

関西学院大学 研究成果報告

2022年4月1日

関西学院大学 学長殿

所属：商学部
職名：教授
氏名：林 隆敏

以下のとおり、報告いたします。

研究制度	<input type="checkbox"/> 特別研究期間
研究課題	財務諸表監査の概念フレームワークに関する研究
研究実施場所	関西学院大学
研究期間	2021年 4月 1日 ～ 2022年 3月31日（12ヶ月）

◆ 研究成果概要 （2,500字程度）

上記研究課題に即して実施したことを具体的に記述してください。

8月までは、日本会計研究学会スタディ・グループ「財務諸表監査の基礎概念」（主査：林隆敏）の最終報告書（日本会計研究学会第80回大会（2021年9月8日～2021年9月10日、於：九州大学）にて配布）作成作業に注力した。具体的には、メンバーとして第1章「財務諸表監査の定義と目的」、第7章「合理的な保証」および第10章「監査命題の立証プロセスと監査アプローチ」の原稿執筆に取り組みとともに、主査として4部22章構成の最終報告書の取り纏めおよび編集作業を行った。

第1章「財務諸表監査の定義と目的」では、財務諸表監査の基礎概念を研究するにあたり、まず「財務諸表監査」という概念を行為として定義した。ここで財務諸表監査を定義する目的は、財務諸表監査概念の内包を構成する本質的属性を明らかにし、本研究において議論すべき基礎概念あるいはそれを含む監査理論の領域を示すことにある。

次に、財務諸表監査という行為の目的として、監査文献における記述に基づき、(1)財務諸表の適正性に対する監査意見の表明、(2)財務諸表の信頼性の保証、および(3)利害関係者の（利益の）保護を提示した。これらの目的は独立ではなく、(1)財務諸表の適正性に対する意見表明を通じて(2)財務諸表の信頼性を保証し、そのことによって(3)利害関係者の保護を図るという関係が想定されている。

第7章「合理的な保証」では、財務諸表監査の基礎概念として合理的な保証を考察し

た。財務諸表の信頼性を保証する財務諸表監査において、また、財務諸表の監査を含む保証（業務）の枠組みにおいて、合理的な保証は核となる概念の1つである。まず、監査文献、監査基準および辞書における保証の用法や語義を紐解き、財務諸表監査による保証は、「会計および監査に関する一定水準以上の能力を有する監査人が、証拠に基づいて財務諸表の適正性に対する意見を表明することにより、財務諸表の信頼性を請け合うこと」と定義した。次に、財務諸表監査による信頼性の保証を、監査意見の表明を通じて、財務諸表の信頼性（依拠可能性）(reliability)の程度を明らかにすることによって、財務諸表利用者にとっての財務諸表の信憑性(credibility)を高めることと定義した。

保証の水準（程度）は、(1)開示情報の拡大に伴う、財務諸表以外の性質の異なるさまざまな情報への会計士の関与可能性が検討されたことと、(2)財務諸表監査に監査リスク・アプローチが導入されたことを背景として認識された。前者では、財務諸表監査による保証を高い水準の保証として、それよりも低い水準（中位水準や低位水準）の保証が議論された。後者については、財務諸表監査による保証の水準は監査リスクにより決定されるという関係が規定された。

監査基準上、合理的な保証を得たとは、財務諸表の性格的な特徴や監査の特性などの制約のもとで、職業的専門家としての監査人が一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って監査を実施して、絶対的ではないが相当程度の心証を得たことを意味する。ここで、合理的な保証の「合理的な」は、種々の制約条件を前提として、監査人が無駄なく効率的に（つまり合理的に）監査業務を実施して獲得すべき保証の程度を意味していると考えられる。この意味では、監査、レビュー、その他の保証業務のそれぞれについて「合理的な」保証の水準が想定できる。しかし、監査基準において合理的な保証の程度は、「絶対的ではないが相当程度」と定義されている。これは、業務基準の設定にあたり財務諸表監査を合理的保証業務として保証業務の枠組みの中に位置づけ、限定的保証業務との差別化を図るためと考えられる。財務諸表監査による保証の水準と監査リスクは補数の関係にある（保証水準＝1－監査リスク）。監査基準では、監査リスクを合理的に低い水準に抑えることにより、合理的な保証が得られることが予定されている。監査基準における（合理的な）基礎は、監査人が表明する意見の根拠であり、監査リスクを合理的に低い水準に抑えることを前提として、十分かつ適切な監査証拠の入手により得られるものである。

第10章「監査命題の立証プロセスと監査アプローチ」では、監査命題の立証プロセスおよび監査アプローチを説明した。本章における監査命題の立証プロセスは、「監査意見形成の理論構造」や「認識プロセス」あるいは証拠論と呼ばれるもので、監査計画策定（そのための予備調査を含む）から意見表明の基礎の形成（合理的な基礎の獲得）までの一連の作業を意味する。監査人は、財務諸表の適正性命題を直接立証することはできないため、経営者の主張という概念を利用して監査要点を設定し、個々の監査要点に対して監査技術を選択・適用して監査証拠を入手、評価し、その適正性を立証する。財務諸表の適正性は、個々の監査要点の立証を通じて演繹的に論証される。このような監査命題の立証プロセス（立証の論理）は、現在の監査理論において通説として認識されている。

また、監査アプローチは、監査命題の立証プロセスにおける具体的な監査作業の手順や選択しうる経路に関する意思決定（監査手続の種類、実施時期および実施範囲の決定や入手した監査証拠の評価などの監査上の意思決定）の方針を含む監査の手法である。監査アプローチは、監査実務および理論研究の進展や監査環境の変化に応じて変遷してきた。「監査基準」で採用されている「事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチ」は、監査アプローチの一種である。議論の参考に、現在の「監査基準」に規定されている事業上のリスク等を重視したリスク・アプローチについて、(1)リスク評価とリスク対応のプロセスと監査手続の分類、および(2)監査プロセスとその具体的目標を説明する。

9月以降は、最終報告書原稿のブラッシュアップ、基礎概念を関連付けて体系化した概念フレームワークの構築、および基礎概念マップの作成を目的として研究会を開催し、議論を積み重ねた。現在も共同研究作業を続けており、2023年度中に研究成果を出版する予定である。

以上

提出期限：研究期間終了後2ヶ月以内

※個人特別研究費：研究費支給年度終了後2ヶ月以内 博士研究員：期間終了まで

提出先：研究推進社会連携機構（NUC）

※特別研究期間、自由研究期間の報告は所属長、博士研究員は研究科委員長を経て提出してください。

◆研究成果概要は、大学ホームページにて公開します。研究遂行上大学ホームページでの公開に支障がある場合は研究推進社会連携機構までご連絡ください。