

会計監査から次世代型監査への期待

Expectation from Financial Audit to New Audit of Next Generation

八 田 進 二

1. はじめに

周知のとおり、時代と国を超えて企業を取り巻く不正というのはなくならない。特に、より多くの関心と広範囲にわたる影響をもたらす不正は、公共性ないしは社会性の高い企業、いわゆる上場企業等にみられる会計不正であるといえる。こうした企業不正に対しては、国外の関係者に対しても多大な影響を及ぼすという観点から、メディアを中心に広く社会からも非常に厳しい批判を受けるのが通例である。

それどころか、会計情報の信頼性を保証する監査人を取り巻く環境において、20世紀迄の監査と21世紀以降の監査では、明らかにパラダイムの転換が起きていると解されるのである。それは20世紀から21世紀に変わったという単なる世紀の変更の問題ではなく、21世紀の初頭、過去に経験したことのない会計監査を揺るがすいくつかの不正事案が生じたことで根底からの制度改革が始まったからである。

中でも象徴的な出来事は、2001年にアメリカで起きたエネルギー卸会社のエンロンの大会計不正事件である。さらに、翌2002年、アメリカでは相次いで上場会社の会計不正事件が惹起するが、最終的に制度改革を余儀なくさせることとなったのは、2002年7月に起きた通信大手の会社のワールドコムにおける会社不正事件だったのである。このようなアメリカを代表する企業での会計不正事件を踏まえて、2002年7月には、会計・監査制度の大改革をもたらすこととなった企業改革法（通称、サーペインズ＝オクスリー法）が制定され、監査制度の全面的な見直しが図られることとなったのである。

こうした改革は、20世紀までの監査と21世紀以降の監査との間に、断絶が図られるほどの変革が見られたことから、わが国の監査においても、単なる他人事では済まされない状況に置かれることとなったのである。というのも、わが国の公認会計士監査は、戦後、アメリカ監査に倣って制度設計がなされてきたのであり、そのアメリカにおいて発生した、上場企業での相次ぐ会計不正事件と会計監査上の課題は、そのまま、わが国の監査制度に対する警告として受け取るべきものであったからである。しかし、わが国の監査関係者の多くは、わが国の場合は監査法人主体の監査が浸透しており、監査人の独立性についても、アメリカとは異なる環境にあることを理由に、これを対

岸の火事として等閑視してきたのである。その結果、わが国においても、後述の通り、複数の会計不正事案の発覚とそれに関わった監査不祥事により、大手監査法人の消滅までもたらす前代未聞の不幸な状況が露呈したのである。

そこで、本稿では、「金融商品取引法監査制度」と「会社法監査制度」が併存するわが国の公認会計士又は監査法人による監査（以下、会計監査人監査）に関して、企業における不正の摘発・発見を、副次的な課題と捉える旧来型の視点から、より主要な論点と捉える立場への転換がなされてきている点について検証することとする。それを踏まえ、今後、会計監査人監査の進むべき方向性として、「会計監査」から「企業ガバナンス」を射程にしたより広範な「企業監査」といった次世代型監査への期待が大きいことについて考察を行うこととする。

2. 企業監査に対する基本的視点

企業に対して求められている監査については、健全な企業活動を規律付けるコーポレート・ガバナンスの強化に資するために実効性ある監査がなされなければならない。わが国の場合、制度上、企業監査に関しては、所謂、外部監査と内部監査という考え方で議論する場合が多い。但し、外部ないし内部については、監査担当者が企業の外部の者か、あるいは企業の内部の者かといった視点での識別もあるが、より実態的には、株主はじめ企業外部の各種利害関係者（ステークホルダー）の立場で行う強制的な監査（法定監査）を外部監査と捉え、逆に企業内部の経営者の立場で行う任意の監査を内部監査と捉えることの方が受け入れ易いであろう。というのも、わが国には、株式会社制度の機関の一翼をなす監査役監査があるが、この監査役に関しては、企業内部に属するとの視点からは内部監査になり、株主の代理としての監査目的からは外部監査と解されることから、国際的にも極めて特異な状況に置かれているからである。

なお、わが国独特の監査役制度に関しては、その実効性からも多くの疑念が寄せられていたことから、21世紀に入って、会社法では、大会社の場合は監査役設置会社に代えて取締役を中心とした指名委員会等設置会社と監査等委員会設置会社の選択・適用が認められるようになったことは周知のとおりである¹⁾。

ところで、外部の視点での監査立場、つまり法律によって義務付けられている監査として、監査役等監査と会計監査人監査があるが、会計監査に特化した監査を担う会計監査人に対して、会計監査のほか、所謂、業務監査を担う監査役等については、企業不正の摘発・発見との関係で極めて大きな役割が期待されているのである。さらに、任意監査として行われる内部監査についても、企業不正との関わりで捉えたとき、最も現場に近い内部監査人に対しては、多様な不正や不祥事の端緒に触れる機会が非常に多いということ、そして、その為できるだけ内部監査人の知見や経験ないしは結果

報告を他の監査で活用するといった流れが起きてきているのである。それは、わが国独特の制度上の機関設計を背景として、監査役等監査、会計監査人監査、そして内部監査の3つの監査をもって「三様監査」と称し、それぞれに他の監査結果等を活用し、より実効性の高い監査を履行するため「三様監査の連携」を推進する向きもある²⁾。

なお、企業監査に対するもう一つの課題として、21世紀の幕開けとともに、アメリカにおける会計不正の続発とそれに伴う法律による規制強化による制度改革の問題がある。すなわち、2001年のエンロン、2002年のワールドコム会計不正を筆頭に、相次ぐ不正事案の発覚によるアメリカの資本市場に対する信頼失墜を回復させるための方策として講じられたのが、2002年7月の企業改革法の制定であった。同法では、最高経営責任者（CEO）や最高財務担当責任者（CFO）に対して、年次報告書および四半期報告書に対する宣誓の要請（302条、906条）、経営責任者の責任意識の高揚と罰則の強化、および内部統制報告書の提出と監査人の関与（404条）等が規定されたのである。

一方、わが国の場合、西部鉄道事件（2004年）、カネボウ事件（05年）、ライブドア事件（06年）および日興コーディアル事件（06年）等の虚偽記載事件を経て、2007年に成立した金融商品取引法では、開示制度の整備の一環ということで、3つの改革がなされたのである。すなわち、1つ目は経営者確認書の義務化、2つ目が四半期開示制度の導入³⁾、そして3つ目が内部統制報告制度の導入であった。中でも、内部統制報告制度の導入については、アメリカの企業改革法の目玉として導入された制度に倣ったものであり、この点からも、わが国の監査制度がアメリカの制度に大きく依存している実態を見て取ることが出来るのである。

但し、この内部統制報告制度については、制度導入後、14年経過したものの、初年度より、上場会社初年度から4,000社弱のうち、内部統制評価の結果、開示すべき重要な不備があるとした会社は極めて少数で、全体の1%程度に過ぎず、その傾向はあまり変わっていない。しかし、その後、財務諸表上の不実記載ないし虚偽記載が発覚した時に、内部統制の評価結果について、かつては有効であるとの評価をしていたものを、過年度にさかのぼって「内部統制は有効でない」との訂正報告書を出す慣行が定着してきているのである⁴⁾。こうした実務は、監査上も、重大な問題を惹起しているのである。というのも、当初の内部統制監査報告書では内部統制は有効であるとする会社の内部統制評価結果に対して、無限定適正意見が付されていたものを、後日、一方的に会社サイドで内部統制は有効でないに変更しても、それに対しての監査は求められていないからである。かかる実務が容認された場合、会社から見て、内部統制の評価結果は、事後的に自由に変更可能だということでのモラルハザードが生ずる可能性を否定できず、制度自体が空洞化する恐れも考えられるのである。

こうした問題意識もあって、金融庁は、14年振りに内部統制に関する諸基準の見直しに着手し、2022年12月8日に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（公開草案）」を公表したのである。

ところで、近年、企業監査の実効性に対して最も深刻な問題を投げかけた会計不正事件は、2015年の東芝事件であった。その為、金融庁は、「会計監査の在り方に関する懇談会」を皮切りに、今日に至るまで、複数の改革に向けた検討とその結果をまとめた報告書を公表してきている。それを受けて、様々な改革が矢継ぎ早に進められてきているのである⁵⁾。

3. 企業監査の課題－伝統的財務諸表監査の限界と変容

すでに見てきたように、現在まで継続的に行われてきている監査品質の確保とその向上に向けた取り組みの主眼は、何といても、企業不正の防止と摘発・発見に資することにあつた。しかし、一口に企業不正といっても従業員レベルの横領や着服もあれば、経営トップ主導の巨額の会計不正、あるいは会社の存続可能性自体に疑念を生じさせるような不祥事と多岐にわたっているのが実態である。その際、会計監査人にとっての企業不正の中核は、虚偽記載に至るような経営者による不正である。そのためには経営者の意向ないしは経営理念からなる内部統制の構成要素である統制環境について、それが本当に有効なのかどうかを評価することが、監査上も極めて重要な意味を有しているのである。ただ、統制環境というのは、一般に曖昧かつ定性的な概念をなすことから、その評価についても多くの困難が伴うものである。しかし、過去に露呈した不正な財務報告の場合、その多くは、統制環境の根幹をなす経営者による誤った経営哲学、経営戦略ないしは経営方針を、明示的ないしは黙示的に組織内の関係者に伝達することから仕組まれた不正であることから、その大本をなす経営者の姿勢（Tone at the top）を、直接的に評価対象としなければ、かかる不正の防止は困難だといわざるを得ないのである。

したがって、会計監査人の監査においても、従来の伝統的な財務諸表監査の下で行われている試査範囲の決定のための内部統制評価という視点ではなく、誠実かつ健全な企業経営がなされていることを確保するための、まさにコーポレート・ガバナンスの視点から、内部統制評価を通じて、経営者自身に対する信頼性の評価を行うことが不可欠になってきているのである。

そこで、会計監査人において求められるべきことは、客観的ないしは公正な目と職業的懐疑心を持って、経営者の誠実性を見抜く力を磨くとともに、適切な経営監視を行うべき監査役等との密接な連携を踏まえて、常に正確な情報を入手できる体制を強

化することである。また、日進月歩といわれるIT環境の劇的な変革や、企業を取り巻く環境の変化に対応しつつ、複雑化、高度化ないしは国際化の中での事業活動を余儀なくされている企業の監査の場合、伝統的とも思われるアナログタイプの監査手続ないしは監査手法をもってしては、多大な時間を投入しなくては監査意見形成のための確たる基礎が得られないものと思われる。

しかし、今問われているのは、企業内における枝葉末節とも思われる膨大な取引や記録等の検証に忙殺される監査ではなく、財務報告の責任者である経営者という本丸にメスを入れた監査をどのように実施できるのかということなのである。そのための前提として、会計監査人には、更に、会計および監査以外の資質、並びに、企業経営の実態を理解することのできる能力を備えていることが求められるのである⁶⁾。すなわち、企業経営の根底をなすビジネス感覚に長けた、そして、経営者と対等以上に意見交換の出来る会計および監査以外の素養をどこまで身に付けているか、そしてまた、劇的に変革する企業環境の動向に対して最新の情報を得て、常に敏感な感性（リスク感覚）を磨いているかということが、不正に対峙した厳格な監査を実践するために極めて重要なのである。

その為、結果として、信頼しうる高品質の監査が遂行されるために、経験豊かな熟練の会計士として、プロフェッショナルリズムを体現できる本物の会計プロフェッションに公認会計士の原点を求めようになって来ているものと思われる。さらに、広く企業監査の有効性および信頼性をさらに高めるためには、今一度原点に立ち返って、会計プロフェッションの育成と、企業経営者の倫理観の醸成を真正面の課題として受け入れることから始めなければならないであろう。

つまり、「企業監査」は、成熟した、正に経験豊かなプロフェッションが担うべき社会的業務であり、その結果としての監査報告は公共財に類似した性格を有することから、その社会性および公共性を肝に銘じることで、次世代に繋がる監査を展望することが可能となるのである。と同時に、情報革命の進展により、AIを駆使した監査技法の開発とその活用に注力することが不可欠である。結果として、企業のガバナンス全般に対する誠実性、信頼性、正当性等を検証することのできる企業監査（即ち、ガバナンス監査）に対する期待が高まってきているのである。

4. わが国監査の信頼性確保に向けた更なる改革の方向性

前述の通り、2015年の東芝事件以後、金融庁は、わが国の監査の信頼性を向上させるために、複数の会議体を立ち上げ、かつ、改革に向けての種々の提言を行ってきている。中でも、わが国独特の制度として定着してきている監査法人の業務についての改革が大半を占めていることが特筆されるのである。

そもそも、この監査法人制度は、公認会計士の共同組織体を通じて組織的監査を有効かつ適切に行う人によって監査の水準の向上を図ることを目的として⁷⁾、1966年の公認会計士法の改正によって創設された公認会計士法上の特別法人なのである。それは、他国に例のない法人形態であり、公認会計士が、個人の立場で監査業務を行う場合に喪失しがちな独立性を確保することも主眼に置かれた制度設計だったのである。その為、その設立要件として、監査法人の「社員になろうとする者のうちには、5人以上の公認会計士である者を含まなければならない。」と規定されている（公認会計士法第34条の7第1項）。確かに、半世紀以上前のわが国の市場規模や企業活動の状況に鑑みると、最低5名の公認会計士が集結して共同組織体を構成し、かつ、独立性の高い監査を行うことには、相応の役割と意義を認めることが出来るのである。しかし、今日の多様化、複雑化、そして国際化が進展した市場経済での企業の監査を担う監査法人の場合、当然に、より高度化および専門化し、かつ、グローバル化した一定規模以上の法人形態が指向されていることから、それに見合った設立要件が再検討されなければならないであろう。

とりわけ、金融商品取引法の下で行われる上場会社の監査の場合、広く投資者の保護を図るべく、国際的にも遜色のない監査品質の確保がなされることが不可欠である。しかし、現実には、わが国における監査法人数は、約280法人となっており⁸⁾、そのうち、上場会社の監査を担当している監査事務所は、約130事務所⁹⁾となっていることから、すべての監査法人の監査品質を一定以上に保つことは至難の業と言わざるを得ない。

また、上場会社に係る監査市場の動向を見るに、大手監査法人が占める会社数ベースでのシェアは、年々減少傾向にあるが、全体の6割超となっている。しかし、上場会社の時価総額ベースでは、約9割を占めており、わが国の実態としては、大手監査法人が上場会社の監査を担うことで、資本市場の信頼性を確保していると捉えることが出来るのである¹⁰⁾。こうした実態があるにもかかわらず、近年、会計監査人の異動・交代事案が漸増傾向にあり、中でも大手監査法人がその担当を離れ、それ以外の小規模な監査事務所が受け皿となって上場会社の監査を担当する構図が顕著にみられるのである¹¹⁾。かかる会計監査人の異動理由としては、「監査報酬」を理由とするものが最も多く、続いて、「継続監査期間」も多く見られるのである。ただ、監査報酬については、監査リスクに見合ったものになっているか、一定の監査品質を確保するのに十分なものになっているか等、正に、監査の信頼性と品質に大きな影響を及ぼす因子であることから、リソースに課題のある小規模の監査事務所が担う傾向に関しては、十分な監視が求められるであろう¹²⁾。

こうした状況下にあつて、従来、上場会社の大半を担う大手監査法人を対象に監査

の品質向上に向けた対応策として、監査法人のガバナンス・コードへの遵守が講じられてきたのである。しかし、実態的には、上場会社監査の担い手が大手監査法人以外のより小規模な監査事務所に移行しつつあることから、このガバナンス・コードについても、中堅・中小の監査事務所の遵守を要請すべく、今般、その見直しがなされることとなったのである¹³⁾。さらに、こうした上場会社監査を担当する監査事務所の登録制度が、2022年に改正された公認会計士法により、法律上の制度として導入されることとなったのである。かかる事務所の登録については、自主規制機関としての日本公認会計士協会が中小監査事務所に対して支援を行うとともに、その適格性を確認することが規定されており、より厳格な運用が余儀なくされているのである。

5. おわりに一次世代型監査に向けた課題

監査制度の発展の歴史は、反面において、会計不正の発覚と監査に対する不信感増幅の歴史と捉えることが出来るであろう。また、監査が対象とする会計報告の信頼性は、経済主体の企業、すなわち企業経営者に一義的な責任が存することは明らかである。しかし、会計プロフェッションとしての公認会計士又は監査法人が職業専門家として、実質的な責任を問われるのは、内外の歴史の示すところである。

思うに、わが国では、そもそも「アカウントビリティ (Accountability)」という概念についての理解が大きく欠如しているように思われるのである。つまり、企業経営者には、資本の提供者である株主に対して、事業活動の経緯およびその顛末について、正しく、適時にかつ適切に説明する責任が課せられているのである。こうした説明責任こそが「アカウントビリティ (Accountability)」と称されるものであり、所謂、会計 (Accounting) の本質は、まさに、このアカウントビリティに由来するものと解するのが至当である。そして、この経営者に課せられている「アカウントビリティ」を実質的に解除する役割が会計監査人による監査なのである。しかし、経営サイドにおいて、アカウントビリティと監査に対する理解と支援が希薄であることが、止むことのない経営者主導の会計不正につながるるとともに、監査報酬の支払いに関しても、それを単なる企業のコストと捉え、削減することに奔走する実態が見て取れるのである。

さらに、相変わらず、監査に対する「期待のギャップ」の存在も否定できないのである。

即ち、企業不正が発覚すると、メディア等も一様に「なぜ、監査が実施されていたにもかかわらず、不正会計を防止しないしは発見できないのか。」と。この点については、社会からの監査に対する「過度な期待」あるいは「著しい誤解」が払拭されていない点が指摘できる。すなわち、企業を取り巻く、すべての不正等を摘発・発見することが公認会計士監査の使命ではない。それは、有効な内部統制システムに対して課

せられた役割であり、更には、内部監査および監査役等の監査が果たすべき役割として理解すべきものなのである。

確かに、会計監査人の監査では、企業を取り巻くステークホルダーの経済意思決定に重大な影響を及ぼす程度の会計不正については、決して見逃してはならないという点に関しては、時代の変化の中で不変のものと言える。

ただ、経営者レベルといった極めて高い組織階層における不正の防止・抑止に資するためには、会計監査人サイドの資質についても再考が求められるのである。つまり、2003年の公認会計士法の改正後、公認会計士試験の受験資格要件の全面撤廃により、合格者の低年齢化と相まって試験内容の易化現象が著しく、明らかに国際標準から大きく乖離してしまったのである。つまり、より高度な品質を確保すべき職業人育成に向け、「会計専門職大学院」制度を新設したものの、一方で、高度な専門職業人養成にとって不可欠とされる、正規の高等教育機関での勉学・履修を排除してしまったため、高等学校すら修了しない試験合格者も輩出されてきているのである。その為、知識偏重、記憶力重視の試験により一層特化してきており、ビジネスや国際感覚はおろか、幅広い教養教育すら身に着ける機会を喪失してしまっているのが実態なのである。それは、すでに時代に合わない、旧態依然とした、試験科目と実施方法という点についても同様に多くの課題が残されているのである。

したがって、会計監査人の業務の品質の向上を担保するためには、次なる課題として、わが国の公認会計士制度の見直しと改革が喫緊の課題であるといえる。少なくとも、公認会計士試験に課せられる必修の学科目として、「経済学」「統計学」「IT監査」「データ分析」「サイバーセキュリティ」「予測分析」など、時代の要請に資する資質判定のための試験科目へと見直しがなされるべきであろう¹⁴⁾。

それどころか、企業ディスクロージャー制度の拡充の一環として、現行の会計情報に特化した情報開示に加えて、環境情報、サステナブル情報等の非財務情報等、より広範な情報の開示と、それに対する信頼性の保証業務を、誰がどのような形で担うべきなのかといった形での問い掛けが現実になりつつあるのである。こうした社会からのニーズに、現在の会計監査人が応えることは可能なのか否か、早急に検討することが求められているのである。

それは、現行の会計監査を主眼とした企業監査からの脱却を余儀なくさせるだけでなく、監査対象においても、また監査手法においても、更には、監査人の資質においても、現行のままの監査人では十分に答えることが出来ないことは火を見るより明らかである。つまり、現行の企業監査から、企業のガバナンス全体の妥当性、有効性、そして、拡充された情報の信頼性を検証しうる能力と資質を具備したプロフェッションが行う、次世代型監査への移行を予告しているのではないだろうか。

注記

- 1) 指名委員会等設置会社における「監査委員」と監査等委員会設置会社における「監査等委員」は、いずれも取締役としての地位を有する監査機能担当者であり、取締役の職務執行を監査する「監査役」とは、根本的に法律上の位置づけも異なるが、わが国では、これらを総称して「監査役等」と捉えている。
この点からも、わが国の株式会社におけるコーポレート・ガバナンス論は、国際的にみても、極めて異質なものと言わざるを得ない。
- 2) ここに言う「三様監査」についての歴史的背景および問題点等については、次の拙稿を参照のこと。八田進二「三様監査の誤解を解く」『会計プロフェッション』（青山学院大学大学院）第12号、2017年3月。
- 3) この四半期開示制度に関しては、岸田内閣における新資本主義の流れの中で閣議決定された『新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画』（2022年6月7日）において、「金融商品取引法上の四半期報告書を廃止して、取引所の四半期決算短信に『一本化』することとし、具体策を本年内に検討した上で、関連法案を提出する。」との記載がなされたことで、一部、実務上の混乱が見られたのである。その為、金融庁金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループでの議論が開始され、同年12月27日、「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告」が示され、四半期開示の見直しに関しては、四半期決算短信への「一本化」と上場会社への一律義務付け、適時開示の充実、開示内容の拡充（セグメント情報、キャッシュ・フローの情報等）、監査人によるレビューの任意化（第1・3四半期）、虚偽記載に対する取引所によるエンフォースメント、第2四半期については四半期報告書と同程度の内容・レビューを必要とする、などの方向性が示された。
- 4) 2008年4月から始まった内部統制報告制度で、それぞれ決算終了後に公表された内部統制の評価結果の直近5か年分の状況は以下の通りになっている（拙稿「第4章第3節 内部統制」『ビジネス会計検定試験 公式テキスト1級【第3版】』所収、中央経済社、2023年3月予定、294頁。）

年 度	内部統制は有効である	内部統制は有効でない	評価結果を表明できない	合 計
2017年6月から 2018年5月までに提出分	3,670社 (99.2%)	29社 (0.8%) ※1	1社 (0.0%)	3,700社 (100%)
2018年6月から 2019年5月までに提出分	3,697社 (99.0%)	37社 (1.0%) ※2	2社 (0.1%)	3,736社 (100%)
2019年6月から 2020年5月までに提出分	3,741社 (99.2%)	30社 (0.8%) ※3	- (0.0%)	3,771社 (100%)
2020年6月から 2021年5月までに提出分	3,817社 (99.0%)	37社 (1.0%) ※4	- (0.0%)	3,854社 (100%)
2021年6月から 2022年5月までに提出分	3,829社 (99.0%)	38社 (1.0%) ※5	- (0.0%)	3,867社 (100%)

※1 この外に、訂正報告書により「有効」から「有効でない」に訂正した会社が79社（うち2社は2011年度分、10社は2012年度分、12社は2013年度分、16社は2014年度分、19社は2015年度分、19社は2016年度分、1社は2017年度分の訂正）ある。

※2 この外に、訂正報告書により「有効」から「有効でない」に訂正した会社が117社（うち1社は2011年度分、4社は2012年度分、15社は2013年度分、22社は2014年度分、23社は2015年度分、28社は2016年度分、24社は2017年度分の訂正）ある。

※3 この外に、訂正報告書により「有効」から「有効でない」に訂正した会社が113社（うち1社は2011年度分、1社は2012年度分、5社は2013年度分、14社は2014年度分、17社は2015年度分、20社は2016年度分、24社は2017年度分、28社は2018年度分、3社は2019年度分の訂正）ある。

※4 この外に、訂正報告書により「有効」から「有効でない」に訂正した会社が32社（うち10社は2017年度分、14社は2018年度分、7社は2019年度分、1社は2020年度分）ある。

※5 この外に、訂正報告書により「有効」から「有効でない」に訂正した会社が79社（うち14社は2017年度分、18社は2018年度分、23社は2019年度分、22社は2020年度分、2社は2021年度分）ある。

5) 以下が、2015年の東芝事件以降、金融庁主導により、わが国の監査の信頼性向上に向けて公表された報告書とそこでの概要である。なお、筆者自身、唯一、下記のすべての会議体に参加する機会を得た立場から見て、わが国のこうした

下記の監査改革の動向については、他国に比しても、時宜適ったものと高く評価している。

- (1) 「会計監査の在り方に関する懇談会」『会計監査の信頼性確保のために－会計監査の在り方に関する懇談会』公表、2016年3月8日。

【提言のポイント】

会計監査の信頼性確保に向けて講ずべき5つの取組み

①監査法人のマネジメントの強化

例) 監査法人のガバナンス・コードの導入

②会計監査に関する情報の株主等への提供の充実

例) KAM（監査上の主要な検討事項）の導入、「会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会」の設置

③企業不正を見抜く力の向上

例) 監査法人の強制的ローテーション導入の可否

④「第三者の眼」による会計監査の品質のチェック

⑤高品質な会計監査を実施するための環境の整備

- (2) 「監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会」『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）』策定、2017年3月31日。

【5つの原則】

第1原則 「監査法人が果たすべき役割」

公益的な役割を果たすため、トップがリーダーシップを発揮すること

第2原則 「組織体制」

実効的な組織運営を行うため、経営陣の役割を明確化すること

第3原則 「組織体制」

監督・評価機能を強化し、外部の第三者の知見を十分に活用すること

第4原則 「業務運営」

法人内外との積極的な意見交換や議論を行うとともに、構成員の職業的専門家としての能力が適切に発揮されるような人材育成や人事管理・評価を行うこと

第5原則 「透明性の確保」

「透明性報告書」などにより、分かりやすい外部への説明と積極的な意見交換を行うこと

- (3) 「会計監査についての情報提供の充実に関する懇談会」『会計監査についての情報提供の充実について－通常とは異なる監査意見等に係る対応を中心と

して一」公表、2019年1月22日。

【主なポイント】

①監査報告書の記載

監査報告書において、意見の根拠を十分かつ適切に記載すべき。

②監査報告書以外での追加的な説明

株主総会での意見陳述の機会を活用し、追加的な説明を行うべき。

③監査人の守秘義務

監査人が株主等に対して必要な説明・情報提供を行うことは、公認会計士法上の「正当な理由」に該当し、守秘義務違反にはならない、との解釈を明確化。

④監査人の交代に関する説明・情報提供

企業および監査人は、監査人の交代理由について、実質的な内容（例：監査報酬・会計処理に関する見解の相違等）を記載すべき。

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

①会計監査の信頼性確保

- a. 中小監査事務所等に対する支援の充実
- b. 上場会社の監査に高い規律を求める制度的枠組みの検討
- c. 「第三者の眼」によるチェック機能の発揮

②公認会計士の能力発揮・能力向上

- a. 監査法人の社員の配偶関係に基づく業務制限の見直し
- b. 組織内会計士向けの指導・支援
- c. 継続的専門研修（CPE）、実務補習・業務補助等の充実、等

③高品質な会計監査を実施するための環境整備等

監査役等や内部監査部門とのコミュニケーション・連携の強化

④内部統制の整備・運用状況の分析、実効性向上に向けた議論

(5) 「監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会」『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）（案）」公開草案の公表、2022年12月26日。

【監査法人の取組みを踏まえた主な論点】

A) 上場会社監査を担う中小監査法人のあるべき組織的な運営

「監査品質のマネジメントに関する報告書」にて開示すべき内容（6つの経営基盤）

- ①品質管理基盤、②組織・ガバナンス基盤、③ICT基盤、
- ④人的基盤、⑤財務基盤、⑥国際対応基盤

B) その他検討すべき事項

- ①グローバルネットワークやグループ法人との関係性・位置づけ
- ②非監査業務の提供に伴うリスクへの対応
- ③更なる透明性の確保
- ④品質管理体制の充実
- ⑤公認会計士の能力開発その他

- 6) 2021年11月12日の「会計監査の在り方に関する懇談会」論点整理では、「公認会計士の能力向上」の項での「不正を見抜く力の向上」として、以下の指摘を行っている。

「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、(…略…)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。

(中略)

併せて、不正の防止・発見・抑止に関する資格である公認不正検査士の試験・研修から参考となる内容を取り入れることや、AIを含む新たなデジタル技術を活用した会計監査の進展も意識し、こうした技術の理解や技術を用いた不正の発見等に資する方策も検討されるべきである。」

- 7) 羽藤秀雄『改正 公認会計士法』同文館出版、平成16年、232-233頁。

8) 以下は、日本公認会計士協会が公表している、2022年11月30日現在の「会員数等調」である。

会 員 数 等 調

2022年11月30日現在

種 別 地域会	会 員				準 会 員						合 計	未入会 会計士 補
	公認 会計士	外国公認 会計士	監査 法人	計	一号 準会員	二号 準会員	三号 準会員	四号 準会員	五号 準会員	計		
北 海 道	397	0	6	403	0	2	0	38	-	40	443	3
東 北	439	0	3	442	0	5	0	59	-	64	506	3
埼 玉	871	0	0	871	4	33	0	110	-	147	1,018	21
千 葉	836	2	1	839	1	30	0	86	-	117	956	16
東 京	20,135	0	176	20,311	31	274	0	3,819	-	4,124	24,435	174
神奈川県	1,735	0	3	1,738	8	39	1	197	-	245	1,983	39
東 海	2,236	0	16	2,252	5	35	0	361	-	401	2,653	23
北 陸	307	0	1	308	0	4	0	30	-	34	342	1
京 滋	734	0	9	743	7	7	0	122	-	136	879	13
近 畿	3,827	0	40	3,867	11	29	0	781	-	821	4,688	47
兵 庫	876	0	3	879	7	19	0	98	-	124	1,003	12
中 国	505	0	5	510	1	8	0	68	-	77	587	4
四 国	249	0	5	254	1	1	0	24	-	26	280	4
北部九州	867	0	7	874	0	13	0	134	-	147	1,021	10
南九州	230	0	3	233	0	3	0	17	-	20	253	4
沖 縄	95	0	1	96	0	2	0	5	-	7	103	1
-	-	-	-	-	-	-	-	-	179	179	179	-
合 計	34,339	2	279	34,620	76	504	1	5,949	179	6,709	41,329	375

- (注) 1. 一号準会員は、公認会計士及び外国公認会計士となる資格を有する者
 2. 二号準会員は、会計士補
 3. 三号準会員は、会計士補となる資格を有する者
 4. 四号準会員は、公認会計士試験に合格した者（一号準会員に該当する者を除く。）
 5. 五号準会員は、特定社員（地域会には所属しない。）

9) 日本公認会計士協会の上場会社監査事務所登録情報によれば、2022年12月27日時点で、129の監査事務所の登録がなされている。

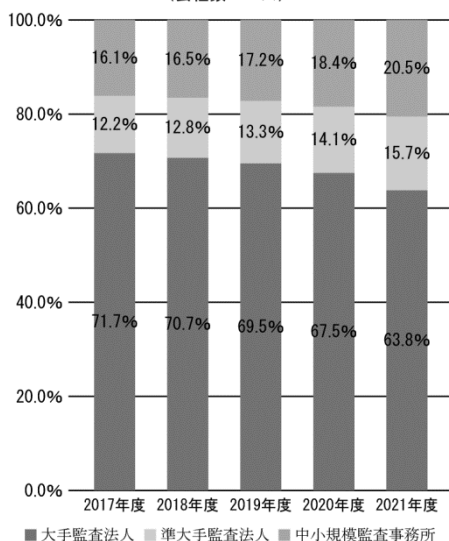
<http://tms.jicpa.or.jp/offios/pub/prepareJyojyoMeibo.do>

10) 以下は、公認会計士・監査審査会「平成4年版モニタリングレポート」(2022年7月15日)からの抜粋である(17頁)。

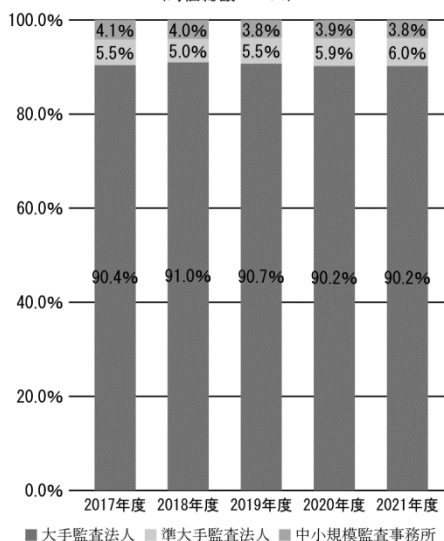
上場会社に係る監査市場の動向

□上場会社の監査については、大手監査法人が大きなシェアを有する状況が継続しているが、準大手監査法人や中小規模監査事務所のシェアに高まりがみられる。

＜上場国内会社の監査における会計監査人の規模別シェア＞
(会社数ベース)



＜上場国内会社の監査における会計監査人の規模別シェア＞
(時価総額ベース)



なお、ここで使用の監査法人の分類は、以下の通りである。

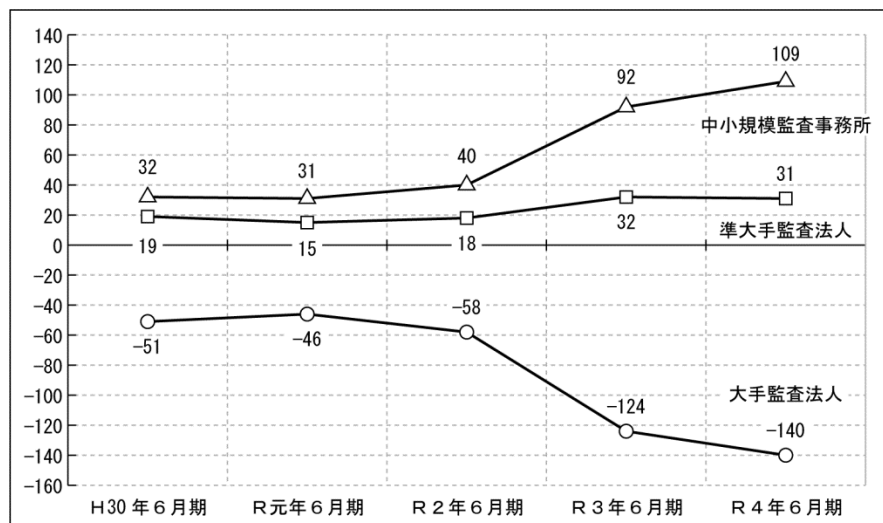
「大手監査法人」上場国内会社を概ね100社以上被監査会社として有し、かつ常勤の監査実施者が1,000名以上いる監査法人。本レポートでは、有限責任あずさ監査法人、有限責任監査法人トーマツ、EY新日本有限責任監査法人及びPwCあらた有限責任監査法人の4法人を指す。

「準大手監査法人」大手監査法人に準ずる規模の監査法人。本レポートでは、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

- 11) 以下は、公認会計士・監査審査会「平成4年版モニタリングレポート」からの抜粋である（91頁）。

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）

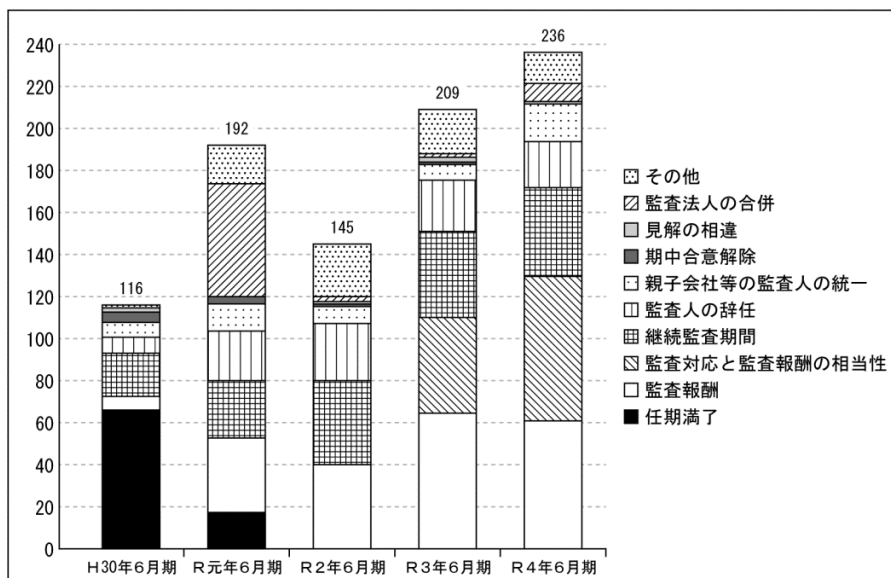


（注1）件数は純増減

（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

- 12) 以下は、公認会計士・監査審査会「平成4年版モニタリングレポート」からの抜粋である（93頁）。

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。

(注3) 「監査対応と監査報酬の相当性」は、令和2年6月期以前は「その他」に含めており、平成30年6月期は0件、令和元年6月期は4件、令和2年6月期は8件である。

- 13) 注5)の(5)を参照。

- 14) 自民党・企業会計小委員会の鈴木馨祐委員長は、インタビュー記事において、「これからの会計・監査業界に向けて」として、試験制度の見直しの必要性を指摘している（『週刊経営財務』2022年6月13日、15頁）。

「監査法人を取り巻く環境は変化の時代を迎えていると思います。監査は自由な市場経済の『基礎インフラ』ですので将来的にも絶対に必要な機能ですが、時代によって求められる能力は変わるので、監査の仕組みやあり方、その能力を測る試験制度は常に見直していく必要があると思います。これからの時代に

求められるのは『会計監査』なのか『企業監査』なのか、非財務情報を考えた
ら企業全体の監査がより求められていくのかもしれない。」

(はった しんじ・大原大学院大学 会計研究科教授)