品質管理レビューの一層の機能向上に向けて（概要）

――　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　――

はじめに

公認会計士・監査審査会は、わが国の監査の質の確保と実効性の向上に資するため、平成 16 年６月に策定・公表した「監査の信頼性確保のために―審査基本方針等―」に基づき、日本公認会計士協会がこれまで行ってきた品質管理レビューについて、その一層の機能向上を図る見地から、深度ある実態把握を行ったが、ここにその結果を報告書として明らかにすることとした。審査会としては、協会において本提言を受け止め、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強く望む。

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の表面化や企業活動の変化等もあり、公認会計士による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た。平成 9 年 4 月に大蔵省の公認会計士審査会による「会計士監査の充実に向けての提言」等を踏まえ、協会は、事後的審査制度の調査を実施のうえ検討した結果、平成 11 年 4 月に協会の自主規制としての品質管理レビュー制度を開始した。

（2）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、公認会計士監査制度における監視・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による「公認会計士監査制度の充実・強化」が報告された。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、品質管理レビュー制度は法的に位置付けられ、審査会のモニタリングの対象となった。

２．品質管理レビュー制度の概略（略）【別添参照】

（１）品質管理レビューの実施体制

（２）品質管理レビュー制度の目的

（３）品質管理レビューとは

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

（１）　審査会が新たに設立された趣旨を勘案

①　公平性・中立性・有効性の観点からの品質管理レビューの改善点を見出す。

②　既存の枠組みにとらわれず、信頼性ある財務情報の提供という公益的立場に立つ。

（２）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

①　品質管理レビュー制度が発足の意義・目的を達成できるように整備・運用されているか。

② 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適切に行われているか。
③ 国際的な潮流を考慮して、品質管理についての監査事務所の体制整備に関し、品質管理レビューがなされているか。

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、平成 11 年度から 12 年度までに、330 の監査事務所、平成 13 年度から 15 年度までに、304 の監査事務所に対し実施されており、そ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の改善指摘事項の早期改善等を求めることとしている。

② レビュー報告書及び改善勧告書

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（無限定意見、限定意見又は否定的意見）を表明し、平成 13 年度から 15 年度においては約 8 割の監査事務所に対して限定意見を表明。 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。

③ 限定意見及び改善勧告事項の状況

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、リスク・アプローチに基づく監査については実証手続の決定、会計上の見積りの監査については繰延税金資産、監査意見表明の審査機能については審査制度等となっている。

（2）品質管理レビューの成果

協会は、品質管理レビューにおける発見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、関連する研修会を実施し会員への周知・徹底を図ってきた。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。

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、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り、以下の事項について改善が必要であると認められる。

(1) 品質管理レビューに係る制度・組織

① レビューチーム

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り、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ことから、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。

② 品質管理に係る協会機関の機能発揮

品質管理委員会の審査記録や議事録の中には、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等が見受けられた。品質管理委員会は、その判断の形成過程については、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である。

また、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。

③ 品質管理レビュー制度の基本的な姿勢

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。品質管理レビューにおいて、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である。

④ 品質管理レビュー制度の情報開示

品質管理レビューの活動報告は、被監査会社や投資家に対しては、JICPA ジャーナル（月刊協会機関誌。市販）に掲載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。品質管理レビューについては、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ことから、レビュー結果等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ことが必要である。

（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

品質管理レビューは、協会会則、品質管理レビュー基準等に則して実施されることとなっているが、品質管理基準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、判断基準が必ずしも明確にされていない。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等において、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。

② 監査事務所における審査体制

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。監査の品質を維持・向上するとの観点からは、監査事務所はその組織形態にかかわり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。今後も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

監査業務が審査を受け、その信頼性を確保することが必要である。

（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

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の確認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ないとされている。監査人による監査会計慣行の適用の判断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、品質管理レビューにおいて、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、監査会計規範に対する準拠性に係る判断を行うこと等が必要である。

②　リスク・アプローチに基づく監査計画及び監査手続

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、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。品質管理レビューの実施においては、監査計画書の不備による影響（実施した監査手続の適切性等）等についても厳正に対処し、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

大手４監査法人に係るレビュー対象の監査業務の個別的選定については、品質管理レビュー手続の規定に基づき行うこととされているが、監査チームの監査実施体制及び監査報酬が監査事務所の経営に与える影響等の要因や監査人の交代に基づく監査業務は選定されていなかった。

レビュー対象とする監査業務から、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り、上記のような観点等から、レビュー対象会社を選定することが可能となるよう、所要の措置をと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

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、監査意見の形成過程における監査手続の未了等の事例が確認された。監査意見の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、レビューアーのレビュープロセスをレビュー調書に明確に記録する必要がある。

⑤　事後審査への対処

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。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

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」など、以前に改善勧告事項とされたものと同一の項目が、改善状況不十分として再度指摘されているのが実情である。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ために、フォローアップの状況を確認するための組織的な取組みが必要である。

（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

監査人の身分的独立性を保持するための法令あるいは協会の倫理規則等における規定に関して、品質管理レビューでは、これらに係る監査事務所の方針と手続の整備及び運用状況についてのレビュー手続等が明示されていないなど、独立性の評価のための手続は不十分となっている。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管理レビューの中に明示的に構築することが必要であり、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。

②　監査人の経済的独立性

品質管理レビュー手続では、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。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。

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

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、さらに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されている。

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ことから、両者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。

おわりに（略）

（以　上）

【別　添】

品質管理レビュー制度の概略

（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（参考参照）。

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、品質管理レビュー基準等の立案、レビューチームへの指示、監査事務所における品質管理上の問題点の検討・調査、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報告等を主な機能とする。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。

レビューチームは、監査事務所の品質管理を担当した経験のある会員、10 年以上の監査業務の経験を有する会員から、協会の専任従事者として任命されたレビューアーにより構成される。

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。

（２）品質管理レビュー制度の目的

協会は、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、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）。

（３）品質管理レビューとは

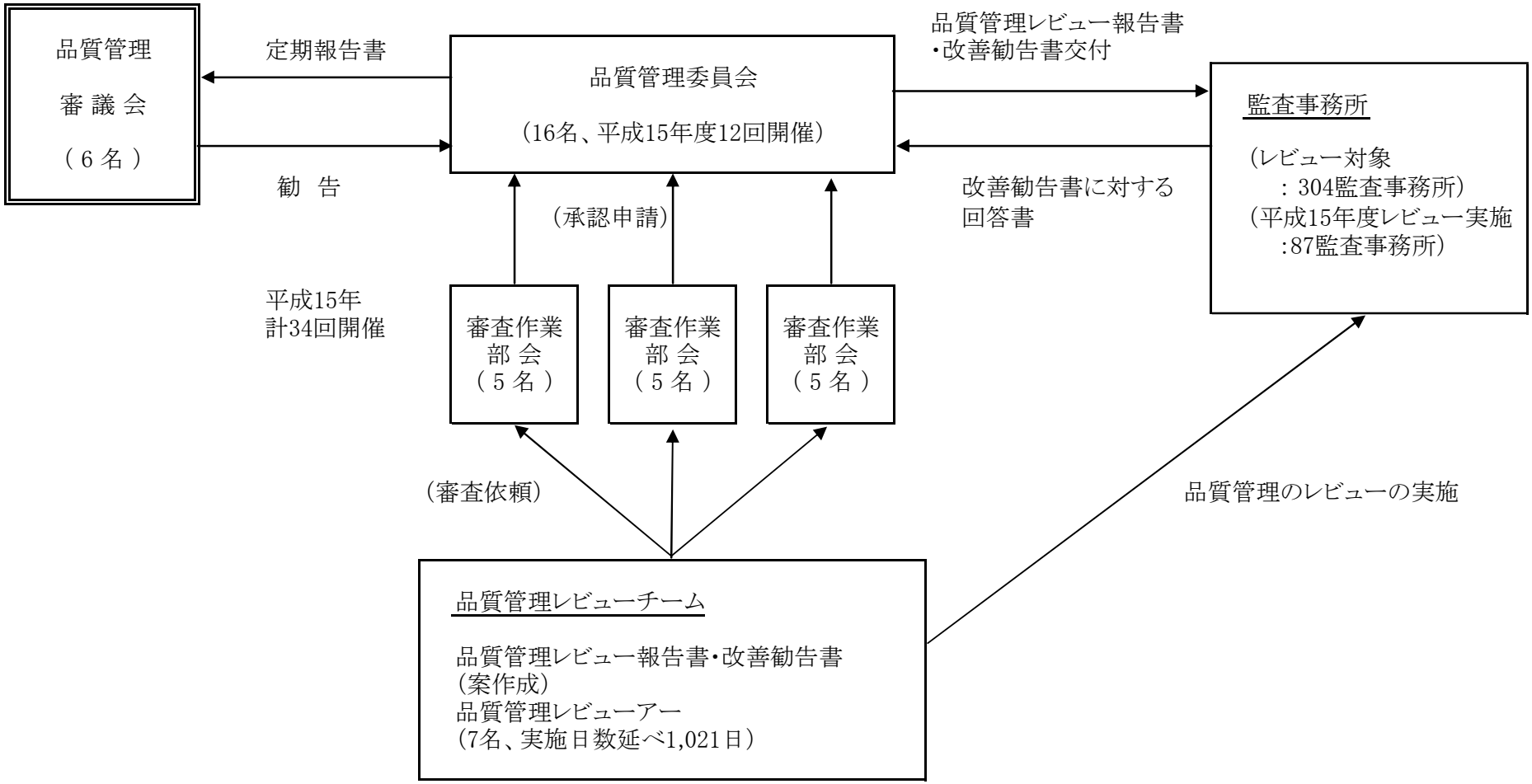
品質管理レビューとは、監査事務所が行う監査の品質管理の状況や、その管理体制、すなわち監査の品質管理基準への準拠状況を協会がレビュー（チェック）するものである。

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。

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法令、諸規則、諸基準等の規範を、集合的に「監査会計規範」とし、その準拠状況を評価する。

（注）なお、品質管理レビューの具体的な運用に当たっては、協会会則、品質管理レビューに係る実施・報告の基準等を定めた「品質管理レビュー基準」、品質管理レビューの実施に必要な手続を定めた「品質管理レビュー手続」、さらに上記手続を補完する所定の質問書等である「レビューツール」（レビュー調書として最終編綴される。）等に即して実施されることとなっている。

（参　考）

品質管理レビューの実施体制（平成15年度）