



監査に従事する個人が監査品質に与える 影響についての予備的調査 —日本の監査労働市場における個人特性の探索—

亀岡 恵理子

概要

金融危機の発生や度重なる会計不祥事の発覚を受けて、国内外で財務諸表監査の質（監査品質）の向上が重要な課題となっている。本稿は、監査品質に影響を与える要因として近年注目を集めている監査インプット、すなわち財務諸表監査に従事する「個人」に焦点をあてる。その目的と主な発見事項は以下のとおりである。

本稿の目的は第1に、監査品質において個人が果たす役割を文献レビューに基づき考察することである。文献レビューの結果、①国際監査・保証基準審議会（IAASB）の監査品質フレームワークは個人の観点から捉えうること、②国際的な規制および実務動向は監査インプットに関する情報を開示拡張する方向にあること、③海外データを用いた比較的最近の監査研究では、監査品質の差異を説明する要因として個人の要素が相対的に大きな説明力を有することを発見していることを確認した。

本稿の目的は第2に、日本においてはどのような個人が財務諸表監査に従事しているのかを公表データを用いて分析することである。経営学領域におけるダイバーシティ研究の枠組みを参照し、日本の財務諸表監査従事者の個人特性を探索した結果、公認会計士試験合格年度、試験制度（旧試験・新試験）、性別、年齢、学歴、出身大学、キャリアバックグラウンド（前職経験）、地域（財務局）、所属事務所の規模（大手・準大手・その他）、事務所所在地（HQ、オフィス）、勤務形態（常勤・非常勤）、職階、役割（役職）、経験（海外・異動・出向）、スペシャリティ、その他の資格といった属性を識別した。本稿の分析は、日本データを用いて個人が監査品質に与える影響を検証する将来研究に向けての予備的調査の意味をもつ。

キーワード：監査品質、監査インプット、日本の監査労働市場、公認会計士、個人特性

（受理日 2019年1月31日）

文教大学経営学部

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

Tel 0467-53-2111(代表) Fax 0467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

監査に従事する個人が監査品質に与える 影響についての予備的調査

—日本の監査労働市場における個人特性の探索—*

亀 岡 恵理子**

1. はじめに

1948年の公認会計士法の制定以来、わが国において財務書類の監査証明業務を営むことができるのは、公認会計士または監査法人と規定されている（公認会計士法第2条第1項および第47条の2）。監査法人は公認会計士によって設立される法人であることから（公認会計士法第34条の2の2第1項）、財務諸表監査の実質的な担い手は公認会計士である。その独占業務である財務諸表監査の質（以下、監査品質）を巡っては、2000年代以降、度重なる会計不祥事の発覚や金融危機の発生を受けて、国内外で懸念が高まっている。監査品質を知覚的にも実質的にもどのように向上させるかが重要な課題となるなか、監査業界においては近年、2つの用語が同業界を賑わせている。「テクノロジー」と「ダイバーシティ」である。

まず、テクノロジーに関して、現行の財務諸表監査はコンピュータ利用監査技法(Computer

Assisted Audit Techniques: CAATs) を取り入れているという点で、テクノロジーと無関係ではない。しかし最近では、大量データ分析に基づく不正会計予測モデル、Data Analytics、Artificial Intelligence (AI) など、さらに進化した形でのテクノロジーが会計・監査の領域で話題となっている¹⁾。こうした変化に対応するため、一部の監査法人はデータサイエンティストやITスペシャリストといった人材の採用に乗り出しており²⁾、今後は、従来型の会計士スキル・能力以外のスキル・能力が重宝されるようになる可能性がある。

次に、わが国の企業社会では、2000年頃より徐々に、官民挙げてダイバーシティ推進の取組みが拡がりをみせている（谷口, 2008, pp.77-83）。こうした動向と一致して、わが国監査業界でもここ数年、主に女性活躍の文脈でダイバーシティという言葉が台頭するようになってきた。2010年代より、大手監査法人はこぞって法人内にダイバーシティを推進する部署を設置しており、Websiteを通じてその取組みを積極的に広報している。2016年には日本公認会計士協会会長に初の女性会計士が選出され、2017年1月、協会内に女性会計士の活躍を後押しする専門組織「女性会計士活躍促進協議会」が立ち上げられた³⁾。こうした取組みは、公認会計士という人材プールのなかで今後、女性が増える可能性を示唆している。

* 本稿は、科学研究費補助金（若手研究、課題番号18K12896）による研究成果の一部である。本稿は、2018年9月5日に神奈川大学で開催された日本会計研究学会第77回大会での報告を加筆・修正したものである。なお本研究の遂行にあたり、文教大学生に研究補助アルバイトとしてデータ収集・整理に協力してもらった。記して謝意としたい。

**文教大学経営学部 講師

✉ ekameoka@shonan.bunkyo.ac.jp

監査業界で目下起こりつつある一連の変化は将来、わが国の財務諸表監査にどのような影響をもたらしているのでしょうか。直感的に予想されることは、将来の財務諸表監査は、男性会計士、女性会計士、データサイエンティスト、ITスペシャリスト、システムエンジニア (Systems Engineer: SE) など、様々な属性、スキル、バックグラウンドを有する人材によって遂行されるであろうということである。教育、経歴、価値観などが異なる多様な人材が同一チームで作業することにより、少なからず監査のやり方やコミュニケーションのあり方に影響を与えるのではないかと推察される。

本研究は、監査業界にいる人材、より具体的には、財務諸表監査に従事する個人（監査インプット）に着目した研究として、2つの目的を置く。第1の目的は、監査品質において個人が果たす役割を文献レビューに基づき考察することである。具体的にはまず、IAASB (2014) の監査品質フレームワークに基づき、フレームワークのなかで個人の要素がどのように取り込まれているのかを確認する。次に、昨今の世界的な規制動向を踏まえ、財務諸表監査におけるインプット情報の開示拡張が進んでいることを指摘する。さらに、インプット情報に関する既存の監査研究を概観した後、個人に着目した比較的最近の研究を取り上げる。それらは、監査品質に個人が与える影響が相対的に強い、という注目に値する結果を発見している。一連の文献レビューを通じて、監査に従事する個人に関する研究が重要性を増していることを指摘する。

本研究の第2の目的は、わが国においてはどのような個人が財務諸表監査に従事しているのかを公表データを用いて分析することである。これは、日本の監査労働市場を現状分析する意

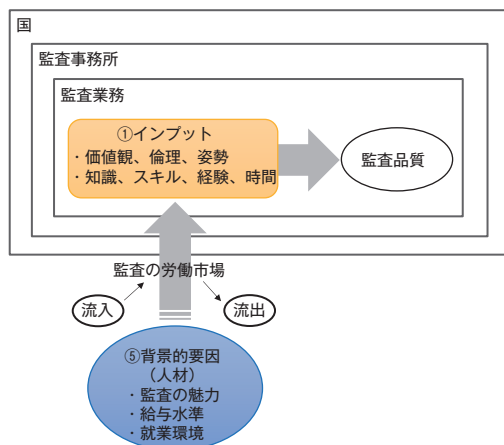
味をもつとともに、日本データを用いて個人が監査品質に与える影響を検証する将来研究に向けての予備的調査の意味をもつ。このような予備的調査を行う理由は、個人が監査品質に与える影響を大量データ分析で明らかにする前にはまず、他国とは異なるかもしれない日本独自の監査労働市場の構造や財務諸表監査従事者の特徴について把握しておかなければならないと考えるからである。経営学領域におけるダイバーシティ研究の枠組みを参照し、日本の財務諸表監査従事者の個人特性を探索的に調査した後、まとめと今後の課題を示すことをもって本稿の結論とする。

2. 個人が監査品質に与える影響

2.1 IAASB (2014) の監査品質フレームワーク

国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board:

図表1 監査品質フレームワークにおける「個人」要素の位置づけ



出所：IAASB (2014) に基づき筆者作成。

IAASB) が提唱したフレームワークによれば、監査品質は、①インプット、②プロセス、③アウトプット、④監査の利害関係者間の相互作用、⑤背景的要因に分類される各種要因によって直接的または間接的に影響を受ける (IAASB 2014)。これらのなかには、財務諸表監査に従事する個人の要素が少なからず含まれている。図表1は、IAASBの監査品質フレームワークを個人要素の観点から捉え直して図式化したものである。

フレームワークのうち、個人要素が最も直接的に監査品質と関わるのは①インプットである。フレームワークでは、インプット要因は「監査人の価値観、倫理および姿勢」と「監査人の知識、スキル、経験および時間」の2要素に分けられ、それぞれ「監査業務」、「監査事務所」、「国」の各レベルで階層化できるとされている。監査責任者、監査チームのメンバー、監査事務所の経営者など、様々な立場の個人が「監査人の価値観、倫理および姿勢」と「監査人の知識、スキル、経験および時間」を自ら有しているだけでなく、監査チーム内のコミュニケーション、事務所内部や協会の研修制度、さらには国レベルの公認会計士制度といった各種制度を通じて、組織内の個人がそれらを有するような仕組みがあるかまで、広く捉えられている。

フレームワークのうち⑤背景的要因にもまた、個人要素が関わっている。⑤背景的要因には複数の要素が挙げられているが、うち「人材」の項目では監査人としての資質ある人材の確保が監査品質に影響することが説明されている。ここでの人材とは、すでに監査の労働市場内にいる人材だけではなく、監査の労働市場に将来流入する可能性のある人材、また反対に、現在は監査の労働市場内にいるものの、将来は流出

してしまう可能性のある人材をも指していると考えられる。フレームワークでは、人材を誘致するためには監査が魅力ある職業として社会において認知されている必要があること、監査専門職に対する魅力には社会から寄せられる信頼や地位、相対的な給与水準、ワークライフバランスなどの就業環境が影響を与えうることが示されている。⑤背景的要因の人材は、①インプットに比べ、監査品質に長期的かつ間接的に影響を与えるものと考えられる。

2.2 監査インプット情報の開示拡張

監査の労働市場に将来、流入または流出するかにまで関わる⑤背景的要因の人材情報を作成および開示することは困難である。一方、現時点で監査の労働市場内におり、監査事務所に所属して監査業務に従事している個人に関する①インプット情報については、近年、開示拡張が進む傾向がある。

昨今、国際的に監査事務所に対して透明性の向上、そのための情報公開を求める向きがある。情報公開要請の結果、一般に入手可能となりつつある情報ソースが、諸外国の監査事務所が公開する『透明性報告書 (Transparency Report)』および『監査品質報告書 (Audit Quality Report)』である。前者は、EU 規制市場に譲渡可能証券を発行する企業を監査している監査事務所に対して開示が強制される書類である。他方、後者は監査事務所が任意開示する書類である。

諸外国のなかでも米国に目を向ければ、米国 Big 4 はすべて『監査品質報告書』を任意開示している。それらのなかには、PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board : 公開会社会計監視委員会) および監査品質センター (Center for Audit Quality : CAQ) によって

議論が進められている監査品質指標（Audit Quality Indicators: AQI）の一部が、制度化に先んじて先行開示されている（町田，2017，pp.295-299）。監査インプットに関する情報としてはたとえば、次のものが含まれる。

- スタッフの比率
- パートナー／マネージャー／スタッフの作業負担
- 技術的な会計および監査のリソース
- 専門的なスキルおよび知識を有する人材
- 研修時間
- スタッフまたは／およびパートナーを対象に実施したアンケート調査の結果
- 退職率

さらに米国では、2017年1月31日以降に発行される公開会社の監査より、公開会社の監査を担当したエンゲージメント・パートナーの氏名公開を義務づける Form AP 制度が導入された（PCAOB Rules 3210 and 3211）。上述のインプット情報が匿名性のある情報であったのに対して、Form AP 制度で求められるインプット情報は、監査クライアントの企業名とともに開示される監査責任者の氏名という、非匿名性の個人情報である。

財務諸表監査におけるインプット情報の開示拡張がこれまでになく進み始めている背景には、監査インプット情報——究極的には個人名——が監査品質にとって、また外部者が監査品質を評価するうえで重要であるとの認識が、規制機関をはじめとする利害関係者の間で強まっているからではないかと考える。

3. 監査インプットに関する監査研究

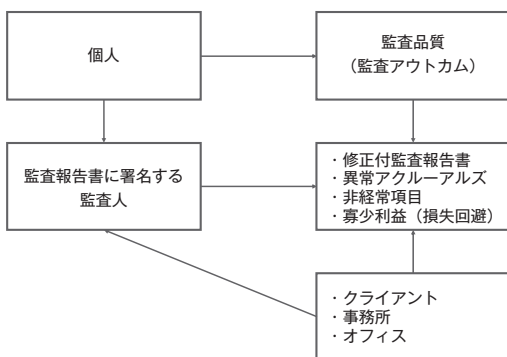
監査研究はこれまで、監査品質に影響を与える要因を様々検証してきた。一例を挙げると、インセンティブやモチベーション、リスク評価、品質管理、監査報告、クライアントとのコミュニケーション、訴訟などである（Knechel et al. 2013）。主にアーカイバル研究により蓄積されてきた研究成果からは今日、監査品質は「クライアント要素」、「監査人要素」、「規制要素」に属する諸要因の関数で決定されるものと理解されている（DeFond and Zhang 2014）。

監査人要素、言い換えれば、「誰が」監査を行うかは、監査品質に関するアーカイバル研究が1970年代後半より着目してきた研究トピックである。主に米国で行われた過去25年間の監査アーカイバル研究をレビューしたFrancis(2004, pp.352-356)によれば、監査研究における重要な展開は、法定要件（一般に認められた監査基準）を満たしたうえでなお、監査品質には「差異」が存在する、との仮定をおいたことである。当該仮定のもと、「誰が」監査するかによって監査品質に低品質から高品質までの差異が生じることが実証的に明らかにされてきた。初期の監査研究はまず、事務所レベルに着目し、大手監査事務所と中小監査事務所による監査品質の差異を検証し、概して、大手監査事務所による監査は高品質であることを支持する結果を発見した。その後、研究の流れは、大手監査事務所のなかでも監査品質に差異があるかを検証することに移り、監査事務所間の業種専門性や所在国の相違、同じ事務所であっても所在オフィスに着目した研究が展開された。

このように研究の流れは事務所レベルからオフィスレベルへと着目するレベルを絞ってきたが、最近の研究では、さらに個人レベルへと焦点を絞った研究が展開されている。データの制約により、個人レベルに着目した監査研究は、事務所レベルやオフィスレベルに着目した研究に比べると、まだそれほど進展していない。しかしながら、近年の監査インプット情報の開示拡張、特に、2017年から米国でエンゲージメント・パートナーの氏名公表の実務が始まることを踏まえると、今後、個人レベルに着目した監査研究は一層発展するであろうと見込まれる。

米国データを利用した研究成果は今後出てくるであろうが、米国に先んじて監査報告書上、監査に従事する個人が署名する実務を取り入れている国のデータを利用した先行研究がある。すなわち、中国データを利用した Gul et al. (2013)、および英国データを利用した Cameran et al. (2017) である。いずれも、監査品質の差異を説明する要因として個人の要素が相対的に大きな説明力を有することを発見しているという点で注目し値する。以下、2つの研究をそれぞれ示す。

図表2 Gul et al. (2013) のリサーチ・デザイン



出所：筆者作成。

3.1 Gul et al. (2013)

Gul et al. (2013) は、監査報告書にパートナーまたはシニアマネジャーの2名が署名する実務が行われており、分析に必要なデータが入手可能な中国データを用いて、個人が監査品質に与える影響を検証している (図表2)。

Gul et al. (2013) が着目するのは監査品質に与える個人の影響 (個人効果) であるが、個人効果は、クライアントの特徴によって影響を受ける他、監査事務所やオフィスの品質管理によってある程度抑制される可能性がある。そこで、クライアント、事務所、オフィスをコントロールしたうえでなお、個人効果があるかを検証できるよう、リサーチ・デザイン上の工夫がなされている。監査報告書に署名した監査人約800名のデータを用いて、修正付監査報告書、異常アクルーアルズ、非経常項目の有無、損失回避を示唆する寡少利益といった複数の監査アウトカムで測定される監査品質との関係を分析した結果、全ての監査品質測定尺度で、個人の指標を入れた方がモデルの説明力が上がる (調整済決定係数7.02%→33.82%) ことを発見した。これはつまり、個人レベルで誰が監査するかによって監査品質に差異が生じている可能性を示唆している。

Gul et al. (2013) はさらに、個人効果のドライバーとなるものは何かを監査人の個人特性に基づきデモグラフィック分析している。取り上げられている個人特性は、教育 (修士号の有無、西洋式会計の教育経験、会計専攻か否か)、性別、年代、Big N での勤務経験の有無、職階、政党である。分析の結果、明らかになったことは以下のとおりである。

● 職階について、パートナーは相対的に保守的

な監査報告をする傾向がある

- 教育について、修士号保有者は強引な監査報告をするのに対して、西洋式の会計システムで教育を受けた個人は保守的な監査報告をする傾向がある
- Big Nでの勤務経験をもつ個人は保守的な監査報告をする傾向がある
- 政党について、中国共産党メンバーである個人は強引な監査報告をする傾向がある

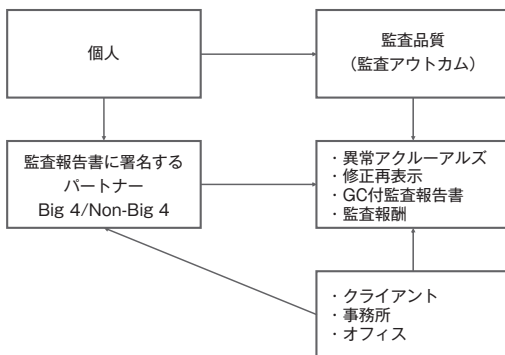
これらの発見から、Gul et al. (2013)は監査品質を監査人個人レベルから理解することが重要であることを強調している。

3.2 Cameran et al. (2017)

Cameran et al. (2017)は、中国データに基づくGul et al. (2013)の証拠は特殊であり、一般化できない可能性があるとして、2009年から監査報告書にリード・エンゲージメント・パートナーが署名する実務が開始された英国データを用いて、個人が監査品質に与える影響を検証している(図表3)。

リサーチ・デザインは概ねGul et al. (2013)を踏襲するものであるが、追加で、監査報告書に署名した監査人約800名をBig 4所属か否か

図表3 Cameran et al. (2017)のリサーチ・デザイン



出所：筆者作成。

でグループ分けしている。これら個人と異常アクルールズ、修正再表示、ゴーイングコンサーン付監査報告書、監査報酬といった複数の監査アウトカムで測定される監査品質との関係を分析した結果、非Big 4パートナーと監査報酬との関係を除く全ての変数間で、パートナーの指標が各代理変数で測定した監査品質モデルの説明力をかなり増す(調整済決定係数38%→56%)ことを発見した。つまり、英国データでも、個人レベルで誰が監査するかが監査品質に差異をもたらすことが実証された。

Cameran et al. (2017)もまた、個人効果のドライバーをデモグラフィック分析している。取り上げられている個人特性は、性別、大学のランキング、学位(会計専攻か否か)、経験年数、忙しさ(クライアントの決算期が監査繁忙期にあるか)、LinkedInアカウントの存在、Big 4での勤務である。分析の結果、明らかになったことは以下のとおりである。

- 性別は(利益調整で測定される)監査品質の差異を説明する力をもつ
- 大学のランキングは(ゴーイングコンサーン付監査報告書、利益調整で測定される)監査品質の差異を説明する力をもつ
- 会計学専攻の学位を保有しているかは(異常アクルールズ、修正再表示で測定される)監査品質の差異を説明する力をもつ
- 経験年数は(ゴーイングコンサーン付監査報告書、異常アクルールズ、監査報酬で測定される)監査品質の差異を説明する力をもつ
- 忙しさは(異常アクルールズ、修正再表示、ゴーイングコンサーン付監査報告書、監査報酬で測定される)監査品質の差異を説明する力をもつ
- LinkedInにアカウントがあるかは(監査報酬、

ゴーイングコンサーン付監査報告書で測定される) 監査品質の差異を説明する力をもつ

- Big 4 に勤務しているかどうかは (全代理変数で測定される) 監査品質の差異を説明する力をもつ

Gul et al. (2013)と同様、Cameran et al. (2017)でも監査品質を監査人個人レベルから理解することが重要であることが明らかになったが、Cameran et al. (2017)は将来研究への示唆として、デモグラフィック分析で取り上げた個人特性以外にも、まだ知られていない個人特性 (unknown factors) が監査品質のドライバーとして効いている可能性を指摘している。そして、将来研究では生来的能力 (innate ability)、パートナーの能力、職業的懐疑心、認知・意思決定スタイル、リスク選好、パートナーの監査チームに対する監督姿勢など、様々な個人特性をさらに探索すべきことを示唆している。

3.3 日本データを用いた分析

Gul et al. (2013)とCameran et al. (2017)と同様の分析は、複数名の監査パートナーが監査報告書に署名する実務が伝統的に行われている日本のデータを用いてもレプリケーションすることが可能である。しかしながら、両研究で行われているようなデモグラフィック分析を行う際に、どの個人特性を用いるべきかについては検討が必要である。なぜならば、用いるべき個人特性は国や監査市場ごとの特徴を反映する可能性が高いからである。

Gul et al. (2013)で用いられている「西洋式会計の教育経験」や「政党」、Cameran et al. (2017)で用いられている「大学のランキング」や「LinkedIn アカウントの存在」は、それぞれ中国と英国特有の個人特性であると考えられ

る。このため、教育スタイルや文化が少なからず異なる海外の先行研究で用いられた個人特性をそのまま日本の監査人の個人特性として利用することはできない⁴⁾。

日本データを用いたアーカイバル研究を実施する前に、日本で財務諸表監査に従事する個人はどのような個人特性をもっているのか、日本特有の個人特性はあるのかを調査する必要がある。そこで次章では、日本の監査労働市場に焦点をあて、公表データを基にわが国の財務諸表監査従事者の個人特性について探索的な調査を行う。

4. わが国の監査労働市場～現状分析～

日本では、財務諸表監査従事者である公認会計士になるためにはまず、公認会計士試験に合格し、国家資格を取得しなければならない (公認会計士法第3条)。第1回目の公認会計士試験が実施された1949年から直近の2017年までの間、公認会計士試験に合格した者の累計数は48,002名にのぼる⁵⁾。

公認会計士として開業するためには、公認会計士試験に合格するだけでなく、公認会計士名簿に登録し日本公認会計士協会に入会することが義務づけられている (公認会計士法第46条の2)。図表4は、2017年12月31日時点、日本公認会計士協会に会員・準会員として登録している者の地域別一覧である。これによれば、現会員・準会員は個人ベースで35,923名⁶⁾いることがわかる。では、わが国の財務諸表監査従事者となりうるこれら35,923名はどのような個人特性を有しているのだろうか。それを考える際には、経営学領域におけるダイバーシティ研

図表4 日本公認会計士協会の会員・準会員数（2017年12月31日時点）

種別	会員				準会員						合計	未入会 会計士補
	公認 会計士	外国公認 会計士	監査法人	計	一号 準会員	二号 準会員	三号 準会員	四号 準会員	五号 準会員	計		
北海道	374	0	6	380	0	3	0	34	—	37	417	4
東北	401	0	2	403	0	6	0	36	—	42	445	3
埼玉	715	0	0	715	3	39	0	92	—	134	849	24
千葉	685	2	1	688	2	38	0	85	—	125	813	16
東京	17,837	0	140	17,977	33	370	1	3,033	—	3,437	21,414	170
神奈川	1,471	0	2	1,473	4	41	0	210	—	255	1,728	43
東海	2,023	0	13	2,036	1	42	0	275	—	318	2,354	26
北陸	277	0	1	278	0	5	0	31	—	36	314	3
京滋	631	0	8	639	7	14	0	109	—	130	769	13
近畿	3,477	0	35	3,512	12	38	0	687	—	737	4,249	49
兵庫	727	0	2	729	9	24	0	92	—	125	854	15
中国	459	0	4	463	0	11	0	45	—	56	519	4
四国	236	0	5	241	2	4	0	17	—	23	264	4
北部九州	720	0	4	724	0	16	0	114	—	130	854	12
南九州	213	0	3	216	0	4	0	13	—	17	233	4
沖縄	70	0	1	71	0	1	0	4	—	5	76	1
—	—	—	—	—	—	—	—	—	150	150	150	—
合計	30,316	2	227	30,545	73	656	1	4,877	150	5,757	36,302	391

出所：日本公認会計士協会 Website (<https://jicpa.or.jp/about/outline/>) に基づき筆者作成。

付記：図表中、(1)一号準会員は公認会計士および外国公認会計士となる資格を有する者、(2)二号準会員は会計士補、(3)三号準会員は会計士補となる資格を有する者、(4)四号準会員は公認会計士試験に合格した者（一号準会員の該当する者を除く）、(5)五号準会員は特定社員（地域会に所属しない）を表す。

究が参考になる。

4.1 経営学領域におけるダイバーシティ研究

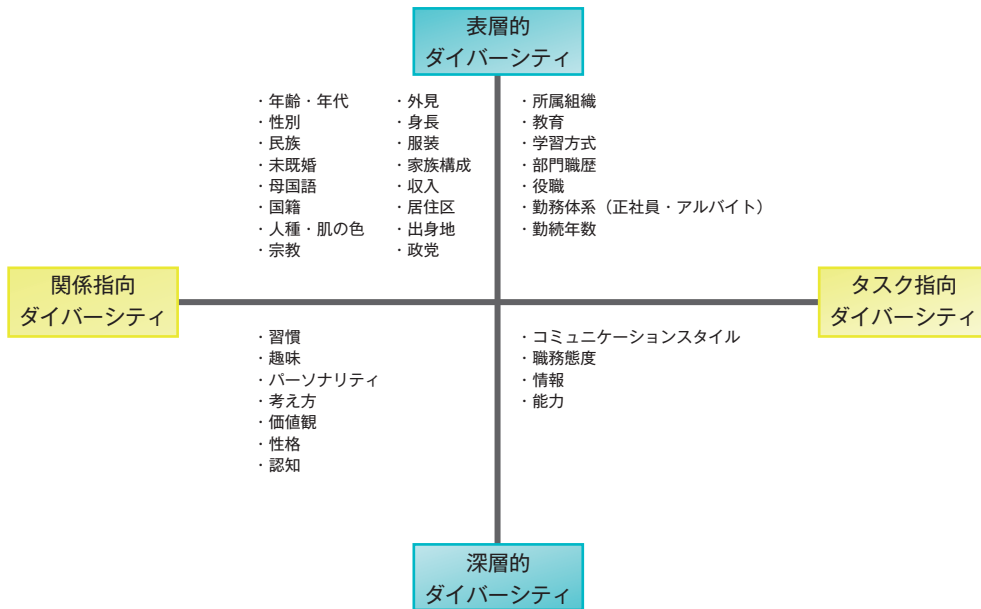
経営学領域には、異なる人々が加わることで、組織やグループに何らかの影響が与えられるのではないかに着目したダイバーシティ研究がある（谷口，2005）。ダイバーシティとは、ワークユニットのなかで相互関係を持つメンバーの間の個人的な属性をいう。たとえば、居住地、政党、家族構成、習慣、所属組織、社会階級、教育、長男（女）、次男（女）、コミュニケーションスタイル、民族、性的傾向、部門職歴、年齢・世代、未既婚、趣味、パーソナリティ、母国語、人種・肌の色、宗教、学習方式、外見、収入、考え方、国籍、出身地、役職、身長、体格、性別、勤続年数、勤務体系（正社員・アルバイト）、服装、社会経済的地位、身体的能力など、個人のもつあらゆる属性の次元がダイバーシティの

次元の範疇であるとされている（谷口，2005，pp.41-44；谷口，2008，p.69）。

これら様々なダイバーシティの次元がどのようなアウトカムをもたらすのかについて、ダイバーシティ研究は、財務パフォーマンス、または非財務パフォーマンスとして、行動プロセス（対立または協力）や感情の観点から、ダイバーシティがもたらす正または負の影響を検証してきた（Jackson et al. 2003, pp.808-811）。重要なことは、異なる次元のダイバーシティは異なる効果をもたらすという結果が示されていることである（Ishikawa 2014, p.8）。そこで、ダイバーシティの次元を分類しようとする試みがある。

先行研究では、ダイバーシティの次元は主に2つの方法で分類されている。第1の方法は、ダイバーシティの次元を関係指向ダイバーシティ（relation-oriented diversity）とタスク指向ダイバーシティ（task-oriented diversity）

図表5 様々なダイバーシティ次元のダイバーシティ・マトリックスへの位置づけ



出所：Ishikawa（2014）を参照し筆者作成。

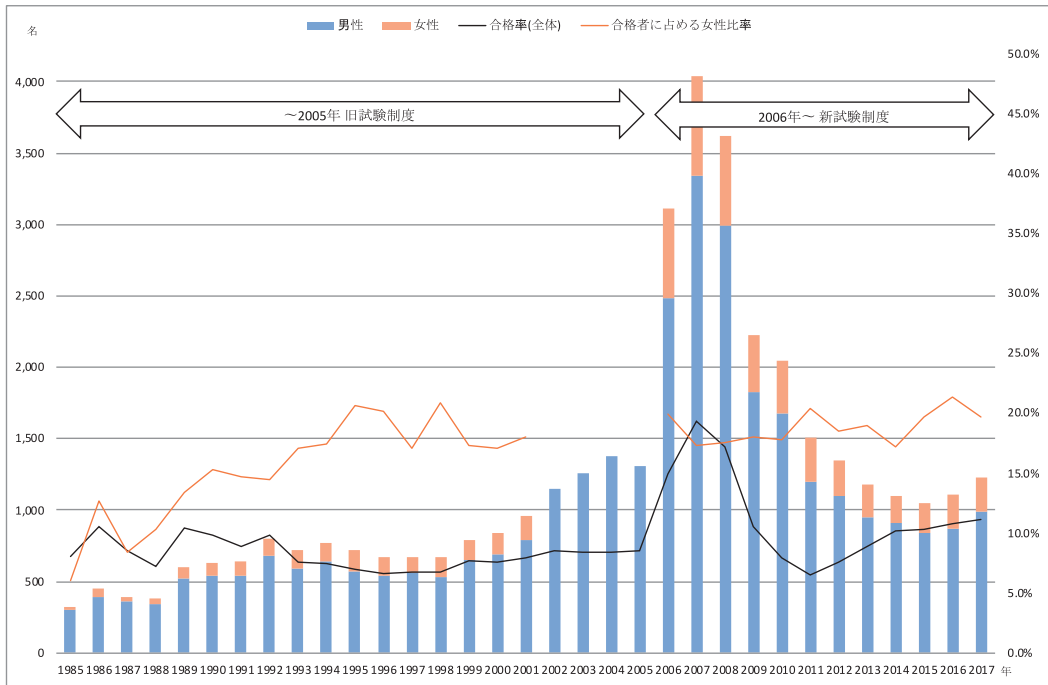
とに分類する方法である（Jackson et al. 2003；Ishikawa 2014）。前者は、年齢、性別、人種などのデモグラフィックな特徴と結びつく属性であり、後者は職場で必要な知識、スキル、能力などに関連する属性である。第2の分類方法は、ダイバーシティの次元を表層的ダイバーシティ（surface-level diversity）と深層的ダイバーシティ（deep-level diversity）とに分類する方法である（谷口，2005；谷口，2008；Ishikawa 2014）。前者は、年齢、性別、人種など、外見から識別しやすい身体的特徴に関連する属性であり、後者は、性格、価値観、態度など、外見からは判断しにくい内面的・心理的属性である。

これらダイバーシティの次元は、1人に1つ備わる類のものではなく、1人に複数存在する。このため、個人をどの次元で区分するかを決定するのは、研究者の目的によって変わる（谷口，

2005，p.46）。さらに、ダイバーシティの次元のなかには時間とともに変化するものがある。関係指向ダイバーシティおよび表層的ダイバーシティに分類される次元は、性別や肌の色といった生物学的な差や身体的な特徴に関わる。これらは成人であれば、変化しにくいものである。他方、タスク指向ダイバーシティに分類される次元は、スキルや情報など、経験とともに、またメンバー間の相互作用により、姿を現わすものがある。深層的ダイバーシティに分離される次元もまた、価値観や考え方など、時間とともに変化するものである（谷口，2005，p.46；Ishikawa，2014，pp.9-11）。

Ishikawa（2014）は、関係指向ダイバーシティとタスク指向ダイバーシティの分類を横軸に、表層的ダイバーシティと深層的ダイバーシティの分類を縦軸にとり、4つの象限から成るダイバーシティ・マトリックスを提示している。図

図表 6 公認会計士試験合格者：年、性別、試験制度別内訳（1985-2017年）



出所：公認会計士・監査審査会「公認会計士合格者調」（2006-2017年）：<http://www.gender.go.jp/research/kenkyu/sankakujokyo/2002/pdf/3-1-4.pdf>に基づき筆者作成。

付記：2002-2005年の期間は女性データを入手できなかったため、同期間は男性数に女性数が含まれた数値でグラフ化している。

表5は、Ishikawa（2014）の枠組みのもと様々なダイバーシティ次元（個人特性）の分類を試みたものである。

以下、ダイバーシティ研究で列挙されている次元およびIshikawa(2014)のダイバーシティ・マトリックスの枠組みを手掛かりに、日本の財務諸表監査従事者の個人特性を探索する。

4.2 監査の労働市場への流入に関するデータ

上述のとおり、公認会計士になるためにはまず、公認会計士試験に合格しなければならない。公認会計士試験を実施する事務をつかさどる金融庁の公認会計士・監査審査会は、2006年から毎年、「公認会計士合格者調」というデータを

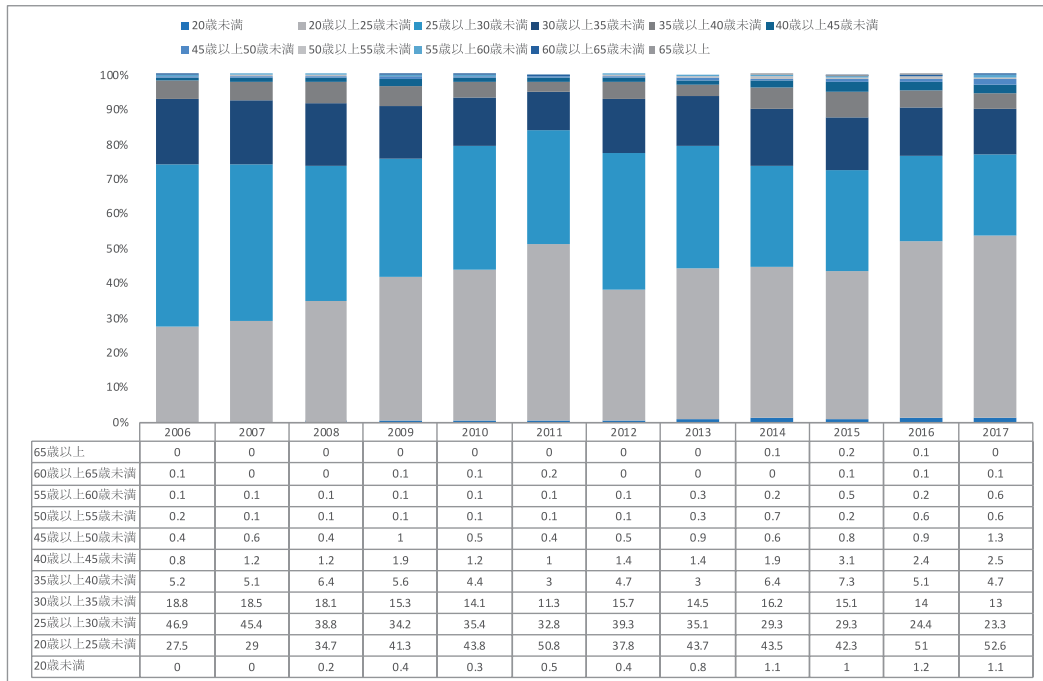
公表している⁷⁾。そこでは、年別、年齢別、学歴別、職業別、および財務局別に、合格者の属性が明らかにされている。

年別合格者、性別、試験制度

図表6は、「公認会計士合格者調」でデータ入手可能な最大期間である1985年から2017年まで、各年の合格者数を男女別に棒グラフで、全体の合格率と合格者に占める女性比率とを折れ線グラフで示したものである。

1985年から2017年までの期間、合格者数の推移は2007年をピークとする山型となっている。しかし全体として、2006年から2010年までの合格者が急増している期間を除いても、合格者数は経年でなだらかな増加傾向にある。同様の傾

図表7 公認会計士試験合格者:年齢別内訳 (2006-2017年)



出所：公認会計士・監査審査会「公認会計士合格者調」（2006-2017年）に基づき筆者作成。

向は女性合格者についてもいえる。1985年時点では全体の合格者数に占める女性の割合は5%程度であったが、2017年時点では20%程度まで増加している。

図表中、合格率（全体）をみると、2006年から2008年までの期間は他の期間と比べて合格率が跳ね上がっている。これは、2006年前後で変わった公認会計士試験制度の影響があると考えられる。2003年の公認会計士法改正では、試験の質を確保しつつ幅広い多様な者が受験しやすくすることを主な目的として、公認会計士試験制度の大幅な見直しが行われた⁸⁾。これに伴い、2006年からは新たな試験制度のもと公認会計士試験が実施されている。これは、合格者のなかには、2005年までの旧試験制度のもとでの合格者と2006年からの新試験制度のもとでの合格者の2グループがいることを意味している。

旧試験制度と新試験制度の試験難易度に違いはないとの声はあるものの⁹⁾、新試験は以下の見直しを反映したという点で旧試験とは異なる¹⁰⁾。

- ① 試験体系の簡素化（3段階5回の試験体系から、1段階2回の試験体系へ）
- ② 試験科目の見直し（短答式5科目と論文式7科目から短答式4科目と論文式5科目へ）
- ③ 一定の要件を満たす実務経験者、専門職大学院修了者等に対する短答式試験の試験科目の一部免除の導入
- ④ 短答式試験合格者に対する合格後2年間における短答式試験の免除制度の導入
- ⑤ 論文式試験の科目別合格制の導入

年齢

図表7は、「公認会計士合格者調」でデータ

図表8 公認会計士試験合格者:学歴別内訳(2006-2017年)



出所：公認会計士・監査審査会「公認会計士合格者調」(2006-2017年)に基づき筆者作成。

が入手可能な2006年から2017年まで、各年の合格者の年齢別内訳を示したものである。なお、当該期間はすべて新試験制度のもと試験が実施された期間である。

2005年までの旧試験制度のもとでは、大学卒業者以外は一次試験に合格しなければ二次試験の受験資格が与えられなかったという点で、受験資格には制限が設けられていた。しかし2006年の新試験制度のもとでは、この制限が取り払われ、年齢、学歴、国籍等にかかわらず誰でも受験することが可能とされた。その効果は図表7にも現れている。

2006年から2017年までの期間の変化として、「25歳以上30歳未満」および「30歳以上35歳未満」の合格者層の割合が経年で減少している反面、「20歳以上25歳未満」の合格者層の割合が増加している。また僅少ではあるが、「20歳未満」

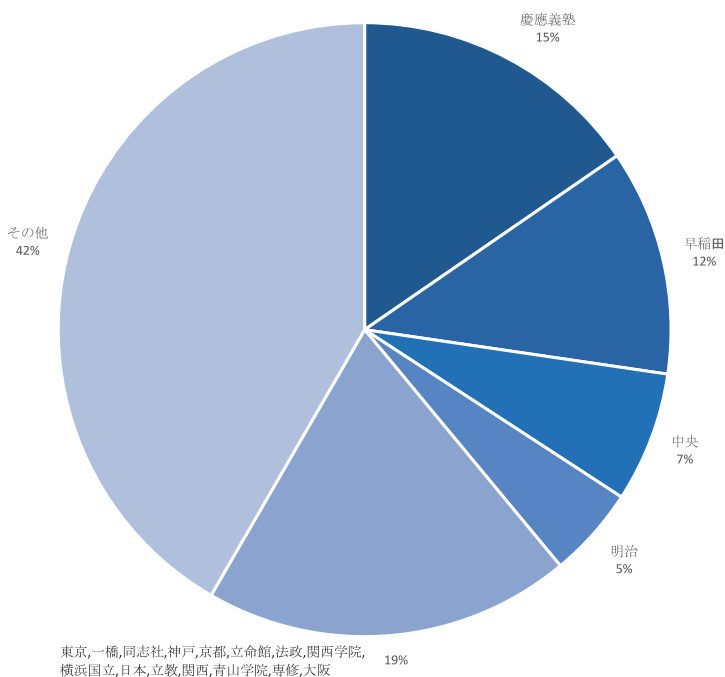
の合格者層も次第に増えつつあるようである。これは、新試験制度に移行して、公認会計士試験を受験し、合格する年齢が若年齢化していることを表している。

学歴

図表8は、同様に「公認会計士合格者調」データより2006年から2017年までの、各年の合格者の学歴別内訳を示したものである。

図表7で合格者の若年齢化を確認したが、その影響は図表8にも波及している。2006年から2017年までの期間、2006年時点には最も層の厚かった「大学卒業(短大含む)」の合格者層の割合は経年で減少する反面、「大学在学(短大含む)」の合格者層の割合が増加し、2017年時点では両者の割合が同程度となっている。また、2007年からは「高校卒業」の合格者も見受けら

図表9 公認会計士試験合格者:出身大学別内訳(1985-2017年)



出所：公認会計士三田会Website (http://cpa-mitakai.net/keio_pass.html) に基づき筆者作成。

付記：「その他」のなかには毎年のランキングに入っていないために把握漏れとなっている東京、一橋、同志社、神戸、京都、立命館、法政、関西学院、横浜国立、日本、立教、関西、青山学院、専修、大阪の各大学出身の合格者も含まれている。

れ、2011年以降は毎年5%程度の割合を占めるようになっている。

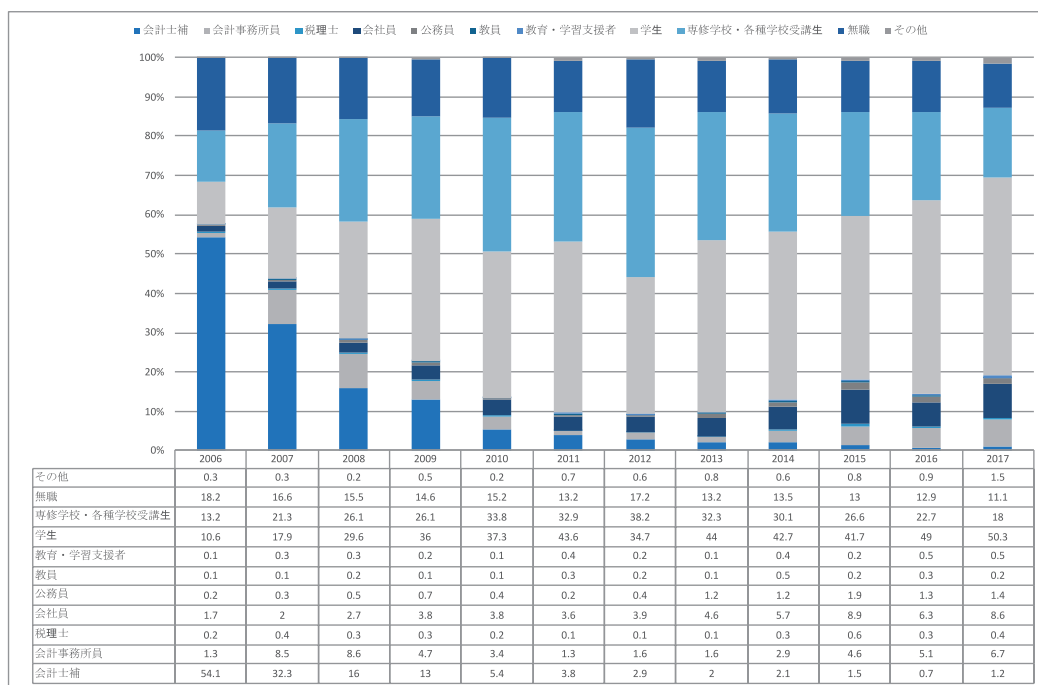
大学卒業以上の学歴を持つ合格者層としては、「大学院在学」、「大学院修了」、「会計専門職大学院在学」、「会計専門職大学院修了」があるが、いずれの層も合格者の割合は数%と低いまま推移している。合格者の若年齢化に伴い、合格時の学歴も低下していることが確認できる¹¹⁾。

学歴データに関しては、「公認会計士合格者調」の他、慶應義塾大学の公認会計士三田会が「公認会計士第2次試験及び公認会計士試験 大学・年度別合格者数一覧表」を公表している¹²⁾。そこでは、最大1970年から2017年まで、毎年の公認会計士試験合格者の出身大学トップ10が明

らかにされている。図表9は、図表6と期間をそろえて1985年から2017年までの合格者(計33,992名)の出身大学別内訳を示したものである。

1985年から2017年までの期間、すべての年度で合格者の出身大学トップ10に入っていたのは、慶應義塾、早稲田、中央、明治の各大学であり、割合にするとそれぞれ15%、12%、7%、5%となる。合わせると、公認会計士試験合格者の約3分の1がこれら大学の在学・卒業生であることになる。毎年のランキングに連続して入っていないため正確な人数を把握できないものの、1985年から2017年までの期間の全合格者のうち少なくとも19%は、東京、一橋、同志社、神戸、京都、立命館、法政、関西学院、横浜国

図表10 公認会計士試験合格者:職業別内訳 (2006-2017年)



出所：公認会計士・監査審査会「公認会計士合格者調」（2006-2017年）に基づき筆者作成。

立、日本、立教、関西、青山学院、専修、大阪の各大学出身者である。図表9中、「その他」にもこれら大学出身者がいる程度含まれていることを考慮すると、日本の公認会計士試験合格者は特定の大学の卒業生でかなりの割合、構成されていることがわかる。

キャリアバックグラウンド

図表10は、「公認会計士合格者調」データより2006年から2017年までの、各年の合格者の職業別内訳を示したものである。

2006年から2017年までの期間、「会計士補」の合格者層が著しく減少しているが、これは新試験制度の導入に伴い、会計士補の資格が廃止されたためである¹³⁾。代わりに増加したのが、就業経験をもたないと想定される「学生」の合格者層であり、2017年時点には合格者の約50%

を占めるまでになっている。

図表10には、新試験制度移行の目的とされた「幅広い多様な者が受験しやすくすること」の効果も現れている。具体的には、「会社員」の合格者層が経年で増加していることである。2006年には1.7%だった割合が、2017年には8.6%へと増加している。試験科目の一部免除や短答式試験合格者への合格後2年間の短答式試験の免除制度、論文式試験の科目別合格制といった試験制度改革が、会社員の働きながらの合格を後押ししたものと想定される。前職経験は、「学生」の合格者層にはない異なる属性であると考えられる。

地域

図表11は、「公認会計士合格者調」データより2006年から2017年までの、各年の合格者の財

図表11 公認会計士試験合格者：財務局別内訳（2006-2017年）



出所：公認会計士・監査審査会「公認会計士合格者調」（2006-2017年）に基づき筆者作成。

務局別内訳を示したものである。

これまで示してきた図表とは異なり、図表11からは特に経年変化を見出せない。2006年から2017年までの期間、合格者の約60%は関東財務局管轄の試験地で受験しており、次点で約20%が近畿財務局管轄の試験地で受験している。残りの約20%は、日本各地の財務局で出願手続を行った合格者である。

4.3 監査事務所への所属に関するデータ

公認会計士として業務を営むためには、試験合格後に実務補習を修了するとともに、実務経験（業務補助等）を2年以上積んでいることが必要である（公認会計士法第3条）。実務従事の場合は、事業会社や官公庁、金融機関などでもよい。しかし、財務諸表監査に従事する者の多くは監査事務所へ所属し経験を積むものと考え

られる。

日本公認会計士協会の「会員数等調」によれば、2017年12月31日時点、日本公認会計士協会に会員登録している監査法人は227ある（図表4）。これらのうち、社会的に影響の大きい上場会社を監査する事務所は日本公認会計士協会の「上場会社監査事務所名簿」¹⁴⁾への登録が求められる。2018年7月19日時点の「上場会社監査事務所名簿」によれば、監査法人227のうち、上場会社の監査に従事している監査事務所は約半数の121事務所である。

所在地

図表12は、「上場会社監査事務所名簿」に登録されている監査事務所121を所在地別に分類し、社員・所属公認会計士数およびクライアント数（監査対象の上場会社数）を示したもので

図表12 上場会社監査登録事務所の所在地別内訳

組織形態	所在地	監査事務所		社員・所属公認会計士		監査対象の上場会社	
		数	割合	数	割合	数	割合
監査法人	東京都	70	57.9%	22,837	94.4%	3,450	93.9%
	大阪府	15	12.4%	436	1.8%	68	1.9%
	京都府	6	5.0%	397	1.6%	55	1.5%
	愛知県	5	4.1%	172	0.7%	32	0.9%
	北海道	3	2.5%	76	0.3%	15	0.4%
	岡山県	2	1.7%	25	0.1%	2	0.1%
	静岡県	2	1.7%	37	0.2%	9	0.2%
	兵庫県	2	1.7%	31	0.1%	6	0.2%
	岩手県	1	0.8%	17	0.1%	2	0.1%
	鹿児島県	1	0.8%	14	0.1%	2	0.1%
	神奈川県	1	0.8%	7	0.0%	4	0.1%
	岐阜県	1	0.8%	15	0.1%	2	0.1%
	千葉県	1	0.8%	35	0.1%	5	0.1%
	新潟県	1	0.8%	13	0.1%	2	0.1%
	広島県	1	0.8%	19	0.1%	5	0.1%
福岡県	1	0.8%	17	0.1%	2	0.1%	
三重県	1	0.8%	30	0.1%	6	0.2%	
個人	東京都	4	3.3%	8	0.0%	5	0.1%
	愛知県	2	1.7%	5	0.0%	1	0.0%
共同	長野県	1	0.8%	7	0.0%	1	0.0%
	合計	121	100.0%	24,198	100.0%	3,674	100.0%

出所：日本公認会計士協会「上場会社監査事務所名簿」(データ収集日：2018年7月19日)に基づき筆者作成。

ある。

上場会社監査登録事務所121の組織形態の内訳は、監査法人114、個人6、共同1となっている。組織形態を監査法人とする監査事務所を所在地別に見ると、主たる事務所を東京都所在とする監査事務所が全体の57.9%を占め、次点の大阪府12.4%と大きく差をつけている。上場会社を監査する監査事務所に所属する社員・所属公認会計士数は計24,198名おり、うち94.4%を占める割合が東京都を主たる事務所とする監査法人に所属している¹⁵⁾。また、上場会社計3,674社のうち93.9%の監査は、東京都所在の監査事務所が請け負っている。このようにわが国では、人員数の面でもクライアント数の面でも、東京都所在の監査事務所の存在感が強く、高い地理的偏在が認められる市場構造であると

いえる。

規模、オフィス所在地、勤務形態

次に、図表13は、クライアント数（監査対象の上場会社数）の多い順に上位10事務所を抽出したものである。所在地を京都府とするPwC京都監査法人、大阪府とするひびき監査法人を除いて、他はすべて所在地を東京都とする監査法人である。また、明治アーク監査法人以外の各法人は、1つまたは複数の従たる事務所（オフィス）を有している。これは、法人内でも地理的分散があり、法人によってその程度が異なることを意味している。

監査対象の上場会社計3,674社のうち、新日本有限責任監査法人が25%の919社を、有限責任監査法人トーマツが25%の919社を、有限責任

図表13 クライアント数上位10事務所の内訳

監査法人名	監査対象の上場会社数 (%)	所在地	従たる事務所数	常勤					非常勤			常勤・非常勤合計
				公認会計士である社員等	特定社員	所属公認会計士	その他の監査実施者	合計	所属公認会計士	その他の監査実施者	合計	
新日本有限責任監査法人	919(25%)	東京都	28	562	12	2,660	1,578	4,812	188	86	274	5,086
有限責任監査法人トーマツ	919(25%)	東京都	28	530	51	2,829	2,973	6,383	1	34	35	6,418
有限責任 あずさ監査法人	717(20%)	東京都	11	548	35	2,691	2,056	5,330	93	218	311	5,641
太陽有限責任監査法人	149(4%)	東京都	3	56	1	195	144	396	121	32	153	549
PwC あらた有限責任監査法人	124(3%)	東京都	3	116	29	890	1,317	2,352	32	107	139	2,491
東陽監査法人	87(2%)	東京都	2	85	0	78	44	207	181	11	192	399
仰星監査法人	65(2%)	東京都	3	41	0	92	47	180	52	12	64	244
三優監査法人	62(2%)	東京都	4	27	0	65	55	147	32	2	34	181
PwC 京都監査法人	40(1%)	京都府	1	22	3	87	130	242	3	3	6	248
明治アーク監査法人	39(1%)	東京都	0	28	1	44	28	101	7	0	7	108
ひびき監査法人	32(1%)	大阪府	1	25	0	15	3	43	118	3	121	164

出所：日本公認会計士協会「上場会社監査事務所名簿」（データ収集日：2018年7月19日）に基づき筆者作成。
 付記：監査対象の上場会社総数は3,674社である。

任あずさ監査法人が20%の717社の監査を請け負っている。合わせると、上場会社監査市場の70%をこれら3法人が引き受けていることになり、寡占市場になっていることがわかる。

次に人員数で見ると、新日本有限責任監査法人、有限責任監査法人トーマツ、および有限責任あずさ監査法人は5,000名を超える人員（常勤・非常勤合計）を抱えている。これら3法人に比べやや劣るものの、PwC あらた有限責任監査法人も2,000名を超える人員を抱えており、大手監査法人である4法人の規模の大きさを確認できる。

図表13からはさらに、「所属公認会計士」および「その他の監査実施者」の勤務形態（常勤・非常勤）には監査法人によって違いがあることが読み取れる。いずれの監査事務所も常勤だけでなく、非常勤の雇用形態を採用している。しかし、大手監査法人のなかでも、非常勤雇用数

の多いところもあれば（有限責任あずさ監査法人311名）、非常勤雇用数の少ないところもある（有限責任監査法人トーマツ35名）。また、常勤と非常勤の割合も法人によって様々である。

以上より、規模（クライアント数、人員数）、オフィス所在地、勤務形態によって、監査法人という組織の均質性が異なる可能性が示唆される。均質性の違いにより、割り振られるタスクや責任、コミュニケーションのとり方など、監査にどのような影響がもたらされるのかは興味深い観点である。

その他の属性

「2.2 監査インプット情報の開示拡張」で述べたとおり、国際的に監査事務所に対して情報公開を求める向きがあるなか、日本でもまた同様の向きがある。2018年7月に公表された「監査法人の組織的な運営に関する原則」（監査法

図表14 日本の大手・準大手監査法人の2017年度版『監査品質報告書』

表題	大手				準大手					
	新日本	トーマツ	あずさ	あらた	太陽	優成*	東陽	三優	仰星	京都
	監査品質に関する報告書	Tohmatu Audit Quality Report 2017 監査品質に関する報告書 2017	AZSA Quality 2017 監査品質向上への取組	監査品質に関する報告書2017	監査品質の向上への取組み	監査品質向上への取組み	Toyo Quality 監査品質に関する報告書	監査品質向上への取り組み - 2017 REPORT-	QUALITY REPORT 2017 監査品質に関する報告書	監査品質に関する報告書 2017
発行年月日	2017年10月	—	2017年9月	—	2017年8月4日	2017年12月	2018年2月	2017年12月20日	—	—
ページ数	78	58	54	93	20	15	31	26	29	44

出所：各法人の『監査品質報告書』に基づき筆者作成。

付記：ページ数は、各『監査品質報告書』に記載されている最終ページ番号をとっている。

* 優成監査法人は2018年7月2日付で太陽監査法人と合併している。

人のガバナンス・コード)の原則5は、監査法人に対して分かりやすい外部への説明と積極的な意見交換を行うことにより、透明性を確保するよう求めている。

こうしたなか日本でも2015年より、任意で『監査品質報告書』を作成・公表する監査事務所が出現しており、徐々にその取組みが広がっている(町田, 2017, pp.300-302)。その結果、直近2017年度では大手4法人および準大手6法人の計10法人すべてが『監査品質報告書』を作成・公表する状況となっている(図表14)。

『監査品質報告書』は任意の開示書類であるため、監査事務所ごとに作成形式や開示項目が異なり、監査事務所間の比較は容易ではない。しかし『監査品質報告書』のなかには、本稿でこれまで取り上げてきた情報ソースからは入手困難な財務諸表監査従事者の個人特性が含まれていると考えられる。以下、識別した個人特性を示す。

● 職階

- ✓ 監査事務所は職階制を採用している。監査事務所ごとに職階名、職階区分数に違いはあるが、一部の監査事務所は『監査品質報告書』において、パートナーやマネジャーといった職階別人員数を公表している(あ

ずさ監査法人, 2017, p.14; PwC あらた有限責任監査法人, 2017, p.49)。

● 女性

- ✓ 一部の監査事務所は『監査品質報告書』において、職階ごとの女性人数または比率を公表している(あずさ監査法人, 2017, p.38; 新日本有限責任監査法人, 2017, p.62; 有限責任監査法人トーマツ, 2017, p.22; PwC あらた有限責任監査法人, 2017, p.52; 東陽監査法人, 2018, p.15)。

● 役割(役職)

- ✓ 上場会社の財務諸表監査は組織的に遂行される。監査対象となる会社の規模や複雑性に依じて編成される監査チームにおいては、実施する監査手続および発行する監査報告書にかかる全責任を負う「監査責任者」、現場での進捗管理や取りまとめを行う「主査」、監査責任者を補助する「スタッフ(監査補助者)」、「審査担当者」のパートナーといった、職階とは異なる名称で役割分担がなされており、メンバー間の責任や役割は均等ではない。一部の監査事務所は『監査品質報告書』において、監査チームの構成に関する情報を公表している(あずさ監査法人, 2017, p.22; 新日本有限責任監査法人, 2017, p.35; 有限責任監査法

人トーマツ, 2017, p.29; PwC あらた有限責任監査法人, 2017, p.58; 東陽監査法人, 2018, p.12; PwC 京都監査法人, 2017, p.21; 三優監査法人, 2017, p.13; 東陽監査法人, 2018, p.12; 太陽有限責任監査法人, 2017, pp.11-12)。

● 経験：海外

✓ グローバル対応できる人材育成のため、海外赴任・勤務、派遣、留学など、海外経験をさせる監査事務所が複数ある。一部の監査事務所は『監査品質報告書』において、海外経験を有する人数または比率を公表している(あずさ監査法人, 2017, p.27, p.37; 新日本有限責任監査法人, 2017, p.59; 有限責任監査法人トーマツ, 2017, p.45; PwC あらた有限責任監査法人, 2017, p.51; 東陽監査法人, 2018, p.16)。

● 経験：異動

✓ 多様な経験を通じて人材育成するため、法人内異動をさせる監査事務所が複数ある。異動先は、品質管理本部への異動、事業部間の異動、地区事務所間の異動などである。一部の監査事務所は『監査品質報告書』において、法人内異動に関する情報を公表している(あずさ監査法人, 2017, p.35; 新日本有限責任監査法人, 2017, p.59; 有限責任監査法人トーマツ, 2017, p.22; PwC あらた有限責任監査法人, 2017, p.51; 東陽監査法人, 2018, p.16; PwC 京都監査法人, 2017, p.36; 仰星監査法人, 2017, p.26)。

● 経験：出向

✓ 法人内異動だけでなく、監査事務所は法人外組織への出向も行っている。出向先は、日本公認会計士協会、一般事業会社、企業

会計基準委員会、財務会計基準機構、国内外の提携先のメンバーファームへの出向などである。一部の監査事務所は『監査品質報告書』において、出向に関する情報を公表している(あずさ監査法人, 2017, p.35; 新日本有限責任監査法人, 2017, p.59; 有限責任監査法人トーマツ, 2017, p.22; PwC あらた有限責任監査法人, 2017, p.51; 東陽監査法人, 2018, p.16; PwC 京都監査法人, 2017, p.36)。

● スペシャリティ

✓ 監査事務所には、特定領域のスペシャリティを有した専門人材がいる。その専門は、不正調査、IT、税務、年金、金融商品、不動産評価、国際財務報告基準(IFRS)といった領域に及んでいる。財務諸表監査は、ITシステムや税務、不正といった複雑な領域が関係する局面では、監査チームのメンバー以外のこれら各領域の専門家が関与する仕組みとなっている。一部の監査事務所は『監査品質報告書』において、スペシャリティを有した人員に関する情報を公表している(あずさ監査法人, 2017, p.24; 新日本有限責任監査法人, 2017, p.40; 有限責任監査法人トーマツ, 2017, p.31; PwC あらた有限責任監査法人, 2017, p.54)。

● 日本の公認会計士以外の資格

✓ 監査事務所には、日本の公認会計士資格以外の資格を有した人材もいる。一部の監査事務所は『監査品質報告書』において、米国公認会計士、公認情報システム監査人、システム監査技術者といったその他の有資格者に関する情報を公表している(PwC 京都監査法人, 2017, p.44; 優成監査法人, 2017, p.15)。

これら個人特性は、監査事務所ごとの採用、教育・訓練、評価および選任に関する運営方針を反映している。また多くは、時間の経過とともに変化する属性を帯びている。公認会計士試験に合格した後、個人は特定の監査事務所に所属し、その後、別事務所へ転職または監査の労働市場そのものから退出しない限り、退職まで同一の監査事務所のなかで過ごすと考えられる。職階、役割（役職）、経験（海外・異動・出向）、スペシャリティは、この時間軸のなかで培われる個人特性である。

4.4 監査の労働市場からの流出に関するデータ

監査の労働市場への流入データに比べ、監査の労働市場からの流出に関する情報ソースは極めて限定的である。日本公認会計士協会が2016年7月に「監査法人退職後の進路に関する実態調査報告書」を公表しているようであるが¹⁶⁾、会員のみ閲覧可能のため一般に利用することはできない。

唯一利用できると思われるのが、『監査品質報告書』で任意開示される退職データである。しかしこれについても、日本で開示している監査法人は極めて少ない。入手した計10法人の2017年度版『監査品質報告書』（図表14）のなかでは、大手1法人が退職率を、準大手1法人が入所・退所数を公表している（PwC あらた有限責任監査法人，2017，p.49；東陽監査法人，2018，p.13）。そこで開示されているデータを基に概算推計すると、大手でも準大手でも毎年、入所者数の約半数から入所者数と同等の人員が退職する傾向があることがわかる。日本の監査業界において、大量採用、大量退職の実態があるのではないかと推察される。なお、退職者が

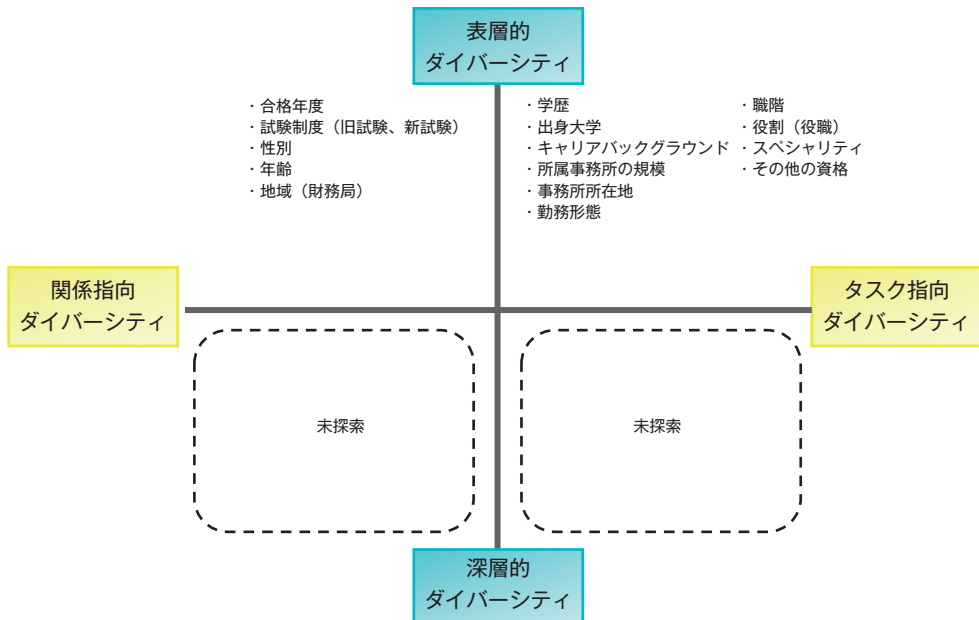
別の監査法人への転職なのか、監査の労働市場そのものからの退出なのかは不明である¹⁷⁾。

5. まとめと今後の課題

金融危機の発生や度重なる会計不祥事の発覚を受けて、国内外で財務情報の信頼性の確保、そのための監査品質の向上が極めて重要な課題となっている。監査品質に影響を与える要因として注目を集め始めているのが「個人」の要素である。昨今、財務諸表監査におけるインプット情報の開示拡張が進んでいる他、比較的最近の監査研究では、監査品質に個人が与える影響が相対的に強いという結果が明らかになっている。

監査品質に個人が与える影響が大きいならば、監査品質を向上させるためには個人レベルに働きかける施策を展開することが有効であると考えられる。しかしながら、現時点では、個人のいかなる特性（属性）が監査品質の差異をもたらすのかは十分に明らかになっていない。本稿では、監査に従事する個人に関する研究が重要性を増しているとの認識のもと、日本の上場会社の財務諸表監査に従事する個人がどのような特性を持っているのかを公表データを用いて探索した。その結果、公認会計士試験合格年度、試験制度（旧試験・新試験）、性別、年齢、学歴、出身大学、キャリアバックグラウンド（前職経験）、地域（財務局）、所属事務所の規模（大手・準大手・その他）、事務所所在地（HQ・オフィス）、勤務形態（常勤・非常勤）、職階、役割（役職）、経験（海外・異動・出向）、スペシャリティ、その他の資格といった属性を識別した。図表15は、Ishikawa（2014）の枠組みのもと、日本の財務諸表監査従事者の個人特性を分類表

図表15 日本の財務諸表監査従事者のダイバーシティ・マトリックス



出所：Ishikawa (2014) の枠組みに基づき筆者作成。

示したものである。

公表データを利用したため、本研究では内面的・心理的属性を表す深層的ダイバーシティについては、関係指向ダイバーシティ、タスク指向ダイバーシティともに探索できなかった（図表15のうち下半分の象限）。深層的ダイバーシティの探索は今後の課題である。しかしこの点、一般に入手可能な情報ソースでは限界があるかもしれない。職務態度、能力、リスク選好、職業的懐疑心の程度といった深層的な特性にまで踏み込むためには、監査研究のなかでも実験手法を利用し、監査人の心理的側面を研究対象とする判断・意思決定研究（Bonner 2008）を参照するとともに、財務諸表監査従事者を対象とするアンケート調査やインタビュー調査といった手法の採用が必要になると考えられる。

本研究では、表層的ダイバーシティに偏るものの、日本の財務諸表監査従事者が有する個人

特性を複数明らかにした。今後はこれを、個人の集合体であるチームや事務所の研究へと拡張すべきである。様々な個人特性をもつ個人は、どのように組み合わせさせて監査チームを構成し、財務諸表監査に従事するのであろうか。財務諸表監査は、契約の予備調査から監査計画の立案、監査手続の開始、監査意見の形成まで、多段階のプロセスから成る。また、監査に従事する監査チームは数名で編成されることもあれば、大規模会社については数百名で編成されることもある。日本データを用いて監査チームの構成と監査アウトカムとの相関を検証したアーカイバル研究はあるにはあるが（Hossain et al. 2017）、相関の間にあるプロセスについては十分に明らかにされていない。高品質な監査を達成するために肝要な監査証拠の積み上げを、保持するスキルや能力が異なる人材がどのように行い、心証形成を行っていくのかをプロ

セス研究する方向へと発展させるため、さらなる研究が必要である。

2018年2月に公表された『品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書』は、以下のとおり、監査品質に対する監査チームの重要性を指摘している：「監査ルールをいかに厳格に定めたとしても、又は、協会会長や監査法人トップがいかに監査の品質の重要性を強調したとしても、監査の品質は、最終的には、当該監査契約の責任者とそれを頂点とする監査チームの監査姿勢によって影響を受ける」（品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会，2018，p.33）。近年ではさらに、企業経営の国際化や複雑化を受けて、財務諸表監査は「グループ監査」や「監査デリバリーモデル（audit delivery model）」の利用といった、複数の国をまたがるチーム・人員間の連携を必要とする状況にある¹⁸⁾。こうしたなか、個人のダイバーシティが監査プロセスおよび監査チームのレベルで監査品質にどのような影響をもたらすのかを検証することは、将来研究として有望であると考ええる。

さらに、ダイバーシティが監査プロセスや監査チームに与える影響のみならず、監査法人のガバナンスに与える影響を検証する将来研究もありうる。2018年7月に公表された「監査法人の組織的な運営に関する原則」（監査法人のガバナンス・コード）の原則4は、監査法人の業務運営において、法人内外との積極的な意見交換や議論を行うとともに、構成員の職業的専門家としての能力が適切に発揮されるような人材育成や人事管理・評価を行うことを求めている。組織の多様性が増すことにより、監査法人のガバナンスにはどのような影響があるであろうか。組織の多様性が増すことにはプラス面だけでなく、マイナス面もあるかもしれない。

Wyatt（2004）は、かつて米国の大手監査事務所の一角を占めた Arthur Andersen LLP に約40年間勤めた自らの経験を踏まえて、米国の会計プロフェッションの約50年にわたる進化の歴史を振り返っている。そのなかでは、1960年代初頭からのコンサルティング業務の拡大が、監査事務所に会計以外のバックグラウンドを持つ人材の流入をもたらし、同質的集団から異質的集団へと変化したこと、そして次第に、高収益をあげるコンサルティング人材に監査事務所の経営リーダーシップを奪われ、監査のプロフェッショナルリズムが蝕まれていく様が描かれている。テクノロジーやダイバーシティといった変化により、監査法人の人材多様性が進むと考えられるなか、ダイバーシティが監査法人の組織運営を通じて監査品質に与える影響についても捉えておくことは、長期的にみて重要な課題になると考える。

注

- 1) 「新日本監査法人 不正会計予測モデルを用いた監査の品質管理を強化」『日経プレスリリース』2016年6月22日；「複数のAI 監査に活用 トーマツが特許、財務諸表など分析」『日経産業新聞』2017年4月11日；「ビッグデータ監査拡大 トーマツ 900社へ 不正リスク早期発見」『日本経済新聞』2016年12月22日；「企業会計の不正 AI で自動検出 新日本監査法人」『日本経済新聞』2017年11月6日；「会計仕訳にAI活用 PwC あらた」『日本経済新聞』2018年4月14日；「会計ミス AI が指摘 フリー 仕訳データを照合 税理士業務を代行」『日経産業新聞』2018年5月28日。
- 2) 「あずさ監査法人 データ分析人材 3割増 監査品質向上」『日本経済新聞』2017年8月15日。
- 3) 「女性活躍後押し 専門組織を設置 会計士協会」『日本経済新聞』2017年1月17日。
- 4) たとえば、2018年に公表された『会計基礎教育に関する実態等の調査報告書』では、諸外国（米

- 国、英国、イタリア、ドイツ、オーストラリア、中国、フィリピン、韓国)の会計教育が説明されており、会計基礎教育に限っても国ごとに異なることが示されている(日本公認会計士協会 2018)。
- 5) 公認会計士・監査審査会が公表する「過去の試験結果等」のデータ (<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/kouninkaikeishi-shiken/kakoshiken.html>) に基づく。
- 6) 図表4中、会員の「公認会計士」30,316名、「一号準会員」73名、「二号準会員」656名、「三号準会員」1名、「四号準会員」4,877名を合計した。「未入会会計士補」は財務諸表監査業務に従事することができないため、合計から除いた。
- 7) 公認会計士・監査審査会の Website (<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/kouninkaikeishi-shiken/kakoshiken.html>) より一般に入手可能である。
- 8) <https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakai/reports/25/honpen/04.pdf>
- 9) 「会計士 足りぬ合格者一新試験 難易度変わらず(会計最前線)」『日経金融新聞』2006年12月7日。
- 10) <https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakai/reports/18/honpen/03.pdf>
- 11) このような日本の状況は、公認会計士試験の受験要件として学士号相当の最低120履修単位を求め、高度な教育を受けることが推奨される米国の状況とは対照的である (<https://thiswaytocpa.com/exam-licensure/cpa-exam-licensure-center/>)。
- 12) 公認会計士三田会 Website (http://cpa-mitakai.net/keio_pass.html) より一般に入手可能である。
- 13) 旧試験制度のもとでは、二次試験合格者で会計士補名簿に登録した者は、他人の求めに応じ報酬を得て、会計士補の名称を用いて、財務書類の調整、財務に関する調査・立案、または相談に応じる業務を営むことができるとされた(2003年改正前公認会計士法第3条第1項および第2項)。
- 14) <http://tms.jicpa.or.jp/offios/pub/prepare>
JyojyoMeibo.do
- 15) 監査事務所は、主たる事務所とは別に従たる事務所を有している場合がある。このため、東京都に所在する監査事務所に所属している社員・所属公認会計士であっても、実際には従たる事務所である地域事務所に所属している者もいる。
- 16) <https://jicpa.or.jp/news/information/files/5-99-0-2-20170704.pdf>
- 17) 経済紙によれば近年、監査の労働市場そのものから退出し、上場会社などへ転職する公認会計士が増えているとの指摘がある(「増える『企業内会計士』監査法人から年500人転職」『日本経済新聞』2018年1月18日)。
- 18) Schilder (2016): 「会計士は監査に集中 トーマツが事務作業部隊 資料チェックなど」『日本経済新聞』2017年10月12日。

参考文献

- Bonner, S. E. 2008. *Judgment and Decision Making in Accounting*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- Cameran, M., D. Campa, J. R. Francis. 2017. How important are partner differences in explaining audit quality? (July 25). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2744620> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2744620>
- DeFond, M., and J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. 58: 275-326.
- Francis, J. R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*. 36 (4) : 345-368.
- Gul, F. A., D. Wu, and Z. Yang. 2013. Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*. 88 (6) : 1993-2023.
- Hossain, S., K. Yazawa, and G. S. Monroe. 2017. The relationship between audit team composition, audit fees, and quality. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*. 36 (3) : 115-135.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2014. *A framework for audit*

- quality: key elements that create an environment for audit quality.* (February).
- Ishikawa, J. 2014. National diversity and team creativity: an integrative model and proposition for future research. *Rikkyo Business Review*. 7 : 7-23.
- Jackson, S. E., A. Joshi, and N. L. Erhardt. 2003. Recent research on team and organizational diversity: SWOT analysis and implications. *Journal of Management*. 29 (6) : 801-830.
- Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik, and U. K. Velury. 2013. "Audit Quality: Insights from the Academic Literature." *Auditing: a Journal of Practice & Theory*. 32 (Supplement 1) : 385-421.
- PwC あらた有限責任監査法人 2017 『監査品質に関する報告書2017』
- PwC 京都監査法人 2017 『監査品質に関する報告書2017』
- Schilder, A. 2016. The IAASB's Work to Enhance Audit Quality, Speeches by IAASB Chairman at PCAOB Standing Advisory Group Meeting. Washington, D.C. (May 18). <https://www.ifac.org/news-events/2016-05/iaasbs-work-enhance-audit-quality>
- Wyatt, A. R. 2004. Accounting Professionalism—They just don't get it! *Accounting Horizons*. 18 (1) : 45-53.
- あずさ監査法人 2017 『AZSA Quality 2017 監査品質向上への取組』
- 仰星監査法人 2017 『QUALITY REPORT 2017 監査品質に関する報告書』
- 三優監査法人 2017 『監査品質向上への取り組み-2017 REPORT-』
- 新日本有限責任監査法人 2017 『監査品質に関する報告書』
- 太陽有限責任監査法人 2017 『監査品質の向上への取組』
- 谷口真美 2005 『ダイバシティ・マネジメント 多様性をいかに組織』 白桃書房
- 谷口真美 2008 「組織におけるダイバシティ・マネジメント」『日本労働研究雑誌』 574: 69-84.
- 東陽監査法人 2018 『Toyo Quality 監査品質に関する報告書』
- 日本公認会計士協会 2018 『会計基礎教育に関する実態等の調査報告書』(3月) <https://jicpa.or.jp/news/information/files/c6362d19bc9ecac7c81d89cc72c330aa.pdf>
- 品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会 2018 『品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書』(1月) <https://jicpa.or.jp/news/information/files/5-99-0-2-20180216.pdf>
- 町田祥弘(編著) 2017 『監査品質の指標(AQI)』 同文館出版
- 有限責任監査法人トーマツ 2017 『Tohmatsu Audit Quality Report 2017 監査品質に関する報告書2017』
- 優成監査法人 2017 『監査品質の向上への取組み』



Journal of Public and Private Management

Vol. 5, No. 4, March 2019, pp. 1-24

ISSN 2189-2490

Preliminary study on effects of individual auditors on audit quality:

Exploring auditor characteristics in Japanese audit labor market

Eriko Kameoka

Faculty of Business Administration, Bunkyo University

✉ekameoka@shonan.bunkyo.ac.jp

Received. 31. January. 2019

Abstract

In the aftermath of the financial crisis and series of accounting scandals, it is an urgent problem both domestically and internationally how to improve actual and perceived audit quality. The paper focuses on audit input, i. e. individual auditors, which has been highly regarded as one of the factors that influence audit quality. The purposes and major findings of the paper are following.

The first purpose of the paper is to consider potential effects of individual auditors on audit quality. The author captures IAASB (2014)'s framework for audit quality in terms of individual auditors and describes recent trends of audit regulation and practice, which are moving toward more disclosure of audit input information. Also, the author shows several prior studies which use Chinese and UK data and find that individual auditors have significant explanatory power of differentiation of audit quality.

The second purpose of the paper is to investigate Japanese audit labor market in order to understand who engage in financial statement audit of Japanese listed firms. Based on a framework in diversity management research and publicly available data, a number of auditor characteristics are identified: passed year of CPA exam, examination system, gender, age, educational background, university graduated, career background, region, firm size, office location, working style (full-time or part-time), job title, assigned role, experience (transferring / overseas or temporary assignment), specialty, and other qualifications. The investigation could be a preliminary study for future research to examine the effects of individual auditors on audit quality in the context of Japanese setting.

Keywords : Audit quality, audit input, Japanese audit labor market, Certified Public Accountant (CPA), auditor characteristics

Faculty of Business Administration, Bunkyo University

1100 Namegaya, Chigasaki, Kanagawa 253-8550, JAPAN

Tel +81-467-53-2111, Fax +81-467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

経営論集 Vol.5, No.4

ISSN 2189-2490

2019年3月29日発行

発行者 文教大学経営学部 石塚 浩

編集 文教大学経営学部 研究推進委員会

編集長 鈴木 誠

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

TEL : 0467-53-2111 FAX : 0467-54-3734

<http://www.bunkyo.ac.jp/faculty/business/>

