、目指したものである。

2) この動向について、簡潔にまとめたものとして、八田進二「ガバナンス改革をめぐる課題と内部統制問題」会計検査研究52号5頁以下、がある。

3) 独立行政法人通則法28条1項は、法人の業務開始にあたり、業務方法書の作成とその主務大臣による認可を受けねばならないことになっているが、同条2項は「前項の業務方法書には、役員(監事を除く。)の職務の執行が、この法律、個別法又は他の法令に適合することを確保するための体制その他独立行政法人の業務の適正を確保するための体制の整備に関する事項その他主務省令で定める事項を記載しなければならない。」と定めている。

の内容については、「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」が2014年にまとめた後述の報告書を中心に、既に前稿⁴⁾で紹介した。しかし、その後、上記の地方制度調査会で同制度が取り上げられたのであるが、それは監査制度や住民訴訟との関連を踏まえたものとなっている。従って、それらとの関係も検討素材に挙げねばならない。地制調答申は、自治体が人口減少社会における合意形成の困難な課題に集中して対応できるようにするために、自治体の事務の適正性の確保の要請が高まるという認識を示したうえで、適正性確保のためには自治体のガバナンスの見直しが必要であるとした。そして、見直しの方向性として、長、監査委員、議会及び住民が適切な分担の下に連携することを強調し、それぞれの役割分担につき、次のように述べている。即ち、長については、事務を一般的に統轄する長の立場の重要性を強調し、内部統制体制の整備運用する権限と責任がある、とする。監査委員については、内部統制体制をチェックするとともに、内部統制の結果を踏まえた監査を実施することで監査の重点化を図ることが示されている。また、議会は、「内部統制体制や監査委員の監査等が十分に機能しているかどう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を適切に発揮すべきである。」として、事務の適正性確保についてはその監視機能が期待されているのである。さらに、住民には、「上述の長、監査委員、議会等の役割分担に基づく体制が有効に機能しているかどうかを住民がチェックできるようにする」として、チェック主体としての役割が期待されている。地制調答申によると、内部統制制度の導入によって期待される効果として、内部統制の実施によって自治体行政の適正性が担保されるために、監査業務の軽減が図られるとともに住民訴訟に至る事案も減らしうることを挙げている。

限られた行政資源のなかで、将来的に厳しい状況に置かれた自治体にお

4) 拙稿「自治体行政の統制について」法学雑誌61巻1・2号1頁以下。特に断らない限り、以下、「前稿」という。

いて、適切な役割分担をしていかねばならないことに異論はない。但し、適切な役割分担と、それに伴う内部統制制度の導入が成立するとすれば、これまでの自治体のガバナンスの有り様を変容させるものも孕むように思われるので、既存の適正性確保のシステム、言い換えれば統制システムとして位置づけられてきたものに影響を与えないのか否かを議論すべきであろう。以下では、まず、内部統制制度の内容を簡単に整理した上で、導入に際しての諸課題について検討を加えていくことにしたい。

一 内部統制制度の内容と特質

1 内 容

会社法における内部統制は、会社経営者が当該会社の目的を実現するために、目的を阻害するであろうリスクの発生を最小限に抑えるためのマネジメントツールであると捉えることができる。自治体への内部統制の導入の動きは、会社法の内部統制システムを地方自治体に「置き換える」ことといえるだろう。即ち、2014年の『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、2014年報告書という。）では、首長の下での内部統制制度の確立が前提となっている。その理由は、内部統制が行政内部事項であるとの認識があるように思われる。かかる認識に従うならば、内部統制制度について法制化がなされた後、内部統制の具体的内容形成について各自治体に委ねられた場合、首長の判断に沿った制度形成及びその運用が確保されることになるであろう。

ところで、自治体に導入されようとしている内部統制制度の内容は、2014年報告書が示しており、また、地制調答申においてもそれを引き継いでいるため、同報告書の内容を示すことになる。これについても既に前稿で論じたので、内部統制制度を導入する際の体制整備のポイントのみを以下に記しておく。

内部統制の体制整備の最初の段階、つまり運用のための準備段階として

は、内部統制基本方針の策定と運用のための組織体制を確立することである。後者の組織体制とは、首長の指示の下に内部統制体制の整備及び運用の企画立案権限を有する内部統制推進責任者と内部モニタリング責任者の設置であり、特にモニタリングにおいては、日常的モニタリングの責任者の他に、独立的評価責任者を置くことが重要となる⁵⁾。また、内部統制の整備運用の指針となる前者の内部統制基本方針は、それが作成されると住民に公表することになる⁶⁾。これと並行して事務処理を阻害するリスクを洗い出し、またそれが発生した場合の重大性と組織に与える具体的ダメージ等を評価しておく作業（統制環境の整備）を行っておくことになる。なお、リスクであるが、2014年報告書においても、地方制度調査会においても、最低限のリスクとして財務事務執行リスク⁷⁾が予定されている。このリスクは、具体的には、例えば、計算誤りにより徴収額の過誤が生じるとか、会計システムへのデータ入力を誤るといったもので、全庁的にみてどの部局でも発生しうる共通的なリスクといえるものであるため、最低限のリスクとして挙げられている⁸⁾。こうしたリスクの洗い出しと評価の作業

5) この内部モニタリング責任者のあり方については、いくつかのモデルが提示されている。内部モニタリング責任者のうち、日常的モニタリング責任者は会計管理者がすることとしても、内部統制推進責任者と独立的評価責任者は別個の者とするフルスペック型、内部統制推進責任者も独立的評価責任者も首長が行うセルフ型、その折衷的なタイムシフト型（例えば、内部統制の整備時は内部統制推進責任者を置くが、整備後は置かず独立的評価責任者を置く）もある。浦上哲朗『「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」について』地方自治799号71頁の「地方公共団体における内部統制体制のモデル例」を参照。

6) 石川恵子「我が国の地方自治体における内部統制の整備——現状と課題の見える化に向けて——」会計186巻5号600頁では、2014年報告書における内部統制の仕組の骨子となるものとして、基本方針及び状況評価報告書の作成と公表、内部統制推進責任者と評価責任者の設置を挙げている。

7) 財務事務執行リスクは、具体的には、財務に関する事務の執行における法令等違反のリスク、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などをいう。

8) 財務事務執行リスクを最低限のリスクとして、導入を目指しているが、これ以外にも情報管理に関するリスクとかサービスに関するリスクなどもあるが、これらのリスクを導入するかどうかは、各自治体の裁量とされている。

——通常の方法として、例えばチェックリストの作成——を各部署で行いつつ、それを通常業務の遂行の中で整備された内部統制体制を作動させることになる。この段階でのポイントは、日常的モニタリングであろう。なお、この責任者、即ち「日常的モニタリング責任者」は財務事務についてであるから会計管理者が想定されている。

次の段階は、各部署で統制活動が適切に行われているかを独立的評価責任者が全庁的に定期的にモニタリングすることである。つまり、上で述べた各部署でのリスク対応策が有効か否かを検証するプロセスである。この独立的評価責任者は首長部局の者から選ばれることになるという。

最後に、長による内部統制の運用状況について評価した報告書、即ち「内部統制状況報告書」が作成され、その報告書が監査委員による監査を経た上で、監査の意見が付されて議会に報告されることになる。また、住民にも公開されることになる。

以上要するに、自治体における内部統制とは、事務処理の適正さを確保するために、それを阻害するリスク要因を洗い出して評価しあるいは発生時の対応策も示して、実際の事務において作動させる⁹⁾とともにモニタリングを常時的に行うことである、といえる。また、以上の内部統制の稼働がPDCAサイクルを意識して組み立てられていることは多言を要しないであろう。なお付言しておくべきは、地制調答申では、自治体への導入といっても、当面は大規模自治体が導入の対象とされていることも2014年報告書を踏襲しているといえる。大規模自治体での取組がある程度確立し、内部統制の整備運用モデルができれば、小規模自治体にそれを波及させていくという方針が想定されている¹⁰⁾。

9) もちろん、内部統制を作動させた場合にリスク管理に問題があることが判明したときはフィードバックして新たにリスクを確定し評価することになる。

10) しかし、小規模自治体の方が不適切な会計処理の発生リスクが高いとして、むしろ小規模自治体の方を先に導入すべきであるという反論が第31次地方制度調査会専門小委員会でも議論されたところである。

2 導入の必要性

内部統制制度を自治体に導入すべしとする要請は、会計検査院の調査によって自治体の不適正な財務会計上の処理がなされていることが発覚し、自治体が非難されたことが契機となっている。従って、会計上の不正を防止する現行の統制システムの不備が指摘され、これを補うものとして、内部統制の導入の意義や必要性が強調されることになる。

ところで、各自治体の内部統制の独自の取組については、全庁的な取組がなされている自治体が少なく、むしろ法令遵守（コンプライアンス）の向上や公益通報制度の整備など、関連ないしは類似する制度毎の取組が行われてきたのが全体的な状況といえよう。全庁的な取組があまりなされてこなかった理由の一つは、既に内部統制制度の内容に含まれるものが、既存の様々な統制のシステムのなかにあるため、内部統制の導入がこれに屋上屋を重ねる¹¹⁾ことになるという自治体職員の意識が作用しているからであろう。従って、そうした既存の制度を活性化させることだけでは断片的な対処でしかならず、全庁的な情報の共有化が不十分なことなどの限界があることを職員に認識させることが必要であろう。この点について、石川恵子教授の以下の指摘が参考となろう。即ち、我が国の地方自治法等の法令あるいは自治体の制定した財務規則などによって、内部統制と考えられる手法や手続は、なるほど既に存在しているのである¹²⁾。しかし、同教授によれば、既存の統制手法とりわけ会計をめぐる不正防止の手法ないし手続には「弱点」があり、それを補完するために内部統制が整備されなければならない、とする。その弱点とは、既存の手法ないしは手続が予算執行の

11) やや観点が異なるが、小川英明「大阪市における内部統制（下）内部統制の現状の取り組みと将来像」地方行政10598号17-18頁は、内部統制によって業務遂行におけるリスク管理を徹底的に行うことになれば、業務遂行に新たなコントロールが付加されることにつながるようになってコントロールが過大となり、却って業務の効率性に支障がでることが懸念されるとする。

12) 石川恵子「地方自治体の会計上の不正と内部統制の整備に係わる論点——不正のトライアングルを援用して——」経営論集（明治大学経営学研究所）61巻1号172頁。

妥当性や法令への準拠性に主眼が置かれているために形式的な側面が重視され取引実態に係わる不正について十分にチェックできないシステムである、ということである。そして、こうした弱点を補うためには、内部統制を整備して、組織的あるいは横断的に不正リスクに係わる情報を把握し共有化すること、そしていわゆる内部監査によるモニターを強化することが挙げられている¹³⁾。

以上を要するに、内部統制の導入の必要性は、リスク管理を行うことと、仮にリスクが発生したときに適切に対応しうるための仕組みを全庁的にかつ組織的に行うことである。こうした全庁的な取組が行われてこなかったことで、どんなリスクがあるのかなどリスクに関わる情報が組織として共有できないままであったことが問題視されているのである。

3 内部統制制度の特質

上記の内部統制の仕組みの特質は、政策評価を典型とするいわゆる行政の自己制御の一環であるとみてよいであろう。大橋洋一教授は、行政機関が自ら主体的に行政運営の適切性、合法性、実効性、経済性等を目指して行う措置を、行政の「自己制御」と定義づけ、その特質を次の4点にまとめている¹⁴⁾。

- ① 日々統制がなされるという意味での制御の恒常性、実務付随性。
- ② モニタリング等による恒常的な監視がなされ、それによって発見された問題を改善していくというフィードバックがあること。
- ③ 行政自らが問題を解決したり予防する制御能力を持つことは、議会や住民といった「他者による統制」のための前提整備としての意義があること。
- ④ 自己制御活動は究極的には市民に対する行政の有効性、合法性及び

13) 石川前掲177-178頁。

14) 大橋洋一「行政の自己制御と法」芝池義一・小早川光郎・磯部力編『行政法の新構想I』(有斐閣, 2011年) 167頁。

公正性を説明するための仕組であり，自己制御の体制の構築が説明責任を履行するための一態様であり，自己制御は行政内部に閉じたものではないこと。

同教授は「内部統制，コンプライアンス（法令遵守）の重要性が説かれる会社法と類似した要請が行政法の世界にも存在する」¹⁵⁾と述べているが，これらの要請が会社や行政組織といった公私の区別を超えた現代の大規模組織に共通する課題であることは異論のないところであり，それがこのような特質を有する内部統制制度が自治体に導入できる前提とってよいだろう。また，リスク管理の面で，会社の場合には市場メカニズムが機能することがリスク管理を促す要因であるのに対して，行政組織にはそれが無いという相違があるものの，近時では行政にもリスク管理に関心を持たざるをえない状況になりつつあることも指摘されている¹⁶⁾。

4 内部統制制度の位置づけ

2014年報告書において，内部統制を整備することが組織マネジメント改革の一環であることは，前稿で述べた。地制調答申でも内部統制の取組はマネジメント強化に繋がる旨の記述がある。これは，内部統制が整備されたときの効果であるということが出来る。この点については，2009年に総務省の「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」が提出した『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革』（以下，2009年報告書という。）という報告書においてもかかる記述がある。

しかし，自治体における内部統制制度の導入及びその取組が論理必然的に組織マネジメントツール，しかも長年のマネジメントツールになるのかは，制度設計の有り様にかかわることでもあり，自明であるとまではいえない。というのは，2011年に総務省から出された『地方自治法の抜本改正についての考え方（平成22年）』（以下，「考え方」という。）では，内部統制の

15) 大橋前掲171頁。

16) 大橋前掲171頁。

整備の意義を、監査制度と相まって事務処理の適正さの確保を達成すべきものと捉えていた¹⁷⁾。この前提として、「考え方」では、地方公共団体の適正な行政運営の確保は、執行機関が自らの責任において行い、議会が執行機関への監視機能を適切に行使することを基本とすべきである、としている。そのうえで、事務処理の適正さを確保するためには、内部統制を整備することと併せて監査制度の見直しを検討すべきである、という¹⁸⁾。「考え方」における内部統制導入の主眼は、監査制度の課題を解決するために内部統制が位置づけられており、ここでの内部統制は、監査を有効に機能させるための前提である、という認識であるように思われる。こうした内部統制と監査制度の連動が、適正な行政運営を担保するものとみているようである。

このように、「考え方」でも内部統制の導入を推進しているが、「考え方」では長のみが事務処理の適正を担うのではなく、議会の監視機能の発揮がそれには不可欠であるとの認識に立っている。そこには、内部統制が長のマネジメントツールの一つであるとの認識はない。むしろ、内部統制を導入することで監査が効果的になることを目指しているように思える。「考え方」は、長の内部統制整備義務及びその実施状況の議会及び住民への報告・公表義務を地方自治法に定めるよう要請している。要するに、「考え方」では、監査制度の一部を内部統制が代替するという関係性にあるかどうかには触れていない。また、「条例の定めるところにより」長の内部統制整備義務を定める、としており、内部統制体制の内容の基本は、条例事項としている。条例事項とすることによって議会が関与することになるが、これは議会の監視機能の具体化とみることができ、妥当な仕組といえよう。

さて、前節で示したように、会社と行政組織が抱える課題の共通性を基盤にして、内部統制の自治体への導入は原則的に肯定されるであろう。聞

17) 「考え方」21頁。

18) 「考え方」20頁。

題はその導入の有り様である。つまり、既存の適正性確保の諸制度と内部統制制度をどのように整合させるかが課題である。会社法の仕組と自治体の法的構造の相違を踏まえて、内部統制制度の特質を堅持しつつ自治体の構造にも適合させるとともに、自治体も様々であるので、各々の自治体にも合うように内部統制制度をどこまでカスタマイズさせうるのかも検討されねばならないであろう。

二 自治体への導入における課題

1 長の内部統制整備権限について

2014年報告書では、長に内部統制構築権限があるとする。即ち、事務を適正に執行する義務と責任は基本的には長にあるとするが、その根拠として、かかる権限が地方自治法148条の事務管理執行権に含まれるとしている。つまり、内部統制体制の整備運用は事務の執行の一環であるから、内部統制を整備運用する権限は長にある、としているのである。このような長の内部統制構築権限の強調は、前稿でも述べたように、二元代表制の下での議会と長の権限関係を意識しているためである¹⁹⁾。

長の内部統制構築権限には、① 内部統制の基本方針を決定する権限
② 基本方針に基づく内部統制体制の整備運用権限、が含まれる。

長の内部統制構築権限について、それを会社法における内部統制の制度と比較することで検討してみたいと思う。というのは、2014年報告書では民間企業の経営者に長をみだてているからである。会社法によると、内部統制の体制整備は取締役会の権限とされ、取締役会の専権事項であるため、個別の取締役への権限の委任はできない（会社法362条4項6号）。また、大会社では、取締役会に内部統制の基本方針決定権限（同法362条2項1号）があり、また代表取締役や執行役が基本方針に基づいて内部統制の

19) この点は、地制調答申でも同様である。

整備運用を行うについての監督権限が取締役会にある(同法362条2項2号)。従って、各取締役には代表取締役等の内部統制の整備運用を監視する義務がある。要するに、会社法における内部統制構築の最終責任は取締役会にあるのである。

このような会社法の内部統制体制をめぐる仕組と、上述の2014年報告書における長の内部統制構築権限を比較してみると、長が会社法における経営者(即ち代表取締役等)の権限のみならず取締役会の権限をも併せ持つことが特徴的である²⁰⁾。地方公共団体の場合、取締役会の監督権限に相当するものは、議会の長に対する監視権として理解されているようであるが、第31次地方制度調査会の専門小委員会における同調査会事務局の説明²¹⁾をみるかぎりでは、そもそも議会は株主総会に相当する位置づけとみられているようである。もしそうであるとする、上述した代表取締役等の内部統制の整備運用を監視する各取締役の権限に相当するものを議会有しているわけではないことになってしまう。

このような権限関係における首長の地位に相当する仕組は、会社法上では可能であろうか。会社法においてこれに对照しうる形態を考えるならば、取締役会に相当する組織が想定されず——それゆえ、取締役会設置会社ではない株式会社で——、取締役が1名という設計であろう。この場合、会社法上の内部統制の整備は、大会社であれば構築義務があり、1名の当該取締役が担当することになる(会社法348条4項)。1名のみの取締役が内部統制を自らの権限で構築することになると、取締役会がな

20) もっとも、2009年報告書においては、取締役会に相当する組織として、任意ながら「経営戦略会議」のような幹部をメンバーとするものが想定されていた。2009年報告書は、民間企業の取締役会に相当する組織が地方公共団体にはないので、こうした組織の必要性を論じている。但し、この報告書では「民間企業と異なり正式には基本方針の決定等首長が行うこととなるが……」(36頁)としている。

21) 第21回専門小委員会(2015年7月28日開催)の議事録によると、事務局の説明として、「議会比较するとしますと、適切かどうかというのはありますが、株主総会と議会がある意味、並びで考えられるところであります。」という発言がある。

いためにそれに代わる監督機能を果たすものとして、もしそれが大会社においては、会社法328条2項及び327条3項に基づいて設置しなければならない会計監査人と監査役が担うことになろう。このような特殊な状況における会社法での扱いを念頭に、地方公共団体に会社法上の内部統制を導入することになれば、監査委員が、取締役会の代替機能を果たす監査役の役割に匹敵する権限を持つことにしなければ平仄が合わないことになると思われる。しかし、2014年報告書が自治体への導入を想定している内部統制の仕組では監査委員はそのような権限を有していないようである。

首長の権限がこのように集中していることをどのように捉えるべきであろうか。会社法において、経営者が行うべき内部統制の整備運用に対して監督権限があるのは、取締役会である。それに相当するものが自治体に導入されようとしている内部統制制度においては、制度設計されていない。むしろ首長は取締役会の権限をも有するので、基本方針も定めることになり、これをチェックする仕組がないことになる。既に触れたように、公私の区別なく組織内部のガバナンスを強化することが近時の傾向であるが、その確立のためには、後に検討するように、議会とともに、監査役や監査委員会に相当する監査委員の牽制機能の充実が必要となる。

2 監査制度への影響

(1) 内部統制における監査委員の役割

前稿では、内部統制が導入された際に、自治体の監査制度のうち監査委員の監査に限定してその影響を簡単に紹介した。ここでは、それと重複しないものを中心に検討してみる。

2014年報告書では、上記のように、内部モニタリングについて、日常的モニタリングと独立的評価を分けて、そのうち独立的評価の内容は、内部統制制度を監視し、それに不備があるとするときは、首長に報告して改善を促すものである、とする。ところで、ここでいう独立的評価は、制度設

計としては、民間企業における内部監査におけるモニタリングに相当するものと位置づけられている。内部監査は、経営者が監査部門を使って自ら行うものであり、民間企業がなすべき業務監査である監査役監査や会計士による会計監査とは別異なものである。内部監査は、経営者が行うものである以上、経営者の地位と平行な位置づけである首長の内部統制の独立的評価を行う部署も、首長のコントロールに服する部署という制度設計になる²²⁾。独立的評価の責任者が首長の補助機関となった場合、評価内容は、首長の自己評価たる「内部統制状況評価書」に記載されることになるが、監査委員は、この報告書を監査することになるであろう。つまり、内部統制制度における監査委員の監視的機能は、内部統制体制の整備運用状況を監査することになる。これは、会社法上の監査役等による内部統制システムの監査に相当するものである。そうすると、ここでの監査委員の監査というものは、当該自治体のなされている内部統制の運用状況において、リスクが管理できているのか否か、また、リスク発生において適切な対応をとりうる仕組みになっているのか否かということをチェックすることが内容となろう。内部統制における監査委員の監査は、独立的評価責任者とは異なり、首長のためではなく、当該自治体のために実行することであり、その機能は首長に対する牽制・監視である。従って、そうした監視が適切になしうる権限が制度的に担保されることが重要になるであろう。

(2) 従来の監査業務への影響

前稿でも述べたのであるが、2014年報告書では、内部統制の導入によって、監査委員の行う財務監査の監査手法の一部が省力化されるとする。例えば、財務監査にはその手法として照合という手法があるが、これは計数の正確性を帳簿と書類とを突合させてみることになるが、こうした作業は、内部統制におけるモニタリングに移行することになるとし、省力化さ

22) 経塚義也「内部統制において求められる監査の役割」自治フォーラム610号18頁以下。

れたことによって監査の重点化が図られるという。そこで、以下では監査制度と内部統制の関係を検討してみよう。

石川恵子教授によると、内部統制制度のポイントは、業務から発生するであろう「リスクを体系的に整理し、年間を通じてモニターする方法で内部統制を整備」²³⁾することである、とする。そのため、内部統制制度によって、リスクを顕在化し体系化させることが今後の自治体において重要であることが指摘されている。同教授によると、監査制度あるいは監査体制との関係における内部統制の意義について、「我が国の地方自治体の監査体制には監査資源の最適配分に関連して検討されるべき課題がある」とともに、現行監査体制では対応できていないリスクがあることを指摘し、これらの現行制度の問題について、内部統制体制が補完することができる、としている²⁴⁾。ここでいう現行監査体制の課題というのは、財務監査に含まれるもののうち実施が法定されている年間の諸監査²⁵⁾が時期的に集中していることによって実施体制での負担が生じていること、また、不適正な経理処理を発見しようという重要な役割を果たしている定期監査はその対象が限定されて網羅的に実施できていないこと、である²⁶⁾。前者の負担を平準化し、また後者の定期監査の役割を強化するために、内部統制の導入が必要とされるという。

石川教授は、後者の定期監査に関して、「見えにくいリスク」という課題を示し、その一例として、国からの補助金が外郭団体に委託されるケースを挙げ、補助金の使途について潜在的なリスクがあるにも拘わらず、定

23) 石川恵子「我が国の地方自治体における内部統制の制度設計の意義——地方自治体監査の効率的かつ効果的な運用に向けて——」會計188巻5号580頁。

24) 石川前掲571頁。

25) 実施が義務づけられている財務監査としては、地方自治法では例月出納検査（235条の2第1項）、決算審査（233条2項）、財務監査のうちの定期監査（199条4項）、基金運用審査（241条5項）があり、財政健全化法では健全化判断比率審査（3条1項、22条）がある。

26) 石川前掲573-575頁。

期監査では監査委員が外郭団体に直接に調査できる権限を有しないために、外郭団体に対して詳細な監査を実施することは困難である、とする。こうした「見えにくいリスク」に対処するには「補助金の窓口となる各担当課がリスクを把握し、これを適切に管理しているか否かに向かうことになる。」という²⁷⁾。こうした担当課によるリスク把握とその管理こそが内部統制の核心部分である。内部統制が導入されると、定期監査では、「内部統制の整備状況から得られたリスク情報に基づいて、リスクが高い事業を監査する」²⁸⁾という重点化がなされることになる。

このようにみると、重要なことは、内部統制の導入によって、そのリスク情報が監査委員に的確にかつストレートに伝えられることである。内部統制と監査制度との連携とは、結局、そういうことを指すのであろう。この点で今回導入されようとしている仕組において、内部統制活動で得られたリスク情報が監査委員の監査に活用される仕組となっているのかは不明であるが、そうあらねばならないであろう。

(3) 小 括

財務監査における監査業務としての監査の観点は、専ら合規性監査であるとされる。これは、法令等のルールへの適合性や財務関係書類の正確性を検証するものである。こうした合規性監査の業務内容をすべて内部統制にシフトすることは難しいように思われる。また、監査委員の監査が、内部統制の導入によって、合規性監査に対比されるいわゆる業務監査——即ち、経済性、効率性、有効性からの監査（3E監査）——の観点に特化することができる、といわれているようである。しかし、こうした業務監査を行うには、当該事務にかなり精通する必要があるように思われ、そうすると、現実に監査業務を行う事務局職員は、監査に関する専門的能力とともに様々な事務内容への熟知を要求されることになる。これもまた難題であろう。

27) 石川前掲578頁。

28) 石川前掲579頁。

次に、これと関連するが、監査委員の財務監査を効果的に行うために内部統制との連動ないしは連携が必要であることは、上述したとおりである。しかし、内部統制の活動によって財務事務の処理の適正さが向上するとしても、それだけで適正性が確保できるわけではない。なぜなら、内部統制が自己統制である以上組織的で巧妙な不適正処理まで内部統制では対応できないという限界があるためである。そのため、監査委員は、独立的評価と同様のことを「外部」からチェックする必要があると思われるのである。

3 内部統制の導入と住民訴訟制度への影響

(1) 住民訴訟のあり方に関する議論

2013年に公表された「住民訴訟のあり方検討会」による『住民訴訟に関する検討会報告書』において、いわゆる4号請求²⁹⁾訴訟において長等が個人として責任を負う場合に、長等個人の資力を超える多大な負担が裁判で認容される場合もあることに鑑みて、議会による請求権放棄議決の問題も含めてその対処策が示されており、軽過失免責や4号請求に加えて新たに財務会計行為の違法確認訴訟の創設などが提言されたのは、周知のことである。第31次地方制度調査会においても、前述のように、自治体のガバナンスの確立の一環として、住民訴訟における諸課題が議論された。即ち、地制調答申は、「……長、監査委員、議会、住民が連携して地方公共団体の事務の適正性を確保する体制を強化する見直しを全体として行うこととあわせて、住民訴訟制度等を巡る課題を解決するための見直しが必要である。」とし、結論的に、見直しの方向として次の3点を提示している。

第1に、長や職員の損害賠償責任については、いわゆる萎縮効果を低減させるため、軽過失の場合における責任追及のあり方を見直すことが必要であること。

29) 地方自治法242条の2第1項の請求のうち、第4号の請求を指す。

第2に、財務会計行為の違法性あるいは注意義務違反の有無を裁判所が確認するための制度工夫の必要性があること。また、4号請求訴訟の対象となっている損害賠償請求権が訴訟係属中である場合には議会による放棄を禁止する必要があること。

第3に、4号請求訴訟において長や職員個人に損害賠償請求を認める判決の確定後に、議会が損害賠償請求権を放棄する場合には、監査委員等の意見を聴取する必要があること。

以上のうち、内部統制と関係してくるのは、第1の公務員の損害賠償責任の追及のあり方である。以下では、長等個人責任の問題と内部統制の関係について検討するが、その前にまず確認すべきことは、4号請求訴訟をめぐる損害賠償責任において大きな論点である軽過失免責の主張が出てくる背景には、公務員個人の責任を追及する形をとる住民訴訟の事案のなかに、実質的には組織的なミスが原因で自治体に損害が生じている場合が少なくなく、こうした場合にも長等の個人責任として追及することには、その損害賠償額が多額である場合もあり、疑問を抱かざるをえないという状況がある。そこで、こうした組織的ミスに帰因するものについて、法令上の権限を有する長や行政内部的に権限を有している専決権者の軽過失を免責するという形での処理が容認せざるをえないことになる。しかし、法令上の権限に着目するこうした解決策には実際にミスを犯した行為者の責任は追及されず、権限者の監督責任が追及されることにいわば「還元」されてしまう³⁰⁾という限界があることも問題となろう。

30) 例えば、高知地裁平成24年5月25日判決(LEX/DB 25481696)の事案は、高知県教委において教員採用候補者選考審査募集要項を決定し、同要項を印刷製本及び郵送したところ、募集要項の内容に変更を要する問題のあることが判り、改定版を作成し当初の要項を破棄したところ、この事態は当初の募集要項の決定、印刷製本等が県教委職員の重大な過失による違法なものであり、当初の要項の支出が無駄になったとして、住民が知事に対して賠償命令をするよう住民訴訟により求めたものである。高知地裁は、要項の内容を変更しなければならない事態は本件募集要項の第一次審査日程を決定するにあたり小中学校の終業式日程と重ならないようにすべきであり、また終業式日程を確認することは極めて容易であったのに確認しなかったから生じたものであるとして、県教委事務局教育政策課

個人責任の追及について付言しておく、4号請求訴訟が公務員個人の損害賠償責任を追及するものであり、この責任が、地方自治法243条の2の場合を別にすると、民法709条に基づく過失を要件とすることで判例の態度はほぼ確立されている。つまり、この過失は軽過失でもよいことになるが、そうすると、いわゆる財務会計職員に適用される地方自治法243条の2の規定に基づく責任については故意または重過失を要件としていることと平仄が合わないのではないかとして、議論がなされてきたところである³¹⁾。特に、長の責任については、最高裁において、長の補助職員が違法な財務会計行為をすることを阻止すべき指揮監督上の義務に違反し、故意または過失により財務会計上の違法行為がなされることを阻止しなかった場合に限り、損害賠償責任を負うとされているが、この長の指揮監督責任における過失は重過失を要しない、とされている。もっとも、判例の対応は、それを前提にしつつ、事案毎の判断によって、行為の悪質さに応じて責任の有無を決している、との指摘がある³²⁾。他方で、学説は、軽過失免責の主張が強く、その根拠として上記の地方自治法243条の2との均衡や国家賠償

の担当職員に重大な過失があった、とした。また、当該支出の権限を有する専決権者たる教育政策課長には担当職員がした本件の当初の起案を審査しており、内容に問題のある募集要項の決定に重要な関与をしたことに重大な過失があり、印刷製本費が無駄になることは当然に気づきえたことにも重大な過失があるとして、同課長に対して地方自治法243条の2第1項後段の賠償責任を認めた。

ここでは、担当職員の重過失が認定されているもののこの職員は賠償命令の対象職員になっていない。しかし、担当職員の重過失のある起案を審査していることを通じて、同課長の重過失の認定に寄与した形になっているといえよう。

31) 例えば、以下で扱う平成20年11月27日最判では、上告人の財務課長は、地方自治法243条の2第1項後段の予算執行職員として重過失の有無が問われているが、問題となった払出通知業務を担当した部下（経理担当副主任）は予算執行職員に該当しないため、いわゆる非財務会計職員として民法709条の責任が追及され、軽過失免責の対象にはならないことになる（但し、この事案では原審の段階で部下への請求は棄却されて確定している）。こうした不都合な状況の指摘を含めて、参照、森鍵一「違法な職務行為をした職員への損害賠償請求を怠る事実」藤山雅行・村田斉志編『新裁判実務大系第25巻行政争訟〔改訂版〕』（青林書院、2012年）597頁。

32) 最高裁の動向を含めて、飯島淳子「判批」判時2114号154頁以下を参照。

法1条2項の求償権との均衡を挙げている³³⁾。また、軽過失免責の必要性がいわゆる萎縮効果を及ぼさないために論じられてきたことも周知のことである。長を除く職員については、以下に抜く静岡県をめぐる最高裁平成20年11月27日判決裁集民229号269頁のように、専決権者の責任が部下の行為に対する注意義務を怠ったか否かという形で問われてきたのである³⁴⁾。

そこで、次に長や専決権者以外の補助職員が問題となるのであるが、組織的に不適切な行為があった場合に具体的な行為を行った職員の責任の問題が議論されるべきであるという点について、以前から指摘はされてきた³⁵⁾のであるが、以上のように、判例があくまで権限あるものの賠償責任の有無を対象としてきたため、そうした議論は十分に展開されてきたわけではなかった³⁶⁾。

(2) 内部統制と長等の個人責任の限定との関係

ところで、前記の『住民訴訟に関する検討会報告書』では、内部統制制度が軽過失免責導入の前提となっているわけではない。同報告書では「長等が責任を負う場合の要件の見直しの有無にかかわらず……(略)……内部統制の整備・運用が必要である。」³⁷⁾としているからである。しかし、同報告書は、続けて「長等が責任を負う場合の要件を見直す方策を採る場合は、内部統制の整備・運用を法律に規定することにより法令遵守の徹底を図る必要性が特に高い。」³⁸⁾とする。つまりこれは、個人責任における過失

33) この問題の判例学説の動向をまとめたものとして、飯島淳子前掲154頁以下を参照。

34) この事件の評釈で飯島淳子教授が指摘するように「従来の判例においては、長の補助職員としての専決権者のみが問題となっており」その他の補助職員は視野の外に置かれてきたのである(飯島淳子「住民訴訟における予算執行職員等の重過失」民商法雑誌140巻3号113頁)。

35) 稲葉馨『行政組織の法理論』(弘文堂、平成6年)266頁、特に、「組織的決定(稟議制をベースにした複数の関与者による集団的決定)」における個人責任分担のあり方をどのように考えるべきかについて、292頁以下を参照。

36) この点について、後注41を参照。

37) 『住民訴訟に関する検討会報告書』4頁。

38) 『住民訴訟に関する検討会報告書』4～5頁。

の問題について内部統制制度が一定の影響を与えることを意味しているのであろう。また、内部統制の導入によって「長に集中している権限と責任を適切に各職員に分担させる効果が期待される。」とする。ここでいう、『内部統制の導入によって責任が各職員に分担させる効果』とは、どういうことであろうか。これは、これまで十分に追及されなかった組織的決定におけるミスについて、その権限者やその実質的な行為者に対する法的責任について、内部統制制度の整備運用次第では追及が可能ということを示唆しているのであろうか。

これらのことについて、静岡県的事案を素材に検討してみることにする。なお、この事案では主として地方自治法243条の2第1項後段の予算執行職員等の損害賠償責任が問題となっており、同職員等の重過失の有無が争点である。それゆえ、直接に軽過失免責を議論する事案ではなく、個人責任の問題を扱う素材であることを断っておく。

〈事案の概要〉

教職員の退職手当に係る支出命令及び源泉所得税の払出通知の専決権者であった静岡県教育委員会財務課長（当時）たる上告人（被控訴人）につき、部下のミスによって同税を法定納付期限（5月10日）後に納付する事態となったために延滞税及び不納付加算税合計約3000万円の納付を静岡県が余儀なくされたため、住民がその相当額の損害賠償を、地方自治法242条の2第1項4号に基づく住民訴訟（平成14年法律第4号による改正前のもの）により、上告人等に対して静岡県に代位して訴求した事件である。

徴収された源泉所得税は出納長（当時）が歳入歳出外現金として一旦受け入れるのであるが、これを県として納税するためには、知事の出納長に対する払出通知を必要としていた。払出通知は、当時の県財務規則では、前記財務課長が専決処理できるとされていた。この払出通知の業務は、県情報システム室からの所得税集計表のメール送信を受けて、経理担当副主任が払出票を起案し、経理主査、財務課長補佐を経て、財務課長が

決裁し、出納長に回付することとなっていた。本件において、経理担当副主任は、払出通知（以下、本件払出通知という。）を平成13年5月10日までに行わなければならないことは認識していたが、同年4月27日にメール送信されることの連絡を受けていたものの、着任早々であったので、それがどのようなものであるかを知らず、それが一旦出力されると翌日には自動消去してしまう——本件では別の者がメールを開いたため消去されてしまった——ことも知らなかった。なお、経理主査も財務課長補佐も着任したばかりで、払出通知の業務が財務課の業務であることも知らなかった。

財務課長は、払出票の決裁文書が自らに回ってくる以前に起案担当者（経理担当副主任）に個別具体的に指揮監督しなければならないという認識はなかった。本件では、経理担当副主任は、4月27日でのメール送信を確認しなかったし、さらに法定納付期限の5月10日までの間に上司への報告や関係部署への問い合わせもしなかったため、5月10日を徒過し、5月14日になってようやくその徒過に気づき、5月15日に払出票を起案した。通知を受けた出納長が本件源泉所得税を納付した。

〈東京高裁平成19年4月19日判決の概要〉

本件高裁判決は、地方自治法243条の2第1項後段の規定を根拠とする損害賠償請求を認容した。即ち、同項各号の行為の違法について、損害賠償責任を負うのは同項後段のいわゆる予算執行職員等に限られるとしつつ、予算執行職員等の補助職員の補助行為に関する違法が前記各号の行為の違法を構成する関係にあるときは、当該補助職員は自ら損害賠償責任を負わないことになるものの、その者の違法行為が、予算執行職員等が予見可能な範囲内のものである限りでは、予算執行職員等の行為と同視しうる、として、当該補助職員に重過失があれば予算執行職員等も重過失がある、と判示した。これを前提に、高裁は、部下で払出票起案を担当する経理担当副主任の払出通知業務の遅延による納付期限徒過に重大な過失による職務懈怠があったとしたうえで、財務課長の職務に重過失があると同視できるとして、同課長の損害賠償責任を認めた。

〈最高裁判決の概要と泉裁判官補足意見〉

最高裁は、高裁の論理を否定し、予算執行職員等自身に故意または重過失があったかどうかにより判断すべきであるとし、本件以前に財務課において払出通知遅滞による源泉所得税の納付が法定期限後になったことはなく、部下が払出通知を怠って法定期限を徒過する事態は上告人たる財務課長において容易には想定し難いため、本件源泉所得税の納付に係る払出通知の遅滞につき、財務課長に重大な過失があったとまでは認められないとして、同課長の損害賠償責任を否定した³⁹⁾。

泉裁判官の補足意見は次のとおりである。

(a) ア. 上告人の財務課長は前年度の平成12年度においても払出通知の決裁を4回行っている。また、平成13年2月13日には財務課において退職手当に係る源泉所得税を納付最終日に払い出すという緊急払出しが行われるという事態が発生したので、そのための所得税払出し遅延理由書が財務課長名で作成され、こうしたことがないように再発防止に努める旨の記載はあるが、これは財務課長本人が当時アメリカ出張中のため本人の作成ではなく、また帰国後もその報告を受けず、本件払出通知があるまでそのことを知らなかった。しかし、緊急払出しは、帰国後把握すべきであり、再発防止について部下を指導すべきであった。

イ. 本件払出通知の業務を担当した各職員は、いずれも平成13年4月1日に着任したばかりであり業務に不慣れであるが、財務課長は専決権者として前年度に払出通知を経験しているのであるから、着任したばかりの各職員に対し、払出通知の業務について過誤のないよう一般的に指導すべきであった。

ウ. 財務課長は、本件の退職手当の支出命令を平成13年4月16日及び19日に専決権者として決裁しているのであるから、本件払出通知が遅

39) なお、本件について、泉裁判官補足意見に沿って、上告人に重過失が認められるのではないかと疑問を呈する見解もある。参照、後藤光男「判批」判時2048号148頁。

延しないように留意すべきであった。

以上のア～ウにより、上告人には過失があったが、これまで県においてこうした多額の不納付加算税等を徴収された事例はうかがえないため、財務課長の過失を重大な過失とまで評価することはできない。

- (b) 本件を契機に県では所要の再発防止策を講じ、職員への注意喚起を図ったというのであるから、「将来同種事例が生じた場合の関係職員の過失の程度を評価する上においては、本件で県が多額の不納付加算税等を徴収されているということが、一つの判断要素となり得る」。
- (c) 仮に、財務課長に重大な過失があったとしても、財務課長が損害の全額につき賠償を負うとすることは疑問があるとして、地方自治法243条の2第2項を適用すべきである、とした。即ち、県の受けた損害が2人以上の同条第1項所定の職員⁴⁰⁾の行為によって生じたものであることが明らかであるから、同条第2項の規定に基づき、財務課長の職分に応じ、財務課長の行為が損害の発生の原因となった程度に応じて、賠償責任の範囲を判断すべきである。

〈検 討〉

本件では、経理担当副主任の払出通知業務における起案担当者としての職務上の怠慢が問題の核心のようである。これが、内部統制が整備されたらどうなるかということである。内部統制の導入は、本件のような単純なミスが発生可能性も当然にリスクとして捉え、その発生を極力最小限に抑えることを目的とする。また、(a)のアによると、本件と同様の納付期限ぎりぎりの払出通知が過去にあったことを考慮すると、導入後は通常ではこのことがリスクとして把握され、その情報の共有化がなされ、またモニターされることになるであろう。そうすると、こうしたミスの発生の頻度

40) 地方自治法243条の2第1項所定の職員とは、会計職員、予算執行職員及び予算執行職員の権限を直接補助する職員で普通地方公共団体の規則で指定した職員（いわゆる指定補助職員）がある。指定補助職員は、本件事案でいうと専決権者たる財務課長の代決権を有する財務課長補佐が相当する。

は、職員の着任時期に関わりなく、極めて低くなるであろう。

本件県教委の財務課長は、本件払出通知の専決権者であるが、本件において、同人の過失は、前例のないことや同様の問題事例が過去に発生していたことを本人が知らなかったことなどが考慮されて、軽過失にとどまると最高裁は判断したのであろう。内部統制が導入されると、こうした過去の同様の事案に関するリスクが全庁的に共有化されることとなり、不断にモニタリングがなされることによってリスク管理がなされるのであるから、専決権者は、部下である補助職員の業務について、内部統制制度を適切に運用させているのであれば、通常ではミスが発生を予見し予防しようと見做されるであろう。つまり、ミスがあっても内部統制活動によって容易に発見し対処しえたとみなされるので、仮にミスが生じてしまった場合に対処しなかったとすれば、専決権者の重過失性は導きやすくなるのではないか。前記の泉裁判官補足意見において、再発防止を図ったことを受けて過失の程度を評価するうえでの判断要素になる (b)、としているが、補足意見では内部統制という言葉はもちろん使われていないものの、予算執行職員等の重過失が認定しやすくなることを含意しているのであろう。

このことは、こうした業務上のミスについて、法令上の権限者である長についていえば、内部統制が構築されることによって、長が責任を問われることは軽減される方向に作用するであろう。但し、仮に内部統制の整備運用が不十分である場合に、その結果、不適切な行為が見逃されて自治体に損害が生じたときは、内部統制の構築責任を問われるということになるであろう。

以上のことから、軽過失免責が導入されるとなると、重過失の認定のための一つの判断基準を内部統制が提供するという意味では責任の所在が明確となるといえようか。『住民訴訟に関する検討会報告書』では、内部統制制度の導入により責任の所在が明確になると、求められている内部統制構築義務を果たしていない場合、長等の個人責任が加重される根拠となりうる、という指摘がなされているが、同様の意味として理解できるように

思われる。それとともに、今後検討対象となってくるのは、やはり補助職員についての責任であろう。飯島淳子教授は、本件最高裁判決について、「本判決は、長の補助職員として実際の責任者と目されてきた専決権者の義務の限定や、行政作用法上は“無”である部下の法的な意味づけという形で、純然たる行政組織内部にまで一定の限度において踏み込み、実質的判断への傾斜を強めたものである」と言っている。⁴¹⁾と評価している。

もっとも、住民訴訟で問われる公務員の責任は、個人の責任であり、あくまで個人の過失が問われるのが原則であることには変わりなく、その者の主観的事情をも考慮したうえでの予見可能性や結果可能性が判断される。内部統制の導入により、リスクの「見える化」によって、事務処理上のミスが容易に防止できるようになることが想定されるため、職員の過失が認められやすくなる可能性があり、反面でそれは職員のミスについての長等の指揮監督上の注意義務を軽減することにつながるであろうが、指揮監督責任の免責のための決定的な要素にはならないであろう。つまり、内部統制が導入されるからといって、それだけで免責されるというのではなく、当該内部統制制度の運用状況等が当該事案の過失の判定に関係する限りで評価されることにはなろう。要するに、導入されたことによって長等の個人責任が一律に軽減されるということにはならない。他方、ミスの原因者である部下は、内部統制の導入によって、一般的には過失認定の判断が容易になる可能性がある。しかし、そうであるとしても、決裁規程等で行政内部での権限を有している専決権者の部下については、専決権者の権限を各部下が業務分担しているにすぎないと捉えざるをえないため、現行法制上の法的責任（損害賠償責任）の追及は困難であると言わざるをえない。ただそうになると、本件のように、専決権者の重過失は認定できず、い

41) 飯島前掲「住民訴訟における予算執行職員等の重過失」116-117頁。さらに、飯島教授は、今後の課題として、「行政組織内部において、誰が、いかなる要件・範囲において、実質的な行為者としての法的責任を負うべきかが理論化されなければならない。」(117頁)とする。

わば組織責任として処理され、結果的には誰も賠償責任を負わないことになってしまうという問題が生じうる。組織ミスにおけるかかる問題に対して、当該部下への責任追及の必要性は否めないものの、これは、担当業務に対する部下の法的権限をどのように構成すべきかなど、検討を要する課題も少なくない。

しかし、いずれにしても、内部統制が適切に運用されることになれば、組織的なミスが問題とされる事案での住民訴訟の提起が減少することにつながるであろう。

三 企図されている内部統制制度の法的問題点

1 現行地方自治法制との不整合

首長の内部統制における権限についての一番の問題は、現行地方自治法の組織法制からみると、会社法における内部統制において取締役会が担う権限をも首長が有することであらう。取締役会が取締役や執行役に対して果たすべき監督権限を首長が担うことによって、首長に対して牽制する機関が想定されていないことが問題であらう⁴²⁾。長の内部統制構築責任をチェックする機関として議会があるといわれるかもしれないが、2014年報告書では、先に述べたように、議会が取締役会に匹敵するチェックを行うような仕組にはなっていない。議会の立場は、あくまで二元代表制の下での議会と長の相互牽制——従って、対等の立場での——関係の一環である執行機関に対する監視権として、長の内部統制の整備運用をチェックすることになる。

しかし、これは、会社法における取締役会の監督権限と異なる。即ち、取締役会は、経営者の内部統制体制の整備運用を監督する責任を有しており、経営者はその監督に服さねばならない。内部統制の仕組における議会

42) 従って、長は自らが監督に服する権限を自らが有することになり利益相反的状况になっているといえよう。

のチェックは、勧告的なものに過ぎないであろう。また、内部統制の整備運用をめぐる問題が起きた時、そうした個別の事案についての長への議会の監視は、地方自治法98条乃至100条の権限を行使することになる。このように、議会のチェックは、常時の監視ではなく、事後的チェックに過ぎない。また、議会は、取締役会のように内部統制基本方針の決定権限もないので、その点では、内部統制の内容形成に事前に関与することは想定されていない。

内部統制はあくまで行政の内部事項であるとの認識があるため、二元代表制の下で長と対峙する議会が関わることは、内部統制制度に内在するものではない、ということであろう。従って、議会の関与は、せいぜい「外部」からの関与ということになる。なお、「外部」からの関与については、議会よりも住民との関係が重視され、住民への内部統制基本方針の公表や内部統制状況評価書の公表がその表れといえよう。こうした住民との関係が制度内在的に位置づけられていることで、内部統制制度の民主的正統性が調達されると考えているように思われる。しかしながら、こうした公表義務はアカウントビリティーに基づくガバナンスの強化の有り様であったとしても、これによる牽制作用は間接的事後的なものにすぎないことも確かである。

このようにみえてくると、そもそも、会社法の仕組と自治体の組織構造の根本的相違が以上のような「不整合」をもたらしているように思える。(株)会社法の仕組では、本来的な経営権限を有すると観念される株主総会から取締役会(取締役会設置会社の場合)に同権限が授権されていると捉えている。経営者は取締役会から経営権限を付与されたのであるから、取締役会こそが経営者を監視監督する機関であらねばならない。その意味では監査役といっても本来的なチェック機関とはいえないだろう。自治体の組織構造では、株主総会に相当する地位を有するのは住民であり、住民の意思を代表するのは議会である。もっとも、長も住民の代表機関ではあるが、議会は当該自治体の団体としての意思決定機関である。そうする

と、株主総会の授権により成立した取締役会としての地位と長の地位をパラレルに置くことは本来的に無理があるといえるのではないか。会社法と自治体組織をパラレルに考えたいのであれば、少なくとも、取締役会の地位には議会と長が並立的に就かねばならないであろう。しかし、並立的な制度設計は実際には難しいであろう。そこで、これにいわば「代替」する方策として、内部統制の基本的仕組を条例化することが妥当性を持つであろう。つまり、条例事項とすることは議会の長に対する牽制作用としての意義がある。内部統制が行政の内部事項であっても、その基本的な内容形成について、議会を関与させることが必要となるのである⁴³⁾。また、その関与手法として、内部統制基本方針を議決事項にするような条例を制定することも可能であろう。

次に、内部統制が導入された場合、そもそも首長は内部統制の対象から外れることになるのであろうか。これについて会社法の内部統制のシステムでは、従業員のみをそのチェック対象とするのではなく、経営者も対象に含まれているのである⁴⁴⁾。それゆえ、会社法の仕組とパラレルに導入するのであれば、経営者に相当する首長自らも内部統制の対象に含まれねばならないはずである。しかし、この点について、自治体への導入が考えられている内部統制の仕組において、2014年報告書でも地制調答申でも明らかではない。むしろ想定されていないであろう。もし、対象に含むのであれば、自治体行政の統轄者としての業務上のリスクを洗い出すとともに、どの機関が常時的にモニタリングするのも定められねばならない。この問題も、結局のところは上記のような制度上の不整合が一因であるといってもよいであろう。

43) この点で、升井雄一「地方自治体における内部統制改革の現状と課題」國學院大學北海道短期大学部紀要29巻43頁は、自治体ガバナンスの側面から「内部統制が有効に機能しているかを議会が監視、監査することによって、さらにガバナンスは強化される」とする。

44) 江頭憲治郎『株式会社法第6版』（有斐閣、2015年）403頁。

2 条例事項の必要性

内部統制制度が導入されるにあたって地方自治法にその根拠が置かれることになるが、法定されると思われる事項を列挙すると、まず、長の内部統制の構築権限の明記のほか、対象となる最低限のリスクが考えられる。少なくとも、財務事務執行リスクを最低限の対象とすべきものと規定されるであろう。さらに、この制度の仕組の大枠となるものがある。即ち、内部統制基本方針の決定、内部統制状況評価書の作成、議会への報告及び住民への公表、内部統制状況評価書に対する監査委員の監査、組織体制として内部統制推進責任者と内部モニタリング責任者の設置、などであろう。また、内部統制基本方針の作成については、方針に盛り込むべき事項として必要的決定事項も法定されるであろう。これらの事項の詳細について、つまり、制度運用の詳細について、国からの技術的助言によって統一的に扱われるものもあろうが、それ以外の内容については各自治体の自主性を尊重して、各自治体の判断に委ねられることとなろう。

そこで、例えば、基本方針の法形式として、条例によることも考えられるが、2014年報告書ではそれは想定されていない。基本方針の内容については、国からの技術的助言を踏まえて、長の規則（地方自治法15条）等での対応が想定されているように思える。この点について、既に全庁的体制として内部統制に取り組んでいる大阪市でも、2014年6月に内部統制の基本方針⁴⁵⁾が策定され、これを受けて、2014年11月1日に「大阪市内部統制基本規則」が制定され、内部統制の基本的事項がこの規則により定められているのである。なお、同規則の3条では、最高内部統制責任者に位置づけられている市長が、毎年度、内部統制の円滑な実施を図るために遵守すべき事項に係る指針（内部統制指針）を定める（第3項）としている（市長決裁）。この指針によって運用の詳細が定められている。

筆者は、法形式の問題について、前稿では当該自治体の内部統制制度の

45) これは、正式には「大阪市内部統制に関する基本方針について」（平成26年6月）という文書である。

骨格部分を条例化すべきと主張し、その条例の委任を受けた形で基本方針が制定されることが望ましい、とした⁴⁶⁾。その考えは変わっていない。内部統制制度の導入によって、監査委員の監査の内容にも影響が生じるであろうし、内部統制制度の仕組が純粹に行政内部の業務のレベルにとどまらずに、自治体の組織体制にも関わるものであるから、いわゆる仕組の大枠に関して条例化を方針とすべきであろう。なお、上記の大阪市の場合は規則が仕組の大枠を定めているが、これは内部統制の運用部分に関してであって、議会への報告や監査制度との関係については同規則に定められていないのである。

ま と め——残された課題も含めて

最後に、内部統制の導入後の効果やその課題について、現時点での若干のまとめをしておくことにしたい。

1 導入後の展開

内部統制制度の自治体への導入が法制化されるとしても、地制調答申を前提に考える限り、それは漸進的ないしは段階的なものようである。行政内部の既存の統制制度があるとはいえ、自治体としてもその導入の必要性は肯定せざるをえない。また、既に独自の内部統制制度をつくり、一定の成果を挙げている先進的自治体もあり、そうした取組も重ねられて、類型的にいくつかのモデルが形成されるものと思われる。諸モデルは、地方自治法に導入されるであろう内部統制の根幹的仕組や国による技術的助言を共通基盤として形成されてゆくものとなろう。

但し、当面導入すべきリスクを財務事務執行リスクとしているが、将来的にそれ以外のリスクまで拡大するとき——もっとも財務事務執行リス

46) 前掲「自治体行政の統制について」15頁。

クは最低限のリスクとしているので、自治体の自主的判断で当初からそれ以外のリスクを導入することも可能ではあるが——、2014年報告書で示された組織体制のモデルの維持が困難になる場合があるかもしれない。例えば、大阪市の内部統制の取組では、内部統制の対象リスクを「業務プロセス、予算執行、情報管理等の行政事務執行上で関連するリスクを想定しています。」としているように広く捉えられている。そのため、内部統制の実務においては、広範な行政活動による業務の多様性・専門性を考慮して、一部署が市全体の内部統制の業務を整備運用することは实际的でない⁴⁷⁾、局を基本的単位として稼働することにしており、それゆえに各局の局長等が当該局の内部統制責任者となっている⁴⁸⁾。もっとも、契約関係業務や文書管理関係業務といった各局を横断して内部統制を行った方がよい業務については、「共通業務」として10区分20関係業務が示され、区分毎に「共通業務内部統制責任者」が置かれている。「共通業務内部統制責任者」は各々に該当する共通業務のリスクについて、モニタリングを実施することになっている⁴⁹⁾。

このように、大阪市では全庁ではなく各局を基本的単位として内部統制制度を構築している。もっとも、共通業務は全庁的な内部統制の仕組みをとっている。共通業務に限っても複数の責任者が置かれ、モニタリングすることになっている。内部統制の取組を精緻化することになれば、このような組織体制が必要となるかもしれない。政令市のような大量かつ多様な事務を扱っている場合に実効的な内部統制体制を構築するためには、こう

47) 小川英明「大阪市における内部統制(上)従来のコンプライアンス体制から止揚」地方行政10596号16頁。

48) なお、実際の業務としては、各課単位に内部統制員(課長)が置かれており、内部統制員が各課のリスクを把握し評価することになっている。

49) 平成27年度内部統制指針6条。契約関係業務は共通業務として契約管財局長が内部統制責任者となっているが、例えば、入札や契約をめぐる不正行為の発生というリスクが洗い出されており、このリスクについての同局長のモニタリングの具体的内容は、各所属において不正行為の防止の取組(アクションプラン)がどのように進捗しているか、といった達成状況を検証することである。

した展開を必要とするように思われる。

2 導入の効果

ところで、石川恵子教授は、内部統制のリスクの明確化し、それに対応してリスク評価を行うこと、つまりリスクの「見える化」をこの制度の導入の意義として位置づけるとともに、それが課題であることも強調している⁵⁰⁾。リスクの「見える化」は、内部統制の成否に関わることであるが、その達成のためにはリスクの洗い出しも含めて業務担当者の協力が不可欠である。リスクの「見える化」は、外部統制にも資することは言うまでもないが、人事政策の基本である職員の定期的全庁的異動がなされたとしても、リスク管理が属人的でないので人事異動に関係なく可能となるので、職員にとってもメリットになる。加えて、内部統制が作動するようになると、これまでどちらかという希薄であるとされてきたリスク管理の意識が職員に浸透することによって、リスク意識が行政組織全般に高まるのが期待できる。また、内部統制のためのリスクの洗い出しやその評価の作業を通じて、職員にとっても「事務執行のプロセスや役割分担が可視化されることになり、非効率な事務作業が減少する」⁵¹⁾ことにつながるという利点がある。

つまり、導入目的である適正性確保には、業務の法令適合性ないし合規性だけでなく、業務の有効性や効率性の面も当然に含まれるわけであるが、現行の業務プロセスに有効性・効率性の観点から修正変更が加えられないと、内部統制の導入によってチェック的な部分のみが付加されることで終わってしまう恐れがある⁵²⁾。こうしたことになると、上記の期待とは裏腹に、内部統制がムダなものであると職員に意識されかねない⁵³⁾。

50) 石川恵子前掲「我が国の地方自治体における内部統制の制度設計の意義」581頁、同前掲「我が国の地方自治体における内部統制の整備」606頁以下。

51) 2014年報告書17頁。

52) 小川前掲「大阪市における内部統制（下）」17頁。

53) 内部統制の制度化を自治体に求めても、職員からみれば「やらされている」という消

3 内部統制の課題

自治体への内部統制の導入は、その導入の意図によって、議論の方向性に違いをみせているように思われる。既に述べたように、内部統制制度の導入議論の契機になったのは、自治体における不適切な会計処理が会計検査院に指摘され批判されたからである。この側面では、現行監査制度との関係において、特に監査委員の監査が十分に機能していない部分を内部統制が補完することによって、不正を防止することができると思われたのである。ここでは監査制度との関係から内部統制の必要性が認識されている。このように不正防止ないしは法令遵守の観点から、内部統制にその効果が期待されているが、この観点については、既にみたように、職員の法的責任に関わる限りでは住民訴訟とリンクすることになる。また、公益通報制度といったこれまで自治体が取組んできた法令遵守に関する取組と内部統制が、制度上いかなる関係に置かれるべき⁵⁴⁾かも整理しなければならない課題であろう。

他方で、会社(法)と行政組織における共通の課題を踏まえて内部統制の導入が語られるときは、活動内容の適正性の確保を目的とするのであるが、ここでは適正性といっても業務の効率性を向上させることが重視され、内部統制が効率性を追求するための手法として位置づけられることになる⁵⁵⁾。業務の効率性向上を職員自らが取組むことは望ましいが、その追求にはやはり長のイニシアティブが必要となろう。ここに長を経営者とみだてて内部統制の制度設計をする意図が窺われ、内部統制を長のマネジメントツールとして位置づける意義もこの点にあるように思える。しかし、そうすると、内部統制の対象が施策や政策の内容に及びうることとなり、政策評価

↘極的意識を背景に、いわば「形だけの導入」になってしまう恐れもある。

54) 内部統制と公益通報制度とは、前者がリスクの発生予防であるのに対して後者は発生後における対応ということで一応の区別できると思われるが、両制度とも行政活動の適正さを担保する制度としての共通性がある。

55) このことを明確にしているものとして、小川前掲「大阪市における内部統制(下)」15頁。

制度とどのような関係になるのかも検討すべき課題となるであろう。

【付記】

本稿の作成にあたっては、会社法に関して会社法を専攻する同僚から有益な教示をいただき、また、内部統制を実施している自治体の関係者などからも助言をいただいた。いちいち名前を挙げないがここに記して謝意を表しておきたい。