

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25年 5月8日現在

機関番号：32689

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2010～2012

課題番号：22653053

研究課題名（和文） 財務諸表監査における監査人の判断と懐疑主義

研究課題名（英文） Auditors' Judgment in a Financial Statement Audit and Professional Skepticism in Auditing

研究代表者

鳥羽 至英 (TOBA YOSHIHIDE)

早稲田大学・商学大学院・教授

研究者番号：90106089

研究成果の概要（和文）：

監査上の基礎概念の1つでありながら、また、監査人の認識のあり方や監査の質に重要な意味を持つ概念でありながら、監査上の懐疑主義(監査人の職業的懐疑心：professional skepticism in auditing)はこれまで学問的な対象となっていなかった、否むしろ、概念的な準備が十分になされる前に、実証研究が開始されてしまったともいえる。監査研究者において共有できる監査上の定義がないことは多く認識されている。今回の研究は、このことを基本的な問題意識としたうえで、財務諸表監査における懐疑主義の概念的枠組みを提示することを目的にしている。これまでの捉え方は監査人の心理的側面にもっぱら偏っていたこと、これに、認識学的側面を追加する必要にあることを主張し、その両面から監査上の懐疑主義の概念的枠組みを規定した。そして、その枠組みを使って、監査人の職業的懐疑心の水準を捉える異なる立場が4つ存在することを説明した。従来の監査上の懐疑心を捉える視点が十分でなかったことなど、これまでのこの分野では見られない新しい学問的な主張を行った。

研究成果の概要（英文）：

An increasing number of arguments have been made on a national and an international level, both academically and practically, for more "professional skepticism in auditing." The internal and external environments surrounding independent auditors have resulted in an eroding of professional skepticism and have threatened to weaken society's trust in auditors. This erosion was observed in the early 1990s and strongly acknowledged by the accounting profession itself. Professional standards have long emphasized an appropriate degree of skepticism throughout the evidence process, which is composed of planning audit programs, performing the procedures, and evaluating the evidence. Auditors are expected to understand that the essence of skepticism is "raising a question" and "exhibiting a questioning mind," yet doing so does not seem to be enough to prevent audit failures resulting from insufficient skepticism.

One of the basic issues facing the accounting profession in the US, Europe, and even in Japan at the moment is the quality of professional skepticism in auditing. This issue is fundamentally a matter of audit evidence and is concerned with the degree and extent to which auditors should doubt the financial statements. To put it another way, professional skepticism contains the following two facets of the auditor's cognition: the scope and depth. The scope facet of professional skepticism is concerned with the auditor's assertion-framing, which includes determining the basic nature (affirmative and negative) and selection of assertions to be scrutinized and how and to what extent. It is basically related to an auditor's way of knowing and symbolically deals with what approach (positive and/or negative) the auditor should (can) adopt *initially* prior to beginning the evidence gathering process, and *reactively* during the evidence gathering process. Thus, professional skepticism in auditing is *epistemic* in its nature. In general, the number assertions, positive and/or negative, the auditors recognize reflects the scope of their skepticism. The depth facet of professional skepticism is concerned with the evidence,

making an evaluative judgment concerning its competence: the relevance, quality (reliability), and quantity to be collected for scrutinizing a particular assertion. This facet is related to the auditor's disposition to raise questions in making such an evidential judgment in a particular audit setting and fundamentally deals with measuring the depth of the auditor's questioning mind. In this sense, professional skepticism in auditing is *psychological* in nature. In other words, professional skepticism in auditing is dual in nature, applicable at both epistemic *and* psychological facets of audit cognition. Whether the auditors can successfully accomplish their assurance role under a financial statement audit depends on their success in recognizing and exercising the dual nature of professional skepticism. Auditors therefore need to develop skills in both disciplines. Research on professional skepticism has been in progress for some time, yet almost all prior (empirical) research on the subject has focused on the second facet, particularly on the effects of auditors' psychological traits on professional skepticism. Why? Many studies seem to have been based on a preconception that only an affirmative approach ("substantiating the assertions": *confirmation*) can be accepted as the way of knowing under a financial statement audit. It should be noted, however, that another way of knowing is recognized in the philosophy of science, that is, a negative approach ("proactively looking for negative indications of material misstatements: *falsification*"). Under a negative approach, auditors put more focus on uncovering negative instances or signs related to the negative assertions so that they can form a reasonable basis for corroborating their belief in the fair presentation of financial statements.

The main objective of this research is to present a conceptual framework for professional skepticism which gives due consideration to its dual nature as well as different views recognized in the audit literature of the auditor's mindset related to skepticism. This conceptual framework can show, in terms of professional skepticism, not only where the current audit practice is considered to rest, but also in which direction the practice may be moving.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
22年度	1,200,000		1,200,000
23年度	600,000	180,000	780,000
24年度	600,000	180,000	780,000
年度			
年度			
総計	2,400,000	360,000	2,760,000

研究分野：

科研費の分科・細目：

キーワード：財務諸表監査、監査判断、懐疑主義、アサーション、職業的懐疑心、実証主義、反証主義

1. 研究開始当初の背景

今回の研究は、2001年に遡る。イリノイ大学の Neumann にお会いしたときに、これから監査研究者が取り組むべき監査研究として、監査上の懐疑主義 (professional skepticism) が話された。しかし、その当時は、監査上の懐疑主義に対する海外での研究成果も限られ、また、監査上の懐疑主義(職業的懐疑心を含め)についての定義やその概念的枠組みも明らかではなかった。唯一、アメリカ公認会計士

会計士協会の監査基準書がこれに言及し、その実務的重要性を強調するに過ぎなかった。この概念について監査研究者の間で共有される定義もなく、ただ、実証研究が先行するという状況であった。現時点でも、監査研究者の間で共有できる学術的な定義がないことは、監査研究者が等しく認めるところである。

ただ 2011年頃から、このテーマに対する欧米の会計プロフェッションの関心が高まり、急速に火がつくこととなった。経

営者が粉飾決算のために大掛かりなスキームを構築し公認会計士を欺き、一方、公認会計士の側においては、長年、財務諸表監査に従事していながら、粉飾決算の手がかりさえつかむことができません、監査の失敗が明らかになったからである。このような状況は、日本においてもみられ、正にオリンパスの粉飾事件が「職業的懐疑心」問題に火をつけることとなった。

小生の研究は、監査上の概念的枠組みをどのように構築したらよいかを最終的な目標に据えたうえで、まず、英米の学術雑誌や実務誌において、職業的懐疑心がどのように意識されていたかを裏付けることから開始されることとなった。

2. 研究の目的

本研究の目的は、財務諸表監査における懐疑主義の枠組みを、とりわけ職業的懐疑心との関係において明らかにすること、また、その実務への適用を行うための具体的な枠組みを提案することにある。とりわけ、従来の職業的懐疑心に関する議論は、「監査人は経営者の誠実性について、最初から不誠実であるとも、あるいは反対に、疑う余地のないほど誠実であるとも、そのいずれの立場に与せず、中立的な立場を維持しなければならない」という考え方(a neutrality viewpoint)を基軸として行われてきた。しかし、最近、この立場に加えて「監査人が財務諸表監査にあたって疑ってかかることを強調する考え方」(a presumptive doubt view)が主張されるようになってきている。この二つの立場を巡って大きな綱引きが行われている。今回の研究の目的は、このような対立軸に立証命題の設定(assertion framing)という新たな視点を加えて財務諸表監査における職業的懐疑心を捉える構図を明らかにすることである。

また、監査人の懐疑心は、ある水準に固定されたものではなく、おそらくは監査計画を策定する段階で、また、監査手続を実施する段階で、さらには監査証拠を評価する段階で、監査人を取り巻く状況に応じて変わるものである(職業的懐疑心の可変性)。今回の研究では、懐疑主義の枠組みのなかに、監査人の懐疑心の可変的性格を組み込んだうえで、より実際の監査に適用できる形で枠組みを提示することを考えた。以上が、今回の研究の目的である。

3. 研究の方法

研究の方法は、監査上の懐疑主義(professional skepticism in auditing)についてどのような考察と議論がなされてきたかを、アメリカにおける主要学術雑誌(いわゆる first tier に属する雑誌すべて)と主要実務雑誌を使ってまず明らかにするこ

と。そのうえで、監査上の職業的懐疑心を捉える枠組みを規定する基軸として「懐疑心の幅」と「懐疑心の深度」を識別するとともに、これらの軸が交差する図を提示する。そして最終的には、その図を用いて職業的懐疑心の水準を個々に明らかにするという研究デザインを採用している。

前者の軸は「2. 研究の目的」において言及した立証命題の設定に関係しており基本的には、実証主義(confirmation)と反証主義(falsification)という認識に関する方法論の立場である。後者の視点は職業的懐疑心に関して主張されてきた先に述べた2つの立場に関係している。そして、これら各軸がそれぞれ有する2つの立場が交差する構図——すなわち4つのセルができる——として職業的懐疑心を捉える枠組みを規定したうえで、各セルが意味する職業的懐疑心の水準とその監査上の意味を個々に明らかにするというアプローチを採用している。ここまでが、監査上の懐疑主義の概念的枠組みである。

職業的懐疑心の可変性の問題は、上記の4つのセルのうちのどれを「初期水準」として設定するかを議論したうえで、初度監査における場合と継続監査における場合とに分けて、初期水準が他のセルとどのように組み合わせさせて、職業的懐疑心の水準の域を示すこととした。

4. 研究成果

以上の研究目的とそれを達成するための研究の方法は、全体として順調に達成された。監査上の概念的枠組みを模索する研究は、わが国においてはもとより、欧米の先進諸国における監査研究においても過去において実施されたことはなく、文字通り「萌芽研究」である。試行錯誤によって研究結果をまとめざるを得ないため、段階を踏んで、研究成果を発表してきた。

次の「5. 主な発表論文等」がその成果である。概念的枠組みの素描は①において行われた。監査上の懐疑主義を「監査人の知る方法」という軸と「監査人が疑問を投げかける心の状況」(疑う程度)という軸の2つで説明するという構図を明らかにした。前者は職業的懐疑心の「幅の問題」として、後者は職業的懐疑心の「深度の問題」として規定されている。

監査上の懐疑主義(職業的懐疑心)についての展開がこれまで文献上どのようになされたかを、アメリカにおける主要学術雑誌と監査文献(モノグラフや教科書等)およびアメリカ公認会計士協会や監督機関が公表した基準書や通達等を渉猟した。その結果は、以下の⑤においてまとめられた。

さらに、監査上の懐疑主義の議論の根底にある基礎哲学についての考察を加えた。哲学

的懐疑主義と方法論的懐疑主義の2つの流れがあることを明らかにしたうえで、監査における懐疑主義は方法論的懐疑主義に属するものであることを明らかにした。それに関する議論は⑤においてなされている。

2012年6月に早稲田大学において開催される International Symposium on Audit Research(ISAR)における plenary session の key note speech 用原稿としてまとめたのが、②である。これは、①と⑤の成果の一部を先取りする形で英語論文としてまとめたものである。

④は②に基づき ISAR において発表したものである。この発表を通じて、発表者が監査上の懐疑主義の概念的枠組みをどのような構図として理解しているが、初めて海外の監査研究者に伝えられることとなった。その結果、いくつかのコメントを得ることができた。

であり、その概要は④として国際的な監査のシンポジウムにおいて発表した。

⑤は上記のシンポジウムにおいて得られたコメントやその後の研究成果を反映した最新の論文である。この論文において、職業的懐疑心の可変性の問題を取り上げ、①で示された枠組みとそれを構成する4つのセルを利用して、職業的懐疑心の水準が初度監査と継続監査においてどのように違うのかを、また、どのように水準が変化しうるのかを説明した。

以上の研究を通じて、当初予定して以上に、監査上の懐疑主義に関する研究は進んだ。その一方において、ISARでのコメントを受けて、不正摘発型監査と職業的懐疑心の関係という新たな問題も浮上した。全体としては、監査上の懐疑主義の研究は深化し、かつ、実務的な説明ができる形で展開しつつあるように判断している。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計3件)

①鳥羽至英「監査の失敗と監査上の懐疑主義」『商学研究科紀要』第71号 2010年 早稲田大学大学院商学研究科 1-19頁。

② Yoshihide Toba. 2011. Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *The Waseda Business & Economics. The Graduate School of Commerce, Waseda University*:83-116.

③鳥羽至英「財務諸表監査における懐疑主義の適用—職業的懐疑心の初期設定とその後の改訂」『早稲田商学』第434号 早稲田商学同攻会 2013年 195-229頁。

[学会発表] (計1件)

④Constructing a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. International Symposium on Audit Research 2012-June-6 held at Waseda University.

[図書] (計1件)

⑤鳥羽至英「監査判断の懐疑主義的基礎の探求」『会計監査と企業統治』(千代田邦夫・鳥羽至英責任編集) 中央経済社 2011年。

[産業財産権]

本研究は該当せず

○出願状況 (計0件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
国内外の別：

○取得状況 (計0件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年月日：
国内外の別：

[その他]

ホームページ等
特になし

6. 研究組織

(1)研究代表者 鳥羽至英
()

研究者番号：90106089

(2)研究分担者

研究分担者なし

()

研究者番号：

(3)連携研究者

()

研究者番号：