

II. 品質管理態勢編

○ 品質管理業務の実施

概要

審査会検査では、品質管理態勢の維持・向上のため、監査事務所が整備した業務の執行の適正を確保するための措置が、監査事務所の規模や特性に応じたものになっているかについて検証している。

品質管理システムは、構成員を何千人と抱える大手監査法人から、比較的小規模な中小規模監査事務所まで、様々な形がみられる。また、これまで検出された不備も、そこに至る背景も併せ、各監査事務所の規模や特性を反映したものが多く認められている。

このため、「Ⅱ．品質管理態勢編」においては、審査会検査で検出した不備事例について、「大手監査法人」と「準大手監査法人及び中小規模監査事務所」に区分して掲載している。

なお、上記の区分により記載している不備事例の中には、監査事務所の規模にかかわらず起こり得るものもあるため、品質管理システムの点検に当たっては、自己の所属する区分以外の不備事例も参考にされたい。

（監査に関する品質管理基準の改訂及び倫理規則の改正）

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又は会計期間（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又は会計期間）に係る財務諸表の監査から適用される。また、令和4年7月に改正された倫理規則が令和5年4月1日から施行されている。

なお、本事例集では、品質管理基準報告書第1号「監査事務所における品質管理」の条項に沿って不備を掲載しているが、改正後品質管理基準報告書及び改正倫理規則に基づく不備事例が識別されていないことから、本事務年度版において掲載された不備に係る根拠規定は全て改正前のものであることに留意されたい。

品質管理態勢と個別監査業務の関係

監査事務所の規模にかかわらず、品質管理システムを整備し運用する目的は、監査業務の品質を組織として合理的に確保するためである。求められる品質管理態勢は「監査に関する品質管理基準」及び「品質管理基準報告書」等で規定されており、品質管理システムの整備と運用を通じて個別監査業務の品質に大きな影響を与える。監査事務所によっては、品質管理システムの整備が形式的なものにとどまっている場合がある。このような場合、当該システムが期待通りに運用されないため、個別監査業務の品質の改善に有効に機能しない。

改訂品質管理基準では、品質管理システムは、①監査事務所のリスク評価プロセス、②ガバナンス及びリーダーシップ、③職業倫理及び独立性、④監査契約の新規の締結及び更新、⑤業務の実施、⑥監査事務所の業務運営に関する資源、⑦情報と伝達、⑧品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス、⑨監査事務所間の引継の9項目から構成されている。また、監査事務所の品質管理システムに関する最高責任者は、少なくとも年に一度、基準日を定めて品質管理システ

ムを評価し、当該システムの目的が達成されているという合理的な保証を監査事務所に提供しているかを結論付けなければならない（⑩品質管理システムの評価）。

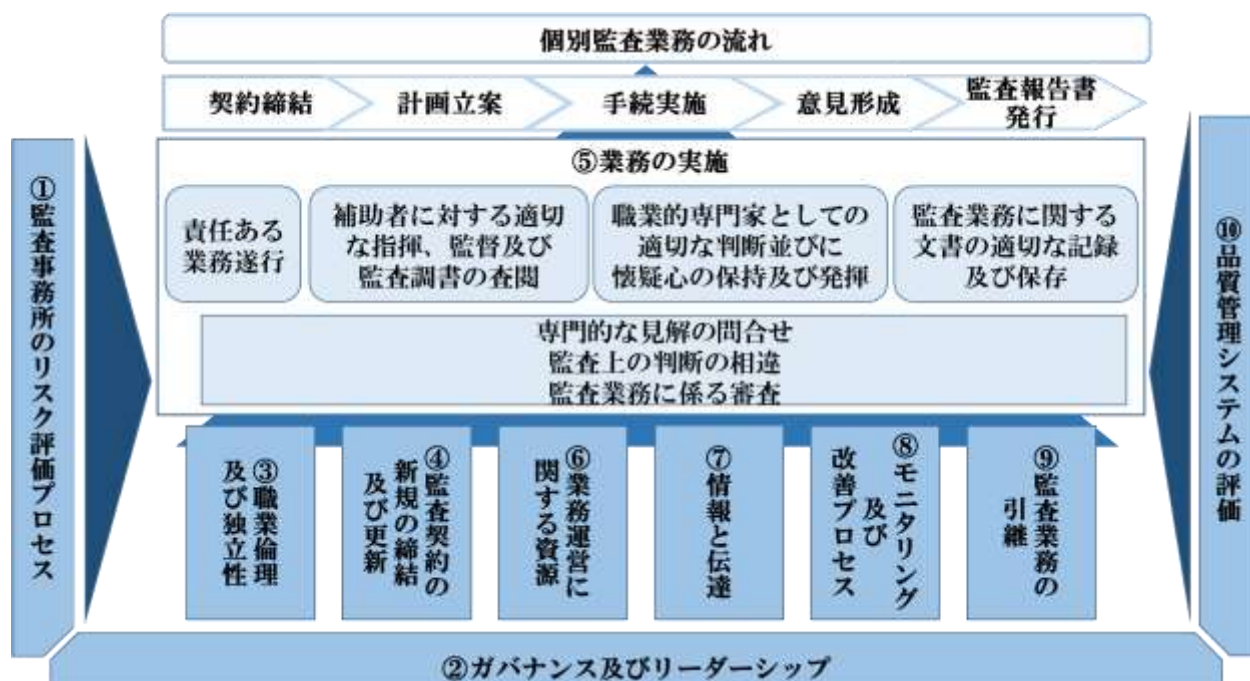
①監査事務所のリスク評価プロセスでは、監査事務所の主体的な品質管理を可能とするため、監査事務所に対し、品質管理システムの項目ごとに品質目標を設定し、当該品質目標の達成を阻害し得る品質リスクを識別して評価を行い、評価した品質リスクに対処するための方針又は手続を定め、実施することが求められている。

②ガバナンス及びリーダーシップは、監査事務所の品質管理システムの基礎となる環境を確立するものであり、監査事務所の品質管理システムのその他の構成要素全てに重要な影響を及ぼすものである。なお、①監査事務所のリスク評価プロセス及び⑩品質管理システムの評価の際には、②ガバナンス及びリーダーシップもその評価対象に含めなければならない点に留意すべきである。

また、⑤業務の実施には、監査責任者による補助者の指揮、監督及び監査調書の査閲や監査業務に係る審査等、個別監査業務の品質に直接的な影響を与える要素が含まれている。

上記のような品質管理態勢が、各監査事務所の規模や特性に応じて、総合的かつ実効的に機能することで、個別監査業務の品質が合理的に確保されることになる（【図2】参照）。

【図2】参考イメージ 品質管理態勢と個別監査業務の関係



不備の分析

大手監査法人においては、品質管理システムの整備に関する不備は近年ほとんど検出されていないものの、個別監査業務の不備が依然として検出されていることから、品質管理システムの運用面に不備があると考えられる。具体的には、監査調書の査閲、審査及び定期的な検証などの分野で運用面に関する不備が指摘されている。

また、審査会検査や品質管理レビュー等により過去に指摘された個別監査業務の不備について、改善のために講じた施策の浸透状況や実効性を十分に検証できていない結果、引き続き他の個別監査業務において同一・同様の不備が指摘され、品質管理に係る業務改善への取組が不十分であると判断される場合がある。

例えば、不備の改善のために立案された施策の目的が、事業部や監査チーム等に十分理解されておらず、十分に浸透していないことから、期待していた改善策の効果が発揮されず、引き続き個別監査業務で同様の不備が検出されるといった事例がみられる。

準大手監査法人及び中小規模監査事務所においては、品質管理システムの整備・運用の両面にわたり、引き続き広範な領域において不備が検出されている。また、大手監査法人と同様に、個別監査業務の検査において、過去に審査会検査や品質管理レビュー等で指摘された不備が適切に改善されていない事例が検出され、その原因が品質管理システムの問題にあると判断された事例も多くみられる。この原因として、具体的には、最高経営責任者及び品質管理担当責任者の品質管理業務についての認識や知識が不足しており品質管理システムの整備・運用が適切に実施されていないケースや、品質管理レビュー等での指摘事項に対して同様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ケースも数多くみられる。また、品質管理システムの整備・運用に十分な経営資源を投入せず不備に至っているケースや、研修等で周知すれば社員が適切に対応すると考え品質管理担当責任者が品質管理に係る施策の実効性を検証する意識が不足しているケースもみられる。

なお、合併や被監査会社の新規獲得などにより規模を拡大している場合に、本部機能の強化等、法人規模の拡大に比して品質管理システムの機能の整備が追いついていないため不備に至ったものも挙げられている。具体的には、審査、教育・研修等の品質管理システムの各機能の責任者は任命されていたものの、本部各室に配置された人員が十分でないため、品質管理業務及び個別監査業務に内在する不備を自ら検出・是正できていないなどの事例がある。

（評価できる取組）

法人全体としての品質管理強化のための評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

品質管理業務において、検討課題の洗い出しや各地域事務所の運営の一体化を図るための会議体を設置している。当該会議体は、本部の品質管理部門に加え、各地域事務所の品質管理に携わる社員、マネージャー、シニアスタッフ等の監査事務所を横断したメンバーで構成されている。また、検討結果については、理事会及び地域事務所社員会で共有を図り、地域事務所間の対応に差が生じない取組を行っている。

なお、このような取組を行う場合には、その実効性に十分留意する必要があり、最高経営責任者及び品質管理担当責任者が積極的にコミットすることが重要である。

求められる対応

全ての監査事務所において、品質管理システムの本来の目的である監査業務の品質の合理的な確保という観点を十分に認識した上で、品質管理システムが個別監査業務に対して有効に機能す

るよう、各監査事務所の規模や特性に応じ、当該システムを効果的かつ効率的に整備・運用することが求められる。具体的には、監査事務所の最高経営責任者及び品質管理担当責任者は品質管理システムの目的や重要性を認識し、自らが率先して組織全体に品質管理システムの本来の目的を理解させるとともに、監査業務の品質の改善のための施策を組織の末端まで浸透させた上で、その効果について常に検証する必要がある。この点、改訂品質管理基準においても、最高経営責任者が組織的に監査の質を確保するという意識を持ち、品質管理体制の構築に向けてリーダーシップを発揮することが重要とされていることに留意する必要がある。

なお、監査事務所が定める品質管理の方針と手続の内容や範囲は、監査事務所の規模や人員構成、組織運営の特質、監査事務所がグローバルネットワークに属するか否かなど、様々な要因に影響される。監査事務所の最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、これらの点を踏まえ、自らの監査事務所の規模や特性に応じ適切な品質管理システムの態勢を構築し、また、必要に応じ見直すなど、適切に維持していく必要がある。

(参考)

品質管理業務において検出される不備に係る主な根拠規定及び留意点は、以下のとおりである。

項目	指摘の根拠となる 主な規定	関連する留意点
1. 業務改善 への取組	品質管理基準報告書第1号 第15・16・31項	➤ 検査等で指摘された不備事項について、根本原因を踏まえた具体的な改善施策を策定・実施しているか。 ➤ 立案された改善施策を組織全体に周知できているか。 ➤ 改善施策の効果を検証しているか。
2. 内部規程 の整備・運用 及び法令諸基 準の遵守等	品質管理基準報告書第1号 第15・16・17・18項	➤ 法令諸基準及び内部規程を遵守する組織風土が醸成されているか。 ➤ 監査事務所が自ら整備した規程と実際の運用状況に乖離がないかを定期的に確認しているか。 ➤ 社員及び職員の公認会計士資格及び執務実績時間を適切に集計・管理する態勢を構築しているか。 ➤ 業務でインターネットサーバーサービスを利用する場合に必要なセキュリティに関する取扱いルールを定めるとともに、セキュリティ対策を検討しているか。
3. 職業倫理	品質管理基準報告書第1号	➤ 全ての対象者から、独立性に関する確認書

項目	指摘の根拠となる 主な規定	関連する留意点
及び独立性	第 20・21・23・24 項	を、少なくとも年に 1 度入手しているか。 ➤ 監査契約の新規の締結や更新に際し、独立性の確認手続を実施しているか。 ➤ 独立性の確認手続において必要な規制対象会社の一覧を適時かつ正確に更新する態勢を整備・運用しているか。 ➤ 報酬依存度、就職制限、守秘義務、贈答接待等の職業倫理の遵守に関する方針及び具体的な手続を定めて周知し、監査実施者に遵守させているか。 ➤ 業務執行社員等のローテーション制度を遵守するために方針及び手続を定めているか。
4. 契約の新規の締結及び更新	品質管理基準報告書第 1 号 第 25・26 項 監査基準報告書 900 第 9・13 項	➤ 契約リスクを評価するための手続が具体的に定められており、監査事務所における承認が適時かつ適切に行われているか。 ➤ 識別された契約リスクが、個別監査業務の監査計画に適切に反映されているか。 ➤ 新規に受嘱した業務を実施するための十分な人的資源を有しているかどうかを検討しているか。 ➤ 前任監査人は、監査人予定者からの質問に対して、財務諸表における重要な虚偽表示に関わる情報・状況を含め、誠実かつ明確に情報を提供しているか。 ➤ 監査人予定者は、監査契約の締結の可否を適切に判断するため、前任監査人に対して、監査の基準で要求されている事項について質問しているか。
5. 採用、教育・訓練、評価及び選任	品質管理基準報告書第 1 号 第 28・F28-2・29・30 項	➤ 監査の品質管理能力の向上を企図した教育・訓練を継続して実施するとともに、必須研修の未受講者に対するフォローを行っているか。 ➤ 評価、報酬及び昇進に関し、監査実施者の能力（特に、品質管理に係る能力）及び職業倫

項目	指摘の根拠となる 主な規定	関連する留意点
		理の遵守を正当に評価するための方針及び 手続を定め、適切に運用しているか。 ➤ 監査チームの編成に当たり、監査責任者を含む各監査実施者が業務実施のために確保できる時間や実務経験、能力等について十分に評価しているか。
6. 監査調書	品質管理基準報告書第1号 第31・44号 監査基準報告書220 第14・15・16項	➤ 監査責任者は、監査調書の査閲や監査チームとの討議を通じて、得られた結論と監査意見を裏付けるために、十分かつ適切な監査証拠が入手されたことを確認しているか。 ➤ 監査事務所として、監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続を適切に整備し、監査ファイルの最終的な整理を期限までに行うよう運用しているか。 ➤ 監査事務所として、監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性を確保するための、方針及び手続を適切に整備しているか。
7. 監査業務に 係る審査	品質管理基準報告書第1号 第36・37・38項	➤ 審査担当者として、必要な経験及び能力などを有し、客観性や独立性を保持する者が選任されているか。 ➤ 審査担当者は、独立性に関する評価、専門的な見解の問合せの要否及びその結論、並びに、監査チームが行った重要な判断が十分かつ適切な監査証拠によって裏付けられているかについて、監査調書に基づき検討しているか。
8. 品質管理の システムの 監視	品質管理基準報告書第1号 第47・48・49・50項	➤ 品質管理のシステムの整備・運用状況に係る実態把握を適切に行い、不備を洗い出す検証体制を構築しているか。 ➤ 定期的な検証の担当者に対して、監査実施者に対する質問や監査調書の閲覧を通じて、監査証拠の十分性及び適切性が確保されているかについて深度ある検証を実施させているか。

項目	指摘の根拠となる 主な規定	関連する留意点
		➤ 日常的監視及び定期的な検証により発見された不備の影響を評価し、関連する責任者等に対して、是正措置を実施させた上で、その適切性を確認しているか。
9. 監査役等との連携	監査基準報告書 260 第 13・14・15・16・22 項	➤ 監査に関する監査人の責任、計画した監査の範囲及びその実施時期の概要について、特別な検討を必要とするリスクの内容及び識別した理由も含め、監査役等と明確にコミュニケーションを行っているか。 ➤ 審査会検査及び品質管理レビューの結果について、被監査会社に対して書面による説明を適切に実施しているか。 ➤ 重要と考えられる監査上の発見事項について、監査役等に適時に伝達しているか。

[大手監査法人]

1. 業務改善への取組

着眼点

大手監査法人については、品質管理態勢は形式的には整備されているものの、その運用面に何らかの不備がある可能性があることから、審査会検査においては、前回審査会検査や品質管理レビュー等における指摘事項に対して、形式的ではなく実効性のある業務改善の取組が行われているかについて重点的に検証している。

具体的には、過去の指摘事項に対する原因分析の状況や、それを踏まえた施策などの業務改善の取組状況を確認するとともに、個別監査業務の検証を通じて、法人の業務改善の実効性を確認している。また、業務改善の取組に問題が認められた場合には、その原因となる業務管理態勢上の問題点を検討するなど、法人が実施した業務改善の取組の実効性について検証している。

検査結果の概要

大手監査法人においては、審査会検査や品質管理レビュー等における指摘事項に対する改善の取組が本部における品質管理部門等の主導の下に立案され、研修や通達等により各監査チームに周知された上で、各監査チームがそれぞれの被監査会社のリスクに応じて実際の監査手続を見直すなどの対応をすることが多い。また、改善の取組をより浸透させるため、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もみられる。

しかしながら、審査会検査の結果、事業部や各社員等の法人内の各層において、その改善に向けた組織的な対応が必ずしも十分でない事例がみられている。具体的には、本部と事業部の連携が十分ではない事例や、他の事業部等との人事交流が少なく、人材が固定している事業部及び地区事務所において、業務改善の取組が浸透していない事例、重要な状況の変化が生じていない重要な監査領域への対応について、本部及び事業部の組織的サポートが不足している事例などが指摘されている。

求められる対応

大手監査法人には、数千人規模の人員が所属し、また、地方を含め複数の事務所が存在することから、通常、数百人からなる複数の部門を設けて運営を行っている。そのため、業務改善に向けた対応として、本部における施策を組織の末端まで浸透させることが重要であり、そのためには、品質管理部門など限られた部門による対応ではなく、法人全体の品質管理業務に対する理解を高め、事業部長等も含めた法人全体としての対応が重要である。

特に、最高経営責任者は、自らが率先して、組織の末端まで業務改善の趣旨が行き届くよう、全構成員、特に各監査チームを主導する立場にある監査責任者に対し、業務改善を促す必要がある。その上で、品質管理担当責任者は、最高経営責任者の指揮の下で適時・適切な施

策を立案・実施し、事業部長等は、業務改善を自ら実行するだけにとどまらず、的確な指示等を行い、傘下の監査実施者に対して適切な対応を促す必要がある。

また、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、事業部長等とともに、改善状況をモニタリングするための実効性あるシステムを構築することに加えて、検証の結果、改善策の浸透状況や実効性に問題が認められた場合には、速やかにその解消に向けた適切な対応を行う必要がある。

このような大手監査法人における業務改善の取組の実施に当たっては、法人全体に対して不備の改善を一律に指示するといった形式的な取組にならないよう留意すべきである。そのためには、検出された不備の傾向や原因を十分に分析し、その上で業務改善の対象領域（例えば、ある事業部や従たる事務所、会計上の見積りや不正対応等の監査項目、上場準備会社に対する監査など）を特定し、当該領域に適した効果的な改善策を重点的に実施するなど、メリハリを付けた実効的な取組を行うことが重要である。

事例１）改善状況の確認

- ① 当監査法人は、前回審査会検査で指摘された不備の改善を図るため、社員及び専門職員に対する周知研修等の施策を実施したほか、モニタリング担当者向け研修の実施等により、主なモニタリング対象項目ごとの留意点を伝達して、モニタリングの徹底を図っている。

しかしながら、品質管理本部は、モニタリング対象監査業務の選定に当たり識別した監査リスクに係る情報を、一部のモニタリング担当者に十分に説明していないほか、一部のモニタリング担当者から受ける報告を詳細に検討していないことから、監査チームにおいて監査手続が十分に実施されていない状況をモニタリングの過程で適切に把握していない。

（品質管理基準報告書第１号第１５・１６項）

NEW

- ② 当監査法人は、外部検査等における指摘事項に対する改善施策の一つとして、会計上の見積りを中心とする重要な監査領域について、監査モニタリングを実施している。

しかしながら、当該施策の所管部署は、監査モニタリングを経て監査計画時に立案されたリスク対応手続が確実に実施されたかどうかの確認を十分に行っておらず、一部の監査業務において、監査モニタリングの実効性が確保されていない。

（品質管理基準報告書第１号第１５・１６項）

事例２）監査リスク情報の収集

品質管理本部は、被監査会社の監査上のリスクに関する質問書を監査チームに送付し、個別の監査業務における監査リスクへの対応に係る情報を収集している。また、収集した情報に基づき、必要に応じて監査チームに対して指示を行うことにより、リスク対応の改善を促している。

しかしながら、監査チームからの情報収集は、監査リスクの程度にかかわらず、全ての監査業務において同一の情報を収集する態勢となっており、リスクに見合った情報を収集していない。

(品質管理基準報告書第1号第15・16項)

2. 品質管理システムの運用

着眼点

大手監査法人においては、品質管理システムの整備についての不備は、近年、ほとんど検出されていないものの、個別監査業務では依然として不備が検出されている。審査会では、その原因として、品質管理態勢の形式（組織・手続）は整備されているものの、その運用面に何らかの不備があると考えている。

そのため、審査会検査においては、監査法人が自ら整備し運用している品質管理のシステムが、各監査チームの実施している監査の品質の確保・向上につながらず、結果として監査上の不備の発見・防止に至らない状況となっていないかといった観点から、個別監査業務に関連する品質管理システムに関して、運用上の不備の有無を検証している。

なお、近年、上場会社の監査人交代の件数や新規上場国内会社数は高い水準で推移している。上場会社などの大規模な会社の監査契約や、金融商品取引法第 193 条の 2 第 1 項の規定に準ずる監査の契約を新規に締結するに当たっては、監査の品質の合理的な確保を行うため、監査時間、監査実施者の人的資源、監査報酬の水準などに関する十分な検討が必要である。

そのため、審査会検査においては、契約リスクの評価に加え、監査の品質を合理的に確保できているかという観点から、監査時間、人的資源、監査報酬の水準などに関する検討を十分に行っているかという点に留意して検証している。

検査結果の概要

品質管理システムの運用面に関して、審査会検査では、監査調書の査閲、審査及び定期的な検証といった分野で多くの不備を指摘している。具体的には、査閲を行う監査責任者等、審査担当者及び定期的な検証の担当者が、被監査会社を取り巻く環境変化や被監査会社の実態、あるいは監査チームの実施した監査手続を十分に理解せず、個別監査業務の不備を発見できていない状況が多く見受けられる。

それらの不備の発生原因としては、監査責任者や審査担当者など、社員間において監査の品質に対する意識や品質管理に関する能力に格差があり、その格差を品質管理部門が十分に把握できておらず、結果として、適切な監査責任者や審査担当者が配置されていないことや、監査チームが本部への専門的な見解の問合せを適時に実施していないなど、監査の品質の確保に関して主体的に行動していないことなどが挙げられる。

（評価できる取組）

監査法人における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

監査事業部の品質管理担当者が、業務執行社員が期中に識別した個別監査業務の重要な虚偽表示リスクについて、審査担当者の見解を確認するとともに、リスクが高いと判断した領域について審査本部に伝達している。また、審査本部では、監査チームのリスク対応の状況を検討するとともに、必要に応じて監査チームに本部審査を受けるよう要請している。この仕組みを年に 2 回、継続的に運用することにより、上場会社の個別監査業務におけるリスク

の高い領域について、審査本部が早期に対応することを可能にしている。

求められる対応

監査責任者は、監査チームのメンバーの能力や経験を勘案した上で、メンバーを指揮、監督し、監査業務を十分かつ適切に遂行できるように導く責任を有していることを認識し、監査計画段階から監査意見の形成まで主体的に関与する必要がある。具体的には、監査の実施過程において、監査補助者に対する適切な指揮及び監督を通じて、監査の進捗状況、重要事項を的確に把握するとともに、監査調書の深度ある査閲を行い、監査意見の表明に先立ち十分かつ適切な監査証拠が入手されていることを確かめる必要がある。

また、審査担当者は、重要な事項について、監査手続及び監査調書に記載された監査証拠を客観的に評価し、監査意見の形成過程に問題がないことを確認するなど、監査業務が十分かつ適切に実施されていることを十分な時間をかけて検討する必要がある。

そのために、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、査閲を行う監査責任者や審査担当者等が適切に業務を実施できるよう態勢を整備する必要がある。

具体的には、各社員の監査の品質に対する意識、品質管理に関する能力及び被監査会社の企業環境に基づく監査リスクを把握した上で、適切な監査責任者や審査担当者等を選任するとともに、例えば、監査責任者を原因とする業務改善の実施上の不備が検出された場合には、法人全体として品質管理に関する監査責任者の能力の再評価を行い、能力に応じた適切な配置、監査責任者に対する再教育等を実施するなどの措置を講じることが考えられる。

また、大手監査法人では、監査及び関連する業務を効果的かつ効率的に実施するため、監査手続が記載されている電子監査調書や、審査や定期的な検証に利用されるチェックリスト等のコンテンツが活用されているほか、監査実施上の困難な問題に関して、本部で協議し助言・解決を行う相談機能や審議制度などが整備されている。このようなシステムは、法人全体において監査の品質を一定水準にするために役立つ一方、監査チームが監査の品質に関して主体的に検討する意識を低下させる側面もある。

最高経営責任者及び監査責任者を含む監査チームは、上記のようなシステムの利点と限界を十分理解した上で、品質管理システムの整備運用に努める必要がある。

事例 1) 監査業務の監督及び監査調書の査閲

NEW

- ① 業務執行社員は、被監査会社の状況に重要な変更がないため、前年度と同様の監査手続を実施すれば足りる、あるいは、十分な経験を有する監査補助者により適切な手続が実施されているものと考えていた。

そのため、業務執行社員は、財務諸表等の開示や過年度からの会計処理の会計基準等への準拠性の検討等に際し、監査補助者に対して、実施すべき監査手続について適切な指示を行っていないほか、監査補助者が実施した監査手続について、関連する監査調書の査閲を十分に行っていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 31 項、監査基準報告書 220 第 14・15・16 項)

- ② 業務執行社員は、企業及び企業環境の理解、過去の監査経験等から、相対的にリスクが低いと判断した領域や、被監査会社との事前の協議等で会計処理に問題がないとの心証を得た領域については、想定した結論と監査調書上の結論が一致していればよいと考えたこと、また、監査補助者を過度に信頼していたことから、適切な指示・監督及び査閲を実施していない。

(品質管理基準報告書第1号第31項、監査基準報告書220第14・15・16項)

《留意点》

期末監査等の限られた時間の中で適切に監査業務を行うため、監査責任者は、監査補助者に対して具体的な指示を行うとともに、適宜その実施状況を監督することが求められる。

また、監査責任者等が適切な監査調書の査閲を行うためには、査閲する監査調書の内容、時期、範囲を適切に計画する必要がある。

事例2) 審査の実効性の確保

-  ① 審査担当者は、監査チームが、被監査会社の事業内容を十分に理解した上で、適切に監査計画を策定しているものと思い込んでおり、客観的な立場から、監査チームの策定した監査計画を批判的に検討する意識が不足していた。

その結果、審査担当者は、不正リスク対応手続に関する不備を審査において指摘できていない。

(品質管理基準報告書第1号第36・37項、監査基準報告書220第19・20項)

- ② 品質管理本部は、事業年度の途中で新たに重要なリスク情報を識別した監査業務の審査担当社員について、監査業務のリスクに応じた適格性を改めて検討していない。

(品質管理基準報告書第1号第38項)

事例3) 定期的な検証の実効性

-  ① 定期的な検証の担当者は、検証範囲の決定に際し、監査チームが重点監査項目とした領域を踏まえた上で、重要な虚偽表示リスクが比較的高い領域を検証範囲に含める意識が不足していた。また、検証範囲に含めた項目に関する監査チームの判断や実施した監査手続について、批判的な検証を実施する意識が不足していた。

その結果、定期的な検証の担当者は、収益認識会計基準の適用に伴う会計処理の検討や会計上の見積りの監査に関する不備を指摘できていない。

(品質管理基準報告書第1号第47項)

- ② 定期的な検証の担当者は、チェックリストのチェック項目に対応した監査調書の有無は確かめているものの、監査チームによるリスク対応手続の十分性について、深度ある

レビューを実施する意識が不足している。そのため、会計上の見積りの監査や関連当事者取引の検討に関する不備を発見できていないなど、実効性のある検証となっていない。
(品質管理基準報告書第1号第47項)

《留意点》

審査及び定期的な検証においても、査閲と同様、口頭のコミュニケーションだけではなく、監査調書を通じた検討を行うことで、監査チームによる説明の内容が十分かつ適切な監査証拠によって裏付けられているかを客観的に評価する必要があることに留意すべきである。

また、グローバルレビューを定期的な検証の中心と位置付けている監査法人においては、当該グローバルレビューで日本の監査の基準における要求事項に対応する検証を網羅的に行えているか、行えていない懸念があるときは何らかの補完的措置を講じる必要があるかについて、改めて確認すべきであることに留意が必要である。

事例4) 法人外部に提出する資料等における公認会計士資格に関する虚偽記載

- ① 当監査法人は、一部の被監査会社に対し、当該被監査会社の監査に従事する職員のうち、公認会計士として登録されていない者を公認会計士とする虚偽の記載がされた監査契約書、監査計画説明書及び監査結果説明書を提出している。

また、当監査法人は、所管の財務局長に対し、公認会計士の人数又は従事時間が過大に記載された監査概要書を提出している。

そのほか、当監査法人は、一部の被監査会社に対し、有価証券報告書の「監査業務に係る補助者の構成」欄に記載すべき公認会計士の人数について、誤った情報を伝達している。その結果、当該被監査会社は、有価証券報告書において公認会計士の人数を過大に開示している。

(品質管理基準報告書第1号第15項、監査基準報告書220第7項、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第5条第1項)

- NEW ② 当監査法人は、修了考査の合格者であって公認会計士としての登録が未了であった者、及び修了考査に合格していない者に対し、公認会計士である旨の記載がされた名刺を発行している。

(品質管理基準報告書第1号第15項、監査基準報告書220第7項、法第48条)

事例5) 被監査会社情報(大会社等)の登録漏れ

NEW 当監査法人は、内部規程において、社会的影響度の高い事業体(以下「PIE」という。)及びPIEに準ずる事業体に係る監査証明業務を対象に、追加的な審査を受審する必要があることを定めている。また、当監査法人は、被監査会社の大会社等への該当性に関し、大会社等の登録情報や、資本金や負債総額を含む被監査会社の財務情報等が入力されたデータベースにより管理しており、毎年一定の時期に、各監査チームに対し、当該データベースへの入力・更新作業を指示している。

しかしながら、上場被監査会社の 100%子会社である非上場被監査会社に係る監査業務において、業務執行社員は、当該被監査会社は大会社等の要件を満たしていたにもかかわらず、データベースにおいて大会社等として登録されていないことを看過しているほか、内部規程で定められている追加的な審査を受審していない。

加えて、当監査法人は、データベースへの入力誤りや大会社等としての登録漏れを防止するために必要な措置を十分に講じておらず、大会社等としての登録漏れを適時に発見できていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 15・34 項、監査基準報告書 220 第 7 項)

《留意点》

被監査会社が PIE に該当するか否かは、監査業務の主要な担当社員等の関与期間の上限や、監査役等とのコミュニケーションの範囲に影響を与えるなど、広範囲に影響があるため、監査事務所として誤りが生じない態勢を構築することが必要である。

事例 6) 監査役等とのコミュニケーション

- ① 当監査法人と同一のネットワークに属する被監査会社の構成単位の監査人は、被監査会社の構成単位に対して監査及び監査以外の業務を提供している。

しかしながら、監査補助者は、監査の基準の理解が不足しており、また、業務執行社員は、監査役会に提出した監査結果の概要報告書の査閲を十分に実施しなかったため、当該業務に係る報酬に関する情報を、被監査会社の監査役に対して書面により通知していない。

(監査基準報告書 260 号第 15・18 項)

NEW

- ② 監査チームは、会社法監査報告書の発行後に、被監査会社の監査役等に対し、会社法監査に係る監査結果説明を実施し、ア) 会社法監査に係る経営者確認書の草案に関する記載内容を説明している。また、金融商品取引法監査に係る監査報告書を発行する前に、再度、監査結果説明を実施し、イ) 被監査会社グループに対する監査及び非監査業務の報酬に関する情報を説明している。しかしながら、監査チームは、会社法監査報告書の発行前の適時のタイミングで、上記ア) 及びイ) に関する監査役等とのコミュニケーションを実施していない。

(監査基準報告書 260 第 14・15・20 項)

《留意点》

監査の基準(監査基準報告書 260 など)において、監査役等とのコミュニケーションが要求される事項等が具体的に記載されているため参照されたい。当該コミュニケーションは、監査報告書発行前の適時のタイミングで行う必要があること、被監査会社が PIE の場合、当該コミュニケーションを行う範囲が拡大することに留意する必要がある。

事例 7) 情報管理

NEW

当監査法人は、内部規程等において、顧客、取引先企業の従業員を含めた個人情報の適切な取扱いについて定めている。当該内部規程等では、被監査会社から入手した個人情報に関し、個人の識別が必要とされる場合を除き、調書化に際し、削除、黒塗り等の対応を行うべきことを定めている。

しかしながら、審査会検査で検証対象とした個別監査業務の大部分において、個人識別可能情報に関し、削除、黒塗り等の措置が講じられていない監査調書が認められており、当監査法人においては、個人情報保護に関する取扱いが徹底されていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 45 項、監査基準報告書 220 第 7 項)

[準大手監査法人及び中小規模監査事務所]

1. 業務改善への取組

着眼点

審査会検査は、原則として品質管理レビューに関する報告を踏まえて実施されるものであり、前回審査会検査や品質管理レビュー等における指摘事項に対する改善状況について重点的に検証している。具体的には、過去の指摘事項に対する原因分析の状況や、それを踏まえた施策などの業務改善の取組状況を確認するとともに、個別監査業務の検証を通じて、監査事務所の業務改善の実効性を確認している。また、業務改善の取組に問題が認められた場合、その原因・背景となる業務管理態勢上の問題点の把握に努めている。

検査結果の概要

業務改善の取組において、以下の事例に示すとおり、品質管理レビューでの指摘事項の改善に向けた取組が十分に実施されておらず、複数の指摘事項について、改善措置が未実施又は改善が不十分となっている監査事務所がみられる。

それらの発生原因としては、以下のようなことが考えられる。

- ・ 品質管理担当責任者等が、改善勧告事項の発生原因を分析する必要性を認識しているものの、直接的な固有の原因分析にとどまり、品質管理態勢や業務管理態勢などにある根本原因を分析することの必要性や分析の方法を十分に理解していないこと
- ・ 監査事務所において、監査業務全体を対象として業務改善を図るという姿勢が欠けていること
- ・ 指摘事項の改善に関し、実効性のあるモニタリングを実施する態勢を構築していないこと
- ・ 監査事務所の規模に照らして、改善施策を実行する部門の人員が不足していること

また、監査調書の査閲を行う監査責任者、審査担当者や定期的な検証の担当者等が、自らの業務の趣旨を十分に理解せず、監査調書の形式的な査閲やチェックリストの形式的な実施により、業務を完了させている状況が数多くみられる。くわえて、監査業務に係る知識等の習得などを監査実施者に任せきりにし、監査事務所が主体となって、監査実施者の適性の維持・向上や能力開発等を行っていないことなどから、監査実施者が、監査基準報告書等の監査の基準で要求される手続の水準を十分に理解していないことも多い。この結果、個別監査業務に内在している同一・同様の不備を発見できず、業務改善が行われていないと判断される事例も多くみられる。

(評価できる取組)

評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

NEW

- ・ 最高経営責任者をリーダーとする組織横断的な監査品質向上プロジェクトの設置
- ・ 最高経営責任者による、全ての監査業務に対する指摘事項等の改善状況の直接の確認

- ・ 品質管理担当社員による、監査意見表明前における監査調書のモニタリング
- ・ 事前審査制度の導入など、監査における問題点を早期に発見できる態勢の構築
- ・ 監査チームごとのディスカッションによる業務改善事項の理解と対策の周知
- ・ 論点ごとに専門委員会を設け、監査補助者を含めたメンバーで原因分析や改善施策の協議を行い、その結果を法人の品質管理部門にフィードバックする態勢の構築

求められる対応

監査事務所においては、審査会検査や品質管理レビュー等での指摘の趣旨を踏まえて、改善すべき範囲や内容を十分に理解した上で、指摘事項に対する改善措置を具体的に策定し、実施する必要がある。この点について、最高経営責任者がリーダーシップを発揮し、改善措置の策定段階では不備が発生した根本原因を分析した上で当該原因の解決のために実効的な改善措置を策定すること、改善措置の実施の段階では広く組織の末端まで改善措置の内容を正しく理解させることが重要となる。また、指摘された個別監査業務のみならず、他の個別監査業務においても同一・同様の不備が存在しないか確認するとともに、監査事務所として策定した改善措置が適切に実施されているかについて、十分に検証し、監査事務所全般において業務の改善を図る必要がある。

事例１）改善のための具体的な手続の策定・実施

- ① 当監査事務所は、品質管理レビューでの指摘事項の原因は、ア）監査の基準の理解不足、イ）監査の基準の要求水準の理解不足、ウ）職業的専門家としての懐疑心の不足であるとしている。

しかしながら、当監査事務所は、上記ア）からウ）までの事象が生じた根本原因の分析を実施していない。

（品質管理基準報告書第１号第１５・１６項）

- ② 当監査事務所は、審査会検査での指摘事項の根本原因について、業務執行社員の監査への関与不足を識別し、業務執行社員の主導による監査リスクの検討を監査チームで行う改善対応を実施している。また、品質管理部門は、当該改善策の浸透状況について定期的な検証などを通じて確認している。さらに、最高経営責任者は、構成員とのコミュニケーションの機会を通じて、業務執行社員の監査への関与の重要性を継続的に発信している。

しかしながら、当該改善施策を継続し事務所全体に浸透させるための品質管理部門の人員が不足しており、指摘事項に対する改善対応は不十分なものとなっている。また、業務執行社員は、品質管理レビュー等を踏まえて改定した監査調書の様式を過度に信頼しており、監査への関与に関する意識が十分に改善されていない。

（品質管理基準報告書第１号第３１・Ａ３０・Ａ３１項、監査基準報告書２２０第１４・１５・１６項）

事例 2) 改善のための具体的な方針・手続の周知

品質管理担当責任者は、品質管理レビューでの指摘事項や事務所として策定した改善計画を定期的な検証のチェックリストへ反映しているものの、指摘が発生した原因や改善計画の趣旨の説明を職員に対して実施しておらず、また、非常勤職員に対しては指摘事項の内容を郵送するのみであるなど、改善のための具体的な方針・手続の周知徹底を図っていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 15・16 項)

事例 3) 改善状況の確認

- ① 当監査事務所は、合併を行うに当たり、被合併監査事務所の監査の品質管理のシステムの状況を把握することを目的とし、被合併監査事務所の品質管理担当とのミーティングや審査会検査等の検査結果の閲覧等を実施している。

しかしながら、品質管理担当責任者は、被合併監査事務所が審査会検査等で多くの不備の指摘を受けていたことを認識しながら、その不備の内容や原因を具体的に把握・分析していないなど、被合併監査事務所の品質が受け入れ可能なものかを十分に評価していない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 15・16 項)

- ② 当監査事務所は、外部検査等での不備事項を踏まえた監査実施上の留意点について、研修により専門要員に対して周知しているほか、不備事項を記載した「不備事項対応表」を作成し、業務執行社員による自己点検を行わせるとともに、当該自己点検結果について、審査担当社員による確認を実施させている。

しかしながら、業務執行社員及び審査担当社員は、不備事項対応表に記載された自己点検項目を形式的に確認するのみで、不備事項の有無に関し、深度ある検討を実施していない。

また、当監査事務所は、当該自己点検は特定の決算期に係る監査業務を対象として実施しており、対象外となった決算期に係る監査業務については自己点検を実施していない。

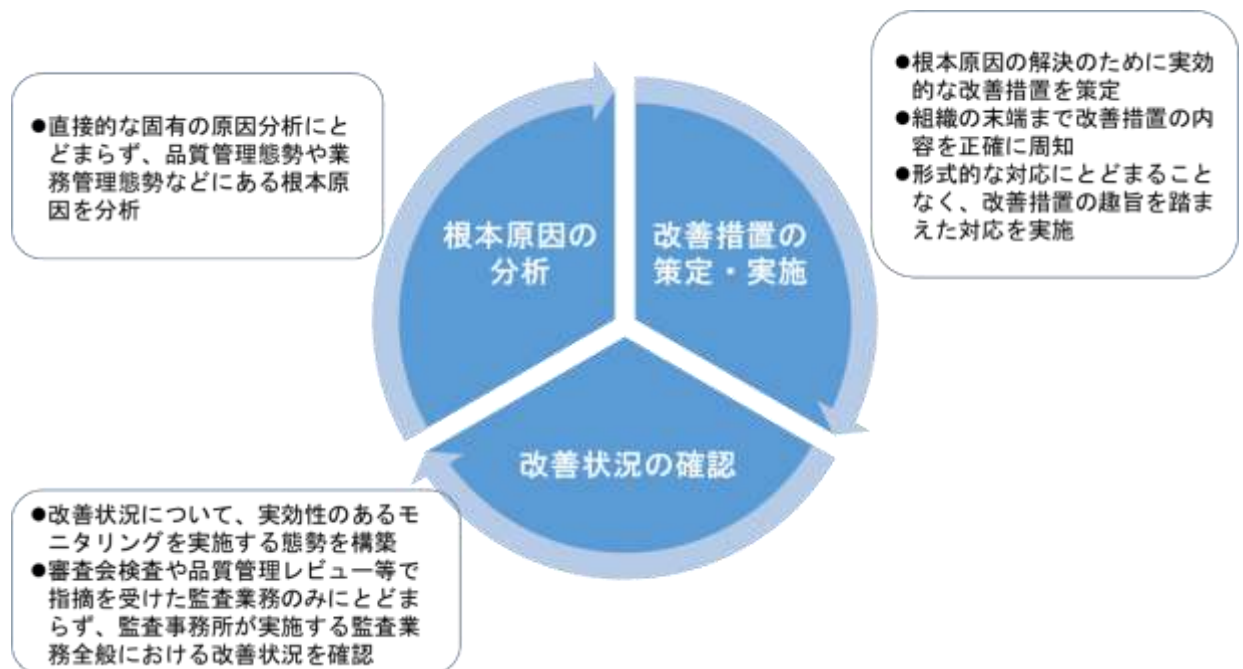
(品質管理基準報告書第 1 号第 15・16 項)

《留意点》

上記事例は、過去の審査会検査や品質管理レビューでの指摘事項と同一・同様の不備事項が認められた監査事務所における事例である。これは、不備事項が発生した根本的な原因を特定し、その原因の解消や改善を図らずに、単に不備事項の周知や改善チェックリスト等を使用するなど、形式的な改善対応を実施したことに起因する。したがって、品質管理担当責任者は、指摘された不備事項そのものの内容を監査チームに周知するだけでなく、監査手続を改善するための具体的な指示を検討する必要があること、改善チェックリスト等を使用する場合には、品質管理担当責任者や監査責任者は、指摘の趣旨やそれに基づく改善すべき手続の範囲を踏まえて改善状況の点検を行う必要があることに

留意すべきである。（【図3】参照）

【図3】参考イメージ 業務改善への取組



2. 内部規程の整備・運用及び法令諸基準の遵守等

(1) 内部規程の整備・運用

着眼点

審査会検査においては、監査事務所における内部規程の整備、周知及び運用状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査の品質を合理的に確保するために、監査事務所の規模・実態等を十分に考慮した内部規程を整備しているか。
- ▶ 内部規程の制定・改定の際に、規程間の整合性を十分に確認するほか、法令諸基準の改正等に応じて、随時内部規程の見直しを行うなどして、その適切性の確保に努めているか。
- ▶ 品質管理担当責任者等は、監査実施者（非常勤の監査実施者を含む。）やその他の職員に対し、内部規程を確実に伝達し、また、必要に応じて、口頭での説明を行うなどして、その周知を徹底しているか。
- ▶ 品質管理担当責任者等は、監査実施者による内部規程の遵守状況を適時に把握するなどして、その遵守状況を検証しているか。

検査結果の概要

内部規程の整備・運用において、以下の事例に示すとおり、内部規程の運用だけでなく整備においても不備がみられる。

これらの不備の発生原因としては、監査事務所に適用される法令諸基準の理解が不十分であること、監査事務所の実態等に応じた修正を行うことなく、協会が提供する「監査の品質管理規程」の雛形をそのまま内部規程として採用していること、過去において問題となったことがないことから規程の見直しは必要ないと考えていることなどが挙げられる。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

監査マニュアルの個々の規定に対し、関連する監査基準報告書の要求事項を付記することで、両者の関係の理解を促進しており、当該監査マニュアルを用いて、監査の基準が求める監査上の対応の水準についての教育を実施している。

求められる対応

監査事務所においては、内部規程が、法令諸基準に準拠した上で各監査事務所の規模と実態に即したものとなっているかについて改めて検証し、必要に応じて内部規程の見直しを行っていくべきである。また、実態に即した業務フローを確立するなど、内部規程の適切な整備、周知及び運用に向けた業務管理態勢を構築する必要がある。

事例 1) 内部規程の整備（定款・組織規程）

最高経営責任者は、当監査事務所が過去に合併を行って以降、現在までの法人運営に問題がないと考えていることから、規程整備の要否の検討や、現状の規程の記載が規模・実態等を十分に考慮したものになっているかの観点からの見直しを行っていない。その結果、社員総会の審議決定事項について、定款で「当監査事務所の業務にかかる重要な事項」と定めているのみで、「重要な事項」の具体的な例示や指針を規程等で定めていない。

また、組織規程がなく、品質管理担当部門や審査担当部門等の品質管理に関連する組織の関係、重要な会議の目的、役割、位置付け等を定めていない。

（品質管理基準報告書第 1 号第 17・18 項）

事例 2) 内部規程の整備（社員会）

当監査事務所は、経営及び業務に関する重要事項の意思決定を行う機関として、全社員を構成員とする社員会を設けている。

しかしながら、当監査事務所は、社員会での決議事項や決議の方法等について、具体的に明文化して定めていないほか、社員会で決議したとする事項について、審議の過程や決議の内容を記録として残していないなど、社員会を適切に運営するための態勢が整備されていない。

（法第 34 条の 13）

事例 3) 内部規程の周知

NEW

当監査事務所は、品質管理規程において、「品質管理担当責任者は、品質管理に関する方針及び手続を本規程等に文書化し、専門要員に配付し、新規採用時及び本規程等更新時にその内容、達成すべき目的、及び個々人が品質に関して責任を有することを説明しなければならない」旨を定めている。

しかしながら、当監査事務所は、品質管理規程を含む諸規程を監査事務所内のキャビネットに備え置くにとどまり、品質管理担当責任者は、品質管理規程等を専門職員へ配付していない。また、品質管理担当責任者は、専門職員の新規採用時及び品質管理規程等の新設・改訂に際し、その内容、達成すべき目的等を専門職員へ十分に周知していない。

（品質管理基準報告書第 1 号第 15・16 項）

事例 4) 内部規程の運用（定年規程）

NEW

当監査事務所は、社員定年を 65 歳とする旨を定年規程に定めている。

しかしながら、定年を過ぎた社員について、定年延長の決議を行うことなく、社員会への出席を認めるほか、社員登記を存続させるなど、定年規程に従った処遇を実施していない。

(品質管理基準報告書第1号第15項)

事例5) 内部規程の運用(専門的な見解の問合せ)

当監査事務所は、「監査・品質管理マニュアル」において、専門的な見解の問合せを実施する場合には、所定の様式に、問い合わせる事項の論点、事実関係等を記載する旨を規定している。

しかしながら、当監査事務所は、監査チームが専門的な見解の問合せを実施すべき事項を識別した際の具体的な報告手続を定めていないほか、事務所内外の適切な専門的知識、経験等を有する者を特定していないなど、専門的な見解を得るための具体的な手続を定めていない。

(品質管理基準報告書第1号第33・F33-2項)

《留意点》

協会等が提供する雛形が充実してきたこともあり、規程が存在しないなどの整備上の不備に対する指摘は減少してきているものの、雛形をそのまま採用し、監査事務所の実態に即した規程となっておらず、実際には機能していないといった運用面の問題が散見されている。そのため、監査事務所が自ら整備した規程と実際の運用状況に乖離がないかを、定期的に確認することに留意が必要である。

上記事例のほか、以下の不備が指摘されている。

- ・ 外部から寄せられた不正リスクに関連する情報を受け付ける窓口を設けておらず、外部からの不正リスクに関連する情報に対応するための制度を具体的に定めていない。
- ・ 監査計画の策定等の基礎となる監査実施者の執務実績時間を集計・管理する態勢を整備していない。
- ・ 監査マニュアルにおいて、内部統制の運用評価手続を実施することなく実証手続のみで監査証拠を入手する監査戦略について、実施の要件や実証手続の種類及び範囲に関する指針を定めていない。
- ・ 非監査業務の契約を締結する際、内部規程で定められた手続(全社員への通知及び審理)を行っていない。

(2) 法令諸基準の遵守

着眼点

公認会計士及び監査事務所に対しては、公認会計士法、その他の法令諸基準において、業務の適切性を確保するなどの観点から、各種の制限、義務等が課されている。審査会検査においては、関連する法令諸基準の遵守状況や遵守に向けた業務管理態勢の整備・運用状況等について検証している。

検査結果の概要

法令諸基準の遵守という観点では、社員の競業禁止の遵守のための規程の不備のほか、監

査業務の主要な担当者のローテーションに係る不備、不適切な検査対応、公認会計士資格に関する虚偽記載などが見受けられる。

それらの不備事項の発生原因としては、品質管理担当責任者等が、法令諸基準を十分に理解していないことや、法令諸基準の遵守状況の確認が必要とされる各業務について、当該確認作業に係る実施担当者や業務フローを、明確かつ具体的に定めていないことなどが挙げられる。

求められる対応

監査事務所においては、常に公認会計士の使命と職責を自覚し、法令諸基準を遵守する組織風土を醸成する必要がある。また、法令諸基準の遵守状況の確認が必要とされる業務を特定し、当該確認作業に係る実施担当者を選任するなどして、法令諸基準を遵守するための適切な業務管理態勢を構築する必要がある。

事例 1) 社員の競業の禁止

当監査事務所に所属する特定の社員は、当監査事務所の社員就任前より継続して、自身の個人事務所においても当監査事務所の業務の範囲に属する業務（監査業務）を行っており、社員の競業の禁止を規定した公認会計士法に違反している状況にある。また、当監査事務所は、当該社員が同法に違反している状況を看過している。

（法第 34 条の 14 第 2 項、品質管理基準報告書第 1 号第 19 項）

事例 2) 監査業務の主要な担当者のローテーション

当監査事務所は、品質管理規程等において、監査業務の主要な担当者（監査責任者、審査担当者、監査業務の重要な事項について重要な決定や判断を行うその他の者）の長期間の関与に関して、公認会計士法上の大会社等の監査業務については 7 年、大会社等以外の監査業務については 10 年で交代することを定めている。

しかしながら、最高経営責任者兼品質管理担当責任者は、独立性に関する法令等の理解が不足していたことから、大会社等の監査業務に監査補助者として従事した社員が監査責任者と同程度以上の監査時間をかけて関与している状況において、当該社員が監査業務の重要な事項について重要な決定や判断を行うその他の者に該当するか否かの検討を行っていない。また、一部の業務執行社員は、規程等で定めた大会社等以外の監査業務に関する長期間の関与の方針を逸脱しており、10 年を超えて関与している。

（法第 24 条の 3、公認会計士法施行規則第 9 条第 3 項、独立性に関する指針第 1 部第 139 項、品質管理基準報告書第 1 号第 24 項）

事例 3) 不適切な検査対応

当監査事務所は、一部の社員及び職員が、事後的に品質管理関連資料を作成し、あるいは事後的に作成した監査調書を監査ファイルに差し込むなどした上で、その旨を秘して検査官に検査関連資料として提出した。

(法第 26 条・28 条の 3・34 条の 14 の 3)

事例 4) 品質管理レビューへの対応

NEW

当監査事務所の品質管理担当責任者は、当監査事務所の社員及び職員に対して、協会の品質管理レビューにおける対象監査業務に係る監査調書に関し、監査報告書の発行日以降、監査ファイルの最終的な整理完了前までの期間において、その追加作成、修正、更新等を行うことを慫慂又は許容するものと解し得る発言を行った。

(品質管理基準報告書第 1 号第 17・A4 項)

事例 5) 専門職員の入力執務時間

当監査事務所の専門職員は、勤怠管理システムへ執務時間の入力を行うこととしている。

しかしながら、当監査事務所では、専門職員の執務時間が法定休日を含め勤怠管理システムに入力されていない事例が多数認められるほか、監査概要書等に記載された従事時間が過少なものとなっている事例、法定休日における執務時間が勤務日における執務時間として入力されている事例が多数認められているにもかかわらず、専門職員全体での入力執務時間の正確性を確保するための是正措置が講じられておらず、専門職員の執務時間について適切な管理が実施されていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 15 項、監査基準報告書 220 第 7 項、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第 5 条第 1 項)

事例 6) 法人外部に提出する資料等における公認会計士資格に関する虚偽記載

当監査事務所は、一部の被監査会社に対し、当該被監査会社に係る監査に従事する職員であって、公認会計士として登録されていない者の資格を公認会計士とする虚偽の記載がされた監査計画説明書を提出している。

また、当監査事務所は、公認会計士としての登録が未了であった者に対し、公認会計士である旨の記載がされた名刺を発行している。

(品質管理基準報告書第 1 号第 15 項、監査基準報告書 220 第 7 項)

《留意点》

上記事例のほか、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 社員の総数の過半数が、公認会計士の登録を受けた後、3 年以上監査証明業務に従事している者であるという要件を満たしていない。

- ・ 監査事務所と競合する業務が行われていないかを把握するための手続や競業に係る具体的な承認手続を内部規程において定めていない。
- ・ 定款における監査事務所の目的に記載された事項と実際の業務内容に齟齬がある。
- ・ 定款変更に関する届出が法定の提出期限内に行われていない。
- ・ 利益相反取引に関する承認が行われていない。
- ・ 社員及び職員の執務実績時間を集計・管理しておらず、監査概要書を適切に作成する態勢を構築していない。
- ・ 監査事務所の関係会社から受託する業務の契約について、承認手続が行われていない。

(3) 情報管理

着眼点

監査実施者は、業務の実施において、日常的に、被監査会社等の機密情報を入手し機密情報が保存された PC を持ち運ぶほか、被監査会社の担当者等との業務上のコミュニケーションに電子メールを利用している。また、監査事務所や外部のサーバーに、電子化された監査調書や調書化する前の電子データを保管している。このため、監査事務所は、IT 環境等にも十分かつ適切に配慮した情報管理体制の整備・運用が求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査事務所における情報管理体制の整備・運用状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、監査事務所が保有する情報の種類等を分析するなどして、情報漏えいのリスクを的確に把握しているか。
- ▶ 監査事務所として、当該リスクに見合ったセキュリティ・ポリシー等の情報管理に係る内部規程を適切に整備・運用しているか。
- ▶ 情報管理に係る責任者は、監査実施者（非常勤の監査実施者を含む。）及びその他の職員が情報管理に係る内部規程を遵守しているかを随時監視するなどして、その遵守を徹底しているか。

検査結果の概要

以下の事例に示すとおり、情報漏えい防止措置を適切に実施していない、業務でインターネットサーバーサービスを利用する場合の取扱いルールを定めていない、非常勤職員に対して情報セキュリティに関する規程を適切に運用していない、監査調書に記載される個人情報適切に秘匿化していないなどの不備がみられる。

なお、不備事例の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ 情報管理に係る責任者が、情報セキュリティに係る内部規程を形式的に整備するだけで、PC 等を利用する監査実施者（非常勤の監査実施者を含む。）に運用を任せきりにしている。
- ・ 情報管理に係る責任者等が、監査実施者は情報セキュリティに関する内部規程を遵守していると過信し、監査事務所における内部規程の運用実態を把握するための措置を

実施していない。

- ・ 情報管理に係る責任者が、自らの職責を適切に理解しておらず、監査事務所の情報機器の使用実態に応じた規程の整備を行っていない。
- ・ 個人情報の匿名化を失念している。
- ・ 情報管理に係る責任者等が、情報セキュリティに対する理解及びその重要性に対する認識が十分ではなく、情報管理体制を適切に整備する必要性を認識していない。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

PC の紛失による情報漏洩リスクを軽減するため、シンクライアント端末による仮想デスクトップ環境 (VDI) を導入するとともに、被監査会社とのデータの授受に外部のクラウドストレージサービスを利用している (監査チームのメンバーと被監査会社だけがアクセスできる個別の専用サイトをストレージ内に設定する方法による。)。外部業者のクラウドストレージサービスの導入に当たっては、導入のリスクを洗い出すとともに、外部業者側で非対応のリスクについて、必要に応じて自ら新たな管理策を講じている。

求められる対応

被監査会社等の機密情報に係る電子化の進展に伴い、膨大な電子データを入手する機会が増加しているにもかかわらず、情報管理体制に関する不備の発生は依然として多い。監査事務所においては、情報漏えいが監査事務所の運営に重大な影響をもたらす可能性があることを十分に認識した上で、各監査事務所における情報機器の利用等の実態に即した適切な情報管理体制の整備・運用を行う必要がある。

なお、外部からの不正なアクセスによるデータの流出やシステムのダウン等を意図した攻撃は、監査事務所にとって経営上のリスクであり、IT 化の進展に合わせて、サイバーセキュリティの強化を確実に行っていく必要がある。

事例 1) 情報セキュリティに関する内部規程の整備・運用

情報管理担当責任者が、求められる情報セキュリティ対策の水準や対象を理解しないまま、形式的にセキュリティ・ポリシー等の策定及びセキュリティ実施状況の点検を行っているため、以下のような不備がみられる。

- ・ セキュリティ・ポリシー等により、情報漏えいを防止するための方針等を定めているものの、情報が漏えいした場合における対応方針や手続等を定めていない。
- ・ 保有データの重要度に応じた分類、保存データのバックアップや暗号化、重要な電子データにアクセスする場合における監査実施者の ID とパスワードの設定が行われていない。
- ・ 監査事務所の全構成員から徴求すべき「セキュリティ・ポリシー遵守状況報告書」が一部の構成員から提出されていない。

- ・ 情報セキュリティ基本方針を含む諸規程について、社員及び職員に対する周知徹底を図っておらず、また、情報セキュリティに関する定期的な教育・研修を実施していない。

（法第 27 条、品質管理基準報告書第 1 号第 15・16 項、品質管理基準報告書第 1 号実務指針第 1 号（令和 5 年 7 月改正前）Ⅲ 1・Ⅳ 2・5）

事例 2）非常勤の監査実施者に対する情報セキュリティに関する内部規程の運用

品質管理担当責任者は、非常勤職員が個人 PC を監査業務で利用する場合、個人 PC に監査業務に係るデータが残っていないかを確認することを「情報セキュリティ規程」において定めているにもかかわらず、「情報セキュリティに係るチェックリスト」を形式的に確認するのみで、実際には当該 PC に監査業務に係るデータが残っていないか確認していない。

（法第 27 条、品質管理基準報告書第 1 号第 15・16 項、品質管理基準報告書第 1 号実務指針第 1 号（令和 5 年 7 月改正前）Ⅳ 2・5・Ⅴ 2）

事例 3）個人情報の取扱い

頻発

当監査事務所は、監査調書の作成マニュアルにおいて、ア）個人情報を含む証憑は、原則、監査調書として保存しないこと、イ）監査調書として保存する場合には、個人を特定できない措置を講ずべきことを定めている。

しかしながら、当監査事務所では、複数の監査業務において、マスキング等の措置が講じられることなく、氏名等の特定個人の識別を可能とする情報が記載された監査調書が認められており、個人情報保護に関する内部規程が適切に運用されていない。

（品質管理基準報告書第 1 号第 45 項、監査基準報告書 220 第 7 項）

《留意点》

事例 2 に記載されているように、非常勤職員が個人 PC を監査業務で用いる場合には、非常勤職員に常勤職員と同じ作業をさせ、扱う情報も同じであれば、常勤職員と同レベルの対策をとる必要があることに留意する。

その他、ファイルサーバーとして、大手インターネット関連会社の提供するインターネットサーバーサービスを利用しているが、業務でインターネットサーバーサービスを利用する場合に必要なセキュリティに関する取扱いルールを定めていない事例などもみられる。サービス提供者の定期的な評価に当たっては、セキュリティ対策の状況の検討を行う必要があることに留意する。

(4) インサイダー取引防止

着眼点

資本市場の信頼性を確保するという重要な社会的使命を担っている公認会計士が、業務で知り得た企業の内部情報を利用してインサイダー取引に関与した場合、公認会計士監査に対する信頼は大きく揺るがされることになりかねない。

また、公認会計士がインサイダー取引に関与した場合には、関与した本人が責任を問われるのはもちろんのこと、所属する監査事務所の信頼性にも大きな影響を与えることにもなり得る。各監査事務所においては、構成員によるインサイダー取引の防止に向けて、実効性ある措置の実施が不断に求められる。

上記を踏まえ、審査会検査においては、インサイダー取引防止体制の整備・運用状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、構成員によるインサイダー取引防止に向けて、実効性ある手続を内部規程により定め、周知しているか。
- ▶ 監査事務所として、内部規程で定められたインサイダー取引防止措置を適切に実施するとともに、必要に応じて、構成員による特定有価証券等の取引に係る確認等の監視措置を実施しているか。

検査結果の概要

以下の事例に示すとおり、協会が提供する「インサイダー取引防止規程」の雛形を参考に内部規程を整備しているものの、当該規程の運用に不備がみられる。

なお、不備事例の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ インサイダー取引防止管理者等が、内部規程に基づき実施すべきインサイダー取引防止措置を網羅的に把握していない。
- ・ インサイダー取引防止管理者等が、構成員によるインサイダー取引防止措置の遵守状況について確認することなく、構成員が関連規程を適切に遵守しているものと思い込んでいる。

求められる対応

監査事務所においては、インサイダー取引が資本市場に与える悪影響についての社会一般の認識が深まっていることを再度認識した上で、当該取引の防止のために、より一層実効性のある対応をとる必要がある。

具体的には、協会公表の「インサイダー取引に関する Q&A」（平成 20 年 9 月 2 日）等を十分に理解し、インサイダー取引防止規程の整備及び運用状況を改めて検証するとともに、インサイダー取引防止体制の強化の要否等についても検討するなど、適切な対応を行う必要がある。

事 例) インサイダー取引防止に係る誓約書の提出

品質管理担当責任者は、全構成員に対し、業務提供先の特定有価証券等の売買等を禁止する旨などを定めた「インサイダー取引防止規程」を遵守するとの「インサイダー取引防止規程遵守誓約書」の提出を義務付けているものの、採用時に提出させているのみで、それ以降、構成員に対する特定有価証券等の取引に係る確認等の監視措置など、インサイダー取引防止措置を講じていない。

(法第 26 条、品質管理基準報告書第 1 号第 19 項)

《留意点》

上記事例のほか、以下のようなインサイダー取引防止に係る内部規程の整備面・運用面における不備事例がみられる。

- ・ 「インサイダー取引防止規程」において業務提供先の特定有価証券等の取引禁止を、また「行動倫理基準」において過大な接待・贈答の禁止等を規定しているのみで、規程を網羅的に整備していない。
- ・ 「インサイダー取引防止規程」において、インサイダー取引について注意を喚起するために、構成員に対して業務提供先を記載したリストの配付を行うことが定められているにもかかわらず、インサイダー取引防止管理者は、業務提供先を記載したリストを配付していない。
- ・ 「インサイダー取引防止規程」に基づき、構成員に対して自己のためにする業務提供先の特定有価証券等の売買等を行わない旨の誓約書の提出を指示しているものの、提出状況を確認していないため、提出が必要な一部の構成員からの入手が漏れている。

3. 職業倫理及び独立性

着眼点

公認会計士による監査が関係者の信頼を得るためには、監査人が特定の利害に関係することなく公正不偏の態度を保持し、財務諸表の適正性について公正な判断を下すことが重要である。このため、監査事務所においては、監査人として公正不偏の態度を保持していることを客観的に示すべく、職業倫理及び独立性に関する方針及び手続を策定することが求められるほか、監査責任者においては、自らが当該方針及び手続を遵守することに加え、監査補助者による当該方針及び手続の遵守状況を確認することが求められる。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査事務所における職業倫理及び独立性について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、独立性の保持が要求される全ての対象者から、独立性の保持のための方針及び手続の遵守に関する確認書を、少なくとも年に1度入手しているか。
また、対象者の区分に応じて、適切な確認手続を実施しているか。
- ▶ 監査事務所として、監査契約の新規の締結や更新に際し、内部規程で定められた独立性の確認手続を実施しているか。
また、監査報告書の発行に際し、独立性の状況に変更がないことを適切な方法で確認しているか。
- ▶ 監査事務所として、独立性の確認手続に際し、確認対象者が独立性の規定に従っているかどうかを判断する上で必要な独立性の規制対象会社の一覧を適時かつ正確に更新する態勢を整備・運用しているか。
- ▶ 監査事務所は、報酬依存度、就職制限、守秘義務、贈答接待等の職業倫理の遵守に関する方針及び具体的な手続を定めて周知し、監査実施者に遵守させているか。
また、監査実施者は、内部規程で定められた職業倫理に関する方針及び手続に従っているか。
- ▶ 監査事務所は、法令上求められているローテーション制度を遵守するために長期間の関与に関する方針及び手続を定め、適切に運用しているか。

検査結果の概要

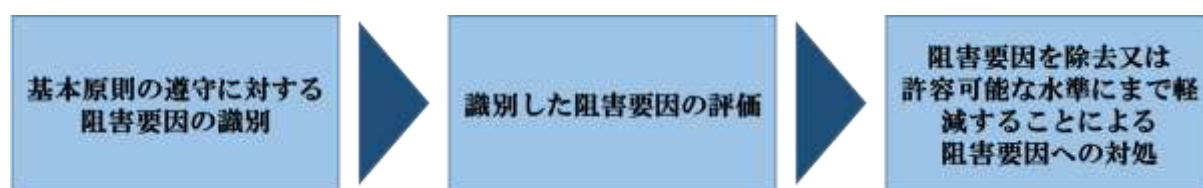
以下の事例に示すとおり、内部規程等で定められた独立性の確認手続を形式的な検討にとどめ、独立性に問題はないと安易に結論付けている、確認手続が網羅的に行われていないなどの不備がみられる。また、独立性に関する法令等の改正に応じた内部規程の更新が行われていないといった不備もみられる。

それらの不備の発生原因としては、品質管理担当責任者等が、独立性の確認手続に関し、実施手順（独立性の規制対象会社の一覧の更新手順を含む。）、実施時期、及び実施担当者を具体的に定めていないことなどが挙げられる。

求められる対応

監査事務所においては、職業倫理及び独立性に係る内容について、依然として不備が発生していることから、監査の信頼性の確保に向けて、協会が公表している「倫理規則」における基本原則を遵守し、概念的枠組みアプローチを適用した上で、適切な業務管理態勢を構築する必要がある。また、独立性の阻害要因の識別、評価及び対処に際しては、実態を踏まえた慎重な検討を行う必要がある。（【図４】参照）

【図４】概念的枠組みのアプローチ



事例１）合議制審査における独立性の確認

NEW

当監査事務所は、合議制審査に係る独立性の確認手続として、審査委員の予定者に対し、口頭で独立性の状況を確認の上、独立性に問題が認められない場合には、「審査依頼書」の「独立性確認」欄に、独立性の確認手続を実施済みであることを記録している。

しかしながら、当監査事務所は、一部の審査委員の予定者に対する独立性の確認手続を実施していない。

（品質管理基準報告書第１号第２０・３８項）

事例２）監査契約の新規の締結に際し実施する独立性の確認

当監査事務所では、監査業務の新規受嘱に係る予備調査を実施するメンバーについては、予備調査の実施前に独立性の確認手続を実施し、これ以外の監査チームのメンバーについては、監査業務の開始前に独立性の確認手続を実施することとしている。

しかしながら、当監査事務所は、独立性の確認に関し、対象者や実施時期等の具体的手続を定めた内部規程を整備していない。そのため、一部の監査業務において、予備調査実施前及び監査業務開始前の独立性の確認手続が実施されていない。

（品質管理基準報告書第１号第２０項）

事例３）規制対象会社一覧表の作成不備

当監査事務所は、独立性の確認手続に際し、独立性の規制対象会社の一覧表を作成し、「独立性チェックリスト」に当該一覧表を添付し確認を行っている。しかしながら、当監査事務所は、当該一覧表の網羅性を確認していないため、複数の規制対象会社について当該一覧表への記載を漏らしている。また、独立性の確認手続において、社員及び職員から入手した回答にチェック漏れがあるにもかかわらず、その理由等を確認しておらず独立性の規定の遵守状況を十分に確認していない。

（品質管理基準報告書第１号第２０・２１項）

事例４）グループ法人の情報入手に対する態勢

当監査事務所は、関係会社等が受嘱した非監査業務（財務デュー・デリジェンス業務等）を関係会社等からの委託により実施している。

しかしながら、当監査事務所は、関係会社等による非監査業務の受嘱について、独立性の保持のための方針及び手続を定めていない。また、当監査事務所による非監査業務の受嘱についても、ア）同時提供禁止業務等への該当性（非監査業務の委嘱者と被監査会社との資本関係の有無、非監査業務の内容等）の検討、イ）非監査業務の提供に当たり適用すべきセーフガードの検討、ウ）監査責任者及び品質管理担当責任者による承認等に関する具体的な手続を定めていない。

（品質管理基準報告書第１号第 20・21 項）

事例５）報酬依存度の算定

当監査事務所は、特定の被監査会社に対する報酬依存度が２期連続して 15%を超えていることから、セーフガードとして当監査事務所に所属しない公認会計士に監査意見表明後のレビューを依頼している。また報酬依存度の計算において、分子には当該被監査会社の監査報酬及びその連結子会社の監査報酬総額を含めている。

しかしながら、当監査事務所は、職業倫理に関する解釈指針における「一定割合を占める場合」及び「15%を大幅に超える場合」の判断基準を定めておらず、当該被監査会社がこれらの場合に該当するかを検討していない。また、当監査事務所は、職業倫理に関する解釈指針に従った関連企業等の判定を行っておらず、報酬依存度の算定時に考慮すべき関連企業等の有無を検討していない。

（独立性に関する指針第１部第 27・220・222 項、職業倫理に関する解釈指針 Q1・Q13）

事例６）業務執行社員の関与期間

最高経営責任者は、業務執行社員として関与した後、継続関与年数の観点から、業務執行社員としての関与を外れている期間に、一部の被監査会社の代表取締役等に対する監査結果報告会に出席している。

しかしながら、独立性担当責任者は、当該事実を把握しているにもかかわらず、最高経営責任者による当該監査結果報告会への出席に関し、監査業務の結果に直接的な影響を及ぼしているかなど、独立性の観点からの検討を実施していない。

（品質管理基準報告書第１号第 20 項）

事例７）依頼人への就職

NEW

当監査事務所は、被監査会社の監査業務に関与していた元社員が、当該被監査会社の役員へ就任予定であることに係る独立性の阻害要因の有無及び重要性に関し、元社員の当該監査業務における業務執行社員としての退任日から被監査会社の役員就任までの期間における監査済財務諸表の発行の有無を確認するのみで、当監査事務所から元社員

への経済的便益等の提供の有無、当監査事務所の元社員に対する債務の有無、及び元社員による当監査事務所の専門業務への関与状況を踏まえた検討を実施していない。

(独立性に関する指針第1部第135・139項)

事例8) 保証業務を紹介されたことに関する紹介手数料等の対価の支払

当監査事務所は、職員に対し、保証業務を紹介した対価として、契約締結に至った保証業務の契約金額の一定割合を手当として支給している。また、新規顧客を開拓し紹介する業務を、外部の取引先に委託して、保証業務の紹介を受けた対価を支払っているが、当該対価の支払は、保証業務に関する紹介手数料等の対価の支払を禁止する倫理規則に違反している。

(倫理規則第23条)

《留意点》

上記事例のほか、以下のような職業倫理及び独立性における不備事例がみられる。

- ・ 報酬依存度を算定する際の分母に、兼業している社員が非常勤取締役を務める会社から受領した報酬等を含めているが、当該報酬を当監査事務所の収入として分母に含めることが妥当か否かを検討していない。
- ・ 監査業務の担当者の長期関与に関する方針及び手続を定めていないほか、ローテーションの適用対象者や、独立性を阻害する要因を取り除くためのセーフガードが必要となる基準を定めていない。

報酬依存度に係るセーフガード

監査意見を表明する会計事務所等の総収入のうち、特定の監査業務の依頼人からの報酬が占める割合（以下「報酬依存度」という。）が高い場合、当該依頼人からの監査及びその他の業務からの報酬を失う事等への懸念は、監査人の自己利益という阻害要因の水準に影響を与え、不当なプレッシャーという独立性を阻害する要因（阻害要因）となる。そのため、当該阻害要因を軽減するため、セーフガードを検討し、実施する必要がある。

<報酬依存度の計算>

報酬依存度の計算方法は、倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」Q410-5-4において、以下のように示されている。詳細については、同ガイダンスを参照されたい。

$$\frac{\text{特定の依頼人及び依頼人の関連事業体から会計事務所等が受け取る総報酬}}{\text{会計事務所等の総収入}}$$

<社会的影響度の高い事業体に対する監査業務におけるセーフガード>

社会的影響度の高い事業体（注）である依頼人に対して監査業務を提供する場合、報酬依存度に関して以下のセーフガード（セーフガードとなり得ると判断した場合）を実施する必要がある。

- 2年連続で報酬依存度が15%を超える又は超える可能性が高い場合
2年目の監査意見を表明する前に、会計事務所等の構成員ではない会員による監査業務に係る審査と同様のレビュー
- 5年連続で上記の状況が継続する場合
5年目の監査意見を表明後に原則として監査人を辞任する。

なお、改正倫理規則において、報酬依存度に係るセーフガードの規程が見直され、社会的影響度の高い事業体に対する監査業務については、監査意見表明後のレビュー（定期的な検証又は協会によるレビュー）は、セーフガードとして認められなくなっていることに留意されたい。

（注）社会的影響度の高い事業体とは、公認会計士法における大会社等及び会計事務所等が追加的に社会的影響度の高い事業体として取り扱うこととした事業体をいう。

4. 監査契約の新規の締結及び更新

(1) 監査契約の新規の締結及び更新に伴うリスクの評価

着眼点

監査事務所として、監査の品質を合理的に確保するためには、監査契約の新規の締結及び更新に先立ち、関与先の誠実性等に関する情報を広範に入手するなどして、契約リスクを慎重に見極める必要がある。万一、被監査会社の企業状況等について安易なリスク評価を行った場合、又は、自らの監査実施体制に関する誤った認識に基づき、監査契約の締結及び更新の可否を判断した場合、監査人としての職責を十分に果たせない結果になりかねないことから、監査契約の新規の締結及び更新に際して、十分かつ適切な情報収集に基づく慎重な判断が必要とされることは明らかである。

このため、監査事務所においては、監査契約の新規の締結及び更新に際し、例えば以下の事項についての検討が求められる。

- ▶ 被監査会社の経営者の誠実性を含め、契約リスクの有無。なお、経営者の誠実性を検討する上で、経営者との面談を実施することは有用である。
- ▶ 監査事務所において、必要かつ適切な人員及び時間を投入し、契約リスクに応じた監査手続が実施可能か否か
- ▶ 特定された契約リスクに適切に対応するために必要な知識、経験及び能力を有する監査実施者の有無
- ▶ 関連する職業倫理及び独立性に関する規程の遵守可能性

特に、被監査会社の経営者の誠実性に係る検討については、各状況に応じて必要と考えられる情報を入手することのほか、問題点が識別された場合は、監査契約の締結及び更新の可否を慎重に検討し、その結論を適切に文書化することが必要である。

さらに、監査契約の新規の締結及び更新の判断に関する方針及び手続に、不正リスクを考慮して契約リスクを評価すること、及び、当該評価の妥当性について、新規の締結時は必ず、更新時はリスクの程度に応じて、監査チーム外の適切な部署又は者により検討することを含めることが求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、各監査事務所における監査契約の新規の締結及び更新について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 契約リスクを評価するための手続が具体的に定められており、契約リスクが適切に評価されているかどうか。
- ▶ 識別された契約リスクが、個別監査業務の監査計画に適切に反映されているか。
- ▶ 監査実施体制を編成する際に、監査事務所が新規に受嘱した監査業務を実施するための適性、能力及び人的資源を有しているかどうかを十分に検討しているか。
- ▶ 契約リスクの評価及び監査事務所における承認が適時かつ適切に行われているか。

検査結果の概要

監査契約の新規の締結及び更新は、監査事務所における経営判断の中核をなす事項であるにもかかわらず、以下の事例に示すとおり、監査契約の新規の締結や更新に際して、監査責任者（予定者）が予備調査や監査業務の引継等により把握した関与先の誠実性などのリスク情報が新規の締結及び更新の承認権者（社員会等）間で共有されておらず適切なリスク評価が行われていない不備や、契約締結に当たり必要となる監査資源について十分に検討していないなどの不備がみられる。また、継続企業の前提に重要な疑義がある状況や事業上の合理性に疑義がある取引を識別していながら、適切なリスク評価を実施していないといった不備もみられる。

それらの不備の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ 監査責任者（予定者）が、慎重なリスク評価及び問題点の解決を適時かつ適切に実施することよりも、監査契約の早期締結及び当該業務への早期着手を優先させている。
- ・ 監査責任者（予定者）において、経営者不正、内部統制監査、会計上の見積り等に関する的確な判断を行うために必要な経験が不足しており、予備調査や監査業務の引継等により把握した事実に基づく契約リスクの評価を適切に実施できていない。
- ・ 社員間で監査契約の新規の締結の可否について議論する際、前任監査人から入手した情報等を基に、監査事務所としてのリスク評価を行うことの重要性を理解せず、監査責任者（予定者）以外の社員において、他の社員が獲得してきた監査業務について、批判的な見地からの検討をしていない。

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 監査契約の新規の締結を検討している対象会社は、前年度に売上の不正が発覚したリスクの高い会社であるため、契約時のリスク評価において、不正防止に係る内部統制の構築状況を慎重に見極める必要があった。このような状況を踏まえ、監査責任者（予定者）は、経営者などの社内の者から情報を入手するだけでなく、実際の内部統制構築に係る社内体制や進捗状況等を把握するために、会社の不正再発防止策に直接関与している外部の有識者と面談するなど、経営者の主張を裏付けるための詳細かつ客観的な情報の収集を行った。
- ・ 新規上場を目指す企業が適切な監査を受けることができる環境を整備するために専門部署を本部組織内に設置している。当該専門部署は、新規上場を目指す企業からの相談窓口、監査チームをサポートすることによる監査の品質の確保、上場準備会社の監査を担う人材育成のための研修の立案・実施の機能を担っている。

求められる対応

監査事務所においては、監査契約の新規の締結及び更新は、監査事務所における経営判断の中核をなす事項であることに十分留意した上で、関与先の誠実性や被監査会社のリスク情報等、予備調査や監査業務の引継等により把握した情報を基に、契約リスクの識別及びその

対応策を監査事務所として検討した上で、監査契約の締結等の可否を決定する必要がある。

なお、近年は、大手監査法人から準大手監査法人や中小規模監査事務所へと、監査人が交代する事例が多く見受けられる。特に、監査人交代の経緯等から、被監査会社の監査リスクが高いと判断される可能性のある場合には、より一層慎重な対応が求められることに留意する必要がある。

また、上場準備会社に対する金融商品取引法第 193 条の 2 第 1 項の規定に準ずる監査の新規契約件数も相当程度に増加しており、内部統制や社内管理態勢などに課題を有している上場準備会社も少なくないことから、上場準備会社との監査契約の新規の締結においては、適切な品質の監査を実施できるかについて、以下の点にも留意して慎重な検討が必要となる。

- ・ 経営者の誠実性について、慎重な評価を行うこと
- ・ 必要かつ適切な監査人員及び時間の確保による被監査会社の契約リスクに応じた監査の実施の可否を検討すること
- ・ 新規上場関連業務の知見を含め、監査の実施に必要な知識、経験及び能力を有する監査実施者を確保すること

さらに、上場準備会社に対する監査業務を継続的に提供できる体制を構築する観点から、新規上場関連業務を担う人材を育成するとともに、関連する知見やノウハウを蓄積・集約することが必要になる。

事例 1) 監査契約の新規の締結時におけるリスク評価手続の実施

- ① 業務執行社員予定者は、過年度の監査において、被監査会社の経理等に係る脆弱な管理体制により監査報告書の提出が遅延したことを把握し、契約リスクを「高」と評価したが、前任監査人への質問により、被監査会社の誠実性に問題がないことを確認したとして、当監査事務所の社員会に対し監査契約の新規の締結の可否を諮っている。

しかしながら、社員会は、業務執行社員予定者が被監査会社の経営者と面談していないにもかかわらず、前任監査人に対する質問結果のみに基づき、被監査会社との監査契約の新規の締結を承認しており、被監査会社の誠実性について十分に評価していない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 25・26 項)

- ② 業務執行社員予定者は、監査契約の新規の締結に際し、当監査事務所が定める規程に基づき、監査契約の新規の締結に係る審査を受けている。

しかしながら、業務執行社員予定者は、新規監査の対象会社が事業上の合理性の検討を慎重に実施する必要がある事業譲受取引等を行っている状況において、これらの取引の事業上の合理性を十分に検討しておらず、また、経営者等の誠実性を十分に検討していない。また、審査担当社員は、監査契約の新規の締結に係る審査において深度ある審査を実施する意識が不足しており、これらの状況を看過し監査契約を承認している。

(品質管理基準報告書第 1 号第 25・26・F26-2 項)

《留意点》

上記事例のほか、前任監査人に対する質問への回答の入手など、監査事務所として必要としている手続を完了する前に契約締結の承認を行っている事例、会計監査人就任承諾後であっても必要な契約リスクの評価手続の結果において問題があれば、就任を撤回すればいいと安易に考え、就任承諾を行っている事例がある。

また、他の監査事務所と合併するケースにおいて、被合併監査事務所が締結している監査業務について十分な検討を行っていない事例がみられる。監査事務所の合併時においても、監査業務の受入手続などの必要な手続を完了し、適切なリスク評価手続が必要であることに留意する。

なお、関与先の誠実性に関する情報の入手方法については品質管理基準報告書第1号（改正後）第A69項の以下の例示も参考に検討する必要がある点に留意する。

- ・ 既存の関与先の場合、該当する場合、現在若しくは過去の業務からの情報又は当該関与先に対して他の業務を行った他の専門要員への照会
- ・ 新規の関与先の場合、職業倫理に関する規定に従って、当該関与先に対し職業専門家としての会計及び監査関連業務を現在又は過去に提供している者等への照会
- ・ 金融機関、法律専門家、関与先の同業他社等の第三者との討議
- ・ 関連するデータベース（知的資源に該当する場合もある。）を利用した背景調査。場合によっては、監査事務所がサービス・プロバイダーを利用して背景調査を実施することがある。

事例2）監査契約の更新時におけるリスク評価手続の実施

監査チームは、被監査会社の監査において、内部統制の開示すべき重要な不備、継続企業の前提に関する注記、大株主との合理性に疑義のある取引など重要な問題を認識したほか、大株主との合理性に疑義のある取引については「不正による重要な虚偽表示を示唆する状況」と認識している。

しかしながら、当監査事務所は、当該被監査会社との監査契約の更新に際し、監査業務の品質を確保することが著しく困難な事項を認識しているにもかかわらず、監査の品質を確保するための手続について十分に検討していない。

（品質管理基準報告書第1号第25・26・F26-2項、監査基準報告書220第11・F11-2項）

《留意点》

上記事例のほか、監査契約の更新に伴う契約リスクを評価する際に、前年度の監査実施時において、経営者から監査に必要な情報を提供されなかったことを識別しているにもかかわらず、監査範囲の制約などの業務の範囲に対する不適切な制限の兆候等の観点から、被監査会社の経営者の誠実性に係る検討を実施していない事例、被監査会社の全社的な内部統制及び業務プロセスに係る内部統制に開示すべき重要な不備があったことを識別しているにもかかわらず、当該開示すべき重要な不備への対応状況等の観点から、被監査会社の経営者の誠実性に係る検討を実施していない事例がみられる。

監査事務所においては、監査契約の新規の締結時のみならず、契約の更新時においても、把握した情報を基に契約リスクの識別及びその対応策を検討した上で、監査契約の更新の可否を決定することが必要な点に留意すべきである。

事例3) 監査資源の確保

NEW

当監査事務所は、監査契約の更新に関し、監査責任者に対して、被監査会社の誠実性、監査実施上のリスク、監査資源の確保等を考慮した契約リスクの程度を評価の上、審査担当者の承認を得ることを義務付けている。

しかしながら、監査チームは、監査契約の更新の可否に関する検討において、前期に係る監査時間の実績が、計画時の監査時間を大幅に超過していたにもかかわらず、前期の計画時と同水準の監査時間を当期に係る予定監査時間として算定しており、監査品質を維持しつつ、前期に係る監査時間の実績から大幅に削減するための具体的な手法及び当該手法により削減し得る具体的な時間数について検討していない。

また、審査担当者は、当該監査契約の更新を承認するに当たり、監査チームが算定した予定監査時間の合理性について検討しておらず、当該監査契約の更新の適否について十分に検討していない。

(品質管理基準報告書第1号第25項、監査基準報告書210第9項、同220第11・A7項)

事例4) 訂正監査契約の締結時におけるリスク評価手続の実施

複数期にわたる訂正監査の監査契約の締結が監査報告期限の直前であり、前任監査人から監査調書を借り受けて前任監査人の監査手続の充分性に係る評価や必要な追加手続を行うことが困難な状況であるにもかかわらず、監査契約の締結に当たり、必要となる監査時間及び人的資源について十分に分析をしていない。

(品質管理基準報告書第1号第25・26項、監査基準報告書220第11項)

《留意点》

近年、上場会社において、不適切な会計処理の発覚を原因として、有価証券報告書等の訂正報告書が提出される事例が少なからず見受けられるが、訂正監査においても、通常の財務諸表監査と同様に、監査契約の締結の可否の決定から監査報告書提出まで適切に品質管理を行う必要がある。複数期間にわたる財務諸表の訂正が予想される場合には、通常の監査業務と異なり、監査人が十分かつ適切な監査証拠の入手に時間を要する可能性があるため、監査予定日数の充分性について慎重に検討する必要がある。

(2) 監査業務の引継

着眼点

監査人が交代する場合、前任監査人が過年度に係る監査業務の実施過程で入手した情報は非常に重要な情報となることから、監査人予定者（後任監査人）が監査契約の締結の可否の判断及び監査を実施する上で有用な情報を入手することができるよう、前任監査人及び監査人予定者双方に対し、監査事務所間の引継を適切に行うことが求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、各監査事務所における監査業務の引継の状況等について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 前任監査人は、監査人予定者が監査契約の締結の可否を判断する又は監査を実施する上で有用な情報を提供するため、適時に十分な引継を行っているか。
また、前任監査人は、監査人予定者からの質問に対して、誠実かつ明確に情報を提供しているか。特に、監査意見に影響を及ぼした、または及ぼし得る重要な虚偽表示に関わる情報等を把握していた場合、監査人予定者に当該情報を漏れなく伝達しているか。
- ▶ 監査人予定者は、監査契約の締結の可否を適切に判断するため、前任監査人に対して、監査事務所の交代事由、不正リスクへの対応状況等、監査の基準で要求されている事項について漏れなく質問しているか。
- ▶ 監査人予定者と前任監査人は、実施した監査業務の引継の内容について、相互に確認し、その記録をそれぞれ保管しているか。
- ▶ 監査事務所は、監査チームが実施した引継の状況について、監査チーム外の適切な部署又は者に報告させ、適切な引継を実施していることを確認しているか。
- ▶ 違法行為への対応の結果、監査契約の締結の辞退又は契約の解除を行った場合、監査人予定者の要請に基づき、監査人予定者が監査契約の締結の可否を判断する前に知っておく必要があると前任監査人が判断した違法行為又はその疑いに関する全ての事実と情報を監査人予定者に提供しているか。

検査結果の概要

前任監査人に対する質問が適切に実施されていない不備、及び前任監査人が監査人予定者に対し、経営者の誠実性に関する自己の認識を正しく伝達していない不備がみられる。

なお、不備の発生原因としては、監査責任者（予定者）が、慎重なリスク評価及び問題点の解決、あるいは、監査事務所における手続を適時かつ適切に実施することよりも、監査契約の早期締結及び当該業務への早期着手を優先させていることが挙げられる。また、品質管理担当責任者が、監査契約の解除及び監査業務の引継に関する規程等を整備すれば、監査チームが、当該規程等を遵守し適切に運用するものと思い込んでいたことが挙げられる。

求められる対応

前任監査人においては、監査人予定者に対して、監査実施の過程で把握した被監査会社の

監査リスク等に係る情報を十分かつ明確に伝達する必要があることを認識する必要がある。

また、監査人予定者においては、前任監査人からの引継等の過程で入手した被監査会社のリスク等に係る情報を適切に文書化し、監査業務の実施において十分に活用できる体制を整備する必要がある。

なお、同一監査事務所内での監査チームの交代においても、監査リスクに係る情報を適切に伝達することが求められる。特に、不正リスクを含む監査上の重要な事項については、十分かつ明確に伝達することに留意する必要がある。

事 例) 監査人予定者への情報提供

当監査事務所は、監査業務の引継において、経営者の誠実性について特段の問題はないとの認識を後任の監査人に伝達している。

しかしながら、当監査事務所の監査責任者は、監査契約の解除に関する監査事務所内部の承認手続において作成した契約解除申請書では、経営者の誠実性について重大な問題がある旨の説明を行っており、後任の監査人への引継に際し、経営者の誠実性に関する自己の認識を正しく伝達していない。また、当監査事務所の品質管理部は、監査業務の引継の議事録と契約解除申請書との齟齬を把握するための手続を整備していない。

(品質管理基準報告書第1号第27・60項、監査基準報告書900第13項)

《留意点》

上記事例のほか、監査責任者（予定者）が、前任監査人に対する質問を実施していない事例や、業務拡大に伴い新規の監査契約が急増したことから、監査業務の引継の際、監査事務所の整備した業務規程に沿った検討が期限内になされなかった事例も検出されている。

また、前任監査人が大手監査法人であったことから、被監査会社の会計方針の適切性について十分に検討しないまま監査業務を引継いだ結果、会計方針の適用が不適切であったことが事後的に判明した事例もみられている。したがって、引継に当たっては、前任監査人を過信せずに、慎重な姿勢で臨むことに留意すべきである。

5. 採用、教育・訓練、評価及び選任

(1) 採用、教育・訓練

着眼点

審査会検査においては、監査事務所における監査実施者の採用に係る方針及び手続の整備・運用状況等について、以下のような観点から検証する。

- ▶ 採用に関する方針と手続が具体的に整備されており、適切に運用されているか。

また、監査人は、職業的専門家として、その専門的能力を向上させるとともに、実務経験等によって知識を蓄積していくことを常に求められており、審査会検査においては、監査事務所における教育・訓練について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、監査実施者の知識、能力及び経験に十分に配慮した研修内容を策定し、実施しているか。
- ▶ 監査事務所として、監査実施者の理解が不足しがちな分野を的確に把握した上で、当該分野に重点を置いた研修を実施するなど、監査実施者の監査能力の維持・向上につながる研修を実施しているか。
- ▶ 監査責任者等は、研修で伝達された内容や問題意識が実際の監査の現場で十分に活用できるよう、指揮・監督を実施しているか。

検査結果の概要

以下の事例に示すとおり、職員の採用に当たり、監査事務所全体の運営よりも監査部門としての運営を重視したため、監査事務所全体として適切な採用を行っていない事例が生じている。

また、監査実施者の教育・訓練に当たり、実効性のある研修等が行われていないといった不備や、専門的な知識を必要とする分野に対する教育・訓練の機会を監査事務所として提供できていないといった不備が生じている。

さらに、法人として必須研修の未受講者を把握しているものの、法人が規定している履修期間内に研修を受講させていないといった不備が生じている。

これらの不備の発生原因としては、品質管理担当責任者等が、監査業務に係る知識等の習得を監査責任者による監査の現場における指揮・監督に全面的に委ねている、必須研修を受講したことを確認する必要性を認識していないなど、監査事務所として適切な教育・訓練体制を構築する意識が不足していることが挙げられる。

くわえて、非常勤職員を含めた監査実施者の能力向上について、各人の自主性に委ねており、監査事務所全体で監査業務に係る知識等の水準を確保することにより、監査の品質を確保・向上させようとする意識が乏しいことが挙げられる。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 不正リスクに関する研修について、上場会社等の業務数が限られていることから、広く他社の不正事例を学習することが、「不正を見抜く力」の向上に資するものと考え、研修規程により、協会の必修要件である年間6単位を年間12単位に増やしている。
- ・ 審査会検査及び品質管理レビューにおける指摘事項を周知する研修において、監査調書の内容を可能な範囲で示すことで、監査実施者に対して、指摘の対象となった箇所や、改善が求められる箇所を具体的に周知している。
- ・ 監査事務所が指定した必須研修の未受講者に対して、監査業務に係る知識等の習得状況を確認するため、研修内容に関する確認テストの実施を義務付けている。
- ・ 監査実施者に占める非常勤職員の割合が高いことを課題として認識し、その改善策として、常勤職員の採用強化、非常勤職員の常勤化を進めているほか、従事日数が少ない非常勤職員との契約更新は慎重に検討している。

求められる対応

監査事務所においては、監査実施者の採用に当たり、現在の監査業務量、今後の新規契約見込み、職員の退職見込み等を踏まえ、適切に必要な採用数の見積りを行うことが必要である。

また、監査実施者の教育・訓練に当たり、各監査実施者（非常勤や無資格の監査実施者を含む。）の理解が不足している監査領域を的確に把握した上で、それぞれの知識、能力及び経験に十分に配慮した研修内容を策定・実施し、各監査実施者の能力の維持・向上を図る必要がある。

さらに、監査事務所が指定した必須研修が適切に受講されているかフォローするなど、着実に受講を促すための実効性のある措置を講じる必要がある。

くわえて、監査調書の査閲等を通じて、研修で伝達した内容や問題意識が実際の監査の現場で十分に活用されるよう、教育・訓練をより実効性のあるものにしていくことが重要である。

事例1）職員の採用

当監査事務所は、設立の経緯から2部門体制をとっており、そのうち一つの監査部門において、業務執行社員が、担当する勘定科目の監査手続に時間が割かれ、査閲や審査関連又は品質管理関連の業務に十分な時間を確保できていない状況がある。そのような状況の中、最高経営責任者は、人員の採用について各監査部門の損益状況に基づいて決定しており、法人全体として最適な採用を行っていない。

（品質管理基準報告書第1号第17・28・A20項）

事例2）研修の実効性

- ① 当監査事務所は、品質管理規程において、全ての監査実施者に必要な研修の機会及び不正に関する教育・訓練の適切な機会を提供する旨を定めている。また、インサイダー

取引防止規程において、全ての社員及び職員に対して、当監査事務所が指定するインサイダー取引防止に関する研修の受講義務を課している。

しかしながら、被監査会社において会計不正が発生している状況において、法人独自で不正に関する研修を実施するなどの不正に関する教育・訓練の機会を提供していない。また、当監査事務所は、インサイダー取引防止規程で定める、社員及び職員が受講すべきインサイダー取引防止に関する研修の指定を行っていない。

(品質管理基準報告書第1号第28・F28-2)

- ② 当監査事務所は、全ての社員及び専門職員に対し、協会の継続的専門研修制度(CPE)の履修単位を年40単位以上取得する義務を課しているほか、法人主催研修として、年2回の定期研修や、必要に応じて臨時研修を開催している。

しかしながら、品質管理担当責任者は、社員及び専門職員において、監査の基準の理解や、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ことを認識しているにもかかわらず、品質管理レビューでの指摘事項に対する十分な分析に基づく発生原因を踏まえた研修を、企画・立案できていない。

(品質管理基準報告書第1号第28・A22項)

事例3) 非常勤職員への教育・訓練

品質管理担当責任者及び研修担当責任者は、非常勤職員の多くが、大手監査法人における監査経験があることから能力に問題はないと考えており、監査の基準に関する研修を行っていない。

(品質管理基準報告書第1号第28・A21・A22項)

《留意点》

上記のほか、以下のような不備の事例がみられる。

- ・ 監査事務所として、監査実施者のCPE(継続的専門研修)(現CPD(継続的専門能力開発))の履修義務の達成状況を把握するのみで、監査経験や実施している監査業務の内容、新しく導入された監査の基準等を十分に踏まえた教育・訓練態勢を構築しておらず、知識及び能力の維持・向上を監査実施者に任せきりにしている。
- ・ 業務執行社員の監査の品質管理能力の向上を企図した教育・訓練を継続して実施しておらず、特定の個別監査業務において不備事項が多発している。
- ・ 必須研修の未受講者に対するフォローを行っていない。

また、個別監査業務における不備の原因が、監査実施者に対する教育・訓練にある事例が多くみられる。

監査事務所として、適切な監査業務の実施のため、教育・訓練を通じた監査実施者の監査能力の維持・向上を図っていくことが求められる。

(2) 評価、報酬及び昇進

着眼点

監査事務所においては、監査の品質を重視した評価、報酬及び昇進に関する、適切な方針及び手続を定めることが求められており、審査会検査においては、監査実施者の評価、報酬及び昇進に係る方針及び手続の整備・運用状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、人事に関する方針及び手続に監査の品質を優先する姿勢をどのように反映させているか。
- ▶ 監査事務所として、評価、報酬及び昇進に関し、監査実施者の能力（特に、品質管理に係る能力）及び職業倫理の遵守について正当に評価し、十分にこれに報いるための方針及び手続を定め、適切に運用しているか。

検査結果の概要

各監査事務所において、職業的専門家としての能力（特に品質管理に係る能力）や職業倫理の遵守状況に基づく評価を行っていないなどの不備事例がみられる。

当該不備が生じる背景として、監査実施者の評価及び報酬の決定に関し、最高経営責任者の主観に基づき社員等の報酬を決定していることや、社員等の監査業務の品質に大きな差がないと考えていること、少人数の組織のため、社員間の評価に差を付けないことが重要と考えていることなどが挙げられている。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

社員の評価項目として設定した 17 項目のうち、監査手続、会計基準の理解など品質管理に関する評価項目を 12 項目とすることで、監査の品質を重視した社員評価を行っている。

求められる対応

監査事務所においては、各監査事務所の規模や人員構成等に配慮しつつ、職業的専門家としての能力（特に、品質管理に係る能力）や職業倫理の遵守状況を評価するための方針及び手続を整備・運用する必要がある。

また、監査事務所は、監査実施者が能力を高め維持することや職業倫理を遵守することについて正当に評価し、十分にこれに報いることができるように、評価の結果を報酬・昇進、監査チームの編成において適切に反映させることが求められる。

事例 1) 監査実施者の評価に係る方針及び手続

当監査事務所は、社員評価及び報酬の算定に関し、社員就任期間、実施した監査業務の品質管理、社員の業績等に基づき決定する旨を定めている。

しかしながら、各評価項目に係る具体的な評価基準を定めていないほか、各評価項目をどのように社員報酬に反映させるかも明確にしておらず、当監査事務所においては、社員報酬の決定に際し、監査品質等に関する評価を反映する態勢が整備されていない。

(品質管理基準報告書第1号第15・17・28・A5・A20・A24項)

事例2) 社員の評価



当監査事務所では、最高経営責任者が社員評価を行っており、各社員の執務状況を踏まえ、「監査業務」、「監査品質」、「法人運営」等の評価項目ごとに個別評価を行った上で、当該個別評価の結果を踏まえて3段階での総合評価を行っている。また、最高経営責任者は、総合評価による報酬査定の方針として、各総合評価をベースとして翌年度の社員報酬原案を作成し、当該社員報酬原案を社員会で協議の上、決定している。

しかしながら、当監査事務所における社員評価及び社員報酬の具体的な決定プロセスは、最高経営責任者が独自に考案したものであり、当該プロセスに係る規程等の整備や各社員への周知を監査事務所として行っていない。また、最高経営責任者は、社員評価を行うに際し、個別評価の各項目に係る具体的な評価基準を定めていないほか、「監査品質」の評価項目に関しては、全社員が同一の評価結果となっている。さらに、個別評価をどのように総合評価に反映するかを明確にしておらず、実効性のある社員評価が実施されていない。

(品質管理基準報告書第1号第15・16・17・28・A5・A20・A24項)

事例3) 非常勤職員の評価

当監査事務所は、監査に従事する非常勤職員の報酬について、全社員が非常勤職員の評価を行い、各社員による当該評価の結果を基礎として、社員会における協議により決定している。

しかしながら、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、非常勤職員の報酬決定における具体的な評価項目や評価方法、評価上重視すべき品質管理項目を明確にしておらず、実効性のある非常勤職員の評価態勢を構築していない。

(品質管理基準報告書第1号第28・29・30項)

《留意点》

上記の事例のほか、業務執行社員に対する評価において、以下のような不備が指摘されている。

- ・ 品質管理能力等に懸念がある者を特定しているにもかかわらず、当該者が担当する監査業務に対するモニタリングが法人として不十分な事例
- ・ 品質管理に関する内部規程において、監査実施者の報酬は社員会で決定することが定められているものの、社員会で決定せずに最高経営責任者等が決定している事例
- ・ 社員評価に当たって考慮すべき要素の評価結果と、ベース給の評価の区分との関係や評価給の支給条件について、明確な基準が定められていない事例

また、監査に従事する非常勤職員について、常勤職員と同様に人事評価を実施しているが、非常勤

職員の処遇を厳しくすると非常勤職員が退職してしまい、監査業務に支障が生じることを懸念し、人事評価の結果を昇格・降格、監査チームの編成において十分に反映していない事例もみられる。

評価、報酬、昇進等は、最高経営責任者の経営方針を如実に表すものであり、監査事務所の風土にも大きく影響する。このような重要性を十分に意識しつつ、適切な方針及び手続の整備・運用を図る必要がある。

(3) 選任

着眼点

監査事務所においては、監査実施者の選任に当たり、被監査会社の事業内容等に応じて、監査を適切に実施するために必要な知識、能力及び経験を有するとともに、監査業務に十分な時間を確保できる者を選任することが求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査実施者の選任の適切性等について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、監査実施者（監査責任者を含む。）の選任に当たり、必要な適性及び能力を有する監査実施者を選任するための方針及び手続を定めているか。
- ▶ 監査事務所として、監査実施者（監査責任者を含む。）の選任に当たり、各監査実施者が業務実施のために確保できる時間や、職業的専門家としての基準及び法令等に対する理解、実務経験、能力等について、十分考慮しているか。
- ▶ 合併等が行われた場合には、合併前の出身母体等にかかわらず、監査事務所全体として適切な監査チームを編成するという観点から、監査実施者（監査責任者を含む。）を選任しているか。

検査結果の概要

リスクに応じた監査責任者等の選任や監査チームの編成が実施されていない事例がみられ、その原因として、以下の問題点が挙げられている。

- ・ 監査事務所として、被監査会社の実態に即した適切なリスク評価ができておらず、リスク評価に基づく監査チームの編成ができていない。
- ・ 監査事務所として、社員の品質管理能力を十分に考慮することなく、所属する監査部門を優先して監査責任者を選任している。
- ・ 監査事務所として、監査実施者の能力・経験や監査事務所全体での業務遂行能力等について十分に考慮することなく、新規の監査業務の獲得を優先させている。
- ・ 監査事務所として、監査責任者等の品質管理に係る能力や監査業務に従事可能な時間を的確に把握していない。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 合併が行われた状況において、法人としての一体運営・融合を進める観点から、ローテーション期間の満了等を契機に、出身母体が異なる業務執行社員や審査担当社員が担当するよう個別監査業務の社員の選任を行っている。
- ・ 各社員が立案した年間の業務計画と実績を比較分析することで、各社員の業務負荷を把握し、必要に応じて業務分担の見直しを実施している。

求められる対応

監査事務所においては、監査実施者の選任に際し、被監査会社の事業内容、規模やリスク等に見合った専門的知識、実務経験、能力等を有する者を選任するとともに、これらの者が監査業務の実施のために十分な時間を確保できるよう、業務量の監視等の措置を講じるなどして、適切な業務実施体制の構築に努める必要がある。なお、合併等が行われた場合には、監査事務所として一体的な対応を行うことが求められる。

事例 1) 監査責任者等の選任

- ① 当監査事務所は、業務執行社員の選任に際し、監査業務ごとの業務執行社員の業務量や関与割合について把握しておらず、業務執行社員が職責を果たすために十分な時間を確保できているかどうかの監視を適切に行っていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 29・A26 項)

- ② 当監査事務所は、監査契約の新規の締結及び更新に際し、監査リスクが高いと評価した監査契約を高リスク監査業務として識別した上で、リスク評価の結果を考慮して、最適な業務執行社員及び審査担当社員を決定するとともに、品質管理部門による監査品質モニタリングの対象としている。

しかしながら、当監査事務所は、高リスク監査業務に選定した一部の監査業務について、識別した監査リスクの観点から業務執行社員の見直しを実施しておらず、また、品質管理部門による監査品質モニタリングの対象業務としての選定も実施していない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 15・16 項)

事例 2) 監査チームの編成

品質管理担当責任者は、地域事務所の一部の監査業務において、監査チームの編成に問題があることを認識していたにもかかわらず、監査チームの編成を含む監査対応を地域事務所に任せきりにし、監査事業本部として特段の改善を指示していないなど、地域事務所における監査チーム編成に関し、本部によるモニタリングが不十分となっている。

(品質管理基準報告書第 1 号第 15・29・30 項)

事例 3) IT 監査担当者の選任

NEW

IT 監査部門責任者は、各監査チームの IT 監査担当者の選任に関し、監査事務所が定める「IT 監査の専門家」としての認定の有無や、担当する上場被監査会社における IT の複雑性の程度を踏まえ、適切な能力を有する者であるかを確認する方針としている。

しかしながら、当監査事務所における IT 監査担当者の選任手続には、以下の不備が認められる。

- ・ IT 監査部門責任者は、IT 監査担当者の選任に際し、IT 監査の専門家が過年度に作成した監査調書や従事した監査チームにおける評判等に基づき、専門的な知識及び能力を評価したとするものの、当該評価に際し適用した基準並びに評価の過程及び結果を記録として残していない。
- ・ IT 監査部門責任者は、上場被監査会社における IT の複雑性の程度について、監査チームが見積もった IT 監査の工数の多寡を確認するのみで、被監査会社における IT の利用状況や IT 環境に基づく評価を十分に実施していない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 30・A27 項)

《留意点》

監査事務所として、被監査会社の実態に即した適切なリスク評価を実施し、当該リスク評価結果に基づく監査チームの編成が重要である。

監査チームの編成においては、業務執行社員の品質管理能力を十分に考慮するとともに、本部によるモニタリングを行うことが監査品質を確保するために重要であることに留意する。

6. 監査調書

(1) 監査調書の作成及び上位者による監督・査閲

着眼点

監査調書は、監査人が監査報告書を発行するための基礎を得たことを示す記録のほか、監査人が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を示す証拠を提供するものである。このように、監査調書は、監査人が実施した監査手続の内容を直接かつ具体的に示す証拠となる。

特に、監査上の重要な事項に係る監査手続について、実施内容等が監査調書に記載されていない場合、監査調書以外の証拠（例えば、当該手続を実施したとする本人による口頭での説明等）では、監査人が実施した作業又は結論に対する十分な裏付けとすることはできない。職業的専門家である監査人としては、このことに十分に留意する必要がある。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査調書の作成及び上位者による監督・査閲について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所は、監査に必要な情報や技法を定め、監査実施者に周知しているか。
- ▶ 監査責任者は、監査の実施過程において、監査調書の査閲や監査補助者との討議を通じて、監査業務の進捗状況、重要な事項の把握等を行った上で、適切に監査業務を監督しているか。
- ▶ 監査実施者は、監査調書の作成に際し、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施した監査手続の種類、実施時期及び範囲、判断根拠、到達した結論等について十分かつ適切な記載を行っているか。
- ▶ 監査チームのより経験のあるメンバーが、経験の浅いメンバーの作成した監査調書を適切に査閲しているか。
- ▶ 監査責任者は、監査調書の査閲や監査チームとの討議を通じて、得られた結論と監査意見を裏付けるために、十分かつ適切な監査証拠が入手されたことを確認しているか。

検査結果の概要

監査調書の作成及び上位者による監督・査閲において、監査チームが実施した監査手続や、監査チームの結論に至る判断根拠が記載されていないなど、監査手続を実施したと認められない不備事例が多数みられる。また、監査責任者が、実施した監査手続の内容が適切で、十分かつ適切に記載されているかといった観点から査閲を実施していない結果、監査調書における不備が生じている事例が検出されている。

なお、不備の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ 最高経営責任者や品質管理担当責任者は、業務執行社員を過度に信頼し、品質管理規程で方針と手続を定めれば、業務執行社員等は監査補助者等に対する指示・監督及び監査調書の査閲を適切に実施すると考えている。

- ・ 監査実施者が、監査事務所における品質管理関連業務の実施や外部に対する説明等の際に、監査調書が重要な役割を果たすことについて十分に認識していない。
- ・ 監査責任者は、常に往査に同行し状況を把握しているため、監査チーム内で被監査会社の問題点や実施すべき監査手続について共通の認識を保持できているとの誤解から、監査責任者が監査補助者に対する監督や監査調書の査閲の必要性を感じておらず、監査手続の実施を監査補助者任せとしている。
- ・ 監査責任者が、監査調書の査閲を通じた監査手続の理解を十分に行っておらず、監査補助者からの口頭による説明等で終わらせてしまっている。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 監査業務のプロセスを詳細な作業単位に細分化し、作業単位ごとにその作業内容、作業時期、作業量、担当者等を文書化することで、業務執行社員による監査業務の詳細な進捗管理を可能にし、監査調書の適時適切な査閲や、監査補助者に対する監督及び指導を行っている。
- ・ 監査調書の記載方法に関するガイダンスを提供することで、監査実施者に対して、個別監査業務において実施すべき監査手続の水準や、監査実施者が判断した結論やその判断根拠等の監査調書への記載のあり方について周知している。

求められる対応

監査手続の実施内容が把握できる監査調書が作成されていない不備事例のほか、重要な結論に至る過程について監査調書において把握できない不備事例などが多数みられる状況にあることから、監査事務所は、監査実施者に対して、以下の事項を周知徹底させる必要がある。

- ・ 監査手続の適切性や十分性に留意し、実施した監査手続を明確に監査調書に記載すること。
- ・ 策定した監査計画に従って監査手続が実施されたことを確認した上で、監査調書に、実施した監査手続の内容、監査手続を実施した結果、入手した監査証拠に加えて、監査実施者が到達した結論及び当該結論に至った職業的専門家としての判断根拠を記載すること。

また、監査責任者は、監査調書の査閲が、監査補助者に対して、個別監査業務において実施すべき監査手続の水準とともに、監査補助者が到達した結論やその判断根拠等の監査調書への記載のあり方について伝達する重要な教育・訓練の機会であることも念頭に置き、監査チームが到達した結論が、入手した監査証拠によって裏付けられているかについて十分に確認し、必要に応じて指導・監督することが重要である。

事例 1) 監査調書の査閲

- ① 業務執行社員は、自ら監査調書を作成するとともに、他の業務執行社員及び監査補助者が作成した監査調書を査閲している。

しかしながら、業務執行社員は、自らが担当する監査調書の作成に時間を要し、監査調書の査閲に十分な時間が割けなかったことから、他の業務執行社員及び監査補助者が、リスクに対応した適切な監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手しているかについて、十分に確認していない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 31・A31 項、監査基準報告書 220 第 15・16 項)

- ② 業務執行社員は、現行の監査の基準が求める水準に対応する手続の理解及び監査計画への最近の被監査会社のビジネスに対する理解の反映、並びに監査証拠や調書の記載の十分性について検証する姿勢が不足している。また、業務執行社員は、監査補助者が大手監査法人における監査経験があり、現監査業務に長期間従事していることや、他の社員が作成した調書に対しての相互牽制の意識が低いため、批判的な姿勢が不足している。そのため、業務執行社員は、リスクに対応した適切な監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手しているかなどを、監査調書の査閲等により十分に確認していない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 31・A30・A31 項、監査基準報告書 220 第 15・16 項)

事例 2) 監査補助者に対する指示・監督

業務執行社員は、監査業務の実施に当たり、被監査会社の企業及び企業環境に応じた不正リスクの識別及び評価並びにリスク対応手続の立案を十分に実施していないほか、監査補助者が実施する監査業務に対する適切な指示及び監督を実施していない。また、業務執行社員は、会計上の見積りについて、経営者の主張に対する批判的な検討が実施されているか、識別した重要な虚偽表示リスクに見合った十分かつ適切な監査証拠が入手できているかという観点から、監査調書の深度ある査閲を実施していない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 31 項、監査基準報告書 220 第 14・F14-2・15・F15-2・16 項)

《留意点》

監査責任者は、監査補助者による監査手続の目的適合性や到達した結論が、十分かつ適切な監査証拠によって裏付けられているかなどについて、監査調書の査閲を行うことにより適切に評価することが要求されていることに留意する必要がある。

特に査閲を担当する者が、被監査会社の会計処理の適切性の検討に注力してしまい、実施した監査手続が監査の基準の要求水準を満たしているかという観点での検討がおろそかになってしまう事例や、被監査会社から入手した情報を踏まえた適切な査閲が実施されていない事例がみられるが、監査補助者が実施した監査手続の水準が、現行の監査の基準に合致しているかを批判的に見直すことが査閲においては重要である。

(2) 監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存

着眼点

監査人は、監査報告書日後、適切な期限内に、監査ファイルにおける監査調書を整理し、監査ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了するとともに、監査事務所においては、監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存状況について、十分な配慮が求められている。

上記を踏まえ、審査会検査においては、監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所として、監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続を適切に整備しているか。
- ▶ 監査事務所として、上記の方針及び手続を適切に運用することにより、監査ファイルの最終的な整理を期限までに行っているか。
- ▶ 監査事務所として、監査調書の信頼性の観点から、最終登録後の監査調書の修正については、その内容及び修正に至った原因やその過程が把握できるものとなっているか。
- ▶ 監査事務所として、監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性を確保するための、方針及び手続を適切に整備しているか。
- ▶ 監査事務所として、上記の方針及び手続を適切に運用することにより、監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性の確保に努めているか。

検査結果の概要

監査調書の管理において、監査事務所として監査ファイルの最終的な整理、管理手順等が具体的に定められていない、重要な監査手続の文書化が終了していない段階において監査ファイルの最終的な整理を完了させてしまっている、監査調書について簿冊管理を行っていないなどの不備事例がいまだに見受けられる。また、監査調書の持出し、棚卸に係る方針及び手続を整備、運用していないといった事例もみられる。

さらに、近年、電子監査調書システムを導入する監査事務所が増えているが、その運用が適切でないことから、電子監査調書に記載される作成日や査閲日が事後的に変更される事例もみられる。

不備の発生原因としては、主として監査調書の管理に対する意識不足や、監査実施者が、監査事務所における品質管理関連業務の実施や外部に対する説明等の際に、監査調書が重要な役割を果たすことについて十分に認識していないことが挙げられている。

(評価できる取組)

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。



- ・ 監査調書の機密性、保管の安全性、情報の完全性、アクセス可能性及び検索可能性の確保の観点から、監査事務所のリソースも踏まえ、市販の監査用ソフトウェアを用いた監査調書の電子化を行っている。
- ・ 監査ファイルの最終的な整理を完了させる期間を、監査の基準等で要求される期間よりも短縮している。

求められる対応

監査事務所は、監査調書の保存と維持に関し、基礎となるデータの安全な保管、完全性、アクセス可能性又は復元可能性及び関連する技術の管理などを考慮して、適切な品質目標を設定しなければならない。各監査事務所は、監査調書の管理・保存の重要性を改めて認識するとともに、品質管理担当責任者等の主導により、監査ファイルの最終的な整理及び監査調書の管理・保存状況の実態を改めて検証し、監査ファイルの最終的な整理を、監査報告書日後の適切な期限内に確実に完了させるとともに、監査調書の紛失や機密情報の漏えい等の防止に向けて、万全の措置を講ずる必要がある。

事例 1) 監査ファイルの最終的な整理

当監査事務所は、品質管理規程において、監査ファイルの最終的な整理に関する方針及び手続並びに監査ファイルの最終的な整理を完了する期限を定めている。また、監査ファイルの調書整理期限後において、既存の監査調書の修正又は新たな監査調書の追加が必要となった場合には、ア) 修正又は追加が必要となった具体的理由、イ) 修正又は追加を実施した者及び実施日、ウ) 修正又は追加部分を査閲した者及び査閲日の文書化を求めており、そのための標準的な監査調書の様式を整備している。

しかしながら、業務執行社員は、監査調書の一部を監査ファイルに保管していないほか、調書整理期限後に一部の監査調書の修正等を行っているにもかかわらず、修正等が必要となった具体的理由等の必要な文書化を行っていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 44 項、監査基準報告書 230 第 13 項)

事例 2) 電子監査調書の作成日及び査閲日



当監査事務所は、品質管理規程において、所定の電子的なサイン手続により、電子的な監査調書における作成者及び作成日並びに査閲者及び査閲日を明確にする旨を定めている。

しかしながら、品質管理担当責任者は、電子監査調書システム上で監査調書の実際の日付及び作成日を監査報告書日より前の日付に事後的に修正することを禁止していないほか、電子監査調書システム上での監査調書の編集履歴の保存も指示していない。このため、個別監査業務において、監査報告書日より後の日付で監査調書の作成及び査閲が実施されているにもかかわらず、電子監査調書システムに記録される監査調書の日付及び作成日を監査報告書日より前の日付に修正しているという不備が生じて

おり、監査調書の実際の作成日及び査閲日の事後的な修正を防止するための措置を講じていない。

(品質管理基準報告書第1号第31、45、A52項)

《留意点》

上記事例のほか、監査事務所が、監査ファイルの最終的な整理の実施手順、実施責任者等の具体的な事項を定めていなかった事例や、被監査会社名、事業年度、監査ファイルの合計冊数のみを管理し、どのような監査調書を保管した監査ファイルがあるのか把握していなかった事例、個別監査業務において過年度に被監査会社の会計方針の妥当性を検討したものの、当該監査調書を適切に引き継いでいなかった事例もみられた。

また、監査調書の電子化を進める上で、電子監査調書システムが監査事務所の定める品質管理規程に沿って、適切に整備・運用されているか留意する必要がある。

7. 監査業務に係る審査

着眼点

監査事務所は、原則として全ての監査業務について、監査チームが行った監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見を客観的に評価するために、審査に関する方針及び手続を定めなければならない。

審査会検査においては、審査担当者が実施している審査の適切性について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 審査担当者として、その責任の遂行に必要な経験、能力などを有し、客観性や独立性を保持する者が選任されているか。
- ▶ 審査担当者は、監査計画の策定、重要な監査上の判断及び監査意見の表明に当たり、適切な時期に審査を行っているか。
- ▶ 審査担当者は、監査チームが行った重要な判断や監査意見について、監査責任者との討議、監査調書の検討、監査意見の評価、財務諸表と監査報告書案の適切性の検討等を実施しているか。
- ▶ 審査担当者は、独立性に関する監査チームの評価、専門的な見解の問合せの要否及びその結論、並びに、監査チームが行った重要な判断が十分かつ適切な監査証拠によって裏付けられているかについて、監査調書に基づき検討しているか。
- ▶ 審査に係る監査事務所の方針として求められる手続が実施されたこと、監査報告書日以前に審査が完了したこと、監査チームが行った監査上の重要な判断とその結論が適切でないと判断した事項はなかったことが適切に文書化されているか。

検査結果の概要

監査リスクに応じた能力等を有する者が選任されていないなど、審査担当者の適格性に関する不備や、審査担当者が、監査上の重要な項目に対する監査証拠の十分性及び適切性、判断過程について、客観的な審査を実施しておらず、重要な監査手続上の不備を発見できていないなどの事例がみられている。また、個別監査業務の不備の原因を分析した結果として、審査の運用面での不備が指摘される場合も多くみられる。

それらの不備の発生原因としては、以下の問題点が挙げられる。

- ・ 監査事務所の人員構成に制約があるなどの理由により、監査業務のリスクに対応した十分な知識や経験と能力を有し、審査に十分な時間をかけられる者が、審査担当者として選任されていない。
- ・ 少数の社員により事務所の業務運営が行われている状況において、審査担当者が、自己の監査業務を優先し、審査のために十分な時間をかけていない。
- ・ 監査事務所として、審査を行うために十分な知識・経験を有する社員等が不足している状況において、品質管理担当責任者は、審査担当者として適格性を有する者を確保・育成できているか否かの検証を行っていない。また、審査担当者を過度に信頼していたことから、十分な審査態勢を整備する必要性を認識していない。

- ・ 審査担当者は、審査会検査や品質管理レビュー等で検出された指摘事項と同一の事項について検証しているのみで、指摘事項と類似する同様の事項への対応状況について、審査において検証していない。
- ・ 監査チームが、被監査会社の状況や重要な検討事項の内容を審査担当者（外部委託のケースを含む。）に書面等により適切に伝えておらず、監査チームと審査担当者間でリスク認識等が共有されていない。
- ・ 審査担当者が、日常的な監査チームとのコミュニケーションを通じて、監査チームが実施した監査手続が十分かつ適切であると思い込んでいたことから、監査チームが行った重要な判断や監査手続の十分性及び適切性について、監査調書を通じて検証していない。また、監査チームの見解に対し、批判的な検討を行う意識が不足している。

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

監査事務所は、通常の見査審査とは別に、比較的時間に余裕のある期末監査の早い段階において、繰延税金資産の回収可能性などの重要な会計上の見積項目について事前審査を実施している。これにより、意見形成間際に慌てて審査を実施することなく、余裕を持って深度ある審査を行っている。

求められる対応

審査担当者は、監査計画の審査に当たり、被監査会社の事業活動や業績の推移のほか、被監査会社の事業目的や戦略等に関連する事業上のリスクを踏まえ、監査チームが実施したリスク評価及び計画したリスク対応手続について、客観的な観点から審査を行う必要がある。

また、監査意見形成上の重要な事項について、監査責任者と討議を行うだけでなく、監査調書の査閲等を通じて、監査チームの結論が十分かつ適切な監査証拠により裏付けられているかについて審査を行う必要がある。特に、中小規模監査事務所においては、少人数による業務運営のため、通常、審査担当者となる社員は多忙を極めており、自らの監査業務を優先した結果、適切な審査が困難となっている状況が散見される。このため、監査業務に係る審査の重要性を再認識した上で、審査の充実・強化に向けた取組を行うことが求められる。

事例 1）審査担当者の適格性

当監査事務所は、品質管理規程において、公認会計士の資格取得後 5 年以上の監査実務経験を有する者を、審査担当者として選任することを定めている。

しかしながら、当該実務経験を有する者が不足している状況において、法令上求められているローテーションルールの遵守を第一に考えていたことから、全ての大会社等に係る監査業務において、審査担当者の適格性について検討することなく、公認会計士の資格取得後 5 年未満の社員を審査担当者を選任している。

（品質管理基準報告書第 1 号第 38 項）

事例 2) 審査の実効性の確保

- ① 当監査事務所は、品質管理規程において、監査業務に係る審査に関して、不正による重要な虚偽表示が発生した場合には、社員会において修正後の監査計画の妥当性、入手した監査証拠の十分性・適切性などを審査する旨を定めている。

しかしながら、不正による重要な虚偽表示の発生に伴う訂正監査の実施に際し、社員会での審査が実施されていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 36・37 項)

- ② 審査担当者は、当監査事務所におけるほとんどの上場被監査会社の審査を 1 名で担当していることから、複数の審査業務が集中し、それぞれに対する十分な審査時間を確保できていない。このため、監査チームから説明を受けた監査上の重点項目を把握すれば、審査として十分であると判断し、関連する監査調書の査閲を十分に実施することなく、監査チームによる重要な判断及びその結論に問題がないものとして審査を完了させている。

(品質管理基準報告書第 1 号第 36・37 項)

- ③ 審査担当者は、監査チームと継続的にコミュニケーションを行う中で討議した重要事項については、監査チームが適切に対応しているものと思い込んでいた。このため、審査担当者は、監査チームが実施した、不正リスクや特別な検討を必要とするリスクの評価及び対応、重要な会計上の見積項目に関する重要な判断等について、関連する監査調書の検討を十分に実施することなく、監査チームによる重要な判断とその結論には問題がないものとして、審査を完了させている。

(品質管理基準報告書第 1 号第 36・37 項)

事例 3) 金融商品取引法監査における審査

監査チームは、被監査会社が有価証券報告書を EDINET に提出する時点において、専門的な見解の問合せに係る担当部署からの回答及び監査業務の審査が完了しておらず、監査法人として監査意見を正式に表明できる状況にないことを被監査会社に伝達していない。このため、監査チームは、審査等が未了であり、監査意見表明前であるにもかかわらず、被監査会社において、監査意見が既に表明されているかのような外観を呈した有価証券報告書を EDINET に提出する事態を引き起こしている。

(品質管理基準報告書第 1 号第 14・41 項、監査基準報告書 220 第 17 項)

《留意点》

審査担当者は、会計処理に関する適否のみではなく、十分かつ適切な監査証拠を入手したかを確認することに留意するとともに、監査調書を通じた検討を行うことにより、監査チームによる説明の内容を記録により客観的に評価することが要求されていることに留意する必要がある。

特に地域事務所の監査業務において、テレビ会議システム等を通じて遠隔地である本部の審査担当者が審査を実施する場合には、事前に必要な監査調書を送付するなどの対応が必要である。

また、審査を監査事務所外部の公認会計士に委託している場合であっても、求められる対応は、監査事務所内部の者を審査担当者として選任している場合と同様であることに留意する必要がある。

さらに、金融商品取引法に基づく監査報告書日等と有価証券報告書等の EDINET 提出日が同一の場合には、審査が未了の状態の有価証券報告書等の EDINET 提出が行われることのないよう、被監査会社との十分なコミュニケーションを行うことに留意する必要がある。

8. 品質管理システムの監視

着眼点

品質管理システムの監視は、品質管理システムに係る問題点を自主的に発見・把握し、その是正を図るためのプロセスとして、監査の品質の確保・向上を図る上で重要な役割を有する。このため、監査事務所においては、品質管理システムに関する方針及び手続の適切な整備・運用を確保するために、品質管理システムを日常的に監視することのほか、監査責任者ごとと一定期間ごとに、監査業務の定期的な検証を実施することが求められる。

また、監査事務所は、品質管理システムが適切かつ十分に整備され、有効に運用されているかを確認するため、監査事務所内外から法令諸基準等の違反や品質管理システムへの抵触等に関する不服と疑義の申立てを受け付けるとともに、これらの情報を基に調査を実施し、必要に応じて、品質管理システムの日常的監視及び評価において発見した不備と同様に、適切な是正措置を講じる必要がある。

上記を踏まえ、審査会検査においては、品質管理システムの監視が有する機能の重要性に鑑み、品質管理システムの監視が有効に機能しているかについて、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所は、品質管理システムの監視の責任者として、当該責任を担うだけの十分かつ適切な経験を有する者を選任の上、同人に対して十分な権限を付与しているか。
- ▶ 監査事務所は、品質管理システムの整備・運用状況に係る実態把握を適切に行い、不備を洗い出す検証態勢を構築しているか。
- ▶ 監査事務所は、日常的監視の過程で発見された不備の影響を評価し、当該影響に応じた適切な是正措置を講じているか。

監査事務所における監査業務の定期的な検証の実施状況について、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査事務所は、定期的な検証の担当者に対して、チェックリスト等に基づく形式的な検証のみではなく、監査実施者に対する質問や監査調書の閲覧を通じて、監査証拠の十分性及び適切性が確保されているかについて深度ある検証を実施させているか。
- ▶ 監査事務所として、審査会検査や品質管理レビュー等により指摘された監査手続上の不備を十分に考慮した上で、定期的な検証の対象業務を選定しているか。
- ▶ 監査事務所は、検証の結果発見された不備の影響を評価し、関連する監査責任者等に対して、是正措置を実施させた上でその適切性を確認しているか。
- ▶ 監査事務所は、検証の結果発見された不備を分析し、分析した結果を是正措置とともに監査事務所全体に周知しているか。

不服と疑義の申立てについて、以下のような観点から検証している。

- ▶ 不服と疑義の申立てに係る体制が適切に整備されているか。
- ▶ 不服と疑義の申立てを受け、適切に調査が実施されているか。
- ▶ 不服と疑義の申立てに係る調査結果を受け、適切な是正措置が講じられているか。

検査結果の概要

以下の事例に示すとおり、日常的監視や定期的な検証の実施担当者（外部の実施担当者を含む。）が当該業務に当たってチェックリスト等を用いて形式的に実施している、品質管理担当責任者が実施担当者に対して検証前の指示や検証後のモニタリングを実施していないといった不備がみられる。また、定期的な検証において、検証の実施担当者は、監査チームの説明を受けるのみで監査調書を査閲していない、検証に十分な時間をかけていないことにより、個別監査業務における不備について適切に発見できていないといった不備も多くみられる。

それらの発生原因としては、主に、監査事務所において、品質管理システムの監視の重要性について十分に理解しておらず、検証に十分な時間や人員を投入していないということが挙げられている。

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

- ・ 監査業務の品質確保の観点から、業務執行社員が3年に2回程度の頻度で定期的な検証の対象となるように対象業務を選定している。
- ・ 監査業務の品質管理上の課題を早期に発見して、監査事務所として組織的な対応を図るために、公表された財務諸表の分析結果や適時開示情報などを基にモニタリング対象となる監査業務を選定し、審査担当者とは別のモニタリング担当者が会社法の監査報告書日までに監査調書の記載内容について点検している。

NEW

求められる対応

監査事務所においては、品質管理システムに係る問題点を自ら発見・把握し、自主的に是正措置を講じるという、品質管理システムの監視における本来の機能が十分に発揮される体制を整備・運用することが求められる。具体的には、経済環境や被監査会社の業況、前回審査会検査や品質管理レビューの結果を踏まえ、慎重に個別監査業務の選定及び検証項目の特定を行う必要があるほか、チェックリストを用いた形式的な検証にとどまらず、適格性を有する定期的な検証の実施担当者による検証を行い、検証により発見された事項に対する是正措置の適切性を確認する態勢を構築する必要があることに十分に留意すべきである。

また、定期的な検証の実施を担当する者として、監査事務所外部の公認会計士を選任している場合であっても、監査事務所内部の者を選任している場合と同様に、本来の監視の機能が十分に発揮されているか確認することに留意する必要がある。

さらに、内部通報、外部通報の制度を設け、不服と疑義の申立てが適時に把握され、必要に応じ適切な調査が行われるような体制を整備・運用することが必要である。

事例 1) 日常的監視の実効性

品質管理のシステムの日常的監視の責任者は、日常的監視チェックリスト等に基づき、関連する資料（規程等）の存在を確認するにとどまり、関連する資料の内容に関する深度ある検証を行っていないため、内部規程の整備・運用など、審査会検査で検出された多数の品質管理態勢の不備を日常的監視において指摘できていない。

（品質管理基準報告書第 1 号第 47 項）

事例 2) 定期的な検証の実効性

- ① 定期的な検証の担当者は、検証の実施に際し、具体的な着眼点を設けておらず、チェックリストに基づく形式的な確認しか行っていないほか、当該確認に際しても十分な時間をかけていないなど、監査チームが十分かつ適切な監査証拠を入手しているかという観点から、深度ある検証を実施していない。また、品質管理担当責任者は、検証に用いたチェックリストの分量に対して検証時間が短い状況や、品質管理レビュー等と比較して発見される不備事項の数が少ない状況を認識していたにもかかわらず、定期的な検証の実効性についての評価をしておらず、また、定期的な検証の担当者の拡充を図るなど、実効性のある定期的な検証の実施を確保するための態勢を整備していない。

（品質管理基準報告書第 1 号第 47、48 項）

- ② 品質管理担当責任者は、定期的な検証で検出された不備及び必要な改善措置の一覧表を事務所内の掲示板に掲示するのみで、十分な伝達を行っていない。また、掲示した必要な改善措置は、検出された不備に対し、実施すべき監査手続を記載するのみで、不備の発生原因を踏まえたものとなっていない。

さらに、改善状況の確認を定期的な検証の対象業務に限定しており、定期的な検証の対象とならなかった業務について改善状況を確認していない。

（品質管理基準報告書第 1 号第 49・50 項）

《留意点》

上記事例のほか、定期的な検証の担当者について、監査の品質に関する能力を考慮せずに選定しているという事例、全社員のうち大多数の社員を定期的な検証の担当者として選任し、相互に検証を行うなど、馴れ合いが生じやすい体制で実施している事例や、特定の監査責任者の監査業務が定期的な検証の対象となっていないといった検証業務の選定に不備がある事例もみられている。

また、品質管理システムの監視が、最高経営責任者 1 名で実施する体制となっている、定期的な検証の対象となる監査業務の検証サイクルが長いなど、実効性のある品質管理システムの監視態勢が構築されていないといった事例もみられている。

なお、品質管理レビューでの指摘事項を分析し、指摘された不備を事前に防止・発見できなかったかという観点から、定期的な検証がチェックリストに基づく監査調書の有無などの形式的な確認にとどまらず、実効的に実施されていたかを改めて評価することが重要である。

事例 3) 不服と疑義の申立て

- ① 代表社員は、ホットラインを通じて、被監査会社の不正に関する情報を入手しているにもかかわらず、入手した情報を品質管理担当責任者に伝達していない。

また、被監査会社を担当する業務執行社員は、法人内外から寄せられた情報をどのように検討したかについて、「監査の品質管理規程」において品質管理担当部門に書面で報告すると定められているにもかかわらず、報告をしていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 F54-2 項)

- ② 当監査事務所は、不服と疑義の申立てに関し、当監査事務所の外部から寄せられた不正リスクに関連する情報を受け付け、対処する旨を品質管理規程に定めている。

しかしながら、当監査事務所は、外部から寄せられた不正リスクに関連する情報を受け付ける窓口を設けておらず、外部からの不正リスクに関連する情報に対応するための制度を具体的に定めていない。

(品質管理基準報告書第 1 号第 54・F54-2 項)

《留意点》

監査事務所は、専門要員が不当な取扱いを受けることなく不服と疑義の申立てを行うことができるように、明確に定められた内部通報等の制度を設ける必要がある。また、上場会社などの不正リスク対応基準に準拠した監査業務を実施する監査事務所は、不正リスクに関連して監査事務所内外から監査事務所に寄せられた情報を受け付ける必要がある。

これらの内部通報、外部通報等の制度は、受付窓口を設置するだけでなく、監査事務所において適切に検討できる体制や、専門要員に対する周知など、実効性を確保する取組が必要であることに留意する。

監査役等とのコミュニケーションの運用状況については、以下のような観点から検証している。

- ▶ 監査に関する監査人の責任、及び計画した監査の範囲とその実施時期の概要について、監査役等と明確にコミュニケーションを行っているか。
- ▶ 審査会検査及び品質管理レビューの結果について、被監査会社に対して書面による説明を適切に実施しているか。
- ▶ 監査に関連する情報を監査役等から適切に入手しているか。
- ▶ 財務報告プロセスを監視する監査役等の責任に関連し、重要と考えられる監査上の発見事項について、監査役等に適時に伝達しているか。
- ▶ 会計監査人と監査役等が連携し、有効な双方向のコミュニケーションを行っているか。

検査結果の概要

会計監査人と監査役等との連携の必要性については、関係者の間に浸透してきており、両者のコミュニケーションに向けての態勢の整備や運用が図られ、連携の深度に差こそあるものの、定期的なコミュニケーションが行われている状況が認められる。

審査会検査や品質管理レビューを受けた監査事務所からの監査役等に対する通知内容についても、原則どおり書面で、適時に通知している状況が認められる。一方で、以下の事例に示すとおり、コミュニケーションを行うべき項目に対する理解が不足している結果、コミュニケーションの内容が網羅的でない、協会より品質管理レビュー実施結果通知書を受領しているものの、当該品質管理レビューの結果を監査役等へ伝達していない監査事務所もみられる。

求められる対応

会計監査人と監査役等との連携の重要性については、企業による不正な財務報告事例の発生を受けて、近時改めて強調されており、監査基準においては、「監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない」とされている。

平成 31 年 2 月に改正された監査基準報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」においては、監査の実施に当たり、特に重要な事項に係るコミュニケーションの充実が図られるとともに、会計監査人の品質管理システムの整備・運用状況に係る説明の一環として、規制当局又は協会による懲戒処分等の内容、品質管理レビューや審査会検査等の結果に係る監査役等への伝達内容及び伝達方法が具体的に明示されるなど、監査役等とコミュニケーションを行う事項が具体化されている（注 1、注 2）。

会計監査人は監査役等に対し、監査計画の策定から監査手続の実施、監査意見形成の各段階における監査の実施状況やその過程において識別した重要な状況についての情報共有を通じて監査の実効性の向上を図るほか、審査会検査や品質管理レビューの結果を踏まえた監査の品質管理上の問題点についても意見交換するなどして、両者間での連携を積極的に推進する必要がある。この連携は、監査の品質の確保・向上、ひいては、被監査会社におけるコーポレート・ガバナンスの充実・強化に貢献するものである。

また、平成 30 年の監査基準改訂及び関連する監査基準報告書の改正において、監査報告書

に監査上の主要な検討事項（以下「KAM」という。）を記載することが求められている。KAMは、会計監査人が監査役等と協議した事項の中から決定することとされており、KAMの導入により、会計監査人と監査役等との深度あるコミュニケーションの重要性は一層増している。

さらに、監査事務所においては、監査チームによる監査役等との有効な双方向のコミュニケーションが適切に行われるよう、監査チームをサポートするためのシステムを構築する必要がある。

（注1）審査会検査の結果の第三者開示については、原則として、審査会による事前承諾が必要であるとしているが、被監査会社の監査役等に対して「監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用等に関する指摘の有無及びその概要」、「被監査会社が検査対象となった場合の当該被監査会社に係る指摘の有無及びその内容」を開示する場合には、事前承諾なく開示できる取扱いとしていることに留意する必要がある。（審査会のウェブサイトで公表している「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「Ⅲ 検査結果等の取り扱い等」を参照）

（注2）検査実施中は、検査受検の有無を含め、原則として開示は認められない。

事 例) 監査役等とのコミュニケーション

- ① 業務執行社員は、監査役等とのコミュニケーションに関する監査の基準を十分に理解していなかったため、監査役等が会計監査人を選任する際に有用な情報である、協会から受領した「品質管理レビュー報告書」及び「フォローアップ・レビュー報告書」の内容並びに対応状況について、監査役等に伝達していない。

（監査基準報告書 260 第 16・A31 項）

-  ② 監査チームは、被監査会社の監査役会に対し、以下の項目に関する報告を行っておらず、監査役会とのコミュニケーションを十分に実施していない。

- ・ 会社法監査に係る監査報告書の発行後に判明した、未修正の虚偽表示
- ・ 金融商品取引法監査において、監査人が要請した経営者確認書の草案

（監査基準報告書第 260 第 13・14 項、同 600 第 48 項、同 610 第 16 項）

《留意点》

監査人は、監査基準報告書において要求されている事項について監査役等と適時のタイミングでコミュニケーションを行わなければならないことに留意する必要がある。例えば、経営者確認書の草案や独立性に関するコミュニケーションは、監査役等が講じることが予想される措置を踏まえてコミュニケーションの時期を決定する必要がある。また、期中における特別な検討を必要とするリスクの変更などの監査計画の変更や、会社法監査報告書発行後に判明した未修正の虚偽表示など、監査役等とコミュニケーションを実施した事項に変更が生じた場合には、適時のタイミングで改めて監査役等とコミュニケーションを実施する必要がある。

さらに、被監査会社に対して金融商品取引法監査と会社法監査を併せて実施している場合には、監査対象範囲や監査報告書日が異なるため、金融商品取引法監査における監査の最終段階においても、経営者確認書の草案や内部統制監査の結果など、監査基準報告書において要求されている事項について監査役等とのコミュニケーションが必要である。なお、監査役等と口頭でコミュニケーションを行った場合、監査人は、いつ、誰と、どのような内容についてコミュニケーションを行ったかを監査調書に記載しなければならないことに留意する。

(2) 不正・違法行為発見時の対応

着眼点

監査人には、財務書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実（法令違反等事実）を発見した場合、被監査会社による自主的な是正措置の実施を促すため、監査役等に対して当該事実の内容を通知することなどが義務付けられている（金融商品取引法第 193 条の 3 参照）。審査会検査においては、当該通知が財務書類の適正性の確保において果たす役割の重要性に鑑み、監査事務所による不正・違法行為発見時の対応状況について検証している。

検査結果の概要

（評価できる取組）

監査事務所における評価できる取組として、以下の事例が挙げられる。

社員等に対し、法令違反等事実を発見した場合の被監査会社の監査役等に対する通知例を示すなどして、周知徹底を行っている。

また、監査事務所として、財務書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがあると判断した事項について、金融商品取引法第 193 条の 3 に基づく通知を被監査会社に対して行った結果、当該通知を受けた被監査会社において、財務諸表の訂正を行うとともに、適切な開示の実施に向けた体制強化が図られた。

求められる対応

監査事務所においては、監査の過程で財務書類の適正性の確保に関わる不備を発見した場合、金融商品取引法第 193 条の 3 に基づく通知の要否について検討するなど、被監査会社による不備の是正に向けた対応の実施が求められていることに今一度留意する必要がある。

また、不正や違法行為に対する監査上の判断に際して、専門的な見解の問合せへの対応等が適切に行われるよう、監査チームをサポートするためのシステムを構築する必要がある。

なお、有価証券報告書、半期報告書及び四半期報告書の訂正報告書に含まれる訂正後の財務諸表に対する監査において、監査人として適切な対応を行うための留意事項については、協会公表の監査基準報告書 560 実務指針第 2 号「訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針」（令和 5 年 1 月改正）を参照されたい。