

公認会計士・監査審査会における 最近のモニタリング活動

八木原栄二 公認会計士・監査審査会事務局審査検査課長

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という）は、公認会計士監査の質の確保・向上のため、監査事務所（監査法人および公認会計士）に対するモニタリング（検査および検査以外のモニタリング）を「モニタリング基本計画」に基づき実施している。また、モニタリングの状況については「モニタリングレポート」として、監査事務所に対する検査において認められた問題点については「監査事務所検査結果事例集」として年次で取りまとめ、公表している。本稿では、令和五年七月一四日に公表した「令和五事務年度監査事務所等モニタリング基本計画」〔令和五年版モニタリングレポート〕、「監査事務所検査結果事例集（令和五事務年度版）」（以下「本事例集」という）のポイントについて紹介する。

一 令和五事務年度監査事務所等モニタリング基本計画

令和五事務年度の監査事務所等モニタリング基本計画の策定に当たっては、審査会のモニタリング基本方針（令和四年五月二〇日公表）に掲げる視点および目的等ならびに最近の監査業務や不正会計等の動向、監査事務所における品質管理の現状などの監査事務所をめぐる環境を踏まえて、モニタリングの基本的な考え方や重点検証項目などを検討した。

1 監査事務所をめぐる環境

近年の上場会社の監査においては、大手監査法人のシェアが時価総額ベースで九割を超える状況が続く中、上場会社の監査人の交代件数は、昨年同様、年間で二〇〇件を超えている。

目次

- 一 令和五事務年度監査事務所等モニタリング基本計画
 - 1 監査事務所をめぐる環境
 - 2 モニタリングの基本的な考え方
 - 3 モニタリングの実施
- 二 令和五年版モニタリングレポート
- 三 監査事務所検査結果事例集（令和五事務年度版）

また、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交代が大勢を占める状態が続いている。このように上場会社監査の担い手の裾野が広がる一方、中小規模監査事務所の中には、常勤の監査補助者が恒常的に不足しているなど、上場会社の監査を実施する態勢に懸念がある事務所もみられており、上場会社監査の担い手全体における監査の品質の確保・向上は、これまで以上に喫緊の課題となっている。

また、近年、会計監査の品質向上とその信頼性確保に向けた取組みが進められてきている。たとえば、リスク・アプローチに基づく品質管理システムの導入等を内容とする「監査に関する品質管理基準」等が改訂されたほか、令和五年四月には、経営者による内部統制の評価における適切なリスク・アプローチの徹底等を内容とする「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」および「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」の改訂がなされている。また、令和五年三月に「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）が改訂され、「中小監査法人による受入れに馴染む工夫や対外的な開示の促進」および「監査法人のグローバル化等に対応した開示の充実など」が図られている。

2 モニタリングの基本的な考え方

令和五事務年度におけるモニタリングの実施に当たっては、令和四事務年度に引き続き、業務管理態勢や品質管理態勢の実効性等を重点的に検証することとしている。

業務管理態勢では、監査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、ガバナンス等の業務管理態勢の実効性等を重視する。

品質管理態勢は、改訂品質管理基準が適用されている大規模監査法人については、リスク・アプローチに基づく品質管理システムの整備・運用状況を検証する一方、改訂品質管理基準が適用されていない大規模監査法人以外の監査事務所については、改訂品質管理基準等への対応状況を検証する。また、監査事務所における監査資源の確保、育成および配分の状況や、上場会社の監査人交代が引き続き相当数生じている状況等を踏まえて監査契約の新規受嘱時におけるリスク評価、監査実施態勢等の整備状況について検証する。

個別監査業務では、不正リスク、収益認識および会計上の見積りに係る監査の実施状況について検証するほか、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・実施状況についても確認・検証する。

3 モニタリングの実施

(1) 検査

検査の実施に当たっては、業務管理態勢および品質管理態勢の実効性など一五項目を共通重点項目としたほか、監査事務所の規模や態様に応じた検査を実施することとしている。

・ 大手監査法人については、資本市場において重要な役割を担っていることにかんがみ、原則として毎年、通常検査とフォローアップ検査とを交互に実施する。また、検査において監査の品質の確保・向上に向けた、トップを含む経営層および品質管理部門の監査現場（事業部等）に対するけん制機能の発揮について検証する。なお、フォローアップ検査においては、原則、個別監査業務の検証は実施せず、通常検査における指摘事項に対する改善施策の検証を中心に、より効率的・効果的に実施する。

検査では、特に監査の品質の確保・向上に向けた、トップを含む経営層や品質管理部門の監査現場（事業部等）に対するけん制機能の発揮、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およ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。

・ 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かんがみ、原則として三年に一度の頻度で実施していた検査を原則として二年に一度の頻度で実施することとする。

検査では、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みの状況、品質管理部門と監査現場（事業部等）との連携状況などに着眼して検証する。

・ 中小規模監査事務所については、日本公認会計士協会（以下「協会」という）の品質管理レビューの結果や、被監査会社のリスクの程度等を勘案し、品質管理態勢を早急に確認する必要性を検討の上、検査対象先を選定する。また、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かんがみ、令和五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重視した運用を行う。

検査では、特にトップを含む経営層の品質管理に対する認識、法令・職業倫理を遵守する組織風土の醸成に向けた取組みのほか、監査調査の管理（監査調査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。

(2) 検査以外のモニタリング

監査事務所全体の監査の品質の確保・向上を促すとともに、監査事務所における適切な業務管理態勢・品質管理態勢の構築を促す観点から、報告徴収を効果的に実施する。その際、中小規模監査事務所に対しては、自主的な監査の品質の確保・向上を促すに当たり、検査と同等の効果が得られるよう、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。

また、審査会と協会は、これまで、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かんがみ、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。

このほか、関係団体との意見交換・連携などを通じて情報の収集・分析等に努めることとしている。

二 令和五年版モニタリングレポート

令和五年版モニタリングレポート（以下「本モニタリングレポート」という）は、審査会が実施するモニタリング活動から得られた監査事務所等の状況等を中心に、監査業界の現状や環境変化への対応を含めて、関連する情報をわかりや

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している。本モニタリングレポートは、「Ⅰ. 監査業界の概観」、「Ⅱ. 審査会によるモニタリング」、「Ⅲ. 監査事務所の運営状況」および「Ⅳ. 監査をめぐる環境変化への対応」の四つの項目で構成されている。

「Ⅰ. 監査業界の概観」においては、監査業界の全体像を俯瞰している。四つの大手監査法人への監査の集中（会社数ベースで上場国内会社の約六割、時価総額ベースでは約九割の監査を占めている、等）や、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などを監査事務所に求める改訂品質管理基準への対応状況等について記載している。

「Ⅱ. 審査会によるモニタリング」においては、審査会のモニタリングの状況（制度の概要、審査、報告徴収および検査の状況）のほか、検査における大手・準大手監査法人と中小規模監査事務所との総合評価（五段階）の分布状況について記載している。なお、中小規模監査事務所を検査する場合には、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、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くなっている。また、改正公認会計士法による「上場会社等監査人登録制度」の導入を受け、協会が登録上場会社等監査人等の「適格性の確認」を品質

管理レビューの手法により実施することなどについて記載している。

「Ⅲ. 監査事務所の運営状況」においては、会計監査人の最新の異動状況を含め、モニタリングを通じて把握した監査事務所の運営状況等を記載している。会計監査人の異動件数は、令和二年六月期以前と比べて高水準で推移しており、監査事務所の規模別では、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異動の傾向が続いている。令和三年七月から令和四年六月における異動前後での監査報酬について分析を行ったところ、より規模の小さい監査事務所への異動の場合、減少するケースが全体の約八割を占めており、大手監査法人から中小規模監査事務所への異動の場合、減少するケースは約九割となっている。

また、改正公認会計士法に伴う関連政府令が公布されたことにより、上場会社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や充実した情報開示を実施する体制の整備が義務づけられた。この動きに合わせて、令和五年三月に監査法人のガバナンス・コードは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改訂されており、改訂の内容についてコラムで紹介している。

「Ⅳ. 監査をめぐる環境変化への対応」においては、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り、制度等の動向（上場会社等監査人登録制度の導入、同制度における「適格性の確認」での協会の品質管理レビューの活用、協会における「上場会社等監査人登録審査会」の設置、等）や、中小規模監査事務所による情報開示の充実の意義、協会による支援（中小規模監査事務所向けの対話型研修会、デジタル化支援、資本市場関係者との意見交換会、等）について記載している。また、近時の監査をめぐる環境変化を踏まえた国内外の倫理基準や財務報告制度の動向、サステナビリティ開示や保証の動向について記載している。

モニタリングレポートでは、これまで会計監査に関連する時事的な話題をコラムとして紹介してきた。本モニタリングレポートでは、前述の監査法人のガバナンス・コード改訂の内容のほか、近年、英国およびドイツで発生した会計不正事件をきっかけとする欧州の監査市場改革の動向、監査監督当局により構成される国際機関である監査監督機関国際フォーラム（IFAIR）などについて紹介している。

三 監査事務所検査結果事例集（令和五事務年度版）

本事例集は、審査会検査における主要な指摘事例や評価できる取組みを具体的に紹介するこ

とで、審査会としての監査の期待水準を提示し、監査事務所による監査の品質の確保・向上に向けた自主的な取組みを促すほか、上場会社等の取締役・監査役等や投資者等の市場参加者に対する参考情報を提供することを目的としている。

本事例集は、「Ⅰ. 業務管理態勢編（根本原因の究明）」、「Ⅱ. 品質管理態勢編」、「Ⅲ. 個別監査業務編」および「Ⅳ. その他」の四項目で構成されているが、監査事務所はその規模（人員、業務数等）によって運営状況が大きく異なることから、ⅠからⅢの事例については、監査事務所の規模がわかるように「大手監査法人」「準大手監査法人」「中小規模監査事務所」と区別して記載している。

「Ⅰ. 業務管理態勢編（根本原因の究明）」では、根本原因分析の重要性をより強調するとともに、不備の固有の原因・共通原因・根本原因の関係がより明確になるよう、根本原因究明のプロセスについて図表を掲載して説明しているほか、根本原因究明の重要性にかんがみ、根本原因の究明および根本原因の事例を充実させている。

根本原因については、トップの意識や経営方針、ガバナンス態勢、組織風土といった業務管理態勢に係るものであることが多いため、業務管理態勢の実効性には特に留意が必要である。

「Ⅱ. 品質管理態勢編」では、品質管理態勢

と個別監査業務の関係についての理解に資するよう、図表を掲載して説明するとともに、内部規程の整備・運用、法令諸基準の遵守、監査業務に係る審査など、品質管理態勢の問題点に係る事例を充実させるとともに、特に中小規模監査事務所における改善に資するよう評価できる取組みの事例を充実させている。また、監査の品質の向上に向けた品質管理態勢の強化の検討をより効果的に実施できるよう「品質管理業務の実施」において、数多く指摘されている項目に係る根拠規定および留意点の一覧表を掲載している。

品質管理態勢については、すべての監査事務所において、品質管理のシステムの本来の目的である監査業務の品質の合理的な確保という観点を十分に認識した上で、品質管理のシステムが個別監査業務に対して有効に機能するよう、当該システムを効果的かつ効率的に整備・運用することが求められる。各監査事務所の最高経営責任者や品質管理担当責任者は、監査事務所の規模や特性に応じ適切な品質管理のシステムの態勢を構築し、また、必要に応じて見直すなど、適切に維持していく必要がある。

「Ⅲ. 個別監査業務編」では、上場会社や海外グループ会社での不正会計の問題の発生が引き続き注目されている状況にかんがみ、「Ⅰ. 財務諸表監査における不正」、「Ⅳ. 会計上の見積りの監査」、「Ⅴ. グループ監査」などにおい

て、指摘事例や留意点などの記載を充実させるとともに、特に中小規模監査事務所における改善に資するよう評価できる取組みの事例を充実させている。

個別監査業務については、監査チームにおいて、監査のすべての場面において職業的懐疑心を十分発揮するとともに、監査の基準等、必要とされる知識を適時更新し、蓄積していくことが求められている。その上で、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるため、虚偽表示リスクに応じた十分な監査計画の策定ができていくか、立案された監査手続が監査の基準の要求に応じて実施されているかという観点で、個別監査業務の対応を実施していく必要がある。また、監査事務所においては、指摘された不備の発生防止に向け、品質管理のシステムを通じ、個別監査業務の品質の確保・向上をすることが求められる。監査業務の改善に当たっては、単に追加で新たな品質管理のシステムを整備することによる業務追加といった対応だけではなく、定期的な検証や審査等、既存のシステムの有効活用も考えられるため、自らの特性にあった効果的かつ効率的な監査の品質の改善に努める必要がある。

審査会としては、各監査事務所が本事例集の内容を参考として自主的に監査品質の改善に向けた取組みを行うことを期待している。また、被監査会社においては、資本市場に対して適正

な財務情報を提供する責任があることを再認識するとともに、監査報告書にKAM（監査上の主要な検討事項）の記載が求められていることも踏まえ、会計監査人と監査役等の連携・コミュニケーションや経営者との議論をさらに充実し、より一層効果的な監査の実施につなげていくことを期待している。

（やぎはら・えいじ）

「旬刊商事法務データベース」トライアルのご案内

当会では、会員の皆さまに機関誌「旬刊商事法務」の創刊号から最新号までの全収録記事を発行年月日、号数、著者名、論文・記事タイトルのほか、フリーキーワードなどで検索・閲覧できる「旬刊商事法務データベース」（会員専用の電子版）を無償で提供しております。

これからご入会を希望される方で「旬刊商事法務データベース」を体験したい方のために、トライアルを実施しておりますので、ぜひご利用ください。

トライアル申込要領等は、下記のサイトでご確認ください。

https://www.shojihomu.or.jp/page/DB_trial



《お問い合わせ先》

公益社団法人商事法務研究会 〒103-0027 東京都中央区日本橋3-6-2
 会員管理担当 電話 03-6262-6725 電子メール order@shojihomu.or.jp