

令和 6 年 5 月 30 日現在

機関番号：12613

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2020～2023

課題番号：20K02034

研究課題名（和文）監査関連国際基準の設定への利害関係者の関与と基準のインプリメンテーションとの関係

研究課題名（英文）Effects of stakeholders' involvement in audit-related international standard setting on those standards implementation

研究代表者

福川 裕徳（FUKUKAWA, Hironori）

一橋大学・大学院経営管理研究科・教授

研究者番号：80315217

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 3,300,000円

研究成果の概要（和文）：本研究は、財務諸表監査を巡る国際基準の設定プロセスに焦点を当て、国際会計士倫理基準審議会が策定する『国際倫理規程』改訂の公開草案に対するステークホルダーからのコメントを分析した。「非保証業務」と「報酬」の2つのプロジェクトについての公開草案に対してステークホルダーから書面で提出されたコメントを対象としたテキスト分析を行った結果、規制主体は、専門職業団体および職業会計士に比べて、賛成も反対も表明する程度が低いこと、また、全体として公開草案に対する賛成の程度が低い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

今日、財務諸表監査を巡っては国際的な基準設定機関で基準が設定され、それが各国において採用されている。国際基準の設定にあたっては、幅広いステークホルダーの意見を反映することを意図したプロセスがとられているもの、基準設定主体が作成する基準案に対して、多様なステークホルダーがどのような立場をとっているのかは明らかではない。国際基準の設定プロセスにおけるステークホルダーの関与のあり方を解明することにより、結果としての国際基準の有効性、すなわち基準の質や各国における採用およびそのインプリメンテーションを改善することにつながる。

研究成果の概要（英文）：Focusing on the process of setting international standards for auditing, this study analyzed stakeholder comments on the exposure drafts of revisions to the International Code of Ethics that were issued by the International Ethical Standards Board for Accountants. A textual analysis of written comments submitted by stakeholders on the exposure drafts for two projects, "Non-Assurance Services" and "Fees," revealed that regulators expressed a lower levels of agreement and disagreement with the exposure drafts than did professional accountancy organizations and professional accountants (firms), and expressed a lower levels of overall agreement with the drafts.

研究分野：監査論

キーワード：国際会計士倫理規程 基準設定プロセス ステークホルダーの影響 テキストマイニング

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

職業専門家たる公認会計士が実施する財務諸表監査が、グローバルな資本市場が円滑に機能するために不可欠な社会的インフラストラクチャーであることはあらためて強調するまでもない。財務諸表監査の有効性をグローバルに担保するために、今日、「国際監査基準」や「国際会計士倫理規程」(以下、「国際基準」とする)が設定され、多くの国がこれらを採用している。しかしながら、すべての国がこれらの基準を採用しているわけではなく、また採用しているとしても、そのインプリメンテーションの有効性は異なる場合が少なくない(例えば、International Federation of Accountants 2019)。インプリメンテーションの有効性が低ければ、「国際基準」が採用されたとしても、そこで想定されている質の財務諸表監査は実現されない可能性がある。「国際基準」のインプリメンテーションの有効性に影響を与える要因を探求する研究は、「国際基準」が想定する質の財務諸表監査をグローバルに実現することに資するものであり、社会的な意義は大きい。基準設定主体もまた、学術研究の結果に基づく基準設定の重要性を認識している(例えば、IESBA 2019)。

本研究では、各国における「国際基準」のインプリメンテーションの有効性に影響を与える要因として、「国際基準」設定へのステークホルダーの関与の度合いを取り上げる。先行研究では、各国における「国際基準」採用に影響する制度的要因についての分析は行われている(例えば、BooLaky and Soobaroyen 2016)。しかし、「国際基準」の設定プロセスにおける多様なステークホルダーの関与が、基準設定プロセスにどのような影響を与えるのかについての研究はこれまでのところ行われていない。「国際基準」が想定する高品質な財務諸表監査をグローバルに実現するには、ステークホルダーの「国際基準」へのコミットメントを高めることが不可欠であるが、そのためには「国際基準」の設定プロセス段階での多様なステークホルダーの関与のあり方を検討することが極めて重要であることから、本研究を着想するに至った。

2. 研究の目的

本研究で取り上げる「国際会計士倫理規程」は国際会計士倫理基準審議会(International Ethics Standards Board for Accountants; IESBA)によって設定されている。IESBAは、各国から選出された16名のボードメンバーで構成されている。また、その活動は、公益監視委員会(Public Interest Oversight Board)によって監視され、さらにこれらの組織の全体がモニタリング・グループ(Monitoring Group)によって監視されるという仕組みになっている。これらの監視団体には、証券監督者国際機構(IOSCO)や監査監督機関国際フォーラム(IFIA)といった国際的な規制機関がメンバー・構成団体として名を連ねている。

基準設定に直接携わる主体はIESBAであるが、その基準設定プロセスにおいては、さまざまなステークホルダーが、多様な方法で関与する機会が確保されている。例えば、IESBAが基準案を作成した際には、公開草案を公表して利害関係者からのフィードバックを求める。また、場合によっては、ラウンドテーブルを開催して利害関係者の意見を直接に得る機会を設ける。さらに、最終案を公表する際には、PIOBの承認を要する。こうした基準設定プロセスにおいて、ステークホルダーは様々な形で基準設定に関与することができる。ステークホルダーが基準設定に対してどのように関与しているのかを解明することは、「国際基準」がどうすれば有効に機能するかという問題に対して、基準設定のあり方の観点からのインプリケーションを提供することができる。

当初の研究計画段階では、「国際基準」の設定に対する各国のステークホルダーの関与の程度が、その国における「国際基準」のインプリメンテーションの有効性に与える影響を検討することを目的として設定していた。この研究目的を達成するため、基準設定プロセスにさまざまな形で関与する多様なステークホルダー、すなわち、基準設定主体、国際会計士連盟、各国の職業専門団体、規制当局、監査事務所等へのインタビューを実施し、基準設定への関与のあり方とその後の基準のインプリケーションとの関係を厚い定性的記述によって明らかにすることを予定していた。

しかしながら、新型コロナウイルスの影響により、グローバルにインタビューを実施することが不可能な状況となった。そのため、研究目的および研究手法を大幅に修正することとした。具体的には、研究の焦点を、基準設定プロセスにおけるステークホルダーからの意見発信に当てることとするとともに、「国際基準」の公開草案に対するステークホルダーからの反応を分析することとした。この分析では、国際基準の公開草案に対する反応は、ステークホルダーによって異なることが予想される。例えば、規制当局は、社会一般からの要請を背景に、より厳しい基準を求めるのに対して、規制を受ける側である職業専門団体や職業会計士は、基準が厳しくなることによって、提供する業務に対する制約が強まることを懸念して、より緩やかな基準を望むと考えられる。「国際基準」の設定プロセスにおいて、こうしたステークホルダー間の違いが見られるかどうかを、「国際基準」の公開草案に対して文書で提出されたコメント・レターを対象としたテキスト分析を行うことによって明らかにする。

3. 研究の方法

(1) 分析対象

本研究では、「国際基準」の設定プロセスにおいて公表される公開草案に対する反応に、ステークホルダー間で違いが見られるかどうかを分析する。具体的には、IESBA が 2020 年 1 月に公表した 2 つの公開草案、すなわち、「非保証業務 (Non-assurance Services: NAS)」と「報酬 (Fees)」を取り上げ、それに対するコメント・レターの内容を分析する。これら 2 つのプロジェクトを取り上げた理由は、次の 3 点である。第 1 に、これらの公開草案が、財務諸表監査に従事する監査人の独立性を強化することを意図したものであることである。監査人の独立性は、監査の質の決定要因として極めて重要である。第 2 に、これらの公開草案で提案されている規定案が、監査人だけでなく、監査を受ける企業にも大きな影響を与えるものであることから、幅広いステークホルダーが高い関心を有するプロジェクトであることである。例えば、これらの公開草案では、監査人の独立性に対して自己レビューの阻害要因が生じる可能性がある場合には非保証業務の提供を禁止する規定や、社会的影響度が高い事業体 (public interest entities) の監査において、当該被監査会社に対する監査事務所の報酬依存度が 15% を超える状態が 5 年継続すると監査人を辞任しなければならないとする規定などが提案されている。第 3 に、これら 2 つの公開草案が同時に公表されたものであり、多くのステークホルダーが両方の公開草案に対してコメント・レターを提出している点である。

(2) ステークホルダーのカテゴリー

NAS 公開草案に対しては 67 通、Fees 公開草案に対しては 64 通のコメント・レターが提出された。IESBA では、ステークホルダーを 規制当局、パブリックセクターの組織、情報作成者およびガバナンス責任者、独立の各国基準設定主体、職業専門団体 (IFAC 加盟団体)、監査事務所、その他の 7 つのカテゴリーに分類している。ステークホルダーのカテゴリーごとのコメント・レター数は、NAS 公開草案については、9 通、3 通、2 通、5 通、32 通、13 通、3 通、Fees 公開草案については、10 通、3 通、1 通、2 通、33 通、12 通、3 通であった。これらのコメント・レターは IESBA のウェブサイトから入手した。これらのうち、本研究では、規制当局、独立の各国基準設定主体、職業専門団体 (IFAC 加盟団体)、監査事務所の 4 つのカテゴリーを分析の対象とする。これは、規制当局および各国の基準設定主体が規制する側であるのに対して、職業専門団体および監査事務所は規制される側であり、多様なステークホルダーのなかでこの両者の立場が最も鋭く対立すると考えられることから、基準案に対するステークホルダー間の相違を分析するうえで最適であると判断したためである。

(3) 分析方法

本研究では、単語レベルでの分析を行った。分析にあたっては、KH Coder (version 3. Beta. 07b) を用いた。まず、NAS 公開草案と Fees 公開草案のそれぞれについて、すべてのコメント・レターを対象として単語に分解し、各単語の出現回数を集計した。その後、それぞれの公開草案において 30 回以上用いられている単語から、賛成を意味する単語 (ポジティブ語) と反対を意味する単語 (ネガティブ語) を決定した。

ポジティブ語としては、“support”、“supportive”、“agree”、“welcome” の 4 語を選択した。また、ネガティブ語としては、“encourage”、“not support”、“not agree”、“disagree”、“recommend”、“concern”、“clarification”、“suggest” の 8 語を選択した。“encourage”、“recommend”、“suggest” はいずれも IESBA に対してさらなる対応を求める動詞であるためネガティブ語としている。また、“concern” と “clarification” はそれぞれ、基準案に対する懸念を表明しているか、あるいはさらなる説明を求めていることからネガティブ語とした。

4 つのステークホルダー・カテゴリーに含まれるコメント・レターに、これらのポジティブ語およびネガティブ語が何回出現しているかをカウントした。

4. 研究成果

以下の表は、NAS 公開草案と Fees 公開草案のそれぞれについて、4 つのステークホルダーごとに、4 つのポジティブ語および 8 つのネガティブ語が、1 コメント・レターあたり平均的に何回出現しているかを示したものである。ポジティブ語、ネガティブ語の合計は、それぞれ 4 つの語、8 つの語の出現回数を合計した値である。また、平均ポジティブ語および平均ネガティブ語はそれぞれ、ポジティブ語、ネガティブ語の合計値を単語数 (ポジティブ語は 4、ネガティブ語は 8) で割った値である。さらに、ポジティブ・ネガティブ比率は、平均ポジティブ語と平均ネガティブ語の割合 (平均ポジティブ語 / 平均ネガティブ語) である。

この表からは、いくつかの興味深い事実を読み取ることができる。まず第 1 に、規制当局は、職業専門団体や監査事務所と比べて、ポジティブ語の出現回数もネガティブ語の出現回数も少ないということである。このことは、公開草案に対して、相対的に賛成も反対もしないことを意味する。このことは、公開草案の公表までの段階で別のチャネルを通じて規制当局の意見は聴取されており、それはすでに公開草案の内容に反映されている可能性があることを示唆している。

第 2 に、監査事務所の平均ポジティブ語数、平均ネガティブ語数はともに、他のステークホル

ダーと比べて多い傾向にあることである。これは、監査事務所が公開草案に対して賛成を示すことだけでなく、反対を示すことも多いということを示している。コメント・レターを提出した監査事務所はその規模や提供する業務の点多様であるため、公開草案で示された新たな基準が及ぼす影響も監査事務所によって異なっている。そのため、監査事務所からのコメントは賛否が入り混じるとともに、それがより強く現れたものと考えられる。

第3に、ポジティブ・ネガティブ比率が、規制当局および基準設定主体におけるよりも、職業専門団体および監査事務所におけるほうが高いことである。ポジティブ・ネガティブ比率は、全体的な賛成の強さを表しており、値が大きいほど賛成の程度が高いことを示している。つまり、この結果は、規制当局および基準設定主体と比べて、職業専門団体および監査事務所のほうが公開草案に賛成していることを示している。なお、ここで、反対（ネガティブ語）の持つ意味が、ステークホルダーによって異なることには注意が必要である。例えば、規制当局が反対する場合には、一般に公開草案に示された案よりも厳しい規定を求めていることを意味している。それに対して、監査事務所が反対する場合に、さらに厳しい規定を求めていることは極めて稀であり、通常はより緩やかな規定を求めていることを意味している。

	非保証業務 (NAS)				報酬 (Fees)			
	規制当局	基準設定主体	職業専門団体	監査事務所	規制当局	基準設定主体	職業専門団体	監査事務所
コメント・レター数	9	5	32	13	10	2	33	12
ポジティブ語								
support	1.8	7.0	5.9	9.0	1.4	5.0	5.8	6.6
supportive	0.3	1.0	0.6	0.7	0.7	5.5	0.5	0.7
agree	1.3	1.4	2.5	3.1	2.4	3.5	5.3	5.7
welcome	0.9	0.6	0.7	0.8	0.3	0.5	0.8	1.1
合計	4.3	10.0	9.7	13.6	4.8	14.5	12.4	14.0
ネガティブ語								
encourage	1.0	1.0	0.3	0.3	1.2	4.0	0.3	0.3
not support	0.3	0.4	0.5	0.7	0.0	0.5	0.7	2.6
not agree	0.0	0.2	0.2	0.6	0.0	0.0	0.2	1.4
disagree	0.1	0.0	0.1	0.1	0.1	0.0	0.3	0.5
recommend	0.4	1.8	1.1	2.9	0.7	6.5	1.3	1.9
concern	1.3	3.0	2.8	2.5	1.8	8.0	2.0	2.8
clarification	0.9	0.2	0.8	0.4	1.7	0.0	0.5	0.2
suggest	1.9	2.6	1.2	3.2	1.2	0.5	1.3	2.9
合計	6.0	9.2	6.8	10.6	6.7	19.5	6.8	12.6
平均ポジティブ語	1.1	2.5	2.4	3.4	1.2	3.6	3.1	3.5
平均ネガティブ語	0.8	1.2	0.9	1.3	0.8	2.4	0.8	1.6
ポジティブ・ネガティブ比率	1.44	2.17	2.83	2.57	1.43	1.49	3.65	2.23

この研究では、「国際基準」改訂に際して公表された公開草案に対してステークホルダーが提出したコメント・レターを対象として、公開草案で示された規定案に対する態度（賛成・反対）がステークホルダー間でどのように異なっているかを明らかにした。この研究では2つの公開草案を分析対象として取り上げたが、IESBAの他のプロジェクトや国際監査・保証基準審議会といった他の国際基準設定主体のプロジェクトにも範囲を広げることで、得られる結果の一般性を高めることができるであろう。また、この研究では、出現する単語に着目して賛成と反対を識別しているが、賛成や反対の内容（重要性や広範性）は扱っていない。分析手法に関する課題はあるものの、具体的な内容にまで踏み込んで分析できれば、より深度のある結果が得られるであろう。さらに、公開草案公表段階だけでなく、基準設定プロセスにおける公開草案以外の局面におけるステークホルダーの関与（例えば、ラウンドテーブルの場へのステークホルダーの参画）を対象とすることで、基準設定プロセス全体を研究対象とすることも重要であろう。こうした研究が蓄積されることで、国際基準の有効性を一層高めることが可能になると考えられる。

[参考文献]

BooLaky, P. K. and Soobaroyen, T. 2016. Adoption of International Standards on Auditing (ISAs): Do Institutional factors matter? *International Journal of Auditing*, 21, 59-81.

International Ethics Standards Board for Accountants. 2019. *IESBA Strategy and Work Plan, 2019 - 2023*. International Ethics Standards Board for Accountants
International Federation of Accountants. 2019. *International Standards: 2019 Global Status Report*. International Federation of Accountants.

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計3件（うち査読付論文 1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 福川裕徳	4. 巻 33
2. 論文標題 会計プロフェッションの自主規制と公的機関による外部規制 - 過剰な規制とその帰結 -	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 現代監査	6. 最初と最後の頁 -
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 有
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 福川裕徳	4. 巻 74
2. 論文標題 3つの視点で俯瞰する会計・監査規制の現状と課題	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 16-21
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 福川裕徳	4. 巻 199
2. 論文標題 会計における不確実性と監査機能の変容	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 40-52
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2件（うち招待講演 0件/うち国際学会 0件）

1. 発表者名 福川裕徳
2. 発表標題 プロフェッションの自主規制と公的機関による外部規制 - プロフェッションの自律性と公益性 -
3. 学会等名 日本監査研究学会第44回東日本部会
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 福川裕徳
2. 発表標題 会計における不確実性と監査機能の変容
3. 学会等名 日本会計研究学会
4. 発表年 2021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