

公認会計士監査の信頼性の向上のために

脇 田 良 一

はじめに

2004（平成 16）年 4 月 1 日朝、筆者は霞が関の公認会計士・監査審査会の常勤委員室に座っていた。第 1 日は、任命式及び第 1 回審査会定例会（竹中平蔵大臣出席）と議員会館で筆者の就任に同意の議決（国会同意人事）をされた衆議院および参議院の与野党議員に挨拶。慣れない多忙な 1 日であった。昨日 3 月 31 日には白金台の明治学院大学学長室で執務していたのに、この立場の激変に、ただただ呆然として疲れて帰宅した。この日から 6 年間、公認会計士監査の信頼性の向上をめざして、規制当局の現場で、監査法人監査の監視監督の職務を、日々、担うこととなった。公認会計士・監査審査会は、2004（平成 16）年 4 月 1 日に創設された新しい行政機関であり、初代常勤委員として、行政機関としての組織創り、監査法人監査の監視監督の体制創り、から始めなければならなかった。金融庁や財務省からの行政官と多に興味深い議論を繰り返すことができ、厳しくも新たな経験をした。本稿は、監査法人監査の監視監督を担った者の覚書として、参考になるのではないかと思い、執筆した。したがって、常勤委員を務めた者の個人的な記述であり、特に参考文献を参照しないこととした。記述はいかなる意味でも公認会計士・監査審査会の見解ではない。

I. 監査業務の品質管理の先駆

1. 日本公認会計士協会会員による監査業務の品質管理の自覚要請

公認会計士監査に対する信頼性を高めるという至上命題を与えられ続けてきた日本公認会計士協会は、監査業務の品質管理を会員に自主規律として求めてきていた。簡単に言及すれば、まず、山陽特殊製鋼粉飾事件に始まる一連の粉飾事件と監査の失敗事例が世間の公認会計士監査に対する厳しい批判を招き、当時の規制当局であった大蔵省証券局長から猛省を促す通達が発出され、日本公認会計士協会は、

1969年に、『証券取引法監査実施要綱』を作成、さらに1979年には不二サッシ巨額粉飾・監査の失敗事例の露見で『証券取引法監査実施要綱』を見直して『組織的監査要綱』を作成した。『組織的監査要綱』では、①「組織的監査の主眼は、監査の組織を整えるとともに、その運用の妙を發揮し、もって監査の目的を完全に遂行することにある。」と監査事務所としての品質管理を規定し、さらに②「監査は、一定の方針の下に指揮命令の系統と職務権限の分担と明らかにした組織によって遂行されなければならない。」（第二章3.）と個々の監査業務の品質管理を規定し、③「監査意見に関する審査の実施」を規定した。

その後、1991（平成3）年に企業会計審議会は監査基準を大改訂し監査手続の実務指針の作成は日本公認会計士協会に委ねることとされた。1981年に国際会計士連盟（IFAC）から「監査の国際的ガイドライン第7号 監査作業の品質管理（control of the Quality of Audit Work）が公表され、日本公認会計士協会は、1997（平成9）年7月23日に監査基準委員会報告書第12号『監査の品質管理』を作成・公表した。

2002（平成14）年1月25日改訂の企業会計審議会・監査基準（以下「監査基準」と略す）は、監査業務の品質管理の義務を、前文で、『財務諸表の監査に携わる監査人に対して、自らの監査業務の質の確保に十全な注意を払う（個々の監査業務の品質管理）とともに、組織としても監査業務の質を担保するための管理の方針と手続を定め（監査事務所としての品質管理）、さらに、その実効性の確認までを求めることを明確にした。監査業務の質の確保は、監査補助者の監督、他の監査人の監査結果の利用などに関しても同様に求められるものである。また、監査業務の質の確保には、新規に監査契約を締結する際における調査や前任監査人との引き継ぎ等も含まれる。』と明確に規定した（カッコ内挿入筆者）。加えて、2005（平成17）年10月28日には企業会計審議会・監査に関する品質管理基準（以下「監査に関する品質管理基準」と略す）が新たに設定された。

2. 日本公認会計士協会による品質管理レビュー制度の誕生

日本公認会計士協会は監査基準委員会報告書第12号『監査の品質管理』の実施を会員に徹底するために、自主規制の一環として「品質管理レビュー制度」を設立した。欧米の監査先進国の会計士団体の制度を参考にしつつも、日本公認会計士協会に専従レビューアーを置いてレビューを実施する方式を採用、ピア・レビュー方式（監査事務所相互の認証方式）は採用されなかった。

では、プロフェッション団体が自主規制の一環として「品質管理レビュー制度」を設けてレビューを実施することは、いかなる意義を持つのか。公認会計士監査の場合、監査人（公認会計士）と依頼人（被監査会社）と一般大衆（株主・債権者・投資大衆・取引関係者・従業員等の財務諸表利用者）の三者のうち監査人を知り、選択し、監査業務の過程で直接に対応するのは依頼人（被監査会社）のみである（なお、株主総会において会計監査人の選任に参加する機会はあるが）。一般大衆（株主・債権者・投資大衆・取引関係者・従業員等の財務諸表利用者）と監査人を結ぶものは、「独立監査人監査報告書」のみである。監査人（公認会計士・監査法人）が役割期待を實踐して期待された通りに、プロフェッションとして適切な内容と質の程度の監査証明業務を提供したかどうか、判断できない。監査プロフェッションとして

の監査業務の信頼性に疑念・危惧を持つことになる。監査プロフェッションと一般大衆（株主・債権者・投資大衆・取引関係者・従業員等の財務諸表利用者）との間に不信要素が介在して、両者の関係が不安定となる。この不安定な関係の解消という極めて重大な課題を担ったのが、日本公認会計士協会による「品質管理レビュー」であった。監査先進国である米国においては、米国公認会計士協会の自主規制としてピア・レビューが実施され、第三者的信頼性を高めるために公共監視委員会（POB）を設置し、ピア・レビューの効果的実施の努力していた。

3. 規制当局による監査業務の監視監督の登場

しかし、2001年12月のエンロン社の経営破綻破をはじめとする重大な会計不正事件が連続して発生した。これらの情勢から、プロフェッション団体が自主規制の一環として実施している「品質管理レビュー」に対する一般大衆からの信認には限界があることが、明白となった。まもなく企業改革法（サーベンス＝オックスリー法、2002年7月30日成立）により2003（平成15）年4月25日に連邦証券取引委員会（SEC）の傘下の公認会計士監査の監視・監督機関として公開会社会計監視委員会（PCAOB・準民間機関）が設立された。ここに、行政機関（プロフェッション団体から独立した行政機関）による公認会計士監査の監視・監督の流れが始まり、世界的に伝播することとなった。英国のFRC、カナダのCPAB、フランスのH3C等が順次に設立された。

わが国でも、金融庁・金融審議会公認会計士制度部会の2002（平成14）年12月17日の提言に基づき、2003（平成15）年5月に公認会計士法が改正され、「公認会計士・監査審査会（CPAAOB）」が創設された（正確には従前より存在した公認会計士審査会の改組であるが、会長（常勤）と常勤委員（1名）、会長と委員の人事は国会同意人事、専属の事務局と予算を有し、公認会計士監査審査官及び公認会計士監査検査官が多数配置、従前に比して人員と権限が著しく強化されている。）。米国公開会社会計監視委員会（PCAOB）に遅れること1年で、2004（平成16）年4月に公認会計士・監査審査会（CPAAOB）が金融庁（内閣府）傘下に創設された。

公認会計士・監査審査会（CPAAOB）の創設趣旨は、「現在、監査法人などの内部管理・審査体制については、公認会計士協会が品質管理レビュー制度によって、適正かつ厳正な指導・監督に取り組んでいるところである。しかしながら、自主規制としての限界があるのではないかという指摘や制度運営の公平性・中立性・有効性の観点から十分であるかどうかとのしてきもある。こうした観点から、品質管理レビューについては国際的な動向も踏まえつつ、公平性・中立性・有効性の一層の向上を図り、ひては自主規制の実効性を高めるべく、公認会計士協会から独立した行政によるモニタリングを制度的に導入することが適切である。」に言い尽くされている（「公認会計士監査制度の充実・強化」）。

II. 日本公認会計士協会品質管理レビューの事前把握

公認会計士・監査審査会は、まず、日本公認会計士協会の自主的な品質管理レビューの実態把握のため、平成11年度から平成15年度までの品質管理レビュー結果に関する資料の自主的な提供を、協会に

対して要請した。協会は、守秘義務の観点から資料の「一部不開示の措置」を施して資料提供に協力された。当時の協会執行部の決断は、「敵（公認会計士・監査審査会）に塩を送るな」という協会内の風潮の中での決断であり、立入検査受入れの決断とともにまさに「清水の舞台から飛び降りる」覚悟のいるものであった。

協会から提供された膨大な資料を、公認会計士・監査審査会事務局の審査官と検査官を総動員して整理・分析し、この間、会長及び常勤委員も適宜に報告を求めて必要な指示をした。かくして取り纏められた実態把握及び提言案は平成 16 年 11 月 2 日開催の公認会計士・監査審査会定例会に提出され、以下 6 回の定例会で審議し補正された。平成 17 年 2 月 8 日開催の公認会計士・監査審査会定例会において「品質管理レビューの一層の機能向上に向けて～日本公認会計士協会による品質管理レビューの実態把握及び提言～」が議決され、翌 9 日に日本公認会計士協会に手渡された。

その詳細は直接原本を参照されたいが、とくに以下の諸点の一層の整備充実が指摘・提言された。

- ① 品質管理レビューを担う専任レビューアーの増員
- ② 品質管理レビューにおける判断基準及び判断過程の明瞭化
- ③ 品質管理レビュー過程の記録（レビュー調書の記載方法の改善）の整備状況の改善
- ④ リスク・アプローチによる監査業務の実施状況の検証の強化
- ⑤ 監査業務の検証過程で表明されるべきと推定される監査意見の検討の配慮
- ⑥ 品質管理レビュー及び他の自主規制関係諸委員会の連携等体制の一層の整備
- ⑦ 監査法人等の事務所の運営自体にもレビュー過程で留意が必要

また、以下のように、いくつかの点で、日本公認会計士協会と公認会計士・監査審査会との間で激しく意見が対立した。

- ① 日本公認会計士協会は「公認会計士・監査審査会は、基本的には、日本公認会計士協会の品質管理レビューの報告書の内容に不備がないかを書面上の審査するものであって、独自の観点・手法で実質的に品質管理レビュー結果を個々に審査し、余程の不備・欠陥がない限り立入検査は実施されない。日本公認会計士協会の品質管理レビュー結果を“なぞる”だけである。とくに、公認会計士・監査審査会の検査において対象となる個別監査業務は日本公認会計士協会の品質管理レビューにおいてレビュー対象とした個別監査業務が対象となり、公認会計士・監査審査会が独自に個別監査業務を選定して検査すべきではない。」と主張した。これに対して、公認会計士・監査審査会は「必要と判断されれば、日本公認会計士協会の品質管理レビューの枠組みにとらわれることなく、独立した公益の立場から、審査を行い、必要と判断されれば法令により与えられた立入検査権限を最大限に行使する。」と反論し、日本公認会計士協会の品質管理レビューの範囲及びその結果に、審査会による審査・検査の範囲・対象は縛られないとの方針を明らかにした。日本公認会計士協会の主張は監査業務の監視監督に屋上屋を重ねるようなものである。

- ② 日本公認会計士協会の「品質管理レビューは、あくまでも、監査業務に係る品質管理の状況をレビューするものである。よって、公認会計士・監査審査会の審査・検査の範囲は、監査人の表明した監査意見の当否には、及ばない。」との主張に対して、公認会計士・監査審査会は「監査業務の検証過程で、通常実施すべき監査手続が適切かつ十分に実施されていないことを検出した場合、表明された監査意見が妥当なものであったかは、問われなければならない。十分に適切な監査証拠が確保されたかどうか疑念が生じるからである。公認会計士・監査審査会の審査・検査は監査業務の適切な実施を検証するものであるが、監査業務実施の結果としての監査意見に全く言及しないという考え方は無い。」と反論した。反論の論理は正しかったが、後日、カネボウ巨額経理不正事件やサンヨウ（三洋電機）巨額経理不正事件のように表面化した事件以外にも多数の監査の失敗を含む事案が、公認会計士・監査審査会の検査で検出された。経理不正と結びついた監査の失敗を検出した場合つまり通常実施すべき監査手続が適切かつ十分に実施されていないことを検出した場合、表明された監査意見についてどう対処するか、公認会計士・監査審査会執行部は苦境を強いられることとなった。
- ③ 日本公認会計士協会の「監査法人等の事務所の運営自体は、経営問題であり、各事務所の営業方針に任せられるべきで、品質管理レビューの対象にはなりえない聖域である。」との主張に対して、「通常実施すべき監査手続の適切かつ十分な実施が確保されるためには、まず、監査法人自体の、法人組織としての業務管理体制が整備・運用されていなければならない。したがって、法人組織としての業務管理体制の整備・運用の状況の当否は、品質管理レビューの対象とすべきであり、審査会の基本的な審査・検査の重要項目である。」と公認会計士・監査審査会は反論した。ここで、監査法人自体の業務管理体制というのは、監査法人トップの法人組織としての運営の自覚であり（個人事務所ではないから、監査法人の意思決定は内規に従って会議体によるという自覚）、業務管理体制とは、法人として統一した給与体系の整備と透明性ある人事考課の実施、適切な人事管理体制、法人としての監査契約の締結、最適任者の担当監査責任者としての選任、個別監査業務の適切な審査、等を備えた組織の確立である（個人事務所ではないから、監査法人トップが個人的独断で、監査業務に係る諸事項を、場当たりに決定もしくは指示してはならない、事務所の内規に従って実施されなければならない。）なお、監査時間や監査報酬の適切性は、監査業務の適切な実施を判断するために有益な情報であるから、留意する必要な事項である

Ⅲ. 公認会計士・監査審査会による品質管理レビューの審査

公認会計士・監査審査会は、公認会計士法第46条の9の2第2項に基づき、日本公認会計士協会の自主規制としての品質管理レビュー結果（監査法人等の公認会計士法第2条第1項業務「監査又は証明業務」の運営状況の調査結果）の報告（監査事務所毎のレビュー報告書・改善勧告書・改善計画書・レビュー調書を添付）を月次に受けとる。報告を受けて「公認会計士・監査審査会事務局」の公認会計士監査審査官は、審査の過程で必要に応じて公認会計士法第49条の3第1項に基づき協会及び監査法人

等に対して報告及び資料の提出を求め（報告徴収権限の執行）、（書面）審査を実施する。公認会計士・監査審査会は、日本公認会計士協会による監査法人等に対する品質管理レビューについて、筆者の在任中、以下の件数の審査を実施した。

平成 16 事務年度	94 件
平成 17 事務年度	140 件
平成 18 事務年度	137 件
平成 19 事務年度	131 件
平成 20 事務年度	122 件
平成 21 事務年度	83 件

審査結果は整理され、公認会計士・監査審査会事務局から公認会計士・監査審査会定例会に報告され、①日本公認会計士協会の品質管理レビューが適正に実施されているか否か及び②監査法人の監査証明業務の運営状況（監査事務所の品質管理のシステムの整備・運用及び個々の監査業務の品質管理の適切性）に問題点はないか、が審査会で慎重に審議される。公認会計士・監査審査会定例会での検討審議の結果、指摘すべき問題点の発見されなかった事案はこの段階でファイルされる。なお、審議過程で、事案に共通の事項が検出された場合、「公認会計士・監査審査会事務局」の公認会計士監査審査官に対して、監査法人等に横断的な報告徴収を指示し、実施した。「会計上の見積もりの監査の実施状況」、「確認の実施状況」、「監査業務に関する審査の実施状況」、「監査契約の新規締結および更新の実施状況」等について、筆者の在任中に横断的な報告徴収を実施し、概要を公表した。

このように日本公認会計士協会の実施する品質管理レビューの背後に、行政機関として独立性を有している公認会計士・監査審査会の法的に権限を与えられた審査が存在していることは、当然に、協会の品質管理レビューの客観性を高め又関係者から信頼性を得る助けとなった。しかし、むしろ協会会員（監査法人及び公認会計士）の品質管理レビューを受ける態度が従前に増して協力的且つ真摯なものとなったことは、大きな貢献であった。

勿論、当初、公認会計士・監査審査会による審査に対して協会会員（監査法人及び公認会計士）から、かなりの反発のあったのは事実であった。第 1 は、自由職業たる公認会計士業務への国家権力の直接介入の危惧、第 2 は、公認会計士の信念として表明される監査意見に対する脅威、であった。そこで、日本公認会計士協会増田宏一副会長、友永道子担当常務理事とたびたび協議し、日本公認会計士協会の品質管理レビューを前提とした公認会計士・監査審査会による審査・検査であることを強調して第 1 の危惧の解消に努め、また公認会計士・監査審査会による審査・検査は監査意見形成過程の適切性を総括的に確かめる予防的（健康診断に例えられる）予防的性質を持つものであることを強調して第 2 の脅威のないことの理解を求めた。

IV. 公認会計士・監査審査会による監査法人への立入検査

1. 公認会計士・監査審査会の立入検査の決定の議決

後述するように、2005年10月、公認会計士・監査審査会定例会で検討・審議の結果、より深度ある調査をすべき重大な監査業務に係る問題点を含む監査法人及び多数の会社と法定監査契約を有し市場に影響力を持つ大規模監査法人（中央青山、新日本、あずさ、トーマツ）に対する立入検査を議決した（公認会計士法第49条の3第2項）。ここで明らかなように、立入検査の対象となるのは、重大な問題点を含む監査法人だけではない。市場に影響力を持つ大規模監査法人も存在の重要性から立入検査の対象とされた。

加えて強調しておきたいことは、確かに立入検査権限は犯罪捜査のために与えられたものではない（公認会計士法第49条の3第4項）が、法的権限に基づき行使される検査権限であり、場合によっては検査忌避の罪に問われる強制検査である。日本公認会計士協会の品質管理レビューとは比べられない強力な検査であることである。当初、話が前後するが、関係する会合に出席するたびに協会及び会員から「常勤委員は伝家の宝刀を抜くのか」と猛烈な抗議を直接に受けた。外部から立入検査を受けた経験の皆無の公認会計士、監査法人は、ありえないことが起きたと、驚愕し、戸惑い、激しい拒絶反応を示した。

2. 公認会計士・監査審査会の検査命令書の発出と検査チームの編成

公認会計士・監査審査会定例会での立入検査の議決により、検査方針（検査の対象範囲、検査の目的、検査対象事項、検査期間、主任検査官）が決定され、「公認会計士・監査審査会事務局」に対して検査命令書が発出される。とくに重要な事項は日本公認会計士協会の品質管理レビューで選定された対象とは別に独自に検査対象とする「個別監査業務（被検査監査法人の被監査会社）を選定することである。被検査監査法人の、多数且つ多業種にして規模の多様な監査対象会社のいずれの会社を検査対象とするか、この選択は難しく、審査会は一定の選択基準を（業種・規模・経営上の疑念の有無、監査人の監査業務に疑念の有無等）から経験的に設定してきた。

「公認会計士・監査審査会事務局」は公認会計士監査検査官（公認会計士を主体に、弁護士や検査部局出身の行政官で編成）による検査官チーム（大規模法人の場合は約20名、小規模法人の場合は約5名）を編成し、主任公認会計士監査検査官（公認会計士）の指揮の下に立入検査に着手する。検査期間は約3か月前後の長期に及ぶ。

なお、公認会計士・監査審査会の検査権限は当該監査法人にのみとどまらず、関連ある場所のすべてに必要に応じて立入検査できる。これは、強力な権限である。たとえば、会計処理に問題点が検出された場合に、必要とあれば当該監査法人の被監査会社に立入検査できる。また、監査法人の社員が、個人として、別途、個人会計事務所を経営し、日常は個人会計事務所執務して監査調書等も個人会計事務所においている場合に、必要とあれば個人会計事務所に立入検査できる。

3. 立入検査実施件数と意義

公認会計士・監査審査会は、日本公認会計士協会による監査法人等に対する品質管理レビューについて、筆者の在任中、以下の件数の監査法人への立入検査を実施した。立入検査対象の監査法人名は原則として非公開。

平成 16 事務年度 2 件

平成 17 事務年度 12 件

〔中央青山監査法人，新日本監査法人，あずさ監査法人，監査法人トーマツを含む〕

平成 18 事務年度 16 件

〔新日本監査法人，あずさ監査法人，監査法人トーマツを含む〕

平成 19 事務年度 11 件

平成 20 事務年度 6 件

平成 21 事務年度 7 件

このように法律上の強制権限を与えられた公認会計士・監査審査会の検査が品質管理レビューの背後に存在していることは、検査を受けた監査法人からの検査の厳格さを伝聞して、品質管理レビューを受ける協会の会員に一層の緊張を呼び起こす結果となった。会員の間に、品質管理レビューに真剣に取り組む姿勢が醸成され、品質管理レビューの受入れに前向きに協力する環境が整えられた。事実、自主規制としての品質管理レビューの実施の徹底が著しく促進されたことは、関係者すべての認めるところである。

4. 日本公認会計士協会への立入検査を命令

すでに言及したように、公認会計士・監査審査会は、日本公認会計士協会の自主的な品質管理レビューの実態把握のため、平成 11 年度から平成 15 年度までの品質管理レビュー結果に関する資料の自主的な提供を受けた。協会から提供された膨大な資料を整理・分析し、「品質管理レビューの一層の機能向上に向けて～日本公認会計士協会による品質管理レビューの実態把握及び提言～」として 2005（平成 17）年 2 月 9 日に日本公認会計士協会に手渡された。

次いで、公認会計士・監査審査会は、平成 17 年 3 月日本公認会計士協会への立入検査を命令し、日本公認会計士協会による監査法人等に対する品質管理レビュー体制の整備・運用状況を立入検査により把握し、改善・充実すべき事項を指摘し、品質管理レビューのより有効な実施に資することを期待した。2005（平成 17）年 5 月 25 日に検査結果通知書を日本公認会計士協会に伝達した。日本公認会計士協会が規制当局の立入検査を受けること自体が誰も予想していなかった前代未聞のことで、監査業界に「監査の失敗」の事案が多数露見して最悪の環境にあったとはいえ、公認会計士・監査審査会の要請に基づき公認会計士監査検査官の立入検査を受け入れた、当時の会長以下協会執行部の決断には本当に敬服し

た。

さらに、2007（平成19）年5月に、2005（平成17）年2月9日付の審査会からの提言及び2005（平成17）年5月25日付の審査会の検査結果通知書による指摘事項の改善状況・対応状況を検証するために、日本公認会計士協会を立入検査し、2007（平成19）年7月31日付で検査結果通知書を伝達した。検査結果通知書は非公開であるから、「日本公認会計士協会の品質管理レビューの改善状況について」を公表し、以下のような事項が指摘された。

- ① 品質管理レビュー対象監査法人について選定した個別監査業務（被監査会社）の選定過程の明瞭化の必要あり。
- ② 品質管理レビューにおいて実施する監査実施者へのインタビュー対象者に非常勤の監査補助者を加える必要あり。とくに中・小監査法人では非常勤監査補助者が監査業務で重要な役割を果たしている。
- ③ 継続的専門研修状況の品質管理レビューでの確認が必要。
- ④ 非公認会計士の監査補助者に対する監査責任者の指揮監督状況の確認が必要。
- ⑤ 品質管理レビューで、虚偽報告をした被検査監査法人への対応方針の検討が必要。
- ⑥ 品質管理委員会の判断形成過程のより適切な文書化の必要あり。
- ⑦ 品質管理レビューの結果作成される改善勧告書の明瞭な記載の徹底の必要あり。
- ⑧ 改善勧告書に対する被レビュー監査法人の回答書の深度ある審査の必要あり。

5. 公認会計士・監査審査会の立入検査の実施手順

公認会計士・監査審査会の立入検査は、「公益の立場に立って財務書類に係る監査の質の確保・向上を図る観点から、監査事務所における監査業務が法令諸基準等に準拠して適切に実施されているかどうかについて確認・検証する。」こと目的としている。よって、公認会計士・監査審査会の立入検査は、監査法人の品質管理のシステムの法令諸基準の順守・準拠により適切に監査業務が実施されているかの事前・予防的確認を主眼とした悉皆検査であるから、「監査調書の査閲の押印のもれの指摘」、「継続的専門研修（CPE）の取得単位不足」等つまり「重箱の隅を穿り返すような形式検査」だと嘲笑気味の抗議も受けた。公認会計士・監査審査会の立入検査は行政検査の一環であり、杓子定規の検査手法となり勝ちで試査による監査手法に馴染んだ監査法人等の不評を買った。

ここで検査実施の手順を概説する。

- ① 検査官は、被検査監査法人に対し、検査予告及び検査内容の説明を行う。ここでは、立入検査が当該監査法人の監査業務の妨げとならないように日程調整が必要である。ただ、検査対象監査法人の立入検査に対する時間稼ぎ、もしくは検査忌避にならないように注意が必要である。
- ② 検査官は、監査法人の代表者から、業務状況及び品質管理に関する認識を聴取する（トップヒアリング）。後述するように、中規模以下の監査法人の代表者の品質管理に対する認識が極めて希薄

であった。

- ③ 検査官は、被検査監査法人に往査して、監査調書及び関係帳簿書類を閲覧・査閲する。立入検査の中心部分である。
- ④ 検査官は、監査調書及び関係帳簿書類の閲覧・査閲の結果として検出した事項に関して、法人役員、監査責任者及び補助者に対して、監査業務が法令諸基準等に準拠して適切に実施されているかどうかについて聴取する。
- ⑤ 検査官は、検査の過程で検出した質問事項又は指摘事項を確認書に記載し、記載された質問事項又は指摘事項に対して監査実施者側はどのように認識しているか、どのような意見を持っているか、質問事項又は指摘事項に対し同意するか否か、の記載を求める。
- ⑥ 検査官は、監査実施者側との認識の相違事項もしくは不同意事項について文書により確認をする。
- ⑦ 検査官は、被検査法人より撤収する。

V. 大規模四監査法人への立入検査

米国におけるエンロンやドットコム、我が国のカネボウ等、巨額且つ悪意の会計不正事件が次々と露見し、我が国のみならず国際的にも公認会計士監査に対する市場の信頼が著しく損なわれた。そのような情勢を受けて、2005（平成 10）年 10 月 25 日、公認会計士・監査審査会・金融庁は、次のような声明を出した。この声明が朝の NHK・TV 全国ニュースで流されたので、いささか驚いた。

適正なディスクロージャーと厳正な会計監査の確保に向けた対応策について

昨今の会計監査を巡る情勢、国際的な監査事務所に対する監視監督の動向を踏まえ、公認会計士・監査審査会は 4 大監査法人に対して下記のとおり早急な検査等の措置を講じることとし、会計監査に対する信頼確保に資するように努める。

- i. 公認会計士・監査審査会は 4 大監査法人に対して監査の品質管理の観点から、現に実施中のものを含め、順次、日本公認会計士協会による品質管理レビューの審査及び検査を行う。監査の品質管理について改善すべきものが認められる場合、所要の措置を講じる。
- ii. 審査会は 4 大監査法人の改善状況についてフォローアップを行い、必要に応じて検査を実施する。4 大監査法人における監査の品質管理の改善が 1 年以内に進捗しない場合、審査会は所要の措置を講じる。
- iii. 審査会は、審査及び検査の進捗状況に応じて、監査事務所を通じた監査の品質管理の全般的な実態を随時取りまとめ、公表することとしている。
- iv. 大監査法人についても、その検査等が一巡した段階で、4 大監査法人におけ

る監査の品質管理の全般的な実態について取りまとめ、公表する。

以下略

公認会計士・監査審査会は「新日本監査法人」、「中央青山監査法人」、「あずさ監査法人」、「トーマツ監査法人」に直ちに審査・立入検査を順次開始した。なお、公認会計士・監査審査会会長は、審査・立入検査を順次開始するに先立ち、日本公認会計士協会に品質管理レビューの繰り上げ実施を要請し、協会の協力を得た。

カネボウ巨額会計不正事件に伴う「監査の失敗」は国際的に波紋を呼び、各国の監査規制当局が我が国の規制当局の対応を注視していた。ちょうど2005（平成17）年10月18日に、英国財務報告評議会（FRC）の主催で第3回監査人監督機関円卓会議（現在の監査監督機関国際フォーラム（IFIAR）の準備会議で、2006年9月までに5回開催された。）がロンドンで開催されていた。日本代表として出席した筆者は、席上発言を求め、4大監査法人への立入検査を直ちに実施することを公表した。上記の審査会の声明の公表（2005年10月25日）に先立って発言するには（2005年10月18日）、いささか躊躇したが、各国代表の関心を満足させるためにはやむを得ないと筆者は判断した。

4大監査法人への立入検査で危惧したのは、立入検査の実施を日本公認会計士協会としては了承されてはいたが、それぞれの監査法人の現場が審査会の立入検査を快く受け入れるかどうか、であった。顧問弁護士等が、立入検査の法律的根拠を糺し、立入検査を阻止される可能性もありうる、と危惧した。このような事態も予想して立入検査官チームに弁護士有資格者の検査官も参加した。したがって、立入検査初日、現場指揮者の主任検査官から、「今、〇〇〇〇監査法人に検査官全員が入り、立入検査に支障なく着手しました。」との一報が公認会計士・監査審査会の会長室に届いたときは、会長とともに胸をなでおろした。

立入検査に際して、被検査監査法人側の反発を最小限にするように、立入検査が犯罪捜査のための検査ではないことを、会長自ら訓示し、念が押された。公認会計士監査検査官の主体は4大監査法人出身の公認会計士であったが、検察出身や会計検査院出身や国税出身の検査官も参加していたから、公認会計士・監査審査会の検査は反則調査ではないことに注意が払われた（証券取引等監視委員会の検査は強制権限を持つ反則調査である）。同時に、公認会計士・監査審査会の立入検査は、法令に根拠を置く強制権限に裏打ちされた検査であり、理由なく立入検査の執行を阻めば、検査忌避の罰に問われることもありうる。このことを、主任検査官から、立入検査に先立ち被検査監査法人に通知したのは当然のことであった。事実、被検査監査法人側の社員・職員の一部の反発を受け、立入検査に協力しない事例（検査官の求めた資料の不提出や隠蔽や廃棄、検査官の質問に不回答、検査官の確認を拒否）もあった。筆者の知る限りでは、被検査監査法人に注意を促し、検査忌避の責任を問うまでには至らなかった。

4大監査法人への立入検査の結果をとりまとめ、2006（平成18）年6月30日開催の公認会計士・監査審査会定例会で「4大監査法人への立入検査結果の概要」を議決し、公表した。「4大監査法人への立入検査結果の概要」では次のように指摘した。

- ① 個別の監査事務所の集合体の名残が解消されず，法人組織としての組織管理の意識が希薄で，法人組織としての一体的運営が徹底されていない。
- ② 監査契約の新規締結・更新が法人組織としての審議決定が徹底されていない。
- ③ リスク・アプローチによる監査業務の実施が徹底されていない。
- ④ 監査調書の文書化が不十分であり，整理・保存が徹底されていない。
- ⑤ 監査業務の審査体制の整備・運用が不十分である。
- ⑥ 監査チームの適切な編成が徹底されていない。
- ⑦ 個別監査業務に「監査の基準」に準拠していないものが検出された。

同時に 2006（平成 18）年 6 月 30 日付で公認会計士・監査審査会は，「検査で検証した限りにおいて，4 大監査法人のいずれについても，法人としての品質管理に関して（業務運営全般，監査人の独立性，監査契約の新規締結および更新，監査業務の組織的な執行，監査調書の整備，監査業務の審査，個別監査業務の「監査の基準」準拠等），監査の品質管理のための組織的な業務運営が著しく不十分と認められる。」と指摘し，公認会計士法第 41 条の 2 の規定に基づき，「新日本監査法人」，「中央青山監査法人」，「あずさ監査法人」，「トーマツ監査法人」に対して「行政処分その他の措置」を講ずるように，金融庁長官に勧告した。勧告を受けて，2006（平成 18）年 7 月 7 日に，金融庁長官は下記のように行政処分を行った。

中央青山監査法人	著しく不当な業務運営	業務改善指示
新日本監査法人	著しく不当な業務運営	業務改善指示
あずさ監査法人	著しく不当な業務運営	業務改善指示
監査法人トーマツ	著しく不当な業務運営	業務改善指示

公認会計士・監査審査会は，4 大監査法人への立入検査結果の指摘事項等の改善状況を検証するために，2007（平成 19）年 2 月から同年 6 月までの間に，「新日本監査法人」，「あずさ監査法人」，「トーマツ監査法人」の 3 大監査法人に，順次，立入検査を実施した。旧「中央青山監査法人（現みずす監査法人）」については動向が流動的なので検査から外した。

検査の結果，3 大監査法人ともに積極的に改善に取り組んでいることが把握された。

VI. 公認会計士・監査審査会による行政処分発動等の勧告

公認会計士・監査審査会会長及び常勤委員には，随時，検査官チームより立入検査の中間報告が行われ，この際の公認会計士監査検査官と会長及び常勤委員との間での意見交換は真剣勝負の趣があり，厳しい応酬が繰り返された。官僚的思考からは「下剋上だ」と揶揄する向きもあったが，会長及び常勤委員はその出身経歴から，この中間報告会を貴重な意見交換の機会と認識して開催回数の増加を楽しみに

希望していた。意見交換の結果として、会長及び常勤委員から各々の専門領域に応じて詳細な注文や指示がなされた。とくに、筆者はこの中間報告会で監査法人の監査業務の執行状況について詳細に質し、多くの指摘と指示をし、審査会定例会では発言を極力控えむしろ弁護的に発言した。

さて、立入検査の往査終了に伴い、公認会計士監査検査官は審査会事務局に撤回し検査結果の整理・検討、公認会計士・監査審査会定例会への検査報告書（案）の作成、が行われる。そして、随時、会長及び常勤委員に検査報告書（案）が提示され、事務局との間で意見交換が行われ、会長及び常勤委員から必要な指示がなされる。数度にわたり意見交換が行われ、最終の検査報告書（案）ができあがる。

かくして検査報告書が公認会計士・監査審査会定例会に提案され、「監査事務所における監査業務が法令諸基準等に準拠して適切に実施されているかどうか」について審議される。

審議の結果、監査法人に対して検査結果通知書の伝達のみで十分と判断された案件に関しては、その旨が議決される。検査結果通知書には、先ず立入検査で検出された事項の内の「特に留意すべき事項」が列挙され、次いでその他の立入検査で検出された多くの事項が検査項目別に分類されて（あるべき状況が示された上で）指摘される。公認会計士・監査審査会の権限を超えるので、「改善事項」として明確には指摘しないが、被検査監査法人にとっては改善すべき事項が列挙されていると受け取られることが期待される。後日、当該監査法人の代表者に検査結果通知書が手渡される。

審議の結果、「監査事務所における監査業務が法令諸基準等に準拠して適切に実施されていない」と判断された案件に関しては、その旨が議決される。この場合の検査結果通知書の「特に留意すべき事項」の記載にあたり、「貴監査法人を検査した結果、以下の通り問題が見られ、貴監査法人の運営は著しく不当なもの認められる。」と頭書きされて、著しく不当な事項が列挙される。次いでその他の立入検査で検出された多くの事項が検査項目別に分類されて（あるべき状況が示された上で）指摘される。さらに、公認会計士・監査審査会は、公認会計士・監査審査会に与えられた法律上の強制権限である「行政処分発動の金融庁長官への勧告権限」を行使し、当該事務所の監査業務の品質管理の徹底を促すことを議決する。以下の監査法人について「行政処分その他の措置の発動を金融庁長官へ勧告する権限」を行使した。

平成 18 事務年度

中央青山監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)
新日本監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)
あずさ監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)
監査法人トーマツ	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)
有恒監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)

平成 19 事務年度

麴町監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)
東陽監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)
なごみ監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)

平成 20 事務年度

KDA 監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)
六本木監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善指示)
福北監査法人	著しく不当な業務運営 同時提供の禁止違反	(業務改善指示及び戒告)
監査法人夏目事務所	著しく不当な業務運営 同時提供の禁止違反	(業務改善指示及び戒告)

平成 21 事務年度

監査法人ウイング パートナーズ	著しく不当な業務運営	(業務改善命令及び一部業務停止)
プライム監査法人	著しく不当な業務運営	(業務改善命令及び一部業務停止)

公認会計士・監査審査会は、検査の結果、「監査事務所における監査業務が法令諸基準等に準拠して適切に実施されていない」と判断すれば、「行政処分その他の措置の発動を金融庁長官へ勧告する権限」を行使し、強制的に監査法人に業務の改善をさせる、改善しなければ行政罰を課す。公認会計士・監査審査会の審査・検査の職務は、日本公認会計士協会の品質管理レビューの実施と異なり、格段に巨大な強制力をもって発揮される。公認会計士・監査審査会の常勤委員として、職務を執行する過程で、強制権限を与えられた職務を執行する恐ろしさを強く感じ、日々、慎重に職務を執行した積りである。とりわけ、大規模四監査法人の立入検査を指揮監督した際に、行政処分に直結した懲戒処分の調査審議とともに重い責務を担う重圧に苦しんだことが昨日の出来事のように思い出される。とくに、結果として、我が国を代表する伝統ある大規模監査法人の解散を招くこととなった事件については、ほんとうに判断に苦しんだ。

Ⅶ. 域外外国監査法人に対する審査・検査

公認会計士・監査審査会の出発に当たり基本となった考え方は、2002（平成 14）年 10 月に証券監督者国際機構（IOSCO）で承認された「監査人の監督に関する原則」に可能な限り準拠したものであり、国際的に監査監視監督機関としての資格を備えたものとして信認を受けた。そこで監査監督機関国際フォーラム（IFIAR）等の国際会議に参加して、各国監査規制当局と情報交換をし、国家間の諸問題とくに国際的ルール創りに関して我が国の立場を主張するなどの積極的発言の場を確保できた。プロフェッション団体（我が国の場合は日本公認会計士協会）から独立した行政機関であるからこそ、このような公的役割を果たすことができた。

また、公認会計士・監査審査会は、米国の PCAOB、英国の FRC、カナダの CPAB、フランスの H3C 等の規制当局や欧州委員会等の行政当局と、必要に応じて、懸案事項の二国間協議をした。とくに、筆者の在任中に、SOX 法（106 条以下）に基づき米国 PCAOB に登録した我が国の監査法人に対する

域外立入検査権の行使の要求への対応問題、欧州委員会の自国監査法人の検査への相互依拠問題等の懸案事項、の協議に筆者も直接に携わった。米国 PCAOB の我が国の監査法人への立入検査の実施は、我が国の主権の侵害となり到底受け入れられない要求であった。母国主義をとる我が国は、日本国内での監査法人への立入検査を拒否し、各国の規制当局の検査への相互依拠を主張した。欧州委員会各国との自国監査法人の検査への相互依拠交渉は進捗したが、SOX 法の頑なな守秘義務条項に阻まれ頓挫してしまった（2010年7月に成立した金融規制改革法（ドッド・フランク法）により、外国規制当局との情報交換が可能となったが、その後の進展は筆者の退任後のことなので述べない）。結局、PCAOB に登録している我が国の大規模監査法人等は、PCAOB の立入検査の通知を受けて、日本国の主権の及ばない場所で検査を受けざるを得なかった。この不利益をなんとか解決すべく、筆者は2006年1月27日に PCAOB を公式に訪問し、協議を行ったが結局は平行線に終始した。書簡の交換も取りやめた。我が国監査法人からの苦情を聞いた際に、その利益に資することができなかったことに責任を感じている。筆者の退任後に状況の変化があったが、言及は避けた。なお、韓国やシンガポール等の場合は、PCAOB の国内での立入検査を受け入れており、両国の当局者にその状況を質問したが明確な説明は得られなかった。

PCAOB 訪問に関して、個人的な印象を付け加えるならば、それまでは行政官が交渉していたので、筆者のような経歴の者が来訪したことで、率直な意見交換ができて（事務当局は筆者の暴走に戸惑ったようであるが）、PCAOB との交流が一層密になったと確信する。さらに、PCAOB の監査基準設定責任者である CARMICHAEL 博士に会えたことである。筆者は博士の“AUDITING CONCEPTS AND METHOD”1971年初版より1979年第三版までの愛読者であり、また筆者も企業会計審議会第二部会長として監査基準設定の責任者を務めたので、奇しくも日米の監査基準設定責任者の会合・懇談となった。勿論、今回は、筆者は監査監視監督機関の代表としての訪問であり、監査基準設定については何ら言及しなかった。

丁度、9月14日～16日にシンガポールで第6回監査監督機関国際フォーラム（IFIAR）が開催されており、席上、筆者は、米国 PCAOB のように域外適用として立入検査の実施を譲らない国もあるので、対抗上、我が国でも公認会計士法を改正して「公認会計士・監査審査会に外国監査法人等に対する報告徴収・検査権限が与えられ（公認会計士法第49条の3の2他）、域外諸国の外国監査法人等に対する報告徴収・検査の体制を整えている旨」を会議参加各国に伝達・説明した。このように、外国監査法人等に対する報告徴収・検査という国際的な公的役割も、公認会計士・監査審査会が行政機関であるからこそ実施できた。ここにも審査会の存在の意義がある。第6回監査監督機関国際フォーラムでの筆者発言は、同時に2009（平成21）年9月14日に「外国監査法人などに対する検査監督の考え方」として公表し、外国監査法人等に対する報告徴収・検査の体制（枠組み）は2010（平成22）年1月に公表した「公認会計士・監査審査会の実施する外国監査法人等に対する報告徴収・検査に関する基本指針」に示された。さらに、実際に審査会は外国監査法人に対して域外立入検査権限を行使するという強い意志を具体的に内外に示すべく、審査会事務局に域外外国監査法人立入検査チームを編成した。そのための検査官要員の教育研修も実施した。

指針では、域外外国監査法人であろうと、必要と判断されれば、公認会計士・監査審査会の立入検査の対象となることは免れない。しかし、規制当局間での国境を超えた情報交換等が取り極められ、検査の相互依拠主義が担保される場合には、当該国当局の報告徴収または立入検査に依拠し、公認会計士・監査審査会は、原則として、外国監査法人等に対する報告徴収及び検査を実施しない。