

監査事務所を対象とする事例研究の展開

酒 井 絢 美

- I はじめに
- II 論点と証拠タイプの整理
- III 分類と日本での進展の余地
- IV おわりに

I はじめに

近年、様々な会計不祥事が取り上げられるとともに、監査事務所¹に対する注目が集まっている。2013年3月には「監査における不正リスク対応基準」が企業会計審議会から公表され、監査事務所の有する社会的役割は今後ますます増大してゆくものと考えられる。しかし、日本において監査事務所に係る研究は理論研究や実証研究が中心となっており、事例研究はほとんど見当たらない状況である。

事例研究とは、研究対象についての体系的な知識を生み出すための研究方法であり (Stake (2000)), 「どのように」あるいは「なぜ」という問題が提示されている場合や現実の文脈における現在の現象に焦点がある場合において、理論的で説得力のある答えを導出するために望ましいリサーチ戦略である (Yin (1994))。一般に、(1) 複雑で動学的な現象、(2) 発生頻度の低い多くの活動から構成される事象、(3) コンテキストとの相互作用から重要な影響を受ける事象、を研究調査するとき有用であるとされ、「ケース・スタディー、アーカイバル・リサーチ、実験、統計分析は、それぞれの得意分野をもつ補完的な研究アプローチである」(澤邊 (2013) p.264)。

そこで本稿では、欧米において監査事務所を対象とし特定の具体的な事象に焦点を当てて行われた事例研究についてのサーベイを行い、それらを目的別に整理する。そして、それによって監査事務所の事例研究の展開を明らかにするとともに、日本における実施の可能性について検討を行うことが本稿の目的である。調査にあたっては、監査論における事例研究の嚆矢たる Pentland (1993)² 以降の研究について、関連文献や引用類

1 本稿において監査事務所とは、監査法人および個人公認会計士事務所の双方を含むものとする。

2 Dirsmith and Covalleski (1985), Humphrey and Moizer (1990), Dirsmith and Haskins (1991), McNair (1991), Power (1992) など、Pentland (1993) 以前にも監査事務所に係る事例研究は存在する。しかし、Cooper and Morgan (2008) によると、新たな手法を提供した模範的ケースたるのが Pentland (1993) であるとされている。詳細は Cooper and Morgan (2008) を参照せよ。

度の高い文献、主要ジャーナルに掲載されている文献を抽出した。さらに、「auditor ; case study」, 「auditor ; field study (/work)」, 「audit (/accounting ; CPA) firm ; case study」, 「audit (/accounting CPA) firm ; field study (/work)」をキーワードとして、電子ジャーナルおよび SSRN (Social Science Research Network) での検索も行い、抽出された文献およびそれらのなかで引用されている文献については原論文を確認した上で、事例研究のみを選定した。³

本稿の構成は、以下の通りである。まず第Ⅱ節において、主要な先行研究の成果を表年順に概観する。そして第Ⅲ節では、それらを Flyvbjerg (2001) に基づいて目的別に分類し、日本での進展の余地について述べる。最後に第Ⅳ節において本稿の要約を行い、貢献と課題を提示する。

Ⅱ 論点と証拠タイプの整理

第1表 先行研究の要点

文献	論題	Yin(1994)による証拠のタイプ			要点
		文書, 資料記録	インタ ビュー	観察, その他	
Pentland (1993)	"Getting Comfortable with the Numbers: Auditing and the Micro-Production of Macro-Order"	○	○	直接観察 (10日)	監査人は結論に達するために不可知な状況に対しては「直感」に頼らざるを得ないが、日常業務が comfort を創出。
Fischer (1996)	"Realizing the Benefits of New Technologies as a Source of Audit Evidence: an Interpretive Field Study"	○	電話	直接観察 (1年)	監査の効率性を高めるという利点は、新たな監査技術の採用や使用からではなく、過去の監査手続の縮小や削除からもたらされる。
Dirsmith et al. (1997)	"Structure and Agency in an Institutionalized Setting: the Application and Social Transformation of Control in the Big Six"	○	○	—	民族誌学的解釈のフィールド・スタディ。MBOの形式的組織構造の実務をBig 6が導入している。社内教育が社会的勢力を形成すると述べた。
Beattie and Fearnley (1998)	"Auditor Changes and Tendering: UK Interview Evidence"	○	○	—	監査人交代時の入札は企業の合理的行動であり、監査人の選択はNASの影響も受ける。
Covaleski et al. (1998)	"The Calculated and the Avowed: Techniques of Discipline and Struggles over Identity in Big Six Public Accounting Firms"	○	○	—	組織がプロフェッショナルを規律のある組織メンバーへと転換させる手法を調査。管理手段の範囲と影響がアイデンティティを形成すると指摘。
Gendron (2001)	"The Difficult Client-Acceptance Decision in Canadian Audit Firms: a Field Investigation"	○	○	—	監査人のクライアント受諾の意志決定プロセスが有機的であり、フレキシブルで、非公式の対話等に応じる。
Empson (2004)	"Organizational Identity Change: Managerial Regulation and Member Identification in an Accounting Firm Acquisition"	○	○	—	監査事務所の合併の過程を調査し、組織的アイデンティティの変化を分析するためのフレームワークを構築し、組織メンバーの専門職概念の変化との関係を指摘。

3 本稿で調査対象とするのはあくまでも監査論に係る観点から分析している先行研究のみであり、経営学や管理会計の観点から監査事務所について分析を行っている文献は除外している。ただし、そのような文献の中でも監査事務所のピヘイビアや実務等に係る議論がなされているものについては取り上げる先行研究に含めることとした。

Barrett et al. (2005)	"Globalization and the Coordinating of Work in Multinational Audits"	○	○	—	多国籍の監査業務の統一過程は、弁証的にローカルにもグローバルにも結びついており組織構造に影響を与える。
Kosmala and Herrbach (2006)	"The Ambivalence of Professional Identity: On Cynicism and <i>Jouissance</i> in Audit Firms"	○	○	—	<i>jouissance</i> は短期的には業績を向上させるが、長期的なシニシズムは専門家を従順な従業員へと変貌させ得る。
Öhman et al. (2006)	"Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things"	○	○	—	監査人は投資者に重要なものではなく立証可能なものに時間と労力を向ける。この不整合は期待ギャップと同様。
Carrington and Catasús (2007)	"Auditing Stories about Discomfort: Becoming Comfortable with Comfort Theory"	○	○	—	ANT に依拠。監査が <i>comfort</i> を生み出す努力は <i>discomfort</i> を発見し対応するための努力を必要とする。
Curtis and Turley (2007)	"The Business Risk Audit – A Longitudinal Case Study on an Audit Engagement"	○	○	—	BRA の基礎をなす監査技法の特質について述べ、既存の組織構造で実践することの困難さを指摘。
Robson et al. (2007)	"Transforming Audit Technologies: Business Risk Audit Methodologies and the Audit Field"	○	○	—	大手監査法人が BRA を促進したという議論に対し批判。正当化プロセスの求心性と監査技術/領域の構築に言及。
Abdullatif and Al-Khadash (2010)	"Putting Audit Approaches in Context: The Case of Business Risk Audits in Jordan"	○	○	—	BRA に焦点。監査の質の国際的な同質化の促進がヨルダンの事務所では適用されず目的が達成されていないと結論。
Gendron and Spira (2010)	"Identity Narratives under Threat: A Study of Former Members of Arthur Andersen"	○	電話, E-mail	—	プロフェッショナルの失敗が組織や個人のアイデンティティに対して及ぼす悪影響を解釈的スキームが特徴づける。
Kornberger et al. (2011)	"'When You Make Manager, We Put a Big Mountain in front of You': An Ethnography of Managers in a Big 4 Accounting Firm"	○	○	—	<i>trainee accountant</i> の社会化に関して民族誌学的に分析し、マネージャーのキャリア・ステップについての知見 (アイデンティティの不安定化と形成) を議論。
O'Dwyer (2011)	"The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service"	○	○	—	持続可能性の保証について実務家の努力の本質と原動力を分析。新たな保証領域に従来の監査技術を移すのは困難。
Smith-Lacroix et al. (2012)	"The Erosion of Jurisdiction: Auditing in a Market Value Accounting Regime"	○	○	—	公正価値会計によって監査人は専門的技術の管理が困難になってきたと感じ、また実際にもそうであると主張。
Andon et al. (2014)	"The Legitimacy of New Assurance Providers: Making the Cap Fit"	○	○	—	新しい監査領域において監査人が正当性を争う実務的手段 (意識的迎合, 制裁, 公平性のアピール) を分析。
Guénin-Paracini et al. (2014)	"Fear and Risk in the Audit Process"	○	○	直接観察 (50 日 455 h)	監査における感情的局面について検証。脅威は警戒心を刺激するが、監査チームは結論形成のため軽減に努める。
Spence and Carter (2014)	"An Exploration of the Professional Habitus in the Big 4 Accounting Firms"	○	○	—	技術的論理よりも商業的論理が高い地位。self-determination に着目しブルデュアの体質概念を批判。
Westermann et al. (2014)	"Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism"	○	○	—	職業的懐疑心は有能な監査人であるための必要条件であるが十分条件ではない、とプロフェッショナルは考えている。予定勤務時間の圧力や過度の文書化がマイナス影響。
Empson (2004)	"Organizational Identity Change: Managerial Regulation and Member Identification in an Accounting Firm Acquisition"	○	○	—	監査事務所の合併の過程を調査し、組織的アイデンティティの変化を分析するためのフレームワークを構築し、組織メンバーの専門職概念の変化との関係を指摘。

本節では、時系列に沿って先行研究の概観を確認する。第1表では、要点と Yin (1994) に基づく証拠のタイプを示している。

まず、第1表から見て取れるのは、インタビューは大半の研究で実施されているもの

の、直接観察の手段をとっている文献が極めて少ないという点である。これは、監査人に守秘義務が課されていることが影響しているものと考えられるが、その一方で一部の文献においては監査チームごとの監査の現場を直接観察し監査調書を調査した研究も見受けられた。

なお、本稿の主たる分析対象ではないため第1表には掲載していないが、公監査に関する文献も散見された。たとえば、Radcliffe（1998）、（1999）、Gendron et al.（2007）、Mihret and Yismaw（2007）、Sharma（2007）、Justesen and Skærbæk（2010）等が挙げられる。

Ⅲ 分類と日本での進展の余地

1. Flyvbjerg（2001）による4分類

第2表 事例研究のタイプ

ケースのタイプ	ケースの目的	Literature
先端ケース	特別な事例から学習するために選ばれたケース Case chosen to learn from unusual (but often important) events or situations.	Dirsmith et al. (1997) Empson (2004) Kosmala and Herbach (2006) Abdullatif and Al-Khadash (2010) Andon et al. (2014)
バリエーション増大ケース	特定の現象を理解するうえで、一部の変数を変化させバリエーションを増やすために選ばれたケース Cases chosen to learn about one phenomenon while enabling variation of other, potentially moderating, variables.	Öhman et al. (2006) Carrington and Catasús (2007) O'Dwyer (2011) Kornberger et al. (2011) Guénin-Paracini et al. (2014)
反証ケース	ある理論の反証に関する論理的推論を可能にするために選ばれたケース Case selected to enable logical deductions about the falsification of a theory.	Covaleski et al. (1998) Gendron (2001) Robson et al. (2007) Spence and Carter (2014) Westermann et al. (2014)
パラダイムのケース	新しい視点や理論的理解を確立するために選ばれたケース Case selected to establish a new perspective or theoretical understanding.	Pentland (1993) Fischer (1996) Beattie and Fearnley (1998) Barret et al. (2005) Curtis and Turley (2007) Gendron and Spira (2010) Smith-Lacroix et al. (2012)

出所：Flyvbjerg（2001）p.79 表 6.1 および澤邊（2013）p.269 図表 8-4-2 を元に筆者作成。

前節第1表において提示した先行研究について、以下では Flyvbjerg（2001）による4分類に基づいて区分した上で内容の検討を行う。Flyvbjerg（2001）では、ケース・スタディを（1）先端ケース（Extreme/deviant）、（2）バリエーション増大ケース（Maximum variation）、（3）反証ケース（Critical）、（4）パラダイムのケース（Paradigmatic）に分類している。これらの区分を先行研究に適用したのが、第2表である⁴。

4 分類にあたっては、論文内に位置づけが明示されている文献についてはそれに従い、明示されていない文献についてはそれぞれのタイプの目的および理論形成における役割を考慮した上で適宜区分を行った。

(1) 先端ケース

本ケースは逸脱的で特別な事例であり、そこから「新しい会計のアイデアを析出し説明する場合に有効であるとともに、理論の境界条件を定める場合にも有用である。理論的な命題が、どの範囲において成立するのか、その範囲を探るような研究」にもなる(澤邊(2013) p.268)。

Dirsmith et al. (1997) は、180人へのインタビュー調査を含む、民族誌学的解釈的フィールド・スタディである。制度論の中でもプロフェッションの社会学と組織構造論を用いて、Big 6における組織構造的側面と社会的側面の相互作用を理解することに焦点を当て、合理化戦略の1つの要素として目標管理(Management by Objectives: MBO)の形式的組織構造的実務を法人が導入していることを見出した。併せて、社内教育が社会的勢力を形成することを指摘した。そして、目標管理と社内教育の組織構造的社会的過程は、それぞれ利害関係、機能および目的の範囲を提供し、相互に浸透した構成性を有すると結論づけており、その結果がBig 6の組織構造的社会的変化の制約、媒体と成果についての事例として役立つものであると主張した。Empson (2004) ではイギリスにおける監査事務所の合併の過程が調査されており、その中で組織的アイデンティティの変化を分析するためのフレームワークの構築がなされている。そして49名に対する概ね二度のインタビューを行い、組織的アイデンティティの変化を促すための並列プロセスを見出した。すなわち、シニア・マネジメント側のアイデンティティの規制と、組織メンバー側の非/再アイデンティフィケーションである。併せて、組織的アイデンティティの変化が、組織メンバーの専門職としてのアイデンティティの概念の変化と如何に切り離せないほど繋がっているかについても論考している。

プロフェッショナルの法人内で如何にアイデンティティが自律されるかを検証したKosmala and Herrbach (2006) は、イギリスとフランスにおいてインタビュー調査を実施してBig 4の文化におけるアイデンティフィケーションについて分析し、フーコーの理論に基づいて、享受(jouissance)が短期的には法人のパフォーマンスを潜在的に向上させ得ると論じた。しかし、長期的なシニシズムの態度はプロフェッショナルを、法人や社会に対してネガティブな結果をもたらす可能性のある課題に挑戦しようとしな「従順な」従業員へと変貌させ得ると指摘している。Abdullatif and Al-Khadash (2010) では、近年の大手監査法人による監査品質の国際的な同質化の促進がヨルダンの事務所においてどの程度実際に適用されているか、またどのくらい適切かということが検証されている。とりわけビジネス・リスク・アプローチに焦点を当て、国外に提携ファームのある大手監査法人10社のパートナー及びマネージャーに対するインタビュー調査を行った結果、特に国際的な監査事務所ネットワークの正会員であるヨルダンの大手監査法人においてはビジネス・リスク・アプローチが一般に採用されているという結論が導

出された。しかし、他方で、脆弱な内部統制システムやコーポレートガバナンス構造、不明瞭あるいは不存在の企業戦略等、多くのビジネスリスクをヨルダンのクライアントが抱えており、非常に低い監査報酬の下でこれらのリスクに取り組まなければならない現状が指摘されており、それらの要因によって、ビジネス・リスク・アプローチが国際的大手監査法人の意図した方法で適用されず、アプローチの主たる目的が達成されず、異なるコンテキストにおいて国際的監査アプローチを導入することがどれほど適切なのかという疑問を監査プロフェッションに抱かせる、と結論づけられた。Andon et al. (2014) は、新しい監査領域において監査人が正当性を争う手段について調査した。オーストラリアのナショナル・ラグビー・リーグ（NRL）およびカナダのカナディアン・フットボール・リーグ（CFL）にて登場し実施されていた給与上限付きの監査プログラムに焦点を当て、横断的半自治（semi-autonomous）領域からの資金が、新しい役割の正当性の生成から引き起こされるという点に着目するとともに、意識的迎合、制裁、公平性のアピールを含む実務的な戦略にも注視した。その結果、それぞれのケースにおいて、対照的な文脈上の要素や権限領域の構成の重要性が明らかにされており、新しい監査領域に対する会計プロフェッションの主張の意義を明確にしている。

（2）バリエーション増大ケース

「特定の理論や問題について、さまざまなケースのバリエーションを増やすことで理解を深めようとする場合に有用」（澤邊（2013）p.268）なのが、バリエーション増大ケースである。

義務の変化と監査の手法に関する監査人の思考パターンを検証した Öhman et al. (2006) は、Kelly (1955) の認知マッピングの方法論に基づき、スウェーデンにおける上場企業の監査人 82 名に対してインタビュー調査を実施した。その結果、監査人は、投資家や株主にとって本来重要なものではなく、十分に立証可能であるものに対して時間と労力を向けており、この監査人の思考パターンの不整合は監査実務と投資家の監査に対する期待との間のギャップと同様であると論じた。Carrington and Catasús (2007) は、Actor Network Theory およびそれを含む社会学の理論に基づき、監査が安楽（comfort）を生成するプロセスについて考察した。検証にあたっては、20 名のシニア監査人のほか、CFO に対してもインタビューを行い、安楽を生み出す努力は非安楽（discomfort）を発見し対応するための努力を必要とする、と論じた。Kornberger et al. (2011) では、Big 4 のうちの 1 法人における trainee accountant の社会化に関する民族誌学的分析が行われている。彼らは、2 つの効果を有する通過儀礼としてのマネージャーのキャリア・ステップに係る知見を提示した。すなわち、（1）マネージャーが彼らの以前のアイデンティティが不安定化されるのを経験すること、および（2）如何に新しい一連の実務がマネージャーのアイデンティティを形成し Big 4 の複雑な組織的ネットワ

ークを渡り歩くのを可能にするのかということ, である。そして, 通過儀礼の力の影響が, Big 4 におけるマネージャーの実務とマネージャーのアイデンティティをどのように形成するのか, という議論で締め括った。

長期的事例研究を行った O'Dwyer (2011) は, 持続可能性の保証の実務を構築することを実務家がどのように試みたのかということ, およびそれらの努力がどのようにして持続可能性の報告を監査可能にしたのかということを理解するために, Big 4 のうち 2 法人において実務家に対する 36 の綿密な面接調査と種々の資料記録から長期にわたりデータを収集した。そして, 特に組織的コンテキスト中で持続可能性の保証を操作可能なものとするための実務家の努力の本質と原動力を分析し, 曖昧な質的データを特徴とする新たな保証領域に対して直接従来の監査技術や考え方を移すことには特有の困難があると結論づけた。Guénin-Paracini et al. (2014) は, 監査における感情的局面について検証している。Big 4 のフランス支部における民族誌学的調査に基づきデータの解釈に精神分析理論を用いることにより, 監査の過程における脅威の鍵となる影響を強調した。具体的には, (1) 監査人が本当に懸念しているのは何についてか? (2) 現場において監査人はどのように脅威を処理しているのか? (3) 脅威はどのように監査人の業務活動を形成し, それによって形成されるのか? ということである。そして, 監査において, 脅威は重大であるが相反する役割を有しており, 一方では, 警戒心を刺激し, 克己を促し, 習慣の麻酔効果を緩和し, 評判を維持するために, 監査人や監査事務所は公式・非公式の技術を通じてこの感情を高めるのに対し, 他方では, 監査チームのメンバーは彼らの結論を形成し伝達するために, 脅威を軽減することに努める, と論じた。

(3) 反証ケース

反証ケースは, 「理論の妥当性の検証において戦略的に重要なケース・スタディー研究」であり (澤邊 (2013) p.269), 既存理論の限界を指摘し反証に関する論理的推論を提示するものである。

Covaleski et al. (1998) は, MBO と社内指導教育プログラムが管理手段として用いられている大手監査法人 6 法人について, 民族誌学的フィールド・スタディを実施し, 組織がどのようにプロフェッショナルを規律のある, そして自律する組織メンバーへと転換させるのかを, 実務パートナー, 副議長, シニアマネージャー 180 名へのインタビューによって調査した。その結果, 管理手段の範囲と影響は組織参加者のアイデンティティを形成するものの, 専門家の自治についての議論は, 服従への圧力に対する反発を煽った, ということが示され, さらにこれらの結果のインプリケーションは, 社会学 (Foucault) の観点からは, 専門家と組織の相反および組織についての批判であると論じた。規制当局の見解に反論を試みた Gendron (2001) は, 監査人によるクライアント受諾の意志決定についての, カナダにおける Big 6 のうち 3 法人でのインタビューを伴う

フィールド・スタディを行っている。そこでは、経済的制度的圧力が浸透した業務環境において、クライアント受諾の意志決定が、機械的、有機的、職業的、そして営利的な圧力の影響を受ける様態について調査がなされ、3法人ともクライアント受諾意志決定プロセスは主に有機的であり、極めてフレキシブルで、非公式のコミュニケーションや状況に応じたクライアント受諾規定の適合によって大きく特徴づけられるとの結果が得られた。これは、職業意識と営利意識が意志決定プロセスに影響を及ぼす程度は法人によって異なっており、北米の規制当局が示した監査人のプロフェッショナリズムに対する懸念とは相反する結論である。

Robson et al. (2007) は、ビジネスリスク監査 (Business Risk Audit: BRA) の手法が、情報化時代の挑戦と保証に対するクライアントのニーズから、大手監査法人によって促進されてきたという議論に対して批判的に検証している。アーカイバル・データも併せて使用した談話的定性的研究を行い、マンチェスターとロンドンの大小さまざまな規模の監査事務所にインタビュー調査を実施した。そして、(i) 正当化プロセスの求心性と (ii) 監査技術および監査領域の共同構築について認識する監査理論の変化を考究した。体質についてのブルデューの概念に対して反証した Spence and Carter (2014) は、イギリス、カナダ、アイルランドおよびオーストリアの公認会計士 31 名に対するインタビュー調査により、パートナーや他のシニア会計士が制度上の論理を自らの体質として具体化する手法を分析した。そこでは、異なる論理の具体化が、Big 4 内のヒエラルキーの創設と切り離せない繋がりを有し、技術的なプロフェッショナルの論理よりも商業的なプロフェッショナルの論理が有意に高い地位を与えられていることが示されている。加えて、プロフェッショナルの自発的決定 (self-determination) に焦点を当てることによって、体質がただ単なる外部構造の受動的な内在化を意味するのではなく、如何に制度上の制約の論理を切り離す能力があるのかということを強調した。

(4) パラダイムのケース

新たなパラダイムを提示する場合に用いられるパラダイムのケースは、新しい理論が説明しようとする現実の状況を描写し、「新しい理論の価値を実例を通じて説得的に伝えようとする場合に有用」(澤邊 (2013) p.269) なケースである。

Pentland (1993) は、監査人の行動と意見形成についての説明を試みるべく、監査規模は同一 (監査時間が 1,000~2,000 時間) であるが契約期間が異なる (一方は 10 年超、他方は初年度監査) という 2 つの監査契約について、観察、インタビュー、監査調書の口頭でのレビューといった方法を組み合わせてデータを収集している。具体的には、監査契約ごとに 5 日間チームに加わって観察を行い、約 200 ページもの資料を作成した。そして、監査人が結論に達するためには、本質的に不可知な状況に対しては「直感」に頼らざるを得ないが、日常業務 (棚卸資産の数を数える等) こそが安楽 (comfort) を

作り出しており、日常業務が効果的であるためにはそれらが適切な人材によって生み出されなければならない、という結論が得られた。Fischer (1996) は、大手監査法人 (Big 6) のうちのいくつかの法人でフィールド・スタディを実施し、新たな監査技術の採用や使用が直接的には監査の効率性を高めるという形での利点をもたらさないことを指摘した。そして、むしろそういった利点は過去に実施された他の監査手続の縮小や削除によってもたらされる、と論じ、監査証拠の源としての新しい監査技術の「利点」は、技術そのものから客観的に観察されたり技術の使用によって自動的に実現されたりするものではなく、技術の採用と同時に監査人によって講じられた処置を通じて「実現」、ないし実際のものとなる、と主張した。

監査人の交代プロセスについて分析した Beattie and Fearnley (1998) は、イギリスで 1989-1992 年に入札を通じ多数決にて決定された監査人交代について、上場企業の財務担当役員 (12 社：うち競争入札 9 社) へのインタビュー調査を実施した。その結果、入札が企業の合理的行動から生ずるものであること、ローボリングが (部分的に) 説明され翌期以降に期待される準レントを監査人が得ようとするということ、監査人の選択がコストだけに基かず他のサービス (NAS) の影響を受けており、監査と NAS の双方のニーズを満たし良好な関係を築くことの出来る法人が選ばれること、監査人が一定期間 (3~4 年間) にわたりその立場を保護されることの有効性などについて示された。加えて、効率的な取引メカニズムとしての現行の入札手順には疑問の余地があるとも述べられている。Barrett et al. (2005) は、カナダにおける Big 4 のうちの 1 つの法人にて 1996 年 7 月から 1997 年 9 月までの長期のインタビュー調査を行った。そして、多国籍の監査の統一過程が如何にグローバル化の組織構造に影響を与え、また与えられるかを検証し、複数の所在地を含む監査についてのフィールド・スタディを用いて、多国籍事務所の業務の統一が、弁証的方法にてローカルにもグローバルにも結びついていると論じた。

Curtis and Turley (2007) は、1990 年代後半に導入された監査手法である BRA の発展の影響について、実際の監査実務と実務家の観点から分析した。そこでは、BRA 導入期 5 年間の実際の監査資料とチームメンバーに対するインタビュー調査を通じ、BRA の基礎をなす監査技法の特質と既存の組織構造中で実践することの困難さについて論じられている。加えて、大手監査法人における管理者と実行者との間の複雑な関係の調整および「監査プロダクト」の引き渡しを支えるために用いられるナレッジ・マネジメント構造といった組織的コンテクストにおいて、潜在的に相反する監査手法の役割を明らかにした。プロフェッショナルの失敗が組織や個人のアイデンティティに対して及ぼす悪影響について分析を行った Gendron and Spira (2010) では、イギリスとカナダにおける元アーサー・アンダーセンの公認会計士に対して電話と E-mail によるインタビュ

一調査が実施されている。ギデンズの理論に基づき、4つの解釈的スキームないしパターン（幻滅、憤慨、合理化、希望）がインタビューアーのアイデンティティを特徴づけることが示され、加えて、社会的圧力や談話（すなわち、商業化とリスク）の広がり如何をより良く理解するための、アイデンティティの機能と理解の絡み合った過程についての適切な研究が、アイデンティティに脅威をもたらす事象のコンテキストにおいて検証され解釈される、ということについて強調された。そして、アイデンティティの機能と理解のつながりは、社会における談話の循環について理論的に確固たる関連研究を構成する、と論じた。

最後に、Smith-Lacroix et al. (2012) は、カナダにおける Big 4 のパートナー及びマネージャーに対しインタビュー調査を実施した。ギデンズの理論に基づき、公正価値会計によって監査人が自らの専門的技術を管理することがますます困難になってきたと感じるようになり、また実際にもそうであると主張した。そして、監査人の専門的技術システムが今やかなり市場価値評価技術及び基準に係る専門的技術の“二次的”階層を当てにしていると論じ、最近の監査人の役割は、まるで主観的価値（高度に専門化された価値算定者によって算出された数字）の不一致を調停しなければならない仲裁者のようであると論じた。

2. 日本での進展の余地

翻って日本においては、監査論のみならず広く財務会計研究全般において、事例研究という研究アプローチは他の方法論と比較すると極めて少数の研究方法となっている⁵。その中でもとりわけ監査論における事例研究は、探索的ケースを除けば、日本の先行研究では監査実務の検討や判例等が分析の中心となっており、たとえば加藤（2010）、木村（2010）、（2011）、（2013）、吉見（2008）、（2009）、（2013）などが挙げられる。さらに、監査事務所を主たる分析対象とした事例研究としては、筆者の調査した限りでは、仮想事例を用いて会計倫理について論じた原田他（2006）や、経営組織論的観点から協働関係形成について分析した西脇（2009）といった研究しか見受けられなかった。

こうした研究の蓄積状況の要因の1つに、監査人に課されている守秘義務があるものと解される。公認会計士法第27条「秘密を守る義務」においては「公認会計士は、正当な理由がなく、その業務上取り扱ったことについて知り得た秘密を他に漏らし、又は盗用してはならない。公認会計士でなくなつた後であつても、同様とする。」と定められているほか、日本公認会計士協会倫理規則第2条第6項にて「会員は、正当な理由なく、業務上知り得た秘密を他の者に漏洩したり、自己又は第三者の利益のために利用し

5 小川（2013）によると、雑誌『会計』31年間に掲載された財務会計領域の文献2,353論文のうち、事例研究に該当するのは僅か73論文（3.10%）であった。

てはならない。業務上知り得た秘密とは、会員が、会計事務所等、雇用主（潜在的な雇用主を含む）、依頼人（潜在的な依頼人を含む）及び業務上の対象となった会社等から知り得た秘密をいう。会員は、業務上知り得た秘密を利用しているのではないかという外観を呈することがないよう留意しなければならない。」と規定され、当該守秘義務は会計事務所等を退所し依頼人又は雇用主との関係が終了した後も、正当な理由があるときを除き解除されることはない（倫理規則第2条第7項）。

そのうえ、日本では「公認会計士を対象とした行政処分や日本公認会計士協会による懲戒処分がなされた場合にも、その事例の詳細については明らかにされない。したがって、ケーススタディを行おうにも行えない状況なのである」（福川（2012）pp.11-12⁶）。したがって、欧米でのリサーチ設計の一部については、そのまま日本の監査論における事例研究に適用することは困難であると言わざるを得ない。この点については、福川（2012）のいうように、日本の規制当局や日本公認会計士協会による積極的な情報開示が待たれるところである。

しかし、「ケース・スタディのデータ収集過程は、他のリサーチ戦略で用いられる過程に比べてより複雑である。ケース・スタディ研究者は他の戦略を用いるさいには必ずしも必要ではない方法論的な融通性を持ち」（Yin（1994）（近藤訳（2011）p.133））分析を進める必要があるとされる。Yin（1994）によると、複数の証拠源を利用し三角測量的手法を分析に取り入れることが望ましいが、単一の源泉のみを利用した研究も多く存在する⁷。それゆえ、証拠となるデータへの接近の難しさは、日本での監査事務所を対象とする事例研究の実施の阻害要因にはなり得るものの、上述した Flyvbjerg（2001）の4分類のうちのいずれかを排除するといったような性質のものではない。また、日本の監査事務所の現状を鑑みると直接観察や参与観察といった手段による証拠の収集は極めて実施可能性が低いと推察されるが、その困難を克服できれば事例研究は監査研究として大いに発展の余地があると考えられる。

IV おわりに

本稿では、欧米において監査事務所を対象とし特定の具体的な事象に焦点を当てて行われた事例研究についてのサーベイを行い、Flyvbjerg（2001）による4分類に基づいて

6 それに対し米国では、証券取引委員会（Securities and Exchange Commission : SEC）が会計・監査執行通牒（Accounting and Auditing Enforcement Release）によって監査事例の具体的かつ詳細な情報を公開している。

7 「たとえば、参与観察だけを行って文書を1つも検討しなかった研究があるし、同様に、資料記録は利用したが一度も面接を行わなかった研究は数多い」（Yin（1994）近藤訳（2011）p.122）。ただし、Yin（1994）はこうした単一の証拠源のみを利用した研究には批判的であり、複数の証拠源を用いるケース・スタディの方が質が高いと論じている（詳細はYin（1994）を参照せよ）。

目的別に整理した。そして、それによって監査事務所の事例研究の展開を明らかにするとともに、日本における実施可能性についても言及した。欧米でのリサーチ・デザインをただちに日本の監査事務所研究に適用することには若干の困難があるものの、日本においても事例研究を実施する余地は十分にあると解される。また、本稿は直近約20年間の先行研究の渉猟・整理を行っているが、そのようなサーベイは筆者が調査した限りでは他に見当たらず、文献目録としての貢献を有するものと考えられよう。

事例研究においては、しばしばその科学性が問題視され、理論への貢献や客観性等についての批判がなされることがある。それゆえ事例研究は、文書、資料、インタビュー調査、観察、アーカイバル・データの分析などから複数の手法を用いて慎重かつ説得的に展開される必要があり（Yin（1994）、「ケースは完璧を目指さねばならない」（澤邊（2013）p.276）。先にみたように、事例研究は科学的研究の進展に貢献し得る質的研究の1つであり、たとえば実証研究などではアノマリーとして除外される事象を捕捉するなど、他の方法論と補完的關係にある。それゆえ、いくつかの困難を乗り越え日本においても監査事務所を対象とする事例研究を展開することによって、理論形成のみならず実務上にも有益な知見が得られることが期待されるであろう。

〔付記〕

本稿は、科学研究費補助金研究活動スタート支援（研究課題番号：26885109）による研究成果の一部である。

参考文献

- Abdullatif, M., and Al-Khadash, H. A. (2010) Putting Audit Approaches in Context : The Case of Business Risk Audits in Jordan, *International Journal of Auditing*, Vol.14, No.1, pp.1-24.
- Andon, P., Free, C., and Sivabalan, P. (2014) The Legitimacy of New Assurance Providers : Making the Cap Fit. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.39, No.2, pp.75-96.
- Barrett, M., Cooper, D. J., and Jamal, K. (2005) Globalization and the Coordinating of Work in Multinational Audits, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.30, No.1, pp.1-24.
- Beattie, V., and Fearnley, S. (1998) Auditor Changes and Tendering : UK Interview Evidence, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.11, No.1, pp.72-98.
- Carrington, T., and Catasús, B. (2007) Auditing Stories about Discomfort : Becoming Comfortable with Comfort Theory, *European Accounting Review*, Vol.16, No.1, pp.35-58.
- Cooper, D. J., and Morgan, W. (2008) Case Study Research in Accounting, *Accounting Horizons*, Vol.22, No.2, pp.159-178.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Heian, J. B., and Samuel, S. (1998) The Calculated and the Avowed : Techniques of Discipline and Struggles over Identity in Big Six Public Accounting Firms, *Administrative Science Quarterly*, pp.293-327.
- Curtis, E., and Turley, S. (2007) The Business Risk Audit : A Longitudinal Case Study of an Audit Engagement, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.4, pp.439-461.
- Dirsmith, M. W., and Haskins, M. E. (1991) Inherent Risk Assessment and Audit Firm Technology : A Contrast in World Theories, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.1, pp.61-90.

- Dirsmith, M. W., and Covalleski, M. A. (1985) Informal Communications, Nonformal Communications and Mentoring in Public Accounting Firms, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.2, pp.149–169.
- Dirsmith, M. W., Heian, J. B., and Covalleski, M. A. (1997) Structure and Agency in an Institutionalized Setting : the Application and Social Transformation of control in the Big Six, *Accounting, Organizations and Society*, 22(1), 1–27.
- Empson, L. (2004) Organizational Identity Change : Managerial Regulation and Member Identification in an Accounting Firm Acquisition, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.29, No.8, pp.759–781.
- Fischer, M. J. (1996) “Real-izing” the Benefits of New Technologies as a Source of Audit Evidence : An interpretive field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.2, pp.219–242.
- Flyvbjerg, B. (2001) *Making Social Science Matter*, Cambridge University Press.
- Gendron, Y. (2001) The Difficult Client-Acceptance Decision in Canadian Audit Firms : A Field Investigation, *Contemporary Accounting Research*, Vol.18, No.2, pp.283–310.
- Gendron, Y., Cooper, D. J., and Townley, B. (2007) The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.1, pp.101–129.
- Gendron, Y., and Spira, L. F. (2010) Identity Narratives under Threat : A Study of Former Members of Arthur Andersen, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, No.3, pp.275–300.
- Guénin-Paracini, H., Malsch, B., and Paillé, A. M. (2014) Fear and Risk in the Audit Process, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.39, No.4, pp.264–288.
- Humphrey, C., and Moizer, P. (1990) From Techniques to Ideologies : an Alternative Perspective on the Audit Function, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.1, No.3, pp.217–238.
- Justesen, L., and Skærbæk, P. (2010) Performance Auditing and the Narrating of a New Auditee Identity, *Financial Accountability & Management*, Vol.26, No.3, pp.325–343.
- Kornberger, M., Justesen, L., and Mouritsen, J. (2011) “When You Make Manager, We Put a Big Mountain in front of You” : An Ethnography of Managers in a Big 4 Accounting Firm, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, No.8, pp.514–533.
- Kosmala, K., and Herrbach, O. (2006) The Ambivalence of Professional Identity : On Cynicism and Jouissance in Audit Firms, *Human Relations*, Vol.59, No.10, pp.1393–1428.
- McNair, C. J. (1991) Proper Compromises : The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, No.7, pp.635–653.
- Mihret, D. G., and Yismaw, A. W. (2007) Internal Audit Effectiveness : An Ethiopian Public Sector Case Study, *Managerial Auditing Journal*, Vol.22, No.5, pp.470–484.
- O’Dwyer, B. (2011) The Case of Sustainability Assurance : Constructing a New Assurance Service, *Contemporary Accounting Research*, Vol.28, No.4, pp.1230–1266.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A. M., and Tschudi, F. (2006) Swedish Auditors’ View of Auditing : Doing Things Right versus Doing the Right Things, *European Accounting Review*, Vol.15, No.1, pp.89–114.
- Pentland, B. T. (1993) Getting Comfortable with the Numbers : Auditing and the Micro-Production of Macro-Order, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18, No.7, pp.605–620.
- Power, M. K. (1992) From Common Sense to Expertise : Reflections on the Prehistory of Audit Sampling, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.17, No.1, pp.37–62.
- Radcliffe, V. S. (1998) Efficiency Audit : an Assembly of Rationalities and Programmes, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, No.4, pp.377–410.
- Radcliffe, V. S. (1999) Knowing Efficiency : the Enactment of Efficiency in Efficiency Auditing, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, No.4, pp.333–362.
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R., and Jones, J. (2007) Transforming Audit Technologies : Business Risk Audit Methodologies and the Audit Field, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, No.4, pp.409–438.

- Sharma, N. (2007) Interactions and Interrogations: Negotiating and Performing Value for Money Reports, *Financial Accountability & Management*, Vol.23, No.3, pp.289-311.
- Smith-Lacroix, J. H., Durocher, S., and Gendron, Y. (2012) The Erosion of Jurisdiction: Auditing in a Market Value Accounting Regime, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.23, No.1, pp.36-53.
- Spence, C., & Carter, C. (2014) An Exploration of the Professional Habitus in the Big 4 Accounting Firms, *Work, Employment & Society*, 0950017013510762.
- Stake, R. E. (2000) Case Studies, *Handbook of Qualitative Research 2nd edition*, ed. by Denzin, N. and Lincoln, Y., Sage Publications, Inc.
- Westermann, K. D., Cohen, J., and Trompeter, G. (2014) Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism, *Working paper, Florida International University*.
- Yin, R. K., (1994) *Case Study Research 2nd edition*, Sage Publications, Inc. (近藤公彦訳 (2011) 『新装版 ケース・スタディの方法 (第2版)』千倉書房).
- 中央経済社 編 (2013) 『監査法規集 (第3版)』中央経済社。
- 福川裕徳 (2012) 『監査判断の実証分析』国元書房。
- 原田保秀・吉岡一郎・松脇昌美 (2006) 「会計倫理への一考察: 会計監査のケーススタディと線引き法」 『四天王寺国際佛教大学紀要』第42号, pp.59-68.
- 加藤達彦 (2010) 「我が国における限定付監査意見と監査意見の不表明: 事例研究による分析」 『明大商学論叢』第92巻第4号, pp.377-399.
- 木村敏夫 (2010) 「会計監査人交代企業の企業分析 (I): 交代事由の事例研究」 『流通科学大学論集 経済・経営情報編』第19巻第1号, pp.103-127.
- 木村敏夫 (2011) 「会計監査人交代企業の企業分析 (II): 粉飾, 存続, 破綻会社の事例分析」 『流通科学大学論集 経済・経営情報編』第19巻第2号, pp.13-34.
- 木村敏夫 (2013) 「会計監査人と資本市場の監視機能: 会計不正と訴訟の事例」 『流通科学大学論集 流通・経営編』第21巻第2号, pp.1-20.
- 西脇暢子 (2009) 「プロフェッショナル組織における協働関係形成と昇進の関係: 会計監査法人の事例研究からの一考察」 『日本経営学会誌』第23号, pp.63-74.
- 小川淳平 (2013) 「大分類の結果」 徳賀芳弘・大日方隆編著 『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社, pp.51-58.
- 澤邊紀生 (2013) 「理論研究の将来 (2): 質的研究の意義」 徳賀芳弘・大日方隆編著 『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社, pp.261-279.
- 吉見宏 (2008) 「不正事例と監査の品質管理」 『経済学研究』第58巻第3号, pp.199-203.
- 吉見宏 (2009) 「内部統制基準制定の契機: 西武鉄道等の事例との関連」 『経済学研究』第58巻第4号, pp.217-222.
- 吉見宏 (2013) 『ケースブック監査論 第5版』新世社。