

科学研究費助成事業 研究成果報告書

令和 4 年 6 月 4 日現在

機関番号：11301

研究種目：若手研究

研究期間：2018～2021

課題番号：18K12896

研究課題名（和文）監査人の個人特性と監査チームでの関わりについての研究

研究課題名（英文）Auditors' individual characteristics and their interaction within audit teams

研究代表者

亀岡 恵理子（Kameoka, Eriko）

東北大学・経済学研究科・准教授

研究者番号：30806295

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,100,000円

研究成果の概要（和文）：本研究では、第1に、公表データを用いて、わが国の財務諸表監査従事者の個人特性を探索した。第2に、多様な特性をもつ個人がどのように組み合わせさせて監査チームを構成し、組織的監査に従事するののプロセスを、監査パートナーを対象としたインタビュー調査に基づき部分的に検証した。特に、クライアントと監査パートナーとのマッチング、監査チーム編成がどのように決定されるのかに焦点をあて、前者は監査事務所がシステムティックにマネジメントしているため監査パートナーの裁量が働く余地が小さいこと、対して、後者は監査パートナーにチームメンバー選抜の裁量があり、パートナー間で選好のばらつきがあることが明らかとなった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

近年の監査グローバル規制は、監査パートナーに対する着目を高めており、監査アーカイバル研究もまた、新しい研究ストリームのもと、監査パートナーの個人特性と監査品質との間の相関関係を示す研究証拠を蓄積している。しかしながら、財務諸表監査の実態においては、監査パートナーは監査品質に影響を与えることのできる唯一のプレーヤーではない。本研究は質的研究方法の採用により、アーカイバル研究ではリサーチ・デザイン上、十分に扱うことができない複数の要因およびそれらの相互作用を検討することによって、実務に対する理解を深めるとともに、先行研究を補完する証拠を提示した。

研究成果の概要（英文）：This study explored the auditors' individual characteristics that could influence audit quality using Japanese data. Then, to examine how individual auditors with diverse characteristics compose audit teams and work together, this study conducted interviews with ten partners of a Japanese Big 4. The focus was on client-partner matching and audit team composition, the initial processes of engagement partners' audit quality management. In client-partner matching, audit firms systematically manage the process, leaving little room for partners' discretion. Whereas, in audit team composition, engagement partners have discretion for team member selection and there is observed variation in preferences among partners.

研究分野：監査

キーワード：監査パートナー 監査品質マネジメント クライアントと監査パートナーのマッチング 監査チーム編成 選好 人と環境との適合度

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

金融危機の発生や度重なる会計不祥事の発覚を受けて、国内外で財務情報の信頼性の確保、そのための監査品質 (Audit Quality) の向上が極めて重要な課題となっている。国際監査・保証基準審議会が提唱したフレームワークによれば、監査品質は、①インプット、②プロセス、③アウトプット、④監査の利害関係者間の相互作用、⑤背景的要因に分類される各種要因によって影響を受ける (IAASB 2014)。一連の要因のなかでも最新の研究で注目を集めているのが、①インプットのうち監査に従事する個人である。すなわち、会計事務所や所在オフィスのレベルではなく、個人レベルで誰が監査をするかに着目する新しい研究ストリームである。

追い風は、2017 年から公開会社の監査を担当するエンゲージメント・パートナーの氏名を公表する米国 PCAOB の Form AP の導入である。米国データを利用した研究は今後出てくるであろうが、米国に先んじてエンゲージメント・パートナーの氏名を公表する制度を導入している国 (中国および英国) のデータを利用したアーカイバル研究では、利益の質、ゴーイング・コンサーン付監査意見、監査報酬といった監査品質の代理変数を従属変数に、監査に従事する会計事務所、オフィス、監査パートナーを関心ある独立変数として検証した結果、監査品質の差異を説明する要因として個人の要素が相対的に大きな説明力を有することが明らかになっている (Gul et al. 2013; Cameran et al. 2017)。

しかしながら、現時点では、個人のいかなる特性が監査品質の差異をもたらすのか、および個人特性が監査品質に影響を及ぼすプロセス (メカニズム) について十分に明らかになっていない。中国や英国データを用いた先行研究が扱う個人特性には、各国固有の特性もいくつか含まれており、まだ探索されていない個人特性がある可能性が指摘されている。

引用文献

- Cameran, M., D. Campa, J. R. Francis. 2017. "How important are partner differences in explaining audit quality?" (July 25). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2744620> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2744620>
- Gul, F. A., D. Wu, and Z. Yang. 2013. "Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data" *The Accounting Review*. 88(6): 1993–2023.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2014. A framework for audit quality: key elements that create an environment for audit quality. (February).

2. 研究の目的

(1) 本研究の第 1 の目的は、監査人の個人特性にはどのようなものがあるのかを探索することである。近年、わが国監査業界では人材の多様性 (ダイバーシティ) を推進する取組みが盛んである。2017 年 7 月には日本公認会計士協会が女性会計士活躍促進協議会ポータルサイトを開設した他、AI やデータアナリティクスといった監査におけるテクノロジー利用の高まりを受けて、大手監査法人はデータサイエンティストや IT スペシャリストの採用増を見込んでいる。本研究では、性別や年齢といった表層的な特性とともに、職歴、スキル、能力、リスク選好、職業的懐疑心の程度といった深層的な特性にまで踏み込んで、監査品質に影響を与える可能性がある個人特性を探索する。

(2) 本研究の第 2 の目的は、監査プロセスの様々な局面において、多様な特性をもつ個人がどのように組み合わせさせて監査チームを構成し、監査に従事しているのかを明らかにすることである。財務諸表監査は、契約の予備調査から監査計画の立案、監査手続の開始、監査意見の形成まで、多段階のプロセスから成る。そこで監査に従事する監査チームは数名で編成されることもあれば、大規模会社については数百名で編成されることもある。高品質な監査を達成するために肝要な監査証拠の積み上げを、保持するスキルや資格が異なる人材がどのように行い、心証形成を行っていくのかをプロセス研究する。

3. 研究の方法

(1) 第 1 の研究目的を遂行するため、まず文献調査を行う。主に会計学領域の文献を利用して、個人の能力、情動、自信、認知スタイル、性別、文化的背景といったヒト変数について、アーカイバル研究手法や実験手法により検証している文献をレビューする。その他、人材活用がいかに組織のパフォーマンスを高めるかの観点から研究を行っている経営学領域や、官民のダイバーシティを政策立案に生かすことを提案する政策科学の領域に関連する文献も参照する。その際、監査研究と他の研究で取り上げられている特性間の違いについても整理・識別する。

先行研究で扱われている個人特性を広く拾い出した後は、日本の監査労働市場に焦点をあて、

公表データを基にわが国の財務諸表監査従事者の個人特性について探索的な調査を行う。公認会計士・監査審査会「公認会計士合格者調」や監査法人が公表している『監査品質報告書』等の実務関連資料からデータを収集し、文献調査により構築した枠組みへと日本の財務諸表監査従事者の個人特性を分類する。

(2) 第2の研究目的を遂行するため、インタビュー調査を実施する。財務諸表監査従事者のうち、アーカイバル研究が扱う個人であること、および監査業務とその実施および発行する監査報告書に対する責任を負う監査責任者であることを考慮し、調査対象者を監査パートナー(engagement partner)とした。

まず先行研究レビューに基づき、監査パートナー、クライアント、監査チーム、監査事務所をメカニズムのプレイヤー(当事者)として識別し、それらが相互に作用する枠組みを示す。次に、それらプレイヤーの相対的重要性やプレイヤーがもつ選好の有無や程度、相互関係を明らかにするため、インタビュー調査を実施し、3つの研究課題を明らかにする。

- ・ 監査パートナーが担当する業務種類・量はどのように配分されるのか
- ・ 監査パートナーとクライアントとのマッチングはどのように決定されるのか
- ・ 監査チームの編成はどのように決定されるのか

特に、これらの決定プロセスには監査パートナーと監査事務所のいずれの選好が反映されるのかが調査される。

4. 研究成果

(1) 文献調査の結果、会計学研究で取り上げられている個人特性とそれらが監査品質に与える効果を識別するとともに、会計学以外の文献からは、会計学研究ではまだ取り上げられていない個人特性があること(たとえば、コミュニケーションスタイル)、および会計学研究とそれ以外の研究との間で相対的に重要な個人特性の相違があることを発見した。

日本データに基づき財務諸表監査従事者の個人特性を探索した結果、公認会計士試験合格年度、試験制度(旧試験・新試験)、性別、年齢、学歴、出身大学、キャリアバックグラウンド(前職経験)、地域(財務局)、所属事務所の規模(大手・準大手・その他)、事務所所在地(HQ、オフィス)、勤務形態(常勤・非常勤)、職階、役割(役職)、経験(海外・異動・出向)、スペシャリティ、その他の資格といった属性を識別した。日本の制度に関係するものもあれば、監査法人間の雇用形態の差異を表すものもある。また、注目すべき個人特性として経験(海外・異動・出向)を識別できた意義は大きいと考えられる。

なお、本研究の成果は学会等で報告のうえ、論文としてまとめ公刊済である(亀岡 2019; 亀岡 2020)。

(2) インタビュー調査の結果、監査パートナーと監査品質との間の相関の背後にあるメカニズムのうち、特にクライアント-パートナーのマッチング、および監査パートナーを含む監査チーム編成の2つのプロセスについて、定性的証拠を得ることができた。

Figure 2. Mechanism framework of the association between engagement partners and audit quality

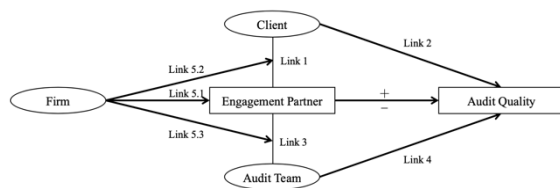
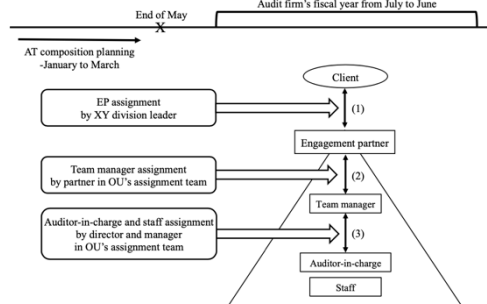


Figure 3. Timeline and processes of audit team composition



発見事項は次のとおり要約できる。

- ・ 監査パートナーが担当する業務種類にはばらつきがあるが、いかなる業務を担当するかは監査事務所によって配分される
- ・ 監査事務所は業務種類にかかわらず、業務量が一定の時間内となるよう、監査パートナーの業務負荷(忙しさ)をマネジメントしている
- ・ 監査パートナーとクライアントのマッチングを決定するのは監査事務所であり、ここに監査パートナーの選好が働く余地は小さい
- ・ 監査パートナーとクライアントのマッチング・プロセスには監査事務所内のしかるべき権限をもつ複数名のパートナーが関与しており、クライアント側の要素(クライアントの業種、規模、リスクの程度)および監査パートナー側の要素(パートナーの経験、業務量、年齢)の双方が検討されたうえで、システムティックに決定される

- ・ 監査チームの編成に関与するのは監査事務所と監査パートナーであり、ここには監査パートナーの選好が働く余地がある
- ・ 監査パートナーはチームメンバーのうち特にチームマネジャーの選任に強い選好をもっており、監査事務所は監査パートナーの選好を満たすよう監査チームを編成する場合がある
- ・ 監査パートナーがどのようなチームマネジャーを選好するかは、監査パートナーによってばらつきがある（自身と類似または相補するチームマネジャーを選好する場合）
- ・ 監査パートナーはチームメンバーのうちインチャージ以下スタッフの選任にはそれほど選好をもっておらず、インチャージ以下スタッフの選任にはチームマネジャーの選好が反映されている可能性がある
- ・ 監査チームメンバーの入れ替わりは昇格、退職、ローテーション規制により起きる
- ・ 期中退職による入れ替わりは、監査パートナーおよび監査事務所のいずれの選好にもよらないが、人的資源に制約があるなか、このようなイベントの発生は、最適な監査チーム編成を阻害する可能性がある

これらの発見事項を通じて得たインプリケーションは次のとおりである。第1に、先行研究は監査パートナーが監査品質に与える影響の源泉を監査パートナーの個人特性に求めているが、このような理解・解釈は現実の財務諸表監査の実態とは合致しない可能性がある。なぜならば、監査パートナーがどのクライアントを担当するかは、監査パートナーではなく、監査事務所によって決定されるからである。つまり、監査パートナーにとってクライアントは所与であり、監査パートナーが監査品質に与える影響の源泉は、監査パートナーの個人特性というよりも、監査パートナーとクライアントのマッチングにかかる監査事務所の戦略の効果として捉え直す必要がある。

第2に、先行研究が取り上げている監査パートナーの個人特性のなかには重要なものとそうでないものが混在している可能性がある。本調査結果は、先行研究が監査パートナーの個人特性として識別している忙しさ（業務負荷）には先行研究に測定誤差があるだけでなく、当該特性の相対的重要性が低いことを示している。先行研究は個人特性の種類や性質を吟味することなく取り上げているが、個人特性が監査パートナーのどのような属性または能力を操作化しうるのかを十分に検討する必要がある。

第3に、監査パートナーはクライアントのマッチングにおいては監査事務所によってマネジメントされるものの、監査チームの編成においては選好を働かせる余地が比較的多く残されていることが明らかとなった。監査パートナーがどのような監査チームを編成するのか、なぜそのような監査チームを編成したいと考えるのかは、監査パートナーが個々の監査現場において行う指示・監督の方法にも関係する可能性があり、とりわけ人と環境との適合度（person-environment (P-E) fit）という観点から、監査品質に与える影響を今後さらに調査する必要がある。

なお、本研究の成果は学会等で報告のうえ、ワーキングペーパーとしてまとめている（Kameoka, E. “Process Evidence on Engagement Partners’ Audit Quality Management: The Matter is the ‘Fit,’ not the Person”）。現時点では公刊に至っていないものの、今後必要な修正を加えて、ジャーナル掲載を目指す。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計3件（うち査読付論文 0件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 亀岡恵理子	4. 巻 80(3)
2. 論文標題 監査パートナーによる監査品質マネジメント：プロセスの類型化と先行研究レビュー	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 産業經理	6. 最初と最後の頁 68-80
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 亀岡恵理子	4. 巻 71(5)
2. 論文標題 平成の大型不正会計事件史：カネボウ事件，オリンパス事件，東芝事件	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 44-49
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 亀岡恵理子	4. 巻 5
2. 論文標題 監査に従事する個人が監査品質に与える影響についての予備的調査 日本の監査労働市場における個人特性の探索	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 経営論集	6. 最初と最後の頁 印刷中
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計5件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 2件）

1. 発表者名 亀岡恵理子
2. 発表標題 監査パートナーによる監査品質マネジメント：メカニズムと選好にかかるフィールドからの証拠
3. 学会等名 日本会計研究学会第80回大会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 亀岡恵理子
2. 発表標題 監査に従事する個人が監査品質に与える影響についての予備的調査
3. 学会等名 日本会計研究学会第77回大会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 奥村雅史, 亀岡恵理子, 閻肅
2. 発表標題 日本企業はなぜIFRSを適用するのか？
3. 学会等名 日本会計研究学会第77回大会
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Okumura, M., Kameoka, E., Yan, S.
2. 発表標題 Why Do Japanese Firms Voluntarily Adopt IFRS?
3. 学会等名 Asia-Pacific Management Accounting Association 14th annual conference (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Okumura, M., Kameoka, E., Yan, S.
2. 発表標題 Firms' Voluntary IFRS Adoption and Network Effects
3. 学会等名 AAA International Accounting Section Midyear Conference (国際学会)
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 秋月信二、岡嶋慶、亀岡恵理子、小宮山賢、鳥羽至英、内藤文雄、永見尊、福川裕徳	4. 発行年 2021年
2. 出版社 国元書房	5. 総ページ数 399
3. 書名 監査の質に対する規制	

〔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
---------------------------	-----------------------	----

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
---------	---------