

令和 6 年 6 月 19 日現在

機関番号：27101

研究種目：研究活動スタート支援

研究期間：2022～2023

課題番号：22K20140

研究課題名（和文）監査上の主要な検討事項に関する実証研究：監査継続期間に着目して

研究課題名（英文）An Empirical Study on Key Audit Matters: Focusing on Auditor Tenure

研究代表者

日下 勇歩（Kusaka, Yuho）

北九州市立大学・大学院マネジメント研究科・講師

研究者番号：90964502

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,000,000 円

研究成果の概要（和文）：本研究では、監査人（監査事務所）が特定の企業の監査を実施している期間（年数）の長さに着目し、監査上の主要な検討事項の記載内容に関する実態調査、並びに、分析を実施した。とくに、本研究では、専門家の利用状況に関する記載内容に着目して分析を実施した。主要な発見事項は2つある。1つめに、監査人が特定の企業の監査を実施している期間（年数）が長い（短い）ほど、監査において専門家を利用する可能性が低い（高い）ことを示唆する結果が得られた。2つめに、監査人が専門家を利用している場合は、専門家を利用していない場合に比べて、監査報酬が高くなることを示唆する結果が得られた。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究では、監査人（監査事務所）が特定の企業の監査を実施している期間（年数）が長いほど、その監査人（監査事務所）は、企業に固有の知識を蓄積していると想定しており、そのような知識の多さ（少なさ）によって、監査上の対応（本研究では、専門家の利用の有無に着目している）が異なると予想し分析を行った。このような分析から得られる証拠は、監査上の主要な検討事項の記載内容（監査上の対応）が企業間で異なる理由について関心を有している投資家（あるいは、財務諸表の利用者）にとって重要であると考えられる。

研究成果の概要（英文）：This study examines the relationship between the auditor tenure (audit firm tenure) and the content of Key Audit Matters (KAMs) in audit reports. This study particularly investigates the KAM disclosures related to the use of specialists in audit engagement. The main findings are as follows. First, auditors with longer tenure are less likely to use specialists. Second, the involvement of specialists by auditors is associated with higher audit fees.

研究分野：会計学

キーワード：監査上の主要な検討事項 監査継続期間 企業固有の知識 監査人による専門家の利用 監査報酬

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、研究者個人に帰属します。

1．研究開始当初の背景

監査上の主要な検討事項（以下、KAM とする）とは、「当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項」（監査基準報告書 701, I 本報告書の範囲及び目的, 3. 定義）のことを指す。日本では 2021 年 3 月期の決算より、監査報告書において KAM を記載することが義務付けられている。KAM を記載することによって、監査の中で実際に何が行われているのかを利用者により説明することが求められている。

KAM に関する研究分野においては、日本よりも先に制度が導入されているイギリスやアメリカなどを対象として、アーカイバル・データを用いた実証的な証拠が蓄積されている。しかし、日本企業を対象にした実証的な証拠は十分に蓄積されていない状況であった。本研究では、監査人（監査事務所）が特定の企業の監査を実施してきた期間の長さに着目して、記載内容に関する実態調査や分析を実施したいと考えていた。

2．研究の目的

本研究では、監査人（監査事務所）が特定の企業の監査を実施してきた期間の長さによって、KAM の記載内容は異なるのか、また、このような期間の長さに応じて、KAM の記載内容の情報価値は異なるのか、という点を明らかにすることを当初の目的としていた。

実態調査を通じて、監査人による専門家の利用状況について、企業間の記載内容に違いがあることを確認した。このような記載内容の違いが、財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えている可能性はある。しかし、このような記載内容の違いがなぜ生じているのか、その背景にある要因を明らかにしない限り、利用者の意思決定に与える影響を観察することは困難であることが予想された。そこで本研究では、KAM に記載された専門家の利用状況の違い（ある企業の監査では監査人が専門家を利用していることが記載されているが、他の企業の監査ではそのような記載がないこと）がなぜ生じているのかを明らかにすることを本研究の中心的な目的として定めた。

3．研究の方法

（1）手収集およびデータベースの作成

KAM に関する記載内容を手収集し、データベースを構築した。KAM には、「タイトル」、「KAM の内容及び決定理由」、「監査上の対応」という 3 つの説明内容が含まれている。監査人が専門家を利用しているかどうかは、「監査上の対応」において説明されることがある。ここで、監査人が利用する専門家とは、「監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手するに当たって、会計又は監査以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の当該専門知識を有する個人又は組織」（監査基準報告書, 620, I 本報告書の範囲及び目的, 4. 定義）と定義されている。Hux（2017）は、このような専門家の専門知識を 4 つに分類している。具体的には、評価専門家、税務専門家、IT 専門家、フォレンジック（forensic）専門家である。Hux（2017）を参考として、本研究では、KAM の記載内容から、監査人が専門家を利用しているかどうか、どのような専門知識を有する専門家が利用されているかを調査した。実態調査の結果、「フォレンジック（forensic）」という用語がほとんど登場しないことが判明したため、本研究では、評価専門家、税務専門家、IT 専門家、その他の専門家（法律の専門家などを含めている）に分類したうえで、専門家の利用状況を特定した。

（2）実証分析

KAM の記載内容から専門家の利用状況を特定したのち、本研究では、どのような状況で、監査人（監査事務所）は専門家を利用しているのか、並びに、監査人による専門家の利用に伴いどのような帰結が生じるのかを実証的に明らかにすることを試みた。

本研究では、監査人が専門家を利用することは、監査業務のインプットとして専門家の知識を利用することであると想定している。さらに、監査人（監査事務所）が、専門家の知識を必要とする程度は、監査人（監査事務所）の有する知識の多さに左右されると予想した。このような想定のもと、本研究では、監査人（監査事務所）が特定の企業の監査を実施してきた期間（年数）が長い（短い）ほど、その監査人（監査事務所）は、専門家を利用する可能性が低い（高い）と予想して分析を行った。この予想は、監査人（監査事務所）が特定の企業に対して監査を実施してきた期間の長さによって、KAM の記載内容は異なるのかというリサーチクエスチョンをより具体的にしたものである。

また、本研究では、監査人による専門家の利用が監査報酬に与える影響についても分析を行った。監査人が専門家を利用している観測値（企業・年）と、監査人が専門家を利用していない観測値（企業・年）を対象に傾向スコア・マッチングを実施し、専門家の利用に関する決定要因が監査報酬に与える影響について対処した。

4．研究成果

実態調査、並びに、分析結果に関する内容を取りまとめ、学会報告（研究成果）を行った。主要な発見事項は、以下の2点である。1 つめに、専門家の利用に関する決定要因に関する分析を実施したところ、監査人が特定の企業の監査を過去に実施してきた期間の長さと、監査人側の専門家の利用に関するダミー変数との間には、負に有意な関係があることが明らかとなった。この結果は、特定の企業に関する固有の知識を多く（少なく）有する監査人ほど、専門家を利用する可能性が低い（高い）ことを示唆している。2 つめに、監査人が専門家を利用している場合は、専門家を利用していない場合に比較して、監査報酬が高いことが明らかとなった。

現在、学会報告の際にいただいたコメントなどを踏まえて、論文をブラッシュアップする作業と英文にする作業を実施している。

最後に、本研究の学術的意義、社会的意義について説明する。本研究では、監査人による専門家の利用状況が企業間で異なる要因を明らかにしている。こうした結果は、KAM の記載内容が企業間で異なる理由について関心を有している投資家（財務諸表の利用者）にとって重要であると考えられる。また、近年では、Zimmerman et al. (2023) が、PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) からデータの提供を受けることによって、監査人が利用する専門家について実証的な証拠を提示している。しかし、日本企業を対象とする専門家の利用に関する実証研究は、ほとんど存在していない。本研究では、日本企業を対象として、監査人が専門家を利用する決定要因や、監査人による専門家の利用が監査報酬に与える影響について証拠を提示している。以上のような点に、本研究の学術的意義、社会的意義があると考えられる。

研究成果

日下勇歩・川端千暁「財務諸表監査における専門家の利用の決定要因とその監査報酬への影響
監査上の主要な検討事項への監査人の対応とその帰結」日本経済会計学会第4回秋季大会（2023年12月16日）

参考文献

- Hux, C. T. 2017. Use of specialists on audit engagements: A research synthesis and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 39(1): 23-51.
- Zimmerman, A. A. B., Barr-pulliam, D., Lee, J. S., and Minutti-meza, M. 2023. Auditors' use of in-house specialists. *Journal of Accounting Research*, 61(4): 1363-1418.
- 日本公認会計士協会「監査基準報告書 620 専門家の業務の利用」(2023年1月12日)
- 日本公認会計士協会「監査基準報告書 701 独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」(2023年1月12日)

5．主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計0件

〔学会発表〕 計1件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件）

1．発表者名 日下 勇歩，川端 千曉
2．発表標題 財務諸表監査における専門家の利用の決定要因とその監査報酬への影響 監査上の主要な検討事項への監査人の対応とその帰結
3．学会等名 日本経済会計学会 第4回秋季大会
4．発表年 2023年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6．研究組織

	氏名 （ローマ字氏名） （研究者番号）	所属研究機関・部局・職 （機関番号）	備考
研究協力者	川端 千曉 (Kawabata Chiaki)		

7．科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8．本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------