

## I . 業務管理態勢編（根本原因の究明）



## 1. 業務管理態勢と根本原因の究明

### (1) 根本原因の究明の必要性

審査会の検査において、品質管理レビューや定期的な検証等により発見された不備事項に対し、その発生原因の究明を十分に行わずに形式的な改善策を実施している監査事務所が少なからずみられる。

検査等で発見された不備は、検証した範囲において発見されたものであり、発見された不備と根本原因を同じくする未発見の不備が監査事務所内に存在する可能性が高い。また、不備発生の根本原因を考慮せず直接的な原因のみを考慮して改善策を実施したとしても、その効果は一時的なものとなり同様の不備が再発する可能性が高い。その場合、監査事務所全体としての品質管理システムの改善は実効性のないもの又は不十分なものとなり、本質的な改善にはつながらず、監査事務所における監査の品質の向上が図られない。

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

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

近年、大手監査法人においては、外部の検査等や定期的な検証により識別された個別監査業務に係る不備について、不備の内容を周知するだけでなく、不備の根本原因の究明を監査事務所の品質管理態勢の一環として実施している。

例えば、品質管理部門等が主体となり、不備が識別された監査チームへのインタビューやアンケート等によって不備発生の直接的な原因を詳細に分析した上で、それらの根本原因が法人の業務管理態勢や品質管理態勢に存在していないかを検討し、改善策に反映させるようにしている。

### (2) 根本原因の究明

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

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

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

The diagram illustrates the relationship between business management posture, quality management posture, and individual inspection business posture. It is structured as follows:

- Top Level:** A box labeled "トップの意識、経営方針、風土・文化等" (Top consciousness, management policy, etc.). A callout bubble points to it, stating "根本原因になることが多い" (Often becomes a root cause).
- Business Management Posture:** A box labeled "業務管理態勢（組織・ガバナンス等）" (Business management posture (organization, governance, etc.)). A callout bubble points to it, stating "根本原因になることもある" (Can also become a root cause).
- Quality Management Posture:** A box labeled "品質管理態勢の不備の共通原因" (Common causes of insufficiency in quality management posture). It contains two sub-boxes labeled "固有の原因" (Inherent causes).
  - Below the left "固有の原因" box is an oval labeled "品質管理態勢の不備" (Insufficiency in quality management posture).
  - Below the right "固有の原因" box is an oval labeled "品質管理態勢の不備" (Insufficiency in quality management posture).
- Individual Inspection Business Posture:** A box labeled "個別監査業務の不備の共通原因（意識・知識・リソース等）" (Common causes of insufficiency in individual inspection business posture (consciousness, knowledge, resources, etc.)). It contains two sub-boxes labeled "固有の原因" (Inherent causes).
  - Below the left "固有の原因" box is an oval labeled "個々の不備" (Individual insufficiency).
  - Below the right "固有の原因" box is an oval labeled "個々の不備" (Individual insufficiency).
- Other Elements:**
  - A box labeled "品質管理態勢の固有の原因" (Inherent causes of quality management posture) is positioned to the right of the quality management posture box. Below it is an oval labeled "品質管理態勢の不備" (Insufficiency in quality management posture).
  - A box labeled "個別監査業務の固有の原因" (Inherent causes of individual inspection business posture) is positioned to the right of the individual inspection business posture box. Below it is an oval labeled "個々の不備" (Individual insufficiency).

Arrows indicate the flow of influence: from individual insufficiencies up to common causes, and from common causes up to business management posture. A thick blue arrow also points from the quality management posture box up to the business management posture box.

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

【事例 1】

これらの不備の直接的な原因には、業務執行社員及び監査補助者が、収益認識会計基準の適用状況や重要な会計上の見積りに関する監査の実施に際し、被監査会社が採用した会計処理について、被監査会社から入手した情報との整合性を批判的に検討する意識が不足していることがあった。また、品質管理本部は、収益認識会計基準の適用状況や重要な会計上の見積りに関する監査の実施において、監査チームが被監査会社から入手した情報を踏まえて批判的な検討を行うための施策を十分に実施できていないことや、審査担当社員及び定期的な検証の担当者が監査チームの実施した監査手続を批判的に検証するための施策を十分に実施できていないという品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

4

上・監査上の論点に関する対応を主体的に行い、十分かつ適切な監査証拠を入手するものと考えていたことに加え、監査業務のリスクに応じて審査担当社員を選任する制度や定期的な検証のために事前準備期間を確保する取組等を実施することで、全ての審査担当社員及び定期的な検証の担当者が深度ある検証を行う意識を高めるものと考えていたという根本原因が認められた。



### 【事例2】

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

これらの不備の直接的な原因には、業務執行社員及び監査補助者が、会計上の見積りの監査の実施に際し、識別した重要な虚偽表示リスクに応じて重要な仮定の合理性を慎重に検討する意識が不足していたことにあった。また、監査の品質改善施策を主導する、品質管理本部及び事業本部は、会計上の見積りの監査における重要な仮定に対するリスク対応手続について、監査チームが当監査法人所定の調書様式を適切に利用して慎重な検討を実施するよう周知徹底するための取組を、十分に実施していなかったという品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者を含む経営執行部は、前回審査会検査での指摘事項に対応する改善施策を実施することで、会計上の見積りの監査において、監査チームが、識別及び評価した重要な仮定に対するリスク対応手続を適切に実施するものと考えていたという根本原因が認められた。



### 【事例3】

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

これらの不備の直接的な原因には、業務執行社員及び監査補助者が、収益認識に係る不正リスクへの対応手続を立案・実施する際、識別した不正リスク要因や不正の態様に適合した監査証拠を入手するための手続を立案・実施する意識が不足していたこと、及び会計上の見積りの監査において、識別した重要な仮定の合理性について検討する際、被監査会社の事業の状況等に関する監査人の理解等との整合性を確認するのみで、経営環境等の見通しを裏付ける事実の有無や、施策の実行に係る経営者の意思と能力等について、批判的な検討を実施する意識が不足していたことにあった。また、品質管理本部は、事業部門に対し、主にリスクが高い被監査会社に係る監査業務を対象とした、不正リスク対応や会計上の見積りの監査等の重点領域に関するモニタリング（以下「重点領域モニタリング」という。）の対象となる監査業務の選定に際しては、被監査会社のリスクのみならず、監査チームにおいて重要な虚偽表示リスクの評価及びリスク対応手続が適切に行われない可能性があることを踏まえ、監査チームが識別した重要な虚偽表示リスクの内容やリスク対応手続の複雑性等を十分に勘案するよう、明示的に指示しなかったという品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者を含む経営執行部は、重点領域モニタリングや改善状況モニタリング（事業部門及び品質管理本部による、過去の審査会検査の指摘事項に対する改善状況のモニタリング。以下同じ。）を含む品質管理活動を継続的に実施することで、重点領域モニタリングの対象の監査業務のみならず、重点領域モニタリングの対象外の監査業務においても適正な水準の監査品質が確保されるものと考えていたという根本原因が認められた。

## [準大手監査法人]

### 【事例1】



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

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員及び監査補助者が、監査の基準及び現行の監査の基準が求める手続の水準についての理解が不足、特に、不正リスクの評価及び対応並びに会計上の見積りの監査に係る手続についての理解が不足しており、過去の監査経験や企業及び企業環境の理解などにに基づき、重要な虚偽表示リスクが低いと判断した領域及び金額的・質的に重要性が低いと判断した項目について、慎重にリスク評価を行うとともに、必要に応じてリスクの見直しを実施する意識が不足しているほか、会計上の見積りの監査など、リスクの水準に適合した監査手続を十分に立案・実施しているかについて、慎重に検討する意識が不足しているというものであった。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、監査実施者において、監査の基準並びに現行の監査の基準が求める品質管理及び監査手続の水準に対する理解が不足していることを的確に把握していないほか、経営執行部は、自らを含む監査実施者において、内部規程等に対する理解が不足していることを把握しておらず、また、社員による内部規程等の遵守状況を確認する意識が不足しているといった品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、特に重要な監査領域について深度ある監査上の検討・対応を徹底することで、それ以外の監査領域についても、業務執行社員が主体的に対応し、適正な水準の監査品質が確保されているものと思い込んでいるほか、経営執行部は、実効性のある業務管理態勢及び品質管理態勢を構築するためには、法人全体に内部規程等を遵守させる必要があるという意識が不足しているといった根本原因が認められた。

### 【事例2】



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

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員及び監査補助者が、監査の基準及び現行の監査の基準が求める手続の水準の理解、特に、会計上の見積りの監査に係る手続についての理解が不足していることに加え、過去の監査経験を重視する一方で、監査を取り巻く

環境の変化による影響を考慮できていなかったことから、自らが実施した監査手続で十分であると思い込んでいたというものであった。また、最高経営責任者及び品質管理部門は、法人全体における監査品質の向上に関する検証に際して、監査現場における法人の各種施策の浸透状況を十分に確認していないほか、監査現場において、現行の監査の基準等が求める手続をより効果的に適用するための十分な情報を提供できておらず、さらに、監査リスクが高い監査業務に主体的にサポートを実施する意識が不足しており、同監査業務における監査品質に影響を与える潜在的な要因の是正に向けた十分な措置を立案・実施できていないといった品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者を含む経営執行部は、監査現場における不備事項改善措置（前回審査会検査及び協会による品質管理レビューで指摘された不備事項に対する改善措置。以下同じ。）の実施状況が適切であるかを確認すれば、監査品質が全体的に向上するものと思い込んでいたほか、監査品質を重視する組織風土の醸成に取り組む意識が不足しており、また、一部の監査業務について監査リスクを把握していたものの、関係する責任者に任せておけば適切に対応するものと思い込んでいたといった根本原因が認められた。

### 【事例3】

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

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

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

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者が、監査の品質の改善施策の立案や実施に当たり、強いリーダーシップの発揮を避け、品質管理部門や監査事業本部の自主性を重視したため、改善を迅速に進める意識が不足していたことに加

え、経営執行部においても、品質管理部門や監査事業本部の自主性を尊重し、両部間の強い連携の必要性についての認識が不足しているといった根本原因が認められた。また、経営執行部は、一部の地区事務所の監査の品質に関して問題意識を有していたものの、地区事務所が自主的に改善を図ることができると考えたため、地区事務所に対し積極的にサポートを行う意識が不足しているといった根本原因も認められた。

## [中小規模監査事務所]



### 【事例1】

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

個別監査業務の不備は、業務執行社員及び監査補助者が、会計基準、監査の基準及び現行の監査の基準が求める手続の水準の理解が不足していたことから、自らが実施した監査手続で十分であると思い込んでいたこと、及び各業務執行社員が、自らが担当する監査業務を実施するために必要な時間を確保できなかったことや、監査補助者（監査手続を実施した業務執行社員を含む。）を過度に信頼していたことなどから、監査補助者に対する適切な指示・監督及び監査調書の深度ある査閲を実施しなかったといった共通原因によるものであった。また、個別監査業務の不備の共通原因は、最高経営責任者及び品質管理担当責任者を含む各社員が、社員会やモニタリングを通じて、法令、品質管理に関する基準及び内部規程の遵守状況について相互に確認する意識が不足しているほか、最高経営責任者及び品質管理担当責任者が、品質管理レビュー等で識別された一部の指摘事項に対する対応を失念しており、その他の指摘事項に対する改善施策を形式的に立案して専門要員に実施させるのみで、当該改善施策の適切性、浸透状況及び実効性を検証しておらず、品質管理システムを適切に運用するために必要な人的資源（能力・時間）を把握していないといった品質管理態勢の不備の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者及び品質管理担当責任者を含む各社員は、実効性のある業務管理態勢及び品質管理態勢を構築するために必要な法令及び品質管理に関する基準を遵守する意識が不足しているほか、内部規程を適切に整備して遵守することが不可欠であることを理解していない、また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、実効性のある品質管理態勢を構築するための適切な品質管理システムの水準を理解していないといった根本原因が認められた。

### 【事例2】

当監査事務所においては、検証対象とした個別監査業務において、重要な不備を含む広範かつ多数の不備が認められた。

個別監査業務の不備には、業務執行社員及び監査補助者において、会計基準、監査の基準及び監査の基準が求める手続の水準についての理解が不足していることや、会計上の見積りの監査に際し経営者が使用した仮定を批判的に検討しておらず、職業的懐疑心が不足

しているなどの共通原因があった。また、個別監査業務の不備の共通原因は、最高経営責任者を含む社員において、監査補助者や監査チームが実施した監査手続の深度ある検討等を通じて、適切な監査の品質の確保を図るという意識が共有されていないなど、適切な監査品質の確保に向けた組織風土が醸成されておらず、さらに、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、品質管理レビュー等における指摘事項に対する改善施策の浸透状況や実効性を検証する必要性を十分に認識しておらず、当該検証に係る施策を立案・実施していないといった品質管理態勢に係る不備の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者は、自ら率先して監査の品質の改善に取り組む意識が不足しており、適切な監査の品質を確保するための実効的かつ組織的な業務管理態勢及び品質管理態勢の構築に向けてリーダーシップを発揮していない。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、法人の監査業務について、豊富な実務経験を有する社員や大手監査法人での勤務経験を有する専門職員が実施している以上、適正な水準の監査品質が確保されているものと思い込んでおり、法人全体の監査品質の水準を的確に把握できていないといった根本原因が認められた。

### 【事例3】

当監査事務所は、小規模であるにもかかわらず、設立以来、監査事業部を二つの部により構成し、各部の監査業務、財務及び人事を独立して管理しており、各部の独立性を優先する組織風土が醸成されている。また、常勤の監査実施者は社員のみであり、監査補助者は、全て非常勤職員である公認会計士となっている。

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

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

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

の構築の必要性を認識していないといった根本原因が認められた。

上記に掲げた事例のとおり、不備の根本原因は、業務管理態勢や品質管理態勢にあることが多く、不備を解消するためには、これらの根本原因を解消することが必要である。

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

### （３）根本原因の具体例

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

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

#### 〔大手監査法人〕

大手監査法人では、品質管理態勢の整備は進められているものの、その運用の実効性が課題である。

大手監査法人は数千人規模の人員が所属していることから、通常、地方事務所を含め、数百人からなる複数の事業部等を設けて運営されているという特徴を有している。

このような状況において、組織の末端まで品質管理の水準を向上させるためには、品質管理態勢の形式（組織・手続）を整備するのみならず、最高経営責任者をはじめとした経営層が強いリーダーシップを発揮するとともに、監査の現場に近い各事業部等と連携し、施策を個々の監査チームにまで浸透させることが必要である。

大手監査法人では、近年において、品質改善の取組を持続的なものとするため、品質管理態勢を本部だけでなく、より監査の現場に近い事業部も含めて構築する傾向がみられており、事業部における監査品質の改善、監査チームへの浸透の役割が増している。

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

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

- 経営執行部は、監査の品質の改善施策を導入・実施することで、全ての監査チームが、重点領域を含む全ての監査領域において、会計上・監査上の論点に関する品質管理本部への相談等の対応を主体的に行い、十分かつ適切な監査証拠を入手するものと考えていた。また、監査業務のリスクに応じて審査担当社員を選任する制度や、定期的な検証のために事前準備期間を確保する取組等を実施することで、全ての審査担当社員及び定期的な検証の担当者が深度ある検証を行う意識を高めると考えていた（この例の根本原因の究明については、4ページの「大手監査法人」【事例1】も併せて参照のこと）。



- 最高経営責任者を含む経営執行部は、前回審査会検査での指摘事項に対応する改善施策を実施することで、会計上の見積りの監査において、監査チームが、識別及び評価した重要な仮定に対するリスク対応手続を適切に実施するものと考えていた（この例の根本原因の究明については、5ページの「大手監査法人」【事例2】も併せて参照のこと）。



- 最高経営責任者を含む経営執行部は、重点領域モニタリングや改善状況モニタリングを含む品質管理活動を継続的に実施することで、重点領域モニタリングの対象の監査業務のみならず、重点領域モニタリングの対象外の監査業務においても適正な水準の監査品質が確保されるものと考えていた（この例の根本原因の究明については、5ページの「大手監査法人」【事例3】も併せて参照のこと）。

- 経営執行部は、特に重要な領域（特別な検討を必要とするリスクを識別した領域等）以外の重要な領域におけるリスク対応手続の適切な実施の周知等を行うことにより、当該重要な領域における監査上の対応は改善されるものと考えていた。

## [準大手監査法人]

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

したがって、各法人においては、その経緯や業務管理態勢などを十分に踏まえた上で根本原因を追究し、実効的な改善に取り組む必要がある。

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



- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、特に重要な監査領域について深度ある監査上の検討・対応を徹底することで、それ以外の監査領域についても、業務執行社員が主体的に対応し、適正な水準の監査品質が確保されているものと思い込んでいる。また、経営執行部は、実効性のある業務管理態勢及び品質管理態勢を構築するためには、法人全体に

内部規程等を遵守させる必要があるという意識が不足している（この例の根本原因の究明については、6 ページの〔準大手監査法人〕【事例 1】も併せて参照のこと）。



- 最高経営責任者を含む経営執行部は、監査現場における不備事項改善措置の実施状況が適切であるかを確認すれば、監査品質が全体的に向上するものと思い込んでおり、経営執行部を挙げて監査品質を重視する組織風土の醸成に取り組む意識が不足している。また、最高経営責任者を含む経営執行部は、一部の監査業務について監査リスクを把握していたものの、関係する責任者に任せておけば適切に対応するものと思い込んでいた（この例の根本原因の究明については、6 ページの〔準大手監査法人〕【事例 2】も併せて参照のこと）。
- 最高経営責任者は、監査の品質の改善施策の立案や実施に当たって、監査の品質の維持・向上を担う人材の育成を図る必要性を重視するとともに、代表就任時より、過度に強いリーダーシップの発揮を避け、品質管理部門や監査事業本部が自主的に活動することも重視していたため、改善を迅速に進める意識が不足していた。

また、経営執行部においても、経営執行会議等におけるディスカッションを通じて課題の整理と共有を行うことで、品質管理部門と監査事業本部の連携がとれていると考え、監査の品質の改善を進めるに当たり、各部の自主性を尊重したため、両部間の強い連携の必要性についての認識が不足していた。さらに、経営執行部は、一部の地区事務所の監査の品質に関して問題意識を有していたものの、地区事務所が自主的に改善を図ることができると考えたため、改善に必要な人材を手配するなど、地区事務所に対し積極的にサポートを行う意識が不足していた（この例の根本原因の究明については、7 ページの〔準大手監査法人〕【事例 3】も併せて参照のこと）。



- 最高経営責任者を含む経営執行部は、審査会検査に関する改善施策を実施しさえすれば、進行中の監査業務において、監査チームが改善施策に基づき主体的に改善を図り、適正な水準の監査品質を確保するものと思い込んでいる。また、最高経営責任者を含む各社員は、自らを含む監査実施者において、監査の基準及び現行の監査の基準が求める手続の水準の理解が不足している状況にあること、重要な虚偽表示リスクが相対的に低いと判断した領域について、監査の基準で要求される監査の手続を立案し実施する意識が不足している状況にあること並びに被監査会社に係る企業及び企業環境の変化を踏まえた批判的な検討を実施する意識が不足している状況にあることについて、的確に把握していない。

## [中小規模監査事務所]

中小規模監査事務所は、その規模や成り立ちが様々であり、品質管理態勢の整備・運用の水準も事務所によって異なる。しかし、組織が比較的小さく、品質管理などにおいて組織的に監査チームの支援を行うことが難しいことは共通しており、業務の運営や品質管理の水準は、最高経営責任者も含め、その監査事務所に所属する個人の力量や所属する個人と事務所の関係に大きく影響される場合が多い。

最高経営責任者の品質管理に対する認識や関与度合いの低さが、事務所全体の品質管理の風土に影響を与えている場合が少なくないため、最高経営責任者が品質管理においてリーダーシップを発揮することが重要である。また、合併等により監査事務所の経営環境に重要な変化が生じた場合、最高経営責任者はリーダーシップを十分に発揮し、監査事務所の品質管理態勢をその変化に合わせて適切に整備する責任があることにも留意すべきである。

これまでの審査会検査において確認された、中小規模監査事務所における不備の根本原因の具体的な例として、以下のようなものがある。近時の検査では、「最高経営責任者による品質向上に向けたリーダーシップの発揮不足」や「法人全体の監査の品質の水準を的確に把握できていないこと」を根本原因として指摘される事例が見受けられる。



- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者を含む各社員は、実効性のある業務管理態勢及び品質管理態勢を構築するために必要な法令及び品質管理に関する基準を遵守する意識が不足しているほか、内部規程を適切に整備して遵守することが不可欠であることを理解していない。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、実効性のある品質管理態勢を構築するための適切な品質管理システムの水準を理解していない（この例の根本原因の究明については、8ページの[中小規模監査事務所]【事例1】も併せて参照のこと）。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、過去の品質管理レビュー等で重大な指摘を受けていないことを理由に、監査の品質に問題はないとの思い込みから監査の品質の維持・向上に向けた意識が希薄となっており、品質管理態勢を形式的に構築しさえすれば監査の品質の改善はおのずと図られると思い込んでいたことから、監査品質の改善に向けてのリーダーシップを発揮していない。
- 最高経営責任者は、自ら率先して監査の品質の改善に取り組む意識が不足しており、適切な監査の品質を確保するための実効的かつ組織的な業務管理態勢及び品質管理態勢の構築に向けてリーダーシップを発揮していない。さらに、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、法人の監査業務について、豊富な実務経験を有する社員や大手監査法人での勤務経験を有する専門職員が実施している以上、適正な水準の監査の品質が確保されているものと思い込んでおり、法人全体の監査の品質の水準を的確に把握できていない（この例の根本原因の究明については、8ページの[中小規模監査事務所]【事例2】も併せて参照のこと）。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、職業的専門家としての倫理観が欠けており、法人内において、外部検査等での指摘の回避を最優先事項とし、職業的専門家としての誠

実性・信用保持を軽視する風土が形成され、まん延する状況を助長・放置している。このため、業務執行社員が、監査報告書日後の追加的な監査手続の実施、監査調書の事後的な作成や改ざん等を指示し、監査補助者が当該指示を躊躇なく実行するなど、社員及び職員において、法令、監査の基準、倫理規則等を遵守して業務を遂行する意識が保持されていない。

- 当監査事務所は、小規模であるにもかかわらず、設立以来、監査事業部を二つの部により構成し、各部の監査業務、財務及び人事を独立して管理しており、各部の独立性を優先する組織風土が醸成されている。また、常勤の監査実施者は社員のみであり、監査補助者は、全て実質的な非常勤職員である公認会計士となっている。

このような状況において、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、自らを含む全ての監査実施者に現行の監査の基準の趣旨に対する理解や、基準が求めている品質管理や監査手続の水準に対する理解が不足していることを認識していないことに加え、過去の品質管理レビュー等において、重大な指摘を受けていないことなどから、設立以来継続している現行の組織体制で問題ないと考え、監査事業部の統合などの一体的な業務運営の必要性や常勤の監査補助者の充実などの組織的な監査実施態勢の構築の必要性を認識していない（この例の根本原因の究明については、9ページの〔中小規模監査事務所〕【事例3】も併せて参照のこと）。

- 最高経営責任者を含む各社員は、他の社員が実施した個別監査業務の品質を批判的に検討する姿勢に欠けるなど、法人全体の監査の品質を改善・向上する意識が不足している。また、最高経営責任者を含む各社員は、関係会社等を通じて非監査業務を広範に展開している中、個別監査業務の実施に際し、監査品質を重視する意識が希薄なものとなっている。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、各個別監査業務の監査品質の維持・向上に向けて、自らリーダーシップを発揮していない。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、現行の監査の基準に対する理解や、当該基準が求めている品質管理及び監査手続の水準に対する理解が、自らを含む監査実施者に不足していることを認識していない。
- 最高経営責任者は、職業倫理の遵守を重視する組織風土を醸成できておらず、当監査事務所の社員及び職員は、職業的専門家としての誠実性・信用保持の重要性に対する認識が著しく不足している。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、大手監査法人で勤務経験がある公認会計士の採用や、当監査事務所が受講を求めている研修等を通じて、現行の監査の基準が求める手続の水準に対する理解が、法人内部で十分に浸透しているものと思込んでいる。
- 当監査事務所は、金融庁から発出された業務改善命令（業務管理体制の改善）や、協会の品質管理レビューで複数回の改善勧告を受けて、業務改善に取り組んでいる。

このような状況の中、当監査事務所では、各社員の個人事務所等における非監査業務への従事割合が高く、当監査事務所の監査の品質の維持・向上に向けた意識が希薄なものとなっていることから、上記の改善勧告等を法人の業務運営の根幹に関わる問題として認識していない。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、監査の品質の改善に向けてリーダーシップを発揮していないなど、品質管理のシステムを有効に機能させる態勢を

構築する意識が欠如している。さらに、当監査事務所の各社員は、自らが関与していない個別監査業務における品質の改善状況を監視する必要性を認識していないなど、法人の業務運営に対する社員としての自覚も欠けている。このように、当監査事務所においては、社員同士が互いに牽制し、監査の品質の維持・向上を図る組織風土が醸成されておらず、組織的監査を実施できる態勢となっていない。

- 当監査事務所は、近年合併を行っているが、最高経営責任者は、人事評価、報酬、監査チームの編成等に関し、一体的な法人運営を行う必要があるとしているにもかかわらず、早期に実現させる重要性を認識していない。また、当監査事務所の社員は、特定の上場被監査会社の監査業務に長期間従事する中で、被監査会社が置かれている企業環境等に照らして、監査リスクを慎重に見極める姿勢が不足している。
- 最高経営責任者は、法人運営について、最高経営責任者、審査担当責任者及び品質管理担当責任者で重要な審議事項等を検討すれば、他の社員に対して当該審議事項等の情報を共有する必要はないと考えており、各社員が協働して監査の品質の維持・向上を図るという組織風土の醸成に努めておらず、組織的監査が実施できる態勢を構築していない。
- 当監査事務所は、他の監査事務所での監査経験のない少数の社員及び職員により構成されており、法人設立以来の運営態勢を踏襲している。また、長年にわたって数社の上場会社を主な被監査会社としており、当監査事務所の業務収入に占める当該各上場被監査会社からの監査報酬の割合（報酬依存度）が高くなっている。

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

- 最高経営責任者は、社員評価に際し、業務執行社員・審査担当社員としての担当社数や新規に契約した被監査会社の件数等の定量的な指標を重視し、監査業務の品質を評価していないなど、監査業務の品質を重視した品質管理のシステムの整備・運用に向けた意識が不足している。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、現行の監査の基準の趣旨に対する理解及び基準が求めている品質管理や監査手続の水準に対する理解が不足していることを十分に認識していない。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、当監査事務所の社員は豊富な実務経験があることから十分な能力を有していると考え、過度に信頼していた。
- 最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、現状の法人運営に問題がないと考えていたことから、組織的な品質管理態勢を構築する必要性を認識していない。また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、現行の監査の基準の趣旨に対する理解や、基準が求めている品質管理や監査手続の水準に対する理解が不足していることを認識していない。

- 最高経営責任者は、監査報告書の提出期限内に、無限定適正意見を表明することを最優先と考え、職業的専門家としての正当な注意を払っておらず、また、財務諸表の信頼性を担保するという監査事務所として社会から期待された役割と責任を果たす意識が不足している。品質管理担当責任者を含むその他の業務執行社員は、最高経営責任者の考えに同調し、最高経営責任者を含む他の業務執行社員への牽制を行っていない。
- 当監査事務所は、大手監査法人において同僚であった社員により設立されている。最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、監査事務所が少数の社員で構成されていることから各社員の能力を把握できており、各自能力を発揮していると思込んでいる。また、これまでに実施された品質管理レビューで重要な指摘を受けていないことから、監査事務所の規模に応じた必要最低限の品質管理態勢は構築できているものと認識している。そのため組織的な品質管理態勢を構築する必要性を十分に認識していない。

## 2. 監査法人のガバナンス・コードへの対応

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

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

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

なお、監査事務所の規模に応じた対応状況等に関しては、「令和8年版モニタリングレポート」として公表しているので、併せてご参照いただきたい。

### 3. 品質管理基準等の改訂への対応

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

また、改訂品質管理基準を適用するに当たって、品質管理基準報告書第1号実務ガイダンス第3号「監査事務所及び監査業務における品質管理並びに監査業務に係る審査に関する Q&A（実務ガイダンス）」（令和5年2月16日）及び品質管理基準報告書第1号実務ガイダンス第4号「監査事務所における品質管理に関するツール（実務ガイダンス）」（令和6年1月17日最終改正）が協会から公表されている。

監査事務所においては、改訂品質管理基準等に従った適切な品質管理態勢の整備と運用が求められる。

なお、監査事務所の規模に応じた対応状況等に関しては、「令和8年版モニタリングレポート」として公表しているので、併せてご参照いただきたい。