

科学研究費助成事業（学術研究助成基金助成金）研究成果報告書

平成 25 年 5 月 27 日現在

機関番号：11301

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2011～2012

課題番号：23730425

研究課題名（和文）フレキシブルな基準の導入に対する監査人の判断過程—欧州各国の対応を例として

研究課題名（英文）AUDITOR'S JUDGMENTS UNDER PRINCIPLE-BASED ACCOUNTING STANDARDS—Evidence from EU countries

研究代表者

猪熊 浩子 (INOKUMA HIROKO)

東北大学・大学院経済学研究科・准教授

研究者番号：30596416

研究成果の概要（和文）：

本研究では、細則主義(rule-based)に基づく会計基準から原則主義(principle-based)に基づく会計基準に変化したときに、監査人はどのように対応するのかという問題を取り上げ、そもそも原則主義の下で監査人はどのような行動をとるのかを欧州事例を対象に検討した。

本研究で得られた結論としては、まず原則主義の下での監査人の行動を検討し、監査人が実際には何らかの基準・規範(会計基準、明示的・暗黙的規範、業界内の判断の拠り所)に依拠して行動することを実証分析により示している。次に、IFRS の導入により監査人の裁量が拡大し、監査人にとっての大きな負担になるという見方に対して、実際には監査人は何らかの基準・規範に依拠するために、IFRS の導入によっても、監査人が実際にその裁量を行使するわけではなく、監査人側が基準や規範を設定することでその責任の拡大を回避しようとするを明らかにした。

研究成果の概要（英文）：

When independent auditors make judgments under principle-based accounting standards, they tend to be risk-averse in order to avoid the high risk of litigation. Thus, to prevent the gap between the judgments of audit firms and those of individual auditors from widening, auditors deploy certain coping processes. This approach implies that auditors face larger room for discretion as well as greater responsibility in terms of making a professional judgment. In such a circumstance, this study shows that when standards change auditors prefer to rely on existing accounting rules, each auditor's own rules and standards, and shared practices in order to avoid higher audit risks.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
交付決定額	1,300,000	390,000	1,690,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学・会計監査

キーワード：監査人の判断、国際財務報告基準、IFRS、原則主義、細則主義

1. 研究開始当初の背景

近年、世界各国において国際財務報告基準(IFRS)へのコンバージェンスあるいはアド

プションの是非や、IFRS を各国で適用する場合にはその適用範囲などの方法論などが議論されている。この IFRS は、投資家への情報提供の重視、資産・負債アプローチの採

用、原則主義、公正価値評価への強い傾斜など、これまで一般的であった費用・収益アプローチを前提とする会計基準とは異なる特徴を持つことが知られている(Ball, 2006)。そうであるとすれば、そのような基準を実際に適用して財務諸表を作成し、またこれに対して監査を行う局面において監査人あるいは企業にはやはり従来とは異なった対応が必要となる。

このような局面を考える際にとりわけ重要な意味を持つのが原則主義である(Benston, Bromwich and Wagenhofer, 2006)。従来の会計基準はある会計処理について明確な基準を示しており(いわゆる bright line)、それがさらに解釈あるいは適用指針において具体化されていた。しかし、IFRS においてはそのような明確な基準はかえって会計操作の可能性を高めるという考え方の下で、IFRS は会計処理の原則のみを示すものとされ、解釈指針 (IFRIC Interpretations 及び SIC Interpretations) は存在しているものの、公表数や頻度などを鑑みるに、扱う範囲は限定されている。このような基準の下では具体的な基準の適用は一義的には企業に、最終的には専門家たる監査人に委ねられることになり、とりわけ監査人の判断の比重が高まることになる(Benston et al., 2006)。このことは、結果としてその作成した財務諸表が訴訟において問題とされるような場合に監査人が責任を負う範囲を拡大することになり、監査人にとっての監査のリスクを高めることになる(Marden and Brackney, 2009; 内藤, 2010)。

また、言うまでもなく、上記のことは企業の説明責任を拡大することにもつながるため、企業は IFRS の下で財務諸表を作成する際に注記という形で自らの判断がいかに基準に基づいているかを説明することになり、監査人もそのような注記まで含めてその妥当性を検証する必要が出てくる。この結果、監査対象範囲は増大し、結果として監査人の業務内容は質・量ともに拡大することになる。このような状況に対して監査人あるいは企業がいかに対応するか、という点はとりわけ IFRS を既に導入している欧州各国において大きな問題となっており、IFRS の採用に向けて検討を重ねるわが国においても大きな問題となるものと思われるが、監査人の判断過程に踏み込んでこの点を明らかにしようとした研究はいまだ十分に蓄積されていない現状がある。とりわけ、後で述べるように対応のあり方は監査の 이슈ごとに異なってくるものと考えられるが、どのような 이슈においてどのような対応をなすべきなのか、ということに対して監査人の側も何らかの指針を必要としている実情である。

2. 研究の目的

本研究では、会計基準がこれまで一般的であった詳細な基準を定めるタイプ(rule-based)のものから、現在の国際財務報告基準のように会計処理の原則のみを定め、細かい点は企業そして最終的には監査人の判断に任せるタイプ(principle-based)のものに変化する際に、企業や監査人がそれに対してどのように対応しているのか、例えば新しい監査手法や解釈の形成に当たって監査人同士がどのような形(局面)で協力し、あるいは協力していないのか、そこにはどのような問題が生じるのかといった点を欧州各国における監査実務や企業の対応から明らかにし、ここからわが国の監査法人あるいは実際に適用する企業にとってありうべき対応を考えていく。

3. 研究の方法

本研究は3つの部分に分かれる。(1)財務報告書類のテキスト分析、(2)財務報告書類の計量分析、そして(3)監査法人・企業へのインタビューの3つである。

(1)財務報告書類のテキスト分析：欧州企業を例として、ある特定の事象に関する処理の方法やその注記の書き方などを検討し、その処理に共通性が見られるか、ばらつきとすればそれは監査法人の間のばらつきであるのか、それとも同じ監査法人が監査を担当する企業間でもばらつきが存在するのかといったことを検討した。処理や注記の書き方にばらつきが見られ、かつ同じ監査法人が担当する企業の間にはばらつきが見られないのであれば、それぞれの監査法人が監査手法や解釈を独自に整備している可能性が示唆される。一方、処理や注記の書き方に共通性が見られる場合には、監査法人の間で監査手法や会計基準の解釈が共有・統一されている可能性を示唆する。ただし、この場合でも(監査人側ではなく)企業側のほうで会計処理に関する知識が共有化されている場合もありうるため、インタビュー調査などでこの点を明らかにした。

具体的には調査対象となる欧州企業をリストアップした上で、当該企業の HP あるいは財務情報データベースからアニュアル・レポートを入手し、これをデータベース化し、一方で、財務諸表中の項目を上で述べた監査コストと監査リスクにしたがって分類した。その上で、この分類された項目間で財務情報のばらつきを検討することになる。

データについてインターネット上で入手できる各企業情報のほかに、財務情報をライター社で提供しているデータベース(ワール

ドスコープ、データストリーム)から入手した。取り上げる財務諸表中の項目としては、例えばゴーイング・コンサーン(継続企業の前提)、減価償却(耐用年数の決定、コンポーネント・アプローチ)、資産除去債務、リース会計基準の資産化、公正価値評価等を吟味した。また、上記については欧州におけるIFRSの適用と監査の実態に関する知識が必要であるため、IFRSの専門家にヒアリングを行いながら作業を進めた。

(2)財務報告書類の計量分析：(1)の分析がある程度進展した段階において、そこから示された傾向を明確にし、また上記の分析では十分に見えないような 이슈ごとの相違を明らかにするため、計量的な分析を行った。本研究では、裁量的会計発生高のばらつきの程度に着目して、これを欧州主要国について検証した。また各会計 이슈について会計処理や注記の書き方をいくつかパターン化し、そのようなパターンが共有されているか、共有されていないのであればどのような形で決定されるかを計量的な分析を試みた。データそのものは(1)で利用されているようなものを主に活用したが、これに加えて企業の業種や従業員数などの企業に関わるより広い情報を利用して分析を行うように努めた。

(3)監査法人・企業へのインタビュー：監査手法や解釈の共有化や監査手法の共同開発のようなことは発生しているのか、発生しているとすればどのような 이슈に関してどのような形で起こっているのかといった点について、そこでの問題点は何なのか、といった点について、監査法人の中で監査手法の開発や解釈を担当する部署の担当者にインタビューを行った。また、企業の側において表記や解釈について知識共有が起こっているかについて、欧州企業の中で会計処理を実際に行っている実務担当者へもインタビューを実施した。

4. 研究成果

プリンシプルベースの会計基準が画一的に導入された場合に想定しうる可能性としては、財務情報の枠組みという形では統一化されるが、実際に提供される数値については、判断にゆだねられるため、従来よりも数値の判断に幅が出てくるのかどうかという点について検討を行った。

まず、判断の幅が広がる可能性について検討すると、会計基準として規範化されたとしても、その設定趣旨通りに利用されているかどうか、もしくは適用の段階(standard in use)で基準の解釈に多様性が認められるの

かという点で、規範化されていても判断について幅が生じうる。加えて、原則主義では詳細な規範化が行われず、概念的な規定になることにより、拠り所がないがゆえに判断の多様性が起こりうる。

これに対して監査人側において、判断の多様性が生じる場合には、監査・保証により信頼性の付与の程度が低下するのか、監査リスクが上がるのか、そして新たな監査手法や枠組みの開発が必要ではないのか、とくに監査現場での判断指針の明確化が求められることになる。

基本的に監査実施の際に、ある会社の実務的な会計処理が基準に適用するかどうかの基準適合性に関する判断が求められる。この場合、監査基準や、会計基準に基づき監査人がどう判断するかがポイントになる。監査手続を実行するにあたり、IFRSのほうが監査人側での判断局面での自由度が高い。そして監査への期待の高まりで訴訟リスクが高まる(のであれば)、自らのリスクを避けながら監査を行う必要が出てくる。すなわち、意見の拡散をどう担保しているのか、この際の処理の仕方として、現状の実務での運用も念頭に入れながら、類型を考えてみた。

この時の類型としては、IFRSが自ら認めているように、IFRSで認めている他の基準(端的にはUS GAAP)を使うということの一つの手段にする。そしてUS GAAPを使わないのであれば、紛争に対するリスクが高ければ、監査法人同士の歩調を合わせるだろう。リスクがそう高くなければ、各監査法人がそれぞれ処理をしてしまうだろう。

すなわち、(1)既存の会計基準の利用、(2)明示的(記述される)あるいは暗黙裡(記述されない)での合意がある、(3)各監査法人間での別個の取り扱いがなされ、この場合には、監査人の職業的判断、もしくは監査人(監査法人)側での独自の取扱(いわば auditor GAAPの形成、Alexander et al., 2008)、という監査人側の対応が考えられる。

このような仮説の下、本研究ではまず、監査人は原則主義における裁量の範囲の拡大と責任の拡大に対応するために、何らかの具体的な基準に依拠して行動しようとするという基本的な見方を示した。そして、ここから、会計基準の変化と具体的な判断基準の利用、そして監査人同士の判断のばらつきに関するいくつかの仮説を提示した。そして、この上で、英国とフランスにおける上場企業を取り上げ、その裁量的会計発生高のばらつきを監査人の判断のばらつきの指標として利用し、実証分析を行った。ここからは、仮説がデータと整合的であることが示された。すなわち、監査人は原則主義の下でも実際には何らかの判断基準に従っており、ゆえに細則

主義から原則主義への変更がなされても、そのような判断規準に影響を及ぼさない場合には必ずしも判断のばらつきが拡大するとは言えないことを明らかにした。

また、上記の他に、本研究期間内でまとめ切れなかった研究成果について現在執筆中であり、今後公表していくべく準備を進めている。

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4件)

1. 猪熊浩子、「ゴーイング・コンサーン開示に関する監査人の判断構造～倒産予測モデルとの関係から～」、『産業経理』、2013年、Vol.72、No.4、pp.60-77、査読無、単著。

2. 猪熊浩子、「イギリスにおける会計プロフェッションの国際展開とそのハーモナイゼーション」、『現代監査』、2013年3月、No.23、pp.76-87、査読無、単著。

3. Inokuma, H., and T. Shimizu(2012): “Auditor’s Judgment Under Principles-based Accounting Standards-Evidence from France and U.K.-” Proceedings of 24th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, pp.1-19, peer review passed (Oct., 2012).

4. Inokuma, H., and T. Shimizu(2011): “Formation of Going Concern Opinion and Bankruptcy Forecasting Model - Evidence from Japan -” Proceedings of 23th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues pp.1-21, peer review passed (Oct., 2011).

[学会発表] (計7件)

1. Inokuma, H., and T. Shimizu(2012) 24th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, “Auditor’s Judgment Under Principles-based Accounting Standards- Evidence from France and U.K.-”, 2012年10月23日発表、Maui, U.S.

2. 猪熊浩子、産業経理協会、経営戦略会計研究委員会、月例会(2012年度)、発表「ゴーイング・コンサーン開示に関する監査人の判断構造～倒産予測モデルとの関係から～」2012年9月28日(金)実施、産業経理協会本部会館。

3. 猪熊浩子、日本会計研究学会 全国大会、自由論題報告「フレキシブルな基準の導入に対する監査人の判断過程～欧州各国の対応を例として～」発表、2012年9月1日実施、

一橋大学。

4. Inokuma, H., East Asian International Symposium on Accounting & Summer School, (2012)” Auditor’s Judgment under Principles-based Accounting Standards-Evidence from France and U.K.-,” Aug. 21, 2012, Tohoku University, Japan.

5. 猪熊浩子、日本監査研究学会 東日本分会、統一論題:「会計職業の国際化とわが国の対応」において、「イギリスにおける会計プロフェッションの国際展開とそのハーモナイゼーション」を発表、2012年7月28日開催、千葉商科大学。

6. Inokuma, H., East Asian International Symposium on Accounting & Spring School, (2012) “Auditor’s Judgment under Principles-based Accounting Standards,” Feb. 14, 2012, Xiamen University, China.

7. Inokuma, H., and T. Shimizu(2011) 23th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, “Formation of Going Concern Opinion and Bankruptcy Forecasting Model - Evidence from Japan -”, 2011年10月17日発表、Beijing, China.

6. 研究組織

(1) 研究代表者

猪熊 浩子 (INOKUMA HIROKO)
東北大学・大学院経済学研究科・准教授
研究者番号: 30596416

(2) 研究分担者

()

研究者番号:

(3) 連携研究者

()

研究者番号: