

平成 30 年 5 月 11 日現在

機関番号：34506

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2015～2017

課題番号：15K13061

研究課題名(和文) 仮想的ビジネス・リスク情報監査の実験手法による監査の質の計測

研究課題名(英文) Quality Measurement of Audit of a Virtual Business Risk Information by Experimental Method

研究代表者

内藤 文雄 (NAITO, FUMIO)

甲南大学・経営学部・教授

研究者番号：80188862

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,600,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、法定監査としての財務諸表監査の質の直接的な計測を目的として実施した。実際の監査調書データを用いた監査の質の計測は、監査人の守秘義務の観点から事実上不可能である。そこで、実際のビジネス・リスク情報から帰納的に抽出した仮想的ビジネス・リスク情報をドイツの大学研究者と公認会計士数名に提示し、その監査計画の立案を通じて、監査意見表明の基礎の合理性を分析した。この結果、監査の質の直接的な計測への途を開いた。

研究成果の概要(英文)：This study was conducted with the aim of directly measuring the quality of audits of financial statements as statutory audits. It is practically impossible to measure the quality of audits using actual audit document data from the viewpoint of the auditor's confidentiality obligation. Therefore, by presenting virtual business risk information inductively extracted from actual business risk information to German university researchers and a few certified public accountants, through the planning of the audit plan, the rationality of the basis of the audit opinion expressions was analyzed. As a result, we detected that it might be possible to measure audit quality directly.

研究分野：会計学

キーワード：監査の質 ビジネス・リスク情報 保証業務

### 1. 研究開始当初の背景

監査の質をテーマとした実証研究は多数存在するものの、監査の質を直接に計測する本研究のような試みは国内外ともに存在しない。それは、監査調書の実データの入手が極めて困難であることに起因している。監査論研究において実証研究が年々増加している(財務諸表監査をテーマとする論稿 98 篇のうち、「実証」、「実験」または「仮説」という表記がある論文数は、1999 年までは 15 件であるのに対し、2000 年以降 2013 年 12 月までのそれは 27 件、特に 2007 年以降は 18 件と急増)。しかし、それらの多数が監査の質を直接の研究対象とするものではなく、たとえば、「Big4 と監査の質 - 監査コスト仮説と保守的会計選好仮説の検証」(矢澤憲一、『青山経営論集』44(4)、2010 年 3 月)や『監査判断の実証分析』(福川裕徳、国元書房、2012 年)などにみられるように、監査の質と監査法人の規模や利益調整との関係など、監査の質と関係する諸要因の分析はあるものの、監査の質それ自体を直接に計測する実証研究ではない。このため、財務諸表監査等の基本的な課題の解決に資する研究成果は得られているとは言えない。

このような状況のなか、実験手法による監査の質を直接に計測しようとする本研究は、財務諸表監査研究の全く新たな研究分野を確立する研究に位置づけられるものと考えられる。

### 2. 研究の目的

監査論研究においてこれまでに十分な研究の蓄積がない、監査の質を直接に計測し、その改善に資する目的で「仮想的ビジネス・リスク情報監査の実験手法による監査の質の計測」を実施する。

法定監査の財務諸表監査における実際の監査調書データを用いて監査の質の計測ができればこれに越したことはない。しかし、監査調書データの利用による分析は監査人の守秘義務の観点から事実上不可能である。これを打開し、監査の質を直接に計測するため、仮想的なビジネス・リスク情報を分析対象とした実験手法を用いる。具体的には、実際のビジネス・リスク情報から帰納的に抽出した仮想的ビジネス・リスク情報を公認会計士に提示し、その監査計画の立案を通じて、監査意見表明の基礎の合理性を分析することによって、監査の質を直接に計測する。

### 3. 研究の方法

研究期間内に、仮想的ビジネス・リスク情報監査の公認会計士による監査計画(監査リスクの評価、監査要点の明示、適用する監査手続の種類・実施時期・適用範囲、監査意見形成プロセス)を実験手法により入手し、監査計画の合理性の分析(ドイツとの比較分析を含む)により、ビジネス・リスク情報監査の質を直接計測する。このため、次の方法により研究を進めた。

平成 27 年度： ビジネス・リスク情報開示の日独比較、実験手法で用いるビジネス・リスク情報の 3 種類の仮想的開示例のドイツの実際開示例からの帰納的作成、当該 3 種類の仮想開示例に対する財務会計研究者および公認会計士によるレビュー、

平成 28 年度： ビジネス・リスク情報に対する監査手続と監査意見形成分析(ドイツ法定監査における実態調査)、仮想的ビジネス・リスク情報監査における監査計画について、公認会計士に対する実験、実験結果の整理とデータ化

平成 29 年度： 監査手続・監査意見形成プロセスの差異分析、差異分析結果を利用した監査の質の計測、ドイツの監査手続・監査意見形成プロセスとの比較、研究成果の総括と社会への発信

### 4. 研究成果

#### 平成 27 年度

研究課題(1)につき、法定監査の財務諸表監査における監査調書データを用いて監査の質の計測ができればこれに越したことはない。しかし、監査調書データの利用による分析は監査人の守秘義務の観点から事実上不可能である。これを打開し、監査の質を直接に計測するため、仮想的なビジネス・リスク情報を分析対象とした実験手法を用いる。具体的には、実際のビジネス・リスク情報から帰納的に抽出した仮想的ビジネス・リスク情報を公認会計士に提示し、その監査計画の立案を通じて、監査意見表明の基礎の合理性を分析することによって、監査の質を直接に計測する。

そこで、本年度は、ビジネス・リスク情報開示の日独比較、実験手法で用いるビジネス・リスク情報の 3 種類の仮想的開示例のドイツの実際開示例からの帰納的作成、当該 3 種類の仮想開示例に対する財務会計研究者および公認会計士によるレビューの 3 課題を実施した。

課題 について、ドイツ年次報告書 272 社の企業リスク情報を入手し、内容分析を行った。課題 について、272 社のうち特徴のある企業リスク情報を選択し、3 種類の仮想的開示例の作成を行った。課題 について、仮想的開示例に対する財務会計研究者 1 名と公認会計士 2 名によるレビューを実施し、仮想的開示例の改正を行った。

以上の通り、研究計画の課題をすべて実施し、次年度研究の基礎を形成した。

#### 平成 28 年度

本年度は、ビジネス・リスク情報に対する監査手続と監査意見形成分析(ドイツ法定監査における実態調査)、仮想的ビジネス・リスク情報監査における監査計画について、公認会計士に対する実験および実験結果の整理とデータ化の実施を計画した。

は、3 種類の仮想的ビジネス・リスク情

報の監査計画立案の実験を行うにあたり、予想される監査計画（監査リスクの評価、監査要点の明確化、適用する監査手続の種類・実施時期・適用範囲、監査意見形成プロセス）の内容を確認するため、また、実験結果をドイツの場合と比較検討するため、ドイツ法定監査における企業リスク情報監査（状況報告書監査）の監査手続と監査意見形成プロセスに関する規定内容を整理するとともに、ドイツの公認会計士5名および大学研究者2名と面談し、質問および意見交換により、その監査の実態を確認した。

かかる面談調査の結果、状況報告書監査は、フレキシビリティが高く、公認会計士5名に対する調査では普遍性のある結果を得られないとの指摘があったため、WEBによるアンケート調査（ドイツ公認会計士458名を対象）を実施した。調査にあたっては多数の回答を得るべく慎重を期したが、結果として18件の回答数にとどまった。なお、458名の対象者の選別は、前年度に入手したデータではなく本年度に新たに入手した最新の営業報告書データに基づいた。

以上の結果、                    の実験を有意に実施するための監査計画立案に関する諸条件を確定するに足るだけの回答数がなく、当該実験を実施できなかった。しかしながら、回答数こそ少ないものの、ドイツの公認会計士5名と大学研究者2名から得た知見および18件の詳細な回答結果を入手できたことから、実験に代えて、これらの知見・回答結果を分析することによって、本研究が目的とする「監査の質の計測」のモデルを形成することとし、その分析を次年度に引き継いだ。

#### 平成29年度

H28年度に計画した公認会計士に対する実験研究は、それを有意に実施するための監査計画立案に関する諸条件を確定するに足るだけの回答数がなく、当該実験を実施できなかった。しかしながら、回答数こそ少ないものの、ドイツの公認会計士5名と大学研究者2名から得た知見および18件の詳細な回答結果を入手できたことから、実験に代えて、これらの知見・回答結果を分析することによって、本研究が目的とする「監査の質の計測」のモデルを形成することとし、本年度において分析を行った（拙稿、「ビジネス・リスク情報に対する監査判断の実態」、甲南経営研究、58-1、2017.6、1-35参照）。分析では一定の成果を明らかにしているが、客観的な根拠データに基づいて当該モデルの形成を行うにまでは至らなかった。

そこで、「監査の質の計測」について、H28年度に入手した回答データをもとに、研究代表者が参画している日本公認会計士協会「品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会」の公認会計士委員3名と面談を実施し当該計測の可能性について意見交換を行った結果、我が国では財務諸表監査の実施にかかる監査時間数や具体的な監査判断内容に関

するデータは監査人の守秘義務の観点から不可能であること、このため、監査の質を直接に計測することはできないとしても、監査の質をどう規制しているかの状況を明らかにできれば、間接的に監査の質のレベルを推測することができるのではないかと結論に至った。

かかる結論に基づき、H29年度は、次の2つの研究課題を新たに実施し、本研究の目的である「監査の質の計測」に資する研究成果を入手した。

H28年度調査はドイツの経済監査士（公認会計士）を対象としたことから、ドイツにおける監査の質を確保するための監査制度での規制の状況を明らかにすること

「監査の質」を定義したうえで、それに影響を与える諸要因を明確化し、我が国の公認会計士全員に対するアンケート調査に基づき諸要因の影響の重要性を分析すること

研究課題 については、『産業経理』に論稿として公刊した。また、研究課題 については、日本公認会計士協会「品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会」が平成30年2月16日に公表した『品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書』において報告書作成分担者の一員の立場で明らかにした。

申請当初の研究計画のうち一部の研究を実施できなかったものの、「監査の質の計測」に資する研究成果を上記の通り得ることができた。挑戦的萌芽研究の趣旨からすれば、まさにチャレンジした結果、監査の質の直接的な計測への途を開くことができ、今後の研究の発展に寄与できる結果となったのではないかと評価している。これらの研究成果は、今後のさらなる研究の礎になるものと確信する。

#### 5. 主な発表論文等 (研究代表者には下線)

〔雑誌論文〕(計9件)

内藤文雄、「ビジネス・リスク情報に対する監査・保証業務の質の計測 - ドイツの監査・保証業務の実態を基礎に - 」甲南経営研究(査読無) 59-1、2018.6(予定)、DOIなし

日本公認会計士協会「品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会作業部会」(オブザーバー：内藤文雄)『監査の品質管理に関するアンケート調査結果の分析・評価と自主規制強化のための提言～一層高められた品質の財務諸表監査の実現を目指して～』、2018.3、全149頁、DOIなし(日本公認会計士協会会員のみWEB閲覧可能)

日本公認会計士協会「品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会」(委員：内

藤文雄)『品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書』、  
<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/news/20180216vb0.html>、2018.2、全37頁、DOIなし

内藤文雄、「監査の質の保証・監督に関するドイツ決算書監査制度改革の含意」、産業経理(査読無) 77-3、2017.10、41-58、DOIなし

内藤文雄、「ビジネス・リスク情報に対する監査判断の実態」、甲南経営研究(査読無) 58-1、2017.6、1-35、DOIなし

内藤文雄、「企業リスク情報に対する監査判断の探究 - ドイツ経済監査士に対する調査 - 」、甲南経営研究(査読無) 57-4、2017.3、1-38、DOIなし

内藤文雄、「会計処理のフレキシビリティと監査判断の限界 - T社のケースをめぐる制度問題 - 」、会計(査読無) 189-5、2016.5、56-69、DOIなし

内藤文雄、「財務諸表の監査における監査判断形成と監査報告モデル、会計(査読無) 189-3、2016.3、13-27、DOIなし

内藤文雄、「監査報告書改革の論点と監査報告のあり方」、甲南経営研究(査読無) 56-4、2016.2、27-50、DOIなし

#### [学会発表](計7件)

内藤文雄、「コーポレート・ガバナンスにおける監査役監査の課題」、関西監査研究学会 2017 年度春季合宿研究会(滋賀県長浜市セミナー&カルチャーセンター 臨湖第1会議室) 2018年3月27日

内藤文雄、「コーポレート・ガバナンスに対する監査役監査の有効性」、関西監査研究学会 2016 年度春季合宿研究会(三重県賢島商工会議所会議室) 2017年3月28日

内藤文雄、「企業リスク情報の監査判断の探究に向けて - ドイツ経済監査士に対する調査 - 」、監査理論研究学会(かんぼの宿大洗2階会議室(茨城県東茨城郡) 2016年12月26日

内藤文雄、「企業リスク情報に関する開示と監査の課題 - ドイツでの適用状況を基に - 」、アカウンティング・ワークショップ 21 第 37 回大会(早稲田大学早稲田キャンパス(東京都新宿区))報告、2016年6月28日

内藤文雄、「企業リスク情報の開示と監査 - ドイツにおける企業リスク情報の開示と監査からの知見 - 」、日本公認会計士協会近畿会(大阪府大阪市) 会計・監査委員会報告、2016年6月16日

内藤文雄、「会計処理のフレキシビリティと監査判断の限界 - T社のケースを

めぐる制度問題 - 」、日本会計研究学会 第 65 回関西支部会(大阪市立大学) 統一論題「最近の不正会計事件から学ぶべきこと」報告、2015年12月12日

内藤文雄、「財務諸表の監査における監査判断形成と監査報告モデル」、日本会計研究学会第 74 回全国大会(神戸大学) 統一論題「監査研究のフロンティア~ 監査報告書の改革をめぐる~」報告、2015年9月7-8日

#### 6. 研究組織

##### (1) 研究代表者

内藤 文雄 (NAITO FUMIO)  
甲南大学・経営学部・教授  
研究者番号: 80188862