

# 不正な財務報告及び監査の過程における 被監査会社との意見の相違に関する実態調査 報告書

平成 28 年 5 月 30 日  
日本公認会計士協会

## 目 次

本調査の目的と意義.....	1
本調査の調査対象と実施方法.....	1
調査結果.....	3
I 回収数及び上場企業の監査への関与状況に関する質問.....	3
II 回答者の属性（年齢等）に関する質問.....	7
III 不正な財務報告に関する全般的質問.....	8
IV 「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した個別事案に関する質問.....	25
V 「被監査会社（の経営者）との意見の相違」に関する全般的質問.....	62
VI 「監査の過程における意見の相違」に関する個別事案に関する質問.....	70
監査人交代のプレッシャー等に関する実証分析.....	101
付録.....	120
参考文献.....	122

## 本調査の目的と意義

不正による重要な虚偽表示を見逃さないことは、監査人に対する社会の期待であり、不正リスクへの対応は会計監査の重要な課題である。平成 25 年 3 月、企業会計審議会は「監査における不正リスク対応基準」（以下「不正リスク対応基準」という。）を公表し、同基準は平成 26 年 3 月期の上場企業等の監査から適用されている。当協会では、不正な財務報告等に対して会計監査での適切な対応を行うための施策を検討する際の参考とするため、不正リスク対応基準の適用状況や、上場企業の監査業務に携わる公認会計士の不正な財務報告等に関する意識等を調査するため、「不正な財務報告及び監査の過程における被監査会社との意見の相違に関する実態調査」を行った。<sup>1</sup>

また、最近の会計基準には、見積りや判断を要する項目が増えてきており、会計上の見積りの監査は、現代の監査において重要なテーマの一つとなっている。この背景には、国際財務報告基準（IFRS）の任意適用や IFRS とのコンバージェンスによる我が国の会計基準の改正により、IFRS が標榜する「原則主義」<sup>2</sup>による会計基準の適用が広がっていることがあると考えられる。原則主義では、従来の詳細を定めた会計基準と比較し基準の解釈等の余地が大きいため、解釈を巡り被監査会社と監査人の間で、意見の相違が生じやすくなると考えられることから、<sup>3</sup>「監査の過程における被監査会社（の経営者）との意見の相違」（以下「意見の相違」又は「意見相違」という。）に関する調査も併せて行った。

本調査は、当協会が今後の施策を検討する際の参考とするために行ったものであるが、上場企業の会計監査の実態について関心を持つ学術研究者や関係者の方々の参考にもなると考える。

本調査の実施に当たってご協力をいただいた関係者の方々には改めて感謝の意を表す。また、会員をはじめとする関係者の方々には、報告書をご一読いただき、会計監査の一層の充実のための参考としていただければ幸いである。

## 本調査の調査対象と実施方法

不正リスク対応基準の適用対象は、主として上場企業であること、また、上場企業の監査は社会的影響度が高いこと、及び、近年、国際的に上場企業の監査に焦点を当てた規制や監査基準等の議論が行われていることから、上場企業の監査に焦点を絞ってアンケート調査を実施することとした。また、対象は不正リスク対応基準の適用後の期間とすることを考慮し、平成 26 年 4 月期から平成 27 年 3 月期に係る 1 年間（以下「調査対象期間」という。）の監査業務とした。

アンケート対象者としては、監査業務の全体を把握している監査責任者<sup>4</sup>が適当と考えられるため、平成 27 年 8 月末時点、上場会社監査事務所名簿に登録している監査法人・公認会計士事務所の社員等に対してアンケートの回答を依頼し、<sup>5</sup>そのうち、調査対象期間に上場企業の監査責任者として関与した方だけに詳細な回答を求めている。

<sup>1</sup> 当協会では、過去に平成 26 年 2 月から 3 月にかけて「監査業務と不正等に関する実態調査」を行い、平成 26 年 5 月にその調査結果を公表している。

<sup>2</sup> 「原則主義」とは、原則的な会計処理の方法のみが示され、数値基準を含む詳細な取扱いには設けない手法と言われる。原則主義の下では、適切に把握された実態に沿って、原則的な方法を適用し、会計処理を行っていくことになる。」（「国際会計基準（IFRS）に係る討議資料（4）」（企業会計審議会 平成 24 年 2 月 29 日）I 原則主義 より）

<sup>3</sup> 「国際会計基準（IFRS）に係る討議資料（4）」（企業会計審議会 平成 24 年 2 月 29 日）I 原則主義（原則主義の利点・懸念）参照

<sup>4</sup> 監査法人の場合は業務執行社員

<sup>5</sup> 上場会社監査事務所登録制度は、登録されている監査事務所の品質管理のシステムが一定水準以上にあることを、

アンケート方法として、正確かつ迅速な集計を可能にする観点から、当協会ウェブサイトを使い、回答者自身が入力する方式を採用した（アンケート調査実施期間：平成 27 年 10 月 19 日～11 月 9 日）。

本アンケートは以下の構成となっている。

## I 上場企業の監査への関与状況に関する質問

冒頭の質問で、本アンケートの想定した対象者（調査対象期間の上場企業の監査責任者）であるか否かを判定している。したがって、II以降の設問への回答者は、調査対象期間において、少なくとも1社以上上場企業の監査に監査責任者として関与した公認会計士のみで構成されている。

## II 回答者の属性（年齢等）に関する質問

## III 不正な財務報告に関する全般的質問

不正等に関する意識や意見などに関して、全般的な質問を行っている。また、調査対象期間における「監査における不正リスク対応基準」に定める「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況（以下「不正を示唆する状況」という。）」を識別したケースがあるかについて質問を行っている。

## IV 「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した個別事案に関する質問

回答者が調査対象期間に識別した「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」に関して、個別に質問している。なお、個別事案に関する質問は、守秘義務との関係などから、回答しづらいケースがあることを想定し、全ての必須回答項目に対して、「回答保留」欄を設け、回答者が回答しづらいと考える項目については、「回答保留」欄にチェックすることにより、回答を保留できることを明確にしている。

## V 「被監査会社（の経営者）との意見の相違」に関する全般的質問

被監査会社（の経営者）との意見の不一致を生じにくくするための具体的提言などに関して回答を求めている。また、調査対象期間における監査の過程で「被監査会社（の経営者）との意見の相違」があったかについて質問を行っている。なお、本調査では、最終的に被監査会社又は監査人のいずれかが考え方を変更して、最終的に意見が一致した場合でも、監査の過程において意見が相違していたケースを「意見の相違」に含めて回答するように求めている。

## VI 「監査の過程における意見の相違」に関する個別事案に関する質問

回答者が調査対象期間に経験した「被監査会社（の経営者）との意見の相違」に関して、個別に質問している。なお、個別事案に関する質問は、守秘義務との関係などから、回答しづらいケースがあることを想定し、全ての必須回答項目に対して、「回答保留」欄を設け、回答者が回答しづらいと考える項目については、「回答保留」欄にチェックすることにより、回答を保留できることを明確にしている。

---

品質管理レビュー実施時点に確認したことを開示する当協会の会則に基づく制度で、上場会社監査事務所登録名簿等を通じ開示される。

## 調査結果

### I 回収数及び上場企業の監査への関与状況に関する質問（回答者数 918 人）

#### ■ I-1 あなたは、平成 26 年 4 月期から平成 27 年 3 月期に係る上場企業の監査において、監査責任者(注)として関与しましたか。

注：監査責任者とは、監査業務の実施に責任を負い、監査報告書に署名をする公認会計士（監査法人の場合は、業務執行社員）を指します。

本調査の対象となる、上場会社監査事務所名簿に登録されている監査法人・公認会計士事務所の社員等（特定社員を除く。）3,033 人のうち、約 30.3%の 918 人の会員が本調査へ回答した。

表 I-1

回 答	回答者	
	人数	構成比
回答者	918	30.3%
未回答者	2,115	69.7%
計	3,033	100%

回答者のうち、約 78%が実際に上場企業の監査業務に従事しており、約 22%の回答者は上場企業の監査業務に従事していなかった。「上場企業の監査に監査責任者として関与」していると回答した会員 713 人のみが、以降の質問への回答を行っている。

表 I-2

回 答	回答者	
	人数	構成比
① 関与した。	713	77.7%
② 関与していない。	205	22.3%
計	918	100%

上場企業監査に関与している回答者の年齢層別構成比と、本調査の母集団である対象者の年齢層別構成比を比較すると、顕著な差はなかった。

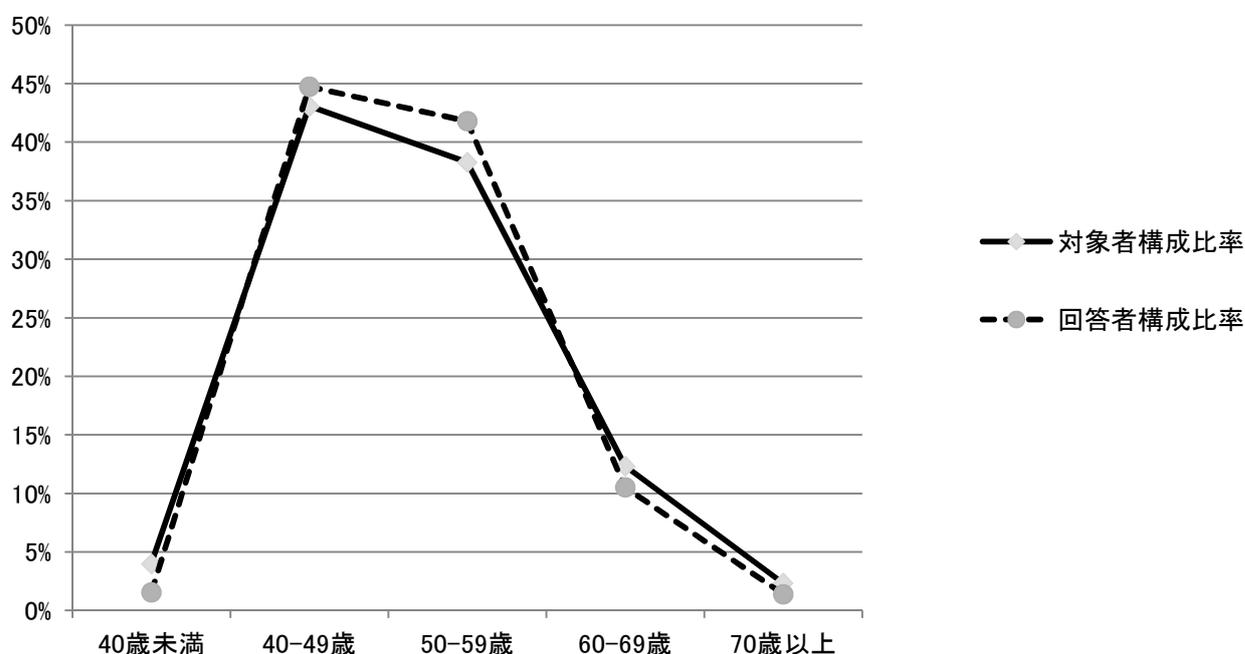
表 I-3

回 答	回答者※1		対象者		母集団における推定回答率※2
	人数	構成比	人数	構成比	
40歳未満	11	1.5%	121	4.0%	11.7%
40-49歳	319	44.7%	1,306	43.1%	31.4%
50-59歳	298	41.8%	1,161	38.3%	33.0%
60-69歳	75	10.5%	374	12.3%	25.8%
70歳以上	10	1.4%	71	2.3%	18.1%
計	713	100%	3,033	100%	30.3%

※1 ここでの回答者は、上場企業の監査業務に関与した回答者である。

※2 年齢に関する質問は全回答者のうち、調査対象期間中に上場企業の監査業務に監査責任者として関与した 77.7%にしか行っていないため、母集団における推定回答率は、各年齢層の回答者数を機械的に 77.7%で割り返した人数をそれぞれの年齢層の全体回答者数と推定し計算している。

図 I-1 対象者、回答者の構成比率



上場企業監査に關与している回答者の會計士登録からの年数別構成比と、本調査の母集団である対象者の年数別構成比を比較すると、5%を超える差が「10-14年」（回答者構成比が対象者構成比よりも5.6ポイント小さい）と、「20-24年」（回答者構成比が8.5ポイント大きい）に見られる。

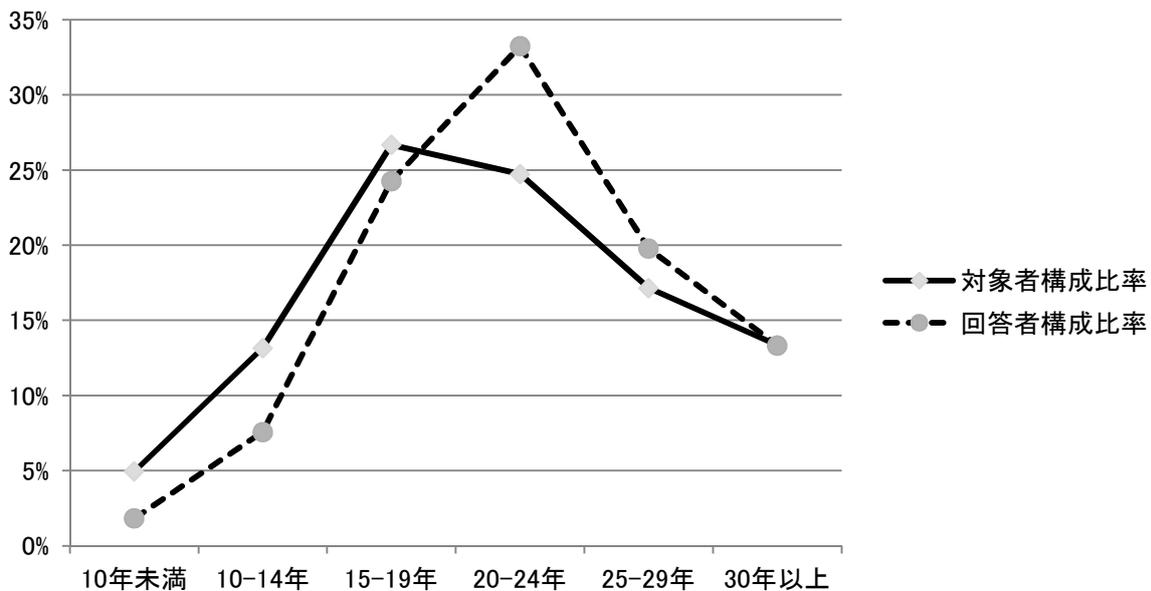
表I-4

回 答	回答者※1		対象者		母集団における推定回答率※2
	人数	構成比	人数	構成比	
10年未満	13	1.8%	150	4.9%	11.2%
10-14年	54	7.6%	399	13.2%	17.4%
15-19年	173	24.3%	809	26.7%	27.5%
20-24年	237	33.2%	750	24.7%	40.7%
25-29年	141	19.8%	469	15.5%	38.7%
30年以上	95	13.3%	456	15.0%	26.8%
計	713	100%	3,033	100%	30.3%

※1 ここでの回答者は、上場企業の監査業務に關与した回答者である。

※2 登録年数に関する質問は全回答者のうち、調査対象期間中に上場企業の監査業務に監査責任者として關与した77.7%にしか行っていないため、母集団における推定回答率は、各年数層の回答者数を機械的に77.7%で割り返した人数をそれぞれの年数層の全体回答者数と推定し計算している。

図I-2 會計士登録からの年数別回答状況



■ I-1-1 平成26年4月期から平成27年3月期に係る上場企業の監査において、監査責任者として関与した会社数は何社でしたか。

関与会社数の加重平均値は約3.68、最頻値：2、中央値：3、最小値：1、最大値：20、標準偏差約2.57である。1社から3社の回答で、全体の57.4%(409人)を占めている。  
 なお、回答関与会社数が11社を超える回答は、設問の趣旨と異なり、上場企業のみならず非上場の関連企業等を含めて回答した可能性がある。

表 I-5

関与会社数	人数	会社数
1	141	141
2	142	284
3	126	378
4	90	360
5	74	370
6	48	288
7	30	210
8	26	208
9	15	135
10	12	120
11社以上	9	131
計	713	2,625

【関与会社数に関する分析】

平成26年末時点上場企業数は、3,584社である。<sup>6</sup>上場企業の監査責任者は2人以上が務めることになっており、多くの上場企業では、監査責任者は2人である。当協会の監査実施状況調査(平成26年度)によると金融商品取引法監査<sup>7</sup>における監査責任者の平均は2.17人であり、全上場企業で延べ7,777人の監査責任者が存在することになる。アンケート回答者の延べ関与会社数2,625社は、全上場企業の延べ監査責任者数の33.8%を占めており、アンケートの回答率30.3%より若干高い数値となっている。

<sup>6</sup> 日本経済新聞 平成27年1月6日付「上場企業数7年ぶり増 14年末、新規上場は5年連続」より

<sup>7</sup> 金融商品取引法監査には、ごく少数の非上場企業が含まれるが、影響は無視し得るほどに軽微と考えられる。

## II 回答者の属性（年齢等）に関する質問（回答者数 713 人）

### ■ II-1 回答者の年齢、II-2 公認会計士登録をされてからの年数

回答の状況については、それぞれ表 I-3、表 I-4 を参照。

### ■ II-3 平成 26 年 7 月から平成 27 年 6 月までの 1 年間におけるあなたの業務内容を最もよく表すものを一つ選んでください。

注: 上記の選択に当たっては、監査の品質管理業務等、個々の監査業務の実施に直接関与していない時間は、「監査以外の業務」に含めてください。

「主として監査業務に関与」している回答者が 81.6% を占めており、続いて「監査業務と監査以外の業務におおむね等しく関与」している回答者が 15.0% を占めている。「主として監査以外の業務に関与」している回答者は 3.4% と僅少である。

表 II-1

回 答	回答者数	構成比
① 主として監査業務に関与	582	81.6%
② 監査業務と監査以外の業務におおむね等しく関与	107	15.0%
③ 主として監査以外の業務に関与	24	3.4%
計	713	100%

### Ⅲ 不正な財務報告に関する全般的質問（回答者数 713 人）

#### ■Ⅲ－1 不正な財務報告を防止する上で障害となっていると思われるものは何でしょうか。次の中からより当てはまると考えられるものを三つまで選んでください。（複数回答可）

不正な財務報告を防止する上で障害となっていると思われるものとして、「適切な財務報告を行うことに対する経営者等の意識の低さ」を選択した回答者が 51.2%と最多であった。一方、2 番目に多かった回答は「監査人（公認会計士）の経験・能力の不足」（33.7%）であり、「不正な財務報告を行った経営者等に対する罰則・制裁の軽さ」（30.7%）、「監査役等、ガバナンスを担う人たちの能力や経営者に対する独立性」（30.4%）、「監査を巡る環境（財務報告や監査への関心・理解の低さ、不正な財務報告に協力する人達の存在など）」（25.0%）、「監査の形式的側面（文書化等）を実質的な側面より重視しがちな監査事務所のカルチャー」（20.1%）までが、2 割を超える回答であった。

表Ⅲ－1

回答カテゴリ	回答件数	回答率	(参考) 前回
① 不正な財務報告を行った経営者等に対する罰則・制裁の軽さ	219	30.7%	47.1%
② 適切な財務報告を行うことに対する経営者等の意識の低さ	365	51.2%	-
③ 監査役等、ガバナンスを担う人たちの能力や経営者に対する独立性	217	30.4%	51.1%
④ 監査を巡る環境(財務報告や監査への関心・理解の低さ、不正な財務報告に協力する人達の存在など)	178	25.0%	47.6%
⑤ 内部統制の整備・運用が十分でないこと。	43	6.0%	32.5%
⑥ 内部監査部門の能力・権限・独立性が十分でないこと。	36	5.0%	21.5%
⑦ 会計監査において、取引先等に対する反面調査を行うことが困難なこと。	81	11.4%	34.9%
⑧ 期末監査のスケジュールがタイトなこと。	134	18.8%	39.1%
⑨ 監査事務所のスタッフ不足していること。	42	5.9%	-
⑩ 監査報酬の決定権が経営者にあること。	73	10.2%	25.1%
⑪ 被監査会社(法人)との契約に基づき監査を行うため、監査人の交代のプレッシャーがかかること。	65	9.1%	22.5%
⑫ 監査人(公認会計士)の経験・能力の不足	240	33.7%	27.1%
⑬ 監査スタッフの経験・能力の不足	73	10.2%	-
⑭ 懐疑心を発揮して監査を実施することよりも、効率的に監査業務を実施するインセンティブが監査人(公認会計士)に強く働くこと。	91	12.8%	-
⑮ 監査の形式的側面(文書化等)を実質的な側面より重視しがちな監査事務所のカルチャー	143	20.1%	-
⑯ その他(具体的にご記入をお願いします。)	58	8.1%	-

#### 【その他の回答内容】

当協会の実施する品質管理レビューや公認会計士・監査審査会の実施する検査が、形式的な側面を重視する結果、その対応に時間が割かれることを指摘する意見（16 件）が比較的目標立った。また、監査責任者のローテーション制度が被監査会社のビジネス等への理解を浅くしたことが負の影響を与えているとの指摘（3 件）もあった。

【前回調査の回答結果との比較】

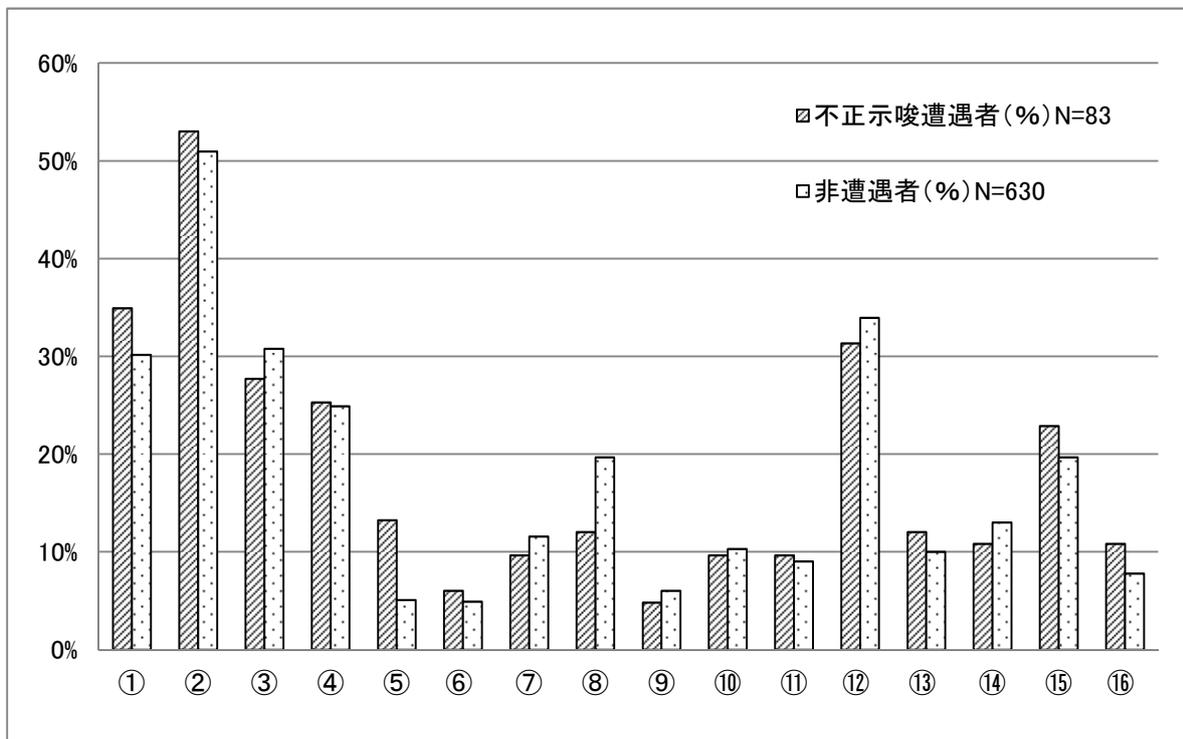
前回調査では選択肢が11（その他を除く、以下同じ）であったものを本調査では15に増やしたことから、前回調査では回答個数に制限を設けなかったのに対して、本調査では三つまでに制限したことから、全体的に回答率減少する傾向にある。特に本調査で新設した選択肢、「適切な財務報告を行うことに対する経営者等の意識の低さ」に回答が集まっており、他の選択肢への回答率は軒並み大幅減少となっている。その中では、「監査人（公認会計士）の経験・能力の不足」の回答率が増加していることは、注目に値する。前回調査と回答対象者が異なることが影響したと考えられるほか、最近発覚した会計不祥事が、回答者に自省的な回答を促す影響を与えた可能性も考えられる。

不正を示唆する状況を識別した回答者（以下「不正示唆遭遇者」という。）とそうでない回答者（以下「非遭遇者」という。）に分けて、認識に差があるかを分析した。

全体として10ポイントを超えるような顕著な差は見られなかったが、5ポイントを超える目立つ差では不正示唆遭遇者の回答率が非遭遇者に比べ高かった項目に「⑤ 内部統制の整備・運用が十分でないこと。」（不正示唆遭遇者13.3%、非遭遇者5.1%）があり、逆に不正示唆遭遇者の回答率が非遭遇者に比べ低かった項目に「⑧ 期末監査のスケジュールがタイトなこと。」（不正示唆遭遇者12.0%、非遭遇者19.7%）があった。

不正示唆遭遇者と非遭遇者での回答に統計的に有意な差があるかt検定（統計用語の説明について付録1参照）を行ったところ、5%有意水準であった回答は⑤のみであり、有意とまでは言えないものの10%水準では⑧が該当した。

図Ⅲ－1 不正防止の障害要因



■Ⅲ－２ 「監査における不正リスク対応基準」が平成 25 年3月に公表され、上場企業等の平成 26 年3月期決算に係る財務諸表監査から適用されています。同基準の適用が上場企業の監査実務に与えている影響について、あなたの考え方と最も近いものを一つ選んでください。

全体の回答者では、一定の効果を認識しつつも作業負荷が増大しているという「④」の回答が 35.7%で最も多く、次いで監査実務に与える影響は余りないという「①」(21.9%)と、余り効果がなく作業負荷が増大しているという「⑤」(21.3%)がほぼ同水準となっている。大きな効果があったという「②」(9.3%)、「③」(6.9%)の合計は 16.2%である。

「大きな効果があった。」との回答が合計で 16.2%にとどまっている理由として、もともと、「監査における不正リスク対応基準」がそれまでの監査の手法を大幅に変更するような内容ではないためと考えられる。また、「⑥ その他」の回答者のうち、35 人が具体的な記入を行っているが、そのうち、比較的肯定的な回答が 22 件、否定的な回答が 9 件、どちらも言い難いものが 4 件であった。「一定の効果があった。」との④の回答を併せると、全体の 55%がある程度以上の肯定的評価をしている。

表Ⅲ－２

回 答(下線は本稿で追加)	回答件数	構成比
① 従来から監査基準委員会報告書等で規定されている内容が、基準として別建てされたものが大部分であり、 <u>上場企業の監査実務に与える影響は余りない。</u>	155	21.9%
② 従来から監査基準委員会報告書等で規定されている内容が大部分であるものの、改めて監査基準として別記されたことが、監査人の不正リスクに対する意識を高め、不正による重要な虚偽の表示を見逃すリスクを軽減させることに大きな効果があった。	66	9.3%
③ 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合等に、経営者への質問や追加手続を実施することが明確になったことにより、通常実施していなかった監査手続等の実施が容易になり、不正による重要な虚偽の表示を見逃すリスクを軽減させることに大きな効果があった。	49	6.9%
④ 不正による重要な虚偽の表示を見逃すリスクを軽減させることに一定の効果がある反面、必ずしも不正による重要な虚偽の表示に直接関連しない手続や文書化が必要となるなど、多くの上場企業の監査現場で作業負荷が増大している。	253	35.7%
⑤ 不正による重要な虚偽の表示を見逃すリスクを軽減させることに余り効果がないことに加え、必ずしも不正による重要な虚偽の表示に直接関連しない手続や文書化が必要となるなど、多くの上場企業の監査現場で作業負荷が増大している。	151	21.3%
⑥ その他(具体的にご記入をお願いします。)	35	4.9%
計	709	100%

不正示唆遭遇者と非遭遇者で回答の傾向に差があるかを分析した。

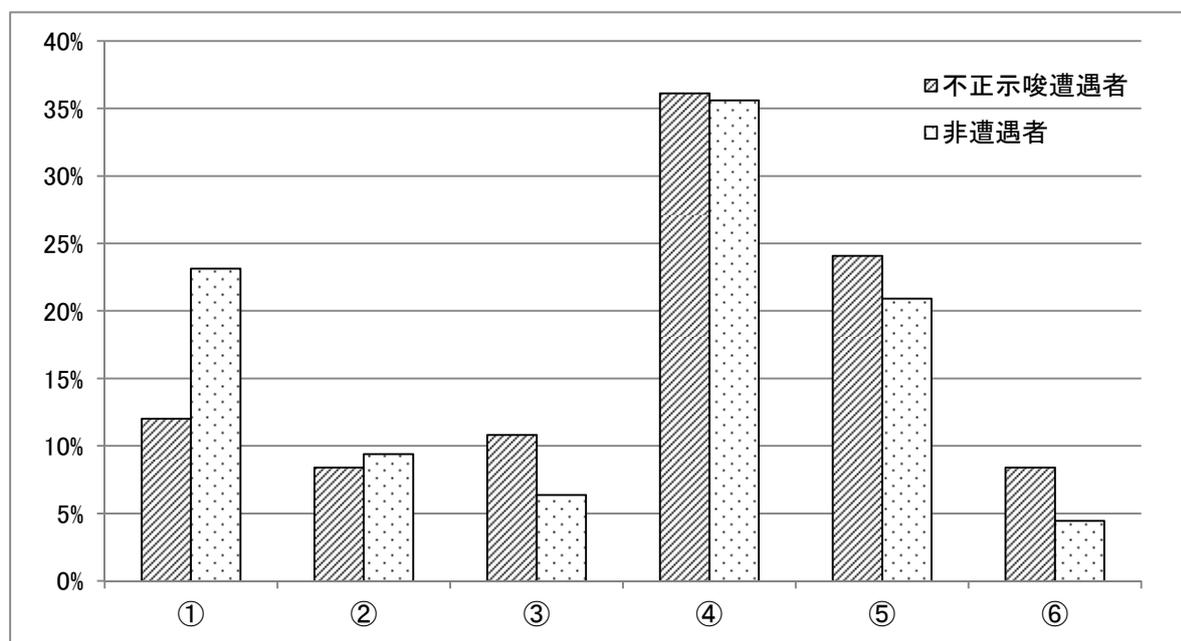
10ポイントを超えるような顕著な差として、監査実務に対して影響がない「①」と回答した割合が不正示唆遭遇者（12.0%）は非遭遇者（23.2%）に比べ11.2ポイント下回っている。そのほかに5ポイントを超える差のある項目はなかったものの、不正示唆認識時の追加手続実施が容易になったことによる大きな効果「③」へ回答した割合が不正示唆遭遇者（10.8%）は非遭遇者（6.4%）に比べ4.4ポイント上回っている。

この回答傾向の相違は、不正を示唆する状況を実際に経験したことの影響を受けている可能性を示唆している。

表Ⅲ－3

回答カテゴリ	回答件数	全体割合	不正示唆遭遇者	非遭遇者
①	155	21.9%	12.0%	23.2%
②	66	9.3%	8.4%	9.4%
③	49	6.9%	10.8%	6.4%
④	253	35.7%	36.1%	35.6%
⑤	151	21.3%	24.1%	20.9%
⑥	35	4.9%	8.4%	4.5%

図Ⅲ－2 不正示唆遭遇者と非遭遇者別、不正リスク対応基準の実務への影響



- Ⅲ－3 不正リスク対応基準では、監査人の職業的懐疑心が強調されていますが、不正リスクに関連して、あなたの職業的懐疑心の発揮の妨げになると考えられる事象・状況として考えられるものは何でしょうか。次の中からより当てはまると考えられるものを二つまで選んでください。(複数回答可)

全回答者の回答では、円滑な監査業務を阻害するおそれに関する「②」が26.2%で最も多く、次いで妨げになる事象・状況はないとする「⑧」(24.3%)、報告書の提出期限への影響に関する「③」(22.4%)、虚偽の表示がないことへの心理的バイアス(偏り)「①」(21.9%)までが20%を超えた回答率となっている。10%を超える回答としては、監査業務の継続受託への心配に関する「⑤」(17.0%)、業務量のオーバーロードへの心配に関する「⑥」(16.8%)、追加手続を行った結果不正がなかった場合のクライアントとの関係や監査事務所内での評価を心配に関する「⑦」(13.2%)がある。一方、監査コストの上昇による監査業務の収益性の圧迫を心配する「④」(8.8%)は「⑨ その他」を除いた選択肢で回答率が最少であった。総じて④、⑤などの経済的側面が職業的懐疑心の発揮を妨げるとの回答は少数にとどまっている。

表Ⅲ－4

回 答	回答件数	回答率
① 監査計画が、「財務諸表に重要な虚偽の表示がないこと」に合理的保証を与える証拠を収集するように立案されるため、「虚偽の表示がある」ことを示唆する状況・証拠よりも「虚偽の表示がない」ことを示唆する状況・証拠を重く見る心理的バイアスが(意識的・無意識を問わず)監査人にかかること。	156	21.9%
② 懐疑心の発揮により実施する追加的な監査手続や経営者等への厳しい質問などが、被監査会社(の経営者・従業員)との関係を壊し、業務の円滑な実施に支障を来すことを心配する監査人の心理	187	26.2%
③ 懐疑心の発揮により実施する追加的な監査手続などが、報告書の提出期限を守ることを困難にすることを心配する監査人の心理	160	22.4%
④ 懐疑心の発揮により実施する追加的な監査手続などが、監査コストの上昇を招き、当該業務の収益性を圧迫することを心配する監査人の心理	63	8.8%
⑤ 懐疑的な態度を取ることが、被監査会社(の経営者・従業員)との関係を壊し、監査業務の継続的受託に支障を来すことを心配する監査人の心理	121	17.0%
⑥ 懐疑心の発揮により実施する追加的な監査手続などが、自らの業務量を増やしてしまい、自らの業務全体がまわらなくなってしまうことを心配する監査人の心理	120	16.8%
⑦ 不正による重要な虚偽の表示の疑義があるとして追加的な監査手続等を実施しても、結果として不正がなかった場合に生じる被監査会社との関係の悪化や監査事務所内での評価の低下を心配する監査人の心理	94	13.2%
⑧ 監査人としての職業的懐疑心の発揮の妨げになると考えられる事象・状況はない。	173	24.3%
⑨ その他	45	6.3%

不正示唆遭遇者と非遭遇者で回答に傾向差があるかを分析した。

10ポイントを超えるような顕著な差として、報告書の提出期限への影響に関する「③」を回答した割合が不正示唆遭遇者（34.9%）は非遭遇者（20.8%）に比べ14.1ポイント上回っている。ほかにも5ポイントを超えるような目立つ差として、妨げになる事象・状況はないとする「⑧」を回答した割合が不正示唆遭遇者（16.9%）は非遭遇者（25.2%）に比べ8.3ポイント下回っている。また、業務量のオーバーロードへの心配に関する「⑥」を回答した割合が不正示唆遭遇者（24.1%）は非遭遇者（15.9%）に比べ8.2ポイント上回っており、監査業務の継続受託への心配に関する「⑤」を回答した割合が不正示唆遭遇者（10.8%）は非遭遇者（17.8%）に比べ7ポイント下回っている。

不正示唆遭遇者と非遭遇者で回答傾向に違いがある理由には次の二つの可能性が考えられる。

**1. 不正を示唆する状況に遭遇したことが、回答者の認識に影響を及ぼしている可能性**

回答⑧の相違は、回答者が実際に不正を示唆する状況に遭遇した場合に、職業的懐疑心の発揮の妨げになると考えられる事象・状況があることを初めて認識した可能性が示唆される。また、回答③⑥では、不正を示唆する状況に遭遇したことで、期限や業務量のオーバーロードをより強く認識するようになった可能性がある。

**2. 回答者の認識が、不正を示唆する状況の識別に影響を及ぼしている可能性**

回答⑤を例にすると、そもそも業務の継続受託等のプレッシャーが職業的懐疑心の発揮の妨げと認識した回答者は、実際にそのために職業的懐疑心の水準が低くなり、その結果として不正を示唆する状況の識別が甘くなったために不正示唆との遭遇がなかった可能性がある。

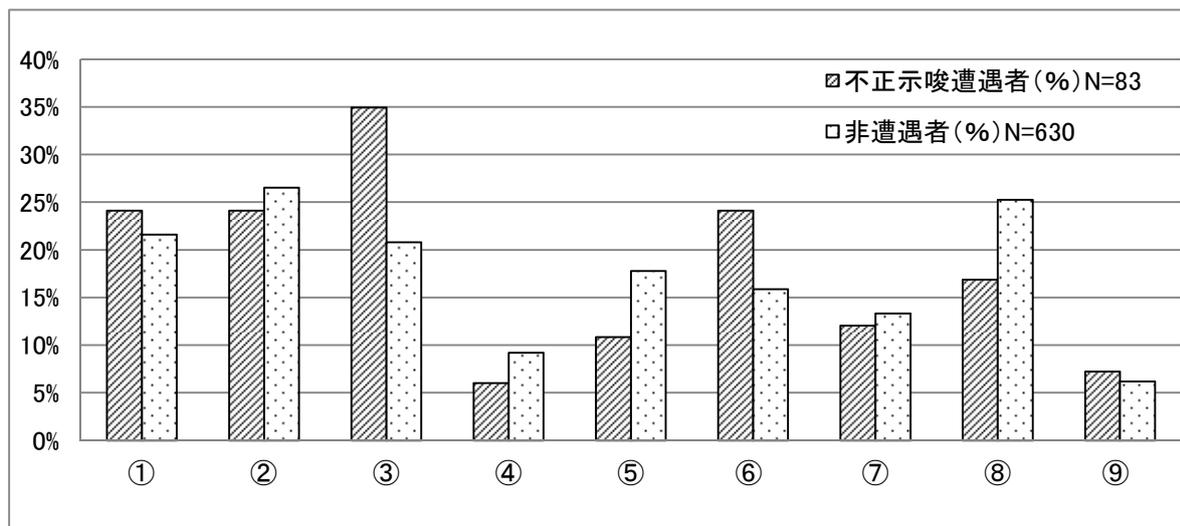
これらの影響は、実際には個別の事情に依存し、また相互に作用している可能性もある。本設問の結果からは影響関係を断定できないため、上記の二つの影響を今後の職業的懐疑心に関する研究課題として提示するにとどめる。

不正示唆遭遇者と非遭遇者での回答に統計的に有意な差があるかt検定を行ったところ、5%有意水準であった回答は③のみであった。なお、有意ではなかったものの10%水準では⑤⑥⑧が該当し一定の傾向の存在が示唆された。

表Ⅲ-5

回 答	不正示唆遭遇者 N=83	非遭遇者 N=630
①	24.1%	21.6%
②	24.1%	26.5%
③	34.9%	20.8%
④	6.0%	9.2%
⑤	10.8%	17.8%
⑥	24.1%	15.9%
⑦	12.0%	13.3%
⑧	16.9%	25.2%
⑨	7.2%	6.2%

図Ⅲ－3 懐疑心の妨げとなる要因



■Ⅲ－４ 監査人が職業的懐疑心を適切に発揮して不正リスクに対応した監査業務を遂行することを確保するため、必要と考えられる各監査事務所や監査業界全体で取り組むべき施策は何でしょうか。次の中から最も適切と考えられる施策を三つまで選んでください。(複数回答可)

事例研修などの実践的研修に関する「②」が 46.7%で最も多く、次いで十分な監査期間の確保に関する「③」(44.3%)、監査スタッフの負担の軽減に関する「④」(24.3%)、機動的な人材投入・配置の体制に関する「⑦」(20.9%) までが 20%を超えた回答率となっている。

10%を超える回答としては、監査人の独立性強化の制度改正に関する「⑨」(19.2%)、不正リスク対応の結果としての継続監査の打ち切りリスクの監査事務所の許容に関する「⑧」(18.2%)、監査パートナーの人事評価等における監査品質の重視に関する「⑥」(16.1%)、「⑪ その他」(13.3%)、監査パートナーの負担の軽減に関する「⑤」(12.1%)、監査基準等での記述の具体化に関する「①」(11.6%)であった。特に必要となる施策はないとする「⑩」は(6.9%)と最少であった。

その他の回答者 95 人の全員が具体的記入を行っている。監査報酬水準及び監査時間の全体的な引き上げに言及するものが、22 件(全回答者の 3.1%)と一番多く、品質管理レビューや公認会計士・監査審査会の検査の見直し(より実質重視)を含む監査人がより実質的な不正リスクに注力できるような制度改善が 12 件(全回答者の 1.7%)、決算発表日程の柔軟化等の監査期間の見直しを挙げる意見が 8 件(全回答者の 1.1%)と比較的多く見られた。

表Ⅲ－6

回 答	回答件数	回答率
① 監査基準、実務指針で不正リスクに対応して監査人が実施すべき事項をより具体的に記述すること。	83	11.6%
② 監査の失敗事例や監査による不正発見事例を使った事例研修など、不正対応に関する実践的研修を行うこと。	333	46.7%
③ 監査報告書の提出期限をあらかじめ余裕を持って設定するなど、当初想定できなかった不正リスクの顕在化等に対応できるよう、十分な監査期間を確保すること。	316	44.3%
④ 監査スタッフの労働時間の削減などの負担の軽減	173	24.3%
⑤ 監査パートナーの担当業務数の削減などの負担の軽減	86	12.1%
⑥ 監査パートナーの人事評価や報酬体系を、不正リスクへの適切な対応をしたかなど、担当する監査業務の品質をより重視したものに変更すること。	115	16.1%
⑦ 不正リスクが顕在化した監査業務に機動的に人材を投入・再配置できる体制を監査事務所が整えること。	149	20.9%
⑧ 不正リスクへの対応の結果、監査契約を失うリスクに対して、監査事務所がそれをより積極的に許容すること。	130	18.2%
⑨ 監査人の任期を1事業年度ではなく、複数事業年度とするなどの、監査人の独立性を強化する制度改正	137	19.2%
⑩ 現在でも大部分の監査人は職業的懐疑心を適切に発揮して監査業務を遂行していると考えており、特に必要となる施策はない。	49	6.9%
⑪ その他	95	13.3%

不正示唆遭遇者と非遭遇者で回答の傾向に差があるかを分析した。

10ポイントを超えるような顕著な差として、「⑪ その他」を回答した割合が不正示唆遭遇者（22.9%）は非遭遇者（12.1%）に比べ10.8ポイント上回っている。ほかにも5ポイントを超えるような目立つ差として、不正リスク対応の結果としての継続監査の打ち切りリスクの監査事務所の許容に関する「⑧」を回答した割合が不正示唆遭遇者（10.8%）は非遭遇者（19.2%）に比べ8.4ポイント下回っている。また、機動的な人材投入・配置の体制に関する「⑦」を回答した割合が不正示唆遭遇者（27.7%）は非遭遇者（20.0%）に比べ7.7ポイント上回っており、十分な監査期間の確保に関する「③」を回答した割合が不正示唆遭遇者（39.8%）は非遭遇者（44.9%）に比べ5.1ポイント下回っている。

「⑪ その他」の回答を見ると、不正示唆遭遇者では「監査時間の確保」「十分な報酬の確保」「経営者の理解・協力」といった監査業務遂行のための資源確保に関する回答が見られた。非遭遇者では、上記に加え「監査人の人材育成」、「本質的な検討を行う時間を確保するための、場合に応じた形式的な要求事項の簡素化」、「経営者が適切な修正・開示を行わない場合に、限定意見若しくは不適正意見を提出することが通常の実務として実施できるような環境」、「監査法人ガバナンスコードの導入」といった回答が見られた。

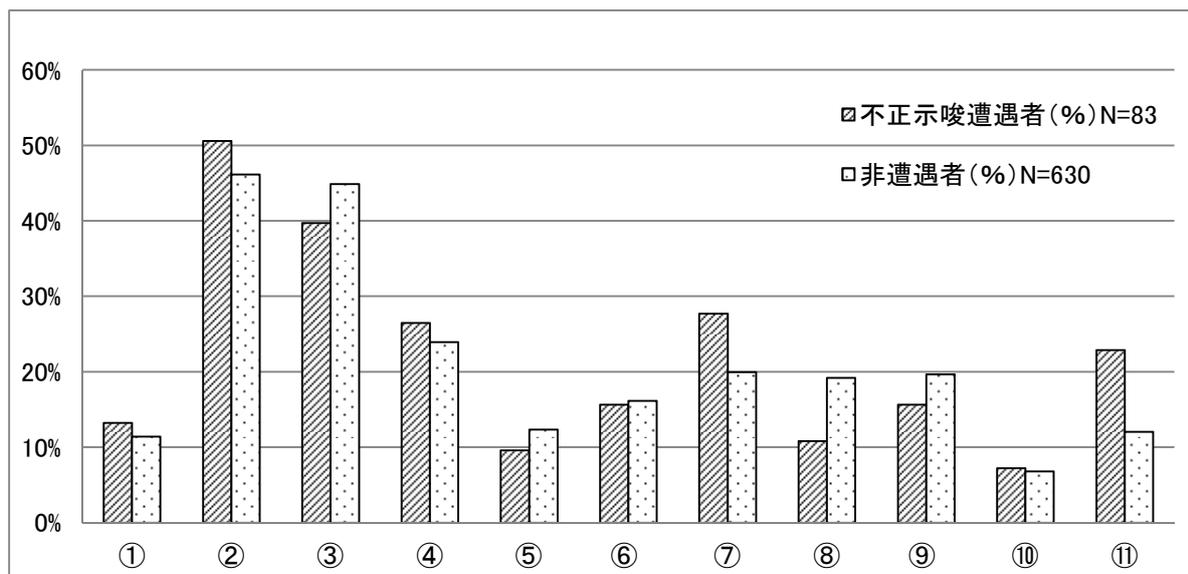
不正示唆遭遇者と非遭遇の回答⑧の相違に着目すると、表Ⅲ－5に関する分析と同様、不正を示唆する状況の認識が回答者に影響を及ぼしたのか、回答者の姿勢が不正を示唆する状況の識別に影響を及ぼしたのか断定はできない。しかし、相違が「その他」を除く他の項目に比べ顕著である点は注目すべき点であり、今後の重要な研究課題と言える。

不正示唆遭遇者と非遭遇者での回答に統計的に有意な差があるかt検定を行ったところ、5%有意水準であった回答は⑧と⑪であった。

表Ⅲ－7

回 答	不正示唆遭遇者 N=83	非遭遇者 N=630
①	13.3%	11.4%
②	50.6%	46.2%
③	39.8%	44.9%
④	26.5%	24.0%
⑤	9.6%	12.4%
⑥	15.7%	16.2%
⑦	27.7%	20.0%
⑧	10.8%	19.2%
⑨	15.7%	19.7%
⑩	7.2%	6.8%
⑪	22.9%	12.1%

図Ⅲ-4 求められる取組



■ Ⅲ－５ 会社法改正により、会計監査人の選解任の議案決定権が、監査役等に変更になりましたが、そのことが上場企業の監査人の独立性に与える影響をどのように考えていますか。

全回答者の回答では、「③ 監査人の独立性の強化にほとんど影響を与えない。」が54.3%で最も多く、次いで「② 監査人の独立性の強化にある程度の影響を与える。」(32.8%)となっている。続いて、「④ 監査人の独立性の強化にむしろ悪影響を与える。」(6.2%)、「⑤ その他」(4.1%)となり、「① 監査人の独立性の強化に強い影響を与える。」(2.7%)は最少であった。

「⑤ その他」を選択した場合の自由記入欄を分析すると、「被監査会社のガバナンスの状況、監査役等により一概には言えない。」といった趣旨の記載が目立った。また、「監査役等の一部には、監査報酬を削減することを自らの使命であると考えている者もいる。」との指摘も見られた。

表Ⅲ－８

回 答	回答件数	構成比
① 監査人の独立性の強化に強い影響を与える。	19	2.7%
② 監査人の独立性の強化にある程度の影響を与える。	234	32.8%
③ 監査人の独立性の強化にほとんど影響を与えない。	387	54.3%
④ 監査人の独立性の強化にむしろ悪影響を与える。	44	6.2%
⑤ その他(具体的にご記入をお願いします。)	29	4.1%
計	713	100%

不正を示唆する状況を識別した回答者とそうでない回答者に分けて、認識に差があるかを分析した。

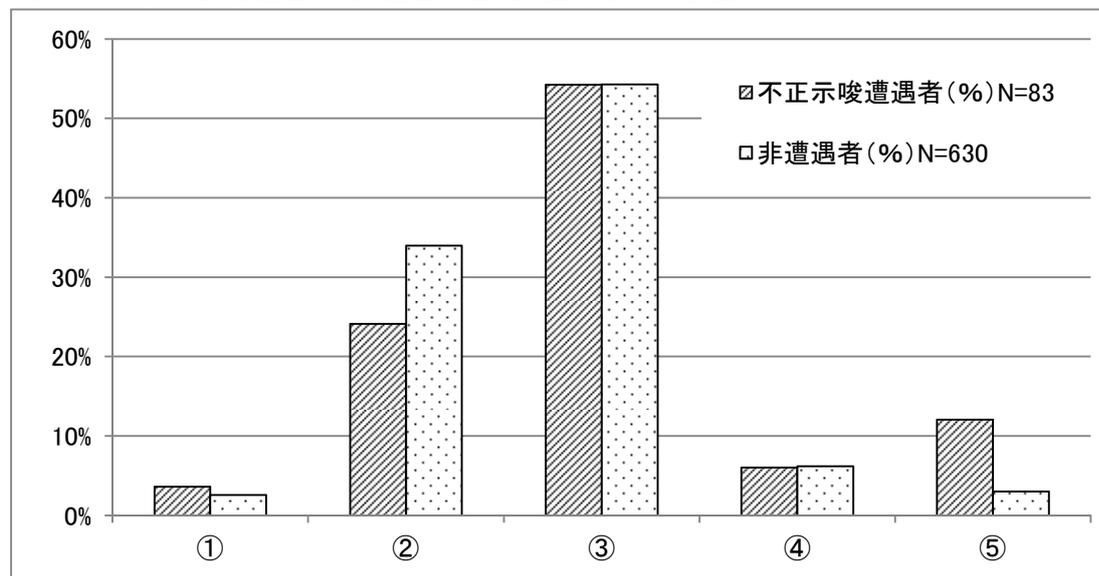
10ポイント近い目立つ差として、「② 監査人の独立性の強化にある程度の影響を与える。」を回答した割合が不正示唆遭遇者（24.1%）は非遭遇者（34.0%）に比べ9.9ポイント下回っている。また、「⑤ その他」を回答した割合が、不正示唆遭遇者（12.0%）は非遭遇者（3.0%）に比べ9.0ポイント上回っている。

それ以外の回答は、不正を示唆する状況を識別した回答者とそうでない回答者による回答率の差は2ポイント以内であった。

表Ⅲ－9

回 答	不正示唆遭遇者 (%)N=83	非遭遇者 (%)N=630
① 監査人の独立性の強化に強い影響を与える。	3.6%	2.5%
② 監査人の独立性の強化にある程度の影響を与える。	24.1%	34.0%
③ 監査人の独立性の強化にほとんど影響を与えない。	54.2%	54.3%
④ 監査人の独立性の強化にむしろ悪影響を与える。	6.0%	6.2%
⑤ その他(具体的にご記入をお願いします。)	12.0%	3.0%
計	100%	100%

図Ⅲ－5 不正示唆遭遇者・非遭遇者別、会社法改正の影響



■Ⅲ－6 上記のように考える理由について記載をお願いします。

全回答者 713 人中 521 人（73.1%）がこの質問に対して記述を行っている。その記載内容は多岐に渡っているが、それをⅢ－5での選択肢別に分類すると以下のとおりである。

表Ⅲ－10

Ⅲ－5の回答	Ⅲ－5の 回答数 A	Ⅲ－6の 回答数 B	B/A	構成比
① 監査人の独立性の強化に強い影響を与える。	19	13	68.4%	2.5%
② 監査人の独立性の強化にある程度の影響を与える。	234	158	67.5%	30.3%
③ 監査人の独立性の強化にほとんど影響を与えない。	387	284	73.4%	54.5%
④ 監査人の独立性の強化にむしろ悪影響を与える。	44	37	84.1%	7.1%
⑤ その他(具体的にご記入をお願いします。)	29	29	100%	5.6%
計	713	521	73.1%	100%

Ⅲ－5の設問の回答に関する理由についての回答は、全体として73.1%の回答率であったが、Ⅲ－5の回答が否定的であるほど、Ⅲ－6の回答率が上がる傾向にある。Ⅲ－5の回答選択肢別に回答傾向を分析すると以下のとおりである。

回答者の回答が複数のカテゴリに分類できる場合があるため、各カテゴリの回答数の合計は回答者数を上回っている。

「① 監査人の独立性の強化に強い影響を与える。」

- 回答件数が少ないこともあり、特定の傾向は見いだせなかったが、「監査役等の監査に対する意識の変化」や「監査人が経営者よりも監査役等への説明責任を意識するようになる。」といった回答が見られた。

「② 監査人の独立性の強化にある程度の影響を与える。」

- 制度として、会計監査人の選任権が監査役等に変更になった点は、一定の影響を及ぼすといった趣旨の回答：66人
- 既に何らかのポジティブな変化（監査役等の会計監査に対する関心の高まりなど）が生じてきている、又は今後の変化に期待できるといった趣旨の回答：35人
- 独立性の強化につながるかどうかは、各被監査会社のガバナンスの状況、監査役等の経歴・能力により、まちまちであるといった趣旨の回答：25人
- 監査役等の経営者からの独立性に疑問があり、したがって、「ある程度」の影響しか与えないといった趣旨の回答：19人
- 報酬の決定権が取締役のままであるため、「ある程度」の影響しか与えないといった趣旨の回答：14人

「③ 監査人の独立性の強化にほとんど影響を与えない。」

- 監査役等の経営者からの独立性への疑問に言及した回答：112人
- 制度上の議案提案権は監査役等に移行しても、実質的には経営執行側が会計監査人を選任することが多くなると思われる点に言及した回答：78人
- 監査役等が会計監査人の選任を行う能力（被監査会社での実質的な権限や、監査役等をサポートするスタッフの有無・人員等を含む。）への疑問に言及した回答：35人
- そもそも、会計監査人の選任議案提案権が誰の権限に属するかによって、会計監査人の独立性が左右されることはないといった趣旨の回答：24人

「④ 監査人の独立性の強化にむしろ悪影響を与える。」

- 監査役等が会計監査人の選任を行う能力（被監査会社での実質的な権限や、監査役等をサポートするスタッフの有無・人員等を含む。）への疑問に言及した回答：21人
- 監査役等の経営者からの独立性への疑問に言及した回答：12人

「⑤ その他」

- 被監査会社のガバナンスの状況や監査役等の能力・立場により、影響は様々であり、一概には言えないといった趣旨の回答：11人

■Ⅲ－7 あなたが監査責任者として関与した、平成26年4月期から平成27年3月期に係る上場企業の監査(以下、本アンケートにおいて「調査対象企業の監査」という。)において、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別しましたか。

- ① はい
- ② いいえ

(ご参考)「監査における不正リスク対応基準(平成25年3月)」において、以下のように定められています。

第10項 監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑義が存在していないかどうかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなければならない。なお、…(以下、省略)。

第11項 監査人は、識別した不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況について、関連して入手した監査証拠に基づいて経営者の説明に合理性がないと判断した場合には、不正による重要な虚偽の表示の疑義があるとして扱わなければならない。(以下、省略)

回答会員のうち、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を1社以上識別した回答者は11.6%であり、識別しなかった回答者は88.4%であった。

表Ⅲ－11

回答	回答人数	構成比
① はい	83	11.6%
② いいえ	630	88.4%
計	713	100%

■Ⅲ－7－1 「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別したのは、調査対象企業の監査のうち、何社でしたか。

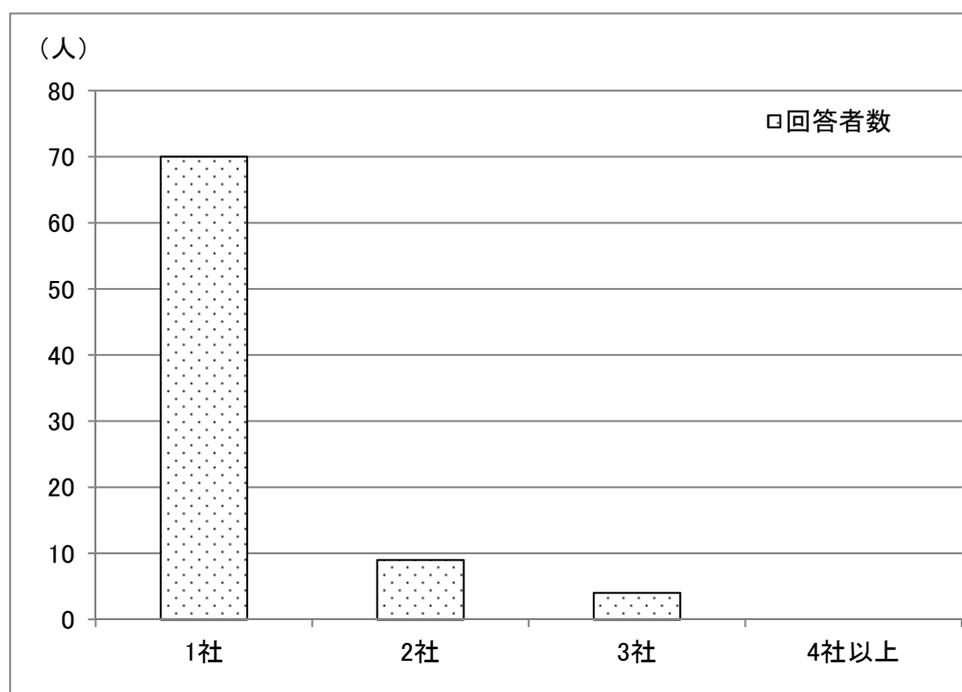
「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した会社数が1社である場合が84.3%、2社である場合が10.8%、3社である場合が4.8%であった。不正の示唆を識別した回答者は83人、識別した会社数は延べ100社となった(重複の可能性あり)。

「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した延べ会社数100社が、本設問への回答者713人の延べ関与会社数2,625社に占める割合は、3.8%である。

表Ⅲ－12

回 答	回答者数	構成比	会社数
1社	70	84.3%	70
2社	9	10.8%	18
3社	4	4.8%	12
4社以上	0	0.0%	0
計	83	100%	100

図Ⅲ－6 不正による虚偽表示を示唆する状況を識別した会社数



※設問Ⅰ－１－１(行)とⅢ－７－１(列)とのクロス集計

回答者の関与会社数（Ⅰ－１－１）の相違によって、不正を示唆する状況を識別した会社数（Ⅲ－７－１）に何か特徴的な傾向が見られるかを調査するため、回答者の延べ関与会社数に対する不正を示唆する状況を識別した会社数を、関与会社数別に分析した。その結果、特段特徴的な傾向は見られなかった。

表Ⅲ－13

関与会社数(A)	回答者数(B)	会社数(C) (A) × (B)	不正示唆 1社識別(D)	2社 識別(E)	3社 識別(F)	識別会社 数合計(G)	識別割合 (G) ÷ (C)
1社	141	141	9	0	0	9	6.4%
2社	142	284	11	1	0	13	4.6%
3社	126	378	10	1	0	12	3.2%
4社	90	360	10	0	0	10	2.8%
5社	74	370	11	3	2	23	6.2%
6社	48	288	6	2	0	10	3.5%
7社	30	210	3	1	1	8	3.8%
8社	26	208	3	0	0	3	1.4%
9社	15	135	3	1	1	8	5.9%
10社	12	120	2	0	0	2	1.7%
11社以上	9	131	2	0	0	2	1.5%
計	713	2,625	70	9	4	100	3.8%

IV 「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した個別事案に関する質問（母数 100 件（83 人回答））

Ⅲ－7－1で回答された調査対象企業の監査における「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した監査業務について個別にお聞きします。複数の調査対象企業において「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合、それら全てについて1社ごとにご回答をお願いします。また、同一の被監査会社において、相互に関連しない複数の「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合は、それぞれ個別にご回答をお願いします。最大で5件まで入力できます。

必須の回答項目のうち、守秘義務等への配慮から、あなたが回答しづらいと考える項目については、「回答保留」欄にチェックすることにより、回答を保留していただいても結構です。

「Ⅲ－7 あなたが監査責任者として関与した、平成 26 年 4 月期から平成 27 年 3 月期に係る上場企業の監査において、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別しましたか。」との質問に、「はい」と回答した 83 人が、合計 88 件について回答を寄せている（回答者は、必ずしも全てのケースについて回答しているわけではないため、合計件数はⅢ－7－1 の回答合計 100 件よりも少なくなっている。）。なお、回答者は必ず 1 件は入力するシステム制約のため、詳細回答が 0 件の回答者はいない。

■IV-1 該当する被監査会社の上場区分について教えてください。

- ① 東証一部
- ② 東証二部
- ③ ジャスダック
- ④ 新興企業向け市場(\*)
- ⑤ 上記以外の市場
- ⑥ 回答保留

\*ここでは、東証マザーズ、東京 Pro-Market、名証セントレックス、札幌アンビシャス、福岡 Q-Board を指します。

注：東京証券取引所と他の市場を重複上場している場合は、東証一部(二部)の方を選んでください。

「① 東証一部」の回答が 73.9%、「③ ジャスダック」「⑥ 回答保留」が 9.1%、「② 東証二部」「④ 新興企業向け市場(\*)」が 3.4%であり、「⑤ 上記以外の市場」の回答は 1.1%であった。

全上場企業に占める東証一部上場企業の構成比(52%)に比べると、不正を示唆する状況を識別したケースにおける東証一部上場企業の構成比が高い。規模の大きな企業の方が、規模が大きいため不正リスク対応基準の付録2で示した様々な事象に遭遇する確率が高くなっている可能性が考えられる。

表IV-1

回 答	回答件数	構成比
① 東証一部	65	73.9%
② 東証二部	3	3.4%
③ ジャスダック	8	9.1%
④ 新興企業向け市場(*)	3	3.4%
⑤ 上記以外の市場	1	1.1%
⑥ 回答保留	8	9.1%
計	88	100%

#### ■IV-2 被監査会社のガバナンスの仕組み

この会社のガバナンスの仕組みは以下のうちのどれですか。

- ① 委員会設置会社(指名委員会等設置会社)
- ② 監査役会設置会社
- ③ 回答保留

注:平成27年5月に施行された会社法改正により、監査等委員会設置会社に移行している場合もあると思いますが、監査対象期間におけるガバナンスの仕組みについてご回答をお願いします。

「② 監査役会設置会社」の回答が90.9%と大半を占めており、「③ 回答保留」が8.0%、「① 委員会設置会社(指名委員会等設置会社)」が1.1%であった。

表IV-2

回 答	回答件数	構成比
① 委員会設置会社(指名委員会等設置会社)	1	1.1%
② 監査役会設置会社	80	90.9%
③ 回答保留	7	8.0%
計	88	100%

■IV-3 あなたの判断では、被監査会社の監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」がいたと思いますか。

- ① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。
- ② 複数人いたが、全て社内出身者であった。
- ③ 社外の者1人のみがいた。
- ④ 社内の者1人のみがいた。
- ⑤ いなかった。
- ⑥ 回答保留

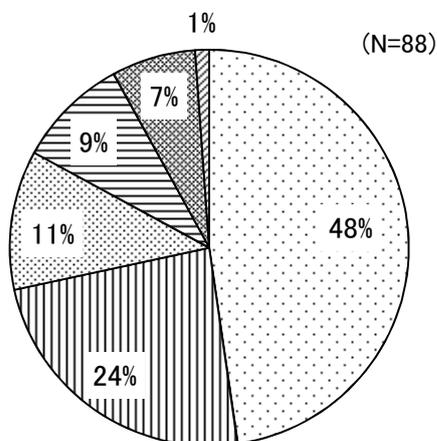
「① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。」の回答が47.7%で最も多く、続いて「⑤ いなかった。」が23.9%、「③ 社外の者1人のみがいた。」が11.4%、「④ 社内の者1人のみがいた」が9.1%、「⑥ 回答保留」が6.8%となっている。「② 複数人いたが、全て社内出身者であった。」は1.1%と最少であった。

上場企業において監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」がどの程度いるかに関して、十分な情報がないため、本調査の回答結果が上場企業全体の状況を反映しているのか、又は不正を示唆する状況が識別された会社に何らかの特徴的な傾向が存在するかは、本調査の結果からだけでは判然としない。

表IV-3

回 答	回答件数	構成比
① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。	42	47.7%
② 複数人いたが、全て社内出身者であった。	1	1.1%
③ 社外の者1人のみがいた。	10	11.4%
④ 社内の者1人のみがいた。	8	9.1%
⑤ いなかった。	21	23.9%
⑥ 回答保留	6	6.8%
計	88	100%

図IV-1 監査役等の財務・会計知見保有者



- ① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。
- ⑤ いなかった。
- ③ 社外の者1人のみがいた。
- ④ 社内の者1人のみがいた。
- ⑥ 回答保留
- ② 複数人いたが、全て社内出身者であった。

■IV-4 あなたが所属する監査法人(監査事務所)が当該被監査会社の会計監査を連続して行っていた期間は以下のうちのどれですか。

注: 監査法人等合併等で引き継いでいる場合は、連続して監査を実施しているものとして回答をお願いします。

「⑤ 10期以上」の回答が53.4%で最も多く、次いで「④ 4期以上10期末満」が29.5%、「⑦ 回答保留」が8.0%となった。

本調査の母集団である上場企業の監査に関する、同一の監査法人(事務所)との監査契約の継続期間の分布状況が判明しないと、本調査の結果が、母集団の状況を反映したものなのか、不正を示唆する状況が識別された会社に特徴的な傾向を反映したものなのかを(例えば、監査継続期間が長い方が、識別している割合が高い、又はその逆など)、評価することは困難である。

そこで、限定的ではあるものの、上場企業の監査における監査継続期間について調査を行った、町田(2013)の研究結果を利用する。<sup>8</sup>同調査は、2010年度における上場企業のうち、2000年度、1990年度、1980年度においても上場している企業を抽出し、その上で監査法人の合併等の状況を反映した上で、2010年度の監査法人(事務所)との異同を確認しているものである。その結果、2000年度において、2010年度と同一の監査法人(事務所)が監査を行っている、すなわち、10年間以上監査を継続していると考えられる比率は61.2%となっている。<sup>9</sup>

この調査結果を踏まえ、本調査対象期間についても状況に大きな変化がないと仮定すると、本調査での監査継続期間10期以上の上場企業の、回答保留と不明を除いた場合の割合は59.5%となっていることから、本調査結果は、おおむね母集団の分布状況を反映した結果であると評価できる。

表IV-4

回 答	回答件数	構成比
① 1期	3	3.4%
② 2期	2	2.3%
③ 3期	1	1.1%
④ 4期以上10期末満	26	29.5%
⑤ 10期以上	47	53.4%
⑥ 不明	2	2.3%
⑦ 回答保留	7	8.0%
計	88	100%

<sup>8</sup> 町田祥弘、「監査事務所の強制的交代の論拠に関する日本の監査市場の検討」、産業経理 Vol. 73 No. 1、2013年4月

<sup>9</sup> 対象である10年間の途中で監査人が交代し、再び元の監査人に交代している可能性もあるが、そうしたケースの全体に対する影響は軽微なものと考えた。

■IV-5 あなた自身が連続して当該被監査会社の監査責任者であった期間は以下のうちのどれですか。

「④ 4期以上」の回答が37.5%で最も多く、次いで「② 2期」が23.9%、「① 1期」が18.2%、「③ 3期」が11.4%となった。「⑤ 回答保留」は9.1%で最少であった。

母集団である上場企業における監査責任者の継続期間別の分布が不明であるため、本調査の回答結果が母集団の状況を反映しているのか、不正を示唆する状況が識別された会社に特徴的な傾向を反映しているのかは、本調査の結果からだけでは判然としない。

ただし、公認会計士法の規定により、同一の監査責任者が連続して担当できるのは7期までであることから、分布は必然的に1期>2期>・・・>7期となるはずである。これを勘案すると、1期より2期が多い、3期がやや少ないなどの特徴が見られる。

表IV-5

回 答	回答件数	構成比
① 1期	16	18.2%
② 2期	21	23.9%
③ 3期	10	11.4%
④ 4期以上	33	37.5%
⑤ 回答保留	8	9.1%
計	88	100%

■IV-6 あなた自身は、当該被監査会社の監査責任者になる以前に、主査など他の監査補助者を管理・監督する立場で当該被監査会社の監査業務に携わっていたことがありますか。

監査法人等において、ある監査業務に主査等の他の監査補助者を管理・監督する立場で携わっていた公認会計士が社員（パートナー）に昇進すると、当該監査業務の監査責任者に就任するケースが多いと考えられる。当該監査業務に関する経験等に関しては、単に監査責任者としての継続期間だけではなく、このような主要な補助者としての関与の有無も重要と考えられることから、このような設問を設けた。

母集団である上場企業の監査における、業務執行社員が主査等を経験している割合が不明ため、本調査の回答結果が母集団の状況を反映しているのか、不正を示唆する状況が識別された会社に特徴的な傾向を反映しているのかは、本調査の結果からだけでは判然としない。平成 15 年の公認会計士法改正により、監査責任者のローテーション制度が平成 16 年度以降に導入された影響で、<sup>1011</sup>当該監査業務に関して主査等の経験のない監査責任者が過半数を占めている状況であると考えられる。

表IV-6

回 答	回答件数	構成比
① はい	25	28.4%
② いいえ	60	68.2%
③ 回答保留	3	3.4%
計	88	100%

<sup>10</sup> 公認会計士法第 24 条の 3、第 34 条の 11 の 3 参照

<sup>11</sup> 当協会の自主規制により、実際には同様の規定は平成 14 年度から適用されている。

※設問Ⅳ-5(行)とⅣ-6(列)とのクロス集計

回答者の監査責任者の期間(Ⅳ-5)と、当該被監査会社の監査チームでの主査等の経験有無(Ⅳ-6)の傾向差を分析した。

サンプル数の制約により一定率ではないものの、「⑤ 回答保留」を除き大きな傾向差はなかった。

表Ⅳ-7

回 答		①	②	③	計
① 1期	件数	3	13	0	16
	構成比	18.8%	81.3%	0.0%	100.0%
② 2期	件数	7	14	0	21
	構成比	33.3%	66.7%	0.0%	100.0%
③ 3期	件数	2	8	0	10
	構成比	20.0%	80.0%	0.0%	100.0%
④ 4期以上	件数	9	24	0	33
	構成比	27.3%	72.7%	0.0%	100.0%
⑤ 回答保留	件数	4	1	3	8
	構成比	50.0%	12.5%	37.5%	100.0%
計	件数	25	60	3	88
	構成比	28.4%	68.2%	3.4%	100.0%

■IV-7 あなた自身は、当該監査業務の調査対象年度において筆頭業務執行社員でしたか。

筆頭業務執行社員と、<sup>12</sup>それ以外の業務執行社員との間に、不正を示唆する状況の識別についての回答に傾向差があるかを調べた。

「② いいえ」の回答が50.0%で最も多く、次いで「① はい」が39.8%、「④ 回答保留」が6.8%、「③ 筆頭業務執行社員の5年－5年ルールが適用される大規模監査法人所属ではない。」が3.4%であった。

「③」「④」の回答を除いた場合の構成比は「① はい」が44.3%である。これは上場企業の業務執行社員の平均人数2.17人に対する1人の筆頭業務執行社員の比率46.1%とほぼ同じ割合であり、筆頭業務執行社員であるか否かによる回答傾向の差はなかった。<sup>13</sup>

表IV-8

回 答	回答件数	構成比
① はい	35	39.8%
② いいえ	44	50.0%
③ 筆頭業務執行社員の5年－5年ルールが適用される大規模監査法人所属ではない。	3	3.4%
④ 回答保留	6	6.8%
計	88	100%

<sup>12</sup> 筆頭業務執行社員とは、大規模監査法人による上場企業の監査業務において、執行社員のうち、監査報告書の筆頭に署名・捺印する者と定義されている（公認会計士法施行規則第23条第1項）。また、大規模監査法人とは、上場企業100社以上を監査する監査法人をいう（公認会計士法施行規則第24条）。公認会計士法の規定により、筆頭業務執行社員は、上場企業の監査に連続する5会計期間を超えて関与することはできず、また、その後5会計期間は、当該上場企業の監査業務に関与することはできない。

<sup>13</sup> 不正を示唆する状況の識別は、監査業務ごとに行われるため、記憶違い等がなければ、筆頭業務社員であるか否かによって回答傾向の差は生じないはずである。回答傾向の差があるとすれば、筆頭業務執行社員とそれ以外の業務執行社員で本調査の回答率に差があることが示唆される。

■IV-7-1 調査対象年度において、あなた自身が、連続して当該被監査会社の筆頭業務執行社員であった期間は以下のうちどれですか。

本問は、設問IV-7で、「① はい」を回答した35人に対し行った、追加の質問への回答である。

「② 2期」の回答が37.1%で最も多く、次いで「① 1期」と「④ 4期」がともに20.0%、「③ 3期」が14.3%、「⑤ 5期」が8.6%で最少であった。なお、「⑥ 回答保留」の回答はなかった。

母集団である上場企業の監査において、筆頭業務執行社員の継続期間別の分布が不明なため、本調査の回答結果が母集団の状況を反映しているのか、不正を示唆する状況が識別された会社に特徴的な傾向を反映しているのかは、本調査の結果からだけでは判然としない。

ただし、公認会計士法及び同施行令の規定により、同一の筆頭業務執行社員が連続して担当できるのは5期までであることから、分布は必然的に1期>2期>・・・>5期となると考えられる。これを勘案すると、2期の回答が多いなどの特徴が見られる。

表IV-9

回 答	回答件数	構成比
① 1期	7	20.0%
② 2期	13	37.1%
③ 3期	5	14.3%
④ 4期	7	20.0%
⑤ 5期	3	8.6%
⑥ 回答保留	0	0.0%
計	35	100%

■IV-8 この「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」にあなた(監査チーム)が最初に気付いたきっかけは何でしたか。最も当てはまるものを一つ選んでください。

「⑥ 被監査会社の経営者から、不正の可能性が知らされた。」の回答が最も多く 31.8%、次いで「⑨ 証憑突合、文書の査閲等の上記以外の監査手続」の回答が 18.2%、社内通報制度に関する「①」の回答と「⑩ 回答保留」の回答がともに 9.1%となっている。

表IV-10

回 答	回答件数	構成比	(参考) 前回
① 社内通報制度を通じて企業に寄せられ、監査人に開示された情報に、財務諸表に重要な影響を及ぼすと考えられる情報が存在していた。	8	9.1%	-
② 監査チームに、不正の可能性について従業員等からの通報・相談があった。	6	6.8%	16.9%
③ 監査事務所の通報窓口不正の可能性について従業員や取引先等からの通報があった。	7	8.0%	4.2%
④ 被監査会社の内部監査部門の監査の結果、不正の可能性が判明した。	6	6.8%	-
⑤ 監査役等のガバナンスを担う者から、不正の可能性が知らされた。	4	4.5%	22.7%
⑥ 被監査会社の経営者から、不正の可能性が知らされた。	28	31.8%	(*)
⑦ 規制機関の調査等(税務調査を含む。)	5	5.7%	-
⑧ 報道機関による報道やウェブサイトなどでの噂・情報	0	0.0%	2.6%
⑨ 証憑突合、文書の査閲等の上記以外の監査手続	16	18.2%	41.9%
⑩ 回答保留	8	9.1%	11.7%
計	88	100%	100%

(\*)前回の回答選択肢は「被監査会社(法人)の経営者、監査役等とのコミュニケーション」である。

【前回調査の回答結果との比較】

前回調査に比べて、「⑨ 証憑突合、文書の査閲等の上記以外の監査手続」の回答割合が 41.9%から 18.2%と著しく低くなっている。前回調査が全ての監査業務を対象にしていたのに対して、本調査が上場企業の監査業務を対象としている影響と、前回の調査が「不正との遭遇」を質問しているのに対して、本調査では「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」の識別を対象にしており、単純には比較できない。

上場企業の方が一般的には、非上場企業と比べ内部監査を含む内部統制が整備されていると考えられることから、企業自らが不正などの端緒を見つける可能性が高いと考えられる。また、本調査が「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を対象としているため、前回調査で多数見られた重要性が低い従業員不正が回答に含まれていないケースが増え、それが影響した可能性も考えられる。

■IV-8-1 この「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別したのは以下のどのような状況でしたか。(複数回答可)

本問は、設問IV-8で、「⑨ 証憑突合、文書の査閲等の上記以外の監査手続」を回答した16人に対し行った、追加の質問への回答である。

通例でない重要な取引に関する「①」の回答が最も多く25.0%、次いで重要な取引で合理的な理由なく重要な文書を手に入れないことに関する「⑥」の回答が18.8%、文書偽造に関する「④」、期末日近くの修正に関する「⑨」、「⑲ その他」の回答ともに12.5%となっている。

表IV-11

回 答	回答件数	回答件数/母数 (16)
① 企業の通常の取引過程から外れた重要な取引又はその他企業及び当該企業が属する産業を取り巻く環境に対する監査人の理解に照らして通例ではない重要な取引のうち、企業が関与する事業上の合理性が不明瞭な取引が存在した。	4	25.0%
③ 関連当事者又は企業との関係が不明な相手先(個人を含む。)との間に、事業上の合理性が不明瞭な重要な資金の貸付・借入契約、担保提供又は債務保証・被保証の契約があった。	1	6.3%
④ 変造又は偽造されたおそれのある文書が存在した。	2	12.5%
⑤ 重要な取引に関して、重要な記録等に矛盾する証拠が存在していた、又は証拠となる重要な文書を紛失していた。	1	6.3%
⑥ 重要な取引に関して、合理的な理由なく、重要な文書を手に入れない、又は重要な文書のドラフトのみしか入手できなかった。	3	18.8%
⑧ (根拠資料等による)裏付けのない又は未承認の重要な取引や勘定残高が存在した。	1	6.3%
⑨ 期末日近くに経営成績に重要な影響を与える通例でない修正が行われていた。	2	12.5%
⑱ 重要な投資先や取引先、又は重要な資産の保管先に関する十分な情報が監査人に提供されなかった。	1	6.3%
⑲ その他(具体的にご記入をお願いします。)	2	12.5%
⑳ 回答留保	1	6.3%
そのほかの回答	0	0.0%

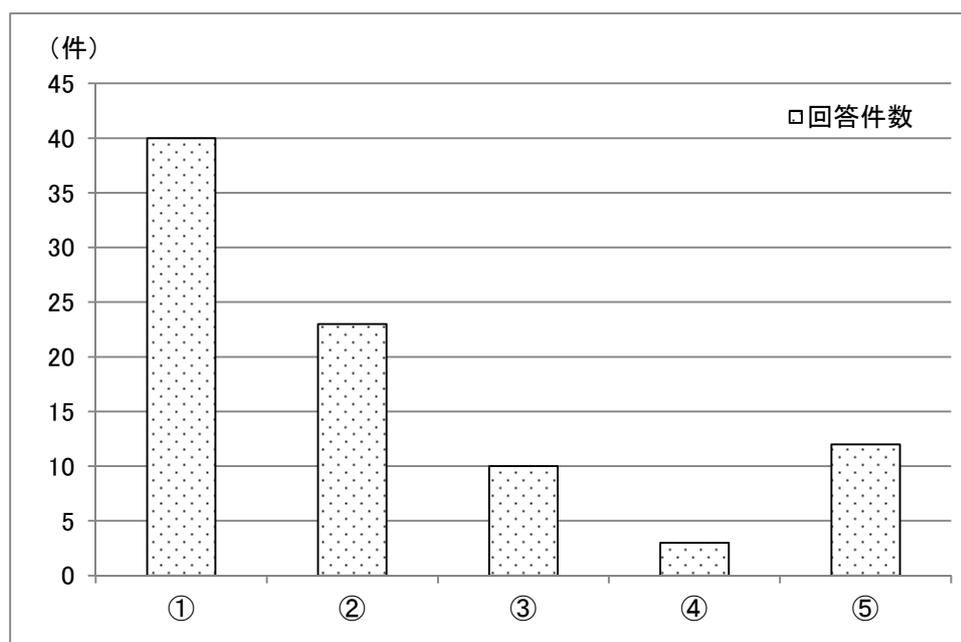
■IV-9 あなた(監査チーム)が、この「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別したのは、いつの時点でしたか。

「① 第3四半期のレビュー報告書提出前」の回答が最も多く45.5%、次いで「② 第3四半期のレビュー報告書提出後、期末日まで」の回答が26.1%、「⑤ 回答保留」の回答が13.6%、「③ 期末日後、決算短信公表前」の回答が11.4%となっている。「④ 決算短信公表後」の回答は3.4%で最少であった。

表IV-12

回 答	回答件数	構成比
① 第3四半期のレビュー報告書提出前	40	45.5%
② 第3四半期のレビュー報告書提出後、期末日まで	23	26.1%
③ 期末日後、決算短信公表前	10	11.4%
④ 決算短信公表後	3	3.4%
⑤ 回答保留	12	13.6%
計	88	100%

図IV-2 「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した時点



■IV-10 この「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」に対応し、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」が存在していないかどうかを判断するために、経営者への質問以外にどのような追加的な監査手続等を行ったか教えてください。(複数回答可)

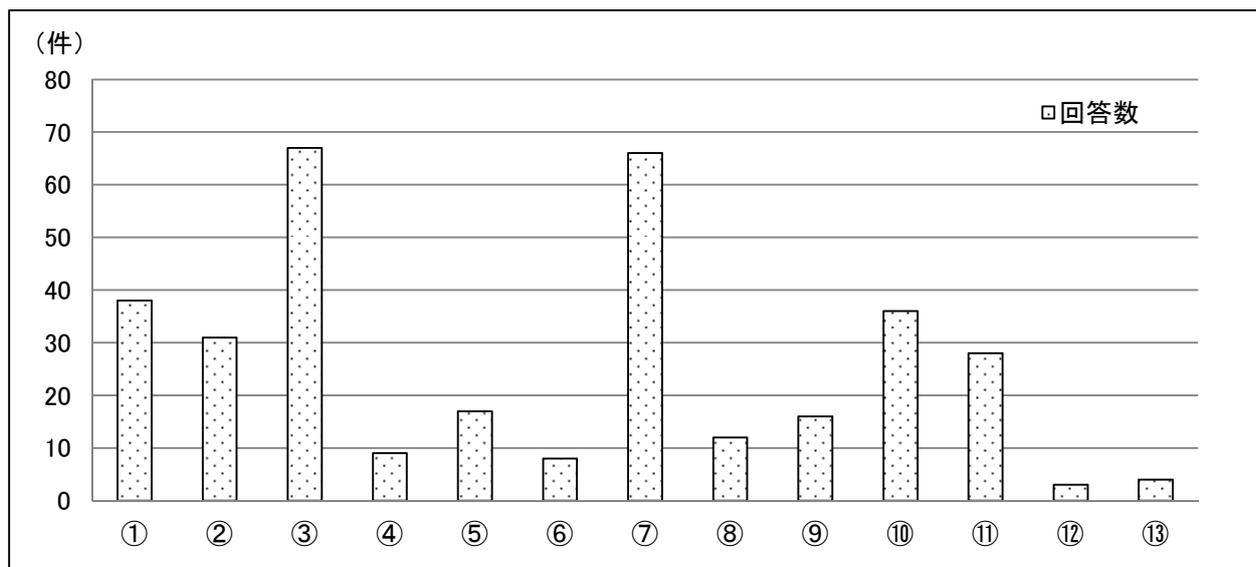
「③ 予定していなかった実証手続の実施」の回答が最も多く 76.1%、次いで「⑦ 閲覧する文書の範囲や被監査会社の質問対象者の拡大」の回答が 75.0%であった。30%を超える項目としては、「① 往査予定のなかった事業所・子会社等への往査」の回答が 43.2%、「⑩ 被監査会社への社内調査委員会又は第三者委員会立ち上げの要請」の回答が 40.9%、「② 予定していなかった内部統制の運用評価手続の実施」の回答が 35.2%、「⑪ 予定していなかった専門家の利用又は利用範囲の拡大」の回答が 31.8%であった。

また、回答割合は少ないものの、「⑨ 被監査会社の従業員等のメールのチェックなどの不正調査の手法の適用」(18.2%)、「⑧ 取引先等、被監査会社の外部の者との面談」(13.6%)といった、一般的な監査では実施されることが少ない監査手法も一部で行われていることが窺えた。

表IV-13

回 答	回答件数	回答件数/母数 (88)
① 往査予定のなかった事業所・子会社等への往査	38	43.2%
② 予定していなかった内部統制の運用評価手続の実施	31	35.2%
③ 予定していなかった実証手続の実施	67	76.1%
④ 実証手続の実施時期の変更(例:確認状の基準日を決算日とするなど)	9	10.2%
⑤ 内部統制の運用評価手続及び(又は)詳細テストのサンプル数の拡大及び(又は)サンプル抽出方法の変更	17	19.3%
⑥ 内部統制の運用評価手続及び(又は)詳細テストで入手する監査証拠を外部証拠等より強力なものへの変更	8	9.1%
⑦ 閲覧する文書の範囲や被監査会社の質問対象者の拡大	66	75.0%
⑧ 取引先等、被監査会社の外部の者との面談	12	13.6%
⑨ 被監査会社の従業員等のメールのチェックなどの不正調査の手法の適用	16	18.2%
⑩ 被監査会社への社内調査委員会又は第三者委員会立ち上げの要請	36	40.9%
⑪ 予定していなかった専門家の利用又は利用範囲の拡大	28	31.8%
⑫ その他(具体的にご記入をお願いします。)	3	3.4%
⑬ 回答保留	4	4.5%

図IV-3 追加的に実施した監査手続等



- IV-11 この「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」への対応のために、監査スケジュール等の変更を行いましたか。以下の中から最も当てはまるもの一つを選んでください。  
注:「監査終了日」は、会社法監査を同時に実施している場合、会社法監査の終了日を想定してご回答をお願いします。

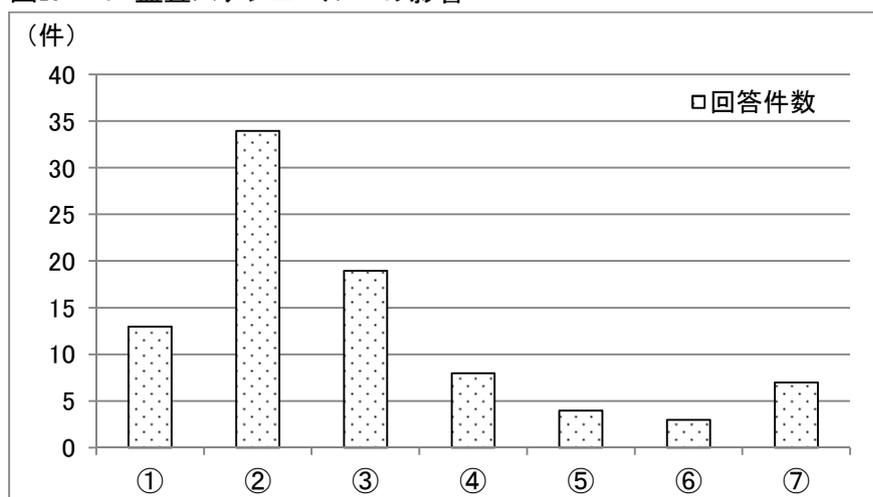
「② 監査スケジュールの変更があったが、監査終了日はほぼ当初の予定どおりであった。」の回答が最も多く 38.6%、次いで決算短信発表のスケジュールに影響がなかった監査終了日の遅延に関する「③」の回答が 21.6%、「① 監査スケジュールをほとんど変更しなかった。」の回答が 14.8%、決算短信発表スケジュールの変更を伴う監査終了日の遅延に関する「④」の回答が 9.1%、「⑦ 回答保留」の回答が 8.0%、有価証券報告書の法定期限内でのスケジュール変更を伴う監査終了日の遅延に関する「⑤」の回答が 4.5%であった。有価証券報告書の提出期限の延長を伴う監査終了日の遅延に関する「⑥」の回答は 3.4%と最少であった。

被監査会社の開示スケジュールの変更を伴うケースは、合計（④、⑤、⑥）で 15 件あり、「⑦ 回答保留」を除外した全体（81 件）に対する割合は 18.5%であり、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」への対応に起因した開示スケジュールの変更が一定程度生じている。

表IV-14

回 答	回答件数	構成比
① 監査スケジュールをほとんど変更しなかった。	13	14.8%
② 監査スケジュールの変更があったが、監査終了日はほぼ当初の予定どおりであった。	34	38.6%
③ 監査スケジュールの変更により、監査終了日が予定より遅くなった(ただし、被監査会社の決算短信発表スケジュールには変更がなかった。)	19	21.6%
④ 監査スケジュールの変更により、監査終了日が予定より遅くなった(また、被監査会社の決算短信発表スケジュールも変更された。)	8	9.1%
⑤ 監査スケジュールの変更により、監査終了日が予定より遅くなった(また、被監査会社は有価証券報告書の提出日を法定期限の範囲内で変更した。)	4	4.5%
⑥ 監査スケジュールの変更により、監査終了日が予定より遅くなった(また、被監査会社は有価証券報告書の提出期限の延長を行った。)	3	3.4%
⑦ 回答保留	7	8.0%
計	88	100%

図IV-4 監査スケジュールへの影響



※設問IV-9(行)とIV-11(列)とのクロス集計

不正を示唆する状況を識別した時期 (IV-9) ごとに区分し、監査スケジュールへの影響 (IV-12) への傾向差を分析した。

決算日以前の期間であるIV-9①及び②では、決算短信発表や有価証券報告書のスケジュールに与える影響 (IV-11④⑤⑥の合計) は、「① 第3四半期レビュー報告書前」において20.0%、「② 第3四半期のレビュー報告書提出後、期末日まで」において13.0%である。これに対し、「③ 期末日後、決算短信公表前」では30.0%、「④ 決算短信公表後」では33.3%となっている。

また、IV-11「① 監査スケジュールをほとんど変更しなかった。」のケース13件のうち、回答保留を除く識別時期を特定できる10件の全件が決算日前のIV-9①及び②である。

表IV-15

回答		①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	計
① 第3四半期のレビュー報告書提出前	件数	<u>8</u>	15	8	4	1	3	1	40
	構成比	20.0%	37.5%	20.0%	<u>10.0%</u>	<u>2.5%</u>	<u>7.5%</u>	2.5%	100%
② 第3四半期のレビュー報告書提出後、期末日まで	件数	<u>2</u>	15	3	1	2	0	0	23
	構成比	8.7%	65.2%	13.0%	<u>4.3%</u>	<u>8.7%</u>	<u>0.0%</u>	0.0%	100%
③ 期末日後、決算短信公表前	件数	<u>0</u>	2	5	2	1	0	0	10
	構成比	0.0%	20.0%	50.0%	<u>20.0%</u>	<u>10.0%</u>	<u>0.0%</u>	0.0%	100%
④ 決算短信公表後	件数	<u>0</u>	0	2	1	0	0	0	3
	構成比	0.0%	0.0%	66.7%	<u>33.3%</u>	<u>0.0%</u>	<u>0.0%</u>	0.0%	100%
⑤ 回答保留	件数	3	2	1	0	0	0	6	12
	構成比	25.0%	16.7%	8.3%	0.0%	0.0%	0.0%	50.0%	100%
計	件数	<u>13</u>	34	19	8	4	3	7	88
	構成比	14.8%	38.6%	21.6%	9.1%	4.5%	3.4%	8.0%	100%

■IV-12 この「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」への対応を理由として、監査報酬の増額や追加請求を行いましたか。

監査報酬の増額が実現した「⑤」の回答が最も多く 53.4%、次いで追加の監査工数がさほど大きくなかったため追加請求をしなかった「①」の回答が 15.9%、追加請求をしたものの増額が実現しなかった「④」の回答が 9.1%、追加の監査工数が多かったものの追加請求をしなかった「③」が 8.0%であった。追加工数が多かったものの予定監査時間を大きく超過しなかったために追加請求をしなかった「②」、「⑥ その他」「⑦ 回答保留」はいずれも 4.5%であった。また、監査時間の実績値が見積時間数を大きく超過した件数(③④⑤の合計)に対する監査報酬を増額した件数の割合は、75.8%であった。

表IV-16

回 答	回答件数	構成比
① 追加で要した監査工数がさほど大きくなかったため、監査報酬の増額(追加請求)の交渉を行わなかった。	14	15.9%
② 追加で要した監査工数は大きかったが、他の要因で時間数の削減が図られた等の理由により、全体として実績時間が予定監査時間を大きく超過しなかったため、監査報酬の増額(追加請求)の交渉を行わなかった。	4	4.5%
③ 追加で要した監査工数は大きく、実績時間が予定監査時間を大きく超過したが、監査報酬の増額(追加請求)の交渉を行わなかった。	7	8.0%
④ 監査報酬の増額(追加請求)の交渉を行ったが、被監査会社から受け入れられず、監査報酬は増額されなかった。	8	9.1%
⑤ 監査報酬の増額(追加請求)の交渉を行い、監査報酬の増額(追加請求)が実現した。	47	53.4%
⑥ その他(具体的にご記入をお願いします。)	4	4.5%
⑦ 回答保留	4	4.5%
計	88	100%

※設問Ⅳ－11(行)とⅣ－12(列)とのクロス集計

監査スケジュールへの影響(Ⅳ－11)ごとに区分し、監査報酬への影響(Ⅳ－12)の傾向差を分析した(紙面スペースの関係上、回答カテゴリは簡略表記している)。

監査報酬の増額の実現(Ⅳ－12⑤)の割合は、「① 監査スケジュールほとんど変更なし」の場合は30.8%であるが、監査スケジュールの変更が発生した場合には、「② 監査終了日はほぼ当初の予定どおり」で55.9%、「③ 決算短信発表スケジュール変更なし」で57.9%と、一定の水準になっている。

また、被監査会社の開示スケジュールに変更があった、「④ 決算短信発表スケジュールを変更」、「⑤ 有価証券報告書の提出日を法定期限の範囲内で変更」、「⑥ 有価証券報告書の提出期限を延長」の合計では73.3%と高い比率となっている。

表Ⅳ－17

回 答		①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	計
① 監査スケジュールほとんど変更なし	件数	4	2	0	2	4	1	0	13
	構成比	30.8%	15.4%	0.0%	15.4%	<b>30.8%</b>	7.7%	0.0%	100%
② 監査終了日はほぼ当初の予定どおり	件数	8	2	2	1	19	1	1	34
	構成比	23.5%	5.9%	5.9%	2.9%	<b>55.9%</b>	2.9%	2.9%	100%
③ 決算短信発表スケジュール変更なし	件数	2	0	3	3	11	0	0	19
	構成比	10.5%	0.0%	15.8%	15.8%	<b>57.9%</b>	0.0%	0.0%	100%
④ 決算短信発表スケジュールを変更	件数	0	0	0	2	6	0	0	8
	構成比	0.0%	0.0%	0.0%	25.0%	<b>75.0%</b>	0.0%	0.0%	100%
⑤ 有価証券報告書の提出日を法定期限の範囲内で変更	件数	0	0	1	0	2	1	0	4
	構成比	0.0%	0.0%	25.0%	0.0%	<b>50.0%</b>	25.0%	0.0%	100%
⑥ 有価証券報告書の提出期限を延長	件数	0	0	0	0	3	0	0	3
	構成比	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	<b>100.0%</b>	0.0%	0.0%	100%
⑦ 回答保留	件数	0	0	1	0	2	1	3	7
	構成比	0.0%	0.0%	14.3%	0.0%	28.6%	14.3%	42.9%	100%
計	件数	14	4	7	8	47	4	4	88
	構成比	15.9%	4.5%	8.0%	9.1%	53.4%	4.5%	4.5%	100%

■IV-12-1 監査報酬の増額幅は、当初の監査報酬額に対してどの程度でしたか。

本問は、設問IV-12で、「⑤ 監査報酬の増額（追加請求）の交渉を行い、監査報酬の増額（追加請求）が実現した。」を回答した47人に対し行った、追加の質問への回答である。

「① 10%未満」の回答が48.9%で最も多く、次いで「② 10%以上 30%未満」の回答が29.8%、「④ 50%以上」と「⑤ 回答保留」がともに8.5%で、「③ 30%以上 50%未満」が4.3%で最少である。

表IV-18

回 答	回答件数	構成比
① 10%未満	23	48.9%
② 10%以上 30%未満	14	29.8%
③ 30%以上 50%未満	2	4.3%
④ 50%以上	4	8.5%
⑤ 回答保留	4	8.5%
計	47	100%

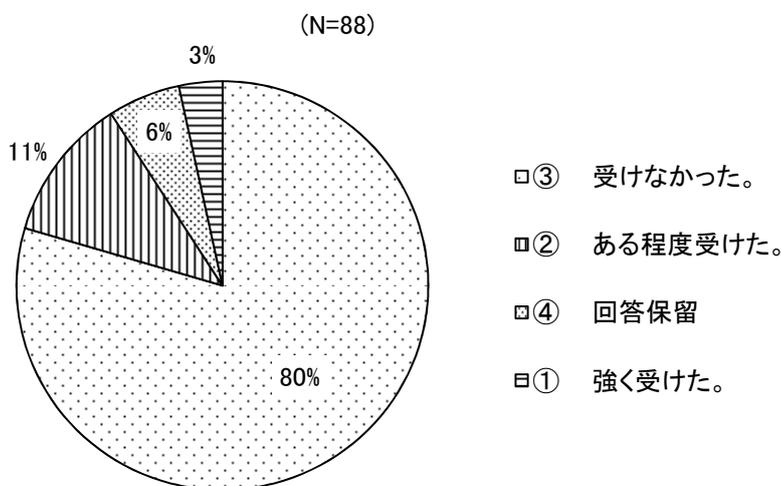
■IV-13 この「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」への対応に関連し、被監査会社(の経営者)から監査人の交代に関するプレッシャーを受けましたか。

「③ 受けなかった。」の回答が79.5%で最も多く、次いで「② ある程度受けた。」の回答が11.4%、「④ 回答保留」の回答が5.7%、「① 強く受けた。」が3.4%で最少である。  
 何らかの程度でプレッシャーを受けたという回答(①②合計)は、14.8%であり、回答保留(5件)を母集団から除いた場合の割合は、15.7%である。

表IV-19

回 答	回答件数	構成比
① 強く受けた。	3	3.4%
② ある程度受けた。	10	11.4%
③ 受けなかった。	70	79.5%
④ 回答保留	5	5.7%
計	88	100%

図IV-5 不正を示唆する状況に関する監査人交代のプレッシャー



- ③ 受けなかった。
- ▣② ある程度受けた。
- ▤④ 回答保留
- ▥① 強く受けた。

※設問IV-3(行)とIV-13(列)とのクロス集計

監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」がいたかどうかについて(IV-3)区分し、監査人交代のプレッシャー(IV-13)の傾向差を分析した。

監査役等に「⑤ いなかった。」場合の交代プレッシャーは「① 強く受けた。」の回答が9.5%、「② ある程度受けた。」の回答が23.8%であり、合計33.3%が何らかの程度の交代プレッシャーを受けており、「③ 受けなかった。」の回答は61.9%であった。これに対し、少なくとも1人いた場合(回答①②③④)における「③ 受けなかった。」の回答はそれぞれ90.5%、100%、80.0%、87.5%であった。

監査役等に財務・会計の知見を有する者がいる場合の方が、監査人交代のプレッシャーの発生確率は低い傾向にある。

表IV-20

回 答		①	②	③	④	計
① 社外の者1人以上を含 め、複数人いた。	件数	1	2	38	1	42
	構成比	2.4%	4.8%	<b>90.5%</b>	2.4%	100%
② 複数人いたが、全て社内 出身者であった。	件数	0	0	1	0	1
	構成比	0.0%	0.0%	<b>100.0%</b>	0.0%	100%
③ 社外の者1人のみが いた。	件数	0	2	8	0	10
	構成比	0.0%	20.0%	<b>80.0%</b>	0.0%	100%
④ 社内の者1人のみが いた。	件数	0	1	7	0	8
	構成比	0.0%	12.5%	<b>87.5%</b>	0.0%	100%
⑤ いなかった。	件数	2	5	13	1	21
	構成比	<b>9.5%</b>	<b>23.8%</b>	<b>61.9%</b>	4.8%	100%
⑥ 回答保留	件数	0	0	3	3	6
	構成比	0.0%	0.0%	50.0%	50.0%	100%
計	件数	3	10	70	5	88
	構成比	3.4%	11.4%	79.5%	5.7%	100%

※設問Ⅳ-3の回答を財務会計の知見を持った者が1人でもいる(回答①②③④)といなかった(回答⑤)へ集約した回答(行)とⅣ-13(列)とのクロス集計

監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」が1人でもいた場合と1人もいなかった場合とに(Ⅳ-3)集約区分し、監査人交代のプレッシャー(Ⅳ-13)の傾向差を分析した。

監査役等に「1人でもいる。」場合の交代プレッシャーは「① 強く受けた。」の回答が1.6%、「② ある程度受けた。」の回答が8.2%であり、合計9.8%が何らかの程度の交代プレッシャーを受けている。

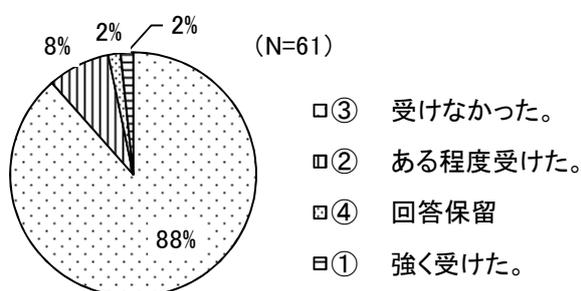
一方、監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」が「いなかった。」場合の交代プレッシャーは「① 強く受けた。」の回答が9.5%、「② ある程度受けた。」の回答が23.8%であり、合計33.3%が何らかの程度の交代プレッシャーを受けており、財務・会計に関する適切な知見を有する監査役等の存在が、経営者の監査人に対する圧力への防波堤になっている可能性が考えられる。

コーポレートガバナンス・コード(原則4-11)で示す「監査役には、財務・会計に関する適切な知見を有している者が1名以上選任され」ていることが、監査人への圧力を減らす観点からも重要であることが示唆される。

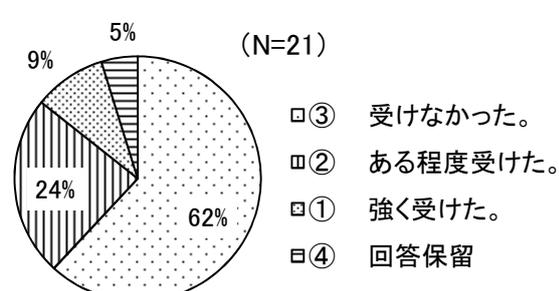
表Ⅳ-21

回答		①	②	③	④	計
1人でもいる。 (回答①②③④)	件数	1	5	54	1	61
	構成比	1.6%	8.2%	88.5%	1.6%	100%
いなかった。 (回答⑤)	件数	2	5	13	1	21
	構成比	9.5%	23.8%	61.9%	4.8%	100%
計	件数	3	10	67	2	82
	構成比	3.7%	12.2%	81.7%	2.4%	100%

図Ⅳ-6 1人でもいる場合



図Ⅳ-7 いなかった場合



※設問Ⅳ-7(行)とⅣ-13(列)とのクロス集計

回答者が筆頭業務執行社員か否か(Ⅳ-7)と、監査人交代のプレッシャー(Ⅳ-13)の傾向差を分析した。

筆頭業務執行社員である「① はい」の場合の交代プレッシャーは「① 強く受けた。」の回答が8.6%、「② ある程度受けた。」の回答が11.4%であり、合計20.0%が何らかの程度の交代プレッシャーを受けている。これに対し、筆頭業務執行社員でない「① いいえ」の場合の交代プレッシャーは「① 強く受けた。」の回答はなく、「② ある程度受けた。」の回答が13.6%であり、何らかの程度の交代プレッシャーを受けていると回答した割合は、筆頭業務執行社員である場合に比べて下回っていた。

筆頭業務執行社員の方が、監査人交代のプレッシャーを感じるケースが多いことは、被監査会社が監査人交代のプレッシャーをかけるターゲットとして、監査チームの意思決定に一番大きな影響があると考えられる筆頭業務執行社員を選んでいるとも考えられる。

表Ⅳ-22

回 答		①	②	③	④	計
① はい	件数	3	4	27	1	35
	構成比	<b>8.6%</b>	<b>11.4%</b>	77.1%	2.9%	100%
② いいえ	件数	0	6	37	1	44
	構成比	0.0%	<b>13.6%</b>	84.1%	2.3%	100%
③ 筆頭業務執行社員の5年-5年ルールが適用される大規模監査法人所属ではない。	件数	0	0	3	0	3
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
④ 回答保留	件数	0	0	3	3	6
	構成比	0.0%	0.0%	50.0%	50.0%	100%
計	件数	3	10	70	5	88
	構成比	3.4%	11.4%	79.5%	5.7%	100%

※設問IV-8(行)とIV-13(列)とのクロス集計

不正を示唆する状況に監査チームが最初に気付いたきっかけ(IV-8)と、監査人交代のプレッシャー(IV-13)の傾向差を分析した(紙面スペースの関係上、回答カテゴリは簡略表記している)。

「⑥ 経営者からの通知」の場合の交代プレッシャーは「① 強く受けた。」の回答が3.6%、「② ある程度受けた。」の回答が21.4%であり、監査人交代のプレッシャーを受けている割合が高い。<sup>14</sup>

表IV-23

回 答		①	②	③	④	計
① 社内通報制度	件数	0	0	8	0	8
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
② 監査チームにて従業員等からの通報・相談	件数	0	0	5	1	6
	構成比	0.0%	0.0%	83.3%	16.7%	100%
③ 監査事務所の通報窓口に従業員や取引先等からの通報	件数	0	1	6	0	7
	構成比	0.0%	14.3%	85.7%	0.0%	100%
④ 内部監査部門の監査の結果判明	件数	0	0	6	0	6
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
⑤ 監査役等から通知	件数	0	0	4	0	4
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
⑥ 経営者からの通知	件数	1	6	20	1	28
	構成比	<u>3.6%</u>	<u>21.4%</u>	71.4%	3.6%	100%
⑦ 規制機関の調査等	件数	1	0	4	0	5
	構成比	20.0%	0.0%	80.0%	0.0%	100%
⑧ 報道やウェブサイト	件数	0	0	0	0	0
	構成比	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0%
⑨ 証憑突合等の監査手続	件数	1	1	14	0	16
	構成比	6.3%	6.3%	87.5%	0.0%	100%
⑩ 回答保留	件数	0	2	3	3	8
	構成比	0.0%	25.0%	37.5%	37.5%	100%
計	件数	3	10	70	5	88
	構成比	3.4%	11.4%	79.5%	5.7%	100%

<sup>14</sup> 経営者から監査人に不正を示唆する状況を知らせる事象を、経営者が監査人に対し協力的である表れと捉えると、意外な傾向のように思われる。

※設問IV-9(行)とIV-13(列)とのクロス集計

「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した時点（IV-9）と、監査人交代のプレッシャー（IV-13）の傾向差を分析した。  
識別時期による明確な傾向差は特にないことが確認された。

表IV-24

回答		①	②	③	④	計
① 第3四半期のレビュー報告書提出前	件数	2	4	33	1	40
	構成比	5.0%	10.0%	82.5%	2.5%	100%
② 第3四半期のレビュー報告書提出後、期末日まで	件数	1	1	21	0	23
	構成比	4.3%	4.3%	91.3%	0.0%	100%
③ 期末日後、決算短信公表前	件数	0	3	6	1	10
	構成比	0.0%	30.0%	60.0%	10.0%	100%
④ 決算短信公表後	件数	0	0	3	0	3
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
⑤ 回答保留	件数	0	2	7	3	12
	構成比	0.0%	16.7%	58.3%	25.0%	100%
計	件数	3	10	70	5	88
	構成比	3.4%	11.4%	79.5%	5.7%	100%

※設問Ⅳ-10(行)とⅣ-13(列)とのクロス集計

「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」に対して行った、追加的な監査手続（Ⅳ-10）と、監査人交代のプレッシャー（Ⅳ-13）の傾向差を分析した（紙面スペースの関係上、回答カテゴリは簡略表記している。）。

「⑧ 取引先等、外部の者との面談」「⑨ 従業員等のメールのチェックなどの不正調査手法の適用」「⑩ 社内調査委員会又は第三者委員会立ち上げの要請」「⑪ 専門家の利用又は利用範囲の拡大」を実施した場合に、交代プレッシャーを「① 強く受けた。」「② ある程度受けた。」の構成比が他の手続に比較し高い傾向にある。

特に「⑧ 取引先等、外部の者との面談」を実施した場合、半数で何らかの交代プレッシャーが観測されており、この手続の実施が交代プレッシャーへ強く影響を与えていることが示唆される。

表Ⅳ-25

回 答		①	②	③	④	計
① 事業所・子会社等への往 査拡大	件数	1	3	33	1	38
	構成比	2.6%	7.9%	86.8%	2.6%	100%
② 内部統制の運用評価手続 の拡大	件数	0	2	27	2	31
	構成比	0.0%	6.5%	87.1%	6.5%	100%
③ 実証手続の拡大	件数	2	6	57	2	67
	構成比	3.0%	9.0%	85.1%	3.0%	100%
④ 実証手続の実施時期の変 更	件数	0	1	8	0	9
	構成比	0.0%	11.1%	88.9%	0.0%	100%
⑤ 内部統制の運用評価手続 及び(又は)詳細テストの サンプル数の拡大及び (又は)抽出方法の変更	件数	0	2	14	1	17
	構成比	0.0%	11.8%	82.4%	5.9%	100%
⑥ 内部統制の運用評価手続 及び(又は)詳細テストで 入手する監査証拠を外部 証拠等へ変更	件数	0	2	6	0	8
	構成比	0.0%	25.0%	75.0%	0.0%	100%
⑦ 閲覧文書範囲や質問対象 者の拡大	件数	1	9	54	2	66
	構成比	1.5%	13.6%	81.8%	3.0%	100%
⑧ 取引先等、外部の者との 面談	件数	2	4	6	0	12
	構成比	<b>16.7%</b>	<b>33.3%</b>	50.0%	0.0%	100%
⑨ 従業員等のメールのチェ ックなどの不正調査手法 の適用	件数	1	5	9	1	16
	構成比	<b>6.3%</b>	<b>31.3%</b>	56.3%	6.3%	100%
⑩ 社内調査委員会又は第三 者委員会立ち上げの要請	件数	1	7	26	2	36
	構成比	<b>2.8%</b>	<b>19.4%</b>	72.2%	5.6%	100%
⑪ 専門家の利用又は利用範 囲の拡大	件数	1	6	20	1	28
	構成比	<b>3.6%</b>	<b>21.4%</b>	71.4%	3.6%	100%

⑫ その他	件数	0	0	3	0	3
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
⑬ 回答保留	件数	0	0	1	3	4
	構成比	0.0%	0.0%	25.0%	75.0%	100%

※設問Ⅳ－11(行)とⅣ－13(列)のクロス集計

監査スケジュールへの影響（Ⅳ-11）と、監査人交代のプレッシャー（Ⅳ-13）の傾向差を分析した（紙面スペースの関係上、回答カテゴリは簡略表記している。）。

サンプル数が少ない点に留意が必要であるものの、「④ 決算短信発表スケジュールを変更」「⑤ 有価証券報告書の提出日を法定期限の範囲内で変更」などの、被監査会社の開示スケジュールに影響が及んだ場合には、交代プレッシャーを「① 強く受けた。」「② ある程度受けた。」の回答率が比較的高い傾向にある。

表Ⅳ－26

回答カテゴリ		①	②	③	④	計
① 監査スケジュールほとんど変更なし	件数	0	0	13	0	13
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
② 監査終了日はほぼ当初の予定どおり	件数	0	3	30	1	34
	構成比	0.0%	8.8%	88.2%	2.9%	100%
③ 決算短信発表スケジュール変更なし	件数	1	1	16	1	19
	構成比	5.3%	5.3%	84.2%	5.3%	100%
④ 決算短信発表スケジュールを変更	件数	2	2	3	1	8
	構成比	<b>25.0%</b>	<b>25.0%</b>	37.5%	12.5%	100%
⑤ 有価証券報告書の提出日を法定期限の範囲内で変更	件数	0	2	2	0	4
	構成比	0.0%	<b>50.0%</b>	50.0%	0.0%	100%
⑥ 有価証券報告書の提出期限を延長	件数	0	1	2	0	3
	構成比	0.0%	33.3%	66.7%	0.0%	100%
⑦ 回答保留	件数	0	1	4	2	7
	構成比	0.0%	14.3%	57.1%	28.6%	100%
計	件数	3	10	70	5	88
	構成比	3.4%	11.4%	79.5%	5.7%	100%

■IV-14 この「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」の顛末を教えてください。

最も多い回答は、「③ 経営者の説明に合理性があり、かつ、追加的な監査手続を実施した結果、不正リスクに関連する十分かつ適切な監査証拠が入手できたため、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」がないと判断した。」(69.3%)であり、次いで「④ その他」(12.5%)、「⑤ 回答保留」(11.4%)、「② 経営者の説明に合理性はあったが、追加的な監査手続を実施してもなお、不正リスクに関連する十分かつ適切な監査証拠が入手できなかったため、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があるとして扱った。」(4.5%)、「① 経営者の説明に合理性がないと判断したため、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があるとして扱った。」(2.3%)と続いた。「④ その他」の回答者11人のうち、10人が具体的にその内容を記入している。その内容を分析すると、そのうち、9件においては何らかの不正・誤謬が発見されている。

表IV-27

回 答	回答件数	構成比
① 経営者の説明に合理性がないと判断したため、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があるとして扱った。	2	2.3%
② 経営者の説明に合理性はあったが、追加的な監査手続を実施してもなお、不正リスクに関連する十分かつ適切な監査証拠が入手できなかったため、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があるとして扱った。	4	4.5%
③ 経営者の説明に合理性があり、かつ、追加的な監査手続を実施した結果、不正リスクに関連する十分かつ適切な監査証拠が入手できたため、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」がないと判断した。	61	69.3%
④ その他(具体的にご記入をお願いします。)	11	12.5%
⑤ 回答保留	10	11.4%
計	88	100%

※設問Ⅳ－3(行)とⅣ－14(列)のクロス集計

監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」がいたかどうか(Ⅳ-3)と、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」の顛末(Ⅳ-14)の傾向差を分析した。サンプル数が限られている点に留意が必要なものの、「⑤ いなかった。」場合に、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」が識別された割合が高かった。

表Ⅳ－28

回 答		①	②	③	④	⑤	計
① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。	件数	1	1	33	5	2	42
	構成比	2.4%	2.4%	78.6%	11.9%	4.8%	100%
② 複数人いたが、全て社内出身者であった。	件数	0	0	1	0	0	1
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	0.0%	100%
③ 社外の者1人のみがいた。	件数	0	0	9	0	1	10
	構成比	0.0%	0.0%	90.0%	0.0%	10.0%	100%
④ 社内の者1人のみがいた。	件数	0	0	5	2	1	8
	構成比	0.0%	0.0%	62.5%	25.0%	12.5%	100%
⑤ いなかった。	件数	1	3	12	4	1	21
	構成比	4.8%	<u>14.3%</u>	57.1%	19.0%	4.8%	100%
⑥ 回答保留	件数	0	0	1	0	5	6
	構成比	0.0%	0.0%	16.7%	0.0%	83.3%	100%
計	件数	2	4	61	11	10	88
	構成比	2.3%	4.5%	69.3%	12.5%	11.4%	100%

■IV-15 この「不正による重要な虚偽の表示の疑義」に関して、差し障りのない範囲でその概略と監査人としての対応を記載してください。

(概略を記載すると、どの会社の事例か類推できてしまうなど、守秘義務に抵触せずに記載することが困難と思われる場合は、結構です。)

対象となる「不正による重要な虚偽の表示の疑義」を識別した回答者は6人いたが、3人が無回答であった。なお、記述のあった3回答については、個別事例の特定を避けるため本報告での記載を省略した。

表IV-29

回 答	回答件数	構成比
回答	3	50%
無回答	3	50%
計	6	100%

■IV-16 あなたの判断では、この「不正による重要な虚偽の表示の疑義」を解決するに当たり、監査役等から十分な協力が得られたと考えますか。

IV-14 の不正の示唆の顛末への質問に、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があるとして扱った、①若しくは②と回答した6人を対象とした質問である。

最も多い回答は、「② 監査役等から問題の解決に一定のサポートを得た。」(83.3%)で、「④ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、積極的な協力は得られなかった。」が残りの16.7%を占めた。

回答数がごく少数である点に留意が必要である。

表IV-30

回 答	回答件数	構成比
② 監査役等から問題の解決に一定のサポートを得た。	5	83.3%
④ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、積極的な協力は得られなかった。	1	16.7%
そのほかの回答	0	0%
計	6	100%

■IV-17 この「不正による重要な虚偽の表示の疑義」の結果を教えてください。

IV-14 の不正の示唆の顛末への質問に、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があるとして扱った、①若しくは②と回答した6人を対象とした質問である。

最も多い回答は、「② 実際に不正による虚偽の表示が存在したが、重要なものではなかった。」(50.0%)で、「① 実際に不正による重要な虚偽の表示が存在した。」が33.3%、「③ 実際に重要な虚偽の表示が存在したが、不正によるものではなかった。」(16.7%)と続き、全ての回答で虚偽表示が存在していた。

回答数のごく少数である点に留意が必要である。

表IV-31

回 答	回答 件数	構成比
① 実際に不正による重要な虚偽の表示が存在した。	2	33.3%
② 実際に不正による虚偽の表示が存在したが、重要なものではなかった。	3	50.0%
③ 実際に重要な虚偽の表示が存在したが、不正によるものではなかった。	1	16.7%
そのほかの回答	0	0%
計	6	100%

■IV-17-1 この「虚偽の表示」の内容について当てはまるものを選んでください。(複数の選択肢に当てはまる場合は、複数選択してください。)

IV-14 の不正の示唆の顛末への質問に、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」があるとして扱った、①若しくは②と回答した6人を対象とした質問である。  
回答数のごく少数である点に留意が必要である。

表IV-32

回 答	回答件数	回答件数/ 母数(6)
① 売上(収益)の架空計上(循環取引や押し込み販売等によるものを含む。)	2	33.3%
③ 売上(収益)の期間帰属に関するもの(進行基準の適用に関するものを除く。)	1	16.7%
⑥ 資産・負債のオフバランス化に関するもの	1	16.7%
⑧ 会計方針又は会計上の見積りの不適切な変更	1	16.7%
⑪ 棚卸資産の評価に関するもの	1	16.7%
⑭ 資産の实在性に関するもの	1	16.7%
⑯ その他	1	16.7%
そのほかの回答	0	0%

■IV-17-2-1 被監査会社の外部との協力

あなたの判断では、この不正は、被監査会社(グループ企業を含む。)の外部(取引先、金融機関など)との協力で行われたものですか。

IV-17の「不正による重要な虚偽の表示の疑義」の結果への質問に、実際に不正による虚偽の表示が存在した、①若しくは②と回答した5人を対象とした質問である。  
回答数のごく少数である点に留意が必要である。

表IV-33

回 答	回答件数	構成比
① はい	2	40%
② いいえ	3	60%
③ よく分からない	0	0%
④ 回答保留	0	0%
計	5	100%

■IV-17-2-2 被監査会社の関与のレベル

あなたの判断では、この不正に関与していた最も高位の被監査会社の関係者はどのレベルでしたか。

IV-17の「不正による重要な虚偽の表示の疑義」の結果への質問に、実際に不正による虚偽の表示が存在した、①若しくは②と回答した5人を対象とした質問である。  
回答数がごく少数である点に留意が必要である。

表IV-34

回 答	回答件数	構成比
① 管理職ではない従業員	0	0%
② 管理職(役員を除く。)	2	40%
③ 役員(経営トップを除き、執行役員を含む。)	3	60%
④ 経営トップ層(支配株主を含む。)	0	0%
⑤ 回答保留	0	0%
計	5	100%

## V 「被監査会社（の経営者）との意見の相違」に関する全般的質問

- V-1 次の中で、監査の過程で被監査会社（の経営者）との意見の不一致が特に起きやすいと考えられる項目は以下のどれでしょうか。最も当てはまると考えられるものを三つまで選んでください。（複数回答可）

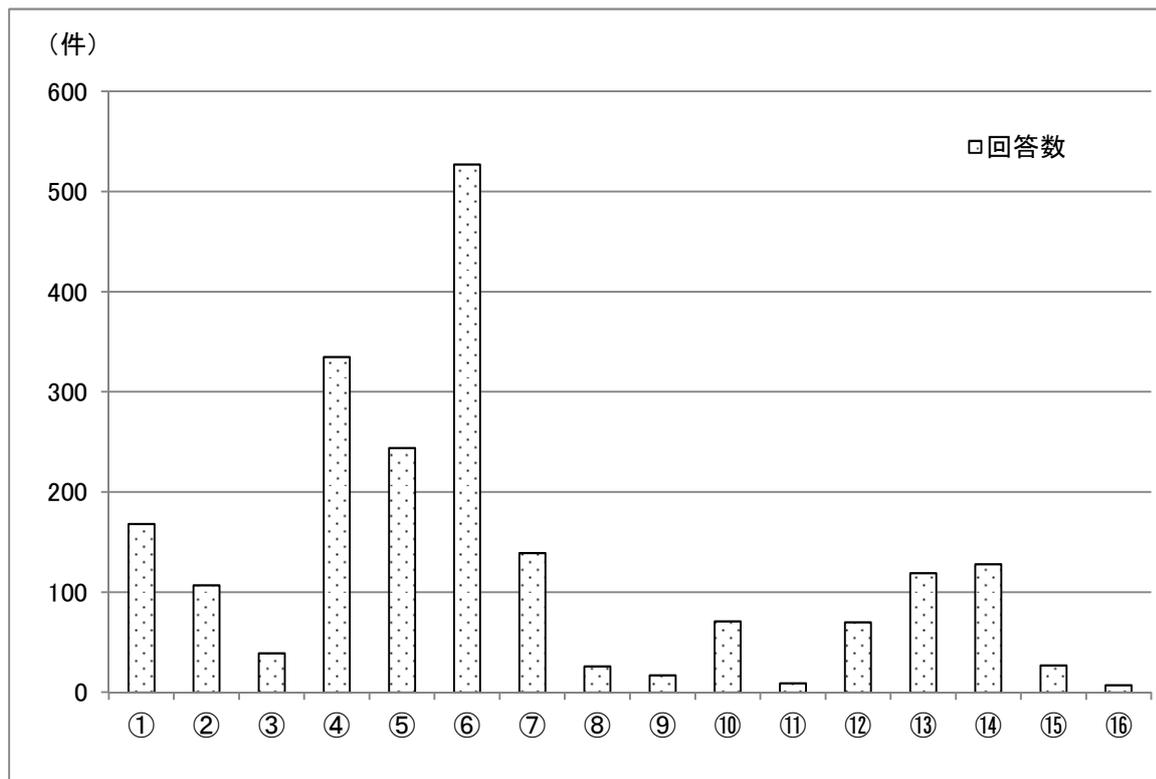
実際に上場企業の監査業務に監査責任者として関与している会員、713 人に対する質問である。

最も多い回答は、「⑥ 固定資産（のれんを含む。）の減損」（73.9%）で、次いで「④ 税効果会計の適用」（47.0%）、「⑤ 債権の回収可能性、貸倒引当金の見積り」（34.2%）、「①（工事）進行基準の適用（契約（工事）に係る損失引当金の計上を含む。）」（23.6%）と続き、20%を超える回答は以上の四つであった。10%以上20%未満の回答では、「⑦ 金融商品の減損」（19.5%）、「⑭ 継続企業の前提」（18.0%）、「⑬ 会計上の見積りを行う方法の変更の適切性」（16.7%）、「② 収益認識基準（進行基準に関するものを除く。）の適用」（15.0%）、「⑩ 連結の範囲」（10.0%）の回答があった。

表V-1

回 答	回答件数	回答件数 /母数 (713)
①（工事）進行基準の適用（契約（工事）に係る損失引当金の計上を含む。）	168	23.6%
② 収益認識基準（進行基準に関するものを除く。）の適用	107	15.0%
③ 原価の配分・配賦	39	5.5%
④ 税効果会計の適用	335	47.0%
⑤ 債権の回収可能性、貸倒引当金の見積り	244	34.2%
⑥ 固定資産（のれんを含む。）の減損	527	73.9%
⑦ 金融商品の減損	139	19.5%
⑧ 複雑な金融商品の時価評価	26	3.6%
⑨ 資産・負債のオフバランス化	17	2.4%
⑩ 連結の範囲	71	10.0%
⑪ 退職給付会計の適用（数理計算において用いる予測数値の決定等）	9	1.3%
⑫ 会計方針の変更の妥当性	70	9.8%
⑬ 会計上の見積りを行う方法の変更の適切性	119	16.7%
⑭ 継続企業の前提	128	18.0%
⑮ その他（具体的に記入してください。）	27	3.8%
⑯ 回答保留	7	1.0%

図V-1 「意見の不一致」が特に起きやすいと考えらえる項目



- V-2 被監査会社(の経営者)と監査人の意見の不一致を生じにくくするために何か具体的な提言があれば、なるべく具体的に記載してください。(例:「XX 会計基準の〇〇に関する指針をもっと具体的に記載する。)

実際に上場企業の監査業務に監査責任者として関与している会員、713 人に対する質問であり、301 件の提言やコメントが寄せられた。紙面の関係上全文を紹介することができないため、下記に幾つかの提言、コメントを要約し紹介する。なお、掲載に当たって、表現の一部を修正している場合がある。

#### 見積項目の開示に関する提言

回 答
監査基準委員会報告書 540「会計上の見積りの監査」は、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、監査人に対して「経営者が代替的な仮定又は結果を検討した方法及びそれらを採用しなかった理由、若しくは経営者が代替的な仮定又は結果を検討しなかった場合における見積りの不確実性の検討過程」(14 項(1))を評価することを求めている。しかし、日本の会計基準は財務諸表に事項を検討した結果を開示することを求めている点に問題がある。
監査人に経営者が行う判断の是非の合理性について、経営者の判断の基準を注記等で詳細に開示させることが望ましい。例えば、減損判定や税効果会計で利用した将来の収益計画自体の開示である。そのことで、投資家も当該開示情報を自らの経済的意思決定に利用することが可能となる。
見積り項目について、財務諸表注記においてより詳細な開示(見積りに際しての前提条件や過去の見積りと実績の乖離等)を必須とし、財務諸表利用者が容易に過去の見積りの信頼性を判断できるようにする。

#### 見積項目自体を減少させるべきという提言

回 答
現在の会計基準は、経営者の見積りに依拠するものが多く、それが意見の不一致を招いている。見積りに過度に依拠する会計処理そのものを減少させるべきだと思う。

#### 会計基準や指針の設定や具体化に関する提言

回 答
収益認識に関する会計基準を早めに作成し適用させることが必要ではないか。
ソフトウェア開発費の資産計上について、昨今、IoT (Internet of Things) の進展に伴い、機器組込みソフトウェアも増加していることから、そうした状況をもカバーする研究開発費の会計基準の解釈指針を具体的に出してほしい。
各会社の経営の自由を尊重する一方で、会計処理・結果の統一性・平等性・比較可能性確保の観点の保持も現場では求められている。そのため、この二つをバランスさせることができるような、より具体的で統一的な会計処理の規範が求められると感じている。 例えば将来事業計画の評価(実現性・適切性)にかかる判断基準(会計処理との関係での判断基準・指針)の明確化、統一化があるとよい。

時価のない有価証券（関係会社株式を含む。）の減損処理に関して、より具体的な指針が欲しい。例えば、プレミアムを付して投資している研究開発を業務とする会社の場合や、新興国向け投資での事業計画の実現可能性をどのように判断するかなど。

固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第6号）12（2）で当期見込みが明らかにプラスの場合は兆候把握除外となるが、「見込み」はすなわち経営者の主観であり内心の問題である。そのため、経営者に、明らかにプラスの見込みがある、と強硬に主張された場合に、監査人として否定し得ないという問題がある。

退職給付信託の返還可否に関して、退職給付に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第25号）において、「将来の予測できる一定期間においても（年金資産の）積立超過の状態が継続し、当該積立超過分について退職給付に使用される見込みのないことを合理的に予測できること」とされているが、その具体的な見積方法について何ら言及がないため、見積方法の相違によって意見の不一致が生じることがある。そのことで、監査人が経営者に無理な要求を押し付けているかのように受け取られることがある。

### 原則ベースの基準設定やプロフェッショナルとしての判断を重視すべきとの提言

回 答
意見の不一致を避けるために、詳細な基準を策定するというのは本末転倒であると考えられる。詳細な基準があるからこそ意見の不一致が起こるのであって、より実態を踏まえた適切な会計処理を検討できるように基準は原則ベースにとどめるべき。
細かい指針があると物事の本質の議論から些末な項目への準拠の議論となるので、IFRSのように原則や考え方を明確にする程度にとどめたほうがいいのではないかと（例えば、税効果会計の繰延税金資産の回収可能性判定や連結の範囲の決定など）。
現在の会計基準は規定が細かすぎると感じる。監査人のプロフェッショナルとしての判断を信頼し、もっと尊重すべきと考える。

### 個別決算の開示を廃止する提言

回 答
個別決算開示を廃止し監査対象外とすれば、相当な会社で関係会社投融資の減損の論点がなくなり、決算、監査の双方の効率化が図られるのではないかと。

### 会社への罰則規定の強化の提言

回 答
意見の相違が起こる原因に、被監査会社の基準の理解不足や曲解、都合の良い適用がある場合がある。こうした相違を減少させるためには、被監査会社が適正な財務諸表を公開することに十分な意識を持つことが重要であり、経営者、被監査会社への罰則規定の強化も検討していいのではないかと。
アカウントビリティーを負う、財務諸表の作成責任者としての経営者の意識を高める必要がある。その一つの手段として、不実の開示等を行った会社・経営者への罰則の強化が考えられる。

## 被監査会社に関する提言

回 答
被監査会社の経営者の、会計基準に関する知見のレベルアップや、財務諸表利用者にとって適正な財務情報の開示の重要性の更なる認識が必要である。
広い目で見ると、いくら基準を詳細にしても、その潜脱を試みる経営者は絶えないと思われる。不正会計処理に対する会社・経営者の企業文化（意識）が重要である。
上場企業の経営者に、証券取引所での所定の研修を義務付けるなど、会計及び監査制度について継続的に、基礎的な理解を得るような仕組みが必要である。
基準の問題というよりは、企業における管理部門（経理部門）の相対的な地位の向上が重要であり、管理部門が強い企業は不一致の解消がスムーズである印象がある。
独立性が高く、会計の知見のある監査役の設置を制度的に義務付ける。

## 公認会計士の活用に関する提言

回 答
見積り項目に関して、監査上で検討される合理性のレベルと、会社担当者が作成する社内資料の合理性のレベルに大きな乖離がある場合がある。見積り、判断等に関する企業の経理担当者の知識レベルの向上のために、例えば上場企業の経理部門には必ず公認会計士を置く、又はその状況について開示する等の法整備を行う。
上場会社の経理部長クラスに公認会計士資格の保有を義務付ける。
上場企業の財務報告責任者は公認会計士であることを必須とする（公認会計士は会計倫理の教育・意識付けが資格維持の必須条件となっている。）か、公認会計士でない場合は、会計倫理の順守を促す別途の登録制度の仕組みを構築し、会計倫理について毎年アップデートされる制度が有用と考える。

## 監査人の対応に関する提言

回 答
被監査会社の経営課題を意識し、会計判断に関わる事象をあらかじめ事前に把握するようにする。該当事象について時間的な余裕を持ちながら関与先と意見交換し、意見相違は早期に収斂させていく。
監査人が経営者に対し、期中から丁寧で密なコミュニケーションを図り、その中で、被監査会社の置かれた状況をよく理解すること。
不一致を避けるのではなく、一致させる努力をすることによってクライアントの健全な成長に資するという立ち位置を取るべき。不一致を前提としたコミュニケーション技術の習得について、意識を高く取り組む。
CPE 研修に「経営者心理」「経営者像」的な課題を取り入れて経営そのもの、経営者そのものに関する監査人の理解を深める。

## 当協会に対する提言

回 答
会計基準等に盛り込むのは難しいが、何か事案があった時の留意事項を協会から発信してもらうことにより経営者を説得する材料になる。
意見の食い違いが生じてクライアントを喪失しても十分にやっつけていける財務基盤を監査法人が持つことが何よりも重要である。その意味において、監査報酬の現行水準は低すぎると思う。大手監査法人と中堅・中小のすみわけができるのが望ましい。独禁法との関係で難しいと思うが、上場会社監査が公共財である以上、ある程度の報酬維持ができるように協会が指導力を発揮してほしい。外観的独立性が強調される傾向があるが、経済的独立性は最も会計士にとって重要な価値であると思う。
会計監査の意見の不一致が出ないよう、協会からの監査人や上場企業に対して積極的な啓蒙活動を継続的に行う。今回のアンケートのような取組を常時行うべきと考える。

## 監査人の権限強化や制度、監査法人の在り方に対する提言

回 答
監査人交代の脅威という圧力から監査人が守られるよう、安易な監査人交代をしにくくする施策が望まれる。例えば、交代する際の適切性を規制当局が評価する制度や、共同監査の利用など。
海外の実務の状況等を踏まえ、監査報告書の提出期限を遅くし、時間的余裕を確保すること。経営者の主張を確固たる証拠によって裏付ける時間と資源を、経営者と監査人の双方が持てるようにする。
監査報酬の決定権が会社にある限り、監査人による不正調査は限定的にならざるを得ない側面がある。監査報酬を第三者機関で承認する方法などを検討する。
被監査会社との監査契約の継続維持・良好な関係維持の全責任が業務執行社員にあるため、法人の品質管理方針どおりに意見の不一致を会社に納得させるには、会社に対する立場が弱い側面がある。会社との監査契約については、監査法人内で監査チームから独立した者が協議する体制が必要ではないか。 <sup>15</sup>

<sup>15</sup> 業界を異にするが、証券監督者国際機構 (IOSCO) は信用格付機関の基本行動規範として、独立性と利益相反の観点から格付業務を担当する従業員は、報酬や支払条件に関する議論に参加してはいけないという、提言と同趣旨の主張をしている。

CODE OF CONDUCT FUNDAMENTALS FOR CREDIT RATING AGENCIES, THE BOARD OF THE INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS (2015.03)

2. CRA INDEPENDENCE AND AVOIDANCE OF CONFLICTS OF INTEREST

C. CRA Employee Independence

2.13 A CRA (Credit Rating Agencies)' s employees who participate in or who might otherwise have an effect on a credit rating action should not initiate or participate in discussions with rated entities, obligors, arrangers, or subscribers regarding fees or payments charged to such rated entity, obligor, arranger, or subscriber. (下線部は本稿で加えた。)

■ V-3 あなたが監査責任者として関与した、平成26年4月期から平成27年3月期に係る上場企業の監査(以下、本アンケートにおいて「調査対象企業の監査」という。)において、監査を実施する過程で、被監査会社(の経営者)と会計処理(開示を含む。)や会計上の見積りに当たって意見の相違(以下、本アンケートにおいて「監査の過程における意見の相違」という。)があったケースがありましたか。

注:最終的に被監査会社や監査人のいずれかが考え方を変更して、最終的に意見が一致した場合でも、監査の過程で意見が相違しているものを含めてください。また、明らかに重要性がない項目(例えば、意見の相違が解消しない場合でも、監査役等に報告する必要がないと判断できる程度のレベル)は含めないでください。

実際に上場企業の監査業務に監査責任者として関与している会員、713人に対する質問である。

「② いいえ」(81.3%)が580人で最も多く、「① はい」は133人、18.7%であった。

表V-2

回 答	回答件数	構成比
① はい	133	18.7%
② いいえ	580	81.3%
計	713	100%

■ V-3-1 「監査の過程における意見の相違」があったのは、調査対象企業の監査のうち、何社でしたか。

設問V-3で「① はい」と回答した133人を対象とした質問である。

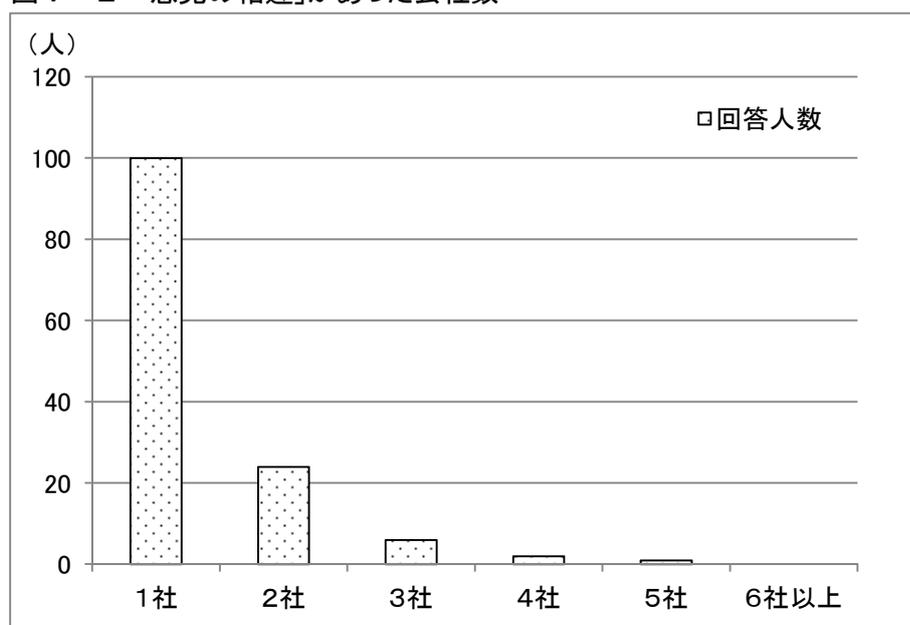
「1社」(75.2%)が最も多く、「2社」(18.0%)、「3社」(4.5%)、「4社」(1.5%)、「5社」(0.8%)と会社数が多くなるにつれ回答率は減少し、「6社以上」の回答はなかった。

「監査の過程における意見の相違」があった延べ会社数179社が、本設問への回答者713人の延べ関与会社数2,625社に占める割合は、6.8%である。延べ会社件数は合計179件であるが、このうち詳細回答があったのは145件であった。

表V-3

回 答	回答人数	構成比	件数
1社	100	75.2%	100
2社	24	18.0%	48
3社	6	4.5%	18
4社	2	1.5%	8
5社	1	0.8%	5
6社以上	0	0.0%	0
計	133	100%	179

図V-2 「意見の相違」があった会社数



## VI 「監査の過程における意見の相違」に関する個別事案に関する質問

V-3で回答された調査対象企業の監査における「監査の過程における意見の相違」が生じた監査業務について個別にお聞きします。複数の調査対象企業において「監査の過程における意見の相違」があった場合、それら全てについて1社ごとにご回答をお願いします。また、同一の被監査会社において、相互に関連しない複数の「監査の過程における意見の相違」があった場合は、それぞれ個別にご回答をお願いします。最大で5件まで入力できます。

必須の回答項目のうち、守秘義務等への配慮から、あなたが回答しづらいと考える項目については、「回答保留」欄にチェックすることにより、回答を保留していただいても結構です。

### ■VI-1 この被監査会社の上場区分について教えてください。

\*ここでは、東証マザーズ、東京 Pro-Market、名証セントレックス、札幌アンビシャス、福岡 Q-Board を指します。

注: 東京証券取引所と他の市場を重複上場している場合は、東証一部(二部)の方を選んでください。

設問V-3で「① はい」と回答した 133 人に対し、各意見相違のケースについての質問である。延べ会社件数は合計 179 件であるが、このうち詳細回答があったのは 145 件であった。なお、回答者は必ず 1 件は入力するシステム制約のため、詳細回答が 0 件の回答者はいない。

「① 東証一部」(63.4%) が最も多く、「② 東証二部」(14.5%)、「③ ジャスダック」(11.0%)、「⑤ 上記以外の市場」(6.9%)、「⑥ 回答保留」(3.4%) と続き、「④ 新興企業向け市場(\*)」が最も少ない 0.7% であった。

全上場企業に占める東証一部上場企業の構成比(52%)に比べると、意見相違が生じたケースにおける東証一部上場企業の構成比が高く、また、全上場企業における新興企業向け市場の上場企業の構成比(7%)に比べると、意見相違が生じたケースにおける新興企業向け市場の上場企業の構成比が低い。企業規模の相違等が「監査の過程における意見の相違」が生じる程度に影響している可能性が考えられる。

表VI-1

回 答	回答件数	構成比
① 東証一部	92	63.4%
② 東証二部	21	14.5%
③ ジャスダック	16	11.0%
④ 新興企業向け市場(*)	1	0.7%
⑤ 上記以外の市場	10	6.9%
⑥ 回答保留	5	3.4%
計	145	100%

■ VI-2 この会社のガバナンスの仕組みは以下のうちのどれですか。

注：平成 27 年5月に施行された会社法改正により、監査等委員会設置会社に移行している場合もあると思いますが、監査対象期間におけるガバナンスの仕組みについてご回答をお願いします。

意見相違のケースについて詳細回答があった 145 件を対象とした質問である。

「② 監査役会設置会社」の回答が 93.1%と大半を占めており、「③ 回答保留」が 4.8%、「① 委員会設置会社（指名委員会等設置会社）」が 2.1%であった。

表VI-2

回 答	回答件数	構成比
① 委員会設置会社(指名委員会等設置会社)	3	2.1%
② 監査役会設置会社	135	93.1%
③ 回答保留	7	4.8%
計	145	100%

■VI-3 あなたの判断では、被監査会社の監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」がいたと思いますか。

「① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。」の回答が29.7%で最も多く、続いて「⑤ いなかった。」が26.9%、「④ 社内の者1人がいた。」が16.6%、「③ 社外の者1人がいた。」が15.2%、「⑥ 回答保留」が6.2%となっている。「② 複数人いたが、全て社内出身者であった。」は5.5%と最少であった。

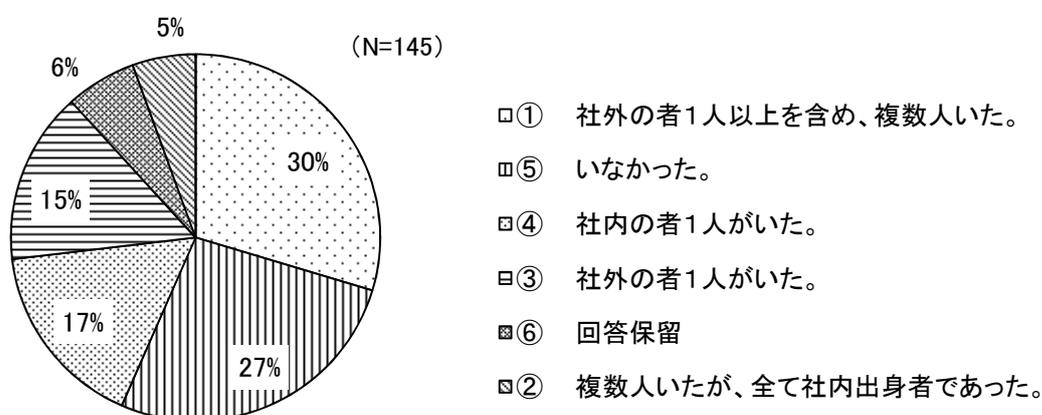
本設問と類似の設問を不正を示唆する状況を識別した会社に関しても行っている（IV-3）。「財務・会計に関する適切な知見を有している」監査役等が「社外の者1人以上を含め、複数人いた。」の回答の回答保留を除いた構成比で比較すると、不正を示唆する状況では51.2%であるのに対し、本問では31.6%と20ポイント近く下回っている。

「財務・会計に関する適切な知見を有している」監査役等が「社外の者1人以上を含め、複数人いる」場合には、意見の相違が生じにくい可能性が示唆される。また、設問IV-1と設問VI-1の回答から、不正を示唆する状況を識別した会社の方が意見相違が生じた会社と比べて、東証一部上場企業の構成比が10ポイント以上高く、東証二部上場企業の構成比が10ポイント以上低いなど、両者は企業規模等に関して傾向差があることが窺える。このような相違が、「財務・会計に関する適切な知見を有している」監査役等の回答傾向の差につながっている可能性も考えられる。

表VI-3

回答	回答件数	構成比
① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。	43	29.7%
② 複数人いたが、全て社内出身者であった。	8	5.5%
③ 社外の者1人がいた。	22	15.2%
④ 社内の者1人がいた。	24	16.6%
⑤ いなかった。	39	26.9%
⑥ 回答保留	9	6.2%
計	145	100%

図VI-1 監査役等の財務・会計知見保有者



■VI-4 あなたが所属する監査法人(監査事務所)が調査対象期間において当該被監査会社の会計監査を行っていた期間は以下のうちのどれですか。

「⑤ 10期以上」の回答が62.8%で最も多く、続いて「④ 4期以上10期未満」が22.8%、「⑦ 回答保留」が4.8%、「③ 3期」が4.1%、「① 1期」が2.8%となっている。「② 2期」と「⑥ 不明」はともに1.4%と最少であった。

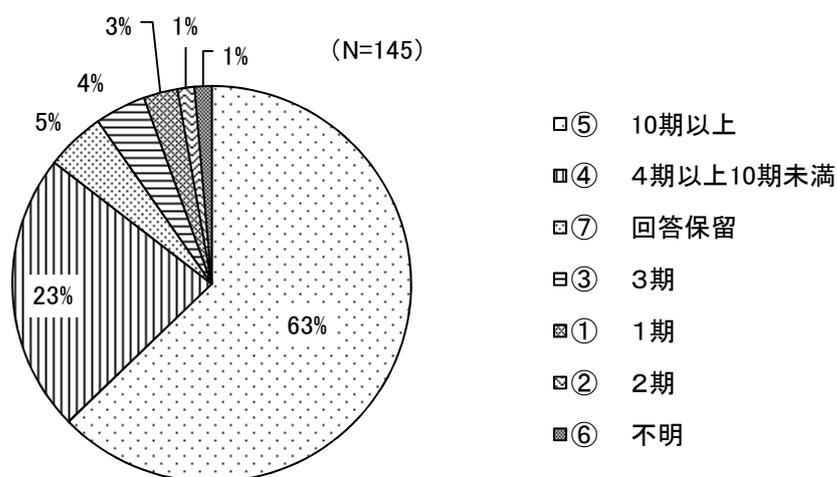
本調査での監査継続期間10期以上の回答保留を除いた場合の割合は66.9%となっている。

IV-4と同様に、上場企業の中で10年間以上監査を継続していると考えられる比率を61.2%と仮定すると、意見相違のある会社は、母集団での分布状況に比して10年以上監査を継続している被監査会社の割合がやや多いと評価できる。

表VI-4

回 答	回答件数	構成比
① 1期	4	2.8%
② 2期	2	1.4%
③ 3期	6	4.1%
④ 4期以上10期未満	33	22.8%
⑤ 10期以上	91	62.8%
⑥ 不明	2	1.4%
⑦ 回答保留	7	4.8%
計	145	100%

図VI-2 被監査会社の監査継続期間



■VI-5 あなた自身が連続して当該被監査会社の監査責任者であった期間は以下のうちのどれですか。

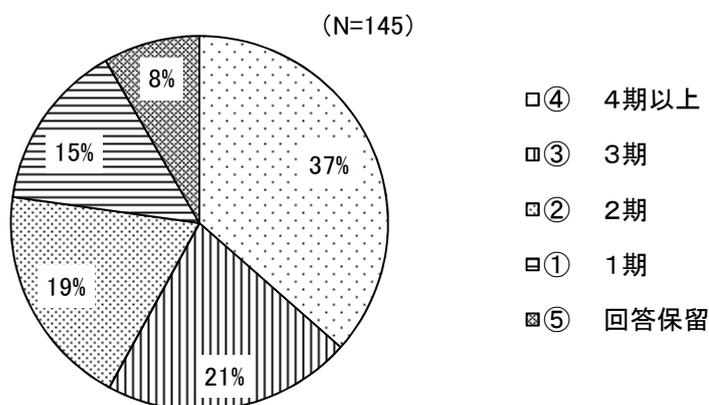
「④ 4期以上」の回答が36.6%で最も多く、続いて「③ 3期」が21.4%、「② 2期」が19.3%、「① 1期」が14.5%、「⑤ 回答保留」は8.3%と最少であった。

公認会計士法の規定により、同一の監査責任者が連続して担当できるのは7期までであることから、分布は必然的に1期>2期>・・・>7期となるはずである。これを勘案すると、1期が2期、3期より少ないなどの特徴は見られる。

表VI-5

回 答	回答件数	構成比
① 1期	21	14.5%
② 2期	28	19.3%
③ 3期	31	21.4%
④ 4期以上	53	36.6%
⑤ 回答保留	12	8.3%
計	145	100%

図VI-3 監査責任者の継続期間



■VI-6 あなた自身は、当該被監査会社の監査責任者になる以前に、主査など他の監査補助者を管理・監督する立場で当該被監査会社の監査業務に携わっていたことがありますか。

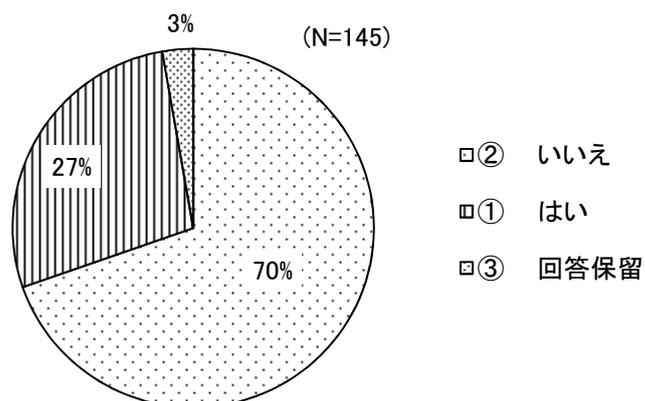
不正を示唆する状況を識別した会社に関しても同様の質問（IV-6）をしており、同様の趣旨により、主要な補助者としての関与経験を質問した。

不正を示唆する状況を識別した場合の回答保留を除く回答構成比（「はい」が29.4%）は、本設問での回答保留を除く回答構成比（「はい」が28.4%）とほぼ同水準であった。

表VI-6

回 答	回答件数	構成比
① はい	40	27.6%
② いいえ	101	69.7%
③ 回答保留	4	2.8%
計	145	100%

図VI-4 被監査チームでの主査経験有無



※設問VI-5(行)とVI-6(列)とのクロス集計

回答者が監査責任者であった期間（VI-5）と、当該被監査会社の監査チームでの主査等の経験有無（VI-6）の傾向差を分析した。

1期目では主査等の経験がない者の割合が2期目以降に比べて少ない傾向が見られた。

表VI-7

回 答		①	②	③	計
① 1期	件数	10	11	0	21
	構成比	47.6%	<b>52.4%</b>	0.0%	100%
② 2期	件数	5	23	0	28
	構成比	17.9%	82.1%	0.0%	100%
③ 3期	件数	6	25	0	31
	構成比	19.4%	80.6%	0.0%	100%
④ 4期以上	件数	18	35	0	53
	構成比	34.0%	66.0%	0.0%	100%
⑤ 回答保留	件数	1	7	4	12
	構成比	8.3%	58.3%	33.3%	100%
計	件数	40	101	4	145
	構成比	27.6%	69.7%	2.8%	100%

■ VI-7 あなた自身は、当該監査業務の調査対象年度において筆頭業務執行社員でしたか。

筆頭業務執行社員と、それ以外の業務執行社員との間に、不正を示唆する状況の識別についての回答に傾向差があるかを調べた。

「② いいえ」の回答が56.6%で最も多く、続いて「① はい」が37.9%、「④ 回答保留」は4.1%であった。「③ 筆頭業務執行社員の5年—5年ルールが適用される大規模監査法人所属ではない。」は、1.4%と最少であった。

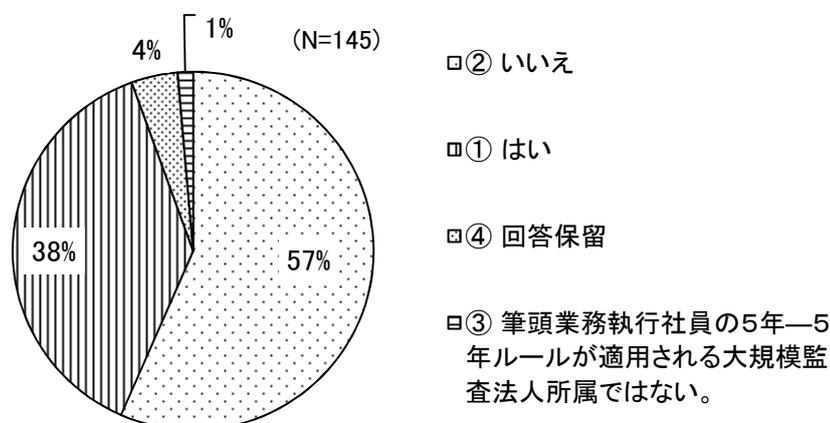
「③」「④」の回答を除いた場合の構成比は「① はい」が40.1%である。これは上場企業の業務執行社員の平均人数2.17人に対する1人の筆頭業務執行社員の比率46.1%に比べると6ポイント下回っており、筆頭業務執行社員の方が意見相違を回答する割合が低いと考えられる。

意見相違があったか否かは、監査業務によって決まるものであり、筆頭業務社員か否かによって異なることは本来的には考えられない。ただし、意見相違があったか否かは、ある程度回答者の主観に左右されること、及び、比較的軽微又は比較的早期に解決した意見相違は、筆頭業務社員が認識していない可能性が考えられる。

表VI-8

回 答	回答件数	構成比
① はい	55	37.9%
② いいえ	82	56.6%
③ 筆頭業務執行社員の5年—5年ルールが適用される大規模監査法人所属ではない。	2	1.4%
④ 回答保留	6	4.1%
計	145	100%

図VI-5 筆頭業務執行社員か否か



■VI-7-1 調査対象年度において、あなた自身が、連続して当該被監査会社の筆頭業務執行社員であった期間は以下のうちどれですか。

「① 1期」の回答が23.6%で最も多く、続いて「③ 3期」が21.8%、「② 2期」は18.2%で、「⑤ 5期」は14.5%、「④ 4期」は12.7%あった。「⑥ 回答保留」は、9.1%と最少であった。

IV-7-1での分析と同様、母集団である上場企業全体での分布は不明であるが、公認会計士法及び同施行令の規定により、同一の筆頭業務執行社員が連続して担当できるのは5期までであることから、分布は必然的に1期>2期>・・・>5期となると考えられる。これを勘案すると、2期が3期より少ないなどの特徴は見られるものの、サンプル数が限定されていることを考慮すれば、何らかの回答傾向に偏りがあると判断することはできないと考えられる。

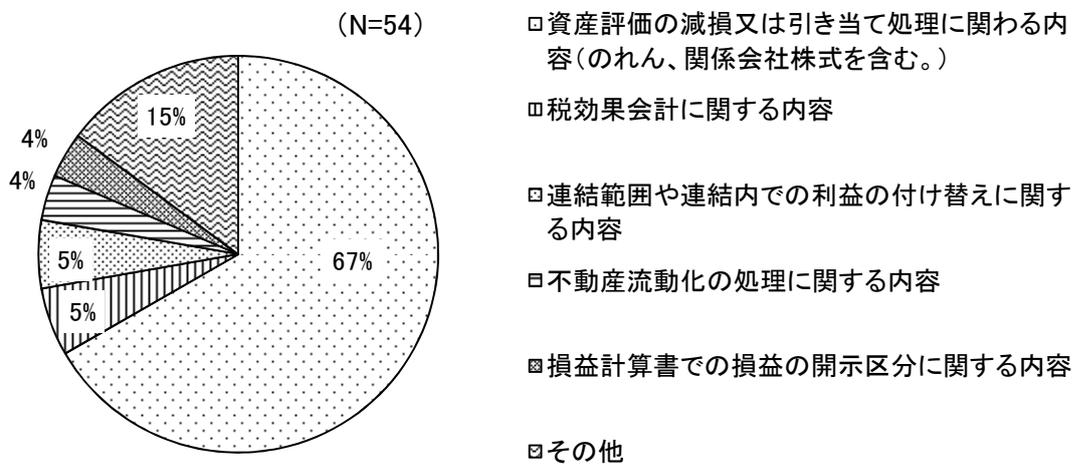
表VI-9

回 答	回答件数	構成比
① 1期	13	23.6%
② 2期	10	18.2%
③ 3期	12	21.8%
④ 4期	7	12.7%
⑤ 5期	8	14.5%
⑥ 回答保留	5	9.1%
計	55	100%

■ VI-8 この「監査の過程における意見の相違」に関して、差し障りのない範囲でその概略と監査人としての対応を記載してください(概略を記載すると、どの会社の事例が類推できてしまうなど、守秘義務に抵触せずに記載することが困難と思われる場合は、結構です。)

75件の回答があり、そのうち概要の分類が可能な54件について分類した。  
 最も多かったのは、資産評価に関連した減損や引き当て処理に関する内容で67%を占めた。次に多かった内容は税効果会計及び連結の範囲や連結内での利益の付け替えに関する内容で、どちらも5%であった。

図VI-6 意見相違の内容



■ VI-9 この「監査の過程における意見の相違」が生じた項目は、以下のどれに該当しますか。  
(複数回答可)

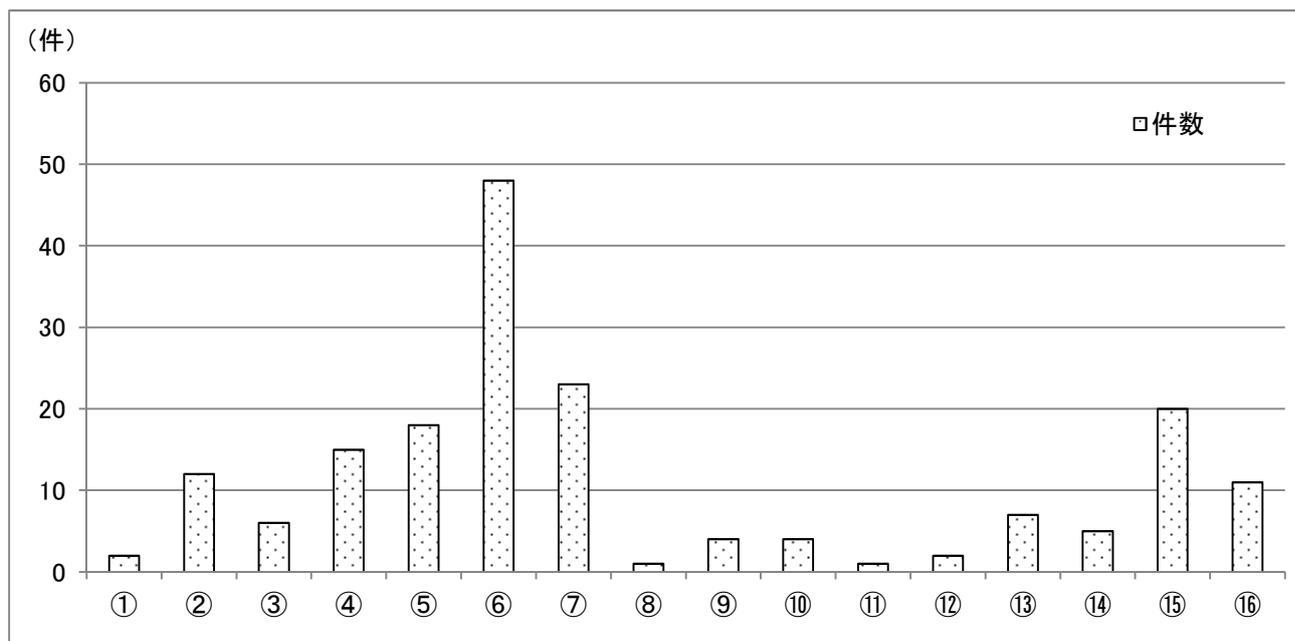
「⑥ 固定資産(のれんを含む。)の減損」の回答が33.1%で最も多く、続いて「⑦ 金融商品の減損」が15.9%、「⑮ その他」が13.8%、「⑤ 債権の回収可能性、貸倒引当金の見積り」が12.4%、「④ 税効果会計の適用」が10.3%で、以上が10%を超える回答である。

会計上の見積りに関係する回答が上位を占めた。

表VI-10

回 答	回答件数	回答件数/母数(145)
① (工事)進行基準の適用(契約(工事)に係る損失引当金の計上を含む。)	2	1.4%
② 収益認識基準(進行基準に関するものを除く。)の適用	12	8.3%
③ 原価の配分・配賦	6	4.1%
④ 税効果会計の適用	15	10.3%
⑤ 債権の回収可能性、貸倒引当金の見積り	18	12.4%
⑥ 固定資産(のれんを含む。)の減損	48	33.1%
⑦ 金融商品の減損	23	15.9%
⑧ 複雑な金融商品の時価評価	1	0.7%
⑨ 資産・負債のオフバランス化	4	2.8%
⑩ 連結の範囲	4	2.8%
⑪ 退職給付会計の適用や見積り	1	0.7%
⑫ 会計方針の変更の妥当性	2	1.4%
⑬ 会計上の見積りを行う方法の変更の適切性	7	4.8%
⑭ 継続企業の前提	5	3.4%
⑮ その他(具体的にご記入をお願いします。)	20	13.8%
⑯ 回答保留	11	7.6%

図VI-7 意見相違が生じた項目



■VI-10 あなたの判断では、この「監査の過程における意見の相違」が生じた原因として、被監査会社(の経営者等)に、財務業績等を特定の方向(例:増益、黒字化、財務比率の維持、債務超過回避など)に表示したいという偏向(バイアス)があったと思いますか。

「③ 経営者等の偏向(バイアス)はなかったと思う。」の回答が36.6%で最も多く、続いて同水準で「② 経営者等の偏向(バイアス)が多少あったと思う。」が34.5%、「① 経営者等の偏向(バイアス)が強かったと思う。」が20.7%、「④ 分からない。」が6.2%である。「⑤ 回答保留」が2.1%で最少であった。

経営者等の偏向が何らかの程度あったと思うとの回答(回答①②合計)は55.2%になり、偏向はなかったと思う「③」の36.6%を上回っている。

表VI-11

回 答	回答件数	構成比
① 経営者等の偏向(バイアス)が強かったと思う。	30	20.7%
② 経営者等の偏向(バイアス)が多少あったと思う。	50	34.5%
③ 経営者等の偏向(バイアス)はなかったと思う。	53	36.6%
④ 分からない。	9	6.2%
⑤ 回答保留	3	2.1%
計	145	100%

■VI-11 あなたの判断では、この「監査の過程における意見の相違」が生じた原因は、以下のどれに該当しますか。最も当てはまるものを一つ選んでください。

「① 被監査会社（の経営者・従業員）の会計基準等の理解不足」の回答が33.1%で最も多く、同水準で「⑤ 会計上の見積りに伴う不確実性（将来キャッシュフロー等、将来に関する見積りに伴う不確実性を含む。）」が31.7%で続き、その後「⑦ 財務業績等を特定の方向（例：増益、黒字化、財務比率の維持、債務超過回避など）に表示したいという被監査会社（の経営者）の強い偏向（バイアス）」が12.4%であり、以上が10%を超える回答であった。

VI-10の質問で、経営者の偏向が何らかの程度あったと思うとの回答は55.2%に上っているが、それが意見相違の生じた最も大きな原因と考えている回答者は12.4%と比較的少数に留まっている。

表VI-12

回 答	回答件数	構成比
① 被監査会社(の経営者・従業員)の会計基準等の理解不足	48	33.1%
② 監査人の被監査会社のビジネスや会計基準の適用に関する理解・経験不足	2	1.4%
③ 適用される会計基準の曖昧さ	13	9.0%
④ 直接適用される会計基準がないこと、又は、会計基準が想定しない取引実態があること。	6	4.1%
⑤ 会計上の見積りに伴う不確実性(将来キャッシュフロー等、将来に関する見積りに伴う不確実性を含む。)	46	31.7%
⑥ 複数の専門家(例:経営者の利用する専門家と監査人の利用する専門家)の間に存在する判断、見積りの相違	2	1.4%
⑦ 財務業績等を特定の方向(例:増益、黒字化、財務比率の維持、債務超過回避など)に表示したいという被監査会社(の経営者)の強い偏向(バイアス)	18	12.4%
⑧ その他	6	4.1%
⑨ 回答保留	4	2.8%
計	145	100%

■VI-12 あなたの判断では、この「監査の過程における意見の相違」を解決するに当たり、監査役等から十分な協力が得られたと考えますか。

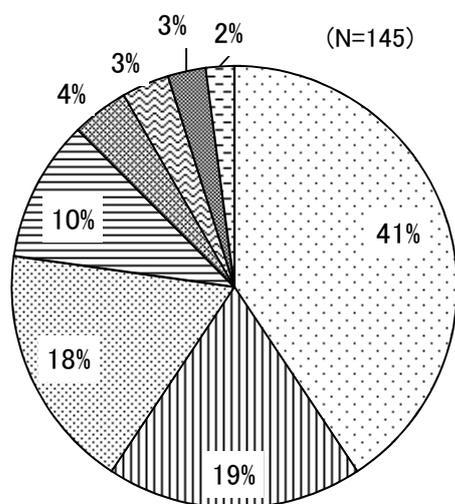
「③ 監査役等からのサポートは問題の解決に特に必要ではなかった。」の回答が40.7%で最も多く、次いで「② 監査役等から問題の解決に一定のサポートを得た。」が18.6%、「④ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、積極的な協力は得られなかった。」が17.9%、「⑤ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。」が10.3%であり、以上が10%を超える回答であった。

監査役等がサポートに協力的であったとの回答（①②の合計）は22.7%と、サポートに協力的でなかったとの回答（④⑤⑥の合計）の31.0%を下回った。

表VI-13

回 答	回答件数	構成比
① 監査役等から問題の解決に強力なサポートを得た。	6	4.1%
② 監査役等から問題の解決に一定のサポートを得た。	27	18.6%
③ 監査役等からのサポートは問題の解決に特に必要ではなかった。	59	40.7%
④ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、積極的な協力は得られなかった。	26	17.9%
⑤ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。	15	10.3%
⑥ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、一部の監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。	4	2.8%
⑦ その他(具体的にご記入をお願いします。)	5	3.4%
⑧ 回答保留	3	2.1%
計	145	100%

図VI-8 監査役等のサポート



□③ 監査役等からのサポートは問題の解決に特に必要ではなかった。

□② 監査役等から問題の解決に一定のサポートを得た。

□④ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、積極的な協力は得られなかった。

□⑤ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。

□① 監査役等から問題の解決に強力なサポートを得た。

□⑦ その他(具体的にご記入をお願いします。)

□⑥ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、一部の監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。

□⑧ 回答保留

※設問VI-3(行)とVI-12(列)とのクロス集計

監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」がいたかどうか (VI-3) と、監査役等からのサポート (VI-12) の傾向差を分析した。

表VI-14 はVI-3の全ての回答パターンと、VI-12 での「回答保留」「その他」と監査役等のサポートが必要でなかった場合を除いた回答の分布を示している。表VI-15 は監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」が1人以上いた場合と、いなかった場合に分けて、監査役等がサポートに協力的であった場合と、必要であったがサポートに協力的でなかった場合に限定し、集約した表である。

監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」が1人でもいた場合には、監査役等がサポートに協力的であった場合が 56.6%であり、サポートに協力的でなかった場合が 43.4%である。これに対し、監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」がいなかった場合には、監査役等がサポートに協力的であった場合が 4.8%であり、サポートに協力的でなかった場合が 95.2%であり、傾向に大きな差があった。

表VI-14

回答		①	②	④	⑤	⑥	計
① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。	件数	3	14	5	6	0	28
	構成比	10.7%	50.0%	17.9%	21.4%	0.0%	100%
② 複数人いたが、全て社内出身者であった。	件数	0	1	1	0	0	2
	構成比	0.0%	50.0%	50.0%	0.0%	0.0%	100%
③ 社外の者1人がいた。	件数	2	2	3	1	1	9
	構成比	22.2%	22.2%	33.3%	11.1%	11.1%	100%
④ 社内の者1人がいた。	件数	1	7	3	2	1	14
	構成比	7.1%	50.0%	21.4%	14.3%	7.1%	100%
⑤ いなかった。	件数	0	1	13	6	1	21
	構成比	0.0%	4.8%	61.9%	28.6%	4.8%	100%
⑥ 回答保留	件数	0	2	1	0	1	4
	構成比	0.0%	50.0%	25.0%	0.0%	25.0%	100%
計	件数	6	27	26	15	4	78
	構成比	7.7%	34.6%	33.3%	19.2%	5.1%	100%

表VI-15

回答		監査役等がサポートに協力的であった。 回答①②	サポートに協力的でなかった。 回答④⑤⑥	計
1人以上いた場合 回答①②③④	件数	30	23	53
	構成比	<b>56.6%</b>	<b>43.4%</b>	100%
いなかった場合 回答⑤	件数	1	20	21
	構成比	<b>4.8%</b>	<b>95.2%</b>	100%
計	件数	31	43	74
	構成比	41.9%	58.1%	100%

※設問VI-4(行)とVI-12(列)とのクロス集計

監査法人等の被監査会社への会計監査を継続して実施した期間（VI-4）と、監査役等からのサポート（VI-12）の傾向差を分析した。

表VI-16は、VI-4の「不明」及び「回答保留」を除く回答パターンと、VI-12での「回答保留」「その他」と監査役のサポートが必要でなかった場合を除いた回答の分布を示している。表VI-17は監査継続期間が3期以内の場合と、4期以上の場合に分けて、監査役等がサポートに協力的であった場合と、必要であったがサポートに協力的でなかった場合に限定し、集約した表である。

監査継続期間が3期以内の場合には、監査役等がサポートに協力的であった場合が62.5%である。これに対し、監査継続期間が4期以上の場合には、監査役等がサポートに協力的であった場合が39.4%であり、監査継続期間が短い方が監査役等がサポートに協力的であるケースが多いとの意外な傾向が見られた。

これは、監査継続期間が比較的短い場合には、監査人は積極的に監査役等のサポートを得ることで、蓄積の少ない被監査会社に対する経験や知識を補おうとし、監査役等もそれに応えている可能性が考えられる。なお、追加で③監査役等の協力が不要であったとする回答の回答①～⑥の合計に対する割合を分析したところ、3期以内では33%であるのに対し4期以上では44%であり、監査継続期間と正の相関関係を示唆している。

表VI-16

回答		①	②	④	⑤	⑥	計
① 1期	件数	0	2	0	1	0	3
	構成比	0.0%	66.7%	0.0%	33.3%	0.0%	100%
② 2期	件数	0	1	0	0	0	1
	構成比	0.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100%
③ 3期	件数	1	1	2	0	0	4
	構成比	25.0%	25.0%	50.0%	0.0%	0.0%	100%
④ 4期以上 10期未満	件数	1	7	7	3	1	19
	構成比	5.3%	36.8%	36.8%	15.8%	5.3%	100%
⑤ 10期以上	件数	2	16	16	11	2	47
	構成比	4.3%	34.0%	34.0%	23.4%	4.3%	100%
計	件数	4	27	25	15	3	74
	構成比	5.4%	36.5%	33.8%	20.3%	4.1%	100%

表VI-17

回答		監査役等がサポートに協力的であった。 回答①②	サポートに協力的でなかった。 回答④⑤⑥	計
3期以内の場合 回答①②③	件数	5	3	8
	構成比	<b>62.5%</b>	<b>37.5%</b>	100%
4期以上の場合 回答④⑤	件数	26	40	66
	構成比	<b>39.4%</b>	<b>60.6%</b>	100%
計	件数	31	43	74
	構成比	41.9%	58.1%	100%

■ VI-13 この「監査の過程における意見の相違」の監査上の顛末を教えてください。

「① 被監査会社（の経営者）が最終的には監査人の意見に沿った会計処理を行うなど、最終的に無限定適正意見の表明に支障がなかった。」の回答が66.9%で最も多く、次いで「② 被監査会社から追加的な情報・証拠を得るなどにより、最終的に監査人が被監査会社（の経営者）の意見に同意した。」が17.9%、「③ 被監査会社（の経営者）との意見の相違は解決されなかったが、重要性の観点から最終的に無限定適正意見を表明した。」が13.1%であった。

表VI-18

回 答	回答 件数	構成比
① 被監査会社（の経営者）が最終的には監査人の意見に沿った会計処理を行うなど、最終的に無限定適正意見の表明に支障がなかった。	97	66.9%
② 被監査会社から追加的な情報・証拠を得るなどにより、最終的に監査人が被監査会社（の経営者）の意見に同意した。	26	17.9%
③ 被監査会社（の経営者）との意見の相違は解決されなかったが、重要性の観点から最終的に無限定適正意見を表明した。	19	13.1%
④ 無限定意見以外の監査意見（意見不表明を含む。）を表明した。	0	0%
⑤ 監査契約の解除・解約により、監査意見を表明しなかった。	0	0%
⑥ その他	1	0.7%
⑦ 回答保留	2	1.4%
計	145	100%

※設問VI-10(行)とVI-13(列)とのクロス集計

経営者等の偏向有無 (VI-10) と、意見相違の顛末 (VI-13) の傾向差を分析した。

「① 経営者等の偏向 (バイアス) が強くあったと思う。」場合には、被監査会社が監査人の意見に沿った会計処理を行うなどの回答①が 80.0%、追加的な情報・証拠を得るなどにより、監査人が被監査会社の意見に同意した回答②が 13.3%、重要性の観点から意見表明をした回答③が 6.7%であった。

「② 経営者等の偏向 (バイアス) が多少あったと思う。」場合には、同様に回答①が 78.0%、回答②が 12.0%、回答③が 8.0%であった。

「③ 経営者等の偏向 (バイアス) はなかったと思う。」場合には、同様に回答①が 54.7%、回答②が 22.6%、回答③が 20.8%であった。

経営者等の偏向を認識している場合の方が、偏向を認識していない場合に比べ、監査人の意見に沿った対応となる回答①の割合が高く、逆に監査人が被監査会社の意見に同意した回答②や重要性の判断に関連する回答③は低い傾向であった。

表VI-19

回 答		①	②	③	⑥	⑦	計
① 経営者等の偏向 (バイアス) が強くあったと思う。	件数	24	4	2	0	0	30
	構成比	<b>80.0%</b>	<b>13.3%</b>	<b>6.7%</b>	0.0%	0.0%	100%
② 経営者等の偏向 (バイアス) が多少あったと思う。	件数	39	6	4	0	1	50
	構成比	<b>78.0%</b>	<b>12.0%</b>	<b>8.0%</b>	0.0%	2.0%	100%
③ 経営者等の偏向 (バイアス) はなかったと思う。	件数	29	12	11	1	0	53
	構成比	<b>54.7%</b>	<b>22.6%</b>	<b>20.8%</b>	1.9%	0.0%	100%
④ 分からない。	件数	4	3	2	0	0	9
	構成比	44.4%	33.3%	22.2%	0.0%	0.0%	100%
⑤ 回答保留	件数	1	1	0	0	1	3
	構成比	33.3%	33.3%	0.0%	0.0%	33.3%	100%
計	件数	97	26	19	1	2	145
	構成比	66.9%	17.9%	13.1%	0.7%	1.4%	100%

注：VI-13 において④⑤の回答はなかった。

※設問VI-5及びVI-6(行)とVI-13(列)とのクロス集計

被監査会社の主査等から監査責任者へ同じ監査チーム内で昇格した場合、被監査会社のビジネス等に関する知識・経験は、監査責任者として1期目であっても実質的には十分にある場合が考えられる。そのような場合に特徴的な傾向があるかを調べた。

監査責任者の期間が1期目(VI-5)の場合に、当該被監査会社の監査チームでの主査等の経験有無(VI-6)によって、意見相違の顛末(VI-13)に傾向差があるかを分析した。また、参考情報として経営者の偏向があったかどうか(IV-10)の情報も脚注で表した。

監査責任者が1期目である場合の21の回答を対象に、監査チームの主査等であったかという設問に対し「① はい」の場合には、被監査会社が監査人の意見に沿った会計処理を行うなどの回答①が70.0%、追加的な情報・証拠を得るなどにより、監査人が被監査会社の意見に同意した回答②が30.0%、重要性の観点から意見表明をした回答③はなかった。

「② いいえ」の場合には、同様に回答①が100.0%であった。

「③ 回答保留」の回答はなかった。

監査責任者の1期目は、主査等の経験がある方が、「② 被監査会社から追加的な情報・証拠を得るなどにより、最終的に監査人が被監査会社(の経営者)の意見に同意した」場合が高い傾向にあった。

表VI-20

回答		①	②	③	⑥	⑦	計
① はい	件数	7 *1	3 *2	0	0	0	10
	構成比	<u>70.0%</u>	<u>30.0%</u>	0.0%	0.0%	0.0%	100%
② いいえ	件数	11 *3	0	0	0	0	11
	構成比	<u>100.0%</u>	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100%
計	件数	18	3	0	0	0	21
	構成比	85.7%	14.3%	0.0%	0.0%	0.0%	100%

\*1 このうち経営者の偏向について、多少ないし強くあったと思う(VI-10の回答①又は②)場合が4件、なかったと思う(VI-10の回答③)が3件であった。

\*2 このうち経営者の偏向について、多少ないし強くあったと思う(VI-10の回答①又は②)場合が2件、なかったと思う(VI-10の回答③)が1件であった。

\*3 このうち経営者の偏向について、多少ないし強くあったと思う(VI-10の回答①又は②)場合が8件、なかったと思う(VI-10の回答③)が2件、回答保留(VI-10の回答⑤)が1件であった。

■ VI-14 この「監査の過程における意見の相違」の解決に当たり、困難であった点があれば、以下の中から最も該当するものを三つまで選んでください。(複数回答可)

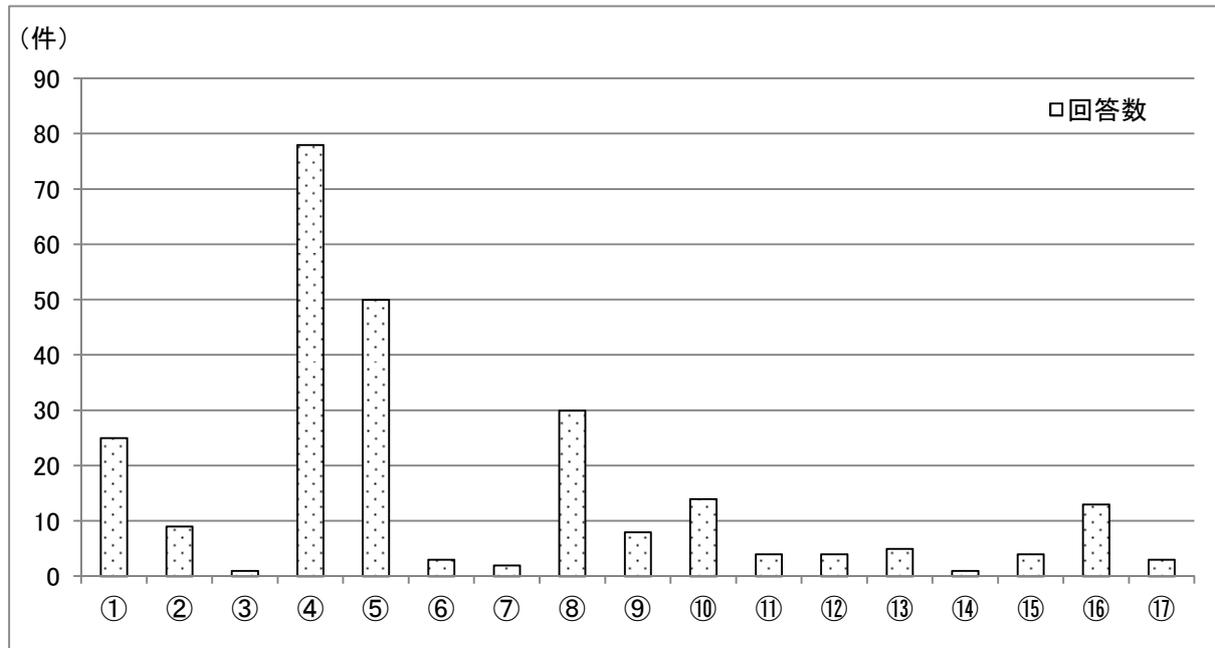
将来の予測や見積りに関する「④」の回答が 53.8%で最も多く、次いで被監査会社が見積りや判断の根拠に関する「⑤」が 34.5%、会計基準の規定の解釈に関する「⑧」が 20.7%で、会計上の見積りを監査人が批判的に検討することの困難さに関する「①」が 17.2%であり、以上が 10%を超える回答であった。

表VI-21

回 答	回答 件数	回答件数/ 母数(145)
① 被監査会社が実施した会計上の見積りには、被監査会社の内部の者でなければその適否を判断することが困難な項目が含まれており、監査人が被監査会社の実施した会計上の見積りを批判的に検討することは困難であった。	25	17.2%
② 会計上の見積りの内容が高度に専門的・技術的な内容を含んでおり、その内容を監査人が(専門家を利用したとしても)理解・検証することが困難であった。	9	6.2%
③ 監査人が専門家を利用するために必要な、当該専門家の適性・能力及び客観性を評価することが困難であった。	1	0.7%
④ 将来の予測や見積りは、もともと幅があるものであり、監査人と被監査会社の見解の相違を埋めることが困難であった。	78	53.8%
⑤ 被監査会社が見積りや判断の根拠を(監査人が要求するレベルで)提供せず、その見積りや判断の合理性を判断することが困難であった。	50	34.5%
⑥ 経営者の利用する専門家が公正価値に関する会計上の見積りなどで、モデルを使用しているが、使用しているモデルやモデルへの入力数値に関する情報を監査人が入手することに困難があった。	3	2.1%
⑦ 被監査会社(の経営者)が利用する専門家と監査人が利用する専門家の間で見解の相違があり、その相違を埋めることに困難が伴った。	2	1.4%
⑧ 会計基準の規定に曖昧さがあり、その解釈を巡り意見の相違を埋めることが困難であった。	30	20.7%
⑨ 直接的に適用すべき会計基準が存在せず、採用すべき会計処理(会計方針)を巡って意見の相違を埋めることが困難であった。	8	5.5%
⑩ 法形式と経済的実質が異なるため、どちらに沿った会計処理が適切かに関して意見の相違を埋めることが困難であった。	14	9.7%
⑪ 対象となる取引の契約条件等が明確ではなく、その経済的実質の解釈の差を埋めることが困難であった。	4	2.8%
⑫ 監査報告期限が迫っており、十分な検討を行う時間を確保することが困難であった。	4	2.8%
⑬ 監査事務所内部(監査チーム内、監査チームと審査担当社員、監査チームと品質管理部門など)で意見の相違があり、それを埋めることが困難であった。	5	3.4%

⑭ 被監査会社が監査人の見解と異なるセカンド・オピニオンを他の会計専門家から入手し、それが解決を困難にした。	1	0.7%
⑮ その他(具体的にご記入をお願いします。)	4	2.8%
⑯ 困難な点は特になかった。	13	9.0%
⑰ 回答保留	3	2.1%

図VI-9 意見相違の解決に当たって困難であった点



※設問VI-10(行)とVI-14(列)とのクロス集計

経営者等の偏向有無 (VI-10) と、意見相違の解決の困難であった点 (VI-14) の傾向差を分析した。表VI-23 では、質問VI-14 が複数回答であることから、各行のパーセントは質問VI-10 の各回答者の数を分母としている。また、色の濃いマスほどパーセントが高いことを表している。

「① 経営者等の偏向 (バイアス) が強くあったと思う。」場合には、「⑤ 被監査会社が見積りや判断の根拠を (監査人が要求するレベルで) 提供せず、その見積りや判断の合理性を判断することが困難であった。」が 50%、「④ 将来の予測や見積りは、もともと幅があるものであり、監査人と被監査会社の見解の相違を埋めることが困難であった。」が 40%、「⑨ 直接的に適用すべき会計基準が存在せず、採用すべき会計処理 (会計方針) を巡って意見の相違を埋めることが困難であった。」が 17%であった。

「② 経営者等の偏向 (バイアス) が多少あったと思う。」場合には、同様に回答④が 64%、回答⑤が 40%、「① 被監査会社が実施した会計上の見積りには、被監査会社の内部の者でなければその適否を判断することが困難な項目が含まれており、監査人が被監査会社の実施した会計上の見積りを批判的に検討することは困難であった。」が 18%であった。

「③ 経営者等の偏向 (バイアス) はなかったと思う。」場合には、同様に回答④が 49%、「⑧ 会計基準の規定に曖昧さがあり、その解釈を巡り意見の相違を埋めることが困難であった。」が 28%、回答⑤が 25%であった。

経営者等の偏向を認識している場合 (VI-10 回答①②) には認識していない場合 (同回答③) に比べ、⑤や⑨の選択割合が高く、逆に②⑧の選択割合は低かった。

表VI-22

回答者の実数(人)

	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨	⑩	⑪	⑫	⑬	⑭	⑮	⑯	⑰
①	4	1	0	12	15	1	1	4	5	3	0	1	2	0	0	4	1
②	9	2	0	32	20	2	0	7	2	3	0	3	1	0	2	4	0
③	8	4	0	26	13	0	1	15	1	6	4	0	2	1	2	5	1
④	3	0	0	6	2	0	0	4	0	2	0	0	0	0	0	0	0
⑤	1	2	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
全体	25	9	1	78	50	3	2	30	8	14	4	4	5	1	4	13	3

表VI-23

回答の割合(%)

	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨	⑩	⑪	⑫	⑬	⑭	⑮	⑯	⑰
①	13	3	0	40	50	3	3	13	17	10	0	3	7	0	0	13	3
②	18	4	0	64	40	4	0	14	4	6	0	6	2	0	4	8	0
③	15	8	0	49	25	0	2	28	2	11	8	0	4	2	4	9	2
④	33	0	0	67	22	0	0	44	0	22	0	0	0	0	0	0	0
⑤	33	67	33	67	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	33
全体	17	6	1	54	34	2	1	21	6	10	3	3	3	1	3	9	2

■VI-15 この「監査の過程における意見の相違」を解決するに当たり、被監査会社(の経営者)から監査人の交代に関するプレッシャーを受けましたか。

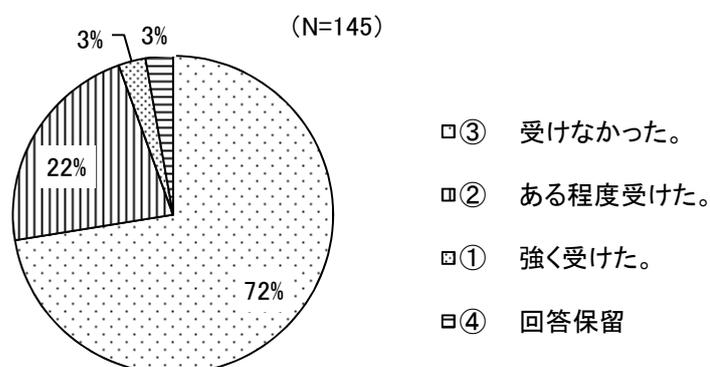
「③ 受けなかった。」の回答が 72.4%で最も多く、次いで「② ある程度受けた。」が 22.1%であった。「① 強く受けた。」と「④ 回答保留」はともに 2.8%で最少であった。

本設問と類似の設問を不正を示唆する状況を識別した会社に関しても行っている(IV-13)。回答保留を除く構成比で比較すると、不正を示唆する状況での「強く受けた。」「ある程度受けた。」の合計は 15.7%であるのに対し、本問での合計は 25.5%と、意見相違のあった事案の 4 件につき平均 1 件で交代プレッシャーを受けており、意見相違の場合が不正を示唆する状況と比較し、明らかに監査人交代のプレッシャーを観測する確率が高いことが分かった。

表VI-24

回 答	回答件数	構成比
① 強く受けた。	4	2.8%
② ある程度受けた。	32	22.1%
③ 受けなかった。	105	72.4%
④ 回答保留	4	2.8%
計	145	100%

図VI-10 意見相違に関する監査人交代のプレッシャー



※設問VI-3(行)とVI-15(列)とのクロス集計

監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」がいたかどうか（VI-3）と、監査人交代のプレッシャー（VI-15）の傾向差を分析した。

「回答保留」のケースを除いて分析すると「財務・会計に関する適切な知見を有している者」が「いなかった。」場合には監査人交代プレッシャーを「① 強く受けた。」及び「② ある程度受けた。」の割合が最も高くなっている。

表VI-25

回 答		①	②	③	④	計
① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。	件数	0	10	33	0	43
	構成比	<u>0.0%</u>	<u>23.3%</u>	76.7%	0.0%	100%
② 複数人いたが、全て社内出身者であった。	件数	0	2	5	1	8
	構成比	<u>0.0%</u>	<u>25.0%</u>	62.5%	12.5%	100%
③ 社外の者1人がいた。	件数	0	4	17	1	22
	構成比	<u>0.0%</u>	<u>18.2%</u>	77.3%	4.5%	100%
④ 社内の者1人がいた。	件数	0	5	18	1	24
	構成比	<u>0.0%</u>	<u>20.8%</u>	75.0%	4.2%	100%
⑤ いなかった。	件数	2	10	26	1	39
	構成比	<u>5.1%</u>	<u>25.6%</u>	66.7%	2.6%	100%
⑥ 回答保留	件数	2	1	6	0	9
	構成比	22.2%	11.1%	66.7%	0.0%	100%
計	件数	4	32	105	4	145
	構成比	2.8%	22.1%	72.4%	2.8%	100%

※設問VI-3(行)の回答①②③④と⑤に集約した場合のVI-15(列)とのクロス集計

監査役等に「財務・会計に関する適切な知見を有している者」が1人でもいたかどうか (VI-3の一部回答を集約) と、監査人交代のプレッシャー (VI-15) の傾向差を分析した。

「1人でもいる。」場合には監査人交代プレッシャーを「①強く受けた。」(0%) 及び「② ある程度受けた。」(21.6%) の割合の合計は21.6%であるのに対し、「いなかった。」場合には、「① 強く受けた。」(5.1%) 及び「② ある程度受けた。」(25.6%) の割合の合計は30.7%と、「1人でもいる。」場合に比べ高くなっている。

表VI-26

回 答		①	②	③	④	計
1人でもいる。 回答①②③④	件数	0	21	73	3	97
	構成比	<b>0.0%</b>	<b>21.6%</b>	75.3%	3.1%	100%
いなかった。 回答⑤	件数	2	10	26	1	39
	構成比	<b>5.1%</b>	<b>25.6%</b>	66.7%	2.6%	100%
計	件数	2	31	99	4	136
	構成比	1.5%	22.8%	72.8%	2.9%	100%

※設問VI-7(行)とVI-15(列)とのクロス集計

回答者が筆頭業務執行社員であるかどうか (VI-7) と、監査人交代のプレッシャー (VI-15) の傾向差を分析した。

筆頭業務執行社員であった場合 (「① はい」) には、監査人交代プレッシャーを「① 強く受けた。」「② ある程度受けた。」割合が、それぞれ 3.6%、29.1%であった。これに対し、筆頭業務執行社員でなかった場合 (「② いいえ」) には、監査人交代プレッシャーを「① 強く受けた。」「② ある程度受けた。」割合が、それぞれ 1.2%、19.5%であり、いずれの程度でも筆頭業務執行社員である場合の値の方が大きかった。

筆頭業務執行社員の方が、監査人交代のプレッシャーを感じているケースが多いことは、被監査会社が監査人交代のプレッシャーをかけるターゲットとして、監査チームの意思決定に一番大きな影響を与えると考えられる筆頭業務執行社員を選んでいると考えられる。

表VI-27

回答		①	②	③	④	計
① はい	件数	2	16	35	2	55
	構成比	<b>3.6%</b>	<b>29.1%</b>	63.6%	3.6%	100%
② いいえ	件数	1	16	64	1	82
	構成比	<b>1.2%</b>	<b>19.5%</b>	78.0%	1.2%	100%
③ 筆頭業務執行社員の5年-5年ルールが適用される大規模監査法人所属ではない。	件数	0	0	2	0	2
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
④ 回答保留	件数	1	0	4	1	6
	構成比	16.7%	0.0%	66.7%	16.7%	100%
計	件数	4	32	105	4	145
	構成比	2.8%	22.1%	72.4%	2.8%	100%

※設問VI-10(行)とVI-15(列)とのクロス集計

経営者等の偏向有無 (VI-10) と、監査人交代のプレッシャー (VI-15) の傾向差を分析した。

「① 経営者等の偏向 (バイアス) が強くあったと思う。」場合には、監査人の交代に関するプレッシャーを「① 強く受けた。」が 10.0%、「② ある程度受けた。」が 30.0%であるのに対し「③ 受けなかった。」が 60.0%であった。

「② 経営者等の偏向 (バイアス) が多少あったと思う。」場合には、同様に回答①は 0.0%、回答②が 30.0%、回答③が 68.0%であった。

「③ 経営者等の偏向 (バイアス) はなかったと思う。」場合には、同様に回答①が 1.9%、回答②が 13.2%、回答③が 81.1%であった。

経営者等の偏向を認識している場合の方が、偏向を認識していない場合に比べ、監査人の交代に関するプレッシャーを受ける割合が高い傾向にあった。

表VI-28

回答		①	②	③	④	計
① 経営者等の偏向 (バイアス) が強くあったと思う。	件数	3	9	18	0	30
	構成比	<b>10.0%</b>	<b>30.0%</b>	<b>60.0%</b>	0.0%	100%
② 経営者等の偏向 (バイアス) が多少あったと思う。	件数	0	15	34	1	50
	構成比	<b>0.0%</b>	<b>30.0%</b>	<b>68.0%</b>	2.0%	100%
③ 経営者等の偏向 (バイアス) はなかったと思う。	件数	1	7	43	2	53
	構成比	<b>1.9%</b>	<b>13.2%</b>	<b>81.1%</b>	3.8%	100%
④ 分からない。	件数	0	1	8	0	9
	構成比	0.0%	11.1%	88.9%	0.0%	100%
⑤ 回答保留	件数	0	0	2	1	3
	構成比	0.0%	0.0%	66.7%	33.3%	100%
計	件数	4	32	105	4	145
	構成比	2.8%	22.1%	72.4%	2.8%	100%

※設問VI-12(行)とVI-15(列)とのクロス集計

「監査の過程における意見の相違」を解決する際の監査役等からのサポート（VI-12）と、監査人交代のプレッシャー（VI-15）の傾向差を分析した。

「監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、監査役等が協力的ではなかった。」（回答④及び⑤）場合には、監査人交代プレッシャーを「② ある程度受けた。」割合が、それぞれ42.3%、46.7%とそれ以外の選択肢に比べ高い傾向にあった。

表VI-29

回答		①	②	③	④	計
① 監査役等から問題の解決に強力なサポートを得た。	件数	0	0	6	0	6
	構成比	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	100%
② 監査役等から問題の解決に一定のサポートを得た。	件数	0	6	21	0	27
	構成比	0.0%	22.2%	77.8%	0.0%	100%
③ 監査役等からのサポートは問題の解決に特に必要ではなかった。	件数	0	6	50	3	59
	構成比	0.0%	10.2%	84.7%	5.1%	100%
④ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、積極的な協力は得られなかった。	件数	1	11	14	0	26
	構成比	3.8%	<b>42.3%</b>	53.8%	0.0%	100%
⑤ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。	件数	1	7	7	0	15
	構成比	6.7%	<b>46.7%</b>	46.7%	0.0%	100%
⑥ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、一部の監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。	件数	1	1	2	0	4
	構成比	25.0%	25.0%	50.0%	0.0%	100%
⑦ その他	件数	0	1	4	0	5
	構成比	0.0%	20.0%	80.0%	0.0%	100%
⑧ 回答保留	件数	1	0	1	1	3
	構成比	33.3%	0.0%	33.3%	33.3%	100%
計	件数	4	32	105	4	145
	構成比	2.8%	22.1%	72.4%	2.8%	100%

※設問VI-12(行)の回答①②と③④⑤に集約した場合のVI-15(列)とのクロス集計

意見相違を解決する際の監査役等からのサポート（VI-12 の回答を集約）と、監査人交代のプレッシャー（VI-15）の傾向差を分析した。

「監査役等がサポートに協力的であった。」（回答①②）場合には、監査人交代プレッシャーを「① 強く受けた。」「② ある程度受けた。」割合が、それぞれ 0.0%、18.2%であるのに対し、「監査役等がサポートに協力的でなかった。」場合は、「① 強く受けた。」「② ある程度受けた。」割合が、それぞれ 6.7%、42.2%、合計で 48.9%と、監査役等がサポートに協力的であった場合に比べ高い傾向にあった。

表VI-30

回 答		①	②	③	④	計
監査役等がサポートに協力的であった。 (回答①②)	件数	0	6	27	0	33
	構成比	<u>0.0%</u>	<u>18.2%</u>	81.8%	0.0%	100%
サポートに協力的でなかった。 (回答④⑤⑥)	件数	3	19	23	0	45
	構成比	<u>6.7%</u>	<u>42.2%</u>	51.1%	0.0%	100%
計	件数	3	25	50	0	78
	構成比	3.8%	32.1%	64.1%	0.0%	100.0%

## 監査人交代のプレッシャー等に関する実証分析<sup>16</sup>

### 1. 分析の視点

監査人が十分な職業的懐疑心を発揮するためには、監査人が経営者等から独立していることが重要である。我が国における監査人の任期は一事業年度であるが、単年度で他の監査人に交代することは頻繁でなく、監査契約が継続される傾向にある。また多くの場合、監査責任者は監査契約の継続を所属する監査法人、監査事務所等（以下「監査法人等」という。）から期待されている。そのため、本調査の表Ⅲ－4⑤の結果にもあるとおり、監査契約の継続受託への心配は監査人の職業的懐疑心の発揮の妨げになるおそれがある。

本調査では、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況（以下「不正を示唆する状況」という。）及び監査の過程における被監査会社との意見の相違（以下「意見の相違」又は「意見相違」という。）の双方において、監査人の側から捉えた監査人交代のプレッシャーについての設問を設けている。これらの単純集計及び関連する他の設問への回答とのクロス集計の結果から、監査人交代のプレッシャーは一様に観測されているわけではなく、追加の監査手続の内容や、監査役等の監査人へのサポートの協力姿勢等の状況により、偏りがあるのではないかという示唆を得た。本章では、そうした示唆から10の仮説を設定し、統計的観点から実証分析を行うことで、本調査の母集団における監査人交代プレッシャーの背景の一側面を推定する。

### 2. 仮説の設定

前章までの集計結果を踏まえ、監査人が不正を示唆する状況を識別した場合と、経営者等と監査人の間で意見相違が発生している場合に分けて、監査人の側から捉えた監査人交代のプレッシャーと、監査役等のサポートに関する10の仮説を設定する。

#### (1) 「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合

仮説1. 不正を示唆する状況に、監査チームが最初に気付いたきっかけが、経営者から知らされた場合には、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。

（関連：表Ⅳ－23）

仮説2. 不正を示唆する状況への対応の一環として、監査人が追加手続として「取引先等、被監査会社の外部の者との面談」を行った場合には、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。

（関連：表Ⅳ－25）

仮説3. 不正を示唆する状況への対応の結果、監査スケジュールが遅れ、決算短信発表スケジュールや有価証券報告書の提出日が変更された場合には、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。

（関連：表Ⅳ－26）

仮説4. 監査役等に「財務・会計の適切な知見を有する者」がいない場合に比べ一人以上いる場合、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より低い傾向にある。

<sup>16</sup> 実証分析とは、理論や仮説が正しいかどうかを、統計データ（回答データ）を用いて検証する方法である。

(関連：表IV-21)

## (2) 「監査の過程における被監査会社との意見の相違」があった場合

仮説 5. 意見相違の解決に監査役等のサポートが必要な場合は、監査役等のサポートが必要でない場合に比べ、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。

## (3) 「監査の過程における被監査会社との意見の相違」の解決に監査役等のサポートが必要であった場合

### ① 監査役等のサポートへの協力態度について

仮説 6. 監査法人（監査事務所）が被監査会社の会計監査を行って3期以内である場合には、4期以上である場合に比べて監査役等が監査人のサポートに協力的である確率は、より高い傾向にある。

（監査継続期間が比較的短い場合には、監査人は監査役等のサポートを積極的に得ることで、被監査会社に関する経験や知識の蓄積の少なさを補おうとし、監査役等もそれに応えている可能性が考えられる。）

仮説 7. 監査役等に「財務・会計の適切な知見を有する者」がいない場合に比べ一人でもいる場合、一人いる場合に比べ二人以上いる場合では、それぞれ監査役等が監査人のサポートに協力的である確率は、より高くなる傾向にある。

（関連：表VI-14 及びVI-15）

仮説 8. 意見相違の原因に経営者等の偏向があると監査人が認識している場合には、監査役等が監査人のサポートに協力的である確率はより低い傾向にあり、それは監査人が経営者等の偏向が強くと認識した場合は、多少あると認識した場合よりも更に低くなる傾向にある。

### ② 監査人交代のプレッシャーについて

仮説 9. 意見相違の原因に経営者等の偏向があると監査人が認識している場合には、監査人交代のプレッシャーはより高い傾向にあり、それは監査人が経営者等の偏向が強くと認識した場合は、多少あると認識した場合よりも更に高くなる傾向にある。

（関連：表VI-28）

仮説 10. 監査役等が監査人のサポートに協力的でない場合には、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。

（関連：表VI-30）

## 3. 分析の方法

仮説 5 は、意見相違の解決に監査役等のサポートが必要であったと回答したサンプルのグループと、監査役等のサポートは不要であったというサンプルのグループの間で、監査

人交代のプレッシャーの観測に関して傾向に相違があるかどうかについて、2群の平均差について両側5%のウェルチのt検定を行う。また、クロス集計表に対し $\chi^2$ 検定を行い、監査役等のサポート要否に関する変数と、交代プレッシャーに関する変数に連関があることを確かめる。

仮説5以外の仮説に関しては、監査人交代のプレッシャーや、監査役等のサポートへの協力態度を目的変数として、影響を与えると考えられる要素を説明変数とし、ロジスティック回帰分析を行う。<sup>17</sup>各回帰モデルでの目的変数の事象が発生する確率 $P_i$ は、

$$P_i = \frac{1}{1 + \exp[-Z_i]} \quad ( \square \text{は指数を表す} )$$

となり、線形予測式  $Z_i = \alpha + \beta_1 x_{1i} + \beta_2 x_{2i} + \dots$  を解析する。

過剰適合の可能性を排除するために、目的変数の標本数は説明変数の数の10倍以上となるようにモデルを設定する。また、変数投入法は仮説として用意した説明変数に加え、説明変数間の交互作用<sup>18</sup>の検討のために交互作用項も投入した。

統計解析にはR (version 3.2.2) 及び統合開発環境としてRStudio (Version 0.99.484) を使用した。

#### 4. 説明変数と選択と対象データの抽出と加工

説明変数は、仮説を検証するモデルを基に選択する。説明変数に対応する回答データから「回答保留」等のデータを排除し、残ったデータを分析に適合する形式や値へ加工する。

##### (1) 不正を示唆する状況を認識した場合

不正を示唆する状況を認識した場合に関する仮説1、2、3、4は、下記のサンプルにより検証する。

表4-(1)-1 不正を示唆する状況を認識した場合のサンプル抽出結果 (パネルA)

分析対象サンプルの抽出	
調査で得られた詳細回答のあるサンプル	88
監査人交代のプレッシャーについて回答保留のサンプル	5
監査役等の財務会計の知見有無について回答保留のサンプル	6
示唆の状況に気付いたきっかけについて回答保留のサンプル	8
追加手続について回答保留のサンプル	4
監査スケジュールへの影響について回答保留のサンプル	7
上記から重複を排除しネットしたサンプル数	15
最終抽出サンプル数	73

変数の選定及び設定に当たり、解析モデルへの適応のために各回答カテゴリを次のように「値」に示された数値を割り当てて分析を行った。

「監査人交代のプレッシャー」は、回答「① 強く受けた。」と「② ある程度受けた。」を1に統合し、「③ 受けなかった。」を0と設定した。これは本分析では監査人交代のプレッシャーが観測される確率を算出することを目的とするためである。

「監査役等に財務・会計の適切な知見を有する者がいたか。」については、回答①②③④の回答を1人以上いた場合として1に統合し、回答⑤のいなかった場合に0に

<sup>17</sup> ロジスティック回帰分析は、目的変数に質的変数(例: 監査人交代のプレッシャーを観測する、しない)を据え、影響を与える変数を調べるための手法であり、目的変数について0~1の間の確率を算出するために使われる。

<sup>18</sup> 説明変数の目的変数への影響が、他の説明変数の値によって異なるような影響

設定した。これは知見を有するものが一人でもいる状況と、全くいない状況での質的な差に着目するためである。

「不正を示唆する状況に気付いたきっかけ」については、回答⑥の経営者からの通知である場合は1、それ以外の場合を0に設定した。これはクロス集計表IV-23の結果を受けて、経営者からの通知が不正を示唆する状況に気付いたきっかけであることが、監査人交代のプレッシャーへ影響を与えている可能性に着目するためである。

「追加手続の内容」については、回答⑧の取引先等、被監査会社の外部の者との面談を行った場合は1、それ以外の場合を0に設定した。これはクロス集計表IV-25の結果を受けて、当該状況が監査人交代のプレッシャーへ影響を与えている可能性があると考えられるためである。

「監査スケジュール」については、被監査会社の開示日程に影響を与える回答④⑤⑥の場合は1に統合し、それ以外の場合を0に設定した。これは、クロス集計表IV-26の結果を受けて、当該状況が監査人交代のプレッシャーへ影響を与えている可能性に着目するためである。

表 4-(1)-2 不正を示唆する状況を認識した場合の変数の選定と値（パネルA）

項目	回答カテゴリ	値
監査人交代のプレッシャー（設問IV-13）	① 強く受けた。	1
	② ある程度受けた。	1
	③ 受けなかった。	0
監査役等に財務・会計の適切な知見を有する者がいたか。（IV-3）	① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。	1
	② 複数人いたが、全て社内出身者であった。	1
	③ 社外の者1人のみがいた。	1
	④ 社内の者1人のみがいた。	1
	⑤ いなかった。	0
不正を示唆する状況に気付いたきっかけ（IV-8）	⑥ 被監査会社の経営者から、不正の可能性が知らされた。	1
	上記以外の回答（回答保留を除く。）	0
追加手続の内容（IV-10）	⑧ 取引先等、被監査会社の外部の者との面談	1
	上記以外の回答（回答保留を除く。）	0
監査スケジュール（IV-11）	① 監査スケジュールをほとんど変更しなかった。	0
	② 監査スケジュールの変更があったが、監査終了日はほぼ当初の予定どおりであった。	0
	③ 監査スケジュールの変更により、監査終了日が予定より遅くなった（ただし、被監査会社の決算短信発表スケジュールには変更がなかった。）。	0
	④ 監査スケジュールの変更により、監査終了日が予定より遅くなった（また、被監査会社の決算短信発表スケジュールも変更された。）。	1
	⑤ 監査スケジュールの変更により、監査終了日が予定より遅くなった（また、被監査会社は有価証券報告書の提出日を法定期限の範囲内で変更した。）。	1
	⑥ 監査スケジュールの変更により、監査終了日が予定より遅くなった（また、被監査会社は有価証券報告書の提出期限の延長を行った。）。	1

上記の処理を行ったパネルデータにおける、各変数の記述統計量、相関関係と VIF 値は下記のとおりである。

表 4-(1)-3 パネルA-1：記述統計量

項目	変数名	標本数	平均	標準偏差	最大値	最小値
交代プレッシャー	SWPRESS <sup>19</sup>	73	0.137	0.346	1	0
監査役等の知見	AEXP <sup>20</sup>	73	0.767	0.426	1	0
気付いたきっかけ—経営者からの通知	MGTRP <sup>21</sup>	73	0.315	0.468	1	0
追加手続—外部の者との面談	EXMT <sup>22</sup>	73	0.137	0.346	1	0
スケジュールへの影響	RESCH <sup>23</sup>	73	0.178	0.385	1	0

表 4-(1)-4 パネルA-2：相関係数表及び VIF 値<sup>24</sup>

	AEXP	MGTRP	EXMT	RESCH
AEXP	1.000			
MGTRP	-0.115	1.000		
EXMT	-0.063	0.159	1.000	
RESCH	-0.167	-0.007	0.231	1.000
VIF 値	1.088	1.781	1.115	1.752

最も絶対値の高い相関係数は 0.231 であり、ロジスティック回帰分析を行った場合においても変数間での多重共線性<sup>25</sup>が存在するとは考えにくいことを確かめた。

また、各説明変数の VIF の値を確かめ、全てが 10 未満であることを確かめた。

## (2) 意見相違がある場合

仮説 5 は下記のサンプルにより検証する。

表 4-(2)-1 意見相違がある場合のサンプル抽出結果

### 分析対象サンプルの抽出

調査で得られた詳細回答のあるサンプル	145
監査人交代のプレッシャーについて回答保留のサンプル	4
監査役等のサポートについて「その他」の回答と回答保留のサンプル	8
上記から重複を排除しネットしたサンプル	11
分析対象サンプル	134
(監査役等のサポート要否の内訳)	
監査役等のサポートが必要だった回答のサンプル (グループ A)	56
監査役等のサポートが不要だった回答のサンプル (グループ B)	78
合計	134

<sup>19</sup> SWPRESS: 交代のプレッシャーの意。Switching PRESSure より

<sup>20</sup> AEXP: 財務会計の適切な知見を持つ監査役の意。Auditor EXPert より

<sup>21</sup> MGTRP: 経営者からのレポートによるの意。ManaGemenT RePort より

<sup>22</sup> EXMT: 被監査会社の外部の者との面談の意。External persons MeeTing より

<sup>23</sup> RESCH: スケジュール変更の意。RESCHedule より

<sup>24</sup> VIF 値は説明変数間の多重共線性を調べる指標で通常 10 を目安として多重共線性への対応が必要となると解釈される。

<sup>25</sup> 多重共線性の意味については付録 1 参照

変数の選定及び設定に当たり、解析モデルへの適応のために各回答カテゴリを次のように「値」に示された数値を割り当てて分析を行った。

「監査人交代のプレッシャー」については、回答①②をプレッシャーを観測した場合として1に統合し、回答③のプレッシャーを観測しなかった場合を0に設定した。これは、本分析では監査人交代のプレッシャーの観測状況にグループ間で差があるかを検定することを目的とするためである。

表 4-(2)-2 変数の選定と値の設定（グループA、B）

変数項目	回答カテゴリ	値
監査人交代プレッシャー（VI-15）	① 強く受けた。	1
	② ある程度受けた。	1
	③ 受けなかった。	0

### (3) 意見相違があり、監査役等のサポートが必要な場合

#### ① 監査役等が監査人のサポートに協力的であるか

仮説6、7、8は、下記のサンプルにより検証する。

表 4-(3)-①-1 監査役等のサポートに関するサンプル抽出結果（パネルB）

分析対象サンプルの抽出		
調査で得られた詳細回答のあるサンプル		145
監査役等のサポートについて回答保留のサンプル	3	
（意見相違の解消に）監査役等のサポートが不要である回答サンプル	59	
監査役等のサポートについて「その他」の回答のサンプル	5	
監査役等の知見について回答保留のサンプル	9	
監査法人の連続監査期間について不明ないし回答保留のサンプル	9	
経営者等の偏向について「分からない」ないし回答保留のサンプル	12	
上記から重複を排除しネットしたサンプル数	82	
最終抽出サンプル数		63

変数の選定及び設定に当たり、解析モデルへの適応のために各回答カテゴリを次のように「値」に示された数値を割り当てて分析を行った。

「監査役等のサポート」については、回答①②を監査役等がサポートに協力的であった場合として1に統合し、それ以外の④⑤⑥の場合を0に設定した。これは、本分析では監査役等が監査人のサポートに協力的である確率を算出することを目的とするためである。

「監査役等に財務・会計の適切な知見を有する者がいたか。」については、回答①②の複数人いた場合には2に統合し、回答③④の1人のみいた場合に1に統合し、回答⑤のいなかった場合を0に設定した。パネルAでの区分が二つであったのに対しパネルBで三つにしている理由は、不正を示唆する状況と意見相違の状況に質的な差があると考えられるためである。会計処理や開示に関し意見相違のある場合には、相対的に監査役等の財務・会計の適切な知見の有する者の人数が監査人への協力態度に影響すると考えられる。よって区分を三つとし、量的な変数として分析することとした。

「監査法人等としての監査継続期間」については、回答①②③の3期以内を1に統合し、④⑤の4期以上を0に統合した。これは、監査継続期間が比較的短い場合、監査人は監査役等のサポートを積極的に得ることで、被監査会社に関する経験や知識の蓄積の少なさを補おうとし、監査役等もそれに応えている可能性が考えられるためである。

「経営者等の偏向」については、①を2、②を1、③を0に設定した。これは、回答における経営者等の偏向の強さを、量的な変数として分析するためである。

表 4-(3)-①-2 意見相違の場合の変数の選定と設定する値 (パネルB)

項目	回答カテゴリ	値
監査役等のサポート (VI-12)	① 監査役等から問題の解決に強力なサポートを得た。	1
	② 監査役等から問題の解決に一定のサポートを得た。	1
	③ 監査役等からのサポートは問題の解決に特に必要ではなかった。	除外
	④ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、積極的な協力は得られなかった。	0
	⑤ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。	0
	⑥ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、一部の監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。	0
監査役等に財務・会計の適切な知見を有する者がいたか (VI-3)	① 社外の者1人以上を含め、複数人いた。	2
	② 複数人いたが、全て社内出身者であった。	2
	③ 社外の者1人がいた。	1
	④ 社内の者1人がいた。	1
	⑤ いなかった。	0
監査法人等としての監査継続期間 (VI-4)	① 1期	1
	② 2期	1
	③ 3期	1
	④ 4期以上10期未満	0
	⑤ 10期以上	0
経営者等の偏向 (VI-10)	① 経営者等の偏向 (バイアス) が強くあったと思う。	2
	② 経営者等の偏向 (バイアス) が多少あったと思う。	1
	③ 経営者等の偏向 (バイアス) はなかったと思う。	0

上記の処理を行ったパネルデータにおける、各変数の記述統計量と相関関係は下記のとおりである。

表 4-(3)-①-3 パネルB-1 : 記述統計量

項目	変数名	標本数	平均	標準偏差	最大値	最小値
監査役等のサポート	ACOP <sup>26</sup>	63	0.413	0.496	1	0
監査役等の知見	AEXP	63	1.143	0.840	2	0
監査継続期間	CON <sup>27</sup>	63	0.095	0.296	1	0
経営者等の偏向	MBIAS <sup>28</sup>	63	1.032	0.803	2	0

<sup>26</sup> ACOP: 監査役等のサポートの意。Auditor COOPERation より

<sup>27</sup> CON: 監査継続期間の意。CONTinuous audit より

表 4-(3)-①-4 パネルB-2：相関係数表及びVIF値

	AEXP	CON	MBIAS
AEXP	1.000		
CON	0.009	1.000	
MBIAS	-0.270	-0.081	1.000
VIF値	1.070	1.079	1.016

最も絶対値の高い相関係数は-0.270であり、ロジスティック回帰分析を行った場合においても変数間での多重共線性が存在するとは考えにくいことを確かめた。

また、各説明変数のVIFの値を確かめ、全てが10未満であることを確かめた。

## ② 監査人交代のプレッシャー

仮説9、10を、下記のサンプルにより検証する。

表 4-(3)-②-1 監査人交代のプレッシャーのサンプル抽出結果（パネルC）

分析対象サンプルの抽出		
	調査で得られた詳細回答のあるサンプル	145
	監査人交代のプレッシャーが回答保留のサンプル	4
	監査役等のサポートについて回答保留のサンプル	3
(意見相違の解消には)	監査役等のサポートが不要だった回答のサンプル	59
	監査役等のサポートについて「その他」の回答のサンプル	5
	経営者等の偏向について「分からない」ないし回答保留のサンプル	12
	意見相違解決の困難点について「その他」や回答保留のサンプル	7
	上記から重複を排除しネットしたサンプル数	79
	最終抽出サンプル数	66

変数の選定及び設定に当たり、解析モデルへの適応のために各回答カテゴリを次のように「値」に示された数値を割り当てて分析を行った。

「監査人交代のプレッシャー」については、回答①②を1に統合し、③の場合を0に設定した。これは、本分析では監査人交代の何らかの程度のプレッシャーの発生確率を算出することを目的とするためである。

「経営者等の偏向」については、回答①を2、②を1、③を0に設定した。これは、回答における経営者の偏向の強さを、量的な変数として分析するためである。

「監査役等のサポート」については、回答①②を監査役等が監査人のサポートに協力的であった場合として1に統合し、④⑤⑥をサポートに協力的でなかった場合として0に統合した。これは、抽出したサンプルでの①の回答数が4と僅少であるためである。

「意見相違の困難点」については、回答④の将来の予測や見積りがもともと幅があることに関する場合を1に、その他の場合を0に設定した。これは、表VI-21の結果のとおり、回答④が当該設問に対して最も回答が多かった項目であることから、仮説は設定していないものの、この場合の監査人交代のプレッシャーへの影響を分析することが重要であると判断したためである。

<sup>28</sup> MBIAS: 経営者等の偏向の意。Management BIAS より

表 4-(3)-②-2 変数の選定と値の設定 (パネルC)

変数項目	回答カテゴリ	値
監査人交代のプレッシャー (VI-15)	① 強く受けた。	1
	② ある程度受けた。	1
	③ 受けなかった。	0
経営者等の偏向 (VI-10)	① 経営者等の偏向 (バイアス) が強くあったと思う。	2
	② 経営者等の偏向 (バイアス) が多少あったと思う。	1
	③ 経営者等の偏向 (バイアス) はなかったと思う。	0
監査役等のサポート (VI-12)	① 監査役等から問題の解決に強力なサポートを得た。	1
	② 監査役等から問題の解決に一定のサポートを得た。	1
	③ 監査役等からのサポートは問題の解決に特に必要ではなかった。	除外
	④ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、積極的な協力は得られなかった。	0
	⑤ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。	0
	⑥ 監査役等からのサポートは問題の解決に必要であったが、一部の監査役等は問題の解決には協力的ではなかった。	0
意見相違の困難点 (VI-14 ④)	④ 将来の予測や見積りは、もともと幅があるものであり、監査人と被監査会社の見解の相違を埋めることが困難であった。	1
	「その他 (自由回答)」 「回答保留」を除き上記が選択されなかった場合	0

上記の処理を行ったパネルデータにおける、各変数の記述統計量と相関関係は次のとおりである。

表 4-(3)-②-3 パネルC-1 : 記述統計量

項目	変数名	標本数	平均	標準偏差	最大値	最小値
監査交代のプレッシャー	SWPRESS	66	0.394	0.492	1	0
経営者等の偏向	MBIAS	66	1.091	0.779	2	0
監査役等のサポート	ACOOB	66	0.515	0.503	1	0
意見相違の解決の困難点は将来の予測や見積り	ESTAC <sup>29</sup>	66	0.424	0.498	1	0

表 4-(3)-②-4 パネルC-2 : 相関係数表及びVIF値

	MBIAS	ACOOB	ESTAC
MBIAS	1.000		
ACOOB	-0.121	1.000	
ESTAC	-0.418	0.158	1.000
VIF値	1.097	1.098	1.001

最も絶対値の高い相関係数は-0.418であり、ロジスティック回帰分析を行った場合

<sup>29</sup> ESTAC: 将来の予測や見積りに関する勘定。ESTimates Accounts より

においても変数間での多重共線性が存在するとは考えにくいことを確かめた。  
また、各説明変数の VIF の値を確かめ、全てが 10 未満であることを確かめた。

## 5. 分析の実施と結果

### (1) 不正を示唆する状況が識別された場合

仮説 1、2、3、4 の検証を行うため、 $Z_i$  を SWPRESS として、ロジスティック回帰モデルにより変数間の関数的関係を推察した。

$$SWPRESS = \alpha + \beta_1 AEXP + \beta_2 MGTRP + \beta_3 EXMT + \beta_4 RESCH$$

$\alpha$ :	切片
SWPRESS :	監査人交代のプレッシャー
AEXP :	監査役等に「財務・会計の適切な知見がある者」の存在
MGTRP :	不正を示唆する状況に気付いたきっかけは経営者からの通知
EXMT :	追加手続として被監査会社の外部の者との面談の実施
RESCH :	被監査会社の決算発表や有価証券報告書の提出日の変更

表 5-(1)-1 回帰分析の推定結果 (パネル A)

	係数	標準誤差	z 値	
$\alpha$	-4.365	1.484	-2.942	**
AEXP	-1.387	1.026	-1.352	
MGTRP	3.126	1.312	2.383	*
EXMT	2.410	1.035	2.328	*
RESCH	3.404	1.266	2.689	**
AEXP*MGTRP <sup>30</sup>	-1.971	2.174	-0.906	
AEXP*EXMT	-17.722	3483.475	-0.005	
AEXP*RESCH	1.013	2.016	0.502	
MGTRP*EXMT	-0.398	2.093	-0.190	
EXMT*RESCH	0.758	2.143	0.354	

\* 有意水準 5% \*\* 有意水準 1%

このモデルによる交代プレッシャーの予想と、実際のデータを比較し、モデルの適合度を分析した。なお本分析では、各サンプルに対するプレッシャーのあり、なしの予想は、一律に各々の確率が 0.5 以上であれば「あり」の予想として、0.5 未満を「なし」の予想とし、確率的な予想 (例：予測確率 0.667 のカテゴリに 3 件のサンプルがあった場合に 2 件を「あり」1 件を「ない」と予想する。) は行わなかった。<sup>31 32</sup>

<sup>30</sup> AEXP と MGTRP の交互作用項。以下「\*」で 2 変数が結ばれている場合は同じ。

<sup>31</sup> 確率的な予想の状況については、付録 2 を参照

<sup>32</sup> 例えば、AEXP=0, MGTRP=1, EXMT=0, RESCH=0 の場合の交代プレッシャーの予測確率は  $1/(1+\exp(-(-4.365-1.387*0+3.126*1+2.410*0+3.404*0)))=0.2246$  となり、0.500 より小さいので「プレッシャーなし」を予想する (exp() の括弧内は指数)。

表 5-(1)-2 予想と実際データの比較 (パネルA)

	プレッシャーなし (予想)	プレッシャーあり (予想)
プレッシャーなし (実際)	61	2
プレッシャーあり (実際)	4	6

表 5-(1)-3 モデルの適合度 (パネルA)

	割合
正判別率	91.8%
実際にプレッシャーありの場合の判別率	60.0%
実際にプレッシャーなしの場合の判別率	96.8%

推定結果より、下記のことが明らかになった。

仮説 1 は、変数 MGTRP の偏回帰係数が 3.126 とプラスで 5% 有意であるため支持された。

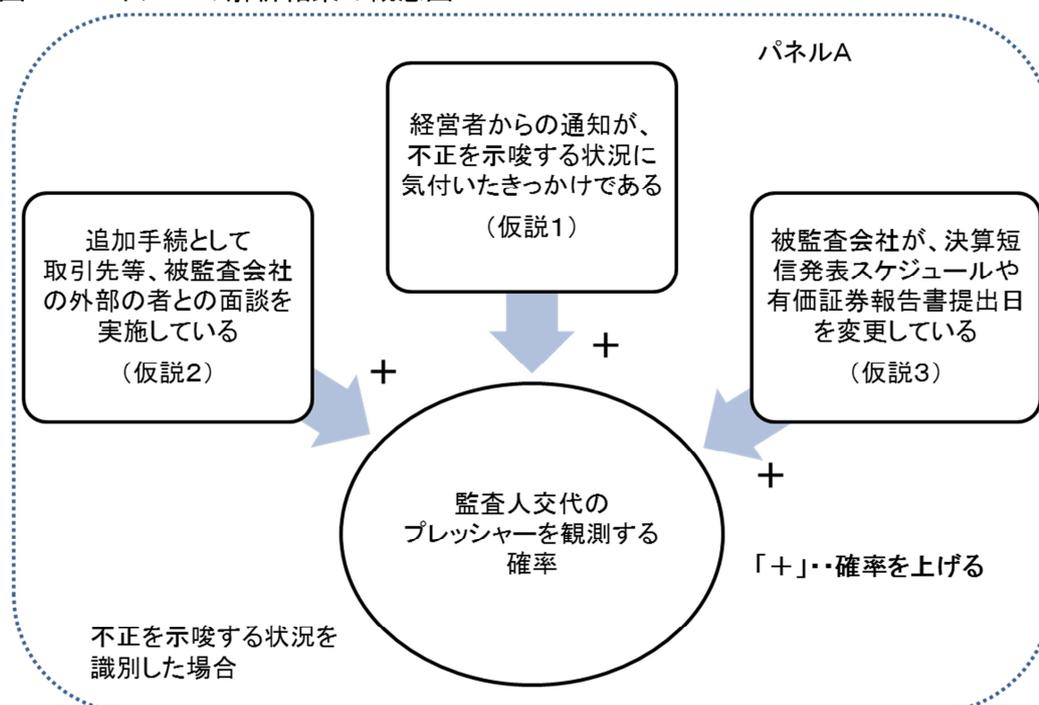
仮説 2 は、変数 EXMT の偏回帰係数が 2.410 とプラスで 5% 有意であるため、支持された。

仮説 3 は、変数 RESCH の偏回帰係数が 3.404 とプラスで 1% 有意であるため、支持された。

仮説 4 は、変数 AEXP が有意ではないため、支持されなかった。

本分析結果を概念図に示すと次のようになる。

図 1 パネルAの解析結果の概念図



## (2) 意見相違の場合

意見相違の解決に監査役等のサポートが必要であると回答したサンプルをまとめたグループAと、監査役等のサポートは必要ではなかったと回答したサンプルをまとめたグループBとの間に、監査人交代のプレッシャーの観測に関する差があるかを、両側5%のウェルチのt検定により確かめた。また、クロス集計表に対し $\chi^2$ 検定を行い、監査役等のサポート要否に関する変数と、交代プレッシャーに関する変数に連関があることを確かめる。

表 5-(2)-1 クロス表と検定の結果

監査人交代のプレッシャー	あり	なし	合計	平均値
グループA (サポート必要)	28	50	78	0.359
グループB (サポート不要)	6	50	56	0.107
合計	34	100	134	
t検定 自由度	130.72			
t値	3.663			
p値	0.0004			
$\chi^2$ 検定 自由度	1			
$\chi^2$	9.628			
p値	0.0019			

t検定の結果、p値が0.1%を下回る有意な水準であり、グループAとグループBの間には、監査人交代のプレッシャーの観測に関して有意な差があることが推察された。また、プレッシャーありを1、なしを0としたグループAとグループBの平均値を比較するとグループAの方が大きいことから、監査人交代のプレッシャーは、監査役等のサポートを必要とする場合の方が起こりやすいことが推察される。

$\chi^2$ 検定の結果、p値が1%を下回る有意な水準であることから、監査役等のサポートの要否とプレッシャーの観測が独立の関係ではなく、連関があることが推察された。以上の推定結果より、次のことが明らかになった。

仮説5は、監査役等のサポートが必要であったサンプルと、不要であったサンプルの平均差が0.1%有意で監査役等のサポートが必要であったサンプルの平均値が大きいこと、サポートの要否とプレッシャーの有無には連関があることから、支持された。

## (3) 意見相違があり、監査役等のサポートが必要な場合

### ① 監査役等が監査人のサポートに協力的であるかどうか

仮説6、7、8の検証を行うため、 $Z_1$ をACOOPとして、ロジスティック回帰モデルにより変数間の関数的関係を推察した。

$$ACOOP = \alpha + \beta_1 AEXP + \beta_2 MBIAS + \beta_3 CON$$

$\alpha$ :	切片
ACOOP :	監査役等の監査人へのサポート
AEXP :	監査役等に「財務・会計の適切な知見がある者」の存在
MBIAS :	意見相違の原因に経営者等の偏向があった。

CON : 被監査会社への監査法人等の監査継続期間が3期以内である。

表 5-(3)-①-1 ロジスティック回帰分析の結果 (パネルB)

	係数	標準誤差	z 値	
$\alpha$	-1.567	1.359	-1.153	
AEXP	1.309	0.456	2.870	**
MBIAS	-1.009	0.420	-2.405	*
CON	2.695	1.283	2.100	*
AEXP*MBIAS	0.165	0.619	0.266	
AEXP*CON	-20.308	2386.874	-0.009	
MBIAS*CON	0.900	1.842	0.488	

\* 有意水準 5 % \*\* 有意水準 1 %

このモデルによる監査役等が監査人のサポートに協力的であるか否かの予想と、実際のデータを比較し、モデルの適合度を分析した。

表 5-(3)-①-2 予想と実際データの比較 (パネルB)

	サポートに協力的でない (予想)	サポートに協力的である (予想)
サポートに協力的でない (実際)	29	8
サポートに協力的である (実際)	5	21

表 5-(3)-①-3 モデルの適合度 (パネルB)

	割合
正判別率	79.4%
実際にサポートに協力的な場合の判別率	80.8%
実際にサポートに協力的でない場合の判別率	78.4%

推定結果より、次のことが明らかになった。

仮説 6 は、変数 CON の偏回帰係数が 2.695 とプラスであり、5%有意であるため、支持された。<sup>33</sup>

仮説 7 は、変数 AEXP の偏回帰係数が 1.309 とプラスであり、1%有意であるため、支持された。<sup>34</sup>

仮説 8 は、変数 MBIAS の偏回帰係数が -1.009 とマイナスであり、5%有意であるため、支持された。

<sup>33</sup> ただし、3期以内のサンプル数が6つと少数である点に留意が必要である。なお、監査継続期間が3期以内であるような場合は、会社の規模や創業年数に偏りがある可能性も考えられる。

<sup>34</sup> 「財務・会計の適切な知見がある者」が社外の者を含む場合(設問VI-3回答①③)と、全社員内の場合(設問VI-3回答②④)とで、影響が違つか同様の重回帰分析モデルで追加検証した。その結果、偏回帰係数は両者とも統計的に有意(5%)にプラスの符号であり、当該監査役の社内・社外の属性による影響の差は観測されなかった。

## ② 監査人交代のプレッシャー

仮説 9、10 の検証のため、 $Z_i$  を SWPRESS として、ロジスティック回帰モデルにより変数間の関数的関係を推察した。

$$SWPRESS = \alpha + \beta_1 MBIAS + \beta_2 ACOOP + \beta_3 ESTAC$$

$\alpha$ :	切片
SWPRESS :	監査人交代のプレッシャー
MBIAS :	経営者等の偏向
ACOOOP :	監査役等の監査人へのサポート
ESTAC :	意見相違の解決を困難にした要因は、将来の予測や見積りである。

表 5-(3)-②-1 ロジスティック回帰分析の結果 (パネルC)

	係数	標準誤差	z 値	
$\alpha$	-0.156	0.690	0.227	
MBIAS	0.389	0.399	0.975	
ACOOOP	-1.453	0.641	-2.267	*
ESTAC	-1.030	0.567	-1.818	.
MBIAS*ACOOOP	0.909	0.851	1.068	
MBIAS*ESTAC	0.202	0.793	0.255	
ACOOOP*ESTAC	0.085	1.229	0.069	

\* 有意水準 5% . 0.10 > p 値 > 0.05

追加分析：MBIAS の有意性に関して、経営者の偏向を「あり」「なし」の 2 値としたモデルについても解析したが、有意性の判定に変わりはない。

(MBIAS 係数 0.989、標準誤差 0.788、z 値 1.255)

ここで、監査人交代のプレッシャーを観測する確率をより高い精度で算定するために、対象サンプルをそのままに、上記のモデルの説明変数から z 値が 1 未満と相関性が低く有意でない MBIAS を除いた修正モデルでの分析を行った。

### 【パネルC修正モデル】

$$SWPRESS = \alpha + \beta_1 ACOOP + \beta_2 ESTAC$$

表 5-(3)-②-2 ロジスティック回帰分析の結果 (パネルC修正モデル)

	係数	標準誤差	z 値	
$\alpha$	0.691	0.428	1.614	
ACOOOP	-1.667	0.606	-2.749	**
ESTAC	-1.045	0.562	-1.858	.
ACOOOP*ESTAC	0.016	1.217	0.013	

\*\* 有意水準 1% . 0.10 > p 値 > 0.05

このモデルによる交代プレッシャーの予想と、実際のデータを比較し、モデルの適合度を分析した。<sup>35</sup>

表 5-(3)-②-3 予想と実際データの比較 (パネルC修正モデル)

	交代プレッシャー なし (予想)	交代プレッシャー あり (予想)
交代プレッシャー なし (実際)	33	7
交代プレッシャー あり (実際)	12	14

表 5-(3)-②-4 モデルの適合度 (パネルC修正モデル)

	割合
正判別率	71.2%
実際に交代プレッシャーありの場合の判別率	53.8%
実際に交代プレッシャーなしの場合の判別率	82.5%

以上の推定結果より、下記のことが明らかになった。

仮説 9 は、変数 MBIAS の偏回帰係数が有意ではないため、支持されなかった。

仮説 10 は、パネルCの当初のモデルで変数 AC00P の偏回帰係数が-1.453 とマイナスで、5%有意であるため、支持された。

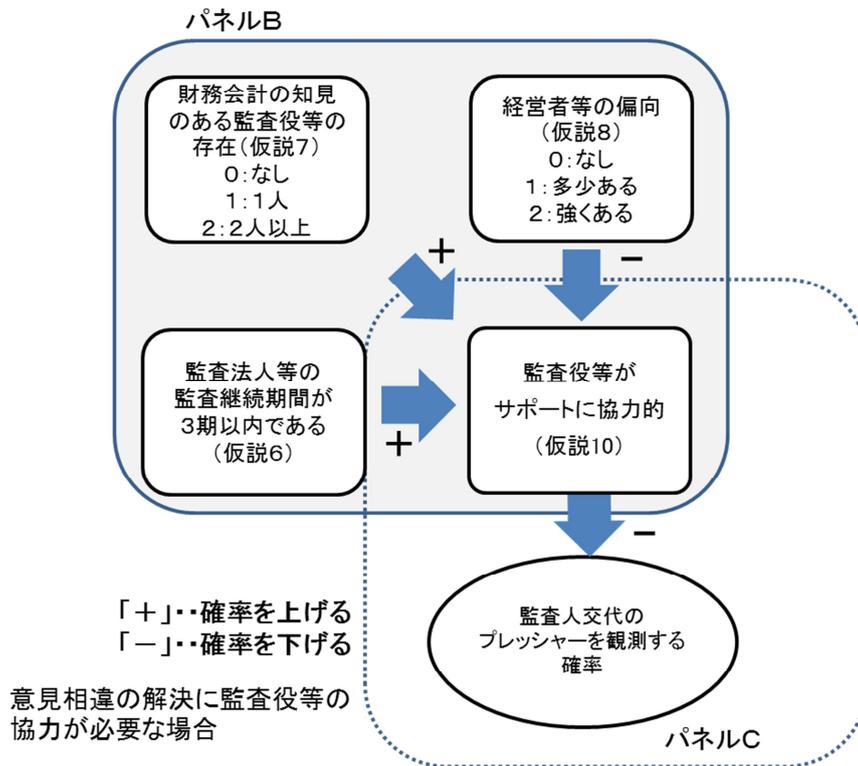
また ESTAC は統計的には有意ではないが、意見相違の解決で困難な点が「将来の予測や見積りは、もともと幅があるものであり、監査人と被監査会社の見解の相違を埋めることが困難であった」場合には、監査人の交代プレッシャーを観測する確率は低い傾向にあることが示唆された。<sup>36</sup>

<sup>35</sup> 修正前のモデルでも結果は同じであった。

<sup>36</sup> 5%の有意水準には入らなかったが、p値 0.069 と一定の相関性が見られた。

パネルB、パネルCの分析結果を概念図に示すと次のようになる。

図2 パネルB、Cの解析結果の概念図



## 6. 実証分析のまとめ

実証分析の結果は、下記の表のとおりとなった。

表6 実証分析の結果一覧 (\* 5%有意水準、\*\* 1%有意水準、\*\*\* 0.1%有意水準)

項目	仮説の内容	実証結果
「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合 (仮説1～4)		
仮説1	不正を示唆する状況に、監査チームが最初に気付いたきっかけが、経営者から知らされた場合には、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。	支持された *
仮説2	不正を示唆する状況への対応の一環として、監査人が追加手続として「取引先等、被監査会社の外部の者との面談」を行った場合には、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。	支持された *
仮説3	不正を示唆する状況への対応の結果、監査スケジュールが遅れ、決算短信発表スケジュールや有価証券報告書の提出日が変更された場合には、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。	支持された **
仮説4	監査役等に「財務・会計の適切な知見を有する者」がいない場合に比べ一人以上いる場合、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より低い傾向にある。	支持されなかった
「監査の過程における被監査会社との意見の相違」があった場合 (仮説5)		
仮説5	意見相違の解決に監査役等のサポートが必要な場合は、監査役等のサポートが必要でない場合に比べ、監査人交代のプレッシャーが観測される確率はより高い傾向にある。	支持された ***
「監査の過程における被監査会社との意見の相違」の解決に監査役等のサポートが必要であった場合		
監査役等のサポートへの協力態度について (仮説6～8)		
仮説6	監査法人(監査事務所)が被監査会社の会計監査を行って3期以内である場合には、4期以上である場合に比べて監査役等が監査人のサポートに協力的である確率は、より高い傾向にある。	支持された *
仮説7	監査役等に「財務・会計の適切な知見を有する者」がいない場合に比べ一人でもいる場合、一人いる場合に比べ二人以上いる場合では、それぞれ監査役等が監査人のサポートに協力的である確率は、より高くなる傾向にある。	支持された **
仮説8	意見相違の原因に経営者等の偏向があると監査人が認識している場合には、監査役等が監査人のサポートに協力的である確率はより低い傾向にあり、それは監査人が経営者等の偏向が強くと認識した場合は、多少あると認識した場合よりも更に低くなる傾向にある。	支持された *
監査人交代のプレッシャーについて (仮説9、10)		
仮説9	意見相違の原因に経営者等の偏向があると監査人が認識している場合には、監査人交代のプレッシャーはより高い傾向にあり、それは監査人が経営者等の偏向が強くと認識した場合は、多少あると認識した場合よりも更に高くなる傾向にある。	支持されなかった

仮説 10	監査役等が監査人のサポートに協力的でない場合には、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は、より高い傾向にある。	支持された *
-------	---	------------

本分析結果より、経営者等による監査人に対する監査人交代のプレッシャーの背景の一側面が明らかになった。

監査人が不正を示唆する状況を識別した場合、監査人は不正リスク対応基準等を踏まえた適切な追加の監査手続を実施することが求められる。その際、気付いたきっかけの経路、実施する手続の種類や開示スケジュールへの影響によって、監査人交代のプレッシャーが観測される確率は変化する。具体的には、監査人が不正を示唆する状況を識別した状況では、下記の傾向があることが分かった。

- ① 経営者等からの通知で気付いた場合には、監査人交代のプレッシャーの観測確率が高い傾向にある。(仮説1)
- ② 不正リスクに対応するために追加手続として、取引先等、被監査会社の外部の者との面談を実施した場合、監査人交代のプレッシャーの観測確率が高い傾向にある。(仮説2)
- ③ 不正リスクに対応した結果、監査スケジュールが遅れ、被監査会社の決算発表等のスケジュールが変更された場合、監査人交代のプレッシャーの観測確率が高い傾向にある。(仮説3)

監査人と経営者等で会計処理や開示に関して意見が相違する場合、問題解決に監査役等のサポートが必要な場合は、サポートが必要でない場合に比べ監査人交代のプレッシャーはより観測されやすい。(仮説5) これは、意見相違の解決に監査役等のサポートが必要な場合は、サポートが不要な場合に比べより深刻な状況であることが示唆される。

また、意見相違の解決に監査役等のサポートが必要な場合に、監査役等が監査人のサポートに協力的であるかどうかについては、次のことが分かった。

- ① 被監査会社に対する監査法人等の監査継続期間が3期以内である場合には、4期以上の場合よりも、監査役等は監査人のサポートにより協力的である傾向にある。(仮説6)
- ② 監査役等に「財務・会計の適切な知見を有する者」がいない場合、一人いる場合、複数人いる場合では、監査役等が監査人のサポートに協力的である確率は、複数人である方がより高くなる傾向にある。(仮説7)
- ③ 監査人が意見相違の原因に経営者等の偏向を、ないと認識している場合、多少あると認識している場合、強くあると認識している場合では、監査役等が監査人のサポートに協力的である確率は、偏向を強く認識するほど低くなる傾向にある。(仮説8)

そして、実際に監査役等が監査人のサポートに協力的である場合には、監査人交代のプレッシャーを認識する確率は協力的でない場合に比べ低い傾向にあることが分かった(仮説10)。

以上により、監査人の交代のプレッシャーや監査役等が監査人のサポートに協力的である確率は、一様ではなく特定の条件と関連が深い傾向にあることが分かった。

本研究の意義は次の2点である。

1点目は、監査人交代のプレッシャーの背景の一側面を実証的に明らかにした点である。本研究の結果を利用することで、監査人や監査法人等が、今後監査人交代のプレッシャーの

発生をある程度事前に予測し得る可能性があることを示唆した。<sup>37</sup>

2点目は、仮説7の実証分析を通し、コーポレートガバナンス・コード原則4-11「監査役には、財務・会計に関する適切な知見を有している者が1名以上選任されるべきである。」という命題を、監査人交代のプレッシャーの観点からサポートする実証結果を得た点である。更に加えるならば、そうした知見を有している者が2人以上いることが、意見相違の解決に当たり、監査人が監査役等の協力的なサポートを得る上で更に望ましいという仮説を得た。

しかしながら本研究の限界として、留意すべきことが2点ある。

1点目は、統計分析に限界がある点である。統計分析は母集団における状況を確率的に評価するものである。したがって、たとえ本研究で統計的に有意な結果が得られたとしても、又は得られなかったとしても、それは母集団において必ず成り立つということにはならない。

2点目は、本調査の規模と調査方法に限界がある点である。実証分析において、サンプル数がいずれのモデルにおいても80に満たない数である点、監査人交代のプレッシャー等、回答者の主観に依拠している要素が多い点、回答時における回答でありその後の変化を考慮していない点、詳細回答の各会社の規模や業種など個別的状況を踏まえていない点がある。

以 上

<sup>37</sup> 分析結果は相関関係について明らかにしており、因果関係については別途検討が必要である。もし因果関係を仮定することができれば、監査人交代のプレッシャーが高い確率で予測されるような事態にあっては、監査役等のサポートへの協力を積極的に求めること、監査法人が組織的に当該監査チームを支援することなどで、職業的懐疑心の発揮を妨げない監査環境を維持することが可能であるかもしれない。

## 付録

### 付録1 統計用語

下記に統計用語について簡略に説明するが、詳細については専門書を参考にされたい。

用語	内容
t 検定	ある仮説が統計学的に正しいと言って良いかを判断するための方法の一つ。例えば、2群の平均値の差が母集団においても存在すると言えるかどうかを調べるための手法として利用する場合、「母集団において2群の平均値に差はない」という帰無仮説を立て、データとの整合性を判断し、帰無仮説を棄却することで、「母集団において2群の平均値に差がある」ことを正しいと判断する。
p 値	帰無仮説の下で検定統計量が実現値以上に極端な値をとる確率。p 値が小さければ帰無仮説とデータとの整合性はないとし、帰無仮説は誤りであると判断する。0.05 以下が有意性水準5%となる値である。
有意水準	有意水準とは、統計学的検定のための目安となる確率の大きさを表す。統計学的検定では各項目の効果がないという帰無仮説を立て、帰無仮説が正しいという仮定の下で、5%未満でしか生じない値が得られたときに帰無仮説を棄却する（誤っていると判断する。）。5%という有意水準は社会科学で一般的に使われる値である。
ロジスティック回帰分析	「プレッシャーを観測した・しなかった」、「監査役等のサポートがあった・なかった」など2値の違いに対して影響を与える変数を調べるための手法。目的変数は質的変数となり、0～1の間の確率を算出するために使われる。
多重共線性	説明変数間に強い相関がある場合や線形関係があるときに認識される概念で、該当する場合には回帰式が不安定になる影響がある。

### 付録2-A

「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合での交代プレッシャー

状況				予測値	実績値			(実際-予測) 確率
会計知見のある監査役	経営者からの通知	外部との面談実施	会社スケジュール変更	予測確率	発生数	プレッシャー観測数	実際確率	
いない	No	No	No	0.013	7	0	0.000	-0.013
			Yes	0.277	2	0	0.000	-0.277
		Yes	No	0.124	0	-	-	-
			Yes	0.810	1	1	1.000	0.190
	Yes	No	No	0.225	4	1	0.250	0.025
			Yes	0.897	1	1	1.000	0.103
		Yes	No	0.763	1	1	1.000	0.237
			Yes	0.990	1	1	1.000	0.010
いる	No	No	No	0.003	32	0	0.000	-0.003
			Yes	0.087	4	1	0.250	0.163
		Yes	No	0.034	2	0	0.000	-0.034
			Yes	0.515	2	1	0.500	-0.015
	Yes	No	No	0.067	11	1	0.091	0.023
			Yes	0.685	2	1	0.500	-0.185
		Yes	No	0.446	3	1	0.333	-0.113
			Yes	0.960	0	-	-	-

付録 2 - B

「監査の過程における被監査会社との意見の相違」がある場合の監査役等の協力的なサポート

状況			予測値	実績値			(実際-予測) 確率
会計知見のある監査役	監査継続期間が3期以内	経営者等の偏向	予測確率	発生数	サポート観測数	実際確率	
いない	No	なし	0.173	2	0	0.000	-0.173
		多少	0.071	6	0	0.000	-0.071
		強い	0.027	9	0	0.000	-0.027
	Yes	なし	0.755	-	-	-	-
		多少	0.530	1	1	1.000	0.470
		強い	0.291	-	-	-	-
1人いる	No	なし	0.436	5	4	0.800	0.364
		多少	0.220	6	1	0.167	-0.053
		強い	0.093	4	1	0.250	0.157
	Yes	なし	0.920	1	1	1.000	0.080
		多少	0.807	1	1	1.000	0.193
		強い	0.603	1	1	1.000	0.397
2人以上いる	No	なし	0.741	10	8	0.800	0.059
		多少	0.510	8	4	0.500	-0.010
		強い	0.275	7	3	0.429	0.153
	Yes	なし	0.977	1	1	1.000	0.023
		多少	0.939	1	0	0.000	-0.939
		強い	0.849	0	-	-	-

付録 2 - C

「監査の過程における被監査会社との意見の相違」がある場合の交代プレッシャー<sup>38</sup>

状況		予測値	実績値			(実際-予測) 確率
監査役等のサポート	困難点が将来の予測・見積り	予測確率	発生数	プレッシャー観測数	実際確率	
協力的でない	No	0.666	21	14	0.667	0.001
	Yes	0.412	17	7	0.412	0.000
協力的	No	0.274	11	3	0.273	-0.001
	Yes	0.117	17	2	0.118	0.001

付録 2 の表の見方

状況・・・解析モデルでの説明変数であり、個別事案の状況を表す。

予測値・・・回帰分析の結果得られたモデルを基に算出された、予測する事象の発生確率

実績値・・・本調査によって得られたデータの分布と確率

(実際-予測) 確率・・・実際データから算出される確率とモデルの算出する予測確率の差  
なお、端数処理の影響が若干ある。

<sup>38</sup> 予測確率と実際確率の差は極めて小さい。しかし正判別率の算定では一律に0.500以上か未満かで発生事象の有無を予測しているため、正判別率は71.2%にとどまる。

## 参考文献

久保拓弥「データ解析のための統計モデリング入門—一般化線形モデル・階層ベイズモデル・MCMC」岩波書店、2012.

盛山和夫「社会調査法入門」有斐閣、2004.

東京大学教養学部統計学教室編「基礎統計学Ⅰ—統計学入門」東京大学出版会、1991.

豊田秀樹編著「回帰分析入門—Rで学ぶ最新データ解析」尾崎幸謙著、第7章ロジスティック回帰分析、東京図書、2012.

南風原朝和「心理統計学の基礎—統合的理解のために」有斐閣、2002.

町田祥弘「監査事務所の強制的交代の論拠に関する日本の監査市場の検討」産業経理、73巻1号、2013.04.

森田果「実証分析入門—データから『因果関係』を読み解く作法」日本評論社、2014.

## 参考資料

IOSCO (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS), “CODE OF CONDUCT FUNDAMENTALS FOR CREDIT RATING AGENCIES”, 2015.03.

株式会社東京証券取引所「コーポレートガバナンス・コード」、2015.6.1

企業会計審議会「監査基準の改訂及び監査における不正リスク対応基準の設定について」、2013.3.14.

企業会計審議会「国際会計基準（IFRS）に係る討議資料（4）」、2012.2.29.

日本公認会計士協会「監査実施状況調査（平成26年度）」、2016.1.15