

Ⅲ．監査事務所の運営状況

Ⅲ. 監査事務所の運営状況

1. 業務管理態勢

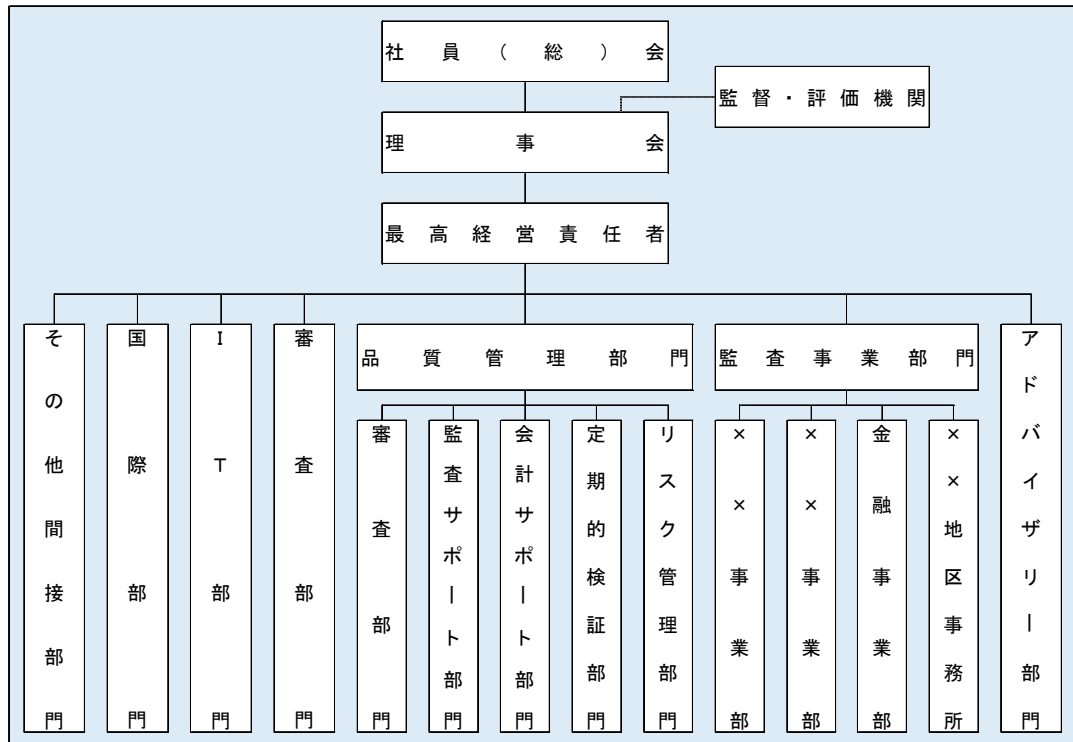
(1) 監査法人の組織体制

監査法人の組織体制における規模別の特徴は以下のとおりである。

大手監査法人及び準大手監査法人は、最高意思決定機関である社員（総）会の下に設置した理事会等において、重要な意思決定を行い、法人業務を運営している。また、業務運営から独立した立場で経営機能の実効性を監督・評価する機関（監督・評価機関）を設置している。さらに、監査業務部門を地域又は業務内容に応じた複数の部門に分け、監査業務をサポートする品質管理部門等を設置するなど、中小監査法人と比べ、より機能に特化した体制を整備している（図表Ⅲ-1-1）。

なお、大手監査法人では、監査業務部門の中に金融事業部といった上場金融機関の監査などを実施する業種別の事業部を設置している。

図表Ⅲ-1-1 <大手監査法人及び準大手監査法人における組織体制のイメージ>

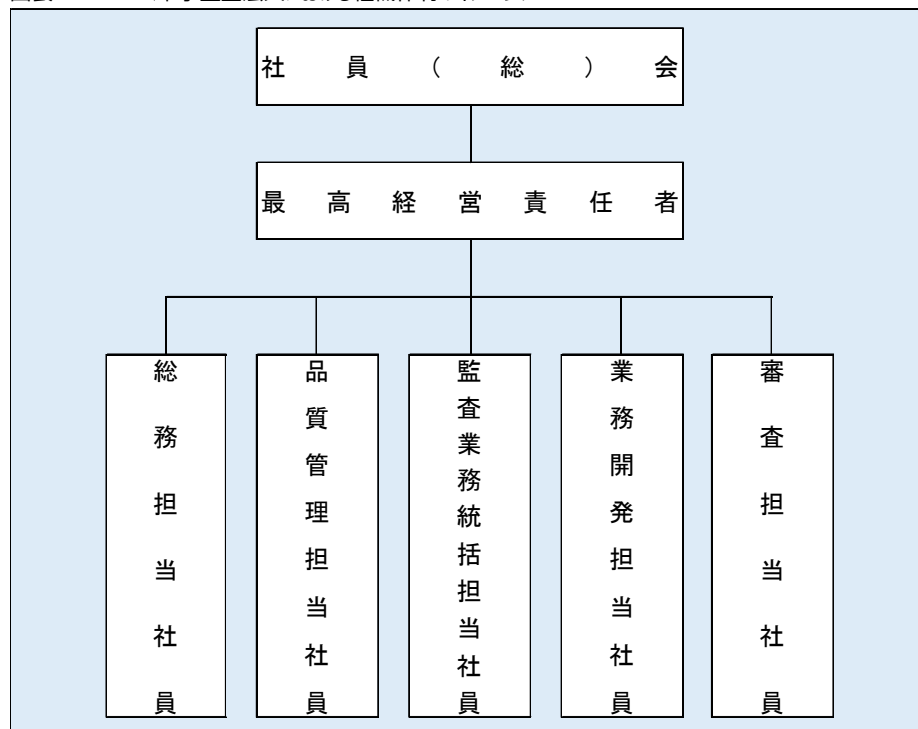


(注)準大手監査法人においては、上図表より簡素化しているところが多い。

一方、中小監査法人は、人員が限られることから、理事会等や監督・評価機関を設置せずに社員（総）会で直接意思決定を行い、監査業務部門を細分化していないことが多い。また、大半の中小監査法人は、品質管理についても部門は設けず担当者を任命することなどにより対応

しているが、品質管理の水準が担当者の能力や関与時間に依存することになり、また、知識や経験が組織に蓄積されにくいなど、大手監査法人と比べ脆弱な体制となっている（図表Ⅲ-1-2）。

図表Ⅲ-1-2 <中小監査法人における組織体制のイメージ>



監査法人の規模別の特徴は以下のとおりである（図表Ⅲ-1-3）。

大手監査法人では、業務内容ごとに分化した組織に専任の担当者を計画的に配置しており、品質管理についても監査業務部門に一部の機能を持たせるなど、専門化・階層化することで監査品質を高める取組が行われている。最近では、品質管理の主体を本部品質管理部門から、より監査現場に近い監査業務部門へ移していく傾向にあり、各監査事業部門に品質管理委員会を設置し、当委員会が本部品質管理部門と連携しながら、各監査事業部門における監査の実施状況をモニタリングしている事例や、独立したモニタリング部門を設置し、品質管理部門と監査事業部門を兼務する責任者を配置した上で品質管理体制の整備状況や運用状況の有効性をモニタリングさせている事例などがみられる。

準大手監査法人では、増加する被監査会社に対して、本部組織の人員増加などにより本部機能の強化を進めているが、一部の法人では、規模の拡大に対して均質な品質を維持するための業務管理態勢の見直しが不十分なところが見られる。

中小監査法人では、品質管理については一般的に監査業務と兼任の担当者を任命しているが、個人事務所の運営など社員の兼業が認められているところが多く、また、職員に占める非常勤職員の割合が高いことなどから、社員及び常勤職員が品質管理に十分な時間を割けていない状況がみられる。

図表Ⅲ-1-3 <監査法人の規模別の特徴>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小監査法人
社員数	約 180 人～約 600 人	約 30 人～100 人弱	～約 40 人(注)
常勤職員数	約 2,600 人～約 6,900 人	約 200 人～800 人強	～約 90 人(注)
意思決定機関	・最高意思決定機関は社員(総)会 ・その下に理事会や経営会議等の機関を設置	・最高意思決定機関は社員(総)会 ・その下に理事会等の機関を設置	・社員(総)会で多くの意思決定を行う ・規模が大きい法人では、社員(総)会の下に理事会等の機関を設置
監督・評価機関	・理事会等の経営執行機関を監督・評価する機関を設置 ・「指名(経営執行責任者を含む役職者の選任等)」、「報酬(役職者の評価、報酬の決定等)」、「監査(会計及び業務監査等)」の小委員会に加え、「公益(公益性の観点から経営執行を監視)」の小委員会を設置 ・独立性を有する第三者(以下「独立第三者」という。)を監督・評価機関や小委員会の構成員として活用	・監督・評価機関を設置しているが、その権限は大手監査法人と比べると限定されている ・「指名」、「報酬」及び「監査」の小委員会を設置していない法人が多い ・独立第三者を監督・評価機関の構成員として活用しているが、独立第三者の関与は、経営執行機関に対する助言・提言にとどまっている法人が多い	・監督・評価機関を設置せず、社員間で相互牽制を行う法人が多い ・独立第三者を選任していない法人が多い
業務運営機関の整備状況	・複数の監査事業部を設置するほか、地区事務所を含めた運営を行う ・金融専門の部門を設置 ・品質管理やリスク管理等の担当部門を設置	・複数の監査事業部を設置するほか、地区事務所を含めた運営を行う ・品質管理の担当部門を設置	・部門を設けず主要業務を担当する社員を任命する例が多い ・規模が大きい法人では、準大手監査法人に準じた部門を設置
事務所数	・三大都市(東京特別区、大阪市及び名古屋市)に加え、全国規模で地区事務所を設置している例が多い	・主たる事務所に加え、三大都市に事務所を設置している例が多い	・主たる事務所のための例が多い
品質管理部門の整備状況	・品質管理部門の下に、監査マニュアルの見直しや周知、会計処理の相談、IFRS や米国会計基準の相談、審査、定期的な検証等の担当部門を設置 ・監査契約や独立性、監査リスクのモニタリング等のリスク管理を行う部門を設置 ・監査業務部門に品質管理の機能を持たせる例も多い	・品質管理部門の下に、担当部門を一部設置 ・審査部門を設置しているところもある	・部門を設けず、品質管理担当として監査業務を兼任する社員を任命する例が多い ・規模が小さい法人では、代表者が品質管理担当を兼務する例もある

(資料)令和 4 事務年度審査会検査、報告徴収及び業務報告書より審査会作成

(注)社員数及び常勤職員数が大きく乖離している 1 法人を除く。

（２）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・コードは平成 29 年 3 月に策定された。その後、公認会計士法の改正（令和 4 年 5 月）に伴う関連政府令（令和 5 年 1 月公布、4 月施行）により、上場会社等の監査を行う監査法人等に対して、監査法人のガバナンス・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ることとなったことから、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。主な改訂の内容については、コラム（64 ページ）を参照のこと。

監査法人のガバナンス・コードは、上場会社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策定されており、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。監査法人のガバナンス・コードに示されている 5 つの原則に関して、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、各監査法人がそれぞれの特性等を踏まえて自律的に対応することが求められている。

原則 1 監査法人が果たすべき役割

監査法人は、会計監査を通じて企業の財務情報の信頼性を確保し、資本市場の参加者等の保護を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与する公益的な役割を有している。これを果たすため、監査法人は、法人の構成員による自由闊達な議論と相互啓発を促し、その能力を十分に発揮させ、会計監査の品質を組織として持続的に向上させるべきである。

原則 2 組織体制（経営機能）

監査法人は、会計監査の品質の持続的な向上に向けた法人全体の組織的な運営を実現するため、実効的に経営（マネジメント）機能を発揮すべきである。

原則 3 組織体制（監督・評価機能）

監査法人は、監査法人の経営から独立した立場で経営機能の実効性を監督・評価し、それを通じて、経営の実効性の発揮を支援する機能を確保すべきである。

原則 4 業務運営

監査法人は、規模・特性等を踏まえ、組織的な運営を実効的に行うための業務体制を整備すべきである。また、人材の育成・確保を強化し、法人内及び被監査会社等との間において会計監査の品質の向上に向けた意見交換や議論を積極的に行うべきである。

原則 5 透明性の確保

監査法人は、本原則の適用状況などについて、資本市場の参加者等が適切に評価できるよう、十分な透明性を確保すべきである。また、組織的な運営の改善に向け、法人の取組みに対する内外の評価を活用すべきである。

監査法人のガバナンス・コードについては、令和 5 年 3 月 31 日時点において、大手監査法人及び準大手監査法人の全てと、中小監査法人のうち 10 法人が、その採用を表明している⁹。

監査法人のガバナンス・コードの各原則の適用状況を監査法人の規模別にみると、大手監査

⁹ 協会ウェブサイト「監査法人における実効的な組織運営に関する取組の一覧」による。

法人及び準大手監査法人では、全ての原則を適用している。一方、中小監査法人では、一部の原則や指針を適用していない法人も一定数あり、特に監督・評価機能としての組織体制（原則３）と、透明性の確保（原則５）において適用しないとするものがみられる。

このように、監督・評価機能としての組織体制（原則３）及び透明性の確保（原則５）の適用状況について規模によって差異がみられることから、ここでは、両原則に対する監査法人の取組状況について分析する。

② 監督・評価機能としての組織体制（原則３）

ア 独立第三者の活用による監督・評価機能の強化

（ア）大手監査法人

大手監査法人では、監督・評価機能を強化するために、公益性の観点や独立第三者の知見を取り入れる取組を行っている。その方法として、既存の監督・評価機関の構成員に独立第三者を外部委員として含めるパターン（パターン１）と、公益委員会等の独立機関を別途設置するパターン（パターン２）がある（図表Ⅲ－１－４）。

パターン１では、独立第三者を外部委員として「指名」「報酬」「監査」の小委員会等の各プロセスに直接関与させるが、パターン２では、公益委員会等の独立機関を別途設置しており、各プロセスに直接関与させない。

なお、全ての大手監査法人は、それぞれが年次で公表する監査品質に関する報告書等において、「指名」「報酬」「監査」の各プロセスにおける独立第三者の関与の有無を記載している。

（イ）準大手監査法人

準大手監査法人では、監査法人のガバナンス・コードの策定を機に、監督・評価機関として独立第三者を構成員に含む公益委員会等の独立機関を設置する取組を行っている。ただし、一部の法人を除き、「指名」「報酬」「監査」の小委員会等は設けていないため、「指名」「報酬」「監査」の各プロセスにおける独立第三者の関与は、大手監査法人より限定的なものとなっている。

（ウ）中小監査法人

中小監査法人では、規模が小さく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。ただし、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ほか、監査法人の公益的な役割を果たす観点から、独立第三者の関与の必要性については引続き検討していくことを公表している例もみられる。

なお、「指名」「報酬」「監査」の各プロセスについては、具体的な手続を明らかにしていないところが多い。

図表Ⅲ-1-4 <監督・評価機能の強化>



イ 独立第三者の知見の十分な活用に向けた取組

(ア) 大手監査法人

アにおいて記載した、公益性の観点や独立第三者の知見を取り入れる取組では、監査法人の組織的な運営、経営執行機関の構成員の選解任、評価及び報酬に関する事項等について、独立第三者に適時かつ適切に必要な情報提供を行い、独立第三者からの意見を適時に受けることが重要となる。

既存の監督・評価機関の構成員に独立第三者を含めたパターン（上図表Ⅲ-1-4のパターン1）では、当該監督・評価機関等の会議に独立第三者が参加することを通じて独立第三者へ情報提供を行い、独立第三者からの意見を受けている。また、監督・評価機関や各小委員会における独立第三者であ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もみられる。

一方、独立機関を別途設置しているパターン（上図表Ⅲ-1-4のパターン2）では、内部委員等を通じて独立第三者へ情報提供を行い、独立第三者からの意見を受けるほか、別途最高経営責任者等と定期的に意見交換を行うための機会を設けている。パターン2では、独立第三者が既存の監督・評価機関から独立した機関の構成員であることから、有効な議論が実施されるためには、適時かつ適切に必要な情報が独立第三者に提供されることが特に重要となる。独立第三者に適時かつ適切に必要な情報提供を行うという観点からは、独立第三者にグループ法人を含む経営執行機関の会議に出席する権限や資料要求の権限等を付与したり、独立第三者である外部委員を補佐する事務局を設置したりするなどの取組がみられる。

(イ) 準大手監査法人

準大手監査法人においては、公益委員会等の独立機関を設置し、独立第三者が当該機関の構成員となっているところが多い。この場合、独立第三者に適時かつ適切に必要な情報提供が行われないと、監督・評価機関が十分に機能しない可能性がある。この点について、独立第三者に経営執行機関の会議に出席する権限や資料要求の権限を付与するなど必要な情報提供の確保に留意しているところがある一方、独立第三者が主体的に情報を入手するための権限を定めていないところもみられる。

(ウ) 中小監査法人

中小監査法人において監督・評価機関を設置している場合、監督・評価機関は内部の社員及び少数の独立第三者から構成されているところが多く、監督・評価機関を通じて独立第三者に情報提供を行い、経営執行機関の会議において意見交換を行っているところが多くみられるが、独立第三者に提供する情報の範囲や出席する経営執行機関の会議の範囲は、各監査法人で異なっており、外部専門家の知見の活用程度にはばらつきがみられる。

ウ 独立第三者の経験・専門性

監督・評価機関の構成員に含め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。また、独立第三者には、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。

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（図表Ⅲ-1-5）。

なお、独立第三者の選任数については、大手監査法人では3人又は4人、準大手監査法人では1人から3人、中小監査法人では1人となっている。また、大手監査法人及び準大手監査法人の一部では、独立第三者を監督・評価機関や「指名」「報酬」「監査」の小委員会の議長に選任することで、より実効性を高めている例もみられる。

図表Ⅲ-1-5 ＜独立第三者の経験・専門性（単位：人）＞

	一般事業会社 の経営経験者	学識 経験者	弁護士等 法曹関係者	省庁等 出身者	その他
大手監査法人	10	1	1	1	－
準大手監査法人	5	1	1	2	2
中小監査法人	2	3	2	－	1

（資料）令和4事務年度審査会検査及び各監査法人の公表資料より審査会作成。法人規模ごとの合計人数であり、1法人に複数人が選任されている場合には、その合計人数である。

③ 透明性の確保（原則 5）

ア 監査法人のガバナンス・コードの各原則の適用状況及び監査品質向上に向けた取組状況の説明

（ア）大手監査法人

大手監査法人においては、監査法人のガバナンス・コードの各原則の適用状況及び監査品質向上に向けた取組状況について、監査品質に関する報告書等を年次で発行し、監査法人のウェブサイトに掲載している。監査品質に関する報告書等では、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細な説明を行い、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。また、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。なお、令和 4 年度に発行した監査品質に関する報告書等では、非財務情報開示への対応や新たな品質管理基準への対応に係る説明を充実させている。

（イ）準大手監査法人

準大手監査法人においては、組織体制と品質管理の説明を中心とした監査品質に関する報告書等を発行し、監査法人のウェブサイトに掲載している。監査品質に関する報告書等では、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、その中には大手監査法人で記載されている監査品質の指標（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の説明がないところもみられる。一方、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による現状評価を公表する例もみられる。なお、令和 4 年度に発行した監査品質に関する報告書等では、非財務情報開示への対応や新たな品質管理基準への対応についての説明を行っている例もみられる。

（ウ）中小監査法人

監査法人のガバナンス・コードの採用を表明した 10 法人のうち 9 法人が監査品質に関する報告書等を発行している。監査品質に関する報告書等を発行していない法人は、ウェブサイト上で監査法人のガバナンス・コードの適用状況を簡潔に説明するにとどまっている。監査品質に関する報告書等又はウェブサイト上での説明は、準大手監査法人より記載項目及び内容が簡略になっているところが多く、その中には具体的な組織体制について説明がない例もみられる。

イ 監査品質向上に向けた取組についての資本市場参加者等との積極的な意見交換

(ア) 大手監査法人

大手監査法人においては、これまでも被監査会社の最高財務責任者（CFO）や監査役等との間では、監査品質に係るサーベイの実施や対話の機会を設けるなどの取組を行ってきた。近年では、機関投資家やアナリストを対象とした意見交換会を独立第三者も交えて開催するなど、より広い範囲の資本市場参加者等との対話の機会を設ける取組を行っている。

(イ) 準大手監査法人

準大手監査法人においても、被監査会社の最高財務責任者（CFO）や監査役等に対して監査品質に係るサーベイを実施している例がみられる。また、単独で意見交換会等を開催するのではなく、協会や取引所が開催する投資家向け討論会の場を利用して実施している例がみられる。

(ウ) 中小監査法人

監査法人のガバナンス・コードの採用を表明した中小監査法人の多くでは、被監査会社の最高財務責任者（CFO）や監査役等と監査チームとの間で意見交換をするにとどまっている。

監査法人のガバナンス・コードについては、公認会計士法の改正に伴う関連政府令の施行によって、上場会社等の監査を行う監査法人に対して、監査法人のガバナンス・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が義務付けられたことにより、これまで監査法人のガバナンス・コードを採用していなかった多くの中小監査法人等においても対応が求められることとなった。各監査法人等が、監査法人のガバナンス・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・特性等を踏まえた自律的な対応が求められる。その際、協会が、これまでの自主規制における知見や経験を活用し、職業専門家団体としての十分な指導や監督機能を発揮していくことが期待されている。

■監査法人のガバナンス・コードの改訂について■

監査法人のガバナンス・コードは、平成 29 年に策定されてから約 6 年が経過している。令和 4 年 5 月に「公認会計士法及び金融商品取引法の一部を改正する法律」が成立・公布され、これに伴う関連政府令が令和 5 年 1 月に公布された（施行は同年 4 月）ことにより、上場企業等の監査を行う監査法人等は、監査法人のガバナンス・コードに沿った業務管理体制や充実した情報開示を行う体制を義務付けられた。この動きに合わせ、令和 4 年 10 月より再開された監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会における議論を踏まえ、令和 5 年 3 月に改訂が公表された。

主な改訂の内容は、以下のとおりである。

- ・上場企業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、経営機関を設けない場合は、実効的な経営機能を確保すべき旨、原則 3 において、監督・評価機関を設けない場合、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、創意工夫して独立性を有する第三者の知見を活用すべき旨を記載。
 - ・情報開示の充実に向けた改訂
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を記載。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。
- 上場会社等の監査登録を受けた監査法人等は 139 事務所（令和 5 年 6 月末現在）存在するが、大規模監査法人以外については、令和 6 年 7 月以後最初に開始する被監査会社の会計期間の開始日から監査法人のガバナンス・コードに沿った業務運営等が求められる。

（３）監査法人の構成員の状況

① 社員・常勤職員の状況

大手監査法人では、一般的に公認会計士（公認会計士試験合格者等を含む）の中途採用割合は低く、公認会計士試験合格者を論文式試験の合格の直後に採用することが多い。採用された公認会計士試験合格者は、同じ法人で公認会計士となり、その一部が法人内部での選考によりマネージャー等に昇進し、更にその一部が社員に登用されるのが一般的である（詳細はⅠ．監査業界の概観 ２．監査事務所の状況 （１）監査法人の組織（16 ページ）を参照のこと）。

一方、準大手監査法人及び中小監査法人では、公認会計士試験合格者の十分な採用が困難な法人が多く、中途採用者の割合が高くなる傾向にある。それらの法人では、主に大手監査法人を退職した公認会計士を中途採用するなどして、監査業務等に必要の人員を確保するように努めている。

なお、監査法人を新たに設立する場合も、大手監査法人を退職した公認会計士が設立するケースが多い。

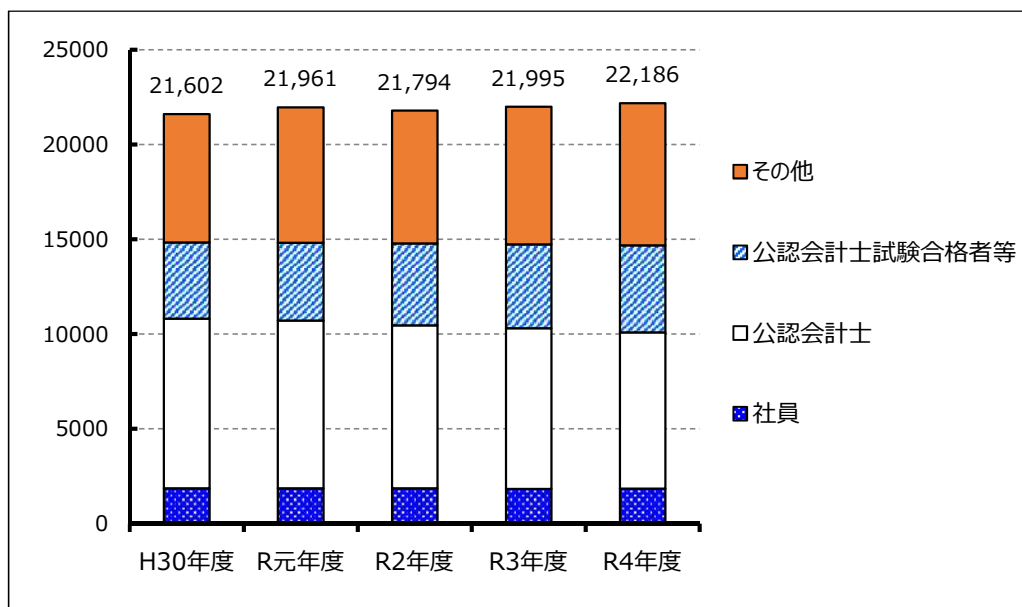
社員・常勤職員数の推移を監査法人の規模別にみると、大手監査法人では、平成 30 年度以降は概ね横ばいとなっている。準大手監査法人では平成 30 年度以降増加傾向にあり、中小監査法人でも新たな監査法人の設立などにより、平成 29 年度以降増加傾向にある。

人員構成別にみると、公認会計士試験合格者等の人員数は、どの区分の規模の監査法人でも、令和元年度以降は増加傾向にある。公認会計士（公認会計士試験合格者を含む）以外の人員数も、どの区分の規模の監査法人でも増加傾向にある。直近のデータにおける総人員数に占める公認会計士（公認会計士試験合格者等を含む）以外の人員の割合は、大手監査法人では 34%、準大手監査法人では 30%、中小監査法人では 26%となっており、平成 30 年度（中小監査法人は平成 29 年度）の 31%、28%、16%と比べ、どの区分の規模の監査法人でも増加している（図表Ⅲ-1-6）。

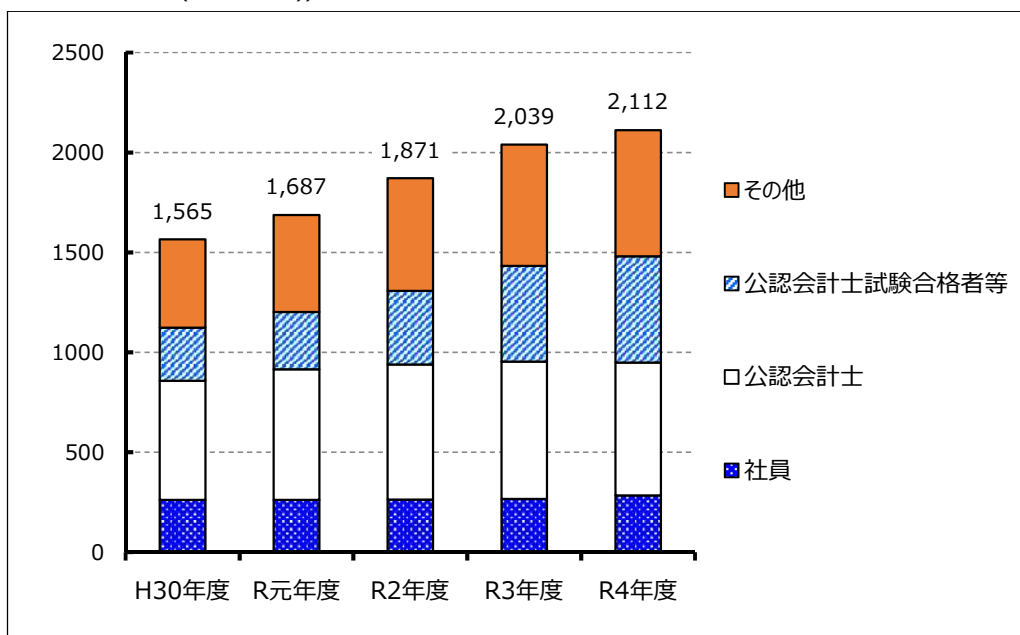
監査法人は、被監査会社の IT 化の進展への対応や業務の効率化、人手不足の緩和のほか、公認会計士をより専門的な判断を要する業務へ注力させることなどを目的に、公認会計士（公認会計士試験合格者等を含む）以外の人員を増加させている。これらの人員は、被監査会社の IT 領域に関する監査の実施や監査チームが実施する IT を活用した監査手続のサポート等を行う IT 専門家、残高確認状の発送及び受取、各種報告書類の準備、データ整理等の監査補助業務を行う監査アシスタント等により構成されている。

大手監査法人の中には、監査アシスタントの業務内容・業務手順、能力開発、担当業務の割当て等を一元的に管理する専門部署を設置することにより、より効率的な運用を行っている例もある。

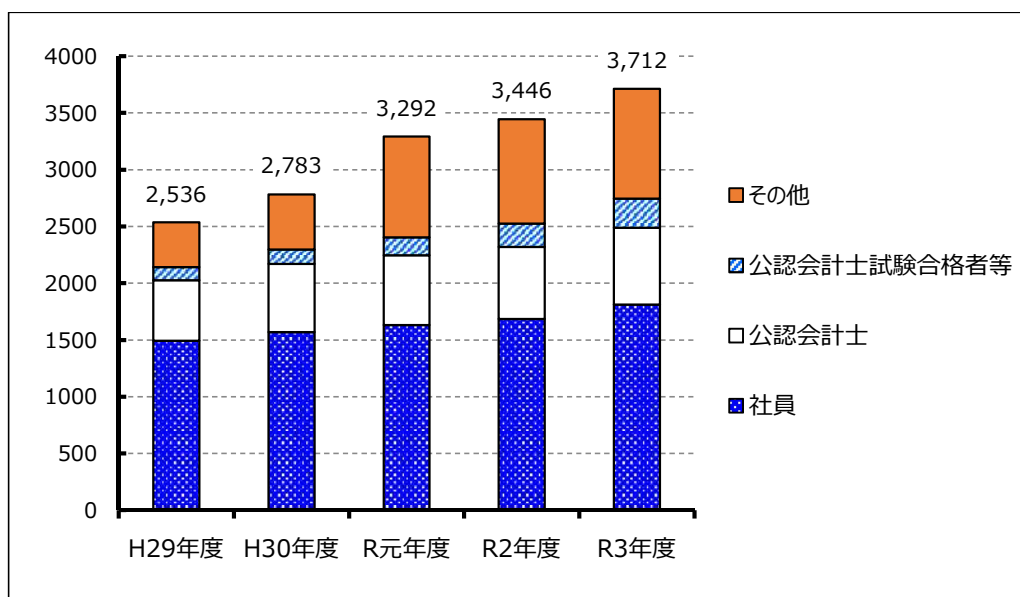
図表Ⅲ-1-6 <社員・常勤職員の人員数の推移（単位：人）>
（大手監査法人（4 法人合計））



(準大手監査法人(5法人合計))



(中小監査法人)



(注1) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、各年度における各監査法人の人員数を集計している。中小監査法人の決算月は広範にわたっており、令和4年度分は未集計となっている。このため、中小監査法人は令和3年度までを対象としている。

(注2) 中小監査法人の法人数は、各年度により異なるが、令和3年度は252法人を集計している。

■監査事務所におけるリモートワークへの取組

令和2年初頭から、全世界において新型コロナウイルス感染症が拡大し、我が国においても感染症対策への取組が社会全体で推進された。

そうした状況で監査業務の在り方も大きく変容することとなった。監査事務所においては、従来の被監査会社へ往査し監査業務を実施する方法から、リモートワークを織り交ぜた業務運営に変更するなど、働き方の多様化に取り組んできた。

令和4事務年度において、監査事務所は、働き方の多様化と、高品質な監査業務の効率的・効果的な実現を両立するため、下表のように、目的に応じた最適な勤務場所を柔軟に選択する業務運営を進めている。

勤務場所	主な目的
自宅	・新しい働き方への取組 ・新型コロナウイルス感染症対策 など
監査事務所	・監査チーム内のコミュニケーション促進 ・研修などによる人材育成 など
被監査会社	・被監査会社とのコミュニケーションの促進 ・原始文書の原本等の閲覧 など

② 社員の兼業

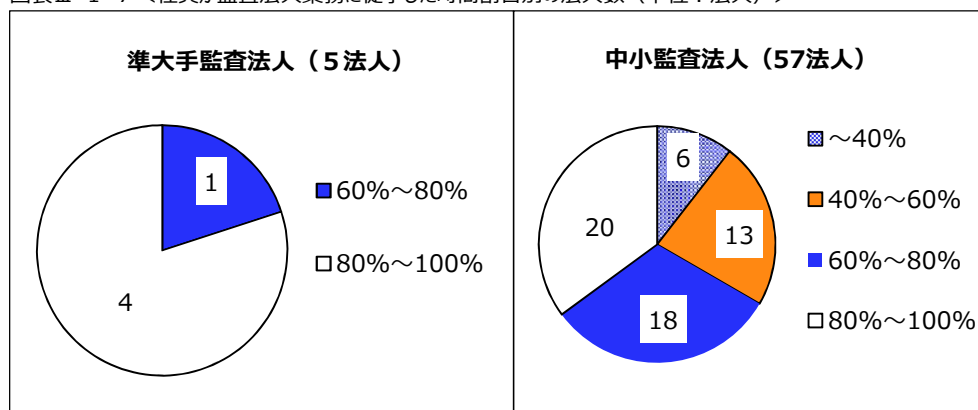
大手監査法人は、社員に対して税理士事務所、個人事務所等との兼業を原則として認めていない。

準大手監査法人についても、大手監査法人と同様に社員の兼業を認めていないところもあるが、社員総数に占める兼業している社員数の割合が6割程度になっている法人もある。

中小監査法人では、社員加入時にすでに個人で税理士事務所を営んでいるケースもあることから、ほとんどの監査事務所が兼業を認めている。

なお、図表Ⅲ-1-7は、準大手監査法人及び中小監査法人に対する検査及び報告徴収で把握した兼業者を含めた社員が監査法人業務に従事した時間の割合を示したものである。

図表Ⅲ-1-7 <社員が監査法人業務に従事した時間割合別の法人数（単位：法人）>



（資料）令和4事務年度審査会検査及び報告徴収における社員の自己申告に基づき、審査会作成

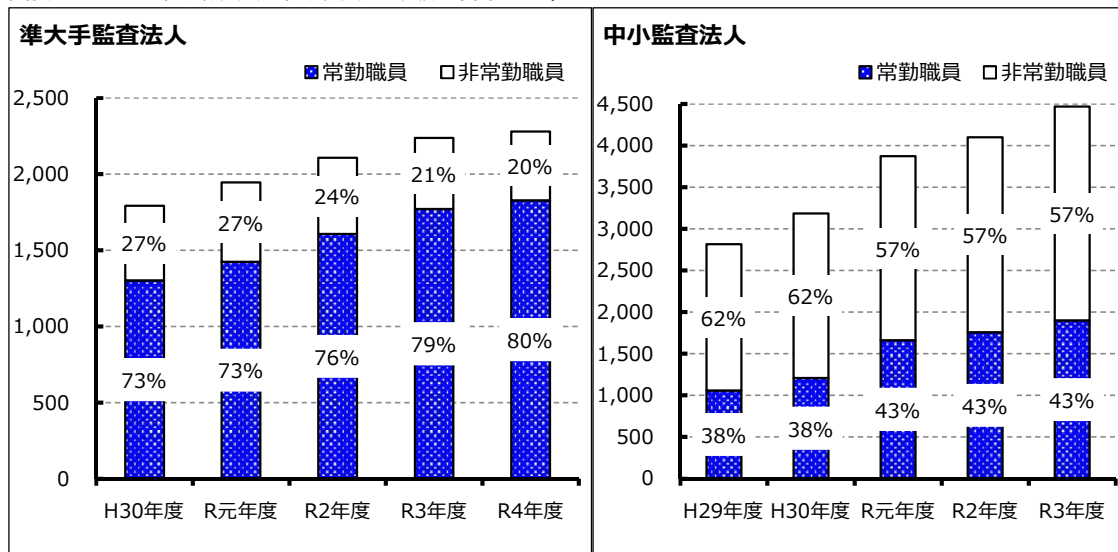
③ 非常勤職員

大手監査法人において、職員に占める非常勤職員の割合は約 3 %と極めて低い。

準大手監査法人においては、職員に占める非常勤職員の割合は各法人の合計では 2 ～ 3 割で推移しているが、法人により差があり、同割合が大手監査法人と同水準となっているところもある。

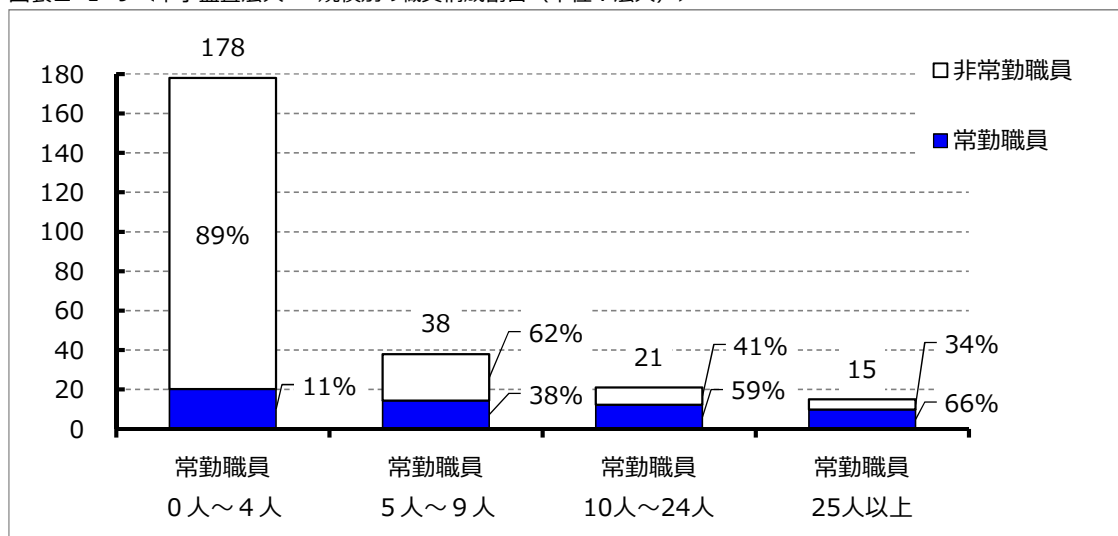
中小監査法人においては、職員に占める非常勤職員の割合は約 6 割で推移しており、業務運営上の必要な監査補助者を非常勤職員に依存している状況がみられる（図表Ⅲ-1-8）。特に、法人数で中小監査法人全体の約 7 割を占める常勤職員 4 人以下の法人においては、非常勤職員の割合は約 9 割を占めている（図表Ⅲ-1-9）。

図表Ⅲ-1-8 <常勤職員、非常勤職員の人員数（単位：人）>



（注）各監査法人から提出された業務報告書に基づき集計

図表Ⅲ-1-9 <中小監査法人 - 規模別の職員構成割合（単位：法人）>



（注）各中小監査法人から提出された令和 3 年度の業務報告書に基づき、252 法人を常勤職員数で区分し、職員数合計に占める常勤・非常勤職員の構成割合を算出

（４）監査業務を実施する組織体制

監査業務を実施するのは個々の監査チームであり、監査業務の品質水準の向上のためには、監査チームが適切に職業的懐疑心¹⁰を発揮し、適切なリスク評価手続とリスク対応手続を実施することが必要である。そのため、審査会では、個別監査業務の検査を通じて監査チームの状況を把握するとともに、その他のモニタリング活動を含めて監査業務の実施の状況の把握に努めている。

ここでは、監査チームの状況について記載する。

監査チームは、通常、監査責任者である業務執行社員、監査補助者である公認会計士及びその他の監査補助者から構成され、その他の監査補助者には公認会計士試験合格者等、監査アシスタント（公認会計士等の財務諸表監査に関連する資格を有さない職員）が含まれる。この他に、被監査会社の事業活動が複雑又は大規模である場合には、内部専門家である IT 専門家や税務専門家等、状況によってはグループ法人の企業価値評価の専門家や不正の専門家等が監査チームに加わることもある。大手監査法人における大規模国内上場会社の監査チーム（注１）の一般的な職階別編成は、図表Ⅲ- 1 -10 のとおりである。

また、（５）監査業務をサポートする組織体制に記載のとおり、大手監査法人は現場の公認会計士の事務的な業務を低減する施策を講じており、施策の進展によって監査チームの人数や職階別編成は今後変化していく可能性がある。

図表Ⅲ- 1 -10 ＜事例：大手監査法人における監査チーム編成（大規模国内上場会社）と主な役割＞

		職階	主な役割
監査責任者 3 人		パートナー	監査業務全体の統括、被監査会社の経営陣とのコミュニケーション
監査補助者	公認会計士 A	シニアマネージャー・マネージャー	監査チームの統括、監査業務の統括
	公認会計士 B	シニアマネージャー・マネージャー	海外構成単位の監査業務の統括
	公認会計士 10 人	マネージャー・シニアスタッフ	重要な監査領域の監査手続
	その他の監査補助者 13 人 （公認会計士試験合格者等）	スタッフ	内部統制の整備運用評価手続、重要な監査領域以外の監査手続
	その他の監査補助者 （監査アシスタント） 4 人	アシスタント	データ加工、事務的な証憑突合等重要な判断を伴わない作業、残高確認状の発送・回収管理、監査調書の管理
内部専門家 7 人（注２）		パートナー、マネージャー、シニア等	被監査会社の IT 統制の評価、法人税等の処理の検証、退職給付債務の妥当性の検証

（注１）被監査会社の連結売上高約 1.6 兆円、監査時間約 15,000 時間の監査チームの事例

（注２）内部専門家は必要に応じて監査チームに配置される。

¹⁰ 誤謬又は不正による虚偽表示の可能性を示す状態に常に注意し、監査証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢

監査チームの構成の一般的な特徴は以下のとおりである。

大手監査法人では、監査責任者の指示監督の下、重要な監査領域の監査手続は経験の長い公認会計士等の監査補助者が担当し、重要な監査領域以外の監査手続は経験の浅い公認会計士及び公認会計士試験合格者が中心となって担当する構成となっている。監査アシスタントは残高確認状の発送等の事務作業を通じ監査業務を補助している。また、大手監査法人では、前述のように、監査アシスタントの行う業務を別途設置したセンターなどに集約し、公認会計士の業務負担を軽減することで、公認会計士が専門的な判断を要する業務に注力できるようにする施策を講じている事例もみられている。

準大手監査法人では、監査チームの人員が限られるが、大手監査法人と同様にチームメンバーの能力に応じた作業分担を基本としたチーム構成となっている。一部の準大手監査法人においては、監査アシスタントの採用を強化している状況もみられている。

また、中小監査法人では、監査チームの人員が限られていることから、監査チームに十分な監査補助者の配置が困難な例もある。そのため、監査責任者が監査手続を実施するなど、大手監査法人と比べ監査責任者が果たす役割が大きくなる傾向にある（図表Ⅲ-1-11）。

＜金融機関の監査における監査チームの構成＞

業態や適用される会計・監査手法などが一般事業会社と大きく異なる上場金融機関の監査について、大手監査法人においては、金融機関の監査を行う金融事業部などの部署を設置し、専門的な知識や経験に基づいた監査の実施を可能とするための仕組みを構築している。また、上場金融機関の監査に従事する監査チームの編成に際しては、金融事業部に所属する人員を中心に監査チームを編成したり、監査責任者には金融事業部に所属する人員を選任したりするなど、金融機関の監査に関する知見がある者を関与させている。

＜IPO の監査における監査チームの構成＞

IPO 監査の実施に特化した組織を設置している監査法人はなく、通常の監査部門が IPO 監査も実施している。ただし、大手監査法人・準大手監査法人では IPO に固有のリスク（内部統制の脆弱性等）に適切に対応するため、IPO 監査の経験が豊富なメンバーを優先的に配置するなどの対応を行っている。

また、大手監査法人・準大手監査法人の多くにおいて、IPO を見据えた IPO 準備会社から IPO 関連業務の依頼があった際の窓口や IPO 監査に関する監査品質の向上等を担う特別な組織として、IPO 支援チーム等を設置している状況がみられる。

図表Ⅲ-1-11 <監査法人規模別の一般的な監査チーム編成と主な役割>

		大手監査法人	準大手監査法人	中小監査法人
監査責任者		・ 重要な監査領域の決定と監査リスクの評価 ・ 監査補助者が作成した監査調書の査閲 ・ 経営者、監査役等とのコミュニケーション	・ 重要な監査領域の決定と監査リスクの評価 ・ 監査補助者が作成した監査調書の査閲 ・ 重要な監査領域の監査手続の実施 ・ 経営者、監査役等とのコミュニケーション	・ 重要な監査領域の決定、監査リスクの評価及び監査計画の立案 ・ 監査補助者が作成した監査調書の査閲 ・ 監査手続の実施（重要な監査領域の監査手続の実施を含む） ・ 経営者、監査役等とのコミュニケーション
監査補助者	公認会計士	・ 監査計画の立案 ・ 重要な監査領域の監査手続の実施 ・ その他の監査補助者が作成した監査調書の査閲	・ 監査計画の立案 ・ 監査手続の実施 ・ その他の監査補助者が作成した監査調書の査閲	・ 監査手続の実施（データ分析、残高確認状の発送・回収管理、監査調書の整理を含む） ・ その他の監査補助者が作成した監査調書の査閲
	公認会計士試験合格者等	・ 監査手続の実施	・ 監査手続の実施	・ 監査手続の実施 ・ 小規模な法人では採用していないところが多い
	監査アシスタント	・ データ加工や事務的な証憑突合等の重要な判断を伴わない作業 ・ 残高確認状の発送・回収管理、監査調書の整理	・ データ加工や事務的な証憑突合等の重要な判断を伴わない作業 ・ 残高確認状の発送・回収管理、監査調書の整理	・ 採用していないところが多い

（資料）審査会検査で把握した内容に基づき、審査会作成

（５）監査業務をサポートする組織体制

近年、被監査会社の規模の拡大や業務の複雑化・国際化が進展している。このような状況において監査チームが適切な監査を実施するためには、専門知識の提供や情報技術を利用したツールやシステムの開発等に加え、業務の効率的かつ効果的な実施に資するような態勢の構築など、監査事務所が監査チームをサポートする必要がある。

そのため、審査会のモニタリングでは、個別監査業務の実施状況のみならず、監査事務所が整備した業務の適正性を担保するための措置（監査業務をサポートする態勢）が監査事務所の規模や特性に応じたものになっているかを重視している。

ここでは、監査業務をサポートする態勢の概要を説明するとともに、監査上のリスクを把握する態勢や情報技術を利用したツールやシステムの開発、事務作業の分業を推進する取組について、主に大手監査法人の事例を紹介する。

ア サポート態勢の概要

大手監査法人では品質管理部門に平均で 100 人以上の専門要員を配置しており、また、業務の適正性を担保するために、契約管理部門、定期的検証部門、会計サポート部門、監査サポート部門、審査部門、IT 部門、海外対応部門、リスク管理部門等を設置している（図表Ⅲ-1-12。なお、審査及び定期的な検証の状況については、2. 監査業務に係る審査の状況（90 ページ）及び 3. 品質管理のシステムの監視（92 ページ）を参照のこと）。なお、複数の大手監査法人において、監査業務部門内における品質管理機能を強化し、法人の品質管理に関する適時な情報収集と監査チームのサポートを行う施策を講じている例がみられる。また、大手監査法人を中心に監査調書の電子化に加え、仕訳データの異常値を識別する分析ツールや、不正リスクを識別するためのツール、オンラインで監査チームと被監査会社間で情報や資料のやり取りを円滑に行うためのコミュニケーションツールなどが導入されている（なお、監査業務における IT 化の進展については、（6）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 ア 監査業務における IT 化の進展（74 ページ）を参照のこと）。

さらに、大手監査法人では、公認会計士等が専門的な判断を要する業務に注力するために、残高確認状の発送・回収業務、有価証券報告書等の開示内容のチェック、公認会計士が監査で使用するデータの入力や加工等の単純作業のみならず、内部統制に係る運用評価手続などの一部の監査業務におけるチェック作業を担う組織を構築している事例がみられる。このような組織の所在については、法人の既存の拠点に設置されている事例や、新たに東京近郊や地方都市に設置する事例がみられる。また、このような組織では、監査アシスタントにより業務が行われていることから、監査アシスタントに対し所定の研修を受講させ、公認会計士等が監査アシスタントの業務をチェックするなど、業務に係る一定の品質を確保するための指導・監督を行うこととしている。なお、残高確認業務に関しては、大手監査法人の共同出資により平成 30 年 11 月に会計監査確認センター合同会社が設立され、債権・債務残高確認システムを共同開発し、残高確認業務に係るオンライン上のプラットフォームを提供するほか、残高確認状の発送業務等を受託している。このように、財務基盤が比較的安定しており、多様な人的資源を擁する大手監査法人においては、情報技術を用いた様々なツールの開発や事務作業の分業を推進するなど、監査チームの作業を効率化するためのサポートを一層強化していく方針である。

準大手監査法人では、大手監査法人と比較して規模は小さいものの、大手監査法人と同様に品質管理部門を設置している。また、海外提携ファームが用いる調書管理システムを採用するなど監査調書の電子化を推進している。中小監査法人では、品質管理部門を設置せず担当責任者を任命している、又は、代表者が品質管理責任者を兼務している事例が多くみられる。なお、多くの中小監査法人では監査調書の電子化が進んでいないため、市販のソフトウェアを利用するなどして紙面の監査調書を作成している。

図表Ⅲ- 1 -12 <大手監査法人におけるサポート態勢の事例>

サポート部門		役割
品質管理部門	契約管理部門	監査契約の締結等の承認等
	定期的検証部門	日常的監視・定期的な検証
	会計サポート部門	会計基準・会計処理に関する専門的な問合せ対応等
	監査サポート部門	監査基準・マニュアルの対応、監査手続に関する専門的な問合せ対応等
	審査部門	審査担当者による審査を採用している場合でも、重要性又はリスクの高い個別の検討事項について、より上位の審査を実施
IT 部門		被監査会社の IT 領域に関する監査の実施、監査チームが実施する IT を活用した監査手続のサポート等
海外対応部門		海外現地情報の収集・提供、ネットワーク・ファームとの連携の支援等
リスク管理部門		職業倫理や独立性に関する問合せ対応、リスク情報の収集・分析、不正リスクへの対応サポート等

イ リスク情報の管理

監査事務所は、リスクの高い監査業務や不正リスクに対応するため、リスク情報を横断的に管理する態勢を整備・運用している。

具体的には、大手監査法人では下表のような対応をしている事例がみられる（図表Ⅲ- 1 -13）。

図表Ⅲ- 1 -13 <大手監査法人におけるリスク情報の管理態勢の事例>

〔リスク管理部門の対応〕	
- 過去の不正事例をデータベース化して監査法人内に情報共有 - 過年度や期中の情報収集を通じてリスクの高い監査業務を選別し、監査チームのモニタリング・サポートを実施 - 不正による重要な虚偽表示を示唆する状況が識別された場合、又は不正による重要な虚偽表示の疑義があると判断された場合、監査法人内外から専門的な見解を得るための体制の整備、及び上位の審査の実施の指示 - 監査法人内部又はグループ会社に不正調査の専門チームを設置 - 監査法人内部又は外部からの通報の窓口を設け、内部通報制度及びホットラインを整備・運用	
〔監査チームの対応〕	
- データ分析ツールを利用した不正リスクへの対応 - 不正リスクへの対応や高リスクの検討事項について品質管理に関連する部門への専門的な見解の問合せ、上位の審査の受審	

（６）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

ア 監査業務における IT 化の進展

近時、大手監査法人や準大手監査法人を中心に、AI の利用を含む監査業務における IT の活用が一層進展してきている。背景としては、社会全体の IT 化が進んだことに伴い、被監査会社が保有する会計記録や取引記録等のデータの電子化が著しく進んでいることや、監査事務所においても、「働き方改革」などに伴い、監査業務をより効率的に、かつ効果的に実施する必要があることなどが挙げられる。このような状況は、監査のあり方にも影響を及ぼしており、大手監査法人や準大手監査法人においては、所属するグローバルネットワークと共同で、または独自に、IT を活用した監査手法の導入や開発を積極的に進めている。

ここでは、監査事務所がどのように監査手法を変化させてきているか、近年の方向性について紹介する。

① 監査ツールの共通化

グローバルネットワークに所属する監査法人は、所属しているグローバルネットワークが提供する監査ツールを使用している（詳細は（７）企業の海外展開への対応 イ グローバルネットワークとの提携の状況（81 ページ）を参照のこと）。当該監査ツールには、監査調書の作成・保管機能のみならず、被監査会社とのデータ・資料の授受を安全に実施する機能や、子会社監査チームを含む監査の進捗状況を適時に把握できる機能などの監査支援ツールを含んでいる。

また、研究開発・運用をグローバルネットワークが一括して行うことで IT 投資の効率化を図っており、グローバルネットワークへ監査ツールの不具合や改善要望等をフィードバックすることで、セキュリティ向上及び機能の洗練化が図られる利点もある。

一方で、日本の監査法人が独自に、分析ツールの開発・導入を進め、不正会計予測モデルとして実用化している事例もある。

② 作業の自動化（RPA¹¹）

従来、監査手続を実施するに当たり、データ加工や集計等の定型化された作業についても公認会計士自らが行っていた。近年、監査支援ツールの導入が進められ、当該ツールの中には、データ抽出から分析までワンストップで行うことができる機能が含まれているものがある。当該機能により、被監査会社の基幹業務システムからデータを一括取得し、監査支援ツール内で分析に必要な情報を抽出した後、分析結果を自動で生成するなど、データの加工、監査調書ドラフト作成等の自動化が進められている。

③ データアナリティクスの高度化・広範化

監査支援ツールの導入が進む中、当該ツールの機能向上も図られ、被監査会社の全会計

¹¹ Robotic Process Automation の略。人工知能等の技術を活用した、オフィス業務の効率化や自動化に向けた取組。人間と同じようにソフトウェア等の操作を行うソフトウェアロボットによって実現されている。「デジタルレイバー」や「仮想的労働者」ともいう。

データを活用した多面的な分析が可能となっている。現在、これら多面的な分析結果の多くは、監査計画の立案時におけるリスク評価において使用されているが、今後は、監査意見の形成に至る全ての監査プロセスで利用されることが見込まれている。

また、従来は、被監査会社の財務情報を元に不正会計等の兆候を測るリスク分析を行っていたが、AI の開発が進展したことにより、非財務情報を用いた将来不正予測ツールや、膨大な会計記録の中から不正会計につながる異常な取引等を発見する手法も開発・導入されつつあり、より高度な分析に基づく監査上の判断が可能になってきている。そのため、被監査会社のガバナンス状況等の非財務情報の分析結果を併せて用いることで、より広範なリスク分析が可能となることが期待されている。

④ 事後的な監査からリアルタイム監査へ

現在、監査業務の多くは被監査会社の決算日以後に集中しているが、上述の IT ツールを用いることにより、監査業務の繁忙期への集中を避け働きやすい環境をつくるとともに、よりリスク感度が高く不正の早期発見が可能な監査を実現するため、被監査会社の取引等を日々分析する監査手法（リアルタイム監査）の導入が検討されている。

上記①②③については大手監査法人において導入が進められている分野で、④については今後導入が期待される分野である。これらの先進的な監査手法の導入には、被監査会社の取引記録等が電子化されている必要があり、また、それらのデータを監査法人が受領するに当たり被監査会社の同意を要するため被監査会社の理解と協力を得る必要があることや、RPA やデータアナリティクスに活用するためのデータクレンジングに時間を要することなどの課題も多いことから、活用は漸次進められている状況にある。また、③については、従来と比較して不正検知ツールの精度は高まってきているが、各々の監査法人では、より不正リスクが高い異常な取引やより複雑な手法による不正を検知できるようなツールの開発が進められている。

なお、上記で説明した監査ツール等について、図表Ⅲ-1-14 に規模別の状況をまとめている。膨大なデータを有する大手企業を多く監査する大手監査法人において取組が先行していることが分かる。

一方、中小規模監査事務所における監査ツールの利用は、大手監査法人ほどは進んでいない。これは、被監査会社の規模が小さく、そもそも大規模な処理能力を有する監査ツールを利用する必要性が乏しいことにも起因している。

こうした IT 化の進展には、監査ツールを実際に活用する社員・常勤職員の IT スキル向上が不可欠であり、大手監査法人を中心に、監査ツールの導入やデータ分析手法の研修を通じた IT 人材の育成に取り組むとともに、IT 化の体制を早期に整える目的から外部の経験豊かな IT エンジニアの採用を進めている。

図表Ⅲ-1-14 <大手監査法人及び準大手監査法人の監査業務での IT の活用状況>

状況	大手監査法人	準大手監査法人
導入済	・ 電子監査調書システム（監査調書作成及び監査の進捗管理） ・ 仕訳分析ツール（取引内容（仕訳）の分析及び異常仕訳検出） ・ 証憑突合ツール（外部からのデータと被監査会社の全ての売上データを照合する精査的な技法） ・ ファイル交換システム（被監査会社とのデータ交換に使用） ・ RPA（データ入力及び加工の自動化） ・ 債権・債務残高確認システム（取引の実在性・正確性確認作業の自動化）	・ 電子監査調書システム（監査調書作成及び監査の進捗管理） ・ 仕訳分析ツール（取引内容（仕訳）の分析及び異常仕訳検出）
導入中 （一部の法人で導入済みのものも含む）	・ AI（過去の財務情報を用いた異常な取引の将来不正予測） ・ 監査データベース（法人内の知見等をデータベース化し、共有する仕組み）	・ 証憑突合ツール ・ ファイル交換システム ・ RPA（データ入力及び加工の自動化）
開発中	・ AI（非財務情報を用いた将来不正予測） ・ ドローン（実地棚卸の立会の効率化） ・ ブロックチェーンの活用 ・ 自然言語処理（文書のデータ化及び解析）	・ AI（過去の財務情報を用いた異常な取引の将来不正予測）

（資料）報告徴収等で把握した内容に基づき、審査会作成

■ AI を活用した効果的な監査 ■

一部の大手監査法人においては、会計監査に AI の導入を進めている事例がみられる。具体的には、有価証券報告書や過去の不適切会計のデータなどにより、上場企業の過去の不正の傾向を AI が分析し、監査先の子会社や勘定科目単位で不正の兆候を効率的に把握できるとしているほか、財務データの分析や書類確認などを中心に監査業務全体の 3～4 割を自動化することが可能としている。

AI の導入により、監査実施者は、不正リスクや会計上の見積りといった経験が問われる業務に、より集中して従事することが求められている。

■ 中小監査法人における共通の電子監査調書の導入 ■

令和 3 年 11 月、準大手 1 社、中小監査法人 2 社及び事業会社 1 社の共同出資により、中小監査法人に対して、電子監査調書システム（監査法人が作成し整理保管する義務を負う監査調書を電子的に統合管理するシステム）を安全に利用するための共通 IT インフラ環境を提供することを目的として、合同会社監査 D&I コンソーシアム（通称：ADIC）を設立し、事業を開始した。

ADIC が提供する共通 IT インフラについては、ADIC に出資していない中小監査法人においても導入が進んでおり、約 700 名のユーザー規模で運用を行っている。また、将来的には、中小監査法人の共同体としてのナレッジネットワークの構築や、電子監査調書システム以外の監査ツールを含む監査業務の DX 化に寄与する事業を行う予定である。

イ サイバーセキュリティに関する取組状況

前述のとおり、大手監査法人を中心として、監査ツールの活用や、メール及びファイル交換システムを利用した被監査会社とのデータの交換が行われている。これらは、データの増大化や取引の電子化に伴い、幅広く利用されている。

一方で、海外の監査事務所を標的としたサイバー攻撃が行われ、被害が発生するなど、サイバー攻撃による情報漏えい等のリスクは高まっている。特に被監査会社の情報を漏えいすることは監査事務所への信頼性を著しく毀損するため、サイバーセキュリティの強化を確実に行っていくことが重要である。

このような状況を踏まえ、審査会では、以下の取組を行っている。

【監査法人に対するモニタリング】

監査法人に対し、定期的に報告徴収・ヒアリング及び対話を実施しており、その中でサイバーセキュリティに対する取組状況を確認している。

大手監査法人及び一部の準大手監査法人においては、以下のような共通の取組がみられる。

- ・ 情報セキュリティに関する基本方針の策定及びグローバルネットワーク全体でのサイバーセキュリティを含めた情報保護推進に係る取組の実施
- ・ CSIRT¹²等のサイバーセキュリティ対応部門を設置し、必要に応じ内外からの専門家を登用
- ・ 保有するデータ等を把握し、重要度を評価した上で、データ利用規程、情報セキュリティ事故やサイバー攻撃発生時のコンティンジェンシープラン（緊急時対応計画）を整備
- ・ セキュリティ態勢の実効性を確認するため、グローバルネットワークによるレビューの実施及びセキュリティ態勢の改善に加え、サイバー攻撃及びセキュリティ情報について情報収集を行い、日々の態勢整備及び改善に活用

中小監査法人においては、情報セキュリティ等に関する規程が実情に即したものになっていないなど、サイバー攻撃による被害が生じた際、直ちに適切な対応がとれる体制が構築されているか不明確な事例もみられる。

¹² CSIRT(Computer Security Incident Response Team)とは、コンピューターセキュリティに係る事故に対処するための組織の総称

■クラウドサービスの利用拡大とリスク■

近時、企業によるテレワーク環境の整備に伴い、クラウドを基礎としたオンラインストレージの利用が拡大している。監査法人においても、テクノロジーを活用したサービスの拡充に向けて、クラウドを含むIT分野への投資を増やす動きが見られる。

一方で、こうしたクラウドを経由したサービス形態についてはリスクも存在する。インターネットを含むネットワークを経由して利用するサービスであるため、ネットワーク経由で機密情報が広範囲に流出する情報セキュリティリスクのほか、他の利用者とコンピュータ資源を共用するため、意図しない時期にシステムメンテナンスが行われ、サービスが停止するといった可用性に関するリスクが存在する。金融安定理事会（FSB）は、2021年6月に公表した「クラウドを含むシステムの外部委託に関する論点」の中で、リスク管理における主な課題として、下請け先を含むサプライチェーンの複雑性、重要なサービスの同一の委託先への集中、機密情報に関する規制の各国間の相違等を挙げている。当該公表資料においては、課題への対応としてグローバルな基準、複数金融機関による共同監査、委託先が発行する証明書やレポートの活用、当局による委託先の監督強化等が記載されている。また、金融庁は「金融分野におけるサイバーセキュリティ強化に向けた取組方針（Ver.3.0）」において、金融機関におけるクラウドサービスの利用実態やそれに伴うサイバーセキュリティ管理態勢の把握を進めるほか、クラウドサービス事業者との対話を行うとしている。

（７）企業の海外展開への対応

ア グループ監査の状況

多くの上場企業が海外に子会社等を設立し、現地国において事業を展開している。また、近年は海外法人に対するM&Aも増加している。それに伴い、海外子会社の管理態勢の構築、複雑な経済取引の検討、会計基準の差異の対応等、企業が対応すべき課題は多く、さらに、重大な会計不正が海外子会社で発生する事例も多くみられる。そのため、グループ監査の重要性は一層増加しており、監査事務所でも対応の強化を図っている。ここでは、グループ監査の概要及び監査手続について説明する。なお、令和5年1月に改正監基報600「グループ監査における特別な考慮事項」が公表されているが、令和6年4月1日以降開始する事業年度に係る財務諸表の監査から適用が開始されるため、「ア グループ監査の状況」の記載は、改正前の監基報600「グループ監査」に基づいている。

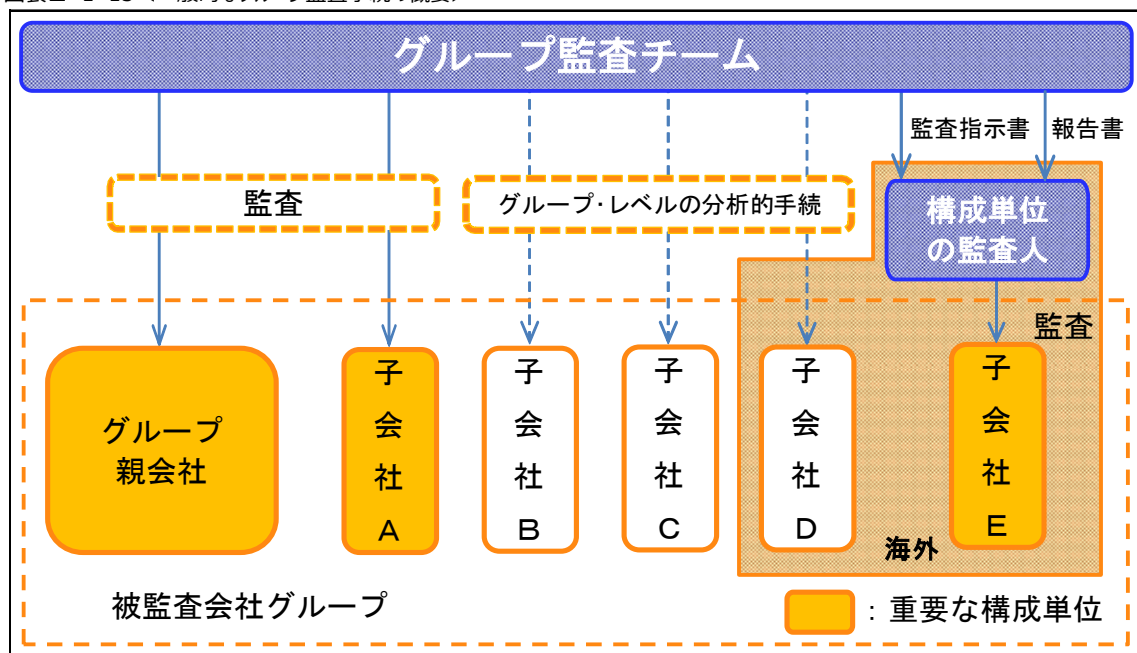
① グループ監査の概要

グループ財務諸表に対して親会社の監査人（以下「グループ監査チーム」という。）が監査証明を行う場合、監査の対象には親会社、連結子会社、及び本店・支店等も含まれる（グループ財務諸表に含まれる財務情報の作成単位となる会社等を「構成単位」という。）。例えば、国際的に展開する製造業の場合、人件費が低く抑えられる国に製造子会社を設立したり、海外市場に向けた販売子会社を現地に設立したりするなど、海外にも多くの構成単位（子会社）を有している。

子会社等の構成単位は財務的重要性の有無、特別な検討を必要とするリスクの有無等により、「重要な構成単位」又は「重要な構成単位以外の構成単位」に分類され、グループ監査チームは当該構成単位の分類に応じて実施すべき監査手続を決定する（監基報600第8、23、25、26、27項）。

一般的なグループ監査手続の概要は以下のとおりである（図表Ⅲ-1-15）。

図表Ⅲ-1-15 <一般的なグループ監査手続の概要>



② 重要な構成単位の決定

グループ監査チームは、重要な構成単位を決定する際、企業及び企業環境の理解を通じて、重要な虚偽表示リスクを識別し評価することが要求されている（監基報 600 第 16 項）。当該プロセスでは、監査チームの主要メンバーは、不正又は誤謬によってグループ財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性について討議することが要求されており、特に不正による重要な虚偽表示リスクに重点を置く必要がある。

近年、グループ財務諸表に重要な影響を与えるような海外子会社での不正等が発見されるケースが多くみられる。そのため、本社における海外子会社の管理を担当する部署の設置の有無や海外子会社の業務に対する内部監査の実施等のグループ管理態勢及び海外子会社の内部統制等を含む企業環境の十分な理解を踏まえたリスク評価が一層重要となってきた。

当該リスク評価結果を踏まえ、構成単位がグループに対する個別の財務的重要性を有する場合、又は構成単位にグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性があると判断した場合、グループ監査チームは当該構成単位を重要な構成単位として識別する必要がある。

③ 重要な構成単位に関する監査手続

グループ監査チームは、構成単位の財務情報について実施すべき作業の種類を決定する。グループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクが含まれる可能性がある重要な構成単位については、構成単位的重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報の監査、グルー

ブ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する一つ又は複数の特定の勘定残高、取引種類又は開示等の監査、及びグループ財務諸表に係る特別な検討を必要とするリスクに関連する特定の監査手続のうち、一つ又は複数を組み合わせて実施しなければならない（監基報 600 第 26 項）。

当該グループ監査手続について、監査事務所の規模別の対応状況は以下のとおりである（図表Ⅲ-1-16）。

図表Ⅲ-1-16 <グループ監査手続に関する監査事務所の規模別の対応状況>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小規模監査事務所
グループ監査マニュアルの整備状況	グローバルネットワークのグループ監査マニュアルを法人の監査マニュアルに取り込んでいる。	グローバルネットワークのグループ監査マニュアルを法人の監査マニュアルに取り込んでいるところが多いが、独自に整備しているところもある。	グループ監査マニュアルを独自に作成しているところが多い。
監査指示書の整備状況	グローバルネットワークの監査指示書の雛形を採用している。	グローバルネットワークの監査指示書の雛形を採用しているところが多いが、独自に整備しているところもある。	独自に作成しているところが多いが、グローバルネットワークから雛形の提供を受け採用しているところもある。

（注）中小規模監査事務所については、令和 4 事務年度で報告徴収を実施した 55 事務所の内、海外に構成単位が存在する場合で、グループ監査が必要な監査業務を行っている 15 事務所について記載している。そのうち、グローバルネットワークと提携し、グループ監査マニュアル又は監査指示書をグローバルネットワークから提供され採用しているのは 1 事務所のみである。

（資料）審査会検査及び報告徴収で把握した内容に基づき、審査会作成

④ 構成単位の監査人とのコミュニケーション

グループ監査チームと構成単位の監査人との間に有効な双方向のコミュニケーションが存在しない場合、グループ監査チームがグループ財務諸表についての意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できないリスクがある（監基報 600 第 39 項）。

そのため、グループ監査チームは、監査指示書や監査結果報告についての書面の授受や電話やメール等による状況把握に加え、従来は構成単位の監査人への訪問等も実施していたが、コロナ禍で海外拠点の訪問が困難となった場合には、Web 会議システムの利用等の代替的な方法によりコミュニケーションをとっている。また、コロナ禍において構成単位の所在国におけるロックダウンの実施等の影響により、グループ監査チームが構成単位の監査人から監査結果報告を適時に入手できない状況もあった。従来、大手監査法人及び一部の準大手監査法人においては、法人内における国際業務サポート部門の設置や、主要な海外拠点に日本人駐在員を派遣するなどして、グループ監査チームと構成単位の監査人のコミュニケーションを円滑にするとともに、グループ監査チームに現地の情報を提供するなどのサポート体制をとっているが、コロナ禍以降、その重要性が増している。

イ グローバルネットワークとの提携の状況

大手監査法人、準大手監査法人及び一部の中小規模監査事務所は、海外展開を進める被監査会社の監査を円滑に実施するため、また、監査マニュアル等のノウハウを利用するため、メンバーファーム契約等を締結し、グローバルネットワークに所属している。

① グローバルネットワークへの所属状況

全ての大手監査法人及び準大手監査法人並びに被監査会社の海外展開への対応が必要となる中小規模監査事務所の一部はグローバルネットワークに所属し、グループ監査のための体制整備を進めている（図表Ⅲ-1-17、Ⅲ-1-18）。なお、グループ監査が必要となる中小規模監査事務所の全てがグローバルネットワークに所属しているわけではない（詳細は、ア グループ監査の状況 ③重要な構成単位に関する監査手続（79 ページ）を参照のこと）。

図表Ⅲ-1-17 <グローバルネットワークに所属している監査事務所数¹³（令和4年度）（単位：事務所）>

大 手 監 査 法 人	4
準 大 手 監 査 法 人	5
中 小 規 模 監 査 事 務 所	23
合 計	32

（資料）業務報告書に基づき、審査会作成

図表Ⅲ-1-18 <大手監査法人及び準大手監査法人が所属しているグローバルネットワークの一覧>

監査法人	グローバルネットワーク
有 限 責 任 あ ず さ 監 査 法 人	KPMG International Limited (KPMG)
有 限 責 任 監 査 法 人 ト ー マ ツ	Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTT)
EY 新日本有限責任監査法人	Ernst & Young Global Limited (EY)
PwC あらた有限責任監査法人（注）	PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC)
仰 星 監 査 法 人	NEXIA International Limited (NEXIA)
三 優 監 査 法 人	BDO International Limited (BDO)
太 陽 有 限 責 任 監 査 法 人	Grant Thornton International Limited (GT)
東 陽 監 査 法 人	Crowe Global
P w C 京 都 監 査 法 人 （ 注 ）	PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC)

（注）PwC あらた有限責任監査法人及びPwC 京都監査法人は、令和5年6月1日、統合に向けた協議を開始した旨を公表している。

（資料）各監査法人の公表資料に基づき、審査会作成（令和5年7月1日現在）

グローバルネットワークの業務収入は、監査業務、税務業務及びアドバイザリー業務からの収入で構成され、業務収入上位のグローバルネットワークにおける業務収入内訳は以下のと

¹³ 中小規模監査事務所には、海外の監査法人と業務提携（アライアンス）を締結している先も含まれている。

おりである（図表Ⅲ-1-19）。4大グローバルネットワークの事業規模が突出している。

図表Ⅲ-1-19 <グローバルネットワークの業務収入（単位：億ドル）>

	DTT	PwC	EY	KPMG	BDO	GT
業務収入	593	503	454	346	128	72
監査 (業務収入に占める割合)	114 (19%)	180 (36%)	144 (32%)	119 (34%)	54 (42%)	30 (42%)
税務 (業務収入に占める割合)	99 (17%)	116 (23%)	113 (25%)	73 (21%)	28 (22%)	15 (21%)
アドバイザー (業務収入に占める割合)	380 (64%)	207 (41%)	197 (43%)	154 (45%)	46 (36%)	27 (37%)

（資料）各グローバルネットワークの公表資料（2022 事業年度）より審査会作成

日本における4大グローバルネットワーク¹⁴の監査業務シェアは、日経平均株価を構成する225社（日経225）のうち96%を占めている。米国のスタンダード・アンド・プアーズ500種指数を構成する500社（S&P500）及び英国のロンドン証券取引所に上場する時価総額上位350社（FTSE350）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は以下のとおりであり、同じく寡占状態にある（図表Ⅲ-1-18）。

図表Ⅲ-1-20 <日本、米国及び英国での主要な上場会社に占める4大グローバルネットワークの監査業務シェア>

	日本	米国	英国
4大グローバルネットワークの割合 (会社数ベース)	96%	99%	92%

（資料）日本 QUICK、取引所データ（令和5年3月末時点）を審査会で集計

米国 Bloomberg データ（2023年3月末時点）を審査会で集計

英国 Financial Reporting Council 発行“Key Facts and Trends in the Accountancy Profession, August 2022”

② グローバルネットワークとの関係

グローバルネットワークを構成するネットワーク・ファームは、ロゴや名称を使用できるほか、相互の業務紹介やノウハウを共有することが可能になる一方、品質管理等の面で様々な義務を負うことがある。その内容や程度は、グローバルネットワークの規模により異なり、一般的に規模が大きくなるほど、グローバルネットワークがその構成員に与える影響力は大きくなる。

（ア）大手監査法人

それぞれ4大グローバルネットワーク（Deloitte Touche Tohmatsu、Ernst & Young、KPMG、PricewaterhouseCoopers）に加盟し、密接な関係を構築している。具体的には、グローバルネットワークのロゴや名称の使用権を有し、最高経営責任者や品

¹⁴ 大手監査法人及び準大手監査法人であるPwC京都監査法人を指す。

品質管理の責任者等がグローバルネットワークの重要な会議に参画して日本の意見を発信するほか、大手監査法人の監督・評価機関の委員がグローバルのミーティングに参加するなど、グローバルネットワークの運営に関与している。

また、グローバルネットワークから監査マニュアル及び監査ツールの提供を受けており、グローバルネットワークの基準に準拠した監査マニュアルを用いて監査業務を実施している。審査や独立性をはじめとするその他の品質管理に関しても、グローバルネットワークで定める基準や手続等を導入している。

大手監査法人の中には、グローバルネットワークからマニュアルやツール等の提供を受けるだけでなく、監査マニュアルの見直しや電子監査ツールの開発など、グローバルネットワークレベルで行われている取組に対して、監査法人本部の品質管理担当者等の人材を派遣し、日本の意見をグローバルネットワークの取組へ直接反映できるようにしているところもある。

このほか、グローバルネットワークが求める監査品質を維持しているか確認するため、個別監査業務を中心として、グローバルネットワークによるグローバルレビューを定期的に受けている（詳細は 3. 品質管理のシステムの監視 (2) グローバルレビューの活用状況 (93 ページ) を参照のこと）。

さらに、近年日本・中国をはじめとしたアジア・パシフィック地域のビジネスの拡大に伴い、地域ごとにメンバーファームを統括・管理する動きがあり、グローバルネットワークに加盟している日本の大手監査法人のメンバーが、アジア・パシフィック地域に設置された組織のボードメンバーとして参画するなどアジア・パシフィック地域における中心的な役割を担っている傾向にある。

(イ) 準大手監査法人

全ての法人がグローバルネットワークと提携しているものの、グローバルネットワークの規模等により提携の程度は異なっている。大手監査法人と同等のレベルで提携しているところもあれば、提携の程度が緩やかで、グローバルネットワークのロゴや名称の使用、ネットワーク・ファームの属する国の監査業務の紹介を受けるにとどまり、監査マニュアル等の提供を受けていないところもある。また、全ての準大手監査法人がグローバルレビューを受けているが、その頻度や内容には大きな差がある。

(ウ) 中小規模監査事務所

中小規模監査事務所が所属しているグローバルネットワークでは、グローバルネットワークのロゴや名称の使用、ネットワーク・ファームの属する国の監査業務の紹介を受けるにとどまり、監査マニュアル等の提供やグローバルレビューを受けない監査事務所もある。

■ 監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) ■

監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) は、2006 年に設立された、監査法人の検査等を行う独立した監査監督当局により構成される国際機関であり、当局間の協力・連携を通じ、監査品質をグローバルに向上させることを目的としている (2023 年 3 月時点での加盟メンバーは、我が国を含め 54 か国・地域)。

また 2017 年 4 月に IFIAR の事務局が東京に設置され、我が国に本部事務局を置く初の金融関係国際機関となった。

本年 4 月に米・ワシントン DC で開催された本会合において、IFIAR 議長に公認会計士・監査審査会事務局長兼金融庁総合政策局審議官が選出された。アジアからの議長就任は、2006 年の IFIAR 設立後、初である。

IFIAR の活動として、6 大グローバルネットワークとの定期的な対話や、加盟メンバー法域の検査、執行状況等に関する調査報告書の作成のほか、検査実務に係るワークショップの開催・知見の共有等が挙げられる。

また、新たな取組として、昨年 12 月、サステナビリティ及び ESG 報告の保証に関する IFIAR の取組について検討・調整を行うタスクフォース (SATF: Sustainability Assurance Task Force) が設立され、日本もメンバーとして参画している。

来年 4 月の IFIAR 本会合は、日本 (大阪) で開催予定である。精力的な IFIAR の取組において、審査会/金融庁は、IFIAR 議長国として加盟メンバーの多様な視点を機動的に取り込む組織運営や対外コミュニケーションの強化、IFIAR メンバーの拡大などに積極的に貢献していく。

■ 国際情勢が監査業務に与える影響 ■

近時のウクライナをめぐる情勢や上海のロックダウン等の国際情勢は、グローバルに事業を展開する企業の事業活動のみならず、4 大グローバルネットワークのロシアからの撤退等を含め、監査人の業務にも少なからず影響を及ぼしている。協会は、令和 4 年 4 月、最近の国際情勢下での「事象の発生を踏まえたリスク評価の修正要否の検討」等に関する留意事項を整理したものとして、「2022 年 3 月期監査上の留意事項 (ウクライナをめぐる現下の国際情勢を踏まえた監査上の対応について)」を公表するなどの対応を行っている。

また、IFIAR は、メンバー当局や会計士団体等によるロシア関連のガイダンスを集約しウェブサイトに掲載している (<https://www.ifiar.org/members/ukraine-russia/>)。

■ 欧州における監査市場改革の動向 ■

近年、英国及びドイツにおいて監査市場改革を促す大きな会計不正事件が起こった。英国で生じたのは、カリリオン社の破綻である。売上高で英国第 2 位の建設会社であったカリリオン社は、2016 年の決算で 129 百万ポンドの当期純利益を計上し、過去最高額 (79 百万ポンド) の配当を行ったが、2017 年 7 月、845 百万ポンドの工事損失引当金を計上する旨を公表、翌年 1 月に破産を申請した。2016 年の会計監査が適正であったか、英国財務報告評議会が調査している。また、ドイツではドイツ株価指数 (DAX) の主要構成銘柄になっていたフィンテック企業、ワイヤーカード社が 2020 年 6 月、破産した。同社については連結総資産の約 4 分の 1 に当たる 19 億ユーロの預金が存在不明であったと報道されている。ワイヤーカード社に対する監査については、2023 年 4 月、職業的専門家の義務に抵触したとして、監査法人に対し 50 万ユーロの罰金及び 2 年間の PIE 監査の新規受嘱停止、会計士個人に対し 2.3 万～30 万ユーロの罰金処分が課されている。

英国では、カリリオン社破綻の背景を踏まえ、会計監査の課題や将来に向けての改善策が議論され、規制当局の組織・権限や監査市場環境、監査の実効性に関する複数の報告書が公表された。監査市場環境については、4 大監査法人による寡占や 4 大監査法人が監査業務を提供している会社に他の 4 大監査法人が内部監査やコンサルティングを提供しているという、潜在的な利益相反が指摘されている。この指摘を受け、ロンドン証券取引所に上場する時価総額上位 350 社 (FTSE350) に対して、監査の一定部分を 4 大監査法人以外のより小規模な監査法人に割り当てるよう求めることが検討されている。また、4 大監査法人は 2024 年 6 月末までに監査業務部門を他部門から運営上分離することを求められた。ドイツにおいても会計監査等の改革に係るアクションプランが公表され、監査については監査事務所のローテーション (10 年で交代) の適用対象企業を全ての上場企業に拡大すること、監査業務とコンサルティング業務の同時提供の広範囲にわたる禁止等がプランに含まれている。

（８）監査上の主要な検討事項（KAM）の対応状況

監査の透明性を高め、監査に関する情報提供を充実させる観点から、金融商品取引法監査において、監査報告書に「監査上の主要な検討事項」（Key Audit Matters: KAM）の記載が求められている。

ア KAM の決定及び報告に係るプロセスとポイント

- i. 監査人は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、下記項目等を考慮した上で、特に注意を払った事項を決定する。
 - 特別な検討を必要とするリスクが識別された事項、又は重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項
 - 見積りの不確実性が高いと識別された事項を含め、経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度
 - 当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響
- ii. 監査人は、特に注意を払った事項の中から更に、職業的専門家として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」として決定し、監査報告書に当該区分を設けて、以下を記載する。
 - 「監査上の主要な検討事項」の内容
 - 関連する財務諸表における開示がある場合には当該開示への参照
 - 監査人が、当年度の財務諸表の監査において特に重要な事項であると考え、「監査上の主要な検討事項」であると決定した理由
 - 監査における監査人の対応

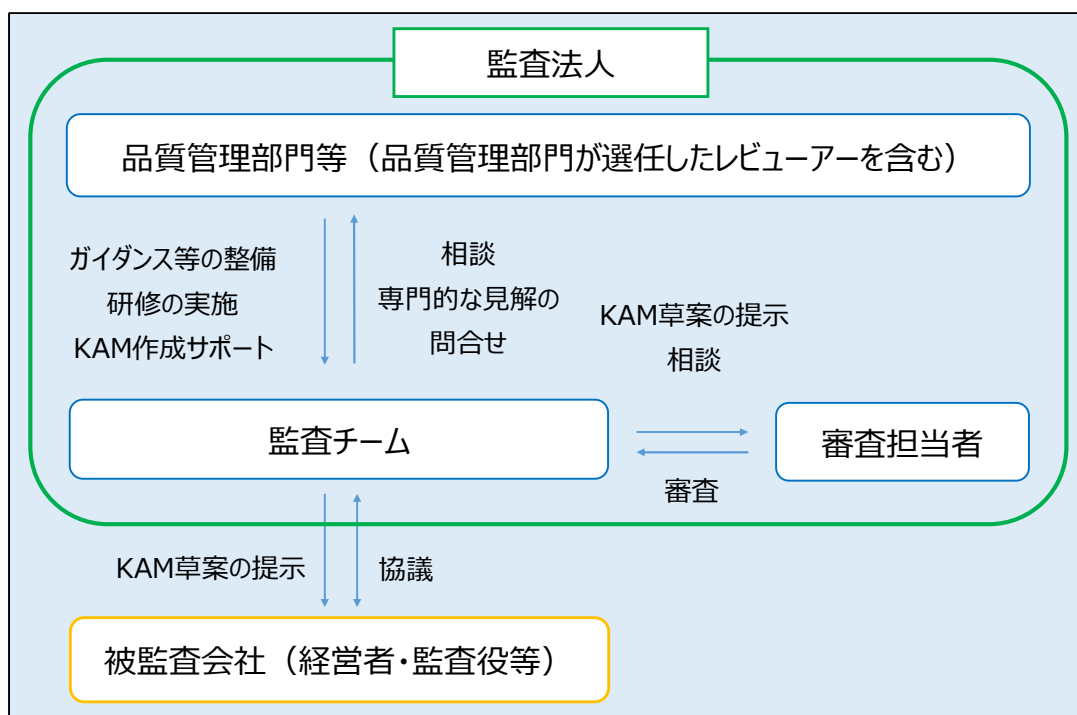
イ 監査事務所の対応状況

近時のモニタリングにおいて、大手監査法人及び準大手監査法人では、KAM の強制適用に際し、以下のような取組がみられる。また、大手監査法人を中心に、被監査会社とのコミュニケーションも含めた KAM に係る体制が整備されている（図表Ⅲ- 1 -21）。こうした取組は適用 2 年目においても継続的に行われている。

- i. KAM 作成のためのガイダンス等の整備
 - 監査チームが KAM を作成する際に準拠するガイダンスや記載例の策定・周知
- ii. 研修の実施
 - 適用事例の分析に基づく、KAM の好事例を解説する研修

- 実例に基づく、KAM 導入に伴う財務諸表の注記や記述情報の開示に関する留意点等を解説する研修
 - ワークショップ形式により、監査チームが実際に KAM の草案を作成する研修
 - KAM の草案作成のポイントを解説する研修
- iii. 品質管理部門による監査チームのサポート
- 被監査会社の経営者や監査役等との年間を通じた深度あるコミュニケーションの実施に向け、具体的なコミュニケーションの内容とスケジュールの明示
 - 監査チームの KAM への対応状況のモニタリングとそのフォロー
 - 品質管理部門が選任したレビューアーによる監査チーム作成の KAM 草案のレビュー
 - KAM に関する相談会の定期的な開催
- iv. 審査・専門的な見解の問合せ
- KAM を開示しない場合や継続企業の前提に関する事項を KAM とする場合など特定のケースにおいて、監査事務所本部による会議体形式の審査を要求
 - 専門的な見解の問合せの規程を改定し、特定のケースに該当する KAM の記載について、専門的な見解の問合せを要求

図表Ⅲ-1-21 <KAM の報告に係る監査法人の体制の一例>



ウ KAM の分析及び注意喚起

令和4年3月期の決算等に係る KAM の対応について、金融庁のほか関係団体が分析を行っている（図表Ⅲ-1-22）。

図表Ⅲ-1-22 <KAM の報告に関連して公表された分析等>

公表団体・公表時期・公表文書・ウェブリンク
日本公認会計士協会（令和4年12月） 「監査上の主要な検討事項」の事例分析（2021年4月～2022年3月期）レポート（研究文書） https://jicpa.or.jp/specialized_field/20221226cgi.html
日本証券アナリスト協会（令和5年2月） 証券アナリストに役立つ監査上の主要な検討事項（KAM）の好事例集 2022 https://www.saa.or.jp/account/account/pdf/Kam230210.pdf
金融庁（令和5年2月） 監査上の主要な検討事項（KAM）の特徴的な事例と記載のポイント 2022 https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230217/20230217.html

上記分析等においては、報告された KAM の記載状況を踏まえ、創意工夫のある事例と共に記載内容に検討が必要と考えられる事例を取り上げ、KAM 導入 3 年目以降に向けた注意喚起もなされている。記載内容に検討が必要と考えられる主な事例は以下のとおり。

- 事業環境の変化（中期経営計画の変更）を踏まえた KAM の見直しが行われていない
- 同一監査法人内の別業種の 2 社の KAM（監査上の対応）の内容が同一
- 同一事業年度の同一企業内の異なる事業に関する KAM の内容が同一
- KAM の記載内容と注記が不一致
- 内部統制報告書の開示すべき重要な不備の記載との不整合

（９）監査法人が属する国内グループの状況

① 監査法人が属する国内グループの体制

大手監査法人や準大手監査法人の多くは、加盟するグローバルネットワーク共通のブランドを使用し、相互に連携して国内で業務を行うグループ（以下「監査法人が属する国内グループ」という。）をそれぞれ形成している。一般に、監査法人が属する国内グループを構成する法人（以下「グループ法人」という。）には、監査法人のほか、財務デューディリジェンス及び M&A における財務アドバイザー等を行うアドバイザー会社、コンサルティング会社、税理士法人、弁護士法人等がある。

大手監査法人が属する国内グループの体制としては、グローバルブランドの管理等を目的とした統括合同会社を設立し、各グループ法人を監査法人と同列に置く事例が多いが、監査法人がグループ法人（ただし、税理士法人、弁護士法人等の士業の法人を除く。）に直接出資し子会社としている事例もみられる。

大手監査法人が属する国内グループの運営は、グループに属する主要な法人の代表者等をメンバーとする会議体を設けた上で、グループ法人間の利害調整や、グループの共同事業を議論する体制を整備しているケースが多い。

② 監査法人グループの業務収入

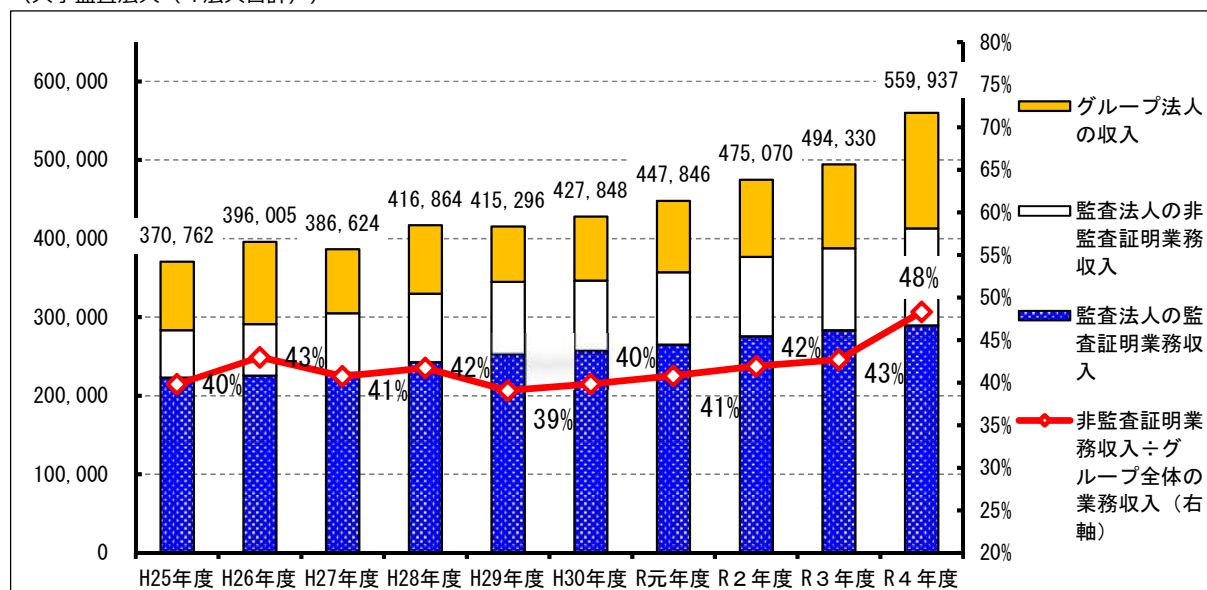
監査法人及び監査法人の子会社等から構成されるグループ（以下「監査法人グループ」という。）の業務収入¹⁵における非監査証明業務収入の割合の推移をみると、大手監査法人グループでは、平成 26 年度の 43%まで一貫して上昇傾向にあったが、平成 27 年度及び平成 29 年度に、特定の手監査法人において、非監査証明業務を行う事業や子会社を、監査法人や子会社等から分離した結果、平成 29 年度に 39%まで低下したものの、近年ではグループ法人の収入の増加により再び上昇傾向となっている（図表Ⅲ-1-23）（なお、監査法人の業務収入については、Ⅰ．監査業界の概観 2．監査事務所の状況（5）財務状況（業務収入、監査・非監査証明業務の割合）（21 ページ）を参照のこと）。

一方、準大手監査法人グループでは、監査法人グループ全体の業務収入における非監査証明業務収入の割合は平成 25 年度から令和 4 年度にかけて 10%から 13%程度で推移しており、大手監査法人と比べて低い状況が続いている。準大手監査法人グループでは、グループ全体の業務収入のうち監査証明業務収入が大きな割合を占めている点において、大手監査法人と比べグループの収益構造に大きな違いがある（図表Ⅲ-1-24）。

なお、中小監査法人においては、グループ法人を所有するところは多くなく、非監査証明業務は監査法人自らが実施している状況がうかがえる。

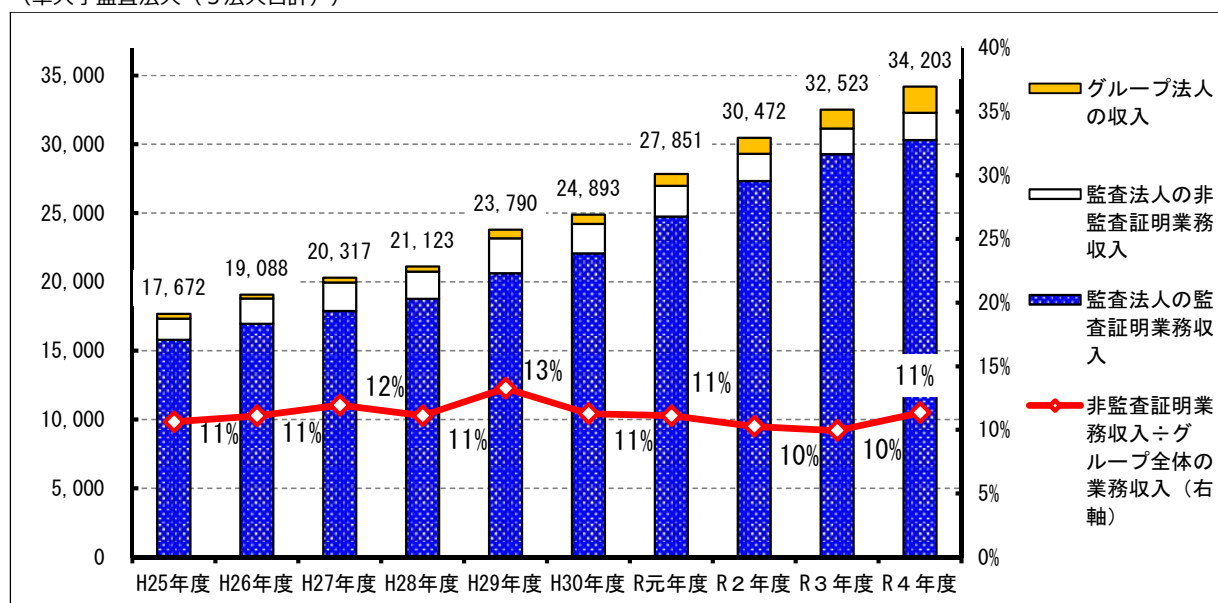
¹⁵ 監査法人と資本関係を有しないグループ法人の中には、業務収入が 1 千億円を超える規模の会社もある。

図表Ⅲ-1-23 <監査法人グループの業務収入における非監査証明業務収入の割合の推移（左軸 単位：百万円）>
（大手監査法人（4法人合計））



- (注1) 監査法人グループの業務収入は、グループ法人のうち、原則として、監査法人の子会社等に該当する会社の収入を含めており、監査法人グループ内のサービスを行う子会社等の収入も含んでいる。
(注2) 非監査証明業務収入は、監査法人の非監査証明業務収入と監査法人の子会社等の収入の合計である。
(注3) 平成29年度において1法人グループが決算期を変更し、8か月決算となっている。このため、平成29年度の業務収入は、決算期を変更した監査法人グループの8か月の業務収入が同水準で1年間発生したと仮定して（12か月/8か月を乗じて）補正している。
(注4) 平成27年度及び平成29年度に、特定の大手監査法人が、非監査証明業務を行う事業や子会社を監査法人や子会社等から分離している。
(資料) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、審査会作成

図表Ⅲ-1-24 <監査法人グループの業務収入における非監査証明業務収入の割合の推移（左軸 単位：百万円）>
（準大手監査法人（5法人合計））



- (注1) 監査法人グループの業務収入は、グループ法人のうち、原則として、監査法人の子会社等に該当する会社の収入を含めている。
(注2) 非監査証明業務収入は、監査法人の非監査証明業務収入と監査法人の子会社等の収入の合計である。
(注3) 平成28年度において1法人グループが決算期を変更し15か月決算となっており、平成28年度の業務報告書は事務年度内に提出されていない。このため、集計上、当該法人グループの平成28年度の業務収入には、平成27年度のデータを使用している。平成29年度の業務収入には、15か月分の業務収入が計上されている。
(資料) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、審査会作成

2. 監査業務に係る審査の状況

監査基準の「第四 報告基準 ― 基本原則」は、監査人に対して、自らの意見が一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して適切に形成されていることを確かめるため、監査意見の表明に先立ち、審査を受けることを求めている。したがって、審査はいわば適切な意見表明を行う最後の砦であり、審査において、監査チームが実施した監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見等を客観的に評価しているかどうかは、監査品質に重要な影響を与える。

監査法人における、審査の実施形態としては、主に①業務執行社員以外の特定の社員が審査を行うコンカリング・レビュー・パートナー方式、②合議により審査を行う会議体方式、及び、③コンカリング・レビュー・パートナー方式と会議体方式の併用方式の3つがある。

① コンカリング・レビュー・パートナー方式

コンカリング・レビュー・パートナー方式による審査は、通常、監査業務ごとに選任された特定の審査担当者が、監査の計画段階から意見表明までに行われる全ての審査を担当する。そのため、審査担当者においても、被監査会社や監査チームに関する情報の蓄積が図られるとともに、被監査会社の状況変化に監査チームが適切に対応しているかといった点について監査期間を通じた審査が行われるなど、一層深度ある審査が実施されることがある。なお、大手監査法人では、監査期間を通じて、監査計画から監査意見形成までの監査業務全般について審査が行われている。

一方で、コンカリング・レビュー・パートナー方式の場合、審査の品質が、特定の審査担当者の能力に大きく影響を受けることになる。中小監査法人の中には、全ての監査業務の審査を特定の審査担当者が担当していることがあるが、そのような場合には、特定の審査担当者の能力に監査法人全体の審査の品質が影響を受けることになる。

② 会議体方式

会議体方式には、監査業務の審査を一つの会議体で全て実施する方式だけでなく、監査意見を表明する上での重要な事項等をあらかじめ定め、当該事項等に該当する場合には上位の会議体による審査を受けるというように会議体を重層化していることもある。また、金融、非営利など、専門性に応じた会議体を設けていることもある。

会議体方式の審査は、複数の審査員の合議によって審査が行われることから、コンカリング・レビュー・パートナー方式の場合と比べて、多面的な審査が可能となることがある。

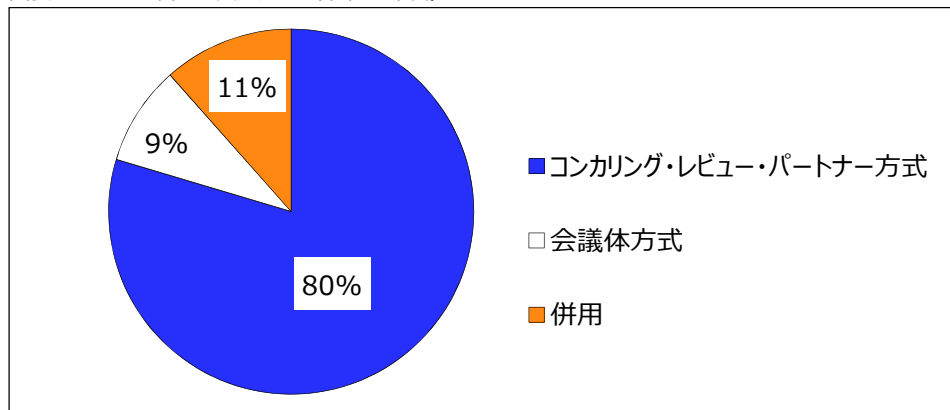
一方で、審査の結論が、審査担当者としての結論ではなく会議体としての結論となることから、会議体の構成員である個々の審査員の責任意識が希薄になることがある。また、同一の論点について複数の審査員が審査を行うことから、コンカリング・レビュー・パートナー方式の場合と比べて、通常、必要となる審査の延べ時間が多くなる。

③ 併用方式

併用方式には、コンカリング・レビュー・パートナー方式を採用しつつ、監査意見を表明する上での重要な事項等をあらかじめ定め、当該事項等に該当する場合には会議体による審査を実施する方式や、監査業務のリスク等に応じて、監査業務ごとに、コンカリング・レビュー・パートナー方式による審査と会議体方式による審査のいずれによるかを決定する方式などがある。

審査の実施形態の状況は以下のとおりである(図表Ⅲ-2-1)。

図表Ⅲ-2-1 <審査の実施形態(令和3年度)>



(注) 各監査法人から提出された業務報告書に基づき、監査法人 260 法人の状況を集計

大手監査法人及び準大手監査法人では、監査チームが実施したリスク評価、リスク対応手続の適否等については審査担当者が審査し、重要な検討事項については本部の審査会で合議するなど、コンカリング・レビュー・パートナー方式と会議体方式を併用していることが多い。また、審査において、公益に反する判断が行われることがないように、社会的影響が大きいと考えられる重要な案件については、独立第三者が参加する機関等との協議を行っているところもある。

なお、大手監査法人では、上場金融機関に対する監査業務の審査において、金融に関する論点を専門に取扱う会議体を設けて合議するなどの取組を行っている。

中小監査法人では、会議体方式や併用方式で審査を実施しているところもあるが、コンカリング・レビュー・パートナー方式を採用しているところが約8割を占めている。

審査担当者の選任については、知識、経験、能力、職位等、審査担当者の資格要件を定めた上で、当該要件を満たす者の中から、被監査会社の状況等を踏まえ、審査部門又は品質管理部門が選任しているところが多いが、監査事業部等において候補者を選任し、審査部門や理事会等が承認しているところもある。

また、審査部門等が審査結果等や審査担当者の審査時間をモニタリングしていることが多い。

さらに、審査担当者に対する情報提供の強化、審査に関する必須研修の実施、リスクが通常よりも高い監査業務について、本部所属の審査担当者による審査を実施するなど、審査機能の一層の向上のための取組を実施しているところもある。

3. 品質管理のシステムの監視

監査品質の確保・向上を図る主体は監査事務所であることから、監査事務所自らが監査品質の向上のための取組を図ることが重要である。

そのため、監査業務の品質管理水準について監査法人自ら適時に把握し、不断に改善策を講じていくことが重要であり、審査会検査でも、監査事務所の品質管理のシステムの監視状況の検証を行っている。

また、監査事務所がグローバルネットワークに所属する場合、各国のネットワーク・ファームが高品質の一貫した監査業務を実施するために、グローバルネットワークはネットワーク・ファームに対して、グローバルネットワークポリシーに準拠して監査業務を行うよう要求し、かつ、ネットワーク・ファームが当該ポリシーに準拠していることを確認するための検証（以下「グローバルレビュー」という。）を実施することがある。大手監査法人を中心に、品質管理システムの監視の一環に、グローバルレビューを取り入れているところからみられることから、ここではその状況も示す。

（１）定期的な検証の状況

監査事務所は、完了した監査業務につき、監査事務所が定めた品質管理のシステムに準拠して監査チームが監査業務を実施したことを確かめる手続（監査業務の定期的な検証）を実施しなければならない。検証は、監査責任者ごとに、少なくとも一定期間（例えば３年間）ごとに一つの完了した監査業務について実施される（品基報第１号（平成３１年２月改正）第４７、Ａ６１項）。

監査業務の定期的な検証は全ての監査事務所において実施されているが、検証件数、人数及び使用するツール等は監査事務所の規模等により異なっている。特に４大グローバルネットワークに所属する監査法人は、当該ネットワークの定期的な検証の枠組みや検証ツールに基づき、定期的な検証を行うことを要請されている（図表Ⅲ-３-１）。

検証の結果及び発見された不備事項については、監査事務所の規模にかかわらず、法人内の研修等において構成員へ伝達され、注意喚起を行っている。

さらに、大手監査法人及び一部の準大手監査法人では、監査品質向上の実効性を高めるため、検証結果が業務執行社員の評価に反映される仕組みとなっている。

なお、大手監査法人では、品質管理システムの監視の客観性や実効性を高める目的で、監査業務のモニタリングを専門に行う部署を設け、当該部署の所属メンバーを中心に定期的な検証を実施している。

図表Ⅲ-3-1 <令和4年度における定期的な検証の実施状況の概況>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小規模監査事務所
検証対象件数及び選定方法	監査責任者ごとに、少なくとも3年に一度は対象になるように決定。加えて、被監査会社の規模や複雑性により追加選定。	監査責任者ごとに、少なくとも3年に一度は対象になるように決定。加えて、被監査会社の規模や複雑性により追加選定。	監査責任者ごとに、少なくとも3年に一度は対象になるように選定。
検証の実施者	品質管理担当社員の下、当該監査業務に関与していない社員及び補助者（モニタリング部署の所属者を中心に検証チームを構成）。	品質管理担当社員の下、当該監査業務に関与していない社員及び補助者。	品質管理担当社員の下、当該監査業務に関与していない者（監査事務所の外部の者を含む）。
検証を実施する人数	約40人～約240人	数人～約50人	1人～約15人
検証実施者一人当たり検証対象件数	1～2件	1～2件	1～5件
検証の枠組み（手続、評価の方針）、使用するツールの有無	加入しているグローバルネットワークの検証の枠組み及びツールに基づいて実施。なお、日本の監査基準独自の要請については、法人で項目の追加等、グローバルネットワークのツールを一部修正し対応しているケースが多い。	法人独自に定めた検証の枠組みやツールに基づいて実施しているケースが多い。	法人独自に定めた検証の枠組みに基づいて実施。ツールは、協会による「監査業務の定期的な検証チェックリスト」や「監査業務レビュー手続書」等を使用するケースが多い。
検証結果の利用	検証結果について法人内で共有するとともに、社員や職員の評価に反映させている。	検証結果について法人内で共有するとともに、社員や職員の評価に反映させているところもある。	検証結果について法人内で共有している。

（注）「検証実施者一人当たり検証対象件数」は、令和4年度に行われた定期的な検証の対象監査業務の件数を、検証を実施する人数で除したものである。

（資料）審査会検査及び報告徴収で把握した内容並びに各監査法人から提出された業務報告書に基づき、審査会作成

（２）グローバルレビューの活用状況

4大グローバルネットワークでは、高品質の監査業務を実施しているかについての関心を強めている。そのため、各国のネットワーク・ファームにグローバルネットワークで規定した詳細な品質管理の基準や監査マニュアルへの準拠を義務付けており、各国のネットワーク・ファームが実施する定期的な検証や個別監査業務が準拠していることを確認するため、グローバルレビューを実施している。大手及び一部の準大手監査法人では毎年グローバルネットワークによるグローバルレビューを受けている。

4 大グローバルネットワーク以外では、グローバルネットワークで作成された監査マニュアル準拠への義務付けが、4 大グローバルネットワークと同程度のものもあるが、大半が4 大グローバルネットワークと比べて緩やかとなっている。グローバルネットワークで作成した監査マニュアルへの準拠が義務付けられていない場合には、グローバルレビューは、ネットワーク・ファームの監査業務が所在国の監査基準又は国際監査基準に準拠しているかという視点で行われることになるなど、実施内容や頻度には大きな差がある（グローバルネットワークとの提携の内容については、1. 業務管理体制（7）企業の海外展開への対応 イ グローバルネットワークとの提携の状況（81 ページ）を参照のこと）。

大手監査法人及び準大手監査法人の全てはグローバルレビューを受けているのに対し、グローバルネットワークに所属している中小規模監査事務所は、一部の監査事務所のみグローバルレビューを受けている（図表Ⅲ-3-2）。

図表Ⅲ-3-2 <グローバルレビューの概況>

	大手監査法人	準大手監査法人	中小規模監査事務所
グローバルレビューの実施状況	全ての法人で受けている。	全ての法人で受けている。	一部の監査事務所のみ受けている。
グローバルレビューの頻度	毎年	毎年～4年に一度	3年に一度のケースが多い。
グローバルレビューの実施者（レビューアー）の状況	海外レビューアーが直接検証するケースが多い。	海外レビューアーが直接検証するケースが多い。	グローバルネットワークが指定したレビューアーが直接検証するケースが多い。グローバルレビューに係るチェック項目を自己点検した結果について、検証を受けるケースもある。

（注）なお、中小規模監査事務所はそもそもグローバルネットワークに所属している監査事務所が少ない。

（資料）審査会検査及び報告徴収で把握した内容に基づき、審査会作成

（3）監査意見表明前のモニタリング

近年、大手監査法人を中心に、監査品質向上のための施策の1つとして、監査意見表明前のモニタリングの取組がみられる。

監査意見表明前のモニタリングは、進行中の監査業務を対象に、品質管理部門や監査事業部から指名を受けたレビューアーがレビューを行い、品質管理上の課題を早期に発見し、監査チームに適時の対応を促すことを目的とした業務である。

また、当該モニタリングは、不正リスクや継続企業の前提などリスクが高い監査領域や、会計上の見積りなど外部検査や定期的な検証において継続して不備が検出されている監査領域などを対象として行われるケースが多い。

4. 監査実施者の教育・訓練、評価

監査品質の維持・向上のためには、監査事務所が監査実施者に対して必要な専門知識を習得する機会を提供するとともに、監査実施者に対して適切な評価を行うことが必要である。特に、会計不正を見抜くような職業的懐疑心を発揮する人材を育成し、適切に評価することが重要である。そのため、審査会は、監査事務所における人材の採用・育成・配置、及び社員等の評価・報酬決定等について、検査を含めたモニタリング活動により検証している。

ここでは、監査実施者（監査責任者を含む。）に対する人材育成の取組、教育・訓練及び評価の状況を説明する。

（１）人材育成の取組の状況

大手監査法人及び準大手監査法人においては、監査環境の変化、監査手法の深化や複雑化に対応するため、中長期的な人材育成方針を定め、教育・訓練を行うとともに、多様な業務機会を提供するなどの人材育成施策に取り組んでいる（図表Ⅲ-4-1）。

図表Ⅲ-4-1 <大手監査法人及び準大手監査法人における業務機会提供の事例>

- ・ 職員の業務ローテーション、地域事務所を含む部門間異動の実施
- ・ 品質管理業務、アドバイザー業務等監査証明以外の業務への関与
- ・ ネットワーク・ファームへの海外駐在
- ・ 国内グループ法人、協会等関係団体、事業会社等の監査法人外部への出向

また、人材の定着を目的として、リモートワークの活用やフレックスタイム制など柔軟な勤務体系の導入、報酬を含む人事評価制度の見直しやカウンセリングによる多様なキャリアプランの提示とキャリアプランに合った業務機会の提供等といった取組も行っているほか、若手職員に対するマンツーマンによる OJT を実施している法人もある。さらに、一部の法人では、職員のモチベーションをケアするための同世代を含むグループでのカウンセリングや、個人的な悩みを相談できるメンター制度の導入により休職率や退職率を下げる取組が進められているほか、監査業務への興味を高める環境整備に取り組みつつ、退職率を監査品質指標としてモニタリングしている事例もみられる。

（２）監査実施者の教育・訓練の状況

監査事務所は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して業務を実施することを達成するために必要とされる適性、能力及び経験並びに求められる職業倫理を備えた十分な専門要員を合理的に確保するための方針及び手続を定めなければならない（品基報第1号（平成31年2月改正）第28項）。

これを受け、監査事務所は、その規模に応じた監査実施者に対する教育・訓練の体制を整備している（図表Ⅲ-4-2）。

図表Ⅲ-4-2 <教育・訓練の体制に関する事例>

大手監査法人・ 準大手監査法人	・ 人事部門等に研修実施の専門部署を設置、年次別や職階別の研修体系の整備・運用 ・ 会計・監査基準のアップデート、監査ツール（データ分析ツールを含む。）の利用、不正リスク対応、業種別の論点や IPO 監査特有の論点への対応、定期的な検証や審査会検査・協会の品質管理レビュー等の結果、職業倫理及び独立性、情報セキュリティ、監査実施にわたる一連の研修の実施 ・ 研修の定着度を測るための試験の実施 ・ 語学関連資格の取得補助及び国内外での語学研修（オンライン研修を含む。）の実施 ・ 上記に加えて、上場金融機関の監査に従事する対象者向けに金融機関特有の論点について定期的に研修を実施する他、最新の業界動向等の情報連絡会を実施
中小規模監査事務所	・ 監査実施者は、協会の本部や地域会が開催する研修に出席する、あるいは、監査事務所が協会研修の DVD 視聴等の機会を提供することが多い。 ・ 定期的な検証や審査会検査・協会の品質管理レビュー等の結果に関しては、監査事務所内で共有を行う。

大手監査法人や準大手監査法人では、教育・訓練に関する専門部署を設置するほか、大手監査法人ではグローバルネットワークと連携して年次別や職階別の研修体系を整備している。また、e ラーニングの仕組みにより、個人の習熟度に応じて、それぞれの都合の良い時間と場所で教育・訓練を受けることを可能にしている。

中小規模監査事務所の中でも比較的規模の大きい事務所では、職階別の研修体系や e ラーニングの仕組みを整備している事例や、外部研修の受講料を法人が負担することで教育・訓練の機会を提供している事例もある。一方、多くの中小規模監査事務所では、監査実施者の経験や能力、被監査会社の業種などに応じた独自の研修を提供することが困難となっている状況にある。具体的には、社員及び職員の継続的専門研修制度の履修状況（必修単位数）のみを確認している事例や、自前のプログラムに基づく教育・訓練を提供できる人材が不足していることから、協会が提供する DVD 等を視聴させるにとどまっている事例が多くみられる。

（IFRS 適用に対応するための教育・訓練の状況）

国内における IFRS 適用済及び適用決定会社が 260 社を超えている状況の中、大手監査法人を中心に、IFRS 適用会社の監査に関与する社員・職員が増加している。審査会は、モニタリング活動を通じて IFRS に関する研修体制を把握しており、主な事例を以下に示す（図表Ⅲ-4-3）。

図表Ⅲ-4-3 <IFRS 適用に対応するための教育・訓練の状況に関する事例>

大手監査法人・ 準大手監査法人	・ IFRS の社内認定資格を設定し、資格取得者に対して基準等のアップデートに関する研修を定期的実施している。 ・ IFRS の解釈や具体的な適用に係る専門部署を設置し、監査チームへの助言・個別論点の協議などのほか、必要な指針等を監査法人内で随時配布している。 ・ IFRS の解釈や適用方針を検討する所属ネットワークの組織への人材派遣、あるいは当該組織との意見交換を定期的実施している。
----------------------------	--

（３）監査実施者の評価の状況

監査実施者の評価が適切に実施されることは、監査品質を重視する法人の姿勢を示すこととなり、それを継続することは監査品質の基盤となる組織風土を醸成するために特に重要である。品基報では、専門要員の評価、報酬及び昇進に関する手続は、専門要員が能力を高め維持することや職業倫理（独立性を含む。）を遵守することについて正当に評価し、十分にこれに報いることなどを規定している（品基報第 1 号（平成 31 年 2 月改正）第 28・A24 項）。

③ 社員の評価

大手監査法人及び準大手監査法人における社員の評価は、監査品質、監査事務所の運営への貢献、新規業務の獲得等に基づき行われているが、その中でも監査品質を重視した評価方法をとっており、例えば、大手監査法人では図表Ⅲ-4-4 のような評価を行っている。

図表Ⅲ-4-4 <大手監査法人における社員の評価例>

- ・ 「業務評価規程」に基づき、チーム管理、業務開発等を含めた項目ごとの評価を行っているが、監査業務を行う社員は品質管理が重視される。
- ・ グローバル対応力を含む監査品質を重視した社員評価制度を設けている。
- ・ 職能評価と業績評価を実施しており、職能評価において品質管理と倫理・コンプライアンスの比重を高くしている。
- ・ 定期的な検証（詳細は 3. 品質管理のシステムの監視（1）定期的な検証の状況（92 ページ）を参照のこと）の評価及び品質管理レビュー等の結果を社員評価へ反映させている。

評価結果は、被評価者にフィードバックされ、改善が必要があるとされた項目について目標を設定させるなど、改善に向けた施策を実施するケースが多い。また、評価結果を社員報酬に反映させるほか、評価結果に応じて担当する被監査会社を決めるとともに、評価が著しく悪い場合には業務制限を設けるなどの対策をとるケースもある。

一方、中小規模監査事務所では、定期的な社員評価を実施していないところが見られており、社員評価を実施しているところでも評価の方針及び手続を明確に定めていないケースもある。

④ 職員の評価

監査事務所では、評価基準に基づいて職員の評価を実施し、その結果に基づいて昇進等を決定する方針を定めている。

一般的に、大手監査法人及び準大手監査法人では、新規採用後、7～10 年程度経過後にマネージャーに昇進し、更に7～10 年程度経過後に選考の上、社員に登用されるなど、年数による昇進や登用の目安を設けている。中小規模監査事務所では、公認会計士試験合格者を新規採用するケースが少ないことから、社員登用を前提に中途採用するケース等もある。大手監査法人及び準大手監査法人では、監査品質に関して監査基準等の理解、監査チーム内のコミュニケーション、マネジメント能力（グローバル対応を含む。）等の評価項目を設けているケースが多い。中小規模監査事務所では、同様の職員の評価を実施しているものの、評価結果に基づく社員登用や昇進等に関する方針を定めていないケースもある。

5. 監査契約の新規締結及び会計監査人の異動

監査契約の新規締結は、個別の監査業務の品質水準のみならず、監査事務所全体の運営にも大きな影響を与えることから、審査会はモニタリング活動で検証を行うほか、交代理由や当該新規締結が監査事務所全体の品質管理に与える影響についても把握することとしている。

監査契約の新規締結に至る過程では、大手監査法人と準大手監査法人及び中小規模監査事務所で次のような特徴がみられる。

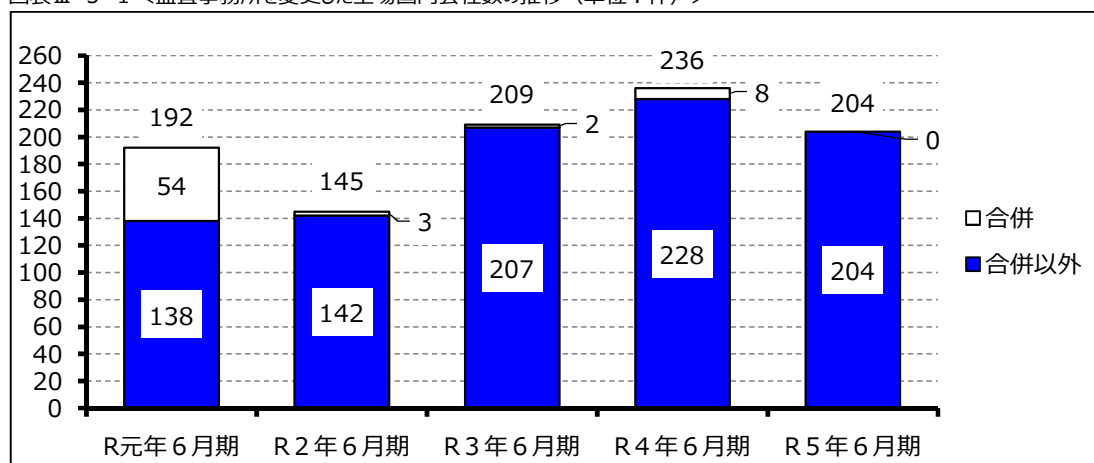
大手監査法人は、被監査会社における連結グループの監査人を統一したいとの意向に応じ、監査の依頼を受けることが多い。また、被監査会社が、前任監査人による継続監査期間の長期化に伴い、複数の監査法人に監査の提案依頼を行う形式をとる場合もある。このような場合には被監査会社の属する業種に詳しい社員が関与するなど、監査契約の新規締結に当たり、組織的な対応を行うことが多い。

一方、準大手監査法人及び中小規模監査事務所における監査契約の新規締結の契機は、社員又は監査事務所勤務者等の知人からの紹介や監査事務所ホームページ等を通じた問合せを受けるケースのほか、非監査証明業務の提供先から監査の依頼を受けるケースなどがみられる。

以下では、監査契約の新規締結及び会計監査人の異動に関する分析を行うとともに、モニタリング活動で把握した内容と公表情報の関係を分析し記載する。

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月期は204件となり、直近5年間で最多だった令和4年6月期を下回ったものの、合併によるものを除いた異動件数は、令和2年6月期以前と比べて依然として高い水準で推移している（図表Ⅲ-5-1）。なお、合併の状況については、Ⅰ. 監査業界の概観 2. 監査事務所の状況 （4）監査法人の合併の状況（20ページ）を参照のこと。

図表Ⅲ-5-1 <監査事務所を変更した上場国内会社数の推移（単位：件）>



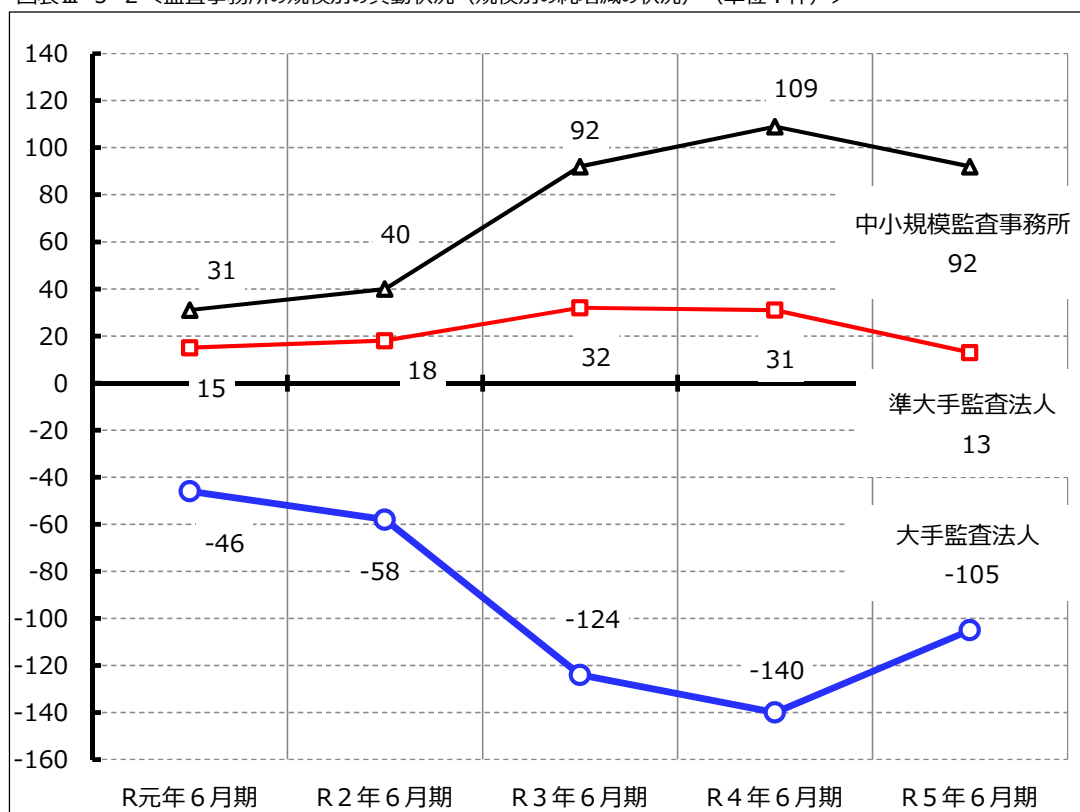
（注）各上場国内会社の適時開示に基づき、各期の6月末までに後任監査人を決定している会社数を集計

上記異動状況のうち、監査法人の規模別増減をみると、大手監査法人から準大手監査法人又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月期も続いている（図表Ⅲ-5-2、

Ⅲ-5-3)。このような動きは、大手監査法人の監査契約の継続に関する業務運営と関連しているものと考えられる。大手監査法人の監査契約の継続に関する業務運営については、（３）モニタリング活動を通じて把握した会計監査人の異動理由（102 ページ）を参照のこと。

なお、上記の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への変更は、上場会社監査の担い手としての中小規模監査事務所の役割が増大していることを示唆しているが、中小規模監査事務所に対する近時の審査会検査では、監査業務を適切に実施する態勢が十分でないものも見受けられており、中小規模監査事務所に対する監査品質の維持・向上が喫緊の課題となっている。審査会としては、こうした状況を踏まえ、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方針としている。

図表Ⅲ-5-2 <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Ⅲ-5-3 <規模別の総増減の状況（単位：件）>

異動形態	R4年6月期	R5年6月期	増減
大手 → 大手	19	18	▲1
→ 準大手	45	26	▲19
→ 中小	97	84	▲13
準大手 → 大手	1	0	▲1
→ 準大手	5	1	▲4
→ 中小	15	17	2
中小 → 大手	1	5	4
→ 準大手	2	4	2
→ 中小	51	49	▲2
合計	236	204	▲32

（注1）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

（注2）図表中の中小とは、中小規模監査事務所を指す。

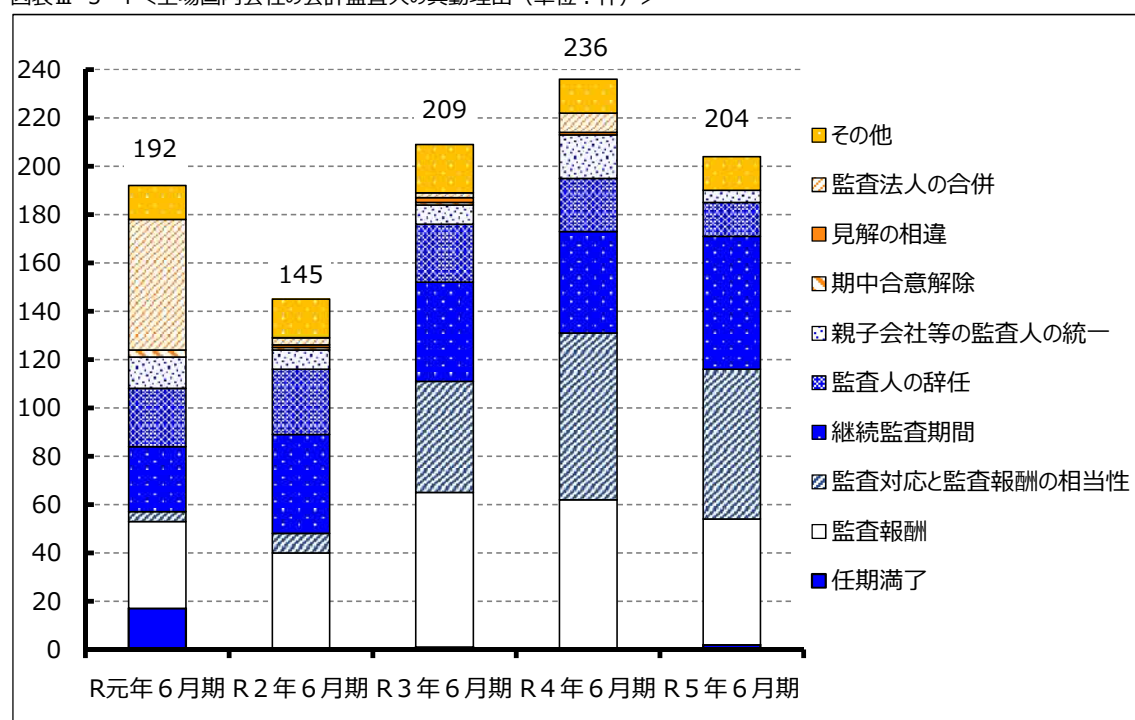
（注3）合併による影響が、令和4年6月期の中小→中小には8件含まれている。なお、この合併は同規模同士のものであるため、監査事務所の規模別の異動の純増減数を示す図表Ⅲ-5-2には影響を与えない。

（1）被監査会社の適時開示における会計監査人の異動理由

上場国内会社の会計監査人が異動する場合、上場国内会社はその旨及びその理由を直ちに開示しなければならない（東京証券取引所有価証券上場規程第402条）。

同規程に基づき開示された監査人の異動理由をみると、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、基本的に見られなくなり、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など、より具体的な理由を開示する会社が増えている（図表Ⅲ-5-4）。令和5年6月期においても、監査報酬の増額提示や継続監査期間の長期化等を異動理由に挙げているケースが多いほか、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法人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。

図表Ⅲ-5-4 <上場国内会社の会計監査人の異動理由（単位：件）>



（注 1）各期の 6 月末までに後任監査人を決定している上場国内会社の適時開示に基づき、審査会が集計

（注 2）複数の理由を開示している場合には、主と考えられる理由に分類している。

（２）期中に会計監査人の異動があった理由

期中に会計監査人が異動したケースは、令和 5 年 6 月期において、全体の異動件数 204 件中 1 件あった。期中交代の理由は、被監査会社と会計監査人との間の見解の相違等による監査法人からの解約・辞任の申し出によるものである。

（３）モニタリング活動を通じて把握した会計監査人の異動理由

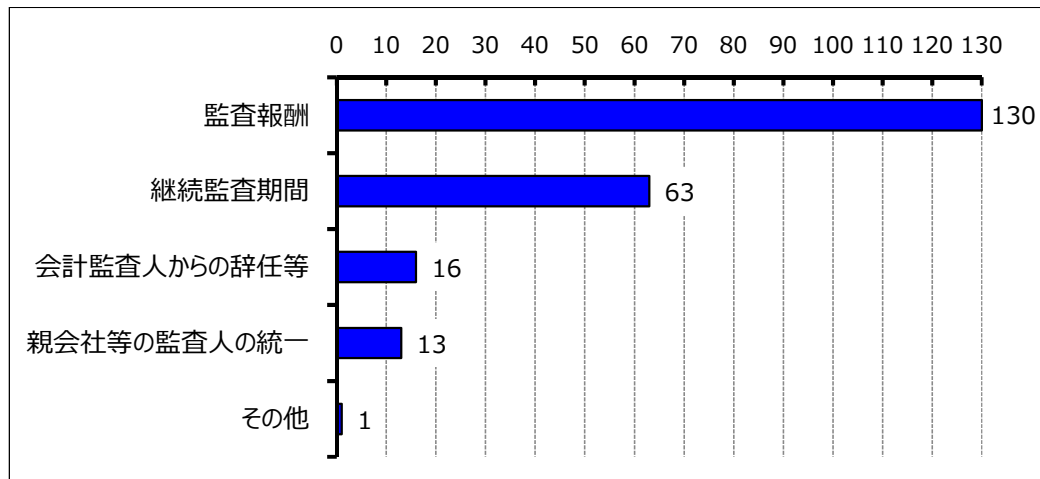
以下は、被監査会社の適時開示とは別に、令和 4 事務年度におけるモニタリング活動を通じて把握した会計監査人の異動理由である。なお、令和 4 事務年度において全ての監査事務所を対象とした検査及び報告徴収はしておらず、また検査及び報告徴収のタイミングからは前年度の異動理由も含まれていることから、必ずしも開示されている年度別の異動数とは一致しない。

① 大手監査法人

大手監査法人に対する検査及び報告徴収で把握した会計監査人の異動理由（前任監査人として回答した理由）をみると、前事務年度同様「監査報酬」が最も多く、続いて、「継続監査期間」も多くみられる（図表Ⅲ-5-5）。この中には、「監査報酬」と「継続監査期間」の 2 つを異動理由とする事例も多い。被監査会社が「継続監査期間」や「監査報酬」などを勘案して会計監査人の異動を検討していることや、大手監査法人が監査契約の継続に関して、監査報酬が監査リスクに見合った水準となっているか、監査リスクは監査契約の継続が可

能な水準におさまっているか、業務遂行に必要な人員を確保しているか等について、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。

図表Ⅲ-5-5 <大手監査法人 - 前任監査人から把握した会計監査人の異動理由（単位：件）>



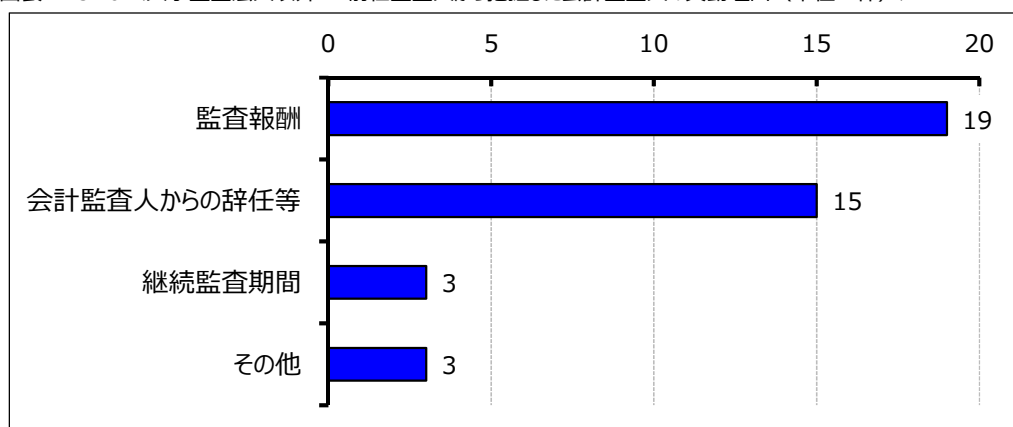
（注1）令和4事務年度審査会検査及び報告徴収において理由を把握した162件が対象

（注2）複数の理由がある場合、重複して集計（合計223件）

② 準大手監査法人及び中小規模監査事務所

準大手監査法人及び中小規模監査事務所に対する検査及び報告徴収で把握した34件の会計監査人の異動理由（前任監査人として回答した理由）をみると、「監査報酬」が最も多い。次いで「会計監査人からの辞任等」も多くみられ、その理由としては、被監査会社の業績悪化、不適切会計の発覚及び経理体制の脆弱さ等に伴う監査リスクの高まりのほか、監査人における人員の逼迫などが考えられる（図表Ⅲ-5-6）。

図表Ⅲ-5-6 <大手監査法人以外 - 前任監査人から把握した会計監査人の異動理由（単位：件）>



（注1）準大手監査法人（5法人）及び中小規模監査事務所（43法人、13個人事務所）に対する令和4事務年度審査会検査及び報告徴収において理由を把握した34件が対象

（注2）複数の理由がある場合、重複して集計（合計40件）

6. 監査報酬の状況

(1) 監査報酬に関する規則

監査報酬は、契約当事者間の協議により決定されるが、協会は、会員である監査事務所の監査報酬決定の参考に供するため、監査報酬算定のためのガイドラインを定めている。

一方、協会の倫理規則（令和4年7月最終改正）において、専門業務の内容又は価値に基づいた報酬見積額を提示することが適切であり、正当な根拠に基づかない低廉な報酬見積額の提示は、適用される技術的及び職業的専門家としての基準に従って専門業務を実施することが困難となることが考えられることから、職業的専門家としての能力及び正当な注意の原則の遵守に対する自己利益という阻害要因が生じるとしている。

(2) 監査報酬の算定方法

協会の「監査報酬算定のためのガイドライン」では、「タイムチャージ方式」と「基本報酬＋執務報酬方式」が例示されている。これらの方法は標準報酬額（見積金額）の算定時に使用されており、最終的な監査報酬金額は、被監査会社との調整により決定されるとしている（図表Ⅲ-6-1）。

図表Ⅲ-6-1 <監査報酬見積金額の算定方法>

方式	監査報酬見積金額の算定方法
タイムチャージ方式	公認会計士、公認会計士試験合格者、その他監査従事者の執務時間に、当該公認会計士等の請求報酬単価（以下「チャージレート」という。）を乗ずることにより算定する。
基本報酬＋執務報酬方式	監査報酬を基本報酬（固定金額）と執務報酬（変動金額）とに区分して算定する。 基本報酬は、監査の種類（金融商品取引法監査、会社法監査等）や被監査会社の規模（資本金、資産、売上高等）により決定する。執務報酬は、執務時間にチャージレートを乗ずることにより算定する。

（資料）協会「監査報酬算定のためのガイドライン（平成15年10月）」より審査会作成

令和4事務年度に実施した報告徴収によると、監査報酬の見積りの状況は以下のとおりである。

① 大手監査法人

監査報酬の見積りに際して、全てタイムチャージ方式を採用しているとしている。チャージレートは職階ごとのチャージレートを設定しており、当該チャージレートには、間接部門における人件費やシステム関連費用等、法人の経営や品質管理に要する間接的な費用を含めて算定して

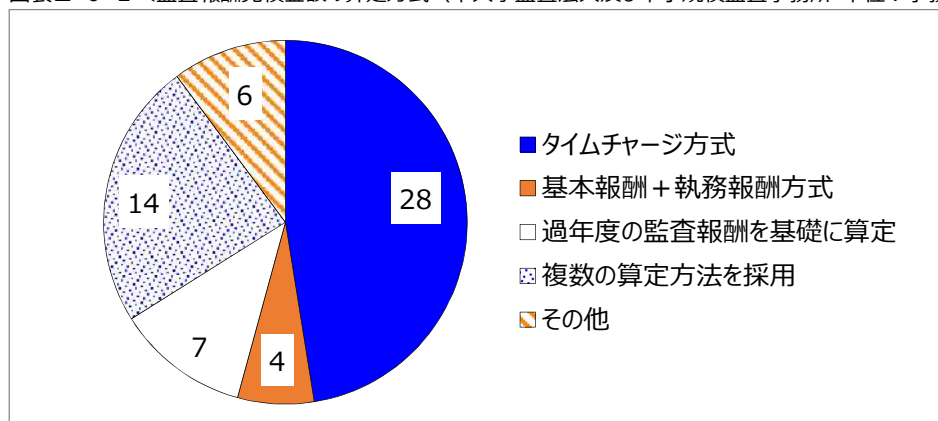
いる。

監査実施者の職階以外にも監査業務の難易度、提供サービスごとに細かくチャージレートを設定しているケースもある。

② 準大手監査法人及び中小規模監査事務所

監査報酬の見積りに際して、多くはタイムチャージ方式を採用しているが、そのほか、基本報酬＋執務報酬方式を採用している事務所、過年度の報酬を基礎に報酬を算定している事務所、複数の算定方法を採用している事務所もある（図表Ⅲ-6-2）。

図表Ⅲ-6-2 <監査報酬見積金額の算定方式（準大手監査法人及び中小規模監査事務所 単位：事務所）>



（注）令和4事務年度の準大手監査法人及び中小規模監査事務所に対して実施した報告徴収より集計

また、準大手監査法人及び中小規模監査事務所のおおよそ7割が、職階ごとのチャージレートを設定していない（図表Ⅲ-6-3）。

図表Ⅲ-6-3 <職階ごとのチャージレートの設定の有無（準大手監査法人及び中小規模監査事務所）>

設定の有無	事務所数	割合
設定あり	15	25%
設定なし	44	75%
合計	59	100%

（注）令和4事務年度の準大手監査法人及び中小規模監査事務所に対して実施した報告徴収より集計

（3）会計監査人の異動前後における監査報酬の状況

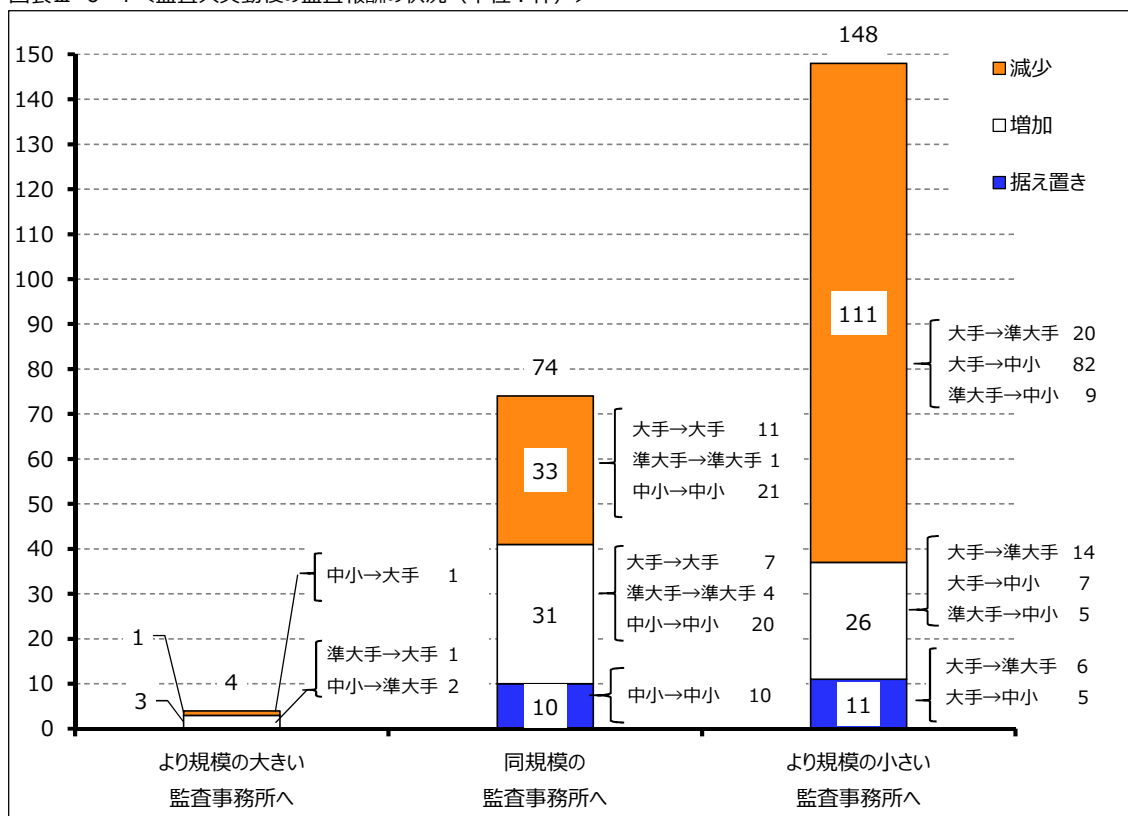
会計監査人が異動した場合、監査報酬の見直しが行われるケースが多いことから、審査会において異動前後での監査報酬について分析を行ったところ、異動先の会計監査人の規模により監査報酬の増減の状況が異なることを把握した。

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）で監査報酬が増加しているが、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の異動の場合には、約 8 割のケース（148 件中 111 件）で監査報酬が減少している。このうち、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（図表Ⅲ-6-4）。

図表Ⅲ-6-4 <監査人異動後の監査報酬の状況（単位：件）>



（注 1）上場国内会社の会計監査人の異動に関する適時開示（令和 3 年 7 月から令和 4 年 6 月）を対象に、異動前後の監査報酬が公表されているものを集計

（注 2）件数の内訳はグラフに記載

（注 3）図表中の中小とは、中小規模監査事務所を指す。

（資料）会計監査人の異動に関する適時開示及び令和 5 年 6 月末までに提出された有価証券報告書に基づき、審査会作成

（４）報酬依存度の状況（セーフガード）

監査業務に関し、特定の被監査会社に対する報酬依存度（会計事務所等¹⁶の総収入¹⁷のうち、特定の被監査会社からの総報酬が占める割合）が高い割合を占める場合、報酬依存度の高さ及び当該被監査会社からの報酬を失うことへの懸念は、自己利益という阻害要因の水準に影響を与え、不当なプレッシャーという阻害要因を生じさせる。

報酬依存度に関し、協会の「独立性に関する指針」では、2 期連続して上場国内会社等に対する報酬依存度が 15%を超える場合には、監査事務所は次のいずれのセーフガードが妥当であるかを検討しなければならないことが定められている。

¹⁶ 監査事務所、監査事務所が契約や人的関係等を通じて支配する事業体及び監査事務所を支配する事業体を指す。

¹⁷ 監査証明業務収入及び非監査証明業務収入（各種アドバイザー業務及び税務業務等）の総額

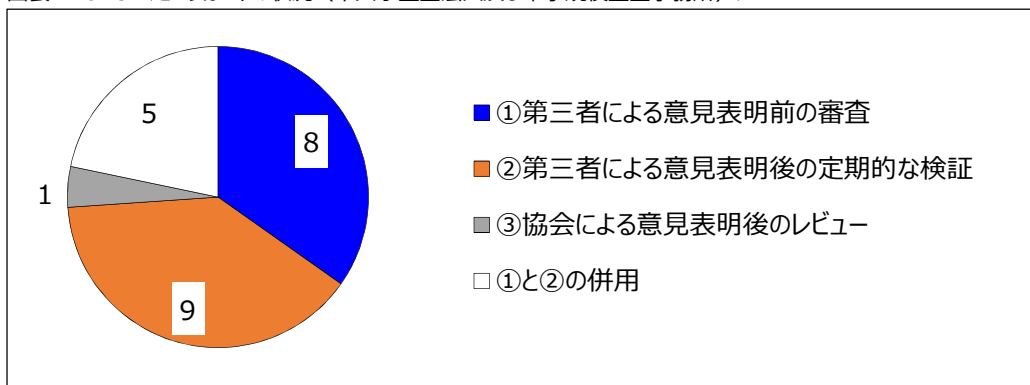
- ① 2年目又はそれ以降の監査意見を表明する前に、会計事務所等の構成員でない会員に監査業務に係る審査を依頼する。
- ② 2年目又はそれ以降の監査意見を表明した後（ただし、翌年度の監査意見を表明する前）に、会計事務所等の構成員でない会員に監査業務の定期的な検証又は協会にレビューを依頼する。

なお、協会による倫理規則の改正及び倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」の公表に伴い、「独立性に関する指針」は令和5年3月31日付で廃止されている。報酬依存度に関する規定は改正後の倫理規則に新設されるとともに、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）の報酬に関する倫理規程の改訂を踏まえた新たな規制が導入されている。

廃止前の「独立性に関する指針」に基づくセーフガードの実施状況をみると、大手監査法人では該当する事例はなく、準大手監査法人及び中小規模監査事務所では令和4事務年度検査及び報告徴収で把握した62事務所のうち、準大手監査法人1法人（2業務）及び中小規模監査事務所13事務所（21業務）において報酬依存度に関するセーフガードが実施されていた。

準大手監査法人及び中小規模監査事務所では、当該セーフガードとして、会計事務所等の構成員でない会員（第三者の公認会計士）による意見表明前の審査、意見表明後の定期的な検証等により対応していた（図表Ⅲ-6-5）。

図表Ⅲ-6-5 <セーフガードの状況（準大手監査法人及び中小規模監査事務所）>



（注）令和4事務年度検査及び報告徴収で把握した62事務所のうち、14事務所（23業務）を集計