

公認会計士・監査審査会の検査と 内部監査の共通項

CIAフォーラム全体会議

東洋大学

2017年3月11日

公認会計士・監査審査会
常勤委員
松井 隆幸

構成

- I. はじめに
- II. 審査会の活動
- III. 監査事務所に対する検査
- IV. 内部監査との共通項
- V. 発見事項と原因分析
- VI. おわりに

I はじめに

- 2016年4月、審査会の常勤委員に就任。
- 2016年3月まで、青山学院大学の教員。内部監査が主な専門領域。
- 審査会による監査事務所の検査は、内部監査と似たところがあると感じている。審査会の活動について、検査を中心に概説したうえで、似たところ（共通項）を指摘し、相互の知見を活用できる事項について私見を述べる。
 - － なお、本講演における見解は、個人の見解であり、公認会計士・監査審査会の公式見解ではない。

Ⅱ 審査会の活動

1. 審査会の組織と業務内容
2. 公認会計士法による権限
3. 審査及び検査の位置付け

Ⅱ-1 審査会の組織と業務内容

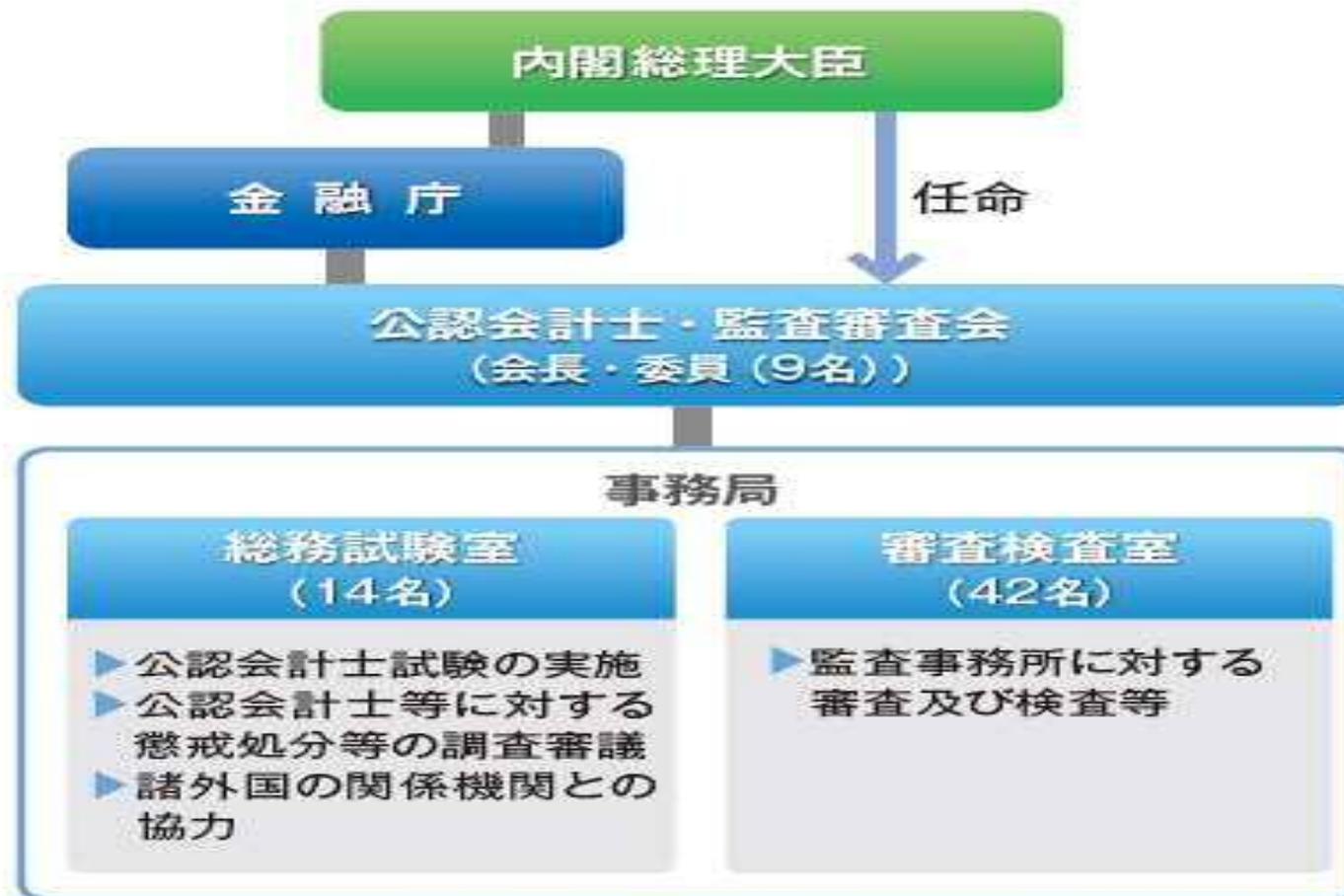
- 公認会計士・監査審査会（以後、審査会）のパンフレットから（1頁）

「公認会計士試験の実施等を通じた公認会計士人材の確保・育成及び監査事務所に対する審査・検査を通じて監査品質の向上と会計監査の信頼性確保を図り、会社等の公正な事業活動及び我が国資本市場の公正性・透明性の向上に貢献していきます。」

Ⅱ-1 審査会の組織と業務内容

- 審査会の組織に関する公認会計士法等における規定の概要
 - － 審査会の会長及び委員は、独立してその職権を行う。（第35条の2）
 - － 審査会は、会長及び委員九人以内をもつて組織する。委員は、非常勤とする。ただし、そのうち一人は、常勤とすることができる。（第36条）
 - － 会長は、会務を総理し、審査会を代表する。（第37条）
 - － 会長及び委員は、公認会計士に関する事項について理解と識見とを有する者のうちから、両議院の同意を得て、内閣総理大臣が任命する。（第37条の2）
 - － 会長及び委員の任期は、三年とする。会長及び委員は、再任されることができる。（第37条の3）
 - － 審査会の事務を処理させるため、審査会に事務局を置く。事務局に、事務局長及び所要の職員を置く。事務局長は、会長の命を受けて、局務を掌理する。（第41条）

Ⅱ-1 審査会の組織と業務内容



(注) 上記人員数は平成28年度定員ベース

Ⅱ-1 審査会の組織と業務内容

- 審査会の主な業務内容
 - － 公認会計士試験の実施
 - － 監査事務所に対する審査・検査等
 - － 公認会計士等に対する懲戒処分等の調査審議
 - － 諸外国の関係機関との連携・協力
 - 公認会計士あるいは会計・監査に関心を持つ者の拡大も審査会の業務に含まれる。

Ⅱ-2 公認会計士法による権限

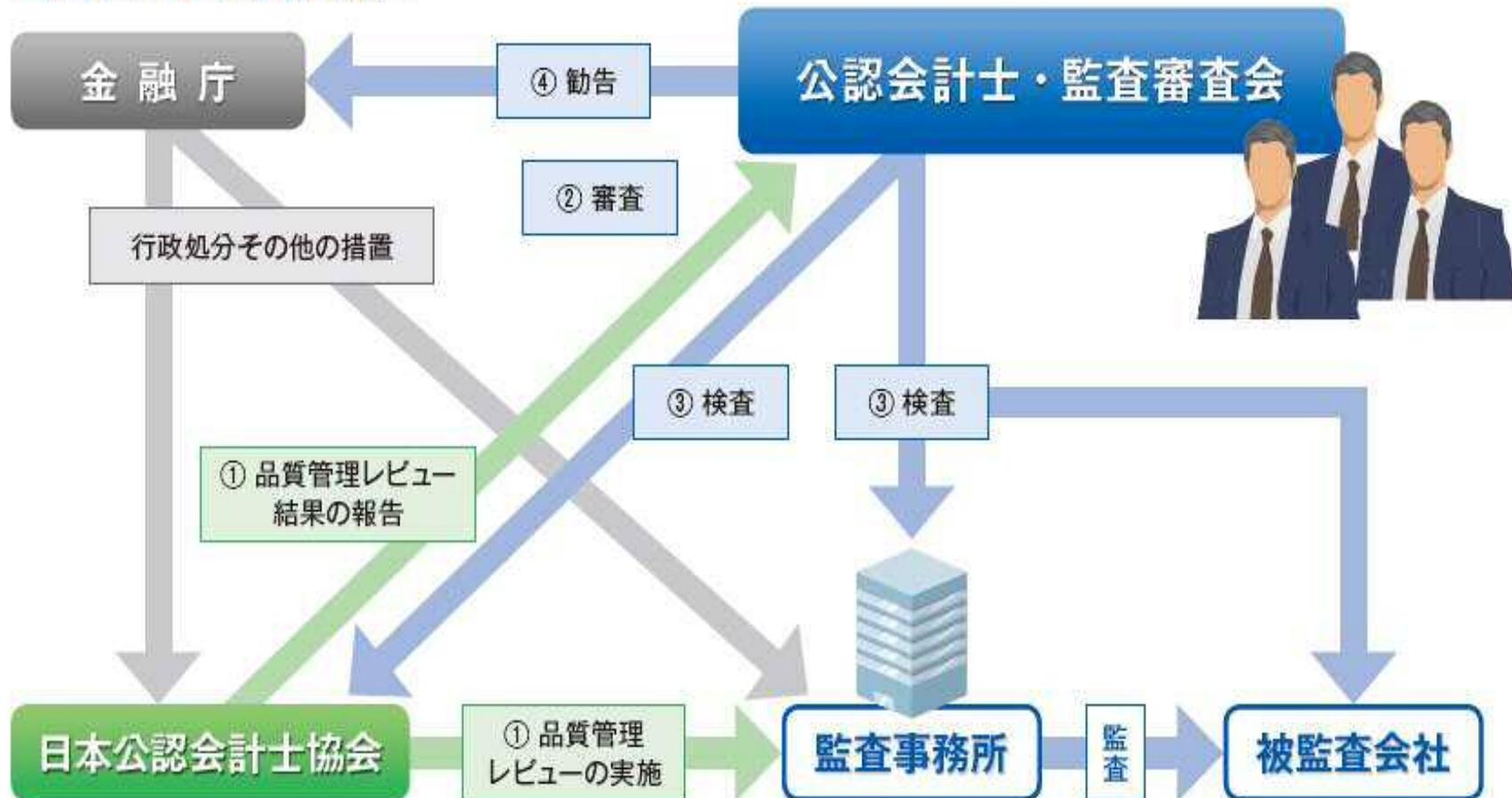
- 公認会計士法による内閣総理大臣の権限は、金融庁長官に委任。金融庁長官は、委任された権限のうち、以下の権限を審査会に委任。（第49条の4）
 - ① 品質管理レビューの報告の受理に関する事務
 - ② 日本公認会計士協会（以後、協会）に対する報告徴収・立入検査権限
 - ③ 公認会計士、外国公認会計士又は監査法人に対する報告徴収権限
 - ④ 公認会計士、外国公認会計士又は監査法人その他関係先に対する立入検査権限
 - ⑤ 外国監査法人等に対する報告徴収権限
 - ⑥ 外国監査法人等の事務所その他の関与先に対する立入検査権限

Ⅱ-2 公認会計士法による権限

- スライド10の②③④については、以下に関する場合に限る。
 - 品質管理レビューの報告
 - 公認会計士等が品質管理レビューを受けていない、協力を拒否している等のため、協会から品質管理レビューの報告がない場合に、当該公認会計士等の業務の運営状況に関して行われるもの
 - 審査会は、上記スライドの権限を行使した場合、必要があると認めるときは、その結果に基づき、公認会計士等の監査証明業務、又は協会の事務の適正な運営を確保するため行うべき行政処分その他の措置について内閣総理大臣に勧告することができる。（第41条の2）

Ⅱ-3 審査及び検査の位置付け

■ 審査及び検査の概要



Ⅲ 監査事務所に対する検査

1. オフサイト・モニタリングと検査
2. 検査の概要
3. 検査の結果とその開示

Ⅲ-1 オフサイト・モニタリングと検査

- モニタリング＝オンサイト・モニタリング及びオフサイト・モニタリング。
 - － オンサイト・モニタリング＝検査
 - － オフサイト・モニタリング＝検査以外の活動。
日本公認会計士協会による品質管理レビューの検証及び監査事務所等に対する報告徴収が含まれる。
- モニタリングは、審査会の各期について策定される「監査事務所等モニタリング基本方針」及び各事務年度の「監査事務所等モニタリング基本計画」（以後、「基本計画」）に基づいて実施。

Ⅲ-1 オフサイト・モニタリングと検査

- 監査事務所等に対する報告徴収
 - － 大手監査法人に対する報告徴収
 - － 国内監査事務所に対する報告徴収
 - － 検査後報告徴収
- 検査は、オフサイト・モニタリングを通して収集した情報を活用して実施。
 - － 審査会が検査に投入できる資源（人員・予算等）には限界があり、効果的かつ効率的な検査とするためにも情報が必要。
- 検査後報告徴収は、フォローアップの意味がある。

Ⅲ-2 検査の概要

- 検査の重点（「基本計画」参照）
 - － 経営の基本方針及び経営管理に関する措置、業務の執行の適正を確保するための措置が監査事務所
の規模や特性等に応じた適切なものとなっている
かを検証。中長期の経営方針・経営計画の策定
状況や経営方針・経営管理に関する措置の見直し
状況についても検証。
 - － 被監査会社の事業上のリスクを適切に評価し、
監査契約の締結・更新、監査計画の立案、その他
監査手続を実施しているかを検証。
 - － 監査事務所自らが根本的な原因の究明を踏まえ
た有効な改善に向けた行動を促すことに資するよ
うな検証。指摘内容等の的確な伝達。

Ⅲ-2 検査の概要

- 大手監査法人に対する検査（「基本計画」参照）
 - － 複数の部門・事務所によって構成される巨大な組織であることに鑑み、法人のガバナンス等経営管理態勢や業務管理態勢、組織の末端までの品質管理の定着状況などに一層重点を置いた検査を実施。
 - － 2年に1度の通常検査に加え、通常検査の翌年にフォローアップ検査。
 - － 内部管理体制を早急に確認する必要がある場合には、機動的に検査。

Ⅲ-2 検査の概要

- 準大手監査法人に対する検査（「基本計画」参照）
 - － 大手上場企業等の監査を担う能力を有するようになることへの期待があることに鑑み、組織としての一体性など経営管理態勢・業務管理態勢などに重点を置いた検査を定期的に実施。
- 中小規模監査事務所に対する検査（「基本計画」参照）
 - － 代表者や社員の意向及び資質等を踏まえた監査事務所の品質管理態勢・業務管理態勢、個別監査業務の監査の基準等への準拠性などの監査品質の確認を中心とした検査を必要に応じて実施。

Ⅲ-2 検査の概要

- 検査の頻度等
 - － 大手監査法人＝2年に1度、通常検査。通常検査の翌年にフォローアップ検査。
 - － 準大手監査法人＝2年又は3年に一度。
 - － 中小規模監査事務所＝品質管理レビュー等の結果を踏まえ、必要があると認める場合。

Ⅲ-2 検査の概要

- 検査体制・期間等（平成23～26事務年度）

	全体	大手	準大手	中小 (勧告なし)	中小 (勧告有)
検査件数	44	8	4	23	9
平均検査 官数	6.2	10.1	7.8	5.1	4.8
平均検査 期間	117.7	149.3	93.0	97.7	151.8
平均個別 監査業務 選定数	4.1	9.1	5.3	2.5	3.2

(注) 検査は、検査実施日（予告を行う検査の場合は検査実施の通知日、無予告で行う場合は立入検査着手日）より開始し、検査結果を通知した日をもって終了する。

審査会、『公認会計士・監査審査会検査の実効性の向上』審査会、2016年、2頁。

Ⅲ-2 検査の概要

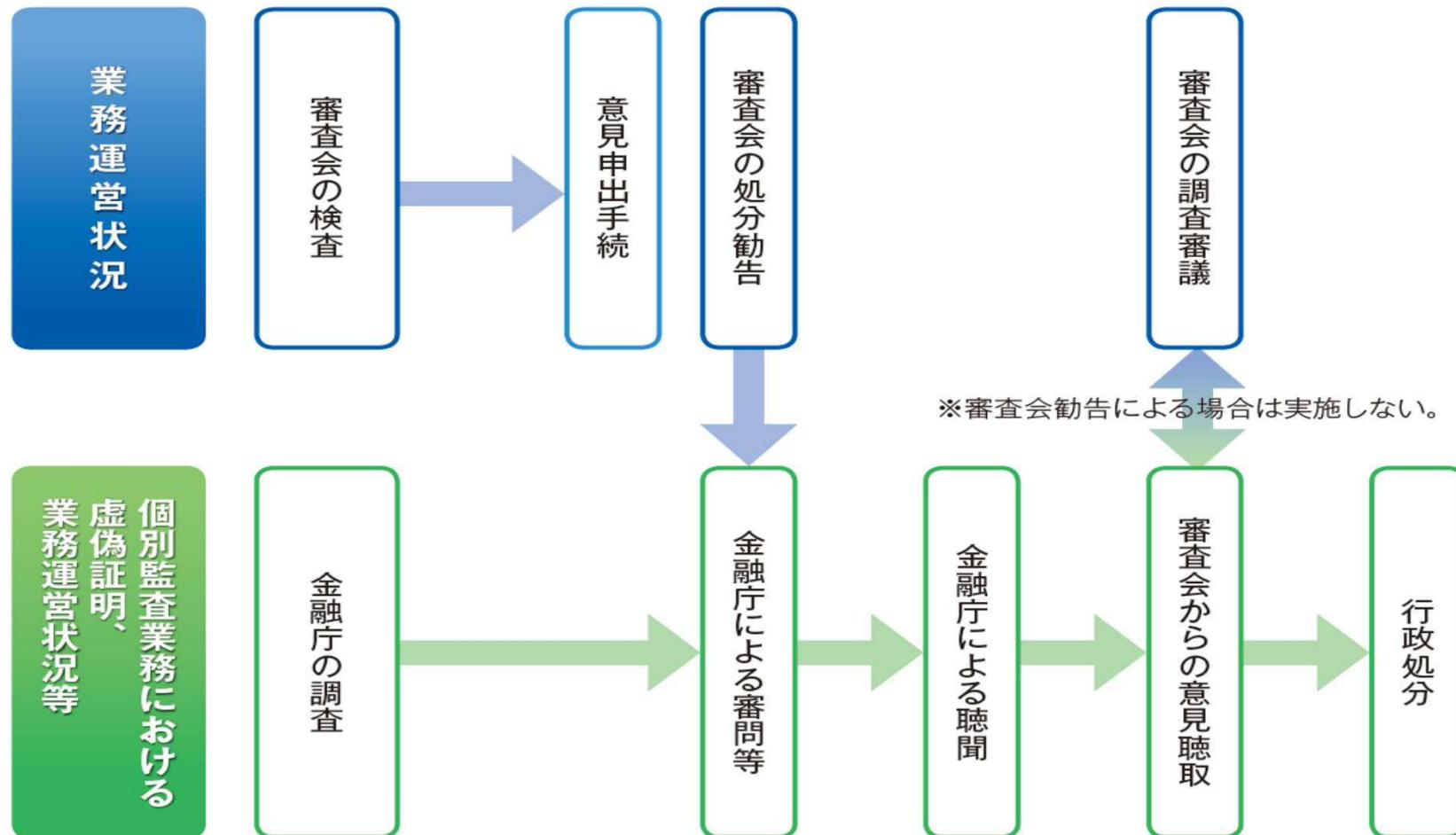
- ・ 最近の検査実績（審査会『公認会計士・監査審査会の活動状況』審査会、2016年6月、15頁及び100頁より作表。）

	平成25年度	平成26年度	平成27年度
検査対象事務所数	13	15	9
勧告数	2	5	3

Ⅲ-3 検査の結果とその開示

- 検査対象監査事務所に検査結果通知書を交付。
- 検査の結果、被検査監査事務所の運営が著しく不当なものと認められ、金融庁長官に対して処分勧告する場合には、通知書の要約部分を公表。

Ⅲ-3 検査の結果とその開示



Ⅲ-3 検査の結果とその開示

- 検査結果等の第三者への開示
 - 被監査会社の監査役等への書面による伝達
 - 審査会の事前承認を条件に、被監査会社の取締役、被監査会社の親会社の監査役等・取締役、潜在的な被監査会社等への開示
 - 開示内容は、次の通り。
 - ① 審査会検査を受けているかどうか。（ない場合、その旨）
 - ② 品質管理全般に関する指摘事項の要約と監査事務所の対応状況。
 - ③ 被監査会社の監査役等や取締役に対しては、当該被監査会社が検査対象業務として選定されたかどうか。選定されている場合は、当該監査業務における指摘事項の有無、ある場合には内容及び対応状況。

Ⅲ-3 検査の結果とその開示

- 検査結果事例集
 - － 優れた取組み等を含め、検査で確認された事例等を抽出し、検査結果事例集を公表。
- モニタリングレポート
 - － モニタリングの状況を整理し、モニタリングレポートとして公表。
 - － 平成28年度は、検査結果事例集の参考資料として公表。

IV 内部監査との共通項

1. 対象の性質
2. 監査／検査の視点
3. 発見事項／不備の性質

IV-1 対象の性質

- 監査は「他者の行為を行為者から独立した第三者が検討し、報告する行為」。
- 検査も、第三者である審査会が、被検査監査事務所^の行為を検査するので、この要件を満たす。
- 内部監査の対象＝ガバナンス・プロセス、リスク・マネジメントおよびコントロールに関連する経営諸活動の遂行状況。
- 検査の対象＝被検査監査事務所^の業務管理態勢、品質管理態勢、及び個別監査業務。個別監査業務は、品質管理が浸透しているかどうかを確かめることに重点を置く。
- 主な対象が管理態勢である点も共通。

IV-1 対象の性質

- 監査／検査の対象である組織体が改善のための行動を起こさなければ、監査／検査の目的は達成されない。
- したがって、被監査／検査側に行動を起こさせる改善提案が必要であることも共通。
 - － 行動を起こさせる改善提案を追究しなければならない。
 - － 不備等の指摘は、改善提案に結びついてこそ意味がある。

IV-2 監査／検査の視点

- 内部監査の目的＝監査対象を含む組織体の経営目標の効果的な達成に役立つこと。
- 検査の目的＝被検査監査事務所が、高品質の会計監査を実施できる品質管理態勢を維持向上するよう支援すること。高品質の会計監査の実施は、監査事務所の経営目標であるはず。
- 被監査／検査側の目標達成に貢献する点は共通。また、目標達成を図るのは被監査／検査側であり、監査／検査側はそれを支援する立場である点も共通。
- 支援する立場であるから、批判性よりも、指導性を重視する点も共通。

IV-2 監査／検査の視点

- 内部監査＝特定の部署又は機能を対象にするとはいえ、最高経営者又は取締役会等に直属する立場から、組織体全体の視点で判断。
- 検査＝監査事務所の経営管理態勢を含む、事務所の運営全体を考慮。
- 組織体全体の視点から監査／検査を実施することも共通。

IV-3 発見事項／不備の性質

- 監査／検査の場合、不備は、不備の当事者により発見されるのではない。
- 不備の原因を分析するには、不備発見時に、分析に必要な事項をもれなく記録する必要がある点は共通。
- 不備の当事者が不備を認識する場合とは異なり、基準の非遵守等、当事者が不備による影響を認識しにくい場合が多い。
- 改善の必要性を被監査／検査側に認識させる必要がある点でも共通。

V 発見事項と原因分析

1. 5要素の記述
2. 根本原因分析
3. 発見事項の記述

V-1 5要素の記述

- IV-1で指摘したように、被監査／検査側に、改善提案を実行する行動を起こさせる必要がある。
- 被監査／検査側が行動を起こすには、次のプロセスを経る必要がある。

認識	知らせる	監査／検査の結果に基づき、指摘事項または改善の機会を分かり易く特定する。
受容	説得する	結論およびその重要性に対する十分な裏付けを与える。
行動	成果を得る	望ましい変化をもたらすための実践的な手段を提案する。

V-1 5要素の記述

- 「認識」→「受容」を経て、「行動」に結びつけるには、発見事項（不備）及び改善提案は、次の5要素を含むように記述する必要がある。

認識	状態/規準
受容	原因/影響
行動	改善提案

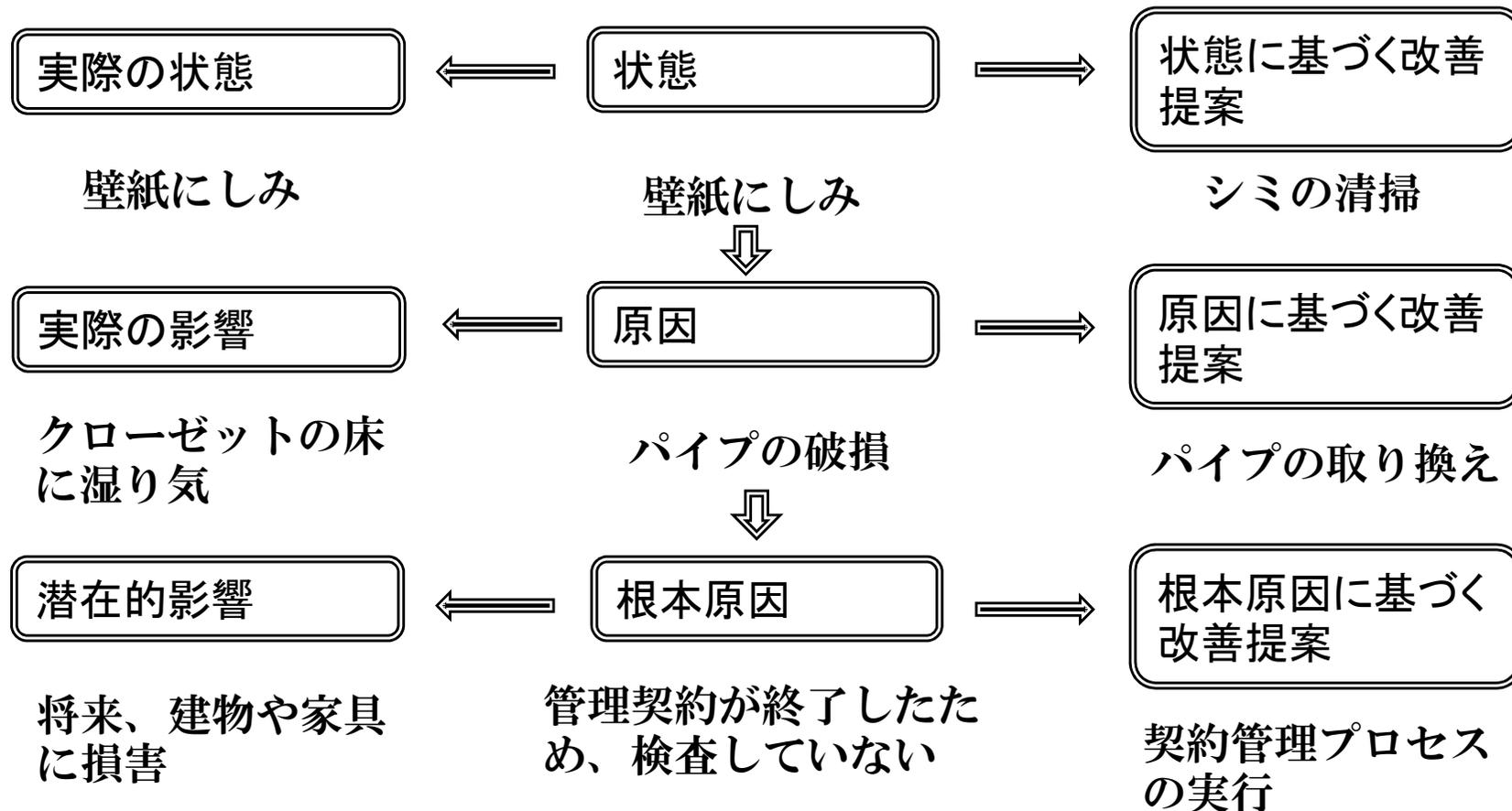
V-1 5要素の記述

状態	監査／検査実施中に監査人が発見した事実。	認識を生む。
規準	「状態」の評価に用いられる規準。あるべき状態。	認識から受容に結びつける。
原因	「状態」と「規準」の違いを生む理由。	受容から行動につなげる。
影響	「規準」を満たさない結果として生じた、または将来生じうる事態。	受容を生む。
改善提案	「原因」を解消し、「状態」を「規準」に近付けるための手段。	行動を生む。

V-2 根本原因分析

- 改善提案は、「原因」を解消するための手段。したがって、「真の」原因（根本原因）を追究することが必要。
- 「状態」に基づく改善提案の場合、不備として認識された現状のみの是正になる。同様の不備が再発する。
- 直接的な「原因」にのみに基づく改善提案の場合、全体的解決策にはつながらない。

V-2 根本原因分析



IIA, Practice Guide, *Audit Reports*, p.16.

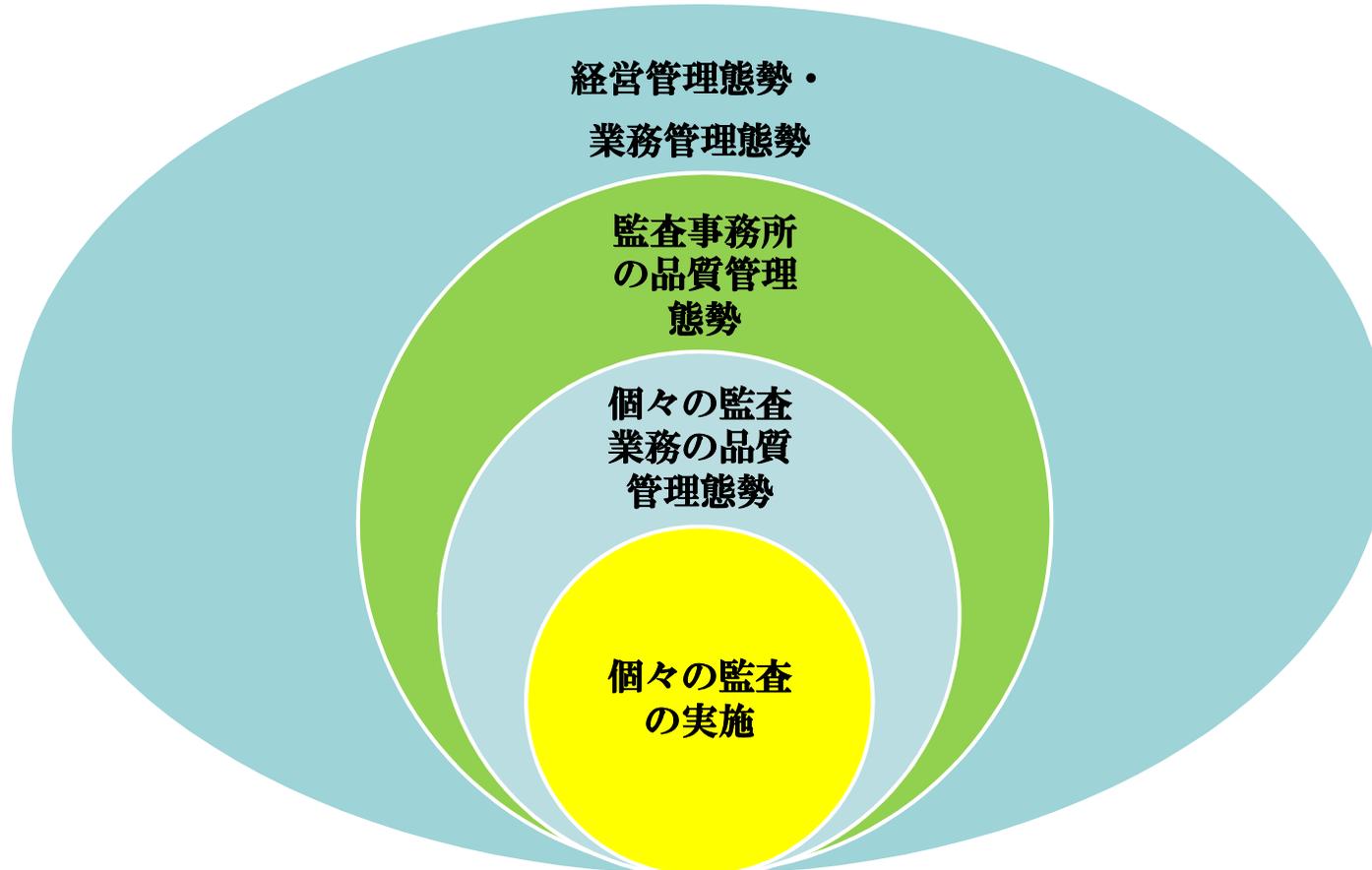
V-2 根本原因分析

- 検査でも、根本原因分析が必要であることは認識。『監査事務所検査結果事例集』（審査会、2016年、9頁）において、その必要性を指摘している。
 - － 「根本原因を考慮した改善策を講じずに、直接的な原因に対処するだけの改善策にとどまった場合には、監査事務所全体としての品質管理のシステムの改善が実効性のないもの又は不十分なものとなり、本質的な改善にはつながらず、監査事務所における監査の品質の向上が図られなくなる。」

V-2 根本原因分析

- 事例集では、根本原因の具体的内容として、①監査事務所の経営管理態勢、経営方針（評価・報酬等の動機付けの方針を含む）又はビジネスモデルに関連する事例、②最高経営責任者、品質管理担当責任者及び業務執行社員による品質管理に対する取組に関連する事例、及び③各社員の職責に対する自覚、社員間の牽制に関連する事例をあげている。（12-14頁）
- 組織体全体の観点で分析した場合、このような分析になるケースが多いと考えられる。内部監査でも、同様の分析となることが想定できる。
- IV-1及び2で述べた内部監査と検査の類似性に照らせば、根本原因分析の手法に係る知見は、相互に活用できる。

IV-2 根本原因分析



IV-2 根本原因分析

- 英国のFRCは、6大監査事務所の現状調査に基づいて、次のような根本原因分析のプロセスを示している。(Financial Reporting Council, *Root Cause Analysis, A Review of The Six Largest UK Audit Firms*, FRC, 2016)
 1. プロセスの計画
 - 計画・タイムテーブル
 - 資源配分
 - 訓練と指針の提供
 2. 検査結果の分析・根本原因分析範囲の決定
 3. 監査チーム及び中央機能へのインタビュー
 4. AQIs のレビュー
 5. 根本原因の識別
 6. 事務所全体の行動計画の策定と有効性のモニタリング
 7. 根本原因の報告と伝達

IV-2 根本原因分析

- FRCの調査によれば（pp.15-17）、根本原因分析の手法として、6事務所中5事務所は、「なぜなぜ分析」を使用。
- 「なぜなぜ分析」は、製造業等で用いられてきた手法。
 - － 「この手法を実施するうえで、どの質問のラインを探求するか、又は根本原因を追究するためどれだけ長く続けるかについて明確なルールはない。・・・結果は、インタビュアー及び（又は）彼らがとるアプローチの粘り強さに依存する。」

V-3 発見事項の記述

- IV-3で述べた共通点を前提にすれば、被監査／検査側が不備の改善の必要性を認識できるように、監査／検査中に、「規準」および「影響」を明確し、被監査／検査側の納得を得ておくことが必要。
 - － 「影響」の重要性を確認しておくことも必要。
- 発見事項を記録する調書に、「状態」だけでなく、「規準」「原因」「影響」を記載する欄を設けておくことが効果的。

VI おわりに

- 内部監査と検査には、IVで指摘した共通項がある。
- 内部監査でも、検査でも、単に監査／検査対象とした個別業務における不備を指摘するだけではなく、組織体全体の管理態勢等にさかのぼり、根本原因を追究することが重要になる。
 - 特に適切な態勢を構築する責任を負うは被監査／検査側なので、改善の必要性について、被監査／検査側の納得を得ることが不可欠である。
- 監査（監査事務所も含め）や検査の領域において、根本原因分析のフレームワークは、まだ確立されていない。
- 監査と検査の共通項を前提とすれば、それぞれの領域における検討の成果は、相互に活用可能である。