

戦時統制経済下の企業内部監査態勢

近畿大学経営学部 教授 津田秀雄

① はじめに

第二次世界大戦時の統制経済下において、限られた資材と労力の効率的な利用を図り、職員構成の悪化にもかかわらず生産力の量的、質的拡充と製造原価の節減を求める国家的要請に応ずることを迫られた企業が、その対応策の一つとして、1942（昭和17）年4月15日に陸軍省経理局監査課から発表された「工場内部監査制度ノ参考」にみられるように、業務の能率と妥当性の監査を中心として内部監査機能を強化し、これにより経営管理の合理化と生産技術の向上を図り、もって国家的要請に応ずることが強く意識された。このために外部監査的観点から監査すべき監査役さえも「監査の仕事をしようにすればするほど、いきおい内部監査の長としての役割が強くならざるを得なかったと思われる。逆にいえば、取締役の業務執行の正否、適否のみにとどまらず、その業務の改善、生産統制、予算統制、業務調査等にまでその職務を拡大しなければならなかった」*¹という時代背景のもとで、戦時統制経済下において企業の内部監査態勢が如何に展開されたかを見ることとする。

② 戦時統制経済下における経理統制

戦時経済統制は1937（昭和12）年9月10日に公布された「臨時資金調整法」の制定に始まるとされる。この法律は、固定的な事業設備資金の借入入れを日本銀行等が審査・調整することにより不急不要産業への資金流入を防ぎ、軍需産業に重点的に資金配分することを目的としたが、「金融機関から流動資金として借り入れた資金を事業設備資金に流用するなどの弊害が生じた。そのため、1940年10月に銀行等資金運用令を公布して、企業が金融機関から流動資金…（中略）…として借り入れる資金についても規制を加え」*²たことにより資金統制の範囲が拡大された。

1939（昭和14）年3月31日には利益配当による資金の社外流失を抑制し、社内留保による自己金融力の増大を意図した「会社利益配当及資金融通令」（勅令第179号）による配当制限を実施した*³。俗に「配当制限令」と称されるこの勅令は「国家総動員法」（昭和13年8月13日）第11条*⁴を根拠法とするものであるが、この配当制限を実質的に免れるために、「機密費や交際費の名目で重役賞与や

*¹ 古田俊之助氏追憶録編纂委員会『古田俊之助氏追憶録』昭和29年、35頁。

*² 鈴木邦夫「戦時統制と企業」（石井寛治・原 朗・武田晴人編『日本経済史4 戦時・戦後期』東京大学出版会、2007年、第2章として収録）、126頁。

*³ この配当制限の根拠について、山下勝治博士は、まず経済的根拠として、「戦時経済に於ては軍需品の大量需要が生ずるものであるが、…（中略）…必要なる大量需要を充すがためには、その（価額は一引用者挿入）生産費とかけ離れて上昇し、少くとも最悪の条件にある経営生産物の原価を基準として決定される。…（中略）…従つて、かかる原因から発生する戦時超過利潤は、出来るだけ之を統制し、戦時経済のもつこの内在的矛盾を克服することが考へられなければならない。」（山下勝治『戦時利潤統制』千倉書房、昭和14年、7－8頁。）と指摘され、次いで、社会政策的根拠として、「平和産業が戦争遂行のために耐え忍んでゐる大きい犠牲を考へるとき、独り、軍需関係工業が莫大なる利潤を享受しつつあることは憤むべきことであり、…（中略）…更に又、軍需工業の超過利潤防止の問題は、一方に身命を賭して君国のため銃をとりつゝある将兵の身上に心を致すとき、その必要なるを痛感せざるものはない。」と主張されている（山下勝治、前掲書、10頁）。利潤統制の必要性に関する同様の説明が、古川栄一『軍需品工場の会計監督制度』山海堂、昭和19年、141－146頁にも見られる。

*⁴ 「国家総動員法」第11条は「政府ハ戦時ニ際シ、国家総動員上必要ナルトキハ勅令ノ定ムル所ニ依リ会社ノ設立、資本ノ増加、合併、目的変更、社債ノ募集若ハ第二回以後ノ株金ノ払込ニ付制限若ハ禁止ヲ為シ、会社ノ利益金ノ処分、償却其ノ他経理ニ関シ必要ナル命令ヲ為シ、又ハ銀行、信託会社、保険会社、其ノ他勅令ヲ以テ指定スル者ニ対シ資金ノ運用ニ関シ必要ナル命令ヲ為スコトヲ得」と規定する。

社員手当を補足し、福利施設費を以て従業員の給与を実質的に増加する」^{*5}といった抜け道がみられたので、これを塞ぐために^{*6}、同年10月には給与・賃金について、指定時点での支給水準に固定しようとする「会社職員給与臨時措置令」と「賃金臨時措置令」の2つの勅令が公布され、これにより費用面からも企業資金の社外流失を極力防止しようとした。

さらに、1940（昭和15）年4月21日には、その適用が陸軍軍需品工場に限られたが、軍需品調弁価格の適正化を図るために、陸軍統一経理準則の一部として「陸軍適正利潤率算定要領」^{*7}が制定され、主要軍需品の調弁価格を算定する際に原価に付加すべき販売利益率（厳密にはマークアップ率）に関して、「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱ニ基き算定シタル原価ニ付加スベキ適正ナル販売利益率」の算定要領が示され、利潤統制が進められた。

1940（昭和15）年10月20日に、これらを統合し、利益配当・給与・賞与等の統制をより厳格に行う「会社経理統制令」がやはり「国家総動員法」第11条に基づいた勅令第680号として施行され、さらに1942（昭和17）年9月1日には「会社経理統制令」第31条に基づいた「会社固定資産償却規則」が定められたことで、減価償却の過小計上により、その分、利益を多く計上する結果となっている企業に標準償却額を原価に算入することで、結果としての利益の過大計上とそれに伴う利益配当による企業資金の流失を抑えようとし、また、減価償却費算定のための耐用年数の短縮により減価償却費をより多く計上し、その結果、計上利益を少なくすることで税負担の軽減を図り、これにより企業資金の流失を抑制し、以て自己資本を充実させる処置が採られた^{*8}。

③「会社経理統制令」による強制監査制度

これらの会社経理の統制規定に次いで、その遵守状況を担保するために、「戦時中各種戦時経済立法は何れも強制監査を規定した。その目的とする処は、経営の原価及び経理に関する監査に拠つて、利潤の統制、一般物資に対する適正なる公定価格の決定及び増大せる戦時物資確保のため経営能率増進の基礎たらしむるにあつた。」^{*9}と述べられているように、「会社経理統制令」においても、第35条に「主務大臣ハ会社ノ資産負債及損益ノ内容、利益金ノ処分其ノ他経理ニ関シ国家総動員法第31条ノ規定ニヨリ報告ヲ徴シ、又ハ当該官吏ヲシテ必要ナル場所ニ臨検シ業務ノ状況若ハ帳簿書類其ノ他ノ物件ヲ検査セシムルコトヲ得」として、主務大臣に監査権能を付与する規定を置いている。これにより主務大臣は、利益処分的前提として、会社概況報告書、旅費規程報告書、経理状況報告書を提出させ^{*10}、それらの根底にある業務の状況を検査し、また、利益算定の根拠となる会計帳簿等について監査を実施する権限を付与されている^{*11}。

「会社経理統制令」は、これに加えてさらに、同令第38条で「主務大臣ハ必要アリト認メルトキハ会社ヲ指定シ決算ニ関シ当該官吏ノ検査ヲ受クベキコトヲ命ズルコトヲ得／前項ノ規定ニ拠リ決算ニ関シ監査ヲ受クベキ命令ヲ受ケタル会社ハ当該官吏ノ監査ヲ受ケタルコトノ證明ヲ受ケタル後ニ非ザレバ利益金ノ処分ヲナスコトヲ得ズ」として、指定会社に対して決算監査を強制的に実施する権限を

*5 太田哲三「経理統制令に於ける強制監査」『一橋論叢』第7巻1号、35頁。

*6 久保田秀樹「昭和会計制度史序説」『産業経理』第66巻1号（2006年4月）、29頁。

*7 「陸軍適正利潤率算定要領」の規定については、日本公認会計士協会『会計・監査史料』同文館出版、昭和52年、75-76頁を参照（なお、法令等の規定を引用するに際しては、旧字体は現行の字体に改めている。一以下、同様）。

*8 配当規制に係るこれらの措置が、損益計算過程に規制を加えず、配当率にのみ規制を加える「配当統制」であるか、損益計算過程についても規制を加える「戦時利潤統制」であるかについて、山下勝治博士は、後者である旨を主張されている（山下勝治、前掲書、12-18頁を参照）。

*9 西野嘉一郎『能率監査の理論と実務』経営評論社、昭和24年、6頁。

*10 これらの報告書の詳細については、久保田秀樹『日本型会計成立史』税務経理協会、平成13年、124-127頁を参照。

*11 「会社経理統制令」第35条の根拠法とされる「国家総動員法」第31条の規定は次である。「政府ハ国家総動員上必要アルトキハ命令ノ定ムル所に依リ報告ヲ徴シ又ハ当該官吏ヲシテ必要ナル場所ニ臨検シ業務ノ状況若ハ帳簿書類其ノ他ノ物件ヲ検査セシムルコトヲ得」。

付与し、監査を受検しない場合には、利益金の処分を禁止する規定を置いている。

その監査の担当者は、同令第42条2項で「大蔵大臣ハ稅務監督局長若ハ稅務署長ヲシテ第35条ノ規定ニヨル報告ヲ徴セシメ又ハ稅務監督局長稅務署長若ハ其ノ代理官ヲシテ同条ノ規定ニヨル臨検検査ヲナサシムコトヲ得」とされ、稅務官吏を監査担当者とするのが予定されていた。^{*12}しかし、この措置については、稅務官吏の監査人としての適格性と人員不足が懸念されたために、また、仮に計理士を起用する場合においても、その人員はともかくとして、その監査人としての適格性について同様の事態が懸念されたことから、この監査制度の実効性については、太田哲三博士から疑問が提起されていた。^{*13}

それは、この「会社経理統制令」による監査制度以前においても既に「会社利益配当及資金融通令」第8条に全く同一の文言により監査制度が定められていた^{*14}にも関わらず、太田哲三博士によれば、「それがどれだけ実行せられたのであったか全く聞く所がない。」^{*15}と述べられるような状況があり、他方、海軍における軍需品事業者の監督については、海軍の「造船造兵監督官令」(明治31年勅令)に基づく軍需品工場の監督制度が最も古いものの、「この業務は実際には積極的には行はれないようである。」^{*16}と評されるように、海軍の監査制度に関してもまた同様の事態が存していたからである^{*17}。

④ 原価計算目的と原価監査の必要性の認識

このように企業外部からの強制監査制度は制度としては存していたものの、その運営の実効性が十分ではないという状況の中で、なおも低物価政策と生産力拡充政策を遂行しようとするならば、誘導策として「原価計算なる計算制度を通じて経営間の経営優劣比較に可能な数値を獲得し、その数値を利用し同種経営間の能率比較を行つて、経営相互間の優劣を判断識別する」^{*18}こととし、この原価比較により見出される「優秀経営」に対して人員、資金、資材等を集中し、さらに一層の経営の合理化を図ることが必要であるとの主張がなされた^{*19}。ここに各企業は、インセンティブとして「人員、資金、資材等の集中」を受ける「優秀経営」と評価されるべく企業自身が努力するように国策により誘導されることとなる。

しかし、この経営比較ないし時間比較を制度的に実施するための前提として、「同一の原価基礎」^{*20}、すなわち「比較可能の原価」^{*21}がなければならないことから、「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」^{*22}(昭和14年)と「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」^{*23}(昭和15年)とで異なっていた原価計算の方式を統一することが要望され、これに応ずる統一原価計算制度として1942(昭和17)年4月に「原価計算規則」^{*24}(閣令・陸軍省令・海軍省令第1号)が公布された。

*12 これにより、「稅務監督局は…(中略)…機構を拡充して財務局となり、そのなかに経理統制部を設けた。」(久保田秀樹、前掲書、129頁)とされる。

*13 太田哲三、上掲稿、38-39頁。

*14 久保田秀樹、前掲書、125-126頁参照。

*15 太田哲三、前掲稿、41頁。

*16 古川栄一、前掲書、66頁。

*17 「国家総動員法」第19条及び同第31条を根拠法として、軍需品の原価に関する調査監督のために「軍需品工場事業場検査令」(昭和14年)が勅令第707号として発せられたが、さらにこれを実施するために「陸軍軍需品工場事業場原価監査要綱」(昭和15年)が発せられ、これに基づいて会計監督官が行うこととされた原価監査に関しても、「監査が実際どれほど徹底して行われたかについては疑いがないわけではない。」(太田哲三『近代会計側面誌』中央経済社、昭和43年、156頁)と述べられている。

*18 神馬新七郎『経営組織の能率化と内部監査制度』山海堂、昭和19年、234頁。

*19 神馬新七郎、上掲書に収録の「附録 戦時経済下に於ける原価計算の使命—優秀経営選択の要具として—」、231-239頁参照。

*20 神馬新七郎、前掲書、9頁。

*21 久保田音二郎『統一原価計算制度論』産業図書(株)、95-96頁。

*22 この「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」は、「軍需品工場事業場検査令施行規則」の別冊として発せられたものである。その規定内容については、日本公認会計士協会『会計・監査史料』(前掲)、35-53頁を参照。

*23 「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」の規定内容については、日本公認会計士協会『会計・監査史料』(前掲)、61-67頁を参照。

すなわち、「原価計算規則」第1条は、「価格等統制令第十条、会社経理統制令第三十六条第一項又ハ軍需品工場検査令第四条ノ規定ニ拠ル原価計算ニ関シテハ本令ノ定ムル所ニ拠ル」として、一般的原価計算規則であることをうたい、その原価計算を行う際の準則として「製造工業原価計算要綱」*²⁵が「原価計算規則」の別冊として公布された。

「製造工業原価計算要綱」は、その「第一章 総則 第一 原価計算ノ目的」において、原価計算の目的を「製造工業ニ於ケル正確ナル原価ヲ計算シ以テ適正ナル価格ノ決定及経営能率ノ増進ノ基礎タラシムルコトヲ目的トス」と述べ、正確な原価の算定と適正な価格計算及び経営能率の増進を上げているのであるが、こうした原価計算の目的が現実に達成されることを担保しようとするならば、神馬新七郎氏が「原価監査が絶対に必要である」*²⁶と主張されたように、原価監査制度が伴っていないなければならない。

この点に関して言えば、「製造工業原価計算要綱」は、上記のように、法的には「原価計算規則」第2条により、「原価計算規則」の別冊として位置づけられていることから、「原価計算規則」第1条を通じて、「会社経理統制令」第35条による外部監査の際に会社が行う原価計算の判断基準として機能することが予定されている（「会社経理統制令」第36条第1項は「会社ハ閣令ノ定ムル所ニ拠リ財産目録、貸借対照表、損益計算書及ビ原価計算ニ関スル書類ヲ作成スベシ」と規定し、これらの書類が同令第35条により監査の対象となる）。

しかし、上記のように、外部監査の実効性が乏しい現実から、「正確ナル原価ヲ計算シ以テ適正ナル価格ノ決定及経営能率ノ増進ノ基礎タラシムルコト」という原価計算の目的の達成度合いの検証は、企業が自主的に行う内部監査活動によりなされることが期待されることとなる。このように原価監査を企業の自己監査機関である内部監査部門が担当することとなる所以は、原価監査の要請者は国家であるものの、元来、「能率増進コスト安を現実に担当するのは個々の企業であつて、国家は僅かに彼等を指導教育するにとどまる」*²⁷からである。

この国家の要請による原価監査が内部監査部門によって担われるとする思考は1942（昭和17）年4月15日公表の陸軍省経理局監査課『工場内部監査制度ノ参考』*²⁸においても引き継がれることとなる。

『工場内部監査制度ノ参考』では、内部監査の目的は「会計上ノ不正錯誤ヲ予防シ、経営ノ組織、業績ニ対スル自己批判ヲ遂行シ、以テ経営ノ改善ニ資スル共ニ、外部監査ニ協力スル」ことにあるとされるが、これを達成する具体的な監査の対象及び手続の相違により、内部監査は、「組織監査」、「能率監査」、「経理監査」の3種に区分されると説く。すなわち、『工場内部監査制度ノ参考』は、つぎのように説いている。

- ①「組織監査」は、「経営ニ於ケル現在ノ組織ガ其ノ本来ノ目的ニ適応セルヤ、経済上ノ要求ニ一層合致セシムルタメ之ヲ変更スル要ナキヤ等ヲ判断センガ為ニ行ハルル経営組織ニ関スル計画的調査」を言う実質監査である。
- ②「能率監査」は、「経営分析及経営比較ノ方法ニ拠ル経営ノ経済性ニ関スル監査ヲ謂ヒ、数字的ニ握把シ得ル経営活動ノ結果ヲ批判的ニ吟味シ、経営上避ケ得ベキ欠陥ノ所在ヲ指摘シ、経営能率向上ノ資料ヲ提供スル」実質監査である。
- ③「経理監査」は、「経理監査（又ハ内部会計監査）トハ、自己監査機関ニヨル会計監査ヲ謂ヒ財務及原価ニ関スル取引ノ帳簿記録ニ於ケル正否ヲ検証スルヲ目的トス」形式監査である。

*24 「原価計算規則」の規定内容については、日本公認会計士協会『会計・監査史料』（前掲）、145－146頁を参照。

*25 「製造工業原価計算要綱」の規定内容については、日本公認会計士協会『会計・監査史料』（前掲）、146－156頁を参照。

*26 神馬駿逸・夷谷廣政『神馬新七郎の会計学実践』税務経理協会、昭和52年、135頁。

*27 久保田音二郎『統一原価計算制度論』（前掲）、26頁。

*28 『工場内部監査制度ノ参考』の規定については、日本公認会計士協会『会計・監査史料』（前掲）、630－636頁を参照。

これら三者の関連について、『工場内部監査制度ノ参考』は、「組織監査ハ其ノ監査対象ニ経済性問題ヲ伴フヲ常トスルヲ以テ専ラ組織ノ陳腐化、組織ノ欠陥等ノ調査ノ為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実施ト共ニ補足的ニ組織監査ヲ併行実施スルヲ要ス、例ヘハ経営ノ経済性ハ組織ノ不備不適応ニ因リテ低下スルヲ免レサルニヨリ経済性ニ関スル監査ハ同時ニ組織監査ヲ必要トスヘク会計上ノ誤謬不正ハ会計組織ノ不完全ニ拠リテ発スルコトアルヘキヲ以テ経理監査ノ遂行ニ当リ組織監査ヲ併施スルノ要アルカ如シ」(「八 組織監査ト能率監査及経理監査トノ関係」)^{*29}と述べ、「三者ハ相互ニ密接ナル有機的関連ヲ有シ相俟ツテ内部監査制度ヲ構成スルモノトス」(「三 内部監査ノ種類」)^{*30}と総括している。

この『工場内部監査制度ノ参考』が指示するところによれば、原価計算が適正に実施されているかどうかは経理監査に包摂される原価監査により確かめることとなるが、この原価監査について『工場内部監査制度ノ参考』は、「原価要素ノ費消ヨリ総原価ノ構成ニ至ルマデニ発生セル経営取引ニ関スル記録計算ノ正否ノ検証ヲ目的トスル監査」(「第四章 経理監査」(18)「二、原価監査」)であり、この限りでは、『工場内部監査制度ノ参考』がいう原価監査は形式監査に属することとなる。しかし、これとは別に、能率監査に包摂される原価能率監査に触れ、その意義に関して「原価能率監査ノ方法ハ陸軍軍需工業ノ経営比較要綱ノ定ムル所ニ準拠シ、概ネ左記ノ事項ヲ年次、又ハ月次ニ事業別又ハ工程別、若ハ経営部門別ニ分析吟味スルモノトス／(1)材料費能率の比較、(2)労務費能率の比較、(3)経費能率の比較、(4)製品原価能率の比較」(「第三章 能率監査」(16)「一、能率監査ノ方法及手続」(ハ)「原価能率監査」)と説明し、原価能率監査は経営能率の増進を目的とするとしている。

この『工場内部監査制度ノ参考』が規定する「原価能率監査」は原価管理と区分しがたくなるといふ理論問題が潜んでいることが江村 稔氏によって指摘されている^{*31}ものの、こうした「原価能率監査」こそが原価監査であるとして、そのような原価監査の概念認識と実践的普及のために、この当時、神馬新七郎氏が精力的に行動されたことは特記すべきことである^{*32}。すなわち、同氏は、日本経済連盟会時局対策調査委員会『内部監査制度に関する意見』^{*33}(1942(昭和17)年8月)の審議に参加され^{*34}、日本学術振興会学術部工業改善研究第16特別委員会『内部監査に関する調査研究』(調査研究報告第3輯、1943(昭和18)年4月22日)の原案を執筆され^{*35}、さらに、単著として『経営組織の能率化と内部監査制度』(山海堂、1944(昭和19)年)及び『原価監査の仕方』(産業経理協会、1948(昭和23)年10月)を公刊されたほか、数多くの講演会活動等を通じて啓蒙活動を展開されたのである^{*36}。

*29 日本公認会計士協会『会計・監査史料』(前掲)、631頁。

*30 日本公認会計士協会『会計・監査史料』(前掲)、630頁。

*31 江村 稔「原価監査に関する試論」(黒澤 清・柳川 昇編『原価及び原価管理の理論(中西寅雄先生還暦記念論文集)』森山書店、昭和34年、第2部に収録)148頁以降を参照。

*32 江村 稔氏は、神馬新七郎氏の抱く原価監査概念は、『工場内部監査制度ノ参考』が規定する「原価能率監査」に近いことを指摘されている(江村 稔、上掲書、148-149頁)。

*33 この『内部監査制度に関する意見』の提言内容については、監査をその深度により形式監査、実質監査、経営監査に区分し、また、監査の対象及び手続から組織監査、能率監査、経理監査に区分し、その内、組織監査を重視していることなど、ライトナーの内部監査に関する所説(Friedrich Leitner, "Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen unter besonderer Berücksichtigung der Bilanz- und Wirtschaftsprüfungen", 1934、(但し、筆者が所持するのは、Fünfte neu bearbeitete Auflage, 1939.である。))との関連が指摘されている(西野嘉一郎、前掲、17-18頁)。なお、ライトナーの所説については、久保田晋二郎『内部監査制度』日本経済新聞社、昭和35年、221頁を参照。

*34 日本経済連盟会時局対策調査委員会が内部監査制度に関する調査研究を行った際に、神馬新七郎氏が委員として参画したことについては、神馬新七郎、前掲書、9頁を参照。

*35 神馬新七郎氏が、学術振興会学術部工業改善研究第十六特別委員会『内部監査に関する調査研究』(調査研究報告第3輯)の執筆・公表に関与された事情については、神馬駿逸・夷谷廣政、前掲書、122-131頁を参照。なお、神馬新七郎、前掲書、13頁に記載の「参考文献」には、同報告書は「拙著」すなわち神馬新七郎氏著として掲げられている。

*36 内部監査ないし原価監査に関する講演会活動については、神馬駿逸・夷谷廣政、前掲書、136-139頁を参照。

⑤ 内部監査の実践状況

戦時統制経済のもとで、「傘下会社に対する本社の統制は国家の統制政策によって制約され」^{*37}ることとなり、親会社の子会社に対する垂直的統制が、国家による産業横断的統制政策によって制約され、特に昭和18年12月施行の軍需会社に指定された会社に対しては、「株主権の行使は、実質上制限されることにな」^{*38}った。それは、「軍需物資の生産を最優先する国家の目的と、利潤を求める企業行動には乖離があったからである。そのため、…（中略）…利潤動機により国家目的からはずれた行動をとろうとする企業を『統制』しようとしたのである」^{*39}。

その結果、住友財閥では、1944（昭和19）年4月に軍需会社としてすべての製造所・工場が軍需省、陸軍省、海軍省の所管とされ、同年9月15日に本社理事会が統轄機能を事実上停止したこと^{*40}により、本社検査役による連系会社の監査はその実施に制約が生じた。こうした事情は住友財閥に限らず、多かれ少なかれ他の財閥や子会社を抱える大企業においても同様に見られたのであるが、これに対処するために住友では本社機構外に、本社も連系会社と同資格の一構成員として保全会社的に参加する「住友戦時総力会議」を1944（昭和19）年9月15日に設置し、これに本社機能を代替的に果たさせようとしたといわれている^{*41}。

図1～図6は、このような時期の住友通信工業（株）、三菱重工業（株）、三菱電機（株）、関西配電（株）、川崎重工業（株）、松下電器産業（株）の各組織図である。

これらの各社において、内部監査部門は他の部課と並列して設置され、スタッフとして明確に位置づけされていないのであるが、これは、この時期において、特に財閥系の企業では財閥本社が内部監査機能を傘下の子会社を統括する手段として用いており、また、統括会社から取締役、監査役等の役員が派遣され、彼らが業務監査的な活動を行なったために、財閥傘下の子会社としては独自に業務監査を行う必要に乏しいことが一因となっているのではないと思われる。

また、住友通信工業（株）、三菱重工業（株）、三菱電機（株）の3社においては、一個の部に会計・経理部門と内部監査部門を置いており、内部監査の主たる任務が会計監査であることを窺わせるが、この内、三菱電機（株）では神戸製作所において原価課を設置し、監査課を別置していることが注目される。この組織図からは原価監査が実践されていたかどうかは知り得ないが、おそらく実施されたのではないと思われる。

関西配電（株）においては、監査係は、計理部から切り離されて、庶務課に置かれていることが注目される。この組織編成にはおそらく内部監査部門の独立性への配慮があるのではないかと想像される。

川崎重工業（株）においては、内部監査を担当する部門として「監査部」が設置され^{*42}、技術部門である「艦船工場」の会計部に会計課と原価計算課が設けられている。このことから、同社では神馬新七郎氏が主唱された内部監査部門による原価監査が実践されていたのではないかと推測される。

松下電器産業（株）においては、本社部門として設置されている「検査役室」が内部監査部門であ

*37 『住友の歴史と事業』17頁。なお、本書後記に、本書の成立事情に関して、「本書は三菱経済研究所より出版された英文書“Mitsui-Mitsubishi-Sumitomo, Present Status of the Former ZAIBATSU Enterprises, 1955.”の住友に関する部分の和文原稿に若干の修正を施して刊行するものである。…（中略）…主として住友部内への配布を目的として…（中略）…刊行することとした」（『住友の歴史と事業』昭和30年、146頁）と記されている。

*38 『住友の歴史と事業』（前掲）17頁。

*39 『日本電気株式会社百年史』2001年、190頁。

*40 『住友軽金属工業 年表』88頁。

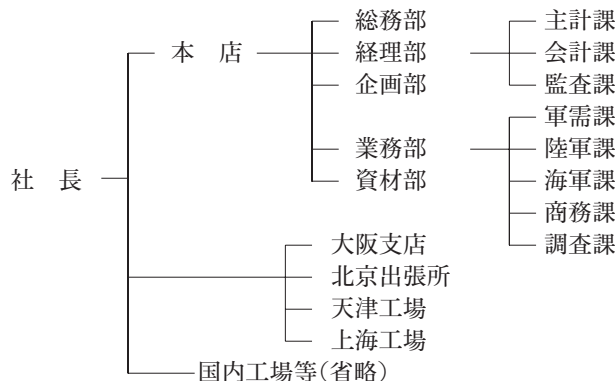
*41 拙稿「住友家における内部監査制度の変遷（下の2）」企業経営協会・監査懇話会『監査』No.259（1981年5月号）。

*42 この当時の監査部長は神馬新七郎氏で、同氏は、その後、同社取締役、監査役を歴任され、さらに甲南大学教授に就任されている。

*43 住友財閥における内部監査制度については、津田秀雄「住友家における内部監査制度の変遷」（上）、（中）、（下の1）、（下の2）、企業経営協会・監査懇話会『監査』No.256～No.259（1981年2月号～1981年5月号）を参照。

ると推定されるが、この検査役という名称は住友の検査役制^{*43}に倣ってのネーミングではないかと思われる^{*44}が、この検査役という名称は第二次スタッフらしい名称であるものの、その組織的な位置づけは、本社部門ではあるが第一次スタッフである経理部や人事部と同一の枠組みに配置されており、第二次スタッフとして明確に意識されていたがどうかは曖昧である（現に、次の昭和24年7月の組織改革では、総務部に経理課と同列の監査課として配置されている^{*45}）。

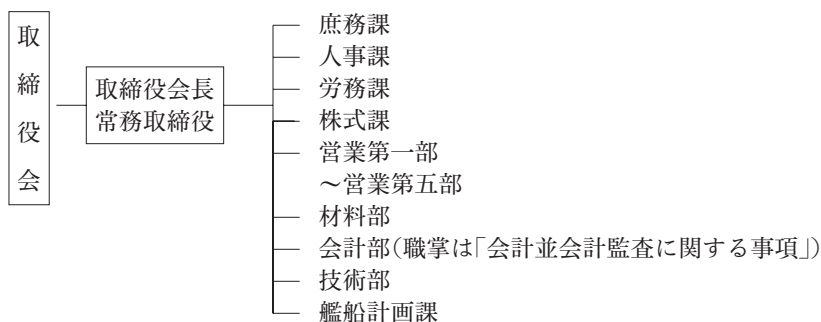
図1 住友通信工業（株）－現、日本電気（株）－の組織図－昭和19年5月現在



(注) 当社は明治31年11月に創立されたが、昭和18年2月20日に日本電気（株）から住友通信工業（株）に改称され、昭和20年に再び日本電気（株）に復帰した。

(『日本電気株式会社百年史』、2001年、209頁、一部省略)

図2 三菱重工業（株）の本店職制－昭和15年7月現在



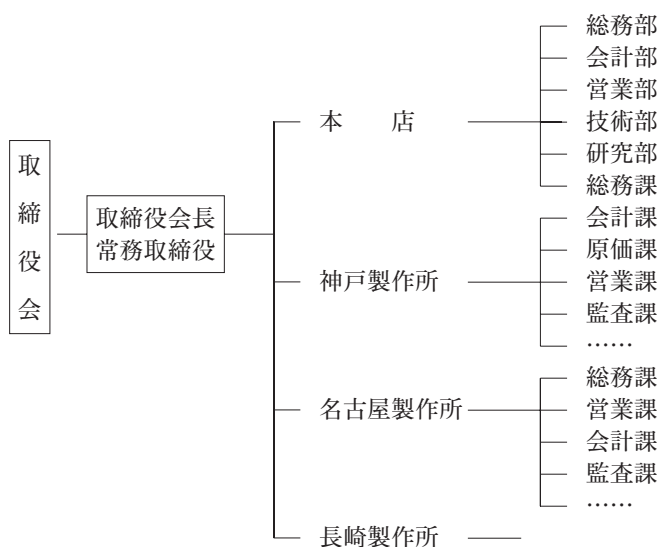
(『三菱重工業株式会社史』、昭和31年、107－108頁に記載の「三菱重工業株式会社職制」第4条による。)

(注) 監査員の設置－同社「職制」第7条に「本店会計部ニ若干名ノ監査員ヲ置クコトヲ得／監査員ハ会計部長ヲ輔ケ会計監査ノ事務ヲ遂行ス」と規定されている。この監査員は昭和14年7月に置かれた（同『社史』、106頁）が、昭和18年2月の会計部の廃止（経理部の新設）に伴い、監査員の指揮系統も変更され、「監査員ハ常務取締役ノ直属トシテ監査ノ事務ニ従事ス」（『職制』第13条、同社史、113頁）とされた。さらに、昭和20年5月に「監察役」に改められ、常務取締役に直属する「監察室」が設置されている（同『社史』、114－115頁）。

*44 松下電器産業（株）では、昭和10年12月に分社制を採り入れる組織改革を行っているが、その際、「住友財閥に対する意識が強くあったのではないかと。…（中略）…憧憬だけでなく模範を求める気持ちが滲んでいたのではないかと。」（大森 弘「事業部制の組織史－企業者論・松下幸之助研究（二）」『論叢 松下幸之助』第8号、2007年10月号、40頁。）と指摘される事情が、昭和19年11月の組織改革の際にも働いたのではないかとと思われる。

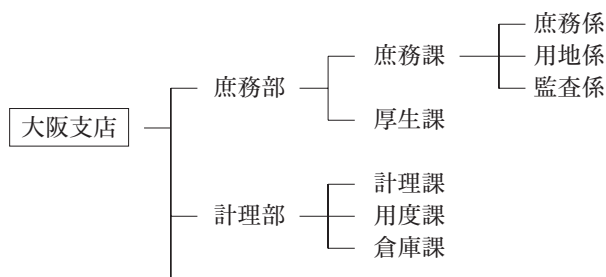
*45 大森 弘、前掲稿、45頁の「組織図6」を参照。

図3 三菱電機（株）の組織図－昭和15年11月現在



(『三菱電機社史』、昭和57年、695頁より、一部省略)

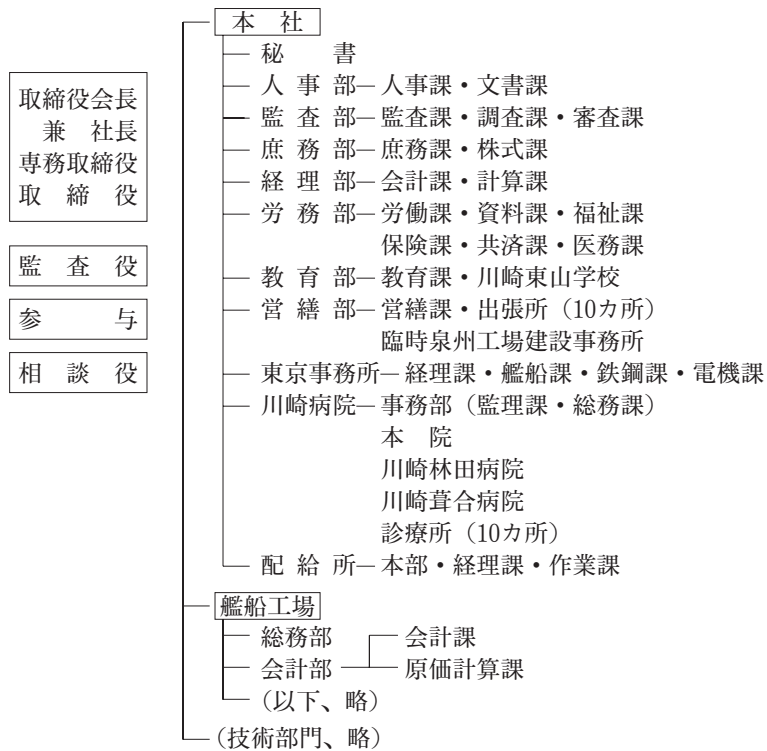
図4 関西配電（株）－現、関西電力（株）－設立当時の組織図－昭和17年3月27日現在



(注)京都、神戸支店も同様の組織編成、本店には監査部門なし

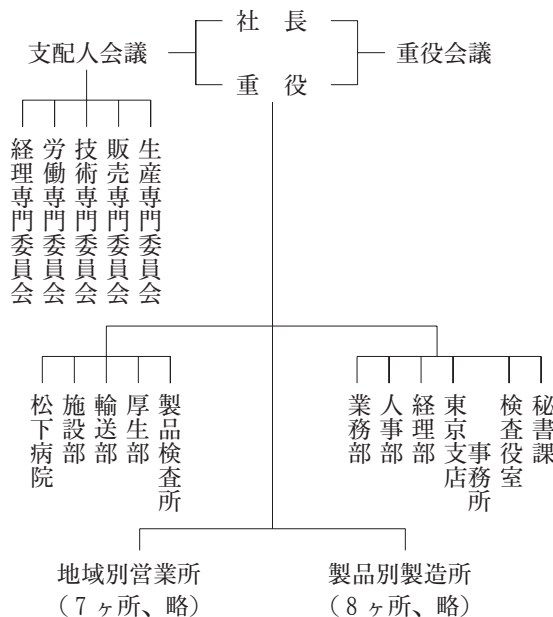
(『関西配電社史』、昭和28年、37-38頁、一部省略)

図5 川崎重工業(株)の組織図-昭和18年9月現在



(『川崎重工業株式会社社史 本史』、昭和34年、683頁より、一部省略・修正)

図6 松下電器産業(株)の組織図-昭和19年11月現在



(大森 弘「事業部制の組織史-企業者論・松下幸之助研究(二)」
『論叢 松下幸之助』第8号、2007年10月号、45頁所載による。)

⑥ むすび

このように、上に示した各企業の経営組織図からは内部監査部門は、この時点では未だスタッフとしては位置づけられず、ライン部門と並列する形式で設置される例が多く、又、経理部の一課とする例も見られることから、現在の観点から言えば、なお成熟した形態とは言えないであろう。とはいえ、既に述べたように財閥本社等による監査機能を通じての傘下会社の統括は困難になっていたが、傘下会社独自の内部監査は戦時統制経済下においても実践されていたこと、しかも国家的に要請された「正確ナル原価ヲ計算シ以テ適正ナル価格ノ決定及経営能率ノ増進ノ基礎タラシムルコト」を目的とする原価監査の実践状況は、経営組織上からは必ずしも明確にはならないとはいえ、一部の企業においては実施されていたであろうことが窺われた。

そして、第二次大戦後に制定の証券取引法に基づく財務諸表監査に先行した「会計監督官」やその他の諸種の外部監査制度、さらに『工場内部監査制度ノ参考』によって提示された内部監査部門による原価監査の実施への要請やこれらに関連して神馬新七郎氏等が内部監査活動への理解を求める嚮導者として努力され、耕された土壌の上に、戦後に導入された「業務監査」概念による内部監査活動が成り立っていることが窺える。従って、この意味で、戦時統制経済下において、『工場内部監査制度ノ参考』等により提起された企業内部監査としての原価監査の実施要請とその実施態勢の構築は、まさに企業内部監査制度に関する「1940年体制」の一斑をなすものであると言えよう^{*46}。

*46 「1940年体制」については、野口悠紀雄『戦後日本経済史』（新潮選書）、新潮社、2008年、20－21頁を参照。