

公認会計士・監査審査会の最近のモニタリング活動

— 「監査事務所検査結果事例集」および「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 公認会計士監査審査官 花上 康孝

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という）は、平成16年4月の発足以来、公認会計士法に基づき、公認会計士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（監査法人または公認会計士）に対する検査等（モニタリング）を実施している。

審査会は、検査における主要な指摘事例や評価できる取組みを紹介することで、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し、審査会としての監査の期待水準を提示するとともに、上場会社等の取締役・監査役等や投資者等の市場関係者に対する参考情報を提供することを目的として、「監査事務所検査結果事例集」を取りまとめ、毎年公表している。

また、審査会は、監査等の専門家はもとより、市場関係者および学生や社会人なども含めた幅広い層に提供するため、審査会が行うモニタリングの成果を中心とした監査業界の現状等を含む情報を「モニタリングレポート」として取りまとめ、毎年公表している。

本稿では、本年7月14日に公表した「監査事務所検査結果事例集（令和5事務年度版）」（以下「本事例集」という）および「令和5年版モニタリングレポート」の主なポイントを紹介するが、文中のコメント部分においては、筆者の私見が含まれていることを申し添える。

なお、これら公表物の全文は、審査会ウェブサイトを参照されたい。

「監査事務所検査結果事例集」の概要

(1) 業務管理態勢編（根本原因の究明）

a 根本原因の究明

検査等で発見された不備は、検証した範囲において発見されたものであり、発見された不備と根本原因を同じくする未発見の不備が、検証されていない部分に存在する可能性が高い。また、不備発生の直接的な原因のみを考慮して個々の改善策を実施したとしても、その効果は一時的なものとなり、再度同様の不備が発生することとなる。もちろん、喫緊に改善を要する場合もあるが、対症療法的な改善策に終始している場合には、改善策が累積し、監査現場に負担をかけ、かえって効果的・効率的な監査業務の妨げとなる場合も少なくない。したがって、各監査事務所において改善策を策定する際には、不備の根本原因の究明の重要性を認識し、本質的な品質管理の向上に努める必要がある。

根本原因の究明においては、まず、その前提となる不備発生の直接的な原因を的確に把握することが重要である。その際、不備発生の直接的な原因を行為者の知識や意識、経験だけに帰するのではなく、監査チームの状況や被監査会社の業況等も十分に理解した上で把握する必要がある。なお、直接的な原因には、個々の不備に対して識別される「固有の原因」と、識別した固有の原因が複数の不備に共通する「共通原因」があり、共通原因が生じた原因をさらに検討することで根本原因の究明につながることが多い。

b 根本原因の究明に係る事例

審査会検査において、不備の根本原因として挙げられる問題点は、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、各監査事務所においては、業務管理態勢の実効性には特に留意する必要がある。なお、品質管理担当責任者の意識など、品質管理態勢に係るものが根本原因となることもある。

根本原因の究明の事例には次のようなものがある（大手監査法人の事例）。

<事例>

当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務の一部に、重要な不備を含む複数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因は、業務執行社員および監査補助者が、会計上の見積りに関する会計処理の適時性について、経営者の主張に対する批判的な検討を十分に実施していないことや重要な虚偽表示リスクが相対的に低いと判断した領域について、リスクの水準に適合した監査手続が実施されているか検討する必要性を十分に認識していなかったことにあった。また、監査の品質改善施策を主導する品質管理本部は、リスクが生じている監査チームに対する組織的なサポートの実施にあたり、改善施策の実施者である各監査事業部の品質管理担当社員に実施すべき手続の範囲や水準を明示していないほか、監査現場において改善効果を発揮しているかを十分に確認していないなど、品質管理本部および改善施策の実施者間での十分な連携が実施されないままとなっていたという品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、さらに根本原因を追究した結果、経営執行部は、品質管理本部と改善施策の実施者とが、改善施策の本来の趣旨・目的に沿った運用および監査現場での改善効果の発揮に向けて、緊密に連携しているかを確認する必要性を十分に認識していなかったという品質管理態勢に根本原因が認められた。

(2) 品質管理態勢編

監査事務所の品質管理システムは、大手監査法人から中小規模監査事務所まで、様々な形での対応がみられるため、検出された不備も、各監査事務所の規模や特性を反映したものが多く認められている。

品質管理態勢には、個別監査業務の過程に関するものと、個別監査業務の過程以外に関するものがある。個別監査業務の過程に関するものとしては、契約リスクの評価、業務執行社員による監督や監査調書の査閲、専門的な見解の問合せ、審査などがある。個別監査業務の過程以外に関するものとしては、職業倫理および独立性、人材の採用、教育・訓練などがある。

品質管理態勢の不備および評価できる取組事例には次のようなものがある。

<大手監査法人における事例>

- ▶ 当監査法人は、一部の被監査会社の監査に従事する職員のうち、公認会計士として登録されていない者を公認会計士とする虚偽の記載がされた監査契約書、監査計画説明書および監査結果説明書を提出している。

また、当監査法人は、一部の被監査会社に対し、有価証券報告書の「監査業務に係る補助者の構成」欄に記載すべき公認会計士の人数について、誤った情報を伝達している。その結果、当該被監査会社は、有価証券報告書において公認会計士の人数を過大に開示している。

<評価できる取組み>

- ▶ 監査実施者に占める非常勤職員の割合が高いことを課題として認識し、その改善策として、常勤職員の採用強化、非常勤職員の常勤化を進めているほか、従事日数が少ない非常勤職員との契約更新は慎重に検討している。

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、自らの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。

(3) 個別監査業務編

審査会検査における個別監査業務の不備事例は、監査計画の策定から監査意見の形成に至るまで、広範な領域にわたってみられる。ここでは、不正リスクへの対応やグループ監査のほか、監査上の主要な検討事項（KAM）についての事例を取り上げる。

なお、本事例集では、監査の品質の向上に向けた監査手続の検討をより効果的に実施できるよう、個別監査業務において検出される不備に関し、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を整理している。

a 財務諸表監査における不正

財務諸表監査における不正リスクへの対応に係る不備としては、収益認識における不正リスクへの対応手続が十分でない事例や、内部統制の無効化に関係したリスクに対する監査手続が形式的な内容にとどまっている事例などがみられる。

監査人は、監査実施の過程において、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽表示の疑義が存在していないかを判断するために、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施し、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要がある。また、不正による重要な虚偽表示の疑義がある場合には、リスク評価および立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなければならないことに留意が必要である。

b グループ監査

グループ監査に係る不備としては、重要な構成単位を識別する際に、個別の財務的重要性を特定の財務指標のみで判定している事例や、構成単位の監査人とのコミュニケーションが不十

分な事例、連結仕訳について検討していない事例などがみられる。

なお、上場会社の重要な海外子会社に対するグループ監査に関しては、大手監査法人において、監査チームを支援するための組織的な対応がとられている状況がみられる一方、中小規模監査事務所においては、監査チームを支援する対応が十分にできていないものがみられる。

グループ監査チームは、意見表明を行う監査人にグループ財務諸表に係る適切な監査報告書を発行する責任があることを常に念頭に置き、構成単位の財務情報に対して実施する監査手続等の種類、時期および範囲ならびに発見事項について、構成単位の監査人と十分なコミュニケーションを行うことが求められる。特に、海外に重要な構成単位が存在する場合には、グループ監査チームは、海外の重要な拠点の状況を把握し構成単位の監査人と十分なコミュニケーションを行った上で、存在するリスクを適切に識別することが求められる。

c 監査上の主要な検討事項 (KAM)

KAM に関する不備としては、KAM に関連する財務諸表における注記事項への参照が不適切である事例や、KAM に記載した監査上の対応のうち、一部の実証手続や内部統制の整備・運用状況の評価手続を実施していない事例のほか、被監査会社の複数の子会社において、固定資産の減損など同様の事項を KAM の対象とした際に、すべての構成単位の監査人が KAM に記載した監査上の対応を実施しているかを確認していない事例などがみられる。

KAM の報告の目的は、実施された監査に関する透明性を高めることにより、監査報告書の情報手段としての価値を向上させることにある。また、監査人が職業的専門家としてとくに重要であると判断した事項を理解するのに役立つ追加的な情報が提供され、監査の透明性を高めることができる。そのため、監査人には、KAM の報告の目的を十分に理解した上で、KAM のボイラープレート化・形骸化につながらないよう適切な対応が求められる。

監査チームは、KAM を決定する際には、被監査会社の経営者および監査役等との積極的な

コミュニケーションを行うことが求められる。また、監査報告書に記載される「KAM の内容および決定理由」には、KAM の対象となっている領域や金額を特定することにより、企業の特定の状況に直接関連付けた記載とすることに留意が必要である。

「令和5年版モニタリングレポート」の概要

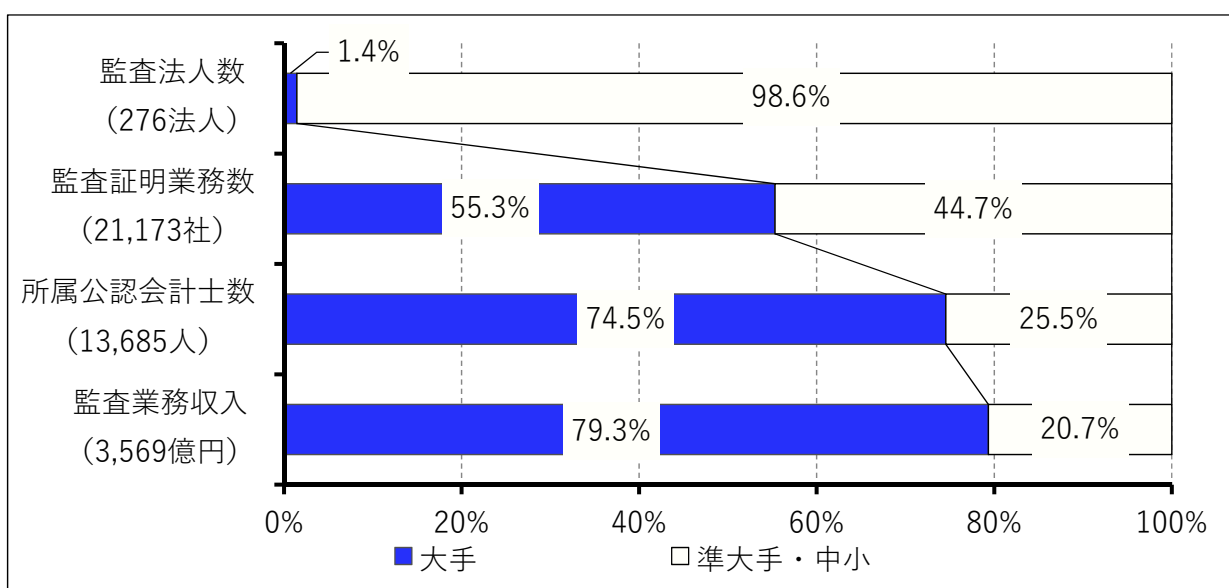
(1) 監査業界の概観

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。

a 被監査会社等の状況

上場会社などに対する金融商品取引法または会社法に基づく監査の多くは、大手監査法人に集中している。また、監査法人に所属している公認会計士の約7割、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割を大手監査法人が占めている状況がみられる（【図表1】参照）。

【図1】 監査法人の分類別シェア（令和3年度）



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

上場国内会社（3897社、令和4年度末）の監査における規模別シェアをみても約6割、時価総額ベースでは約9割を大手監査法人が占めている。これは、時価総額の大きい会社ほど、業務の規模が大きく複雑で、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等が求められることとなり、大手監査法人以外の監査事務所では対応が困難であるためと考えられる。

新規上場（IPO）会社に対する監査については、大手監査法人のシェアが引き続き高い水準となっており、令和4年12月期では、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%）を大手監査法人が行っているが、令和3年12月期は125社中75社（60%）であり、大手監査法人のシェアが減少し、準大手監査法人および中小規模監査事務所のシェアが増加する傾向がみられる。

b 監査事務所の品質管理体制の整備と対応状況

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、令和3年11月に監査に関する品質管理基準が改訂（以下「改訂品質管理基準」という）されている。改訂品質管理基準のもとでは、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また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

するリスク・アプローチに基づいて品質管理システムを導入し、品質管理に関する最高責任者は少なくとも年に1度、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結論付ける。改訂品質管理基準は、令和5年7月1日（公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所については令和6年7月1日）

以降開始する事業年度または会計期間に係る財務諸表の監査から適用される。

(2) 審査会によるモニタリング

a 審査・検査等のスキーム

審査会は、その必要が認められる場合には、監査事務所や日本公認会計士協会（以下「協会」という）に対して、報告徴収や立入検査などのモニタリングを実施する。審査会による審査・報告徴収、および検査の流れは以下のとおりである。

- ① 審査会は協会から品質管理レビューの状況報告を受領、
- ② 協会が行う品質管理レビューや監査事務所が行う監査業務が適切になされているか審査、
- ③ 審査の結果、必要と認められた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、
- ④ 検査等の結果、必要と認められた場合には、金融庁長官に対し行政処分等の勧告を実施。

b 検査の実施状況（【図2】参照）

審査会は、審査および報告徴収の結果、公益または投資者保護のため必要かつ適切と認めるときは、監査事務所等に対して検査を行う。また、協会の適正な運営を確保するため必要と認めるときは、協会に対して検査を行う。

検査の頻度は、監査事務所の規模により異なる。大手監査法人については、2年に1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、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。

【図2】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）

年度/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

(注2) 外国監査法人等に対しても、適宜、報告徴収および検査を実施

c 総合評価の状況

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。平成28事務年度に着手した検査から、監査事務所の「業務管理態勢」「品質管理態勢」および「個別監査業務」の状況に基づき、5段階による評価（総合評価）を行い、検査結果通知書へ記載し、通知している。検査先は、当該評価を含む検査結果の概要を被監査会社の監査役等へ開示することが求められている。

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3】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、「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区分が多いが、これは、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。

【図3】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	-	-	-
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	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	-	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	-	1	8
著しく不当なものと認められる	-	-	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の総合評価を集計

（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

d 審査会のモニタリングの視点および目的等（基本方針および基本計画）

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、重点事項等を基本方針および基本計画として公表している。第7期審査会（令和4年4月～令和7年3月）のスタートに伴い策定した「監査事務所等モニタリング基本方針—監査品質の持続的な向上の促進—」（令和4年5月20日公表）では、第7期における最大の課題は、改訂品質管理基準の定着を促進すること、モニタリングのための限られた資源を上場会社監査の担い手としての役割が増大している中小規模監査事務所により多く割り当てる方向で運用することとしている。

また、この基本方針を踏まえて、「令和5事務年度監査事務所等モニタリング基本計画」を策定している（令和5年7月14日公表）。同基本計画は、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なることにかんがみ、協会と品質管理レビューの実施態勢の強化に向けて深度ある議論を行うほか、準大手監査法人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とにかんがみ、検査頻度を2年に1度とすること、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、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ことなどを重点事項等としている。

(3) 監査事務所の運営状況

a 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等が同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たことを受け、中小監査法人等によ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月に改訂された。

監査法人のガバナンス・コードは、大手・準大手監査法人のすべてと、中小監査法人のうち10法人の計19法人が採用している（令和5年3月31日時点）。同コードの適用にあたっては、原則1：監査法人が果たすべき役割、原則2：組織体制（経営機能）、原則3：組織体制（監督・評価機能）、原則4：業務運営、原則5：透明性の確保の5つの原則に関して、形式的なものではなく、いかに実践し、実効的な組織運営を実現するか、各監査法人の特性等を踏まえた自律的な対応が求められている。

本モニタリングレポートにおいては、原則3：組織体制（監督・評価機能）、原則5：透明性の確保について、取組状況を分析しているほか、主な改訂の内容をコラムにて紹介している。

b 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みると、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件となっており、近年は高い水準で推移している（【図表4】参照）。

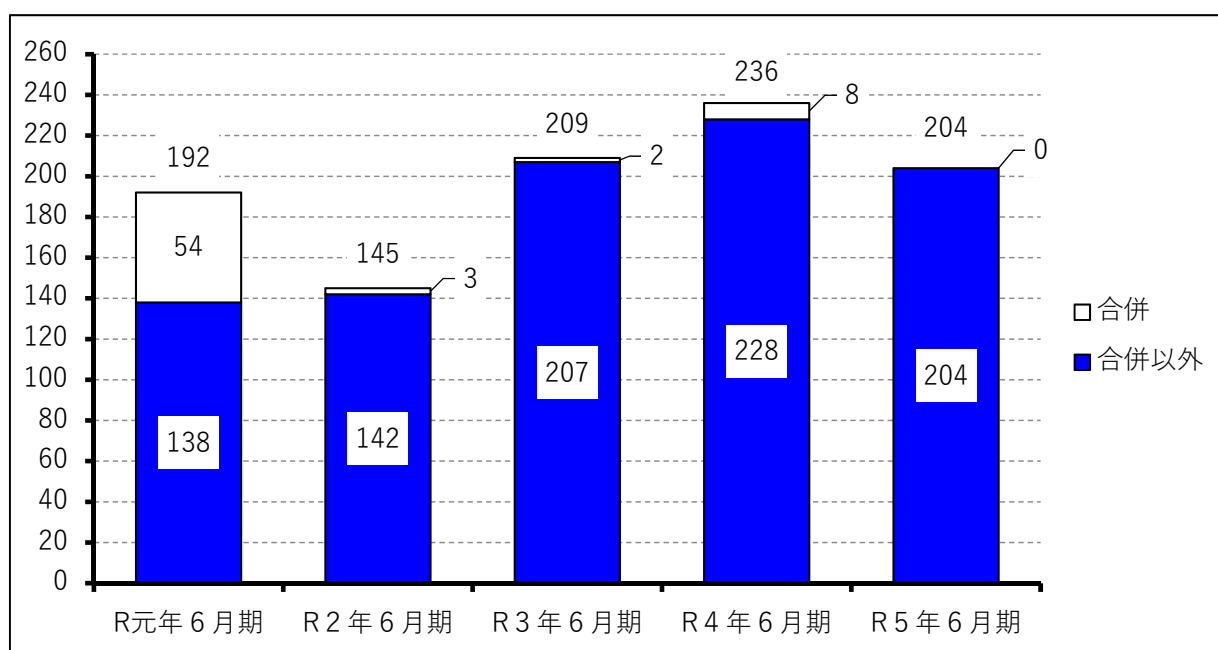
異動状況を監査事務所の規模別増減でみると、大手監査法人から準大手監査法人または中小規模監査事務所へ変更している傾向が令和5年6月期も継続している。このような動きは、大手監査法人が監査契約の継続に際して、監査報酬が監査リスクに見合った水準か、監査リスクが監査契約の継続が可能な水準の範囲内か、業務遂行に必要な人員を確保しているか等につき、個別監査業務ごと、もしくは、法人全体としての分析を通じた業務運営を行っていることによ

るものと考えられる。

会計監査人の異動理由については、平成30年6月期までは「任期満了」のみとするものが最も多く、実質的な理由が記載されていないケースが多かったが、令和元年6月期以降では、「任期満了」としつつ、何らかの理由を加えるものが増えている。令和5年6月期においては、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事務所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。

なお、会計監査人の異動前後の監査報酬の状況として、より規模の大きい監査事務所へ異動した場合には、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異動した場合には、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4】 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

(4) 監査をめぐる環境変化への対応

a 中小規模監査事務所をめぐる動向

近年の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等を背景として、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た。当制度のもとで、協会は、登録上場会社等監査人が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を法令等に準拠して整備しているかを確認する（「適格性の確認」）。「適格性の確認」には品質管理レビューが利用されるため、同レビューは登録の可否および業務管理体制の整備の状況を見極めるための重要な役割を負うこととなる。また、協会は会員3名および非会員4名からなる「上場会社等監査人登録審査会」を設置しており、登録の審査、取消しの判断は透明性、客観性を以って行われることとなる。

上場会社等の監査を行う監査事務所は、改正後の公認会計士法施行規則93条等により業務の品質の管理の状況等の評価および公表を義務付けられているが、協会は、各監査事務所に対して、「監査品質のマネジメントに関する年次報告書」を作成・公表させることにより、監査事務所の情報開示を充実させるとしている。また、協会は中小規模監査事務所が情報開示を通じて、常に資本市場の目線を意識し、これまで以上に監査品質向上に取り組むことなどの実現に向けて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て、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。

b その他

このほか、本レポートでは、協会による倫理規則の改正や四半期開示および内部統制報告制度の変更、サステナビリティ情報の開示および保証の動向等を紹介している。