

## 科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 6 月 9 日現在

機関番号：32689

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2013～2015

課題番号：25590106

研究課題名(和文) 監査上の懐疑主義の概念的枠組みの研究

研究課題名(英文) An Inquiry into a conceptual framework of professional skepticism in a financial statement audit

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

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,800,000円

研究成果の概要(和文)：2013-2015年度の研究はAAAのモノグラフに審査請求した原稿をジャーナルタイプに修正しジャーナルに投稿する目的で行われた。当初の原稿を約半分に手直し、An Inquiry into the Concept of Professional Skepticism in a Financial Statement Audit という表題で研究成果をまとめ上げた。上記の年度の作業はモノグラフ原稿の審査結果で得たコメントに基づき書き直すという形で行われた。論文原稿は2015年に11月に正式な審査に入り、desk reviewを経て現在(2016年3月末時点で)2名による覆面審査が継続中である。

研究成果の概要(英文)： The auditing profession issued SAS No. 99, which deleted statements representing the profession's conventional position on the neutrality view, and took steps to cope with material misstatements due to fraud. SAS No. 99 emphasized the need for auditors to revise their skeptical mindset. It has not been clear, however, whether the profession, at that time, thought conceptually about the two different degrees of the skeptical mindset allowable under the concept of a financial statement audit.

A conceptual inquiry is necessary because it will lend support to explaining: (1) how the two perspectives mentioned above are not substitutive but complementary, (2) how the level of audit skepticism can be measured and can differently influence the audit cognition process, (3) how financial statement audit skepticism and forensic audit skepticism differ, and (4) how the level of audit skepticism changes proactively and reactively depending on the perceived risks that auditors face.

研究分野：会計学

キーワード：監査上の懐疑 職業的懐疑心 反証 実証 推定的懐疑 中立的懐疑 監査認識 不正探索型監査

## 1. 研究開始当初の背景

挑戦的萌芽研究(2013-2015)は、挑戦的萌芽研究(2010-2012)「財務諸表監査における監査人の判断と懐疑主義」(以下「2010年研究」と称する)の研究成果を受けて行われた。「2010年研究」の成果は、*A Conceptual Framework for Understanding the Role of Professional Skepticism in a Financial Statement Audit* として作成され、2013-2014年にわたる作業を経て、アメリカ会計学会の *Studies in Accounting Series* にモノグラフ原稿として審査請求された(2014年5月)。Advisory Committee of Accounting research による審査をパスし、3人による覆面審査に移り、半年間の審査を経て、positive, negative, そして against の評価が出た。小生の文献引用と著作権に触れる問題が指摘され、結果としては不採択となった。提出原稿の作成に際して指導を受けた米国の2名の教授(Frederik L. Neumann : University of Illinois; Gere Francis : University of Missouri)からのアドバイス モノグラフ原稿をジャーナルタイプの原稿に圧縮・修正し、しかるべきジャーナルに投稿したらどうか を受けて、125頁の原稿を約半分に手直しする作業を行い、*An Inquiry into the Concept of Professional Skepticism in a Financial Statement Audit* という表題で研究成果をまとめ上げた。挑戦的萌芽研究(2013-2015)の作業は、すべて、当初の原稿を論文形式に圧縮し、さらに、上述の審査結果で得た貴重なコメントを考慮にして書き直すという形で行われた。その作業を国内において、そして再度イリノイ大学において行った。この論文原稿は2015年に11月に正式な審査に入り、desk review を経て、現在(2016年3月末時点で)2名による覆面審査が継続中である。

## 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考察することを目的としている。基本的には、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をどの程度まで疑ったらよいのか、そして

財務諸表をどのように疑ったらよいのか、という2点を明らかにするために、監査上の懐疑の枠組みを明らかにすることを目的としている。

## 3. 研究の方法

本研究は概念研究である。基本的には、本研究で明らかにされた監査上の懐疑に関する概念や枠組みを用いて、財務諸表監査における監査判断の内実を実態的に明らかにするという方向が不可避ではあるが、本研究においてはかかる概念反映した実証研究はなされていない。「2010年研究」において展開された基本的な視座 すなわち、監査人が疑う対象の範囲に関する「懐疑の広さ・幅」と、監査人が疑う程度に関する「懐疑の深さ・深度」と2つの側面から、監査上の懐疑を捉えようとするアプローチは変わっていない。今回の研究においては、このアプローチをさらに深く分析・考察するとともに、監査上の懐疑の定義を明らかにするという作業を加えている。

## 4. 研究成果

今回の研究では、監査上の懐疑を捉える構図として、懐疑の幅(an epistemic width)と懐疑の深度(an epistemic depth)という2つの基本軸を識別するとともに、それぞれ有する2つの補助軸(operational axis)が交差することによって示される4つの面(four cells/facets)が監査上の懐疑を捉える面としてそれぞれ有効(valid)であるかどうかを検討する作業を追加した。そのうえで、有効として判断された面が有する監査手続上の意味についての考察を深めた。

財務諸表監査における懐疑を取り扱う際の難しさは、「反証主義」(懐疑の幅を捉える1つの操作軸)と「推定的懐疑」(懐疑の深度を捉える1つの操作軸)が交差する側面にあり、具体的にはその面は財務諸表監査においてどのように取り上げられるべきかという問題に帰着する。というのは、この面をどのように扱うかによっては、財務諸表監査は「言明の監査という衣装を纏った行為の監査」という性格が強まるからである。このことは、財務諸表監査において、**監査人が認識の対象として設定した立証命題を否定する証拠や手がかりをもらって見つけにかかる**という監査行動が状況によって必要とされること、また、そのような監査行動が必要と判断された場合に、それを財務諸表監査の文脈においてどのように考えるべきか、また、それは一般に識別されている別の監査形態不正摘発監査あるいは不正探索型監査とどのように区別されるべきであるのか、という一連の研究課題が存在することを示唆している。

この研究において得られた成果は、第1に、財務諸表監査における職業的懐疑心の枠組みについて、懐疑の幅と懐疑の深度という2つの軸を使って、職業的懐疑心を概念的に捉える構図を示したことである。職業的懐疑心を捉える第1の軸は監査人が抱く懐疑の幅または広さに関係し、基本的には、監査人は財務諸表についての知識(もとより、この知識はその真理値において絶対的なもの 1 or 0 はなく、蓋然性を含んだもの more or less )をどのように得るかを内容とする。本研究では、監査人は財務諸表に関する信念を形成するために、財務諸表の適正表示を支える立証命題(肯定的命題)を正の証拠を蓄積することによって立証するという立場(実証主義)と、それとは反対に、監査の適正表示を否定する負の証拠 すなわち財務諸表の重要な虚偽表示 の入手に重点を置

き、(にもかかわらず)、負の証拠が確かめられなかった場合には、その結果をもって、財務諸表の適正表示が立証されたとする立場(反証主義)との2つを利用することができる、とする。

言うまでもなく、肯定的命題を正の証拠によって裏づけるとする実証主義の下で求められる懐疑心の水準に比して、負の証拠が検出されなかったことをもって、財務諸表の適正表示の立証に結びつけるとする反証主義の下で求められる懐疑心の水準は強くなる。負の証拠を追い求めるという姿勢が、懐疑心を一段と引き上げるという状況を意味するからである。監査人は、特定の監査状況の下で、実証主義による立証を行うのか、反対に反証主義による立証を行うかの選択を、監査人が抱く懐疑心の水準によって決定することになる。

もう1つの軸は、立証命題を立証する際に入手する証拠の範囲、証拠の種類、そして証拠の量に関するもので、監査人は財務諸表をどの程度を疑うか 疑う深度 という問題に関係する。疑う程度が深ければ、監査人は証拠の源泉を広く求め、より証明力の強い証拠を求め、かつ、証拠の量も増やす必要がある。従来の監査研究では、監査人の懐疑の深度を表わす概念として「中立的懐疑心」と「推定的懐疑心」が識別され、それぞれの立場について a neutrality view と a presumptive doubt view なる表現が用意されていた。監査人は、特定の監査状況の下で、中立的懐疑心を反映した証拠を入手するのか、それとも、推定的懐疑心を反映した証拠を入手するのか、その選択を決定することになる。

かくして、監査人が特定の監査状況のいかなる水準の懐疑を抱くかは、監査人がいかなる構文で立証命題を設定し、それをいかなるアプローチで立証するのか( **立証方法の選択** )と、また、その立証命題の立証に、いか

なる種類の監査証拠をどの範囲にわたって、どの程度入手するのか(入手する証拠の質と量の決定)という2種類の判断の統合によって示されることになる。この構図が本研究の第1の成果である。

第2の成果は、監査人が重視する監査証拠プロセス(監査計画P 監査手続の実施D 監査証拠の評価と文書化C その結果を受けた是正行動A)と関連づける形で、職業的懐疑心の定義を示したことである。すなわち、監査上の懐疑は、たとえば監査手続段階にのみ強調されるものではなく、監査計画を策定する段階において(これは立証命題の識別と立証方法の選択に関係する)、監査証拠を評価・文書化する段階において(これは、監査調書のレビューや監査チームのディスカッションに関係する)、そしてさらにはその結果を受けてなされる是正行動(監査手続の追加や試査範囲の拡大に関係する)との関係においてオペレイショナルに捉えられている。

以上の考え方に基づいて、本研究は、監査上の懐疑について、以下の定義を示した。

監査上の懐疑とは、監査証拠のプロセスを構成する各段階において、監査人が、個人レベル(individually)と組織レベル(organizationally/collectively)において、また、証拠を入手する際(outwardly)と証拠を評価する際の自己の監査判断自体について(inwardly)、さらに監査手続全体を計画する段階(proactively)と監査手続の結果を見直す段階(reactively)で、それぞれ疑いを投げかける姿勢または心の状態である。

「監査人が疑いを投げかける姿勢」という点自体は、監査基準書第82号で示され、今日においても監査の教科書、学術論文や実務論文において言及されている“an attitude that includes a questioning mind and a critical assessment of audit evidence”と変わるものではない。しかし、本研究の成果として得られた上記の定義には、

疑いを投げかける主体(個人・組織)、  
疑いを投げかける対象(証拠・監査人自身の判断)、そして  
疑い投げかける時点/疑う方向(事前的に・事後的に)

という、監査上の懐疑の全体像を理解するうえで重要な要素が組み込まれている。従来の定義によりも、財務諸表監査において求められる懐疑の実質がよりオペレイショナルに理解できる。同時に、上記の定義は、監査上の懐疑心に関するこれまでの監査研究が関心を払っていた領域、反対に手薄になっていた領域あるいはほとんど関心が払われていなかった領域を識別するうえで役立つ。

第3の成果は、言明の監査(a statement audit)と不正探索型監査(a forensic audit)それぞれにおける懐疑の違いが、上述の枠組みの下で説明できることである。財務諸表監査が通常の状態の下で行われている場合には、監査人は実証主義の下で立証命題を設定し、状況に応じて懐疑心の深度を a neutral view から a presumptive doubt view にシフトさせることによって、当該命題の確かさについての監査人の信念を強化する。しかし、監査人が入手した監査証拠に不自然さや不自然な状況を検出し、しかも、それがなかなか解決されない場合、さらには財務諸表の背後に不正のスキームが仕組まれているのではないかとの疑念を強くした場合には、監査人はその疑念を裏づけるための監査手続を実施する状況に追い込まれる。この際の監査手続というよりも、重要な虚偽表示の存在(粉飾決算)の存在を裏づける監査手続となる。かくして、このような状況下における監査上の懐疑は、反証主義(懐疑の幅)と a presumptive doubt(懐疑の深度)が交錯する、通常の状態ではない状況のもとで求められる監査上の懐疑のあり方として説明される。それゆえ財務諸表監査といっても、その

実質は不正探索型監査に一段と近づくことになる。この関係を明らかにしたことが第3の成果である。

今回の研究を通じて、今後の研究が注ぐ別の新しいテーマも明らかになった。これも、成果の1つとして加えたい。それは、財務諸表監査において負の(否定的)証拠を積極的に見つけることが必要とされる監査状況における立証命題の意味とその具体的な立証方法のあり方についての研究である。これがおそらくは監査上の懐疑に関する概念的枠組み研究に残された最後の研究課題ではないか、と考えている。

経営者は監査人に対して自分の作成した財務諸表は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準にしたかって適正に作成されていると主張する。一方、監査人はこの経営者の主張を受けて、各財務諸表項目に含まれている会計的主張を裏づけるというスタンスで財務諸表監査に臨む。これが財務諸表監査の基本的な立てつけであり、その立てつけ自体を、経営者と監査人が合意したもの、これが監査契約である。

このことは、経営者の主張は、実際にそれが偽りであったとしても、常に肯定的(positive)であり、またそれを裏づけるために positive な資料を用意し監査人に提供する。財務諸表に含まれる重要な虚偽表示は、財務諸表が本来備えなくてはならない明示的/肯定的(explicit positives)な世界ではなく、その反対の黙示的/否定的(implicit negatives)な世界に関係し、そこで巧妙に、しばしば密かに準備される。財務諸表監査上の懐疑の全体像を理解するには、財務諸表が有している隠された「負の世界」に、監査人がどのように切り込んでいったらいいのか、という問題を学問的に考究する必要がある。今回の研究の成果を、全体的に捉えるならば、監査上の懐疑は単なる監査人の職業的懐疑心という「監査人の心」や監査人自身の個人

的特性(traits)の問題としてだけ捉えるのではなく、財務諸表が抱えているかもしれない負の世界を、監査人はどのように知ればよいのかという「知る」という問題として捉える必要がある。

よくよく考えてみると、粉飾決算は、財務諸表の背後に隠されている経営者の不正な会計意図とそれを実現するために周到に用意された不正会計の仕組みなど、会社が監査人に準備した監査証拠(とりわけ財務諸表、会計帳簿そして会計記録)からは窺い知ることの困難な黙示的な裏の世界に深く関係している。この implicit/negative な会計の世界に、監査研究がどのように切り込むかが、監査上の懐疑を理解する際の最も難しい、しかし本質的な要諦であると考え。日本の企業社会を震撼させた「山一証券粉飾事件」も「オリンパス粉飾事件」も、いずれも、闇の世界で仕組まれた不正会計であった。

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3件)

鳥羽至英「監査人に求められる特性は何か：職業的懐疑心(professional skepticism)それとも誠実性(integrity)? 職業的懐疑心は、誰(who)が、何(what)に対して発揮するのか。」『会計情報』有限責任監査法人トーマツ Vol.452 2014年4月2-8頁。

鳥羽至英「財務諸表監査上の懐疑 新しい研究機会を求めて」『会計』第187巻2月号 2015年2月

56-70 頁。

鳥羽至英「研究ノート 財務諸表監査の  
質と監査上の懐疑に関  
する論点整理」『早稲田  
商学』第 446 号 2016  
年 3 月 31 日。

〔学会発表〕(計 1 件) 鳥羽至英「財務諸表  
監査上の懐疑 新しい研究機会を求めて」  
日本会計研究学会全国大会(横浜国立大学)  
2014 年 9 月 05-06 日

〔図書〕(計 0 件)

〔産業財産権〕  
出願状況(計 件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
出願年月日：  
国内外の別：

取得状況(計 件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
取得年月日：  
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  
大学商学学院・商学部・教授  
研究者番号：9 0 1 0 6 0 8 9

(2)研究分担者 なし  
( )  
研究者番号：

(3)連携研究者 なし  
( )  
研究者番号：