

監査品質の指標（AQI）に関する研究報告

2018年11月21日  
日本公認会計士協会  
監査事務所情報開示検討  
プロジェクトチーム

目次

項番号

I	本研究報告の適用範囲	
1.	適用範囲 .....	1
2.	背景.....	2
II	海外におけるAQIの動向.....	7
III	AQIの項目の考察	
1.	AQIの性質と利用方法	
(1)	監査品質とAQIとの関係.....	15
(2)	本研究報告におけるAQIの項目.....	20
2.	AQIの各項目の説明－監査事務所レベル	
(1)	監査事務所の状況.....	23
(2)	人材投資（教育・研修）.....	35
(3)	監査の結果.....	41
3.	AQIの各項目の説明－監査業務レベル	
(1)	監査チームの状況.....	50
(2)	監査の結果.....	54
	付録：監査品質の指標（AQI）に関する各国の取組	
1.	英国財務報告評議会(FRC)及びビッグ6	
2.	オランダ勅許会計士協会（NBA）	
3.	米国公開会社会計監視委員会(PCAOB)	
4.	米国監査品質センター(CAQ)	
5.	カナダ公共会計責任委員会（CPAB）	
6.	シンガポール会計企業規制庁(ACRA)	
7.	証券監督者国際機構(IOSCO)	

# 《 I 本研究報告の適用範囲》

## 《1. 適用範囲》

1. 本研究報告は、上場会社の監査を担う監査事務所<sup>1</sup>が、監査品質の向上に向けた取組について外部に公表する場合や監査チームが被監査会社の監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会(以下「監査役等」という。)に説明する場合に、監査品質の指標(Audit Quality Indicator(以下「AQI」という。))として用いる項目及びそれを用いる際に参考となる情報を取りまとめたものである。

監査品質は直接的に測定することは困難であるが、間接的ではあるものの監査品質に関連する定量情報をAQIとして示すことにより、監査品質の向上に向けた取組状況に関する説明に具体性が付与されることが想定される。本研究報告は、AQIを通じて、監査品質の向上に向けた取組状況についての外部の利害関係者の理解を促進し、監査チーム又は監査事務所と利害関係者とのより建設的な対話に資することを意図して作成している。

本研究報告は、監査事務所の法定又は任意の外部報告並びに品質管理の方針及び手続に関して追加的な要求事項を設定するものではない。

## 《2. 背景》

2. 公認会計士監査は財務報告制度における重要なインフラであり、その役割を果たすためには、監査が利害関係者から信頼されなければならない。そのためには、監査事務所は監査品質の持続的な向上に取り組むことはもちろん、その状況等について利害関係者にできるだけ分かりやすい形で情報提供することが重要である。とりわけ、利害関係者の多い上場会社の監査を担う監査事務所においては、その必要性が高い。
3. 2014年の会社法改正以降、監査人の選解任の議案決定権は監査役(会)が有することとなり、監査役等が経営者から独立したガバナンスを担う立場から監査人を選任することが明確となった。さらに、2015年より適用が開始されたコーポレートガバナンス・コードにおいて、監査役等に対して、監査人を適切に選定・評価するための基準の策定が求められている。監査役等が監査人の選定・評価を適切に行うためには、監査の計画、実施、監査結果の報告の各段階でのコミュニケーションに加え、監査事務所レベル及び監査業務レベルの定量情報であるAQIによる具体的な説明も役立つものと考えられる。
4. 金融庁に設置された会計監査の在り方に関する懇談会による提言「会計監査の信頼性確保のために」(2016年3月8日公表)には、大手監査法人を念頭に、監査事務所の経営機能及びガバナンス機能の強化を図るため、監査法人のためのガバナンス・コードの策定が含まれ、監

---

<sup>1</sup> 監査事務所は、公認会計士法に基づき登録された個人事務所又は監査法人と定義されており(品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」第11項)、本研究報告では、引用元の文書において「監査法人」が使用されている場合を除いて、「監査事務所」を使用している。また、監査人は、監査業務に従事する者の総称(監査チームのメンバー及び監査事務所を含む場合もある)として使用しており(監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」第12項)、監査チームは個々の監査業務に従事する者を指すときに使用している(品基報第1号第11項)。

査事務所自身の透明性の向上が必要であることが示された。これを受けて、2017年3月に金融庁に設置された監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会から「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》」（以下「監査法人ガバナンス・コード」という。）が公表され、適用が開始されている。

監査法人ガバナンス・コードにおいては、監査法人は、法人内及び被監査会社等との間において会計監査の品質の向上に向けた意見交換や議論を積極的に行うことが求められている（原則4）。また、監査法人は、監査品質の向上に向けた取組みの実効性を定期的に評価するとともに、被監査会社のほか、株主、その他の資本市場の参加者に対してもその取組状況について、一般に閲覧可能な文書でわかりやすく説明し、積極的な意見交換に努めることが求められている（原則5及びその指針）。このような監査事務所による情報開示は、外部の利害関係者が監査事務所における監査品質の向上に向けた考え方や取組などを適切に評価した上で監査人を選択することを可能とし、それが監査人に対する監査品質の向上へのインセンティブとなり、監査品質の持続的な向上をもたらす好循環を生むことが期待されている（原則5の考え方）。監査事務所による適切なAQIの開示と利害関係者によるAQIの適切な利用は、監査事務所と利害関係者との間の建設的な相互作用を促進し、監査事務所の監査品質に関するPDCAサイクルを強化する有用な手段の一つになると考えられる。

5. 加えて、会計監査の在り方に関する懇談会の提言には、海外のAQIをめぐる動向等をフォローしていくことが示されている。これは、後述のとおり、近年、海外においてAQIに関する議論が様々に行われ、各監査事務所による自主的な開示が行われるようになってきているが、どのようなAQIが監査品質を判断する上で有用であるかについては模索されている状況にあることがその背景にある。我が国でも、最近では監査法人ガバナンス・コードの趣旨に従って大手監査法人から監査品質に関する報告書が公表され、AQIに関する自主開示が試行的に始まっている。
6. 日本公認会計士協会では、上場会社の監査を担当する監査事務所に対して、監査品質の維持・向上に対する取組に関する自主的かつ積極的な情報開示を促し、現時点でAQIの候補として考えられる項目、意義、利用上の留意点等を提供するため、監査事務所情報開示検討プロジェクトチームを設置し、AQIに関する研究報告を公表することとした。AQIは、各監査事務所の取組状況に応じて取捨選択されるべきものであり、また、我が国及び海外における実務の進展に応じた見直しが必要と考えられることから、本研究報告も適宜見直しを行うことを想定している。今後、監査の利害関係者との対話に基づき、AQIがより洗練されたものに収れんしていくことが期待される。

## 《Ⅱ 海外における AQI の動向》

7. 2000年代後半の金融危機の前後から、監査の利害関係者<sup>2</sup>の間で監査品質について議論される機会が増加している。これは、2000年代に入り様々な国で大きな会計不正が相次ぎ発覚し、国際的な監査基準の整備や監査人の独立性の強化が図られてきたものの、監査に対する不信が堆積してきていることがその根底にある。監査品質の向上は、当事者である監査人はもちろんのこと、相互作用を通じて監査品質に影響を及ぼす監査の他の利害関係者、すなわち、被監査会社の監査委員会や経営者、監査報告書の利用者及び監査監督当局の共通の課題として認識されている。しかし、監査品質は直接、定量的に測定することが困難であるため、監査品質を左右する要因や監査品質を部分的にせよ表していると考えられる側面に着目して議論するしかなく、その議論の基礎となる情報として、監査品質に関連する定量情報の重要性が高まってきている。様々なステークホルダーとのより良い対話を図るため、上場会社が様々なKPIを利用するのと同様に、監査品質に関連する定量情報は、バックグラウンドの異なる者同士の議論を整理し、相互の期待や考え方の理解を深めるのに役立つ。
8. AQIには、監査事務所レベルの指標と個々の監査チームの監査業務レベルの指標がある。AQIの想定される主な利用者により利用目的や重視される指標は異なり、それぞれの目的にあった利用が想定される（図表1参照）。

（図表1）AQIの想定される主な利用者と利用目的

AQIの利用者	AQIの利用目的
被監査会社のガバナンスに責任を有する者（監査委員会等）及び経営者	監査人の評価、監査人の選解任（再任を含む。）の判断材料として、主として監査業務レベルのAQIを利用する。また、監査業務レベルのAQIを適切に理解するために監査事務所レベルのAQIも利用する。
監査済財務諸表の利用者	監査済財務諸表の信頼度を測る判断材料の一つとして、公表されるAQIを利用する。
監査事務所	監査事務所は、監査業務のモニタリングのために監査業務レベルのAQIを利用する。また、監査品質の向上のための取組の成果を評価するために、監査事務所レベルのAQIを利用する。 監査チームは、監査事務所の方針及び手続に基づき、個々の業務の品質のモニタリングに監査業務レベルのAQIを測定し、期間比較や監査事務所レベルのAQIとの比較を通じて個々の業務の監査品質の管理に利用する。
監査監督当局等	効率的で有効な監査事務所に対する監督（検査やレビューを含む。）にAQIを利用する。監査監督当局等の監査事務所に対する個別業務の

<sup>2</sup> 監査の利害関係者は、財務諸表が作成・承認され、監査を経て、分析・利用されるまでの全プロセスにおける関係者をいい、監査人のほか、経営者、監査役等、監査済財務諸表の利用者、規制当局等が含まれる（監査基準委員会研究報告第4号「監査品質の枠組み」第11項参照）。

AQIの利用者	AQIの利用目的
	<p>検査・レビューにおいて、特定の領域（例えば、会計上の見積り、収益認識又はグループ監査等）の監査手続に不備の指摘が集中する傾向が続いている。監査事務所はその改善のために不備の原因分析を行い、必要な措置を講ずることになるが、措置の成果をAQIを用いて評価している場合は、監査事務所の用いるAQIを通じて、監査事務所の取組状況をモニタリングすることにより、より効率的かつ有効に監査事務所を監督することが可能となる。</p>

9. このような背景に基づき、様々な海外の規制当局・自主規制団体等において、AQIに関連する取組が開始されている。

例えば、米国では、2008年に公表された、米国財務省監査プロフェッションに関する諮問委員会の最終報告<sup>3</sup>（以下「ACAP報告書」という。）において、監査市場の競争を促す方策の一つとして、米国公開会社会計監視委員会（PCAOB）に対し、監査人、投資家、公開会社、監査委員会、取締役会及び学会等と協議の上、監査品質とその有効性を測定する主要な指標（indicator）を開発し、監査事務所がこれらの指標を公表するよう義務付けることの実行可能性について検討することを提言していた。ACAP報告書は、公開会社の監査市場の重要な課題は、監査事務所間の競争における差別化要因は何か、また、監査品質が最も重要な差別化要因となっているかどうかであるが、監査事務所の監査品質を示す情報は最低限しか公表されていないこと、したがって、被監査会社の監査委員会や経営者が監査品質に重点を置いているか、また、監査品質の評価を有効に行うためのツールを有しているかを判断することが難しいことを指摘した。

10. ACAP報告書の提言を受け、米国ではPCAOBが2015年7月に、「AQIに関するコンセプト・リリース」（以下「コンセプト・リリース」という。）を公表した。コンセプト・リリースには、AQIの性質や限界とともに、監査事務所レベル及び監査業務レベルの様々なAQIの候補として28項目が記載され、その内容や利用方法（公表の可否や強制の適否を含む。）についての多岐にわたる質問項目とともに、パブリック・コメントが募集された。このコンセプト・リリースに対しては、AQIの概念自体には全体的に支持するとのコメントが多かったが、個々のAQIの項目や利用方法については様々なコメントが寄せられ、更に適切なAQIに絞り込むためには監査品質との関連性の検証も必要ということもあり、当面、自主的な取組に委ねられている。

11. AQIに関する検討は、米国以外の様々な海外の規制当局・自主規制団体等においても開始されている。本研究報告では、以下の海外の規制当局・自主規制団体等によるAQIに関する取組を取り上げている。

- 英国 財務報告評議会（FRC）及びビッグ6
- オランダ 勅許会計士協会（NBA）

<sup>3</sup> 「Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession」  
<https://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Documents/final-report.pdf>

- 米国 公開会社会計監視委員会 (PCAOB)
- 米国 監査品質センター (CAQ)<sup>4</sup>
- カナダ 公共会計責任委員会 (CPAB)
- シンガポール 会計企業規制庁 (ACRA)
- 証券監督者国際機構 (IOSCO)

12. 各団体の取組は、基本的に、AQIの自主的な公表やコミュニケーションを前提としているが、その内容や取組方法は様々である。各団体の取組の詳細は、付録に記載しているが、特徴的な点は以下のとおりである。

- **【監査事務所レベルと監査業務レベル】** オランダNBA、英国FRC及びIOSCOは、監査事務所の透明性報告書において公表される、監査事務所レベルのAQIに焦点を当てているのに対して、米国CAQ、カナダCPAB及びシンガポールACRAは、監査委員会に対するコミュニケーションを目的とした、監査業務レベルのAQIに焦点を当てている。
- **【取組方法】** 団体の性質や各国の状況により、取組方法も異なっている。例えば、オランダNBA及びシンガポールACRAは、AQIに関するガイダンスや枠組みを公表し、自主的な開示の形式はとっているものの、実質的にかなり強い拘束力を有している。それに対して、米国CAQは、パイロット・テストを行い、AQIの実務への定着を奨励している。また、カナダCPABは、パイロット・プロジェクトの実施結果を受け、監査委員会向けガイダンスの公表やAQIネットワークの立ち上げを行い、AQIの利用を奨励している。
- **【定性情報との関係】** AQIは、基本的に定量情報であることが想定されているが、AQIとして定性情報を含めている取組もある（米国CAQ及びIOSCO）。また、多くの団体において、定量情報と併せ、関連する定性情報が提供されることの重要性が認識されている。例えば、米国PCAOBは、コンセプト・リリースにおいて、AQIはその背景を説明する定性的な情報が常に必要となることを説明している。また、米国CAQ及びカナダCPABは、実施したAQIのパイロット・テスト及びパイロット・プロジェクトの結果を踏まえ、定量情報に併せて定性情報が提供されることの重要性を指摘している。
- **【AQI項目の数】** 最近の動向を見ると、AQIの数は10個前後となっている取組が多い。これは、各団体は、利害関係者等との議論を経て、AQIの数を絞り込んでいる結果と考えられる。例えば、米国PCAOBは、コンセプト・リリースにおいてはAQIの候補として28項目（各項目について監査事務所レベルと監査業務レベルの両方が示されている）が記載されているが、最終的には項目を絞り込むことが想定されており、2015年12月に当時のPCAOBメンバーが行ったスピーチでは、10項目以下に絞り込むことが必要と述べられている<sup>5</sup>。オランダNBAは、2014年9月に公表した報告書「公共の利益のために」では、AQIとして監査事務所レベルの37項目が例示されていたが、2016年3月に公表したプラクティス・ノート1135「監査品質要因の開示」では、AQIは14項目に絞り込まれている。また、カナダCPAB

<sup>4</sup> 米国公認会計士協会 (AICPA) の提携機関であり、主に公開会社の監査に関連した調査研究や意見発信等を行っている。

<sup>5</sup> 「PCAOB Standard-Setting Update」 (<https://pcaobus.org//News/Speech/Pages/Hanson-AICPA-2015-standards-update.aspx>)

は、2018年6月に公表したパイロット・プロジェクトの最終報告書<sup>6</sup>において、参加者が監査委員会とのコミュニケーションにおいて有益として選択したAQIの平均数は8個であり、参加者からはAQIの利用目的に照らして意味のある指標に絞る必要があり、その数は少ない方（10個以下）が理想的との意見があったことを紹介している。

- 【体系・分類】米国PCAOBのコンセプト・リリースやオランダのプラクティス・ノートでは、AQIの各項目は、インプット、監査プロセス、アウトプットに関連するものに分類されている。それに対して、英国のビッグ6は、AQIを国際品質管理基準(ISQC)第1号<sup>7</sup>で扱われている監査事務所の品質管理システムの構成要素と関連づけて説明している。

13. 2017年4月には、監査監督機関国際フォーラム(IFIAR)から、報告書「監査委員会と監査品質：トレンド及び更なる検討が考えられる領域」が公表されている<sup>8</sup>。同報告書では、監査委員会（同様の機能を果たすガバナンス機関を含む。以下同じ。）が監査人に対するオーバーサイト及び監査品質の向上に重要な役割を担っていることを踏まえ、IOSCOが2016年に実施した調査結果を基に世界における監査委員会制度及びその進展の概要が紹介されている。その上で、監査品質の向上に向けた監査委員会の監視の役割の強化のために、更なる検討が考えられる領域が示されており、AQIに関しては以下のように記載されている。

- 調査対象とした約4分の3の国において、監査委員会は、監査人を定期的に評価する責任を有していたが、関連する法令において、評価の際の特定の考慮要因が規定されている国はほとんどなかった。一方で、近年、一部の規制当局、会計士協会及び監査事務所によって、AQIの開発による監査品質の測定の取組が行われている。
- グローバルでの監査品質の向上に向けた監査委員会によるオーバーサイトの役割を強化するため、更なる検討が考えられる領域の一つに、監査委員会が、監査人の評価をより適切に行うため、監査品質に関する対話を監査人で行う際に利用できる、AQIの枠組みを策定することが考えられる。監査委員会が、適切なAQIを選定することが鍵となるが、AQIに関する議論は未だ進行中で論点が多く、様々な主観的な要因が関連している。

14. IFIARの議長が2017年10月に英国FRCのイベントで行ったスピーチ「監査品質-国際的な展望」<sup>9</sup>において、監査委員会はそのガバナンス上の責任を果たすためのツールとして、監査の実施に焦点を当てたAQI（それらは、適切な人員が、適切なタイミングで、為すべきことを実施しているか、監査事務所のリソースを監査チームは活用できているかに関連する。監査事務所レベルと監査業務レベルの指標が考えられる。）を選定するべきであると述べている。

このように、AQIの検討は各国で進行中であるものの、監査品質の向上のための監査の全ての利害関係者を巻き込んだ議論に役立つことが期待されている。

<sup>6</sup> 付録の「5. カナダ 公共会計責任委員会 (CPAB)」参照。

<sup>7</sup> IAASB ISQC1「Quality control for firms that perform audit and review of financial statements and other assurance and related services engagements」

<sup>8</sup> IFIAR「Audit Committees and Audit Quality: Trends and Possible Areas for Further Consideration」  
<https://www.ifiar.org/?wpdmdl=6632>

<sup>9</sup> 「Audit Quality, An International Perspective」  
[http://www.frc.org.uk/getattachment/ec1f0a2c-b668-4f5b-813e-9f609b4030e8/Speech-B-Hunt-\(002\).pdf](http://www.frc.org.uk/getattachment/ec1f0a2c-b668-4f5b-813e-9f609b4030e8/Speech-B-Hunt-(002).pdf)

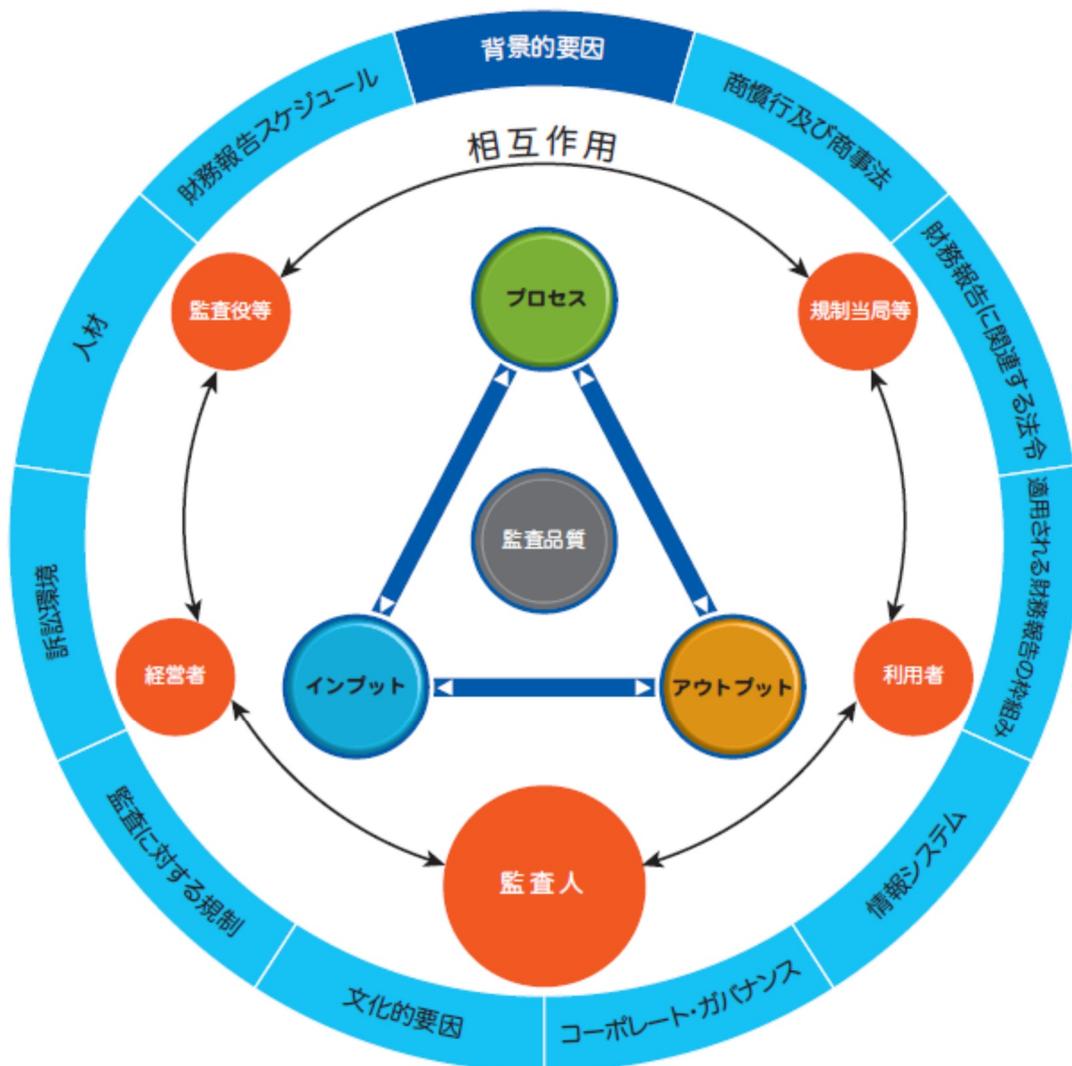
## 《Ⅲ AQI の項目の考察》

### 《1. AQI の性質と利用方法》

#### 《(1) 監査品質とAQIとの関係》

15. 監査品質という用語は、監査の利害関係者における議論やコミュニケーションにおいて使用されるが、国際的にも確立した定義は存在しない。監査基準委員会研究報告第4号「監査品質の枠組み」において、監査品質が多面的で複雑な主題であること、監査が監査人の能力や資質に依存し、職業的専門家としての自己規律を前提とした業務であることを踏まえ、監査品質に影響を及ぼす様々な要因を監査プロセスへのインプット、プロセス、アウトプットに分類し、更にそれらを監査業務レベル、監査事務所レベル及び国レベルに分けて体系化している。また、監査は財務報告制度の重要ではあるが一つの構成要素であるため、財務報告に関連する背景的要因や利害関係者の相互作用により影響を受けることが説明されている（図表2参照）。

(図表2) 監査品質の枠組み



出所：IAASB “A Framework for Audit Quality” February 2014

## AQI 項目の選定

16. 監査品質は直接測定することが困難であるため、その代替として、監査品質に影響を与える  
と想定される要因を選択して定量的に示したものがAQIである。

監査事務所の規模や業務内容、組織、運営スタイル及び品質管理の状況は様々であり、監査品質を向上させるための要因も異なるため、その取組も一様ではない。したがって、本来、AQI は、個々の監査事務所が監査品質の向上のための取組の成果をどのように測定しているかによって変わるべきものであり、適切な AQI のセット(指標の組合せや重点の置き方)は、監査事務所により異なる。また、同じ監査事務所であっても、監査品質に影響を及ぼす背景的要因等の変化に応じてその内容は変化していくものである。

AQI の選定に当たっては、個々の監査事務所の規模や状況に応じて、監査品質の向上のための取組の全体像をバランスよく示す適切な組合せとする必要がある。AQI の選定に当たっては、監査品質との関連性の程度のほか、客観性、数値の入手の容易さや信頼性の程度も考慮する必要がある。

## AQI の利用により期待される効果と限界

17. 監査品質の向上に関する取組状況の説明は、定性的な記述が中心となるものの、定性的な記述のみでは具体性や比較可能性に乏しいものとなるため、AQIを併せて示すことが、利用者が取組の成果を理解する上で有用と考えられる。

ただし、AQIは、監査品質そのものではなく、基本的に監査品質に影響を及ぼす要因の定量情報であるため、個々の監査事務所の規模や状況によりAQIの意味合いも異なる。したがって、AQIの数値の高低による単純比較や、数値そのものだけで優劣を判断することは適切ではない。AQIの多くの項目について、普遍的、理想的な数値の水準又は傾向を見いだすことは難しい。

AQIの利用に当たっては、AQIのそのような性質を理解し、その限界を補うために、数値情報だけが独り歩きしないように定性的な説明を十分にするとともに、AQIの意味が適切に理解されるよう工夫することが必要になる。また、監査事務所は、外部に示すAQIの数値を良くすることが自己目的化しないように留意する必要がある。

## AQI の開示方法

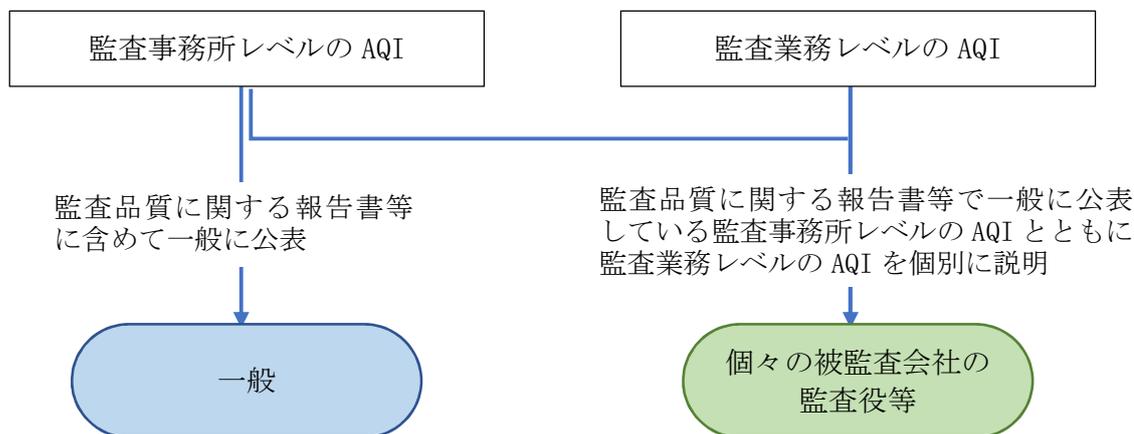
18. 本研究報告では、監査事務所レベルと監査業務レベルのAQIについて、以下の開示の方法を想定している。監査事務所レベル及び監査業務レベルのAQIの範囲及び開示の方法は、監査の利害関係者との対話を踏まえ、監査事務所の自主的な判断により決定される。

- 監査事務所レベルのAQIは、主として、監査事務所が監査法人ガバナンス・コードに基づいて任意で作成する監査品質に関する報告書において公表することを想定している。このほか、公認会計士法に基づき作成が求められている業務の状況に関する説明書類や会社計算規則第131条に基づく監査事務所の品質管理システムの状況を記載した資料に含める方法も考えられる。
- 監査業務レベルのAQIは、監査チームが、被監査会社の監査役等に報告することを想定している。会計監査人の選解任権の議案決定権を有する監査役等は、監査事務所レベルの監査品質を向上させるための取組とともに、自社の監査チームが提供する監査品質により高

い関心があり、監査チームに関する具体的な情報を必要としているためである。

19. 被監査会社の監査役等に対しては、監査事務所レベルと監査業務レベルのAQIを説明することとなるが、説明の時期は、従来行われているコミュニケーションの一環として、監査計画時や監査完了時に行われることが多いと考えられる。

(図表 3) AQI の開示方法



## 《(2) 本研究報告におけるAQIの項目》

20. 本研究報告は、上記のAQIの本来の性質を踏まえつつも、AQIが未だ試行の段階であることから、各監査事務所にある程度共通すると考えられる一般的な指標を取り扱うこととした。

具体的には、「II 海外におけるAQIの動向」に記述した海外の各団体が取り上げているAQIの中から、3団体以上が共通して選択しているAQIを基礎として、我が国の監査法人ガバナンス・コードの策定過程における議論や我が国及び海外の大手監査法人が開示しているAQIを勘案して、AQIの候補となる項目を示している。このようなアプローチを採用した理由は、以下の点を考慮し、今後の我が国の監査事務所による開示実務においても参考になると考えたためである。

- 海外の各団体から提案されたAQIは、監査品質との関連性に関する学術的な研究・調査を踏まえつつ、監査の利害関係者と検討がなされたものであり、先行した国の検討状況を踏まえて、ある程度、利害関係者の関心の高い項目に収れんしてきていること
- 国内外の監査事務所による自主的な開示実務は、各監査事務所内での検討や利害関係者からのフィードバックが反映されたものであると考えられること

(図表4) 海外の3団体以上が共通して選択しているAQIと本研究報告のAQIとの比較

AQI (注1)	団体名	英国 FRC	オランダ NBA	米国 PCAOB	米国 CAQ	カナダ CPAB	シンガポール ACRA	IOSCO	採用 団体数	JICPA (注2)
職位ごとの人員構成		-	-	-	-	-	-	-	-	①
パートナー・マネジャー比率		-	-	○	-	○	○	-	3	②
品質管理業務の人員数・時間数		-	○	○	○	-	○	-	4	③
新しい監査メソッドロジック及びツール開発の投資		○	○	○	-	-	-	-	3	(注3)
作業負荷		-	-	○	○	○	-	○	4	④
リーダーシップ(意識調査含む。)		○	○	○	○	○	-	○	6	⑤
離職・チームメンバーの交代		-	○	○	-	○	○	-	4	⑥
研修時間		○	○	○	○	○	○	○	7	⑦
研修に関するアンケート調査結果		-	-	-	-	-	-	-	-	⑧
人材交流		-	-	-	-	-	-	-	-	⑨
外部検査		○	○	○	○	○	○	○	7	⑩⑯
内部の品質管理レビュー(審査含む。)		○	○	○	○	○	○	○	7	⑪⑰
独立性		-	○	○	-	○	○	○	5	⑫⑱
外部調査、懲戒処分		○	-	○	-	-	-	-	2	⑬
監査時間の割合(上級者、段階別、リスク別)		-	○	○	○	○	○	-	5	⑭
専門家の利用		-	○	○	○	○	-	-	4	(注4)
監査の経験年数		-	-	○	○	○	○	○	5	⑮
特定の業界経験年数		-	-	○	○	○	○	○	5	⑮
財務諸表の修正再表示		-	○	○	○	-	-	-	3	(注5)
内部統制の不備の適時な報告と解消		-	-	○	○	○	-	-	3	⑲ (注6)

(注1)比較を可能にするため、各AQIは一般的な表現で記載している。

(注2)第21項に記載の「図表5 AQI項目の候補」の参照番号を記載している。

(注3)監査事務所レベルの「品質管理業務の人員数」(③)の箇所「教育研修等の人材育成、監査プロセス、監査技術への投資など監査品質向上のための投資額を、監査事務所の監査品質向上のための施策の説明に併せて記載することも考えられる。」としている。

(注4)監査業務レベルの「監査チームの総監査時間及び上位者(審査担当者を含む。)の関与時間」(⑭)の

箇所では「会計及び監査に関する専門的見解の問合せに要した時間、IT、税務、評価などの専門家が使用した時間、審査担当の他に上位の審査機関（審査会）を設置している場合で当該審査会での審査に要した時間等が重要なときには、その時間数をそれぞれ記載する。」としている。

(注5) 我が国においては、財務諸表の修正再表示に関する制度・実務は海外とは異なるため、これに相当する指標としては、財務諸表の誤りを原因とする訂正報告書の件数が考えられる。しかしながら、訂正金額や訂正内容及び事由は状況により様々であり、単に訂正件数の多寡のみで監査の品質との相関関係は一概に捉えられないことから、本研究報告では取り上げないこととした。

(注6) PCAOB 及び CAQ は、財務報告に係る内部統制の監査制度があることを前提に、内部統制の重大な欠陥 (Material Weakness) を適時に報告している割合 (つまり、過年度財務諸表の修正再表示や財務諸表の重要な虚偽表示を発見していない状況で、内部統制の重大な欠陥 (MW) を識別し報告しているかどうか)、又は内部統制の監査報告書の取消の件数をそれぞれ AQI の候補として挙げている。また、CPAB のパイロット・プロジェクトでは、監査品質は被監査会社の経営者の姿勢にも影響を受けることから、監査委員会は監査品質に影響を及ぼす経営者の役割を測定する AQI も含めてより広範な指標を選択している例が示されており、その一つとして、経営者による内部統制の不備の解消の適時性を挙げている。我が国では、開示すべき重要な不備 (MW) は、特定されることが極めて少ないことから、本研究報告では取り上げないこととした。代わりに、本研究報告では、監査業務レベルで監査人が監査役等に報告する内部統制の重要な不備 (Significant Deficiency)<sup>10</sup>やその他の気づき事項の報告件数等を指標として取り上げている。

21. 前項で記載した方法により選定した一般的なAQI項目の候補は以下のとおりである(図表5)。監査事務所の状況、人材投資、監査チームの状況は、監査品質の枠組みにおけるインプット又はプロセスに関連し、監査の結果は、アウトプットに関連する指標である。

AQIの選定は、各監査事務所監査品質の向上のための施策として利用している項目からそれぞれの状況に応じて自主的に決定するものであるため、以下のAQI項目の一部を選択したり、また、これらの項目のほかに、各監査事務所が監査品質との関連性が高いと考える項目を適宜加えたりすることが想定されている。

(図表5) AQI 項目の候補

	AQI の項目	監査事務所 レベル	監査業務レ ベル
監査事務所の 状況	監査事務所の職位ごとの人員構成	①	-
	監査に従事するパートナー・マネジャーとスタッフとの比率	②	-
	品質管理業務の人員数	③	-
	監査業務に従事する常勤の社員及び専門職員の作業負荷の状況	④	-
	監査事務所内の監査品質に関する意識調査	⑤	-

<sup>10</sup> 監査基準委員会報告書 265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」において、内部統制の「重要な不備」は、財務諸表の監査の過程で「監査人が職業的専門家として、監査役等の注意を促すに値するほど重要と判断した内部統制の不備又は不備の組合せ」と定義されている。

	AQI の項目	監査事務所 レベル	監査業務レ ベル
	退職率（離職率）	⑥	-
人材投資	研修時間	⑦	-
	履修した研修に関するアンケート調査結果	⑧	-
	人材交流（出向・異動）	⑨	-
監査の結果	外部機関による検査等	⑩	⑯
	監査事務所における内部検証	⑪	⑰
	独立性に関する検査	⑫	⑱
	規制当局等による処分	⑬	-
	内部統制の不備等の報告	-	⑲
監査の 状況 チーム	監査チームの総監査時間及び上位者（審査担当者を含む。）の関与時間	-	⑭
	監査チームメンバーの構成と経験	-	⑮

(注)表中の番号は、次節以降で使用する参照番号である。

22. 本研究報告では、AQIの項目は、項目ごとに見出しを付して以下の内容を説明している。

(図表6) 各項目の説明内容

構成	記載内容
ア. 監査品質との関連	<p>利用者がAQIの項目を理解するために必要と思われる監査品質との関連について、一般的な説明を記載している。ただし、以下を想定している。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>監査事務所レベルの項目： 監査事務所の規模や品質管理システムなどにより各AQIの重要性や数値の意味合いは異なるものであるため、監査事務所は、監査品質に関する報告書などにおいて利用者が監査品質との関連を理解できるように丁寧に説明すること。</li> <li>監査業務レベルの項目： 被監査企業の規模や監査リスク等は様々であり、各AQIの監査品質との関連についての一般的な記述は困難であるため、状況に応じて、各監査チームが当該業務に関する特徴を踏まえて個別に追加説明すること。</li> </ul>
イ. 記載例	<p>AQI項目の理解のために、一つの参考として例示している。ただし、以下を想定している。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>各監査事務所の状況に応じて適切な表示方法を検討することが重要であり、本記載例をひな型としてそのまま利用されることは想定していない。</li> <li>利用者が同一監査事務所の監査品質向上に向けた取組を理解するには、一般に時系列で比較することが有用と考えられることから、本研</li> </ul>

構成	記載内容
	<p>究報告では、AQIは、2期比較による開示例を示している。ただし、監査事務所における監査品質の向上に対する取組は、年度ごとに重点項目等の優先順位が異なることもあり、2期比較による開示が必須ということではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 期間の比較可能性、監査事務所間の比較可能性をある程度担保するため、数値の算定方法については、できる限り説明を付すことが適切であると考えられる。そのため、数値の算定に当たり参考となるように「記載例に関する補足事項」を記載しているが、各指標の趣旨に鑑み、算定方法及びその説明方法については、各監査事務所の判断により決定する。</li> <li>・ 監査の利害関係者の理解が容易となるよう、グラフ等の図表を用いて開示する方法も考えられる。</li> </ul>
【参考情報】	<p>項目によっては、監査事務所の規模による一般的な傾向、監査事務所における品質管理業務（部門）、継続的専門研修（CPE）や検査制度など、監査の利害関係者がAQIの各項目の理解に役立つ事項を【参考情報】として付記している。</p>

## 《2. AQIの各項目の説明－監査事務所レベル》

### 《(1) 監査事務所の状況》

#### ① 監査事務所の職位ごとの人員構成

##### ア. 監査品質との関連

23. 本AQIは、監査事務所に所属する社員及び専門職員の職位ごとの人員数及びその構成割合を示すものである。

監査事務所に所属する社員及び専門職員の人員数は監査事務所の規模を示し、社員及び専門職員の職位ごとの人員数は監査事務所における人員構成のバランスを示すものである。また、監査事務所と契約をしている被監査会社の数及び規模等との比較を通して、社員及び専門職員の人員数の十分性の理解の一助となる。

#### 【参考情報】 監査事務所の規模による社員及び専門職員の構成の傾向

監査事務所の規模による社員及び専門職員の構成は、次のような傾向がある。

- ・ 社員の構成比率は、一般に監査事務所の規模が小さくなるに従い、高くなる傾向にある。
- ・ 社員の兼業（個人事務所との兼業）は、一般に規模の大きい監査事務所では認められていないが、規模の小さい監査事務所では認められている場合が多い。
- ・ 非常勤の職員は、一般に規模の大きい監査事務所では限定的であるが、規模が小さくなるにつれて、その人数及び比率が高くなる傾向にある。

## イ. 記載例

24. 以下は、本AQIの記載例である。

### 【社員及び専門職員の職位ごとの人員数・構成割合】

職 位	前期 (×年×月×日現在)		当期 (×年×月×日現在)	
	人員数	構成割合	人員数	構成割合
パートナー	人	%	人	%
シニアマネジャー・マネジャー	人	%	人	%
シニアスタッフ・スタッフ	人	%	人	%
合 計	人	100.0%	人	100.0%

#### <記載例に関する補足事項>

- ・ 職位は監査事務所の呼称に置き換えて記載することを想定している（他のAQI項目において同じ）。
- ・ 非常勤者については、フルタイムに換算した人数を記載する方法や、非常勤者の人数を記載し、その旨を付記する方法が考えられる。
- ・ 職位別の監査の平均経験年数や平均在職年数を併記することが考えられる。
- ・ 人員数に著しい変動があった場合には、その理由を記載することが望ましい。
- ・ 職位別人員数に加えて、公認会計士等の資格保有者のほか、会計・監査に関連する他の資格保有者（公認不正検査士、税理士、不動産鑑定士、弁護士、証券アナリストなど）の人数を付記することも考えられる。

## ② 監査に従事するパートナー・マネジャーとスタッフとの比率（監査スタッフの監督）

### ア. 監査品質との関連

25. 本AQIは、監査業務を直接的又は間接的に監督する責任を負う職位にある者（以下「上位者」という。）が管理する監査に従事するスタッフの平均人数を示すものである。

監査事務所は、全ての監査チームを有効に管理するためには、職位ごとの適切な人材と時間を配分することが必要になる。適切なOJTが行われない状況において監査品質を維持することは困難であるため、上位者一人当たりの監査スタッフの比率が低いほど監査スタッフの業務の監督や監査調書の査閲の範囲や頻度が高まり、監査品質が高くなる可能性がある。

ただし、監査事務所の規模、人事（採用、昇格を含む。）方針及び採用する業務実施モデル（ITの高度利用、監査事務所又はネットワーク内のシェアード・サービス・センターの利用、専門職員以外のアシスタントの利用等により、従来の業務実施モデル（各職位に期待される役割）が変化する可能性がある。）等によりこの比率は変動するものである。また、監査事務所全体の被監査会社の特性（業種、規模等）等の関係で適切な人員構成も変わり得るものである。

このように、上位者一人当たりの監査スタッフの比率は、全ての監査事務所に適用可能

な理想的な比率があるわけではなく、極端に高くない限り、監査事務所の品質管理の方針及び手続の整備・運用状況との関係で検討されるべきものである。

なお、監査業務従事者の人数が「①監査事務所の職位ごとの人員構成」と著しく異ならない場合には、本項目を独立した項目とせず、①に含めて記載する方法も考えられる。

## イ. 記載例

26. 以下は、本AQIの記載例である。

監査パートナー1人が監督する監査マネジャー及び監査スタッフの平均人数は、xx人(昨年度はxx人)、監査マネジャー1人が監督する監査スタッフの平均人数は、xx人(昨年度はxx人)である。

### <記載例に関する補足事項>

- ・ 監査現場における下位者の監督、監査調書の査閲の実施可能性を監査事務所レベルでマクロ的に推定させる指標であることを念頭に、每期継続的に利用できる算定方法を決定することが考えられる。例えば、監査業務従事者の人員数(月末平均)を基礎に算定する方法や、年度末の人員数に基づく比率を記載する方法が考えられる。
- ・ 非常勤の監査業務従事者がいる場合には、フルタイムに換算した場合の人員数を基礎とする方法が考えられる。
- ・ 計算基礎となる人員数の算定に関して、例えば以下の者をどのように取り扱ったかについて付記することが考えられる。
  - 監査業務に従事しない専門要員の従事する主な業務
  - 監査業務従事者が監査以外の業務を実施し、その割合が重要な者
  - 監査事務所の組織上の役割(リスク管理、品質管理の役割など)を兼務する者
  - 監査業務に従事したIT、税法、評価等の専門家
  - 監査業務の効率化と有効性を高めるために監査業務の定型的で補助的な作業を実施する専門職員以外のアシスタント

## ③ 品質管理業務の人員数

### ア. 監査品質との関連

27. 本AQIは、高品質の監査の実施を支える品質管理部門のパートナー及びマネジャー数と監査パートナー及び監査マネジャー(又は、品質管理部門の総人員数と監査業務実施者)との比率を示す。

監査の品質は、監査チームを品質面において支援する品質管理業務に従事する人員割合が高いほど高くなる可能性がある。品質管理業務は、特に監査の高度な判断を要する局面において、監査事務所に蓄積された専門的な知識や経験を通じて個々の監査チームの業務を支援することができるためである。品質管理業務には、監査チームが職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守し、適切な監査報告書を発行できるように、監査マニュアルやツールの整備・運用及びリスク管理に関する方針及び手続の整備・運用に加え、審査、専門的

見解の問合せ（独立性やその他の職業倫理、会計及び監査に関する監査チームからの質問・回答の仕組み）、又は定期的な検証などが含まれる。また、教育研修の実施を通じて、人材育成を支援することも含まれる。

ただし、監査業務は監査チームが中心となって実施するものであり、監査チーム（パートナー及びマネジャーを含む。）は全体として個々の監査業務の遂行に必要な能力を備えたものでなければならず、その人員数の確保は重要である。このため、品質管理部門の人員数は、極端に少ない場合を除き、監査事務所の規模や状況（特に、品質管理システムの整備・運用方針）との関係で検討されるべきものであり、全ての監査事務所に適用可能な理想的な比率があるわけではない。

なお、品質管理業務に関するAQIは、各監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況を最も適切に表す他のAQIを併せて開示することが適切な場合がある。監査事務所によっては、各品質管理部門への問合せ件数、審査の上位機関（本部審査）の件数、専門家（IT、税務、評価）の関与件数や時間などを記載することも考えられる。また、教育研修等の人材育成、監査プロセス、監査技術への投資など監査品質向上のための投資額を、監査事務所の監査品質向上のための施策の説明に併せて記載することも考えられる。その場合、監査事務所が作成する計算書類において、品質管理業務に要した業務費用を区別して記載することや、監査品質の向上のための投資に要した費用を別掲し、整合性を確保することも有用である。

#### 【参考情報】 監査事務所の品質管理

全ての監査事務所は、監査業務の品質を合理的に確保するため、監査事務所の品質管理の方針及び手続を整備し、運用しなければならない。

品質管理業務は、例えば、以下に分類できる。

- リスク管理（独立性のチェック、監査契約の締結・解除等の承認、不正事案への対応等）
- 会計基準の適用又は会計処理に関する専門的な問合せ対応
- 監査の基準や監査手続に関する専門的な問合せ対応（監査マニュアル等の整備を含む。）
- 審査（審査担当者による審査、重要性又はリスクの高い個別の検討事項についての上位の審査機関による審査等）
- 品質管理のシステムの監視（日常的監視・定期的な検証）

これらの仕組みは監査事務所の規模により多様である。一般に、規模の大きい監査事務所では品質管理部門に多くの専任者を配置し、監査業務部門の品質管理担当者と連携して業務を行っているが、専任者と兼務者の割合などは監査事務所により様々である。また、規模の小さい監査事務所では、品質管理部門を設置せず担当責任者を任命している、又は監査事務所の代表者が品質管理責任者を兼務していることがある。

また、品質管理の実施方法も様々である。例えば、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（品質管理基

準委員会報告書第1号「監査事務所における品質管理」第34項)が、審査の実施方法には、様々な方式がとられている。実務で採用されている審査の方式には、業務執行社員以外の社員を特定の被監査会社の審査担当者に指名し、当該審査担当社員により審査を実施する方式や、審査機能を担う会議体(例えば社員会)により審査を行う方式の他、監査事務所外の適格者により審査を実施する方式もある。さらに、審査担当社員による審査に加え、判断が困難な事案などの受審要件をあらかじめ定め、受審要件に該当した事案について複数の審査員から構成される上位の審査会による審査を併用している場合もある。一般に、規模の大きい監査事務所では、審査担当社員による審査と上位の審査会による審査を併用している場合が多い。

## イ. 記載例

28. 以下は、本AQIの記載例である。

【品質管理業務従事者の人員数及び監査業務実施者に対する割合】

(単位：人)

品質管理部門 (機能)	前期		当期	
	パートナー	マネジャー	パートナー	マネジャー
独立性・職業倫理の管理				
リスク管理・定期的検証等の監視活動				
会計の専門的見解の問合せへの対応				
監査の専門的見解の問合せへの対応				
審査				
教育研修・人材育成				
品質管理部門合計				
監査に従事するパートナー及びマネジャーの総数				
比率	%	%	%	%

### <記載例に関する補足事項>

- ・ 「品質管理部門 (機能) 欄の記載内容は一例であり、各監査事務所の品質管理システムの分掌に応じた記載を想定している。
- ・ 上記の例では、品質管理業務を担うパートナー及びマネジャーと、監査に従事するパートナー及びマネジャー総数を対比しているが、パートナー及びマネジャー以外のスタッフを算入した人員比 (品質管理業務部門の総人員数と監査に従事する社員及び専門職員の総数の人員比) を示す方法も考えられる。
- ・ 品質管理業務従事者に兼務者がいる場合には、兼務者をどのように取り扱ったのか

を付記することが考えられる。

#### ④ 監査業務に従事する常勤の社員及び専門職員の年間の作業負荷の状況

##### ア. 監査品質との関連

29. 本AQIは、監査業務に従事する常勤の社員及び専門職員の職位別の作業負荷の状況を示すものである。

監査チームメンバーの作業負荷について適切な管理がされているかどうかは、監査品質に影響を及ぼすと考えられる。例えば、適切な作業負荷の水準を大きく超える状況においては、監査業務に従事する者に過大な負荷をかけることになり、注意力と集中力の低下をもたらす、特定のリスクに対してより適合する監査手続を立案し実施するのに十分な時間が割けないなど、監査の品質を低下させるおそれがある。また、中期的には監査に従事する専門職員の離職率の増加につながる可能性があり、この面からも監査品質の低下をもたらす可能性がある。作業負荷に関連する指標としては、パートナーやマネジャー等一人当たりの被監査会社の平均担当社数、年間執務時間数又は監査事務所の年間標準執務時間を超過する時間数若しくは超過割合などが考えられる。

一方、監査事務所がITの活用やサービス・センターの活用により監査の効率性の向上に取り組んでいる場合、監査事務所全体の執務時間が減少する傾向が表れることがある。そのため、監査事務所として個々人の作業負荷の状況については、アサイメントの方針や効率性の向上に向けた取組状況とともに理解する必要がある。

##### イ. 記載例

30. 以下は、本AQIの記載例である。

###### 【監査業務に従事する常勤の社員及び専門職員の作業負荷の状況】

(パートナーやマネジャー等一人当たりの被監査会社の平均担当社数を記載する場合の記載例)

監査業務に従事するパートナー又はマネジャーが担当している一人当たりの平均被監査会社数は、それぞれ、x x社(前年度x x社)、x x社(前年度x x社)である。  
(年間執務時間数を記載する場合の記載例)

監査業務に従事する常勤の社員及び専門職員の平均執務時間はx x時間(前年度x x時間)である。

(監査事務所の年間標準執務時間を超過する時間数若しくは超過割合を記載する場合の記載例)

監査業務に従事する常勤の社員及び専門職員の監査事務所が定める年間標準執務時間を超過する時間の平均はx x時間、超過率x x%(前年度x x時間、超過率x x%)である。

###### <記載例に関する補足事項>

- ・ 上記は、作業負荷の状況を示す指標の記載例をそれぞれ示しているが、職位により適

切と考えられる指標を選択して組み合わせることも考えられる。

- ・ パートナー等一人当たりの平均担当社数を記載する場合は、被監査会社の規模、業種、財務報告の枠組み、決算月等業務の負荷に影響を及ぼす要因をどのように勘案しているか、及び各職位の監査事務所の管理業務に割く時間の割合なども併せて記載することが考えられる。
- ・ 監査業務に従事する常勤の社員及び専門職員の一人当たりの年間平均執務時間数を記載する場合、標準的な年間執務時間（一日当たりの想定執務時間に年間の稼働日数を乗じた執務時間）を記載することが考えられる。
- ・ 年間平均執務時間数又は年間標準執務時間を超過する時間数等を記載する場合、執務時間には、研修や管理業務など監査事務所の指示による時間を含め、具体的な業務の割当てがない時間を除く方法が考えられる。
- ・ 監査業務従事者が監査以外の業務（非監査業務）を実施しており、執務時間数における割合が重要な場合には、その旨及び時間数を注記することも考えられる。
- ・ 増減の理由（実施している施策との関連を含む。）を記載することが考えられる。

## ⑤ 監査事務所内の監査品質に関する意識調査

### ア. 監査品質との関連

31. 本AQIは、監査事務所に所属する社員及び専門職員を対象に監査事務所が実施した監査品質に関連する意識調査の結果である。

監査事務所に所属する社員及び専門職員の意識は、監査品質に対する監査事務所の経営者の気風（tone at the top）を反映した内部統制の統制環境とも言えるもので、職業的懐疑心、客観性、独立性等に関する監査事務所の取組姿勢を表す指標と考えられる。監査事務所が監査品質に関する様々な施策を実施していても、監査品質を重視する組織文化の浸透に関して、社員や専門職員の意識調査の肯定的な割合が低い場合には、品質管理のシステムの運用が有効に機能していないことも考えられる。

ただし、社員及び職員に対する意識調査は、実施していない監査事務所もあること、実施している監査事務所であっても事務所又は年度により質問項目が異なるため、単純な比較は適切ではない。これらの情報は、もともと測定が困難な統制環境に関する定性的な情報を定量情報に置き換え、監査事務所の経営に利用している情報であるため、監査事務所の監査品質の向上に対する施策に関する十分な説明とともに理解する必要がある。

### イ. 記載例

32. 以下は、本AQIの記載例である。

【監査品質に影響を与える意識調査に関するアンケート結果（肯定的な割合）】

項目	前期	当期	備考
経営者・パートナーへの信頼	%	%	
高品質な業務提供へのコミット	%	%	
オープンな双方向のコミュニケーション	%	%	

モチベーション	%	%	
...			

<記載例に関する補足事項>

- ・ 項目は、実施したアンケートに従って記載することを想定している。
- ・ 肯定的な割合と否定的な割合のいずれかを記載する方法が考えられる。
- ・ アンケートの実施方法を記載することが考えられる。

## ⑥ 退職率（離職率）

### ア. 監査品質との関連

33. 本AQIは、監査に従事していた専門職員の監査事務所を退職した者の比率であり、監査業務を行う人員の回転の程度を示すものである。

会計・監査の知識やスキルを有している監査事務所の専門職員は、常に一定程度の離職が見込まれる。監査事務所は、社会から、会計人材を育成・提供する役割が期待されている面もある。一方、監査の品質の面からは、監査に従事する専門職員の想定を超えた離職によって著しく影響を受ける可能性がある。退職者の有していた知識と経験を失うことに加えて、監査事務所は、同等のレベルの経験と能力を有する専門職員を直ちに確保する困難さにも直面する。高い離職率の継続は、中長期的には、監査品質を維持し、継続的な改善への取組を阻害する可能性がある。

離職率は、社会全体の労働市場の動向や景気動向、公認会計士試験制度等にも影響を受けるものであるため、そのようなマクロ的な情報と監査事務所の人材育成方針などの定性的情報とともに、理解する必要がある。

### イ. 記載例

34. 以下は、本AQIの記載例である。

本年度の監査業務従事者の退職率は x %（前年度 x %）である。

<記載例に関する補足事項>

- ・ 退職率の計算方法を付記することが望ましい。退職率の計算方法は、例えば、監査事務所を退職した監査業務に従事する専門職員の数（年間）を監査事務所の監査業務に従事する専門職員の総数（月末人員の平均又は期首の人員数）で除して算定する方法が考えられる。
- ・ 退職率が著しく変動した場合には、その理由を付記することが望ましい。
- ・ 退職率の代わりに、定着状況を示す指標として監査に従事する専門職員の職位別の平均在職年数（第24項の記載例参照）や平均年齢を記載することも考えられる。

## 《(2) 人材投資(教育・研修)》

### ⑦ 研修時間

#### ア. 監査品質との関連

35. 本AQIは、監査人が受けた継続的専門研修（CPE）の平均時間である。

監査の品質を維持・向上させるためには、職業倫理、職業的懐疑心の保持、会計と監査の基準の変化に対応するための研修を一定時間、継続的に実施することが必要になる。

#### 【参考情報】 継続的専門研修（CPE）について

日本公認会計士協会は、公認会計士としての資質の維持・向上及び公認会計士の監査環境等の変化への適応を支援するために、会員に対して研修制度を義務付けており、この研修を継続的専門研修（CPE=Continuing Professional Education）という。CPEは、2004年4月から公認会計士法第28条において法定義務化されている。

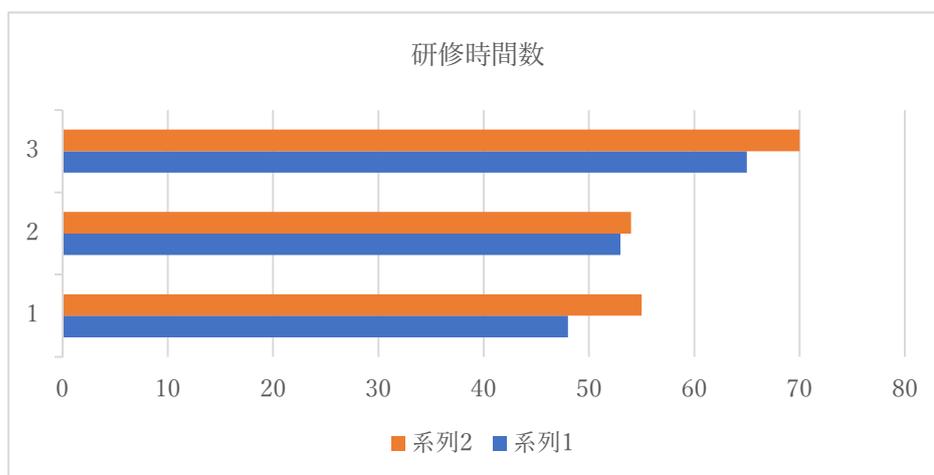
CPEの単位は、協会が開催する集合研修会への参加・自己学習・著書等執筆・研修会等講師を行うことにより取得することができ、当該事業年度（4月1日から翌年の3月末の1年間）を含む直前3事業年度で合計120単位以上の単位を履修することが必要になる。

また、全ての会員に対して、1事業年度ごとに「職業倫理に関する研修」（2単位）及び「税務に関する研修」（2単位）を必須とし、法定監査業務に従事する会員には、更に「監査の品質及び不正リスク対応に関する研修」（法定監査従事者は6単位、うち不正事例研究2単位）を必須としている。

#### イ. 記載例

36. 以下は、本AQIの記載例である。

#### 【職位別の一人当たり平均研修時間（CPEの平均研修時間）】



#### <記載例に関する補足事項>

- ・ 研修時間は、CPEとして認定された研修想定している。ただし、CPEの認定対象外であ

っても監査事務所が実施している他の研修（ソフトスキルとしての語学研修やプロジェクトマネジメント研修等）を含めることも考えられる。

- ・ CPEの集計期間である3月末時点で在籍する社員及び専門職員を対象として算定することが考えられる。
- ・ 監査事務所の研修の方針、体系及び研修内容を併せて記載することが望ましい。
- ・ 公認会計士資格を有していない者に対する研修等、CPEの対象外ではあるものの、特に重要な研修を実施している場合には、その概要を記載することも考えられる。

## ⑧ 履修した研修に関するアンケート調査結果

### ア. 監査品質との関連

37. 本AQIは、監査人が受講したCPE研修（通常、監査事務所が主催したものが対象となる。）の満足度（質）を測定するものである。

質の高い研修は、監査の品質向上に貢献することになる。CPEの対象になる研修に関するアンケートは、実施している場合と実施していない場合があるが、アンケートのほかに、監査に従事する社員及び職員の研修に対するニーズを充足しているかどうかを測る指標がある場合はそれを記載する。

### イ. 記載例

38. 以下は、本AQIの記載例である。

#### 【研修アンケート結果（満足と回答した割合）】

アンケート項目	前期	当期
監査業務への活用	%	%
学習目的の達成度	%	%
研修の進め方への満足度	%	%
...	..	..

#### <記載例に関する補足事項>

- ・ 上記は、研修の満足度を測定したアンケート項目を記載しているが、研修の満足度を5段階評価などにより点数化し、その平均値を記載する方法も考えられる。

## ⑨ 人材交流（出向・異動）

### ア. 監査品質との関連

39. 本AQIは、監査業務に従事する者の部門・事業所間又は法人間異動による人材交流の状況を示すものである。

規模の大きい監査事務所では、地域・地区事務所を含めた監査部門間又は本部の品質管理部門等との異動のほか、会計や監査に関連するが監査以外の部門・事業体への異動による人材交流が実施される。このような異動は、多様な監査経験を蓄積し、視野を広げる機会を

提供することにより、監査上のよりの確な判断及び人材育成に寄与することが想定され、監査の品質を高めることにつながる可能性がある。また、地域・地区事務所間又は監査事務所の本部との双方向の異動は、事業所間の監査品質の均質化にも貢献するものと考えられる。

## イ. 記載例

40. 以下は、本AQIの記載例である。

### 【監査業務従事者の異動状況】

区 分	異動内容	前期	当期
法人内	本部品質管理部門への異動		
	地域・地区事務所への異動		
	アドバイザー事業部門への異動		
	その他		
	合 計		
法人外 (出向)	JICPA、FASF 等		
	国内メンバーファームへの異動		
	海外メンバーファームへの異動		
	一般企業		
	その他		
	合 計	人	人

### <記載例に関する補足事項>

- ・ 人材育成の観点から、人事異動に関する基本的な考え方とともに、監査業務従事者の事業年度中の異動状況を記載することが考えられる。

## 《(3) 監査の結果》

41. 監査事務所が受ける検査等には、外部検査等として日本公認会計士協会（JICPA）が実施する品質管理レビューと公認会計士・監査審査会（CPA AOB）が行う検査等があり、内部検証として監査事務所が実施する定期的な検証がある。

### ⑩ 外部機関による検査等

#### ア. 監査品質との関連

42. 本AQIは、監査事務所の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果を記載するものである。

レビュー又は検査の目的は、監査事務所が行う品質管理状況について独立した立場からチェックすることであり、以下の二つの側面がある。

- ・ 監査事務所の品質管理システム（個々の監査チームが監査の基準等の職業的専門家としての基準や適用される法令等を遵守し、適切な監査報告を行うことを合理的に確保するため

のシステム、様々な方針及び手続から構成される。)の整備状況を評価する。

- 監査事務所の品質管理システムの運用状況を評価する。個々の監査業務に適用される方針及び手続の運用状況は、個別の監査業務を選定し、当該業務において監査事務所の定める品質管理の方針及び手続に従って適切に実施されているかどうかを確かめることにより、評価する。

したがって、レビュー又は検査の結果は、監査事務所の品質管理の状況を評価したものであり、個々の監査業務における運用状況の評価は、当該監査の品質を評価したものである。監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況の有効性が高いほど、当該監査事務所の提供する個別の監査業務の監査の品質が確保されている可能性が高い。一方、レビュー又は検査により監査事務所の品質管理システムについて改善すべき点が指摘された場合には、以下の点に留意して、その内容及び状況並びにその重要性を適切に理解する必要がある。レビュー又は検査の指摘事項は、当該監査事務所が発行する監査報告書が不適切であるとか、監査した財務諸表に重要な虚偽表示があるという判断を示すものではない。

- レビュー又は検査の結果、指摘された事項の根本原因を適切に分析し、それに対応した改善策を講じているか。
- レビュー又は検査結果の指摘事項に基づき、発行した監査報告書に含まれる監査意見を裏付けるために追加手続が必要かどうかを適切に判断しているか。

このような対応は、中期的に監査品質の向上という監査事務所の目標達成につながる。

なお、JICPAの品質管理レビュー報告書及びCPAAOBの検査結果通知書は、原則非公開の取扱いであることから、そのまま公表することはできないため、現行の制度において公表が認められている情報の範囲内でレビュー又は検査の概括的な状況について、監査事務所としての対応状況とともに記載することが適当である。

#### 【参考情報】監査法人が受ける外部検査等について

JICPAは、公認会計士又は監査法人が行う監査の品質管理状況を調査する目的で、品質管理レビュー制度を導入している。また、この品質管理レビューの結果については、CPAAOBが審査を行い、必要に応じて監査事務所等への検査を実施している。このほか、米国で上場している企業の監査を行う監査法人は、米国公開会社会計監視委員会(PCAOB)に登録し、PCAOB基準監査業務を遂行するために必要となる監査法人の品質管理体制の検査を定期的に受けることになる。

#### ◆ JICPAの品質管理レビュー

JICPAの品質管理レビュー<sup>11</sup>には、「通常レビュー」と「特別レビュー」がある。「通常レビュー」は、原則として、3年に一度(大手監査法人は2年に一度)実施される。「特別レビュー」は、通常レビューとは別に、監査に対する社会的信頼を損なうおそれがある事態に陥った場合に、当該事態に係る監査事務所の特定の分野又は特定の監査業務に係る品

<sup>11</sup> 品質管理レビュー制度については、JICPAから公表されている「品質管理レビューの概要」が参考となる。  
(<https://jicpa.or.jp/news/information/2018/20180626gai.html>)

品質管理状況をレビューするものである。品質管理レビューにより改善が必要と認められる事項が発見された監査事務所に対しては、改善勧告が行われ、監査事務所には改善措置を講じることが義務付けられている（翌年度に改善措置の状況の確認のためフォローアップ・レビューが実施される。）。品質管理レビューの結果は、毎年「品質管理委員会年次報告書」<sup>12</sup>に取りまとめられ、公表されている。

また、JICPAは、上場会社を監査している事務所に対して、JICPAの品質管理委員会に設ける「上場会社監査事務所部会」に備えられている上場会社監査事務所名簿への登録を義務付けており、東京証券取引所等では、当該名簿に記載されていない監査事務所による上場会社の監査を認めていない。上場会社監査事務所名簿は、JICPAのウェブサイトから検索でき、「品質管理システム概要書」や「業務及び財産の状況に関する説明書類」等の文書が監査事務所ごとに掲載されている。

#### ◆ CPAAOBの検査

CPAAOB<sup>13</sup>は、JICPAの品質管理レビューの結果に係る審査結果に基づき検査を実施している。監査法人の態様<sup>14</sup>に応じ、検査の頻度や重点が異なっている。平成28事務年度より、大手監査法人については2年に一度、検査を実施しており、検査のフォローアップの強化の観点から、翌年度においてフォローアップ検査を実施している。また、準大手監査法人については定期的に検査を実施し、その他の中小規模の監査事務所については、必要に応じて不定期で検査を実施するという方針が示されている。監査事務所の品質管理のシステムや個別監査業務の不備が発見された場合には、監査事務所へ改善を促し、品質管理が著しく不十分である場合等には、必要な行政処分、その他の措置を金融庁長官に勧告し、金融庁は監査事務所に対して、戒告、業務改善命令、業務の全部又は一部の停止等の行政処分等を行うことになる。

CPAAOBは、監査事務所において監査の品質の確保・向上を図るための自主的な取組の促進、審査会としての期待水準の提示、市場関係者への参考情報の提示等の観点から、検査で確認された事例等を、「監査事務所検査結果事例集」<sup>15</sup>として取りまとめ、公表しており、毎年その内容を見直している。また、投資者等が会計監査に対する理解を深めることに資するよう、モニタリングの成果を整理し公表している（「モニタリングレポート」<sup>16</sup>）。

<sup>12</sup> 直近の「品質管理委員会年次報告書」は、2018年6月に公表されている。

([https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20180626nen.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20180626nen.html))

また、新たな試みとして2018年7月に改善勧告事例を解説した「品質管理レビュー事例解説集」が公表されている。

([https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20180727wrv.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20180727wrv.html))

<sup>13</sup> CPAAOBの検査の状況については、CPAAOBから毎年公表されている年次報告に詳細に説明されている。平成29年度版（平成29年4月～平成30年3月）が2018年（平成30年）6月に公表されている。

<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakai/reports/29/gaiyou/index.html>

<sup>14</sup> CPAAOBは、大手監査法人（上場会社をおおむね100社以上被監査会社として有し、かつ常勤の監査実施者が1,000名以上いる監査法人）、準大手監査法人（大手監査法人以外で、比較的多数の上場会社を被監査会社としている監査法人）、その他の中小規模の監査法人に分けて、検査の重点を公表している。

<sup>15</sup> 直近の監査事務所検査結果事例集は、2018年7月にCPAAOBから公表されている。

[https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20180731/2018\\_jireisyu.pdf](https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20180731/2018_jireisyu.pdf)

<sup>16</sup> 「平成30年版モニタリングレポート」（2018年7月）は、CPAAOBのWEBから入手できる。

[https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20180731/2018\\_monitoring\\_report.pdf](https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20180731/2018_monitoring_report.pdf)

## イ. 記載例

43. 以下は、本AQIの記載例である。

### 【日本公認会計士協会（JICPA）による品質管理レビュー結果】

	前回	今回
直近の品質管理レビュー報告書及び改善勧告書の日付		
フォローアップ・レビュー報告書の日付		
品質管理レビューの結論		
品質管理レビュー制度上の措置		
上場会社監査事務所登録制度上の措置		
監査事務所における品質管理に関する限定事項及び改善勧告事項の有無並びに当該事項がある場合にあってはその内容の要約及び監査事務所の対応		

#### <記載例に関する補足事項>

- ・ 適切な理解を得られるよう、品質管理レビュー制度の概説とともに記載することを想定している。
- ・ 監査事務所における品質管理に関する改善勧告事項に個別監査業務における品質管理にかかる改善勧告事項の領域および全般的な傾向を含めて記載するに当たっては、JICPAの公表している品質管理委員会年次報告書や品質管理レビュー事例解説集等の記述が参考になる。
- ・ 上記の記載に当たっては、全ての指摘項目について指摘内容が適切に伝わるように、その骨子を省略することなく記載することが適当である。

#### 【参考情報】

品質管理レビュー結果の概要の第三者への開示については、監査事務所が自主的にかつ積極的に情報開示を充実・強化することは監査の品質及び透明性の向上に資すると考えられることから、2018年7月に品質管理委員会規則の改正及び関連細則の制定が行われ、可能となった<sup>17</sup>。

### 【公認会計士・監査審査会（CPAAB）による検査結果】

#### <記載に当たっての補足事項>

- ・ 「監査品質に関する報告書」など、一般に公表する文書にCPAABの検査結果について記載する場合は、CPAABの事前承諾が必要になる。また、記載に当たっては、適切な理解を得られるよう、CPAABによる検査制度の概説とともに記載することが適当で

<sup>17</sup> 品質管理レビューの概要の第三者への開示に関しては、「品質管理レビュー制度 Q&A」（2018年7月19日最終改正）（<https://jicpa.or.jp/news/information/2018/20180827vhx.html>）のQ30からQ33において説明されている。

ある。

#### 【参考情報】

CPAAOB による検査結果及び検査関係情報の検査先以外への第三者への開示については、以下の場合を除き、CPAAOB の事前承諾が必要とされている。<sup>18</sup>

- JICPA の品質管理委員会に提出する場合
- 被監査会社の監査役等(社外を含む。)に対し、次の内容を書面で伝達する場合
  - 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

### ⑪ 監査事務所における内部検証

#### ア. 監査品質との関連

44. 本AQIは、監査事務所が実施した品質管理システムの監視の結果である。

監査事務所は、品質管理システムの監視に関するプロセスを定め、実施することが求められている。この監視プロセスには、監査事務所レベルで適用される品質管理の方針及び手続の整備・運用状況の監視と、監査業務レベルで適用される品質管理の方針及び手続の整備・運用状況の監視が含まれる。

外部機関によるレビュー又は検査の結果と同様、内部検証の結果は、監査事務所の品質管理の状況を直接評価したものである。監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況の有効性が高いほど、当該監査事務所の提供する個別の監査業務の監査の品質が確保されている可能性が高い。また、個々の監査業務における運用状況の評価は、当該監査の品質を直接評価したものである。したがって、監査事務所の品質管理方針及び手続を遵守する度合いが高いほど、個別の監査業務の品質は高くなる可能性が高い。

内部検証は、改善すべき不備を適時に識別し、その改善のための行動計画の立案と実施を通じて、監査事務所内で自律的な改善を図るために行われるものである。内部検証の結果、繰り返し不備が指摘される領域がある場合は、監査事務所として、その根本原因を分析し、適切な対応をとる必要がある。このような自律的なPDCAサイクルは、中期的には監査品質を向上させるという監査事務所の目標達成につながる。

なお、内部検証は、監査事務所が自律的な改善を図るために実施されるものであるため、運用状況を確かめるために選定するサンプル数及びその選定方法、検証する範囲や重点領域、レビューアーの経験や能力要件、検証にかかる日数、検証結果の取りまとめ方法（ランク付けを

<sup>18</sup> CPAAOB の検査結果等の第三者への開示に関しては、2015 年 6 月に CPAAOB から以下の文書が公表されている。  
「検査結果等の第三者への開示について」

<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20150611/01.pdf>

「検査結果等の第三者への開示に関する Q&A」

<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20150611/02.pdf>

行う場合のその定義) など、監査事務所間で相違があり、また、同一監査事務所の時系列も単純には比較できない場合もある。

**【参考情報】 監査法人が行う内部検証（定期的な検証）について**

監査事務所は、品質管理のシステムに関するそれぞれの方針及び手続が適切かつ十分に整備され、有効に運用されていることを合理的に確保するために、品質管理のシステムの監視に関するプロセスを定めなければならない(品基報第1号第47項)。これには、監査事務所が、完了した監査業務につき、監査事務所が定めた品質管理のシステムに準拠して監査チームが監査業務を実施したことを確かめる手続（監査業務の定期的な検証）が含まれる。この検証は、監査責任者ごとに、一定期間ごと（少なくとも3年に一度）に一つの完了した監査業務について実施される（品基報第1号第47項、A61項）。

このように、監査業務の定期的な検証は全ての監査事務所において実施され、個別業務の検証の結果、識別された不備は当該監査業務の監査責任者及び監査チームの主要メンバーへ伝達される。個々の監査チームは、指摘事項をどのように監査品質の向上に生かしていくかを検討することが重要であり、監査事務所は、監査品質の向上という目的に照らして定期的な検証結果を適切に人事評価に反映する仕組みを構築することが重要である。

また、国際的なネットワークでは、ネットワークに属する監査事務所に対し、監査業務がネットワークとして定める方針及び手続に従って行われているかを確認するため、海外のネットワーク・ファームからレビューアーを派遣し、グローバルレビューを実施していることがある。大手監査法人を中心に、監査事務所の品質管理システムの監視の一環として、所属する国際的ネットワークによる検証を取り入れている監査法人もある。

**イ. 記載例**

45. 以下は、本AQIの記載例である。

**【法人内部で実施した検証（定期的な検証）結果】**

		前期	当期	備考
内部検証の対象となった業務数				
監査パートナーのカバー率				
検証結果	×××			
	×××			
	×××			

＜記載例に関する補足事項＞

- ・ 内部検証の対象となる業務の範囲と選定方法、重点の置き方、評価結果の意味、必要に応じて是正措置などを記載することが適切である。特に監査事務所において毎年重点項目や実施方法を変えるなどの工夫を重ねている場合には、その旨を検証結果や指標の算定基準とともに開示することが考えられる。
- ・ 内部検証の結果、複数の監査業務に共通する不十分な点や改善された点などを総括的に記載することが考えられる。

- ・ 監査パートナーのカバー率に代えて、内部検証の対象範囲に含まれる件数と当期において内部検証を実施した件数の比率を示すことも考えられる。
- ・ 検証結果は、「重要な不備事項がない監査業務の割合」を記載する方法も考えられる。

## ⑫ 独立性に関する検査

### ア. 監査品質との関連

46. 本AQIは、監査業務を実施する際に保持することが求められる独立性に関する規定（公認会計士法及びその関連する規則、日本公認会計士協会の倫理規則、独立性に関する指針等）に基づき策定された監査事務所の方針及び手続への遵守状況を示すものである。

監査事務所は、独立性に関する規定を踏まえ、例えば、以下に関する方針及び手続を整備・運用する必要がある。

- ・ 監査事務所の社員及び職員は、監査事務所の被監査会社との間で、財務上の利害関係や雇用関係を有していないか。
- ・ 監査業務の主要な担当者（（筆頭）業務執行責任者、審査担当者等）の関与期間やインターバル期間は、独立性の要件に合致しているか。
- ・ 監査事務所は、被監査会社への非監査業務の提供、監査・非監査報酬の取決め、又はビジネス上の関係が、独立性の要件に合致しているか。

監査人が独立性を保持することは、監査の必要条件である。独立性が保持されていなければ、監査人の判断と監査報告書が信頼されなくなるおそれがあるためである。しかし、独立性に関する規定は詳細かつ複雑であり、監査事務所が独立性を保持するための方針及び手続を定めている場合であっても、独立性の規定に違反する可能性がある。したがって、監査事務所は独立性の規定への違反が認識された場合、監査事務所の定める方針及び手続にしたがって、適切に対応することが求められている（独立性に関する指針 第1部 X. 第1部に関する違反等）。

#### 【参考情報】独立性について

監査人は独立した第三者として監査意見を形成するため、監査を行うに当たって常に公正不偏の態度を保持（精神的独立性）し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観（外観的独立性）を有してはならないとされている（監査基準、第二 一般基準）。監査事務所は、監査人の独立性を保持するための方針及び手続を定めることが求められているが、それには、例えば以下が含まれる（品基報第1号）。

- ・ 独立性の保持が要求される全ての社員及び専門職員から、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一度入手する。
- ・ 独立性に違反した場合の報告及びこれに対する適切な対応

さらに、独立性に関する指針においては、独立性の規定に対する違反が認識された場合は、違反の重要性の程度並びにその違反が監査事務所の公正性及び監査報告書の発行に与える影響を評価すること、対応策を講ずることが可能な場合はその対応策により監査事務所の公正性が損なわれていないかどうかの判断を行うこと、被監査会社の監査役等と協議

することなどが求められている。

#### イ. 記載例

47. 以下は、本AQIの記載例である。

##### 【独立性の遵守状況の確認】

	前期	当期
独立性に関する年次確認手続の回答率	%	%

##### 【独立性の遵守状況】

	前期	当期
認識された違反件数		

#### <記載例に関する補足事項>

- ・ 違反が認識された場合には、その概要及び監査事務所が講じた対応策を記載することを想定している。

### ⑬ 規制当局等による処分

#### ア. 監査品質との関連

48. 本AQIは、監査事務所又は所属する社員若しくは専門職員が規制当局又は日本公認会計士協会から受けた懲戒処分等の有無、処分等を受けた場合には、その内容及びそれに対する対応状況を記載するものであり、監査事務所にとっては極めて重要な事項である。

ただし、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は除かれる。監査品質との関係では、懲戒処分等を受けた事案は、通常、一定期間が経過しており、むしろ処分内容に対するその後の対応状況がより重要になる。

#### イ. 記載例

49. 以下は、本AQIの記載例である。

##### 【最近2事業年度において規制当局等から受けた処分】

最近2事業年度において、規制当局又は日本公認会計士協会から懲戒処分等を受けた場合には、その内容（時期、処分事由、処分内容）を記載し、それに対する対応状況（対応策の内容及びその進捗状況を含む。）を記載することが適切である。

## 《3. AQIの各項目の説明－監査業務レベル》

### 《(1) 監査チームの状況》

⑭ 監査チームの総監査時間及び上位者（審査担当者を含む。）の関与時間

ア. 監査品質との関連

50. 本AQIは、監査チームの総監査時間及び監査チームの上位者（パートナー、マネジャー及び審査担当者）の監査時間を示すものである。

監査の品質は、監査チームの上位者の関与割合が多いほど高くなる可能性がある。上位者は、監査上の問題を特定し解決するのに必要な知識と経験を有しており、また、関与割合が高まるほど、経験の浅い下位者が行う業務を監督し、監査調書を査閲することができるようになるためである。ただし、監査チームの構成は、担当する被監査会社の規模や複雑性その他に依存する。例えば、被監査会社が大規模である場合には、監査範囲も広く、多数の監査チームメンバー（スタッフ等）が上位者の適切な指示の下で業務を実施することになる。このような場合には上位者の関与時間そのものは増えても、関与割合は低下することになる。したがって、監査チームの編成方針やリスク対応の考え方などを、監査役会等に本AQIと併せて説明することが適当である。

審査担当者は、監査意見を形成する際に監査チームが行った重要な判断や結論を客観的に評価する。監査品質を確保するため、審査担当者は一定の時間をかけて審査を行うことが必要になる。

また、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手するに当たって、会計又は監査以外の分野での専門知識、例えば資産及び負債の評価（複雑な金融商品、土地、無形資産等）、法令の解釈、不正、ITの専門家の関与が必要となることがある。このような場合には、専門家の関与時間も監査品質の目安となる。

イ. 記載例

51. 以下は、本AQIの記載例である。

【総監査時間と上位者の関与時間及びその割合】

項目	前期 (×年×月期)	当期 (×年×月期)
総監査時間	時間	時間
上位者の監査時間	時間	時間
（パートナー）		
（パートナー）		
（マネジャー）		
上位者の監査時間割合	%	%
審査担当者の審査時間		

<記載例に関する補足事項>

- ・ 報告日までの監査業務の時間数を記載することを想定している。
- ・ 前期の時間数に比し、当期の時間数が大幅に変動した場合には、その理由を記載することが望ましい

- ・ 当初の監査予定時間との対比形式とすることも考えられる。なお、予定時間に比し、実績時間が大幅に変動した場合には、その理由を記載することが望ましい。
- ・ 関与時間を往査場所別（本社、事業所等）に記載したり、監査事務所における執務時間を区分して記載することも考えられる。
- ・ 監査事務所の交代があった場合には、交代に伴う追加時間を付記する方法も考えられる。
- ・ 監査時間には、以下を含めることも考えられる。
  - グループ監査において、監査事務所と同じネットワークに属する監査事務所で発生した時間（各事業体に関する法定監査の時間を含む。）を子会社、関連会社ごとに記載する。
  - 会計及び監査に関する専門的見解の問合せに要した時間、IT、税務、評価などの専門家が使用した時間、審査担当者の他に上位の審査機関（審査会）を設置している場合で当該審査会での審査に要した時間等が重要なときには、その時間数をそれぞれ記載する。
  - 会計及び監査に関する専門的見解の問合せや上位の審査機関による審査時間を監査業務ごとに把握していない場合には、定性的な情報により注記することも考えられる。

## ⑮ 監査チームメンバーの構成と経験

### ア. 監査品質との関連

52. 本AQIは、監査チームの主要メンバーの関与年数及び監査の経験年数（業界固有の経験の記述も含む。）を記載したものである。

監査の品質は、監査チームの経験年数が多いほど高くなる可能性がある。これらの者は、監査を効果的に行うのに必要な知識と経験を有している可能性が高いためである。特に被監査会社が属する業界に固有の慣行等がある場合には、監査チームメンバーの業界における監査等の経験が豊富なほど、業界固有の問題をよりよく理解し、対処することができるようになると考えられる。他方で、当該監査チームでの経験年数が少ない者は、新たな目線で被監査会社の監査を実施することができる。

したがって、監査チームの主要メンバーの構成は、継続的な関与者と新たな関与者とのバランスも重要である。

### イ. 記載例

53. 以下は、本AQIの記載例である。

【監査チームの主要メンバーの関与年数及び監査経験年数】

(×年×月×日現在)

職 位	氏 名	関与年数	監査経験年数 (3年以上のみ)	備 考
パートナー		年目	年目	

パートナー		年目	年目
シニアマネジャー		年目	年目
マネジャー		年目	年目

<記載例に関する補足事項>

- ・ 監査チームにおける主要な役割を記載することも考えられる。
- ・ 被監査会社が属する業界に固有の慣行等がある場合には、監査経験年数に代えて当該業界の監査経験年数を記載することも考えられる。
- ・ 審査担当者の関与年数及び業界経験年数も注記することが考えられる。
- ・ 会計及び監査に関する専門的見解の問合せ及び評価などの専門家については、除外して記載することが考えられる。ただし、IT専門家が内部統制業務等に関し被監査会社と重要なコミュニケーションを行う等の場合には、当該専門家を上表に含めることが考えられる。
- ・ 中途採用者については、以前の監査経験や能力を踏まえ、現在の監査事務所で期待される平均監査経験年数を記載することが考えられる。
- ・ 監査に関連した業界固有の経験（銀行、保険、電力、建設など、会計や監査を実施するに当たり、その業界の制度、慣行、特徴など、業界固有の経験が有用と考えられるもの）を記載することが考えられる。また、業界固有の研修を行っている場合にはその特徴を併せて記載することが考えられる。
- ・ 被監査会社の特徴に応じて、IFRS所内認定資格取得者、海外駐在経験者など監査に関連する技能・特徴を記載することが考えられる。

## 《(2) 監査の結果》

### ⑩ 外部機関による検査等

#### ア. 監査品質との関連

54. 本AQIは、監査事務所及び個別監査業務の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果を記載するものである。

レビュー又は検査の目的は、監査事務所が行う品質管理状況について独立した立場からチェックすることであり、個々の監査業務に適用される監査事務所の方針及び手続の運用状況は、個別の監査業務を選定し、当該業務において監査事務所の定める品質管理の方針及び手続に従って適切に実施されているかどうかを確かめることにより評価する。個々の監査業務における運用状況の評価は、当該監査の品質を直接評価したものである。

監査事務所レベルの品質管理の状況に関するレビュー又は検査の結果、監査事務所の品質管理システムの整備・運用状況の有効性が高いほど、当該監査事務所の提供する個別の監査業務の監査の品質が確保されている可能性が高い。

#### 【参考情報】

監査チームは、監査事務所の品質管理のシステムの外部のレビュー又は検査の結果につ

いて監査役等に適時に伝達することが求められている（監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」）。

## イ. 記載例

55. 以下は、本AQIの記載例である（⑩外部機関による検査等（第45項）参照）。

### 【日本公認会計士協会（JICPA）による品質管理レビュー結果の概要】

- ・ 品質管理レビューを受けた年度（レビュー報告書の日付）
- ・ 品質管理レビューの結果（レビュー報告書等の内容及び対応状況）

#### <記載例に関する補足事項>

- ・ 監査基準委員会報告書260に従って、記載することを想定している。
- ・ 監査事務所が受領した改善勧告書に含まれている改善勧告事項（特に品質管理レビューの対象業務として選定され、改善勧告事項がある場合）、監査役等と監査の実施方法の改善に関する協議が可能となるように、どのような内容であったかについて、論点を簡潔明瞭に記載することが適当である。

### 【公認会計士・監査審査会（CPAAOB）による検査結果の概要】

- ・ 検査を受けた年度（検査結果通知書の日付）
- ・ 検査の結果（検査結果通知書の内容及び対応状況）

#### <記載例に関する補足事項>

- ・ 監査基準委員会報告書260に従って、記載することを想定している。
- ・ 検査結果通知書に記載される「特に留意すべき事項」は、そのまま、監査事務所の被監査会社の監査役等に伝達することがCPAAOBから求められている。
- ・ 検査の対象業務として選定され、指摘事項がある場合は、監査役等と監査の実施方法の改善に関する協議が可能となるように、全ての指摘の内容についてそのまま記載することが適当である。

## ⑰ 内部検証

### ア. 監査品質との関連

56. 本AQIは、監査事務所が実施した品質管理システムの監視プロセスとして、定期的検証の対象業務として選定された場合のその検証結果である。

検証は、監査責任者ごとに、一定期間ごとに一つの完了した監査業務について実施される（品基報第1号第47項）。内部検証の結果は、各監査事務所の方針に基づき監査の品質向上に直接つながる具体的な指摘を含んでいることが多いため、より適切なリスク評価やリスク対応手続について監査役等と協議することは有用と考えられる。監査品質との関連及び留意事項等については、監査事務所レベルの当該項目と同様である。

## イ. 記載例

57. 以下は、本AQIの記載例である。

- ・ 当該監査業務が、検証の対象業務として選定されたかどうかの事実
- ・ 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指摘の有無、指摘があったときは、指摘の件数、その内容及び対応状況（当期の監査手続への影響を含む。）

<記載例に関する補足事項>

- ・ 内部検証の対象業務として選定され、指摘事項がある場合は、監査役等と監査の実施方法の改善に関する協議が可能となるように、どのような内容であったかについて、論点を簡潔明瞭に記載することが有益と考えられる。

## ⑩ 独立性に関する検査

### ア. 監査品質との関連

58. 本AQIは、当該監査業務に関する、独立性に関する規定（公認会計士法及びその関連する規則、日本公認会計士協会の倫理規則、独立性に関する指針等）に基づき策定された監査事務所の方針及び手続に関する独立性の遵守状況を示すものである。

監査人の独立性と監査品質との関連及び留意事項等については、監査事務所レベルの「⑩独立性に関する検査」と同様である。

### イ. 記載例

59. 以下は、本AQIの記載例である。

#### 【独立性の遵守状況の確認】

	前期	当期
独立性に関する確認手続の回答率	%	%

#### 【独立性の遵守状況】

	前期	当期
認識された違反件数		

#### 【監査報酬及び非監査報酬の金額】

	前期		当期	
	監査報酬	非監査報酬	監査報酬	非監査報酬
親会社				
重要な構成単位 S1				
S2				
計				

<記載例に関する補足事項>

- ・ 監査チームで監査期間中に実施した独立性の確認手続の状況と、当該被監査会社に関して独立性の規定への違反が認識されたか否かを記載することを想定している。

- ・ 被監査会社について、独立性の規定への違反が認識された場合、違反の内容と講じた対応策等を独立性に関する指針に従って記述することを想定している。
- ・ 監査人の独立性に及ぼす影響を評価できるように、監査事務所（同一のネットワーク・ファームを含む。）が被監査会社に提供した監査及び監査以外の業務に関する報酬金額等を報告することを想定している（監基報260第15項及びA20からA22項参照）。

## ⑬ 内部統制の不備等の報告

### ア. 監査品質との関連

60. 本AQIは、監査の結果、監査人が識別した内部統制の重要な不備（監査役等の注意を促すに値するほど重要と判断した内部統制の不備又は不備の組合せ）や監査人のその他の気づき事項を被監査会社の経営者又は監査役等に報告した件数である。

財務諸表の重要な虚偽表示が顕在化していない段階で監査人が内部統制の重要な不備やその他の気づき事項を指摘できるかどうかは、監査人の職業的専門家としての能力及び経験に依存する面があり、監査品質と一定の相関関係があることが想定される。加えて、監査人の職業的専門家としての指摘は、会計上又は監査上の問題が大きくなる前に被監査会社における対応や監査上の対応を早期に図ることが可能となるため、そのような指摘に対する経営者や監査役等の期待は高く、監査品質の一つの側面を表していると考えられる。

ただし、内部統制の不備等の件数は、被監査会社の内部統制の状況にも依存しており、多数の事業拠点を有する会社や、M&Aなどにより事業拠点数や事業内容が変動している場合は報告件数が多くなる傾向があり、報告件数の多寡が直接、監査品質の高低を表すわけではない。しかしながら、内部統制の不備の指摘事項の件数の減少傾向が観察される場合、経営者及び監査役等と監査人との間の協議の結果、会社の財務報告や監査に対する理解・姿勢の改善を表していることがあり、監査品質に影響を及ぼす被監査会社側の要因の変化に関する認識を本指標により共有することができる。

なお、内部統制の不備やその他の気づき事項の報告に関し、AQIとして件数を例示しているが、それ以外の定量情報（例えば、監査人の指摘事項に関する経営者又は監査役等との年間協議時間又は回数等）を利用することも考えられる。又は、経営者又は監査役等からの監査人からの指摘に関するフィードバック（定量的な評価）を得ている場合は、その結果を用いることも考えられる。いずれの場合も、指摘事項の内容を経営者や監査役等と協議することが重要であるのは言うまでもない。

報告対象となる範囲に関しては、会社法などの法令、日本公認会計士協会の定める倫理規則や監査基準委員会報告書等で報告が要求されている事項を踏まえつつも、どのような内容や重要度のある事項を気づき事項とするのかは個々の状況により様々であるため、監査計画の段階で事前に協議し、明確にしておくことが望ましい。

### イ. 記載例

61. 以下は、本AQIの記載例である。

【財務報告に係る内部統制の重要な不備又はその他の気づき事項の報告件数（又は、年間協議時間数若しくは協議の回数）】

	前期		当期	
	内部統制の 重要な不備	その他の 気づき事項	内部統制の 重要な不備	その他の 気づき事項
親会社				
重要な構成単位 S1				
計				

<記載例に関する補足事項>

- ・ 内部統制の重要な不備は、監査基準委員会報告書265に基づき監査役等に報告することを想定している。
- ・ 件数等の報告とともに、その内容や背景等を併せて説明することが重要である。

## 付録：監査品質の指標（AQI）に関する各国の取組

本付録では、本研究報告の策定において参考にした、以下の7団体による監査品質の指標（AQI）に関する取組を紹介している。

1. 英国 財務報告評議会（FRC）及びビッグ6
2. オランダ 勅許会計士協会（NBA）
3. 米国 公開会社会計監視委員会（PCAOB）
4. 米国 監査品質センター（CAQ）
5. カナダ 公共会計責任委員会（CPAB）
6. シンガポール 会計企業規制庁（ACRA）
7. 証券監督者国際機構（IOSCO）

## 1. 英国財務報告評議会(FRC)及びビッグ6

### (1) 英国財務報告評議会 (FRC)

FRCは、2008年に「監査品質の枠組み」を公表した。「監査品質の枠組み」では、高品質の監査を達成するための中核であり、高品質の監査が実施されているかの判断材料になるとFRCが考える以下の五つの要因(driver)と、それぞれの要因が有効に機能することを阻害する脅威及びそれへの対処が記載されている。

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>① 監査事務所の風土</li><li>② 監査責任者及びスタッフの技能と個人的特質</li><li>③ 監査プロセスの有効性</li><li>④ 監査報告の信頼性と有用性</li><li>⑤ 監査品質に影響を及ぼすが監査人のコントロール外の要因</li></ul> |
|--|

英国では、2008年法定監査（透明性）規則<sup>19</sup>において、透明性報告書の要記載事項が規定されている。2008年法定監査（透明性）規則では、透明性報告書にAQIを記載することは求められていない。ただし、監査事務所のガバナンス・コード（2016年改訂）において、監査事務所に対し、ガバナンス・システムの業績評価のためKPIを導入し、透明性報告書において、KPIの達成状況を報告すべきことが規定されている（B. 1. 2項）。

### (2) ビッグ6<sup>20</sup>

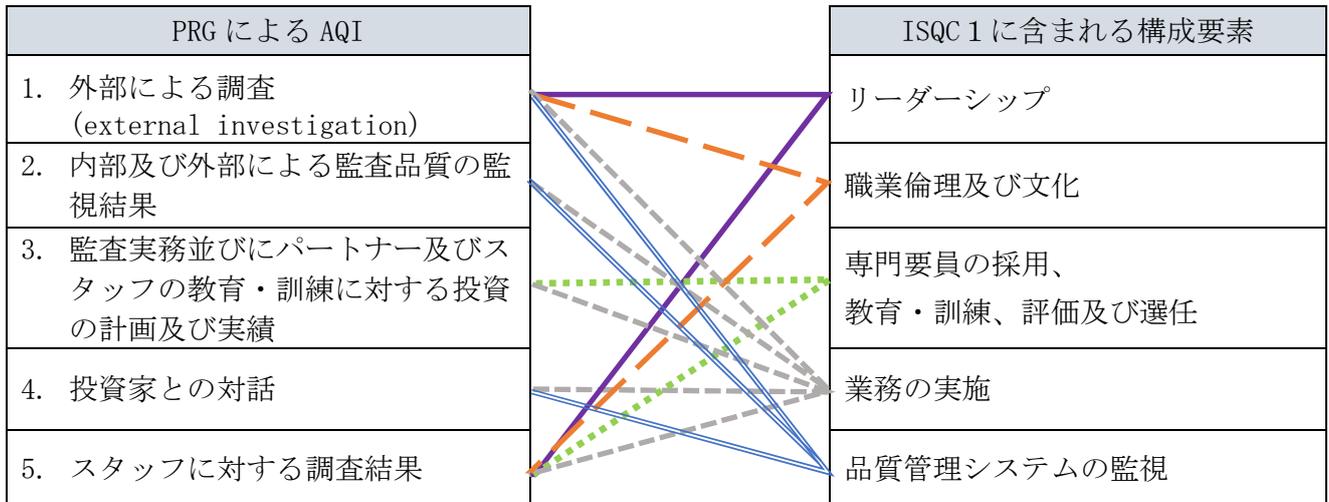
英国におけるビッグ6で構成されるフォーラムであるPolicy and Reputation Group (PRG)は、FRCによる「監査品質の枠組み」の策定を受け、監査品質に寄与し、かつ測定及び開示が可能な五つの要因(factor)を識別した（図表7参照）。当該要因は、規制当局、会社、投資家、会計士協会を含む様々な利害関係者との対話を通じて検討され、国際品質管理基準（ISQC）第1号における品質の枠組みに含まれる様々な事項が対象となるようにデザインされている。

ビッグ6は、透明性報告書において、これらの要因に関する情報を自主的に公表することに合意した。公表は、2014年度の報告書から行われている場合が多い。情報の記載方法は具体的には定められておらず、柔軟性が認められている。これは、事務所の運営は様々なため、国際品質管理基準（ISQC）第1号に記載されている品質に関する様々な領域をカバーしつつ、柔軟性を認めるのが適切であるためである。各事務所は、透明性報告書において、AQIの各カテゴリーについて、定性的な情報を記載した上で、一部の定量的な情報を記載している。

<sup>19</sup> 欧州連合（EU） 2006年法定監査指令における透明性報告の要求を英国で国内法化した法律。2008年4月以降開始する監査事務所の事業年度から適用が開始された。

<sup>20</sup> ビッグ6は、Deloitte LLP、Ernst & Young LLP、KPMG LLP、PriceWaterhouseCoopers LLPのビッグ4ファームに、BDO LLP及びGrant Thornton UK LLPを加えた大規模ファームから構成される。

(図表7) ビッグ6のPRGによるAQIと国際品質管理基準（ISQC）第1号の構成要素との関係



## 2. オランダ勅許会計士協会(NBA)

2014年9月に、オランダ勅許会計士協会(NBA)は、報告書「公共の利益のために-概要と措置」<sup>21</sup>を公表した。報告書では、監査品質と独立性を向上させるための53の措置(measures)が記載され、措置の一つに、監査事務所は、透明性報告書又は年次報告書においてAQIを公表しなければならないことが含まれている。

2016年3月に、NBAは、プラクティス・ノート1135「監査品質要因の開示(Disclosure of Audit Quality Factors)」を公表した<sup>22</sup>。当プラクティス・ノートの適用対象は、社会的影響の高い事業体(Public Interest Entity :PIE)の監査を行うライセンスを有する監査事務所であり、2015年12月15日以降開始事業年度からの適用とされている。当プラクティス・ノートでは、監査事務所は、KPI及び品質について報告することによって、欧州連合(EU)の社会的影響度の高い事業体の法定監査に関する規則<sup>23</sup>において透明性報告書に記載することが求められている品質管理システムの記述の規定を、積極的に遵守することができると説明され、以下のとおり、監査事務所に特有の監査品質要因と一般的な監査品質要因を記載している。

### (1) 監査事務所に特有の監査品質要因の報告

監査事務所は、品質の向上のため、インプット、プロセス及び結果に関する測定可能な目標を設定し、設定した目標に対するパフォーマンスを評価するため、品質要因(品質に関するKPI)を設定することが求められている。品質要因の測定及び評価結果は、品質に対する監査事務所の投資及び業績について理解したいと考える利害関係者に関連する。透明性報告書に以下を記載することにより、利害関係者の理解に役立つ。

- 品質要因がどのように品質向上に寄与するのかの説明
- 品質要因の測定方法
- 品質要因の目標
- 目標の達成及び時間の経過における推移

### (2) 一般的な監査品質要因の報告

NBAは、監査事務所自身がどのような情報をモニタリングしているかにかかわらず、利害関係者にとって重要な、一般的な品質要因として14の要因を示している(図表8参照)。

これら一般的な監査品質要因に基づく管理をまだ行っておらず、関連する情報が存在しない場合、当該監査事務所は、関連する品質目標のモニタリングのためのその他の方法を講じているときは当該方法について、又は当該目標に関してはモニタリングの情報を収集していないときはその旨を、透明性報告書において説明することができるとされている(コンプライ・オア・エクスプレイン方式)。

<sup>21</sup> 「In the Public Interest - Summary and Measures」 ([https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in\\_the\\_public\\_interest\\_summary\\_and\\_measures.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/in_the_public_interest_summary_and_measures.pdf))

<sup>22</sup> 「Disclosure of Audit Quality Factors」 ([https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/nba\\_practice\\_note\\_1135disclosure\\_of\\_audit\\_quality\\_factors.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/nba_practice_note_1135disclosure_of_audit_quality_factors.pdf))

<sup>23</sup> 当規則に、EU加盟国において社会的影響度の高い事業体の監査を行う監査事務所に発行が義務付けられている透明性報告書についての規定が含まれている。

(図表 8) 一般的な監査品質要因

インプット	
1.	監査業務におけるレバレッジ（総監査時間に占めるパートナー及びディレクターの監査時間の割合）
2.	フルタイムに換算した場合の人員一人当たりが監査業務・非監査業務に使ったそれぞれの時間（合計時間、職位別の比較を含む。）
3.	監査に対して行ったテクノロジー及びメソドロジーへの投資（監査事務所が所属するネットワークが行うものを含む。）。投資は、年間監査業務収入に対する割合として算定しなければならない。
4.	職員一人当たりの教育・研修時間（内部及び外部研修を含む。）
5.	職員の離職（職位別、経験別、又はその他の主な能力(talent)別等、従業員の離職について事務所がモニターするために使用している特徴に基づきそれぞれ示す。）
6.	コーチング及び監査品質に関連した従業員満足度調査の結果
プロセス	
7.	監査をサポートする部門（テクニカルサポート、コンプライアンス及び独立性に関する管理部門を含む。）の人員数（フルタイム換算）又は総時間。フルタイム換算の総人員数又は総監査時間に対する割合として算定することも可能である。
8.	会計及び監査の領域に関して行われた専門的な見解の問合せの件数、監査業務数に対する割合
9.	法定監査業務において、審査及び監査報告書発行前に行われるその他の品質レビューが行われた業務の件数及び割合。審査が義務付けられている業務と、それ以外に分けて示す。
10.	品質レビューが行われた業務において、審査及び監査報告書発行前に行われるその他の品質レビューに費やされた時間及び総監査時間に占める割合。当該指標は、審査が義務付けられている業務と、それ以外に分けて示す。
11.	I Tの専門家及び監査業務におけるその他の専門家（監査基準 620（専門家の業務の利用）の対象となる専門家）が使用した時間の割合。PIE の監査とそれ以外の監査に分け、専門家の種類別に示す。
アウトプット	
12.	監査報告書発行後に実施された内部及び外部の品質レビューの件数、発行された監査報告書の全体に対する割合、当該品質レビューの結果
13.	内部的に報告された、独立性規則違反の件数、従業員数に対する割合
14.	被監査企業の財務諸表において、ファンダメンタルなエラー(fundamental error)が訂正された件数、発行された監査報告書の全体に対する割合

### 3. 米国公開会社会計監視委員会(PCAOB)

PCAOBは、2015年7月1日に、「AQIに関するコンセプト・リリース」（以下「コンセプト・リリース」）を公表した（コメント期限：2015年9月）<sup>24</sup>。コンセプト・リリースには、28個のAQIの候補（図表9参照）が記載され、その内容や利用方法についての72の具体的な質問事項とともに、パブリック・コメントが募集された。コンセプト・リリースの付録では、AQIの候補の定義と計算方法が説明されている。また、コンセプト・リリースでは、PCAOBがAQIの候補を選定する際に用いた原則とその限界について、以下のとおり説明されている。

#### (1) AQI の候補の選定

28個の候補は、以下の三つの原則に基づき選定された。

- AQI は、ほとんどの状況において主観的な判断のみであった事項に対して、算定アプローチに整合性をもたらし、客観性を与えることができるよう、可能な限り、定量的なものであるべきである。
- AQI は、利用者が、批判的な質問を行うことを可能にするデータを提供するものであるべきである。
- AQI は、監査品質の「バランスのとれたポートフォリオ(balanced portfolio)」として利用され、一体として機能するものであるべきである。

#### (2) AQI の限界

AQI は、監査品質の評価を行う際の一つのツールにすぎない。よって、認識すべき以下の固有の限界がある。

- AQI は、監査品質自体を測定するアルゴリズムやベンチマークではなく、また、監査人に対する懲戒処分や訴訟においてセーフ・ハーバーとして機能するものでもない。したがって、監査品質又は監査人が責務を果たしたかどうかを決定するための直接的な算式ではない。AQI のデータの分析には、常にその背景を説明する情報が必要となる。
- 監査品質の評価において、AQI が有する意味は、それぞれの状況により異なる。数値が異なる背景には合理的な説明が存在することがあり、また、その他の様々な要因（例えば、規制環境や会計基準）が監査業務に影響を及ぼすことがある。
- 定量的な指標は、定性的な分析を排除するものではなく、むしろ定性的な分析が必要なことがほとんどである。
- 監査品質を促進する要因の全てを、直接容易に測定できるわけではない。例えば、監査人の重要な特性である、職業的懐疑心や正当な注意を直接測定することはできない。
- AQI は監査品質そのもののベンチマークではないため、監査業務の間でAQI が比較できたとしても、それらの監査品質が比較可能であるとは限らない。AQI を監査業務又は監査事務所の間で比較するためには、監査業務を比較可能とする要因は何か、また、監査

<sup>24</sup> 「Concept Release on Audit Quality Indicators」  
([https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf))

事務所又は監査業務の間の相違で重要なものは何かを理解する必要がある。

PCAOBは、2015年11月12日及び13日に開催した常設諮問グループ(Standing Advisory Group)会議(以下「SAG会議」という。)において、SAG会議開催時まで受領したコメントレター(全47通)の分析結果に基づいて、コンセプト・リリースに関する議論が行われた。図表9は、SAG会議の資料<sup>25</sup>に記載されている、28個のAQIの候補に対する回答の集計である。PCAOBは、様々なコメントやSAG会議での議論を踏まえ、現時点では、AQIに関して、監査事務所、監査委員会、他の監査規制当局及び学術研究によるAQIの利用を奨励しモニタリングしている状況にある。

また、2017年5月4日、PCAOBメンバーのJeanette M. Franzel氏は、第16回年次財務報告カンファレンスで行ったスピーチ<sup>26</sup>で、PCAOBのAQIプロジェクトに触れ、以下の点に言及している。

- PCAOB スタッフは、監査品質の向上を促進するため、検査プログラムにAQIに関する情報を積極的に取り入れている。大規模事務所の検査プロセスにおいて、検査チームは、詳細な様々な指標の分析を行っている。また、根本原因分析チームは、高品質の監査を不備のある監査や他の監査実務から区別する要因を識別するための作業を行っている。PCAOBは、AQIが様々な方法で監査事務所により使用されていることを観察している。一部の監査事務所は、監査実務を通じた監査品質及び個々の監査業務における監査品質の管理のため、様々な形で、AQIを積極的に使用している。さらに、一部の大規模事務所は、年次透明性報告書において、監査事務所レベルの指標を公表している。
- PCAOBは、監査委員会と監査事務所の間でも、監査品質にフォーカスするためにAQIが活発に使用されるようになっていくことを観察している。
- PCAOBは、本年度の後半に、監査事務所の品質管理システムにおいてAQIを使用することによる便益の可能性に関する議論を含めた、改善及び根本原因分析プログラムからの観察に関する報告書を公表することを検討している。
- AQIの領域に関するPCAOBスタッフの作業は、PCAOBが現在行っているプロジェクトである、監査事務所の品質管理基準に関するリサーチ・アジェンダにも役立っている。このプロジェクトでは、監査事務所に対し、リスクや不備のより積極的な識別、対処及びそれによる監査品質の向上に向けた品質管理システムの向上を促すため、PCAOBの品質管理基準を変更することが必要かどうかを検討している。検討内容には、AQIを含めた、監査事務所が関連する問題を識別し解消するためにモニターすべき情報の識別が含まれるかもしれない。

---

<sup>25</sup> 「Audit Quality Indicators - Update and Discussion」 (<https://pcaobus.org/News/Events/Documents/11-12-2015-SAG-Meeting/SAG-AQI-Memo.pdf>)

<sup>26</sup> 「Innovative & Robust Audit Profession to Serve Investors and the Public Interest」 (<https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/Franzel-speech-Fin-Reporting-Conference-5-4-17.aspx>)

(図表9)AQI 及びそれに対するコメントの分析

AQI		支持 する	支持 しない	一部 支持
監 査 人	<b>(人的リソースの) 利用可能性 (availability)</b>			
	(1) スタッフの比率	8	3	6
	(2) パートナーの作業負担	9	3	6
	(3) マネジャー及びスタッフの作業負担	8	3	6
	(4) 専門的な会計及び監査のリソース	7	4	6
	(5) 専門的な技能及び知識を有する者	6	2	4
	<b>能力 (competence)</b>			
	(6) 監査専門要員の経験	7	1	6
	(7) 監査専門要員の業種における経験	6	4	5
	(8) 監査専門要員の交代・離職	4	6	3
	(9) サービス・センターで行われる監査作業の量	4	5	1
	(10) 監査専門要員一人当たりの研修時間	7	2	6
<b>フォーカス</b>				
(11) 監査時間とリスク領域	3	5	3	
(12) 監査の各段階における監査時間の配分	2	5	7	
監 査 プ ロ セ ス	<b>経営者の気風とリーダーシップ</b>			
	(13) 監査専門要員に対する独立的な調査の結果	4	6	6
	<b>動機</b>			
	(14) 品質の評価と (監査専門要員の) 報酬・給与	3	6	2
	(15) 監査報酬、監査時間、被監査会社のリスク	3	6	4
	<b>独立性</b>			
	(16) 独立性に関する要求事項の遵守	2	5	4
	<b>インフラストラクチャー</b>			
	(17) 監査品質を支えるインフラストラクチャーに対する投資	2	7	5
	<b>監視及び改善</b>			
(18) 監査事務所による内部の品質管理レビューの結果	8	2	4	
(19) PCAOB による検査の結果	9	2	2	
(20) 専門的能力のテスト	1	4	2	
監 査 結 果	<b>財務諸表</b>			
	(21) 虚偽表示による財務諸表の修正再表示の頻度と影響	3	8	3
	(22) 不正及びその他の財務報告の不祥事(misconduct)	2	9	2
	(23) 財務諸表の品質の測定指標を利用した監査品質の測定		8	1
	<b>内部統制</b>			
	(24) 内部統制の不備の適時な報告	4	5	2
	<b>継続企業</b>			
	(25) 継続企業の前提に関する問題の適時な報告	1	8	2
	<b>監査人と監査委員会間のコミュニケーション</b>			
	(26) 監査委員会メンバーに対する独立的な調査の結果	1	7	4
<b>執行及び訴訟</b>				
(27) PCAOB 及び米国証券取引委員会 (SEC) による執行活動 (処分等) の傾向	3	7	3	
(28) 民事訴訟の傾向	1	8	4	

(注) : 28 個の指標のうち、(7)は監査業務レベルのみ、(13)、(14)、(26)は監査事務所レベルのみ、それ以外は、監査業務レベル及び監査事務所レベルの双方での測定が想定されている。

## 4. 米国監査品質センター(CAQ)

### (1) AQI に対する CAQ のアプローチ

米国監査品質センター(CAQ)は、2014年4月に、「AQIに対するCAQのアプローチ」を公表した<sup>27</sup>。当該文書には、投資家、監査委員会等の利害関係者に対するアウトリーチの結果を踏まえてCAQが策定したAQIのコミュニケーションに対するアプローチと、AQIの候補(図表10参照)が記載されている。CAQのアプローチは、監査業務レベルのAQIの監査委員会とのコミュニケーションにフォーカスしたものになっているが、一部、監査業務に関する監査委員会の理解に役立つ監査事務所レベルの指標も含まれている。

AQIのコミュニケーションは、既に行われている監査委員会に対するコミュニケーション(監査基準に基づくコミュニケーション及び透明性報告書を含む。)を補完するものと想定されている。また、CAQは、コミュニケーションの内容や様式は、監査委員会の情報及び報告ニーズに基づくべきと考えており、よって、AQIのコミュニケーションは、画一的に行われるべきではなく、柔軟性が認められるべきという考え方が示されている。

### (2) パイロット・テストの実施及びラウンドテーブルの開催

2014年、CAQは、監査チーム及び監査委員会からフィードバックを得るため、AQIの候補についてパイロット・テストを実施した。パイロット・テストには、10監査事務所(30監査業務)が参加した。また、4回のラウンドテーブルを開催し監査委員会メンバー等とAQIに関する議論を行い、2016年1月に、パイロット・テストとラウンドテーブルの結果について記載した報告書「AQI：これまでの道のりと今後の道(Audit Quality Indicators: Journey and Path Ahead)」<sup>28</sup>を公表している。報告書では、ラウンドテーブルの参加者の主な意見や発見事項として、以下が説明されている。

- 監査委員会による、監査の定性的な側面の評価に役立つ情報が求められている。
- AQIは、監査委員会が外部監査の品質を監視するために役立つが、外部監査は、財務報告の品質の一つの側面にすぎない。
- 監査委員会が、情報ニーズに合わせてAQIを選択することができる、柔軟性のあるアプローチが支持される。
- 参加者からは、AQIの概念には概して支持があり、AQIは、監査委員会による外部監査人の監視責任に役立つ可能性があるとの認識があったが、一部の参加者からは、監査品質を判断するための必要なツールは既に存在しているとの意見もあった。
- AQI情報のみで定性的な説明がない場合、特定の監査業務及び監査事務所の要因を適切に伝達することができない。
- AQIを識別・評価するプロセスは、監査委員会主導で、かつ繰り返し行われる必要がある。また、監査委員会の情報ニーズの変化に合わせるため、継続的な評価・調整が必要

<sup>27</sup> 「The CAQ Approach to Audit Quality Indicators」(<http://www.theqaq.org/caq-approach-audit-quality-indicators>)

<sup>28</sup> 「Audit Quality Indicators: Journey and Path Ahead」(<http://www.theqaq.org/audit-quality-indicators-journey-and-path-ahead>)

になる。

- 監査業務レベルのAQIの公表は、予期せぬ影響を招く可能性があるため任意とするべきである。

(図表 10) CAQがパイロット・テストの対象としたAQIの候補

項目		内容
1. 事務所のリーダーシップ及び経営者の姿勢		監査事務所のリーダーシップが、経営者の姿勢を通じて、どのように監査品質を強調し、監査事務所の品質管理システムに対する責任を有しているかについての概要
2. 監査チームの知識、経験、及び作業負荷	A. 主要な監査チームメンバー等（例えば、パートナー、マネジャー及び審査担当者）の知識及び経験	当該監査業務における年次
		当該監査業務に関連する業種における経験年数
		監査事務所における年次
		現在の職能レベルにおける年次
	B. 監査事務所における研修の要求事項	監査事務所の研修の要求事項に関する説明
		監査チームが監査事務所の研修の要求事項又はその他の基準を遵守していない場合、その旨及び是正措置に関するコミュニケーション
	C. 監査時間と関連するタイミングのトレンド	パートナー、マネジャー、スタッフを含む、様々な職能レベル別の監査時間（例えば、当期の計画時間と前期の実績時間の割合）
		監査時間の変化（当期の計画時間と前期の実績時間を比較する。）
		監査の各段階別の監査時間（特に、計画、実施、完了段階）
	D. 特別な検討を必要とするリスクの領域へのリソースの配分	特別な検討を必要とするリスクの領域に対するリソースの配分（予定及び実績）
	E. 特別な検討を必要とするリスクの領域への専門家及び本部の人員の関与	専門家又は本部の人員によって発生すると予想される監査時間（前期の監査との比較を含む。）
		発生が想定される問題の内容及び利用する専門家の種類に関する説明（前期と比較する。）
F. 主要な監査チームメンバーの作業負荷	主要な監査チームメンバーのそれぞれの平均作業時間（当期の監査計画上の時間及び前期の監査における実働時間）。可能であれば、クライアントに関連した活動とそれ以外を区別する。	

項 目		内 容
		<p>職能レベルごとの、標準作業時間（監査事務所が決定する。）、又は1週間当たり40時間で算定した年間時間（2,080時間）に対する作業負荷に関する情報</p> <p>職能レベルごとの、標準作業時間（1週間当たり40時間又は監査事務所が決定した水準）を超える作業負荷の水準、及び過年度の作業負荷と比較した、当年度の作業負荷の予測（年間合計時間又は監査手続及び監査報告書の署名の完了における重要な期間の超過にフォーカスする。）。</p>
3. モニタリング	A. 事務所内の品質管理レビューによる発見事項	監査事務所内の品質管理レビュープログラムによって発見された事項に関する全体的な説明
		監査業務が監査事務所内部における検証の対象となっている場合、追加の監査手続が必要となった指摘事項及び当年度の監査計画への影響についての説明
	B. PCAOB の検査による指摘事項	PCAOB の検査対象となっている場合、指摘事項及び当該指摘事項が当期の監査に及ぼす影響についての説明
		<p>監査事務所全体に対する PCAOB の検査結果のトレンド。これには以下を含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 検査対象となった業務の数</li> <li>- 検査結果報告書のパート I のコメントが付いた業務の数</li> <li>- 検査結果報告書のパート I のコメントが付された業務の割合</li> <li>- 検査結果報告書のパート I のコメントに共通する問題</li> </ul> <p>不備の原因を理解するための監査事務所の取組及び実施された改善計画の内容（監査事務所の品質管理システムの変更を含む。）の説明</p>
4. 監査報告	A. 修正再表示及び監査報告書の取消 (withdrawn)	<p>以下に関する監査事務所レベルでのトレンド</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 財務諸表の修正再表示による監査報告書の再発行</li> <li>- 財務報告に係る内部統制に対して以前発行した監査報告書の取消</li> </ul>
		修正再表示及び財務報告に係る内部統制に対する監査報告書の取消に関する共通のテーマ及び論点

## 5. カナダ公共会計責任委員会 (CPAB)

カナダ公共会計責任委員会 (CPAB) は、2016年及び2017年に、AQIの利用に関するフィードバックを受け国内及び国際的な議論に役立てるため、パイロット・プロジェクトを行った。パイロット・プロジェクトには、2016年には6社、2017年には18社の監査委員会と経営者及びその監査人が参加している。パイロット・プロジェクトは、実験的な性質のものであり、監査委員会によるAQIの利用のアプローチにおける革新を促すことを目的としたものである。

パイロット・プロジェクトの参加者である監査委員会は、監査事務所及び経営者と連携して、以下を決定することを求められた。

- 関心のある AQI の数と内容
- AQI を監査委員会の通常のプロセスに組み込む方法
- 報告の方法と頻度

CPAB は、2018年6月に、パイロット・プロジェクトの結果を取りまとめた「監査品質の指標：最終報告書」(以下「最終報告書」という。) <sup>29</sup>を公表した。また、CPAB、カナダ勅許職業会計士協会 (CPA Canada) 及び取締役協会 (Institute of Corporate Directors) の共同により策定された「監査品質の指標に関する監査委員会向けのガイド」 <sup>30</sup>が公表されている。加えて、CPAB は、AQI の利用者を支援し情報共有を行うため、AQI ネットワークを立ち上げている <sup>31</sup>。最終報告書において、CPAB は、AQI が監査品質に良い効果を与える大きな可能性があると考えていると記載している。以下は、最終報告書に記載された主な事項である。

### (1) 便益と課題 (benefits and challenges)

参加者は、AQIの利用による便益と課題として以下を挙げた。

#### (便益)

- 経営者、監査委員会及び外部監査人の間で、監査品質に関するそれぞれの役割及び責任、並びにそれぞれの役割及び責任に対する期待についての理解が高まる。
- 監査委員会と監査人の間で、監査における最も重要な事項に焦点を絞った協議が行われる結果、より効率的かつ効果的な連携が行われる。
- 監査委員会のメンバーによる、監査プロセス及び監査品質に対する知識や連携が改善する。
- 監査実施時における連携を含め、監査のプロジェクトマネジメントが改善する。
- 監査人の評価のために役立つ情報が提供される。

上記によって、以下を通じた監査品質の向上の効果が生じる。

- 各利害関係者の期待に関する理解が高まる結果、監査実施時の連携が向上する。
- 監査委員会は、より情報を得て連携を高める結果、外部監査プロセスに対する監視が向上

<sup>29</sup> 「Audit Quality Indicators Final Report」 (<http://www.cpac-ccrc.ca/Documents/Topics/Audit%20Quality%20Indicators/AQI%20Final%20Report%20EN.pdf>)

<sup>30</sup> 「Audit Committee Guide to Audit Quality Indicators」 (<https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/enhancing-audit-quality/publications/guide-to-audit-quality-indicators>)

<sup>31</sup> <http://www.cpac-ccrc.ca/en/topics/aqi/Pages/aqi.aspx>

する。

(課題)

- 関連する AQI 指標の決定
- AQI の評価(評価基準の開発及び AQI 数値の相違の原因の理解を含む。)
- AQI の報告のための、監査事務所のシステム及びプロセスの変更の必要性

AQI を利用する際、監査品質は AQI のみによって管理又は評価されるものでないことを認識することが重要である。AQI の選択、評価及び解釈を含めた、AQI を効果的に利用するためのスキルは、監査委員会、経営者及び監査事務所によって、時間をかけて構築されていく

## (2) AQI の利用の実施：プロセス

AQI を効果的に利用するための鍵は、経営者、監査委員会及び監査人の連携のプロセスである。

### ① マルチステークホルダーによる議論

AQI の利用は、経営者、監査事務所及び監査委員会委員長の対話から始まる。対話の主な目的は、AQI の利用目的、AQI の選択及び報告及び評価方法の決定である。但し、多くの参加者から、最も価値があるのは、AQI に関する議論を通じて、それぞれが、監査品質をどう定義し何を期待しているのか、また、それぞれの目的を達成するために必要な連携をどう行っていくか理解できることにあるという意見があった。

### ② 目的の決定

参加者によって目的は様々であり、選択した目的が、AQI の選択に大きく影響していた。また、参加者からは、AQI は、選択した目的を満たすために監査委員会が利用できる唯一の情報ではなく、その他の情報と併せて検討されるとの意見があった。参加者によって識別された目的には以下が含まれる。

- プロジェクトマネジメント及び主な監査上のリスクを含めた、監査の一般的な監視
- 監査品質及びクライアント・サービスの観点からの、外部監査人の評価
- 監査人により提供される付加価値のモニタリングと管理

### ③ 選択されたAQI

参加者が選択したAQIの平均数は8個だった。参加者は、熟考の上、絞り込んだAQIを選択する必要がある、AQIの数は少ない方(10個以下)が理想的であることを強調した。2年間パイロット・プロジェクトに参加した参加者からは、初年度における利用後、選択したAQIのコストベネフィットをより適切に評価することができ、また、同様の指標を統合することでAQIの数を減らすことができる場合もあったと述べた。

参加者には、AQIの選択の際、以下を含めた様々な要因を考慮することが奨励された。

- 事業の固有の性質
- 重要な監査上のリスクの領域
- より透明性又は情報を望む監査上の領域

- 外部監査人の評価の際に監査委員会にとって最も有益な要因
- CPAB が公表した直近の検査結果報告書を含む、外部監査検査報告書で指摘されているテーマ
- 外部監査人又は経営者が既に内部管理目的で追跡又は検討している AQI
- 外部監査人又は経営者が当該情報を提供でき、関連する情報に照らして有益なディスカッションができるかどうか。

また、参加者からは、上記に加えて、以下の追加的な要因を検討したとの意見があった。

- 監査事務所が、パートナーの報酬決定プロセスにおいて追跡している AQI
- その他の報告（例えば、契約上要求されるもの又はその他の目的で要請されるもの）により、監査事務所から既に提供されている情報
- 同年度に使用している場合、監査人の年次評価ツール又は包括的評価ツール<sup>32</sup>から得られたアウトプット

参加者が選択した AQI は様々であった。これは、主に、参加者が選択した利用目的が影響していたが、参加者の革新的な考え方による部分もあった。以下の図表 11 は、参加者が選択した AQI の例を示している。

(図表 11) 参加者が選択した AQI の例

種類	指標	定義の例
監査チームに関する指標	監査チームの経験	事前に合意された監査チームのスキル（業種、特別な領域、被監査会社に対する知識）の提供  監査チームの主要メンバーの監査経験年数
	研修及び職業的専門家としての向上	監査チームの主要メンバーが出席した職業的専門研修の内容及び時間
	監査チームメンバーの変更の度合い (turnover)	監査チームの主要メンバーの変更の割合及び程度
	パートナー/マネジャーの関与	上級監査チームメンバーの監査時間が監査チーム全体の監査時間に占める割合
	パートナーの作業負荷	主要な監査パートナーが責任を有する作業量及び対処した問題の数に関する情報
監査の遂行に関する指標	リスク別の監査時間	重要なリスクの領域に対して監査チームが要した時間
	監査遂行のタイミング	監査の各段階における監査時間
	監査の進捗状況の達成度	事前に合意された作業スケジュールの達成度合い

<sup>32</sup> カナダ勅許職業会計士協会 (CPA Canada) と CPAB は、「監査品質の強化のためのイニシアチブ」を実施し、2013年5月に提言を公表している。提言には、監査品質の強化のため監査委員会と監査事務所が講じるべき措置が含まれており、措置の一つとして、監査委員会が、監査事務所の年次評価及び最低5年に一回の包括レビューを実施することが含まれていた。当該提言を受けて、CPA Canada は、2014年1月に、「外部監査人の年次評価：監査委員会向けのツール」及び「外部監査人の定期的包括レビュー：監査委員会向けのツール」を公表している。

種類	指標	定義の例
	合い	
	監査におけるテクノロジー	監査におけるテクノロジーの利用(利用領域、ツールの種類、時間等)
	専門家の関与	専門的な技能及び知識を有する者の利用状況(領域及び時間)
	サービス・デリバリー・センター	サービス・センターにより実施された監査作業の量
経営者に関する指標	経営者による提出期限の達成度合い	経営者から監査人への提出物に関して合意された提出期限の達成度合い
	内部統制の不備の解消	経営者による内部統制の不備の解消の適時性
	内部統制への依拠	計画内及び計画外の内部統制への依拠の度合い
監査事務所レベルに関する指標	検査の結果	当該監査業務又は事務所に対する品質レビューの結果(内部及び外部)
	独立性	当該監査業務又は事務所に対する独立性に関する指摘事項
	レピュテーション	報道に基づく監査事務所のレピュテーション
	トップの姿勢	監査事務所の人員に対する調査結果に基づくトップの姿勢
クライアント・サービスに関する指標	監査委員会とのコミュニケーション	当該監査業務に関連する事項又はより一般的な重要な事項(規制及び会計基準の変更)に関する、監査人と監査委員会の間及び監査人と経営者の間の効果的で適時なコミュニケーション
	洞察の共有	監査人が入手し、経営者及び監査委員会に共有された洞察(insights)の数及び質

#### ④ AQIの評価

監査委員会がAQIを評価するためには、定性的な情報が提供されることが不可欠である。通常、AQIに正解(right answer)はない。AQIの利用の主な便益は、AQIの測定結果を生じさせた背景に関する議論が可能になることにある。例えば、パートナーの関与時間が増加したことは、経験豊富な監査人の関与の増加による監査品質の向上を意味している場合もあれば、スタッフの能力不足により、パートナーが多大な作業を実施する必要が生じたことによる監査品質の低下を意味している場合もある。定性的な情報は、測定結果が監査品質の良い指標と悪い指標のいずれを示しているのか、また、特定の領域に追加の注意を払うべきなのかを監査委員会が判断するための重要な背景的事実を提供する。

### (3) プロジェクトから学んだこと

#### ① 個々のAQIの有用性に対する意見の多様性

AQIに必ず選択すべき指標(silver bullet)はない。監査委員会のそれぞれのニーズや状況によって、有用なAQIは様々となる。以下は、参加者の75%超が選択し、監査委員会、経営者及び監査事務所から一貫して有用との意見があった指標である。

- 監査遂行のタイミング
- 専門家の利用
- パートナー／マネジャーの関与
- 監査チームの経験
- 経営者による提出期限の達成度合い
- 重要なリスクの領域に対して監査チームが要した時間

上記以外の指標に対する意見は、有益でないという意見から非常に有益という意見まで様々だった。これは、参加者の見解や、ニーズ及び目的が様々であることを示している。

#### ② 監査品質に対する監査チーム構成の重要性

監査チームの構成が、監査品質の基盤であるとの認識が高かった。上記に記載した参加者の75%超が選択した指標の半数は、監査チームに関する指標である。

#### ③ 経営者に関するAQIに対する支持

パイロット・プロジェクトの初年度（2016年度）において、一部の参加者は、監査品質に対する経営者の役割を測定するAQIを利用した。当該指標は、高品質の監査の達成に対する経営者の貢献を示す幅広い視点を監査委員会に提供する。

初年度に利用した監査委員会の見解を受け、2017年のパイロット・プロジェクトでは、大部分の参加者が、監査品質に対する経営者の役割を測定するAQIを選択した。最も多かった指標は、プロジェクトマネジメントに関する指標（例えば、経営者による提出期限の達成度合い）であるが、革新も見られた。例えば、経営者が構築する内部統制の質や、経営者による内部統制の不備の解消の適時性を測定する指標が利用されていた。

#### ④ 革新が鍵となる

参加者は、AQIの利用がコンプライアンスの罠(compliance trap)に陥らないようにするためには、毎年、見直しを行うことが必要だと述べた。一部の参加者は、監査事務所、事業環境、監査上のリスク、又は監査委員会のニーズの変化を反映してAQIを変更した。また、将来のトレンド分析の基礎とするため、前年度のAQIを継続して利用した参加者もいた。

いずれの場合も、ほぼすべての参加者が、パイロット・プロジェクトの2年目においても、AQIは引き続き有益だったと回答した。

## 6. シンガポール会計企業規制庁(ACRA)

2015年10月に、シンガポール会計企業規制庁(ACRA)は、AQIの開示のフレームワーク(ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework)を公表した<sup>33</sup>。フレームワークは、2016年1月1日以降、シンガポールの上場企業の監査委員会により任意で利用されることが想定されている。主な内容は以下のとおりである。

### (1) AQI を監査委員会に提供するタイミング

フレームワークでは、監査事務所に対し、監査委員会に非公開でAQIデータを以下のタイミングで提供することが奨励されている。

- 毎年の監査完了後（監査委員会が現任監査人を翌期の監査人に再任するかどうか検討する際）
- 監査委員会が監査人の交代を検討する際

### (2) AQI の項目

図表12が、AQIの開示のフレームワークに記載されたAQIの項目である。

### (3) ガイダンス文書

ACRAは、上記のフレームワークの補完として、以下二つのガイダンス文書を公表している。

- ACRAによるAQIの開示のフレームワークに関する監査事務所向けのガイダンス<sup>34</sup>  
監査事務所が比較可能な形でAQIを提供できるようにするため、八つのAQIのそれぞれの定義や計算方法が記載されている。
- ACRAによるAQIの開示のフレームワークに関する監査委員会向けのガイダンス<sup>35</sup>  
監査委員会に対する、AQIの意味の理解と解釈を支援するためのガイダンスであり、八つのAQIのそれぞれについて以下が記載されている。
  - 定義
  - 標準表示様式
  - 関連性（AQIがそれぞれ監査品質にどう関連するかを説明）

### (4) AQI 情報のモニタリング

ACRAは、検査プログラム(Practice Monitoring Programme)を通じて、監査事務所が作成するAQIデータがガイダンスに従っているかどうかチェックしている。また、ACRAの年次検査結果報告書において、一部のAQIデータ（離職率、スタッフの監督、監査時間）について、ACRAが考える想定値(expected targets)と、実際のトレンド（監査事務所平均）を掲載している。

---

<sup>33</sup> 「Deepening the Audit Quality Conversation」  
([https://www.acra.gov.sg/publications/guides/audit\\_quality\\_indicators\\_disclosure\\_framework/](https://www.acra.gov.sg/publications/guides/audit_quality_indicators_disclosure_framework/))

<sup>34</sup> 「Guidance to Audit Firms on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework」  
([https://www.acra.gov.sg/publications/guides/audit\\_quality\\_indicators\\_disclosure\\_framework/](https://www.acra.gov.sg/publications/guides/audit_quality_indicators_disclosure_framework/))

<sup>35</sup> 「Guidance to Audit Committees on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework」  
([https://www.acra.gov.sg/publications/guides/audit\\_quality\\_indicators\\_disclosure\\_framework/](https://www.acra.gov.sg/publications/guides/audit_quality_indicators_disclosure_framework/))

(図表 12) ACRA の監査品質のフレームワークに記載されている AQI

監査業務レベル or 監査事務所レベル	AQI	AQI の内容
監査業務レベルのみ	1. 監査時間	上級監査チームメンバー(審査担当者含む。)が費やす時間
	2. 経験	監査経験年数、特定の業種の監査の経験年数
監査事務所レベルのみ	3. 品質管理	品質管理部門の人員数
	4. スタッフの監督	パートナ・マネジャー一人当たりのスタッフの数
	5. 離職率	退職の割合
両方	6. 教育・訓練	平均研修時間、特定の業種に関する研修時間 (監査業務レベルのみ)
	7. 検査	外部・内部検査の結果
	8. 独立性	独立性の要求事項の遵守状況 (事務所が実施する独立性遵守に関するモニタリングの実施状況とその結果)

## 7. 証券監督者国際機構(IOSCO)

2015年11月に、証券監督者国際機構(IOSCO)は、最終報告書「公開会社の監査を実施する監査事務所の透明性」を公表した<sup>36</sup>。報告書には、監査事務所の透明性報告に関するステートメントと指針が含まれている。主な内容は以下のとおりである。

### (1) 公開会社の監査を行う事務所の透明性に関するステートメント

IOSCOは、監査事務所の透明性報告書に以下に関する情報が含まれている場合、当該透明性報告書を高品質と判断することができると思う。

- ① 監査事務所の法的構造及びガバナンス構造
- ② 監査事務所による監査品質の向上のための措置
- ③ 監査品質に関する監査事務所内部の指標
- ④ 監査事務所外部の機関の作業により作成される、監査品質に関する監査事務所の指標

### (2) 監査事務所の透明性に関する指針

指針は、上記のステートメントに付随するものであり、グッド・プラクティスを奨励し高品質の透明性報告書に資する枠組みとして機能することが想定されている。指針では、ステートメントに記載された項目に沿って、記載する情報の内容が説明されている。AQIに関連する②から④については、以下の項目が含まれている。

(図表 13) 透明性報告書に記載する情報の内容

監査事務所による監査品質の向上のための措置に関する情報
1. 監査事務所が、監査基準の遵守をどのように確保し、また、評価及びモニタリングを行っているかの説明
2. 監査事務所が、職業的懐疑心を醸成する文化及び監査品質の向上に向けたトップの姿勢を促進するために実施している取組に関する洞察(insight)
3. 監査事務所の、監査チームにパートナー及びスタッフを指名する方法に関する説明。例えば、以下を考慮して監査チームの組成を行う。 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 作業負担</li> <li>• 専門知識、経験年数（特定の業種の監査経験を含む。）</li> </ul>
4. 監査事務所の、重要なリスクを識別、測定及び軽減するためのリスク管理プロセスに関する説明
5. 監査事務所が、パートナーに監査品質に対する責任を負わせる方法に関する説明（監査品質に関するパフォーマンスの評価方法と報酬に反映される程度を含む。）
監査品質に関する監査事務所内部の指標に関する情報

<sup>36</sup> 「Transparency of Firms that Audit Public Companies: Final Report」  
<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf>

<p>1. 例えば以下の領域における規制及びその他の要求事項の履行に関する監査事務所の内部のモニタリング結果から判明した重要な改善を要する領域、及び関連する改善措置に関する洞察（例えば、説明的な記述を行う。）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 継続的専門研修</li> <li>• 契約の新規の締結及び更新</li> <li>• 監査事務所及び所属する個人の独立性</li> <li>• 品質管理システム</li> </ul>
<p>2. 監査事務所の監査サービスの水準を支えるための、人員やリソースの入手可能性に関する情報を提供する統計的な指標を含む、インプット指標。例えば、以下の数値指標が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 監査クライアント及び非監査クライアントに対する、非監査業務による売上の割合</li> <li>• パートナー及びスタッフの経験年数</li> </ul>
<p>3. アウトプットの指標及び当該指標を適用した結果（年次比較の形式で表示する。）。これらの監査品質の指標の策定に使用した方法に関する適切な説明を付すべきである。</p>
<p>4. 監査品質に関する、その他の指標</p>
<p><b>監査事務所外部の機関の作業により作成される、監査品質に関する監査事務所の指標</b></p>
<p>1. 監査監督機関による検査結果。監査事務所は、守秘義務に関する法令その他の規制の枠組み又は要求事項に従いつつ、以下を開示すべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 監査監督機関による検査の範囲及び結果（個人名や当該監査業務の機密情報は特定せずに、主な不備、一般的な不備を記載することを含む。）</li> <li>• 不備を報告した監査監督機関の名前</li> <li>• 監査事務所が講じた対応する改善措置</li> </ul>
<p>2. 外部機関（ピア・レビューを含む。）による遵守結果(compliance results)。継続的専門研修、品質管理及び監査人の独立性に関する規制の枠組み及びその他の要求事項に関する、監査事務所の遵守結果及び重要な指摘事項に関する記述。</p>

以 上