

## 組織的な監査と監査の品質管理

長吉, 眞一  
九州大学大学院経済学研究院 : 助教授

<https://doi.org/10.15017/4362377>

---

出版情報 : 経済学研究. 67 (1), pp.95-116, 2000-10-30. 九州大学経済学会  
バージョン :  
権利関係 :

# 組織的な監査と監査の品質管理

長 吉 眞 一

## 1. はじめに

監査基準の第二・実施基準二は「監査人は、適切な監査計画に基づいて、組織的に監査を実施しなければならない。」と規定しており、また監査実施準則の六は「監査人は、適切な方針の下に指揮命令の系統及び職務の分担が明らかな組織によって監査を実施するとともに、適当な審査機能を備えなければならない。」と規定している。組織的な監査とは、監査における一定の品質水準を維持するために、監査計画の立案から監査報告書の作成にいたる一連の監査業務を、指揮命令の系統及び職務の分担が明らかな組織によって実施される監査をいう。本稿では、監査人が採用すべき組織的な監査のあり方について検討したうえで監査の品質管理について「監査の品質管理」、「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」について考察する。

## 2. 組織的な監査

### (1) 組織的な監査の要請

わが国の証券取引法監査制度は、昭和32年7月の正規の監査の開始や昭和36年4月のすべての上場会社に対する監査の開始によって順調にスタートしたが、昭和40年代に入ってから山陽

特殊製鋼、サンウェーブ工業、日本繊維工業、日本特殊鋼という日本を代表する一部上場企業の一連の粉飾決算が発覚した。これらの事件では、故意に企業の不正を見過ごした公認会計士の責任が追及されると同時に、次のような財務諸表監査における制度上の基盤の整備をもたらすことになった（長吉〔1996〕58-63ページ、JICPA〔1975〕374-388ページ及び審査会〔1997〕I 2.(2)）。

- ① 昭和40年9月の監査実施準則の改訂、昭和41年4月の監査基準と監査報告準則の改訂。
- ② 昭和41年4月の公認会計士法の改正。
- ③ 昭和43年3月の大蔵省証券局長通達「当面の審査事務の運営について」と日本公認会計士協会会長への書簡「公認会計士監査の充実強化について」の発表。

①では立会、確認という重要な監査手続の実施を義務づけ、これらを省略した場合には監査報告書にその旨を記載すべきことを定め、また不適正意見と意見差控を明瞭に区別することも定めた。②では監査法人制度を導入すると同時に、日本公認会計士協会をそれまでの社団法人から公認会計士法上の特殊法人とし<sup>1)</sup>、公認会

---

1) 日本公認会計士協会は、昭和24年10月に任意団体として発足し、昭和28年4月に社団法人に改組された。さらに昭和41年4月の公認会計士法の改正によってその特殊法人となった。

計士を会員として強制加入させることとした<sup>2)</sup>。  
 ③では、大蔵省は従前の審査をさらに強化することとし、また日本公認会計士協会はこれにこたえて同年7月に「証券取引法監査実施要綱」<sup>3)</sup>を定め、8月に審査室を発足させたのである。

これらの諸施策によって証券取引法監査制度は落ち着いたかにもえたが、しかし粉飾決算は依然として後をたたなかつた。昭和45年から54年にかけて発生した興人、不二サッシ工業、不二サッシ販売、大光相互銀行等の粉飾決算がそれである。これらの事件を受けて大蔵省は、昭和53年9月に証券局長通達「公認会計士監査における組織的監査の徹底と独立性の保持について」を日本公認会計士協会会長に発し、次の点を指摘した。

- a 証券取引法に基づく監査において公認会計士が単独で監査証明を行っている場合には、監査責任者と補助者とが協調して監査を実施し、公正な監査意見を形成する体制が確立されているかどうかについて、会員に対し指導を行うこと。
- b 複数の公認会計士による共同監査または監査法人による監査が行われている場合には、公正な監査意見を形成するために監査組織が十分にその機能を果たしているか否かを検討し、会員に対し指導を行うこと。

これを受けて日本公認会計士協会は、以前に制定した「証券取引法監査実施要綱」を見直し、昭和54年6月に「組織的監査要綱」(JICPA

[1979]。以下、「要綱」という)として改めて制定した。これによって、新たに「組織的監査」という概念と監査意見の審査に関する規定が設けられた。この「要綱」は、監査基準委員会による「監査の品質管理」の発表によって平成9年7月23日に廃止されたが、組織的監査の実施に関する重要な基準として公認会計士に遵守されてきたのである。

## (2) 組織的な監査の意義

監査業務において一定の品質水準を維持し管理するためには、被監査会社ごとに適切な監査チームを組成し、一定の監査方針のもとで監査業務が統一的に実施されなければならない。そのためには、監査責任者が監査業務の指揮・監督を的確に行う必要がある。「要綱」によれば、「監査は、一定の方針のもとに指揮命令の系統と職務権限の分担とを明らかにした組織によって遂行されなければならない」(JICPA [1979] 3)と規定されている。これは、指揮命令系統と職務分担の明確化を定めたものである。

すなわち監査業務における組織的な監査とは、監査責任者が、一定の監査方針のもとに設定された監査計画(監査手続指示書をふくむ)に基づいて監査補助者に業務上の指示を与え、補助者の作成した監査調書をレビューして手続上の不備を指摘したり必要なアドバイスを与えたりして指導監督し、もって「通常実施すべき監査手続」が有効適切に実施されていることを確かめることである。そこにあつては、次の点が要求される(JICPA [1979] 4~6)。

- a 被監査会社の数や規模に対応する十分な人員や施設を整えて監査を行う。
- b 被監査会社の規模、業態、業種等の状況に応じた「監査チーム」を組成して監査を行

2) すべての公認会計士は日本公認会計士協会の公認会計士名簿に登録されなければ開業できないこととされた(いわゆる強制加入)。これによって、会員に対する連絡、指導、監督がいっそう徹底されることとなった。

3) 証券取引法監査において一応妥当と考えられる監査人員と監査日数の標準を示した。

う。

- c 「監査チーム」内では、監査業務を質的に管理するために、メンバーを監査責任者と監査補助者とに明確に区別し、さらに監査補助者を主査とその他の監査補助者に分ける。監査チーム内にこうした階層を設けることによって、指揮命令系統を明確にする。すなわち「監査チーム」は、監査責任者、主査及びその他の監査従事者をもって構成し、監査責任者が監査業務を統括し、主査が当該監査チームを掌握する。

### (3) 組織的な監査の実施

「要綱」によれば、組織的な監査の実施の要件は次のとおりである。

#### 1) 指揮命令系統の明確化

監査を行うには、被監査会社ごとに監査チームを組成しなければならない。監査チームには監査責任者と監査補助者をおく。監査責任者とは、その監査業務に関して最終的に責任を負う者であって、監査チームを統括し監査全般の指導及び監督を行う。監査補助者とは、監査責任者の業務を補ったり、監査責任者の指導・監督のもとで具体的な監査手続を実施する者である。監査補助者は、主査とその他の監査補助者に分けられる。主査はその監査チームを掌握し、監査責任者の指導に基づいて監査計画を立案したり、監査作業の指揮をとる。その他の監査補助者は、主査から割り当てられた作業項目について具体的な監査手続を実施する。監査責任者及び監査補助者が分担する職務の内容は、次ページの第1表のとおりである。

監査証明省令事務ガイドライン2-1は、「『補助者』とは、監査契約書に補助者として掲名されている者及び当該監査に従事する者で

あって、監査意見の形成に重要な影響を与える者をいう」として補助者をせまく規定しているが、アメリカ公認会計士協会のS A S第22号は「補助者とは、監査に最終的な責任を負う人以外の監査従事者をいう。」(AICPA [1978] 2.)としている。今日の監査にあつては、補助者を「監査意見の形成に重要な影響を与える者」に限定せず、S A S第22号に沿って主査とその他の監査補助者に分けるのが通常である。

また、非常勤の補助者を使用する場合には、「要綱」は、その監査チームの補助者の総数のおおむね3分の1を超えないことが望ましいとしている。

#### 2) 職務分担の明確化

「要綱」では、監査責任者は監査チームを統括し、主査はその監査チームを掌握すると規定しているが、もちろんこれだけでは監査チームの職務の分担が明らかではない。今日の監査にあつては、一般に、次の第1表のように明確に職務が分担されている。

#### 3) 人員・設備の整備と教育研修

監査事務所には、被監査会社の数や規模に対応した十分な人員と設備を整備し、また、必要な設備を有する執務場所を設けなければならない。主要な監査従事者はこの執務場所で執務する。さらに監査事務所の責任者は、監査水準の向上を図るため、監査手続の再検討やその所属する公認会計士の教育研修等につき計画的に施策を講じなければならない。

#### 4) 監査実施上の留意事項

以上のほか、「要綱」では監査実施上の留意事項として、次のように定めている。

第1表 監査チームの職務分担表

職 責		主 な 職 務	職 務 の 分 担
監査責任者		監査チームの統括	監査業務全般の指導・監督 監査方針の決定 監査計画の承認 監査調書の査閲 検出事項の吟味・影響額の検討 審査資料の作成・承認 監査意見の形成 被監査会社への助言・勧告
監査補助者	主 査	監査チームの掌握	被監査会社との連絡窓口 監査計画の立案 その他の監査補助者への業務の割当て 監査作業の指揮 監査調書の査閲 検出事項の吟味・影響額の検討 審査資料の作成 監査意見形成の資料作成 被監査会社への助言・勧告事項の作成
	その他の監査補助者	監査手続の実施	割り当てられた監査手続の実施 検出事項の報告・影響額の試算

〔出所〕拙著『財務諸表監査の論理』，中央経済社，平成8年，61ページ

- a 監査計画は，被監査会社の現況や過年度の監査の経験に基づいて年度ごとに作成する。往査日数や往査事業所の選定について，被監査会社の制約を受けてはならない。
- b 試査範囲の決定に当たっては，監査調書にその試査の有効性を判断した根拠を明確に記載する。類型が同じ一群の監査対象から試査対象を抽出する場合には「有意抽出」による方法のほか，「無作為抽出」による方法も適用する。有意抽出による試査とは，何らかの探索手続によって監査対象中の要点や弱点を抽出し，そこから検証手続を拡張するなどして，監査対象全体の信頼性を推定する方法をいう。また無作為抽出による試査とは，監査対象全体の中から乱数表等を用いてサンプルを抽出し，それを監査した結果をもって，監査対象全体の信頼性を数理的に推定する方法をいう。
- c 多数の事業所がある場合には重要性によって階層に分け，各層から無作為抽出する等の方法によって，往査事業所を選定する。
- d 監査実施の間に重要な事項を発見した場合には，すぐに監査責任者に報告し，かつ，監査責任者に到達したことを確かめる。

#### (4) 監査意見の審査

##### 1) 審査の意義

監査意見の審査とは、監査意見の表明に先立って、被監査会社の監査に関与していない者が、一定の資料に基づいて監査責任者より被監査会社の状況についての説明を受けたり、監査調書をレビューしたりして、監査事務所として表明する監査意見の当否を吟味することである。これは、前述の昭和53年9月大蔵省証券局長通達の「公正な監査意見の形成」及び「要綱」(JICPA〔1979〕7(注)1)によって、各監査事務所に設置が求められたものである。現在の監査は組織的な監査を指向しているため、監査事務所内部のいわば内部統制として、監査意見を形成する者(監査責任者)とその監査意見の当否を吟味する者(審査担当者)とを分けている。監査意見について審査を受けるには一定の資料を提出しなければならないが、これは各監査事務所それぞれ定めてある。一般的な審査依頼書の様式と審査資料の内容を示せば、第2表及び第3表のとおりである。

監査意見の審査の方法には、常置機関審査(当該被監査会社の監査に関与していない複数の公認会計士をもって審査する機関を監査事務所内に常置し、これによって審査する方法)、委託審査(別の監査事務所に所属する公認会計士または監査法人に審査を委託する方法)、合議審査(監査事務所に所属する公認会計士(非常勤の者をふくむおおむね全員)によって審査する方法)の3種類がある(JICPA〔1979〕7(注)2~3)。

審査機関の機能は、審査の方法にかかわらずいずれも同じであって、次のとおりである(長吉〔1996〕236-239ページ)。

a 審査担当者は、監査責任者が提案した被監査会社に対する監査意見を批判的に検討する

者ではあるが、それを決定する者ではない。監査意見を形成する者はあくまでも監査責任者であって、審査担当者は監査責任者が形成した監査意見が会計及び監査の諸基準に照らして妥当であるかどうかを検討するのである。

- b 審査担当者は監査の結果検出された事項について、監査責任者や主査に質問したりあるいは監査調書を査閲したりして、その判断やとった措置の妥当性について検討する。
- c 審査担当者は、審査依頼書とそれに添付されている審査資料、被監査会社の財務諸表及び監査報告書草案等を検討し、それらが全体として合理的であるかどうかを検討する。

##### 2) 審査の種類

審査の種類には、事前審査、小委員会審査及び本審査がある。

- ① 事前審査とは、監査人が被監査会社より特別に重要な会計方針として事前に相談を受け、その内容があまりにも重要なため通常の審査にかけるだけでは紛糾することが明らかとなるときに、通常の審査の前に特別の審査を設定してその当否を判断する場合の特別の審査のことをいう。これは特別の審査であるから、そこにかけられる審査内容は特別に重要な会計方針に限られる。たとえば、特別に重要な会計基準への準拠性違反がある場合、特別に重要な継続性の変更がある場合、新しい事態が生じたために新しく採用した会計方針が特別に重要である場合などである。
- ② 小委員会審査とは、審査対象である被監査会社の数がとても多すぎて本来の審査機関だけでは処理しえない場合に、本来の審査機関の下部組織として小委員会を設け、そこでの合議によって審査を行う方法である。この場

第2表 審査依頼書

審査依頼書（商法・証券取引法用）<sup>(注1)</sup>

提出日 年 月 日

対象	会社名	(業)		作成者		
	事業年度	第 期	自 年 月 日 至 年 月 日	監査報告書提出予定日	年 月 日	
監査の実施状況	監査従事者・時間	監査責任者 同 監査補助者 同	公認会計士	前 期 予 定 実 績 時間 時間	当 期 予 定 実 績 時間 時間	
			同			
			公認会計士 名			
			会計士補 名			
		計	名			
施 状 況	重要監査手続の制約 又は省略・代替手続					
	他の監査人の 監査結果の 利用状況					
監 査 意 見	商 法	貸借対照表及び 損益計算書 (会計方針の変更) 営業報告書 利益処分案書 附属明細書	適 法・不適法 (相 当・不相当) 適 法・不適法 適 法・不適法 適 法・不適法	(その旨・理由)		
	証券取引法	総合意見 準拠性違反 継続性の変更 表示違反 監査手続の制約 特記事項 概要書記載事項	適 正・不適正 無 ・ 有 無 ・ 有 無 ・ 有 意見差控 無 ・ 有 無 ・ 有	(その旨・理由)		
審 査	事前審査 <sup>(注2)</sup>	(事前審査項目)		(決定日) 年 月 日担当者		
	小委員会審査 <sup>(注3)</sup>	本審査対象・本審査省略		(決定日) 年 月 日担当者		
	本 審 査	同 意・要再検討		(決定日) 年 月 日担当者		

(注1) 商法監査と証券取引法監査の両監査の適用を受ける場合には、それぞれ別に作成すること。

(注2) あらかじめ事前審査を受けている場合には、作成者が記載すること。

(注3) 小委員会審査を行うこととしている場合には、小委員会審査担当者が記載すること。

〔出所〕日本公認会計士協会監査第一委員会研究報告『監査マニュアル』、日本公認会計士協会、昭和58年、9055-1を一部修正。

第3表 審査資料一覧表

会社名 \_\_\_\_\_

事業年度 第 期 ( 自 年 月 日 )  
 ( 至 年 月 日 )

審査資料一覧表 提出日 年 月 日  
 作成者 (印)

No.	提出	添付書類等	関連調書番号	No.	提出	添付書類等	関連調書番号
(1) 監査意見に関する資料				2-3		半期報告書草案	
1-1		監査報告書草案		2-4		連結財務諸表草案	
1-2		除外事項に関する説明書		2-5		当期の業績概要説明書	
1-3		監査意見形成表		2-6		要約損益計算書及増減説明	
1-4		検出事項一覧表		2-7		要約連結財務諸表と親会社の要約財務諸表との比較表	
1-5		引当金・特別法上の準備金等の設定状況明細書		(3) 監査の実施状況に関する資料			
1-6		業績不振関係会社財務概況書		3-1		総括調書完成のためのチェック・リスト	
1-7		その他特に検討した事項		3-2		監査調査査閲のためのチェック・リスト	
1-8		監査概要書草案		3-3		監査計画書	
1-9		申告所得調整表		3-4		監査の実施結果に関する要約調書	
1-10		連結範囲及び持分法適用範囲に関する検討表		3-5		財務諸表等の表示方法等のチェック・リストのうちの総括のためのチェック・リスト	
1-11		連結会社の会計処理基準の差異に関する検討表		3-6		監査従事時間集計表	
(2) 決算書類及びその概要に関する資料				3-7		関係会社監査時間集計表	
2-1		計算書類草案及び附属明細書草案		3-8			
		貸借対照表草案					
		損益計算書草案					
		営業報告書草案					
		利益処分案草案					
		附属明細書草案					
2-2		有価証券報告書(届出書)草案					

(記載上の注意)

① 該当資料を提出したときは、「提出」欄に✓マークを記載すること。

② 「関連調書番号」欄に関連する監査調書の番号を記載し、関連調書に資料番号入り付箋を付けること。

〔出所〕日本公認会計士協会監査第一委員会研究報告『監査マニュアル』，日本公認会計士協会，昭和58年，9055-4



合、何ら問題のない会社については小委員会の合議によるだけで審査を終えることが多い。現在のわが国では3月決算会社が多いため、それらの審査のピークである5月中旬には、この小委員会によって審査することが多い。もちろん小委員会審査は、問題のない会社についてのみ合議によることとして本来の審査機関にかけないのであって、問題をかかえている会社の監査意見については本来の審査機関にかけることはいうまでもない。問題をかかえている会社に対する監査意見とは、証券取引法監査にあっては限定付適正意見、不適正意見、意見差控であり、商法監査にあっては不適法意見の場合である。

- ③ 本審査とは本来の審査機関であり、被監査会社に対する監査意見の審査はここで行われるものである。しかし前述のとおり、小委員会審査の方式を採用している場合で時間的に余裕のない場合には、問題を有する会社に対する監査意見についての審査に限られることが多い。

### 3. 監査計画

#### (1) 監査計画の意義

リスク・アプローチに基づく監査にあっては、監査人は監査手続上の危険について最大限に考慮する必要がある、したがって監査手続の策定すなわち監査計画の立案が監査人にとっての最初の重要なテーマとなる。

監査計画の意義については、次の3つに要約することができる。(長吉〔2000〕55-56ページ、なお、鳥羽〔1994〕200-202ページを参照されたい。)

#### 1) 監査資源の配分状況を示した予定

監査人は被監査会社の財務諸表について監査意見を表明するが、その監査意見を支える「合理的な基礎」を入手するために監査証拠の質と量を決定しなければならない。監査証拠の質と量の決定のためには、被監査会社の内部統制の整備及び運用状況を評価し、監査手続上の危険も考慮したうえで、限られた監査資源を有効に活用するための監査資源の配分状況を示した予定が必要となる。すなわち、どのような監査要点を立証するために、いつ、だれが、どこで、どうやって、どのような資料を入手しなければならないかを決定するための監査資源の配分予定が必要となるのである。監査計画の第1の意義は、ある設定された監査要点を立証するために監査資源の配分状況を示した予定であり、監査の有効性を追求するための用具である。

ところで限られた監査資源を有効に配分するためには、監査人として入手すべき合理的な基礎を事前に評価し、それに必要かつ十分な監査証拠を合理的に入手できるように予定することが必要となる。監査人の監査活動はこの監査証拠の入手及び評価の活動が中心となるため、その活動に齟齬をきたさないためには、監査証拠の合理的な入手予定したがって合理的な基礎の事前評価が重要となるのである。したがって監査計画は監査資源の配分状況を示した予定表であるが、それは単に監査の日程や監査スタッフの配分を示した予定だけではなく、その背後には「合理的な基礎の事前評価書」としての意味合いがふくまれるものである。

#### 2) 監査の効率性の追及

監査事務所における大量のスタッフの採用、スペースの増床、各種情報機器の導入による情

報の整備や共有化、事務所の国際化と国際的情報ネットワークの構築など監査事務所の負担の増大をもたらすことになった原因は、監査の有効性を追求するあまりであり、これでは監査事務所の費用負担が重くなり、監査事務所としての競争力を維持できなくなってきたのである。そこで監査を効率的に実施する必要性が生じ、監査資源の効率的な配分が求められるようになってきた。これがすなわち、適切で合理的な監査計画の設定をもたらす契機となったものであった。監査計画を適切で合理的に設定することによって監査資源を効率的に配分でき、監査手続の脱漏や重複を排除し、そして必要な監査証拠を効率的に入手することができるようになるのである。

また事務所のスペースや各種情報機器を共有して使用することによって、国際的情報ネットワークについても、現在、各企業で普及しているLAN（またはWAN）システムを導入してインターネットを活用することで、海外の提携事務所と容易に情報交換を行うことができるようになる。被監査会社の海外現地法人や現地事務所が各種の情報を要求している場合、あるいは被監査会社自体が海外展開を予定している場合には、このような国際的情報ネットワークによって必要な会計や税務に関する情報を提供できることになり、かなり強力に被監査会社へのサービスを提供できることになる。

したがって適切で合理的な監査計画を設定することは、監査業務の効率化をもたらす結果、被監査会社にも監査費用の軽減というメリットを招来することになる。このことは監査費用が同額であれば、より多くのサービスを提供できることを意味する。

### 3) 補助者に対する指導及び監督の手段

ここでいう補助者とは、わが国の監査証明省令では前述のとおり補助者をせまく規定しているが、今日の監査にあつては一般にSAS第22号の解釈が採用されている。また監査計画は、いわゆる監査手続指示書（監査プログラムともよばれる）もふくんだ概念である。監査手続指示書は、具体的な監査業務において監査人が採用する必要な監査手続を取捨・選択したものであり、勘定科目ごとの監査要点、必要な監査手続、監査実施上の留意事項、その他の必要な事項などを一覧表にまとめたものである。つまり、実施する具体的な監査手続をあげ、それらの脱漏や重複がなく、必要で十分な監査証拠を入手できるように作成されたものである。必要と考えられる監査手続は監査手続指示書に必ずこれを記載して実施することが求められるのに対し、必要でないと考えられる監査手続は、当然、省略される。したがって監査手続指示書は、年度別に、会社単位、事業所単位で必要な監査手続を取りまとめたものであって、特定の監査業務に適合するように必要と考えられる監査手続だけを集めた一覧表である。また同時に監査手続指示書は、補助者の行う監査証拠の入手やその評価活動に客観的な指針を与えるものでもある。

補助者に対する指導・監督は、このような監査手続指示書としての監査計画と対照されながら行われていく。すなわち、監査手続指示書に記載された監査手続を補助者がどのように実施しているか、監査証拠の入手方法は妥当か、入手した監査証拠をどのように評価しているか、監査実施上の留意事項やその他の必要と考えられる事項についてどのように考えているか等、すべて監査手続指示書に記載された要求内容に

照らして指導・監督されるのである。監査手続指示書は、こうした意味で補助者に対する業務の命令書であり評価の基準書であるといえる。

## (2) リスク・アプローチと監査計画

リスク・アプローチに基づく監査にあっては、監査計画の設定から監査意見の表明に至るすべての監査業務が監査上の危険性 (Audit Risk, A R) によって制約されるため、監査人が考慮すべき監査上の危険性、つまり被監査会社の有する固有の危険 (Inherent Risk, I R) や内部統制上の危険 (Control Risk, C R) とこれらにともなう監査手続上の危険 (Detection Risk, D R) の評価が重要となってくる。

S A S第47号は「監査計画を作成し監査手続を立案する際と、財務諸表が全体としてG A A Pに準拠して作成され適正に表示されているかどうかを検討する際には、監査人は監査上の危険性と重要性を考慮しなければならない。」としたうえで、「監査人は自己の専門的な判断を下す際に、監査上の危険性が財務諸表に対する監査意見を表明するのに適当な低いレベルに限定されるように監査計画を作成しなければならない。」

(AICPA [1983] 9.) としている。さらにS A S第47号は「監査計画を作成する際には、十分な監査証拠を入手できるように監査上の危険性が低い水準にあるかどうかを判断しなければならない。これは、被監査会社固有の限定された監査環境の中で、財務諸表に重要な虚偽記載がないかどうかについて合理的な評価を行うために必要なことである。」(AICPA [1983] 12.) としている。またわが国の監査基準・第二実施基準の三では「監査人は、内部統制の状況を把握し、監査対象の重要性、監査上の危険性その他の諸要素を十分に考慮して、適用すべき監査手

続、その実施時期及び試査の範囲を決定しなければならない。」としている。

S A Sの各規定やわが国の監査基準を総合的に考慮してリスク・アプローチに基づく監査計画を考察すれば、その計画の設定段階において、監査対象の重要性、固有の危険、内部統制上の危険、監査手続上の危険、そしてその他の諸要素の5点について考慮する必要があるであろう。

### 1) 監査対象の重要性

被監査会社の財務諸表を構成する各科目について重要性の程度がわからなければ、不正や誤謬があったとしても、それが重要かどうかの判断ができない。したがって監査人としては、個々の被監査会社ごとに量的な重要性の判断の尺度をもつことが必要となる。

日本公認会計士協会の監査委員会は重要性の基準について、「すべての監査に一般的かつ客観的な具体的基準を示すことは、被監査会社の業種、業態、規模及びその状況の変化ならびに除外事項の性質の多様性と、判断に当たって考慮すべき条件の多角性とに鑑み、事実上困難であり、画一的な基準の設定はむしろ弊害が多い」として、次の留意事項を指摘するにとどめていた (JICPA [1974] II.)。

- a 監査対象事業年度の財政状態または経営成績が異常である場合、たとえば異常損益項目の存在、欠損金の計上、純利益の異常な増減等の異常年度においては、単に当該事業年度の諸指標のみを基礎としてその除外事項の量的重要性を判断するばかりでなく、正常な財政状態及び経営成績のもとにおけるその除外事項の重要性をもあわせて検討する必要がある。

b 個々の除外事項に重要性はなくとも、多数の除外事項が存在し、それらの総計が一定の量的基準を超える場合には、その合計額によって重要性の有無を検討する必要がある。

しかしその後の監査思考の進展によって、今日では、一定の基準値に基づく重要性の判断の尺度をもつことが必要とされている。監査基準委員会は、「虚偽記載の重要性における量的側面については、通常、監査人が決定した虚偽記載の重要性の基準値に照らして検討が行われる。虚偽記載の重要性の基準値は、財務諸表に含まれる虚偽記載の合計金額が財務諸表全体に与える影響を考慮して決定される。監査計画立案段階における重要性の基準値の決定に当たっては、通常、前事業年度の財務諸表数値や当該事業年度の予算に基づく財務諸表数値などを基礎とし」て、一般的には、次のような事項の数値が考慮されるとしている（監査基準委員会〔1995〕17.）。

- ・ 売上高に与える影響
- ・ 経常利益、当期純利益等の各段階利益に与える影響
- ・ 総資産に与える影響
- ・ 自己資本に与える影響

監査基準委員会は上の各数値に与える影響額をもって重要性の基準値としているが、一般的には上のような（または各監査事務所独自の）各数値に一定のパーセントを乗じて、その結果の中位数（計算した結果得られた数値のうち、真中の数値）を重要性の基準値とすることが多い。

日本公認会計士協会の監査委員会は、かつて「重要性の判断基準についての仮案」（JICPA〔1968〕）を作成したことがあった。これは上述のように、重要性の判断基準を画一化する弊害

があるとして正案にはならなかったが、事実上、監査人の指針となっていたようである（松倉〔1977〕62-73ページ）。その「仮案」によれば、次の各数値ごとに計算した結果の中位数が重要性の判断指標になるとされていた。

- ・ 総資産額の年0.5パーセント
- ・ 資本金額の年4パーセント
- ・ 当期純利益（当期純損失）の年20パーセント

今日の監査業務にあつては、この「仮案」を敷衍させた思考で重要性の基準値を定めていると思われる。その意味で「仮案」は正案にはならなかったが、思考方法としての啓蒙的な役割を果たしたものである。

重要性には、以上の量的な意味での重要性とは別に質的な重要性がある。しかし、監査計画の設定の段階においては、量的重要性が考慮されることが多い。その理由は、監査計画の設定の段階では量的重要性を考慮するだけの情報が入手できるが、質的重要性を考慮するだけの情報は入手できないからである。そして監査の実施過程において金額的には重要ではないが、質的な面から検討を要する虚偽記載が発見された場合には、監査計画の見直しを検討する必要がある（監査基準委員会〔1996〕6（2））。

## 2) 固有の危険

固有の危険とは、「関連する会社の内部統制が存在していないとの仮定の上で、重要な虚偽記載が取引記録及び財務諸表項目に生じる可能性」（監査基準委員会〔1995〕3）をいう。したがって被監査会社ごとにそのおかれている条件が異なるものであって、一律にその内容が規定されるものではない。つまり、個々の被監査会社ごとにその歴史、その属する業界、経営者の個性等が異なり、またそのときの一般経済情勢

等が異なるため、一律に規定されるものではないのである。

監査基準委員会は、固有の危険に影響を与える要因について、経営環境によるものと取引記録や財務諸表項目が有する特性によるものとに区分して、次のような例をあげている（監査基準委員会〔1995〕3(1)～(2)）。

a 経営環境の影響を受けて発生する固有の危険

- ・ 景気の後退期になると、たな卸資産の在庫が増加し、陳腐化したたな卸資産が滞留する可能性が発生し、また、与信先の業績が悪化し、債権が回収不能になる可能性も発生する。
- ・ 被監査会社が技術革新のテンポの著しく速い産業に属する場合には、生産設備の陳腐化が著しく、遊休資産の発生の可能性が高い。また、陳腐化し、販売不能となったたな卸資産を保有する可能性も高くなる。
- ・ 被監査会社が商習慣が確立していない業界に属する場合には、売上計上時点が不明確であったり、代金の回収も規則的に行われなかったりして、異常を識別しにくいので、不正が行われる可能性がある。
- ・ 為替相場の変動が激しい状況のもとでは、為替取引や金融商品取引にかかわっている会社の場合、先物為替予約や通貨オプション取引などの失敗により巨額の損失が発生する可能性がある。
- ・ 被監査会社が受注産業に属する場合には、熾烈な受注競争が展開されると、裏りべート等の支出が発生する可能性がある。
- ・ 不動産、宝飾品、美術品等が取引の対象となる場合には、その取引価格に必ずし

も客観性がないので、利益操作の用具にされる可能性がある。

- ・ 顧客が特定少数である場合には、顧客が不特定多数の場合よりも、親密な関係が構築できるので、不正が発生する可能性がある。
  - ・ 取締役会や監査役の監視機能が十分に作用していない場合には、経営者や従業員が不正を行う可能性がある。
  - ・ 経営者が積極的な経営方針を掲げ、厳しい販売目標を設定している場合には、従業員がその圧力に耐えられず、押込販売を行ったり、架空売上を計上する可能性がある。
  - ・ 経営者が開示制度の重要性を十分に理解していない場合、会計方針の採用につき、適切な判断ができなかったり、会計方針を適当に変更して利益操作を行う可能性がある。
- b 被監査会社の取引記録や財務諸表項目が有する特性の影響を受けて発生する固有の危険
- ・ 現金や有価証券は、盗難の危険性が高く、また、経営者や従業員の横領の対象となる可能性がある。
  - ・ 資産の評価や引当金の計上は、経営者の見積りや判断を必要とするので、実際の取引に基づく会計記録より虚偽記載の生じる可能性が高い。

また監査基準委員会は、固有の危険を評価する際に注意すべき点として、次の

事項をあげている（監査基準委員会〔1995〕4）。

- ・ 固有の危険の程度を評価するに当たっては、景気の動向、被監査会社が属する業界の状況、被監査会社の事業内容、経営者の経営理念、経営方針、その他被監査会社の経営活動に関する情報を入手し、これらが取引記録や財務諸表項目に及ぼす影響を考慮しなければならない。
- ・ 被監査会社の過年度の財務諸表の数値や当事業年度の予算数値等、今後の被監査会社の事業計画等を十分に把握しなければならない。
- ・ 継続監査においては、過年度の監査で発見された虚偽記載の発生原因、内容及び金額などもあわせて検討することが必要である。

### 3) 内部統制上の危険の考慮

内部統制上の危険とは、「重要な虚偽記載が会社の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性」（監査基準委員会〔1995〕5）をいう。被監査会社の内部統制がどのような水準にあり、どのように機能しているか、またその弱点はどこにあるのか等については、監査計画を作成するとき、監査を実施しているとき、そして入手した監査証拠を吟味するときの各段階でつねに評価されるが、とくに監査計画を作成するときの評価が重要である。この評価によって被監査会社の内部統制上の危険の程度が判断され、その判断によって監査計画が決定されるからである。

監査基準委員会は、監査基準及び監査実施準則で規定している内部統制について、監査人が実施する内部統制の状況の把握とその有効性の評価に関する実務上の指針を発表しているが、それによれば、被監査会社の内部統制の評価は、一般的には次の各段階で実施される（監査

基準委員会〔1994〕8）。

- a 内部統制の状況の把握とその有効性の予備的評価
  - ・ 経営環境の把握
  - ・ 内部統制組織の整備及び運用状況の把握
  - ・ 内部統制の状況に関する監査調書の作成
  - ・ 内部統制の有効性の予備的評価
- b 内部統制組織の整備及び運用状況の検証計画の立案とその実施
- c 内部統制の有効性の評価
  - ・ 内部統制の有効性の評価結果の検討
  - ・ 内部統制の有効性の評価結果に関する監査調書の作成
- d 取引記録及び財務諸表項目について適用すべき監査手続、その実施時期及び試査範囲の決定

監査基準委員会は、内部統制の有効性に関する検証手続を実施しない場合には、内部統制上の危険の程度は高いと評価しなければならないとしている（監査基準委員会〔1995〕6）が、これは当然である。

### 4) 監査手続上の危険の考慮

監査手続上の危険とは、「会社の内部統制によって防止又は適時に発見されなかった重要な虚偽記載が、監査手続を実施してもなお発見されない可能性」（監査基準委員会〔1995〕7）をいう。監査上の危険性（AR）は「 $AR = IR \times CR \times DR$ 」で示される。DRは監査手続上の危険であり、これは「 $IR \times CR$ 」で示される危険をふくむ財務諸表について監査人が監査手続を実施しても発見しえない危険を示している。

監査人の実施する監査手続には、統制評価手続と実証的手続の2種類の手続があるが、この

うち実証的手続は、さらに詳細な実証的手続と分析的手続との2種類に分けられる。したがってこれによりDRも2種類に分けられ、詳細な実証的手続危険 (Test of Detail Risk, TDR) と分析的手続危険 (Analytical Procedures Risk, APR) として示される。DRは、この2種類の危険の積である。DRは、監査人が自己の判断で統制することのできる危険であるので、監査人の判断と決定は、監査計画の有効性と効率性に大きな影響を及ぼすことになる。監査基準委員会報告書も、「固有の危険及び内部統制上の危険の程度によって取引記録及び財務諸表項目に重要な虚偽記載がないことを確かめるためにどのような監査手続を選択し、いつ、どの範囲で実施するかを立案し、監査手続書を作成する」ために監査計画を設定するとして、監査計画の設定に際して監査手続上の危険を考慮することを求めている (監査基準委員会 [1996] 5 (3))。さらに同報告書は、「適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲は、監査手続上の危険の程度によって異なる。監査手続上の危険の程度は、予め監査人が設定した監査上の危険性の一定の水準と監査人が評価した固有の危険及び内部統制上の危険との相互の関係によって左右される。」としたうえで、同委員会報告書第5号によって監査手続上の危険の程度の水準を決定するように求めている (監査基準委員会 [1996] 8 (1))。監査手続上の危険の水準を決定するためには、被監査会社の事情に精通していなければならない。このことは監査人が入手すべき合理的な基礎の事前評価を行うことを意味することになる。

ところで前述の2種類の実証的手続及び2種類の実証的手続危険を考慮すれば、監査上の危険性モデルは、次のように展開される。

$$AR = IR \times CR \times DR$$

$$DR = TDR \times APR$$

したがって、

$$AR = IR \times CR \times TDR \times APR$$

この監査上の危険性モデルによると、TDRとAPRはDRに対して正比例の関係にあるため、実証的手続に必要なDRが一定値に決定されれば、TDRとAPRは一方が高ければ他方は低くなければならない、一方が低く抑えられれば他方は高くてもよいことになる。同様に、TDRとAPRはARに対しても正比例の関係にあるため、ARが一定であれば、TDRとAPRは反比例の関係となるものである。DRは、監査人が自己の判断で統制することのできる危険であるため、監査人は監査業務の事情または被監査会社の実情に応じてTDRとAPRのいずれも統制することになる。一般に、分析的手続は詳細な監査手続に比べて容易に実施でき費用もかからないため、監査計画設定時という往査前の段階においてはよく用いられるものである。監査基準委員会報告書は、監査計画の設定時に適用すべき「監査手続としては、実査、立会、確認、質問、視察、閲覧、証憑突合、帳簿突合、計算突合、勘定分析、分析的手続等がある」 (監査基準委員会 [1996] 8 (2)) として監査手続を並列的に羅列しており、これは監査基準の監査実施準則三と同じ表現であるが、実際的には往査前における監査計画の設定段階にあっては、分析的手続が多用されると考えられる。

#### 5) その他の諸要素の考慮

以上、リスク・アプローチに基づく監査計画を設定する際に考慮すべき要素として、重要性和監査上の危険性 (固有の危険、内部統制上の

危険及び監査手続上の危険)について考察してきた。その他の諸要素の情報としては、次のような事項が考慮されなければならないであろう(長吉〔1996〕118-119ページ)。

- a 一般的な外部環境
  - ・ 一般経済動向(為替相場や市場金利の変動, 原油価格の騰落など)
  - ・ 政府や地方公共団体による各種規制の有無や改廃
  - ・ 業法や税制の改正
  - ・ 業界の特徴や動向
  - ・ 被監査会社が被告となっている訴訟の発生や動向
- b 事業概況
  - ・ 被監査会社の沿革
  - ・ 主要な営業種目
  - ・ 主要な取引先と取扱高
  - ・ 資本系列や取引銀行
  - ・ 工場の所在地と生産高, 生産品目, 従業員数
  - ・ 支店や営業所の取扱高, 取扱品目, 従業員数, 担当エリア
  - ・ 主要な子会社及び関連会社の名称, 所在地, 被監査会社との関係(資本関係や営業関係, 役員の兼任状況等)
- c 経営及び組織の状況
  - ・ 研究開発の状況
  - ・ 重要な契約
  - ・ 重要な固定資産の状況
  - ・ 取締役及び監査役の氏名や経歴
  - ・ 労働組合などの従業員組織の状況と被監査会社との関係

#### 4. 「監査の品質管理」<sup>4)</sup>, 「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」

##### (1) 監査の品質管理基準の整備と事後的審査の実施

公認会計士審査会は、平成8年9月30日に「会計士監査懇談会」を設置した。この懇談会の目的は、金融機関や住宅金融専門会社の経営破綻をめぐって公認会計士監査が有効に機能したかという疑問の声があがる中で、公認会計士監査について幅広く監査体制や監査報告のあり方等を検討するためであった(JICPA〔2000〕244ページ)。同懇談会は、平成9年4月24日、「会計士監査の充実に向けての提言—市場機能の有効な発揮のためのディスクロージャーの適正性の確保—」(審査会〔1997〕。以下、「提言」という)を取りまとめて公表した。この「提言」は、「会計士監査の一層の充実のために会計士に求められる諸施策」として10項目を具体的にあげているが、そのうち監査の品質管理基準の整備及び事後的審査の実施に関しては、次のとおり指摘している。(審査会〔1997〕Ⅱ2. (4)および(8))

##### 1) 品質管理基準の整備について

- a 国際監査基準においては、会計士・監査法人の監査の品質を一定レベルに高めるための指針が整備されており、これに基づく監査の遂行が必要とされている。
- b 品質管理基準とは、どのような教育・経験

---

4) 平成12年7月6日に開催された日本公認会計士協会の総会において従来の「規律規則」に代わって新たに「倫理規則」が制定された。「倫理規則」第7条では、次のとおり定められている。「会員は、業務の遂行に当たり、組織体制を整備し、また、使用人に対する適切な指導監督を行うなど、その品質管理の保持に努めなければならない。」



を有する会計士により、どのような監査が、どのような体制により行われ、その内部審査と会計士の人的管理をどうすべきかを具体的に規律し、会計士監査の適正性・自律性を高めることを目的とするものである。

c 会計士協会は、今後、国際監査基準を念頭におき、「品質管理基準」等の作成を予定しており、その内容が職業倫理面を含めて継続的専門教育制度と一体的に整備されるとともに、被監査会社に対する独立性の観点から監査法人の関与社員等の交替制を導入することが求められる。

## 2) 事後の審査の実施について

a 監査結果に対する事後の審査の実施は、同じく職業専門家である同僚の監査法人や公認会計士によらなければ実質的に不可能であるため、公認会計士間による監査の審査を厳正に行うことにより、公認会計士界の自律性が十分確保されていることについての信頼を高めていく必要がある。

b 監査法人や監査事務所内部における監査（内部審査）については、すでに相当程度整備されていると認められるが、公認会計士審査会において、「さらに内部審査状況の総点検を行い実効性を確保する必要がある」との指摘がある。

c 日本公認会計士協会からは、他の会計士による事後の審査（アメリカでは、「ピア・レビュー」として制度化されている）の実施を検討するとの見解が明らかにされており、その審査結果を指導・監督等に活用するとともに、外部への公表もしくはモニタリングを進めることが求められる。

d ピア・レビューは、米国でも審査する側とされる側の軋轢を生じコストが膨大であるこ

とから、日本公認会計士協会による事後の審査の方法で同様の効果が期待できるのであれば、必ずしもピア・レビューによる必要はないと考えられる。その場合においても、日本公認会計士協会による事後の審査の方法として、監査業務審査会もしくはこれに替わる機関において、個別監査事案の適正性を検討し、改善施策等を報告するとともに、検討結果についてモニタリングを行うことが求められる。

以上の公認会計士審査会の「指摘」を受けて、日本公認会計士協会の監査基準委員会は平成9年7月23日に中間報告として「監査の品質管理」（監査基準委員会〔1997〕）を発表し、また日本公認会計士協会は平成11年3月24日に「品質管理レビュー基準」（JICPA〔1999a〕）と「品質管理レビュー手続」（JICPA〔1999b〕）を発表した。「監査の品質管理」は、適切な監査の質的水準を維持するために監査事務所が主体的に監査業務の品質管理を行う際に拠るべき基準を示したものであり、また「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」は、監査事務所が行う品質管理を日本公認会計士協会がレビューする際にレビューアールが遵守すべき基準ないし手続として設けられたものである。

## (2) 「監査の品質管理」

### 1) 「監査の品質管理」の意義

監査基準委員会が平成9年7月23日に発表した「監査の品質管理」は、「公正な監査慣行を踏まえ、監査人が遵守すべき監査の実務規範を検討されたい。」という日本公認会計士協会会長からの諮問に対する答申であり（小野〔1997〕）、「組織的な監査の目的である監査の適切な質的水準の維持・向上に資するための監査の品質管

理全般に亘る実務上の指針を提供するもの」(監査基準委員会〔1997〕1)である。

ここでいう監査の品質管理とは、公認会計士法、監査基準及び監査事務所の内部規程等に準拠して監査が適切に実施されていることを確かめるために監査事務所及び監査従事者が行う継続的な監査の管理活動であり、そして適切な監査意見表明のための前提となるものでもある(監査基準委員会〔1997〕2)。また「監査の品質管理」は、監査の品質管理全般にわたる実務上の指針であると同時に「提言」の中で示された「監査の品質管理基準(クオリティコントロール)の整備と実務への反映」(審査会〔1997〕Ⅱ2.(4))に対応するものでもある(小野〔1997〕)。

## 2) 「監査の品質管理」の構成

「監査の品質管理」は、監査事務所としての品質管理と、個々の監査業務の品質管理の2種類の品質管理から構成されている。この構成は、国際会計士連盟の規定(「監査の国際的ガイドライン7」の「監査作業の品質管理」(IFAC〔1981〕)及びIFACハンドブック(IFAC〔1999〕)やAICPAの規定(AICPA〔1999a〕及びAICPA〔1999b〕)とよくにている。監査基準委員会による「監査の品質管理」と国際会計士連盟及びAICPAの規定との比較検討は、別稿(長吉〔2000b〕)を予定しているのでそちらに譲るが、この「監査の品質管理」の2種類の品質管理の内容を示せば、次のとおりである。

### a 監査事務所としての品質管理

- ・ 監査従事者の適格性<sup>5)</sup>

- ・ 人事に関する事項<sup>6)</sup>
  - ・ 監査業務の遂行<sup>7)</sup>
  - ・ 監査意見表明のための審査機能<sup>8)</sup>
  - ・ 監査業務の新規受嘱及び継続<sup>9)</sup>
  - ・ 証券取引法監査における監査法人の関与社員の交替<sup>10)</sup>
  - ・ 共同監査の場合の対応<sup>11)</sup>
  - ・ 監査事務所としての品質管理の実施状況の点検
- b 個々の監査業務の品質管理
- ・ 個々の監査業務遂行のための監査チームの編成
  - ・ 監査補助者に対する指示<sup>12)</sup>
  - ・ 監査補助者の監督<sup>13)</sup>
  - ・ 監査調書の査閲<sup>14)</sup>
  - ・ 監査意見表明のための審査<sup>15)</sup>

## (3) 「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」

### 1) 「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」の意義

日本公認会計士協会は、平成11年3月24日に「品質管理レビュー基準」と「品質管理レビュー手続」を発表した。品質管理レビューと

- 
- 6) 採用、教育・研修、監査チームへの配属、評価・昇進。
  - 7) 監査の中心となる業務であり、監査計画の立案から監査の実施に関する手続や責任を明確に定める。
  - 8) 担当部署を定め、その責任と権限を明確にする。
  - 9) クライアントの危険の程度の評価。
  - 10) 最長、概ね10年。
  - 11) 各監査事務所の業務分担の明確化。
  - 12) 監査の基本方針、実施すべき監査手続とその目的。
  - 13) 実施した監査手続と到達した結論のレビュー、検出事項のレビュー、追加手続の指示。
  - 14) 監査プログラムとの照合、IR・CRの評価、実施した手続と結論の評価、検出事項等。
  - 15) 事務所所定の一定の資料による。

5) 独立性、誠実性、秘密保持等。

は、監査を遂行する主体としての公認会計士又は監査法人が行う品質管理状況を日本公認会計士協会がレビューする制度であり、公共の利益を確保するという公認会計士制度の使命のもと、会員に直接適切な助言を与えることにより監査事務所における監査の適切な質的水準の維持・向上を図り、もって監査に対する社会的信頼を維持・確保するもの」であり、そして「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」は、「日本公認会計士協会会則87条<sup>16)</sup>に基づく監査事務所の監査業務にかかる品質管理レビューを実施する際に、レビューアーが遵守・実施すべきもの」(増田 [1999])である。これらは、公認会計士審査会の「提言」の「事後的審査の実施について」を受けて日本公認会計士協会が制定したものであり、アメリカで実施されているピア・レビューの形を変えて日本で実施しようとするものである。

16) 日本公認会計士協会会則第87条では、次のとおり定められている。

第87条 本会は、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、もって監査に対する社会的信頼を維持、確保するため、監査を遂行する主体としての公認会計士又は監査法人が行う監査の品質管理状況をレビューし、その結果を通知し、必要に応じて改善を勧告し、当該勧告に対する改善状況の報告を受ける(以下「品質管理レビュー」という)。

- 2 品質管理レビューは、指導的又は教育的性格を有するものであり、摘発又は懲戒を目的するものと解してはならない。
- 3 証券取引法第24条第1項第1号及び第2号で定める有価証券を発行している会社に係る監査契約を締結している公認会計士又は監査法人は、品質管理委員会規則に定めるところにより、品質管理レビューを受けなければならない。
- 4 前項の品質管理レビューを受けた公認会計士又は監査法人は、第1項の勧告を受けたときは、速やかに当該勧告に応じた改善措置を講じなければならない。

## 2) 「品質管理レビュー手続」の構成

「品質管理レビュー基準」は基準書であり、品質管理に関する要素だけを取りまとめたものであるが、「品質管理レビュー手続」は手続書であり、A4版65ページにわたる膨大なものであって、かなり詳細に定められている。「品質管理レビュー手続」の構成は、次のとおりである(JICPA [1999b] 目次)。

### I. 序論

1. 品質管理レビューの目的と適用
2. 品質管理基準及び監査会計規範の定義
3. 品質管理レビューの対象となる監査業務

### II. 一般手続

1. レビューアーの適格性
2. レビューチーム及びレビューアーの責任と権限
3. レビューチームの構成
4. レビュー実施チーム
5. レビュー年次計画
6. レビューツール
7. レビュー調書

### III. レビュー実施手続

1. レビュー実施手続の基本原則
2. 監査事務所に対する資料提出の要請
3. 品質管理レビューにおけるリスク・アプローチ
4. レビュー計画の策定
5. 監査の品質管理の方針と手続の整備状況の理解と評価
6. 監査事務所としての品質管理の実施状況の点検の理解と評価
7. 往査対象とする従たる事務所の選定
8. レビュー対象とする監査業務の選定
9. 監査事務所としての品質管理の方針と

手続の運用状況のテスト

10. 個々の監査業務の品質管理レビュー
  11. レビュー実施結果の取りまとめ
  12. 監査事務所との意見交換
  13. その他
- IV. レビュー報告手続
1. レビュー報告書及び改善勧告書の作成手続
  2. レビュー報告書における意見表明
  3. 監査の品質管理の意味
  4. 監査の品質管理の方針と手続の整備状況と運用状況の評価
  5. レビュー報告書の記載要領
  6. 改善勧告書に記載すべき改善勧告事項
  7. 改善勧告書の記載要領
  8. 監査事務所の回答書
  9. レビュー報告書及び改善勧告書の公表

V. 経過措置

1. 個々の監査業務の品質管理のレビューの対象となる監査業務
2. 関与社員交替制度
3. 個々の監査業務の品質管理のレビューの免除期間

3) 「品質管理レビュー手続」におけるリスク・アプローチ

先に見たように、「品質管理レビュー手続」においてもリスク・アプローチが採用されている。そこにあつては、品質管理レビュー上の危険性と、これを構成する固有の危険、管理統制上の危険及び品質管理レビュー手続上の危険の3種類の危険が想定されている(JICPA [1999b] 165.~169.)。

品質管理レビュー上の危険性は、監査における「監査上の危険性」に類するものであり、次の

ような危険性がふくまれる(JICPA [1999b] 165.)。

- a レビュー実施チームが監査事務所の定めた監査の品質管理の方針と手続の不備または欠陥を見過ごすか、あるいは、監査の品質管理の方針と手続の運用上の問題を見過ごす危険性。
  - b レビュー報告書において、監査事務所が監査業務の遂行に適用した品質管理の方針と手続が品質管理基準に適合していたか否かに関して、間違った意見を表明する危険性。
  - c 改善勧告書を作成すべきか否か、あるいは、発見事項を改善勧告書に記載すべきか否かについて、間違った結論を出す危険性。
- また、固有の危険、管理統制上の危険及び品質管理レビュー手続上の危険の内容は、それぞれ次のとおりである(JICPA [1999b] 166.)。

① 固有の危険

- ・ 監査事務所による監査の品質管理の方針と手続がまったく機能していないと仮定した場合に、監査業務において監査会計規範に対する準拠違反が発生する危険。
- ・ 固有の危険は、監査における個々の監査業務の固有の危険と関係がある。
- ・ 会社の特性に由来する固有の危険。
- ・ 会社の属する業種の特性に由来する固有の危険。
- ・ 1人の監査責任者が多数の異なった産業分野の会社の監査業務を担当している場合には、各産業に特有な監査上の問題点に十分には対応できない可能性がある。
- ・ 同一の監査責任者が長期間にわたって同一の会社にかかる監査業務に従事している場合には、独立性が希薄になっている

可能性がある。

② 管理統制上の危険

管理統制上の危険は、監査の品質管理の環境から生じる危険と監査の品質管理の方針と手続から生じる危険の2要素に分けることができる。

a 監査の品質管理の環境から生じる危険

・ 監査従事者等の品質管理に関する心構え、姿勢、認識の程度、あるいは監査事務所の経営責任者が監査の品質管理の重要性の理解を監査従事者に周知徹底させようとしているか否かなど、さまざまな要素から形成される。

b 監査の品質管理の環境から生じる危険

・ 監査の品質管理の方針と手続が、監査業務における監査会計規範に対する準拠違反を防止する機能を発揮していない危険である。

③ 品質管理レビュー手続上の危険

・ 監査業務において監査会計規範に対する準拠違反が発生していた可能性を示す事実、または、当該準拠違反が発生していた懸念があるような監査の品質管理の方針と手続の不備または欠陥あるいは運用上の問題が存在するにもかかわらず、レビュー実施チームがそれを見過ごす危険である。

「品質管理レビュー手続」によれば、監査においてリスク・アプローチが採用されるように、品質管理レビューにおいてもリスク・アプローチを採用しなければならないとされる。すなわち、レビュー実施チームは、監査事務所の固有の危険と管理統制上の危険の評価結果に基づいて、品質管理レビュー手続上の危険を合理的な水準以下にするための手続を実施する必要

がある（JICPA [1999b] 167.）。この場合、監査において固有の危険と内部統制上の危険が被監査会社の内部で発生し、監査人はこれを評価して適用すべき監査手続を決定するのと同様に、品質管理レビューにおいても固有の危険と管理統制上の危険を考慮してレビュー手続を決定する必要があるとされている。

レビュー計画の策定に当たっては、往査対象とする従たる事務所とレビュー対象とする監査業務を選定しなければならないが、そのためには固有の危険と管理統制上の危険を評価しなければならない。しかもこの評価は、主たる事務所と従たる事務所、及び個々の監査業務ごとに行う必要があるとされている（JICPA [1999b] 168.）。

5. むすび

(1) 「組織的監査要綱」と「監査の品質管理」

以上、組織的な監査について「組織的監査要綱」に基づく思考を考察し、監査業務の品質管理については「監査の品質管理」と「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」をもとに検討してきた。

この検討の結果、「組織的監査要綱」は、監査を組織的に実施するための実務指針であり、「監査の品質管理」と「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」は、監査業務全体ないしは個々の監査業務を管理するための実務指針であることが明確になった。

すなわち、「監査の品質管理」は、適切な監査の質的水準を維持するために監査事務所が主体的に監査業務についての品質を管理する際に拠るべき基準となるものである。したがって、「組織的監査要綱」は「監査の品質管理」に包

含まれるものであり、「監査の品質管理」の発表によって廃止されたゆえんである。

また「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」は、監査事務所が行う品質管理を日本公認会計士協会がレビューする際にレビューアーが遵守すべき基準ないし手続である。すなわち、「品質管理レビュー基準」及び「品質管理レビュー手続」は、監査事務所が行っている品質管理状況を担保するものである。

## (2) 監査の有効性と品質管理

公認会計士審査会は、「過去において、会計士監査制度の必要性が再認識されたり、そのあり方が論じられるのは、これまでは、大型粉飾事件の際が殆どである。…（筆者中略）…その他の時期においては、市場関係者から会計士監査のあり方を問う声はあまり聞かれぬ。」（審査会〔1997〕I 2.(2)）と述べ、また「金融機関や住専の破綻を巡り、会計士監査に対する厳しい批判が寄せられたことを契機として、企業の国際化・多角化や財務活動の複雑化等の企業活動の変化による監査難度の飛躍的向上の中で、会計士監査の有効性に注目が集まっている。」（審査会〔1997〕I 2.(3)）としている。

公認会計士審査会のこのような指摘を考えると、今ほど公認会計士監査制度の社会的な有効性が問われているときはないのである。このことは、数年前の住宅金融専門会社や銀行等の相次ぐ倒産に際して、公認会計士が直前期の監査報告書において何らの指摘もしていなかったためにマス・コミ等によって厳しい批判を受けたことで明らかである。また最近では、なみはや銀行の例もあった。

市場における財務情報の信頼性を担保するのは公認会計士による監査意見であり、その限りでは公認会計士監査は必要ではあるが、問題は

その有効性である。監査の有効性を保つためには、監査の品質管理をいかに保つかということがかなりの程度で重要な思考となるであろう。

本稿では、組織的な監査と監査の品質管理として、それらの相互関係を明らかにした。なお、本文で述べたように、監査の品質管理に関連する監査基準委員会による「監査の品質管理」と国際会計士連盟及びA I C P Aの規定との比較検討は、別稿を予定しているののでそちらに譲る。

## 参 考 文 献

- AICPA〔1978〕, American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Standards No.22, Planning and Supervision*, March, 1978.
- AICPA〔1983〕, American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Standards No.47, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, December, 1983.
- AICPA〔1988〕, American Institute of Certified Public Accountants, *Statement on Auditing Standards No.55, Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, April, 1988.
- AICPA〔1999a〕, American Institute of Certified Public Accountants, *AICPA Professional Standards*, vol.2, QC section 20 & 30, June 1, 1999.
- AICPA〔1999b〕, American Institute of Certified Public Accountants, exposure draft, *Proposed Statements on Quality Control Standards*, AICPA, June 17, 1999.
- IFAC〔1981〕, International Auditing Practices Committee of the International Federation of Accountants, *Control of the Quality of Audit Work*, IFAC, New York:IFAC, September, 1981.
- IFAC〔1999〕, International Federation of Accountants, #220 Quality Control for Audit Work, *IFAC Handbook, 1999, Technical Pronouncements*, New York:IFAC, 1999.
- 小野〔1997〕, 小野行雄 「『監査の品質管理』及び『会計上の見積りの監査』の公表について」, 平成9年7月23日。
- 監査基準委員会〔1994〕, 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第4号（中間報告）「内部統制」, 平成6年3月23日。

- 監査基準委員会〔1995〕, 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第5号(中間報告)「監査上の危険性と重要性」, 平成7年3月28日。
- 監査基準委員会〔1996〕, 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第6号(中間報告)「監査計画」, 平成8年3月26日。
- 監査基準委員会〔1997〕, 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第12号(中間報告)「監査の品質管理」, 平成9年7月23日。
- 審査会〔1997〕, 公認会計士審査会「会計士監査の充実に向けての提言—市場機能の有効な發揮のためのディスクロージャーの適正性の確保—」, 平成9年4月24日。
- 審査会〔1999〕, 公認会計士審査会「会計士監査の在り方についての主要な論点」, 平成11年7月2日。
- 審査会〔2000〕, 公認会計士審査会監査制度小委員会「監査制度を巡る問題点と改革の方向—公認会計士監査の信頼の向上に向けて—」, 平成12年6月29日。
- 鳥羽〔1994〕, 鳥羽至英『監査基準の基礎(第2版)』, 白桃書房, 平成6年。
- JICPA〔1968〕, 日本公認会計士協会監査委員会報告「重要性の判断基準についての仮案」, 昭和43年3月14日。
- JICPA〔1974〕, 日本公認会計士協会監査委員会報告第17号「重要性の判断基準について」, 昭和49年10月23日。
- JICPA〔1975〕, 日本公認会計士協会『公認会計士制度25年史』, 日本公認会計士協会, 昭和50年。
- JICPA〔1979〕, 日本公認会計士協会「組織的監査要綱」, 昭和54年6月。
- JICPA〔1999a〕, 日本公認会計士協会「品質管理レビュー基準」, 日本公認会計士協会『JICPAニュースレター』第71号(1999年4月, 臨時増刊)所収, 日本公認会計士協会, 平成11年。
- JICPA〔1999b〕, 日本公認会計士協会「品質管理レビュー手続」, 日本公認会計士協会『JICPAニュースレター』第71号(1999年4月, 臨時増刊)所収, 日本公認会計士協会, 平成11年。
- JICPA〔2000〕, 日本公認会計士協会『公認会計士制度50年史—最近の15年—』, 日本公認会計士協会, 平成12年。
- 長吉〔1996〕, 長吉眞一『財務諸表監査の論理』, 中央経済社, 平成8年。
- 長吉〔2000a〕, 長吉眞一『財務諸表監査の構造分析』, 中央経済社, 平成12年。
- 長吉〔2000b〕, 長吉眞一「監査業務における品質管理」, 『會計』第158巻第6号(2000年12月)。
- 増田〔1999〕, 増田宏一「『品質管理レビュー基準』及び『品質管理レビュー手続』の公表について」, 平成11年3月24日。
- 松倉〔1977〕, 松倉太郎「監査と重要性」, 日本公認会計士協会東京会編『例解会計監査報告書』所収, 第一法規出版, 昭和52年。
- 脇田〔1995〕, 脇田良一『財務諸表監査の構造と制度』, 中央経済社, 平成7年。

[九州大学大学院経済学研究院助教授]