陸軍経理組織の変遷と内部監査制度Ⅱ

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学経理研究所 公開日: 2009-04-15 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 建部, 宏明 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/4674

陸軍経理組織の変遷と内部監査制度Ⅱ

建　部　宏　明

目　次

Ⅰ　はじめに
Ⅱ　資料の概要
Ⅲ　陸軍経理局による外部監査活動の展開
Ⅳ　陸軍経理局による内部監査活動の展開
Ⅴ　おわりに

Ⅰ　はじめに

本稿は経理知識第76号（1997年7月）に掲載した論文である『陸軍経理組織の変遷と内部監査制度』の続編である[1]。第76号では、準戦時下および戦時下において、原価計算実務がまず軍需工場に根を下ろし、やがて一般工場へと普及していった過程を明らかにするために、当時いかに陸軍が原価計算実務の普及に貢献し、またその実施をいかに監督したかを考察しようと試みた[2]。この手がかりとして、陸軍の軍需工場監督制度に注目した。同時に、陸軍において監督活動を担当したのは陸軍経理局監査課であり、この組織がいかなる変遷を遂げてきたかについても興味があった。そこで、第76号ではまず陸上幕僚監部会計課編『予算会計制度史』に基づいて、陸軍の建軍から昭和12年頃までの組織の変遷を論じ、次いで内部監査制度を取り上げた。陸軍による軍需工場への監督は、おもに外部監査と内部監査の2形態に分類することができる。とくに、軍需工場における内部監査制度の存在は、工場が自らの原価計算制度を自主的に構築することを促進するシステムであったので、私は内部監査制度に限定してそのしくみを検討した。

陸軍の内部監査それ自体は各工場自身に内部的に監査を実施させる制度であり、経営指導という名目で事実上各軍需工場を監督したのである。内部監査制度は、一方では経営の内部効率

を高め、他方では外部監査を効率的に進めるために役立った。

参考までに第76号の構成を示すと、以下のとおりである。

Ⅰ はじめに

Ⅱ 陸海軍の貢献

Ⅲ 資料の概要

Ⅳ 陸軍における会計組織の変遷

Ⅴ 陸軍省経理局の監査活動

Ⅵ おわりに

第76号では、陸軍経理組織の変遷と陸軍省経理局が推し進めた工場内部監査活動を検討することにあったが、経理組織の変遷を論じた紙数に比して陸軍経理局の監査活動については十分な検討が行われたわけではなかった。すなわち、むしろ陸軍経理組織の変遷を論じることに重点が置かれた。これにより、陸軍の会計組織、とくに陸軍経理局の歴史的な成り立ちが明らかにされた。陸軍の歴史は明治初期より始まり、陸軍組織は時代を追って発展し、経理組織もそれに伴って次第に拡大・拡充されていった。最終的には、昭和12年頃にその原形が完成した。そして、陸軍経理局監査課が民間軍需工場の監査を担当する部署となった。

本稿は前号拙稿の検討をふまえて、陸軍経理局が実施した内部監査活動について考察していく。つまり、以下に挙げるような資料・文献を用いて、「陸軍が展開した内部監査活動がいかなるものであったかを明らかにすること」を目的とする。また、本稿で対象とする期間は昭和12年頃から終戦時（昭和20年）までであり、国家が戦争を拡大していく過程で、軍需工場を管理する必要性が最も増大した期間である。

Ⅱ 資料の概要

今回使用した資料はおもに陸軍経理局が発行した小冊子であり、会計監督に関する法令が掲載されている[3]。これらは単行本ではなく、パンフレット形式であり、その法令を必要とする関係者のみに配布されたものと思われる。とくに、陸軍経理局で内部的にのみ使用したと思われる冊子は「部外秘扱い」となっている。軍需工場の監督に関する法令は、年表Ⅰにまとめることができる[4]。なお、この年表における☆印は本稿を執筆するさいに、閲覧可能であった資料を示している。しかし、資料の中には、残念ながら発行月や日が正確につかめないものも含まれている。

年表Ⅰ　わが国における軍需工場監督に関する諸法令

元号	月日	法令
明治31年		造船造兵監督官令
大正 7年	6月	軍需工業動員法
昭和 9年	1月31日	軍需品工場の監督に関する件
12年		重要産業統制法
12年	9月	軍需工業動員法の適用に関する法律
12年	9月25日	工場事業場管理令
☆13年	1月14日	陸軍軍需監督官令
☆13年	2月	軍需品工場の監督に関する件
☆13年	4月1日	国家総動員法
13年	5月3日	工場事業場管理令
13年	5月3日	陸海軍工場事業場管理令施行規則
14年		軍需監査に関する件
☆14年	4月1日	会社利益配当及び金融通令
☆14年	4月1日	会社利益配当及び金融通令施行細則
☆14年	4月27日	物価統制の大綱
☆14年	8月31日	物価統制実施要綱
☆14年	10月16日	軍需品工場事業場検査令
☆14年	10月16日	陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱
☆14年	10月18日	価格統制令
☆14年	10月19日	軍需品工場事業場検査令施行規則
☆15年	1月16日	海軍軍需品工場事業場検査令施行規則
☆15年	1月16日	工場事業場監査規程
☆15年	1月20日	海軍軍需品工場事業場原価計算準則
☆15年	4月22日	適正利潤率算定要領
15年	4月	陸軍軍需品工場財務監査要綱
☆15年	4月	経理および原価に関する報告書類徴取要領
15年	4月	陸軍軍需工業経営指導要綱草案
15年	5月	支那事変軍需品工場事業場管理規程
☆15年	5月	陸軍軍需品工場事業場原価監査要綱
15年	6月	会計監督報告要領
15年	6月29日	軍需品工場会計監督の強化徹底に関する件
15年	7月	工場事業場管理令、軍需品工場事業場検査令、および陸軍軍需監督官令の運用に関する件
☆16年	6月	陸軍軍需工業財務比較要綱
☆16年	6月	陸軍軍需品工場予算統制要綱
☆16年	6月	陸軍軍需品工場標準原価計算要綱
☆16年	9月	陸軍軍需工業経営比較要綱
☆17年	4月1日	原価計算規則
☆17年	3月	陸軍民間工場会計監督実施規程
☆17年	4月	製造工業原価計算要綱
18年	10月30日	原価計算制度の刷新簡素化に関する件
18年	12月17日	軍需会社法施行令
18年	12月17日	軍需会社法施行規則
☆18年	6月	陸軍軍需品原価能率調査票作成要領
18年		陸軍軍需品工場経理実地検査実施要領

本稿では、陸軍経理局の監査活動をおもに「年表Ⅰ」に基づいて検討していく。また、上記の年表には陸軍のみならず海軍の会計監督に関する諸法令も含んでいるが、それらは陸軍のそれと関係が深いと考えられる。

さらに、下記に提示した資料は第76号の後半部（Ⅴ 陸軍省経理局の監査活動）を支えた資料であり、本稿においてもその構成において重要な部分を担う資料の1つである。

陸軍省編纂「工場内部監査制度の参考」『経理および原価に関する報告書類徴取要領』

所収　陸軍主計団記事発行部　昭和17年6月

これは前号の資料として提示したときは発行年月が不明であったが、その後発行年月は昭和15年4月であり、『経理および原価に関する報告書類徴取要領』の巻末に収録されている付録であることが判った（ただし、上記冊子の発行年月は昭和17年6月）。

さらに、第76号脱稿後、下記の文献を発見した。この文献は本稿における私の主張に極めて密接なかかわり合いをもっている。

古川栄一著『軍需品工場の会計監督制度』昭和19年　山海堂

この文献は戦争も終末に近い昭和19年に執筆されているので、会計監督制度の全容が描かれている。本稿における論述は、この文献に負うところが大きい[5]。

本稿では上記に提示したいくつかの資料および文献を中心として、まず陸軍が行った外部監査活動の概略を、次いで陸軍が軍需工場に課した内部監査制度がいかなるものであったかを論じていきたい。

Ⅲ　陸軍経理局による外部監査活動の展開

1　軍需工場管理体制への経緯

わが国において軍需工業を管理する法律は、海軍よって明治31年に制定された「造船造兵監督官令」が最初ではないかと思われる。その後、軍需工業に関する法律は大正7年6月に「軍需工業動員法」が制定された。しかし、「軍需工業動員法」が本格的に機能し始めたのは、この法律の運用規程である「軍需工業動員法の適用に関する法律」が昭和12年に制定された以降である。昭和12年は日華事変の勃発年であり、日中戦争から太平洋戦争への泥沼の入り口であった。また、昭和12年には商工省内に統制局および統制委員会が設置され、産業の統制的色彩が次第に強くなっていく。この頃よりわが国は準戦時体制下に入り、戦争を有利に展開していくために、軍事物資の安定的な調達が急務となった。そこで、国家は軍需工場を計画的に管理する必要性が生じたのであり、「軍需工業動員法の適用に関する法律」（昭和12年9月）の施行勅令として「工場事業場管理令」（以後、これを旧管理令と略称する）を公布した。さらに、昭和13年に「国家総動員法」が施行され、これに基づいて新たに「工場事業場管理令」（以後、これを新管理令と称する）が再び公布された。管理令は新管理令により強化され、旧管理

令は廃止されたのである。このように、法令の制定により国家（直接的には、陸海軍）が民間（軍需）工場などに協力を求めることは「動員」と呼ばれた。かくて、一連の法令の公布により、「軍需動員」の名もとで、各民間軍需工場は国家による管理を受けるようになった。

さらに、戦局が悪化していくと、軍需工場に対する管理体制を強化する必要が生じた。これに伴って、軍需省が昭和18年11月1日に設置され、昭和19年には第1次に150社、第2次に422社が軍需会社としてそれぞれ指定された。軍需会社は国家の管理のみにとどまらず、さらに強力な国家支配と生産責任制を可能にするために指定された。こうして、戦況の悪化に伴って軍需工場へ締めつけは次第に厳しくなっていく。軍需品工場への国家の介入は、その度合いによって「管理」、「使用」、「収用」に分けることができる。軍需工場側からすれば、軍需品の受注など契約による協力に始まり、国の生産命令によって軍需品を製造する。そして、究極的には、工場は軍に接収され軍の完全支配のもとに軍需品の生産が行われるようになっていった。

2　軍需工場の定義

前号では、陸軍経理局が軍需工場を統制するために、昭和13年に制定された「陸軍軍需監督官令」（以後、「監督官令」と略称する）について言及した[6]。これは新管理令と同種の法令であったが、新管理令に先だって制定されたので、廃止されずに新管理令とは関係なくその効力を有した。このさい、「新管理令」の適用を受けた軍需工場は「管理工場」、「監督官令」の適用を受けたそれは「監督工場」とそれぞれ呼称され、両者は区別された。管理工場には監理官、監督工場には監督官がそれぞれ置かれ、それぞれの法令に基づく工場管理が行われた。しかし、厳密には両者は異なり、管理工場は国家の直接的な管理を受けている工場であるが、監督工場は契約のみがなされている工場である[7]。したがって、後者のほうが国家の管理度合いが緩やかなのである。

昭和14年10月16日に公布された「軍需品事業場工場検査令」（以後、単に「検査令」と略称する）の第2条は、軍需品の範囲を下記のとおり定義している。第2条おける規定は、この法令の主旨を理解するために重要である[12]。

「本令に於いて軍需品と称するは軍の命令又は契約に基き生産又は修理を為す兵器其の他の軍用に供する物資を謂ふ但し第4条の規定に依り原価に関し計算を為さしめ又は第5条の規定に依り経理若は原価に関し報告を徴し若は検査を為さしむる軍需品は左に掲ぐるものに限る

1　軍機保護の必要ある物資

2　軍用規格の定ある物資

3　軍に於いて生産又は修理を指導する物資

4　軍用に供する物資にして其の生産額が当該工場事業場における生産額の過半を占むる

もの

5 前各号に掲ぐるものの外軍事上特に必要ある物資

前項第5号に掲ぐる物資の範囲は陸軍大臣又は海軍大臣内閣総理大臣に協議して之を定む」

「検査令」では、このような規定に該当する物資（軍需品）を製作する工場が検査の対象となるのである。さらに、「検査令」では、第3条において、検査対象とする工場および事業場を次のように定めている[8]。

1 軍の命令又は契約に基き軍需品又は其の原料若は材料の生産又は修理を為す工場又は事業場

2 前号の工場又は事業場に於いて軍の命令又は契約に基き生産又は修理を為す軍需品の原料又は材料の生産又は修理を為す工場又は事業場

3 前2号に規定する生産又は修理の下請を為す工場又は事業場

この他に、軍需工場としては海軍や陸軍の工廠がそれぞれあるが、これらはもともと軍の直接的な管理下に置かれているので、「検査令」が規定している軍需工場には含まれていない。このように、軍需工場とは一般民間工場が軍の命令や契約により軍需生産を行う場合に指定される工場である。

3 会計監督制度（外部監査）の展開

準戦時下において、陸軍では昭和13年1月14日に制定された「監督官令」と昭和13年2月1日に制定された「軍需品工場の監督に関する件」に基づいて軍需工場の監督が行われた。「監督官令」では、第1条において「陸軍に於いて軍需品の製造若くは修理を民間工場に注文しまたは民間工場より軍需品を購入するときは必要に応し左の職員を置き契約に基づく所要の監督に関する業務を掌らしむ」[9]と規定していた。ここで、「左の職員」とは監督官、会計監督官、監督官補、会計監督官補である。これらの職員は、陸軍航空本部、陸軍兵器廠、陸軍造兵廠、陸軍運輸部、陸軍被服廠、陸軍糧秣廠、千住製絨所、陸軍衛生材料廠に置かれた（「監督官令」第2条）。

監督官のうち、会計監督官、会計監督官補が会計監督の任を果たした。「監督官令」の第6条では、彼らの職務は次のように規定されている[10]。

「会計監督官は所属上官の命を承け第1条の民間工場に付き左の業務を掌る

1 軍需品の製造および修理に関する原価調査および原価の経理上よりする調査研究

2 工場の経営に関する経理上の調査および監督」

「監督令」に遅れること約2年弱、「検査令」が「国家総動員法」第19条、第31条に基づいて制定された。「検査令」第1条は、「国家総動員法」第19条に基づいて軍需工場が軍需調達品の原価計算を行うことや、また同法第31条に基づいて軍需工場は会計報告を行い、立ち入

り検査を受けることを規定していた[11]。

さらに、監査については「検査令」第5条において、次のように具体的に規定されている[13]。

「陸軍大臣又は海軍大臣軍需品の調達に関し必要ありと認むるときは軍需品又は其の原料若は材料の生産又は修理、之に伴ふ業務又は経理又は軍需品又は其の原料若は材料の原価に関し工場事業場の事業主より報告を徴し又は当該官吏をして工場事業場其の他必要なる場所に臨検し業務の状況又は帳簿書類、当該工場事業場に於いて生産又は修理を為す軍需品、其の原料又は材料其の他の物件を検査せしむることを得」

この規定は明らかに、軍部による軍需工場の監査を容認している。「検査令」によって原価計算の実施が強制され、軍需品の生産に関する会計報告書の提出が義務づけられた。この点に、軍による民間工場への原価計算実務の啓蒙およびその普及への流れを見ることができる。

Ⅳ　陸軍経理局による内部監査活動の展開

内部監査制度は外部監査制度とは異なり、いつ頃から実施されるに至ったかは正確にはわからない。これは法令の強制力によって実施されたわけではないからである。内部監査制度はあくまでも外部監査を実施していく過程で、外部監査を効率的に進めるために補助的に始められたと考えることができる。したがって、内部監査制度は外部監査制度に若干遅れて展開したのであり、その実施開始時期はおよそ昭和15年頃であろう。工場の内部監査に関する詳細な記述は、昭和15年4月『経理及び原価に関する報告書類徴取要領』の付録である「工場内部監査制度の参考」（以後、「参考」と略称する）に見ることができる。「参考」によれば、内部監査制度は上述したように外部監査をより効果的に進めるための手段として考えられていた[14]。したがって、内部監査制度が実施される前提条件として、「事務管理上自動的に虚偽誤謬の発生を予防し監査手数を省略し監査効果を増大せしむるために内部照査組織を設定するを要す」[15]ことを挙げている。ここで、内部照査組織とは、事務分掌に基づいて責任分担を設けて一つの事務処理に対して二人以上の責任担当者を置き、一人が行った事務処理の正否をもう一人によって自動的に検証を可能にする組織である。「参考」によれば、内部照査組織を設定すべき分掌として現金出納、賃金支払い、購入および倉庫管理などを推奨している。内部監査の実施は各工場が「参考」などに準拠して監査事務内規を作成するべきであり、本社や工場の監査部ないしは監査係が内部監査担当部門となるべきである。この場合、担当者は他の部門と独立していることが望ましいことは言及するまでもない。

内部監査は労務監査、人事監査、制度監査の3つに分類することができる。「参考」では、内部監査の具体的な実施の時期、範囲、形態、方法が以下のように説明されている。

各監査の実施時期は必要に応じて（基本的には、月次および年次）実施し、その範囲は組織の一部のみを対象とする場合と全体を対象とする場合の2種類に分けることができる。つまり、

会社全体、事業部別、工場別、部門別、工程別などである。また、内部監査の実施形態としては、質問監査、巡回監査、書面監査、付随監査の4種類がある[17]。

さらに、監査の実施にあたっては、監査計画書が作成される。これは「参考」によれば、下記の5点が明示されており、監査の具体的な運用方針が提示されている[18]。

1 監査方針
2 監査の時期、日程、手順
3 監査対象の選定
4 監査方法の選定
5 監査事務の分担

こうした監査計画書が作成されることによって、それに準拠して監査が実施される。

内部監査は組織監査、能率監査、経理監査から構成されているので、第76号においては各監査の定義、内部監査の目的、監査の要点に関じて言及し、とくに各監査の枠組みを説明することに力点を置いた（第76号を参照されたい）[16]。本稿では、その詳細な部分にもさらに言及する。

1 組織監査

「参考」において、組織監査は次のように定義されている[19]。

「経営に於ける現在の組織が其の本来の目的に適応せるや、経済上の要求に一層合致せしむる為之を変更する要なきや等を判断せんか為に行はるる経営組織に関する計画的調査を謂ひ、経営に於ける組織の合理化に対する資料を提供し業務及業績の改善向上に資するものとす」

組織監査は、いわば工場の器に関する監査であり、組織の改変により組織の効率化を図り、ひいては経営効率を向上させることをもくろむ。したがって、その他の監査（能率監査、経理監査）の前提となるのであり、監査する目的として経済性の向上がある。組織監査は経済性の側面から、組織の陳腐化、欠陥などを検討する。組織監査とその他の監査（すなわち、能率監査や経理監査）が各領域で重複されると思われる分野については、組織監査に必要とされる能率監査および経理監査を並行して実施する。例えば、「参考」によると、もし会計上の不正や誤謬が生じている場合、それは会計組織の不完全から生じているので、経理監査と組織監査を並行して実施するべきであることになる[20]。

組織監査は下記の3領域に分類することができる。

組織監査 ｛ 労務監査
人事監査
制度監査

「参考」では、組織監査の第1要素である労務監査は「労務組織の適否に関する監査を謂ひ、経営各部門における労働配置、労務分掌、労務系統等の状況を調査し組織の欠陥を指摘し改善

の資料を提供するを目的とす」[21] とされている。不適当な組織は、業務量に比して作業量が過大になったり、過小になったりする。例えば、不必要な組織が過剰に存在している場合には、過小な単位作業量から原価高が生じる。反対に、必要な組織が不足している場合には、過大な単位作業量から統制管理の不備、作業停滞、納期遅延、統制の不能を招来する。前者は作業量に比して組織や施設、労働配置が過大すぎて非効率であり、後者は作業量に比して組織や施設、労働力が不足している。したがって、適正な労働量の設定はかなりの部分を適正な組織の構築に依存しているので、労務監査の要点は適正な労働量を分配する組織の適正な構築にある。

組織監査の第2要素は人事監査である。「参考」によれば、人事監査は「経営内に於いて如何なる者か如何なる位置を占めあるやを調査し人事及執務の適否を監査するを目的とす」とされている[22]。

さらに、人事監査の要点は、次の通りに整理することができる[23]。

1　各部署に於いて各人は其の能力、性格、経歴等に適応せる業務を与へられあるや否や

2　各人の担当せる業務の繁閑の程度は均衡を維持しあるや否や

3　各人の勤惰、能率等執務の良否

人事管理により適材適所の原則が確立され、より能率的な経営組織を運営することが可能となり、経済性の確立を目指すことができる。

組織監査の第3要素は制度監査である。「参考」によれば、制度監査は「経営内に於ける諸制度及施設の適否に関する監査を謂ひ、経営管理及経理上の組織の改善に資するを目的とす」と規定されている[24]。制度監査には次のような項目がある[25]。

1　工場管理組織の監査事項

イ　工場管理の適否

ロ　工具管理の適否

ハ　材料管理の適否

2　会計管理組織の監査事項

イ　原価計算制度の適否

ロ　予算統制制度の適否

ハ　標準原価計算制度の適否

ニ　内部照査組織の適否

ホ　勘定組織及帳簿組織の適否

3　購買及販売管理組織の監査事項

イ　購買管理の適否

ロ　販売管理の適否

ハ　材料管理の適否

4　賃金制度、福利及安全施設の監査事項

イ 賃金制度の適否

ロ 福利及安全施設の適否

制度監査の目的は組織の整備の観点から、内部牽制制度の確立を最大の目的としている。その対象範囲はとても広く、管理制度から会計制度、購買・販売制度、福利厚生制度にまで及ぶ。

2 能率監査

「参考」において、能率監査は次のように定義されている[26]。

「経営分析及経営比較の方法に依る経営の経済性に関する監査を謂ひ、数字的に把握し得る経営活動の結果を批判的に吟味し経営上避け得べき欠陥の所在を指摘し経営能率向上の資料を提供するを目的とす」

能率監査は、いわば経済性をチェックする監査であり、経営分析および経営比較によって、組織に内在する非能率を排除し経営効率の向上を目的とする。能率監査は下記の3つの領域に分類することができる[27]。

能率監査 ｛ 財務能率監査
経営能率監査
原価能率監査

まず、能率監査の第1要素である財務能率監査は「陸軍軍需工業財務比較要綱」(昭和16年)、「陸軍軍需工場予算統制要綱」(昭和16年)に準拠して行われる[28]。財務能率監査は下記の事項について、1年に1回ないしは月1回、事業部別、工場別、経営部門別に行われる[29]。

1 資本構成の比較
2 資産構成の比較
3 流動性の比較
4 費用、収益構成の比較
5 予算実績の比較

こうした各比較により、その工場が置かれている財政状態を知ることができる。これにより、資金調達や資金運用が改善される。

次に、能率監査の第2要素である経営能率監査は「陸軍軍需工業経営比較要綱」(昭和16年)に基づいて実施される。経営能率監査は下記の事項について、1年に1回ないしは月1回、事業部別、工場別、工程別に行われる[30]。

1 収益率の比較
2 回転率の比較
3 操業率の比較

上記の比較によって、いわば、利益獲得能力の向上を目指すことが可能である。したがって、経営能率監査は操業率が適正に保たれているか、資本回転率や収益率が適正であるかを検討し、

経営における能率を上げて利益の増大を計ることを目指す。

さらに、能率監査の第3の要素である原価能率監査は「陸軍軍需工業経営比較要綱」(昭和16年)に基づき、下記の事項について1年に1回ないしは月1回、事業部別、工場別、経営部門別に実施される[31]。

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
5　予算実績の比較

原価能率監査は本稿でも最もクローズ・アップしなければならない内部監査の一つであり、これは明らかに原価管理システムである。材料費、労務費、経費の各原価要素がそれぞれ比較の対象となっている。昭和16年には「陸軍軍需工場予算統制要綱」、「陸軍軍需品工場標準原価計算要綱」が公表されているので、これに準拠して行われた可能性もある。なぜならば、それぞれの比較は単に先月と今月の結果を比較しても意味がなく、あらかじめ設定された予算ないし標準と比較してこそ実効あるものとなるからである。予算ないし標準と実際に比較によって、Plan－Do－Seeのマネジメント・サイクルが確立され、有効な原価管理が実施されることになる。

また、「参考」によれば、監査資料としては監査種類によって貸借対照表、損益計算書、予算書、月次貸借対照表、月次損益計算書、原価計算書、経営統計、帳簿、会計書類などが用いられた[32]。

3　経理監査

「参考」において、経理監査は次のように定義されている[33]。

「自己監査機関に依る会計監査を謂ひ、財務及原価に関する取引の帳簿記録に於ける正否を検証するを目的とす」

経理監査は上述の他の2監査に比べてその重要性が極めて高く、財務、原価に関する監査により財産保全、利益向上が可能になり、さらにその実施は外部監査の簡略化に裨益する。「参考」によれば、経理監査は下記の2つの領域に分類することができる[34]。

経理監査 ｛ 財務監査
　　原価監査

経理監査において、財務監査は昭和15年制定の「陸軍軍需品工場事業場財務監査要綱」(以後、「財務監査要綱」と略称する)、原価監査は昭和15年制定の「陸軍軍需品工場事業場原価監査要綱」(以後、「原価監査要綱」と略称する)に基づいてそれぞれ実施される。

財務監査は、下記のように構成されている[35]。

1 中間財務監査

1) 月次、中間貸借対照表監査

2) 月次損益計算書

2 決算財務監査

1) 貸借対照表監査

2) 損益計算書監査

このような監査は「財務監査要綱」に基づいて実施されるが、これらは基本的に外部監査で行われている手続きと何ら変わるところはない。

原価監査は下記のように構成されている[36]。

1 製造原価の監査

1) 材料費の監査

2) 労務費の監査

3) 経費の監査

4) 部門費の監査

2 製品原価の監査

1) 製品別配賦基準の適否、配賦計算の正否の検査

2) 仕掛品在高の正否、評価の適否の検査

3) 等価比率の適否、等価比率による配賦計算の正否の検査

4) 副産物、作業屑の計算、評価に関する適否

原価監査は「原価監査要綱」に基づいて、かなり厳密に行われた。なぜならば、安価であるという条件は軍需品の調達には欠かすことができないのであり、これは綿密な原価の管理よって初めて実現されるからである。

さらに、経理監査は財務監査、原価監査と2つに分類しない場合、すべての会計行為を対象として監査が実施される。これは全部監査と呼ばれ、下記のような監査項目から構成される[37]。

1 現金取引の監査

2 有価証券取引の監査

3 販売取引の監査

4 購入取引の監査

5 決算取引の監査

6 材料に関する内部取引の監査

7 賃金の監査

8 経費の監査

全部監査は財務監査、原価監査と細分しない場合であるが、すべての会計活動を総合的に監

査するので、詳細性はある程度犠牲にされ、包括性が優先されている。

Ⅴ　おわりに

本稿では、軍需工場における内部監査制度が「いかなる制度であるか」に焦点を当ててきた。内部監査制度は会計分野の効率化にとどまらず、全般的な工場管理システムであった。

最近、一方では戦時中の会計制度や原価計算制度に注目する研究者が増えてきている。また、他方では戦時中は非常事態であり、経営や会計の改善にあまり努力が払われなかったとも、戦時中には原価計算制度おろか確固とした会計制度は存在していなかったとも考えることができる。確かに、こうした考え方は一般的な見解として根強く存在しており、この一部は明らかに当を得ている。戦争初期においては、なるほど経営改善や経営の能率向上に目を向ける余裕があったが、戦争末期になり敗色が濃厚になり人材や各生産物資とくに材料の調達がままならなくなると、経営改善、原価計算の実施どころではなくなってしまったのは事実であろう。まさに「衣食足りて礼節を知る」の論理である。しかしながら、本稿で論じてきたように、さまざまな法令により、軍が軍需工場の管理に力点を置いたことや軍が各軍需工場に「原価計算の実施」を強制したことは明白である。戦争が激しくなればなるほど、制定される法令は次第に多くなっていった。したがって、決して戦争の激化が会計制度の整備や原価計算の実施の妨げになったとは思えなく、むしろ軍需工場を管理し速やかな軍需品の調達のために、原価計算制度を含む会計制度の監督をより強化する必要が生じたと言える。

軍需物資の調達は、安価、高品質、早い納期の３つの要件が満たすことが肝要であり、これらは生産工程における技術管理システム、原価管理システムに基づいた能率的な生産によって可能になる。さらに、能率的な生産は組織・人事構造の改善、財務指標の改善、財政状態の改善、経営成績の向上からも達成される。内部監査制度はこうした目的を満たす手段であり、外部監査制度とほぼ同時歩調で導入が進められた。軍の側からすれば、外部監査制度をより円滑に進めるための一方策である。極言すれば、内部監査制度が導入されており、これがうまく機能していれば、外部監査は形式的なもので十分であったはずである。陸軍にとって、内部監査制度は数多くの工場を少人数でしかも手数をかけずに、監督するためにはとても便利な制度であった。まず、この点に内部監査の存在意義を認めることができる。

では、本稿において論じてきた内部監査制度は、私が今まで一連の論文で研究してきたわが国の原価計算の歴史にいかに位置づけられるのであろうか。

わが国の原価管理システムが注目されたのは、戦後である。しかしながら、本稿で見てきたように、準戦時下および戦時下にも同様にわが国には内部監査制度に基づく優秀な工場管理システムが存在していた[38]。内部監査制度は産業合理化運動からの流れをくむものであり、その産物のひとつであろう。昭和15年頃から敗戦までの間に、能率や原価の管理に関する体系的

な考え方が内部監査制度として工場の中で実践することが試みられたのである。とくに、内部監査制度における能率監査の原価能率監査と経理監査の原価監査は、監査時に重要な役割を果たしたと考えられる。両方の監査が首尾よく実施されるためには、原価計算制度の存在が不可欠である。軍需工場への原価計算の実施は「国家総動員法」(昭和13年)に基づいた「検査令」(昭和14年)に準拠して強制された。それまで見られた原価計算の基本的な思考は、むしろ価格計算のために製品原価算定する機能のみに重点を置いたが、「検査令」以降の原価計算の目的としては製品原価算定のみならず、明らかに原価能率の改善、すなわち原価管理が挙げられる。

産業合理化運動の時代から、各種の公的団体が原価計算と原価管理の啓蒙と普及に努力した。しかし、それは実務として花開くことはなかった。その当時にも原価管理思考それ自体は存在していたのであるが、強力な必要性に裏打ちされたものではなかったからである。なぜならば、これは理念的なものであり、啓蒙の域を出ることができなかったからである。だが、産業合理化時代に原価計算の必要性が啓蒙された効果として、戦争の激化に伴って物資不足に陥り、少ない物資から最大の効果を引き出すために、軍需工場では効率を高めるための原価管理システムが必要とされたのである。ここに、原価計算実務と原価管理思考の実務的な結合を看取することができる。このことは、準戦時下、戦時下に膨大な量の原価計算書が出版され、その大半がいかに原価計算を実施するかを説明した手引書であったことからも論証できよう[39]。したがって、内部監査制度の展開は外部監査の簡略化に役立ったのみではなく、工場に管理システムの思考と原価計算システムの思考を残したと考えられる。つまり、これが戦後、日本の高度成長を支えた品質管理、原価管理システムの構築のための基礎になったと考えることはできないであろうか。

ここに示唆した結論は、現有の資料からではまだ確実には論証できない。本稿におけるいかなる制度であったかの考察に加えて「いかに実施されたか」について軍需工場を監督した実際の監査報告書などに基づいて検討していけば、「原価計算実務がいかに一般工場へと普及していったか」がより明確になるであろう。

(未完)

注

1) 拙稿「陸軍経理組織の変遷と内部監査制度」『経理知識』平成9年7月 pp.51－66。
2) 「上掲論文」pp.51－52。「Ⅰはじめに」を参照されたい。
3) さらに、本稿のテーマには直接関係しないが、会社統制に関する下記の文献も参照した。
榎本謹吾著『企業整備要綱』高山書院 昭和17年
西島弥太郎著『戦時企業統制論』巌松堂 昭和19年
重要産業協議会編『許可認可等臨時措置令解説』帝国出版株式会社 昭和19年
北野重雄著『軍需省及軍需会社法』高山書院 昭和19年

4)　年表の作成にあたっては、下記の文献も使用した。

野田信夫著『日本経営史年表』ダイヤモンド社　昭和56年

5)　この文献では軍需工場の監督制度が説明されているが、その大部分は外部監査制度に関する説明であった。この文献を参照することにより、会計監督制度の大まかな流れと内容をつかむことができた。また、年表を作成するのにも参照した。

6)　拙稿「前掲論文」p.61。

7)　なお、海軍では自らが管理する軍需工場を「監査工場」と呼んでいた。これは「新管理令」に基づく「管理工場」と「監督官令」に基づく「監督工場」を包括したものである。さらに、陸軍では「管理工場」や「監督工場」以外の工場を「利用工場」と呼んでいた。

古川栄一著『軍需品工場の会計監督制度』昭和19年　山海堂　p.15。

8)　陸軍省経理局監査課編纂『軍需品工場事業場検査令　同施行規則』陸軍省　昭和14　年　第3条　p. 2。

また、準戦時下および戦時下における原価計算文献の展開については下記の拙稿を参照されたい。下記の拙稿では軍需工場向けの各種マニュアルや業種別原価計算に関する諸文献の研究が展開されている。

拙稿「準戦時下における原価計算文献の展開」『経理知識』第72号　平成5年

拙稿「戦時下における原価計算文献の展開」『川口短大紀要』第7号　平成5年

9)　勅令第30号「陸軍軍需監督令」昭和13年1月14日　第1条より。

10)　「陸軍軍需監督令」第6条より。

11)　陸軍省経理局監査課編纂『前掲書』第1条　p. 1。

12)　『上掲書』　第2条　pp. 1－2。

13)　『上掲書』　第5条　pp. 2－3。

14)　陸軍省編纂『経理及原価に関する報告書類徴取要領』付録「工場内部監査制度の参考」陸軍主計団記事発行部　昭和15年4月（なお、「工場内部監査制度の参考」は以後「参考」と略称する）。

『経理及原価に関する報告書類徴取要領』には、「参考」の他に「会計監督に関する経理および原価参考諸表」もまた付録として添付されていた。

15)　『上掲書』「参考」p. 2。

16)　拙稿「陸軍経理組織の変遷と内部監査制度」pp.62－63。

17)　陸軍省編纂『前掲書』「参考」p.13。

内部監査の実施形態として4種類を挙げた。この4種類は組織監査の項で説明されていたものであるが、他の監査においても同様に適用されたと考えることができる。そこで、これを一般化し内部監査の実施形態とした。

18)　『上掲書』「参考」p.14。

監査計画書についても、組織監査の項で説明されていたが、他の監査が実施されるさいにも同様に作成されたと思われる。

19)　『上掲書』「参考」p.6。

20)　『上掲書』「参考」p.7。

21)　『上掲書』「参考」p.7。

22)　『上掲書』「参考」pp.8－9。

23)　『上掲書』「参考」p.9。

24)　『上掲書』「参考」p.9。

25)　『上掲書』「参考」pp.9－12。

26)　『上掲書』「参考」p.16。

27) 『上掲書』「参考」p.16。

28) 昭和16年に以下のような諸要綱が作られた。これらは経営分析、予算、原価管理にかかわるものであった。この要綱のどれもが管理会計的な要素であり、会計が管理として注目されていたことを物語る。

1 軍需工業適正利潤率算定要綱（昭和16年当時未公表）
2 軍需工場予算統制要綱
3 軍需工場標準原価計算要綱
4 軍需工業経営比較要綱
5 軍需工業財務比較要綱
6 軍需工業経営指導要綱（昭和16年当時未公表）

社会事情調査会編『陸軍軍需工業新指導方針』社会事情調査所 昭和16年 序p.2。

29) 陸軍省編纂『前掲書』「参考」pp.17－18。

30) 『上掲書』「参考」p.19。

31) 『上掲書』「参考」p.20。

原価能率監査に関しては、昭和18年に下記の要領が陸軍省から出版された。

陸軍省編『陸軍軍需品原価能率調査票作成要領』陸軍省 昭和18年12月。

この要領は会計監督官が原価能率を監査するさいに、原価調査資料とする原価能率表の作成手続きを示している。原価能率向上の思考は産業合理化運動から生まれ、これが原価計算への注目を高めた。

昭和5年から12年まで、産業合理化運動の波に乗って原価管理を志向した原価計算文献が数多く出版された。これについては下記の拙稿を参照されたい。

拙稿「原価管理志向原価計算文献の登場」『経理知識』第71号 平成4年

32) 陸軍省編纂『前掲書』「参考」p.20。

33) 『上掲書』「参考」p.21。

34) 『上掲書』「参考」pp.21－25。

35) 『上掲書』「参考」pp.21－22。

36) 『上掲書』「参考」pp.23－25。

原価監査と原価能率監査については、昭和15年に下記の要綱が陸軍によって制定されている。

陸軍省編『陸軍軍需品工場事業場原価監査要綱（部外秘）』陸軍省 昭和15年5月 この資料は部外秘扱いであり、いかに原価監査を行うべきかが詳しく規定されている。内容から鑑みると、これは監督官向けのマニュアル書であったと思われる。

37) 陸軍省編纂『前掲書』「参考」pp.25－27。

38) 「こうした制度が存在していたことと、それが実際に工場で機能したこととは別である」という批判を受けるかも知れない。しかし、今回使用した資料からは、この批判が当を得ているとも、的外れであるとも結論することはできない。このことを顧慮するならば、少なくともそうしたシステム思考を陸軍が工場に普及しようと試みていたことは主張できる。

39) これについては、下記の学会報告のさいに参考資料として配布した。

日本原価計算研究学会第19回全国大会「わが国における原価計算の展開」（和歌山大学）平成5年9月28日。