

品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書

平成30年1月15日

品質管理を中心とした
自主規制の在り方研究会
構成員長 鳥羽至英
構成員 高橋理一郎
 内藤文雄
 関根愛子
 鈴木昌治
 小暮和敏
オブザーバー 福川裕徳

目次

I 前文 — 報告書を読まれる前に	1
II 報告書の内容と位置付け	3
1. 研究会の調査方法	4
2. 報告書の読み方	5
3. 報告書の体系と内容	6
III 監査の品質に関する研究会の理解と立場	7
1. 監査の品質の定義	7
2. 監査の品質を考える上での重要な前提	9
3. 監査の品質についての二つのレベル — 個のレベルと全体のレベル	9
4. 監査用役の特徴	10
IV 提言とアンケート回答結果・コメントの分析	11
1. アンケート設問に対する回答結果・コメントの分析結果の総評	11
2. 監査の品質の向上に向けての提言	13
提 言	15
1. 全体的提言	15
(1) 監査時間の改善について	15
(2) 監査報酬の改善について	17
(3) 財務報告制度と監査の品質の関係について	19
(4) CPAAOB 検査と品質管理レビューとの関係について	20
(5) 協会における守秘義務について	20
2. 協会内の自主規制の取組の改善・改革に関する個別的な提言	23
(1) 監査の品質と品質管理レビュー制度に関して	23
(2) 監査の品質と継続的専門研修（CPE）制度に関して	30
(3) 監査業務審査会と品質管理委員会の関係に関して	34
3. その他の提言	36
(1) 監査の品質の維持・向上のための監査事務所の規模について	36
4. 『研究会報告書』では提言されていない課題	37
補足資料	37

I 前文 — 報告書を読まれる前に

日本公認会計士協会（以下「協会」という。）は、品質管理レビューの在り方見直しプロジェクトチームからの提言（平成 25 年 5 月 23 日「品質管理レビュー制度の在り方見直しについての提言」）を受け、平成 26 年及び平成 27 年に会則・規則等を改正して、品質管理レビュー制度の充実・強化に向けた様々な具体的な施策を講じてきた。当該提言の中には、品質管理レビュー制度に関連する個別問題とは別に、協会の自主規制の在り方そのものを改めて整理、検討するよう求めるものもある。また、品質管理審議会からも、協会の自主規制の在り方について、継続して検討するよう求める勧告がある（平成 27 年 6 月 4 日「平成 26 年度品質管理委員会活動に関する勧告書」）。

以上の提言及び勧告を受けて、協会は、協会の自主規制機能の中核をなす品質管理制度について、自主規制の意義・内容などの原点に遡って研究するための「品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会」（以下「研究会」という。）を組織するとともに、その実質的な作業部会として「品質管理レビュー課題検討作業部会」（以下「作業部会」という。）を平成 27 年 12 月 25 日に設置した。

研究会は、研究に当たっては、総合電機機器事業会社（A 社）（以下「A 社監査」という。）を契機として社会に広がった、公認会計士・監査法人（以下「監査プロフェッショナル」という。）による財務諸表監査の品質に対する不安を払拭し、かつ、上記の提言や勧告に前向きに対応するために、個人の会員及び準会員（以下「個人会員」という。）並びに監査事務所¹に対するアンケート調査を通じて、この問題に取り掛かることを決定した。

- ① **個人会員を対象としたアンケート調査**：この調査においては、品質管理レビューや監査の品質に対する自主規制の在り方に関して、協会が当初提示した検討項目案²が多岐に及ぶものであったことを踏まえて、アンケート調査を実施するに当たり、「監査の品質」を定義するとともに、監査の品質に対する自主規制に係る領域をできるだけ広範囲に設定した。
- ② **監査事務所を対象としたアンケート調査**：品質管理レビュー制度そのものの在り方と運用状況についてのアンケート調査は、過去において協会が実施していたところである。平成 24 年当時のアンケート調査との比較可能性を確保すべく、品質管理レビュー制度そのものの在り方と運用状況についての調査を、監査事務所を対象に行うこととした。

研究会は、平成 28 年 3 月 10 日から 4 月 8 日の期間でアンケートを実施し、平成 28 年 6 月 17 日には「「監査の品質管理」に関するアンケート調査結果（中間報告）」を会員に対

¹ ここにいう「監査事務所」とは、日本公認会計士協会会則第 122 条第 1 項の「監査を遂行する主体としての公認会計士又は監査法人」をいう。

² 研究会の設置に当たり、協会執行部が課題認識していた事項を研究会に「検討項目案」として例示している。例示した項目は、品質管理レビュー、品質管理委員会の運営、上場会社監査事務所登録制度、監査品質等、多岐にわたっている。

して公表した。5月以降、アンケート設問に対する回答結果とコメントを評価・集計・分類するための作業を継続的に行った後に、その結果を踏まえて、協会に対する提言をとりまとめた。アンケートの設問に対する個人会員と監査事務所双方からの回答からは、現在実施している協会の品質管理レビュー制度とその運用状況、及び協会が実施している品質管理レビューと公認会計士・監査審査会が実施している検査との関係について、大きな変革を求めるといった調査結果は得られず、会員の意見は、基本的には現状を是とし、受容するものであった。

しかし、個人会員が自由に記述したコメントは極めて多く、その中には本質的な点に触れるものもあり、したがって研究会が提言をとりまとめるに当たっては、それらについて十分に検討した。当初の予定では、アンケート調査第2弾が計画されていたものの、これらの個人会員のコメントをいかに汲み上げ、自主規制の在り方に対する提言に活かしていくかが、とりわけ作業部会における中心的な仕事となった。第2弾のアンケート調査は、こうした事情もあり、見送りとなった。

作業部会の作業結果は、作業部会報告書『**監査の品質管理に関するアンケート調査結果の分析・評価と自主規制強化のための提言**』としてまとめられ、平成30年1月に、作業部会部会長から研究会構成員長に対して提出された。作業部会報告書に示されている提言は全部で16件、両者の厳格な峻別は難しいが、品質管理レビューに直接関係する提言7件、監査の品質の向上に繋がる提言9件であり、一部の検討項目を除いて、研究会設置時に協会が検討項目案として示した事項についても、『品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書』の中で扱われていると考える。

なお、『品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書』で取り上げるに至らなかった項目については同報告書の「4. 『研究会報告書』では提言されていない課題」に記載している。

『**品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書**』は、上記作業部会報告書を基礎にして研究会において作成されたものであり、協会会長に対して提出される。かくして、研究会がこの2年にわたって行った研究作業の結果は、主に、次の二つの報告書から成る³。

- ・研究会報告書：『**品質管理を中心とした自主規制の在り方研究会報告書**』
- ・作業部会報告書：『**監査の品質管理に関するアンケート調査結果の分析・評価と自主規制強化のための提言**』⁴

³ 協会は、現行の品質管理レビューの結果の公表、上場会社監査事務所名簿での情報開示の拡充等について検討するために、当研究会の下に「品質管理レビュー開示拡充検討作業部会」を平成28年5月に設置した。当研究会は、当該作業部会が取りまとめた報告の内容を検討し、制度改正の方向性について、「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における情報開示の拡充等に関する提言」として平成29年2月17日に協会会長に提出している。

⁴ 『作業部会報告書』は専門的内容となるため、会員向けに公表する。

『研究会報告書』は、読者の便宜を考え、大部の『作業部会報告書』の内容——とりわけ、監査の品質の強化に向けての提言とそれについての説明——を要約した報告書であり、Executive Summary としての性格を有し、一般に公表されることを予定している。一方で、監査の品質に関連した個人会員及び監査事務所の様々な観察、意見、そして主張は、全て、『作業部会報告書』において、可能な限り記載されたコメントを尊重する形で紹介又は分析されている。それゆえ、Executive Summary だけに基づいて今後の対応を考えるのではなく、会員がどのように悩み、訴え、又は熱い監査プロフェッショナルリズム (audit professionalism)⁵を吐露しているかを、とりわけ協会執行部は十分に汲み取る必要がある。この姿勢こそ、プロフェッションに求められている省察 (reflection) である。

現在の制度や公認会計士による財務諸表監査の建付けを正しく理解していただく上で説明が必要と判断された場合には、『作業部会報告書』において説明を加えている。あまりに極論に走りすぎたコメントでない限り、コメントは一つの貴重な「現場の声」として受け止めている。いずれの報告書もそのような認識の下に作成されている。

また、会員が今後の対応について十分な検討を行うに当たっては、『作業部会報告書』を併せ読んでいただくことが重要であると考え、会員向けに公表する。

研究会は、協会が実施している様々な制度や取組に、至急、是正しなければならない大きな欠陥がある、とは認識していない。協会の仕組みは、品質管理レビュー制度を含め、全体として適切に運用されている、と認識している。しかし、その一方において、監査の品質に関係する協会内の制度や組織について制度疲労を抱えているものや業務の運用上更なる改善や強化が望まれるものもないわけではない。コメントにおいて指摘されている様々な現象や問題は、そのことを示唆しているように思われる。

アンケート設問に対する回答結果とコメントを総括すると、個人会員及び監査事務所が、監査の品質に関連して喫緊の問題として協会による対応を求めている課題、監査の品質に対する規制の現状を全体として受容する姿勢、そして改善や改革を求めている組織上の問題や品質管理レビュー制度の運用上の問題などが示されている。こうしたコメントを奇貨として、協会のみならず個人会員及び監査事務所が以下に掲げる提言を前向きに受け止め、より強化された監査の品質を実現するために利用されることが必要であると考えている。

II 報告書の内容と位置付け

品質管理レビュー制度は、監査の品質に対する自主規制の根幹をなす極めて重要な制度であるが、一昨々年から今日まで、我が国の企業社会が協会及び会員に対して投げかけている問題はそれを超えて、監査の品質それ自体の在り方に関わっている。財務諸表監査全体の品質に影響を及ぼす重要な要因の一つとして協会の品質管理レビュー制度があるが、当然

⁵ 監査プロフェッショナルリズムとは、財務諸表を利用して経済的意思決定を行う人々全体の利益（公益）を、限られた資源の下で監査を通じて実現・達成することを職業上の使命とする、職業倫理を基礎においた公認会計士という専門職業の姿勢、職業哲学、行動様式を総称する用語である。

のことながら、監査の品質に影響を及ぼす要因は、それに限られない。監査の品質は、監査時間や監査報酬の水準、監査事務所による監査技術の開発、会員の専門的職業研修のみならず、監査制度や協会内及び監査事務所内の諸制度の建付け、監査事務所のガバナンスと業務管理、個人会員の個人的特性、行政からの監視、会計規範や監査規範の水準など、様々な要因によって影響を受ける。研究会は、このように、監査の品質に対して様々な要因が影響している可能性があることを認識した。

そのため、研究会は、協会が長年取り組んできた自主規制機能の中核をなす品質管理制度について、自主規制の意義・内容などの原点に遡って研究するに当たっては、品質管理レビュー制度自体の在り方だけに焦点を絞らない形で、調査の方法を決定した。『研究会報告書』及び『作業部会報告書』は、このような研究会の基本的認識を前提に読まれることが必要である。

1. 研究会の調査方法

ある研究課題が与えられた場合に、それをどのような方法によって調査・観察し、どのような方向で結論を導くかの判断は、研究の開始時点において重要である。考えられる一つの方法は当該課題に関する会計先進諸国の制度や展開に関する文献を渉猟することである。しかし、研究会を必要とした背景に照らし、このようなアプローチの採用が適切であるとは考えていない。文献を基礎にした外国諸制度の比較研究は重要な研究手法ではあるが、この手法に慣れすぎる、また頼りすぎると、諸外国の制度との比較こそが調査・研究であるかのごとくの錯覚を生み出す。国内の現実（特に個人会員及び監査事務所の意識や観察しているところ）を直視せず、制度比較論で問題の解決を図ろうとする意識が強まる。最も重要なのは、我が国の公認会計士、監査事務所更には協会が現在直面している監査の品質にかかる問題への対応を模索するための方法として、この方法は有効ではない、ということである。

我が国における公認会計士による財務諸表監査の品質の評価とそれを受けての様々な対応は、協会が現在実施している品質管理レビューと、公認会計士法の執行に従事する金融庁の公認会計士・監査審査会による検査（以下「CPA AOB 検査」という。）によって実施されているが、このような監査の品質に対する「二重チェック」のようなやり方は、少なくとも会計先進諸国においては行われていない、我が国独自の仕組みである。

現在、監査の品質に関する制度として、米国の公開会社会計監視委員会（Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB）による検査の在り方が大きな影響を与えている。しかしながら、この仕組みを参考にするには、いくつかの前提——国による制度上の建付けの違い——を十分に斟酌する必要がある。それゆえ、我が国の監査プロフェッションが直面している監査の品質に関する問題に対する解決の手がかりは、我が国の中に求める必要がある。『研究会報告書』及び『作業部会報告書』は、監査の品質に影響を与える要因を多面的に理解した上で、それに対する認識を、監査現場において監査の

品質に心を配っている個人会員及び監査事務所に求め、その調査結果を分析するアプローチを採用することによって、監査の品質の向上に向けての改善や改革に資する情報を提供することを目的としている。

この調査方法は、演繹的なアプローチではなく、監査現場での声に基づき、ボトムアップで「品質管理を中心とした自主規制」を改善するのに必要な論点を取り上げるという帰納的なアプローチである。「フィルターのかからない状態で現場の情報を把握することは、全社に関わる問題の発見や重要な意思決定に役立つ」（フレッド・ハッサン「経営トップは現場マネジャーの声を聞け」『Harvard Business Review』平成24年11月）など、現場の声に耳を傾けるべしとの教訓は枚挙にいとまがない。研究会も、会員自身が監査プロフェッショナルとして自らを律することが第一と考えているからこそ、かかる調査方法を採用することが適切である、と判断した。

研究会の任務は、監査の品質を向上させる上で短期的に、又は中長期的に重要であると考えられる方向を提言として協会会長に具申することであり、それに限定されるものと考えている。提言をどのように受け止め、また提言をいかに実施に移すかという問題は、協会自身が決定しなければならない固有の判断領域であると考えからである。まず研究会のこの基本的立場を理解し尊重することが、研究会が2年にわたって取り組んできた作業とそのための努力を正しく評価する唯一の方途であると考えている。

2. 報告書の読み方

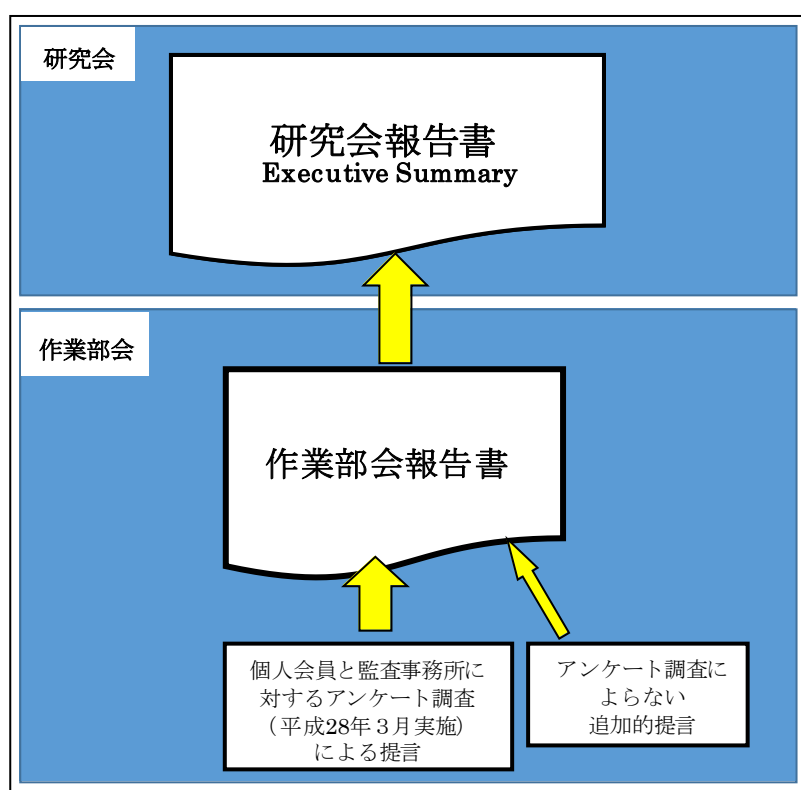
研究会が組織されるに至った平成27年当時の公認会計士業界を取り巻く状況を想起していただきたい。その状況が、協会だけでなく個々の会員にとっていかに厳しく深刻な状況であったかは、アンケート設問に対して寄せられたコメント数の多さが物語っている。事実認識の違い、公認会計士制度や監査制度の建付けに対する基本的な立場の違い、監査規範についての習熟度や監査実務経験年数の違いに起因しているものもあると思われるが、協会執行部又は品質管理レビュー担当者には多少耳の痛いコメントであったとしても、又は説明を加える必要のあるコメントであったとしても、研究会は、それらは職業的専門家たる会員が自己の信念に基づき、それぞれの体験や実務経験等を踏まえて作成されたものであると捉え、コメント内容が極度に感情的又は現状否定的でない限りこれを排除せず、できる限り取り上げるように努めた。賛同できるコメントもあれば、違和感を覚えるコメントもあるが、会員の生の声に真摯に耳を傾けて今後の施策の立案と実行に活かすことが重要であると考えたためである。

協会関係者及び会員は、『研究会報告書』だけに目を通すのではなく、「公認会計士が財務諸表監査の品質をなぜ自ら規制しなければならないのか」、又は「監督官庁からなぜ職業的専門家が行っている業務について、その結果に対してではなく、業務のプロセスに対して規制を受けなければならないのか」という、正に「監査の品質に対する規制は誰がどのように、どのような立場や視点から、どの範囲で行うべきなのか」という原点に立ち

返って、『作業部会報告書』を精読されることを期待している。そして注目すべきことに、この原点そのものに触れているコメントが、実は、驚くほど多いのである。会員の監査プロフェッショナリズムが傷つき、揺れ動き、悩み、そしてときには諦観しているともいえる状況が、コメントの行間から汲み取れるのである。会員が心に秘めているところを、今回のアンケート調査を通じて知ることができたことが、現状の改善や改革に向けての重要な一歩となるのではないだろうか。これからの作業は、改善の芽や改革の芽を大きく育て、実務の改善や本格的な改革につなげることであろう。

3. 報告書の体系と内容

研究会が作成した報告書は、既に言及したように、次の2種類である。全体として次の図のような体系となっている。



『研究会報告書』は、協会会長に対して、監査の品質を向上させる上で必要と考えられることを提言として報告することを目的としている。その内容は、作業部会部会長が研究会構成員長に提出した『作業部会報告書』を基礎として、その中で重要なところを研究会として要約・議論し、合意されたものである。

『作業部会報告書』の内容は、基本的には二つからなる。

第一は、作業部会が平成28年3月に実施した個人会員と監査事務所へのアンケート設問に対する回答結果とコメントに基づき、その内容を要約、分析、そして検討した結果とそれに基づく提言であり、これが『作業部会報告書』の中心部分である。

第二は、品質管理レビュー制度が協会の実施している高品質の監査の実現に向けての最も重要な取組であることを踏まえ、かつ、その内容から判断して個人会員には馴染みがないために個人会員向けのアンケート項目として取り扱うにはふさわしくないと判断された項目について、『研究会報告書』において取り上げることを念頭に、作業部会委員から提案のあった課題を、作業部会において検討した結果に基づく提言である。

Ⅲ 監査の品質に関する研究会の理解と立場

研究会は、学界においても必ずしも理解が確立されているとはいえない「監査の品質」(audit quality) を取り上げている。会員からのコメントの中には、監査の品質について十分な説明をした上でアンケート調査を行うべきである、との指摘があった。また、現在の財務諸表監査制度の建付け自体に言及したコメント(『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 1. 監査時間と監査の品質」参照)もあり、非常に重要な点でもあるので、その要約と関連する説明を、以下の項目について行うこととする。なお、これらの項目についてのアンケート回答結果やコメントについての説明等は省略している。

- ・ 監査の品質の定義
- ・ 監査の品質を考える上での重要な前提
- ・ 監査の品質についての二つのレベル—個のレベルと全体のレベル
- ・ 監査用役⁶の特徴

1. 監査の品質の定義

研究を進めるに当たって「監査の品質」の定義を明確にする必要があったことから、研究会は、監査の品質を、財務諸表利用者(投資家)の視点を取りわけ重視して以下のように定義するとともに、この定義で示されている監査の品質を**監査の有効性**と称し、監査事務所が社会に向かって保証し、責任を負う監査の品質の実質を構成するものと位置付ける。

監査の品質とは、監査が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施され、かつ、社会から求められている監査人の役割が適切に遂行された程度である。

監査事務所による財務諸表監査全体の有効性は、監査の基準に準拠した監査が実施されたことによって担保される、とする理解が前提である。それゆえ監査の基準に準拠していない監査が行われたことが明らかになった場合には、法的責任の議論は別として、当該

⁶ 監査用役(audit service)：受益者(財務諸表利用者)、監査コストの負担者である企業(被監査会社)等、立場によって異なる概念であるが、本報告書では財務諸表利用者(投資家)の視点を取りわけ重視して最も基本的な要素である「財務諸表の信頼性の保証」としてこの用語を使用する。

監査は有効ではなかった、ということになる。この場合には、監査の品質は毀損していたことになり、社会の信頼は大きく揺らぐことになる。

研究会は、協会、監査事務所、そして公認会計士が等しく共有できる（又は共有すべき）財務諸表監査が有効に機能していた状況とは、例えば以下の状況であると考えている。

- (1) 監査が監査の基準に準拠して実施され、かつ、財務諸表に重要な虚偽表示が含まれていないとの合理的な基礎に基づいて、財務諸表に対して無限定適正意見が表明された、財務諸表監査が想定している本来の状況が達成された場合
- (2) 財務諸表に重要な虚偽表示が含まれている場合：監査人が監査の基準に準拠して実施した監査手続を通じて財務諸表の重要な虚偽表示を検出し、経営者がそれを受けて財務諸表を修正した場合（無限定適正意見）、又は財務諸表の修正がなされなかった場合において、それが監査意見に適切に反映された場合（限定付適正意見又は不適正意見）
- (3) 経営者による巨額な財産不正が行われた場合：監査人が監査の基準に準拠して実施した監査手続を通じて当該不正を検出し、かつ、その事実を当該会社の監査役会等に報告した場合
- (4) 従業員による巨額な財産不正が行われた場合：監査人が監査の基準に準拠して実施した監査手続を通じて当該不正を検出し、かつ、その事実を当該会社の経営者に報告した場合
- (5) 取締役等の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実がある場合：監査人が監査の基準に準拠して実施した監査手続を通じて、当該不正又は違法行為を検出し、かつ、その事実を当該会社の監査役会等に報告（会社法第397条第1項・第3項）、又は金融庁に申し出（金融商品取引法第193条の3）した場合

監査の有効性と監査の効率性

監査用役を限られた経営資源の下で提供するだけでなく、監査プロフェッショナル自身の発展も同時に追求しなければならない監査事務所の視点からすれば、監査の効率性も監査の品質に含まれる重要な要素であるといえる。監査の品質を議論することが難しいのは、監査が利害を異にする三者間関係（被監査会社、財務諸表利用者、そして監査事務所）の下で行われる、という構造を有しているからである。監査の効率性は、被監査会社にとっても、無関係ではない。しかし、財務諸表利用者は監査コストを直接に負担しないため、被監査会社への投資家という立場から、監査人に対して高品質の保証と結果に対する厳しい監査責任を求める。三者間関係を背景に求められる高品質の監査に対して、どのように向き合ったらよいのであろうか。また、そのための手掛かりを最終的に何に求めたらよいのであろうか。それこそ、監査プロフェッショナルリズムに他ならない。

2. 監査の品質を考える上での重要な前提

個人会員及び監査事務所は、アンケート調査を通じて、「誰が監査の品質を規制すべきか」という問題に対して、監査の品質を金融庁（公認会計士・監査審査会）による検査に全面的に委ねるという方向を否定するという明確な判断を示した。この結論は、監査事務所アンケート調査でも、個人会員アンケート調査でも、同様である。このことは、監査事務所が行う監査業務の品質は自分たちの努力によって改善し高めなければならない、という監査プロフェッショナルリズムが働いていたことを意味している。

契約自由の意味とその重要性

監査事務所による監査の品質が社会的に問題視されるようになると、被監査会社と監査人との間の直接的な監査報酬交渉を止め、それに代わって協会又は第三者機関（例えば東京証券取引所）が被監査会社と折衝し、監査報酬を受取り、監査事務所へ配分する仕組みに変えるべきである、という考え方が頭をもたげてくる。事実、このような方向でのコメントもあった。

しかし、世界の監査プロフェッションがこれまで標榜してきた考え方は、監査を受ける立場であっても、監査人を選択する権利は認められるべきであり、また、監査をする立場であっても、被監査会社を選択する権利は同様に保障されなければならない、という考え方が一契約自由一である。この契約自由を守り抜くためにも、監査の品質の向上に向けての監査プロフェッショナルリズムは本質的に重要である。

その一方において、被監査会社から監査報酬を得ているという関係こそが、監査の品質に悪い影響を与えている最も根本的な要因である、とするコメントの数は非常に多い。当該会員は、これこそ監査の品質の限界であり、監査はこの矛盾を前提にして行われており、したがって、この矛盾に触れずして、自主規制（品質管理）を検討することはできない、と主張する。監査報酬関係は上記の契約自由とも関係しているところから、もしこの問題を契約自由という枠組みの下で解決しようとするれば、協会・監査事務所による監査の品質に対する厳しい自己規制が必要となるであろうし、そういった施策に対する社会の疑念が深くなれば、上記の監査報酬関係と共に「監査法人の強制的ローテーション」の導入の必要性といった、契約自由に一定の制約を課すべきとの声も強くなるであろうと一部のコメントは言及していた。したがって、契約自由の枠組みを維持していくに当たっては、その趣旨についての会員の理解の醸成の下、厳しい自己規制を進めていくことが必要であろう。

3. 監査の品質についての二つのレベル — 個のレベルと全体のレベル

監査事務所が現在行っている財務諸表監査の中心は、法律によって義務付けられた制度としての監査である。とりわけ、金融商品取引法と会社法によって義務付けられている監査事務所による財務諸表監査の品質は二つの意味において特に重要である。

第一は、監査事務所に財務諸表監査に従事しているのは、財務諸表監査という役割を担う主体（監査人）として監査事務所が最も公益に適うとの社会の選択（法による選択）を基礎に置いていることである。このことは、監査事務所が監査人として公益を達成できないのであれば、別の選択肢も社会的にはあり得るということを示唆している。

第二は、制度として行われる財務諸表監査に対する社会的な信頼は、特定の監査事務所の提供する監査用役に対する評価が他の監査事務所のそれに比して卓越して高い、といった「個のレベル」での評価から得られるものではなく、監査事務所によって行われる財務諸表監査全体に対して社会が信頼する／信頼できる、といった「全体のレベル」での評価に基礎を置いているという点である。協会が現在実施している品質管理レビュー制度の最大の目的は、監査事務所によって行われる財務諸表監査全体の品質をいかに高め、改善するかにかかっているはずである。

4. 監査用役の特徴

監査用役の第一の特徴は、監査用役の受益者（財務諸表利用者）がその品質を体感し、又は直接評価することはできないことである。第二の特徴は、監査用役の直接的な受益者は、監査プロフェッショナルと契約関係にある監査コストの負担者である企業（被監査会社）ではなく、当該企業が公表する財務諸表の利用者であることである。第三の特徴は、監査用役は監査の依頼人（被監査会社）と監査プロフェッショナルとの間の自由な契約関係に基づいて提供されることである。第四の特徴は、監査プロフェッショナルは監査の品質を合理的に確保することを求められ、協会がそのための指導・監督を行っていることである。それは、職業会計士が独自のプロフェッショナリズムに基づいて独自の監査品質の水準を定め達成するという意味での監査品質の個別化ではなく、全ての監査プロフェッショナルが一般に公正妥当と認められる監査の基準を遵守することによって一定の水準の監査の品質を確保する、というものである。第五の特徴は、監査の品質に関する画一化された監査報告書のメッセージ構造（標準監査報告書様式）にある。

監査用役の利用者たる財務諸表利用者が監査の品質の程度を直接評価することができないため、また監査プロフェッショナルの側においては、証券市場を支えるインフラの一つとして行われる財務諸表監査の品質は、企業内容開示制度に対する社会の信頼というフィルターを通じて、最終的には証券市場そのものの機能に対する社会の信頼に直結しているところから、我が国の場合には、協会による品質管理レビューと公認会計士・監査審査会による検査が実施されているのである。監査事務所が提供する監査用役は、とりわけ証券市場においては、不特定多数の投資家が財務諸表を利用する際に、追加的コストを負担することなく享受できる公共財としての性格を有している。このことも、監査の品質に対する規制の重要性に深く関係している。

IV 提言とアンケート回答結果・コメントの分析

研究会の目的は、監査の品質に対して社会が不安を抱き始めている昨今の状況を踏まえ、会員（個人会員と監査事務所）が、

- (1) 監査の品質、監査の品質に対する規制の在り方、監査の品質を高めることを目的に協会内で導入されている諸制度の機能について、どのような判断や評価をしているのか
- (2) 監査の品質に影響を及ぼす要因としていかなる要因を特に重視し、現状の是正や改善を喫緊の問題として認識しているのか
- (3) 監査の品質向上のためのいかなる施策を協会と監査事務所に求めているのか

をアンケート調査を通じて明らかにし、最終的には、協会において、監査事務所において、そして公認会計士個人において、一段と高い品質の監査の実現するために求められる対応等を提言として示すことである。以下、アンケート設問に対する回答結果とコメントの分析から得られた観察と結論を、

- ・ アンケート設問に対する回答結果・コメントの分析結果の総評
- ・ 監査の品質の向上に向けての提言

に分けて説明することにする。

1. アンケート設問に対する回答結果・コメントの分析結果の総評

研究会は、監査の品質に影響を与える要因を、監査人の個人的特性のみに限定するのではなく、監査人を取り巻く法的制度、品質管理レビュー制度を含む協会内部の仕組みや組織、監査事務所における経営（ガバナンスや監査手続の組み立て方等）といった要因も視野に入れて多面的に捉えている。というのは、協会並びに個人会員及び監査事務所が直面している監査の品質に対する社会の不安ないし不信の大きさを考えると、品質管理レビュー制度の運用状況だけを調査するだけでは不十分であり、また、研究会が監査の品質を全体として高めるための改善や改革に繋がるような提言をすることが必要と判断したからである。それゆえ、アンケート対象者を、監査事務所の品質管理に直接関わっている会員だけではなく、既に監査法人を退職されている会員、協会の品質管理レビューを経験したことのない会員、監査意見の表明に直接関与していない会員の意見や判断も視野に入れ、かつ、年齢・性別にかかわらず、できるだけ多くの個人会員及び監査事務所の意見等を求めた。

アンケートの設問項目が多いことへの批判は甘んじて受けるとして、今回のアンケート調査から得られたことは、結果として非常に大きいと考えている。研究会がとりわけ強調したいことは次の4点である。

- (1) 協会の品質管理レビューと CPAAOB 検査の二本立てで監査の品質を評価・監視する現行の仕組みについて、様々な問題点を指摘したコメントはあるものの、基本的にはそれを支持している、と結論できること。なお、品質管理レビュー制度の見直し

の必要性については、この制度について知悉している責任者を回答者として想定した「監査事務所アンケート」の「2. レビュー制度の見直しの必要性」の結果が注目されるが、現行の二本立ての体制の維持について、回答者の 58%が肯定的意見であるのに対し、回答者の 42%が現行の体制の維持に懐疑的・反対であった。平成 24 年に実施した「品質管理レビュー制度に関する質問調査」では肯定的意見が 32%、否定的意見が 68%であったが、平成 28 年調査では逆の結果となった。それゆえ、現行の仕組みを前提とすれば、その有効性と効率性をいかに図るかが、監査の品質に直接関わる個人会員及び監査事務所のみならず、財務諸表利用者である投資家にとっても重要となる（「提言 4:CPAAOB 検査と品質管理レビューとの関係」参照）。（『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 2. 品質管理レビューと監査の品質」参照）。

研究会は、個人会員及び監査事務所の判断を尊重し、現在の二本立ての仕組みそれ自体に変更を与えるような議論と分析は行っていない。ただし、現状においてそれらが様々な問題を抱えていることは、コメントが指摘している（『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 3. 品質管理レビューと CPAAOB 検査との関係」参照）。

- (2) アンケート設問に対する回答結果と圧倒的に多数のコメントが、監査の品質に最も大きな影響を与えている問題として、監査時間と監査報酬を指摘している（『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 1. 監査時間と監査の品質」参照）。この問題は、被監査会社との契約上の問題という側面だけでなく、財務報告の制度的な建付けにも関係している部分があるため、協会だけでその解決案を見出すことは容易ではない。しかし、状況の深刻さを訴える個人会員及び監査事務所の声の大きさに照らせば、この問題が少しでも前向きな形で解決されるように、協会がその役割を率先して会員と共に果たすべき領域であると考えられる。なお、監査時間と監査報酬については、全体的提言で取り上げる。
- (3) 協会が実施している品質管理レビュー制度に対する個人会員及び監査事務所の評価は高いものの、品質管理レビュー制度に対する批判の多くの矛先は、品質管理レビューが取り上げる「監査の品質とは何か」、「品質管理レビューは何をレビューするのか」、又は「品質管理レビューを行う際の基本的な判断の視点とは何か」という本質的な問題に関係していた（『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 2. 品質管理レビューと監査の品質」参照）。これらの問題について丁寧な説明をすることは、品質管理レビュー制度が個人会員及び監査事務所によって受け入れられ、更にそれを発展させるうえで重要であろう。かかる批判は、品質管理レビュー担当者にとっては必ずしも心地よいものではないと思慮するが、その一方で、品質管理レビューを受ける側の不満を含む受け止め方を知りえたこ

とは、アンケート調査の一つの成果であった、と言えないであろうか。この問題は、重要な内容を含んでいるので、個別的提言で更に取り上げる。

- (4) アンケート設問に対する回答結果・コメントの分析に基づく限り、上記の(2)・(3)以外に、研究会が特に注視すべき監査の品質に関連する重要な事項は見られなかった。

しかし、個人会員アンケート調査事項に関連して付されたコメント（約 3,300 件）は、協会の品質管理レビュー制度の在り方、CPA AOB 検査との関係のみならず、現在生起している監査の品質に関する様々な問題を率直に明らかにしている。今回のアンケート調査を実施していなければ、気付かなかった、又は気付いていてもそのまま通りすぎてしまっていた問題が多かったのではないと思われる。そのような問題の所在が明らかにされたことそれ自体が、監査の品質向上を図るための施策を協会が判断する上で、重要な意味をもっているように思われる。

2. 監査の品質の向上に向けての提言

研究会は、監査の品質に関して、協会が短期的に取り組むべき問題と、中長期的に取り組むべき問題とを、アンケート設問に対する回答結果・コメントの分析に基づいて、可能なかぎり識別した。『研究会報告書』と『作業部会報告書』のいずれも、単に会員を対象とした監査の品質に関する意識調査報告書ではない。いずれの報告書も、更なる監査の品質向上を目指し、協会と監査事務所、そして主要な監査関係者が取り組むべき制度改革、協会における関連組織や諸制度の見直し、監査法人等のガバナンスや業務組織の見直し等を検討する上で考慮に入れるべき視点や方向を提示することを目的としている。アンケート設問に対する回答結果・コメントは、その視点や方向を模索する上で重要な情報源である。

『研究会報告書』と『作業部会報告書』には、学究的に重要な課題（研究上の課題）も含まれている。しかし、いずれの報告書もその主たる読者は協会と会員である。ここでは『研究会報告書』の主たる読者として協会を想定した提言の取りまとめを行っている。

- (1) アンケート設問に対する回答結果とコメントの多くが、監査の品質を全体的に改善する上で喫緊の問題として指摘している問題又は監査の品質に対する規制の在り方に直接関係している問題については、研究会としての提言や判断を、**全体的提言**として取りまとめている。
- (2) アンケート設問に対する回答結果としては、監査の品質の改善に繋がる個人会員及び監査事務所の明確な意識は示されていないが、むしろ関連コメントにおいて相当強い主張や観察がなされている問題に対する研究会としての判断やその結果としての提言については、**個別的提言**として取りまとめ、更に相互に関連するものについては、以下のような見出しの下に分類している。

- ・ 協会内の自主規制の取組に関する提言

・その他の提言

なお、提言を(1)と(2)に分けるのは便宜上であり、監査の品質に関連して両者が全く無関係であるということではない。むしろ取り上げた項目によっては、(1)と(2)の提言が相互に密接に関係し影響しあうものもある。

さらに、監査の品質は、財務諸表監査の直接的な担い手である監査事務所や協会による不断の努力だけではなく、被監査会社の経営者による理解と協力、証券市場の担い手である証券取引所及び関連法規の執行に当たる行政当局による協力と監視によって維持され、また引き上げられていくものである。研究会は、今回のアンケート設問に対する回答結果とコメントを分析し、その結果を取りまとめるに際して、協会に対する提言を中心に考え、その中で必要に応じて、監査事務所、被監査会社、証券取引所、行政当局との関係に言及することとした。

なお、提言の表記と内容等は、次のような順序で記載している。

提言の表題

提言

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約

提 言

提言は、前述したように、アンケート設問に対する回答結果・コメントの内容を総合的に判断し、その取りまとめ方として、便宜上「全体的提言」と「個別的提言」に分けて示されている。なお、提言の中には、アンケート調査に基づく提言のほか、作業部会委員からの要請を受けて、作業部会においてその内容を検討し、その上で、『研究会報告書』に取り入れた追加的な提言もある。

1. 全体的提言

(1) 監査時間の改善について

提言 1：監査時間の改善

協会は、会員が現在深刻に感じている監査時間問題を解決すべく、関係諸団体との間で新たな議論を行うとともに、証券市場機能における監査事務所による財務諸表監査の重要性を説明し、とりわけ我が国の財務報告制度上の建付けが与えている期末監査における監査時間不足問題が少しでも緩和されるように、現行の制度の改革又は運用上の調整を求めること。なお、これに関して、監査時間が、監査実務においてどのように配分され、どのように不足しているのかを具体的に明らかにし、監査時間の使われ方の状況を全体として把握すべく調査・研究を行うこと。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 1. 監査時間と監査の品質」参照）

監査時間（監査期間）と監査の品質との関係については、個人会員アンケート A2「監査の品質確保のための重要要因」の選択9項目（複数選択可）の中の2-9「監査時間（監査スケジュール）」及びC1「監査時間の十分性」で調査を実施した。

調査の結果、監査時間（監査スケジュール）が監査の品質確保のための重要要因であるとした回答数は2,769（79%）と最多の回答数であった。また、「監査時間が不十分である」とした回答数は1,892（54%）であった。

なお、監査事務所アンケートでは、直接、監査時間を設問項目としていないが、「自由意見」（コメント）として、次の監査報酬も含めて、監査の総時間数・監査報酬の適切さ・十分さをレビュー対象とすべきとの指摘があった。

監査の品質を監査時間に結びつけた回答は、現在の監査時間不足の問題が、結果として、監査の品質に対する不安のみならず、監査報酬問題を通じて、監査スタッフの勤務状況や健康問題、更には離職など、様々な問題を引き起こしている、と訴えている。

研究会は、今回のアンケート調査結果を基礎とした提言に関して、監査時間の提言が最も重要で、かつ、回答者の多くが正に改善を求めている課題であると判断した。

アンケートの結果からは、監査時間と同様に監査報酬に関する声も多かったが、研究会は、監査報酬の引上げに関する議論を展開するよりも、監査時間の問題こそが本質的であり、これが前向きに解決されれば、監査報酬の問題も影響を受けるであろうと考えている。

監査時間が不足しているという会員の回答をどのように受止めたらいいのであろうか。コメントの一部であるが、それは監査時間の配分の問題であり、監査時間が足りないという問題に直結するものではない、との意見もある。

作業部会では、アンケートを実施する時点で「アンケート調査第2弾」を行う予定であったため、こうした意見を踏まえて、第2弾のアンケートは、監査時間について行うことを検討した。具体的には監査時間が監査契約との関係において実際にどのように配分されているのか、例えば

- ・ 事業上のリスクの洗い出しと評価
- ・ 監査計画の策定
- ・ 期中における分析的手続、分析の実証手続、詳細テストの実施
- ・ 期中における内部統制の評価
- ・ 四半期レビュー
- ・ 期末監査
- ・ 監査調書の作成と査閲
- ・ 年度を通じての監査チーム内の討議
- ・ 品質管理レビューやCPAAOB検査への準備と対応

等への監査時間の配分を、個々の監査契約を無作為に抽出し、その結果について統計的分析を行うことにより、監査時間問題が何に起因するものであるか、その原因を明らかにすることが重要と判断していた。当初のアンケートの結果、コメントの中には、監査時間の不足が日常的になり、解決されない状況の下では、内部統制監査や四半期レビューを止めるべきではないか、という強い主張もあった。それだけに、「アンケート調査第2弾」の実施は、監査の品質を検討する上で重要な位置を占めていた。

そこで、第2弾のアンケート実施に向けて、作業部会は、監査時間の問題に対する協会と監査法人側による理解と協力を求め、とりわけデータの入手段階では監査契約毎の詳細情報が必要であり、その意味では監査担当者以外の目に晒されることにはなるが、その後の分析は総量でなされ、個々の監査契約情報が識別されることはない、と説明し、アンケート実施への理解を求めた。

作業部会は、第2弾アンケート実施の可能性について検討を行ったが、当該アンケート結果の分析を工夫して公表したとしても被監査会社を特定されるとの懸念が払拭できなかったこと、またそういった情報を有用な形式として監査事務所に提出してもらうのに膨大な時間を要すると考えられ、研究会の研究期間に対して時間的な制約の解決が難

しいことから、第2弾のアンケート調査は見送りとなった。なお、監査時間の調査については、協会でその他の方法も含めさらに検討し、別途進めている。

当初のアンケート結果にストレートに対応した、会員が監査の品質に最も大きな影響を与える要因の一つとして識別した監査時間について、第2弾のアンケート調査によるその分析を実施できなかったことは、研究会が設置された事情を考えると、非常に残念であり、同時に、大きなやり残し感を禁じ得ないとの作業部会委員（学識経験者）の意見があることを付記する。

なお、監査時間の不足問題は、とりわけ、期末監査に関してコメントされている。会社法における建付け（とりわけ、会計監査人監査報告書の提出時期）と東京証券取引所における決算短信に関連して、監査時間が十分に確保できない現実を多くのコメントは訴えている。

(2) 監査報酬の改善について

提言2：監査報酬の改善

協会は、監査報酬の問題が一向に改善されないとされる現在の状況を深刻に受け止め、その状況を全体として少しでも改善するための協会としての施策（対応）を模索すること。

加えて協会は、会員及び関係諸団体に対して、証券市場機能における監査事務所による財務諸表監査の重要性を、監査の品質と国際的コンテクストを踏まえて丁寧に説明し、監査報酬の水準の是正を求めること。

なお、監査報酬の水準や監査報酬に対する考え方は各国によって異なるので、単なる比較で監査報酬の水準を説明するのではなく、我が国独自の状況や事情を十分に踏まえた包括的な調査・研究の下に、監査報酬の在り方に関する協会の立場を明確にした上で行うことが重要である。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 1. 監査時間と監査の品質」参照）

監査報酬と監査の品質との関係については、個人会員アンケート A2 「監査の品質確保のための重要要因」の選択9項目（複数選択可）の中の2-7 「監査報酬」として調査を実施した。調査の結果、「監査報酬」が監査の品質確保のための重要要因であるとした回答数は2,585（74%）と2番目に多数の回答数であった。

なお、監査事務所アンケートでは、直接、監査報酬を設問項目としていないが、「自由意見」（コメント）として、前の監査時間も含めて、監査の総時間数・監査報酬の適切さ・十分さをレビュー対象とすべきとの指摘があった。

監査報酬は、監査事務所の財務基盤を支えるものであり、能力のある人材の採用・維持のためのコスト、監査事務所内の研修等を通じての監査スタッフの能力の維持・向上

のためのコスト、監査事務所の品質管理部門にかかるコスト及び監査事務所のインフラの整備のコスト等、監査事務所としての監査の品質管理の維持・向上のためにも重要な要素であり、高品質の監査を提供する監査事務所を運営するためにも、必要な監査報酬を確保する必要がある。

監査報酬に関連して、多くのコメントは、監査報酬が十分に確保されていないこと、監査報酬が結果として監査時間の減少に結びついていること、監査スタッフに対して精神論で監査業務への取組を説き納得させることが困難になっていること、そして、最も厳しいコメントとしては監査市場が経済的に崩壊しつつあることを訴えている。監査報酬は、我が国の監査法人等が等しく抱えている喫緊の問題であり、監査時間の問題を併せて考えると、監査基準委員会報告書が求める監査の品質を維持することは困難になっている、との認識も示されている。

なお、コメントの中には、従来の実務において利用されていた標準監査報酬規程を定めるべきであるとの意見もあった。しかし、これは独占禁止法に抵触する可能性があり、また現在の監査を取り巻く社会状況等に照らせば、これを復活させる現代的意味はないとして、提言の中で言及することは避けた。

適正な監査報酬の水準は、どのような考え方から決定されるべきなのか。協会は、従来から米国などの諸外国と比べて我が国の監査報酬が低いことを主張してきたが、現実問題として、それが監査報酬水準の引上げに直ちに繋がるとは思えない。むしろ、監査報酬の水準がなぜ上がらないのか、その要因を監査時間の問題と併せて分析すべきである。

また、監査報酬に関連して、監査法人間の監査契約獲得競争に関し、値下げ競争や低廉新規監査報酬（low balling）といった状況を訴えるコメントが寄せられている。そのような状況の事実調査を含め、不適切な監査実務（監査契約）がなされた監査事務所に対して、監査の品質面での厳しいチェックを、とりわけ監査人の交代時における後任監査事務所の監査報酬を取り上げることが求めている意見が強い。

監査事務所間での値下げ競争や不公正で行きすぎた監査契約獲得競争は監査人の独立性に影響し、やがては監査の品質に重大な影響を及ぼす。監査報酬の水準がなかなか上がらないという構造的な問題の一つとして、低廉な監査報酬での新規監査契約の受諾や契約更新時の値下げ競争は、会員自身が自分たちの首を絞めているという状態に他ならず、公認会計士による監査制度や監査の品質という視点からも看過されてはならない。これらの問題も含めて検討していく必要がある。

(3) 財務報告制度と監査の品質の関係について

提言 3：財務報告制度と監査の品質の関係

協会は、企業内容開示制度の基幹ともいべき財務諸表監査本体の有効性をどう高めるかという本筋の議論から、四半期レビューや内部統制監査といった現行の関連諸制度の機能と関係を全体的に検討すること。関係諸団体との間で情報と意識を交流・共有し、制度として更に有効に機能し、かつ、関係者及び会員の負担も軽減する財務諸表監査制度の在り方について、前向きに検討することが重要である。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約(『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 1. 監査時間と監査の品質」参照)

監査の品質は、協会や会員側の努力のみで維持・向上できるものではない。何よりも先に、財務諸表の作成に第一次的責任を有する被監査会社等の経営者及び経営者を監視・監督するコーポレート・ガバナンス機関における、財務報告制度の重要性に対する自覚・理解及び監査実施に対する十分な協力が必要である。財務諸表の重要な虚偽表示を看過した結果として財務諸表の信頼性について誤った保証を与えた監査事務所の責任を他の者に転嫁することはできない。しかし、様々な背景の下で、またいろいろな方法を通じて不正会計や不適切な会計が行われていることも事実である。とりわけ上場会社の経営者に向けて適正な財務報告に対する理解を一段と促すことを協会が発信することを求めているコメントがある。

その一方において、監査品質との関係において、更には監査時間不足が会員にとって大きな問題となっている状況を踏まえ、財務諸表監査の有効性をいかに高めるかという視点から、制度化されている四半期レビューや内部統制監査をも見直す必要性を協会として検討し、関係諸団体に対して会長声明等を通じて主張することを要望している。多くのコメントは、会社法監査と金融商品取引法監査の重複、会社法における会計監査人監査報告書の提出時期の変更を訴えている。この点については、協会は、『開示・監査制度の在り方に関する提言—会社法と金融商品取引法における開示・監査制度の一元化に向けての考察—』(平成 27 年 11 月 4 日)等を公表しているが、二つの法律が関係するので調整は容易ではない。しかしながら、例えば四半期レビューや内部統制監査については、これまでの行きがかりにとらわれず、制度自体の在り方を協会として検討することを求める趣旨のコメントが多い。なお、内部統制監査の内容については、既に協会でも検討を進めている。

(4) CPAAOB 検査と品質管理レビューとの関係について

提言 4 : CPAAOB 検査と品質管理レビューとの関係

監査の品質に関して現在導入されている体制——CPAAOB 検査と品質管理レビュー——については、会員による支持が得られたことを踏まえつつも、両者の間には重複があるとの多くのコメントを受けて、協会は、更に有効で効率的な品質管理レビューが実施できるように、公認会計士・監査審査会と意見交換を行い、CPAAOB 検査との間で調整を図ること。

また、両者間で調整を図った事項の具体的内容及び品質管理レビューの在り方に影響を及ぼした部分については、監査事務所の品質管理責任者に情報を提供する仕組みを整備し運用すること。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 3. 品質管理レビューと CPAAOB 検査との関係」参照)

品質管理レビューと CPAAOB 検査の関係については、個人会員アンケート B1「協会の品質管理レビューと公認会計士・監査審査会による検査の関係」で（回答者の考えに最も近い選択肢を一つ選ぶという方式で）調査を実施した。

調査の結果、品質管理レビューは必要ないとした回答数は 298（9%）にすぎず、基本的には、協会による単独方式と、品質管理レビューと CPAAOB 検査が 2 本立てという現行方式を主張した回答数は 2,084（61%）に上った。また、監査事務所を対象とした監査事務所アンケート「2. レビュー制度の見直しの必要性」でも調査を実施したが、現行の 2 本立て方式が必要であるとした回答数は 86 事務所（58%）であった。

監査事務所アンケートでは、協会と公認会計士・監査審査会との間の意見交換等について項目を設定していない。ただ、「自由意見」（コメント）として、品質管理レビューと CPAAOB 検査との間の時間（又は深度）の乖離の解消を求める意見があった。

注意すべきは、現状の方式を是とした個人会員回答数（2,084）のうち 1,138（55%）は、改善が必要である、としている点である。現行方式の不備や現行方式に対する問題提起は、品質管理レビューと CPAAOB 検査との間の作業の重複、明確な棲み分けの欠如に向けられている。コメントは、両者の間の情報の共有、そして本来の監査業務に監査時間をもっと振り向けることができるように、有効で効率的な品質管理レビューの実施を求めている。

(5) 協会における守秘義務について

提言 5 : 協会における守秘義務

「守秘義務」を理由にした極度に抽象化（一般化）された監査の品質に関する情報提供や情報協力では、外部からの批判や分析による監査品質の向上の機会を遠ざけるだけ

であり、会員の監査品質改善も限定される。協会の社会に対する説明責任と守秘義務との関係は、簡単な問題ではない。監査品質の透明性を高める道筋の中に、協会自身が身を置くことが求められつつある状況を踏まえ、協会は、守秘義務問題が有する現代的な意味を積極的に理解し、十分な検討・議論を行い、法律専門家との協議等も図り、少しでも前向きにとらえて対応を開始すること。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 5. 継続的専門研修（CPE）制度と監査の品質」参照）

社会的に大きく取り上げられた監査の失敗（『作業部会報告書』「Ⅰ 前文 1. 研究会発足の社会的背景」参照）についての協会としての調査結果の公表、監査業務審査や品質管理レビューを通じて捕捉された監査の品質に関する問題や状況の公表（通知）、それらを基礎に置いた継続的専門研修（CPE）用の研修教材の開発、監査判断上の適否を会員が具体的に考えることに役立つ資料（監査提言集を含む）の作成、更には監査の品質についての現状と問題について学界との共同研究をする際の情報提供、学界関係者による学術研究など、監査業務の審査又は品質管理レビュー等から得られる情報を、どのような考え方で、どの程度、どのような方法や手続を経て、会員の啓発、社会への情報提供、学会との共同研究、更には学術的研究に役立てていくかは、監査の品質についての理解を促す上でも、協会が行う自主規制の内実についての理解を深める上でも極めて重要である。

研究会が取り上げるのは、会員が特定の監査契約に基づいた監査業務に関連して入手した情報（以下「監査関連情報」⁷という。）を外部（社会）に向かって提供（公表）するという問題ではない。会員から協会に提供された「監査関連情報」の利用とその公表の在り方に関する提言である。研究会は、今回のアンケートにおいて守秘義務に関する項目を特別に設定し、会員の意見を求めたわけではない。また、この提言の内容が会員より直接言及されたわけではない。しかし、この方向での提言を示唆するコメントは多々あった。

「プロフェッション」と称される専門職業において、依頼人に対する守秘義務は、そのプロフェッションの社会的存在を支え、依頼人からの信頼を得るための本質的な要素である。会員による「監査関連情報」の窃用や漏洩は、協会の倫理規則において厳しく禁じられてきた。また、そうでなくとも、「監査関連情報」を、たとえそれが社会一般の「知る権利」に関することであろうと、提供することに対して“ファイアウォール”を設けてきた。

この問題が単純ではないのは、監査が三者間関係の下で行われるからである。財務諸表監査の場合には、監査事務所は、被監査会社との関係だけではなく、公益との関係—

⁷ 「監査関連情報」には、例えば監査契約書、監査調書の他、監査業務に関連して入手した情報の一切を含む。

—すなわち、社会に対する説明責任—において、複眼的に捉える必要があるからである。その意味において、これまで厳格に運用されてきた協会にある「監査関連情報」の守秘義務に対する規制を緩和する必要がある。研究会は、次の三つの場合を識別した。

- ・ 監査の品質や監査業務に対する社会的信頼を大きく毀損させるような状況が会員の監査業務において生じた場合である。協会のどの組織が問題となった監査事案に関して調査を行い、なぜ監査の失敗が生じたのかについて、その内実を調査し、その結果を会員と社会に向かって伝えることが「専門職業の独立性」という視点からも必要である。あまりに一般化された監査事案の総括は、判断の是非が問題とされる監査事務所にとってほとんど役に立たない。協会の持つ「監査関連情報」は、当該監査人の委嘱者との守秘義務解除の正当な理由に当たるものとして知りえた情報であり、協会がそれをどのように具体的に、かつ公正に分析・総括し、公表するかは慎重な判断を要するものの、協会の重要な役割のはずである。
- ・ 品質管理委員会が入手した監査の品質に係る情報や監査業務審査会が入手した監査業務の進め方や監査業務の内実については、できるだけ具体的に記述し——監査の失敗がどのような状況の下で、どのような判断の結果から生じたのかを説明し——、それを継続的専門研修（CPE）制度における教材として提供する。この点を指摘するコメントは非常に多いので個別的提言のところで再度取り上げる。
- ・ 協会が有する「監査関連情報」の学識経験者による利用の問題について、「守秘義務」を理由に消極的な姿勢を採ることは、監査プロフェッションの発展を考えた場合に、得策とは思えない。監査の品質はこれからも常に行政や社会が関心を注ぎ続けるテーマであるが、「守秘義務」を理由とする制約が厳しいと、我が国における財務諸表監査の品質の内実についての学術的な分析の機会が狭まり、分析結果が会員に共有されることが難しくなる。協会がこれから取り組んでいかなければならない調査・研究は、外国における諸制度の紹介ではなく、むしろ「我が国の監査業界で何が起きているのか」についての省察を伴う課題についての調査・研究である。

2. 協会内の自主規制の取組の改善・改革に関する個別的な提言

協会が、監査の品質の維持と向上を目的に、監査の品質を自主規制する取組・制度・組織として、①職業規範（倫理規範と実務指針等）の整備、②継続的専門研修（CPE）制度、③品質管理レビュー制度、④監査業務審査・規律調査制度、及び⑤綱紀審査制度がある。

研究会は、監査事務所アンケートにおいては、③の品質管理レビュー制度に焦点を当て、

- ・現在の品質管理レビュー制度に対する評価
- ・レビュー制度の見直しの必要性（これについては、「Ⅳ 提言とアンケート回答結果・コメントの分析 1. アンケート設問に対する回答結果・コメントの分析結果の総評」参照）
- ・見直すべき事項
- ・レビューの目的・性質
- ・レビュー対象
- ・レビュー頻度
- ・レビュー手続・方法
- ・レビュー結果の公表の在り方
- ・レビュー結果による措置の内容

を項目として取り上げた。各項目に対する回答状況については、個別的提言に関係付けて説明することにする。

また、個人会員アンケート A1「自主規制の取組」の選択5項目（複数選択可）で調査を実施した。個人会員から寄せられたコメントは多岐に及んでいるため、提言の取りまとめに当たっては、制度ごとに整理することとした。なお、品質管理レビュー制度についての提言は、今回のアンケート調査結果に基づくものと、作業部会が独自に追加し、同作業部会での検討を経て、『研究会報告書』における提言として追加したものもある。後者については「提言 11」として取り上げている。

(1) 監査の品質と品質管理レビュー制度に関して

① 品質管理レビューの在り方について

提言 6：品質管理レビューの在り方

協会は、監査規範への準拠性チェックと監査手続の実質面のチェックとの間のバランスを一段と図るべく、監査手続の実質面を品質管理レビューでどのように見ていくかについて継続的に検討・改善を行うとともに、その検討結果が継続的専門研修（CPE）制度、監査業務審査・規律調査制度等の自主規制の仕組み及びその運用に適切に反映するよう、必要な対応を行うこと。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 2. 品質管理レビューと監査の品質」参照）

品質管理レビューが監査基準委員会報告書等への準拠性のチェックにあまりにとらわれているため、品質管理レビューそのものが形式的になり、些細なところに拘り、形骸化しているとの指摘が多い。同時に、品質管理レビューの過程で検出された準拠性違反が財務諸表の重要な虚偽表示の看過にどの程度影響を与えているのかという監査手続の実質面の判断を、品質管理レビューにおいて重視すべきという意見が多く寄せられている。

品質管理レビューの運用状況と監査事務所における監査の品質の改善への役立ちに関しては、個人会員アンケート B2・B3・B4 において、また「品質管理レビュー（通常レビュー）の範囲」については B5 において調査を実施した。回答数 3,357 のうち 70% に当たる 2,451 は、監査事務所における監査の品質の改善に反映されている（有効である）との認識である。有効でないとした回答は 414（12%）と少ないが、その理由のうち 259（63%）が「監査事務所と品質管理レビューの両方に原因がある」としている。結論的には、会員と協会の間、「品質管理レビューの目的」と「品質管理レビューを行う際の視点の置き方」について違いがある可能性を示唆している。

監査事務所アンケートにおいても、「現状のレビュー制度は、十分に機能（監査事務所の品質管理の改善・向上に貢献）しており、改善の必要はない」との評価が回答総数 151 のうち 110（73%）と、「改善を必要とする」とした 41（27%）を大幅に超えている。

「品質管理レビューの目的」に関しては、「指導」を主眼とするレビューの理解と「摘発・懲戒」を主眼とするレビューを求める意見とが混在しているが、回答者が個人の場合であれ監査事務所の場合であれ、「摘発・懲戒」を旨とすべきとする意見の割合は極めて少なく、制度的には、現在の会則第 122 条第 3 項で決着がついていると思われる。

監査事務所アンケートにおいて、「レビューによる指導は、監査事務所による期待に込んでいる。」(1-5) とする肯定的評価は回答総数 145 のうち 108（74%）に達しており、また、「レビューは指導性を旨とすべきである。」(4-1) が回答総数 150 のうち 126（84%）と指導性を求める結果が支配的である。協会が現在進めている「指導」と「監督」の両方を備えた品質管理レビューの目的についても回答総数 150 のうち 127（85%）の監査事務所が受け入れている（4-2）。

むしろ研究会が目にしたのは、「品質管理レビューを行う際の視点の置き方」である。個人会員アンケートでは、品質管理レビューの有効性を改善するための方策として 108（34%）がレビューの手続・方法の充実を最重要である、としている。この回答の傾向は、監査事務所アンケート(1-1)にもみられ、回答した監査事務所 41（27%）が「改善を必要としている」とし、その中で「レビュー内容の問題」（細かすぎる・形式的・マニュアルのチェックに終始・総花的なチェック）を指摘している。個人会員アンケートにおいて、かかる品質管理レビューの内容について改善を求めた回答数は極めて多く、共通認識といっても過言ではない。

この問題は、品質管理レビューの内容、レビュー結果を受けての措置の内容、更にはレビューアーの能力や必要とされるレビューアーの数にも影響を与える。品質管理レビューの役割は、「監査基準委員会報告書等の遵守の事実確認」にあるのか、それとも「財務諸表の重要な虚偽表示があった場合に、それが見逃される可能性の評価」にあるのか、そのいずれに重点を置くかによって、品質管理レビュー制度の在り様は十分に異なり得る。監査事務所アンケートにおいて、現在の品質管理レビューについて改善が必要であると否定的評価を行った回答者は、基本的には、基準の遵守チェックから、重要な虚偽表示を看過しないため監査がなされているかどうかを確認するための品質管理レビューに、その重点を移すべきことを強く求めている。

② 品質管理レビューの実施範囲とリソースについて

提言 7 : 品質管理レビューの実施範囲とリソース

協会は、監査対象会社等の社会的影響度やレビュー制度の有効性・効率性を考慮して、レビューの頻度、レビューの種類、更にはリソースの注力先を変えるべきである。リソースをレビュー対象事務所又は対象監査業務の数やレビュー頻度に向けるのか、社会的影響度の高い上場会社を監査する監査事務所のレビューの深度に向けるのか、基本的な方針を定めること。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 2. 品質管理レビューと監査の品質」参照）

品質管理レビューの改善のための方策については、個人会員アンケート B4 レビューの目的・性質、対象、頻度、手続・方法、開示、措置、手法の七つの側面から、どの項目の改善が必要かを質問した。その結果は、レビュー手続・方法（127人：38%）を除いて、回答結果は16%から29%でバラツキ、ほぼ同じに分かれている。この中で、レビュー（通常レビュー）対象事務所又は対象監査業務を拡大すべきであるとした回答（69人：21%）と、レビュー頻度を増加すべきであるとした回答（53人：16%）があり、合計すると、監査対象会社等の状況にもよるが、品質管理レビューの水準を引上げることを期待する回答（122人：37%）が寄せられている。ただし、監査事務所アンケート「3.見直すべき事項」では、こうしたレビュー対象の拡大にはむしろ否定的であり、リソースを上場会社監査事務所部会のレビューに注力すべきとする回答数が121事務所（81%）に上っている。

これに関連して、上場会社の監査の基準と、それ以外の事業体の監査の基準の区別の必要性を指摘するコメントも少なからずあった。例えば米国では、SOX法適用会社の監査を規制する基準とそれ以外の会社や事業体の監査を規制する基準は異なり、また、別個の組織がかかる基準の作成・執行に関わっている。

これに対して、協会は、被監査会社の種類や規模にかかわらず、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」を一律に適用し、「監査の品質に違いはない」との立場を一貫して維持している。

③ レビューアーの質の向上について

提言 8 : レビューアーの質の向上

協会は、協会リソースの効率的運用の視点と被監査会社からの品質管理レビューに対する理解という視点から、レビューアーの採用、処遇、研修、職務評価の在り方等を含め、レビュー組織の機能を絶えず評価する仕組みの検討を行うこと。なお、レビューアー研修の在り方はとりわけ重要である。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約(『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 2. 品質管理レビューと監査の品質」参照)

職業的専門家の行った業務の質を、同じ仲間である専門家が立場を違えて恒常的にレビューするという方式は、公認会計士業界にしか見られない固有の制度である。この制度が有効に機能するには、監査現場の第一線で活躍している者と、少なくとも同等又はそれ以上の実務家としての能力が求められる。協会の品質管理レビュー制度に対する社会の期待に応えるため、協会はレビューアーの増員を図っている。レビューアーの数も品質管理レビュー制度を支える重要な要因であるが、それとともに、レビューアーの能力(判断力、洞察力、説明力等)が一段と重要になる。

監査事務所アンケートと個人会員アンケートのいずれにおいても、「レビューアーの能力」はアンケート項目として直接取り上げられてはいない。しかし、関連するコメントにおいて、レビューアーの問題(レビューアーのばらつき)が指摘されている。すなわち、能力の不足の問題に加えて、発見事項の評価等に関し、レビューアーによって判断基準に違いがあるとの指摘である。品質管理レビューの均質化に向けての試みはレビューアー会議や研修等でなされてきているが、品質管理レビューに対する会員からの注文や問題提起は非常に多いところから、研究会はレビューアー問題を取り上げることとした。

レビューアーの能力の向上には、レビューアーに対する研修の充実と共に、レビュー実務の経験が必要である。協会は、経験のある副主席、主査等がレビューの現場でOJTをする等、レビューの経験を後輩のレビューアーに伝えていくことにも力を入れているが、改善が必要という会員の声がある。これに対して、数年前から通常レビュー対象監査事務所との意見交換会を開催し、平成28年度からはアンケート調査や個別ヒアリングを実施して、品質管理レビューの実績評価と課題の識別を行い、翌年度の品質管理レビューの見直しの参考としているが、これらの取組も踏まえて、レビュー組織の機能を絶えず評価する仕組みを検討していく必要がある。

④ 品質管理レビュー制度に対する会員の理解について

提言 9：品質管理レビュー制度に対する会員の理解

品質管理レビュー制度に対する社会の理解を深め、その制度の機能について社会の信頼を得るには、まず、会員自身が、この制度の目的について十分に理解していることが必要である。協会は、監査業務の実施に関心と時間を注いでいる会員に対して、どのような啓発や研修が有効であるのかを検討すること。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約(『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 2. 品質管理レビューと監査の品質」参照)

品質管理レビュー制度に対する理解が一般会員の間で必ずしも十分でないことは、個人会員アンケート B4「品質管理レビューの改善項目」の選択 8 項目（複数選択可）の中の「レビューの目的・性質（現状は、指導及び監督の性格をもったレビュー）」について見直し、摘発・懲戒を旨とすべきである。」に対する結果でも明らかになった。品質管理レビュー制度の目的が、その制度導入時点の目的から変わり、「指導に加えて監督の性格をもった」としたこと、現在の会則第 122 条第 3 項において、「監督」という文言を使いながらも、同時に「摘発又は懲戒」という表現を使ったことが、会員の間で誤解をもたらしている可能性もある。品質管理レビュー制度に対する協会の立場は明らかであるので、あとは、どのように会員の理解を得るかであろう。当該制度を一層周知させるための方策（研修等）が検討される必要がある。この提言は、品質管理レビューと CPAAOB 検査との関係についても、同様であり、「提言 4：CPAAOB 検査と品質管理レビューとの関係」において取り上げている。

品質管理レビュー制度に対する会員の理解を得るため、例えば、以下のような施策が考えられる。

- ・ 監査の基準は、重要な虚偽表示を見逃さないという監査の目的を達成するためのものであり、品質管理レビューでは、過剰な監査手続及び文書化を要求しているのではないことを研修等で監査人に周知する。
- ・ 監査事務所の水準に合わせたレビュー現場での説明も重要であり、過剰な監査手続及び文書化を要求していると感じている監査事務所の理解をレビューア自身で十分に検討し、監査事務所の誤解を生まないための方策を検討する。
- ・ 平成 28 年度から開始した「品質管理レビューご意見受付窓口」や「品質管理レビューに関するアンケート」などによって、品質管理レビューに関する監査事務所の疑問点等を整理し、品質管理レビューの実態を監査人に説明する。

⑤ 品質管理レビュー・監査業務審査に対する社会の理解と信頼について

提言 10：品質管理レビュー・監査業務審査に対する社会の理解と信頼

品質管理レビュー・監査業務審査に対する社会の信頼は、監査の品質向上に向けての取組について、協会がどのような情報発信をしているかによって影響を受ける。協会の取組に対する理解があることがまず必要である。と同時に、社会に大きな影響を及ぼす不正な財務報告とそれに関連しての監査の失敗が、とりわけ規模の大きな監査事務所において生じた場合において、それに対して協会がいかなる姿勢と対応を採ったかは極めて重要である。

社会的に重要な影響を与える個別事案が生じたときに、当該監査業務に問題はなかったのか、また、当該監査事務所に対して行われていた品質管理レビューの有効性に問題はなかったのか等、協会が調査し、その結果を具体的に社会に対して示すことが必要である。このような事案の場合には、品質管理委員会のみならず、監査業務審査会が関わることも当然予想される。協会は、どのような組織体制で、どの範囲で、かつ、どの時点で、こうした個別の事案に臨むべきであるのかについて、新たな組織編成や会則等のルール改正も視野に入れながら、その基本方針等を設定し、それに基づいて公正な対応をすること。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 4. 監査の品質を維持・向上するための協会の諸制度」参照)

企業社会に又は財務報告の在り方に重大な影響を及ぼす監査の失敗が不幸にも大規模な監査事務所において生じたときに、協会は、それを「監査の品質」という点からどのように受けとめ、何が、なぜ、どのような背景の下で起こり、財務諸表の重要な虚偽表示が看過されるに至ったのか、監査の固有の限界⁸と言われる状況がはたらいていなかったのか、品質管理レビューの有効性も含め、公正な立場で、かつ、可能な限り時宜を得て調査を行う必要がある。もとより、重大な監査の失敗があった場合に襟を正すべきは、社会及び協会における存在感と責任・役割が大きい監査事務所である。ただし、責任論のみで事実の終結を図ることは、協会が標榜する自主規制に背を向けることになる。協会関係者にとっては自身の身を切る辛い仕事となるが、このことが品質管理レビュー・監査

⁸ 「監査の固有の限界」とは、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」で以下のように説明されている。

「監査人は、監査リスクをゼロに抑えることを期待されているわけではなく、また、ゼロにすることは不可能である。したがって、財務諸表に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないという絶対的な保証を得ることはできない。これは、監査の固有の限界があるためであり、その結果、監査人が結論を導き、意見表明の基礎となる監査証拠の大部分は、絶対的というより心証的なものとなる。監査の固有の限界は、以下を原因として生じる。

- ・ 財務報告の性質
- ・ 監査手続の性質
- ・ 監査を合理的な期間内に合理的なコストで実施する必要性

業務審査に対する社会の理解と信頼につながり、ひいては、三者間関係において監査業務を独占業務として行うことについて社会的負託を受けている「公認会計士」という専門職業に対する社会の理解と信頼に繋がるのである。

アンケート項目には「A社監査」に関係付けるものは、直接的にも間接的にもないが、多くの会員は当時の状況の深刻さを感じ取り、コメントを通じてアンケート調査に応じたものと推察される。「A社監査」に起因して会員が寄せたコメントは、品質管理レビューやCPAAOB検査だけではなく、財務諸表監査制度自体の建付け、監査判断の独立性など、広範囲に及んでいる。

多くのコメントは「なぜ不正会計を検出できなかったのか」を問題にしているが、協会は、事案をどのように調査し、その結果、何を得、例えば品質管理レビューの有効性についてどのような判断をし、業務の改革や改善につなげるのか、といった点の説明を十分にする必要がある。監査品質の自主規制は、重大な個別事案が起こったときにおける、品質管理レビューの省察とその結果を社会に向けて公表することを通じて、社会によって理解され、信頼されていくものであろう。

⑥ 品質管理レビュー結果に関する協会の社会に向けての説明責任について

提言 11：品質管理レビュー結果に関する協会の社会に向けての説明責任

特定の専門職業が単なる専門家の集団としてではなく、プロフェッションとして社会に認知されるための一つの条件は、社会に向けての説明責任をいかに果たすかにかかっている。それは、プロフェッションの社会的意義が公益への奉仕（*servicing the public*）と深く関係しているからである。企業社会に大きなマイナスの影響を与える監査の失敗が生じた際における当該監査の内実に対する説明責任だけでなく、外からはなかなか見えにくい監査の品質について、協会が日夜取り組んでいる品質管理レビュー制度の状況と結果を、社会の構成員にとってわかりやすく伝えることも、協会が負っている説明責任の一つである。協会は、どのような形での説明責任の遂行が適切なのかを含めて、品質管理レビューにおける開示の領域について、検討とその実施に向けての準備を模索すること。

上記の提言は、アンケート調査結果に基づくものではない。しかしながら、提言に掲げた社会に向けた説明責任を果たすことはプロフェッションの重要な使命であり、監査を含む、財務報告全体の透明性が求められる中、現在の状況がこの使命を十分に果たしていると言えるのかを検討する必要があることから、作業部会の検討過程において問題提起があり、『研究会報告書』に取り入れたものである。協会による新しい品質管理レビュー制度の展開である。

現行の品質管理レビュー制度では、レビュー結果の第三者への開示は、品質管理委員会が承認した場合を除いて認めていない。しかし、協会は、会計監査の在り方に関する懇談会提言「会計監査の信頼性確保のために」（平成28年3月8日付け）を契機として、

レビュー結果の開示拡充の要否・内容を検討すべく「品質管理レビュー開示拡充検討作業部会」を立ち上げた。研究会は、当該作業部会での検討を受け、『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における情報開示の拡充等に関する提言について』（平成29年2月）において必要な提言を行った。

品質管理レビューに関する協会の情報開示については、個人会員アンケートB4「品質管理レビューの改善項目」の選択8項目（複数選択可）の中の7-5「レビュー結果の公表は、上場会社監査事務所部に登録のある事務所で問題のあるケースのみ、一定期間開示する現行の方法を見直すべきである。」について調査が行われた。結論的には、これを見直すべきとする回答数は95人（18%）であり、優先順位は最下位である。監査事務所アンケートでも現行を支持する回答数は113事務所（75%）に達している。

なお、協会は、「品質管理レビュー制度等検討プロジェクトチーム」を立ち上げ、関係会員に意見募集を行った上で、この提言を受けた具体的な検討を行っている。

(2) 監査の品質と継続的専門研修（CPE）制度に関して

① 継続的専門研修（CPE）における研修科目の在り方について

提言12：継続的専門研修（CPE）における研修科目の在り方

協会は、監査品質という視点で、いかなる研修科目が必要であるのか、監査判断の質を高めるため、監査業務審査会で問題となった監査事例、金融庁による処分事例、社会で問題となった会計不祥事等、監査の現場で何が起り、関与した会員がどのような判断をしていたのか等に焦点を当てた研修科目と教材の開発に取り組むこと。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 5. 継続的専門研修（CPE）制度と監査の品質」参照）

継続的専門研修（CPE）制度については、個人会員アンケートA1「自主規制の取組」の選択5項目（職業規範（倫理規範及び実務指針等）の整備、継続的専門研修（CPE）制度、品質管理レビュー制度、監査業務審査制度・規律調査制度、綱紀審査制度（複数選択可））の中の「継続的専門研修（CPE）制度」として調査を実施した。調査の結果、この制度が監査の品質確保のために重要な自主規制の取組であるとした回答数は品質管理レビュー制度2,184（63%）に次いで2,181（63%）と2番目に多い回答数であった。最も重要な自主規制の取組であるとした回答数は品質管理レビュー制度1,457（42%）、職業規範（倫理規範及び実務指針等）の整備1,024（29%）に次いで3番目に多く、535（15%）であった。コメントは、内容によって、二つの範疇に分かれた。

第一のコメントは、継続的専門研修（CPE）制度と監査の品質との関係に関する全般的なコメントであり、監査の品質を全体として引上げるには、継続的専門研修（CPE）として実質的な監査の基本の教育、職業倫理そのものに対する研修、監査技術・技法に

関する具体的な研修（高度な監査スキルや知識以外のスキル能力（異常点察知力・質問対応力等）を高めるための研修等）が必要であることを訴えている。

第二のコメントは我が国において生じた会計不正と監査の失敗・不適切な監査（以下、「監査の失敗等」という。）に関する事案についてのより詳細な事実関係の説明と監査判断からの視点に引き付けた分析結果についての研修である。

問題は、会員に、不正会計や監査の失敗等の事案の内実がどの程度詳細に、具体的に明らかにされているかである。数多くのコメントは、この領域における協会の会員に対する情報提供が必ずしも十分でなかったことに言及している。監査の失敗等を事例化する際に、監査手続の不備を中心とした「結果」だけを連ねたとしても、現場の監査人にとっての有用性は限られる。現場の監査人にとって必要な情報は、過去の監査事案において、被監査会社の状況を含むどのような監査環境に監査人がいたか、被監査会社はどのような不正会計のスキームを用意していたのか、なぜそのような監査の失敗等に至ったのか——そのような誤った監査判断をなぜするに至ったのか——等についての情報であり、可能な限り事実に基づいた研修のための材料が用意されている必要がある。協会もこうした監査事例の有用性を認識していなかったわけではない。『監査提言集』は、監査の品質の向上に資することを意図して作成されている。

現在の監査事案の情報化プロセスの一つとして、監査業務審査会は扱った事案を取りまとめ、それを『監査提言集』として会員に配付している。ただし、監査提言集は、実際の調査事案を参考としているものの、必ずしも特定の事案の全体像を明らかにしたものでも、事実を記述したものでもなく、また、改善すべき点として記載された監査手続の内容は当初の監査実施時において必ずしも実施できたはずの手続を示したものでもない旨の留意事項が付されている。

会員に役立つ監査の失敗等の事案をどのようにまとめたらよいか、また、それにはどのような態勢が必要なのかを検討する時期が来ているように思われる。「1. 全体的提言」における「(5) 協会における守秘義務について」を併せて参照されたい。

なお、協会は、平成 28 年度より、継続的専門研修（CPE）制度において法定監査従事者に対し、不正事例研究の研修を必須とし、監査提言集の不正事例、品質管理レビューにおける改善勧告事項事例の研修を拡充して実施しているほか、公認不正検査士等による研修の実施、不正事例を題材としたディスカッション形式の研修講師スキルアップ研修を実施している。

② 監査リスク・アプローチの実務上の適用について

提言 13：監査リスク・アプローチの実務上の適用

どのように事業上のリスクを評価し、それを受けて監査リスク・アプローチを具体的にどのように適用したらよいかに関して、会員の中に指導を求める意見がある。監査リスク・アプローチの教科書的なアプリケーションではなく、実務的なアプリケーション

ンについての指導や研修、またその適用を誤った場合の事例を使った研修を求めている。協会は、中小事務所等施策調査会における実務的なアプリケーションの開発・指導や継続的専門研修（CPE）を行っているが、かかる研修を行う場合に必要とされる教材の開発において、現場のこうした要望を踏まえてさらなる対応の検討を行うこと。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 7. 監査の品質と監査リスク・アプローチ」参照）

現在の監査手続に対する規制は、特定の監査手続の選択・適用を指示するという考え方ではなく、監査リスクを合理的に低い水準に抑えることを前提に、監査手続の選択・適用に関する判断は監査人に委ねるという考え方——監査リスク・アプローチ——が採用されている。

監査リスク・アプローチ自体の限界や弱点も既に指摘されているが、これに代わる更に有効な監査手続の選択・適用に関する考え方は提唱されていない。

個人会員アンケート C3 「事業上のリスクの評価と監査時間・資源の配分についての考え方」、C4 「期中と期末の実証手続に対する監査時間・資源の配分についての考え方」及び C5 「重要な虚偽表示リスクの高い項目に関する監査手続の実態」を中心に調査を実施した。虚偽表示リスクが大きく、金額的重要性の大きい項目については、全般的には多くの監査時間・資源を投入するとした回答が多いが、その時期については、期中は重点的に監査時間と監査資源を投入し、期末は財務諸表項目全体の実証手続に監査時間・資源を配分し、見落としのないようにする、とした回答が全体の大部分を占めている。

ただし、虚偽表示リスクが小さいと判断された項目への監査資源等の配分と期末監査時間を決定する際に内部統制にどの程度依拠するかに関しては、回答が分かれている。監査事務所が監査リスク・アプローチそのものを、とりわけ監査リスク・アプローチの弱点や限界を、監査の品質を確保する上で、どのように認識しているかが、回答の違いに出てきているのではないかと推察される。

監査リスク・アプローチは、基本的には、被監査会社を取り巻く環境についてのリスク評価、被監査会社固有の事業上のリスクの評価、そして被監査会社の内部統制リスクの評価が適切になされていることを前提としている。とりわけ事業上のリスクの評価は、監査対象である財務諸表項目と関連のアサーションを識別する上で決定的に重要である。

外国会計事務所との提携を通じて監査リスク・アプローチを監査実務へ取り込み、展開した監査事務所と、そのような機会に十分恵まれなかった監査事務所との間に、監査リスク・アプローチに基づく監査実務の展開に関して差が生じていることも考えられる。事業上のリスクを具体的にどのように識別・評価し、それを財務諸表項目とアサーションに具体的に、そして実務的に結びつけていくかに関して不安を訴えるコメントがある。

事業上のリスクの評価を基礎に置く監査リスク・アプローチは、財務諸表監査の品質を実質的に決定する重要な問題であるので、提言の中にも含めることとした。

③ 職業倫理意識の昂揚に資する実務的研修の実施について

提言 14：職業倫理意識の昂揚に資する実務的研修の実施

監査の品質には会員の側における職業倫理意識の昂揚が不可欠であるとの多くのコメントを受けて、協会は、規則の解説に重点を置いたこれまでの職業倫理研修を見直し、特定の監査事案における会員の職業倫理の不十分さを、職業倫理規則に照らして具体的に説明する取組等、監査現場に従事している会員にとって一層役立つものに変えていくような取組を検討すること。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 5. 継続的専門研修（CPE）制度と監査の品質」参照）

職業倫理については、個人会員アンケート A1「自主規制の取組み」の選択5項目（複数選択可）の中の1-1「職業規範（倫理規範及び実務指針等）の整備」として調査を実施した。職業規範の整備が監査の品質確保のために重要な自主規制の取組であるとした回答は2,056（59%）であり、重要な選択項目としては中位である。取組項目として最も重要な項目としたコメントの数は第1位の品質管理レビュー制度1,457（42%）に次いで第2位1,024（29%）であり、他の項目を大きく引き離している。

監査ルールをいかに厳格に定めたとしても、又は、協会会長や監査法人トップがいかに監査の品質の重要性を強調したとしても、監査の品質は、最終的には、当該監査契約の責任者とそれを頂点とする監査チームの監査姿勢によって影響を受ける。重要なことは、それを監査責任者からの言葉だけの精神論ではなく、彼らの具体的な行動や姿勢を通じて訴えることが必要ということである。

監査の品質は個人会員の心がけ・監査意識の高潔さ・技量の問題であるとの指摘に加えて、現在の職業的倫理意識の低下や会計士としてのプライドの低下を危惧するコメントもある。その一方において、「運用が難しい倫理規定を整備しても意味がないのではないか、精神論を大人の会計士に説くことに意味があるのか」といった指摘もあり、また、職業倫理規則の意味を一般論として説明するのではなく、職業倫理に関する解釈指針や利益相反に関する指針等を利用し、具体的な事案に関連付けながら、実務家に役立つような形での職業倫理研修に変えていく必要性を訴えているコメントもある。

職業倫理意識の昂揚には現場での対応が最も重要で効果的であるが、協会は職業倫理の重要性を認識し、継続的専門研修（CPE）制度においても、職業倫理研修については必須としている。しかし、これらのコメントの指摘に対応し、職業倫理研修が個人会員に積極的な意味で受け入れられるように、その在り方を点検する必要がある。現在の協会の研修は、国内外での状況を踏まえ、職業倫理規範が複雑になっている中、その解説

が多くなっているが、従来から行っている事例に関連付けた研修プログラム等、実務家に役立つような研修を質・量共に充実させていくことにより職業倫理意識の昂揚につなげることも重要と考えられる。

(3) 監査業務審査会と品質管理委員会の関係に関して

提言 15：監査業務審査会と品質管理委員会の関係

協会は、監査業務審査会と品質管理委員会とが相互に情報を共有し、調査に係る会員の負担の軽減と協会の業務の効率化を図ること。

併せて、協会は、監査の品質の自主規制に関係している監査業務審査会と品質管理委員会の在り方に関し、これまでのそれぞれの経緯を一旦横におき、新たな視点から検討すること。

例えば、監査業務審査会と品質管理委員会における調査機能の見直し・統合の可能性を含め、監査の品質の自主規制を統括する組織の設置と、その機能（審査／レビュー能力、独立性、組織の透明性、及び社会に対する説明責任の遂行）を最大限高めるための組織構造、人的構成、調査体制等を多面的に検討することも考えられる。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約（『作業部会報告書』

「Ⅲ 監査の品質改善のための重要事項についての検討と分析 4. 監査の品質を維持・向上するための協会の諸制度」参照）

監査業務審査制度・規律調査制度については、個人会員アンケート A1「自主規制の取組み」の選択5項目（複数選択可）の中の1-4「監査業務審査制度・規律調査制度」として調査を実施した。この制度が監査の品質確保のために重要な自主規制の取組である、又は最も重要な自主規制の取組とした回答は、それぞれ1,981（57%）と389（11%）であり、選択項目においては下位に位置している。コメントの中には、品質管理委員会との関係や監査業務審査会の業務自体が分からないとするコメントも相当ある。監査業務審査会は、報道された問題等に係る個別の監査事案について、監査実施状況及び監査意見の妥当性について審査する重要な組織であるが、会員の理解が必ずしも十分でないという現実を直視し、研修等を通じて理解を深めることが必要であろう。それゆえ、このテーマに関して寄せられたコメントは、この制度の実態に相当知悉している会員のコメントではないかと推察される。コメントが指摘するところは、内容的に、次の2点である。

① 監査業務審査会の運用とその透明性

監査業務審査会の現在の運用状況（調査や調査結果を含む）を積極的に評価するコメントもないわけではないが、監査の失敗や監査の失敗を示唆するような、又はそれに繋がりがねない問題を扱うという重要な機能を有しながら、その運用状況について疑問視するコメントが多い。監査業務審査会の運用状況について、あるコメントは「スピード、

透明性、本質を捉えた専門的な議論と施策を行い、監査業務の品質をモニタリングする力」がとりわけ重要と述べている。おそらく正鵠を射たコメントであろう。

監査業務審査会の協会組織内における独立性の確保がおそらく同組織の機能を決定付ける最も本質的な問題であろう。とりわけ規模の大きな監査事務所において、企業社会に大きな影響を及ぼす監査の失敗が生じたときに、それに対して協会——監査業務審査会——がいかなる姿勢と対応を採ったかが、監査事務所に対する社会の信頼と監査の品質に対する社会の信頼を高める上で重要である。

監査業務審査会についてのコメントは、協会組織内の位置付け、運営、審査委員に関する問題、金融庁（公認会計士・監査審査会）との関係、情報提供（継続的専門研修（CPE）との関係）など多領域に及んでいる。協会における監査業務審査会の重要性が認識されている証左と思われるが、その一方で、この組織の機能や活動の在り方が会員に十分に伝わっていない、制度疲労を起こしている、組織の存在意義を再検討し構成員を見直すべし、現状のままでは良くない、CPA AOB 検査や品質管理レビューに比して存在感が低い、等の指摘が見られる。

② 監査業務審査会の役割について

監査業務審査会が実施する監査業務審査と品質管理委員会が実施する品質管理レビューとは、その目的の上では峻別されているものの、そのいずれも「指導的性格」を強調した上での「監督」を伴うところから、両者の間の境界が会員にはなかなか見えなくなっている可能性がある。

例えば監査事務所アンケートにおいて、「6. レビュー頻度」に関してオピニオン・ショッピングと品質管理レビューとの関係を取り上げている。オピニオン・ショッピングの対応は、本来、監査業務審査会が行うこととなっているが、この領域を品質管理レビュー（機動レビュー）の対象とすることを求めるコメントは、監査意見表明後においては94%、監査意見表明前であっても行うべきとするコメントは65%に達している。両組織の役割が、コメントの上からは、重なりつつあることを示唆している。協会のこれまでの運営では、協会内部におけるファイアウォールが敷かれていたことによって、「重大な問題」や「重大な懸念」が生じた場合を除いて、監査業務審査会と品質管理委員会との間の情報の共有化と交流が事実上妨げられてきた側面もあるように思われる。難しい問題であるが、監査の品質という観点からは、両組織の業務の間には避けられない重複が存在する。正に「コインの表と裏の関係」に近い。

3. その他の提言

その他の提言事項として、作業部会の検討過程において問題提起のあった以下の項目について取り上げておきたい。

(1) 監査の品質の維持・向上のための監査事務所の規模について

提言 16：監査の品質の維持・向上のための監査事務所の規模

協会は、監査事務所が監査の品質を維持・向上させるためには、被監査会社の数・規模・複雑性等に応じた監査事務所の規模を適正に維持する必要があることを認識し、品質管理レビュー等で監査事務所の規模と被監査会社の数・規模等のバランスをモニタリングし、必要に応じて指導を行うこと。

関連するアンケート設問に対する回答結果・コメントの分析の要約

監査事務所の規模と監査の品質の関係については、個人会員アンケート A2「監査の品質確保のための重要要因」の選択9項目（複数選択可）の中の2-9「監査事務所の規模」として調査を実施した。調査の結果、「監査事務所の規模」が監査の品質確保のための重要要因であるとした回答数は844（24%）であり、選択項目においては最下位であった。アンケート結果から「監査事務所の規模」と監査の品質の関係について研究会としての結論を得ることはできないが、以下のような観察をしている。

金融庁による行政処分や品質管理レビューによる改善勧告事項の発生の原因として被監査会社の数・規模・複雑性等が監査事務所の品質管理体制と整合していないことが推定されるケースがある。また、監査事務所の品質管理体制と整合しない監査契約を受嘱しているように見えるケースも散見される。監査の品質ではなく、監査法人の監査報告書を得ること自体に関心をもつ一部の経営者の意識に込めようとする会員が存在した場合、結果として、会員全体に対する社会の信頼については監査の品質に重大な影を落としかねない。

この問題は、監査法人の登録が許可制から届出制になったことによる弊害の最たるものであるが、研究会としては、この問題には直接触れず、ともかく監査事務所自体の規模を適正化することにより、監査法人のガバナンス強化と透明性の確保を含め、監査の品質を向上させることが必要である、と判断した。

平成29年3月末時点の上場会社に対する監査は、全上場会社3,667社のうち、大手監査法人及び準大手監査法人（11法人）が3,121社（約85%）、その他の中小監査法人等が546社（約15%）と監査契約を締結している状況である。上場会社について組織的な監査をするためには、独立性を確保するための体制（監査責任者のローテーション）、審査体制、監視体制等の監査事務所としての品質管理のシステムの整備・運用が必要であり、又、監査事務所の社員を含む専門要員の人数も監査の品質に影響を与えることから、監査事務所はその規模や人員体制と、被監査会社の規模・複雑性や受嘱する監査契約数のバランスが適切であるかどうかを十分に検討し、協会はその状況を適切にモニタリングする必要がある。

4. 『研究会報告書』では提言されていない課題

本研究会において、課題認識はしたものの、提言を取りまとめるまでには至らなかった項目は以下のとおりである。ここに挙げている項目については、協会において対策の要否を含め別途検討することを期待する。

- ・品質管理レビュー制度における措置の位置付け（懲戒処分との関係）がより明確になるように整理する必要はないか。
- ・品質管理レビューにおいて、指導を重視する分野（例えば、社会福祉法人等の新しい監査業務）、監督を重視する分野（例えば、上場会社に加えて公認会計士法上の大会社及びこれに準ずる会社等）の区分を明確にする必要はないか。
- ・上場会社監査事務所登録制度をより厳格にする必要はないか。

なお、「上場会社に求められる監査の品質の水準と、それ以外の事業体（会社法監査対象会社、学校法人、社会福祉法人等）に求められる監査の品質の水準は同じなのか」について検討した結果、研究会として提言は行っていない。

また、『研究会報告書』及び『作業部会報告書』では監査の品質の向上と自主規制の改善について検討しているため、監査の品質に対して被監査会社等が負うべき責任については提言していない。

補足資料

- I 「監査の品質管理」に関するアンケート調査結果
- II アンケート調査票（原票）

以 上