

I . 業務管理態勢編（根本原因の究明）

1. 業務管理態勢と根本原因の究明

(1) 根本原因の究明の必要性

審査会が検査を実施した監査事務所において、協会が法第46条の9の2及び協会会則第77条に基づき実施するレビュー（以下「品質管理レビュー」という。）や定期的な検証等により発見された不備事項に対し、その発生原因の究明を十分に行わずに、形式的な改善策を実施している監査事務所が少なからずみられている。

検査等で発見された不備は、検証した範囲において発見されたものであり、発見された不備と根本原因を同じくする未発見の不備が監査事務所内に存在する可能性が高い。また、不備発生の直接的な原因のみを考慮して個々の改善策を実施したとしても、その効果は一時的なものとなり、再度同様の不備が発生することとなる。そのため、根本原因を考慮した改善策を講じずに、直接的な原因に対処するだけの改善策にとどまった場合には、監査事務所全体としての品質管理のシステムの改善が実効性のないもの又は不十分なものとなり、本質的な改善にはつながらず、監査事務所における監査の品質の向上が図られなくなる。

それどころか、例えば、個別の不備事項に対応して安易にチェックリストの項目を追加するなどの対症療法的で形式的な改善策をとると、監査実施者にとっては実効性のない作業がいたずらに増え、かえって効果的・効率的な監査業務の妨げとなる場合も少なくない。

したがって、各監査事務所においては、不備の根本原因の究明の重要性を認識し、本質的な品質管理の向上に努める必要がある。

近年、大手監査法人においては、外部の検査等や定期的な検証により識別された個別の監査業務に係る不備について、監査手続や監査証拠の不十分な内容を特定し周知するだけでなく、それらの根本原因の究明に向けた取組を、監査事務所の品質管理態勢の一環として実施している。

例えば、品質管理部門等が主体となり、不備が識別された監査チームへのインタビューやアンケート等によって不備発生の直接的な原因を詳細に調査した上で、それらの直接的な原因が、更に法人の業務管理態勢や品質管理態勢に起因したものであるかどうかを分析し、改善に反映させるようにしている。

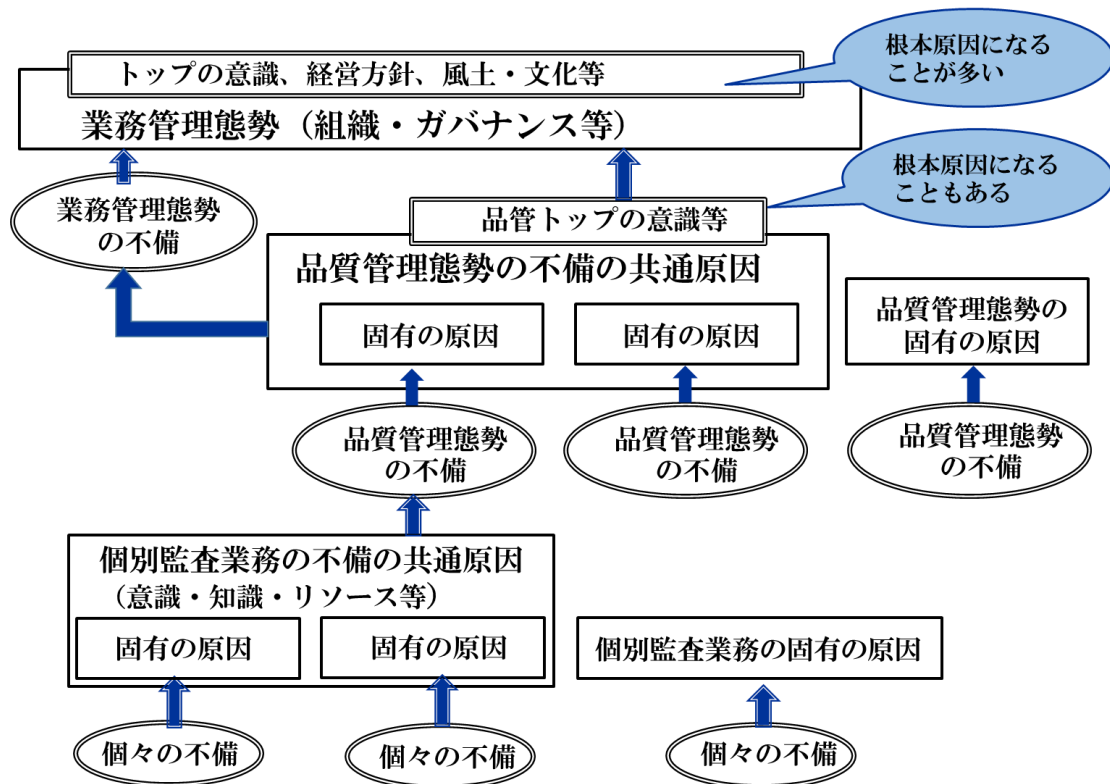
(2) 根本原因の究明

根本原因の究明においては、まず、前提となる不備発生の直接的な原因を的確に把握することが重要である。その際、直接的な原因を行為者の知識や意識、経験だけに帰するのではなく、監査チームの状況や被監査会社の業況等も十分に理解した上で把握し、把握した直接的な原因を踏まえ、更に根本原因を究明する必要がある。

直接的な原因には個々の不備に対して識別される「固有の原因」と、識別した固有の原因が複数の不備に共通する「共通原因」があり、共通原因が生じた原因を更に検討することで根本原因の究明につながることが多い。

過去の検査においては、この根本原因はトップの意識や経営方針、ガバナンス態勢、組織風土といった業務管理態勢に係るものであることが多い。そのため、業務管理態勢の実効性には、特に留意する必要がある。なお、品質管理担当責任者の意識など品質管理態勢に係るものが根本原因となることもある。（【図1】参照）

【図1】参考イメージ 不備と根本原因の究明



以下は、審査会検査において不備の直接的な原因を分析し、根本原因を追究した結果、業務管理態勢や品質管理態勢に根本原因が認められた、根本原因の究明の事例である。

[大手監査法人]

【事例1】

当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務の一部に、重要な不備を含む複数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員が、企業環境の理解、過去の監査経験等から、相対的にリスクが低いと判断した領域等について、リスクに応じた深度ある監査対応を行う必要性を認識していなかったことに加えて、監査補助者が、被監査会社からの説明に対する批判的な検討や不正リスクに対する深度ある検討を実施する意識が不足していることにあった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、当監査法人は重要な虚偽表示

リスクが特に高いと考えられる領域以外の領域について、適切に監査上の検討・対応を図ることを十分に浸透させていないという根本原因が認められた。

【事例2】



当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務の一部に、重要な不備を含む複数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員及び監査補助者が、会計上の見積りに関する会計処理の適時性について、経営者の主張に対する批判的な検討を十分に実施していないことや重要な虚偽表示リスクが相対的に低いと判断した領域について、リスクの水準に適合した監査手続が実施されているか検討する必要性を十分に認識していなかったことにあった。また、監査の品質改善施策を主導する品質管理本部は、リスクが生じている監査チームに対する組織的なサポートの実施に当たり、改善施策の実施者である各監査事業部の品質管理担当社員に実施すべき手続の範囲や水準を明示していないほか、監査現場において改善効果を発揮しているかを十分に確認していないなど、品質管理本部及び改善施策の実施者間での十分な連携が実施されないままとなっていたという品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、経営執行部は、品質管理本部と改善施策の実施者とが、改善施策の本来の趣旨・目的に沿った運用及び監査現場での改善効果の発揮に向けて、緊密に連携しているかを確認する必要性を十分に認識していなかったという品質管理態勢に根本原因が認められた。

【事例3】

当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務の一部に、重要な不備を含む複数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員及び監査補助者が、会計上の見積りなどの重要な監査領域に対して、被監査会社の事業内容や過去の業績動向等の理解のみに基づいた検討で足り、定量的な裏付けデータの検討等は不要であると思いついでいることなどがあった。また、本部の品質管理に係る各部署において、法人全体に現行の監査の基準で求められる監査手続の水準を浸透させるための取組や業務執行社員が担当監査業務に主体的に関与する意識を向上させるための取組が不足しているという品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、当監査法人は被監査会社の重要なリスクを適切に見極め、リスクに焦点を当てた監査を実施する重要性を各監査チームに繰り返し伝達することで、品質の向上が図られると考えており、品質管理に係る施策の浸透状況や実効性の検証が十分でないという品質管理態勢に根本原因が認められた。

[準大手監査法人]

【事例1】

当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務の一部に、重要な不備を含む複数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、監査における前年踏襲の意識や経営者の主張を批判的に検討する職業的懐疑心の不足などにあった。また、品質管理担当部門の人員や関与度合いが監査業務の拡大に比較して十分でないことから不備を検出・是正出来ていないことを、品質管理担当責任者が認識していない、といった品質管理態勢に係る不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者は、業容を拡大させている中、本部組織が人員配置の十分性を検討できていない状況を把握しておらず、本部組織の機能強化や品質管理態勢の改善は、本部の各責任者に任せておけば適切に実施されると考えているなど、品質管理態勢の十分性や実効性を自ら検証する意識が不足しているという業務管理態勢に根本原因が認められた。

また、最高経営責任者及び本部の各責任者は、業務執行社員自らの責任において業務を遂行する意識や監査実施者全体のスキルの底上げが不十分であるにもかかわらず、監査現場における品質管理に係る施策の浸透状況や実効性を検証するための十分な態勢を構築していないといった業務管理態勢にも根本原因が認められた。

【事例2】

当監査法人においては、検証対象とした複数の個別監査業務に、売上高の実証手続や不正リスク対応手続などに関して重要な不備が認められた。これらの個別監査業務の不備は特定の地域事務所において多く発生していた。

これらの個別監査業務の不備は、業務執行社員が、これまでの監査業務に大きな問題が発生していないと考えていたことから、従前の監査手続を踏襲し、監査調書の査閲を実効的に行っていないといった個別監査業務の不備の共通原因によるものであった。この個別監査業務の不備の共通原因は、最高経営責任者が本部で決定した事項を地域事務所に伝える仕組みができていればよいと考えていたため、各地域事務所で独自に運営されていることを見直す意識がなかったことや、最高経営責任者及び品質管理担当責任者がこれまで当監査法人の業務運営及び品質管理上、外部機関による重要な指摘等の大きな問題が生じていなかったと考えて過去からの実務を踏襲するといった品質管理態勢の不備の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、当監査法人は合併を繰り返してきたにもかかわらず、本部組織が脆弱なままで、設立母体の異なる各地域事務所の独自の業務運営を容認し、人事交流もほとんど行われていないという業務管理態勢に根本原因が認められた。

【事例3】

当監査法人においては、検証対象とした全ての個別監査業務に複数の不備が認められ、そのうち、特定の地区事務所の個別監査業務に重要な不備を含む多数の不備が認められた。

これらの個別監査業務の不備は、業務執行社員及び監査補助者が、不正リスクへの対応及び会計上の見積りの監査について、職業的懐疑心が不足しているなど、現行の監査の基準が求める水準を理解していないことや、前年度の監査手続を踏襲すれば十分だと思いつみ、リスク評価やリスク対応手続を每期見直すという意識が不足しているといった個別監査業務の不備の共通原因によるものであった。くわえて、特定の地区事務所の個別監査業務の不備は、一部の業務執行社員が、主査を兼務する他の業務執行社員により適切に監査手続が実施されていると思いつみ、監査チームへの指示・監督及び深度のある査閲を行う意識が不足しているといった個別監査業務の不備の共通原因によるものであった。

さらに、これらの個別監査業務の不備の共通原因は、品質管理担当責任者が、改善施策の監査現場への浸透は、監査事業本部の主導によるべきであると考えたため、品質管理部門と監査事業本部の連携の必要性について、積極的に働きかける意識が不足しているといった品質管理態勢の不備の共通原因によるものであった。また、特定の地区事務所における個別監査業務の不備の共通原因は、監査事業本部の責任者が、業務執行社員を適切に指名すれば、地区事務所において適切に監査チームが組成されると思いつみ、監査事業本部としてのサポートの必要性について意識が不足しているといった、品質管理態勢の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者が、監査の品質の改善施策の立案や実施に当たり、強いリーダーシップの発揮を避け、品質管理部門や監査事業本部の自主性を重視したため、改善を迅速に進める意識が不足していたことに加え、経営執行部においても、品質管理部門や監査事業本部の自主性を尊重し、両部間の強い連携の必要性についての認識が不足しているといった業務管理態勢に根本原因が認められた。さらに、経営執行部は、一部の地区事務所の監査の品質に関して問題意識を有していたものの、地区事務所が自主的に改善を図ることができると考えたため、地区事務所に対し積極的にサポートを行う意識が不足しているといった業務管理態勢にも根本原因が認められた。

[中小規模監査事務所]

【事例1】

当監査事務所においては、品質管理態勢に不備が認められたほか、検証対象とした個別監査業務においても重要な不備を含む多数の不備が認められた。

個別監査業務の不備は、業務執行社員及び監査補助者が不正リスクの評価・対応、会計上の見積りの監査等について、現行の監査の基準が求める手続の水準の理解不足や、業務執行社員が監査補助者を過度に信頼していることから、監査補助者が適切に業務を実施していると思いつみ、監査調書の深度ある査閲を実施しなかったといった個別監査業務の不



NEW

備の共通原因によるものであった。また、個別監査業務の不備の共通原因は、最高経営責任者及び品質管理担当責任者が、品質管理レビューや日常的監視活動（定期的な検証を含む）での指摘事項に関し、同様の不備の発生防止のために根本原因分析を実施しておらず、改善措置の実施に対する意識が不足していることや、現行の監査の基準が求める手続の水準に対する理解が監査補助者に不足していることを認識していないことといった品質管理態勢の不備の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、過去の品質管理レビュー等において、重大な指摘を受けていないことをもって、監査品質に問題はないとの思い込みから監査品質の維持・向上に向けた意識が希薄していたこと、品質管理態勢を形式的に構築しさえすれば監査品質の改善は自ずと図られると思込んでいたことから、監査品質の改善に向けてのリーダーシップを発揮していないという業務管理態勢の根本原因が認められた。

【事例2】

当監査事務所においては、品質管理態勢に不備が認められ、また、検証対象とした個別監査業務においても重要な不備を含む多数の不備が認められた。

個別監査業務の不備は、監査チームが不正リスクやグループ監査について監査の基準の求める水準を十分に理解していないといった個別監査業務の不備の共通原因によるものであった。また、個別監査業務の不備の共通原因は、品質管理担当責任者が品質管理の基準が求める品質管理のシステムの水準を十分に理解しておらず適切な品質管理のシステムを整備し運用する意識が不足していたこと、そして最高経営責任者は、監査調書の体系や雛形等の整備を適切に行うことで実施される監査手続が適切な水準になると考えており、合併により事務所の規模が拡大した後においても合併前と同様の品質管理の手法によって一定の対応は可能であると考えていたといった品質管理態勢の不備の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者は、合併により規模が拡大している中で、規模に応じて求められる業務管理態勢及び品質管理態勢の適切な水準を十分に理解しておらず、組織的な業務管理態勢及び品質管理態勢の整備に関し、迅速な対応をとることへの意識の不足という業務管理態勢に根本原因が認められた。

【事例3】

当監査事務所は、小規模であるにもかかわらず、設立以来、監査事業部を2つの部により構成し、各部の監査業務、財務及び人事を独立して管理しており、各部の独立性を優先する組織風土が醸成されている。また、常勤の監査実施者は社員のみであり、監査補助者は、全て実質的な非常勤職員である公認会計士となっている。

こうした状況のなか、当監査事務所においては、品質管理態勢に重要な不備を含む複数の不備が認められ、また、検証対象とした個別監査業務においても重要な不備を含む多数の不備が認められた。

個別監査業務の不備は、業務執行社員及び監査補助者が、監査の基準の求める水準を十分に理解しておらず、経営者の主張を批判的に検討するなどの職業的懐疑心が不足していることや、実質的な非常勤職員である監査補助者に法人への帰属意識や監査の品質の維持及び向上に対する意識が不足しているといった個別監査業務の不備の共通原因によるものであった。また、個別監査業務の不備の共通原因は、最高経営責任者及び品質管理担当責任者が、品質管理レビュー等での指摘事項に対して、同種の不備の発生を防止するために必要な原因分析の深度や方法を十分に理解していないことや、業務執行社員及び監査補助者には、豊富な実務経験があることから、十分な能力を有していると考え、過度に信頼しているといった品質管理態勢の不備の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、自らを含む全ての監査実施者に現行の監査の基準の趣旨に対する理解や、基準が求めている品質管理や監査手続の水準に対する理解が不足していることを認識していないことに加え、過去の品質管理レビュー等において、重大な指摘を受けていないことなどから、設立以来継続している現行の組織体制で問題ないと考え、監査事業部の統合などの一体的な業務運営の必要性や常勤の監査補助者の充実などの組織的な監査実施態勢の構築の必要性を認識していないといった業務管理態勢に根本原因が認められた。

上記に掲げた事例のとおり、不備の根本原因は、業務管理態勢や品質管理態勢に起因することが多く、不備を根本的に改善するためには、これらの態勢等を改善、向上させることが重要となる。

現在、大手監査法人などを中心に、監査法人のガバナンス・コードを踏まえて組織的運営の整備・強化に取り組んでいるところであるが、その実効性に十分留意して、監査の品質の確保・向上に資するものとなるよう努めるべきである。

(3) 根本原因の具体例

以下の事例は、「1. (2) 根本原因の究明」に示した根本原因の究明の事例も含め、検査において特定された根本原因の詳細な具体例である。

不備の改善に当たっては、これらの具体例を参考にしつつ、監査事務所の業務管理態勢に係る問題など、監査事務所全体としての根本的な問題点を改善し、本質的な監査の品質の確保・向上に取り組む必要がある。

[大手監査法人]

大手監査法人では、品質管理態勢は整備されているものの、その運用の実効性が課題である。

大手監査法人は数千人規模の人員が所属していることから、通常、事業部長等によって管理される数百人からなる複数の事業部門を設けて運営されており、また、地方を含め複数の事務所が存在しているという特徴を有している。

このような状況において、組織の末端まで品質管理の水準を向上させるためには、品質管理

態勢の形式（組織・手続）を整備するのみならず、最高経営責任者をはじめとした経営層が強いリーダーシップを発揮するとともに、監査の現場に近い各事業部等が、施策を監査チームまで浸透させることが必要である。しかし、これまで大手監査法人では経営層の品質管理に関する認識を含めたリーダーシップの不足や、事業部等の取組に問題が生じているなどの不備が認められていた。

大手監査法人では、近年において、これらの不備に対応するため、経営層のリーダーシップの下、品質管理担当責任者や品質管理部門等により、監査の品質を改善するための取組が進められてきた。また、その品質改善の取組を持続的なものとするため、実施主体を本部の品質管理部門等から、より監査の現場に近い各事業部等に移す傾向がみられており、各事業部等において、自主的に監査の品質を改善し、監査チームに浸透させる役割が増している。

しかしながら、経営層及び品質管理部門等は、監査の品質の改善のための取組において、各事業部の主体性を優先するとして、事業部に任せきりにしている状況や経営層及び品質管理部門等と各事業部とのコミュニケーションが十分に行われていない状況もみられている。この結果、各事業部等の実態把握が十分になされていない、改善策が適切に実施されているかどうかについて十分な検証がされていないといった問題が生じている場合があるため、経営層及び品質管理部門等は事業部における取組の状況を適切に把握し、改善策の浸透状況や実効性を十分に確認する必要がある。

これまでの審査会検査において確認された、大手監査法人における不備の根本原因の具体的な例として以下のようなものがある。

- 経営執行部は、業務執行社員に対し担当監査業務に主体的に関与することの重要性を伝えることや、業務執行社員の業務負荷を調整することで、業務執行社員は自らの役割を適切に果たすものと考えていた。また、経営執行部は、特に重要な領域について深度ある監査上の検討・対応を徹底することで、それ以外の領域についても監査チームがリスクの程度に応じて適切に対応するものと考えていた。このため、業務執行社員の業務に対する主体的な関与の向上や監査チームへの監査品質改善施策の浸透を十分に確認できていない。

（この例の根本原因の究明については、9ページの[大手監査法人]【事例1】も併せて参照のこと）



- 経営執行部は、前回審査会検査での指摘事項に対する根本原因分析の結果を踏まえた改善施策を主導する品質管理本部と監査事業部の品質管理担当社員とが、当該**改善施策の本来の趣旨・目的に沿った運用及び監査現場での改善効果の発揮に向けて、緊密に連携しているかを確認する必要性を十分に認識していなかった**。このため、品質管理本部及び監査事業部の品質管理担当社員間での十分な連携が実施されないままとなっていたことから、品質管理に係る改善施策の浸透状況や実効性を十分に検証できていない。（この例の根本原因の究明については、10ページの[大手監査法人]【事例2】も併せて参照のこと）
- 経営執行部は、メッセージの発信や研修などにより、被監査会社の重要なリスクを適切に見極め、リスクに焦点を当てた監査を実施することを繰り返し周知することで、監査チ

ーム等が現行の監査の基準で求められる監査手続の水準を適切に理解し、対応するものと考えていた。また、業務執行社員に対し、担当監査業務に主体的に関与することの重要性を伝えることで、業務執行社員としての役割を適切に果たすものと考えていたため、品質管理に係る施策の浸透状況や実効性を十分に検証できていない。（この例の根本原因の究明については、10 ページの〔大手監査法人〕【事例3】も併せて参照のこと）

NEW

- 経営執行部及び品質管理本部は、売上取引の各段階における不正の手口等の具体的かつ深度ある検討を実施するための施策、モニタリング等を実施すれば、収益認識に係る不正リスクへの対応を含む監査品質の改善に向けた施策が監査現場に浸透し、全ての監査チームにおいて、一定水準以上の監査品質が確保されるものと考えていたため、品質管理に係る施策の浸透状況や実効性を十分に検証できていない。

NEW

- 経営執行部及び品質管理本部は、全ての業務執行社員及び監査補助者が、公認会計士登録制度の意義や重要性を十分に理解しており、法人の外部に提出する資料に公認会計士資格や資格別の人数及び従事時間を記載する際には、適切な確認・集計等を実施しているものと考えていた。

[準大手監査法人]

準大手監査法人をみると、各法人において、品質管理態勢の整備を進めていることが認められるものの、総じて本部機能の強化が十分でない状況がみられる。また、法人トップの品質管理に係る認識が業容拡大のスピードに追いついていない状況や、監査業務を多数の非常勤職員に依拠している状況、特定の地区事務所の品質管理に課題がある状況もみられている。一方で、各法人は、その設立経緯や業務管理態勢及び規模が相違し、問題の根本原因はそれぞれに異なる。

したがって、各法人においては、自己の業容の趨勢や業務管理態勢などを十分に踏まえた上で根本原因を追究し、実効的な改善に迅速に取り組む必要がある。

これまでの審査会検査において確認された、準大手監査法人における不備の根本原因の具体的な例として、以下のようなものがある。

- 最高経営責任者は、業容を拡大させている中、本部組織が人員配置の十分性を検討できていない状況を把握しておらず、本部組織の機能強化や品質管理態勢の改善について、本部の各責任者に任せておけば適切に実施されると考えているなど、品質管理態勢の十分性や実効性を検証する意識が不足している。また、最高経営責任者及び本部の各責任者は、業務執行社員自らの責任において業務を遂行する意識や監査実施者全体のスキルの底上げが不十分であるにもかかわらず、監査現場における品質管理に係る施策の浸透状況や実効性を検証するための十分な態勢を構築していない。（この例の根本原因の究明については、11 ページの〔準大手監査法人〕【事例1】も併せて参照のこと）

- 業務運営は、各地域事務所でそれぞれ独立して行われている。具体的には、監査チームの編成のほか、社員報酬の決定、定期的な検証、監査業務の審査等について、それぞれの地域事務所で決定、実施するなど独立した業務管理態勢となっている。また、地域事務所間で社員及び職員の人事交流がほとんど行われていない。このような状況において、最高経営責任者は、法人の一体的な業務運営の必要性を認識し、本部の強化等を実施している。しかしながら、本部の役割が組織規程等で明確にされていないほか、本部に専任者を配置していないなど、本部機能を十分に発揮できる態勢となっておらず、一体的な業務運営を行うためには十分なものとなっていない。(この例の根本原因の究明については、11 ページの [準大手監査法人] 【事例 2】 も併せて参照のこと)
- 最高経営責任者は、監査の品質の改善施策の立案や実施に当たって、監査の品質の維持・向上を担う人材の育成を図る必要性を重視するとともに、代表就任時より、過度に強いリーダーシップの発揮を避け、品質管理部門や監査事業本部が自主的に活動することも重視していたため、改善を迅速に進める意識が不足していた。

また、経営執行部においても、経営執行会議等におけるディスカッションを通じて課題の整理と共有を行うことで、品質管理部門と監査事業本部の連携がとれていると考え、監査の品質の改善を進めるに当たり、各部の自主性を尊重したため、両部間の強い連携の必要性についての認識が不足していた。さらに、経営執行部は、一部の地区事務所の監査の品質に関して問題意識を有していたものの、地区事務所が自主的に改善を図ることができると考えたため、改善に必要な人材を手配するなど、地区事務所に対し積極的にサポートを行う意識が不足していた。(この例の根本原因の究明については、12 ページの [準大手監査法人] 【事例 3】 も併せて参照のこと)

NEW

- 経営会議メンバーは、専門要員の監査業務の割当ての変更、業務執行社員等の関与割合に対するモニタリングの導入、監査補助職員の増員等の実施により、人的及び時間的なりソースに係る問題は解消したものと思込んでいる。そのため、品質管理担当責任者及び監査事業部門長は、監査現場の実態を的確に把握した上で、監査業務ごとの人的及び時間的なりソースの十分性を検証する必要性を認識していない。

NEW

- 経営会議メンバーや品質管理担当責任者は、個別監査業務の実施に当たり、識別すべき不正リスクの有無を慎重に検討する姿勢、経営者が採用する重要な仮定等を批判的に検討する姿勢並びに審査担当社員及びモニタリング担当社員等が監査チームの見解を客観的に評価する姿勢が前回審査会検査以降も改善されていない状況を認識しておらず、前回審査会検査の結果に対応した改善施策を実施すれば法人全体の品質管理は改善・向上するものと思込んでいるなど、その実効性を詳細に把握・検証する意識が不足している。

[中小規模監査事務所]

中小規模監査事務所は、その規模や成り立ちも様々であり、品質管理態勢の整備・運用の水準も事務所によって異なる。しかし、組織が比較的小さく、品質管理などにおいて組織的に監査チームの支援を行うことが難しいことは共通しており、業務の運営や品質管理の水準が、最

高経営責任者も含めその監査事務所に所属する個人の力量や、所属する人員と事務所の関係に大きく依拠する場合が多いことが特徴として挙げられる。

このようなことから、最高経営責任者の品質管理に対する認識や関与度合いの低さが、事務所全体の品質管理の風土に影響を与えている場合が少なくないため、最高経営責任者が品質管理においてリーダーシップを発揮することが重要である。なお、近時の検査においては、最高経営責任者及び品質管理担当責任者が、「自らを含む全ての監査実施者に現行の監査の基準に対する理解や、基準が求めている品質管理や監査手続の水準に対する理解が不足していることを認識していない」ことや「品質管理レビュー等での指摘事項に対して、同種の不備の発生を防止するために必要な原因分析の深度や方法を十分に理解していない」ことが特徴として見受けられる。

これまでの中小規模監査事務所の審査会検査において確認された不備の根本原因の具体的な例は以下のようなものであり、大別して以下の3つの類型に分けられる。

- ・最高経営責任者及び品質管理担当責任者の品質管理に対する認識不足に関連する事例
- ・合併等の監査事務所の経営環境の変化等を理由とする事例
- ・監査事務所の組織風土を理由とする事例

(1) 最高経営責任者及び品質管理担当責任者の品質管理に対する認識不足に関連する事例



- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、過去の品質管理レビューにおける指摘に重大な事項は含まれていないとの認識から、不備の発生原因の根本的な分析を行っておらず、内部規程や改善施策に係るチェックリスト等を整備し、その内容を研修や全体会議を通じて周知すれば、当該規程類に即した監査業務が実施され、監査品質はおのずと改善されると思い込んでいる。

また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、審査及び定期的な検証の担当者が実施する改善措置の実施状況の確認に関し、自ら当該確認の状況を検証する意識が不足していることに加えて、業務執行社員が自らの責任において監査現場における改善施策の実施状況を確認する意識が不足しているなど、監査品質の改善に向けたリーダーシップを発揮しておらず、法人全体で監査品質の維持・向上を図る意識が希薄なものとなっている。

さらに、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、現行の監査の基準が求める手続の水準に対する理解が、自らを含む監査実施者に不足していることを認識していない。(この例の根本原因の究明については、12ページの[中小規模監査事務所]【事例1】も併せて参照のこと)

- 最高経営責任者は、社員評価に際し、業務執行社員・審査担当社員としての担当社数や新規に契約した被監査会社の件数等の定量的な指標を重視し、監査業務の品質を評価していないなど、監査業務の品質を重視した品質管理のシステムの整備・運用に向けた意識が不足している。



- 最高経営責任者を含む各社員は、他の社員が実施した個別監査業務の品質を批判的に検討する姿勢に欠けるなど、法人全体における監査品質を改善・向上する意識が不足してい

ることから、監査調書の査閲、監査業務に係る審査、定期的な検証、品質管理レビューでの指摘事項に対する改善施策等の実施に際し、法人全体の監査品質の改善・向上に向けた社員としての職責・役割を十分に果たしていない。

- 最高経営責任者は、監査報告書の提出期限内に、無限定適正意見を表明することを最優先と考え、職業的専門家としての正当な注意を払っておらず、また、財務諸表の信頼性を担保するという監査事務所として社会から期待された役割と責任を果たす意識が不足している。品質管理担当責任者を含むその他の業務執行社員は、最高経営責任者の考えに同調し、最高経営責任者を含む他の業務執行社員への牽制を行っていない。
- 当監査法人は、関係会社等を通じて非監査業務を広範に展開している。このような状況の中、最高経営責任者を含む各社員は、個別監査業務の実施に際し、主体的に監査業務に関与する姿勢が不足しているほか、自らを含む監査実施者が、監査の基準や現行の監査の基準が求める手続の水準に対する理解が不足していることを認識できていないなど、監査品質を重視する意識が希薄なものとなっている。
- 最高経営責任者は、直近の品質管理レビューで重要な不備事項を指摘されているにもかかわらず、個別監査業務の品質や監査実施者の専門的能力について適切な評価を実施しておらず、現行の監査の基準で要求される水準に関する理解・知識が不足している社員に上場会社の業務執行社員や審査担当者を長期間継続させているなど、実効的な品質管理のシステムを構築していない。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、大手監査法人で勤務経験がある公認会計士の採用や、当監査法人が受講を求めている研修等を通じて、現行の監査の基準が求める手続の水準に対する理解が法人内部で十分に浸透しているものと思い込んでいる。また、品質管理担当責任者は、各種監査調書様式や「自主点検チェックリスト」等の監査品質を改善するためのツールを提供しさえすれば、社員及び職員が当該ツールを適切に利用するものと思い込み、当該ツールの利用状況を直接確認するまでの必要性はないものと考えていたことから、監査品質の維持・向上を図る姿勢が不足している。
- 品質管理担当責任者は2年ごとに交代しているが、現在の責任者は、従前の責任者が行っていた定期的な検証等の業務を主に担当すればよいとの認識から、品質管理全体に主体的に関与する意識が不足している。このため、品質管理業務の各担当者への指示等が不十分となっているなど、品質管理を統括する役割を十分に果たしていない。また、最高経営責任者は、このような品質管理の実施態勢を認識していたにもかかわらず、実効的な実施態勢を構築しようとしていない。

(2) 合併等の監査事務所の経営環境の変化等を理由とする事例

- 最高経営責任者は、合併により規模が拡大している中で、規模に応じて求められる業務管理態勢及び品質管理態勢の適切な水準を十分に理解しておらず、合併により規模が拡大した監査事務所の品質管理においても、合併前の管理手法によって一定の対応は可能であると考えている。そのため、組織的な業務管理態勢及び品質管理態勢の整備に関し、迅速

な対応をとることへの意識が不足している。（この例の根本原因の究明については、13ページの[中小規模監査事務所]【事例2】も併せて参照のこと）

- 当監査事務所は、近年合併を行っているが、最高経営責任者は、人事評価、報酬、監査チームの編成等に関し、一体的な法人運営を行う必要があるとしているにもかかわらず、早期に実現させる重要性を認識していない。
- 当監査事務所は、上場会社を含む監査業務を増加させており、監査業務のリスクが高まりつつある。しかし、最高経営責任者は、被監査会社及び新規監査契約締結会社のリスク評価を適切に行うという姿勢が欠けているなど、品質管理の責任者として、品質管理態勢の構築に対しリーダーシップを発揮していない。
- 監査業務数は每期増加し、最近では、リスクの高い上場会社と新規に監査契約を締結しているが、常勤の監査実施者は少数の社員のみであり、監査補助者も非常勤職員に依拠しているため、社員は各自の担当する監査業務にかかりきりとなっており、品質管理業務に十分に関与できていない。

(3) 監査事務所の組織風土を理由とする事例

- 当監査事務所は、小規模であるにもかかわらず、設立以来、監査事業部を2つの部により構成し、各部の監査業務、財務及び人事を独立して管理しており、各部の独立性を優先する組織風土が醸成されている。また、常勤の監査実施者は社員のみであり、監査補助者は、全て実質的な非常勤職員である公認会計士となっている。

このような状況において、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、自らを含む全ての監査実施者に現行の監査の基準の趣旨に対する理解や、基準が求めている品質管理や監査手続の水準に対する理解が不足していることを認識していないことに加え、過去の品質管理レビュー等において、重大な指摘を受けていないことなどから、設立以来継続している現行の組織体制で問題ないと考え、監査事業部の統合などの一体的な業務運営の必要性や常勤の監査補助者の充実などの組織的な監査実施態勢の構築の必要性を認識していない。

（この例の根本原因の究明については、13ページの[中小規模監査事務所]【事例3】も併せて参照のこと）

- 当監査事務所は、金融庁から発出された業務改善命令（業務管理体制の改善）や、協会の品質管理レビューで複数回の改善勧告を受けて、業務改善に取り組んでいる。

このような状況の中、当監査事務所では、各社員の個人事務所等における非監査業務への従事割合が高く、当監査事務所の監査の品質の維持・向上に向けた意識が希薄なものとなっていることから、上記の改善勧告等を法人の業務運営の根幹に関わる問題として認識していない。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、監査の品質の改善に向けてリーダーシップを発揮していないなど、品質管理のシステムを有効に機能させる態勢を構築する意識が欠如している。さらに、当監査事務所の各社員は、自らが関与していない個別監査業務における品質の改善状況を監視する必要性を認識していないなど、法人の業務運営に対する社員としての意識が欠如している。このように、当監査事務所においては、社員同士が互いに牽制し、監査の品質の維持・向上を図る組織風土が醸成されておらず、

組織的監査を実施できる態勢となっていない。

- 最高経営責任者は、法人運営について、最高経営責任者、審査担当責任者及び品質管理担当責任者で重要な審議事項等を検討すれば、他の社員に対して当該審議事項等の情報を共有する必要はないと考えており、各社員が協働して監査の品質の維持・向上を図るといふ組織風土の醸成に努めておらず、組織的監査が実施できる態勢を構築していない。
- 当監査事務所の社員は、特定の上場被監査会社の監査業務に長期間従事する中で、被監査会社が置かれている企業環境等に照らして、監査リスクを慎重に見極める姿勢が不足している。
- 当監査事務所は、他の監査事務所での監査経験のない少数の社員及び職員により構成されており、法人設立以来の運営態勢を踏襲している。また、長年にわたって数社の上場会社を主な被監査会社としており、当監査事務所の業務収入に占める当該各上場被監査会社からの監査報酬の割合（報酬依存度）が高くなっている。

このような状況において、最高経営責任者兼品質管理担当責任者は、法人設立以前から続く被監査会社との関係の維持・継続を最優先に考えており、被監査会社に長く変動はないことから、実施した監査や法人運営に問題がないと思込んでいる。また、監査の品質や職業倫理・独立性など公認会計士に求められる資質を重視する意識が不足しているほか、組織的な業務運営や品質管理態勢を構築する必要性を認識していない。さらに、最高経営責任者兼品質管理担当責任者のみによる法人運営が常態化しており、最高経営責任者兼品質管理担当責任者以外の社員は、社員としての職責を果たす必要性を認識していない。

- 当監査事務所は2つの監査部門により構成され、各監査部門の監査業務、財務及び人事は、各監査部門のトップである代表社員が独立的に管理している。各監査部門の代表社員は、実質的に各監査部門の前任の代表社員の指名により決定されているなど、各監査部門の独立性を優先する組織風土が醸成されている。当監査事務所は、最高経営責任者を品質管理の最終責任者としているが、最高経営責任者は、一体的な品質管理に向けたトップの方針を明確に示さず、実効性ある本部組織の構築に向けたリーダーシップを十分に発揮していない。
- 当監査事務所は、大手監査法人において同僚であった社員により設立されている。最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、監査事務所が少数の社員で構成されていることから各社員の能力を把握できており、各自能力を発揮していると思込んでいる。また、これまでに実施された品質管理レビューで重要な指摘を受けていないことから、監査事務所の規模に応じた必要最低限の品質管理態勢は構築できているものと認識している。そのため組織的な品質管理態勢を構築する必要性を十分に認識していない。
- 当監査事務所の各社員及び職員は、職業的専門家としての誠実性・信用保持の重要性に対する認識が著しく不足しているため、審査会検査で検証対象とした全ての個別監査業務について、不適切な検査対応が行われるなど、各社員及び職員は法令、倫理規則、内部規程等を遵守して業務を遂行する意識が欠如していることから、最高経営責任者は、職業倫理の遵守を重視する組織風土を醸成できていない。

NEW

2. 監査法人のガバナンス・コードへの対応

会計監査を取り巻く経済社会情勢を踏まえて、会計監査の信頼性確保や公認会計士の一層の能力発揮・能力向上に資するため、上場会社等の監査を行う監査事務所に関する登録制度の導入等を内容とする「公認会計士法及び金融商品取引法の一部を改正する法律」が令和4年5月に成立・公布されたほか、これに伴う関連政府令が令和5年1月に公布され（施行は同年4月）、上場会社等の監査を行う監査事務所に対して、監査法人のガバナンス・コードに沿った業務を実施する体制や充実した情報開示を行うための体制を整備することが義務付けられた。

監査法人のガバナンス・コードは、平成29年に制定されたが、上記法令を踏まえて、監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会において議論が行われ、①上場会社等の監査を行う中小監査法人による受け入れに馴染む工夫や対外的な開示の促進、②監査法人のグローバル化等に対応した開示の充実等を図ることを目的に、監査法人のガバナンス・コードの内容が監査法人の規模・特性等に応じた実効性のある規律を求めるものとなるよう、令和5年3月に改訂された。

監査法人のガバナンス・コードは、上場会社等の監査を行う監査法人における組織的な業務運営を念頭に策定されているが、その以外の監査法人において自発的に適用されることも妨げないとしている。その上で、各監査法人が、監査法人のガバナンス・コードを実践し、実効的な組織運営を実現するかについては、それぞれの規模・特性等を踏まえた自律的な対応が求められている。

なお、監査事務所の規模に応じた対応状況等に関しては、「令和5年版モニタリングレポート」として公表しているため、併せてご参照いただきたい。

3. 品質管理基準等の改訂への対応

我が国の監査に関する品質管理基準（以下、「品質管理基準」という。）については、国際的な品質管理に関する基準である「国際品質マネジメント基準1」（監査事務所の品質マネジメント・ISQM1）、「国際品質マネジメント基準2」（審査・ISQM2）及び「財務諸表監査の品質管理」（ISA220）の改訂等を踏まえ、「品質マネジメントシステム」（監査事務所において、①品質目標を設定し、②品質目標の達成を阻害する品質リスクを識別して評価し、③評価した品質リスクに対処するための方針又は手続を定め、運用し、④不備があれば根本原因分析に基づき改善するとの管理手法）の導入などを内容とする「監査に関する品質管理基準の改訂に係る意見書」（令和3年11月16日）が、企業会計審議会から公表されている。改訂品質管理基準は、令和5年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間（公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、令和6年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間）に係る財務諸表の監査からの実施が求められている。

また、改訂品質管理基準を適用するに当たって必要となる実務の指針については、品質管理基準報告書第1号実務ガイダンス第3号「監査事務所及び監査業務における品質管理並びに監査業務に係る審査に関するQ&A（実務ガイダンス）」及び品質管理基準報告第1号実務ガイ

ダンス第4号「監査事務所における品質管理に関するツール（実務ガイダンス）」が令和5年2月に協会から公表されている。

監査事務所においては、品質管理基準等の改訂に対し、適切な対応・準備が求められる。

なお、監査事務所の規模に応じた対応状況等に関しては、「令和5年版モニタリングレポート」として公表しているので、併せてご参照いただきたい。