

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 27 年 6 月 11 日現在

機関番号：34506

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2012～2014

課題番号：24530590

研究課題名(和文) 認識主体別監査品質モデルの提示と分析

研究課題名(英文) Presentation and Analysis of User Oriented Audit Quality Model

研究代表者

伊藤 公一 (Ito, Kimikazu)

甲南大学・経営学部・教授

研究者番号：30403306

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,100,000円

研究成果の概要(和文)：IAASBによる監査品質フレームワークの規定内容を検討した。その結果、監査品質にとって中核となる要素は、監査人の経営者に対する批判的態度であると考えられた。そこで、経営者に対する監査人の批判的態度のより十分な発揮を通じて監査品質の向上に貢献しうる方策について検討した。その結果、監査の品質を高めるためには、i)公益への貢献を制約する文書に監査人が署名することにより監査人自身の誠実な業務遂行に対するコミットメントを強化すること、ii)経営者に対する異議申し立てと重要な是正内容を監査報告書において公表すること、iii)監査人の選任を監査役等に行わせること等の方策が有用であると考えられた。

研究成果の概要(英文)：I analyzed the contents of the audit quality framework by IAASB, and found that the core element for audit quality was posited to be the critical attitude of the auditor to the management. In accordance with this extracts the provision contents of the same framework, it was examined measures that may be contributing to the improvement of audit quality through more adequate exercise of the auditor's critical attitude toward management. As a result, following ways seem useful to improve audit quality, i) making auditors to strengthen the commitment to honest business conduct of auditors themselves by signing on a document to constrain the contribution to the public interest, ii) publishing matters of important challenge to management and important corrective content in the auditor's report, iii) giving those charged with governance (except manager) authority to select auditors.

研究分野：監査論

キーワード：監査品質 批判的態度

1. 研究開始当初の背景

監査の品質は、監査済情報に対する情報利用者の信頼を獲得するために不可欠の要素である。多くの研究によって監査品質に影響を与える要因が明らかにされている。統一的な監査品質の定義は存在しないが、監査品質に関しては、英国の FRC をはじめとする各国の規制当局が検討を行っている。また IAASB も 2011 年に検討を開始している。

監査済情報の利用者にとっての情報の信頼性は、監査の役割を考える上で重要な要素であり、監査品質を考える場合には情報利用者側からの観点が必要である。しかし、多くの場合において、監査品質は監査人の視点から捉えられている。IAASB のフレームワークも指摘するとおり、監査品質は様々なステークホルダーから認識されるものであるため、監査品質に関する議論は重要なステークホルダーすべてにとってその品質の認識の最大化を目指してなされるべきであると考えられる。

また、IAASB のフレームワークは、監査品質のインプット要因、アウトプット要因、背景的要因が相互に関連しあうこと、および、ステークホルダーごとに監査品質に対する認識が相違するため、互いに他のステークホルダーの自己の行動に対する認識を意識しつつ行動すべきであると指摘している。これらのことから社会全体の利得の最大化という視点から監査品質を研究することが必要であると考えられた。

2. 研究の目的

本研究は、自己利益と他者の利益の双方を考慮するステークホルダーの行動をモデル化することを通じて監査品質を改善するために認識主体別の監査品質モデルを検討し、財務諸表監査における監査品質の改善に資する方法を提示することを目的とした。

そのために、監査品質を経営者、監査人、投資者等の主要ステークホルダー別に明らかにする。監査品質に影響を与える要因をステークホルダー別に明確化し、その行動とあるべき姿の乖離をモデル化する。それぞれのステークホルダーの行動により個々の利得と全体の利得の変化を検討する、行動とあるべき姿のギャップから規制当局が行う規制に関する考慮事項を明確化するという解明課題を設定した。

3. 研究の方法

(1) 先行研究および関連文献のレビューを通じて、各ステークホルダーの監査品質に期待する属性を整理する。

(2) 監査品質に影響を与える要因をステークホルダー別に明確化するとともに、各ステークホルダーのあるべき姿と実際の行動の乖離を明らかにする。

(3) 監査人の自己利益最大化行動を前提として監査の役割を十分に発揮するために必

要な規制の在り方を検討する。

4. 研究成果

(1) IAASB のフレームワークにおいて監査品質そのものの定義はなされておらず、それを構成する要素について検討がなされている。IAASB の調査によれば、監査品質のとらえ方はステークホルダーごとに大きく異なっており、経営者は、監査業務の効率性、業務担当チームのコミュニケーションの品質、適時性、有用性、業務担当チームの能力と継続性を重視し、統治責任者は監査の頑健性、コミュニケーションの品質・適時性・有用性、および、経営者からの独立性を重視し、機関投資家は監査事務所の評判と専門的知識、監査人の独立性、監査規制枠組の強度を重視していることが明らかになっていた。

このようにステークホルダーごとに重視する監査品質の属性が異なっているため、それぞれのステークホルダーが自己利益の最大化を目指して行動する場合に、実質的に監査の結果に責任を持つ監査人の行動が、監査品質に最も大きな影響を与えると考えられる。IAASB の調査においては、監査人が達成すべき監査の内容が要素に分割して詳細に検討されている。しかし、監査人が調査対象とされていないため、監査人自身の監査に要求する属性は不明である。監査品質を監査報酬などの代替的な評価指標によりとらえる研究が多く存在するが、これらの研究において監査人の機会的行動は捨象されている。

監査人が投資者のために財務情報の重要な虚偽表示を看過しないという本来の役割を放棄する何らかの機会的動機を持った場合、過少な監査が故意に提供される可能性が高く、その分析の必要性が認識された。

そのため、監査を信用材ととらえ監査人の機会的行動の可能性を加味した視点からの監査品質のとらえ方が有用であると考え、これに関連する先行研究をレビューした。Coushelli and Knechel (2012) では監査人の機会的行動を抑制する手段として、被監査会社が監査に関する直接的知識を得ること、すなわち、監査人との報酬の交渉に際して会計専門職を関与させること、長期間監査対応を行ったスタッフの知識を活用することが提案されていた。

IAASB による監査品質のフレームワークは、監査人による監査人のためのフレームワークであると評価することが出来る。情報利用者を重視すると標榜しながらも実際は専門家のための議論に終始しているともできる。監査済財務情報の利用者にとって有用な監査とは何かを重視する場合、情報利用者のための監査「利用」のフレームワークが必要であると考えられる。

(2) 監査品質の影響要因

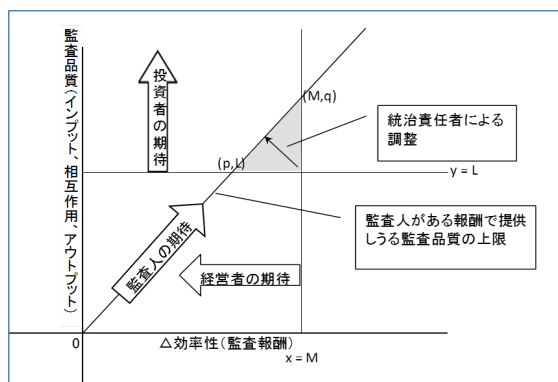
監査品質に影響を与える要因は、インプット、プロセス、アウトプット、および背景的

要因に分類することができる。これに関して、Knechelらは、すべての監査の失敗は業務実施中に監査チームが行った判断の誤りに端を発するものであり、高品質監査を達成するために役立つ条件とは、良好に計画された監査プロセスが、適切に動機付けられて訓練され、監査に固有の不確実性を理解し、クライアント特有の条件に適切に対応する監査人によって実施されることであり、監査品質を考慮する際には、インセンティブ、不確実性、特異性、プロセスおよび判断の5つの属性を常に考慮すべきであるとしている(Cf. Knechel et al.(2013),p. 407.)。

このような監査品質の捉え方は監査人の視点を中心として形成されており、監査人にとっては自身の業務の精緻化に有用であると思われる。しかし監査人以外の立場から考える場合には、監査人の戦略的行動の可能性が捨象されており、監査済情報の利用者の立場からの検討の必要が認識された。

また、監査品質に影響を与える要因のひとつである統治責任者の役割について以下の知見を得た。なおここでの統治責任者は財務情報の作成責任を負う経営者とは別の立場にある場合を意味している。

図 監査品質と統治責任者の役割



出所：伊藤（2012）116頁（一部改変）

上図において $y=L$ は投資者が投資を行う前提条件としての監査品質の最低ラインを示し、 $x=M$ は経営者が支払う監査報酬の最大値を示す。灰色部分は実現可能な監査品質と監査報酬の組み合わせの領域である。この図において監査品質の向上を期待するのは監査人と統治責任者であり、経営者は監査コストの削減にのみ関心がある。監査人が直接経営者と監査契約および監査報酬について交渉を行うのではなく監査委員会あるいは監査役等の統治責任者がそれを行うという条件において、統治責任者の役割は監査品質の実現領域が (p, L) および (M, q) を通る線分上に来よう調整を行うことである。経営者は監査コストの削減にのみ興味があり、統治責任者の役割が実質的に発揮されることによって高品質の監査は可能になると考えられる。なお投資者は監査品質について受益者であり、品質と報酬に影響を与えることはできず、

実現した品質と報酬を勘案して投資意思決定を行うのみである。

監査人は監査において自己利益最大化行動をとると考えられるが、その点は既述のとおり監査品質フレームワークにおいては捨象されている。すなわち監査人の戦略的行動の可能性については考慮されておらず、情報利用者にとっての監査品質を考える場合にこれを含めて考慮することが必要であると考えられた。

(3) 監査人の機会的行動

監査品質に関与することのできる主体は監査人と経営者、および統治責任者であり、情報利用者たる株主等投資者は直接的には関与することができない。監査人が投資者及び経営者との情報非対称性を利用して、その役割を誠実に果たさない可能性がある。

Causholli et al. (2012) によれば、そのような監査人の機会的行動には、必要な手続を行わない過少監査、不要な手続を行う過多監査、実施していない手続のみで報酬を請求する過剰請求の可能性があり、これらを外部から抑制しようとする方法には、監査に対する監視を強めることにより、監査人の機会的行動の防止と発見の可能性を高めること、また、過多監査と過剰請求については監査人同士の競争により、さらに過剰請求については監査を受ける経営者側に監査の原価やプロセスの詳細に関する知識のある者を配置することによって、ある程度の抑制が可能と考えられる。しかし、いずれの外部的抑制手段も監査人の機会的行動を十分には抑制しえない旨が Causholli らによって指摘されていた。

監査人は、低品質監査を提供することによる高品質監査と比較した場合の監査コストの節約分が懲罰の期待値を超えると判断する場合に機会的行動をとると考えられるため、低品質監査の摘発の可能性を高くすること、および監査コストの節約可能性を小さくすることが有効であると考えられる（伊藤（2014）100頁参照）。

このような結果は、IAASBによる監査品質フレームワークが幅広いステークホルダーによる議論を推奨しながらも、結局は監査人の視点からなされていることの理由の説明にもなりうる。すなわち、現在の制度設計下において、監査品質は、監査人自身の職業的専門家としての意識を高め、職業専門家として自発的に機会的行動を放棄するように誘導することによってしか、高めることができない旨を示唆していると考えられた。

(4) 監査品質フレームワークの位置づけ

IAASBの監査品質フレームワークは、監査人のためのものであり、監査品質の向上によって最も大きな便益を受けるステークホルダーは監査人自身である。また、情報利用者は監査済み情報の利用者（受益者）であり、

情報利用者が監査品質自体に直接的に影響を及ぼすことは制度上不可能である。したがって、監査品質そのものは投資者にとって関心事とはなり難い性質のものである。監査品質フレームワークは、監査人が提供するサービスである監査の品質について、経営者と投資者から信用を得るための手段であると考えられる。

(5) 監査人の批判的態度

監査人の戦略的行動・機会的行動は、監査の役割を無意味なものにするが、それを外部的圧力により完全に抑制することは不可能である。それは監査人の自発的な職業的倫理観の発揮によってのみ排除することができる。そのため、IAASBによる監査品質フレームワークは、監査人が監査を公益のために実施することを誓約する必要があるとしており、その監査人の公益への貢献は、監査人の誠実性、および監査事務所の文化と頑健な内部統制の整備が必要であると指摘する。

監査人の報酬は被監査会社から支払われる。厳格な監査を実施すれば、結果として監査人は報酬を失う恐れがある。しかし監査済み情報の受益者は監査済み情報の利用者たる投資者である。仮に監査人がクライアントと呼ぶ被監査会社の経営者よりも公益への貢献を本心に重視するならば、それは監査済み情報の利用者のために、開示される財務情報が適正なものになるように、必要な場合にはたとえ報酬を失うこととなってもクライアント（経営者）に対して、批判的な態度をとり、必要な修正を要求することを通じて達成されると考えられる。そのため、監査人の経営者に対する批判的態度の発揮が監査品質の中心であると考えられた。

会計数値の信頼性を重視する考え方から目的適合性を重視する考え方への会計数値の質的变化が進展しつつある今日、監査が情報利用者にとって信頼可能な仕組であり続けるためには、監査人から経営者に対する批判的態度の十分な発揮、及びそのことが情報利用者にとって確認可能であることこそが、必要不可欠な制度的要素となると考えられる。監査のアウトプットのみを充実させても監査の品質は高まらなないと考えられる。このことは、監査報告書の内容の充実に関する議論において、看過されてはならないであろう。

(6) 今後の展望

今後は、監査人と経営者のコミュニケーションが監査人の批判的態度の十全な発揮にどのように影響するか、および、監査人の倫理規範を監査人の情報利用者へのコミットメントと捉えたうえで監査人と経営者の通謀による過少監査の問題解決の方策を検討したい。

<引用文献>

Caushoilli M. and W. R. Knechel (2012), 'An

Examination of the Credence Attributes of an Audit', *Accounting Horizons* Vol. 26, No. 4, pp. 631-656.

IAASB (2013), *A Framework for Audit Quality, Key elements that create an environment for audit quality*, December.

Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik and U. K. Velury (2013), 'Audit Quality: Insights from the Academic Literature', *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 32, Supplement 1, pp. 385-421.

伊藤公一 (2011), 「ステークホルダー別監査品質モデル」, 甲南経営研究, 第52巻, 第3号, 2011, 81-104頁。

伊藤公一 (2012), 「監査品質の構成要素と統治責任者の役割」, 甲南経営研究, 第53巻, 第3号, 97-119頁。

伊藤公一 (2014), 「信用財としての監査の品質と監査人の戦略的行動」, 甲南経営研究, 査読無, 第54巻, 第3・4号, 81-105頁。

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3件)

伊藤公一、2015、「監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度」, 甲南経営研究, 査読無, 第55巻, 第3号, 67-88頁。

伊藤公一、2014、「信用財としての監査の品質と監査人の戦略的行動」, 甲南経営研究, 査読無, 第54巻, 第3・4号, 81-105頁。

伊藤公一、2012、「監査品質の構成要素と統治責任者の役割」, 甲南経営研究, 査読無, 第53巻, 第3号, 97-119頁。

[学会発表](計2件)

伊藤公一、「監査品質と経営者への説明の要求」, 日本監査研究学会第72回大会、中部大学(愛知県春日井市松本町) 2013年9月5日。

伊藤公一、「監査品質モデルの検討」, 日本監査研究学会第35回全国大会、関西大学(大阪府吹田市山手町) 2012年9月7日。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

伊藤 公一 (ITO, Kimikazu)

甲南大学・経営学部・教授
研究者番号：30403306