

# 地方自治体における内部統制の 整備・運用と業務改善の取り組み

木村 昭 興

## 要 旨

地方自治法の一部改正により 2020 年度から都道府県および指定都市の長に内部統制の導入が義務づけられた。この背景には、地方自治体の不適正な経理処理による会計検査院の指摘があり、それに対応すべく法改正がなされた。この法改正により地方自治体に内部統制が導入され、事務執行上生じるリスクを可視化し、コントロールすることが求められている。しかしながら、規則や要綱などのルールによって厳格にコントロールされていることが地方自治体の特徴であり、反面、硬直化したルールが行政サービスの非効率を生み出すこともあり得る。本稿は、有効性の観点から地方自治体における内部統制を検討することで、改善改革に向けた組織風土を醸成する必要性を導いている。

## I はじめに

地方自治体における内部統制の導入は、第 31 次地方制度調査会の答申を受け、2017 年に地方自治法の一部が改正されたことにある。2016 年 3 月、第 31 次地方制度調査会は「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」を示し、地方自治体における内部統制の制度化を提言した。地方自治体は内部統制の導入によって、住民の福祉の増進を図るという組織目標が達成されるよう、首長自らが行政サービス提供等の事務上のリスクを評価・コントロールし、事務の適正な執行を確保する体制の整備・運用が求められた。人口減少社会の到来とともに地方自治体の抱える地域課題が多様化・高度化しており、地方自治体の事務が複雑化する一方、地方自治体は限られた行政資源により最少の経費で最大の効果を挙げることが求められている。また、地域課題が幅広い行政分野をわたることから、地方自治体の行政事務の射程が広範になっている。さらには、情報技術の革新により飛躍的に事務の効率化が進む一方、個人情報の流出など新たなリスクに直面している。このような現状を踏まえ、地方自治体は、全庁的な取り組みとして組織目標の達成を阻害するリスクを低減する必要がある。地方自治体における内部統制の制度化は、行政事務の適正性を確保するガバナンスの仕組みの構築が企図されている。

地方自治体は、これまでも効率的かつ効果的な行政運営を推し進めるため、行政運営にニュー・パブリック・マネジメント（以下、「NPM」という。）の考え方<sup>(1)</sup>を取り入れ、行政改革に取り組んできた。地方自治体における行政改革の特徴は、次の 2 点に集約することができる<sup>(2)</sup>。第一に、行政活

動を可視化し、行政サービスの成果・業績を重視する行政運営が図られたことである。地方自治体は、行政サービスの成果・業績を評価・測定する仕組みとして行政評価を取り入れ、その評価・測定の結果に対して改善を行うことで、マネジメントサイクルの構築を図った。第二に、民間企業の経営手法を取り入れ、行政サービスの提供方法の見直しが図られたことである。民間企業で提供可能な行政サービスの外部化を行うことで、職員定員の適正化や肥大化した行政組織のスリム化を図り、行政サービスの効率化に取り組んできた。地方自治体は積極的に行政改革に取り組んできたが、事務処理ミス、個人情報漏えい、不適正な経理処理といった自治体職員の不祥事が続発していることから、効率的かつ効果的な行政運営を行えているとはいえない。つまり、度重なる地方自治体の不祥事は、納税者たる住民の期待に応えた行政運営を行えているとはいえず、地方自治体に対する住民の信頼が損なわれているといえる。

地方自治体の内部統制導入にあたり、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（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）」、2013年に「地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書（地方公共団体の監査制度に関する研究会）」、2014年に「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（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）」によって議論が重ねられ、2019年に内部統制の導入および実施する際に参考となり、基本的な枠組みとなる「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（地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会）」が示されている。2017年に地方自治法の一部が改正され、適正な事務処理等の確保ならびに組織および運営の合理化を図るため、内部統制が制度化され、2020年度から都道府県および指定都市の長に内部統制の導入が義務づけられている。この法改正では、都道府県および指定都市を除く自治体は、内部統制の導入が努力義務とされ、それぞれの団体の状況に応じて発展的に取り組んでいくことが期待されている。

本稿は、地方自治体における内部統制の現状を踏まえて、有効性の観点から内部統制のあるべき方向性について示唆を導くことが目的である。具体的には、まず、内部統制に関するこれまでの議論を整理する。地方自治法改正後、内部統制導入初年度における内部統制の実施状況を調査することで、地方自治体における内部統制導入の現状を明らかにする。その結果を踏まえ、効率的かつ効果的な行政運営を推し進めるための内部統制のあるべき方向性の検討を行う。

## II 内部統制に関するこれまでの議論

### II-1 内部統制制度化の背景

民間企業における内部統制は、巨額の粉飾決算に端を発して注目されるようになった。2001年、米国大手エネルギー会社であったエンロン社は、経営者の指示による粉飾決算の結果、160億ドルを超える負債を抱え、経営破綻した。2002年、米国長距離通信会社であったワールドコムは、粉飾決算が発覚し、410億ドルを超える負債を抱え、経営破綻した。この2つの粉飾決算事件により米国の証券市場は信頼性を失うことになった。そのため、米国は、投資家を保護し、市場の信頼性を回復すべく、2002年にトレッドウェイ委員会組織委員会（以下、「COSO」という。）の内部統制の基本的な枠組みを

ベースに企業改革法（以下、「SOX法」という。）を制定し、すべての上場企業に対して内部統制を義務化した。内部統制が制度化された背景には、不適正な会計処理を契機として失われた市場の信頼性を回復すべく、財務報告の信頼性の確保にあった。

この流れを受けて、わが国においても、2005年に会社法、2006年に金融商品取引法が制定され、上場企業に対して内部統制が義務づけられた。わが国において内部統制が制度化された不適正な会計処理として、1995年の大和銀行代表株主訴訟<sup>(3)</sup>、2004年の西武鉄道による有価証券の虚偽記載<sup>(4)</sup>、2006年のライブドア事件<sup>(5)</sup>があった。わが国においても不適正な経理処理により、証券市場の信頼性を回復すべく、内部統制がすべての上場企業に対して義務化された。わが国の内部統制は、米国の流れを受けて、COSOの内部統制の基本的な枠組みをベースに制度化されたものであるが、米国のSOX法と異なり、会社法および金融商品取引法の一部として内部統制が規定された。

地方自治体における内部統制は、民間企業と同じように行政への住民の信頼が揺らいでいることに端を発する。上述のように地方自治体は行政改革に取り組んでいるが、度重なる不祥事によって地方自治体に対する住民の信頼が揺らいでいる。特に、2010年に公表された「会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書」では、検査対象となった65都道府県市のすべてにおいて虚偽の記載による不適正な経理処理が指摘されている<sup>(6)</sup>。不適正な経理処理により支出されていた総額が52億円を超えることが発覚し、地方自治体に対する住民の信頼が揺らぐ結果となった。さらには、同報告書において、地方自治体の内部統制が機能していないことが指摘され、地方自治体の不適正な経理処理の再発防止に向け、住民の信頼を回復すべく内部統制の導入検討が進められた。

## II-2 内部統制の概念整理

民間企業における内部統制は、会社法および金融商品取引法によって考え方が異なっている。会社法および金融商品取引法における内部統制を比較すると、表1のように整理できる。なお、比較にあたり会社法では「内部統制」という用語が使用されておらず、同法第362条第4項第6号に示される体制が内部統制に相当するものと位置づけられている<sup>(7)</sup>。

表1に示されるように、会社法における内部統制は業務の正確性の確保、つまり、コンプライアンスが目的である一方、金融商品取引法は財務報告の信頼性の確保が目的である。金融商品取引法には、内部統制報告書の虚偽記載による罰則が規定されており、同法における内部統制は、投資家の保護という観点から証券市場の信頼回復に向けて財務報告の信頼性の確保を重視しているといえる。他方、会社法による内部統制は、金融商品取引法のように財務報告の信頼性に限定せず、コンプライアンスやコーポレート・ガバナンスの観点から業務の有効性および効率性を含んでいるといえる<sup>(8)</sup>。

金融商品取引法には、企業会計審議会内部統制部会（金融庁）によって「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（以下、「基準」という。）および「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」（以下、「実施基準」という。）が示されており、経営者自らが取り組むべき実務上の指針になっている。この基準には内部統制の基本的な枠組みが示されており、実施基準には内部統制の評価の実施方法が示されている。他方、会社法には、金融商品取引法のような基準がなく、債権者

や株主保護の観点から取締役会が健全な企業経営に向けて果たすべき善管注意義務としてのリスク管理体制が求められている<sup>(9)</sup>。

表1 会社法および金融商品取引法における内部統制の比較

根拠となる法	会社法	金融商品取引法
定義	取締役の職務の執行が法令および定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の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	事業年度ごとに、当該会社の属する企業集団およ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
対象	大会社（取締役会設置会社）	上場企業、連結子会社
目的	業務の適正を確保	財務報告の信頼性の確保
実施主体	取締役会	会社（経営者）
規範	善管注意義務	実施基準
報告・開示書類	事業報告	内部統制報告書
監査結果開示書類	監査報告書	内部統制監査報告書
罰則規定	なし	虚偽の記載：5年以下の懲役または500万円以下の罰金

（出所）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資料をもとに筆者作成。

地方自治体における内部統制は、地方自治法第150条が法的根拠になっている（表2）。地方自治法第150条第1項では、都道府県および指定都市の長に対して、内部統制基本方針の策定およびその推進体制の整備を義務づけている。同条第2項では、他の市町村は努力義務であることが規定されている。同条第1項および第2項の各第1号において、財務に関する事務その他総務省令で定める事務と規定され、内部統制の対象事務として財務に関する事務が掲げられている。

第31次地方制度調査会答申には、内部統制の対象とするリスクは、内部統制の取り組みの段階的な発展を促す観点を考慮して、地方自治体が最低限評価すべき重要なリスクであり、内部統制の取り組みの発展のきっかけとなるものを設定すべきであることが示されている。それを受けて財務に関する事務が地方自治法第150条第1項第2号に掲げられている。しかしながら、住民の福祉の増進を図るという目的達成を阻害するリスクは、必ずしも財務に関する事務に限定されず、幅広い事務が関連する。また、総務省により公表されている「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」は、金融商品取引法による「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」を踏まえて作成されている。これは、金融商品取引法の基準および実施基準に相当するものと考えられる。これらを踏まえると、地方自治体の内部統制は、会社法よりも、財務報告の信頼性に限定している金融商品取引法に近い概念と整理できる。

表2 内部統制を規定する地方自治法の抜粋

<p>第150条 都道府県知事および指定都市の市長は、その担任する事務のうち次に掲げるものの管理および執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを確保するための方針を定め、およびこれに基づき必要な体制を整備しなければならない。</p> <p>(1) 財務に関する事務その他総務省令で定める事務</p> <p>(2) 前号に掲げるもののほか、その管理および執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを特に確保する必要がある事務として当該都道府県知事または指定都市の市長が認めるもの</p> <p>2 市町村長（指定都市の市長を除く）は、その担任する事務のうち次に掲げるものの管理および執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを確保するための方針を定め、およびこれに基づき必要な体制を整備するよう努めなければならない。</p> <p>(1) 前項第1号に掲げる事務</p> <p>(2) 前号に掲げるもののほか、その管理および執行が法令に適合し、かつ、適正に行われることを特に確保する必要がある事務として当該市町村長が認めるもの</p> <p>3 都道府県知事または市町村長は、第1項もしくは前項の方針を定め、またはこれを変更したときは、遅滞なく、これを公表しなければならない。</p> <p>4 都道府県知事、指定都市の市長および第2項の方針を定めた市町村長は、毎会計年度少なくとも1回以上、総務省令で定めるところにより、第1項または第2項の方針およびこれに基づき整備した体制について評価した報告書を作成しなければならない。</p> <p>5 都道府県知事等は、前項の報告書を監査委員の審査に付さなければならない。</p> <p>6 都道府県知事等は、前項の規定により監査委員の審査に付した報告書を監査委員の意見を付けて議会に提出しなければならない。</p> <p>7 前項の規定による意見の決定は、監査委員の合議によるものとする。</p> <p>8 都道府県知事等は、第6項の規定により議会に提出した報告書を公表しなければならない。</p> <p>9 前各項に定めるもののほか、第1項または第2項の方針およびこれに基づき整備する体制に関し必要な事項は、総務省令で定める。</p>
---

### II-3 地方自治体における内部統制導入に向けた議論の論点整理

地方自治体における内部統制の導入にあたり、総務省に設置された研究会において議論が進められてきた。研究会は、幅広く内部統制に関する検討・研究を行い、その成果を報告書として公表している。これは、総務省の研究会での検討を踏まえ、第31次地方制度調査会の答申として提言されたものである。地方自治体における内部統制導入に向けた議論の沿革は、表3のように整理される。本節では、各研究会において議論されてきた論点を整理する。

#### II-3-1 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

2007年10月、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設置された。本研究会は、地方自治体の行財政運営の透明性を高め、行政を取り巻くさまざまなリスクに対して自律的に対応可能な体制を整備することを目指し、今後の地方自治体における内部統制のあり方の検討を行うことが目的である。2009年3月、本研究会は「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革—信頼される地方公共団体を目指して—」を公表している。本報告書には、内部統制による組織マネジメントのあり方や日々の業務のあり方を点検し、住民から信頼される地方自治体を目指すための基本的な考え方が示されている。

具体的には、今後の地方自治体のマネジメント改革の目指すべき方向性について、①リスクと向き

表3 地方自治体における内部統制導入に向けた議論の沿革

年 月	内 容
2007年 10月	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設置
2009年 3月	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最終報告書の公表 「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—」
2009年 6月	「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」（第29次地方制度調査会）
2011年 1月	「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」（地方行政財政検討会議）の公表
2011年 9月	地方公共団体の監査制度に関する研究会の設置
2013年 5月	「地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書」（総務省）の公表
2013年 7月	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設置
2014年 2月	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報告書（総務省）の公表 「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」
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」（第31次地方制度調査会）
2017年 6月	地方自治法等の一部を改正する法律の公布
2017年 10月	地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会の設置
2019年 3月	「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」（地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会）の公表
2019年 10月	「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」に関するQ&A（地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会）の公表

（出所）筆者作成。

合いリスクを事前に統制すること、②組織マネジメントに関する基本方針の明確化とPDCAサイクルの実現を通じた首長、管理職、職員の組織マネジメントに関する意識改革の実現、という2つの新たな視点に基づき、まずは住民の信頼確保を基本として、行政運営の透明性の向上、業務の有効性および効率性を高める地域経営革新の実現、さらには、公会計改革を通じた財政運営の刷新を図っていくことが必要であると示されている。加えて、これらの目的を実現するための手法として、現在、わが国の民間企業で実施されている「内部統制」の整備・運用がその一つの解決手法になるのではないかと示され、民間企業の内部統制の取り組みを説明することで、地方自治体における内部統制のあり方について整理されている。

本報告書では、組織マネジメント全般を示す概念として内部統制を定義している。内部統制は、地方自治体が抱えるリスクを軽減するための手続き・規定・ルールであり、内部統制の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）を合理的な水準まで引き下げるために設定された一連の手続きであることが示されている<sup>(10)</sup>。

### II-3-2 地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書

2011年9月、地方公共団体の監査制度に関する研究会が設置された。本研究会は、地方自治体の監査制度の見直しについて、これまでの地方制度調査会や地方行財政検討会議での議論を踏まえ、制度化に向けた検討を詳細に行うことが目的である。2013年5月、本研究会は「地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書」を公表している。この報告書は「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」において、現行の監査委員制度・外部監査制度について、その廃止を含め、ゼロベースで見直しを進め、制度化に向けて関係者の意見を聴きながら詳細に検討することとされていたが、第29次地方制度調査会を踏まえた法改正が行われなかったため、改めて地方自治体の監査機能の充実強化のための具体的な方策について議論がなされたものである。

本報告書では、①長の責任の明確化および監査機能の外部化、②内部と外部の監査機能の明確化、③監査機能の共同化の3点について見直し案が示されている。地方自治体の監査制度の充実強化の方策について言及されており、そのひとつに内部統制の整備が示されている<sup>(11)</sup>。具体的には、「地方公共団体において予算の不適正な執行が明らかとなった場合、監査委員や外部監査人が監査で発見できなかった責任を指摘されることが多い。しかしながら、予算を執行する当事者である長等の部局において予算執行等の財務会計事務に関する体制が十分に整備され適確に運用されていれば、そもそも予算が不適正に執行される可能性は少なくなる」と言及しており、これが内部統制の整備・運用の問題であることを指摘している。つまり、内部統制が無謬性を前提としないことから、法令違反等はないものという固定観念にとらわれず、必ずリスクが存在することを前提とし、内部統制を整備・運用する必要性が示されている。

本報告書では、内部統制に関して、次の3点を提言している。第一に、地方自治体が内部統制を整備しなければならないことを法令で規定した上で、具体的な内部統制については、各地方自治体がそれぞれの実情を踏まえて整備し、運用していく必要がある。第二に、どのような内部統制を整備することが必要であるかについては、地方自治体の共通の理解を得るために、何らかの基準が必要である。第三に、具体的な内部統制の整備や運用の状況については、監査委員や外部監査人の監査対象とするとともに、内部統制の運用状況は議会や住民に報告・公表することとし、透明性を高めていくことが必要である。

### II-3-3 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報告書

2013年7月、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設置された。本検討会は、地方自治法等の改正による制度化を見据え、地方自治体における内部統制の整備・運用の具体的なあり方について検討することが目的である。2014年2月、本検討会は「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」を公表している。本報告書には、①内部統制制度導入の必要性、②内部統制制度の具体的な設計案、③内部統制の導入により期待される効果の3点についてまとめられている。

①内部統制制度導入の必要性として、不適正な事務処理のリスクが拡大する傾向にある以上、何も

表4 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概要

はじめに

- ・地方公共団体は、組織として、予めリスクがあることを前提として、法令等を遵守しつつ、適正に業務を執行することが、より一層求められる。そうした組織的な取り組みが徹底されることによって、長にとっては、マネジメントが強化され、政策的な課題に対して重点的に資源を投入することが可能となる。
- ・職員にとっても、業務の効率化や業務目的のより効果的な達成等によって、安心して働きやすい魅力的な職場環境が実現される。ひいては、信頼に足る行政サービスを住民が享受することにつながることもとなる。
- ・地方公共団体の内部統制が有効に機能するためには、長の意識が最も重要である。内部統制は、業務に組み込まれ、組織内のすべての者により遂行されるプロセスであることから、長を含む全職員が主体的に取り組むことが求められる。

## I 地方公共団体における内部統制の基本的枠組み

### 1 地方公共団体における内部統制

#### (1) 内部統制の4つの目的

- ① 業務の効率的かつ効果的な遂行、② 財務報告等の信頼性の確保、③ 業務に関わる法令等の遵守、④ 資産の保全

#### (2) 内部統制の6つの基本要素

- 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 ICTへの対応

### 2 内部統制に関する留意点・内部統制の限界

#### (1) 内部統制に関する留意点

- ・内部統制制度は、現状の内部統制を可視化し、その過不足を適正化して必要十分なものとする意義がある。
- ・重要性の大きいリスクに優先的に取り組むことで、過度な文書化・過度な統制を行うことを避けるべきである。
- ・それぞれの自治体において、直面するリスクや政策課題、過去の不祥事、資源、状況変化等を踏まえ、創意工夫により、適切に内部統制を整備および運用し、必要に応じて見直しを図ることが求められる。

#### (2) 内部統制の限界

- ・内部統制は、その性質から、リスクの発現を完全にゼロにすることを可能とするものではないため、自ら限界がある。

### 3 内部統制に関係を有する者の役割

#### (1) 長

- ・長は、地方公共団体の事務について包括的な管理執行権限を有しており、内部統制の整備および運用に関しても最終的な責任者である。

#### (2) 職員

- ・内部統制は職員の日常の業務執行の中で行われるものであり、各部局における職員の役割と責任は重要である。

#### (3) 監査委員

- ・監査委員の有する機能は地方公共団体の統制環境の一部を構成しているが、監査委員は、長とは異なる執行機関として独立した権限を行使する立場にあり、長による統制活動を担う立場にはない。

#### (4) 議会

- ・議会は、長から独立した立場で、これを監視する役割を担っている。

## II 内部統制に関する方針

### 1 内部統制に関する方針の策定

#### (1) 内部統制の目的

#### (2) 内部統制の対象とする事務

#### (3) 法第150条第1項第1号または第2項第1号の規定する内部統制に関する指針である旨

#### (4) 長の氏名

### 2 内部統制に関する方針の公表

### 3 内部統制に関する方針の見直し



### Ⅲ 内部統制体制の整備

#### 1 全庁的な体制の整備

##### (1) 内部統制に関する職員・部局の役割等について

###### ①内部統制の整備および運用の実務的な責任者

- ・長は、必要に応じて、副知事・副市町村長・部局長等を実務上の責任者として任命することが考えられる。

###### ②内部統制を推進する部局

- ・内部統制推進部局については、新たに組織を設置することが望ましい。
- ・総務担当部局、業務効率化を重視する観点から行政改革の担当部局、あるいはコンプライアンスを重視する観点から人事や監察の担当部局などの既存の組織が担うことも考えられる。
- ・様々な部局の知見を生かし、組織内へ内部統制に関する知識や経験を浸透させる観点から、各部局の職員を構成員とするプロジェクトチームによることも考えられる。

###### ③内部統制を評価する部局

- ・モニタリングの一環として内部統制の整備状況および運用状況について独立的評価を行う。
- ・内部統制評価報告書を作成する役割を担う。
- ・第三者的な視点からより効果的なモニタリングを行う観点から、内部統制推進部局と異なる部局が担うことが望ましい。

##### (2) 内部統制に関する会議の役割等について

- ・必要に応じて、長を議長とする部局長級の会議などを設置する。

##### (3) 評価対象期間における取り組みについて

- ・予め、評価対象期間における取組に係る計画や手続等を示す。

#### 2 業務レベルのリスク対応策の整備

##### (1) リスクの評価

###### ①リスクの識別・分類、②リスクの分析・評価

##### (2) リスク対応策の整備

### Ⅳ 内部統制評価報告書の作成

#### 1 内部統制の評価

- (1) 評価体制
- (2) 評価範囲
- (3) 評価項目
- (4) 評価方法
- (5) 監査委員との連携

#### 2 有効性の評価

- (1) 内部統制の不備
- (2) 内部統制の重大な不備
- (3) 有効性の判断
- (4) 内部統制の不備の改善および是正
- (5) 評価範囲の制約
- (6) 評価手続きの記録および保存

#### 3 内部統制評価報告書の作成・報告

### Ⅴ 監査委員による内部統制報告書の審査

(略)

対策を打たない状況が続くことについて、強い危機感を持つべきであると示されている。②内部統制制度の具体的な設計案として、最低限評価すべきリスク、内部統制体制の整備および運用に関する基本的な方針、整備・運用に関する留意事項、内部統制体制の整備モデルなどが説明されている。③内部統制の導入により期待される効果として、(a) 首長のマネジメントの強化、(b) 監査委員の役割の強化、(c) 議会および住民による監視のための判断材料の提供、(d) 住民が行う選択の基盤の4点が説明されている。

本報告書では、地方自治体における事務の処理の適正さが一層求められるなか、地方自治体にお

る内部統制の取り組みを推進するため、内部統制制度の充実が必要であると提言し、内部統制の制度化に向けたより具体的な検討が行われている。

#### Ⅱ-3-4 地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会（内部統制部会）

2017年10月、地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会（内部統制部会）が設置された<sup>(12)</sup>。この研究会は、地方自治体における内部統制に関する方針の策定や、これに基づく必要な体制の整備等に関して具体的な検討を行うことが目的である。本研究会は、2019年3月に「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、2019年10月に「地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドラインに関するQ&A」公表している。ガイドラインおよびQ&Aは、地方自治法第245条の4第1項に基づく技術的助言として示されたものである。地方自治体が内部統制制度を導入し実施する際に参考となる基本的な枠組みや要点等を示している。団体ごとの規模や特性等に応じて、柔軟に対応することが望ましいと示されている。このガイドラインの概要は、表4のように示される。

### Ⅲ 地方自治体における内部統制制度の実施状況

2017年に地方自治法の一部が改正され、2020年度から都道府県および指定都市の長に内部統制の導入が義務づけられている。この法改正では、都道府県および指定都市を除く自治体は、内部統制の導入が努力義務とされ、それぞれの団体の状況に応じて発展的に取り組んでいくことが期待されている。2021年4月以降、2020年度の内部統制の状況について、内部統制を導入している自治体は内部統制報告書を公表している。本章は、2020年度の内部統制制度の実施状況を明らかにする。

#### Ⅲ-1 地方自治体における内部統制の実施状況調査の概要

2020年度における地方自治体の内部統制の実施状況を明らかにするため、全国の地方自治体1,794団体のウェブサイトアクセスし、内部統制に関する方針および内部統制評価報告書の入手を行っている<sup>(13)</sup>。本調査の概要は、表5のとおりである。

表5 地方自治体における内部統制の実施状況調査の概要

1 調査の目的	内部統制導入初年度における地方自治体の内部統制の実施状況を明らかにする。
2 調査の対象	全地方自治体 1,794 団体（都道府県 47 団体、指定都市 20 団体、特別区 23 団体、中核市 62 団体、特例市 23 団体、市町村 1,619 団体）
3 調査の期間	2022年7月1日から2022年7月31日まで
4 調査の方法	調査の期間において、各自治体のウェブサイト公表している内部統制に関する基本方針および内部統制評価報告書をもとに集計を行う。それぞれの団体の状況によって発展的に取り組んでいくことが期待されているため、内部統制に関する基本方針および内部統制評価報告書に限定せず、各自治体のサイト内で「内部統制」という用語で検索された資料を含めるなど、幅広く情報収集に努める。
5 調査の内容	①内部統制の実施の有無、②内部統制推進部局の分類、③内部統制の対象とする事務、④内部統制に関する基本方針に示される内部統制の目的

### Ⅲ-2 調査の結果

本調査の結果、①内部統制の実施状況は、表6のように示される。表6によると、全国の地方自治体の6.9%が内部統制に取り組んでいることがわかる。都道府県および指定都市は、地方自治法により内部統制体制の導入が義務づけられていることから、すべての団体に内部統制を実施している。都道府県および指定都市を除く自治体においては、特別区9団体（39.1%）、中核市18団体（29.0%）、市町村29団体（1.8%）で内部統制が実施されている<sup>(14)</sup>。都道府県および指定都市を除く自治体は、内部統制の導入が努力義務とされたが、56団体が施行初年度に内部統制を実施している。このことから、地方自治体における内部統制についての期待が高いと整理できる。

表6 内部統制の実施状況

区 分	実 施	未実施
都道府県（47 団体）	47 （100.0%）	0 （ 0.0%）
指定都市（20 団体）	20 （100.0%）	0 （ 0.0%）
特別区（23 団体）	9 （ 39.1%）	14 （ 60.9%）
中核市（62 団体）	18 （ 29.0%）	44 （ 71.0%）
特例市（23 団体）	0 （ 0.0%）	23 （100.0%）
市町村（1,619 団体）	29 （ 1.8%）	1,590 （ 98.2%）
合 計	123 （ 6.9%）	1,671 （ 93.1%）

つぎに、内部統制を実施している123団体を抽出し、②内部統制推進部局を分類すると、表7のように示される。表7によると、内部統制推進部局は、行政改革を担当する部門が52団体（42.3%）、コンプライアンスを担当する部門が55団体（44.7%）、組織マネジメントを担当する部門が16団体（13.0%）であることが示されている。「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」によると、内部統制推進部局を新設することが望ましいが、総務担当部局や、業務効率化を重視する観点から行政改革の担当部局、コンプライアンスを重視する観点から人事や監察の担当部局などの既存の部局が担うことも示されている。表7に示されるように、地方自治体における内部統制は、行政改革とコンプライアンスの大きく2つに区分して重視されていると整理できる。

表7 内部統制推進部局の分類

区 分	自治体数	割 合
行政改革	52	42.3%
コンプライアンス	55	44.7%
組織マネジメント	16	13.0%
合 計	123	100.0%

(注) 当該自治体のウェブサイトにおいて、内部統制基本方針に関する情報が①どの分野に分類されているか、②掲載している部署の業務内容、③内部統制基本方針に掲げられている目的の上位順をもとに「行政改革」「コンプライアンス」「組織マネジメント」に区分している。掲載している部署の業務内容が複数の区分に渡る、「行政改革」「コンプライアンス」のいずれにも該当しない場合は「組織マネジメント」に区分している。

内部統制を実施している123団体を抽出し、③内部統制の対象とする事務を分類すると、表8のように示される。表8によると、施行初年度における内部統制の対象事務は、財務に関する事務に限定している自治体は46団体（37.4%）、財務に関する事務を含め、その他の事務を対象としている自治体は77団体（62.6%）であることが示されている。表8に示されるように、実施自治体のうち、6割を超える団体が財務に関する事務だけでなく、他の事務を内部統制の対象事務としていることがわかる。「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」によると、内部統制の段階的な発展を促す観点を鑑みて、最低限評価すべきリスクを検討し、財務に関する事務を定めたとされており<sup>(15)</sup>、財務に関する事務に加え、その他の事務を対象にしていることから、地方自治体における内部統制についての期待が高いと整理できる。

表8 内部統制の対象とする事務

区 分	自治体数	割 合
財務に関する事務	46	37.4%
その他の事務	77	62.6%
合 計	123	100.0%

(注1) 「財務に関する事務」は、内部統制の対象とする事務を財務に関する事務に限定している自治体を集計している。「その他の事務」は、財務に関する事務に加えて、他の事務も対象にしている自治体を集計している。

(注2) 内部統制に関する基本方針および内部統制評価報告等において、対象とする事務が明記されていない場合は、財務に関する事務を含め「その他の事務」に集計している。

表8における「その他の事務」についての詳細は、表9のように示される。表9によると、20団体が「すべての事務」を内部統制の対象事務に追加しており、もっとも多い24団体は「情報管理に関する事務」を対象事務に追加していることがわかる。

内部統制を実施している123団体を抽出し、④内部統制に関する基本方針の上位に示される目的は、表10のように示される。「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」に示された内部統制の基本的な枠組みでは、「業務の効率的かつ効果的な遂行」「財務報告等の信頼性の確保」「業務に関わる法令等の遵守」「資産の保全」の順に内部統制の目的が示されている。この4つの目的は互いに密接に関連しているとしても、自治体によっては必ずしも「業務の効率的かつ効果的な遂行」が上位に位置づけていないことがわかる。また、ガイドラインに示された4つの目的以外の項目を掲げる自治体も存在する。地方自治体ごとの特性に応じて内部統制の目的を掲げていることから、内部統制制度の定着に向けて積極的に取り組まれていることがわかる。

## Ⅳ 地方自治体における内部統制制度のあるべき方向性の検討

### Ⅳ-1 地方自治体における内部統制と不正のトライアングル

地方自治体における内部統制は、住民の福祉の増進を図ることを基本とする組織目標が達成されるよう、行政サービスの提供等の事務を執行する主体である首長自らが、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および評価し、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。そのためには、地方自治体が取り扱う業務において、起こりうる法令違反や不適正な行為をリスクとして捉えて、その発生を防いでいく必要がある。端的にいえば、内部統制とは、組織を適切に運営するために組織内部を管理するルールを定め、それを守る仕組みである。前章の調査結果を踏まえると、努力義務である自治体が積極的に内部統制に取り組んでおり、内部統制に対する地方自治体の期待は高いといえる。

表9 内部統制の対象となる事務（その他の事務）

事務の内容	自治体数	自治体名
すべての事務	20	熊本県、さいたま市、板橋区、大津市、東大阪市、尼崎市、高松市、佐世保市、岩見沢市、恵庭市、朝霞市、羽島市、飛騨市、安八町、伊賀市、湖南市、泉南市、川西市、勝央町、大村市
適正な管理および執行を確保する必要のある事務	16	北海道、山形県、群馬県、神奈川県、長野県、岐阜県、三重県、奈良県、和歌山県、宮崎県、熊本市、北区、旭川市、奈良市、呉市、渋川市
個人情報の保護に関する事務	11	宮城県、栃木県、群馬県、三重県、鳥取県、愛媛県、高知県、京都市、港区、文京区、大田原市
公文書管理に関する事務	8	栃木県、新潟県、三重県、奈良県、鳥取県、愛媛県、神戸市、大田原市
情報管理に関する事務	24	宮城県、栃木県、神奈川県、新潟県、富山県、静岡県、三重県、奈良県、鳥取県、愛媛県、大分県、鹿児島県、沖縄県、川崎市、名古屋市、堺市、岡山市、大田区、北区、足立区、宮崎市、大田原市、藤沢市、恩納村
服務管理に関する事務	7	宮城県、神奈川県、奈良県、鹿児島県、沖縄県、墨田区、恩納村
契約に関する事務	1	上尾市
出納に関する事務	1	上尾市
事務事業の決定手続の漏れや誤り	1	墨田区
施設管理に関する事務	2	沖縄県、恩納村
コンプライアンスに関する事務	1	高知県
生命・安全の確保に関する事務	1	足立区
首長の権限に属するすべての事務	4	仙台市、静岡市、船橋市、益田市
その他	2	奈良県、豊中市
その他首長が必要と認める事務	5	福岡市、豊田市、枚方市、長浜市、三田市
その他総務省令で定める事務	3	佐賀県、浜松市、清瀬市

(注)「情報セキュリティに関する事務」は、「情報管理に関する事務」を含めて集計している。

表 10 内部統制に関する基本指針で上位に掲げる内部統制の目的

区 分	自治体数	割 合
業務の効率的かつ効果的な遂行	85	69.1%
財務報告等の信頼性の確保	6	4.9%
業務に関わる法令等の遵守	19	15.4%
資産の保全	0	0.0%
内部統制機能の有効性の確保	4	3.3%
業務の適正執行の確保	2	1.6%
リスクの管理	2	1.6%
記載なし	5	4.1%
合 計	123	100.0%

しかしながら、行政サービスに対するニーズが多様化・高度化しており、地方自治体の事務が複雑化するなか、不測の事態に遭遇することが増えていると考えられる。そのため、業務が定期的に行われるように規定やマニュアルを作成しても、それらに準拠しない事態の発生が想定される。地方自治体は、現状を的確に表すように規定やマニュアルを見直していく必要がある。一方、不測の事態に遭遇した場合、地方自治体は、一般的に妥当と考えられる行為を行うことが求められる。一般的に妥当と考えられる行為を行えるよう、自治体職員のバランス感覚を養っていく必要がある。これは、不祥事件が必ずしも再発事案に限らないからである。

さらに、地方自治体が行政サービスを提供する主体であるがゆえ、そのサービスには自治体職員という人的な要素が大きく関与しているといえる。続発する不祥事や不適正な経理処理を防ぐために、地方自治体は、内部統制によって自治体職員自らの行動をチェックする仕組みづくりが行われる。しかしながら、不正が生じるリスクを軽減できてもなくすることはできない。クレッシー（1973）は、不正が生じる3つの要因を特定し、不正のトライアングルを提唱している。不正のトライアングルとは、①動機（不正行為を実行することを欲する主観的事情）、②機会（不正行為の実行を不可能ないし容易にする客観的環境）、③正当化（不正行為の実行を積極的に是認しようとする主観的事情）の3つの要因が揃ったときに不正が起きるという理論である。

自治体職員は、行政に対する住民の信頼を確保するために、全体の奉仕者として法令等に基づき、公平に住民の期待に応えていくことが求められる。他方、地方自治体は公権力をもって幅広い主体の行為を規制したり、義務を発生させたりする立場にある。そのため、コンプライアンスの遵守は、自治体職員の基礎になっている。これは、不正のトライアングルの①動機に該当しており、自治体職員のコンプライアンス意識が欠如していれば、不正な行為が生じるリスクが高まる。地方自治体は行政改革に伴い、職員定数の適正化に取り組み、職員数が減少している一方で、地方自治体の行政事務の射程が広範になっている現状から、自治体職員一人当たりの業務量が増大している<sup>(16)</sup>。そのため、自治体職員が上司の管理下で業務を行えない状況が生じたり、ひとりの自治体職員に業務を任せたりすることがあり得る。これは、②機会に該当するものであり、厳しい職場環境になれば不正な行為が生じるリスクが高まる。また、内部統制の導入を目的化する、あるいは、形式的に遵守するなど、不正な

行為そのものを合理的な理由で正当化することもあり得る。これは、③正当化に該当するものであり、行政評価が形骸化しているという指摘を踏まえると<sup>(17)</sup>、内部統制も形骸化することがあり得る。民間企業に比べ、規則や要綱などのルールによって厳格にコントロールされていることが地方自治体の特徴であり、反面、硬直化したルールが行政サービスの非効率を生み出すこともあり得る。

#### Ⅳ-2 地方自治体における内部統制の有効性を高めるための示唆

クレッシーが提唱する不正のトライアングルを踏まえると、効率的かつ効果的な行政運営を推し進めるためには、内部統制を全庁的に取り組む組織風土を醸成する必要がある。

ガイダンスには、「内部統制は、業務に組み込まれ、①組織内のすべての者により遂行されるプロセスであることから、②長を含む全職員が主体的に取り組むことが求められる。また、内部統制は、③継続的に見直しを行いながら構築していくものであることから、改正法への形式的かつ一時的な対応を図るのではなく、④長期的な視点に立って取り組むべきである<sup>(18)</sup>」と示されており、PDCAのマネジメントサイクルを組織体制として組み込むことが企図されている。

地方自治体は、行政改革を推進するため、マネジメントサイクルの構築に取り組んできた経緯がある。代表的な行政改革の取り組みとして、行政評価や業務改善運動があげられる。行政評価および業務改善運動は、法的な要請がなく、それぞれの地方自治体が抱える課題の解決に向けて主体的に取り組まれたものである。改革派知事として注目された北川正恭元三重県知事は、1995年度から業務改善運動「さわやか運動」をスタートさせ、成果志向・結果重視の視点から事務事業評価システムの根幹として業務改善運動を位置づけた。三重県の行政改革は、「職員の意識改革」「行政（しくみ）の改革」「三重県（県政）の改革」の3つ柱があり、1996年に明らかになった不適正な経理処理（カラ出張）が行政改革の推進力になったとされている。三重県における行政改革の経緯を踏まえると、内部統制は、上述に示した「①組織内のすべての者により遂行されるプロセス」「②長を含む全職員が主体的に取り組む」「③継続的に見直しを行いながら」「④長期的な視点に立って取り組む」のすべて項目において、これまでの行政改革の取り組みと近接しているといえる。これは、本稿の調査結果で半数の自治体が内部統制を行政改革と位置づけていることから裏づけられる。

他方、内部統制が相違している点は、次の3つに整理できる。第一に、内部統制が成果や結果でなく、遂行されるプロセスを重視していることである。クレッシーが提唱する不正のトライアングルから示唆されるように、機会および正当性の要因に対策を講じる必要がある。定員数の減少、職員一人当たりの業務量の増大に対応し、機会および正当性の要因を考慮するため、職場風土改革に資するため業務改善運動が有用と考える。特に、内部統制の導入が目的化され、過剰な統制に伴って制度そのものが形骸化されないように、行政サービスを提供する現場職員の参加型業務改善運動が有用と考える。業務改善運動は、職員自らが行っている業務をより良くしようと自発的に取り組むため、職員の自主性が育まれやすく、改善活動を通して達成感や職場での連帯感を生み出すことによって、職員満足やモチベーションを高めやすいと特徴づけられる。内部統制を組織に定着させるために、自治体職員の自発的行動を促す運動論が有用になると考える。

第二に、リスクに着目していることである。リスクの評価は、監査と密接に関係する。ガイドラインでは、①全庁的リスクと個別リスク、②過去に経験したリスクと未経験のリスクの2つに分類されているが、リスクの重要性について、どのように見積もるかの分析方法が示されていない<sup>(19)</sup>。限られた行政資源を投下するため、すべてのリスクに対応することは困難である。リスクの評価については、監査基準や監査手続きなど、監査と密接に関係するため、別稿に委ねることにする。

第三に、法的な要請があることである。これまでの行政改革は、地方自治法第252条の17の5に基づく技術的助言に過ぎず、法的な要請はなかった。行政評価は行政活動を可視化し、行政組織にマネジメントサイクルを構築することを企図され、行政改革の重要な制度であった。しかしながら、上述のように、行政評価が形骸化しているという指摘に加え、行政評価を過去に実施していたが廃止した自治体も存在している<sup>(20)</sup>。廃止した理由として「事務量に対して効果が少ない」「職員の事務負担が大きい」「評価の有効性・妥当性に疑問」など回答している。行政評価は、内部統制を構成する要素の「統制活動」「モニタリング」の一部と考えられるため、内部統制の法的要請を受けて、行政評価の再構築が重要になると考える。

### 注記

- (1) NPMにはさまざまな定義が存在する。本稿では、大住が提唱する定義を用いる。大住によると、①業績・成果による統制、②市場メカニズムの活用、③顧客主義への転換、④ヒエラルキーの簡素化という4つの要素でNPMが整理されている。NPMの考え方を積極的に取り入れた改革派知事に北川正恭、増田寛也、浅野史郎、片山善博がいる。
- (2) 佐藤隆（2007）、16頁。
- (3) 大和銀行ニューヨーク支店の元行員が過去11年にわたり無断取引を繰り返し、11億ドルもの損失を発生させ、リスク管理体制の構築に関して、取締役等の責任について示した事件である。
- (4) 少数特定者持株比率基準に抵触しないように、コクドが保有する西武鉄道株を個人名義に偽装し、西武鉄道の持ち株比率について虚偽の記載をした有価証券報告書を提出した事件である。
- (5) 2004年9月期の連結決算において、実態は3億1300万円の経常赤字であったにもかかわらず、架空の売上を計上するなど、50億3400万円の経常黒字とあると虚偽の有価証券報告書を提出した事件である。
- (6) 会計検査院による検査の結果、不適正な経理処理を行って需用費を支払ったり、補助の対象とならない用途に需用費・賃金・旅費を支払ったりするなど、2001年度から2008年度までの間に合計で52億8898万円の不適正経理が見受けられた。
- (7) 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）、11頁。
- (8) 同上稿、12頁。
- (9) 2000年9月の大和銀行株主代表死傷事件第一審判決において、日本で初めて取締役者に善管注意義務として内部統制を構築する義務があることが求められた。
- (10) 石原俊彦（2010）、3頁。
- (11) 地方自治体の監査制度の充実強化の方策として、①監査基準、②監査委員の専門性および独立性、③監査委員事務局の専門性および独立性の確保、④内部統制の整備、⑤外部監査制度のあり方、⑥地方自治体の監査をサポートする体制の構築が示されている。
- (12) 内部統制と監査は表裏一体となって地方自治体の業務の適切な遂行に資するものであるとの考えから、地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会に内部統制部会と監査部会が設置された。
- (13) 「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」によると、次のように示されている。



「内部統制に関する方針について、議会および住民等に対する説明責任を果たすとともに、これらの実効性を高めるため、策定後、遅滞なく公表する。その際、ウェブサイトなど、広く閲覧が可能な方法によることが望ましい。」

(14) 都道府県および指定都市を除く自治体は、次のとおりである。

区分	自治体名
特別区（9団体）	港区、文京区、台東区、墨田区、大田区、杉並区、北区、板橋区、足立区
中核市（18団体）	旭川市、秋田市、船橋市、岐阜市、豊橋市、豊田市、大津市、豊中市、枚方市、東大阪市、姫路市、尼崎市、西宮市、奈良市、呉市、高松市、佐世保市、宮崎市
特例市（0団体）	—
市町村（29団体）	岩見沢市、恵庭市、紫波町、大田原市、下野市、渋川市、上尾市、朝霞市、四街道市、日野市、清瀬市、藤沢市、南アルプス市、羽島市、飛騨市、安八町、豊川市、伊賀市、長浜市、湖南市、長岡京市、泉南市、川西市、三田市、益田市、勝央町、唐津市、大村市、恩納村

(15) 「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Q&A」によると、内部統制制度の導入には一定の労力を要することを配慮し、内部統制の段階的な発展を促す観点に鑑みて、まずは最低限評価すべきリスクとして財務に関する事務のリスクを対象に取り組むことが示されている。その上で、法令等の遵守全般または情報管理に関する事務など、財務に関する事務以外の事務についても、必要に応じて、長が認めるものとして内部統制の対象事務に追加することは可能であることが示されている。

(16) 蜂屋（2021）によると、地方自治体の人手不足が表面化しており、必要な行政サービスをどのように維持するかが課題になると指摘している。

(17) 中村（2019）によると、①活用するための政策形成プロセスを整備せず、手段としての評価のみを導入したこと、②行政は誤りを犯さないという行政の無謬性が存在していることをあげている。

(18) 番号および下線部は、筆者が加えている。

(19) マニュアルには、次のように示されている。「当該リスクが生じる可能性およびリスクがもたらす影響の大きさを分析し、当該リスクの量的な重要性を見積もるとともに、質的な重要性を検討することとなる。その上で、見積もったリスクの重要性に照らして、対応策を講じるべきリスクかどうかを評価する。」

(20) 総務省（2017）によると、7.2%の自治体が「過去に実施していたが廃止した」と回答している。「導入済み」と回答している1,099団体と「過去に実施していたが廃止した」と回答している85団体

## 参考文献

Cresey, D. R. (1973) Other people's money; a study in the social psychology of embezzlement, Paterson Smith Montclair, N. J.

石川恵子（2013）「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」『実践女子大学人間社会学部紀要』第9集、1-10頁。

石原俊彦（1999）「地方自治体の事業評価と発生主義会計—行政評価の新潮流」中央経済社。

石原俊彦（2010）「地方自治体の監査と内部統制—ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理」『ビジネス&アカウンティングレビュー』Vol.6、1-19頁。

石原俊彦（2012）『地方自治体業務改善』関西学院大学出版会。

会計検査院（2010）「都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について」

企業会計審議会（2011）「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」金融庁。

企業会計審議会（2019）「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」金融庁。

- 久保直生・川口明浩（2020）『地方公共団体の内部統制の実務：制度解説と先行事例』中央経済社。
- 佐藤隆（2007）『自治体改革ビジョンー戦略計画・行政評価・公会計改革を中心にー』御茶の水書房。
- 総務省（2017）「地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果の概要」
- 総務省（2010）「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」
- 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ー信頼される地方公共団体を目指してー」総務省。
- 地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会（2019a）「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」総務省。
- 地方公共団体における内部統制・監査に関する研究会（2019b）「地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドラインに関するQ & A」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」総務省。
- 地方公共団体の監査制度に関する研究会（2013）「地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書」総務省。
- 第29次地方制度調査会（2009）「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」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。
- トーマツ・パブリックセクター・ヘルスケア事業部（2018）『Q&Aでわかる！自治体の内部統制入門』学陽書房。
- 中村 圭（2019）「形骸化する行政評価とEBPMー“根拠”で政策を改善」『週刊ーWeeklyー』、8-9頁。
- 日本公認会計士協会（2020）「地方公共団体の内部統制制度及び監査委員監査の論点と方向性」
- 日本公認会計士協会近畿会（2019）「自治体の内部統制ー地方自治法改正と内部統制ー」
- 日本弁護士連合会（2018）「地方公共団体における内部統制の導入に関する意見書」
- 蜂屋勝弘（2021）「地方公務員は足りているかー地方自治体の人手不足の現状把握と課題ー」『JRIレビュー』Vol.4、No.88、70-94頁。