



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	非財務情報の保証 : 会計士による保証業務の展開 [論文内容及び審査の要旨]
Author(s)	岡野, 泰樹
Degree Grantor	北海道大学
Degree Name	博士(経営学)
Dissertation Number	甲第12524号
Issue Date	2017-03-23
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/66271
Rights(URL)	https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.1/jp/
Type	doctoral thesis
File Information	Taiki_Okano_abstract.pdf, 論文内容の要旨



学位論文内容の要旨

博士の専攻分野の名称：博士（経営学）

氏名：岡野泰樹

学位論文題名

非財務情報の保証

－会計士による保証業務の展開－

非財務情報の開示を重視する傾向は、持たざる経営に象徴される企業経営の変化や、それに伴う財務諸表の有する状況説明機能・将来予測機能の低下、持続可能性への関心の高まり等を受けて、1990年代以降、強まってきている。企業には、財務諸表を中心とした、伝統的な財務情報に加え、企業の戦略情報やビジネスモデル、環境・社会・ガバナンスにかんする、ESG (environmental, social, governance) 情報等の開示が求められてきており、そのための制度や、実務上の枠組みが国際的に整備されつつある。しかしながら、非財務情報の開示に関する制度的・実務的発展にもかかわらず、その信頼性を確保するための保証の枠組みは未だ確立されていない。その一方で、非財務情報にたいする保証業務は、大企業を中心にますます普及しつつあり、結果として保証命題と保証水準が異なる、多様な保証が横溢するという事態が生じている。このような多様な保証の普及は、非財務情報にたいする保証の利用者が、保証命題や保証水準を明確に理解・識別することを妨げるだけでなく、より重要なことに、非財務情報自体の信頼性を損なうことへと繋がる可能性が指摘されている。加えて、一定の保証の枠組みの欠如は、保証付与者と利用者間での、保証命題と保証水準についての相互不理解を生み、保証付与者に過大な責任を課す可能性がある。非財務情報の開示の重要性が高まり、それへの保証がますます普及する傾向にある現在、非財務情報の保証にたいする一定の枠組みの構築に向けた取り組みが開始されるべき段階に来ているように思われる。

本論文の目的は、かかる問題意識をもとに、（１）非財務情報にたいして現在までに提案・実施されてきた保証の枠組みを、保証命題と保証水準の視角から整理すること、（２）それらをもとに非財務情報にたいする保証のあり方を示すことにある。本論文の構成は以下の通りである。

- 第1章 非財務情報の保証－問題の所在－
- 第2章 米国 MD&A にたいする保証業務
- 第3章 英国ナラティブ・レポートにたいする保証業務
- 第4章 紛争鉱物報告書にたいする保証業務
- 第5章 統合報告書の保証に向けて－AA1000AS の適用可能性－
- 第6章 本論文の要約と結論

上述した問題意識と目的が示される第1章に続く4つの章では、非財務情報にたいして提案・実施されている主要な保証の枠組みが検討されることとなる。

第2章では、国際的に最も早く整備された非財務情報の保証の枠組みの一つである、米国 MD&A にたいする保証業務が検討される。検討の結果、非財務情報の内容の適正性にたいし、合理的保証を付与できるという点で、有用性が高い保証業務として位置付けられるとともに、そのような保証命題と保証水準での保証が実行可能な背景には、保証対象である MD&A が、財務諸表を補足する過去の情報としての性格を有していること、監査人には財務諸表監査との連携の中で MD&A を保証する、という前提が存在していることが示される。また、MD&A には、財務諸表の補足に留まらない、経営戦略や環境情報とった、財務諸表を補完する情報の拡充が、近年求められてきており、財務諸表を補足する過去の情報と位置付けられてきた MD&A を前提に構築された保証の枠組みでは、それらの情報に対応できないことが指摘される。

英国のナラティブ・レポートにたいする保証業務を検討する第3章では、米国 MD&A の保証業務で指摘された課題を念頭に、非財務情報にたいする有用性・実行可能性の高い保証の枠組みが理論的に検討される。そこでは、①ナラティブ・レポートと財務諸表・財務諸表監査における知見との整合性の保証、②ナラティブ・レポートの内容の保証、③ナラティブ・レポートの作成システム・プロセスの保証、という3つの保証の枠組みが取り上げられる。検討の結果、まず①の保証の枠組みは、米国 MD&A の保証で指摘された課題に対応できないことが指摘される。次に②の保証の枠組みは、将来指向情報の内容を保証することは、本質的に未来を保証しようとするものであることからその実行は困難であり、保証命題の明瞭さの低さ、画一的な評価規準の策定の困難さ、業務実施者の有する専門性の適合度の低さ、得られる証拠の性質から、保証水準も高いものとなり得ず、その実行可能性・有用性が低いことが指摘される。そして、③の保証の枠組みは、情報作成システム・プロセスという、保証命題が過去の情報であること、情報作成システム・プロセスの保証は、すでに内部統制監査という形で会計士が取組んでおり、業務実施者の有する専門性の適合度が高いこと、内部統制と同様の評価規準を策定できる可能性が高いこと、結果として確証的な証拠が入手可能となることから、最も実行可能性・有用性が高い保証の枠組みであると結論づけられる。

第4章で検討される米国の紛争鉱物報告書監査は、第3章でその実行可能性・有用性の高さが理論的に確認された、情報作成システム・プロセスの保証の具体例として理解されるものである。紛争鉱物報告書監査は、CSR 情報の一種である紛争鉱物情報に、制度として保証業務が要請された初めての事例であり、情報作成システム・プロセスにたいする保証の実務上の実行可能性と課題を検討する上で重要な事例である。検討の結果、紛争鉱物報告書監査の事例からは、情報作成システム・プロセスの保証においても、事実性型・準拠性型以上の保証を実行することは困難であることが示唆され、それに伴って、①監査の形骸化の可能性、②監査の効果の不明瞭さ、という問題が生じる可能性が指摘される。

統合報告書に含まれる非財務情報にたいする保証を検討する第5章では、その保証に際し、AA1000AS が利用されているという実務の状況をまず明らかにし、次いで AA1000AS の枠組みを検討することで、AA1000AS も情報作成システム・プロセスを保証するものであること、ステークホルダーを関与させた保証を指向しているという特徴が確認される。ステークホルダーを関与させた保証は、紛争鉱物報告書監査の事例において指摘された、監査の形骸化や効果の不明瞭さを軽減するという点で、有用な保証となる可能性がある一方、保証の責任の所在の曖昧化を招く危険性があることが指摘される。

本論文の要約と結論が示される第6章では、第2章から第4章で検討された非財務情報にたいする保証の枠組みが、保証命題と保証水準の視角から改めて整理されるとともに、それをもとにした非財務情報にたいする保証のあり方が示される。ここでは、非財務情報の外延の拡大と性質の変化から生じる課題に対応するために、非財務情報にたいする保証業務においては、システム・プロセスにより作成された情報を保証するという、伝統的な財務諸表監査モデルから、情報を作成するシステム・プロセスを保証するモデルへと、その転換が求められることが主張される。