

日本の会計における内部統制の研究の 変遷についての一考察

学生番号 2014011

氏名 阿達あゆみ

提出年度 平成 29 年度

目次

第1章	はじめに.....	2
第2章	研究方法.....	4
2.1	『会計』の方針および特色.....	4
2.2	『企業会計』の方針および特色.....	4
2.3	『産業経理』の方針および特色.....	5
2.4	雑誌別の方針および特色のまとめ.....	5
第3章	『会計』における研究.....	6
3.1	1950年代の研究.....	6
3.2	2000年代の研究.....	8
3.3	1950年代と2000年代の研究の比較.....	10
第4章	『企業会計』における研究.....	11
4.1	1950年代の研究.....	11
4.2	2000年代の研究.....	12
4.3	1950年代と2000年代の研究の比較.....	14
第5章	『産業経理』における研究.....	15
5.1	1950年代の研究.....	15
5.2	2000年代の研究.....	16
5.3	1950年代と2000年代の研究の比較.....	17
終章	結論と今後の課題.....	18
	主要参考文献.....	19

第1章 はじめに

本研究は、日本における内部統制研究の変遷について考察するものである。内部統制とは、会計的不正が生じないように組織化し、組織上の手段をもって予防するプロセスをいう。

日本における内部統制に関する研究は、1950年代に本格的に行われ、2000年代にも多くの研究が行われている。最近では、東芝の不正会計問題が明るみになり、益々内部統制への関心が高まっている。著者が、国立情報学研究所が提供する学術論文データベース「CiNii Articles」の論文検索を用いて、「内部統制」を検索キーワードに、主要会計雑誌3誌『会計』『企業会計』『産業会計』の年代別論文数を調べたところ、図表1の通りであった。図表1から、1950年代と2000年代の論文数が114本と117本と多いことが分かる。

1950年代の論文数が多い理由については、次のような背景がある。1945年の終戦後、日本企業の自由競争が活発化し、1948年に証券取引法が改正された。1950年に経済安定本部企業会計制度対策調査会（大蔵省企業会計審議会の前身）により「監査基準」が公表され、1951年から公認会計士による強制監査制度が発足された。ここで公認会計士が監査の受け入れ体制として内部統制を整えることが企業に求められた。通商産業省産業合理化審議会より1951年に「企業における内部統制大綱」（以下、「大綱」）、1952年に「内部統制の実施に関する手続要領」（以下、「手続要領」）が公表された（森井、1951；末松、2005）。このように、1950年代は、自由競争にもとづく「大綱」・「手続要領」および会計士の強制監査にもとづく「監査基準」の公表を背景に、多くの内部統制に関する研究が行われている。

また、2000年代の論文数が多い理由については、次のような背景がある。米国において、1992年に内部統制フレームワークとして「Internal Control-Integrated Framework Executive Summary」（以下、「COSO レポート」）が公表された。2002年にはエンロン社やワールドコム社等の経営破綻を受け、内部統制報告書の提出と監査証明を受けることを義務付けた「SOX 法」が公表された。日本においても、オリンパス社やカネボウ社等の不正会計が発覚し、2005年に企業会計審議会から「COSO レポート」を参考にした「財務報告における内部統制の評価及び監査の基準（公開草案）」が公表された。2006年には金融証券取引法（以下、「金商法」）で内部統制報告書の提出が義務付けられた（以下、「日本版 SOX 法」）。2008年以降に開始する事業年度から制度化された（末松、2005；町田、2005；伊豫田、2007）。このように、2000年代は、企業の不正会計にもとづく「COSO レポート」および「日本版 SOX 法」を背景に、多くの内部統制に関する研究が行われている。以上の1950年代と2000年代の内部統制に関わる歴史的背景をまとめたのが図表2である。

内部統制に関する研究は、このように歴史的背景と絡み紆余曲折を経て変化してきた。本研究は、1950年代と2000年代の研究を中心に、日本における内部統制研究の変遷を今一度見直し、比較することで現代必要とされる内部統制のあり方について考察することを研究課題とする。内部統制研究の変遷を見ることで、各時代において必要とされていた内

部統制のあり方や、理論と実務がいかに融合されて研究が展開されていったのか明らかとなる。本研究の構成は、次の通りである。第 2 章では、研究方法を提示する。第 3 章では『会計』における研究、第 4 章では『企業会計』における研究、第 5 章では『産業経理』における研究を検討する。最後に結論と今後の課題を述べる。

図表 1 主要会計雑誌別の内部統制に関する論文数の推移

年代	『会計』	『企業会計』	『産業経理』	合計
1950-1959	18	40	56	114
1960-1969	5	8	13	26
1970-1979	4	12	8	24
1980-1989	2	13	3	18
1990-1999	5	3	3	11
2000-2009	17	89	11	117
2010-2017	6	20	6	32
合計	57	185	100	342

(出所) 筆者作成

図表 2 内部統制に関わる歴史的背景

年	日本		米国	
	出来事	法令等	出来事	法令等
1945	終戦・自由競争			
1948		証券取引法改正		
1950		「監査基準」公表		
1951		「大綱」公表		
...
1992				「COSO レポート」
2002			エンロン社、ワールドコム社等破綻	「SOX 法」公表
2005		「公開草案」公表		
2006		「日本版 SOX 法」		

(出所) 筆者作成

第2章 研究方法

本研究では、1950年代と2000年代に多くの内部統制に関する研究が行われていることから、主要会計雑誌『会計』『企業会計』『産業経理』に掲載されている1950年代と2000年代の会計研究を中心に文献研究を行う。ただし、『会計』『企業会計』『産業経理』では雑誌ごとに方針や特色が異なるため、本研究の特徴として、雑誌ごとに文献研究を行う。雑誌の中には、理論研究に関する論文を中心に掲載されている雑誌や、実務に関する論文を中心に掲載されている雑誌がある。雑誌ごとに文献研究を行うことにより、理論的な学問としての研究と実務との間で内部統制に関する理解のギャップがあり、理論と実務をいかに融合して研究が展開されていったのか理解できると考える。次に雑誌の方針や特色を整理し、雑誌ごとに研究を進める。

2.1 『会計』の方針および特色

『会計』は、1917年に創設された日本会計学会の機関誌として創刊された(黒澤、1971)。その方針は、創刊号に「本誌を利用して博く会計に関する諸般の研究を行ひ、健全なる会計知識の交換を図られよ」(水島、1917、i頁)と記載されている。創刊後、1938年には学者だけをメンバーとする純粋な学会を設立しようとする機運が生まれ、会計学者集団の代表者たちが発起人となって、日本会計研究学会が創設された。そして、『会計』は日本会計研究学会の機関誌に準じて取り扱われることとなった(黒澤、1971、1976)。

このことから、『会計』は、日本会計研究学会の機関誌に準じて取り扱われている雑誌であり、日本会計研究学会は学者だけをメンバーとする純粋な学会を設立しようとする機運から生まれたものであり、内容も純粋な研究に関する論文が掲載されている点に特色がある。

2.2 『企業会計』の方針および特色

『企業会計』は、1949年に創刊され、会計学界における理論的研究、産業界における実践的知識その他様々な論文を掲載する総合的会計専門誌として発展してきた。その方針は、創刊号に「会計理論及び経理技術・・・其の実情を静思すれば、未だにそれは象牙の塔の会計学を十分脱却し得ず、実験室内の経理技術に止まっているの観があり、ために実務界の現状と遊離し、実践界の必要と要求を完全に満し得ていない。・・・斯かる我国の実情に鑑み社会の要求に応ずるべく中央経済者を創設し、会計専門雑誌及び図書の刊行を企画され」(佐藤、1949、1頁)と記載されている通り、理論会計学と実践企業会計学との有機的

な結合を図っていることが伺える（中地、1999）。また、「基本問題から時事問題の解明までを包括する総合誌として発展してきた・・・創刊数年後には『特集』の枠が設けられ、数名の執筆者による解説が並記されるという体裁が継続されるようになる。最近では、これが拡大され、各号全体がテーマ中心に展開されるようになってきた」（高田、1999、8頁）ことが特色として挙げられる。

このことから、『企業会計』は、理論的研究から実践的知識その他様々な論文が掲載される総合的会計専門雑誌であり、内容も時事問題については特集の枠が設けられ、テーマ中心に展開されている点に特色がある。

2.3 『産業経理』の方針および特色

『産業経理』は、日本原価計算協会（現産業経理協会）の機関誌として創刊された。日本原価計算協会は、1941年に原価計算を産業界に普及させることを目的に創立され、当時の産業構造が製造業を中心としたプロダクト型経済であったことから、原価計算に力点をおいていた（武田、2002）。昨今では、原価計算のみならず、経営管理全般、とくに経理、財務に関する最新の研究理論と豊かな経験を前提とする実務との融合した記事を産業界に提供することを意図している（渡邊、2002）。

このことから、『産業経理』は、経営管理全般に関する理論と実務を融合した論文を産業界に提供することを意図しているが、産業界を読者対象としている点、創刊当時は原価計算に力点を置いていた点に特色がある。

2.4 雑誌別の方針および特色のまとめ

以上の雑誌別の方針および特色をまとめたのが図表3である。

図表3 雑誌別の方針および特徴

	『会計』	『企業会計』	『産業経理』
方針	学者だけをメンバーとする純粋な学会による研究の促進	理論的研究から実践的知識その他様々な論文を提供	経営管理全般に関する理論と実務を融合した論文を産業界に提供
特色	純粋な研究に関する論文を掲載	時事問題については特集の枠が設けられ、テーマ中心に展開	読者対象は産業界であり、創刊当時は原価計算に力点

（出所）筆者作成

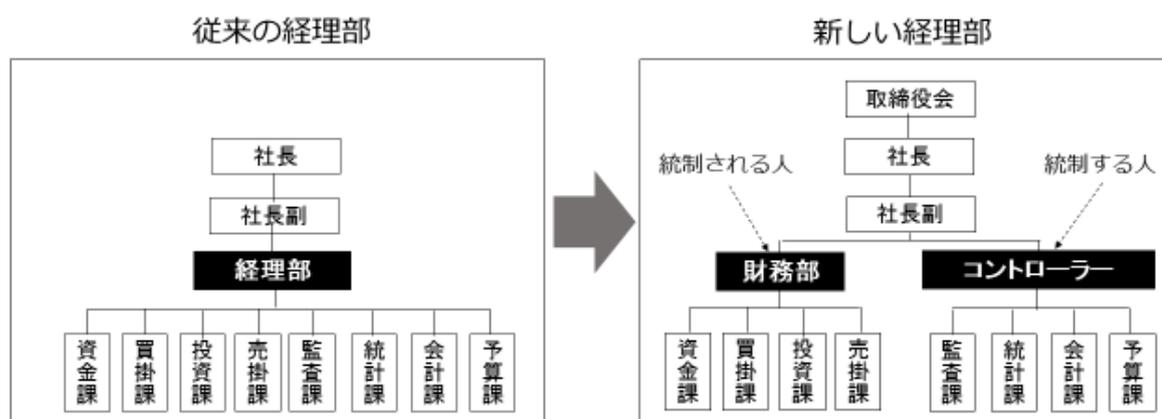
第3章 『会計』における研究

『会計』は、会計研究の促進を図る研究雑誌であり、内容も研究に関する論文が記載されている。次に1950年代および2000年代の『会計』における内部統制に関する研究を検討する。

3.1 1950年代の研究

1950年代の『会計』における内部統制に関する研究は、「大綱」・「手続要領」および「監査基準」の公表を契機として行われている。「大綱」は公認会計士による監査の受け入れ体制として内部統制を整えるために、内部統制についての総論を定めたものであるのに対し、「手続要領」は「大綱」の精神にしたがってそれを具体化する場合の諸手続を示したものである（古川、1949）。「大綱」において、内部統制は、「企業の最高方策にもとづいて、経営者が、企業の全体的観点から執行活動を計画し、その実施を調整し、かつ実績を評価することであり、これらを計算的統制の方法によって行うもの」（通商産業省産業合理化審議会、1951、238頁）と定義され、内部統制を経営の立場から考えている。「手続要領」では、内部統制を有効に機能させるための具体的な手続として、経理部を財務部とコントローラ一部に分離し、統制される（執行する）側と統制する側に分けることを提案している（図表4参照）。

図表4 「手続要領」が提示した内部統制組織

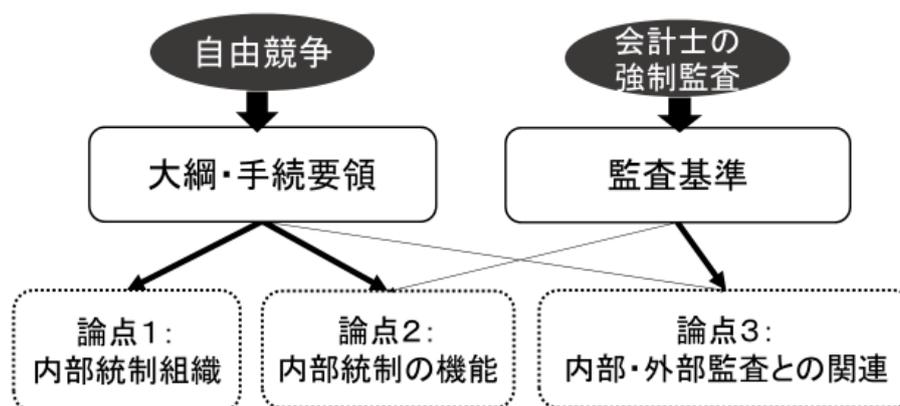


（出所）通産省産業合理化審議会（1952）付録を参考に筆者作成

それに対し、「監査基準」においては、内部統制について、監査人が監査を行う際に依拠するものとしており、財産の保全という役割に重点を置いている。内部統制は強制監査の対象になる企業の財務諸表の信頼性・正確性を確保する前提として考えられており、公認会計士の強制監査の受け入れ体制が目的であるとした（古川、1951）。

1950年代の『会計』における内部統制に関する研究は、この「大綱」・「手続要領」および「監査基準」の公表を契機として行われているが、主要な論点をまとめると図表5のように論点を3つに整理することができる。論点の1つ目が「内部統制組織」、論点の2つ目が「内部統制の機能」、論点の3つ目が「内部・外部監査との関連」である。論点を3つに分類した理由は、研究の内容を網羅する分類であるからである。以下、各論点について述べる。

図表5 『会計』における1950年代の研究の論点マップ



(出所) 筆者作成

論点1：内部統制組織

「内部統制組織」について、多くの先行研究で取り上げられている（青木、1951；松本、1951；古川、1953など）。とくに、コントローラー（統制部門）は統制をするために企業内の情報収集をして、そこから経営者に経営管理上の助言勧告を行う。そのため、コントローラーは経営者と同等の立場であり、財務部（執行部門）とは独立していることが必要であると「手続要領」は示した（通産省産業合理化審議会、1953）。内部監査の意味は会計処理自体よりはその前提にある事項を検討するためにあるとしている（久保田、1956）。

論点2：内部統制の機能

「内部統制の機能」に着目した研究は複数あり、「大綱」・「手続要領」と「監査基準」から、内部統制の機能を①外部監査の補助と②経営管理の補助の2つに区別している（青木、1951；古川、1951など）。外部監査の補助とは、内部統制が公認会計士による外部監査の受入れ態勢として利用される役割であり、経営管理の補助とは、内部統制が間接的に企業経営の効率化に繋がる役割である。青木（1951）は、内部統制の実施は外部監査の必要や強制によって行われるものではなく、経営の管理・統制に役立つものと述べている。松本（1951）は「大綱」のもとになった米国会計士協会監査手続委員会（以下、「AIA」）の「内部統制」を紹介し、内部統制は本来企業経営者の問題であり、職業的監査人は財務監

査にこれを利用するにすぎず、職業的監査人の内部統制を検閲する目的は、これが企業の経営者に役立っているかを知るためであると述べている。

論点 3：内部・外部監査との関連

「内部・外部監査との関連」について取り上げた先行研究もある（久保田、1956；神馬、1958 など）。内部統制は、内部牽制制度と内部監査制度から成り立つ。内部牽制制度とは、不正発生の機会を減じ、事務上の誤謬を摘発するためにつくられた手段、方法、手続き、義務の組織である（松本、1951）。それに対し、内部監査制度は内部牽制制度が適正に機能しているかを監査する。そして、企業外部の公認会計士は、企業の会計監査をする際どの程度企業の会計数値を信頼できるかを判断するために内部統制の運用状況を見る。内部監査人は企業の中で、公認会計士は企業の外で独立の立場から内部統制を監査する。両者は互いに尊重し信頼関係を作ることで内部統制の有効な運営に繋がる（神馬、1958）。さらに、両者の独立性は性質が変わり、内部監査人は経営的見地から自社の特徴を担当公認会計士よりも知りながら監査する能力があることが望ましいとしている（近澤、1958）。

3.2 2000年代の研究

2000年代の『会計』における内部統制に関する研究は、企業の不正会計が発覚し、内部統制自体の報告・監査をすることが義務付けられたことを契機として行われている。これにより、内部統制は、財務諸表監査において、コーポレート・ガバナンスの機能との関連性が強まり、1950年代よりもさらに重要な位置を占めるようになったと筆者は考えている。日本における内部統制報告制度の導入では、内部統制システムの整備・改善、およびその評定実務の充実・強化が期待されている側面がある（町田、2005）。

また、2000年代は「COSO レポート」が内部統制の新しい定義とされた。その定義は「内部統制は、3つの目的の達成に関して、合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者およびその他の構成員によって遂行されるプロセス」である。その3つの目的の具体的な内容は、「業務の有効性・効率性」「財務報告の信頼性」「法令等の順守」の3つであり、さらに内部統制を構成する5つの基本的要素は「統制環境」「リスク評価と対応」「統制活動」「情報と伝達」「モニタリング」である。これを参考に日本で公表された「公開草案」では、目的に「資産の保全」、構成要素に「ITへの対応」をそれぞれ加えた内容になっている（図表6参照）。

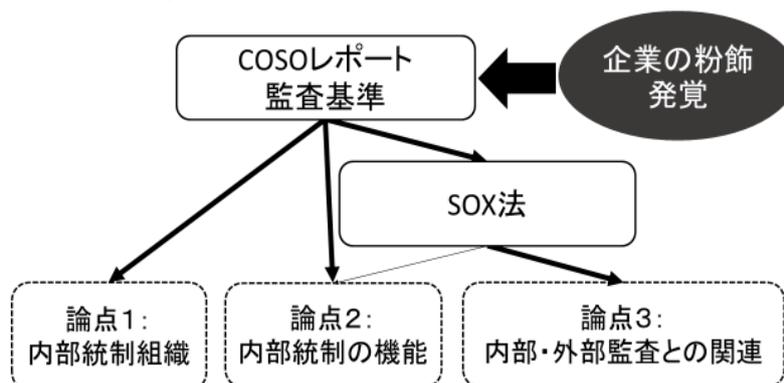
2000年代の『会計』における内部統制に関する研究は、この「COSO レポート」の公表を契機として行われているが、主要な論点をまとめると図表7のように論点を3つに整理することができる。論点の名称は1950年代と同じであるが、内容は異なる。以下、各論点について述べる。

図表6 COSO キューブ



(出所) 松本 (2007) を参考に筆者作成

図表7 『会計』における2000年代の研究の論点マップ



(出所) 筆者作成

論点1：内部統制組織

「内部統制組織」について、多くの先行研究で取り上げられている（大下、2008；堀江、2008 など）。1950年代では企業の内部の組織について考えられていたが、2000年代では企業の外部の環境についても考えられるようになった。企業には、企業の経営に影響する様々な要因があり、それにより内部統制のあり方が変わると考えられたためだ（堀江、2008）。また、大下（2008）は「COSO レポート」における内部統制は法令順守（ガバナンス）の概念を包括した点が従来のマネジメント・コントロールとの違いであるとしている。

論点2：内部統制の機能

「内部統制の機能」に着目した研究は複数ある（蟹江、2008；加藤、2008 など）。2000年代では経営者が内部統制報告書を提出することが義務付けられ、それを公認会計士が監査するという内部統制制度ができた。そのため、経営管理の強化のためではなく、外部監

査の補助をする機能も改めて重視されてきていた。加藤（2008）は経営者による内部統制の整備の有無により、経営者の誠実な行動と投資家の投資が促進され、つまり内部統制の監査が市場におけるシグナリング機能を保持することを示した。

論点 3：内部・外部監査との関連

「内部・外部監査との関連」について、多くの先行研究で取り上げられている（安達、2006；伊豫田、2008 など）。日本では内部統制報告書の適正性を監査するが、内部統制自体が適切に運用されているかは監査しないという、いわゆるダイレクト・レポーティングを採用していない。しかし、公認会計士は財務諸表の監査をする上で、試査か精査かを定めるために内部統制の運用状況を見ることになる。伊豫田（2008）によると、企業と監査人との間で内部統制監査にかかる共通認識をもつことが、この制度のスムーズな実務浸透のために必要なことである。

3.3 1950年代と2000年代の研究の比較

以上の1950年代と2000年代の『会計』における内部統制に関する研究を比較すると、相違点が存在する。会計研究の促進を図る研究雑誌であり、内容も研究に関する記事が記載されているという雑誌の特色からも理論の観点から内部統制について研究されているという共通点が見られる。一方で、1950年代から2000年代の研究で大きく変化した点も見られる。1950年代の研究は、内部統制組織について企業内部だけを統制環境としていた点である。それに対し、2000年代の研究は、企業の内部と、さらに企業を取り巻く環境にまで統制環境を広げていた。

第4章 『企業会計』における研究

『企業会計』は、理論的研究から実践的知識その他様々な論文を提供している。時事問題については特集の枠が設けられ、理論的な視点から実務的な視点まで様々な視点から研究が行われている。次に1950年代および2000年代の『企業会計』における内部統制に関する研究を検討する。

4.1 1950年代の研究

1950年代の『会計』における内部統制に関する研究の論点は、『会計』の1950年代の論点と変わらず、前述の図表5のとおりである。しかし、1959年12月に発行された第11巻第15号には「内部監査基準」の特集が組まれており、理論だけでなく、実務の観点からも内部監査のあり方について研究が行われている。以下、各論点について述べる。

論点1：内部統制組織

「内部統制組織」について、多くの先行研究で取り上げられている（Robert、1951；森、1951；江村、1953など）。たとえば、金子（1953）によると、内部統制組織として「手続要領」に一つの事例が載せられたが、それは事例でしかないので各企業の立場を踏まえた内部統制組織の構築が必要になる。Robert（1951）は、一定の役職（送り状作成等）の人に現金の取り扱いをさせてはならないと具体的な例示をしている。管理部長は、会社の資産が保護されているか、経営能率は向上したか、役職の責任分担はできているか、の内部統制制度の検討を怠ってはいけない（森、1951）。内部統制の実施上の問題点としては、「税法との調整」「経済の不安定さ」「経営者が内部統制について理解しているか」が挙げられている（山田、1951）。内部統制の成立のためには、管理者による情報の記録（資料提供機能）と、会計原則に則った健全な会計制度（会計機能）の2つの機能が必要となる（江村、1953）。また、青木（1955）は、経営管理者あての資料提供の手段として、「会計」「統計」「書式による報告」「チャート及びグラフ」「口頭による報告」の5つの手法が組み合わせられて使われていることを示している。

論点2：内部統制の機能

「内部統制の機能」に着目した研究は複数ある（青木、1953；剣持、1959など）。たとえば、青木（1953）によると、内部統制は「内部牽制を基礎とした内部監査」と「予算統制」の2つにおける間接的な経営管理の機能がある。内部監査は独立の立場から業務を評価し、積極的な改善意見として経営者に報告することを求められており、単なるコントローラーからは離れつつあるとしている（剣持、1959）。

論点 3：内部・外部監査との関連

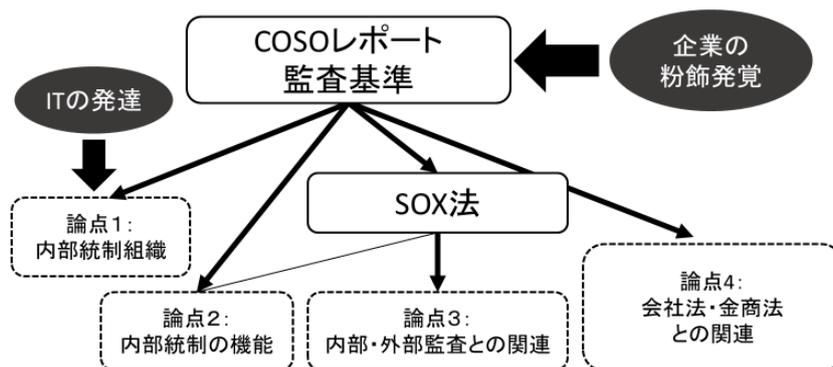
「内部・外部監査との関連」について取り上げた先行研究もある（太田、1951；日下部、1959 など）。公認会計士による監査は、不正・虚偽の摘発から会社の財政状態と営業成果を正しく現しているかを保証することが求められるようになった。不正を未然に防ぐために内部統制が必要になり、したがって外部監査人は経営者と協力して内部統制を完成に導く責任がある（太田、1951）。

内部監査は内部統制とトップ・マネジメント・コントロールの運営を適切に行うための基礎となり、内部監査基準について、西田（1959）は、産業発展のためにも必要だと述べ、企業を取り巻く経営環境の中で修正されながら存立すると主張している。

4.2 2000年代の研究

2000年代の『企業会計』の研究は、内部統制報告書の提出・監査を義務とした「日本版SOX法」を、会社法、金商法や公認会計士の実務の観点から行われている。真の「日本版SOX法」は、会社法・公認会計士法・金商法にまたがるものであるためである（池田、2007）。また、内部統制の統制環境として企業を取り巻く要因である「ITの発達」にも注目していたことがわかった。これを踏まえると、2000年代の『企業会計』における内部統制に関する研究は、新たに「会社法・金商法との関連」の論点に加えられ、図表8のように論点を4つに整理することができる。以下、各論点について述べる

図表8 『企業会計』における2000年代の研究の論点マップ



（出所）筆者作成

論点 1：内部統制組織

「内部統制組織」について、多くの先行研究で取り上げられている（八田、2002；高田、2003；戸井、2003 など）。とくに、八田（2002）は、内部統制とコーポレート・ガバナンスを密接に考え、また近年は内部監査の不備・未整備が脆弱な内部統制となり、コーポレート・ガバナンスの欠陥になると指摘している。内部統制の概念は伝統的に外部監査の視

点からアプローチされてきているため、実務の視点から、学問と実務のギャップを埋めるような内部統制概念の検討をすることが求められる（高田、2003）。

近年は IT の発達により環境が大きく変わっていることもあり、リスク・アプローチとして内部統制を考えられるという側面もある。松井（2003）は、内部統制をリスク管理プロセスの中に位置づけるべきと述べた。喜入（2008）は複雑な IT の専門知識を必要とすることから、内部監査のアウトソーシングについても研究をしている。また、ビジネスリスクの増大、人材の流動化等の環境の変化からも、企業の持続的価値の維持・拡大のためにもリスク・マネジメントシステムや内部統制のあり方が重要化していることがわかる（戸井、2003）。IT の劇的な発展により、業務は人の手を介する確認作業が少なくなっているため、不正の発見の機会が減っている。そのため、監査人に過度な期待を持ちすぎないためにも経営者と監査人の責任範囲を明確にすることが求められる（山浦、2002；戸井、2003）。

論点 2：内部統制の機能

「内部統制の機能」に着目した研究は複数ある（堀江、2008；蟹江、2008；姜、2009 など）。たとえば、内部監査人の役割が、内部監査を通じて業務改善効果を高め、顧客志向を強めようとするというコンサルティングに近づいてきていることがわかる。ここで、監査人は独立性を失わないよう注意することが求められる（堀江、2008）。また、内部統制の不備から招かれる不正経理は企業の信用を落とし、資金調達や経営活動に不利な影響を与えてしまう。論点 1 では企業外部のリスクについて論じられていたが、蟹江（2008）によると、内部統制の不備はそれ自体が企業の経営目標の達成を阻害する企業内部のリスクになる（蟹江、2008）。さらに、島田・野本（2008）は、東京ガスを実例に出し、内部監査の付加価値として経営効率化、ブランド価値の維持向上を挙げ、姜（2009）は、内部統制を企業に不可欠な経営システムと位置づけた。

論点 3：内部・外部監査との関連

「内部・外部監査との関連」について取り上げた先行研究もある（柿崎、2003；五十嵐、2005 など）。日本で初めて取締役の内部統制構築義務を正面から認めた事件が 1995 年に発覚した「大和銀行」事件であり、会社全体として法令遵守経営を実現しなければならないということが世間でも意識された（柿崎、2003）。また、総会屋との企業不祥事として起訴された 1997 年の「神戸製鉄所」事件では、内部統制の欠落や不全、株主総会の形骸化などが指摘された。企業の健全化のために自浄作用が有効に機能する仕組みとして効果的な内部通報制度が期待された（山田、2003）。この 2 つに事件で共通して指摘された点は、終身雇用と年功序列などのトップに逆らえない雇用形態である。これは日本独自の企業風土であり、統制環境の根幹となる。統制環境は、企業を動かすための中心になるので、経営者だけでなく従業員含め全社的に内部統制改善へ向けて動いていかなければならない（五十嵐、2005）。会社を取り巻く統制環境の変化に合わせて、恒常的に内部統制を見直し・改

善をしなければいけない（土田、2006）。

また、内部統制監査の視点では、準備をする企業も外部監査人も相当な負担になるので、企業は事前に準備を進めることが求められ、監査人は必要なスキルを備えた人材を増やすことが必要になる（濱上、2005）。

論点 4：会社法・金商法との関連

「会社法・金商法との関連」について取り上げた先行研究もある（佐藤、2006；土田、2006 など）。会社法の視点からでは、内部統制システムの構築義務は、取締役の善管注意義務の中に含まれている。会社法の求める内部統制システムとは、①業務執行の適正性を確保するため企業集団のリスクを最小化する、②監査役の独立性及び監査の実効性を確保する、という 2 つのことを踏まえた体制である（佐藤、2006；野村、2006）。会社法は内部統制システムの構築の基本方針を決定し、開示させるというプロセスのみが示されており（高橋、2006）、企業が自社の内部統制システムを見直すことを狙っている。さらに具体的に、土田（2006）は取締役が法令・定款の遵守にかかる内部統制の整備をし、監査役はその方針の適正性、倫理基準・管理方針の制定などの統制環境を判断する、と両者の責任範囲を述べた。

金商法は、財務諸表の信憑性の確保を目的としている。近年は、財務情報だけではなく、企業の経営やガバナンス等にかかる情報開示の充実に重点が置かれてきている（池田、2007）。日本における内部統制のフレームワークは、COSO のフレームワーク+IT の飛躍的進展+会社法との整合性を求めており（橋本、2007）、その要素のどちらかが重要というわけではなく、多賀谷（2007）は、内部統制を財務報告にかかるプロセス（会計・経理プロセス）だけと狭く考えていたらかえってコストがかかると述べている。

4.3 1950 年代と 2000 年代の研究の比較

1950 年代では、内部統制制度の構築では、適切な情報提供と会計制度が成立し、それが経営者によって検討されることが必要であるとした。2000 年代では、内部統制組織を企業外部の環境まで考え、さらに法令遵守のために内部統制を正しく整備することが必要だとされた。また、内部統制の機能は、1950 年代では経営管理が目的であり、2000 年代ではよりその目的が強まり、さらに企業価値向上に繋がると研究された。1950 年代では、外部監査人と協力して内部統制の完成を目指すとの考えがあり、2000 年代では実例を出しながら、企業風土を含めた統制環境の改善が必要であるとされ、また、外部監査人のスキル向上の必要性についても述べられている。また 2000 年代では、会社法・金商法から見た内部統制へのアプローチも見られ、会計の観点だけではなく、日本経済を全体的に見て研究が行われた。

第5章 『産業経理』における研究

『産業経理』は、経営管理全般に関する理論と実務を融合した論文を産業界に提供雑誌であり、読者対象は産業界であり、主に経営の実務について研究された論文が記載されている。次に1950年代および2000年代の『産業経理』における内部統制に関する研究を検討する。

5.1 1950年代の研究

1950年代の『産業経理』における内部統制に関する研究の論点は、『会計』『企業会計』の1950年代の論点と変わらず、前述の図表5のとおりである。一方で、「手続要領」の問題点として、実務の多くの意見を取りいれていない点を指摘している論文や、原価・費用に関する監査についての論文も掲載されている（中本、1953；舛田、1957、1958）。以下、各論点について述べる。

論点1：内部統制組織

「内部統制組織」について、多くの先行研究で取り上げられている（吉住、1951；泉田、1955；金子、1953など）。たとえば、「手続要領」にもあるように、財務部と経理部（コントローラー部）の分離が完全でないと、経営活動を執行するラインと管理資料を提供するスタッフが混同してしまい情報の入手が困難になる（吉住、1951）。また、泉田（1955）は、コントローラーの職能が経営部門に所属するか、専門的な統制職能として独立しているのかが「手続要領」において不明である点を指摘した。コントローラーが経営者に助言勧告する機能が十分に発揮されるためには権限を拡大することが必要になり（限界はある）、スタッフのライン化の許容度を上げることが重要であると述べた（金子、1953；泉田、1955）。「手続要領」の示すコントローラーは、図表4からもわかるように、コントローラー部の下に監査課、統計課、会計課、予算課があり、コントローラー部の中での自己監査に陥らないよう注意しなければならない。

論点2：内部統制の機能

「内部統制の機能」に着目した研究は複数ある（野田、1953；江村、1957；久保田、1959など）。「大綱」では内部統制は「計算的統制」をするものとしているが、野田（1953）は内部監査では会計監査だけではなく業務監査をすることが重要であり、その理由は内部統制を支えるものは積極的には会計監査、消極的には業務監査の2つであるためと述べた。久保田（1959）も、内部監査を会計監査と業務監査に分けて必要性を述べており、内部監査は経営管理のためであるとした。これに対して江村（1957）は、内部監査はただの業務監査であり、業務そのものの重要性の高さにより内部監査を行うか選択する、と述べた。

その内容は合法性・合理性についての監査であり、そのどちらもが経営効率化に役立つと述べた。伊東（1959）は、内部監査の変遷について財産の管理・保全という目的から内部牽制組織が充実し、業務監査に成長すると示し、「内部統制」の必要性が企業内で理解されることが必須であるとした。

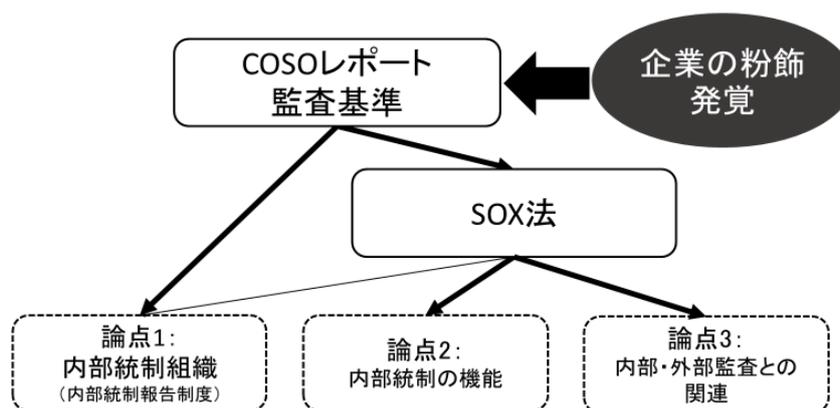
論点3：内部・外部監査との関連

「内部・外部監査との関連」について取り上げた先行研究もある（久保田、1955；神馬、1956 など）。内部監査と外部監査が重複しない（久保田、1955）。内部牽制組織とは、一系統の仕事を二係以上に当て、相互に牽制しながら一つの仕事を完成させるものであり（神馬、1956）、監査人はまずこの内部牽制組織の合理性を見てから監査資源の配分を決定し、監査計画を立てるべきである（田島、1955；神馬、1956）。

5.2 2000年代の研究

2000年代の『産業経理』における内部統制に関する研究は、「COSO レポート」ではなく、「SOX法」から内部統制組織のとくに内部統制報告制度の研究が行われている。このことを踏まえ、主要な論点をまとめると、図表9のように論点を3つにまとめることができる。

図表9 『産業経理』における2000年代の研究の論点マップ



(出所) 筆者作成

論点1：内部統制組織（内部統制報告制度）

「内部統制組織（内部統制報告制度）」について、多くの先行研究で取り上げられている（内藤、2008；井上、2009 など）。たとえば、前述したように、日本ではダイレクト・レポートを採用していないが、採用するかしないかに関わらず監査人は、財務報告に

かかる有効な内部統制がすべての重要な点において重要な欠陥がないかを保証することが求められる（井上、2009）。また、内藤（2008）も財務報告の適正表示についての合理的な保証も、内部統制の適正表示についての合理的な保証も大きな差異はないとした。

論点 2：内部統制の機能

「内部統制の機能」に着目した研究は複数ある（姜、2008；佐久間、2008；内藤、2008 など）。姜（2008）は、内部統制を知的財産として考え、企業価値の向上のために有効な内部統制の構築が現代の企業経営に必要なのではないかと問題提起した。また、佐久間（2008）もまた、内部統制を有効に運用することが財務諸表の信頼性に繋がることを示した。

論点 3：内部・外部監査との関連

「内部・外部監査との関連」について取り上げた先行研究もある（町田、2005；堀江、2006 など）。町田（2005）は、日本は諸外国に比べて、監査報酬が低く、また監査人自体が少ないため内部統制監査に十分な時間がかけられていないことを示した。また、内部統制システムの脆弱性により監査人は、コンプライアンス体制やリスクマネジメント体制に十分な対応が図られていないと指摘した。

5.3 1950年代と2000年代の研究の比較

1950年代と2000年代で大きく変わった点は、1950年代では内部統制組織として企業内部について研究されていたが、2000年代ではSOX法を意識して内部統制組織の中でも特に内部統制報告制度について深掘りされていた点である。また1950年代は「手続要領」で提示されたコントローラー部を掘り下げ、権限の明確化、コントローラー部の下の課について言及されていた。さらに、内部監査について会計監査と業務監査の2つの視点から内部統制は経営管理の強化のためであるとされていた。それに対して2000年代は内部統制が有効に運用されていることは、企業価値の向上に繋がり、財務諸表の信頼性も上がるとされ、内部統制の機能が変わっていることがわかる。

終章 結論と今後の課題

本研究では、主要会計雑誌『会計』『企業会計』『産業経理』に掲載されている1950年代と2000年代の会計研究を中心に、日本における内部統制研究の変遷を検討した。その結果、雑誌ごとの1950年代と2000年代の研究において、共通点および相違点が存在した。1950年代の内部統制に関する研究については、3誌の共通点は、内部統制は外部監査の補助のために必要になったが、その機能は経営管理を間接的に補助するものとしていた点である。一方で、内部統制組織について、『会計』においては「手続要領」を学術的に考察しており、『企業会計』においては各企業の置かれている環境により組織の形は変わると言及し、『産業経理』においては実務の視点から具体的に内部統制組織の役職まで研究を進めていた。また、外部監査との関係について、『会計』においては内部監査・外部監査の両者のあり方について言及し、『企業会計』『産業経理』においてはさらに実務の視点を交えていた点が特徴的である。

2000年代の内部統制に関する研究については、3誌の共通点は、統制環境の変化から内部統制のあり方について研究を行っている点である。一方で、『会計』では企業の不正会計の発覚を受け、健全な企業の運営のために外部監査の補助としての機能は当然に期待しており、『企業会計』『産業経理』では内部統制は企業価値の向上に繋がると研究されていた。

以上の研究から、内部統制の定義や機能は企業の内外における統制環境の変化に伴い変化していくものであり、また内部統制の構築をしても、経営者の理解がなければ有効に運用できないということが分かった。本研究で取り上げた『会計』『企業会計』『産業経理』の3誌の中には、『会計』のように理論研究に関する論文を中心に掲載されている雑誌から、『産業経理』のように実務に関する論文を中心に掲載されている雑誌まであり、雑誌の方針および特色が異なるため、内部統制に関する研究の内容にも差があり、雑誌別に文献研究を行うことにより、理論と実務がいかに融合されて研究が展開されていったのか明らかとなった。また、学問と実務での間で内部統制に関する理解にギャップがあることも分かった。

内部統制に対する期待が大きくなっている現在、内部統制が全社的に有効であるのか、また内部監査の結果を経営者に勧告できる環境であるかを改めて確かめる必要があるのではないかと考える。そして、企業やその利害関係者などが期待する内部統制の実現のために、内部統制の定義や構築の仕方について、理解しやすい内容を伝えていく努力をしていかなければならないと考える。

また、本研究の課題としては、1950年代と2000年代以外の論文、および主要会計雑誌『会計』『企業会計』『産業経理』以外の雑誌に掲載された論文はほとんど取り上げていないため、今後検討する必要がある。

主要参考文献

- 青木茂男. 1951. 「内部統制確立の要件」『会計』 59(2) : 65-79.
- 青木茂男. 1953. 「内部統制における予算統制と内部監査」『企業会計』 5(9) : 1288-1291.
- 青木茂男. 1955. 「業務監督序説」『会計』 68(1) : 60-76.
- 青木茂男. 1955. 「業務活動監査と各計算管理制度との関係」『企業会計』 7(7) : 1106-1110.
- 安達巧. 2006. 「会計監査人による内部統制監査」『会計』 170(1) : 80-90.
- 五十嵐達朗. 2005. 「内部統制改善の視点--統制環境を中心に」『企業会計』 57(3) : 360-367.
- 池田唯一. 2007. 「金融商品取引法上のディスクロージャー整備における内部統制報告制度の位置づけ」『企業会計』 59(5) : 642-649.
- 池田唯一. 2007. 「金融商品取引法上のディスクロージャー整備における内部統制報告制度の位置づけ」『企業会計』 59(5) : 642-649.
- 泉田健雄. 1955. 「コントローラーの権限」『産業経理』 15(4) : 80-86.
- 伊東日出夫. 1959. 「内部監査の課題：外部監査との関連を考慮して」『産業経理』 19(6) : 77-79.
- 井上善弘. 2009. 「ダイレクト・レポーティングとしての内部統制監査」『産業経理』 68(4) : 63-74.
- 伊豫田隆俊. 2007. 「内部統制の制度化をめぐる諸問題：理論的・実務的・制度論的視点から検討すべき論点」『会計』 171(1) : 1-13.
- 江村稔. 1953. 「コントローラー制度の本質」『企業会計』 5(4) : 478-485.
- 江村稔. 1957. 「伝統的内部監査論の再検討」『産業経理』 17(11) : 18-24.
- 大下丈平. 2008. 「内部統制を介したフランス・コントロール論へのガバナンス概念の包摂」『会計』 174(5) : 689-704.
- 太田哲三. 1951. 「監査人の責任と内部統制」『企業会計』 3(3) : 2-4.
- 柿崎環. 2003. 「『大和銀行』事件判決の意義」『企業会計』 55(4) : 548-552.
- 加藤達彦. 2008. 「内部統制の透明化が市場の信頼性に及ぼす影響」『会計』 173(6) : 912-926.
- 加藤達彦. 2008. 「鉛と鞭が市場の信頼性に及ぼす影響：投資家による内部統制の整備コストの負担と行政処分・損害賠償訴訟の効果」『会計』 174(6) : 791-805.
- 蟹江章. 2008. 「内部統制監査の意義と課題」『会計』 174(6) : 777-790.
- 蟹江章. 2008. 「不正経理と内部監査」『企業会計』 60(5) : 665-671.
- 金子佐一郎. 1953. 「『内部統制の実施に関する手続要領』の発表と企業との関連について」『企業会計』 5(4) : 474-477.
- 金子佐一郎. 1953. 「内部統制の実施手続要領と企業」『産業経理』 13(2) : 55-58.
- 喜入博. 2008. 「内部監査のアウトソーシング」『企業会計』 60(5) : 695-700.
- 姜相熙. 2008. 「知的資産としての内部統制と企業価値の創造--オムロングループの内部統制構築を中心として」『産業経理』 68(2) : 123-130.
- 姜相熙. 2009. 「企業価値の向上と内部統制システムの役割：オムロンとクボタの事例研究

- を中心として」『企業会計』61(4) : 616-621.
- 日下部与市. 1959. 「なぜ内部証拠と外部証拠を区別するか」『企業会計』11(4) : 612-616.
- 久保田音二郎. 1959. 「内部監査の基礎的なもの」『産業経理』19(6) : 51-55.
- 久保田音二郎. 1955. 「内部監査は外部監査と重複するか」『産業経理』15(4) : 25-31.
- 久保田音二郎. 1956. 「内部監査論の構想」『会計』69(3) : 313-329.
- 久保田音二郎. 1956. 「財務監査と内部監査の関係」『会計』70(4) : 499-510.
- 黒澤清. 1958. 「原価監査に関する覚書」『会計』74(5) : 569-578.
- 黒澤清. 1971. 「第百巻記念号の発刊に題して」『会計』100(1) : i-iv.
- 黒澤清. 1976. 「企業会計の発展と日本会計研究学会の役割」『会計』110(2) : 165-176.
- 剣持通夫. 1959. 「内部監査における経営分析の役割」『企業会計』11(4) : 660-664.
- 佐久間義浩. 2008. 「財務報告に係る内部統制の検証：委員会設置会社と監査役会設置会社における裁量的会計発生高の比較をつうじて」『産業経理』68(2) : 96-106.
- 佐藤孝一. 1949. 「巻頭言」『企業会計』1(1) : 1.
- 佐藤弘康. 2006. 「会社法あれこれ 会社法・会社法施行規則上の内部統制」『企業会計』58(5) : 766-768.
- 島田裕次・野本哲. 2008. 「リスクマネジメントと内部監査」『企業会計』60(5) : 689-694.
- 神馬新七郎. 1956. 「内部牽制組織と虚偽について」『産業経理』16(8) : 18-23.
- 神馬新七郎. 1958. 「公認会計士監査と内部監査の関連」『会計』73(1) : 133-142.
- 末松義章. 2005. 「『粉飾』の歴史から見えてくる日本の内部統制の変換とその考え方」『経理情報』1092 : 32-36.
- 高田敏文. 2003. 「一般に認められた内部統制概念の検討」『企業会計』55(4) : 494-500.
- 高橋弘幸. 2006. 「内部統制システムと監査役の役割」『企業会計』58(5) : 783-787.
- 多賀谷充. 2007. 「経営者評価の留意点」『企業会計』59(5) : 674-681.
- 武田隆二. 2002. 「60年の歴史に乾杯」『企業会計』61(5) : 6-7.
- 田島四郎. 1955. 「監査計画と内部統制組織」『産業経理』15(11) : 14-19.
- 近澤弘治. 1958. 「内部監査人の独立性と公認会計士の独立性」『会計』73(2) : 244-259.
- 通産省産業合理化審議会. 1951. 「企業における内部統制の大綱」『会計』60(2) : 238-245.
- 通産省産業合理化審議会. 1953. 「内部統制の実施に関する手続要領」『会計』63(3) : 403-415.
- 高田正淳. 1999. 「創刊 50 周年に寄せて」『企業会計』51(1) : 8-9.
- 土田義憲. 2006. 「内部統制システムに対する取締役及び監査役の取組み」『企業会計』58(5) : 788-795.
- 戸井朗人. 2003. 「第 3 部 内部統制の実態的側面の検証 企業競争力強化から見た内部統制」『企業会計』55(4) : 532-543.
- 内藤文雄. 2008. 「財務諸表監査、内部統制監査および四半期レビューにおける保証内容の差別化について」『産業経理』68(2) : 53-64.
- 中地宏. 1999. 「これからの企業会計」『企業会計』51(1) : 6-7.

- 中本竜明. 1951. 「『企業における内部統制の大綱』(通産省発表)に対する問題」『産業経理』11(10) : 32-35.
- 中本竜明. 1953. 「『内部統制の実施に関する手続要領』に対する問題点」『産業経理』13(4) : 98-102.
- 西田義男. 1959. 「内部監査制度一般基準と内部監査基準」『企業会計』11(15) : 2132-2136.
- 野田信夫. 1953. 「『内部統制の実施に関する手続要領』について」『産業経理』13(2) : 26-29.
- 野村修也. 2006. 「内部統制への企業の対応と責任」『企業会計』58(5) : 770-775.
- 橋本尚. 2007. 「基準・実施基準の考え方及び内部統制の基本的枠組み」『企業会計』59(5) : 650-658.
- 八田進二. 2002. 「内部監査とコーポレート・ガバナンス：内部統制を核としての検討」『企業会計』53(1) : 82-88.
- 八田進二. 2007. 「内部統制報告制度の課題と展望：内部統制のモニタリング機能の担い手の視点から」『会計』171(1) : 42-55.
- 濱上孝一. 2005. 「財務報告に係る外部監査人の内部統制監査」『企業会計』57(3) : 354-359.
- Robert, F. E. (橋本祐次訳). 1951. 「内部統制について」『企業会計』3(3) : 5-7.
- 古川栄一. 1951. 「財務管理の領域」『会計』56(5) : 1-15.
- 古川栄一. 1951. 「内部統制の大綱について」『会計』60(2) : 121.
- 古川栄一. 1953. 「内部統制の実施に関する手続要領について」『会計』63(3) : 401-402.
- 堀江正之. 2008. 「「変わる内部監査」から「変える内部監査」へ」『企業会計』60(5) : 658-664.
- 堀江正之. 2006. 「内部統制の「有効性」とはなにか：内部統制の有効性をめぐる理論上の壁」『産業経理』66(2) : 57-66.
- 堀江正之. 2008. 「内部統制の構成要素としての統制環境の意味」『会計』174(4) : 595-607.
- 町田祥弘. 2005. 「内部統制評価における外部監査人の判断」『会計』167(2) : 233-247.
- 町田祥弘. 2005. 「内部統制評価にかかる監査人の判断の国際比較」『産業経理』65(3) : 69-81.
- 松井隆幸. 2003. 「企業価値向上に向けた内部統制概念」『企業会計』55(4) : 508-514.
- 松本雅男. 1951. 「『内部統制』」『会計』59(2) : 186-204.
- 松本祥尚. 2007. 「財務諸表監査と内部統制監査の統合化」『会計』171(1) : 27-41.
- 水島鍔也. 1917. 「創刊之辞」『会計』1(1) : i - ii.
- 森井治郎. 1951. 「内部統制と外部監査」『会計』59(4) : 90.
- 森吉之助. 1951. 「内部統制制度と管理部長の責任」『企業会計』3(7) : 51-54.
- 山浦久司. 2003. 「リスク・アプローチ監査と内部統制」『企業会計』55(4) : 501-507.
- 山田一郎. 1951. 「内部統制実施上の問題点」『企業会計』3(10) : 67-70.
- 山田庸男. 2003. 「『神戸製鋼所』事件の検討」『企業会計』55(4) : 553-557.
- 吉永実雄. 1951. 「企業における内部統制について」『産業経理』11(10) : 29-31.
- 渡邊滉. 2002. 「ご挨拶」『企業会計』61(5) : 1.
- ※ 頁数の制約上、主要参考文献のみ記載している。