

**科学研究費助成事業 研究成果報告書**

平成 28 年 6 月 24 日現在

機関番号：32601

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2014～2015

課題番号：26590082

研究課題名(和文)わが国及び海外における監査時間の実態調査

研究課題名(英文)Survey on the Audit Time in Japanese and Foreign Audit Engagement

研究代表者

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

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,900,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、日本、アメリカ及び英国の監査事務所に対する調査によって、実際の監査契約に基づく監査時間を把握した。

本研究の結果、第1に、日本の監査時間は、被監査企業の規模をコントロールした上で、アメリカ及び英国に比べて有意に少ないこと、第2に、日本においては、監査計画の修正による追加的な監査時間は、アメリカ及び英国に比べて有意に少ないこと、第3に、日米の内部統制報告制度の比較によれば、アメリカとは異なり、日本では、内部統制監査の時間を除くと内部統制評価の時間がほとんど残されていないことが明らかとなった。

研究成果の概要(英文)：In this research, I have done the survey on the audit time in Japanese, the US and the UK auditing firm, as the real engagement base.

This research found that (1) the audit time in Japanese audit engagement is significantly shorter than the US and the UK, (2) the additional time by the audit plan change is significantly shorter than the others, and (3) the Japanese auditors scarcely share time for the evaluation of internal control without the time for internal control audit, quiet unlike the US auditors.

研究分野：会計監査

キーワード：監査の品質 監査時間 監査計画 監査報酬 内部統制

## 1. 研究開始当初の背景

2011年に発覚したオリンパス事件を受けて、わが国では、2013年に「監査に関する不正リスク対応基準」が公表された。オリンパスに限らず、近年、わが国上場企業の不正な財務報告が相次いで発覚し、わが国の「監査の質」が低いのではないかとの疑義が提示されている。まず、本研究における第1の着想は、わが国の監査の質が本当に低いのかどうかを明らかにしたいということにあった。ただし、研究開始当初においては、まだ東芝の粉飾決算事件は明らかになっていなかったが、後日、その発覚を受けて、本研究の第1の着想は時宜を得ていたと認識を深めている。

一方、監査論研究においては、「監査の品質」は職業的専門家の高度な判断の領域にかかるものであることから、外部からは測定不能とされてきた。そのため先行研究においては、監査報酬や監査事務所の規模を監査の品質を代替する指標として用いてきたが、それらには各々に制約条件が多く、必ずしも、監査の品質を明らかにしているとは言えない状況にある。実際、私自身も、科学研究費補助金「監査事務所における監査の品質の実態調査研究」(基盤研究(c)、平成21年度~平成23年度、課題番号:21530473)を受けての研究等を通じて、監査の品質に関する研究を進めてきたが、そこでは、監査報酬や監査事務所の規模等の間接的な指標を利用するものであった。

そこで本研究では、単に公表データによる調査にとどまらず、内外の監査法人との守秘義務契約の下、ヨリ直接的に監査人の業務量(監査の品質)を表す、監査時間の実態を調査したいと考えたのである。これが本研究における第2の着想であった。

## 2. 研究の目的

本研究では、挑戦的萌芽研究として研究期間内に主に以下の2点を明らかにすることを目的とした。

すなわち、第1に、内外の監査法人の協力を得て、実際の監査時間を調査し、わが国の財務諸表監査の品質がいかなる水準にあるのかを分析し、明らかにすること。

また、第2には、先行研究が監査の品質の代理指標としてきた各種の指標に基づいて測定される監査の品質について、本研究の実態調査によって把握した監査時間による品質との差異を分析し、品質を捕捉する指標としての適否を再検討すること。このことによって、今後、わが国の監査の品質を測定し諸外国のそれと比較衡量するための測度やそれを実現するための制度的枠組み等について検討することができるものと考えている。

こうした研究は、従来、わが国においてはほとんど先行研究がない。数少ない先行研究

の一つとしては、筆者が2012年に公表した、「監査時間の国際比較に基づく監査の品質の分析」(『會計』第181巻第3号、2012年3月1日、354-367頁)が挙げられる。本研究では、当該研究論文において実施した研究を発展させるべく、調査を実施したのもである。

こうした監査時間を実際に調査し、それをもとに監査の品質を検討するという研究方法は、公表データに基づく研究ではないこともあって、わが国のみならず、従来の監査研究において、独自の研究アプローチであるということができ、海外においてもその成果が限られている。

本研究の最終的な目的は、前述のように、現在、わが国の監査の品質が問われている状況下で、監査の実証的研究が前提としている監査の品質の代理指標を改めて問い直し、「監査の品質」を再定義すること、並びに、制度、及び実務上の示唆を得ることにある。

## 3. 研究の方法

本研究では、前述の目的を達成すべく、3つのフェーズからなる研究プロセスを予定した。

第1に、国内の監査事務所に対して、監査時間の調査を行うこと。なお、調査に当たっては、事前にパイロットテストを実施した上で本調査に移ること。

第2に、海外の監査事務所に対して、監査時間の調査を行うこと。このフェーズにおいては、時間的、資金的な制約から、わが国の調査の結果を踏まえて準備を行うとともに、海外の研究者の協力を仰いで、本調査を行うこと。

第3に、調査結果を分析して調査結果を纏めるとともに、先行研究で利用されている監査の品質に関する各種指標が示す監査の品質の測度との比較検討を行うこと。

これらのフェーズは、順に行うのではなく同時並行的に実施することを予定した。また、最終的には、これらを踏まえて、監査の品質の測定に関する枠組みの構築を図ることとしたのである。

与えられた2年間の研究期間については、次のような手順で研究を進めた。

<26年度>

第1年度である26年度は、主に、以下の3つの事項に取り組んだ。

### (1)文献・資料研究

文献・資料等の研究によって、次の点の検討を行った。

従来の監査研究における監査の品質に関する研究 この点については、主に海外の学術雑誌及び学位論文やweb公開されているWorking paper等における実証研究での監査の品質の取扱いを検討した。

品質一般に関する他分野における研究

成果の検討 この点については、現在、サービス業における品質の研究が注目を集めている経済学、経営学及びマーケティング論等の分野の図書及び論文等を渉猟し検討を行った。

これらの研究成果については、当初は、適宜、学内紀要や Working Paper 等において公表していくことを予定していたが、研究ノートに類するものであったことから、研究期間の途中での公刊はせず、最終的に公表したいいくつかの論文の背景となった。

### (2)国内調査

わが国の監査法人に所属する監査担当者に対して、パイロットテストとして、監査時間の調査を実施し、いかなる調査項目を調査対象とするかについて検討を行った。

監査法人によっては、実際の監査時間のデータを提供することはできないケースもあることから、実験的な手法によって、当該監査法人における監査時間の見積りの実態を把握することを試みた。しかしながら、見積りのための実験素材が限られた資料では不十分との指摘をパイロットテストの過程で幾度か受けたことから、実験的手法による調査は後日回しとして、あくまでも、被監査企業については匿名ではあっても、実データの提供を求めて、パイロットテストを進めた。

### (3)データベースの利用

実際の監査実務における品質の問題を検討するために、わが国については日経 NEEDS、海外については主にアメリカの Audit Analytics から、監査の品質に関連する各種指標を算定するためのデータをカスタマイズ・データとして購入し、監査時間の調査によって得られたデータと比較できるように、データベースの構築に努めた。

ここでいうデータベースとは、主に、被監査企業ごとに、企業の財務データ、担当監査事務所のデータ（規模や訴訟の状況、監査保険の適用等の概要）、及び 監査報酬や監査担当者の人数や経験年数等の監査関連データを整理したものである。

当該データベースは、実態調査の分析、及び得られたデータを基にした実証研究論文の執筆の際の基礎として利用するためのものである。本研究では、最終的に、本研究において構築した監査の品質の評価モデルの検証を行うことを予定していることから、かかるデータベースは、年度ごとに新規追加データを購入し、更新していくことが必要となる。かかるデータベースは、本研究の目的のために利用することのみならず、今後の関連する研究の基礎資料としての利用も期待できる。

### <27 年度>

研究第2年度である 27 年度においては、以下の3つの事項に関して研究を進めた。

#### (1)文献・資料研究

第1年度に引き続き、各種文献・資料の渉

猟を行った。前年に追加して、とくに次の点の研究を行った。

監査の品質にかかる内外の制度や自主規制等の検討 この点については、各国の監査制度に関する法規等の原文や評釈を検討を行った。

この側面での成果としては、アメリカにおいて、公開会社会計監視委員会 (PCAOB) から、監査品質指標 (AQI) の開示が提案され、今後の監査制度及び実務に大きな影響を及ぼすものと解されたことから、AQI の検討を本研究に取り入れたことである。なお、PCAOB の提案では、本研究の主たる調査対象である監査時間も、AQI の1つとして挙げられている。

#### (2)国内及び海外調査

国内については、第1年度のパイロットテストに引き続き、主に監査法人の協力を得て、ヒアリングと質問票調査を実施した。

他方、海外については、当初、監査の品質に関する取り組みを行っている機関として、アメリカの「監査品質センター」及び英国のイングランド・ウェールズ勅許会計士協会を訪問し、意見交換及び今後の実態調査等に対する専門的な知見を得ることを予定したが、これらの機関への訪問調査は、海外出張のタイミングの関係で実現しなかった。それに代わって、e-mail を利用しての文書での回答を得て、調査の参考とすることとなった。

また、海外のうち、アメリカについては、日本と同様に、実際に、アメリカの監査事務所に対して、訪問調査を行った。他方、英国については、訪問する機会が得られなかったため、従来から交流のある研究者の協力の下で、e-mail を通じての調査に留まった。

以上のように、当初の予定とは一部実施計画の修正を余儀なくされたものの、概ね研究計画に掲げていた実態調査を実施することができた。すなわち、日本、アメリカ及び英国において、同じ内容と形式による質問票に基づいて、実際の監査契約に基づく監査時間の調査を行うことができ、貴重な研究資料を入手することができたと考えている。

#### (3)データベース等を利用した比較研究

上記において得られた実態調査データをもとに、研究代表者自身が以前実施した研究を含む先行研究の結果との比較検討を行うとともに、第1年度において構築したデータベースを元に、先行研究で扱われている監査の品質の分析手法を援用して、日米英の監査時間の比較検討を行った。

比較に当たっては、監査時間の比較検討のみならず、監査計画における当初の監査時間と最終的な監査時間の増減分析、財務諸表監査における内部統制評価の時間と内部統制監査の時間の関連性の分析等を行った。

現在、これらの分析結果をもとに研究論文を執筆中であり、28 年度中に、研究成果として国内外の学会報告に応募したいと考えている。

#### 4. 研究成果

本研究による学術的な分析は、現在、実施しているところであるが、本研究から得られた研究成果としては、以下のように整理することができる。

##### (1) 監査時間データの調査

本研究の学術的な貢献のうち最大のものは、監査時間の実態調査を行ったという点にある。

監査の品質は、次の式で表わされると考えられる。

監査の品質 (AQ)

$$= \{ \text{監査人のスキル (s)} \times \text{監査人の業務量 (w)} \} \times \text{監査対象の性質 (Ob)} \times \text{監査対象が利用している基準 (会計基準) の性質 (St)}$$

これらのうち、Ob と St を所与とすれば、監査の品質は、当該監査業務に関わる監査人のスキルとその監査人が行う業務量の積の総和の部分によって決まることとなる。従来は、これを主に監査報酬によって代替してきたのである。監査報酬は、有価証券報告書等で公表されており、データベースも構築されていることから、実証的研究を実施するのに容易であったという背景もあるであろう。監査報酬を利用した監査の品質の研究は、わが国はもとより、海外においても一定の研究領域を形成してきている。

しかしながら、監査報酬には、監査人が被監査企業に対して抱く契約リスクや、当該監査契約を取り巻く経済環境も当然に反映されることになるため、あくまでも監査報酬は、監査の業務量とスキルの積の総和の部分を把握するための、間接的な代替指標に過ぎないのである。

本研究が調査した監査時間は、より直接的に監査人の業務量を把握しようとするものである。また、今日、監査法人における監査マニュアルが国際的に共通化されてきている現状を考えると、監査人のスキルを所与と考えられることから、監査人の業務量について、監査時間を通じて捕捉することができれば、監査の品質をより適切に把握することができると考えられるのである。

従来は、監査人が被監査企業との間での守秘義務契約を重視する姿勢によって、かかる調査の実行可能性が低いと考えられ、積極的に取り組まれてこなかった。研究代表者は、先に挙げた研究論文の際に、一定の範囲ながらそうした監査時間の調査を実施した経験があり、守秘義務契約を結んだ上であれば、本研究を実施することが十分に可能であると認識していた。結果として、今回の調査によって、監査時間のデータを日米英の監査事務所に関して入手することが

できたのである。

##### (2) 監査時間分析の結果

本研究によって得られたデータの分析結果は、概要として、以下のように整理することができる。

日本の監査時間は、被監査企業の規模をコントロールした上で、アメリカ及び英国に比べて有意に少ないといえる。

日本においては、監査計画の修正による追加的な監査時間は、アメリカ及び英国に比べて有意に少ないといえる。

内部統制報告制度を実施している日本とアメリカに関してみれば、アメリカでは内部統制監査の時間が財務諸表監査の監査時間に対して、かなりの程度純増したものと捉えられるのに対して、日本では、内部統制監査にかかる時間は、従来の内部統制評価の時間との重なりが大きく、内部統制監査の時間を除くと内部統制評価の時間がほとんど残されていないといえる。

最終的な研究成果の公表に際しては、まだ検討しなければならない点も多いが、少なくとも、本研究の結果の限りでは、わが国の監査人の監査時間、すなわち業務量の少なさが確認できたといえよう。

##### (3) 今後の研究への展開

監査の品質に関する枠組みは、DeAngelo (1980) が提案して以来、ほとんど変わっていない。すなわち、監査の品質は外部からは捕捉できないという前提の下、外部公表の何らかの代替指標を利用するという枠組みである。

本研究は、監査時間の調査とそれに基づいて、これまで利用されてきた指標の適否を再検討することの第一歩である。前述の PCAOB による AQI の開示が実現すれば、監査の品質にかかる研究の枠組みは大きく変容するであろう。その意味では、本研究はそれに先立つ研究と位置付けることができる。

とくにわが国においては、今後、東芝事件を受けて、監査法人のガバナンス・レポートが策定され、それに基づく各監査法人によるガバナンス報告書(たとえば、透明性報告書と称されるもの)が公表されていくことが予定されている。その際に、監査時間を公表指標の中に取り入れていくことができれば、監査に対する国際的な不信感の払拭に向けた取組みの一助とすることもできるのではないかと考えている。

なお、本研究は監査時間に限った調査であったが、PCAOB の提案を踏まえ、また本研究の更なる進展を図る目的からも、監査時間に限らず、個々の監査業務及び監査事務所における監査の品質を客観的に測定する指標、すなわち、AQI の研究について、引き続き科学研究費補助金(基盤研究(C))の補助を得て、研究を継続していくこととなった。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 4 件)

町田祥弘「監査人の交代にかかる被監査企業の意識」、『産業経理』(産業経理協会) 査読無、76 巻 1 号、2016 年 4 月、65-79 頁。

町田祥弘「監査報告書に対する財務諸表利用者の意識調査の結果と分析」、『会計プロフェッション』(青山学院大学大学院会計プロフェッション研究学会) 査読無、11 号、2016 年 3 月、127-152 頁。

町田祥弘「監査報告書に対する利用者の認識と期待」、『會計』(森山書店) 査読無、189 巻 3 号、2016 年 3 月、43-57 頁。

町田祥弘「監査規制をめぐる新たな動向と課題 監査事務所の強制的交代の問題を中心として」、『会計・監査ジャーナル』(日本公認会計士協会) 査読無、725 号、2015 年 12 月、81-92 頁。

〔学会発表〕(計 1 件)

町田祥弘「監査報告書に対する財務諸表利用者の認識と期待」、日本会計研究学会 第 74 回大会(於 神戸大学) 統一論題報告第 3 会場「監査研究のフロンティア～監査報告書の改革をめくって～」、2015 年 9 月 7 日(月)。

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

町田 祥弘 (MACHIDA, Yoshihiro)

青山学院大学・大学院会計プロフェッション研究科・教授

研究者番号：5 0 2 6 7 4 3 1