



資料2-3

# 小規模監査事務所の監査の品質管理について (資料編)

平成18年11月

公認会計士・監査審査会

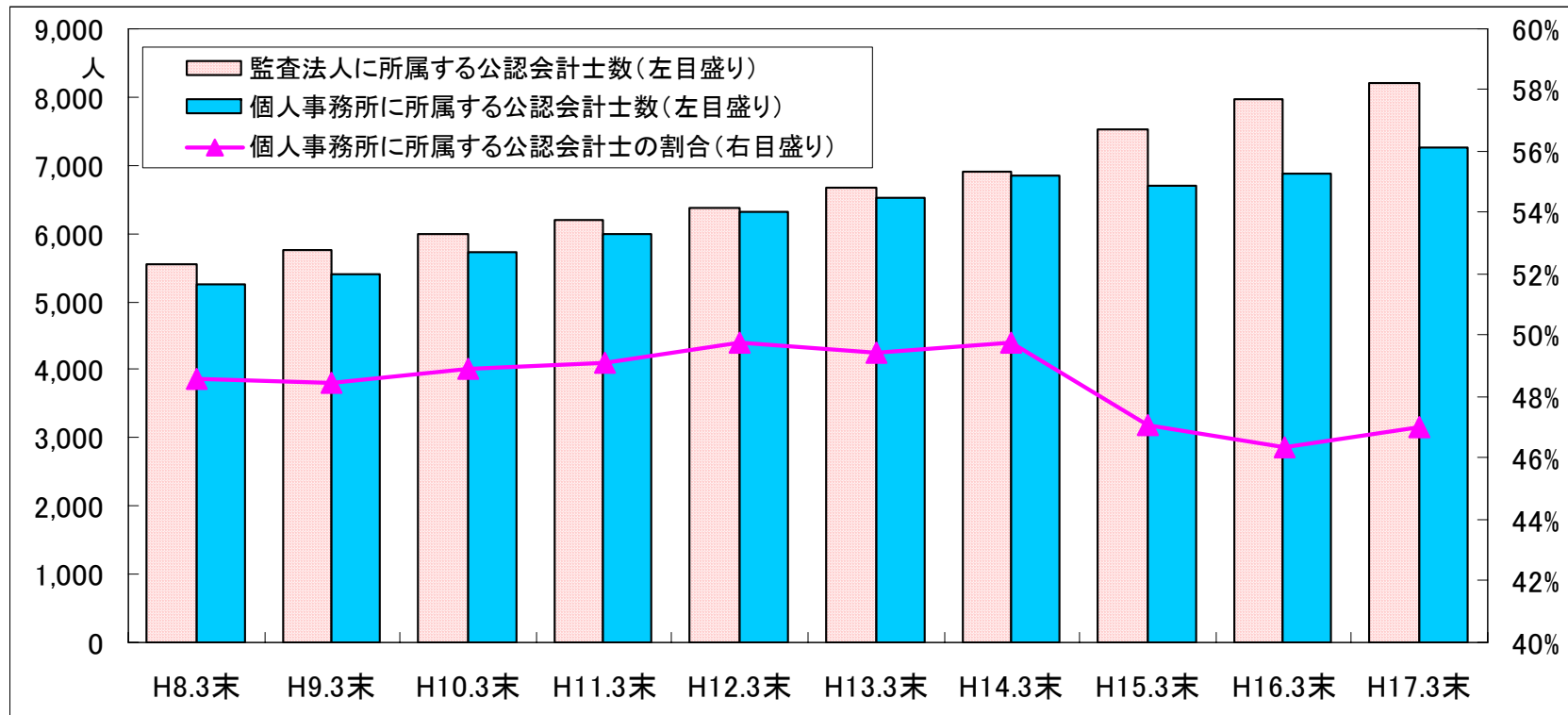
## I. 小規模監査事務所の概要

### 監査法人の規模別の状況

<u>所属公認会計士数</u>	<u>17年3月末 監査法人数</u>	<u>16年3月末 監査法人数</u>
600人以上	4法人 (2.6%)	4法人 (2.6%)
100～599人	1法人 (0.7%)	1法人 (0.7%)
26～99人	7法人 (4.6%)	8法人 (5.3%)
10～25人	51法人 (33.6%)	54法人 (35.8%)
5～9人	89法人 (58.6%)	84法人 (55.6%)

# I. 小規模監査事務所の概要

## 所属別公認会計士数の推移



# I. 小規模監査事務所の概要

## 監査責任者の態様による資本金別会社数

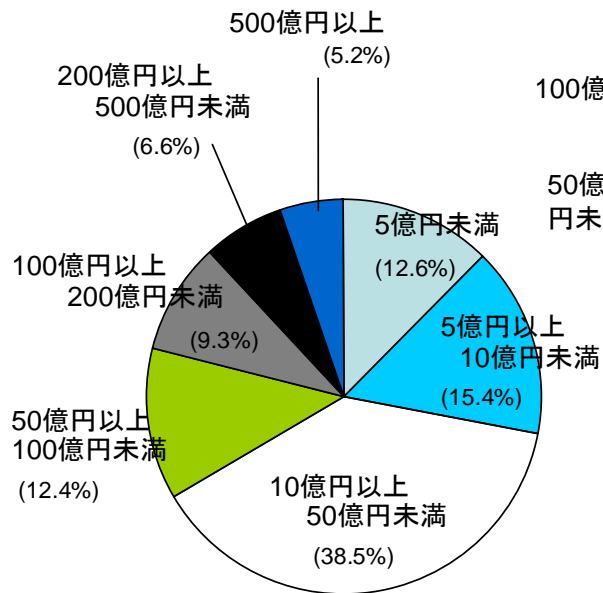
(有価証券報告書提出会社ベース 16.4期~17.3期)

### 証券取引法監査

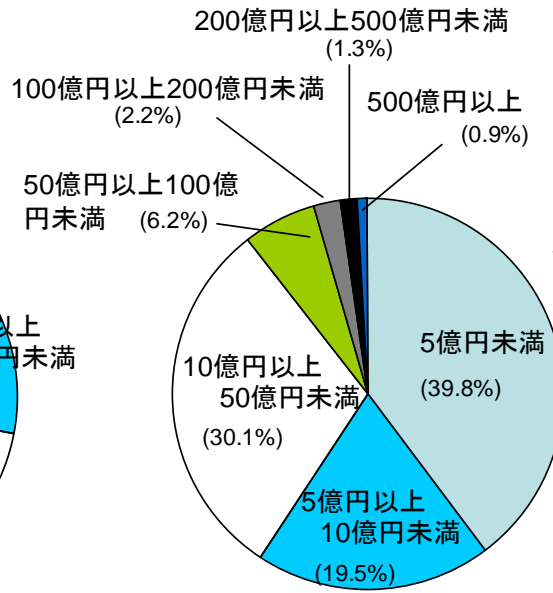
法人単独  
法人同士の共同

個人単独  
個人同士の共同

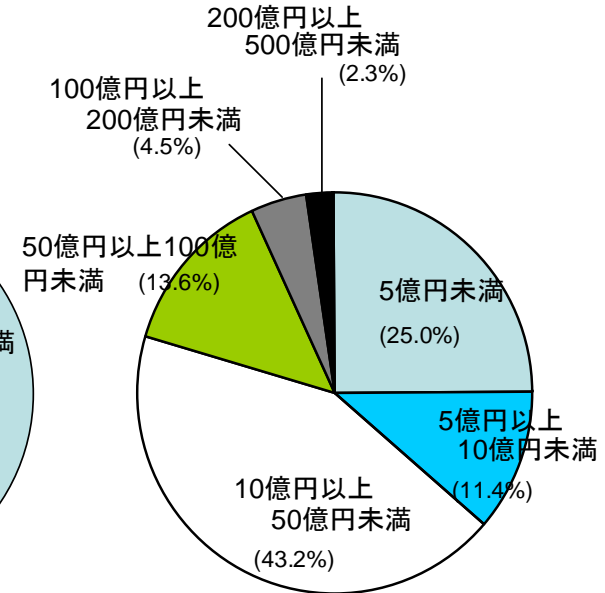
法人と個人の共同



4,460社



226社



44社

# 監査事務所の監査の品質管理に対する審査・検査

監査事務所の監査の品質管理に対する公認会計士・監査審査会の審査・検査は、概ね次の手順により行う。

## (1) 協会からの報告の受理

審査会は、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(当月分を翌月末までに提出)等を受理する。

## (2) 報告内容の審査

審査基本方針及び審査基本計画に基づき、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、協会による品質管理レビューでの指摘が適切に監査業務に反映されているかどうかなどについて審査を行う。

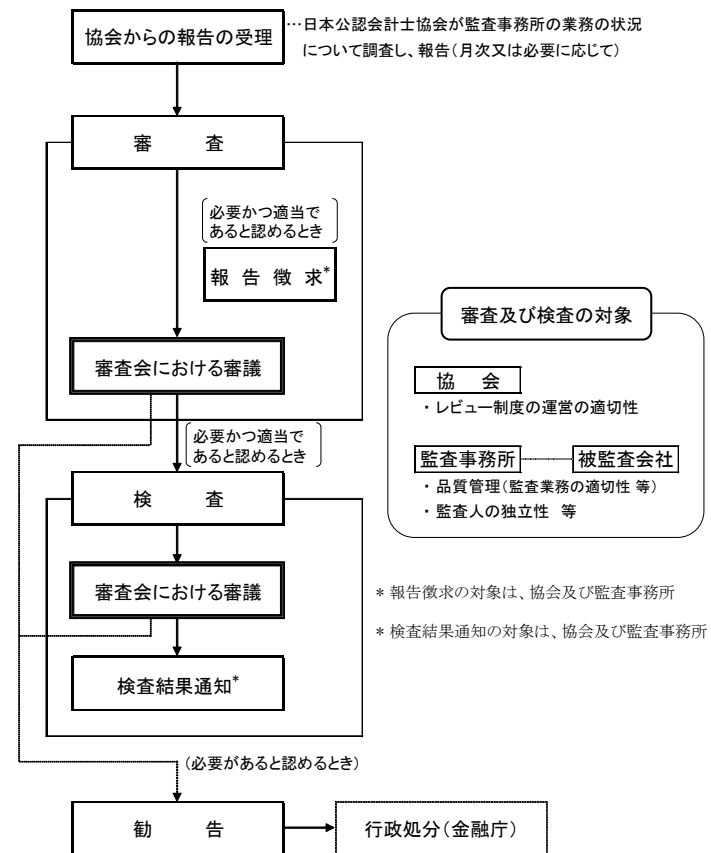
## (3) 監査事務所に対する報告徴求

審査において必要がある場合には、監査事務所に対して関連する報告・資料を徴求している。

## (4) 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の適切性を確認する必要がある場合(監査調書の記録・保存状況の確認など)や、監査事務所による監査業務の実施状況を被監査会社の側などにおいて確認する必要がある場合(被監査会社への往査・実査状況の確認など)には、これらの者に対して検査を実施することとしている。

公認会計士・監査審査会の審査・検査手続



※ 審査・検査の実務については、会長及び委員の指揮の下、事務局において行っている。

## Ⅱ．小規模監査事務所の監査の品質管理について

### ➤ 監査の品質管理

「監査の品質管理」とは、監査人及び監査事務所が監査業務の質を確保し、担保するための監査の質の管理である。

具体的には、

- ① 法令等（公認会計士法・同法施行令等及び日本公認会計士協会倫理規則）
- ② 監査の基準（監査基準及び協会が公表する監査に係る指針）
- ③ 監査事務所の内部規程（監査業務の品質管理に係るもの）

に準拠して監査が適切に実施されていることを確かめるために、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をいう。

（日本公認会計士協会・監査基準委員会報告書第12号「監査の品質管理」）

（注）監査基準、協会の実務指針等は平成16年3月期及び平成17年3月期の監査に適用されるものを掲げている

## Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

### 1. 監査手続 (1) 監査マニュアルの整備

#### ○ 意 義

「監査マニュアル」とは、監査業務を遂行する上での監査事務所としての基本方針や考え方、及び監査業務を合理的・効率的に実施するための諸事項を体系的に示した文書である。

監査を統一的にかつ一定水準以上の品質を確保して実施するために、監査業務に従事するすべての人々によって尊重され、遵守されなければならない規範である。すべての監査従事者が、監査マニュアルに示されている方針に基づき、また、指示されている手続を実施することによって、個々の監査業務における監査の品質を一定水準以上に保ち、その結果として、監査事務所全体としての監査の品質水準を確保することができる。

監査マニュアルの必要性として、次の点が挙げられる。

- リスク・アプローチに基づく監査の合理的かつ効率的な実施
- 組織的監査の実施
- 監査の品質管理の実施

【監査委員会研究報告第10号抜粋】

#### ・公認会計士法第34条の13

(業務管理体制の整備)

「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。」

#### ・監査法人に関する内閣府令第3条

(業務管理体制の整備)

「法第34条の13の規定により監査法人が整備しなければならない業務管理体制は、次に掲げる要件を満たさなければならない。

二 監査証明業務を適切に行うための方針及び手続が定められていること。」

#### 【参照基準等】

- 監査基準委員会報告書第12号「監査の品質管理」
- 監査委員会研究報告第10号  
監査マニュアル作成ガイド「監査アプローチ編」(中間報告)
- 監査委員会研究報告第11号  
監査マニュアル作成ガイド「財務諸表項目の監査手続編」(中間報告)
- 監査委員会研究報告第13号  
監査マニュアル作成ガイド  
「連結財務諸表の作成に関する監査手続編」(中間報告)

### Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

#### 1. 監査手続 (2) リスク・アプローチに基づく監査計画の立案

##### ○ 意 義

- 「監査計画」とは、財務諸表の重要な虚偽表示を看過することなく、監査を組織的、効果的かつ効率的に実施するために、監査の基本的な方針を策定し、適用すべき監査手続、その実施時期、及び試査の範囲を決定することである。
- 監査計画は、単なる日程計画や要員計画であるだけでなく、リスク・アプローチの概念に基づいて立案したものであることが必要である。リスク・アプローチの主眼は、固有のリスク及び内部統制上のリスクの程度を評価し、そのリスクの程度に応じて、監査上のリスクを一定の水準以下に抑えるように監査手続上のリスクの程度を決定し、必要十分な監査手続の選択適用を計画実施しようとするところにある。
- 監査人は、通常、組織的、効果的かつ効率的な監査を実施するため、その実施方法及び基本的な方針を監査計画書として作成しなければならない。



### Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

#### 1. 監査手続 (2) リスク・アプローチに基づく監査計画の立案

##### 【参照基準等】

- ・ 監査基準  
    第三 実施基準
- ・ 監査基準委員会報告書第5号  
    「監査リスクと監査上の重要性」
- ・ 監査基準委員会報告書第6号  
    「監査計画」5
- ・ 監査基準委員会報告書第23号  
    「企業の事業内容及び企業内外の経営環境の理解」
- ・ 監査委員会研究報告第15号  
    「経営環境等に関連した固有リスク・チェックリスト」
- ・ 監査基準委員会報告書第20号  
    「統制リスクの評価」
- ・ 監査委員会研究報告第16号  
    「統制リスクの評価手法」
- ・ 監査基準委員会報告書第10号  
    「不正及び誤謬」22

### Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

#### 1. 監査手続

#### (2) リスク・アプローチに基づく監査計画の立案

- 重要性の基準値の決定

監査人は、監査リスクを考慮する場合には、監査上の重要性を検討しなければならない。そのために、監査計画の策定において、財務諸表上重要であると判断される虚偽の表示の金額を重要性の基準値として決定しなければならない。一般的には売上高、経常利益、当期純利益等、総資産、自己資本に与える影響が考慮される。

- 固有リスクの評価

固有リスクとは、関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性をいい、企業内外の経営環境により影響を受けるリスク及び特定の勘定や取引が本来有する特性から生ずるリスクからなる。監査人は、固有リスクの評価に際して、会社の事業内容を理解することが重要であり、そのために、種々の情報を入手し、検討する。

- 統制リスクの暫定的評価

監査人は、内部統制に依拠して監査を実施する場合、主要な取引サイクルの監査要点ごとに理解した内部統制が財務諸表の虚偽の表示を事前に防止し、適時に発見し修正できるかどうか内部統制の有効性、すなわち統制リスクを暫定的に評価しなければならない。

- 統制評価手続の策定

監査人は、主要な取引サイクルの監査要点ごとに暫定的に評価した統制リスクの程度に相応した統制評価手続を実施するため、当該監査要点に関連する内部統制に対して統制評価手続の実施計画を策定しなければならない。

- 実証手続の決定

決定された発見リスクの程度は、監査計画の策定に際して、勘定や取引の監査要点に対して選択適用する実証手続、実施の時期及び範囲の決定を行う場合の基礎となる。監査計画策定段階で暫定的に決定した重要性の基準値も考慮し、監査対象会社の監査で適用すべき実証手続、その実施時期及び試査の範囲を決定する必要がある。

- 計画全体の整合性・合理性

リスク・アプローチに基づく監査計画立案は、各監査業務において根幹をなすものであり、監査事務所は監査計画立案に関する方針と手続を確立して、監査事務所として統一的な方針と手続に基づき、各監査業務の監査計画を立案する必要がある。

### Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

#### 1. 監査手続 (3) 監査調書の記録

##### ○ 意 義

- 「監査調書」とは、監査契約の締結から監査報告書の作成に至る過程において、監査人が入手した監査証拠を監査人の判断の過程を含め記録・編集したものをいう。
- 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。
- 監査人が監査調書に記録する内容の範囲と詳細の程度は、職業的専門家としての監査人の判断に委ねられ、監査人が検討したすべての事項を監査調書に記録することは必要ではなく、また、実務的でもない。監査調書は、その作成目的を満たすとともに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、経済性を具備していなければならない。

##### 【参照基準】

監査基準委員会報告書第16号

「監査調書」

### Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

#### 1. 監査手続 (4) 確認

##### ○ 意 義

- 「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。
- 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。
- 積極的確認に対する回答がない場合、原則として、確認状を再発送する等により、確認先に回答を要請する。監査人は、このような要請によっても回答がない場合、代替手続を実施しなければならない。

##### 【参照基準等】

- ・ 監査基準 第三 実施基準  
一 基本原則 2
- ・ 監査基準委員会報告書第21号  
「十分かつ適切な監査証拠」19(4)
- ・ 監査基準委員会報告書第19号  
「確認」

### Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

#### 1. 監査手続

#### (5) 会計上の見積り

##### ○ 意 義

- 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り、当該金額は概算により計上される。
- 会計上の見積りは、既に発生している事象又は将来に発生すると見込まれる事象に対する仮定の設定などに関して主観的判断を伴うことが多いため、一般に固有リスクの程度が高いと判断される。また、主観的判断を伴うことが多いことから経営者が会計上の見積りに関する有効な内部統制を確立することが困難な場合がある。そのため、監査人は重要な会計上の見積りが漏れなく、適切に財務諸表に反映されていることを確かめるために、十分かつ適切な監査証拠を入手し、企業の事業内容及び企業内外の経営環境の理解に基づいて、監査手続を実施する必要がある。

##### 【参照基準】

監査基準委員会報告書第13号  
「会計上の見積りの監査」

## Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

### 2. 監査意見表明のための審査

#### ○ 意 義

- 監査責任者は、監査意見の表明に先立ち、監査業務遂行の過程において発見した会計・監査上の重要な問題に関する判断や処理が適切であること、並びに監査意見が監査基準等及び監査事務所の規程に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、監査意見表明のための審査を受ける必要がある。
- そのために、「公認会計士法」及び「監査法人に関する内閣府令」では、監査法人において、監査証明に係る意見表明のための審理規程を定め、審査を行う機構を設けることを求めている。  
これを受けて、監査事務所では個々の監査業務に応じて適切な審査がなされるような方針と手続を整備し、適切な審査の実施を確かめるとともに、監査事務所及び審査の担当者が、審査の内容及び結論を監査調書として記録及び保存することを要請している。

#### 【根拠法令等】

- 公認会計士法第34条の13  
(業務管理体制の整備)  
「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。」
- 監査法人に関する内閣府令第3条  
(業務管理体制の整備)  
「法第34条の13の規定により監査法人が整備しなければならない業務管理体制は、次に掲げる要件を満たさなければならない。  
三 監査証明に係る意見表明のための審理規程が定められ、審査を行う機構が設けられていること。」
- 監査基準 第四 報告基準  
一 基本原則 5
- 監査基準委員会報告書第12号  
「監査の品質管理」



## Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

### 3. 監査契約の新規締結及び更新

#### ○ 意 義

- 監査契約を締結するに当たっては、監査責任者は監査対象会社が社会的・経済的にいかなる状況下にあるかを慎重に検討したうえで、監査契約を締結するか否かを決定する必要がある。監査契約締結上の危険を「契約リスク」といい、監査リスクが顕在化するのを未然に防止するために行う手続が契約リスクの程度の評価の手続である。監査事務所は、監査契約の締結に伴うリスクの程度を最小化するため、監査契約を新規に締結するか否か又は既存の監査契約を更新するか否かの決定に関する方針と手続を策定する。
- 監査事務所は、監査契約の締結に際して、必要な監査手続を実施できず監査業務を完了できないことが明らかに予想される場合、又は監査業務を適切に遂行したにもかかわらず経営者の不誠実な対応により監査事務所若しくは監査従事者が不合理な追及を受ける可能性が高いと予想される場合には、監査契約の新規締結又は更新を行うべきではない。

#### 【参照基準等】

- 監査基準委員会報告書第12号  
「監査の品質管理」19
- 監査基準委員会報告書第23号  
「企業の事業内容及び企業内外の経営環境の理解」7
- 監査委員会報告第79号  
「監査人の交代に関する実務指針」

### Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

#### 4. 監査責任者の交替

##### ○ 意 義

- 公認会計士が長期間にわたり同一のクライアントを担当し、クライアントとの関係が親密になりすぎた場合、監査証明自体の客観性が損なわれる恐れがあり、外部の者が当該関与社員の独立性に疑いを持つ可能性を排除できない。このような場合、監査証明自体に対する信頼が損なわれ、結果的に公認会計士制度全体に対する信頼を低下させる恐れがある。
- なお、日本公認会計士協会では、従前から自主規制としての交替制を導入しており、平成14年1月28日付で監査基準委員会報告書第12号「監査の品質管理」（付録1）を改正し、継続期間を10年から7年に変更するとともに、適用開始の時期を平成14年4月1日以降に開始する会計期間とした。

##### 【根拠法令等】

- 公認会計士法第24条の3  
「公認会計士は、大会社等の7会計期間の範囲内で政令で定める連続する会計期間のすべての会計期間に係る財務書類について監査関連業務（第2条第1項の業務、監査法人の行う同項の業務にその社員として関与すること及びこれらに準ずる業務として内閣府令で定めるものをいう。）を行った場合には、当該政令で定める連続する会計期間の翌会計期間以後の政令で定める会計期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行ってはならない。」
- 公認会計士法施行令第7条の5  
「法第24条の3に規定する7会計期間の範囲内で政令で定める連続する会計期間は、7会計期間とする。」
- 公認会計士法施行令第7条の6  
「法第24条の3に規定する連続する会計期間の翌会計期間以後の政令で定める会計期間は、2会計期間とする。」
- 公認会計士等に係る利害関係に関する内閣府令第6条第1項



### Ⅲ. 小規模監査事務所の監査の品質管理上の問題点

#### 5. 共同監査

##### ○ 意 義

- 「共同監査」とは、同一監査事務所に属することなく、互いに独立した関係にある公認会計士等が一体となって監査チームを構成し、一つの監査契約に基づいて監査業務を実施する監査遂行形態をいう。
- 共同監査においては、監査責任者となる複数の公認会計士が、それぞれ対等の立場で討議を行い、共同して監査を遂行して同一の監査意見を形成することになるが、表明した監査意見には連帯責任を負うことになる。従って、共同監査人の間には適切な監査計画に基づく業務の分担と緊密な意思疎通が不可欠であり、そのために共同監査に関する方針と手続を策定し、監査事務所間の協議・調整方法や役割分担方法を定めなければならない。

##### 【参照法令等】

- ・ 監査基準委員会報告書第12号  
「監査の品質管理」21
- ・ 監査基準委員会報告書第12号  
「監査の品質管理」付録一 7 共同監査の場合の対応

## IV. 小規模監査事務所の問題点の総括

証券取引法監査実施状況(平成16年4月期～平成17年3月期)

連結売上高	会社数	監査時間 (平均)
10億円未満	42	625
10億円以上 ～ 50億円未満	232	909
50億円以上 ～ 100億円未満	368	1,060
100億円以上 ～ 500億円未満	1,462	1,336
500億円以上 ～ 1000億円未満	530	1,748
<b>1000億円以上 ～ 5000億円未満</b>	<b>665</b>	<b>2,330</b>
5000億円以上 ～ 1兆円未満	104	3,673
1兆円以上	141	6,380
合計(総平均)	3,544	1,788

(注) 本編31頁に記載している個人事務所における監査チームの監査時間数は約1,500時間であるが、上記の資料によれば、同規模の連結売上高(1,000億円以上～5,000億円未満)の証券取引法監査会社に対する監査時間数の全国平均は2,330時間となっている。

【監査実施状況調査:日本公認会計士協会リサーチ・センター】より作成

## V. 小規模監査事務所に係る制度的な問題点

公認会計士法に基づく公認会計士等に対する懲戒処分等の概要は以下のとおり。

要件 \ 対象	公認会計士 (法第30条、31条、34条の2)	監査法人 (法第34条の21第1項、第2項)
虚偽又は不当の証明 (故意)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・2年以内の業務停止</li> <li>・登録の抹消</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戒告</li> <li>・2年以内の業務停止(全部又は一部)</li> <li>・解散</li> </ul>
重大な虚偽又は不当の証明 (相当な過失)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戒告</li> <li>・2年以内の業務停止</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戒告</li> <li>・2年以内の業務停止(全部又は一部)</li> <li>・解散</li> </ul>
法令違反 (信用失墜行為禁止違反、守秘義務違反など)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戒告</li> <li>・2年以内の業務停止</li> <li>・業務改善の指示</li> <li>・登録の抹消</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戒告</li> <li>・2年以内の業務停止(全部又は一部)</li> <li>・業務改善の指示</li> <li>・解散</li> </ul>
業務(運営)が著しく不当		<ul style="list-style-type: none"> <li>・戒告</li> <li>・2年以内の業務停止(全部又は一部)</li> <li>・解散</li> <li>・業務改善の指示</li> </ul>
業務改善の指示に従わないとき	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戒告</li> <li>・2年以内の業務停止</li> <li>・登録の抹消</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・戒告</li> <li>・2年以内の業務停止(全部又は一部)</li> <li>・解散</li> </ul>

## VI. 関連条文

### 公認会計士法(抜粋)

#### 第30条(虚偽又は不当の証明についての懲戒)

- 1 公認会計士が、故意に、虚偽、錯誤又は脱漏のある財務書類を虚偽、錯誤及び脱漏のないものとして証明した場合には、内閣総理大臣は、2年以内の業務の停止又は登録の抹消の処分をすることができる。
- 2 公認会計士が、相当の注意を怠り、重大な虚偽、錯誤又は脱漏のある財務書類を重大な虚偽、錯誤及び脱漏のないものとして証明した場合には、内閣総理大臣は、戒告又は2年以内の業務の停止の処分をすることができる。
- 3 監査法人が虚偽、錯誤又は脱漏のある財務書類を虚偽、錯誤及び脱漏のないものとして証明した場合において、当該証明に係る業務を執行した社員である公認会計士に故意又は相当の注意を怠った事実があるときは、当該公認会計士について前2項の規定を準用する。

#### 第31条(一般の懲戒)

公認会計士がこの法律若しくはこの法律に基づく命令に違反したとき、又は第34条の2の規定による指示に従わないときは、内閣総理大臣は、第29条各号に掲げる懲戒の処分をすることができる。

#### 第34条の2(指示)

内閣総理大臣は、公認会計士がこの法律又はこの法律に基づく命令に違反したときは、当該公認会計士に対し、必要な指示をすることができる。

#### 第34条の21(虚偽又は不当の証明等についての処分等)

- 1 内閣総理大臣は、監査法人がこの法律若しくはこの法律に基づく命令に違反したとき、又は監査法人の行う第2条第1項の業務の運営が著しく不当と認められる場合において、同項の業務の適正な運営を確保するために必要であると認めるときは、当該監査法人に対し、必要な指示をすることができる。
- 2 内閣総理大臣は、監査法人が次の各号のいずれかに該当するときは、その監査法人に対し、戒告し、若しくは2年以内の期間を定めて業務の全部若しくは一部の停止を命じ、又は解散を命ずることができる。
  - 一 社員の故意により、虚偽、錯誤又は脱漏のある財務書類を虚偽、錯誤及び脱漏のないものとして証明したとき。
  - 二 社員が相当の注意を怠ったことにより、重大な虚偽、錯誤又は脱漏のある財務書類を重大な虚偽、錯誤及び脱漏のないものとして証明したとき。
  - 三 この法律若しくはこの法律に基づく命令に違反し、又は運営が著しく不当と認められるとき。
  - 四 前項の規定による指示に従わないとき。