

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 29 年 6 月 8 日現在

機関番号：12613

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2014～2016

課題番号：26380601

研究課題名(和文) 監査法人内の知識共有とそれが監査の質に与える影響に関する研究

研究課題名(英文) The effects of knowledge sharing within an audit firm on audit quality

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) 3,700,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、(1)監査人の知識が監査法人内の個人および組織自体によってどのように獲得・共有されているのかをネットワーク分析の手法を用いて明らかにするとともに、(2)監査法人内における知識共有のあり方が結果としての監査の質にどのように影響しているのかを分析することを目的とする。ある大手監査法人を例として実施したネットワーク分析の結果、2006年度において大きな変化があったことが明らかとなった。また、2005年度以前は、パートナーがどの程度の職業的懐疑心を発揮するかは、当該パートナーと協働している他のパートナーに影響されていたが、2006年度以降にはそうした影響がみられないことが明らかとなった。

研究成果の概要(英文)：The purposes of this study are (1) to examine how auditor knowledge is acquired and shared in an audit firm and (2) how the way of the knowledge sharing within an audit firm affects audit quality.

The network analysis conducted for one of major audit firms revealed that a significant change in the personal network developed in the firm happened in 2006, which imply that there were any significant changes in the firm's organization or their firm policy regarding partner assignment. In addition, as a result of regression analysis, it is found that the extent to which an audit partner exercises professional skepticism was affected by other partners with whom the partner worked in an audit team before 2005, but not after 2006.

研究分野：会計監査

キーワード：監査法人内の人的ネットワーク 監査の質 職業的懐疑心 知識共有 監査パートナー

1. 研究開始当初の背景

財務諸表監査の質は、監査人が行う判断・意思決定の質によって規定される。さらに、監査人の判断・意思決定の質に最も大きな影響を及ぼす要因の一つが監査人の知識である。高品質の財務諸表監査を実現するために監査人の知識がいかに重要であるかは、制度的に認識されているだけでなく、監査サービスを提供する監査人の側でも十分に理解されている。

監査人の知識は「個人の知識」と「組織の知識」とで構成される。これまでに蓄積されてきた監査人の知識に関する多くの研究は、大きく二つに分類できる。一つは、実験を用いた行動学的あるいは認知論的な研究である。これらの研究は、もっぱら「個人の知識」に焦点をあて、知識の獲得・利用が個人の認知プロセスのなかでどのように行われるのかを解明しようとしてきた。もう一つの研究群は、アーカイバル・データを用い、「組織の知識」に焦点をあてて行われた研究である。そこでは、監査事務所(法人)の業種ごとのマーケットシェアに基づいて測定された監査人の業種専門性(industry expertise; industry specialization)と、監査報酬や監査の質についてのさまざまな代理変数との関係が分析されている。

このように、監査人の知識の構成要素である「個人の知識」と「組織の知識」については、それぞれ異なった方法・データを用いて研究され、その研究成果も相当程度独立した形で蓄積されている。その一方で、両者の相互関係を解明することを目的とした実証的な研究は皆無といっても過言ではない。しかし、大規模化し、高度に組織化された監査法人によって実施される今日の財務諸表監査では、監査の有効性を担保するのに必要と考えられる適切な知識と能力を有する人材で構成される監査チームが組成される。さらに、各監査チームは、所属する監査法人や他の構成員と独立に、それぞれの判断のみに基づいて監査を実施するのではなく、監査法人によるさまざまな支援を受けながら当該監査についての最終的な結論に到達する。また、近年生じた監査の失敗と考えられる事例においても、監査法人による品質管理を含め、組織内の知識共有に起因する問題が指摘されることも少なくない。こうした状況を前提とすると、監査人の知識の全体を構成する「個人の知識」と「組織の知識」の相互関係に着目することが重要である。

2. 研究の目的

本研究は、財務諸表監査の質を規定する重要な要因である監査人の「知識」に焦点をあて、(1)それが監査法人内の個人および組織自体によってどのように獲得・共有されているのかをネットワーク分析の手法を用いて明らかにするとともに、(2)監査法人内における知識共有のあり方が結果としての監査

の質にどのように影響しているのかを分析することを目的とする。「個人の知識」と「組織の知識」の相互関係を、監査法人内に形成されている人的ネットワークの観点から考察し、監査法人間の比較を通じてその特徴・異同、およびそれが監査の質にもたらす帰結を実証的に分析することにより、財務諸表監査を大規模組織によって行うことの意義、監査法人による品質管理のあり方、監査パートナー・監査法人のローテーションについての重要な示唆を導く。

具体的には、監査パートナーが発揮する職業的懐疑心が、監査法人内の人的ネットワークによってどの程度影響を受けるのか、言い換えると、特定の監査パートナーが発揮する職業的懐疑心の水準が、同一のチームで監査業務に従事している他の監査パートナーの職業的懐疑心の水準によって影響を受けるのか、そしてもし影響を受けるとすれば、ネットワークのあり方と監査パートナー間の職業的懐疑心の相互影響とがどのような関係にあるのか、という問題意識のもとで分析を進める。

3. 研究の方法

監査法人内に構築されている監査パートナー間のネットワークを識別するにあたっては、監査報告書に記載されている監査パートナーの氏名の情報をデータとして用いる。ここでは、特定の監査に従事する複数の監査パートナー間では、さまざまな情報が交換され、知識が共有されることを仮定している。監査チーム内で行われる協働や監査パートナー間の責任関係に鑑みれば、この仮定は合理的といえよう。

具体例を挙げながら、監査法人内のネットワークを識別する基本的な考え方を説明する。X社の監査報告書に監査パートナーA、Bの2人が署名し、Y社の監査報告書に監査パートナーA、B、Cの3名が署名し、Z社の監査報告書に監査パートナーA、Dの2名が署名しているとする。この状況において、監査パートナーAは、これら3社の監査を通じて、監査パートナーB、C、Dとの間に紐帯(tie)を有している。さらに、監査パートナーAは、監査パートナーBとはX社とY社の2社の監査を共にしているのに対し、監査パートナーC、DとはそれぞれY社、Z社1社においてのみつながっているという意味において、監査パートナーBとの間の紐帯は、監査パートナーC、Dとの間の紐帯よりも強いと考えられる。このようにして、上場企業の監査報告書から得られる監査パートナーの氏名に基づいて、特定の時点において各監査法人内にもどのようなネットワークが形成されているのかを知ることが可能となる。

4. 研究成果

1つの例として、新日本監査法人を対象として、1998年度(1999年3月末日までの1

年間に終了する事業年度；以下同じ）から2011年度までの各年度において法人内に形成されているパートナーの人的ネットワークを分析する。新日本監査法人を分析対象として取り上げるのは、2000年4月に、前身である太田昭和監査法人とセンチュリー監査法人という大規模監査法人同士の合併が生じており、2つの組織が1つに統合していくプロセスにおける人的ネットワークの変化を追うための格好の材料を提供しているからである。

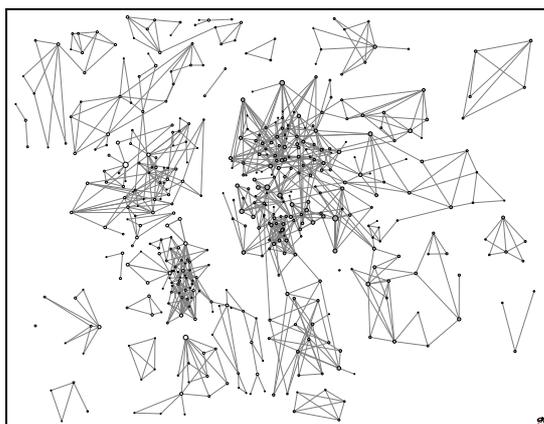


図1 1998年のネットワーク

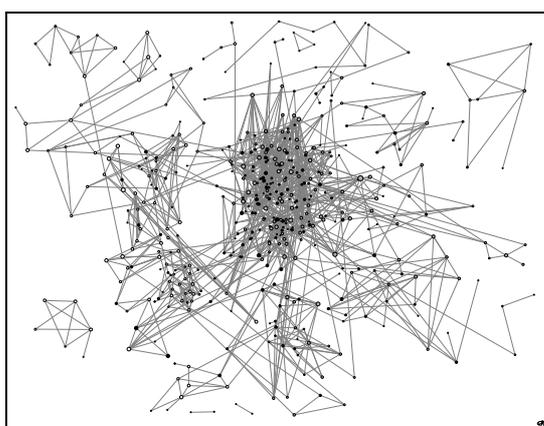


図2 2005年のネットワーク

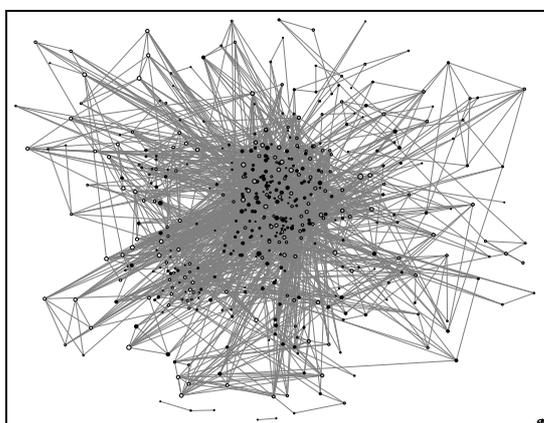


図3 2006年のネットワーク

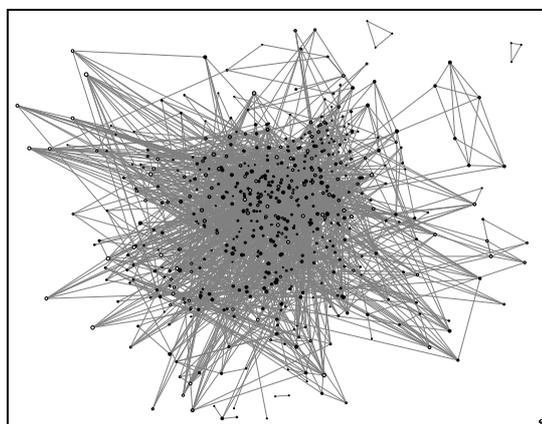


図4 2011年のネットワーク

新日本監査法人におけるパートナー間の人的ネットワークを図示したものが上の図1から図4である。これらはそれぞれ、1998年度、2005年度、2006年度、2011年度におけるものである。これらの図に示されているパートナーの人的ネットワークは点と線で構成されている。まず各点は、パートナーを表している。また、点の色によって、各パートナーの属性が表示されている。すなわち、白い点は元センチュリー監査法人のパートナーを、グレーの点は元太田昭和監査法人のパートナーを、黒い点は合併後に昇進したパートナー（正確には、合併後に新たに現れたパートナー）を、さらに主に2011年度に見られる濃いグレーの点は中央青山監査法人（みずほ監査法人）から移籍してきたパートナーを表している。さらに、各点の大きさは、当該パートナーが監査報告書に署名している監査クライアントの数を示している。すなわち、点が大きいくほど、当該パートナーが数多くの監査クライアントの監査報告書に署名していることを表している。さらに、同一のパートナーは、年度をまたいでも同じ位置に表示されている。

一方、パートナー間のつながりを表しているのが線である。特定の監査に共に従事しているパートナーが線で結ばれており、その線の太さは関係の強さを表している。つまり、線の太さは、両パートナーが共に監査報告書に署名している監査クライアントの数を反映している。

1998年度から2011年度までの新日本監査法人における人的ネットワークを一見すると、興味深いことがわかる。それは、2005年度から2006年度にかけて、ネットワークのあり方に大きな変化がみられることである。まず1998年度（図1）は合併直前期であり、太田昭和監査法人とセンチュリー監査法人とはそれぞれ別の監査法人として存在している。したがって、当然のことながら両法人のパートナー間につながりはない。2000年4月の合併後、両法人のパートナー間につながりが徐々に生じる。2005年度（図2）には少なからずそうした関係がみられるようにな

っているが、その時点までの変化はあくまでも漸進的である。2005年度には、前身となった2つの法人をネットワークにおいて特定することも依然として可能である。しかし、2006年度(図3)のネットワークは、それ以前とは大きく異なっているように見える。つまり、ネットワークの構造が一変したことが視覚的にみてとれるのである。他方、その後2011年度(図4)までは、大きな変化はないように思われる。

図から視覚的に捉えられたこうした変化は、ネットワークの特性に関するいくつかの統計値にも現れている。

たとえば、パートナー数の推移をみると、当然のことながら、合併後、年を追って前身である2つの監査法人からのパートナーの数は減少しており、合併後に昇進した(新たに現れた)パートナーの数が増えている。2005年度と2006年度との間にも、他の年度間と同様の変化が見られており、パートナー数に関して、ネットワークの大きな変化の原因となるような変化は特にない。次にコンポーネント(結合している最大のサブネットワーク)に着目すると、その数が2004年度までは20以上であったのに対し、2005年度には14、2006年度には3にまで減少していることがわかる。すなわち、以前は相互に結合していなかったサブネットワークがつながったことで、より大きなコンポーネントになったことがわかる。

また、ネットワークの密度(実際の線の数/理論上存在可能な最大の線の数)は、2005年度の0.91から2006年度には1.36まで上がっている。線の数が1047(2005年度)から1489(2006年度)に増えていること、次数(各点が有する線の数)の平均も4.4(2005年度)から6.3(2006年度)に上がっていることをあわせて考えると、パートナー間の関係がより密接になっていることがわかる。なお、パートナー間の結びつきの強さを表す線の値は、2005年度から2006年度にかけてやや下がっている。

また、元太田昭和監査法人のパートナーと元センチュリー監査法人のパートナーとの結びつき方をみても、2005年度から2006年度にかけて大きな変化が見られる。たとえば、両法人のパートナーの直接の結びつきが、2005年度には16であったものが2006年度には162まで急増している。同様に、合併後に昇進したパートナーを間に挟む形での間接的な結びつきが46(2005年度)から450(2006年度)へと増加している。ここからも、法人内で何らかの組織構造上の変化あるいは人員配置方針等の変更があったのではないということが推察される。

いずれにしても、新日本監査法人におけるパートナー間の人的ネットワークには、2006年度において大きな変化があったことが判明した。このネットワークの変化によって、パートナーが発揮する懐疑心に対する、他の

パートナーの影響には変化があったのであろうか。次に、パートナーの発揮する懐疑心が、ネットワーク上のつながりを有する他のパートナーから受ける影響について検討する。

職業的懐疑心について確立された測定(方法)はいまだ存在しておらず、これ自体、今後の監査研究において探求されるべき重要な課題である。しかし、本稿では、懐疑心の測定の問題は扱わないこととし、議論があることは承知のうえで、各パートナーの職業的懐疑心を測定するにあたっては裁量的アクルールを変数として採用することとする。

各パートナーが発揮した懐疑心は具体的には以下のように測定される。前述の例を用いると、パートナーAが発揮した職業的懐疑心は、X社、Y社、Z社の裁量的アクルールの平均によって測定される(パートナーAはこの3社以外の監査には従事していないとする)。また、同一のチームで監査業務に従事している他のパートナーそれぞれの(パートナーB、C、D)の職業的懐疑心の水準は、パートナーAが含まれていない監査において当該パートナーが発揮した懐疑心の平均(裁量的アクルールの平均)によって算定される。さらに、パートナーB、C、Dそれぞれについて算定された懐疑心の値を加重平均することで、パートナーAに対する他のパートナーの懐疑心が測定される。

なお、裁量的アクルールに基づいて測定されたパートナーの職業的懐疑心を単変量レベルで分析すると、パートナーが発揮する職業的懐疑心は時系列的に安定していることがわかる。つまり、各パートナーについて、連続する2年度間の変化をとると、この変化の平均は統計的に有意に0と異なる。また、裁量的アクルールに基づいて、中央値より高いか低いかで2000年度におけるパートナーを高懐疑心グループと低懐疑心グループとに分けると、2つのグループの差は2009年度まで有意であり続けることがわかった。各パートナーの職業的懐疑心が時系列的に安定的であるというこの結果が示唆するところについては今後さらなる研究が必要であろう。

特定のパートナーが発揮する職業的懐疑心が、同一のチームで監査業務に従事する他のパートナーの影響を受けるのかを分析するため、ある年度において、あるパートナーの従事する監査クライアントの裁量的アクルール(正值あるいは絶対値)の平均を被説明変数とし、当該パートナーとともに監査業務に従事している他のパートナーの平均裁量的アクルールの加重平均(平均の計算において、パートナーとのすべての監査を含まない)を主たる説明変数とする回帰分析を行う。

サンプル期間は裁量的アクルールの計算が可能な2000年度から2011年度までで、サンプルは裁量的アクルールに基づく職

業的懐疑心が可能なパートナーで構成され、そのサイズは分析ごとに異なる。裁量的アクルーアルの推定にあたっては修正 Jones モデルを採用した。

分析の結果、2005 年度以前は、パートナーがどの程度の職業的懐疑心を発揮するかは、当該パートナーと協働している他のパートナーに影響されていたが、2006 年度以降にはそうした影響がみられないことが明らかとなった。

5 . 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 3 件)

Hironori Fukukawa, Hyonok Kim, Effects of audit partners on clients ' business risk disclosure. Accounting and Business Research (2017). 査読有
DOI: 10.1080/00014788.2017.1299619

Theodore J. Mock, Hironori Fukukawa, Auditors' risk assessments: The effects of elicitation approach and assertion framing. Behavioral Research in Accounting Vol.28, No. 2 (2016): 75 - 84. 査読有

福川裕徳、監査法人内の人的ネットワークと職業的懐疑心、會計、187 巻 2 号、2015 年 pp. 84 - 96 頁、査読無

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：8 0 3 1 5 2 1 7