

公認会計士・監査審査会の 最近のモニタリング活動について

～「令和5年版モニタリングレポート」のポイント～

公認会計士・監査審査会事務局 審査検査課長補佐

西澤和敏

はじめに

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という）は、監査及び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に対しても、監査事務所（公認会計士事務所又は監査法人をいう）の状況等について分かりやすい形で情報提供するとの観点から、平成28年以降、年次で監査事務所に関する「モニタリングレポート」を公表している。

今般、監査事務所や被監査会社の概況に関するデータ更新のほか、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、審査会の令和4事務年度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」（以下「本レポート」という）を取りまとめ、本年7月14日に公表したところである。本レポートには、内部監査人等が職務を行う上で有用な情報が多く含まれており、参考になれば幸いである。

本レポートの概要

本レポートは、「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」及び「Ⅳ. 監査をめぐる環境変化への対応」の4部により構成されている。本稿では、各部の主なポイントを紹介するが、

紙幅の関係で紹介しきれなかった部分もあり、ぜひ、審査会ウェブサイトに掲載している本レポート全文（カラー図版）をお読みいただければ幸いである。

（注）「モニタリング」とは、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。また「事務年度」とは、7月から翌年6月までの1年間を指している。

Ⅰ. 監査業界の概観

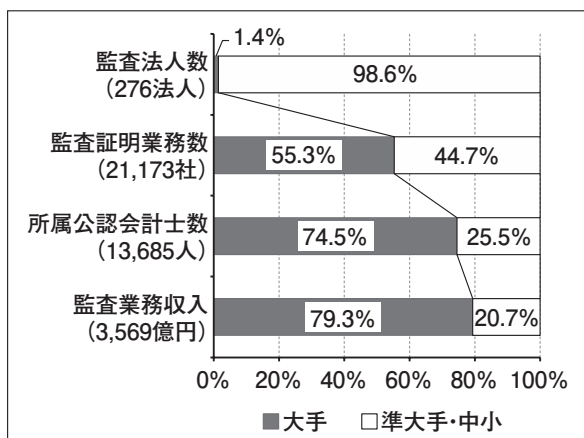
公認会計士、監査事務所、被監査会社等の状況を記載するなど監査業界の全体像を俯瞰している。

上場会社などに対する金融商品取引法（以下「金商法」という）又は会社法に基づく監査については、そのほとんどが5人以上の公認会計士からなる監査法人により行われているが、監査法人（280法人、令和5年3月末）における現況をみると、引き続き大手監査法人への集中が特徴としてみられる。

監査法人に所属している公認会計士のうち約7割が大手監査法人に所属しており、監査証明業務数では全体の約6割、監査業務収入では約8割のシェアとなっている【図表1】。

（注）本レポートにおいて大手監査法人とは、有

【図表1】 監査法人の分類別シェア（令和3年度）

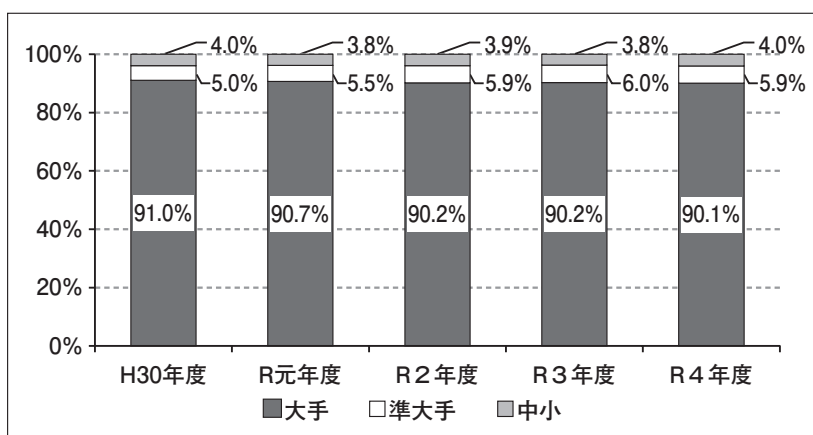


（資料）令和3年度の日本公認会計士協会の会員情報及び各監査法人から提出された業務報告書から集計

限責任あずさ監査法人、EY新日本有限責任監査法人、有限責任監査法人トーマツ、PwCあらた有限責任監査法人¹をいう。各法人はいわゆるBig 4（KPMG、EY、Deloitte、PwC）と呼ばれるグローバルネットワークと提携している。

上場国内会社（3,897社、令和4年度末）の監査は大手監査法人の寡占状態となっており、会社数ベースでは約6割であるが、時価総額ベースでみると大手監査法人の割合は約9割を占めている【図表2】。これは、時価総額の大きい会社ほど、業務の規模が大きく

【図表2】 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

【図表3】 日本、米国及び英国での主要な上場会社における4大グローバルネットワークの監査業務シェア（会社数ベース）

	日本	米国	英国
4大グローバルネットワークの割合	96%	99%	92%

（注）以下の株価指数に採用されている会社数を基にシェアを算出

日本 日経225 米国 S&P500 英国 FTSE350

複雑で、かつ国際化が進んでいることから、その監査には多数の監査人員と多様な専門能力が求められることとなり、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。

なお、こうした大手監査法人の寡占の状況は、米国・英国でも同様であり、主要な上場会社における監査業務のシェアで見ると、日本96%、米国99%、英国92%（会社数ベース）となっている【図表3】。

また既上場会社のみならず、新規上場（IPO）会社に対する監査でも、大手監査法人のプレゼンスは大きい。令和4年12月期についてみると、大手監査法人は、新規上場国内会社91社（Tokyo Pro Marketへの上場を除く）のうち47社（約52%）を監査しているが、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。

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）等の新設・改訂を踏まえ、監査に関する品質管理基準が改訂されている。改訂された品質管理基準（以下「改訂基準」という）の下では、監査事務所自らが

¹ PwCあらた有限責任監査法人は2023年12月1日付けで準大手監査法人であるPwC京都監査法人と合併し、PwC Japan有限責任監査法人に名称を変更する予定であることを10月16日に公表している。

査においては、その目的から、原則として個別監査業務の検証を実施しないこととしている。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。

(3) 検査結果の通知

審査会は監査事務所に対して検査を実施した際、監査事務所の責任者に対して検査の結果を文書（検査結果通知書）で交付する。検査結果通知書の主な記載項目は、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、である。

記載項目のうち、「特に留意すべき事項」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、個別監査業務の3項目で構成されている。検査を受けた監査事務所は、検査結果通知書の内容及び監査事務所の対応状況を監査役等に対して書面で伝達することが監査基準報告書により求められているところであるが、審査会では、「特に留意すべき事項」の記載内容については、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。

(4) 総合評価の記載

平成28事務年度の検査（通常検査に限る）から、検査先の業務運営の状況に応じた総合評価（5段階）を検査結果通知書に記載し、検査先に対しては、当該評価を被監査会社の監査役等へ伝達するよう要請している。これは、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適切に理解できるようにすることを目的にしている。

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、①良好であると認められる、②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、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、④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、⑤著しく不当なものと認められる、の5段階に区分している。④と評価した先に対しては、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すとともに、⑤と評価した先については金融庁長官に対し行政処分等の勧告を行うこととなる。

(5) 総合評価の状況

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【図表6】のとおりである。

総合評価のうち最上位の区分である「良好

【図表6】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	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）	—	1	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）	—	—	8
著しく不当なものと認められる（総合評価：5）	—	—	10

（資料）平成28事務年度から令和4事務年度の間に検査に着手し終了した監査事務所の総合評価を集計

であると認められる」とした監査事務所はなく、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」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・準大手監査法人と比べて総合評価の範囲が下方にシフトしており、総合評価の低い監査事務所においては、品質管理に対する法人トップの意識が十分でない、会計・監査をめぐる最近の環境変化の認識や、現行の監査の基準の理解が社員・職員において不足している、などの状況がみられている。ただし、検査を実施した中小規模監査事務所は、審査会が、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ということにも留意が必要である。

(6) 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、モニタリングの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公表している。令和4年4月より、審査会第7期（令和4年4月～令和7年3月）がスタートし、「第7期監査事務所等モニタリング基本方針」（以下「基本方針」という）を策定した（令和4年5月20日公表）。基本方針の概要は以下のとおり。

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、①監査事務所におけるリスク・アプローチに基づく品質管理システムの導入に向けた準備・対応状況や導入後における整備・運用状況の確認・検証や、②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を行う。

上記基本方針を踏まえ、「令和5事務年度監査事務所等モニタリング基本計画」（以下「基本計画」という）を策定し、本レポートと併せて公表した。基本計画の概要は以下のとおり。

○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、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、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・向上を促すため、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。

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、法人の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、不正リスクや会計上の見積り等に係る監査手続の実施状況等を全ての監査事務所に対する共通重点検証項目とした上で、以下のとおり実施する。

① 大手監査法人

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では、個別監査業務に対する検証は原則行わず、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）。

検査においては、特に、品質管理部門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手続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等に着眼して検証する。

② 準大手監査法人

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2年ごとに検査を実施する。

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

協会の品質管理レビュー結果等を踏まえ、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の上、検査を実施する。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、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。

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等に着眼して検証する。

Ⅲ. 監査事務所の運営状況

(1) 監査法人のガバナンス・コードを踏まえた取組

公認会計士法の改正に伴う関連政府令により、上場会社等の監査を行う監査法人は、監査法人のガバナンス・コード（以下「ガバナンス・コード」という）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を義務付けられた。このため、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、令和5年3月に改訂されている。主な改訂の内容は、以下のとおりである。

・上場会社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、経営機能を設けない場合は、実効的な経営機能を確保すべき旨、原則3において、監督・評価機能を設けない場合、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、創意工夫して独立第三者の知見を活用すべき旨を記載。

・情報開示の充実にに向けた改訂

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、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。

ガバナンス・コードは適用にあたって「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。各監査法人等がガバナンス・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・特性を踏まえた自律的な対応が求められる。

ガバナンス・コードは、大手・準大手監査法人の全てと、中小監査法人のうち10法人が採用を表明している（令和5年3月31日時点）。本レポートにおいては、監督・評価機能としての組織体制（原則3）、透明性の確保（原則5）について、取組状況を分析している。

原則3については、監督・評価機能の強化のための独立第三者を活用する取組に関して、監査法人の規模・特性に応じて特色がみられる。すなわち、大手監査法人では、既存の監督・評価機関の構成員に独立第三者を含め、監督・評価機関や各小委員会におけ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や、独立機関を別途設置している例がある。準大手監査法人においては、独立第三者を監督・評価機関の構成員等に選任しているものの、「指名」「報酬」「監査」のプロセスにおける関与は大手監査法人に比して限定的になっている。中小監査法人においては、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

置していないが、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。

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とともに、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。こうした中、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。

また、原則5については、監査法人が発行する監査品質に関する報告書等において、ガバナンス・コードの各原則への取組を公表しているが、小規模になるほど記載項目や公表内容が簡略化される傾向がみられる。取組事例としては、

(ア) 大手監査法人：監査品質に関する報告書等を年次で発行するとともに、ウェブサイトにて公開している。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述しているほか、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。監査法人による個別の取組としては、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。直近では、非財務情報開示や新たな品質管理基準への対応についての説明もなされている。

(イ) 準大手監査法人：監査品質に関する報告書等を作成するとともに、ウェブサイトに公開している。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、大手監査法人で記載されている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、説明がないと

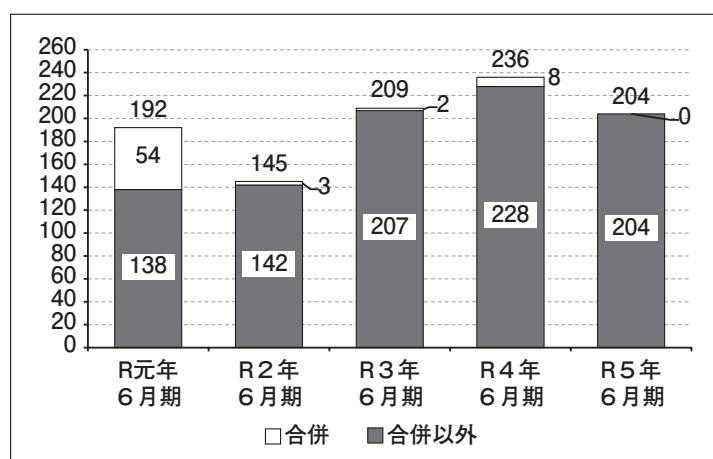
ころもみられる。一方で、品質管理に関する内部アンケートの結果など、監査品質向上に向けて構成員の現状評価を公表する例もみられる。

(2) 会計監査人の異動

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（令和4年7月から令和5年6月まで）は204件と高い水準で推移している【図表7】。

異動状況を監査法人の規模別増減で見ると、大手監査法人から準大手監査法人又は中

【図表7】 監査事務所を変更した上場国内会社数の推移（単位：件）



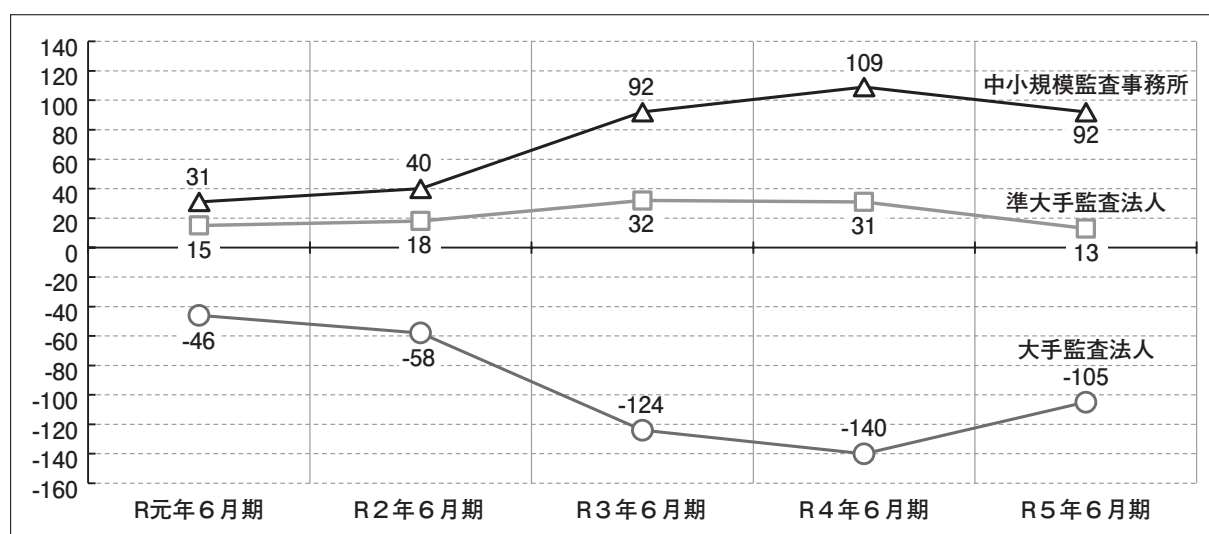
（資料）各上場国内会社の適時開示に基づき、各期の6月末までに後任監査人を決定している会社数を集計

小規模監査事務所へ変更している傾向が令和5年6月期も継続している【図表8】。このような動きは、大手監査法人が監査契約の継続に際して、監査報酬が監査リスクに見合った水準か、監査リスクが継続可能な水準の範囲内か、業務遂行に必要な人員を確保しているか等につき、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。

異動理由については、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、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等、より具体的な理由を開示する会社が増えており、令和5年6月期においては同様の理由や継続監査期間の長期化を挙げているケースが多い【図表9】。

なお、会計監査人の異動前後の監査報酬の状況としては、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

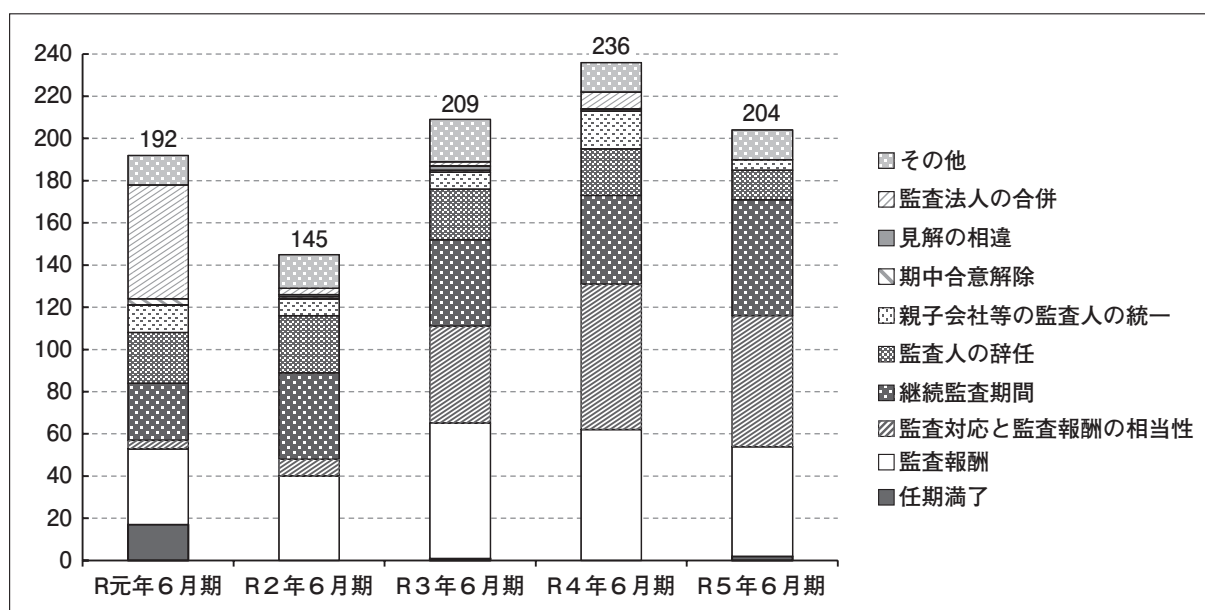
【図表8】 監査事務所の規模別の異動状況（規模別の純増減の状況）（単位：件）



（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9】 上場国内会社の会計監査人の異動理由（単位：件）



（資料）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

査報酬が増加しているものの、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異動した場合には、約8割のケース（148件中111件）で監査報酬が減少しており、特に大手監査法人から中小規模監査事務所への異動で見ると、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。

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

近年、上場国内会社の監査において、中小規模監査事務所の監査の担い手としての役割が高まっていることを受け、公認会計士法が改正され、上場会社等監査人登録制度が導入されている。当制度の下で、協会は登録上場会社等監査人による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の確認（「適格性の確認」）を行う。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しており、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

任を負うこととなり、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、より厳格で深度ある検証が求められる。また、上場会社の監査を行う監査法人等の登録は、協会内に新たに設置された上場会社等監査人登録審査会が行う。同審査会は会員3名と非会員4名で構成されており、登録の審査や取消の判断は更なる透明性、客観性を以って行われる。

上場会社等の監査を行う監査事務所は、公認会計士法施行規則第93条（業務の品質の管理の状況等の評価及び公表）等への対応が義務付けられているが、協会は自主規制の範疇において作成・公表され、その記載内容も各事務所の自主的な判断による「監査品質のマネジメントに関する年次報告書」によって監査事務所の情報開示を充実させるとしている。協会は中小規模監査事務所が自発的に6つの基盤（品質管理、組織・ガバナンス、人的、IT、財務、国際対応の各基盤）に係る情報開示を行うことで、市場関係者が監査事務所に対する理解を深めると共に、中小規模監査事務所が常に資本市場の目線を意識し、監査品質の向上に取り組むとしている。その実現

に向けて、協会は中小規模監査事務所向けの対話型研修会やデジタル化支援、資本市場関係者との意見交換会等の各種支援策を実施している。

改訂品質管理基準には、特に中小規模監査事務所に対し、行政当局が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) サステナビリティの開示及び保証の動向

近年、企業経営や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、企業内容等の開示に関する内閣府令等の改正が公表され、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等において、「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、企業は「ガバナンス」、「リスク管理」、「戦略」、「指標及び目標」のうち、少なくとも「ガバナンス」及び「リスク管理」を記載することを求められる。また、人的資本の開示として、企業は「サステナビリティに関する考え方及び取組」の中に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記載することを求められる。

サステナビリティの開示基準の検討は国内外で進んでおり、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(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(気候関連開示)を2023年6月に最終公表し、2024年1月以後開始する事業年度から適用される。今後の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等が挙げられている。国内では、サステナビリティ基準委員会(SSBJ)が日本版S1基準及び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。

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、欧州及び米国等では具体的な時期や対象企業と共に、限定的保証を導入し、合理的保証に移行することが示されている。国内では、金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループが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などを理由として、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。監査法人の対応についてみると、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リー業務のほか、任意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の展開、職員の研修を行っている。大手監査法人以外の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。