



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 國金千裕

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15日に公表した「監査事務所検査結果事例集（令和4事務年度版）」および「令和4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。

1 「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は高い。また、不備発生 of 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（準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、監査における前年踏襲の意識や経営者の主張を批判的に検討する職業的懐疑心の不足などにあった。また、品質管理担当部門の人員や関与度合いが監査業務の拡大に比較して十

分でないことから不備を検出・是正できていないことを、品質管理担当責任者が認識していない、といった品質管理態勢に係る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、最高経営責任者は、業容を拡大させている中、本部組織が人員配置の十分性を検討できていない状況を把握しておらず、本部組織の機能強化や品質管理態勢の改善は、本部の各責任者に任せれば適切に実施されると考えているなど、品質管理態勢の十分性や実効性を自ら検証する意識が不足しているという業務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。

また、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〉

▶ 業務執行社員は、企業および企業環境の理解、過去の監査経験等から、相対的にリスクが低いと判断した領域などについては、想定した結論と監査調書上の結

論が一致していればよいと考えたことに加え、監査補助者を過度に信頼していたことから、適切な指示・監督および査閲を実施していない。

〈準大手監査法人および中小規模監査事務所における事例〉

▶ 当監査事務所は、監査業務の引継ぎにおいて、経営者の誠実性について特段の問題はないとの認識を後任の監査人に伝達している。しかしながら、当監査事務所の監査責任者は、監査契約の解除に関する監査事務所内部の承認手続において作成した契約解除申請書では、経営者の誠実性について重大な問題がある旨の説明を行っており、後任の監査人への引継ぎに際し、経営者の誠実性に関する自己の認識を正しく伝達していない。また、当監査事務所の品質管理部は、監査業務の引継ぎの議事録と契約解除申請書との齟齬を把握するための手続を整備していない。

〈評価できる取組み〉

▶ 審査会検査および品質管理レビューにおける指摘事項を周知する研修において、監査調書の内容を可能な範囲で示すことで、監査実施者に対して、指摘の対象となった箇所や、改善が求められる箇所を具体的に周知している。

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についての事例を取り上げるほか、本事例集より追加した「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の識別と評価が適切に実施されていない事例や、評価した不正リスクに対応した手続を実施していない事例などがみられている。

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ぬ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、構成単位の監査人が実施したリスク評価への関与が不十分な事例などがみられている。

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取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のがみられる。

グループ監査チームは、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意見表明を行う監査人に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などがみられた。

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特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、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。

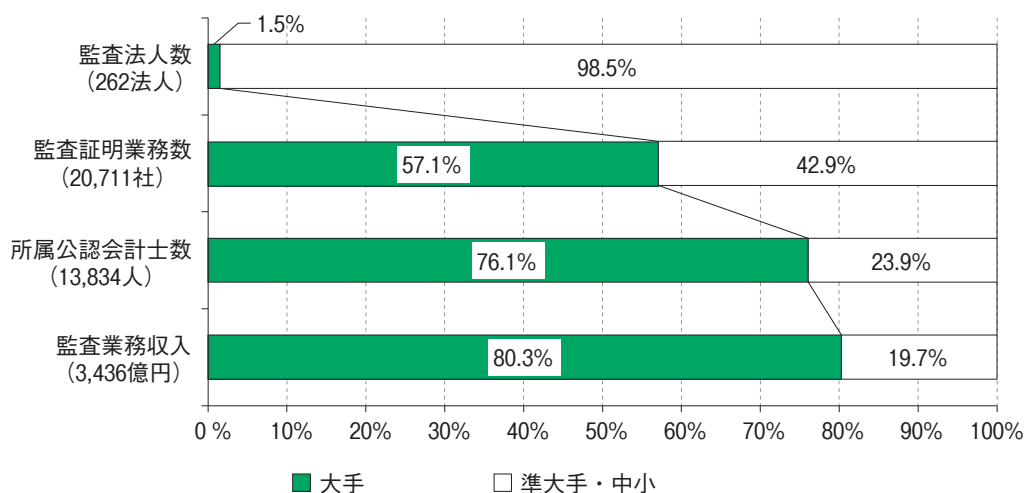
2

「令和4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。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（276法人、令和4年3月末）により行われているが、監査法人に所属している公認会計士の約8割は大手監査法人に所属しているほか、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おり、大

【図表 1】 監査法人の分類別シェア（令和 2 年度）



(注) 令和 2 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。

手監査法人への集中が特徴としてみられる（【図表 1】 参照）。

上場国内会社（3,866社、令和 3 年度末）の監査における監査事務所の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監査している。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。

なお、こうした大手監査法人（大手監査法人が所属している 4 大グローバルネットワーク）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 97%、米国 99%、英国 93%（会社数ベース）となっている。

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ものの、令和 3 年 12 月期についてみる

と、大手監査法人が新規上場国内会社 125 社（Tokyo Pro Market への上場を除く）のうち 75 社（60%）を監査しているが、前年同期では 93 社中 62 社（67%）であり、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にある。

（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次のようなものである；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その審査の結果、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。

【図表 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	H29 (注 1)	H30 (注 1)	R元 (注 1)	R 2 (注 1)	R 3 (注 1)
大手監査法人	4 (2)	4 (2)	4 (2)	4 (2)	4 (2)
準大手監査法人	2	1	2	2	1
中小規模監査事務所	3	5(1)	3	4	4
外国監査法人等 (注 2)	0	0	1	0	0
合計	9 (2)	10 (3)	10 (2)	10 (2)	9 (2)

(注 1) かつこ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) 外国監査法人等に対しても、適宜、報告徴収および検査を実施。

b 検査の実施状況（【図表 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当と認めるときは、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。

監査事務所への検査の頻度は、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、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。

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、総合評価を5段階で評価して検査結果通知書へ記載し、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3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、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。

【図表3】平成28～令和3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	5	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	—	6
著しく不当なものと認められる	—	8

（注1）平成28事務年度から令和3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している。

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、審査会のモニタリングは、常に国民の視点という公益的立場に立ち、審査会の有する権能を最大限に発揮して実施することにより、監査事務所自らによる監査の品質の確保・向上を継続的に促し、資本市場における監査の信頼性の確保を図ることとしているほか、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4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4年7月15日

公表）。

(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 まえた取組み

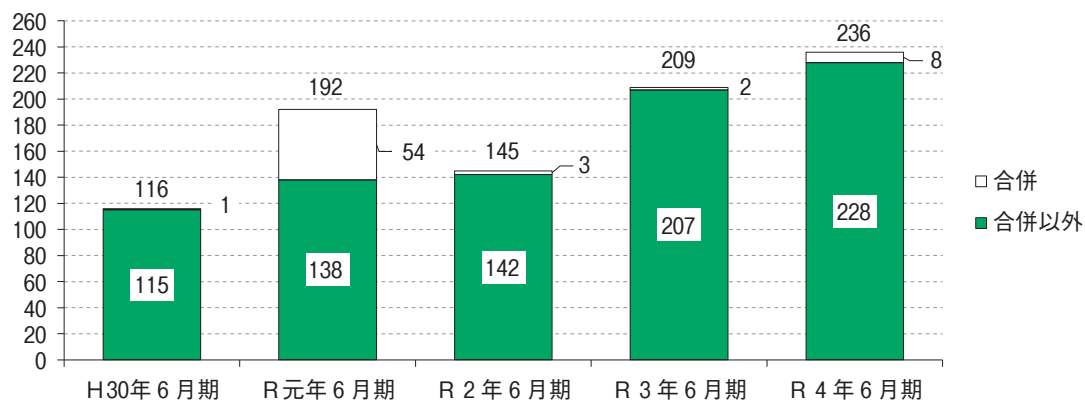
監査法人のガバナンス・コードは、大手・準大手監査法人のすべてと、中小監査法人のうち9法人の計18法人が採用している（令和4年7月1日時点）。同コードの採用については、①監査法人が果たすべき役割、②組織体制（経営機能）、③組織体制（監督・評価機能）、④業務運営、⑤透明性の確保の5つの原則に関して、形式的なものではなく、いかに実践し、実効的な組織運営を実現するか、各監査法人の特性等を踏まえた自律的な対応が求められている。

本モニタリングレポートにおいては、③組織体制（監督・評価機能）、⑤透明性の確保の両原則について、取組状況を分析している。

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見ると、令和4年6月期（令和3年7月から令和4年6月まで）は236件となってお

【図表 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。

り、直近5年間で最も多い件数となっている。なお、令和元年6月期は、準大手監査法人同士の合併等による異動が多数含まれており、これを除くと、平成30年6月期以降、異動件数は増加傾向にある（【図表 4】参照）。

異動状況を監査事務所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または中小規模監査事務所へ変更している傾向が令和4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。

被監査会社の適時開示におけ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「任期满了」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月期以降においては、「任期满了」としつつ、何ら

かの理由を加えるものが増えている。令和4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。また、「継続監査期間」を異動理由に挙げているケースが増加しており、平成31年1月の「企業内容等の開示に関する内閣府令」の改正により、有価証券報告書において継続監査期間の記載が求められるようになったことも影響していると考えられる。

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（56件中21件）で監査報酬が増加しているものの、約4割のケース（56件中24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7割のケース（133件中98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8割の異動（81

件中64件)において監査報酬が減少している。

(4) 監査をめぐる環境変化への対応

最近の監査をめぐる環境変化への対応として、「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」のほか、「企業の海外展開への対応」、「監査上の主要な検討事項（KAM）の対応状況」および「会計監査に係る最近の動向」などについて紹介している。

令和3年3月期決算に係る金融商品取引法監査から、監査報告書に「監査上の主要な検討事項（KAM）」の記載が求められているが、大手監査法人および準大手監査法人では①KAM作成のためのガイダンスの整備、②適用事例の分析等に基づく研修、③品質管理部門による監査チームの対応状況のモニタリング、④専門的な見解や監査

事務所本部の会議体での審査を要するケースの特定、といった取組みがみられている。一方で、協会等の団体がKAMを分析し、導入2年目以降に向けて、定型化・画一化の回避、前年度と同一項目を記載する場合の説明内容の深化、前年度の項目を記載しない場合の理由の記載といった提言を行っている。

また、新型コロナウイルス感染症の影響は、いまだに継続しており、企業決算や監査にも影響を及ぼしている。審査会は、新型コロナウイルス感染症の拡大も1つの契機として、リモートでの検査を導入してきたが、今後も、監査事務所の業務の状況も踏まえ、審査会・監査事務所の双方にとってより効率的かつ実効性のあるモニタリングの実施に努めていくこととしている。

(くにかね ちひろ)