

中小規模監査事務所の監査の品質管理について

平成 19 年 3 月 16 日

公認会計士・監査審査会

目 次

はじめに	1
1. 本報告書の概要	2
2. 審査会の審査及び検査手続	4
3. 中小規模監査法人の概要	6
4. 中小規模監査法人の監査の品質管理	7
(1) 業務管理体制	7
(2) 職業倫理及び独立性	8
(3) 採用、教育・訓練、評価及び選任	9
(4) 監査契約の新規締結及び更新	10
(5) 監査業務の実施	11
(6) 監査調書	14
(7) 監査業務の審査	15
(8) 品質管理のシステムの監視	17
(9) 共同監査	17
5. 中小規模監査法人の監査の品質管理(総括)	18
(1) 業務管理体制	18
(2) 監査体制	19
(3) 審査体制	20
(4) 監査の品質管理に対する意識	20
6. 個人事務所の監査の品質管理	21
(1) 業務の概要	21
(2) 品質管理上の主な問題	22
7. 被監査会社側の問題	24
おわりに	25

はじめに

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という。）は、昨年 11 月に、平成 16 年度及び平成 17 年度の日本公認会計士協会（以下「協会」という。）の品質管理レビューに対する審査事例を中心に「小規模監査事務所の監査の品質管理について」（平成 18 年 11 月 8 日公表）として取りまとめた。他方、審査会は、平成 18 事務年度（平成 18 年 7 月～平成 19 年 6 月）の審査基本計画及び検査基本計画を踏まえて、必要に応じた中規模監査法人に対する審査及び検査も進めてきた。本報告書は、これらの審査及び検査を中心に、「中小規模監査事務所の監査の品質管理について」として取りまとめたものである。

監査法人による監査は、企業の財務情報の信頼性の確保に重要な役割を担うものであり、その役割を果たすためには、監査法人が組織として監査の質を十分に確保することが重要である。

本報告書において総括しているとおり、中小規模監査法人では、限られた人的資源の中で、適切な業務管理体制を構築・運用していくことが課題となっている。

審査会としては、個人事務所を含めた中小規模監査事務所において、適切な品質管理の下で監査の質の維持・向上を図るための体制整備に常に努める必要があると考えている。特に、4 大監査法人に次ぐ地位にあって、多くの上場会社等の監査業務を実施している中規模監査法人においては、早急な体制整備が行われることを審査会は期待する。

なお、審査会の検査は、協会の品質管理レビュー（以下「品質管理レビュー」という。）に対する審査の結果、必要かつ適切であると認める場合に実施し、主として改善を要する監査の品質管理上の問題を指摘し、その改善を促すものである。

本報告書に記載する問題は、このような検査において検査官が検証した範囲及び検査時点で認められたものであり、すべての中小規模監査事務所の業務管理体制に不備があるとするものではないこと、各監査事務所の行う監査意見の表明そのものが直ちに不適切であるとするものではないこと、また、ここで指摘していない事項は、すべて適切であることを意味するものではないことに留意する必要がある。

1. 本報告書の概要

(1) 中小規模監査事務所の定義

本報告書では、「中規模監査法人」を、平成 17 年 3 月末現在において、我が国の 4 大監査法人（あずさ、新日本、中央青山（注1）、トーマツ）に次ぐ規模を有する 20 法人（注2）とし、それら以外の監査法人を「小規模監査法人」と区分する。このような中規模監査法人及び小規模監査法人に個人事務所（公認会計士）を加えたものを「中小規模監査事務所」と呼ぶ。

（注1）中央青山監査法人は、平成 18 年 9 月にみすず監査法人に名称を変更

（注2）平成 17 年 3 月末現在の所属公認会計士数（常勤）による順位。平成 19 年 2 月末までに 17 法人に対して審査及び検査を実施

(2) 本報告書の対象

本報告書の対象となる中小規模監査事務所は、次の表のとおり、平成 16 年度及び平成 17 年度の品質管理レビュー（注）の対象となった 16 中規模監査法人、88 小規模監査法人、128 個人事務所である。

このうち審査会が検査を実施したものは、平成 19 年 2 月末現在において、6 中規模監査法人、3 小規模監査法人、10 個人事務所である。

なお、中規模監査法人については、上記の 6 法人のほかに平成 18 年度の品質管理レビューの対象である 1 法人についても検査を実施し、本報告書の対象としている。

（注）品質管理レビューとは、大会社等の監査を実施している監査事務所（監査法人及び個人事務所）が行う監査の品質管理の状況を、協会がレビューし、その結果を監査事務所に通知し、必要に応じて改善を勧告し、当該勧告に対する改善状況の報告を受けることである。品質管理レビュー対象監査事務所は原則 3 年に一度（4 大監査法人は 2 年に一度）受けることとされている。

	平成 16 年度	平成 17 年度	合 計
中 規 模 監 査 法 人	5 (2)	11 (4)	16 (6)
小 規 模 監 査 法 人	32 (3)	56 (0)	88 (3)
個 人 事 務 所	58 (7)	70 (3)	128(10)
合 計	95 (12)	137 (7)	232(19)

(注) () 内書は平成 19 年 2 月末現在の検査着手数

(3) 本報告書の構成

審査会が昨年 11 月に公表した「小規模監査事務所の監査の品質管理について」では、平成 16 年度及び平成 17 年度の品質管理レビューに対する審査事例のうち個々の監査業務の品質管理に関するものを中心に取りまとめた。

本報告書では、中小規模監査法人に対する検査及び重点的検証(注)において把握した監査事務所及び個々の監査業務の品質管理並びにその問題を中心に取りまとめている。

(注) 審査会の平成 18 事務年度審査基本計画において、これまでの品質管理レビューで指摘が多い「確認」、「監査業務の審査」及び「会計上の見積り」を重点的検証事項としている。これに基づき、平成 17 年度の品質管理レビューにおいて当該事項に重大な指摘又は継続して指摘を受けている監査事務所に対して、その改善状況等に関して報告徴求を行っている。

本報告書の「4. 中小規模監査法人の監査の品質管理」では、これまでに実施した中小規模監査法人の検査での主な事例を監査の品質管理の事項(注)ごとに記載し、事項によっては検査事例の一部を要約して付し、重点的検証の結果も加えている。なお、記載の内容は、中規模監査法人の事例が多くなっているが、これは、現在、中規模監査法人を中心に検査を進めているためである。小規模監査法人についても、審査基本方針等を踏まえ、監査業務全体の質の向上に資すると考えられる場合には、審査及び検査の内容について必要に応じて取りまとめていくこととしたい。

(注) 主に、「監査に関する品質管理基準」が定める品質管理のシステム(品質管理に関する責任、職業倫理及び独立性などの事項)を指す。

「5. 中小規模監査法人の監査の品質管理（総括）」では、中小規模監査法人に共通すると考えられる問題を総括して記載している。

個人事務所については、監査法人と区分して、「6. 個人事務所の監査の品質管理」において別途取りまとめ、重点的検証の事例と品質管理レビューの指摘事例を中心に記載している。

「7. 被監査会社側の問題」では、被監査会社の監査人に対する対応について、審査及び検査でみられた事例を記載している。

2. 審査会の審査及び検査手続

① 協会からの報告の受理及び審査

審査会は、公認会計士法第46条の9の2第2項の規定に基づき、協会から提出される品質管理レビューに関する月次報告書等を受理する。

受理した月次報告書等については、審査基本方針等に基づき、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、品質管理レビューでの指摘が改善され、その後の監査業務が適切に実施されているかどうかについて審査を行う。

なお、審査において必要があると認める場合には、監査事務所に対して報告又は資料を徴求する。

② 立入検査

審査の結果、監査事務所における監査業務の状況を確認する必要があると認める場合には、監査事務所その他監査業務に関係のある場所（被監査会社等）に対して検査を実施する。

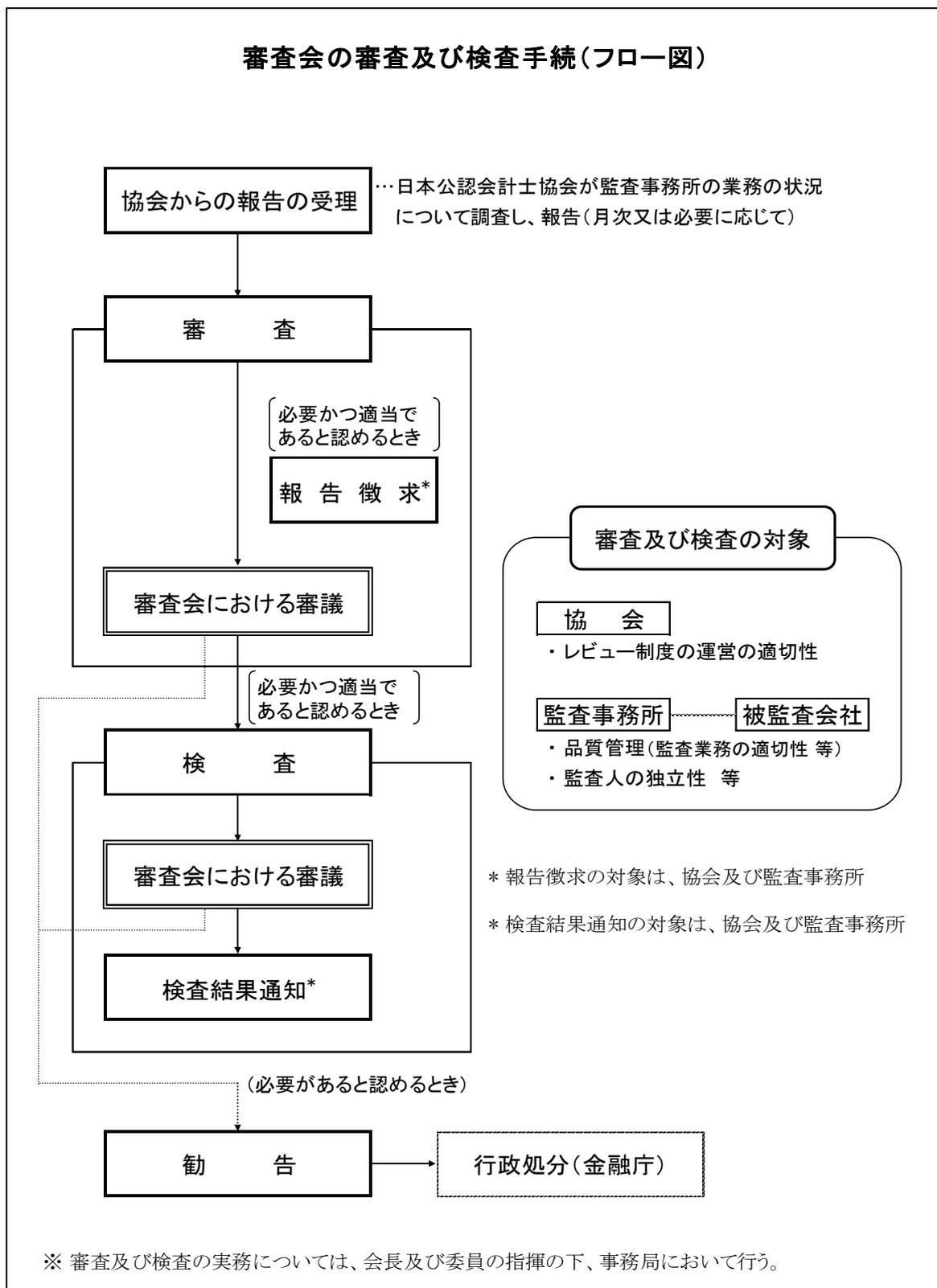
なお、検査を終了した場合には、検査を実施した監査事務所に対して検査結果通知書を交付し、今後の改善のために問題点を示す。

③ 検査の手法

検査官は、監査事務所において監査の品質管理に留意した体制がとられているかどうか等について、監査事務所の代表者等へのヒアリング及び監査事務所の書類の閲覧により把握し、また、個々の監査業務の実施状況については、業務執行社員等へのヒアリング及び監査調書等の閲覧により把握する。

なお、検査対象として選定される個々の監査業務は、検査の目的及び監査事務所の規模によって異なる。

審査会の審査及び検査手続(フロー図)



3. 中小規模監査法人の概要（平成17年3月末現在）

4大監査法人と中小規模監査法人とでは、その規模に著しい格差がみられる。たとえば、4大監査法人の所属公認会計士数は平均1,666人であるのに対して中小規模監査法人では平均11.8人（中規模33.0人、小規模8.3人）である。

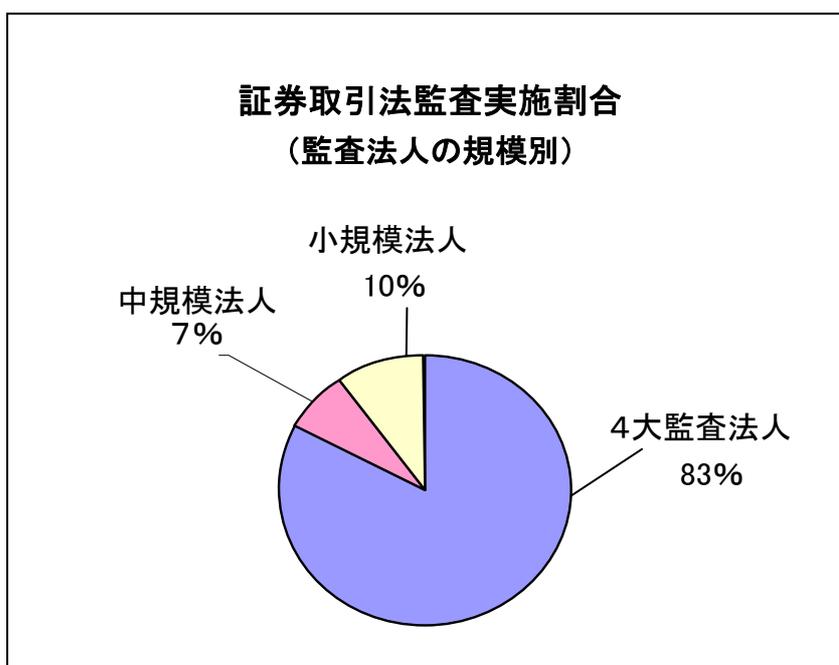
また、4大監査法人の場合には、公認会計士以外に、監査スタッフ（会計士補及び専門職員等）及び事務スタッフを1,400～1,600人配置し、監査業務を支援する体制をとっている。

一方、中規模監査法人では上位クラスでも30～70人程度（その他の多くは10人程度）であり、小規模監査法人では1～3人のところがほとんどである。このため、後述するとおり、監査チームの編成等監査体制において4大監査法人との差がみられている。

証券取引法監査の実施数で見ると、4大監査法人は平均952社、中小規模監査法人は平均5.3社（中規模15.6社、小規模3.6社）となっている。

証券取引法監査の実施割合で見ると、監査法人全体（152法人（注））に占める中小規模監査法人（148法人）の割合は17%（中規模7%、小規模10%）であり、4大監査法人が全体の80%以上を占めている。

（注）平成17年3月末現在における155法人のうち業務報告書を提出した法人数



4. 中小規模監査法人の監査の品質管理

(1) 業務管理体制

監査法人は、監査業務を組織的に行うことを目的として設立される法人であり、業務を公正かつ的確に遂行するため、業務管理体制を整備しなければならない（公認会計士法第1条の3第3項、第34条の13）。

業務管理体制については、監査法人は、監査業務を適切に実施するために、必要な施設及び財産的基礎を有し、監査業務を適切に行うための方針及び手続等を定め、また、監査意見表明のための審理機構や点検機構を設けなければならない（監査法人に関する内閣府令第3条）。

中規模監査法人の検査において、意思決定機関と業務執行機関の区分・位置付けが不明確である法人や、本部組織や内部規程の整備が不十分で監査業務を実施する監査部門及び地方事務所に対する統制が十分になされていない法人がみられる。また、品質管理部門の担当者を監査実施者（監査責任者及び監査補助者）が兼任する法人が多く、品質管理体制を含めた業務管理体制は総じて未整備又は不十分である。

中規模監査法人の本部組織は、

- ① 最高経営責任者として、理事長又は総括代表社員が置かれ、最高意思決定機関としての社員会の下に、理事会、審査部門、品質管理部門、人事部門などの事務局が配置されているもの
- ② 理事長などの最高経営責任者を定めず、品質管理のシステムの整備及び運用に関する責任等も含め、すべての責任は社員会が負うという業務管理体制をとっているもの

などがみられる。

なお、ある中規模監査法人では、法人の関係会社や代表社員の個人事務所と監査法人の事務所との区分が不明確なまま、これらの事務所が同一フロアに設置され、設備什器も共用している状況がみられている。

個々の監査業務は、ほとんどの中規模監査法人において、監査部門を設置し実施している。

4大監査法人の検査において、監査部門及び地方事務所が法人本部から独立して業務を運営している状況がみられたが、中規模監査法人においては、

特定の代表社員を中心とした監査部門等の単位で監査業務を実施し、人事や報酬なども部門単位で決定するなど、4大監査法人よりも一層独立した形での業務運営となっている状況が検査においてみられる。

(検査事例)

- ・ 監査部門ごとの縦割り組織であり、本部組織も整備されていないことから、品質管理上の改善指示が代表者又は法人本部から監査部門に周知徹底されていない。
- ・ 本部が地方事務所の業務運営を管理していないため、地方事務所の監査調書の保存状況が内部規程に反しているにもかかわらず本部は看過している。
- ・ 品質管理室や審査室は、その所管業務が定められていないために業務をほとんど行っていない。
- ・ 品質管理のシステムの整備及び運用の責任部署として、品質管理部を設置したものの、同部の体制が不十分なために法人全体の品質管理状況を同部は把握できていない。

(2) 職業倫理及び独立性

公認会計士による監査が信頼されるためには、監査人が特定の利害に関係せず公正不偏の態度を保持し、独立した立場において監査業務を行うことが必要である。そのために、監査事務所は、職業倫理の遵守に関する方針と手続及び独立性の保持のための方針と手続を定め、それらの方針と手続が遵守されていることを確かめなければならない(監査に関する品質管理基準第五、品質管理基準委員会報告書第1号)。

検査を実施した中規模監査法人では概ね方針と手続は整備されている。また、品質管理担当部署は独立性保持その他の適格性要件確保のために、独立性チェックリストなどの利害関係書面を、年1回程度、社員及び職員から入手しチェックしている。

しかしながら、次に掲げる事例のように、社員及び職員の独立性の確認が網羅的になされていない法人がみられる。また、利害関係のないことを前提とした様式の独立性チェックリスト(「利害関係なし」欄に予めチェックを付しているもの)を配布している不適切な事例がみられている。

(検査事例)

- ・ 独立性保持その他の適格性要件の確保について、地方事務所ごとに管理しており、品質管理部署は法人全体の実施状況を把握していない。さらに、一部把握したものについても、疑義のある利害関係書面等があるにもかかわらず、品質管理部署は適切な対応をしていない。
- ・ 利害関係確認手続等に関する責任者を定めていないために、確認のチェックが不十分で確認漏れが発生している。
- ・ 利害関係確認手続等に関する内部規程や責任者を定めておらず、また、一部の監査実施者の利害関係確認が実施されていない。

(3) 採用、教育・訓練、評価及び選任

監査事務所は、監査業務の質を合理的に確保するために必要とされる適性、能力及び経験並びに職業倫理を備えた監査実施者を十分に確保するために、監査実施者の採用、教育・訓練、評価及び選任等の人事に関する方針及び手続を定めなければならない（監査に関する品質管理基準第七、品質管理基準委員会報告書第1号）。

中規模監査法人の検査において、人事に関する方針及び手続について次に掲げるような事例がみられている。

検査を実施した中規模監査法人では、人事や報酬の決定が従来から監査部門ごとに独自に行われているものが多く、採用、教育・訓練、評価及び選任等に関する内部規程の整備が不十分な状況がみられている。

教育・訓練については、継続的専門研修制度（以下「CPE」という。）の履修状況を管理する体制が整備されていないため、法人全体の監査実施者のCPE履修状況の把握が不十分な法人がある。この結果、法令で必要とされるCPE単位を取得していない者が監査業務に従事している状況がみられている。

社員への登用については、社員となる者の資格として一定の実務経験年数（公認会計士としての経験年数等）や社員の推薦等を要件とする法人、特に要件を定めていない法人があるが、前者においても資格要件以外の具体的な登用基準は定められていない。なお、法人外部から社員として加入する場合

に、実施している監査業務を法人に引継ぐことを資格要件に加えている法人もみられる。

監査責任者の交替制度に係る方針と手続については、内部規程が未策定又は不十分な法人がみられ、運用においても、交替した業務執行社員を引き続き監査補助者として従事させている法人がみられる。

(4) 監査契約の新規締結及び更新

監査事務所は、監査契約の新規締結又は更新前に、監査事務所の規模及び組織、当該監査業務に適した能力及び経験を有する監査実施者の確保の状況、並びに新規締結又は更新の判断に重要な影響を及ぼす事項等を考慮し、監査業務の質を合理的に確保するために、監査契約の新規締結及び更新の判断に関する方針と手続を定めなければならない（監査に関する品質管理基準第六、品質管理基準委員会報告書第1号）。

監査契約の新規締結及び更新の判断に関する方針と手続については、検査を実施した中規模監査法人では概ね整備されている。

しかしながら、方針と手続を策定していない法人、方針と手続を策定しているものの具体的なガイドラインや様式等を定めていない法人や、新規締結及び更新の審査に関する方針と手続を策定していない法人もみられる。

また、運用においては、監査契約の新規締結時のリスクについて「高い」と評価し社員会で契約締結の前提条件を付しているにもかかわらず、契約の申し込みを受けた社員は当該条件を受諾した文書を会社より入手しないまま契約を締結している事例がみられる。また、監査契約の更新時のリスク評価が行われていない事例もみられている。

監査契約書の作成について、ある中規模監査法人では、次のような手続で行うこととされている。

監査契約の申し込みを受けた社員は、本部の業務管理部に契約締結の承認申請をする。承認申請については理事会等でその可否を審議し、承認する場合には当該監査業務を実施する指定社員を決定する。監査契約の相手方と交わす監査契約書は、当該指定社員が記名、押印し作成することとされている。更新の場合も同様である。

しかしながら、当該法人の新規締結の監査契約書において、監査契約書の日付が理事会等の承認日以前になっているものがあり、監査契約書の作成手続が規定どおりに行われているか明確ではない状況が検査においてみられる。

(5) 監査業務の実施

① 監査マニュアルの整備

検査を実施した中規模監査法人では、概ね監査マニュアルが策定されているものの、監査マニュアルが未策定の法人のほか、適時に内容を改訂していない法人もみられている。

また、重点的検証の対象とした 17 中小規模監査法人では、協会が平成 12 年度に作成し、それ以降一度も改訂していない監査マニュアル作成ガイド「監査アプローチ編」(中間報告)・「財務諸表項目の監査手続編」(中間報告)・「連結財務諸表の作成に関する監査手続編」(中間報告)の様式を、そのまま監査マニュアルとして利用している法人や簡略化して利用している法人が半数以上となっている。

② 個別の監査手続

イ. リスク・アプローチに基づく監査計画の立案

監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価して発見リスクの水準を決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定する必要がある(監査基準第三)。

リスク・アプローチに基づく監査計画の立案については、ほとんどの小規模監査法人が品質管理レビューで指摘を受けているが、中規模監査法人の検査においても、小規模監査法人と同様に、固有リスクの評価及び統制リスクの評価(内部統制の理解及び統制評価手続の実施等)の検討が不十分なものが多くみられている。

また、次に掲げるように、リスク・アプローチに対する理解が不十分と思われる事例もみられる。

(検査事例)

- ・ リスク・アプローチに基づく監査計画の立案について方針や手続を定めずに、取引記録の監査手続で不正及び誤謬を発見できるという考え方により従来からの監査を踏襲している。

- ・ 内部統制の理解及び統制評価手続を適切に実施していないにもかかわらず、被監査会社が大規模会社であるために内部統制の有効性が高いとの前提により監査を実施している。

ロ. 確認

確認は、財務諸表項目に関連する情報について、監査人が会社の取引先等の第三者に対して文書により問い合わせを行い、その回答を直接入手し評価する監査手続である。

確認の実施対象項目及び実施範囲については、監査リスク及び監査上の重要性、会社の状況や事業内容及び企業内外の経営環境、回答の入手可能性等を勘案して監査人が決定することとされている。

また、監査人は、確認先の選定、確認状の作成、発送及び返信の回収について自らコントロールしなければならない（監査基準委員会報告書第19号）。

確認は、基本的な実証手続であるが、検査を実施した中小規模監査法人の監査業務において、退職給付債務や債権債務などで重要性のあるものについて確認を行っていないもの、確認を終了していないにもかかわらず監査意見の表明を行っているものなどがみられている。

また、確認状の発送先のうち返信のない先のすべて又は一部について再発送又は代替手続を実施していないもの、確認差異の検証をしていないもの、さらには、被監査会社に確認状の発送を依頼するなど発送及び回収について監査人自らがコントロールしていないものなど確認が不十分な監査業務が多くの人においてみられている。

ハ. 経営者とのディスカッション

経営者とのディスカッションは、企業の不正及び誤謬を防止又は発見できるように内部統制が構築されているかどうかなど企業の内部統制及び事業内容並びに環境についての監査人の理解を深めるために重要な手続である（監査基準委員会報告書第10号）。

しかしながら、中規模監査法人の検査において、経営者とのディスカッションの内容が経営方針の聴取のみにとどまり、企業の内部統制及び事業内容等について、ディスカッションを行っていない監査業務がみられる。

二. 経営者確認書

経営者と監査人は、財務諸表の作成に対する経営者の責任と、当該財務諸表の適正表示に関する意見表明に対する監査人の責任とに財務諸表に関する責任を分担しながら、相互に協力し合う関係にある。このような協力関係を示すために、監査人は、協会の実務指針に定められた確認事項を記載した経営者確認書を入手する必要がある。また、経営者確認書は監査報告書の交付日に入手しなければならない。

なお、経営者が確認を拒否した場合には、監査範囲の制約となり、監査人は意見を限定する又は意見を表明しないことを検討しなければならない（監査基準委員会報告書第3号）。

しかしながら、中規模監査法人の検査では、業務執行社員が経営者確認書を入手していない又は監査報告書の交付日以前に入手しているもの、業務執行社員が、発見した虚偽の表示について経営者に訂正を求めず、また、発見した未訂正の虚偽の表示に係る影響が重要ではない旨の確認を行っていないものがみられる。

ホ. 他の監査人の監査結果の利用

他の監査人の監査結果の利用に当たっては、主たる監査人は、他の監査人の信頼性の程度を確かめ、また、他の監査人が監査対象会社、子会社及び関連会社等に対して独立性を保持していることを確かめる文書を入手しなければならない（監査基準委員会報告書第8号）。

しかしながら、検査を実施した中規模監査法人の半数において、他の監査人の独立性や信頼性を確認していない、又は質問書の回答を適時に入手していないなどの事例がみられている。

なお、信頼性を確認していない事例の中には、他の監査人が4大監査法人であるという理由により確認をしていないものもみられる。

ヘ. 会計上の見積り

財務諸表に含まれる金額が、将来事象の結果に依存するために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確定できない場合に、会計上の見積りが必要となるが、監査人は全体としての財務諸表に関連して、経営者が行った会計上の見積りの合理性について評価しなければならない（監査基準委員会報告書

第13号)。

会計上の見積りについては、中規模監査法人の検査において、退職給付引当金及び繰延税金資産に関して監査手続が不十分なものが多くみられる。

具体的には、退職給付引当金については、年金資産残高に対する直接確認を実施していないものや退職給付債務に関する計算書を入手していないものがみられる。また、繰延税金資産については、回収可能性の判断において検討が不十分なものがみられる。

そのほかに、貸倒引当金等の引当金の評価、関係会社株式等の有価証券の評価、固定資産の減損などに検討が不十分なものがみられている。

(6) 監査調書

監査調書は、監査人が、財務諸表の監査に当たり、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施したこと及び十分かつ適切な監査証拠に基づいて財務諸表に対する監査意見を形成したことを立証するための資料として作成するものである。また、監査調書は、監査の全体的な理解に資するため、完全性、秩序性、明瞭性、正確性及び経済性の5つの質的要件を具備しなければならない(監査基準委員会報告書第16号)。

中小規模監査法人の検査において、監査調書の作成、査閲、保存に関して、次のような状況がみられている。

① 作成

監査調書に適切な記録がなされていないために、実施した監査手続が明確でない監査業務が多くみられている。

また、ある法人では、品質管理レビューにおいて、幾度も監査調書の整備及び取扱いについて指摘されているにもかかわらず、検査時点で依然として改善されていない状況もみられる。

② 査閲

監査手続書が綴じられていない監査調書や、具体的な監査手続が記録されていない監査調書など記録に不備のある監査調書が多いにもかかわらず、監査責任者等の押印又は署名がなされているなど査閲が形式的に行われていると考えられるものがみられる。

③ 保存

監査調書の保存については、施錠もせずに被監査会社のキャビネットに監査調書を保存しているもの、法人の関連会社や社員の個人事務所などが共同で設置している事務局で監査調書を保存しているもの、他の個人事務所が実施している監査業務の監査調書の一部を当該個人事務所の委託により保管しているものなど不適切な事例がみられる。

(7) 監査業務の審査

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（監査基準第四）。

一方、監査事務所は、監査業務に係る審査に関する方針及び手続を定め、適切な審査が行われていることを確かめ、また、審査の担当者として、十分な知識、経験、能力及び審査を受ける監査業務に対する客観性を有する者を選任しなければならない（監査に関する品質管理基準第八）。

(重点的検証の結果)

審査会は、重点的検証として、監査業務の審査に関して品質管理レビューにより重大な指摘又は継続的な指摘を受けている 25 中小規模監査法人（中規模 6、小規模 19）に対して、その改善状況等について報告徴求を行った。

その結果は次のとおりである。

審査体制については、合議制（会議体方式）としているものが 12 法人（中規模 3、小規模 9）、レビューパートナー方式（業務執行社員以外の特定の社員により審査を行う方式）としているものが 12 法人（中規模 3、小規模 9）であり、このほかに、法人外部の者に審査を委託しているものが 1 法人（小規模）であった。

これら中小規模監査法人においては、法人に所属する社員数が少ないことから、いずれの方式においても実施状況に次のような問題がみられている。

合議制（会議体方式）

合議制を採る場合には、審査委員会等を設置し審査を行うものや、定例の社員会に合わせて審査を行うものがある。

しかしながら、いずれの場合においても審査資料は審査当日に提出され、

1 案件につき 1 時間程度の審査で終了しているなど、深度ある審査が行われていないものがみられている。

レビューパートナー方式

レビューパートナー方式の場合においては、少数の社員間で相互に審査を実施するため、第三者的立場で客観的な審査が行われないおそれがある。たとえば、ある小規模監査法人においては、2 人の代表社員が相互の監査業務を審査している状況がみられる。

(検査の結果)

中小規模監査法人の検査では、審査委員会等による合議制を採用している法人が多くみられた。その中には、原則レビューパートナー方式によるが、公開会社や品質管理部署が指定した会社については審査委員会等において審査するものもある。

審査手続は、ほとんどの法人において品質管理基準や審査規程等として定めている。しかしながら、審査規程を定めていないもの、審査規程を定めているものの審査実施機関と業務執行社員との意見が相違する場合の解決手続を明確に定めていないもの、大会社等以外の監査業務については必要に応じて審査を行うこととし、すべての監査業務を審査の対象としていないものがみられている。

審査の実施状況については、規程に沿った審査を行っていないもの、審査を受けずに意見表明を行っているもの、さらには、審査で同意が得られなかったにもかかわらず、監査部門の判断で適正意見の表明を行っているものがみられる。

そのほか、次のように審査の実施が不適切である事例がみられる。

(検査事例)

- ・ 審査担当者は、時間的余裕がないとして、有価証券報告書案に目を通したのみで審査を終了している。
- ・ 監査計画書に対する審査時期を審査規程に明確に定めていないために、監査計画書の審査の多くを中間意見審査と同時に実施している。
- ・ 被監査会社が大規模会社であり、審査担当者の多くが関与者であったために、審査規則に定める成立要件である審査担当者の過半数の出席を満たさないままに審査を終了させている。
- ・ 業務執行社員の個人事務所の業務が繁忙であるため審査日程を調整で

きずに、意見表明後に審査を実施している。

(8) 品質管理のシステムの監視

監査事務所は、品質管理のシステムの監視に関する方針及び手続を定めなければならない。これには品質管理のシステムに関する日常的監視及び監査業務の定期的な検証に関する方針及び手続を含めなければならない（監査に関する品質管理基準第九、品質管理基準委員会報告書第1号、監査基準委員会報告書第12号）。

検査対象とした中規模監査法人では、概ね品質管理基準が定められ、品質管理部署を設置している。しかしながら、品質管理のシステムの監視に関する責任者を定めていない法人や、次に掲げる事例のように監視の実施に不十分な点がみられる法人がある。さらに、監査法人の業務管理体制として設置すべきとされている点検機構を設けていない法人がある。

(検査事例)

- ・ 品質管理規程や監査マニュアルが未策定のため、品質管理部門による個々の監査業務に対する点検が実施されていない。
- ・ 点検で指摘をした問題点の改善状況についてフォローアップをしていない。
- ・ 点検で指摘をした監査調書の記録の不備について、完成後の監査調書の記録を遡って訂正している、あるいは監査報告書提出後に補完的に実施した監査手続を当初実施した手続に加筆しているものがあり、当初の手続とその後の補完的手続の区別が不明確となっている。

(9) 共同監査

監査事務所及び監査実施責任者は、複数の監査事務所が共同して監査業務を行う場合には、他の監査事務所の品質管理のシステムが、監査に関する品質管理基準に準拠し、当該監査業務の質を合理的に確保するものであるかどうかを、監査契約の新規の締結及び更新の際、並びに、必要に応じて監査業務の実施の過程において確かめなければならない（監査に関する品質管理基準第十一）。

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（監査基準委員会報告書第12号）。

品質管理レビューでは、中小規模監査法人に対して、共同監査協定書を締結していない、監査業務の分担や監査調書の相互査閲などを協定で明確にしているなどの指摘がなされている。

中規模監査法人の検査においても、4大監査法人との共同監査の場合に、相互に確認すべき事項を口頭で確認したのみで監査業務を実施しており、審査会の検査で指摘されるまで共同監査協定書を入手していない事例がみられている。

5. 中小規模監査法人の監査の品質管理（総括）

（1）業務管理体制

監査業務を適切に実施するためには、個々の監査実施者の能力と資質が重要であることは当然であるとしても、監査事務所全体の監査の質の維持・向上も必要であり、この観点から、監査事務所は、常にその業務管理体制の整備に努めることが求められる。

しかしながら、中小規模監査法人において、次のような業務管理上の問題がみられており、法人の最高経営責任者や品質管理責任者のリーダーシップの下に、適切な業務管理体制を構築・運用していくことが喫緊の課題となっている。

① ガバナンス上の問題

中小規模監査法人においては、有力な個人事務所が集まって設立されたものがみられ、その場合、法人内に当該個人事務所の所属員によりそれぞれ監査部門が形成されるため、それらが法人本部から独立して業務運営を行っている。

このような法人では、4大監査法人と比べ、本部組織や内部規程の整備が遅れており、法人本部において監査部門をほとんど統制できていない。また、各監査部門の長が、所属する社員や職員の人事及び報酬を決定しており、最高経営責任者等のリーダーシップが発揮されていない。

このため、個々の監査業務に重要な問題が生じた場合に、法人として機動的、組織的に対応できないものがみられている。また、本部組織が未整備のため、特定の代表社員の意向が法人の業務運営に強く反映され、法人としての業務運営がなされていないものもみられている。

② 品質管理上の問題

ある中規模監査法人では、品質管理レビューにおいて多くの指摘を受けたことを契機として品質管理体制の改善に着手したものの、最高経営責任者が改善に関する明確な指示を出さずに担当者に任せきりであるために改善が大幅に遅滞している。

また、地方事務所においても、当該地方事務所の品質管理担当者が品質管理の改善を先送りしている法人があるなど、監査の品質管理に責任を有する者にも問題がみられる。

③ 社員等の個人事務所運営に係る問題

中小規模監査法人では、法人の社員等がそれぞれ個人事務所を運営していることが多く、個人事務所の業務を優先している傾向がみられる。

また、社員の個人事務所と監査法人の事務所とが同一フロアで区分が不十分なまま業務を行い、さらに、当該法人に所属する監査実施者が当該個人事務所の職員を兼ねるなど、社員の個人事務所と監査法人の業務運営が渾然となっ行われている法人がみられている。このような状況において、社員の個人事務所が法人の被監査会社に非監査証明業務を提供している場合には、実質的な同時提供に当たるおそれがあると考えられる。

(2) 監査体制

中小規模監査法人では、常勤の監査職員等の監査資源が少ないことなどから、上場会社等の大規模会社を監査する場合において、4大監査法人と比べると監査体制（特に監査現場で中心となる監査補助者）に大きな差がみられる。

たとえば、ある上場会社（連結資産約1兆4千億円、連結売上高約5千億円）の監査を担当した中規模監査法人における監査チームは、監査責任者3名、公認会計士2名、会計士補2名に、非常勤の公認会計士1名が加わる編成となっている。

なお、上記と同規模の上場会社に対する4大監査法人の監査業務では、監

査責任者3名、公認会計士7名、会計士補3名という編成（常勤のみ）としている例がある。

（3） 審査体制

中小規模監査法人の審査体制においては、社員等が少数のために、4大監査法人のように担当事務局を置く重層的な仕組みをとるものは少ない。

審査の実施については、定例の社員会に合わせて審査を行う、または、審査の都度日程を調整し行うという法人が多いが、社員等がそれぞれの個人事務所の業務を優先し、法人の審査の日程調整に支障を来している事例や深度ある審査が行われていない事例がみられる。また、監査法人として審査体制を整備すべきにもかかわらず審査を外部に委託している事例、社員ではない監査職員を審査担当者を選任している事例があるなど、適切な審査が実施されていない法人がみられる。

（4） 監査の品質管理に対する意識

① 最高経営責任者の意識

監査業務の質に、理事長等の法人の最高経営責任者の意識やリーダーシップが大きな影響を与える。法人の最高経営責任者は、このことを明確に認識し、監査の品質管理に関する最終責任者として法人の運営に当たることが重要である。

しかしながら、中小規模監査法人の理事長等の中には、最高経営責任者として品質管理に関する明確な指示を品質管理担当者や社員等に伝えていないなど業務を統括するという意識に乏しい者や、法人の理事長等の名で作成する業務報告書において、品質管理に関して事実と異なる内容を記載し行政当局へ提出するなど法令等遵守意識の欠如がみられる者がいる。

② 監査実施者の意識

個々の監査業務の質は、当該監査業務の監査実施者の職業的専門家としての能力や資質に負うところが大きいと思われる。しかしながら、中小規模監査法人の監査実施者の中には、リスク・アプローチに基づく監査計画の立案が不適切であった理由として、「旧来の考えで監査を実施していた」、「監査の基準に対する準拠意識が乏しかった」などとする者、大規模会社である被監査会社の内部統制に過度に依拠し統制リスクの評価が不十分となっている者、

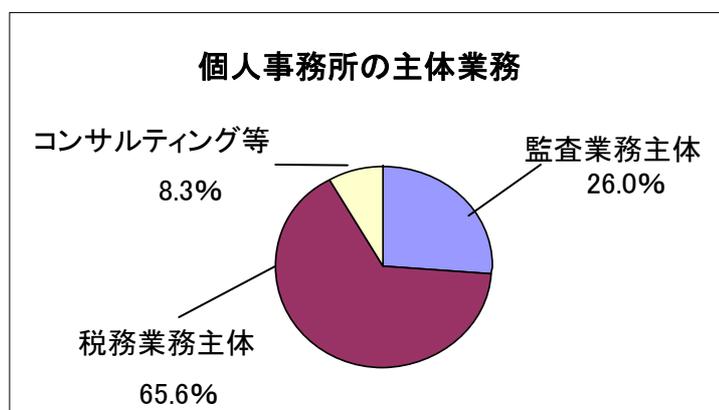
また、確認状の発送及び回収を被監査会社に任せているなど基本的な監査手続を怠っている者がみられるが、このような事例は、職業的専門家としての能力や、公正かつ誠実に職責を果たすという意識に欠けるものと言わざるを得ない。

6. 個人事務所の監査の品質管理

(1) 業務の概要 (平成17年3月末現在)

個人事務所（品質管理レビューの対象となる公認会計士）の規模は、所属公認会計士数で1事務所平均1.9人であり、証券取引法監査会社数は平均1.3社、証券取引法監査会社以外の数を加えても平均3.5社である。

業務内容をみると、個人事務所の約6割で税務業務を主体としており、1割弱の個人事務所ではコンサルティング等の業務を主体としている。監査業務を主体としている個人事務所は3割に満たない状況である。



協会の公表資料によれば、全国の証券取引法監査会社（平成16年4月期から平成17年3月期までの有価証券報告書提出会社4,730社）のうち、個人事務所単独又は個人事務所同士による共同監査を受けている会社は226社（4.7%）である。

この226社を資本金別で見ると、いわゆる大会社に相当する5億円以上の会社が6割（136社）を占め、10億円以上の会社でも4割となっている。

監査法人と共同監査を実施する個人事務所は44事務所あり、これを合わせると個人事務所が関与する証券取引法監査会社は270社（5.7%）となる。

(2) 品質管理上の主な問題

① 監査体制

個人事務所では、常勤の監査職員等の監査資源が相当に少ないことなどから、上場会社等の大規模会社を監査する場合に、非常勤の公認会計士を多く使用するなど小規模監査法人と比べても適切な配分が困難な状況がみられる。

たとえば、ある上場会社（連結資産約1兆円、連結売上高約4千億円）の監査を担当した個人事務所における監査チームは、監査責任者2名及び会計士補1名で、これに非常勤の公認会計士3名が加わる編成となっている。

なお、小規模監査法人の監査業務（上場会社、連結資産約9千億円、連結売上高約7千億円）では、監査責任者2名、公認会計士2名、会計士補3名に非常勤の公認会計士1名が加わる編成としている例がある。

② 審査体制

個人事務所では、前述のとおり、常勤の公認会計士が少ないことから、協会の委託審査制度の利用、任意の委託審査契約の締結などの審査方式を採っているものが多い。しかしながら、審査会の重点的検証において次のとおり問題がみられている。

(重点的検証)

監査業務の審査に係る重点的検証として、平成17年度の品質管理レビューにおいて審査に関し重大な問題が指摘されている30事務所に対して報告徴求を行った結果、審査に係る方針と手続を策定せず審査担当者を選任していないものが7事務所にみられた。また、審査の未実施又は事後審査となっているものが25事務所にみられた。

これらの事務所の中には、非公開会社で監査上のリスクも低いため審査を不要としたものや、審査担当者に監査上重要な事項がない旨を口頭で伝えただけで意見表明を行ったものなど、審査に対する意識が薄いものがみられる。このほか、審査担当者との日程調整不足により審査を受ける時間がなかったとするものなどがみられる。

また、30事務所のうちの約半数において、公認会計士法上の「大会社等」ではない学校法人や労働組合などの監査業務について審査を行っていない。これらの事務所の中には、協会の「監査意見表明のための委託審査要領」が大会社等の監査を対象とする前提で規定されていることから、大会社等以外の監査業務は審査を受ける必要がないと誤解しているものもみられる。

③ 監査契約の新規締結

上場会社との監査契約の新規締結において、前任監査人（監査法人）が期中に契約解除していることや契約締結から監査意見表明までの期間が極めて短いことなどから契約リスクを「高い」としながら、前任監査人に対する質問と監査調書のレビューで監査業務は実施できると判断し契約を締結した事例が検査で見られている。

しかしながら、当該事例の監査業務は、監査手続全般に不十分な点がみられ、また、監査意見表明のための審査も受けていないなど不適切なものとなっているため、監査業務の適切な実施の可否について検討が不十分なまま監査契約を締結しているものと考えられる。

④ 監査業務の実施

イ. 監査マニュアルの整備

確認に係る重点的検証で対象とした8事務所について、監査マニュアルの整備状況も併せて検証したところ、そのうちの7事務所においては、協会の監査マニュアル作成ガイドの様式を簡略化したもの、もしくは簡易な監査手続書様式を監査マニュアルとして利用しており、整備が十分ではない状況がみられる。

ロ. 個別の監査手続

品質管理レビューにおいては、リスク・アプローチに基づく監査計画の立案について、個人事務所の7割以上に指摘がなされており、そのうちの半数近くが再指摘である。

このほかに、経営者とのディスカッション、会計上の見積り、監査調書の整備に関する指摘が各々個人事務所の半数になされている。なお、このような傾向は中小規模監査法人においても同様にみられている。

⑤ 共同監査

品質管理レビューにおいて、個人事務所同士又は個人事務所と監査法人との共同監査に関して、監査事務所間の役割分担や協議・調整方法等に関する方針と手続を策定していない、共同監査協定書を締結していない、監査調書の相互査閲、審査及び点検等を実施していない、との指摘がなされている。

なお、4大監査法人の検査では、個人事務所と4大監査法人との共同監査の場合、個人事務所が相手方の品質管理体制にほとんど依拠している状況がみられており、共同というよりも、むしろ4大監査法人に組み込まれ、その

指揮監督の下に監査業務が行われている。

⑥ 監査の品質管理に対する意識

重点的検証による報告徴求に対して、ある個人事務所では、監査実施者がそれぞれに税理士事務所を経営していることから、統一した監査マニュアルの下に組織的に監査を行うことが困難であるとの回答をしている。また、別の個人事務所においても税務業務が主体であるために監査の品質管理の改善に取り組む意識が薄いと思われる回答を行っている。

さらに、審査会の検査において、監査意見表明のための審査を一度も受けていないもの、被監査会社の要望する日に監査意見表明を行うことを優先したために監査手続全般にわたり不十分となっているものなど公認会計士としての職責を果たしていない事例がみられている。

7. 被監査会社側の問題

小規模監査法人又は個人事務所が大規模会社を監査する場合に、被監査会社から監査人に対し不適切な対応があると思われる事例がみられる。

たとえば、ある小規模監査法人の監査人は、債権の確認に際して、上場会社である被監査会社から確認状の一部の発送を止めるようにとの要請があったとしている（報告徴求に対する回答）。

また、個人事務所の検査においても、次に掲げるような事例（いずれも監査人の回答）がみられているが、被監査会社は、財務諸表等の作成者として適正な企業内容の開示を行う責務があることを改めて認識すべきである。

（検査事例）

- ・ 監査人は、不適切な子会社の会計処理について、直ちに修正すべきことを被監査会社に申し入れたが、当該被監査会社は、子会社に修正の指導を行わなかったとしている（上場会社）。
- ・ 監査人は、被監査会社から、計算書類について不適法意見を表明しても、意見が相当でないとして株主総会で承認することもできるとの発言を受けたとしている（商法特例法会社）。
- ・ 監査人は、不適切な会計処理について、経理担当者に修正すべき旨申し入れたが、当該経理担当者はいつでも修正できるとして聞き入れなかったとしている（商法特例法会社）。

おわりに

近時、公認会計士監査を巡り、その信頼性を揺るがしかねない事態が生じている。また、監査業務が高度化・複雑化・国際化していることから組織的な監査の重要性が一層増してきている。

こうした状況を踏まえて、中小規模監査事務所の中には、従来の監査部門ごとの縦割りの組織を見直し、より適切な監査の品質管理を目指すために、体制の整備・改善を漸次進めているところもみられている。

しかしながら、このような監査を巡る環境の変化を踏まえ、監査業務に対する国民の信頼を確保していくためには、監査の品質管理体制の整備・改善を監査事務所の最優先の課題として取り組んでいくことが必要である。

審査会は、平成 16 年 4 月の発足以来、検査を実施した監査事務所に対して、その結果を通知することにより監査の品質管理上の問題を指摘し、その改善を促してきている。また、我が国の監査業務全体の質の確保・向上に資すると考える場合には、審査及び検査の内容を取りまとめて公表することとしており、本報告書もこのような趣旨で取りまとめたものである。

審査会としては、本報告書で取りまとめた問題について、今後の審査及び検査を通じて、その整備・改善状況を検証していく必要があると考えているが、これまでに検査の対象とならなかった監査事務所においても、本報告書の内容を踏まえ、監査の品質管理の向上に一層努められることを期待している。