

日本公認会計士協会における 品質管理レビュー制度等の概要

関根 愛子 (せきね あいこ) 日本公認会計士協会 副会長

奥山 弘幸 (おくやま ひろゆき) 日本公認会計士協会 常務理事

I はじめに

日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）は、平成11年度より自主規制として品質管理レビューの運用を開始しています。当該レビュー制度はその後、いくつかの改正を経て、現在は公認会計士・監査審査会のモニタリングの下、運用されており、平成19年度からは上場会社監査事務所登録制度も運用しています。平成23年に東京証券取引所の有価証券上場規程等が改正され、既存の上場会社が監査人を選任するに当たり、上場会社監査事務所登録名簿等に登録されている監査法人又は公認会計士（以下「監査事務所」という。）の監査を受けることが要件とされたこと等から、当協会の品質管理レビュー制度、上場会社監査事務所登録制度への関心が高まっています。

他方、監査役若しくは監査役会又は監査委員会（以下「監査役等」という。）と監査人は、それぞれの職責を果たす上での相互連携につとめており、平成17年より公益社団法人日本監査役協会と当協会が「監査役等と監査人との連携に関

する共同研究報告」を公表しています。当該共同研究報告については、何回かの改正が行われていますが、直近では、企業会計審議会から公表された改訂監査基準（平成25年3月）において、監査人は監査の各段階において、監査役等と連携を図らなければならないことが明記されたこと等を受けて、平成25年11月に改正されています。

改正共同研究報告には、監査役等と監査人が意見交換すべき基本的事項の例示の一つとして、「監査人に関する重要な事項（第三者によるレビュー・検査の結果等を含む。）」をあげています。そこでは、当協会から公表されている「監査役等への品質管理レビューの結果の通知及び公認会計士・監査審査会の検査結果の開示について」（平成25年10月4日付け）を参照しています。

このような状況の下、監査人が提供する品質管理レビューの結果の通知の意味するところをより一層ご理解頂き、よりの確な監査人とのコミュニケーションに役立てて頂くため、本稿において当協会の品質管理レビュー制度等の概要をご説明させていただきます。

Ⅱ 品質管理レビュー制度等の概要

当協会では、監査業務の公共性に鑑み、会員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、監査事務所が行う監査の品質管理の状況をレビューする制度（品質管理レビュー制度）を公認会計士法の下で自主規制として運用しています。また、監査事務所のうち上場会社と監査契約を締結している監査事務所の監査の品質管理の状況の一層の充実強化を図るため、当協会の品質管理委員会内に上場会社監査事務所部会を設置し、上場会社監査事務所名簿、準登録事務所名簿及び上場会社監査事務所名簿等抹消リストを備え、広く一般に公開しています。これらの名簿への登録の可否や監査事務所への措置は、品質管理レビュー制度に組み込んだ制度（上場会社監査事務所登録制度）として運用しています。

(1) 品質管理レビュー制度

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おり、品質管理委員会は、主として品質管理レビュー報告書・改善勧告書等の審議・決定を行っています。その下部組織として品質管理特定事案検討部会、品質管理審査部会及びレビューチームが設置されています。

レビューチームは、監査事務所の監査の品質管理状況について品質管理レビューを行い、その結果に基づき品質管理レビュー報告書案及び改善勧告書案等

を作成し、品質管理審査部会に起案をしております。

品質管理審査部会は、品質管理レビューの結果等及び上場会社監査事務所への登録に関する事項の審査を行い、その審査結果を品質管理委員会に報告（承認申請）します。審査結果が上場会社監査事務所名簿又は準登録事務所名簿への登録を認めない決定、三号措置（品質管理レビューによる限定事項等の概要の開示）又は四号措置（上場会社監査事務所名簿への登録の取消し並びにその旨及びその理由の開示等）の決定等となる場合、品質管理特定事案検討部会において検討し、検討結果を品質管理審査部会の審査結果と併せて、品質管理委員会に報告しています。

品質管理委員会は、品質管理審査部会において審査された品質管理レビュー報告書及び改善勧告書を審議・決定し、それらを監査事務所に対して交付します。

改善勧告書を受領した監査事務所は、改善勧告事項に対する改善措置とその実施予定時期を記載した改善計画書を品質管理委員会へ提出し、改善措置を実施します。

レビューチームは、改善勧告書を交付した監査事務所に対してフォローアップ・レビューを実施して改善措置の実施状況を確認し、それによって、品質管理委員会は、改善措置が確実に実施されるよう指導しています。

また、品質管理委員会は、これらの品質管理レビュー活動の状況を品質管理審議会に定期的に報告しています。報告を受けた品質管理審議会は、当協会の品質

管理レビュー活動が適切に行われているかどうかを検討・評価し、その結果、必

要な勧告を行い、当協会の品質管理レビュー活動の向上に寄与しています。

組織名	構成及び人員等
品質管理委員会	委員長1名（当協会副会長）及び委員10名（公認会計士である当協会の会員7名及び会員外の有識者3名）で組成され、委員のうち5名は品質管理審査部会の部会長を兼任
レビューチーム	平成26年10月31日現在、レビューアー30名（全員、会員）により組成
品質管理審査部会	五つの審査部会で構成され、各審査部会は、審査部会長1名及び品質管理審査員4名（いずれも会員）で組成
品質管理特定事案検討部会	部会長1名を含む構成員4名（いずれも会員）で組成
品質管理審議会	会員2名及び会員外の有識者5名で組成

さらに、当協会は、平成16年度から公認会計士法第46条の9の2に基づき、金融庁の公認会計士・監査審査会に対して、品質管理レビューの状況報告を行っており、また、モニタリングを受けています。

以上の品質管理レビュー制度と公認会計士・監査審査会によるモニタリングとの関係を図に示すと次頁の【図1】のとおりとなります。

(2) 上場会社監査事務所登録制度

当協会は、社会的影響のある上場会社を監査する監査事務所の品質管理体制を強化し、資本市場における財務諸表監査の信頼性を確保するため、平成19年4月から上場会社監査事務所登録制度を導入し、品質管理委員会の下に上場会社監査事務所部会を設置しています。

上場会社監査事務所部会では、品質管理審査部会の審査結果の報告（承認申請）に基づいて、上場会社監査事務所部会の名簿への登録の可否案及び同部会の登録事務所に対する措置案を審議し、その結果を会長に報告します。当該報告を

受けた会長は、監査事務所に対し、登録の可否及び措置の結果の通知を行うとともに、当該通知を行った旨を品質管理委員会に報告します。報告を受けた品質管理委員会は、上場会社監査事務所部会の名簿にその結果を反映します。

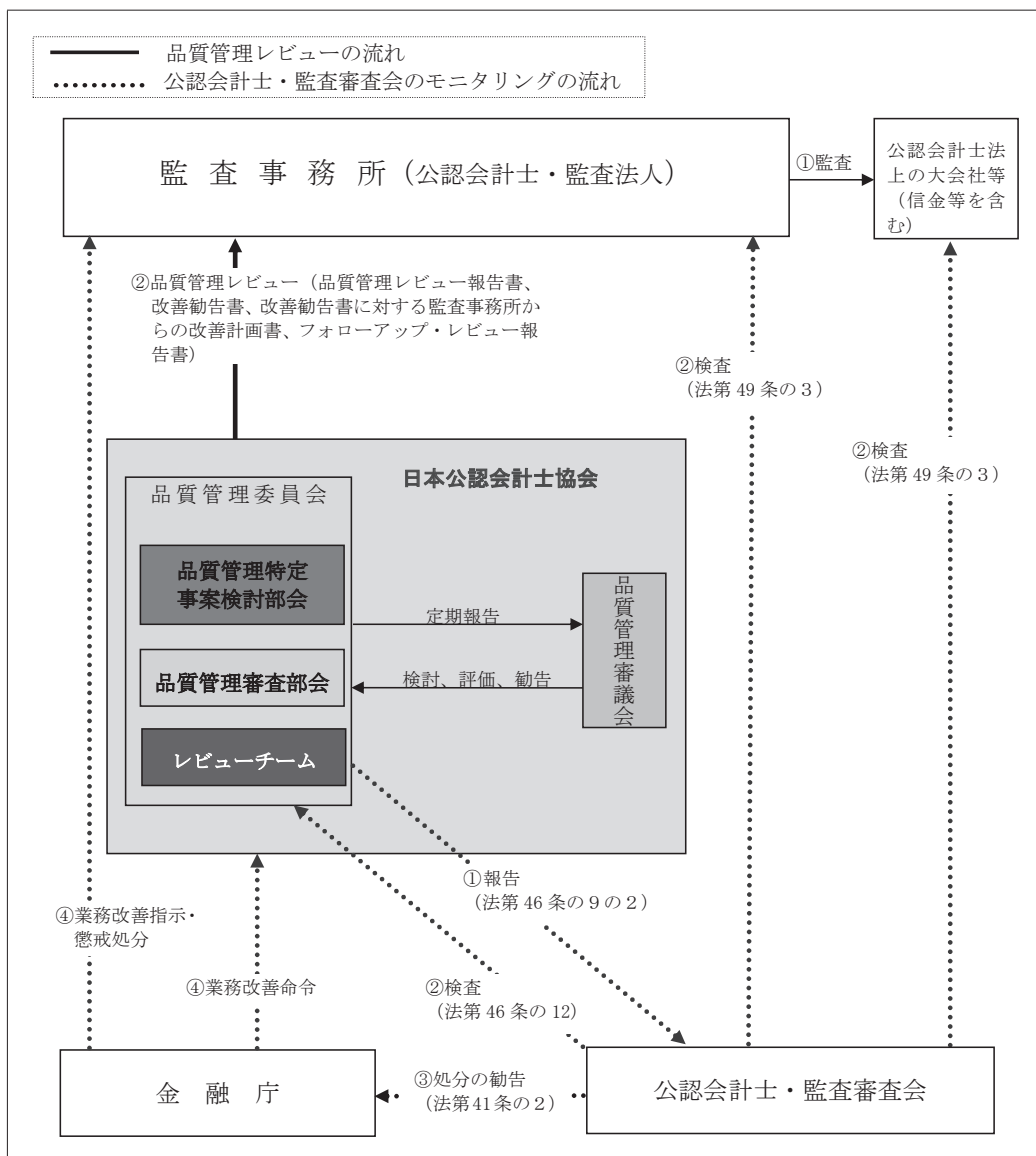
なお、品質管理審査部会が上場会社監査事務所名簿又は準登録事務所名簿への登録を認めない決定、三号措置又は四号措置の決定等を報告した場合には、品質管理特定事案検討部会でこれを検討し、検討結果を品質管理委員会に報告します。また、監査事務所は品質管理委員会の当該決定に不同意の場合には、上場会社監査事務所登録・措置不服審査会に不服申立をすることができます。

同不服審査会は、会員3名及び会員外の有識者2名で組織されており、審査の結果、不服を認めるときは、品質管理委員会に再審査を要請し、品質管理委員会は再審査の結論を会長に報告します。審査の結果、同不服審査会が不服を認めないときは、当該不服申立を棄却する旨を会長に報告します。この報告を受けた会

長は、監査事務所に対し、その旨を通知し、通知した旨を品質管理委員会に報告

します。報告を受けた品質管理委員会は、報告の結果に基づき、上場会社監査

【図1】 品質管理レビュー制度と公認会計士・監査審査会によるモニタリング



(注1) 公認会計士法 (以下「法」という。)

(注2) 公認会計士・監査審査会のモニタリングの流れ

①報告 (法第46条の9の2)

当協会は、定期的に又は必要に応じて、レビューの結果を公認会計士・監査審査会に対して報告する。

②検査 (法第46条の12、第49条の3)

公認会計士・監査審査会は、当協会、監査事務所又は被監査会社に対して検査を行うことができる。

③処分の勧告 (法第41条の2)

公認会計士・監査審査会は、行政処分その他の措置について金融庁に勧告することができる。

④業務改善指示 (法第46条の12の2)

金融庁は、当協会に対して業務改善を命令し、監査事務所に対して業務改善指示・懲戒処分を行うことができる。

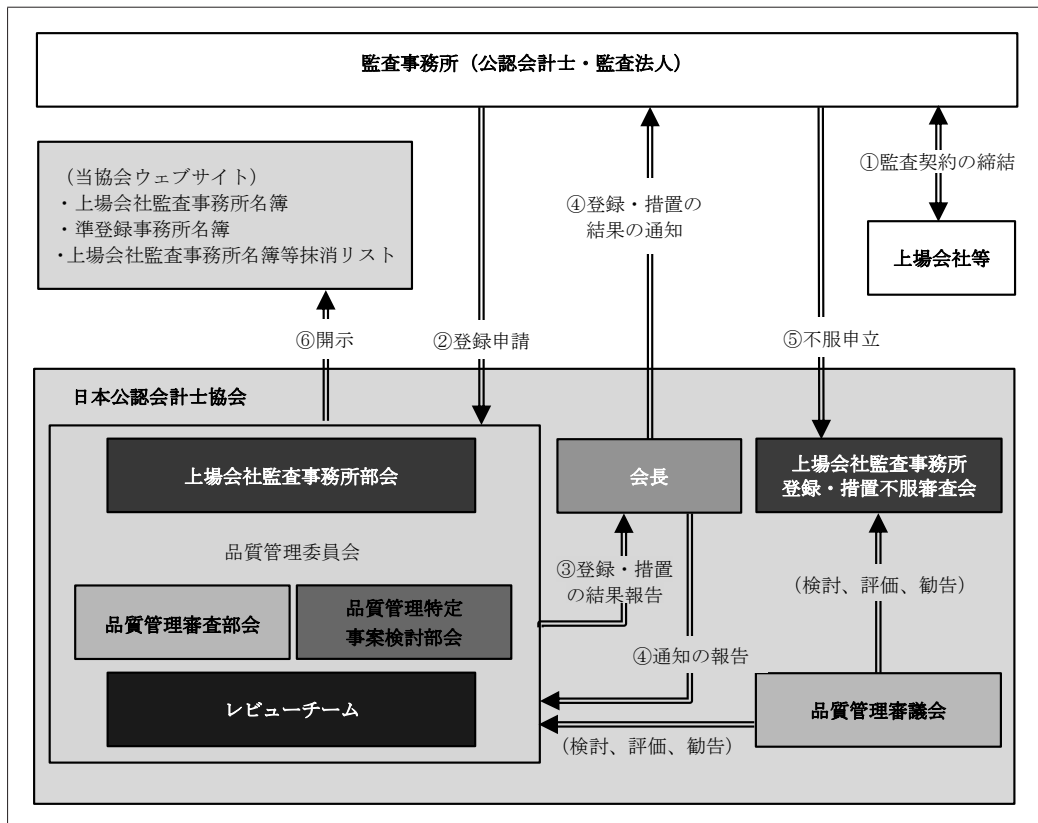
事務所部会の名簿に反映します。

現在、各証券取引所の有価証券上場規程等では、新規の上場に際しての監査人は上場会社監査事務所名簿へ登録された監査事務所又は準登録事務所名簿に登録されている監査事務所の内、品質管理レビューを受けた監査事務所でなければな

らず、既存の上場会社については上場会社監査事務所名簿又は準登録事務所名簿に登録されている監査事務所でなければならない、とされています。

なお、上場会社監査事務所登録制度の流れを【図2】に示しています。

【図2】 上場会社監査事務所登録制度



(注1) 日本公認会計士協会会則 (以下「会則」という。)

(注2) ①②登録申請 (会則第128条、第128条の2)

例えば、新たに上場会社と監査契約を締結した場合、上場会社監査事務所名簿への登録の申請をしなければならない。

③登録・措置の結果報告 (会則第134条第1項)

品質管理委員会は登録の可否、措置内容等を会長に報告する。

④登録・措置の結果の通知 (会則第134条第2項)

会長は報告を受けた場合はその旨を事務所に通知し、通知した旨を品質管理委員会に報告しなければならない。

⑤不服申立 (会則第135条)

決定に不服があるときは上場会社監査事務所登録・措置不服審査会に不服申立をすることができる。

⑥開示 (会則第127条第2項)

上場会社監査事務所部会に、名簿を備え開示する。

Ⅲ 品質管理レビュー等の実施状況及び実施結果

(1) 品質管理レビューの実施状況及び実施結果の推移

(a) 通常の品質管理レビューの実施状況の推移

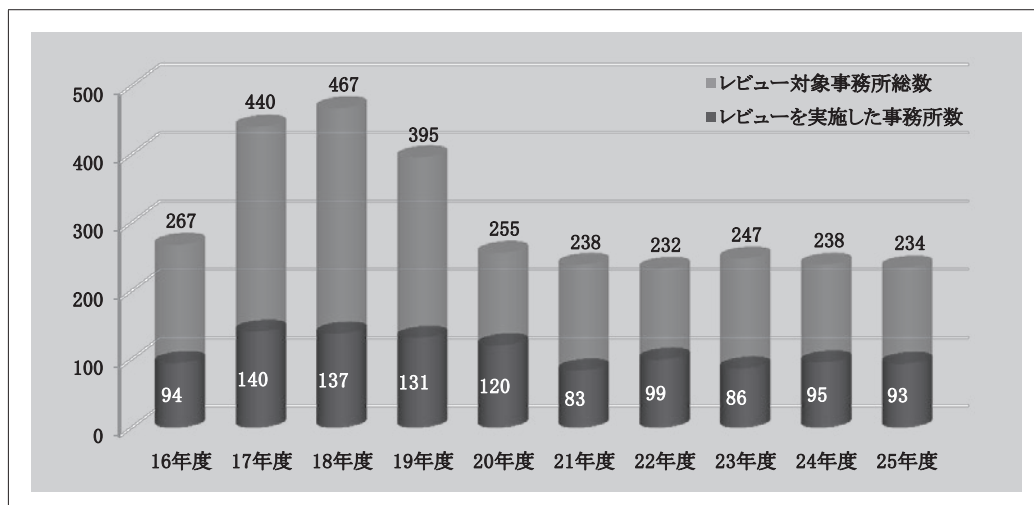
品質管理レビュー制度は、当初は、上場会社の監査を行っている大規模監査法人を対象として行っていましたが、平成13年度より大規模監査法人以外も対象として行ってきました。その後、平成15年の公認会計士法改正により、公認会計士・監査審査会が設置され、品質管理レビューは公認会計士法の下での制度として位置付けられ、公認会計士・監査審査会によるモニタリングが開始されました。公認会計士法上の大会社等がレビュー対象となったことから、平成17年度はレビュー対象監査事務所総数が平成16年度の267事務所から440事務所に大幅に増え、品質管理レビューを実施

した監査事務所数も94事務所から140事務所に増加しました。

平成19年の公認会計士法等の改正では、公認会計士法上の大会社等の範囲が縮小し、レビュー対象監査事務所総数が平成20年度に395事務所から255事務所へと大幅に減少しましたが、平成19年7月の大手監査法人の解散による一時会計監査人の増加に伴い、新規レビュー対象事務所が増加したため、平成20年度にレビューを実施した監査事務所数は微減にとどまりました。しかし、平成21年度には一転して当該影響がなくなるとともに、平成20年のリーマンショックによる上場会社の減少の影響もあり、品質管理レビューを実施した監査事務所数も83事務所に減少しました。

平成23年度から、品質管理委員会規則の改正により一定規模以上の信用金庫等の監査を行っている監査事務所がレビューの対象とされ、これにより新たにレビュー対象となる約30事務所を3年

【図3】 品質管理レビューを実施した監査事務所数の推移



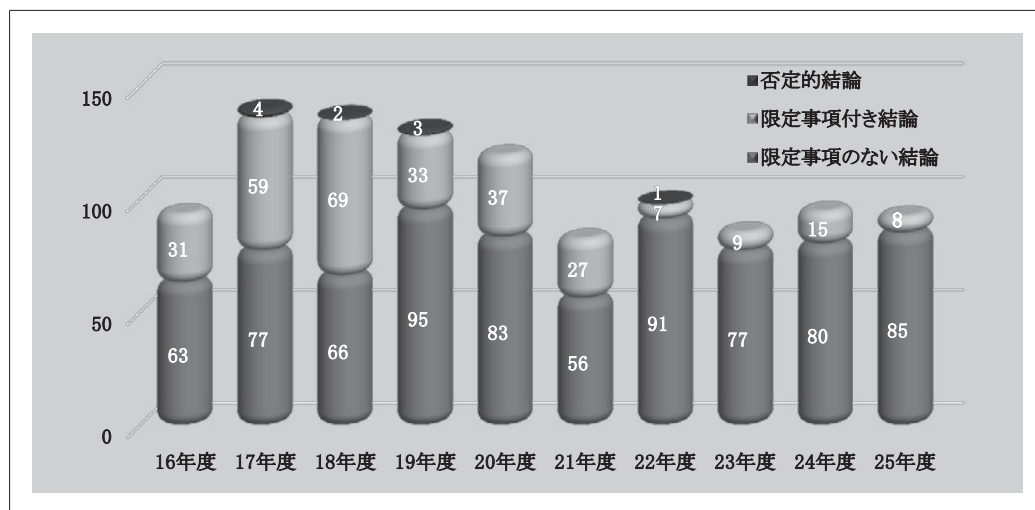
間でレビューすることとしました。そのうちの半数の監査事務所を2年目にレビューしたため、平成24年度のレビュー対象監査事務所数は増加しました。

このような背景の下、過去10年間の品質管理レビューを実施した監査事務所数の推移は、前頁の【図3】のようになっています。

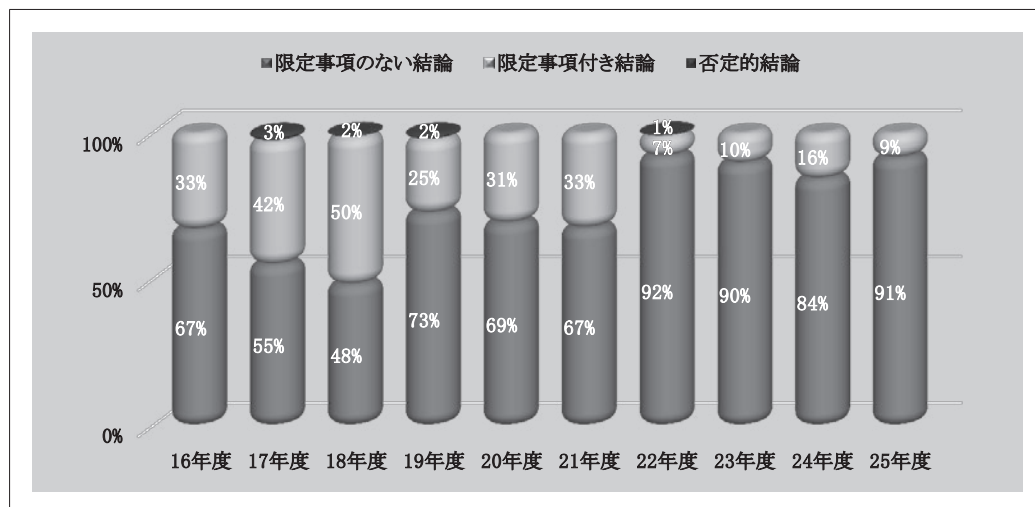
(b) 通常の品質管理レビューの実施結果の推移

過去10年間の品質管理レビューの実施結果は、【図4】及び【図5】の二つの表のような推移となっています。平成16年度から平成18年度までは、リスク・アプローチに基づく監査の実施に関する事項や審査に関する事項に重大な問題が多く、独立性違反の事例もあり、品

【図4】 品質管理レビューの結論ごとの監査事務所数



【図5】 監査事務所に対する品質管理レビューの結論の割合



品質管理レビューを実施した監査事務所数の約40%前後の監査事務所に対して限定事項付き結論が付され、大手監査事務所でも品質管理が十分とは言えないような状況がありました。

平成17年度から平成18年度にかけての大手監査事務所への公認会計士・監査審査会の検査の結果、改善命令が出されたこともあり、平成19年度から平成21年度までは、大手監査事務所に対する改善勧告事項が減少しました。また、平成18年度に当協会の東京会から監査ツールとして「リスク・アプローチによる監査の手引」が公表され、以降、各種委員会報告の改正に合わせて更新されてきたことから、リスク・アプローチに基づく監査手続の実務への適用が進みました。これにより限定事項付き結論も品質管理レビューを実施した監査事務所数の約30%前後まで減少しました。

平成22年度から平成24年度までは、リスク・アプローチに基づく監査が監査実務に浸透し、限定事項付き結論が品質管理レビュー実施事務所数の10%前後まで減少してきましたが、監査の品質管理を重視する風土が定着した監査事務所とそうでない監査事務所の二極化の傾向が鮮明となってきており、また、初めて品質管理レビューを受けた監査事務所限定事項付き結論になる割合が比較的高い傾向を示すことが明らかになっています。

(2) 平成25年度における品質管理レビューの実施状況及び実施結果

品質管理委員会は、公認会計士法上の

大会社等及び一定規模以上の信用金庫等を監査している監査事務所に対し、定期的に「通常の品質管理レビュー」を実施し、その結果、改善勧告事項があった監査事務所に対し、次年度に「フォローアップ・レビュー」を実施しています。さらに、フォローアップ・レビューにおいて「改善の不十分な事項あり」となった監査事務所に対し、その翌年度に「再フォローアップ・レビュー」を実施しています。

平成25年度においてレビュー対象となった監査事務所は、通常の品質管理レビュー93事務所、フォローアップ・レビュー72事務所及び再フォローアップ・レビュー1事務所でした。通常の品質管理レビューを実施した結果、「限定事項のない結論」85事務所、「限定事項付き結論」8事務所であり、前年度に引き続き「否定的結論」及び「結論の不表明」はありませんでした。限定事項の要因としては、「リスク・アプローチに基づく監査の実施」及び「会計上の見積りの監査」に関する事項が複数見受けられました。フォローアップ・レビューを実施した結果、「改善の不十分な事項あり」となった監査事務所は12事務所でした。再フォローアップ・レビューでは、改善の不十分な事項は認められませんでした。なお、監査意見の妥当性に重大な疑念が生じた場合または本会の会則及び規則への準拠性に重大な疑念が生じた場合に該当し、品質管理委員会がその旨を会長へ報告した監査事務所は1事務所でした。

品質管理レビュー報告書においては、

「限定事項のない結論」の場合であっても、監査人が実施した監査業務において、「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が発生している懸念が多少はある」場合には、品質管理レビューで発見された事項に対して改善措置を勧告することを目的として改善勧告書が作成されることがあります。この場合の改善勧告事項は、限定事項となる「監査業務において品質管理のシステムに準拠していない重要な事項があること」を意味するものではありませんのでその点をご留意頂ければと思っております。

なお、品質管理レビューの実効性の向上の観点から、レビューにおいて発見された事項の重要度の高低に基づき、改善勧告事項とするほどの重要な準拠違反が発生している懸念がないものは「注意喚起事項」とする新たな運用を平成25年度から始め、注意喚起事項の通知を行った監査事務所は60事務所でした。

平成25年度においては、発見事項のうち注意喚起事項とするものがあつたことの影響を考慮しても前年度と比較して改善勧告事項数は減少しています。過去5年間と同様に、平成25年度の改善勧告事項でも、監査事務所における品質管理としては「審査」に関する事項が多く、監査業務における品質管理としては「リスク・アプローチに基づく監査の実施」及び「会計上の見積りの監査」に関する事項が多くみられました。

なお、平成24年度から新起草方針に基づく監査基準委員会報告書等（以下「クラリティ版報告書」という。）に基づ

く品質管理レビューを開始しており、さらに、平成25年度から「監査における不正リスク対応基準」への対応に関する質問等も行くと共に、報酬依存度のセーフガードの適用による品質管理レビューも開始しています。そうした点を踏まえ、平成25年度の品質管理レビューの重点的实施項目は、①監査事務所としての不正リスク対応基準への対応状況、②個別業務におけるクラリティ版報告書への対応状況、③報酬依存度のセーフガードの適用状況としていますが、レビューを実施した結果、①については2事務所に、②については9事務所に、③については2事務所に、改善勧告事項又は注意喚起事項が認められました。

(3) 平成25年度における上場会社 監査事務所名簿への登録状況 及び措置が講じられた監査事務所

平成25年度においては、上場会社監査事務所名簿の本登録事務所及び本登録審査中の事務所の増加が13事務所、上場会社との監査契約を解消した等の理由による減少が16事務所であり、登録事務所数は169事務所になりました。なお、当年度の品質管理レビューの結果に基づき「措置」が講じられた監査事務所は、一号措置（注意）が10事務所、二号措置（継続的専門研修の履修指示）が10事務所ありました。

Ⅳ 品質管理レビュー制度及び 上場会社監査事務所制度の 見直し

既述のとおり、当協会は、平成11年度より監査事務所に対する品質管理レビューを制度化し、平成19年度からはさらに自主規制を強化する施策として上場会社監査事務所登録制度を創設して運用してきています。また、このような自主規制の取組の中で、平成23年より各証券取引所の有価証券上場規程等が改正され、上場を申請した会社及び既上場会社が監査人を選任するに当たり、当協会の上場会社監査事務所名簿等に登録されていることを要件とすることが明確にされたことから、従来にも増して、上場会社監査事務所登録制度への社会的な注目が高まると同時に、影響も大きくなっています。

このような状況を踏まえ、当協会は、平成24年10月、外部の有識者を含めた「品質管理レビューのあり方見直しプロジェクトチーム」を設置し、これまでの実績を総括するとともに、公認会計士の使命であるパブリック・インタレスト（公益）の擁護の観点から、今後の品質管理レビューのあり方・方向性について検討を行いました。その結果、今後の課題への対応として、平成25年5月23日付けで同プロジェクトチームによる「品質管理レビュー制度のあり方見直しについての提言」が公表されました。

上記の提言を受け、これを具体的に実行するため、品質管理レビュー制度等検討プロジェクトチームによる「品質管理

レビュー制度・上場会社監査事務所登録制度一部改正要綱」が平成26年2月13日付けで公表され、平成26年7月の定期総会において、①品質管理レビューの性格の「指導的性格」から「指導及び監督」への変更、②品質管理レビューの結果に基づく措置制度の新設、③品質管理レビューの対象の拡大等に係る日本公認会計士協会会則・品質管理委員会規則等の改正がなされ、平成27年度より適用される予定になっています。

平成27年度から適用される「品質管理レビュー制度・上場会社監査事務所登録制度の改正内容」は、末尾に記載のとおりとなります。

なお、上記の提言のうち、「監査事務所の登録が抹消された場合は、その原因となった監査業務の業務執行社員等の当事者であった会員については、当該会員が直ちに上場会社の監査を行うことについて一定の制約を設けること」については、新たに組成された「上場会社監査事務所名簿等への登録の見直しに関するプロジェクトチーム」において検討がなされています。

当協会では、上記提言の趣旨も踏まえ、品質管理レビュー制度及び上場会社監査事務所登録制度の適切な運営を行い、必要に応じて制度の継続的な見直しを実施していく予定です。

Ⅴ おわりに

平成26年度の品質管理レビューにおいては、監査事務所の品質管理体制の整備・運用に関する対応状況の確認のた

め、昨年度に引き続き、①監査における不正リスク対応基準への対応状況、②個別業務における新起草方針に基づく監査基準委員会報告書等への対応状況、及び③報酬依存度のセーフガードの適用状況の3点を重点的実施項目とし、それらに加えて、平成25年度の品質管理レビューを実施した結果、比較的多くの改善勧告が行われている「会計上の見積りの監査」の内、「滞留債権（貸倒引当金）、固定資産の減損会計、繰延税金資産」及び「関係会社株式の減損」を重点的実施項

目としております。

当協会では、日本監査役協会を始め関係する諸団体との意見交換等を通じて品質管理レビュー制度等の適切な運営を行い、今後とも連携を深めていきたいと考えております。本稿が、監査役等と監査人がそれぞれの職責を果たす上での相互連携、コミュニケーションのため、当協会の自主規制の施策の一つである品質管理レビュー制度のご理解の一助となれば幸いです。

品質管理レビュー制度・上場会社監査事務所登録制度の改正内容

1. 品質管理レビューの性格の変更

品質管理レビューでは、監査事務所の品質管理の充実に向けての指導を行っていますが、同時に、上場会社監査事務所の登録制度において、品質管理レビューの結果に応じて登録の可否及び措置を決定し、上場会社監査事務所部会の名簿において措置の概要を開示等の懲戒的措置を実施するなど一部監督機能も果たしてきました。監査業務に対する社会的信頼を維持、確保し、監査制度の充実発展を図るためには、品質管理の質的水準が十分でない監査事務所に対して品質管理の充実のための自助努力を促すとともにその状況を監督していくことが必要であることから、品質管理レビューの性格を「指導的性格」から「指導及び監督」に変更します。

2. 品質管理レビュー制度の結果に基づく措置制度の新設

今まで上場会社監査事務所制度の登録制度内に設置していた措置制度を廃止し、品質管理レビュー制度内に品質管理レビューの実施結果に基づく注意・勧告の措置制度を設置します。これに伴い、措置制度の対象は品質管理レビューを受ける監査事務所となります。

この品質管理レビューの実施結果に基づく措置制度の新設に伴い、現行の上場会社監査事務所部会の措置の制度は廃止されますが、監査事務所の監査の品質管理の状況に応じて、上場会社監査事務所名簿及び準登録事務所名簿に注意・勧告の概要を「開示」又は名簿からの「抹消」を行うものとします。

3. 品質管理レビューの対象監査事務所及び対象監査業務

現行の品質管理レビュー制度が、公認会計士法（以下「法」という。）上の大会社等及び一定規模以上の信用金庫等に係る監査業務を行っている監査事務所を対象としておりましたのは、これらの監査業務の品質を維持、確保することが社会的に特に重要であったためです。

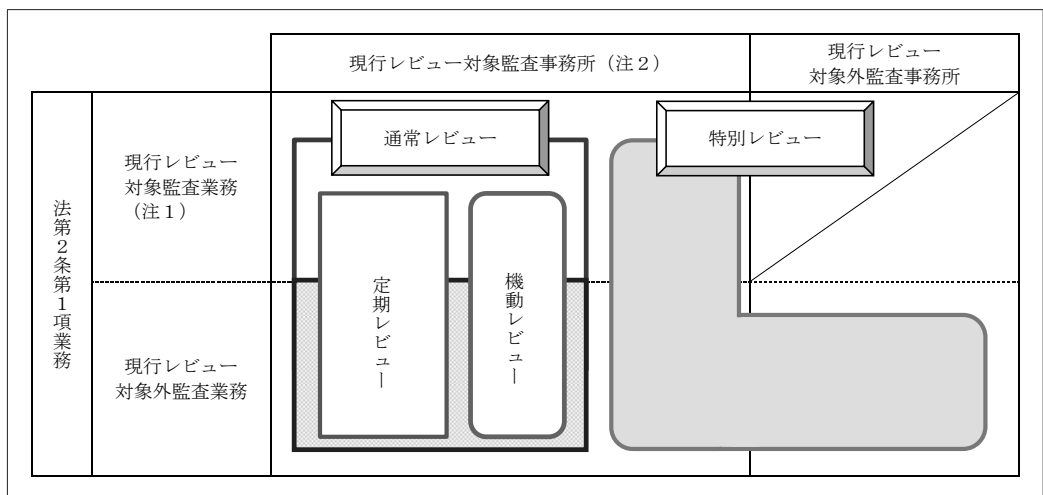
今回の品質管理レビュー制度の見直しにあたり、法及び日本公認会計士協会会則（以下「会則」という。）の趣旨を踏まえて、品質管理レビューの対象は、法第2条第1項業務を行う監査事務所とし、法第2条第1項業務全てを対象監査業務としました。ただし、協会の社会に対する責任を考慮し、品質管理レビューの実効性を確保するため、特に上場会社に係る監査業務を引き続き品質管理レビュー制度の中核としています。

4. 機動的・臨時的な品質管理レビューの新設

機動性をもつ品質管理レビュー制度とするため、定期レビューを補完する必要がある場合に実施する「機動レビュー制度」を新設し、実施する内容は、定期レビューと同等としました。

一方、品質管理レビューの対象が拡大したことに鑑み、監査に対する社会的信頼を損なうおそれがある場合には、機動的というより臨時的に特定の監査業務の品質管理の状況や監査事務所の特定分野にかかる品質管理の状況をレビューする新たな制度として「特別レビュー」を設けました。なお、特別レビューは監査事務所の特定の分野を対象として実施することから、個別の監査事務所に対するレビュー報告書の交付は予定しておりません。ただし、個別事務所での発見事項について改善の指導は行うこととします。（【図6】参照）

【図6】 通常レビュー及び特別レビュー



(注1) 公認会計士法上の大会社等及び一定規模以上の信用金庫等に係る監査業務

(注2) 現行レビュー対象監査業務を行っている監査事務所

5. 適用時期

この改正は、平成27年7月以降実施する品質管理レビューから適用します。ただし、会則変更の金融庁長官の認可のあった日の時点で既に品質管理レビューの対象となっている監査事務所に対する

特別レビューに関しては、会則変更の金融庁長官の認可のあった日（平成26年9月1日）から適用します。また、改正前会則第131条第2項による措置が適用されている上場会社監査事務所には、改正後の品質管理委員会規則第8条の2の措置が適用されます。

(参考情報)

詳細な情報や用語説明については、日本公認会計士協会ホームページに公開されている「品質管理委員会年次報告書（平成25年版）」をご参照ください。

参照先URL：<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/reliability/index.html>