

第2章 品質管理レビューに対する審査及び検査

1. 審査

(1) 審査基本方針等

審査会は、平成16年6月に策定し平成17年6月に改正した「監査の信頼性確保のために一審査基本方針等」（以下「審査基本方針等」という。）に基づき、「監査の質の確保と実効性の向上に対する期待への積極的対応」、「監査業務への継続監視と品質管理レビューの一層の機能向上」を基本とし、次のような事項に重点を置いて、協会からの品質管理レビューに関する報告を基にその内容を継続的に審査することとしている（P57, 資料2-3参照）。

- ① 非監査業務の同時提供の禁止等、監査人の独立性確保の状況の確認
- ② 協会による品質管理レビューにおいて指摘された改善勧告事項とそのフォローアップ（リスク・アプローチ、監査意見表明のための審査機能等）
- ③ 個人会計士による大会社等の監査や長期間継続している監査人による監査について、品質管理の観点からの問題点の有無
- ④ 審査体制や業務管理体制等に係る適切性

(2) 審査の実施状況

審査会は、協会から品質管理レビューに関する報告を受けて、その内容の審査を行っている。

① 審査の対象

平成18事務年度の審査の対象は、協会が平成17年度及び平成18年度に実施した品質管理レビューである。

（参考）品質管理レビューに関する報告（月次報告書）の主な内容

- ・ 品質管理レビュー報告書
- ・ 改善勧告書
- ・ 改善勧告書に対する回答書
- ・ 品質管理レビュー調書（品質管理レビュー報告書及び改善勧告書を作成するために収集・作成した一連の資料）

平成18年度の品質管理レビューに関する報告について、審査会への提出状況は次のとおりである（報告対象監査事務所ベース）。

《審査会への提出状況》

報告書 提出年月	18年			19年							合計
	10月	11月	12月	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	
報告対象 監査事務所数	1	8	7	27	24	47	19	3	0	1	137

(注) 上記のほか、品質管理レビューは実施したものの品質管理レビュー報告書の交付対象である公認会計士が品質管理レビュー報告書交付前に死亡したため報告書を交付しなかった1監査事務所及び品質管理レビューを拒否した1監査事務所がある。

② 協会による品質管理レビュー

平成18年度の協会による品質管理レビューは、大会社等の監査業務を行っている監査事務所を対象としており、監査法人31、公認会計士106の計137監査事務所に対して実施された。

上記の品質管理レビューの結論として作成され、監査事務所に交付された品質管理レビュー報告書及び改善勧告書の内訳は次のとおりである。

《品質管理レビュー報告書（平成18年度）》 (監査事務所数)

区分	限定事項のない結論		限定事項付き結論		否定的結論		計
監査法人	15	48.4%	16	51.6%	0	-	31
公認会計士	54	50.9%	51	48.1%	1	0.9%	106
合計	69	50.4%	67	48.9%	1	0.7%	137

(注1) 「限定事項付き結論」は、次の要件1又は要件2のいずれかに該当する相当程度の懸念が、少なくとも1つは存在する場合に表明される。

要件1：監査事務所の定めた監査の品質管理の方針と手続に、品質管理基準の示す監査の品質管理の目的の実現を阻害するような不備又は欠陥が見受けられ、そのために監査事務所が遂行した監査業務において監査規範に対する重要な準拠違反が発生していた。

要件2：監査事務所の監査従事者及びその他の職員が、監査事務所の定めた監査の品質管理の方針と手続を適切に運用していない事実又は品質管理基準が求める個々の監査業務の品質管理の手続を実行していない事実が見受けられ、そのために監査事務所が遂行した監査業務において監査規範に対する重要な準拠違反が発生していた。

(注2) 「否定的結論」は、少なくとも「限定事項付き結論」の要件1又は要件2

のいずれかに該当する重大な懸念等が生じており、かつ、個々の監査業務の品質管理のレビューを実施した結果、監査事務所が遂行した監査業務において監査規範に対する極めて重要な準拠違反がある場合に表明が検討される。

《改善勧告書（平成 18 年度）》

（監査事務所数）

区分	改善勧告事項				計
	なし		あり		
監査法人	—	—	31	100.0%	31
公認会計士	—	—	106	100.0%	106
計	—	—	137	100.0%	137

全ての監査事務所に対して改善勧告事項が指摘されているが、審査会では、改善勧告事項に対するフォローアップ機能の強化のための組織的な取組みを協会に対して求めており、協会では品質管理レビュー制度の充実に積極的に取り組むこととしている。

③ 審査会の審査状況

イ 審査の観点

審査会は、協会からの品質管理レビューに関する報告を分析し、必要に応じて協会又は監査事務所に対して報告徴求等を行い、報告内容を検証の上、審査を行っている。審査の観点は次のとおりである。

- ・ 協会は、品質管理レビュー手続等の諸規程に則って品質管理レビューを実施しているか。
- ・ 監査事務所は、監査業務を適切に実施するため、品質管理の方針と手続を定めているか。
- ・ 個々の監査業務が、監査事務所としての品質管理の方針と手続を遵守して実施されているか。

ロ 報告徴求

審査の過程では、協会に対し必要に応じて質問を行うこととしており、さらに、必要がある場合には監査事務所に対して報告徴求を実施している。平成 17 年度の品質管理レビュー対象である 140 監査事務所及び品質管理レビュー報告書が交付された 1 監査事務所（注）に対する報告徴求の実施状況は以下のとおりである。

(注) 品質管理レビューを実施した監査法人から脱退した公認会計士が新たに設立した1監査事務所(監査法人)に対しても、品質管理レビュー報告書及び改善勧告書が交付されている。

《報告徴求の実施状況》

(平成19年6月30日現在)

	対象事務所 (A)	実施事務所 (B)	実施率 (B/A)
監査事務所に対する報告徴求	141	71	50.4%
監査法人に対するもの	71	39	54.9%
公認会計士に対するもの	70	32	45.7%

(注) 実施事務所数については、同一の監査事務所に複数回実施している場合も、1回として集計している。

ハ 重点的検証事項

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」、「監査業務に係る審査」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、各々の検証事項ごとに複数の監査事務所に対して横断的に報告徴求を実施している。

(イ) 「確認」に関する報告徴求

平成17事務年度では、多くの監査事務所において監査手続上の「確認」(注1)が不十分な実態が把握されたことから、平成18年8月、審査会は25監査事務所(注2)(法人17、個人8)に対して、確認手続の実施状況について報告を求めた。

(注1) 「確認」とは、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。

(注2) 平成17年度の品質管理レビュー報告書において、協会から残高確認に関して否定的結論を表明された3監査事務所、再指摘を受けた24監査事務所及び再々指摘を受けた1監査事務所のうち、すでに検査を実施した3監査事務所を除く25監査事務所。

≪「確認」に関する報告徴求の実施状況≫（平成19年6月30日現在）

	対象事務所 (A)	実施事務所 (B)	実施率 (B/A)
監査事務所に対する報告徴求	141	25	17.7%
監査法人に対するもの	71	17	23.9%
公認会計士に対するもの	70	8	11.4%

報告徴求の結果認められた主な問題点は、以下のとおりである。

○確認に係る監査マニュアルの整備

- ・ 中小規模監査事務所においては、網羅的な監査マニュアルがほとんど整備されておらず、監査項目ごとに手順を示した監査手続書が整備されるにとどまっている。

○確認手続の運用上の問題

- ・ 監査項目ごとに直接確認を実施していないものが見受けられる。
- ・ 確認状の発送及び返信の回収に係る管理表を作成しておらず、発送と回収の管理が不十分。
- ・ 必要な代替手続を実施していない、又は適時に実施していない。
- ・ 確認差異の調整を行っていない。
- ・ ロール・フォワード手続が未実施又は不十分。

○退職給付債務及び年金資産の残高確認上の問題

退職給付債務及び年金資産は、金額が大きく重要な財務諸表項目であることなどから、基本的に直接確認すべき項目であるが、多数の監査事務所で残高確認を実施していない。

(ロ)「監査業務に係る審査」に関する報告徴求

協会の品質管理レビューにおいて、監査業務に係る審査に対する指摘が多くなされているが、審査態勢の実態を把握する必要があるため、平成18年8月、審査会は55監査事務所（注1）（法人25、個人30）に対して、監査業務に係る審査の実施状況について報告を求めた。

(注1) 平成17年度の品質管理レビュー報告書において、協会から監査業務に係る審査に関して限定事項付き結論を表明された16監査事務所、否定的結論を表明された5監査事務所、再指摘を受けた23監査事務所及び再々指摘を受けた11監査事務所の計55監査事務所。

(注2) 監査基準には、「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。」と規定されている。また、実務指針(監査基準委員会報告書第12号「監査の品質管理」(平成18年4月1日以後開始する事業年度に係る監査からは品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」及び監査基準委員会報告書第32号「監査業務における品質管理」))には、更に詳細に監査業務に係る審査について規定されている。

◀「監査業務に係る審査」に関する報告徴求の実施状況▶

(平成19年6月30日現在)

	対象事務所 (A)	実施事務所 (B)	実施率 (B/A)
監査事務所に対する報告徴求	141	55	39.0%
監査法人に対するもの	71	25	35.2%
公認会計士に対するもの	70	30	42.9%

報告徴求の結果認められた主な問題点は、以下のとおりである。

○中小規模監査法人の審査体制上の問題

- ・ 合議制(会議体方式)で審査を行っている中小規模監査法人において、審査資料が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る。
- ・ コンカリング・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)で審査を行っている中小規模監査法人において、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。

○個人事務所の審査体制上の問題

- ・ 個人事務所において、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、審査が未実施又は事後審査となっているものがみられる。

なお、詳細については平成 19 年 3 月公表の「中小規模監査事務所の監査の品質管理について」を参照されたい。

(ハ)「会計上の見積り」に関する報告徴求

平成 17 事務年度の検査において、会計上の見積りについて監査業務が十分に行われていない事例が多く認められたことから、平成 18 年 12 月、審査会は 11 監査事務所（注 1）（法人 7、個人 4）に対して、会計上の見積りに関する監査手続の実施状況について報告を求めた。

（注 1）平成 17 年度の品質管理レビュー報告書において、協会から会計上の見積りに関して限定事項付き結論を表明された 3 監査事務所及び再指摘を受けた 8 監査事務所の計 11 監査事務所。

（注 2）監査基準には、「監査人は、会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法の評価、その見積りと監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。」と規定されている。また、実務指針（監査基準委員会報告書第 13 号「会計上の見積りの監査」）には、会計上の見積りの監査について更に詳細に規定されているが、特に監査調書に関して、「監査人は、実施した監査手続、会計上の見積りの合理性に関する評価結果等を監査調書に記録しなければならない。」とされている。

≪「会計上の見積り」に関する報告徴求の実施状況≫

（平成 19 年 6 月 30 日現在）

	対象事務所 (A)	実施事務所 (B)	実施率 (B/A)
監査事務所に対する報告徴求	141	11	7.8%
監査法人に対するもの	71	7	9.9%
公認会計士に対するもの	70	4	5.7%

報告徴求の結果認められた主な問題点は、以下のとおりである。

《各監査業務に共通する問題点》

○経営者確認書

- ・ 報告徴求の対象となった監査業務の半数近くは、監査人が経営者確認書に会計上の見積りについて記載するよう要請していない。

会計上の見積りについて、例えば、質問以外に有効な監査手続が存在しない場合は、金額的重要性や経営環境、会社の置かれている状況等を踏まえ、監査意見を形成する上での合理的な基礎を補完するために、経営者確認書に個別具体的に記載を求めることを検討すべきと認められる。

○監査調書の査閲

- ・ 会計上の見積りに係る監査調書の記録の不備については、査閲により発見され、必要な訂正を求めることが可能であるにもかかわらず、査閲では指摘されていない。

○審査

- ・ 主観的判断を伴うことが多い会計上の見積りに関しては、監査人が問題ないと判断するものについても、審査で討議し、客観的な評価を求めるなど、慎重な対応が求められる。しかしながら、ほとんどの監査業務において十分な審査が行われていない状況が認められる。

《個別の問題点》

○貸倒引当金

貸倒引当金に関しては、債務者区分及び貸倒見積高の算定において、次のような事例がみられる。

- ・ 被監査会社は、子会社の株式に対しては全額を減損損失として処理しているにもかかわらず、当該子会社への貸付金に対しては貸倒引当金を計上していない。被監査会社の当該処理に関して、会計上の見積りに用いられた仮定の整合性に係る監査人の検討は首尾一貫したものとなっていない。

- ・ 被監査会社が有する長期貸付金は、滞留債権となっているが貸倒引当金は計上されていない。しかしながら、監査人は、被監査会社に債権評価のルールがないためとして、貸倒懸念債権等の分類が妥当か否かについて、十分な検討を行っていない。また、滞留債権について評価減すべきか否かの検討を行っていない。

○投資有価証券及び関係会社株式の評価

市場性のない有価証券の実質価額について、事業計画等を入手した回復可能性の判定等において、次のような事例がみられる。

- ・ 被監査会社が、新規事業として投資した子会社の実質価額を、概ね5年以内の回復可能性を認めて減損処理を行わないと判断した場合、監査人は、每期実績と利益計画の分析等の監査手続を行う必要があるが行っていない。
- ・ 被監査会社の保有する得意先の株式の評価に当たり、監査人は、重要な財務指標が記載されていない事業計画を入手し、また、利益計画に係る検証内容を監査調書に記録していないなど監査手続が不十分であるにもかかわらず、減損処理を行っていない被監査会社の処理を認めている。

○棚卸資産の評価

会計上の見積りを要する棚卸資産の正味実現可能価額の評価について、次のような事例がみられる。

- ・ 被監査会社が在庫の評価減のルールを定めていなかったため、監査人は、棚卸の際に滞留在庫を抽出すること等で監査手続を終了しており、評価減すべきか否かの検討を十分に行っていない。
- ・ 販売用不動産の評価に当たり、監査人は、監査の基準に準拠して売却時価を合理的に見積って評価減すべきか否かを検討すべきであったが、このような検討を行っていない。

○繰延税金資産の回収可能性

監査委員会報告第66号5(1)では、会社分類②から④までの会社については、スケジューリング可能な将来減算一時差異についてのみ回収可能性を認めているが、その検討に当たり次のような事例がみられる。

- ・ 監査人は、会社分類の④に該当する被監査会社の繰延税金資産の回収可能性の判断に際して、スケジューリングを行っているものの、一部、利益計画と整合しておらず、当該利益計画も不

合理的な内容となっているにもかかわらず、過去の業績の変動に照らして十分な検討を行っていない。

- ・ 会社分類が②に該当すると考えられる被監査会社を、監査人は期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上している会社等と判断しているが、判断過程において慎重な検討をしておらず、また、その検討過程及び結論を監査調書に記録していない。

二 審議

審査会は、審議において、

- i. 監査事務所への検査の実施
- ii. 行政処分その他の措置について金融庁長官へ勧告
- iii. 現時点においては、検査又は勧告を行わない（協会に対する改善要請等を行うものを含む）

のいずれの対応が適切なのかを判断する。

平成 17 年度（品質管理レビュー対象である 140 監査事務所及び品質管理レビュー報告書が交付された 1 監査事務所の計 141 監査事務所）及び平成 18 年度（品質管理レビュー対象である 137 監査事務所）の審議状況は以下のとおりである。

（平成 19 年 6 月 30 日現在）

審 議 状 況	平成 17 年度	平成 18 年度
i. 監査事務所への検査の実施を決したもの	(注 1) 11	1
ii. 検査の結果、行政処分その他の措置について金融庁長官への勧告を決したもの	5	(注 2) 0
iii. 現時点においては、検査又は勧告を行わないもの（協会に対する改善要請等を行うものを含む）	130	
iv. 現在、事務局で精査中であり、今後審査会に処理方針を諮る予定のもの	0	136
審 議 対 象 監 査 事 務 所 数	141	137

（注 1）その後検査命令が撤回された 1 監査事務所が含まれる。

（注 2）平成 19 年 7 月 5 日に東陽監査法人に対して勧告を行っている。

（注 3）平成 18 事務年度に行った、3 大監査法人に対する業務改善状況についての検査（後述）は、前回検査結果を踏まえた業務改善状況を検証するための検査であるため、上記の件数に含めていない。

2. 検査

(1) 検査基本方針

検査は、協会による品質管理レビュー制度の運営の適切性、監査事務所における監査業務の適切性についての審査結果を踏まえ、次のとおり、必要かつ適当と認めるときに実施することとしている。

- ① 協会による品質管理レビューにおいて、重要なレビュー手順が欠けている、又はその実施が不十分である等、協会による品質管理レビューが十分であるかどうか確認する必要が認められる場合（主に対協会）
- ② 協会による品質管理レビューを通じて、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確認する必要が認められる場合、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確認する必要が認められる場合、又は監査事務所の業務管理体制が有効に機能しているかどうか確認する必要が認められる場合（主に対監査事務所）
- ③ 監査事務所の監査業務に対応する被監査会社等の側における内部管理体制を確認する必要が認められる場合、又は監査事務所の監査業務の実施状況を被監査会社等の側で確認する必要が認められる場合（主に対被監査会社等）
- ④ 法令諸基準等の遵守状況を横断的に確認する必要が認められる場合
- ⑤ 上記のほか、個々の審査の結果、個別事情等を勘案し、公益又は投資者保護のため必要かつ適当であると認められる場合

(2) 検査の実施状況

平成 18 事務年度において審査会は、「平成 18 事務年度の審査基本計画及び検査基本計画」（P64、資料 2－4 参照）に基づき、平成 17 事務年度に実施した 4 大監査法人に対する検査結果を踏まえ、みずほ監査法人（旧中央青山監査法人）を除く 3 大監査法人の業務改善状況について検査を実施した。

また、協会への平成 17 年 2 月 8 日付提言（「品質管理レビューの一層の機能向上に向けて」）及び平成 17 年 5 月 25 日付検査結果通知書による指摘事項に対する改善状況等を検証することを目的として、協会に対し検査

を実施した。

このほか、検査基本方針に基づき、10 監査事務所に対して検査を実施した。また、公認会計士法第 49 条の 3 第 2 項に規定する同法第 2 条第 1 項の業務に係りのある場所として、3 監査事務所に対して検査を実施した。

3. 金融庁長官に対する勧告

審査会は、平成 18 事務年度に実施した検査の結果、下記の監査法人の運営が著しく不当と認められたので、金融庁長官に対して、公認会計士法第 41 条の 2 の規定に基づき、行政処分その他の措置を講ずるよう勧告した。なお、金融庁長官は、審査会からの勧告を踏まえ、各監査法人に対して、同法第 34 条の 21 第 1 項の規定に基づく指示を行った（P66～68，資料 2－5～7 参照）。

監査法人	勧告	業務改善指示
有恒監査法人	平成 18 年 11 月 29 日	平成 18 年 12 月 13 日
麴町監査法人	平成 19 年 3 月 28 日	平成 19 年 4 月 27 日
東陽監査法人	平成 19 年 7 月 5 日	平成 19 年 7 月 18 日

4. 審査及び検査の結果の取りまとめ

審査会は、平成 16 年 4 月の発足以降、監査の質の確保・向上に資すると考えられる場合には、審査及び検査の結果を取りまとめて、関係者等に示してきた。

平成 18 事務年度においても、以下のとおり、協会の品質管理レビューの改善状況及び監査事務所の監査の品質管理の状況等について取りまとめ、公表した。

(1) 「小規模監査事務所の監査の品質管理について」

審査会は、これまでの小規模監査事務所に対する審査及び検査の事例等の集積を踏まえ、「小規模監査事務所の監査の品質管理について」として中間的な報告を取りまとめ、平成 18 年 11 月 8 日に開催された金融審議会公認会計士制度部会において概要説明を行い、同日に公表した（P69，資料 2－8 参照）。

(2) 「中小規模監査事務所の監査の品質管理について」

審査会は、審査基本方針等に基づき中小規模監査法人及び個人事務所に対して審査及び検査を実施し、その結果を「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、平成 19 年 3 月 16 日に公表した (P72, 資料 2-9 参照)。

(3) 「3 大監査法人の業務改善状況について」

審査会は、平成 17 事務年度に実施した 4 大監査法人に対する検査結果を踏まえ、平成 19 年 2 月から同年 6 月までの間にみず監査法人を除く 3 大監査法人に対して、その業務改善状況について検査を実施し、その結果を「3 大監査法人の業務改善状況について」として取りまとめ、平成 19 年 6 月 29 日に公表した (P75, 資料 2-10 参照)。

(4) 「日本公認会計士協会の品質管理レビューの改善状況について」

審査会は、「平成 18 事務年度の審査基本計画及び検査基本計画」に基づき、平成 17 年 2 月 8 日付提言(「品質管理レビューの一層の機能向上に向けて」)及び平成 17 年 5 月 25 日付検査結果通知書に対する改善状況等を検証することを目的として、協会に対し平成 19 年 5 月に検査を実施し、その結果に基づき、「日本公認会計士協会の品質管理レビューの改善状況について」を取りまとめ、平成 19 年 7 月 31 日に公表した (P81, 資料 2-11 参照)。これを受け、協会は、平成 19 年 8 月 2 日に「品質管理レビューの改善状況について」を公表した。

5. 「監査の品質の一層の向上のために－審査基本方針等－」の策定

審査会は、平成 16 年 4 月の発足から平成 18 事務年度までの審査及び検査の実績を踏まえ、平成 19 事務年度から平成 21 事務年度までにおける審査基本方針及び検査基本方針を「監査の品質の一層の向上のために－審査基本方針等－」として策定し、平成 19 年 6 月 29 日に公表した (P83, 資料 2-12 参照)。なお、四半期報告書や内部統制報告書の導入等に伴う監査業務の範囲の拡大、公認会計士法など関連法令等の改正、社会経済情勢の変化等を踏まえ、これらの方針については、事務年度毎に見直しを行うとともに、事務年度毎に「審査基本計画」及び「検査基本計画」を策定することとしている。

6. 「平成 19 事務年度の審査基本計画及び検査基本計画」の策定

審査会は、上記の新しい審査基本方針等で示した基本的な考え方を踏まえ、「平成 19 事務年度の審査基本計画及び検査基本計画」を策定し、平成 19 年 6 月 29 日に公表した（P88, 資料 2-13 参照）。

7. 「公認会計士・監査審査会の実施する検査に関する基本指針」の策定

審査会では、これまで実施してきた検査を踏まえ、検査手続の適正性の確保及び効率的な検査の実施に資するため、検査に関する基本事項等について検討し、「公認会計士・監査審査会の実施する検査に関する基本指針（案）」について、平成 19 年 5 月 16 日から同年 6 月 15 日までの間、広く意見の募集を行った。

その結果、6 先の個人及び団体より 29 件の意見が寄せられ、これらの意見を踏まえて「公認会計士・監査審査会の実施する検査に関する基本指針」を策定した。当該基本指針は、平成 19 年 6 月 29 日から施行し、同日以降予告する（無予告の場合は、立入検査に着手する）検査について適用することとした（P90, 資料 2-14 参照）。