



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6年7月19日に、「監査事務所検査結果事例集（令和6事務年度版）」（以下「本事例集」といいます。）及び「令和6年版モニタリングレポート」（以下「本レポート」といいます。）を公表しました。

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（公認会計士事務所又は監査法人）等に対する審査・検査等（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の品質の確保・向上に向けた自主的な取組を促すことを目的として、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、監査の品質の確保・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おいても、公認会計士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、監査の品質の確保・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、本事例集及び本レポートを参考にしていただき、会計監査人と被監査会社の監査役等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、本事例集及び本レポートのポイントのみを紹介しており、全文について審査会ウェブサイトからダウンロードいただけます。

（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 Japan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。大

手監査法人に加え、仰星監査法人及び太陽有限責任監査法人の6法人を指す。

- ・ 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及び東陽監査法人の4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項目から構成されている。IからIIIの各項目については、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、不備発生の根本原因を考慮せず、直接的な原因のみを考慮して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、同様の不備が再発する可能性が高い。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、本質的な監査の品質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、監査チームや被監査会社の状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、さら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、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。

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点は、トップの意識や経営方針、風土・文化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)。

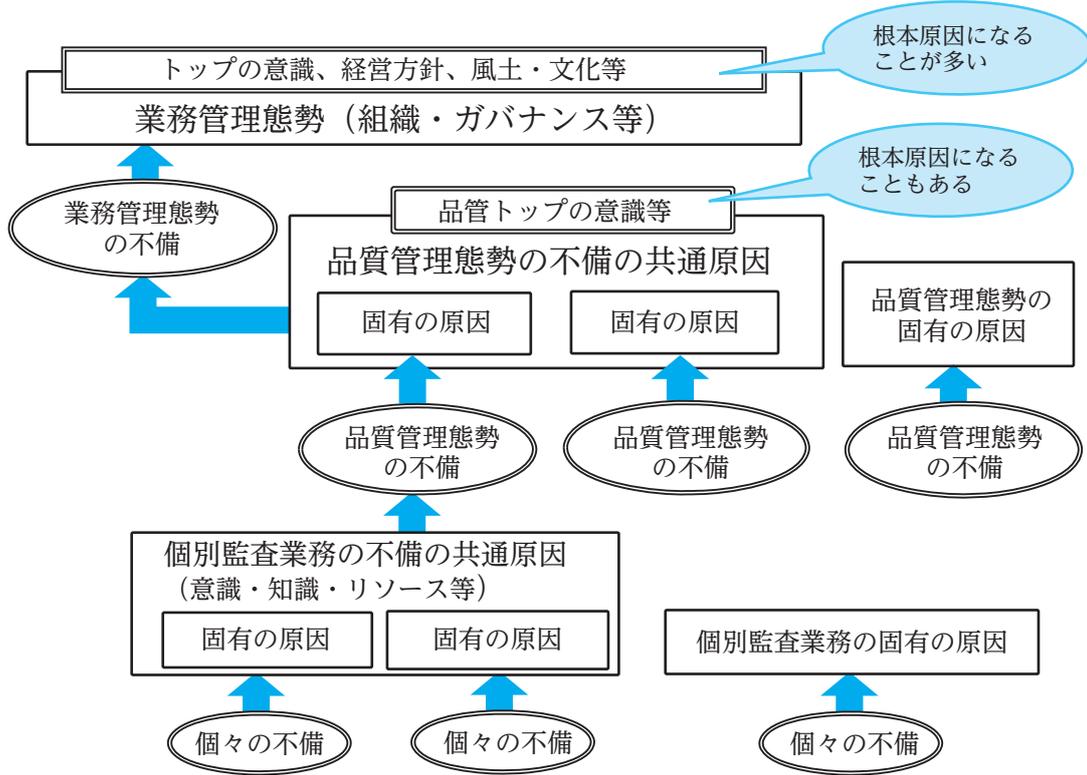
根本原因の究明の事例には次のようなものがある(中小規模監査事務所における事例)。

<事例>

当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務において、重要な不備を含む広範かつ多数の不備が認められた。

個別監査業務の不備には、業務執行社員及び監査補助者において、会計基準及び監査の基準の理解や、現行の監査の基準が求める手続の水準についての理解が不足していること、会計上の見積りの監査に際し経営者が使用した仮定を批判的に検討し

【図表 1】 不備と根本原因の究明 (参考イメージ)



ておらず、職業的懐疑心が不足していることなどの共通原因があった。この個別監査業務の不備の共通原因は、最高経営責任者を含む社員において、監査補助者や監査チームが実施した監査手続の深度ある検討等を通じて、適切な監査の品質の確保を図るという意識が共有されていないなど、適切な監査の品質の確保に向けた組織風土が醸成されておらず、さらに、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、品質管理レビュー等における指摘事項に対する改善施策の浸透状況や実効性を検証する必要性を十分に認識しておらず、当該検証に係る施策を立案・実施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によるものであった。

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、自ら率先して監査の品質の改善に取り組む意識が不足しており、適切な監査の品質を確保するための実効的かつ組織的な業務管理態勢及び品質管理態勢の構築に向けてリーダーシップを発揮していないといった根本原因が認められた。さらに、最高経営責任者及び品質管理担当責任者は、法人の監査業務について、豊富な実務経験を有する社員や大手監査法人での勤務経験を有する専門職員が実施している以上、適正な水準の監査の品質が確保されているものと思い込んでおり、法人全体の監査の品質の水準を的確に把握できていないといった根本原因も認められた。

監査事務所の規模にかかわらず、品質管理システムを整備し

II. 品質管理態勢編

運用する目的は、監査の品質を組織として合理的に確保するためである。求められる品質管理態勢は「監査に関する品質管理基準」や「品質管理基準報告書」等で規定されており、品質管理システムの整備と運用を通じて個別監査業務の品質に大きな影響

を与える。品質管理システムの整備が形式的なものにとどまっている場合、当該システムが期待どおりに運用されないため、個別監査業務の品質の改善に有効に機能しない。品質管理態勢が、各監査事務所の規模や特性に応じて、総合的かつ実効的に機能

することで、個別監査業務の品質が合理的に確保されることになる(【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。

<不備事例>

▶ 当監査法人は、品質管理規程において、所定の電子的なサイン手続により、電子的な監査調書における作成者及び作成日並びに査閲者及び査閲日を明確にする旨を定めている。

しかしながら、品質管理担当責任者は、電子監査調書システム上で監査調書の実際の日付及び査閲日を監査報告書日より前の日付に事後的に修正することを禁止していないほか、電子監査調書システム上での監査調書の編集履歴の保存も指示していない。このため、個別監査業務において、監査報告書日より後の日付で監査調書の作成及び査閲が実施されているにもかかわらず、電子監査調書システムに記録される監査調書の作成日及び査閲日を監査報告書日より前の日付に修正しているという不備が生じており、監査調書の実際の日付及び査閲日の事後的な修正を防止するための措置を講じていない。

い。

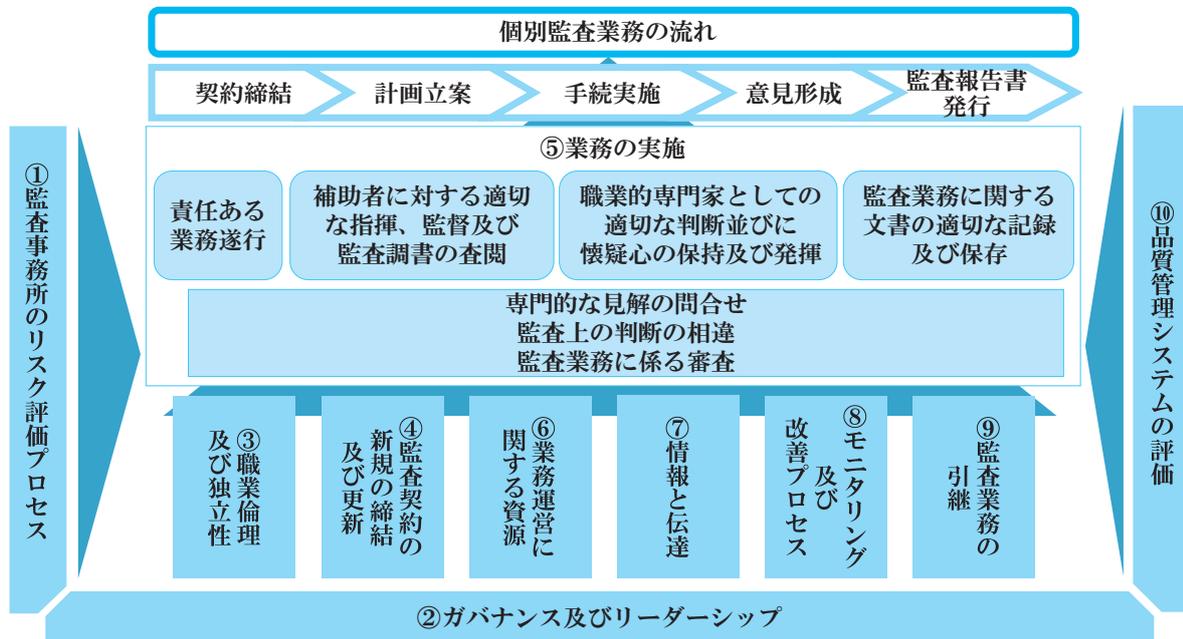
<評価できる取組>

▶ 当監査法人は、監査業務の品質管理上の課題を早期に発見して、監査事務所として組織的な対応を図るために、公表された財務諸表の分析結果や適時開示情報などを基にモニタリング対象となる監査業務を選定し、審査担当者とは別のモニタリング担当者が会社法の監査報告書日までに監査調書の記載内容について点検している。

全ての監査事務所において、品質管理システムの本来の目的である監査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。

検査において発見される個別監査業務の不備事例は、監査計

【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)



Ⅲ. 個別監査業務編

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会計上の見積りの監査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ので参照されたい。

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に係る監査手続の不備事例としては、実施した監査手続を通じて識別した通例でない又は予期せぬ関係が、不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性があるかどうかを十分に検討でき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の兆候を示す状況を識別した場合には、不正による重要な虚偽表示に関する評価が依然として適切であるかどうかを判断する必要がある。

また、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について判断するために、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することが求められる。

さらに、経営者の説明に合理性がないと判断された場合など、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. 会計上の見積りの監査

関係会社への投融資の評価、固定資産やのれんの減損、棚卸資産の評価及び繰延税金資産の回収可能性など、幅広い会計上の見積りの監査において、以下の状況などがみられる。

- 監査基準報告書540の要求事項に対する理解が不足していたこと、また、職業的懐疑心を十分に発揮していないことにより、経営者に対して企業環境等を質問するのみの定性的な評価にとどまり、会計上の見積りに利用された事業計画の実現可能性等、経営者が会計上の見積りを行う際に使用した見積手法、重要な仮定及びデータの適切性を検討する手続が不足している。

監査人は、会計上の見積りのリスク評価に当たり、企業及び企業環境、適用される財務報告の枠組み、企業の内部統制システム等を十分に理解し、過年度の会計上の見積りの確定額を検討した上で、固有リスク要因（見積りの不確実性、複雑性、主観性、その他の固有リスク要因）を評価する必要がある。

また、監査人は、会計上の見積りのリスク対応手続において、経営者がどのように会計上の見積りを行ったかを検討することがあるが、その際には経営者が使用した見積手法、重要な仮定及びデータのそれぞれに対して、経営者の偏向が存在する兆候に留意しながら、職業的懐疑心を十分に発揮して、入手した全ての関連する監査証拠を考慮した批判的な検討が求められることに留意すべきである。

さらに、会計上の見積りについては、注記事項についても十分に検討する必要がある。

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

「モニタリングレポート」の概要

本レポートは、「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項目から構成されている。

I. 監査業界の概観

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約5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(3,930社、令和5年度末)の監査人を規模別で見ると、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。

新規上場(IPO)国内会社の監査においては、監査事務所の規模別シェア(令和5年12月期)で見ると、大手監査法人は、新規上場国内会社97社(TOKYO PRO Marketへの上場を除く。)のうち48社(全体の49%)を監査しているが、大手監査法人以外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)等の新設な

どを踏まえて改訂された「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た。なお、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ている。

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、その必要があると認める場合には、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。

審査会は、①協会から品質管理レビューの状況報告を受け、②協会の品質管理レビューや監査事務所の監査業務が適切に行われているかを審査し、③必要があると認める場合には、協会や監査事務所等に対して報告徴収や検査を実施して、④検査等の結果、必要があると認める場合には、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(次頁の【図表3】)

審査会の検査は、監査事務所の規模により、その頻度は異なっている。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、検査に代えて報告徴収により、改善に向けた取組を確認する場合がある。準大手監査法人については、3年に一度検査を実施しているが、令和7事務年度からは検査の頻度を2年に一度としている。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。

3. 総合評価の状況

検査結果の通知は、監査事務所の責任者に対して文書(検査結果通知書)を交付することにより行われる。審査会は、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5段階の評価(総合評価)を付しており、監査事務所に対し審査会の評価を的確に伝えるとともに、被監査会社の監査役等が監査事務所の品質管理の水準を適切に理解できるように

【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）

事務年度	R元 (注1)	R2 (注1)	R3 (注1)	R4	R5
大手監査法人	4 (2)	4 (2)	4 (2)	2	2
準大手監査法人	2	2	1	2	2
中小規模監査事務所	3	4	4	5	5
外国監査法人等(注2)	1	0	0	1	0
合計	10 (2)	10 (2)	9 (2)	10	9

(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

することを目的として、平成28事務年度に着手した検査から総合評価を検査結果通知書に記載している。なお、監査事務所は、総合評価を含む検査結果通知書の内容等を被監査会社の監査役等へ伝達することが求められている。

直近5年間の検査(令和元事務年度から令和5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、監査事務所の業務運営状況に応じて、「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ところが多いが、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ことも一因と考えられる。

4. 審査会のモニタリングの視点及び目的等

審査会は、モニタリングにおける目的やその達成に向けた考え方、各事務年度における重点事項等について、各期(3年間)に策定するモニタリング基本方針や、各事務年度に策定するモニタリング基本計画において公表しており、第7期(令和4年4月~令和7年3月)審査会では、「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。以下「基本方針」という。)を策定している。また、基本方針を踏まえて、「令和6事務年度監査事務所等モニタリング基本計画」(令和6年7月19日公表。以下「基本計画」という。)を策定している。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さらに重要な役割を担っていくことに鑑み、協会との間で、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、上場会社等監査人登録制度が導入されたことも踏まえ、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】 直近5年間の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	-	-
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)	-	2	3
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)	-	3	6
著しく不当なものと認められる(総合評価:5)	-	-	7

(資料) 令和元事務年度から令和5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。)については、大手・準大手監査法人の全てと中小監査法人のうち12法人が、その採用を表明している(令和6年3月31日時点)。本レポートでは、ガバナンス・コードに示されている5つの原則のうち、原則3「組織体制(監督・評価機能)」及び原則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事務所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、中小規模監査事務所への受入れに馴染むよう改訂されている。

2. 会計監査人の異動

上場国内会社の監査人の異動状況を見ると、令和6年6月期(令和5年7月から令和6年6月まで)は200件となった。この

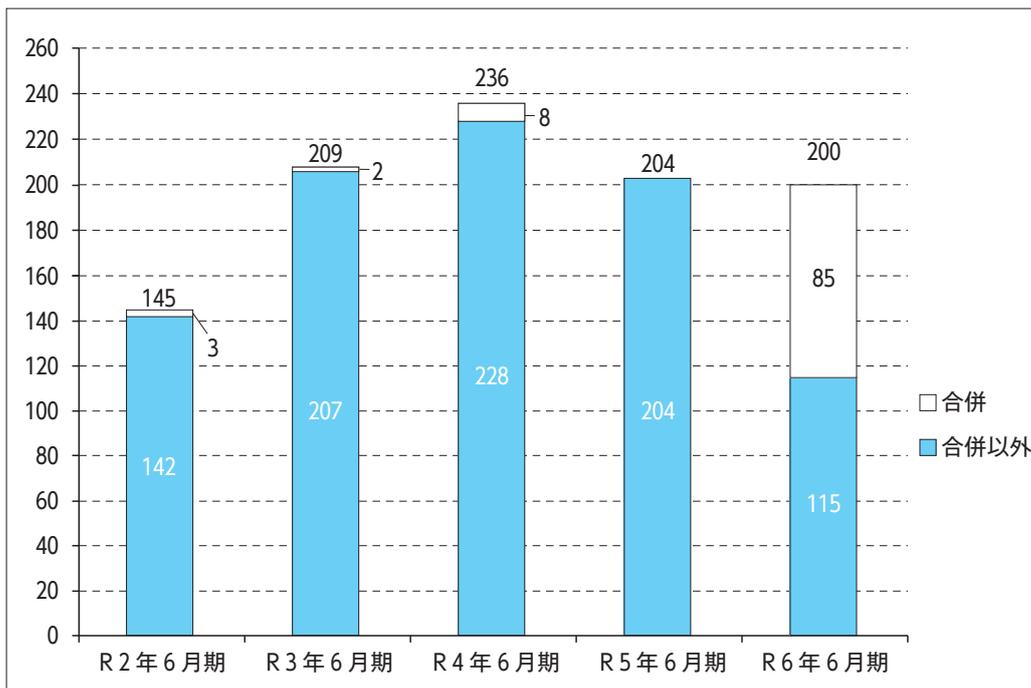
うち、監査法人の合併による変更(85件)を除いた異動件数は、令和4年6月期をピークに減少傾向がみられる(【図表5】参照)ものの、監査法人の規模別増減で異動状況(監査法人の合併を除く。)をみると、大手監査法人から準大手監査法人又は中小規模監査事務所へ異動する傾向が続いている(次頁の【図表6】参照)。

上場国内会社が開示した異動理由をみると、監査報酬の増額提示や、事業規模に適した監査対応と監査報酬の相当性を理由とするケース、現任監査人の継続監査期間の長期化を考慮して他の監査法人と比較検討した結果、異動に至ったとするケースが多く、令和6年6月期においても同様の理由の記載が多い。

監査人の異動前後における監査報酬の状況を見ると、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の異動の場合には、約8割のケース(126件中99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みると、約9割のケース(85件中74件)で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】 規模別の総増減の状況

(単位:件)

異動形態	R 5 年 6 月期	R 6 年 6 月期	増減
大手 → 大手	17	12	▲ 5
→ 準大手	26	10	▲ 16
→ 中小	85	40	▲ 45
準大手 → 大手	0	5	5
→ 準大手	1	0	▲ 1
→ 中小	17	11	▲ 6
中小 → 大手	5	4	▲ 1
→ 準大手	4	2	▲ 2
→ 中小	49	31	▲ 18
合計	204	115	▲ 89

(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) 上表の数値には、監査法人の合併による異動は含まれていない。

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

令和 4 年 5 月の公認会計士法の改正により、「上場会社等監査人登録制度」が導入された。上場会社の監査を行う監査事務所の登録は、令和 5 年 4 月 1 日以降、協会の「上場会社等監査人登録審査会」で行われており、登録上場会社等監査人に対しては、情報開示等の体制整備が求められることとなった。

協会は、①上場会社等監査人登録制度に伴う品質管理レビューを通じた適格性の確認、②中小規模監査事務所の情報開示の充実、③中小規模監査事務所の基盤強化の支援という 3 つの観点から、中小規模監査事務所の監査を取り巻く環境変化へ対応している。

2. サステナビリティの開示及び保証の動向

令和 5 年 1 月に公表された「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正により、同年 3 月 31 日以後終了する事業年度の有価証券報告書等の「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」という記載欄が新設された。会社は、「ガバナンス」、「リスク管理」、「戦略」並びに「指標及び目標」の記載のほか、人的資本の開示として、人材育成に関する方針と社内環境整備に関する方針、当該方針に関する指標の内容等の記載が求められることとなった。

開示基準の検討については、国際的には、国際サステナビリティ基準審議会が「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する

一般的要求事項」等を公表しており、令和 6 年 1 月以降に開始する事業年度から適用するとされている。国内では、サステナビリティ基準委員会が「サステナビリティ開示の適用(案)」等を公表しており、令和 7 年 3 月末までに確定基準を公表する目標を示している。

サステナビリティ情報の保証については、欧州や米国等では、具体的な時期を示すととも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ほか、保証に関する基準の開発も進んでいる。国内では、金融審議会の下に設置された「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループ」が議論を開始している。

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、サステナビリティ情報に関するアドバイザリー業務や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ている。大手監査法人以外では、プロジェクト・チームを設定して情報収集や法人内研修等を行っているところもあるが、取組の度合いはまちまちである。

*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 5 9



研修コード 3 1 0 1

履修単位 1 単位