

公認会計士制度に係る討議資料(H18-1)

(監査法人等における品質管理・ガバナンス・ディスクロージャーのあり方)

1 はじめに

公認会計士・監査法人は、企業財務情報の信頼性の確保に当たり、極めて重要な役割を担うものである。特にその役割の中核として位置付けられる監査証明業務の公正性と信頼性を確保するためには、対象となる会社等の事業活動の多様化、複雑化、国際化に対応して、適切な人員、システム、設備等を確保することによって、監査の水準を一定以上に保つ必要がある。

このような考え方にに基づき、公認会計士法は、一身専属的な資格に基づく業務として自然人である公認会計士に認められている監査証明業務について、5人以上の公認会計士が社員となって組織される監査法人においても行い得ることとしている。

監査法人制度はその構成員の人的関係に基礎を置いたものとなっており、後述するとおり、その組織のあり方に関する規定については、会社法における合名会社の制度が大幅に準用されている。社員が業務執行権を有すること、社員の責任が無限連帯責任であることなど、緊密な連帯意識のもとで組織規律と相互監視が機能することが前提となった制度となっている。

一方で、実際に目を向けると、大規模な監査法人は、社員数が数百人を超え、20以上の主たる事務所を全国に開設するなど、幅広く事業活動を展開している。また、会社等の事業活動の多様化、複雑化、国際化の更なる進展や新興市場の成長、コーポレート・ガバナンスに関する制度の進展等を受けて、組織的監査への要請は、監査法人制度が発足した当時以上に高まっている、との指摘がある。

さらに、昨今の公認会計士監査をめぐる非違事例や、公認会計士・監査審査会における四大監査法人の監査の品質管理についての検査の結果は、組織的な監査のあり方をめぐり様々な論点を提起しているものと考えられる。

以上のような監査法人を取りまく環境に鑑み、監査の質の確保と実効性の向上を図っていく上で監査法人が重要な役割を果たすことが期待されていると考えられる。

すでに昨年10月に、監査に関する品質管理基準の策定が企業会計審議会において行われ、監査契約の締結から、監査計画の策定、監査業務の実施・審査、監査報告書の発行に至るまでの監査法人等による品質管理の基準の設定が行われた。監査法人においては、このような基準も踏まえ、監査の品質管理を適切に行うことが重要である。

また、そのような適切な品質管理を確保するために、ガバナンス機能が各監査法人において発揮されることが望ましい。さらには、監査法人の透明性の向上を通じて、監査の質を確保していく観点から、監査法人のディスクロージャーのあり方が重要となる。

このような相互のつながりに留意しつつ、以下では監査法人における品質管理、ガバナンス、ディスクロージャーのあり方について検討する。

なお、以下の討議資料は、主に大規模な監査法人を念頭に記述しているが、検討に当たっては、中小監査法人等における取扱いのあり方についても併せて検討していく必要があるのではないかと考える。

2 監査法人の品質管理・ガバナンスのあり方

(1) 監査法人の内部機関設計のあり方

① 内部機関の役割

企業財務情報への信頼性の確保は資本市場のインフラとして重要である。監査法人の内部機関設計については、このような信頼性の確保のために、必要な品質管理が行われ、監査の質が確保されるようなガバナンス機能を有した組織・体制であることが望ましいと考えられるが、どのように考えるか。

監査法人、とりわけ大規模な監査法人の実態に着目すると、i) 個別の監査証明業務を執行する社員、ii) 個別の監査の審査等品質管理を担当

する部門、iii)経営に関する意思決定を行う部門(理事、理事会等)などが存在することが一般的であり、監査法人としての監査の実施に当たっては、これらの者がそれぞれの役割を適切に果たしていることが重要と考えられるのではないか。

監査の品質管理の観点から、それぞれの者にはどのような役割が期待されているか。

- i) 個別の監査証明業務を執行する社員：監査法人の品質管理方針・手続に沿って監査業務を的確に遂行すること、補助者の監督をすることが求められるのではないか。
- ii) 個別の監査の審査等品質管理を担当する部門：監査法人の品質管理方針・手続に沿って個別の監査の審査等を的確に行うことが求められるのではないか。
- iii) 経営に関する意思決定を行う部門：監査法人の品質管理体制の構築、品質管理方針・手続の策定を的確に行うことが求められるのではないか。

②内部機関に係る法的な枠組み

後述するとおり、内部機関設計に関係し得る公認会計士法の規定は、第34条の13における業務管理体制の整備の義務付けに限定されており、内部機関の分化等は認識されていない。監査法人の内部機関設計について、何らかの法令上の手当てを行うことについてどのように考えるか。

この点、法令において詳細に内部機関設計について手当てを行うとの考え方もあり得るが、各法人の規模、監査提供先等の実態に応じて柔軟性のある内部機関設計を可能とするとの観点から、組織的監査を行うための必要最低限の内部機関、例えば「業務執行(監査)を行う者」、「業務執行(監査)の審査等、品質管理を行う者」、「業務管理体制(品質管理体制)の整備など経営に関する意思決定を行う者」などについて、法定しておくことが考えられるが、どうか。

(2) 監査法人の社員資格、ボードへの参加資格の拡大

① 監査法人の社員資格

監査法人の社員は、現行制度上、公認会計士に限られている。(公認会計士法第 34 条の 4 第 1 項)

米国の多くの州及びEU主要国では監査事務所の持分の過半数又は75%以上は、監査人によって所有されなければならないこととされているが、社員全員が監査人であることは求められていない。先般施行されたEU第8次指令においても、この考え方は基本的に踏襲されており、持分の過半数はいずれかの加盟国の法定監査人によって保有されなければならないこととされている。

この点について、これらの国においては、監査事務所は監査業務を中核としつつも、税務業務等を含む総合的な事務所であるとの点において、我が国の監査法人制度とは性格が異なるとの指摘があり得る。

一方、公認会計士以外の者を社員等として受け入れ可能とする制度設計については、経営・財務、法務、内部統制、IT分野等に関係する広範な知識と経験を求め、実効性のある監査をサポートするとの観点から、これを積極的に支持する意見があり得る。

これらの意見を踏まえ、公認会計士の資格を有しない者に社員資格を拡大することについてどのように考えるか。また、社員に占める公認会計士の資格を有する者の割合の下限についてどう考えるか。

現行の公認会計士法上、責任や義務の主体は公認会計士に限定されている。仮に公認会計士の資格を有しない者を社員として認めた場合に、これらの者の責任負担や義務のあり方が問題となり得る。これらの者は監査証明業務に責任者として従事することは想定されないと考えられるものの、監査法人の運営等に携わることとは想定され、その際、例えば当該運営が不適切と認められる場合も発生し得る。

これらの点を踏まえ、公認会計士の資格を有しない社員の義務・行政責任等に関する規定について何らかの整備等が必要とならないか。

②ボードへの参加資格の拡大等

現行の公認会計士法上、監査法人の社員は各自法人を代表することとされている。また、定款又は総社員の同意によって、社員のうち特に監査法人を代表すべき社員を定めることは可能である。(公認会計士法第 34 条の 10 の 3 第1項、第 2 項)

一方、実際の監査法人、とりわけ大規模な監査法人の運営に当たって

は、経営に関する意思決定等を行う機関(例えば理事会など)を定款上の定めで設置している場合が一般的である。このように経営に関する意思決定を行う機関(いわゆるボード)について、その参加資格を公認会計士に限定すべきか否か、との議論があり得るがどのように考えるか。

また、逆に、公認会計士以外の外部者のいわゆるボードへの参加を義務付けるべきである、との議論があり得るが、どのように考えるか。

③出資者の範囲

仮に監査法人の社員として、公認会計士の資格を有しない者の参加を認めるとした場合に、当該監査法人に対する出資者の範囲が問題となり得る。

欧州諸国の制度やEU第 8 次指令においては、監査事務所の持分所有者に監査事務所の業務への参加は求められていない。一方、米国では多くの州において、監査事務所の持分所有者は監査事務所の業務に参加しなければならないこととされている。

この点について、諸外国においては、監査事務所は監査業務を中核としつつも、コンサルティング業務等を含む総合的な事務所として存在するとの点において、我が国における監査法人とは性格が異なるのではないか、との指摘があり得る。また、業務に従事せずに純投資だけを目的とする出資者の存在は、監査法人の過度の利潤の追求につながりかねず、場合によっては、監査の適正を歪めかねないのではないか、との指摘もあり得る。

これらの点を踏まえ、出資者の範囲は業務に従事する社員たる自然人に限るべきとの考え方があり得るが、どのように考えるか。

(3) 監査法人の品質管理に関する規定のあり方

現行の公認会計士法は、その第 34 条の 13 において、「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」とされている。

監査法人に関する内閣府令において「整備しなければならない業務管理体制」として、

- i) 所属公認会計士の一定以上の経験
- ii) 監査証明業務を適切に行うための方針及び手続の整備
- iii) 意見形成のための審理規程の整備等

iv) ii) の方針・手続や iii) の審理規程の的確な実施のチェック機構の設置

v) 必要な施設、財産的基礎の保有 等
が規定されている。

この「業務管理体制の整備」については、単に業務管理に必要とされる体制を形式的に構築することのみならず、その日常的かつ適切な運用が求められるものとも考えられるが、この点について、更なる規定の明確化を図ることについてどう考えるか。

3 監査法人のディスクロージャーのあり方

現行の公認会計士法においては、監査法人について、貸借対照表及び損益計算書並びに業務の概況、社員、使用人等の概況、事務所の概況等を記載した業務報告書を年1回、行政庁に対して提出しなければならないこととされている一方、公衆への情報開示義務は課されていない。

米国及びEU主要国においても、監査法人固有の公衆への開示義務はない。一方、本年6月に施行されたEU第8次指令においては、監査事務所のガバナンス構造、品質管理システム、売上高の内訳などについての情報開示義務が導入されている。

(注1) 今後2008年6月までにEU加盟国はこれらの規定を国内で法制化する必要があるとされている。

(注2) EU第8次指令により開示が求められる項目

- i) 法的な構造及び所有について
- ii) 監査事務所がネットワークに属している場合には当該ネットワークの概要、及び、ネットワークにおける法的・構造的な取決め
- iii) ガバナンス構造
- iv) 内部品質管理システム及びその機能の有効性に関するボード等によるステートメント
- v) 直近の品質保証レビューが行われた年月日
- vi) 前年度に法定監査が行われた被監査公益事業体のリスト
- vii) 独立性基準を遵守しているかに関して、内部レビューが行われた

かを確認する監査事務所の実務に関するステートメント

- viii) 法定監査人の継続的専門研修に関する監査事務所の方針についてのステートメント
- ix) 総売上高(法定監査報酬・他の保証業務からの報酬・税務助言業務等他の非監査業務からの報酬等ごとの内訳を含む)等、監査事務所の重要事項を示す財務情報
- x) パートナーの報酬の根拠に関する情報

投資者に対する適切なディスクロージャーを通じて、市場規律の中で監査法人の品質管理・ガバナンスの向上を図っていくとの観点から、監査法人に対して、EU第8次指令における開示項目を参考としながら、一定の情報開示を義務付けるべき、との考え方があるがどのように考えるか。また、仮に有限責任形態の監査法人を認めることとする場合には、貸借対照表、損益計算書等のより詳細な財務書類の開示を義務付けることにより、当該監査法人の財産的基礎について、一層の透明性を確保しておくことが必要である、との議論もあり得るが、どのように考えるか。

(注) 監査報酬に関する開示等のあり方については、監査人の地位の強化との関連で、次回以降も引き続き検討が必要。

仮に、一定の情報開示を監査法人に義務付けるとした場合、開示の方法についてはどのように考えるか。公衆の縦覧に供するべく、例えば、財務局や証券取引所等に備え置くほか、当該監査法人や日本公認会計士協会に備え置くことなどが考えられるが、どのように考えるか。

個人事務所についても、監査の質の管理等の観点から何らかの情報開示を義務付けることが必要と考えられるが、どうか。その場合に、どのような情報の開示を求めることが適当か。

その他、監査法人等における品質管理・ガバナンス・ディスクロージャーのあり方について検討しておくべき論点はないか。