

## 「行政における内部統制の有効性確保の検討」

京都大学大学院公共政策教育部 2 回生 杉下 晃一

はじめに

「内部統制」という言葉が一般化されて久しい。この 10 年で会社法や金融商品取引法により民間から導入されたこの制度が、行政においては未だ導入が進んでいない状況であった。ところが、ここに来ていよいよ立法化に向けての動きが進んでいる。2016 年 3 月 16 日、第 31 次地方制度調査会においてとりまとめられた『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』が内閣総理大臣あてに提出された。この中で、地方公共団体（以下「自治体」という。）における内部統制導入に向けた方向性が示されている。そして、2017 年 1 月からの通常国会において、自治体における内部統制の導入に向け、地方自治法が改正されるとの報道がなされたところである（注 1）。この改正についてはまだ明確ではない部分も多いが、先に述べた答申に基づき、自治体の監査制度の充実と併せて、自治体への内部統制の導入に向けた制度構築が自治体の規模や費用対効果に見合った形で進められると考えられる。

ここでようやく行政においても内部統制導入への道筋が見えてきたところであるが、本来は民間よりも自治体をはじめとする行政に強い規範意識が求められるところであり、行政への内部統制の導入は民間と同じく 10 年前から法制化されていなければならなかったのではないかと、という論点がある。これまで行政への内部統制の導入が何度も検討されながらも導入されなかった背景は何なのか。そして、行政は内部統制の導入に当たり具体的にどのような対応をすべきなのか。本論は、これまで行政における内部統制が導入されるに至らなかった背景を示したうえで、民間における先行事例を参照しながら、今後行政における内部統制が法制化されるに当たり、行政特有の事象を踏まえた内部統制を導入する際の問題点を提示し、検討を行うことを目的とする。

まず、先行事例である民間において、内部統制がどのようなきっかけで導入されたのか、そして何を目的としているのか、どのような対応が求められるのかを述べることにする。

### 第 1 章 民間における内部統制の導入

企業において内部統制が法制化される以前から内部統制という言葉は存在していたが、この言葉が一般化した契機となったのは、1995 年に発生した大和銀行ニューヨーク支店での巨額損失事件、2000 年代初頭に発生した米国での 2 つの粉飾事件、そして 2004 年に発覚した西武鉄道による有価証券報告書の虚偽記載などの企業不祥事が相次いだことによるものである。ここではまず、どのような不祥事をきっかけとして内部統制が法制化されることになったのかを振り返ることとする。

米国では、2001 年のエンロン事件・2002 年のワールドコ

ム事件という 2 つの粉飾事件による不正を契機として、企業会計において不正が起こらない仕組みを早期に導入することとなった。これが 2002 年に成立した米国企業改革法（サーベンス・オクスリー法、以下「SOX 法」という。）と呼ばれるものである。この法律は、粉飾決算など企業主体の不正が起こらない仕組みを整備し（内部統制）、この仕組みが機能していることを企業側で評価し、更に外部監査人（会計士）が監査する制度を規定したものである。これにより、米国に進出している日本企業も SOX 法への対応を求められたのである。

また、日本企業においても大和銀行ニューヨーク支店における損失隠ぺいに対する株主代表訴訟など、企業内部での不正を防ぐ仕組みが整備されていないことによる問題が起こり始めた時期でもあった。米国で SOX 法が制定された 2002 年以降にも、日本では西武鉄道が有価証券報告書を不正に記載し、大株主の持ち株比率を実際よりも低いように見せるなどして上場廃止を免れていたことが発覚した。更に、カネボウによる長期にわたる粉飾決算が明らかになるなど、企業主体の不正による不祥事が相次いでいた。

当然、日本においても米国に倣って企業内部での不正が起こらない仕組み、つまり内部統制の整備を進める必要があった。日本においては、2006 年 5 月に施行された会社法で規定される「内部統制システム（注 2）」と、金融商品取引法により 2008 年 4 月以降の決算期を迎える会社から適用されることとなった「財務報告に係る内部統制（注 3）」の、2 つの法律により内部統制が整備されることとなった。

2 つの法律からなる日本の内部統制の制度は、一般的には非常に難解であり、実務に携わる民間企業の担当者からしても、この 2 つの内部統制がどう絡み合って制度が組み立てられているのか、理解することは容易ではない。まずは、この 2 つの法律からなる内部統制をどう理解すべきなのかを確認しておきたい。

会社法における内部統制システムは「業務の適正を確保するための体制」として規定されたものであり、主として会社法の観点から企業そのものを守ることに主眼を置いている。一方、金融商品取引法における内部統制は「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するために必要な体制」として規定されている。金融商品取引法における内部統制は「財務報告」に特化しており、あくまで投資家保護が主眼である。しかし、会社法の観点から企業を守ることに主眼を置くことは投資家保護と密接に関わる。なぜなら、投資家にとっても企業自体が守られなければ自分たちの利益は守られないからである。この 2 つの法律は、取締役会が担うのか、会計監査人が担うのかというアプローチがそれぞれ異なるものの、内部統制の目的としては同じものがベースとなっている。

内部統制は、この 2 つのアプローチ双方から整備することを企業に求めており、どちらか一方だけを整備することは無意味である。同じものを目指し、同じ枠組みで組み立てられた 2 つの内部統制は、同時に満たすことが必要となっているものである。そもそも、米国では 1 つの法律で規定されているものであるということ意識しなくてはならない。

<sup>2</sup> 会社法（第 348 条第 3 項第 4 号）「業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備」。

<sup>3</sup> 金融商品取引法（第 24 条の 4 の 4 第 1 項）「会社の属する企業集団及び当該会社に係る財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するために必要なものとして内閣府令で定める体制」。

<sup>1</sup> 「職員の不正会計・情報漏洩防止 首長に対策義務付け」日本経済新聞 2017 年 1 月 4 日 朝刊第 1 面。

では、内部統制のベースとなる「目的」とはどのようなものなのか。ここで、内部統制の目的と基本的要素を確認することとする。

内部統制の概念は、1992年に公表された、米国のトレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission；COSO（以下「COSO」という。））の『内部統制の統合的フレームワーク』（以下「COSO フレームワーク」という。）に拠っており、日本における内部統制もこの COSO フレームワークに準拠している。COSO のフレームワークでは、内部統制の目的として3つ、基本的要素として5つの項目が挙げられているが、日本での導入の際、目的に「資産の保全」が加えられ、基本的要素に「情報技術への対応」を加えたことから、日本においては内部統制として4つの目的と6つの基本的要素が基本的枠組みとされている（注4）。

目的としては、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4つがあり、基本的要素としては、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 情報技術（IT）への対応 の6つがある。

民間における内部統制では、それぞれの企業及び企業集団（グループ企業）が、内部統制の目的を達成するための基本的要素である6つの項目に各企業の業務を細分化し、チェックすることで内部統制の基本的要素に掲げる項目を満たしてその目的を達成する。しかし、これだけでは内部統制が有効に機能していることを担保できない。

内部統制の有効性確保のため、企業においては、会社法における「内部統制システム」が整備されていることを取締役会において決定している。金融商品取引法における「財務報告に係る内部統制」については、基本的要素に含まれる6つの項目について、経営者が内部統制の整備状況を内部監査によって確認することになる。そして、経営者は内部監査結果に基づく評価を行い、内部統制報告書を作成し、この報告書を会計監査人が監査することにより、内部統制が有効に機能していることを担保しているのである。

このような形で内部統制は取り組まれているが、これによって不祥事が完全に防げているのかといえそうではない。2011年に発覚したオリンパスの不正経理（注5）や、2015年に発覚した東芝による粉飾決算（注6）などの事案は、内部統制の法制化以降の不祥事であり、多くの企業に衝撃を与えた。この2社においても、内部統制の整備は当然に行っていたところであり、内部統制が有効に機能しているとされた企業においても、経営者自らの指示により、いともたやすく内部統制は破られるということがわかったのである。

以上、民間における内部統制導入から現在までの概略について述べたが、ここで、本論の主旨である行政における内部

統制について目を向けてみたい。

序章で述べたように、現在、自治体における内部統制の法制化に向け2017年1月からの通常国会で地方自治法の改正が審議される予定であるが、これまで導入には至っていない。公営企業を除く行政機関では、いわゆる「利潤」という概念が存在しないことから、金融商品取引法に規定される内部統制である「財務報告に係る内部統制」を構築する必要がないのかもしれない。しかし、行政にも税金などの収入は少なからず存在し、収入・支出に至る事務や意思決定など、企業において内部統制の構成要素となる業務の多くが行政においても共通している。また、財務報告についても、その決算に不正がないとは言いきれず、行政においても財務に係る適正性の確保は必要であると考えられる。

行政への内部統制の法制化は民間に比べて10年以上も遅れているが、民間においてもオリンパスや東芝のような事案がある中で、果たして行政に内部統制なる制度が本当に必要なのであろうか。必要とならばどの部分で必要とされているのだろうか。次章では、これまで検討されてきた行政への内部統制を具体的に挙げながら、行政において導入されて来なかった背景について述べてみたい。

## 第2章 行政における内部統制導入の検討過程

行政に内部統制を導入するに当たり、官民での考え方が異なるのは「利潤」があるかないか、ということになるが、行政にも公営企業が存在するし、民間側から見ても民間出資の公益財団法人など公共性の高い法人を設立することもある。ただ、内部統制に関して言えば、金融商品取引法に係る内部統制については官民で大きく異なると言えるであろう。財務報告の適正性を誰に対して確保するのか、という点が大きく異なる点であり、すなわち、民間であれば株主や債権者などのステークホルダーに対しての財務報告としてとらえられるのに対し、行政では議会や住民などに対しての決算報告としてとらえられる。行政においては、公営企業を除いては単式簿記の単年度主義であり、いわゆる財務諸表を作成し前会計年度における事業報告を行うことを（一部の要請を除き）原則的には必要とはしていないからである。

つまり、行政は予算主義であり、予算の執行について大きな関心が払われるのに対し、民間では決算に重きを置き、事業年度の経営成績について大きく関心が払われる。この違いが、民間モデルの内部統制を行政に導入できない大きな障害となっていると考える。

このような違いがあることを念頭に置きつつ、行政への内部統制の導入に関してこれまでにどのような検討がなされたのかを挙げてみる。

当初の事例として、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2009年3月に作成した『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革～信頼される地方公共団体を目指して～』が挙げられる。ここでは、先に述べた COSO フレームワークに準拠した内部統制の4つの目的と6つの基本的要素から、参考事例として自治体における具体的な取組事例を列挙したものであり、自治体への内部統制の導入に向けた具体的な事例である。ただし、ここでは民間で導入直後の内部統制をほぼ踏襲したものとなっており、4つの目的について「財務報告の信頼性の確保」がそのまま導

<sup>4</sup> 金融庁 企業会計審議会 第15回内部統制部会（2006年11月20日開催）『資料1-1 内部統制の基本的枠組み（案）』。

<sup>5</sup> 2011年に発覚したオリンパスの不正経理は、損失を10年以上隠し続け、その後就任したイギリス人社長の解任をきっかけに判明し、前社長が逮捕される事態となった。

<sup>6</sup> 2015年に発覚した東芝の粉飾決算は、カンパニー制を敷く部門の長に対し、トップが粉飾を指示するなど、トップ自らが利益に対する圧力をかけた事件。

入されているなど、自治体においても財務諸表を作成することを前提としたものになっている。これは、自治体において一般化されていない制度をそのまま目的としているものであり、当然ながら行政においては民間における決算中心の考え方と大きく異なっており、自治体には難解であったのではないかと考える。本報告においても「財務報告の信頼性は、地方公共団体にとって一般的に理解しにくい目的であると考えられる（注7）」と懸念されていることから、自治体において導入が進まなかった一つの要因であることは間違いないのではないかと考える。自治体が決算を作成し、それが偽りないことを担保するために、企業が行っているようなすべての業務プロセスを文書化することで、自治体が払わなければならない犠牲がどれだけのものであるかを考えると、本報告のような内部統制の導入は現実的ではないと言える。

しかし、この報告では、民間における内部統制導入の流れに乗って、行政における内部統制がどのようなものであるかを初めて具体的に示した。その後、本報告に沿って自治体において内部統制がどれほど導入されたかについてのフィードバックを「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」として2013年から2014年にかけて7回の検討を行った。この検討会では、2014年2月21日の最終検討会において『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』が示された。

ここでは、導入が進まない行政における内部統制について「企業に導入した際に見られた混乱や、費用対効果を見逃した過度な内部統制体制の整備につながる懸念もある」（注8）と示していることから、当初の報告で示された内容の内部統制を導入することが困難であることを示した。そして「地方公共団体における内部統制の取組みは、その内容が一部のリスクへの対応から始まって徐々に深まっていき、かつ、その範囲が一部の地方公共団体から徐々に広がるような段階的発展が望ましい。そこで、今回の内部統制制度については、地方公共団体が内部統制を「小さく産んで大きく育てる」ことができるよう設計されるべきである」（注9）と例示したことから、内部統制の段階的導入について言及するとともに、その導入に当たって内部統制の範囲を縮小すべきであると述べたのである。

これによって、行政における内部統制の導入に当たっては、民間での導入時のように包括的かつ一斉に導入するのではなく、段階的かつ縮小して導入することが望ましいというトーンに変化していったのである。

そして直近では、第31次地方制度調査会において内部統制のあり方が検討され、2016年3月に『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』が提出された。

この答申では、先の報告書を受けて、行政における内部統制を段階的かつ縮小して導入する方向性を形づけた。具体的には、内部統制の制度化に当たっての留意点として「内部統制の制度化は、地方公共団体の事務の適正化に向け、業務が

大きく改善する期待がある一方、非定型業務への対応が困難な場合もある等、一定の限界があることにも留意し、内部統制への過大な期待により、コストと効果が見合わない過度な内部統制体制の整備につながらないようにすべきである」（注10）としている。自治体における非定型業務には過度な内部統制の対応が困難であるから、内部統制にコストをかけすぎず導入すべきである、としているのである。コストをかけてすべての業務プロセスを文書化した民間での導入の反省を踏まえたものである。

これらの具体的な検討を見ていくと、当初の報告から第31次地方制度調査会の答申に至るまでに、自治体への内部統制導入の勢いは明らかに縮小してきたことが特徴的なところである。

民間での導入時のような包括的な内部統制が必ずしも良いものとは思えない。行政が払うべき犠牲に対して得られるメリットは少ないと考えるからである。そのような中では、行政で段階的に導入を進める検討を行い、内部統制をようやく導入する方向となったのは非常に大きな前進である。

では、行政において内部統制を導入する理由は何なのか。縮小されて導入されると想定される内部統制とはどのようなものなのか。

法制化に当たっては、2016年3月の答申に拠る形で進められることになる想定されるが、行政への導入に当たり最低限評価すべきとされたものがある。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』では、具体的な設計案として「地方公共団体において最低限評価すべきリスク」である以下の3点を掲げ、これらを財務事務執行リスクとしている（注11）。

- 1 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
- 2 決算の信頼性を阻害するリスク
- 3 財産の保全を阻害するリスク

これらはすべて自治体の財務事務に関するリスクであり、内部統制の4つの目的には概ね合致するものの、リスク以外の基本的要素からはかけ離れていると思われる。

ところが、当該報告書では、これらのリスクを評価すべき理由として以下の3点を挙げている（注12）。

- 理由1 財務事務執行リスクは、一般的に地方公共団体にとって影響度が大きく、発生の頻度が高く、重要なリスクであると考えられること
- 理由2 地方公共団体の事務処理の多くは予算に基づくものであるため、財務事務執行リスクは明確かつ網羅的に補足することが可能であり、内部統制取組みのきっかけになること
- 理由3 財務事務執行リスクは、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

企業で取り組む内部統制では、全社的かつ網羅的に取り組むべきとしている全社的な内部統制（全般統制）であるが、

7 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（2009年3月）『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～』p.30.

8 総務省 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（2014年2月）『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』p.7.

9 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、前掲書、p.7.

10 総務省 第31次地方制度調査会（2016年3月）『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』p.14.

11 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、前掲書、p.8.

12 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、前掲書、p.8.

地方公共団体においても財務事務執行リスクで「明確かつ網羅的に補足する」ことを可能としていることから、企業における全般統制に近い整備が求められる部分である。行政への導入に当たっても内部統制の6つの基本的要素を含めつつ、財務事務執行に関するリスクを評価していく姿勢が必要であると解釈される。

行政に内部統制が必要な理由は、ただ内部統制に掲げられた目的を達成するためだけではない。内部統制の導入を通して、その先にある住民への適切な行政サービスを行うためである。それは投資家保護を目的としている民間でも同様であり、全般統制に近い内部統制が必要であるとする最大の理由である。

ここで挙げられている財務事務執行リスクが、具体的にどのようなものであり、行政はどのようなところを評価すべきものなのか。行政においては当然ながら事例もなく、民間の事例をもとに法制化されてから検討していくこととなると思われるが、内部統制を民間で導入する際に重要なポイントとなったのは、社内での意思決定プロセスである。会社組織における日常の事務の執行は、収支も含めその多くが意思決定過程を経て形成される。民間における内部統制では、これらの意思決定プロセスについて文書化し、チェックしているところである。

行政に内部統制を導入するに当たっても、民間と同様、この意思決定プロセスに多くのリスクが潜むと考える。財務事務執行リスクとして挙げられた3点のリスクは、いずれも行政においても意思決定プロセスを経て決定されるものがほとんどである。この意思決定プロセスは、利潤を追求する民間でも、そうではない行政でも同様である。これこそが「最低限評価すべきリスク」に当たるのではないかと考える。

この意思決定プロセスは日常的に多くの政策決定がなされている手法である「稟議制度」と関連が深く、意思決定プロセスの重要なポイントとなる。

次章では、重要なリスクが潜むこの意思決定プロセスについて、まず民間での事例を分析し、検討してみたい。

### 第3章 民間における内部統制の事例分析 ～意思決定プロセスにおける内部統制～

意思決定プロセスにおけるリスクをどのように「見える」ものにするかについては、内部統制導入時まで紙文書で行っていた意思決定を電子化することで、効率化を図るとともに不正を防ぐことができるとされた。そして、民間における内部統制法制化の際には、稟議や財務事務といった意思決定にかかる仕組みをシステム化する流れが起こった。

民間での内部統制導入の際、問題となったのは「費用面」である。これらのシステムを導入するために、あまりに費用がかかる内部統制はやりすぎではないのか、といった指摘もあった。しかし、これが民間において業務の効率化や電子化を進める一つのきっかけになったことは否めない。企業においても多くの従業員が「自分には内部統制なんて関係ない」と思っていたが、内部統制導入時に電子化が進んだり、企業倫理の徹底が行われたり、知らず知らずのうちにすべての従業員が関わっていったのである。

ここで、ある企業の内部統制導入時に使用された、基本的要素のうちの統制活動に係る実際のチェックリストを見るこ

ととする。統制活動に係るチェックリストは、意思決定過程に関わる項目が多く、次のようなリストで構成されている。

(表1) ある企業における統制活動チェックリスト

a <職制規則・業務分掌について>	
1	職制規則・業務分掌はありますか
2	職制規則・業務分掌は社員に周知されていますか
3	職位による決裁基準はありますか
4	職位による決裁基準が遵守されていますか
5	職務権限規程はありますか
6	職務権限規程は社員に周知されていますか
b <権限の分散・牽制について>	
1	社内決裁において、申請者と決裁者がわかれていますか
2	受注と請求の業務を別の担当・部署が行うなど、二重チェック体制がとられていますか
3	社長印押印のチェック体制は取られていますか

出所: 某株式会社 (2006) 『2006年9月現在 全社統制チェックリスト』「II 統制活動」。

表1を見ると、社内における意思決定について、どのように規定されているか、権限がある人がどのように意思決定行為に関わっているか、などの項目によって構成されていることがわかる。

中でも注目されるのが、職務権限が割り振られ、それが従業員に周知されているものであるのか、更には意思決定が規程に沿って行われているか、ということがチェックリストに挙げられていることである。

日本の多くの組織では、職位に応じた権限が金額や職位ごとに割り振られている。そして、その決定行為に不正が起こらない仕組みを導入しているかの監査を行い、経営者が評価し、それを会計監査人が確認していくこととなる。

この意思決定プロセスにおいてリスクとされたのが、先に述べたように紙の回付による稟議制度である。そもそも稟議とは何なのか。行政における稟議制について詳しく指摘した辻清明によると、稟議とは、組織における「計画や決定が、末端のものによって起案された稟議書を関係官に順次回議して、その印判を求め、更に上位者に回送して、最後に決裁者に至る方式」(注13)としている。

ここで、決裁後の稟議内容を変更する必要がある場合を想定してみる。この場合、起案者が決定内容を再度変更する稟議を起案する必要がある。紙で回付する場合、この変更が事務手続上面倒であるといった理由により、不正に紙を差し替えることが可能となってしまう。そうすれば、「実際の意思決定」と「不正に差し替えられた後の意思決定(実際の契約行為など)」に齟齬が出てしまうなど、不正の温床になるのである。

つまり、紙の回付による稟議制度を続けていると、企業に

13 辻清明 (1969) 『新版 日本官僚制の研究』 p.155.

とっては内部統制が機能していることを担保できないのではないか、と考えられたことから、多くの企業でこうした「意思決定による不正が起り得ない」電子稟議システムを次々と導入することとなったのである。会社法が施行された2006年頃から電子稟議を導入する企業が増えはじめ、金融商品取引法における内部統制が導入された2008年4月決算期以降の企業、つまり2007年5月以降になると、多くの企業の意思決定プロセスにおいてIT化が推進されたのである。

IT化については、IT技術の活用が進むことで、ITに対する不正が起らないように確認する必要も生じる。電子稟議システムに係るITについては、ITの操作プロセスにおいての不正が起らないようにするのはもちろん、電子稟議システムの有効性を確保しているIT技術に対しても、IT統制により不正が起らない確認項目を設け、内部統制の有効性を担保しているのである。

このように内部統制の有効性確保の観点から、会社法施行前後に企業では電子稟議システムの導入が進んだのである。

一例を挙げると、筆者が従業員として在籍していた企業においては、電子稟議システムを2006年度までに採用することを決定した。その際、稟議の種類ごとに、すべて電子での稟議が可能か、一部紙での稟議が必要かを分別する膨大な作業が必要であった。

すべての稟議を電子化することは不可能であったものの、内部統制の有効性確保のためにはなるべく多くの稟議を電子化する必要があった。また、決裁後に契約などのための代表取締役印押印にかかる簡易な稟議（押印請求票と呼び、簡易な紙決裁を用いていたもの）を押印担当部門である法務担当に決裁後の稟議書とともに提出していたが、この押印請求票についても電子化することで、稟議と併せて一括して法務担当が確認できるシステムを導入した。これにより、一部の工事契約決定等を除き、ほとんどの稟議書や押印請求票について電子稟議システムを導入することができた。

非常に多くの困難を伴う辛い作業であったが、これは多くの企業においても同様であり、電子稟議システムをはじめとする体制整備を内部統制導入までの短い期間で進める必要があった。大企業等においては稟議だけではなく、当然ながら意思決定を伴う経理や人事などあらゆる制度について不正が起らない体制を構築しなければならなくなったのである。

このように、大企業等において2007年頃までに急ぎで進められた電子稟議システムについて、今度はそのノウハウを用いて行政に導入される事例が見られるようになる。

ただし、行政において当然ながら内部統制は義務化されておらず、積極的に電子稟議を導入した事例は少ない。省庁においても電子稟議を推進しているが、2014年度下半期において電子決裁率が70%を超える程度となっている（注14）。本章では、2007年度から電子稟議を本格導入し、電子稟議を推進している京都市の事例を挙げ、従来の紙による稟議と電子による稟議の違いと、どのようなメリットがあったのかを例示したうえで、電子稟議が行政にどのような変化をもたらしたのかを分析したい。

<sup>14</sup> 総務省 第64回各府省情報化統括責任者（CIO）連絡会議（2015年9月17日開催）資料『アクションプランを踏まえた電子決裁取組状況について』p.7.

#### 第4章 京都市における電子稟議システムの導入 ～導入期から現在まで～

京都市では、2006年度から試行運用として電子稟議システムを導入しているが、このような稟議方式の変更は、起案を行う末端職員から意思決定者となる上級職員まで、多くの職員が関わることとなる。これらの職員に対して電子稟議を周知し、導入することは大変な苦労があったことと思う。このテスト導入期間において、次年度からの本格導入に向け、全職員向けの操作研修を行っていった。

この研修においては、システムの操作方法の研修にとどまらず、実際の業務に携わっている職員に実際にシステムを操作してもらい、電子稟議システムの導入で想定される課題の抽出を行い、それを翌年度からの本格運用に向けてシステムの修正を行っていった。

翌2007年度に、京都市では予定どおり電子稟議システム（京都市では「文書管理システム」と称している）を導入した。これ以降、稟議は原則電子により起案することとなった。ここでいう電子化とは、紙による文書を無くし、すべて電子による起案とする完全な「電子決裁」と、一部紙による回付を必要とする「併用決裁」の二つを併せていうものである。

とはいえ、2007年度には紙による決裁がまだ通用しており、紙で収受した文書の供覧や当該文書に対する回答文など、いわゆる「電子での稟議になじまないもの」については、まだ印鑑を押印して回付していく「紙決裁」も半数以上残っており、京都市における本格運用初年度（2007年度）の電子決裁率（電子決裁と併用決裁を併せた立案の割合）は42パーセントであった。

電子稟議システムをめぐる状況が大きく変化したのは、本格運用から3年後となる2010年度である。当該年度には、それまで紙で起案していた財務会計に係る決裁も原則としてすべて電子化されることとなった。つまり、支出負担行為からそれに基づく支出命令まで、すべて電子での決裁となったのである。この財務会計システムの意味決定プロセスを既に運用している文書管理システムと連動させることによって、電子決裁率は大幅に上昇したのである。

財務会計の電子化のため、公営企業を除く全部局にハンディスキャナーを導入したことで、紙の請求書を原則として電子化し、添付データで添付することが可能となった。紙の請求書は各部署で保管することで、帳票類を稟議本体に紙ベースで添付する必要がなくなったのである。

その結果、2010年度に電子決裁率は95パーセントに達した。

以下の表は、京都市における文書管理システム導入以降5年間の電子決裁率を表したものである。

（表2）京都市における電子決裁率

（単位：％）

年度	2006 (試行)	2007 (本格運用)	2008	2009 ※2	2010
電子決裁率※1	—	42	74	84	95

出所：京都市（2012）『高度情報化推進のための京都市行動計画』pp.111-112.

注※1 システムに登録されている決定書及び供覧書のうち、電子決裁及び併用決裁を行ったものの割合

※2 2009年4月から2009年12月までの数値

電子稟議システム本格導入から2年目に当たる2008年度には、電子決裁率が74パーセントとなり、前年度比で32パーセントも上昇したことは注目すべき点であろう。これは、電子稟議の利便性が1年で浸透したことによるものと考えられる。また、2010年度までに電子決裁率が95パーセントとなったことについては、財務会計システムの電子化によるところが大きい。

このように、電子稟議システムを導入した結果、その利便性の高さから京都市においては電子決裁での起案が定着した。

支出負担行為を伴う契約決裁等についても、すべて電子とすることが可能なため、以前のように膨大な紙の添付資料を付けずに回付できるようになった。

その他にも利便性が大きく向上した機能がある。稟議書の複写機能である。行政では毎年度同じように起案しなければならない稟議も多くあり、そのような場合に紙決裁では前年度の紙ベースの簿冊を探してきて、それを参考に手書きすることや、パソコンで再度編集して起案することが多くあった。それが、電子稟議システムにある保存文書から検索し、当該稟議の複写機能を用いて一部修正して起案すれば、すぐに当年度の稟議が作成できるのである。

また、前年度と前々年度、更にそれ以前の稟議について、職員が誰でも検索し、比較できるようになったことも大きなメリットであった。これにより、例年同じ決定をしなければならないルーティンな意思決定案件について、その決定が例年と変化しないものかどうかを起案者に聞かなくても、決定予定者が簡単に過去の稟議と比較することができるようになった。つまり、その意思決定文書について誰でも簡単に検証することができるようになったのである。

電子稟議で検索性が上がったことにより、行政特有の課題に対しても大きく業務改善がなされることとなった。例えば、情報公開請求がなされた案件について、情報公開担当部門において決定文書を簡単に検索でき、担当部署に対してどの決定文書を提出させるかをすぐに指示できるようになったのである。これで、担当部署の簿冊を探し、該当する稟議を選ぶ必要がなくなったのである。更に、個人情報に当たる決定行為については、件名欄に個人情報を載せない「公開件名」を用いることで、個人にかかる決定文書が安易に検索されることを防ぐこともできるようになった。

このほか、紙決裁では稟議書の実物が来るまで内容を確認することができなかったが、起案者が稟議を起案した時点で、決定予定者は全員「承認予定」として事前に決裁内容を確認することができるようになったこともメリットとして挙げられる。この機能で決定予定者は事前に重要な決定内容についてある程度確認し、実際に自分の決定順が回ってきた際に速やかに決裁ボタンを押すことができるようになった。

更に、職員にとって大きな課題であった「稟議書の行方不明問題」を電子稟議導入により解消できることとなった。辻清明が稟議制について指摘した「起案者が上級管理者の参考案をとり入れた場合でも、(上級管理者は)やがて長い時日を経て自分の手許に稟議書が届くまで待たねばならないのである」(注15)という問題点について、電子稟議が解消することとなったのである。つまり、稟議書が現在どの位置にあるか、どの決定者が稟議を見ているかが一目瞭然となるのである。場合により、その決定者に対して早く見るように促すこ

とも可能である。従前、急ぎの場合に「持ち回り決裁」としていたものについても、電子稟議とすることで至急扱いにすることが簡易となり、至急の稟議は行政業務システムのポータル画面に赤字で「至急待ち」と表示されるように、システム改修も行われた。

京都市においては、電子稟議システム導入以降も利便性向上のための細かなシステム改修が何度か行われている。試行時には検証できなかった問題点について、実際に問題を感じた職員から吸い上げ、システムを改修していったのである。しかし、この改修が内部統制の有効性が確保されていないケースも見受けられるのである。

次章では、京都市におけるシステム改修を例にとり、内部統制の有効性確保のためにどのような対応が求められるのかを具体的事例から検証する。

## 第5章 行政における内部統制導入までのアプローチ

内部統制の有効性確保の観点においては、実際に決定した稟議と、保存されている稟議に違いがある場合は当然ながら問題があるということになる。意思決定行為を正しく記録できていないからである。ところが、京都市における電子稟議システムにおいては、決定者により決裁された「決定日」の変更が原則できないという、内部統制上当然の仕様であることが問題となった。

例えば、京都市の用地買収における一般的な契約について、特に行政側が主導で進める契約においては、稟議の決定日を契約締結日とするのが一般的であるという慣例がある。契約決定行為が行われるよりも前に相手方の実印を求め、契約決定の際には相手方の実印を押印し、印鑑証明を用意したものを契約の稟議に添付し、回付するのである。そうすると、相手方が押印する日は実際の市長印を押印して契約を締結する日と同日にはほとんどのケースでならない。事前に押印を求めることになるのである。そして、決定者が稟議の決裁をした日、つまり決定日が「契約締結日」となるのである。

しかし、対住民との契約においてはそうすることでトラブルとなることもある。用地買収の現場においては、契約締結日を行政サイドで決められないケースもあるのである。地権者の希望で、契約締結日は仏滅ではダメだ、大安でなければ納得しないなど、どうしても契約締結日について数日の幅を持たせたい、といったことが現場では起こるのである。

電子稟議システムでは、当然ながら決定者が決裁した日を含め、決裁後には一切内容を操作できないよう設定されていることが通常である。それが内部統制の有効性確保の観点から重要であるからである。となると、契約締結日は決定日に紐づけされてしまい、相手方との調整で契約締結日を設定することができない、ということになってしまう。こうした問題について対応するため、京都市では、決裁後に決定日を操作することが可能な仕様としたのである。

内部統制の有効性確保のためには、電子稟議システムにおいて決定内容の操作は許されないはずである。行政において内部統制が導入された場合、日付だけとはいえ意思決定の内容の操作ができてしまうと「統制活動に問題があるのではないか」ということになってしまう。

内部統制の観点から考えると、稟議の内容が変更できることは大きな問題である。しかし、決定日を変更するといった

<sup>15</sup> 辻、前掲書、p.160.

簡易ともいえる操作は決定行為の変更には当たらないのか。

その稟議がいつ起案され、どのような経路で回付され、いつ決定者によって決定され、そして契約行為等の施行がいつ行われたのか、ということは重要な意思決定の記録である。先の例のような、地権者の意向により決定日を変更することも、簡易とはいえ意思決定の変更には違いない。

では、今回例示した、用地買収等における契約手続きについて、決定日を契約締結日にしなければならないというルールはどのように定められているのか。

京都市では、決定日を契約締結日にすべしという明確な規定やルールは定められていない。ただ、相手方に押印を求め、実印を押印したものを契約決裁に添付して回付することを慣例的に求めており、決裁後すぐに市長印を押印し、相手方に1通すみやかに渡すためには決定日が契約締結日とすることが慣例であったようである。

京都市の文書管理システムでは、稟議の決定日だけでなく「施行日」というものが設けられている。これは、契約書等の締結や行政処分等、実際に意思決定された行為を行った日を入力するものであり、起案者によって電子文書保存時に入力されるものである。

本来、契約締結日はこの「施行日」と同日付で良いはずである。しかし、用地買収等における手続きについては先に述べたように慣例化されており、「決定日」を契約締結日とすべしとされているのである。

つまり、先に懸案していたシステム上における内部統制不備の事象は、このような慣例によって用地買収等担当者が「日付を変更できないようなシステムは不備である」としていたことも一因として存在するのである。もちろん、この他にも決定日を変えろという声はあったのかもしれない。しかし、少なくとも用地買収等担当者が決定日を変更できない状況は、今の用地買収等の慣例上では問題となったのである。慣例だけが問題であるのではない。当時の状況はそれが最良であったのである。それをシステム化する際に以前からの「慣例」や「通達」等をそのまま取り入れようとしたことにより、システム化による内部統制の有効性を削ぎ落してしまう結果になることが問題なのである。

では、行政において事例に挙げたような内部統制の不備について、どのように評価すべきなのか。

行政における内部統制は、民間と同様 ①「業務の適正を確保する体制」を整備するために、首長はまず内部統制の基本方針を整備することが求められると考えられる。これは、民間における会社法の観点と同様である。次に、金融商品取引法に準じた形で ②「財務事務執行の適正性を確保するために必要な体制」であるリスク管理体制を整備し、監査委員や外部監査人による監査で適正性を確保する方向性になると想定される。

ここで、先の事例に戻り、文書管理システム上の不備を想定すると、内部統制の不備が「システム上で決定日を変更できることが不備である」と表面上は評価してしまうかもしれない。これは本質ではない。本質は、先に述べたように「システム上で決定日を変更しなければならなくなった慣例や通達の存在」が内部統制不備の本質なのである。

では、他の例でこれをどう発見し、リスクを把握していくのか。当然ながら、内部統制の有効性確保のため財務事務執行にかかるリスクを評価するために、これらの慣例や通達についても評価の対象とすることになるはずである。しかし、

ただ慣例や通達を見ているだけではこのようなリスクは把握できない。あくまで、具体例に戻って、なぜそのシステムが変更できたりするように構成されているのか、という観点での評価が必要である。

これは、他のシステムや制度でも同様である。表に現れている不備がなぜ行われているのかを把握することこそ、内部統制の有効性確保のために最も大切なことであると考えられる。

自治体における内部統制は電子稟議システムにとどまらない。京都市では、意思決定プロセスに係る財務会計システムや庶務事務システム、人事評価システムもすでに運用を開始している。京都市においては、2007年に介護休暇（注16）と服喪休暇（注17）の不正取得が相次いで発覚しているが、現在は庶務事務システムの導入によって手続きが厳格化し、このような休暇取得の不正が起こりにくい体制になっている。ただ、不正が起こらないということを確認し、保証する体制は今のところない。IT技術により不正が起こらないシステムは構築されても、それを担保する体制を作ることまでが内部統制の整備であるとする、システムや制度の構築だけでは内部統制が整備されているとは言えないのである。そして、そもそもの原点としてなぜ不正が可能であったり不正が認められたりするような組織体制だったのか、体制や制度そのものにメスを入れることこそが内部統制の本質的な意義である。

元来、自治体は民間と比較しても透明性が高い組織である。トップが公選であり、住民が選ぶ議会があり、更に情報公開請求の制度があるなど、ステークホルダーともいえる住民が自治体を監視できるようになっている。しかし、チェック機能があるとは思えないほどの不祥事が起こっているのも事実である。

民間での内部統制導入時のように、コストをかけてシステム化を進めることも必要な場合もあるが、それよりも前に内部統制がなぜ必要なのかという本質を把握し、現況のシステムや制度からリスクを適切に抽出し、評価することが重要である。内部統制の本質は、その組織の体制や制度といったところに原因を求め、解決することで、内部統制の目的を達成し、適切な住民サービスを確保することにある。

費用をかけて内部統制を導入する前に、わかっているリスクを「なぜ」「どうして」「どのように」という観点で原因を突き詰めることこそ、これから導入となる行政への内部統制の評価で必要なことであり、行政における内部統制の体制整備の基礎となることで、有効性が確保された適切な内部統制が導入できると考える。

おわりに

今回、筆者は京都市の電子稟議システムを例にとり、内部統制が自治体にとって有効的なものとなるためには、システム化を進める前に、現状のシステムや制度におけるリスクを適切に抽出し、そのリスクに対しての原因を突き詰めることこそ、これから導入される行政における内部統制に必要なことであり、行政における内部統制の体制整備の基礎となること

<sup>16</sup> 介護休暇の不正取得は、2007年4月に京都市職員11人が、育児や介護目的で取得できる時間単位の休暇を、子どもや高齢の親がいなくても関わらず取得していたことが発覚したもの。

<sup>17</sup> 服喪休暇の不正取得は、2007年10月に京都市職員43人が、親族の死亡の事実を偽るなどして不正に休暇を取得していたことが発覚したもの。

とで、有効性が確保された適切な内部統制が導入できると結論づけた。

自治体における内部統制が義務化される前夜と言える今、自治体にとってはどのレベルまでシステムや制度の構築を行えば内部統制が整備されていると言えるのか、悩ましいところである。各自治体では少なからず、システム化が進んでいる部分もあると思うが、本論で述べたように、既存のシステムや制度を維持したまま内部統制への対応はできると考えている。ただし、システムや体制に不備が存在することを認識し、その不備がなぜ存在しているのかを突き詰めることが内部統制の意義であることを考えると、今回事例で示した京都市のような文書管理システムはまさに不備の例ともいえる。京都市だけでなく、各自治体でも内部統制という言葉が使われていなかっただけで、既存の体制を整え、内部統制を理解することで対応することは十分可能なのである。

ただ、これまでの行政の仕組みにはなかったリスクも新たに生まれていることを考慮しなくてはならない。

今、日本は人口減少局面を迎えている。地方自治体は単独で一つの自治組織として運営するのが今後難しくなることも想定される。このような状況では、既存の自治体の運営が成り立たず、厳しい局面を迎える自治体も今後増加することが想定される。その中で内部統制を導入することを求められる自治体では、果たして対応できる人材やシステムがあるかどうか、疑問である。また、以前は許容されていた慣例なども、今の時代の判断では許されないものもある。以前やっていたから今も許容される、といった理由だけでは通用しない新たなリスクも生まれている。

効果的な内部統制の導入のためには、その自治体の規模だけでなく、地域や風土といった部分も含め、それぞれの自治体の組織体制は大きく異なる。そうなれば、当然ながらリスクも大きく異なることを念頭に置くことが最も重要なことであると考えている。

企業で導入された内部統制を自治体に当てはめながら、企業での内部統制と自治体での実態とを比較することで、行政では不足している部分や、逆に余っている部分を削ぎ落とし、自治体の規模や体制、現代の市民意識に合った適切な「自治体の内部統制」を整備することが地方には求められるところであり、都道府県や政令市で導入したそのままを地方に押し付け、導入を促すことがあってはならないと考える。今後は都道府県や政令市が効果的な行政の内部統制導入の具体例を実践し、基礎自治体の体力に見合う内部統制がどのようなものであるかを実践の中から示すことが大切であると考えている。

(以上)

#### 主要参考文献(抄)

- ・石川恵子 (2012) 「わが国の地方自治体の内部統制の整備・構築に向けての課題」『実践女子大学人間社会学部紀要』第9集.
- ・京都市総合企画局情報化推進室 (2012) 『高度情報化推進のための京都市行動計画』.
- ・駒林良則 (2016) 「内部統制制度の自治体への導入について」『立命館法学』2016年1号.
- ・澤田道夫 (2005) 「稟議制批判論についての再考察—意思決定の類型から見たその効用と限界—」『熊本県立大学大学

院アドミニストレーション研究科院生会 アドミニストレーション大学院紀要』第2号.

- ・総務省 第31次地方制度調査会 (2016) 『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』.
- ・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 (2009) 『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～』.
- ・総務省 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 (2014) 『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』.
- ・曾我謙悟 (2013) 『行政学』有斐閣.
- ・辻清明 (1969) 『新版 日本官僚制の研究』東京大学出版会.
- ・日本内部監査協会 ERM 研究会 (第8期) (2015) 『改訂版 COSO 内部統制フレームワークの内部監査での活用事例』
- ・真淵勝 (2009) 『行政学』有斐閣.