

Title	内部統制とその監査
Sub Title	The internal control and its auditing
Author	関口, 操
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	1951
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.44, No.3/4 (1951. 4) ,p.157(83)- 162(88)
JaLC DOI	10.14991/001.19510401-0083
Abstract	
Notes	経営経済学特集 = Fundamental problems on the personal management 論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19510401-0083

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

で、異なる經營間の比較可能性と時間的比較可能性という點で、併しながら當座標準原價に於ても實際原價との比率を求めめることは出来、前者については解決しうる。時間的比較の可能性という點では絶えず修正される當座標準原價では不可能である。併しながら基準標準原價は單に原價變動率を示しうるに止り、その差異の發生原因については當座標準原價の計算も亦必要とされるのである。

又原價比率の分析は原價差額の分析よりも素人にはわかり難いという非難もなされる。

併し乍ら當座標準原價による差異分析に於ても基準標準原價を媒介とすることにより、例えば操業度差異に基づく原價差額と、作業態容差異に基づく夫とを區分しうるが如く、より精細な差異分析を行うことが出来る。

かくして「基準標準原價計算は規範(當座)標準原價計算と對立する原價計算としてではなくて、後者を補強する原價計算として新しい發展の道を見出し^(註3)」たということが出来る。

二、經營管理機能

當座標準原價は前述せる如く規範性をもち現實の原價引下目標たるものであるから、従業員に對し達成の責任を問ひうるものであるが、固定的な基準標準原價はかかる機能をもちず、殊に正常的又は理想的標準を用いる場合原價差異は従業員に責任を問ひえない條件が混在し、従業員は標準を達成しえない口實

を豫め與えられているようなことになる。

三、事務勞力節減

標準を何れにとるにしても標準原價計算は實際原價計算に比し事務處理を極めて簡單、迅速化しうる。何となれば原價要素の消費、製品製造量等が凡て標準原價で計算しうるから實際原價計算の如き詳細な記録を行う必要がない。併して、標準原價によつて計算される原價が會計帳簿に組入れられ、從つて決算報告書に計上されるか否かに於て、當座標準原價と基準標準原價とでは事務處理上の煩雜さを異にする。在來は標準原價は單に原價管理の要具と考え、決算報告書類には實際原價を以て計上すべきものとなして來た。從つて(一)標準原價は統計資料として扱われ、全然會計帳簿に示さない。(二)備考として比較目的のために會計帳簿に複記的に記録するという方法が一般に採られて來た。然しながら報告會計より管理會計へという認識の深まると共に、標準原價はその經營條件の下では當然達成されるべき原價であるから、之こそが眞の製造原價であり、これ以上に要した費用は浪費であつて製造原價の要素たり得ない損失であると解する傾向が深まつた。從つて會計帳簿も、決算報告書類も標準原價で計上し、之に對する實際原價の差額は原價差額勘定の如きで處理し、之が發生した期間の損益計算に計上し、之をその製品の販賣されるまで繰越すべきでないということになる。今日の税法では標準原價で決算報告書類を作成することは

許されていないが、標準原價が科學的な調査に基づく正確なものである場合は當然かかる處理が認めらるべきであらう。かかる處理をなす場合、當座標準原價は眞の原價と考へらるるから、之をそのまま會計帳簿にまた決算報告書に計上しうるわけである。然るに基準標準原價は眞の原價とは考へられないから、もし之を會計帳簿に組入れ、決算報告書に計上するためには、原價比率によつて實際原價に換算する必要があり、元帳に於て標準原價を二重記帳するため會計手續が複雑となる。

四、價格決定基準

價格決定要素としては通常實際原價が使用されるが、不況期に國家が最低價格を制定したり、或いは企業が廉賣價格を定める場合當座標準原價は引下目標であるからその基準となりうるが、基準標準原價はなりえない。

以上紙數の關係で當座標準原價の長所のみを主張し過ぎた感みが多いが、標準原價に於ける「標準」は實際的當座標準原價の意味に解すべきであり、基準標準原價は之を補強する原價計算と解すべきであると思ふ。

(註1) 黒澤清著「管理會計」一〇二頁。

(註2) 松本雅男著「標準原價計算」六七―七八頁。

(註3) 同書 六十九頁。

内部統制とその監査

關 口 操

企業規模擴大の傾向の中に有機的な經營組織の出現を求めることが出来るが、經濟活動に於いて協調の原理が自由競争に代つて現はれたことによつて、經營の方法にもその原理が支配するようになった。即ち經營管理の方法は利潤追求という經濟行為決定の唯一の標準を失うに至つた結果、企業の目標と生産計畫に合致すべくその管理活動を統制することによつて、社會經濟に於ける企業の存続及發展を不斷になさしむるに至つたのである。こゝに有機的な經營組織とは組織の Specialisation の原則と Kooperation の原則とが混合され合ひ乍ら、その運営方法が協調の原理に立つてあることを意味する。

經營組織内に於いては一方に特に専門化すると同時に、他方分散されたる夫々の職能を統合する必要が存する。詳言すれば夫々職能に應じて分化されたる諸機關は、専門化された活動が權限若しくは責任を背景として自主的に行われると同時に、計畫乃至目標に即應すべく監査することが必要である。かかる監督は夫々の職能に直屬する上部機關に附與され、經營管理の最

高機關に於いて統合される。

従つてこゝに謂ふ内部統制 (Internal Control) とは經營管理の方法であり、そのために分散されたる諸機關を通じて相互に権限若しくは責任を明確にして置く必要があるのである。斯くして各職能の分散を通じてその権限を明確にすることも、計畫及目標に副ふべく指揮、調整する職能が必要である。かくる結合體を以つて内部統制組織と云ふことが出来る。

従つて又内部統制組織を以て經營統制組織 (Managerial Control System) 又は管理統制組織 (Administrative Control System) と呼ぶことが出来るのである。

ところで何故に内部統制の問題が會計監査の問題と關聯して取上げられるに至つたのであらうか。謂ふまでもなく企業活動は資本の循環過程として把握されると同時にその會計記録に基づいてその成果を判断する。經營管理の方法は實に企業の會計記録を中心として多くの諸報告とその分析に基づいて行はれるからである。ところでその中心となるべき會計記録の虚偽及誤謬を免れるために早期に之を發見し、その信頼度を高めることは經營管理上必要である。又これは單に經營内部の問題のみではなくして、債権者等のためにも財産の保全といふ責任が存するのである。かくる會計記録に於ける虚偽及誤謬を生ぜしめないうようにするために内部索制 (Internal Check) が行はれる。然し乍ら内部索制は單に會計上の虚偽及誤謬を防止する許り

でなく、經營内部に於ける營業活動を相互に索制し合ひ乍ら統制されるところの管理活動である。即ち内部索制は「二名以上の係員が同時に同一の誤謬や不正を犯すことは極めて少ない」という前提の下に、會計上の分擔事務は單獨によつて完全に行はれないように必ず他の分擔事務を通じて補完的、相關的に行はれる。更に營業活動に於ける各職能間の補完關係に於いても内部索制を見ることが出来るのである。然し乍らかくる各職能間の索制又は調整 (Coordinate) を目的とする組織を以つて通常、内部索制組織とは謂はない。内部索制組織と呼ばれるところのものは、前述の如く虚偽及誤謬を防止する目的を以つて單獨に且完全に處理することのないような會計組織であり、これを通じて經營管理のための内部監査 (Internal Audit) が行はれるものである。内部監査については後述するとして、内部統制組織の中心であり且基礎である内部索制組織の機能は實に内部統制のための會計資料の信頼性を高めると共に外部監査に於ける監査計畫の樹立の基礎を與へるものである。換言すれば監査人が會計監査を行ふに當つてその監査の範圍及精粗の度合を決定するには先づ内部索制組織の信頼性を調査するのである。以上述べたところから内部統制組織は經營管理を効果的に統制するところの一連の組織であるが、より具體的には先頃發表された「監査基準」に於いて述べられている通り内部索制組織及内部監査組織を指すのである。吾々はこゝで内部統制組織に

於ける内部監査が如何なる目的を以つて又如何なる機關によつてなされるかを概観することにしよう。

- (註1) ゾンバルト「高度資本主義」I 梶山力譯 五頁参照
- (註2) 大木秀男「經營組織論」一七八頁参照
- (註3) 松本雅男「内部統制」會計第五十九卷第二號参照
- (註4) A.I.A., Internal Control, 1949
- (註5) 佐藤孝「内部索制組織」二〇頁

二

監査はこれを行ふ者が企業内部のものか、或は企業外部のものかによつて内部監査と外部監査に分けられる。内部監査は自己監査であり外部監査は他人監査であるからその効果及權威については監査の種類によつて夫々異なる。即ち業務監査は經營活動の監査を意味するから經營事情を知悉した自己監査が優れ、會計監査に於いては財務諸表について批判を待つものであるからして第三者に對して他人監査がその權威を主張し得る。またことに外部監査が投資者の必要から發展したのに對し、内部監査は經營管理の必要に奉仕すべき性格のものといふことが出来る。然し乍ら第三者への權威の主張を以つて内部監査を業務監査のみに限り、會計監査を怠つてはならないこと勿論である。

内部監査は經營管理のためにその中心たる會計記録の正否及會計手續の檢證と各職能に於ける夫々の活動を檢討し批判し統

内部統制とその監査

制するものである。即ち内部索制組織は會計記録の虚偽及誤謬を防止しその正確性を高めるけれどもそこに於いては監査し得るものではない。監査は會計記録を擔當する當事者以外のものによつて行はれなければその正否を檢證しその効果を達することとは充分ではない。それと同時に管理活動が會計組織を直接通じない職能に對しては、その活動の適否、及範圍と經營計畫に即應すべく統制することが必要であり、管理活動の結果を判断する。一般にこの監査は經營監査と謂はれてはいるけれども經營監査という言葉は又内部監査と混同され易いから特に會計監査と區別して業務監査と呼ぶわけである。

兎もあれ内部監査と内部索制とは同じ會計記録の正確性を期するものであつても、前者が會計組織の直接の擔當者以外のもの、批判であるに對し、後者は會計組織に於ける擔當者の檢査でその記録に對して批判するということは言はれないのである。即ち内部索制組織に於ける索制 (Check) は自らの檢査であり、監査ではないのである。従つて内部統制としての内部監査は内部監査機關によつて行はれるものであつて、會計監査と共に業務監査をも執行するものである。

更につけ加へて置きたいことは内部監査が間接的な内部統制であるといふことである。勿論このことは監査自體が當該業務擔當者以外によつてなされるから直接に指揮、統制することはないわけである。即ち内部監査機關は實行機關ではなくして又

マップとして統制的機能を持つのである。

内部監査機關については一應業務監査と會計監査の種類によつて分けられよう。ただ夫々の監査機關が内部監査組織として制度化するためには事實上手順の計畫——その組織に於いてなされるところの、あらゆる業務に關する單なる細密な書類整理に過ぎなくなる——となるからその業務が日常的である必要がある。業務監査は先にも述べた如く自己監査が優れてゐるから、夫々擔當實行機關はスタッフの監査を受け統制される。即ち統制的な機能を持つスタッフによつて實行機關の活動が日常的に監査され、全般的經營機關たる常務會 (Executive Council) によつて統制されるのである。こゝに統制的スタッフとは Holden によれば技術部 (engineering department) 經理部 (Controller department) 組織及原價統制部 (organization and cost control department) 及人事部 (personal relations department) 等を指し、生産技術標準化、豫算統制、組織改善、原價統制、人事管理等の活動が企業の目標と計畫に即應すべく實行機能の活動に對して分析し綜合し、批判される。斯くの如く業務監査は實行機能に於ける活動を日常的に、間接的に監査すると謂ふことができよう。この監査は先に述べた如く常務會又は部長會議 (administrative Committee) に於いて更に検討し批判される。従つて常務會に於ける監査は具體的に各部の監査といふことが出来るのである。更に取締役に於いて

ては經營實績として監査される譯であるが、この場合に於いては客觀的基準を作成し之と比較し検討される。

以上の如く企業の目標及計畫の下に統制せんとする監査活動は實際に管理組織として Top Management の監査といふことができよう。即ち經營規模擴大による經營の意志決定機關、實行機關の分離の傾向は必然的に經營統制の一つの過程として監査を必要とするのである。Top Management の機關としては通常取締役會、常務會及各部長を指すのである。誠に内部統制と内部監査特に業務監査は密接な關係にあり、管理組織の有機的な確立を以つて始めてその目的が達成し得るのである。

内部監査に於ける會計監査は内部索制組織を通じて虚偽及誤謬を發見防止された會計記録に對し更にその正否を確め企業の會計手續が守られてゐるか否かを検査するのである。この爲に會計組織に於いて會計記録を作成するもの以外によつて會計監査が行はれることは勿論である。小規模なる企業に於いては會計士又は計理士を依頼して内部監査としての會計監査を Part time に行へばその目的が達せられるとしても、複雑な取引のある大規模經營に於いては會計上の虚偽及誤謬が起り易いから常時監査しなければ監査の目的は達し得られないこととなる。従つて内部監査機關を設置して常時會計監査を執行するのであるが此處に内部監査機關の所屬及組織をめぐる問題が生じてくるのである。従來我國に於ける監査機關は一般に監査役と監査

課によつて代表される。然し監査役は法的に取締役の對抗機關として企業の「所有」を代表するものであり、現實には常任監査役も我國株式會社中五〇%以下と推定されしかも Part time であるからして、監査役による監査は自己監査としては充分ではないのである。従つて一般に監査課が内部機關と見做されるが、監査の目的を充分に發揮するために被監査機關の支配乃至干渉を受けないことが必要であり、その爲に職制上の地位が確立していなければならないのである。そのために内部監査機關は (一)、監査役の直屬の場合 (二)、社長の直屬の場合 (三)、取締役の直屬の場合 (四)、經理部長の直屬の場合として高度の権限を持つ機關の直屬機關となつて居るのである。又社長及取締役等の所謂最高經營者は直接に業務執行するのではなくして各部門の責任者よりの報告に基づき管理するのであり、その報告を検討する上に直屬の内部監査機關に於いて蒐集された夫々の信頼し得る資料及建言と比較検討するのである。従つて内部統制の意味からして當然最高經營者に直屬する内部監査機關がのぞましいのである。内部監査としての會計監査機關従つて先にあげたところの經理部長の直屬の場合が適當と考えられるのである。即ち會計資料に關する限り經理部長の権限を以つて直接に監査し蒐集する事が出来るし、又經理部長の監査を以つて充分にその目的が達せられるからである。この場合勿論經理部長は副社長格としての人物とその権限を有する譯である。監査役に

直屬する場合監査役は先に述べた如く取締役の對抗機關としては外部監査の機能を果すから、内部監査機關に對する支配乃至干渉の恐れがあり、又改正商法に於ける監査役の會計監査機能を以つてしても單に株主總會提出の書類監査に限定したり、(改正第二七五條) その任期が一年 (改正商法第二七三條) であつては内部監査の責任が確立し得ず、且繼續的監査が行はれないからして内部統制組織の内部監査制度としては適當でないのである。従つて經理部長に直屬する會計監査機關を設置するのを適當とし、その組織については經理部長の下に會計監査課長、その下に本社會計監査係及工場又は支店會計監査係を置き夫々の會計資料に基づき監査することが希ましいのである。然し乍ら内部統制組織自體經營規模によつて左右されるし、又業務監査と會計監査と別々に内部監査機關を設置することも經費の點からして内部監査の効果と比較秤量されねばならないことには注意を要し、一概に内部監査機關の區別も主張出来ない譯なのである。最近内部統制組織の問題と關聯してコントローラ制度が紙上を賑はしてゐるのであるがその概略について述べれば左の如くである。

Jackson によれば企業經營に於ける會計及監査、稅務機能等の専門化乃至集中化の必要性と企業の合理的運用のための内部統制の必要によつてコントローラ制度が發展して來たのである。従つてその機能は會計職能を中心とする管理的な職能で

あるといふことが出来よう。Standard Oil Company of California のコントローラーの職能は (1) The Accounting Function (2) The Auditing Function (3) Tax Function (4) The Interpretative Function に分けられてゐるのを見ても頷けるのである。その組織についてはアメリカ會計士協會の例によれば、社長の下に Controller department として所謂コントローラーがその部長であり、その下に會計課長、内部監査課長、企畫及豫算課長、工場會計課長が四つの部門をなしその下に夫々各係が存するのである。即ちコントローラー制度は經理部と財務及調査部の一部を兼務するのでありコントローラーの下に内部監査機關が直屬してゐる内部統制組織であるといふことが出来よう。

然し乍ら先にも述べた如く内部統制即經營統制といふ觀點から管理組織全體を以つて廣義の内部統制組織と謂うことが出来るからして、コントローラー制度は狭義の内部統制組織として又その中に於ける内部監査課を以つて内部監査組織とも謂ひ得るであらう。従つて會計及工場會計課に於ける夫々の係が内部統制組織をとる事を以つて一應「監査基準」に於ける内部統制組織とも謂ひ得るであらう。この場合に於いては業務監査もコントローラーに直屬する内部監査課によつて行われるのであるが、勿論コントローラーを通じて取締役會に於いて検討されることに變りがないのである。

我國に於いてコントローラー制度を導入した場合この監査課は會計監査を行ひ經理部長、監査役を通じて、又業務監査は各部門を獨立の監査機關によつて行われ、社長又は常務會を通じて取締役會に於いて最終的に内部監査が行はれるのを理想と考へるのであるが、これは先にも述べた如く費用の點と内部監査の効果の点にらみ合せによつて決定される問題なのである。

- (註1) Atkisson, Significant contribution of modern internal auditing to management, The Accounting Review, April, 1940
- (註2) B. Lester, Applied Economic for Engineers, 1939
- (註3) Holden, Topmanagement Organization and control, 1948
- (註4) 小高泰雄「經營監査論」産業經理第十卷 第十一號 參照
- (註5) 神馬新七郎「内部監査制度について」
- (註6) 平井泰太郎編「經營經理と公認會計士」七一七二頁 (註6) J. H. Jackson, The Comptroller; His Function and Organization, 1948
- (註7) A.I.A., Internal Control, 1949. Chart I.

生産管理の新たな局面に就いて

——品質管理と原價管理との問題——

田中英明

生産管理が生産經營に於ける經營管理の基調であり、且つ生産合理化の動機として不斷に期待されると云ふことは最早疑ふべからざる事實であるが、夫が生産活動を對象としたものであり、技術合理性に先づ依存するものである以上、その内容は生産技術の進歩發展と共に成長するものであらねばならない。事實、此のことは十九世紀後半のアメリカに於ける管理方式が極めて幼稚な成行管理 (dirtling management) より課業管理 (task management) へ、更に夫が高度化されつゝ同時管理 (management by synchronization) の概念へと進化し來つた例に徴しても明かであらう。

所謂生産管理の管理内容としては勿論、確乎たる規定はないのであるが、何れにしてもその内容は經營の生産活動を最も効果的にして經濟的なる物財並に勞力の行使に於いて最大且つ最速なる成果を期待すべきものであつて、此の意味から夫は生産の技術的經濟的合理性に立脚した管理活動の總べてを含むもの

であるに違ひない。此のことは生産管理が生産經營に存すべき管理活動の最高且つ最大なる部分を示すものであることを意味する。

斯く生産管理の内容は廣汎であり、同時に之を構成する部分的管理も多岐に亘つてゐる。併し夫等の總べてはその職能遂行に際して極めて具體的であり、實證的であることに著しい特色を有する。換言すれば夫等は何れも生産技術行使の母胎であり、背景であり、領域であると云ふことの意味から抽象的な、或は又概念的規定に止まることを許されないのである。

今、之を生産過程の面から考察すれば、生産管理はその過程の當初より終末に到るまでを悉くその對象とするものであり、又その全過程に對する管理であることを以て始めて完全なる生産管理であると云ひ得るのである。併し乍ら茲に注意すべきは從來行はれ來つた生産管理なるものゝ總べてが何れもその管理手續又は對象の性格に依り類別され、各々獨自の立場に在つて職能の完遂、合理化の實現を企圖すると云ふ事實である。即ち資材管理、部品管理、倉庫管理、設備管理、工具管理、動力管理、熱管理、工程管理等、何れも生産活動の内の個々の分野に於いて之を把握し、之を對象とするのである。此の様な事實は夫々の依據すべき管理方式が互に異り、一律に之を規定し得ぬと云ふ理由から當然免れ得ぬところであり、僅に經營目的の達成と云ふ共通目的に向つてその方向の統一を計るものである

生産管理の新たな局面に就いて