

公認会計士監査制度の一本化

邱 艶 梅

要 旨

由于歴史的な原因、日本の会計制度は被稱為三角形体制の商法会計制度、証券法会計制度及税法会計制度構成、其審計制度則由商法審計制度和証券法審計制度構成。同時作為向投資家對財務報表的信賴性提供保證機能的注册會計師審計制度也分別由商法和証券法加以規範。泡沫經濟后大型破産、粉飾決算等問題的出現給注册會計師審計提出了嚴峻的課題。如何適應國際化信息化時代的市場經濟潮流、提高注册會計師審計質量及效率成了當面刻不容緩亟待解決的問題。多元化的審計制度在其發展階段確有其相互補充相互完善等優越性、但現今已成為提高注册會計師審計質量及效率的障礙、注册會計師審計制度的單一化勢在必行。

キーワード……公認会計士監査 財務諸表監査 保証水準

一 はじめに

日本の株式会社に対する法定監査制度は商法監査制度と証券取引法監査制度に分かれている。通常商法監査は内部監査、証券取引法監査は外部監査と考えられる。またこの証券取引法監査制度は主に公認会計士を主体として行われる監査を規制しているものである。公認会計士監査制度は、「証券取引法」のほかに、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（通常「商法特例法」と略称する）または「公認会計士法」により規制されている。

公開会社の場合は、商法に基づく計算書類と証券取引法に基づく財務諸表（あるいは連結財務諸表）という二通りの決算書類が作成され、それらの各々について監査報告書が作成される。その監査を行うための契約書も二通り作られ、監査手続としての監査実行行為は一つでも、最終的な監査報告書は、形式的に全く異なった二通りのものが作成される。

また、商法特例法に規定される大会社の場合（必ずしも公開会社ではない）は会計監査について監査役監査のほかに、公認会計士による監査が強制されている。そのうち商法特例法では会計監査人の法律上の権限や責任などが定められており、証券取引法でも監査証明府令によって詳細な規制がある。また両監査に共通して公認会計士法にも監査制度に関わる諸規定がある。重複している点も多いが、要するに二通りの規制が行われている。

二十一世紀にはいって、ITの進歩に伴う企業活動のグローバル化に従い、企業の資金調達活

動のボーダーレス化もますます活発に進行していく。内外の広範な投資者の自国証券市場への投資者参加を促進し、投資者が自己責任に基づきより適切な投資判断を行うこと及び企業自身その実態に即したより適切な経営判断を行うことを可能にするため、企業の財政状態及び経営成績を表す主たる手段としての財務諸表の国際的比較可能性とその信頼性の確保は、重要な課題になりつつある。

ここで、投資者意思決定に有用な財務諸表情報の信頼性を確保する主な手段としての外部監査即ち公認会計士監査制度について議論したい。同一企業の会計情報につき２種類の開示書類（すなわち商法・計算書類と証券取引法・財務諸表）が制度上必要とされ、その上にそれぞれの法定監査（商法監査と証券取引法監査）を制度上要求されるのは適当であるか。国際的情勢に適應するために、監査制度、特に外部監査制度の一元化を構築することは必要であると思う。

そこで、まず、日本の証券取引法により公認会計士監査の定着及び昭和 49 年の商法改正により公認会計士等による外部監査制度の導入の経緯を遡りながら、そこに外部監査の一元化が孕まれているかどうかを検討する。

二 公認会計士監査制度の確立

1 証券取引法により公認会計士監査制度の定着

日本の公認会計士監査制度は戦後アメリカの制度を範としての導入であった。これまで、日本では債権者保護のための監査制度として、ドイツ商法にその範を採る監査役が株式会社に対して、商法上実施されていた。

マッカーサー連合軍最高司令官（GHQ）の管理下に置かれた日本では、未だかつて経験したことのない数多くの改革が行われた。それによって「最大の戦争潜在力」とされる財閥が解体され、大企業は「過度経済力集中排除法」によって分割を余儀なくされ、ピープル・キャピタリズムと称せられた時期を迎えた。経済復興の道を辿るための証券民主化の要請では、必然の結果として公正かつ円滑な株式取引市場の機構の確立と、会社の営業状態、特に経済状態の確実な情報の公開が求められ、英米におけるような高度の会計専門家で公正な第三者による監査証明を行う必要性が求められた¹⁾。

戦争により崩壊した日本経済を発展させるために、当時はどうしても海外からの民間投資が必要な状況であった。これが実現されるためには、投資された企業の経理が公正に行われ、独立した第三者による監査証明制度の確立が求められた。当時の監査役制度は制度上はともかく、実質的には殆ど監査の実態を備えていないものであり、したがって実効がないものとの認識が一般化していた。このことは現在においてもそれほど変わっていないとも言われている。そこで、早い期間に、英米に匹敵する多数の専門家を養成し、外資導入の基礎を確立する必要に迫られたのである²⁾。

最後 GHQ の強圧のもとに、昭和 23 年 7 月日本の公認会計士法が公布された。これと同時に昭和 23 年 4 月制定された証券取引法第 193 条の規定中「計理士」は「公認会計士」と改めることになった³⁾。昭和 24 年 7 月 8 日企業会計原則が企業会計制度対策調査会から発表されたあと、監査基準の草案作りになった。昭和 25 年 7 月 14 日企業会計基準審議会(経済安定本部)は「監査基準」と「監査実施準則」を中間報告として公表した。

その内容の重点は、(1)「監査基準の設定について」と(2)「監査実施準則について」の二つに分かれている。第一の監査基準の設定については「監査基準は監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であって、職業的監査人は財務諸表の監査を行うに当たり、法令によって強制されなくとも常に遵守しなければならない」と書かれている⁴⁾。この年に証券取引法が改正され、証券取引法による監査担当者は公認会計士に限定する旨が明示され、「監査基準」と「監査実施準則」の公表により、監査の基盤が確立した。

監査基準が発表されてから、証券取引委員会は昭和 26 年 3 月 8 日「財務書類の監査証明に関する規則」を公布し、かねて待機中の証券取引法第 193 条の監査証明の規定を発動することになった。

こうして、経済を発展させるための社会的要望がある一方、要するに GHQ の高圧により日本の公認会計士制度が誕生したわけである。英米のように会社の方が初めて監査を依頼する場合と相違することを顧慮しながら、証取委員会は、経団連、公認会計士協会及び企業会計基準審議会と協議の上、各側から委員が出て「会計監査基準懇談会」が充足して、簡易な初度監査の方針を決定することになった。「正規の監査」を実施するまで五回の非正規監査が行われ⁵⁾、苦しい経験と経過を経て 31 年度からいよいよ正規の財務諸表監査を実施するに至った。上述の内容を要約すると以下ようになる。

昭和 23 年……日本公認会計士法の公布、証券取引法の制定・改正

昭和 24 年……企業会計原則の公表

昭和 25 年……監査基準の中間発表、財務諸表規則の制定

昭和 26 年……商法改正、監査証明規則の制定、公認会計士監査制度の初年度監査過程(会計制度の整備の監査)

昭和 27 年……公認会計士監査制度の次年度監査過程(会計制度の運用の監査)

昭和 28 年……公認会計士監査制度の第 3 次監査過程(内部監査制度の充実と監査)

昭和 29 年……公認会計士監査制度の第 4 次監査過程(貸借対照表の部分監査)

昭和 30 年……公認会計士監査制度の第 5 次監査過程(貸借対照表の全部監査)

昭和 31 年……正規の強制監査制度の確立(法定監査制度の実施)(財務諸表監査制度の完成)

こうして証券取引法における公認会計士監査はまさに財務諸表監査であることが明らかになった。

2 公認会計士協会の特殊法人化及び監査法人制度の創設

日本公認会計士協会の特殊法人化及び監査法人制度の創設は、昭和41年6月の公認会計士法改正によって法制化されたのである⁶⁾。昭和39年末から資本金一億円以上の上場会社の倒産（日本特殊鋼、日本繊維工業、山陽特殊鋼等）が相次いで起こり、また証券界も株価の暴落により、40年6月に「山一証券」の経営悪化が表面化し、経済界に強いショックを与えた。いわゆる昭和40年不況の発生で大型倒産、粉飾決算などが目立つようになった。

世論は、粉飾決算会社の経営者に対して厳しくその責任を追及するとともに、公認会計士監査制度についても厳しい批判を浴びせた。また同時に、公認会計士制度による投資者保護のあり方が世間の関心を集めるようになり、監査制度特に公認会計士の監査体制の強化を要望する声も急速に高まった。それに応えるために、大蔵省では行政運営面、制度面についていくつかの改善施策が講じられることになった⁷⁾。

しかし、行政運用面の措置にはおのずから限界があり、粉飾決算を一掃し証券取引法監査の充実強化を図るためには制度面において、さらに抜本的な改善策を構う必要があった。その結果、二つの措置が講ぜられることになった。第一は、監査法人制度の導入と日本公認会計士協会の特殊法人化を2本の柱とする公認会計士法の改正であり、第二は、公認会計士によるべき監査手続基準の改善である。

3 商法における会計監査人監査制度の導入

a 昭和49年の商法監査制度の改正

40年不況の山陽特殊鋼事件以来、この間公認会計士監査の充実強化を図るための「証券取引法監査実施要綱」を制定、発足させた。にもかかわらず、粉飾経理及び虚偽証明の事例はなお後を絶えず続いた。こうした破綻、倒産事件の続出を契機として昭和25年の商法改正以来、未解決のままとなっていた公認会計士監査と監査役監査との調整問題が、商法改正の重要問題として浮上してきた⁸⁾。

法制審議会商法部会は上記のごとく客観的状況から昭和41年11月再開され、株式会社監査制度の改正問題について審議を開始した。これは昭和49年商法改正の最大の結果として、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（通称「商法特例法」）が誕生したわけである。この商法特例法によって、商法監査制度の一環としての公認会計士による大会社に対する事前監査が行われ、その監査意見が株主総会に反映されることになった。特に今回の改正において、会計監査人がその職務を行うにつき注意を怠らなかったことを証明しない限り、損害賠償責任は免れないこととなったことは、会計監査人の地位の向上とその責任の重大性を問われることとなった⁹⁾。

b 昭和五十六年の商法監査制度の改正

前述した昭和49年商法改正は監査制度を中心とするものであった。昭和56年また商法大改正

が行われた。そこで、公認会計士制度に関係ある監査制度、特に会計監査人の改正点に絞って要点を述べる。

日本の株式会社においては監査役が種々の理由のために、本来の機能が活かされていない場合が多い。そこで今回の改正では、監査役の機能強化及び会計監査人の役割を十分発揮させるために相当の配慮が払われている¹⁰⁾。その第一は、組織的な監査体制の充実という見地から、監査役の構成については複数制、常勤監査役の設置などが定められた。第二は、会計監査人との連携の強化、情報収集能力の向上、取締役会開催のイニシアティブを取れるような権限及び責任の強化が規定された。例えば、会社の使用人ならびに会計監査人に対する報告請求権、取締役会の召集請求権を認めた点、監査役が重要事項につき虚偽記載をしたことにより第三者に連帯損害賠償責任を負わせる点である。

会計監査人に関する改正は以下のとおりである。

会計監査人の選任、解任等については、会計監査人が従来取締役によって選任されるものとなっていたが、株主総会において選任されることとした(商特3条1項)。さらに会計監査人の地位の独立性を高めるため、取締役会が会計監査人の選任を議題として提出するには、監査役の過半数の合意¹¹⁾を得なければならないこととした(商特3条2項)。会計監査人の解任については、株主総会はいつでも会計監査人を解任できる。解任を株主総会の議題とし、またその議案の提出に当たっては選任の場合と同様の手続によらなければならない(商特6条1項)。また、監査役による解任¹²⁾もできる。列挙された解任事由があるときは、監査役全員の同意により会計監査人を解任できる。そのとき監査役は直近の株主総会にその旨及び解任事由を報告しなければならない。会計監査人が欠けた場合または定款に定めた員数が欠けた場合、直ちに後任が選任されないときは、監査役の過半数の合意により一時会計監査人の職務を行うべきものを選任しなければならない(商特6条4項1号)。会計監査人は総会に出席して会計監査人の選任、解任について意見を述べることができる。また、監査役全員の合意により解任された会計監査人は、その旨の報告が行われる総会に出席して意見を述べることができる(商特6条3項)。

会計監査人の権限と任務については、改正法は、会計監査人はいつでも、会社の会計の帳簿及び書類の閲覧若しくは謄写をし、または取締役及び支配人その他の使用人に対して会計に関する報告を求めることができる旨を明示している(商特7条1項)。

改正法においては、監査役はその職務を行うために必要があるとき、会計監査人に対し、その監査に関する報告を求めることができる旨の規定が新設された。監査役と会計監査人はともに監査を行うことをその職務としながらも、互いに独立してそれを行うものであって、その間に上下の関係がない¹³⁾。監査役は使用人に対し報告を求める場合と異なり、職務を遂行するため必要がある場合に会計監査人に報告を求めることができることとされた。

振り返って見ると、戦後の日本の公認会計士制度は占領政策の一環として、GHQの指令のもとに新しい制度としてスタートした。度重なる企業の粉飾決算に対する監査を行なう自由職業

人としての公認会計士の微弱さを表し、公認会計士は世間の批判的となり、その対策として公認会計士協会の特殊法人化ならびに監査法人の創設となったのであるが、単なる制度の改革だけではこの問題の解決にはならず、二回にわたり商法による監査制度の改正で法的規制が行われ、ようやく日本の公認会計士制度は欧米並みの位置にまで到達したと考えられるようである。

しかし、二つの監査制度、二種類の監査行為は一体どのような姿勢で監査の役割を果たしているかという問題は避けて通れない。この二通りの監査規制は同次元のものであるか、または調和不能な二元的なものであるか。この問題を解決するために、まずこの両監査規制の対象を考察することとする。

三 商法監査と証券取引法監査の対象

1 被監査会社の範囲

現在の証券取引法は「証券取引所に上場されている有価証券の発行会社その他の者で政令で定めるものが、この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類で大蔵省令が定めるものには、その者と特別の利害関係のない公認会計士または監査法人の監査証明を受けなければならない」(第193条の2第1項)との規定を設けている。その具体的な範囲は次のとおりである¹⁴⁾(証券取引法施行令35条)。

発行価額または売出価額の総額が5億円以上の有価証券を募集または売出すために大蔵大臣に届出をしようとする会社

証券取引所に上場されている有価証券の発行会社

店頭売買有価証券として証券業協会に登録されている有価証券の発行会社

の届出の効力を生じた会社

株主数が500名以上の会社

また、商法監査制度はすべての会社に適用するが、「商法特例法」において会計監査人の監査を受けなければならないのは、会社の資本額5億円以上または負債の合計額200億円以上の株式会社のみである。

証券取引法監査は財務諸表監査であり、商法監査は計算書類の監査であると一般にいわれているが、両法により公認会計監査の一元化を探るために、まず、この計算書類と財務諸表の意味を明らかにしたい。

2 計算書類の意義

計算書類とは、商法281条各号に掲げる書類、即ち貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益の処分また損失の処理に関する議案を言う。取締役は毎決算期にこれらの計算書類及び附属明細書を作り取締役会の承認を受けなければならない。またそれらの書類は監査役の監査を受け

なければならない(商 281 条、281 条の 2)。

また法務省令である「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」は「計算書類規則」と通称されており、そこにあげられた書類及び利益処分案または損失処理案が広義の計算書類と一般に理解されている。商法特例法も同じ考え方を取っている。

このようにして附属明細書の提出時期を早め、計算書類と一体として監査できるよう、これらの監査報告書を一本化する等の措置が講じられ、その独立性、権限の強化が図られた。これら昭和 49 年に次ぐ一連の改正により企業会計制度の充実、整備及び監査体制の強化が図られ、法定監査としての商法監査はますますその機能を果すようになった。

3 財務諸表の意義

商法 281 条は、毎決算期に計算書類を作成すべきことを定めているが、ここにいう決算期とは、通常事業年度(営業年度ともいう)末をいい、その見地からは、事業年度は決算期とも言えるし、また計算書類は決算書類とも言える。

証券取引法適用の公開会社が、証券取引法の規定により、貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない(証取 193 条)。

この内閣府令「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」が通称「財務諸表規則」であり、これによって作成される計算書類がいわゆる「財務諸表」である。なお、有価証券届書や有価証券報告書等に関する規定により提出される財務計算に関する書類を財務諸表規則(1 条)では「財務書類」と呼んでいるが、「財務諸表」はその一部をなすものである。

この財務諸表の内容は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益処分計算書または損失処理計算書及び附属明細書であり、その内容は内閣府令やその取扱要領に詳細に定められており、「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする(財務規 1 条)とされている。

また公認会計士法 1 条 1 項にも「この法律で『財務書類』とは、財産目録、貸借対照表、損益計算書その他財務に関する書類をいう」と「財務書類」という用語の意義が述べられており、さらに 2 条で、「公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査または証明をすることを業とする」と定められている。このように公認会計士法における「財務書類」は証券取引法上の「財務書類」よりも広義の内容を含んでいると解される¹⁵⁾。

それぞれ違う名前の計算書類はそれぞれ違う機関により規制されているが、実質的には同じ企業の財政状態と経営成績を表すものである以上、根本的な差があるはずはない。

但し、以上のようないくつかの類似概念の中で「計算書類」は、日本のすべての株式会社が基本的に毎決算期において必ずこれら法令に定められた決算書類を作成しなければならないのは事実である。

実務で、日本における証券取引法適用会社では、財務諸表は、通常計算書類から組み替えて作成される。毎期決算期に商法に定める計算書類を作成し、建前としてはその確定の後組替手続を行い¹⁶⁾、証券取引法に定める財務諸表を作成し、それぞれ開示を行う。その一つは定時株主総会の株主向けであり、もう一つは有価証券報告書に記載される投資者向けである。組替手続は会計上の表示規則によるものに限られる点に留意しなければならない。即ち会計処理については、企業会計原則の一般原則である単一性の原則が厳格に要求されることはいうまでもない。財務諸表のうちキャッシュ・フロー計算書は、計算書類に含まれていないので、証券取引法適用会社においては、全く別個に作成される¹⁷⁾。

どちらも投資者向けであることに変わりはなく、また多くの従業員や取引先や金融機関を含む債権者にも利用される。それらの会計情報利用者にとっては一つの会計情報のほうがわかりやすいし、作成者もそのほうが便宜であろう。

戦後日本の会計制度として形成された商法、証券取引法、税法のトライアングル体制は、もちろんいろいろな背景、状況がある。しかし、同一の会社が二通りの決算書類を開示しているのはおかしなことではないだろうか。一般投資家ならびにその他の利害関係者が、財務諸表を通じて行う当該企業の経営の実態に対する判断につき、理解に苦しむことがあってはならないはずである。情報技術の革命的な発達により、資本市場の世界的な単一化が進展し、その市場が健全かつ効率的に機能を発揮するには企業が公表する財務諸表の内容とその信頼水準の世界共通化が不可欠の要件であることが市場関係者の共通認識となった¹⁸⁾。また、国際的には、日本の企業が公表する海外投資家向けの財務諸表に添付される監査報告書にはレジェンド(警句)が付されるまでになったようだ。そして、このことは国際的な活動をしたり、資金調達を行う企業にとっての支障となった。そして、内外投資家向けの、公認会計士により監査される企業の財務諸表の信頼性を向上するために、公認会計士監査制度の一本化、すなわちどちらか一方に帰結するはずだと考える。そこで、昭和49年商法により公認会計士監査制度の導入される際に活発になった公認会計士監査の一元化議論を先行研究の中に遡りながら、公認会計士監査制度の一本化の方途を探りたい。

四 公認会計士監査制度の一本化

1 監査役と会計監査人との協調

昭和49年商法改正の一環としての「商法特例法」会計監査人監査制度の創設は、商法監査制度に初めて職業会計士による外部監査を導入するという、画期的なことであった。改正当時、この商法上の外部監査導入は、昭和26年以来定着してきた証券取引法監査との監査制度の一元化、つまり大会社に対する会計監査人(外国公認会計士を含む公認会計士または監査法人)による外部監査と、証券取引法監査との整合性を図る一元的制度の構築であるといわれた¹⁹⁾。証券取引

法監査と商法監査の実質的一元化はこれまでの公認会計士監査の内容を変えて導入するものではなく、むしろこれをより有効なものとするために商法監査に導入し、株主総会にその意見が反映できるようにしたのである。したがって、商法監査は、会計監査人監査の内容は別に構想せず、証券取引法監査の実質的内容を受け入れる容器を準備したに過ぎない²⁰⁾はずである。

証券取引法監査と商法特例法監査では、一方は公認会計士、他方では会計監査人という監査主体の呼び名に関する違いがある。理論的ないし法律的には会社は特例法による監査と証券取引法による監査とをそれぞれ別個の異なる公認会計士等に依頼することはもとより可能である。しかし監査の経済性等の理由から、そのようなことは現実には行われず、同一の公認会計士等が2つの監査を依頼されることになると考えられる。実際には、両法定監査とも通常同一の公認会計士（監査法人）が担当している²¹⁾。また監査実施基準による監査の実行行為を二元的に分けようがないから、商法特例法の創設は、実質的には、日本における外部監査制度の一元化を達成したといえるだろう。

会計監査人が選任されている株式会社の監査役は、会計監査人と重複して監査を実施する必要はなく、会計監査人の監査の不充分な部分のみを補充すれば足りることになるのであるが、監査役が会計監査のすべてを会計監査人に任せ、会計監査人から監査報告書入手するまで無関心であってよいということではない。また会計監査人も、監査報告書の提出に至るまでの段階において、監査役と交渉することがしばしばある。会計監査を有効かつ合理的に実施するためには、監査役と会計監査人とは、密接な協調関係を保つことが必要である。

監査役は、会計監査人による監査計画の立案から監査手続の適用までの状況を、注意深く見守りながら、自己が必要と思われる監査手続が実施されていない場合、実施されていてもそれが不充分とみられる場合には、会計監査人に対して当該事項に対する監査手続の補充を要望するか、若しくは自ら適時に当該手続の実施を行う必要がある。このことは、監査役が独立した第三者であるところの会計監査人を監督・使用する権限を与えられているということではないが、監査役としては当然払わなければならない注意義務であるといえよう²²⁾。

両者の情報交換の関係では、特に会計監査人は、監査役に対し、監査の実施過程で知りえた重要な事実を報告することが求められ、監査役の業務監査における参考となる情報の提供を義務付けている²³⁾。

もともと、会計監査人の選任または解任に当たっては、監査役の過半数(平成5年以後の監査役会)の同意が必要であることなどからも、両者の有機的協調関係が期待されているのであり、実務的には、監査役の会計監査は、会計監査人のそれをそのまま信頼し、これを監査役の監査報告書に反映することが望ましく、また、そのようにしなければならないと考えられるのである²⁴⁾。こうして大会社の会計監査は会計監査人監査に帰着することが見えるが、更に、会計監査人監査は本質的に見て証券取引法監査と同質であると考えられる必要がある。

2 監査の同質性

まず河合秀敏は会計監査人監査と公認会計士監査の同質性について次のように述べている。「証取法 193 条の 2 に規定された投資家保護思想に根ざす証券取引法監査は法の体系では商法の株主保護思想からくる会計監査人監査と異質にみえることがあるとしても、大会社の株主の変貌、利害者集団の利害の調整などにまつわる複雑性、企業の社会的責任等を配慮すると、両監査は同じ目的の上に設定された同質の監査と見なすことができる。証券取引法監査を担当する会計士または監査法人が当該会社の会計監査人となることが望ましいし、また實際上運用面でそのようになるであろうと一般にいわれているが、実務上の便益のみならず証券取引法監査と並行して会計監査人監査が可能であるからであって、もし同質性のないものであれば、実務上も問題の生ずる恐れがあるはずである。技術的な差異、例えば会計監査人監査は株主総会以前に完了することが必要であるから事前監査であり、証券取引法の財務諸表と若干異なる形式の計算書類の監査をしなければならない程度のことはあるとしても、法令・定款に関する適法性の検討は変わらない」²⁵⁾。

商法監査役が会計監査人の監査結果をそのままの形で利用することはあっても、会計監査人監査が監査役監査に代替し得ない理由は、会計監査人監査は外部監査であり、監査役監査は内部監査であるからである。

また可児島俊雄は数度にわたる商法の改正による法的監査制度と現代監査の特質について次のように分析した²⁶⁾。「監査主体として同じ公認会計士が、いわゆる「会計士監査制度」及び「会計監査人監査制度」を特質化していても、その実体としての「証券取引法監査制度」及び「商法特例法監査制度」の両者の関係、つまり実質的一元関係なのか、あるいは実質的二元関係なのか、明らかにしなければならない。両監査の実質的一元化が結実するためには、まず両監査の目的が同質性を持ち、さらには同一方向でなければならない。例えば現代株式会社において、粉飾決算などの不正経理の問題と、いわゆる「たこ配当」の問題とが、いずれも証券取引法上の問題意識と商法上の問題意識であっても、両者の間に、投資者保護の原則と債権者保護の原則との同質性ないし統合可能性が見出されなければならない。実はここに、監査要請への多様性と監査目的の多元性が醸成されてきた事実を見逃してはならない」。

すなわち商法上においては、会社監査及び業務監査を含む監査報告書を添付した計算書類が株主総会に開示・報告され、他方、証券取引法上においては、財務諸表の適正意見等を表明した監査報告書を添付した財務諸表が証券市場に公開されるといういわば二重構造的監査機構の中において、このたびの監査役監査と公認会計士監査との実質的一元化が制度化されるに至った。つまり財務諸表の公開・開示という重要な側面からみて、両監査の監査目的ならびに監査機能は基本的に同質的であると考えられるに至ったのである。そこで、さらに、監査の本質は何か、これは制度に反映されるか、あるいは制度に依存するかを検討したい。

3 監査の本質

監査の本質は、その客体や主体の視点ばかりではなく、さらに監査の目的や機能の視点からも検討する必要があると考える。

(1) 監査の目的

両法それぞれの目的から見ると、証券取引法は情報開示目的で、商法は情報開示規制目的の外に配当規制の目的もある。それで両法定監査の本質にはそれぞれの目的が反映される。証券取引法監査の本質は、情報開示目的とする情報監査であるが、他方、商法監査の本質は、期末現在の株主や債権者を保護するための配当可能利益計算の監査であると言われる。しかし、この両法及び両監査制度の目的は本当に対立して調和不能であるはずはない。

出資と経営の分離に伴い、出資者の財産保全を目標にして、経営者の受託責任の解除というところに、監査機能の重要性と制度化が要請されてきた²⁷⁾。

資本の所有と企業の経営が明確に分離された現代企業では、通常その周囲に多数の利害関係者を有しており、彼らは企業の公表された財務諸表や関係資料によってのみ企業の現状を判断しようとする。ここに適正な会計報告や経営情報が必要となるわけである。特に制度上は企業の財務諸表がその役割を担ってきているものであるから、その財務諸表が信頼性のあるものでなければならないのは当然である。各種利害関係者が意思決定の資料として利用する財務諸表の信頼性を高めるためには独立の第三者による監査が要請されている。すなわち、企業外部の利害関係者集団への報告を旨とする会計資料や情報は、監査機能による適正性などの信頼性の付与によってこそ、はじめて利害関係者保護の目的に役立つものとなるのである。

日本の公認会計士監査制度は証券取引法の導入により定着した。但し、公認会計士監査はその発展過程からみると、証券取引法監査ではなく、まさに内部統制を重視しながらの財務諸表監査である。財務諸表監査は、企業の発表する財務諸表が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準(公正なる会計慣行とも言える)に準拠して作成されているか否かについて、当該企業から独立した第三者たる公認会計士が公正不偏の立場から専門家としての意見を表明することにより、財務諸表に対する社会の信頼を高めようとするものである。つまり、企業が財務諸表の作成に当たり一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を遵守しているかどうか、したがって、その意味で財務諸表が企業の財政状態と経営成績を適正に表示しているかどうかについての意見を表明することによって、財務諸表利用者の意思決定に資することを目的にしている²⁸⁾。

公正なる会計慣行の内容は時代の要請によって変遷するけれども、異なる会計基準によっていろいろな会計慣行が作り上げられるわけではない。それぞれの時期の公正なる会計慣行がまず存在して、会計基準がこれを追いかけてとらえるのであり、会計基準がどのような把握の仕方を使用しても公正なる会計慣行そのものには少しも変わりはない。現在公正なる会計慣行を統一のとらえた会計基準としては企業会計原則以外はなく、まず現時点における公正なる会

計償行の基本はほぼ企業会計原則でカバーされていると考えていいと思うが、企業会計原則は公正慣行のとらえ方の一つであるから当然他の異なるとらえ方もその存在を主張できる²⁹⁾。

周知のように昭和 49 年改正商法第 32 条第 2 項の公正なる会計慣行の斟酌規定に明らかにされているとおり、公正なる会計慣行に従った営業活動と財産状況の表示を目的とするという大枠において証取法の会計基準と商法のそれが統一されたが、公正なる会計慣行は企業会計原則に集約されているという理由で、企業会計原則の考え方による扱い方が支配的なはずである。

商法の計算規制と証取法の会計基準は公正なる会計慣行に従った営業活動と財産状況の表示を眼目とすることで基本的に結びついているから、会計基準の延長としての監査基準も本質的に商法と証券取引法によって異なるべきではない³⁰⁾。この点については特に平成 14 年 1 月 25 日に公表された新監査基準において明言された。

(2) 監査の機能

監査制度の現実のあり方を規定するのは、法律ではなく、企業経営の制度的現実と公正なる監査慣行である。法律の条文に形式的にのみ従った監査制度を設けただけでは、これまでの商法上の監査役監査と同様に、有名無実の存在となる危険性が内在するからである。

法規は適法性を直接目的としても、終局的には実務の妥当な運営をねらいとすることはいつでも変わらないはずである。もしも無駄な規制形式が放置されて、監査実務に影響するなら、本来実務の合理化のために設定されたはずの規制が逆に実務を害することになる。

商法による監査役監査制度の実質的変革は、監査役と公認会計士との機能的統一化傾向としてみられることもできるが、真の実質的一元化の特質は、むしろ現代会計士監査の多様性と多目的性の展開として特質付けられなければならないであろう³¹⁾。そこでは行為の裏づけとしての会計監査から、情報表示としての会計監査へと展開して、まさに証券投資家保護の監査へと発展してきた特質を見逃してはならない³²⁾。まさに現代監査の特徴としては、不正または誤謬の摘発から、企業の利害関係に対する情報公開の適正性についての監査が課題となってきたのである。

このようにして株式会社の監査制度の中で、「計算書類ないし財務諸表」の監査という客体的範囲区分に限定しながらも、監査役に対する公認会計士の代替性と優位性を立論し、そして適正性監査を商法特例法の中に導入したのである³³⁾。要するに、監査範囲区分における両監査の協調の立論は、「企業会計原則」の第 1、一般原則における単一性の原則を求めることができるからである。

そこでは、会計監査において、内部統制組織特に会計組織の整備及び運用の状況調査、取引記録の監査による主要な会計処理手続や方針の妥当性、会計帳簿における真实性、帳簿と財務諸表との一貫性、財務諸表の表示ならびに利益金処分案の適法性、子会社の会計監査などにより、会社の財政状態と経営成績に関する表示が、適正性、適法性及び妥当性を満たしているかどうかを検討することが最重点の課題となっているのである。

会計監査人監査の実質的一元化、さらには監査役監査における会計監査機能への会計監査人の優位性の制度化などの問題は、あらためて現代株式会社監査制度の典型的類型である公認会計士監査のための監査基準のあり方 監査意見の表明と監査報告書の提出などを提起するところとなってきたのである。

4 監査意見と監査報告書

(1) 監査意見の形成

監査実務に携わる公認会計士等は、まず2種類の監査契約を締結するところから始まり、双方の法律上の要請に常に配慮しながら実務を進める。そのため、両監査の結果として発生しうる法的責任を負う監査主体は同じであるとはいえ、その責任の法律上の抛り所は異なることになる。具体的には、証券取引法監査は、上場会社に対する独立の公認会計士（監査法人）による財務書類の監査として、証券取引法193条の2で強制されている。一方、大会社に対する商法特例法監査は、会計監査人としての公認会計士（監査法人）による計算書類等の監査として、商法特例法2条が要求している。商法の会計監査人監査と証券取引法監査の絶対的な相違は、それぞれの制度の目的の違いによる報告様式（意見形成と叙述の方法）の違いや、商法監査制度の中での手続規定の存在などにあり、監査計画から実施に及ぶ監査の実行行為そのもの（監査手続）の内容については双方まったく変わるものではない。つまり、形式的には二元的であるとしても、実質的な監査手続の内容は同一であって二元的な監査実行行為が進められるわけではない。監査報告書に表現される形式は明らかに二元的であるにしても、監査実施手続は全く同一である、という見解が「実質一元形式二元説」である³⁴⁾。

2つの監査の実質的一元化と証せられた場合、監査意見または監査報告書についてどう考えるか。両者は監査の根拠法を異にし、監査の対象も形式的にまた同一ではないので、文言が全く同一であるということはありません³⁵⁾かもしれない。

監査役は取締役の株主に対する情報伝達の信頼性を確かめてその結果を株主総会へ報告する。これが伝統的会計監査の役割である³⁶⁾。時代の変化に伴って、監査の対象や範囲などが変わりつつあるが、監査の情報の信頼性に対する保証機能は少しも変わっていない。商法監査にしる、証券取引法監査にしる、この点においていずれも同じである。

証券取引法による監査が株主総会によって承認され確定した財務諸表を対象とするのに対して、特例法による監査は確定前に行わなければならない。従って修正を勧告すべき事項が監査の過程において発見されると、それが確定される前に被監査会社に示され、それに基づいて被監査会社が計算書類を修正することは時間的にも手続的にも可能である。

証券取引法による監査は投資者保護のためのものであるとされ、投資者に投資意思決定のための情報を提供するためであるといわれる。すなわちそこでは投資者が投資意思決定に当たって重要な参考資料とする開示された財務諸表が財政状態及び経営成績を適切に表示しているか

否かが問題となる。その適正性について特別の利害関係をもたない外部の職業的専門家が意見を表明したものが証券取引法による監査報告書にほかならない。

これに対して特例法のみならず商法による監査は主として株主と会社債権者のためのものである。すなわち株主から業務の執行を委託された取締役は、善良なる管理者の注意義務を負うとともに、委託された事務処理の状況を株主に対して報告する義務を負う。計算書類は委託された事務処理についての会計面からの報告にほかならない。会計報告責任遂行のためのものである。この場合、監査報告書は計算書類を承認することによって、株主と準委託の関係にある取締役の責任を解除するか否かの判断資料としての意味を持つ³⁷⁾。特例法が会計監査人及び監査役の監査報告書の謄本を定時総会の召集通知に添付して株主に送付すべきこととしているのは、定時総会において決算承認の決議を行う際の資料として役立つことを意図している。

証券取引法監査も商法監査(商法特例法監査を含む)もともに強制監査制度である。しかも職業的専門家である公認会計士または監査法人が大会社の会計監査を担当することが義務付けられているわけで、その点監査役監査と全く性質を異にしている。証券取引法監査は、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状態が財務諸表に適正に表示されているかどうかについて職業会計士が監査意見を表明する一種の保証機能である。監査意見は財務諸表に対する総合意見であって、内部統制組織を前提に試査による証拠に立脚している。意見形成の基盤には、成文化された企業会計原則をはじめ法令・定款その他諸規則など会計処理ならびに会計開示に関する規制もあるが、それらの枠を超えた会計処理に対して一定の価値判断を会計士に求められることが多い。

公認会計士の使命は、被監査会社の財政状態と経営成績とを、株主及びその他の利害関係者に対して、正しくそして明瞭に伝えることであり、商法の監査報告書の公示を受ける株主及び債権者と、証券取引法の監査報告書の縦覧を行う公衆とは、原則として同一の利害関係者であると考えなければならない³⁸⁾。善悪二元的な監査報告書の出現は、容易には理解できないであろう。

(2)適法性意見と適正性意見

監査意見の目的については、それが適正表示の監査にあることを示す文言を使用することが適当であると考え³⁹⁾。これも、やはり、基本的視点で明らかにしたように、会計監査人の監査は、専門家による監査であるから、証券取引法監査の場合と同じように、財務諸表が会社の財政状態及び経営成績を適正に表示しているかどうかについて意見を表明すべきであろう。従って、これまで証券取引法監査で使用されてきたような「会社の財政状態及び経営成績を適正に表示している」という文言を使用しても、法規上の「会社の財産及び損益の状況を正しく示している」という文言と実質的に何ら変わらない。なお、「財政状態及び経営成績」という文言は、これまでの証券取引監査によって、すでに一般に認められたものとなっており、また、専門家である公認会計士が使用するのに、より妥当な表現であるといえよう。

適法性を監査人が注意するのは当然のことであるが、意見表明としては適正性が問われているのであって適法性は適正性の下部構造に位置する。証券取引法監査において適法性の検討は監査担当者にとって欠くことのできない重要事項である。職業的監査人による独立の監査は、適正性を立証することによってのみ適法であると考え、適法性監査が適正性監査に優先するものとしたら職業的監査人は不要となり、誰でも財務諸表監査を行い得ることになる⁴⁰⁾。

監査意見の一元化が可能であり、適法と適正とが少なくとも同一次元で考えられるためには(1)監査の客体である会計・財務諸表がその範囲及び作成の過程において同一であり、かつ(2)両者の目的及び監査意見を利用するものの関心が共通していることが要件となる。確かに商法の計算規定は本来債権者保護を目的とした配当可能利益の算定を明確にするものであるが、今日のそれは、単純な財産担保額ないし配当可能限度額の明示ではなく、これらを包摂し、多様化した債権者、株主と会社との関係における個々の経済的権利義務を確定するものである。経営実情からみれば、広範囲の企業利害関係者を対象とした適正な財政状態と経営成績の表示という点においては一致している⁴¹⁾。この前提に立ってまず財務諸表自体の様式について両法規の異同を観察すると、ここまで近寄った以上、どっちかに片寄せて一致させるほうが、わざわざ相互に表示上の独自性を残すために並々ならぬ配慮をするよりはるかに容易ではないかを感じる。

公認会計士監査は、会計監査に関する監査システムを代表するもので、その監査範囲は財務諸表監査である。すなわち、企業の財務諸表の社会的信頼性を確立することが主たる目標とされるのである。これに対して、商法上の監査役監査における計算書類の監査は、公認会計士の財務諸表の監査に相当するものであるが、両者の間には多少の性格の相違がある。それは、監査役の会計監査は、計算書類監査の範囲にとどまらず、取締役の職務執行の監査という範囲をも含んでいると解され得るからである。

現代監査の特質の一つは、行為の裏づけとしての会計監査から、情報表示としての監査へと展開して、まさに検査や証明機能から進んで情報提供の機能へと発展して、いわば広義の会社投資者保護の監査への展開を特質化してきたところにある。そして、企業の広範な外部利害関係者向けの公認会計士監査の役割はより一層期待されるのは理の当然である。もし、公認会計士監査の一元化を達成できず、その保証水準がそれぞれの制度によって違っても構わないのだろうか。

5 公認会計士監査の保証水準の同一性

公認会計士の実施する財務諸表監査の目的は、あくまでも財務諸表の表示の適正性に対する職業監査人としての保証を提供することにより、その利用者の適切な判断に資することである。そして、公認会計士が実施する財務諸表監査が財務諸表表示の適正性の信頼性について達成すべき保証水準はいずれの監査であれ、同一であろうか。

「公認会計士が実施する財務諸表監査が財務諸表表示の適正性の信頼性について達成すべき保証水準は、証券取引法に基づく監査や商法特例法に基づく監査のような法定監査であろうと、

あるいは中小企業投資育成会社が投資先に要求する公認会計士監査や抵当証券業各社が自主的に依頼する公認会計士監査のような任意監査であれ、同一である」はず⁴²⁾である。要するに、現行の監査基準の前文「監査基準の設定について」の冒頭の「職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当たり、法令によって強制されなくても、常にこれを遵守しなければならない。」に求められる。即ち、現行の監査基準は、財務諸表監査の実施にあたり公認会計士に「常にこれを遵守しなければならない。」と要求しているのである。これはなぜであろうか。

公認会計士法第2条第1項が明確に規定しているように、「公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務諸表の監査または証明をすることを業とする」職業監査人である。公認会計士は、財務諸表という情報が円滑に取引者の間で交換されることにより、市場参加者間の信頼の欠如により取引が成立しない不経済を克服する必要に応じて登場し、職業専門家としての地位を経済社会に確立してきたのである。逆に言えば、公認会計士は経済社会から、財務諸表の表示の適正性の信頼性を保証するという特定の職務内容(役割行為)の遂行者という期待された役割が与えられているということである。この役割は市場システムの相互交換の中から自ら形成されてきたものである⁴³⁾。したがって、公認会計士はこの役割期待を実現できなければ、市場システムの中に存在できない。そこで、公認会計士は役割行為としてその役割期待を実現し、経済社会に存在理由を認識せしめようとする。そのために、自主的に専門的技術を練磨し品位を保持する努力をするとともに、職業専門家団体として公認会計士協会を結成して社会的勢力を形成し職業専門家としての水準の維持に努めるのである。

そして、公認会計士の職業専門家としての社会的影響力が大きくなると、職業監査人としての役割期待を確保し制度的に安定させるために国家(行政)の介入をみることになる(日本の場合は逆に国家(行政)の介入が先行したが)。第一に、管理法規として公認会計士法を制定して公認会計士の職業専門家としての資格の付与・管理において国家(行政)が介入するようになる。このことは、専門職業領域での混乱を回避するための特定の有資格者のみによる職域の独占を招来することになる。第二に、職業専門家としての技術水準と品位の保持のための指導・監督と懲戒処分権の行使において国家(行政)が介入するようになる。しかし、公認会計士の職業専門家としての存在に国家(行政)が介入するのはあくまでも副次的次元においてである。決して国家によってその存在が支えられているのではない。公認会計士が職業専門家として存在し続けられるのは、公認会計士に対する市場システムの役割期待に由来しているのである。そして、公認会計士に対する市場システムの役割期待を集約して規範化したものこそ、監査基準そのものである。したがって、監査基準に反して実施された財務諸表監査は関係者の期待を裏切るものであり、公認会計士の存在を脅かすことになる。したがって「職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当たり、法令によって強制されなくても、常にこれを遵守しなければならない」のである。

少なくとも公認会計士資格を明らかにして実施する財務諸表監査が、財務諸表表示の適正性

の信頼性について保証する水準が、いずれの監査においても同一でなければ、関係者を混乱させたり、その期待を裏切ったり、市場社会における職業専門家としての高い信頼性が危ぶまれる恐れがある。

公認会計士の肩書を明らかにして実施した監査には、特定の内容をもつ財務諸表監査業務の実施が期待されている。そこでは、一定の保証水準を維持した監査が必要になる。

五 おわりに

公認会計士による財務諸表監査が、真に社会的に独自の財務諸表の信頼性を保証する監査制度として確立されるために、公認会計士監査制度の一本化はどうしても必要である。

会計、監査には国籍や国境はない。しかしながら各国における会計、監査の実務はその国々の慣習や法令の規制あるいは財務諸表に対する評価の違いなどから、国によって異なり、それらが色濃く投影されたその国独自のものとなっている。一方、現代社会の世界経済はそれ以前とは大きく変わり、諸国間の相互依存がより緊密となり多元化し、貿易の拡大、資本の交流、巨大な海外投資と国際的な協力開発が進み、多国籍企業が生まれつつある。各国の企業会計はそれぞれの国情は異なっているとはいえ、国際性を増し、利害関係者が急速に拡散した今日、会計基準の国際的な秩序を保つため、各国の基準を相互に調整し、国際的に通用するより普遍的な会計基準・監査基準を設定する活動は着実に進んでいく。そのような先進的会計基準・監査基準が飛躍的に発展している中で、自国の歴史的な特殊性に拘らず、より効果的効率的簡素化・単一化された操作性の強い会計基準・監査基準の制定を望む。この点は会計ビッグバンを背景に近年続出した新会計基準および平成14年新監査基準の制定または商法の大改正などからこの進展が見える。

< 注 >

- 1) 西野嘉一郎『現代会計監査制度発達史』(第一法規 1985年)55頁。
- 2) 新井益太郎『会計士監査制度史序説』(中央経済社 1999年)2-3頁。
- 3) 西野嘉一郎、前掲書 55 - 67頁。
- 4) 中央経済社編『会計法規集』最新増補(第15版)(中央経済社 2000年)219頁。
- 5) 西野嘉一郎、前掲書 108 - 113頁。
- 6) 原征士『我が国職業的監査人制度発達史』(白桃書房 1989年)471頁。
- 7) 西野嘉一郎、前掲書 163 - 79頁。
- 8) 西野嘉一郎、前掲書 201 - 206頁。
- 9) 西野嘉一郎、前掲書 208 - 212頁。
- 10) 西野嘉一郎、前掲書 225 - 227頁。
- 11) 平成5商法改正により監査役会の設立は法定化され、「監査役の過半数の同意」ということは「監査役会の同意」になった。
- 12) 平成5年以後「監査役会による解任」になった。
- 13) 西野嘉一郎、前掲書 232頁。
- 14) 加藤恭彦ほか『監査論講義』(中央経済社 1999年)26 - 27頁。
- 15) 川北博『会計情報監査制度の研究 日本型監査の転換』有斐閣 2001年 182頁。

公認会計士監査制度の一本化（邱）

- 16) 詳細は川北博、前掲書 181 頁参照されたい。
- 17) 川北博、前掲書 182 頁。
- 18) 山浦久司「新監査基準：その内容、考え方、及び意義」『改訂監査基準の詳解と対応』税務経理協会、2002 年 4 頁。
- 19) 川北博、前掲書 216 頁。
- 20) 森實「会計監査人の監査意見の問題について」『企業会計』（中央経済社 1975 年）37（341）頁。
- 21) 加藤恭彦ほか『監査論講義』中央経済社 1999 年 44 頁。
- 22) 和井内清、「監査役監査と会計監査人監査の問題点と処理」『産業経理』（同友館 1975 年）25 頁。
- 23) 監査役はその職務を行うために必要があるとき、会計監査人に対し、その監査に関する報告を求めることができる。()監査役と会計監査人はともに監査を行うことをその職務としながらも、互いに独立してそれを行うものであって、その間に上下の関係がない。監査役は使用人に対し報告を求める場合と異なり、職務を遂行するため必要がある場合だけに会計監査人に報告を求めることができる。
- 24) 和井内清、前掲論文 25 頁。
- 25) 河合秀敏、前掲論文 10 頁。
- 26) 可児島俊雄『監査通論 会計士監査論の構造』（実教出版株式会社 1985 年）16 頁。
- 27) 可児島、同上書、34 頁。
- 28) 加藤恭彦ほか、前掲書 10 頁。
- 29) 安井正男「監査意見表明の実務的観点」『企業会計』27(3)（中央経済社 1975 年）58（362）頁。
- 30) 安井正男、前掲論文 61（365）頁。
- 31) 可児島、前掲書、136 頁。
- 32) 同上 137 頁。
- 33) 可児島俊雄『現代企業の監査 監査環境と新潮流』（中央経済社 1990 年）218 - 219 頁。
- 34) 川北博、前掲書 218 頁。
- 35) 飯野利夫「会計監査人監査報告書の本質」『産業経理』（同友館 1975 年 No.4）1 頁。
- 36) 河合秀敏「監査役監査と会計監査人監査」『産業経理』（同友館 1975 年 No.4）8 頁。
- 37) 飯野利夫、前掲論文 3 頁。
- 38) 山上一夫「一元化方途の策定」『企業会計』27（3）（中央経済社 1975 年）43（347）頁。
飯野利夫「会計監査人監査報告書の本質」『産業経理』（同友館 1975 年 No.4）1 頁。
河合秀敏「監査役監査化方途の策定」『企業会計』27(3)(中央経済社 1975 年)。
- 39) 森實「会計監査人の監査意見の問題について」『企業会計』27(3)(中央経済社 1975 年)40（344）頁。
- 40) 河合秀敏、前掲書 10～11 頁。
- 41) 高田正淳「監査意見表明の一元化」『企業会計』27(3)（中央経済社 1975 年）29（333）頁。
- 42) 脇田良一「公認会計士監査の今後」『企業会計』Vol53 No1(中央経済社 2001 年)69 頁。
- 43) 脇田良一、前掲論文 70 頁。

主指導教員（木下勝一教授）、副指導教員（柳喜重郎教授・沢田克己教授）