

現代監査制度論

可児 昌

現代監査制度論

名古屋大学教授 可児島 俊雄 著
経済学博士

同 文 館

〈著者略歴〉

可児島 俊雄（かにしま・としお）

昭和5年愛知県に生まれ、昭和28年、名古屋大学経済学部経営学科卒業、つづいて名古屋大学大学院では土岐政蔵博士に師事、並びに神戸大学大学院では久保田音二郎博士に師事した。滋賀大学経済学部助手、講師、助教授および名古屋大学助教授を経て、現在、名古屋大学教授。

昭和41年「経営監査論」を主論文として、名古屋大学経済学博士の学位授与される。昭和45年著書「経営監査論」により、日本会計研究学会賞太田賞を受賞並びに日本経営文献賞を受賞した。

日本会計研究学会会員、日本監査研究学会会員、日本経営学会会員、日本経営診断学会会員。通産省中小企業近代化審議会専門委員、中小企業庁特定産業競争力調査企画委員会委員、愛知県公害対策審議会専門委員、日本内部監査協会参与、日本コンサルタント協会参与、日本監査役協会経営監査委員会専門委員、日本監査研究学会理事などを兼ねる。

著書：経営監査論（同文館）昭和45年、簿記学概論（不二印刷出版）昭和49年、経営監査論（古川栄一博士と共著）（丸善）昭和49年、会計学要論（不二印刷出版）昭和51年、現代会計学序説（不二印刷出版）昭和53年、ヴェンター管理会計論の研究（不二印刷出版）昭和54年

昭和51年5月10日 初版発行
昭和57年2月10日 3版発行

〈検印省略〉
略称—現代監査

現代監査制度論

著 者 可 児 島 俊 雄

発行者 中 島 朝 彦

発行所 同 文 館 出 版 株 式 会 社

東京都千代田区神田神保町1—41 〒101

電話（東京）294—1801—6 振替東京0—42935

© T. KANISIMA

印刷：藤 本
製本：トキワ

Printed in Japan 1976

序 文

わが国に証券取引法並びに公認会計士法が施行されて、早くも30年に近くなり、いわゆる会計士監査制度が現代監査の枢軸となって以来、すでに4分の1世紀を経過した。しかしこの会計士監査制度には、その昔から、およそ80年の歴史をもっているところのいわゆる商法監査役監査制度とどのように調整され、あるいは協調して進むべきかの問題提起が、いつも課されてきた。すなわち公認会計士と監査役との代替性や優位性、そして協調や協同の課題は、昭和25年からの戦後の商法の改正期には、いつも問題意識されてきたことであるが、とくにこのたびの第4回目の商法改正においては、周知のように商法特例法によって、監査役と公認会計士との実質的一元化が企図され、いわゆる会計監査人と業務監査人という現代監査の目標理念が、監査制度的にも浮き彫りにされることとなった。

現代企業の監査制度には、さらに他面、経営管理思考の展開から、たとえば企業内部の監査部門による監査制度がますます強く要請され、いわゆる内部監査の機能的展開として、業務監査や経営監査が更に積極的に提唱されてきた。このような経営監査については、本来監査証明業務を旨とすべきはずの公認会計士までが、多目的に関心を寄せ、たとえば会計士事務所におけるマネジメント・サービス部門の業務活動として、そのウェイトは近年とくに高まってきている。

そもそも現代企業の経営管理においては、近時はとくに利潤追求という一つの経営目標理念を例にみても、多目的性や多様性の理解が必須となって、新しい企業成長や経営収益を課題にして解決・把握していかなければならない次第である。ここに現代企業の監査制度においても、監査役、公認会計士、並びに内部監査人という三様監査主体が、それぞれ監査機能の特質化しつつ、協同あ

るいは協調して、新しい現代監査制度を構築していかなければならない時がきている。そこではまず「あるべき監査役」、「あるべき会計士監査」、並びに「あるべき内部監査人」の課題から、基本的に掘り下げて進まなければならない。本書は、このような問題意識を背景にして、現代監査制度の本質と理論、そして制度と実際の問題をいささかまとめた研究の成果である。

本書の構成は、まず大別して第Ⅰ部 監査役監査制度、第Ⅱ部 公認会計士監査制度、そして第Ⅲ部 内部監査部門監査制度の3部から成る。

第1に、監査役監査制度の問題提起においては、まずわが国の監査役監査制度の特徴をフォローしつつ、現代株式会社の監査制度と三様監査制度の問題を、監査制度の多様性から分析し、そして監査役の監査機能を掘り下げて、「あるべき監査役の像」の立論の基盤を若干整理した。そこから監査役の会計監査と業務監査の基礎理論を明確化しようと試みた。かくして監査役と公認会計士との実質の一元化による新しい現代監査制度の本質を理解した。

第2に、公認会計士監査制度の問題提起においては、まず公認会計士監査の本質理解を財務諸表監査に求め、財務諸表監査の構造分析から始めて、現代会計士監査の特徴を若干整理した。つづいて会計士監査の実践規範としての監査基準を採り上げ、財務諸表監査手続の内容を理解し、そこから将来に向けての公認会計士の監査機能への要請とその展開を概観し、更に現代企業における公認会計士と内部監査人との協調の課題について、そのための理論的基礎を若干理解した。

第3に、内部監査人監査制度の問題提起においては、まず現代企業における内部監査への要請とともに、内部監査の機能的展開を整理し、つぎに内部監査の本質理解から、内部監査の目的と制度の基礎理論を理解した。そこから現代企業における内部監査の制度的展開を明確化しつつ、業務監査並びに経営監査の制度的立論の基盤を掘り下げた。そして業務執行管理やコンピュータ情報と内部監査制度との関連問題にも考察を深めたつもりである。

なおこれまでの拙著『経営監査論』（同文館出版）は、とくに内部監査の機能的展開過程としての経営監査を研究した成果であり、また古川栄一博士と共著

の『経営監査論』(丸善出版)は、とくに商法監査との関連における業務監査と経営監査の課題を分析した成果をまとめたものである。したがって本書は、これまでの研究成果を踏まえて、新しく総括的に、現代企業の監査制度を研究しようと試み、とくに現代会計士監査制度を中心にして、三様監査制度の理論的基礎を若干整理したものである。

本書は未熟ながら、まず恩師 故土岐政蔵博士の御霊前に捧げられなければならない。私が名古屋大学において、シュマーレンバッハの学風に浴したのには、丁度わが国にはじめて公認会計士監査制度が誕生したときであった。あれから数えて30年近くの歳月が経過した。その間に名古屋大学大学院並びに神戸大学大学院を経て、会計学並びに監査論に親しき御指導を得た恩師 久保田音二郎博士には、いつも変わらぬ御高恩にあらためて心から深き感謝の意を表しなければならない。

更に関西監査研究会の諸先生方からは、毎月にわたって貴重な御指導と御助言をいただいている。また豊かな研究の機会と、いつも親しき御指導と御激励をいただいている名古屋大学の諸先生方にも、あわせてここに深く感謝しなければならない。

まことに多くの学恩にもかかわらず、本書は、なにぶん著者の未熟なためになお不備の存することは免れえず、これは他日いっそうの研鑽を積んでその完成を期したい。末筆ながら本書の出版について、同文館出版株式会社取締役社長中島朝彦氏、出版部武井隆男氏、並びに松元司氏の各位にも厚く感謝の意を表したい。

昭和51年4月5日

可児島 俊雄

昭和51年7月13日の監査基準改訂、並びに昭和56年6月9日の商法改正にもとづき、関連部分の改訂をした(昭和57年1月10日)。

目 次

第Ⅰ部 監査役監査制度

第1章 現代株式会社の監査制度————— 3

第1節 三様監査の問題提起…………… 3

1. 現代監査制度の多様性 (3)
2. あるべき監査役 (4)

第2節 日本商法の経緯と問題…………… 5

1. 戦前の商法の「ネライ」 (5)
2. 戦後の商法の「ネライ」 (6)
3. 商法改正におけるA案とB案 (6)
4. 監査役監査制度の問題 (7)

第3節 日本の監査役監査制度…………… 8

1. 監査役と公認会計士の代替性 (8)
2. 監査役の監査制度 (9)
3. 試案における監査報告書 (9)
4. 実質的な監査役制度 (10)

第2章 監査役の監査機能と監査能力—————12

第1節 監査役の監査機能の生成過程……………12

1. 監査役の外面的監査機能 (12)
2. 監査役の法制的監査機能 (13)
3. 初期監査論的監査機能 (13)
4. 現代的監査役機能 (14)

第2節 企業監査機能と債務返済能力……………15

1. アメリカの企業監査 (15)

2. 貸借対照表監査の特質	(16)
3. 債務返済能力の監査	(16)
4. 経営者に対する監査	(17)
第3節 監査役の機能と投資家保護の目標	17
1. イギリスにおける変遷	(17)
2. ドイツにおける変遷	(17)
3. アメリカにおける変遷	(18)
4. 日本における変遷	(18)
5. 専門職業的監査機能	(19)
6. 投資家のための監査	(20)
第4節 イギリスにおける会計監査と業務監査	21
1. 監査役と勅許会計士	(21)
2. 独立監査人と内部監査人	(21)
3. 会計監査から業務監査へ	(22)
第5節 ドイツにおける会計監査と業務監査	23
1. 監査役と経済監査士	(23)
2. 会計監査、業務監査と組織監査	(24)
3. 業務執行の監査	(24)
第6節 日本における会計監査と業務監査	24
1. 内部監査と業務監査	(24)
2. 業務執行の監査	(25)
3. 三様監査制度	(26)
第3章 あるべき監査役制度	28
第1節 商法における監査役の像	28
1. 監査役の会計監査	(28)
2. 監査役の業務監査	(28)
3. 監査役の独立性	(29)
第2節 会計監査権と業務監査権	30
1. 監査役監査の位置づけ	(30)
2. 監査役の会計監査権と独立性	(31)
3. 監査役の業務監査権と独立性	(32)

4. 業務監査権と会計監査権	(32)
第3節 監査役と監査機関	33
1. 監査機関の基礎	(33)
2. 監査機関としての監査役	(34)
3. 監査役の監督権限	(36)
第4節 監査役の職務と権限	37
1. 監査役制度の条件	(37)
2. 取締役と監査役の関係	(38)
3. 監査役の職務	(38)
4. 計算書類の監査	(39)
5. 自己監査の排除	(40)
6. 監査役の任期	(40)
7. 監査役の責任と権限	(41)
8. 監査役の監査能力	(41)
第5節 監査役監査と三様監査制度	42
1. 監査役と内部監査部門	(42)
2. 監査役監査の制度的特質	(43)
3. 三様監査の問題意識	(44)
4. 外部監査の一形態としての監査役監査	(45)
第4章 監査役の会計監査と業務監査	46
第1節 会計監査人の会計監査	46
1. 監査役監査と実質的一元化の課題	(46)
2. 会計監査人の会計監査	(46)
3. 監査役監査における会計監査の特質	(49)
第2節 監査役の業務監査	50
1. 監査役の監査報告書の記載事項	(50)
2. 監査役監査における業務監査の特質	(51)
3. 業務監査報告書	(52)
4. 業務監査と評価機能	(53)
第3節 業務監査の基礎	54
1. 監査制度における業務監査	(54)

2. 業務監査と内部監査	(54)
3. 組織監査と運営監査	(55)
第4節 監査と監督	56
1. 監査・評定と監督・管理	(56)
2. 管理機能と監査機能の結節	(58)
3. 監査機能の構造	(58)
4. 監査機能類型と内部統制の評価	(59)
5. 経営管理の評定機能	(60)
第5章 監査役監査と公認会計士監査の実質的一元化	62
第1節 監査役監査制度の構造	62
1. 職務執行の監査	(62)
2. 実質的一元化の意味	(63)
3. 二重構造的監査制度	(64)
4. 同質性と代替性	(64)
5. 監査役と公認会計士の優位性	(65)
第2節 監査役監査制度の多様性	65
1. 監査機能の実質的一元化	(65)
2. 監査役監査制度の多様性	(66)
3. 監査役の意見表明の多様性	(67)
第3節 監査役監査と会計士監査	68
1. 監査役監査と会計士監査の統合化	(68)
2. イギリスの監査役監査制度	(68)
3. アメリカの会計士監査制度	(68)
4. ドイツの監査役監査制度	(69)
5. スイスの監査役監査制度	(70)
6. 債務法の監査役	(70)
7. 違法性の監査	(71)
8. スイスの監査報告書	(71)
第4節 適法性監査と適正性監査	72
1. 財務諸表監査と適正性監査	(72)
2. 財産保全監査と適法性監査	(72)

- 3. 適正性と適法性と妥当性 (73)
- 4. 適正表示の監査と適正執行の監査 (75)

第 II 部 会計士監査制度

第 6 章 財務諸表監査の特質—————79

第 1 節 会計士監査制度の問題提起……………79

- 1. 財務諸表監査の現代の特質 (79)
- 2. 財務諸表監査と内部統制組織 (79)
- 3. 財務諸表監査と適正性監査 (80)

第 2 節 財務諸表監査の目的……………80

- 1. 財務会計監査 (80)
- 2. SEC 監査 (81)
- 3. 投資家保護の監査 (82)

第 3 節 財務諸表監査の主体……………82

- 1. 監査人の責任 (82)
- 2. 監査人の独立性 (83)
- 3. 正当な注意義務 (83)

第 4 節 財務諸表監査の客体……………84

- 1. 財務諸表の構成 (84)
- 2. 会計原則への準拠性 (84)
- 3. 個別意見と総合意見 (84)

第 5 節 財務諸表監査の方法……………85

- 1. 監査証拠 (85)
- 2. 統計的試査 (85)
- 3. 監査の前提としての内部統制組織 (86)

第 6 節 財務諸表監査の制度……………86

- 1. 証取法監査制度 (86)
- 2. 適正表示の監査 (87)
- 3. 重要性原則 (87)

第7章 現代会計士監査の本質理解—————89

第1節 現代監査と会計士監査……………89

1. 会計士監査の特質 (89)
2. 新しい監査体制と会計士監査 (89)

第2節 情報表示としての監査……………90

1. 監査機能による本質観 (90)
2. 情報公開の適正性の監査 (91)

第3節 検証行為としての監査……………91

1. 監査行為による本質観 (91)
2. 監査行為の対象による理解 (92)
3. 監査行為の主体による理解 (92)

第4節 独立判断としての監査……………93

1. 行為規範としての独立性 (93)
2. 監査行為における独立性 (93)

第5節 意見表明としての監査……………94

1. 監査行為の適用基準 (94)
2. 範囲区分における適正性 (95)
3. 意見区分における適正性 (95)

第6節 財務諸表監査と情報監査……………96

1. 企業実態の監査と情報表示の監査 (96)
2. 債権者保護の監査と投資家保護の監査 (97)
3. 証拠による監査とシステム監査 (97)

第8章 監査基準と財務諸表監査手続—————99

第1節 財務諸表の信頼性の検証……………99

1. 財務諸表の現代的意義と特質 (99)
2. 財務諸表監査の実施手続 (99)
3. 財務諸表監査の報告手続 (100)

第2節 内部統制組織と財務諸表監査……………100

1. 内部統制組織の特質と整備 (100)
2. 試査の範囲と内部統制組織 (101)

3. 財務諸表監査の実施の前提	(101)
第3節 現代監査の基礎的実施手続	102
1. 実 査	(102)
2. 立 会	(102)
3. 確 認	(103)
4. 質 問	(103)
第4節 財務諸表項目の監査手続	103
1. 通常実施すべき正規の監査手続	(103)
2. 企業会計原則と通常の監査手続	(105)
第5節 監査概要と限定事項	106
1. 監査実施の概要区分	(106)
2. 監査概要における限定事項	(107)
3. 重要性と危険性	(107)
第9章 会計士監査と監査機能の展開	109
第1節 会計情報と監査機能の拡張	109
1. 情報公開の高度化と動向	(109)
2. 監査への要請の変化	(110)
3. 機関投資家の出現と自己金融の重視	(110)
第2節 監査機能拡張の方向	111
1. 情報範囲の拡張	(111)
2. 伝統的監査の延長	(111)
3. 将来情報監査の制度化	(111)
第3節 EDP システムによる監査機能の拡張	112
1. EDP システムと会計情報	(112)
2. 将来会計情報の監査	(113)
第4節 情報監査の制度化	113
1. 会計情報の接近方法	(113)
2. 情報管理と情報監査	(114)
3. 利用者指向の情報監査	(114)
4. 情報監査制度化のプロセス	(115)

第10章 会計士監査と内部監査の協調—————116

第1節 現代監査制度の協調課題……………	116
1. 現代監査の制度と実践 (116)	
2. 監査主体による類型 (117)	
3. 監査客体による類型 (117)	
4. 監査機能による類型 (117)	
5. 下請けとしての内部監査批判 (118)	
6. 内部監査独自の機能分野 (118)	
第2節 会計士監査と内部監査の基本的関連……………	119
1. 内部統制を通じての関連 (119)	
2. 両者の特質比較における関連 (120)	
3. 両者の協調を前提にした関連 (122)	
第3節 会計士監査と内部監査の統合可能性……………	124
1. ブリンクの統合可能論 (124)	
2. ノーベックの統合可能論 (125)	
3. 統合可能性の限界 (126)	
第4節 アメリカにおける会計士監査と内部監査の協調……………	126
1. 統合可能性の実態 (126)	
2. 協同監査への展開 (128)	
第5節 イギリスにおける会計士監査と内部監査の協調……………	128
1. 法定監査と内部監査 (128)	
2. 監査機能と評定機能 (129)	
第6節 ドイツにおける会計士監査と内部監査の協調……………	130
1. 経済監査士と業務監査 (130)	
2. 適正表示の監査と業務運営の監査 (131)	
第7節 会計士監査と内部監査の代替性と協調性……………	132
1. 会計士監査と内部監査の出会い (132)	
2. 財務監査と経営監査 (132)	

第Ⅲ部 内部監査制度

第11章 現代企業と内部監査の機能的展開—————137

第1節 現代企業と内部監査の課題…………… 137

1. 動態的監査の動向 (137)
2. 内部監査の生成と確立基盤 (137)
3. 内部監査人協会の活動 (138)

第2節 内部監査の機能的展開…………… 138

1. 内部監査の目的と内部監査人の責任 (138)
2. 会計監査・業務監査・経営監査 (139)
3. 業績評価と内部監査 (139)
4. 内部統制と内部監査 (139)
5. 内部監査の機能的展開類型 (140)

第3節 内部監査と経営監査…………… 140

1. 内部監査の報告と助言・勧告 (140)
2. 内部監査の基準・指針 (140)
3. 内部監査人の独立性 (141)
4. 監査役・公認会計士・内部監査人 (141)
5. 公認内部監査人制度 (141)
6. 二つの経営監査の時代 (141)
7. 情報化時代と内部監査 (142)

第12章 内部監査の目的と制度—————143

第1節 内部監査の全般的目的…………… 143

1. 経営管理の評定 (143)
2. 財産保全と能率増進 (143)
3. 業績評価と内部監査の役割 (144)
4. アメリカにおける内部監査テーマ (144)
5. 日本における内部監査テーマ (145)

第2節 内部監査の種類と発展…………… 146

1. 伝統的内部監査の機能	(146)
2. 内部けん制監査	(146)
3. 会計監査	(147)
4. 業務監査	(147)
5. 現代的内部監査の機能	(148)
6. 経営監査	(149)
第3節 内部監査の部門と制度	149
1. 内部監査人の独立性	(149)
2. 内部監査部門の所属類型	(150)
3. 経営者の内部監査形態	(151)
4. 集中型と分散型	(151)
第4節 内部監査報告制度	152
1. 職能的類型と計算的類型	(152)
2. 内部監査報告の意義	(152)
3. 現地講評会	(152)
4. 内部監査報告書	(153)
5. 内部監査の報告事項	(153)
第13章 内部監査制度の展開	155
第1節 経営監査機能への展開	155
1. 内部監査の制度的関連	(155)
2. 内部監査人の責任の基盤	(156)
3. 経営監査機能の要請	(157)
4. 経営管理と内部監査の目的統合	(157)
第2節 内部監査と業務監査	158
1. 業務監査の指針	(158)
2. 合理性の評定	(159)
3. 総合管理監査	(159)
第3節 経営管理と内部監査制度	160
1. 生産の内部監査制度	(160)
2. 生産原価に関する内部監査	(160)
3. 生産の内部監査の目的	(161)

4. 生産の会計監査	(162)
5. 生産の業務監査	(162)
6. 生産の経営監査	(163)
第4節 内部監査人の専門職業的制度化	163
1. 専門職業制の提案	(163)
2. 経営管理監査への専門化	(165)
3. 専門内部監査人制度の長所	(166)
第5節 二つの経営監査実践への動向	166
1. 会計士監査からの経営監査動向	(166)
2. 内部監査からの経営監査動向	(167)
 第14章 業務執行管理と内部監査制度	 171
第1節 経営方針遂行と利益管理の監査	171
1. 利益管理の意義	(171)
2. 利益管理の監査	(172)
3. 利益計画の監査	(172)
4. 利益管理組織の監査	(173)
5. 経営方針遂行の監査	(174)
第2節 利益計画の内部監査	174
1. 利益計画の監査の意義	(174)
2. 利益計画の監査の重点	(175)
3. 資本循環の監査	(175)
4. 予算編成の業務監査	(176)
第3節 予算統制の業務監査	177
1. 予算統制の監査の意義	(177)
2. 予算統制の監査の目的	(177)
3. 予算統制と内部監査の機能的関連	(178)
4. 予算統制の監査の領域	(179)
第4節 予算差異分析の監査	180
1. 予算差異分析の重要性	(180)
2. 予算差異分析と内部監査の機能	(180)
第5節 利益管理のための報告の監査	181