

Title	内部監査論覚え書
Sub Title	Notes of studies in internal auditing
Author	高橋, 吉之助
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	1955
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.48, No.5 (1955. 5) ,p.391(47)- 404(60)
JaLC DOI	10.14991/001.19550501-0047
Abstract	
Notes	資料
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19550501-0047

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.

課題として残るであろう。

* 勞務管理の総合的目標をモラルの向上におく勞務管理論の立場からは、総合成果はモラル測定によつて可能なるわけである。しかし勞務管理の総合的目標がモラル向上のみに歸一できるかどうかは問題であらう。

資料

内部監査論覺え書

高橋吉之助

はしがき

内部監査は、現在最も發達しているというアメリカにおいてもこの制度はきわめて新しく、現在學者と實務家の間に活潑な研究が進められている。我國では戦時中この制度を導入しようとする動きが若干認められたが、十分な普及を見ずに終り、戦後に至つて急速にその重要性が再認識され、これに對する研究も活潑になつた。従つてその發達は今後に期待されるのである。本稿はこの内部監査の機能を理解するに先立つて問題となる經營管理と内部統制との關係、および内部監査の體系について考察した。前者については、現在廣く讀まれている古川榮一教授の所説、及び實務の指針となつている産業合理化審議會から發表された意見に對する筆者の疑問を提したに止まる。後者については同じく古川教授の見解、右の審議會の意見及びアメリカ内部監査人協會の聲明書に窺われる監査體系を検討し、

内部監査論覺え書

一應の私案を提してみた。いずれも筆者のこの研究への覺え書である。(古川教授の所説はすべて現代内部監査・昭和二十九年二月春秋社刊・から引用したものである)

一、經營管理と内部統制

古川教授によると、内部監査とは、『内部統制組織の一要素であつて』(二四頁)、『直接的内部統制方法をさらに統制しようとする二重の經營管理方式であり』(二〇頁)、『直接的經營管理に對してその効果を批判し、これを促進するための間接的經營管理の方法である』(二三、二五、二七頁)とされている。

ここで言われる「經營管理」とは教授によると次の如く定義されている。『經營管理は、企業における經營活動の能率的實施に關連して要求されるものである。それは經營活動のための執行機能ではないが、そのような經營活動の實施を合理的ならしめるためになされる計畫樹立と、その實施上の調整ならびにその結果の測定、監督を行う統制機能である』(二七頁)

そしてこの意味の經營管理は直接的經營管理と間接的經營管理とから成り、前者の直接的經營管理とは豫算統制、標準原價計算、およびさらに決算會計制度、實際原價計算その他の方法であり、これを以て直接的内部統制方法とも呼ばれる。(二〇頁)この直接的經營管理即ち直接的内部統制方法を批判の對象とし、これをさらに統制しようとする内部監査が間接的經營管理である、とされている。(二〇、二五頁)

四七 (三九一)

また内部統制と内部監査との關係について、古川教授による内部統制は經營管理の綜合體系であり(二四頁)、間接的經營管理の方法としての内部監査を支柱となされる經營管理方法の總括である(二八頁)。そして豫算統制をはじめ標準原價計算、經營分析などの所謂直接的經營管理方法と内部監査とは、相互に相補いつつ、兩者は内部統制組織を完成する。(二八頁)

以上の説明を要約してみると次の如くならう。

- 1 經營管理とは統制機能である。
- 2 このうち直接的經營管理は豫算統制をはじめ各種の計算制度を内容とし、これを直接的内部統制とも云い、これに對して間接的經營管理は直接的經營管理の効果を批判し促進する。これが内部監査である。
- 3 内部統制は經營管理方法の總括である。
- 4 直接的經營管理と間接的經營管理(内部監査)とによつて内部統制組織は完成する。

右の理解に誤りがないとするならば、教授の所謂「經營管理」と「内部統制」とはその本質が如何なる點において異なるのか、それとも此の兩者は同一物に對する異なる表現にすぎないのか、が必ずしも明瞭ではないように思われる。

アメリカでも内部監査人協會のF・H・カニンガムや、會計士協會(A・I・A)の監査手續委員會が内部統制に與えた定義はまことに廣範であつて、それが經營管理上どのように位置するのかが詳かでない。もつとも彼の國の研究者の間では内部

統制 (Internal Control) と經營管理 (Management) 又は Business Management) との概念のセンサクなどあまり問題にされていないようであるが、だからと云つて經營の問題を科學の對象としてとり上げる以上、研究者はそこに用いる諸概念の定義は明らかにしておかないと、論旨の客観性が得られないのではなからうか。

一方我が國では戦後、産業合理化審議會から「企業における内部統制の大綱」ならびに「内部統制の實施に關する手續要領」が公表されたが、これによると内部統制はつぎのように定義されている。『ここに内部統制とは、企業の最高方針にもとづいて、經營者が企業の全體的觀點から執行活動を計畫し、その實施を調整し、かつ実績を評價することであり、これらを計算的統制方法によつて行うものである。それは經營管理の一形態ではあるが、經營活動の執行について直接的になされる工程管理や、品質管理などと異り、計算的數値にもとづいて行われる間接的統制である點に特徴がある。従つてこの内部統制は、企業方針を決定したり、それを實施したり、または企業の有する資産を保管したりすること自體ではない。』と。ゆえにこの「大綱」の意味する内部統制とは、

1 經營管理の一形態であること。もつともその所謂「經營管理」とは如何なる内容のものであるかは明瞭ではないが、少くともそれは内部統制を包括する關係にあるのであつて、内部統制が經營管理を總括するという關係にはない。

2 工程管理や品質管理などは經營活動の執行について直接的になされる。したがつて、これを以て直接的經營管理とするならば、内部統制はこの直接的經營管理とは異なるものである。ということが推論されるのであつて、これはさきの古川教授の所説と對比さるべき點であると思ふ。

二、執行活動の計畫と内部統制

大綱は、さらにこの内部統制の定義における「執行活動を計畫し」とは、あらかじめ定められた企業方針にしたがつて、その實施方法を計畫することを意味するとし、この計畫にもとづいてなされる執行活動の實施上の調整、および執行活動の実績に對する評價とともに、これを經營活動の執行部門から獨立した統制部門において専門的に擔當せしめるべきだとしている。

しかしこのように企業方針にしたがつてなされる實施方法の計畫樹立が執行部門から獨立した統制部門においてなされるという考え方には問題がある。ただし「大綱」は内部統制の前提として經營活動の部門化が行われるべきことを必要としているが、部門化とは、單に作業活動をその機能に應じて區分するということのみを意味するものではない。およそ經營活動が、その機能に應じて賦課された基本方針を實現するためには、管理活動の存在を必要とする。これ所謂執行管理と呼ばれる活動であると考え、この執行管理の權限と責任とがそれぞれの

部門に移讓され、従つて執行管理が部門的に獨立化することによつてはじめて經營活動の部門化が成立したことになる。

そしてまたおよそ執行管理に當つては、與えられた基本方針を實現するため一切の活動の方向、範圍、内容に關する方針、豫定が設けられねばならない。これは執行管理における具體的計畫の樹立である。部門化された執行管理においては、この具體的計畫の樹立が、獨立の權限と責任とを持つそれぞれの執行部門において行われるわけである。そしてそれに従つてその部門に屬する作業者の活動の一切の條件が設定されるのである。

ところでおよそかような活動の部分化獨立化は反面にその綜合化、組織化を伴わぬかぎり、それは活動の分裂を招いて、活動そのものの當初の基本目的を圓滑に達成するものではない。企業の大規模化が生んだ經營活動のかような部門化は、その數において、その活動内容の複雑さにおいて大となるに伴い、これを綜合し組織する活動の強化、合理化が必須となる。しかしそれはいままでの部門化した經營活動従つて部門執行管理の自主性が持つ經濟的効果の破壊を意味するものではない。企業の基本方針を實現するための責任と權限とはあくまで執行部門に置かれる。従つてもとより執行管理の一部をなすべきの具體的計畫の樹立も依然として各部門において行われることに變りはない。ただ、これら各部門が行う計畫の樹立に當つて、また樹立された計畫の實施上において、さらに行つた執行活動の實績の測定について、企業全體の觀點からする統制の強化がはから

れる。もとよりこの種の統制機能は、各執行部門の活動を総合的に管理するいわゆる総合管理の一機能として従来も、程度の差はあれ、存在していたのであるが、総合管理活動におけるこの部門の強化合理化の必要がこの機能を専門的に擔當する一の職能として、経営組織上一の部門化を見るに至る。ここに内部統制職能及び内部統制部門が登場し、この職能の遂行に必要な組織所謂内部統制組織が経営内に設定される理論的根拠が見られるのではなからうか。ただし、かかる一個の職能が獨立化する契機は、かつて直接執行活動についてその發展を見たと同じ理由による。すなわち、経営活動の擴大に伴つてその活動を機能的に部門化することの合理性、これである。それがまず直接的執行活動の局面に實現したのが、此度は総合管理活動の擴大に伴つてこの局面に現れたものと理解されるのである。

いづれにしても、上述の如く内部統制機能の獨立化はこれによつて執行部門の管理上の自主性を奪うものではないとするならば、執行活動に關する具體的計畫を樹立するといふ仕事を内部統制部門に屬せしめることは如何なるものであらう。それは執行部門の自主性を失わせ、直接的執行活動における部門化の持つ經濟的意義を害うことはなからうか。私見としては、執行部門に課せられた企業の基本方策を實現するための具體的計畫は依然その執行部門に樹立させ、ただ、この計畫樹立に當つて、そこに盛られる豫定條件と現實條件とを企業全體の觀點から検討し、併せて各部門間の計畫内容の喰い違いの有無をも調査し、

にも及びつつあるところから、監査対象は右の財務活動の領域のみならず、すべての経営活動領域にわたるべきだとされる。(五七頁)これは理論的には、さきに紹介したように、内部監査が教授の所謂間接的経営管理の方法であり、直接的経営管理に對する適否についての批判検討をその本質とするところにも由來すると考えられる。

そこで『内部監査の對象としては、経営管理制度そのものについての適否に對する経営管理監査と、さらにそのような直接的経営管理の對象となつてゐるあらゆる経営活動について、その實施上の結果に對する能率的批判をふくむものであるといふことができる。このような意味において、内部監査をその對象に即していえば、これを経営管理監査と経営活動監査とに分けることが適當であらう。そしてこのうち経営管理監査は、これをさらに経営管理組織に對する管理組織監査と、経営管理方法に對する管理方法監査とに分けることができる。これに對して経営活動監査においては、経営活動の機能的分類にしたがつて、これをさらに製造活動、業務活動(販賣および調達)ならびに財務活動その他の執行活動にわけて、それぞれについての経営活動の適否の監査を行うことが必要であるといわれよう。このうち経営管理監査が、一般に制度監査といわれているものに相當するし、また経営活動監査を狹義の経営監査と考えてもよい。これをまた能率監査と呼んでもよいであらう。』(五七、五八頁)

以てその計畫がその部門に課せられた基本方策を効果的に達成する目標となりうるようにその樹立を調整すること、これがこの局面における内部統制の機能であると考える。そして爾後この計畫にもとづいて執行活動が實施される段階において、計畫樹立の際に豫想されなかつた現實條件の發生または變動に因る實施上の不調和を調整し『あるいは計畫目標から脱落したものを回復し、またはその計畫目標について實施上から修正する』(大綱二)所謂實施の調整及び、各部門における執行活動の結果を綜合するため、その実績の記録及び計算を蒐集し、これをあらかじめ定められた活動標準と比較してその執行管理の結果を判定する、所謂実績の評価が併せてその機能として行われるものと解する。

これを要するに、内部統制の機能は企業の基本方策にもとづいて各執行部門が行う具體的計畫の樹立とその實施とについて調整し、その実績を評價することであると考える。

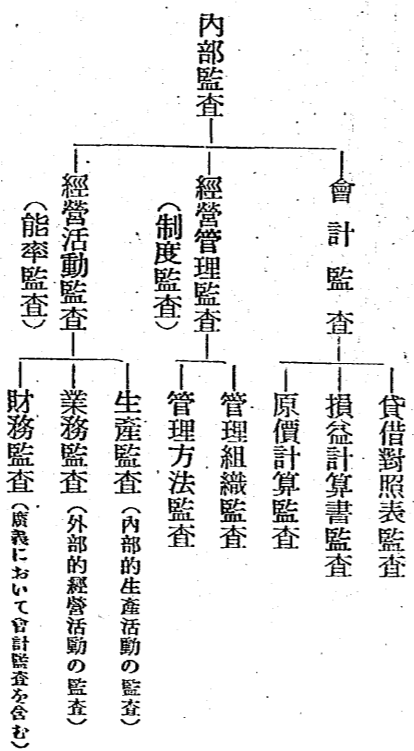
三、内部監査の體系

1. 監査の範圍と目的

内部監査の體系については未だ定まつたものがないようである。ここで再び古川教授の見解を引用してみる。

古川教授は、内部監査の體系を監査の對象の範圍に従つて設定される。そして内部監査が歴史的には財務活動の領域のみを對象とする所謂會計監査から發展して販賣及び生産活動の領域

かくして古川教授は内部監査の體系は次圖の如く示される。(五八頁)



内部監査の最も盛なアメリカにおいても、内部監査の對象領域は、はじめ會計監査にかぎられていたものが、次第にその對象範圍を擴大して行つた。しかし現在でもその領域を前者にかぎる立場が存在するようである。これに對して古川教授は右の體系を以て『われわれはここでは、完成した内部監査の範圍について、これを前述のように體系化して考えているわけである』と主張しておられる。(六三頁)

このことを、この體系が内部監査の對象に即して樹立されている點と併せ考えるならば、體系の中に「會計監査」が「經營活動監査」や「經營管理監査」から區別されていることが當然

問題となる。

ここに『會計監査』というのは、教授によると、『企業における經營活動に關して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發生するにいたつ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おうとするものではない。』(一七頁)

そうだとすると、『完成した内部監査の範圍』について體系化する場合、この意味の「會計監査」は「經營管理監査」に包攝吸收されて然るべきではなからうか。ことに注意すべきは、その「經營管理監査」とは上にも述べた如く「經營管理制度」そのものを對象とする監査であり、この經營管理制度の確立が内部監査の範圍を明確にする上に特に重要であることを強調され、そしてその制度として先づ會計制度を擧げておられることである。(二八頁)

「會計監査」がたとえ經營活動そのものを監査の對象としないにせよ、「會計監査」の對象として擧げられた上述の『記入の方法、形式およびその手續』は實は會計制度の内容の總括的指稱ではあるまいか。したがつて經營管理監査において行われる計算的管理方法の正否・適否、計算的管理組織の正否・適否の批判檢證の中に會計監査の監査對象・監査領域は包括されてしまふと思ふ。ところが教授によると、次に述べるように經營活動

除去してみても、なおさきの經營管理監査と經營活動監査の中の財務監査における監査範圍の重複は解決されない。これらの點に、教授がこの體系樹立に當つてその核心とされた監査範圍の明確化を期するという當初の命題の貫徹されてないことを見出すのである。

しかもこのような體系を展開されるに先立つて、「工場内部監査制度の參考」について批判しておられるのであるが、その批判の立場を右の説明と對照してみると、そこにまた思索過程の混亂が存するように思える。

「工場内部監査制度の參考」とは、今次大戦中に軍需品工場に對する會計監督制度の實施に伴つて、會計監督官の行方外部監査に對照して、各工場においても内部監査制度を導入することを當時の陸軍當局が強く要請し、その實施に必要な要領を示したのがこれである。

この「參考」では内部監査をその監査對象および手續にしたがつて、つぎの三種にわけている。

- 1 組織監査
- 2 能率監査
- 3 經理監査

このうち組織監査は經營目的に對する經營組織の適否について監査しようとするものである。また能率監査は經營數値資料の分析を通じて經營活動の經濟性についての監査を意味している。さらに經理監査は、會計記録の正否を監査するものとして

内部監査論覺書

監査の中の財務監査が廣義において會計監査を含むものとしておられるから、會計監査の範圍は經營管理監査のみならず、經營活動監査の範圍とも重複する關係にある。

この「會計監査」の體系上の位置については教授は次の如き説明を附しておられる。『内部監査が最初にとり入れられるときは、多くの企業においてこのような形式監査としての會計監査から着手されることになる。ことに外部の公認會計士の行う強制監査に對する内部監査では、會計監査がきわめて重要な意味を有していることは、ここに繰返すまでもないであらう。しかし内部監査が發展してくると、この會計監査は次第に實質監査たる經營活動監査(能率監査)の前提としての意味を有するにすぎなくなつてくる。その場合には、體系的には會計監査は經營活動監査のうちの財務監査のうちに包括して考えられることも可能となるのである。しかし我が國企業の現状からすれば、會計監査はそれ自體として、なお獨立地位を有しているものといわねばならないであらう。』(五九頁)

古川教授は「完成した内部監査の範圍」についての體系である主張されながら、ここに見るように未完成の過渡期における監査の範圍をその體系に織り込もうとされている。即ち、監査範圍について、完成期のものと未完成期のものとを一つの體系に盛込むという方法論上の矛盾をおかしている。ここに監査範圍の重複が生ずる一の原因が潜んでいる。

しかしこの矛盾を解決するために、「會計監査」を體系中からいさる。そしてこれら三種の監査は、それぞれ相互に密接な有機的關連をもつて内部監査制度を構成しているものであると示されている。

さて古川教授は、前にも見たように、内部監査が會計監査から發展してきて、次第に經營活動の適否について批判し評價しようとする經營監査としての性格をおびるに至つてくるから、そのような意味で、その監査對象の範圍が問題となつてきてい、という觀點に立つてこれを次のように批評される。

すなわち、右の觀點から見ると、「參考」における1組織監査はたしかに2經理監査とは異つた監査對象の範圍を示していることになるだろう。問題3は能率監査といわれるものである。この能率監査を經理監査に對立せしめるからには、經理監査と異なる監査對象の範圍を有しているべきである。しかるに能率監査の具體的内容を見ると、それは企業の計算制度に重點をおいているものである。即ちそのうちの財務能率監査は長期財務計算(長期簿記、したがつて貸借對照表および損益計算書)を基礎として得られる數字資料による能率監査であるし、また經營能率監査は短期損益計算(月次損益計算を主とする)にもとずいて行われる能率監査である。さらにまた原價能率監査も原價計算制度に立脚して行われるものであるからである。このように長期簿記、月次損益計算および原價計算という計算方法の分岐にしたがつてそれから得られる數字資料に基礎をおいて能率監査の内容を區分することは、きわめて重要なことである

し、かつそれはまたたしかに實踐的意義を有しているものとも考へることが出来る。しかし經理監査と能率監査とは範圍の相違ではなくして、それはまつたく目的および方法の相違にすぎないということになつてくる。けだし經理監査の場合においても、監査對象となる數字資料はたんに期間的簿記計算のみならず、原價計算に對してもまた當然にその正否についての検討がなされなければならない。さらにまた月次損益計算を行つてい

る場合には、その範圍にまで經理監査を擴大する必要が存しているといわなければならないからである。以上が「工場内部監査制度の参考」に對する古川教授の批判である。そしてこの批判の觀點に立つて教授は自らの體系をさ

- 1 内部監査が經營監査としての性格をおびるにいたると、監査對象の範圍が問題となつてくる。
- 2 (教授の體系において)會計監査を經營活動監査就中財務監査と對立せしめるからには、財務監査と異なる監査對象の範圍を有しているべきである。
- 3 しかるに會計監査は(いふまでもなく)計算制度に重點を置いて考へられている。
- 4 それは極めて重要なことであるし、かつまたたしかに實

踐的意義を有している。(けだし(1)内部監査は最初會計監査から着手されるし、(2)外部からの強制監査に對する内部監査に對しては會計監査がきわめて重要であるから)

5 しかし會計監査と財務監査とは範圍の相違ではなくして、それはまつたく目的及び方法の相違にすぎないということになつてくる。ここに見るように、「工場内部監査制度の参考」に示された監査の體系に對する教授の批判はそれがそのまま御自身の樹てられた體系を否定することになるのでなからうか。

尤もこの點について教授は附言しておられた。即ち「しかし内部監査が發展してくると會計監査は次第に實質監査たる經營活動監査の前提としての意味を有するにすぎなくなつてくる。その場合には、體系的には、會計監査は經營活動監査のうちの財務監査のうちに包括して考へられることも可能となる。しかし我が國企業の現状からすれば、會計監査はそれ自體として獨立の地位を有するものと云わねばならないであらう」と。

の附言はこの辯護を認めることであり、「参考」の示した體系の妥當性を承認することを意味する。

これを要するに「参考」批判においては對象分類の立場を強調し、目的分類をこれに織込むことによつて當然生ずる監査範圍の重複を拒否しながら、御自身の體系において對象分類と目的分類との併用を敢えて行うことは論理の矛盾であるまいか。

II 「會計監査」と「制度監査」

「内部統制の大綱」においては、内部監査についてつぎのように述べられている。『執行活動の實施後はなるべく速かに、監査手續にしたがつて、會計處理の正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、これにもとずいて最高經營者に對して必要な助言または勧告をする』(「大綱」四、2、③)と。したがつてこの「大綱」では、たんに内部統制手續における内部監査手續の地位が示されるにとどまり、その詳細な内容はあきらかにされていない。それを一層具體化した「内部統制の實施に關する手續要領」においては、『内部統制がその手續規程に從つ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實情に照らして有効、適切であるか、がこの事務に直接たずさわらない他の係員によつてたえず檢證され、評價され、これにもとずいて常務會に進言がなされるときにはじ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、これを擔當するのがコントローラー部監査課である』とされ、その具體的業務内容として、つぎの各項目があげられている。(「内部

統制の實施に關する手續要領」第一表)

- 1 監査準備業務
 - (1) 監査方針の立案
 - (2) 監査實施手續の立案
 - (3) 監査役および職業的監査人との協力
 - 2 會計監査業務
 - (1) 豫算手續ならびに會計手續の監査
 - (2) 現物ならびに帳簿監査
 - (3) 財務諸表その他の報告書の監査
 - (4) 監査報告書の作成
 - 3 制度監査業務
 - (1) 會計報告以外の報告書の監査
 - (2) 諸報告書の利用狀況の監査
 - (3) 諸規程、諸制度の監査
 - (4) 特に命ぜられた事項の監査
 - (5) 監査報告書の作成
- ここに見られるように「手續要領」は内部監査を會計監査と制度監査との二種にわけ、兩者の相違は『會計監査においては、豫算手續・會計手續・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われているか否かを監査する』の對して『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。なおこの外に社長によつて特に命ぜられた事項も監査する』と説明されている。

右の表示及びこの説明からみても兩者の區別は必ずしも明瞭ではない。すなわち、

一、「制度監査」として行われる諸規程、諸制度の監査において監査対象となるものが如何なる範圍に汎るか明らかではない。従つてそこに所謂「諸規程、諸制度」から經理規程や會計制度を排除する積極的根據は見出し得ない。他方、「會計監査」における豫算手續ならびに會計手續の監査が右の會計制度乃至經理規定をその対象とするのは當然である。ここに制度監査と會計監査の區別の不明がある。

二、「社長によつて特に命ぜられた事項の監査」を以て、「制度監査」の一種としている理由は何か。會計に關して社長によつて特に命ぜられた事項を監査する場合、この監査は「制度監査」ともいえるし、「會計監査」ともいえよう。

三、内部監査は監査役や職業監査人の行う會計監査と異つて、内部統制の一環として企業内部において自發的に行われるものである。ゆえに内部監査において會計報告書の監査がその利用狀況の監査にまで及ぶことは屢々行われる。その前者を「會計監査」とし、後者を「制度監査」として區別する實質的意義は奈邊に存するの否か。

これを要するに「會計」と云い「制度」と呼ぶ概念の不明瞭がこのような混亂を胎んでいるのではあるまいか。

Ⅲ 監査の「防護機能」と「促進機能」

アメリカ内部監査人協會は一九四七年に「内部監査人の責任」

と題する聲明書を發表し、その中で内部監査の性格を次のように規定した。

『内部監査とは、經營組織内部で獨立して行われる評價的活動であつて、經營管理に對して擁護的且つ建設的奉仕をなすための基礎として、會計財務その他の經營活動について批判をなすものである。』

それは經營組織における統制方法の一種であるが、他の統制方法の効果においてこれを測定し評價することをその任務とする。

内部監査は元來會計及び財務に關する事柄を取扱うものであるが、また當然その他の經營活動に關する事項をも取扱う。これを要するに内部監査の目的は經營活動の管理を最も能率的ならしめるべくこれを援けるにあり、それは二つの面をもつものであるという。曰く

一、經營防護機能

經營の諸權益を保護し、併せて現存する缺陷を指摘し、以て以下の如き適正な經營活動のための基準を提供する。

(イ) 經營内部で作成された會計および統計資料の信頼性を確める。

(ロ) 會社財産についてその運用顛末の報告およびあらゆる種類の損害からの保護が正しく行われているかを確める。

(ハ) 實際活動が既定の政策、計畫、手續に合致しているかを確める。

二、經營促進機能

經營の諸權益を伸張し、併せて諸活動の改善に必要な變更の勧告をする。

(イ) 關係資料その他の事實に照らして政策、計畫等を検討し評價する。

(ロ) 記録及び手續が適切且つ有効であるかを検討し評價する。

(ハ) 政策・計畫・手段の實施狀況を検討し評價する。この聲明書も内部監査の體系を示すものではないが、その所謂「經營防護機能」と「經營促進機能」の説明から一の目的分類による體系を推測することができるであろう。

ところで、經營の權益を防護することと促進することとの間に如何なる相違があるかは具體的には明瞭ではない。ただし例えば「促進機能」の(ロ)および(ハ)は防護機能としての側面を持つと考えられるし、また「防護機能」の(イ)は促進機能としての側面を持つとも云えよう。さらに「防護機能」に所謂「現存する缺陷を指摘する」ことと、「促進機能」に所謂「改善に必要な變更の勧告をする」こととの相違は、前者ではそれによつて經營の權益を防護し、後者ではそれによつて經營の權益を促進する目的の相違に在ると解されるが、「現存する缺陷の指摘」が經營の權益の伸張のために行われ、「改善に必要な變更の勧告」が經營の權益の防護の観点からなされる場合もあるがゆえに、兩者の區別は明瞭とは云えないからである。

學者によつては、前者の機能を消極的であるとし、後者の機能を積極的であると解する人もあるようであるが、これも抽象的には一應理解し得るように見えても、具體的な内容において兩者の區別は曖昧とならざるを得ない。

Ⅳ 内部監査の體系私案

以上において内部監査の體系またはこれを豫想せしめる考え方については、現在我が國のこの方面の研究に著しい影響を興えていると考えられる主要のもの二三をとり上げて検討してみたい。そこで最後に筆者が考へている體系の試案を提出してみよう。

内部監査は内部統制の一環をなすこと、そして内部統制は計算的統制であるということ、また内部監査の具體的實施に當つてはまず會計數値が監査の手がかりとなること等からして、内部監査の対象としては先ず企業内における會計制度ならびにその實施がとり上げられねばならぬと思ふ。ここにいう會計制度とは、何も外部監査の対象となる決算のための會計制度のみを指すのではなく、豫算制度、標準原價計算制度等、所謂管理會計上の諸制度をも含むのである。ところで内部監査を有効ならしめるためには、ただこの會計制度およびその實施状況だけを對象としていたのでは不十分であつて、進んで、會計制度およびそこに行われる記録計算を規制し、あるいはこれに規制されるところの他の活動、すなわち執行活動、およびその活動を組織化している、會計以外の諸制度がまた監査の對象となる。このように會計以外の、執行活動ならびにその制度に對する監査

を執行監査と呼ぶことにする。そうすると、内部監査は右に述べた広い意味の會計制度およびそれにもとづく記録計算の實施状況を對象とする會計監査と、この會計數値の背後にある具體的な經營諸活動を對象とする執行監査との二種に分類され、この二種の監査を以て構成されると解する。これは内部監査をその監査領域に即して設けた分類である。

次に視點をかえて、およそ獨立の内部監査職能とかこれを包括する内部統制部門が問題となるところは、企業の基本方策を經營活動の上に具現する執行活動をその機能に應じて分擔させ、これより順次下部の管理者へ移讓することによつて執行活動の合理的遂行を可能とする程の、大規模企業である。従つてそこではすべての權限と責任とが各部門の間で相互に獨立している。このような分權的組織において内部監査を實施する場合、發見した缺陷が何人の責任に屬するかを明らかにするのでなければ、その矯正または改善についての勧告は有効、適切なものとなりえない。

その場合、發見される缺陷をそれに對する責任の歸屬によつて分析すると、基本的には二つの型に分類される。すなわち、一は制度上の缺陷であり、他は實施上の缺陷である。

こゝで制度というのは、經營活動を規制し、經營を構成する各人の責任と權限の根據となつてゐる各種の手續、規程、命令、標準等の總稱である。制度上の缺陷とは、缺陷が發生した時、處における當該責任者に課せられてゐる各種の手續、規程、命

令、標準等の制度が現實條件に調和せず、またはその缺陷の發生を防止するに足る制度が存しなかつたために發生した缺陷である。

實施上の缺陷とは、缺陷の發生した時、處における當該責任者が自己に課せられてゐる右の各種の規範を遵守した場合にはその發生を防止し得たに拘らず、これに違背しまたはその遵守が不充分であつたために發生した缺陷である。この種の缺陷については、そこに敷かれてゐる制度に直接の問題はなく、この制度を運用し、或はこの制度にもとづいて活動をなすべき當該責任者にその責任が歸屬する。これに對して、前者の制度上の缺陷については、それが發生した時、處における當該責任者に直接の責任はなく、現實條件に矛盾した制度を課し、或は缺陷の發生を防止する何らかの制度を設けるべき、上層の管理者にその責任が歸屬する。

こゝでは内部監査が發見する缺陷のみについて述べたが、同じく内部監査によつて發見され、さらに促進助長されるべき長所についても、それが制度に基づくものと、責任者の良好な判斷、努力、創意等、實施に基づくものとに區別される。

もとより個々の缺陷や長所が常にこの二つの型の何れか一つのみとして發生するとはかぎらない。制度と實施の兩局面の混合したかたちで現われる場合がむしろ數多いであらう。しかし内部監査に當つては、この區別を明瞭に分析することによつて、その評價も勧告も有効適切を期することができる。

そこでこの觀點からすると、内部監査は、各管理層、各部門の活動がそれぞれそこに與えられた手續・規定・命令・標準等の制度に適正に則つて行われてゐるか否かを檢證する局面と、

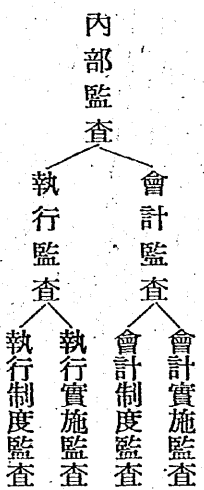
個々の制度そのものはそれが規制してゐる經營内のそれぞれの實情に照らして適切なものか否かを檢討する局面とがあることになる。前者を内部監査における實施監査・後者を制度監査と名づけることとする。この分類は内部監査の機能に基づき分類であると言えよう。そして實施監査は所與の制度の運用の正否を檢證するものであり、これに對して制度監査は所與の制度の合理性を批判するものである點において、前者は消極的であり、後者は積極的であると稱してもよい。ただしそのメルクマールは「所與の制度」を基準としてゐるので比較的明瞭であらうから。

この種の監査はあらゆる對象に行われる。さきの會計監査において、會計制度の正否適否を檢證するのはその制度監査であり、個々の記録計算の正否及び關係規程・手續の遵守の程度を檢證するのはその實施監査である。前者を會計制度監査と呼び、後者を會計實施監査と呼ぶことにする。また會計手續から遡つて會計數値の背後にある具體的經營活動がそこに敷かれた各種の規範を遵守してゐるか否かを檢證することは執行監査における實施監査であり、その經營活動を規制する制度の適否を檢證することは執行監査における制度監査である。こゝでもさきに準じて前者を執行實施監査、後者を執行制度監査と呼ぶ。

内部監査論覺書

ぶことにする。

以上の説明を一表にすれば次の如くなる。

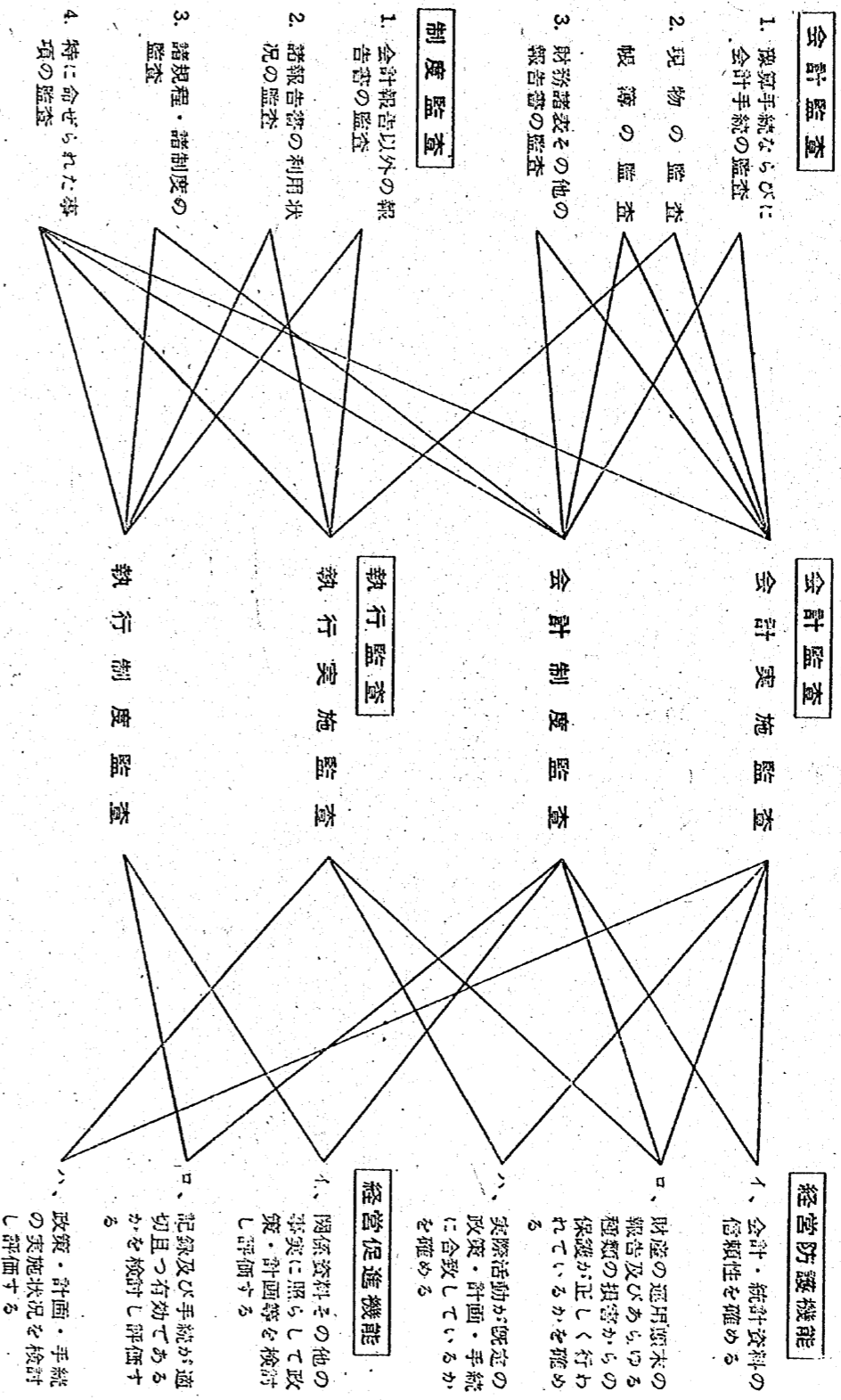


そこで、さきに檢討した「内部統制の實施に關する手續要領」における監査業務の體系ならびに「内部監査人の責任」における監査目的の分類をこの私案と對照してみると次の如くなる。これによつて私案における各項目それぞれの内容が一層明瞭とならうと思ふ。

「内部統制の実施に関する手続要領」

内部監査の体系(私案)

アメリカ内部監査人協会の「声明書」



McGarry 教授の配給観

片岡 一郎

戦後のアメリカ配給學界における動向の二つとして第一に指摘されなければならないことは、その方法的反省の顯著な展開に区々事實である。コンナムーン教授の論文 *Converse: The Development of a Science of Marketing*, (*The Journal of Marketing*, Vol. 10, No. 1, July 1945) を嚆矢として、配給論の科學性をめぐっての論争が展開せられるようになったのであるが、此の論争に参加した代表的な研究として、L. O. Brown: *Towards a Profession of Marketing*, (*The Journal of Marketing*, Vol. 13, No. 1, July 1948) W. Alderson and R. Cox: *Towards a Theory of Marketing*, (*The Journal of Marketing*, Vol. 13, No. 2, October 1948) R. S. Vaile: *Towards a Theory of Marketing*—a comment, (*The Journal of Marketing*, Vol. 13, No. 4, April 1949) R. Bartels: *Can Marketing be a Science?* (*The Journal of Marketing*, Vol. 15, No. 3 January

McGarry 教授の配給観

六二 (四〇五)

1951) K. O. Hutchinson: *Marketing as a Science—a appraisal*, (*The Journal of Marketing*, Vol. 16, No. 3, January 1952) R. Statton: *Science in Marketing*, (*The Journal of Marketing*, Vol. 17, No. 1, July 1952) 等である。此等の諸研究は一貫した方法にもとく齊一的な知識體系として配給論を構成せんとするための方法的基礎に對する強い反省の表現であつて、たとえそれが未だ十分な成熟をみず、配給論の全理論内容を統一的體系にまで編成することにはなほ程遠いものがあるとは云え、かかる志向そのものは、配給論が誕生してより五〇年の今日において漸く學問的に成熟の段階に入りえたことを示すものとして理解することが出来る。

而してかかる戦後の方法的反省は、そこに配給論研究における二つの途を提起しているように思われる。周知の如くアメリカにおける配給論の研究は經濟學研究における制度主義的思考に強く影響され、配給過程によくまれる諸活動の分析と云う形で所謂職能的研究を展開せしめて來たのであつて、それはアメリカの配給論におけるいわば正統的な研究の立場でもあつた。しかるに、特に大恐慌以降の配給論研究の二つの傾向として云えることは、配給論と經濟理論特に不完全競争理論との交渉がみられるに至つたことである。しかしながらそれは、例えばコンナムーン教授の「配給論」(C. P. Phillips: *Marketing*, 1938) における配給價格論その近代理論の援用にみられる如く、個別的問題の説明手段として断片的