

金融審議会公認会計士制度部会
報 告

— 上場会社の監査品質の確保と公認会計士の能力発揮に向けて —

2022年1月4日

目 次

I. はじめに.....	1
II. 会計監査の信頼性確保のための方策.....	3
1. 上場会社の監査を担う監査事務所の規律の在り方.....	3
2. 公認会計士・監査審査会によるモニタリング.....	9
III. 公認会計士の能力発揮・能力向上に向けた環境整備.....	11
1. 能力発揮に向けた環境整備.....	11
(1) 監査法人の社員の配偶関係に基づく業務制限.....	11
(2) 組織内会計士向けの指導・支援を広げるための方策.....	13
2. 能力向上に向けた環境整備.....	14
(1) 実務経験期間の見直し.....	14
(2) 継続的専門研修の確実な受講を通じた公認会計士の能力向上.....	15
(3) 会計に関する教育・啓発活動.....	17
IV. その他.....	18
V. おわりに.....	19

金融審議会公認会計士制度部会委員等名簿

(2022年1月4日現在)

部会長	神田 秀樹	学習院大学大学院法務研究科教授
部会長代理	神作 裕之	東京大学大学院法学政治学研究科教授
委員	原田 喜美枝	中央大学商学部教授
臨時委員	井口 譲二	ニッセイアセットマネジメント株式会社 チーフ・コーポレートガバナンス・オフィサー執行役員統括部長
	石原 秀威	日本製鉄株式会社常務執行役員
	長嶋 由紀子	(公社)日本監査役協会常任理事 株式会社リクルートホールディングス常勤監査役
	挽 文子	一橋大学大学院経営管理研究科教授
	堀江 正之	日本大学商学部教授
	弥永 真生	明治大学専門職大学院会計専門職研究科専任教授
専門委員	小倉 加奈子	日本公認会計士協会副会長
	佐藤 淑子	公認会計士・監査審査会委員(非常勤) (一社)日本IR協議会専務理事・首席研究員
	玉井 裕子	公認会計士・監査審査会委員(非常勤) 長島・大野・常松法律事務所パートナー
	手塚 正彦	日本公認会計士協会会長
	柳澤 義一	日本公認会計士協会副会長
幹事	渡辺 諭	法務省民事局参事官
オブザーバー	株式会社東京証券取引所 (一社)日本経済団体連合会	(公社)日本監査役協会 日本証券業協会

[50音順、敬称略]

金融審議会公認会計士制度部会の審議経過

第 16 回金融審議会公認会計士制度部会（2021 年 11 月 29 日）

- 「会計監査の在り方に関する懇談会」論点整理について
- 主な制度的論点
 - ・ 会計監査の信頼性確保
 - 上場会社の監査を担う監査事務所の規律付け
 - 公認会計士・監査審査会によるモニタリング
 - ・ 公認会計士の能力発揮・能力向上
 - 監査法人の社員の配偶関係に基づく業務制限
 - 組織内会計士向けの指導・支援を広げるための方策
 - 実務経験期間の見直し
 - 継続的専門研修の確実な受講を通じた公認会計士の能力向上

第 17 回金融審議会公認会計士制度部会（2021 年 12 月 13 日）

- 公認会計士制度の見直しの方向性（案）

第 18 回金融審議会公認会計士制度部会（2021 年 12 月 24 日）

- 金融審議会公認会計士制度部会 報告（案）

I. はじめに

資本市場が、企業価値を適切に評価し、資金配分機能を十全に発揮するためには、企業の財務情報に関する正しい情報開示が不可欠の前提となる。これを確保するため、監査法人・公認会計士が「資本市場のゲートキーパー」¹としての役割を適切に果たし、会計監査が資本市場を支えるインフラとして十分に機能することが求められている。

公認会計士制度に関しては、2003年に公認会計士等の独立性の強化（一定の非監査証明業務の同時提供の禁止や、パートナーローテーション制度の導入等）、試験制度の見直し等を内容とする公認会計士法の一部改正²、2007年に有限責任監査法人制度の創設等を内容とする公認会計士法の一部改正³などが行われてきた。

その後、会計監査を巡る環境には大きな変化が生じており、それを踏まえた監査基準の改訂なども進められている。

例えば、近年においては、監査における不正リスク対応基準の設定（2013年3月）、「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）の策定（2017年3月）や、監査に関する品質管理基準について、リスク・アプローチに基づく主体的な品質管理を求めることを内容とする改訂（2021年11月）など、監査の基準やソフトローにおける取組みが進められてきた。

国際的にも、非保証業務及び報酬に関する独立性の強化等を内容とする国

¹ 監査人は、財務情報の信頼性を確保することを通じて、市場の公正性・透明性を確保するとともに、投資者・債権者の保護を図る役割を担っている。”Gatekeepers: the Professions and Corporate Governance” (John C. Coffee Jr., Oxford University Press, Oxford, 2006)では、ゲートキーパーの役割として、不正を行う企業の資本市場への参加を防止することや、企業から資本市場への情報提供に介在し情報の信頼性を確保することが挙げられている。

² 平成15年法律第67号。2003年5月30日成立、同年6月6日公布。2004年4月1日施行（試験制度の見直しに係る部分については2006年1月1日施行）。

³ 平成19年法律第99号。2007年6月20日成立、同年6月27日公布。2008年4月1日施行。

際会計士倫理基準審議会（IESBA）の倫理規程の改訂が行われたほか、海外における大手企業の会計不正等を契機として、監査やコーポレートガバナンスの在り方の見直しに向けた取組みが進められている。

さらに、経済社会情勢の変化に伴い監査品質に対して社会から一段の期待が寄せられるとともに、公認会計士が担う役割の広がり・働き方の多様化、人工知能（AI）の利用を含む監査業務におけるITを活用した監査手法の開発・導入の進展、サステナビリティ情報等の非財務情報に対する投資家の関心の高まりなどの環境変化が生じている。

こうした会計監査を巡る近時の環境変化を踏まえ、昨年11月、「会計監査の在り方に関する懇談会」において、会計監査の信頼性確保、公認会計士の能力発揮・能力向上、高品質な会計監査を実施するための環境整備等を柱とする論点整理（以下、「論点整理」）⁴がなされた。

「論点整理」では、上場会社の監査の担い手として自らの監査品質の向上に取り組む中小監査事務所への支援、監査基準の高度化やAIを始めとする監査の技術革新の進展を踏まえた研修プログラムの充実、監査事務所と企業との人材交流、企業の内部統制の整備・運用状況の分析と実効性の向上などの論点が幅広くまとめられている。

そして、公認会計士制度に関する問題提起としては、上場会社の監査に高い規律を求める制度的枠組みや、監査法人の社員の配偶関係に基づく業務制限の見直しなどについての検討の必要性が挙げられている。

こうした議論を踏まえて2021年11月に金融担当大臣から公認会計士制度部会に対して諮問がなされ、本部会において「論点整理」に掲げられた内容のうち公認会計士制度に関する事項を中心に検討を行った。

⁴ 会計監査の在り方に関する懇談会（令和3事務年度）論点整理 ―会計監査の更なる信頼性確保に向けて―（2021年11月12日）。

Ⅱ. 会計監査の信頼性確保のための方策

1. 上場会社の監査を担う監査事務所の規律の在り方

監査法人・公認会計士が行う監査は、金融商品取引法や会社法に基づく会社等の監査や、各法令に基づく信用金庫、信用協同組合、学校法人等の監査などのほか、任意で行われる監査もあり、その対象は多岐に及んでいる。

いずれの監査についても高い品質の確保が求められることに変わりはないが、特に、上場会社については、一般投資家を含め多数のステークホルダーを有しており、その財務報告の信頼性の確保は、日本の資本市場が適切にその機能を発揮するために不可欠な要素である。

上場会社の監査を行う監査事務所に対する規律については、2007年より、日本公認会計士協会の自主規制として「上場会社監査事務所登録制度」が導入され、監査の品質管理の一層の充実強化と、資本市場における財務諸表監査の信頼性の確保が図られてきた⁵。

こうした中で、

- ① 上場会社の事業活動のグローバル化や業務内容の複雑化・多様化が進み、企業の実態を正確に把握することの困難さが増すとともに、会計基準における見積り要素が増大しており、それらに対応するための監査手続や品質管理体制にもより高い水準が求められている⁶。
- ② 従来、上場会社の監査の大部分は大手監査法人により担われてきたが、近年では上場会社の監査の担い手が大手監査法人から準大手監査

⁵ 上場会社監査事務所名簿等への登録事務所の数は140事務所(このうち、本登録事務所が127事務所、準登録事務所が13事務所。2021年3月末現在)(日本公認会計士協会「2020年度品質管理レビューの概要」p.23(<https://jicpa.or.jp/about/activity/self-regulatory/quality/5-30-0-2a-20210625.pdf>))。

⁶ また、サステナビリティ情報等の記述情報に対する投資家の関心が高まっており、記述情報を織り込んだ中長期の企業価値の見極めにも期待が寄せられている。

法人や中小監査事務所⁷に裾野が拡大しており⁸、これらの中小監査事務所を含む上場会社の監査の担い手全体の監査品質の一層の向上が急務となっている。

- ③ 先般改訂された監査に関する品質管理基準⁹では、監査事務所に対し、より積極的に品質管理上のリスクを捉えて対処するというリスク・アプローチに基づく品質管理システムの整備・運用を求め、上場会社等の監査を行う監査事務所について、より充実した品質管理システムの整備・運用を求めている。
- ④ 諸外国においては、上場会社等の監査を行う監査事務所に対して監査監督機関による規律付けを行う制度枠組みが講じられている。

これらを踏まえれば、上場会社の監査の担い手全体の監査品質確保のための制度枠組みの整備は喫緊の課題と考えられる。

上記の「論点整理」においても、上場会社の監査の担い手として十分な能力・態勢が整えられるよう、中小監査事務所に対する体制面・ノウハウ面での支援を講ずるとともに、上場会社の監査を行う監査事務所に対し、より高い規律付けを行う制度枠組みを検討すべきとされている。

具体的には、上場会社の監査を担う監査事務所への適切な規律付けを確保しつつ、自主規制としての「上場会社監査事務所登録制度」を運用してき

⁷ 本報告において、大手監査法人とは、国内の上場会社を概ね 100 社以上被監査会社として有し、かつ常勤の監査実施者が 1,000 名以上いる監査法人(有限責任あずさ監査法人、有限責任監査法人トーマツ、EY 新日本有限責任監査法人及び PwC あらた有限責任監査法人の4法人)を、準大手監査法人とは、大手監査法人に準ずる規模の監査法人(仰星監査法人、三優監査法人、太陽有限責任監査法人、東陽監査法人及び PwC 京都監査法人の5法人)を、中小監査事務所とは、大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査事務所をそれぞれ指すものとして用いている。

⁸ 2021 年 6 月期の監査事務所の規模別の異動状況(純増減)を見ると、大手監査法人の被監査会社が-124 社である一方、準大手監査法人は+32 社、中小規模監査事務所は+92 社となっている(公認会計士・監査審査会「モニタリングレポート(令和3年版)」p.92、p.93)。

⁹ 企業会計審議会「監査に関する品質管理基準の改訂に係る意見書」(2021 年 11 月 16 日)。改訂品質管理基準は、2023 年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間(公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、2024 年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間)に係る財務諸表の監査から実施。

た日本公認会計士協会の知見・ノウハウを最大限有効に活用できるよう、以下のような制度枠組みとすることが適当である。

第一に、上場会社等¹⁰の財務書類¹¹についての監査証明業務（以下、「上場会社監査」）を行う監査法人・公認会計士に、公認会計士法上、上場会社監査を行うことについての登録を求めるべきである。

第二に、登録を受けようとする監査法人・公認会計士は、日本公認会計士協会に登録申請を行うこととし、日本公認会計士協会から、上場会社監査を実施する者としての適格性の確認を受けることとすべきである。

確認事項の具体的な内容については、例えば、登録申請者が業務停止処分中でないことや、監査法人の場合に一定の社員¹²数を有すること¹³等が挙げられる。この「一定の社員数」については、例えば、現行の公認会計士法の監査法人制度に倣い、制度導入当初は公認会計士である社員を5人以上有することとしつつ、制度導入後における日本公認会計士協会による中小監査事務所への育成支援による体制整備の進展等を踏まえ、見直すことが考えられる。このため、日本公認会計士協会は、育成支援策と合わせ、それを踏まえた適格性に係る要件の見直しに向けた検討を行い、その検討結果を実行すべきである¹⁴。

なお、この点に関連し、現在、公認会計士個人について、他の公認会計士

¹⁰ 金融商品取引所に上場している会社や上場しようとしている会社などが想定される。

¹¹ 上場会社等が作成する財務書類のうち、金融商品取引法の規定により提出する財務計算に関する書類及び内部統制報告書を念頭に置いている。

¹² 監査法人の社員は、監査法人に出資し、監査法人の財産をもってその債務を完済することができないときは、各社員が連帯してその弁済の責任を負う(指定証明に係る債務等の例外あり)こととされており、監査法人に所属する者を一般的に指し示すものではない。

¹³ 「論点整理」では、「監査の品質管理を高める観点から、監査法人が一定の規模を有することは有益であり、社員の数はそれを計る1つの指標となり得るとの意見があった。」(「論点整理」p.6 脚注 8)とされるとともに、「所定の社員の数を満たすため、監査品質の向上を伴わない形式だけの合併を招く懸念がある」(「論点整理」p.6)との指摘も踏まえた検討が必要とされている。

¹⁴ 現に責任を持って適切に上場会社監査に取り組んでいる監査事務所が社員数を理由に上場会社監査からの退出を求められる議論につながらないように配慮することが必要との意見もあった。一方で、上場会社監査に対する社会からの信頼性を確保する上では、監査事務所に一定の規模を求めることが必要との指摘があったほか、検討の時間軸を示すことで、育成支援や体制整備を着実に進めやすくなる効果が期待できるとの意見があった。

か監査法人と共同し、又は他の公認会計士を補助者として使用するとの枠組み¹⁵の下で上場会社監査を行うことが認められていることが論点となる。

この点について、少数ではあるが公認会計士個人が上場会社監査を行っている現状を踏まえると、直ちにこれを一律に制限することは必ずしも現実的とは考えられない。同時に、先般改訂された監査に関する品質管理基準の内容等も踏まえ、上場会社監査により高いレベルの品質管理を求めるといふ考え方に照らすと、公認会計士個人による上場会社監査について適切な対応を行うことは急務と考えられる。

具体的には、現に上場会社監査を行っている公認会計士個人については、上場会社監査を直ちに一律に制限するのではなく、まずは日本公認会計士協会において、中小監査事務所の育成支援の一環として、監査法人への移行に向けた取組みを計画的に進めるべきである¹⁶。

この取組みについては、上場会社監査を行う全ての監査事務所に監査法人のガバナンス・コード（以下、「コード」）の受入れを求め、上場会社監査に組織的な対応を求めていくという後述の内容と統合的なものとすることが求められる。

第三に、登録を受けた監査法人・公認会計士には、上場会社監査に係る体制整備¹⁷や情報開示¹⁸等について、より高い規律付けを求めることとし、登録後に上場会社監査を公正・的確に実施する体制が整備されていないこと等が確認された場合には、日本公認会計士協会において、登録を取り消すことができることとすべきである。

この規律付けに当たっては、法令（ハードロー）とソフトローとを組み合わせることが適切であり、例えば、登録を受けた監査事務所に対し、コード

¹⁵ 公認会計士法(昭和 23 年法律第 103 号)第 24 条の 4。

¹⁶ 改訂品質管理基準の実施(脚注 9)や、日本公認会計士協会において検討されている倫理規則の改正(報酬依存度等に関する新たな規定の追加等)の適用など、監査品質の向上に向けた他の取組みの進展と歩調を合わせて進めるべきとの意見があった。

¹⁷ 「論点整理」では、「監査業務部門から独立した品質管理部門の設置が求められるとの意見があった。」とされている(「論点整理」p.5 脚注 7)。

¹⁸ 情報開示の内容として、例えば、①品質管理、②ガバナンス、③IT・デジタル、④人材、⑤財務、⑥国際対応の6つの観点と考えられるとの意見があった。

の受入れや、充実した情報開示を求めることなどが挙げられる¹⁹。

また、コードの適用に関しては、個別原則の適用に関するコンプライ・オア・エクスプレインの枠組みを維持しつつ、コードの受入れ自体は、上場会社監査を行う全ての監査事務所に求めることが考えられる²⁰。その際、現行のコードが「大手上場企業等の監査を担い、多くの構成員から成る大手監査法人における組織的な運営の姿を念頭に策定されている」ことに留意し、準大手監査法人・中小監査法人における上場会社監査の品質確保にも資するコードとなるよう、また、監査法人の規模等に応じた実効性のある規律を求めるコードとなるよう、必要に応じて、その内容に改訂すべき点がないか検討されるべきである²¹。

第四に、被監査側である上場会社等について、金融商品取引法の規定により提出する財務計算に関する書類及び内部統制報告書の監査証明を、登録を受けた監査事務所から受けなければならないこととすべきである。

なお、自主規制として運用されてきた登録制度については、これまでに、「監査法人等が上場企業を監査するのに十分な能力・態勢を有していることが担保されるよう、厳格な運用に努めるべきである」²²と指摘されているところである²³。こうした指摘も踏まえ、上記のような制度枠組みを講じるに当たっては、その実効性確保に向け、新制度の運用を担う日本公認会計

¹⁹ 監査事務所においては、こうした規律付けに受動的に対応するのではなく、監査品質の向上に向けて必要な対応を主体的に講じていくことが重要であるとの意見があった。

²⁰ コードの受入れが形式的なものにとどまらないよう、監査事務所との対話の機会を有する日本公認会計士協会等により、コードに沿った取組状況の改善の後押しや情報開示の充実を促す役割が果たされることが重要となるとの意見があった。

²¹ 「論点整理」では、「現行の「監査法人のガバナンス・コード」の指針 3-1(監査法人は、経営機関による経営機能の実効性を監督・評価し、それを通じて実効性の発揮を支援する機能を確保するため、監督・評価機関を設け、その役割を明らかにすべきである。)について、規模の小さい中小監査法人が監督・評価機関を設けることは現実的に難しいのではないかと意見もあった。」(「論点整理」p.7 脚注 10)とされ、「監査法人のガバナンス・コード」は、2017 年 3 月の策定時から内容が見直されていないが、策定時からの受入状況・取組状況等を踏まえ、必要に応じて、改訂すべき点がないか検討する(「論点整理」p.10)ことの必要性が指摘されている。「監査法人のガバナンス・コード」の受入状況については、金融庁ウェブサイト参照 (<https://www.fsa.go.jp/news/28/sonota/20170331-auditfirmgc/4.pdf>)。

²² 「会計監査の在り方に関する懇談会」提言 ―会計監査の信頼性確保のために―(2016 年 3 月 8 日)

²³ 2020 年7月より、品質管理レビューにより重要な不備事項等が認められた場合に、その概要を上場会社監査事務所名簿等で開示するなどの制度改正が行われている。

士協会において、必要な人材確保などの体制整備を進めつつ、これまでの自主規制における知見・ノウハウを活用し、職業専門家団体としての高度な自律機能を十分に発揮していくことが期待される。

2. 公認会計士・監査審査会によるモニタリング

会計監査の信頼性向上のためには、上記のような制度枠組みを講じることに加え、上場会社監査をはじめとする公認会計士・監査法人の業務遂行状況を当局が適切にモニタリングすることが求められる。

監査法人等に対する当局モニタリングについて、現行の公認会計士法は、一般的な報告徴収や立入検査の権限を金融庁に付与²⁴した上、当該権限のうち監査法人等の「業務の運営の状況」に関して行われるものを公認会計士・監査審査会に委任する立て付けとしている。このため、虚偽証明等に係る監査手続の検証など、「業務の運営の状況」以外についての調査・検査等は金融庁のみが行うこととされている²⁵。

2004年の公認会計士・監査審査会の設置から17年余が経過し、監査法人等の業務の運営の状況の検証を基本とする公認会計士・監査審査会のモニタリングの趣旨・位置付けは、実務において広く定着してきている。その一方で、上記のように金融庁と公認会計士・監査審査会との間で権限が分かれていることにより、例えば、公認会計士・監査審査会が検査実施中の監査法人等に虚偽証明等の疑義が生じた場合であっても、金融庁が別途、虚偽証明等に関する調査を行う必要性が生ずる²⁶など、効率的・効果的なモニタリングを実施する上での課題が指摘されている。

これらを踏まえ、公認会計士・監査審査会のモニタリングの趣旨・位置付けとしては、引き続き、監査法人等の業務の運営の状況の検証を基本としながらも、当局においてより効率的・効果的なモニタリングを実施できるよう、報告徴収や立入検査の権限の委任規定を見直すべきである。

²⁴ 監査法人等に対する報告徴収及び立入検査として、公認会計士法第49条の3。

²⁵ 権限の委任の規定として、公認会計士法第49条の4。

²⁶ 実際に、著しく不当な業務運営と虚偽証明の両方を理由として金融庁が業務停止処分を行った監査法人について、当該監査法人に著しく不当な業務運営が認められることについては、当該処分の約1年前の時点で、公認会計士・監査審査会から検査結果に基づく勧告が行われていた事例がある。

具体的には、報告徴収や立入検査の権限のうち、監査法人等の業務の運営の状況に関して行われるもののみを公認会計士・監査審査会に委任するとの限定をなくし、公益又は投資者保護のため必要かつ相当と認めるときは、公認会計士・監査審査会において必要なモニタリング機能を発揮できるようにすることが適切と考えられる。その際、金融庁においても報告徴収や立入検査の権限を行使することが妨げられないこととすべきである。

これにより、例えば、虚偽証明等の疑義がある監査法人等に対して公認会計士・監査審査会が立入検査を行う際、当該監査法人等の業務の運営の状況の検証を行うとともに、虚偽証明等の検証を併せて行うという運用が想定される。その上で、虚偽証明等に相当する監査手続の不備が確認されれば、公認会計士・監査審査会が必要に応じて金融庁に行政処分等を求める勧告を行うことで、モニタリングの結果を実効的に監督行政につなげていくことが期待される。

なお、モニタリング機能が十分に発揮されるためには、こうした制度見直しと併せて、公認会計士・監査審査会の人員等の体制面の整備も求められる。

Ⅲ. 公認会計士の能力発揮・能力向上に向けた環境整備

1. 能力発揮に向けた環境整備

(1) 監査法人の社員の配偶関係に基づく業務制限

現行の公認会計士法では、監査法人の社員の配偶者が会社等の役員等である場合に、当該監査法人による監査証明業務の提供を制限する規定（監査法人の社員の配偶関係に基づく業務制限）が設けられている²⁷。

これは、監査法人と被監査会社等との間の独立性を確保する観点から設けられている業務制限であるが、現行制度では、配偶者が役員等を務める会社等の監査証明業務に関与するか否かを問わず、監査法人の社員が役員等と配偶関係を有していることのみをもって、当該監査法人の監査証明業務が制限されることとされている。

近年、共働き世帯の増加や監査法人の大規模化も相まって、実際に、配偶者が会社等の役員等であることを理由として、監査法人の社員への登用を見合わせた事例が出てきているとの指摘があり、こうした事例は、今後、監査の分野における女性活躍の進展²⁸や上場会社の女性役員比率の高まりに伴い、さらに増大することも見込まれる。

この点、「監査法人と被監査会社等との間の独立性の確保」という本規定の趣旨に立ち返って考えると、監査法人の社員の配偶者が被監査会社等の役員等であったとしても、当該社員が当該被監査会社等の監査証明業務に直接従事する場合あるいは何らかの影響を与えるような立場にない限り、監査法人の独立性に及ぼす影響は限定的であると考えられる。

また、諸外国においても配偶関係に基づく業務制限は設けられているが、監査法人の社員と監査先の役職員との間に配偶関係があることをもって、

²⁷ 公認会計士法第34条の11第1項第2号。

²⁸ 公認会計士登録者全体に占める女性の割合は漸増しており、2020年末時点で約14.5%（公認会計士・監査審査会「モニタリングレポート(令和3年版)」p.13）。

当該社員が監査証明業務に関与しないケースを含め、一律に業務制限の対象とすることとはされていない。

これらを踏まえ、監査法人の社員の配偶者が会社等の役員等である場合に当該監査法人の監査証明業務が制限されることとなる社員の範囲を、現行の全ての社員から、当該会社等の財務書類について当該監査法人が行う監査証明業務に関与する社員等に限ることとすべきである。

(2) 組織内会計士向けの指導・支援を広げるための方策

従来、公認会計士の活躍の場として、監査法人での勤務や事務所の開業等が典型とされており、現行の公認会計士法における公認会計士名簿への登録事項は、監査法人での勤務又は事務所の開業等を念頭においた規定となっている²⁹。

近年、監査事務所以外の事業会社や行政機関等での業務に従事する、いわゆる組織内会計士が増加傾向にあるが³⁰、組織内会計士は、実態として事務所を有していないため、公認会計士の登録に際し、便宜的に自宅等を個人事務所として登録する例が多いと指摘されている。

組織内会計士が、財務報告に関わる幅広い主体の中で財務報告の作成等に携わることは、財務報告の信頼性を確保することにつながるものであり、組織内会計士の能力発揮に向けた指導・支援が図られることが望ましい。

他方、上記のとおり、公認会計士名簿が組織内会計士の勤務実態を反映していないため、日本公認会計士協会において組織内会計士に実践的・有用な指導・支援を行いにくいとの指摘がある³¹。

こうした指導・支援の充実に向けた環境整備の一環として、組織内会計士の場合における公認会計士名簿への登録事項に、監査事務所以外の勤務先を追加することが適切である。

²⁹ 公認会計士法第 17 条。

³⁰ 日本公認会計士協会の組織内会計士ネットワークの会員数は 2,612 名(2020 年 12 月末時点)。

³¹ これまで、日本公認会計士協会では「組織内会計士ネットワーク」を設置し、組織内会計士向けの研修会を開催する等の取組みが進められてきた。(日本公認会計士協会 組織内会計士ウェブサイト (<https://paib.jicpa.or.jp>))

2. 能力向上に向けた環境整備

(1) 実務経験期間の見直し

現行の公認会計士法上、公認会計士となる資格を得るためには、公認会計士試験への合格及び実務補習の修了のほか、2年以上の実務経験（業務補助・実務従事）を有することが求められている³²。

高品質な会計監査を実施するためには、監査に関わる制度や基準の内容の理解に加えて、それを監査の現場で運用・適用する能力も求められるところ、実務経験は、そうした能力を磨くための重要な機会となっている。

こうした中、実務経験の期間については、

- ① 企業活動のグローバル化や業務内容の複雑化・専門化が進み、監査基準も高度化する中、監査の現場でこれに対応できる能力を養う観点から、実務経験を通じて学ぶ知見³³の重要性が高まっている。
- ② 国際的に見ると、職業会計士志望者向けの初期専門能力開発を定める国際教育基準（IES）³⁴第5号では、3年の実務経験を求めることを例示しており、欧州の各国では、3年以上の実務経験要件が設けられている³⁵。

これらを踏まえ、公認会計士の資格要件である実務経験の期間について、現行の「2年以上」を「3年以上」と見直すこととすべきである³⁶。

³² 公認会計士法第3条。1948年の公認会計士法制定時、英国の会計士制度等を参考に、公認会計士試験の第三次試験の受験要件として2年を超える実務経験を求めており、これが現在の実務経験期間の基となっている。

³³ 例えば、「論点整理」では、「企業の不正を見抜く力は、上場会社の監査を行う監査人にとって特に必要な能力である。これを養うためには、監査に関わる制度や基準の内容の理解に加えて、企業経営の中で不正が生じる要因や傾向など、企業活動の実態を理解することが求められる。このため、監査事務所と企業の人材交流や、公認会計士登録の前に行うことが求められている業務補助・実務従事の一層の充実などにより、企業の現場感覚を養う機会を多く持てるようになることが望ましい。」とされている（「論点整理」p.14）。

³⁴ IES: International Education Standard。

³⁵ アメリカは州・地域ごとに実務経験要件が異なるが、概ね1～4年以上の実務経験を求めている。

³⁶ 在学中に公認会計士試験に合格した者の社会経験としての意義を指摘する意見や、監査事務所以外の事

(2) 継続的専門研修の確実な受講を通じた公認会計士の能力向上

監査基準や実務の高度化のほか、公認会計士が担う役割の広がり、監査業務のIT化・デジタル化の進展など、監査を取り巻く環境は変化している。

公認会計士が、このような環境の変化に対応し、実務で能力を発揮し続けるためには、職業専門家として、求められる知識・能力を不断に磨いていく必要がある。

こうした知識の習得や自己研鑽の機会として、継続的専門研修（CPE）³⁷が設けられており、公認会計士は、登録後に継続して当該研修を履修することが法律上求められている³⁸。

しかしながら、近年、受講単位数が不足したまま改善が認められなかった事例が確認されている。また、eラーニング形式の研修の二重受講（同時に複数の研修を受講）や早送り受講といった不適正な受講事例も確認されている。

こうした事例に対しては、これまで金融庁や日本公認会計士協会において戒告等の懲戒処分が行われてきた。継続的専門研修（CPE）の重要性に鑑みると、こうした事例のうち、特に、懲戒処分によってもなお受講単位数が不足したまま改善されないケースに備え、公認会計士の登録抹消も含む厳格な対応方策を準備することが適切と考えられる。

具体的には、公認会計士の登録抹消に関する規定³⁹を改め、継続的専門研修（CPE）の受講状況が著しく不適当な公認会計士については、資格審査会

業会社等において経験を積む機会でもあり、監査事務所と事業会社等との間の人材の流動化にもつながる意義を指摘する意見があった。なお、実務経験に従事する者が在学中である場合には、学業との両立への配慮も重要になるとの意見もあった。

³⁷ CPE: Continuing Professional Education。

³⁸ 公認会計士法第28条。

³⁹ 公認会計士法第21条。

⁴⁰の議決に基づき、登録を抹消することができることとすべきである。

また、日本公認会計士協会において、公認会計士の継続的専門研修（CPE）の受講状況のフォローや受講状況の改善に向けた指導を実施するにあたって、長期に所在が不明な者については、必要な指導ができず、継続的専門研修（CPE）の適切な受講が確保されないことも考えられる。

そこで、他の士業に関する法律の例⁴¹も参考に、虚偽の申請等に基づいて登録を受けた場合や、2年以上継続して所在が不明である場合についても資格審査会の議決に基づき、登録を抹消することができることとすべきである。

⁴⁰ 資格審査会は、公認会計士法第 46 条の 11 第 1 項に基づき日本公認会計士協会に設置される機関であり、公認会計士等の登録の拒否（公認会計士の信用を害するおそれがある者など）や抹消（公認会計士が心身の故障により公認会計士の業務を行わせることがその適正を欠くおそれがあるとき）について必要な審査を行っている。日本公認会計士協会の会長並びに公認会計士、金融庁の職員及び学識経験者のうちから委嘱される委員4人から構成される。

⁴¹ 例えば、税理士法（昭和 26 年法律第 237 号）第 25 条。

(3) 会計に関する教育・啓発活動

会計に関するリテラシーは、生活・ビジネスで有用な素養となっている。社会における会計リテラシーの定着と会計の有用性に関する認識向上を図ることは、将来的に能力ある公認会計士の裾野を広げることにつながるとともに、資本市場の信頼維持にも資するものと考えられる。

日本公認会計士協会において、会計に関する教育・啓発活動が推進されているが、公認会計士法上、こうした活動の位置付けは規定されておらず、日本公認会計士協会の自主的な取組みとなっている。

一方で、金融や租税に関する教育・啓発活動については、金融商品取引法や税理士法において一定の位置付けが規定⁴²されており、こうした法律上の位置付けの差異が、会計に関する教育・啓発活動は相対的に重要ではないとの認識につながっている可能性がある⁴³と指摘する声がある。

会計に関する教育・啓発活動の重要性に鑑み、これに対する日本公認会計士協会の役割・位置付けを明らかにする観点から、日本公認会計士協会の会則⁴³において、会計に関する教育その他知識の普及・啓発のための活動に関する事項の記載を求めることとし、日本公認会計士協会に対して会計教育の一層の推進を求めていくべきである。

⁴² 金融に関する教育・啓発活動について、金融商品取引法(昭和 23 年法律第 25 号)第 77 条の 4、第 78 条の 2 第 1 項。租税に関する教育・啓発活動について、税理士法第 49 条の 2 第 2 項第 10 号、第 49 条の 14 第 1 項第 1 号。

⁴³ 公認会計士法第 44 条。

IV. その他

公認会計士制度部会の審議においては、以下の中長期的な課題に関する問題提起があり、これらについてできるだけ早期に検討を開始することが期待されるとの指摘があった。

- ・ 現行制度は5人以上の公認会計士により設立される監査法人を一様に規律しているが、一部の監査法人の大規模化に伴い、監査法人の運営実態が極めて多様になる中、制度が実態を十分反映したものとなっているかを点検し、監査法人の形態の在り方について早期に検討することが必要ではないか。
- ・ 足下で保証業務が増大している中で、監査法人の業務範囲における保証業務の扱い等について検討される必要があるのではないか⁴⁴。
- ・ 公認会計士としての能力開発について、実務補習や継続的専門研修(CPE)とともに、公認会計士試験制度を含めた一体的な検討が必要ではないか。
- ・ 大学在学中の者で公認会計士試験に合格する者が多数存在する。こうした者の実務補習の受講や業務補助等への従事について、学業との両立に課題があるのではないか。

⁴⁴ 中長期的には、サステナビリティ情報に関する保証業務のニーズが高まることが想定される中で重要性を増すのではないかと意見があった。

V. おわりに

以上が、会計監査の信頼性確保や公認会計士の一層の能力発揮及び能力向上に資する公認会計士制度に関する公認会計士制度部会での検討の結果である。

上場会社等は、一般投資家を含む多数の利害関係者を有しており、その財務書類の信頼性確保は、日本の資本市場の公正性・信頼性の確保及び適切な市場機能の発揮に不可欠な要素であって、社会的な重要性・影響度が高い。

こうした上場会社の財務書類の監査の担い手について、大手監査法人から準大手監査法人や中小監査事務所に異動している傾向が加速しており、中小監査事務所を含め、上場会社等の監査の担い手全体の監査の質の一層の向上を図ることは急務である。

先般、監査に関する品質管理基準の改訂が行われたが、本報告に掲げた上場会社監査を行う監査事務所への規律付けについては、この改訂の実施⁴⁵と歩調を合わせて進めていくことが望ましい。

また、社会における働き方に変化が見られる中、公認会計士個々人の能力発揮・活躍を妨げるおそれのある制度は早急に見直し、公認会計士の一層の能力発揮に向けた環境整備に早急に取り組む必要がある。

今後、本報告を踏まえ、金融庁、公認会計士・監査審査会、日本公認会計士協会、監査事務所、企業等の関係者において、公認会計士制度の早期見直し、その円滑な施行、実効的な運用等の取組みが進められることを期待したい。

公認会計士制度部会では、制度面を中心に検討を行ったが、例えば、中小監査事務所におけるデジタル対応や人的基盤整備の支援といった取組みや、監査等の業務と並行して継続的専門研修（CPE）等の能力開発に十分に取り組むことができるような監査事務所の環境整備など、日本公認会計士協会や

⁴⁵ 改訂品質管理基準の実施時期については脚注9参照。

当局等の関係者において制度面以外の取組みが進められることの重要性に関しても多くの指摘があった。

また、上記のとおり、「論点整理」においても、研修プログラムの充実、監査事務所と企業との人材交流、企業の内部統制の整備・運用状況の分析と実効性の向上などの論点が挙げられている。

公認会計士制度部会としては、こうした制度面以外の対応も含め、会計監査の信頼性確保や公認会計士の能力発揮・能力向上に向けた取組みの進捗を点検し、必要に応じ検討を進めていく。