

国際監査・保証基準審議会（IAASB）

概要

公共の利益を踏まえた監査品質の向上  
—職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査—

2015年12月

日本公認会計士協会

本文書は、IAASBの公表文書の概要をご理解いただくために作成した仮訳です。  
正確にご理解いただくためには、英語のオリジナルの文書をご覧ください。

## IAASB によるコメント募集の概要

### 本コンサルテーションが重要な理由

監査人は、報告対象である財務諸表の信頼性を高める重要な役割を果たす。高品質な監査は、金融の安定を支援する。IAASB は、グローバルな監査基準設定主体として<sup>1</sup>、高品質の監査の実施を促進し、ひいては財務諸表及びより広範な財務報告が社会からの信頼を得られるような、監査人のための基準及び指針を開発するという、公共の利益に貢献する責任を有している。

### コメント募集の対象者

財務報告に係る全ての利害関係者からの意見を募集する。特に、本公表物は、以下の利害関係者を対象としている。

- ・ 財務諸表の利用者
- ・ 財務諸表の作成者
- ・ 監査委員会
- ・ これらのグループを代表する組織

### コンサルテーションの内容

IAASB が策定する監査・品質管理基準は、様々な国において常に変化する環境に対応して目的適合性を維持する必要がある。IAASB は、3つの優先課題として、職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査に焦点を当てている。

### コメントを募集する内容及びコメントを募集する理由

本概要では、優先して対処すべきと IAASB が考える公共の利益に影響する論点を説明し、とるべき方向性に関するハイレベルでの洞察を提供している。以下に関する意見を募集する。

- ・ 問題の識別は適切か。
- ・ これらの問題の原因は何か。
- ・ IAASB の基準にどのような変更が必要か。
- ・ IAASB の基準変更を補完するために他に必要なものは何か。

IAASB のこれらの作業は初期の段階にあり、どのような点で監査品質の向上が必要かに関するニーズ及び期待、IAASB の作業がとるべき方向性に関する意見を確実に理解したいと考えている。IAASB は、公共の利益を踏まえて対処すべき論点に関して意見を募集する。プロジェクトの初期の段階で意見を募集することは、IAASB の基準を開発・改訂をより効果的に行うのに役立つと考えている。

### 個別の質問は、26 頁と 27 頁に含まれている。

監査品質に影響を及ぼすことができる組織は IAASB のみではない。IAASB は、グローバルな監査基準設定主体として、規制当局、政策決定者、各国の監査基準設定主体、その他の利害関係者間の連携や協議を促進している。したがって、IAASB は、監査品質を向上させるためにこれらの他の組織等が何をなし得るかという点についても、意見を募集する。

---

<sup>1</sup> IAASB は、全ての職業的専門家である会計士が使用する監査及び保証に関する基準並びに指針の開発を行っている。IAASB の基準及び指針の開発は、国際会計士連盟 (IFAC) の 3つの基準設定審議会に共通の基準設定プロセスの下で行われており、IAASB の活動を監視する公益監視委員会 (PIOB)、及び基準及び指針の開発に対して公共の利益に関するインプットを提供する IAASB 諮問助言グループ (CAG) が関与している。

IAASB は、高品質な監査、保証及びその他の関連基準を設定し、国際基準と各国の監査・保証基準のコンバージェンスを促進することで公共の利益に寄与し、世界における実務の品質向上と一貫性の促進、及び監査・保証業務に対する社会からの信頼をより強固なものにすることをその目的としている。

## より詳細を知るには？

本コンサルテーションで記載された分野の詳細をさらに知りたい読者もいるであろう。コメント募集文書（ITC）「公共の利益を踏まえた監査品質の向上—職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査」の中で、より詳細な情報を提供している。

コメント募集文書（ITC）では、以下の点についてより詳細に記載している。

- ・ IAASB が策定する基準が、様々な問題に対して現在どのように対処しているか
- ・ それらの問題に関して IAASB が認識している懸念
- ・ IAASB が考えるアクション（監査品質を向上させる可能性がある具体的な基準における領域の特定を含む）
- ・ 意見を募集するより詳細な質問事項

## コメントの取り扱い方法と送付方法

本概要及びコメント募集文書（ITC）では、特に、職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査に関して、監査品質を向上させるために考えられるアクションを記載している。ただし、利害関係者が、公共の利益に関わる問題に対応するためにその他のアクションがより有効であると考える場合に、IAASB のアクションを記載したものに限定しようとするものではない。本コンサルテーションは、IAASB が将来的にとるべきアクションを識別する助けにもなる。

本概要、コメント募集文書（ITC）または両文書への回答を歓迎する。いずれも質問項目を設定している。コメント募集文書（ITC）の質問に回答する場合には、本概要の質問に回答する必要はない。IAASB は、両文書に対して受領する全ての回答を検討する。

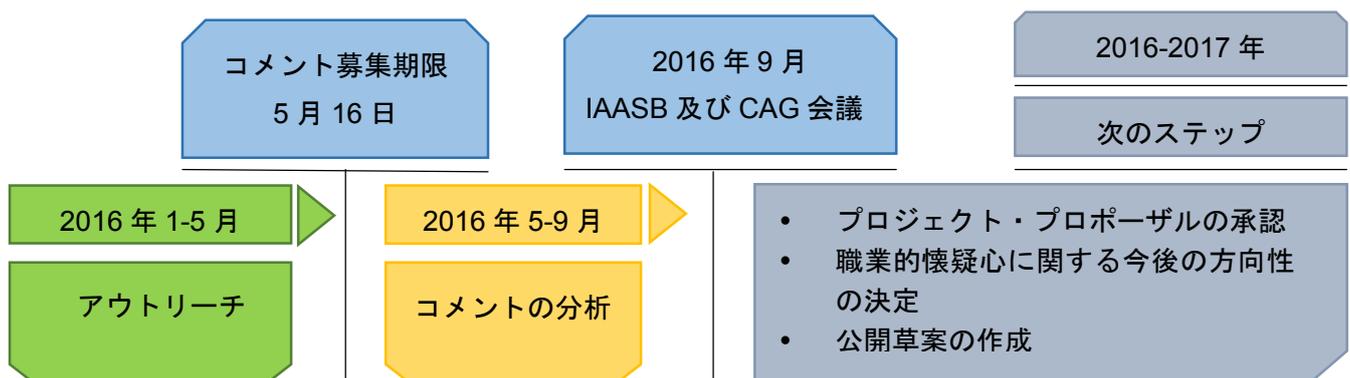
書面により意見を送付する場合には、**2016年5月16日までに**、本リンクからオンライン上でコメントを提出いただきたい。全てのコメントは、審議会のウェブサイト上で公開される。

IAASB は、アウトリーチ活動として、本コンサルテーションにフォーカスしたイベントを行うことも計画している。イベントに関する具体的な情報について、又は貴組織が予定しているイベントを IAASB に連絡する場合には、[www.iaasb.org/focus-audit-quality](http://www.iaasb.org/focus-audit-quality) を確認するか、[IAASBcommunications@iaasb.org](mailto:IAASBcommunications@iaasb.org) まで連絡いただきたい。

## 今後の流れ

受領したインプットは、IAASB が今後のステップ(例えば、IAASB の基準の一部を改訂する又はその他のアクションを講じる)を決定するために役立てる。IAASB は、可能な限り迅速に行動するために、コメントを利用する。IAASB は、2016 年後半に次のステップ（プロジェクト・プロポーザルの承認審議を行うことを含む）を決定する予定である。IAASB は、プロジェクト・プロポーザルの承認後、品質管理及びグループ監査に関連する基準に焦点を当てて、基準の改訂を提案する公開草案の準備を開始する。また、職業的懐疑心に関しては、品質管理及びグループ監査に関して計画している基準設定活動との連携も含めて、どのようなアクションを進めるかも決定する予定である。

これらの3件のプロジェクト（品質管理、グループ監査及び職業的懐疑心）に関して審議会が予定しているスケジュールの主要な点は、以下のとおりである。



## 目次

IAASB の重点領域をどのように決定しているか？ .....	1
公共の利益に最も関連する論点は何か、また、どのようなアクションを講じることが可能か？ .....	3
監査品質は何を意味するか、向上させるにはどうすればよいか？ .....	5
監査における職業的懐疑心の発揮をどのように強化できるか？ .....	8
アクションの要請 .....	8
職業的懐疑心に影響する要因 .....	9
職業的懐疑心、職業的専門家としての判断及び文書化 .....	9
職業的懐疑心の強化—個々の監査人、監査事務所及びその他の者の役割 .....	10
今後のプロジェクトの方向性に関する IAASB の現在の考え .....	11
検討中の領域 .....	12
IAASB の現在のプロジェクト—今後の方向性 .....	13
関連する IAESB 及び IESBA の動向 .....	13
フィードバックの利用方法 .....	14
品質管理に関する基準をどのように強化できるか？ .....	15
適用モニタリングにおける ISQC1 に対するフィードバック .....	15
新しいクオリティ・マネジメント・アプローチ .....	16
はじめに .....	16
ISQC1 への QMA の組み込み .....	17
QMA と監査事務所の文化及び戦略との相互作用 .....	17
QMA の要素 .....	18
求められるフィードバック .....	19
品質管理基準の改訂において、監査事務所レベル及び監査業務レベルで対処すべき個々の論点 .....	19
監査事務所レベル：品質管理システムの監視及び改善 .....	19
監査事務所レベル：ネットワークを通じて運営されている場合の品質管理方針及び手続 .....	19
監査事務所レベル：透明性報告書 .....	20
監査業務レベル：監査責任者の役割と責任 .....	20
監査事務所レベル及び監査業務レベル：審査及び審査担当者 .....	22
グループ監査に関する基準をどのように強化できるか？ .....	23
グループ監査における ISA (ISA220 を含む) の適用の強化及び明瞭化 .....	23
ISA600 の改訂において対処すべき個々の論点 .....	25
質問 .....	26

**本文書が参照している基準**

- 国際監査基準™ (ISA™)
- 国際品質管理基準™ (ISQC™1) 「財務諸表の監査及びレビュー並びにその他の保証及び関連サービス業務を行う事務所の品質管理」
- ISA220 「監査業務における品質管理」
- ISA600 「グループ監査」
- ISA540 「会計上の見積りの監査」
- ISA200 「財務諸表監査における総括的な目的」
- ISA315 (改訂) 「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

(訳注)

文中(脚注を含む)、関連するISAの項番号への参照が付られている箇所は、相当する監査基準委員会報告書(監基報)等の項番号を参考までに付記している。

## IAASB の重点領域をどのように決定しているか？

---

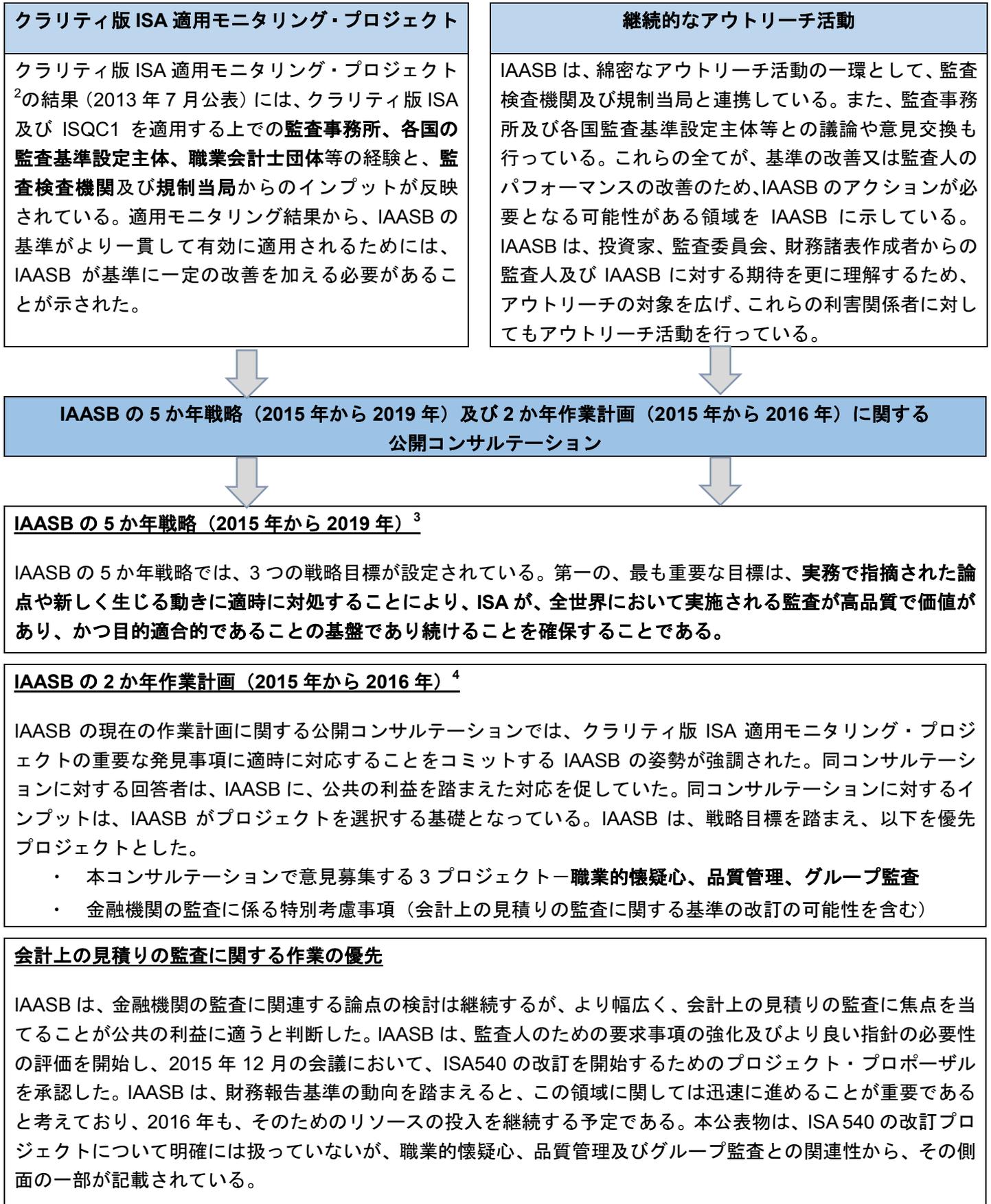
1. ISA 及び ISQC1 は、高品質な監査を支援し、財務諸表が社会の信頼を得るための基盤となる。これは、全世界において、IAASB が策定する基準が一貫して適用されることで達成される。IAASB は、公共の利益に貢献するという IAASB の目的が達成されているかを確認する必要がある。

監査における第一のアウトプットは、監査報告書において表明される監査意見である。監査意見は、監査済財務諸表に対して利用者に信頼性を提供する。大部分の財務諸表の利用者にとって、監査意見に除外事項が付されているか否かは、財務情報の信頼性に関する重要な情報である。

IAASB 監査品質の枠組み（2014 年）第 20 項より

2. ISA 及び ISQC1 の明瞭化を図る IAASB の取組みは、監査品質の向上を目指す IAASB のコミットメントの大きな一歩となった。クラリティ版の ISA 及び ISQC1 は 2009 年に発効した。その後、IAASB は、最初の適用後レビュー（ISA 適用モニタリング・プロジェクト）を開始し、当該レビューは、2013 年 7 月に完了した。
3. IAASB は、今後どのような取組みに焦点を当てるべきか及びその理由を理解するため、利害関係者との密な連携を継続的に行っている。そこで今回、IAASB の今後の方向性を決定するために、意見募集を行うこととした。

IAASB のこれまでの関連する活動



<sup>2</sup> www.iaasb.org/publications-resources/clarified-isas-findings-post-implementation-review

<sup>3</sup> www.iaasb.org/publications-resources/iaasb-strategy-2015-2019

<sup>4</sup> www.iaasb.org/publications-resources/iaasb-work-plan-2015-2016

## 公共の利益に最も関連する論点は何か、また、どのようなアクションを講じることが可能か？

4. IAASB は、3つのプロジェクトに関する十分な検討に全力を注ぐ。そのためには、利害関係者が、公共の利益のために何に対処すべきと考えているかを十分に理解することが必要と考えている。そこで、IAASB は、公共の利益に関連する主要な論点を識別し、これらの論点を整理するために議論を重ねている。IAASB の見解は、以下の表に示すとおりである。

**表 1：職業的懐疑心、品質管理、グループ監査に関する公共の利益に最も関連する論点に対する IAASB の見解**

- ・ **監査人の適切な独立性を保持した懐疑的な姿勢**—職業的懐疑心は、監査品質にとって重要な概念であり中核となる。IAASB 及び他の者が、監査人、特に監査責任者に対して、職業的懐疑心の適切な発揮を期待していることを、より適切に説明することができるか？当該概念を、ISA において、もしくは他の者による活動を通じて、さらに強化することができるか？
- ・ **監査人の判断の文書化の強化**—監査人の判断及び監査意見を全体として裏付けるため、監査調書において、監査人の意思決定プロセス、重要な連携及びコミュニケーションをより適切に示すにはどうしたらよいか？職業的懐疑心の発揮を監査調書において適切に示すにはどうしたらよいか？
- ・ **環境変化を踏まえた ISA の目的適合性の維持**—ISA は、どのような状況においても、監査責任者及び監査チームが適切に業務を実施することを促す、厳格でありながら十分に柔軟性のある要求事項及び適用指針を含んでいるか？現在生じている複雑で様々なシナリオにおいて、監査業務レベルの監査品質の維持を促進しているか？例えば、法令により生じる課題（監査人の強制ローテーションを含む）や進化を続ける監査提供モデル(audit delivery model)の利用を踏まえ、複数の国をまたがる監査(multi-national audits)の品質を向上させるために、どのように ISA を改善することができるか？
- ・ **監査事務所レベル及び監査業務レベルにおける、積極的な (proactive) 品質マネジメントの奨励**—監査事務所のための品質管理基準を新たな目で見直すことで、監査品質を向上させることができるか？積極的な監査事務所のリーダーシップと経営者によって醸成され、監査事務所の組織文化及び戦略の広範な側面となる、監査事務所の規模に応じて適用可能でかつ強固な品質に対するアプローチを奨励するために、IAASB は何を行うことができるか？審査等の重要なプロセス及び内外の検査結果に対応するためのプロセスを強化するため、IAASB が策定する基準において何を行うことができるか？
- ・ **監査品質の透明性及びその役割の模索**—透明性報告の実務が世界的に拡大している。投資家及びその他の財務諸表の利用者は、監査事務所の品質管理システムに対するより多くの洞察を、どのように入手することができるか？（例えば、監査事務所レベルでの透明性報告又は業務レベルでの有効な品質管理の適用を示すその他のメカニズムを通じて）
- ・ **監査事務所（ネットワークを含む）、並びに監査事務所の内部及び外部のモニタリング及びモニタリング結果に対する一層のフォーカス**—IAASB の基準は、監査上の不備や検査の指摘事項を是正するために期待されるアクションについて、より明確に扱うべきか？監査事務所内部及びネットワーク内の他の事務所とのコミュニケーションの方法、並びにネットワーク全体にわたった内部及び外部の検査の指摘事項に対応する方法に関する要求事項を強化することにより、監査品質が向上するか？監査事務所がネットワークの方針及び手続に依存することが不適切な場合に、どのようなセーフガードが設けられるか？
- ・ **監査の過程における適切なコミュニケーション及び対話の強化**—監査に関与する者間での対話及びコミュニケーションに関して、IAASB の策定する基準を強化できるか？例えば、監査責任者、監査チーム及びその他の監査に関与する者間、又は、グループ監査チームと構成単位の監査人間での対話のほか、監査委員会とのコミュニケーションにも影響するかもしれない。

質問項目

本概要では、IAASB が検討している事項に関連した 9 つの重要な質問項目を記載している。これらの質問項目は 26 頁及び 27 頁に記載されている。監査品質の問題の根本原因は何か(検査の指摘事項で提起されたものを含む)、IAASB のアクションがそれらの問題に適切に対応できるかについて、利害関係者の意見を聞くことが IAASB にとって重要である。

## 監査品質は何を意味するか、向上させるにはどうすればよいか？

### 高品質な監査はどのように達成されるか？

監査品質という言葉は、高品質な監査が一貫して実施される可能性を最大化する環境をもたらす主な要因を包含するものである。

財務諸表監査における監査人の目的は、入手した十分かつ適切な監査証拠に基づき、財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうかについて意見を形成し、発見した事項に従って報告することにある。高品質な監査は、以下のような監査チームによって達成される可能性が高い。

- ・ 適切な価値観、倫理及び姿勢を保持している。
- ・ 知識、技能、経験が豊富で、監査作業の実施に十分な時間を割り当てている。
- ・ 法令及び一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した厳格な監査プロセスと品質管理手続を適用している。
- ・ 有用かつ適時な報告書を提出している。
- ・ 監査の利害関係者との間で適切な相互作用が存在している。

IAASB「監査品質の枠組み」 第 1-2 項

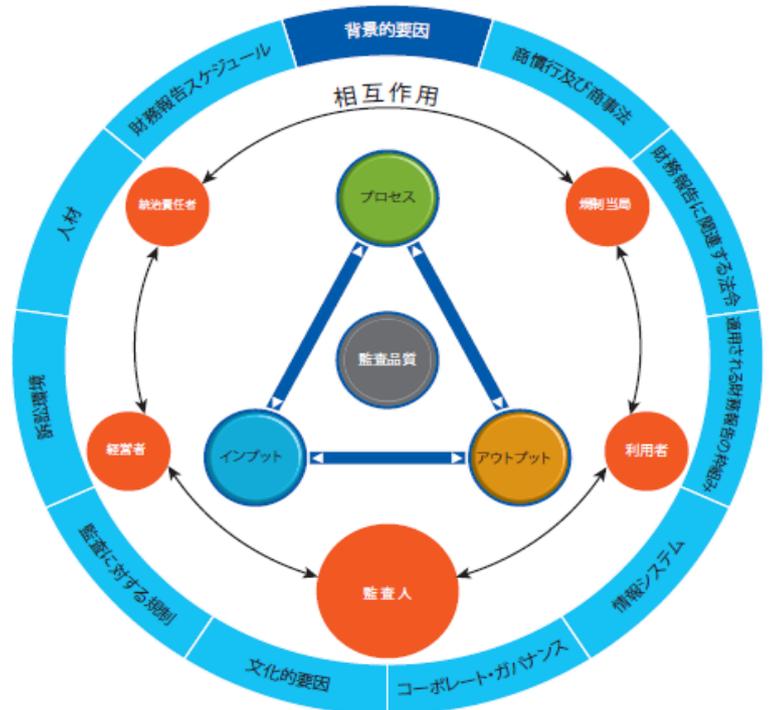
(監査基準委員会研究報告第 4 号「監査品質の枠組み」第 13 項)

5. IAASB の監査品質の枠組み<sup>5</sup>は、以下に資することを目的としている。

- ・ 監査品質に影響を及ぼす重要な要因についての共通認識の醸成
- ・ 利害関係者による監査品質を継続的に改善するための方法の探求の促進
- ・ 主要な利害関係者間の監査品質に関連する有意義な対話の促進<sup>6</sup>

6. 監査品質に対する第一義的な責任は監査人にある。しかしながら、監査の各利害関係者が、高品質な財務報告を支える重要な役割を果たす。監査品質の枠組みでは、重要なインプット、プロセス、アウトプットに焦点を当てている。高品質な監査では、監査人は法令及び基準に準拠した厳格なプロセスと品質管理手続を適用する。

7. 近年、監査監督機関の活動がアクティブになり、国際的な連携を高めている。監査人に対する検査が強化され、公表される検査結果報告書では、監査品質の改善が必要な監査の側面が示されている。例えば、2014年に、監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) は、本コンサルテーションで扱っている 3つのプロジェクトで扱うトピックを含む、監査の重要な側面に関する不備が継続的に発見されていることを指摘している。



<sup>5</sup> [www.iaasb.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality](http://www.iaasb.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality)

<sup>6</sup> 本図の中で、「統治責任者」は、企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織をいう。これには、財務報告プロセスの監視が含まれる。統治責任者の例には、取締役会や監査委員会が含まれる。企業統治の構造は、異なる文化や法的な背景、並びに規模や所有権の特徴等の影響を反映して様々である。

8. IAASB は、基準を改善することができるか具体的な検討を開始している。監査品質を向上させる方法の一つは、監査人のパフォーマンスを強化するため、主要な領域について扱う基準に変更を加えることである。例えば、監査業務レベルでの要求事項の強化の検討に加えて、監査事務所の品質管理システムに関して IAASB が計画している作業は、監査事務所が高品質な監査を提供し、適切な意見を表明する可能性を高めることにもものと考えている。

IFIAR は、検査の指摘事項は、それだけでは基準の変更の必要性を必ずしも意味しないことを認識している。一方、IFIAR のコメントレターでは、国際基準設定主体（IAASB 等）に対して、基準設定プロジェクトを設定し実施する際、国際基準が世界的な監査品質の向上に更にどのように寄与できるか検討するという観点から、IFIAR の報告書で識別されたテーマを検討することを促している。IFIAR は、報告書において監査上の不備を指摘した領域（特に指摘事項の数が多く、指摘が継続して発生している領域）に関しては、国際基準設定主体のプロセスにおいて特別な注意が払われるべきと考えている。また、IFIAR は、監査事務所及び監査業務における指摘事項の再発の防止に基準が寄与できるか、またどのように寄与できるかという観点からの更なる検討が、基準の目的適合性のために有益と考えている。

IFIAR 「2014 年 検査の指摘事項の概要」より<sup>7</sup>

9. 監査品質の枠組みで「背景的要因」として記載されたより幅広い環境要因は、財務報告の内容と品質に、また、直接的又は間接的に監査品質に影響を及ぼす可能性がある。国の発展に伴い、成長企業は資本市場からの資金調達が必要となり、環境はより複雑化する。意思決定者は信頼性の高い財務報告を必要とし、それを期待する。これに応じて、法令及び財務報告の要求事項及びコーポレート・ガバナンスのプロセスは継続的に進化し、変化していく。事業環境の進展と複雑性の増加によって、高品質な財務諸表と関連する開示を作成する責任を有する者及びそれらの作成を監督する責任を有する者は、困難に直面する可能性がある。監査委員会のメンバー等、財務諸表の作成作業を監督する立場にある人々も、変化と複雑化による影響を受ける。
10. 以下の背景的要因及びその動向は、IAASB の取組みに特に関連する。

- ・ 商慣行及び商事法—法令は、居住地に基づく税務上又はその他のインセンティブを生じさせ、それによって、企業の組織構造に影響を及ぼすことがある。また、企業は、有効性及び効率性を高めるために、シェアード・サービス・センターの利用を増加させている。
- ・ 財務報告に関連する法令及び適用される財務報告の枠組み—財務報告の枠組みによって、重要な経営者の判断や認識又は測定の基礎として将来情報の利用が求められることが増加し、これらの情報の財務諸表における開示が想定されている。
- ・ 情報技術—急速な技術変化が生じており、かつてない規模と処理速度で、データをデジタル的に把握し伝達する能力がもたらされている。これにより、公式か非公式にかかわらず「ビッグデータ」への注目が増加している。包括的で強力なデジタル情報システムにより、これらのデータに関連する変化を処理、分析、伝達し、対応することがますます可能になっている。各企業は、これらに応じて、革新的な方法で急速に事業モデルを変化させている。これらの変化は、財務報告及びより広範な報告のための情報システムにも変化を生じさせ、監査にも影響を及ぼす。また、監査も、先進的な技術（進化を続ける監査データ分析の利用を含む）を用いて実施されることが増加している。
- ・ コーポレート・ガバナンス—被監査会社の監査委員会は、監査品質の向上において重要である。監査委員会は、財務報告プロセスの監視のみでなく、監査人の監視及び監査人との相互作用において、投資家及びその他の外部の利害関係者のために、より積極的な役割を果たすことが求められている<sup>8</sup>。特に外部

7

[www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/IFIAR%20Global%20Survey%20Media%20Coverage/IFIAR-2014-Survey-of-Inspection-Findings.pdf](http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/IFIAR%20Global%20Survey%20Media%20Coverage/IFIAR-2014-Survey-of-Inspection-Findings.pdf)

<sup>8</sup> 例えば、2015 年、経済協力開発機構（OECD）が改訂版「コーポレート・ガバナンス原則」を公表した。これは G20 財務大臣会合で承認された。これは、バーゼル銀行監督委員会が発行した銀行のコーポレート・ガバナンスの指針の基礎にもなっている。監査委員会も、外部に向けてどのように責任を果たしたか報告を求められることがある（例えば英国）。

の利害関係者は、監査委員会が監査人の判断を厳格に検討する(challenge)ことを期待している。

- ・ 監査に対する規制—独立した監査規制機関による、上場企業の監査に対する検査の実施が増加している。監査の検査は、監査人による監査基準への準拠、及び場合によっては監査品質のその他の側面を評価するために重要である。検査によって、監査事務所に対処が求められる不備を識別することができる。
- ・ 人材—監査は、事業、財務報告及び監査に関する知識に加えて、適格な判断力、批判的に評価する姿勢、及び粘り強さを必要とする知的活動である。事業及び規制環境の変化は、監査人に困難な課題を与え、監査の実施方法に影響を及ぼす。これは、恐らく特に、多国籍企業の監査（多くの場合、グループ監査）において最も頻繁に経験されている。結果として、監査事務所はその組織構造の見直しを行っている。監査事務所は、高品質の監査を合理的な費用において実施するため、適切なスキルと能力を有する専門要員を確保し、監査チームを選任し、監査を実施する最善の方法は何かを検討している。過去とは異なり、監査チームのメンバーの全員が同じ場所で一緒に作業しないこともある。今日では、異なる国や時間帯に監査チームのメンバーの一部が作業することがある。IAASBは、これらの進化したモデルを、監査提供モデル(Audit Delivery Model: ADM)と呼んでいる。これは、「監査事務所のシェアード・サービス・センター」、「センター・オブ・エクセレンス」、「オンショア」、「オフショア」又は「アウトソース」等と表現されるモデルの総称として用いている。

11. IAASBは、基準の策定に際して、ISAの目的適合性を維持するため、環境変化に伴う課題に監査人が適切に対応し、高品質な監査を達成できるように支援する必要がある。IAASBが策定する基準は適正なバランスを取ることも必要である。また、IAASBは、「考える監査」を促進し、様々な状況において適用が可能であるよう、原則主義を維持する必要がある。一方で、IAASBは、監査人が高品質な監査を実施し期待に応えることを支援する厳格な指針が不可欠であることも認識している。例えば、一部の監査事務所は、国際基準の中で明確に記載されていない状況に対応するガイダンスを独自に開発する必要があることを指摘している。このようなガイダンスの存在及びその必要性の理由について知ることは、IAASBが策定する基準において又はIAASBが国際的に利用されるために策定する規範性のないガイダンスや指針において、対応が必要かどうかを検討するのに有益である。
12. IAASBが策定する基準は、世界中のあらゆる種類の企業の監査に適用できるものでなければならない。特に、IAASBは、上場企業の監査を実施していない中小規模の監査事務所が、IAASBの基準を小規模又は比較的複雑でない企業の監査に適用するためのより良い支援を行うことを要請されている。また、IAASBは、多くの公的部門の組織（例：中央銀行及びその他の政府機関）の公共の利益に有する重要性から、公的部門の監査に関して特に考慮すべき事項があるかについても留意している。
13. IAASBは、職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査に関する、公共の利益に関連する課題に対して、優先的に対処する必要があると理解している。IAASBが策定する国際基準は、事業及び監査を取り巻く環境において急速に変化する技術的变化を考慮し、複雑性の増加により適切に対処する必要がある。IAASBの利害関係者及び広く一般社会は、監査品質及び監査人の役割に対して大きな期待を寄せており、IAASBがアクションを講じることを期待している。
14. IAASBは、監査人が、公共の利益及び品質マネジメントに重点を置いた体制に支えられた、批判的な挑戦者(critical challengers)であり続けることを強化する必要がある。IAASBは、基準を強化し、監査品質が保たれていないという懸念に対応していることを示すことが重要であると認識している。アクションをとることは、我々の戦略目標である、IAASBが策定する基準の全世界での利用の達成につながる。以降の章では、IAASBがこれをどのように実施していこうと考えているかの提案を記載している。

## 監査における職業的懐疑心の発揮をどのように強化できるか？

15. 監査人は、監査の過程を通じて適切な職業的懐疑心を発揮することが必要であるという基本的な概念を、どのように強化できるか？この質問は、監査品質を向上するための IAASB の取組みの中核を成すものである。

### IAASB の基準における職業的懐疑心の取扱い

ISA の定義：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をいう<sup>9</sup>。

IAASB が策定する基準では、職業的懐疑心の重要性が明確に認識されている。職業的懐疑心は、例えば、入手した他の監査証拠と矛盾する監査証拠や、監査証拠として利用する記録や証憑書類又は質問に対する回答の信頼性に疑念を抱かせるような情報に注意を払うことが含まれる。監査人は、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由がある場合を除いて、通常、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる。しかしながら、監査人は、監査証拠として利用する情報の信頼性を検討することが要求される<sup>10</sup>。

2012 年 2 月に公表した、IAASB スタッフによる Q&A<sup>11</sup>では、職業的懐疑心の適切な理解と発揮に特に関連する、IAASB の基準における記載に焦点を当て、特に、以下の事項を記載している。

- ・ 監査事務所及び監査人は、職業的懐疑心の重要性の認識を向上させるために何を行うことができるか。
- ・ 監査において、職業的懐疑心が特に重要となる局面はどこか。
- ・ 職業的懐疑心を発揮したことをどのように示すことができるか (be evidenced)。

16. 監査人は、ISA に準拠して監査を行う上で、財務諸表において虚偽表示となる状況が存在する可能性があることを認識し、職業的懐疑心を発揮することが求められる。職業的懐疑心は、監査計画及びリスク評価から、監査証拠の批判的評価を経て監査人の結論の形成に至るまで、監査のあらゆる局面において不可欠である。IAASB は、財務諸表監査における職業的懐疑心の重要な役割を再度強調するために何ができるかを検討することは、公共の利益に沿うものと考えている。

### アクションの要請

17. 投資家、規制当局及びその他の利害関係者は、経営者が財務諸表の作成において専門家を利用している場合を含めて、監査人が経営者のアサーションを適切に検討することを期待している。これを行わない限り、監査人は、監査を適切に計画して実施することができず、企業の財務諸表が適用される財務報告の枠組みに準拠して適正に表示されているかを、根拠を持って結論付けることができない。

18. 監査に対する検査の結果、監査人が職業的懐疑心を適切に発揮していないことが世界共通の懸念として継続的に指摘されており、IAASB の監査品質に関する議論における中心的なものとなっている。IFIAR は、監査人の職業的懐疑心の強化は、監査品質の向上に大きく寄与するため、監査事務所は、この分野における取組みを優先させるべきと指摘している。

PIOB は、職業的懐疑心は、心構え・姿勢であり、監査人のパフォーマンスを決定づけ、また、その他の会計士（例えば企業内会計士）の姿勢に影響を与えるものであるべきと指摘した。会計士（実務家、非実務家、企業内会計士）が適切な職業的懐疑心を発揮していないことは、有効なパフォーマンスの障壁とみなされる。

2014 年 9 月、PIOB 公共の利益ワークショップによる結論<sup>12</sup>より

<sup>9</sup> ISA200、第 13 (I) 項 (監基報 200 第 12 項 (11))

<sup>10</sup> ISA200 A18 項及び A21 項 (監基報 200 A17 項及び A20 項)

<sup>11</sup> [www.iaasb.org/publications-resources/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statements](http://www.iaasb.org/publications-resources/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statements)

<sup>12</sup> <http://www.ipiob.org/index.php/news-details?nn=10&ns=5>

19. IAASB は、利害関係者が、何が検査の指摘事項の「根本原因」であると考えているかを理解したいと考えている。これには、監査人が職業的懐疑心を適切に発揮していない又は発揮していないように見える理由に関する利害関係者の見解が含まれる。特に、実務に携わっている監査人が、職業的懐疑心を適切に発揮したことをどのように判断することができるのかを理解したいと考えている。
20. 監査人が職業的懐疑心の発揮をより明確に示す (demonstrate) にはどうしたらよいかについても、質問項目を設けている。特に、監査人の職業的専門家としての判断及び結論の基礎をどのように記載したらよいか、監査人の心構え (mindset) が、実施された監査手続の種類、時期、範囲にどのように影響を及ぼしたかをどのように記載したらよいかが含まれる。
21. IAASB は、一部の調査研究において、職業的懐疑心の概念が、ISA の定義・記述とは異なる形で説明されていることを把握している。ある調査研究では、職業的懐疑心の発揮を監査人の行動の結果 (outcome)、例えば、監査人が特定の勘定科目をよりリスクが高いと評価したり、追加的な監査証拠を入手又は矛盾する監査証拠を積極的に探したり、経営者の判断を厳格に検討し、経営者及び監査人の判断の相違を調査することと説明されている。
22. 職業的懐疑心の発揮が様々な方法で説明されていることは、IAASB が策定する基準において、職業的懐疑心の概念と、監査人による職業的懐疑心の適切な発揮に対する期待について、より明瞭に説明することが必要かもしれないことを示している。

### 職業的懐疑心に影響する要因

23. 職業的懐疑心は、IAASB が策定する基準において扱われているが、国際会計教育基準審議会 (IAESB) の国際教育基準 (IES) 及び国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) の「職業会計士の倫理規定」(IESBA Code) (併せて「国際基準」という。) においても、関連する概念が扱われている。以下の表は、IES 及び IESBA Code において扱われている、監査における職業的懐疑心の発揮に関連する概念を示している。

国際教育基準 (IES) における関連する概念	倫理規定 (IESBA Code) における関連する概念
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 職業会計士の専門的能力</li> <li>・ 職業的専門家としてのスキル</li> <li>・ 専門的能力開発 (価値観、倫理及び姿勢に関するものを含む)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 誠実性</li> <li>・ 公正性</li> <li>・ 精神的独立性</li> <li>・ 職業的専門家としての能力及び正当な注意</li> <li>・ 職業的専門家としての行動</li> </ul>

### 職業的懐疑心、職業的専門家としての判断及び文書化

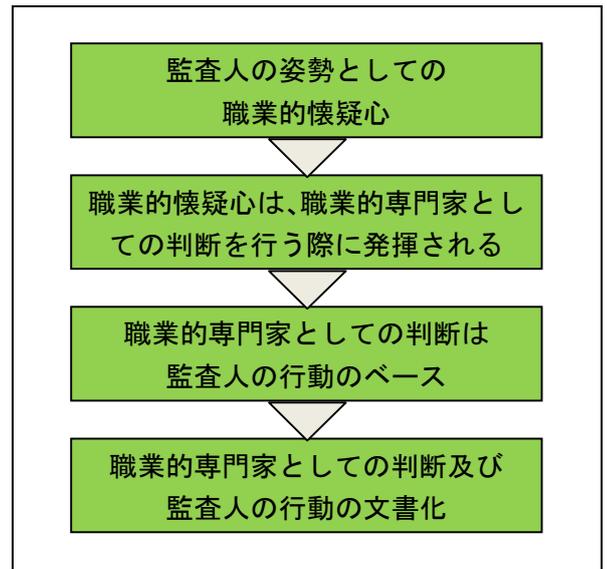
24. 職業的懐疑心と職業的専門家としての判断の概念は密接に関連しており、両者が監査品質を左右する主要なインプットとなる。職業的懐疑心は、多くの場合、監査人が適切な職業的専門家としての判断を行うことを促進する。同様に、職業的懐疑心の発揮には、職業的専門家としての判断が必要となる。両者は、監査人の意思決定に不可欠なものである。
25. ISA において、職業的専門家としての判断は、個々の監査業務の状況に応じた適切な措置について十分な情報を得た上で判断を行う際に、監査、会計及び職業倫理の基準に照らして、関連する知識及び経験を適用することと定義されている<sup>13</sup>。職業的懐疑心の発揮は、高度又は主観的な判断を伴う財務諸表の領域 (例えば、財務報告基準の最近の改正に影響される領域) において、特に重要となる。

<sup>13</sup> ISA 200 第 13 (k) 項 (監基報 200 第 12 項 (12))

監査人における職業的懐疑心

26. 職業的懐疑心とは姿勢であり、監査人は、職業的懐疑心を発揮して、職業的専門家としての判断を行い、それが監査人の行動のベースとなる。職業的専門家としての判断及び監査人の行動の文書化は、職業的懐疑心を発揮したことの証拠となる。右の図表は、職業的懐疑心が監査人の行動のベースになることを示している。精神的独立性、公正性及び職業的専門家としての能力を含め、会計、監査及び職業倫理の要求事項におけるその他の関連する概念のほか、個々の監査事務所に固有の要因及び環境的要因も、職業的懐疑心の発揮に影響を与える可能性がある。

27. 職業的専門家としての判断及び行動の文書化は、職業的懐疑心を発揮したことの証拠となる。ISA は、監査人に対し、経営者、統治責任者及びその他の者と重要な事項について協議した場合には、重要な事項の内容、協議を実施した日及び協議の相手方等について文書化することを求めている<sup>14</sup>。また、新しい監査報告関連基準における追加的な報告に関する要求事項（特に ISA701（新規）<sup>15</sup>）は、監査における職業的専門家としての判断に関する調書化を改善し、職業的懐疑心を発揮したことをより適切に証拠付けることに役立つかもしれないという意見がある。



職業的懐疑心の強化—個々の監査人、監査事務所及びその他の者の役割

28. 職業的懐疑心を保持しそれを発揮することは、個々の監査人の職業的専門家としての責任である。職業的懐疑心の発揮は、粘り強さ（すなわち、監査人が監査の過程で生じた事項に毅然とした態度で対処することを可能にする強靱な精神）を含めた個人的な資質や監査人の能力（例：知識、スキル及び経験）による影響を受ける。

29. 個人（監査人含む）の行動は、固有の認知バイアス及び外部要因（例えば馴れ合いの脅威）の影響を受ける。既存のクライアントとのサービス関係（特に長期の関係）と、報酬モデルが、監査人が適切に職業的懐疑心を発揮する能力に影響を及ぼしているのではないかと疑問が提起されている。一部の利害関係者は、監査人が、経営者は誠実であり正確に財務諸表を作成していると不適切に受け入れている状況が生じているのではないかと疑問を呈している。

30. また、監査事務所も、監査人の職業的懐疑心の醸成に当たって重要な役割を果たす。監査事務所の役割には、職業的懐疑心が不可欠なものであり、監査の過程で発揮することが期待されていることを強調した文化を醸成するための方針及び手続、並びにインセンティブの整備・運用が含まれる。メンター制度や振り返りの活動（reflective activity）、実務におけるオン・ザ・ジョブ・トレーニング等、監査事務所による監査人向け研修のアプローチも、職業的懐疑心の有効な醸成を促す可能性がある。監査事務所の方針及び手続において、懐疑心に基づく行動を示した監査人を報奨又はインセンティブを与える方法について焦点を当てることがある。加えて、有効な審査の実施が職業的懐疑心の有効な発揮を促すかもしれない。

31. 一方、監査に関連する他の要因が監査人の職業的懐疑心の発揮を阻む可能性があることを認識することも重要である。例えば、時間的及びリソース面での一般的な制約のほか、財務報告の期限が厳しいこと、スタッ

<sup>14</sup> ISA 230「監査調書」第10項（監基報230 第9項）

<sup>15</sup> ISA701（新規）「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」が間もなく発効し、上場企業の財務諸表監査の場合、監査報告書において監査上の主要な事項のコミュニケーションを行うことが求められる。監査上の主要な事項は、監査人の職業的専門家としての判断において、当年度の財務諸表監査において最も重要な事項と定義されている。監査上の主要な事項は、監査人が統治責任者にコミュニケーションを行った事項から選択される。www.iaasb.org/new-auditors-report 参照。

フの作業量が膨大なこと等が挙げられる。利害関係者は、監査人が、最初は懐疑的な心構えを持って監査に臨み、注意を要する事項を適切に識別するものの、後の段階で（すなわち、リスク評価の修正、適切なリスク対応手続の立案及び実施、結果及び結論の適切な調書化の局面で）、適切な行動を通じた職業的懐疑心が必ずしも発揮されていないのではないかと問題提起している。これは、最終的に、当該監査において職業的懐疑心が適切に発揮されていたのか否かの疑問を呈される可能性がある。

32. また、環境的及び背景的要因も職業的懐疑心の発揮に影響する。これには事業環境や法令のほか、監査人が業務を行う地域での慣習や文化が含まれる。例えば、IAASB は、利害関係者との議論から、一部の地域における監査人は、高度又は主観的な判断を伴う財務諸表の領域について監査する際、経営者の判断に対して疑問を投げかけることに抵抗を感じる(less comfortable)可能性があるということを示した。

33. アウトリーチ活動及び学術研究は、監査事務所、各国の監査基準設定主体及びその他の者は、職業的懐疑心に関して指摘された懸念への対処を支援するため、イニシアチブをとる適切な立場にあるということを示している。IAASB は、これらの関係者を「直接影響者 (direct influencers)」（右枠内に掲載）と呼んでいる。IAASB は、直接影響者（特に監査委員会）は、監査人による職業的懐疑心の発揮に対して疑問を投げかける重要な役割を果たすと考えている

職業的懐疑心に 直接影響を及ぼし得る利害関係者
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 監査事務所又はそのネットワーク</li> <li>• 基準設定主体(各国の監査基準設定主体を含む)</li> <li>• 職業会計士団体</li> <li>• 教育機関</li> <li>• 監査委員会等の統治責任者</li> <li>• 規制当局及び監査監督機関</li> <li>• 経営者又は財務諸表の作成に責任を有する者</li> </ul>

34. 各国の監査基準設定主体及び職業会計士団体、教育機関及びその他の者は、監査人の研修及び教育に好ましい影響を及ぼし、職業的懐疑心を発揮するために必要な能力を開発・促進し、適切な発揮を妨げる可能性がある要因への意識を高めることができる。

### 今後のプロジェクトの方向性に関する IAASB の現在の考え

35. IAASB は、2015 年から 2019 年の戦略及び 2015 年から 2016 年の作業計画に関する公開コンサルテーションを行った際、職業的懐疑心に関するプロジェクトを実施することについて意見募集した。コンサルテーションに回答した利害関係者は、職業的懐疑心への対処は複雑であり IAASB は課題に直面するであろうことを指摘した。IAASB が行うその他の基準改訂プロジェクトとは別箇に、職業的懐疑心に関連した ISA の改訂を行うプロジェクトを実施することを支持した回答は概して少なかった。まずは、当該領域に関して IAASB 及びその他の者が何を行うことができるか理解するため、行動、教育訓練及びその他に関する論点についてより掘り下げることが必要という回答が多かった。

36. IAASB は、公共の利益のため、先入観なしに、この複雑な課題を徹底的に掘り下げることに取り組んでいる。IAASB は、個人的資質やそれが監査人の行動に及ぼす影響と、監査人の能力を開発することの重要性を考慮し、外部要因又は障害が引き続き存在するであろうことを認識した上で、職業的懐疑心の発揮を強化するために IAASB 及び他の者が講じることができる有意義なアクションを見つけたいと考えている。

#### IAASB の現在までの活動

- IAASB の 2015 年から 2019 年の戦略及び 2015 年から 2016 年の作業計画に関する公開コンサルテーションに対するフィードバック<sup>16</sup>
- 2015 年 6 月の IAASB 会議で開催された職業的懐疑心に関するパネル・ディスカッション<sup>17</sup>

<sup>16</sup> <http://www.iaasb.org/publications-resources/basis-conclusions-iaasb-work-plan-2015-2016>

<sup>17</sup> <http://www.iaasb.org/news-events/2015-06/professional-skepticism-panel-discussion>

- ・ 2015年9月のIAASB 諮問助言グループ（CAG）会議における、職業的懐疑心を専門とする研究者によるプレゼンテーション及び提供されたフィードバック<sup>18</sup>
- ・ 2015年9月のIAASB 会議における職業的懐疑心に関連した概念に関する論点の検討<sup>19</sup>
- ・ 2015年12月のIAASB 会議における、2013年から2015年に実施された職業的懐疑心に関する調査研究のサマリー及び関連するディスカッション<sup>20</sup>
- ・ 様々な利害関係者に対するIAASBのアウトリーチ及びリエゾン活動における、職業的懐疑心に関する議論

### 検討中の領域

37. 職業的懐疑心に関して提起された懸念への対応には、IAASB、IAESB、IESBAの3つの審議会が連携したアプローチが必要と考えている。そこで、議論に役立てるため、3つの審議会の代表者で構成される共同作業部会において、以下を含めた領域について検討を行っている。

- ・ 「職業的懐疑心」の意味が明確か、当該概念が、ISA、IES及びIESBA Codeにおいて整合的に記載されているか。例えば、職業的懐疑心という用語とその他の概念（職業的専門家としての判断、公正性、精神的独立性、客観性、十分かつ適切な監査証拠）の間の関連性が明確で十分に理解されているか。
- ・ 現行の国際基準における、職業的懐疑心について扱っている要求事項及び指針は、監査人に求められる事項を明瞭に記載しているか。例えば、以下が含まれる。
  - 国際基準の要求事項（特に、高度又は主観的な判断が伴う監査の領域を扱っているもの）が、監査人の適切な行動を促すように効果的にデザインされており、適切な用語や表現を使用しているか。
  - 監査人が、個々の業務の状況に照らして、適切に職業的懐疑心を発揮したかどうか（例えば、「監査人の結論の基礎として、適切な種類の作業が、適切なタイミングで十分に行われたか？」）を検討するのに役立つ指針を策定できるか。
  - 何が職業的懐疑心を発揮した証拠となるか、及び監査人は職業的懐疑心を発揮したことをどのように文書化すべきかについて、ISAにおいて明瞭化する必要性があるか。
- ・ 職業的懐疑心の発揮に監査事務所の組織文化が及ぼす影響の考慮を含め、職業的懐疑心に対処するために監査事務所がとるべき特定のアクションがあるか。
- ・ 監査人の職業的懐疑心の発揮を強化するための効果的な研修及び能力開発の方法
- ・ 適切な職業的懐疑心の発揮を妨げることのある監査人の個人的資質及びバイアスの内容を、国際基準においてどう認識し、対処すべきか。
- ・ テクニカルな性質を有する職業的懐疑心の概念を、監査の目的に関する監査人の理解において、また、職業的懐疑心を発揮する方法に関する利害関係者の期待に関連付けて、より適切に表現する方法
- ・ 事業の複雑化と監査におけるテクノロジーの利用の進展が及ぼす影響。例えば、監査人は職業的懐疑心の発揮を支援するために適切なテクノロジー（監査用のソフトウェア及びチェックリスト等）を利用しているか。

IAASBは、個々の基準の改訂プロジェクトにおいて、職業的懐疑心の重要性を強調することを予定している。

<sup>18</sup> <http://www.iaasb.org/cag/meetings/new-york-usa-0>

<sup>19</sup> <http://www.iaasb.org/meetings/new-york-usa-10>

<sup>20</sup> <http://www.iaasb.org/meetings/new-york-usa-11>

- ・ 監査責任者、審査担当者、監査委員会、監査監督機関及びその他の者が、職業的懐疑心の適切な発揮に及ぼす役割
- ・ 地域の慣習や文化が職業的懐疑心の発揮にどのような影響を及ぼすか。
- ・ 職業的懐疑心の枠組み又は職業的懐疑心に焦点を当てた職業的専門家としての判断の枠組みを開発すべきか（一部の監査事務所では既に探求されているトピックである）。

#### IAASB の現在のプロジェクト—今後の方向性

38. IAASB は、品質管理及びグループ監査に関するプロジェクトと、会計上の見積りに関するプロジェクトは、職業的懐疑心の概念を強化する機会になると考えている。品質管理及びグループ監査に関するプロジェクトは、本コンサルテーションにおいて記載されており、例えば以下が含まれている。
- (a) 監査事務所のリーダーシップの責任及びアカウンタビリティ（すなわち「経営者の姿勢（tone at the top）」）、監査事務所の組織文化及び戦略、監査責任者の行動が、監査における職業的懐疑心の発揮を更に向上させる方法（第 61-64 項参照）。例えば、以下を検討する予定である。
- (i) 監査を実施する上で品質が最重要であるという考えを強化し、監査の全過程において職業的懐疑心の適切な発揮が期待されており、監査チームのメンバーが不利な影響を恐れることなく懸念を表明できる、内部の組織文化の重要性を強調する方法
  - (ii) 監査事務所の方針及び手続において、監査の過程で懐疑心に基づく行動を示した監査人に報奨及びインセンティブを与える方法
- (b) グループ監査におけるグループ監査責任者及びグループ監査チームの判断に関して、職業的懐疑心の適切な発揮を更に促進するために講じることのできるステップ（構成単位の監査人とのより強固な連携及びコミュニケーションを含む）（第 76 項及び第 96 参照）。
39. IAASB は、ISA540 の改訂作業の一環として、複雑な又は見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りの監査に関連して、職業的懐疑心の重要性、及び職業的懐疑心が職業的専門家としての判断を行う上で果たす役割を強調することを検討している。これらの会計上の見積りは、一般的に、重要な経営者の判断を伴うものであり、意図的か否かにかかわらず、経営者の偏向のリスクが高い。この点において、単に経営者の判断の裏付けを求めるのではなく、より懐疑的な心構えで会計上の見積りを検討することに監査人が注力するように、ISA540 の要求事項を改訂する方法を検討することが可能である。改訂版の基準では、監査人が気付いた、矛盾する監査証拠の影響を考慮する必要性を強調することもできる。
40. 以下のその他のプロジェクトにおいても、職業的懐疑心を更に強調する便益があるかもしれない。
- (a) 監査データ分析の利用に関する情報収集プロジェクト
  - (b) その他の将来のプロジェクト（例えば、監査人によるリスクの識別及び評価（ISA 315（改訂））に関連する論点に対処するためのプロジェクト

#### 関連する IAESB 及び IESBA の動向

41. 国際会計教育基準審議会（IAESB）の今後の戦略に関するコンサルテーションでは、職業的懐疑心のトピックの重要性が認識され、職業的懐疑心の発揮に関連した監査人の職業的専門家としての能力を向上させるために、IAESB が講じることのできるアクションに関して、利害関係者に意見を求めている。

42. 国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) は、共同作業部会の活動に積極的に参画している。これは、IESBA Code に、職業的懐疑心に関連する職業倫理上の考慮事項を、ISA 及び国際教育基準 (IES) における職業的懐疑心に関する記載を支え補完する形で詳述、強調、及び明瞭化することが有益な分野があるかを判断するためである。

#### フィードバックの利用方法

43. 共同作業部会は、本コンサルテーションへのフィードバック及び今後の戦略策定における IAESB の今後のステップのほか、関連する各国の動向や調査研究の結果を含めた、様々なインプットを検討する予定である。共同作業部会は、基準設定審議会が検討すべき今後のアクションについての提言を行う予定である。これには、基準設定活動が適切かどうかと、公共の利益のために他にどのようなアクションが必要であるかが含まれる。
44. 共同作業部会の作業、本コンサルテーションによるフィードバック及び IAASB が 2016 年に計画しているアウトリーチ活動は、これらの根本的な問題に関する対話の開始を意図したものである。インプットは、IAASB が策定する基準の一部を変更することにより職業的懐疑心の発揮をより直接的に促進できるか検討する際に役立つと考えている。IAASB が、IAASB 自身で又は他の者と連携して講じることのできる、その他の適切なアクションについても検討する予定である。IAASB は、2016 年後半までに、今後の方向性を決定する予定である。

## 品質管理に関する基準をどのように強化できるか？

45. IAASB は、グローバルな監査基準に加え、監査事務所のためのグローバルな品質管理基準も設定している。国際品質管理基準第 1 号 (ISQC1) は、あらゆる規模の監査事務所が品質管理を行う際の基盤を提供するものであり、財務諸表の監査及びレビュー、その他の保証業務及び関連サービスに関して必要となる、監査事務所の品質管理システムについて規定している。有効な品質管理システムは、監査事務所が提供する全てのサービスの品質を一定水準に保つことを支援し、監査事務所自身を管理するための不可欠な要素である。
46. ISQC1 は、監査事務所に対し、以下の事項に関する方針及び手続からなる品質管理のシステムを整備し運用することを求めている。

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 品質管理に関する責任</li> <li>・ 契約の新規の締結及び更新</li> <li>・ 業務の実施</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 職業倫理及び独立性</li> <li>・ 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任</li> <li>・ 品質管理システムの監視</li> </ul> |
|---|--|
- ISQC1 第 16 項 (品基報 第 16 項)

47. ISA220 は、監査業務レベル、すなわち個々の監査業務における品質管理について扱っており、ISQC 1 を補完するものである。ISA220 は、監査事務所が、ISQC1 又は少なくとも ISQC1 に相当する各国の要求事項に従っていることを前提としている。
48. 金融危機を受け、多くの企業が、その業務慣行及び関連する活動を再検討することにより、環境変化及びコーポレート・ガバナンス上の顕在化したリスクに対応している。監査事務所の事業環境が進化し、品質への焦点が増すにつれ、ISQC1 を改訂し、状況に応じてより明確かつ適切に対処できるより厳格な要求事項を設定することが可能ではないかという疑問が呈されている。

### 適用モニタリングにおける ISQC1 に対するフィードバック

49. さらに、ISA 適用モニタリング・プロジェクトにおいて、ISQC1 の適用に関連する懸念が明らかになった。規制当局及び監査監督機関は、監査事務所が、規制当局及び監査監督機関の期待に対応するように、IAASB が基準の改善に向けたステップを早急に講じることを要請している。これには、特に以下が含まれる。
- (a) 監査事務所のリーダーシップが、監査品質に関してより直接的な責任とアカウントビリティを有すること。監査事務所のリーダーシップは、監査事務所とその構成員が監査品質の継続的な向上にフォーカスするよう、適切な「経営者の姿勢(tone at the top)」を確立する必要がある。
  - (b) 監査事務所内部及び外部による検査からの指摘事項に対する原因 (casual factors) を理解すること。また、監査事務所は、これらの指摘事項に対して適切な是正措置を講じることが期待されている。
  - (c) 是正措置の有効性を監視し、期待した結果が生じない場合には修正を行うこと。
  - (d) 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任に関する方針及び手続において、品質に関するアカウントビリティとのより明確な関連付けを設けること。
50. IAASB の一部の利害関係者 (特に中小規模の監査事務所) からは、ISQC1 の品質管理に対するアプローチは画一的(one size fits all)との指摘がある。これらの利害関係者は、IAASB に、監査事務所及びその業務の規模及び性質の相違に対応するように基準を改善する方法を検討することを要請している。

## 新しいクオリティ・マネジメント・アプローチ

### はじめに

51. IAASB は、提起されたさまざまな課題への対処法を見つける必要がある。あらゆる規模の監査事務所によって、また監査以外の業務において、IAASB が策定する基準が適用されることを踏まえた上で、基準を改善するにはどうしたらよいであろうか。IAASB は、受領したフィードバックを検討した結果、新しい「クオリティ・マネジメント・アプローチ (QMA)」を支持する。IAASB が提案するこのアプローチは、監査事務所のリーダーが、急速な環境変化に対応し、品質管理をより積極的に、規模等に応じた形で、かつ厳格に (more proactive, scalable and robust response) 行う責任があることを強調したものである。
- ITC 第 45-67 項
52. 現在、監査事務所は、ISQC1 の目的を達成するため、事務所の状況に応じて異なる多くの様々な方針や手続を適用している。一部の監査事務所は、外部の検査の結果、品質管理システムの一部に対してより焦点を当てよう指摘されたことを受け、品質管理に対してより積極的なアプローチ (more proactive approach) を用いる方向にすでに向かっているかもしれない。
53. 品質管理システムにおける監査事務所の方針及び手続は、QMA により、品質を阻害するリスクの識別とこれらのリスクに対処するための適切な方針及び手続の整備を通じて、統合される。本コンサルテーションは、QMA を ISQC 1 に組み込む可能性を含め、IAASB が今後 ISQC 1 を改訂する際に役立つ見解やインプットを IAASB が入手する機会となる。
54. また、QMA の使用を組み込んだ ISQC1 の改訂は、コーポレート・ガバナンスの原則<sup>21</sup>が、監査事務所における品質リスクの識別、評価及び対応の観点から有益又は関連があるかどうか検討する機会にもなるかもしれない。
55. 現行の厳格な要求事項は維持した上で、ISQC 1 に QMA を組み込むこと (60-65 項において詳述) は、個々の要求事項や適用指針の修正を行うだけでなく、ISQC1 の広範囲の改訂と構成の見直しを伴う。IAASB は、基準の構成の見直しに合わせ、第 67-83 項に記載する現在の品質管理の要求事項に対する特定の課題と懸念に対処し、それによって、ISQC 1 の要求事項及び適用指針の強化を行う予定である。
56. また、品質管理基準の構成の見直しは、特に上場企業の監査を行わない (あるいは監査を全く実施しない) 監査事務所にとっても、品質のマネジメントが事務所の規模等に応じて実施可能であることをさらに示す機会を提供する。
57. QMA を要求することは、監査事務所が、以下のような有効な品質マネジメントシステムを整備し運用するのに役立つと考えられる。
- (a) 監査事務所の規模及び性質、監査事務所が提供する業務、並びに業務の提供を受ける事業体の性質を考慮に入れたものであること
  - (b) 監査事務所を取り巻く環境の変化を考慮に入れた柔軟性があること
58. また、ISA220 も、監査業務レベルにおける、監査品質に対するより積極的で規模に応じかつ厳格なアプローチ (more proactive, scalable and robust approach) を採用するために、改訂を行うことができるかもしれない。例えば、ISA220 において、監査責任者が監査業務レベルにおける品質リスクをより積極的に管理するように、より明示的な要求事項を設定する必要があるかもしれない。

<sup>21</sup> 例えば、OECD コーポレート・ガバナンス原則には、報酬、リスク管理、取締役会の慣行、株主権利の行使といった優先領域における原則が含まれている。

59. さらに、IAASB は、監査事務所レベルにおける QMA が、グループ監査に与える影響も検討する予定である。例えば、監査事務所レベルの QMA が存在すれば、グループ監査契約の新規の締結及び更新に関する監査業務レベルでの検討に、影響を及ぼすかもしれない。

#### ISQC1 への QMA の組み込み

60. QMA は、監査事務所がすべてのレベルにおいて品質を達成する基盤として、ISQC1 における有効な監査事務所のリーダーシップの重要性と必要性をより強調するものである。要求事項において、以下を扱うことが必要かもしれない。

ISQC 1 の変更に関して検討予定の領域に関する詳細については、ITC の表 2 を参照のこと。

- (a) 監査事務所内における適切な文化と姿勢(tone)の醸成（品質に関するリーダーシップのアカウンタビリティや、これに関して監査事務所のリーダーが重要な役割を有することを含む。）
- (b) 監査事務所の設定した品質目標を達成しないリスク（以下、「品質リスク」という）について、監査事務所及びその専門要員が検討し対処する際の基礎の設定。これには、誠実性、倫理観、監査事務所の運営環境を考慮することが含まれる。

#### QMA と監査事務所の文化及び戦略との相互作用

61. 監査事務所の文化は、監査事務所の置かれている環境のその他の側面と同様に、監査責任者や監査チームのその他のメンバーに影響を及ぼす。環境と文化は、監査事務所の構成員の考え方、価値観、倫理観及び姿勢に影響し、ひいては責任の果たし方にも影響を及ぼす。監査は公共の利益のために行われるものであるが、一方で、監査事務所は営利目的の事業体である。各監査事務所の文化は、パートナーや専門職員が監査を実施する際に、いかにして公共の利益に貢献しつつ、同時に、監査事務所の営利目的を達成するかを決定付ける重要な要素である。QMA は、監査事務所のリーダーシップが、組織のガバナンス構造の一環として、監査事務所全体の文化及び戦略を確立し、品質全体に対するアカウンタビリティを負うことを明確にする。

62. QMA は、監査事務所の品質管理システムを、経営組織及び業務プロセスのその他の側面に、より効果的に統合するのに役立つ可能性がある。これにより、品質に対する監査事務所の文化及び品質に対するリーダーシップのアカウンタビリティがさらに強化されることになるかもしれない。監査事務所の品質管理システムをコーポレート・ガバナンスとリスク管理システムに統合することは、監査事務所の内部又は外部による検査の指摘事項について理解し対応するための、より積極的なプロセスを監査事務所が構築することにつながる可能性がある。

63. 監査事務所の文化及び戦略は、QMA の核をなし、その実効性の基盤となる。監査事務所の全般的な戦略には、品質目標を組み込むことが要求される。品質目標とは、現行の ISQC1 と同じく、監査事務所の品質を合理的に確保するため、監査事務所が以下の事項に関する品質管理のシステムを整備し運用するものである。

(a) 監査事務所及び専門要員が職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守すること。

(b) 監査事務所又は業務責任者が状況に応じた適切な報告書を発行すること。<sup>22</sup>

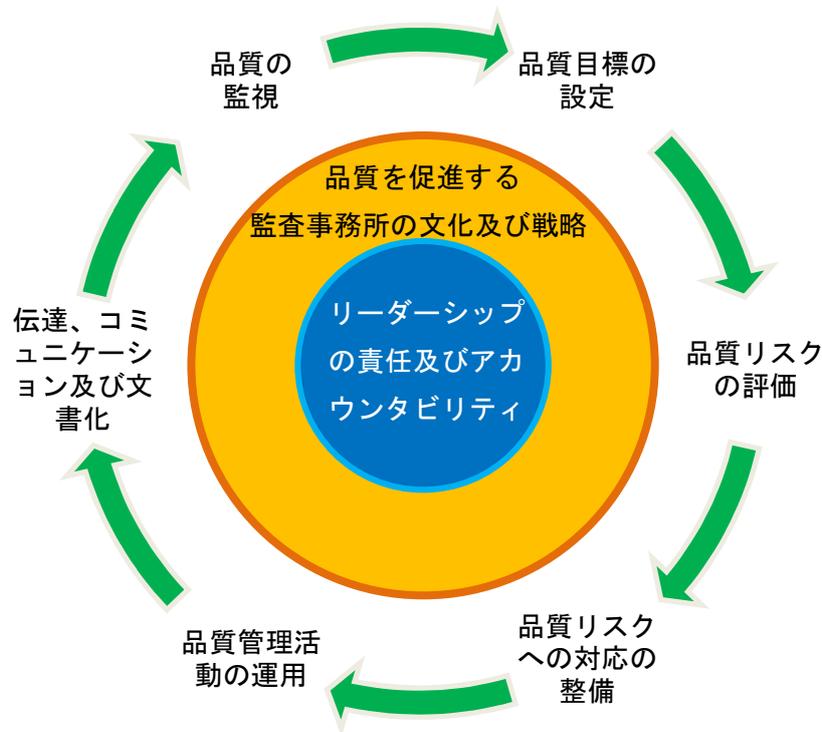
64. 監査事務所の全ての活動に品質について盛り込むことを含め、品質マネジメントシステムを有効に機能させるためには、役割と責任を透明かつ明確に定めコミュニケーションすることに加え、人材、方針、メソドロジー、ツール及びその他のガイダンスに関する十分かつ適切なリソースが必要になる。

<sup>22</sup> この品質目標は、ISQC1 第 11 項（品基報第 1 号の第 10 項）に記載されている ISQC1 の目的と一致する。

QMA の要素

65. QMA の使用を組込んだ ISQC1 の改訂方法としては、IAASB 以外の団体が策定する既存のリスク管理及びガバナンスの枠組みにおける原則と類似あるいは一致したアプローチを用いることが考えられる<sup>23</sup>。ISQC1 に QMA を組込む方法として、現在、IAASB が考えている概要は以下のとおりである。

- ・ 下図に示す QMA の継続的な改善プロセスを支える関連する活動
- ・ 基準の構成は見直す、ISQC1 における現行の目的及び要求事項の厳格性は維持する



QMA の要素	
品質目標の設定	監査事務所の品質目標は、監査事務所の全体的な戦略目標（監査事務所の事業モデルや組織文化を踏まえて設定される）における不可欠の要素となり、各事業領域において、品質に及ぼす影響を検討することを可能にする。
品質リスクの評価	監査事務所による品質目標の達成に重要な影響を及ぼす可能性のある状況を識別する。
品質リスクへの対応の整備	識別された品質リスクへの適切な対応をデザインする。品質目標が対応をデザインする際の判断の枠組みとして機能する。例えば、監査に関して、識別された品質リスクに対応するため構築される方針及び手続は、高品質な監査が提供される可能性を増加させるものとなる。
品質管理活動の運用	品質管理方針及び手続を運用する。
伝達、コミュニケーション及び文書化	監査事務所のリーダーシップに、監査事務所の品質マネジメントシステムの運用に関連する情報が適宜提供されるように、関連するリスク情報を識別、把握し、関連する者に伝達する。
品質の監視	各活動に組み込まれた監視活動及び別箇の監視活動を行う。品質マネジメントシステムの有効性の継続的な改善を行い、監査事務所のリーダーシップが、品質に関して受領したすべてのフィードバックを考慮することを促す。

<sup>23</sup> 例えば、OECD のコーポレート・ガバナンス原則や、トレッドウェイ委員会組織委員会(COSO)が発行した「全社リスクマネジメントの枠組み」(2004年)。全社リスクマネジメントの枠組みは、複雑化する事業環境により目的適合的なものとするため改訂作業中である。COSO は、2016年 第1四半期に、パブリック・コメントを募集するため公開草案を公表することを予定している。

### 求められるフィードバック

66. IAASB は、第 51-65 項に記載した QMA の要素及び関連する活動に関する意見を歓迎する。IAASB は、QMA を組込んだ ISQC1 の改訂は以下をもたらすと考えている。

- ・ 利害関係者の懸念に対応する。
- ・ 監査事務所のリーダーシップの品質に対するアカウンタビリティが強化される。
- ・ 全ての規模の監査事務所に有効に適用することができる。
- ・ 長期的な品質の向上につながる。

以下のセクション及び ITC の関連する記述において、ISA220 及び ISQC1 のそれぞれに関して改善すべき具体的な領域について詳細に説明している。IAASB は、QMA を組込んだ ISQC1 の改訂を行うかにかかわらず、改善すべきと認識された領域に対処する予定である。

### 品質管理基準の改訂において、監査事務所レベル及び監査業務レベルで対処すべき個々の論点

67. IAASB は、環境の変化と新たな課題の発生を考慮し、IAASB が策定する基準において以下について明確にすることは公共の利益に資すると考えている。

- ・ 監査事務所のリーダーシップ及び監査責任者の厳格な (robust) 役割と責任
- ・ 監査業務レベルにおいて監査事務所の品質管理システムに依拠するための基礎
- ・ 該当する場合、監査事務所による、ネットワーク・レベルでの方針及び手続に依拠するための基礎

#### 監査事務所レベル：品質管理システムの監視及び改善

68. ISQC1 が策定されて以降、世界中の多くの国において、監査に関する規制の内容及び範囲が拡大している。監査事務所に対して外部の検査が実施され指摘が行われることは、今日では通常のこととなっている。監査規制当局は、監査事務所が指摘事項の根本原因を分析、理解し、それを是正措置の決定と是正措置の有効性の評価の判断に利用することを期待している。そこで、IAASB は、指摘事項に対して監査事務所が是正措置を講じることの必要性和重要性を強調するための方針及び手続を含めるよう、ISQC1 を強化することを検討している。この変更は、監査品質を継続的に向上させ、適切な「経営者の姿勢(tone at the top)」を確立するという、監査事務所のリーダーシップの責任の上に構築されるものである。監査事務所は、品質管理システム及び個々の業務に対する監査事務所の内部及び外部からの検査結果と、監査事務所が実施するその他の品質に関するレビューを含めた、品質に関するすべてのフィードバックを監視し検討しなければならない。監査事務所は、対応するための是正措置を行い、更なる対応が必要かを判断するため、是正措置の有効性を監視しなければならない。

ITC 第 147-159 項

#### 監査事務所レベル：ネットワークを通じて運営されている場合の品質管理方針及び手続

69. ISQC1 は、ネットワークではなく監査事務所を対象に記載されている。監査事務所が ISQC1 に準拠して設定する方針及び手続は、監査事務所の規模や、運営形態の影響を受ける。運営形態には、ネットワークを通じて運営されているか、別の監査事務所と提携しているか、また、それらの場合におけるネットワーク契約又は提携契約の内容が含まれる。ネットワークや提携関係を通じて運営されている監査事務所は、監査メソドロジーや監査技術等の共通のメソドロジー、品質管理及び監視の方針及び手続を共有していることがある。そのような方針及び手続がどの程度共通しているか、また、ネットワークの監査事務所がそれらにどの程度依存しているかは様々である。ネットワークを通じて運営されている監査事務所は、ISQC1 が定める監査事務所の責任の一部について、ネットワークの品質管理システム（監視の方針及び手続を含む）に依拠していることがある。

ITC 第 106-116 項

70. IAASB の現行の基準においては、ネットワーク・レベルに対しては要求事項が設定されていない。また、監査事務所が品質管理に関する自らの責任に対処するため、どのように、またどの程度ネットワークの方針及び手続に依拠できるかも詳細には説明されていない。そこで、IAASB は、これに関して監査事務所が何を検討し文書化する必要があるのか、基準をより明瞭化する必要性について検討する予定である。

71. IAASB は、ネットワークに対する要求事項を策定することは、以下の理由から、非常に難しいと考えている。
- ・ ネットワークや提携の構造は様々であること。
  - ・ 共通の方針及び手続の内容や程度は様々であること。
  - ・ 組織構造は、ネットワークや個々の監査事務所が所在する国において適用される法令により、大きく影響されること。

#### 監査事務所レベル：透明性報告書

72. 監査事務所が、監査事務所及びその運営に関する特定の要素についての透明性を提供する報告書を公表することが増えている。このような報告に関する現在の実務及び要求事項は、国によって非常に様々である<sup>24</sup>。透明性報告書は法令等により要求されていることもあれば、監査事務所が任意に公表していることもある。透明性報告書には、監査事務所の品質管理システムや IAASB の基準が扱っている領域以外の事項に関する報告が含まれていることもある。

ITC 第 188-190 項

73. 証券監督者国際機構（IOSCO）等のグローバルな組織が、このトピックに対し関心を持っている<sup>25</sup>。これらの組織は、全世界において受け入れられる透明性報告書の形式や、その共通の記載項目に関して影響を及ぼすことができる。また、透明性報告及び透明性報告書に記載すべき事項に関する要求事項に対する影響を及ぼすこともできる。

74. IAASB は、透明性報告書に対するグローバルなニーズと要求事項について、また投資家や規制当局その他がどのようにこの報告書を利用しているかについて、理解する必要があると考えている。それによって、IAASB が、透明性報告の記載内容について扱う要求事項（例えば、監査事務所に対して、品質管理システム及びその有効性に関する多くの洞察を提供することを要求する）をグローバルベースで設定することが可能か、その場合どのようにしたらよいかを理解できると考えている。

#### 監査業務レベル：監査責任者の役割と責任

75. 監査責任者は、業務の品質及びその実施に対する責任を有する。監査責任者は、監査事務所の品質管理システムに一部の側面では依拠することができるが、品質に対する積極的な姿勢（proactive quality mindset）を維持し、かつそれを示さなければならない(demonstrate)。

76. IAASB は、監査責任者が、監査の全過程を通じた適切な指示及び監督を行う責任を有することについて、基準の強化が可能と考えている。監査監督当局等は、以下の状況に関する、ISA220 の扱い及び適用について、懸念を表明している。

<sup>24</sup> 透明性報告書は、欧州連合においては、PIE の法定監査を実施する監査事務所に要求されている。透明性報告書には、少なくとも、(i) 監査事務所の法的構造及び所有権に関する情報、(ii) 監査事務所が所属するネットワークの説明（該当する場合）、(iii) 監査事務所のガバナンス構造、(iv) 監査事務所内の品質管理システムの説明、(v) 品質保証レビューが直近においていつ実施されたか、(vi) 前会計期間において監査事務所が法定監査を実施した PIE の名称の一覧、(vii) 監査事務所の独立性に関する実務についての宣誓、(viii) 監査事務所内での監査人に対する継続的専門教育の方針、(ix) 監査事務所の財務情報、(x) 社員の報酬方針に関する情報、を含まなければならない。透明性報告書は、オーストラリア、日本、トルコでも要求されている又は広く利用されており、さらに、その他の国でも検討されている。

<sup>25</sup> 2015 年 11 月に、IOSCO は最終報告書「公開企業の監査を行う監査事務所の透明性」を公表した (<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf>)。この報告書は、監査事務所の実務を検討し、透明性報告に関するガイドを提供するものである。

- グループ監査ではない監査業務（従って ISA 600 が適用されない）において、ITC 第 92-96 項  
 他の監査人が関与している場合<sup>26</sup>。企業の組織構造（例えば、企業が登録されている国とは別の国で事業運営を行っている場合）や特殊な監査環境のために、他の監査人が関与していることがある。また、監査チームの編成方法（監査提供モデル（ADM）の使用を含む）により他の監査人が関与していることもある。そこで、IAASB は、監査チームが、監査に関与する他の監査人の作業の十分性及び適切性（他の監査人の職業的専門家としての能力を含む）をどのように評価すべきかを検討する予定である。また、IAASB は、より広く、監査提供モデル（ADM）が、監査品質に及ぼす影響への対処を検討する予定である。例えば、監査事務所が、品質管理システムをどのように適用し、作業をどのように指示、実施、監督及び査閲すべきかを検討する予定である。
- 企業構造が複雑な場合の監査について（例えば、複数のロケーションを伴う複雑な（グループ）監査）。そのような場合、ISA における監査責任者の役割をどのように定義づけるかについても、疑問が提示されている。ISA600 は、グループ監査に関しては具体的な考慮事項を提供しているが、今日見られる複雑な企業構造のすべてに対応しているわけではない。IAASB が策定する基準は、一定の状況（例えば、支配の及ばない構成単位の存在や、企業がシェアード・サービス・センターを利用している場合）に関連する問題が生じる場合における、監査責任者の役割及び責任に関する十分な方向性や指針を提供していないという懸念の声がある。また、ISA 220 の中核となる要求事項において、(i) 監査の指示、監督及び実施、(ii) 当該状況における監査人の報告書の適切性、(iii) 適切な査閲の実施に、監査責任者が責任を有することについて、さらに焦点を当てる必要があることも指摘されている。

監査責任者は監査意見を裏付ける十分な監査証拠を入手したことをどのように判断するのか。例えば、経営者の重要な判断を裏付ける監査証拠の評価に関して懸念が表明されている。他にも、監査人が、重要な領域（公正価値による会計上の見積り等）において専門家をどのように利用しているのか、専門家の業務の利用の可否及び利用する場合の利用の程度についても懸念が表明されている。
- 77. 他の監査人又は監査人の利用する専門家の業務は、財務諸表に対する監査意見を裏付ける監査証拠として利用されることがある。ISA は、これを明確に反映する必要がある。IAASB は、最近完了した監査報告プロジェクトにおいて、ISA の変更を検討する過程で、当初、（グループ）監査における他の監査人の役割について、監査報告書において開示することを認める又は要求することにより、透明性を向上させることができるかを議論した。IAASB は、監査報告関連基準の最終化に当たり、コンサルテーションに対する回答者からのフィードバックに基づき、当該論点については検討を進めないことにした。しかしながら、IAASB は、利用者に対して、他の監査人の関与について評価できるような情報を提供することは、監査及び監査がどのように実施されたかに関する透明性の向上となるのではないかという意見を引き続き聞いている。そこで、IAASB は、監査報告書において、監査における他者（他の監査人、構成単位の監査人、監査人の利用する専門家を含む）の関与の内容と程度について、何か記載できるかどうか、再検討する予定である。ITC 第 97-98 項
- 78. また、IAASB は、一部の状況において生じる実務上の課題に対処するため、特定の状況において他の監査人の監査報告書を監査証拠として利用できるかどうかについて再検討するかもしれない。このアプローチに関して検討すべき論点には、それがどのような場合に適切なのか、監査チームの責任は何か、当該状況が生じている場合に監査報告書でコミュニケーションを行うことが必要なのかが含まれる。

<sup>26</sup> ISA600 には、グループ監査における構成単位の監査人の関与に関する要求事項及び適用指針が含まれている。しかしながら、ISA において、グループ監査以外の状況における他の監査人の関与について扱う具体的な要求事項及び適用指針は含まれていない。

監査事務所レベル及び監査業務レベル：審査及び審査担当者

79. 監査事務所は、上場企業の財務諸表監査に関する、審査担当者による審査の方針を設定することが求められている。また、監査事務所は、その他の監査について、どのような場合に審査を求めるかを判断するための規準を設定することが求められている。審査には、監査チームが行った監査上の重要な判断及び監査意見を形成する過程で到達した結論についての客観的な評価が含まれる。有効な審査は、監査業務レベルの重要な品質管理の1つである。また、審査は、監査事務所の品質管理のシステムの監視を構成する重要な要素である。
- ITC 第 136-146 項
80. IAASB は、審査が重要であること、また、一部の利害関係者が審査を公共の利益の観点から重要と考えていることを認識している。しかしながら、審査が意図したとおりに実施されているかに関する懸念が寄せられている。例えば、適格な審査担当者が選任されているのか、審査が適時かつ有効に実施されているのか、IAASB が策定する基準における要求事項及び適用指針を明瞭化又は強化する必要性はないか、上場企業の財務諸表監査以外にも審査を求める規準の設定を要求するべきではないかなどである。
81. IAASB は、審査及び審査担当者に関する要求事項の強化が監査品質の向上に役立つかどうか検討している。以下のような変更が考えられる。
- ・ 審査担当者が検討すべき事項の内容及び範囲、並びに審査の文書化の方法をより明確に記載する。
  - ・ 審査担当者が被監査会社の監査委員会とコミュニケーションを行うことが適切かどうか、どのような状況において適切かを検討する。
  - ・ 審査を受けていることについて監査報告書において記載し、透明性を提供する。
82. IAASB は、審査に関する要求事項及び適用指針を独立した別箇の基準とすることで、審査をより強調することができるかについても検討を行っている<sup>27</sup>。
83. 審査が有する重要な役割を認識した上で、監査責任者と審査担当者のそれぞれの役割を踏まえ、監査責任者の責任と審査担当者の責任の間に適切なバランスが維持されなければならない。

<sup>27</sup> 米国 PCAOB は、審査に関して、監査基準 No.7(AS 7)「審査」という別箇の監査基準を設定している。

## グループ監査に関する基準をどのように強化できるか？

### グループ監査における ISA (ISA220 を含む) の適用の強化及び明瞭化

84. 今日における多くの監査は、グループ財務諸表の監査（グループ監査）である。グループ監査には、多くの場合、グループを構成する構成単位の財務情報について作業を実施する構成単位の監査人が関与する<sup>28</sup>。構成単位の監査人は、グループ監査責任者及びグループ監査チームと同じ監査事務所に所属していることもあれば、同じネットワーク又は提携監査事務所に所属していたり、あるいはそれ以外の監査事務所に所属していることもある。グループ監査チームは、構成単位の監査人が実施する様々な種類の作業に対してどのように十分に関与するかを決定する際、様々な課題に直面する。
85. 他の様々な要因が、グループ監査をより複雑で困難なものにすることがある。例えば、構成単位の監査人は、異なる文化や言語、法令等（独立性や職業倫理に関する要求事項を含む）、並びに財務報告及び監査に関する要求事項を有する国において作業を行っていることがある。また、グループ監査チームが、必要な情報や監査調書にアクセスすることが困難な場合がある。
86. グループ監査においては、ISA に従って実施される他のすべての監査と同様に、関連するすべての ISA が適用される。ISA600 は、そのような前提の下に、グループ監査における特別考慮事項のみを扱っているが、ISA220 の適用に関しては、グループ監査責任者は、構成単位の財務情報に関する作業を実施する者がグループ監査チーム又は構成単位の監査人のいずれであっても、ISA220 の要求事項を適用しなければならないことを特に記載している。ISA600 は、構成単位の監査人が構成単位の財務情報に関する作業を実施する場合、グループ監査責任者が ISA220 の要求事項を満たすために役立つ<sup>29</sup>。
87. 一部の利害関係者は、ISA600 の要求事項、定義及び適用指針が相互に影響を及ぼし、柔軟性を失わせていると指摘している。特定の状況において、ISA600 を最も効果的に適用するにはどうしたらよいかという疑問が提起されている。例えば、以下について、実務上の課題が生じる可能性がある。
- ・ 構成単位の識別（例えば、構成単位の定義と、適用される財務報告の枠組みの要求事項との関係が原因で課題が生じる可能性がある）
  - ・ 構成単位の監査人が実施する作業に対して、グループ監査チームが要求される関与の種類、時期、範囲の決定
  - ・ 企業がシェアード・サービス・センターを利用している場合の対応
  - ・ 地域レベル又はセグメント・レベルにおいて実施される連結作業に関して期待される内容
- ISA 600 は、これらの問題のいずれも明示的には扱っていない。
88. また、規制当局及び監査監督機関も、グループ監査に関連する重要な課題や懸念を指摘している。これには、ISA 600 が、どのような場合に適用され、どのような場合に適用されないかの解釈についてや、重要な虚偽表示リスクの評価及びそれへの対応をグループ監査チームが十分に実施していないことの懸念が含まれる。
89. グループ監査の監査リスクには、構成単位レベルあるいは複数の構成単位に跨る虚偽表示が識別されない可能性が含まれ、その場合、結果としてグループの財務諸表の重要な虚偽表示が発見されないリスクが生じる。例えば、構成単位の監査人が、個別に又は他の虚偽表示と集計してグループ財務諸表にとって重要な虚偽表示となる可能性がある虚偽表示を識別していない、又はグループ監査チームに対してコミュニケーションを行っていないことがある。また、グループ監査チームは、構成単位で識別された虚偽表示がグループ・レベル又は影響を受ける複数の構成単位に及ぼす影響を評価していないことがある。

<sup>28</sup> 構成単位の監査人とは、グループ監査チームの依頼により、グループ財務諸表の監査のために、構成単位の財務情報に関する作業を実施する監査人をいう。

<sup>29</sup> ISA 第 600 第 5 項（監基報 600 第 5 項）

90. IAASB は、構成単位（及び重要な構成単位）の識別をベースとしたグループ監査の作業範囲の決定は、グループ財務諸表レベルでの重要な虚偽表示リスクの評価に基づく適切なトップダウンのアプローチに常につながるとは限らず、評価したリスクに対応する適切な手続が計画・実施されない可能性があるという指摘を聞いている。例えば、重要な構成単位の財務情報に対して監査を実施することを求める要求事項は、構成単位の監査人が、グループ財務諸表において最も重要である可能性が高い側面に適切に作業の焦点を絞ることにつながらないかもしれない（すなわち、個々の構成単位の財務情報に関連する重要な虚偽表示リスクが大きく異なる場合）。
91. IAASB は、高品質の監査の達成のためには重要な虚偽表示リスクの識別・評価及び評価したリスクに対応する適切な手続の立案が重要であることから、ISA 600 において、グループ監査の計画及び実施に最も関連する可能性の高い他の ISA との関連付けが十分に明確になっていることが重要であると考えている。特に、IAASB は、重要な虚偽表示リスク（不正に関するものを含む）の識別・評価、評価したリスクへの対応を扱う ISA における要求事項を、グループ監査チームがどのように適用することが期待されているかを明瞭化し、場合によっては追加で記載することが必要と考えている。例えば、以下が考えられる。
- ・ グループ・レベルにおける重要な虚偽表示リスクの評価及び対応における課題（構成単位の監査人に対し、構成単位のレベルで当該リスクに積極的に対処することを求めることを含む）を強調する。
  - ・ 識別されたリスクに関し、構成単位の監査人との双方向コミュニケーションが必要であることを強調する。
  - ・ 職業的懐疑心を適切に発揮する必要があることを強調する。
  - ・ 構成単位の監査人の作業に関するグループ監査チームの適切な対応について、説明を拡充する。
92. ISA600 は、グループ監査に関する特別考慮事項を扱っており、グループ監査責任者及びグループ監査チームに対する要求事項及び適用指針を設定している。IAASB は、構成単位の監査人に対する新しい基準を策定することが必要と考えるかもしれない。このような新しい基準を設定することは、構成単位の監査人となることが多い、中小規模の監査事務所にとって有益かもしれない。
93. IAASB は、ISA の変更の必要性を検討するに当たって、グループの構造は様々であることを考慮する必要がある。類似の構造を有すると思われる複数の企業でも、それぞれ独自の特徴を持っていることが大半である。また、構成単位の監査人が有する能力と専門性も様々である。したがって、ISA600 において、構成単位の監査人の作業に対するグループ監査チームの適切な関与の内容、時期、及び範囲について、過度に詳細に規定することはできない。また、ISA 600 において、状況に応じて適切となり得る様々なアプローチを網羅的に取り扱うことはできない。
94. 企業の構造の継続的な進化を踏まえ、ISA が引き続き目的適格的であるためには、ISA の原則主義という性質を維持することが重要である。これによって、グループ監査責任者は、企業の構造及び関連する状況に関する特定の実務上の課題に対応するように監査を管理・計画していくことが可能となる。IAASB は、ISA 600 において、他の ISA における重要な原則（例えば、監査業務の適切な指示、監督及び監査調書の査閲や、重要な虚偽表示リスクの識別及び対応に関連するもの）に、より明確に関連付けることにより、特定の状況において ISA600 がどのように適用されることが期待されているのかをより明確に示すことができるのではないかと考えている。特に、IAASB は、職業的懐疑心及び品質管理に関するプロジェクトにおいて議論されている多くの論点（特に、グループ監査の品質に関するグループ監査責任者の責任）は、ISA600 の改訂にも関連する可能性が高いと認識している。
95. 第 51-66 項に記載したとおり、IAASB は、監査業務レベルにおける監査品質のマネジメントに、より積極的に規模等に応じた、かつ厳格なアプローチ（more proactive, scalable and robust approach）を導入するため、監査事務所レベルにおいて QMA を組み込み、品質管理基準を改訂するかどうかの検討も行っている。例えば、

ISA220において、監査業務レベルでの品質リスクをより積極的に管理することを監査責任者に求めるより明確な要求事項を設定する必要があるかもしれない。これらの変更は、ISA600の改訂の必要性を生じさせる可能性がある。そこで、IAASBは、グループ監査に関し、監査事務所レベルでのQMAがグループ監査に与える影響も検討する予定である。例えば、監査事務所レベルでのQMAの存在は、グループ監査契約の新規の締結及び更新に関する監査業務レベルでの検討に影響を及ぼすかもしれない。

## ISA600の改訂において対処すべき個々の論点

96. IAASBは、ISA600に関する特定の懸念について、さらに検討する必要がある。生じている課題や問題、及びどのようなアクションが適切かの検討の内容は、以下のとおりである。

- ・ **グループ監査契約の新規の締結及び更新の決定。**これには、監査責任者が検討する内容を示すこと、構成単位の監査人が所在する国において監査事務所のローテーションが義務付けられている場合の影響の検討が含まれる。 ITC 第 204-217 項
- ・ **グループ監査チームによる構成単位の財務情報又は構成単位の経営者に対するアクセスが制限されている場合、構成単位の監査人とのコミュニケーションが困難な場合がある。**特に、非支配の構成単位（例えば、持分法により会計処理されている構成単位）の経営者又は監査人に対するアクセスには実務上の困難があることが指摘されている。ただし、アクセスの問題は、このような種類の企業に限定されるものではない。 ITC 第 207-220 項
- ・ **企業が、グループ内の一部又は全ての構成単位に関する財務報告又は会計の機能を実施するシェアード・サービス・センターを利用する状況が増加している。**企業によるこのような集約的な業務処理の利用が監査に影響を及ぼす場合、グループ監査チームは、シェアード・サービス・センターにおいて手続を実施するため、他の監査人を利用することがあり、その場合、ISAをどのように適用したらよいかという疑問が呈されている。この問題は、グループ監査ではない状況においてシェアード・サービス・センターが利用されている場合にもあてはまる。 ITC 第 244(d) 及び 252 項
- ・ **監査責任者が所在する場所と監査業務の大部分が実施されている場所が異なる場合（ただし、これはグループ監査のみに該当する問題ではない）。**監査責任者が、監査業務が実施される場所に所在していない場合、監査責任者が、作業の適切な指示、監督、業務の実施及び査閲をどのように行っているのか、監査調書に適切な文書化がなされているのか、監査責任者は状況に応じた適切な監査報告書に対する責任を果たすための十分かつ適切な監査証拠を入手しているかを確かめているのか、又はどのように確かめているのか等の懸念が指摘されている。 ITC 第 76-79 項、96 項、209 項及び 238 項
- ・ **グループ監査チームは、グループ監査に十分に関与したことをどのように示しているのか。**例えば、グループ監査チームが、グループ監査における十分かつ適切な監査証拠を入手するための適切な関与の内容及び範囲を適切に評価するために、構成単位又は構成単位の監査人（例えば、構成単位の監査人の能力）を十分に理解することの強化が含まれる。 ITC 第 235-242 項
- ・ **グループ監査チームと構成単位の監査人との間での適切かつ有効なコミュニケーションの方法** ITC 第 218-225 項
- ・ **構成単位において重要性の概念をどのように適用するか** ITC 第 254-261 項
- ・ **様々なグループ監査の状況における、構成単位の監査人の作業の適切性** ITC 第 262-273 項

97. そこで、IAASBは、ISA600（及び必要に応じて他のISA）における要求事項の明瞭化又は強化について検討する予定である。また、より実務的なガイダンス（ISA内において、又は規範性のないスタッフ文書を通じて）が、グループ財務諸表の監査品質の向上に有効であるかどうかを検討する予定である。

## 質問

以下の質問は、本概要に記載した事項に関連したものである。より詳細な質問は、ITCに記載されている。IAASBは、下記の全て又は一部の質問に対するコメントを歓迎する。どの質問に対するコメントであるのか、及びそのように考える理由が説明してあると最も有益である。これを容易にするため、コメントのテンプレート（様式）を公表する予定である。

質問は、以下に分類されている。

- **G** : 全体的な質問
- **PS** : 職業的懐疑心
- **QC** : 品質管理
- **GA** : グループ監査

G1. 表1において、(監査の)公共の利益に最も関連する論点であり、従って、職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査のプロジェクトにおいて検討されるべきとIAASBが考えているものについて説明している。以下についてのコメントを募集する。

- (a) 表1に記載した、公共の利益に関する論点は、これらの3つのトピックに関するIAASBの作業に関連すると考えるか？
- (b) これらの3つのトピックに関連する、公共の利益に関する論点があるか？その場合、その内容、及び識別した特定の論点にどのように関連するか説明してください。
- (c) 上記に対する回答に記載した公共の利益に関する論点に対処するために、IAASB以外の者が講じる必要があると考えるアクションがあるか？その場合、誰が実施するべきか、また、どのようなアクションか？

G2. IAASBが将来の作業計画の策定において、検討すべき他の論点やアクション（職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査に特に関連しないもの）があるか？もしある場合、その内容及び優先度を説明してください。

G3. 本コンサルテーションに記載している3つのトピックに関連すると思われる、公表済み又は実施中の学術的研究があるか？ある場合、当該研究に関する情報を提供してください。

PS1. 職業的懐疑心の概念についてのあなたの解釈は、ISAの定義及び記述と整合しているか？整合していない場合、職業的懐疑心の概念をより適切に記述するにはどのようにすればよいか？

PS2. 職業的懐疑心の適切な発揮を促進する要因(driver)と障害は何か？促進する要因を強化し、障害に対処するため、IAASBはどのような役割を果たすべきか？第37項に記載した領域について、どのように優先順位をつけるべきか？

PS3. 職業的懐疑心の発揮を妨げる要因に対処し、その影響を緩和するために必要な措置として、IAASB以外の他の者はどのような活動を行うべきか？（例えば、国際会計教育基準審議会（IAESB）、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）、その他の国際的な又は各国の基準設定主体、統治責任者（監査委員会のメンバーを含む）、監査事務所、職業会計士団体）

QC1. IAASB は、第 51-66 項に記載したとおり、品質マネジメント・アプローチ（QMA）を組込んだ ISQC1 の大幅な改訂を支持している。

- (a) QMA の利用は監査品質の向上に役立つと考えるか？その理由は何か？このアプローチを進めるために ISQC1 の構成を見直す場合、どのような課題があると考えか？
- (b) 監査事務所に QMA の使用を求めるように ISQC1 の構成を見直す場合、第 65 項に記載した QMA の目的及び要素に照らして、他に含めるべき要素はあるか？ある場合、それは何か？
- (c) ISQC1 の構成の見直しによる変更は、ISA にどのような影響（監査業務レベルでの品質管理への対応を含む）を及ぼすと考えるか？
- (d) 監査事務所に QMA の使用を求めるように ISQC1 の構成を見直すことを行わない場合、IAASB は、監査事務所の規模や性質、又は提供する業務の相違に対応するように基準を改善してほしいという要求に対して、どのように対処すべきか？

QC2. IAASB は、監査品質に関する個々の論点に対処するための品質管理基準の改訂も検討している（第 67-83 項参照）。

- (a) 第 68-83 項で記述したアクションは、監査事務所レベル及び監査業務レベルでの監査品質を向上させるか？向上させない場合、その理由は何か？
- (b) 第 67-83 項に記載した問題に対処するため、公共の利益に関連するその他のアクションを講じるべきか？
- (c) その他の論点に対処するため、今、IAASB はアクションを講じるべきか？その場合、アクションの内容、それが優先度を有する理由について記載してください。

GA1. IAASB は、グループ監査に関する論点に対応するために、ISA600（及び必要に応じてその他の ISA）を改訂する予定である。

- (a) グループ財務諸表の監査において関連するすべての ISA を適用する必要性について、ISA600 においてさらに強調すべきか？それにより、ISA600 が、様々な状況においてより広範に適用されるために必要な柔軟性を達成するのに役立つと考えるか？（第 84-97 項を参照）。そうでないと考えられる場合は、その理由は何か？本コンサルテーションで提示した論点に対処するため、IAASB は他に何ができるか？
- (b) IAASB が ISA600 に関連して検討しているアクションは、グループ監査の品質を向上させることになるか？そうでない場合、その理由は何か？
- (c) IAASB は、監査報告書において他の監査人について記載することについてさらに検討すべきか？すべきと考える場合、それが監査人の作業にどのような影響を及ぼすか？
- (d) 本文書に記載されている論点又は回答者が識別しているその他の論点について対処するため、IAASB が他にできることは何か？それらのアクションが優先されるべき理由は何か？

著作権©2015 年 12 月 国際会計士連盟（IFAC）不許複製・禁無断転載。IFAC の許可を得て使用される。本著作を最大限に広く公開しフィードバックを得るために、本著作をコピーすることを許可する。この公表物は、日本公認会計士協会により、英語から日本語に翻訳された。IFAC は、翻訳の正確性及び完全性、又はその結果起こりうる行動について、一切の責任を負わないものとする。