

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、日本の上場国内会社数が減少傾向にある中で、上場国内会社の会計監査人を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に変更する動きは続いており、特に、中小規模監査事務所については、会社数ベースで上場国内会社の約 28%（約 1050 社）に監査業務を提供している状況にあるとともに、新規上場国内会社の会計監査人を務める件数も年々増加しているなど、資本市場において期待される役割は更に高まっている。

こうした中、令和 6 年 7 月以降に開始する事業年度の監査から、改訂品管基準の適用が全面的に開始されたほか、独立性関連の規制強化等を目的に、令和 4 年 7 月に改正された協会の倫理規則は、令和 6 年 7 月、業務チームの定義及びグループ監査業務に関する規定等を対象に改正されるなど、中小規模監査事務所においては、上場国内会社に監査業務を提供するための体制整備に加え、品質管理システムの適切な運用、報酬（監査報酬・非監査報酬・報酬依存度）についての独立性規定や非保証業務の同時提供に関する独立性規定が強化されたことへの対応等が求められている。

また、監査調書の電子化を含む監査業務のデジタル化への対応、暗号資産関連などの監査手続の複雑化やサステナビリティ情報関連などの業務領域の拡大を踏まえた人材の確保・育成など、中小規模監査事務所の業務運営には、人的リソースや財政面の課題が認められている。

加えて、上場国内会社に関する監査の担い手の裾野の拡大など、会計監査を取り巻く経済社会情勢の変化を踏まえ、令和 4 年 5 月の法改正により上場会社等監査人登録制度が導入されたことで、上場会社等の監査を行う監査事務所には、改正公認会計士法施行規則（以下「改正施行規則」という。）において、充実した情報開示を行うための体制及び監査法人のガバナンス・コード（令和 5 年 3 月改訂）に沿って業務を実施する体制の整備が求められ、上場会社等の監査を行う監査事務所として法律上の名簿に登録された中小規模監査事務所に対しても、令和 6 年 7 月 1 日以降最初に開始する被監査会社等の会計期間開始日からの適用が始まっている。

さらに、中小規模監査事務所が会計監査人を務めていた上場国内会社において、新規上場申請時から、会計不正が行われていた事案が発生しており、中小規模監査事務所が実施する監査業務について課題が指摘されている。

(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

① 上場会社等監査人登録制度の運用状況

上場国内会社の監査を行う監査事務所等の登録は、これまで、協会の自主規制業務の

一環である上場会社監査事務所登録制度として、品質管理レビュー制度を所掌する品質管理委員会で行われてきたが、協会は、令和 5 年 4 月 1 日に上場会社等監査人登録制度の運用を開始し、新たに設置された、会員 3 名と非会員 4 名の合計 7 名から構成される「上場会社等監査人登録審査会」において、登録の審査、登録の取消しの審査、上場会社等監査人登録制度の運営に関し必要な事項の審議等を行っている。

上場会社等監査人登録制度は、i 上場会社等の監査を行う監査事務所を法律上の名簿（以下「上場会社等監査人名簿」という。）に登録し、ii 登録を受けた監査事務所（登録上場会社等監査人）に対して“高い規律付け”を求め、iii 登録上場会社等監査人が、上場会社等の監査を行う監査事務所として“高い規律付け”を果たしているかどうかを協会が確認（適格性の確認）し、iv 必要に応じて、登録上場会社等監査人の登録の取消しなどを行うことで、会計監査の信頼性確保に寄与することを目的とした制度である。

協会は、上場会社等監査人名簿への登録を受けようとする監査事務所（以下「登録希望事務所」という。）からの申請を受け、「登録の審査のためのレビュー」を行い、品質管理システムの整備の状況を確認する。また、登録希望事務所又は登録上場会社等監査人が、上場会社等の財務書類に係る監査証明業務を公正かつ的確に遂行するに足る体制を備えているかどうかについて、登録の審査のためのレビューを含む品質管理レビュー制度を利用した適格性の確認を行い、上場会社等監査人登録審査会は、これらの確認結果に基づき、登録の可否や登録の取消しを決定する。

協会は、令和 5 年 6 月に「上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のためのガイドライン」を公表し、適格性を判断するに当たっての着眼点及び判断基準をレビューチームに示す一方、登録希望事務所又は登録上場会社等監査人が、当該ガイドラインに記載された状況に該当しているかどうかについて自ら評価（セルフアセスメント）を行い、不備が確認された場合には、自主的な改善策を直ちに立案し、実行することを期待している。当該ガイドラインは、令和 6 年 8 月及び令和 7 年 6 月に改正され、改訂品管基準の適用の開始、上場会社等監査人登録審査会での議論、品質管理レビューでの実績等を踏まえて、項目立ての整理、着眼点及び判断基準の追加等が行われている。

令和 5 年 4 月 1 日時点で上場会社等の監査を行っていた監査事務所は、経過措置により、令和 6 年 9 月 30 日まで監査証明業務をそのまま行うことができる「みなし登録上場会社等監査人」とされていたが、協会は、同年 10 月 1 日以降、みなし登録上場会社等監査人に該当している監査事務所は、「今後、上場会社等監査人登録審査会において登録可否の審査が実施される事務所」又は「上場会社等監査人登録審査会により登録の拒否が決定された事務所のうち、上場会社等の監査を実施している事務所」になるとしていた。令和 7 年 7 月 3 日、協会は、みなし登録上場会社等監査人に対する登録の審査を終了したと公表し、同日以降、みなし登録上場会社等監査人は、「上場会社等監査人登録審査会により登録の拒否が決定された事務所のうち、上場会社等の監査を実施している事務所」のみとなった。

上場会社等監査人登録審査会は、令和 5 年 4 月から令和 8 年 6 月までに合計 40 回

開催されている。その間、130 監査事務所（新規に登録申請を行った、みなし登録上場会社等監査人以外の 10 監査事務所を含む。）が上場会社等監査人名簿に登録され、令和 8 年 6 月末時点で、みなし登録上場会社等監査人に 1 監査事務所が該当していた。当該監査事務所は、同年 7 月 2 日、後任の会計監査人が未定であった上場被監査会社において、一時会計監査人の就任が公表され、監査を実施しないことが確定した。この結果、みなし登録上場会社等監査人に該当する監査事務所はゼロとなっている⁵⁰。

② 中小規模監査事務所を支援する体制

ア 中小事務所等施策調査会

中小事務所等施策調査会は、中小規模監査事務所が行う公認会計士業務の円滑な遂行及び改善の進捗を図るための施策の検討を行っており、以下の委員会が設置されている。

<監査・倫理専門委員会>

倫理規則、監査実務指針等に適切に対応し、監査業務の品質を維持・向上させるための公表物等の検討

<中小事務所 IT 対応支援専門委員会>

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の把握、サイバーセキュリティ対策を含めた IT インフラ整備や IT を活用した監査ツール開発に関する支援

<国際対応専門委員会>

IESBA や IFAC の議論を通じて国際基準の検討状況について把握し、その円滑な適用に向けて早い段階から中小規模監査事務所に周知するとともに、我が国の監査実務に影響のある事項について中小規模監査事務所の視点から必要な意見を発信

<会計専門委員会>

企業会計基準（IFRS を含む。）の適用、有価証券報告書の表示・開示チェックリストの作成、及び、企業内容等の開示の充実に関連した監査対応について研修会資料の作成等

<中小事務所サステナビリティ情報等対応支援専門委員会>

中小規模監査事務所がサステナビリティ情報等に適切な対応を行えるよう必要な情報収集を実施

イ 中小監査事務所連絡協議会

中小監査事務所連絡協議会は、原則として、上場会社を監査する中小規模監査事務所を対象に任意の入会制を採用しており、監査事務所及び監査業務における品質管理の質を維持・向上するための施策の一環として、随時の情報提供等を行っており、以下の委員会と、その傘下に二つのワーキンググループが設置されている。

⁵⁰ 令和 7 事務年度終了後ではあるが、その直後に発生した事象であることから、これを反映している。

<中小監査事務所基盤強化専門委員会>

中小規模監査事務所の基盤強化を図るための協会としての各種施策を強力かつ組織的に推進することを目的として設置。開示情報の充実・基盤強化に関する全体方針の決定、各種基盤強化支援のモニタリングを実施

<監査人材採用・育成ワーキンググループ>

中小規模監査事務所の人材採用・育成支援を目的に設置。中小規模監査事務所の人材採用パンフレットの作成、資格専門学校・大学・会計大学校への配布、中小規模監査事務所に所属する若手会計士の交流会の運営

<監査事務所サポートワーキンググループ>

中小規模監査事務所の監査品質向上支援、相談機能の充実を目的に設置。「適格性の確認のためのガイドライン」への対応に関する相談窓口の運営、「監査品質向上のための対話型研修会」の企画及び運営

③ 中小規模監査事務所の基盤強化に向けた支援

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が主体となり、上場会社等の監査を行う中小規模監査事務所に向けて、様々な基盤強化支援策を実施している。例えば、i 情報開示の充実のための支援策、ii 監査品質向上支援、相談機能の充実、iii デジタル化支援、iv 改訂品管基準対応支援、v 改正倫理規則対応のための研修会、vi 人材採用・育成支援、vii 海外事務所名簿の整備、viii 資本市場関係者との意見交換会、ix 定期的な意見交換会などがあり、主な取組状況は、以下のとおりである。

➤ 情報開示の充実のための支援策

- ・ 「監査品質のマネジメントに関する年次報告書作成のためのガイダンス」を作成・公表し、地域会で研修会を実施
- ・ 「監査品質のマネジメントに関する年次報告書（ドライラン版）」を確認し、その結果をフィードバック
- ・ 「監査品質のマネジメントに関する年次報告書（正式版）」のチェック及びデータの収集
- ・ 複数の監査事務所に共通の「気づき事項」を汎用的な形で取りまとめて、中小監査事務所連絡協議会に加入している各事務所と共有
- ・ 監査法人のガバナンス・コード等に関する有識者との勉強会を開催。勉強資料を取りまとめ、協会のウェブサイトで公表
- ・ 情報開示に関する相談窓口を開設し、質問に対応
- ・ 監査法人のガバナンス・コードへの対応のため、トップメッセージ動画の作成を支援
- ・ 各事務所の「監査品質のマネジメントに関する年次報告書」、「監査法人のガバナンス・コードの適用状況」及び「説明書類」を、トップメッセージ動画等と共に掲載する

ための情報開示一覧サイト「上場会社の監査を担う中小監査事務所トップメッセージサイト」を開設

- 監査品質向上支援、相談機能の充実
 - ・ 監査品質向上のための対話型研修会の開催（個別相談機能の強化も兼ねた研修会として実施しており、令和 7 年度の研修内容は、監査事務所の品質管理、品質管理システムの評価、監査調書の整理及び管理、情報セキュリティ、業務の実施（IT 監査）、リスク評価・対応手続、会計上の見積りの監査、グループ監査など）
 - ・ 中小規模監査事務所向けの研修会（監査リスク・会計不正に関する研修会や品基報・監基報関係のトピック研修会、IFRS やサステナビリティ関係の研修会）の開催
 - ・ 監査事務所の体制整備に関する相談窓口を設置し、相談に対応
- デジタル化支援
 - ・ IT コミュニティの定期的な開催（IT 基盤・ツール導入に関する情報交換を目的とし、IT 担当者を中心に、毎回 200 名から 300 名が参加）
 - ・ 監査事務所の体制整備に関する相談窓口を設置し、IT 基盤と電子監査調書の電子化を含む相談に対応
 - ・ IT 基盤、DX 化・生成 AI の活用状況に係るアンケート調査を実施（調査結果については、IT コミュニティでフィードバック）
- 人材採用・育成支援
 - ・ 人材採用用のパンフレット「中小監査事務所 就職ガイドブック」を作成・公表・配布
 - ・ 中小規模監査事務所に所属する若手会計士の交流会を開催
 - ・ 令和 8 年度以降、公認会計士試験合格者以外の監査補助者（監査アシスタント）向けの研修会を、一般財団法人会計教育研修機構と協力して実施予定
- 定期的な意見交換会
 - ・ 会長、中小規模監査事務所の支援を担当する副会長・常務理事等と中小規模監査事務所の代表者との懇談会を複数開催
 - ・ 各事務所の課題や意見を聴取し、一定の監査品質を確保するための事務所規模に関するメッセージを伝達

④ 協会が関与する監査業界内の支援状況

大手監査法人の共同出資により設立された「会計監査確認センター合同会社」は、監査業務における残高確認手続の標準化・効率化、残高確認処理の迅速化、高度なセキュリティの担保に取り組んだ残高確認手続の電子プラットフォームを提供している。従来は、紙媒体の確認状による発送・回答・回収といった作業が必要だったが、当該プラットフォームを利用することにより、電子確認状の発送や Web 上での回答が可能となった。電子確認状の対象は、債権債務残高、銀行等取引残高、証券取引残高等であり、令和 8 年 6 月時点において、

160 以上の監査事務所が利用している中、中小監査法人の利用は約 80 法人に拡大している。なお、中小監査法人による利用の拡大には、協会が開催している IT コミュニティにおいて、当該プラットフォームに係る情報の周知が定期的になされていたことが影響した可能性はある。

準大手監査法人 1 法人と中小監査法人 2 法人、事業会社 1 社の共同出資により設立された「合同会社監査 D&I コンソーシアム」は、中小監査法人に対して、電子監査調書システムを利用可能な共通 IT 基盤環境及び監査業務の実効性・効率性を高めるデジタルトランスフォーメーション・ツールを提供している。合同会社監査 D&I コンソーシアムは、協会の助言・協力を受けて設立されており、協会は、設立後においても、情報提供や意見交換等を通じたサポートを実施することで、中小監査法人の共同 IT インフラ環境の整備を支援している。

上記のほか、準大手監査法人 3 法人と中小監査法人 2 法人が社員となり、令和 6 年 4 月に設立された「一般社団法人監査支援機構」は、監査法人の監査品質の向上を実現することを目的とし、監査法人のガバナンス・コード等で求められる対応への支援を行っており、上場会社等の監査を行う監査法人を会員としている。具体的には、独立第三者として会員に助言するサービス、会員からの専門的な見解の問合せへの対応を会計や監査等の専門家が行うサービス、外部検査での重要な指摘事項等に対する改善対応をサポートするサービスなどを提供しており、今後は、会計、監査、倫理等に係る研修のサポート等を提供する予定であるとしている。協会は、監査品質の向上を目的とした中小規模監査事務所への支援を、一般社団法人監査支援機構と連携して実施している。

(3) 審査会による対応

改訂品管基準には、「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、中小規模監査事務所を支援する取組として、一般財団法人会計教育研修機構が開催した「監査法人等の組織力・現場力強化に向けた講座」の中で、中小規模監査事務所の経営層を対象に、審査会が期待する組織運営のあり方等について講義を実施したほか、監査事務所検査結果事例集の公表、協会の各地域会等における研修会での監査事務所検査結果事例集等をテーマにした講演等を行っている。また、審査会は、第 9 期モニタリング基本方針に基づき、引き続き、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こととしている。

2. 会計監査に関する最近の動向

(1) 国際的な監査基準や保証基準、倫理基準の動向

国際倫理・監査財団（IFEA）⁵¹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保証基準、倫理基準の開発が行われている。

IAASB が設定する国際監査基準（ISA）の近時の主な動向としては、改訂「財務諸表監査における不正」（ISA240）について、令和 7 年 3 月、IAASB のボード会議で基準の最終化が承認され、令和 8 年 12 月 15 日以降開始する事業年度の財務諸表監査から適用が開始される。改訂 ISA240 は、財務諸表監査における不正に対する監査人の役割と責任を明確化しており、監査人に対し、経営者及びガバナンスに責任を有する者と不正に関してコミュニケーションを行い、その中で当年度の財務諸表監査で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することなどを求めている。

また、令和 6 年 12 月、IAASB のボード会議で基準の最終化が承認され、令和 7 年 4 月、正式に公表された改訂「継続企業」（ISA570）についても、令和 8 年 12 月 15 日以降開始する事業年度の財務諸表監査から適用が開始される。改訂 ISA570 は、事業の継続性の検討期間を財務諸表の承認日から 12 か月間とすることや、監査報告書において、継続企業の前提に関する監査人の結論に相当する記載を行うことを求めている。

さらに、IAASB は、監査証拠とリスク対応について、統合的に扱うプロジェクトが必要との意見を受けたことから、令和 6 年 12 月の IAASB のボード会議で、「評価したリスクに対応する監査人の手続」（ISA330）、「監査証拠」（ISA500）及び「分析的手続」（ISA520）の同時改訂を検討するプロジェクトの開始を決定し、①監査人が発揮する専門的判断力と職業的懐疑心の強化、②実務と監査人の行動の一貫性の促進、及び③監査人が監査証拠を入手し、その十分性・適切性を評価する上でのテクノロジーの活用を促すことなどを目的としてプロジェクトが進められており、令和 8 年 12 月に基準の最終化を目指している。

IAASB が策定する国際的な保証基準の近時の主な動向としては、令和 6 年 9 月、IAASB のボード会議で基準の最終化が承認され、同年 11 月、正式に公表された国際サステナビリティ保証基準 5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」（ISSA5000）についても、令和 8 年 12 月 15 日以降開始する期間に関する保証業務、又は令和 8 年 12 月 15 日以降の特定時点に関する保証業務から適用が開始される。ISSA5000 は、様々なサステナビリティ情報に対する全ての保証業務と、公認会計士及びそれ以外を含めた全ての保証業務実施者に適用され、限定的保証及び合理的保証の双方を対象としている。

IESBA が策定する IESBA 倫理規程の近時の主な動向としては、令和 6 年 12 月に IESBA

⁵¹ 基準設定主体は職業会計士団体から独立しているべきとの趣旨から、国際会計士連盟（IFAC）に替わって、IAASB 及び IESBA を傘下に置くために令和 4 年に創設された組織。IAASB 及び IESBA の IFEA への移管は、令和 5 年 1 月に実施

のボード会議でその改訂が承認されたことを受け、令和 7 年 1 月に IESBA は、「サステナビリティ保証のための国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）並びにサステナビリティ保証及び報告に関連する IESBA 倫理規程のその他の改訂」及び「外部の専門家の作業の利用に関する IESBA 倫理規程の改訂」を公表した。前者は、一定の基準を満たすサステナビリティ保証業務について、職業会計士以外の者も含む業務実施者を対象として、独立性及び倫理を規定するパート（パート 5）を新たに設けるなどしており、後者は、職業会計士又はサステナビリティ保証業務実施者の能力以外の専門知識を有する者の作業を利用する場合に、専門知識を有する者の適性（Competence）、能力（Capability）、客観性（Objectivity）を評価するための指針等を示している。上記の IESBA 倫理規程の改訂は、バリューチェーン構成要素に関するものを除き、令和 8 年 12 月 15 日以降に開始する事業年度、又は、同日以降の特定日現在のサステナビリティ情報に関する保証業務に適用され、バリューチェーン構成単位に関するものは、令和 10 年 7 月 1 日以降に開始する事業年度、又は、同日以降の特定日現在におけるサステナビリティ情報に関する保証業務に適用される。

（２）協会による倫理規則の改正

協会は、国内の制度変更への対応や IESBA 倫理規程の改訂も参考に、倫理規則を改正している。

令和 4 年 7 月の改正では、倫理規則体系の抜本的見直しを行い、独立性に関する指針、利益相反に関する指針、違法行為への対応に関する指針を倫理規則に統合した。

さらに、独立性規定を強化し、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（以下「PIE」という。）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）の開示を求め、PIE に該当する監査業務の依頼人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を必須とし、報酬依存度に関する開示が新たに必要となったほか、PIE に該当する監査業務の依頼人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ければならないとなった。

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。

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。

また、令和 6 年 7 月の改正では、①上場事業体及び PIE の定義に関する規定、②業務チームの定義及びグループ監査業務に関する規定、及び③テクノロジーに関する規定（「守秘義務」を「秘密保持」に変更する規定を含む。）などを主な改正項目としており、令和 7 年 7 月の改正

では、会員が税務に関する企画・立案・助言業務（タックス・プランニング業務）を提供する際の倫理的要件の新設などが行われた。

なお、令和 8 年 4 月に倫理規則の改正案が公表されており、主な改正項目は、①サステナビリティ保証業務における倫理に関する規則の新設、②外部の専門家の作業の利用に関する規定の新設などである。

（３）財務報告制度に係るその他の動向

① 個別事案を踏まえた対応

生成 AI 技術を利用したサービスの開発・販売を主な事業としていた国内企業 A の株式は、令和 6 年 10 月、東京証券取引所グロース市場に上場した。令和 7 年 4 月、証券取引等監視委員会は、有価証券報告書の虚偽記載の疑いで国内企業 A に対する強制調査に着手し、国内企業 A は、売上高の過大計上の可能性に関する調査を目的に第三者委員会を設置した。同年 7 月、国内企業 A は、第三者委員会より受領した調査報告書を開示し、その結果、令和 3 年 12 月期から令和 6 年 12 月期までの売上高の大半が経済的実態を伴わない架空に計上されたものであったことなどが明らかとなり、東京証券取引所は、令和 7 年 8 月、国内企業 A の株式を上場廃止とした。

国内企業 A による会計不正の事案として、財務報告制度の信頼性を大きく棄損することとなったが、この事案の特徴は、販売代理店を介して循環取引を行っていたこと、上場準備中に監査法人が交代していたこと、新規上場申請書類の財務諸表等に虚偽の情報を記載し、上場承認を得たことなどが挙げられる。

これらの特徴を踏まえ、新規上場に係る主要なゲートキーパーである取引所、主幹事証券会社、監査法人が、互いに協力して対応することが重要とされ、各ゲートキーパーが不正リスクに対応した審査・監査の能力向上に努め、上場準備会社に対する情報発信や啓発活動を推進することとなった。

東京証券取引所及び日本取引所自主規制法人は、令和 7 年 12 月に「新規上場時の会計不正事例を踏まえた取引所の対応について⁵²」を公表し、不正リスクに応じた上場審査（循環取引等の発生リスクを踏まえ、代理店の利用率が高いビジネスモデルにおいては、実質的な仕入先・販売先の状況等を確認、上場準備期間に監査法人が交代している場合、前任者に対する交代経緯等を確認）、内部通報体制の適切な整備に向けた審査及び不正情報の収集・連携強化（新規上場申請会社における内部通報体制の整備状況を確認、不正情報の早期受領に向けて、IPO 関係者と協力して取引所通報窓口の存在について、上場準備会社の役職員等に対する周知活動を実施）、経営者に向けた啓発活動等（上場準備会社の経営幹部に対して誠実性や不正防止の観点も含めて「上場の責任」など啓発

⁵² 日本自主規制法人「新規上場時の会計不正事例を踏まえた取引所の対応について」：
<https://www.jpx.co.jp/news/1020/t13vrt000000ciom-att/t13vrt000000cirm.pdf>

活動を強化、社外取締役・監査役に対する上場審査時のヒアリングの際に、不正防止に向けた体制整備・運用状況の評価を確認）、I P O関係者との連携・協力、自主規制法人における不正リスクに関する上場審査能力の向上に向けた取組を実施するとした。

日本証券業協会は、令和8年3月に「新規上場時の会計不正事例を踏まえた引受審査に関するガイドライン⁵³」を公表し、不正リスクに応じた確認等（仕入先・販売先・外注先及び広告宣伝の状況の確認、前任監査法人に対する交代経緯等の確認等、経営者の資質や引受審査に際しての発行者の対応等に関して懸念が想起される場合におけるヒアリング等）、内部通報体制の適切な整備状況等の確認及び不正等に関する情報への対応（発行者における内部通報体制の整備状況の確認、通報窓口の周知状況の確認等、不正等に関する情報への対応）、代表取締役社長等、監査役等、独立役員への確認について、主幹事証券会社が引受審査業務を実施するに当たり、特に留意すべき事項であると整理した。

協会は、令和8年1月に「登録上場会社等監査人による監査の信頼性向上に向けた取組⁵⁴」を公表し、登録上場会社等監査人に対するモニタリングの強化、研修等を通じた会員の資質の向上などを図るとした。同日、協会は、「新規上場会社等の会計不正事例を踏まえた監査上の対応について（通知）⁵⁵」を公表し、新規上場を目指す会社における監査事務所の交代と新規受嘱リスクの評価、企業のビジネスモデル等の理解、不正リスクの識別・評価、評価したリスクへの対応、経営者の誠実性に関する職業的専門家としての懐疑心の保持、専門的な見解の問合せ、及び、監査役等とのコミュニケーションについて、監査業務実施上の留意事項を取りまとめ公表した。また、協会は、同年3月に、「新規上場時における取引所等からのヒアリングに係る秘密保持義務の取扱いについて⁵⁶」を公表し、取引所等からのヒアリングに対応するための、監査契約書における秘密保持義務に関する記載について解説している。

なお、協会は、国内企業 A 以外にも、上場国内会社による会計不正事案が相次いで発生していることを受け、有価証券報告書等と併せて提出される経営者の「確認書」について、経営者の適正な情報開示に向けた意識の向上を図るため、記載内容を充実させるべきとしている。

審査会は、新規上場時の会計不正事例を踏まえた対応策の実施による監査業務への影響等を注目している。

② 有価証券報告書の株主総会前の提出

令和7年3月、金融担当大臣は、全上場会社に対し、「株主総会前の適切な情報提

⁵³ 日本証券業協会「新規上場時の会計不正事例を踏まえた引受審査に関するガイドライン」：

https://www.jsda.or.jp/shijyo/seido/jishukisei/web-handbook/105_kabushiki/files/20260318_shinkijoujouhikiukeshinsa.pdf

⁵⁴ 日本公認会計士協会「登録上場会社等監査人による監査の信頼性向上に向けた取組」：

<https://jicpa.or.jp/news/information/files/5-99-0-2-20260126.pdf>

⁵⁵ 脚注 52 と同じ。

⁵⁶ 日本公認会計士協会「新規上場時における取引所等からのヒアリングに係る秘密保持義務の取扱いについて」：

https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-53-0-2-20260318.pdf

供について（要請）」との表題の要請文を発出し、有価証券報告書の提出は、株主総会の 3 週間以上前が最も望ましいことを示しつつ、企業の実務負担も考慮し、取組の第一歩として、同年から、まずは株主総会の前日ないし数日前に提出することの検討を要請した。

金融庁は、令和 7 年 6 月に開催した「第 3 回有価証券報告書の定時株主総会前の開示に向けた環境整備に関する連絡協議会」の資料において、令和 7 年 3 月期決算の上場国内会社（2,262 社）のうち、有価証券報告書を株主総会前に開示する予定の上場国内会社は 1,241 社であり、全体の 54.9%となったとしている。

大手監査法人によれば、令和 8 年 3 月期決算の上場国内会社のうち、有価証券報告書を株主総会前に開示する予定の上場国内会社数は、前年度に比べ約 40%増加したとしており、株主総会の前日や二日前の開示を予定している上場国内会社が大部分を占めているものの、1 週間以上前の開示を予定している上場国内会社も多くなっているとしている。

大手監査法人は、有価証券報告書の株主総会前の開示による監査業務への影響等について、以下のとおりとしている。

- ・ 数日前より早期に総会前開示を行うこととなる場合には、各監査チームにおいて大幅な監査スケジュールの前倒しが必要となり、上場被監査会社の監査日程が一定の時期に集中し、監査リソースの確保及び監査品質の維持に懸念がある。
- ・ 有価証券報告書に係る監査期間の短縮化が求められる可能性があるため、前倒し可能な監査手続の見極めに加え、新規の開示事項やトピック等の事前協議及び課題解決を従来以上に進めていく必要がある。
- ・ 上場被監査会社は、全体最適の観点から、株主総会日及び有価証券報告書の作成スケジュールを検討すべきで、監査人と合意の上、適切な協力体制を構築することが必要不可欠と考える。
- ・ 上場被監査会社が決算スケジュールを前倒した場合でも、監査スケジュールの早期化は可能と考える。
- ・ 有価証券報告書の株主総会前開示が二日間以内に留まる場合、その影響は大きくないと考えているが、3 週間前開示に向けて、有価証券報告書の作成時期が前倒される場合、監査業務の進め方にも影響が生じる可能性がある。
- ・ 株主総会の 1 週間以上前開示を予定している上場国内会社の監査チームに対し、同社が開示を前倒することとした理由、十分な監査資源が確保できるよう、同社と共に十分な施策を事前に実施しているかどうか、来年度、更なる前倒しや有価証券報告書と事業報告書の一体開示に向けた取組が予定されているかどうかについて、個別に対応状況を確認している。
- ・ 提出時期が過度に早期化される場合、期末監査に必要な時間を十分に確保できない懸念があり、監査手続の前倒しやデジタル化を通じて対応していくものの、十分な監査時間を確保する観点から、上場被監査会社における株主総会日程の後倒しが必要と考える。

大手監査法人の一部からは、株主総会の 3 週間以上前までに、有価証券報告書を開示することが望ましいとするならば、有価証券報告書と事業報告書の一体開示・一本化、株主総会日程の後倒しに向けて、関係省庁等による環境整備の更なる推進が必要との声もあった。

なお、大手監査法人は、有価証券報告書と事業報告書の一体開示・一本化に係る対応状況、監査業務への影響等について、以下のとおりとしている。

- ・ ポータルページを設置して、法人内に最新情報を提供するとともに、上場被監査会社とのコミュニケーション用の資料も掲示している。
- ・ 契約、会計・開示、監査、審査の各分野における品質管理本部横断の対応プロジェクトチームを設置し、一体開示に関する監査チームへの支援体制を整備した。
- ・ 一体開示や株主総会日程の後倒しを予定している上場被監査会社の対応を支援している。
- ・ 一体開示や一本化について、上場被監査会社から相談があった場合、各社の状況やその影響を勘案して、個別に対応方針を検討している。
- ・ 上場被監査会社における一体開示・一本化の進捗は限定的であるため、個別対応を実施しながら、契約書などの各種様式、開示チェックリストなどのツールを作成している。
- ・ 上場被監査会社が一体開示に移行した初年度は、開示事項の整理、監査スケジュールの調整等の追加的な対応が見込まれるものの、次年度以降については、書類の一元化による監査の効率化、監査時間の平準化が期待される。
- ・ 上場被監査会社において、開示書類が一つに集約されることにより、監査の効率化が図られることに加え、開示書類の作成負担が軽減されることから、有価証券報告書の株主総会前開示の促進につながると考える。

審査会は、有価証券報告書の株主総会前開示や、有価証券報告書と事業報告書の一体開示・一本化による監査業務への影響等について、引き続き、確認していくこととしている。

■新リース会計基準の導入■

リース取引とは、企業が特定の資産（建物、機械、車両など）を一定期間借り受けて使用する取引のことであり、リース会社が当該資産を所有し、企業（以下「借手」という。）は、その対価としてリース料を支払うことで、当該資産を使用する権利を得るものである。

リース取引に関する我が国の会計基準については、平成 19 年に企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」及び企業会計適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下、これらを合わせて「旧リース会計基準」という。）が公表され、当時の国際的な会計基準と整合的なものとなっていた。旧リース会計基準では、リース取引をファイナンス・リース取引（リース会社が借手の代わりに資産を購入し、借手に貸す取引であり、リース期間中の解約は認められず、資産の取得額及び諸経費のほぼ全額をリース料として支払うもの）とオペレーティング・リース取引（通常の賃貸借取引に近い性質を持つもの）に分類し、ファイナンス・リース取引についてのみ、資産及び負債を貸借対照表に計上することとしていた。

しかし、国際会計基準審議会（IASB）は、平成 28 年 1 月に IFRS 第 16 号「リース」を公表し、借手の全てのリース取引を資産及び負債として貸借対照表に計上させることとした。これにより、我が国の会計基準とは、特に負債の認識において違いが生じることとなり、国際的な比較において議論となる可能性があったことから、企業会計基準委員会（ASBJ）は、借手の全てのリース取引について、資産及び負債を貸借対照表に計上する会計基準の開発に着手することとし、平成 31 年 3 月以降、検討を重ねてきた。

ASBJ は、令和 6 年 9 月に、企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 33 号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下、これらを合わせて「新リース会計基準」という。）を公表した。これにより、リース（新リース会計基準により、「リース取引」から変更）を使った資産と負債は、原則全て貸借対照表に計上することが求められた。上場国内会社等の金商法開示対象会社とその子会社及び関連会社、さらに会社法上の大会社が、新リース会計基準の適用対象企業となり、令和 9 年 4 月以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首からその適用が開始する（早期適用として、令和 7 年 4 月以後開始する会計年度及び事業年度の期首からの適用も可能）。

新リース会計基準では、リースの定義や識別方法が見直されており、①資産を特定できるか、②その資産で利益を得る立場にあるか、③資産の利用を「指図」する権利があるかという三つの観点から、リースかどうかを識別する。このため、適用対象企業においては、契約書の収集から始まり、個々の契約書に目を通して、リースかどうかを判断しなければならず、また、リースかどうかを判断した記録を作成する必要がある。特に小売業や飲食業など、多店舗展開を行う事業形態の企業では賃貸借取引として会計処理を行ってきた膨大な賃借物件の契約についてリースとして判断される可能性がある。新リース会計基準の適用対象取引の把握や、新リース会計基準に準拠した適切な会計処理を行うため、会計システムの導入や業務プロセスの変更が適用対象企業に求められることとなり、特に、適用対象取引の識別において、適用対象企業の作業負担が大きくなることが想定される。このような状況から、令和 7 年 4 月以降開始する会計年度及び事業年度の期首から早期適用が可能とされているが、早期適用を選択する会社はほとんど見られない。

新リース会計基準の適用開始に向けて、適用対象企業においては、迅速かつ着実な準備が求められるとともに、監査法人側でも、監査対象となる契約の範囲拡大や会計処理の複雑化による監査工数の増大への対応、監査人としての専門性強化等が求められる。なお、適用対象取引の識別・評価等において、生成 AI の活用も想定されていることから、その活用に係る動向等も注目される。

3. サステナビリティの開示及び保証の動向

(1) サステナビリティ情報の開示及び保証に係る制度整備の動向

サステナビリティ情報の開示は、従来、統合報告書等での任意開示が中心であったが、国内では、令和 5 年 3 月期から有価証券報告書での開示が義務化された。一方で、開示の具体的内容は企業判断に委ねられているため、情報の比較可能性に課題が指摘されており、開示基準の整備が国内外で進められている。国際的には、令和 5 年 6 月、ISSB がサステナビリティ関連財務情報の開示基準⁵⁷を公表したことを踏まえ、各国で、同基準との整合性を確保した制度整備が進展しているほか、日本においても、令和 7 年 3 月、サステナビリティ基準委員会（Sustainability Standards Board of Japan、以下「SSBJ」という。）が ISSB の基準と機能的に整合性が確保された開示基準（以下「SSBJ 基準」という。）を公表している。

また、サステナビリティ情報の信頼性を確保するためには第三者保証が有益である。そうした観点から、一貫した質の高いサステナビリティ情報の第三者保証を提供するためのグローバル基準を開発すべきとのニーズの高まりを踏まえ、令和 6 年 11 月には、IAASB が、国際サステナビリティ保証基準（ISSA5000）を公表している。同基準は、公認会計士又は監査法人に限らず、あらゆる保証業務実施者に対して適用可能となるよう設計されている一方で、公共の利益に資する質の高いサステナビリティ保証業務の実施を支える基本的な前提として、ISQM1 を少なくとも満たす基準及び IESBA 倫理規程を少なくとも満たす倫理・独立性の要求の遵守が求められる。

こうした動向を踏まえ、金融審議会「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキンググループ」において、サステナビリティ情報の開示及び保証制度のあり方に係る検討が行われ、令和 7 年 7 月に中間論点整理が、令和 8 年 1 月に最終報告書が公表された。

中間論点整理において、時価総額が一定規模以上のプライム市場上場企業について、段階的に SSBJ 基準に準拠した有価証券報告書の作成を義務付ける方針⁵⁸が示され、これを踏まえた制度的対応として、令和 8 年 2 月に「企業内容等の開示に関する内閣府令」等が改正された。

また、最終報告書においては、保証に関する制度設計の方向性が提示され、①SSBJ 基準の適用開始の翌年から保証を義務付けること、②当初 2 年間の保証範囲は限定⁵⁹し、3 年目以降は国際動向等を踏まえ今後検討すること、③保証の水準は限定的保証とし、合理的保証への移行の検討は行わないことなどが示された。また、保証業務実施者を登録制とし、ISSA5000 等の国際基準に準拠した保証が提供される場合、監査法人・監査法人以外の者のいずれについても、登録要件を満たす場合は登録可能とされ、人的体制や品質管理体制の整備等の登録要件の設計、さらに、保証業務実施者に対する当面の検査・監督は、金融庁が実施するといっ

⁵⁷ 全般的な開示要求事項（S1 基準）及び気候関連開示（S2 基準）

⁵⁸ SSBJ 基準の適用スケジュールは、企業等の準備期間を考慮し、時価総額 3 兆円以上の企業は令和 9 年 3 月期、時価総額 1 兆円以上の企業は令和 10 年 3 月期、時価総額 5 千億円以上の企業は令和 11 年 3 月期とするロードマップが明確化された。

⁵⁹ 当初 2 年間の保証範囲は、Scope 1・2 の温室効果ガス（GHG）排出量に関する情報、ガバナンス及びリスク管理

た点も示された。

上記の提言を受け、法制面の整備も進められており、令和 8 年 4 月には、金商法等の改正法案が第 221 回国会に提出されるなど、制度化に向けた取組が進められている。なお、第三者保証に関しては、最終報告書の提言を踏まえ、同年 4 月、企業会計審議会の下に「国際基準と整合性が確保された基準のあり方について必要な審議・検討を行うこと」を審議事項としたサステナビリティ情報保証部会が設置され、同部会において国際基準と同等な保証基準等のあり方等について幅広い観点から議論が行われている。

国外においても、サステナビリティ情報の開示及び保証に関する制度整備が進展しているものの、企業における規制負担の増加、国際競争力への影響を背景として、制度の見直しや簡素化の動きもみられる。

例えば EU では、令和 5 年 1 月に発効した企業サステナビリティ報告指令（CSRD）に基づき、令和 6 会計年度から、サステナビリティ情報の開示と第三者による限定的保証が義務付けられた。その後、令和 7 年 2 月に、欧州委員会がサステナビリティ規制の簡素化を目的とするオムニバス法案を公表し、同年から令和 8 年 2 月までに、欧州議会及び EU 理事会において、順次承認・採択されてきた。この結果、サステナビリティ開示基準の簡素化や、閾値の見直しによる適用対象企業の範囲の縮小、報告義務の適用が開始していない企業に対する適用時期の延期等が決定されるとともに、限定的保証から合理的保証への将来的な移行は行わない方針が明確化された。

米国では、令和 6 年 3 月に米国証券取引委員会（SEC : Securities Exchange Commission）が、気候関連開示の最終規則を公表したものの、当該規則に対する訴訟の提起が相次ぎ、適用は一時停止された。その後、現行の共和党政権下において、政策見直しの動きが強まり、令和 8 年 5 月には当該規則の撤廃に向けた提案が公表されている。

一方、豪州では、開示義務の適用や第三者保証基準の整備・導入が行われているなど⁶⁰、各国の対応は多様化している。なお、IFIAR 加盟国における動向について行ったサーベイを「I . 審査会によるモニタリング 3 . 監査を巡る国際的な関係機関との連携（1）IFIAR を通じた国際的な議論への参画 ④サステナビリティ情報の開示・保証の制度化に対する対応」（41 ページ）において紹介しているため、参照されたい。

（2）監査法人による対応

サステナビリティ情報の信頼性確保に関しては、会計監査における保証業務の経験を有する監査法人に対し、投資家等から期待が寄せられている。以下では、主に、サステナビリティ情報の保証業務に係る対応状況について、監査法人の規模別に紹介する。

⁶⁰ 豪州における開示義務は、気候関連情報のみ。保証基準は、全てのサステナビリティ情報を対象とした ISSA5000 をベースに策定されており、限定的保証の義務付け、将来的な合理的保証への移行義務を定めている。

① 大手監査法人

大手監査法人は、監査法人自体あるいはグループ法人がサステナビリティ情報の開示に関するアドバイザリー業務やサステナビリティ情報の任意の保証業務を行っている。各業務の遂行に当たって、サステナビリティ情報に係る保証業務の推進に向けた部署を設置し、監査関係部門と非財務情報に関する専門家の業務の連携を促進するとともに、監査部門の社員・職員をサステナビリティ情報の保証業務に関わらせることにより実務経験を積ませている。

ISSA5000 を踏まえた保証業務の手続は、グローバルネットワークと連携して、マニュアルの開発が進められており、日本からグローバルの開発チームにメンバーを参画させている法人もみられる。また、サステナビリティ情報の保証業務の効率化・標準化のためにグローバルネットワークで開発された業務プラットフォームやツールについて、その利用を開始している法人も多く、さらに、サステナビリティ情報の保証業務に係る品質管理体制の整備についても、担当部署を設置するなど、順次対応が進められている。

大手監査法人では、人材育成面においても、準大手監査法人や中小監査法人に比べ相対的に充実しており、学習・実務を通じた体系的な研修プログラムを整備し、監査実施者に対して必須研修としているところもある。中には、サステナビリティ開示・保証認定者制度を設ける法人もみられる。

② 準大手監査法人

準大手監査法人では、サステナビリティ情報の保証業務を自らが担当する方針を取っており、保証業務の推進に向けた部署や会議体等を設置しており、サステナビリティ情報の保証業務を行う際に必要な体制整備や内部規程等の検討を行っている法人が多い。半数の法人において、サステナビリティ情報に関する任意の保証業務を受嘱しているほか、グループ法人であるアドバイザリー会社にサステナビリティ情報等の開示支援業務を提供させているなど、実務を通じたノウハウの蓄積がみられている。人的リソースの拡充として、法人内研修や、外部のサステナビリティ関連資格取得等を通じ、専門知識を有する人材の育成に取り組んでいる。国外の動向に係る情報収集や研修コンテンツの提供等を通じたグローバルネットワークとの連携も活発に行われており、グローバルネットワークから、あるいは、ノウハウのある他国のメンバーファームから、マニュアルの整備や実務の遂行に係るサポートを受けている法人もある一方で、グローバルネットワークからのサポートはないとする法人もある。

③ 中小監査法人

今事務年度に実施した中小規模監査事務所⁶¹に対する報告徴収を通じて、非財務情報に係る保証業務への取組状況を確認したところ、「非財務情報に係る保証業務に関心はあるが、具体的な検討は行っていない」、あるいは、「非財務情報に係る保証業務に関心がない、

⁶¹ 全て中小監査法人で 44 法人

または、（相談があった場合でも）対応するつもりはない」と回答した法人が大多数を占めた。その理由として、第三者による保証を義務化される被監査会社がないため、具体的な検討を開始していないとした法人が多数みられたほか、経営資源の不足から対応が困難とする法人も散見された。

一方で、「非財務情報に係る保証業務に関心があり、情報を収集するなど、法人内で具体的な検討を行っている。」と回答した法人においては、実際の保証業務の受嘱は行われていないものの、準大手監査法人に準ずる取組を行っている傾向がみられる。例えば、国内外の動向に係る情報収集や専門人材の育成については、上記の回答をしたほとんどの法人で実施されており、具体的には、協会やグローバルネットワーク主催の研修、外部専門家を招いた法人内研修のほか、外部のサステナビリティ関連資格取得の支援を行っている法人もある。また、協会が設置した「中小事務所サステナビリティ情報等対応支援専門委員会」等の会議体に参画する法人もある。体制整備面では、サステナビリティ情報の保証業務の提供に係る課題等の検討を行うプロジェクトチームや委員会を設置した法人も複数みられる。

なお、協会では、令和 7 年 7 月に、公認会計士におけるサステナビリティ情報の開示及び保証業務に関する能力開発を推進する主体として、「サステナビリティ能力開発協議会」を設置し、公認会計士がサステナビリティ情報の保証業務等を適切に遂行するのに必要な知識・技能等のサステナビリティ能力の開発に関する施策の検討を進めている。

協議会では、令和 8 年 4 月より、公認会計士に求められるサステナビリティに関する専門性を体系的に習得するための一連の研修を提供する「JICPA サステナビリティ専門プログラム」制度の運用を開始した。協会は、当該プログラムに対応した研修を開発して、会員に提供するとともに、所属するネットワークのメンバーファーム等と連携し、既にサステナビリティ能力の開発を目的とした包括的なプログラムの下で研修が実施されているなど、体系的な研修実施体制が整備されている監査法人に対しても、当該プログラムに対応した研修の提供を可能としている。当該プログラムに対応する全ての研修の受講を完了した者には、所定の申請に基づき、修了証を交付することとしている。大手監査法人においては、既存の法人内研修を当該プログラムに対応させるなどの取組が順次進められており、準大手監査法人や中小監査法人においても、本制度の積極的な活用が期待される。