

令和元年6月10日現在

機関番号：34426

研究種目：基盤研究(B) (一般)

研究期間：2016～2018

課題番号：16H03684

研究課題名(和文) 監査報告書変革のあり方に関する理論的・実証的研究

研究課題名(英文) Theoretical and Empirical Study on Way of Audit Report Change from a User-Oriented Auditing Theory

研究代表者

朴 大栄 (Park, Tae-Young)

桃山学院大学・経営学部・教授

研究者番号：80157114

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 8,400,000円

研究成果の概要(和文)：KAM導入を控え、監査報告書改訂の動機・背景の分析、情報提供と二重責任の相克の意味、KAM/CAMの現状把握により、2か国でのインタビュー調査資料を得た。KAM/CAMには大きな相違はないが、不適正意見での取扱いの相違、IAASBでも当初はCAMという表現を使用する予定であったことなどの知見を得た。最終年度に実施したKAM記載の実態調査では、「のれんの評価」や「売上債権回収可能性」など記載対象の同質化、KAM記載にboilerplate化の兆候も見られた。公認会計士協会近畿会会員を対象として実施した調査については、回答数が少なかったため、有意な結果を得ることができなかった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

日本でも導入されることとなった監査報告書の長文化、その中心的記載項目となる「監査上の主要な検討事項(KAM)」は、これまでの監査報告書の部分的改訂ではなく監査報告書の性格を根本から変える可能性がある。世界でもIAASBが定めるISA採用の国を含め数多くの国々ですでに導入されている。KAMの導入を控えて、その意義やあり方、ならびに、諸外国における現状を分析することは大きな社会的意義を持つものである。

研究成果の概要(英文)：The introduction of the extended Auditor's Reports was decided in Japan. We will be introducing KAM. We have analyzed a motive, the background of the Audit Report, conflict between the information function and dual responsibility, the present conditions of KAM/CAM. We were able to get basics of interview investigation. We didn't find the big difference between KAM and CAM. However, we got the new knowledge such as the difference in KAM/CAM in the adverse opinion and that IAASB had been going to use expression called CAM at first. We carried out the survey of KAMs in the Auditor's Reports. We found a lot of homogenous database of KAMs about the "Recoverability of trade receivables" and so on. We found that a boilerplate sign was seen in making it for KAMs including there being many mentions of the textbook-like audit procedures. We were not able to get a meaningful result about the questionnaire survey because there were little number of the answers.

研究分野：社会科学

キーワード：監査報告書 Key Audit Matters Critical Audit Matters 情報提供機能 意見表明機能 二重責任の原則 長文式監査報告書

## 様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

### 1. 研究開始当初の背景

現行の監査報告書標準様式は、米国では 1940 年代、わが国では 1956 年を嚆矢とする。以後、半世紀を超える今日まで、監査報告書は概要区分（範囲区分）と意見区分を骨子とし、追加的に設けられる情報提供区分の 3 区分からなる基本構造に変化はない。

欧米諸国においては、監査報告書記載内容の見直しが提案・実行されている。その前提は、現行の標準監査報告書は pass/fail モデルの結論を示す点では有用であるが、全体的に紋切り型（boilerplate）のテクニカル用語の羅列に過ぎず、利用者にとって有用な情報が記載されていないという不満である。監査報告書の情報価値を高め、利用者の投資意思決定に資する監査報告書の改革は喫緊の課題となってきた。そこでは、KAM の記載による監査報告書の長文化が検討されるとともに、英欧ではすでに制度化されている。このような状況の下、わが国においても監査報告書長文化の検討・制度化は避けて通れないものである。ここに我々の研究の視点がある。

### 2. 研究の目的

監査報告書は、監査人と利用者をつなぐ唯一の連結環であり、また一方的な伝達手段でしかない。財務諸表監査において短文式の監査報告書標準様式が採用されてきたのはコミュニケーションギャップを避けるためであった。しかし、標準監査報告書は概要区分記載事項の詳細化の道をたどり、昨今は、IAASB や PCAOB などから新たな監査報告書の長文化が提起されている。監査報告書の長文化・情報提供機能の拡大は二重責任の原則との齟齬を引き起こす可能性もある。

本研究「利用者志向監査論からみた監査報告書変革のあり方に関する理論的・実証的研究」は、監査報告書の理論的研究から導く仮説を基に、日米両国において実験研究と質問票調査を実施し、インタビュー調査による補正を加えることによって、利用者志向の監査報告書を主眼としながらも、監査人・被監査側すべてが受入可能な監査報告書変革のあり方、なかでも昨今話題となっている KAM・CAM を中心とした改革のあり方の提示を目的とする。

### 3. 研究の方法

英国・欧州につづいて、米国においても KAM に代わる CAM の導入が決定された。そして日本においても、米国につづく監査報告書の長文化が実施されることとなった。中心となる記載事項が「監査上の主要な検討事項」、すなわち KAM である。わが国においても、KAM の導入を控えた今、われわれは、監査報告書長文化に関わる理論研究から始め、その後、KAM / CAM をすでに導入している国、また今後導入することが確定している国々での実地調査・実態調査、それを補うインタビュー調査を通じて、監査報告書長文化のあり方を探ろうとした。

監査報告書の理論研究に関しては、国内外におけるこれまでの標準監査報告書改訂の動機・背景を各種研究書の解説を通じて行うとともに、監査報告書長文化に伴う情報提供機能と二重責任の相克の意味を明らかにすることとした。

これらの理論研究をもとに、監査報告書長文化の現実を確認するために、諸外国、特に、IAASB、PCAOB それぞれを適用する国々におけるインタビュー調査を通じて諸外国における KAM / CAM の現状ならびに問題点を把握することとした。また、これらインタビュー調査で得られた知見をもとに、KAM 記載の実態調査を実施し、さらには、今後 KAM が導入されるわが国公認会計士の意向を調査することにより、KAM / CAM を中心とした監査報告書改革のあり方を提示することとした。

### 4. 研究成果

国内外におけるこれまでの標準監査報告書改訂の動機・背景を各種研究書により解説、ならびに監査報告書長文化に伴う情報提供機能と二重責任の相克の意味については、6 回に及ぶ研究会の開催、ならびに以下の調査研究により、一定の合意を得ることができた。

\* 国内外におけるこれまでの標準監査報告書（監査報告制度）改訂の動機・背景の分析によれば、記載事項の過度の標準化が見られ、利用者にとっては結論の明示および監査人の交代の有無にしか関心を持たれないこと、また、監査人の責任表示に偏っていることが指摘された。

\* 改訂の方向性として、監査意見の簡易化の一方、概要区分の詳細化、情報提供区分の拡大等が行われてきたが、それらの改訂が必ずしも監査報告書の情報価値の向上には結びついておらず、監査人の責任限定に主眼があると言っても過言ではないと結論付けられた。

\* 監査報告書の情報提供機能の発現である補足的説明事項・特記事項・追記情報等を巡る議論の渉獵と分析により、これらの記載があくまでも財務諸表の記載の域を超えていないこと

から、利用者にとって必ずしも有用な情報とはいえないと解釈される

\* 監査報告書の情報提供機能と二重責任の原則との齟齬の観点から、二重責任の原則の意義ならびに監査理論や制度における位置づけを解明した。昨今の財務諸表作成の複雑化、監査意見に備わるグレーゾーンの拡大にともなう監査報告書の情報化により、二重責任の原則の見直しが避けられなくなっている。わが国においては、財務諸表は経営者が作成し、監査報告書は監査の結論としての監査人の意見を表明する手段であり、二重責任の原則は経営者と監査人との責任区分を意味する監査上の基本概念であると考えられてきた。しかし、アメリカでは、経営者が財務諸表作成の第一次責任を負い、監査人は、財務諸表をチェックする責任を負うというように、双方が利用者に対して二重に責任を負うという意味で使われてきた用語であって、わが国でいう責任区分の原則とは異なる意味で使われてきたことを明らかにした。したがって、情報要求の高まる今日では、二重責任の原則に縛られることは望ましくないと結論付けた。

については、諸外国での KAM / CAM の現状調査並びに公認会計士に対する KAM 記載上の意向調査の結果、以下の知見を得ることができた。

\* IAASB や PCAOB などが公表した監査報告書変革に関する報告書・公開草案等の涉猟・分析を通じて、適正意見と言ってもそこには会計上の見積りの増加による監査過程の説明が不可欠であること、そこに、監査報告書長文化の動機並びに背景があることを明らかにした。  
\* しかし、諸外国における先進事例の調査の結果、KAM 対象の固定化ならびに記載内容の定式化の傾向がみられること、したがって、監査報告書における boilerplate 化を防ぐことが最も重要な課題であることを指摘し、わが国における今後の KAM 導入に当たっては、この点の動向を調査確認することが重要であることを明らかにした。

## 5. 主な発表論文等

[雑誌論文](計 17 件)

松本祥尚、財務諸表利用者から見た監査報告書の長文化・監査法人の透明性向上、青山アカウンティング・レビュー、査読無、第 6 号、2016、50 - 57

宮本京子、EU における監査報告書の拡充化に関する実態 - オランダの事例分析を中心として、月刊監査役、査読無、662 号、2017、77-90

宮本京子、フランスの制度・実務から見た監査・保証制度の将来的なあり方、現代監査、査読有、27 号、2017、111-122

井上義弘、監査規制・基準のグローバル化 - アカウンタビリティの観点から、会計、査読無、191 巻 2 号、2017、27 - 40

異島須賀子、小澤義昭、特定の財務諸表項目に対する監査・証明業務 - 開示情報の拡張と監査枠組みの多様化に関する研究(最終報告) - 、日本会計学会スタディグループ、2017 年、71 83

松本祥尚、監査報告書の考え方 - オピニオン・レポート vs. インフォメーション・レポート - 、証券アナリストジャーナル、査読無、56 巻 4 号、2018、6 - 15

深井忠、KAM は監査報告書の情報有用性に貢献するか、企業会計、査読無、70 巻 4 号、2018、54 - 61

小澤義昭、財務諸表監査の観点から見た収益の課題、会計、査読無、193 巻 4 号、2018、386 - 391

深井忠、非財務情報の開示 - 自己創設無形資産を中心として - 、三田商学研究、査読無、61 巻 1 号、2018、77 - 91

井上義弘、KAM は何をもたらすのか：情報特性を踏まえた導入時の課題、企業会計、査読無、70 巻 4 号、2018、18 - 26

井上義弘、全社的な内部統制に関する一考察、産業経理、査読無、78 巻 2 号、2018、47 55

朴大栄、監査報告書変革の課題 - KAM 導入に向けて、桃山学院大学総合研究所紀要、査読無、44 巻 1 号、2018、23 39

朴大栄、KAM と監査報告書、桃山学院大学総合研究所紀要、査読無、45 巻 1 号、2019、未定

深井忠、公正処理基準に思う - 、産業経理、査読無、79 巻 1 号、2019、15 26

小澤義昭、アメリカにおける会計専門教育への取り組みの現状と我が国の課題、桃山学院大学環太平洋圏経営研究、査読無、20 巻、2019、55 71

井上義弘、内部統制監査の実効性を確保するための方策、現代監査、査読無、29 巻、2019、77 86

異島須賀子、統制リスクと監査事務所の規模との関係、産業経理、査読無、79 巻 1 号、2019、68 77

〔学会発表〕(計 10 件)

宮本京子、EUにおけるISA720適用の現状と展望、日本監査研究学会、2016年9月9日、西南学院大学  
宮本京子、会計監査の内容等に関する情報提供の充実について、日本監査研究学会、2016年10月15日、青山学院大学  
井上義弘、監査規制・基準のグローバル化 - アカウンタビリティの観点から、日本会計研究学会、2016年9月13日、静岡コンベンションアーツセンター(グランシップ)  
松本祥尚、小澤義昭、異島須賀子、開示情報の拡張と監査枠組みの多様化に関する研究 - 平成28年度中間報告、日本会計研究学会、2016年9月12日、静岡コンベンションアーツセンター(グランシップ)  
小澤義昭、松本祥尚、グローバルビジネスの会計課題に関する研究(中間報告)、国際会計研究学会、2017年9月2日、青山学院大学  
異島須賀子、小澤義昭、松本祥尚、開示情報の拡張と監査枠組みの多様化に関する研究(最終報告) - 、日本会計学会、2017年9月23日、広島大学  
小澤義昭、収益認識をめぐる課題と展望 - 監査面から - 、日本会計研究学会、2017年9月23日、広島大学  
井上義弘、内部統制監査再考、日本監査研究学会、2018年7月14日、神戸大学  
町田祥弘・小澤義昭、監査の品質に関する研究、日本監査研究学会、2018年8月30日、近畿大学  
異島須賀子、統制リスクと監査事務所の規模、日本会計研究学会、2018年7月29日、佐賀大学

〔図書〕(計 1 件)

松本祥尚、小澤義昭、異島須賀子(編集)、日本公認会計士協会出版局、監査・証明業務の多様性に関する研究、2019、385

〔産業財産権〕

出願状況(計 0 件)

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

〔その他〕

ホームページ等

## 6. 研究組織

### (1) 研究分担者

研究分担者氏名：異島 須賀子

ローマ字氏名：IJIMA SUGAKO

所属研究機関名：久留米大学

部局名：商学部

職名：教授

研究者番号：20336069

研究分担者氏名：松本 祥尚  
ローマ字氏名：MATSUMOTO YOSHINAO  
所属研究機関名：関西大学  
部局名：大学院会計研究科  
職名：教授

研究者番号：30219521

研究分担者氏名：小澤 義昭  
ローマ字氏名：OZAWA YOSHIAKI  
所属研究機関名：桃山学院大学  
部局名：経営学部

職名：教授

研究者番号：40570205

研究分担者氏名：井上 善弘  
ローマ字氏名：INOUE YOSHIHIRO

所属研究機関名：香川大学  
部局名：経済学部

職名：教授

研究者番号：60253259

研究分担者氏名：深井 忠  
ローマ字氏名：FUKAI TADASHI  
所属研究機関名：慶応義塾大学  
部局名：商学部

職名：教授

研究者番号：30400211

## (2)研究協力者

研究協力者氏名：

ローマ字氏名：

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、研究者個人に帰属されます。