
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 ——

檜田 信男

I 総説—問題の所在

1. 昭和 20 年代から昭和 30 年前後での内部監査の研究

第 2 次世界大戦が 1945 年に終戦してからすでに今年で 63 年を過ぎようとしている。この間、わが国の内部監査は、理論的研究において、またその実務上の研究において、いかに U S A の内部監査の理論的・実践的水準に到達するかに関心が寄せられてきたとあってよいであろう。わが国の内部監査を仮に路上を走る車に例えれば、U S A という内部監査の車は常に先を走っていて、その性能がよくどうにも追いつくことができず、長年月にわたりその後塵を拝さざるを得ない状態におかれていたとあってよいであろう。

そこで、1945 年以降 1960 年以前における内部監査の実施状況を見、それを今日の内部監査と比較するとき、内部監査に対する実業界での認識において、またその監査対象、対象範囲、監査手続の実施の程度と組織体全般への影響等々において、内容が著しく異なり、その様相を一変させていることがしられる。

1945 年以降 1960 年以前における内部監査に

関する理論的研究の状況をみると、日本会計研究学会ではその第 11 回大会（昭和 27 年 5 月）の統一論題・円卓討論の課題として「内部監査」が選定され、またその第 17 回大会（昭和 33 年 10 月）においても「内部監査の問題点」が統一論題・円卓討論の課題とされている。これは、大学教員の間でも内部監査に比較的多くの関心が向けられはじめた証左とあってよいのではないかとみられる。

これは、ひとつは、昭和 25 年 7 月に制定をみた企業会計基準審議会「監査基準」「監査実施準則」およびこれに基づいて実施された制度監査において、財務諸表に対する強制監査実施の前提として内部統制組織の整備状況を確認することが求められ、内部監査についての一定の期待が示されたこと、そして、第 2 は、昭和 26 年 7 月に通商産業省産業合理化審議会「企業における内部統制の大綱」が公にされ、そのなかで経営合理化のための内部統制組織が提起され、内部監査を重視していたこと、などにより、内部監査のあり方についての問題関心が高まったのではないかと考えられる。

他方、実業界でも、日本能率協会が経営能率監査委員会を昭和 23 年に発足させ経営能率監査の具体的かつ効果的方法を究明するために、わ

が国の企業における経営能率監査の実施状況の研究をすすめた。その成果は、昭和 25 年にダイヤモンド社刊「経営能率監査」として公表されている。これは、貨幣価値による監査の限界を主張しつつ、物量計算、ポイント・システム、タイム・スタディ、標準原価計算、予算統制、財務分析、経営診断（主に生産分析）などを方法としてあげたものであった。

これとやらんで、(社) 企業経営協会も内部監査研究会を昭和 28 年に発足させ、内部監査の制度やその実施等についての研究をすすめ、とくに実態調査を行ないその結果を「内部監査制度の調査報告」として昭和 29 年 9 月に「内部監査制度に関する質問調査の結果報告」(内監研資第 39 号) と題する報告を行ない、関係者に配布している。

この頃、現在の内部監査の状況からみて注目されることは、内部監査の理論および実務の研究を目的として、人格なき社団という自主的な組織であったが、主な内部監査実施社を会員とし、これを基盤に日本内部監査協会が昭和 32 年に設立されたことであった。

かつて、筆者は、昭和 26 年頃から昭和 31 年頃までを内部監査の「成育期」、昭和 32 年頃から昭和 39 年頃までを「成長期」と名づけたことがある。⁽¹⁾ まさにわが国の当時における内部監査への研究は「成育期」から「成長期」にあり、学会においても実業界においても内部監査研究への情熱がみなぎっていたと考えられる。

2. 昭和 20 年代から昭和 30 年代初頭にかけての内部監査の実施状況

学会や実業界で内部監査に関する議論がこのように盛んになったけれども、企業活動への内部監査の導入は必ずしも「成育期」から「成長

期」へといえる程に順調にすすんでいなかった。

わが国で内部監査に関する実態調査をはじめて手がけたのは筆者が知るかぎり企業経営協会であった。先に述べた昭和 29 年 9 月に発表(会員会社を中心に調査をし 8 月初旬に回答を受けた)された「内部監査制度に関する質問調査の結果報告」では、回答会社 324 社のうち 185 社で「内部監査部門あり」とされ、50 社では「内部監査部門なし」、89 社において「内部監査部門の研究中」としていた。もっとも、内部監査部門を持つ回答会社が 185 社とされているけれども、これには若干の推考を要する。昭和 31 年に発表されている企業経営協会内部監査研究会の実態調査では、そのコメントに「昭和 29 年度監査白書調査社数」94 社と記載されているからである。昭和 31 年に調査し発表した回答社数についても 100 社とされている。昭和 35 年に同協会が公刊した「実態分析 内部監査」⁽²⁾ では、回答会社数を、昭和 29 年度 94 社、昭和 30 年度 100 社、昭和 33 年度 100 社、昭和 34 年度 100 社、昭和 35 年度 120 社とされている。昭和 30 年度から昭和 34 年度までは 100 社とされているのである。同一の団体の同一の研究会がなぜこのような異なる回答会社数を記載しているのだろうか。筆者が現在入手している資料では明らかでない。

ただ、昭和 30 年度の調査に関する故青木茂男早大教授の批評では、「それから前年の調査では回答を得られたが、今般の調査では回答はなかったものが 32 社であり、前回回答を寄せられた会社数 94 社の 35 パーセントに当る。要するに大略、全体の 3 分の 2 の会社は 29 年度及び 30 年度調査につき共通であり、約 3 分の 1 の会社が入れ替っているといえる。」とされている。⁽³⁾ これから考えられることは、第 1 に、「内部監査制度に関する質問調査の結果報告」での回答会

社の相当割合は監査白書が第1回調査に回答していなかったのではないかとということである。そして第2に、「内部監査部門あり」と回答した会社を実施しているとされた内容は、管理・監理・監督・企画・経理など「内部監査部門あり」といえないような内容のものではないかとして、先の調査結果に関する資料を取捨選択したのではないかと推測される（昭和29年度が94社とされていることから）。第3に、実態調査結果の利用目的を、今日のように内部監査実施状況の外観をし、全体の流れないし傾向を把握しようとするのではなく（内部監査の実施上、遵守することが望まれる一般的傾向の把握）、個々の会社の内部監査実務への羅針盤として、具体的に内部監査実施上の問題を解決するために役立てようとするところから、この意図にあわない回答を除外するようにしたのではないか。第4は、監査白書のための「第1回調査」として、「内部監査部門の有無に関する調査」「内部監査部門に関する調査」「内部監査の担当人員に関する調査」の3項目に限定して行われた昭和29年9月発表の「結果報告」とは独自に調査が実施されたということも想定されるのではないか。しかし、これは、同じ年度に内部監査を実施しているのではないかとされる相手先に対して同一の団体同一の研究会在が質問項目を限定しない調査であったとしてもどうにも考えづらい。⁽⁴⁾

このように、現在筆者が入手している資料では、その検討をつうじ正しい事実を把握することは困難である。企業経営協会内部監査研究会の昭和30年の調査では100社とされており、また日本内部監査協会の昭和33年度の調査でも回答会社が100社とされている。これらのことから、当時、内部監査の機能を認識しての実施会社（内部監査部門があるか、あるいは部門を持たない兼務の形式）は、おおよそ100社を超え

多くても200社にとどまる程度とみてよいのではないだろうか。

3. 最近の内部監査実施状況

では、最近の内部監査実施状況はどうであろうか。企業経営協会による実態調査はその後取りやめられ、日本内部監査協会が昭和33年度以降3年ごとに内部監査の実態調査を実施し、「監査白書」として公表している。直近に行われ公表された2007年10・11月の調査結果⁽⁵⁾では次のように実施会社数が示されている。

回答依頼数会社数 4,296社（協会会員1,855社 非会員2,411社）

有効回答会社数 1,473社

回答依頼先は、上場・非上場、会員・非会員、株式会社・非株式会社（独立行政法人・特殊法人・学校法人・組合等）のいかんをとわず、組織的に内部監査を実施しているのではないかと想定される組織体を対象として選定され、内部監査部門の存在を前提にして設問されている。このような選定方針は、上場会社は上場時のルールによる証券取引所の方針によって影響されているし、内部監査協会会員会社は内部監査の実施にある程度の理解を有し、その実施に比較的熱心ではないかとみられることなどからとられているようである。わが国の内部監査の実態を可能な限り描写しようとの意図を持つかぎり適切な選択方針であろう。ただ、回答依頼会社数が網羅的であるかどうかについてなお疑問が残るけれども。

これらの会社数、とりわけ有効回答会社数は、ほぼ半世紀以前の昭和29年（1954年）から昭和33年（1958年）にかけての内部監査実施状況調査対象会社とは量的に比較にならないほどに増加している。ほぼ半世紀の年月が経っているの

であるからこのくらいの増加は当然であろうとの見方も出来るであろう。しかし、内部監査がわが国の企業活動に定着するかどうか疑問が持たれ、その重要性が強調され、議論されていた半世紀以前のころからすれば、半世紀を経ているのだから当然といった見方はあながちとり得ないのではないだろうか。

内部監査を実施している組織体が半世紀で10倍以上に増加している原因として、

1) 経済の成長を背景にした企業規模の増大。半世紀以前の外資の導入重視の時代から今日での国際的投資重視の時代になった。個別企業の財政状態・経営成績・キャッシュ・フローの状況を判断するためには、子会社・関連会社の財務諸表を無視しては不可能となり、このために、公表財務諸表は連結財務諸表をメインとするようになった。企業の大規模化にともない、従業員に対する業績への刺激付け、組織依存体質からの脱却等のためにも、特定部門の分離独立による子会社・関連会社を設立し、企業集団戦略のもとに国内的・国際的な競争上の優位性を企業集団全体として確保するような措置をとってきた。

個々の企業にとって、企業価値を低下させる事実を隠蔽するために子会社を活用するといった考えの誘引となったことは否定しないまでも、むしろ、上述の必要から子会社等の仕組みを積極的に活用するようになったとみられる。これにともない一企業集団で相当数の内部監査実施会社を生み出すことになった。

2) 中規模の組織体における内部監査の実施。2007年の調査での回答会社は、従業員数500名以下の組織体492社(33.8%)、501名以上1,000名以下の組織体が297社(20.4%)とあって、両グループの回答会社をあわせた数は回答会社総数の54.2%、過半数を占めている。内部監査

は大規模企業で実施されるものといったかつての概念は、今日では最早通用しない。これは、業務実施のオートメーション化、事業に関する業務処理手続の複雑さの増大、事務処理のコンピュータ化、業務に従事する人々の勤務態様(契約・派遣・臨時・アウトソーシング等々)や国籍の多様化、企業不祥事への社会的認識の増大と企業ブランドへの重大なダメージなどが主な原因といわれる。

3) 営利企業以外の組織体への内部監査の実施。内部監査それ自体は古くから株式会社形態のみならず株式会社形態以外の私企業、そして公企業、官公庁等においても実施されていた。しかし、官公庁等における内部監査は、公共企業体における内部監査を含め、歳入の確定への一助とする視点が強く、民間の営利企業とは異なる監査のあり方をとっていることが多かった。ところが、近年、民間の営利企業に類似した内部監査のあり方、IIA基準での内部監査方式が目ざされ、そのような内部監査を実施する動きが出てきた。例えば、学校法人・組合・特殊法人・独立行政法人等においては、消費経済体の内部監査を先取りする形で展開されている。「内部監査基準」等においても「会社に役立つ」ではなく「組織体に役立つ」のように、「組織体」の語が「会社」の語に代わって使用されるようになってきている。内部監査の実施主体の拡張傾向がこれである。内部監査は今や企業のためのみのものではなくなった。

4) 外部アカウンタビリティへの社会的関心の増大。内部統制が法的に認知され、代表取締役は、内部統制システムを整備し充実することなく、利害関係者に損害を与えるような事実が存在していたにもかかわらず、これに知悉していなかったということもって外部に当該事実を開示しなかったことについて、取締役は自らの

責任を免れないとする風潮が一般的になってきた。

このような風潮を社会的背景として、「業務の適正を確保するための体制を決定すること」が取締役会専決事項とされ（会社法 § 362④六・会社法施行規則）、この体制を確立し、維持することが取締役の義務とされた。また代表取締役は「財務報告に係る内部統制」についての評価報告書を提出すること及びこれに対して独立の会計士の監査を受けること（金融商品取引法 § 24の4の4）とされた。このような法制度の変更に関連して内部監査が注目を集め、この実施会社も増加したとみられる。組織体における個人が内在的にアカウンタビリティを認識しての結果であるのかどうかはともかくとして・・⁽⁶⁾

内部アカウンタビリティを核とするアカウンティング・コントロールとの関連において内部統制、そして内部監査が理解されているのであれば、内部監査はわが国でも定着してきているといえるのであるが。

4. 量的増加から質的变化へ

内部監査を実施している組織体の増加原因のいかんにかかわらず、それが法によって実施を強制されない任意監査であるにしても、いまや、有価証券報告書や事業報告での記載をつうじ、特定の組織体が純粋にその任意な選択をつうじ実施するというのではなくなった。内部監査の実施が組織体にとってポテンシャルな圧力となって社会におけるひとつの流れとなってきた。

内部監査を実施している組織体の量的増加は、経済社会が内部監査に抱く意識、組織体において内部監査が果たすべき機能とその方法など、内部監査の内容に変化を及ぼしているのではないかと考えられる。

そこで関心がもたれることは、内部監査は、

欧米とは監査の背景を異にする異質なわが国の文化のなかで、どのような考え方の変遷をつうじこれまでにいたったのであろうかということである。内部監査に対する理解の仕方ないしアプローチの変化をも含め、制度的視点からの変遷に関連して、第2次大戦中に陸軍省経理局によって制定された「工場内部監査制度の参考」⁽⁷⁾、第2次大戦後に公表された通商産業省産業合理化審議会「内部統制の大綱」⁽⁸⁾、内部監査人が自主的に作成してきている社団法人日本内部監査協会「内部監査基準」⁽⁹⁾を素材にして検討してゆくことにしたい。

このような検討はたんに内部監査についての懐古趣味によるのではない。今日、多くの組織体において内部監査が実施されるようになったといっても、その理解の根底に過去の知的遺産を受け継いで行われているとみられることに直面することは少なくない。ことに第2次大戦中は個人に対する内面的抑圧が強かったためである。それゆえに、われわれは、これまでの内部監査の基礎的理解をより確実にしておかなければならない。

II 「工場内部監査制度ノ参考」の検討

1. 「参考」での内部監査の目的・体系と実施の前提

第2次大戦中及び戦後の一時期、わが国の内部監査で注目された目的は経営能率や、原価能率を高めることに主眼がおかれた。その監査のあり方の基礎とされた一例として重視されているのは、大戦中に示されていた「工場内部監査制度ノ参考」（以下ではたんに「参考」という）であった。⁽¹⁰⁾

「参考」では、内部監査のアウトラインを「内部監査トハ経営内部ノ一定の責任者ニヨリテ施行セラルル自己監査ヲ謂フ。

工場ニ於ケル内部監査制度ハ當時自己監査ノ方法ニ依リ会計上ノ不正錯誤ヲ豫防シ経営ノ組織、業績ニ對スル自己批判ヲ遂行シ以テ経営ノ改善ニ資スルト共ニ外部監査ニ協力スルヲ目的トス」(第一章総説 二 内部監査ノ目的)のように示している。

ここでは、その基本的な目的を「経営ノ改善ニ資スルト共ニ外部監査ニ協力スル」こととし、このために「会計上ノ不正錯誤ヲ豫防」「経営ノ組織、業績ニ對スル自己批判」を行うものとしている。しかし、

a 「経営ノ改善ニ資スル」ことと「外部監査ニ協力スル」との関係について、いずれに重点があると理解されるべきか、また

b 「経営ノ改善ニ資スル」にあたり、わが国の内部監査の理論と実際で最近依拠されることが多い I I A の「内部監査の専門職的实施の国際基準」⁽¹¹⁾で、内部監査の機能として示されているアシュアランス(監査対象事項について内部監査人としての確信を得、その結果から監査対象事項に関する確実性について内部監査人としての意見を述べる)とコンサルティングについてどのようにみていたのかなどの疑問点も残る。

しかし、「経営内部ノ一定の責任者ニヨリテ施行」するとの監査主体を明示し、同時に「経営ノ改善ニ資スルト共ニ外部監査ニ協力」との目的を示していることにおいて、内部監査の定義をするにあたっての主体要件と機能要件との両者をあげていることは注目すべきであろう。

この「内部監査の目的」に関する疑問点の解明については、これらを念頭におきながらさらにこの「参考」の内容を検討しながらみてゆく

ことにしたい。

「参考」での内部監査のあり方は、「三 内部監査の種類」として次のように三本の柱に立ってあきらかにされている。

「内部監査ハ監査ノ対象及手續ニ依リ之ヲ左ノ如ク分カツ

- 1 組織監査
- 2 能率監査
- 3 經理監査

組織監査ハ経営目的ニ對スル経営組織ノ適否ヲ、能率監査ハ経営数字資料ノ分析ニ依リ経営の經濟性ヲ、經理監査ハ會計記録ノ成否ヲ監査スルモノニシテ三者ハ相互ニ有機的關聯ヲ有シ相俟シテ内部監査制度ヲ構成スルモノトス」(第一章 総説三)

内部監査の目的に関する疑問の a、すなわち、「経営ノ改善ニ資スル」ことと「外部監査ニ協力スル」との関係を、イ)「経営ノ改善ニ資スル」ための監査に本質的目的があつて、「外部監査ニ協力スル」は二義的であるとするのか、ロ)「経営ノ改善ニ資スル」と「外部監査ニ協力スル」とはその目的において同列ないし同列程度の重要さであるのかどうか。

また、「三者ハ相互ニ有機的關聯ヲ有シ相俟シテ」とあるものの、「経営組織」の適切性を経営目的に照らして判断する際に「經理監査」の結果得られた確定された經理数字を参照するというに解するのか、あるいは「經理監査」の目的を果たすために関連する「経営組織」の適否を判断することも想定しているのか、いずれの意味をもって「相俟シテ」としているのか。定かでない。

これらを明らかにするためには、「組織監査」や「經理監査」はどのように実施されとすのかを検討しなければならない。しかし、その前に、「組織監査」「能率監査」「經理監査」の内

容を正しく理解するために、「内部監査実施ノ前提」とされていることをみておく必要がある。「参考」で示している前提は次のようである。

「内部監査制度ヲ實施スルニ當タリテハ其ノ前提トシテ事務管理上自動的ニ虚偽誤謬ノ發生ヲ豫防シ監査手数ヲ省略シ監査効果ヲ増大セシムルタメニ、内部照査組織ヲ設定スルヲ要ス

内部監査組織トハ事務分掌ニ基ク責任分擔ノ方法ニ依リ一事項ノ處理ニ付二人以上ノ責任擔當者ヲ設ケ前者ノ事務處理ノ成否ガ後者ニ依リテ自動的ニ檢證セラルル事務組織ヲ謂フ、・・（以下略）」（第一章 総説四）

この自動的な内部照査組織について、かつて、拙稿、「昭和 25 年「監査基準」にける内部統制についての解釈は正しかったか」⁽¹¹⁾において、「陸軍軍需品工場事業場財務監査要綱」（昭和 15 年 4 月 10 日、陸支密第 1154 號）の「五 監査手続ノ合理化」で、「会計監督官ノ形式的監査ヲ省略シ監査業務ヲ簡約ナラシムル為ニ事業ノ内部照査組織ヲ急速ニ整備セシムルヲ可トス。内部照査組織トハ会計事務ガ事業内部ニ於テ相互照査ヲ為シ得ル如ク組織セラレ之ニ依リテ各自担当ノ事務ガ自動的ニ檢證セラルル組織的管理機構ヲ謂イ会計監督官ハ事業ニ於ケル内部照査組織ノ整備ノ程度ヲ裁量シ之ニ応ジテ形式的監査事務ヲ省略スルコトヲ得」としていることに触れ、ここでの内部照査組織には、「相互照査」「自動的檢証」があるものの、承認・決済などの機能が含意されていないことから、あえて今日いわれる内部牽制システムを指していると解してよいのではないかとした。⁽¹²⁾

この「参考」では、自動照査組織について「事務分掌ニ基ク責任分擔ノ方法ニ依リ一事項ノ處理ニ付二人以上ノ責任擔當者ヲ設ケ」とされていた。この「一事項ノ處理ニ付二人以上ノ責任擔當者ヲ設ケ」が強調され、昭和 40 年代前半頃

まで内部牽制に関する誤解として「内部牽制は、あるひとつの行動が 2 人以上の人により実施され、相互に牽制されること」ように説明され、そして、内部牽制はそのコスト増から企業において採り得ないものと消極的に主張されるむきがあった。

しかしながら、「参考」では、例えば、現金出納に関して、

- イ 信書ノ開封ハ現金出納係以外ノ係員ニ擔當セシムルコト
- ロ 現金出納ノ事務ト當該營業取引ニ關スル記帳事務トハ別個ノ係員ノ間ニ分掌スルコト
- ハ 現金収入額ハ原則トシテ当日中銀行ニ預入レ、現金収入ニ對シテハ責任者ニ依ル領收證ヲ發行シ、其ノ控ハ番号順ニ整理保存スルコト
- ニ 定額前渡制ニ依ル小口拂資金ヲ設置シ小口拂以外ノ支拂ハ原則トシテ小切手ヲ使用スルコト
- ホ 各支拂ハ責任者ノ證印アル一定ノ書式ニ依リ行ヒ必ス領收證ヲ徴スルコト
- ヘ 現金出納帳残高ハ日々手許有高ト照合シ、当座勘定残高ハ少クトモ毎月一回当座預金照合表ヲ作成シ銀行ノ證明ヲ徴シ通帳残高ト照合スルコト」（第 1 章 総説四「1 現金出納ニ關スル事項」）

とされている。イのことがなければ、現金出納係が請求書等現金収支にかかわる証憑書類を入手することがあり得ることから、信書の開封をさせず、現金出納係による請求書の改竄等による不正な支出を防止する。ロでは、営業取引に関係する事務担当者は現金収支の証憑を書類の作成にかかわることから、これにともなう不正のリスクを回避しようとする。ハは、現金収入と銀行入金との時間的間隔を短くすることによ

る現金保管の確実性、領収証の管理や収支の確実性を期することに役立つ。ニは、定額前渡制度利用による資金の保管と支出に対する牽制による正確性・安全性の確保であり、ホは支払の確実性を正規に発行された相手方の証憑書類より確保する。記帳係の結果としての帳簿残高や銀行が発行する当座勘定計算書と出納係の業務結果としての現金手許在高表、通帳残高との照合の励行により、現金収支取引の信頼性を確保する。

これらはいずれも、現金出納に関連し、出納業務、現金保管業務、収支の記帳業務、収支原因にかかる証憑作成関連業務の分離を求めているものである。現金出納に関する取り扱いのすべてを単一人に行わせないとする基本的考え方に基づいているのであって、これらは業務の全てを2人以上の人により行うことを求めている。

「参考」ではこのような内部照査組織を前提にして、「組織監査」「能率監査」「経理監査」の考え方及び監査手続の方法を示している。

2. 「組織監査」の内容とアシュアランス・レベル

先に、「三 内部監査ノ種類」で「組織監査ハ經營目的ニ對スル經營組織ノ適否」を監査するとしていたが、第二章ではこれをさらに敷衍して「組織監査トハ經營ニ於ケル現在ノ組織ガ其ノ本来ノ目的ニ適應セルヤ、經營上ノ要求ニ一層合致セシムル為之ヲ変更スル要ナキヤ等ヲ判断センガ爲ニ行ハルル經營組織ニ關スル計画的調査ヲ謂ヒ、經營ニ於ケル組織ノ合理化ニ對スル資料ヲ提供シ業務及業績ノ改善向上ニ資スルモノトス」(第二章組織監査 七 組織監査の意義)としている。ここでは組織監査を「經營組

織ニ關スル計画的調査」と称しつつ、その目的を「經營ニ於ケル組織ノ合理化ニ對スル資料ヲ提供シ業務及業績ノ改善向上ニ資スル」としており、アシュアランスというよりはコンサルティング機能に近い印象を持たされる。その内容をさらにみることにより、組織監査はアシュアランスまたはコンサルティングのいずれの性格を重視するのかを確かめることにしたい。

組織監査の内容について、「監査ノ對象ニ依リ之ヲ勞務監査、人事監査及制度監査ニ分ツ」(九 組織監査ノ種類)とし、勞務監査、人事監査、制度監査の3つをその支柱的な領域として注目する。

そして、先ず、勞務監査について「勞務監査トハ勞務組織ノ適否ニ關スル監査ヲ謂ヒ、經營各部門ニ於ケル勞働配置、勞務分掌、勞務系統等ノ狀況ヲ調査シ、組織ノ欠陥ヲ指摘シ改善ノ資料ヲ提供スルヲ目的トス」(一〇 勞務監査)とし、ここでの主要な監査要点(「参考」のこの項では「監査目的」としているが)を、「1 經營部門(又ハ各工程、各部署)ニ配分サレタル勞動力(又ハ勞働者数)ハ部門間ニ於テ均衡ヲ保チアルヤ否ヤ(以下省略)」「2 各經營部門又ハ部署間ニ於ケル勞務分掌ハ業務連絡及内部照査上ノ見地ヨリ適當ニ規正セラレアルヤ否ヤ」「3 各經營部門又ハ部署間ニ於ケル勞務ニ關スル命令系統ハ如何ニ規正セラレアルヤ、又権限及責任ノ關係ハ明確ナリヤ否ヤ」「4 現在ノ勞務組織ニ於テ既ニ陳腐化シタル職能部門又ハ新設スルヲ要スル新ナル職能部門ノ有無、又ハ部署ノ分割併合ノ要否」としている。

バランスのとれた經營管理組織の構築、職務執行の正確性・能率性を確保するようなシステム、責任権限の明確化と指揮命令系統の確立、組織におけるスクラップ・アンド・ビルトなど、これらは今日でも依然として經營管理監査上の

課題とされている諸問題でもある。しかし、この説述ではオーガニゼーションとシステムとの区分が明らかでない。この区分の不明確さは四半世紀以上経た昨今でもなお依然として続いている。

次に人事監査について「人事監査ハ経営内ニ於テ如何ナル者カ如何ナル位置ヲ占メアルヤヲ調査シ人事及執務ノ適否ヲ監査スルヲ目的トス」(十一 人事監査)とされ、その監査要点は、

「1 各部署ニ於テ各人ハ其ノ能力、性格経歴等ニ適應セル業務ヲ與ヘラレアルヤ否ヤ」「2 各人ノ擔當セル業務ノ繁閑ノ程度ハ均衡ヲ維持シアルヤ否ヤ」「3 各人ノ勤惰、能率等執務ノ良否」とされている。適材適所、担当業務量のバランス、業務の誠実かつ能率的執行などの諸問題があげられ、これらは人事管理監査上なお今日の問題でもある。権限の源泉に関する採択理論 (acceptance theory) や経営管理思考 (management thought) に関する行動科学的思考、コミュニケーション思考などへの配慮が看取されないことで、往事の時代背景を考えさせられる。

組織監査の第3の柱である制度監査について「制度監査ハ経営ニ於ケル諸制度及施設ノ適否ニ關スル監査ヲ謂ヒ、経営管理及經理上ノ組織ノ改善ニ資スルヲ目的トス」(十二 制度監査)としている。その監査要点は、「1 工場管理組織ノ監査事項」「2 會計管理組織ノ監査事項」「3 購買及販賣管理組織ノ監査事項」のように分類され、それらの内容を細分して列挙している。例えば、「1 工場管理組織ノ監査事項」では、「イ 工程管理の適否」「ロ 工具管理の適否」「ハ 材料管理の適否」のようであり、また「2 會計管理組織ノ監査事項」については、「イ 原價計算制度ノ適否」「ロ 豫算統制制度ノ適否」「ハ 標準原價計算制度ノ適否」「ニ 内

部照査組織ノ適否」「ホ 勘定組織及帳簿組織ノ適否」の各事項のように示されている。

「1 工場管理組織ノ監査事項」の各項目の内容では「工程管理」「工具管理」「材料管理」に関する組織が扱われているものの、それらの組織と管理システムとの関係が整理されていない。また、「2 會計管理組織ノ監査事項」で示されている項目は、「原價計算制度」「豫算統制制度」「標準原價計算制度」「内部照査組織」「勘定組織及帳簿組織」に関する事項であって、會計管理の目的を果たすために十全な制度になっているかに主な関心が向けられ、「陸軍軍需品工場事業場財務監査要綱」(昭和15年4月10日、陸支密第1154號)、「陸軍軍需品工場事業場原価監査要綱」(昭和15年5月14日、陸支密第1194號)等に基づき、設計されることが期待されていたのではなかろうか。いずれにしても、そのすべてが會計のシステムに関する事項であることは明らかである。

ここに「組織監査」とされているが、その監査要点の内容にはシステムとの混乱が見られる。組織とシステムとの区分の混乱は、監査によって確信が得られるレベルに関連し、アシュアランスの程度に差異を生じさせることになる。

これに関連して、想定されるアシュアランスのレベルがどの程度であったのか明らかにされなくてはならない。そこで、次にみなくてはならないことは、どのような手続により監査要点を確かめることにしていたのかである。

そこで、組織監査の方法及び手続として、以下のようにそのあり方を示している。

- 「1 組織監査ノ實施ノ時期及範圍
組織監査ハ必要ニ應ジ臨時ニ対象ノ一部又ハ全部ニ付實施ス
- 2 組織監査ノ實施方法
組織監査ハ監査時期、監査範圍、監査対

象ニ基キ左ノ方法ノ中一又ハ二以上ヲ併
用ス

イ 質問調査

質問調査票ニ監査要目ヲ列挙シテ各部署
ニ配布シ其ノ回答ヲ求メ監査ヲ遂行スル
ヲ謂フ

ロ 巡回監査

現場ニ臨ミ又ハ責任者ノ立會ヲ求メ一定
ノ対象ニ付監査ヲ遂行スルヲ謂フ

ハ 書面監査

職制表、組織図、缺勤及出勤統計、工程
管理圖、勘定組織表其ノ他經營組織ニ関
スル文書ニ依ル報告、統計等ニ基ク監査
ヲ謂フ

ニ 附随調査

經理監査及能率監査ヲ定期的又ハ臨時ニ
施行スル場合付随的ニ行フ組織監査ヲ謂
フ(十三 組織監査ノ方法及手續)

ここに示されているかぎり、監査手続におい
て基本的に実施されるべきは「あるべきものに
照らしてあるものを比較すること」にあるけれ
ども、この手続が明らかにされていない。

このような監査手続に基づき、監査報告書で
は、「へ 組織改善ノ必要及其ノ程度、新ニ設置
ヲ要スル事項、組織問題上各部署ノ成績判定其
ノ他ニ関スル所見」(「4 監査報告」)を記載す
べきものとされている。

制度監査において、「2 會計管理組織ノ監査
事項」があげられ、例えば「イ 原價計算制度
ノ適否」では、「現在ノ原價計算制度ハ製造工業
原價計算要綱又ハ當該業種ノ原價計算準則ノ規
定ヲ遵守スルト共ニ當該会社ノ原價計算実施手
續ニ基キ適正ニ運用セラレアルヤ否ヤ、原價計
算ノ目的達成上適切ナリヤ、改善ノ餘地ナキヤ
等ヲ調査シ當該制度ノ適否ヲ監査ス」とあるけ
れども、それは、今日いわれる制度監査ではな

く、組織監査のために「經理上ノ組織ノ改善ニ
資スル」ことに目的があり、後述の「經理監査」
の前提として行われているものではないことが
知られる。

3. 「能率監査」の内容と内部監査とし ての独自性

次に、「能率監査」について、先に「能率監査
ハ經營数字資料ノ分析ニ依リ經營ノ經濟性」(第
一章 三)を監査するとされていたけれども、
これをさらに「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)とし、その内
容を、監査の方法及び対象により、財務能率監
査、經營能率監査、原價能率監査(十五 能率
監査ノ種類)にわけて述べている。

そして、「十六 能率監査ノ方法及手續」では、
財務能率監査について、「財務能率監査ノ方法ハ
陸軍軍需工場財務比較要綱及陸軍軍需品工場豫
算統制大綱ノ定ムル所ニ準據シ概ネ左ノ事項ヲ
年次又ハ月次ニ、事業別、工場別又ハ經營部門
別ニ分析吟味スルモノトス」とし、「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」「予算実績ノ比較」をあげて
いる。(イ 財務能率監査)

又、經營能率監査について、「經營能率監査ノ
方法ハ陸軍軍需工場經營比較要綱ノ定ムル所ニ
準據シ短期財産計算、短期損益計算及經營統計
ニ依リ提供セラレルル計數ニ基キ概ネ左ノ事項ヲ
年次又ハ月次ニ、事業別若ハ工場別又ハ工程別
ニ分析吟味スルモノトス」とし、これに関する
比較として「収益率ノ比較」「回転率ノ比較」「操

業率ノ比較」をあげている。(ロ 經營能率監査)

最後の原價能率監査について、「原價能率監査ノ方法ハ陸軍軍需工業經營比較要綱ノ定ムル所ニ準據シ概ネ左ノ事項ヲ年次又ハ月次ニ、事業別又ハ工場別若ハ經營部門別ニ分析吟味スルモノトス」とし、「材料費能率ノ比較」「労務費能率ノ比較」「經費能率ノ比較」「製品原價能率ノ比較」をあげている。(ハ 原價能率監査)

要するに、能率監査は、「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」ことを目的とし、「数字的ニ把握シ得ル經營活動ノ結果」を、財務能率・經營能率・原價能率の視点から、年次又は月次に、事業別、工場別又は工程別、經營部門別に比較にすることによる分析を行い、内容を吟味し、これにより非能率を排除しようとする。それは經營目的達成過程での能率性を高めようとするのであり、そのためのしかもそれに必要な程度での確証を得るにすぎない。

したがって、その監査の結果は、監査報告では、組織の經濟性の批判に関する能率監査についてはその結果を組織監査と同時に組織監査報告書に記載するものとし、經理監査とあわせ実施される能率監査についてはその結果を經理監査報告書に記載すべきものとされてきて、能率監査の結果を独自に能率監査報告書として記載されることはしていない。「参考」では、「能率監査ノ結果ハ繼續的ニ整理シ經營指導上ノ資料トシテ保持スベキモノトス」(十六 2 能率監査ノ手續)としているが、この「参考」のなかでの能率監査への理解は一貫している。アシュアランスの機能を有する監査ではない。

4. 「經理監査」の主体と目的

「第四章 經理監査」では、その意義に関し、

「經理監査(又ハ内部會計監査)トハ自己監査機關ニ依ル會計監査ヲ謂ヒ、財務及原價ニ關スル取引ノ帳簿記録ニ於ケル正否ヲ檢證スルヲ目的トス

經理監査ハ財務及原價ニ關スル取引記録ニ對スル精細監査ヲ實施スルコトニ依リ經營自體ニ對シテ會計記録ノ正確性ヲ保證シ以テ事業ノ資産及資本ヲ維持シ現金其ノ他財産収支ニ關スル利益ヲ保護スルト共ニ外部會計監査ニ協力シ監査資料ヲ提供スルモノトス」(「十七 經理監査ノ意義」)として、内部監査の要件である組織要件と目的要件とをあげ、經理監査について内部會計監査と注釈し、内部監査としての會計監査であることを明確にしている。

「經理監査」では、先ず、この監査を「自己監査機關ニ依ル會計監査」であるとあらためてその監査主体を工場内部の機関によることを明示し、そして、この目的は「帳簿記録ニ於ケル正否ヲ檢證スル」こととし、帳簿記録の正確性を検証するとしている。

そして、その内容を、具体的に、監査の方法としては、「取引記録ニ對スル精細監査ヲ實施スル」ことをあげている。また、帳簿記録における正否をなぜ検証するのかの理由に関し「經營自體ニ對シテ會計記録ノ正確性ヲ保證シ以テ事業ノ資産及資本ヲ維持シ現金其ノ他財産収支ニ關スル利益ヲ保護スル」として、經營組織への役立ちをこそ意識し、會計記録のアシュアランスをつうじ、工場の「資産及資本」の消極的保全を果すことにより、工場の利益を不正および誤謬から保護しようとする。

「取引ノ帳簿記録ニ於ケル正否ヲ檢證スル」こと、すなわち帳簿記録に不正や誤謬が存在するか、その有無の検証を監査の目標とするのであるから、監査方法として精細監査の方法によ

ることとしたことは首肯される。ただ、帳簿記録における不正誤謬の有無を確かめ、現金その他の財産を不正および誤謬から護り、工場の利益保全に役立てようとするのであるが、精細監査の方法により現実はこの監査目的を果たし得たかについては、たとえ強力な権力の行使下にあったとしても、疑問が残る。いかに精細監査を行っても、不正や誤謬が会計帳簿に、また財産に存在しないことを経営組織体に対し立証することに困難があると考えているからである。いずれにしても、この監査のあり方により外部会計監査に協力するものとしている。

5. 「経理監査」の内容

「参考」は、「経理監査」の内容に関し、「一 財務監査」と「二 原価監査」とをその種類としてあげる。一の「財務監査」はこれを「イ 中間財務監査（又ハ帳簿監査）」（「(1)月次又ハ中間貸借対照表監査」「(2)月次損益計算監査」と「ロ 決算財務監査（又ハ決算監査）」（「(1)貸借対照表監査」「(2)損益計算書監査」とに分け、「財務取引ニ關スル記録ノ正否ノ検証」をするようにしている。

他方、二の「原価監査」は、「1 製造原価ノ監査」と「2 製品原価ノ監査」とに分け、その目標は「原価要素ノ費消ヨリ総原価ノ構成ニ至ル迄ニ発生セル経営取引ニ關スル記録計算ノ正否ノ検証」をすることとされている。「製造原価ノ監査」は「イ 材料費ノ監査」「ロ 労務費ノ監査」「ハ 経費ノ監査」「ニ 部門費ノ監査」をつうじての記録計算または部門別配分計算の正否を検査するとされており、また、「製品原価ノ監査」では、生産高の調査および製造原価および一般管理費および販売費の製品別の賦課または配賦計算の正否の検証を、「個別原価及組別

原価計算」「総合原価計算」「等級別製品計算」「副産物、作業屑等原価ヨリ控除スベキ項目」の項目で述べられていることのいずれかによって行われるべきものとされている。（十八 経理監査ノ種類）

次に、経理監査をどの程度、実施するかについて、「経理監査ニ關シテ財務監査及原価監査ノ監査要目ノ全部ニ付實施スルヲ全部監査ト謂ヒ、財務及原価ニ關スル取引記録ノ正否検証ニ付實施スル形式監査ヲ一部監査ト謂フ」とし、原則的には、「経理監査ハ通常全部監査ヲ實施スルモノトス」とされている。そして、経理監査の重要項目を、「1 現金取引ノ監査」「2 有價證券取引ノ監査」「3 販賣取引ノ監査」「4 購入取引ノ監査」「5 決算取引ノ監査」「6 材料ニ關スル内部取引ノ監査」「7 賃金ノ監査」「8 経費ノ監査」のように示している。（十九 経理監査ノ範圍）

ここでの監査の方法は、「経理監査ハ臨時又ハ定期ニ書面監査及実地監査ノ方法ニ依リ實施ス」とされ、依拠すべき規準については「財務監査ニ在リテハ概ネ陸軍軍需品工場事業場財務監査要綱ニ準拠シ、原価監査ニ在リテハ概ネ陸軍軍需品工場事業場原価監査要綱ニ準拠シ」のように具体的に指示した。これらの要綱は、国家総動員法（昭和13年3月法律第55号）に基づく軍需品工場事業場検査令（昭和14年10月）の施行により公表された。⁽¹³⁾ いずれにせよ、これらに準拠して確かめるように、「監査範圍ヲ定メ、監査計画ヲ作成シ之ヲ實施スルモノトス」（二十 経理監査ノ方法及手續）とされている。

6. 「組織監査」と「経理監査」

ここまで「参考」を検討してきて根本的に疑問とされることは、すでに先に指摘したように、

組織監査と経理監査との関係であり、この疑問はいっこうに解消されていない。それは「参考」における内部監査の基本的理解にも関連する。

もともと、これらの関係については、すでに触れた「三 内部監査ノ種類」で、組織監査、能率監査、経理監査の「三者ハ相互ニ密接ナル有機的關聯ヲ有シ相俟シテ内部監査制度ヲ構成スルモノトス」とあった。

また、第一章の総説においても、「組織監査ハ其ノ監査対象ニ經濟性問題ヲ伴フヲ常トスルヲ以テ専ラ組織の陳腐化、組織ノ缺陷等ノ調査ノ爲ニ組織監査ヲ施行スル場合ニ在リテモ必要ナル程度ニ於テ能率監査及経理監査ヲ顧慮スルヲ要シ、能率監査及経理監査ハ其ノ監査対象ニ組織問題ヲ附随スルヲ以テ能率監査及経理監査ノ實施ト共ニ補足的ニ組織監査ヲ併行實施スルヲ要ス、例ハ經營ノ經濟性ハ組織ノ不備不適應ニ因リテ低下スルヲ免レサルニヨリ經濟性ニ關スル監査ハ同時ニ組織監査ヲ必要トスヘク會計上ノ誤謬不正ハ會計組織ノ不完全ニ依リテ発スルコトアルヘキヲ以テ経理監査ノ遂行ニ當リ組織監査ヲ併施スルノ要アルカ如シ」とされていて、言及し整理するようにされてはいる。(八 組織監査ト能率監査及経理監査トノ關係)

しかしながら、この参考では、例えば、能率監査との関係について、監査報告書の作成に関連し、それが組織監査や経理監査に対して補足的であるとしていることをすでに確認したように、三者の關係は必ずしも明らかでない。そこで、ここであらためて組織監査と経理監査との関係についてみてゆくことが必要とされる。

前述の説明では、組織監査について「其ノ監査対象ニ經濟性問題ヲ伴フヲ常トスル・・・(中略)・・・必要ナル程度ニ於テ能率監査及経理監査ヲ顧慮スルヲ要シ・・・(後略)」とあり、「例ハ・・・(中略)・・・會計上ノ誤謬不正ハ會

計組織ノ不完全ニ依リテ発スルコトアルヘキヲ以テ経理監査ノ遂行ニ當リ組織監査ヲ併施スルノ要アル」とされている。「参考」では、制度監査が組織監査の三つの柱のひとつとされていたし、「制度監査ノ要目」として「會計管理組織ノ監査事項」があげられていることも先に述べた。

そのことからすれば、「會計上ノ誤謬不正ハ會計組織ノ不完全ニ依リテ発スル」ことがあるので組織監査の「會計管理組織ノ監査事項」として検討されることが必要であるというのであろう。この理解にしたがえば、経理監査は「財務及原價ニ關スル取引ノ帳簿記録ニ於ケル正否ノ檢證」こそをその目標とするのであり、帳簿記録を作成する基礎となっている「會計管理組織」は組織監査の監査対象とされるのであって経理監査の対象とされないとするのである。われわれは現在このような理解をとらないし、なぜこのような理解を「参考」はとらなくなったのかの理由にも言及したいけれども、後で必要に応じて述べることにし、ここでは触れないことにする。

7. 「参考」における内部監査への基本的理解 —結び—

このような経理監査と組織監査との区分にしたがって、次の問題である、「参考」での全部監査での立証内容と程度についてみてゆきたい。全部監査は、先に「経理監査ノ範圍」でみたように「経理監査ニ關シテ財務監査及原價監査ノ監査要目ノ全部ニ付實施スル」とされていた。これは今日いわれる監査要点のすべてについての検証を行うものとされるように解される。要するに、検証が求められている監査要点についてはこれを省略してはならない監査、すなわち監査要点こそを規制的な監査手続の本質である

とする理解をとる監査が全部監査であるといえる。

しかしながら、監査要点のみがアシュアランスのレベルを決定するのではない。このことは戦後の会計不祥事に対する監査上の適応の不十分さによって容易に理解されるであろう。

「参考」では「四 内部監査制度実施ノ前提」において示されていたように、「事務管理上自働的ニ虚偽誤謬ノ発生ヲ豫防シ監査手数を省略シ監査効果を増大セシムルタメニ、内部照査組織ヲ設定スルヲ要ス」とされていた。戦後に入ってわが国で公認会計士による強制監査が実施された際に、その受入体制として内部統制組織の整備充実が強制された。そのような内部統制組織の存在を前提にした監査方式がすでに「参考」においてすでにとられていた。その意味で、内部照査組織の存在を前提にしての内部監査がとられていたことにわれわれは注目しておく必要がある。

ここで「監査手数を省略シ監査効果を増大セシムルタメ」は、ときに、今日われわれが監査論の講義で説明してきている試査の考え方がとられていたとはいい難く、それはたんに監査対象の中から一部を取りだして検査する抜取監査（USAの監査論の文献では「似非試査」と称される）を意味していたにすぎなかったと考えられる。全部監査は、内部照査組織を前提にして実施されることとしていた。今日的表現では内部牽制組織の存在を前提にした抜取監査によっていたとみるのが至当であろう。しかも、その内容は「財務及原価ニ關スル取引記録ニ對スル精細監査ヲ實施スルコトニ依リ」（十七 経理監査ノ意義）と指示されていた。

全部監査がどのように実施されることとされていたかについて、a) 内部照査組織を監査の前提にしていたこと、b) 抜取検査によってい

たこと、c) 精細監査によるとされていたこと、などがあげられるにしても、これらが監査手続の方法として論理的にどのように体系化がなされ、そのもとで監査手続がいかに実施されたのかについては定かでないし、理解し難いことが多い。

内部照査組織がどのような意味で監査の前提とされたのか、「事務管理上自働的ニ虚偽誤謬ノ発生ヲ豫防シ監査手数を省略シ監査効果を増大セシムルタメ」の説明からは抜取監査との関係はいかようにも理由づけることができるけれども、統計的解釈の有無はともかく、監査対象全体への推定を前提とするまでにはいたっていないのではないかと考えられる。内部照査組織がその内容から内部牽制組織とほぼ同じとみられ、抜取監査はもともと重要な資料を監査の対象として選択し監査の対象としなかった資料についてはこれを無視する考え方によるものであるから、監査実施の前提としての内部照査組織といっても、抽出した部分の検査結果を他の非検査部分に推定するような理由づけはなかったのではないだろうか。

今日の監査論のテキストで説明されている精細監査での監査手続の実施は、監査対象記録のすべてを詳細に検査することを原則とするけれども、その監査範囲や監査の程度は依頼人との間の契約で定められた監査へのニーズによって影響されていた。「参考」においても、軍需工場事業場における内部監査は、資源の効率的利用をするような工場経営の合理化、経営能率に配慮した調弁価格の決定、原価の削減、不正誤謬の発見等に向けての関連する取引記録の適否の吟味が、詳細に検査する対象として資料を抜取るときの関心事ではなかったかと考えられる。

このようにみると、内部照査組織を前提とした抜取監査をつうじ監査要点のすべてに対して

行う全部監査によって得られるアシュアランスの程度は、重要な一部の監査要点について行われる「財務及原價ニ關スル取引記録ノ正否檢證ニ付實施スル形式監査」（一部監査）とどの程度に異なるものであったのであろうか。

さらにいえば、なぜ「取引記録ノ正否檢證ニ付實施」が形式監査とされるのか。

「陸軍軍需品工場事業場財務監査要綱」（昭和15年4月10日陸支密第1154号、以下たんに「要綱」という）で「會計監督官ノ形式的監査ヲ省略シ監査業務ヲ簡約ナラシムル爲ニ事業ノ内部照査組織ヲ急速ニ整備セシムルヲ可トス」としていたことに関連して、筆者は、かつて、「おそらく、ここに「形式的」と称して意味していることは、記録や数字が貸借対照表準則および損益計算書準則にしたがって関連する取引事実を真に反映することを求めるといふ、記録や数字の内容の真実性の確保を目的とするのではなく、たんに記録や数字それ自体の正確性の照合を指しているのではないか。」としたことがある。⁽¹⁴⁾

かつて、ドイツの外部監査で *formelle Revision* と *materielle Revision* の議論が展開されたことがある。故久保田音二郎教授は、1916年の「ドイツ帳簿監査人協会」の解釈にしたがい *formelle Revision* を「専ら帳簿記録、勘定残高及び決算書類の計数が一致するか否かとその計算過程が正確であるかを簿記の記帳原則に照してみること」とし、「形式監査」の語をあてられ、また、*materielle Revision* については、「計数が諸法規の評価規定その他の計算規定に即し、定款の内容と符合しているかどうかをみること」とされて、*materielle Revision* に「実質監査」の語をあてられていた。⁽¹⁵⁾

「要綱」での「形式的」と「参考」での「形式」とは意味する内容が異なるのであろうか。「會計監督官ノ形式的監査」も「取引記録ノ正

否檢證ニ付實施スル形式監査」の内容を持つのでなければ監査とはいえない。

「参考」で、「形式監査」と「全部監査」とを対比されるかのように示していることが筆者の迷いの原因であったのかもしれない。監査要点の全部についての立証をする監査と一部を立証する監査のように記述してくれていることの方がより分かりやすかった。しかしながら、監査要点の全部監査といい、あるいは一部監査といっても、その監査実施の基本的なあり方は、監査の簡略化を意識した内部照査組織すなわち内部牽制組織を前提とした抜取検査によるのであって、「取引ノ帳簿記録ニ於ケル正否ヲ檢證スルヲ目的トス」とされ、これにより「經營自體ニ對シテ會計記録ノ正確性ヲ保證」するとされているものの、まさに会計記録の形式的保証に過ぎなかったのではなかったか。

しかしながら、「會計監査としては、すでに作成された會計記録について、その記入の方法、形式およびその手續の適否または正否を中心とする檢證にすぎない。それはそのような會計記録の発生するにいたった經營活動そのものについての適否、またはその結果としての成績の良否に對する批判や評價を行うとするものではない。したがって會計監査はあくまで會計記録について、いわば「形式監査」として行われるものである。・・・(中略)・・・會計上の數字資料を通じて、その計算記録の基礎となっているところの經營活動そのものの適否を判定して、その結果を經營能率の増大または經營合理化の促進に對して、積極的に役立てなければならない。・・・

(中略)・・・内部監査は會計監査のような形式的監査のみに終るものではなく、それは實にまた經營監査として「實質監査」の性質を有しているものであるということが出来る。⁽¹⁶⁾ とする故古川榮一教授の見解がある。

ここでの故古川教授の見解は、内部監査それ自体をどのように理解するかを問題としている。この見解にしたがって、「参考」を考えると、そこでの内部監査は、たんに組織監査（能率監査は組織監査を補い監査報告書は独自に作成されないとされている）と経理監査を並列的に内部監査の2つの柱とするよりは、組織監査を経営組織体に対する実質監査としての内部監査の中心におき、これを補う監査として経理監査をみているのではないかとしたことの方が、一貫性があって把握しやすい。

「参考」は、内部監査を「組織監査」「能率監

査」「経理監査」の3つの支柱からなるとしているが、「経理監査」の実施内容からする形式的保証からすれば、組織監査にこそ内部監査による実施的保証を期待して部分があるとみてよいのではないか。したがって、会計システムについても組織監査のなかでの制度監査として「會計管理組織ノ監査」のようにあげられ、「経理監査」は「會計管理組織」運用の結果としての会計記録を対象とするようにされている。

このことから、筆者は、「参考」は、内部監査について経営監理論的アプローチを重視していると結論づけたい。

<注>

- (1) 拙稿「内部監査論」、黒沢清・染谷恭次郎、若杉明編「現代会計学の動向 II」（第9章）、中央経済社、昭63、267頁～274頁
- (2) 金子佐一郎監修・(社)企業経営協会編「実態分析 内部監査」中央経済社、昭和35、16頁
- (3) (社)企業経営協会「昭和31年監査白書」Business 昭和31年1月12頁
- (4) 昭和30年度に関する調査の「序」で、(社)企業経営協会事務局長中本龍明氏は「社団法人企業経営協会、内部監査研究会においては、昭和28年5月より内部監査の制度、実施等について研究を行って来たのであるが、昭和29年末に内部監査の実態調査を行い、会員その他の参考資料とした次第である。

前回の実態調査の主な目的は

- (1) 現在わが国企業の内部監査が如何に行われているかを知るため
- (2) 今後この調査を続けることによって内部監査の発展を観察する

- (3) さらに1950～1951年度にアメリカ内部監査人協会（I・I・A）が行ったアメリカ企業における内部監査の実態調査と比較検討する

ことであった。従って、調査項目についても重要なものはI・I・Aのそれと同一事項の調査を行った次第である。

今回は前記三目的を踏襲することは勿論であるが、更に

- (4) 内部監査組織の設計、変遷をその理由と共に段階的に捉える
 - (5) アメリカに於ける実態調査に現れていない監査実施面についてのわが国の実情に即した種々の問題をとりあげる
- ことを加味し、前回28項目の調査事項を52項目に増した。」とされている。(昭和31年1月25日記載)

内容に理解の正確さを期す意味で不明な部分もあるけれどもこの時の事情を推察するのに役立つ。

- (5) 拙稿「解説編」、「第16回監査総合実態調査集計結果2007年監査白書」日本内部監査協会、

- 2008年5月1頁
- (6) 拙稿「アカウントビリティと個人主義・自由主義」 学術の動向、財団法人日本学術協力財団、2002.1、66頁～69頁参照
- (7) 日本公認会計士協会 25年史編纂委員会「会計・監査資料」、昭和52年、630頁～636頁 陸軍省経理局監査課「工場内部監査制度ノ参考」昭和17年4月15日
- (8) 日本公認会計士協会 25年史編纂委員会「会計・監査資料」、昭和52年、558頁～572頁 通商産業省産業合理化審議会「企業における内部統制について」昭和26年7月 通商産業省産業合理化審議会「内部統制の実施に関する手続要領」昭和28年2月
- (9) (社) 日本内部監査協会「内部監査基準」平成16年6月
- (10) 本稿では第2次大戦中における内部監査を検討する資料として陸軍省経理局による「工場内部監査制度ノ参考」をとりあげている。本来からすれば海軍省による類似の資料も参照されるべきであると思う。しかしながら、①海軍に関しての「参考」に類似する資料を見いだすことが出来なかったこと、②『調達価格の決定には、未経験事項に対するコストの推定が必要となってくるのであるから、原価調査なり、原価監査なりをもっと徹底させる必要があるのではないか、・・・(中略)・・・』・・・こうした会合が前後兩三回持たれたなかで、・・・(中略)・・・『海軍の購買名簿に登録を受けた会社は、それぞれ原価計算に関する相当の玄人を擁してやっているのだから、教科書的な細かい基準を設けて統制することは無用であろう』ということがお二人の間(筆者注：文章の前後関係から山口一主計大佐と青木大吉主計中佐ではないかと推測される)で話し合われ、・・・(後略)・・・
- ((財)海軍歴史保存会編集発行「日本海軍史」第6巻部門小史、平成7年、154頁)と、「監査官」の職務に関し触れられているにとどまること、などから、本稿ではこれの検討を断念し、次の機会にすることにした。
- なお、この資料の確認には、元青山学院大学学長・名誉教授(元海軍主計大尉)鶴沢昌和氏、監査法人トーマツ代表社員 公認会計士原邦明氏、(社)日本内部監査協会理事土屋一喜氏・研究員南部芳子氏(北大大学院博士後期課程)の各氏に、貴重な時間をいただくことが出来た。深く感謝申し上げたい。
- (11) The Institute of Internal Auditors, IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2004, 1,
- (12) 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ー特に、戦前から「会計制度監査」までに関連してー」、LEC会計大学院紀要第1号2006、76頁
- (13) 海軍歴史保存会編集発行、前掲書、159頁
- (14) 拙稿、前掲稿、76頁
- (15) 久保田音二郎稿第「第3章 内部監査の機関」「現代内部監査」現代会計学全集第7巻春秋社、1954年2月、82頁
- (16) 古川榮一稿「第1章 総説」、「現代内部監査」現代会計学全集第7巻、春秋社、1954年2月、17頁～18頁