

## 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 4 月 30 日現在

機関番号：27101

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2010～2012

課題番号：22530489

研究課題名（和文） 米国における監査人懐疑心研究の進捗状況の把握

研究課題名（英文） Grasping the progress on researches as to the Auditors' Professional Skepticism in U.S.

研究代表者 任 章 (NIN AKIRA)

北九州市立大学 大学院マネジメント研究科 教授

研究者番号：10382409

### 研究成果の概要（和文）：

所与 3 年間の研究期間内に、研究代表者 任 章 は関わる論文 8 本、学会及び研究会報告 6 回その他の研究成果を達成した。ふりかえって初年度たる 2010 年度は、情報の収集と解釈、及び米国における研究成果のデータベース整理に充てた。2011 年度は監査人懐疑心のコストと便益に関わる(次頁の図 I 及び II に示す)概念のまとめを行った。最終 2012 年度にては、米国においてなぜ監査人懐疑心発揮の要請が強まったのか、その理由に関わる米国現代監査史の省察を行った。結果として米国における懐疑心要請強化の背景には、SEC 証券市場監督者の会計プロフェッション界に対する期待と、規制強化のインセンティブが存在すると結論づけた。

### 研究成果の概要（英文）：

During the given period of 3 years in the research, I, Nin A, completed 8 thesis, 6 times of presentations on academic assemblies, and had other disseminating opportunities regarding the theme of “Grasping the Progress on Researches as to the Auditors’ Professional Skepticism (PS) in U.S.”

During the year 2010, Nin had some efforts on interpreting the Auditors’ Skepticism as to its notion and definition, and had listed research results accomplished so far in U.S.

During the year 2011, Nin concentrated on overseeing the aspects of cost and benefit for auditors to maintain the skepticism in order to enhance audit quality.

At the last year 2012, Nin explored relatively modern, historical perspectives of accounting professions in U.S. And, concluded that the spread of PS for auditors is rooted by the incentives and efforts taken by the Securities Exchange Commission’s chief accountants and it is not spontaneous efforts made by the accounting professionals, per se.

### 交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2010 年度	500,000	150,000	650,000
2011 年度	500,000	150,000	650,000
2012 年度	500,000	150,000	650,000
総計	1,500,000	450,000	1,950,000

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：会計監査、懐疑心(Skepticism)、不正摘発型監査、会計プロフェッション

## 1. 研究開始当初の背景

米国にあっては 1980 年代終盤以降、懐疑心発揮の要請が監査基準書に盛り込まれ、それが会計プロフェッションに広く要請され始めた。懐疑心の発揮が、不正摘発型監査を意識せざるを得ない現代の監査人にとっての、喫緊の課題となった。他方で、当該テーマの曖昧さのゆえに、新世紀に至るまでは懐疑心の本質について、内外の学会でそれが直に扱われる機会はなかった。すなわち監査基準書は、その定義や内包を明らかにすることなく、監査人に懐疑心の発揮を要請し始めていたのである。

本研究は、実証エビデンスを得ることを目指したものではなく、むしろ懐疑心に関わる研究が緊要であるという当初認識を、内外の学会参加者間にて得るための、導入フェーズを担う研究であった。

## 2. 研究の目的

本研究では、今後の監査基準書文脈の展開に資する知見を得るべく、当初は Bell et al. (2005) 及び Nelson, M. W. (2009) の研究を手掛かりに、「米国における監査人懐疑心研究の進捗状況の把握」を目的に置いた。

研究代表者は、研究を進めるにつれ、監査人が懐疑心を発揮すること、あるいは発揮しないことのリスクと相関するコストのコンセプト化の作業が必要と認識した。研究代表者は端的に、図 I のように考えを整理した。

すなわち監査人が、被監査経営者を予め誠実な存在と考えることは監査リスクを高めるが、しかし監査コストを低下させる。他方で監査人が、被監査経営者を疑ってかかるような原則的懐疑の姿勢を貫くことは、監査リスクを低下させるが、監査コストを増大させる、という逆相関関係である。

研究代表者はまた、監査人が無意識に経営者を誠実と考え続けるような、監査人自身のアンカリング・リスクの累積により、監査リスクが増大することを指摘した。そうした監査リスクの増分を回避するために監査人は、経営者の誠実性を棄却する、原則的懐疑の態度を採り、監査契約毎に心証をリセットする必要がある。研究代表者は、そのことに監査人懐疑心要請の、価値が認められると構想した。

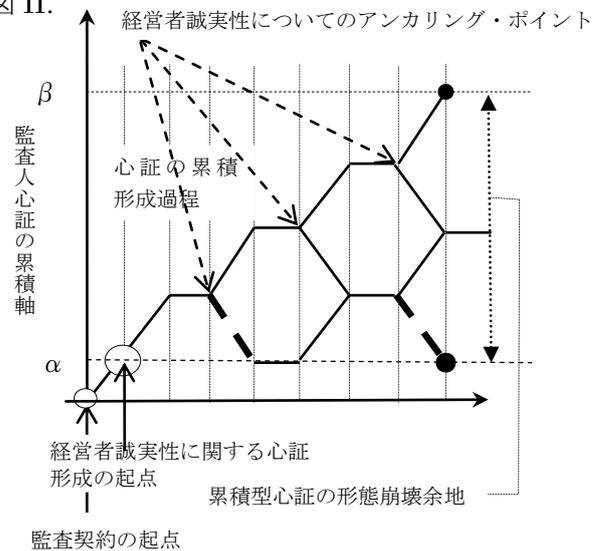
すなわち監査人は、監査品質を維持するために、継続監査の際には各エンゲージメント

毎、経営者の誠実性について監査人が抱く心証を、意識的に崩壊させる必要があると結論づけた。そうした心証の「リセット」あるいは「フレッシュスタート」こそは、米国 SAS 第 99 号 (2002) 他、経営者不正の発見に関わる各国の直近の監査基準書が、「経営者の言い分を鵜呑みにせず」、あるいは「過去の経験に関わらず」、等と、監査人に対して戒めていることの、要諦である。

図 I.

経営者マインドに対する監査人の前提	懐疑心発現の程度	監査人自身のアンカリングリスク	監査リスク	監査コスト
1. 誠実性の是認	低	高	高	低
2. 中立性	中位	中位	中位	可変
3. 原則的懐疑	高	低	低	高

図 II.



アンカリング・ポイントに関わり、図 II で；

$\beta$  : 誠実性是認の状況下での監査人心証累積結果

$\beta > * > \alpha$  : 中立性に基づく懐疑心

$\alpha$  : 原則的懐疑の帰結点

研究代表者の目的は、懐疑心発揮の機能的側面に光をあてるばかりでなく、米国の現代監査史の軌跡に関わっては懐疑心要請の起

点の検討、さらには今日優勢な不正摘発型財務諸表監査アプローチの合理性と妥当性の評価にまで及んだ。

### 3. 研究の方法

当該の補助金を得て、研究代表者は以下、海外遠隔地を含む学会への出張を行い、研究図書を購入し、研究を進捗させ得た。

2010年9月9日には「監査プロフェッションの懐疑心とその展開について」のタイトルで、日本会計研究学会第69回大会統一論題報告、さらには討論に及んだ。

2010年9月17日には、トルコ・イスタンブールで開催された第2回バルカン及び中東諸国監査・会計史国際会議(2. BMAC, AAFA)に参加し(邦題)「監査人の懐疑心とヒュームの問題」を発表した。報告会場にては元米国会計学会(AAA)会長 Waymire, G 氏の出席を得、研究目的に関わる同氏との情報交換が可能となった。

監査品質及び懐疑心に関する研究で著名な米国の研究者 Nelson, M. W. 氏とは直接面会し得なかったが、研究期間中に、インターネットを通じ、同氏から研究情報の提供を得ることができた。

また現在、懐疑心研究の実務面へのフィードバックに尽力している米国研究者 Hurtt, R. K. 氏とは米国会計学会(AAA)2010年総会(7月31日-8月4日於サンフランシスコ・Hilton)会場にて面会し、直接的に情報を収集することができた。

同米国学会総会にて研究代表者は Bell et al (2005)『21世紀の公開会社監査』の研究に携わったイリノイ大学アバーナ・シャンペーン所属の研究者、Solomon, I 及び Peecher, M. E. の2010年8月2日のシンポジウム(Session 2.2「会計と監査における職業専門家の判断」)に参加し、懐疑心の内包に関する質疑に直接関わった。

研究最終年度2012年に至り、研究代表者は当該研究の更なる進捗のために、AAA 2012年総会(8月4-8日於ワシントン D.C., at Gaylord Convention Center)に参加した。当該総会にては初日に「職業専門家の懐疑心というアート」と題されたセッション(Session 1.07)が設けられ、その場にて関わる取材を実施した。

また他会場(Session 2.07「パブリックからの信頼を大切にしたい会計プロフェッション」)にては、SEC 元主任会計官 Lynn E. Turner 氏の講演から、証券監督者の動向に関する貴

重な情報を収集することができた。そのようにして得た情報を分析・解釈した結果は、研究代表者の2013年3月までの研究成果(以下5(1)(2)「米国会計プロフェッション自主規制の終焉」等)に結実した。

海外学会に参加することで研究代表者は、監査人懐疑心という用語が、必須のキーワードとして重視されている、米国の直近の状況をつぶさに観察し取材することができた。

研究代表者は、研究に際しては一貫した姿勢で臨んだ。文献と資料の収集、現地取材から始め、収集された文献やデータの属性判断と整理分類、その後の解釈と考察プロセスの反復が、成果を生み出すために必要とされた。

研究代表者が採った行動の上では、懐疑心の研究が、監査品質の維持向上に関わり緊要であるという認識が、常に動機づけとしてあった。今日、監査に関わりある諸学会にては、職業専門家の懐疑心に関わるテーマが頻繁にとり上げられている。微力ながら、研究代表者の研究成果が、そのような方向性に向け、僅かであれ寄与できたとすれば望外の幸せである。

### 4. 研究成果

補助金を得た3年間の研究期間を通じ、米国において監査人懐疑心研究は凡そ Nelson, M. W. (*AJPT* Vol. 28, No. 2, 2009) の、(邦訳)「監査における職業専門家の懐疑心のモデルと文献レビュー」論文に網羅されている通り、と確認した。

また、直接的に懐疑心という用語が用いられておらずとも、米国にては1980年代後半からの監査品質に関わる実証研究(例として Palmrose, Z. V. の研究, 1988)により、間接・暗喩的に、懐疑心に関わる研究が開始されていたことがわかった。それら実証研究の類を含めれば、米国において懐疑心研究は、監査史的に見ても、既に相当な蓄積があると結論付けられる。

特に監査人懐疑心研究の実務面への貢献については、Hurtt, R. K. (*AJPT* Vol. 29 No. 1, 2010) (邦訳)「職業専門家の懐疑心を測定するための尺度の展開」に、最新の成果が示されていることが確認された。Hurtt は懐疑心の程度を測定するチェックリストを考案し、米国にては既にこの分野で実践的な教育が開始されていることを知った。

その上で研究代表者は、監査プロフェッションに対する米国発の懐疑心強化の要請が、国際的には、必ずしも、全面的な賛同を得るに至っていないと認識した。

たとえば英国監査実務審議会(APB, 2011)『監査人の懐疑心：フィードバックペーパー』によれば、被監査経営者を疑ってかかる

原則的懐疑の姿勢（プレサンプティブ・ダウト）について、プロフェッション側から相当なアレルギー反応が示されている（原則的懐疑の姿勢がリスクを下げつつも高コストであることは、前掲[図1]の3.原則的懐疑、に示した）。

米国における監査人懐疑心研究の進捗は、今日の、経営者を疑ってかかる不正摘発型監査指向の監査諸基準を生みだした。しかし研究代表者は、その受容の程度について国際的には未だ「温度差」があることを指摘したい。

懐疑心要請の弱点は、いまだそれが、監査実務が与え得る合理的保証と、諸基準上にて求められる懐疑心水準との間の、整合性を示し得ていない点にある。すなわち監査実務はコストとベネフィットとの間で合理性を見計らって為されるものという理解がありながら、こと懐疑心に関しては、コストの議論を回避したまま、証券市場監督者の危機感からその強化が求められている。監査は今日、一種、ディレンマ状況に置かれているのである。

尚、研究代表者の直近の研究成果は、来る2013年6月20日、トルコ（於イスタンブール工科大学）にて開かれる第3回バルカン及び中東諸国監査・会計史国際会議（3BMAC, AAFA）にて、(邦題)「職業専門家の懐疑心の進展とその思考背景」をテーマに、報告される予定である。

## 5. 主な発表論文等（研究代表者）

〔雑誌論文〕（掲載決定分1件を含め計8件）

(1) 【掲載決定】任 章 (2013a) 「米国会計プロフェッション自主規制終焉の背景」中央経済社『企業会計』査読無. 全10頁校正済. 掲載時期出版社裁量.

(2) 任 章 (2013b) 「米国会計プロフェッション自主規制の終焉」北九州市立大学『マネジメント論集』第6号. 査読無. pp. 57-82

(3) 任 章 (2012a) 「監査人の中立性と健全な懐疑心について」中央経済社『企業会計』第64巻第10号. 査読無. pp. 94-101

(4) Nin, A (2012b) "Evolution of Professional Skepticism-With The Implication of Its Relevant Risk and Cost" 日本会計研究学会第71回大会『報告要旨集』査読有. (p. 125所収及び論文は学会管理電子ファイル所収)

(5) 任 章 (2012c) "Professional Skepticism and The Perspective of Its

Relevant Cost and Benefits" 北九州市立大学『マネジメント論集』第5号. 査読無. pp. 59-64

(6) 任 章 (2011) 「監査プロフェッションの懐疑心とその展開について」、及び「円卓討論～経営環境の変化と監査の変革（座長：脇田良一）森山書店『会計』第179巻第3号. 査読無. pp. 26-39

(7) Nin, A (2011) "Auditor's Skepticism and Hume's Problem" 2<sup>nd</sup> Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History. Conference Proceedings, Vol. I. 査読有. pp. 57-68. (当該学会リポート有: 任 章 「第2回バルカン及び中東諸国監査・会計史国際会議レポート」中央経済社『企業会計』第63巻第2号. 査読無. pp. 94-95)

(8) 任 章 (2010) 「職業専門家の懐疑心要請とその展開について」『企業会計』第62巻第9号. 査読無. pp. 126-133.

〔学会発表〕（計6件）

(1) 学会自由論題報告（2012年9月1日於一橋大学）Nin, A. "Evolution of Professional Skepticism - With The Implication of Its Relevant Risk and Cost" 日本会計研究学会第71回大会.

(2) 研究会自由論題報告（2012年8月3日於早稲田大学染谷記念国際会館）任 章 「監査人の中立性と健全な懐疑心について」早稲田大学現代会計研究会.

(3) 研究会自由論題報告（2011年9月20日於久留米大学）任 章 「職業専門家の懐疑心とコーエン報告書の意義」早稲田大学グローバルCOEプログラム企業法制と法創造総合研究所主宰.

(4) 国際学会自由論題報告（2010年9月17日於イスタンブール・トルコ）Nin, A "Auditor's Skepticism and Hume's Problem" 2<sup>nd</sup> Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History. (2. BMAC, AAFA) at Harbiye Military Museum.

(5) 学会統一論題討論（2010年9月10日於東洋大学）任 章 「経営環境の変化と監査の変革」日本会計研究学会第69回大会統一論題討論.

(6) 学会統一論題報告(2010年9月9日於東洋大学) 任 章「監査プロフェッションの懐疑心とその展開について」日本会計研究学会第69回大会統一論題報告.

〔図書〕(計1件)

分担著(2010) 広瀬義州・徳賀芳弘・内藤文雄編)『IFRS 会計用語辞典』中央経済社. 全304頁.

〔産業財産権〕

○出願状況 該当なし

○取得状況(計0件)

〔その他〕

ホームページ等 該当無し

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

任 章 (NIN AKIRA)

北九州市立大学・大学院マネジメント研究科・教授

研究者番号: 10382409

(2) 研究分担者 無し

(3) 連携研究者 無し

以上