

品質管理レビュー制度等の解説

2026 年 8 月 6 日
日本公認会計士協会
品質管理委員会

目 次

《Ⅰ はじめに》.....	3
《Ⅱ 自主規制全般》.....	4
1. 当協会の自主規制に係る組織体制	4
2. 品質管理レビュー制度と個別事案審査制度の連携	4
3. 上場会社等監査人登録制度	5
4. 品質管理レビュー制度及び上場会社等監査人登録制度に係る規程	6
《Ⅲ 品質管理レビュー制度》.....	8
1. 品質管理レビュー制度の概要	8
2. 品質管理レビューの運営	9
3. 品質管理レビューの種類	10
4. 品質管理レビューの性格	11
5. 品質管理レビューの対象となる監査事務所.....	11
6. 品質管理レビューを受ける監査事務所の義務.....	13
7. 監査事務所の品質管理システム	13
8. 品質管理レビューの対象となる監査業務.....	14
9. 品質管理レビューにおける発見事項の取扱い.....	16
10. 品質管理レビューにおける品質管理レビュー報告書等の審査・交付手続	17
11. 品質管理レビューの実施結果	19
12. 品質管理レビュー報告書等の交付	32
13. 品質管理レビューの結果に基づく措置及び監査・規律審査会の審査会長への報告	34
14. 改善措置の実施状況への対応	36
15. 品質管理実施状況の報告	38
《Ⅳ レビュー結果等の伝達及び第三者への開示》.....	39

1. 監査役等への品質管理レビューの結果等の伝達の必要性.....	39
2. 監査役等への品質管理レビューの結果等の伝達事項.....	39
3. 特別レビューの実施結果の伝達に関する留意点	41
4. 監査役等への品質管理レビューの結果等の伝達に関する事前承諾	41
5. 品質管理レビュー報告書等の第三者への非開示	42
6. 品質管理レビュー結果の概要の第三者への開示.....	42
《V その他》.....	43
1. 品質管理レビューにおける独立性を有する第三者（INE）の知見の活用.....	43
《用語説明》.....	44

《Ⅰ はじめに》

当協会は、公認会計士の自主規制団体として、公認会計士業務の質的水準の維持・向上に向けた様々な施策を実施しています。このうち、1999年度に導入した品質管理レビューは、監査業務の公共性に鑑み、監査法人又は公認会計士(以下「監査事務所」という。)の品質管理体制の整備及び運用の状況について指導・監督を行うことにより、監査事務所の一定水準の監査品質の確保を図る制度として、現在も当協会の自主規制上の重要な取組の一つとして実施しています。

また、2007年度から、資本市場における財務諸表監査に対する信頼性確保のため、上場会社の監査を行う監査事務所の登録制度（上場会社監査事務所登録制度）を自主規制として運用してきましたが、2022年5月の公認会計士法改正により、当該制度が法制化されました。2023年4月1日から新たに導入された「上場会社等監査人登録制度」について、当協会は、これまでの知見・ノウハウを活用しつつ、その運営を担っています。

当協会の自主規制の枠組みや各制度の関連性をより理解しやすくする観点から、制度全体の概要及び各制度の年次での運用状況は「自主規制レポート」において取りまとめています。本冊子「品質管理レビュー制度等の解説」は、品質管理レビュー制度等の内容についてより詳細にご理解いただくために作成しています。

本冊子のほか、「自主規制レポート」、「品質管理レビュー資料集」及び「品質管理レビュー事例解説集」も公表しておりますので、あわせてご活用ください。

【自主規制レポート等ダウンロード】

URL : <https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/quality/download/>

「自主規制レポート」	自主規制の取組の一環として、「品質管理レビュー制度」、「上場会社等監査人登録制度」、及び「個別事案審査制度」並びに、これらの制度の運営状況のモニタリングを担う「自主規制のモニタリング」の制度説明及び活動状況や取組等について取りまとめた資料です。
「品質管理レビュー資料集」	自主規制レポート「第2部 I 品質管理レビュー制度」の補足として、関連情報や実施状況・実施結果の推移等の数値情報を整理した資料です。
「品質管理レビュー制度等の解説」(本冊子)	品質管理レビュー制度等を詳細に説明した資料です。
「品質管理レビュー事例解説集」	品質管理レビューにおいて、発見されている改善勧告事項の具体的な事例について取りまとめた資料です(Ⅰ部は改善勧告事項の意義を説明し、改善勧告事項の中で基本的かつ重要な項目を取り上げて、取りまとめています。また、Ⅱ部では監査品質の向上のための実務に資するよう改善勧告事項を項目別に多くの領域で取り上げています。)

《関連規程等の略称について》

本冊子において、略称を用いて参照している規程・実務の指針等は下表のとおりです。

法(施行規則)	公認会計士法(施行規則)
会則	日本公認会計士協会会則
品管細則	品質管理委員会運営細則
上場細則	上場会社等監査人登録細則
レビュー基準	品質管理レビュー基準
レビュー手続	品質管理レビュー手続
品基報	品質管理基準報告書
監基報	監査基準報告書

《Ⅱ 自主規制全般》

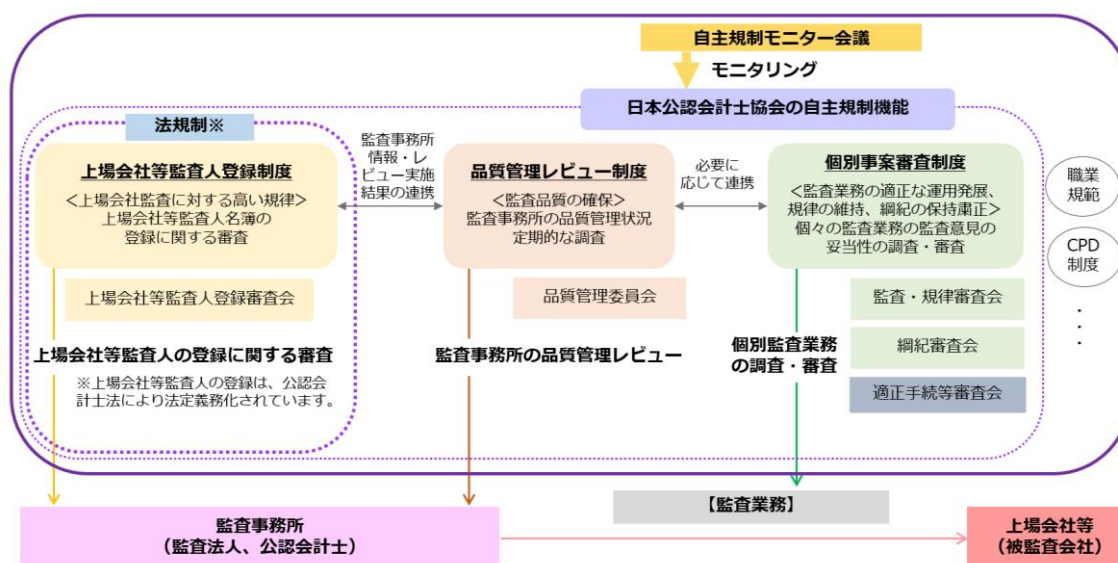
1. 当協会の自主規制に係る組織体制

当協会は、自主規制活動の客観性及び公平性を確保し、公認会計士制度に対する社会の信頼確保に資するため、次図のとおり自主規制の制度を設けています。

また、品質管理レビュー制度、上場会社等監査人登録制度及び個別事案審査制度を中心に、自主規制の制度が適切に機能するよう、大局的な視点から意見・助言を行うことを職務として、「自主規制モニター会議」が設置されており、品質管理委員会の運営状況についても、自主規制モニター会議からモニタリングを受けています【会則第 109 条】。

なお、自主規制モニター会議の議事要旨等については、当協会ウェブサイトにおいて公表しています。

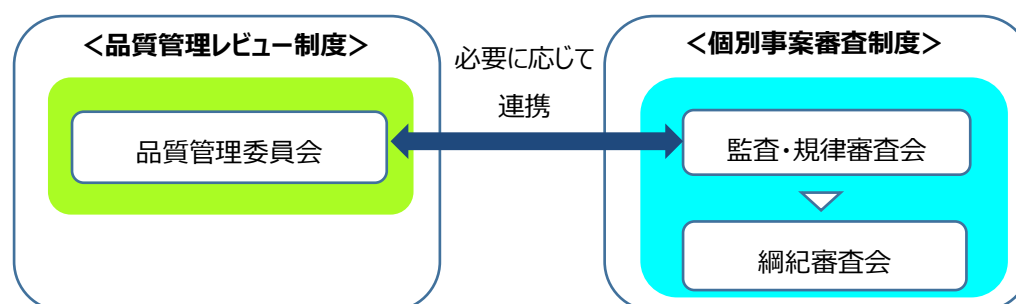
参考：<https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/monitoring/>



2. 品質管理レビュー制度と個別事案審査制度の連携

当協会の自主規制の取組のうち、品質管理レビュー制度は監査事務所の品質管理体制の調査を行うものであり、個別事案審査制度は、個別業務における監査意見の妥当性等の調査・審査を行うものです。両制度において実施される調査・審査等の活動には、一部に類似・重複する点や関連性が認められることから、双方が必要に応じて連携し、監査業務の品質向上のための施策に努めています。

各制度における調査・審査を通じて、互いの制度の所掌に属する重大な事項を発見した場合、すなわち、品質管理レビューを通じて個別業務における監査意見の妥当性等に重大な疑念が生じた場合、又は個別事案審査における調査案件に関し監査事務所の品質管理体制に重大な問題があると認められる事項を発見した場合には、会長への報告を通じて、勧告又は指示その他の必要な措置を講じてきましたが、制度の目的、職務等を逸脱しない範囲で、両者の連携・情報共有の迅速化・効率化を図るため、各機関(品質管理委員会及び監査・規律審査会)の長が、一定の要件の下で情報連携を行うことができることとしています。

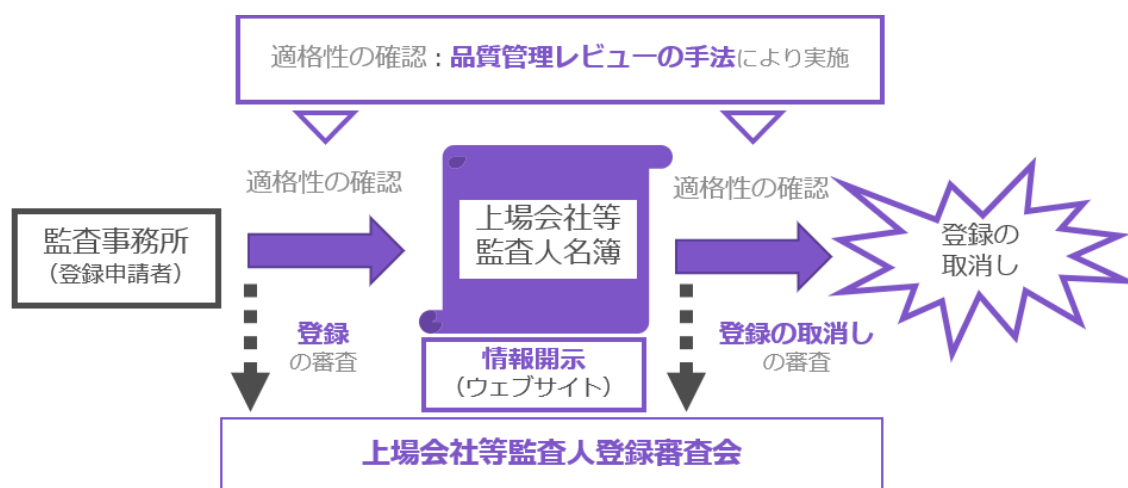


3. 上場会社等監査人登録制度

2022 年 5 月の公認会計士法改正により、上場会社の監査を行う監査事務所に対する「より高い規律付け」として、上場会社等監査人登録制度が法制化され、2023 年 4 月 1 日から運用されています。

当協会では、上場会社等監査人登録審査会を設置し、上場会社等監査人登録名簿への登録の審査、登録の取消しの審査等を行っています【会則第 46 条の 16 第 2 項】。登録申請者及び登録上場会社等監査人(以下「上場会社等監査人等」という。)に対し、適格性の確認（品質管理レビューその他の調査）を行うこととしており【会則第 46 条の 5】、上場会社等監査人登録審査会は、上場会社等監査人名簿への登録の申請があった場合には登録の審査のためのレビューの実施を、適格性の確認その他必要と認めた場合には品質管理レビューの実施を、それぞれ品質管理委員会に対し要請し、品質管理レビューの実施結果、継続的専門能力開発(CPD)制度の履修状況、監査法人のガバナンス・コードの適用状況等を踏まえ、登録の審査及び登録の取消しの審査を行います。

なお、登録後においても、品質管理レビューを通じて監査事務所の取組状況を継続的に確認しています。このように、品質管理レビュー制度と上場会社等監査人登録制度の両輪の機能によって、当協会は、上場会社等の監査を行う監査事務所の監査品質の維持・向上に貢献しています。



参考：<https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/lcaf/>

【上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のためのガイドライン】

上場会社等の監査を行う監査事務所が、上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するに足りる体制【法第 34 条の 34 の 6 第 1 項各号及び法第 34 条の 34 の 14 並びに施行規則第 87 条各号及び第 93 条から第 96 条まで】を備えているかどうかについて確認を行うに当たり利用するための具体的なガイドラインとして「上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のためのガイドライン」(以下「適格性の確認ガイドライン」という。)を策定し公表しています。

適格性の確認ガイドラインは、レビューチームが、適格性の確認のために品質管理レビューを行うに当たり、上場会社等の監査を行う監査事務所が、上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するに足りる体制を備えているかどうかを判断するに当たっての着眼点及び判断基準を示すことを目的としております。また、上場会社等の監査を行う監査事務所がこのガイドラインを利用することにより、ガイドラインに記載する状況に該当していないかどうか、自ら評価（セルフアセスメント）を行い、不備が確認された場合には、自主的な改善策を講じるために役立てていただくことも目的としています。

【当協会における情報開示の内容】

登録上場会社等監査人に関する情報を、当協会のウェブサイト「登録上場会社等監査人情報」(<http://tms.jicpa.or.jp/offios/pub/>)において、監査事務所から提出のあった誓約書や登録事務所概要書のうち定められた記載事項、説明書類等を公表しています【上場細則第8条第1項】。

また、上記に加えて品質管理レビューの実施状況等については、以下のとおり公表しています【上場細則第8条第2項から第4項まで】。なお、登録上場会社等監査人が、品質管理レビューの結果として極めて重要な不備事項又は重要な不備事項が認められた場合に公表される事項について、改善措置を講じたことを確認した場合は、速やかに公表を取りやめ、その旨を当該登録上場会社等監査人に通知します【上場細則第8条第5項】。

	公表事項	公表期間
通常レビュー又は登録の審査のためのレビュー	・実施年度 ・実施結果に係る報告書の交付を受けた年月 ・極めて重要な不備事項又は重要な不備事項が認められた場合には、その概要	次々回の通常レビュー又は登録の審査のためのレビューに係る左記事項が公表されるまで
改善状況の確認	・実施年度 ・実施結果に係る報告書の交付を受けた年月	改善状況の確認の対象となった通常レビュー又は登録審査レビューの公表が終了するまで
特別レビュー	・実施年度 ・実施結果に係る報告書の交付を受けた年月 ・特別レビューの概要 ・極めて重要な不備事項又は重要な不備事項が認められた場合には、その概要	直前に実施された通常レビュー又は登録審査レビューの公表が終了するまで

4. 品質管理レビュー制度及び上場会社等監査人登録制度に係る規程

品質管理レビュー制度及び上場会社等監査人登録制度に係る規程の内容及び体系は以下のとおりです。

(1) 規程の内容

＜会則＞

日本公認会計士協会会則（会則）

当協会の根幹となる規程であり、品質管理レビュー制度の枠組み、品質管理レビュー制度における措置、上場会社等監査人名簿への登録・取消し等の会員の権利・義務に関する基本的事項を定めています。

＜細則＞

品質管理委員会運営細則（品管細則）

会則の委任に基づき、品質管理レビューの内容、対象その他品質管理レビューの実施並びに品質管理委員会の職務及び組織に関して必要な事項を定めています。

上場会社等監査人登録細則（上場細則）

会則の委任に基づき、上場会社等監査人名簿の登録に関して必要な事項を定めています。

<その他>

品質管理レビュー基準（レビュー基準）

品質管理レビューの実施及び報告に係る基準を示すため、会則第 80 条第 2 項第 2 号に基づいて品質管理委員会が立案し、細則に準じて理事会の議を経て制定又は変更を行っています。

品質管理レビュー手続（レビュー手続）

品質管理レビューの実施及び報告に係る手続を示すため、会則第 80 条第 2 項第 2 号に基づいて品質管理委員会が立案し、要領に準じて常務理事会の議を経て制定又は変更を行っています。

(2)規程の体系及び改正承認主体

規程の体系及び改正承認主体は下表のとおりです。

分類	名称／関係箇所	改正承認主体
会則	第 1 章 登録 第 2 節 上場会社等監査人名簿への登録（第 46 条の 2～第 46 条の 20） 第 3 章 監査業務の運営状況の調査（品質管理レビュー）（第 77 条～第 83 条）	総会
細則	・品質管理委員会運営細則 ・上場会社等監査人登録細則 ・品質管理レビュー基準	理事会
要領	・品質管理レビュー手続	常務理事会
ガイドライン （要領に準ずるもの）	・上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のためのガイドライン	常務理事会
内規	・品質管理委員会運営内規 ・品質管理レビューツール	品質管理委員会
	・上場会社等監査人登録制度運営内規	上場会社等監査人登録審査会

《Ⅲ 品質管理レビュー制度》

1. 品質管理レビュー制度の概要

品質管理レビュー制度は、監査業務の公共性に鑑み、監査事務所の監査業務の適切な質的水準の維持・向上を図り、監査に対する社会的信頼を維持、確保することを目的として、当協会が、監査事務所が行うリスク評価プロセス(監査事務所により行われる監査の品質目標の設定、品質リスクの識別及び評価並びに品質リスクへの対処をいいます。)を含む監査の品質管理システム(以下「品質管理システム」という。)の整備及び運用の状況について確認する制度であり、法第 46 条の 9 の 2 に基づいて当協会の自主規制の一環として運用しています【会則第 77 条第 1 項】。

なお、品質管理レビューは、会則等の規程に従って実施していますが、品質管理レビューが果たすべき役割や基本姿勢に加えて、制度改正や基準改訂への対応、環境変化に対応するための品質管理レビュー体制の強化、上場会社の監査を行う中小監査事務所に向けた指導・監督の充実・強化など、重点をおいて実施すべき取組に係る対応方針を 3 か年ごとに明文化した品質管理レビュー基本方針、及び当該基本方針を踏まえ、単年度において重点的に確認する項目を挙げた品質管理レビュー方針を毎年度策定し、これらの方針に沿って品質管理レビュー制度に係る取組を進めています。

URL : <https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/quality/#anchor-01>

品質管理レビューでは、次の二つの事項について、その状況を確認しています。

- ・ 監査事務所の定めた品質管理システムについて品質管理の基準に適合していない事項があるかどうか。
- ・ 監査事務所が、監査事務所の定めた品質管理システムに準拠していない事項があるかどうか。

なお、品質管理レビューにおいて確認の対象となる「監査事務所の定めた品質管理システム」は、レビュー対象とする監査業務(以下「個別業務」という。)における品質管理の手続を含む監査に関する品質管理のための全ての方針と手続を指します【レビュー基準Ⅰ、Ⅲ. 1. (2)、Ⅳ. 2. (1)、レビュー手続第 422 項】。

品質管理レビューの実施に当たっては、当協会に設置している品質管理委員会において、会則に基づき、品管細則、レビュー基準、レビュー手続等に準拠して行うこととされています【会則第 80 条】。

(参考)

国際会計士連盟(IFAC)理事会は、「加盟団体が遵守すべき義務に関するステートメント」(以下「SMO」という。)1-7 を制定しており、加盟団体は、SMO に定められる要求事項を履行するための行動を明示し、実行する義務を有しています。SMO1「品質保証」には、監査等の保証業務等を行う事務所に対する品質保証レビュー・システムに関する加盟団体への要求事項が定められています。

当協会は、国際会計士連盟に加盟しており、我が国における品質管理レビューにおいても、SMO1 を遵守して実施しています。

2. 品質管理レビューの運営

品質管理レビューは、品質管理委員会を中心に運営されています。その下部組織として、品質管理審査部会及びレビューチームがあります。品質管理レビューの運営を行う各組織の主な役割及び構成については下表のとおりです。

なお、上場会社等監査人登録制度は、「上場会社等監査人登録審査会」にて運営しています(詳細はⅡ 3. 参照)。

組織名	主な役割	構成
品質管理委員会 【会則第 80 条、第 81 条】	以下の事項について審議し決定します。 ・品質管理レビューの結果、当該結果に基づく措置等 ・その他、品質管理レビュー制度等の運営に必要な事項 ^(注)	・委員長(当協会副会長)：1 人 ・委員：10 人(会員 7 人及び会員外の有識者 3 人から構成され、審査部会の部会長である委員 5 人を含む。)
品質管理審査部会 【品管細則第 19 条、第 20 条】	品質管理レビューの実施状況や結果、当該結果に基づく措置等について審査し、審査結果を品質管理委員会に報告します。	・全 6 審査部会から構成。 ・部会員(各審査部会 5 人以上。(全て会員のうち部会長 1 人。))
レビューチーム 【品管細則第 25 条、第 26 条】	監査事務所の品質管理の状況について調査し、その調査結果を審査部会に報告します。	レビューアーは約 40 名体制で構成しており、区分は以下のとおりです。 ・主席レビューアー ・副主席レビューアー (シニア・レビューアーを含む。) ・主査レビューアー ・スタッフ・レビューアー (IT 専門家レビューアーを含む。)

(注) 上記以外の品質管理委員会の主な職務は、品質管理レビューに関する基準及び手続を立案すること、品質管理レビューを通じて認識した監査事務所又は監査の基準に係る共通の問題点等に関する意見及び品質管理レビューの制度及び運用に関する意見を会長に具申することです【会則第 80 条第 2 項】。

3. 品質管理レビューの種類

品質管理レビューの種類(定義、頻度及び手法)は下表のとおりです。

種類	定義・頻度	手法 ^(注1)
通常 レビュー	監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況を確認し、その結果を通知し、必要に応じ改善を勧告するとともに適切な措置(勧告に対する改善が図られない場合の追加的な措置を含む。)を決定し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける行為です【会則第 77 条第 2 項】。 なお、通常レビューは、原則として 3 年に一度実施しますが、実施頻度は、品質管理委員会の判断に基づき、短縮又は 5 年を上限として伸長することができます【会則第 77 条第 5 項】。 ※ 登録上場会社等監査人に対する通常レビューにおいては、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況の確認を行うに当たり、上場会社等の財務書類に係る法第 2 条第 1 項の業務を公正かつ的確に遂行するための体制その他の業務管理体制として、法令等に定めのある事項^(注2)を遵守しているかどうかについても併せて確認(＝適格性の確認)します【レビュー基準 V. 2、レビュー手続第 590-11 項】。	往査
特別 レビュー	監査事務所の特定の分野又は特定の監査業務に係る品質管理システムの整備及び運用の状況を確認し、その結果を通知し、必要に応じ改善を勧告するとともに適切な措置(勧告に対する改善が図られない場合の追加的な措置を含む。)を決定し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける行為です【会則第 77 条第 2 項】。 なお、特別レビューは、品質管理委員会の判断に基づき、監査事務所の品質管理体制、監査実施状況、特定のテーマ等について適時に確認することが必要と認める理由がある場合に適宜実施します【レビュー手続第 561 項、第 562 項】。	書面、聴取又は往査
登録の審査のための レビュー	上記のほか、上場会社等監査人等であって、上場会社等との監査契約を有さないものである場合には、監査事務所のリスク評価プロセスを含む品質管理システムの整備の状況を確認し、その結果を通知し、必要に応じて改善を勧告するとともに適切な措置(勧告に対する改善が図られない場合の追加的な措置を含む。)を決定し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける行為です【会則第 77 条第 2 項】。 なお、登録の審査のためのレビューは、上場会社等監査人登録審査会から品質管理委員会に対し、登録の審査のためのレビューの実施が要請された場合に実施します【レビュー手続第 590-14 項】。 ※ 登録の審査のためのレビューにおいては、監査事務所の品質管理システムの整備の状況を確認するとともに、上場会社等の財務書類に係る法第 2 条第 1 項の業務を公正かつ的確に遂行するための体制その他の業務管理体制として、法令等に定めのある事項を遵守しているかどうかについても併せて確認します【レビュー基準 V. 3、レビュー手続第 590-29 項】。	往査

(注 1) 品質管理レビューの手法は、以下のとおりです【レビュー手続第 131-3 項】。

往査：レビューアーが監査事務所に赴いて、監査事務所が保管する書類等の閲覧及び質問等により確認する。

聴取：レビューアーが監査事務所から必要な書類等を入手し面談等により確認する。

書面：レビューアーが監査事務所から必要な書類等を入手しその内容を検討し、必要に応じて電話等により確認する。

(注 2) 法令等に定めのある事項とは、上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するに足りる人的体制、上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するために必要な業務の品質の管理を行うための体制を指します【施行規則第 87 条各号及び第 93 条から第 96 条まで】。

4. 品質管理レビューの性格

品質管理レビューは、監査に対する社会的信頼を維持・確保することを目的として、監査事務所に対する適切な指導及び監督(監督上の措置を含む。)を通じて監査事務所における監査の適切な質的水準の維持・向上を図るものです。したがって、摘発若しくは懲戒又は監査事務所が表明した監査意見の形成に介入することを目的とするものではありません【会則第 77 条第 3 項、レビュー基準 I】。

ただし、品質管理レビューを通じて、監査事務所が表明した監査意見の妥当性に疑念が生じた場合又は監査事務所の本会の会則及び規則への準拠性に疑念が生じた場合、品質管理委員会の委員長は、その内容を監査・規律審査会の審査会長に報告することとされています【会則第 80 条第 4 項】。このため、監査事務所が表明した監査意見の妥当性に関しては、個別事案審査制度において検討が行われることとなります。

5. 品質管理レビューの対象となる監査事務所

会則は、監査業務に係る契約を締結している監査事務所の全てが品質管理レビューの対象となる旨を定めています【会則第 77 条第 4 項】。しかしながら、当協会の社会に対する責任と品質管理レビューの実効性を考慮し、定期的に通常レビューを実施する監査事務所については、公認会計士法上の大会社等(以下「通常レビュー対象会社等」という。詳細は【通常レビュー対象会社等の一覧】参照)の監査業務に係る契約を締結している監査事務所(以下「通常レビュー対象監査事務所」という。)に限定しています【品管細則第 3 条第 1 項】。したがって、通常レビューでは、基本的に通常レビュー対象会社等から個別業務を選定し、選定した個別業務に係る品質管理システムの運用の状況を確認します。それに対して、特別レビューは、監査事務所が実施している監査業務の種類にかかわらず、監査業務に係る契約を締結している全ての監査事務所を対象として実施することができます。

なお、登録申請者は、登録の審査のためのレビューを受けなければならないため、品質管理レビューの対象監査事務所となります【会則第 46 条の 6】。

【品質管理レビュー対象となる監査業務】



	通常レビューの対象となる監査事務所		その他の監査事務所
	通常レビュー対象会社等に 係る監査業務	その他の会社等に係る 監査業務 ^(注)	その他の会社等に係る 監査業務 ^(注)
通常レビューの 対象となるか	対象となる	追加選定する場合がある (詳細はⅢ 8. 参照)	対象とならない
特別レビューの 対象となるか	対象となる	対象となる	対象となる

(注) 通常レビュー対象会社等に係る監査業務以外の監査業務をいう。

各レビュー実施年度において品質管理レビューを実施する監査事務所の選定に際しては、まず、主席レビューアーが、各レビュー実施年度の開始日の前月末までに、当該年度において品質管理レビューを実施する監査事務所をレビュー年次計画案として取りまとめ、品質管理委員会が審議・決定します【レビュー手続第 84 項、第 87 項】。レビュー年次計画の策定に当たっては、レビューチームが継続的なオフサイト・モニタリングを通じて収集した情報を基に監査事務所の直近の状況を考慮しています。また、レビュー実施年度の途中であっても、監査事務所の状況に重要な変容が認められた場合などには、必要に応じてレビュー年次計画を修正しています【レビュー手続第 86 項、第 86-2 項】。

さらに、主席レビューアーは、品質管理レビューを実施するためにレビュー実施チームを編成し、責任者である担当主査レビューアーを始めとした構成員を選任します【レビュー手続第 75 項・第 79 項】。

【通常レビュー対象会社等の一覧】

通常レビュー対象会社等は、品管細則第 3 条第 1 項に次のとおり定められています。

- ①会計監査人設置会社(最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が 100 億円未満であり、かつ、負債の部に計上した額の合計額が 1,000 億円未満の者を除きます。)
- ②金融商品取引法(昭和 23 年法律第 25 号)第 193 条の 2 第 1 項又は第 2 項の規定により監査証明を受けなければならない者(公認会計士法施行令(昭和 27 年政令第 343 号)第 9 条各号のいずれかに該当する者を除きます。)
- ③銀行法(昭和 56 年法律第 59 号)第 2 条第 1 項に規定する銀行
- ④長期信用銀行法(昭和 27 年法律第 187 号)第 2 条に規定する長期信用銀行
- ⑤保険業法(平成 7 年法律第 105 号)第 2 条第 2 項に規定する保険会社
- ⑥農林中央金庫
- ⑦全国を地区とする信用金庫連合会
- ⑧全国を地区とする信用協同組合連合会
- ⑨全国を地区とする労働金庫連合会
- ⑩独立行政法人通則法(平成 11 年法律第 103 号)第 39 条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人
- ⑨国立大学法人法(平成 15 年法律第 112 号)第 2 条第 1 項に規定する国立大学法人及び同条第 3 項に規定する大学共同利用機関法人
- ⑪地方独立行政法人法(平成 15 年法律第 118 号)第 35 条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない地方独立行政法人

なお、以下の監査業務については、倫理規則の改正等を踏まえ、2025年度以降通常レビュー対象会社等から除外しており、特別レビューの対象となる「特定の監査業務」の例示として、品管細則上の位置付けを見直しています。このため、当該監査業務を行う監査事務所の品質管理についてリスクが認められた場合、当協会は、特別レビューの手法によって、より機動的かつ効率的にモニタリングを行うこととなります【品管細則第3条の2、第8条第2項】。

- ①信用金庫法(昭和26年法律第238号)第38条の2第3項の規定により会計監査人の監査を受けなければならない信用金庫(最終事業年度における預金及び定期積金の総額(以下「預金等総額」という。)が1,000億円に達しない信用金庫を除きます。)
- ②協同組合による金融事業に関する法律(昭和24年法律第183号)第5条の8第3項の規定により会計監査人の監査を受けなければならない信用協同組合(最終事業年度における預金等総額が1,000億円に達しない信用協同組合を除きます。)
- ③労働金庫法(昭和28年法律第227号)第41条の2第3項の規定により会計監査人の監査を受けなければならない労働金庫(最終事業年度における預金等総額が1,000億円に達しない労働金庫を除きます。)

参考：https://jicpa.or.jp/specialized_field/20250523ahb.html

6. 品質管理レビューを受ける監査事務所の義務

品質管理レビューを受ける監査事務所は、品質管理委員会が効率的かつ適切に品質管理レビューを実施できるように全面的に協力しなければならない、品質管理委員会が必要と判断した全ての記録、書類及びその他の情報を品質管理委員会に提出し、品質管理委員会からの書面又は口頭による質問に対して遅滞なく回答しなければなりません【会則第77条第6項】。

また、品質管理レビューを受けた監査事務所は、改善勧告を受けたときには、速やかに当該勧告に応じた改善措置を講じなければなりません【会則第77条第7項】。

7. 監査事務所の品質管理システム

品質管理レビューでは、その目的を達成するために、監査事務所が実施する監査業務の遂行に係る品質管理を対象とし、品質管理の基準への準拠状況を確認します【レビュー基準Ⅰ】。品質管理の基準のうち、特に企業会計審議会が定めた「監査に関する品質管理基準」、当協会が定めた品基報第1号「事務所に於ける品質管理」及び監基報220「監査業務における品質管理」が中心的な位置を占めます【レビュー手続第9項】。

監査事務所の品質管理システムは、監査事務所及び専門要員が職業的専門家としての基準及び適用される法令等に従って自らの責任を果たすとともに、当該基準及び法令等に従って監査業務を実施すること、及び監査事務所又は監査責任者が状況に応じた適切な監査報告書を発行することに関して、監査業務の品質を合理的に確保することを目的とされており、監査事務所は、品質管理システムの構成要素が相互に連携することにより、主体的に業務の品質を管理できるよう、各構成要素を整備又は運用するために、リスク・アプローチを適用することが求められています【品基報第1号第7項、第14項、監基報220第11項】。

品質管理レビューでは、監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況について、以下の18項目に

分類して検討・評価します。

- ・ 品質管理システムの構成
- ・ 監査事務所のリスク評価プロセス
- ・ ガバナンス及びリーダーシップ
- ・ 監査事務所における法令遵守
- ・ 情報セキュリティ
- ・ 職業倫理及び独立性
- ・ 契約の新規の締結及び更新
- ・ 業務の実施
- ・ 業務の文書化
- ・ 審査
- ・ 監査事務所の業務運営に関する資源
- ・ 情報と伝達
- ・ 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス
- ・ ネットワークの要求事項又はネットワーク・サービス
- ・ 品質管理システムの評価
- ・ 品質管理システムの文書化
- ・ 監査事務所間の引継
- ・ 共同監査

なお、品質管理システムの整備の状況の理解と評価のための作業の実施時期は、モニタリング及び改善プロセスの実施時期、品質管理システムの評価基準日、品質リスクに対処するための方針及び手続の実施時期及び品質管理レビューの作業手順を考慮して、適切に設定します【レビュー手続第 203 項】。

8. 品質管理レビューの対象となる監査業務

品質管理レビューでは、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況を適切に評価するために個別業務を選定しています【レビュー基準Ⅲ. 1. (4)】。

なお、登録の審査のためのレビューは、監査事務所の定めた品質管理システムの整備の状況の評価の一環として、監査事務所の運営に加えて、会社法監査業務を行っている場合は当該業務への適用の状況も確認します【レビュー手続第 590-24 項】。

(1) 通常レビュー

通常レビューでは、監査事務所が通常レビュー対象期間に属する日付を付した監査報告書に係る監査業務において、監査事務所の品質管理システムに準拠していたかどうかについて確認します【レビュー手続第 132 項】。通常レビュー対象期間は、原則として通常レビュー実施日(月をまたぐ場合には、通常レビュー開始日)の前月末日をもって終了する 1 年間としますが、レビュー日程の都合等によっては、レビュー実施チームの判断により、当該原則によらずに通常レビュー対象期間を定めることができます【レビュー手続第 20 項、第 22 項】。

また、通常レビュー・特別レビューを問わず、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第 3 条第 1 項に定める中間監査報告書に係る監査業務及び期中レビュー業務（四半期決算短信に含まれる四半期

財務諸表等に係る期中レビュー業務も含む。)や、内部統制府令第1条第2項に定める内部統制監査報告書に係る内部統制監査業務についても、品質管理レビューの対象となります【レビュー手続第25項、第25-2項、第26-2項】。

通常レビューにおいては、基本的に通常レビュー対象会社等に係る監査業務から個別業務を選定します【レビュー基準Ⅲ. 1. (4)①】。

ただし、監査事務所の規模、業務内容等の監査事務所の状況(又は特性)を踏まえ、通常レビューの目的を達成するためには通常レビュー対象会社等から選定した監査業務だけでは十分でないと認められる場合には、品質管理審査部会の承認を得て、通常レビュー対象会社等以外の会社等(その他の会社等)に係る監査業務を追加選定します【レビュー基準Ⅲ. 1. (4)②】。また、その他の会社等に係る監査業務を選定する場合については、レビュー手続において、監査事務所の監査報酬総額に占めるその他の会社等の監査業務の監査報酬の割合がおおむね50%を超えるとき、その他の会社等の監査業務のみを実施している拠点があるときなど、幾つかの場合が例示されています【レビュー手続第255-2項、第255-3項】。その他の会社等に係る監査業務を選定する場合には、原則として法定監査を優先し、かつ、その他の会社等の規模、監査事務所の特性、監査業務に占めるその他の会社等の監査業務の重要度等を勘案して選定します【レビュー手続第255-6項】。

(2) 特別レビュー

特別レビューにおいては、対象となる監査事務所、特定の分野、特定の監査業務等を考慮してレビュー対象範囲を決定します【レビュー手続第569項】。なお、特別レビューでは、監査事務所の状況、特別レビューの目的やレビュー対象範囲等に応じて適切なレビュー計画を立案し、その他の会社等に係る監査業務や、監査意見が表明される前の監査業務を含め、監査事務所が実施する全ての監査業務から個別業務を選定することができます【レビュー基準Ⅳ. 2. (2)、レビュー手続第562-2項】。

(参考)

TOKYO PRO Market 上場会社に対する監査証明業務は、金融商品取引法に基づく監査証明業務ではないため、品管細則第3条第1項第2号に定める会社には該当しませんが、同項第1号に定める会社に該当しないか留意します。なお、「その他の会社等」には該当するため、当該監査業務が追加選定の対象となる場合があります。

9. 品質管理レビューにおける発見事項の取扱い

(1) 発見事項と改善勧告事項

品質管理レビューを実施した結果、品質管理システムの整備又は運用上の不備が発見された場合で、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する準拠違反が発生している懸念がある場合には、発見事項として、発見事項記録シートに記載します【レビュー手続第 322 項、第 489-2 項】。また、監査事務所はモニタリング活動等を通じて発見事項を識別し、品質管理システムに不備が存在するかを判断するため、レビュー実施チームは、監査事務所が識別した不備の情報を入手し、監査事務所により識別された品質管理システムの不備の内容及び当該不備に対して講じられた是正措置を理解する必要があります【レビュー手続第 322-2 項】。

なお、発見事項については原則、改善勧告事項として、改善勧告書に記載しますが、準拠違反の程度が軽微である場合には、当該発見事項を改善勧告事項として取り扱うことはせず、改善勧告書には記載しません【レビュー手続第 487 項、第 489 項、第 489-2 項】。

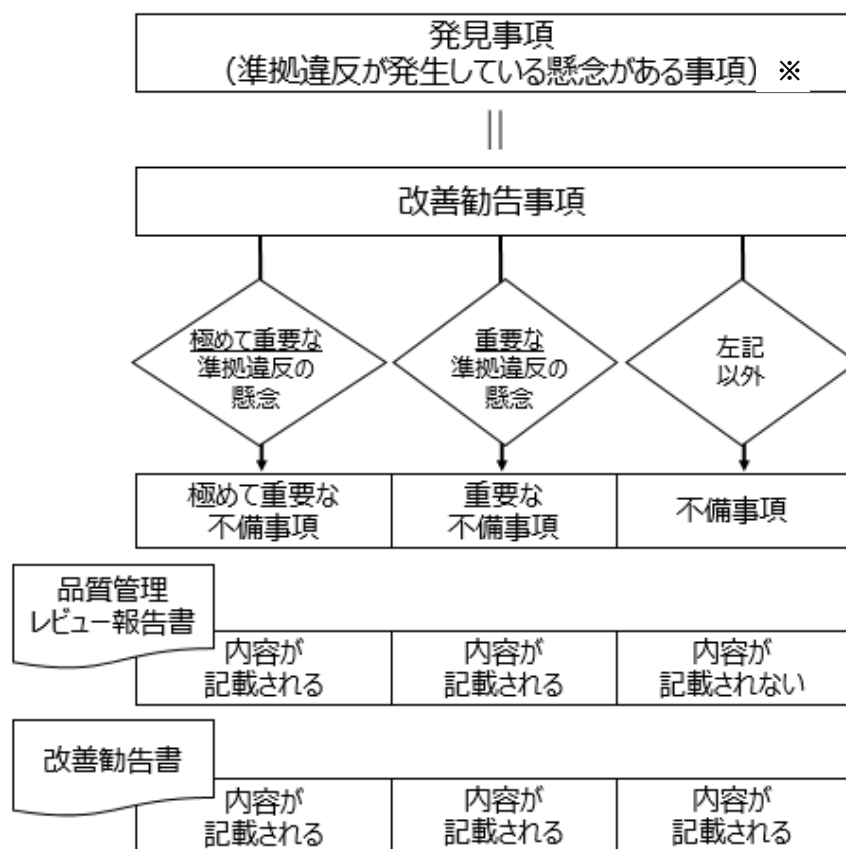
(2) 極めて重要な不備事項、重要な不備事項又は不備事項

改善勧告事項には、その準拠違反の程度に応じて下表のとおり、極めて重要な不備事項、重要な不備事項又は不備事項の三つに大別されます【レビュー手続第 488 項、第 489 項、第 490 項】。

	定 義
極めて重要な不備事項	改善勧告事項のうち、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況において、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反の懸念があると認められる事項
重要な不備事項	改善勧告事項のうち、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況において、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反の懸念があると認められる事項
不備事項	発見事項のうち、極めて重要な不備事項又は重要な不備事項とは認められなかったが、十分とまではいえない点につき、監査事務所に通知して、監査事務所による自主的な改善を促す事項

品質管理レビューにおいて発見事項となるかどうかは、品質管理システムに関する文書・記録に基づき判断されます。したがって、監査事務所の定めた品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対して準拠した事実が客観的に認められたとしても、その事実が監査調書として適切に記録されていない場合(文書化の問題)には、発見事項として取り扱われます。この文書化の問題は、監査事務所の定めた品質管理システムの運用、品質管理の基準が求める個別業務における品質管理の手続の実行及び職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対して準拠した事実が認められない場合(実質的手続に係る問題)とは、発見事項の性格が相違しますが、実質的手続に係る問題と同様に十分かつ適切な監査証拠を入手しているかを監査調書の記録から確認できないため重要な発見事項となり得ます【レビュー手続第 496 項③】。したがって、文書化の問題は、実質的手続に係る問題と同様に重要です。品質管理レビューの実施結果の種類について詳細はⅢ 11. をご参照ください。

品質管理レビューにおける発見事項の取扱いは、次図のとおりです。



(※) 準拠違反の程度が軽微である場合には、当該発見事項を改善勧告事項として取り扱いません。

10. 品質管理レビューにおける品質管理レビュー報告書等の審査・交付手続

品質管理レビューにおける品質管理レビュー報告書等の審査・交付手続は、以下のとおり行います。

なお、品質管理レビューの実施結果については、Ⅲ 11. を、品質管理レビュー報告書等については、Ⅲ 12. をそれぞれご参照ください。

(1) 品質管理レビュー報告書案及び改善勧告書案の審査・送付(品質管理審査部会)

担当主査レビューアーは、レビュー実施チーム内の意見交換や監査事務所との意思疎通を行った上で、品質管理レビューの実施結果を表明するに足る基礎を得たときには、品質管理レビューの実施結果を記載した品質管理レビュー報告書案を起案し、また、改善勧告事項が見受けられた場合には、改善勧告書案を起案します【レビュー手続第 355 項～第 359 項】。品質管理審査部会の審査・承認を経た上で【品管細則第 19 条第 2 項】、品質管理レビュー報告書案及び改善勧告書案を監査事務所に対して送付します。

なお、極めて重要な不備事項のある実施結果又は重要な不備事項のある実施結果の場合に限って、監査事務所は受領した品質管理レビュー報告書案及び改善勧告書案の記載内容について監査事務所の主張が十分に検討されていないと思料する相当の理由があるときは、監査事務所の主張に係る根拠資料を添付した異議申立書により、品質管理審査部会による調査を求める申立て(異議申立て)を行うことができます。

(2) 改善計画書案の審査(品質管理審査部会)

極めて重要な不備事項のある実施結果又は重要な不備事項のある実施結果の場合、監査事務所は、改善計画書案を作成して担当主査レビューアーに提出します【レビュー手続第 360 項】。担当主査レビューアーは、当該改善計画書案の記載内容の妥当性を検討し、必要に応じて監査事務所に修正を依頼し【レビュー手続第 361 項】、品質管理審査部会は、監査事務所が作成・提出した最終的な改善計画書案を審査・承認します【品管細則第 19 条第 2 項】。

(3) 品質管理レビューの実施結果に基づく措置案の審査(品質管理審査部会)

担当主査レビューアーは、品質管理レビューの実施結果に基づく措置案を起案し、品質管理審査部会の審査・承認を受けます【品管細則第 19 条第 2 項】。

(4) 改善計画書受理通知書案の審査(品質管理審査部会)

担当主査レビューアーは、以下のような場合には、改善計画書受理通知書案にそれぞれの場合に応じた追加的な記載を行うことができ、品質管理レビュー報告書案等と同じく、品質管理審査部会の審査・承認を受けます【品管細則第 19 条第 2 項、レビュー手続第 374 項】。なお、追加的な記載がない場合の改善計画書受理通知書案については、品質管理審査部会及び品質管理委員会の審査は不要です。

- ① 修正を依頼したにもかかわらず監査事務所から妥当と認められる内容の改善計画書案を入手できない場合、改善計画書受理通知書案に改善計画書案の内容が妥当であると認められない旨を追加的に記載【レビュー手続第 366 項】
- ② 品質管理レビューを通じて、監査事務所が表明した監査意見の妥当性に疑念が生じた場合又は監査事務所の本会の会則及び規則への準拠性に疑念が生じた場合であって、その内容を監査・規律審査会の審査会長に報告する必要がある場合は、当該内容を同会長に報告する旨を追加的に記載【レビュー手続第 517 項】

(5) 品質管理レビュー報告書等に係る審議・交付(品質管理委員会)

品質管理委員会は、上記(1)から(4)を経て、品質管理審査部会が審査・承認した品質管理レビュー報告書案及び改善勧告書案、改善計画書案、措置案並びに改善計画書受理通知書案を審議・決定した上で、監査事務所に対して正本を交付します【レビュー手続第 380 項】。重要な不備事項のない実施結果の場合には、通常レビューは品質管理レビュー報告書の交付をもって終了します【レビュー手続第 513 項】。

また、極めて重要な不備事項のある実施結果又は重要な不備事項のある実施結果の場合には、監査事務所は、品質管理委員会に対して、改善計画書の正本を提出します【レビュー基準Ⅲ. 2. (6)、レビュー手続第 512 項】。担当主査レビューアーが、その内容が妥当である旨を確認した場合、品質管理委員会は、監査事務所に対して改善計画書受理通知書を交付し、通常レビューはこの交付をもって終了します【レビュー手続第 517 項】。

さらに、品質管理委員会は、品質管理レビューの実施結果に基づく措置を決定した場合には、その旨を会長に報告し、会長は、監査事務所に対して措置を決定した旨の通知を行います【会則第 79 条第 1 項、第 2 項】。

通常レビューにおける報告書等の審査・交付手続は、次のとおりです。

担当主査レビューアー	品質管理審査部会	品質管理委員会	監査事務所
報告書案等の 起案	報告書案等の 審査・承認		報告書案等の 受領
改善計画書案の 受領・検討			改善計画書案の 作成
措置通知案、改善計 画書案及び追加的な 記載のある改善計画書 受理通知書案の起案	措置通知案、改善計 画書案及び追加的な 記載のある改善計画書 受理通知書案の審査・ 承認	報告書等の審議・交付	報告書正本等 の受領
改善計画書正本の 受領・検討			改善計画書正本の 作成
		改善計画書受理通知 書正本の交付 ※措置通知正本は当 協会から交付	措置通知正本及び改 善計画書受理通知書 正本の受領(通常レ ビューの完了)

11. 品質管理レビューの実施結果

品質管理委員会は、品質管理レビューを実施し、品質管理レビューの実施結果を表明するに足る基礎を得られた場合には、品質管理レビュー報告書において、品質管理レビューの実施結果を表明します【レビュー基準Ⅲ. 2. (1)、レビュー手続第 381 項、第 385 項】。品質管理レビューの実施結果には、極めて重要な不備事項又は重要な不備事項の有無に応じて、「重要な不備事項のない実施結果」、「重要な不備事項のある実施結果」、「極めて重要な不備事項のある実施結果」の 3 種類があります【レビュー基準Ⅲ. 2. (2)、Ⅲ. 2. (3)、レビュー手続第 386 項～第 407 項】。品質管理レビュー報告書についてはⅢ. 12 をご参照ください。

通常レビューの場合には、監査事務所の品質管理システムの全体としての有効性を評価するものであり、以下の①及び②について実施結果を表明します【レビュー手続第 382 項】。

- | |
|--|
| <p>① レビュー対象期間末日における監査事務所の品質管理システムの整備の状況において、品質管理の基準に適合していない、極めて重要な不備事項又は重要な不備事項の有無</p> <p>② レビュー対象期間における監査事務所の品質管理システムの運用の状況において、品質管理システムに準拠していない、極めて重要な不備事項又は重要な不備事項の有無</p> |
|--|

なお、登録上場会社等監査人に対して実施結果を表明する場合は、上記の①及び②に加えて、③レビュー対象期間末日における監査事務所の品質管理システムの整備の状況において、上場会社等の財務書類に係る法第 2 条第 1 項の業務を公正かつ的確に遂行するための体制その他の業務管理体制として、法令等に定めのある事項を遵守していないと認められる重要な不備事項又は極めて重要な不備事項の有無についても併せて実施結果を表明します【レビュー手続第 590-13 項】。

通常レビューでは、品質管理レビューの実施結果を表明するために、以下の①及び②の事項についての評価を行います。

- ① 監査事務所の定めた品質管理システムが、品質管理の基準が示す品質管理の目的の達成を可能にする整備の状況にあったか否かについての評価【レビュー手続第 424 項】
- ② 監査事務所の定めた品質管理システムが、専門要員及びその他の職員によって実際に運用されており、その結果として、品質管理システムが職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠した監査業務の実施を可能にする運用の状況にあったか否かについての評価【レビュー手続第 438 項】

さらに、通常レビューでは、上記の②の品質管理システムの運用の状況について、次の 2 項目に関して評価します【レビュー手続第 439 項】。

ア. 監査事務所の定めた品質管理システムの運用の状況

イ. 監査事務所が実施した監査業務における職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する準拠状況

通常レビューの実施結果の種類	内 容
極めて重要な不備事項のある実施結果 【レビュー基準Ⅲ. 2. (3)】	通常レビューを実施した結果、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況において、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反の懸念があると認められた場合に表明されます。
重要な不備事項のある実施結果 【レビュー基準Ⅲ. 2. (2)】	通常レビューを実施した結果、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況において、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反の懸念があると認められた場合に表明されます。
重要な不備事項のない実施結果 【レビュー手続第 386 項、第 387 項】	通常レビューを実施した結果、以下のア.とイ.の両方が認められた場合に表明されます。 ア. レビュー対象期間末日における監査事務所の定めた品質管理システムの整備の状況において、品質管理の基準に適合していない重要な不備事項は見受けられない。 イ. レビュー対象期間における監査事務所の品質管理システムの運用の状況において、当該品質管理システムに準拠していない重要な不備事項は見受けられない。

上記のうち、レビュー手続において極めて重要な不備事項のある実施結果又は重要な不備事項のある実施結果を表明する場合については、以下の(1)及び(2)のとおり具体的な要件が定められています。

(1) 極めて重要な不備事項のある実施結果を表明する場合の要件

全ての監査事務所

次の要件 1、要件 2 及び要件 3 のいずれかに該当する場合には、重要な不備事項のある実施結果ではなく、極めて重要な不備事項のある実施結果を表明することを検討します【レビュー手続第 400 項】。

要件 1：品質管理システムの整備について以下のいずれかの事実がある場合

- ① 監査事務所によるリスク評価プロセスのデザインと適用が不適切で、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が極めて重要であると認められる場合
- ② 品質管理システムを構成する必要な方針や手続が監査事務所によって定められておらず、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が極めて重要であると認められる場合
- ③ 監査事務所の定めた方針や手続の内容が不適切又は不十分であり、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が極めて重要であると認められる場合
- ④ 監査事務所の定めた方針や手続の適用が不適切又は不十分であり、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が極めて重要であると認められる場合

要件 2：監査事務所が定めた品質管理システムを構成する必要な方針と手続の実施状況が不適切又は不十分な事実が認められ、その程度(当該事実の性質、原因、発生形態、頻度等)が極めて重要であると認められる場合

要件 3：監査事務所が実施した監査業務において、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反が発生している懸念があると認められる場合

上記の要件 1 に該当する発見事項は、重要な不備事項のある実施結果となる発見事項の中でも相対的に重大な方針と手続の不備であり、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が極めて重要である場合が該当します。重要な不備事項のある実施結果となる発見事項の中でも相対的に重大な方針と手続の不備には、例えば以下の場合が含まれます【レビュー手続第 401 項】。

- ① 監査チームが行った重要な判断とその結論に関する監査調書の検討(実施した手続とその結論が適切に記載されているかどうかを含む。)に関する審査の方針と手続が整備されていない。
- ② 不正リスクに対応するための品質管理システムが整備されていない。

また、上記の要件 2 に該当する発見事項は、重要な不備事項のある実施結果となる発見事項の中でも相対的に内容が重要であるばかりでなく、当該品質管理システムに係る問題が広く蔓延しているために、その程度(当該事実の性質、原因、発生形態、頻度等)が極めて重要である場合が該当します。品質管理システムに係る問題が広く蔓延している場合とは、例えば審査の方針と手続や不正リスクに対応するための品質管理システムが有効に運用されていない事実が、個別業務において広く発生している場合が含まれます【レビュー手続第 402 項】。

さらに、次のような場合には、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反の懸念があるものとして上記の要件 3 に該当するものと考えられます【レビュー手続第 405 項】。

- ① 個別業務に係る監査報告書における財務諸表の虚偽表示を看過して監査意見を表明した重大な懸念があると認められ、かつ、監査の基準が求める重要な手続を実施していない場合や監査上・会計

上の重要な判断を誤った懸念がある場合

- ② 個別業務に係る監査報告書における監査意見が妥当であったか否か、又は監査の基準が求める重要な監査手続が実施されていたか否かを判断するために必要な事項が、広範囲にわたって監査調書に記録されていない場合
- ③ 監査人の独立性に関する職業倫理に関する規定への重要な違反の懸念がある場合

上場会社等監査人等

品質管理レビューにおいて、要件 1 から要件 4 (要件 2 及び要件 3 については、通常レビューが行われる場合に限る。)のいずれかに該当する場合には、重要な不備事項のある実施結果ではなく、極めて重要な不備事項のある実施結果を表明することが検討されます。なお、要件 4 は、次のとおりです【レビュー手続第 590-10 項】。

要件 4 : 要件 1 のほか、監査事務所が、上場会社等の財務書類に係る法第 2 条第 1 項の業務を公正かつ的確に遂行するための体制その他の業務管理体制として、法令等に定めのある事項を遵守していないと認められる事項が見受けられ、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が極めて重要であると認められる場合

(2) 重要な不備事項のある実施結果を表明する場合の要件

全ての監査事務所

次の要件 1、要件 2 及び要件 3 のいずれかに該当する事実が少なくとも一つは存在する場合には、重要な不備事項のある実施結果を表明します【レビュー手続第 390 項】。

要件 1 : 品質管理システムの整備について以下のいずれかの事実がある場合

- ① 監査事務所によるリスク評価プロセスのデザインと適用が不適切で、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が重要であると認められる場合
- ② 品質管理システムを構成する必要な方針や手続が監査事務所によって定められておらず、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が重要であると認められる場合
- ③ 監査事務所の定めた方針や手続の内容が不適切又は不十分であり、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が重要であると認められる場合
- ④ 監査事務所の定めた方針や手続の適用が不適切又は不十分であり、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲等)が重要であると認められる場合

要件 2 : 監査事務所が定めた品質管理システムを構成する必要な方針と手続の実施状況が不適切又は不十分な事実が認められ、その程度(当該事実の性質、原因、発生形態、頻度等)が重要であると認められる場合

要件 3 : 監査事務所が実施した監査業務において、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している懸念があると認められる場合

上記の要件 1、要件 2 及び要件 3 を生じさせる重要な不備事項の要因は、例えば、以下の場合が考えられます【レビュー手続第 391 項】。

- ① 以下のいずれかの状況があり、その程度(品質管理システムにおける重要性・範囲、品質リスクへの適合性等)が重要であると認められる場合

- i) 監査事務所としての品質管理システムが整備されていない場合。当該状況には監査事務所が、監査業務の品質を合理的に確保するために必要な方針や手続を定めていない場合、定めた方針や手続の内容が不適切又は不十分である場合、定めた方針や手続の適用が不適切又は不十分である場合、又はその文書化及び専門要員への伝達が行われていない等を含む。
 - ii) 品質リスクが、監査事務所の戦略及び業務上の意思決定並びに行動、サービス・プロバイダーから提供される資源を含む監査事務所の資源、監査業務の対象となる企業の種類、状況の変化等に基づいて識別され、評価されていない場合
- ② 監査事務所、専門要員及び該当する場合は独立性の規定が適用されるその他の者の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等が不十分なため、監査人の独立性に関する職業倫理に関する規定に対する重要な準拠違反が発生している懸念がある。
- ②-2 個別業務において、監査ファイルの最終的な整理完了後、監査調書提出日までの間に監査調書の不適切な修正又は追加の事実（例えば、監査ファイルの最終的な整理完了後に、監査事務所の方針及び手続に従わない監査調書の修正又は追加が行われた事実）が見受けられた場合、又は、監査報告書日後の監査ファイルの最終的な整理の段階で監査調書の不適切な変更の事実（例えば、監査報告書日後の監査ファイルの最終的な整理の段階で、監査事務所の方針及び手続に従わない監査調書の変更が行われた事実）が見受けられた場合【レビュー手続第 144-3 項、第 144-4 項】
- ③ 下記のような、監査事務所が実施した監査契約の新規の締結及び更新に係る手続において、識別すべき問題点があるにもかかわらず、その問題点を解決していない等の不適切又は不十分な事実があり、その程度が重要であると認められる場合
- i) 経営者の誠実性の問題
 - ii) 不正が発生した状況又は不正を示唆する状況における不正リスク要因
 - iii) 倫理規則に定める基本原則の遵守の阻害要因
- ④ 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意見が適切に形成されていることを確かめるための審査が実施されていない場合
- ⑤ 個別業務をレビューした結果、下記⑥から⑧に該当する要因がある場合に、以下の事項に関する著しい不備があるかどうかを検討した結果、監査事務所の品質管理システムが有効に運用されていない事実があり、その程度が重要であると認められる場合
- i) 監査責任者による指揮、監督及び査閲
 - ii) 審査
 - iii) 監査業務の定期的な検証
- ⑥ 下記のような、監査の計画及び実施において、特に職業的懐疑心を保持して職業的専門家としての判断を行使しなければならない重要な事項について、監査対象とした財務諸表及び内部統制報告書における重要な虚偽表示を看過している懸念がある。
- i) 財務諸表に重要な影響を与える収益認識
 - ii) 財務諸表に重要な影響を与える会計上の見積り
 - iii) 財務諸表に重要な影響を与える連結の範囲
 - iv) 継続企業
 - v) 財務諸表に重要な影響を与える不正を含む特別な検討を必要とするリスクを識別すべき重要な事項

vi)内部統制報告書における重要な記載事項

⑦ 下記のような、監査の計画及び実施において、特に職業的懐疑心を保持して職業的専門家としての判断を行使しなければならない重要な事項について、合理的な保証を得るため、監査リスクを許容可能な低い水準に抑える十分かつ適切な監査証拠を入手していないため、監査事務所の品質管理システム及び一般に公正妥当と認められる監査の基準に対する重要な準拠違反が発生している懸念がある。

i) 財務諸表に重要な影響を与える収益認識に関する監査手続に著しい不備がある。

ii) 財務諸表に重要な影響を与える会計上の見積りに関する監査手続に著しい不備がある。

iii) 財務諸表に重要な影響を与える連結の範囲に関する監査手続に著しい不備がある。

iv) 継続企業に関する監査手続に著しい不備がある。

v) 財務諸表に重要な影響を与える不正を含む特別な検討を必要とするリスクを識別すべき重要な事項に関する監査手続に著しい不備がある。

vi)内部統制報告書の重要な記載事項に関する監査手続に著しい不備がある。

⑧ 監査の計画及び実施において、上記⑥又は⑦のような職業的懐疑心を保持して職業的専門家としての判断を行使しなければならない重要な事項には直接関連しないが、監査人の総括的な目的に照らして合理的な保証を得るための、監査リスクを許容可能な低い水準に抑える十分かつ適切な監査証拠を入手していない事実が多く見受けられ、かつ、監査対象とした財務諸表における重要な虚偽表示を看過している懸念がある。

⑨ 重要な監査項目に関するものを含め多数かつ広範な発見事項が生じている場合であって、前回以前の改善勧告事項に対する改善措置が適切に図られていないとき等

要件 1、要件 2 又は要件 3 のいずれかに該当する一つの事項だけが原因となって重要な不備事項のある実施結果が表明されることもあれば、要件 1、要件 2 及び要件 3 に係る複数の事項が複合的な原因となって重要な不備事項のある実施結果が表明されることもあります【レビュー手続第 392 項】。また、要件 1、要件 2 又は要件 3 に該当すると判断するためには、発見した品質管理システムの整備の状況又は運用の状況に係る問題が、単発的かつ偶発的な間違いによるものではなく、品質管理システムの適否に係る問題であり、監査事務所が実施した監査業務において、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している懸念を生じさせる性格の問題である必要があります。なお、監査業務における監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反を実際に発見していない場合であっても、重要な準拠違反が発生している懸念が存在する場合には、要件 1、要件 2 又は要件 3 に該当します【レビュー手続第 393 項】。

上場会社等監査人等

品質管理レビューにおいて、要件 1 から要件 4 (要件 2 及び要件 3 については、通常レビューが行われる場合に限る。)に該当する事実が、少なくとも一つ存在する場合には、重要な不備事項のある実施結果が表明されます。要件 1 に関して、次の事項(例示)が見受けられる場合であって、総合的に判断した上で重要とみなされたときは、重要な不備事項となる要因 1 に該当するものとして取り扱われることとなります【レビュー手続第 590-7 項】。

監査事務所のリス	① 監査事務所は、品基報第 1 号により規定された品質目標及び監査事務所
----------	--------------------------------------

ク評価プロセス	が必要と考える追加の品質目標を設定していない。 ② 監査事務所は、品質目標の達成を阻害し得る重要な状況、事象、環境又は行動が存在するにもかかわらず、関連する品質リスクを識別していないか、評価していないか、又は品質リスクに対処する方針若しくは手続を整備していない。
ガバナンス及びリーダーシップ	③-1 監査事務所の最高責任者等は、品質管理システムの適切な整備及び運用や、監査品質の向上の取組に関して、リーダーシップを発揮していない。 ③-2 監査事務所は、品質管理システムに関する責任を適切に割り当てていない。 ④ 監査事務所の最高責任者等は、監査業務の品質を重視する風土を監査事務所内に醸成するための方針及び手続を具体的に定めていない、又は、当該方針及び手続を具体的に定めてはいるが、全ての専門要員に対して適時かつ適切に伝達していない。 ⑤ 監査事務所の最高責任者等は、品質管理システム責任者が十分かつ適切な経験及び能力を有しているかどうかを確認していない。又は、監査事務所の最高責任者等は、品質管理システム責任者がその責任を適切に遂行しているか、活動内容や稼働時間の実績に基づいて確認していない。 ⑥ 監査事務所は、必要となる方針及び手続を定めた上で、社員会等の必要な会議体を開催していない。
職業倫理及び独立性	⑦ 監査事務所は、監査事務所及び専門要員が我が国における職業倫理に関する規定（公認会計士法令、日本公認会計士協会会則及び倫理規則をいう。以下同じ。）を遵守することを合理的に確保するための方針及び手続を具体的に定めていない。 ⑧ 監査事務所は、監査事務所及び専門要員、並びに該当する場合は独立性の規定が適用されるその他の者が職業倫理に関する規定に含まれる独立性の規定を遵守することを合理的に確保するための方針及び手続を具体的に定めていない。 ⑨ 監査事務所は、監査責任者等（予定者を含む。）のローテーション計画を策定していない、又は、策定していても職業倫理に関する規定に準拠していない。
契約の新規の締結及び更新	⑩ 監査事務所は、監査契約の新規の締結及び更新において、関与先の誠実性を含めて契約リスクを評価する方針及び手続を具体的に定めていない。 ⑪ 監査事務所は、上場会社等の関与先及び監査予定先の契約リスクを踏まえたとき、現有の監査事務所の専門要員で、監査業務を公正かつ的確に実施するために必要と考えられる人的資源（時間、監査責任者等予定者の適性及び能力を含む。）を確保できているといえない、又は、不足する場合、人的資源を確保するための具体的な行動を行っていない。
業務の実施	⑫ 監査事務所は、監査業務に係る指揮、監督及び査閲に関する方針及び手続を具体的に定めていない。

	⑬ 監査事務所は、監査調書の機密性等を踏まえた管理に関する方針及び手続を具体的に定めていない。又は、監査事務所は、監査ファイルの最終的な整理後に、監査調書を改ざんするなど不適切に修正又は追加することや、監査報告書日後の監査ファイルの最終的な整理の段階で監査調書を不適切に変更することを防止するための仕組みを整備していない。 ⑭ 監査事務所は、専門的な見解の問合せに関する方針及び手続を具体的に定めていない。 ⑮ 監査事務所は、監査実施の各段階において、不正リスク対応基準に準拠するための方針及び手続を具体的に定めていない。又は、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もたらされる情報に対処するための方針及び手続を具体的に定めていない。
監査業務に係る審査	⑯ 監査事務所は、審査の実施方法に関する方針及び手続を具体的に定めていない。又は、監査事務所は、審査担当者の適格性を確保するための方針及び手続を具体的に定めていない。
資源(人的資源)	⑰ 監査事務所は、専門要員（非常勤専門要員を含む。）の教育研修に関して、監査事務所としての教育研修の体制を適切に整備していない。 ⑱ 監査事務所は、被監査会社等である上場会社等の属性に応じて、監査を一貫して実施するための十分な時間が与えられていることを含め、適性及び適切な能力を有する、監査責任者を含む監査チームのメンバーを各業務に割り当てていない。 ⑲ 監査事務所は、監査業務の品質が優先されるという監査事務所の姿勢を反映した、社員の評価、報酬及び昇進（インセンティブ・システムを含む。）等の人事に関する方針及び手続を具体的に定めていない。
資源(テクノロジー資源)	⑳ 監査事務所は、ＩＴアプリケーション等のテクノロジー資源を、品質管理システムの運用及び業務の実施を可能にするために適切に利用していない。 ㉑ 監査事務所は、ＩＴアプリケーション及びＩＴインフラが継続して動作することを支援するために必要なＩＴプロセスを整備していない、又はその適切性を評価していない。 ㉒ 監査事務所は、情報セキュリティリスクの識別及び評価を実施していない。又は、監査事務所は、情報セキュリティに係る全般的な対応に関する事項について、具体的な方針及び手続を定めていない。 ㉓ 監査事務所は、識別及び評価した情報セキュリティリスクに対し、具体的な方針及び手続を定めていない。 ㉔ 監査事務所は、情報セキュリティを考慮した専有の執務スペースを確保していない。
資源(知的資源)	㉕ 監査事務所は、リスク・アプローチに基づく監査を実施するための方針及び手続を具体的に定めていない。これには、重要性の基準値、サンプリング及び分析の実証手続に係る方針及び手続を監査事務所の監査マニュアル等で具体的に定めておらず、監査業務の実施における品質の保持を監査事務所と

	して図っていない場合が含まれる。
情報と伝達	②⑥ 監査事務所は、監査品質に影響を与える重要な情報について、適時に専門要員と監査チームに伝達する方針や手続を具体的に定めていない。 ②⑦ 監査事務所は、専門要員及び監査チームが監査事務所に伝達すべき情報の内容、時期、伝達経路を具体的に定めていない。 ②⑧ 監査事務所は、情報利用者の誤解を招く可能性が高い情報を外部に伝達している。
モニタリング及び改善	②⑨ 監査事務所は、モニタリング活動の内容や範囲を、品質リスクに関する評価の根拠又は品質リスクに対応する方針や手続の一部にしか対応させておらず、不備を識別するための基礎を提供するようにデザインし実施していない。 ③⑩ 監査事務所は、モニタリング活動により同一同様の不備事項が複数回識別されている又は複数の業務において同様の不備事項が識別されている状況において、根本原因を調査していない。 ③⑪ 監査事務所は、監査業務の定期的な検証の実施に関して、対象となる監査業務の選定基準等、具体的な方針及び手続を定めていない。
品質管理システムの評価	③⑫ 品質管理システムに関する最高責任者は、品質管理システムを特定の基準日において適切に評価していない。
監査事務所間の引継	③⑬ 監査事務所は、監査事務所間の引継に係る方針又は手続を具体的に定めていない。

要件 2 に関しては、品質管理システムの整備の状況には重要な不備が認められないものの、その運用の状況に問題が認められる場合が該当します。この場合、上記に例示した事項について、運用の状況に問題が見受けられる場合であって、総合的に判断した上で重要とみなされたときは、重要な不備事項となる要因に該当するものとして取り扱われることとなります。なお、当該要因の監査事務所における品質管理システムの運用の状況の問題は、通常は監査事務所の品質管理システム全体の問題であるため、改善勧告事項が当該要因に該当する場合には重要な不備事項になるものと考えられます【レビュー手続第 590-13-2 項】。

要件 3 に関しては、監査事務所が実施した監査業務において、重要な事項について十分かつ適切な監査手続が実施されておらず、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している懸念がある場合が、重要な不備事項の要因に該当します。このような要因の具体的な例として、特に、財務諸表に重要な影響を与える収益認識等の重要な事項について監査手続が十分に実施されていない状況が見受けられる場合が該当します【レビュー手続第 590-13-3 項】。また、当該収益認識に係る監査手続の実施状況についての具体的な着眼点及び判断基準は、適格性の確認のためのガイドライン【監査業務編】において示されています。なお、上記の要因に基づく重要な不備事項のある実施結果の判定は、2027 年 7 月 1 日以降に現場作業を開始する品質管理レビューから開始されます。当該要因が複数の監査業務において見受けられる場合には、原則として要件 3 に該当すると考えられますが、その判断に当たっては、発見された問題の程度（重要性・範囲等）、監査業務の特性、レビュー対象とした監査業務の数や他の監査業務における監基報 200「財務諸表監査における総括的な目的」の要求事項の遵守状況、監査事務所の特性のほか、過去に識別した同様の要因に対する改善措置の状

況等を総合的に勘案し、監査事務所の品質管理システム全体の問題でないと判断される場合はこの限りではありません。また、選定した監査業務が1社の場合には、追加で監査業務をレビューし、同様の要因が見受けられるかどうかを勘案します【レビュー手続第590-13-4項】。

要件4に関しては、要件1のほか、監査事務所が、上場会社等の財務書類に係る法第2条第1項の業務を公正かつ的確に遂行するための体制その他の業務管理体制として、法令等に定めのある事項を遵守していないと認められる事項が見受けられ、その程度（品質管理システムにおける重要性・範囲等）が重要であると認められる場合が該当します【レビュー手続第590-6項】。

上記の要件4を生じさせる重要な不備事項の要因は、例えば、監査事務所としての品質管理システムが整備されておらず、適用される法令等に定めのある事項を遵守していない事項が見受けられ、その程度（品質管理システムにおける重要性・範囲等）が重要であると認められるなど、監査事務所において以下の場合が考えられます。なお、各施行規則に定める体制に関して、監査事務所が品基報第1号における品質目標を設定している場合は、要件1を生じさせる重要な不備事項の要因となります【レビュー手続第590-8項】。

- ① 上場会社等の監査を公正かつ的確に行うための業務の品質の管理を行う体制に関して、以下の状況が見受けられる。
 - i) 施行規則第87条第2号イに掲げる「専任の部門」を設置している場合に、当該部門が監査業務を行う部門から独立していると認められない。
 - ii) 施行規則第87条第2号ロに掲げる「主として従事する公認会計士」を選任している場合に、当該者が品質管理のために十分な時間を確保していると認められない。
- ② 施行規則第96条で定められている、監査法人のガバナンス・コードに沿って業務を実施するための体制に関して、以下の状況が見受けられる。
 - i) 監査法人のガバナンス・コードを適用していない。
 - ii) 監査法人のガバナンス・コードを適用したとしているが、コンプライ・オア・エクスプレイン（原則を実施するか、実施しない場合には、その理由を説明する）が適切になされていない。
- ③ 施行規則第93条、第95条及び第96条に掲げる事項を公表するための体制に関して、以下の状況が見受けられる。
 - i) 当該事項を公表していない。
 - ii) 当該事項を公表するための方針及び手続を定めていない。
 - iii) 当該事項を公表するための方針及び手続を定めているものの、定めた内容が適切ではない若しくは十分ではない。
 - iv) 当該事項を公表するための方針及び手続を定めているものの、定めた内容に基づいた業務への適用が行われていない（専門要員への伝達が行われていないことを含む。）。
 - v) 公表情報の信頼性に重大な懸念がある。

- ④ 施行規則第 95 条及び第 96 条に掲げる事項を公表するための体制に関して、公表情報の有用性又は継続性に重大な懸念がある。

(参考)

昨今、監査事務所における監査調書の整理、管理及び保存に関し、適切な運用がなされていないこと及びこれに端を発する不適切な検査対応に起因し、監査事務所の業務運営が著しく不当であるとして、公認会計士・監査審査会からの行政処分勧告に基づき、金融庁による行政処分が行われた事案が見受けられます。

監査調書は、監査報告書を発行するための基礎を得たことを示す十分かつ適切な記録として作成されるものです。また、完了した監査業務の検証や、法令等に基づく外部検査は、監査調書に基づいて行われます。そのため、適切な監査調書の整理、管理及び保存が行われる措置が講じられず監査調書の改ざんが行われたと判断されうる事象が生じると、監査に対する社会的信頼を著しく損なうことになります。

このような危機意識を持って、当協会は 2023 年 3 月 16 日付で「監査ファイルの適切な整理並びに監査調書の管理及び保存に係る留意事項(通知)」を発出しましたが、その後も公認会計士・監査審査会検査及び品質管理レビューに対する不適切な対応が見られたため、2025 年 2 月 3 日付で再通知を行っております。特に、登録上場会社等監査人においては、電子監査調書システムを導入しているか否かにかかわらず、監査報告書日後の監査ファイルの最終的な整理の段階で監査調書を不適切に変更するリスクを認識し、防止するための仕組みを整備することが重要となります。いくつかの監査事務所では、上記仕組みの一つとして監査報告書日後の監査ファイルの最終的な整理期間を 60 日より短くしています。

【監査ファイルの適切な整理並びに監査調書の管理及び保存に係る留意事項（再通知）】

URL : https://jicpa.or.jp/specialized_field/20250203dwe.html

(3) 実施結果の不表明

通常レビューの実施対象となる事項の重要な構成部分について、レビュー基準及びレビュー手続に基づく主要なレビュー手続を実施できなかったことにより、通常レビューの実施結果を表明するに足る基礎を得られなかった場合には、品質管理レビュー報告書に実施結果は表明されません【レビュー基準Ⅲ、2. (4)、レビュー手続第 410 項】。なお、通常レビューの実施対象となる事項の重要な構成部分以外について、レビュー基準及びレビュー手続に基づく主要な品質管理レビューの手続の一部又は全部を実施できなかったが、通常レビューの実施結果を表明するに足る基礎が得られた場合には、通常レビューの実施結果が表明されます【レビュー手続第 410-2 項】。

(4) 監査事務所が実施した評価との乖離

レビュー実施チームは、監査事務所が直近に実施した品質管理システムの評価に関する結論を確認する必要があります【レビュー手続第 178-2 項】。通常レビューにおいて、重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果となる場合に、監査事務所が実施した直近の評価が「品質管理システムは、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（品基報第 1 号第 54 項(1)）」という結論であった場合には、監査事務所のリスク評価プロセス、モニタリング及び改善プロセス、並びに品質管理システムの評価において、重要な不備事項又は極めて重要な不備事項となる事項が、どのように取り扱われていたかを確認し、問題があると思われる事実を発見した場

合には、発見事項記録シートに記載します【レビュー手続第 408 項】。これに対し、当該評価がそれ以外の結論である場合には、その根拠を確認して暫定計画に反映します【レビュー手続第 178-2 項】。また、その原因となる不備がレビュー対象期間末日又はレビュー対象期間中に存在する場合には、当該不備は通常レビューの実施結果に影響を与える可能性があります。この場合には、当該不備が通常レビューにおける重要な不備事項又は極めて重要な不備事項に該当するか、又は実施結果を表明しない必要があるかを検討します。その結果、重要な不備事項又は極めて重要な不備事項に該当する場合にはその旨の実施結果を表明し、当該不備が監査事務所に識別し不備と評価した事項である旨を付記します。実施結果を表明するに足る基礎が得られない場合には、実施結果は表明されません。これらに該当しない場合には、重要な不備事項のない実施結果を表明し、その旨を付記します【レビュー手続第 409 項】。

(5) 発見事項と品質管理レビューの実施結果との関係

発見事項と品質管理レビューの実施結果との関係は、次のとおりです。

発見事項		
整備状況	運用状況	
	監査事務所	監査業務
① 品質管理システムを構成する必要な方針と手続が監査事務所によって定められていない 又は ② 監査事務所が定めた品質管理システムを構成する必要な方針と手続の内容が不適切又は不十分	監査事務所が定めた品質管理システムを構成する必要な方針と手続の実施状況が不適切又は不十分	監査事務所が実施した監査業務における、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する準拠違反



重要性の判断基準		
発見事項の程度 (品質管理システムにおける重要性・範囲等)	発見事項の程度 (当該事実の性質、原因、発生形態、頻度等)	懸念される準拠違反の程度
極めて重要	極めて重要	極めて重要
重要	重要	重要
重要とまでは認められない	重要とまでは認められない	重要とまでは認められない



改善勧告事項の区分	レビューの実施結果
極めて重要な不備事項	極めて重要な不備事項のある実施結果
重要な不備事項	重要な不備事項のある実施結果
不備事項	重要な不備事項のない実施結果

(6) 監査業務における準拠違反の重要性の判断

監査業務において懸念される準拠違反の程度をどのように判断するかについて、子会社株式の評価を例に、三つのケースを用いて解説します。本設例では、以下の監査対象会社の財務数値及び重要性の基準値^(注)を仮定した場合における発見事項の状況に応じた品質管理レビューの実施結果の形成過程を簡単に説明します。なお、当該発見事項は、いずれの実施結果の場合でも、改善勧告事項として改善勧告書に記載され、監査事務所は改善を行わなければなりません。

(注) 重要性の基準値とは、監査人が、監査計画の策定時に決定した、財務諸表全体において重要であると判断する虚偽表示の金額(監査計画の策定後改訂した金額を含む。)をいう【監基報 320「監査の計画及び実施における重要性」第8項(1)】。

設例：子会社株式の評価

監査対象会社の判断

当年度末において、子会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下しているものの、実質価額の回復可能性に関して実現可能な事業計画により回復可能性が認められると判断し、当該子会社株式について減損処理は不要と判断している。

	取得価額	実質価額
子会社株式	300 百万円	0 百万円

移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」第92項及び第285項

市場価格のない子会社株式は、当該子会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下した場合には、減損処理することが求められています。ただし、実質価額が著しく低下したとしても、事業計画等入手して回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には減損処理しないことも認められています。

監査人の検討状況

当該監査対象会社の判断に対する監査人の検討状況は、次のケース1からケース3の発見事項に記載のとおりであった。

※本設例は以下を前提としています。

- (1) 品質管理レビューは監査事務所の品質管理システムの全体としての有効性を評価するものですが、本設例は、分かりやすさの観点から個別業務における監査手続の不備に焦点を当てて説明をしています。
- (2) 本設例は、分かりやすさの観点から品質管理レビューの実施結果の形成過程を説明しているため、たとえ本設例と同じ状況であったとしても、それぞれの置かれている状況や認定された事実関係などにより品質管理レビューの実施結果が異なる可能性があります。
- (3) 単純化のため、税効果は考慮外としています。

	ケース1		ケース2		ケース3	
監査対象会社の財務数値 (百万円)	総資産	20,000	総資産	20,000	総資産	20,000
	純資産	5,000	純資産	1,000	純資産	100
	税引前利益	2,000	税引前利益	400	税引前利益	200
重要性の基準値 (百万円)	100		20		10	

	ケース 1	ケース 2	ケース 3
発見事項 (改善勧告事項)	監査人は、減損を実施しない根拠となる事業計画を入手しているが、経営者が事業計画策定に際して選択した重要な仮定について適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続を実施していない。	監査人は、減損の検討対象となる子会社は、当年度において利益を計上していることをもって減損不要と判断し、減損を実施しない根拠となる事業計画を入手していない。	ケース 2 の発見事項に加えて、財務諸表の虚偽表示を看過して監査意見を表明した重大な懸念があると認められた。
監査手続の不備の影響の評価 (解説)	①当該子会社株式(300 百万円)について減損処理の要否を検討すべき金額は、監査上の重要性の基準値(100 百万円)を超えている。	①当該子会社株式(300 百万円)について減損処理の要否を検討すべき金額が、監査上の重要性の基準値(20 百万円)を超えている。	①当該子会社株式(300 百万円)について減損処理の要否を検討すべき金額が、監査上の重要性の基準値(10 百万円)を超えている。
	②財務諸表への影響度は 300 百万円の減損処理が必要と認められた場合には、税引前利益は 1,700 百万円となり、純資産は 4,700 百万円となる。	②財務諸表への影響度は 300 百万円の減損処理が必要と認められた場合には、税引前利益は 100 百万円となり、純資産は 700 百万円となる。	②財務諸表への影響度は 300 百万円の減損処理が必要と認められた場合には、税引前損失が 100 百万円となり、200 百万円の債務超過となる。
	③その結果、監査手続の不備と判断された。	③その結果、監査手続の著しい不備と判断された。	③その結果、監査手続の著しい不備と判断された。加えて、財務諸表の虚偽表示を看過して監査意見を表明した重大な懸念があると判断された。
懸念される 準拠違反の程度	重要とまでは認められない	重要	極めて重要
想定される 品質管理レビューの 実施結果	重要な不備事項のない実施結果	重要な不備事項のある実施結果	極めて重要な不備事項のある実施結果

※ 品質管理レビューにおける改善勧告事項の具体的な事例等については、毎年度公表している「品質管理レビュー事例解説集」をご参照ください。

12. 品質管理レビュー報告書等の交付

品質管理委員会は、品質管理レビューを実施し、品質管理レビューの実施結果を表明するに足る基礎を得られた場合には、その実施結果を記載した品質管理レビュー報告書を監査事務所に交付するとともに、改善勧告事項が見受けられた場合には、その内容を記載した改善勧告書を監査事務所に交付します。

また、極めて重要な不備事項のある実施結果又は重要な不備事項のある実施結果の場合には、監査事務所は、極めて重要な不備事項又は重要な不備事項に対する改善措置を記載した改善計画書を作成し提出しなければなりません。

(1) 品質管理レビュー報告書

品質管理レビュー報告書においては、品質管理レビューを実施し、品質管理レビューの実施結果を表明するに足る基礎を得られた場合、品質管理レビューの実施結果を表明します。この実施結果の表明に当たっては、監査事務所の定めた品質管理システムのうち、品質管理の基準に適合していない重要な不備事項又は極めて重要な不備事項の有無、及びその品質管理システムに準拠していない重要な不備事項又は極めて重要な不備事項の有無を明記し、品質管理レビューの実施結果が、重要な不備事項のある実施結果又は極めて重要な不備事項のある実施結果である場合は、重要な不備事項又は極めて重要な不備事項の内容とともに、根拠となる条項が記載されます。また、通常レビューの場合の品質管理レビュー報告書には、品質管理レビューの実施結果や形式的記載事項に加え、以下の事項を記載します（特別レビューでも下記⑥の事項を除いて同様の事項を記載します。）【レビュー基準Ⅲ．2．(1)、レビュー手続第 475 項、第 476 項】。

なお、登録上場会社等監査人に対して通常レビューを実施した場合、当該通常レビューに関する品質管理レビュー報告書では、上記実施結果に加えて、監査事務所の業務管理体制が法令等に定めのある事項を遵守しているかどうかを併せて確認した旨及びその実施結果が、併せて記載されることとなります【レビュー手続第 590-11 項、第 590-13 項】。

- ① 会則第 77 条に基づく通常レビューである旨【レビュー手続第 472 項】
- ② 品質管理システムの整備及び運用の責任【レビュー手続第 481 項】
- ③ 通常レビューの目的と性格【レビュー手続第 480 項】
- ④ 通常レビューの実施概要【レビュー手続第 477 項】
- ⑤ 根本原因及び必要な対応【レビュー手続第 478 項】
- ⑥ 通常レビューにおいて特に考慮した事項【レビュー手続第 479 項】

上記のうち、⑥については、監査事務所に対する通常レビューの特色を明らかにするため、監査事務所の規模や組織運営の特性等を勘案して特に考慮した事項を記載することとしています。また、特に考慮した事項に関連して実施した手続の結果、重要な不備事項又は極めて重要な不備事項が見受けられた場合にはこれらの関連を記載するとともに、品質管理レビュー報告書利用者の理解に関連する事項であって、品質管理レビュー報告書において説明する必要があると認められた場合には、当該手続の概要を記載することができます【レビュー手続第 479 項、第 479-2 項】。

なお、品質管理レビュー報告書利用者の理解に関連する事項であって、品質管理委員会が、品質管理レビュー報告書において説明する必要があると認めた場合には「その他の事項」区分を設けて当該事項を記載します。さらに、前回の品質管理レビューにおいて再指摘となっていた改善勧告事項があり、その後の改善措置が適切に講じられなかったために再度の指摘（再々指摘）となったものがある場合にも、「その他の事項」の区分にその旨を記載します【レビュー手続第 481-2 項、第 481-3 項】。

(2) 改善勧告書

改善勧告書においては、改善勧告事項が見受けられた場合、その内容を記載します。さらに、極めて重

要な不備事項のある実施結果又は重要な不備事項のある実施結果を表明する場合には、改善勧告事項の内容を記載するだけでなく、当該改善勧告事項に対する必要な改善措置についても併せて記載します。また、監査事務所の自主的な改善に懸念が認められる場合には、必要に応じて不備事項に対する必要な改善措置を記載することができます【レビュー手続第 492 項、第 492-2 項】。

加えて、重要な不備事項又は極めて重要な不備事項以外の不備事項であっても、当該不備事項が重要な不備事項の要因に該当する場合には、その旨を改善勧告事項に付記します【レビュー手続第 488-2 項、第 508-2 項】。

なお、改善勧告書は、品質管理システムの有効性に関する個別的で詳細な情報を記載したものであり、重要な不備事項のない実施結果を表明する場合であっても、改善勧告事項が見受けられたときには、監査事務所の自主的な改善を促すため、改善勧告書を作成します【レビュー基準Ⅲ. 2. (5)】。

13. 品質管理レビューの結果に基づく措置及び監査・規律審査会の審査会長への報告

(1) 品質管理レビューの結果に基づく措置

品質管理委員会は、品質管理レビューの実施結果に応じて、監査事務所に対する適切な措置を決定します【会則第 77 条第 2 項】。当該措置の種類には、「注意」、「嚴重注意」及び「監査事務所が実施する監査業務の全部又は一部の辞退勧告」(以下「辞退勧告」という。)があります【会則第 78 条】。

監査事務所が一定の期日までに改善を図れない場合には、品質管理委員会は、当該期日以降に実施する品質管理レビューにおいて更なる措置を検討することとなります【会則第 77 条第 2 項】。具体的には、改善勧告事項の準拠違反の程度や、前回までに実施した品質管理レビューにおける同一の改善勧告事項の有無に応じて、原則として下表のとおり措置を決定します【品管細則第 10 条第 2 項】。

ただし、品質管理委員会は、措置の検討に当たっては、監査事務所の規模、上場会社監査の有無、実施回数、過年度の品質管理レビューの結果などの個別事情に応じて、軽減した措置を決定することができます【品管細則第 10 条第 3 項】。また、前回以前の不備事項を当該レビュー実施年度においても連続して改善勧告したときは、当該不備事項を重要な不備事項とみなして措置を決定することができます【品管細則第 10 条第 4 項】。したがって、不備事項が連続して指摘された場合であっても、品質管理委員会の判断により辞退勧告の措置を講じる場合があります。

なお、監査事務所が、正当な理由なく品質管理レビューを拒否し、又は協力しなかった場合には、品質管理レビューの実施回数にかかわらず、辞退勧告の措置を決定します【品管細則第 10 条第 1 項】。

品質管理レビューの改善勧告事項等	レビュー実施回数		
	1 回目	2 回目	3 回目以降
極めて重要な不備事項 ^(注 3)	辞退勧告 ^(注 1)	辞退勧告	辞退勧告
重要な不備事項 ^(注 3)	嚴重注意 ^(注 1)	辞退勧告 ^(注 1)	辞退勧告
不備事項		注意 ^(注 2)	嚴重注意 ^(注 2)

(注 1) 監査事務所の規模、上場会社監査の有無、レビューの回数、過年度のレビュー結果等の個別事情に応じて、軽減した措置を決定することがあります。

(注 2) 前回以前の指摘事項が、当該レビュー実施年度の指摘事項でも改めて不備事項とされたときは、当該不備を重要な不備事項とみなし、「重要な不備事項」に対応する措置を決定することができます(したがって、不備事項が連続して指摘された場合であっても、品質管理委員会の判断により辞

退勧告の措置を講じる場合があります。)

(注3)上場会社等監査人等が、品質管理レビュー(登録の審査のためのレビューを含む。)を正当な理由なく拒否し、又は品質管理レビューを実施した結果、極めて重要な不備事項若しくは重要な不備事項が認められ、辞退勧告の措置が講じられた場合、当該上場会社等監査人等の登録の拒否又は登録の取消しが、上場会社等監査人登録審査会において判断されることとなります。

(2) 監査・規律審査会の審査会長への報告

品質管理レビューを通じて、監査事務所が表明した監査意見の妥当性に疑念が生じた場合又は監査事務所の当協会の会則及び規則への準拠性に疑念が生じた場合には、適切な情報連携を図る観点から、その内容を監査・規律審査会の審査会長に報告することができます(当該報告は会則に基づく措置等には該当しません。)(【会則第 80 条第 4 項】)。

上記のうち、「監査事務所が表明した監査意見の妥当性に疑念が生じた場合」とは、次の場合を指します。

- ・ 監査事務所が実施した監査業務において、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する極めて重要な準拠違反が発生している懸念があると認められる場合(極めて重要な不備事項のある実施結果を表明する場合の要件③に該当する場合)のうち、以下の①又は②に該当する場合【レビュー手続第 596 項】
 - ① 個別業務に係る監査報告書における財務諸表の虚偽表示を看過して監査意見を表明した重大な懸念があると認められ、かつ、監査の基準が求める重要な手続を実施していない場合や監査上・会計上の重要な判断を誤った懸念がある場合
 - ② 個別業務に係る監査報告書における監査意見が妥当であったか否か、又は監査の基準が求める重要な監査手続が実施されていたか否かを判断するために必要な事項が、広範囲にわたって監査調書に記録されていない場合
- ・ 監査事務所が実施した監査業務において、監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する重要な準拠違反が発生している懸念があると認められる場合(重要な不備事項のある実施結果を表明する場合の要件③に該当する場合)のうち、下記の①から⑥のような、監査の計画及び実施において、特に職業的懐疑心を保持して職業的専門家としての判断を行使しなければならない重要な事項について、監査対象とした財務諸表及び内部統制報告書における重要な虚偽表示を看過している懸念がある場合【レビュー手続第 597 項】
 - ① 財務諸表に重要な影響を与える収益認識
 - ② 財務諸表に重要な影響を与える会計上の見積り
 - ③ 財務諸表に重要な影響を与える連結の範囲
 - ④ 継続企業
 - ⑤ 財務諸表に重要な影響を与える不正を含む特別な検討を必要とするリスクを識別すべき重要な事項
 - ⑥ 内部統制報告書における重要な記載事項

また、「監査事務所の当協会の会則及び規則への準拠性に疑念が生じた場合」とは、次の場合を指し

ます。

- ・ 監査事務所が品質管理レビューを拒否した場合【レビュー基準Ⅵ. 1. (1)】
- ・ 監査事務所が品質管理レビューに非協力である場合【レビュー基準Ⅵ. 1. (2)】
- ・ 監査事務所に対して改善勧告したにもかかわらず、改善されない場合【レビュー手続第 593-2 項】
 - ① 品質管理レビューを実施した結果、2 回目以降の辞退勧告を決定した場合
 - ② 品質管理レビューを実施した結果、重要な不備事項に係る改善が図られなかったことによって、1 回目の辞退勧告を決定した場合
- ・ その他、監査の品質管理に関してレビューアが重要と認めた事項が見受けられた場合(以下は例示です。)(【レビュー手続 593-3 項】)
 - ・ 監査の品質管理に関して倫理規則への違反が見受けられる場合

14. 改善措置の実施状況への対応

改善措置の実施状況への対応は、以下のように行われます。なお、改善措置の実施状況への確認方法のうち「改善状況の確認」に係るレビュー手続については、下記の(3)においてその詳細を説明しています。

(1) 改善状況の報告

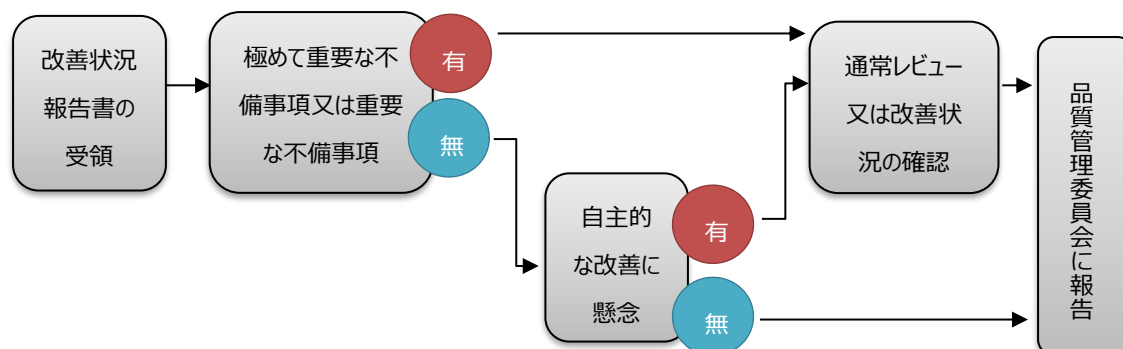
通常レビューを実施した結果、不備事項のみが見受けられた場合を含めて、改善勧告事項が見受けられた全ての監査事務所に対して、原則として翌年度に書面による改善状況の報告(改善状況報告書の提出)を求めます【品管細則第 5 条、レビュー手続第 521 項】。

(2) 改善措置の実施状況の確認

通常レビューを実施した結果、極めて重要な不備事項又は重要な不備事項が見受けられた場合には、書面による改善状況の報告を受けた上で、通常レビュー、又は前年度の通常レビューの一環として改善状況の確認を実施し、往査によって監査事務所による改善措置の実施状況を確認します【品管細則第 5 条、レビュー手続第 520 項】。

また、通常レビューを実施した結果、不備事項のみが見受けられた場合であっても、監査事務所の自主的な改善に懸念が認められた場合や、レビューアが監査事務所から提出された改善状況報告書を閲覧した結果、監査事務所による改善措置の実施状況に関し、改善不十分の懸念が認められた場合等には、書面による改善状況の報告を受けた上で、通常レビュー、又は前年度の通常レビューの一環として改善状況の確認を実施し、往査によって監査事務所による改善措置の実施状況を確認します【レビュー手続第 94 項、第 521 項、第 521-8 項、第 521-9 項】。

なお、レビューアが監査事務所から提出された改善状況報告書を閲覧した結果、監査事務所による改善措置の実施状況に関し、改善不十分の懸念が認められなかった場合、その旨を品質管理委員会に報告します【レビュー手続第 521-6 項】。



(3) 改善状況の確認

改善状況の確認では、前回の通常レビューに関連して提出された改善状況報告書に記載の改善措置の内容に従って監査事務所が実施した品質管理システムの変更の状況、専門要員への教育・訓練を含む伝達の状況及び品質管理システムのモニタリング等の是正措置の状況等を確認することにより、必要な改善措置が実施されているかどうかを確認します【レビュー手続第 522 項】。改善状況の確認の手法は原則として往査となります【レビュー手続第 525 項】。

ただし、改善状況の確認を実施するに当たって、監査事務所による改善措置の実施状況を確認するほか、監査事務所による自主的な改善に向けた課題への対応状況についても確認することができます。すなわち、レビュー実施チームは、その確認の一環として、監査事務所が提出した改善計画書又は改善状況報告書に記載された改善措置の確認項目以外の部分に係る監査事務所の品質管理システムに関連する書類及びレビュー対象として選定した個別業務の監査調書を読覧し、監査責任者及び監査チームの他のメンバーに質問することができます【レビュー手続第 537 項】。また、改善状況の確認の実施時において以下のような場合等が認められたときは、上記以外の領域に対して、改善状況の確認の実施に併せて品質管理委員会が必要と認めた手続を実施することができます【レビュー手続第 554 項】。

- ① 監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する準拠違反が発生している懸念が生じた場合等に対する準拠状況を適時に確認する必要があると認められた場合
- ② 固有リスクが高い会社と監査契約の新規の締結又は更新をしている場合
- ③ その他、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況に関し、一般に公正妥当と認められる監査の基準等に対する準拠状況を適時に確認することが必要と認められた場合

改善状況の確認では、確認対象とする監査業務として改善状況の確認を実施した時点における通常レビュー対象会社等及びその他の会社等に係る監査業務の全てを選定対象に含めるほか、改善状況の確認の目的を達成するために必要な監査業務を選定する場合があります【レビュー手続第 534 項】。

品質管理委員会は、監査事務所に交付する改善状況の確認結果報告書において、前回の通常レビューに関連して提出された改善状況報告書に記載の改善措置の状況に不十分であると認められる重要な事項があるかどうかについて、確認結果を記載します【レビュー手続第 542 項】。改善状況の確認を実施した結果、改善措置の状況に不十分であると認められる重要な事項が見受けられた場合には、「改善の不十分な事項のある確認結果」を、改善措置の状況に不十分であると認められる重要な事項が見受けられなかった場合には、「改善の不十分な事項のない確認結果」をそれぞれ記載します【レビュー手続第 545 項、第 546 項】。

なお、改善状況の確認を実施する過程で、改善措置の実施状況以外の部分から発見された事項があった場合には、当該事項を改善勧告事項として改善状況の確認結果報告書に記載することができます【レビュー手続第 551 項⑦】。

(4) 特別レビューにおける取扱い

特別レビューを実施した結果、改善勧告事項が見受けられた場合、原則として、翌年度に書面による改善状況の報告を受けた上で、改善状況の確認を実施して、監査事務所による改善措置の状況を確認します【レビュー手続第 580 項】。特別レビューでは、品質管理委員会の判断に基づき、監査事務所の品質管理体制等について適時に確認することが必要と認める理由がある場合に実施するため、不備事項

のみが見受けられた場合であっても、原則として、翌年度に改善状況の確認を行うこととしています。

特別レビューにおける改善状況の確認の手法は、通常レビューにおける改善状況の確認と同じく原則として往査ですが、不備事項に対する改善状況の確認のみを実施する場合には、書面又は聴取の手法を採用することができます【レビュー手続第 581 項】。

(5) 登録の審査のためのレビューにおける取扱い

登録の審査のためのレビューを実施した結果、改善勧告事項が見受けられた場合、原則として、翌年度に書面による改善状況の報告を受けた上で、改善状況の確認を実施して、監査事務所による改善措置の状況を確認します【レビュー手続第 590-31 項】。

15. 品質管理実施状況の報告

毎年 9 月 30 日(以下「基準日」という。)現在における報告対象監査事務所（通常レビュー対象監査事務所及び通常レビュー対象業務を行っていない登録上場会社等監査人）に対しては、下表のとおり、当該報告対象監査事務所における品質管理システムの整備及び運用の状況を確認するため品質管理実施状況の報告書の提出を求めています【品管細則第 8 条第 1 項】。

なお、提出された品質管理実施状況の報告書及び品質管理システムに関する質問書(QCQ300)の自己点検結果の内容を確認し、品基報第 1 号等の説明による指導を行います。

対象事務所	基準日時点における通常レビュー対象監査事務所及び通常レビュー対象業務を行っていない登録上場会社等監査人 ^(※)
対象期間	基準日の前年の 10 月 1 日から基準日までの 1 年間
報告期限	基準日の属する年の 12 月 31 日まで
報告内容	「品質管理実施状況の報告書」及び「品質管理システムに関する質問書(QCQ300)」による自己点検結果

(※) 報告対象監査事務所のうち、基準日の属する年度から起算した直近 5 年度のいずれかの年度において、通常レビュー又は登録の審査のためのレビューを受けた監査事務所について、実施状況報告の対象から除外することができます。

このほか、特別レビューの対象となる監査事務所に対しても、品質管理委員会が必要と認めた場合には、実施状況報告書の提出を求めることがあります【品管細則第 8 条の 2 第 1 項】。

《Ⅳ レビュー結果等の伝達及び第三者への開示》

1. 監査役等への品質管理レビューの結果等の伝達の必要性

監査役等への品質管理レビューの結果等の伝達は、監査役等が会計監査人の監査の方法及び結果の相当性を判断するに当たり、監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況の概要を把握するために必要となります。

公益社団法人日本監査役協会と当協会が公表している[「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」](#)において「4. 連携の時期及び情報交換・意見交換すべき基本的事項の例示」として、「監査人に関する重要な事項(規制当局又は当協会による懲戒処分等の内容、第三者によるレビュー・検査の結果等を含む。)」を挙げています。

当協会は、監査役等とのコミュニケーションの一環として、品質管理レビューの結果の概要を監査役等へ提供し、監査事務所の品質管理の状況について監査役等と積極的にコミュニケーションを行い、両者のより一層の連携を図るため、[監基報 260「監査役等とのコミュニケーション」](#)を以下のとおり改正しています。

- ・ 監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況に関する監査人の伝達義務を明確化(2015年5月改正)
- ・ 品質管理レビュー結果に関する監査役等への伝達事項には、個別の監査業務における品質管理に係る極めて重要な不備事項、重要な不備事項及び不備事項の有無、その領域及び全般的な傾向が含まれることを明確化(2019年2月及び2020年8月改正)
- ・ 「デジタル社会の形成を図るための関係法律の整備に関する法律」における法の改正等を受け、監査役等への伝達を「書面又は電磁的記録」で実施することを明確化(2021年8月改正)
- ・ 「監査に関する品質管理基準」の改訂及び「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」の公表に伴う適合修正(2022年6月及び10月改正)
- ・ 登録の審査のためのレビューの新設に伴い、登録の審査のためのレビューが監査役等とのコミュニケーションの対象になる旨を明確化(2023年5月改正)
- ・ 特定の事業体の財務諸表監査に特有の独立性に関する規定が適用される場合の規定の追加(2024年9月改正)

2. 監査役等への品質管理レビューの結果等の伝達事項

監査人は、少なくとも、公認会計士法上の大会社等、会計監査人設置会社、信用金庫、信用協同組合、又は労働金庫の監査のいずれかに該当する場合は、監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況の概要を監査役等に書面又は電磁的記録で伝達しなければなりません。これには、規制当局又は当協会による懲戒処分等の内容、監査事務所の品質管理システムの外部のレビュー又は検査の結果が含まれます【監基報 260 第18-2項】。

監基報 260 では、品質管理レビューの結果を監査事務所が受領した場合の監査役等への伝達事項に、個別の監査業務における品質管理に関する極めて重要な不備事項、重要な不備事項及び不備事項の有無、その領域及び全般的な傾向が含まれることを明確にしています【監基報 260 A32-4項】。なお、領域とは、例えば、「監査証拠」、「不正を含む重要な虚偽表示リスクの識別、評価及び対応」、「会計上の見積りの監査」などの改善勧告事項の区分をいいます。また、全般的な傾向とは、例えば、「企業が作成した情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手していない。」など改善勧告事項の主な内容がこれに当たり

ます。

会計監査人設置会社には、会社法上の会計監査人設置会社のほか、法令により、会計監査人に監査役等に対して監査人の職務の遂行に関する事項の通知義務が定められている場合が含まれます。監査人は、法令により求められている監査役等に対する監査人の職務の遂行に関する事項の通知をするため、監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況の概要を監査役等に伝達します【監基報 260A32-2 項】。

規制当局又は当協会による懲戒処分等には、金融庁による懲戒処分若しくは指示、当協会による懲戒処分又は公認会計士・監査審査会の勧告があります。これには、監査事務所又は監査事務所に所属する社員等又は専門職員を対象とするものを含みますが、監査事務所の業務に関連しない個人の非違行為を原因とするものを除きます。懲戒処分等を受けた場合には、遅滞なく以下の事項を伝達します【監基報 260A32-3 項】。

(1)懲戒処分等について通知、指示又は勧告があった日

(2)懲戒処分等の対象、内容及び理由

監査事務所の品質管理システムの外部のレビュー又は検査の結果については、監査契約の新規締結又は更新に際して、直近の状況に基づき以下の事項を伝達し、監査期間中にレビュー又は検査の結果を受領した場合には、個々の状況に応じて適宜伝達することが適切であるとされています【監基報 260A32-4 項】。

(1) 当協会の品質管理レビュー

① 対象となるレビュー報告書等

(ア) 直近の品質管理レビュー報告書及び改善勧告書の日付(過去に受領していない場合はその旨)

(イ) 改善状況の確認結果報告書の日付((ア)に関連付けて記載する。)

② ①のレビュー報告書等の内容及び対応状況

(ア) 品質管理レビュー(改善状況の確認を除く。)の実施結果及びその結果に基づく措置

(イ) 改善状況の確認結果(改善の不十分な事項のある確認結果の場合にはその内容を含む。)及びその結果に基づく措置

(ウ) 監査事務所又は個別の監査業務における品質管理に関する極めて重要な不備事項、重要な不備事項及び不備事項の有無、当該事項があった場合は、その内容の要約(個別の監査業務における品質管理に係る極めて重要な不備事項、重要な不備事項及び不備事項については、その領域及び全般的な傾向)及び監査事務所の対応状況

(I) 品質管理レビューの対象業務として選定されたかどうかの事実

(O) 選定された場合は、当該監査業務における品質管理に関する極めて重要な不備事項、重要な不備事項又は不備事項の有無、当該事項があったときは、その内容の要約及び対応状況

(2) 公認会計士・監査審査会の検査

① 対象となる検査結果通知書

直近の検査結果通知書の日付(過去に受領していない場合にはその旨)

② ①の通知書の内容及び対応状況

(ア) 監査事務所の業務運営に関する総合評価

(イ) 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における不備の内容等^(注)並びに監査事務所の対応状況

(ウ) 検査の対象業務として選定されたかどうかの事実

- (I) 選定された場合は、当該監査業務における品質管理に関する不備の有無、不備があったときは、その内容及び対応状況

なお、海外の規制当局の検査を受けている場合は、当該規制当局の監督対象になる監査業務の監査役等に対して、当該規制当局の定める検査結果の開示に関する規制の範囲内において、当該検査結果を伝達することが適切とされています。

3. 特別レビューの実施結果の伝達に関する留意点

監基報260A32-4項(1)に従い、特別レビューについても、直近の特別レビューの実施結果について監査役等へ伝達を行う必要がありますが、以下の事項について留意しなければなりません。

(1) 過去に特別レビューを受けていない場合における伝達の要否

特別レビューについては、通常レビューのように定期的な頻度で実施されるものではありません。したがって、特別レビューを受けておらず、品質管理レビュー報告書(特別レビュー)及び改善勧告書を過去に受領していない場合には、その旨を監査役等に伝達する必要はありません。

(2) 特別レビューの伝達対象期間

特別レビューについては、その改善が品質管理レビュー等を通じて確認されたときまで、監査役等に伝達を行う必要があります。

(3) 通常レビューの伝達に加えて、特別レビューを伝達する場合

通常レビューが実施された後に特別レビューが実施された場合には、直近の通常レビュー及び直近の特別レビューの両方の伝達を行う必要があります。

4. 監査役等への品質管理レビューの結果等の伝達に関する事前承諾

監査人が監基報 260 に準拠して品質管理レビューの結果を監査役等に伝達することは、品質管理レビュー報告書等そのものの開示・提供ではないため、監査人は、品管細則第 6 条第 2 項第 4 号の規定による品質管理委員会の承認を求める必要はありません。

また、監査人が監基報 260 第 18-2 項に基づくコミュニケーションを被監査会社の経営者、親会社又は子会社の監査役等、若しくは社外取締役その他の非業務執行役員に対して行う場合においても、事前承諾の必要はありません([「監査基準委員会報告書 260 の改正に伴う監査役等への品質管理レビューの結果の伝達に関する留意点」](#)2015 年 5 月 29 日)。

なお、公認会計士・監査審査会の検査結果通知書は非公表とされており、検査結果等の第三者開示については、原則として、公認会計士・監査審査会による事前承諾が必要とされています(公認会計士・監査審査会「検査結果等の第三者への開示について」(2015 年 6 月 11 日)、「検査結果等の第三者への開示に関する Q&A」(2015 年 6 月 11 日))。

ただし、以下の場合、事前承諾は不要とされています(公認会計士・監査審査会「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」Ⅲ1(2022 年 4 月))。

- ① 当協会の品質管理委員会に提出する場合
- ② 被監査会社の監査役等(社外を含む。)に対して「監査事務所の品質管理システムの整備・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

また、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ていません(公認会計士・監査審査会「監査事務所検査結果事例集」2026 年 7 月)。

5. 品質管理レビュー報告書等の第三者への非開示

品質管理レビュー報告書、改善勧告書、改善計画書及び改善状況の確認結果報告書については、原則として第三者に開示できないことが定められていますが【品管細則第 6 条】、この趣旨は、これらの文書が、品質管理レビューの結果としての当協会と監査事務所との当事者間の文書であり、レビュー現場でのコミュニケーション等を通じた当事者双方の共通の認識があって初めて正しく理解されと考えられるためです。

したがって、現行制度の下では、監査事務所は、品質管理レビューの結果として、品質管理レビュー報告書等を第三者に開示することは原則として認められていません。

しかし、以下の場合には、例外的に開示が認められます【品管細則第 6 条第 2 項】。

- 一 会員としての業務に関連する訴訟手続の過程で証拠として提出するとき。
- 二 会員としての業務に関連する法令に基づき、質問、調査又は検査に応じるとき。
- 三 所属するネットワーク・ファーム（倫理規則に規定するネットワーク・ファームをいう。）による質問、調査、検査その他の品質管理上の要請に応じるとき。
- 四 品質管理委員会が相当の理由があると認めたとき。

6. 品質管理レビュー結果の概要の第三者への開示

被監査会社の監査役等は、Ⅳ2. からⅣ4. においても記載のとおり、監基報 260 に基づき自社の監査を実施する監査事務所から品質管理レビューの結果の伝達を受けることができるものの、自社の監査を実施する監査事務所以外の監査事務所の品質管理レビュー結果の概要を知ることは原則として困難であり、また、被監査会社の監査役等以外の第三者は、監査事務所の品質管理レビュー結果の概要を知ることは原則として困難な状況にありました。しかし、昨今の会計不祥事の発生に関連して、社会から公認会計士監査の透明性及び監査の品質の向上が求められる状況において、自主規制機関である当協会は、品質管理レビュー制度を運用することを通じて、監査事務所の品質管理システムや個々の監査業務の品質管理を適切に評価し、必要に応じて指導及び監督を実施していることを社会に対して説明する一方、監査事務所が、自らの品質管理システムの整備・運用状況の概要について、自主的かつ積極的に情報開示を充実・強化することが、監査の品質及び透明性の向上に資することから、品質管理レビュー結果の概要を第三者に開示することを可能としています【品管細則第 7 条】。

開示内容、開示方法及び開示時期については下表のとおりです。

開示 内容	(1) 対象となるレビュー報告書等に係る次に掲げる事項 ア 直近の品質管理レビュー報告書及び改善勧告書の交付日付 イ 改善状況の確認を受けた監査事務所にあつては、直近の確認結果報告書の交付日付
	(2) 前号のレビュー報告書等の内容及び対応状況に係る次に掲げる事項 ア 品質管理レビューの実施結果及び当該結果に基づく措置 イ 改善状況の確認を受けた監査事務所にあつては、改善状況の確認結果及び当該結果に基づく措置 ウ 品質管理レビューの実施結果において極めて重要な不備事項、重要な不備事項又は不備事項の有無、及び当該事項があった場合は、当該内容の要約及び監査事務所の対

	応状況 ※監査事務所は、上記(1)及び(2)に掲げる事項について、自己に不利益な記載を省略する等の記載内容の選別を行ってはなりません【品管細則第 7 条第 2 項】。
開示 方法	監査事務所が作成する監査品質に関する報告書等において開示し、第三者が正確に理解できるよう、品質管理レビュー制度の概要とともに記載しなければなりません【品管細則第 7 条第 4 項】。
開示 時期	品質管理レビュー報告書及び改善勧告書又は改善状況の確認結果報告書の正本の受領日以後とし、また、監査事務所は、上記の正本の受領日前において、品質管理レビューの実施の有無を開示してはなりません【品管細則第 7 条第 3 項】。

《V その他》

1. 監査事務所の品質管理における独立性を有する第三者（INE）の知見の活用

登録上場会社等監査人は、施行規則第 96 条の定めるところにより、『監査法人の組織的な運営に関する原則』（監査法人のガバナンス・コード）に沿った体制の整備が求められています。原則 3 では、監督・評価機関の設置や独立性を有する第三者の関与などを通じ、専門的な知見を活用することで、経営の実効性の発揮を支援する機能の確保が求められています。

このような監査法人のガバナンス・コードの趣旨を踏まえ、当協会では、自主改善に懸念のある監査事務所に対しては、発見事項となった原因及び根本的な原因の検討に当たり、監督・評価機関又は独立性を有する第三者の知見を活用することを促しています。

《用語説明》

品質管理の基準 【レビュー基準Ⅰ．序文、レビュー手続第9項】	公認会計士法等の諸法令、監査基準、監査における不正リスク対応基準(法令により準拠が求められている場合)、監査に関する品質管理基準及び当協会の会則・規則等のうちの監査の品質管理に係る規定。
品質管理レビュー 【会則第77条第1項】	監査事務所が行うリスク評価プロセス(監査事務所により行われる監査の品質目標の設定、品質リスクの識別及び評価並びに品質リスクへの対処をいう。)を含む監査の品質管理システム(以下単に「品質管理システム」という。)の整備及び運用の状況について、当協会が確認する制度。品質管理レビューは、通常レビュー、特別レビュー及び登録の審査のためのレビューの3種類。
通常レビュー 【会則第77条第2項第1号】	監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況を確認し、その結果を通知し、必要に応じ改善を勧告するとともに適切な措置を決定し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける行為。
特別レビュー 【会則第77条第2項第2号】	監査事務所の特定の分野又は特定の監査業務に係る品質管理システムの整備及び運用の状況を確認し、その結果を通知し、必要に応じ改善を勧告するとともに適切な措置を決定し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける行為。
登録の審査のためのレビュー 【会則第77条第2項第3号】	上場会社等監査人名簿への登録を受けようとする監査事務所及び上場会社等監査人名簿への登録を受けた後に、通常レビューの対象となる監査業務を受嘱していない監査事務所に対して、当該監査事務所の品質管理システムの整備の状況を確認し、その結果を通知し、必要に応じ改善を勧告するとともに適切な措置を決定し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける行為。
改善状況の確認 【レビュー手続第522項】	品質管理レビューを実施した結果、改善勧告事項があった全ての監査事務所に対して、原則として翌年度に書面(改善状況報告書)による改善状況の報告を求めるが、改善が認められないと判断した場合等に改善措置の状況を確認するための行為。
適格性の確認 【会則第46条の5】	上場会社等の監査を行う監査事務所が、上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するに足りる体制を備えているかどうかについて確認すること。
通常レビュー対象監査事務所 【品管細則第3条第1項】	公認会計士法上の大会社等と監査契約を締結している監査事務所。
品質管理レビュー報告書 【レビュー手続第467項】	監査事務所に対し交付する、監査事務所の品質管理システムの整備及び運用の状況に関する品質管理レビューの実施結果を記載した書類。
改善勧告書 【レビュー手続第483項】	品質管理レビューにおいて改善が必要な事項が見受けられる監査事務所に対し交付する、監査事務所の品質管理システムに関する改善勧告事項と、監査業務の品質管理に関する改善勧告事項を区分して記載した書類。

改善勧告事項 【レビュー手続第 489 項】	監査事務所の品質管理システム、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に対する準拠違反が発生している懸念があると認められた事項。
改善計画書 【レビュー手続第 512 項】	品質管理レビュー報告書等の受領後、改善勧告書において指摘された重要な不備事項及び極めて重要な不備事項に対する監査事務所として既に実施した又は実施を計画する改善措置について、監査事務所が作成する書類。
大手監査法人 【レビュー手続第 2 条 ^⑭ 】	有限責任 あずさ監査法人、有限責任監査法人トーマツ、EY 新日本有限責任監査法人及び PwC Japan 有限責任監査法人の 4 法人をいう。

品質管理レビュー制度等に関する事項は、

日本公認会計士協会ウェブサイト「<https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/quality/>」

「協会について」⇒「協会の活動」⇒「自主規制の取組」⇒「品質管理レビュー制度」に記載しておりますので、ご参照ください。