

令和 4 年 6 月 14 日現在

機関番号：37104

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2019～2021

課題番号：19K02032

研究課題名（和文）監査報告書の拡充と監査の期待ギャップに関する研究

研究課題名（英文）Research on the Expansion of Audit Reports and the Audit Expectation Gap

研究代表者

異島 須賀子 (Ijima, Sugako)

久留米大学・商学部・教授

研究者番号：20336069

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）：日本でも2021年3月期決算から監査報告書に「監査上の主要な検討事項（KAM）」を記載することが義務づけられた。

本研究では、KAMの意義や効果を論証し、日本におけるKAMの特徴を解明した。KAMは、監査の透明性と監査報告書の情報価値の向上に貢献することによって、監査の期待ギャップを軽減する可能性があることを理論的に明らかにした。また、2020年3月期の早期適用事例および2021年3月期の強制適用初年度のデータを用いて、KAMについて定量的かつ定性的な分析を行い、日本におけるKAMの特徴と傾向を析出し、日本における今後のKAMのあり方についてのインプリケーションを示した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

日本でも2021年3月期決算から監査報告書に「監査上の主要な検討事項（KAM）」を記載することが義務づけられた。KAMは、これまで表に出ることのなかった監査人の監査判断や監査手続等をふくむため、監査報告書のあり方を大きく変える可能性がある。それゆえ、KAMについての理論的研究に加えて、実際のKAMに基づく実証研究は、喫緊の課題であるといえる。

このような状況において、KAMの意義や効果を論証し、早期適用事例と強制適用初年度のすべてのKAMを定量的かつ定性的に分析し、日本におけるKAMの特徴と傾向を明らかにした本研究は、学術的意義はもちろん、社会的意義も大きい。

研究成果の概要（英文）：Auditors has been required to include “Key of Audit Matters (KAM)” in Independent Auditors’ Report since the fiscal year ending March 2021, in Japan.

This study demonstrated the significance and effectiveness of KAM and clarified the characteristics of KAM in Japan. This study theoretically demonstrated that KAM has the effect of reducing Audit Expectation Gap by contributing to audit transparency and the information value of Independent Auditors’ Report. In addition, this study analyzed the KAM quantitatively and qualitatively using data for the fiscal years ending March 2020 and March 2021. As a result, this study clarified the characteristics and trends of KAM and indicated implications for the future of KAM in Japan.

研究分野：会計監査

キーワード：監査上の主要な検討事項 KAM 監査の期待ギャップ 監査の透明性 監査報告書の情報価値 監査報告書の革新

1 . 研究開始当初の背景

英国が2013年12月期より「監査上の主要な検討事項」(Key of Audit Matters: KAM)を記載した新しい監査報告書を採用して以来、オーストラリア、ニュージーランド、中国、香港、シンガポール、インド、カナダ、南アフリカ、スウェーデン、ノルウェー、デンマーク、ブラジル、米国などの国が、つぎつぎと新しい監査報告書を導入するための監査基準を改訂(国によっては適用)するなか(甲斐〔2017〕)、日本でも、2018年7月に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」(企業会計審議会〔2018〕)(以下、改訂監査基準という)により、2021年3月期決算から監査報告書にKAMを記載することが義務づけられることとなり、監査報告書の拡充が図られた。

そもそも、財務諸表監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある(改訂監査基準 第一 監査の目的 1)。監査報告書は、財務諸表監査の目的である財務諸表の適正性に関する監査意見を表明する唯一の手段である。それゆえ、財務諸表利用者の誤解や逡巡を回避するため、監査人の結論として「適正」もしくは「不適正」の二者択一的な監査意見が簡潔に標準化された文言で記載された pass/fail 型の標準監査報告書が、日本のみならず国際的にも採用されてきた。

標準監査報告書に関する財務諸表利用者の意識調査では、pass/fail 型の監査意見の表明方法を有益とする見解が示される一方で、ほとんどの監査報告書において「適正」意見が表明されている現状をみて、「適正」意見が表明されているといっても、「適正の程度に違いがあるのではないか」とか「かろうじて適正となったものが混在しているのではないか」といった疑念や、「適正/不適正」の結論に至る監査のプロセスや監査人の判断といった監査の内容がブラックボックス化しているとの批判があることが指摘されてきた(Asare & Wright〔2009〕, Gold *et al.*〔2009〕, Mock *et al.*〔2009〕, Poter *et al.*〔2009〕, 異島〔2013〕〔2014〕, 井上編著〔2014〕など)。

従来の標準監査報告書の監査意見の表明方法を変え、監査の透明性および監査報告書の情報価値を向上させることを目的として考案・導入されたのがKAMである。KAMは、「監査人が当年度の財務諸表の監査において特に重要であると判断した事項」(改訂監査基準前文 一)であり、監査報告書における監査意見の位置づけを変更するものではないが、「監査人が実施した監査の透明性を向上させ、監査報告書の情報価値を高めること」(同)に意義があるとされる。つまり、KAMを監査報告書に記載することは、pass/fail 型の監査意見の表明方法を維持しながら、これまででっけて表に出ることのなかった監査人が実施した監査の内容や監査人の判断に関する情報を公知のものとするようになる。それゆえ、監査報告書にKAMを記載することは、単なる監査報告書の記載内容の変更にとどまらず、監査報告のあり方、ひいては財務諸表監査そのもののあり方に大きな変革をもたらす可能性がある。

また、日本では、財務諸表監査とあわせて内部統制監査が制度化されている。財務諸表監査の枠組みと二重責任の原則を前提とした現行制度のもとでは、仮に内部統制に不備があっても、経営者がそれを内部統制報告書に記していれば、監査人は適正意見を表明する建てつけとなっている。内部統制の不備は財務諸表の重要な虚偽表示リスクの蓋然性を高める要因であり、場合によっては会計不正の温床となりうる。内部統制の不備に関する情報を監査人が財務諸表利用者に伝達する手段を制度的に確保できれば、原初的な意味での監査の期待ギャップを縮小させる一方で、会社が内部統制の不備の情報開示を回避するには、事前に当該不備を是正せざるを得ない(異島〔2019〕)。

監査報告書を拡充することにより、内部統制に関する情報を監査報告書に記載する際に生じる諸問題を解決できるとすれば、監査の期待ギャップの縮小と被監査会社の内部統制の不備是正(会計不正の未然防止)効果が期待される。つまり、監査報告書にKAMを記載することは、監査の期待ギャップの縮小および被監査会社の内部統制の不備是正(会計不正の未然防止)をする可能性を秘めているといえる。

《引用文献》

- Asare, S. K., & A. Wright〔2009〕, *INVESTORS', AUDITORS', AND LENDERS' UNDERSTANDING OF THE MESSAGE CONVEYED BY THE STANDARD AUDIT REPORT*, September, 2009.
- Gold, A., U. Gronewold, & C. Pott〔2009〕, *Financial Statement Users' Perceptions of the IAASB's ISA 700 Unqualified Auditor's Report in Germany and the Netherlands*, July.
- Mock, T. J., J. L. Turner, G. L. Gray, & P. J. Coram〔2009〕, *The Unqualified Auditor's Report: A Study of User Perceptions, Effects on User Decisions and Decision Processes, and Directions for Further Research*, May, 2009.
- Porter, B., C. Ó hÓgartaigh, & R. Baskerville〔2009〕, *REPORT ON RESEARCH*

*CONDUCTED IN THE UNITED KINGDOM AND NEW ZEALAND IN 2008
INVESTIGATING THE AUDIT EXPECTATION-PERFORMANCE GAP AND USERS'
UNDERSTANDING OF, AND DESIRED IMPROVEMENTS TO, THE AUDITOR'S
REPORT*, September, 2009.

異島須賀子〔2013〕「標準監査報告書の拡充とその帰結」『会計・監査ジャーナル』第25巻第10号, 2013年10月。

異島須賀子〔2014〕「規制当局の観点からみた標準監査報告書の拡充」『久留米大学商学研究』第19巻第3・4号, 2014年3月。

異島須賀子〔2019〕「内部統制報告制度の現状分析」『現代監査』第29巻, 2019年3月。

井上善弘編著〔2014〕『監査報告書の新潮流』同文館出版, 2014年9月。

甲斐幸子〔2017〕「米国公開企業会計監視委員会 監査報告に関する新しい監査基準～監査の透明性の向上に向けて～」『会計・監査ジャーナル』第29巻第9号, 2017年9月。

企業会計審議会〔2018〕「監査基準の改訂に関する意見書」, 2018年7月5日。

2. 研究の目的

本研究は、監査報告書に内部統制に関する情報を追加開示の際に生じる諸問題とそれらに対する具体的な解決策を提示し、監査報告書の拡充により縮小可能な監査の期待ギャップを明らかにすることを目的としている。

3. 研究の方法

研究の目的を達成するため、本研究では、(1) 内部統制の不備に関する情報のデータベースの充実と分析、(2) KAMについての理論的研究、(3) 実際のKAMの記載内容の分析、および(4) 公認会計士へのインタビュー調査を行う。

4. 研究成果

研究初年度の2019年度は、KAMの候補となる内部統制の不備に関する情報を明らかにするため、研究代表者の作成しているデータベースに2017年12月期決算以降のデータを追加して、内部統制の不備に関する情報を分析し、監査人による被監査会社の内部統制システムの評価である統制リスクと監査事務所の規模の関係に関する研究成果の一部を公表(異島須賀子「統制リスクと監査事務所の規模の関係」『産業経理』(産業経理協会)第79巻第1号)した。また、すでにKAMが導入されている国や地域のKAM情報の事例を検証するとともに、2020年3月期以降の決算の早期適用に先んじてKAMを公表した日本初の事例について詳細に検証した。前者の国外の事例の検証にあたっては、2019年6月に発行された林隆俊編著『監査報告の変革 欧州企業のKAM事例分析』(中央経済社)を活用し、同著の書評(異島須賀子「書評」林隆俊編著『監査報告の変革 欧州企業のKAM事例分析』、『産業経理』(産業経理協会)第79巻第4号)も公表している。後者の日本初の事例研究についても、その研究成果の一部を公表(異島須賀子「日本におけるKAMの事例分析 三菱ケミカルホールディングスの事例を中心として」『久留米大学商学研究』第25巻第2号)している。これらにより、次年度(2020年度)以降のインタビュー調査の枠組み(案)を構築した。

研究2年目の2020年度は、監査人が内部統制の不備に関する情報を追加開示の際に生じる諸問題を明らかにするため、前年度に構築したインタビュー調査の枠組み(案)に基づいて、監査人(公認会計士)に対面でのインタビュー調査を行うことを予定していたが、新型コロナウイルス感染拡大防止措置(緊急事態宣言等)のため、当初計画していた九州、関東、関西の研究者や公認会計士に聞き取り調査を実施することができなくなった。そこで、質問票調査に切り替えたが、新型コロナウイルス感染症拡大防止措置により、公認会計士の監査業務もリモート対応となったことから、本研究に限らず、公認会計士の研究協力が困難な状況となった。このような状況を踏まえ、本研究においては、本研究課題の申請時に予定していた研究計画および研究方法を変更し、公認会計士への調査にかえて、KAMの意義や効果に関する理論的な研究を再検証した結果の一部を公表(異島須賀子「監査報告書の変革に関する研究」『会計・監査ジャーナル』(日本公認会計士協会)第30巻第7号)するとともに、日本においてKAMを早期適用した会社(2020年3月期決算の44社)のすべての事例について、定量的かつ定性的な分析をおこなった研究成果の一部について、学会発表(異島須賀子「統一論題報告: 日本におけるKAMの早期適用事例のレビュー」日本監査研究学会第44回全国大会(統一論題テーマ: わが国におけるKAM記載の実態と課題))し、また論文(異島須賀子「日本における監査報告の変革 KAM早期適用事例のレビュー」『会計論叢 長吉眞一教授 退職記念論文集』(明治大学専門職大学院会計専門職研究科)第16巻)としても公表している。本研究によるKAMの早期適用事例の分析は、これまで表に出ることのなかった情報を分析し、その内容を詳らかにしたという意味

において大きな学術的意義があると同時に、2021年3月期決算に強制適用されるKAM実務に大きく影響するという意味において社会的意義が大きいといえる。

最終年度の2021年度は、日本におけるKAMの早期適用事例の特徴とそれらから得られるインプリケーションを示したうえで、強制適用初年度の2021年3月期決算におけるKAMの全体像を明らかにした。監査人は、KAMとして決定した事項について、関連する財務諸表における開示がある場合には当該開示への参照を付した上で、KAMの内容、監査人がKAMであると決定した理由、および監査における監査人の対応を監査報告書に記載することが求められている（改訂監査基準、七二）。2021年3月期決算の監査報告書では、監査における監査人の対応として、監査人がおこなった内部統制の評価についての記載がなされている事例がかなりの数あることを確認した。加えて、KAMの区分の監査における監査人の対応の記載内容は、監査人が監査上とくに重要であると判断した事項に関連するものであることから、監査の期待ギャップの縮小と被監査会社の内部統制の不備是正（会計不正の未然防止）効果に貢献し得ることが期待できることも論証した。本研究では、KAMの意義や効果を論証し、日本におけるKAMの特徴を解明した。KAMは、監査の透明性と監査報告書の情報価値の向上に貢献することによって、監査の期待ギャップを軽減する可能性があることを理論的に明らかにした。また、2020年3月期の早期適用事例および2021年3月期の強制適用初年度のデータを用いて、KAMについて定量的かつ定性的な分析を行ない、日本におけるKAMの特徴と傾向を析出し、日本における今後のKAMのあり方についてのインプリケーションを示した。これらの研究成果の一部は論文「異島須賀子「財務諸表監査の変革—KAMは日本の財務諸表監査を変えるか—」『経済論叢—徳賀芳弘教授退職記念号』（京都大学経済学会）第195巻第2号、および異島須賀子「会計時評：財務諸表監査の新展開」『企業会計』（中央経済社）第74巻第5号）として公表している。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7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 異島須賀子	4. 巻 79-1
2. 論文標題 統制リスクと監査事務所の規模の関係	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 『産業経理』（産業経理協会）	6. 最初と最後の頁 68-77
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 異島須賀子	4. 巻 30-7
2. 論文標題 監査報告書の変革に関する研究	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 『会計・監査ジャーナル』（日本公認会計士協会）	6. 最初と最後の頁 129-136
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 異島須賀子	4. 巻 79-4
2. 論文標題 《書評》林隆敏編著『監査報告の変革 欧州企業のKAM事例分析』	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 『産業経理』（産業経理協会）	6. 最初と最後の頁 126-127
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 異島須賀子	4. 巻 25-2
2. 論文標題 日本におけるKAMの事例研究 三菱ケミカルホールディングスの事例を中心として	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 『久留米大学商学研究』（久留米大学商学会）	6. 最初と最後の頁 1-26
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 異島須賀子	4. 巻 16
2. 論文標題 日本における監査報告の変革 KAM早期適用事例のレビュー	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 『会計論叢 長吉眞一教授 退職記念論文集』(明治大学専門職大学院会計専門職研究科)	6. 最初と最後の頁 41-58
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 異島須賀子	4. 巻 195-2
2. 論文標題 日本における監査報告の変革 KAM早期適用事例のレビュー	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 『経済論叢 徳賀芳弘教授退職記念号』(京都大学経済学会)	6. 最初と最後の頁 55-70
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 異島須賀子	4. 巻 74-5
2. 論文標題 会計時評：財務諸表監査の新展開	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 『企業会計』(中央経済社)	6. 最初と最後の頁 120-121
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1件(うち招待講演 0件/うち国際学会 0件)

1. 発表者名 異島須賀子
2. 発表標題 日本におけるKAM早期適用事例のレビュー
3. 学会等名 日本監査研究学会第43回全国大会(統一論題テーマ：わが国におけるKAM記載の実態と課題)
4. 発表年 2020年

〔図書〕 計0件

〔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
---------	---------