
内部監査の回顧と展望（2）

檜田 信男

I 問題の所在

先に、別稿⁽¹⁾で、陸軍経理局監査課「工場内部監査制度ノ参考」（昭和17年4月15日）（以下「参考」という）における内部監査は、監査機能としてどのように基本的に理解され、そのための方法としてどのような体系がとられたのかを検討した。しかも、それは、「国家総動員法」に基づき陸軍軍需品工場に対し抑圧的に強制されたことから、当時のわが国の実業界での用語や理解に相当程度に浸透（本社及び工場の人々によって真に受容されていたかどうかはともかく）されていたのではないかと推察される。（これは、筆者が昭和30年代以降、各社の内部監査規程等で表現されている用語、あるいは内部監査担当者との研究会での討議やその結果としての研究報告から看取された。）

本稿では、昭和20年8月に第2次大戦が集結し、個人の尊重、表現の自由が重視され、民主的行政への転換といった価値観の変革を求められた時代に焦点をあて、わが国における内部監査はどのような変化をみたのかを検討することにしたい。このために、当時相次いで公表された経済安定本部企業会計基準審議会中間報告

「監査基準」（昭和25年7月）（以下「基準」という）、通商産業省産業合理化審議会「内部統制の大綱」（昭和26年5月）（以下「大綱」という）に基づいて検討を試みることにしたい。

とくに、当時、内部監査についての理解は、各企業において主体的にどのようにとられるものとされていたのか、そして「参考」から求められていた考え方がこれらの「基準」や「大綱」に継承されているかどうか、もしも継承されているとすれば、どの部面にどの程度に継承されているのか、価値観の変革を「旧監査基準」や「大綱」において受容していたのかどうか。さらに内部監査のアプローチとしてどのような変化があるのかなどを、「参考」「基準」「大綱」という限られた資料によってではあるが、検討しでゆくことにしたい。

検討の素材とする「基準」や「大綱」は、いずれも内部統制を直接の対象としており、「参考」のように内部監査のみ直接の対象にしない。内部統制との関連において内部監査が機能するべきものとしていることは、「基準」や「大綱」によってわが国の内部監査が大きな影響を受けたにしても、海外とりわけアメリカの

内部監査の影響を受けた企業独自の創意があることも軽視することはできない。

II 「基準」との関連における内部監査

「基準」との関連における内部監査を検討するにあたり、「基準」に示されている内部統制との関係を軽視することができない。それは、内部監査が内部統制組織のなかで説明されていたのみでなく、内部監査の全容を把握するためには内部統制組織との関係についての検討を無視することができないからである。

1. 「基準」における内部統制

「監査基準」（経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「監査基準」昭和25年7月）では、「企業の内部統制組織即ち内部牽制組織及び内部監査組織…」とされていたことから、内部統制は内部牽制と内部監査とからなるように理解されることが一般的であった。筆者はこれまで、このタイプの内部統制を類型として、旧「監査基準」型と称してきた。しかしながら、最近出版されている監査や内部統制、リスク・マネジメントに関する書物のなかには、平成の年代にはいつて改訂された監査基準をも旧監査基準と称しているものもみられるので、わが国ではじめて昭和25年7月に公表された「監査基準」を、前述のようにたんに「基準」と表現してゆくことにしたい。

ところで、この「基準」での内部統制は本来どのように理解されるべきであろうか。当時の理解をより確実にしようとするためには、われわれは証券取引法監査の受け入れ態勢としての内部統制の整備状況を確かめるにあたってよりどころとされた会計監査基準懇談会「会計制度

監査準則」（昭和26. 7. 1、後に証券取引委員会によって法制化、昭和26. 7. 25 証総199）にも注目する必要がある。

この「会計制度監査準則」では、「初度監査の基本方針」として、

「三 会計制度監査においては、公認会計士は、次の事項を検査するものとする。

（イ）会社の内部機構、業務の実情、その他監査を行うに必要な重要事項。

（ロ）帳簿組織、勘定体系、伝票系統、証憑整理とその会計組織が正規の簿記の原則に従って確立されているかどうか。

（ハ）会社の採用する会計処理の原則および手続が、一般に公正妥当と認められた「企業会計原則」に準拠し、当年度も前年度と同様継続して適用されているかどうか。

（ニ）原価計算が実施されている場合には、その制度が一般に公正妥当と認められた基準に準拠して確立され、会計組織によって統制されているかどうか。

（ホ）会計組織が適正な内部牽制組織によって有効に統制されているかどうか。

（ヘ）内部監査が実施されている場合には、その組織が適正に確立され、有効に運用されているかどうか。」

をあげている。

この検討事項に関し、これを解説しておられる岩田巖教授の論稿が注目される。この論稿での解説はこうである。

「会計制度監査は、会社の会計制度の整備状況を検査することであるが、しからばここにいる会計制度とは如何なる範囲のものを指すか、制度監査においては具体的にいうと如何なる事項が検査されるべきか、この点を規定するのが第三の条項である。前項のごとくこれについて六つのポイントが列挙されているが、これを規

定した理由を説明するには、大体次の三つのグループに纏めて説明するのが便宜である。

第一 会社の内部事情

(イ)の「会社の内部機構、業務の実情、その他監査を行うに必要な重要事項」が属する。

第二 損益および原価に関する計算処理の原則および手続

(ハ)の「会社の採用する会計処理の原則および手続が、一般に公正妥当と認められた「企業会計原則」に準拠し、当年度も前年度と同様継続して適用されているかどうか。」

および

(ニ)の「原価計算が実施されている場合には、その制度が一般に公正妥当と認められた基準に準拠して確立され、会計組織によって統制されているかどうか。」が属する。

第三 会計記帳、内部牽制および内部監査の組織

(ロ)の「帳簿組織、勘定体系、伝票系統、証憑整理等その会計組織が正規の簿記の原則に従って確立されているかどうか。」

(ホ)の「会計組織が適正な内部牽制組織によって有効に統制されているかどうか。」

および

(ヘ)の「内部監査が実施されている場合には、その組織が適正に確立され、有効に運用されているかどうか。」が属する。

この三つに大別された監査事項のなかで、特に重要なのは第三の会計記帳、内部牽制および内部監査の組織であって、会計制度監査の中心部分となる。これこそ財務諸表の基礎であり、源泉をなすからである。

この部分を総称して内部統制組織と呼んでよいと思う。一般に、内部統制組織という場合には、もっと広い範囲を包括せしめているが、監

査の見地からは上述の範囲のものが重要なのである。」とされていることである。⁽²⁾

2. 会計記帳と内部統制組織

岩田教授は、「基準」の草稿の作成者であるとされていることから、行間を掴む意味でこの論稿を検討することが必要であろう。「基準」では、「企業の内部統制組織即ち内部牽制組織及び内部監査組織」とされているが、この論稿では、内部統制組織が内部牽制と内部監査とからなるものとはされていない。内部牽制や内部監査のほかに、「帳簿組織、勘定体系、伝票系統、証憑整理等その会計組織が正規の簿記の原則に従って確立されている」ことを要するとする会計記帳をとりあげている。では、「会計記帳」は内部牽制や内部監査に対して内部統制組織のなかでどのような存在なのであろうか。

そこで、この第3のグループにかかる内容を詳細にするものとして、同準則の「会計制度監査の実施要領」があるので、その関連箇所を見ると次のようである。

「五

(ロ) (1) 勘定科目の分類、主要簿、補助簿の種類及び組織、部課組織と帳簿組織との結合関係、伝票の種類、回付系統及び帳簿の連絡関係、証憑書類の整理関係等会社の定める会計組織については、経理規程その他の書類を閲覧し、または責任者に質問して、その整備状況を調査する。

(2) 前項の会計組織は会社の現状に鑑み、且つ正規の簿記の原則に照らして適当かどうかを検討する。

(ホ) (1) 内部牽制組織については、経理規程その他の書類を閲覧し、または担当者に質問してその整備状況を調査する。

(2) 前項の内部牽制組織は会社の現状に照らして適当かどうかを検討する。

(へ) (1) 内部監査が実施されている場合には、経理規程その他の書類を閲覧し、または責任者に質問してその組織を調査する。

(2) 前項の内部監査組織は、会社の現状に照らして適当かどうかを検討する。

(ト) (1) 内部牽制及び内部監査の組織につき質問を行うに当っては、あらかじめ質問書を用意して本店に提出し、必要ある場合には、支店、工場等へ送付して、現場の担当者より回答を求めることができる。

(2) 前項の質問書を作成する場合、その様式は概ね別に掲げる雛形に準拠し、質問事項は会社の実情に即して適当にこれを増補改修するものとする。」(基礎調査)

「八

(ロ) 会計組織が内部牽制組織によって有効に統制されているかどうかを確かめるため、その実情を視察し、担当者に質問を行い、または証憑突合、帳簿突合、計算突合等の手続により帳簿の記録について試査を行う。

(二) 内部監査が実施されている場合には、その監査計画書、監査報告書または必要ある場合には監査調書を閲覧して、この組織が実際上有効に運用されているかどうかを検査する。」(期中監査)

準則では、会計組織、内部牽制、内部監査が内部統制の内容を理解するにあたって重要とされている。会計組織は、「勘定科目の分類、主要簿、補助簿の種類及び組織、部課組織と帳簿組織との結合関係、伝票の種類、回付系統及び帳簿の連絡関係、証憑書類の整理関係等」について会社によって定められたものであり、その設

計内容は正規の簿記の原則に従うようであればならないとされる。

3. 会計組織と正規の簿記の原則

会計組織をいかなるものとして理解すべきであろうか。まず、「勘定科目の分類」について、取引をその性質ないし実施の目標別に記録する会計上の場が勘定であるとされ、その名称が勘定科目とされる。それゆえ、勘定が財務諸表の作成にむけて有機的に関連づけられている体系が勘定組織であり、その分類は発生した取引を秩序的に記録可能であるように体系立てられていることが求められている。

次に「主要簿、補助簿の種類及び組織」では、まず、主要簿として、総勘定元帳及び勘定記入される取引の量によって特に設けられる特殊仕訳帳、そしてそれ以外の一般仕訳帳ないし普通仕訳帳が、そして財産管理の観点から主要簿を補う帳簿として多くの補助簿が想定される。これらがすべて財務諸表に有機的に結びつくように設計された帳簿の体系が帳簿組織であり、これらが「主要簿、補助簿の種類及び組織」の内容をなすのではないか。

また「部課組織と帳簿組織との結合関係」では、発生した取引を各帳簿に記帳する責任者を明確にすることを示している。各帳簿への記帳責任者は、帳簿に記帳される記載内容の正確性のみならず、関連する証憑書類によってその信憑性を説明出来なければならず、さらに証憑書類それ自身が発生した取引を真実に反映すること、さらに取引それ自体について法令に反することはなく、不要不急でないことを納得し、求めがあるときには記帳権限の委任者に対し説明可能でなければならない。「伝票の種類」、「回付

系統及び帳簿の連絡関係」、「証憑書類の監理関係」は帳簿への記帳責任者のこの種の責任を果たすための会計事務管理のあり方に関連する。

これらが十全に整備され効果的に運用されているときに、発生した取引が正確かつ網羅的に財務諸表に反映されていることを説明することが出来るようになる。このようにみると、会計組織はよく勘定組織と帳簿組織とからなると説明されることが多いけれども、ここでの会計組織は、たんなる勘定の転記・照合の連絡関係を示すコンテンツメニューやこれをベースにした会計帳簿の体系にとどまるのではなく、発生した取引を財務諸表や会計報告書を作成することが出来るように、実施される会計記帳行動とその体系とってよいのではなかろうか。

「会計制度監査準則」の「初度監査の基本方針」で「(ロ) 帳簿組織、勘定体系、伝票系統、証憑整理とその会計組織が正規の簿記の原則に従って確立されているかどうか。」とあり、また同準則の「会計制度監査の実施要領」では「(2) 前項の会計組織は会社の現状に鑑み、且つ正規の簿記の原則に照らして適当かどうかを検討する。」とされていた。「正規の簿記の原則」をどのように理解するかについて、これを詳細に論ずることをここでの目的にしていなくても、「基本方針」や「実施要領」の意味するところが奈辺にあるのかを検討しなければならない。

「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」とする「企業会計原則」一般原則二での要請を、どのように理解することが「会計制度監査準則」の求めるところと整合するのかをみてゆくことにしたい。これに関し、「正規の簿記原則は、記録の完全性と正確性を要求する技術原則であって、そのためには、すべて取引が、関係書類に基いて、整備された

帳簿と勘定に、継続的に、秩序正しく記録されねばならないことを要求する原則である。」⁽³⁾とあり、そのように説明されることが多いようである。しかしながら、「簿記は、財産や損益の計算に役立ち得ることは事実である。しかしそのようなことをはなれて、営利簿記だと非営利簿記だとを問わず、簿記一般に通ずる機能とも称すべきものがないであろうか。もしあるとすればそのような目的のために帳簿記録が奉仕し得るようにそれへの記録を律するためのものこそ、正規の簿記の原則と称さるべきものなのである。」⁽⁴⁾として、権限授与のもとで証明可能にして、客観的な証拠によって帳簿記録を行えということにほかならないともされる。正規の簿記の原則を、このように理解することが、「勘定科目の分類、主要簿、補助簿の種類及び組織、部課組織と帳簿組織との結合関係、伝票の種類、回付系統及び帳簿の連絡関係、証憑書類の整理関係」について筆者なりに前述させていただいたこととより密接な関連性を持つ。また、前述の、「正規の簿記の原則に従って確立され」または「正規の簿記の原則に照らして適当か」との整合性が筆者にとってより理解しやすいものとなる。

4. 会計組織に対する内部統制組織をつうじての統制

また、会計組織は内部牽制組織によって有効に統制されることを要するとされる。ところが、会計組織を統制の対象とする内部牽制とはどのような内容のものであるのか。「準則」でも「要領」でもその内容ないしあり方を明示してはいない。

内部牽制に関し、かつて、近沢博士は、(一) 人的ないし知的内部牽制制度として「(1) 会

計計算が二つ以上互いに独立して行なわれ、その結果を照合し、牽制し合うところの類型のもの」「(2)一つの取引を二人以上のものに分けて互いに照合し、牽制し合うところの類型のもの」、(二)物的ないし機械的内部牽制制度として「(1)一個の金庫についているカギを二人のものが所持し、この二つのカギを同時に使用しなければ金庫を開くことのできないように仕組みられた類型のもの」「(2)一人または多くのものが正確な機械を使用することによって、虚偽、誤謬などの不正、不当事項の発生を未然に防止しようとして仕組みられた類型のもの」とにわけられていた⁽⁵⁾。

他方、日本会計研究学会会計監査特別委員会は、「内部牽制の本質は、組織による不正・誤謬防止のための管理手段たることにあり、その要点は一定の事務または作業を一人の係員の絶対的支配下におかないことである。これは、二人以上の者が同時に同じ誤りを犯すことは極めて稀である、という事実にもとづく。そこで内部牽制としては、各部署の責任者および係員の職務権限を明確にし、資産の取扱・保管・記録・計算などの諸業務を適当に分割することが必要である。特に、各業務について一人の係員に兼務させてはならない事項を指定し、これを別個の係員により独立的に遂行させることが大切である。かくして、各係員の相互牽制により自動的に業務の成否または適否が検証され、不正・誤謬が発見または防止され、資産の保全が図られるのである。」とした⁽⁶⁾。

会計監査特別委員会が「二人以上の者が同時に同じ誤りを犯すことは極めて稀である」とする事実を前提として、「一定の事務または作業を一人の係員の絶対的支配下におかないこと」を内部牽制の要点としていることは、近沢博士の分類での(一)人的ないし知的内部牽制制度

の「(2)一つの取引を二人以上のものに分けて互いに照合し、牽制し合うところの類型」をもって内部牽制とし、これをより明確にしているといえる。

「会計組織が内部牽制組織によって有効に統制される」についてであるが、ここに「統制」は、会計組織の目標が内部牽制組織によって達成されることを意味するのであろうから、会計組織の目標の達成に対する内部牽制粗描による統制のあり方が明らかにされなければならない。

会計組織が内部牽制組織によって有効に統制されるとする内容は、証憑書類に基づく会計帳簿への記録から財務諸表の作成にいたる過程での会計事務作業が、単独の担当者の支配下に置かれられないように、かならず他方の担当者によって照合される仕組みによって規律されていることを意味する。

5. 「内部統制組織」における「内部牽制組織」

すでに別稿⁽⁷⁾で述べさせていただいたように、このように会計組織を中心とした内部統制の理解、さらには「会計制度監査準則」での内部統制の理解は、一般に周知されてきていなかったと認識してよいのではないかと考えられる。前掲の日本会計研究学会昭和45年度会計監査特別委員会「財務諸表監査における内部統制の研究」でも、監査基準での「企業の内部統制組織即ち内部牽制組織及び内部監査組織が整備改善されるにつれて・・・」を引用し、「内部統制の構成要素を内部牽制と内部監査のみに限定している。」(2 企業における内部統制の諸概念)とするようにしていた。この種の理解が以後においてとられている例は枚挙にいとまがない。

したがって、当時の内部監査が、内部統制については内部牽制組織の評価を中心的課題にしていたとみてよいであろう。これを例えば、「会計制度監査準則」付録（中間報告）における「内部統制の質問書」で「売掛金」について示している事項を見ると次のようである。

「一、売掛金元帳担当者は次の事務を取扱わないことになっているか

- (1) 金銭出納またはその記帳
- (2) 郵便物の開封
- (3) 売掛金の年齢調
- (4) 貸倒償却の承認
- (5) 値引、割引または割戻の承認
- (6) 集金

二、売掛金元帳担当者が二名以上いる場合、各自の受持口座は時々変更されるか

三、売掛金元帳は毎月総勘定元帳の統制勘定と照合されるか

四、右の照合は記帳担当者以外の者または内部監査担当者によって行われるか

五、年齢調は定期的に行われるか

六、年齢調は適当な責任者の検閲をうけるか

七、得意先に対して定期的に確認を求めるか

八、確認の依頼は売掛金元帳担当者以外の者または内部監査担当者によって行われるか

九、貸倒償却は信用調査担当者以外の適当な責任者の承認をうけるか

一〇、償却済債権は適当に管理されているか

一一、戻入、値引等の顛末理由書は責任者の承認をうけるか

一二、右の顛末理由書には一連番号を附してあるか」

これらの事項は全体として一見内部牽制の視点から列挙されているようにみられる。しかしながら問題は、「年齢調に対する責任者の検閲」「信用調査担当者以外の者による貸倒償却の承認」

「償却済債権への適当な管理」「戻入、値引等の顛末理由書に対する責任者の承認」などで、「検閲」「承認」「管理」がどのように他から納得されるように行われているかの証憑書類の整備状況を確認することを求めているかどうかである。もしも、証憑書類の整備状況を確認することを重視するのではなく、それら「検閲」「承認」「管理」処理担当者以外の者によることを求めていることであるならば、これらの事項は内部牽制による会計組織の統制にかかる内容とみられもする。

6. 「内部統制組織」と内部監査

内部牽制は、不正や誤謬に対するコントロールの効果としては間接的であり、「内部牽制組織」との関連における内部監査は、「参考」での内部照査組織との関連における「組織監査」に類する内部監査と同じようなあり方がとられたのではなかったかとも考えられる。

証憑書類に基づいて、取引の正当性、証憑書類の真実性、会計記録の信頼性が確保される過程に関する正規の簿記の原則にしたがった会計組織、そしてこれが内部牽制組織をつうじ統制されることが内部監査の対象として重視されているとすれば、内部監査における内部統制組織についての検討は、取引の正当性、証憑書類の真実性がどのように達成されるようにされているか、達成するための方針や手続・方法が遵守され会計組織の目標が達成されているかが注目され、会計監査の経営への実質的意味が強調され、会計士監査受入の確固とした基盤となっていたであろう。しかしながら、これが軽視して解釈されたことから、経営者によって企業への実質的貢献を評価されなかった。

このように経営者によって理解されていた内部統制に関連して内部監査を実施せざるを得なかったことは、当時のわが国における一般的実情（個人主義と個人による価値の自由な選択への抑制の排除をベースにしたアカウンタビリティ認識の困難さ）からやむを得ない事情があったにしても、その後の内部監査制度の展開、さらにはわが国会計士監査制度に対する国際的評価にとって、大きな不幸であった。

Ⅲ 「大綱」における内部統制との関連における内部監査

「基準」に基づく会計制度監査がスタートしたその年（昭和26年5月）に公表された「企業における内部統制の大綱」（通商産業省産業合理化審議会）は、「基準」で想定される内部統制、そして内部監査とは異なる方向を志向した

1. 「大綱」における内部統制

「大綱」での内部統制はこうである。「ここに内部統制とは、企業の最高方策にもとづいて、経営者が、企業の全体的観点から執行活動を計画し、その実施を調整し、かつ実績を評価することであり、これらを計算的統制の方法によって行うものである。」「内部統制を実施するに必要なあらゆる方法、手続および組織の全体を内部統制組織という。」（一 内部統制の意義）

この意義では、内部統制を「経営者が、企業の全体的観点から執行活動を計画し、その実施を調整し、かつ実績を評価すること」のように、いわゆるplan-do-seeの経営管理過程と本質的に類似する方法で内部統制の基本的あり方を理解しようとするのである。しかし、「大綱」は、経営管理過程のなかでも「計算的統制の方法」

によって行うことに内部統制の特徴があるとし、「計算的統制の方法」を「実施するに必要なあらゆる方法、手続および組織の全体」を内部統制組織というともしている。

「計算的統制の方法」に関し、「大綱は、「計算的統制とは、執行活動の計画の樹立、実施の調整および実績の評価を計算制度に立脚して行うことであり、このためにはあらかじめ企業において統一ある計算制度を確立しおかなければならない。」としている。ここにいわれる「計算的統制の方法」は、まず計画数値が明確にされ、その計画達成にむけて実施された業績を実績数値として測定し、そして実績数値を計画数値との比較に基づいて評価すること（差異の原因および責任の明確化）を方法上の柱としており、この評価に関する情報を意思決定者に提供することにより、差異についての適切な措置を誘導し、事後の実施が計画に到達することになるようにしようとするのである。それは、経営目標達成過程での計算的合理性を間接的な管理方法をつうじ追求するという管理手法としての特徴を有する。

さらに、「内部統制を実施するに必要なあらゆる方法、手続および組織の全体を内部統制組織」としていることに関連して、有効な内部統制組織を企業内において確立するためには、つぎのような諸条件を整えることがその前提になるとする。（三 内部統制組織の諸条件）

「1 内部統制の実施のために独立した統制部門を編成する。」

「2 統制部門のうちに、企業のコントローラ制度を確立する。」

「3 内部統制のための組織編成にあたっては、各部門においてそれぞれの権限と責任の範囲を明確に規定し、できる限り下部組織への権限委譲を行うようにする。」

「4 内部統制の対象となる執行部門においては、執行活動に対する直接的管理制度が整備されていることが望ましい。」

「5 企業の最高経営者および各執行部門の上層管理者の正しい理解が得られなければならない。」

まず1の「統制部門」について、「企業において統制部門を独立させ、これに内部統制機能を専門的に担当させることによって、執行部門に対する実施計画を適正にし、さらにその活動実績としての記録の粉飾を防止し、かつはその誤謬及び虚偽の発見を容易にするばかりではない。」としており、「統制部門」が内部統制の機能を専門的に担うものとされている。

また、2の「コントローラ制度」に関連しては、「大規模企業においては、内部統制機能を専門的に担当するものとして、統制部門のうち独立したコントローラ部を確立し、これをその主任者たるコントローラに総監させることが望ましい。」（「三 内部統制組織の諸条件」2）ともされている。

このことからすれば、「統制部門」が内部統制の機能を専門的に担うものの、大規模企業においては、特に「コントローラ部」が内部統制の専門的な担い手とされる、このように解される。ここでは、コントローラ制度とコントローラ部との関係がよく整理されていない。しかしながら、内部統制組織、すなわち、「内部統制を実施するに必要なあらゆる方法、手続および組織の全体」は、専門的な担い手として「統制部門」、さらには「コントローラ部」と称されている部門として理解されているとみてよいであろう。

2. 内部統制部門（ないしコントローラ部）の運営

それゆえ、内部統制の実施のあり方は、結局、統制部門、さらにはコントローラ部の運営のあり方ということになる。これについて、「大綱」は、「内部統制の効果を高めるために、コントローラは少なくともこれを常務取締役とし、できれば副社長がこれにあたることが望ましい。」

（「三 内部統制組織の条件」2）として、副社長レベルのコントローラを想定しながら、内部統制の実施に関し、「内部統制の実施にあたっては、企業における統制部門の確立を前提とし、内部統制の遂行にふさわしい担当者を選任するとともに、その実施方法について適当な手続を定めなければならない。」（「四 内部統制の実施」前文）とする。そして、統制方法に関する実施手続を次のように説明している。

「(イ) 企業方策を有効に実施するために、執行部門において達成目標とすべき標準は、これを予算手続および標準原価計算手続にしたがって決定する。（後略）…予算の編成および標準原価の設定にあたっては、その基礎資料となる各種の数字資料は、これを統計手続に従って市場統計、一般経済統計および経営統計として蒐集し、十分に利用する。」

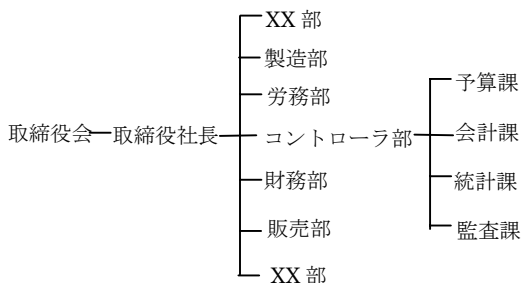
「(ロ) 各執行部門における執行活動の実施状況は、これを会計手続に従って記録する。会計記録は内部統制にとって不可欠の統制資料となるものであるから、これをなるべく速かに集計し、分析し、これに適当な説明をつけて関係者に報告しなければならない。」

「(ハ) 執行活動の実施後はなるべく速かに、監査手続に従って、会計処理の成否および活動実績ならびに計算制度の適否について審査し、

これにもとづいて最高経営者に対し必要な助言または勧告をする。」

「内部統制の実施手続は、前述のような予算手続、統計手続、会計手続および監査手続から構成されることが望ましい。」として、これら諸手続が相互に密接不離に結びついて、円滑に機能する有機的関係にある内部統制組織の確立、執行部門の協力が得られる企業内での好ましい人間関係の確保を求めている。（「四 内部統制の実施」2）

内部統制を実施するあり方として、内部統制組織の目標を達成するために予算手続、統計手続、会計手続および監査手続が相互に密接不離に結びついて有機的関係を保持することが求められている。そして、大要を次のように組織的系統図を例示している。（五 内部統制の組織図）



3. 予算・会計・統計・監査の有機的関連

この系統図から、内部統制組織の機能はコントローラ部を構成する職務をつうじて達成されるようにされていることが知られる。予算・会計・統計・監査の諸手続が相互に密接不離に結びついて、円滑に機能する有機的関係をより具体的に把握するために、内部統制組織での分掌を「内部統制の実施に関する手続要領」（通商産

業省産業合理化審議会、昭和28年2月）を参考にしながら、その重点を次にみることにしたい。

予算課・・・（予算）予算の編成方針・予算報告書様式・部門費統制方式等の立案、総合・部門予算案の編成、予算委員会での説明、決定予算の通達、および予算実績差異分析と予算報告書の作成

（標準原価）標準原価方式の立案および原価差異分析の総合、原価標準・原単位標準の統制

（計算制度）計算制度・経理規程などの立案・内部報告制度の立案

会計課・・・（一般会計）総勘定元帳や補助元帳・財務諸表の作成、経費勘定への記録と集計、得意先勘定への記入と勘定回収の監督、支払証憑の検証、請求書の作成と出荷統制

（原価計算）棚卸資産の会計記録と棚卸実施・固定資産の会計記録と減価償却、製品別原価の計算と原価報告書の作成、売価決定のための原価の計算、原価管理方式への助言

（給与計算）給与の算定、給与簿の保管

（税務計算）法人税・地方税の申告書の作成、一般会計手続と税法との調整

統計課・・・（市場統計および一般経済統計）市場統計や市場調査の立案、経済観測とその結果の報告、統計資料の保管

（経営統計）経営分析とその結果の報告、内部報告書の整理保管、内部報告制度に関する助言

監査課・・・（準備）監査方針および実施計画の立案、監査役および職業監査人との協力

(会計監査) 予算手続・会計手続の監査、現物・帳簿の監査、財務諸表その他報告書の監査、監査報告書の作成
(制度監査) 会計報告書以外の報告書の監査、諸報告書の利用状況の監査、諸規程・諸制度の監査、特命監査、監査報告書の作成

コントローラ部各課の関連は、統計課によるマクロ経済の現況と趨勢の統計的分析や市場統計や市場調査の立案などに基づいた内部報告制度への助言 ⇒ 経済観測・市場動向を前提にした予算課による予算の編成方針の具体的立案と予算委員会での説明・予算報告書様式・部門費統制方式等の立案・標準原価方式の立案、そして経理規定や内部報告制度の立案 ⇒ 会計課による予算や標準と対比する業務活動実施の測定(一般会計・原価計算・給与計算等) ⇒ 予算手続の監査を含むこれら一連の制度および財務諸表・会計以外の報告書に対する監査課の監査のように、ひとつの流れないしループとして理解することが許されるのであろう。

ここでの内部統制は、得意先勘定回収の監督、支払証憑の検証、請求書の作成と出荷統制のように実際に発生した会計数字に基づいての伝統的統制から、管理会計における標準原価計算や当時称されていた予算統制(現在の予算管理)をつうじての管理方法への展開を志向し、しかも標準原価計算および予算統制の機能を重視しているといえる。これは、会計、統計、事務管理、予算統制の各セクションを統括する部門名称として「標準及び記録」(Standards and Record)を示し、コントローラ機能の本質的理解に触れている1924年出版のJames O. McInseyの著書Managerial Accountingでの理解と共通する⁽⁸⁾。

4. 内部監査の方法・手続

このような内部統制のなかで、内部監査はなにをすることが求められたのであろうか。上述の「内部統制の実施に関する手続要領」によりながら、注目すべき点を手続要領の原文からの抜粋によりながらみてゆくことにしたい。(五 内部監査手続)

まず、コントローラ部監査課の役割について、「内部統制がその手続規程に従って適正に行われているか否か、これらの内部統制組織が個々の企業の実情に照らして有効・適切であるか否かが、この事務に直接にたずさわらない他の係員によってたえず検証され、評価され、これにもとづいて常務会に進言がなされる時に初めて内部統制が完全なものとなる。この機能が内部監査であり、これを担当するのがコントローラ一部監査課である。」とその意図を明らかにしている。

また、監査方針に関し、「監査課員は、社長によって任命され、会計のみならず、業務全般にわたり特に内部統制の事務および制度の成否、および妥当性を監査するのである。…(中略)…その主たる任務は常務会の内部統制に役立つことにある。内部監査の手続は、監査方針の決定・監査計画の決定・監査の実施・監査結果の報告・報告結果の検討からなっている。常務会は、コントローラ一部または常務会事務局の助力のもとに、監査方針を決定する。…(中略)…監査課はこの監査方針にもとづいて監査の範囲・重点・方法・日程・要点・任務の分担などを立案し、コントローラを経て常務会の承認をえなければならない。」としている。

監査の実施について、二本柱とされるそれぞれの監査に関し、「会計監査においては、予算手続・会計手続・現物ならびに帳簿の記録・財務

諸表その他の報告書の作成が適正に行なわれているか否かを監査する。」「制度監査においては、諸報告書・諸規程・諸制度が有効適切であるか否かを監査する。なお、このほかに社長によって特に命ぜられた事項も監査する。」としている。

監査報告書には中間報告書も想定し、「コントローラを経て社長または常務会に提出される。…（中略）…監査報告書の検討が、社長または常務会によって行われ、これにもとづいて対策措置に関する命令が下される。…（後略）…」とされる。これは、内部統制の機能方法をして、内部監査課が監査対象の異常事項について是正命令をしない間接的方法によるものとしており、コントロール（controls）の性格に照らして内部監査を理解し、そして今後の内部監査の前進を図るうえでも注目しておかなければならない。

5. 監査課の独立性

また、この説明のなかで、「コントローラ自身は実際の経理事務にたずさわらないのであるから、内部監査の報告がコントローラを通じて提出されても差支えない。」と内部監査の独立性に触れている箇所がある。コントローラが実際に経理事務をすることがないにしても、直接の責任者である会計課長から経理事務の進行とその結果について報告を受け、「不正・重大な誤謬・繰り返される誤謬・非能率・不適当な点など」の発生原因を含む会計課長の職務遂行状況を臨場感が得られる程度にまで把握しておくことは、コントローラみずからの管理者責任を果たすうえで重要である。

したがって、上述の監査報告書に記載されるに相当する事実の有無を確認するコントロールをコントローラ自身として納得していなければ、

コントローラは自らのアカウンタビリティを解除できないことになる。コントローラに直属する監査課（ないし内部監査人）の独立性に関するこの説明は十分ではなく、そのために、後日、「経理部監査課」の内部監査所属形態を採っていた企業から多くの関連の疑問が出されることになった。

IV 「基準」および「大綱」における内部監査

これまで、「基準」および「大綱」での内部統制、これとの関連における内部監査についてみてきた。両者はいずれも具体的な監査対象は異なるにしても、内部統制を中心として内部監査を理解することでは共通していた。

しかも、実際の適用はともかく、「基準」それ自体としては、アカウンティング・コントロールを背景に正規の簿記の原則に従った会計組織と内部牽制組織に注目していた。他方、「大綱」での内部統制は、「基準」での不正や誤謬に向けた消極的アカウンティング・コントロールにとどまるのみでなく、より積極的にあるべき予測数値と実際数値との比較をつうじ非能率にも向けたより広い意味でのアカウンティング・コントロールに基づいていた。このために、「大綱」での内部監査は、監査の目標を不正・誤謬の発生防止にとどまらず、非能率の発生防止にも向けることになった。

「大綱」での内部統制は、計算的統制をつうじての勘と経験による経営からより科学的経営を思考するものとして、経営の合理化を求められていた当時、画期的な内容を有するものであった。もっともこの素地は、すでに「参考」の遵守をつうじて実施された内部監査のうちにすでにあったとみられる。戦時中における軍需工

場の監査をつうじ、このような考え方が醸成されており、これは「大綱」の考え方が生かされる背景的基礎になったのではないかと考えられ、それは当時の状況から确实さをもって推量される。

このような推量は、「参考」のうちの能率監査に注目することから生ずる。能率監査については、すでに別稿⁽⁹⁾で検討したが、とくに、「能率監査トハ經營分析及經營比較ノ方法ニ依ル經營ノ經濟性ニ関スル監査ヲ謂ヒ、数字的ニ把握シ得ル經營活動ノ結果ヲ批判的ニ吟味シ經營上避ケ得ヘキ缺陷ノ所在ヲ指圖シ經營能率向上ノ資料ヲ提供スルヲ目的トス」(第三章 十四能率監査ノ意義)とするなかで、「数字的ニ把握シ得ル經營活動ノ結果ヲ批判的ニ吟味シ經營上避ケ得ヘキ缺陷ノ所在ヲ指圖シ經營能率向上ノ資料ヲ提供スル」を目的としていること、そして、財務能率監査の方法として、「資本構成ノ比較」「資産構成ノ比較」「流動性ノ比較」「費用及収益構成ノ比較」「豫算実績ノ比較」と比較の対象をあげて、とくに「豫算実績ノ比較」を「豫算統制ノ方針ニ基キ豫算ト実績トヲ年次、月次、事業別、工場別、經營部門別ニ比較ス」(十六 能率監査ノ方法及手續 イ財務能率監査(5))としていることが指摘される。ここには、科学的にあるべきものと予測される事象に照らして存在する事実を説明するという考え方が看取される。

また、「大綱」は、内部統制組織をシステムとしてではなく、オーガニゼーションとして理解している。「基準」での内部統制についての理解と著しく異にする点があった。「大綱」は、統制部門ないしはコントローラ部のような部門組織をもって内部統制組織としていた。内部統制組織の理論的理解のために検討すべき課題を残していた。これは、内部監査をしてシステム(「基

準」では、内部牽制システム)を監査の対象として帳簿への記帳から財務諸表の作成にいたる企業の全分野にまで監査範囲を拡張するのか、あるいは予算・会計・統計の各課の監査に対象範囲をとどめるかの理解の相違となってくる。

「大綱」は、常務会の内部統制に役立つため、内部統制の事務および制度の成否、および妥当性を監査とするのみである。この種の理解の相違は、平成17年に制定された会社法のもとの「業務の適正を確保するための体制」の解釈にもつながっているようにみられてならない。

また、「大綱」における内部統制は、方法上の特徴として、計算的統制の方法をあげている。これはより近代的な経営を志向するものとして評価される得る考え方であった。しかしながら、会計計数や統計計数に反映されない事象ないし行為をどのように統制のために考えてゆくべきか、それを無視するとするのかどうか。

企業目的の達成が、合理性(ときに能率性といってもよい)と合法性(ときに正確性といってもよい)とのバランスのもとで行われるからには、内部統制としては、なんらかの基準に照らして正しくないことは、例えどのように能率的であったとしても、アラームされるようにしておかなければならない。また、どのように立法の目的を倫理に照らして理想的に満たすような正しい行動であっても企業にとって著しい損害となるような非能率なことは意思決定情報としてアラームされるようにしておかなければならない。これには、会計計数や統計計数に反映されることにならない事象ないし行為が内部統制対象とされ、内部監査の対象とされることが求められる。

「基準」と「大綱」は、それぞれの特徴を有しながら、わが国の内部監査に対し「参考」とは異なる大きなインパクトを与えた⁽¹⁰⁾。とこ

ろが、「大綱」での内部統制は、経理部をライン機能の財務とスタッフ機能の会計とに分離し、コントローラはスタッフ機能たる会計のみ行うとしたことについて、実業界からはこれを受け入れ、企業に導入することに困難な事情が多くあることが主張された。他方、「基準」における内部統制について重視すべき「正規の簿記の原則にしたがって確立されるべき会計組織」に対しては前述のように実業界への浸透不足があった。

このために、内部監査は、個々の業務を断片的に対象とし、しかも直接に、不正・誤謬・非

能率の発見と発生防止を目標とした監査をすることにより、マネジメントへの役立ちを意識する内部監査のあり方が主流であるかのようにみられた。管理のあり方を評価する監査は後退してしまったかのような印象が持たれた。(不正・誤謬・非能率の発見と発生防止を直接の目標とした監査といっても、内部監査人はその責任の達成を考えると、結果的には、管理の仕方、すなわち、内部統制組織の整備充実にむけての監査の方法をとらざるを得なかったのである。)

<注>

- (1) 拙稿、「内部監査の回顧と展望(1) - 内部監査の理解へのアプローチの変遷に関連して -」LEC会計大学院紀要第5号、2009. 3. 33頁～49頁
- (2) 岩田巖著「会計士監査」、第三編一三「会計制度監査の構想」森山書店、昭和29年165頁～185頁
- (3) 山下勝治稿「真实性の原則」、黒沢・山下・飯野・江村・木村・沼田・佐藤・坂本 共著「企業会計の一般原則詳説」同文館、昭和30年、35頁
- (4) 飯野利夫稿「正規の簿記の原則」、上掲書、62頁
- (5) 近沢弘治著「粉飾経理 - その事例と発見・防止法」第二版、税務経理協会、昭和44年116頁～118頁
- (6) 昭和44年度日本会計研究学会会計監査特別委員会「財務諸表監査における内部統制の研究」3内部統制の構成内容
- (7) 拙稿、「昭和25年「監査基準」における内部統制についての解釈は正しかったか - 特に、戦前から「会計制度監査」まで
に関連して -」LEC会計大学院紀要第1号、2008. 6. 73～85頁
- (8) 拙稿「会計管理と管理会計」商経論集 第3号、早稲田大学大学院商学研究科学生会 昭和34 73～77頁
- (9) 拙稿、「内部監査の回顧と展望(1) - 内部監査の理解へのアプローチの変遷に関連して -」LEC会計大学院紀要第5号、2009. 3. 43～43頁
- (10) 拙稿、上掲稿、33～34頁 これに関連してとくに触れておきたいことは、企業経営協会の特別事業部として設置された「内部監査研究会」の企画委員会委員のうち、1名を残し全員が、すでに昭和32年に設立されていた日本内部監査人協会(後日、日本内部監査協会と改称)に合流し、米国内部監査人協会東京支部の設置に参加し、今日の内部監査の理論と実際とを研究する基礎が固められたことである。このような動きは、各企業での内部監査充実への「基準」および「大綱」からのインパクトを反映してのことといつてよいのであろう。

