



# 公認会計士・監査審査会の モニタリング活動の公表に ついて

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」といいます。）は、令和5年7月14日に、「監査事務所検査結果事例集（令和5事務年度版）」及び「令和5年版モニタリングレポート」を公表いたしました。

審査会は、平成16年4月の発足以来、公認会計士法に基づき、公認会計士監査の品質の向上と、その信頼性を確保する観点から、監査事務所（監査法人又は公認会計士）に対して、検査等のモニタリングを実施しております。

「監査事務所検査結果事例集」では、審査会としての監査の期待水準を提示し、監査事務所による監査品質の確保・向上に向けた自主的な取組を促すことを目的として、審査会検査における指摘事例や評価できる取組をとりまとめ、公表しております。

また、監査品質の確保・向上のためには、監査事務所自らが不断に努力することが重要であることはもちろんですが、上場会社等の取締役・監査役等や投資者等の市場関係者のみならず、学生や社会人などの幅広い層の方々にも会計監査についての関心や意識が高まることが重要であると考えております。このため、「モニタリングレポート」では、審査会のモニタリング活動から得られた監査事務所の状況等について、できるだけ分かりやすい形でとりまとめ、公表しております。

審査会としては、各監査事務所が、本事例集を参考にして、監査品質の確保・向上に向けた有効な改善に自ら取り組むことを期待しております。また、被監査会社の監査役等におかれましても、本事例集及びモニタリングレポートを参考にしていただき、会計監査人とのコミュニケーションをより一層積極的に行っていただくことを期待しております。

なお、本稿では、本事例集及びモニタリングレポートのポイントのみを紹介しており、全文については審査会ウェブサイトでご覧いただけます。

（公認会計士・監査審査会会長 松井隆幸）

（注）本稿において、「大手監査法人」、「大規模監査法人」、「準大手監査法人」、「中小規模監査事務所」及び「中小監査法人」は、以下のとおりである。

- ・ 大手監査法人：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あたら有限責任監査法人の4法人を指す。
- ・ 大規模監査法人：直近の会計年度において監査証明業務を行った上場会社等の総数が100以上となっている監査法人
- ・ 準大手監査法人：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法人を指す。

- ・ 中小規模監査事務所：大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査事務所
- ・ 中小監査法人：大手監査法人及び準大手監査法人以外の監査法人

## 「監査事務所検査結果事例集」の概要

本事例集は、「I.業務管理態勢編(根本原因の究明)」、「II.品質管理態勢編」、「III.個別監査業務編」及び「IV.その他」の4項目で構成されている。監査事務所はその規模(人員、業務数等)によって運営状況が大きく異なることから、監査事務所の規模別(大手監査法人、準大手監査法人、中小規模監査事務所)に記載している。

### I.業務管理態勢編(根本原因の究明)

#### 1.根本原因の究明

検査等で発見された不備は、検証した範囲で発見されたものであり、発見された不備と根本原因を同じくする未発見の不備が、検証されていない部分に存在する可能性が高い。また、不備発生の直接的な原因のみを考慮して個々の改善策を実施したとしても、その効果は一時的なものとなり、再度同様の不備が発生することとなる。もちろん、喫緊に改善を要する場合もあるが、対症療法的な改善策に終始している場合には、監査実施者にとって実効性のない対応作業がいたずらに増え、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、個々の不備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 of 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し、その把握した直接的な原因を踏まえ、更に根本原因を究明する必要がある。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更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。

#### 2.根本原因の究明に係る事例

これまでの検査において、不備の根本原因として挙げられる問題は、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。そのため、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(次頁の【図表1】参照)。

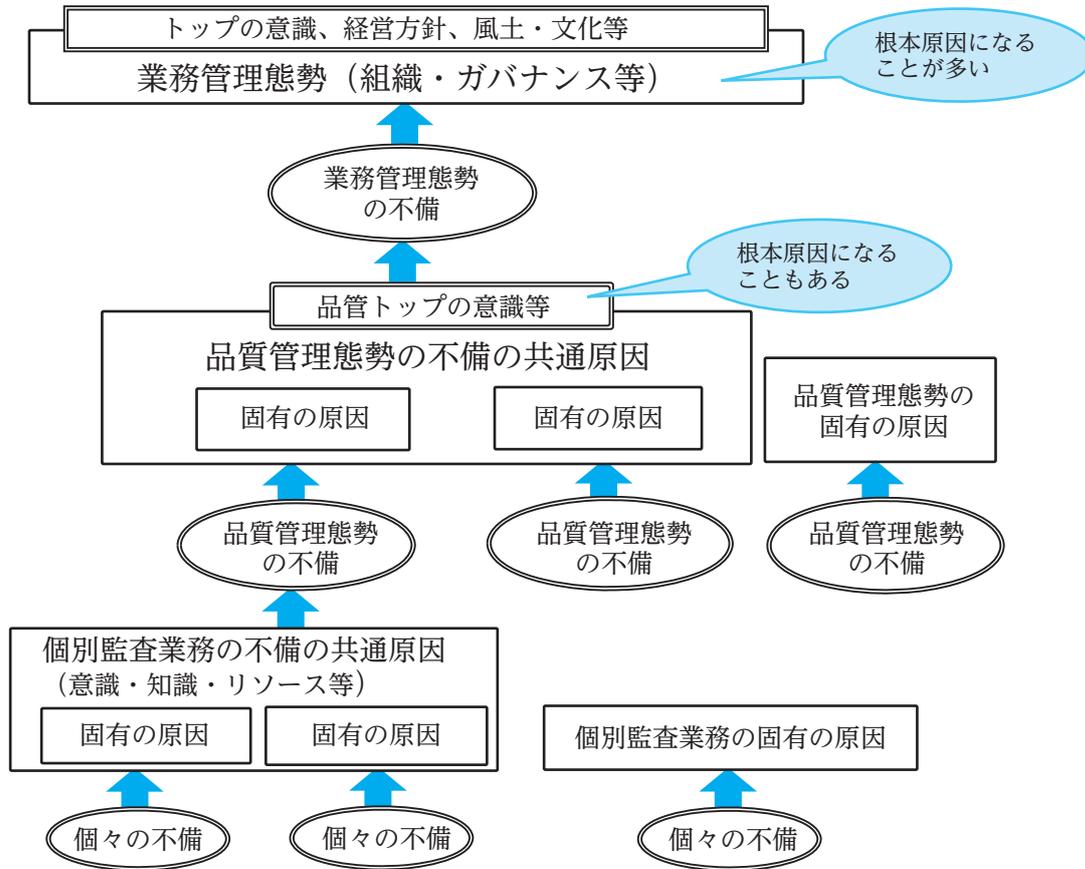
根本原因の究明の事例には次のようなものがある(中小規模監査事務所における事例)。

##### <事例>

当監査事務所においては、品質管理態勢に不備が認められたほか、検証対象とした個別監査業務においても重要な不備を含む多数の不備が認められた。

個別監査業務の不備は、業務執行社員及び監査補助者が不正リスクの評価・対応、会計上の見積りの監査等について、現行の監査の基準が求める手続の水準の理解不足や、業務執行社員が監査補助者を過度に信頼していることから、監査補助者が適切に業務を実施していると思込み、監査調書の深度ある査閲を実施しなかったといった個別監査業務の不備の共通原因によるものであった。また、個別監査業務の不備の共通原因は、最高経営責任者及び品質管理担当責任者が、品質管理レビューや日常的監視活動での指摘事項に関し、同様の不備の発生防止の

【図表 1】 不備と根本原因の究明 (参考イメージ)



ための根本原因分析を実施しておらず、改善措置の実施に対する意識が不足していることや、現行の監査の基準が求める手続の水準に対する理解が監査補助者に不足していることを認識していないことといった品質管理態勢の不備の共通原因によるものであった。

このような状況を踏まえ、更に根本原因を追究した結果、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、過去の品質管理レ

ビュー等において、重大な指摘を受けていないことをもって、監査品質に問題はないとの思い込みから監査品質の維持・向上に向けた意識が希薄していたこと、品質管理態勢を形式的に構築しさえすれば監査品質の改善は自ずと図られると思い込んでいたことから、監査品質の改善に向けてのリーダーシップを発揮していないという業務管理態勢の根本原因が認められた。

## II. 品質管理態勢編

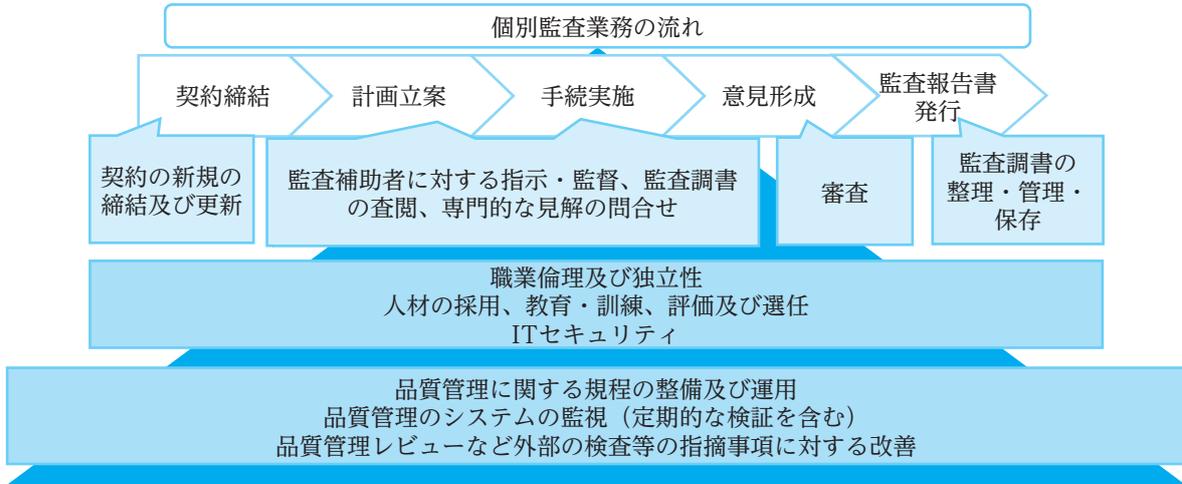
監査事務所の品質管理のシステムは、大手監査法人から中小規模監査事務所まで、様々な形での対応がみられるため、検出された不備も各監査事務所の規模や特性を反映したものが多く認められている。

品質管理態勢には、個別監査業務の過程に関するものと、個別監査業務の過程以外に関するものがある。個別監査業務の過程

に関するものとしては、契約リスクの評価、業務執行社員による監督や監査調書の査閲、専門的な見解の問合せ、審査などがある。個別監査業務の過程以外に関するものとしては、職業倫理及び独立性、人材の採用、教育・訓練などがある(次頁の【図表 2】参照)。

品質管理態勢の不備及び評価できる取組事例には次のようなものがある。

【図表 2】 品質管理態勢と個別監査業務の関係 (参考イメージ)



＜大手監査法人における事例＞

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

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

＜評価できる取組＞

▶ 監査実施者に占める非常勤職員の割合が高いことを課題と

して認識し、その改善策として、常勤職員の採用強化、非常勤職員の常勤化を進めているほか、従事日数が少ない非常勤職員との契約更新は慎重に検討している。

全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から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。

## Ⅲ. 個別監査業務編

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

なお、本事例集では、これまで数多く指摘されている項目の事例をより強調して注意を促す観点から、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及び留意点を整理している。

### 1. 財務諸表監査における不正

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

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、リスク評価及び立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなければならないことに留意が必要である。

## 2. 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限定的な財務指標のみで判定している事例や構成単位の監査人とのコミュニケーションが不十分な事例、連結仕訳について検討していない事例などがみられている。

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とられている状況がみられる一方、中小規模監査事務所においては、監査チームを支援する対応が十分にできていないものがみられる。

グループ監査チームは、意見表明を行う監査人にグループ財務諸表に係る適切な監査報告書を発行する責任があることを常に念頭に置いて、構成単位の財務情報に対して実施する監査手続等の範囲及び時期並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。

## 3. 監査上の主要な検討事項 (KAM)

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

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、KAMのボイラープレート化・形骸化に繋がらないよう適切な対応が求められる。

監査チームは、KAMを決定する際には、被監査会社の経営者及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の内容及び決定理由」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。

# 「モニタリングレポート」の概要

「令和5年版モニタリングレポート」は、「I. 監査業界の概観」、「II. 審査会によるモニタリング」、「III. 監査事務所の運営状況」及び「IV. 監査をめぐる環境変化への対応」の4部により構成されている。

## I. 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又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により行われており、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割が大手監査法人へ集中している。

上場国内会社(3,897社、令和4年度末)の監査における監査事務所の規模別シェアをみると、上場国内会社の約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。こうした大手監査法人の寡占の状況は、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みると、日本96%、米国99%、英国92%(会社数ベース)となっている。

新規上場(IPO)監査における監査事務所の規模別シェアについては、大手監査法人が引き続き高いものの、令和4年12月期についてみると、大手監査法人は新規上場国内会社91社(Tokyo Pro Marketへの上場を除く)のうち47社(52%)を監査しているが、令和3年12月期よりも約8%程度減少しており、準大手監査法人及び中小監査法人のシェアが増加する傾向にある。

「国際品質マネジメント基準第1号」(ISQM1)等の新設・

改訂を踏まえ、「監査に関する品質管理基準」が改訂された。改訂された監査に関する品質管理基準(以下「改訂基準」という。)では、監査事務所自らが、

- ① 品質目標を設定し、
- ② 品質目標の達成を阻害する品質リスクを識別して評価し、
- ③ 評価した品質リスクに対処するための方針又は手続を定めて運用し、
- ④ 不備があれば根本原因分析に基づき改善

することなどを求める、リスク・アプローチに基づく品質管理システムが導入されている。改訂基準は令和5年7月1日以後開始する事業年度又は会計期間(大規模監査法人以外の監査事務所においては、令和6年7月1日以後開始する事業年度又は会計期間)に係る財務諸表監査から適用される。

## II. 審査会によるモニタリング

### 1. 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、及び検査の流れは次のとおりである;①審査会は協会から品質管理レビューの状況報告を受領する、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する、③審査の結果、必要と認められた場合には協会や監査事務所等に対して報告徴収や立入検査を実施する、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する。

### 2. 検査の実施状況【図表3】

審査会は、審査及び報告徴収の結果、公益又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年に一度ずつ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。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

【図表3】 直近5年間の検査の実施状況(着手日ベース)

(単位:事務所数)

年度/事務年度	H30 (注1)	R元 (注1)	R2 (注1)	R3 (注1)	R4 (注1)
大手監査法人	4(2)	4(2)	4(2)	4(2)	2
準大手監査法人	1	2	2	1	2
中小規模監査事務所	5(1)	3	4	4	5
外国監査法人等(注2)	0	1	0	0	1
合計	10(3)	10(2)	10(2)	9(2)	10

(注1) 括弧内はフォローアップ検査を実施した事務所数を内数として記載

(注2) 外国監査法人等に対しても、適宜、報告徴収及び検査を実施

(資料) 審査会検査結果より審査会作成

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。

### 3.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、審査会が監査事務所の「業務管理態勢」、「品質管理態勢」及び「個別監査業務」の状況を5段階に評価（総合評価）して検査結果通知書へ記載し、検査先は、当該評価を含む概要を被監査会社の監査役等へ開示することが求められている。

平成28事務年度から令和4事務年度までの間に着手し終了した通常検査における総合評価の分布状況は【図表4】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、品質管理態勢及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。

### 4.審査会モニタリングの視点及び目的等（基本方針及び基本計画）

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、重点事項等を委員の任期に合わせて策定するモニタリング基本方針及び毎年策定する基本計画として公表している。審査会は、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—」を踏まえて、「令和5事務年度監査事務所等モニタリング基本計画」を策定している（令和5年7月14日公表）。同基本計画では、品質管理レビューが登録上場会社等監査人の適格性の確認手段として更に重要な役割を担っていくことに鑑み、審査会は協会と品質管理レビューの実施態勢の強化等に向けた深度ある議論を行っていくこととしている。また、検査では、上場会社監査の担い手としての役割が増大していることに鑑み、準大手監査法人の検査を原則として2年に一度実施することや、公認会計士法の改正（令和4年5月）による上場会社等監査人登録制度の導入も踏まえ、引き続き中小規模監査事務所の検査をより重視した運用を行うとしている。

【図表4】平成28～令和4事務年度検査における総合評価の状況

（単位：事務所数）

区分（総合評価）	大手監査法人	準大手監査法人	中小規模監査事務所
良好であると認められる（総合評価：1）	-	-	-
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）	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（総合評価：3）	-	4	6
良好でないものと認められ、業務管理態勢等を早急に改善する必要がある（総合評価：4）	-	1	8
著しく不当なものと認められる（総合評価：5）	-	-	10

（資料）平成28事務年度から令和4事務年度の間に、検査に着手し終了した監査事務所の総合評価を集計

## Ⅲ. 監査事務所の運営状況

### 1. 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（以下「ガバナンス・コード」という。）は、大手・準大手監査法人の全てと、中小監査法人のうち10法人が採用を表明している（令和5年3月31日時点）。監査法人は、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、各監査法人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。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）及び⑤透明性の確保に係る取組状況を分析している。なお、公認会計士法の改正に伴う関連政府令（令和5年1月公布、同年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

ガバナンス・コードに沿った業務を実施する体制等を整備することが義務付けられたことを受け、ガバナンス・コードは、令和5年3月、中小監査法人等への受け入れに馴染むよう改訂されており、改訂の主な内容をコラムにおいて紹介している。

## 2. 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5年6月期(令和4年7月から令和5年6月まで)は204件と高い水準で推移している(【図表5】参照)。

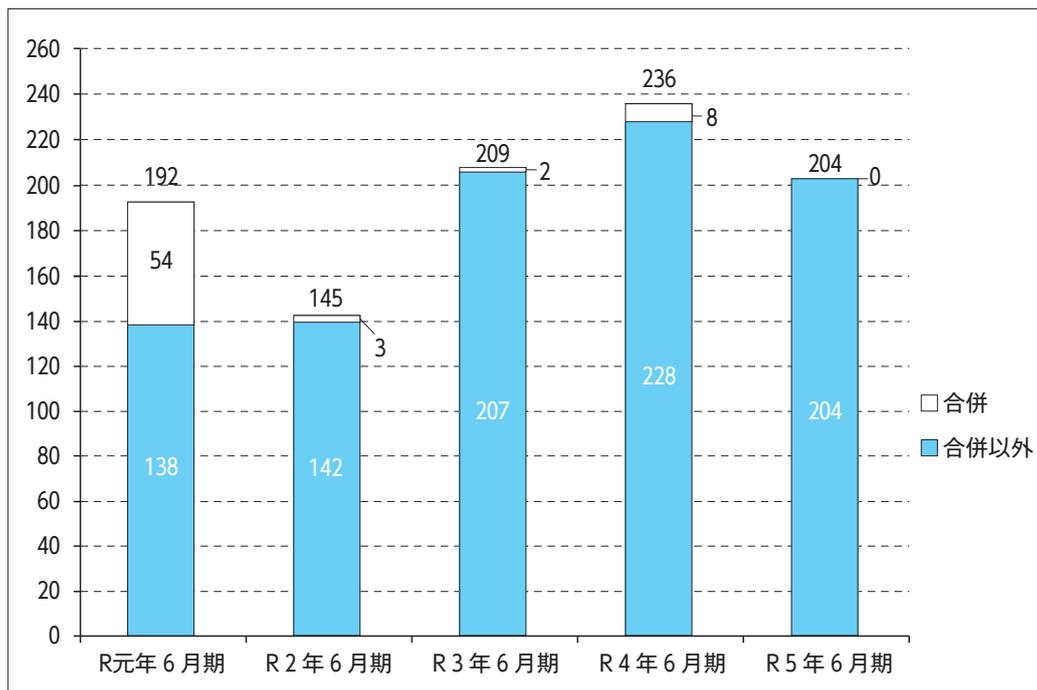
会計監査人の異動状況を監査法人の規模別増減で見ると、大手監査法人から準大手監査法人又は中小規模監査事務所へ変更している傾向が令和5年6月期も継続している(次頁の【図表6】参照)。

異動理由については、平成30年6月期までは「任期満了」の

みとするものが最も多く、実質的な理由が記載されていないケースが多かったが、令和元年6月期においては、「任期満了」としつつ、何らかの理由を加えるものが増えた。令和5年6月期においては、会社の事業規模に適した監査対応と監査費用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。

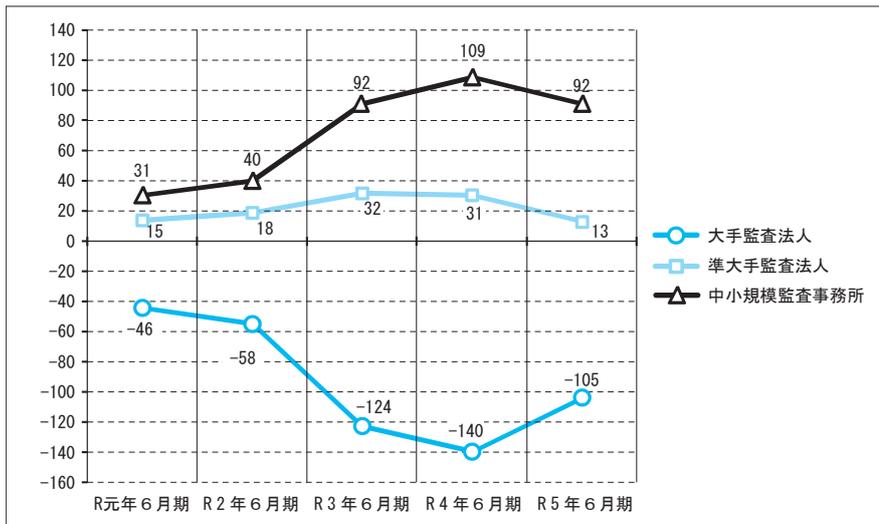
会計監査人の異動前後における監査報酬の状況を見ると、異動先の会計監査人の規模により監査報酬の増減の状況が異なることを把握した。より規模の大きい監査事務所への異動の場合には、監査報酬は増加するケースが多い一方、より規模の小さい監査事務所へ異動した場合には、約8割のケース(148件中111件)で監査報酬が減少しており、特に大手監査法人から中小規模監査事務所への異動で見ると、約9割の異動(94件中82件)において監査報酬が減少している。

【図表5】 監査事務所を変更した上場国内会社数の推移 (単位:件)



(資料) 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 6】 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） 件数は純増減

（資料） 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

## 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

上場国内会社の監査において、中小規模監査事務所の役割が高まっていることを背景に上場会社等監査人登録制度が導入され、協会は品質管理レビューを通じて登録上場会社等監査人による上場会社等の監査を公正かつ的確に遂行するための業務管理体制が法令等に準拠しているか否かの確認（「適格性の確認」）を行うこととされた。また、登録の審査及び登録取消の判断については、新たに協会内に設置された会員3名及び非会員4名から構成する「上場会社等監査人登録審査会」において行うこととされ、上場会社等監査人名簿への登録の審査及び登録取消の判断に更なる透明性、客観性が付与されることとなった。更に、協会は中小規模監査事務所が情報開示を通じて常に資本市場の目線を意識し、品質管理体制の向上につなげるよう、中小規模監査事務所の情報開示の充実に向けた支援のほか、中小規模監査事務所向けの対話型研修会やデジタル化支援、人材採用・育成支援等各種の支援策を実施している。

### 2. サステナビリティの開示及び保証の動向

近年、企業経営や投資判断におけるサステナビリティが重視され、中長期的な企業価値に関する非財務情報の重要性が増している。令和5年3月31日以後終了する事業年度の有価証券報

告書等においては、「事業の状況」の中に「サステナビリティに関する考え方及び取組」が新設され、「ガバナンス」、「リスク管理」、「戦略」、「指標及び目標」のうち少なくとも「ガバナンス」及び「リスク管理」のほか、人的資本の開示として、人材育成に関する方針や社内環境整備に関する方針及び当該方針に関する指標の内容等を記載することが求められている。また、サステナビリティ情報の保証について、欧州や米国等では具体的な時期と共に限定的保証を導入し、合理的保証に移行する方向性が示されている一方、国内では金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループにおいて中期的に検討を進めていくとされている。保証に関する監査法人の対応をみると、大手監査法人は監査法人自体、あるいはグループ会社が任意の保証業務を行っているほか、保証業務推進に向けた部署を設置し、情報収集や法人内の研修等を行っている。大手監査法人以外では、情報収集や法人内研修等への取組の度合いは法人によって異なっている。

\*法定監査従事者の必須研修科目  
「監査の品質及び不正リスク対応」  
研修教材  
教材コード J 0 3 0 5 3 4  
研修コード 3 1 0 1  
履修単位 1 単位