

令和元年6月10日現在

機関番号：32689

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2016～2018

課題番号：16K13401

研究課題名(和文)職業的懐疑心と否定的・黙示的命題の設定

研究課題名(英文)Professional Skepticism and setting negative/implicit propositions

研究代表者

鳥羽 至英(Toba, Yoshihide)

早稲田大学・総合研究機構・招聘研究員

研究者番号：90106089

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,400,000円

研究成果の概要(和文)：監査人が従事する財務諸表監査上の懐疑に関する残された問題は、財務諸表の適正表示命題(究極的要証命題)に反する命題をあえて設定し、それを逆に否定する形で、究極的要証命題を立証する、という立証形式が許容されるのか、という問題である。これは、監査上の懐疑における「懐疑心の程度」(懐疑の深度)とは別の、「懐疑の幅」(懐疑の範囲)に関する領域に関係している。結論的には、経営者と監査人が共に関心を有する財務諸表の適正表示の立証にかかわる財務諸表監査の立て付けは、このような立証形式を許容しない。否定的要証命題の許容性は、言明の監査と非言明の監査(行為の監査)とを理論的に峻別する境界である、と結論した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

財務諸表監査においては、監査人が否定的命題を黙示的に設定することは許されない。これが、言明の監査としての財務諸表監査と非言明の監査(行為の監査)とを峻別する境界線である。財務諸表監査の監査認識における最も本質的な特性であり、これを明確にしたことに本研究成果の学術的意義の1つがある。

監査の認識活動は、肯定的命題の立証に限定されるという制約を本質的に抱えており、それゆえ監査実務的には、どのような構文の監査命題を、いかなる水準の懐疑心で(深度)立証すべきかを、監査人は監査プロセスにおける各段階において弾力的に判断する必要がある。現実起こった監査の失敗についての分析には、この視点が不可欠である。

研究成果の概要(英文)： The research is concerned with seeking the concept of professional skepticism, including an examination of whether or not recognizing negative propositions (negatives) is allowed under a financial statement audit. Audit cognition is basically assertion-oriented. Usually, auditors accept management's assertions as the propositions to be verified: they are usually positive and explicit or implicit.

Auditors may need to recognize negatives, however, when they are aware that material misstatements may be included in the financial statements as a result of unusual or unnatural events (management fraud). Negatives should be restrictively recognized only when they feel serious doubts about the integrity of financial statements. Negatives does heighten the auditors' professional skepticism and drive them to perform severer audit testings. But recognizing negatives contradicts sharply the fundamental structure of a financial statement audit itself: negatives must be implicit.

研究分野：corporate accounting, corporate auditing

キーワード：audit skepticism statement audit forensic audit audit proposition accounting assertion a udit quality action audit professional skepticism

1. 研究開始当初の背景

挑戦的萌芽研究(2016-2018)は、「財務諸表監査における監査人の判断と懐疑」を主題とした audit skepticism に関する最後の研究プロジェクトである。それは、これまで行ってきた研究のなかでは十分に取り上げることのできなかった問題 「否定的な/負の立証命題」(以下、「否定的命題」)を財務諸表監査において取り上げることが可能であるかを主たる問題意識(research question)としている。この問題意識が、監査上の懐疑を考察するうえで重要なのは、否定的命題を取り上げることができるかどうかによって、財務諸表監査上の懐疑の枠組みにおける「懐疑の幅/範囲」(skepticism in width/scope)がさらに広がり、4つのセルから構成される懐疑の枠組みが6つのセルに増加し、結果として、監査人の認識活動(立証)が大きく影響を受け、しかも、より厳しくなるからである。

2. 研究の目的

本研究は、財務諸表監査における懐疑の概念的な枠組みを構築するという主要目的に関連している。これまでの研究により、監査上の懐疑の枠組みは、財務諸表監査に従事する監査人は、監査の主題である財務諸表どの程度まで深く疑ったらよいのか(懐疑の深度)、そして財務諸表を立証命題との関係において、どの程度広く疑ったらよいのか(懐疑の幅/範囲)という2つの視点によって規定される、との結論を受けて、とりわけ、懐疑の幅/範囲を否定的命題との関係で考察することを目的としている。なお、肯定的命題と監査上の懐疑との関係については、すでに考察しており、今回の研究の目的には、直接含まれていない。

3. 研究の方法

本研究は概念研究である。これまで、audit skepticism といえば、常に、監査人の心の動き 疑うという心の働き を意味し、audit skepticism といえば、「監査人の職業的懐疑心」を意味するものである、と広く理解されてきた。監査人の懐疑心は、どのような形式として規定された立証命題 命題構造 に向けられるかについては検討がなく、もっぱら肯定的命題の立証に向けられるものである、と想定されていた。今回の研究は、不正探索型監査(forensic-auditing)に関する文献をまず渉猟し、そこにおける立証の在り方を考察し、併せて skeptical mind がどのように働くのかを、とりわけ立証命題に関係づけながら考察する、という方法を採用した。アメリカ公認会計士協会が公表した研究報告書(Panel 2000)では、財務諸表監査において実施される認識活動(監査手続)について、forensic-type の監査手続の採用が勧告されている。Forensic-type の監査手続の必要性和重要性は理解できるものの、それがいかなる内容をもつ認識活動であるかについては明らかではない。「不正摘発監査手法を導入せよ」との勧告なのであろうか。文献の渉猟は、この疑問に対する手がかりを模索するという形で行われた。

4. 研究成果

上記の研究を実施した結果、研究目的に直結した主要な成果としては、否定的命題は、財務諸表監査の立て付けおよび枠組みからは、認められない、という結論となった。財務諸表監査は、あくまで、経営者の財務諸表上の主張をまず受け入れる、というところから開始される。経営者の主張を“まず受け入れる”ということは、経営者の側には財務諸表の歪めるインセンティブがあるという認識のもとに、とりあえず財務諸表に反映されている経営者の会計上の主張が正しいこと 正しいかどうかではない を証拠によって裏づける、ということの意味

している。換言すれば、(もしかすると、経営者は監査人を騙しているかもしれないが)、認識活動を開始するにあたっては、経営者が真であるとしている会計上の主張をまず認識の対象として受け入れたうえで、それを証拠によって裏づけることを意味している。経営者が財務諸表に含めている会計上の主張は、財務諸表の適正表示を支えるという意味で、正(positive)/肯定的(affirmative)である。肯定的な会計上の主張を行うため、経営者は、正確な会計帳簿や会計記録の作成、適切な会計システムの構築、会計諸規程の整備、適切な内部統制の構築に努める。

しかし実際は、経営者は財務諸表を故意に著しく歪め、あるいは故意でなくとも過失によって重要な虚偽表示の含まれた財務諸表を作成しているかもしれない。その場合には、真の会計上の主張は否定的(negative)であったはずである。現実はどうあれ、経営者が肯定的主張をしている限り、監査人はその肯定的主張を受け入れ、それを立証の対象としての命題 (a proposition to be verified)に置き換える必要がある。アサーションは経営者の視点を反映し、一方、立証命題は監査人の視点を反映する。アサーションの真値は「正」(肯定的)であるから、どのような構文形式として表現されようと、立証命題の意味は財務諸表の適正表示という視点から見て「正」(肯定的)でなければならない。かくして、財務諸表監査において認められる立証命題の構文形式(syntactical form)と意味についての考察が必要となる。以下の3つの表は、そのための具体的な例示である。

立証命題の構文形式	立証命題の意味	財務諸表監査における受容性
肯定文	正	Yes 認められる A
肯定文	負	No 認められない B
否定文	正	Yes 認められる C
否定文	負	No 認められない D

	立証命題の例
A	売掛金期末残高は実在している。
B	売掛金期末残高には架空の売掛金が含まれている。
C	売掛金期末残高には実在しない売掛金は含まれていない
D	売掛金期末残高には実在した売掛金が含まれていない。

	立証命題の例
A	売掛金期末残高の表示は適正である。
C	売掛金期末残高には重要な虚偽表示はない。

かくして、財務諸表監査における懐疑の難しさは、経営者が「真(正)である」として監査人に提出した財務諸表 したがって会計上の主張 について、「偽(負)である」との疑いを反映した立証命題は最初から許容されないこととなる。「正である」との主張があればこそその「懐疑」であり、それゆえ「負である」という想定を監査人が一方的に/明示的にすれば、経営者の主張に反した立証活動が行われることになり、言明の監査としての財務諸表監査は直ちに瓦解する。また、それは監査契約において想定されていない立証活動であることを意味している。したがって、そのような想定のもとで働く監査人の疑いの心は「懐疑」(skepticism)ではなく

「猜疑」(suspicion)と呼ぶべきである。財務諸表監査に関する文献で“audit skepticism”や“professional skepticism”という用語がさまざまなところで見いだされるが、それに「猜疑」・「猜疑心」という日本語を充てることは適切ではない。言い換えれば、立証の対象として「正の立証命題」を認識しなければならないことが、財務諸表監査における最大の認識面での特徴であり、その点こそ、財務諸表監査 言明の監査 と不正探索型監査 非言明の監査 とを峻別する分水嶺なのである。

「否定的命題は、財務諸表監査の立て付けおよび枠組みからは、認められない」という結論自体は単純な、ある程度予想される結論ではあるが、この結論の先に、さまざまな重要な洞察を得ることができる。

第一は、財務諸表監査において「否定的命題」を認識することはできないが、それを監査人が心の中で意識すること 黙示的に(implicitly)意識すること まで許容されない、ということではないことである。「会計」(財務諸表や会計帳簿等)という明示的な世界に身を置き、かつ、経営者の財務諸表上の主張を「真なるもの」ととりあえず受け入れることによって、立証活動を開始しなければならない監査人にとって、「疑わしいところを黙示的に意識する」、「疑わしいところを嗅ぐ」、「内心で自分自身の判断を疑ってみる」という姿勢は、とりわけ重要である。言明の監査という監査の基本的性質が、監査人に対して、いかなることを監査認識の面で示唆しているのかを、監査人個人も、また監査法人も、注意しなければならない。言明の監査、マニュアル偏重型の監査の進め方、そして両者が監査の効率化が結びつくと、監査人は財務諸表の背後に隠された「暗闇」にさえ辿り着くことさえできず、経営者の不正会計を見逃すことになる。監査人のこうした(黙示的な)懐疑心は、どのように育て、高めていったらよいのであろうか。

第二は、監査人の懐疑心は、明示的な世界においても高めることができることである。それは、監査人が採用する立証方法において、上記の表における「C」形式の立証命題の設定を重視することである。「A」が想定する立証が「実証主義」と称するならば、「反証主義」と呼ぶことのできる立証のやり方 (C) を重視し、この立証方法の意味、特質、限界、経済性等を深く検討し、財務諸表監査における「反証主義」という考え方の意義を監査スタッフに深く理解させることである。反証主義的監査アプローチは、現時点において、言明の監査が本質的に抱え込んでいる限界を克服し得る最も有効なアプローチであろう。黙示的な世界は監査人の意識の中にとどめる一方、反対に、明示的な世界は可能なかぎり広く、そして深く考察する必要がある。監査リスク・アプローチ(audit risk approach)こそ、この反証主義的な考えを、監査手続の在り方を規定する算式として具体化したものである、という理解が不可欠である。監査実務は、監査リスク・アプローチと黙示的懐疑心とを相互にうまく連動させる必要がある。

第三は、不正探索型監査と財務諸表監査とは、その根底から 監査の立て付けから、立証命題、疑問を投げかける心、個々の監査手続に至るまで まったく本質を異にする保証業務であることである。今回の研究目的には直接資するものではないが、会計士業務の中で次第に重要性を増しつつある不正探索型の調査業務には、「監査」という用語を関係づけるべきではなく、「保証業務」の一種ではあるが、「コンサルティング業務」として位置づけるべきであろう。

最後に、財務諸表監査において監査人が「懐疑心」ではなく、経営者の誠実性そのものに疑いを抱くに至った場合には それは「猜疑心」と呼ぶべき状況である、もはや財務諸表監査の枠組みのもとで対応すべき術はなく、したがって、「意見不表明」ではなく「監査契約の

解消」という選択肢に進むべきである。

否定的命題/黙示的命題の財務諸表監査における意味と役立ちを解明するための監査研究であったが、明示的命題/肯定的命題の財務諸表監査における意義、特質、そして限界等が反対に強調される結果となった。肯定的命題であれば、財務諸表監査において監査人がそれを黙示的に扱い、財務諸表の適正表示を支える基礎として機能することは大いにありうるが、明示的な形での否定的命題は完全に拒否される。これが結論である。黙示的に認識される否定的命題は、監査人の心の中で働くものであり、これにどのように対応すべきかは、今後の監査実務において重要な課題となると思われる。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計1件)

Toba, Yoshihide. 2019. "An Inquiry into the Concept of Professional Skepticism in a Financial Statement Audit." *The Waseda Commercial Review*. No.454 pp.67-127.

〔産業財産権〕

出願状況(計 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年：
国内外の別：

取得状況(計 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年：
国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

6. 研究組織

(1)研究代表者 鳥羽至英

(TOBA, Yoshihide) 早稲田大学総合研究機構 招聘研究員

研究者番号：90106089

(1)研究分担者

研究分担者氏名：

ローマ字氏名：

所属研究機関名：

部局名：

職名：

研究者番号(8桁)：

(2)研究協力者

研究協力者氏名：

ローマ字氏名：

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。