

令和5年版

モニタリングレポート

令和5年7月

公認会計士・監査審査会

はじめに

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という。）は、公益の確保及び投資者保護の観点から、公認会計士による監査の質の向上を図り、その信頼性を確保するために、監査事務所に対する審査及び検査等（モニタリング）を実施している。

本報告書は、監査や会計の専門家はもとより市場関係者及び学生や社会人など一般の方々をも読者として想定し、審査会が実施するモニタリング活動の状況と成果を中心に、監査業界の現状や環境変化への対応を含めて、関連する情報を分かりやすく提供することにより、監査の重要性に関する社会の理解を推進することを目的として公表するものである。

審査会はそのような報告書を平成 28 年 7 月に「モニタリングレポート」と題して公表して以来、毎年、監査事務所や被監査会社の概況に関するデータを更新し、審査会のモニタリング活動を通じて入手した最新の情報を追加するなどの改訂を行ってきた。

今般、審査会の令和 4 事務年度（令和 4 年 7 月から令和 5 年 6 月）のモニタリングの成果等を盛り込んだ「令和 5 年版モニタリングレポート」を取りまとめたので、公表する。

（本報告書の構成と令和 5 年版の主な改訂）

「Ⅰ. 監査業界の概観」

公認会計士、監査法人及び被監査会社の概況を紹介。改訂された監査に関する品質管理基準への対応状況を記載した。

「Ⅱ. 審査会によるモニタリング」

検査を含む審査会のモニタリングの全体像を紹介。モニタリング関係のデータを更新したほか、令和 5 事務年度監査事務所等モニタリング基本計画の説明を記載した。

「Ⅲ. 監査事務所の運営状況」

監査事務所の組織体制や監査の IT 化やグループ監査への対応を含む運営状況、会計監査人の異動や異動前後の監査報酬の状況等を紹介。監査法人のガバナンス・コードの改訂を記載した。

「Ⅳ. 監査をめぐる環境変化への対応」

近時の監査をめぐる環境変化を踏まえた制度改正等の動向を紹介。上場国内会社監査の担い手としての役割が高まっている中小規模監査事務所をめぐる動向やサステナビリティの開示や保証の動向等を記載した。

審査会としては、監査品質の向上のためには、監査役等や投資家などの市場関係者だけでなく、より幅広い層の方々に会計監査についての関心や意識を高めてもらうことが重要であると考えている。今後も、本レポートの内容を充実させていきたいと考えているので、読者の方々からご意見、ご要望をお寄せいただければ幸いである。

（本年版に対するご意見・ご要望提出先）

公認会計士・監査審査会事務局 審査検査課内 専用アドレス
iu.cpaob@fsa.go.jp

〔目次〕

はじめに	1
（略語）	5
（用語）	5
I. 監査業界の概観	9
1. 公認会計士の状況	11
（1）公認会計士制度の導入	11
（2）公認会計士の状況	11
（3）公認会計士の女性割合	13
（4）公認会計士試験合格者の年齢別等構成割合	14
2. 監査事務所の状況	15
（1）監査法人の組織	16
（2）監査事務所の品質管理体制の整備と対応状況	17
（3）監査法人数の推移	19
（4）監査法人の合併の状況	20
（5）財務状況（業務収入、監査・非監査証明業務の割合）	21
3. 被監査会社等の状況	23
（1）監査証明業務の種別の状況	23
（2）金商法・会社法監査の状況等	24
（3）金融機関監査の状況	27
（4）IFRS 適用会社の状況	27
（5）新規上場（IPO）監査の状況	28
II. 審査会によるモニタリング	31
1. 制度の概要及び実施状況	33
（1）審査会の法的位置付け	33
（2）審査会による審査、報告徴収及び検査の概要	33
（3）協会による品質管理レビューの報告	34
（4）審査	35
（5）報告徴収	37
（6）検査	39
（7）検査結果の通知	44
2. 外国監査法人等関係	48
（1）外国監査法人等の制度	48
（2）外国監査法人等の状況	48
（3）被監査会社の状況	49
3. 審査会のモニタリングの視点及び目的等（基本方針及び基本計画）	50

(1) 監査事務所等モニタリング基本方針	50
(2) 令和5事務年度監査事務所等モニタリング基本計画	51
Ⅲ. 監査事務所の運営状況	53
1. 業務管理態勢	55
(1) 監査法人の組織体制	55
(2) 監査法人のガバナンス・コードを踏まえた取組	58
(3) 監査法人の構成員の状況	64
(4) 監査業務を実施する組織体制	69
(5) 監査業務をサポートする組織体制	71
(6) 監査におけるITの活用とサイバーセキュリティに関する取組状況	74
(7) 企業の海外展開への対応	78
(8) 監査上の主要な検討事項（KAM）の対応状況	85
(9) 監査法人が属する国内グループの状況	88
2. 監査業務に係る審査の状況	90
3. 品質管理のシステムの監視	92
(1) 定期的な検証の状況	92
(2) グローバルレビューの活用状況	93
(3) 監査意見表明前のモニタリング	94
4. 監査実施者の教育・訓練、評価	95
(1) 人材育成の取組の状況	95
(2) 監査実施者の教育・訓練の状況	95
(3) 監査実施者の評価の状況	97
5. 監査契約の新規締結及び会計監査人の異動	99
(1) 被監査会社の適時開示における会計監査人の異動理由	101
(2) 期中に会計監査人の異動があった理由	102
(3) モニタリング活動を通じて把握した会計監査人の異動理由	102
6. 監査報酬の状況	104
(1) 監査報酬に関する規則	104
(2) 監査報酬の算定方法	104
(3) 会計監査人の異動前後における監査報酬の状況	105
(4) 報酬依存度の状況（セーフガード）	106
Ⅳ. 監査をめぐる環境変化への対応	109
1. 中小規模監査事務所をめぐる動向	111
(1) 中小規模監査事務所の監査を取り巻く環境変化	111
(2) 日本公認会計士協会による中小規模監査事務所への対応	111
(3) 審査会による対応	113
2. 会計監査に関する最近の動向	114

(1) 国際的な監査基準や倫理基準の動向	114
(2) 協会による倫理規則の改正	114
(3) 財務報告制度に係るその他の動向	115
3. サステナビリティの開示及び保証の動向	118
(1) サステナビリティの開示に係る動向	118
(2) サステナビリティ開示の保証に係る動向	119
(参考資料)	122
〔コラム目次〕	
女性公認会計士活躍への取組	13
大手監査法人への集中	26
IPO 支援業務の状況	30
監査法人のガバナンス・コードの改訂について	64
監査事務所におけるリモートワークへの取組	67
AI を活用した効果的な監査	76
中小監査法人における共通の電子監査調書の導入	76
クラウドサービスの利用拡大とリスク	78
監査監督機関国際フォーラム(IFIAR)	84
国際情勢が監査業務に与える影響	84
欧州における監査市場改革の動向	84
グリーンウォッシング	121

(略語)

本レポートの略語は、以下のとおりとする。

「審査会」	公認会計士・監査審査会
「協会」	日本公認会計士協会
「取引所」	金融商品取引所
「法」	公認会計士法
「金商法」	金融商品取引法
「品基報」	品質管理基準報告書
「監基報」	監査基準報告書

(用語)

本レポートの用語は、以下のとおりとする。

「モニタリング」	検査と検査以外のモニタリングの両方を包含している。検査以外のモニタリングとは、監査事務所に係る報告徴収、ヒアリング、監査事務所及び関係先との意見交換・連携等を通じた情報収集など検査以外の活動を指す。
「年度」	特に断りがなければ4月から翌年3月までの1年間を指す。
「事務年度」	7月から翌年6月までの1年間を指す。
「監査事務所」	監査法人、共同事務所（他の公認会計士と共同して監査証明業務を行う者）又は個人事務所
「大手監査法人」	上場国内会社を概ね100社以上被監査会社として有し、かつ常勤の監査実施者が1,000名以上いる監査法人。本レポートでは、有限責任あずさ監査法人、有限責任監査法人トーマツ、EY新日本有限責任監査法人及びPwCあらた有限責任監査法人の4法人を指す。
「準大手監査法人」	大手監査法人に準ずる規模の監査法人。本レポートでは、仰星監査法人、三優監査法人、太陽有限責任監査法人、東陽監査法人及びPwC京都監査法人の5法人を指す。
「中小規模監査事務所」	大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査事務所

「中小監査法人」	大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査法人
「外国監査法人等」	外国に所在する監査法人等のうち、日本国内で開示される財務書類等に対して監査証明業務を行う監査法人等
「大規模監査法人」	直近の会計年度において監査証明業務を行った上場会社等の総数が 100 以上となっている監査法人
「会計監査人」	公認会計士又は監査法人
「上場国内会社」	外国会社を除く上場会社。なお、上場会社とは、金融商品取引所（以下「取引所」という。）に上場している会社を指す。
「上場金融機関」	上場国内会社のうち銀行、証券会社及び保険会社を指す。
「被監査会社」	監査を受ける会社
「個別監査業務」	個々の被監査会社に対し、監査事務所が実施した監査証明業務
「業務報告書」	監査事務所から金融庁へ事業年度ごとに提出される、監査事務所の財務書類や業務の概況等を記載した書類
「監査法人のガバナンス・コード」	平成 29 年 3 月 31 日に金融庁が公表し、令和 5 年 3 月 24 日に改訂した、「監査法人の組織的な運営に関する原則」を指す。
「4 大グローバルネットワーク」	世界的に展開する会計事務所ネットワーク。Deloitte Touche Tohmatsu、Ernst & Young、KPMG、PricewaterhouseCoopers の 4 つのグローバルネットワークを指す。
「6 大グローバルネットワーク」	4 大グローバルネットワークに BDO 及び Grant Thornton を加えた 6 つのグローバルネットワークを指す。
「ネットワーク・ファーム」	同じグローバルネットワークに所属している会計事務所を指す。
「IFRS」	国際財務報告基準（IFRS: International Financial Reporting Standards）。国際会計基準審議会（IASB）によって設定される会計基準であり、多くの国及び地域で採用されている。
「KAM」	「監査上の主要な検討事項」（Key Audit Matters）。金商法上の監査人の監査報告書に記載することが義務付けられている。

(資料について)

出典を示していないものは、審査会がモニタリング等を通じて入手した、監査事務所に関する資料等に基づき作成したものである。

(データの集計時点及び期間について)

可能な限り最新の状況を反映させる観点から、データの集計時点及び期間は統一されていない。データの集計時点及び期間については、各図表中又は図表下部の注に記載している。また、構成比は端数を四捨五入しているため、合計しても 100 にならない場合がある。

I . 監査業界の概観

I. 監査業界の概観

1. 公認会計士の状況

(1) 公認会計士制度の導入

我が国に公認会計士制度が導入されたのは昭和 23 年のことである。すなわち、昭和 22 年に証券取引法（現「金融商品取引法（以下「金商法」という。）」）が公布され、株式、社債などの有価証券を発行又は募集する会社は届出をしなければならないこととされたが、昭和 23 年の証券取引法の全部改正と公認会計士法（以下「法」という。）の公布・施行により、有価証券の発行者に公認会計士による監査証明の取得が義務付けられたのである。

これに伴い、公認会計士試験の実施等のために会計士管理委員会（所掌事務の移管等を経て昭和 27 年に公認会計士審査会となり、平成 16 年に現在の公認会計士・監査審査会に拡充・改組）が設置された。また、昭和 24 年に企業会計原則、昭和 25 年に監査基準が公表された。

現在の法には、公認会計士の使命と職責について、以下のように明記されており、公認会計士は、監査証明業務であれ非監査証明業務であれ、常にその使命と職責を自覚し、業務を遂行しなければならない。

「公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする（法第 1 条）。」

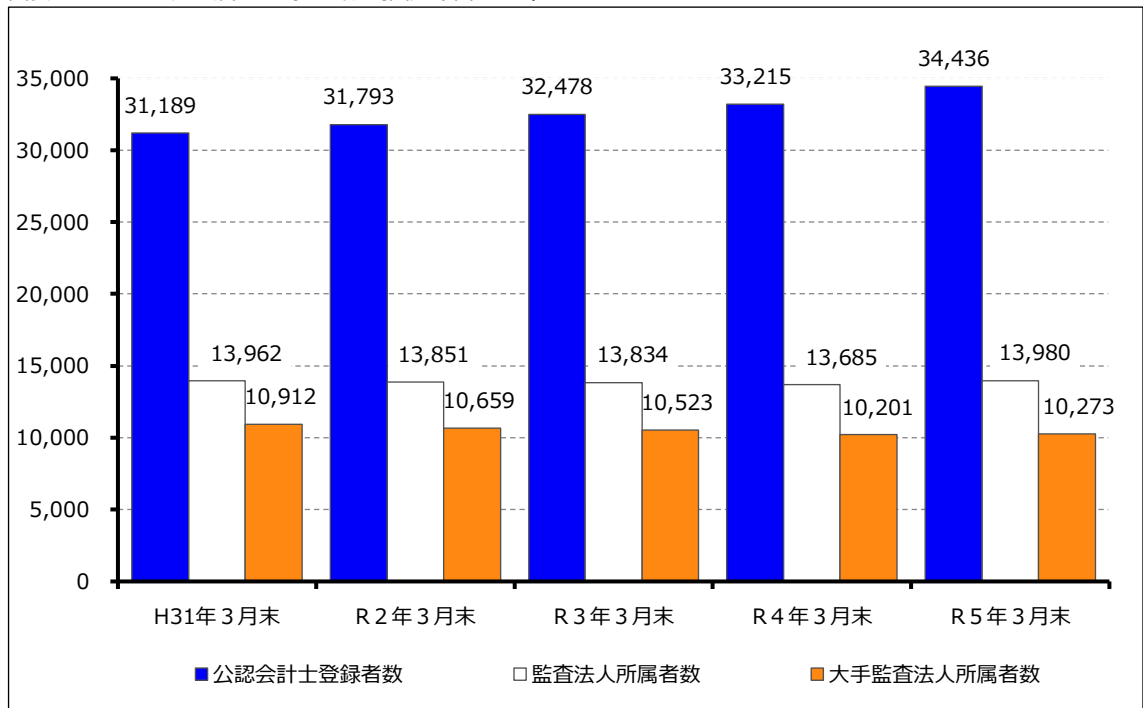
「公認会計士は、常に品位を保持し、その知識及び技能の修得に努め、独立した立場において公正かつ誠実にその業務を行わなければならない（法第 1 条の 2）。」

(2) 公認会計士の状況

公認会計士となるには、公認会計士試験に合格し、一定の要件（業務補助、実務補習等）を満たした上で、日本公認会計士協会（以下「協会」という。）に備えられている名簿に登録を受けなければならない（法第 3 条、第 17 条、第 18 条）。

公認会計士登録者数はここ数年緩やかに増加しているが、監査法人所属者数は横ばいであり、登録者数に占める監査法人所属者数の割合は平成 31 年 3 月末の 44.8%から年々低下し、令和 5 年 3 月末は 40.6%となっている。なお、監査法人所属者のうち大手監査法人所属者は約 7 割を占めている（図表 I - 1 - 1）。

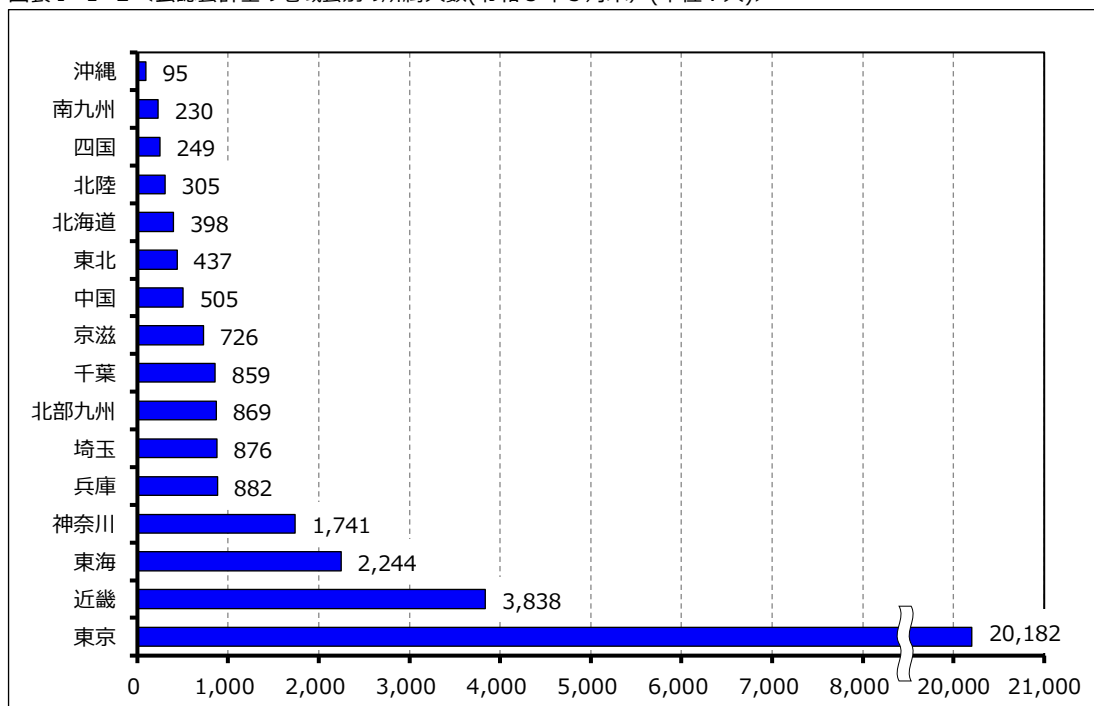
図表 I - 1 - 1 <公認会計士登録者の数の推移 (単位：人)>



(資料) 協会データより審査会作成

公認会計士は、協会の会員とならなければならず（法第 46 条の 2）、全国の各地方に設けられた協会の支部である地域会（令和 5 年 3 月末現在 16 地域会）に所属している。地域会別の所属人数をみると、公認会計士の約 7 割が首都圏（東京、神奈川、埼玉、千葉）の地域会に所属している（図表 I - 1 - 2）。

図表 I - 1 - 2 <公認会計士の地域会別の所属人数(令和 5 年 3 月末) (単位：人)>

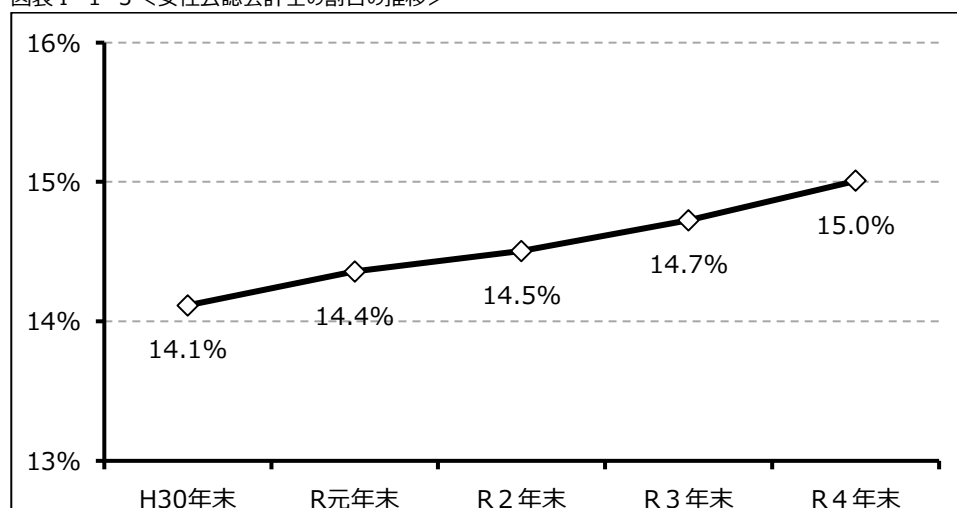


(資料) 協会データ（会員数等調）より審査会作成

(3) 公認会計士の女性割合

公認会計士登録者全体に占める女性の割合は、漸増しており、令和4年末には15.0%になり（図表I-1-3）、税理士¹と同水準になっている。一方で、英米²や弁護士¹に比べると依然として低い割合となっている。

図表 I - 1 - 3 <女性公認会計士の割合の推移>



(資料) 協会データより審査会作成

■ 女性公認会計士活躍への取組 ■

監査業界は、女性公認会計士がより一層活躍するための取組を進めている。例えば、協会では、女性の比率を2030年度までに公認会計士試験合格者の30%、2048年度までに会員・準会員の30%にするとして、旧姓使用、就業・復職の支援、出産・育児等による休職中のCPD（継続的専門能力開発制度）及び会費の免除・軽減といった取組を実施している。大手監査法人では、管理職における女性比率等のKPIの設定、女性管理職の育成、ライフステージ毎の支援や、多様な働き方を受け入れる組織風土を醸成するための研修やセミナーの開催、ネットワーク構築の支援等の取組が見られる。

また、令和5年4月に施行された改正公認会計士法において、監査法人の社員の配偶関係に基づく業務制限の見直しが行われている。従来、監査法人の社員の配偶者が会社等の役員等である場合、当該監査法人が当該会社等の監査証明業務を提供することは禁止されていたが、法改正により、この業務制限の対象社員を監査証明業務に関与する社員等に限ることとされたことから、今後、監査法人における社員の多様化と共に、女性公認会計士の活躍の進展が期待される。

審査会では、公認会計士試験の女性受験者拡大のため、高校や大学での講演や公認会計士試験パンフレットを通じて、公認会計士の魅力ややりがい、キャリアプランなど、女性公認会計士からのメッセージを発信している。また、令和4年公認会計士試験合格者に占める女性の割合は22.5%である。男女別の合格率は女性6.74%、男性8.1%であり、いずれも前回より減少しているが、女性の合格者数は令和3年試験の合格者数より増加しており、ここ数年の女性の願書提出者数及び合格者数は増加傾向が認められる。

¹ 内閣府男女共同参画局「令和4年度女性の政策・方針決定参画状況調べ」によると、令和4年3月末時点での税理士の女性比率は15.5%、令和4年9月末時点での弁護士の女性比率は19.6%

² 米国及び英国の公認会計士の女性比率は、以下のとおり。

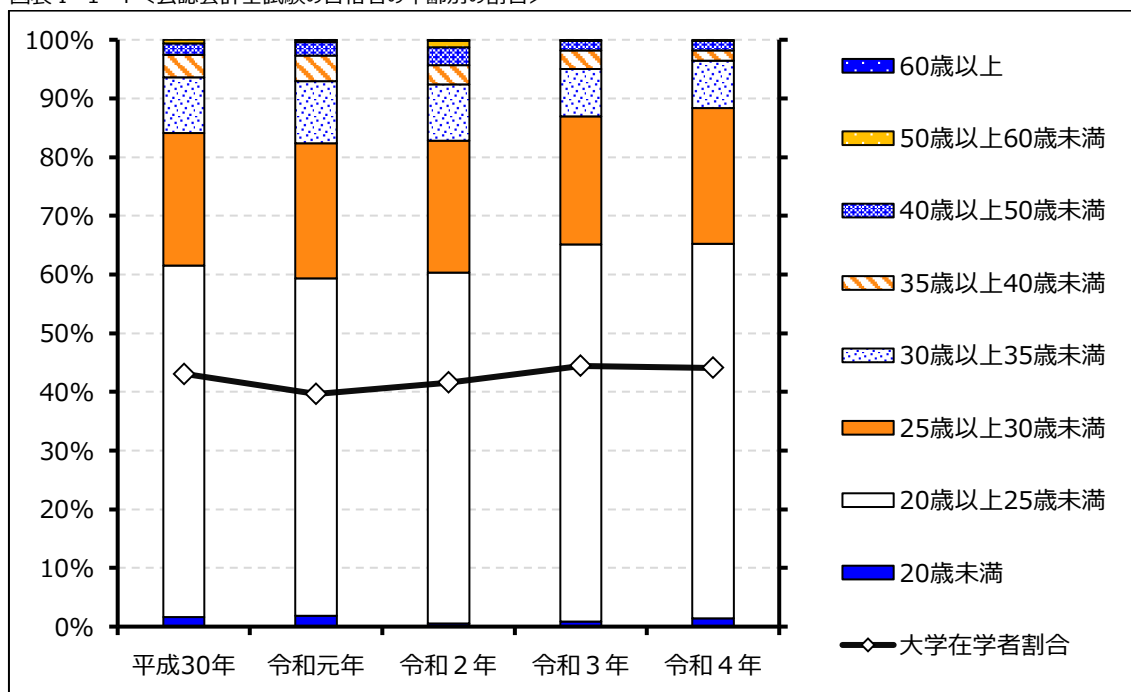
米国：AICPA“2021 Trend Report”、2020年会計事務所勤務の米国公認会計士によると、女性比率は46%

英国：Financial Reporting Council“Key Facts and Trends in the Accountancy Profession 2022”、英国には複数の公認会計士協会があり、その平均値によると、女性比率は37%

(4) 公認会計士試験合格者の年齢別等構成割合

公認会計士試験の合格者を年齢別にみると20歳以上25歳未満の構成割合が最も高く、令和4年試験では、63.8%となっている。また、職業別にみると、学生（専修学校・各種学校受講生を除く。）の割合が最も高く、そのうち大学（短大を含む。）在学中の割合は令和4年試験では44.1%となっている（図表I-1-4）。

図表I-1-4 <公認会計士試験の合格者の年齢別の割合>



(資料) 審査会の公認会計士試験合格者調から審査会作成

2. 監査事務所の状況

監査事務所、すなわち、監査証明業務を行う公認会計士事務所は、令和4年3月末において2,407存在しているが、その業務内容や態様は多様である。

監査証明業務には、法定監査と任意監査がある。法定監査は法律によって公認会計士監査が求められるものである。公認会計士監査が導入された当初、法定監査は金商法監査のみであったが、その後、会社法に基づく公認会計士監査、更に私立学校振興助成法に基づく学校法人監査が導入され、現在では労働組合、信用金庫、信用組合、農業協同組合、社会福祉法人、医療法人の監査等、多数の法定監査がある。監査証明業務については 3. 被監査会社等の状況 (1) 監査証明業務の種別の状況 (23 ページ) でより詳しく説明する。

また、監査事務所には、監査法人、共同事務所及び個人事務所がある。監査法人とは、監査証明業務を組織的に行うことを目的として、法に基づき設立される法人をいう。昭和41年に監査法人制度が創設された当時、企業規模の拡大や経営の多角化に伴い、監査証明業務が増大・複雑化し、加えて、特に当時は多くの不正会計事件が発生していたため、公認会計士監査の存在意義が問われている状況にあった。そこで、監査品質の向上を図るため、監査法人制度を導入し組織的監査を推進することとなったのである。

審査会では、監査事務所をその規模に基づき、大手監査法人、準大手監査法人及び中小規模監査事務所の3つに分類している。それらを規模及び監査業務で整理すると次のように分類される(図表I-2-1)。この分類において、審査会のモニタリングの対象となるのは、主として、金商法監査のうち上場国内会社(外国会社を除く。以下同じ。)の監査を行う監査事務所である。

図表 I - 2 - 1 <監査事務所の分類(令和4年3月末)>

監査事務所	事務所数	法定監査			任意監査
		金商法監査(注3)	会社法監査	その他	
大手監査法人	4	○	○	○	○
準大手監査法人	5	○	○	○	○
中小規模監査事務所	2,398	○(注4)	○	○	○
(内訳)	中小監査法人	(267)			
	共同事務所(注1)	(54)			
	個人事務所(注1)	(2,077)			

(注1) 協会に提出された、監査概要書(写)及び監査実施報告書に記載されている令和3年度(決算日:令和3年4月1日~令和4年3月31日)の監査事務所数

(注2) 上図表では、表中の「○」は当該業務が実施できることを示す。

(注3) 上場国内会社を監査するには上場会社等監査人登録が必要である。

(注4) 個人事務所が上場会社の監査証明を行う場合には、法及び各取引所の有価証券上場規程により、他の公認会計士等と共同で行う必要がある。

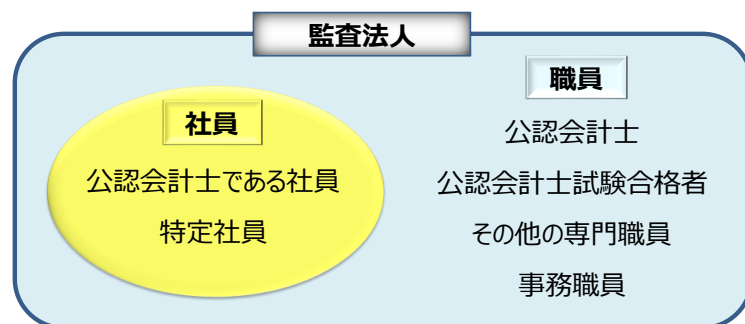
(1) 監査法人の組織

監査法人は、5人以上の公認会計士を含む者の出資によって設立され、出資を行った者は社員（パートナー）となって監査法人の経営に直接関与し、相互に監視することによって組織の規律を確保することを基本としている。監査法人にはそのような社員だけで構成されるものもあるが、一定の規模を持つ場合には、公認会計士（監査法人の社員となるための出資を行っていない公認会計士）や公認会計士試験合格者（公認会計士試験に合格しているが、実務補習や業務補助を経て、公認会計士として登録するに至っていない者）、各種専門家を職員として雇用しているのが通常である。

かつて監査法人の社員は、公認会計士に限られていた。しかし、現代の高度化した経済社会において、監査法人の適切な業務運営を確保し、実効性のある組織的監査を実施していくためには、経営、法律、IT、年金数理等を含めた広範な知識と経験が社員に求められている。そのため平成19年の法改正により、公認会計士でない者にも監査法人の社員資格を認める「特定社員制度」が創設された。ただし、監査法人に特定社員が加入する場合には、監査法人の社員のうち公認会計士である社員が、社員全体の75%以上を占めなければならない。令和4年度の大手監査法人の社員合計1,990人のうち、特定社員は141人となっている。

監査法人の人員構成のイメージは、次のようになる（図表I-2-2）。人員の構成状況については、Ⅲ.監査事務所の運営状況 1.業務管理態勢（3）監査法人の構成員の状況（64ページ）でより詳しく説明する。

図表I-2-2 <監査法人の人員構成イメージ>



（資料）池田唯一・三井秀範監修 新しい公認会計士・監査法人監査制度—公正な金融・資本市場の確保に向けて—（第一法規、平成21年）55ページの図を参考に、審査会作成

	大手監査法人	準大手監査法人	中小監査法人
社員数	約180人～約600人	約30人～100人弱	～約40人（注2）
常勤職員数	約2,600人～約6,900人	約200人～800人強	～約90人（注2）

（注1）監査法人の規模別の特徴については、図表Ⅲ-1-3（監査法人の規模別の特徴）（57ページ）を参照のこと。

（注2）社員数及び常勤職員数が大きく乖離している1法人を除く。

現在では、大手上場国内会社を中心とする企業活動の複雑化・国際化に対応して監査法人の大規模化が進展し、大手上場国内会社やこれに類する大企業の監査の大部分を担う大手監査法人は、所属する人員が数千人を超え、また、それに続く準大手監査法人でも 200 人を超える規模となっている。

また、監査法人の規模が大きくなると、職員の能力や経験等により、監査法人の内部に職階を設けて組織運営を行うことが必要になる（図表 I - 2 - 3）。職員はスタッフ、シニアスタッフからマネージャー、シニアマネージャーを経て、選考の上、社員（パートナー）に登用されることが一般的である。なお、近年大手監査法人を中心に、監査アシスタント（公認会計士等の財務諸表監査に関連する資格を有さない職員）の採用数を増加させることで、公認会計士の業務負担を軽減させ、公認会計士が専門的な判断を要する業務に注力できるようにする施策を講じている事例もみられている。

近年における監査法人の規模の拡大と組織運営の複雑化は、監査品質を確保することの難しさをますます顕在化させている。このような状況を踏まえて、平成 29 年 3 月に「監査法人の組織的な運営に関する原則」（監査法人のガバナンス・コード）が策定され、大手監査法人・準大手監査法人を中心に採用されている。なお、監査法人のガバナンス・コードの改訂の状況については、Ⅲ.監査事務所の運営状況 1. 業務管理体制 （2）監査法人のガバナンス・コードを踏まえた取組（58 ページ）を参照のこと。

図表 I - 2 - 3 <大手監査法人の職階イメージ>

	スタッフ	シニアスタッフ	マネージャー	シニアマネージャー	パートナー
役割	上位者の指導・監督の下、監査業務の実作業を行う。経験に応じ中小規模被監査会社の監査チームの統括		監査チームの統括		監査業務全体の統括や法人の経営に関与
求められるスキル	監査実務及び会計・監査に関する専門知識の習得		スタッフの指導・育成や被監査会社との調整等の業務管理能力、問題解決能力		責任者として高度な能力
主な研修	会計監査年次研修・不正対応研修・グローバル関連研修等				
	監査手続関連研修等		マネジメント研修・専門領域別研修等		

（注）詳細は Ⅲ. 監査事務所の運営状況 1. 業務管理態勢（4）監査業務を実施する組織体制（69 ページ）及び（5）監査業務をサポートする組織体制（71 ページ）を参照のこと。

（2）監査事務所の品質管理体制の整備と対応状況

監査品質を確保するためには、社員による監査業務の適正な執行の基礎となる適切な品質管理体制の整備・運用が重要となる。

「監査に関する品質管理基準」は監査証明業務を対象として平成 17 年に策定されたもので

あるが、監査法人に業務管理体制の一環として品質管理の整備が求められる対象業務は、監査証明業務に限られず、監査法人の業務全般を含むものと解される。したがって、監査法人は、監査証明業務以外の業務についても、業務に関する職業倫理の遵守等が求められる。

なお、「監査に関する品質管理基準」に関し、国際的な品質管理基準である「国際品質マネジメント基準第1号」(ISQM1、財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント)等の新設・改訂を踏まえ、令和3年2月から企業会計審議会監査部会において議論が開始され、同年11月に企業会計審議会総会において、「監査に関する品質管理基準の改訂に係る意見書」が取りまとめられた。改訂された監査に関する品質管理基準(以下、「改訂基準」という。)では、監査事務所自らが、

- ① 品質目標を設定し、
- ② 品質目標の達成を阻害する品質リスクを識別して評価し、
- ③ 評価した品質リスクに対処するための方針又は手続を定めて運用し、
- ④ 不備があれば根本原因分析に基づき改善

することなどを求める、リスク・アプローチに基づく品質管理システムを導入することとされた。

また、当該改訂基準では、品質管理システムの構成要素として、

- ① 監査事務所のリスク評価プロセス
- ② ガバナンス及びリーダーシップ
- ③ 職業倫理及び独立性
- ④ 監査契約の新規の締結及び更新
- ⑤ 業務の実施
- ⑥ 監査事務所の業務運営に関する資源
- ⑦ 情報と伝達
- ⑧ 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセス
- ⑨ 監査事務所間の引継

を設けなければならないこととされた。

さらに、当該改訂基準では、監査事務所の品質管理システムに関する最高責任者に対し、少なくとも年に一度、基準日を定めて品質管理システムを評価し、当該システムの目的が達成されているという合理的な保証を監査事務所に提供しているかを結論付けることなどを新たに求めている。

なお、当該改訂基準については、令和5年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間(公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、令和6年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間)に係る財務諸表の監査から適用される。

大手監査法人においては、令和4年12月から適用が開始されたISQM1等への対応をグローバルネットワークと連携しながら先行して進めており、これと並行して改訂基準への対応を進めている。大手監査法人及び一部の準大手監査法人は、グローバルネットワークが設定した品質目標及び品質リスクを踏まえつつ、改訂基準に基づいて評価項目を追加するなど、改訂基準で求め

られる品質管理システムの構成要素の整備を終え、改訂基準の適用に向けたドライランを実施している。

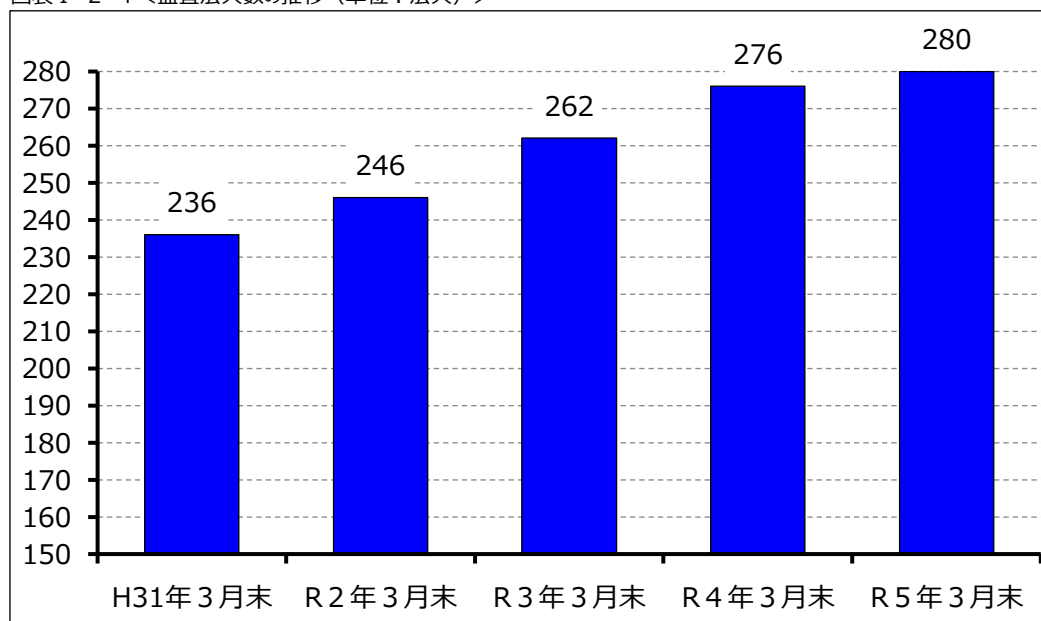
また、大手監査法人においては、定期的な検証で評価した根本原因分析に基づき、品質管理システムの改善施策を実施することや、品質管理責任者等が品質管理システムに関する自己評価を実施し、品質管理システムのリスク評価を適時に見直すことなど、整備した品質管理システムを改訂基準の適用後も継続して現場に浸透させ、形骸化させないための対策を検討している。

中小規模監査事務所においては、令和4事務年度における報告徴収（55事務所を対象）によれば、改訂基準について、約90%が協会の研修受講や公表情報の収集等を通じて、適用に向けた検討を始めている、または情報収集をしている一方、約10%は具体的な準備に着手していないとしている。

（3）監査法人数の推移

監査法人の数は近年増加傾向にある。令和5年3月末は280法人であるが、令和4年4月から令和5年3月までの間に、9法人が解散又は合併により消滅し、13法人が設立されたことから、前年同期比で4法人の純増となった（図表I-2-4）。なお、平成30年度以降の合併の状況については、（4）監査法人の合併の状況（20ページ）を参照のこと。

図表I-2-4 <監査法人数の推移（単位：法人）>



（注1）令和3年3月末における監査法人の数は、令和3年版モニタリングレポート公表後に把握した情報を踏まえ、修正している。

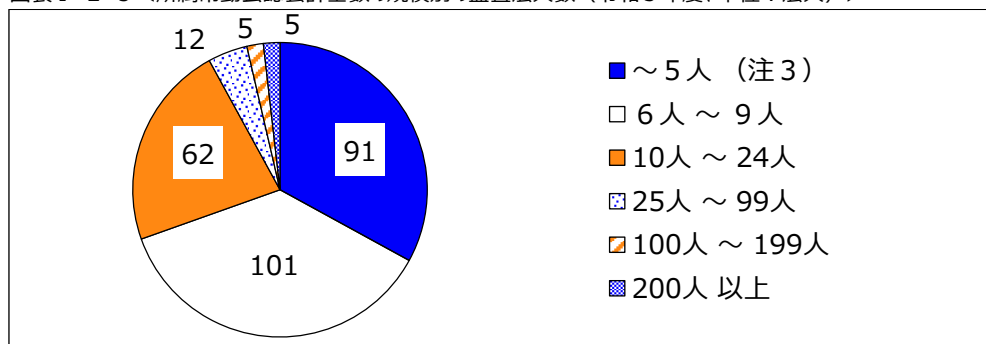
（注2）令和5年3月末における有限責任監査法人は36法人。

（資料）協会データ（会員数等調）及び各監査法人からの届出書より審査会作成。有限責任監査法人一覧は金融庁ウェブサイトに公表。

監査法人を所属常勤公認会計士数で分類すると、25人未満の法人が全体の90%超を占

めている（図表 I - 2 - 5）。

図表 I - 2 - 5 <所属常勤公認会計士数の規模別の監査法人数（令和 3 年度、単位：法人）>



（注 1）所属常勤公認会計士数は、公認会計士である社員と公認会計士である常勤職員の合計である。

（注 2）令和 3 年度に各監査法人から提出された業務報告書等より 276 法人を集計

（注 3）監査法人に所属する公認会計士である社員数が 4 人以下となった場合は原則解散となるが、法上 6 か月間の猶予期間が設けられている。

（注 4）各監査法人の業務報告書は決算期により提出時期が異なり、本レポートのデータ集計作業の都合上、中小監査法人については令和 3 年度の情報を利用している（以降の図表も同様）。

（4）監査法人の合併の状況

平成 30 年度以降、監査法人の合併は 9 件ある（図表 I - 2 - 6）。合併の主な理由として、規模拡大による経営基盤の強化や業務エリアの拡大を目指すことなどを挙げている。

図表 I - 2 - 6 <平成 30 年度以降に合併を行った監査法人（令和 5 年 3 月末）>

年度	存続法人	消滅法人
H30	太陽有限責任監査法人	優成監査法人
	東邦監査法人	監査法人青柳会計事務所
R 元	監査法人双研社（双研日栄監査法人）	日栄監査法人
R 2	アーク有限責任監査法人	近畿第一監査法人
	西日本監査法人（暁和監査法人）	日比谷監査法人
R 3	監査法人彌栄会計社	京浜監査法人
R 4	協立監査法人（協立神明監査法人）	神明監査法人
	Moore 至誠監査法人（Moore みらい監査法人）	きさらぎ監査法人
	SKIP 監査法人	監査法人五大

（注）括弧内は存続法人の令和 5 年 3 月末時点の名称を記載

（資料）各監査法人の公表資料より審査会作成

準大手監査法人（5 法人）に対する令和 4 事務年度の報告徴収によれば、そのうち 4 法人が将来の業務運営戦略の一つとして合併を検討するとしている。

中小監査法人に対する同事務年度における報告徴収（42 法人を対象）によれば、約 35%が良い合併先が見つかれば検討したいとしている。

(5) 財務状況（業務収入、監査・非監査証明業務の割合）

監査法人は、監査証明業務を行うほか、監査証明業務以外の保証業務や株式公開支援、IFRS 導入支援、組織再編等の財務関連アドバイザーサービスなどの非監査証明業務を行っている。

令和4年度（中小監査法人は令和3年度）までの5年間の業務収入をみると、大手監査法人、準大手監査法人及び中小監査法人のいずれも増加傾向にある。

また、令和4年度の業務収入に占める監査証明業務収入の割合をみると、大手監査法人では、約70%であるのに対して、準大手監査法人と中小監査法人では、それぞれ約95%、約90%と監査証明業務の割合が高い（図表I-2-7）。なお、監査法人グループの業務収入については、Ⅲ. 監査事務所の運営状況 1. 業務管理態勢 (9) 監査法人が属する国内グループの状況（88ページ）を参照のこと。

監査法人の規模別の特徴は以下のとおりである。

① 大手監査法人の状況

監査証明業務収入の割合は、大手監査法人全体では約70%から約75%の間で推移している。その内訳は、4法人のうち3法人においては、約60%から約85%の間で推移しており、1法人においては、約50%で推移している。なお、令和4年度の手監査法人全体の監査証明業務収入の割合は、同年度の財務関連アドバイザーサービスなどの非監査証明業務収入が増加したことから、令和3年度と比較して、やや減少している。

大手監査法人では、非監査証明業務を行うことが人材育成のための多様な業務経験の機会の提供となる、幅広い経験や知識を得ることが監査品質の向上にも繋がる効果があることなどに加えて、人材を確保するためにも効果があるとの方針により、一定程度の非監査証明業務も必要であるとする業務運営を行っている。

② 準大手監査法人の状況

監査証明業務収入は増加傾向にあり、監査証明業務収入の割合は90%を超える水準で推移している。

準大手監査法人では、監査証明業務を中心とした業務運営を行っていることから、非監査証明業務に関しては、監査証明業務と併せて実施することが有用であるとされる業務や、人員等の状況を踏まえ実施可能な業務に限定する業務運営を行っている。

なお、準大手監査法人間では収入規模の格差が大きく、今後の合併等の動向によりその格差は変わる可能性がある。

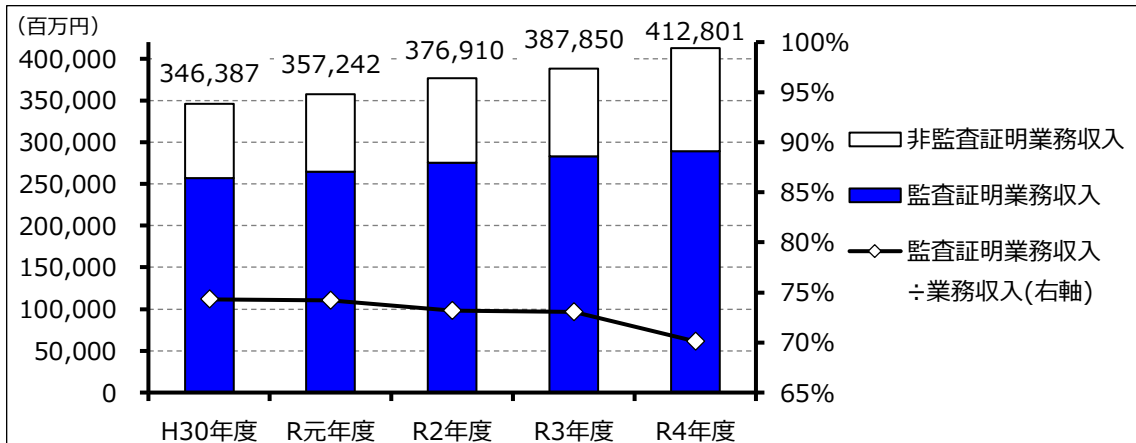
③ 中小監査法人の状況

監査証明業務収入の割合は、90%前後で推移している。

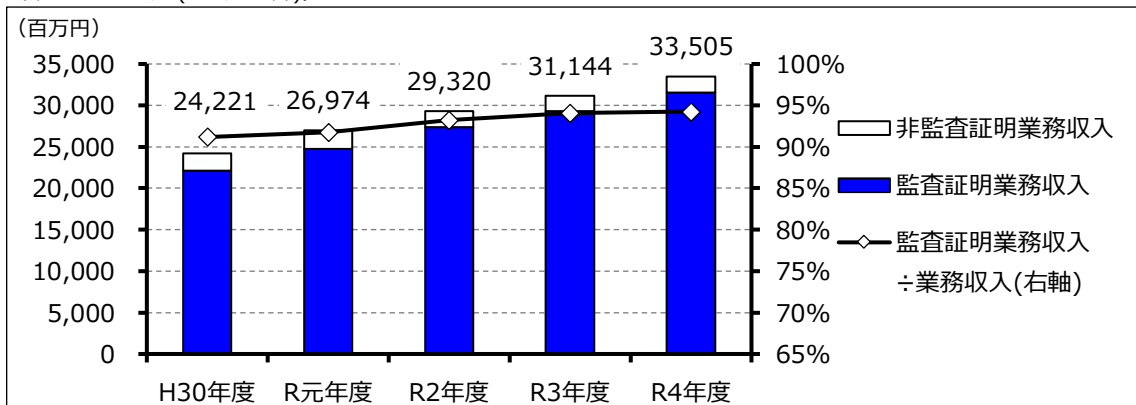
中小監査法人の業務収入は総じて少ないが、業務収入の規模が上位である法人には、大手監査法人を中心に監査契約解除を行った被監査会社に係る監査契約の新規締結を

行ったことにより、業容を拡大する傾向がみられる。なお、会計監査人の異動の状況については、Ⅲ．監査事務所の運営状況 5．監査契約の新規締結及び会計監査人の異動（99 ページ）を参照のこと。

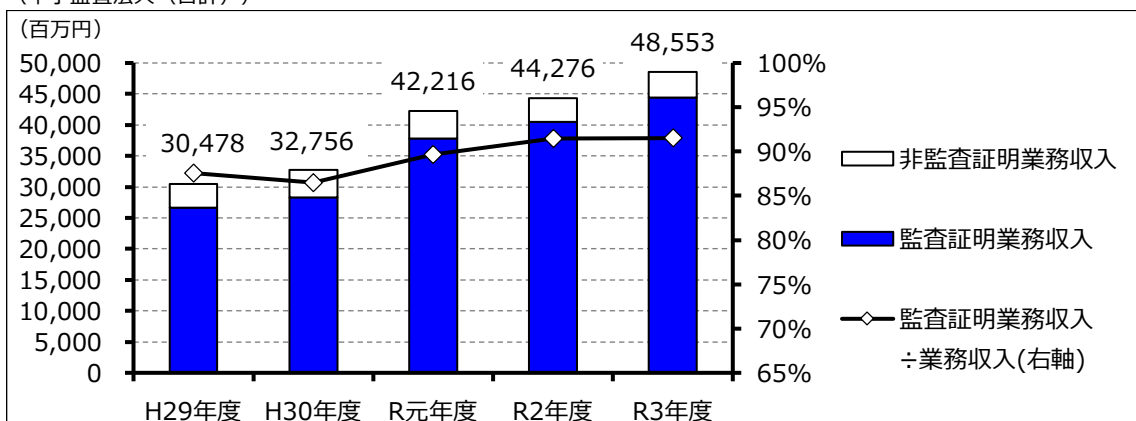
図表 I - 2 - 7 <業務収入、その内訳及び業務収入に占める監査証明業務収入の割合の推移>
(大手監査法人(4法人合計))



(準大手監査法人(5法人合計))



(中小監査法人(合計))



(注1) 中小監査法人の決算月は広範にわたっており、令和4年度分は未集計となっているため、中小監査法人は令和3年度(令和3年4月から令和4年3月)までを対象としている。中小監査法人の法人数は、各年度により異なり、令和3年度は253法人を集計している。

(注2) 令和元年度は1法人の監査証明業務収入が大幅に増加したことにより、全体としても大きく増加している。

(資料) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、審査会作成

3. 被監査会社等の状況

監査証明業務は、会計監査人による監査を義務付ける法令や被監査会社等の事業規模及び事業展開等により、その内容や実施状況は様々である。

(1) 監査証明業務の種別の状況

前述（2. 監査事務所の状況（15 ページ）を参照）のとおり、監査証明業務には、金商法、会社法、私立学校振興助成法、労働組合法等の法律に基づく監査（法定監査）と、監査の目的や内容が当事者間で決められて実施される監査（任意監査）とがある。監査法人における監査証明業務の種別の状況は以下のとおりである（図表 I-3-1）。

図表 I-3-1 <監査法人による監査証明業務の種別の状況>

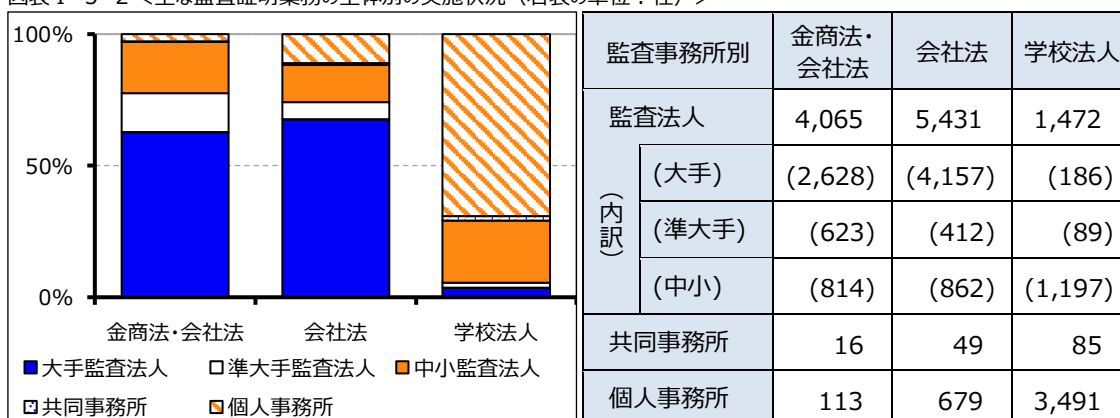
種別	法定監査						任意監査	計
	金商法・会社法	金商法	会社法	学校法人	労働組合	その他		
社数	4,091	300	5,430	1,561	414	3,856	5,521	21,173
割合(%)	19.3	1.4	25.7	7.4	2.0	18.2	26.0	100.0

(注1) 令和3年度に各監査法人から提出された業務報告書に記載の被監査会社等数を集計

(注2) 「金商法・会社法」は金商法と会社法に基づく監査証明が必要な業務であり、「金商法」「会社法」はそれぞれ金商法又は会社法に基づく監査証明のみが必要な業務である。

監査証明業務を行う主体は監査法人、共同事務所及び個人事務所である。主な監査証明業務について主体別の実施状況をみると、金商法・会社法監査や会社法監査については大手監査法人が6割～7割の監査を実施しているのに対し、学校法人監査については個人事務所が約7割の監査を実施している（図表 I-3-2）。

図表 I-3-2 <主な監査証明業務の主体別の実施状況（右表の単位：社）>



(注1) 令和3年4月期から令和4年3月期に係る被監査会社等の監査実施状況を集計。図表 I-3-1 のデータとは集計期間が異なるため、数値は一致しない。

(注2) 「金商法・会社法」には、金商法と会社法に基づく監査証明が必要な業務に加え、金商法に基づく監査証明のみが必要な業務も含めている。

(資料) 協会データより審査会作成

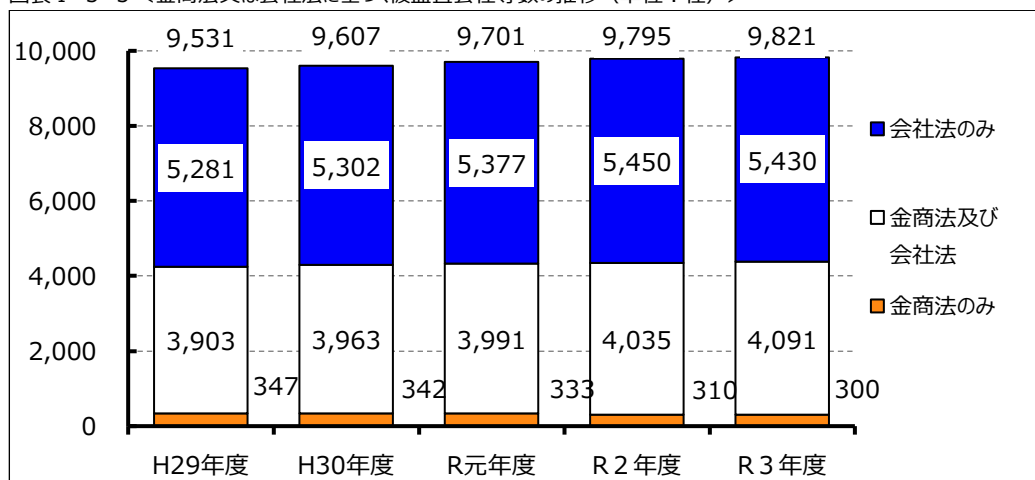
(2) 金商法・会社法監査の状況等

金商法又は会社法に基づく法定監査の被監査会社等や上場国内会社を対象とした分析結果は以下のとおりである。

① 金商法又は会社法に基づく被監査会社等数及び監査法人の規模別シェア

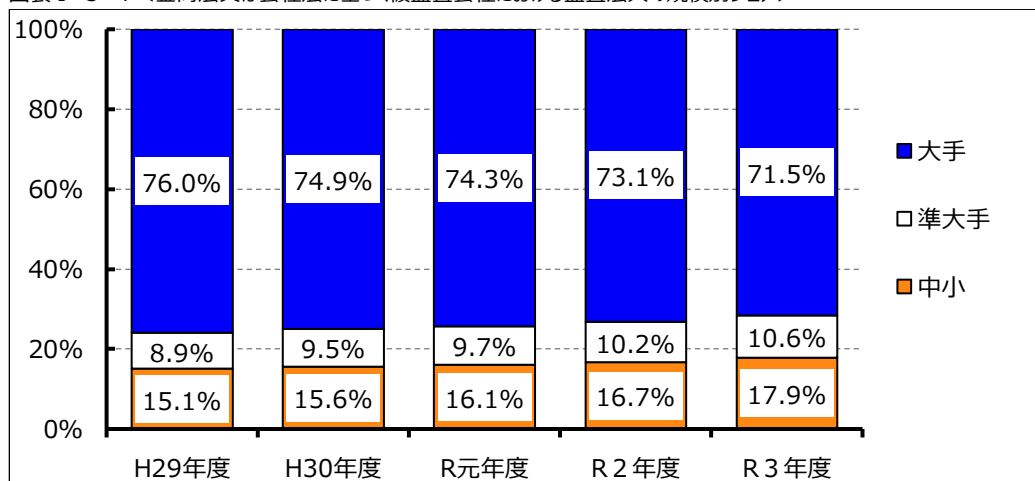
金商法又は会社法に基づく被監査会社等数に大きな変化はない(図表 I-3-3)。監査法人の規模別シェアをみると、大手監査法人のシェアが減少し、準大手監査法人及び中小監査法人のシェアが毎年増加している(図表 I-3-4)。

図表 I-3-3 <金商法又は会社法に基づく被監査会社等数の推移(単位:社)>



(注) 各年度に各監査法人から提出された業務報告書に記載の被監査会社等数を集計

図表 I-3-4 <金商法又は会社法に基づく被監査会社における監査法人の規模別シェア>



(注) 各年度に各監査法人から提出された業務報告書に記載の被監査会社等数を集計

② 上場国内会社における監査事務所の規模別シェア

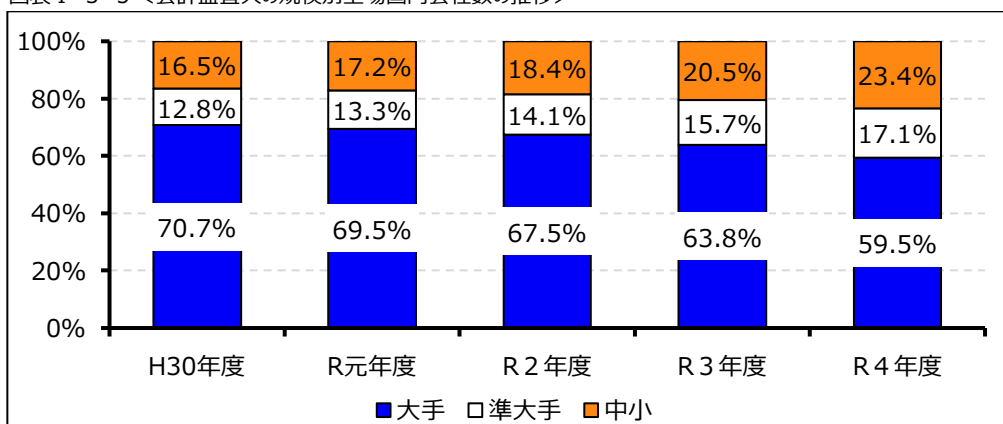
上場国内会社の約6割、時価総額ベースで約9割を大手監査法人が監査している傾向が過去から継続している。これは、時価総額の大きな上場国内会社は業務規模も大きく、また、業務が複雑で国際的なものが多く、その監査には多数の監査人員及び多様な専門能力

等を必要とするため、大手監査法人以外の監査法人では対応が困難であるためと考えられる（図表 I-3-5、I-3-6）。

令和4年度末の上場国内会社数 3,897 社の会計監査人を規模別で見ると、大手監査法人が 2,317 社、準大手監査法人が 668 社、中小監査法人等が 912 社。上場国内会社の時価総額 751 兆 916 億円を会計監査人の規模別で見ると、大手監査法人が 676 兆 6,852 億円、準大手監査法人が 44 兆 1,131 億円、中小監査法人等が 30 兆 2,933 億円である。

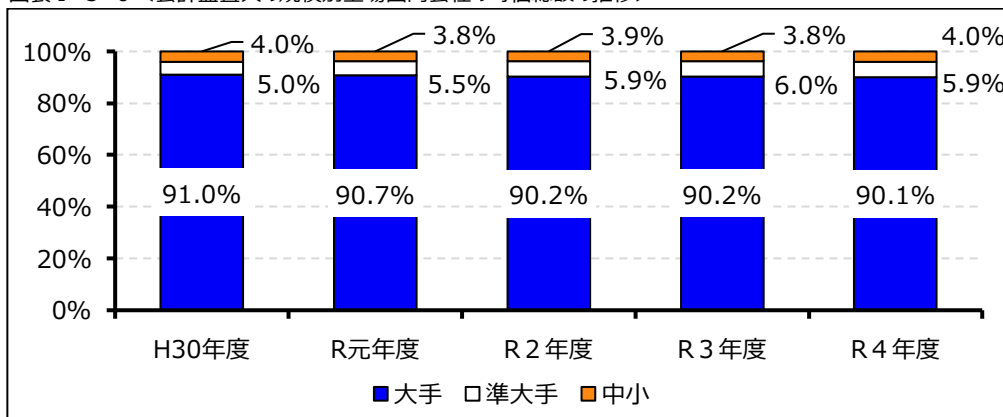
なお、令和4年度末における時価総額上位 20 社（時価総額の約 27%を占める）のうち、18 社を大手監査法人が監査している。

図表 I-3-5 <会計監査人の規模別上場国内会社数の推移>



(資料) QUICK、取引所データより審査会作成

図表 I-3-6 <会計監査人の規模別上場国内会社の時価総額の推移>

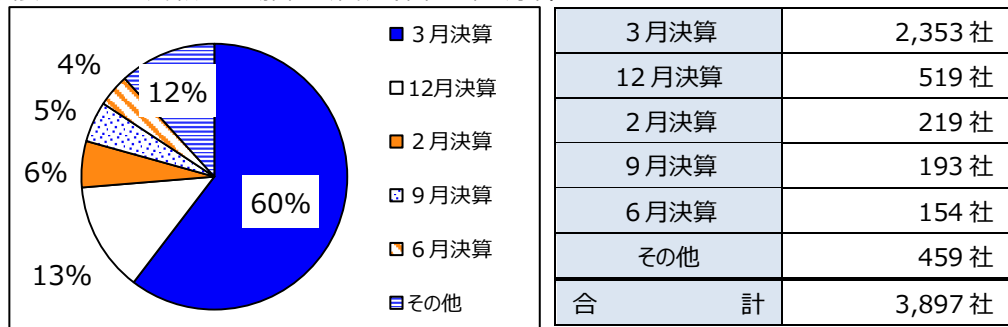


(資料) QUICK、取引所データより審査会作成

③ 決算月別の上場国内会社数及び時価総額

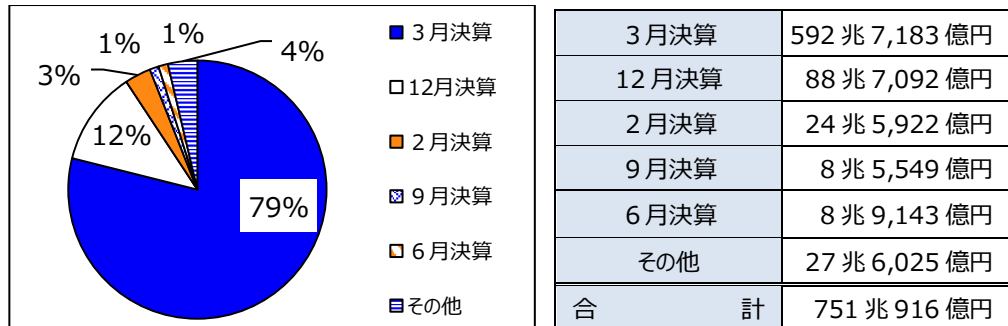
上場国内会社の決算期をみると、3月決算の会社が会社数では 60%、時価総額ベースでは 79%を占めており、監査業務が特定の時期に集中する背景となっている（図表 I-3-7、I-3-8）。

図表 I - 3 - 7 <決算期別上場国内会社数（令和5年3月末）>



（資料）QUICK、取引所データより審査会作成

図表 I - 3 - 8 <決算期別上場国内会社の時価総額（令和5年3月末）>



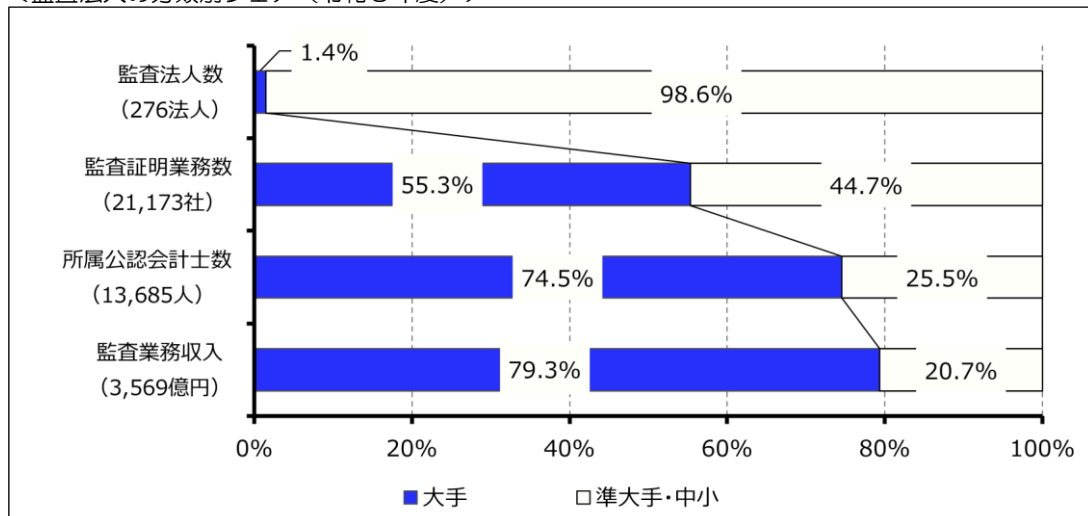
（資料）QUICK、取引所データより審査会作成

■大手監査法人への集中■

令和3年度末時点における276監査法人について、法人の規模により監査証明業務数、所属公認会計士数、監査業務収入をみると、これらにおける大手監査法人の割合は高い。

なお、近年においては、大手監査法人の監査契約の継続に関する業務運営とも関連し、監査証明業務数、監査業務収入等における大手監査法人の割合は減少傾向にある（Ⅲ. 監査事務所の運営状況 5. 監査契約の新規締結及び会計監査人の異動（99ページ）を参照）。

<監査法人の分類別シェア（令和3年度）>



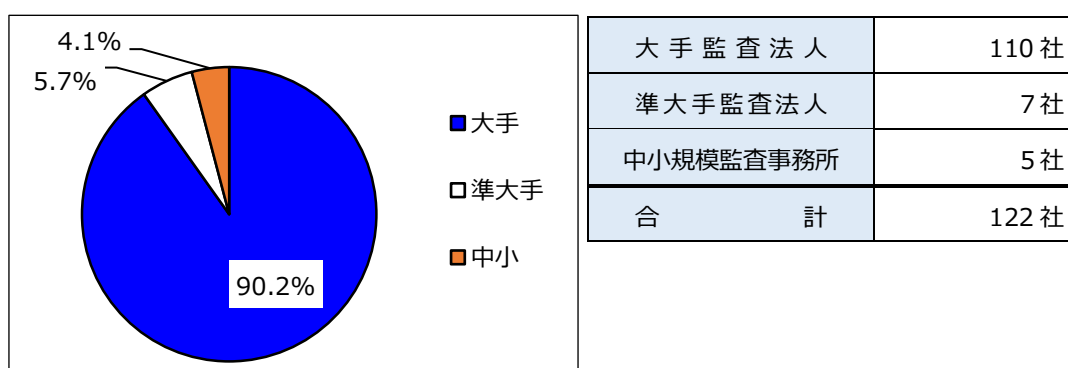
（注）令和3年度の協会の会員情報及び各監査法人から提出された業務報告書から集計

(3) 金融機関監査の状況

上場金融機関（122社）の90%を大手監査法人が監査をしており、時価総額ベースで見ると大手監査法人の割合は99%を占める状況にある。上場国内会社全体の状況と比較すると、大手監査法人の占める割合がより高くなっている（図表I-3-9、I-3-10）。上場国内会社全体の状況は、(2) 金商法・会社法監査の状況等（24ページ）を参照のこと。

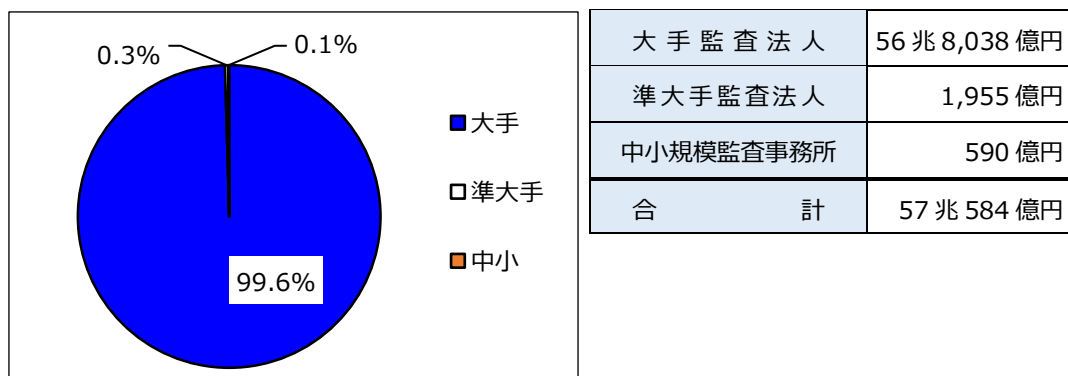
なお、大手監査法人では、上場金融機関における業態特有の会計や監査に対応するため、業態に特化した組織体制及び審査体制を整備し、監査実施者の教育・訓練を行うなどの取組が行われている。

図表 I - 3 - 9 <会計監査人の規模別上場金融機関数（令和5年3月末）>



(資料) QUICK、取引所データより審査会作成

図表 I - 3 - 10 <会計監査人の規模別上場金融機関の時価総額（令和5年3月末）>



(資料) QUICK、取引所データより審査会作成

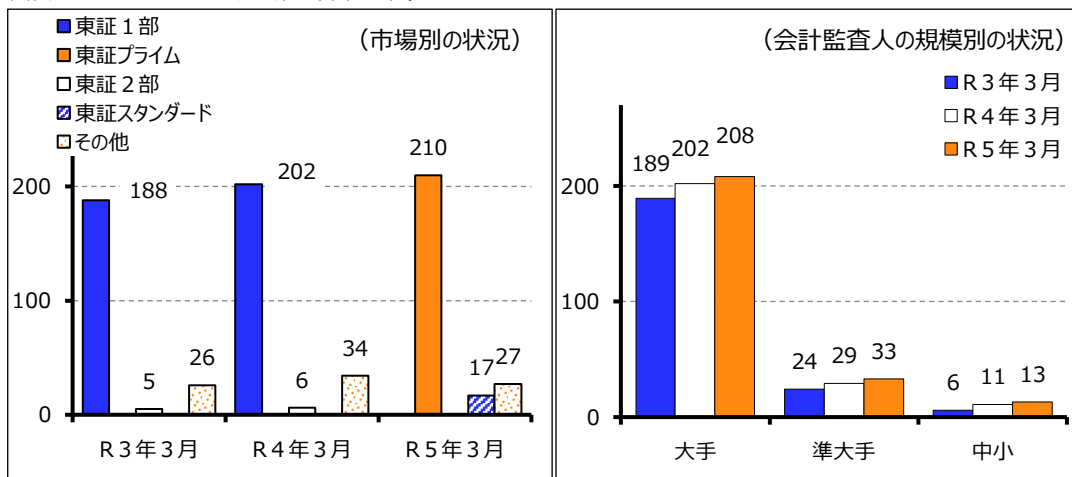
(4) IFRS 適用会社の状況

令和5年3月末時点において、IFRS 適用会社が上場している市場別の状況及び当該会社の会計監査人の規模別の状況は、以下のとおりである（図表I-3-11）。

IFRS 適用会社は、その大部分が東証プライムに上場している。また、海外展開を行っている会社が多く、大規模なグローバルネットワークと提携している大手監査法人に監査が集中している。

この状況は、IFRS 適用を決定している会社（業務執行を決定する機関がIFRSの適用を決定して開示した会社）についても同様にみられる（図表 I - 3 - 12）。

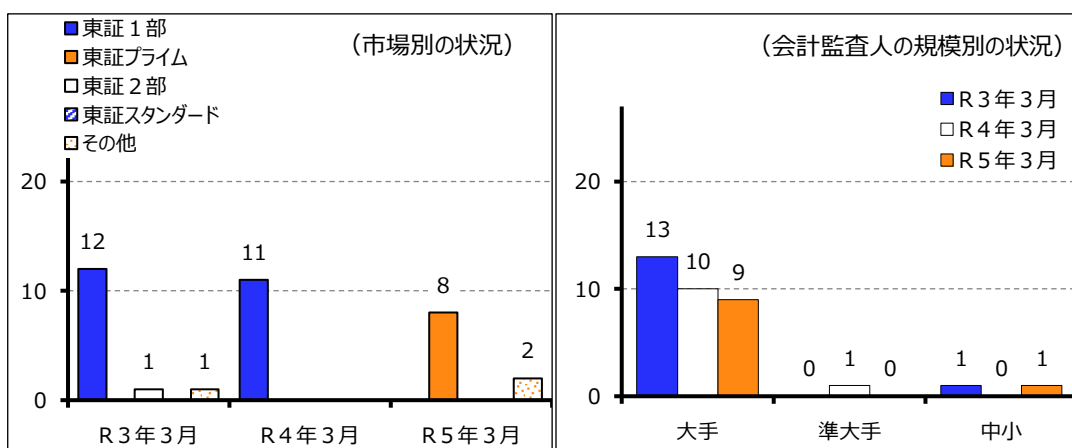
図表 I - 3 - 11 <IFRS 適用会社（単位：社）>



(注) 東証では令和4年4月から市場区分の変更を行ったため、図中に旧区分データを含む。

(資料) 取引所データより審査会作成

図表 I - 3 - 12 <IFRS 適用を決定して開示している会社（単位：社）>



(注) 東証では令和4年4月から市場区分の変更を行ったため、図中に旧区分データを含む。

(資料) 取引所データより審査会作成

(5) 新規上場 (IPO) 監査の状況

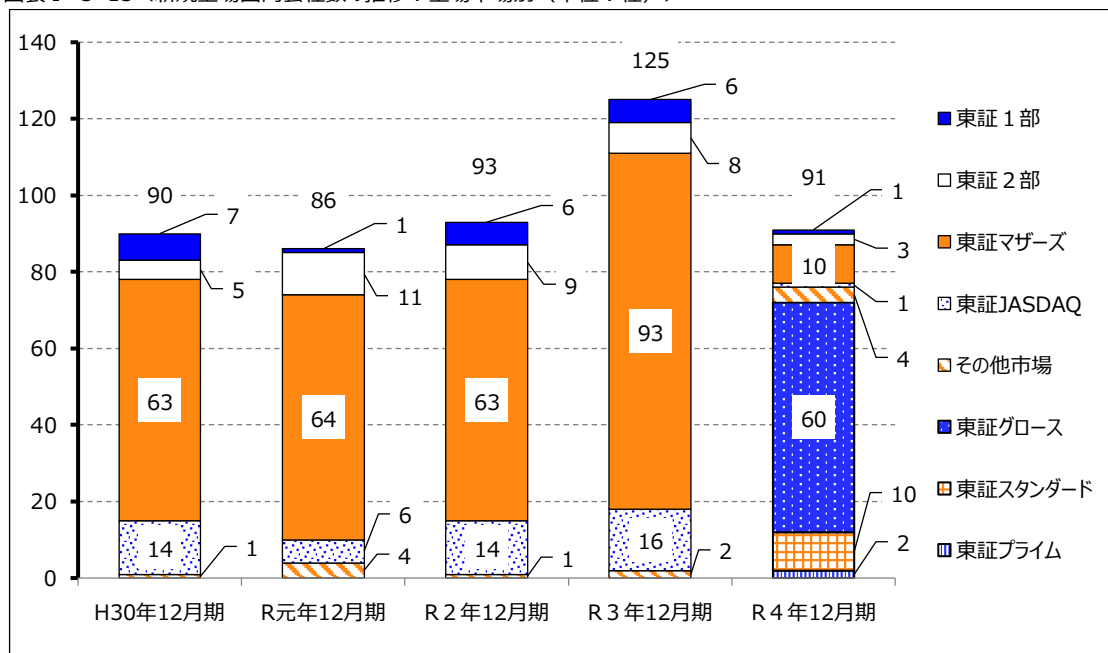
令和4年1月から令和4年12月までの期間（以下、「令和4年12月期」という。）における新規上場国内会社数（Tokyo Pro Market への上場を除く。）は91社だった。堅調な国内株価を背景に125社が上場した前期を下回っているが、近年の水準を維持した会社数となっている。なお、上場市場別では、東証マザーズや東証グロスへの上場が多い（図表 I - 3 - 13）。

監査事務所の規模別シェアをみると、大手監査法人が引き続き高い（図表 I - 3 - 14）。た

だし、大手監査法人内での法人ごとのシェアは変動しており、それぞれの法人の業務運営方針やIPO業務の状況の変化等が反映されているものと考えられる。監査法人におけるIPO監査の受嘱方針、組織体制等については、Ⅲ. 監査事務所の運営状況 1. 業務管理態勢 (4) 監査業務を実施する組織体制 (69ページ) を参照のこと。

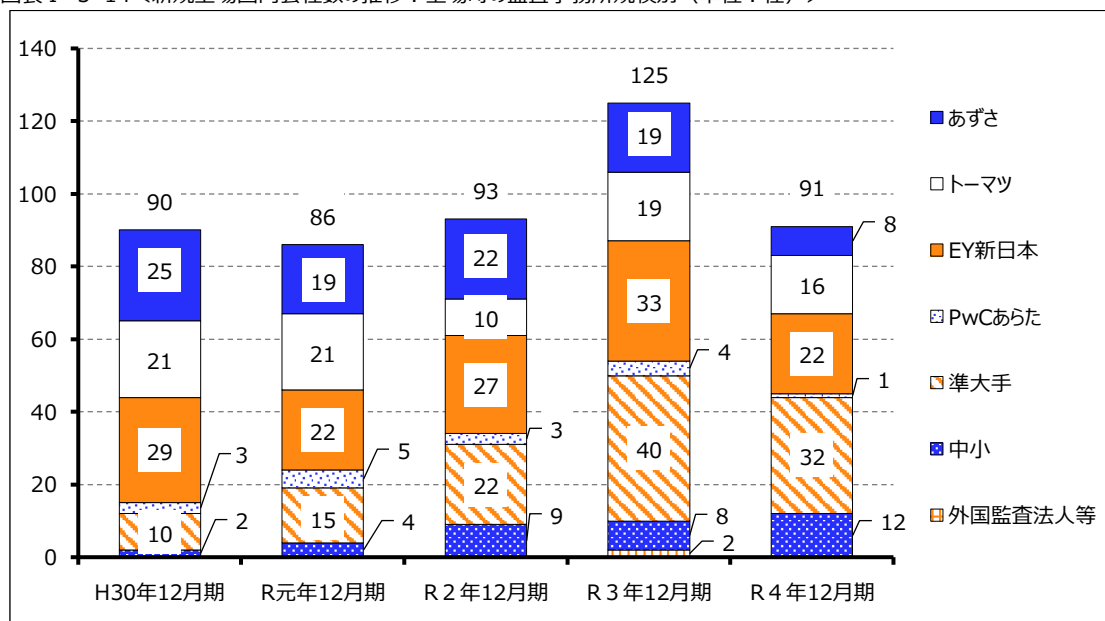
なお、令和4年12月期における、大手監査法人のシェアは52%であり、準大手監査法人及び中小監査法人のシェアが増加する傾向にある。

図表 I - 3 - 13 <新規上場国内会社数の推移：上場市場別（単位：社）>



(資料) 取引所データより審査会作成

図表 I - 3 - 14 <新規上場国内会社数の推移：上場時の監査事務所規模別（単位：社）>

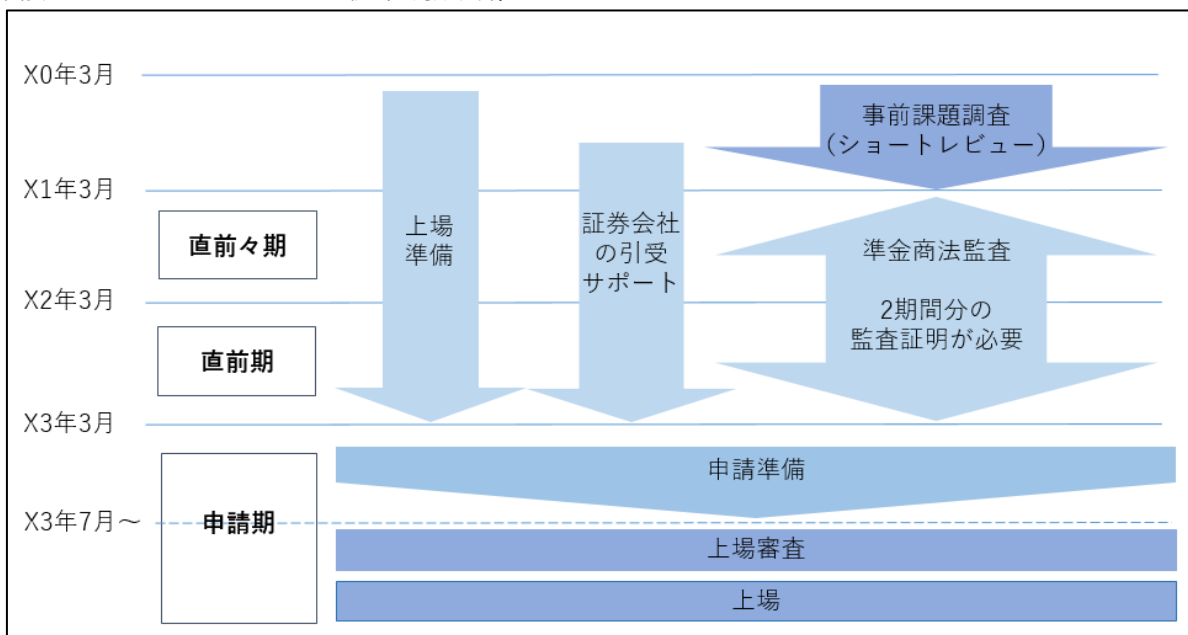


(資料) 取引所データより審査会作成

監査法人の多くは、IPO を支援することは企業を成長させ、経済社会の発展につながるため、IPO 監査を受嘱することを監査法人の使命として認識している。

ただし、IPO 監査は被監査会社の内部管理体制が脆弱である等の監査リスクが相対的に高い場合が多く、IPO の時点で既に不正な会計処理が行われていたような事案も認められた。これらを踏まえ、IPO 監査の受嘱に関しては通常よりもリスク評価等を厳格に対応する方針を取っている監査法人が多い。

図表 I-3-15 <IPO までのスケジュール例（3月期決算）>



(資料) 審査会作成

■IPO 支援業務の状況■

株式の上場のためには、上場する期（申請期）の直前2期について、金商法第192条の2第1項の規定に準ずる監査（以下「準金商法監査」という。）が必要とされている。また、準金商法監査契約の締結前には一般的に事前課題調査（ショートレビュー）を実施することにより、上場に向けた課題を洗い出し、課題を解決していくことが上場準備作業の大まかな流れである。当該事前課題調査や課題を解決していくためのサポート業務を公認会計士・監査法人に依頼することも多く、公認会計士・監査法人は当該業務を非監査業務として受嘱している。公認会計士・監査法人が非監査業務として実施する IPO 関連の支援業務としては、例えば以下がある。

- ・事前課題調査（ショートレビュー）
- ・経営管理体制構築支援
- ・内部統制構築支援
- ・決算早期化支援
- ・上場申請書類の作成支援

Ⅱ．審査会によるモニタリング

Ⅱ. 審査会によるモニタリング

1. 制度の概要及び実施状況

(1) 審査会の法的位置付け

審査会は、法第 35 条第 1 項及び金融庁設置法第 6 条第 2 項に基づき、平成 16 年 4 月に金融庁に設置された合議制の行政機関であり、会長及び 9 人以内の委員³により構成される（任期 3 年）。委員は非常勤であるが、委員のうち 1 人を常勤とすることができる。

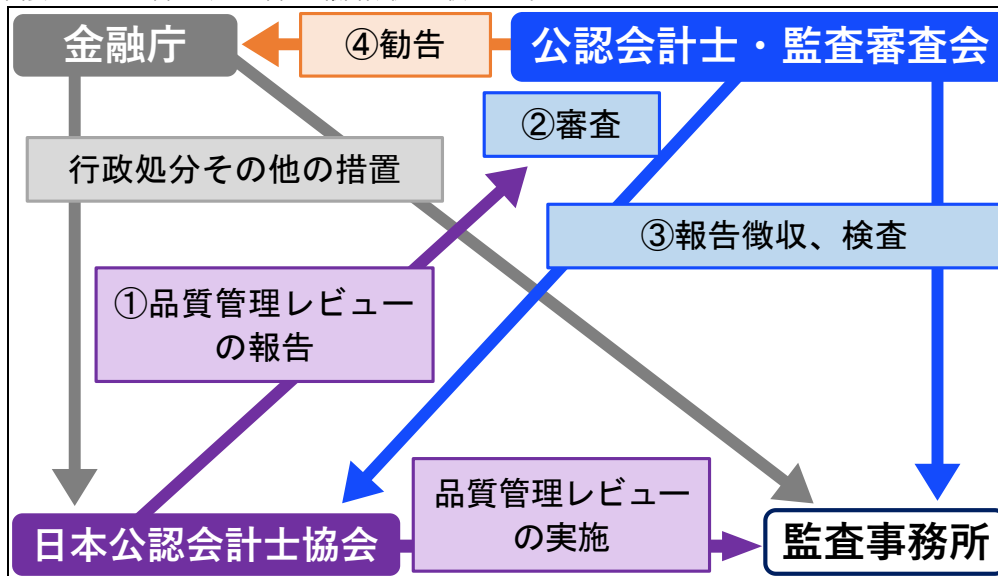
審査会は、協会の品質管理レビューに関する報告の受理・審査や、協会及び監査事務所等に対する報告徴収及び検査を行う。検査等の結果、必要と認める場合には、金融庁長官に対して行政処分その他の措置を求める勧告を行う。

(2) 審査会による審査、報告徴収及び検査の概要

図表Ⅱ-1-1は、審査会による審査、報告徴収及び検査と、協会の品質管理レビュー、金融庁による行政処分等の関係を示している。

審査会は、協会から品質管理レビューの状況報告を受け（①）、協会の品質管理レビューが適切に行われているか、監査事務所の監査業務が適切に行われているかを審査し（②）、必要があると認める場合には、協会や監査事務所等に対して報告徴収や立入検査を実施している（③）。検査等の結果、必要があると認めるときは、行政処分その他の措置について金融庁長官に勧告する（④）。

図表Ⅱ-1-1 <審査会による審査、報告徴収及び検査のスキーム>



³ 公認会計士に関する事項について理解及び識見を有する者のうちから、両議院の同意を得て内閣総理大臣から任命される。

(3) 協会による品質管理レビューの報告

協会は、法第 43 条に基づき設立された、日本における公認会計士の団体である。協会は、会員たる公認会計士及び監査法人の品位を保持し、監査証明業務の改善進歩を図るため、会員の指導、連絡及び監督並びに公認会計士及び特定社員の登録並びに上場会社等監査人名簿への登録に関する事務を行っている。

品質管理レビューとは、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確保することを目的として、協会において運用されている制度である。具体的には、監査事務所が行う監査業務の運営の状況を協会が調査し、その結果を監査事務所に報告し、必要に応じて改善勧告や改善状況の確認を行うものである⁴。

品質管理レビューは、平成 11 年度に協会が自主規制として運用を開始したものであるが、平成 15 年の法改正により、協会が監査事務所の監査又は証明の業務の運営状況を調査すること及びその調査結果を審査会に報告することが義務化された。

協会は、審査会に対して、定期的な報告として月次報告書及び年次報告書を提出しているほか、必要に応じて、品質管理レビューの状況報告を行っている。具体的な報告内容としては、以下のようなものがある。

- ・ レビューの実実施計画
- ・ レビューにおいて発見された不備の内容やそれに係る監査事務所の見解
- ・ レビュー結果に基づき協会が監査事務所に交付した「品質管理レビュー報告書」や「改善勧告書」
- ・ レビュー結果に基づく措置（注意、嚴重注意及び監査業務の辞退勧告）の内容
- ・ 監査事務所が作成し協会に提出した「改善計画書」

品質管理レビューでは、監査事務所が行う監査の品質管理の状況について、その整備状況の評価に加え、その運用状況をサンプル調査の方法によって確かめている。具体的には、監査事務所の定めた品質管理のシステム（個別業務における品質管理の手続を含む、監査に関する品質管理のための全ての方針と手続）が品質管理の基準⁵に適合して適切かつ十分に整備されているか、その品質管理のシステムが有効に運用されているかという観点から確認を行っている。

なお、国際的な品質管理基準の改訂を踏まえ、国内の品質管理基準及び品質管理基準報告書等が改正された。これにより、今後、協会は、監査事務所により行われる監査の品質目標の設定、品質リスクの認識及び評価並びに品質リスクへの対処といった監査事務所が行うリスク評価システムを含む監査の品質管理のシステムの整備及び運用状況を確認することとなった。

また、品質管理レビューには、監査事務所全体の品質管理の状況を対象として実施する通常レビューと、監査事務所の特定の分野又は特定の監査業務に係る品質管理の状況を対象として

⁴ 品質管理レビューの詳細は、協会ウェブサイト及び品質管理委員会年次報告書が参考となる。

⁵ 公認会計士法等の諸法令、監査基準、監査における不正リスク対応基準、監査に関する品質管理基準及び協会の会則・規則等の中の監査の品質管理に係る規定を指す。

実施する特別レビューとがある。

なお、令和4年5月の公認会計士法改正により、法律上の登録制としての「上場会社等監査人登録制度」が導入された（令和5年4月施行）。これにより、協会は、品質管理レビューにおいて、登録上場会社等監査人等について、「適格性の確認」を行うこととなった（登録申請者に対しては、「適格性の確認」を行うために、品質管理レビューの一つとして「登録の審査のためのレビュー」を新たに設けた。）。また、協会は、品質管理レビューの実施過程において、登録上場会社等監査人が公認会計士法施行規則に定めのある体制整備の義務を果たしているかを確認する。同施行規則が定める業務の品質の管理の状況等の評価結果等を公表する体制等に関して、公表がなされていない場合や公表されている事項が実態と著しく乖離しているような場合には、協会は登録の取消を検討する。品質管理レビューの結果、監査事務所の品質管理システムに極めて重要な不備事項又は重要な不備事項が見受けられ、辞退勧告措置が講じられた場合、登録の取消の審査の対象になる。

協会は、品質管理レビューの体制の強化として、今後3か年において、レビューアの増員を計画するとともに、人材育成プログラム等を通じて、監査事務所の情報開示体制を含む業務管理体制の確認に必要なレビューアの資質の向上、知識の研鑽を図り、レビューアのキャリアプランを策定して人材の確保・育成に努めるとしている。

令和4年度においては、レビューアの総人数は37人（令和4年8月1日時点）となり、92の監査事務所に対して通常レビューを実施している。

（４）審査

① 概要

審査会は、協会から品質管理レビューの状況報告を受け、品質管理レビューが適切に行われているか、監査事務所の監査業務が適切に行われているかを審査している。具体的には、品質管理レビューの実施内容や監査事務所に対する必要な改善措置の指導状況を確認しているほか、品質管理レビューの結果や監査事務所が協会に提出した改善計画書の内容等を分析している。審査会では、これらの分析結果等を踏まえ、検査及び報告徴収の必要性等を検討しているほか、品質管理レビューの実効性等に関して協会との意見交換等を実施している。なお、審査においては、金融庁関係部局等の関係機関から得た情報も活用している。

② 実施状況及び審査結果

令和4事務年度においては、協会が令和4年度に実施した品質管理レビューに対する審査を実施した。審査結果の概要は以下のとおりである。

ア 令和4年度品質管理レビューの状況

令和4年度品質管理レビューの実施状況及び結論の状況は以下のとおりである。品質管理レビュー実施先92事務所のうち、令和5年6月30日までに協会で品質管理レビューの結果が承認された90事務所の状況は、重要な不備事項のない実施結果84事務所、重

要な不備事項のある実施結果 1 事務所、極めて重要な不備事項のある実施結果 4 事務所、実施結果の不表明 1 事務所であった。（図表Ⅱ-1-2）。

図表Ⅱ-1-2 <令和4年度品質管理レビューの状況（単位：事務所数）>

区分	実施先	実施結果の状況				改善勧告事項の有無	
		重要な不備事項のない実施結果	重要な不備事項のある実施結果	極めて重要な不備事項のある実施結果	実施結果の不表明	有	無
監査法人	59	57	1	0	1	59	0
共同事務所	3	3	0	0	0	3	0
個人事務所	28	24	0	4	0	28	0
合計	90	84	1	4	1	90	0

（注1）重要な不備事項のある実施結果は、監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況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の懸念があると認められた場合に表明される。

（注2）極めて重要な不備事項のある実施結果は、監査事務所の品質管理のシステムの整備及び運用の状況において、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極めて重要な準拠違反の懸念があると認められた場合に表明される。

（注3）重要な不備事項のない実施結果が表明された場合であっても、改善が必要と認められる事項（改善勧告事項）が発見された監査事務所に対しては、改善勧告事項が通知される。

（注4）レビュー実施先92事務所のうち、2事務所については令和5年6月30日時点でレビューの実施結果が未確定であることから、実施結果の状況及び改善勧告事項の有無には含まれていない。

（資料）協会資料より審査会作成

イ 令和4年度品質管理レビューに対する審査

審査においては、協会から品質管理レビューの状況報告を受け、品質管理レビューが適切に行われているかに関して以下の検証及び分析を行った。

- ・ 令和4年度の品質管理レビューの方針、改善に向けた取組の確認及び各レビュー業務におけるその実施状況の検証
- ・ 監査事務所に対する品質管理レビューの結果として、重要な不備事項又は極めて重要な不備事項の有無、品質管理レビューにおいて指摘している不備の項目・内容等の分析
- ・ 品質管理レビューにおいて指摘している不備の内容や改善指導の状況を分析し、協会が監査事務所に対して有効な改善を促しているかの検証

上記の審査の結果、令和4年度品質管理レビューの実施においては、

- ・ 個別監査業務の指摘を安易に文書化（監査調書の記載不備）の問題とせず、不備の実態を踏まえて指摘するよう、レビュー手続書の改訂やレビューアーへの研修等の取組を行っており、その結果、文書化の指摘件数比率の減少傾向が続いていること
- ・ リスク・アプローチを強化するため、
 - ① 監査事務所における業務管理体制の理解
 - ② 監査事務所に対する過去の品質管理レビューの結果及びレビュー対象とする個別監査業務の選定段階におけるリスク評価を考慮してレビュー計画を立案し、レビュー開始後も、状況の変化等に応じて弾力的に期間の延長やレビューアーの増員を行う対応（以下「弾力的なレビュー」という。）

を実施した。その結果、個別監査業務の指摘は増加したが、例えば、品質管理体制な

ど、一部成果が確認できない項目もあった。

協会は、令和4年度も監査事務所における業務管理体制の理解をより一層深めていくとともに、弾力的なレビューの実施に努めるとしており、審査会としては、引き続き、品質管理レビューの実効性について確認していく。

なお、品質管理レビューでの指摘項目としては、会計上の見積りの監査に関する指摘が前年度に比して増加していることが特徴として挙げられる。

(5) 報告徴収

① 概要

審査会は、必要があると認めるときは、協会又は監査事務所に対し、報告徴収を実施することができる。審査会の限られた検査資源の下で、我が国の監査事務所全体の監査の品質の確保・向上を促すためには、報告徴収を有効に活用して監査事務所の最新情報を収集し、監査事務所が直面している課題等を常に把握する必要がある。このような考え方や、監査事務所における適切な業務管理態勢・品質管理態勢（以下「業務管理態勢等」という。）の構築を促す観点から、監査事務所の規模や特性、審査会検査及び品質管理レビューの結果等を勘案し、監査事務所における業務管理態勢等の整備・運用状況（改善措置の実施状況を含む。）について、以下のとおり、報告徴収を実施している。

ア 大手監査法人及び準大手監査法人に対する報告徴収

大手監査法人及び準大手監査法人に対しては、検査の効率性に資するため、業務管理態勢等に関する定量的・定性的な情報を報告徴収により定期的に把握し分析している。特に、実効的なガバナンスと有効に機能するマネジメントの下での業務管理態勢等の整備・運用状況（デジタル技術を活用した監査手法の開発などの業務の効率化に向けた取組、人材育成や人員確保に係る取組を含む。）について情報収集を行っており、また、サイバーセキュリティ対策についても把握している。

さらに、報告徴収により得た情報については、法人間の比較分析や横断的な問題等の把握に活用している。

なお、大手監査法人に対しては、通常検査の次事務年度に改善状況の検証を目的とするフォローアップ検査（詳細については（6）②アを参照）を実施しているが、フォローアップ検査に代えて、報告徴収の実施により、改善に向けた取組を確認する場合がある。

イ 中小規模監査事務所に対する報告徴収

中小規模監査事務所に対しては、品質管理レビューの結果等に基づき、報告徴収の対象先を選定し、品質管理レビューでの指摘事項に関する改善の取組、業務管理態勢や品質管理態勢の状況などについて、情報を収集し分析を行っている。また、中小規模監査事務所においてはトップの影響力が特に強いため、監査品質の現状や改善の取組に関するトップの認識を把握し、必要に応じてヒアリングを実施している。

ウ 中小規模監査事務所に対する報告徴収（検査結果通知後のフォローアップ）

中小規模監査事務所に対して検査結果として通知した問題点については、検査結果通知の一定期間後に、その対応状況を報告徴収により把握し、監査事務所の自主的な改善を促しており、必要に応じてヒアリングを実施するなど監査事務所の改善状況をフォローしている。

エ 特に早急な改善が必要な監査事務所に対する報告徴収

検査の結果、監査事務所の業務運営に関する総合評価が「良好でないものと認められ、業務管理態勢等を早急に改善する必要がある」となった場合、当該監査事務所に対して検査結果の通知と同時に報告徴収を実施し、速やかな改善を促している（総合評価については、（7）検査結果の通知（44 ページ）を参照のこと）。

② 実施状況

ア 大手監査法人及び準大手監査法人に対する報告徴収

令和4事務年度においては、全ての大手監査法人及び準大手監査法人に対して、業務管理態勢等を検証するため、品質管理基準等の改訂等への対応状況、新型コロナウイルス感染症やウクライナ情勢による影響等を踏まえた対応状況、監査契約の新規受嘱・解除等に係る経緯等、非財務情報に係る保証業務への取組状況を項目に含めて報告徴収を実施した。また、報告徴収により得られた情報を分析し、効果的・効率的な検査に活用したほか、大手監査法人及び準大手監査法人における業務管理態勢等について法人間の横断的な実態把握を行った。

また、令和4事務年度においては、大手監査法人のうち2法人について、フォローアップ検査に代えて報告徴収を実施し、通常検査での指摘事項に対する改善に向けた取組を確認した。

イ 中小規模監査事務所に対する報告徴収

令和4事務年度においては、主に令和3年度の品質管理レビュー実施先からレビュー結果を考慮して選定した55の中小規模監査事務所に対して、品質管理レビューにおける改善勧告事項に係る事項、経営管理態勢等に係る事項（組織・人材、研修体制及び実施状況等）、グローバルネットワークに係る事項、新型コロナウイルス感染症の影響と対応の状況、監査上の主要な検討事項（KAM）に係る事項、品質管理基準等の改訂等への対応状況、非財務情報に係る保証業務への取組状況等の項目について報告徴収を実施した。

また、報告徴収を実施した中小規模監査事務所のうち、9事務所（報告徴収の結果、業務管理態勢等に懸念があると考えられる事務所等）について、自主的な監査品質の確保・向上を促す観点から、個別に対面又はリモートを活用してヒアリングを実施した。なお、一部の事務所に対しては、深度あるヒアリングを実施するため、検査官も同席して実施した。

ヒアリングにおいては、適切な監査を確保する品質管理の定着を促すべく、審査会の問題意識を伝えつつ、監査事務所におけるレビュー結果への対応状況を含む品質管理システ

ムの整備状況、代表者の経営方針、組織・人材育成、監査制度等の改正への対応状況等について重点的に聴取を行った。

ヒアリングの結果は、今後の審査、検査等における重要な参考情報として活用することとした。

ウ 中小規模監査事務所に対する報告徴収（検査結果通知後のフォローアップ）

令和4事務年度においては、審査会が過年度に検査結果を通知した中小規模監査事務所のうち、通知後1年程度を経過した1事務所に対して、検査結果として通知した問題点について、その対応状況を把握するために報告徴収を実施した。

エ 特に早急な改善が必要な監査事務所に対する報告徴収

令和4事務年度においては、令和2事務年度の検査の結果、監査事務所の業務運営に関する総合評価が「妥当でないものと認められ、業務管理態勢等を早急に改善する必要がある」とした3事務所について、引き続き改善状況の報告を受けたほか、令和4事務年度の検査の結果、監査事務所の業務運営に関して同様の総合評価とした2事務所に対して、検査結果の通知と同時に報告徴収を実施し、改善計画を含む改善の実施状況についての報告を受けた。

これらの監査事務所には、

- ・ 監査実施態勢が十分でなく、特定の上場国内会社の監査に多数の不備が認められるもの
- ・ 監査事務所としての一体的な組織運営がなされておらず、組織的な業務管理態勢の整備・運営が十分でないもの
- ・ 監査業務の品質を重視する組織風土が醸成されておらず、品質管理のシステムの整備・運用が十分でないもの
- ・ 監査品質の改善に向けたリーダーシップが発揮されておらず、監査品質の維持・向上に向けた意識が法人全体で希薄なものとなっているもの
- ・ 法人の業務運営に係る意思決定を一部の社員間で協議すれば足りると考え、他の社員等からの意見具申や提言が積極的に行われる組織風土を十分に醸成していないもの

が含まれている。

（6）検査

① 概要

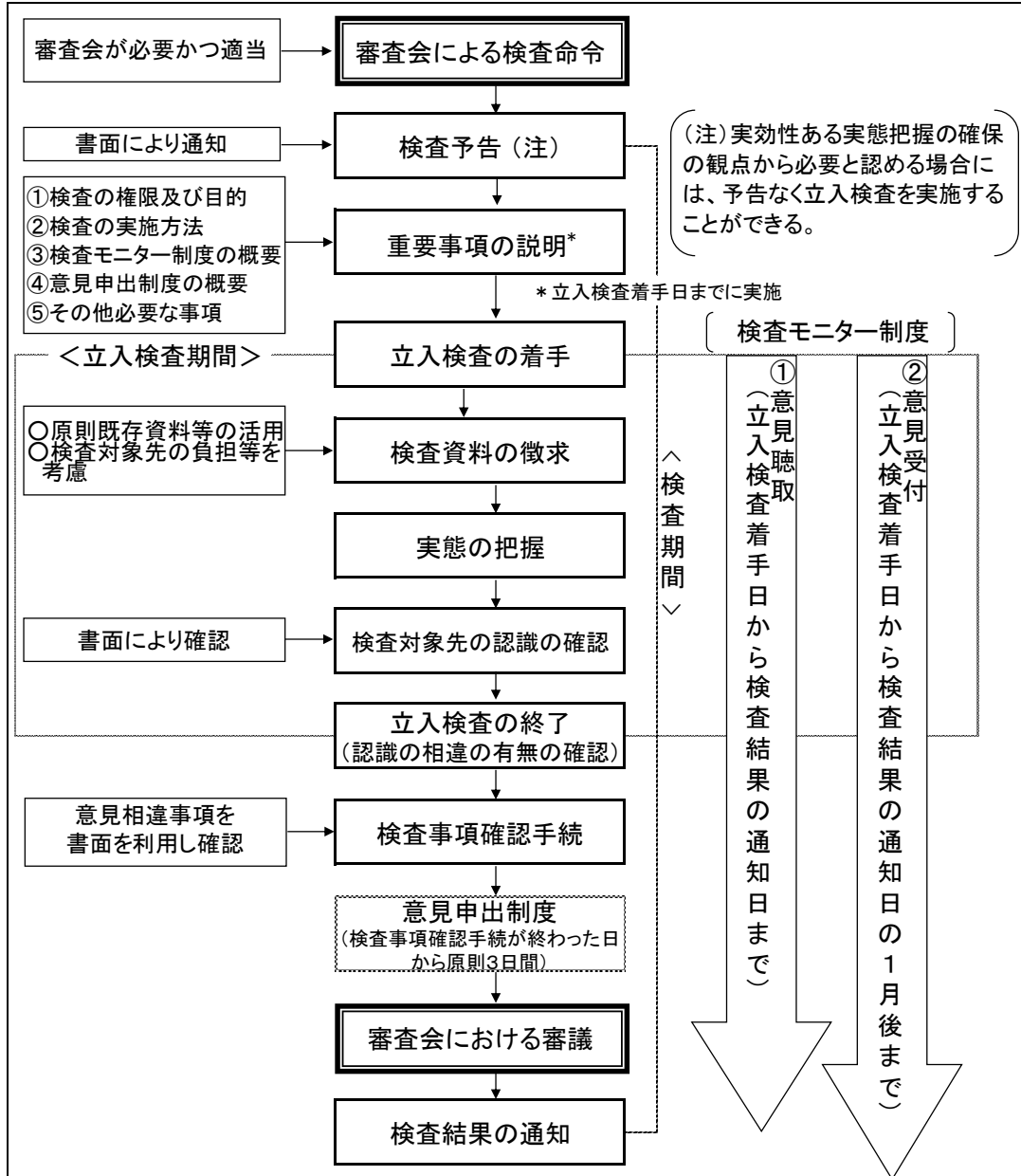
審査会は、前述（4）及び（5）の結果、公益又は投資者保護のため必要かつ適当と認めるときは、監査事務所等に対して検査を行う（法第49条の3第2項）。また、協会の適正な運営を確保するため必要があると認めるときは、協会に対して検査を行う（法第46条の12第1項）。

審査会検査の基本事項、検査実施手続等及び検査結果等の取扱い等については、「公

認会計士・監査審査会の実施する検査に関する基本指針」(最終改正：令和4年4月)に定められている。

同基本指針に基づく、監査事務所に対する検査の標準的なフローは以下のとおりである(図表Ⅱ-1-3)。

図表Ⅱ-1-3 <検査の標準的なフロー>



標準的なフローにおける主なものの説明は以下のとおりである。

ア 審査会による検査命令

審査会が、検査の実施を検査官に命令する。

イ 重要事項の説明

検査官は、立入検査着手日までに、監査事務所の責任者に対して、検査の権限と目

的、検査の実施方法、検査モニター制度や意見申出制度の概要、その他必要な事項の説明を行う。

ウ 立入検査

原則として検査官が監査事務所に赴き、監査事務所の業務管理態勢、品質管理態勢及び個別監査業務の実施状況を検査する。検査対象となる個別監査業務は、監査事務所の規模、モニタリング基本計画の重点項目や被監査会社のリスクの程度等を考慮して選定される。

検査は、監査調書、帳簿書類その他の資料の閲覧や監査事務所の構成員に対するヒアリング等を通じて行い、法令、監査の基準や監査事務所が定める品質管理に関する方針と手続などを踏まえて、業務の運営の状況を検証する。

また、検査の過程で把握した事実及び経緯（指摘事項）は、書面により監査事務所の責任者から確認を得る。

エ 検査事項確認手続

立入検査終了後、検査において認められた問題点等を取りまとめた上で、監査事務所に伝達し、これに対する監査事務所の認識を聴取することにより、審査会と監査事務所との間で意見相違となっている事項の有無などを確認する。

オ 意見申出制度

意見相違事項がある場合、監査事務所は、検査事項確認手続が終わった日の翌日から起算して3日（祝休日を除く。）の間に、審査会事務局長宛てに書面にて意見の申出を行うことができる。また、監査事務所から提出期間延長の要請があれば、審査会は、更に2日間を限度として提出期間を延長することを検討する。

意見の申出があった場合には、審査会事務局総務試験課長又は総務試験課長が指名する者（以下「総務試験課長等」という。）は、意見申出書の内容及び事実関係等を確認の上、審理結果を作成し、審査会に付議する。

審査会で承認された審理結果は、総務試験課長等から監査事務所に伝達される。

カ 検査モニター制度

審査会検査の実態を把握し、適切かつ効率的な検査の実施に役立てるため、監査事務所から検査官の検査手法等に関する意見を受け付けている。

検査モニターは、「意見聴取」及び「意見受付」の方法により実施し、総務試験課長等は、必要に応じて検査官に指示するなどの措置をとる。

② 実施状況

ア 最近の実施状況

監査事務所の規模により検査の実施頻度は異なる。

大手監査法人については、2年に一度検査（通常検査）を実施しており、平成28事務年度からは、通常検査の次事務年度に改善状況の検証を目的とするフォローアップ検査

を実施している。なお、フォローアップ検査については、検査に代えて、報告徴収により、改善に向けた取組を確認する場合がある。

準大手監査法人については、原則として3年に一度検査を実施している。

中小規模監査事務所については、品質管理レビューでの指摘状況等を踏まえ、必要に応じて検査を実施している。

直近5年間の検査の実施状況は以下のとおり（図表Ⅱ-1-4、Ⅱ-1-5）。

図表Ⅱ-1-4 <直近5年間の検査の実施状況（着手日ベース）（単位：事務所数）>

事務年度	H30 (注1)	R元 (注1)	R2 (注1)	R3 (注1)	R4 (注1)
大手監査法人	4(2)	4(2)	4(2)	4(2)	2
準大手監査法人	1	2	2	1	2
中小規模監査事務所	5(1)	3	4	4	5
外国監査法人等(注2)	0	1	0	0	1
合計	10(3)	10(2)	10(2)	9(2)	10

(注1) 括弧内はフォローアップ検査を実施した事務所数を内数として記載している。

(注2) 外国監査法人等については、2. 外国監査法人等関係（48ページ）を参照のこと。

(資料) 審査会検査結果より審査会作成

図表Ⅱ-1-5 <検査件数・検査官数・検査期間・個別監査業務選定数>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小規模監査事務所
検査件数(件)	10	6	11
平均検査官数(人)	9.1	7.8	6.2
平均検査期間(日)	209.2	144.0	136.9
平均個別監査業務選定数(社)	6.2	5.0	3.3

(注1) 平成30事務年度から令和4事務年度の5年間に実施し、終了した検査が対象。外国監査法人等検査、フォローアップ検査、意見申出のあった案件及び金融庁長官に報告した案件は、通常の検査とは異なる手続を含むため除いている。

(注2) 検査期間とは、検査実施日（予告を行う検査の場合は検査実施の通知日、無予告で行う場合は立入検査着手日）から検査結果通知日までの間（暦日ベース）をいう。

(資料) 審査会検査結果より審査会作成

イ 不備の状況

(ア) 品質管理態勢の検証を通じて把握した不備の特徴

令和2事務年度以降の審査会検査の結果は以下のとおりである。

大手監査法人においては、品質管理の主体を本部の品質管理部門から、より監査現場に近い事業部へ移していく傾向にあり、最近の検査結果をみると、本部品質管理部門と事業部との十分な連携、改善施策の監査現場への浸透状況や実効性の検証等が課題となっている（大手監査法人の組織については、Ⅲ. 監査事務所の運営状況 1. 業務管理態勢（1）監査法人の組織体制（55ページ）を参照のこと）。

準大手監査法人においては、組織的な対応のための体制整備を行ってきているも

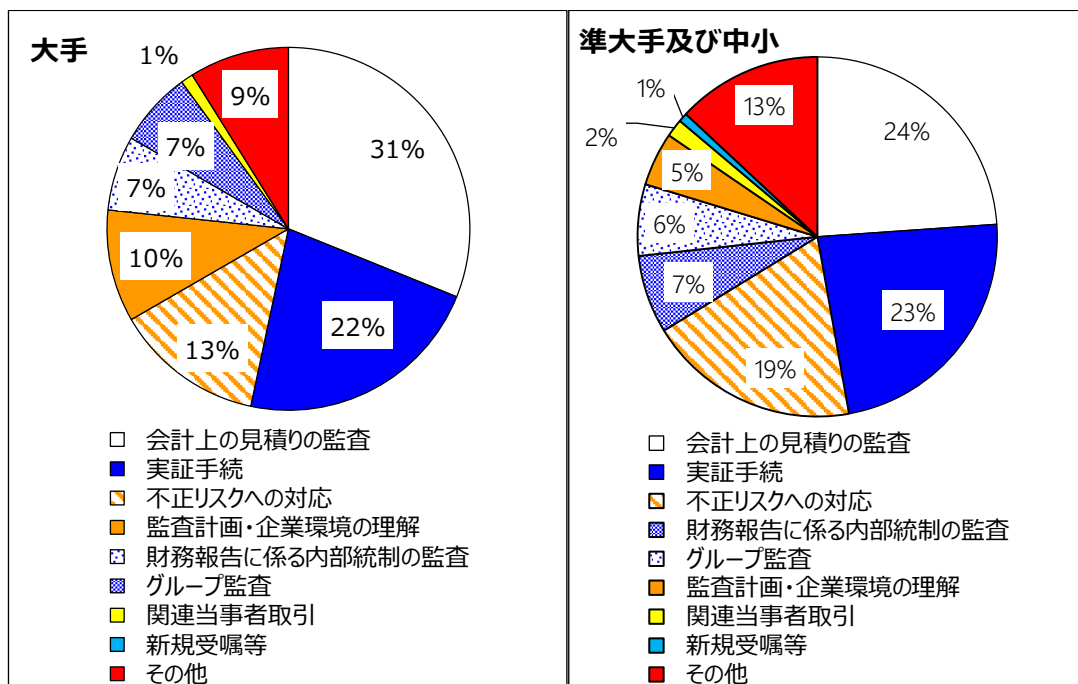
の、業容が拡大する中、本部組織の機能強化や品質管理に係る施策の監査現場への浸透状況及び実効性の検証等が課題となっている。また、トップを含む経営層において、品質管理の確保・向上に対する意識や品質管理部門との連携の必要性についての認識に不十分な点がみられる。

中小規模監査事務所においては、現行の監査基準が求めている品質管理や監査手続の水準に対する理解が不足している状況や、品質管理レビュー等での指摘事項に対して、同様の不備の発生を防止するために必要となる原因分析の深度と方法を十分に理解していない状況がみられる。また、一部の監査事務所には、リスクの高い上場会社に対する監査業務を適切に実施する態勢が十分でないものもみられる。

(イ) 個別監査業務の検証を通じて把握した不備の特徴

令和2事務年度から令和4事務年度の個別監査業務の検証を通じて把握した不備の内容は、監基報の体系に準じた項目で分類すると以下のとおりである（図表Ⅱ-1-6）。

図表Ⅱ-1-6 <令和2事務年度から令和4事務年度 不備の状況>



(注) 大手監査法人7法人（延べ数）、準大手監査法人4法人（延べ数）、中小規模監査事務所13事務所の指摘の分類による。

(資料) 審査会検査結果より審査会作成

監査事務所の規模にかかわらず、会計上の見積りの監査に係る不備が最も多い。次いで、実証手続（分析の実証手続や詳細テストといった、重要な虚偽表示リスクに対し取引種類、勘定残高及び注記事項に関して実施する監査手続）の不備が多いほか、不正リスクへの対応に係る不備も引き続きみられる。審査会では、これらの不備の検証に焦点を当てて検査を実施している。

検査では、把握した不備の原因についても、検査対象先である監査事務所との対話を通じて分析、共有することで、監査事務所の自主的な業務の改善につながるような検証を行っている。検査において把握した不備の事例やその原因は、監査事務所検査結果事例集に詳述しているので、参照されたい。

(7) 検査結果の通知

① 検査結果通知書

検査結果の通知は、監査事務所の責任者に対して文書（検査結果通知書）を交付することにより行われる。

検査結果通知書の主な記載項目は図表Ⅱ－１－７のとおりである⁶。

図表Ⅱ-1-7 <検査結果通知書の記載項目>

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. 特に留意すべき事項2. 検査の視点3. 品質管理態勢の維持向上に向けて監査事務所が整備した業務の執行の適正を確保するための措置（品質管理態勢）の状況4. 監査業務の実施（個別監査業務）の状況 |
|---|

② 「特に留意すべき事項」の記載

検査結果通知書の記載項目のうち、「特に留意すべき事項」については、検査で認められた不備のうち重要と考えられるものを取りまとめたものであり、業務管理態勢、品質管理態勢及び個別監査業務の3項目で構成され、これらの状況に応じて総合評価を付している。

監査事務所の業務運営に関する総合評価は、検査結果通知書では図表Ⅱ－１－８のとおり、「特に留意すべき事項」の冒頭に記載される。

図表Ⅱ-1-8 <特に留意すべき事項の例>

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. 特に留意すべき事項
貴監査法人を検査した結果、検証した範囲において、貴監査法人の運営については、以下のとおり、……認められる。<ol style="list-style-type: none">(1) 業務管理態勢
……（ガバナンス、業務運営上の問題を記載）(2) 品質管理態勢
……（品質管理のシステムに関する不備事項等を記載）(3) 個別監査業務
……（監査業務上の不備事項等を記載） |
|---|

総合評価は、監査事務所に対し審査会の評価を的確に伝えるとともに、監査事務所から検査結果を開示される被監査会社の監査役等が監査事務所の品質管理の水準について

⁶ 機動的検査や大手監査法人等に対するフォローアップ検査の場合は総合評価を付していないため、記載項目が異なる。

適切に理解できるようにすることを目的として、平成 28 事務年度に着手した検査から記載しているものである。

③ 総合評価の区分

総合評価は、監査事務所の業務管理態勢、品質管理態勢及び個別監査業務の状況に基づき、次の 5 段階に区分し、それぞれの区分ごとに次の評価文言を付している。

「良好であると認められる（総合評価：1）」

業務運営が良好と認められる場合。例えば、業務管理態勢・品質管理態勢及び個別監査業務の状況に不備がほとんど認められない場合。

「改善すべき点があるものの概ね良好であると認められる（総合評価：2）」

改善すべき点はあるが、業務運営が概ね良好と認められる場合。例えば、業務管理態勢・品質管理態勢又は個別監査業務の状況に不備が認められるものの、重要な問題はない場合。

「改善すべき重要な点があり良好であるとは認められない（総合評価：3）」

業務運営が良好であるとは認められない場合。例えば、業務管理態勢・品質管理態勢又は個別監査業務の状況に改善すべき重要な問題がある場合。

「良好でないものと認められ、業務管理態勢等を早急に改善する必要がある（総合評価：4）」

業務運営が良好でないと認められ、特に早急な改善が必要な場合。

「著しく不当なものと認められる（総合評価：5）」

品質管理態勢及び個別監査業務の状況に重大な不備が認められ、自主的な改善が見込まれない場合。

なお、「良好でないものと認められ、業務管理態勢等を早急に改善する必要がある（総合評価：4）」と評価した監査事務所に対しては、検査結果の通知と同時に報告徴収を実施して速やかな改善を促している（詳細は（5）報告徴収（37 ページ）を参照のこと）。また、「著しく不当なものと認められる（総合評価：5）」と評価した監査事務所については金融庁長官に対して行政処分その他の措置について勧告を行う。

④ 総合評価の分布状況

平成 28 事務年度から令和 4 事務年度までの間に着手し終了した通常検査における総合評価の分布状況は以下のとおりである（図表Ⅱ-1-9）。

総合評価のうち最上位の区分である「良好であると認められる（総合評価：1）」に該当する監査事務所はなく、監査事務所の業務管理態勢、品質管理態勢及び個別監査業務の状況に応じて、「改善すべき点があるものの概ね良好であると認められる（総合評価：2）」以下の区分に分布している。

中小規模監査事務所においては、大手監査法人や準大手監査法人と比べて総合評価

の低い監査事務所が多いが、これは、中小規模監査事務所を検査する場合には、品質管理レビューでの指摘状況等を踏まえ、品質管理態勢等を早急に確認する必要がある監査事務所を主に選定しているためである。

総合評価の低い中小規模監査事務所においては、法人トップの品質管理に対する意識が十分でない状況がみられるほか、社員及び職員において、会計・監査をめぐる最近の環境変化の認識や現行の監査基準が求める水準の理解が不足している状況がみられている。

図表Ⅱ-1-9 <平成 28～令和 4 事務年度検査における総合評価の状況（単位：事務所数）>

区分（総合評価）	大手 監査法人	準大手 監査法人	中小規模 監査事務所
良好であると認められる（総合評価：1）	－	－	－
改善すべき点があるものの概ね良好であると認められる（総合評価：2）	4	－	3
改善すべき重要な点があり良好であるとは認められない（総合評価：3）	－	4	6
良好でないものと認められ、業務管理態勢等を早急に改善する必要がある（総合評価：4）	－	1	8
著しく不当なものと認められる（総合評価：5）	－	－	10

（注 1）平成 28 事務年度から令和 4 事務年度の間に通常検査に着手し終了した監査事務所

（注 2）当該期間に通常検査を複数回実施した監査事務所については、直近の検査結果のみを集計している。

⑤ 「特に留意すべき事項」の被監査会社の監査役等への伝達等

監査事務所は、全ての被監査会社の監査役等に対し、検査結果通知書の「特に留意すべき事項」及び監査事務所の対応状況を伝達することが求められている⁷。

これに加えて、検査の対象業務として選定された被監査会社の監査役等に対しては、当該被監査会社に係る不備の内容及び監査事務所の対応状況についても伝達することが求められている。

審査会としても、検査結果を的確に伝達する観点から、平成 28 事務年度に着手した検査から、「特に留意すべき事項」については、内容をそのまま被監査会社の監査役等へ伝達するよう、監査事務所に要請している。

さらに、被監査会社の監査役等が、検査結果について他の監査事務所と比較し、監査事務所の業務運営水準を理解することに資するという観点から、平成 30 年版モニタリングレポートから、上記④の総合評価の分布状況を公表している。

⑥ 検査結果等の取扱いについて

⁷ 監基報において、監査事務所は、検査結果通知書の内容及び対応状況を監査役等に対して書面で伝達しなければならない旨が定められている（監基報 260 第 16 項、A31-2 項）。

被検査先である監査事務所は、検査結果通知書の内容を第三者へ開示⁸する場合には、審査会の事前承諾を得る必要があり、被監査会社の取締役並びに被監査会社の親会社の監査役等及び取締役（社外を含む。）や、潜在的な被監査会社（会計監査人の選任を検討している会社等）からの要請に基づき、監査事務所から審査会に対して検査結果等の開示の事前承諾を求める例が多くみられている。

ただし、上記⑤の被監査会社の監査役等に検査結果を伝達する場合及び協会の品質管理委員会運営細則に定める検査結果通知書の取扱いに係る規定に基づき、協会に提出する場合には、事前承諾を要しないこととしている。

これは、被監査会社の監査役等が検査結果を活用し、監査事務所とのコミュニケーションが促進されることや、協会の品質管理レビューの実効性に資することなどを考慮しているものである。

被監査会社の監査役等だけでなく、被監査会社の取締役等や潜在的な被監査会社においても、会計監査人の品質管理のシステムの整備・運用状況を確認する観点から、審査会の検査結果等を活用することが期待される。

⁸ 検査結果等の第三者への開示の詳細については、審査会ウェブサイトに掲載している。

2. 外国監査法人等関係

(1) 外国監査法人等の制度

上場国内会社等が金商法の規定により提出する財務諸表には、原則として、我が国の公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならないが、当該会社等が外国会社である場合、提出する財務諸表は当該会社等の属する国の公認会計士等による監査証明を受けることが一般的である。このため、外国会社に対しては、我が国の公認会計士等に相当する者により金商法の監査証明に相当すると認められる証明を受けている場合、例外として、金商法上の監査証明を受ける必要をなくし、監査証明を二重に受けることがないよう手当されている。

このような手当の一方、我が国の資本市場の健全性を確保するために、平成19年の法改正において、金商法による開示対象になる外国会社等の財務諸表監査を行う外国の公認会計士等に対して、金融庁長官への届出を求めている。

上記の届出を行った者を外国監査法人等とし（法第1条の3第7項、第34条の35第1項）、金融庁及び審査会の検査・監督の対象としている。

審査会は、「外国監査法人等に対する検査監督の考え方」（平成21年9月公表）に基づき、原則として3年に一度、外国監査法人等に対する報告徴収を実施しており、直近では令和3事務年度に14か国・地域、35の外国監査法人等に対して報告徴収を行った。また、当該報告徴収により提供された情報の分析結果を踏まえ、外国監査法人等に対する検査（1法人）を令和4事務年度に実施した。

(2) 外国監査法人等の状況

外国監査法人等の届出状況を見ると、その所在地は、欧州が最も多く、次いでアジア・大洋州となっている（図表Ⅱ-2-1）。

国・地域別では、フランス8法人、ケイマン諸島7法人、米国、アイルランド及び香港6法人の順で多い。なお、外国監査法人等の届出状況については、金融庁ウェブサイトにおいて「外国監査法人等届出一覧」として随時更新・公表されている。

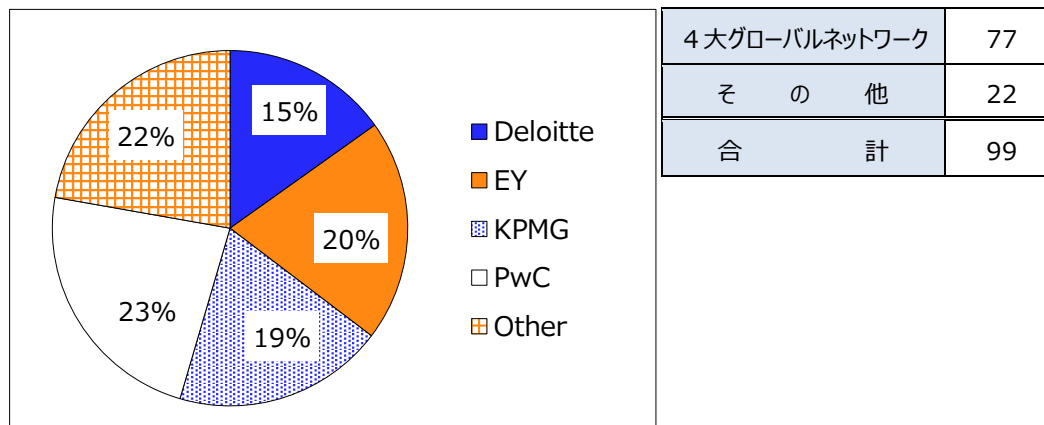
図表Ⅱ-2-1 <外国監査法人等の状況（令和5年3月末）>

	国・地域数	外国監査法人等数
欧州	16	58
アジア・大洋州	10	29
北米	2	10
中南米	1	1
中東	1	1
合計	30	99

（資料）金融庁ウェブサイトより審査会作成

外国監査法人等のうち、4大グローバルネットワークに加盟している外国監査法人等が約8割を占めている（図表Ⅱ-2-2）。

図表Ⅱ-2-2 <グローバルネットワークの加盟状況（令和5年3月末）（右表の単位：法人）>



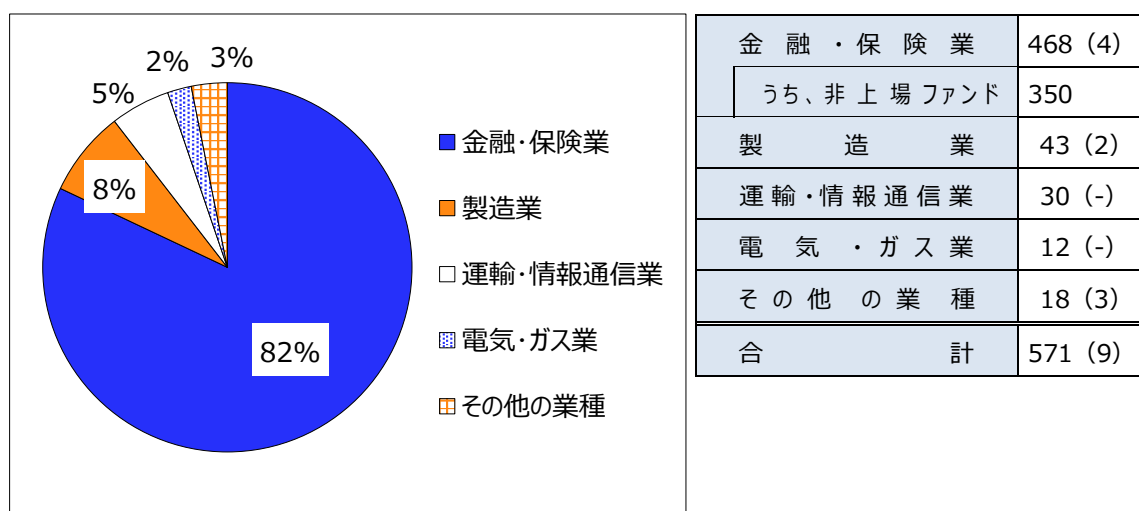
（注）金融庁に届出のある外国監査法人のうち監査法人名に4大グローバルネットワーク名が含まれている先を集計

（3）被監査会社の状況

金商法の開示規制の対象となる外国会社等の有価証券は、我が国に上場している会社が発行する株券のほか、外国会社の発行する社債券や、外国投資信託受益証券及び外国投資証券が含まれている。現在開示されている外国会社等のうち、その多くが非上場ファンド（外国投資信託受益証券及び外国投資証券）である。

外国会社等の業種は、「金融・保険業」が82%を占めており、「金融・保険業」の約75%が非上場ファンドである（図表Ⅱ-2-3）。

図表Ⅱ-2-3 <外国監査法人等の被監査会社の業種（令和5年3月末）（右表の単位：社）>



（注）括弧の数字は我が国に上場している会社数（ファンドを含む。）

（資料）金融庁ウェブサイトより審査会作成

3. 審査会のモニタリングの視点及び目的等（基本方針及び基本計画）

審査会は、平成 16 年 4 月の発足以来、公認会計士監査の品質の向上を図り、その信頼性を確保することにより、我が国資本市場の公正性と透明性を高めることを使命として、投資者の資本市場に対する信頼の向上に取り組んでいる。

このような審査会の取組に当たっては、各期（3 年間）に策定する「監査事務所等モニタリング基本方針」及び同基本方針を踏まえて毎事務年度に策定する「監査事務所等モニタリング基本計画」により、モニタリングにおける目的やその達成に向けた考え方、各事務年度における重点事項等を明らかにしている。

（1）監査事務所等モニタリング基本方針

審査会第 7 期（令和 4 年 4 月～令和 7 年 3 月）の「監査事務所等モニタリング基本方針」の全文は審査会のウェブサイトに掲載しているが、以下では本基本方針の主なポイントを示す。

[本基本方針の主なポイント]

第 7 期審査会は、社会全体のデジタル化の進展、新型コロナウイルス感染症の拡大、ウクライナ情勢等の国際情勢の変化など、監査事務所をめぐる環境が急速に変化する中、当該環境変化を踏まえた効果的・効率的なモニタリングの実施を通じて、監査事務所自らによる監査の品質の確保・向上を継続的に促すとともに、監査事務所における監査の品質管理を含む業務の適正な運営の確保に努める。特に、モニタリングの実施においては、以下の点を重視する。

- 品質管理システムの円滑な導入に向けた監査事務所における準備・対応状況の確認・検証

「監査に関する品質管理基準」が改訂され、監査事務所においては、

- ①品質目標を設定し、
- ②品質目標の達成を阻害する品質リスクを識別して評価し、
- ③評価した品質リスクに対処するための方針又は手続を定めて運用し、
- ④不備があれば根本原因に基づき改善する

という、リスク・アプローチに基づく品質管理システムの導入が求められることになる（※）。

第 7 期のモニタリングでは、当該システムの導入に向けた監査事務所における準備・対応状況や、導入後における整備・運用状況を重視する。

（※）改訂品質管理基準は、令和 5 年 7 月 1 日以後に開始する事業年度又は会計期間（公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、令和 6 年 7 月 1 日以後に開始する事業年度又は会計期間）に係る財務諸表の監査から実施。

- 上場会社の監査を行う監査事務所に対する監査品質の確保・向上

上場会社の監査においては、大手監査法人から準大手監査法人又は中小規模監査事務所への交代の動きが継続しており、準大手監査法人・中小規模監査事務所の上場会社監査

の担い手としての役割が増大している。

このため、第7期においては、特に監査品質の確保・向上が急務と考えられる中小規模監査事務所に対する検査をより重視した運用に努める。

(2) 令和5事務年度監査事務所等モニタリング基本計画

令和5事務年度（令和5年7月～令和6年6月）の「監査事務所等モニタリング基本計画」の全文は審査会のウェブサイトに掲載しているが、以下ではモニタリングの重点事項等を中心に示す。

[モニタリング基本計画（検査以外の基本計画）]

① 協会の品質管理レビューの検証及び協会との連携

審査会は、これまでも、意見交換等を通じて、監査の品質の確保・向上に向けた対応等を協会に促してきているが、今後、品質管理レビューが登録上場会社等監査人の適格性の確認手段として更に重要な役割を担っていくことに鑑み、協会との間で、品質管理レビューの実施態勢の強化等に向けた深度ある議論を行っていく。

② 報告徴収

大手監査法人及び準大手監査法人に対しては、検査の効率的な遂行の観点から、定期的に、業務管理態勢等に関する定量的・定性的な情報を収集し、分析する。

中小規模監査事務所に対しては、協会の品質管理レビューの結果や上場被監査会社に係る監査上のリスク等を踏まえ、監査事務所の規模や特性に応じた情報を適宜徴収し、分析する。また、自主的な監査の品質の確保・向上を促すに当たり、必要に応じて、報告内容に関するヒアリングを併せて実施する。

報告徴収の実施に当たっては、改訂品質管理基準等に準拠した品質管理システムの整備・運用状況（大規模監査法人）又は改訂品質管理基準等への対応状況（大規模監査法人以外）、改正倫理規則の遵守状況、公認会計士資格に係る誤記載の発生防止に向けた施策の導入・実施状況等を重点項目とする。

③ 監査事務所に関する情報等の収集・分析等

大手監査法人及び準大手監査法人のトップを含む経営層との定期的な対話を通じて、各監査法人における最新の業務管理態勢等に関する情報収集を行うほか、問題認識の共有を図る。また、上場会社監査等を担う中小規模監査事務所との対話についても引き続き実施する。

[検査基本計画]

検査については、監査の品質の向上に向けた監査事務所経営層のコミットメントや、業務管理態勢・品質管理態勢の実効性のほか、不正リスクや収益認識、会計上の見積りに係る監査の実施状況等を全ての監査事務所に対する共通重点項目とした上で、以下のとおり実施する。

① 大手監査法人

大手監査法人については、原則として毎年検査を実施する（通常検査とフォローアップ検査を交互に実施。）。フォローアップ検査においては、検査先の負担等も勘案し、個別監査業務に対する検証は原則行わず、主として、通常検査での指摘事項に対する改善施策の運用状況等について検証する（検査に代えて、報告徴収により、改善に向けた取組を確認する場合がある。）。

大手監査法人に対する検査においては、特に、品質管理部門等による個別監査業務に対するモニタリングの実施状況や、被監査会社において不適切な会計処理があった場合における監査の不備やその原因に係る事後検証及びその後の改善対応の実施状況などに着眼して検証する。

② 準大手監査法人

準大手監査法人については、上場会社監査の担い手としての役割が増大していることに鑑み、原則として3年に一度の頻度で実施していた検査を原則として2年に一度の頻度で実施する。

準大手監査法人に対する検査においては、特に、トップを含む経営層による監査の品質を重視する組織風土の醸成に向けた取組の状況や、品質管理部門と監査現場（事業部等）との連携の状況、品質管理部門等による個別監査業務に対するモニタリングの実施状況に着眼して検証する。

③ 中小規模監査事務所

中小規模監査事務所については、協会の品質管理レビュー結果のほか、監査事務所の業務管理態勢や上場被監査会社に係る監査上のリスクの程度等を踏まえ、監査事務所の品質管理態勢を早急に確認する必要性を検討する。なお、上場会社監査の担い手としての役割が増大していることのほか、改正公認会計士法において上場会社等監査人登録制度が導入されたことに鑑み、今事務年度においても、中小規模監査事務所に対する検査をより重視した運用を行う。

中小規模監査事務所に対する検査においては、特に、法令・職業倫理を遵守する組織風土の醸成に向けた取組のほか、社員・職員の職業倫理、独立性や法令等遵守に対する認識、監査調書の管理（監査調書の不適切な修正等の防止を含む。）の状況などに着眼して検証する。

Ⅲ. 監査事務所の運営状況

Ⅲ. 監査事務所の運営状況

1. 業務管理態勢

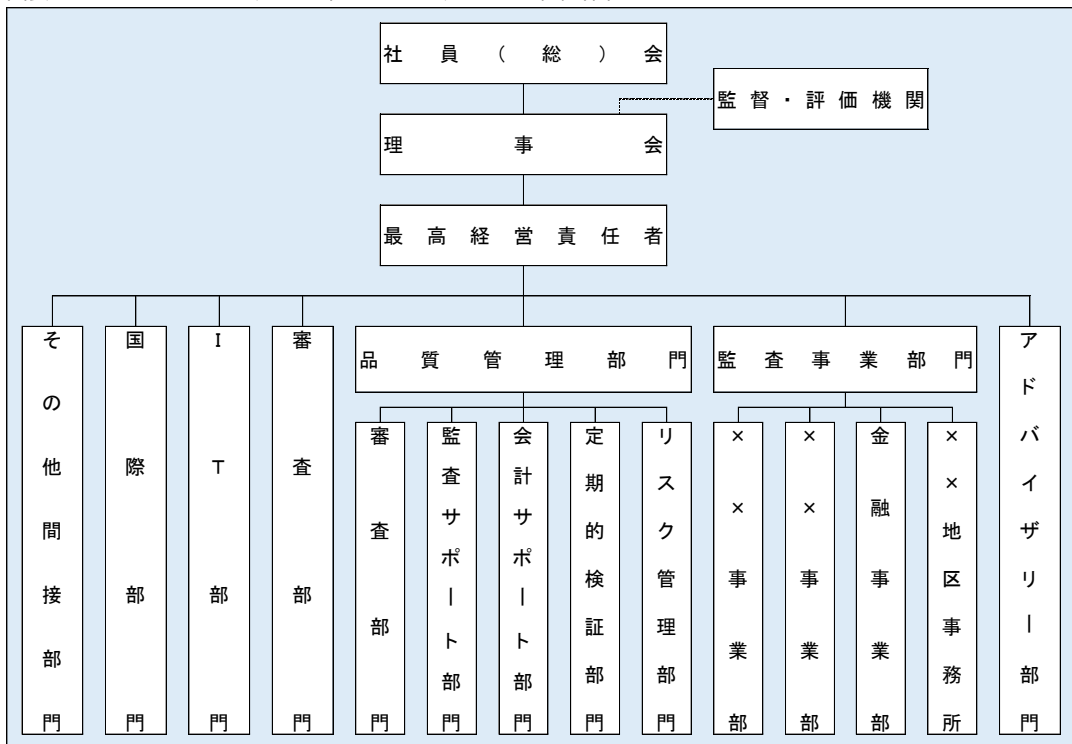
(1) 監査法人の組織体制

監査法人の組織体制における規模別の特徴は以下のとおりである。

大手監査法人及び準大手監査法人は、最高意思決定機関である社員（総）会の下に設置した理事会等において、重要な意思決定を行い、法人業務を運営している。また、業務運営から独立した立場で経営機能の実効性を監督・評価する機関（監督・評価機関）を設置している。さらに、監査業務部門を地域又は業務内容に応じた複数の部門に分け、監査業務をサポートする品質管理部門等を設置するなど、中小監査法人と比べ、より機能に特化した体制を整備している（図表Ⅲ-1-1）。

なお、大手監査法人では、監査業務部門の中に金融事業部といった上場金融機関の監査などを実施する業種別の事業部を設置している。

図表Ⅲ-1-1 <大手監査法人及び準大手監査法人における組織体制のイメージ>

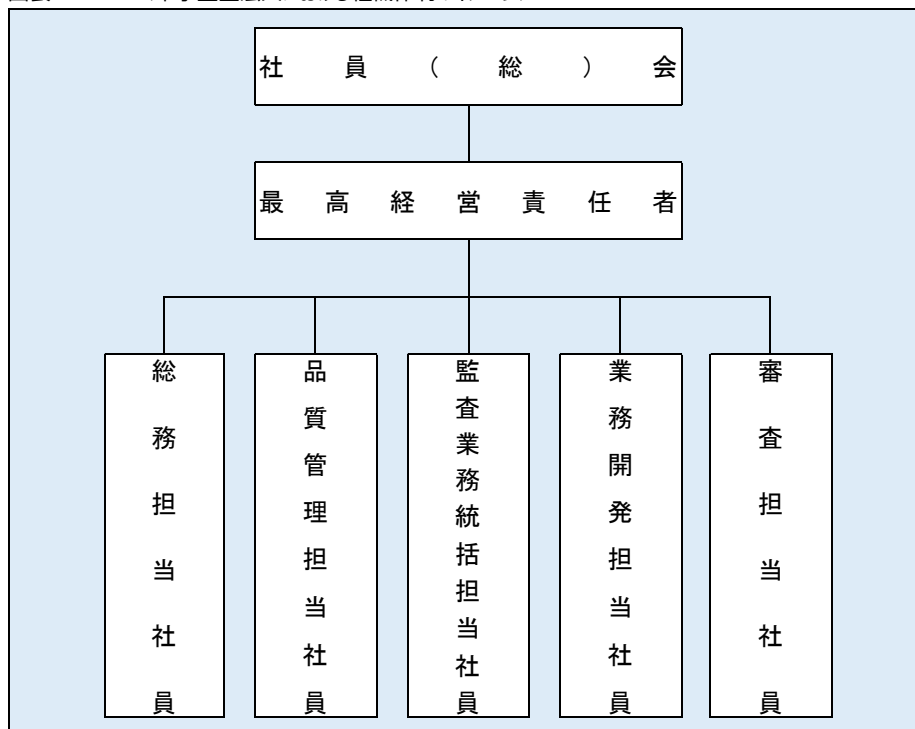


(注)準大手監査法人においては、上図表より簡素化しているところが多い。

一方、中小監査法人は、人員が限られることから、理事会等や監督・評価機関を設置せずに社員（総）会で直接意思決定を行い、監査業務部門を細分化していないことが多い。また、大半の中小監査法人は、品質管理についても部門は設けず担当者を任命することなどにより対応

しているが、品質管理の水準が担当者の能力や関与時間に依存することになり、また、知識や経験が組織に蓄積されにくいなど、大手監査法人と比べ脆弱な体制となっている（図表Ⅲ-1-2）。

図表Ⅲ-1-2 <中小監査法人における組織体制のイメージ>



監査法人の規模別の特徴は以下のとおりである（図表Ⅲ-1-3）。

大手監査法人では、業務内容ごとに分化した組織に専任の担当者を計画的に配置しており、品質管理についても監査業務部門に一部の機能を持たせるなど、専門化・階層化することで監査品質を高める取組が行われている。最近では、品質管理の主体を本部品質管理部門から、より監査現場に近い監査業務部門へ移していく傾向にあり、各監査事業部門に品質管理委員会を設置し、当委員会が本部品質管理部門と連携しながら、各監査事業部門における監査の実施状況をモニタリングしている事例や、独立したモニタリング部門を設置し、品質管理部門と監査事業部門を兼務する責任者を配置した上で品質管理体制の整備状況や運用状況の有効性をモニタリングさせている事例などがみられる。

準大手監査法人では、増加する被監査会社に対して、本部組織の人員増加などにより本部機能の強化を進めているが、一部の法人では、規模の拡大に対して均質な品質を維持するための業務管理態勢の見直しが不十分なところが見られる。

中小監査法人では、品質管理については一般的に監査業務と兼任の担当者を任命しているが、個人事務所の運営など社員の兼業が認められているところが多く、また、職員に占める非常勤職員の割合が高いことなどから、社員及び常勤職員が品質管理に十分な時間を割けていない状況が見られる。

図表Ⅲ-1-3 <監査法人の規模別の特徴>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小監査法人
社員数	約 180 人～約 600 人	約 30 人～100 人弱	～約 40 人(注)
常勤職員数	約 2,600 人～約 6,900 人	約 200 人～800 人強	～約 90 人(注)
意思決定機関	<ul style="list-style-type: none"> ・最高意思決定機関は社員(総)会 ・その下に理事会や経営会議等の機関を設置 	<ul style="list-style-type: none"> ・最高意思決定機関は社員(総)会 ・その下に理事会等の機関を設置 	<ul style="list-style-type: none"> ・社員(総)会で多くの意思決定を行う ・規模が大きい法人では、社員(総)会の下に理事会等の機関を設置
監督・評価機関	<ul style="list-style-type: none"> ・理事会等の経営執行機関を監督・評価する機関を設置 ・「指名(経営執行責任者を含む役職者の選任等)」、「報酬(役職者の評価、報酬の決定等)」、「監査(会計及び業務監査等)」の小委員会に加え、「公益(公益性の観点から経営執行を監視)」の小委員会を設置 ・独立性を有する第三者(以下「独立第三者」という。)を監督・評価機関や小委員会の構成員として活用 	<ul style="list-style-type: none"> ・監督・評価機関を設置しているが、その権限は大手監査法人と比べると限定されている ・「指名」、「報酬」及び「監査」の小委員会を設置していない法人が多い ・独立第三者を監督・評価機関の構成員として活用しているが、独立第三者の関与は、経営執行機関に対する助言・提言にとどまっている法人が多い 	<ul style="list-style-type: none"> ・監督・評価機関を設置せず、社員間で相互牽制を行う法人が多い ・独立第三者を選任していない法人が多い
業務運営機関の整備状況	<ul style="list-style-type: none"> ・複数の監査事業部を設置するほか、地区事務所を含めた運営を行う ・金融専門の部門を設置 ・品質管理やリスク管理等の担当部門を設置 	<ul style="list-style-type: none"> ・複数の監査事業部を設置するほか、地区事務所を含めた運営を行う ・品質管理の担当部門を設置 	<ul style="list-style-type: none"> ・部門を設けず主要業務を担当する社員を任命する例が多い ・規模が大きい法人では、準大手監査法人に準じた部門を設置
事務所数	<ul style="list-style-type: none"> ・三大都市(東京特別区、大阪市及び名古屋)に加え、全国規模で地区事務所を設置している例が多い 	<ul style="list-style-type: none"> ・主たる事務所に加え、三大都市に事務所を設置している例が多い 	<ul style="list-style-type: none"> ・主たる事務所のみが多い
品質管理部門の整備状況	<ul style="list-style-type: none"> ・品質管理部門の下に、監査マニュアルの見直しや周知、会計処理の相談、IFRS や米国会計基準の相談、審査、定期的な検証等の担当部門を設置 ・監査契約や独立性、監査リスクのモニタリング等のリスク管理を行う部門を設置 ・監査業務部門に品質管理の機能を持たせる例も多い 	<ul style="list-style-type: none"> ・品質管理部門の下に、担当部門を一部設置 ・審査部門を設置しているところもある 	<ul style="list-style-type: none"> ・部門を設けず、品質管理担当として監査業務を兼任する社員を任命する例が多い ・規模が小さい法人では、代表者が品質管理担当を兼務する例もある

(資料)令和4事務年度審査会検査、報告徴収及び業務報告書より審査会作成

(注)社員数及び常勤職員数が大きく乖離している1法人を除く。

(2) 監査法人のガバナンス・コードを踏まえた取組

監査法人のガバナンス・コードは平成 29 年 3 月に策定された。その後、公認会計士法の改正（令和 4 年 5 月）に伴う関連政府令（令和 5 年 1 月公布、4 月施行）により、上場会社等の監査を行う監査法人等に対して、監査法人のガバナンス・コードに沿った業務を実施する体制や充実した情報開示を行うための体制を整備することが義務付けられることとなったことから、中小監査法人等における受入れにも馴染む内容とすることなどを目的として令和 5 年 3 月に改訂されている。主な改訂の内容については、コラム（64 ページ）を参照のこと。

監査法人のガバナンス・コードは、上場会社等の監査を担う監査法人における組織的な運営の姿を念頭に策定されており、適用にあたって「コンプライ・オア・エクスプレイン（原則を実施するか、実施しない場合には、その理由を説明する。）」の手法によることが想定されている。監査法人のガバナンス・コードに示されている 5 つの原則に関して、いかに実践し、実効的な組織運営を実現するかについては、各監査法人がそれぞれの特性等を踏まえて自律的に対応することが求められている。

原則 1 監査法人が果たすべき役割

監査法人は、会計監査を通じて企業の財務情報の信頼性を確保し、資本市場の参加者等の保護を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与する公益的な役割を有している。これを果たすため、監査法人は、法人の構成員による自由闊達な議論と相互啓発を促し、その能力を十分に発揮させ、会計監査の品質を組織として持続的に向上させるべきである。

原則 2 組織体制（経営機能）

監査法人は、会計監査の品質の持続的な向上に向けた法人全体の組織的な運営を実現するため、実効的に経営（マネジメント）機能を発揮すべきである。

原則 3 組織体制（監督・評価機能）

監査法人は、監査法人の経営から独立した立場で経営機能の実効性を監督・評価し、それを通じて、経営の実効性の発揮を支援する機能を確保すべきである。

原則 4 業務運営

監査法人は、規模・特性等を踏まえ、組織的な運営を実効的に行うための業務体制を整備すべきである。また、人材の育成・確保を強化し、法人内及び被監査会社等との間において会計監査の品質の向上に向けた意見交換や議論を積極的に行うべきである。

原則 5 透明性の確保

監査法人は、本原則の適用状況などについて、資本市場の参加者等が適切に評価できるよう、十分な透明性を確保すべきである。また、組織的な運営の改善に向け、法人の取組みに対する内外の評価を活用すべきである。

監査法人のガバナンス・コードについては、令和 5 年 3 月 31 日時点において、大手監査法人及び準大手監査法人の全てと、中小監査法人のうち 10 法人が、その採用を表明している⁹。

監査法人のガバナンス・コードの各原則の適用状況を監査法人の規模別にみると、大手監査

⁹ 協会ウェブサイト「監査法人における実効的な組織運営に関する取組の一覧」による。

法人及び準大手監査法人では、全ての原則を適用している。一方、中小監査法人では、一部の原則や指針を適用していない法人も一定数あり、特に監督・評価機能としての組織体制（原則3）と、透明性の確保（原則5）において適用しないとするものがみられる。

このように、監督・評価機能としての組織体制（原則3）及び透明性の確保（原則5）の適用状況について規模によって差異がみられることから、ここでは、両原則に対する監査法人の取組状況について分析する。

② 監督・評価機能としての組織体制（原則3）

ア 独立第三者の活用による監督・評価機能の強化

（ア）大手監査法人

大手監査法人では、監督・評価機能を強化するために、公益性の観点や独立第三者の知見を取り入れる取組を行っている。その方法として、既存の監督・評価機関の構成員に独立第三者を外部委員として含めるパターン（パターン1）と、公益委員会等の独立機関を別途設置するパターン（パターン2）がある（図表Ⅲ－1－4）。

パターン1では、独立第三者を外部委員として「指名」「報酬」「監査」の小委員会等の各プロセスに直接関与させるが、パターン2では、公益委員会等の独立機関を別途設置しており、各プロセスに直接関与させない。

なお、全ての大手監査法人は、それぞれが年次で公表する監査品質に関する報告書等において、「指名」「報酬」「監査」の各プロセスにおける独立第三者の関与の有無を記載している。

（イ）準大手監査法人

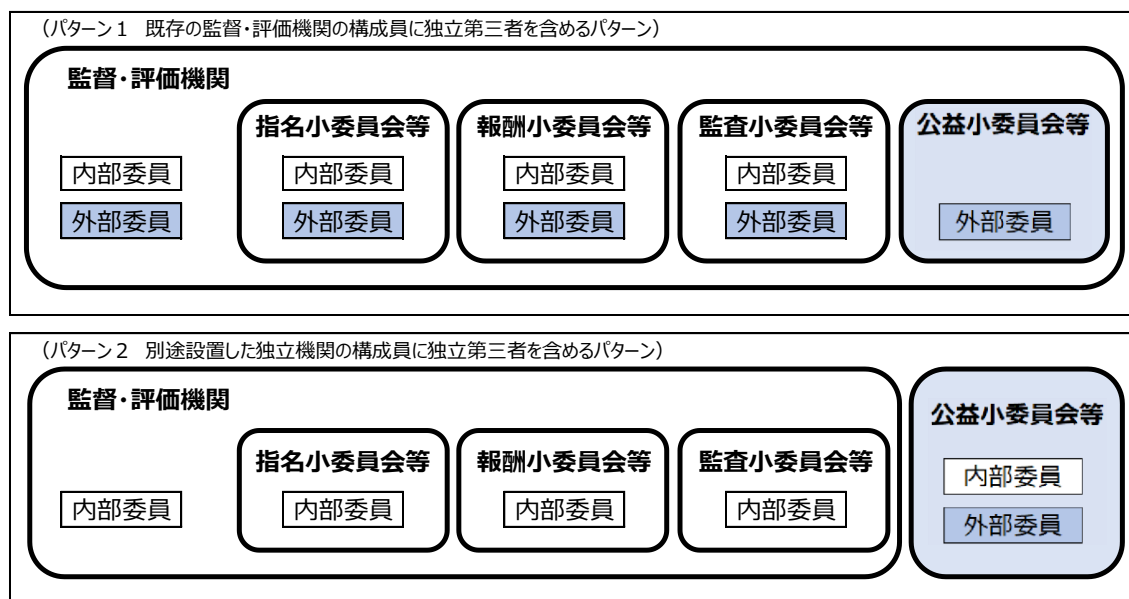
準大手監査法人では、監査法人のガバナンス・コードの策定を機に、監督・評価機関として独立第三者を構成員に含む公益委員会等の独立機関を設置する取組を行っている。ただし、一部の法人を除き、「指名」「報酬」「監査」の小委員会等は設けていないため、「指名」「報酬」「監査」の各プロセスにおける独立第三者の関与は、大手監査法人より限定的なものとなっている。

（ウ）中小監査法人

中小監査法人では、規模が小さく社員の相互牽制が働くとして、10法人中4法人が監督・評価機関を設置していない。ただし、監督・評価機関を設置していない法人において、独立第三者を業務運営上の会議に参加させている例もみられるほか、監査法人の公益的な役割を果たす観点から、独立第三者の関与の必要性については引続き検討していくことを公表している例もみられる。

なお、「指名」「報酬」「監査」の各プロセスについては、具体的な手続を明らかにしていないところが多い。

図表Ⅲ-1-4 <監督・評価機能の強化>



イ 独立第三者の知見の十分な活用に向けた取組

(ア) 大手監査法人

アにおいて記載した、公益性の観点や独立第三者の知見を取り入れる取組では、監査法人の組織的な運営、経営執行機関の構成員の選解任、評価及び報酬に関する事項等について、独立第三者に適時かつ適切に必要な情報提供を行い、独立第三者からの意見を適時に受けることが重要となる。

既存の監督・評価機関の構成員に独立第三者を含めたパターン（上図表Ⅲ-1-4のパターン1）では、当該監督・評価機関等の会議に独立第三者が参加することを通じて独立第三者へ情報提供を行い、独立第三者からの意見を受けている。また、監督・評価機関や各小委員会における独立第三者である外部委員の割合を高めることで、実効性を高めるための取組を行っている例もみられる。

一方、独立機関を別途設置しているパターン（上図表Ⅲ-1-4のパターン2）では、内部委員等を通じて独立第三者へ情報提供を行い、独立第三者からの意見を受けるほか、別途最高経営責任者等と定期的に意見交換を行うための機会を設けている。パターン2では、独立第三者が既存の監督・評価機関から独立した機関の構成員であることから、有効な議論が実施されるためには、適時かつ適切に必要な情報が独立第三者に提供されることが特に重要となる。独立第三者に適時かつ適切に必要な情報提供を行うという観点からは、独立第三者にグループ法人を含む経営執行機関の会議に出席する権限や資料要求の権限等を付与したり、独立第三者である外部委員を補佐する事務局を設置したりするなどの取組がみられる。

(イ) 準大手監査法人

準大手監査法人においては、公益委員会等の独立機関を設置し、独立第三者が当該機関の構成員となっているところが多い。この場合、独立第三者に適時かつ適切に必要な情報提供が行われないと、監督・評価機関が十分に機能しない可能性がある。この点について、独立第三者に経営執行機関の会議に出席する権限や資料要求の権限を付与するなど必要な情報提供の確保に留意しているところがある一方、独立第三者が主体的に情報を入手するための権限を定めていないところもみられる。

(ウ) 中小監査法人

中小監査法人において監督・評価機関を設置している場合、監督・評価機関は内部の社員及び少数の独立第三者から構成されているところが多く、監督・評価機関を通じて独立第三者に情報提供を行い、経営執行機関の会議において意見交換を行っているところが多くみられるが、独立第三者に提供する情報の範囲や出席する経営執行機関の会議の範囲は、各監査法人で異なっており、外部専門家の知見の活用程度にはばらつきがみられる。

ウ 独立第三者の経験・専門性

監督・評価機関の構成員に含める独立第三者については、各監査法人の規模やガバナンス体制、組織の課題の下で、期待される知見や経験を持つ者を選任する必要がある。また、独立第三者には、監査法人からの独立性に加えて、監査法人の被監査会社からの独立性についても考慮する必要がある。

大手監査法人及び準大手監査法人においては、一般事業会社の経営経験を持つ者の比率が高く、中小監査法人では学識経験者又は弁護士を選任しているケースが多い（図表Ⅲ-1-5）。

なお、独立第三者の選任数については、大手監査法人では3人又は4人、準大手監査法人では1人から3人、中小監査法人では1人となっている。また、大手監査法人及び準大手監査法人の一部では、独立第三者を監督・評価機関や「指名」「報酬」「監査」の小委員会の議長に選任することで、より実効性を高めている例もみられる。

図表Ⅲ-1-5 <独立第三者の経験・専門性（単位：人）>

	一般事業会社の経営経験者	学識経験者	弁護士等法曹関係者	省庁等出身者	その他
大手監査法人	10	1	1	1	—
準大手監査法人	5	1	1	2	2
中小監査法人	2	3	2	—	1

（資料）令和4事務年度審査会検査及び各監査法人の公表資料より審査会作成。法人規模ごとの合計人数であり、1法人に複数人が選任されている場合には、その合計人数である。

③ 透明性の確保（原則 5）

ア 監査法人のガバナンス・コードの各原則の適用状況及び監査品質向上に向けた取組状況の説明

（ア）大手監査法人

大手監査法人においては、監査法人のガバナンス・コードの各原則の適用状況及び監査品質向上に向けた取組状況について、監査品質に関する報告書等を年次で発行し、監査法人のウェブサイトにて公開している。監査品質に関する報告書等では、組織体制、品質管理、人材育成、法人のネットワーク等について詳細な説明を行い、近年は監査品質の指標（AQI）や IT の有効活用についての説明も充実している。また、前年度に認識した課題に対する対応結果及び次年度に取り組む課題を公表している例や、独立第三者の経営会議等への出席状況を公表している例もみられる。なお、令和 4 年度に発行した監査品質に関する報告書等では、非財務情報開示への対応や新たな品質管理基準への対応に係る説明を充実させている。

（イ）準大手監査法人

準大手監査法人においては、組織体制と品質管理の説明を中心とした監査品質に関する報告書等が発行し、監査法人のウェブサイトにて公開している。監査品質に関する報告書等では、大手監査法人より記載内容が簡略になっているところが多く、その中には大手監査法人で記載されている監査品質の指標（AQI）、人材育成プログラムや研修カリキュラムなどの計画的な人材育成等についての説明がないところもみられる。一方、品質管理に関する内部アンケートの結果など、監査品質向上に向けて構成員による現状評価を公表する例もみられる。なお、令和 4 年度に発行した監査品質に関する報告書等では、非財務情報開示への対応や新たな品質管理基準への対応についての説明を行っている例もみられる。

（ウ）中小監査法人

監査法人のガバナンス・コードの採用を表明した 10 法人のうち 9 法人が監査品質に関する報告書等が発行している。監査品質に関する報告書等が発行していない法人は、ウェブサイト上で監査法人のガバナンス・コードの適用状況を簡潔に説明するにとどまっている。監査品質に関する報告書等又はウェブサイト上での説明は、準大手監査法人より記載項目及び内容が簡略になっているところが多く、その中には具体的な組織体制について説明がない例もみられる。

イ 監査品質向上に向けた取組についての資本市場参加者等との積極的な意見交換

(ア) 大手監査法人

大手監査法人においては、これまでも被監査会社の最高財務責任者（CFO）や監査役等との間では、監査品質に係るサーベイの実施や対話の機会を設けるなどの取組を行ってきた。近年では、機関投資家やアナリストを対象とした意見交換会を独立第三者も交えて開催するなど、より広い範囲の資本市場参加者等との対話の機会を設ける取組を行っている。

(イ) 準大手監査法人

準大手監査法人においても、被監査会社の最高財務責任者（CFO）や監査役等に対して監査品質に係るサーベイを実施している例がみられる。また、単独で意見交換会等を開催するのではなく、協会や取引所が開催する投資家向け討論会の場を利用して実施している例がみられる。

(ウ) 中小監査法人

監査法人のガバナンス・コードの採用を表明した中小監査法人の多くでは、被監査会社の最高財務責任者（CFO）や監査役等と監査チームとの間で意見交換をするにとどまっている。

監査法人のガバナンス・コードについては、公認会計士法の改正に伴う関連政府令の施行によって、上場会社等の監査を行う監査法人に対して、監査法人のガバナンス・コードに沿った業務を実施する体制や充実した情報開示を行うための体制が義務付けられたことにより、これまで監査法人のガバナンス・コードを採用していなかった多くの中小監査法人等においても対応が求められることとなった。各監査法人等が、監査法人のガバナンス・コードをいかに実践し、実効的な組織運営を実現するかについては、それぞれの規模・特性等を踏まえた自律的な対応が求められる。その際、協会が、これまでの自主規制における知見や経験を活用し、職業専門家団体としての十分な指導や監督機能を発揮していくことが期待されている。

■ 監査法人のガバナンス・コードの改訂について ■

監査法人のガバナンス・コードは、平成 29 年に策定されてから約6年が経過している。令和4年5月に「公認会計士法及び金融商品取引法の一部を改正する法律」が成立・公布され、これに伴う関連政府令が令和5年1月に公布された（施行は同年4月）ことにより、上場企業等の監査を行う監査法人等は、監査法人のガバナンス・コードに沿った業務管理体制や充実した情報開示を行う体制を義務付けられた。この動きに合わせ、令和4年10月より再開された監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会における議論を踏まえ、令和5年3月に改訂が公表された。

主な改訂の内容は、以下のとおりである。

- ・ 上場企業等の監査を行う監査事務所全般を対象とするための改訂
前文において、上場企業等の監査を担う監査法人における組織的な運営の姿を念頭において策定されている旨、上場企業等の監査を担う共同事務所や個人経営の監査事務所も対象となる旨等を記載。
- ・ 中小監査法人の受入れに馴染むための改訂
原則2において、経営機関を設けない場合は、実効的な経営機能を確保すべき旨、原則3において、監督・評価機関を設けない場合、監督・評価機能や経営機能の実効性を支援する機能を確保すべき旨、創意工夫して独立性を有する第三者の知見を活用すべき旨を記載。
- ・ 情報開示の充実に向けた改訂
原則5において、品質管理、ガバナンス、IT・デジタル、人材、財務、国際対応の観点から、規模・特性等を踏まえ、説明すべき旨を記載。
- ・ グローバルネットワークに関する開示の充実に向けた改訂
原則1において、監査法人がグローバルネットワークに加盟している場合や、他の法人等との包括的な業務提携等を通じてグループ経営を行っている場合、グローバルネットワークやグループとの関係性や位置付けについて、どのような在り方を念頭に監査法人の運営を行っているのかを明らかにすべき旨を記載。原則5において、グローバルネットワークへの加盟やグループ経営を行う意義・目的、監査品質の確保やその持続的向上に影響を及ぼすリスクや軽減策等を説明すべき旨を記載。

上場会社等の監査登録を受けた監査法人等は 139 事務所（令和5年6月末現在）存在するが、大規模監査法人以外については、令和6年7月以後最初に開始する被監査会社の会計期間の開始日から監査法人のガバナンス・コードに沿った業務運営等が求められる。

（3） 監査法人の構成員の状況

① 社員・常勤職員の状況

大手監査法人では、一般的に公認会計士（公認会計士試験合格者等を含む）の中途採用割合は低く、公認会計士試験合格者を論文式試験の合格の直後に採用することが多い。採用された公認会計士試験合格者は、同じ法人で公認会計士となり、その一部が法人内部での選考によりマネージャー等に昇進し、更にその一部が社員に登用されるのが一般的である（詳細は I. 監査業界の概観 2. 監査事務所の状況 （1） 監査法人の組織（16 ページ）を参照のこと）。

一方、準大手監査法人及び中小監査法人では、公認会計士試験合格者の十分な採用が困難な法人が多く、中途採用者の割合が高くなる傾向にある。それらの法人では、主に大手監査法人を退職した公認会計士を中途採用するなどして、監査業務等に必要の人員を確保するように努めている。

なお、監査法人を新たに設立する場合も、大手監査法人を退職した公認会計士が設立するケースが多い。

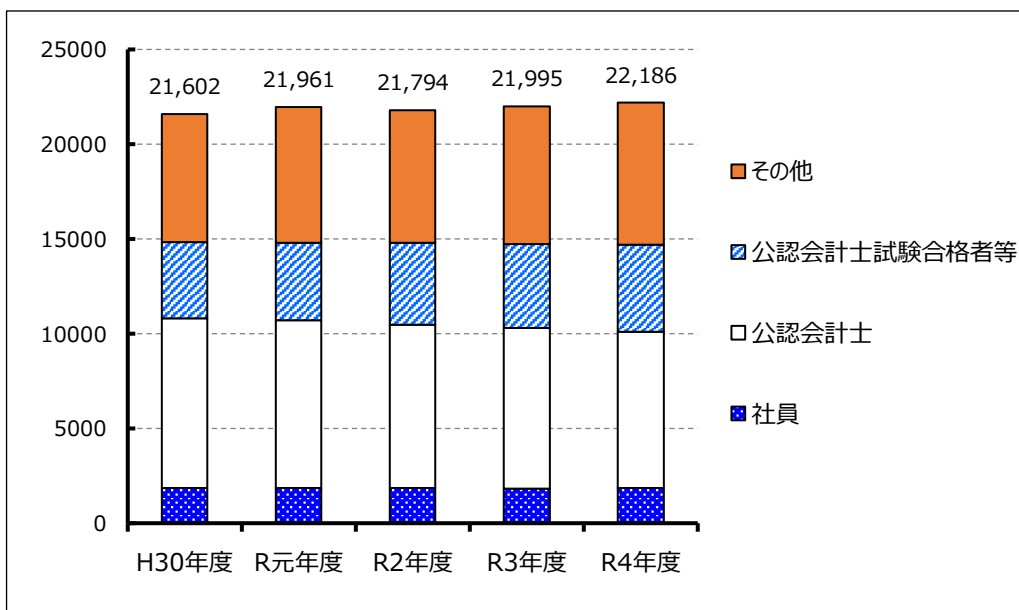
社員・常勤職員数の推移を監査法人の規模別にみると、大手監査法人では、平成 30 年度以降は概ね横ばいとなっている。準大手監査法人では平成 30 年度以降増加傾向にあり、中小監査法人でも新たな監査法人の設立などにより、平成 29 年度以降増加傾向にある。

人員構成別にみると、公認会計士試験合格者等の人員数は、どの区分の規模の監査法人でも、令和元年度以降は増加傾向にある。公認会計士（公認会計士試験合格者を含む）以外の人員数も、どの区分の規模の監査法人でも増加傾向にある。直近のデータにおける総人員数に占める公認会計士（公認会計士試験合格者等を含む）以外の人員の割合は、大手監査法人では 34%、準大手監査法人では 30%、中小監査法人では 26%となっており、平成 30 年度（中小監査法人は平成 29 年度）の 31%、28%、16%と比べ、どの区分の規模の監査法人でも増加している（図表Ⅲ-1-6）。

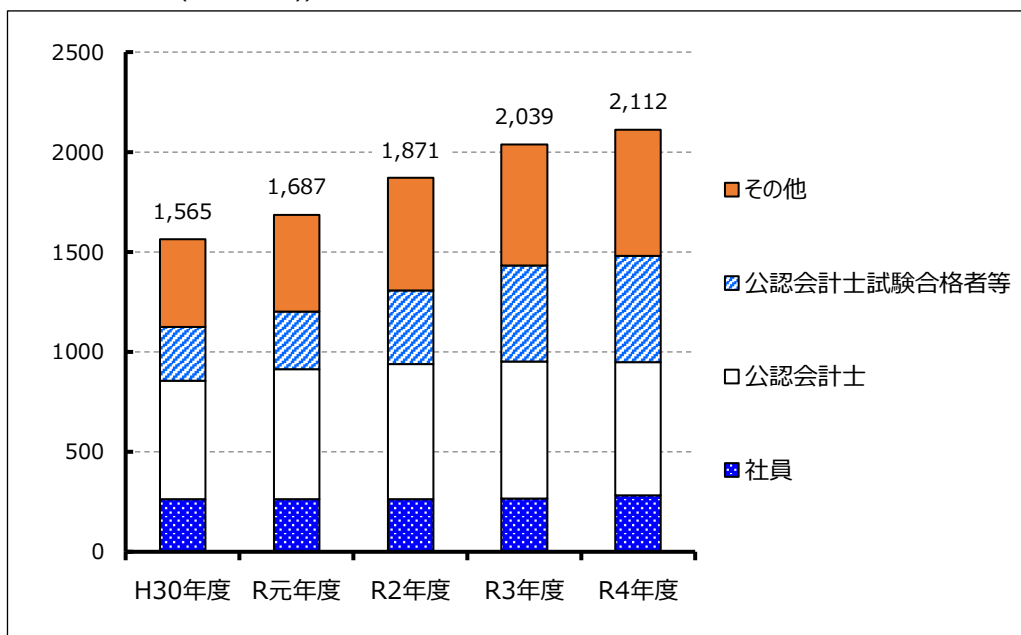
監査法人は、被監査会社の IT 化の進展への対応や業務の効率化、人手不足の緩和のほか、公認会計士をより専門的な判断を要する業務へ注力させることなどを目的に、公認会計士（公認会計士試験合格者等を含む）以外の人員を増加させている。これらの人員は、被監査会社の IT 領域に関する監査の実施や監査チームが実施する IT を活用した監査手続のサポート等を行う IT 専門家、残高確認状の発送及び受取、各種報告書類の準備、データ整理等の監査補助業務を行う監査アシスタント等により構成されている。

大手監査法人の中には、監査アシスタントの業務内容・業務手順、能力開発、担当業務の割当て等を一元的に管理する専門部署を設置することにより、より効率的な運用を行っている例もある。

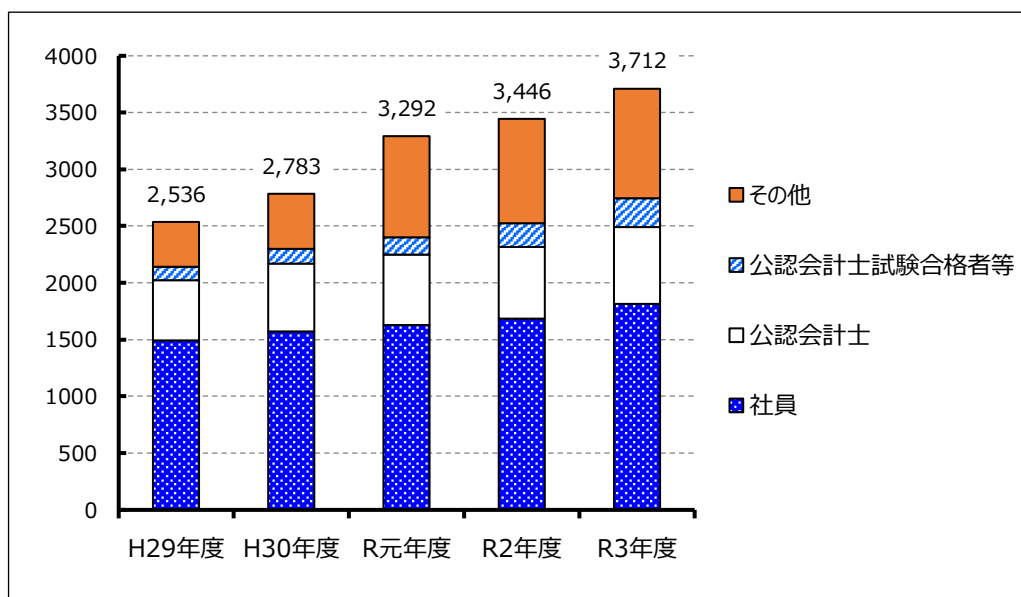
図表Ⅲ-1-6 <社員・常勤職員の人員数の推移（単位：人）>
（大手監査法人（4法人合計））



(準大手監査法人(5法人合計))



(中小監査法人)



(注1) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、各年度における各監査法人の人員数を集計している。中小監査法人の決算月は広範にわたっており、令和4年度分は未集計となっている。このため、中小監査法人は令和3年度までを対象としている。

(注2) 中小監査法人の法人数は、各年度により異なるが、令和3年度は252法人を集計している。

■ 監査事務所におけるリモートワークへの取組

令和2年初頭から、全世界において新型コロナウイルス感染症が拡大し、我が国においても感染症対策への取組が社会全体で推進された。

そうした状況で監査業務の在り方も大きく変容することとなった。監査事務所においては、従来の被監査会社へ往査し監査業務を実施する方法から、リモートワークを織り交ぜた業務運営に変更するなど、働き方の多様化に取り組んできた。

令和4事務年度において、監査事務所は、働き方の多様化と、高品質な監査業務の効率的・効果的な実現を両立するため、下表のように、目的に応じた最適な勤務場所を柔軟に選択する業務運営を進めている。

勤務場所	主な目的
自宅	<ul style="list-style-type: none"> ・新しい働き方への取組 ・新型コロナウイルス感染症対策 など
監査事務所	<ul style="list-style-type: none"> ・監査チーム内のコミュニケーション促進 ・研修などによる人材育成 など
被監査会社	<ul style="list-style-type: none"> ・被監査会社とのコミュニケーションの促進 ・原始文書の原本等の閲覧 など

② 社員の兼業

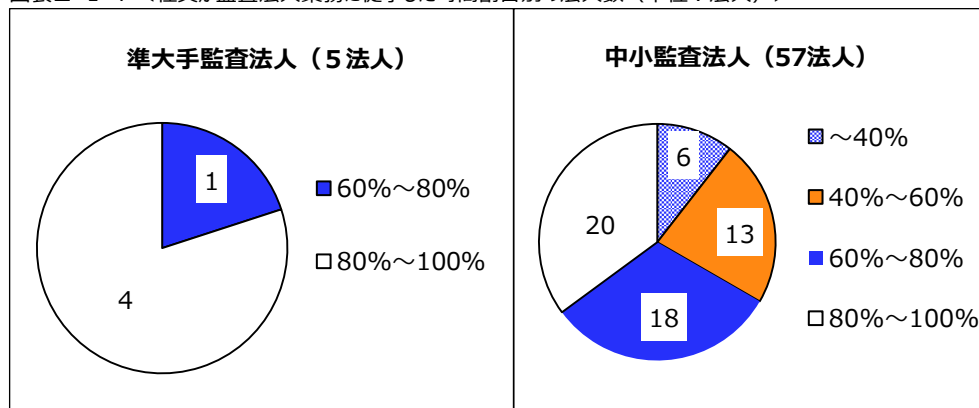
大手監査法人は、社員に対して税理士事務所、個人事務所等との兼業を原則として認めていない。

準大手監査法人についても、大手監査法人と同様に社員の兼業を認めていないところもあるが、社員総数に占める兼業している社員数の割合が6割程度になっている法人もある。

中小監査法人では、社員加入時にすでに個人で税理士事務所を営んでいるケースもあることから、ほとんどの監査事務所が兼業を認めている。

なお、図表Ⅲ-1-7は、準大手監査法人及び中小監査法人に対する検査及び報告徴収で把握した兼業者を含めた社員が監査法人業務に従事した時間の割合を示したものである。

図表Ⅲ-1-7 <社員が監査法人業務に従事した時間割合別の法人数（単位：法人）>



(資料) 令和4事務年度審査会検査及び報告徴収における社員の自己申告に基づき、審査会作成

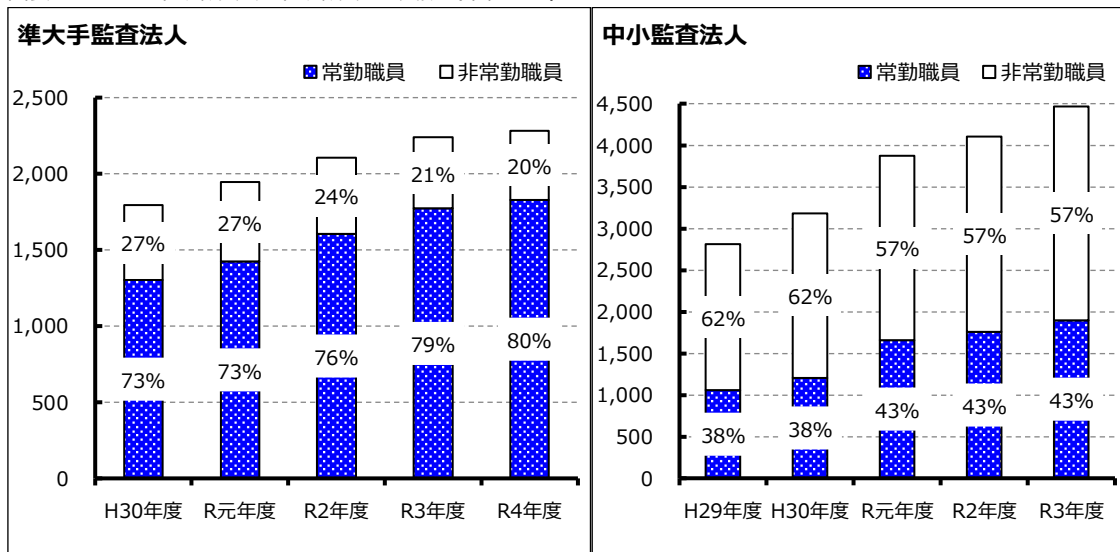
③ 非常勤職員

大手監査法人において、職員に占める非常勤職員の割合は約3%と極めて低い。

準大手監査法人においては、職員に占める非常勤職員の割合は各法人の合計では2～3割で推移しているが、法人により差があり、同割合が大手監査法人と同水準となっているところもある。

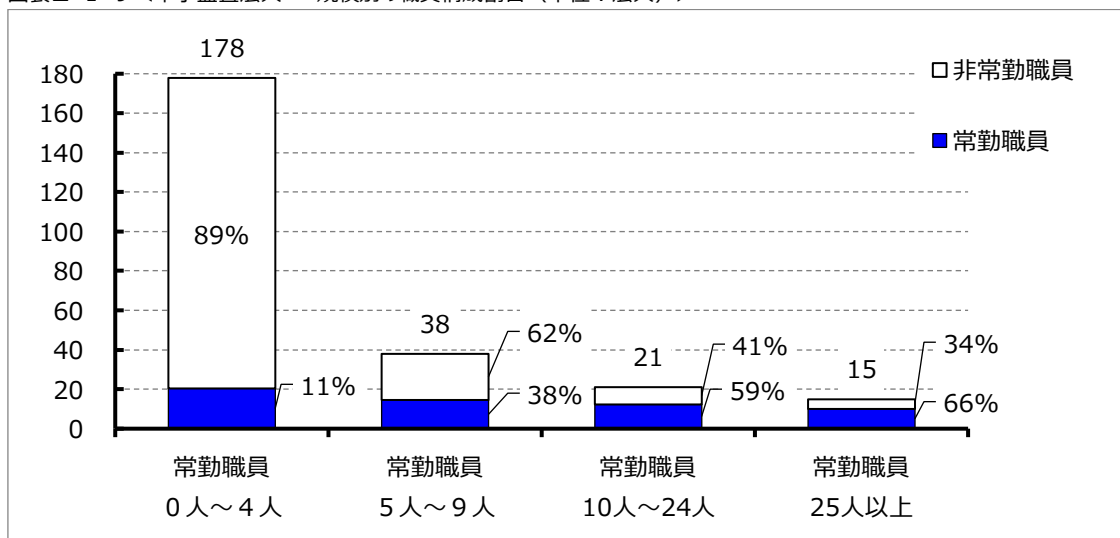
中小監査法人においては、職員に占める非常勤職員の割合は約6割で推移しており、業務運営上の必要な監査補助者を非常勤職員に依存している状況がみられる（図表Ⅲ-1-8）。特に、法人数で中小監査法人全体の約7割を占める常勤職員4人以下の法人においては、非常勤職員の割合は約9割を占めている（図表Ⅲ-1-9）。

図表Ⅲ-1-8 <常勤職員、非常勤職員の人員数（単位：人）>



(注) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき集計

図表Ⅲ-1-9 <中小監査法人 - 規模別の職員構成割合（単位：法人）>



(注) 各中小監査法人から提出された令和3年度の業務報告書に基づき、252法人を常勤職員数で区分し、職員数合計に占める常勤・非常勤職員の構成割合を算出

(4) 監査業務を実施する組織体制

監査業務を実施するのは個々の監査チームであり、監査業務の品質水準の向上のためには、監査チームが適切に職業的懐疑心¹⁰を發揮し、適切なリスク評価手続とリスク対応手続を実施することが必要である。そのため、審査会では、個別監査業務の検査を通じて監査チームの状況を把握するとともに、その他のモニタリング活動を含めて監査業務の実施の状況の把握に努めている。

ここでは、監査チームの状況について記載する。

監査チームは、通常、監査責任者である業務執行社員、監査補助者である公認会計士及びその他の監査補助者から構成され、その他の監査補助者には公認会計士試験合格者等、監査アシスタント（公認会計士等の財務諸表監査に関連する資格を有さない職員）が含まれる。この他に、被監査会社の事業活動が複雑又は大規模である場合には、内部専門家である IT 専門家や税務専門家等、状況によってはグループ法人の企業価値評価の専門家や不正の専門家等が監査チームに加わることもある。大手監査法人における大規模国内上場会社の監査チーム（注 1）の一般的な職階別編成は、図表Ⅲ-1-10 のとおりである。

また、(5) 監査業務をサポートする組織体制に記載のとおり、大手監査法人は現場の公認会計士の事務的な業務を低減する施策を講じており、施策の進展によって監査チームの人数や職階別編成は今後変化していく可能性がある。

図表Ⅲ-1-10 <事例：大手監査法人における監査チーム編成（大規模国内上場会社）と主な役割>

		職階	主な役割
監査責任者 3 人		パートナー	監査業務全体の統括、被監査会社の経営陣とのコミュニケーション
監査補助者	公認会計士 A	シニアマネージャー・マネージャー	監査チームの統括、監査業務の統括
	公認会計士 B	シニアマネージャー・マネージャー	海外構成単位の監査業務の統括
	公認会計士 10 人	マネージャー・シニアスタッフ	重要な監査領域の監査手続
	その他の監査補助者 13 人 (公認会計士試験合格者等)	スタッフ	内部統制の整備運用評価手続、重要な監査領域以外の監査手続
	その他の監査補助者 (監査アシスタント) 4 人	アシスタント	データ加工、事務的な証憑突合等重要な判断を伴わない作業、残高確認状の発送・回収管理、監査調書の管理
内部専門家 7 人（注 2）		パートナー、マネージャー、シニア等	被監査会社の IT 統制の評価、法人税等の処理の検証、退職給付債務の妥当性の検証

（注 1）被監査会社の連結売上高約 1.6 兆円、監査時間約 15,000 時間の監査チームの事例

（注 2）内部専門家は必要に応じて監査チームに配置される。

¹⁰ 誤謬又は不正による虚偽表示の可能性を示す状態に常に注意し、監査証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢

監査チームの構成の一般的な特徴は以下のとおりである。

大手監査法人では、監査責任者の指示監督の下、重要な監査領域の監査手続は経験の長い公認会計士等の監査補助者が担当し、重要な監査領域以外の監査手続は経験の浅い公認会計士及び公認会計士試験合格者が中心となって担当する構成となっている。監査アシスタントは残高確認状の発送等の事務作業を通じ監査業務を補助している。また、大手監査法人では、前述のように、監査アシスタントの行う業務を別途設置したセンターなどに集約し、公認会計士の業務負担を軽減することで、公認会計士が専門的な判断を要する業務に注力できるようにする施策を講じている事例もみられている。

準大手監査法人では、監査チームの人員が限られるが、大手監査法人と同様にチームメンバーの能力に応じた作業分担を基本としたチーム構成となっている。一部の準大手監査法人においては、監査アシスタントの採用を強化している状況もみられている。

また、中小監査法人では、監査チームの人員が限られていることから、監査チームに十分な監査補助者の配置が困難な例もある。そのため、監査責任者が監査手続を実施するなど、大手監査法人と比べ監査責任者が果たす役割が大きくなる傾向にある（図表Ⅲ-1-11）。

<金融機関の監査における監査チームの構成>

業態や適用される会計・監査手法などが一般事業会社と大きく異なる上場金融機関の監査について、大手監査法人においては、金融機関の監査を行う金融事業部などの部署を設置し、専門的な知識や経験に基づいた監査の実施を可能とするための仕組みを構築している。また、上場金融機関の監査に従事する監査チームの編成に際しては、金融事業部に所属する人員を中心に監査チームを編成したり、監査責任者には金融事業部に所属する人員を選任したりするなど、金融機関の監査に関する知見がある者を関与させている。

<IPOの監査における監査チームの構成>

IPO監査の実施に特化した組織を設置している監査法人はなく、通常の監査部門がIPO監査も実施している。ただし、大手監査法人・準大手監査法人ではIPOに固有のリスク（内部統制の脆弱性等）に適切に対応するため、IPO監査の経験が豊富なメンバーを優先的に配置するなどの対応を行っている。

また、大手監査法人・準大手監査法人の多くにおいて、IPOを見据えたIPO準備会社からIPO関連業務の依頼があった際の窓口やIPO監査に関する監査品質の向上等を担う特別な組織として、IPO支援チーム等を設置している状況がみられる。

図表Ⅲ-1-11 <監査法人規模別の一般的な監査チーム編成と主な役割>

		大手監査法人	準大手監査法人	中小監査法人
監査責任者		<ul style="list-style-type: none"> 重要な監査領域の決定と監査リスクの評価 監査補助者が作成した監査調書の査閲 経営者、監査役等とのコミュニケーション 	<ul style="list-style-type: none"> 重要な監査領域の決定と監査リスクの評価 監査補助者が作成した監査調書の査閲 重要な監査領域の監査手続の実施 経営者、監査役等とのコミュニケーション 	<ul style="list-style-type: none"> 重要な監査領域の決定、監査リスクの評価及び監査計画の立案 監査補助者が作成した監査調書の査閲 監査手続の実施（重要な監査領域の監査手続の実施を含む） 経営者、監査役等とのコミュニケーション
監査補助者	公認会計士	<ul style="list-style-type: none"> 監査計画の立案 重要な監査領域の監査手続の実施 その他の監査補助者が作成した監査調書の査閲 	<ul style="list-style-type: none"> 監査計画の立案 監査手続の実施 その他の監査補助者が作成した監査調書の査閲 	<ul style="list-style-type: none"> 監査手続の実施（データ分析、残高確認状の発送・回収管理、監査調書の整理を含む） その他の監査補助者が作成した監査調書の査閲
	公認会計士試験合格者等	<ul style="list-style-type: none"> 監査手続の実施 	<ul style="list-style-type: none"> 監査手続の実施 	<ul style="list-style-type: none"> 監査手続の実施 小規模な法人では採用していないところが多い
	監査アシスタント	<ul style="list-style-type: none"> データ加工や事務的な証憑突合等の重要な判断を伴わない作業 残高確認状の発送・回収管理、監査調書の整理 	<ul style="list-style-type: none"> データ加工や事務的な証憑突合等の重要な判断を伴わない作業 残高確認状の発送・回収管理、監査調書の整理 	<ul style="list-style-type: none"> 採用していないところが多い

(資料) 審査会検査で把握した内容に基づき、審査会作成

(5) 監査業務をサポートする組織体制

近年、被監査会社の規模の拡大や業務の複雑化・国際化が進展している。このような状況において監査チームが適切な監査を実施するためには、専門知識の提供や情報技術を利用したツールやシステムの開発等に加え、業務の効率的かつ効果的な実施に資するような態勢の構築など、監査事務所が監査チームをサポートする必要がある。

そのため、審査会のモニタリングでは、個別監査業務の実施状況のみならず、監査事務所が整備した業務の適正性を担保するための措置（監査業務をサポートする態勢）が監査事務所の規模や特性に応じたものになっているかを重視している。

ここでは、監査業務をサポートする態勢の概要を説明するとともに、監査上のリスクを把握する態勢や情報技術を利用したツールやシステムの開発、事務作業の分業を推進する取組について、主に大手監査法人の事例を紹介する。

ア サポート態勢の概要

大手監査法人では品質管理部門に平均で 100 人以上の専門要員を配置しており、また、業務の適正性を担保するために、契約管理部門、定期的検証部門、会計サポート部門、監査サポート部門、審査部門、IT 部門、海外対応部門、リスク管理部門等を設置している（図表Ⅲ-1-12。なお、審査及び定期的な検証の状況については、2. 監査業務に係る審査の状況（90 ページ）及び 3. 品質管理のシステムの監視（92 ページ）を参照のこと）。なお、複数の大手監査法人において、監査業務部門内における品質管理機能を強化し、法人の品質管理に関する適時な情報収集と監査チームのサポートを行う施策を講じている例がみられる。また、大手監査法人を中心に監査調書の電子化に加え、仕訳データの異常値を識別する分析ツールや、不正リスクを識別するためのツール、オンラインで監査チームと被監査会社間で情報や資料のやり取りを円滑に行うためのコミュニケーションツールなどが導入されている（なお、監査業務における IT 化の進展については、（6）監査における IT の活用とサイバーセキュリティに関する取組状況 ア 監査業務における IT 化の進展（74 ページ）を参照のこと）。

さらに、大手監査法人では、公認会計士等が専門的な判断を要する業務に注力するために、残高確認状の発送・回収業務、有価証券報告書等の開示内容のチェック、公認会計士が監査で使用するデータの入力や加工等の単純作業のみならず、内部統制に係る運用評価手続などの一部の監査業務におけるチェック作業を担う組織を構築している事例がみられる。このような組織の所在については、法人の既存の拠点に設置されている事例や、新たに東京近郊や地方都市に設置する事例がみられる。また、このような組織では、監査アシスタントにより業務が行われていることから、監査アシスタントに対し所定の研修を受講させ、公認会計士等が監査アシスタントの業務をチェックするなど、業務に係る一定の品質を確保するための指導・監督を行うこととしている。なお、残高確認業務に関しては、大手監査法人の共同出資により平成 30 年 11 月に会計監査確認センター合同会社が設立され、債権・債務残高確認システムを共同開発し、残高確認業務に係るオンライン上のプラットフォームを提供するほか、残高確認状の発送業務等を受託している。このように、財務基盤が比較的安定しており、多様な人的資源を擁する大手監査法人においては、情報技術を用いた様々なツールの開発や事務作業の分業を推進するなど、監査チームの作業を効率化するためのサポートを一層強化していく方針である。

準大手監査法人では、大手監査法人と比較して規模は小さいものの、大手監査法人と同様に品質管理部門を設置している。また、海外提携ファームが用いる調書管理システムを採用するなど監査調書の電子化を推進している。中小監査法人では、品質管理部門を設置せず担当責任者を任命している、又は、代表者が品質管理責任者を兼務している事例が多くみられる。なお、多くの中小監査法人では監査調書の電子化が進んでいないため、市販のソフトウェアを利用するなどして紙面の監査調書を作成している。

図表Ⅲ-1-12 <大手監査法人におけるサポート態勢の事例>

サポート部門		役割
品質管理部門	契約管理部門	監査契約の締結等の承認等
	定期的検証部門	日常的監視・定期的な検証
	会計サポート部門	会計基準・会計処理に関する専門的な問合せ対応等
	監査サポート部門	監査基準・マニュアルの対応、監査手続に関する専門的な問合せ対応等
	審査部門	審査担当者による審査を採用している場合でも、重要性又はリスクの高い個別の検討事項について、より上位の審査を実施
IT部門		被監査会社のIT領域に関する監査の実施、監査チームが実施するITを活用した監査手続のサポート等
海外対応部門		海外現地情報の収集・提供、ネットワーク・ファームとの連携の支援等
リスク管理部門		職業倫理や独立性に関する問合せ対応、リスク情報の収集・分析、不正リスクへの対応サポート等

イ リスク情報の管理

監査事務所は、リスクの高い監査業務や不正リスクに対応するため、リスク情報を横断的に管理する態勢を整備・運用している。

具体的には、大手監査法人では下表のような対応をしている事例がみられる（図表Ⅲ-1-13）。

図表Ⅲ-1-13 <大手監査法人におけるリスク情報の管理態勢の事例>

<p>〔リスク管理部門の対応〕</p> <ul style="list-style-type: none"> 過去の不正事例をデータベース化して監査法人内に情報共有 過年度や期中の情報収集を通じてリスクの高い監査業務を選別し、監査チームのモニタリング・サポートを実施 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された場合、又は不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断された場合、監査法人内外から専門的な見解を得るための体制の整備、及び上位の審査の実施の指示 監査法人内部又はグループ会社に不正調査の専門チームを設置 監査法人内部又は外部からの通報の窓口を設け、内部通報制度及びホットラインを整備・運用 <p>〔監査チームの対応〕</p> <ul style="list-style-type: none"> データ分析ツールを利用した不正リスクへの対応 不正リスクへの対応や高リスクの検討事項について品質管理に関連する部門への専門的な見解の問合せ、上位の審査の受審

(6) 監査における IT の活用とサイバーセキュリティに関する取組状況

ア 監査業務における IT 化の進展

近時、大手監査法人や準大手監査法人を中心に、AI の利用を含む監査業務における IT の活用が一層進展してきている。背景としては、社会全体の IT 化が進んだことに伴い、被監査会社が保有する会計記録や取引記録等のデータの電子化が著しく進んでいることや、監査事務所においても、「働き方改革」などに伴い、監査業務をより効率的に、かつ効果的に実施する必要があることなどが挙げられる。このような状況は、監査のあり方にも影響を及ぼしており、大手監査法人や準大手監査法人においては、所属するグローバルネットワークと共同で、または独自に、IT を活用した監査手法の導入や開発を積極的に進めている。

ここでは、監査事務所がどのように監査手法を変化させてきているか、近年の方向性について紹介する。

① 監査ツールの共通化

グローバルネットワークに所属する監査法人は、所属しているグローバルネットワークが提供する監査ツールを使用している（詳細は（7）企業の海外展開への対応 イ グローバルネットワークとの提携の状況（81 ページ）を参照のこと）。当該監査ツールには、監査調書の作成・保管機能のみならず、被監査会社とのデータ・資料の授受を安全に実施する機能や、子会社監査チームを含む監査の進捗状況を適時に把握できる機能などの監査支援ツールを含んでいる。

また、研究開発・運用をグローバルネットワークが一括して行うことで IT 投資の効率化を図っており、グローバルネットワークへ監査ツールの不具合や改善要望等をフィードバックすることで、セキュリティ向上及び機能の洗練化が図られる利点もある。

一方で、日本の監査法人が独自に、分析ツールの開発・導入を進め、不正会計予測モデルとして実用化している事例もある。

② 作業の自動化（RPA¹¹）

従来、監査手続を実施するに当たり、データ加工や集計等の定型化された作業についても公認会計士自らが行っていた。近年、監査支援ツールの導入が進められ、当該ツールの中には、データ抽出から分析までワンストップで行うことができる機能が含まれているものがある。当該機能により、被監査会社の基幹業務システムからデータを一括取得し、監査支援ツール内で分析に必要な情報を抽出した後、分析結果を自動で生成するなど、データの加工、監査調書ドラフト作成等の自動化が進められている。

③ データアナリティクスの高度化・広範化

監査支援ツールの導入が進む中、当該ツールの機能向上も図られ、被監査会社の全会計

¹¹ Robotic Process Automation の略。人工知能等の技術を活用した、オフィス業務の効率化や自動化に向けた取組。人間と同じようにソフトウェア等の操作を行うソフトウェアロボットによって実現されている。「デジタルレイバー」や「仮想的労働者」ともいう。

データを活用した多面的な分析が可能となっている。現在、これら多面的な分析結果の多くは、監査計画の立案時におけるリスク評価において使用されているが、今後は、監査意見の形成に至る全ての監査プロセスで利用されることが見込まれている。

また、従来は、被監査会社の財務情報を元に不正会計等の兆候を測るリスク分析を行っていたが、AI の開発が進展したことにより、非財務情報を用いた将来不正予測ツールや、膨大な会計記録の中から不正会計につながる異常な取引等を発見する手法も開発・導入されつつあり、より高度な分析に基づく監査上の判断が可能になってきている。そのため、被監査会社のガバナンス状況等の非財務情報の分析結果を併せて用いることで、より広範なリスク分析が可能となることが期待されている。

④ 事後的な監査からリアルタイム監査へ

現在、監査業務の多くは被監査会社の決算日以後に集中しているが、上述の IT ツールを用いることにより、監査業務の繁忙期への集中を避け働きやすい環境をつくるとともに、よりリスク感度が高く不正の早期発見が可能な監査を実現するため、被監査会社の取引等を日々分析する監査手法（リアルタイム監査）の導入が検討されている。

上記①②③については大手監査法人において導入が進められている分野で、④については今後導入が期待される分野である。これらの先進的な監査手法の導入には、被監査会社の取引記録等が電子化されている必要があり、また、それらのデータを監査法人が受領するに当たり被監査会社の同意を要するため被監査会社の理解と協力を得る必要があることや、RPA やデータアナリティクスに活用するためのデータクレンジングに時間を要することなどの課題も多いことから、活用は漸次進められている状況にある。また、③については、従来と比較して不正検知ツールの精度は高まってきているが、各々の監査法人では、より不正リスクが高い異常な取引やより複雑な手法による不正を検知できるようなツールの開発が進められている。

なお、上記で説明した監査ツール等について、図表Ⅲ-1-14 に規模別の状況をまとめている。膨大なデータを有する大手企業を多く監査する大手監査法人において取組が先行していることが分かる。

一方、中小規模監査事務所における監査ツールの利用は、大手監査法人ほどは進んでいない。これは、被監査会社の規模が小さく、そもそも大規模な処理能力を有する監査ツールを利用する必要性が乏しいことにも起因している。

こうした IT 化の進展には、監査ツールを実際に活用する社員・常勤職員の IT スキル向上が不可欠であり、大手監査法人を中心に、監査ツールの導入やデータ分析手法の研修を通じた IT 人材の育成に取り組むとともに、IT 化の体制を早期に整える目的から外部の経験豊かな IT エンジニアの採用を進めている。

図表Ⅲ-1-14 <大手監査法人及び準大手監査法人の監査業務での IT の活用状況>

状況	大手監査法人	準大手監査法人
導入済	<ul style="list-style-type: none"> ・ 電子監査調書システム（監査調書作成及び監査の進捗管理） ・ 仕訳分析ツール（取引内容（仕訳）の分析及び異常仕訳検出） ・ 証憑突合ツール（外部からのデータと被監査会社の全ての売上データを照合する精査的な技法） ・ ファイル交換システム（被監査会社とのデータ交換に使用） ・ RPA（データ入力及び加工の自動化） ・ 債権・債務残高確認システム（取引の実在性・正確性確認作業の自動化） 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 電子監査調書システム（監査調書作成及び監査の進捗管理） ・ 仕訳分析ツール（取引内容（仕訳）の分析及び異常仕訳検出）
導入中 （一部の法人で導入済みのものも含む）	<ul style="list-style-type: none"> ・ AI（過去の財務情報を用いた異常な取引の将来不正予測） ・ 監査データベース（法人内の知見等をデータベース化し、共有する仕組み） 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 証憑突合ツール ・ ファイル交換システム ・ RPA（データ入力及び加工の自動化）
開発中	<ul style="list-style-type: none"> ・ AI（非財務情報を用いた将来不正予測） ・ ドローン（実地棚卸の立会の効率化） ・ ブロックチェーンの活用 ・ 自然言語処理（文書のデータ化及び解析） 	<ul style="list-style-type: none"> ・ AI（過去の財務情報を用いた異常な取引の将来不正予測）

（資料） 報告徴収等で把握した内容に基づき、審査会作成

■ AI を活用した効果的な監査 ■

一部の大手監査法人においては、会計監査に AI の導入を進めている事例がみられる。具体的には、有価証券報告書や過去の不適切会計のデータなどにより、上場企業の過去の不正の傾向を AI が分析し、監査先の子会社や勘定科目単位で不正の兆候を効率的に把握できるとしているほか、財務データの分析や書類確認などを中心に監査業務全体の 3～4 割を自動化することが可能としている。

AI の導入により、監査実施者は、不正リスクや会計上の見積りといった経験が問われる業務に、より集中して従事することが求められている。

■ 中小監査法人における共通の電子監査調書の導入 ■

令和 3 年 11 月、準大手 1 社、中小監査法人 2 社及び事業会社 1 社の共同出資により、中小監査法人に対して、電子監査調書システム（監査法人が作成し整理保管する義務を負う監査調書を電子的に統合管理するシステム）を安全に利用するための共通 IT インフラ環境を提供することを目的として、合同会社監査 D&I コンソーシアム（通称：ADIC）を設立し、事業を開始した。

ADIC が提供する共通 IT インフラについては、ADIC に出資していない中小監査法人においても導入が進んでおり、約 700 名のユーザー規模で運用を行っている。また、将来的には、中小監査法人の共同体としてのナレッジネットワークの構築や、電子監査調書システム以外の監査ツールを含む監査業務の DX 化に寄与する事業を行う予定である。

イ サイバーセキュリティに関する取組状況

前述のとおり、大手監査法人を中心として、監査ツールの活用や、メール及びファイル交換システムを利用した被監査会社とのデータの交換が行われている。これらは、データの増大化や取引の電子化に伴い、幅広く利用されている。

一方で、海外の監査事務所を標的としたサイバー攻撃が行われ、被害が発生するなど、サイバー攻撃による情報漏えい等のリスクは高まっている。特に被監査会社の情報を漏えいすることは監査事務所への信頼性を著しく毀損するため、サイバーセキュリティの強化を確実に行っていくことが重要である。

このような状況を踏まえ、審査会では、以下の取組を行っている。

【監査法人に対するモニタリング】

監査法人に対し、定期的に報告徴収・ヒアリング及び対話を実施しており、その中でサイバーセキュリティに対する取組状況を確認している。

大手監査法人及び一部の準大手監査法人においては、以下のような共通の取組がみられる。

- ・ 情報セキュリティに関する基本方針の策定及びグローバルネットワーク全体でのサイバーセキュリティを含めた情報保護推進に係る取組の実施
- ・ CSIRT¹²等のサイバーセキュリティ対応部門を設置し、必要に応じ内外からの専門家を登用
- ・ 保有するデータ等を把握し、重要度を評価した上で、データ利用規程、情報セキュリティ事故やサイバー攻撃発生時のコンティンジェンシープラン（緊急時対応計画）を整備
- ・ セキュリティ態勢の実効性を確認するため、グローバルネットワークによるレビューの実施及びセキュリティ態勢の改善に加え、サイバー攻撃及びセキュリティ情報について情報収集を行い、日々の態勢整備及び改善に活用

中小監査法人においては、情報セキュリティ等に関する規程が実情に即したものになっていないなど、サイバー攻撃による被害が生じた際、直ちに適切な対応がとれる体制が構築されているか不明確な事例もみられる。

¹² CSIRT(Computer Security Incident Response Team)とは、コンピューターセキュリティに係る事故に対処するための組織の総称

■クラウドサービスの利用拡大とリスク■

近時、企業によるテレワーク環境の整備に伴い、クラウドを基礎としたオンラインストレージの利用が拡大している。監査法人においても、テクノロジーを活用したサービスの拡充に向けて、クラウドを含むIT分野への投資を増やす動きが見られる。

一方で、こうしたクラウドを経由したサービス形態についてはリスクも存在する。インターネットを含むネットワークを経由して利用するサービスであるため、ネットワーク経由で機密情報が広範囲に流出する情報セキュリティリスクのほか、他の利用者とコンピュータ資源を共用するため、意図しない時期にシステムメンテナンスが行われ、サービスが停止するといった可用性に関するリスクが存在する。金融安定理事会（FSB）は、2021年6月に公表した「クラウドを含むシステムの外部委託に関する論点」の中で、リスク管理における主な課題として、下請け先を含むサプライチェーンの複雑性、重要なサービスの同一の委託先への集中、機密情報に関する規制の各国間の相違等を挙げている。当該公表資料においては、課題への対応としてグローバルな基準、複数金融機関による共同監査、委託先が発行する証明書やレポートの活用、当局による委託先の監督強化等が記載されている。また、金融庁は「金融分野におけるサイバーセキュリティ強化に向けた取組方針（Ver.3.0）」において、金融機関におけるクラウドサービスの利用実態やそれに伴うサイバーセキュリティ管理態勢の把握を進めるほか、クラウドサービス事業者との対話を行うとしている。

（7）企業の海外展開への対応

ア グループ監査の状況

多くの上場企業が海外に子会社等を設立し、現地国において事業を展開している。また、近年は海外法人に対するM&Aも増加している。それに伴い、海外子会社の管理態勢の構築、複雑な経済取引の検討、会計基準の差異の対応等、企業が対応すべき課題は多く、さらに、重大な会計不正が海外子会社で発生する事例も多くみられる。そのため、グループ監査の重要性は一層増加しており、監査事務所でも対応の強化を図っている。ここでは、グループ監査の概要及び監査手続について説明する。なお、令和5年1月に改正監基報600「グループ監査における特別な考慮事項」が公表されているが、令和6年4月1日以降開始する事業年度に係る財務諸表の監査から適用が開始されるため、「ア グループ監査の状況」の記載は、改正前の監基報600「グループ監査」に基づいている。

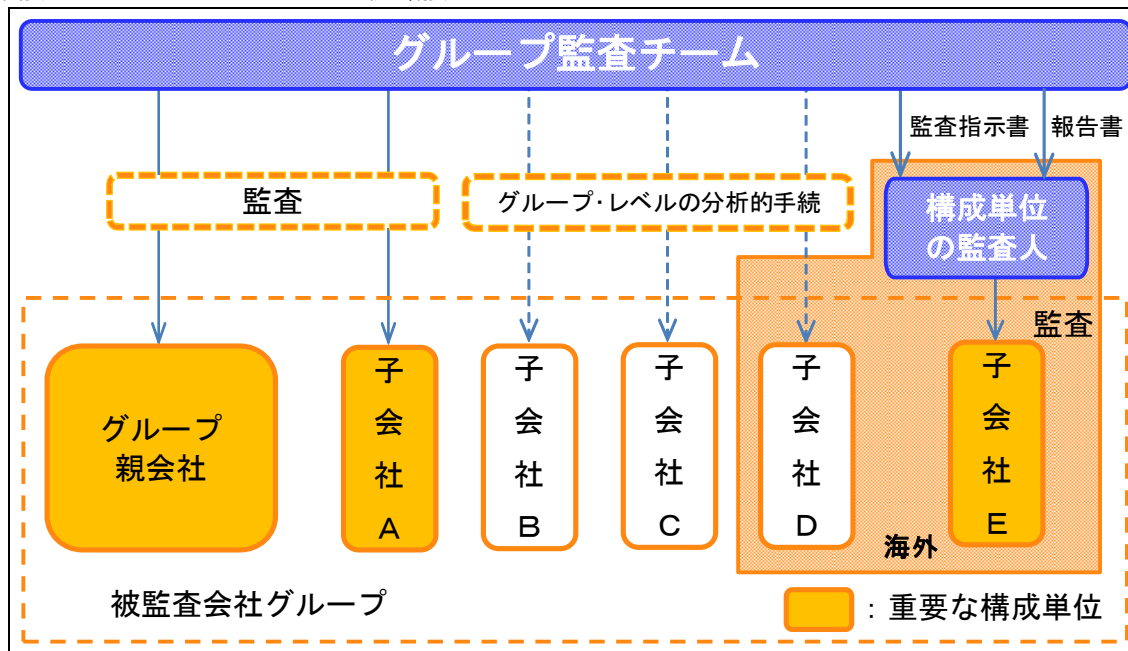
① グループ監査の概要

グループ財務諸表に対して親会社の監査人（以下「グループ監査チーム」という。）が監査証明を行う場合、監査の対象には親会社、連結子会社、及び本店・支店等も含まれる（グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となる会社等を「構成単位」という。）。例えば、国際的に展開する製造業の場合、人件費が低く抑えられる国に製造子会社を設立したり、海外市場に向けた販売子会社を現地に設立したりするなど、海外にも多くの構成単位（子会社）を有している。

子会社等の構成単位は財務的重要性の有無、特別な検討を必要とするリスクの有無等により、「重要な構成単位」又は「重要な構成単位以外の構成単位」に分類され、グループ監査チームは当該構成単位の分類に応じて実施すべき監査手続を決定する（監基報600第8、23、25、26、27項）。

一般的なグループ監査手続の概要は以下のとおりである（図表Ⅲ-1-15）。

図表Ⅲ-1-15 <一般的なグループ監査手続の概要>



② 重要な構成単位の決定

グループ監査チームは、重要な構成単位を決定する際、企業及び企業環境の理解を通じて、重要な虚偽表示リスクを識別し評価することが要求されている（監基報 600 第 16 項）。当該プロセスでは、監査チームの主要メンバーは、不正又は誤謬によってグループ財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について討議することが要求されており、特に不正による重要な虚偽表示リスクに重点を置く必要がある。

近年、グループ財務諸表に重要な影響を与えるような海外子会社での不正等が発見されるケースが多くみられる。そのため、本社における海外子会社の管理を担当する部署の設置の有無や海外子会社の業務に対する内部監査の実施等のグループ管理態勢及び海外子会社の内部統制等を含む企業環境の十分な理解を踏まえたリスク評価が一層重要となってきた。

当該リスク評価結果を踏まえ、構成単位がグループに対する個別の財務的重要性を有する場合、又は構成単位にグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性があると判断した場合、グループ監査チームは当該構成単位を重要な構成単位として識別する必要がある。

③ 重要な構成単位に関する監査手続

グループ監査チームは、構成単位の財務情報について実施すべき作業の種類を決定する。グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある重要な構成単位については、構成単位的重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報の監査、グルー

ブ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する一つ又は複数の特定の勘定残高、取引種類又は開示等の監査、及びグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の監査手続のうち、一つ又は複数を組み合わせて実施しなければならない（監基報 600 第 26 項）。

当該グループ監査手続について、監査事務所の規模別の対応状況は以下のとおりである（図表Ⅲ-1-16）。

図表Ⅲ-1-16 <グループ監査手続に関する監査事務所の規模別の対応状況>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小規模監査事務所
グループ監査マニュアルの整備状況	グローバルネットワークのグループ監査マニュアルを法人の監査マニュアルに取り込んでいる。	グローバルネットワークのグループ監査マニュアルを法人の監査マニュアルに取り込んでいるところが多いが、独自に整備しているところもある。	グループ監査マニュアルを独自に作成しているところが多い。
監査指示書の整備状況	グローバルネットワークの監査指示書の雛形を採用している。	グローバルネットワークの監査指示書の雛形を採用しているところが多いが、独自に整備しているところもある。	独自に作成しているところが多いが、グローバルネットワークから雛形の提供を受け採用しているところもある。

（注）中小規模監査事務所については、令和 4 事務年度で報告徴収を実施した 55 事務所の内、海外に構成単位が存在する場合で、グループ監査が必要な監査業務を行っている 15 事務所について記載している。そのうち、グローバルネットワークと提携し、グループ監査マニュアル又は監査指示書をグローバルネットワークから提供され採用しているのは 1 事務所のみである。

（資料）審査会検査及び報告徴収で把握した内容に基づき、審査会作成

④ 構成単位の監査人とのコミュニケーション

グループ監査チームと構成単位の監査人との間に有効な双方向のコミュニケーションが存在しない場合、グループ監査チームがグループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスクがある（監基報 600 第 39 項）。

そのため、グループ監査チームは、監査指示書や監査結果報告についての書面の授受や電話やメール等による状況把握に加え、従来は構成単位の監査人への訪問等も実施していたが、コロナ禍で海外拠点の訪問が困難となった場合には、Web 会議システムの利用等の代替的な方法によりコミュニケーションをとっている。また、コロナ禍において構成単位の所在国におけるロックダウンの実施等の影響により、グループ監査チームが構成単位の監査人から監査結果報告を適時に入手できない状況もあった。従来、大手監査法人及び一部の準大手監査法人においては、法人内における国際業務サポート部門の設置や、主要な海外拠点に日本人駐在員を派遣するなどして、グループ監査チームと構成単位の監査人のコミュニケーションを円滑にするとともに、グループ監査チームに現地の情報を提供するなどのサポート体制をとっているが、コロナ禍以降、その重要性が増している。

イ グローバルネットワークとの提携の状況

大手監査法人、準大手監査法人及び一部の中小規模監査事務所は、海外展開を進める被監査会社の監査を円滑に実施するため、また、監査マニュアル等のノウハウを利用するため、メンバーファーム契約等を締結し、グローバルネットワークに所属している。

① グローバルネットワークへの所属状況

全ての大手監査法人及び準大手監査法人並びに被監査会社の海外展開への対応が必要となる中小規模監査事務所の一部はグローバルネットワークに所属し、グループ監査のための体制整備を進めている（図表Ⅲ-1-17、Ⅲ-1-18）。なお、グループ監査が必要となる中小規模監査事務所の全てがグローバルネットワークに所属しているわけではない（詳細は、ア グループ監査の状況 ③重要な構成単位に関する監査手続（79 ページ）を参照のこと）。

図表Ⅲ-1-17 <グローバルネットワークに所属している監査事務所数¹³（令和4年度）（単位：事務所）>

大手監査法人	4
準大手監査法人	5
中小規模監査事務所	23
合計	32

（資料）業務報告書に基づき、審査会作成

図表Ⅲ-1-18 <大手監査法人及び準大手監査法人が所属しているグローバルネットワークの一覧>

監査法人	グローバルネットワーク
有限責任あずさ監査法人	KPMG International Limited (KPMG)
有限責任監査法人トーマツ	Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTT)
EY 新日本有限責任監査法人	Ernst & Young Global Limited (EY)
PwC あらた有限責任監査法人（注）	PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC)
仰星監査法人	NEXIA International Limited (NEXIA)
三優監査法人	BDO International Limited (BDO)
太陽有限責任監査法人	Grant Thornton International Limited (GT)
東陽監査法人	Crowe Global
PwC 京都監査法人（注）	PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC)

（注）PwC あらた有限責任監査法人及びPwC 京都監査法人は、令和5年6月1日、統合に向けた協議を開始した旨を公表している。

（資料）各監査法人の公表資料に基づき、審査会作成（令和5年7月1日現在）

グローバルネットワークの業務収入は、監査業務、税務業務及びアドバイザー業務からの収入で構成され、業務収入上位のグローバルネットワークにおける業務収入内訳は以下のと

¹³ 中小規模監査事務所には、海外の監査法人と業務提携（アライアンス）を締結している先も含まれている。

おりである（図表Ⅲ-1-19）。4大グローバルネットワークの事業規模が突出している。

図表Ⅲ-1-19 <グローバルネットワークの業務収入（単位：億ドル）>

	DTT	PwC	EY	KPMG	BDO	GT
業務収入	593	503	454	346	128	72
監査 (業務収入に占める割合)	114 (19%)	180 (36%)	144 (32%)	119 (34%)	54 (42%)	30 (42%)
税務 (業務収入に占める割合)	99 (17%)	116 (23%)	113 (25%)	73 (21%)	28 (22%)	15 (21%)
アドバイザー (業務収入に占める割合)	380 (64%)	207 (41%)	197 (43%)	154 (45%)	46 (36%)	27 (37%)

(資料) 各グローバルネットワークの公表資料（2022 事業年度）より審査会作成

日本における4大グローバルネットワーク¹⁴の監査業務シェアは、日経平均株価を構成する225社（日経225）のうち96%を占めている。米国のスタンダード・アンド・プアーズ500種指数を構成する500社（S&P500）及び英国のロンドン証券取引所に上場する時価総額上位350社（FTSE350）における4大グローバルネットワークの監査業務シェアは以下のとおりであり、同じく寡占状態にある（図表Ⅲ-1-18）。

図表Ⅲ-1-20 <日本、米国及び英国での主要な上場会社に占める4大グローバルネットワークの監査業務シェア>

	日本	米国	英国
4大グローバルネットワークの割合 (会社数ベース)	96%	99%	92%

(資料) 日本 QUICK、取引所データ（令和5年3月末時点）を審査会で集計

米国 Bloomberg データ（2023年3月末時点）を審査会で集計

英国 Financial Reporting Council 発行“Key Facts and Trends in the Accountancy Profession, August 2022”

② グローバルネットワークとの関係

グローバルネットワークを構成するネットワーク・ファームは、ロゴや名称を使用できるほか、相互の業務紹介やノウハウを共有することが可能になる一方、品質管理等の面で様々な義務を負うことがある。その内容や程度は、グローバルネットワークの規模により異なり、一般的に規模が大きくなるほど、グローバルネットワークがその構成員に与える影響力は大きくなる。

(ア) 大手監査法人

それぞれ4大グローバルネットワーク（Deloitte Touche Tohmatsu、Ernst & Young、KPMG、PricewaterhouseCoopers）に加盟し、密接な関係を構築している。具体的には、グローバルネットワークのロゴや名称の使用権を有し、最高経営責任者や品

¹⁴ 大手監査法人及び準大手監査法人であるPwC 京都監査法人を指す。

品質管理の責任者等がグローバルネットワークの重要な会議に参画して日本の意見を発信するほか、大手監査法人の監督・評価機関の委員がグローバルのミーティングに参加するなど、グローバルネットワークの運営に関与している。

また、グローバルネットワークから監査マニュアル及び監査ツールの提供を受けており、グローバルネットワークの基準に準拠した監査マニュアルを用いて監査業務を実施している。審査や独立性をはじめとするその他の品質管理に関しても、グローバルネットワークで定める基準や手続等を導入している。

大手監査法人の中には、グローバルネットワークからマニュアルやツール等の提供を受けるだけでなく、監査マニュアルの見直しや電子監査ツールの開発など、グローバルネットワークレベルで行われている取組に対して、監査法人本部の品質管理担当者等の人材を派遣し、日本の意見をグローバルネットワークの取組へ直接反映できるようにしているところもある。

このほか、グローバルネットワークが求める監査品質を維持しているか確認するため、個別監査業務を中心として、グローバルネットワークによるグローバルレビューを定期的に受けている（詳細は 3. 品質管理のシステムの監視 (2) グローバルレビューの活用状況 (93 ページ) を参照のこと）。

さらに、近年日本・中国をはじめとしたアジア・パシフィック地域のビジネスの拡大に伴い、地域ごとにメンバーファームを統括・管理する動きがあり、グローバルネットワークに加盟している日本の大手監査法人のメンバーが、アジア・パシフィック地域に設置された組織のボードメンバーとして参画するなどアジア・パシフィック地域における中心的な役割を担っている傾向にある。

(イ) 準大手監査法人

全ての法人がグローバルネットワークと提携しているものの、グローバルネットワークの規模等により提携の程度は異なっている。大手監査法人と同等のレベルで提携しているところもあれば、提携の程度が緩やかで、グローバルネットワークのロゴや名称の使用、ネットワーク・ファームの属する国の監査業務の紹介を受けるにとどまり、監査マニュアル等の提供を受けていないところもある。また、全ての準大手監査法人がグローバルレビューを受けているが、その頻度や内容には大きな差がある。

(ウ) 中小規模監査事務所

中小規模監査事務所が所属しているグローバルネットワークでは、グローバルネットワークのロゴや名称の使用、ネットワーク・ファームの属する国の監査業務の紹介を受けるにとどまり、監査マニュアル等の提供やグローバルレビューを受けない監査事務所もある。

■ 監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) ■

監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) は、2006年に設立された、監査法人の検査等を行う独立した監査監督当局により構成される国際機関であり、当局間の協力・連携を通じ、監査品質をグローバルに向上させることを目的としている (2023年3月時点での加盟メンバーは、我が国を含め54か国・地域)。

また2017年4月にIFIARの事務局が東京に設置され、我が国に本部事務局を置く初の金融関係国際機関となった。

本年4月に米・ワシントンDCで開催された本会合において、IFIAR議長に公認会計士・監査審査会事務局長兼金融庁総合政策局審議官が選出された。アジアからの議長就任は、2006年のIFIAR設立後、初である。

IFIARの活動として、6大グローバルネットワークとの定期的な対話や、加盟メンバー法域の検査、執行状況等に関する調査報告書の作成のほか、検査実務に係るワークショップの開催・知見の共有等が挙げられる。

また、新たな取組として、昨年12月、サステナビリティ及びESG報告の保証に関するIFIARの取組について検討・調整を行うタスクフォース (SATF: Sustainability Assurance Task Force) が設立され、日本もメンバーとして参画している。

来年4月のIFIAR本会合は、日本 (大阪) で開催予定である。精力的なIFIARの取組において、審査会/金融庁は、IFIAR議長国として加盟メンバーの多様な視点を機動的に取り込む組織運営や対外コミュニケーションの強化、IFIARメンバーの拡大などに積極的に貢献していく。

■ 国際情勢が監査業務に与える影響 ■

近時のウクライナをめぐる情勢や上海のロックダウン等の国際情勢は、グローバルに事業を展開する企業の事業活動のみならず、4大グローバルネットワークのロシアからの撤退等を含め、監査人の業務にも少なからず影響を及ぼしている。協会は、令和4年4月、最近の国際情勢下での「事象の発生を踏まえたリスク評価の修正要否の検討」等に関する留意事項を整理したのものとして、「2022年3月期監査上の留意事項 (ウクライナをめぐる現下の国際情勢を踏まえた監査上の対応について)」を公表するなどの対応を行っている。

また、IFIARは、メンバー当局や会計士団体等によるロシア関連のガイダンスを集約しウェブサイトに掲載している (<https://www.ifiar.org/members/ukraine-russia/>)。

■ 欧州における監査市場改革の動向 ■

近年、英国及びドイツにおいて監査市場改革を促す大きな会計不正事件が起こった。英国で生じたのは、カリリオン社の破綻である。売上高で英国第2位の建設会社であったカリリオン社は、2016年の決算で129百万ポンドの当期純利益を計上し、過去最高額 (79百万ポンド) の配当を行ったが、2017年7月、845百万ポンドの工事損失引当金を計上する旨を公表、翌年1月に破産を申請した。2016年の会計監査が適正であったか、英国財務報告評議会が調査している。また、ドイツではドイツ株価指数 (DAX) の主要構成銘柄になっていたフィンテック企業、ワイヤーカード社が2020年6月、破産した。同社については連結総資産の約4分の1に当たる19億ユーロの預金が所在不明であったと報道されている。ワイヤーカード社に対する監査については、2023年4月、職業的専門家の義務に抵触したとして、監査法人に対し50万ユーロの罰金及び2年間のPIE監査の新規受嘱停止、会計士個人に対し2.3万~30万ユーロの罰金処分が課されている。

英国では、カリリオン社破綻の背景を踏まえ、会計監査の課題や将来に向けての改善策が議論され、規制当局の組織・権限や監査市場環境、監査の実効性に関する複数の報告書が公表された。監査市場環境については、4大監査法人による寡占や4大監査法人が監査業務を提供している会社に他の4大監査法人が内部監査やコンサルティングを提供しているという、潜在的な利益相反が指摘されている。この指摘を受け、ロンドン証券取引所に上場する時価総額上位350社 (FTSE350) に対して、監査の一定部分を4大監査法人以外のより小規模な監査法人に割り当てるよう求めることが検討されている。また、4大監査法人は2024年6月末までに監査業務部門を他部門から運営上分離することを求められた。ドイツにおいても会計監査等の改革に係るアクションプランが公表され、監査については監査事務所のローテーション (10年で交代) の適用対象企業を全ての上場企業に拡大すること、監査業務とコンサルティング業務の同時提供の広範囲にわたる禁止等がプランに含まれている。

(8) 監査上の主要な検討事項 (KAM) の対応状況

監査の透明性を高め、監査に関する情報提供を充実させる観点から、金融商品取引法監査において、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」(Key Audit Matters: KAM) の記載が求められている。

ア KAM の決定及び報告に係るプロセスとポイント

- i. 監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、下記項目等を考慮した上で、特に注意を払った事項を決定する。
 - 特別な検討を必要とするリスクが識別された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項
 - 見積りの不確実性が高いと識別された事項を含め、経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度
 - 当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響
- ii. 監査人は、特に注意を払った事項の中から更に、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を「監査上の主要な検討事項」として決定し、監査報告書に当該区分を設けて、以下を記載する。
 - 「監査上の主要な検討事項」の内容
 - 関連する財務諸表における開示がある場合には当該開示への参照
 - 監査人が、当年度の財務諸表の監査において特に重要な事項であると考え、「監査上の主要な検討事項」として決定した理由
 - 監査における監査人の対応

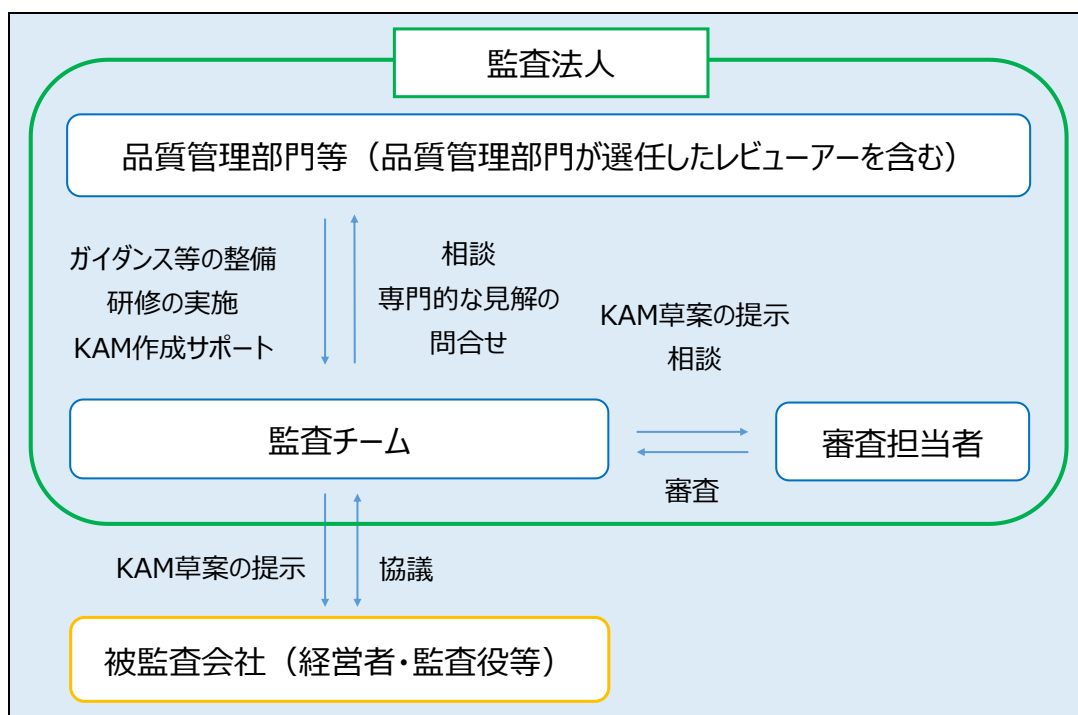
イ 監査事務所の対応状況

近時のモニタリングにおいて、大手監査法人及び準大手監査法人では、KAM の強制適用に際し、以下のような取組がみられる。また、大手監査法人を中心に、被監査会社とのコミュニケーションも含めた KAM に係る体制が整備されている(図表Ⅲ-1-21)。こうした取組は適用 2 年目においても継続的に行われている。

- i. KAM 作成のためのガイダンス等の整備
 - 監査チームが KAM を作成する際に準拠するガイダンスや記載例の策定・周知
- ii. 研修の実施
 - 適用事例の分析に基づく、KAM の好事例を解説する研修

- 実例に基づく、KAM 導入に伴う財務諸表の注記や記述情報の開示に関する留意点等を解説する研修
 - ワークショップ形式により、監査チームが実際に KAM の草案を作成する研修
 - KAM の草案作成のポイントを解説する研修
- iii. 品質管理部門による監査チームのサポート
- 被監査会社の経営者や監査役等との年間を通じた深度あるコミュニケーションの実施に向け、具体的なコミュニケーションの内容とスケジュールの明示
 - 監査チームの KAM への対応状況のモニタリングとそのフォロー
 - 品質管理部門が選任したレビューアーによる監査チーム作成の KAM 草案のレビュー
 - KAM に関する相談会の定期的な開催
- iv. 審査・専門的な見解の問合せ
- KAM を開示しない場合や継続企業の前提に関する事項を KAM とする場合など特定のケースにおいて、監査事務所本部による会議体形式の審査を要求
 - 専門的な見解の問合せの規程を改定し、特定のケースに該当する KAM の記載について、専門的な見解の問合せを要求

図表Ⅲ-1-21 <KAM の報告に係る監査法人の体制の一例>



ウ KAM の分析及び注意喚起

令和4年3月期の決算等に係る KAM の対応について、金融庁のほか関係団体が分析を行っている（図表Ⅲ-1-22）。

図表Ⅲ-1-22 <KAMの報告に関連して公表された分析等>

公表団体・公表時期・公表文書・ウェブリンク
日本公認会計士協会（令和4年12月） 「監査上の主要な検討事項」の事例分析（2021年4月～2022年3月期）レポート（研究文書） https://jicpa.or.jp/specialized_field/20221226cgi.html
日本証券アナリスト協会（令和5年2月） 証券アナリストに役立つ監査上の主要な検討事項（KAM）の好事例集2022 https://www.saa.or.jp/account/account/pdf/Kam230210.pdf
金融庁（令和5年2月） 監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント2022 https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230217/20230217.html

上記分析等においては、報告された KAM の記載状況を踏まえ、創意工夫のある事例と共に記載内容に検討が必要と考えられる事例を取り上げ、KAM 導入 3 年目以降に向けた注意喚起もなされている。記載内容に検討が必要と考えられる主な事例は以下のとおり。

- 事業環境の変化（中期経営計画の変更）を踏まえた KAM の見直しが行われていない
- 同一監査法人内の別業種の 2 社の KAM（監査上の対応）の内容が同一
- 同一事業年度の同一企業内の異なる事業に関する KAM の内容が同一
- KAM の記載内容と注記が不一致
- 内部統制報告書の開示すべき重要な不備の記載との不整合

(9) 監査法人が属する国内グループの状況

① 監査法人が属する国内グループの体制

大手監査法人や準大手監査法人の多くは、加盟するグローバルネットワーク共通のブランドを使用し、相互に連携して国内で業務を行うグループ（以下「監査法人が属する国内グループ」という。）をそれぞれ形成している。一般に、監査法人が属する国内グループを構成する法人（以下「グループ法人」という。）には、監査法人のほか、財務デューデリジェンス及びM&Aにおける財務アドバイザー等を行うアドバイザー会社、コンサルティング会社、税理士法人、弁護士法人等がある。

大手監査法人が属する国内グループの体制としては、グローバルブランドの管理等を目的とした統括合同会社を設立し、各グループ法人を監査法人と同列に置く事例が多いが、監査法人がグループ法人（ただし、税理士法人、弁護士法人等の士業の法人を除く。）に直接出資し子会社としている事例もみられる。

大手監査法人が属する国内グループの運営は、グループに属する主要な法人の代表者等をメンバーとする会議体を設けた上で、グループ法人間の利害調整や、グループの共同事業を議論する体制を整備しているケースが多い。

② 監査法人グループの業務収入

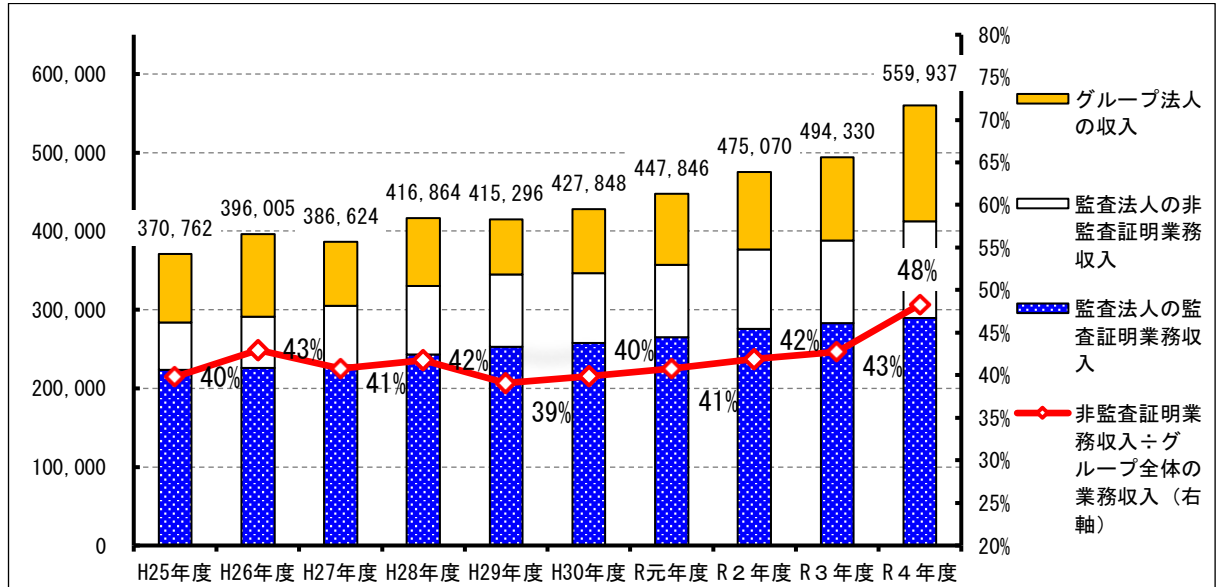
監査法人及び監査法人の子会社等から構成されるグループ（以下「監査法人グループ」という。）の業務収入¹⁵における非監査証明業務収入の割合の推移をみると、大手監査法人グループでは、平成26年度の43%まで一貫して上昇傾向にあったが、平成27年度及び平成29年度に、特定の手監査法人において、非監査証明業務を行う事業や子会社を、監査法人や子会社等から分離した結果、平成29年度に39%まで低下したものの、近年ではグループ法人の収入の増加により再び上昇傾向となっている（図表Ⅲ-1-23）（なお、監査法人の業務収入については、I. 監査業界の概観 2. 監査事務所の状況（5）財務状況（業務収入、監査・非監査証明業務の割合）（21ページ）を参照のこと）。

一方、準大手監査法人グループでは、監査法人グループ全体の業務収入における非監査証明業務収入の割合は平成25年度から令和4年度にかけて10%から13%程度で推移しており、大手監査法人と比べて低い状況が続いている。準大手監査法人グループでは、グループ全体の業務収入のうち監査証明業務収入が大きな割合を占めている点において、大手監査法人と比べグループの収益構造に大きな違いがある（図表Ⅲ-1-24）。

なお、中小監査法人においては、グループ法人を所有するところは多くなく、非監査証明業務は監査法人自らが実施している状況がうかがえる。

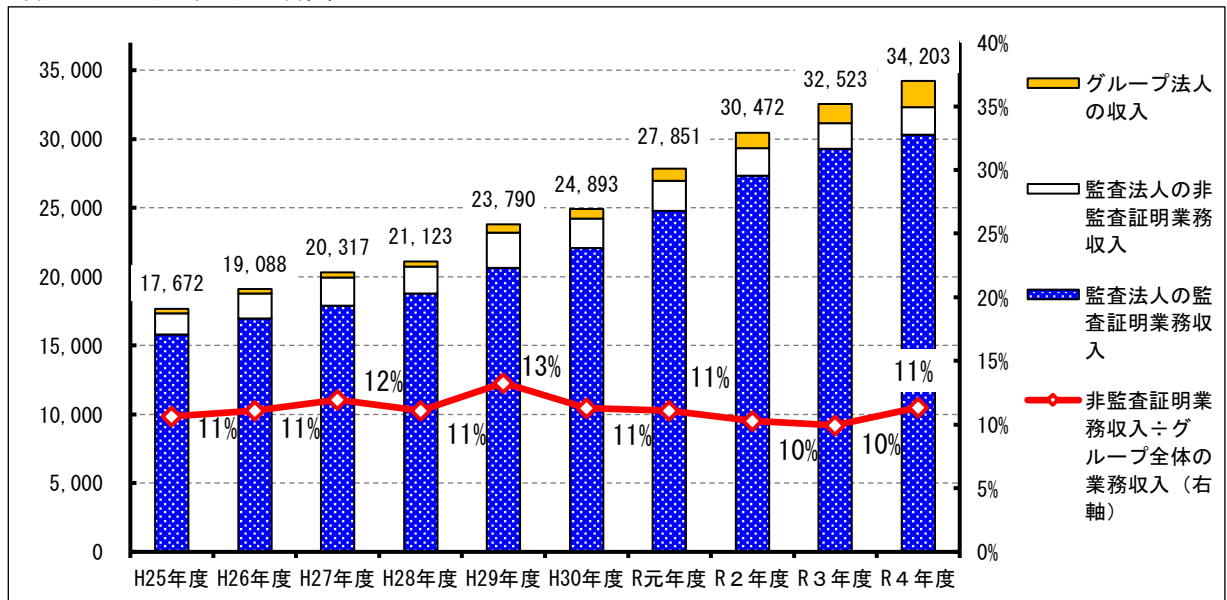
¹⁵ 監査法人と資本関係を有しないグループ法人の中には、業務収入が1千億円を超える規模の会社もある。

図表Ⅲ-1-23<監査法人グループの業務収入における非監査証明業務収入の割合の推移（左軸 単位：百万円）>
（大手監査法人（4法人合計））



- (注1) 監査法人グループの業務収入は、グループ法人のうち、原則として、監査法人の子会社等に該当する会社の収入を含めており、監査法人グループ内のサービスを行う子会社等の収入も含んでいる。
(注2) 非監査証明業務収入は、監査法人の非監査証明業務収入と監査法人の子会社等の収入の合計である。
(注3) 平成29年度において1法人グループが決算期を変更し、8か月決算となっている。このため、平成29年度の業務収入は、決算期を変更した監査法人グループの8か月の業務収入が同水準で1年間発生したと仮定して（12か月/8か月を乗じて）補正している。
(注4) 平成27年度及び平成29年度に、特定の大手監査法人が、非監査証明業務を行う事業や子会社を監査法人や子会社等から分離している。
(資料) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、審査会作成

図表Ⅲ-1-24<監査法人グループの業務収入における非監査証明業務収入の割合の推移（左軸 単位：百万円）>
（準大手監査法人（5法人合計））



- (注1) 監査法人グループの業務収入は、グループ法人のうち、原則として、監査法人の子会社等に該当する会社の収入を含めている。
(注2) 非監査証明業務収入は、監査法人の非監査証明業務収入と監査法人の子会社等の収入の合計である。
(注3) 平成28年度において1法人グループが決算期を変更し15か月決算となっており、平成28年度の業務報告書は事務年度内に提出されていない。このため、集計上、当該法人グループの平成28年度の業務収入には、平成27年度のデータを使用している。平成29年度の業務収入には、15か月分の業務収入が計上されている。
(資料) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、審査会作成

2. 監査業務に係る審査の状況

監査基準の「第四 報告基準 一 基本原則」は、監査人に対して、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、監査意見の表明に先立ち、審査を受けることを求めている。したがって、審査はいわば適切な意見表明を行う最後の砦であり、審査において、監査チームが実施した監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見等を客観的に評価しているかどうかは、監査品質に重要な影響を与える。

監査法人における、審査の実施形態としては、主に①業務執行社員以外の特定の社員が審査を行うコンカリング・レビュー・パートナー方式、②合議により審査を行う会議体方式、及び、③コンカリング・レビュー・パートナー方式と会議体方式の併用方式の3つがある。

① コンカリング・レビュー・パートナー方式

コンカリング・レビュー・パートナー方式による審査は、通常、監査業務ごとに選任された特定の審査担当者が、監査の計画段階から意見表明までに行われる全ての審査を担当する。そのため、審査担当者においても、被監査会社や監査チームに関する情報の蓄積が図られるとともに、被監査会社の状況変化に監査チームが適切に対応しているかといった点について監査期間を通じた審査が行われるなど、一層深度ある審査が実施されることがある。なお、大手監査法人では、監査期間を通じて、監査計画から監査意見形成までの監査業務全般について審査が行われている。

一方で、コンカリング・レビュー・パートナー方式の場合、審査の品質が、特定の審査担当者の能力に大きく影響を受けることになる。中小監査法人の中には、全ての監査業務の審査を特定の審査担当者が担当していることがあるが、そのような場合には、特定の審査担当者の能力に監査法人全体の審査の品質が影響を受けることになる。

② 会議体方式

会議体方式には、監査業務の審査を一つの会議体で全て実施する方式だけでなく、監査意見を表明する上での重要な事項等をあらかじめ定め、当該事項等に該当する場合には上位の会議体による審査を受けるというように会議体を重層化していることもある。また、金融、非営利など、専門性に応じた会議体を設けていることもある。

会議体方式の審査は、複数の審査員の合議によって審査が行われることから、コンカリング・レビュー・パートナー方式の場合と比べて、多面的な審査が可能となることがある。

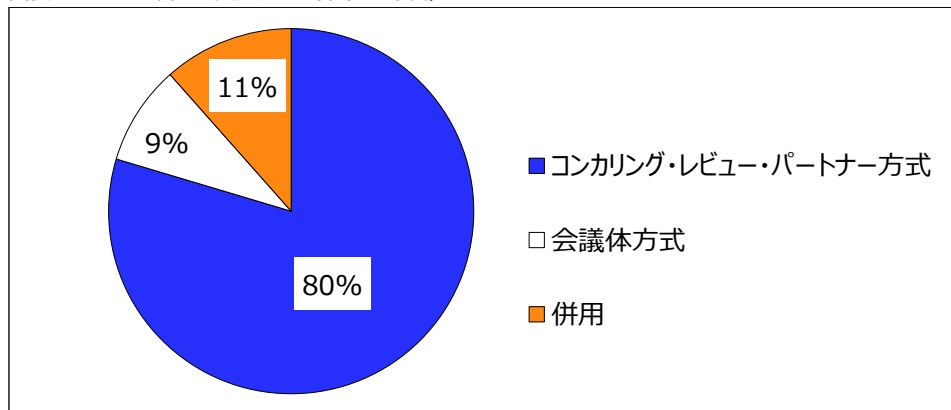
一方で、審査の結論が、審査担当者としての結論ではなく会議体としての結論となることから、会議体の構成員である個々の審査員の責任意識が希薄になることがある。また、同一の論点について複数の審査員が審査を行うことから、コンカリング・レビュー・パートナー方式の場合と比べて、通常、必要となる審査の延べ時間が多くなる。

③ 併用方式

併用方式には、コンカリング・レビュー・パートナー方式を採用しつつ、監査意見を表明する上での重要な事項等をあらかじめ定め、当該事項等に該当する場合には会議体による審査を実施する方式や、監査業務のリスク等に応じて、監査業務ごとに、コンカリング・レビュー・パートナー方式による審査と会議体方式による審査のいずれによるかを決定する方式などがある。

審査の実施形態の状況は以下のとおりである(図表Ⅲ-2-1)。

図表Ⅲ-2-1 <審査の実施形態(令和3年度)>



(注) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、監査法人 260 法人の状況を集計

大手監査法人及び準大手監査法人では、監査チームが実施したリスク評価、リスク対応手続の適否等については審査担当者が審査し、重要な検討事項については本部の審査会で合議するなど、コンカリング・レビュー・パートナー方式と会議体方式を併用していることが多い。また、審査において、公益に反する判断が行われることがないように、社会的影響が大きいと考えられる重要な案件については、独立第三者が参加する機関等との協議を行っているところもある。

なお、大手監査法人では、上場金融機関に対する監査業務の審査において、金融に関する論点を専門に取扱う会議体を設けて合議するなどの取組を行っている。

中小監査法人では、会議体方式や併用方式で審査を実施しているところもあるが、コンカリング・レビュー・パートナー方式を採用しているところが約8割を占めている。

審査担当者の選任については、知識、経験、能力、職位等、審査担当者の資格要件を定めた上で、当該要件を満たす者の中から、被監査会社の状況等を踏まえ、審査部門又は品質管理部門が選任しているところが多いが、監査事業部等において候補者を選任し、審査部門や理事会等が承認しているところもある。

また、審査部門等が審査結果等や審査担当者の審査時間をモニタリングしていることが多い。

さらに、審査担当者に対する情報提供の強化、審査に関する必須研修の実施、リスクが通常よりも高い監査業務について、本部所属の審査担当者による審査を実施するなど、審査機能の一層の向上のための取組を実施しているところもある。

3. 品質管理のシステムの監視

監査品質の確保・向上を図る主体は監査事務所であることから、監査事務所自らが監査品質の向上のための取組を図ることが重要である。

そのため、監査業務の品質管理水準について監査法人自ら適時に把握し、不断に改善策を講じていくことが重要であり、審査会検査でも、監査事務所の品質管理のシステムの監視状況の検証を行っている。

また、監査事務所がグローバルネットワークに所属する場合、各国のネットワーク・ファームが高品質の一貫した監査業務を実施するために、グローバルネットワークはネットワーク・ファームに対して、グローバルネットワークポリシーに準拠して監査業務を行うよう要求し、かつ、ネットワーク・ファームが当該ポリシーに準拠していることを確認するための検証（以下「グローバルレビュー」という。）を実施することがある。大手監査法人を中心に、品質管理システムの監視の一環に、グローバルレビューを取り入れているところがみられることから、ここではその状況も示す。

（1）定期的な検証の状況

監査事務所は、完了した監査業務につき、監査事務所が定めた品質管理のシステムに準拠して監査チームが監査業務を実施したことを確かめる手続（監査業務の定期的な検証）を実施しなければならない。検証は、監査責任者ごとに、少なくとも一定期間（例えば3年間）ごとに一つの完了した監査業務について実施される（品基報第1号（平成31年2月改正）第47、A61項）。

監査業務の定期的な検証は全ての監査事務所において実施されているが、検証件数、人数及び使用するツール等は監査事務所の規模等により異なっている。特に4大グローバルネットワークに所属する監査法人は、当該ネットワークの定期的な検証の枠組みや検証ツールに基づき、定期的な検証を行うことを要請されている（図表Ⅲ-3-1）。

検証の結果及び発見された不備事項については、監査事務所の規模にかかわらず、法人内の研修等において構成員へ伝達され、注意喚起を行っている。

さらに、大手監査法人及び一部の準大手監査法人では、監査品質向上の実効性を高めるため、検証結果が業務執行社員の評価に反映される仕組みとなっている。

なお、大手監査法人では、品質管理システムの監視の客観性や実効性を高める目的で、監査業務のモニタリングを専門に行う部署を設け、当該部署の所属メンバーを中心に定期的な検証を実施している。

図表Ⅲ-3-1 <令和4年度における定期的な検証の実施状況の概況>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小規模監査事務所
検証対象件数及び選定方法	監査責任者ごとに、少なくとも3年に一度は対象になるように決定。加えて、被監査会社の規模や複雑性により追加選定。	監査責任者ごとに、少なくとも3年に一度は対象になるように決定。加えて、被監査会社の規模や複雑性により追加選定。	監査責任者ごとに、少なくとも3年に一度は対象になるように選定。
検証の実施者	品質管理担当社員の下、当該監査業務に関与していない社員及び補助者（モニタリング部署の所属者を中心に検証チームを構成）。	品質管理担当社員の下、当該監査業務に関与していない社員及び補助者。	品質管理担当社員の下、当該監査業務に関与していない者（監査事務所の外部の者を含む）。
検証を実施する人数	約40人～約240人	数人～約50人	1人～約15人
検証実施者一人当たり検証対象件数	1～2件	1～2件	1～5件
検証の枠組み（手続、評価の方針）、使用するツールの有無	加入しているグローバルネットワークの検証の枠組み及びツールに基づいて実施。なお、日本の監査基準独自の要請については、法人で項目の追加等、グローバルネットワークのツールを一部修正し対応しているケースが多い。	法人独自に定めた検証の枠組みやツールに基づいて実施しているケースが多い。	法人独自に定めた検証の枠組みに基づいて実施。ツールは、協会による「監査業務の定期的な検証チェックリスト」や「監査業務レビュー手続書」等を使用するケースが多い。
検証結果の利用	検証結果について法人内で共有するとともに、社員や職員の評価に反映させている。	検証結果について法人内で共有するとともに、社員や職員の評価に反映させているところもある。	検証結果について法人内で共有している。

(注) 「検証実施者一人当たり検証対象件数」は、令和4年度に行われた定期的な検証の対象監査業務の件数を、検証を実施する人数で除したものである。

(資料) 審査会検査及び報告徴収で把握した内容並びに各監査法人から提出された業務報告書に基づき、審査会作成

(2) グローバルレビューの活用状況

4大グローバルネットワークでは、高品質の監査業務を実施しているかについての関心を強めている。そのため、各国のネットワーク・ファームにグローバルネットワークで規定した詳細な品質管理の基準や監査マニュアルへの準拠を義務付けており、各国のネットワーク・ファームが実施する定期的な検証や個別監査業務が準拠していることを確認するため、グローバルレビューを実施している。大手及び一部の準大手監査法人では毎年グローバルネットワークによるグローバルレビューを受けている。

4大グローバルネットワーク以外では、グローバルネットワークで作成された監査マニュアル準拠への義務付けが、4大グローバルネットワークと同程度のものもあるが、大半が4大グローバルネットワークと比べて緩やかとなっている。グローバルネットワークで作成した監査マニュアルへの準拠が義務付けられていない場合には、グローバルレビューは、ネットワーク・ファームの監査業務が所在国の監査基準又は国際監査基準に準拠しているかという視点で行われることになるなど、実施内容や頻度には大きな差がある（グローバルネットワークとの提携の内容については、1. 業務管理体制（7）企業の海外展開への対応 イ グローバルネットワークとの提携の状況（81 ページ）を参照のこと）。

大手監査法人及び準大手監査法人の全てはグローバルレビューを受けているのに対し、グローバルネットワークに所属している中小規模監査事務所は、一部の監査事務所のみグローバルレビューを受けている（図表Ⅲ-3-2）。

図表Ⅲ-3-2 <グローバルレビューの概況>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小規模監査事務所
グローバルレビューの実施状況	全ての法人で受けている。	全ての法人で受けている。	一部の監査事務所のみ受けている。
グローバルレビューの頻度	毎年	毎年～4年に一度	3年に一度のケースが多い。
グローバルレビューの実施者（レビューアー）の状況	海外レビューアーが直接検証するケースが多い。	海外レビューアーが直接検証するケースが多い。	グローバルネットワークが指定したレビューアーが直接検証するケースが多い。グローバルレビューに係るチェック項目を自己点検した結果について、検証を受けるケースもある。

（注）なお、中小規模監査事務所はそもそもグローバルネットワークに所属している監査事務所が少ない。

（資料）審査会検査及び報告徴収で把握した内容に基づき、審査会作成

（3）監査意見表明前のモニタリング

近年、大手監査法人を中心に、監査品質向上のための施策の1つとして、監査意見表明前のモニタリングの取組がみられる。

監査意見表明前のモニタリングは、進行中の監査業務を対象に、品質管理部門や監査事業部から指名を受けたレビューアーがレビューを行い、品質管理上の課題を早期に発見し、監査チームに適時の対応を促すことを目的とした業務である。

また、当該モニタリングは、不正リスクや継続企業の前提などリスクが高い監査領域や、会計上の見積りなど外部検査や定期的な検証において継続して不備が検出されている監査領域などを対象として行われるケースが多い。

4. 監査実施者の教育・訓練、評価

監査品質の維持・向上のためには、監査事務所が監査実施者に対して必要な専門知識を習得する機会を提供するとともに、監査実施者に対して適切な評価を行うことが必要である。特に、会計不正を見抜くような職業的懐疑心を発揮する人材を育成し、適切に評価することが重要である。そのため、審査会は、監査事務所における人材の採用・育成・配置、及び社員等の評価・報酬決定等について、検査を含めたモニタリング活動により検証している。

ここでは、監査実施者（監査責任者を含む。）に対する人材育成の取組、教育・訓練及び評価の状況を説明する。

（1）人材育成の取組の状況

大手監査法人及び準大手監査法人においては、監査環境の変化、監査手法の深化や複雑化に対応するため、中長期的な人材育成方針を定め、教育・訓練を行うとともに、多様な業務機会を提供するなどの人材育成施策に取り組んでいる（図表Ⅲ-4-1）。

図表Ⅲ-4-1 <大手監査法人及び準大手監査法人における業務機会提供の事例>

- ・ 職員の業務ローテーション、地域事務所を含む部門間異動の実施
- ・ 品質管理業務、アドバイザー業務等監査証明以外の業務への関与
- ・ ネットワーク・ファームへの海外駐在
- ・ 国内グループ法人、協会等関係団体、事業会社等の監査法人外部への出向

また、人材の定着を目的として、リモートワークの活用やフレックスタイム制など柔軟な勤務体系の導入、報酬を含む人事評価制度の見直しやカウンセリングによる多様なキャリアプランの提示とキャリアプランに合った業務機会の提供等といった取組も行っているほか、若手職員に対するマンツーマンによる OJT を実施している法人もある。さらに、一部の法人では、職員のモチベーションをケアするための同世代を含むグループでのカウンセリングや、個人的な悩みを相談できるメンター制度の導入により休職率や退職率を下げる取組が進められているほか、監査業務への興味を高める環境整備に取り組みつつ、退職率を監査品質指標としてモニタリングしている事例もみられる。

（2）監査実施者の教育・訓練の状況

監査事務所は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して業務を実施することを達成するために必要とされる適性、能力及び経験並びに求められる職業倫理を備えた十分な専門要員を合理的に確保するための方針及び手続を定めなければならない（品基報第1号（平成31年2月改正）第28項）。

これを受け、監査事務所は、その規模に応じた監査実施者に対する教育・訓練の体制を整備している（図表Ⅲ-4-2）。

図表Ⅲ-4-2 <教育・訓練の体制に関する事例>

<p>大手監査法人・ 準大手監査法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 人事部門等に研修実施の専門部署を設置、年次別や職階別の研修体系の整備・運用 ・ 会計・監査基準のアップデート、監査ツール（データ分析ツールを含む。）の利用、不正リスク対応、業種別の論点や IPO 監査特有の論点への対応、定期的な検証や審査会検査・協会の品質管理レビュー等の結果、職業倫理及び独立性、情報セキュリティ、監査実施にわたる一連の研修の実施 ・ 研修の定着度を測るための試験の実施 ・ 語学関連資格の取得補助及び国内外での語学研修（オンライン研修を含む。）の実施 ・ 上記に加えて、上場金融機関の監査に従事する対象者向けに金融機関特有の論点について定期的に研修を実施する他、最新の業界動向等の情報連絡会を実施
<p>中小規模監査事務所</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 監査実施者は、協会の本部や地域会が開催する研修に出席する、あるいは、監査事務所が協会研修の DVD 視聴等の機会を提供することが多い。 ・ 定期的な検証や審査会検査・協会の品質管理レビュー等の結果に関しては、監査事務所内で共有を行う。

大手監査法人や準大手監査法人では、教育・訓練に関する専門部署を設置するほか、大手監査法人ではグローバルネットワークと連携して年次別や職階別の研修体系を整備している。また、e ラーニングの仕組みにより、個人の習熟度に応じて、それぞれの都合の良い時間と場所で教育・訓練を受けることを可能にしている。

中小規模監査事務所の中でも比較的規模の大きい事務所では、職階別の研修体系や e ラーニングの仕組みを整備している事例や、外部研修の受講料を法人が負担することで教育・訓練の機会を提供している事例もある。一方、多くの中小規模監査事務所では、監査実施者の経験や能力、被監査会社の業種などに応じた独自の研修を提供することが困難となっている状況にある。具体的には、社員及び職員の継続的専門研修制度の履修状況（必修単位数）のみを確認している事例や、自前のプログラムに基づく教育・訓練を提供できる人材が不足していることから、協会が提供する DVD 等を視聴させるにとどまっている事例が多くみられる。

(IFRS 適用に対応するための教育・訓練の状況)

国内における IFRS 適用済及び適用決定会社が 260 社を超えている状況の中、大手監査法人を中心に、IFRS 適用会社の監査に関与する社員・職員が増加している。審査会は、モニタリング活動を通じて IFRS に関する研修体制を把握しており、主な事例を以下に示す（図表Ⅲ-4-3）。

図表Ⅲ-4-3 <IFRS 適用に対応するための教育・訓練の状況に関する事例>

<p>大手監査法人・ 準大手監査法人</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ IFRS の社内認定資格を設定し、資格取得者に対して基準等のアップデートに関する研修を定期的実施している。 ・ IFRS の解釈や具体的な適用に係る専門部署を設置し、監査チームへの助言・個別論点の協議などのほか、必要な指針等を監査法人内で随時配布している。 ・ IFRS の解釈や適用方針を検討する所属ネットワークの組織への人材派遣、あるいは当該組織との意見交換を定期的実施している。
----------------------------	--

(3) 監査実施者の評価の状況

監査実施者の評価が適切に実施されることは、監査品質を重視する法人の姿勢を示すこととなり、それを継続することは監査品質の基盤となる組織風土を醸成するために特に重要である。品基報では、専門要員の評価、報酬及び昇進に関する手続は、専門要員が能力を高め維持することや職業倫理（独立性を含む。）を遵守することについて正当に評価し、十分にこれに報いることなどを規定している（品基報第1号（平成31年2月改正）第28・A24項）。

③ 社員の評価

大手監査法人及び準大手監査法人における社員の評価は、監査品質、監査事務所の運営への貢献、新規業務の獲得等に基づき行われているが、その中でも監査品質を重視した評価方法をとっており、例えば、大手監査法人では図表Ⅲ-4-4のような評価を行っている。

図表Ⅲ-4-4 <大手監査法人における社員の評価例>

<ul style="list-style-type: none"> ・ 「業務評価規程」に基づき、チーム管理、業務開発等を含めた項目ごとの評価を行っているが、監査業務を行う社員は品質管理が重視される。 ・ グローバル対応力を含む監査品質を重視した社員評価制度を設けている。 ・ 職能評価と業績評価を実施しており、職能評価において品質管理と倫理・コンプライアンスの比重を高くしている。 ・ 定期的な検証（詳細は3. 品質管理のシステムの監視（1）定期的な検証の状況（92ページ）を参照のこと）の評価及び品質管理レビュー等の結果を社員評価へ反映させている。

評価結果は、被評価者にフィードバックされ、改善する必要があるとされた項目について目標を設定させるなど、改善に向けた施策を実施するケースが多い。また、評価結果を社員報酬に反映させるほか、評価結果に応じて担当する被監査会社を決めるとともに、評価が著しく悪い場合には業務制限を設けるなどの対策をとるケースもある。

一方、中小規模監査事務所では、定期的な社員評価を実施していないところがみられており、社員評価を実施しているところでも評価の方針及び手続を明確に定めていないケースもある。

④ 職員の評価

監査事務所では、評価基準に基づいて職員の評価を実施し、その結果に基づいて昇進等を決定する方針を定めている。

一般的に、大手監査法人及び準大手監査法人では、新規採用後、7～10年程度経過後にマネージャーに昇進し、更に7～10年程度経過後に選考の上、社員に登用されるなど、年数による昇進や登用の目安を設けている。中小規模監査事務所では、公認会計士試験合格者を新規採用するケースが少ないことから、社員登用を前提に中途採用するケース等もある。大手監査法人及び準大手監査法人では、監査品質に関して監査基準等の理解、監査チーム内のコミュニケーション、マネジメント能力（グローバル対応を含む。）等の評価項目を設けているケースが多い。中小規模監査事務所では、同様の職員の評価を実施しているものの、評価結果に基づく社員登用や昇進等に関する方針を定めていないケースもある。

5. 監査契約の新規締結及び会計監査人の異動

監査契約の新規締結は、個別の監査業務の品質水準のみならず、監査事務所全体の運営にも大きな影響を与えることから、審査会はモニタリング活動で検証を行うほか、交代理由や当該新規締結が監査事務所全体の品質管理に与える影響についても把握することとしている。

監査契約の新規締結に至る過程では、大手監査法人と準大手監査法人及び中小規模監査事務所で次のような特徴がみられる。

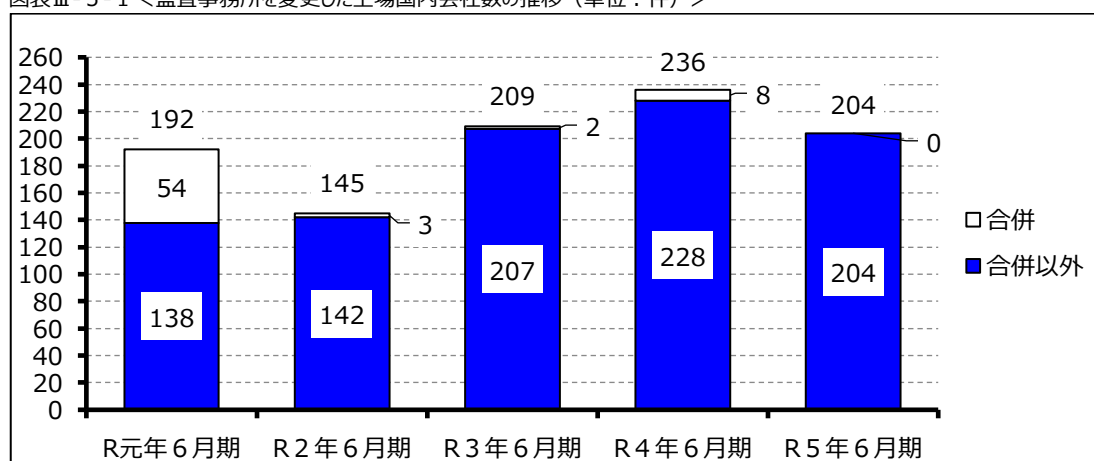
大手監査法人は、被監査会社における連結グループの監査人を統一したいとの意向に応じ、監査の依頼を受けることが多い。また、被監査会社が、前任監査人による継続監査期間の長期化に伴い、複数の監査法人に監査の提案依頼を行う形式をとる場合もある。このような場合には被監査会社の属する業種に詳しい社員が関与するなど、監査契約の新規締結に当たり、組織的な対応を行うことが多い。

一方、準大手監査法人及び中小規模監査事務所における監査契約の新規締結の契機は、社員又は監査事務所勤務者等の知人からの紹介や監査事務所ホームページ等を通じた問合せを受けるケースのほか、非監査証明業務の提供先から監査の依頼を受けるケースなどがみられる。

以下では、監査契約の新規締結及び会計監査人の異動に関する分析を行うとともに、モニタリング活動で把握した内容と公表情報の関係を分析し記載する。

上場国内会社の会計監査人の異動状況を見ると、令和5年6月期は204件となり、直近5年間で最多だった令和4年6月期を下回ったものの、合併によるものを除いた異動件数は、令和2年6月期以前と比べて依然として高い水準で推移している（図表Ⅲ-5-1）。なお、合併の状況については、Ⅰ. 監査業界の概観 2. 監査事務所の状況 （4）監査法人の合併の状況（20ページ）を参照のこと。

図表Ⅲ-5-1 <監査事務所を変更した上場国内会社数の推移（単位：件）>



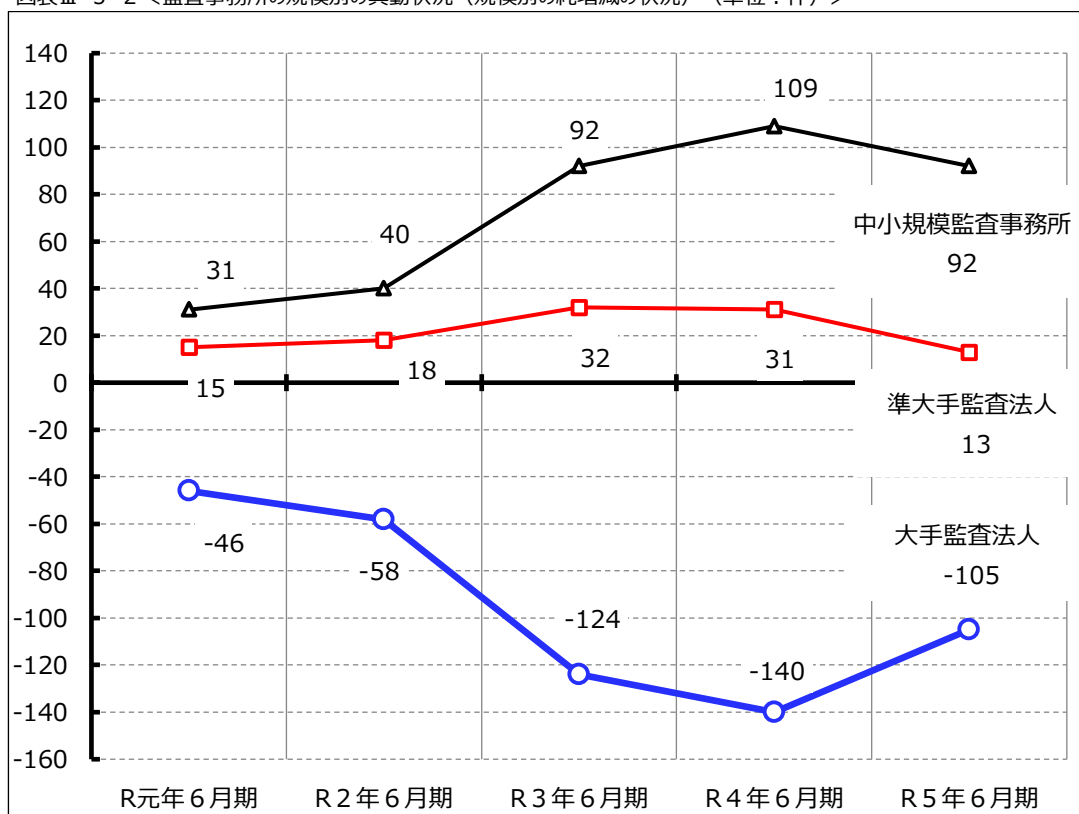
(注) 各上場国内会社の適時開示に基づき、各期の6月末までに後任監査人を決定している会社数を集計

上記異動状況のうち、監査法人の規模別増減をみると、大手監査法人から準大手監査法人又は中小規模監査事務所へ変更している傾向が令和5年6月期も続いている（図表Ⅲ-5-2、

Ⅲ-5-3)。このような動きは、大手監査法人の監査契約の継続に関する業務運営と関連しているものと考えられる。大手監査法人の監査契約の継続に関する業務運営については、(3) モニタリング活動を通じて把握した会計監査人の異動理由(102ページ)を参照のこと。

なお、上記の大手監査法人から準大手監査法人や中小規模監査事務所への変更は、上場会社監査の担い手としての中小規模監査事務所の役割が増大していることを示唆しているが、中小規模監査事務所に対する近時の審査会検査では、監査業務を適切に実施する態勢が十分でないものも見受けられており、中小規模監査事務所に対する監査品質の維持・向上が喫緊の課題となっている。審査会としては、こうした状況を踏まえ、中小規模監査事務所に対する検査をより重視した運用を行う方針としている。

図表Ⅲ-5-2 <監査事務所の規模別の異動状況(規模別の純増減の状況)(単位:件)>



(注1) 件数は純増減

(注2) 各上場国内会社の適時開示に基づき、各期の6月末までに後任監査人を決定している会社数を集計

図表Ⅲ-5-3 <規模別の総増減の状況（単位：件）>

異動形態	R4年6月期	R5年6月期	増減
大手 → 大手	19	18	▲1
→ 準大手	45	26	▲19
→ 中小	97	84	▲13
準大手 → 大手	1	0	▲1
→ 準大手	5	1	▲4
→ 中小	15	17	2
中小 → 大手	1	5	4
→ 準大手	2	4	2
→ 中小	51	49	▲2
合計	236	204	▲32

（注1）各上場国内会社の適時開示に基づき、各期の6月末までに後任監査人を決定している会社数を集計

（注2）図表中の中小とは、中小規模監査事務所を指す。

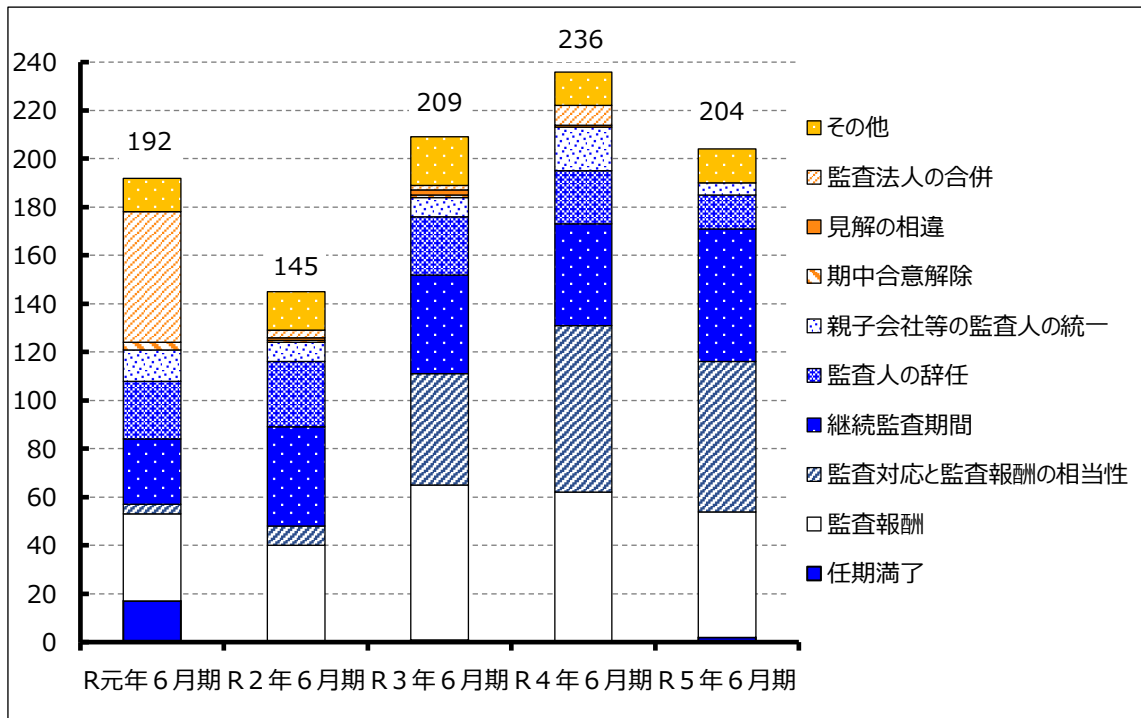
（注3）合併による影響が、令和4年6月期の中小→中小には8件含まれている。なお、この合併は同規模同士のものであるため、監査事務所の規模別の異動の純増減数を示す図表Ⅲ-5-2には影響を与えない。

（1）被監査会社の適時開示における会計監査人の異動理由

上場国内会社の会計監査人が異動する場合、上場国内会社はその旨及びその理由を直ちに開示しなければならない（東京証券取引所有価証券上場規程第402条）。

同規程に基づき開示された監査人の異動理由をみると、令和元年6月期までは「任期満了のみ」を理由としていた開示が多数あったものの、令和2年6月期以降は、基本的に見られなくなり、監査報酬の増額提示や会社の事業規模に適した監査対応と監査報酬の相当性など、より具体的な理由を開示する会社が増えている（図表Ⅲ-5-4）。令和5年6月期においても、監査報酬の増額提示や継続監査期間の長期化等を異動理由に挙げているケースが多いほか、会社の事業規模に適した監査対応と監査報酬の相当性を他の監査法人と比較検討した結果、監査人の異動に至った旨を記載しているケースが多い。

図表Ⅲ-5-4 <上場国内会社の会計監査人の異動理由（単位：件）>



(注1) 各期の6月末までに後任監査人を決定している上場国内会社の適時開示に基づき、審査会が集計

(注2) 複数の理由を開示している場合には、主と考えられる理由に分類している。

(2) 期中に会計監査人の異動があった理由

期中に会計監査人が異動したケースは、令和5年6月期において、全体の異動件数204件中1件あった。期中交代の理由は、被監査会社と会計監査人との間の見解の相違等による監査法人からの解約・辞任の申し出によるものである。

(3) モニタリング活動を通じて把握した会計監査人の異動理由

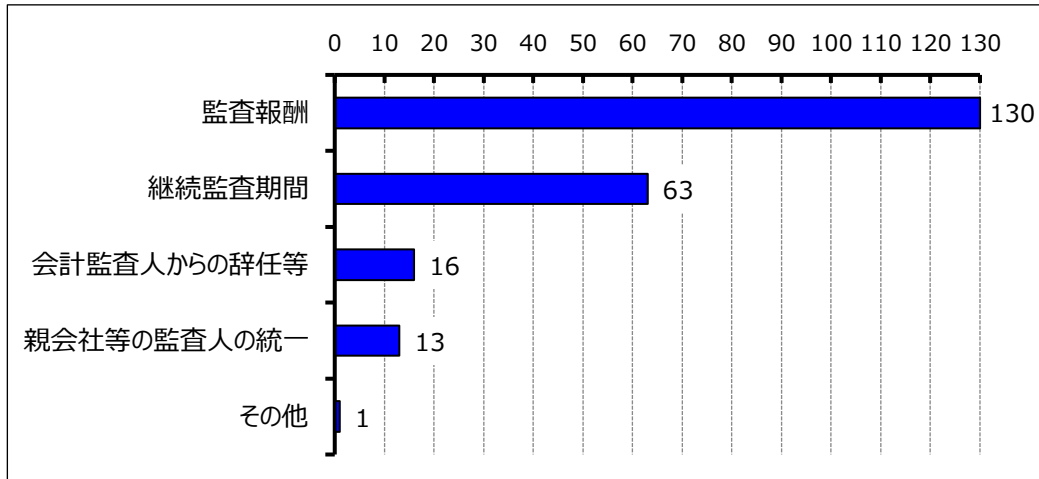
以下は、被監査会社の適時開示とは別に、令和4事務年度におけるモニタリング活動を通じて把握した会計監査人の異動理由である。なお、令和4事務年度において全ての監査事務所を対象とした検査及び報告徴収はしておらず、また検査及び報告徴収のタイミングからは前年度の異動理由も含まれていることから、必ずしも開示されている年度別の異動数とは一致しない。

① 大手監査法人

大手監査法人に対する検査及び報告徴収で把握した会計監査人の異動理由（前任監査人として回答した理由）をみると、前事務年度同様「監査報酬」が最も多く、続いて、「継続監査期間」も多くみられる（図表Ⅲ-5-5）。この中には、「監査報酬」と「継続監査期間」の2つを異動理由とする事例も多い。被監査会社が「継続監査期間」や「監査報酬」などを勘案して会計監査人の異動を検討していることや、大手監査法人が監査契約の継続に関して、監査報酬が監査リスクに見合った水準となっているか、監査リスクは監査契約の継続が可

能な水準におさまっているか、業務遂行に必要な人員を確保しているか等について、個別監査業務ごと、若しくは、法人全体としての分析を通じた業務運営を行っていることによるものと考えられる。

図表Ⅲ-5-5 <大手監査法人 - 前任監査人から把握した会計監査人の異動理由 (単位: 件) >

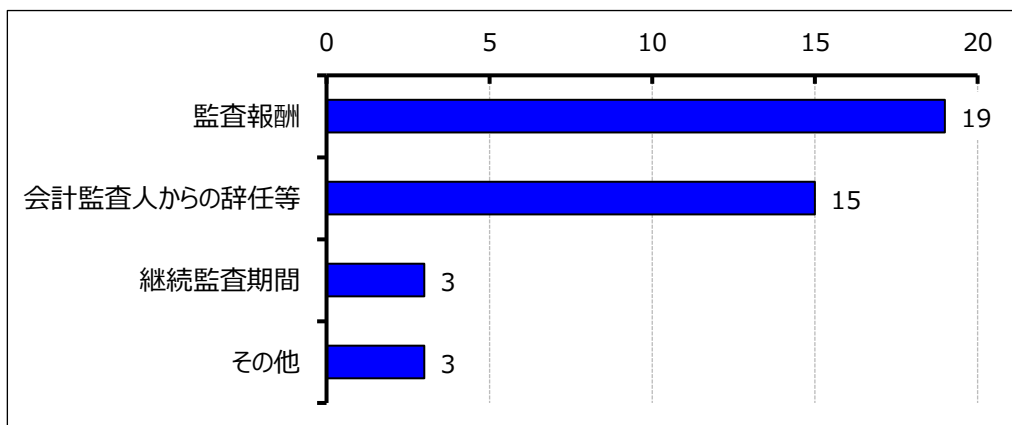


(注1) 令和4事務年度審査会検査及び報告徴収において理由を把握した162件が対象
 (注2) 複数の理由がある場合、重複して集計 (合計223件)

② 準大手監査法人及び中小規模監査事務所

準大手監査法人及び中小規模監査事務所に対する検査及び報告徴収で把握した34件の会計監査人の異動理由(前任監査人として回答した理由)をみると、「監査報酬」が最も多い。次いで「会計監査人からの辞任等」も多くみられ、その理由としては、被監査会社の業績悪化、不適切会計の発覚及び経理体制の脆弱さ等に伴う監査リスクの高まりのほか、監査人における人員の逼迫などが考えられる(図表Ⅲ-5-6)。

図表Ⅲ-5-6 <大手監査法人以外 - 前任監査人から把握した会計監査人の異動理由 (単位: 件) >



(注1) 準大手監査法人(5法人)及び中小規模監査事務所(43法人、13個人事務所)に対する令和4事務年度審査会検査及び報告徴収において理由を把握した34件が対象
 (注2) 複数の理由がある場合、重複して集計 (合計40件)

6. 監査報酬の状況

(1) 監査報酬に関する規則

監査報酬は、契約当事者間の協議により決定されるが、協会は、会員である監査事務所の監査報酬決定の参考に供するため、監査報酬算定のためのガイドラインを定めている。

一方、協会の倫理規則（令和4年7月最終改正）において、専門業務の内容又は価値に基づいた報酬見積額を提示することが適切であり、正当な根拠に基づかない低廉な報酬見積額の提示は、適用される技術的及び職業的専門家としての基準に従って専門業務を実施することが困難となることが考えられることから、職業的専門家としての能力及び正当な注意の原則の遵守に対する自己利益という阻害要因が生じるとしている。

(2) 監査報酬の算定方法

協会の「監査報酬算定のためのガイドライン」では、「タイムチャージ方式」と「基本報酬＋執務報酬方式」が例示されている。これらの方法は標準報酬額（見積金額）の算定時に使用されており、最終的な監査報酬金額は、被監査会社との調整により決定されるとしている（図表Ⅲ-6-1）。

図表Ⅲ-6-1 <監査報酬見積金額の算定方法>

方式	監査報酬見積金額の算定方法
タイムチャージ方式	公認会計士、公認会計士試験合格者、その他監査従事者の執務時間に、当該公認会計士等の請求報酬単価（以下「チャージレート」という。）を乗ずることにより算定する。
基本報酬＋執務報酬方式	監査報酬を基本報酬（固定金額）と執務報酬（変動金額）とに区分して算定する。 基本報酬は、監査の種類（金融商品取引法監査、会社法監査等）や被監査会社の規模（資本金、資産、売上高等）により決定する。執務報酬は、執務時間にチャージレートを乗ずることにより算定する。

（資料）協会「監査報酬算定のためのガイドライン（平成15年10月）」より審査会作成

令和4事務年度に実施した報告徴収によると、監査報酬の見積りの状況は以下のとおりである。

① 大手監査法人

監査報酬の見積りに際して、全てタイムチャージ方式を採用しているとしている。チャージレートは職階ごとのチャージレートを設定しており、当該チャージレートには、間接部門における人件費やシステム関連費用等、法人の経営や品質管理に要する間接的な費用を含めて算定して

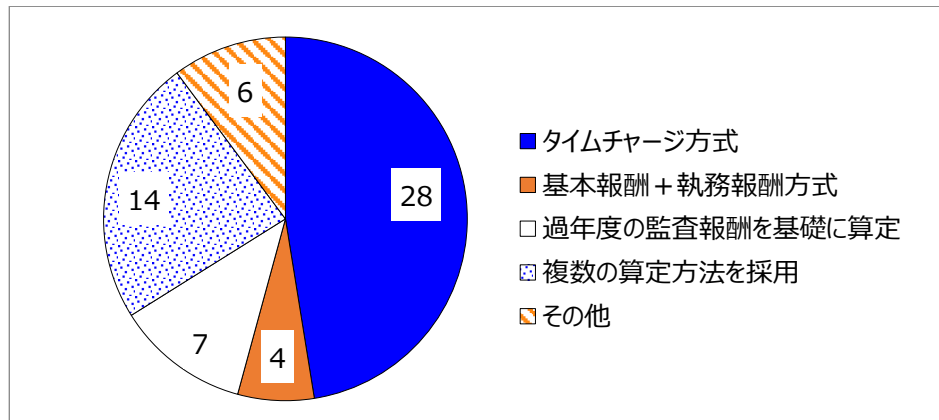
いる。

監査実施者の職階以外にも監査業務の難易度、提供サービスごとに細かくチャージレートを設定しているケースもある。

② 準大手監査法人及び中小規模監査事務所

監査報酬の見積りに際して、多くはタイムチャージ方式を採用しているが、そのほか、基本報酬＋執務報酬方式を採用している事務所、過年度の報酬を基礎に報酬を算定している事務所、複数の算定方法を採用している事務所もある（図表Ⅲ-6-2）。

図表Ⅲ-6-2 <監査報酬見積金額の算定方式（準大手監査法人及び中小規模監査事務所 単位：事務所）>



（注）令和4事務年度の準大手監査法人及び中小規模監査事務所に対して実施した報告徴収より集計

また、準大手監査法人及び中小規模監査事務所のおおよそ7割が、職階ごとのチャージレートを設定していない（図表Ⅲ-6-3）。

図表Ⅲ-6-3 <職階ごとのチャージレートの設定の有無（準大手監査法人及び中小規模監査事務所）>

設定の有無	事務所数	割合
設定あり	15	25%
設定なし	44	75%
合計	59	100%

（注）令和4事務年度の準大手監査法人及び中小規模監査事務所に対して実施した報告徴収より集計

（3）会計監査人の異動前後における監査報酬の状況

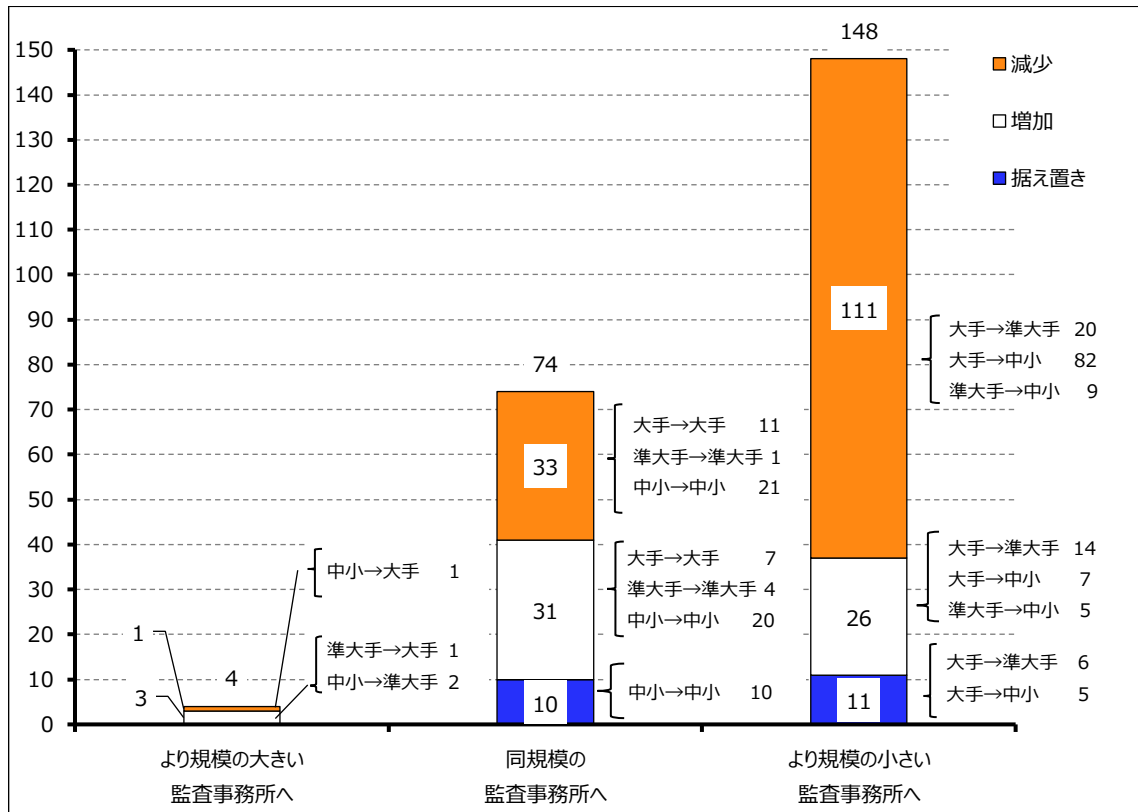
会計監査人が異動した場合、監査報酬の見直しが行われるケースが多いことから、審査会において異動前後での監査報酬について分析を行ったところ、異動先の会計監査人の規模により監査報酬の増減の状況が異なることを把握した。

より規模の大きい監査事務所への異動の場合には、監査報酬は増加するケースが多い。

同規模の監査事務所への異動の場合には、約4割のケース（74件中31件）で監査報酬が増加しているが、約4割のケース（74件中33件）で監査報酬が減少している。

より規模の小さい監査事務所への異動の場合には、約8割のケース（148件中111件）で監査報酬が減少している。このうち、大手監査法人から中小規模監査事務所への異動でみると、約9割の異動（94件中82件）において監査報酬が減少している（図表Ⅲ-6-4）。

図表Ⅲ-6-4 <監査人異動後の監査報酬の状況（単位：件）>



（注1）上場国内会社の会計監査人の異動に関する適時開示（令和3年7月から令和4年6月）を対象に、異動前後の監査報酬が公表されているものを集計

（注2）件数の内訳はグラフに記載

（注3）図表中の中小とは、中小規模監査事務所を指す。

（資料）会計監査人の異動に関する適時開示及び令和5年6月末までに提出された有価証券報告書に基づき、審査会作成

（4）報酬依存度の状況（セーフガード）

監査業務に関し、特定の被監査会社に対する報酬依存度（会計事務所等¹⁶の総収入¹⁷のうち、特定の被監査会社からの総報酬が占める割合）が高い割合を占める場合、報酬依存度の高さ及び当該被監査会社からの報酬を失うことへの懸念は、自己利益という阻害要因の水準に影響を与え、不当なプレッシャーという阻害要因を生じさせる。

報酬依存度に関し、協会の「独立性に関する指針」では、2期連続して上場国内会社等に対する報酬依存度が15%を超える場合には、監査事務所は次のいずれのセーフガードが妥当であるかを検討しなければならないことが定められている。

¹⁶ 監査事務所、監査事務所が契約や人的関係等を通じて支配する事業体及び監査事務所を支配する事業体を指す。

¹⁷ 監査証明業務収入及び非監査証明業務収入（各種アドバイザー業務及び税務業務等）の総額

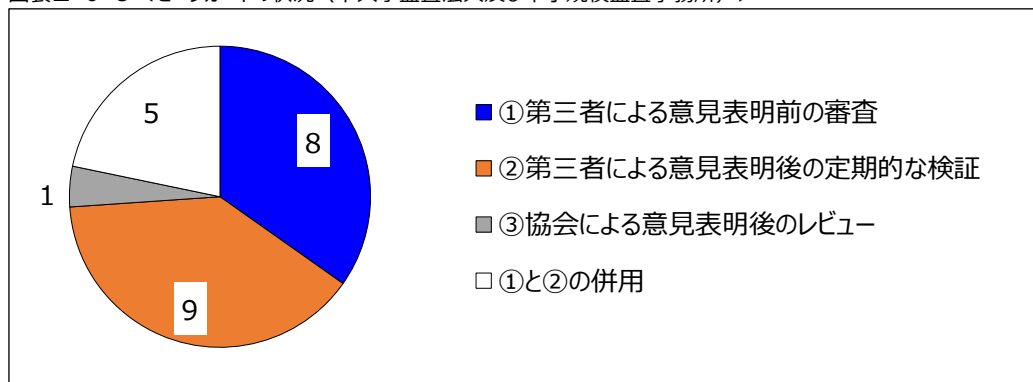
- ① 2年目又はそれ以降の監査意見を表明する前に、会計事務所等の構成員でない会員に監査業務に係る審査を依頼する。
- ② 2年目又はそれ以降の監査意見を表明した後（ただし、翌年度の監査意見を表明する前）に、会計事務所等の構成員でない会員に監査業務の定期的な検証又は協会にレビューを依頼する。

なお、協会による倫理規則の改正及び倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の公表に伴い、「独立性に関する指針」は令和5年3月31日付で廃止されている。報酬依存度に関する規定は改正後の倫理規則に新設されるとともに、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）の報酬に関する倫理規程の改訂を踏まえた新たな規制が導入されている。

廃止前の「独立性に関する指針」に基づくセーフガードの実施状況をみると、大手監査法人では該当する事例はなく、準大手監査法人及び中小規模監査事務所では令和4事務年度検査及び報告徴収で把握した62事務所のうち、準大手監査法人1法人（2業務）及び中小規模監査事務所13事務所（21業務）において報酬依存度に関するセーフガードが実施されていた。

準大手監査法人及び中小規模監査事務所では、当該セーフガードとして、会計事務所等の構成員でない会員（第三者の公認会計士）による意見表明前の審査、意見表明後の定期的な検証等により対応していた（図表Ⅲ-6-5）。

図表Ⅲ-6-5 <セーフガードの状況（準大手監査法人及び中小規模監査事務所）>



（注）令和4事務年度検査及び報告徴収で把握した62事務所のうち、14事務所（23業務）を集計

IV. 監査をめぐる環境変化への対応

IV. 監査をめぐる環境変化への対応

1. 中小規模監査事務所をめぐる動向

(1) 中小規模監査事務所の監査を取り巻く環境変化

近年、上場国内会社の監査において、大手監査法人から準大手・中小規模監査事務所へ会計監査人を変更する傾向が続いており、令和5年6月期では中小規模監査事務所による被監査上場会社は92社の純増となっている。この傾向から、中小規模監査事務所の上場国内会社監査の担い手としての役割が高まっている。

また、監査品質の維持・向上の必要性からリスク・アプローチに基づく品質管理システムの導入を求めるよう品質管理基準が改訂された。独立性の強化のため、倫理規則も改正され、特定の会社に対する報酬依存度に係る規制（15%ルール）¹⁸や自己レビューの阻害要因が生じる可能性のある非保証業務の提供禁止などが導入された。

こうした会計監査を取り巻く環境変化を踏まえ、会計監査の信頼性を確保するため、会計監査の在り方に関する懇談会論点整理において、監査の担い手の裾野が広がるよう、自らの監査品質の向上に取り組む中小監査事務所等への支援が重要とされたほか、上場会社の監査に高い規律付けを求める制度的枠組みや監査法人のガバナンス・コードの受け入れ促進などについて検討の必要性が提言された。論点整理における提言のうち、公認会計士制度に関する事項については、金融審議会公認会計士制度部会において議論が行われ、上場会社監査について法律上の登録制の導入のほか、上場会社の監査事務所に対して監査法人のガバナンス・コードの受け入れなどによる体制整備等が盛り込まれた報告書が公表された。

報告書で示された提言を踏まえた公認会計士法の一部改正法案が令和4年3月1日に国会へ提出され、同年5月18日に公布された。また、改正公認会計士法の施行に伴い必要となる制度整備として、公認会計士法施行令及び同施行規則が改正され、令和5年1月25日に公布された。

なお、上記公認会計士法令の改正に伴い、上場会社監査を行う監査事務所に対してガバナンス・コードの受け入れが求められたため、令和4年10月より、監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会が再開され、コードの内容が監査法人の規模・特性等に応じた実効性のある規律を求めるものとなるよう改訂が行われ、令和5年3月24日に公表された。

(2) 日本公認会計士協会による中小規模監査事務所への対応

上記(1)を受け、協会は①上場会社等監査人登録制度の導入に伴う品質管理レビュー

¹⁸ 社会的影響度の高い事業体（PIE）の監査について、報酬依存度（監査事務所の総収入のうち、特定の企業からの報酬の占める割合）が2年連続で15%を超えた場合はその旨の開示等、5年連続で15%を超えた場合は原則として会計監査人を辞任しなければならないとするルール。

を通じた適格性の確認、②中小規模監査事務所の情報開示の充実、③中小規模監査事務所の基盤強化の支援、という3つの観点から、中小規模監査事務所の監査を取り巻く環境変化へ対応している。特に、②と③により、中小規模監査事務所の経営基盤強化の取り組みを加速し、監査品質の向上につなげることとしている。

① 上場会社等監査人登録制度の導入に伴う品質管理レビューを通じた適格性の確認

協会は、法の改正を受け、登録上場会社等監査人に関して、上場会社等の監査を公正かつ的確に遂行するための業務管理体制が法令等に準拠しているか否かを品質管理レビューで確認する（以下「適格性の確認」という。）こととされた。この適格性の確認は、施行規則第87条及び第93条から第96条までの体制整備の状況を確認することとなるが、例えば、同規則第93条により定められた、業務の品質の管理の状況を評価し、その評価結果等を公表する体制の整備義務に関し、協会は①公表がなされていない場合、②公表されている事項が、登録上場会社等監査人の実態と著しく乖離しているような場合、法令上の義務違反と捉え、登録の取消を検討・判断することになる。協会は「適格性の確認」の手法として品質管理レビューを利用する。品質管理レビューは上場会社監査の実施を可能とする登録の可否及び業務管理体制の整備の状況を見極めるために重要な役割と責任を負うこととなったことから、ガバナンス体制を含む監査事務所の品質管理システムの有効性について、これまで以上に厳格で深度ある検証が求められる。

なお、上場会社の監査を行う監査法人等の登録は、これまでレビュー制度を所掌する品質管理委員会で行われていたが、令和5年4月1日以降は、会員3名と非会員4名の合計7名から構成され、登録の審査を専門に行う「上場会社等監査人登録審査会」が設置された。今後は、上場会社等監査人名簿への登録の審査、登録取消の判断に更なる透明性、客観性が付与されることとなる。

② 中小規模監査事務所の情報開示の充実

上場会社等の監査を行う監査事務所は、改正後の法施行規則第93条（業務の品質の管理の状況等の評価及び公表）、第95条（経営管理の状況等の公表）及び第96条（組織的な運営）への対応が義務付けられたことに伴い、協会は、監査事務所の情報開示の充実策として、「監査品質のマネジメントに関する年次報告書」（以下「年次報告書」という。）を作成して情報開示を求めることとした。年次報告書は、公認会計士法によって作成が義務付けられている「説明書類」とは別に自主規制の範疇において作成・公表され、その記載内容も原則として各事務所の自主的な判断による。

協会は年次報告書を作成・公表する意義として、中小規模監査事務所が自発的に6つの基盤（品質管理基盤、組織・ガバナンス基盤、人的基盤、IT基盤、財務基盤、国際対応基盤）に係る情報開示を行うことで、市場関係者が品質管理に関する取組を通じて監査事務所に対する理解を深めることが期待されるとしている。また、上場会社等の監査を行う中小規模監査事務所は、情報開示を通じて、常に資本市場の目線を意識し、これまで以上に自らの監査品質向上に真摯に取り組み、品質管理体制の一層の向上につなげるとしている。協会は、こ

これらの実現に向けて、中小事務所等施策調査会及び中小監査事務所連絡協議会を設置し、各種支援策を実施している。

③ 中小規模監査事務所の基盤強化の支援

協会は情報開示の充実と各種支援策により、中小規模監査事務所の経営基盤強化の取り組みを加速し、監査品質の向上につなげるとしている。このため、協会は中小事務所等施策調査会及び中小監査事務所連絡協議会を主体として、以下の取組を行っている。

- 改訂品質管理基準対応ガイダンスの公表
品基報第 1 号実務ガイダンス第 3 号「監査事務所及び監査業務における品質管理並びに監査業務に係る審査に関する Q&A」及び同実務ガイダンス第 4 号「監査事務所における品質管理に関するツール」を公表。
- 改正倫理規則対応のための研修会
- 資本市場関係者との意見交換会
- 中小規模監査事務所の人材採用・育成支援
- 海外事務所名簿の整備
- 中小規模監査事務所向けの対話型研修会
中小規模監査事務所の育成やサポート、個別相談機能の強化のため、品質管理レビューの元レビューアーが講師となり、少数の事務所の参加による Q&A、ディスカッションを行う形式で意見交換、情報共有を実施。
- 中小規模監査事務所のデジタル化支援
中小規模監査事務所の IT インフラの整備状況や IT を利用した監査手法の利用実態を把握。サイバーセキュリティ対策を含めた IT インフラの整備、IT を活用した監査ツール開発に関する支援を実施。具体的なデジタル化支援策として、共同 IT インフラ環境の整備（中小規模監査事務所向けの電子監査調書システムを利用できるプラットフォームの構築支援）、IT コミュニティ（中小規模監査事務所の IT 担当者間のネットワーキング）の開催などを行っている。
- 中小規模監査事務所との定期的な意見交換会の開催、等

（3）審査会による対応

改訂品質管理基準には「四 改訂品質管理基準の実施に当たっての留意事項」として、特に中小規模監査事務所に対し、中長期的な観点から必要な支援が行われることが重要であると共に、行政当局が監査事務所や協会の取組を支援しつつ、審査会の検査等を通じて、監査事務所による主体的な品質管理の定着に努めるべき旨が記載されている。審査会は第 7 期モニタリング基本方針に基づき、中小規模監査事務所に対する検査をより重視した運用に努めている。

2. 会計監査に関する最近の動向

(1) 国際的な監査基準や倫理基準の動向

各国の会計士の協会が加盟する国際会計士連盟（IFAC）内に設置されている国際監査・保証基準審議会（IAASB）及び国際会計士倫理基準審議会（IESBA）にて、国際的な監査基準や倫理基準の基準開発が行われている。IAASB が設定する国際監査基準（ISA）の近時の大きな改訂としては、「監査業務における品質管理」（ISA220）の改訂、「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」（ISQC1）の「国際品質マネジメント基準第 1 号」（ISQM1）及び「国際品質マネジメント基準第 2 号」（ISQM2）への改訂が挙げられ、ISQM1 は 2022 年 12 月 15 日から、ISQM2 及び ISA220 は、同日以降開始する事業年度に係る監査から適用されている。現在、サステナビリティ報告の保証基準の開発のほか、主として次のような事項が検討過程にある。近年の様々な大型会計不正事件による財務諸表監査における不正や継続企業の前提に関する監査人の役割及び責任に疑問が呈されている。これにより、「不正」（ISA240）及び「継続企業」（ISA570）の改訂が検討されており、前者は 2025 年 3 月、後者は 2024 年 12 月に最終化が予定されている。また、テクノロジーの進化によって、企業及び監査人が利用できる情報は情報源、分量、多様性ともに変化している。これを受け、監査証拠（ISA500）の改訂の最終化が 2024 年 6 月に予定されている。

IESBA が策定する IESBA 倫理規定の近時の改訂としては、2021 年 1 月に ISQM2 への対応として、審査担当者等の公平性に関連する規定を新たに追加した「審査担当者等の公平性」に係る改訂、同年 4 月の、監査人の独立性強化を目的とした被監査会社への非保証業務の提供の禁止等を規定した「非保証業務」に関する改訂、及び監査人の独立性の強化、報酬関連情報の透明性向上を目的とした「報酬」に関する改訂が挙げられる。また、IESBA は 2022 年 4 月に「IESBA 倫理規程の改訂『上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義』」を公表した。これにより、2024 年 12 月 15 日以降開始する事業年度に係る監査から（早期適用可）、各法域の状況を踏まえて PIE の定義を検討することが求められる。このほか、「グループ監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）」（ISA600）の改訂に対応してグループ監査に関わる個人や法人やグループ監査人と構成単位の監査人との間の独立性に関するコミュニケーションなどに適用される独立性を強化し、明確化する改訂を 2023 年 2 月に公表している。

(2) 協会による倫理規則の改正

協会は IESBA 倫理規程の改訂も参考に、令和 4 年 7 月に倫理規則を改正した。従来の倫理規則と独立性・利益相反・違法行為への対応に関する 3 つの指針を一本化するとともに、多くの個別規定を新設、変更している。

主な個別規定の新設・変更として、報酬及び非保証業務に関する事項が挙げられる。

報酬については、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体（PIE）である場合、監査事務所等による報酬関連情報（監査報酬、非監査報酬、報酬依存度）の開示が求められることとなった。倫理規則の改正を受け、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令（監査証明府令）も改正され、監査報告書の記載事項に、公認会計士又は監査法人（これらの者と同一のネットワークに属する者を含む。）が被監査会社（連結子会社及び非連結子会社を含む。）から受領する報酬に関する事項が追加された。改正後の監査証明府令は、原則として令和5年4月1日以後に開始する事業年度等に係る財務諸表等の監査証明から適用される。

また、特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が高い場合における倫理規則上の規制が強化された。例えば、PIEに対する報酬依存度が2年連続して15%を超える、又は超える可能性が高い場合のセーフガードとして、監査意見表明前のレビューが必須となり、従来認められていた監査意見表明後のレビューが廃止されたほか、報酬依存度に関する開示が新たに必要となった。また、PIEに対する報酬依存度が5年連続して15%を超えるか、超える可能性が高い状況が継続する場合、5年目の監査意見表明後に監査人を辞任しなくならなくなった。

非保証業務については、監査業務の依頼人がPIEである場合、監査事務所又はネットワーク・ファームは自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある非保証業務を提供してはならないと規定された（改正前は、重要性の判断やセーフガードの適用により提供が許容されていた）。また、監査事務所から監査役等に対するコミュニケーションの内容が強化され、非保証業務の提供前に監査役等の了解を得ることが求められるようになった。

（3）財務報告制度に係るその他の動向

① 四半期開示制度の変更

四半期報告制度は平成18年6月に法制化されたが、近年、経済社会情勢が大きく変化し、企業の情報開示の枠組みを見直す動きがみられるなか、企業開示において、中長期的な企業価値に関連する非財務情報の重要性が増大する一方、金商法に基づく四半期報告書については、取引所規則に基づく四半期決算短信と重複がみられ、コスト削減や効率化の観点から見直すべきとの指摘が出ていた。これを踏まえ、金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告（令和4年6月公表）において、四半期報告書（第1・第3四半期）を廃止して四半期決算短信に一本化する方向性が示された。また、令和4年12月の同グループ報告では、一本化の具体化について、以下のような提言を取りまとめている。

- ・ 当面は、四半期決算短信を一律で義務付け、今後、適時開示の充実の達成状況等を見ながら、任意化について幅広い観点から継続的に検討する。
- ・ 開示内容について、四半期決算短信の開示事項をベースに、投資家の要望が特に強い事項（セグメント情報、キャッシュ・フローの情報等）を追加する。
- ・ 監査人によるレビューは企業の任意とする。会計不正の発生や内部統制の不備が生じた場合、一定期間のレビューを義務付ける。

- ・ 虚偽記載に対しては、取引所によるエンフォースメントをより適切に実施する。相場変動を図る目的など、意図的で悪質な虚偽記載は、金融商品取引法上の罰則の対象になりえる。
- ・ 上場企業には、半期報告書に現行の第 2 四半期報告書と同程度の記載内容と監査人によるレビューを求める。
- ・ 半期報告書等の金融商品取引法上の公衆縦覧期間を 5 年間に延長する。

これらの提言のうち、金融商品取引法の改正が必要な事項について、金融庁が令和 5 年 3 月に金融商品取引法等の一部を改正する法律案を国会に提出している（令和 5 年 6 月末現在、継続審査中）。

② 内部統制報告制度

内部統制報告制度は平成 20 年に導入されて以来、15 年以上が経過し、企業による財務報告の信頼性の向上に一定の効果があったと考えられる。一方で、経営者による内部統制の評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになる事例や内部統制の有効性の評価が訂正される際に十分な理由の開示がない事例が一定程度見受けられており、経営者が内部統制の評価範囲の検討に当たって財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮していないのではないか等の内部統制報告制度の実効性に関する懸念が指摘されている。

また、会計監査の在り方に関する懇談会は、令和 3 年 11 月に公表した論点整理において、高品質な会計監査を実施するための環境整備の観点から、内部統制報告制度の在り方に関して、内部統制の整備・運用状況について分析を行い、米国の COSO（トレッドウェイ委員会支援組織委員会）の内部統制の基本的枠組みに関する報告書の改訂などの国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展も踏まえながら、必要に応じて、内部統制の実効性向上に向けた議論を進めることが必要であるとしている。

上記を背景として、企業会計審議会内部統制部会は令和 5 年 4 月、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」を公表した。

主な改訂点として、例えば、内部統制の基本的枠組みに関しては、COSO 報告書の改訂を踏まえ、リスクを評価するに際し不正リスクについて考慮することの重要性や考慮すべき事項が明示されたほか、IT の委託業務に係る統制の重要性が増している旨などが記載された。また、財務報告に係る内部統制の評価及び報告に関しては、経営者が内部統制の評価範囲を決定する際の指標について、例示されている「売上高等のおおむね 3 分の 2」や「売上、売掛金及び棚卸資産の 3 勘定」を機械的に適用すべきでないこと、経営者による内部統制の評価の範囲に関する判断事由等を内部統制報告書に記載することが適切であることを示している。さらに、財務報告に係る内部統制の監査に関しては、監査人は実効的な内部統制監査を実施するために、財務諸表監査の実施過程において入手している監査証拠の活用や経営者との適切な協議を行うことが重要であるとしている。

上記の改訂を踏まえ、令和 5 年 6 月、「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を

確保するための体制に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」等が公布され、以下のとおり、内部統制報告書等に新たな記載事項を加えるとしている。

内部統制報告書：前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合には、内部統制報告書において、付記事項として、当該開示すべき重要な不備に対する是正状況を記載

訂正内部統制報告書：事後的に内部統制の有効性の評価が訂正される際には、訂正内部統制報告書において、具体的な訂正の経緯や理由等を記載

内部統制監査報告書：企業が内部統制報告書の内部統制の評価結果において内部統制は有効でない旨を記載している場合には、監査人はその旨を内部統制監査報告書において監査人の意見に含めて記載

さらに、内部統制部会の審議において以下の問題提起があり、中長期的な課題としている。

- ・ サステナビリティ等の非財務情報の内部統制報告制度における取扱いについては、当該情報の開示等に係る国内外における議論を踏まえて検討すべきではないか。
- ・ ダイレクト・レポーティングを採用すべきかについては、内部統制監査の在り方を踏まえ、検討すべきではないか。
- ・ 内部統制監査報告書の開示の充実に関し、例えば、内部統制に関する「監査上の主要な検討事項」を採用すべきかについては、内部統制報告書における開示の進展を踏まえ検討すべきではないか。
- ・ 訂正内部統制報告書について、現在監査を求めているが、監査人による関与の在り方について検討すべきではないか。
- ・ 経営者の責任の明確化や経営者による内部統制無効化への対応等のため、課徴金や罰則規定の見直しをすべきではないか。
- ・ 会社法に内部統制の構築義務を規定する等、会社法と調整していくべきであり、将来的に会社法と金融商品取引法の内部統制を統合し、内部統制の4つの目的をカバーして総合判断できるようにすべきではないか。
- ・ 会社代表者による有価証券報告書の記載内容の適正性に関する確認書において、内部統制に関する記載の充実を図ることを検討すべきではないか。
- ・ 定期的な開示から臨時的な開示に金融商品取引法が動いているのであれば、臨時報告書についても内部統制を意識すべきではないか。

3. サステナビリティの開示及び保証の動向

(1) サステナビリティの開示に係る動向

近年、企業経営や投資家の投資判断におけるサステナビリティが重視され、中長期的な企業価値に関連する非財務情報の重要性が増している。令和5年1月31日、金融庁は「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正を公表した。この改正により、令和5年3月31日以後終了する事業年度の有価証券報告書及び有価証券届出書の「経理の状況」より前の企業情報において、以下のような新たな開示や開示の拡充が行われる。

- ・ 「事業の状況」の中に「サステナビリティに関する考え方及び取組」という記載欄が新設された。企業は国際的なフレームワークと整合的な「ガバナンス」、「リスク管理」、「戦略」、「指標及び目標」の4つの構成要素に従って記載する。「ガバナンス」と「リスク管理」の記載は必須であり、「戦略」と「指標及び目標」は各企業が「ガバナンス」と「リスク管理」の枠組みを通じて重要性を判断して記載する。
- ・ 人的資本の開示として、人材の多様性の確保を含む人材の育成に関する方針と社内環境整備に関する方針及び当該方針に関する指標の内容等について、サステナビリティ情報の「記載欄」の「戦略」と「指標及び目標」において記載する。この記載は重要性に関わらず求められる。
「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」により、300人超の労働者を常時雇用する企業は、女性管理職比率を含む8項目の中から1項目、男女別の育児休業取得率を含む7項目の中から1項目を選択して公表する義務がある。また、令和4年7月以降、最初に終了する事業年度から男女間の賃金格差の公表が義務付けられる。「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」により、1,000人超の労働者を雇用する企業は令和5年4月から男性の育児休業取得率を公表することが義務付けられる。該当する企業は、「従業員の状況」において提出会社及び各連結子会社の数値を記載する。
- ・ 「コーポレート・ガバナンスの状況等」において、取締役会や指名委員会・報酬委員会等の活動状況（開催頻度、具体的な検討内容、出席状況）や内部監査の実効性（デュアルレポートの有無等）、政策保有株式の発行会社との業務提携等の概要を記載する。

気候変動対応については、上記の「サステナビリティに関する考え方及び取組」の中で企業が業態や経営環境等を踏まえ、重要であると判断する場合に記載することとされた。金融審議会 ティスクロージャーワーキング・グループは、温室効果ガス排出量が投資家と企業の建設的な対話に資する有効な指標となっていることから、重要性の判断を前提としつつ、特に Scope 1・Scope

2¹⁹の排出量について積極的に開示することが期待されるとしている。

サステナビリティの開示は、従来統合報告書等の任意の開示が主流となっていたが、具体的な開示内容を規定する開示基準の検討が国内外で進んでいる。

国際的には、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）が S1 基準（IFRS S1 号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」）及び S2 基準（同 2 号「気候関連開示」）を 2023 年 6 月に最終公表した。同基準は、2024 年 1 月以降開始する事業年度から適用するとされている。また、2023 年 5 月、ISSB は今後の基準開発に向けた優先アジェンダについての情報要請を公表し、市中協議を開始した。情報要請では新たなリサーチ及び基準設定プロジェクトの候補として、生物多様性や人的資本などが挙げられている。ISSB は、情報要請の結果を踏まえて、2024 年から開始する 2 年間の作業計画を策定する予定である。欧州では、2021 年 4 月に公表された企業サステナビリティ報告指令（CSRD）が 2022 年 11 月に最終化され、その具体的な開示基準である欧州サステナビリティ報告基準（ESRS）の検討が進められている。EU 市場での純売上高が大きい EU 域外企業グループは、2028 会計年度に係る報告から ESRS 又はこれと同等と認められた第三国の基準に準拠して報告することが求められる。米国では、証券取引委員会が 2022 年 3 月に気候関連開示を義務化する規則案を公表し、検討が進められている。

国内でも、サステナビリティ基準委員会（SSBJ）が ISSB の S1 基準に相当する基準（日本版 S1 基準）及び S2 基準に相当する基準（日本版 S2 基準）の開発を開始しており、令和 6 年 3 月末までに公開草案を公表、令和 7 年 3 月末までに確定することを目標としている。目標どおりに確定した場合、遅くとも令和 7 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度（3 月決算企業の場合は、令和 8 年 3 月期）から早期適用が可能となる。

（2）サステナビリティ開示の保証に係る動向

サステナビリティ情報の開示に基準を設け、各企業の開示に一定の統一性を付与することと共に、第三者が保証を付与することにより、情報の信頼性を高めることも投資家その他のステークホルダーにとって有用である。近年は持続可能な社会への関心の高まりを背景として、ESG 投資等、サステナビリティを謳ったファイナンスが増加する一方で、グリーンウォッシングのような、ステークホルダーのミスリードを起こしかねない情報発信に社会は注目している。

サステナビリティ情報に対する第三者による保証については、欧州では従業員 500 人以上の上場企業等は 2024 会計年度、それ以外の上場企業等（除く中小企業）は 2025 会計年度、上場中小企業（除く零細企業）は 2026 会計年度から、各企業に対して CSRD に基づく報告とあわせて限定的保証を導入し将来的には合理的保証に移行するアプローチが提案されている。また、米国では、証券取引委員会が公表した気候関連開示を義務化する規則案の中で、大規模早期提出会社は 2024 会計年度から、早期提出会社及び非早期提出会社は 2025

¹⁹ 温室効果ガスの排出の態様による分類で、Scope 1 は事業者自らによる直接排出、Scope 2 は他社から供給された電気、熱、蒸気の使用による間接排出、Scope 3 は Scope 1・Scope 2 以外の間接排出（事業者の活動に関連する他社の排出）を指す。

会計年度から Scope 1・Scope 2 の温室効果ガス排出量に限定的保証を付け、2年後に合理的保証に移行することとしている。

保証に関する基準については、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が、職業会計士以外にも利用可能となるようにすることを念頭に、改訂版 ISAE 3000（「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」）等の既存の基準・ガイダンスをもとに、サステナビリティ保証に特化した包括的な保証基準（ISSA 5000）を新たに開発し、令和6年9月の最終化を目指している。また、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）は職業会計士以外にも利用可能となるよう、既存の倫理規則をもとにしたサステナビリティ報告・保証に関する倫理・独立性基準開発の作業を実施しており、令和6年中の最終化を予定している。

保証提供者については、2021年までのG20諸国、香港、シンガポール等の21法域のグローバル企業1,350社に対する調査によると、保証提供者のうちの43%は監査法人以外である。

国内においては、サステナビリティ情報に信頼性を求める投資家の声の高まりから、企業が任意で保証を受ける動きがみられている。金融審議会 ディスクロージャーワーキング・グループは令和4年6月、以下の理由からサステナビリティ情報に対する保証は中期的に検討を進めていく必要があると報告している。

- ・ 保証の前提となる開示基準が国際的に議論の途上であること
- ・ サステナビリティ関連情報の保証基準については、今後、具体的な議論が行われること
- ・ 保証に必要な知見・専門性・独立性等の観点から、適切な保証主体については様々な意見があること

また、令和4年12月の報告において、同グループは保証のあり方について、保証を求める範囲、保証の担い手、保証基準や保証水準の国際的な保証基準との整合性等を提言している。

金融庁が日経225企業のサステナビリティ情報に対する保証について行った調査（令和4年6月時点）によると、65%は保証が付されており、そのうち約半数は監査法人や監査法人系の会社以外の保証機関によって保証されている。また、同庁がISO認証機関にヒアリングしたところ、サステナビリティ情報に対する第三者保証の需要が広がりを見せている中で、必要な能力・経験を有している人員は不足している、将来的に合理的保証が要求される場合、人員の不足は更に拡大することが想定されるなどの意見があった。

監査法人を含む監査事務所は、改訂された監基報720により、令和4年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から、その他の記載内容（財務諸表及びその監査報告書以外の情報）を通読し財務諸表及び監査人が監査の過程で得た知識とその他の記載との間に重要な相違があるかどうかを検討することに関する役割が明確化され、対応が求められている。

サステナビリティ情報の保証に係る監査法人の対応は、以下のとおりである。

大手監査法人は、監査法人自体、あるいは監査法人のグループ会社がサステナビリティ情報に

関するアドバイザー業務を行っているほか、サステナビリティ情報審査協会²⁰の認定審査機関としてサステナビリティ情報の保証業務を行っている。また、サステナビリティ情報保証業務の推進に向けた部署を設置し、国内外の情報収集や収集した情報の法人内での展開、職員の研修を行っている。中には、体系的な必須研修プログラムを策定する、あるいはサステナビリティ開示保証認定者制度を設けるといった動きもみられる。

準大手監査法人は、情報収集や法人内の展開に取り組んでいるものの、その度合いは法人によって異なる。分科会等を組織し、情報収集のほか、非財務情報の保証に向けた調書体系を整備して業務提供に備える動きがみられる一方、非監査業務は積極的に拡大させず、顧客の要望に応じてできる範囲でサービスを提供することを考えているとしている法人もみられる。

中小監査法人では、顧客から相談がなく、また法人の資源に非財務情報の保証を行うだけの余裕がないとして、サステナビリティ情報の保証に向けた検討を行っていない法人もある。

令和5年4月、協会は公認会計士に対するサステナビリティに関する能力開発に向けた取組を着実に前進させるための方策を検討した結果の報告として、「サステナビリティに関する能力開発の基本方針とアクション」を公表した。当該報告書には、サステナビリティに関する能力開発の基本方針、公認会計士に求められるサステナビリティ関連の知見・能力、サステナビリティ教育に関するシラバス、今後のアクションが記載されている。

■グリーンウォッシング■

グリーンウォッシング（Greenwashing）とは、環境に配慮していることを想像させる「グリーン」とごまかしや上辺だけを意味する「ホワイトウォッシング」を組み合わせた造語である。実態は異なるにもかかわらず、表向きには環境に配慮しているように見える情報を発信し、商品の購入や投資等を促す行為を指す。

グリーンウォッシングは金融に限らず幅広く事例が指摘されているが、近年はESG投資やグリーンボンドといったサステナブル投資の急速な増加に伴い、サステナブル関連の投資商品との誤解を招く形で提供される金融商品の発生が懸念されている。

グリーンウォッシング回避に向けた取組として、欧州ではサステナブルファイナンス開示規制（SFDR）が資産運用会社等幅広い市場参加者を対象に適用されている。また、IESBAは令和4年10月、グリーンウォッシングに関する懸念への対応に向けたQ&Aを公表している。

国内でも金融庁が令和5年3月、金融商品取引業者向けの総合的な監督指針を改正し、ESG投信の開示についての留意事項を追加している。グリーンウォッシングは、ESG格付やデータが提供会社によって異なることから起こるとされている。金融庁は令和4年12月、「ESG評価・データ提供機関に係る行動規範」を公表している。

²⁰ 一般社団法人サステナビリティ情報審査協会。環境報告書等の審査の信頼性等を確保し、効率的、有効な審査を実現することで環境報告書等の信頼性向上に寄与することを目的として、平成17年に設立された日本環境情報審査協会を前身とする。協会の認定審査機関は6機関。

(参考資料)

公認会計士・監査審査会ウェブサイト

<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/>

金融庁ウェブサイト

<https://www.fsa.go.jp/>

日本公認会計士協会ウェブサイト

<https://jicpa.or.jp/>

日本取引所グループウェブサイト

<https://www.jpx.co.jp/>

監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) ウェブサイト

<https://www.ifiar.org>

国際会計士連盟 (IFAC) ウェブサイト

<https://www.ifac.org>

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) ウェブサイト

<https://www.iaasb.org>

国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) ウェブサイト

<https://www.ethicsboard.org>

国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB) ウェブサイト

<https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>

証券監督者国際機構 (IOSCO) ウェブサイト (サステナビリティ保証に関連するプレスリリース)

<https://www.iosco.org/news/pdf/IOSCONEWS686.pdf>

監査事務所等モニタリング基本方針

<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kihonkeikaku/20220520.html>

令和5事務年度監査事務所等モニタリング基本計画

<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kihonkeikaku/20230714/20230714.html>

監査事務所検査結果事例集 (令和5事務年度版)

<https://www.fsa.go.jp/cpaaob/shinsakensa/kouhyou/20230714/20230714-2.html>

2022年度品質管理レビュー概要

<https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/quality/nenandgai.html>

検査結果等の第三者への開示について

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



公認会計士・監査審査会

Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board

<https://www.fsa.go.jp/cpaob/>