

内部統制監査について

— A・I・Aの報告書を中心として —

根 箭 重 男

わがくにの、證券取引法にもとづくいわゆる法定監査も、第四年次をむかえて、その豫備的段階たる制度監査の域をこえ、ようやく「監査實施準則」の意味する正常なる財務監査の實施せられる段階に近ずいたようである。アメリカ直輸入の「監査基準」並びに「監査實施準則」と、わが國のたち遅れたる會計實踐との大きなギャップが、かゝる經過的暫定的なる監査實踐——初年度監査、次年度監査、第三次監査及び第四次監査にみられる——を生むにいたつた根因であることは、改めて言うまでもない。

昭和二十八年五月七日、大藏省通牒（藏理第一〇一九四號）、「財務書類の監査證明について」に所謂第四次監査準則によれば、昭和二十八年一月一日以後に始まる事業年度に係る財務書類の監査は、基礎監査と正常監査との二種に區別されている。基礎監査は内容的には依然制度監査であつて、始めて法定監査を受ける會社を對象とする監査であり、正常監査は主として、すでに基礎監査を受けた會社の、その後の事業年度の財務書類に對して實施せら

るべき監査であつて、その實質は制度監査と本來の財務諸表監査との複合形態であり、依然過渡的なる監査である
とみなさるべきものである。基礎監査は更に、豫備調査、期中監査及び期末監査に三分され、正常監査もまた、期
中監査と期末監査とに二分されている。基礎監査の特徴は、その豫備調査を含むところにあり、正常監査のそれは、
期末監査に於て「財務諸表に表示されるべき重要項目に關する帳簿殘高が適正であるかどうか」の檢證を含むとこ
ろに、主として見出されるであらう。

さて、内部統制監査は、右の第四次監査に即していえば、どのような位置を占めるのであるか。これはいうまで
もなく、基礎監査に於ける豫備調査及び期中監査、並びに正常監査に於ける期中監査のうちに包含せらるべきであ
る。すなわち、先ず基礎監査中の豫備調査に於て當該会社の内部統制組織自體の調査研究が施され、次に同じくそ
の期中監査に於てこれが運用の實際が檢證確認せられ、更には正常監査に於ても、その期中監査に於て内部統制の
實施運用狀況が絶えず再確認せらるべきである。いずれにしろ、内部統制監査は監査業務一般としてはむしろ當初
に行わるべき豫備的手續であることは明らかである。もつとも、内部統制監査は、監査手續 (audit procedures)
そのものではなく、監査手續の適用範圍を決定するために豫め實施せられるものであり、監査基準 (audit stan-
dards) に屬せしめらるべき關係は、わがくに企業會計基準審議會中間報告「監査基準」に徴しても明らかとなつ
てらるであらう (「監査基準」第二「監査實施基準」四参照)。

二

内部統制 (internal control) そのものは、第一義的に、企業合理化の一方式として理解さるべきは改めていう

までもない。昭和二十八年七月十四日、經濟審議廳より公表せられたる第七次經濟白書に於て、企業經營の合理化方式として、(一)労働の合理化、(二)設備の合理化に續いて、(三)組織の合理化が擧げられ、組織の合理化面が最も立遅れている點が指摘せられている。その立遅れている原因は、組織の合理化は、労働及び設備の合理化のように、直接に經營生産力の増大、ひいては企業収益力の増大に結びつかないところにあるのであろう。しかしいまや、かゝるいわば間接的なる營利方式までもが切實視されるにいたつたのである。内部統制とは、この場合、組織合理化の具象物たるにほかならぬ。通産省産業合理化審議會「企業における内部統制の大綱」によれば、「こゝに内部統制とは、企業の最高方策にもとづいて、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、かつ實績を評價することであり、これらを計算的統制の方法によつて行うものである」と定義し、なおそれは經營管理の一形態であるが、工程管理や品質管理のように經營活動の執行について直接的になされる統制ではなく、専ら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長がある、とつけ加えている。かくして、内部統制確立のためには、經營職能を區分標準とする經營の部門化、統制部門の諸執行部門からの完全分離、従つて各部門それぞれに責任と權限の明確化、更に會計制度の問題としては財務會計（報告會計）¹⁾制度とは別に、豫算、標準原價計算、内部監査の如き管理會計制度の採用實施などが、その不可欠的要因をなす。内部統制は實に、かゝる諸要因の組合せによつてはじめてもたらされる、総合的なる最高度の經營管理形態、企業合理化方式なのである。

ところで、前にも指摘せる如く、内部統制を、經營管理Ⅱ企業合理化Ⅱ方式として理解することは第一義的に重要であるが、しかし、それは差當つてこゝでの問題ではない。本小論の意圖するところは、同じく内部統制を會計

1) 通産省産業合理化審議會「企業における内部統制の大綱」参照のこと。

監査との関連において、外部監査の一對象として把握するところにある。そのとき、内部統制に關する監査は、いわばその豫備的、手續の一環を形成すること、すでに述べたところに歸一する。

三

内部統制の重要性を、とりわけ監査面より着目するとき、次の四要因にまとめて考えることができる。(一)經營規模が擴大したこと、(二)資産保護並びに誤謬防止乃至は發見に關する第一次的責任が經營者にあること、(三)適當なる内部統制組織は人間の弱さに對する防壁となること、(四)經濟的に限りある費用を以て精細監査することは、多くの場合實施不可能なること、これである。第一の要因は、あえて監査のみならず、内部統制欲求の一般的基本的なる要因であり、要するに經營機構の錯雜化が經營者による直接的統制を不可能にし、諸報告書による間接的統制を不可缺にするからである。しかし、監査の立場からは特に内部統制によるその報告書の信頼性の維持育成が強調されるべからざらざら。第二と第三の要因は相關連する問題であるが、第二においては特に誤謬の發見防止に關する經營者の責任遂行の面が強調されるに對し、第三においては誤謬の發生減少による資料の信憑性増大の面が強調されている。内部統制は經營者のかゝる責任遂行に寄與するとともに、資料の信頼性増大に役立つ。なお人間の弱さ (human weakness) に關しては、企業經營は本來信用 (trust) に基礎づけられているにも拘らず、とりわけ近代企業に於ては信用背反 (trust violation) の事實多く、例えばアメリカ保證會 (American Surety Company) によれば、一九四九年にアメリカの企業は従業員の不正直によつて約五億ドルの損失をこうむつた、との記述がある。³⁾ 第四の要因は、要するに監査經濟性の問題であり、監査による犠牲と効果との釣合ひの問題である。監査手

2) Internal Control, elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, Committee on Auditing Procedure, A I A, 1949, pp. 5-6.
3) Williams, R. L., Two Costs of Poor Internal Control: Fraud and Unreliable Accounting Information, The Journal of Accountancy, November, 1952.

續として、精査にかわる試査が、それが明らかにより不完全な手續でありながら、實踐的にはむしろ一般的原則的な手續とせられる所以は、主としてその經濟的思考より出ずるものとしなければならぬ。内部統制はまた監査經濟性に貢獻するのである。

アメリカ會計士協會(A I A)は、内部統制組織の果すべき目的として、(一)經營財産の保全、(二)會計資料の正確性並びに信頼性の保證、(三)經營能率の増進、(四)所期の經營政策の推進、を擧げてゐるが、中に於て(二)は、すぐれて内部統制と監査との直結せる側面であろう。A I Aは更にそれら目的を達成するための要件として、(一)職能上の責任の完全分離を齎らすべき組織計畫の樹立、(二)資産、負債、収益、費用に對し合理的なる計算的統制を與ふるに適應する權限委讓組織並びに記録手續、(三)各組織部門の義務並びに職能遂行上從わらべき健全なる實踐、(四)責任に適應したる職務擔當者の數及び能力、を列擧し、うち最初の三要素は總じて、記録づけ(recording)の秩序性、有効性に大いに依存せる點を指摘してゐる。⁵⁾

かくして、内部統制監査は何よりも、このレコーディングの秩序性、有効性の吟味に向けられねばならぬ。レコーディングの秩序性、有効性は、もとより企業會計組織、自體の整備如何にかかわる問題であるが、企業會計組織がそれ自身如何に整備されていても、未だその秩序性、有効性は保證されてはいない。ほかならぬ内部牽制組織の導入並びに内部監査組織の確立が、これを保證するものでなければならぬ。わがくに「監査基準」において、内部統制組織が、内部牽制組織と内部監査組織との包括概念として意味せられてゐるのも、かゝる點より理解せられるであらう。それはすぐれて、監査面よりする内部統制の意味づけである。

4) A I A, Internal Control, p. 17.

5) A I A, *ibid.*, p. 6 and p. 17.

内部統制監査におけるレコーディングの秩序性、有効性の吟味は、従つて具體的には、内部牽制組織並びに内部監査組織の檢證として受容して大過なきこととなる。「監査基準」第二「監査實施基準」四の、「監査人は監査手續の適用範圍を決定するため、内部統制の制度及びその運営状態を調査し、その信頼性の程度を判定しなければならぬ」とする規定、また所謂第四次監査準則第二「基礎監査」一「監査すべき事項」の(四)、「被監査會社の會計組織が適正な内部牽制組織によつて有効に統制管理されているかどうか」、同じく(六)、「被監査會社が内部監査を實施している場合には、その組織が適正に確立され、且つ、有効に運用されているかどうか」、の規定は、内部統制監査の實體を物語る以外のなものでもない。

上述するところによつて、内部統制監査の監査業務上に占める位置並びにその實體、内容を明らかにした。即ち前者についてはそれが豫備的前提的監査なること、後者についてはそれが具體的には内部牽制組織及び内部監査組織の吟味檢證である、としたのであつた。

一 つづいて、内部統制監査の目的について觸れよう。既にみる如く、それは直接には「監査手續の適用範圍を決定すること」⁶⁾にあるのであるが、なおA I Aの記述するところに従えば、それは廣く次の二つの目的に役立つ、とせられる。即ち、その第一は、内部統制組織に應じて監査手續を調整する場合、監査人が被監査人の財務諸表の適正性に關し意見を表明するに際し、内部統制組織に對する信頼性の如何を簡明に系統立てて述べることであり、その第二は、内部統制監査の結果明白なる缺點を認めた場合、被監査人に可能なる改正手段に對する勸告をなしうること、である。⁷⁾これらは、しかしながら、内部統制監査の目的というよりも、むしろその直接的效果であるとすべ

6) 企業會計基準審議會中間報告「監査基準」第二「監査實施基準」四參照。

7) A I A, *ibid.*, p. 20.

きではなかるうか。それ固有の目的は依然せまき、監査手續の適用範囲の決定、におくを以て穩當とするように思われる。

四

さて次には、内部統制監査の方法の問題にうつる。

内部統制監査に關しては一般に、次の三種の基礎的な方法があるとせられる。⁸⁾

(一) 採用中の内部統制組織に關する簡単な物語記述

(二) 經營の各部課にわたる一連の手續流動圖 (Procedural flow charts)

(三) 監査契約書に指定せられた會計係によつて回答せらるべき、經營活動の各部分にわたる多數の質問を含む印刷されたる質問書

第一の方法は、内部統制が明らかに限定され、その統制度は弱く、他の手段の採用は却つて統制の効果判定を妨げるような小規模經營に適する。第二の方法は大抵の場合に採用することができ、會計組織の改訂が企てられるときとりわけ好適であるが、監査人に作圖訓練の缺除せるとき與えられた時間内に適當な流動圖が出来ないこと、並びに被監査先の組織の微細な變化がしばしば特定の流動圖の完全なる書替を必要とすること、の缺點がある。第三の方法は、實踐的にあらゆる契約に採用せられ、會計組織の大抵の變化も充分に反映する程融通性に富んでいる。また適當に作成されれば、統制組織の特徴を迅速に評價することができる。唯この方法の缺點は、會計係が實狀に正しい知識なきまま回答したり、乃至は會計係が前以て豫定した質問事項にのみその検討を限定したりする可能性

8) A I A, Case Studies in Internal Control, The Textile Company, 1950, p. 7.

の存するところにある。

このことに關し、わがくにの實狀をうかがうに、會計監査基準懇談會が所謂第四次監査準則と同時に公表したる、「財務書類の監査證明について」に關する申合せ、において、その第一「基礎監査」一「豫備調査」トに、内部牽制及び内部監査の組織についての質問は、あらかじめ用意した質問書を會社の本店に提出して回答を求める方法に よることができること。但し、必要ある場合には、支店、工場等へ送付して現場の擔當者から回答を求める方法に よることができること」と規定し、前掲第三の方法を原則的に容認している。

さて、内部統制監査は、かゝる質問書の提出その他の方法によつて完了するわけではない。企業會計基準審議會「監査實施準則」二「監査手續の適用」二の第二項中に、「内部統制の信頼性を確かめるためには、その實施規定を檢閲して組織を理解するばかりでなく、擔當者に對して直接に説明を求め、又は監査人自ら會計記録について試 査を行い、この組織が實際上有効に運用されている程度を調査する」とし、また前記「財務書類の監査證明につ いて」に關する申合せ、第一「基礎監査」一「豫備調査」ホ(1)に、「内部牽制組織の調査については、經理規程そ の他の書類を閲覽し、又は擔當者に質問する方法によること」と、同様に同じく(1)に、「内部監査が實施されている 場合におけるその組織の調査については、經理規程その他の關係書類を閲覽し、又は責任者に質問する方法による こと」とあり、總じていえば、質問書その他の方法によつて確かめられた内部統制組織が、事實そのままの形で 運用されているかどうかを、主として質問乃至は試査等の手續を通じて、監査人自らが直接確認することが必要な のである。もつとも、この確認の時期については正規の監査業務の一部として、取引のテストをなすと同時に果す

こともできるが、監査計畫樹立の必要上なるべく早く實施することが望ましいのである。

内部統制組織が質問書の形式で調査されるときは、とりわけかゝる確認は必要であらう。質問書の回答は原則として被監査人によつてみたされる限り、監査人は是非ともこれが運用の實際を確かめるべき道理である。なお「正當監査」に於ても、その期中監査において、時々には内部統制組織運用の再確認を施すべきことは、すでに本論のはじめに指摘した通りである。

内部統制監査は、更に内部統制組織の價值判斷にまで及ばねばならない。即ち「財務書類の監査證明について」に關する申合せ、第一「基礎監査」―「豫備調査」ホの(2)及びヘの(2)において、各々、「前號の内部牽制組織は、會社の現狀に照らして適當であるかどうかを検討すること」、「前號の内部監査組織は、會社の現狀に照らして適當であるかどうかを検討すること」とあるに徴しても、それは明らかであらう。

總じて、内部統制質問書 (Internal Control Questionnaire) ― 内部統制検査表 (Check List-Internal Control) と呼ばれる ― にもとづく内部統制監査の順序を、要約して示せば次のようになるであらう。¹⁰⁾

(一) 質問書を被監査會社の會計主任に提出しその回答を求めること。この場合、各質問に對して、「イエス」、「ノー」、乃至は「非該當 (N. A. = not applicable)」の三者のうちいずれかにより回答しえられるように、質問形式を工夫すること。

(二) 被監査會社よりの回答完了後、質問書は各監査擔當者の受持つ仕事の分野に即應して分割せられること。

(三) 各監査擔當者は、實際の統制手續乃至は統制實務が現に、會社の會計係によつて指示された通りであるかどうか

10) A I A, Case Studies in Internal Control, The Machine Manufacturing Company, 1950, pp. 9-10.

かを確認するためなるべく速かな機会に試査、質問、照合をなすこと。

(四)各監査擔當者は、(三)の確認手續を完了したる後、監査主任者にその結果を報告すること。

(五)監査主任者は、當該質問書並びに調査によつて内部統制上の弱點が明らかとなつた場合には、それにもとづき、如何なる監査手續の擴張が必要であるかを決定すること。

(六)監査主任者はまた、後に監査報告書に於て勸告をなす目的のために、その内部統制上の缺點に關して控え (notes) をとつておくこと。

さてつゞいては、質問書の内容に關する問題であるが、その詳細をこゝに披瀝する餘裕はない。¹¹⁾ それは要するに、現金(手許現金、銀行現金、小口現金)の收支、受取勘定、受取手形、棚卸資産、有價證券、固定資産、支拂勘定、支拂手形、長期借入金、資本金並に配當金、賣上、仕入及び諸經費、給與など、資産、負債、資本、収益、費用のあらわゆる項目にわたつて、これが現實の處理法を問うのである。なお經營全體にまたがる、より一般的な事項に對しても、質問が追加せられる。

もつとも、質問書の内容は畫一的でありえず、業種、業態、規模などによつて可變的でないならばならないことはむしる當然である。しかしながら、それが内部統制に關する質問書である限りは、質問の角度は常に、内部牽制並びに内部監査に立脚し、その實狀が充分に把握しえられるが如きものでなければならぬことも、また當然のことに屬する。

内部牽制組織の本質は、改めて指摘するまでもなく、「何人も、相互檢證 (cross-check) の相手方たる他人の介

¹¹⁾ これに關する邦文獻として、例えば會計監査研究會「内部統制の檢問とこれに伴ふ課業務」(雜誌「監査」第二卷第七號、昭和26年8月號)參照のこと。

在なくして、一取引の全般を終始一貫完全に處理してはならない¹²⁾という原則によつて表明せられている。「このいわば義務と責任との分割原則は、單に個人間に適用されるのみならず、部門間にも適用せられねばならない¹³⁾」。この責任分割原則の部門的適用が、ほかならぬ經營の部門化、經營の組織化に具現し、經營の組織計畫が内部統制目的達成のための一要件とせられる所以である。

内部監査の機能については、周知の如く、歴史的變遷がある。單なる外部監査の補助機能から、それとは別に、それ自身獨立して内部統制上その中核的要具たる機能への發展である。簡單には、會計監査より經營監査へ、乃至は報告會計より管理會計への飛躍である。しかしながら、外部監査の立場よりみれば、内部監査機能のいずれなるを問わず、依然監査の對象とせられねばならぬ。内部監査がそれ自身内部統制手段として組織せられる場合、外部監査、とりわけ内部統制監査は、當該組織の調査確認乃至は價值判斷を必要とするであろうし、またそれが單に外部監査の補助手段として組織せられる場合に於ても、外部監査としては何よりもその補助手段としての信頼性の吟味を要するであろうからである。A I Aが「内部監査人の業務は、公共會計士によつて、代替物(substitute)としてではなく補完物(supplement)として考慮さるべきである¹⁴⁾」としているのは、この間の消息を物語るものであろう。要するに、監査の監査が、この場合、不可缺である。

五

内部統制監査の方法に關する敘述を終えて、以下最後に、内部統制監査と正常なる財務監査との關連、換言すれば内部統制の財務監査手續に及ぼす影響、に言及する。

12) A I A, Internal Control, p. 8.

13) A I A, ibid., p. 13.

14) A I A, ibid., p. 19.

内部統制監査と財務監査との関連は、實はずでに内部統制監査の目的を論じた際に一部明らかにされている。即ち、内部統制監査固有の目的は「監査手續の適用範圍の決定」であつた。ところで、近代的監査に於ける原則的一般的な監査手續は財務監査手續は、すでに知る如く試査 (testing or sampling) の方法に依る。企業會計基準審議會「監査實施準則」はこの點に關し、二「監査手續の適用」の二第一項において、「一般監査手續の適用は、原則として、精査によらず、試査によるものとする……」と述べているのである。従つて内部統制監査目的「監査手續の適用範圍の決定」も、この場合これをせまく「試査の適用範圍の決定」とおきかえることも可能であろう。もつとも試査の適用範圍の極大は精査に一致すること自明である。

さて、内部統制のあり方如何は、試査の適用範圍を左右する。「監査實施準則」は前文に引續きその第二項に、「試査の範圍は、會社の内部統制の信頼性の程度に應じ、適當にこれを決定する。(中略)。内部統制組織がよく整備運営されている會社に對しては、これを信頼して試査の範圍を縮少することができる。然しながらその組織が完全でなく、又効果が充分に認められない場合には、それに應じて試査の範圍を擴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うる」、なる文言は、この點を明確に指摘している規定である。

試査、精査の區別は、いふまでもなく、監査手續のうち特に一般監査手續に關するものであつて、個別監査手續を含んでいない。内部統制のあり方如何は、個別監査手續の適用にまでもその影響力をもつのである。「監査實施準則」は同じくその第三項に、「個別監査手續を適用する時期、範圍及び方法については、監査人が會社の内部統制の信頼性の程度及びその他の事情に應じ、正當の注意をもつてこれを決定するものとする」と規定している。

なお、内部統制の監査手續の適用範囲への影響は、そのまゝ、監査人が財務監査の實施に當り作成する監査計畫 (audit program) に影響する。かくて内部統制監査は監査計畫樹立のための不可欠的前提であり、こゝにその直接的關連性を見とめることもできよう。

たゞ、如何なる「基準」、「準則」も、内部統制と監査手續との關連性に關し一般的抽象的に規定しているのみであつて、具體的なる指針は何等そこからは得られない。すべては、監査人が、自己の判斷にもとづいて、その場その場で適當に決定しなければならない。これはしかし當然のことであつて、内部統制の程度は各企業により區々なるべきであり、それが區々なる以上は、それに適用せらるべき監査手續も亦區々なるべきであらうからである。

「基準」、「準則」などの存在は、なるほど監査客觀化のシンボルたるを失わないのであるが、監査の主觀性は、とりわけ監査手續適用の場に、廣くとり殘されているといわなければならぬ。しかしながら、將來にわたる多くの經驗的事實の堆積は、この側面に於ても、やがてそこに一種の類型化を現象し、監査客觀化の方向に進むものと觀なければならぬ。監査人の判斷に委ねらるべき領域は漸次せばめられ、しかもかゝる監査主觀性の排除、從つて又監査の客觀化こそが、監査發展の姿なのであるであらうか。

さて、アメリカ會計士協會、監査手續委員會は一九五〇年、三種の内部統制に關する事例研究報告書を公表しているのであるが、就中一機械製作會社をモデルとした報告書を便宜採擇して、以下、専ら内部統制と監査手續との關連性につき、やゝ具體的なる紹介を遂げたいと思う。¹⁵⁾ ちなみに、當該機械製作會社は、内部統制監査の結果、内部統制の不十分な會社であることが確認されており、從つて、監査手續の擴大が當面の問題である。不完全な内部

15) A I A, Case Studies in Internal Control, The Machine Manufacturing Company, 1950,

統制組織のもとでは、財務監査手續ほどの程度擴大されねばならないか。この問題に對する回答として、それは何程にか役立つであろう。

(一)現金について。良好なる内部統制のもとでは、試査手續は通常監査年度のうちの二カ月がとられる。手續の擴大——(1)試査期間の延長。三カ月。その間多數重大なる誤謬の認められる場合にはそれ以上に延長されねばならぬ。(2)會計年度末における完全なる別個の銀行調整表の作製。(會社でも一應銀行調整表はつくつてゐる)。(3)本店従業員が行う一カ月分給與の支拂狀況の視察立會。(4)支店に對するテスト期間の延長。通常二カ月分を四カ月分とした。

(二)受取勘定、受取手形について。良好なる内部統制のもとでは、確認請求(積極法)は大項目並びに適當に選ばれた代表的小項目に限られる。手續の擴大——(1)全項目の確認請求。受取勘定項目(總數四〇〇)の四分の一につき積極法にもとづく確認請求、残る四分の三につき消極法にもとづく確認請求、受取手形は全部(振出人總數二〇)積極法にもとづく確認請求。(2)毎月郵送されない得意先宛請求書の整理——それは殆んど得意先に對する未消却の割引分であり、これを「割引」として消却した。

(三)棚卸資産について。良好なる内部統制のもとでは、當機械製作會社の實地棚卸檢證は全棚卸カードのうち一、〇〇〇ドル以上の價額をもつ項目の全部と、それ以下の代表的項目との實査(inspection)、試算(test counts)に限られたらう。従つてそれは棚卸カードの約一割、棚卸品價額の五割が監査人の試算を受けることとなり、試算の約半分は棚卸品明細表(detailed inventory listings)を跡付けることによつて行われたらう。手續の擴大——

試算範囲の擴張。五〇ドル以上の價額をもつ項目の全部とそれ以下の代表的項目について。これは、棚卸カードの約二割五分、棚卸品價額の約七割に相當した。

棚卸品明細表の試査は通常、各項目の約一割に限られる。手續の擴大——全項目につき約一割五分が試査された。

(四)有價證券について。有價證券に關する内部統制は比較的適當であつたから、通常の手續に従い、特にその擴大は行われなかつた。

(五)機械設備等固定資産について。大體通常の手續に従つたが、内部統制の不足によつて、特に固定資産の實地棚卸が行われ、監査人はそれに立會い且つこの棚卸によつて表示された資産と固定資産臺帳とを試査照合した。なお機械設備中廢品の處理に關し、工場長、機械技師、修繕係との會議を開いた。この會議、實地棚卸及び帳簿檢證との結果から、廢品として賣却される前に、正しく償却済みであり、帳簿の修正を要せざることが明らかにせられた。

(六)支拂勘定について。會社の實踐は、仕入先から受取つた月々の請求書を、仕入先元帳勘定の殘高と照合することなしに、領收證にもとづいて捨て去ることを許していた。従つて、手續の擴大——仕入先に對する確認請求。確認請求の範圍——殘高一〇〇ドル以上の仕入先全部、同じく一〇〇ドル以下の代表的仕入先及び殘高の有無にかゝわらず年間一、〇〇〇ドル以上の仕入先全部。

(七)得意先よりの前文金 (advance deposits) について。良好なる内部統制のもとでは、積極的なる確認請求は

全前受金額の約五割に限られる。手續の擴大——全部に對する確認請求。總數二七五のうち一二〇（但し、金額にして一一〇、〇〇〇ドル中の八四、〇〇〇ドル）に對して積極法、残りの得意先に對しては消極法。

(八)株金及び配當金について。良好なる内部統制のもとでは、支拂配當金の一割乃至は二割の試査をなすに止まる。手續の擴大——監査年間を通じてなされた配當金支拂に關し精査を行つた。

尙賣上について。送り狀の價格檢證は正常通り、一カ月分についてのみ行われた。これは送り狀價格が、國內の機械並びに部分品の相場表と比較して大差なかつたからである。多數の或は重大なる差が發見されるときは、この檢證範圍は當然擴大された。

棚卸品について横領の可能性あるにより、特に材料、部分品、附屬品の出荷、經理に關し、入念なる手續がとられた。すべての出荷が送り狀に記載せられていることを立證する一方便として、仕入から組立、販賣を通じてその本體を保つ、ある種の大きな機械部分品を選択し、その仕入先よりの送り狀、賣上送り狀及び期末の實地棚卸の三者を比較したところ、年間の仕入高が、年間の賣上原價と實地棚卸高との合計に一致することを確認した。^(註一)テストされたこの部分品は機械の最終原價の約一割、機械の材料費の約二割五分を占めるものであつた。

(註一) このことは、改めて斷るまでもなく、その仕入より販賣にいたる間に、私消横領など不正事實のなかつたことの一證となる。

(九)仕入及び諸經費について。良好なる内部統制のもとでは、證憑突合は監査年度のうちの一カ月分につきなされる。手續の擴大——(1)檢證期間を二カ月とした。その間購入註文書の寫し及び受入報告書と各支拂證憑書の存否に

特別に注意した。

内部統制の不十分なる結果として、仕入先よりの送り状に對する支拂に先立ち、受入報告書、購入注文書及び當該送り状との三者の照合に關する會計係員の仕事量がきわめて過重であることが、試査の結果判明した。

(二)給與について。良好なる内部統制のもとでは、二支拂期間、計算額の約一割を試査するを以て足る。手續の擴大——四支拂期間、計算額の約二割。

なお、「現金」の項で指摘したように、一支拂期間本店従業員の給與支拂狀況を視察した。^(註二)

(註二) 以上、A I A「事例研究」に即し、監査手續の擴大を主眼に、「現金」以下十一項目にわたり略説したが、その前に述べらるべき内部統制監査の顛末が、こゝでは省略されているために、全面的理解を大いに妨げていることは事實である。たゞ、内部統制の不備不全が監査手續に如何に影響するか、ほんの一例を暗示したに止まる。なお、それは正規の監査手續の全般にわたる敘述ではないが故に、各項目の監査手續を逐一理解するに役立つものではない。これについては、例えば企業會計基準審議會「監査實施準則」中「正規の監査手續」などを参照されたい。

六

上述するところによつて、内部統制監査の、時期(位置)、具體的實體、實施方法、財務諸表監査との關連性、諸問題について、一應説述を遂げた。

本小論の頭初でも表明せる如く、内部統制にまつわる重要課題は、實はこのようなところに潜んでいるのではないであらう。それが、經營管理の一形態として、企業合理化の最高方式なる面が追求さるべきであらう。總じて、

企業に於ける經營管理方策は即資本收益性の増大方策である。經營生産力の發展は企業収益力の前提としてのみ意義がある。資本収益性の増大方策は、これを裏返していえば労働の強化方策でなければならぬ。このことは、資本と労働との對立から、殆んど自明であろう。内部統制の包藏する、經營部門組織の確立、責任と權限の明確化、はたまた標準と實績との比較分析、經營活動の絶えざる監視批判などの諸要因は、たしかに經營生産力の増強に寄與し、その限り營利に役立つはもとよりであるが、反面それと比例的に労働者の労働強化をもたらさざるを得ないのである。

内部統制監査は、企業に於ける内部統制の現状を認識し、勸告を通じてこれが整備完全化に貢獻する限り、それは資本の番人たるの機能を果たすものと評しうるであろう。内部統制監査に止まらず、監査一般、いな會計一般が、いまは資本の番人として機能しつゝあるのである。