

本日は、会計大学院の修了式と被ってしまいましたことにより、欠席させていただきます。監査部会合での皆様のご発言を反映できていない、一方通行のコメントとなりますことにつき、ご容赦頂きますと幸いです。以下の通り、品質管理基準の改訂に関するコメントをお送りさせていただきます。

松本祥尚（関西大学） 拝

## 3/22 監査部会でのコメント

---

### 1. 中小事務所に対する ISQM1 レベルの品質基準の導入について

今回の IAASB による ISQM1 は、2/4 の監査部会での会計士協会の甲斐参考人からのご説明にもありましたとおり、IFAC 所属の中小規模の会計士グループやその委員会 SMPC (Small and Medium sized Practices Committee)からの ISQC1 に対する意見を受けて改訂されたという経緯があります。すなわち、中小規模事務所からすると、ISQC1 で予め定められた品質管理のための方針と手続を、例外的な場合を除き、一律かつ形式的に遵守しなければならないというのが厳格すぎるという意見です。

この SMPC からの意見を受けて、IAASB では Scalability、すなわち監査事務所ないし監査業務の規模や複雑さ、に応じて、品質目標達成に対するリスク評価を前提にして事務所毎の品質管理のあり方を認めた、というのが ISQM1 といえます。これも 2/4 の監査部会の際に住田委員から、テーラーメイド型の品質管理を可能とするものが ISQM1 である旨、ご説明があったかと思えます。

つまり、今回の ISQM1 を前提にした品質管理基準改訂の議論は、全ての監査事務所に質の高い監査業務を提供してもらうことは当然として、中小事務所においても監査の質を高い水準に保った上で柔軟に品質管理の仕組みを導入してもらうことを目的にしたものです。このため中小事務所に対する品質管理の要求が厳格になるという話ではなく、むしろ品質管理の仕組みをそれぞれの事務所や各業務に適した形で導入しやすくする話と理解しております。

従いまして、もしこの ISQM1 をわが国監査基準及び品質管理基準に取り入れた際に注意しなければならないのは、中小事務所において柔軟な品質管理のあり方が可能となった場合に、それでも十分に高い監査の質が確保できているかどうかをどうやって確認するか、という点になるかと思えます。

### 2. 監査の質の有効性確保について

現状、わが国では会計士協会の上場会社監査事務所名簿に登録されている約 150 の監査事務所であれば、東証の上場規程 441 条の 3 等によりますと、その事務所の規模にかかわらずどんな上場会社でも監査できる仕組みになっていますので、品質管理のあり方の柔軟化ないしはテーラーメイド化の導入は、会計士協会による上場会社監査事務所に対する品質管理レビューの今以上の厳格化ないし高度化を必要条件とすることになるかと思えます。その意味で、Risk-based アプローチの品質管理基準が導入された結果、前回、小暮参考人からご紹介がありましたが、上場会社監査事務所に対する会計士協会の品質管理レビューの対象事務所数や対象業務数、さらにはその頻度も増やさないといけないはずです。品質管理レビュー対象数や頻度を増やすわけですから、品質管理の仕組みのテーラーメイド化を認める Risk-based アプローチ品質管理基準の導入後には、上場会社監査事務所に対する品質管理レビューの増加・厳格化によって、会計士協会による上場会社監査事務所における不備事項の発見と改

善勧告が増えることになるのではないのでしょうか。そうであってこそ、今回の Scalability を前提とした Risk-based アプローチの ISQM1 をわが国基準に取り込んだことの成果といえると考えます。

もちろん最上位においてそれを検査する公認会計士・監査審査会も検査対象数の増加と検査の厳格化・高度化が求められると思います。といいますのも、従来の品質管理基準は、一定の品質管理の方針と手続を守らせるというインプット・ベースで監査業務を統制しようとしていた訳ですが、それを柔軟化する以上、アウトプット、すなわち品質管理の有効性を会計士協会と審査会が厳格に点検しなければ、潜在的に監査の質ないし有効性が犠牲になり監査の効率性のみが追求されるのを認めてしまうことになりかねません。各事務所における品質管理のあり方がどうであろうと、監査を失敗させない、すなわち有効な監査を実施させることが品質管理基準の目的であることに変わりはないのです。

### 3. 品質管理基準の適用対象について

わが国品質管理基準を受けた会計士協会の品質管理基準委員会報告書1号では、2015年に「審査」の規定を改正し、34-2項として枝番を設け「幼稚園監査又は任意監査のうち財務諸表の社会的影響が小さく、かつ利用者が限定されている場合」には、例外的に簡易な自己チェックで審査に代えることを認めています。要するに、わが国でも既に品質管理基準の例外措置として品質管理基準委員会報告書という実務指針レベルで Scalability は導入されています。

ISQM1 を前提にした品質管理基準は、この従来の例外措置をリスクの程度に応じて原則措置とすることを認めるものです。つまり Risk-based アプローチ品質管理基準では、どのような品質管理のあり方も、評価済みリスクの程度に応じて合理的である限り、品質管理基準に準拠した原則的対応と理解される点がこれまでと大きく異なります。

このように ISQM1 による品質管理基準の例外は存在しない、という理解からしますと、公認会計士法2条1項に定められた「財務書類の監査又は証明」業務の全てがこの改訂後の品質管理基準の適用対象とすることに問題はないように思われます。監査事務所の方で、会計士協会の品質管理レビューや公認会計士・監査審査会による検査に当たって、品質管理の厳格さの程度についてリスク・ベースでその合理性がレビュー担当者や検査担当者に対して説明できれば良いわけです。

### 4. 業務品質レビュー(Engagement Quality Review) (業務審査) の位置付けについて

ISQM1 による品質管理基準が柔軟な品質管理のあり方を各監査事務所に認めているため、各業務における職業的専門家としての判断や結論の妥当性について、監査業務チームから独立した適格性ある業務品質レビュー(審査担当者)による客観的な評価が従来よりも重要になってきます。このため、IAASB は、ISQM2 として事務所内での業務レビューのための規定を別立てにしたと考えられます。

監査事務所は、監査業務の客観的な評価のためにレビュー・チームのような審査担当者を必ず選任しなければならないこととなりますが、事務所の規模が小さいために事務所内の業務チーム以外のものを選任できない場合には、事務所外のものからも選任できることになっています。何れにしても、事務所の規模にかかわらず、業務チームの客観的な評価を担う審査担当者は必要条件となっています。会計士協会では、中小事務所等施策調査会研究報告2号で委託審査制度を設けておられますが、これを「監査意見表明のための委託審査」として「意見表明前」だけではなく、「業務品質レビュー」とし

て監査業務プロセス全体を通して要所要所で適時かつ適切に実施される仕組みに変更される必要があらうかと思ひます。

その上で、2005年に足利銀行の不正会計を看過した地方事務所に対して監査法人本部のコントロールが効かなかったことを契機として、現行の監査基準には(本部による)意見表明審査を経なければ監査意見を表明できない立て付けになっています。監査基準「第四 報告基準 一 基本原則 5」にありますが、そこでは監査報告における「意見表明に関する審査」として、いわゆる「意見表明」審査とされています。この規定では、ISQM2が意図する監査業務プロセス全体に対する「業務品質レビュー」を求めたことにはなりませんので、監査基準の改訂に当たっては「第二 一般基準」か「第三 実施基準 一 基本原則」に「業務品質レビュー」に関する規定を加える必要があらうかと思ひます。さもなければ、監査意見表明の直前にお座なりに「意見表明審査」が実施されることで監査基準の要件が満たされたと解される懸念があります。

ISQM2が理想とする「業務品質レビュー」は、監査業務チームと併行して独立したレビュー・チームが走り監査業務の要所要所でオンタイムにレビューがなされるという体制だと思ひます。もちろんISQM2もRisk-basedですので、全ての事務所ないしは全ての監査業務においてレビュー・チームと業務チームが併走するというのは求められず、品質リスクに応じて委託審査のような形での「業務品質レビュー」の柔軟化は認められると思ひます。

以上です。

私個人の誤解に基づく部分もあるかもしれません。

予めお詫び申し上げます。

ありがとうございました。