

平成 30 年 5 月 31 日現在

機関番号：34416

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2015～2017

課題番号：15K03800

研究課題名(和文) 多様な監査・保証形態が与える保証効果への影響に関する国際的・実証的研究

研究課題名(英文) Research on the Assurance Effect of Multiple Audit Forms

研究代表者

松本 祥尚 (Matsumoto, Yoshinao)

関西大学・会計研究科・教授

研究者番号：30219521

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,400,000円

研究成果の概要(和文)：「多様な監査・保証業務の形態が利害関係者に与える保証効果への影響に関する国際的・実証的研究」をテーマとし、多様な財務情報に対して、異なる監査・保証業務を職業会計士がどのように提供し得るのか、また提供しているのか、について、監査及び証明業務で先行するアメリカを中心に検討し、特に特別目的の財務情報の監査・証明業務の提供実態について明らかにした。

同時にドイツにおける任意監査・証明業務の実態についても、連携研究員の協力を得てその詳細を検討した。最終的にわが国での任意の監査・証明業務に関する実務がそれほど導入・定着していないことが確認されたため、実務指針の一層の充実を含めた対応の必要性を提言した。

研究成果の概要(英文)：As the theme of "An International and Empirical Study on the Assurance Effect of Various Forms of Audit on Stakeholders," we examined the actual situation of providing audit and attestation engagements for special purpose financial information, especially focused on the U.S. PCAOB regulations and AICPA standards. And we studied the details of voluntary audit services in Germany with the cooperation of collaborating researcher. It was confirmed that our practice related to voluntary audit and attestation in Japan was not introduced and established sufficiently, so we suggested the necessity of further improvement of detailed practical guidelines.

研究分野：監査論

キーワード：特別目的 一般目的 監査業務 証明業務 保証業務 保証水準 保証効果

### 1. 研究開始当初の背景

2014年改訂監査基準が従来の一般投資者向けの「一般目的」の財務情報に加えて、多様な利害関係者向けの「特別目的の財務情報」に対する監査を規定したことから、監査目的に複数性ないし多様性が認められることとなった。このような監査目的の多様化を認めるのは、わが国で初めてのことであり、これまでに経験したことのない影響が実務に生じると推測された。

### 2. 研究の目的

「多様な監査・保証形態が与える保証効果への影響に関する国際的・実証的研究」をテーマとして、制度的・実務的観点を押さえつつ、想定利用者と利用目的の複数化、監査・保証の対象の細分化、表明意見・結論の多様化が、監査人が獲得すべき確信（証拠）の程度や利用者の受け取る保証効果にどのような影響を及ぼすのか、を理論的に解明することを研究目的とした。

### 3. 研究の方法

監査・保証の対象となる多様な情報に対して実施される業務手続や表明される意見の形態に関する国際制度上の規定や先行研究に基づき、国際監査基準 800「特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」と同基準 805「個別の財務表又は財務諸表項目等に対する監査」を既に導入している各国の規制内容を調査した。

特に任意の監査・証明業務で先行するアメリカ具体的な監査・証明業務基準を検討した。またヨーロッパの状況を捕捉するため連携研究員によりドイツの任意監査・証明業務に関する調査を行なった。

さらに、2014年監査基準改訂後、既に数年が経過したわが国において、多様な財務情報に対する監査・証明業務がどの程度普及・定着しているのかについて、監査・保証対象・業務実施者・業務報告書・保証の水準・想定利用者の観点から実態調査した。

### 4. 研究成果

#### (1) 監査・証明業務対象の多様化

2015年及び2016年においては、職業会計士が多様な財務情報の監査・保証業務をどのように提供し得るのか、また提供しているのか、について、監査及び証明業務で先行するアメリカを中心に検討した。特に特別目的の財務情報の監査・証明業務を規定する公開企業会計監視委員会（PCAOB）とアメリカ公認会計士協会（AICPA）による基準のみならず、任意監査・証明業務を規制するAICPAによる監査・証明業務基準がどのように実務に適用されているのか、を検討した。

わが国を含め多様な財務情報に対する監査・証明業務では、証券市場における一般投資者による意思決定支援を想定した会計基準を「一般目的」会計基準と称し、当該基準

に準拠して作成された財務情報に対する準拠性または適正性意見の表明を目的とした監査・証明業務、ならびに特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に基づいて作成された財務情報に対する準拠性または適正性意見の表明を目的とした監査・証明業務が想定された。これら特別目的の会計基準としては、現金基準、税基準、規制基準、契約基準、その他基準が候補とされる。このような基準に準拠して作成される財務情報には、完全な一組の財務諸表だけでなく、単体の財務表や個別の財務諸表項目も監査・証明の対象として含まれている。

具体的な単体の財務表としては、以下のようものが挙げられた。

- 貸借対照表
- 損益計算書
- 剰余金計算書
- キャッシュ・フロー計算書
- 資産負債計算書
- 株主持分変動計算書
- 収支計算書
- 製品ライン損益計算書

また特定の財務諸表項目としては、次のようなものがある。

- 受取勘定、回収懸念のある受取勘定に対する引当金、棚卸資産、私的給付制度における発生給付負債、認識済み無形資産の帳簿価値、或いは、ポートフォリオ・インシュアランスにおいて報告された請求分以外に負うべき負債、当該項目には関連する注記も含む
- 関連する注記を含み、外部委託管理資産や私的給付制度からの受け取りの一覧表
- 関連する注記を含み、リース資産に関する償却表
- 関連注記を含み、利益配当、ないし従業員賞与の一覧表

上記のような監査・証明対象となっているのは過去財務情報であるが、過去財務情報に限定せずに、将来情報を含む財務諸表の1ないし複数の特定の構成要素に対しても監査・証明業務は可能とされる。さらには、非財務情報に対しても、伝統的な過去財務諸表に対する保証を供するために用いてきたスキルを用いて保証を提供することがSSAEによって可能となっている

#### (2) 監査・証明業務の多層性

各種の過去・将来財務情報と非財務情報に対して提供される多様な監査・証明業務のためには、一定の権威ある行為基準が必要となる。そのような行為基準として、AICPAは以下のような規定を設けている。

すなわち、証明業務に当たって適用される規程に関して、「業務実施者は、利用者にとって相応しく、かつ利用可能となる規程に照らして、主題事項が評価可能であると信じる

根拠を持たねばならない」とし、相応しい規準が、以下のような属性を有することを求めている。

#### 規準の相応性

- 客観性...規準に偏向のないこと
- 測定可能性...規準が、主題事項の合理的に一貫した、定性的、或いは定量的測定を可能とするものであること
- 完全性...規準が、主題事項に関する結論に影響する関連のある要因が省略されないように、十分に完全であること
- 関連性...規準が、当該主題事項に関連すること

またこれら規準は、以下の方法の1ないし複数の何れかにより、想定利用者が入手できるものでなければならない。

#### 規準の入手可能性

- 公的に入手できること
- 主題事項の表示、或いはアサーションに、明示的に含まれることで、全ての利用者が入手可能であること
- 業務実施者の報告書で、明示的に含まれることで、全ての利用者に入手可能であること
- 公式には入手可能にはなっていないとしても、大半の利用者が十分に理解していること
- 特定の当事者にとってのみ入手可能であること

### (3) 業務報告書の多様性

多様な財務情報・非財務情報に対する監査・証明業務の結果、発行される業務報告書として備えるべき特性として、AICPA は下記を必須としている。

#### 業務の種類と行為基準

業務実施者は、主題事項ないし報告されるアサーションを識別し、当該報告書に業務の特性を記載しなければならない。この場合の業務の特性は、(a)検証かレビューかという、実施された業務の種類と範囲の説明と、(b)当該業務で遵守した専門職業基準、すなわちAICPA が設定した証明業務基準、への言及からなる。

#### 業務の種類に対応した結論の表明

業務実施者は、主題事項ないしアサーションに関して、当該主題事項が報告書で評価する際に準拠した規準に基づいて結論を記載しなければならない。証明業務報告書が一般利用に供される場合には、証明リスクの程度に応じて、当該リスクを適度に低くした検証業務（高い保証水準）か、相対的に高くなるレビュー業務（中位の保証水準）の何れかに、結論の表明は限定され、それぞれ肯定的意見の形式か、消極的形式の結論によって記載される。

#### 限定事項の記載

業務実施者は、当該業務、主題事項、もしあれば、それらのアサーションについて、知

っておくべき限定事項を全て報告書に記載しなければならない。

#### 利用の制限

業務実施者は、次のような状況下では、特定の当事者の情報ないし利用のためにのみ、報告書が意図されていることを報告書に記載しなければならない。

- 主題事項の評価に用いられた規準が、規準の設定に参加したか、或いは当該規準を十分に理解していると推定できる限られた数の当事者に対してのみ、業務実施者に適切であると判定された場合
- 主題事項の評価のために用いられた規準が、特定の当事者にとってのみ入手可能である場合
- 主題事項に関する報告や記載されたアサーションが、責任当事者によって提供されなかった場合
- 報告書が、証明業務に基づき、主題事項に対して合意された手続が適用される場合

以上のように、任意の監査・証明業務で先行するアメリカでは、PCAOB による上場会社向けの監査・証明業務基準だけでなく、AICPA による任意監査・証明業務のための会計・レビュー業務基準や証明業務基準において、具体的な監査・証明対象・実施手続・業務報告書が規定・更新されていることが明らかとなった。

### (4) ドイツの実態

特別目的の財務情報の監査をわが国同様に導入しているドイツにおいて、職業会計士による保証業務の提供を可能とする各種基準とその実態について、連携研究者の協力を得て明らかとした。

ドイツでは、わが国及びアメリカにいう保証業務を「経営経済的監査」と称し、既に過去・将来財務情報に対する情報監査のみならず、マネジメント・システムや内部統制、リスク管理システムやコンプライアンス管理システムに対する実態監査として基準化が図られ、実務が提供されていた。

### (5) わが国の実態

わが国で 2014 年改訂監査基準が導入した特別目的の財務情報の監査を含む任意監査・証明業務が、実際にどの程度、わが国実務に導入され、定着しているのかについて、日本公認会計士協会の協力を得て実態調査を行ない、日本会計研究学会スタディ・グループ報告の一部に反映させた。

このような研究成果に基づき、先行する諸外国に比して、わが国での任意の監査・証明業務に関する実務が、これらの基準化によってもそれほど導入・定着していないことが確認されたため、今後、自主規制機関である日本公認会計士協会等による監査・証明業務に

関する実務指針の一層の充実を含めた対応の必要性を提言した。

#### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計6件)

- (1) 松本祥尚インフォメーション・レポート化する監査報告書の受容可能性、会計、査読無、第189巻、第3号、2016、28-42
- (2) 松本祥尚、証明対象の多様化に伴う証明業務の展開、同志社商学、査読無、第67巻、第4号、2016、41-56
- (3) 松本祥尚、証券市場向け監査情報の充実、青山アカウンティング・レビュー、査読無、第6号、2016、50-57
- (4) 松本祥尚、監査・証明対象の多様化に伴う保証水準の多層性、会計・監査ジャーナル、査読無、第734号、2016、94-102
- (5) 松本祥尚、監査報告透明化の方向性、Disclosure & IR、査読無、第2巻、2017、70-79
- (6) 松本祥尚、監査報告の理論、月刊 監査役、査読無、第673号、2017、6-7

〔学会発表〕(計2件)

- (1) 日本会計研究学会第75回大会スタディ・グループ、開示情報の拡張と監査枠組みの多様化に関する研究(中間報告) グランシップ・ホテルアソシア静岡、2016年9月12日
- (2) 日本会計研究学会第76回大会スタディ・グループ、開示情報の拡張と監査枠組みの多様化に関する研究(最終報告) ANA クラウンプラザホテル広島、2017年9月22日

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕

出願状況(計0件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
出願年月日：  
国内外の別：

取得状況(計0件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
取得年月日：

国内外の別：

〔その他〕  
ホームページ等

#### 6. 研究組織

- (1) 研究代表者  
松本祥尚 (MATSUMOTO, Yoshinao)  
関西大学・大学院会計研究科・教授  
研究者番号：30219521
- (2) 研究分担者  
研究者番号：
- (3) 連携研究者  
内藤文雄 (NAITO, Fumio)  
甲南大学・経営学部・教授  
研究者番号：80188862
- (4) 研究協力者  
( )