

解説



日本公認会計士協会 常務理事
国際監査・保証基準審議会メンバー

すみだ さやか
住田 清芽

国際監査・保証基準審議会テクニカル・
アドバイザー

か い さち こ
甲斐 幸子

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) コメント募集文書 「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」

1 はじめに

国際監査・保証基準審議会 (IAASB) は、2015年12月会議において、コメント募集文書 (Invitation to Comment) 「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」(以下「ITC」という。)及びその概要を纏めた文書(以下「ITCの概要」という。)の公表を承認し、2015年12月17日付けで公表されている¹。IAASBは、2014年後半から、①職業的懐疑心、②品質管理、③グループ監査に関するプロジェクトを新規に開始している。ITCは、これら3つの新規プロジェクトの方向性について意見募集を行うディスカッション・ペーパーとなっており、それぞれのプロジェクトについて、関連する論点や質問項目等が記載されている。以下において、主な内容を紹介する。

2 今後のスケジュール

ITC及びITCの概要に対するコメント期限は2016年5月16日となっている。IAASBは、受領したコメントを検討し、その結果を踏まえ、2016年後半に、次のステップを決定することとしている。品質管理及びグループ監査のプロジェクトに関しては、基準改訂に関するプロジェクト・プロポーザルを承認し、公開草案の策定を開始する予定である。また、職業的懐疑心のプロジェクトに関しては、今後、どのようなアクションを講じるかを決定する予定である。

3 ITCの構成及び主な内容

以下は、ITCの構成に沿った、主な内容の説明である。

1. IAASBの重点領域をどのように決定しているか？

IAASBは、クラリティ版国際監査基準 (ISA) の適用モニタリングの結果や規制

当局を含めた監査の利害関係者に対するアウトリーチ活動を踏まえ、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を実施し、以下の戦略及び作業計画を策定した。

- IAASBの5か年戦略(2015年から2019年)

第一の、最も重要な目標は、実務で指摘された論点や新しく生じる動きに適切に対処することにより、ISAが、全世界において実施される監査が高品質で価値があり、かつ目的適合的であることの基盤であり続けることを確保することである。

- IAASBの2か年作業計画(2015年から2016年)

以下の4つのプロジェクトにプライオリティを置く。

- 職業的懐疑心
- 品質管理
- グループ監査
- 金融機関の監査に係る特別考慮事項プロジェクト

ITCでは、2か年作業計画に含まれている上記4つのプロジェクトのうち、職業的懐疑心、品質管理、グループ監査の3つのプロジェクトについて扱っている。金融機関の監査に係る特別考慮事項プロジェクトについては、財務報告基準の動向等を踏まえ、プロジェクトを迅速に進める必要性から、2015年12月のIAASB会議において既にプロジェクト・プロポーザルが承認され、ISA540「会計上の見積りの監査」の改訂に係る公開草案の検討作業に入っており、ITCでは扱っていない。

2. 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？

公共の利益に最も関連する論点であり、したがって、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、以下の7つの論点について説明されている。

- 監査人の適切な独立性を保持した懐疑的な姿勢の促進(職業的懐疑心の適切な保持及び発揮)
- 監査人の判断の文書化の強化
- 環境変化を踏まえたISAの目的適合性(Relevance)の維持
- 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
- 監査品質の透明性及びその役割の模索
- 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・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
- 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(例えば、監査責任者、監査チーム及び他の関係者、グループ監査チームと構成単位の監査人、監査委員会等との相互作用)

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？

IAASBが2014年に公表した「監査品質の枠組み」の記述を引用し、以下が説明されている。

- 監査品質に対する第一義的な責任は監査人にあるが、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。
- 監査監督機関は国際的な連携を高めている。例えば、監査監督機関国際フォーラム(IFIAR)の「2014年検査の指摘事項の概要」において、ITCで扱っている3つのプロジェクトのトピックを含めた監査の重要な側面に関する

不備が引き続き発見されていることから、国際基準の改訂の検討の必要性が指摘されている。

- 監査品質の枠組みにおいて説明されている背景的要因(環境要因)のうち、以下はIAASBの取組みに特に関連する。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。
 - 商慣行及び商事法
 - 財務報告に関連する法令、適用される財務報告の枠組み
 - 情報技術
 - コーポレート・ガバナンス
 - 監査に関する規制
 - 人材

4. 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？

職業的懐疑心プロジェクトに関連して、主に以下が説明されている。

(1) アクションの要請

■ 規制当局からの指摘

世界各国の監査規制当局から、監査人が職業的懐疑心を適切に発揮していないという共通の懸念が繰り返し指摘されている。IFIARも、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、監査事務所に対し、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。

■ 概念の明瞭化

職業的懐疑心の概念は、文献や学術調査において、ISAにおける定義・記述と異なる形で説明されていることがある。したがって、職業的懐疑心の概念や、監査人による職業的懐疑心の適切な発揮について、IAASBの策定するISAにおいて、より明瞭に説明することが必要かもしれない。

(2) 職業的懐疑心に影響する要因

職業的懐疑心は、IAASBが策定する

(図表1) 職業的懐疑心と関連する概念

国際教育基準 (IES)	職業会計士の倫理規程 (IESBA Code)
<ul style="list-style-type: none"> 職業会計士の専門的能力 職業的専門家としてのスキル 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) 	<ul style="list-style-type: none"> 誠実性 公正性 精神的独立性 職業的専門家としての能力及び正当な注意 職業的専門家としての行動

ISAにおいて扱われているが、国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) が策定している「職業会計士の倫理規程」(IESBA Code) 及び国際会計教育基準審議会 (IAESB) が策定している国際教育基準 (IES) においても、職業的懐疑心の発揮に関連する概念が扱われている (図表 1 参照)。

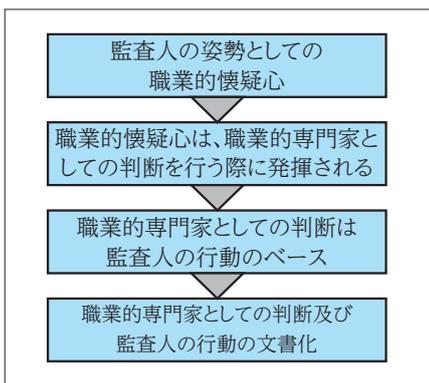
■ 職業的懐疑心、職業的専門家としての判断、及び文書化の関係

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。職業的懐疑心は姿勢 (attitude) 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実施した行動の調書化は、職業的懐疑心を発揮したことの証拠となる (図表 2 参照)。

(3) 今後のプロジェクトの方向性に関するIAASBの現在の考え

IAASBが、2015年から2019年の5か

(図表2) 監査における職業的懐疑心



年戦略及び2015年から2016年の2か年作業計画に関する公開コンサルテーションを行った際、IAASBが行うその他の基準改訂プロジェクトとは別個に、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。多くの回答者が、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を理解するため、行動、教育訓練及びその他に関連する論点についてより掘り下げる必要があると回答した。そこで、IAASB、IESBA、IAESBの代表で構成される共同作業グループを形成し、職業的懐疑心の概念等に関連した論点について広範囲な観点での検討を行っている。共同作業グループは、2016年後半に、実施するべきアクションについて、提言を行う予定である。

また、IAASBの他のプロジェクト(品質管理、グループ監査、金融機関の監査に係る特別考慮事項)においても、職業的懐疑心の概念の強化に関連した改訂が扱われている。

5. 品質管理に関する基準をどのように強化できるか?

品質管理プロジェクトに関連して、主に以下が記載されている。

(1) クオリティ・マネジメント・アプローチ (Quality Management Approach (QMA))

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」の改訂において、「クオリティ・マネジメント・アプローチ (Quality Management Approach: QMA)」を組み込むことが提案されている。QMAとは、監査事務所に対し、品質管理システムにおいて、品質を阻害するリスクの識別並びに当該リスクに対処するための適切な方針及び手続の整備と運用を行うことを要求するアプローチであり、監査事務所のリーダーに対し、急速な環境変化に対応し、品質に対するリスクマネジメントをより積極的に、規模に応じた形で、かつ厳格に (more proactive, scalable and robust response) 行う責任があることが強調される。

ISQC 1 へのQMAの組み込みには、個々の要求事項や適用指針の修正を行うだけでなく、ISQC 1 の広範囲の改訂と構成の見直しに伴う。QMAの組み込みによっても、ISQC 1 の目的や要求事項の厳格性は維持される。

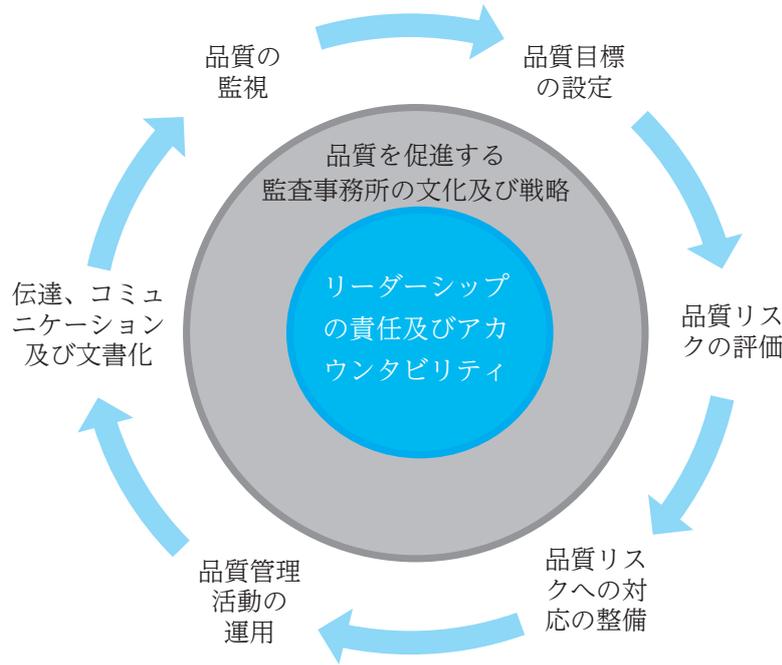
QMAを組み込んだISQC 1 の改訂方法としては、IAASB以外の団体が策定する既存のリスク管理及びガバナンスの枠組みにおける原則²と同様のアプローチを利用し、継続的な改善のプロセスを支える次頁の図表 3 の関連する活動を、QMAの要素とすることを検討している。

(2) ISQC 1 及びISA220「監査業務における品質管理」の改訂に関連した論点の説明

品質管理に関連した個別論点について、以下に分類して、それぞれ、①現行の基準での取扱い、②論点に対応するために考えられるアクションが説明されている。横断的な論点/複数のプロジェクトに関連する論点

- 業務レベルにおける品質管理
 - 業務責任者の役割と責任
 - 監査に関与する他の者

(図表3) 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に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の運用を行う。
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。

- 監査品質を支える監査事務所の役割
 - ネットワークを通じて運営されている場合における品質管理に関する考慮事項
 - 監査事務所のビジネスモデル及び組織構造の変化が監査品質に及ぼす影響の検討

品質管理に特有の事項

- 監査事務所のガバナンス（品質に関する責任を含む。）
- 審査及び審査担当者
- 品質管理のシステムの監視及び改善
- 監査責任者のパフォーマンス、報酬

システム

- 専門要員の採用、教育・訓練、評価及び選任 (Human Resources)
- 監査責任者の能力 (competencies)
- 監査事務所の透明性報告

6. グループ監査に関する基準をどのように強化できるか？

グループ監査プロジェクトに関連して、主に以下が記載されている。

- グループ監査において関連するISA (ISA220を含む。) がどのように適用されるかに関する強化及び明瞭化
グループ監査を取り巻く状況は様々で

あり、複雑性を増している。そこで、ISAの目的適合性を確保するため、ISA600「グループ監査」における、グループ監査に関連する他のISA（特に重要な虚偽表示リスクの識別と対応に関連する基準）との関連付けをより明確にし、グループ監査において、関連するすべてのISAを適用する必要があることを強調することが重要であると考えていること等が説明されている。

(2) ISA600の改訂に関連した論点の説明

グループ監査に関連した個別論点に

ついて、以下に分類して、それぞれ、①現行の基準での取扱い、②論点に対応するために考えられるアクションが説明されている。

- グループ監査契約の新規の締結及び更新
- グループ監査チームと構成単位の監査人のコミュニケーション
- 構成単位の監査人の作業の利用
 - 構成単位の監査人の独立性、能力の理解に関する論点
 - グループ監査チームによる構成単位の監査人が実施した作業への関与に関する論点
- グループ監査における重要な虚偽表示リスクの識別及び評価
 - グループ監査チームによる、構成単位の理解及びグループにおける特別な検討を必要とするリスクの識別に関する論点
 - 構成単位の重要性の基準値及びグループ監査における重要性に関するその他の側面に関する論点
- グループ監査における識別された重要な虚偽表示リスクへの対応(グループ監査チームによる連結プロセスへの関与に関連する論点を含む。)
 - 構成単位の財務情報に対して実施される監査手続に関する論点

- 重要な構成単位以外の構成単位に関する論点
- グループ監査チームによる連結プロセスへの関与に関する論点
- 後発事象に関する手続に関する論点
- グループ監査チームによる、構成単位の監査人の作業の査閲及び評価
 - 構成単位の監査人のコミュニケーション及び作業の適切性の評価に関する論点
 - グループ監査業務に対する、構成単位の監査人の作業及び十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかの評価に関連する論点
- グループ監査に関するその他の論点
 - 新規及び改訂版ISAの影響(開示、監査上の主要な事項)

4 ITCの概要の内容及びITCとの関係

ITCは、全96頁で構成され、多くの質問項目(全般：3項目、職業的懐疑心：5項目、品質管理：14項目、グループ監査：13項目)が記載された詳細なものとなっている。そこで、広範囲の利害関係者(例えば、財務諸表利用者、作成者、監査委員会メンバー)を読者として想定した、

「ITCの概要」が策定され、ITCと同時に公表されている。ITCの概要には、ITCに記載されている前記3の1.から4.の内容が含まれているほか、5.及び6.に関しては、そのサマリーが含まれている。また、質問項目も、ITCに含まれている質問項目のうち、全体的な質問項目(全9項目)のみが含まれている。

5 おわりに

本ITCは、クラリティ版ISAの公表後の、ISA全体にわたった大幅改訂プロジェクトの方向性を定める非常に重要なものといえよう。興味がある方は、是非、原文をお読みいただきたい

<注>

- 1 ITC及びITCの概要の原文は、以下のIAASBウェブサイトから入手できる。
<http://www.ifac.org/publications-resources/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest>
- 2 例えば、OECD「コーポレート・ガバナンス原則」及びCOSO「全社的リスクマネジメントの枠組み」