

品質管理レビューの一層の機能向上に向けて

—— 日本公認会計士協会による品質管理レビューの実態把握及び提言 ——

平成 1 7 年 2 月 8 日

公認会計士・監査審査会

品質管理レビューの一層の機能向上に向けて

—— 日本公認会計士協会の品質管理レビューの実態把握及び提言 ——

目 次

はじめに

1. 経緯	・・・ 1
2. 構成	・・・ 1
3. 留意点	・・・ 2

第一部 日本公認会計士協会が実施している品質管理レビュー制度

1. 制度発足の経緯	・・・ 3
2. 品質管理レビュー制度の概略	・・・ 5

第二部 品質管理レビューの実態分析と提言

1. 基本的な視点	・・・ 9
2. 品質管理レビューの現況及び成果	・・・ 10
(1) 品質管理レビューの現況	・・・ 10
(2) 品質管理レビューの成果	・・・ 16
3. 品質管理レビューの機能向上のための課題	・・・ 18
(1) 品質管理レビューに係る制度・組織	・・・ 18
① レビューチーム	・・・ 18
② 品質管理に係る協会機関の機能発揮	・・・ 20
③ 品質管理レビュー制度の基本的な姿勢	・・・ 23
④ 品質管理レビューに係る情報開示	・・・ 24
(2) 品質管理レビューに係る基準・手続	・・・ 26
① レビュー報告書等における判断基準の統一性	・・・ 26
② 監査事務所における審査体制	・・・ 28
(3) 品質管理レビューの運用・実施	・・・ 30
① 監査会計規範への準拠性	・・・ 30
② リスク・アプローチに基づく監査計画及び監査手続	・・・ 32

③ 個々の監査業務に係る被監査会社の選定方法	・・・ 35
④ 意見形成過程に係るレビュー手続の実施	・・・ 40
⑤ 事後審査への対処	・・・ 41
⑥ 改善勧告事項に対するフォローアップ	・・・ 44
(4) 監査人の独立性に関する事項	・・・ 47
① 監査人の身分的独立性	・・・ 47
② 監査人の経済的独立性	・・・ 49
(5) 品質管理レビューに関連する体制整備	・・・ 50
おわりに	・・・ 53

(参考資料)

I 審査基本方針等

II 法令諸規則等 (抜粋)

1. 関係法令

- (1) 公認会計士法
- (2) 証券取引法
- (3) 財務諸表等の監査証明に関する内閣府令
- (4) 監査法人に関する内閣府令
- (5) 公認会計士等に係る利害関係に関する内閣府令
- (6) 日本公認会計士協会に関する内閣府令

2. 日本公認会計士協会規則等

- (1) 日本公認会計士協会会則
- (2) 倫理規則
- (3) 品質管理レビュー基準

3. 監査基準等

- (1) 監査基準
- (2) 監査基準委員会報告書第 12 号「監査の品質管理」
- (3) 監査委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」

III 別添資料

1. 品質管理レビューの実施体制 (平成 15 年度)
2. 品質管理レビューの業務フロー

はじめに

1. 経緯

- (1) 公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という。）は、監査の質の確保と実効性の向上を図るため、平成 15 年の改正公認会計士法に基づき、従来の公認会計士審査会が抜本的に改組され、平成 16 年 4 月 1 日に発足した合議制の機関である。
- (2) 審査会は、日本公認会計士協会（以下「協会」という。）がこれまで行ってきた監査の質を向上させるための公認会計士又は監査法人（以下「監査事務所」という。）に対する調査活動（品質管理レビュー）の報告に対して、これを審査し必要に応じて検査すること（モニタリング）を主たる業務の一つとするものであるが、平成 16 年 6 月 29 日、これに係る審査基本方針等を「監査の信頼性確保のために一審査基本方針等一」として策定し公表した。
- (3) 上記の審査基本方針等においては、わが国の監査の質の確保と実効性の向上に資するため、審査会がモニタリング業務を実施していくに当たり、審査会の発足初年度（平成 16 事務年度）においては、協会からの品質管理レビューの報告に対する継続的な審査活動を行うことに加え、協会による品質管理レビューの一層の機能向上を図る見地から、これまでの品質管理レビューについて深度ある実態把握を行い、その成果及び実効性について検討・評価を行うこととした。
その目的は、審査会の審査活動及び協会による品質管理レビューにその結果を反映させ、今後の監査の信頼性を早期に回復させることにある。
- (4) 審査会は、この審査基本方針等に基づき、平成 16 年 7 月以降、協会の協力も得てこれまでの協会による品質管理レビューに対する実態把握の作業を精力的に行ってきた。このたび当該実態把握の結果を取りまとめるに至ったことから、その内容を報告書として明らかにすることとした。

2. 構成

本報告書は第一部及び第二部により構成されている。第一部では協会が実施している品質管理レビュー制度について記述する。第二部は品質管理

レビューの審査会による実態分析と、それに基づく提言を記述する。

審査会としては、協会において審査会の提言を受け止め、平成 16 年 4 月 1 日より実施されている法的に位置付けられた現行の品質管理レビューに可能な限り早期に反映されることを要請する。

3. 留意点

本報告書の記載内容に関しては、下記事項に留意していただきたい。

- (1) 実態把握作業は、制度発足後 5 年間（平成 11～15 年度）にわたり協会が実施してきた品質管理レビューを対象として行ったものである。この期間における品質管理レビューについては、改正公認会計士法の施行前であり法的に位置付けられたものではなく、協会が自主規制機関として自主的に行ってきたものである。

その際協会は、レビュー対象となる監査事務所との間で、監査事務所の作成した文書及び特定の事務所名及び被監査会社名は公開しないことに合意している。今回の実態把握において前提とした資料は、以上の合意を前提として、協会が審査会に協力するため自ら作成した資料を、守秘義務に配慮して一定の加工をした上で自主的に提出したものである。

- (2) 本報告書において明示的に記載された事項以外の品質管理レビューに関する事項については、審査会として、問題とすべき事項が存在しない、あるいは容認したと判断したものではない。

- (3) なお、本報告書において適用している各種規則や用語については、実態把握作業の対象となった平成 15 年度末までの各種規則及び用語をそのまま使用している。

第一部 日本公認会計士協会が実施している品質管理レビュー制度

1. 制度発足の経緯

(1) バブル崩壊後急激に悪化した日本経済の下で、大規模金融機関の破綻、ゼネコンをはじめとする事業会社の相次ぐ倒産などが表面化した。その中において公認会計士についても、被監査会社と癒着し粉飾決算の共犯に問われる者、あるいは大型脱税を指南し自らも脱税の疑いをもたれる者などが出て、逮捕される事件も発生するに至った。

こうした一連の事件は、公認会計士に対する社会的信頼を失墜させることになり、公認会計士の機能、役割への疑いと共に、その存在意義が問われる事態となった。

また、一方では、企業の国際化・多角化や財務活動の複雑化等の企業活動の変化により、監査難度が増大し、プロフェッショナルである公認会計士による監査の有効性に社会の注目が集まり、適正な監査の実施と投資者及び債権者への信頼性ある財務情報の提供の充実が求められることとなった。

(2) これらの状況を受け、平成9年4月、大蔵省の公認会計士審査会（当時）は、協会の提案を基礎として、市場機能の有効な発揮のための適切なディスクロージャーの確保について検討し、「会計士監査の充実に向けての提言」により10の具体的施策等を提言した。この提言において、公認会計士監査のグローバル化への対応として「監査の品質管理基準（クオリティコントロール）の整備と実務への反映」、及び協会の指導監督機能を発揮するために「監査法人・会計士の監査に対する事後的審査の実施」が求められた。

(3) 協会は、同年7月、現在の品質管理基準となっている実務指針「監査の品質管理」及び「銀行等金融機関監査の品質管理に関する実務指針」を作成するとともに、アメリカとカナダに調査団を派遣し事後的審査制度の調査を実施した。

その結果、監査事務所が互いにレビューするアメリカ方式のピアレビューではなく、カナダ方式の会計士協会によるレビューを採用することとする一方、レビューに係る基準、手続及びマニュアル類は米国を範とした規定等に基づき実施することとした。平成10年7月には、品質管理レビュー制度導入に向けた協会会則の改正及び品質管理委員会規則の制定を行い、同年11

月に品質管理委員会を発足させた。そして、平成11年3月には品質管理レビュー基準及び品質管理レビュー手続が作成され、同年4月、監査に対する社会的信頼を維持・確保するため、協会の自主規制としての品質管理レビュー制度が開始された。

- (4) 品質管理レビューは、公開会社の監査を担当している監査事務所を対象とし、向こう2年間で対象監査事務所全てに実施することとされた。ただし、この間は経過措置期間として、公開会社30社以上を監査している大規模監査法人以外の監査法人及び個人の公認会計士事務所においては、監査事務所としての品質管理についてのみレビューし、個々の監査業務はレビューの対象から除かれた。

米国公認会計士協会（AICPA）においては、レビュー初年度から10年間にはレビューを受けるか否かは各監査事務所の任意であったが、SEC（米国証券取引委員会）の強力な要請により、平成2年7月からはSEC登録会社を監査している事務所は強制されることとなった。

これに対し我が国においては、公開会社を監査している監査事務所すべてについて、平成11年のレビュー制度導入初年度からレビューを受けなければならないこととし、その代わりに当初は経過措置が設けられた。平成13年度からは全ての監査事務所に対し、「監査事務所としての品質管理」及び「個々の監査業務の品質管理」についてのレビュー、いわゆるフルレビュー（注）が実施された。

（注）フルレビュー

協会は、証券取引法による公開会社を監査するすべての監査事務所に対して「監査事務所としての品質管理」と「個々の監査業務の品質管理」についてのレビューを行うことを、通称「フルレビュー」と呼んでいる。

ちなみに、品質管理レビュー制度導入時の経過措置として、品質管理レビュー基準には、平成11年3月31日現在において監査契約を継続している公開会社が30社に満たない監査事務所については、平成11年4月1日から平成13年3月31日までの期間に実施する品質管理レビューにおいては、個々の監査業務の品質管理を評価するためのレビュー手続は実施しないこととされていた（平成11年3月24日付品質管理レビュー基準5. (3)。平成16年5月18日改訂により当該経過措置は削除された。）。

- (5) その後、近年における我が国の不良債権問題や米国の不正会計事件を受け、公認会計士監査については、協会による自主規制としての監視・監督の限界が指摘され、独立した第三者機関又は行政による監督の強化の必要

性が認識されるに至り、平成 14 年 12 月、金融審議会公認会計士制度部会は「公認会計士監査制度の充実・強化」において、以下のように報告している。

現在、監査法人などの内部管理・審査体制については、公認会計士協会が「品質管理レビュー」制度によって、適正かつ厳正な指導・監督に取り組んでいるところである。

しかしながら、「自主規制」としての限界があるのではないかという指摘や制度運営の公平性・中立性・有効性の観点から十分であるかどうかとの指摘もある。

こうした観点から、「品質管理レビュー」については、国際的な動向も踏まえつつ、公平性・中立性・有効性の一層の向上を図り、ひいては「自主規制」の実効性を高めるべく、公認会計士協会から独立した行政によるモニタリングを制度的に導入することが適切である。

その際、その担い手としては、例えば、公認会計士の懲戒処分の調査審議の機能を担っている有識者の合議制機関である公認会計士審査会の活用が一案として考えられる。

これを背景に、平成 15 年 5 月、公認会計士法の改正が行われ、これまで協会が自主規制として行ってきた品質管理レビュー制度の一層の機能強化、監査法人等の品質管理の適切な整備・運用といった観点から、当該制度を法的に位置付け、審査会のモニタリングの対象とした。

2. 品質管理レビュー制度の概略

品質管理レビューの具体的な実施体制等は以下のとおりである。

(1) 品質管理レビューの実施体制

レビュー制度の実施運営は、品質管理委員会、レビューチーム及び品質管理審議会により行われる（別添資料 1 参照）。

① 品質管理委員会は、協会長を委員会の会長とし、会長が会員の中から委嘱する者により構成される（協会会則第 88 条）。

その主な機能は以下のとおりである。

- イ. 品質管理レビュー基準及び手続の立案、レビューチームへの指示・監督等
 - ロ. 監査事務所における品質管理レビューの状況についての品質管理審議会への定期的報告及び外部公表
 - ハ. 監査事務所における品質管理上の問題点の検討、必要に応じた調査、及び勧告
- なお、レビュー結果は、同委員会内に設けられる複数の作業部会により審査される。

- ② レビューチームは、主席レビューアーを筆頭に構成される。レビューアーは、監査事務所の品質管理を担当した経験のある会員、10年以上監査業務の経験を有する会員を対象に協会により募集・任命され、フルタイムの専任者として従事している。

なお、平成16年4月1日以降、品質管理レビューは公認会計士法において法的に位置付けられたため、品質管理委員会には審査会が行うモニタリングに対応するための業務や、レビュー対象である監査事務所の拡大に対応できるよう人員の増強策が要請された。このため、協会は平成15年12月2日付で協会会則を改正し、品質管理委員会の定員枠を16名から31名に拡大し、審査案件の増加に対応できる体制を整備した。平成16年11月現在、品質管理委員会は、委員会の会長を含め17名に、また、レビューアーは10名にそれぞれ増員された。

- ③ 品質管理審議会は、会員以外の学識経験者5名と協会長の指名する会員1名の計6名で組織する第三者機関である（協会会則第88条の3）。その職務は、品質管理委員会からその活動状況の報告を受け、品質管理レビューが適切に行われているかどうかを検討・評価し、その結果を品質管理委員会に勧告することである。

（注）協会は、我が国の実情に鑑みてアメリカ型の各事務所がお互いに、その品質管理の状況をレビューし合うファーム・オン・ファームの方式によらずカナダ型の協会が専任のレビューチームを組織して行う方式によることとしたが、アメリカ型の第三者機関である公共監視委員会（POB）を模した品質管理審議会を設置することとした。

- ④ なお、品質管理レビューにおける具体的業務の主な流れは以下のとおりである（別添資料2参照）。
- イ. レビューチームによるレビュー年次計画の立案

- ロ. 品質管理委員会によるレビュー年次計画の審議・決定
- ハ. レビューアーによる品質管理レビューの実施(監査事務所への往査)
- ニ. レビューアーによるレビュー実施結果の取りまとめ(レビュー報告書(案)及び改善勧告書(案)の起草)
- ホ. 審査作業部会によるレビュー実施結果の審査
- ヘ. 品質管理委員会によるレビュー報告書(案)及び改善勧告書(案)の審査・承認及び監査事務所への提示
- ト. 監査事務所によるレビュー報告書(案)及び改善勧告書(案)に対する回答書草稿の作成並びに品質管理委員会への提出
- チ. 品質管理委員会によるレビュー報告書及び改善勧告書の最終的承認並びに監査事務所への送付
- リ. 監査事務所によるレビュー報告書及び改善勧告書に対する回答書の作成並びに品質管理委員会への提出

(2) 品質管理レビュー制度の目的

協会は、監査業務の公共性に鑑み、監査事務所が行う監査の品質管理状況をレビューし、その結果を通知し、必要に応じて改善勧告を行うとともに、当該勧告に対する改善状況の報告を監査事務所より受ける。これらにより、公認会計士による監査業務の適切な質的水準の維持・向上を図り、監査に対する社会的信頼を維持・確保する(協会会則第 87 条第 1 項、第 88 条第 1 項)。

なお、この品質管理レビュー制度は、指導的・教育的性格を有するものであり、摘発・懲戒を目的とするものではないものと位置づけられている(協会会則第 87 条第 2 項)。

(3) 品質管理レビューとは

品質管理レビューとは、監査事務所が行う監査の品質管理の状況や、その管理体制、すなわち監査の品質管理基準への準拠状況を協会がレビュー(チェック)するものである。

監査の品質管理とは、公認会計士法等の諸法令、監査基準及び協会会則・規則・実務指針等のほか、監査事務所としての監査業務の品質管理に係る内部規程に準拠して監査が適切に実施されていることを確認するために、監査事務所及び監査従事者が継続的に行う監査の管理活動である(監査基準報告書第 12 号「監査の品質管理」第 2 項)。

監査の品質管理には「監査事務所としての品質管理」と「個々の監査業務

の品質管理」がある。監査事務所としての品質管理は、個々の監査業務の品質管理を担保するものであり、この両者の品質管理が相俟って、監査の品質管理が確保される（同第3項）。監査事務所は、法令等及び監査の基準に従ってすべての監査業務が適切に実施されるようにするため、監査事務所としての品質管理の方針と手続を適切に策定し、実行しなければならない（同第4項）。

また、監査責任者（監査法人においては関与社員をいう）は、個々の監査業務の遂行を統括する責任者として、監査事務所としての品質管理の方針と手続を遵守するとともに、監査の基準が求める質的水準を維持して、効果的かつ効率的に監査を実施するため、個々の監査業務についてその品質管理を実行しなければならない（同第23項）。

また、品質管理レビューにおいては、監査事務所が監査業務の遂行に当たって準拠すべき規範を、集合的に「監査会計規範」(注)とし、その準拠状況を評価する（品質管理レビュー手続第17項）。

(注) 監査会計規範

公開会社にかかる証券取引法第193条の2に基づく監査業務にかかる監査の品質管理の方針と手続を対象とする品質管理レビューでは、監査業務の遂行における以下に例示列挙した諸規範に対する準拠の状況を評価する必要がある。

(一般的な規範)

- (1) 公認会計士法、同施行令、公認会計士に係る利害関係に関する省令、日本公認会計士協会会則、日本公認会計士協会倫理規則等の公認会計士及び監査法人の職業的専門家としての倫理規範等
- (2) 監査基準及び中間監査基準の他、監査基準委員会報告書等の日本公認会計士協会が公表した監査関係の委員会報告等の一般に公正妥当と認められた監査基準
- (3) 企業会計原則、企業会計審議会が公表した会計基準、日本公認会計士協会が公表した会計関係の委員会報告等の一般に公正妥当と認められた会計基準
- (4) 商法における会社の計算にかかる条項等の企業会計にかかる商法関連法規

(証券取引法監査に関連する規範)

- (5) 証券取引法、同施行令、企業内容等の開示に関する内閣府令等
- (6) 監査証明府令等
- (7) 財務諸表等規則、連結財務諸表規則、中間財務諸表等規則、中間連結財務諸表規則等

(平成13年9月4日改訂「品質管理レビュー手続」第17項)

第二部 品質管理レビューの実態分析と提言

1. 基本的な視点

協会による品質管理レビューに対する当審査会の実態把握は、以下の基本的視点から実施した。

(1) 監査の質の確保と実効性の向上を図るため審査会が新たに設立された趣旨を勘案し、次の視点から作業を進める。

- ① 近年、監査の公正性と信頼性が強く求められるという国際的な潮流を背景として、わが国においても公認会計士監査制度の充実・強化の必要性が叫ばれる中、平成 15 年の公認会計士法改正により当審査会が設立されたという設立趣旨を踏まえ、公平性・中立性・有効性の観点から必要と考えられる品質管理レビューの改善点を見出していく。
- ② 審査会の定めた審査基本方針等にあるように、協会による品質管理レビューの一層の機能向上を図るため、品質管理レビューの既存の枠組みにとらわれることなく、投資者及び債権者に対し信頼性ある財務情報を提供するという公益的立場に立ち、品質管理レビューの実態を分析する。

(2) 前述の経緯により協会による品質管理レビュー制度が発足することとなった意義を勘案し、次のような視点により作業を進める。

- ① 協会会則第 87 条第 1 項において「本会は、法第 46 条の 9 の 2 の趣旨を踏まえ、監査業務の公共性に鑑み、会員の監査業務の適切な質の水準の維持、向上を図り、もって監査に対する社会的信頼を維持、確保するため、(以下略)」と規定された品質管理レビューの意義・目的を達成できるようにレビュー制度が整備・運用されているかを検証する。
- ② 監査事務所における監査業務の遂行に当たっての監査会計規範への準拠状況に対して、品質管理レビューが品質管理レビュー基準等に従って適切に行われているかを検証する。
- ③ 監査の公正性と信頼性の向上という国際的な潮流を考慮し、監査事務所における監査業務に係る品質管理が適切かつ有効に実施されるための体制整備に関し、品質管理レビューがなされているかを検証する。

2. 品質管理レビューの現況及び成果

(1) 品質管理レビューの現況

① 品質管理レビューの実施状況

品質管理レビューは、経過措置期間中の平成11年度から平成12年度までに、330の監査事務所、経過措置期間終了後の平成13年度から平成15年度までに、304の監査事務所に対し実施されている。

品質管理レビューはその開始当初、公開会社30社以上を監査している大規模監査法人(注)に対しては、フルレビューにより3年間で一巡(平成11・12年度に各3事務所、平成13年度に2事務所)することとし、一方、経過措置適用となるその他の監査事務所に対しては、監査事務所としての品質管理のみのレビューにより2年間で一巡することとされた。

(注) 大規模監査法人については、経過措置期間終了後、合併等により減少したことから、平成13年度以降においては、多数の公開会社の監査を行っている上位4監査法人について「大手4監査法人」として区分している。

平成11・12年度の監査事務所の規模別による品質管理レビューの実施状況は以下のとおりである。

【図表1】 (監査事務所数)

区分	平成11年度	平成12年度	計
監査法人	54	61	115
公認会計士	108	107	215
計	162	168	330

平成13年度以降の監査事務所の規模別による品質管理レビューの実施状況は以下のとおりである。

【図表2】 (監査事務所数)

区分	平成13年度	平成14年度	平成15年度	計
監査法人	40	51	29	120
公認会計士	58	68	58	184
計	98	119	87	304

なお、品質管理レビューの実施にあたっては、重点実施項目を設け、新たな会計監査手法の早期浸透、過去の品質管理レビューで改善指摘の多かった事項の早期改善等を求めることとしている。

主な重点実施項目及びその設定年度は以下のとおりである。

- リスク・アプローチ (注1) に基づく監査の実施状況 (平成 13～15 年度)
- 監査意見表明のための監査事務所における審査機能の整備・運用状況 (平成 13～15 年度)
- 会計上の見積り (注2) の監査に関する監査手続の妥当性 (平成 15 年度)
- 継続企業の前提 (注3) に対する監査手続の妥当性 (平成 15 年度)

(注1) リスク・アプローチ

重要な虚偽の表示が生じる可能性の高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的なものとする監査の方法である。

この監査手法は、平成3年12月の監査基準の改訂の際に導入され、協会から幾つかの実務指針が公表されたが、具体的なケーススタディーがほとんどないことからなかなか定着してこなかった。平成14年1月、監査基準の改訂により、リスク・アプローチに基づく監査の仕組みがより一層明確にされ、協会においてもこれを受けて実務指針の新設・改訂が行われている。

(注2) 会計上の見積り

将来発生する事象の結果に依存するために金額が確定できない場合、又は既に発生している事象に関する情報を適時にあるいは経済的に入手できないために金額が確定できない場合において、当該金額の概算額を算出することをいう。

(注3) 継続企業の前提

企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（ゴーイング・コンサーン）をいう。この前提の下では、財務諸表に計上されている資産及び負債は、将来の継続的な事業活動において回収又は返済されることが予定されている。

② レビュー報告書及び改善勧告書

イ. レビュー報告書における意見表明

(イ) 品質管理レビューでは、レビュー報告書により品質管理レビュー

の結論としての意見を表明することとされている。レビュー報告書において表明するレビュー意見には、無限定意見、限定意見及び否定的意見がある。(品質管理レビュー手続 第 396 項)

- 無限定意見とは、監査事務所の監査業務が、品質管理基準に適合した監査の品質管理の方針と手続に基づいて遂行されたものと認めるものである。
- 限定意見とは、監査事務所の監査業務が、限定事項として記載した事項を除いて、品質管理基準に適合した監査の品質管理の方針と手続に基づいて遂行されたものと認めるものである。
- 否定的意見とは、監査業務における監査会計規範に対する準拠違反が発見され、かつその準拠違反が極めて重要であるために、監査事務所の監査の品質管理の方針と手続に関して、限定事項以外については品質管理基準に適合していたとする意見を表明することすらも妥当ではないと認めるものである。

(以上、品質管理レビュー手続 第 397～419 項参照)

(ロ) 平成 13 年度から同 15 年度までのレビュー報告書において表明された監査事務所の規模別によるレビュー意見の内訳は以下のとおりである。

【図表 3】 (監査事務所数)

区 分	無限定意見		限定意見		否定的意見		計
監 査 法 人	22	18.3%	98	81.7%	—	—	120
公 認 会 計 士	36	19.6%	148	80.4%	—	—	184
計	58	19.1%	246	80.9%	—	—	304

ロ. 改善勧告書における改善勧告事項

(イ) 品質管理レビューにおいては、監査の品質管理の方針と手続の整備及び運用状況の評価の過程で、監査会計規範に対する準拠違反が発生していた懸念が多少はある事項を発見した場合には、当該発見事項の存在を改善勧告事項として指摘し、改善勧告書を発行する。

なお、当該指摘には、レビュー報告書において限定事項とはならない場合であっても、指導的・教育的観点からなされる指摘もある。

即ち、レビュー報告書において無限定意見の場合であっても改善勧告事項として指摘される場合がある。

改善勧告書に発見事項として記載すべき事項は、以下のとおりである（品質管理レビュー手続第 517 項）。

- 監査事務所の定めた監査の品質管理の方針と手続の整備状況
- 監査事務所の定めた監査の品質管理の方針と手続の運用状況、監査基準委員会報告書第 12 号等の品質管理基準が求める個々の監査業務の品質管理の手続の実行状況、及び監査業務における監査会計規範に対する準拠状況

(ロ) 平成 13 年度から同 15 年度までの監査事務所の規模別による改善勧告事項の有無は以下のとおりである。

【図表 4】 (監査事務所数)

区 分	改善勧告事項				計
	なし		あり		
監 査 法 人	—	—	120	100%	120
公 認 会 計 士	8	4.3%	176	95.7%	184
計	8	2.6%	296	97.4%	304

協会によると、多くの監査事務所に対して改善勧告書が交付されている理由は、公認会計士による監査業務の適切な維持、向上を目的として、品質管理レビューによる指摘が指導的・教育的性格を有しているためであり、したがって、これらの指摘が各監査事務所による監査実施結果の妥当性を否定する意味を持つものではない、とされている。

(ハ) また、平成 13 年度から同 15 年度までの監査事務所の規模別による改善勧告事項の再指摘の有無は以下のとおりである。

【図表 5】 (監査事務所数)

区 分	再指摘事項				計
	なし		あり		
監 査 法 人	12	10.9%	98	89.1%	110
公 認 会 計 士	31	21.2%	115	78.8%	146
計	43	16.8%	213	83.2%	256

この表は再指摘事項の有無に関するものであるため、平成 13 年

度から同 15 年度までのレビュー実施において、1 回目のレビューを受けた監査事務所は除外している。

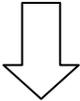
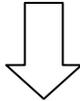
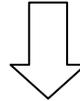
なお、主な再指摘事項は、以下のとおりである。

- リスク・アプローチに基づく監査に関する事項
- 監査調書の整備・保管等に関する事項
- 監査意見表明のための審査機能に関する事項
- 品質管理の実施状況の点検に関する事項

ハ. 限定意見と改善勧告事項との対応関係

以上述べてきたレビュー報告書における表明意見と改善勧告書における改善勧告事項との対応関係を示すと、以下のようになると考えられる。

【図表 6】

区 分	発見事項から生ずる懸念（監査会計規範に対する準拠違反の発生していた懸念）の程度		
レビュー報告書	重大な懸念 かつ 重大な準拠違反の 発見  否定的意見	相当程度の懸念  限定意見	ない 又は 懸念が多少はある  無限定意見
改善勧告書	改善すべき事項 （指導的・教育的観点）		

③ 限定意見及び改善勧告事項の状況

イ. 改善勧告事項の主な項目

改善勧告事項の主な項目毎に指摘件数が多かった内容は以下のとおりである。

【図表 7】

項目	内容
リスク・アプローチに基づく 監査	①実証手続の決定
	②統制リスクの暫定的評価と統制評価手続の策定・実施
	③固有リスクの程度の評価
	④重要性の基準値の設定
	⑤監査計画全体の整合性及び合理性
会計上の見積りの監査	①繰延税金資産
	②退職給付引当金
	③滞留債権
	④関係会社株式・非上場株式
	⑤販売用不動産
監査意見表明の審査機能	①審査制度（審査体制がない）
	②事後審査・監査報告書日後の審査
	③審査対象（証券取引法監査の審査を実施していない）
	④審査記録の文書化、審査様式・規程類
監査手続書等の整備	①実施した手続とその結果の文書化
	②監査調書の体系化
	③監査調書の作成・査閲
残高確認・立会手続	①差異調整、代替手続、ロールフォワード
	②確認手続・対象範囲（確認を実施していない）
その他	①新規受嘱及び継続
	②検出事項要約調書の作成
	③点検
	④利害関係の確認
	⑤監査マニュアル

ロ. 限定意見及び改善勧告事項の概要

本事項の内容については、具体的な個別例示であり、協会の守秘義務を配慮し、公表しないこととした。

(2) 品質管理レビューの成果

品質管理レビューは、わが国に初めて導入され 5 年が経過したが、その実施は、協会専任のレビューアー、すなわち監査当事者以外の第三者による初めてのチェックであり、各監査事務所に対して相当の緊張感や刺激を与えることとなった。そうした中、品質管理レビューは、自主規制機関が行う制度としての位置付けながら、わが国の監査事務所における監査の品質管理に対する重要性の認識の醸成に対しては、一定の役割を果たしたと考えられる。その具体的な成果をあげると以下のとおりである。

- ① 協会は、これまでの品質管理レビューにおいて発見された改善勧告事項等を契機として、監査事務所の監査の品質管理の向上のため、監査実務の参考となる多数の実務指針を策定・公表するとともに、関連する研修会（リスク・アプローチの概念に基づく監査に関する特別研修、実務指針の新設・改訂に伴う研修及びレビューアーによるレビュー制度に関する総括的説明等）を実施するなどして、会員への周知・徹底を図ってきた。また、制度的な問題点についても対応してきている。

その主な事項は以下のとおりである。

イ. 監査意見表明のための審査機能に関する事項

平成 11・12 年度の品質管理レビューにおいては、大部分の小規模の監査事務所に限定意見が付された。これは小規模ゆえに審査体制の構築が困難という問題を抱えており、品質管理審議会からも当該事項への対応を勧告されていた。これを受け、協会において「監査意見表明のための委託審査要領」を制定し委託審査制度を導入したこと、また、品質管理レビューの重点実施項目とし、レビューを通じて監査事務所に対し充実促進を促したこと等により、品質管理レビュー 2 巡目の平成 15 年度においては審査に関する指摘は前回に比べ大幅に減少している。

ロ. 監査従事者の利害関係の確認に関する事項

倫理規則及び該当条項の注解に関する解説・解釈を提示し、また、共同監査協定書の雛形の改訂等により、平成 15 年度の品質管理レビューにおいては監査従事者の利害関係の確認に関する指摘は前回に比べ大

幅に減少している。

ハ. リスク・アプローチに基づく監査に関する事項

リスク・アプローチに基づく監査の実施に関しては、平成14年1月の監査基準の改訂や品質管理審議会による勧告を受けて、協会の監査基準委員会等において各種の実務指針を新設又は改正してきたが、さらに品質管理レビューの実施結果を踏まえ、リスク・アプローチによる監査を実施する際に有用と考えられる具体的な資料として、以下のような答申等を策定し、より高いレベルでの実施を求めている。

- ・「監査マニュアル作成ガイドー監査アプローチ編」
- ・「監査マニュアル作成ガイドー財務諸表項目の監査手続編」
- ・「監査マニュアル作成ガイドー連結財務諸表の作成に関する監査手続編」
 - ・「経営環境等に関連した固有リスク・チェックリスト」
 - ・「統制リスクの評価手法」
 - ・「財務諸表監査における情報技術（IT）を利用した情報システムに関する統制リスクの評価」等

ニ. 品質管理レビュー結果のフォローアップ体制の整備

改善勧告事項に対する協会のフォローアップについては、これまで実務上、次回レビュー時においてこれを実施していたが、平成16年度に品質管理委員及びレビューアーを増員し、品質管理委員会規則を改正して、監査事務所から改善勧告事項に対する改善状況を毎年入手することとした。これに基づき、改善できない理由を分析し、必要に応じ監査事務所に赴き、改善を促進する体制が整備された。今後のフォローアップの成果が期待される。

- ② 品質管理レビューの結果については、品質管理委員会において半期・年次報告書が作成され、次の媒体により公表されている。

- JICPA ニュースレター（会員、準会員のみ）
- JICPA ジャーナル（協会機関誌で市販。概要を公表）
- プレスリリース（概要を公表）

3. 品質管理レビューの機能向上のための課題

審査会としては、実態把握の結果、これまで協会が行ってきた品質管理レビューについては、上述したように一定の成果が得られたと評価する。

しかし、品質管理レビューが法的に位置付けられたことを勘案し、また、監査の質の確保と実効性を向上させるためには、その一層の機能向上が必要である。すなわち、以下の事項について改善が必要であると認められる。これらに対する基本的な考え方及び求められる対応について記述する。

(1) 品質管理レビューに係る制度・組織

① レビューチーム

イ. 状況

平成13年度から平成15年度までの品質管理レビューの実施監査事務所数は次のとおりである。

【図表8】

	品質管理レビュー実施監査事務所数		
	13年度	14年度	15年度
監査法人	40	51	29
公認会計士	58	68	58
計	98	119	87

(注) 平成15年度の監査事務所数が平成13年度、平成14年度より少ないのは、平成15年度に大手2監査法人が含まれているためである。

平成13年度から平成15年度までの品質管理レビューの実施延べ日数は次のとおりである。

【図表9】

	品質管理レビュー実施日数		
	13年度	14年度	15年度
監査法人	720日	810日	816日
公認会計士	198	246	205
計	918	1,056	1,021

平成13年度から平成15年度までレビューアーの人数は次のとおりである。

【図表 10】

レビューアーの人数		
13年度	14年度	15年度
6名	6名	7名

現行のレビュー体制において監査事務所のレビューを実施する際の平均的な実施日数については、大手4監査法人の場合にはレビューアー6名により約8週間、大手以外の監査事務所の場合はレビューアー1名ないし2名で3-4日が目安とされている。小規模でレビュー対象会社が少ない監査事務所に対してはレビューアーが1名でレビューを実施することがあり、その場合には主査レビューアー（平成16年11月現在 6名）が担当することであった。

平成15年12月2日付の品質管理委員会規則改定により、平成16年度より改善勧告に対する措置についてのフォローアップの徹底等、より一層の充実・強化の観点から、品質管理委員会規則第3条の2では「会則第87条第3項で定める者と監査契約を締結している公認会計士又は監査法人は、毎年、自らが実施する品質管理の状況を品質管理レビューに関する手続に定める期間、期限及び様式により、品質管理委員会に報告しなければならない。」こととされた。そして品質管理委員会、ひいてはレビューチームには、レビュー対象年度のレビュー実施のみならず、「会則第87条第5項に規定する改善措置の状況について、必要に応じて公認会計士又は監査法人の監査事務所に赴き確認する。」（品質管理委員会規則第3条の3）ことも求められることとなった。

ロ. 基本的な考え方

監査証明業務の適切な質的維持・向上を図るためには、法的に位置づけられた品質管理レビュー制度による品質管理基準の準拠状況のレビューと是正措置によって、適正かつ厳正な指導が行われることが重要である。

監査実務の変化への対応及び公認会計士法の改正により品質

管理レビューに課せられた目的を達成するためには、レビュー体制の充実が喫緊で重要な課題である。

ハ. 求められる対応

イに述べた状況に鑑みると、品質管理レビュー制度導入時の平成 11 年度において 6 名体制であったレビューアーが、段階的に増員されて平成 16 年度は 10 名体制となったとはいえ、依然として十分な人的資源を確保していると評価することが困難な状況が継続している。

今後の品質管理レビューを実施する体制強化が不可欠である。

協会で設けられるレビューチームの人員の増員強化を今後継続して図ることが必要である^{注1}。

また、小規模の監査事務所に対して、レビューアーが 1 名でレビューを実施することは、品質管理レビューの客観性及び信頼性確保の面から改善が必要である。

② 品質管理に係る協会機関の機能発揮

イ. 状況

(イ) 品質管理委員会

レビューチームは監査事務所に対して行っていた品質管理レビューの実施結果を取りまとめ、これを品質管理委員会に諮ることとなる。品質管理委員会においては、事案ごとに作業部会を設置することができ（品質管理委員会細則第 7 条）、審査作業部会の審査結果の採択の記録は、審査結果報告書の作成によって行う（品質管理委員会運営要領Ⅲ. 2.）こととされている。そして、品質管理委員会の議事及び結果は議事録として、委員会開催の都度作成し、協会に保存しなければならない旨が規定されている（品質管理委員会細則第 6 条）。

しかしながら実態把握の結果、品質管理委員会の審査記録や品質管理委員会議事録の中には、品質管理委員会においてレビュー報告書の第一次案として承認された限定事項が最終案で変更されたり、監査会計規範の準拠違反に係る審査について、議論の経過等が記載されていなかったものや不明確なものが見受けられた。

注1 他の諸外国の事情については、JICPA ジャーナル 2002 年 8 月太田養一「欧州 3 カ国の品質管理レビュー」の記載を参照されたい。

(ロ) 品質管理審議会

品質管理審議会は、品質管理委員会からその活動状況の報告を受け、その内容を検討し、品質管理委員会に対して所要の勧告を行うことで、品質管理委員会の適切な運営に資することをその機能として設置され（協会会則第 88 条の 3）、従来年に 2 回の頻度で審議会が開催されている。

審査会に対する協会の月次報告（H16/6 月次報告添付品質管理審議会議事録）において「品質管理委員会活動状況の報告について、審議会として、より深く掘り下げた質疑応答（例えば、リスク・アプローチなどの具体的な指摘事項の検討など）の時間も必要であり、また、今回設立された公認会計士・監査審査会への報告との時間的整合性も考慮し、3 ヶ月又は 1 ヶ月に 1 回くらいの開催が適切と思われるので、検討することとした。」とされているが、未だ対応がなされていない状況にある。

品質管理審議会が毎年品質管理レビューの実施結果に対して行う勧告は包括的・概括的な内容であり、また、個々の監査事務所に対する品質管理レビューの結果に対してどのような勧告を行ったのかについては特に明らかにされていない。また、公表されている内容には「リスク・アプローチの監査の実施」、「品質管理レビュー結果のフォローアップ体制の整備」等、繰り返し指摘されているものが見られる。

ロ. 基本的な考え方

(イ) 品質管理委員会

品質管理委員会は、①品質管理レビュー基準及び手続の立案、レビューチームへの指示・監督等、②監査事務所における品質管理レビューの状況の品質管理審議会への定期的な報告及び外部公表、③監査事務所における品質管理上の問題点の検討と、必要に応じての調査、及び勧告を行う等、品質管理レビューの管理・運営機関である。こうした機関としてその機能を適切に発揮するためには、品質管理委員会がレビューチームの品質管理レビュー実施上の様々なプロセスにおける現行の基準・手続等の遵守状況に注意を払うこと、及び品質管理委員会自らも基準・手続等を遵守して職務にあたること前提となる。

公認会計士法の改正により品質管理レビューが法的に位置付

けられたこと、また、審査会による品質管理レビューのモニタリングの実施がなされること等から、今後はより客観性が求められることとなる。

そこで品質管理委員会において当初案として承認されたレビュー報告書案及び改善勧告書案の内容を大きく修正した場合^{注2}には、透明性確保の観点から、その修正理由等の判断形成の過程について審査記録あるいはレビュー調書に記録をすることが重要と考えられる。また、改善勧告事項の判断基準や取扱指針を策定せず、品質管理委員会で個別具体的に判断するとすれば、その判断の妥当性及び客観性を示すためにその判断過程を文書化することが重要であると考えられる。

(ロ) 品質管理審議会

品質管理審議会の開催回数及び対外的な公表活動が少ないため、品質管理審議会が十分に機能を発揮しているかを客観的に評価することが困難な状況である。また、品質管理審議会が繰り返し指摘する勧告事項に対し、品質管理委員会がどのように対処し、改善措置を講じているのか、その成果及び進捗状況についても、明らかにする必要があると考えられる。

ハ. 求められる対応

(イ) 品質管理委員会

品質管理委員会の判断の形成過程については、品質管理委員会議事録や審査記録及びレビュー調書に明瞭に記録することが、レビュー報告書の客観性及び妥当性の確保及び審査会における品質管理レビュー手続のプロセス及びその結果のモニタリングの観点から必要と考えられる。

(ロ) 品質管理審議会

品質管理審議会の活動内容につき、その活動を充実・活性化させ、また、透明性を高めるための見直しが必要であると考えられる。

^{注2} 品質管理レビューの業務フローについては、Ⅲ 添付資料 2.を参照。

③ 品質管理レビュー制度の基本的な姿勢

イ. 状況

「品質管理レビュー基準」の序文には、品質管理レビュー制度と公共の利益との関連について、次のように述べられている。

「品質管理レビュー制度は、(中略)公共の利益を確保するという公認会計士監査制度の使命のもと、指導的又は教育的性格による基本的観点で、会員に直接適切な助言を与えることにより監査事務所における監査の適切な質的水準の維持・向上を図り、もって監査に対する社会的信頼を維持・確保するものである。」

一方、公認会計士法改正に伴い平成16年5月に改定された「品質管理レビュー基準」においては、序文の但書として「品質管理レビューは、監査事務所による監査意見の形成に介入することを目的とするものではない」旨が追加された。

ところで、当該但書の趣旨に関連するが、後の(3)①.において述べるように、品質管理レビューにおいて、意見形成過程が十分かつ合理的な裏付けに基づくものであるかを事後にチェックすることについて消極的と見受けられる事例が見られた。

ロ. 基本的な考え方

近年整備された会計基準において、認識及び測定が要求される会計事象の範囲は、過去の経済活動・経済事象の実績値のみならず見積りに基づく将来事象の領域にまで広がっている。例えば、経営者が行う主観性を伴う会計上の見積りに対して、監査人が実質判断を行うことが要求されている。

そこで、監査事務所が行う監査の品質管理が適正に行われ、これにより監査証明業務の適切な質的水準の維持・向上を図り公益を保護していくことが不可欠である。監査意見が合理的な意見形成過程を経たものであったか否かの事後チェックは、監査意見の形成への介入とは異なるものである。監査意見の形成への介入は品質管理レビュー制度の直接的な目的でないにせよ、監査意見の形成に至る過程につき品質管理が有効適切に機能しているかにつき、厳正なレビューの実施が求められる。したがって、監査手続の適切な適用や意見形成プロセスにおいて十分な監査証拠が収集され、それに基づいた論理的な意見形成プロセスが確保されることが必要であると考えられる。

ハ. 求められる対応

品質管理レビューが、レビュー対象の限られたレビュー結果から監査の品質管理に係る一般的な結論を導くに当たって、個々の監査業務の意見形成過程を評価対象とせず、監査事務所の品質管理システムばかりを重視する場合には、監査業務の本質的な品質水準はレビューで検討されない可能性がある。

そして、そのように制度運用された品質管理レビューは、本当に監査の品質の改善に資することができるのか、疑念が生じ得る。

したがって、品質管理レビューが監査に対する社会的信頼を維持・確保するうえでは、監査証拠の収集状況、収集された監査証拠と監査人が当該証拠からどのようなプロセスを経て意見、判断、評価等を導き出したかを確認し、結論が当該監査証拠から論理的に導き出されることに高い蓋然性があるかを確認することが必要不可欠である。

なお、国際公認会計士連盟の「加盟団体の遵守すべき義務に係るステートメント 1 - 品質保証」(STATEMENT OF MEMBERSHIP OBLIGATION 1 - QUALITY ASSURANCE)にも、この点に関連する事項が明記されていることに留意されたい。^{注3}

④ 品質管理レビューに係る情報開示

イ. 状況

(イ) 品質管理レビューの活動報告は、年次活動報告及び半期活動報告が協会により JICPA ニュースレター(会員及び準会員を対象とした月刊協会会報。インターネット版含む。)に掲載され、JICPA ジャーナル(月刊協会機関誌。市販)にはその概要が公表されている。前者の情報開示の対象は会員及び準会員とされており、被監査会社や投資家に対しては、後者の JICPA ジャーナルに記述された概要以外にはほとんど情報提供がなされていない。

この年次報告書においては品質管理委員会運営要領VI. 5. の

^{注3} 30. The review of engagement working papers should include evaluating:

- ・ The existence and effectiveness of the system of quality control implemented by the member, and the performance of the engagement.
- ・ Compliance with professional standards and regulatory and legal requirements related to the engagement.
- ・ The sufficiency and appropriateness of evidence documented in the working papers.
- ・ Based on the above, whether the auditor's reports are appropriate in the circumstances.

規定に基づき監査事務所に対する改善勧告事項の統計的情報が公表されているが、概括的な区分により集計されているため、監査事務所の属性別に見られる品質管理の欠陥の傾向を分析することは困難な状況である。

(ロ) 一方、品質管理レビューに係る情報開示のあり方については、平成12年6月29日の公認会計士審査会監査制度小委員会「監査制度を巡る問題点と改革の方向」においては、レビュー結果に基づく指導監督の内容を投資者等に知らせることによって制度を導入した意義がより一層満たされるとして、個別の監査法人等の具体的な品質管理結果を含めたレビュー結果の対外的な公表のあり方の早急な見直しが必要との指摘がなされた（I2. (2) [2]ハ）が、個別の監査事務所等に対する品質管理のレビュー結果については、現在もなお非公表のままである。

(ハ) また、今までの年次報告書において、利害関係規定（公認会計士法施行令第8条第5号）に抵触した事例（平成11年度年次報告書IV2. (1)③）や、過年度から継続的にレビュー実施を拒否していた監査事務所の存在が報告されていたが、かかる事案について把握された状況や採られた制裁、是正措置の内容は明らかにされていなかった。

ロ. 基本的な考え方

(イ) 証券市場の信頼性を確保するためには適切なディスクロージャーの確保が不可欠であり、そのためには公認会計士のみならず、行政機関、被監査会社等、全ての関係者による総合的な取り組みが必要となる。適切な財務報告や開示のためには、被監査会社や投資家に対しても被監査会社の意識改革や改善が必要な事項等について情報を発信することが有益と考えられる。

会社破綻に到って初めて公認会計士の監査の質が問われることとなるわが国の現状を勘案すれば、公認会計士監査制度の充実・強化や監査業務を取り巻く社会からの期待の高まりに対応するために、自主規制機関たる協会として、透明性のある情報提供を適時適切に社会に対して行っていくことが重要と考えられる。

(ロ) また、監査の品質管理の充実・強化、監査に係る責任の明確

化等の観点から、法令違反若しくは会計監査規範の準拠性違反が判明した場合には、品質管理レビュー制度における厳正な対処が求められる。レビュー拒否の監査事務所や、改善勧告に対する改善措置について改善策を講じようとしなない監査事務所についても同様である。法令等の重要な違反が判明した監査事務所につき、具体的内容等を公表して会員に周知することは、他の監査事務所による不適切な監査業務の再発防止に資することとなり、同様の問題の改善を促進するために有益であると考えられる。このことは品質管理レビューの重要な目的の一つと考えられる。

ハ. 求められる対応

監査業務を取り巻く社会からの期待に迅速に対応するためには、情報開示のあり方を含む品質管理レビューの制度的な見直しを継続的に行うことが重要である。

品質管理レビュー制度が導入され既に5年が経過し、さらに品質管理レビューが法的に位置付けられたことに鑑み、会員のみならず、社会への積極的な情報提供活動がなされることが必要と考えられる。たとえば、個別の監査事務所の具体的な品質管理結果や、被監査会社等その他の者の意識改革等が求められる事項、分析上の区分をその性質に基づいて適当な分類を行い、より細分化または具体化した改善勧告事項の統計的情報、法令等の重要な違反が判明した監査事務所などレビュー結果についての適切な対外的公表の方法のあり方等を見直す必要がある。

(2) 品質管理レビューに係る基準・手続

① レビュー報告書等における判断基準の統一性

イ. 状況

協会会則や品質管理レビュー基準等の規定に基づく品質管理レビューの具体的な運用あるいは実施に必要な手続は、「品質管理レビュー手続」において定められている。さらに、品質管理レビュー手続を補完するものとして、所定の質問書等である「レビューツール」があり、品質管理レビューに使用されている。

品質管理レビューは、これら会則、基準、レビューツール等に則して実施されることとなっている。

品質管理レビューが実施される様々な過程においては、判断を

伴う評価を行う必要がある。例えば、品質管理基準^{注4}及び監査会計規範への準拠性、監査事務所の入手した監査証拠の十分性及び適切性等につき、レビューアーや品質管理委員会には常に判断が求められている。

しかしながら、判断基準が明確にされておらず、レビューアーや品質管理委員会の判断や評価、指摘の仕方に客観性や統一性があるとは見受けられない事例が確認された。

ロ. 基本的な考え方

品質管理レビューの信頼性を確保するためには、公正で首尾一貫したレビューが行われ、同じ問題が同じ指摘となる必要があると考えられる。

品質管理レビュー実施の様々な過程における判断は、監査事務所や監査業務の個別の実態に即して行われるため、画一的な判断の基準を策定することは容易ではないと考えられるが、レビューアー及び品質管理委員会等の判断及び評価については、可能な限り統一性、首尾一貫性を確保するとともに、裁量性を排除し、客観的に行うことが求められると考えられる。

ハ. 求められる対応

公認会計士法の改正により品質管理レビューが法的に位置付けられたこと、また、平成 16 年度以降はレビュー調書が審査会による品質管理レビューのモニタリングの対象となること等から、客観性及び明瞭性のある様式を工夫する必要があると考えられる。

そして、監査事務所の入手した監査証拠の十分性及び適切性、品質管理レビュー報告書の結論の形成、限定事項とその他の改善勧告事項との区別等の判断の形成において、品質管理委員会及びレビューアーによる客観性及び統一性を図るためには、レビュー手続上の判断基準を明示的に示すことが必要である。判断基準を示すことが困難な場合には、レビュー手続の運営要領等として、

^{注4} 品質管理基準については、品質管理レビュー基準序文に「監査を遂行する主体としての公認会計士又は監査法人（以下「監査事務所」という。）が行う監査の品質管理状況、すなわち、公認会計士法等の諸法令、監査基準及び日本公認会計士協会の会則・規則のうちの監査の品質管理にかかる規定、特に監査基準委員会報告書第 12 号（中間報告）「監査の品質管理」及び銀行等監査特別委員会報告第 5 号「銀行等金融機関監査の品質管理に関する実務指針」（以下「品質管理基準」という。）」との記述がある。

例えば、「監査業務において監査会計規範に対する準拠違反が発生していた懸念の程度」を示す用語である「ほとんどない」、「多少ある」、「相当程度」、「重大」、「極めて重要」の判断について統一的な使用法等を示すなどの措置の検討が必要であると考えられる。

なお、詳細な基準の策定が困難な分野については、個別の実態に応じて専門家としての知識と経験に基づき実質的な判断を行うことになると考えられるが、その場合には、事実関係及び判断理由をレビュー調書及び品質管理委員会議事録等に明確かつ十分に文書化し、判断者の説明責任を果たすことが必要である。

② 監査事務所における審査体制

イ. 状況

(イ) 審査体制の整備は、品質管理レビュー制度の導入以来、重点実施項目として挙げられている。品質管理レビューにより、大手以外の監査法人あるいは個人事務所においては、事務所の人数等の問題から監査基準及び品質管理基準において要請される審査体制を整備することが困難な状況にあったことが判明したため、協会はこれら監査事務所に対する対策を継続的に講じてきた。「品質管理レビューにおける小規模監査事務所に対する協会の対応について」（小規模監査事務所品質管理対策プロジェクトチーム報告書 平成 11 年 8 月 25 日）、「監査意見表明のための委託審査要領」（監査業務審査会 平成 12 年 11 月 14 日）の公表は、この一連の改善策であった。協会のこれらの活動は、審査機能の整備及び確立を促進するための重要な役割を果たしてきた。

(ロ) しかしながら、依然として審査体制を整備していない監査事務所の存在する状況が今回の作業で明らかになった。平成 13 年度から平成 15 年度に行なわれた総数 304 事務所のうち、このような審査体制の未整備を事由として限定意見が表明された監査事務所の数は、大手以外の監査法人においては 9 件（大手以外の監査法人の総数の約 8%）、個人の公認会計事務所においては 51 件（個人の公認会計事務所の総数の約 31%）が確認された。審査体制の未整備とは、単に整備の問題に止まらず、監査基準の要求する「意見表明前の審査」の実施に対応していないことと考えられる。このような監査基準に準拠していないと考えられる監査

事務所の数は決して少ないとはいえ、特に個人の公認会計士事務所においてはこのような状況が顕著に見られる。

ロ. 基本的な考え方

(イ) 監査の品質を維持・向上するとの観点からは、監査法人であろうと個人公認会計士事務所であろうと、その組織形態にかかわらずなく監査証明業務に対する審査体制の整備が不可欠である。

(ロ) 監査基準 第四 報告基準 一 基本原則 5では、「監査人は、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見の表明に先立ち審査を受けなければならない」ことが明確にされた。また、一般の公認会計士法関連法令の改正では、利害関係府令第6条第1項2号において意見審査について「被監査会社等の財務書類に係る監査意見を表明するに先立ち、監査意見の形成に至る一切の過程の妥当性について検討し、必要な措置を講じることをいう。」と規定された。さらに、監査法人府令第3条1項第3号においては、監査法人が整備しなければならない業務管理体制の要件として「監査証明に係る意見形成のための審理規定が定められ、審理を行う機構が設けられていること」が掲げられた。このような一連の改正は、監査基準における監査事務所が備えなければならない審査機能の要請を、法令レベルにおいても明示したものである。

個人の公認会計士事務所においても、監査の公益性に鑑みて、当該監査事務所の規模や監査業務の内容等を総合的に勘案し、審査の対象となる監査業務に従事せず、かつ、監査責任者と同等程度以上の専門的能力と実務経験を有する者が審査を実施する体制を確立・維持することが求められるものと考えられる。

(ハ) 公認会計士業界全体として、監査基準及び法令で明確にされた審査体制の重要性を再認識するとともに、一層の充実・強化に取り組むことが社会から求められていると考えられる。

ハ. 求められる対応

(イ) 上述のように、公認会計士法関連法令の改正により、監査法人については審査体制の整備が義務付けられた(監査法人府令第3条第1項第3号)。したがって、監査法人についてはその規模

にかかわらず、審査体制を監査法人の内部機構として整備することが必要であり、整備しない場合には法令の規定に抵触する可能性が高いことに十分留意することが必要である。

(ロ) また、未だ審査体制を整備していない個人公認会計事務所については必ず事務所外の公認会計士又は監査法人を「審査担当員」とする委託審査制度を利用する、あるいは他の公認会計士事務所と共同事務所化する等といった措置を早急に講ずることが必要である。

(ハ) 監査事務所の審査体制については、今後も公認会計士協会による品質管理レビュー制度による品質管理基準の準拠状況のレビュー実施と是正措置によって、すべての監査が審査を受け、その信頼性を確保することが必要と考えられる。

(3) 品質管理レビューの運用・実施

① 監査会計規範への準拠性

イ. 状況

(イ) 品質管理レビュー手続では、監査会計規範に対する準拠違反を発見した場合はその旨を改善勧告書に記載し、レビュー対象監査事務所に勧告する必要がある旨を定めている(品質管理レビュー手続第527項(2))。しかし、実態把握の対象期間において交付されたレビュー報告書及び改善勧告書では、当該規定に該当する記載事例は確認されなかった。

(ロ) この点について、協会は過年度のレビューにおいて、明らかに準拠違反と判定できる事例がなかったため、準拠違反の記載が改善勧告書に記載されていないと理解しているとしている。

(ハ) また、上述した③品質管理レビュー制度の基本的な姿勢イ.の項でも述べたが、協会は、「品質管理レビューは、レビューア一自らが、監査上の判断を裏付ける証拠の合理性を確認することを求めるものではない。」とし、さらに会計事象の実質判断については、「監査意見形成のプロセスの妥当性をレビューすることを目的としており、個々の会計事象に対する処理の妥当性について判断するものではない。」としている。

ロ. 基本的な考え方

(イ) 監査人が財務書類の監査又は証明を行う場合、その拠り所とするのは「監査会計規範」(品質管理レビュー手続第17項)への準拠性である。特に、近年に改定または新設された会計基準においては、会計事象の認識及び測定に当たって、将来の会社活動に関する見積りや会計事象に対する実質判断が要求されるものが導入されている。監査実務の中のいわゆる会計事象や取引について適用すべき会計基準等が明確でない領域は拡大し、今後も当該事象や状況が財務諸表作成のための重要な部分を占めていくことが考えられる。

(ロ) そのような監査環境においては、見積りや会計事象に対する実質判断の客観性及び妥当性が確保されることが必要となる。監査会計規範に対する準拠状況を評価するためには、監査人が入手した監査証拠を基礎に、結論が客観的かつ論理的に導かれたものであったかを評価することが不可欠である。すなわち、適切かつ十分な監査証拠の収集及びそれらの証拠と判断との論理的結びつきが合理的であることが要求される。

(ハ) しかし、品質管理レビュー制度上、レビューアー自らが監査上の判断を裏付ける証拠の合理性を確認することや個々の会計事象に対する処理の妥当性について判断することは求めず、監査調書の記載や監査証拠の有無を確認するに止めるとするならば、文書化された監査証拠の十分性、適切性ならびに監査会計慣行の適用判断の的確性は評価されないものとなる。そのため監査会計規範への準拠性は品質管理レビューにおいて的確に評価されず、有効性のある勧告は行いえないと考えられる。

ハ. 求められる対応

協会は、品質管理レビューの有効性を向上させる観点から、以下のような方策を講じることが適切であると考えられる。

- 監査人による監査会計慣行の適用の判断(会計事象の実質判断を含む)及びその判断の拠り所となった監査証拠の合理性について、レビューアーが監査証拠の収集状況、収集された監査証拠と監査人が当該証拠からどのようなプロセスを経て意見、

判断、評価等を導き出したかを確認すること。そしてこれら監査証拠と結論が論理的に合理的な範囲内にあるか否か、いいかえれば、当該証拠から論理的に結論が導き出される高い蓋然性があるか否かを検討し、監査会計規範に対する準拠性に係る判断を行うことが必要である。

- 監査会計規範への準拠性違反の疑いのある発見事項につき品質管理委員会が準拠性違反と判断した場合は、監査業務に監査会計規範に対する準拠性違反があった旨をレビュー報告書及び改善勧告書に明瞭に記載するよう改善することが必要である。

② リスク・アプローチに基づく監査計画及び監査手続

イ. 状況

(イ) リスク・アプローチに基づく監査の実施は、監査意見表明のための審査機能の整備と充実とともに、品質管理レビュー制度の導入以来の重点実施項目である。品質管理レビューでは、大手以外の監査法人あるいは個人事務所においては、自らの力でリスク・アプローチに基づく監査を適切に実施するための監査計画を策定できない多くの事務所の問題が指摘された。把握されたリスク・アプローチに基づく監査の実施の問題に対し、協会は、監査基準委員会報告書等の監査実務への適用の手引として、監査委員会研究報告－監査マニュアル作成ガイド

- ・第10号「監査アプローチ編」(平成12年9月4日)
- ・第11号「財務諸表項目の監査手続編」(平成12年9月4日)
- ・第13号「連結財務諸表の作成に関する監査手続編」(平成13年1月16日)

等を次々と公表し、研修会を行う等といった監査実務の実践のための対策を継続的に講じてきた。

(ロ) しかしながら、品質管理レビューにおいてリスク・アプローチに基づく監査計画書の不備とされた事案には、リスク評価の基準、評価方法、及びリスク要因と実証手続^{注5}の関連付け等が曖昧

^{注5} 監査手続は、監査証拠を入手するための、(1) 会社の事業内容及び経営環境の理解並びに固有リスク及び統制リスクの暫定的評価を行う手続、(2) 統制リスクを評価するために行う統制評価手続、(3) 監査要点の直接的な立証のために行う実証手続をいう、とされている(監査基準委員会報告書第26号[付録2]No.22)。

な監査業務のほか、余りにも経済効率性を重視しすぎた不適切なリスク・アプローチの適用により、監査範囲及び実証手続の立証水準が監査の基準の要求するレベルより低下していると思われる監査業務、入手された監査証拠の能力の水準に疑問のある監査業務等といった様々な事例が確認された。

(ハ) その結果、品質管理レビュー上これらの多くは、関連付けの不備等といった監査計画書の文書化の問題として改善勧告されていたが、これらの内容は監査調書の様式的な不備や監査計画書の文書化の不備を指摘するに止まるものであった。

ロ. 基本的な考え方

(イ) リスク・アプローチに基づくリスクの評価は監査の出発点であり、監査計画の策定から監査手続の実施、意見形成の過程の全容を左右するものとなる。監査人は被監査会社等の事業内容および会社内外の経営環境や内部統制の状況から、発見リスクを評価し、その評価に対応して監査リスクを最小にする監査手続を決定する。このため、監査手続は本来、会社の規模、業種、内部統制の状況、勘定や取引等によって異なるものとなる。監査人は、監査手続をどのように計画し、実施して監査証拠を入手したのか、その監査意見形成の過程を監査調書として適切に文書化しなければならない。

この文書化が行われない場合には、リスク・アプローチに基づく監査が適切に実施されたと第三者が確認することが不可能になる。そして同時に、監査人の側においても監査基準を遵守し、その職務を遂行する上で職業専門家として通常要求される注意義務を怠らなかつたことを主張することが困難になると考えられる。

(ロ) 監査証明業務の質を向上させる観点からは、取引サイクル、勘定や取引毎に適用された監査モデルや監査手続に問題があれば、監査計画書の作成の問題だけではなく、適用された監査手続や監査証拠の能力、さらには監査意見形成過程がその状況に応じた適切なものであるか否かといった監査の内容に踏み込んだ点についても検討することが重要であると考えられる。

(ハ) また、監査事務所の監査マニュアルや監査人の主観的な判断に依存した結果、不適切な監査モデルや監査手続が適用されたのではないかという疑義がある場合についても、一律的に監査計画書の作成の問題として扱うのではなく、監査マニュアルの整備状況や、監査証拠の能力の十分性等といった問題にまで踏み込んだレビュー手続の実施が望まれる。

ハ. 求められる対応

(イ) リスク・アプローチは、会社の内部統制によって低減できないリスク状況に監査資源を集中的に投入し、十分かつ適切な監査をするための実証手続の範囲及び水準を決定する監査手法である。したがって、レビュー実施においては、内部統制の状況や評価に対応し監査手続をどのように監査計画書として作成したかという点の指摘に終始せず、監査計画書の不備による影響、すなわち、実施した監査手続の内容や入手された監査証拠の能力の十分性及び適切性についても言及することが必要である。

(ロ) そして、リスク・アプローチの不適切な適用の結果、監査範囲及び実証性テストの水準が監査の基準の要求するレベルより低下していると思われる監査業務、入手された監査証拠の能力に疑問のある監査業務、十分な監査時間を確保できていない疑念のある監査業務、ひいては監査意見形成過程が不明確な監査業務等については、品質管理レビューの実施上厳正に対処し、必要とされる改善勧告を行う必要がある。

③ 個々の監査業務に係る被監査会社の選定方法

イ. 状況

(イ) レビュー対象とする監査業務の個別的選定については、「原則として、個々の監査業務にかかる固有の危険と管理統制上の危険が結合した危険の程度を評価した結果に基づいて行う」ことその他に「公開会社の業種、監査責任を有する事務所、監査責任者等について、監査の品質管理にかかる監査事務所全体の状況の評価できるように、サンプリングの方法を加味した選定も行わなければならない。」とされている（品質管理レビュー手続第 242 項）。そして具体的に危険の程度を判断するための要因の例示がなされている（品質管理レビュー手続第 252 項^{注6}）。

^{注6} 品質管理レビュー手続第 252 項では下記のように規定されている。

（監査対象会社の固有の危険の程度）

- (1) 監査における固有の危険が高い公開会社にかかる監査業務
- (2) 不況産業に属する公開会社にかかる監査業務
- (3) 財政状態が悪化している公開会社にかかる監査業務
- (4) 新規公開会社
- (5) 多数の監査従事者が従事し、監査時間数も多い大規模な公開会社の監査業務
- (6) 複雑な取引を行っている公開会社にかかる監査業務
- (7) 内部統制に重大な問題がある公開会社の監査業務
- (8) 重要な監査項目に関して専門家の業務を利用している監査業務
（監査チームの監査実施体制）
- (9) 合併によって監査事務所に加わった監査責任者、中途採用の監査責任者、非常勤の監査責任者等が関与している監査業務
- (10) 非常勤の監査補助者の監査時間数又は日数が特に多い監査業務
- (11) 監査時間数又は日数が著しく少ない監査業務
- (12) 監査事務所が新しい監査の品質管理の方針と手続を導入している場合、その影響が大きい監査業務
- (13) 十分な専門的知識を持った監査従事者が不足している監査チームが遂行する監査業務
（監査事務所の経営に与える影響）
- (14) 監査事務所の監査収入の大きな部分を占める公開会社又は連結グループにかかる監査業務
- (15) 監査以外の業務報酬が、監査報酬を大きく上回っている公開会社にかかる監査業務
（既知の問題事項の存在）
- (16) 監査事務所のほかの監査業務にかかる訴訟事件等の存在によって明らかになった監査の品質管理の方針と手続の不備又は欠陥あるいは運用上の問題と同じ問題が潜んでいる懸念のある監査業務
- (17) 監査事務所が行った品質管理の実施状況の点検によって、監査の品質管理の方針と手続にかかる問題を指摘された監査業務
（監査業務の品質管理の状況が未確認）
- (18) 合併、買収などに伴って増加した監査業務

(ロ) また、監査上の危険の程度が高い前任の監査人から引継いだ新規の監査契約については、原則として必ずレビュー対象として選択すべき監査業務と規定されている。

そして、銀行等金融機関及び共同監査に該当する場合にも、監査の品質管理の有効性を評価するため、必ず1社は選定しなければならないとされている。

(ハ) レビュー対象会社数については、「通常、監査事務所の行っている公開会社にかかる監査業務の総件数、総監査時間数などを基礎としてレビュー対象とする公開会社にかかる監査業務の総件数を見積もる。」とされている（品質管理レビュー手続第239項）。

(ニ) 実態把握の結果、過去3年間の大手4監査法人における個々の監査業務の選定方法等の概要は以下のとおりである。

i レビュー対象会社の概要

(i) 監査業務の総件数（公開会社）に占めるレビュー対象会社数

大手4監査法人における公開会社の監査業務総件数2,926社^{注7}に対し、品質管理レビューの対象とされた個々の監査業務174社（監査業務総件数に対する選定割合は5.95%）となる。

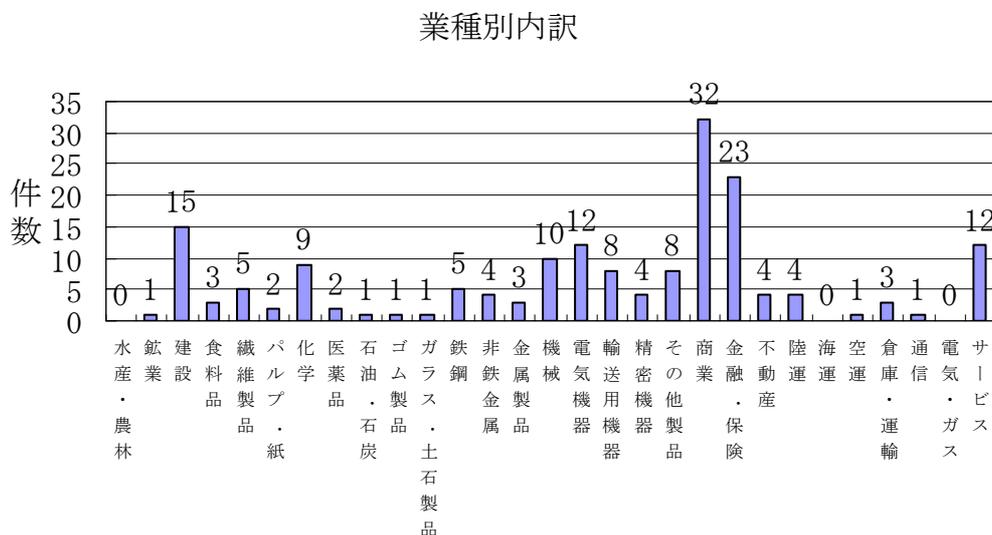
(ii) レビュー対象会社の業種別内訳

大手4監査法人の品質管理レビューの対象とされた公開会社の業種別内訳^{注8}は、以下【図表11】のとおりであり、商業の件数が相対的に高い一方、殆ど選定されていない業種も若干見られる。

^{注7} 一定の基準日における総数ではなく、それぞれの監査法人における品質管理レビューの現場作業を開始する月の前月末日の状況の累計値である。

^{注8} この業種別内訳は、(株)東京証券取引所における主要な分類を参考に、今回の実態把握作業のため便宜上作成したものである。ここでの商業とは、商品を購入し販売する業種であり卸売業と小売業が分類され、商社や百貨店が含まれる。そして、サービスには他に対してサービスを提供する業種であり他に分類されない業種が分類され、人材派遣業やリース・レンタル業が含まれている。

【図表 11】



ii 品質管理レビューにおけるリスク・アプローチに基づく個別的選定とサンプリングの方法を加味した選定方法

(i) 概要

大手4監査法人の品質管理レビューの対象である174社のうち、リスク・アプローチに基づく個別的選定とされた公開会社の数は115社（約66%）、サンプリングの方法を加味した選定とされた公開会社の数は59社（約34%）であり、個別的選定による比率が相対的に高くなっている。

(ii) 個別的選定の理由別分類

大手4監査法人のそれぞれにおいて、リスク・アプローチに基づく個別的選定とされた公開会社の分類別の数は、以下【図表12】の5分類であり、合計ベースでは不況産業に属する公開会社の比率が比較的高くなっている。

【図表 12】

分 類		大手 4 監査法人の合計
危険の程度の評価に基づく選定	監査における固有の危険が高い公開会社にかかる監査業務	17 社
	不況産業に属する公開会社にかかる監査業務（うち銀行等金融機関）	23 社 (12 社)
	財政状態が悪化している公開会社にかかる監査業務	4 社
	新規公開会社	8 社
	多数の監査従事者が従事し、監査時間数も多い大規模な公開会社の監査業務	58 社
共同監査を行っている監査業務		5 社

(注) 複数の分類に含まれる監査業務については、重複しないように配慮を行っている。

レビュー対象とする個々の監査業務の総件数に関するレビューチームの内規における取扱は、監査業務の総件数のみを考慮するものである。大手 4 監査法人での危険の程度の評価に基づく選定において、監査チームの監査実施体制（レビュー手続第 252 項(5)）及び監査報酬が監査事務所の経営に与える影響（レビュー手続第 252 項(14)）等の要因から監査業務は選定されなかった。

特に監査人の交代に関して、レビュー手続第 253 項^{注9}の規定に基づく選定は行われなかった。なお、訴訟事件等の理由によりレビュー対象から除外した監査業務はなかった。

^{注9} 前回の品質管理レビュー以後に新規に監査契約を締結した公開会社が、前任の監査人が監査上の危険性が高いと判断したために監査契約を継続しなかったと思われる公開会社である場合には、その公開会社にかかる監査業務を原則として、必ずレビュー対象として選択しなければならないとされている（品質管理レビュー手続第 253 項）。このようにして選定されたレビュー対象会社については、前任の監査人の辞任又は前任の監査人と会社との意見不一致の原因につき、監査契約を新規受嘱した監査事務所が検討した経緯を示す資料を閲覧する。そして、監査事務所が問題事項として認識している場合に、監査事務所が当該問題事項の解決のためにとった措置を検討し、さらに、監査人の変更に当たって日本公認会計士協会倫理規則に抵触するような事実がなかったことを確認しなければならないとされている（品質管理レビュー手続第 306 項）。

ロ. 基本的な考え方

(イ) 大手 4 監査法人では 3 年毎のレビューで公開会社の平均 5.95%といった限られたレビュー対象から、監査法人としての監査の品質管理に係る一般的な結論が導かれることとなるため、レビュー対象となる監査業務の選定手続は非常に重要である。

誤った結論を導かないために、特定の領域だけがレビュー対象とならないよう、監査法人の全体的な評価を可能とする様々な情報に基づいた選定に努めることが必要である。

レビュー対象とする監査業務の選定に係る品質管理レビュー手続自体は、国際的にも遜色がない十分な内容として規定されていると考えられる。しかしながら、選定のために監査事務所から入手する「公開会社監査業務一覧表」^{注10}は、レビュー手続に網羅的に対応した書式となっていないため、実際の選定作業においては、選定できない業務の範囲が生じている。たとえば、レビュー手続が明文化している手続である総監査時間数の多い監査業務の情報や監査報酬を記載する欄は用意されていない。その結果、総監査時間数や監査報酬の水準に着眼した選定は全体を通じて行われなかったことが考えられる。

(ロ) また、監査人の交代を理由とした新規受嘱の監査業務の選定が行われていないことから、監査人交代に伴う監査受嘱リスクが品質管理レビューで重要視されていない傾向のあることが見受けられる。

近年は、監査人の交代直後に民事再生法の申請に至った事件等、監査人の交代に係る報道も少なくなく、監査人の交代への社会的な関心は年々高まりを見せているともいえる。

監査人の交代により新規受嘱された監査業務については、当該レビュー手続を遵守し、意見不一致を理由とするものに該当するか否か等につき慎重に検討し、いわゆるオピニオン・ショッピング^{注11}の懸念はなかったか、監査業務としての質的水準は担保され

^{注10} 公開会社監査業務一覧表は、監査事務所が証券取引法第 193 条の 2 に基づいてレビュー対象期間に属する日付を付して監査報告書を作成した公開会社にかかる監査業務の一覧表である。レビュー実施チームは、この資料を利用して個々の監査業務の品質管理のレビュー対象とする監査業務を選定し、また、往査対象とする従たる事務所の選定のためにもこの資料を利用する（品質管理レビュー手続第 157 項）

^{注11} 一般的に、被監査会社が、問題となりそうな会計実務について監査人から適正意見の承認を得るために、監査人を交代すると脅すことを指して使用される。

ていたのかを品質管理レビューにおいて確認すること^{注12}は、社会の要請に応えるためにも有益であると考えられる。

ハ. 求められる対応

(イ) 監査時間数は一般的な社会的要請、監査会計規範の他レビュー対象会社の事業内容、経営環境及びITの利用を含む内部統制の状況等や監査事務所の体制を反映する。したがって、監査時間数は監査の品質に重要な影響を及ぼす指標であると考えられる。

そして監査報酬も、監査の質及び監査人の経済的独立性に影響を及ぼす重要な情報である。これらのような観点から、レビュー対象会社を選定することが可能となるよう、公開会社一覧表について様式を改める必要があると考えられる。

(ロ) また、監査人の交代により新規受嘱された監査業務については、レビュー対象の選定作業に先立ち、適時に品質管理委員会及びレビューチームが監査人交代の経緯及び監査業務の引継ぎの情報を入手し、レビュー手続 253 項を遵守してレビュー対象とする必要があると考えられる。

④ 意見形成過程に係るレビュー手続の実施

イ. 状況

調査の対象となった平成 13 年度から 15 年度に交付された改善勧告書では、その他の改善勧告事項において「監査調書の文書化の不備」との指摘事項が多く見られたが、改善勧告書における指摘事項の記述内容が抽象的で、客観的に事実関係を把握することが困難な事例も少なからず見受けられた。

改善勧告の対象となった事案には、監査手続の確実な実施により必要十分な監査証拠が入手されていたかにつき、レビュー調書の記録では不明確であった事例や、監査意見形成過程における監査手続の未了、ないし監査上未修正の検出事項を集計した金額を、監査意

注12 「監査人交代の経緯等に関するアンケート調査結果報告」（日本公認会計士協会監査業務審査会 平成 16 年 4 月 7 日）によれば証券取引法監査会社における監査法人の再編等によらない実質的に引継ぎを要する交代は 107 社（平成 14 年 1 月 1 日から平成 15 年 10 月 31 日）であり、決して少なくない。この調査結果報告は、前任監査人及び後任監査人からの回答により導き出されたものであるが、品質管理レビューでは後任監査人から入手した資料で選定作業を実施するため、必ずしも十分な情報入手が容易ではないと考えられる。

見表明時の重要性の基準値と比較する手続が実施されていない事例等、様々なケースが存在していることが確認された。

ロ. 基本的な考え方

監査人の意見形成に至る一切の過程において品質管理が有効適切に機能し、監査会計規範の要請に適合した監査であったかを評価するためには、「監査手続の未了」ないし「監査範囲の制約」、「重要性に関する判断過程」についても品質管理レビューの対象とし、そのレビュープロセスをレビュー調書に適切に記載することが重要であると考えられる。

ハ. 求められる対応

(イ) 監査意見形成過程において、「重要性」や「監査範囲の制約」等を考慮し判断した過程を監査調書として記録することは重要な監査手続である。監査意見形成過程での当該検討の実施が監査調書上で確認できない場合には、監査会計規範上の重大な問題として、当該手続の実施を監査事務所に徹底させることは、公益性の観点から必要な手続であると考えられる。

(ロ) なお、品質管理レビュー基準の 3. (4)に「レビューアーは、実施したレビュー手続、範囲及び発見事項並びに結論を明瞭に記載した調書を作成する」とされている。レビューアーのレビュープロセスはレビュー調書に明確に記録される必要があると考えられる。

⑤ 事後審査への対処

イ. 状況

(イ) 前監査基準のもとでの監査業務において、被監査会社等の要望で、被監査会社等の商法上の提出期限及び決算スケジュールに整合するよう審査実施日から遡及した監査報告書日付が作成された事例が見られた。さらに最近では、監査作業が終了していない段階での日付が監査報告書作成日付とされた疑義のあるもの、審査の実施は監査報告書作成日付後約2週間後であったもの等、審査の実施時点から遡及した監査報告書日付を付して監査報告書が作成されるケースには多様な事例が見られるようになり、監査実務には一層の混乱が生じている状況が確認された。

(ロ) これには、ひとつには監査委員会報告書第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」Ⅱ 1 (2)における「監査報告書日付は、通常、関与先での監査作業終了日（財務諸表の表示検討を含む。）となる。」との記載が関係している。当該記載を根拠として、いくつかの監査法人が監査報告書作成日以後の審査の実施を基本方針とした結果、監査基準及び法令が要請する意見表明前の審査の実施を必ずしも担保できない状況が生じていた。

(ハ) 他方、平成 15 年度の品質管理委員会年次報告書 6. (2)⑥の改善勧告事項の説明では「監査報告書日後に審査が実施されているにもかかわらず、監査報告書が審査後に交付されたことが明確に文書化されていない」とある。しかし、監査基準及び法令に遵守するための監査意見の表明に先立つ審査の実施の要請については特に記載がなかった。

(ニ) 品質管理レビューにおける、監査基準及び法令が要請する意見表明前の審査の実施の取扱いについて協会に照会したところ、監査報告書の作成日付と意見表明前の審査に係る問題については監査委員会との協議を踏まえ、品質管理委員会の非公表の内部の運用規定で「監査報告書日付後に審査を実施している場合には、監査報告書交付日が審査日後になっていることが明確になっておれば問題としない」として、同指針に基づく指導を協会員に行っているとしていた。

ロ. 基本的な考え

(イ) 我が国では、商法、証券取引法に基づき、別々の会社情報の開示制度があり、固有の財務情報の開示や監査意見の表明が求められている。商法では第 283 条（計算書類の承認）において、毎決算期に係る貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益処分案又は損失処理案を定時株主総会に提出して、報告ないし承認を求めなければならないとされている。ちなみに米国では、証券取引法上の会社開示制度と会社法による開示が事実上一体化され、か

つ前者が先行しているため制度的に一元化が可能だが^{注13}、我が国では、商法に基づく決算時の会社情報の開示は、有価証券報告書による開示よりも株主を対象とする計算書類の開示が先行するため、異なる開示制度が並存するところとなっている。したがって、商法監査報告書における意見表明前の審査の問題は、我が国の固有の事情による部分もあるといえる。

(ロ) 我が国の監査基準は、歴史的には証券取引法による財務諸表の監査を前提に制定されてきた経緯があるが、今日では公認会計士監査のすべてに共通する基準としての位置付けを有している。

したがって、監査基準第四一五における「監査人は、意見の表明に先立ち、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならない。」旨の規定は、いずれの法令に基づく監査証明であるかにかかわらず、監査意見の表明に関しては共通して必ず遵守しなければならないものと考えられる。

(ハ) ちなみに、証券取引法による財務諸表の監査証明に係る「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」第3条第1項においては、監査証明は財務諸表等の監査を実施した公認会計士又は監査法人が作成する監査報告書により行うものとし、第4条第1項では、監査報告書には公認会計士又は監査法人の代表者が作成の年月日を付して自署し、かつ、自己の印を押さなければならない旨を規定している。

(ニ) 監査人たる公認会計士等は、監査基準等に則り何人からも独立した立場で監査意見を表明するものである。被監査会社等の要望に適う遡及した日付を作為的に付し監査証明を行う行為は職業倫理にもとるものとして、品質管理レビューの実施上厳正な

^{注13} 米国では、SEC 登録会社は決算日後 90 日以内に監査報告書を付したアニュアルレポートを SEC に提出することとされている。そして、州により若干異なるが、株主には決算日後 120 日以内にアニュアルレポート (SEC 提出 10-K 様式に会社の営業報告書を添付したもの) を送付すべきとされ、一般的に年次株主総会は、SEC の提出後約 1~2 ヶ月後に開催されている。(谷口勝巳「継続会社情報に関する諸問題」JICPA ジャーナル 2002 年 12 月号 P70 より要約)

対処が必要なことは言うまでもない。また、監査意見の表明^{注14}と監査証明の関係については、商法のみでなく監査基準及び諸法令の規定に係る基本的な命題であるとともに、監査人としての責任も絡む問題である。したがって、協会の特定の者しか知り得ない非公表の判断指針により指導すべきものではないと考えている。

ハ. 求められる対応

(イ) 監査基準の前文二 9 (4)において「監査報告書の日付は、後発事象の範囲等も含め監査人の責任に係る重要な事項である。したがって、監査人が自らの責任において監査が終了したと判断したときに監査報告書を作成することが基本であると考えられる。しかし、これは、財務諸表の開示制度上あるいは監査の終了をどう捉えるか等の問題であり、改定基準においては特定の時点を示すことはしなかった。」とした点を、監査委員会報告書第 75 号において「関与先での監査作業終了日（財務諸表の表示検討を含む。）」としたことは、監査実務において意見表明に先立つ審査の実施を遵守しようとしなない拡大的な解釈を認める余地となり、品質管理レビュー上での新たな問題を生じさせる結果となった。

(ロ) 意見表明に先立つ審査の実施体制の公益性及び重要性に鑑み、協会をはじめとする関係諸機関において、適切な対応を早急に検討することが必要と考える。

⑥ 改善勧告事項に対するフォローアップ

イ. 状況

(イ) 改善勧告書を受け取った監査事務所は、改善勧告事項に対する改善措置を記載した回答書を作成し、品質管理委員会に提出しなければならない（協会会則第 87 条第 1 項及び品質管理レビュー基準 4 (4)）。しかし、品質管理レビューの導入から数年経過した現在においても、「リスク・アプローチに基づく監査の実施に関する事項」や「監査意見表明のための審査機能に関する事項」など、以前に改善勧告事項とされたものと同じの項目が、改善状

^{注14} なお、平成 16 年 4 月 1 日から施行された公認会計士関連法令である利害関係府令第 6 条第 1 項 2 号においては、意見審査を「被監査会社等の財務書類に係る監査意見を表明するに先立ち、監査意見の形成に至る一切の過程の妥当性について検討し、必要な措置を講じることをいう。」と法令に規定された。

況不十分として再度指摘されているのが実情である。したがって、改善勧告事項に対する監査事務所の改善措置の状況を確認するフォローアップ手続が有効に機能し、監査事務所により改善措置が確実に講じられ、協会の自浄機能が確実に発揮されていると評価することは困難な状況にある。

(ロ) また、個々の監査事務所への対応に止まらず、会計士業界全体の問題として捉え、改善のための措置を実行するために、改善勧告事項のフォローアップや行われた改善措置の状況を具体的に監査事務所一般に周知させることは特に行なわれていない。

ロ. 基本的な考え方

(イ) 改善勧告事項に係る改善措置が確実に実施されないことについては、複数の原因が考えられる。改善勧告事項の記載が監査意見形成プロセスには論及せず、監査調書の文書化や整備などの形式的で抽象的な指摘に止められていることや、協会が前回の改善勧告に対する改善状況について次回のレビューまでに何らかの措置を講じる仕組みとなっていなかったこと等は、改善勧告事項の重要性または緊急性が必ずしも監査事務所に理解されず、このことが改善措置を講じない要因となっている可能性も否定できないと考えられる。

(ロ) 本来、監査の質の確保と向上のためには、監査事務所が自らの責任において適切な改善措置を講じることが前提であることは言うまでもない。しかし、改善状況が不十分であると認められる事項については、担当レビューアーが問題事項の原因等を分析し、監査事務所が早期に改善措置を講ずるよう、実態に即した的確な助言及び改善勧告を行うなどが要請されると考えられる。

(ハ) 同一の改善勧告を毎回繰り返す状況を減らすためには、前回の改善勧告事項に対する改善状況のフォローアップを確実に行うことが重要である。

ハ. 求められる対応

(イ) 公認会計士法の改正に伴い平成15年12月2日付改正で新設された品質管理委員会規則第3条の2の規定により、監査事務所

は品質管理の実施状況を品質管理委員会に毎年報告することが義務化された。この報告の中で改善勧告事項の改善状況が記載されることになり、従来は3年に一度の報告であったものが毎年の報告となったため、改善状況を把握する手段が確保された。しかし、当該報告は監査事務所側の自主的な申告であり、当該報告の記載内容を検証するためには品質管理レビューによる実地調査は必ずしも要求されていない。したがって、同報告制度を実効性あるものとして運用するためには、同日付改定で追加された同規則第3条の3による「改善措置の状況について、必要に応じて公認会計士又は監査事務所に赴き確認する」手続を適宜実施し、改善措置の確実な実行を確保することが必要であると考えられる。

(ロ) 改善勧告事項に対する改善措置の状況を事後に確認するフォローアップの機能を一層強化することは、改善勧告事項の早期改善、ひいては監査の質的向上を図り、公認会計士協会の自主規制機能に対する社会的信頼の向上に資するものであると考えられる。

例えば、品質管理委員会年次報告書において、過去に指摘された改善事項に対して改善措置を講じない事務所の状況や、報告年度において実施した改善措置の実施状況の報告に関する定量的分析及び定性的分析^{注15}を対外的に公表し、監査事務所一般に問題点を周知させ共有化することは、同様の問題の再発防止や改善措置のフォローアップを担保するために有益であると考えられる。

(ハ) したがって、改善勧告事項に対してその後の状況を確認するフォローアップの手続については、品質管理委員会の品質管理レ

^{注15} 品質管理委員会運営要領VI.5.統計的情報の記載には下記の通り規定されている。

- (6) 報告対象年度において実施した改善措置の実施状況の報告に対する定量的分析
前年度以前の報告対象年度に交付した改善勧告書に対する回答書において監査事務所が実施を合意した改善措置に関して、報告対象年度中に改善措置の実施状況の報告があった監査事務所の数を記載して、その内訳として、改善措置の全てを実行した監査事務所の数、改善措置の一部を実行した監査事務所の数、改善措置が全く実行されていない監査事務所の数を記載する。
- (7) 報告対象年度において実施した改善措置の実施状況の報告に関する定性的分析
(5)において改善措置の実行の報告があった改善勧告事項について、その性質に基づいて適当な分類を行い、分類項目ごとの改善措置の実施状況を記載する。なお、限定的意見及び不適正意見の原因となった限定事項に関する改善措置とその他の事項に関する改善措置とを区分して記載する。

ビュー報告書に係る審査案件等の作業においても、フォローアップの状況を確認するための組織的な取組が不可欠と考えられる。

(4) 監査人の独立性に関する事項

① 監査人の身分的独立性

イ. 状況

(イ) 監査人の独立性、ひいては監査の信頼性の観点から、個人公認会計士の長期間の関与が問題視される事例や論調も、最近では見られる。しかし、このような公認会計士等の被監査会社等の監査業務に対する長期間の関与の状況及び当該状況が当該監査業務の質的水準に与える影響を、第三者が調査する機会はこれまで無いに等しい状況であった。

(ロ) 日本公認会計士協会の品質管理レビューでは、監査事務所としての品質管理において、監査従事者の適格性の事項の中で、独立性の方針と手続を調査することとされている。このことにより、監査事務所が独立性を高めるための対応が促進される効果は期待できる。しかしながら、当該レビュー手続及びレビューツールには、被監査会社等との利害関係の定期的な確認に係る手続以外に特段の記載がないため、独立性の評価のための手続は不十分である。たとえば、法令あるいは協会の自主規制である倫理規則等において定められている、外観的独立性^{注16}を保持するための監査事務所の方針と手続の整備及び運用状況がレビュー手続等の中に明示されていない。したがって、品質管理レビューで確認される仕組みとは必ずしもなっていない。

^{注16} 「独立性は、本来、精神的な独立性を意味するが、精神的独立性を事前に外部から観察することは不可能であり、監査制度に対する信頼を確保するためには、外観的独立性、すなわち、被監査会社から監査人が独立していると考え、あるいは感ずるような外観が存在することが重要となる。」(弥永真生「証券取引法と監査人の独立性」商事法務 No.1711)

(ハ) 特に、監査責任者の交替制に関する手続に対するレビューでは経過措置の適用により、協会の倫理規則における自主規制の範囲よりもその範囲はさらに限定されて実施されることとなった。すなわち、品質管理レビューに関してはレビュー導入時である平成 11 年度から設けられている経過措置（品質管理レビュー基準 5（2）^{注17}）が倫理規則改定^{注18}以降も改定されなかった。平成 16 年 5 月 18 日付品質管理レビュー基準改定により当該経過措置は、やっとなし削除された。品質管理レビュー制度の導入以後、改正公認会計士法の施行前までの期間、公開会社が 5 社未満の監査法人及び個人公認会計士は、監査責任者の交替制に係るレビュー手続の対象外とされていた。

ロ. 基本的な考え方

平成 16 年 4 月 1 日に施行された改正公認会計士法においては、監査人の独立性強化のため、被監査会社等の株式保有の禁止、公認会計士の単独監査の禁止のほか、いわゆる外観的独立性を確保するための監査証明業務と非監査証明業務の同時提供の禁止、公認会計士の同一の大会社等に対する継続的関与の制限、就職制限の規制が新設された。今後、品質管理レビュー手続において厳正に対処することは、公認会計士等の独立性を担保し、ひいては監査に対する社会的信頼を維持・確保するために不可欠であると考えられる。

ハ. 求められる対応

(イ) 監査人の独立性の確保は、監査に対する社会的信頼を維持・確保するための基礎をなすものである。公益性の観点からは、監査人の独立性を確保するために、その監視・監督の仕組みを品質

^{注17} 「証券取引法監査における監査法人の関与社員の交替に関する方針と手続を評価するためのレビュー手続は、当分の間、証券取引法第 193 条の 2 に基づく監査契約を締結している公開会社が 5 社以上の監査法人に限って実施する」とされた。

^{注18} 平成 13 年 11 月に制定した日本公認会計士協会の自主規制である「倫理規則の独立性（14 条）の解説」注解 1 1 - 1 - （2）において監査報告書に署名する公認会計士、監査法人においては監査報告書に署名する社員が同一の監査関与先に長期間関与することは外観上独立性が損なわれるとして、個人の公認会計士であっても交替制の対象とし、この「長期間」は「7 年」とされた。これを受け、監査基準委員会報告第 12 号（中間報告）「監査の品質管理」は平成 14 年 1 月 28 日付けで、従来「証券取引法監査における監査法人の関与社員の交替」としていた規定を、倫理規則を勘案して一定規模以上の会社等における監査責任者又は関与社員の交替（第 20 項及び付録一「監査事務所としての品質管理の方針と手続の例示」第 6 項）と改定し、同年 4 月 1 日からの適用とした。

管理レビューの中に明示的に構築することが必要であると考えられる。

- (ロ) 特に、独立性に関し、法令又は倫理規則等の遵守について、厳格な品質管理レビューが実施できるよう、早急にレビュー手続及びレビューツールを見直すことが必要であると考えられる。

② 監査人の経済的独立性

イ. 状況

- (イ) 監査報酬額が監査人の独立性に懸念を生じさせるような状況にある場合には、当然、当該監査報酬額が適正であるかは品質管理レビューの対象になるものとされている（品質管理レビュー手続第 139 項、292 項(5)^{注19}）。
- (ロ) また、「レビュー対象期間において監査事務所が行った監査業務以外の業務の内容と当該業務に対する報酬額（ただし、監査業務以外の業務にかかる報酬額が監査業務報酬額の2分の1に満たない場合には記載を要しない）」については、「監査業務プロフィール」に記載すべきこととされている（品質管理レビュー手続第 160 項(5)）。
- (ハ) さらに、監査業務に係る固有の危険と管理統制上の危険が結合した危険の程度を判断するために、「監査事務所の監査収入の大きな部分を占める公開会社又は連結グループにかかる監査業務」「監査以外の業務報酬が監査報酬を大きく上回っている公開会社にかかる監査業務」を検討するものとされ（品質管理レビュー手続第 252 項(14) (15)）、「レビュー対象期間において公開会社に対して提供した監査業務以外のサービスの内容」を分析し、監査事務所の運営が特定の公開会社に対するサービスに過度に依存している場合には、監査人としての独立性に懸念がないかを検討する必要があるとされている（品質管理レビュー手続第 292 項(9)）。

^{注19} 今回の実態把握の対象期間は、旧品質管理レビュー手続の適用期間であったことにより、本項中では平成 13 年 9 月 14 日改定品質管理レビュー手続の内容を引用している。

(ニ) 倫理規則注解 11-1^{注20}では、会員は「独立性の保持に疑いをもたれるような関係や外観」に関して疑念が生じた場合若しくは直ちにその関係や外観を解消できない場合には、協会に審査を要求したり、その審査の頻度を上げる必要があるとされている。そして、この審査は、従前の「倫理規則の独立性（14条）の解説」によれば、「真に独立した立場で監査業務を実施したかどうかを判断することとなるため、監査意見形成過程に支障があったか否かの審査となり、実質的には品質管理レビュー制度の一環として実施されることになろう」と規定されていた。

(ホ) しかしながら、これらレビュー手続を具体化したものが、レビューツールにはほとんど反映されていない。

ロ. 基本的な考え方

今回の公認会計士関連法令の改正において、特定の顧客たる被監査会社等から受ける報酬や経済的便益の依存度に係る規制は特に設けられなかったが、特定の被監査会社等から継続的に受ける報酬が監査事務所の総報酬の大部分を占める場合には、外観的独立性を損ねる可能性があると考えられる。

ハ. 求められる対応

職業専門家には、法律の規定のみならず、高度な水準で自らの行動を自主的に規制することが求められると考えられる。

自主規制である倫理規則を協会員に周知徹底し、その遵守を求めるためにも、倫理規則及び品質管理レビュー手続が定める監査報酬に係る外観的独立性の状況について具体的にレビューするための手続を、レビューツールに具体化する必要があると考えられる。

(5) 品質管理レビューに関連する体制整備

イ. 状況

(イ) 協会は、会員の監査業務に関して、監査実施状況及び監査意見の妥当性について調査し、必要と認めたときは会長の承認

^{注20} 今回の実態把握の対象期間は旧倫理規則の適用期間であったことにより、本項中では当時の平成12年7月6日付倫理規則及び平成13年11月5日付「倫理規則の独立性(14条)の解説の内容を引用している。

を得て会員に勧告又は指示することを職務とする監査業務審査会を設置している。調査の結果、より深度のある調査が必要な場合等には、監査・綱紀事案検討会にその措置が委ねられることとなる（当該検討会における検討の結果、綱紀委員会による調査対象となった場合には、当該監査業務については品質管理委員会のレビュー対象から原則として除外されることとなる）（協会会則第 89 条の 2 の 2 第 1 項、レビュー手続第 263・265 項）。

- (ロ) 監査業務審査会の活動状況は、協会の行う業務運営の公正性、透明性を確保するため、外部の有識者を中心として構成される監査業務モニター会議に協会が定期的に報告することとされている（協会会則第 89 条の 2 の 2 第 3 項）。

監査業務モニター会議は、平成 14 年度年次報告書における提言において「品質管理レビューと監査業務審査会とで、より密接な連携をとるべきではないか。」と提言していた。

この提言に対し協会は「公認会計士法改正に伴う政令又は府令の見直しにおいて品質管理レビューの充実・強化が掲げられていることから、今後検討していくこととしたい。」と回答していた（JICPA ジャーナル 2003 年 9 月号「監査業務モニター会議・平成 14 年度年次報告書における提言への協会対応」P66）。

ロ. 基本的な考え方

協会は、品質管理委員会と監査業務審査会との間では直接の連携を行うものではないが、平成 15 年 12 月に協会会則を改定し、「品質管理委員会は、品質管理レビューの結果、公認会計士又は監査法人が表明した監査意見の妥当性に重大な疑念が生じた場合には、その旨を本会会長に報告する。」との規定（第 88 条第 3 項）を新設し、会長を介して両者の連携を図ることとしたとしている。

同規定の新設は、自主規制機関として一定の前進が図られたと評価できるものの、当該規定は品質管理委員会から監査業務審査会への一方的な情報提供について規定したに過ぎない。

個々の監査の失敗の問題や不祥事が認識された監査事例はどのような品質管理の状況から発生したものであったのかなど、監査業務審査会から品質管理委員会に対して、監査の品質

管理に関して有益かつ適切な情報提供を行うことも必要であると考えられる。

ハ. 求められる対応

監査業務審査会の調査により認識された他の監査事務所に対しても共通して改善が望まれる事項等については、品質管理レビューの手續に反映させるべく、監査業務審査会から品質管理委員会へ情報提供がなされることが重要であると考えられる。

監査業務モニター会議の提言を踏まえ、協会による品質管理レビューがその目的をより達成できるよう、品質管理委員会と監査業務審査会の実効性ある連携のあり方について、検討が行われることが必要であると考えられる。

おわりに

審査会は、日本公認会計士協会による品質管理レビューが公認会計士法により法的位置付けがなされる以前の自主的品質管理レビューを中心に実態把握と課題を明らかにする作業を行った。審査会としては、本報告書において提言した事項を、協会が速やかに現行の品質管理レビューに反映させることを強く要請する。

審査会は、今回の実態把握作業を通じて、協会の品質管理レビューを全体的に把握すると同時に品質管理レビューの個別的な問題点、さらに監査法人及び公認会計士の監査の状況に関しても知ることが出来た。

審査会は、今回の実態把握により明らかにされた事実及び得られた知識を十分活用して、改正公認会計士法により与えられた使命を果たしていきたい。

協会と審査会の究極的目的は一致しており、それぞれの役割を適切かつ十分に果たすことが監査の信頼性の回復を実現するものと信じている。

最後に、審査会の今回の作業に際し、協会から自主的に協力を得たことにより、ここに本報告書がまとめられたことを改めて申し添える。

以 上

参 考 资 料

I 審査基本方針等

監査の信頼性確保のために — 審査基本方針等 — (概要)

平成 16 年 6 月 29 日

公認会計士・監査審査会

公認会計士・監査審査会は、監査の質の確保と実効性の向上に対する国民の期待に対応し、国際的な潮流をも勘案し、海外の関係監督当局との緊密な協力関係の構築も視野に入れつつ、以下のような視点及び目標を基本として、日本公認会計士協会による監査事務所における監査業務に対する調査活動（品質管理レビュー）について、これを審査し必要に応じて検査する（モニタリング）こととする。

【視点】既存の枠組みにとらわれることなく、常に国民の視点という公益的立場に立つ。

【目標】個別監査意見そのものの適否の判断を直接主眼とするのではなく、品質管理レビューの一層の機能向上を促していくことを基本として、協会の自治統制機能を通じた監査業務の充実・強化を図る。

1. 審査基本方針及び審査基本計画

1. 審査基本方針

(1) 基本的考え方

- ① 監査の質の確保と実効性の向上に対する期待への積極的対応
- ② 監査業務への継続監視と品質管理レビューの一層の機能向上

(2) 審査の枠組み

- ① 協会からの報告書の受理、関連する報告・資料の徴求、様々な情報の活用により、主に以下について審査。
 - イ. 品質管理レビュー制度の運営の適切性
 - ロ. 協会からの報告を踏まえた監査事務所の監査業務の適切性
- ② 上記審査の結果、審査会の意見を評価・提言等といった形で示していくとともに、必要に応じ金融庁長官に対し勧告を行うなど適切に対応。

2. 審査基本計画

(1) 継続的審査活動と重点審査事項

下記事項に重点を置き協会からの報告を基にその内容を継続的に審査。

- ① 監査人の独立性確保の状況の確認
- ② 品質管理レビューにおける改善勧告事項とそのフォローアップ

(2) 当面の各事務年度における更なる取組み

(1)に加え、品質管理レビューの一層の機能向上を図るため次の取組みを行う。

【平成 16 事務年度】

品質管理レビューについて、深度ある実態把握を行い、成果及び実効性を検討・評価。翌年度に反映させるべく、公益的立場から助言・提言等を行うとともに、必要に応じて勧告。

【平成 17 事務年度】

審査会と協会との実務的な役割分担・連携関係を明確化することも含め、審査の枠組みを強化。

【平成 18 事務年度以降】

協会による品質管理レビューと審査会による審査活動との相乗効果による一層の監査の質の確保と実効性の向上。

II. 検査基本方針

審査会の検査は、審査基本方針等に基づく審査結果を踏まえて、必要に応じ次のように実施。

1. 検査の枠組み

品質管理レビュー制度の運営の適切性、監査事務所における監査業務の適切性に関する審査結果に基づき、必要かつ適当と認めるときに、監査事務所等に立入検査を行う。

2. 検査の実施

- (1) 品質管理レビューが十分であるかどうか確認する必要が認められる場合等
- (2) 品質管理レビューを通じて監査事務所における監査業務が適切に行われているかどうか確認する必要が認められる場合等
- (3) 監査事務所における監査業務に対応する被監査会社等の側における内部管理体制を確認する必要が認められる場合等
- (4) 法令等諸基準の遵守状況を横断的に確認する必要が認められる場合
- (5) 上記のほか、個別事情等を勘案し、公益又は投資者保護のため必要かつ適当であると認められる場合

II. 法令諸規則等

1. 関係法令

(1) 公認会計士法（抄）

（昭和二十三年法律第百三号）

（大会社等に係る業務の制限の特例）

第二十四条の二 公認会計士は、当該公認会計士、その配偶者又は当該公認会計士若しくはその配偶者が実質的に支配していると認められるものとして内閣府令で定める関係を有する法人その他の団体が、次の各号のいずれかに該当する者（以下「大会社等」という。）から第二条第二項の業務（内閣府令で定めるものに限る。）により継続的な報酬を受けている場合には、当該大会社等の財務書類について、同条第一項の業務を行ってはならない。

- 一 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律第二条第一項の規定により会計監査人の監査を受けなければならない株式会社（資本の額、最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額の合計額その他の事項を勘案して政令で定める者を除く。）
- 二 証券取引法第九十三条の二第一項の規定により監査証明を受けなければならない者（政令で定める者を除く。）
- 三 銀行法（昭和五十六年法律第五十九号）第二条第一項に規定する銀行
- 四 長期信用銀行法（昭和二十七年法律第百八十七号）第二条に規定する長期信用銀行
- 五 保険業法第二条第二項に規定する保険会社
- 六 前各号に掲げる者に準ずる者として政令で定める者

第二十四条の三 公認会計士は、大会社等の七会計期間（営業年度、事業年度その他これらに準ずる期間をいう。以下同じ。）の範囲内で政令で定める連続する会計期間のすべての会計期間に係る財務書類について監査関連業務（第二条第一項の業務、監査法人の行う同項の業務にその社員として関与すること及びこれらに準ずる業務として内閣府令で定めるものをいう。以下この条及び第三十四条の十一の三において同じ。）を行つた場合には、当該政令で定める連続する会計期間の翌会計期間以後の政令で定める会計期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行ってはならない。ただし、当該公認会計士（監査法人の社員である者を除く。）が当該政令で定める連続する会計期間の翌会計期間以後の会計期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行うことにつき、内閣府令で定めるやむを得ない事情があると認められる場合において、内閣府令で定めるところにより、会計期間ごとに内閣総理大臣の承認を得たときは、この限りでない。

（業務管理体制の整備）

第三十四条の十三 監査法人は、業務を公正かつ的確に遂行するため、内閣府令で定めるところにより、業務管理体制を整備しなければならない。

（勧告）

第四十一条の二 審査会は、第49条の4第2項の規定に基づき第46条の12第1項又は第49条の3第1項若しくは第2項の規定による権限を行使した場合において、必要があると認めるときは、その結果に基づき、公認会計士、外国公認会計士若しくは監査法人の第2条第1項の業務又は日本公認

会計士協会の事務の適正な運営を確保するため行うべき行政処分その他の措置について内閣総理大臣に勧告することができる。

(会則を守る義務)

第四十六条の三 会員は、協会の会則を守らなければならない。

(監査又は証明の業務の調査)

第四十六条の九の二 協会は、会員の第2条第1項の業務の状況の調査を行うものとする。

2 協会は、定期的に、又は必要に応じて、前項の調査の結果を内閣総理大臣に報告するものとする。

(報告及び検査)

第四十六条の十二 内閣総理大臣は、協会の適正な運営を確保するため必要があると認めるときは、協会に対し、報告若しくは資料の提出を求め、又は当該職員に協会の事務所に立ち入り、帳簿書類その他の物件を検査させることができる。

(報告及び検査)

第四十九条の三 内閣総理大臣は、第2条第1項又は第2項の業務の適正な運営を確保するため必要があると認めるときは、公認会計士、会計士補、外国公認会計士又は監査法人に対し、報告又は資料の提出を求めることができる。

2 内閣総理大臣は、公益又は投資者保護のため必要かつ適当であると認めるときは、第2条第1項の業務に関し、当該職員に公認会計士、会計士補、外国公認会計士又は監査法人の事務所その他その業務に関係のある場所に立ち入り、その業務に関係のある帳簿書類その他の物件を検査させることができる。

(権限の委任)

第四十九条の四 内閣総理大臣は、この法律による権限（政令で定めるものを除く。）を金融庁長官に委任する。

2 金融庁長官は、前項の規定により委任された権限のうち、第46条の9の2第2項の規定による報告の受理に関する事務並びに第46条の12第1項並びに前条第1項及び第2項の規定による権限（第46条の9の2第2項の報告に関して行われるものに限る。）を審査会に委任する。

(2) 証券取引法（抄）

(昭和二十三年法律第二十五号)

第九十三条 この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。

第九十三条の二 証券取引所に上場されている有価証券の発行会社その他の者で政令で定めるものが、この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類で内閣府令で定めるものには、その者と特別の利害関係のない公認会計士（公認会計士法（昭和二十三年法律第百三号）第十六条の二第三項に規定する外国公認会計士を含む。以下この条において同じ。）又

は監査法人の監査証明を受けなければならない。ただし、監査証明を受けなくても公益又は投資者保護に欠けることがないものとして内閣府令で定めるところにより内閣総理大臣の承認を受けた場合は、この限りでない。

- ② 前項の特別の利害関係とは、公認会計士又は監査法人が同項の規定により貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類を提出する者との間に有する公認会計士法第二十四条（同法第十六条の二第四項において準用する場合を含む。）、第二十四条の二（同法第十六条の二第四項及び第三十四条の十一の二において準用する場合を含む。）、第二十四条の三（同法第十六条の二第四項において準用する場合を含む。）又は第三十四条の十一第一項に規定する関係及び公認会計士又は監査法人がその者に対し株主若しくは出資者として有する関係又はその者の営業、事業若しくは財産経理に関して有する関係で、内閣総理大臣が公益又は投資者保護のため必要かつ適当であると認めて内閣府令で定めるものをいう。
- ③ 第一項の監査証明は、内閣府令で定める基準及び手続によつて、これを行わなければならない。
- ④ 内閣総理大臣は、公益又は投資者保護のため必要かつ適当であると認めるときは、第一項の監査証明を行つた公認会計士又は監査法人に対し、参考となるべき報告又は資料の提出を命ずることができる。
- ⑤⑥ （略）

(3) 財務諸表等の監査証明に関する内閣府令（抄）

（昭和三十二年大蔵省令第十二号）

（監査証明の手続）

第三条 財務諸表（財務諸表等規則第一条に規定する財務諸表をいう。以下同じ。）、財務書類又は連結財務諸表（以下「財務諸表等」という。）の監査証明は、財務諸表等の監査を実施した公認会計士又は監査法人が作成する監査報告書により、中間財務諸表（中間財務諸表等規則第一条に規定する中間財務諸表をいう。以下同じ。）又は中間連結財務諸表（以下「中間財務諸表等」という。）の監査証明は、中間財務諸表等の監査（以下「中間監査」という。）を実施した公認会計士又は監査法人が作成する中間監査報告書により行うものとする。

- 2 前項の監査報告書又は中間監査報告書は、一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行に従つて実施された監査又は中間監査の結果に基づいて作成されなければならない。
- 3 金融庁組織令（平成十年政令第三百九十二号）第二十四条に規定する企業会計審議会により公表された監査に関する基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる監査に関する基準に該当するものとする。

（監査報告書等の記載事項）

第四条 前条第一項の監査報告書又は中間監査報告書には、次の各号に掲げる区分に応じ、当該各号に定める事項を簡潔明瞭に記載し、かつ、公認会計士又は監査法人の代表者が作成の年月日を付して自署し、かつ、自己の印を押さなければならない。この場合において、当該監査報告書又は中間監査報告書が監査法人の作成するものであるときは、当該監査法人の代表者のほか、当該監査証明に係る業務を執行した社員（以下「業務執行社員」という。）が、自署し、かつ、自己の印を押さなければならない。ただし、指定証明（公認会計士法第三十四条の十の四第二項に規定する指定証明をいう。）であるときは、当該監査法人の代表者に代えて、当該指定証明に係る指定社員（公認会計士法第三十四条の十の四第二項に規定する指定社員をいう。以下同じ。）である業務執行社員が作成の年月日を付して自署し、かつ、自己の印を押さなければならない。

一～二 （略）

2～10 （略）

(4) 監査法人に関する内閣府令（抄）

（昭和四十一年大蔵省令第四十六号）

（業務管理体制の整備）

第三条 法第三十四条の十三の規定により監査法人が整備しなければならない業務管理体制は、次に掲げる要件を満たさなければならない。

- 一 総社員の過半数が、公認会計士の登録を受けた後、三年以上監査証明業務に従事している者であること。
- 二 監査証明業務を適切に行うための方針及び手続が定められていること。
- 三 監査証明に係る意見形成のための審理規程が定められ、審理を行う機構が設けられていること。
- 四 第二号の方針及び手続並びに前号の審理規程が的確に実施されていることを点検する機構が設けられていること。
- 五 監査証明業務を適切に行うために必要な施設及び財産的基礎を有すること。
- 六 従たる事務所を設ける場合には、当該事務所に社員が常駐していること。

(5) 公認会計士等に係る利害関係に関する内閣府令（抄）

（昭和四十九年大蔵省令第五十八号）

（監査関連業務等）

第六条 法第二十四条の三 本文（法第十六条の二第四項において準用する場合を含む。）に規定する内閣府令で定めるものは、次に掲げるものとする。

- 一 他の公認会計士の法第二条第一項の業務に補助者として従事しているにもかかわらず、当該業務に当該他の公認会計士と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる業務
- 二 他の公認会計士から委託を受け、法第二条第一項の業務の意見審査（被監査会社等の財務書類に係る監査意見を表明するに先立ち、監査意見の形成に至る一切の過程の妥当性について検討し、必要な措置を講じることをいう。）を行う業務
- 三 監査法人の法第二条第一項の業務に補助者として従事しているにもかかわらず、当該業務に当該監査法人の法第三十四条の十二第二項に規定する社員と同程度以上に実質的な関与をしていると認められる業務

2～4 （略）

(6) 日本公認会計士協会に関する内閣府令（抄）

（平成十六年内閣府令第十五号）

（日本公認会計士協会による調査の結果の報告）

第一条 日本公認会計士協会が行う公認会計士法（以下「法」という。）第46条の9の2第2項の規定による定期的な報告は、次の各号に掲げる報告書を作成し、これを当該各号に定める期日までに公認会計士・監査審査会に提出して行うものとする。

- 一 別紙様式第一号により作成した月次報告書 報告の対象となる月の翌月の末日
- 二 別紙様式第二号により作成した年次報告書 報告の対象となる事業年度の末日の翌日から四月を経過する日

2 日本公認会計士協会は、法第46条の9の2第1項の規定による調査の結果、会員が法令、法令に基づく行政庁の処分又は日本公認会計士協会の会則その他の規則に違反し、又は違反するおそれがあると認めるときは、速やかにその旨を公認会計士・監査審査会に報告するものとする。

2. 日本公認会計士協会規則等

(1) 日本公認会計士協会会則（抄）

第17章 品質管理のレビュー

（品質管理レビュー）

第87条 本会は、法第46条9の2の趣旨を踏まえ、監査業務の公共性に鑑み、会員の監査業務の適切な質的水準の維持、向上を図り、もって監査に対する社会的信頼を維持、確保するため、指導的又は教育的性格によるとの基本的観点で、監査を遂行する主体としての公認会計士又は監査法人が行う監査の品質管理状況をレビューし、その結果を通知し、必要に応じ改善を勧告し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける（以下「品質管理レビュー」という。）。

- 2 品質管理レビューは、摘発又は懲戒を目的とするものと解してはならない。
- 3 次の各号のいずれかに該当する者と監査契約を締結している公認会計士又は監査法人は、品質管理委員会規則（以下本章において「規則」という。）に定めるところにより、品質管理レビューを受けなければならない。
 - 一 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律第2条第1項の規定により会計監査人の監査を受けなければならない株式会社（資本の額、最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額の合計額その他の事項を勘案して規則で定める者を除く。）
 - 二 証券取引法第193条の2第1項の規定により監査証明を受けなければならない者（規則で定める者を除く。）
 - 三 銀行法第2条第1項に規定する銀行
 - 四 長期信用銀行法第2条に規定する長期信用銀行
 - 五 保険業法第2条第2項に規定する保険会社
 - 六 前各号に掲げる者に準ずる者として規則で定める者
- 4 前項の品質管理レビューを受ける公認会計士又は監査法人は、第88条に規定する品質管理委員会が効率的かつ適切に品質管理レビューを実施できるように全面的に協力しなければならないものとし、品質管理委員会が必要と判断したすべての記録、書類及びその他の情報を品質管理委員会に提出し、品質管理委員会からの書面又は口頭による質問に対して遅滞なく回答しなければならない。
- 5 第3項の品質管理レビューを受けた公認会計士又は監査法人は、第1項の勧告を受けたときは、速やかに当該勧告に応じた改善措置を講じなければならない。

（品質管理委員会の設置、職務及び権限）

第88条 本会に、前条第1項の目的を達成するため、品質管理委員会を置く。

- 2 品質管理委員会は、その職務を遂行するため、品質管理レビューの対象となる公認会計士若しくは監査法人から報告を徴し、又は当該公認会計士若しくは監査法人に質問をし、かつ資料の提示若しくは提出を求めることができる。
- 3 品質管理委員会は、品質管理レビューの結果、公認会計士又は監査法人が表明した監査意見の妥当性に重大な疑念が生じた場合には、その旨を本会の会長に報告する。
- 4 品質管理委員会は、第88条の3第1項の品質管理審議会にその活動状況を定期的に報告する。
- 5 品質管理委員会は、第88条の3第3項の品質管理審議会からの勧告を付して委員会の活動状況を本会の会長に報告する。
- 6 本会の会長は、前項の報告の概要を理事会の議を経て公表する。

7 品質管理レビューの実施に必要な事項及び品質管理委員会の職務に必要な事項は、規則をもって定める。

(品質管理委員会の組織)

第88条の2 品質管理委員会は、会長及び委員31名以内をもって組織する。

2 品質管理委員会の会長は、本会の会長をもってこれに充てる。

3 品質管理委員会の委員は、会長が常務理事会の議を経て、会員（監査法人は除く。）のうちから委嘱する。

(品質管理審議会)

第88条の3 本会に、品質管理委員会の適切な運営に資するため、品質管理審議会を置く。

2 品質管理審議会は、本会の会長が指名する本会の会員1名及び本会の会長が常務理事会の議を経て委嘱する学識経験を有する者5名以内をもって組織する。

3 品質管理審議会は、第88条第4項に基づく品質管理委員会からの報告を受けて、第87条第1項に規定する品質管理レビューが適切に行われているかどうかを検討、評価し、その結果を品質管理委員会に報告する。

4 品質管理審議会の運営に必要な事項は、規則をもって定める。

(会則の準用)

第89条 第40条（利害関係者の排除）、第77条の5第3項（議事の非公開）、第77条の6（秘密を守る義務）、第89条の2の2第7項（任期）の規定は、品質管理委員会及び品質管理審議会について準用する。

第17章の2 監査業務の審査

(監査業務の審査)

第89条の2 本会は、会員の監査業務の適正な運用発展を図るため、会員の監査実施状況（ただし、品質管理レビューに関する事項は除く。以下、この章において同じ。）及び監査意見の妥当性について審査を行い、必要な措置をとるものとする。

2 前項の目的を達成するため、本会に次の審査会等を置く。

一 監査業務審査会

二 監査・綱紀事案検討会

(監査業務審査会の職務及び組織)

第89条の2の2 監査業務審査会は、会員の監査実施状況及び監査意見の妥当性について調査し、必要と認めるときは会長の承認を得て、会則第33条に基づき会員に報告又は指示することを職務とする。ただし、調査の結果、より深度ある調査が必要な案件又は会員の倫理に関わる案件であると認められた場合は、会長の承認を得て、監査・綱紀事案検討会にその措置を委ねるものとする。

2 監査業務審査会は、調査に必要と認めるときは、会員及び準会員から報告を徴し又は質問をし、かつ資料の提出を求めることができる。

3 監査業務審査会は、第89条の5第1項の監査業務モニター会議にその活動状況を定期的に報告する。

4 監査業務審査会は、委員15名以内をもって組織する。

5 監査業務審査会の委員長は、委員のうちから本会の会長が指名する。

6 監査業務審査会の委員は、本会の会長が常務理事会の議を経て、役員（監事を除く。）のうちから委嘱する。ただし、必要があるときは、会員のうちから委嘱することができる。

- 7 監査業務審査会の委員の任期は3年とし、第45条第3項に規定する定期総会終了後最初に開催される理事会の翌日から始まる。ただし、就任後第3回目の定期総会終了後最初に開催される理事会の日まで、任期を短縮し、又は伸長するものとする。
- 8 欠員が生じた場合の補欠の委員の任期は、前任者の残任期間とする。
- 9 監査業務審査会の職務、権限その他、必要な事項は監査業務審査会規則をもって定める。
- 10 第40条（利害関係者の排除）、第77条の5第3項（議事の非公開）、第77条の6（秘密を守る義務）の規定は、監査業務審査会について準用する。

（監査・綱紀事案検討会の職務及び組織）

- 第89条の3** 監査・綱紀事案検討会は、監査業務審査会からより深度ある調査が必要として委託された案件及び会員の倫理に関わる案件について調査し、次の措置を講ずることを職務とする。
- 一 調査の結果、監査制度に重要な関わりがあると認めた場合は、監査問題特別調査会の設置を会長に意見具申すること。
 - 二 調査の結果、綱紀委員会に諮問する必要があると認めた場合は、会長に綱紀委員会への諮問を意見具申すること。
 - 三 前2号以外の場合は、会長に必要な措置を意見具申し、会長の承認を得て、当該措置を講ずること。
- 2 監査・綱紀事案検討会は調査に必要と認めたときは、会員及び準会員から報告を徴し又は質問をし、かつ資料の提出を求めることができる。
 - 3 監査・綱紀事案検討会は、第1項の措置を講じたときは、これを監査業務審査会に報告するものとする。
 - 4 監査・綱紀事案検討会は、第89条の5第1項の監査業務モニター会議にその活動状況を定期的に報告する。
 - 5 監査・綱紀事案検討会は委員10名以内をもって組織する。
 - 6 監査・綱紀事案検討会の委員長は、委員のうちから本会の会長が指名する。
 - 7 監査・綱紀事案検討会の委員は、本会の会長が常務理事会の議を経て、役員（監事を除く。）のうちから委嘱する。
 - 8 監査・綱紀事案検討会の職務、権限その他、必要な事項は監査・綱紀事案検討会規則をもって定める。
 - 9 第40条（利害関係者の排除）、第77条の5第3項（議事の非公開）、第77条の6（秘密を守る義務）、第89条の2の2第7項（任期）の規定は、監査・綱紀事案検討会について準用する。

（監査問題特別調査会の設置、職務及び権限）

- 第89条の4** 会長は、監査制度に重要な関わりがあると認めた事案について、その問題の所在の把握と必要とされる措置を調査するため、理事会の議を経て、監査問題特別調査会を置くことができる。
- 2 監査問題特別調査会は、前項に掲げる事案を調査し、必要な措置を会長に意見具申することを職務とする。
調査結果の概要は理事会及び第89条の5第1項に規定する監査業務モニター会議に報告するものとし、必要に応じてこれを公表することができる。
 - 3 監査問題特別調査会は、前項の職務を遂行するため、会員及び準会員から報告を徴し又は質問をし、かつ資料の提出を求めることができる。
 - 4 監査問題特別調査会の組織その他必要な事項は、監査問題特別調査会規則をもって定める。
 - 5 第40条（利害関係者の排除）、第77条の5第3項（議事の非公開）、第77条の6（秘密を守る義務）の規定は、監査問題特別調査会について準用する。

(監査業務モニター会議)

第89条の5 本会に、本会の監査業務の審査の適切な運営に資するため、監査業務モニター会議を置く。

- 2 監査業務モニター会議は、本会の会長が指名する本会の会員1名及び本会の会長が常務理事会の議を経て委嘱する学識経験を有する者5名以内をもって組織する。
- 3 監査業務モニター会議は、第31条の2の2第3項、第89条の2の2第3項、第89条の3第4項及び第89条の4第2項に基づく綱紀委員会、監査業務審査会、監査・綱紀事案検討会及び監査問題特別調査会からの報告を受けて、第89条の2第1項に規定する本会の監査業務の審査が適切に行われているかどうかを検討、評価し、その結果を当該各機関に提言すること及び当該各機関が取り扱った事案の概要の公表を本会の会長に提言することを職務とする。
- 4 前項の提言を受けた当該各機関は、当該提言に基づきその業務の改善に努めなければならない。
- 5 会長は、第3項の提言を参考に、理事会の議を経て事案の概要を公表するものとする。
- 6 監査業務モニター会議の運営に必要な事項は、監査業務モニター会議の規則をもって定める。
- 7 第40条(利害関係者の排除)、第77条の5第3項(議事の非公開)、第77条の6(秘密を守る義務)、第89条の2の2第7項(任期)の規定は、監査業務モニター会議について準用する。

(2) 倫理規則

(独立性)

第14条 会員は、監査業務を受嘱又は実施するに際しては、依頼人又は関与先との関係において、法令に規定する身分的・経済的利害関係を有してはならず、また、独立性の保持に疑いを持たれるような関係や外観を呈しないよう留意しなければならない。

- 2 前項の身分的・経済的利害関係には、証券取引法以外の監査業務を受嘱又は実施するに際しても、次の各号の一に該当する関係を含むものとする。
 - 一 被監査会社等について行う監査に補助者として従事する者にあつては、公認会計士法第24条第1項第1号若しくは第2号若しくは同条第3項又は公認会計士法施行令第7条第1項第1号、第4号から第6号まで、第8号若しくは第9号に掲げる関係を有する場合
 - 二 公認会計士、外国公認会計士にあつては、その2親等以内の親族が、監査法人にあつては被監査会社等についての監査証明に係る業務を執行する社員の2親等以内の親族が、公認会計士法第24条第1項第1号又は公認会計士法施行令第7条第1項第1号に掲げる関係を有する場合

注解11 (第14条)

- 1 「独立性の保持に疑いをもたれるような関係や外観」とは、例えば次のような関係や外観が考えられ、これらの関係や外観を有することが直ちに独立性に抵触するものではないが、会員は必要に応じて独立性が確保されていることを明らかにするため、本会に審査を要求したり、又はその審査の頻度を上げる等の処置を講ずる必要がある。
 - (1) 特定の関与先又は関与先グループから継続的に受け取る報酬が、会員の収入の大部分を占める場合
 - (2) 監査業務の主要な担当者が、長期間継続して同一の関与先の監査業務に従事している場合
なお、一定規模以上の企業等の監査を個人単独で監査をしている場合には、独立性の保持の観点からできるだけ共同で組織的監査を行うようにする必要がある。
 - (3) 特定の関与先と会員との間に訴訟が起きていること又は起きる可能性が高い関係にある場合
 - (4) 関与先から社会慣行を超える接待若しくは贈答を受けること、又は、関与先に対して社会慣行を超える接待若しくは贈答を行うこと。
 - (5) 会員が過去に関与先の役員又は従業員であった場合

- (6) 会員が関与先の株式を保有している場合
- 2 会員が提供するマネジメント・コンサルティング・サービスにおいて、会員が経営者の意思決定に関与している場合又は経営責任を負うことがあれば、会員の独立性は損なわれているものと推察される。したがって、会員は、助言機能を超えて、経営者が担当すべき分野に介入しないように注意しなければならない。

(3) 品質管理レビュー基準

〔平成11年3月24日〕
品質管理委員会

1. 序 文

品質管理レビューは、日本公認会計士協会会則第87条の規定により、公認会計士法第46条の9の2の趣旨を踏まえ、監査を遂行する主体としての公認会計士又は監査法人（以下「監査事務所」という。）が行う監査の品質管理状況、すなわち、公認会計士法等の諸法令、監査基準及び日本公認会計士協会の会則・規則等の中の監査の品質管理に係る規定、特に監査基準委員会報告第12号「監査の品質管理」及び銀行等監査特別委員会報告第5号「銀行等金融機関監査の品質管理に関する実務指針」（以下「品質管理基準」という。）への準拠状況を日本公認会計士協会がレビューする制度であり、公共の利益を確保するという公認会計士監査制度の使命のもと、指導的又は教育的性格によるものの基本的観点で、会員に直接適切な助言を与えることにより監査事務所における監査の適切な質的水準の維持・向上を図り、もって監査に対する社会的信頼を維持・確保するものである。

ただし、品質管理レビューは、監査事務所による監査意見の形成に介入することを目的とするものではない。

2. 一般基準

- (1) レビューチームは、品質管理レビューの対象となる監査事務所と利害関係のないレビューアーをもって編成するものとする。レビューアーが当該監査事務所からの出向者である場合には、当該レビューアーは出向元である当該監査事務所の品質管理レビューに従事できない。レビューアーは、個々の監査業務の品質管理レビューの対象となった会社等との間に利害関係があってはならない。
- (2) レビューアーは、レビューの対象となる業務について最新の知識を有していなければならない。また、個々の監査業務の品質管理レビューの対象となる会社等が属する業界に特有な慣行（金融・保険業界で行われている特有な慣行等）にも十分な知識を有していなければならない。
- (3) レビューアーは、職務に関して知り得た秘密を、正当な理由なく他に漏らし又は窃用してはならない。レビューアーでなくなった後も同様とする。

3. 品質管理レビュー実施基準

- (1) レビューアーは、レビュー対象期間における次の事項について、結論を表明するに足る合理的な基礎を得なければならない。
 - ① 監査事務所の定めた監査の品質管理の方針と手続が、品質管理基準に適合しているかどうか
 - ② 監査事務所が、その監査の品質管理の方針と手続に準拠しているかどうか
- (2) レビューアーは、品質管理レビューの対象となる監査事務所の状況に応じ適切なレビュー計画を立案しなければならない。この計画は、品質管理レビューの実施過程において必要に応じ適時に修正しなければならない。レビュー計画立案に際し、監査事務所の行った点検状況を含む監査の品質管理の状況とその有効性を評価するとともに、品質管理レビューに係るリスクを考慮し、適切なレビュー手続の作成及び範囲の決定をしなければならない。

- (3) レビューアーは、品質管理レビューの対象となる監査事務所の監査事務所としての品質管理及び個々の監査業務の品質管理の方針と手続並びに監査事務所の状況に応じて、適切なレビュー手続を選択適用しなければならない。
- これらのレビュー手続には、次の手続がある。
- ① 監査事務所の監査業務を統括する責任者及び監査の品質管理の責任者への質問
 - ② 監査事務所の監査業務及び監査の品質管理に関する文書（各種の議事録、内部規程、監査マニュアル等）の閲覧
 - ③ 個々の監査業務に係る監査責任者及び監査補助者への質問
 - ④ 個々の監査業務に係る財務諸表、監査報告書、監査調書、内外の通信書簡、契約書、その他の資料の閲覧
 - ⑤ その他の関連する証拠の検討
- (4) レビューアーは、実施したレビュー手続、範囲及び発見事項並びに結論を明瞭に記載した調書を作成する。
- (5) レビューアーは、品質管理レビューの実施に当たり、次に該当する場合は、品質管理委員会にその旨を報告しなければならない。
- ① 監査事務所が品質管理レビューを拒否したとき
 - ② 監査事務所が品質管理レビューに非協力であるとき
 - ③ 監査事務所に対して改善勧告したにもかかわらず、改善されないとき
 - ④ その他、監査の品質管理に関してレビューアーが重要と認めた事項が見受けられたとき

4. 品質管理レビュー報告基準

- (1) 品質管理レビュー報告書には、次の事項を記載しなければならない。
- ① 品質管理レビュー基準に従って品質管理レビューを実施した旨
 - ② 品質管理レビューの対象とした監査業務及び期間
 - ③ 品質管理レビューの実施に当たって、監査事務所の監査の品質管理の方針と手続は、監査事務所の規模と組織体制、個々の監査業務の内容その他の要因によって決定されることを考慮した旨
 - ④ 品質管理レビューの実施結果に基づく結論
 - ア. 監査事務所の定めた監査の品質管理の方針と手続のうち、品質管理基準に適合していない重要な事項の有無
 - イ. 監査事務所が、その監査の品質管理の方針と手続に準拠していない重要な事項の有無
 - ⑤ 改善勧告書をあわせて作成した場合には、その旨

なお、限定事項付き結論を表明する場合又は否定的結論を表明する場合には、その旨及び理由を記載しなければならない。

- (2) 品質管理レビュー報告書において、限定事項付き結論を表明する場合又は否定的結論を表明する場合には、品質管理レビュー報告書とあわせて改善勧告書を作成しなければならない。
- なお、品質管理レビュー報告書における結論に影響がない事項であっても、監査事務所の監査の品質管理の向上に資する改善の余地がある事項があれば、改善勧告書を作成するものとする。
- (3) 改善勧告書には、次の事項を記載しなければならない。
- ① 品質管理レビュー報告書をあわせて作成した旨
 - ② 監査の品質管理の方針と手続における改善を要する事項
 - ③ 必要な改善措置
 - ④ 品質管理レビュー報告書における結論の表明に当たり、改善勧告書に記載した事項を考慮した旨
- (4) 品質管理委員会は、改善勧告書について、監査事務所から文書による回答を入手し、その回答書に記載されている改善勧告事項に対する実施済み又は実施を計画している改善措置を検討しなければならない。

5. 本会の会長への報告

3. (5)又は、4. (1)のなお書きの場合であって、品質管理委員会が必要と認めたときは、会則第88条第3項に定める「公認会計士又は監査法人が表明した監査意見の妥当性に重大な疑念が生じた場合」に該当するものとして、その旨を本会の会長に報告するものとする。

6. 発効及び適用

- (1) 本基準は、平成11年3月24日に発効し、平成11年4月1日から適用する。
- (2) 平成16年5月18日の改正基準は、平成16年5月18日に発効し、平成16年4月1日から適用する。ただし、平成15年12月2日改正の会則第87条第3項により新たに品質管理レビューの対象となった監査業務については、平成16年4月1日以降開始する事業年度に係る監査業務から品質管理レビューの対象とする。

3. 監査基準等

(1) 監査基準（抄）

一～二 （略）

三 主な改訂点とその考え方

1～8 （略）

9. 監査意見及び監査報告書

(1)～(3) （略）

(4) 監査報告書の日付及び署名

監査報告書の日付は、後発事象の範囲等を含め監査人の責任に関わる重要な事項である。したがって、監査人が自らの責任において監査が終了したと判断したときに監査報告書を作成することが基本であると考えられる。しかし、これは、財務諸表の開示制度上あるいは監査の終了をどう捉えるか等の問題であり、改訂基準においては特定の時点を示すことはしなかった。

また、個人名や捺印が必要か否か、あるいは監査事務所などの名称のみの記載が適切か否かという問題は、むしろ、監査に関わる責任主体についての法律制あるいは制度的な問題であり、監査基準には馴染まないものと考えられることから、改訂基準においては監査人の具体的な記名方法を示すことはしなかった。

○ 監査基準（抄）

第一～第三 （略）

第四 報告基準

一 基本原則

1～4 （略）

5 監査人は、意見の表明に先立ち、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、意見表明に関する審査を受けなければならない。

(2) 監査基準報告書第12号「監査の品質管理」

平成9年7月23日
日本公認会計士協会

本報告書の目的

1. 本報告書は、監査人及び監査事務所が監査業務の質を確保し、担保するための監査の質の管理（以下「監査の品質管理」という。）に関する実務上の指針を提供するものである。

監査の品質管理の定義

2. 監査の品質管理とは、
 - (1) 公認会計士法、同施行令等及び日本公認会計士協会倫理規則（以下「法令等」という。）、
 - (2) 監査基準及び日本公認会計士協会が公表する監査に関する指針（以下「監査の基準」という。）、
 - (3) 監査事務所としての監査業務の品質管理（以下「監査事務所としての品質管理」という。）に係る内部規程

に準拠して監査が適切に実施されていることを確かめるために、監査事務所及び監査従事者が継続的に行う監査の管理活動である。

なお、本報告書において監査事務所とは、監査を遂行する主体としての公認会計士又は監査法人の事務所をいう。また、監査従事者とは、監査業務に従事する者をいい、監査責任者と監査補助者から構成される。

監査の品質管理の構成

3. 監査の品質管理、次の二つの品質管理により構成される。
 - (1) 監査事務所としての品質管理
 - (2) 個々の監査業務の品質管理

監査事務所としての品質管理は、個々の監査業務の品質管理を担保する。したがって、この両者の品質管理が相俟って、監査の品質管理が確保される。監査事務所としての品質管理については、第4項から第22項までに指針を示しており、個々の監査業務の品質管理については、第23項から第32項までに指針を示している。

監査事務所としての品質管理

4. 監査事務所は、法令等及び監査の基準に従って全ての監査業務が適切に実施されるようにするため、監査事務所としての品質管理の方針と手続を適切に策定し、実行しなければならない。
5. 監査事務所は、監査従事者が監査事務所としての品質管理の方針と手続を正しく理解し、適切に準拠することができるようにするため、監査事務所としての品質管理の方針と手続を監査事務所の内部規程やマニュアル等において文書化し、監査従事者に伝達しなければならない。
6. 採用される方針と手続及びその文書化の程度は、監査事務所の規模と組織体制、個々の監査業務の内容、監査従事者の知識と経験、費用と効果への適切な配慮等の要因に応じて決定されるため、個々の監査事務所によって異なる。
7. 監査事務所としての品質管理の方針と手続が変更された場合、監査従事者が当該変更の内容を正しく理解し、変更後の方針と手続に適切に準拠することができるようにするため、監査事務所は、当該変更の内容について監査従事者に適切かつ適時に伝達することが必要となる。
8. 監査事務所としての品質管理の方針と手続には、通常、次の事項が織り込まれる。これらの事項は相互に関連性を有している。
 - (1) 監査従事者の適格性

- (2) 人事に関する事項
 - ・採用
 - ・教育・研修
 - ・監査チームへの配属
 - ・評価・昇進
- (3) 監査業務の遂行
- (4) 監査意見表明のための審査機能
- (5) 監査業務の新規受嘱及び継続
- (6) 監査責任者の交替
- (7) 共同監査の場合の対応
- (8) 監査事務所としての品質管理の実施状況の点検

なお、上記の監査事務所としての品質管理の方針と手続の例を付録1において示している。

監査従事者の適格性

9. 監査従事者は、監査業務を遂行するに当たり、独立性を保ち、誠実で構成普遍的な態度を保持するとともに、適切な事実認定能力と判断能力を発揮し、かつ、正当な注意を払い、秘密を守って行動することが必要である。このため、監査事務所は、監査従事者の適格性に関する方針と手続を策定する。

人事に関する事項

10. 監査業務の質的水準は、究極的に監査従事者の専門的能力及び実務経験等の職業専門家としての資質に依存する。また、監査従事者が必要な教育・研修を受けるとともに、その能力に見合った監査業務を担当することにより、監査業務の質的水準が適切に維持されることになる。このため、監査事務所は、以下の人事に関する事項について方針と手続を策定する。
11. 監査事務所は、監査業務の遂行に必要とされる適切な人材を確保するため、監査従事者の採用に関する方針と手続を策定する。
12. 監査従事者が様々な状況に応じた監査業務を適切に遂行できる専門的能力と実務経験を有する者となるため、監査事務所は、継続的専門研修を含む職業専門家としての教育・研修に関する方針と手続を策定する。
13. 監査事務所は、適切な専門的能力と実務経験を有する者によって監査業務が実施されるようにするため、監査従事者の監査チームへの配属に関する方針と手続を策定する。
14. 監査事務所は、監査従事者の専門的能力及び実務経験を評価し、その評価結果に応じて監査業務上の責任を任せるため、監査従事者の評価・昇進に関する方針と手続を策定する。

監査業務の遂行

15. 監査事務所は、監査業務が監査の基準及び監査事務所が求める質的水準を満たすものとなるように、監査業務の遂行に関する方針と手続を策定する。この方針と手続は、監査計画の立案から監査報告書の作成までの監査業務のすべての実施過程を対象とする。また、この方針と手続は、監査業務における監査チームの編成、監査補助者に対する指示、監査補助者の監督、監査調書の査閲等を含む。
16. 監査事務所は、監査従事者が監査業務の遂行において、適切な質的水準を有する資料、文献及びデータベースを利用できるようにするための方針と手続を策定する。また、この方針と手続は、監査従事者が会計・監査上の複雑な事項や通例でない事項について、監査事務所内の所定の担当者又は監査事務所外の専門家と協議又は相談することに関する方針と手続を含む。

監査意見表明のための審査機能

17. 監査事務所は、第32項に規定する個々の監査業務における監査意見表明のための審査を効果的

かつ効率的に実施するため、監査意見の表明に係る審査機能に関する方針と手続を策定しなければならない。

18. 審査担当者は、審査の対象となる監査業務に従事せず、かつ、監査責任者と同程度以上の専門的能力と実務経験を有する者でなければならない。

監査事務所がどのような審査体制及び審査内容を確立・維持するかは、監査事務所の規模、監査対象会社の数、監査業務の内容、監査リスク等を総合的に勘案して、それぞれの監査事務所が決定する。

監査業務の新規受嘱及び継続

19. 監査事務所は、監査契約の締結に伴うリスクの程度を最小化するため、監査業務を新規に受嘱するか否か又は既存の監査業務を継続するか否かの決定に関する方針と手続を策定する。

監査事務所は、監査契約の締結に際して、必要な監査手続を実施できず監査業務を完了できないことが明らかに予想される場合、又は監査業務を適切に遂行したにもかかわらず経営者の不誠実な対応により監査事務所若しくは監査従事者が不合理な追及を受ける可能性が高いと予想される場合には、監査業務の新規受嘱又は継続を行うべきではない。

なお、ある監査業務の監査契約の締結に伴うリスクの程度が高いと判断されたにもかかわらず、当該監査業務の新規受嘱又は継続を決定した場合、監査事務所は、当該監査業務を適切に遂行できる専門的能力と実務経験を有する監査従事者を監査チームへ配属したり、監査意見表明における審査の要求水準を相対的に高める必要がある。

監査責任者の交替

20. 監査事務所は、品質管理の向上を図る観点から、監査責任者の交替に関する方針と手続を策定しなければならない。

共同監査の場合の対応

21. 監査事務所は、共同監査を実施している場合には、当該共同監査を効果的かつ効率的に実施するため、共同監査に関する方針と手続を策定する。

この方針と手続には、共同監査を行う各々の監査事務所相互間の協議・調整方法や役割分担方法等を含めることが必要である。

監査事務所としての品質管理の実施状況の点検

22. 監査事務所は、監査事務所としての品質管理に関する方針と手続が適切に策定され、効果的に運用されていることを確かめるとともに、その方針と手続について変更又は改善を必要とする状況を認識するため、監査事務所としての品質管理の実施状況の点検に関する方針と手続を策定する。

この点検は、毎年定期的に、以下の事項について検討する。

- ・監査事務所としての品質管理の方針と手続の妥当性、合理性及び十分性
- ・当該方針と手続への準拠性
- ・当該方針と手続に関する手引書・書書類の適切性
- ・監査事務所の人材育成活動の有効性

また、監査事務所は、監査事務所としての品質管理の実施状況が、監査事務所の定めた品質管理の方針と手続に準拠していることを説明することができるようにするため、監査事務所としての品質管理の実施状況の点検とその結果に関する書類を作成し保管しなければならない。

個々の監査業務の品質管理

23. 監査責任者（監査法人においては関与社員をいう。）は、個々の監査業務の遂行を統括する責任者として、監査事務所としての品質管理の方針と手続を遵守するとともに、監査の基準が求める質的水準を維持して、効果的かつ効率的に監査を実施するため、個々の監査業務についてその品質管理

を実行しなければならない。

監査責任者は、個々の監査業務の品質管理に関する最終的な責任を有する。

24. 個々の監査業務の品質管理の手続には、通常、次の事項が挙げられる。

- (1) 個々の監査業務遂行のための監査チームの編成
- (2) 監査補助者に対する指示
- (3) 監査補助者の監督
- (4) 監査調書の査閲
- (5) 監査意見表明のための審査

監査責任者は、上記の手続の一部を、必要にして十分な能力を持つ監査補助者（以下「監督機能を有する監査補助者」という。）に委任することができる。

なお、個々の監査業務の品質管理に関する具体的事項の例を付録2において示している。

25. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査チームの編成、監査補助者に対する指示、監査補助者の監督及び監査調書の査閲を行うに当たって、監査補助者の専門的能力の程度と実務経験を十分に考慮する。

個々の監査業務遂行のための監査チームの編成

26. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、個々の監査業務を効果的かつ効率的に実施し、監査事務所が求める質的水準を確保するため、また、監査業務を通じて監査従事者の適切な育成を図るため、必要な監査補助者を擁する監査チームの編成を行う。

なお、監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、個々の監査業務の監査リスクの程度に応じて、当該監査業務を適切に遂行できる専門的能力と実務経験を有する監査従事者を監査チームへ配属することを検討する。

監査補助者に対する指示

27. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査事務所が求める監査業務の質的水準を確保し、組織的に監査を実施するため、監査補助者に対して適切な指示を行う。

監査補助者への指示は、監査計画書及び監査手続書のほか、口頭による伝達等によっても行うことができる。

監査補助者の監督

28. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査業務の進捗状況の管理、会計・監査上の問題点の把握及びそれに対する適切な対応等のため、監査補助者を監督する。

監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査補助者に対する指示、監査調書の査閲その他適切な方法により、監査補助者に対する監督を実施する。

監査調書の査閲

29. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査事務所が求める質的水準を確保した監査業務が遂行されたことを確かめるとともに、すべての重要な会計・監査上の問題点を把握するために、監査補助者の監査調書を適時に査閲する。

30. 監査調書の査閲に当たって、査閲者は、次のような視点から被査閲者の実施した監査業務の妥当性を吟味するとともに、当該監査業務が不十分であると認められる場合には、必要な追加監査手続の実施を指示する。

- ・ 監査手続書において指示されたすべての監査手続が完了しているかどうか。
- ・ 監査手続の実施の結果、発見した会計・監査上の問題点や不正・違法行為が適切に把握されているかどうか。
- ・ 監査の実施過程と結論に関する監査調書が十分かどうか。
- ・ 当初の監査計画の修正が必要かどうか。

査閲者は、発見した重要な会計・監査上の問題点や不正・違法行為の監査意見に及ぼす影響を検討するとともに、発見した不正・違法行為を被監査会社の経営者等へ報告することの要否を検討する。査閲者が監督機能を有する監査補助者の場合には、その検討結果を監査責任者に速やかに報告し、監査責任者は上記について検討する。

31. 監査調書の査閲は、査閲者と被査閲者との意見又は情報の交換を行うことにより、その効果を高めることができる。なお、効果的かつ効率的に監査調書の査閲を行うためには、被査閲者が担当する監査の終了後速やかに監査調書の査閲を行うことが適切である。

監査意見表明のための審査

32. 監査責任者は、監査意見の表明に先立ち、会計・監査上の重要な問題に対する判断や処理が適切であること並びに監査意見が監査の基準及び監査事務所の規程に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、監査意見表明のための審査を受けなければならない。

発効及び適用

33. 本報告書は、平成9年7月23日に発効し、平成10年4月1日から適用する。ただし、本報告書を早期に適用することを妨げない。
34. 「監査基準委員会報告書第12号（中間報告）「監査の品質管理」の改正について」（平成14年1月28日）は、平成14年4月1日から適用する。ただし、早期に適用することを妨げない。

(3) 監査委員会報告第75号「監査報告書作成に関する実務指針」（抄）

平成15年1月31日
日本公認会計士協会

I (略)

II 全般的事項

1. 形式要件

(1) (略)

(2) 日付

現行の監査報告書作成年月日は、商法監査においては、商法特例法第13条第1項で定められた提出期限内であれば監査報告書日付の制約はないが、証券取引法監査の年度監査においては、それが定時株主総会承認済みの利益処分（又は損失処理）計算書の監査を含むことから必然的に定時株主総会後の日付となる。また、中間監査においても、半期報告書が提出期限の直前に提出されることが多いことから、中間監査終了後多くの日数を経過した日の日付となっているのが通常である。

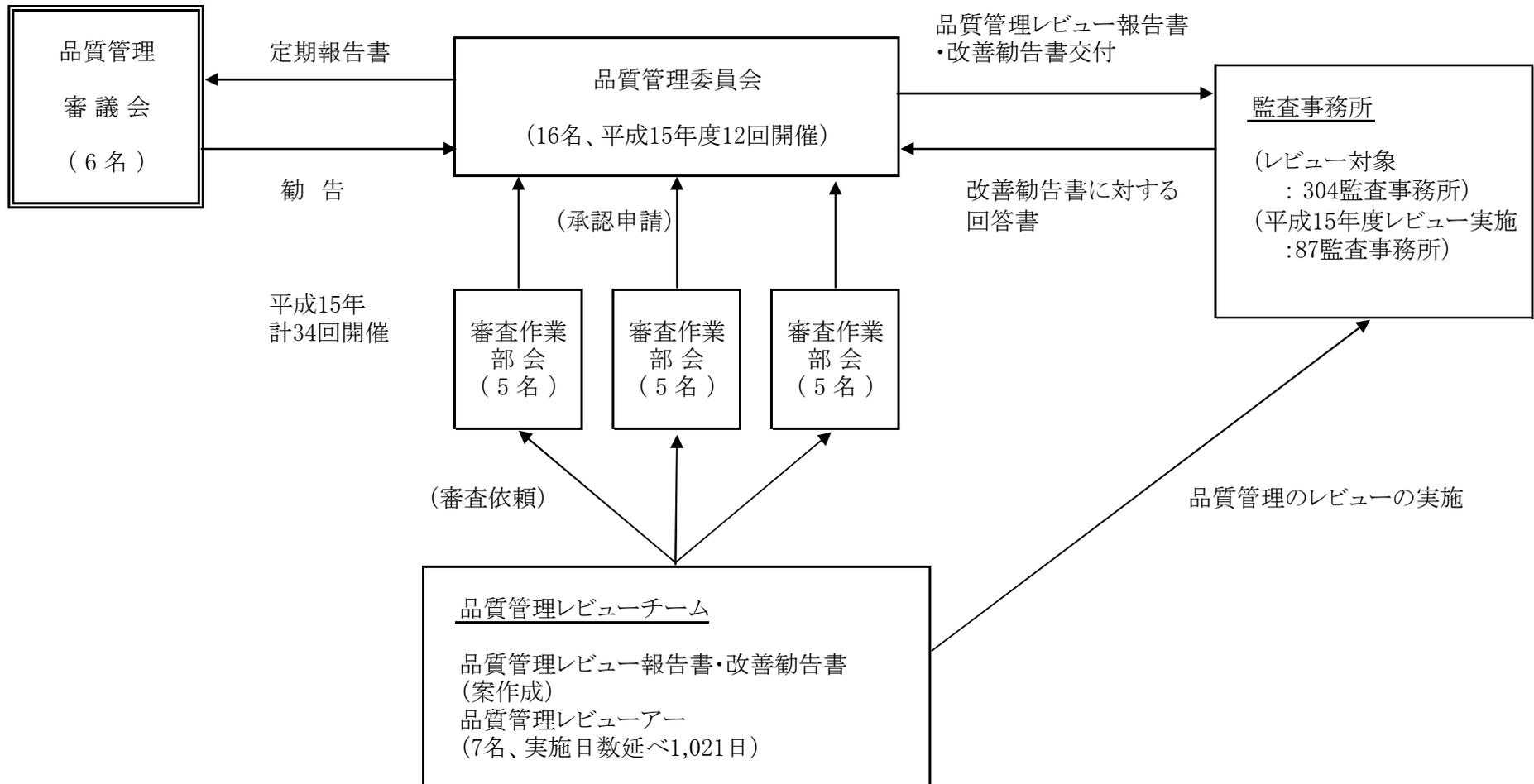
しかしながら、監査報告書の日付は、監査基準の改訂について「三 主な改訂点とその考え方 9 監査意見及び監査報告書 (4) 監査報告書の日付及び署名」にも記載されているように後発事象の範囲等を含めて監査人の責任に係る重要問題であり、監査人が自らの責任において監査が終了したと判断した時の日付とすべきである。

したがって、上記のように法令で制約がある場合を除き監査報告書日付は、通常、関与先での監査作業終了日（財務諸表の表示の検討を含む。）となる。

(以下 略)

Ⅲ 別添資料

1. 品質管理レビューの実施体制 (平成15年度)



2. 品質管理レビューの業務フロー

《日本公認会計士協会》

《監査事務所》

