

監査品質と監査人の経営者に 対する批判的態度

伊 藤 公 一

はじめに

財務諸表監査を行う監査事務所は、被監査会社を顧客とした営利事業を営みながら、制度上、公益のために顧客と対立することも辞さない態度で臨むことを要求されており、資本市場を支える監査の役割は一種の矛盾を抱えている。財務諸表監査に対する市場からの信頼を維持するためには、監査の品質について、その中核はどこに存在するかを検討することは重要であると考えられる。

そのため、本稿は、IAASB（国際監査・保証基準審議会）の公表する監査品質フレームワークにおいて、何が監査品質の中核ととらえることができるかを明らかにし、また、それを促進するためにどのような手段がありうるかを検討することを目的とする。

IAASBは、2011年1月に「監査品質：IAASBの観点」を公表し、経営者、監査委員会の構成員、投資者の各ステークホルダーが監査に求める特質の調査を行いつつ協議を重ね、2013年1月には監査品質フレームワークのドラフト版である協議文書（IAASB（2013a））を公表し、監査品質を向上させるための幅広い視点からの意見を求めている。これは改訂され、2014年2月に「監査品質フレームワーク 監査品質の環境を創造する主要な要素」

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

（IAASB（2014））が公表されている。

IAASBの監査品質プロジェクトの特徴は、監査に直接従事する監査人の立場からのみではなく、監査結果の利用者を含む広範なステークホルダーの監査品質に対する観点を重視する姿勢にあると考えられる。監査の「クライアント」といえば一般的に企業の経営者を指すが、監査報告書の想定利用者は投資者一般であり、直接的に費用を負担する被監査企業の経営者と受益者である監査済財務情報の利用者では監査に求めるものは異なる可能性があり、監査は両者のニーズを満たす必要があるため、これは重要な特徴であると考えられる。

そこで以下では、まずフレームワークの概観（第1節）および監査人に要求される特質（第2節）について述べる。つぎに公益についての記述に注目してフレームワークの内容を参照する（第3節）。さらに各ステークホルダーが監査に要求する特質についてのIAASBの調査結果とその含意を述べる（第4節及び第5節）。続いて監査人にとっての顧客が誰であるか不明確であることから生ずる問題（第6節）、および監査事務所が営利組織体であることが監査品質に与える影響について述べる（第7節）。第8節では監査人による経営者に対する批判的態度について検討し、第9節ではそれが十分に発揮され監査品質を向上させるためにはどのような方策が考えうるかを検討する。

1. 監査品質フレームワークの概観

フレームワークは、監査品質の主要な要素に対する気付き（認知）を喚起し、主要なステークホルダーが監査品質を改善する方法を探求することを推奨し、主要なステークホルダー間の監査品質に関する議論を促進することを目的としている⁽¹⁾。また、それは監査人が準拠を要求される倫理基準、監査基準、および事務所内の品質管理基準に置き換えられるものではなく、基準を

追加するものでも監査業務における手続上の要求事項を提供するものでもない⁽²⁾と述べられている。

フレームワークにおいて監査品質の構成要素は、インプット、プロセス、アウトプット、財務報告サプライ・チェーン内の主要な相互作用、および状況要因の5つに分類される⁽³⁾。このうちインプットは、①監査人の価値観、倫理観、態度、②監査人の知識、経験および監査時間の2群に分類される⁽⁴⁾。また、インプット要素とプロセス要素については、適用されるレベルが業務レベル、事務所レベル、国レベルの3種類に分類されている。

フレームワークは、監査業務責任パートナー (audit engagement partner) が監査品質に直接的に責任を負っており、また高品質の監査に必要な価値観、倫理観、態度の業務担当チームによる発揮を確証する重要な役割も担っている⁽⁵⁾。業務レベルにおけるインプット要素である価値観、倫理観、態度について、業務担当チームが、①監査は公益 (public interest) のために実施されることを認識しており、かつ、倫理的な要求事項に準拠することの重要性を認識していること、②客観性と誠実性を発揮すること、③精神的・外観的に独立していること、④職業専門的能力を発揮し正当な注意を払うこと、⑤職業的懐疑心を発揮することの5点が重要な特質として挙げられている⁽⁶⁾。また、事務所の文化は監査チームメンバーの心理状態に影響を与える重要な事務所レベルのインプット要因である⁽⁷⁾。

このように監査品質フレームワークは、監査品質の属性をインプット、プ

(1) Cf. IAASB (2014), p. 1.

(2) Cf. *ibid.*

(3) Cf. *ibid.*, p. 5, para. 8.

(4) Cf. *ibid.*, para. 9.

(5) Cf. *ibid.*, p. 8, para. 3.

(6) Cf. *ibid.*

(7) Cf. *ibid.*, p. 9, para. 4.

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

ロセス、アウトプット、相互作用、状況要因の5種類に分類し、さらに、インプットとプロセスについては、業務レベルのみならず、間接的に個々の監査に影響を与える事務所レベル、国レベルの要因に区分して整理している。また、記述量の多いインプットとプロセスの品質属性の詳細については、「附録2」に収録する形でフレームワーク全体の量的バランスを保とうとしている。

2. 監査人に要求される特質

フレームワークは、監査品質を支える重要な基礎を提供するものとして監査基準（ISAs）を位置付けたうえで、ISAsの要求事項のほとんどは監査における判断のフレームワークを提供し、またはISAsを適切に適用するためには判断が必要であるとしている⁽⁸⁾。また、それゆえに監査は誠実性、客観性、および職業的懐疑心を発揮し、事実と業務環境条件によって支えられた適切な判断の行使を可能にするために経験を用いる有能な個人に依存した領域（discipline）であるとしている⁽⁹⁾。さらに、必要な変更が財務諸表になされること、または、そのような変更がなされない場合には監査人の報告書が適切に限定されることを確実にするために、粘り強さと頑健性という性質もまた重要であるとしている⁽¹⁰⁾。すなわち、IAASBは監査の実施にあたって、誠実性、客観性、および職業的懐疑心に裏打ちされた監査人の判断力が必要であり、それに加えて監査人の個人的性質として粘り強さと頑健性が重要であるとしている。

(8) Cf. *ibid.*, p. 36, app. 1, para. 4.

(9) Cf. *ibid.*, para. 5.

(10) Cf. *ibid.*

3. 公益のために実施される監査

監査が誰のために実施されるかという点について、フレームワークは「監査チームは、監査を組織体のステークホルダーの利益のため、また、より広範な公益のために実施することを誓約する必要がある。それゆえ、監査チームは経営者に対して適切な challenge (異議申し立て) を行い適切な判断を下す必要がある⁽¹¹⁾」とする。したがって、ステークホルダーの利益と公益のために業務を行うという監査チームの誓約が果たされたかどうかは、監査チームが経営者に対して異議申し立てを適切に行ったかどうかを通じて明らかになる。また、監査業務パートナーは業務担当チームが監査は広範な公益のために実施されることを認識していることを確認しなければならない。フレームワークは監査人が公益性を発揮するための前提条件に関してつぎのように述べる。

誠実性は公益のために行動する者すべての前提条件である。業務担当チームは誠実性をもって行動すること、および、そのように行動していると見られることが不可欠であり、それには正直さのみならず公正さ、率直さ、勇気のような幅広い関連した性質が必要である。(IAASB (2014), p. 40, app. 2, para. 6.)

また、つぎのように述べて公益の保護を監査事務所の利益に優先させることができるかどうかは監査事務所の文化に依存するとしている。

(11) Ibid., p. 39, app. 2, para. 3. なお、'challenge' は、'to question whether a statement or an action is right, legal etc.' すなわち、「ある言明または行動が正しいかどうか等を問うこと」(Oxford Advanced Learner's Dictionary 8th. ed.) と解釈される。本稿では、「批判的態度」ないし「異議申し立て」と訳している。

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

監査事務所の文化は、業務担当チームが働く環境はパートナーとスタッフの考え方、および、その結果として彼らの責任を解除する方法に影響を与えるため、監査パートナーと業務担当チームのその他のメンバーの価値観、倫理観、および態度に重要な影響を与える。監査は公益を保護するために設計されているが、監査事務所はしばしば営利組織体である。各事務所の文化は、単なる事務所の商業的目標の達成に対立するものとして公益におけるパートナーとスタッフの機能を決定する重要な要素となるだろう。（Ibid., p. 4, para. 4.）

さらに、監査機能の公益性を保護するために、監査事務所の頑健な内部統制の整備が重要であり、⁽¹²⁾ また、事務所レベルと業務レベルの両方において財務的考慮が公益に資する頑健な監査の実施を妨げることを許してはならないとする。⁽¹³⁾

以上のことから、監査が公益のために実施されることは、監査チームが誓約する必要があり、監査業務責任パートナー、業務担当チーム、監査人個人のいずれのレベルにおいても認識されている必要がある。また、それは監査事務所が営利組織体であることを度外視した監査チームの経営者に対する批判的態度と判断の行使を通じて実現されるということが出来る。

このように、フレームワークにおいて公益は監査人および監査事務所が自らの財務的利益よりも重視して守るべきものとして考えられており、また、経営者に対する批判的態度の行使は、公益に資する監査人の具体的行動であると解釈することが可能であろう。

(12) Cf. *ibid.*, p. 42, app. 2, para. 18.

(13) Cf. *ibid.*, p. 43, app. 2, para. 24. なお、「財務的考慮」とは、監査報酬を上回る費用のかかる手続は、たとえそれが必要な場合であっても実施しないというような考慮をさすと考えられる。

4. 各ステークホルダーが監査に求める特質

2013年1月に公表された協議文書 (IAASB (2013a)) のうち、「附録2」には、フレームワークの制定を支援するために9か国の監査委員会の構成員、大企業および小企業の上級経営者、機関投資家、主要な政府系ステークホルダーを対象として2011年に実施された調査の結果の概略が掲載されている。⁽¹⁴⁾ また、調査結果の詳細は、別の文書 (IAASB (2013b)) にまとめられている。

この調査では各ステークホルダーがそれぞれ何を監査の好ましい特質として重視するかを尋ねている。回答数は169件である。回答者は、監査の好ましい特質の候補の一覧表を見て、その要素を「重要」、「重要性は低い (less important)」、「重要でない」の3段階で評価するように求められた。なお監査人自体は調査の対象となっていない。

「表1」は「附録2」に掲載された結果の表に基づいて、経営者、監査委員会構成員、投資者の三者がそれぞれどの要素を「重要」、または「重要性は低い」と回答したかについてまとめたものである。この調査の結果によれば、経営者、監査委員会構成員、投資者の3者が共通して重要と考える要素はない。投資者の重視する点は経営者および監査委員会構成員と重なっているものがない。経営者が重要と考える要素は、「監査業務の効率性」、「業務担当チームの能力と継続性」、「コミュニケーションの質・有用性・適時性」である。

監査委員会の構成員が重要と考える要素は、「監査の頑健性」、「コミュニケーションの質・有用性・適時性」、「経営者からの独立性」である。このうち「監査の頑健性」について監査委員会構成員は業務担当チームの監査アプローチによって監査の有効性および監査品質を評価しており、その主要な要

(14) Cf. IAASB (2013a), p. 67.

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

表1 各ステークホルダーが重要と考える監査の特質

要素	重要 と考える者	重要性は低い と考える者
監査の頑健性	監査委員会	—
業務の効率性	経営者	—
経営者の時間・資源使用の効率性	—	監査委員会
業務担当チームの能力と継続性	経営者	—
シニアチームの能力	—	監査委員会
コミュニケーションの品質・有用性・適時性	経営者・監査委員会	—
監査事務所の評判	投資者	経営者・監査委員会
専門家としての職務上の関係	—	経営者・監査委員会
パートナーの接近可能性	—	経営者・監査委員会
企業及び産業の知識及び経験	—	経営者・監査委員
会経営者からの独立性	—	監査委員会
独理性の知覚	投資者	—
監査委員会の質を含む規制枠組の強さ	投資者	—
規制当局の調査	—	投資者
透明性報告書	—	投資者
クライアントの財務報告の品質	—	投資者

（出所：IAASB (2013a), pp. 67-68. の表にもとづいて作成）

素は、①監査が適切に高リスク領域に焦点を当てていること、②業務担当チームが適切に構成され、パートナーおよび経験の豊富なスタッフが十分な時間を費やしていること、③グループ監査チームが十分に構成単位の監査に関与したことの3点である⁽¹⁵⁾。

また、監査委員会は、監査品質についての見解を形成するにあたって、業務責任パートナーが、異論のある問題について頑健な方法で経営者に異議申立てを行い、必要に応じて監査意見を修正することを含め、その問題に関して原則に基づいた見解を説得力をもって示しているかどうかを考慮する⁽¹⁶⁾。

(15) Cf. IAASB (2013b), para. 18.

(16) Cf. *ibid.*, para 19.

経営者と統治責任者（ガバナンスに責任を負う者）は、ともに「コミュニケーションの品質・有用性・適時性」を重要としている。

これに関してフレームワークは、まず統治責任者にとっては、監査人とのコミュニケーションから次の4点を得ることが特に有意義である可能性があると⁽¹⁷⁾している。

- ・財務諸表の作成責任を果たす行動に関する偏りのない洞察
- ・内部統制の運用を含む組織体の財務報告実務に関する洞察
- ・組織体の財務報告過程の改善のための勧告
- ・有効に統治責任を遂行することを可能にする情報。

つぎに、監査人と経営者のコミュニケーションはインフォーマルなものが多いが、監査人の所見の文書化を経営者が要求する場合もあり、そのような報告書に経営者は価値を見出す旨が指摘されている⁽¹⁸⁾。さらに、財務報告以外に関する監査人と経営者とのコミュニケーションに関して、経営者が特に評価するものは以下の通りである⁽¹⁹⁾としている。

- ・組織体の事業とシステムの特定期域における洞察及び改善の勧告
- ・規制に関する所見
- ・重要な産業の課題又は潮流についての国際的視点。

このように、統治責任者と経営者はいずれも自らの職務の遂行に有用な第三者からの情報や洞察の提供およびそれらを通じた自己の正当性の証明という側面を監査の好ましい特質としている点において共通点がある。

これに対して投資者は、「監査事務所の評判」、「独立性の知覚」および「監査委員会の質を含む規制枠組みの強さ」を重要な特質と認識⁽²⁰⁾している。

(17) Cf. IAASB (2014), para 26.

(18) Cf. *ibid.*, para. 27.

(19) Cf. *ibid.*, para. 28.

(20) なお、独立性の知覚は監査委員会に監査人の独立性を考慮する役割が規定されていること、非監査業務報酬の大きさ、監査人の独立性を統治する頑健な規制の要

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

なお、フレームワークにおいて監査事務所の評判は、監査品質の構成要素ではなく、高品質の監査を提供することによって結果として生ずるものと位置付けられている。⁽²¹⁾

以上のようにステークホルダーごとに監査品質の知覚は大きく異なっている。その理由について IAASB はステークホルダーごとに監査に直接関与する度合および監査に目的適合的な情報の利用可能性が大きく異なるためである⁽²²⁾としている。

5. IAASB による調査結果の含意

前節より次のように考えることができる。すなわち、監査人が経営者を最も重要な顧客と考えるならば、監査人は監査業務の効率性と業務担当チームの能力・継続性に重点を置き、さらに経営者にとって有用な情報の提供を心がけるべきである。

監査委員会を最も重要な顧客と考えるならば、監査人は監査の頑健性と経営者からの独立性に重点を置き、さらに監査委員会の役割遂行に資する情報の提供を心がけるべきである。

これに対して、最も重要な顧客は投資者であると考えれば、監査人はその独立性の知覚が改善され評判の向上に結び付く要素に注力すべきである。また、自らの業務を規制する枠組みの強化も意識する必要がある。投資者は経営者が提示する財務諸表の適正性について直接的に検証する手段を持たず、それを監査人に依存している。また投資者は監査報告書を通じて財務諸表の信頼性を評価するため、監査品質に要求する特質は間接的なものとなっている。

求事項、監査規制当局者の監督結果の報告書などの方法によって形成される旨が説明されている（Cf. IAASB (2013b), para. 25.）。

(21) Cf. IAASB (2014), p. 15, para. 20, ft. 6.

(22) Cf. IAASB (2013a), p. 4.

る。監査事務所の評判を重視するのは監査自体の信頼性について知る手段が他にないからであると思われる。監査事務所の評判は投資者から期待された役割を十分に果たすことによって形成される。監査人の最も重要な顧客は経営者ではなく投資者であるとするならば、監査人は投資者が期待する特質を満たす必要がある。

6. 監査人の顧客

第4節のIAASBによる調査は、経営者、監査委員会構成員、投資者という監査人以外のステークホルダーに対して、監査の好ましい質を問うたものである。この調査の視点は、監査人の立場からの顧客満足の要素の調査であると解釈することができる。⁽²³⁾

フレームワークの公益に関する文脈に沿って考えれば、監査人の顧客は投資者であると解釈すべきであるように思われる。しかしフレームワークでは一般的な慣習のとおり「クライアント」という用語により経営者を指しており、投資者を指してはいない。わが国の場合、経営者は実質的に監査人を選任・解任する権限を有していることが多いため、監査人は経営者のニーズを満たすべく行動せざるを得ない状況におかれている。その結果として監査人は経営者の擁護者になる危険性があり、投資者のために財務諸表の適性について検証し意見を述べるという本来の役割の遂行が阻害される可能性がある。⁽²⁴⁾ 監査人の置かれたこの二律背反的状况は監査品質を考えるうえで重要な

(23) したがって監査人自身の監査に求める特質は考慮されていない。監査人が監査に求める性質としては、十分に高い報酬が継続的に得られること、解任され報酬を失う危険性がないこと、社会からの信頼の獲得、監査人個人の監査事務所内での地位向上などが考えられる。

(24) このような問題はすでに顧客擁護 (client advocacy) 問題として議論されており、例えば O'Connor (2002) および Mayhew and Pike (2004) 等においても検討されている。

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

要素であると思われる。

すなわち、フレームワークにおいて、「財務諸表利用者の中には、監査品質を入手した監査証拠の量、および、経営者に対する challenge（批判的態度）の最大化であるとみる者がある可能性がある。この観点からのみ見れば、より多くの資源（量的及び質的意味の両方において）が監査に投入されれば、それだけ品質が高くなることを示唆する⁽²⁵⁾」旨が指摘されている。これは、監査の有効性は作業量および監査人の批判的態度により高まるという情報利用者側の観点である。これに対して、経営者は、「監査費用が抑制され、監査は可能な限り迅速に終了し、組織体の継続的業務の監査による途絶は最小限であることが保証されることに興味がある可能性がある⁽²⁶⁾。」つまり、経営者は、監査費用はできるだけ安く、監査に要する時間は可能な限り少なく、自らの日常業務が監査対応によって邪魔されないことが好ましいと考えている可能性がある。この点を監査基準設定主体である IAASB が監査品質フレームワークにおいて記述していることには、監査人の報酬を支払う経営者側の監査に対する真の要求は監査人および基準設定主体が目指すものとは大きく異なるものであることを基準設定主体が知覚している旨が明示されることによって、経営者に対する牽制として機能するため重要であると思われる。

またフレームワークは、情報利用者と経営者の利害対立を調整する役割は統治責任者（日本の場合、監査役等）にあり、多くの国において監査委員会に監査品質の考慮と監査人契約および監査報酬の承認権限が与えられているのはこのためであるとしている⁽²⁷⁾。

(25) IAASB (2014), p. 38, app. 1, para. 15.

(26) Ibid., para. 16.

(27) Cf. *ibid.*, para. 17.

7. 営利組織体としての監査事務所

フレームワークは、監査事務所が営利組織体であることから生じる第三者の監査品質に対する知覚について次のように述べる。

監査事務所は通常、営利組織体であり、監査事務所の収益性は通常、請求する監査報酬と十分かつ適切な監査証拠を入手することに要した費用の間の関係に関連している。これは、長期的には監査事務所の評判を守り不利な規制措置または法律的措置を避けるために監査品質を維持することが必要であると認識していながら、監査基準と倫理的な要求事項を適用しているにもかかわらず、監査事務所が実施する業務を限定する短期インセンティブをもつ可能性があるという第三者からの知覚につながる可能性がある。(以下略) (IAASB (2014), para. 12.)

これは、監査事務所が営利組織体であるために、十分かつ適切な監査証拠を入手するためには実施しなければならない監査手続を監査人が不適切に省略する可能性があることと第三者が知覚することによって、外観的な監査品質（すなわち監査事務所の評判）が低下する可能性があることの指摘である。

このような第三者からの監査に対する不信感は、監査人の選任・解任の権限を実質的に経営者が有していることによってさらに増幅される可能性がある。この不信感は監査人が十分な監査手続を実施し、その結果として十分かつ適切な監査証拠を入手したということについて、第三者側はそれを確かめる手段がないことに関連している。ゆえに監査人はステークホルダーの利益および公益のために監査を実施する旨を誓約するのみならず、十分かつ適切な監査証拠の入手プロセスについて、すなわち経営者に対して十分に批判的な態度で監査を行い適切な判断を下したということについて投資者の信頼を

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

獲得する必要がある。

8. 経営者に対する批判的態度（challenge）

監査人の役割が十分に果たされるためには、監査人が営利事業であることを度外視して、ステークホルダーの利益および公益のために職業的懐疑心を十分に発揮して、経営者に対して疑わしい取引・会計処理に関して臆することなく適切に異議申し立てを行う、批判的態度（challenge）が不可欠であると考えられる。経営者に対する批判的態度の重要性は、フレームワークの多くの項において言及されている。

まず、監査人は経営者のアサーションに対して challenge（異議申し立て）する心づもりがなければ不正の抑止として機能し、自信をもって組織体の財務諸表が財務報告枠組みに準拠して公正に表示されている旨の結論を述べることは不可能であるとする⁽²⁸⁾。これは、業務レベル-インプット要因の価値観、倫理観、態度に属する要素である。

次に、監査人の職業的懐疑心には、業務担当チームの構成員全員が、懐疑的精神を持ち経営者のアサーションに challenge（異議申し立て）する意欲を持つこと、および、経営者に対して批判的であるための自信を持ち結論に至るまで物事を追求する粘り強さを持つことが含まれている⁽²⁹⁾。これも、業務レベルのインプット要因、価値観、倫理観、態度に属する要素である。

また監査人が懐疑的かつ客観的であり与えられた情報の信頼性を試す用意があることが監査品質には不可欠であるとする⁽³⁰⁾。これは相互作用に属する要素の記述である。

フレームワークは、監査品質の状況要因のひとつである財務報告の枠組が

(28) Cf. *ibid.* p. 41, app. para. 15.

(29) Cf. *ibid.*, p. 41, para. 16.

(30) Cf. *ibid.*, p. 20, para. 52.

経営者に対する批判的態度を困難にする可能性について、次のような見解が存在することを指摘している。すなわち、過度に原則主義的な財務報告枠組によって経営者の目的に沿った方法で取引を説明する過剰な自由裁量が経営者に与えられ、監査人による経営者に対する challenge (批判的態度) が困難になると信じる者がいる⁽³¹⁾。他方で、規則の過度の強調は財務報告における厳格な準拠アプローチを促進し、監査人が取引の実態に焦点を当てて批判することを困難にする可能性がある⁽³²⁾と信じる者もいる。これは状況要因に属する要素の記述である。

また、フレームワークは会計数値の質的变化に伴い監査が困難になる状況に関して次のように述べる。

近年、財務報告の発達は、そのような情報がより主観的かつより「信頼可能性」が低くとも、徐々に情報利用者のより「目的適合的な」財務情報へのニーズに焦点を当てるようになってきた。これによって特に重要な測定の不確実性がある可能性のある公正価値尺度および他の推定値がより広く利用されるようになった。基礎にある仮定および測定の不確実に関する開示（たとえば感度分析）は、そのような財務諸表数値の忠実な表現に不可欠の部分である。しかしそれらの開示の中にはヘッジおよびリスク管理戦略のような性質上質的なものがある。その結果として、現金のような財務諸表項目よりも客観的な検証の可能性が低いために、そのような財務情報の「監査可能性」に疑問を持つ者もいる。(IAASB (2014), p. 28, para. 93.)

フレームワークは、さらに上記の理由による監査上の困難を5点列挙して

(31) Cf. *ibid.*, p. 28, para. 92.

(32) Cf. *ibid.*

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

いる。そのうち以下の3点は経営者に対するchallenge（批判的態度）に関連するものである。

第1点目は、適用可能な財務報告の枠組が組織体の意図した行動（例えばある投資はトレーディング目的で保有されているか、それとも満期保有目的で保有されているか）に依拠して代替的な会計処理方法を提供している場合に、経営者が過去においてまったく同じ状況に直面したことがなければ、経営者の意図を検証することが困難になるという点である。⁽³³⁾すなわち、現代の監査において監査人が経営者に対して異議申し立てを行う内容には、経営者の意図が含まれているが、その検証が困難な場合が存在する。

第2点目は、活発な市場がないため観察不可能なインプットに基づいて測定される金融商品の公正価値の検証が困難であるということである。⁽³⁴⁾そのような状況においては公正価値の計算には複雑なモデルと判断に強く依存した仮定を伴う可能性があり、専門知識が必要になることが多いとする。⁽³⁵⁾

第3点目は、財務報告枠組は通常、経営者に自らの会計上の判断を支持する適切な証拠の入手と報告を要求事項と適用指針において規定していないことである。⁽³⁶⁾

以上の3点は、いずれも状況要因に関する記述である。これは、監査人の価値観、倫理観、態度は、監査品質の中核をなす重要な要素であるが、監査人がその役割を十全に発揮するためには、それらのインプット要因のみに注意すれば事足りるのではなく、監査人にとっては操作可能ではない状況要因に対する検証においても、批判的態度の十分な発揮が要求されていることを示唆しているように思われる。

(33) Cf. *ibid.*, pp. 28-29, para. 93.

(34) Cf. *ibid.*

(35) Cf. *ibid.*

(36) Cf. *ibid.*

監査人からなされる経営者に対する challenge (批判的態度) は、監査の役割の本質的部分であり監査品質の中心的部分であると思われる。しかし、以上のように原則主義的な財務報告の枠組や主観的要素の強い会計数値の導入に伴って、批判的態度の発揮と結果の妥当性の検証が困難になりつつある可能性が指摘されている。また、経営者に対する批判的態度が監査人によって本当に十分に発揮されたかどうか、投資者等の監査人および経営者以外のステークホルダーが確認する方法は現在の制度上は存在しない。

監査人は監査契約と監査報酬の交渉の相手方である経営者に対して財務諸表の内容について批判的態度をとった結果として経営者から解任され、監査契約と監査報酬を失う可能性がある。重要な虚偽表示の可能性に気付いた際に経営者に対して批判的態度をとる監査人の原動力は、価値観、倫理観、態度という外部から確認のできない職業専門家としての精神的態度である。

監査人の心の状態は外部から検証する方法がない。また規制になじむものでもない。しかし監査人は検証する手段と能力を持たない株主等の情報利用者に代わって財務諸表の適正性を検証し結果を報告する義務を負っている。この義務が果たされたかどうかは、監査の過程において監査人が経営者に対して十分に批判的態度で臨み、その結果として財務諸表の不適切な表示等を指摘して是正を求めた事実によって確認される。したがって監査品質フレームワークの考え方に従えば、監査人の指摘により財務諸表を是正した事項について、少なくとも重要なものについては情報利用者に開示する必要があると思われる。

9. 監査人の役割遂行を促進する方策の提案

監査は投資者の利益と公益のため実施されるものであり、監査品質は監査人が職業的懐疑心を発揮して経営者に対して十分に説明を要求することを通じて向上すると考えられる。この監査人の役割の遂行をより促進するための

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

具体的方策として次の3点が考えられる。すなわち、①監査人に公益のために監査を実施している旨を意識させることによって顧客擁護に陥る危険を回避する方法、②経営者に対する説明の要求の結果行われた財務諸表の重要な正箇所を投資者に開示する制度の導入、および③監査人を監査役等と株主が選任する制度の導入である。以下でそれぞれについて述べる。

（1）公益への貢献を誓約する文書への署名

監査人が公益のために監査を実施していることを常に意識して業務にあたるようにするために次のような方法が考えられる。すなわち監査チームの全員が、監査業務に取り掛かる前に監査人はステークホルダーの利益と公益のために監査を実施することを認識している旨を誓約する文書に署名する。また監査の終了後はその文書を監査報告書とともに公表する。このようなことにより監査人は自律的に常に公益を意識するようになり、結果としてより投資者と公益のために経営者に対して説明を要求する姿勢が確保されると考えられる。Ariely (2012) にはこのような署名を行うことにより規範遵守の向上が見られることが明らかになっている⁽³⁷⁾。

（2）経営者に対する異議申し立てと重要な正内容の公表

現在のわが国の監査制度においては、監査人が投資者の利益および公益のために監査を実施したかどうかについて投資者には確認する方法がない。そ

(37) すなわち、大学生を対象とした実験において、被験者にとって「ごまかし」が可能な状況においても、比較対照のグループの学生はごまかしを行ったのに対して、倫理規定に署名をするよう求められた学生のグループは少しもごまかしをしなかった例 (Cf. Ariely (2012), pp. 39-44. (訳書50-56頁。)) および税務申告書や自動車保険の申告用紙のフォーマットの上に署名欄を設けて道徳規範を思い出させるだけで虚偽申告による不正行為の程度が大きく減少したことも報告されている。(Cf. Ibid, pp. 45-53. (同上訳書57-66頁。))

ここで、監査人が経営者に対して行った異議申し立てと、その結果行われた財務諸表の是正内容について、投資者にとって質的または金額的に重要と考えられるものを監査報告書のなかで開示する制度を導入する必要がある。これによって投資者は監査人が増加させた財務諸表の信頼性の質と量を知ることができる。これが監査品質のアウトプットの中核になると考えられる。

(3) 監査役等および株主による監査人の選任

監査人が経営者に対して異議申し立てを十分に行うことができない理由のひとつに、現行制度上、監査人が実質的に監査契約を締結し監査報酬額を交渉する相手方は経営者であるということがある。そこで、現在経営者にある監査人の選任・解任、および、報酬の決定権限を監査役等および株主に与えることによって、監査人の経営者に対する十分な批判的態度の発揮が可能となり、その結果として監査の品質が向上すると考えられる。⁽³⁸⁾

お わ り に

本稿で明らかになったことは以下のとおりである。

監査品質フレームワークは監査品質を改善する方法の探求および監査品質に関する議論の促進を目的としている。監査人には誠実性、客観性および職業的懐疑心に裏づけられた判断力を行使すること、および粘り強さと頑健性が求められる。

(38) これに関連して、Mayhew and Pike (2004) は実験を通じて監査人の選任・解任の権限を経営者から株主に移転させることによって、監査人が実施すべき検証を誠実に実施し、また、検証の結果を正直に投資者に報告する傾向が有意に高まったことを報告している。(Cf. Mayhew and Pike (2004), pp. 806-808.)

なお、平成26年6月成立。27年5月1日施行予定の会社法改正により、会計監査人の選・解任の株主総会議案の決定権のみが監査役等に付与された(会社法344条)。(税務研究会(2014), 39頁参照)

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

監査がステークホルダーの利益および公益のために実施されることについて監査チームは誓約する必要がある。この誓約は監査人が経営者に対して適切な説明の要求を行い適切な判断を下すことによって果たされる。

監査人は監査契約や報酬額の交渉に権限を持つ経営者に対して説明の要求を行わなければならない、それが経営者との関係の悪化を招き、結果として監査人は監査契約および監査報酬を失う可能性がある。

IAASBによる2011年の調査によれば、監査の好ましい特質として、経営者は監査業務の効率性と業務担当チームの能力と継続性、およびコミュニケーションの質・有用性・適時性を挙げている。監査委員会は監査の頑健性、コミュニケーションの有用性適時性、および経営者からの独立性を挙げている。投資者は事務所の評判、独立性の知覚、規制枠組の強さを重要な特質と認識している。このようにステークホルダーごとに監査品質の知覚は異なっている。経営者が監査に求めるものが、基準設定主体の目指すものと異なることを監査品質フレームワークにおいて記すことは、経営者に対する牽制として重要である。

監査人が重視すべき監査の品質は、誰を重要な顧客と考えるかに依存して変化する。フレームワークは監査が投資者の利益と公益のために実施される旨の誓約を監査チームに求めており、フレームワークの観点からは、投資者が本来の顧客と考えられる。しかし現行制度上は経営者に監査人の選任・解任の権限があるため、利益獲得を重視すれば営利事業体である監査法人は経営者の擁護者となる危険性がある。これによって経営者に対する監査人の批判的態度の十分な発揮はより困難になる。この状況は原則主義による財務報告の枠組と主観的会計数値の導入によってさらに困難になる旨が指摘されている。

このような状況下で投資者の信頼を得て監査品質を高めるために、監査人は投資者の利益と公益のために監査を実施することを誓約し、経営者に対し

て異議申し立てを十分に行った上で監査上の判断を下すことが重要である。また異議申し立ての内容と、その結果として是正された事項のうち重要なものについては投資者にも開示する必要があるのではないかと思われる。

それを促す具体的方法として、監査人自身が公益のために監査を実施する旨を誓約した文書に署名することにより監査人の意識を高める制度の導入、監査による重要な是正内容を開示する制度の導入、および、監査人の選・解任権限ならびに報酬決定権限を監査役等と株主に付与するという方法が考えられる。

参 考 文 献

- Ariely, D. (2012), *The (Honest) Truth about Dishonesty* (櫻井祐子訳『ずる 嘘とごまかしの行動経済学』早川書房2012年).
- Dao, K. Raghunandan, and Dasaratha V. Rama (2012), Shareholder Voting on Auditor Selection, Audit Fees, and Audit Quality, *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 1, pp. 149-171.
- IAASB (2011), *Audit Quality An IAASB Perspective*.
- IAASB (2013 a), *Consultation Paper January 2013 A Framework for Audit Quality*.
- IAASB (2013 b), *A Framework for Audit Quality Survey of Stakeholder perspectives of Audit Quality – Detailed Discussion of Survey Results*.
- IAASB (2014), *A Framework for Audit Quality Key Elements that Create an Environment for Audit Quality February 2014*.
- Mayhew Brian W. and Joel E. Pike (2004), 'Does Investor Selection of Auditors Enhance Auditor Independence?', *The Accounting Review* Vol. 79, No. 3, pp. 792-822.
- O'Connor, Sean M. (2002), *The Inevitability of Enron and The Impossibility of "Auditor Independence" Under The Current Audit System* (Working Paper).
- The Department of the Treasury (2008), *Advisory Committee on the Auditing Profession Final Report*.
- The Panel on Audit Effectiveness (2000), Report and Recommendations AUGUST 31.
- 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。
- 税務研究会 (2014), 『週刊経営財務』No. 3191, 2014年12月8日。

監査品質と監査人の経営者に対する批判的態度（伊藤公一）

謝辞 本稿は JSPS 科研費（基盤研究C） 24530590の助成を受けたものです。ここに記して謝意を表します。