



|                     |                                                                                                                           |
|---------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 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             | <a href="https://hdl.handle.net/2115/66271">https://hdl.handle.net/2115/66271</a>                                         |
| Rights(URL)         | <a href="https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.1/jp/">https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/2.1/jp/</a> |
| Type                | doctoral thesis                                                                                                           |
| File Information    | Taiki_Okano_review.pdf, 審査の要旨                                                                                             |



## 学位論文審査の要旨

博士の専攻分野の名称：博士（経営学）

氏名：岡野 泰樹

|      |    |     |    |    |
|------|----|-----|----|----|
| 審査委員 | 主査 | 教授  | 吉見 | 宏  |
|      | 副査 | 教授  | 蟹江 | 章  |
|      | 副査 | 准教授 | 篠田 | 朝也 |

## 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－

本論文は、会計士（日本の場合には公認会計士にあたる会計専門職）が行う非財務情報に対する保証の構造を検討したものである。このために、本論文は、（１）非財務情報に対して現在までに提案ないし実際に実務として行われた保証がいかなる枠組みを持っていたのかを、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対する会計士の保証のあり方を示すこと、を目途としている。

本論文は、全 6 章からなる。本論文の問題意識を示した第 1 章に続く第 2 章では、米国の MD&A (Management Discussion and Analysis: 経営者による財政状態及び経営成績の検討と分析) に対する保証を検討している。ここでは、非財務情報に対しても、適正性の意見表明という形での合理的保証である点で、会計士による有用性が高い保証業務として位置づけることができるものの、それは MD&A が、非財務情報とはいえ財務諸表を補足する過去の情報としての性格を有しており、したがって、保証主体となる会計士は、これを財務諸表監査との連携の中で高い保証水準をもって MD&A の保証が可能であるという前提があるためである。近年、MD&A には、財務諸表の補足に止まらない、経営戦略や環境情報とった、より広範な非財務情報の拡充が求められてきており、この場合には、ここまでの MD&A に対する保証の枠組みでは対応できないことが示唆された。

第 3 章では、第 2 章で検討された課題を念頭に、米国 MD&A よりも、将来指向情報や財務諸表からの乖離が強い情報を多く含む、英国のナラティブ・レポートに対する保証が検討されている。ここでは、現在までに提案されてきた保証の枠組みのうち、ナラティブ・レポートの作成システムないしプロセスを保証するものが、保証命題が過去のなものであること、すでに内部統制監査という形で会計士が従事している業務と、情報作成システム・プロセスの保証とは親和性があり、業務実施者の有する専門性の適合度からも内部統制と同様の評価規準を策定できる可能性が高く、証拠も入手可能となることから、最も実行可能性および有用性が高い保証の枠組みであると結論づけている。

第 4 章は、非財務情報である CSR 情報の一種として位置づけられる紛争鉱物情報に対して、制度上、保証が強制された初めての事例である米国の紛争鉱物報告書監査を検討している。これは、第 3 章で実行可能性や有用性の高さを筆者が主張した、情報作成システムないしプロセ

スの保証の具体例として理解されるものである。ここでは、紛争鉱物報告書監査に会計士が主体として関与するとしても、事実性型・準拠性型以上の保証（適正性型の保証）を行うことは困難であることを指摘している。

第5章では、統合報告書に含まれる非財務情報に対する保証が検討される。非財務情報の保証に際しては、規準としてAA1000ASが広く利用されており、AA1000ASが情報作成システム・プロセスを保証するものであり、特にステークホルダーを関与させた保証を指向している。保証にステークホルダーを関与させることにより、第4章で指摘された、監査の形骸化や効果の不明瞭さを軽減できる可能性がある一方で、保証の責任の所在の曖昧化を招く危険性があることを指摘している。

以上から、本論文においては、①非財務情報が将来指向的な性質を持つ場合、画一的な評価規準を策定することが難しく、保証水準の面では限定的保証が付与可能となるに過ぎないこと、②財務情報から乖離した情報内容への保証は、保証主体である会計士の専門性の適合度の低下を生じさせ、会計士の社会的独立性を毀損させる可能性があること、から、会計士が伝統的に従事してきた財務諸表監査タイプの保証業務を、単純に非財務情報に対する保証業務として行うことには否定的なスタンスを取る。そして、非財務情報に対して会計士が主体となっていく保証業務は、情報作成システムないしプロセスを保証するものとすべきことと結論づけられている。これにより、①非財務情報が将来指向的な性質を持つとしても、その情報を作成するためのシステムやプロセスは、過去の性質を有しており、保証のための規準も、紛争鉱物報告書監査における評価規準がそうであったように、内部統制監査の構造をもとに策定することも可能と考えられ、②会計士は、システムやプロセスの専門家としての側面を重視することで、専門外（会計以外）の領域に進出する際に通常問題となる、専門知識という壁を越えて、多様な非財務情報を保証することができる。

以上のように、本論文は、会計士による保証業務の視点から、非財務情報に対する保証の枠組みを広範に検討しており、非財務情報の保証が、近年の監査論において重要な課題となっている中で先進的かつ意欲的にこの問題に取り組んだものである。その結論も明確に示されており、学術的な意義は大きい。しかし、本論文にも今後検討されるべき以下のような課題がある。

第一に、本論文が、会計専門職が行う保証業務にその視座を限定していることである。第4章で示された紛争鉱物情報の監査も、あるいは環境報告書ないしCSR報告書の保証も、現に会計専門職の独占的な保証業務ではない。すなわち、非財務情報の保証は、今後も必ずしも会計士の保証業務として行われるとは限らない。このとき、保証主体を会計士に限定することの意義が問われようし、むしろ、保証主体を広く捉えた「保証」論が必要とも考えられる。これは、本研究の将来性を示すものであるが、一方で本論文の限界を示すものともなっている。

第二に、非財務情報の保証自体が先端的な分野であるが故に、その必要性、言い換えれば社会的にかかる保証の需要が存在するか否かの検証がなされていない。これは、かかる実証的な先行研究の不十分さに起因するものでもあるが、本論文の課題とも考えられるものである。

以上のような問題点も指摘されるところであるが、一方でこれらは本研究の今後の発展の可能性を示唆するものでもあり、本論文の学術的価値を損なうものではない。以上から、審査委員3名は全員一致を持って、本論文が博士(経営学)の学位授与に値するものと認めた。