

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成 24 年 6 月 18 日現在

機関番号：32601

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2009～2011

課題番号：21530473

研究課題名（和文） 監査事務所における監査の品質の実態調査研究

研究課題名（英文） Study on the Audit Quality in the Audit Firm:
The Japanese and the U.S. Evidence

研究代表者

町田 祥弘（MACHIDA YOSHIHIRO）

青山学院大学・会計プロフェッション研究科・教授

研究者番号：50267431

研究成果の概要（和文）：

本研究は、日本の監査事務所における監査の品質の実態を把握するために、日本及びアメリカの監査事務所において実際の監査時間を調査し分析した。結果として、日本の監査時間は、アメリカに比べて、1/4 程度であり、とくに、監査証拠を明確に求められる実証手続以外の項目で監査時間が有意に少ないことが明らかとなった。監査の品質の観点からは、日本の監査実務に大きな問題があると考えられる。

研究成果の概要（英文）：

In this Research we investigated the time of auditing in the Japanese and the U.S. audit firms to consider the audit quality in Japanese audit firms. As a result the time of auditing in the Japanese audit firms is one-four of that in the U.S. firms, and especially there are a significant difference in other procedures than the substantive procedure that needs the audit evidence explicitly. On the perspective of audit quality, our finding suggests the Japanese audit practice have a big problem to be solved.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2009 年度	1,000,000	300,000	1,300,000
2010 年度	1,600,000	480,000	2,080,000
2011 年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	3,100,000	930,000	4,030,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学、会計学

キーワード：会計監査

1. 研究開始当初の背景

相次ぐ粉飾決算等の発覚のたびに、破綻した企業における財務諸表監査の問題が指摘されている。いわば、監査の品質（Quality of Audit）が問題とされているのである。

ところが、一般に、監査という業務（サービス）については、他の財やサービスと違って、業務の品質を把握することが困難であるといわれている。監査業務は、高度な専門性を伴った業務である上、監査人が企業のさまざまな情報等に自由にアクセスすることを

許容する代わりに、守秘義務契約によっていかなる業務を行ったかがほとんど外部には明らかにされないからである。したがって、財務諸表利用者は、監査の品質を直接、把握することができず、企業が破綻した際に、その後の調査等で、不正な財務報告があったにもかかわらず監査人がそれを発見することができなかったという、いわゆる「監査の失敗」が明らかになった場合に初めて、当該監査人による「監査の品質が低かった」ということを知るのみなのである。

こうした特徴を有する監査業務の品質を高い水準に維持するには、当然に監査実施者による適切な業務への取り組みが第一ではあるが、監査事務所または監査規制の立場からは、いわゆる品質管理を利用して監査業務の品質を確保することを考えることになるであろう。日本では、2005年10月に「監査に関する品質管理基準」が新設され、今日に至るまで、監査事務所における品質管理の強化、あるいは、日本公認会計士協会の品質管理レビューや公認会計士・監査審査会による監査事務所に対する検査等が強化されてきた。こうした状況は、日本だけに限るものではなく、現在、国際的にも、監査の品質管理は、監査規制および監査研究における重要な課題として捉えられている。

ところで、前述のとおり、監査の品質を把握することは困難であるとしても、監査の品質を何らかの方法で把握し、高度な監査の品質を確保する手段とできないか、というのは、かなり以前からある監査の品質に関する研究上の問題であった。たとえば、海外の先行研究において監査の品質の代理変数として扱われてきたものとしては、監査事務所の規模、監査訴訟件数等が挙げられる。しかしながら、これらのうち、監査事務所の規模を監査の品質の指標とすることについては、2001年のエンロン事件におけるアーサーアンダーセン会計事務所の破綻以降、大きな疑問が付されているところであり、また、監査訴訟についても、日本では、近年、監査訴訟が提起されるケースが見受けられるようになったものの、アメリカ等の海外での訴訟環境とは大きな相違があるといえるであろう。このように、海外の先行研究の方法論は、日本の監査環境を踏まえた際には、そのまま当てはめられるものではないと解されるのである。

そのような中で、監査の品質を捕捉するための1つの指標として考えられるのが、監査時間である。監査業務の品質を、車などの工業製品のように品質検査にかけてチェックすることが不可能なのであれば、監査業務に対して投下されたコストとしての時間を利用することで、間接的に、監査の品質の程度を捕捉できるものと考えられる。しかしながら、監査時間は、公表資料に示されていない

ことから、監査事務所に対する実態調査を通じて、把握していかざるを得ない。

研究代表者は、2007年度より、日本公認会計士協会の委託により、共同研究として、監査時間を部分的に反映した指標である監査報酬の実態調査を行ってきている。また、監査事務所における品質管理の問題については、企業会計審議会における品質管理基準の起草メンバーの一人として関わるとともに、個人研究の場において、日本の監査事務所に対する実態調査を重ねてきた。それらの調査・研究を踏まえた上で、本研究に取り組み、日本の監査研究における監査の品質の研究の進展に貢献するとともに、国際的にも制度上及び研究上の最大の関心事の一つとなっている監査の品質管理の問題への一つの基礎資料を提供し、学会や基準設定等にかかる会議の場を通じて、そうした国際的な議論に積極的に参加していきたいと考えたのである。

2. 研究の目的

本研究では、日本及び海外の監査実務において、どの監査手続にどの程度の監査時間が割かれ、また、いかなるレベルの担当者がそこに従事しているのかを調査することを計画している。そうした調査を通じて、海外の監査事務所に比べての日本の監査実務の特質を明らかにすることを目的としている。

そのための研究方法としては、日本及び海外の監査事務所に対する実態調査を行うことが求められる。監査事務所は、一般に、被監査企業に対する守秘義務があるため、実態調査等には応じてもらえない傾向があるが、本研究の趣旨を説明の上、いくつかの事務所との間で、守秘義務契約を結んだうえで、学術目的で、監査概要書等の閲覧許可を得ることとなる。また、国外についても、アメリカの監査事務所に対して、日本の監査事務所を通じて、ヒアリング調査を行う。研究代表者自身も、海外の監査人に対する調査は、いくつかの研究においてすでに実施してきており、今回は、その際に支援を受けた海外の研究協力者及び監査事務所の協力を得ることとなった。そうした内外の調査を通じて、日本の監査事務所における監査の品質について、現状を把握するとともに、日本の監査実務の抱えている課題等を明らかにすることが本研究の最終的な目標である。

3. 研究の方法

具体的な研究方法としては、次のような手順をとった。

まず、2009年度は、実態調査に先立って、

①監査の品質について文献考察等により、監査理論上及び法律上等の位置付けを整理・考察し、②諸外国における実態調査、実験研究等の成果をもとに、それらの研究における問題意識及びそれらの調査等に関する考察を行った。

また、実際に日本の財務諸表監査業務に従事している監査担当者を対象として、今後の本格調査の準備としてのパイロット・テストとして実態調査を実施した。調査は、日本国内の大規模監査法人、並びに、地方及び中小の監査法人に対して、広く実施した。

2010年度は、パイロット・テストの結果を分析し、客観的な公表データ及び他機関等による収集データ等（「監査人・監査報酬問題研究会」の調査結果や、Audit Analysis 社による監査関連データ）を利用しつつ、調査対象となった監査事務所及びその事務所の品質管理状況についての検討を行い、今後の広範な調査に適用可能なモデルの検討を行った。

続いて、日本の財務諸表監査業務に従事している監査担当者を対象として、監査報酬、監査時間及び監査業務従事者についての調査を行った。また、海外の監査事務所の状況についてもパイロット・テストを実施した。

とくに海外のデータに関しては、Audit Analysis 社による監査関連データを利用し、また、監査時間については、公認会計士協会の監査時間の見積りに関する研究報告を参照しつつ、基本的な調査モデルを作成した。

最終年度である2011年度は、日本及びアメリカの監査事務所における実態調査を実施した。同調査は、日米の上場企業の財務諸表監査を実施している監査事務所へ赴き、守秘義務契約を締結した上で、ヒアリング及び監査調書の閲覧によって行った。

また、調査に当たっては、主に以下の点を課題として検討を行った。

① 日米の監査時間の差異

日米の監査時間には差異があるのか、また、あるとすれば、監査プロセスのどの部分での差異が大きいのかを把握するために、日米の監査事務所における監査契約について、監査プロセスごとに監査時間の平均差を見る。また、基本的に同じ監査マニュアルを利用していると想定される提携監査事務所の間で相違があるかについても確認する。比較に当たっては、総監査時間を売上高で除したものの平均差、及び監査時間のプロセス別比率の平均差をとることとする。

② 内部統制監査の導入の影響

内部統制監査の導入前後では財務諸表監査の業務にいかなる変化があったのかを把握するために、内部統制報告制度導入前後の年度における状況を比較する。調査の制約から、日本の監査事務所のみを対象とし、内部

統制監査導入前の2007年度と、内部統制監査導入後の2008年度、2009年度について、（内部統制監査業務を含む総監査時間の対比ではなく）財務諸表監査に関する時間を比較する。

③ 低廉な監査報酬の原因

監査報酬が低廉である企業では監査時間が少ないのか、また、いかなる業務が省略されているのかを検討する。調査の制約から、日本の監査事務所のうち、個別の監査契約についての回答が得られた2事務所（大手1、中堅1）のみが対象となる。手順としては、日本の状況をベースに導出した標準監査報酬式に基づいて、モデル監査報酬を算定し、それとの対比で、5%以上のマイナスの差異がある監査契約を抽出し、その他の監査契約との間で、個々の領域の監査時間の平均差を比較する。

4. 研究成果

上記の3点の課題に対応して要約すれば、本研究の主な成果は次のとおりである。

① 日米の監査時間の差異

まず、日本の監査時間は、アメリカの監査時間の27.4%にしか過ぎない。同じネットワークに属する事務所どうしの比較によって対売上高比率で見ると、この傾向はさらに顕著であり、アメリカの22.9%にしか過ぎなかった。2004年に日本公認会計士協会が実施した調査では1.1倍ないし2.8倍の差異があると報告されているが、同調査と比べて現時点における実際の監査時間には、より大きな差異があることが分かる。

また、監査プロセスごとの監査時間の割合について見てみると、日米の最大の差は、時間数の差で見れば、内部統制の評価にある。内部統制の評価に係る時間は、アメリカに比べて4,000時間以上も少ないのに対して、実証手続になると、その差は3,000時間弱にとどまる。また、比率上では、品質管理にかかる時間が最も大きな差異を示しており、日本はアメリカの17.5%に過ぎない。

なお、職位による比率は、パートナー、主査、スタッフのそれぞれについて、日本は、アメリカの28.3%、25.9%、28.0%となっており、監査時間全体の比率と比べて大きな違いは見られない。言い換えれば、職位の低い者が担当することで監査報酬を低減しているのではなく、監査時間が全体として低いことによって監査報酬が低いのではないかと解されるのである。

② 内部統制監査導入の影響

2007年度と2009年度について、監査プロセスに占める監査時間の比率を比較してみたところ、いずれのプロセスについても大き

な差異は認められなかった。このことから、財務諸表監査の時間（の比率）に対して、内部統制監査の時間はほとんど影響を及ぼしていないように見受けられる。監査実務の声としてよく聞かれる「内部統制の評価時間が確保できるようになった」との意見は、内部統制監査の時間枠を使って、財務諸表監査の内部統制評価を実施しているということかもしれない。

一方、総監査時間は、2007年度、2008年度、2009年度にかけて、3,808.5時間、4,267.7時間、4,051.5時間と大きな増加と減少を経ていることがわかる。その他の状況が一定で同じならば、監査時間数がこれほど変動するのは適切ではないのではなからうか。経済環境による影響であれば、時間当たり単価が変動することはありうるとしても、専門業務である監査業務の時間数が大きく変動するのは問題であるといえよう。

③ 低廉な監査報酬の原因

監査報酬が低廉な企業においては、絶対時間数においても対売上高比率においても、監査時間が有意に少ないことが指摘できる。また、監査プロセスにおいては、低廉企業の方が実証手続の時間が少ないという事実は認められなかったことから、当初の予想通り、実証手続については省略することが難しいものと解される。

他方、当初、予想した内部統制の評価だけではなく、実証手続以外のほとんどの領域において、有意に監査時間が低減していることが認められた。すなわち、日本の監査報酬の低減は、不可避な実証手続を除く、他の監査プロセス全体にかかる時間の減少によって生じているものと解される。

現在、国際監査基準の設定主体における最近の議論では、監査報告書上で、監査の品質を示す指標として監査時間や監査担当者の人数等を開示することが俎上に載せられているが、本研究の結果は、そうした指標が重要な意義を有することの証左の1つともいえよう。また、本研究の監査時間の調査結果に見る限り、日本の監査業務には監査の品質の観点で何らかの課題が残されていると推察される。今後、監査業務に対する自主規制又は公的規制の場面において、適切な監査時間の確保及びその原因となる監査手続の省略の抑止を図る等の対応が期待されるであろう。

5. 主な発表論文等

[雑誌論文] (計3件)

1. 町田祥弘「監査時間の国際比較に基づく監査の品質の分析」、『会計』第181巻第3号、2012年3月1日、354-367頁。<査読なし>
2. 町田祥弘「内部統制報告制度の現状」、『企

業会計』Vol.64 No.1、2012年1月、72-78頁。<査読なし>

3. 町田祥弘「IFRSの下での監査の課題—原則主義の下での監査上の対応—」、『国際会計研究学会 年報臨時増刊号—2010年度—』、2011年12月、53-66頁。<査読なし>

[学会発表] (計2件)

1. 町田祥弘「監査時間の国際比較に基づく監査の品質の分析」、日本会計研究学会第70回全国大会(於久留米大学)自由論題報告、2011年9月18日。
2. 町田祥弘「IFRSの下での監査の課題—原則主義への対応にかかる問題を中心として—」、国際会計研究学会東日本部会(於法政大学)(統一論題「IFRS導入とその影響」)、2011年5月29日。

[図書] (計3件)

1. 町田祥弘 監査人・監査報酬問題研究会『上場企業監査人・監査報酬白書 2012年版』、日本公認会計士協会出版部、2011年12月30日。(分担箇所は、第I部「監査報酬の分析」、1-32頁。林隆敏教授、松本祥尚教授との共同論文。とくに、「2. アメリカの監査報酬の実態分析」15-26頁を担当。)
2. 町田祥弘 監査人・監査報酬問題研究会『上場企業監査人・監査報酬白書 2011年版』、日本公認会計士協会出版部、2010年12月30日。(分担箇所は、第I部「監査報酬の実態分析」、1-31頁。林隆敏教授、松本祥尚教授との共同論文。とくに、「1. 日本の監査報酬の実態分析」2-11頁を担当。)
3. 町田祥弘 監査人・監査報酬問題研究会『上場企業監査人・監査報酬白書 2010年版』、日本公認会計士協会出版部、2009年12月30日。(分担箇所は、第I部「監査報酬の実態分析」、1-30頁。林隆敏教授、松本祥尚教授との共同論文。とくに、「3. 監査報酬データの実証分析」21-30頁を担当。)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

町田 祥弘 (MACHIDA YOSHIHIRO)
青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科・教授
研究者番号：50267431

(2) 研究分担者

特になし

(3) 連携研究者

特になし