

監査の品質管理（監査人の交代を含む）に関する規定

監査基準における規定

「監査基準」前文三 2 (6) 監査の質の管理

財務諸表の監査に携わる監査人に対して、自らの監査業務の質の確保に十全な注意を払うとともに、組織としても監査業務の質を担保するための管理の方針と手続を定め、さらに、その実効性の確認までを求めることを明確にした。監査業務の質の確保は、監査補助者の監督、他の監査人の監査結果の利用などに 関しても同様に求められるものである。また、監査業務の質の確保には、新規に監査契約を締結する際における調査や前任監査人との引き継ぎ等も含まれる。

「監査基準」第二 一般基準 6

監査人は、監査を行うに当たって、指揮命令の系統及び職務の分担を明らかにし、当該監査に従事する補助者に対して適切な指示、指導及び監督を行わなければならない。また、監査人は、自らの組織としても、すべての監査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実施されるために必要な管理の方針と手続を定め、これらに従って監査が実施されていることを確かめなければならない。

具体的
な指針

JICPAの実務指針等における規定

監査基準委員会報告書第12号「監査の品質管理」

3. 監査の品質管理は、次の二つの品質管理により構成される。

- (1) 監査事務所としての品質管理
- (2) 個々の監査業務の品質管理

監査事務所としての品質管理は、個々の監査業務の品質管理を担保する。したがって、この両者の品質管理が相俟って、監査の品質管理が確保される。

監査事務所としての品質管理

- ・ 監査従事者の適格性
- ・ 人事に関する事項
- ・ 監査業務の遂行
- ・ 監査意見表明のための審査機能
- ・ 監査業務の新規受嘱及び継続
- ・ 監査責任者の交替
- ・ 共同監査の場合の対応
- ・ 監査事務所としての品質管理の実施状況の点検

個々の監査業務の品質管理

- ・ 個々の監査業務遂行のための監査チームの編成
- ・ 監査補助者に対する指示
- ・ 監査補助者の監督
- ・ 監査調書の査閲
- ・ 監査意見表明のための審査

事務所としての
品質管理

個々の監査業務の
品質管理

監
査
人
の
交
代

監査委員会報告第79号「監査人の交代に関する実務指針」

<内容>

- ・ 後任監査人が監査契約を受嘱するに際しての留意事項
- ・ 前任監査人から情報が得られない場合
- ・ 任期満了に伴う交代における後任監査人の留意事項
- ・ 期中交代における後任監査人による前任監査人の監査手続の実施結果の利用
- ・ 商法監査における対応

「倫理規則」第16条

会員は、監査業務の契約に際し、前任者がある場合においては、必要と認められる事項について、相互に十分な引継ぎを行わなければならない。

※ 後任監査人を中心に規定している

JICPAにて検討中の新しい実務指針

品質管理基準書第1号（仮称）「財務情報の監査及びレビュー業務、その他の保証業務並びに関連サービス業務に係る公認会計士事務所における品質管理」

<内容>

- ・ 品質管理システムの諸要素
- ・ 事務所内部の品質に関する最高責任者等の責任
- ・ 倫理に関する事項
 - － 倫理に関する規定の遵守
 - － 独立性
- ・ 関与先との関係及び特定の業務に係る受嘱と継続
- ・ 人事に関する事項
 - － 業務担当チームの選任
- ・ 業務の実施
 - － 相談
 - － 意見の相違
 - － 業務の品質管理審査
 - － 共同監査の場合の対応
- ・ モニタリング
 - － 不服と疑義の申立
- ・ 文書化

<スケジュール>

現在	特別委員会を設置し検討中
4月	公開草案公表
7月	会則変更 (所要の手当、新会議体の設置)
夏～秋	最終版公表 (適用：H18年4月1日の予定)

※ 監査業務以外の業務も対象としている

監査基準委員会報告書（案）「財務諸表の監査の品質管理」

<内容>

- ・ 監査の品質に関する監査責任者の責任
- ・ 倫理に関する事項
 - － 倫理に関する規定の遵守
 - － 独立性
- ・ 監査業務に係る受嘱と継続
- ・ 監査チームの選任
- ・ 監査業務の実施（指示、指導及び監督を含む）
 - － 相談
 - － 意見の相違
 - － 監査業務の品質管理審査
 - － 共同監査の場合の対応
- ・ モニタリング

<スケジュール>

現在	監査基準委員会にて検討中
4月	公開草案公表
夏～秋	最終版公表 (適用：H18年4月1日の予定)

<資料編>

1. 監査基準委員会報告書第12号「監査の品質管理」 2
2. 監査委員会報告第79号「監査人交代に関する実務指針」 13
3. 監査基準委員会報告書（案）「財務諸表の監査の品質管理」の概要..... 23
4. 「監査人交代の経緯等に関するアンケート調査結果報告」 28

監査の品質管理

平成 9 年 7 月 23 日

改正 平成 14 年 1 月 28 日

日本公認会計士協会

本報告書の目的

1. 本報告書は、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（以下「監査の品質管理」という。）に関する実務上の指針を提供するものである。

監査の品質管理の定義

2. 監査の品質管理とは、

- (1) 公認会計士法、同施行令等及び日本公認会計士協会倫理規則（以下「法令等」という。）、
- (2) 監査基準及び日本公認会計士協会が公表する監査に係る指針（以下「監査の基準」という。）、
- (3) 監査事務所としての監査業務の品質管理（以下「監査事務所としての品質管理」という。）に係る内部規程

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である。

なお、本報告書において監査事務所とは、監査を遂行する主体としての公認会計士又は監査法人の事務所をいう。また、監査従事者とは、監査業務に従事する者をいい、監査責任者と監査補助者から構成される。

監査の品質管理の構成

3. 監査の品質管理は、次の二つの品質管理により構成される。

- (1) 監査事務所としての品質管理
- (2) 個々の監査業務の品質管理

監査事務所としての品質管理は、個々の監査業務の品質管理を担保する。したがって、この両者の品質管理が相俟って、監査の品質管理が確保される。監査事務所としての品質管理については、第4項から第22項までに指針を示しており、個々の監査業務の品質管理については、第23項から第32項までに指針を示している。

監査事務所としての品質管理

4. 監査事務所は、法令等及び監査の基準に従ってすべての監査業務が適切に実施されるようにするため、監査事務所としての品質管理の方針と手続を適切に策定し、実行しなければならない。

5. 監査事務所は、監査従事者が監査事務所としての品質管理の方針と手続を正しく理解し、適切に準拠することができるようにするため、監査事務所としての品質管理の方針と手続を監査事務所の内部規程やマニュアル等において文書化し、監査従事者に伝達しなければならない。
6. 採用される方針と手続及びその文書化の程度は、監査事務所の規模と組織体制、個々の監査業務の内容、監査従事者の知識と経験、費用と効果への適切な配慮等の要因に応じて決定されるため、個々の監査事務所によって異なる。
7. 監査事務所としての品質管理の方針と手続が変更された場合、監査従事者が当該変更の内容を正しく理解し、変更後の方針と手続に適切に準拠することができるようにするため、監査事務所は、当該変更の内容について監査従事者に適切かつ適時に伝達することが必要となる。
8. 監査事務所としての品質管理の方針と手続には、通常、次の事項が織り込まれる。これらの事項は相互に関連性を有している。
 - (1) 監査従事者の適格性
 - (2) 人事に関する事項
 - ・ 採用
 - ・ 教育・研修
 - ・ 監査チームへの配属
 - ・ 評価・昇進
 - (3) 監査業務の遂行
 - (4) 監査意見表明のための審査機能
 - (5) 監査業務の新規受嘱及び継続
 - (6) 監査責任者の交替
 - (7) 共同監査の場合の対応
 - (8) 監査事務所としての品質管理の実施状況の点検

なお、上記の監査事務所としての品質管理の方針と手続の例を付録1において示している。

監査従事者の適格性

9. 監査従事者は、監査業務を遂行するに当たり、独立性を保ち、誠実で公正不偏な態度を保持するとともに、適切な事実認定能力と判断能力を発揮し、かつ、正当な注意を払い、秘密を守って行動することが必要である。このため、監査事務所は、監査従事者の適格性に関する方針と手続を策定する。

人事に関する事項

10. 監査業務の質的水準は、究極的には監査従事者の専門的能力及び実務経験等の職業専門家

としての資質に依存する。また、監査従事者が必要な教育・研修を受けるとともに、その能力に見合った監査業務を担当することにより、監査業務の質的水準が適切に維持されることになる。このため、監査事務所は、以下の人事に関する事項について方針と手続を策定する。

11. 監査事務所は、監査業務の遂行に必要とされる適切な人材を確保するため、監査従事者の採用に関する方針と手続を策定する。
12. 監査従事者が様々な状況に応じた監査業務を適切に遂行できる専門的能力と実務経験を有する者となるため、監査事務所は、継続的専門研修を含む職業専門家としての教育・研修に関する方針と手続を策定する。
13. 監査事務所は、適切な専門的能力と実務経験を有する者によって監査業務が実施されるようにするため、監査従事者の監査チームへの配属に関する方針と手続を策定する。
14. 監査事務所は、監査従事者の専門的能力及び実務経験を評価し、その評価結果に応じて監査業務上の責任を任せるため、監査従事者の評価・昇進に関する方針と手続を策定する。

監査業務の遂行

15. 監査事務所は、監査業務が監査の基準及び監査事務所が求める質的水準を満たすものとなるように、監査業務の遂行に関する方針と手続を策定する。この方針と手続は、監査計画の立案から監査報告書の作成までの監査業務のすべての実施過程を対象とする。また、この方針と手続は、監査業務における監査チームの編成、監査補助者に対する指示、監査補助者の監督、監査調書の査閲等を含む。
16. 監査事務所は、監査従事者が監査業務の遂行において、適切な質的水準を有する資料、文献及びデータベースを利用できるようにするための方針と手続を策定する。また、この方針と手続は、監査従事者が会計・監査上の複雑な事項や通例でない事項について、監査事務所内の所定の担当者又は監査事務所外の専門家と協議又は相談することに関する方針と手続を含む。

監査意見表明のための審査機能

17. 監査事務所は、第32項に規定する個々の監査業務における監査意見表明のための審査を効果的かつ効率的に実施するため、監査意見の表明に係る審査機能に関する方針と手続を策定しなければならない。
18. 審査担当者は、審査の対象となる監査業務に従事せず、かつ、監査責任者と同程度以上の専門的能力と実務経験を有する者でなければならない。

監査事務所がどのような審査体制及び審査内容を確認・維持するかは、監査事務所の規模、監査対象会社の数、監査業務の内容、監査リスク等を総合的に勘案して、それぞれの監査事務所が決定する。

監査業務の新規受嘱及び継続

19. 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、監査業務を新規に

受嘱するか否か又は既存の監査業務を継続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、監査業務の新規受嘱又は継続を行うべきではない。

なお、ある監査業務の監査契約の締結に伴うリスクの程度が高いと判断されたにもかかわらず、当該監査業務の新規受嘱又は継続を決定した場合、監査事務所は、当該監査業務を適切に遂行できる専門的能力と実務経験を有する監査従事者を監査チームへ配属したり、監査意見表明における審査の要求水準を相対的に高める必要がある。

監査責任者の交替

20. 監査事務所は、品質管理の向上を図る観点から、監査責任者の交替に関する方針と手続を策定しなければならない。

共同監査の場合の対応

21. 監査事務所は、共同監査を実施している場合には、当該共同監査を効果的かつ効率的に実施するため、共同監査に関する方針と手続を策定する。

この方針と手続には、共同監査を行う各々の監査事務所相互間の協議・調整方法や役割分担方法等を含めることが必要である。

監査事務所としての品質管理の実施状況の点検

22. 監査事務所は、監査事務所としての品質管理に関する方針と手続が適切に策定され、効果的に運用されていることを確かめるとともに、その方針と手続について変更又は改善を必要とする状況を認識するため、監査事務所としての品質管理の実施状況の点検に関する方針と手続を策定する。

この点検は、毎年定期的に、以下の事項について検討する。

- ・ 監査事務所としての品質管理の方針と手続の妥当性、合理性及び十分性
- ・ 当該方針と手続への準拠性
- ・ 当該方針と手続に関する手引書・書式類の適切性
- ・ 監査事務所の人材育成活動の有効性

また、監査事務所は、監査事務所としての品質管理の実施状況が、監査事務所の定めた品質管理の方針と手続に準拠していることを説明することができるようにするため、監査事務所としての品質管理の実施状況の点検とその結果に関する書類を作成し保管しなければならない。

個々の監査業務の品質管理

23. 監査責任者（監査法人においては関与社員をいう。）は、個々の監査業務の遂行を統括する責任者として、監査事務所としての品質管理の方針と手続を遵守するとともに、監査の基準が求める質的水準を維持して、効果的かつ効率的に監査を実施するため、個々の監査業務についてその品質管理を実行しなければならない。

監査責任者は、個々の監査業務の品質管理に関する最終的な責任を有する。

24. 個々の監査業務の品質管理の手続には、通常、次の事項が挙げられる。

- (1) 個々の監査業務遂行のための監査チームの編成
- (2) 監査補助者に対する指示
- (3) 監査補助者の監督
- (4) 監査調書の査閲
- (5) 監査意見表明のための審査

監査責任者は、上記の手続の一部を、必要にして十分な能力を持つ監査補助者（以下「監督機能を有する監査補助者」という。）に委任することができる。

なお、個々の監査業務の品質管理に関する具体的事項の例を付録2において示している。

25. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査チームの編成、監査補助者に対する指示、監査補助者の監督及び監査調書の査閲を行うに当たって、監査補助者の専門的能力の程度と実務経験を十分に考慮する。

個々の監査業務遂行のための監査チームの編成

26. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、個々の監査業務を効果的かつ効率的に実施し、監査事務所が求める質的水準を確保するため、また、監査業務を通じて監査従事者の適切な育成を図るため、必要な監査補助者を擁する監査チームの編成を行う。

なお、監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、個々の監査業務の監査リスクの程度に応じて、当該監査業務を適切に遂行できる専門的能力と実務経験を有する監査従事者を監査チームへ配属することを検討する。

監査補助者に対する指示

27. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査事務所が求める監査業務の質的水準を確保し、組織的に監査を実施するため、監査補助者に対して適切な指示を行う。

監査補助者への指示は、監査計画書及び監査手続書のほか、口頭による伝達等によっても行うことができる。

監査補助者の監督

28. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査業務の進捗状況の管理、会計・監査上の問題点の把握及びそれに対する適切な対応等のため、監査補助者を監督する。

監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査補助者に対する指示、監査調書の

査閲その他適切な方法により、監査補助者に対する監督を実施する。

監査調書の査閲

29. 監査責任者又は監督機能を有する監査補助者は、監査事務所が求める質的水準を確保した監査業務が遂行されたことを確かめるとともに、すべての重要な会計・監査上の問題点を把握するために、監査補助者の監査調書を適時に査閲する。

30. 監査調書の査閲に当たって、査閲者は、次のような視点から被査閲者の実施した監査業務の妥当性を吟味するとともに、当該監査業務が不十分であると認められる場合には、必要な追加監査手続の実施を指示する。

- ・ 監査手続書において指示されたすべての監査手続が完了しているかどうか。
- ・ 監査手続の実施の結果、発見した会計・監査上の問題点や不正・違法行為が適切に把握されているかどうか。
- ・ 監査の実施過程と結論に関する監査調書が十分かどうか。
- ・ 当初の監査計画の修正が必要かどうか。

査閲者は、発見した重要な会計・監査上の問題点や不正・違法行為の監査意見に及ぼす影響を検討するとともに、発見した不正・違法行為を被監査会社の経営者等へ報告することの要否を検討する。査閲者が監督機能を有する監査補助者の場合には、その検討結果を監査責任者に速やかに報告し、監査責任者は上記について検討する。

31. 監査調書の査閲は、査閲者と被査閲者との意見又は情報の交換を行うことにより、その効果を高めることができる。なお、効果的かつ効率的に監査調書の査閲を行うためには、被査閲者が担当する監査の終了後速やかに監査調書の査閲を行うことが適切である。

監査意見表明のための審査

32. 監査責任者は、監査意見の表明に先立ち、会計・監査上の重要な問題に対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の基準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なければならない。

発効及び適用

33. 本報告書は、平成9年7月23日に発効し、平成10年4月1日から適用する。ただし、本報告書を早期に適用することを妨げない。

34. 「監査基準委員会報告書第12号（中間報告）「監査の品質管理」の改正について」（平成14年1月28日）は、平成14年4月1日から適用する。ただし、早期に適用することを妨げない。

〔付録 1〕

監査事務所としての品質管理の方針と手続の例示

監査事務所としての品質管理に関して、監査事務所が確立する方針と手続として、通常、次の事項が挙げられる。

1. 監査従事者の適格性

- ・ 独立性、誠実性、秘密保持等の監査従事者としての適格性に関する方針と手続を定める。
- ・ 監査従事者の職業専門家としての適格性に関する方針と手続を、教育・研修や個々の監査業務等を通じて監査従事者に伝達し周知徹底を図るとともに、その遵守を義務付ける。
- ・ 独立性を保持するため監査対象会社を監査従事者に通知する。
- ・ 利害関係の有無に関する書面を監査従事者から定期的に入手する。

2. 人事に関する事項

(1) 採用

- ・ 採用責任者を任命し、その責任を明確にする。
- ・ 監査事務所が必要とする監査従事者の階層・資格・職能等を考慮し、要員計画を策定する。
- ・ 監査対象会社数の増減及び監査従事者数の変動に基づき、採用予定人数を決定する。
- ・ 採用予定者の採用基準や資格を明確にする。
- ・ 採用予定者の選考方法及び採用に当たって入手すべき必要な書類等を定める。
- ・ 非常勤の監査従事者の使用に関する要件及び手続を定める。

(2) 教育・研修

- ・ 教育・研修の責任者を任命し、その責任を明確にする。
- ・ 年次別・資格別・職能別等の継続的専門研修プログラムを設定し、監査従事者に履修させる。
- ・ 専門教育に必要な研修資料を作成・更新し、監査従事者に配付する。
- ・ 適切な講師を選任する。
- ・ 高度な情報技術等の特定の分野や金融機関等の特定の会社又は特殊な業務に対応できる専門家を育成する研修プログラムを開発する。
- ・ 教育・研修が継続して行われていることを管理し記録するシステムを確立する。
- ・ オン・ザ・ジョブ・トレーニングに関する手続を定める。
- ・ 非常勤の監査従事者の教育・研修に関する手続を定める。

(3) 監査チームへの配属

- ・ 監査従事者を個々の監査チームに配属することに関する管理責任者を任命し、その責任を明確にする。
- ・ 監査従事者の配属要請に関する手続を定める。
- ・ 監査責任者が監査日程と監査従事者の配属を承認する。
- ・ 監査従事者の監査チームへの配属予定表を作成する。
- ・ 非常勤の監査従事者の監査チームへの配属に関する手続を定める。
- ・ 監査業務を効率的に実施するため及び監査従事者を効果的に組み合わせるため、監査従事者の交替制に関する方針と手続を定める。

(4) 評価・昇進

- ・ 評価・昇進に関する基準と方法を定め、その承認機関及びその責任を明確にする。
- ・ 職位又は職能別資格要件（実務経験期間及び能力要件等）を定める。
- ・ 人事考課制度を設け、評価の方法や手順及び評価書式等を定める。
- ・ 監査従事者の評価・昇進については、継続的専門研修の受講歴を考慮する。
- ・ カウンセリング制度を設ける。

3. 監査業務の遂行

- ・ 監査計画の立案及び実施に関する手続と責任に関する規程を設ける。
- ・ 監査計画書及び監査手続書に含めるべき事項を明確にする。
- ・ 監査従事者に対する指示・監督の方法を定める。
- ・ 標準様式の監査調書及びチェックリストを定める。
- ・ 監査調書の査閲及び管理に関する手続を定める。
- ・ 監査の実施過程においてオン・ザ・ジョブ・トレーニングを行う体制を作る。
- ・ 適切な参考文献やマニュアル等を図書室等に保管することにより、随時利用できるようにする。
- ・ 協議又は相談を必要とする事項とその手続を定め、監査従事者に通知する。
- ・ 協議又は相談をすべき監査事務所内の所定の担当者又は監査事務所外の専門家を指定する。

4. 監査意見表明のための審査機能

- ・ 審査の担当者又は部署若しくは機構を定め、その責任と権限を明確にする。
- ・ 審査担当者の資格・選任方法等を定める。
- ・ 審査の方法、審査関連書類の様式及び審査の対象となる項目を定める。
- ・ 監査責任者と審査の担当者又は部署等との間に見解の相違がある場合の解決手続を定める。
- ・ 審査の過程と結果を適切に文書に記録し保管する方法を定める。

- ・ 審査に関する守秘義務を定める。

5. 監査業務の新規受嘱及び継続

- ・ 監査契約の締結に伴うリスクの程度を評価するための手続を定める。
- ・ 監査対象会社（監査契約予定会社を含む。以下「会社」という。）を評価するための項目を定める。例えば、次の項目である。
 - ・ 会社の規模、事業内容及び財務状況
 - ・ 経営者の経営能力・誠実性等
 - ・ 主要株主が会社に及ぼす影響力
 - ・ 会社の属する産業の特質と動向
 - ・ 会社の会計システムの整備状況及び特殊な取引の有無
 - ・ 会社を取り巻く法的な環境
- ・ 独立性などの職業的倫理規範に違反していないことを確かめる。
- ・ 前任の監査人がある場合には、その監査人に照会し、十分な引継ぎを行う。
- ・ 監査業務の新規受嘱について承認する責任者又は機関を定める。
- ・ 監査業務の目的、種類、範囲及び制約事項を明確にし、監査契約内容について会社と相互に確認を行う。

6. 監査責任者の交替

- ・ 倫理規則を勘案して一定規模以上の企業等の監査における監査責任者の交替に関するルールを定める。例えば、次の項目である。
 - ・ 継続して監査責任者となる最長の期間（7年）
 - ・ 複数の監査責任者がいる場合の交替の順序・時期
- ・ 監査責任者の交替制を適切に運用するための責任者を定める。

7. 共同監査の場合の対応

- ・ 共同監査を実施する場合の承認手続を定める。
- ・ 各々の監査事務所相互間の監査業務の分担方法を明確にする。
- ・ 監査調書の相互査閲及び監査業務内容の評価の方法を定める。
- ・ 監査意見表明のための審査に関する事項を明確にする。
- ・ 各々の監査事務所相互間で取り交わすべき書類を定める。

8. 監査事務所としての品質管理の実施状況の点検

- ・ 監査事務所としての品質管理の実施状況の点検の企画、実行及び維持・改善を担当する責任者を定め、その責任と権限を明確にする。
- ・ 実施状況の点検の範囲と内容及び点検手続を明確にする。
- ・ 実施状況の点検の対象となる監査業務を選別する基準を定める。

- ・ 実施状況の点検の担当者の資格と選任方法を定める。
- ・ 必要な書類の査閲、内容の分析及び適当な監査従事者に対するインタビュー等の方法により、実施状況の点検を実施する。
- ・ 実施状況の点検によって発見された監査業務の品質管理に関する弱点と、これに対する改善案を検討する。
- ・ 前回の実施状況の点検によって発見された事項について必要な改善が行われていることを確かめる。
- ・ 実施状況の点検の結果を監査事務所の責任者に報告し、協議する。
- ・ 実施状況の点検の内容と結果を適切に文書に記録し保管する方法を定める。

〔付録２〕

個々の監査業務の品質管理に関する具体的事項の例示

1. 個々の監査業務遂行のための監査チームの編成

個々の監査業務遂行のための監査チームの編成の手続としては、次の事項が挙げられる。

- ・ 監査事務所は、個々の監査業務を担当する監査責任者を指名する。
- ・ 監査責任者の下で監督機能を有する監査補助者を指名する。
- ・ 監査対象会社の業種・規模等に応じて監査チームの規模を定め、必要にして十分な監査補助者を配属する。
- ・ 監督機能を有する監査補助者とその他の監査補助者の責任（報告責任を含む。）を明らかにする。

2. 監査補助者に対する指示

監査補助者に対する指示には、一般的に次の事項を含む。

- ・ 監査の基本的方針と監査計画の概要
- ・ 監査補助者が実施すべき監査手続とその目的
- ・ 監査対象会社の事業の特徴・法的制約・会計上の特色
- ・ 監査項目及びその監査手続の実施時期
- ・ 会計・監査上の留意点（特に過年度における問題事項）
- ・ 監査予定時間

3. 監査補助者の監督

(1) 監督機能を有する監査補助者は、次の監督業務を実施する。

- ・ 監査計画への準拠性等を確保するため、監査業務の進捗状況を監視する。
- ・ 監査補助者に、実施した監査手続と到達した結論を監査調書へ記載させる。

- ・ 監査実施中に生じた会計・監査上の重要な疑問点を、監査補助者から適時に報告を受け、その重要性を評価し、必要な場合には監査手続等を修正する。
- ・ 監査従事者間の判断に不一致があれば、協議によりそれを解決する。

(2) 監査責任者は、次の監督業務を実施する。

- ・ 監査業務の進捗状況を総括的に監視する。
- ・ 監査実施中に生じた会計・監査上の重要な疑問点及び監査計画や監査手続を修正すべき事項並びに発見した不正・違法行為を、監督機能を有する監査補助者等から適時に報告を受け、その重要性を評価する。
- ・ 必要な場合には、監査事務所内の所定の担当者又は監査事務所外の専門家との協議・相談、会社との協議、監査計画の修正等を行う。

4. 監査調書の査閲

監査調書の査閲の対象となる事項には、次のものが挙げられる。

- ・ 監査計画書の内容
- ・ 固有リスク及び統制リスクの評価に関する実施状況と結論
- ・ 監査手続書の内容
- ・ 監査の実施状況と結論
- ・ 会計記録の要修正事項を含む監査実施過程で検出した要検討事項
- ・ 財務諸表（案）と会計帳簿及び試算表との関連
- ・ 財務諸表（案）及び監査報告書（案）

5. 監査意見表明のための審査

監査意見表明のための審査の対象となる項目には、次のものが挙げられる。

- ・ 監査計画書（特に当該期における重点事項、特別留意事項）
- ・ 監査結果説明資料（監査実施概要、過年度と比較した場合の重要事項、検出事項の要約を含む。）
- ・ 財務諸表（案）
- ・ 監査報告書（案）

監査人の交代に関する実務指針

平成15年 7月22日

日本公認会計士協会

1. はじめに

監査人が交代する際の監査業務の引継ぎに関しては、日本公認会計士協会の倫理規則第16条において「会員は、監査業務の契約に際し、前任者がある場合においては、必要と認められる事項について、相互に十分な引継ぎを行わなければならない。」と規定されている。また、「監査基準の改訂について」（平成14年1月25日 企業会計審議会）の「三 主な改訂点とその考え方 2 一般基準の改訂について (6) 監査の質の管理」では、「監査業務の質の確保には、新規に監査契約を締結する際における調査や前任監査人との引き継ぎ等も含まれる。」としており、監査業務引継ぎにおける質の確保を求めている。

監査人の交代には、交代の理由や交代の時期等により様々なケースが考えられるが、後任監査人が監査契約を受嘱するか否かを的確に判断し、また監査業務を円滑に引き継ぐためには、前任監査人から後任監査人への有用な情報の提供がなされることが必要である。

また、監査人交代に際して前任監査人から後任監査人へ監査業務継続に関連した情報の十分な引継ぎが行われることは、被監査会社にとっても監査人が交代することに伴う負担が軽減されることを意味し、監査制度を円滑に運営するという社会の負託に応えることにつながるため、前任監査人も特段の理由のない限り協力することが望ましい。

なお、後任監査人が前任監査人から情報を入手するに際しては、前任監査人の守秘義務に配慮する必要がある。また、後任監査人は得られた情報につき当然に守秘義務を負うことになる。

このようなことを踏まえ、監査人の交代に際しての監査契約の受嘱を含む監査業務の引継ぎについての実務上の指針を提供することが本報告の目的である。

2. 前任監査人及び後任監査人の意義

前任監査人とは、最近の財務諸表に対して監査を実施し、監査報告書を提出した任期満了の監査人、あるいは、監査契約を受嘱したものの契約の解除により監査を終了していない監査人をいう。また、後任監査人とは、監査契約を受嘱したか、又は受嘱するよう要請された監査人をいう。

3. 後任監査人が監査契約を受嘱するに際しての留意事項

(1) 後任監査人の利害関係の有無に関する調査

監査契約の受嘱をするか否かを判断するに際して、後任監査人は独立性に係る法令及び日本公認会計士協会倫理規則に従わなければならないため、後任監査人は被監査会社と

の間の利害関係の有無について調査しなければならない。

(2) 前任監査人への質問及び監査調書の閲覧についての被監査会社からの承諾

監査人交代に際して、後任監査人は、前任監査人への質問及び監査調書の閲覧（以下「質問等」という。）の実施について被監査会社から文書による承諾を得る必要がある。

この質問等は、被監査会社との監査契約の受嘱の可否の判断及び円滑な監査業務の引継ぎに際して、有用な情報を入手するための重要な手続であり、質問等の実施に当たっては、前任監査人は後任監査人による質問等に対して回答及び協力することの承諾を被監査会社から得ることとなるが、後任監査人は前任監査人から提供された情報について第三者に対してだけでなく、情報の内容次第では、被監査会社に対しても守秘義務を負う。

被監査会社が後任監査人から前任監査人への質問等の実施を拒否又は制限した場合には、後任監査人はその理由について被監査会社に質問し、その拒否又は制限による影響を評価した上で、監査契約の受嘱の可否の判断を行う。

質問等の実施のタイミングは、後任監査人による被監査会社との監査契約の受嘱前あるいは受嘱後のいずれの場合も可能であるが、複数の監査人候補者が、監査契約の受嘱を検討していることが明らかな場合には、前任監査人は被監査会社が後任監査人として指定した者以外には、質問等に回答及び協力をしてはならない。

前任監査人が被監査会社から受け取る質問等の実施に関する承諾書の例示として、「(別紙1) 前任監査人が守秘義務解除に関して被監査会社から受ける承諾書(文例)」を参考として示す。

また、後任監査人が前任監査人に対して質問等を実施するに当たり、後任監査人が前任監査人へ提出する確認書の例示として、「(別紙2) 後任監査人から前任監査人への確認書(文例)」を参考として示す。

なお、これらの文例は、監査業務の引継ぎの状況に応じて、適宜修正の上、使用されることを予定している。

(3) 前任監査人への質問

後任監査人は前任監査人に対し、監査契約の受嘱の可否を判断するために必要と認められる事項について質問を行うが、その例として、次のような事項が考えられる。

- ・ 経営者の誠実性に関する情報
- ・ 会計処理に関する前任監査人と被監査会社との間の重要な意見の相違等に係る事項
- ・ 監査手続の実施に係る事項
- ・ 不正、違法行為、内部統制に関する被監査会社への勧告事項
- ・ 監査人の交代事由に関する前任監査人の見解

(4) 監査調書の閲覧

前任監査人は、後任監査人の監査業務に有用と考えられる項目について、前任監査人の監査調書を後任監査人が閲覧できるように協力することになるが、そのすべてを閲覧に供する義務を有するものではなく、閲覧の範囲は前任監査人の判断により決定する。

前任監査人の監査リスク及び監査上の重要性の判断は、前任監査人の監査の実施過程

において存在していた事項を対象としており、監査の環境が変化している状況においては、後任監査人によって異なる判断がなされる場合がある。したがって、後任監査人は、前任監査人の監査調書の記載内容にとらわれることなく、後任監査人としての判断を行わなければならない。

(5) 後任監査人による監査契約の受嘱の判断

監査契約の受嘱に当たり、後任監査人は前任監査人への質問等により入手した情報及び被監査会社からの情報等に基づいて、監査契約の受嘱に係るリスクを認識し評価しなければならないが、リスクの認識及び評価は、例えば、次のような事項について実施することが考えられる。

① 被監査会社に内在するリスク

- ・ 継続企業の前提に関する問題が存在する。
- ・ 経営者の誠実性について疑義がある。
- ・ 経営者から特定の報告内容を要請される等、独立性を脅かす圧力がある。
- ・ 経営者が意図的に財務諸表を虚偽表示する可能性がある。
- ・ 被監査会社が重要な法律違反を犯している可能性がある。
- ・ 被監査会社が重要な訴訟事件に関わっている可能性がある。
- ・ 被監査会社の内部統制の信頼性に重要な疑義がある。
- ・ 資料の入手、その他監査業務の協力が得られない可能性がある。

② 後任監査人に内在するリスク

- ・ 被監査会社の組織形態、取引形態が複雑で監査業務の難度が高く、あるいは規模が大きく、そのため適切な監査補助者の配置が困難である。
- ・ 定められた期限内に必要かつ十分な監査手続を終了できない可能性がある。なお、監査契約を受嘱するか否かの判断及び監査リスクの程度が高い監査契約の受嘱を決定した場合の対応については、監査基準委員会報告書第12号（中間報告）「監査の品質管理」（最終改正平成14年1月28日）を踏まえて行う必要がある。

(6) 企業グループの再編成等の場合の対応

企業グループの再編成等により監査人の交代が行われた場合には、監査業務の受嘱に係るリスクの程度が低い場合があり得る。このような場合には、リスクに見合った引継作業が認められる場合がある。

(7) 監査報酬の取決め

監査業務の引継ぎに際しては、引継作業に必要な執務時間や監査人の期中交代における前任監査人と後任監査人との監査報酬の配分など監査報酬に係る事項について、前任監査人と後任監査人は被監査会社を交えて取決めをすることが必要な場合がある。

4. 前任監査人から情報が得られない場合

後任監査人が監査契約を受嘱するか否かの判断は、「3. 後任監査人が監査契約を受嘱するに際しての留意事項」に挙げた事項に留意して行うが、状況によっては、次のような事

由により後任監査人が前任監査人から十分な情報を得ることができない場合がある。

- (1) 前任監査人が既に死亡している場合
- (2) 前任監査人が業務上の行為について訴訟中の場合
- (3) 前任監査人が資格喪失している場合
- (4) 被監査会社が前任監査人と後任監査人との引継ぎを承諾しない場合
- (5) 前任監査人が回答を拒否した場合

このような場合は、後任監査人から前任監査人に対する質問等による情報の入手は困難と考えられるため、後任監査人は監査契約を受嘱する場合に監査業務の質を確保できるか否かを慎重に検討しなければならない。ただし、前任監査人から情報が得られない場合でも、予備調査等の手続により監査契約を受嘱するか否かを判断するために必要な情報を入手することは可能である。

5. 任期満了に伴う交代における後任監査人の留意事項

- (1) 前任監査人の監査結果についての後任監査人の対応

① 前任監査人の監査結果が、限定付適正意見又は不適正意見（商法監査における不適法意見を含む。）であるとき、あるいは意見の表明がされていない場合には、後任監査人は除外事項の内容及び事由を確認するために前任監査人に質問等をし、この結果を監査計画の策定及び監査手続の実施に反映させるべく特段の注意を払うことが必要である。なお、監査報告書に継続企業の前提に関する追記情報が記載されている場合も、同様の対応が必要である。

② 前任監査人の監査結果が無限定適正意見である場合でも、業種の特殊性、事業の複雑性及び会計処理に当たっての見積方法の適正性等について、前任監査人から情報を得ることは有用である。

- (2) 期首残高の妥当性を判断するための前任監査人への質問等

前任監査人の任期満了に伴う交代により後任監査人が監査業務を引き継ぐ場合に、後任監査人は貸借対照表項目における期首残高の妥当性についての検討を行う必要がある。

貸借対照表項目における期首残高の妥当性についての監査手続においては、重要な期首残高についてその当否を確かめるため、必要に応じて前任監査人に質問し、実査・確認・立会等の監査調書の閲覧を求める。

これらの手続の結果、期首残高の妥当性が監査対象である財務諸表に与える影響について後任監査人として意見の除外を行う可能性がある場合には、監査契約の受嘱をするか否かを慎重に検討する必要がある。

6. 期中交代における後任監査人による前任監査人の監査手続の実施結果の利用

前任監査人の監査報告書が提出される前に監査人が期中交代する場合は、後任監査人は前任監査人との引継ぎに関して次のような手続を実施する。

- (1) 貸借対照表項目における期首残高の妥当性の検討

「5. 任期満了に伴う交代における後任監査人の留意事項」を適用する。

(2) 会計処理の継続性についての妥当性の検討

会計処理の変更の有無を確かめ、変更をした場合の理由の妥当性を検討する。

(3) 交代時までの前任監査人による監査手続の実施結果の利用

前任監査人が交代の行われた監査契約期間に係る監査計画を既に策定し、これに基づき一部の監査を実施している途中で交代が行われた場合には、後任監査人は、効果的かつ効率的な監査を行うため、交代時までの前任監査人の監査手続の実施結果を利用することができるかどうかを検討する。

後任監査人自らの判断に基づき立案した監査計画の下において、自らが必要と認めた監査手続を実施することに代えて、前任監査人の監査手続の実施結果を利用できるか否かを慎重に検討した結果、利用できると判断し、かつ、後任監査人自らが必要と認めた追加の監査手続を実施したとき、あるいは、利用できないと判断した場合でも、後任監査人自らが必要な監査手続を実施して十分かつ適切な監査証拠に基づく監査意見の形成ができるときは、監査範囲の制約による除外事項とはしない。しかし、前任監査人の監査手続の実施結果が利用できず、かつ、後任監査人自らが必要な監査手続を実施できないと判断した場合には、監査範囲の制約による除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、あるいは監査意見を表明しない。

なお、前任監査人の監査手続の実施結果を利用した場合には、利用の可否の判断のために実施した手続及び結論の根拠を監査調書に記載しなければならない。

(4) 前任監査人の監査手続の利用についての後任監査人の対応

前任監査人の監査手続の実施結果を利用した場合においても、監査に関わる責任は意見表明を行う後任監査人が負うものであり、後任監査人は、自らの判断によって監査意見を形成しなければならない。

7. 商法監査における対応

我が国においては、商法監査における会計監査人の選任及び解任は株主総会の決議事項等とされている。

後任監査人は監査人の交代に当たっては、以下の事項に留意して会計監査人の引継ぎの可否を検討する必要がある。

(1) 監査人の交代について、被監査会社が行った商法上の手続が適法か。

(2) 前任監査人の解任が、被監査会社の正当な理由もしくはやむを得ない事由により行われたものであるか。

(3) 前任監査人が会計監査人の不再任、解任についての意見陳述を株主総会において行う意思を有している場合、その理由はどのようなものか。

後任監査人は、検討の結果、監査人交代の手続又は理由から判断して、違法性があり、あるいは、妥当性に欠けるところがあると認めた場合には、監査契約を受嘱してはならない。

なお、前任監査人が辞任した場合についても、上記に準じた検討及び対応が必要である。

8. 適 用

本報告は、平成15年3月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度に係る監査から適用する。

以 上

(別紙 1)

前任監査人が守秘義務解除に関して被監査会社から受ける承諾書 (文例)

平成×年×月×日

〇〇株式会社

代表取締役 〇〇〇〇 殿

[前任監査人名]

〇〇監査法人

代表社員 〇〇〇〇 印 (注1)
公認会計士

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、本書簡は、〇〇株式会社 (以下「貴社」という。) の監査業務の引継ぎに関して、貴社から当監査法人 (注2) への守秘義務の解除についての承諾を与えることを明らかにするためのものであります。

貴社の後任監査人である (又は、後任監査人の選任を予定されている監査人を含む。) [後任監査人名] が、貴社の平成×0年3月31日に終了する事業年度の財務諸表に係る当監査法人 (注2) の監査調書を閲覧すること及び [後任監査人名] の質問に対して当監査法人 (注2) が回答することについて、貴社のご承諾が得られることを確認させていただきます。ご承諾いただいた場合には、当監査法人 (注2) の [後任監査人名] に対する守秘義務は解除され、これに関し免責されたものとなります。

当監査法人 (注2) は、[後任監査人名] が貴社の平成×1年3月31日に終了する事業年度の財務諸表の監査を実施する上で、監査業務の引継ぎに必要な情報を得るために、監査調書の閲覧及び当監査法人 (注2) への質問を実施するものと理解し、ご承諾いただいた場合には、[後任監査人名] に協力いたします。

なお、当監査法人 (注2) は、監査業務の引継ぎに伴う [後任監査人名] との責任関係を明らかにするために、添付する「後任監査人から前任監査人への確認書」を入手することとしております。

以上により、当監査法人 (注2) が、[後任監査人名] による監査調書の閲覧に応じること及びそれに関連する質問に対して回答することについて、貴社の承諾をいただける場合には、下記の承諾書にご署名 (又は記名、押印) の上、当監査法人 (注2) にご返送くださるようお願いいたします。

敬 具

承 諾 書

平成×年×月×日

[前任監査人名]

〇〇監査法人

代 表 社 員

公認会計士

〇〇〇〇 殿

(注1)

当社は、上記の記載事項を了承の上、貴監査法人（注3）が[後任監査人名]による監査調書の閲覧に応じること及び[後任監査人名]からの質問に対して回答することを承諾いたします。

〇〇株式会社

代表取締役 〇〇〇〇 印

(注1) 前任監査人が公認会計士の場合には、以下とする。

〇〇〇〇 公認会計士事務所

公認会計士 〇〇〇〇

〇〇〇〇 公認会計士事務所

公認会計士 〇〇〇〇

(注2) 前任監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(注3) 前任監査人が公認会計士の場合には、「貴殿」とする。

(別紙2)

後任監査人から前任監査人への確認書(文例)

平成×年×月×日

[前任監査人名]

〇〇監査法人

代表社員

公認会計士

〇〇〇〇 殿

(注1)

[後任監査人名]

〇〇監査法人

代表社員

公認会計士

〇〇〇〇 印 (注1)

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、本書簡は、当監査法人(注2)による〇〇株式会社(以下「会社」という。)の財務諸表に係る貴監査法人(注3)の監査調書の閲覧及び貴監査法人(注3)への質問に関する当監査法人(注2)の責任の内容を明らかにするためのものです。

なお、当監査法人(注2)は、会社の平成×0年3月31日に終了する事業年度の財務諸表に係る貴監査法人(注3)の監査調書を閲覧すること及び当監査法人(注2)の質問に対して貴監査法人(注3)が回答することについて、会社から承諾する旨の通知を受けております。

当監査法人(注2)は、監査調書の閲覧及び貴監査法人(注3)への質問から入手した情報を、会社の平成×1年3月31日に終了する事業年度の財務諸表の監査業務に役立てるために利用し、それ以外には利用せず、また第三者にその情報を開示いたしません。

(満期交代の場合)

当監査法人(注2)は、貴監査法人(注3)が会社の平成×0年3月31日に終了する事業年度の財務諸表に対して、一般に公正妥当と認められた監査の基準に従って監査を実施し、当該財務諸表に関して監査報告書を提出していること、また、監査報告書日以後についての監査手続は実施していないことを確認させていただきます。

(期中交代の場合：平成×１年３月31日に終了する事業年度期中)

当監査法人（注２）は、貴監査法人（注３）が会社の平成×０年３月31日に終了する事業年度の財務諸表に対して、一般に公正妥当と認められた監査の基準に従って監査を実施し、当該財務諸表に関して監査報告書を提出していることを確認させていただきます。また、会社の平成×１年３月31日に終了する事業年度の財務諸表に対する監査業務について、貴監査法人（注３）により監査契約が既に締結され、これに基づき一部の監査手続が実施されていることを確認させていただきます。なお、貴監査法人（注３）が実施した当該事業年度の一部の監査手続の実施結果についても監査業務の引継ぎの対象とさせていただきます。

当監査法人（注２）は、閲覧した監査調書について手書き以外の方法による写しを取ることはありません。ただし、客観的事実を表す監査調書でその必要性が認められる部分については、機械的なコピーが許されるものとし、その際には、貴監査法人（注３）の同意を得るものとします。

当監査法人（注２）が、監査の実施過程において、貴監査法人（注３）の監査調書の閲覧及び貴監査法人（注３）への質問に対する回答を利用する場合には、すべて当監査法人（注２）の責任において行います。

敬 具

(注１) 前任監査人又は後任監査人が公認会計士の場合には、以下とする。

〇〇〇〇 公認会計士事務所

公認会計士 〇〇〇〇

〇〇〇〇 公認会計士事務所

公認会計士 〇〇〇〇

(注２) 後任監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(注３) 前任監査人が公認会計士の場合には、「貴殿」とする。

監査基準委員会報告書（案）「財務諸表の監査の品質管理」の概要

1. 本公開草案の位置付け

本公開草案は、国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）から平成16年2月に公表された以下の国際監査基準（ISA）を参考に作成したものである。

ISA220 “Quality Control for Audits of Historical Financial Information”

なお、ISA220は、国際品質管理基準書第1号「財務情報の監査及びレビュー業務、その他の保証業務並びに関連サービス業務に係る公認会計士事務所における品質管理」（ISQC1 “Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements”）と同時に公表されている。

ISQC1は、監査のみならず、監査以外のレビュー業務・その他の保証業務及び関連サービス業務（具体的には、agreed-upon procedures及びcompilation of financial statements）を実施する事務所の品質管理の方針や手続等（品質管理システム）の指針となるものであり、その位置付け（下図参照）は、倫理規程（IFAC Code of Ethics for Professional Accountants）と同様に、これらの業務に関する品質管理の基準として位置付けられている。

ISA220は、このISQC1に準拠して事務所の品質管理システムが構築されていることを前提として、監査責任者が個々の監査業務の品質を一定以上の水準に保つことを担保するための指針となるものである。

2. ISA220の改訂及びISQC1設定の背景

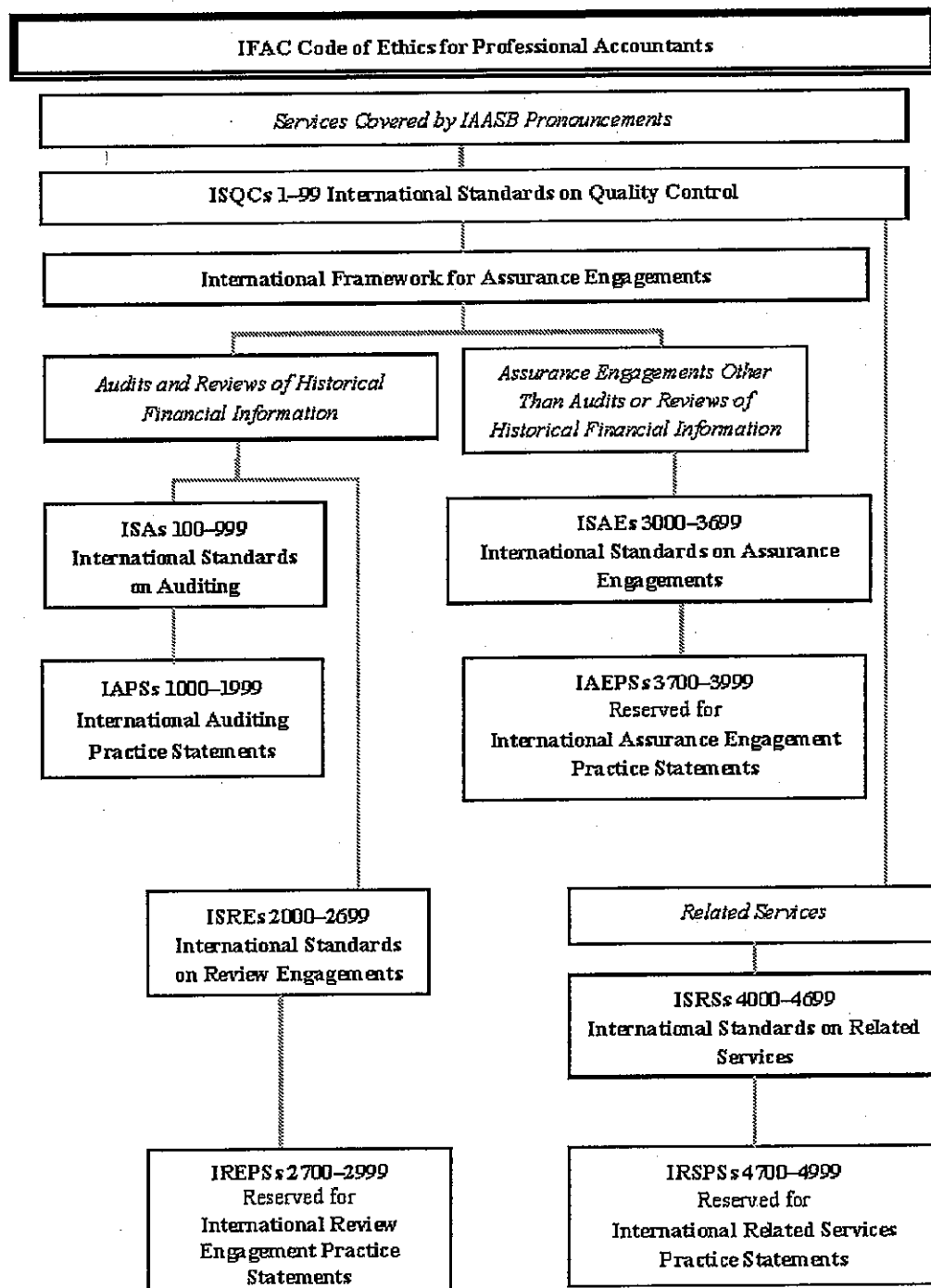
IAASBは、監査業務の品質及び事務所の監査業務、保証業務及び関連サービスにわたる品質管理の実務を強化することに対する一般社会からの要請の高まりに対応して品質管理についての基準及び指針を再検討するためのプロジェクトを開始することを決定した。このプロジェクトは、品質管理に関する基準及び指針を強化し改善することを目的とする各国の基準設定主体による発議に対応して開始されたものでもある。

このプロジェクトは、もともと監査業務と事務所の両方の品質管理に関する要請を取扱う現行のISA220を財務諸表の監査業務に限定してアップデートすることを企図したものであったが、その後二つの別々の基準、すなわち事務所についてはISQC1、監査業務についてはISA220を設定するように計画の変更を行っている。これは、監査業務と事務所の責任を明確に分離し、事務所の品質管理システムの欠陥が、必ずしも個々の監査業務が適用される職業専門家としての基準に準拠して実施されなかったということを示すものではなく、あるいはその逆に個々の監査業務の欠陥が、必ずしも事務所の品質管理システムが適用される職業専門家としての基準に準拠しているという合理的な保証を提供するのに不十分であるということを示すものでは

ないと判断できるとしたためである。

なお、ISQC1は国際品質管理基準の最初の基準であり、このプロジェクトの最終的な目標はIAASBが対象とする業務の基準の範囲にあるすべての業務に対する品質管理基準を設定することである。

Structure of Pronouncements Issued by IAASB



3. 本公開草案の特徴

現行の第12号に対する本公開草案の主な特徴点として、以下の項目を挙げることができる。

- (1) 現行の第12号は事務所としての監査業務の品質管理と個々の監査業務の品質管理の双方を対象としているが、本公開草案は個々の監査業務の品質管理のみを対象としている。一方、事務所の監査業務の品質管理は別途 ISQC1 に規定されたが、ISQC1 は監査業務ばかりでなく監査業務を含むすべての保証業務及び関連サービス業務を実施する事務所に対して一定の品質管理システムを構築することを求めることとなった。
- (2) 現行の第12号においては、個々の監査業務の品質管理に関する具体的事項の例示は、「付録2」として、本文に添付される形で収録されているが、本公開草案は、付録を使用せず本文の中で方針と手続の具体的な指針を提示している。
- (3) 現行の第12号においては、個々の監査業務の品質管理の手続に関する事項として、次の事項を挙げており、これが同報告書の構成となっている。

これに対して、本公開草案においては、ISQC1 における品質管理システムの諸要素に対応した形で、以下の構成となっている。

現行の第12号	本公開草案
— 個々の監査業務遂行のための監査チームの編成	— 監査の品質に関する監査責任者の責任
— 監査補助者に対する指示	— 倫理に関する事項
— 監査補助者の監督	— 監査業務に係る受嘱と継続
— 監査調書の査閲	— 監査チームの選任
— 監査意見表明のための審査	— 監査業務の実施
	— モニタリング

(注) 監査基準では「監査人は、監査を行うに当たって、指揮命令の系統及び職務の分担を明らかにし、当該監査に従事する補助者に対して適切な指示、指導及び監督を行わなければならない。また、監査人は、自らの組織としても、すべての監査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実施されるために必要な管理の方針と手続を定め、これらに従って監査が実施されていることを確かめなければならない。」(第二 一般基準 6)と定め、個々の監査業務の品質管理の要素として指示、指導及び監督を規定するとともに、自らの組織としても必要な管理の方針と手続を定めることを求めている。

ISA220では個々の監査業務に係る品質管理の要素である指示、指導及び監督を「監査業務の実施」の項で取り上げ、ISQC1では事務所全体に係る品質管理の要素として指示、指導及び監督を「業務の実施」の項で取り上げている。

本公開草案及びISQC1は、現行の第12号における事務所及び個々の監査業務の品質管理に関する事項をカバーしているものと考えられる。なお、現行の第12号における「共同監査の対応」に関する記述がISA200及びISQC1にないため、現行の第12号の記述を参考に追加した。

4. 本公開草案の構成

本公開草案は、財務諸表の監査業務における品質管理手続に関して、事務所の監査従事者の責任に関する実務上の指針を提供している。

監査チームは、個々の監査業務にかかわる品質管理手続を実施しなければならない。

こうした目的を受けて、本公開草案の構成は以下のようになっている。

<u>見出し</u>	<u>項番号</u>
I 本報告書の目的	1-4
II 定義	5
III 監査の品質に関する監査責任者の責任	6-7
IV 倫理に関する事項	8-13
1. 倫理に関する規定の遵守	8-11
2. 独立性	12-13
V 監査業務に係る受嘱と継続	14-18
VI 監査チームの選任	19-20
VII 監査業務の実施	21-41
1. 相談	30-33
2. 意見の相違	34-35
3. 監査業務の品質管理審査	36-40
4. 共同監査の場合の対応	41
VIII モニタリング	42-43
IX 発効及び適用	44

ISA220は、第3項で事務所がISQC1に準拠して「監査事務所及び監査従事者が職業的専門家としての基準及び法令等を遵守し、監査事務所又は監査責任者によって適切な監査報告書が発行されることに関して合理的な保証を提供するようデザインされた品質管理システムを構築する義務を負っている。」とし、当該品質管理システムも考慮した上で監査責任者が個々の監査業務の品質を一定以上の水準に保つものにするという建て付けとなっている。

また、ISA220及びISQC1は、共に、IFAC Code of Ethics for Professional AccountantsのPart A（全ての職業的専門家を対象とする規定）及びPart B（public practiceに従事している職業的専門家を対象とする規定）と関連付けて読まれることが意図されている。

(参考) ISA220とISQC1の構成の比較

ISA220

- I 本報告書の目的
- II 定義
- III 監査の品質に関する監査責任者の責任
- IV 倫理に関する事項
 - 1. 倫理に関する規定の遵守
 - 2. 独立性
- V 監査業務に係る受嘱と継続
- VI 監査チームの選任
- VII 監査業務の実施
 - 1. 相談
 - 2. 意見の相違
 - 3. 監査業務の品質管理審査
 - 4. 共同監査の場合の対応
- VIII モニタリング
- IX 発効及び適用

ISQC1

- I 本報告書の目的
- II 定義
- III 品質管理システムの諸要素
- IV 事務所内部の品質に関する最高責任者等の責任
- V 倫理に関する事項
 - 1. 倫理に関する規定の遵守
 - 2. 独立性
- VI 関与先との関係及び特定の業務に係る受嘱と継続
- VII 人事に関する事項
 - 1. 業務担当チームの選任
- VIII 業務の実施
 - 1. 相談
 - 2. 意見の相違
 - 3. 業務の品質管理審査
 - 4. 共同監査の場合の対応
- IX モニタリング
 - 1. 不服と疑義の申立
- X 文書化
- XI 発効及び適用

以 上

監査人交代の経緯等に関する アンケート調査結果報告

平成16年4月7日
日本公認会計士協会
監査業務審査会

1. 調査実施の背景

一般に、商法特例法監査は委任契約であり、証券取引法監査は業務委託契約と解され、複数年、同一監査人が監査契約を継続する場合が多い。しかし近年、監査リスクの増大等に伴い監査人が監査契約任期途中で交代する事案が増加しており、なかには、監査人交代後間もなく会社が倒産するケースも少なくない。

日本公認会計士協会は、監査人が交代する場合、倫理規則第16条において「会員は、監査業務の契約に際し、前任者がある場合においては、必要と認められる事項について、相互に十分な引継ぎを行わなければならない。」と規定し、さらに、監査委員会報告第79号「監査人の交代に関する実務指針」で、「後任監査人が監査契約を受嘱するか否かを的確に判断し、また監査業務を円滑に引き継ぐためには、前任監査人から後任監査人への有用な情報の提供がなされることが必要である。」としている。

そこで、監査業務審査会は、近年の監査人交代の経緯及び前任監査人と後任監査人との間の監査業務引継ぎの実態について、監査品質確保の観点から調査を行った。

2. 調査方法

平成14年1月1日から平成15年10月

31日までの間に、証券取引法監査会社の監査人交代に関する情報が開示される東証TDnet等から抽出した会社のうち、監査法人の再編等により実質的に引継ぎに特段の留意を要しないと認められた会社を除いた107社について、当該会社の前任監査人及び後任監査人に対してアンケート調査を行った。

3. 回答結果

調査対象とした107社の監査人のうち、前任監査人へ発送した115件のうち113件（回収率98.3%）の回答があり、後任監査人へ発送した115件のうち112件（97.4%）の回答があった。（調査対象期間中に複数回交代の場合もあり、「会社数」と「発送件数」は一致しない。）

4. 分析結果

回答のあった113件（前任監査人）及び112件（後任監査人）について集計・分析を行った結果の概要は、下記のとおりである。

(1) 監査人交代の経緯

① 監査人交代の通知

監査契約解除の通知が、会社側又は前任監査人側のいずれから行われたかについては、回答101件（前任回答113件から、後任の監査法人に加入する等により実質的に同一監査人が監査を継続していると判断される12件を除く。）につ

いて見ると、次のとおりとなる。

(a) 会社側から通知	74件 (73.3%)
(b) 監査人側から通知	27件 (26.7%)

上記から、会社側からの申し出による交代が多いことが分かる。

② 監査人交代の理由

上記(a)の会社側から監査契約を解除した74件の理由は、次のとおりである。

・親会社等の意向による 監査人の統一	40件 (54.1%)
・監査報酬に関するもの	14 (18.9%)
・会社と監査人の意見が 合わない	5 (6.8%)
・その他	15 (20.2%)
	74件

上記から、会社側から監査人を交代する理由として、連結財務諸表監査の効率化を目的とした監査人（監査法人）の統一が多いことが分かる。

次に、(b)監査人側から監査契約を解除した27件の理由は、次のとおりである。

・監査リスクが高くなった	15件 (55.6%)
・監査意見・指導が会社 に受け入れられない	3 (11.1%)
・監査証拠が得られない	2 (7.4%)
・その他	7 (25.9%)
	27件

上記から、監査人から交代を申し出る理由として、監査リスクが高くなったことによるものが多いことが分かる。

③ 監査人交代の時期

今回の調査対象期間における監査人交代の時期を、アンケートの回答及び会社の開示情報から集計すると、次のとおりとなる。

・任期满了によるもの	90件 (78.3%)
・事業年度途中の交代	22 (19.1%)
・期末決算日後の交代	3 (2.6%)
	<u>115件</u>

上記から、監査契約の任期が満了し、次期の更新時点での交代が多いものの、監査契約途中での交代が20%を超えることが分かる。

④ 監査契約途中交代の理由

上記③のうち、監査契約途中で交代しているイレギュラーなケース25件について①と②を整理すると、次のとおりとなる。

(a) 会社側からの要請	
(a)-1 親会社との監査人統一	5件
(a)-2 監査人と意見が合わない	4
(a)-3 その他	3
(b) 監査人から辞任	
(b)-1 監査リスクから判断	8
(b)-2 意見・指導が受け入れられない	1
(b)-3 監査証拠が得られない	2
(b)-4 その他	2
	<u>25件</u>

なお、調査対象期間中に監査契約任期满了（定時株主総会）による交代を含めて2回以上監査人が交代している会社が7社あるが、そのうち6社に関する監査契約途中の交代7件が上記25件に含まれている。

(2) 監査業務の引継ぎ

① 引継ぎの有無

監査業務の引継ぎについては、前任監査人による回答101件のうち80件（79.2%）が実施しており、一方、後任監査人による回答100

件でも81件（81.0%）が実施したとされることから、ほぼ80%の割合で引継ぎが実施されている状況にあるものの、残る20%において未実施であり、そのうち、後任監査人が前任監査人に対して引継ぎを求めなかったものが14件（14.0%）ある。

② 引継事項の制限

後任監査人に対し、監査事務所の基本方針として引継事項の制限を行っているかについては、引継

ぎを実施した上記前任回答80件のうち過半数である43件（53.8%）が制限しているが、そのうち、大手4法人が42件を占めており、その制限の範囲は監査意見形成に関わる部分であった。

③ 引継ぎの方法

引継ぎの方法については、前任監査人と後任監査人の回答に若干のズレはあるものの、その内容は次のとおりである。

	前任監査人	後任監査人
・面談及び監査調書のレビュー	43件 (53.8%)	52件 (64.2%)
・面談による口頭説明	23 (27.8%)	20 (24.7%)
・書面による質問と回答	4 (5.0%)	5 (6.2%)
・その他	10 (12.5%)	4 (4.9%)
	<u>80件</u>	<u>81件</u>

上記から、面談による口頭説明に加えて監査調書のレビューを実施しているケースが過半数を占め、面談のみの約20%を加えると、引継方法として約80%は面談を実施しているものの、書面による引継ぎが少ないことが分かる。

追加調査を行った結果、前任監査人が監査リスクが高いと判断し監査契約を解除した会社において、後任監査人の監査時間・報酬が低下しているケースが散見された。商法上の各機関（監査役会・取締役会・株主総会等）において、企業統治の観点から、監査人変更の理由・経過に関する妥当性が十分にチェックされることが極めて重要であり、また、後任監査人としても、継続監査と同等の監査品質の確保が要請される。

(2) 意見の相違

さらに、前任監査人の交代の理由（4.(1)②）として、「会社と監査人の意見が合わない」が5件、「監査意見・指導が会社に受け入れられない」が3件ある。当然のこととして、このような事態に陥ったとき、会社と監査人とは最大限のコミュニケーションを図り、その合意点を見つける努力を行う。しかし、公開会社の場合、監査人が「不適正意見」又は「意見差控」を表明した場合は上場廃止となることから、会社及び監査人はお互いのリスクを避けるため、一つの解決策として監査人は契約解除を選び、会社は自らの意に沿った監査意見を表明する監査人との契約を望むことがある。このような状況下での監査人の交代は、会社が複数

5. 検討事項

今回のアンケート調査は、あくまで前任及び後任監査人から任意提出された回答を基にしているため、個々の会社レベルで両者に認識の齟齬が生じている場合もあるが、監査業務引継ぎについて次の検討すべき事項がある。

(1) 監査時間・報酬

今回の監査人交代の理由のなかに、「監査報酬額」が理由と思われるものが14件ある（4.(1)②）。監査時間・報酬と監査品質は必ずしも対応しないものの、監査時間・報酬は監査人が必要にして十分な監査業務を実施するための重要な要素となる。後任監査人は、初度監査では期首残高の検討とともに、内部統制の評価のため監査時間は増加するのが通例である。特に監査リスクが高い場合、監査人は通常以上に監査手続を実施する必要が生じる。

今回調査した一部の会社について

の監査人候補者の中から自らの意に沿った監査意見を表明する者を選択したのではないかというオピニオンショッピングの疑いがもたれることから、会社による変更理由の説明責任が問われる。

(3) 監査受嘱リスク

監査契約が途中で解除された場合は監査リスクが高いと考えるのが通例と思われるが、後任監査人が監査受嘱に際し、監査リスクを低い又は中程度と評価しているものが4.(1)④の25件のうちに19件あり、監査リスクを低く評価している傾向が伺える。よって、後任監査人は、監査受

嘱時のリスク評価を慎重に行う必要がある。

なお、監査契約を途中で解除した会社のうち、平成16年3月末までに民事再生法の適用申請に至った会社が4社あった。

6. 結 論

通常、監査契約を継続して受嘱する場合においても、被監査会社の業種の特殊性、事業の複雑性、経営者の誠実性、内部統制の信頼性等々のリスクを認識し評価することが重要とされるが、監査人交代に際し、後任監査人が監査

契約を受嘱するか否かの判断に当たっては、より一層の留意が必要である。

前任監査人は、守秘義務を配慮しつつも有用な情報を後任監査人に提供することが期待され、後任監査人においては、監査受嘱に関する手続を十分に実施し、受嘱するか否かの判断を慎重に行うなどの対応が図られる必要がある。

また、被監査会社は、監査人交代に係る正当な理由若しくはやむを得ない事由を株主総会等で説明し、当該機関等で吟味する責任がある。

以 上