

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 11 日現在

機関番号：12613

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2011～2013

課題番号：23530568

研究課題名(和文) 監査人による関連性への関与とその評価に関する研究

研究課題名(英文) Auditors' involvement with and evaluation of information relevance

研究代表者

福川 裕徳 (FUKUKAWA, Hironori)

一橋大学・大学院商学研究科・教授

研究者番号：80315217

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,100,000円、(間接経費) 930,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、会計プロセスを1つの情報伝達プロセスと捉え、そのプロセスのなかで監査人が「関連性」にどのように関与し、それをどのように評価するのか、そして監査人によるそうした評価にどのような要因が影響を及ぼすのかを検討した。

財務諸表レベルでの関連性への関与については、主にケーススタディにより、監査人の関連性の評価が、会計基準準拠性とは独立して行われるものの、それが必ずしも社会の期待を適切に反映したものとはならない可能性があることが明らかとなった。また、監査証拠レベルでの関連性の関与については、主に実験データを分析することにより、証拠の関連性に関する判断に影響を与えるいくつかの要因を特定した。

研究成果の概要(英文)：Accounting process can be considered as a process of communicating information. This study examined how auditors are involved with information relevance in the process, how they evaluate it, and what factors affects such auditors' evaluation.

I conducted a case study to examine auditors' involvement with information relevance at the financial statement level. As the result, I found that while auditors evaluate the relevance of information that are audited independently of their evaluation of whether the information complies to accounting standards, their evaluation of information relevance does not necessarily conform with the society's expectations. In addition, I investigated auditors' evaluation of the relevance of obtained evidence using experimental data and identified some factors that influence such evaluation.

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：関連性 監査判断 証拠評価 信念関数

1. 研究開始当初の背景

財務諸表監査の質が、その監査を実施する監査人の判断の質によって規定されることはあらためて強調するまでもない。「監査に関する品質管理基準」にも見られるように、財務諸表監査における監査人の判断の重要性は、基準設定者及び監査人自身によって十分に認識されている。会計基準の国際的なコンバージェンスの流れの中でその基本的な考え方が細則主義から原則主義へと移行するに伴い、監査人にとっては、以前にも増して、会計的に表現しようとしている経済事象及び取引の実質についての判断が重要になっていると認識されている。しかしながら、監査人がそうした判断をどのように行うのか、また、その際に監査人はどのような証拠をどのように入手・評価することによって、自らの信念 (belief) を正当化できるのか、といった点に関してはほとんど明らかになっていない。さらに、監査判断に関する既存研究では、監査プロセスの諸局面で行われる監査人の多様な判断が研究の対象として取り上げられているが、そうした多様な判断を統一的に首尾一貫して説明するための理論的なフレームワークは存在していない。

監査人の信念が「十分に正当化される」ことの意義を明らかにすることが将来の監査研究にとっての重要な課題の1つであることは、監査研究においても強く認識されている。この問題は、ある監査手続 (証拠源泉) から得られた証拠が自らの信念を正当化するのに貢献すると監査人が判断する場合、どのような要因がその判断に影響しているのか、また、監査人はそうした要因をどのように評価しているのか、という問題である。こうした問題を探求することは、監査人の判断の質を改善し、その結果として財務諸表監査の質を高めるのに資する。

2. 研究の目的

本研究では、以上の基本的な問題を探求するための思考のフレームワークを提示するため、「関連性 (relevance)」という概念に焦点を当てる。なぜならば、監査を含めた会計プロセスを1つの情報伝達プロセスと捉えた場合に、それが有効に機能することを説明するのに、この概念が重要な役割を果たすと考えられるからである。本研究は、情報伝達プロセスとしての会計プロセスにおいて、監査人が「関連性」にどのように関与するのか、監査人が「関連性」を評価するとは何を意味しているのかを概念的・理論的に検討するとともに、監査人による「関連性」の評価に影響を及ぼす要因について実証的に解明することを目的とする。

具体的には、第1に、「関連性」という概念自体を検討し、会計プロセスにおけるその意義を明らかにする。財務会計領域において、「関連性」という用語は、FASB、IASB、ASBJによる概念フレームワークに現れている。し

かし、これらの文献には、「関連性」という概念自体について深く掘り下げた議論は見られない。また、「関連性」が会計という1つの情報伝達システムの中でどのような役割を果たしているのかについても検討されていない。

第2に、監査人による関連性の評価が何を意味し、それがどのように行われるのかを、1つの情報伝達システムとしての会計プロセスにおいて「関連性」が果たす役割についての理論的なフレームワークを構築することによって明らかにする。監査人は、財務諸表監査の様々な局面において、「関連性」に関与し、それを評価することが求められている。例えば、概念フレームワークで要求されている関連性と信頼性 (表現の忠実性) とを体現した会計基準の体系の存在を前提とすれば、監査人は、財務諸表がそうした会計基準の体系に準拠して作成されていることを保証することにより、実質的に、当該財務諸表が社会的に要求されているレベルの関連性 (と信頼性) を有していることを保証している。また、監査人は、監査手続の結果として得られる監査証拠の関連性を評価することも監査基準によって要求されている。より一般化して言えば、監査人による関連性への関与には、(1) 制度レベルでの関与 (会計機能及び監査機能そのものがその利用者にとって関連性を有しているかどうかの評価)、(2) 財務諸表レベルでの関与 (財務諸表及び監査報告書がその利用者にとって関連性を有しているかどうかの評価)、(3) 監査証拠レベルでの関与 (識別された監査要点に対して監査人が入手する監査証拠が監査人にとって関連性を有しているかどうかの評価) という3つのレベルが考えられる。これら3つのレベルにおける関連性への関与のそれぞれに焦点をあてて分析する。

第3に、監査人による関連性の評価に影響を与える要因を、公認会計士を被験者とした実験から得られたデータを用いて実証的に明らかにする。例えば、財務諸表がその利用者にとって関連性を有するかどうかを評価するにあたって、監査人は、監査要点をいかに設定するかという問題に直面する。一般に、監査人は経営者の主張に対して監査要点を設定すると説明される。しかし、監査人による経営者の主張の識別にはさまざまな要因が影響を与えうる。また、設定された監査要点について入手した監査証拠の関連性を評価する場合も同様である。本研究では、特に監査要点の設定のあり方とリスク評価方法という2つの要因を取り上げて、それらが監査証拠の関連性の評価にどのように影響するのかを検討する。

3. 研究の方法

情報伝達プロセスとしての会計プロセスにおいて「関連性」という概念が持つ意義を明らかにし、その役割についての理論的なフ

フレームワークを構築するため、言語学（語用論）の領域で展開されてきた関連性理論に関して、これまでに蓄積されている研究成果を検討し、理論的考察を行った。

次に、構築された概念的なフレームワークに基づきながら、制度レベル・財務諸表レベルにおける監査人の関連性への関与を対象にケーススタディを行うとともに、監査証拠レベルにおける監査人の関連性への関与を対象に実験データの分析を行った。

具体的には、財務諸表に含まれる情報の関連性についての明示的な評価が監査人に求められた事例として、アーガイル・フーズ社事件（イギリス、1981年）を取り上げ、その内容を詳細に検討した。分析にあたっては、アーガイル・フーズ社のアニュアル・レポートと本事件を論評している先行研究等の2次資料とを用いている。

また、監査証拠レベルにおける監査人の関連性への関与を検討するにあたっては、公認会計士を被験者とする実験から得られたデータを用いた。この実験では、監査要点の設定のあり方とリスク評価方法という2つの変数を独立変数とし、監査人によるリスク評価を従属変数としている。監査人が監査証拠の関連性をどのように判断しているかを測定する変数として、具体的には、リスク評価判断に含まれる「曖昧さ（わからなさ）」の判断と「証拠の方向性」の判断を用いた。監査人がある証拠について関連性が強いと判断すれば、その証拠を入手した結果として、それだけ当該監査要点に対する「曖昧さ（わからなさ）」は減少する。また、その証拠が当該監査要点を確認するものと解釈されるか、反証するものと解釈されるかという「証拠の方向性」も関連性に関する監査人の評価の重要な一側面である。

4. 研究成果

(1) 関連性に関する概念的フレームワーク

言語学（語用論）において展開されてきた関連性理論は、「人間の認知は、関連性が最大になるようにできている」という認知原則（第1原則）と、「すべての意図明示的伝達（ostensive-inferential communication）行為は、それ自身の最適の関連性を見込みを伝達する」という伝達原則（第2原則）という2つの基本的な原則に立脚している。この関連性理論の観点から財務会計・報告プロセスを捉えると、そこには3つの情報伝達プロセス（サブ・プロセス）が包含されるものと想定される。すなわち、経営者から財務諸表利用者への財務諸表の伝達プロセス、監査人から財務諸表利用者への監査報告書の伝達プロセス、そして経済事象、取引、会計処理プロセス、経営者・その他の者から監査人への監査証拠の伝達プロセス、の3つである。

この3つのサブ・プロセスの中で、監査人による関連性への関与は、制度レベル、財務諸表レベル、監査証拠レベルという3つのレ

ベルで捉えられる。

制度レベルでの関連性への関与は、会計機能および監査機能そのものがその利用者にとって関連性があるかどうかの評価に関係している。言い換えると、このレベルでの関連性の評価は、会計および監査が果たしている役割と密接に関係している。会計プロセスを1つの情報伝達プロセスとして捉えた場合、会計基準の目的は、経営者が採用できる会計処理方法を制限することによって、第2原則を成立させることにある。監査人への監査証拠の伝達プロセスにおいて監査基準がもつ意味も同様である。このような会計基準の体系および監査基準の体系によって実現される会計機能および監査機能の関連性を問題とするのがこのレベルである。

次に、財務諸表レベルにおいては、監査人は、財務諸表および監査報告書がその利用者にとって関連性を有しているかどうかの評価に関与することになる。ここで注意を要するのは、監査人は、通常の状況においては、このレベルでの関連性の評価を明示的に意識したり行ったりするわけではないということである。監査人によるこのレベルの関連性の評価は、あくまでも会計基準への準拠性の問題の中で扱われるに過ぎない。監査人は、財務諸表が会計基準に準拠して作成されていることを保証することを通じて、間接的に財務諸表に関連性があるということを保証しているのである。すなわち、財務諸表が会計基準に準拠していれば、会計基準の中で求められている関連性と信頼性を有していることになる。

最後に、監査証拠レベルでの関連性への関与は、監査手続の目的およびアサーションとの関係で捉えられる。このレベルの関連性は、監査人の信念の正当化と直接的に関係している。すなわち、監査証拠レベルの関連性に監査人がどう関与するのかをということは、監査人の信念が十分に正当化されたものであるかどうかに関係している。このレベルでの関連性への関与の特徴として、監査人自身にとっての関連性を監査人自身が評価するという点が挙げられる。これは、制度レベルおよび財務諸表レベルでの関連性の評価においては利用者にとっての関連性が問題となったのと対照的である。さらに、伝達源泉が必ずしも人とは限らず、事象や情報もまたこの場合の伝達源泉であるという点でも異なっている。

(2) 制度レベル・財務諸表レベルでの関連性への関与

監査人が、制度レベルあるいは財務諸表レベルで情報の関連性にどのように関与するのかを検討するための題材として、アーガイル・フーズ社事件を取り上げる。一般的な状況において、監査人がこれらのレベルの関連性に明示的に関与することはない。すなわち、通常、監査人は財務諸表の会計基準準拠性を

確かめることにより、間接的に関連性の評価を行うにすぎない。しかし、会計基準に準拠したとしても財務諸表に含まれる情報に関連性がないことが明らかな場合（関連性があることを否定する明らかな証拠がある場合）あるいは会計基準に準拠していても財務諸表に含まれる情報に関連性があることが明らかな場合（関連性があることを支持する明らかな証拠がある場合）においては、関連性の明示的な評価が監査人に求められることもありうる。アーガイル・フーズ社事件は、監査人が財務諸表の関連性に関する評価を明示的に行った事例の1つである。

アーガイル・フーズ社は、1979年度の財務諸表において、その時点では法的には子会社ではなかった会社の財務諸表を連結した。当時、両社は同一人物によって経営され、合併交渉も行っていた。同社の監査人は、その監査報告書において、当該財務諸表がイギリス会社法の規定および会計基準（SSAP 14）に準拠していないことを指摘しながらも、真実かつ公正な概観を示しているとの意見を表明した。

アーガイル・フーズ社の1979年度のアンニュアル・レポートからは、新たに連結した会社の純資産がグループ全体の純資産の55%を占めていること、グループ全体の純資産が前年度比で12倍になっていることがわかる。その他、アンニュアル・レポートから得られる情報に照らしても、当該新たに連結された会社の存在がグループ全体の財務状況を理解する上で重要であることは明らかである。すなわち、監査人が会計基準に準拠していないことを理由に当該会社の連結を認めなかったとすれば、当該財務諸表は真実かつ公正な概観を示していないとの否定意見が表明されたものと推察される。

この事件では、当該財務諸表は真実かつ公正な概観を示していないという司法の判断が下されたが、下級裁判所においてのみ審問されたため、法的に拘束力のある判例とはなっていない。むしろ、より重要なのは、事件後に貿易省によって公表されたステートメントの中で示されている、形式よりも実質の強調が法への準拠を犠牲にはならないことは自明であるとの見解である。また、この事件については、法の要求から解離することなく真実かつ公正な概観が示されるならば、その方法は、その要求から解離することによって真実かつ公正な概観を示す方法よりも優先されなければならないとの主張も見られる。

制度レベル・財務諸表レベルでの監査人による関連性への関与という観点から見た場合、この事件は2つの重要な意味を持つ。1つは、財務諸表で提供されている情報の関連性についての評価が、会計基準準拠性とは独立して行われている点である。その際、監査人は、関連性の第2原則を成立させるという会計基準の目的が適切に果たされていない

という認識のもと、会計基準準拠性を超えて当該情報が利用者にとって関連性を有しているものであるかどうかを判断している。もう1つは、監査人が関連性の評価を明示的に行ったとしても、そのことが情報利用者の期待に合致するとは必ずしも言えないことである。監査人が関連性の評価に失敗した場合、当然のことながら責任を問われることになる。関連性の明示的な評価がどのような場合に求められ、その評価がどのように行われなければならないのかに関しては、今後さらなる研究が求められる。

(3) 監査証拠レベルでの関連性への関与

監査人は、収集した監査証拠（情報）が有する自らの意見（信念）形成にとっての関連性を評価することが求められる。この評価に影響を与える要因として、監査要点の設定のあり方とリスク評価の方法とを取り上げて、公認会計士を被験者とする実験から得られたデータを用いてその影響を分析した。

監査人による監査証拠の関連性の評価は、当該証拠が入手（評価）された後に監査人の監査要点に対するリスク評価がどのように変化するか、より具体的には、監査要点に対する「曖昧さ（わからなさ）」がどの程度減少するかによって測定できる。加えて、監査人が、当該証拠を、監査要点を確認するものとして捉えるか、反証するものと捉えるかという「証拠の方向性」の評価としても測定できる。

分析の結果、与えられた監査証拠に一定の証拠力がある場合には、監査人による監査証拠の関連性の評価は、監査要点の設定のあり方の影響を受けることが明らかとなった。具体的には、監査要点がポジティブに設定された場合には、ネガティブに設定された場合に比べて、「曖昧さ（わからなさ）」がより大きく減少することが示された。このことは、監査人は、監査要点がポジティブに設定された場合には、与えられた証拠をより関連性の強いものと評価することを意味している。加えて、監査人が当該証拠を（監査要点との関係で）確証的なものと捉えるか、反証的なものと捉えるかの評価も、監査要点の設定のあり方の影響を受けることが明らかとなった。すなわち、ポジティブな監査要点のもとでは、与えられた監査証拠をよりポジティブなものとして捉え、ネガティブな監査要点のもとでは、よりネガティブなものとして捉えることが示された。

他方、リスク評価を行う際に確率を用いるか、信念関数を用いるかによって操作されたリスク評価の方法が、関連性の評価に与える影響は限定的であった。言い換えると、確率を用いてリスク評価を行った場合と、信念関数を用いてリスク評価を行った場合とで、与えられた監査証拠の関連性の評価は異ならないという結果が得られた。

要約すると、監査人が入手した監査証拠の

関連性を評価する際、その前提として監査要点をどのように設定しているかが重要な意味を持つ。一方、リスク評価がどのような方法によって行われるかは、関連性の評価にほとんど影響しない。

監査人による監査証拠の関連性の評価は、これまで蓄積されている監査判断研究において取り上げられている他のさまざまな要因にも影響される可能性がある。いかなる場合に、いかなる要因の影響を受けるのか、またその影響が望ましいものでない場合にどのようにすればその影響を軽減できるのかについて検討することが今後の課題である。

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2件)

Hironori Fukukawa, T. J. Mock, R. P. Srivastava, Assessing the risk of fraud at Olympus and identifying an effective audit plan, The Japanese Accounting Review, 査読無, Vol.4, 2014, 10.11640/tjar.4.2014.01.

Hyonok Kim, Hironori Fukukawa, Japan's Big 3 firms' response to clients' business risk: Greater audit effort or higher audit fees?, International Journal of Auditing, 査読有, Vol.17, No.2, 2013, pp.190-212.

[学会発表](計3件)

Hironori Fukukawa, Personal knowledge of audit partners and organizational knowledge of audit firms and the impact on audit fees, 2013 American Accounting Association Annual Meeting, Hilton Anaheim, Anaheim (USA), 2013年8月5日.

Hironori Fukukawa, Masaru Karube, Personal knowledge of audit partners and organizational knowledge of audit firms and the impact on audit fees, 2013 International Symposium on Audit Research, Novotel Sydney Brighton Beach, Sydney (Australia), 2013年6月27日.

Hironori Fukukawa, Audit firm switch and engagement partner continuance, 2012 American Accounting Association Annual Meeting, Gaylord National Hotel and Convention Center, Washington, D.C. (USA), 2012年8月8日.

[図書](計2件)

福川裕徳、国元書房、監査判断の実証分析、2012、274

千代田邦夫・鳥羽至英(責任編集)、中央経済社、会計監査と企業統治、2011、423 (191-222)

6. 研究組織

(1)研究代表者

福川 裕徳(FUKUKAWA, Hironori)

一橋大学・大学院商学研究科・教授

研究者番号：80315217