

博士学位論文 要旨

氏名 坂根 純輝

論題

財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の検討

1.本論文の背景と目的

本論文は、財務会計領域及び監査領域で用いられている信頼性概念の検討を目的としている。財務会計領域及び監査領域における信頼性概念の意味内容は、固定化されたものではなく時代の経過とともに変容していることを根拠として、信頼性概念がどのような意味内容のもとで規定されているのか、今後どのような整理が必要であるのかを論究している。

本論文では、まず、財務会計領域における信頼性概念の変化をとりあげている。財務会計上の信頼性概念は、2010年のIASB（国際会計基準審議会）及びFASB（米国財務会計基準審議会）の共通の概念フレームワークを構築する合同プロジェクトにおいて変更された。具体的には、合同プロジェクトの結果公表された財務会計の概念フレームワークにおける会計情報の質的特性としての信頼性（以下、質的特性としての信頼性という。）が忠実な表現という概念に置き換えられることとなったのである。

上述した財務会計領域における質的特性としての信頼性の消滅が財務会計領域にのみ影響を及ぼすのか、また監査領域にも影響を及ぼすことになるのかに関しては先行研究においては十分な整理がなされていないと考えられる。よって、本論文では、合同プロジェクトの結果公表された財務会計の概念フレームワークにおける会計情報の質的特性の変更が監査領域に対してどのような影響を与えることになるのかを明らかにする。

本論文は、最終的に財務諸表監査の役割をあらわす「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句において登場する信頼性とは何かについて一つの仮説を創設し、検証していく。当該仮説は、「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句の中で用いられる信頼性を財務会計の概念フレームワークに掲げられている質的特性としての信頼性や有用性に限定せずに、監査領域における信頼性概念を含む広範でかつ具体的な概念としてあらわそうとするものである。

2.本論文の概要と構成

(i) 第1章の概要

第1章は、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に係る先行研究の検討を目的

としている。

財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に係る先行研究は、大きく 3 つの見解に分類することが可能である。

第 1 に、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性としての信頼性とする見解である。

第 2 に、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性としての信頼性及び目的適合性とする見解である。

第 3 に、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を会計情報の質的特性としての信頼性及び目的適合性を含んだ有用性とする見解である。

第 1 章では、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性に関する先行研究を整理することにより、第 2 章以降の議論の前提を構築している。

(ii) 第 2 章の概要

第 2 章は、財務会計領域の信頼性とは何かを明らかにすることを目的としている。とりわけ、財務会計領域の信頼性の中でも専門用語として確立している質的特性としての信頼性という概念に焦点を当てて考察をすすめている。

先行研究では、基本的に財務会計領域における信頼性を *reliability*、*credibility*、*creditability*、*trustworthy* という 4 つの英単語であらわしてきた。アメリカ公認会計士協会における用語委員会の委員長を務めていた Eric L. Kohler は、これらの信頼性をあらわす英単語の中でも *reliability* のみを概念規定しており、他の英単語を定義していない。このことから、他の用語に比べ *reliability* が財務会計領域と監査領域における信頼性をあらわす専門用語として認識されていることが明確になったと考えられる。

Eric L. Kohler は、会計学上一般的に使用される *reliability* の意味を「財務諸表の様式、完全な情報の表示、有利な情報と不利な情報のどちらも伝達する普遍的な能力が財務諸表に備わっている事により、財務諸表利用者の中で生成される信頼度」と定義している。

この定義は、会計情報の量と質をとりあげているものの、とりわけ会計情報が有用なものとなるために会計情報が備えなければならない質をあらわしていることから、財務会計領域において一般的に使用される信頼性 (*reliability*) が質的特性としての信頼性と同様のものであると結論付けた。

(iii) 第 3 章の概要

第 3 章は、第 2 章で焦点を当てて言及した財務会計の概念フレームワークに規定されている質的特性としての信頼性が IASB 及び FASB の合同プロジェクトにおいて忠実な表現に置き換えられた事実を考察している。そして、会計情報の質的特性としての信頼性を削除し、忠実な表現を採用することによって、財務会計領域において本質的な違いが存在することになるのかを検討していく。

質的特性としての信頼性と忠実な表現の相違点が用語の変更だけならば、質的特性としての信頼性と忠実な表現の分析にはそれほどの意味を見出すことができないであろう。しかしながら、質的特性としての信頼性と忠実な表現の構成内容には異なる箇所が存在するのである。すなわち、質的特性としての信頼性を構成する下位概念には検証可能性が含まれていたにもかかわらず、忠実な表現においては下位概念として検証可能性が含まれなかった点である。

異なる箇所が生じた原因は、質的特性としての信頼性の下位概念である検証可能性が公正価値会計を中心とする現代の財務会計領域の見解を抑制する概念であったため、公正価値会計を推し進めるために検証可能性という下位概念をもたない忠実な表現という概念の採用が国際的に必要になったからであろう。

このような検討の結果、IASB 及び FASB における忠実な表現の採用は、IASB 及び FASB の概念フレームワークにおける会計情報の質的特性の理論的完成度を根拠として受け入れる必要があると考えている。ただ、忠実な表現を受け入れることは、他方において質的特性としての信頼性を削除することに繋がる。そして、質的特性としての信頼性の削除は、会計学上多義的に乱用されてきた信頼性という概念の整理に貢献するのである。

(IV) 第 4 章の概要

第 4 章では、第 3 章で検討した合同プロジェクトにおける概念フレームワークに掲げられた会計情報の質的特性を前提として財務諸表監査が保証している財務諸表の質とは何かを考察している。

我が国では、企業会計基準委員会が討議資料という形式で財務会計の概念フレームワークを公表している。そして、我が国概念フレームワークでは、現在においても質的特性としての信頼性を採用している。そこで、第 4 章では、我が国概念フレームワークにおいても忠実な表現の必要性が生じていることを論じている。

我が国概念フレームワークにおいても忠実な表現が必要となる理由は 3 つ挙げられる。第 1 に、我が国概念フレームワークが国際的に孤立する可能性があること、第 2 に、その結果として我が国における財務諸表の質の保証に支障をきたすこと、第 3 に、財務諸表監査における信頼性の保証と会計情報の質的特性との関係が不明瞭なものになることである。

本章では、上述してきた問題意識を解決するために、財務会計領域における信頼性概念の変化に伴う監査領域における信頼性概念の変化とその必要性を説明していく。そして、財務諸表監査が保証している会計情報の質的特性は、目的適合性と忠実な表現であることを論じていく。最終的には、財務諸表が財務報告の目的である有用性を達成しているかについて、財務諸表監査が保証していることを論証する。

(V) 第 5 章の概要

第 5 章では、上述してきた第 4 章の結論を議論の前提として置いている。そして、有用

性と監査領域における信頼性との関係を明らかにすることに取り組んでいる。

我が国監査領域における信頼性概念の萌芽は 1950 年の監査基準（中間報告）にみられた。1950 年の監査基準における前文では、「社会一般の信頼性」という用語が出現する。そして、「社会一般の信頼性」が財務諸表監査の保証する財務諸表の信頼性の意味だったのである。

しかしながら、抽象的な概念である監査領域の「社会一般の信頼性」は、具体的に概念規定されていた財務会計領域における質的特性としての信頼性の出現と変遷を契機として監査領域において曖昧な状態のまま使用されてきた。このような経緯があったものの、監査領域では「社会一般の信頼性」ではなく、質的特性としての信頼性をどのように捉えるのかという議論が着実に実施されてきた。

第 4 章まで概念フレームワークに規定されている会計情報の質的特性を検討の対象としてきたのだが、監査領域における信頼性概念は、概念フレームワークに掲げられている会計情報の質的特性のことを意味するのではない。すなわち、監査領域における信頼性概念は、合同プロジェクトにおける概念フレームワークで掲げられた有用性を第 1 義的な意味としている。しかしながら、この第 1 義的な意味に第 2 義的な意味を付与しなければならないのである。第 2 義的な意味での信頼性とは、財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証していることにより財務諸表に生じる安全性としての意味合いを持つ信頼性のことである。なお、本論文では、第 2 義的な意味での信頼性と「社会一般の信頼性」とは同様のものであると論証している。

つまり、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性とは、財務諸表の有用性の検証のことであるが、当該検証結果に担保されるべき監査人の資格要件、被監査会社からの独立性等、監査人の専門性から生じる安全性の意味合いを持つ信頼性なのである。その結果、財務諸表監査が社会的役割を果たすことになる。本論文では、上述してきた信頼性が監査領域における信頼性の意味となりうるという仮説を創設してきたのである。

3.本論文の位置づけと意義

本論文は、財務諸表監査の役割をあらわす「財務諸表の信頼性を保証する」という慣用句を整理するとともに、1つの仮説を創設し、検証したものである。そして、当該仮説では財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性の意味を 2つに分類している。

第 1 に、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性（財務会計領域における信頼性）とは、財務諸表監査を実施している監査人が財務会計領域における有用性を財務諸表が達成しているかについての検証を通すことにより監査人によって確認された財務諸表の質を指す。この意味での信頼性は、「財務諸表の信頼性を保証する」という財務諸表監査の役割を機能的役割として捉えた際に認識できる。

第 2 に、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性（監査領域における信頼性）とは、財務諸表監査が財務諸表の有用性を保証していることにより財務諸表に生じる安全性としての意味合いを持つ信頼性のことである。この意味での信頼性は、「財務諸表の信頼性を保証す

る」という財務諸表監査の役割を社会的役割として捉えた際に認識できる。

最後に本論文の結論を要約する。本論文は、現在まで一面的に捉えられることが多かった財務諸表監査の「財務諸表の信頼性を保証する」という役割を機能的役割と社会的役割に分類することができるという点を論証した。また、財務諸表監査が保証している財務諸表の信頼性を財務会計領域における信頼性と監査領域における信頼性に分類し、その意味内容を整理してきたのである。その際、監査領域における先行研究の基本的な考え方を踏襲しつつも、これまで監査領域において十分な検討がされてこなかった IASB 及び FASB の合同プロジェクトの結果として公表された概念フレームワークにおける会計情報の質的特性をもとに理論展開することにより、財務会計領域における信頼性とは何かについて論証してきた。一方、我が国 1950 年監査基準（中間報告）に出現する「社会一般の信頼性」という概念を用いることにより、財務諸表監査の枠組み内において監査領域における信頼性が存在していること及びその意味内容とは何かについて論証してきたのである。