

「企業における内部統制の大綱」 発表時における会計制度の考察

小樽商科大学教授 篠本 智之

1. はじめに

篠本（2008）にて、管理会計システムとしての内部統制の導入時における議論を検討した。詳細は省くが、1951年7月に通商産業省産業合理化審議会から「企業における内部統制の大綱」（以下、「大綱」）が、そして翌年11月に手続要領として「内部統制の実施に関する手続要領」（以下、「手続要領」）が発表された。「大綱」が発表された年の10月には、日本会計研究学会関東部会で円卓討論会のテーマとして、この「大綱」が議論された。議論の速記録は日本会計研究学会関東部会（1951）なる文献として一部利用可能である^{注(1)}。そこでは、テーマ名からも明らかであるが、1950年に公表された「監査基準」との相違が問題視されたのである。「監査基準」設定側の岩田氏は次のように述べている（前掲論文、73頁）^{注(2)}。

「今問題になっている内部統制という言葉の解釈ですが、『監査基準』そして会計制度の中で使っている内部統制という言葉の内容と、それからこの『大綱』の中で使われている内部統制という言葉との間には非

常に相違があるのです。……我々が考えている内部統制はインターナル・チェック・システム或いはアカウンティング・コントロール・システムを重視しています。」

また、外部監査の導入との関連で、次のような指摘（前掲論文、73頁）も興味深い。

「……『大綱』の意味における内部統制組織、いい換えれば、バジタリー・コントロールやスタンダード・コスト・コントロールを持つている内部統制組織が監査の受入体制として必要であるという意味に読み取れる。……監査基準の考えている内容はそこまでは要求していない。予算統制などの導入は望ましいし、そういうものがあれば、非常に結構なことに違いないが、しかしなくとも外部監査の受入体制としては十分であるというように考えている。」

内部統制組織の整備運用状況が外部監査において重要であるのは、監査手続として原則は精査ではなく試査によるからである。1950年に公表された「監査実施準則、監査手続の選択及び適用、二 監査手続の適用、二」では、次のように述べられている。

「試査の範囲は、会社の内部統制の信頼性の程度に応じ、適当にこれを決定する。内部統制の信頼性を確かめるためには、その実施規定を検閲して組織を理解するばかりでなく、担当者に対して直接に説明を求め、又は監査人自ら会計記録について試査を行い、この組織が実際上有効に運用されている程度を調査する。内部統制組織がよく整備運営されている会社に対しては、これを信頼して試査の範囲を縮小することができる。然しながらその組織が完全でなく、又効果が十分に認められない場合には、それに応じて試査の範囲を拡大しなければならない。従つて場合によつては精査を必要とすることもあり得る。

個別監査手続を適用する時期、範囲及び方法については、監査人が会社の内部統制の信頼性の程度及びその他の事情に応じ、正当の注意をもつてこれを決定するものとする。」

確かに外部監査を導入しようとしていた時期に、重要な概念ないしシステムが他の分野で異なる意味を持っているのでは、実務界に混乱を招く恐れがある。「監査基準」の前文では、監査基準を設定する理由の1つとして、監査実務を未経験な日本社会で制度として根付かせるために、公表するとしている。岩田（1950）が次のように述べている（3頁）のも、監査制度の健全な導入を成功させたいがためである。

「我が国においては、監査についてこの種の基準なりが公式に設定されたのは、これが初めてのことであつて、先例すべきものがないばかりでなく、監査実務に関する経験にも乏しく、また学問上の研究においても未だ必ずしも十分ではない。そこで先進諸外国の制度、特に監査の最も発達した米

国の例をとつて、その範とせざるを得なかつたのである。従つて今回の監査基準及び準則には、形式にも内容にも不備不完全な点が少なくないであろうし、また監査の実務に伴い、我が国の実情に副わないところが多く発見されることであろうと思う。今後一般の批判を乞うて逐次改正を加え出来るだけ適正なものにすることが必要である。今回、中間報告の形式を以て発表した理由もここにあるのであつて、忌憚なき修正とともに建設的な助言を与えられるならば、幸これに過ぎるものはない。」

さて、籙本（2007）では、管理会計システムとしてのコントローラー制度の導入という観点で、学界および実務界での議論を検討した。しかしながら、実務界での議論も、当時の企業における環境、特に経営管理環境を明示したうえでの検討ではなかった。本稿では、外部監査とは区別される内部監査を実施している企業の実務家の論文に注目し、「監査基準」と「企業会計における内部統制の大綱」の発表当時の経営管理環境を検討する。これにより、1951年の日本会計研究学会関東部会での円卓討論テーマの重要性を再認識することができよう。そのような検討を通じて、当時の学界人の貢献を正しく評価できよう。

2. 大規模鉱業企業の事例

吉永（1950）は、「監査基準」の特集号として組まれた『産業経理』第10巻第9号に掲載された実務家による論文である^{注(3)}。証券取引法が改正され、公認会計士による外部監査が義務づけられ、「此の事は自から企業に於ける監査に対する一般の認識を深めると共に更に内部監査の重要性について一段と関心を高め」（吉永

1950、32頁) たとして、内部監査制度について一般的な状況と日本鉱業株式会社での状況を整理している。まず、「内部監査制度を有するところの上場会社に於ては監査役は明らかに証券取引法による公認会計士と内部監査機関との中間的な存在となつて、その存在意義が問題視される」(前掲論文、33頁)が、監査役については法律によって規定された機関であるから、考察範囲からは除外している。

そこで、内部監査について、外部監査の前提としての内部監査を、「当然本来の経理事項即ちその集約的表現たる財務諸表と、是につながる一連の会計記録を対象とするもので、謂わば狭義の内部監査と言うべきものであつて是は本来の内部監査の一面に過ぎない」(前掲論文、33頁)として区別し、本来の内部監査とは、「謂うまでもなく経営の監査と言う事であつて、その目的は企業の経済性の昂揚にある」(前掲論文、33頁)と述べている。そして、「会計監査を基盤としたところの経営監査こそ内部監査の採る可き態度であつて、会計監査を重んじつつ経営監査を行うところの内部監査こそが自由経済時代に於ける大企業にとって特に必要である」と、大規模上場企業での内部監査の機能をまとめている。

次いで、この内部監査機能を組織内のいかなる部門が担当するのかを検討している。一般的には監査部として独立した職制とするのか、あるいは経理部の中の監査課とするのかの2種類があるとしている。前者の職制では、「理想的な権威ある監査」(前掲論文、33頁)を実行するためには、「社長又は専務取締役^{注(4)}に直属せしめる以外にはないであろう」(前掲論文、33頁)が、この職制に対しては、次のように述べて消極的である。

「今後経営は合理化と共に民主化を必要と

する。その運営は各職能部門が自覚的存在とならねばならない。このコントローラー制^{注(5)}に対し筆者は若干の懸念を有するものである。」(前掲論文、33頁)

後者の職制、つまり経理部の中に監査課を設け、内部監査機能を果たすという方法については、積極的に評価している。次のように述べるがごとくである。

「経理的数字を縦横に駆使することによって経営の実体を把握し経営上の欠陥を発見して経済性昂揚の指針となす事こそ経営監査の最大の使命であるから、此の使命を最も達成し易い様にする事が實際上必要である。即ち経理上の数字を最も把握しやすい立場におく事が必要であつて、その為には矢張り経理部内におく方が最もその目的に副い易いであらう。」(前掲論文、34頁)

また、この場合、経理自身に対する狭義の監査が不可能となる考え方に対しては、次のように述べて問題にならないとしている。

「……元々内部監査は是を如何なる部門が行ふにしても所詮は自己監査であつて外部監査は別途に存在するものであるから、内部監査たる限り第三者に対する(監査:引用者注)証明の如何は問題とならない。謂わば内部監査は企業の自己反省であるから、要はそれが最も行い易い立場にある職制に依つて行ふ事が現実的であり効果的であらう。」(前掲論文、34頁)

論文の後半では、金属鉱業という業種の特殊性について、10項目を指摘したうえで、日本鉱業株式会社^{注(6)}における内部監査の現状を記述している。ちなみに10項目を要約すると、次のようである(前掲論文、34-35頁)。

1. 鉱山では埋蔵鉱量と含有金属品位の良否が経営上根本となる。

2. 操業する各鉱業所は地理的に分散し、輸送の管理と経理の統一確保が重要である。
3. 出鉱量を補うために探鉱が不可欠であるので、探鉱の業績も重視しなければならない。
4. 原価構成上労務費の比率が高いので、機械化をはかるほか、監督者が監督できない坑内作業員について適切な賃金形態をとらなければならない。
5. 生産に携わる坑内人員と直接には携わらない坑外人員の比率が原価低減上重要である。
6. 鉱山の地理的環境のため、福利施設が多く必要であるので、合理的な運営と鉱業所間での均衡を図らなければならない。
7. 工作部門や運搬部門のような補助経営部門が相対的に多いので、その合理的な運営をしなければならない。
8. 鉱石に含まれる有償金属をもれなく回収する事が利益獲得において重要である。
9. 生產品の数量を測定しにくいので、棚卸では十分留意しなければならない。
10. 輸送によるロスが多いので、精錬所側での受入量を常にチェックしなければならない。

日本鉱業株式会社の内部監査は、経理部に設けられた監査課が担当し、その業務内容は、次の通りであるという（前掲論文、35頁）。

- ・各事業所および出張所の経理および経営の審査
- ・請負工事および物品売買等に基づく債権および債務の審査
- ・調査統計および経理事項の研究

これらのうち、1番目の業務が代表的なものであろうが、次のように詳細に説明している。

「……全国に散在する約40箇所の事業所、出張所の現地監査を行ふのであるが、事業所の数の多い事と交通不便の鉱山である為に余程能率的にやらねばならぬので一方に於て経理上の詳細な内容を持つ質問事項に依つて書面監査を実施しその成績並に前回の現地監査の際の成績を考慮して重点的に被監査箇所を選定し現地監査を行つてゐる。その場合必要に応じ会計課、財務課、出納課からの応援を求めているが、同じ経理部である為極めて円滑に行われている。監査の態度としては決して欠点を暴く事を以て目的とせず、指摘された欠点の矯正指導に依つて経理事務の整備向上を期する事を目的としている。従つて監査実施の約1ヶ月前に当該箇所に対して日時等を連絡すると共に詳細な監査資料の作成を命じ、監査当日はその資料に基づいて監査を進めて行く為に監査は頗る迅速且効果的であるのみならず、その監査資料を作成する事に依つて自ずから整理が促進されるので既に監査目的は或程度達せられた事になるのである。」（前掲論文、35頁）

内部監査は予算統制の実施が重要であり、「経営者が監査の結果を尊重しそれを積極的に取上げる熱意さえあれば内部監査は必ず本来の使命を果たしうるであらう」（前掲論文、34頁）と、大企業の内部監査を外部監査と対比させて述べている。予算統制については、次のように説明して経営監査の一環である事を強調している。

「特に経営監査の大きな内容として予算統制の問題がある。予算統制の実施は経営監査の最も有効な手段であつて、是は絶対に行はねばならないのであるが、予算統制は

決算と密接な関係にあり、予算統制を行ふ事に依つて決算は企業の経済性昂揚に活用され得る関係にあるから、監査部門は決算書の作成部門たる経理部門と密接な関係にあるのである。」(前掲論文、34頁)

この予算統制については、日本鉱業株式会社での予算制度を説明する形で論文を終えている。説明自体は簡略なものであるが、予算は営業予算、建設予算と資金予算に分かれ、営業予算と資金予算は上半期分と下半期分が、建設予算は1年分が作成され、予算審議会を経て編成されている。特に建設予算では埋蔵鉱量と建設費について、「建設費を埋蔵鉱量の存続期間中に完全に償却し得るだけの収益をあげる事が絶対の要件^{注(7)}であり、之が審査の為係員並に關係各部課長を以て構成する建設予算審議会を設置して」編成しているという(前掲論文、36頁)。

以上、吉永(1950)を検討したが、歴史もある大規模企業における内部監査、特に経営監査は、予算統制を機能させるための監査と言ってもよからう。

3. 内部監査人の事例

村野(1950)は吉永(1950)と同じく、『産業経理』の監査基準特集号に掲載された実務家^{注(8)}の論文である。外部監査人と内部監査人の区別が公認会計士による外部監査の義務づけにより生まれ、両者に対する期待が異なることを次のように述べている。

「然し、公認会計士と内部監査人に就ては、各々異なる職責技能を有するものである。公認会計士は本質的には、公認会計士法第2条第1項の職務を行う限り、主として債権者投資家保護の立場に立つのに対し、内部監査人は経営自体の育成なる立場に立つ。

前者は国民経済の維持発展に役立ち、後者は個別経済の維持発展を眼目とする。

個別経済の立場に立つとき、企業が同時に国民経済の一環として立つものなる以上、債権者投資家保護の立法精神にも順応すべきは当然であるが、自己保全と発展の為には別個の立場から、経営成績向上の為に、外部監査から期待し得ぬ経営独自の要請たる、即ち、如何にして、経営の実態を把握し、経営内部の不正誤謬を発見予防すべきか、如何に変転する経済界の情勢に処して経営処理、経営活動を営むべきや等の方策に関する資料と助言を、経営内部の組織に期待しなければならぬ。」(前掲論文、37頁)

そして、内部監査を遂行する適格者は、原価計算担当者であるかもしれないが、「工場から不羈独立のものとする為に、本社の社長又はコントローラー直属の機関たらしめる必要が茲に生ずる。或いは報告の作成者は工場長の直属とするとしても、別個に本社に在籍する者をしてその報告の真正適否を判定する者を設置する必要がある。これは本社の経理担当者たるよりも、絶えず工場組織の各般と接触し、熟知して居る者をして当たらせるのが適切である。内部監査人は是である。」(前掲論文、38頁)と述べ、内部監査人の適性を論じている。

また、内部監査は内部監査報告書の作成が重要となるが、その書き方は「微妙」であるとして、次のようにいう。

「(1) 被監査人に反感を起さしめず、而も向上に向わしめる様な鼓舞的效果が望ましい。不正・誤謬をせめて内部監査の効果を生じ、社長・コントローラーに印象づけるに急な余り、喧嘩腰で刺激的な言葉、例えば『経理的素養の欠如』『明白な間違』『時間の空

費』『不注意』等の文句は避け、反対の意味になる言葉の打消、例えば、『時間の空費』の代りに『……も少し……すれば時間を有効に使える』、『明白な間違い』の代りに『正しいとは言えない』、『不注意』の代りに『……に注意したら……を防止し得たと思われる』等の用語が工夫されるべきである。

(2) 監査報告書を読む社長・コントローラーには序論から結論迄の長々しい叙述は避け、多忙な人でも簡潔に知り得る様、例えば濡れタオルを絞る様にエッセンスだけを効果的に記述しなければならぬ。監査ペーパーは如何に詳細にわたるともよいが、社長・コントローラーには最小限の簡潔さが必要である。監査報告書は学術論文ではなく企業の疾患に対する診断書と処方箋であれば足りる。」(前掲論文、41頁)

このように内部監査報告書を工夫して作成した後も、被監査側に対する配慮を意見書に求めている。内部監査報告書に対して被監査側が意見書を提出するのは、「裁判所に於ける上告の機会提供」(前掲論文、41頁)に相当し、一方的な監査にならないようにすることが望ましいとしている。村野(1950)の検討から、内部監査報告書がPDCAサイクルのCheckに相当するといえるのではないだろうか。

4. 内部監査に関する学界人の反応

本節では、『産業経理』1953年1月号の内部監査制度特集で掲載された論文のうち、松本(1953)と久保田(1953)を取り上げよう。松本はこの年に公表される「手続要領」の作成者の1人であった。松本(1953)では、「手続要領」に理論的基礎を与えたのは、米国の内部監査係

協会が1947年に公表した意見書「内部監査係の責任」であったとし、この意見書と「手続要領」の構想を説明している(前掲論文、49頁)。意見書が公表されたのは、次のような経緯からであった。

「アメリカにおいては、1930年代の中頃(引用者注：職業的監査人による強制監査を受けることになった時期を指す)から内部監査制度が一般企業に広く普及し始め、特に第二次大戦後内部統制制度の再建にあたり、その重要性が一般に認められてきた。しかし、このようにこの制度の発展が新しい事実であり、また急速に行われたために、各企業の実施している内部監査の内容が様々であつた。このために、これに対し何らかの基準を示す必要が一般に痛感されてきた。」(前掲論文、49頁)

意見書は米国において強制監査を受けることになってから10年以上を経過してから公表されたのに対し、「手続要領」はまだ強制監査が実施されていない日本の状況注(9)を反映して、意見書では記載されなかったことが記述されている。松本(1953)で説明されているのは、監査手続、内部監査課と職業的監査人の関係および内部監査係と監査される部課の経営管理者との協力関係である。

久保田(1953)は、内部監査の現状を把握するために、内部監査の変容ぶりを検討している。まず、日本の大企業の中には名称は異なっていたかもしれないが、1942年の「工場内部監査制度ノ参考」の発表以来、内部監査制度を確立し、運用していた企業があつたとしている(前掲論文、59頁)。その後、監査基準が制定され、内部牽制組織と内部監査組織からなる内部統制組織を外部による財務監査の受入体制として前提条件としたとき、「内部監査の問題は内

部統制組織という形で、財務監査との関連についての問題をも監査理論から考察せねばならなくなってきた」(前掲論文、59頁)と指摘する。しかるに、そのような状況にあって「大綱」が発表され、財務監査の受入体制を超える内部統制組織が必要であると理解され、内部統制に関する議論が生じた。こうした状況を理解する上で、「もともと内部牽制の問題を含めた意味の内部監査の生成と発展の跡をみると、外部監査とは密接なる関係のあつたのが見逃せないのである。しかるに、外部監査の方も、米国にいつて貸借対照表監査または信用監査が主流になり、それが更に財務監査が主流になるという発展の過程を辿っているうちに、本来密接な関係にあつたのが、順次にその性格を異にするようになり、果ては現今のコントローラー、インターナル・コントロール、トップ・マネジメントという一連の関係のなかに摂取されて本来の関係の姿を消失してしまつたと筆者は考えている。」と述べている(前掲論文、60頁)。そして、米国およびドイツの文献および裁判事例などを検討した後、「端的に言えば、今日、内部牽制組織並びに内部監査組織といわれるものには、前者は外部監査の領域から遊離し、後者は内部監査組織のできることによつて外部監査の問題とすべきでないものを素直な形にして取り戻したものである。」(前掲論文、63-64頁)と分析する。この経緯が、米国から日本が監査基準を踏襲したときに、隠されたままになっていると久保田氏は主張する。その上で、「外部監査が『社会的』監査制度に発展し、内部監査は内部統制組織として『経営の純粋内面目的』をもつ制度のなかに含められて発展して行くようになり、両者の距りは形の上のみならず、質的にも大きくなつて来た」(前掲論文、64頁)と結論づけている。つまり、内部監査と外部監査は異質なものと

理解すべきであり、並行して進展していくと考えるべきなのであろう。

5. おわりに

本稿では、1950年発表の「監査基準」と1951年発表の「大綱」において、内部統制組織をめぐって、学界で大きく議論された事実を重視し、当時の企業の経営環境のなかで何が論点であったのかを、若干の文献を検討して確認しようとした。実務においては、先端企業であった日本鉱業株式会社の事例では、内部統制が経営監査を主眼としており、その手段として予算統制に注目していたことを確認した。また、当時求められていると実務界で意識されていた内部監査の姿には、内部監査報告書の機能が、PDCAという経営過程論でいうところの改善措置を促すために果たすチェック機能としてあたたかも理解されていたと理解した。「大綱」の公表後、1953年には「手続要領」が公表されたが、その時期に内部監査制度が議論された。「手続要領」を作成した松本氏は、日本の当時の経営環境を前提にして、「意見書」を理論的基礎とした。その理論的基礎は、内部監査と外部監査の距離が形の上のみならず、質的にも大きくなって来た状況で形成されたことを久保田氏が傍証してくれた。

1950年から1953年という極めて短い期間での我が国での議論を検討したが、外部監査はいよいよ実施が近づいており、大企業の経営管理は管理会計の体系化を必要としはじめた時期であったと言えるかもしれない。厳密な検証は今後の課題としたい。

注(1) フロアの参加者は不明であるが、出席者は太田哲三(座長)、古川栄一、野田信夫、岩田巖および松本雅男である。残念ながら、編集部が「紙幅の都合上、

速記を思い切ってカット」(日本会計研究学会関東部会、1951、77頁)している。

注(2) これ以降の引用において、旧漢字は新漢字に、漢数字はアラビア数字に置き換えるが、ひらがなとカタカナは原文のままとしている。

注(3) 執筆者の吉永実雄氏は明治39年生まれで、論文執筆当時、日本鉱業株式会社で経理部長を務めていた。

注(4) 吉永(1950)では、1950年に改正される前の商法での機関構成を念頭に置いている。江頭(2006)では、「旧商法は、株式会社につき、株主総会において取締役および監査役を選任する機関構成をとった。この形は、明治32年の現行商法にも基本的に受け継がれたが、明治の後半には、公開型のタイプの会社の取締役から非常勤の社外取締役が徐々に消滅し、社長—専務取締役—(平)取締役という階層組織が取締役の中に定着した。」(285頁)と記述されている。それ故、ここでは、社長又は専務取締役をトップマネジメントと理解すればよい。

注(5) トップマネジメントに直属させる、経営監査まで行う監査部門ということでコントローラー制という表現をとっていると理解すべきである。

注(6) 同社は1929年に日本産業株式会社の鉱山・精錬部門が独立して設立された会社であり、現在、日鉱金属株式会社として新日鉱グループの主要企業である(新日鉱ホールディングス株式会社、2009)。鉱山事業は1905年に買収した日立鉱山で操業を始め、1908年には精錬事業も始めている。日立鉱山は1910年には日本の四大鉱山の1つに数えられた(日鉱金属株式会社、2010)。

注(7) この記述から、資本コストの回収を考慮して投資の意思決定を行っていた事を類推できるが、事実、同社では資本コストの回収を考慮した評価技法を使っていた。この点については、当時、日本鉱業株式会社の経理部に勤務していた奥村誠次郎氏の論文(1957年と1962年)および籾本(2007)を参照されたい。

注(8) 産業経理は執筆者紹介を付けるのが普通であるが、「筆者は、某社の幹部社員であり、且、本年度公認会計士特別試験合格者の一人であるが筆者の希望により、執筆者紹介を省略した。」との記述が村野(1950)でなされている。

注(9) 証券取引法により外部監査が強制されたが、正規の監査が実施されたのは1957年であった(渡辺

2007、207頁)。

〈参考文献〉

- 岩田巖「監査基準の一目標—監査を受ける人々のために—」『産業経理』第10巻第9号、1950年、3-5頁。
- 江頭憲治郎『株式会社法』有斐閣、2006年。
- 太田哲三・金子佐一郎・中西寅雄・黒澤清・野田信夫・西垣富治・今井忍・井上達雄「10周年記念座談会 会計制度のエヴォリュションとレヴォリュション」『産業経理』第11巻第10号、1951年、96-103頁。
- 奥村誠次郎「特集 設備投資と利益計画、鉱山投資のプロジェクト・プランニング」『産業経理』第17巻第4号、1957年、78-81頁。
- 「特集 プロジェクト・プランニングにおける計画計算をめぐる諸問題、プロジェクト・プランニングにおける計画計算をめぐる問題点」『産業経理』第22巻第1号、1962年、132-138頁。
- 経済安定本部企業会計基準審議会「中間報告 監査基準・実施準則」1950年(『産業経理』1950年9月号付録)。
- 久保田音二郎「内部監査の生成の問題」『産業経理』第13巻第1号、1953年、59-64頁。
- 新日鉱ホールディングス株式会社『有価証券報告書 第7期』2009年。
- 日鉱金属株式会社、事業所概要：歴史、<http://www.nikko-metal.co.jp/company/hitachi/office/history.html>、閲覧：2010年2月25日。
- 日本会計研究学会関東部会「円卓討論会：『企業会計における内部統制の大綱』について—特に『監査基準』における内部統制との相違—」『産業経理』第11巻第12号、1951年、71-77頁。
- 籾本智之「高度経済成長期の投資の意思決定論」『会計』第172巻第4号、2007年、78-92頁。
- 籾本智之「制度としての管理会計—コントローラー制度の導入を巡って—」『経理研究』中央大学経理研究所、第51号、2008年3月、87-101頁。
- 松本雅男「二つの『内部監査基準』の構想」『産業経理』第13巻第1号、1953年、48-58頁。
- 村野好一郎「内部監査振興とその実施策」『産業経理』第10巻第9号、1950年、37-41頁。
- 吉永実雄「内部監査制度と金属工業における問題点」『産業経理』第10巻第9号、1950年、33-36頁。
- 渡辺和夫『財務会計変遷論』同文館出版、2007年。