

## 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 6 月 11 日現在

機関番号：34506

研究種目：基盤研究(B)

研究期間：2010～2012

課題番号：22330141

研究課題名（和文）わが国における実証的監査理論構築に向けた国際比較研究

研究課題名（英文）The International Comparative Research for Constructing of Positive Auditing Theory in Japan.

## 研究代表者

伊豫田 隆俊(IYODA TAKATOSHI)

甲南大学・ビジネス研究科・教授

研究者番号：60184834

研究成果の概要（和文）：(1)監査の重要課題に対する実証研究についての日米の文献レビューを通じて、現時点での学術的知見の総合的な評価が得られるため、今後の実証研究を進める上でのフレームワーク構築のための基礎データとして役立つこと、(2)実証研究によって得られたデータの分析結果は、監査を含めた今後の企業内容開示制度のあり方を提言する上での重要な基礎資料となること、(3)開示情報の拡大に伴う保証（監査）の仕組みを考える上で、保証に関する判断内容の実態と可能性を経験的データに基づき明らかにすること。このことは、保証業務の拡大が認識される中、保証のフレームワークを確立するための根拠データを提供し、新たなモデルの構築を可能にする。

研究成果の概要（英文）：The results of this research is summarized as follows.(1)This research provides useful basic data to build up the conceptual framework for developing the research of the positive auditing theory through the overall evaluation related to the theoretical finding at the present time.(2) The result of the analysis of the data acquired through the positive research provide the important basic information to propose the way how to disclose the business information more effectively and adequately.(3)This research clarify the actual situation and possibilities of the contents of the assurance based on the empirical data.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2010年度	4,300,000	1,290,000	5,590,000
2011年度	4,600,000	1,380,000	5,980,000
2012年度	3,600,000	1,080,000	4,680,000
年度			
年度			
総計	12,500,000	3,750,000	16,250,000

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

## 1. 研究開始当初の背景

伝統的な規範論的アプローチのもとでは、財務諸表の利用目的や利用者の意思決定モ

デルを与件とした上で、会計の「あるべき姿」を実現するための理論基盤の構築が指向されるが故に、「なぜ会計が必要とされるのか」、

「それが社会にどのような経済的インパクトを与えているのか」といった会計の社会的役割ないし機能を明らかにするポジティブな視点が欠落していたが、実証的手法の導入により、かかる問題が大きく改善されたと評価できる。

というのも、実証的手法にもとづくアプローチは、会計の役割ないし機能に関して先験的に設定された様々な仮説について、経験的データにもとづく証拠を提示することにより、現実の会計の姿をリアルに描き出すことに、部分的にせよ、成功しているからである（伊豫田隆俊著『制度としての監査システム』同文館（2003））。

こうしたことから、1980年代以降におけるアメリカの会計研究においては、実証的手法を用いた研究が主要なアプローチとしての地位を確立しているし、わが国の会計研究もアメリカと同様の状況にある。

翻って、監査研究に関していえば、会計研究と同様、アメリカでは実証的手法を用いた研究が主たる研究アプローチとして用いられているにもかかわらず、わが国ではかかる手法が未だ十分に導入されていないし、近年公表されている論文を見る限り、理論的にも技術的にも必ずしも満足のいく結果を示していない。

この点において、監査領域におけるわが国の実証研究の現状は、アメリカの状況に比べると著しく遅れをとっており、またわが国の財務会計領域における状況と比べても大きく立ち後れているといえる。

## 2. 研究の目的

本研究「わが国における実証的監査理論の展開に向けた国際比較研究」では、わが国の金融制度のインフラストラクチャーを構成する、証券市場の透明性を担保するための金融商品取引法にもとづく企業内容開示制度において、企業活動を取り巻く利害関係が錯綜し、かつ複雑化していく中、制度としての監査が実際にどのように機能し、いかなる役割を果たしているのかについて、経験的手法に基づく現状分析を行い、わが国監査制度についての説明理論を提示することを目的とする。

すでにこれまでの研究において、監査上の主要トピック（独立性、ゴーイング・コンサーン問題、継続性等々）に関して行われたアメリカにおける先行研究の徹底的な調査、検証を文献サーベイにより実施し、わが国で利用可能なデータを用いた、かかるトピックについての実証研究を実施するにあたっての理論基盤を構築している。これに基づき、いくつかのトピックを選定して実証研究を行い、わが国の監査制度の現状を解明するとともに、かかる現状についての説明理論を構築する。そのうえでかかる説明理

論に立脚して、わが国監査制度のあるべき姿についての規範的提言を提示する。

## 3. 研究の方法

研究目標として以下の6点を明示する。

- (1) 理論研究・先行研究の徹底したレビューにより、現時点における監査に関する内外の実証研究の手法およびその課題と限界を明らかにし、有効な実証研究を実施する上での知見を入手する。具体的には、2000年以降に発行された監査研究に関する5つの雑誌に掲載された実証研究に属するすべての論文を抽出し、テーマ別および手法別に分類したリストを作成する。
- (2) サーベインズ＝オックスリー法（Sabaney-Oxley Act of 2002）以降におけるアメリカの制度改革等を念頭に置きながら、(1)の作業を通じて明らかになった事項を分析し、近年の研究テーマおよび分析手法等についての特徴を析出した上で、アメリカにおける実証研究の趨勢を明らかにする。
- (3) (1)の作業で抜き出した論文のうち、アーカイバル・データを用いた独立性に関する研究論文を抽出し、各論文につき、その研究目的、サンプル、データベース、検証モデル、独立変数（検証変数およびコントロール変数）、従属変数を明らかにし解題を行う。
- (4) 独立性に関する先行研究についてのレビュー論文を執筆し、研究機会の提示を行う。
- (5) 独立性を取り扱った研究において用いられている主要な変数について、その妥当性と変数間の因果関係の検討を行う。
- (6) わが国の開示と監査に関する総合的なフレームワークを形成する。そのうえで、当該フレームワークによる開示・保証モデルがもたらすポジティブまたはネガティブな効果について、証券市場や国民経済の観点から検討し、開示制度に対する提言を行う。

続いて、上述の理論フレームワークに立脚しながら、個別のトピックについての実証研究を行うために、これまでの各自の研究成果を考慮しながら調査のポイントを決定する。

つぎに、研究課題とすべき下記の個別論点ごとに分担研究を行うことにより、先行研究について網羅的にレビューする。

ゴーイング・コンサーン： 高田知実、林隆敏  
監査人の独立性： 町田祥弘  
監査人のレピュテーション： 松本祥尚  
監査上の保守主義： 伊豫田隆俊、浅野信博  
さらに、先行研究レビューの結果を総合し、わが国における監査の実証研究の問題点と課題

を洗い出し、実証研究の基礎となる理論フレームワークの構築を行う。

上述のプロセスから得られた知見に基づき、監査上の重要な論点に関する、監査の理論基盤に裏打ちされた骨太の実証研究を行い、今後のわが国監査研究におけるマイルストーンに値する研究成果を残す。

#### 4. 研究成果

経済環境が日々激変し、安定的な経済成長が見込めない複雑かつ不確実な状況のもとで、証券市場を活性化し、企業の直接金融を活発化させるためには、一層の企業情報の開示を行うとともに、当該情報の信頼性を確保する仕組みを改善する必要がある。

このためには、財務会計および監査研究の分野においても、既存の規範的理論の枠組みのみにとらわれることなく、監査の現状を実証的に分析し、経験的証拠に基づいた制度改善のための理論構築を行う必要がある。

本研究の主要な成果として以下の点があげられる。

- (1) 監査の重要課題に対する実証研究についての日米の文献レビューにより、現時点での学術的な知見の総合的な評価が得られること。これは、今後の実証研究を進める上でのフレームワーク構築のための基礎データとして役立つ。
- (2) 実証研究によって得られたデータの分析結果は、監査を含めた今後の企業内容開示制度のあり方を提言する上での重要な基礎資料となること。
- (3) 開示情報の拡大に伴う保証（監査）の仕組みを考える上で、保証に関する判断内容の実態と可能性を経験的データに基づき明らかにすること。このことは、保証業務の拡大が認識される中、保証のフレームワークを確立するための根拠データを提供し、新たなモデルの構築を可能なものとする。

すでに述べたように、監査研究に関して言えば、会計研究と同様、アメリカでは実証的手法を用いた研究が主たる研究アプローチとして用いられているにもかかわらず、わが国ではかかる手法が未だ十分には導入されていないし、近年公表されている論文を見る限り、理論的にも技術的にも必ずしも満足のいく水準に達していないように思われる。

こうした状況を生み出したもっと大きな要因として、監査に関する理論基盤に基づきながら実証研究が行われていない点が指摘できるが、それは制度的背景および関連する先行研究を適

切に涉猟し、理解していないことに起因すると考えられる。

この点において、監査領域におけるわが国の実証研究の現状は、アメリカの状況に比べると著しく後れをとっており、また、わが国の財務会計領域における状況を比べても大きく立ち遅れているため、好むと好まざるにかかわらず、この領域における積極的な研究の推進が必要なのは論を待たない。

本研究の成果は、わが国における実証的監査理論をよりいっそう深化させるために、先行研究に内在する諸問題を洗い出すとともに、基盤となるべき監査理論を討議し、ソフィケートされた実証研究を行うための基礎を確立することにある。

これによって、アングロ・サクソン諸国の主導で行われている会計・監査基準の国際化作業、いわゆるコンバージェンスのあり方をめぐる有益な示唆を提示することができる。

かかる意味において本研究の成果は、比較制度論的アプローチに基づく国際的実証比較研究としての意義をも有するものであるとともに、企業内容開示と監査のパラダイム転換に資する基礎研究としても特色づけることができる。

さらに、本研究は、現行のわが国監査制度の現状と課題について、市場参加者の意識調査により実証的なデータの裏付けをとり、かつ日米を中心とした国際的な比較による客観的なデータをもって解明することにより、さらに深化した成果を得ることができるよう設計されている。

より具体的に言うならば、経験的データにもとづき、市場参加者の期待する監査の役割や機能に対して現行の制度が果たしてどの程度かかる期待を充足しているのか、社会の期待と現状との間のギャップがなぜ生じるのか、またその原因はどこにあるのかを探求することにより、経済環境の複雑さの程度や社会制度上の相違による情報開示のあり方と保証の仕組みを実証的かつ客観的に解明するという点に本研究の成果の独創性が認識できる。

しかし、他方で、本研究には、下記の問題点ないし課題が残されていることに留意する必要がある。

- (1) 本書で示した研究機会の提示においては、その分類方法の特性上、因果の「果」に相当する従属変数に偏った提示になっているが、因果関係の「因」に相当する独立変数の監査理論的な視点からの説明、言い換えれば、指標および変数の適合性についての説明が先行研究論文の中で適切になされているかどうかについては、きわめて限られた範囲でしか検討されていない。

- (2) 日本企業に関する分析については、監査の品質代理変数として何を用いるかによって結果が異なっているが、日本企業については、アーカイバル・データを用いた実証分析による証拠が十分に提示されているわけではないため、これらの結果から、何らかの結論を述べることはできない。様々な視点からの実証分析の蓄積を待ち、諸外国と日本の結果を対比し、もし両者の間に相違があるとすれば、かかる相違がどういったことに起因するのかといった議論がなされてしかるべきである。各国の異なる規定や環境がかかる相違を生み出しているとも考えられることから、国際比較分析の必要性が示唆されるが、本研究では、この点については何ら検討していない。
- (3) 本研究において実証的監査理論の意義とその促進を念頭に置きながら、その研究成果に依拠しながら骨太の実証研究を行うべきであるとの指摘もあり得ようが、本研究では、かかる研究が行われていない。

かかる問題点を内包するとはいえ、本研究の成果は、今後わが国における監査領域での実証研究の実施における、テーマ選択、先行研究のテーマと内容の提示、用いられている研究手法、モデル、データベース等々についての有益な指針を与えるものであると考えられる。その意味で、後進の研究者に対する重要な道標になるものと評価できよう。

今後も、実証的監査論研究については、その必要性についての認識がますます高まるであろうし、研究成果も数多く公表されるものと思われる。

ただ、アメリカに比べて実証研究を進める上で必要な様々なデータが入手しにくいという状況がわが国にはみられるのであって、それがわが国とアメリカとの間の研究蓄積の差を生み出す重要な要因のひとつとなっていることは否めない。今後、この領域の研究を促進するためにも、様々なデータの公表がなされ、研究上有益なデータの入手が容易になることが期待される。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 13 件)

- ① 伊豫田隆俊「監査における保証機能に関する一考察」査読なし、『会計・監査ジャーナル』第 24 巻第 3 号、査読なし、2012、109～115。
- ② 伊豫田隆俊「監査目的の変遷に関する一考察」査読なし、『会計』第 182 巻第 3 号、2012、116～130。

- ③ 町田祥弘「会計監査の質—不正への対応の視点から」査読なし、『会計』第 183 巻第 3 号、2012、59～73。
- ④ 林隆敏、松本祥尚、町田祥弘「監査報酬の実態調査結果について」査読なし、『会計・監査ジャーナル』第 25 巻第 3 号、2012、19～26。
- ⑤ 林隆敏、町田祥弘「日本市場におけるゴーイング・コンサーン情報への投資者の反応」査読なし、『税経通信』第 68 巻第 4 号、2012、130～144。
- ⑥ 町田祥弘・林隆敏「監査人の継続監査期間によるゴーイング・コンサーン対応への影響」査読なし、『税経通信』第 68 巻第 3 号、2012、59～73。
- ⑦ 林隆敏「監査保証のあり方と保証業務基準への展望」査読なし、『会計』第 181 巻第 3 号、2012、341～353。
- ⑧ 町田祥弘「監査時間の国際比較に基づく監査の品質の分析」査読なし、『会計』第 181 巻第 3 号、341～367。
- ⑨ 松本祥尚「わが国における監査報酬等に関するアンケート調査の結果(概要)」査読なし、『会計・監査ジャーナル』第 681 号、2012、15～20。
- ⑩ 高田知実「会計発生高ポートフォリオの情報属性と企業属性」査読有、『経営財務研究』第 30 巻第 1・2 号合併号、2011、38～60。
- ⑪ 町田祥弘「継続企業の前提に係る監査基準の改訂の影響に関する研究」査読なし、『会計プロフェッション』第 6 号、2011、135～165。
- ⑫ 浅野信博「わが国における会計利益情報とキャッシュ・フロー情報の相対的情報内容は変化したのか」査読なし、2010、OCU-GSB Working Paper,1～20。
- ⑬ Managerial Ownweship and Accounting Concervatism in Japan:A Test of Management Entrenchment Effect, Shuto,Akinobu,Tomomi Takada,Journal of Business Finance and Accounting.Vol.37,Nos.7/8,2010,pp.815～840.

[学会発表] (計 2 件)

- ① Hayashi takatoshi and Yoshihiro Machida,"Investor Reaction to Going Concern Information in Japanese Market",24<sup>th</sup> Asia-Pacific Conference on International Accounting Issues, at Ritz-Carlton,Kapalua,Maui,Hawaii,the U.S.,Oct.22<sup>nd</sup>,2012.
- ② Machida Yoshihiro and Takatoshi Hayashi,"Auditor's Tenure and Going Conern Option :Japanese

Evidence ,”Asian Academic Accounting Association, at the Kyoto Univ.,Kyoto,Japan,Nov.10<sup>th</sup>,2012.

[図書] (計2件)

- ① 監査人・監査報酬問題研究会(松本祥尚、町田祥弘、林隆敏)『わが国監査報酬の実態と課題』日本公認会計士協会出版局、2012、1～250頁。
- ② 伊豫田隆俊、浅野信博、町田祥弘、松本祥尚、林隆敏、高田知実『実証的監査理論の構築』同文館、2012、1～333頁。

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

伊豫田 隆俊 (IYODA TAKATOSHI)  
甲南大学・ビジネス研究科・教授  
研究者番号：60184834

### (2) 研究分担者

浅野 信博 (ASANO NOBUHIRO)  
大阪市立大学・経営学研究科・准教授  
研究者番号：10319600

### (3) 研究分担者

松本 祥尚 (MATSUMOTO YOSHINAO)  
関西大学・会計研究科・教授  
研究者番号：30219521

### (4) 研究分担者

町田 祥弘 (MACHIDA YOSHIHIRO)  
青山学院大学・会計プロフェッション研究科・教授  
研究者番号：50267431

### (5) 研究分担者

林 隆敏 (HAYASHI TAKATOSHI)  
関西学院大学・商学部・教授  
研究者番号：50268512

### (6) 研究分担者

高田 知実 (TAKADA TOMOMI)  
神戸大学・経営学研究科・准教授  
研究者番号：00452483