担当者解説

公認会計士・監査審査会の最近のモニタリング活動
―「監査事務所検査結果事例集」および「モニタリングレポート」のポイント―

公認会計士・監査審査会事務局審査検査課 公認会計士監査審査官　**花上康孝**

公認会計士・監査審査会（以下「審査会」という）は、2004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（公認会計士事務所または監査法人）に対する審査・検査等（モニタリング）を実施している。

審査会は、検査における主要な指摘事例や評価できる取組みを紹介することで、監査事務所による監査の品質の確保・向上に向けた自主的な取組みを促し、審査会としての監査の期待水準を提示するとともに、上場会社等の取締役・監査役等や投資者等の市場関係者に対する参考情報を提供することを目的として、「監査事務所検査結果事例集」を取りまとめ、毎年公表している。

また、審査会は、監査等の専門家はもとより、市場関係者、学生や社会人なども含めた幅広い層に対し、モニタリング活動の状況と成果等を中心に、監査業界の現状等に係る情報をわかりやすく提供することにより、監査の重要性に関する社会の理解を推進することを目的として、「モニタリングレポート」を取りまとめ、毎年公表している。

本稿では、2024年７月19日に公表した「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」という）および「令和６年版モニタリングレポート」（以下「本レポート」という）の主なポイントを紹介するが、文中のコメント部分においては、筆者の私見が含まれていることを申し添える。

なお、本事例集および本レポートの全文は、審査会ウェブサイトからダウンロードできる。

1 本事例集の概要

(1) 業務管理態勢編（根本原因の究明）

a 根本原因の究明

検査等で発見された不備は、検証した範囲において発見されたものであり、発見された不備と根本原因を同じくする未発見の不備が監査事務所内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表面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。その場合、監査事務所全体としての品質管理システムの改善は実効性のないものまたは不十分なものとなり、本質的な改善にはつながらず、監査事務所における監査の品

質の向上が図られない。

それどころか、例えば、発見された不備に対して安易にチェックリストの項目を追加するなどの対症療法的で形式的な改善策を取ると、監査実施者にとっては実効性のない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。

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、本質的な監査の品質の向上に努める必要がある。

根本原因の究明においては、まず、その前提となる不備発生の表面的な原因を的確に把握することが重要である。その際、表面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する必要がある。なお、表面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、共通原因が生じた背景をさらに検討することで根本原因の究明につながることが多い。

b　根本原因の究明に係る事例

審査会検査において、不備の根本原因として挙げられる問題点は、トップの意識や経営方針、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、品質管理担当責任者の意識など品質管理態勢に係るものが根本原因となることもある。

根本原因の究明の事例には次のようなものがある。

〈事例（大手監査法人）〉

当監査法人においては、検証対象とした個別監査業務の一部に、重要な不備を含む複数の不備が認められた。

これらの不備の直接的な原因には、業務執行社員および監査補助者が、収益認識会計基準の適用状況や重要な会計上の見積りに関する監査の実施に際し、被監査会社が採用した会計処理について、被監査会社から入手した情報との整合性を批判的に検討する意識が不足していることがあった。また、品質管理本部は、収益認識会計基準の適用状況や重要な会計上の見積りに関する監査の実施において、監査チームが被監査会社から入手した情報を踏まえて批判的な検討を行うための施策を十分に実施できていないことや、審査担当社員および定期的な検証の担当者が監査チームの実施した監査手続を批判的に検証するための施策を十分に実施できていないという品質管理態勢の不備の共通原因が認められた。

このような状況を踏まえ、さらに根本原因を追究した結果、経営執行部は、監査の品質改善施策を導入・実施することで、すべての監査チームが、すべての監査領域において会計上・監査上の論点に関する対応を主体的に行い、十分かつ適切な監査証拠を入手するものと考えていたことに加え、監査業務のリスクに応じて審査担当社員を選任する制度や定期的な検証のために事前準備期間を確保する取組み等を実施することで、すべての審査担当社員および定期的な検証の担当者が深度ある検証を行う意識を高めるものと考えていたという根本原因が認められた。

(2) 品質管理態勢編

監査事務所の品質管理システムは、大手監査法人から中小規模監査事務所まで、様々な形での対応がみられるため、検出された不備も、そこに至る背景も併せ、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。

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。

品質管理態勢の不備および評価できる取組事例には次のようなものがある。

〈不備事例〉

▶ 当監査法人は、監査契約の更新に関し、監査責任者に対して、被監査会社の誠実性、監査実施上のリスク、監査資源の確保等を考慮した契約リスクの程度を評価の上、審査担当者の承認を得ることを義務付けている。

しかしながら、監査チームは、監査契約の更新の可否に関する検討において、前期に係る監査時間の実績が、計画時の監査時間を大幅に超過していたにもかかわらず、前期の計画時と同水準の監査時間を当期に係る予定監査時間として算定しており、監査の品質を維持しつつ、前期に係る監査時間の実績から大幅に削減するための具体的な手法および当該手法により削減し得る具体的な時間数について検討していない。

また、審査担当者は、当該監査契約の更新を承認するにあたり、監査チームが算定した予定監査時間の合理性について検討しておらず、当該監査契約の更新の適否について十分に検討していない。

〈評価できる取組事例〉

▶ 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もと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。

すべ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。

⑶　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、財務諸表監査における不正リスクへの対応および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および留意点を整理しているので参照されたい。

a　財務諸表監査における不正

財務諸表監査における不正リスクに係る監査手続の不備事例としては、収益認識のうちリスクが特に高いと考える部分のみに不正による重要な虚偽表示リスクを識別し、その他の部分について十分な検討を行うことなく不正による重要な虚偽表示リスクはないとしている事例、収益認識について不正による重要な虚偽表示リスクを識別していながら、リスク対応手続が十分ではない事例、経営者による内部統制の無効化に関係したリスク対応手続が形式的な内容にとどまっている事例、通常の取引過程から外れた関連当事者との重要な取引、通例でない取引を識別していながら、不正の可能性を考慮した慎重な検討が実施されていない事例などがみられる。

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することが求められる。また、不正による重要な虚偽表示の疑義がある場合には、リスク評価および立案したリスク対応手続を修正し、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施しなければならないことに留意が必要である。

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

b　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、棚卸資産の評価およ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、重要な仮定およ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あたり、企業および企業環境、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、重要な仮定およ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、入手したすべ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。

2 本レポートの概要

(1) 監査業界の概観

公認会計士、監査事務所、被監査会社等の状況を記載するなど監査業界の全体像を俯瞰している。

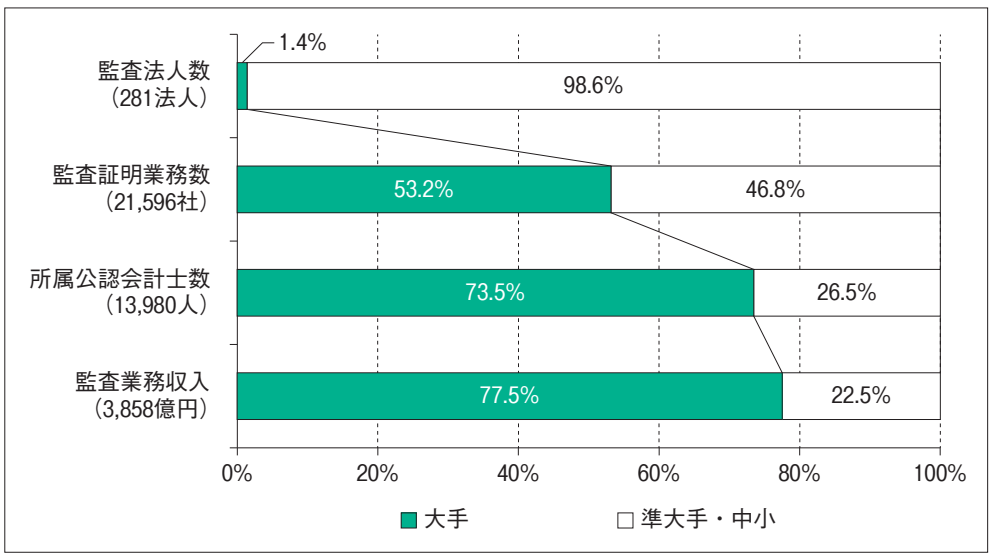
a 被監査会社等の状況

上場会社などに対する金融商品取引法または会社法に基づく監査については、そのほとんどが監査法人によって行われている。また、監査法人に所属している公認会計士の約７割、監査証明業務数では全体の約５割、監査業務収入では全体の約８割近くを大手監査法人が占めている（**【図表１】**参照）。

上場国内会社（3930社、2023年度末）の監査人は、大手監査法人の寡占状態となっており、会社数ベースでは約６割、時価総額ベースでは約９割を占めている。これは、時価総額の大きい会社ほど、業務の規模が大きく複雑で国際的な業務が多いことから、その監査には、多数の監査人員と多様な専門能力が求められることとなり、大手監査法人以外では対応が困難であるためと考えられる。

新規上場（IPO）国内会社の監査人については、大手監査法人のシェアが引き続き

【図表１】監査法人の分類別シェア（2022年度）



（注）2022年度の日本公認会計士協会の会員情報および各監査法人から提出された業務報告書から集計

高く、2023年12月期では、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（約49％）を大手監査法人が占めているものの、2022年12月期（91社中47社。約52％）に比較してシェアが減少しており、準大手監査法人および中小規模監査事務所のシェアが増加する傾向がみられる。

b　監査事務所の品質管理体制の整備と対応状況

国際的な品質管理基準である「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、2021年11月に改訂された「監査に関する品質管理基準」（以下「改訂品管基準」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また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。また、改訂品管基準は、監査事務所の品質管理システムに関する最高責任者に対し、少なくとも年に１度、基準日を定めて品質管理システムを評価し、品質管理システムの目的が達成されているという合理的な保証を監査事務所に提供しているかを結論付けることなどを求めている。

なお、改訂品管基準は、2023年７月１日（公認会計士法上の大規模監査法人（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）以外の監査事務所においては2024年７月１日）以降開始する事業年度または会計期間に係る財務諸表の監査から適用されている。

⑵　審査会によるモニタリング

a　審査・検査等のスキーム

審査会は、その必要が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・報告徴収およ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。

b　検査の実施状況（【図表２】参照）

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１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が、その目的から、原則として個別監査業務の検証を実施しないこととしている。なお、フォローアップ検査に代えて報告徴収の実施により、改善に向けた取組み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１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１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

【図表２】直近５年間の検査の実施状況（着手日ベース）（単位：事務所数）

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、報告徴収および検査を実施

況等を踏まえ、必要に応じて検査を実施している。

c　総合評価の状況

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、品質管理態勢およ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３】**のとおりである。

総合評価のうち最上位の区分である「良好であると認められる（総合評価：１）」に該当する監査事務所はなく、監査事務所の業務運営状況に応じて、「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区分が多いが、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。

d　審査会のモニタリングの視点および目的等

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（2022年４月～2025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―」（2022年５月20日公表。以下「基本方針」という）を策定している。基本方針では、①品質管理システムの円滑な導入に向けた監査事務所における準備・対応状況、導入後における整備・運用状況の確認・検証や、②監査の品質の確保・向上が急務と考えられる中小規模監査事務所に対する検査を重視した運用を行うことと

【図表３】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

（注）当該期間に検査を複数回実施した監査事務所については、直近の検査結果のみを集計

している。

また、基本方針を踏まえ、「令和６事務年度監査事務所等モニタリング基本計画」（2024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、①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かんがみ、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、②準大手監査法人の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かんがみ、令和７事務年度から２年に１度の頻度で準大手監査法人に対する検査を実施する、③中小規模監査事務所の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加え、上場会社等監査人登録制度が導入されたことにかんがみ、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、ことなどを重点事項等としている。

⑶　監査事務所の運営状況

ａ　監査法人のガバナンス・コードを踏まえた取組み

2017年３月に策定された「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、公認会計士法の改正（2022年５月）に伴う関連政府令（2023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事務所に対し、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の整備が義務付けられたことから、中小規模監査事務所における受入れにも馴染む内容とすることなどを目的に、2023年３月に改訂された。なお、体制整備の義務は、2024年７月１日（大規模監査法人にあっては2023年７月１日）以降最初に開始する被監査会社等の会計期間の開始日から適用されている。

ガバナンス・コードは、大手・準大手監査法人のすべてと中小規模監査事務所のうち12法人が、その採用を表明している（合計20法人。2024年３月31日時点）。ガバナンス・コードの適用にあたっては、原則１：監査法人が果たすべき役割、原則２：組織体制（経営機能）、原則３：組織体制（監督・評価機能）、原則４：業務運営、原則５：透明性の確保の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

を、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。

本レポートにおいては、原則３：組織体制（監督・評価機能）、原則５：透明性の確保について、監査法人の取組状況を分析している。

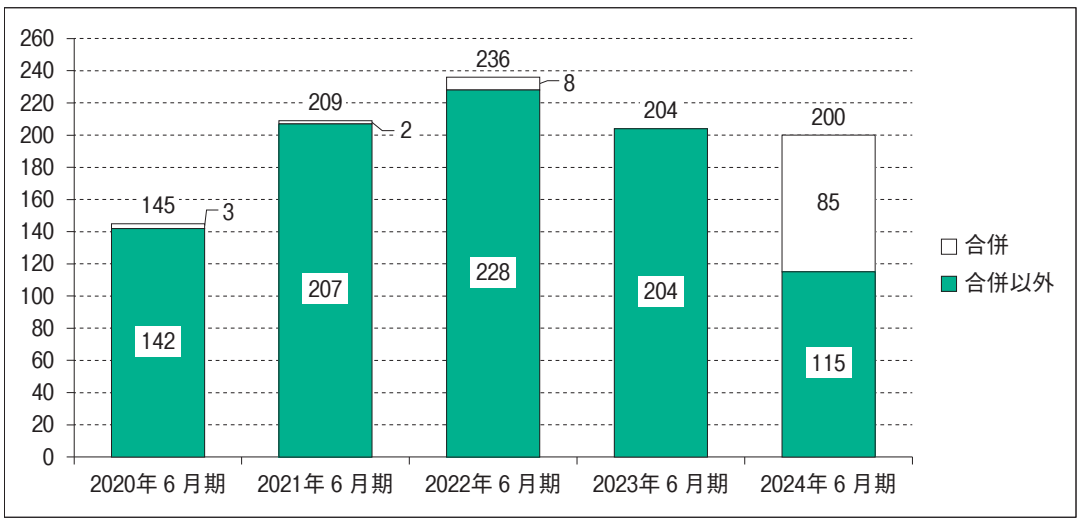
b　会計監査人の異動

上場国内会社の監査人の異動状況をみると、2024年６月期（2023年７月から2024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、2022年６月期をピークに減少傾向がみられる（**【図表４】**参照）ものの、監査事務所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または中小規模監査事務所へ異動する傾向が続いている。このような動きは、大手監査法人を主とした、監査報酬、監査リスク、業務遂行に必要な人員等を考慮した監査契約継続の検討や、被監査会社による、継続監査期間の長期化や監査報酬の相当性を考慮した監査人の選定が、一巡したことによるものと考えられる。

被監査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、現任監査人の監査継続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、2024年６月期においても同様の理由の記載が多い。

なお、監査人の異動前後における監査報酬の状況をみると、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。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（66件中27件）で監査報酬が増加しているが、約４割のケース（66件中29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（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

【図表４】監査事務所を変更した上場国内会社数の推移（単位：件）



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

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。

⑷　監査をめぐる環境変化への対応

a　中小規模監査事務所をめぐる動向

近年、上場国内会社の監査において、中小規模監査事務所に監査人を変更する傾向が続いており、上場会社監査の担い手として中小規模監査事務所の役割が高まっている。2022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、上場会社の監査を行う監査事務所の登録は、2023年４月１日以降、協会の「上場会社等監査人登録審査会」で行われている。上場会社等監査人登録審査会は、協会の会員３名と非会員４名で構成されており、登録の審査、登録取消の判断にさらなる透明性・客観性が付与されることとなった。登録上場会社等監査人に対しては、改正後の公認会計士法施行規則において、情報開示のための体制やガバナンス・コードに沿って業務を実施する体制の整備が求められており、2024年７月１日（大規模監査法人にあっては2023年７月１日）以降最初に開始する被監査会社等の会計期間開始日から適用されている。

協会は、①上場会社等監査人登録制度の導入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に対応している。

b　その他

このほか、本レポートでは、会計監査に関する最近の動向（四半期報告書制度の廃止等）や、サステナビリティ情報の開示および保証の動向等を紹介している。

（はなうえ　やすたか）