

自治体の内部統制と監査機能の充実 ～ニュー・パブリック・ガバナンスとは～



関西学院大学 教授
石原 俊彦

1 ニュー・パブリック・ガバナンス

ここ数年、英文の研究書を渉猟すると「ニュー・パブリック・ガバナンス」(New Public Governance : NPG) という用語が多用されていることに気づく。わが国では、1997年以降、三重県の北川改革を契機に、ニュー・パブリック・マネジメント (New Public Management : NPM) の思考が自治体改革に導入され、15年以上の時間が経過している。民間企業経営の理念や手法の長所を積極的に自治体改革に援用しようとするNPMの発想は、21世紀に入っても、多くの自治体の行財政改革に大きな影響を及ぼしてきた。

欧米における自治体改革の流れは、根底に流れる論理で時系列に整理すると「Public Administration : PA」 → 「New Public Management」 → 「Local Governance : LG」 → 「New Public Governance」となる。批判を恐れずにこうした論理を支える学問領域に注目して4つの特色を整理すれば、PAは行政学や財政学を中心に展開され、NPMはこの2つに経営学の論理が導入されたものといえる。また、LGはNPMに社会調査やフィールドワーク、コミュニティ・ビジネスなどの社会学的な考察が加えられ、NPGはLGに加えて、コミュニケーション論や監査論の論理がより積極的に組み込まれたフレームワークと位置づけることができる。それゆえ、PA・NPM・LG・NPGはいずれも対立するフレームワークではなく、PAから最新のNPGへの発展形態として、段階的に理解されるべきものである。

ところで、NPGで積極的に援用されている

監査論のなかでも、特に注目されるのが内部統制とガバナンスである。わが国でも、内部統制について、総務省内部統制研究会から平成21(2009)年に『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～』が公表されている。総務省は平成23(2011)年1月には『地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)』を公表し、地方自治体における内部統制の整備と運用について、詳細な論点整理とその構築に向けた課題を示唆している。また、ガバナンスについては第27次及び第29次の地方制度調査会で詳細な議論が展開され、『地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)』では、地方行財政検討会議での議論を受けて監査委員監査制度を中心にガバナンスの充実に向けた3つの改革案が示唆されている。

2 JIAMでの講義「自治体の内部統制～監査機能の充実を含めて～」

こうした近年の状況において、全国市町村国際文化研修所(JIAM)は、「内部統制と監査機能の充実」に関する3日間連続の講義を、平成22年度から3年間連続で実施している。この講義には、大阪市役所と大手監査法人からの講師も参加され、自治体の内部統制だけではなく企業の内部統制についても、また、理論や制度の講義だけでなく実務・実践に関する講義が展開されている。筆者も講師の一人としてこの講義に参加させていただいているが、参加された受講生の多くが内部統制という自治体運営に新たに登場した概念を学習

しようとする意欲にあふれている。また、監査委員監査という外部監査制度と監査委員事務局による実質的な内部監査のありようについても、今後どのような制度変更が行われるかと強い関心をもって講義に没頭されている。

実際の講義は、内部統制の議論を行ったうえで監査の議論に進むという手順で進められた。監査と内部統制は密接な関係にある。自治体関係者の間において、内部統制という概念は正直、まだ十分に浸透しているわけではない。しかし、『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革』では、内部統制を地方自治体における組織マネジメント全般を意味する概念として定義している。そして、内部統制は、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、資産の保全、法令等の遵守という4つの項目（目的）に関して組織が抱えるリスクを軽減するために構築された手続・規定・ルール等であると説明が加えられている。この2点は今後、すべての自治体関係者が早急に認識すべきポイントである。

端的に整理すれば、内部統制とは、自治体が業務の有効性及び効率性などの4つの目的の実現に関して、それが達成できない可能性（リスク）を事前に合理的な水準にまで統制する（引き下げる）ために設定された一連の手続等となる。行政はこれまで、無謬主義を前提に業務が執行されてきた。しかし、内部統制の概念は、あらかじめ自治体が直面すると予想される不正や誤謬をリスクとして定義し、そのリスクを合理的に低い水準まで統制する仕組み（リスク・マネジメント）を行うことで、住民からの信頼に応える組織マネジメントを実現することが企図されているのである。

ここにおいて重要なことは、予算制度はもとより、多くの自治体で導入されている行政評価など、これまで自治体が行ってきた行政経営の手法はすべて、内部統制の構成要素であるという点である。つまり、内部統制は、既存の行革手法を、4つの目的を達成できな

いリスクの予防・発見・修正という視点から見直したものにほかならないといえるのである。

また、内部統制を整備・運用（一般に、整備と運用の両方を含め構築と表現される）する責任は、自治体の首長にあるとされている。自治体運営に内部統制の概念を浸透させるには、内部統制の構築責任が首長にあるという点を、地方自治法において明示する必要がある。このことは『地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）』でも指摘されているところである。

首長が責任をもって内部統制の構築に取り組むことで、自治体のコンプライアンス（法令等の遵守）やVFM（業務の有効性及び効率性）というマネジメント上の諸問題も解決されると期待されているわけである。

3 内部統制から監査へ

監査委員事務局職員や監査委員が日常行う監査業務は、精査（全数検査）ではなく試査（サンプリング）という方法で実施されている。たとえば、例月出納検査や財務の定期監査では、監査委員等が全数の検査や監査を行っているわけではない。なぜ、全数を検査しなくても良いのだろうか。実はこうした非常に実務的な状況も、内部統制という概念を用いて論理的に説明することができるのである。

すなわち、理論上、内部統制の整備と運用に一定の信頼性が認められる地方自治体では、その信頼性が監査業務におけるサンプル数を減少する根拠（全数検査から抜取検査を可能にする根拠）となっている。したがって現行の監査実務は潜在的に、こうした内部統制の信頼性の存在を前提としていることになる。たとえ、内部統制の信頼性そのものを監査委員が検証する手続等について言及しない（実施しない）場合であっても、内部統制の信頼性の存在を前提として、現行の監査実務は展開されているのである。

したがって、一定の信頼性を具備する内部

統制、すなわち、行政経営（組織マネジメント）システムが構築されているという点は、現行の監査制度を変革する場合においても重要な前提となる。内部統制構築の責任者である首長が良好な内部統制というマネジメント・システムを構築し、自治体から独立した監査人が内部統制の信頼性を前提に外部監査というガバナンス行為を行うことで、業務や会計に関する自治体の行為の正当性が担保されることになるわけである。

不正流用や預けなどの不適正経理は、自治体の側からは、国の補助金制度のあり方にも問題があると指摘されることがある。これに関しては、予算制度や補助金のシステム自体が重要な内部統制であり、制度やシステムの整備状況（デザイン）に実質的な瑕疵があるときには、運用面での弾力的な解釈や行為が結果として、不適正経理と判断されるという不幸な結果になる。この部分には当然改善されなければならない要因が存在するという理解も必要である。ルールの整備においては、こうした状況を斟酌し、より良い内部統制システムが構築されるように、関係各位の努力が求められる。市町村レベルの自治体におけるリスク・マネジメントには、個々の自治体だけではなく、政府や都道府県の関与方法も、大きな影響を及ぼすことになる（地方自治法第2条第16項を参照されたい）。

4 内部監査の重要性

今回の講義で強調した点に、自治体監査における内部監査の重要性がある。内部監査は、内部統制の重要な構成要素であるという点について、実際のところ、ほとんどの自治体関係者が認知できないでいる。また、監査委員事務局で実施されている監査を、内部監査と勘違いしている関係者も多い。

多くの自治体関係者が監査委員事務局の監査を内部監査とイメージしている点に関連して、地方自治法第200条第7項では、監査委員

事務局職員は、「監査委員に関する事務に従事」と規定している点に注意しなければならない。つまり、監査委員事務局職員と監査委員は一心同体の関係にある。

ところで監査委員の監査について、第29次地方制度調査会は、監査委員をより独立性と専門性の高いものへと変貌させるような議論を展開している。この地方制度調査会の議論は、監査委員を外部監査として機能強化しようとするものであり、同時に、監査委員事務局職員の監査もまた、自治法上は、外部監査と位置づけられることになる。しかし実際の問題として、監査委員事務局職員の監査を外部監査と位置づけることに納得する自治体の監査関係者は、少ないと考えられる。監査委員事務局の監査は、紛れもなく内部監査というのが、大多数の自治体関係者の認識であろう。

英国で誕生した公認会計士制度と財務諸表を対象とする監査制度は、20世紀には大西洋を渡ってアメリカに伝播した。そのアメリカの企業監査で、内部統制の概念がはじめて取り上げられたのは1940年代である。内部統制は当時、内部けん制（internal check）と内部監査（internal audit）から構成されると定義されていた。今日でも、先ほどの総務省の内部統制研究会報告書では、内部監査を内部統制の6つの構成要素の一つであるモニタリングの重要な要素として説明している。つまり、内部監査機能の具備されていないマネジメント・システムは、内部統制とはいえない。首長にはもとより内部統制の構築責任があるわけで、そのことは同時に首長には、適切な内部監査組織を整備し運用する責務があることを意味している。

5 自治体の不正とCFO制度

地方自治体を取り巻く財政状況は厳しくなり、自治体運営の根底には、住民との信頼関係を構築し、住民と行政が協働参画して「まち」づくりを推進するという発想が不可欠である。

そのためには、自治体職員のコンプライアンス（法令等の遵守）が、第一義的に重要な課題となる。

ところが、自治体職員等による不正事件は、毎日のように新聞等で報道されており、自治体職員に対する住民からの信頼は、必ずしも高いとはいえない現状にある。この現状を克服するために、内部統制やガバナンスの充実が求められるわけであるが、英国ではこれに関して非常に興味深い取り組みが展開されている。

英国の自治体では内部統制の充実としてCFO（Chief Financial Officer：最高財務責任者）が置かれ、ガバナンスのために外部監査人による決算書の監査が義務づけられている。しかも英国の地方自治法第151条では、会計や財務の専門的資格をもつ勅許公共財務会計士（CPFA：筆者はその日本人第1号）あるいは勅許会計士（CA）を自治体のCFOとして配置することを義務付けている。わが国のように資格や専門的知識に関係なく、辞令1枚で財政局長や財務部長に人事異動することは、英国では認められていない。

このCFOは、日本流に説明すると、財政局（部）長、会計管理者、入札監理室（課）長、監査委員事務局長の職務を兼務し、財務に関する一切のコンプライアンスとVFM（業務の有効性及び効率性）の実現に責任をもっている最上級幹部といえよう。英国におけるこうしたCFO制度は、英国自治体の内部統制とガバナンスを特徴づけるシンボリックな存在でもある。

また、外部監査人による決算書の監査は、内部の自治体職員による不正の発生に大きな予防的効果があるとされている。わが国の監査委員監査では通常、年度末の3月や出納整理期間である4月と5月の定期監査が省略され、決算審査でもその期間の実地調査が行われることは少ないと思われる（書面審査だけでは十分な監査といえない）。民間企業で展開されているリスク・アプローチの監査では、

年度末や出納整理期間は一般的にリスクの高い時期として認識され重点的な監査資源（時間と費用）の配分が行われるにもかかわらず、現行の自治体監査ではこの部分での調査が反対に不十分となっている。

英国のように外部の第三者（わが国の場合、公認会計士、監査法人、税理士、税理士法人など）が決算書の監査を行うことで、自治体不正の発生に大きな抑止力が働くと期待される。年度末には内部統制だけでは十分に予防できない非定型的な取引も多くなるし、契約に関しても、随意契約やプロポーザル方式による業者選定は、一般競争入札と比較すれば、不正の発生する可能性は大きいと考えるべきである。監査や会計のプロフェッションである外部監査人による決算書監査では、こうしたリスク項目により多くの監査資源が投入され、首長が構築した適切な内部統制の効果とあいまって、自治体不正の予防と住民の目に触れる前の摘発が可能になる。

6 森羅万象と傍目八目

真の住民自治はどれほどのカリスマ首長が誕生しても実現できるものではないし、主権者とされる住民も、おかしい意思決定を行うことがある。自治体職員が十分な情報も公開せずに勝手な判断で自治体運営を行うことは言語道断ではあるが、主権者である住民を過度に崇めたり、崇められたりすることも、おかしいことである。サイレント・マジョリティとしての住民とどう接するかも、自治体職員にとっては非常に難しい問題である。

住民自治は地方分権や地域主権の根本原則ではあるが、その対象は森羅万象である。また、すべての住民が納得できる政策や施策の選択は容易ではなく、それゆえに、多くの議論や討議、意見交換、コミュニケーションなどが必要になる。そして、その前提となるのが、より多くの正確な情報であり、さらには意見、指摘、時には批判に、耳を傾けることである。

NPGは、個々の行政課題について自治体の当事者（住民・議員・職員）と無関係の第三者が、自治体運営に垂直型でも水平型でもないネットワーク型のコミュニケーションを形成し、最善を意図して、物事についての意思決定を推し進めることを企図する概念である。その際、内部統制は、自治体組織（役所や役場）におけるネットワーク型コミュニケーションを生み出し、外部監査は主として自治体外部の第三者から自治体関係者に中立的・独立的・客観的な情報を提供し、住民自治を活性化させる。

傍目八目という言葉がある。この言葉は「第三者のほうが、物事の是非や得失を当事者以上に判断できる」ということを表している。住民自治にいま求められている発想は、この「傍目八目」である。

森羅万象な行政課題に対して、すべての住民が当事者だけでなく第三者（傍目八目）という視点から「まち」づくりに取り組むところこそが、今後の自治体運営の基本形である。NPGはそのことを促す最新の論理フレームワークであり、内部統制の構築や監査機能の強化は、NPGの充実に不可欠な要素と位置づけられている。内部統制と監査を傍目八目の考え方と関連づけると、難しいこの2つの考え方も、意外と容易に理解されるのではないだろうか。

7 むすび

昨年10月京都で、NPGの世界的研究者である英国エジンバラ大学のオズボーン教授（Professor Stephen Osborn）にお目にかかる機会があった。貴重な機会であったので、筆者は教授に対して次のような質問を行った。「ガバナンスという言葉は、日本の自治体関係者に説明するのは容易ではありません。ガバナンスという言葉は、もう少し判りやすい英語に置き換えると、どのような言葉になるでしょうか。あるいは、教授のお考えになるガ

バナンスの本質を解説するとしたら、どのような言葉が使われますか」。教授は間髪をいれず「Negotiation（交渉）」と一言で回答された。

民間企業のガバナンスは、コーポレート・ガバナンス（企業統治）として垂直的な構造を特徴としている。それに対して教授の「交渉」という用語は、多くの利害関係者との合意形成を水平的なネットワーク関係で導き出すキーワードのように理解される。より多くの利害関係者の間での合意形成に、第三者の視線を組み込み、より多くの住民が納得できる方策を企図することが、教授の企図するガバナンスであり、公共におけるNPGの本質なのである。

わが国では、ガバナンスという用語に上からの監視や締めつけというニュアンスが潜在している。しかし、自治体等の公共部門におけるガバナンスは、良き情報、多様な視点、十二分な交渉（すなわち、意見交換）を通じて、より良い公共サービスを生み出す行為にほかならない。そのプロセスでは、財務情報等の事前開示に加えて、内部統制と監査のあり方がますます重要になってくる。ガバナンス、内部統制、そして、監査という難解とされる領域が、わが国の自治体関係者の間で注目される日は、もうそこに迫っている。

著者略歴

石原 俊彦（いしはら・としひこ）

1960年大阪生まれ。関西学院大学大学院経営戦略研究科教授、博士（商学）、公認会計士、税理士。第30次地方制度調査会委員、京都府参与（業務改善担当）、名古屋市交通事業経営健全化委員会委員長、兵庫県丹波市入札監視委員会委員長、兵庫県豊岡市行政改革委員会委員長などを務める。2007・2008年度には、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の構成員、2009年度には、総務省地方行財政検討会議構成員を務める。現在、日本公認会計士協会本部理事。英国勅許公共財務会計協会名誉会員（英国勅許公共財務会計士）。2006年度から全国都市改善改革実践事例発表会（山形市・尼崎市・福井市・中野区・北上市・大分市・さいたま市で開催）の審査委員長を連続7年務める。