

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 13 日現在

機関番号：32634

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2011～2013

課題番号：23530595

研究課題名(和文) 修正再表示された見積りの性格と監査に関する事例研究

研究課題名(英文) An analysis of auditing accounting estimate: management bias, error corrections and changes in accounting estimates

研究代表者

奥西 康宏 (Okunishi, Yasuhiro)

専修大学・商学部・教授

研究者番号：60257178

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,600,000円、(間接経費) 480,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、会計上の見積りの監査について、過去の見積りの結果との関連で検討した。過去の見積りが、その後も有効であると判断され、継続利用される場合がある一方で、過年度の誤謬が判明し、修正再表示が必要な場合や、経営者の偏向が判明する場合、新情報が入手され見積りが変更される場合に分けて、関連する事例を参照しつつ、監査上の論点を検討した。特に見積りの変更については、変更理由、適時性及び変更内容が監査人にとって重要となると結論した。

研究成果の概要(英文)：This analysis examined the auditing accounting estimates in connection with the result of a past estimates. While a past estimating process is effective in the preparing of financial state ments and may be used continuously afterwards, the error of past estimates should be restated. In addition , auditor should be careful about management bias of past estimates. If new information of past estimates becomes available, changes in accounting estimates must be required. After considering the issue of auditing in each case, I find the reason, timing and contents of the changes in accounting estimates is particularly important for auditor.

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：監査人 見積りの監査 見積りの変更 見積りの偏向 公認会計士 修正再表示 繰延税金資産 会計上の見積り

## 1. 研究開始当初の背景

現在の財務報告においては、各種引当金から金融商品の評価、減損会計など会計上の見積りが増大浸透するようになっており、監査上の対応も重要となっている。会計上の見積りは、誰もが一致する確定金額とは異なり、許容範囲を伴った金額であり、その監査において特有の手續と判断が必要となっており、複数の監査上の論点が存在している。

筆者は、長年会計上の見積りの監査についてその論点を検討してきたが、本研究では、誤謬の訂正や粉飾決算の後始末として行われる財務諸表の修正再表示 (restatement) に注目し、見積りの監査の課題を検討することを意図した。具体的には、近年公表された修正再表示の開示例の中から見積りに関連するものを抽出し、監査に関連づけて検討することによって、見積りの作成と監査における実際の問題点を整理し、会計上の見積りの監査の今後の課題の提示を試みたのである。

## 2. 研究の目的

本研究の主たる目的は、以下の通りである。

(1) 現在の見積りの監査の問題点を事例の検討により具体的に検討するという目的。

筆者は、これまで見積りの監査について、監査基準の内容や設定プロセス等に基づきその論理展開や限界を分析検討してきたが、本研究は、具体的な事例から、近年の監査環境で見積りの監査での実務上の問題点をデータに基づいて示すことで、これまでの監査基準対象の研究とは異なる見積りの監査の今後の課題を示すことを意図している。

(2) 財務諸表作成者が見積項目を毎年作成することを前提に、過去の見積りを事後的な評価結果から検討し次の見積りを作成することに着目して、監査人の判断や手續を検討するという目的。

会計上の見積りは、時の経過により当初不確定だったものが、徐々に確定し、過去の見積りの内容は、結果的に評価可能となる。過去の見積りが、結果的にその後修正されることは当然ありうるが、見積りの性格を悪用した虚偽表示の発覚も起こりうる。そこで本研究は、財務諸表作成者が、修正が必要と後日判断した過去の見積りについて、後日判明した要因と監査上の対応を具体的に検討することにより、見積りの監査における虚偽表示の判断や経営者の潜在的な偏向への対応における今後の課題を示すことを意図している。

## 3. 研究の方法

本研究は、公表された決算の修正再表示のうち会計上の見積りに関するものについて、「データ収集」(データベースによるキーワード検索) 「個別事例分析」(事例の内容と当時の環境の理解) 「修正再表示の要因と監査上の対応の問題点の抽出」(修正再表示の要因を分析しつつ、監査上の対応の問題点を抽出) 「見積り作成と監査における課題の提示」という流れで研究を進めることを当初想定していた。

実際は、関連する会計ルールの改訂が日本で行われ、研究期間において首尾一貫した事例の十分な入手に制約が生じており、前半の事例研究よりも、後半の理論的な検討の比重が高くなった。

## 4. 研究成果

(1) 本研究の成果について、まずは時系列に従って説明する。

本研究の1年目においては、見積りの監査の課題について、「データ収集」と「個別事例分析」を行った。その過程で、見積りの監査を包括的に検討するために、JICPA 品質管理レビュー及び公認会計士・監査審査会の活動により公表された文書から見積りの監査

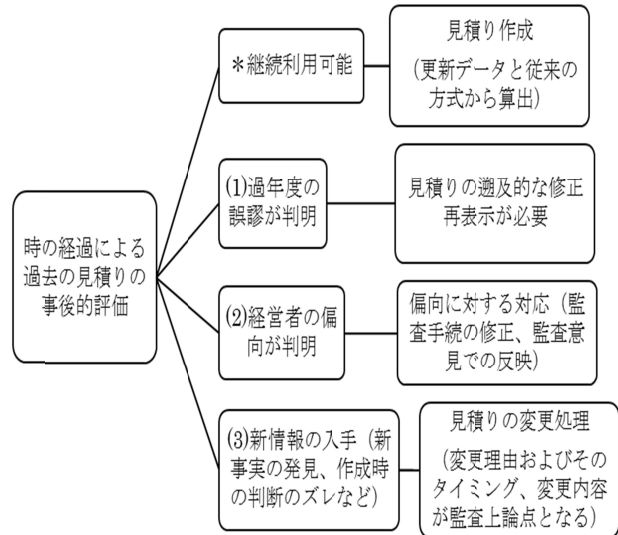
に関する記述を抜き出し、検討し論文を作成した（2012年1月発表、以下「第1論文」と表記）。また修正再表示された見積りの具体例として、試行錯誤しつつも、繰延税金資産に関する日本の事例を検討し、論文にまとめた（2012年4月発表、以下「第2論文」と表記）。

本研究の2年目においては、「個別事例分析」の結果まとめた第2論文について、監査論研究者による研究会（12月26日第12回「監査における懐疑主義」研究セミナー、北海道大学学術交流館）で報告しコメントを受けた。また米国の事例として、2013年1月に公表されたTierOne Bank社の監査人に関する米国証券取引委員会の処分

（Accounting and Auditing Enforcement Releases No. 3436）の検討を進めた。この内容は、研究最終年度の2013年11月4日に学会で報告した。

3年目の研究最終年度において、見積りの作成と監査の課題について、これまでの事例分析等の結果、見積りの偏向（bias）と見積りの変更（change in accounting estimate）という2つの論点を抽出し、日米の監査基準や事例等を対象に、監査人による対応を包括的に検討し、2つの論文を作成した。見積りの偏向について、米国の監査基準や国際監査基準を対象に、見積りの監査における偏向に関する記述を整理し、監査手続における偏向の意味と監査上の対応の現状と今後の課題を検討した（2014年1月発表、以下「第3論文」と表記）。また見積りの変更について、日本の財務報告を対象に、会計基準の改訂および監査基準の記述を整理し、監査人の対応のあり方について推論し、経営者による見積りの変更理由、適時性及び変更内容について、検討した（2014年4月発表、以下「第4論文」と表記）。

（2）今回の研究では、最終的に4つの論文を作成したが、最初に日本の見積りの監査の現状を規制機関の品質管理の点からサーベイした第1論文以外のものについては、以下の図のような整理に基づいている。



会計上の見積りは、時間の経過とともに、不確実な事象が徐々に確定し、見積りの内容は変化あるいは確定し、過去の見積りの結果が判明する。このとき、過去の見積りに大きな問題がなく継続利用可能なもの（図の\*印）以外に、過去の見積りと確定値との大きな差額が生じている場合があり、その原因として、次の3つの要因が考えられる。

- (1) 過年度の見積りの作成の誤謬が判明。
- (2) 経営者の偏向が判明
- (3) 新情報の入手（新事実の発見など）

(3) 本研究の対象である修正再表示というのは、基本的には、この分類における「(1) 過年度の見積りの作成の誤謬が判明」に対するものである。しかし、実際は他の2つの要因も同時に生じていることもあり、これらの検討も行った。以下論文ごとに説明する。

「(1) 過年度の見積りの作成の誤謬が判明」については、全てのテーマについて扱うのではなく、税効果会計に限定して、第2論文で検討した。日本の監査委員会報告第66号の性格を検討し、大王製紙の開示例や足利銀行

の事例から、繰延税金資産の監査に関する課題を示した。

「(2)経営者の偏向の判明」については、第3論文で検討した。経営者の偏向については、米国のTierOne Bank社の監査人の処分事例ぐらいしかなく、むしろ監査基準における見積りの監査における偏向に関する記述を整理し、監査手続における偏向の意味と監査上の偏向の識別と対応について検討した。特に「主観的な評価に基づく見積り等の変更」が、経営者の偏向が存在する兆候の一つとして近年改訂された監査基準において明示的に扱われていることを確認し、他の兆候の例示とともに検討した。

「(3)新情報の入手(新事実の発見、作成時の判断のズレ)」については、第4論文で検討した。時の経過とともに過去の見積作成時とは異なる事実が判明することがあるが、この場合、見積りの変更として会計上処理される。経営者による見積りの変更理由、適時性及び変更内容が、監査上の論点となると推論し個別に検討した。

(4)本研究は、前掲の図のような整理に基づき、研究をまとめる形となったが、研究期間に関連する日本の会計基準(2011年4月1日以降適用の企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」)等の公表があり、事例の入手に制約があり、当初の研究目的からすると、事例をさらに追加し検討を深めるといった課題が残った。

## 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4件)

奥西康宏、見積りの変更に対する監査人の対応の検討、産業経理、査読無、第74巻第1号、2014年4月、pp.77-85.

奥西康宏、会計上の見積りの監査における経営者の偏向に関する検討、専修商学論集、査読無、第98号、2014年1

月、pp.29-43.

奥西康宏、繰延税金資産の事例と監査上の問題、産業経理、査読無、第72巻第1号、2012年4月、pp.64-75.

奥西康宏、会計上の見積りの監査に関する記述の検討 - JICPA品質管理レビュー及び公認会計士・監査審査会の活動を中心に、専修商学論集、査読無、第94号、2012年1月、pp.1-22.

〔学会発表〕(計1件)

奥西康宏「見積りの偏向に関する監査処分事例の検討 - AAER第3436号を中心に -」、日本監査研究学会第36回全国大会(東北大学片平キャンパス)、2013年11月4日.

〔その他〕

ホームページ等

論文のうち学内紀要『専修商学論集』に発表したものについては、次のURLより入手可能である。

・「会計上の見積りの監査に関する記述の検討 - JICPA 品質管理レビュー及び公認会計士・監査審査会の活動を中心に」  
[http://ir.acc.senshu-u.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=3392&file\\_id=15&file\\_no=1](http://ir.acc.senshu-u.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=3392&file_id=15&file_no=1)

・「会計上の見積りの監査における経営者の偏向に関する検討」  
[http://ir.acc.senshu-u.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=6113&file\\_id=15&file\\_no=1](http://ir.acc.senshu-u.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=6113&file_id=15&file_no=1)

## 6. 研究組織

### (1)研究代表者

奥西 康宏 (OKUNISHI, YASUHIRO)  
専修大学・商学部・教授  
研究者番号：60257178

(2)研究分担者 なし

(3)連携研究者 なし