

解説



米国公開企業会計監視委員会 「監査品質の指標に関する コンセプト・リリース」②

I はじめに

2015年7月1日に、米国公開企業会計監視委員会（PCAOB：Public Company Accounting Oversight Board）は、「監査品質の指標に関するコンセプト・リリース¹」（以下「コンセプト・リリース」という。）を公表した。コンセプト・リリースには、28個の「監査品質の指標（audit quality indicators）」の候補が記載され、その内容や利用方法についての73個の具体的な質問事項とともにパブリック・コメントが募集されている（コメント期限：2015年9月29日）²。

前稿³及び本稿の2回に分けて、コンセプト・リリースの主な内容について紹介している。第2回目の本稿では、コンセプト・リリースの原文の付録（Appendix A）に記載されている、28個の監査品質の指標の候補の具体的な説明について紹介する。前稿と併せ、参考にしていただきたい。

なお、本稿は、コンセプト・リリース原文を基礎として作成しているが、筆者による解釈が含まれることを申し添える。

II コンセプト・リリースの付録「監査品質の指標の候補」の主な内容

以下は、コンセプト・リリースの原文のAppendix Aに記載されている、28個の監査品質の指標の候補の内容の説明の要約である。特に記載のない限り、各指標は1年間に関するデータの算定を前提としている。

監査人

（人的リソースの）利用可能性（availability）

(1) スタッフの比率（Staffing Leverage）

- 本指標は、経験豊富な上位の専門要員の時間を、それらの者が監督する監査作業の量と比較して測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 特定の監査業務における、パートナー以外の専門要員のチャージ時間に対する、パートナーのチャージ時間の割合	a. 監査事務所における、パートナー以外の専門要員のチャージ時間に対する、パートナーのチャージ時間の割合
b. 特定の監査業務における、マネージャーのチャージ時間に対する、パートナーのチャージ時間の割合	b. 監査事務所における、マネージャーのチャージ時間に対する、パートナーのチャージ時間の割合
c. 特定の監査業務における、パートナー及びマネージャーを除く他の全スタッフのチャージ時間に対する、マネージャーのチャージ時間の割合	c. 監査事務所における、パートナー及びマネージャーを除く他の全スタッフのチャージ時間に対する、マネージャーのチャージ時間の割合

(2) パートナーの作業負担（Partner Workload）

- 本指標は、パートナーが責任を有する作業の程度及びクライアント数に関するデータを算出する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 当該監査パートナーが担当する、すべての公開会社及び非公開会社の業務に対するチャージ時間（当期（計画上）及び前期（実績上））	a. 公開会社の監査パートナーの、担当するすべての公開会社及び非公開会社の業務に対するチャージ時間の平均（当期（計画上）及び前期（実績上））
b. 当該監査パートナーが監査を担当する又は審査を担当する、公開会社の数及び非公開会社の数（当期（計画上）及び前期（実績上））	b. 公開会社の監査パートナーの稼働割合の平均（当期（計画上）及び前期（実績上））
c. 当該監査パートナーの稼働割合（当期（計画上）及び前期（実績上））	

(注) 「稼働割合」は、分子を公開会社及び非公開会社に対する全チャージ時間、分母を年間就業時間として算定する（以下同様）。

(3) マネージャー及びスタッフの作業負担

- 本指標は、マネージャー及びスタッフの作業負担に関する情報を提供する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
マネージャー及び監査スタッフに関して、それぞれ以下を算定する。 a. 稼働割合（当期（計画上）及び前期（実績上）） b. 1週間当たりの平均作業時間（個人単位で、すべての業務を対象に、クライアントの期末日から監査報告書日までを対象に計算する。）	a. マネージャー及び監査スタッフの、それぞれの平均稼働割合 b. マネージャー及び監査スタッフの平均チャージ時間を、1年間の各期間（例えば、繁忙期）について算定する。

(4) 専門的な会計及び監査のリソース（Technical Accounting and Auditing Resources）

- 本指標は、監査チームに対して、複雑又は通例でない問題に関する専門的な助言を提供する、監査事務所の本部等の専門部署に所属する専門要員の状況、及び特定の監査業務において当該専門部署が利用されている程度を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 総監査時間に対する、専門部署のチャージ時間の割合	a. 監査事務所の専門要員全体に対する、「本部」又はその他の専門部署の規模の割合（専門部署を兼任している者を反映するため、「フルタイム相当（full-time equivalent）」の算定を使用する。）

(5) 専門的な技能及び知識を有する者

- 本指標は、監査業務における、「専門的な技能及び知識」を有する者（上記(4)に含めた者を除く。年金数理人等の専門家）の利用の程度を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 「専門的な技能及び知識」を有する者（上記(4)に含	a. 「専門的な技能及び知識」を有する者（上記(4)に含

めた者を除く）のチャージ時間合計及び専門性別のチャージ時間。当該監査業務に対するチャージ時間合計に対する割合として算定する（当期（計画上）及び前期（実績上））。

めた者を除く）のチャージ時間合計及び専門性別のチャージ時間。監査事務所の実際のチャージ時間合計に対する割合として算定する。

能力（competence）

(6) 監査専門要員の経験

- 本指標は、監査チームにおけるメンバーの経験の水準と、監査事務所の専門要員全体の経験の水準の加重平均値を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
パートナー、マネージャー、スタッフ、専門家、及び審査担当者について、以下を算定する。 a. 当該監査業務における経験年数 b. 現在の職能レベルにおける経験年数 c. 当該監査事務所での勤続年数及び監査業界における経験年数	a. 監査専門要員全体の平均経験年数 b. パートナー、マネージャー、スタッフ、専門家それぞれの、加重平均経験年数

(7) 監査専門要員の業種における経験

- 本指標は、被監査会社が所属する業種に関する、監査チームの上位メンバー及び専門家の経験を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. パートナー、マネージャー、専門家及び審査担当者それぞれの、被監査会社が所属する業種に関する累積経験年数	該当なし

(8) 監査専門要員の交代・離職

- 本指標は、監査業務レベルにおける、監査専門要員の他の監査チームへの異動、及び、監査事務所レベルにおける、監査専門要員の他の事務所への転職等の度合いを測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 監査事務所を退職又は他の監査チームに異動した、前期のパートナー、マネージャー、監査スタッフ、専門家及び審査担当者のそれぞれの割合	a. 前12か月間において、監査事務所を退職又は監査実務から離れた、パートナー、マネージャー、監査スタッフ及び専門家のそれぞれの割合

(9) サービス・センターで行われる監査作業の量

- 本指標は、定型的で相対的にリスクの低い監査作業が、監査事務所のサービス・センターで行われている程度を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. サービス・センターで行われている監査時間（チャージ時間）合計の割合	a. サービス・センターで行われている監査時間（チャージ時間）合計の割合

(10) 監査専門要員 1人当たりの研修時間

- 本指標は、監査チームメンバー及び監査事務所における、関連する研修時間（業種特有の研修を含む。）を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. パートナー、マネージャー、スタッフ、専門家及び審査担当者のそれぞれの、会計・監査及び業種特有の事項に関する年間の研修時間	a. パートナー、マネージャー、スタッフ、専門家及び審査担当者のそれぞれの、会計・監査及び業種特有の事項に関する年間の研修時間の平均
b. パートナー、マネージャー、スタッフ、専門家及び審査担当者の、独立性及び倫理に関する研修時間の合計	b. パートナー、監査マネージャー、スタッフ、専門家及び審査担当者の、独立性及び倫理に関する研修時間の平均

フォーカス

(11) 監査時間とリスク領域

- 本指標は、監査計画において監査事務所が識別したリスク領域に対して、監査チームメンバーが費やした時間を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. パートナー、マネージャー、監査スタッフ、会計及び	a. パートナー、マネージャー、監査スタッフ、会計及び

監査の専門部署に所属する専門要員、専門家及び審査担当者のそれぞれが、特別な検討を必要とするリスクの領域に関連してチャージした時間及び当該時間の割合（当期（計画上）及び前期（実績上））

監査の専門部署に所属する専門要員、専門家及び審査担当者のそれぞれの、平均チャージ時間と、特別な検討を必要とするリスクの領域に関連してチャージした平均時間。業種別に分けて算定する（当期（計画上）及び前期（実績上））。

(12) 監査の各段階における監査時間の配分

- 本指標は、監査計画、監査完了段階前までのフィールドワーク、監査完了の各段階において監査に投入された作業量を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. パートナー、マネージャー、監査スタッフ、会計及び監査の専門部署に所属する専門要員、専門家及び審査担当者のそれぞれの、関連する監査の段階別（計画、四半期レビュー、監査完了段階前までのフィールドワーク、報告書発行日までの完了段階でのフィールドワーク、報告書発行日までの完了段階でのフィールドワーク、フィールドワーク後から監査調書の最終的な整理の完了日までの）チャージ時間の合計（当期（計画上）及び前期（実績上））	a. パートナー、マネージャー、監査スタッフ、会計及び監査の専門部署に所属する専門要員、専門家及び審査担当者が、計画、四半期レビュー、監査完了段階までのフィールドワーク、報告書発行日までの完了段階でのフィールドワーク、フィールドワーク後から監査調書の最終的な整理の完了日までのそれぞれの段階に対して費やした時間の割合

監査プロセス

経営者の気風とリーダーシップ

(13) 監査専門要員に対する独立的な調査の結果

- 本指標は、調査票を使用して、監査事務所の「経営者の気風（Tone at the top）」を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
該当なし	a. 「経営者の気風」、監督及び研修の品質、及び監査事務所が問題点について率直に話すことや職業的懐疑心の発揮を促し報いる環境を促進している程度について、監査事務所

の専門要員（退職者を含む。）に対して、無記名による独立的な調査を行う。

動機

(14) 品質の評価と報酬・給与

- 本指標は、品質が高いという評価と報酬・給与の増加の相関関係、及び品質が低いという評価と報酬・給与の増減の関係を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
該当なし	a. 監査品質が極めて高いと評価されている、パートナー、マネージャーそれぞれの割合 b. 監査品質が極めて高いと評価されているパートナー及びマネージャーそれぞれについて、増加平均を超えて報酬・給与が増加した者の割合 c. 品質が低いと評価されている、パートナー、マネージャーそれぞれの割合 d. 品質が低いと評価されているパートナー及びマネージャーのそれぞれについての、報酬・給与の増減の平均割合

(15) 監査報酬、努力、クライアントのリスク

- 本指標は、監査業務又は監査事務所の監査報酬及び監査時間と、クライアントのリスクの水準の関係を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 監査報酬の前期からの変動割合、パートナー及びマネージャーのそれぞれのチャージ時間の前期からの変動割合、及び当該クライアントが、監査事務所から高リスクとして識別されているかどうか。	a. 公開会社クライアントの監査報酬合計の前期からの変動割合、パートナー及びマネージャーのそれぞれのチャージ時間の前期からの変動割合、及び、監査事務所が高リスクと識別している公開会社クライアントの割合

独立性

(16) 独立性に関する要求事項の遵守

- 本指標は、監査事務所における、独立性に関する研

修及び監視プログラムと、監査事務所が当該プログラムを重視している度合いを測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 監査事務所による独立性遵守レビューの対象となっている専門要員の割合 b. 独立性に関して義務付けられている研修時間の監査チームメンバー1人当たりの平均	a. 監査事務所による年次の独立性遵守レビューの対象となっている専門要員の割合 b. SEC独立性規則の対象となる、監査業務を実施する専門要員及びそれ以外の専門要員のそれぞれに対して、独立性に関して義務付けられている1人当たりの平均研修時間 c. 監査事務所内部の独立性遵守に関する年次の品質管理レビューの対象となっている監査業務の割合 d. 公開会社の監査クライアント100社当たりにおける、独立性に関する規定の遵守の集中管理及び監視のために監査事務所が行っている投資の水準（公開会社クライアントが500社以上の監査事務所に関して） e. 独立性の違反により、公開会社の監査クライアントを失った割合

インフラストラクチャー

(17) 監査品質を支えるインフラストラクチャーに対する投資

- 本指標は、監査事務所が、監査品質を支える人材、プロセス及びテクノロジーに投資している金額を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 監査業務により生じる収入に占める、監査チームへの投資の割合	a. 監査事務所の収入に占める、監査実務への投資の割合

監視及び改善

(18) 監査事務所による内部の品質管理レビューの結果

- 本指標は、各監査事務所による内部の品質管理レビューに関する情報を提供する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 当該監査クライアントに対する内部の品質管理レビューの結果。PCAOBの検査結果報告書のPart I ⁴ に記載される指摘事項（以下「PART I 指摘事項」という。）と同程度の重大性を持つ監査の不備の数に関する情報を含む。	a. 監査事務所が内部の品質管理レビューの対象とした公開会社の監査業務の割合 b. 内部の品質管理レビューの対象とした業務において、Part I 指摘事項と同程度の重大性を持つ監査の不備が1個指摘された業務の割合 c. 内部の品質管理レビューの対象とした業務において、Part I 指摘事項と同程度の重大性を持つ不備が1個を超えて指摘された業務の割合

(19) PCAOBによる検査の結果

- 本指標は、監査業務又は監査事務所に関するPCAOBの検査結果に関する情報を提供する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. PCAOBの検査結果及びPart I 指摘事項の数及び内容	a. PCAOBによる検査を受けた監査業務のうち、Part I 指摘事項が発見された業務の数及びその割合 b. PCAOBによる検査を受けた監査業務のうち、Part I 指摘事項が1個を超えて発見された業務の数及びその割合 c. PCAOBによる検査の結果、修正再表示となった業務の数及び割合 d. PCAOBの検査結果報告書のPart II ⁴ に品質管理の不備に関する指摘事項が記載された場合、その数、内容、日付、監査事務所の改善措置に関する情報

(20) 専門的能力のテスト

- 本指標は、監査事務所の専門要員の専門的能力、及び当該能力を維持するための取組みの成功度合いを測定する。
- 現在、継続的専門研修制度は存在するが、監査人の

資格の更新制度は存在しない。PCAOBは、監査事務所が、専門的能力の測定、開発及び維持の促進、結果の報告を行う方法について、特にコメントを募集する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
(今後の調査が必要)	(今後の調査が必要)

監査結果

財務諸表

(21) 虚偽表示による財務諸表の修正再表示の頻度と影響

- 本指標は、監査事務所が監査を実施した、財務諸表の虚偽表示の修正再表示について測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 監査業務レベルにおける、財務諸表の虚偽表示の修正再表示の数及びその重大度（magnitude）（年間計算）	a. 当該監査事務所が行う監査業務において発生した、財務諸表の虚偽表示の修正再表示の数、割合及び当該修正再表示の重大度（年間計算） b. 当該監査事務所における、年間での最も重大な修正再表示の上位5件

(22) 不正及びその他の財務報告の不祥事（misconduct）

- 本指標は、監査業務及び監査事務所レベルにおける、報告された不正及びその他の財務報告の不祥事について測定する。
- 不正な財務報告が投資家に及ぼす影響、また、財務諸表の重要な虚偽表示となる不正の防止又は発見に資するという監査人の責任を踏まえると、不正に関連した監査人の作業について、監査品質の指標を開発できれば有益と考えられる。今後の調査が必要だが、例えば、アイディアとしては以下が考えられる。

（ポジティブな指標）

- 虚偽表示や不正が実際に特定されているわけではないが、監査事務所が指摘した、不正による重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制に関する重要な不備（significant deficiencies）や重大な不備（material weaknesses）の数
- 監査事務所による指摘の結果、財務諸表の公表前に修正された、不正による虚偽表示の数及びその重大度

(ネガティブな指標)

- 内部統制の重大な不備が報告されていなかったにもかかわらず、不正による財務諸表の虚偽表示の修正再表示が行われた場合、その数
- 財務諸表の修正再表示となる前に、監査事務所が発見しなかった、不正による財務諸表の重要な虚偽表示の数及びその程度

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
(今後の調査が必要)	(今後の調査が必要)

(23) 財務報告の品質の測定指標を利用した監査品質の測定

- 本指標は、投資アナリスト、学者及び規制当局が使用している財務報告の品質の測定指標を、監査品質の測定の方法としても使用できないかどうかを目的としたものである。
- 例えば、使用されている財務報告の品質の測定指標としては、会計発生高 (accounting accruals)⁵、会社が利益目標を達成する度合い、開示の複雑性や目的適合性が挙げられる。ただし、財務報告の品質の測定指標を監査品質の指標としても使用するためには、当該指標が財務報告の品質を信頼性を持って測定できていること、また、監査品質の測定としても有効であるかどうかの検討が必要となる。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
(今後の調査が必要)	(今後の調査が必要)

内部統制

(24) 内部統制の不備の適時な報告

- 本指標は、監査事務所が、発行体の財務報告に係る内部統制の重大な不備 (Material Weaknesses) を適時に発見した度合いを測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 監査事務所レベルと同じであるが、監査クライアントに対する監査報告書について測定する。	a. 財務報告に係る内部統制において重大な不備が発見されたが、当該不備に関連する、虚偽表示の修正再表示の実施又は既知の虚偽表示 (known errors) の発見がなかった

割合

- b. 前期において財務報告に係る内部統制の重大な不備が発見されなかったが、当期において、虚偽表示の修正再表示が行われた又は既知の虚偽表示が発見された割合

継続企業

(25) 継続企業に関する問題の適時な報告

- 本指標は、監査人が、監査報告書において、継続企業に関連した強調事項区分を適時に付しているかどうかを測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 監査事務所レベルと同じであるが、当該監査クライアントの監査報告書について測定する。	a. 監査報告書において継続企業に関する記述がないまま、財政難 (破産、問題のある債務のリストラ、財政難による買収、救済措置等) となったクライアントの数及び割合 b. 上記の指標に該当するクライアントのうち、時価総額による上位 5 件

監査人と監査委員会間のコミュニケーション

(26) 監査委員会メンバーに対する独立的な調査の結果

- 本指標は、調査票を使用して、監査人と監査委員会のコミュニケーションの有効性を測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
該当なし	a. 監査事務所の監査クライアントの監査委員会メンバーに対して独立的な無記名による調査を行い、監査人とクライアント間のコミュニケーションの品質の水準について評価する。

執行及び訴訟

(27) PCAOB及び米国証券取引委員会 (SEC) による懲戒処分等

- 本指標は、PCAOB又はSECが、監査事務所に対して、監査に関連して行っている懲戒処分等について測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. SEC又はPCAOBが、当該監査クライアントに関連して監査事務所又はパートナーに対して行った、過去5年間の懲戒処分等	a. 監査に関連してSEC又はPCAOBが監査事務所又は所属するパートナーに対して行った、過去5年間の懲戒処分等

(28) 民事訴訟の傾向

- 本指標は、監査事務所に対する監査関連の民事訴訟について測定する。

計算方法の例

監査業務レベル	監査事務所レベル
a. 監査クライアントに対する監査事務所の監査作業に関連した、民事訴訟の頻度、内容及び結果	a. 監査事務所の公開会社の監査実務に関連した、民事訴訟の頻度、内容及び結果

III おわりに

前稿に記載したように、監査品質の指標というアイディアは、2008年のACAP報告書において提言され、2009年の証券監督者国際機構（IOSCO）の討議資料にも記載されていたものであり、最近新しく生じたものではない。当時は、エンロン破綻によるアーサー・アンダーセンの消滅を受け、監査市場の寡占化が監査品質に及ぼす悪影響の解消という点から、監査の透明性に関する議論の一環として浮上していた。近年、2008年の金融危機の発生をきっかけに世界中で生じた監査改革の議論の流れを受け、監査の有効性や信頼性を回復するための措置として、再度、監査品質の評価や監査の透明性に関する議論が高まってきている。例えば、2014年に最終化された、欧州委員会の社会的影響度の高い事業体（PIE）の法定監査に関する規則によって、欧州域内のPIEに対する法定監査を対象に、監査事務所のローテーションと入札が義務付けられた。その結果、欧州域内においても、監査委員会が外部監査の品質を適切に評価し、後任監査人の選任を適切に行うことを支援するための、監査委員会向けのガイダンスの開発等の議論が生じている⁶。米国では、強制ローテーションに関しては反対が多く導入に至らなかったが、それでは、監査人の監視責任を有する監査委員会が、監査品質に関する情報を得て、適切に監査品質を評価し監査人を選任できるようにするにはどうしたら

よいかという問題提起が、PCAOBの今回の監査品質の指標に関する議論のきっかけの1つとなっている⁷。

今回の議論は、監査の透明性を高めることにより、監査委員会、最終的には投資家が、監査品質を適切に評価できる方法を模索するという、財務報告を取り巻く利害関係者全体を巻き込んだ議論となっているのが特徴的である⁸。

PCAOBは、2015年第4四半期に、監査品質の指標に関連する公開ラウンド・テーブルの開催を予定していることもアナウンスしている。今後も、関連する議論を引き続き注視する必要がある。

（日本公認会計士協会研究員 甲斐幸子）

〈注〉

- 「コンセプト・リリース」とは、PCAOBが規則・基準設定プロセスにおいて公表するコンサルテーション・ペーパーに相当する。
- 2015年10月27日現在、全48通のコメントが寄せられている。コンセプト・リリース及びコメントレターの原文は、PCAOBウェブサイトにて入手できる。
<http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket041.aspx>
- 2015年11月号記事「解説 米国公開企業会計監視委員会『監査品質の指標に関するコンセプト・リリース』①」
- PCAOBの検査による指摘事項は、検査結果報告書において、以下のとおり、Part IとPart IIに分けて記載される。
Part I：監査人が、監査意見を裏付ける十分かつ適切な監査証拠を入手していないと判断された場合、当該監査上の不備が記載される。Part Iは公表され、PCAOBウェブサイトに掲載される。
Part II：監査事務所の品質管理システムに対する不備が識別された場合、当該品質管理上の不備が記載される。Part IIは、監査事務所が当該不備を検査結果報告書の発行から12か月以内に適切に改善しなかった場合に限り、公表される。
- 会計発生高とは、会計上の利益のうち、キャッシュ・フローを伴わない、費用・収益の配分や見越し・繰延により計上される利益部分を測定しようとするものである。
- 例えば、英国財務報告評議会（FRC）は、2015年5

月、監査委員会が外部監査を評価する際の支援として、「監査品質：監査委員会のためのプラクティス・エイド」を公表している。

7 PCAOBボードメンバーJay D. Hanson氏のスピーチ“Remarks at the National Audit Committee Forum”（2013年9月13日）参照 http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/09132013_AICPA.aspx

8 例えば、2015年7月、SECも、監査委員会による開示の改訂に関するコンセプト・リリースを公表し、特に、監査委員会による独立監査人の監視責任についての、監査委員会による報告の強化について意見募集を行っている。

* 必須研修科目「監査の品質及び不正リスク対応」研修教材

※会計・監査ジャーナル2015年11月号に掲載されている「【解説】米国公開企業会計監視委員会「監査品質の指標に関するコンセプト・リリース」①」を併読した場合に単位が付与されます。

教材コード J030393



研修コード 3101

履修単位 1単位