

解説



ISQM1、2及び改訂ISA 220の概要について ～改訂点を中心に～

品質管理基準委員会
監査事務所における品質マネジメント起草委員会
起草委員長

おざき たかゆき

尾崎 隆之

品質管理基準委員会 審査起草委員会
起草委員長

しま よしひろ

島 義浩

監査基準委員会
監査業務における品質マネジメント起草委員会
起草委員長

ふくやま さとこ

福山 哲子

日本公認会計士協会 研究員

むらた けいぞう

村田 圭三

I はじめに

2020年12月、国際監査・保証基準審議会 (IAASB) は、監査事務所の品質管理の強化等を目的として、International Standard on Quality Management (以下「ISQM」という。) 1、2 及び International Standard on Auditing 220 (Revised) (以下「改訂ISA220」という。) を公表した。

また、2021年11月16日付けで、「監査に関する品質管理基準の改訂に関する意見書」(企業会計審議会〔2021〕)(以下「改訂品質管理基準」という。) が公表され、我が国においても2023年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間(公認会計士法上の大規模監査法人以外の監査事務所においては、2024年7月1日以後に開始する事業年度又は会計期間)に係る財務諸表の監査からの実施が求められている¹。

現在、日本公認会計士協会では、改訂品質管理基準の実務の指針として、ISQM 1、2 及び改訂ISA220をベースとした品質管理基準委員会報告書第1号「監査事務所の品質管理」、同第2号「監査業務に係る審査」及び監査

基準委員会報告書220「監査業務における品質管理」の起草対応中である。本稿では、これらISQM 1、2 及び改訂ISA 220の主な内容について改訂品質管理基準の内容にも言及しつつ、改訂点を中心に解説する。なお、本文中の意見に関する部分は、筆者の私見であることを申し添える。

II ISQM1、2、改訂ISA220の内容

(1) ISQM1

ISQM1, Quality Management for Firmsは、現行のInternational Standard on Quality Control (以下「ISQC」という。) 1 に代わり新たに導入された、監査事務所の品質管理に関する国際基準である。

ISQM1の主な特徴として、以下の①～④が挙げられる。

① リスク・アプローチの適用と品質管理システムの構成要素

ISQM1では品質管理システムの構成要素の1つであるa. 監査事務所のリスク評価プロセスにおいて、以下の(i)～(iii)のステップによるリスク・アプローチを適用している。

a. 監査事務所のリスク評価プロセス

- (i) 品質管理システムの各構成要素に関連して、監査事務所によって達成されるべき成果を「品質目標」として自ら設定する。
- (ii) 設定した品質目標の達成に悪影響を及ぼす可能性のある事象を「品質リスク」として識別し、評価する。
- (iii) 上記で識別した品質リスクに対処するために、監査事務所により方針及び手続をデザインし、適用する。

品質管理システムの構成要素として、ISQM 1 では、a. 監査事務所のリスク評価プロセス、b. ガバナンス及びリーダーシップ、c. 職業倫理及び独立性、d. 監査契約の新規の締結及び更新、e. 業務の実施、f. 監査事務所の業務運営に関する資源、g. 情報と伝達、h. 品質管理システムのモニタリング及び改善プロセスの項目を挙げている。ISQM 1 は監査事務所に対して、a. 監査事務所のリスク評価プロセスの下、b. ~g. の各構成要素について品質目標を設定することを求めている²。

また、品質管理システムに関する責任の所在に関し、監査事務所に対して、(1) 品質に関する説明責任を含む最終的な責任、(2) 品質管理システムの運用に関する責任及び(3) 品質管理システムの特定の側面の運用に関する責任についての割当てを求めている。

なお、改訂品質管理基準では上記 8 つの要素に加え、我が国独自の品質管理システムの構成要素として「監査事務所の引継」に関する品質目標の設定を求めている点について留意する必要がある。

② 品質管理システムの評価

ISQM 1 では、各監査事務所の品質評価について、監査事務所の品質管理

システムに関する説明責任を含む最終的な責任を負う者が、少なくとも年に一度、特定の基準日時点において、評価しなければならない旨が記載されている。

なお、改訂品質管理基準では、監査事務所の品質管理システムの評価の結論や当該結論に至った理由を含む品質管理システムの状況等について、監査報告の利用者が監査事務所の監査品質を適切に評価できるよう、各監査事務所において公表することが望ましいとされており、各監査事務所は今後この対応についても検討する必要がある。

③ ネットワーク

ISQM 1 では、監査事務所に対して、自らが所属するネットワークが設定する要求事項や提供されるサービス、その品質管理システムへ及ぼす影響への理解を求めている。その理解に基づき、監査事務所は当該要求事項や提供されるサービスについて適用方法等を決定し、自らの品質管理システムにおいて適切に利用できるようにするために調整や補完といった対応が必要であるか否かを評価しなければならないとしている。

④ 適用の柔軟性 (Scalability)

ISQM 1 では、a. 監査事務所の性質及び状況、b. 監査事務所が実施する業務の内容及び状況を考慮してリスク・アプローチを適用する旨が規定されている。また ISQM 1 では、「より複雑な監査事務所」及び「より複雑でない監査事務所」のそれぞれのケースにおける品質管理システムにおける各局面の例示を多く記載することにより、その柔軟な適用を促している。

(2) ISQM 2

ISQM2, Engagement Quality Reviewsは、従来ISQC 1 に含めて記載されていた審査に関する規定を独立させ、内容を改訂して新設したものである。

ISQM 2 における従来のISQC 1 からの主な改訂点については、以下の①~③が挙げられる。

① 審査担当者の適格性

審査担当者の適格性について、従前から規定されていた審査の実施のための適性及び能力と適切な権限を有することに加え、審査を行うための十分な時間の確保の要件が加えられている。

また、上記に加え、業務執行責任者が関与していた業務の審査担当者になるまでに、2年間又は職業倫理規程が求める場合はより長い期間のクーリングオフ期間を設ける旨が定められている。

② 審査の補助者の利用

従来記載のなかった審査の補助者に関して、その適格性、審査担当者による補助者への指揮、監督及び査閲等について新たに規定されている。

③ 適用の柔軟性 (Scalability)

ISQM 1 と同様に、ISQM 2 においてもその適用の柔軟性が規定されている。具体的には、要求される審査担当者の手続の内容、時期及び範囲については、監査業務又は監査関与先となる企業の性質及び状況に応じて異なる旨が規定されている。

なお、ISQM 2 では審査が求められる業務の範囲について、上場会社の財務諸表監査、法令等により審査が要求される業務及び監査事務所が品質リスクへの対応として審査が適切であると判断する業務と定められているが、改訂品質管理基準では「原則として」全ての監査業務について審査を求めている点に留意する必要がある。

(3) 改訂ISA220

改訂ISA220, Quality Management for an Audit of Financial Statementsは、個々の監査業務の品質管理に関する規定を改訂したものであ

る。改訂ISA220の主な改訂点として、以下の①及び②が挙げられる。

① 監査責任者の役割

監査責任者は、従前から品質管理システムに準拠し、監査業務の全体的な品質に責任を負うことを要求されているが、改訂ISA220ではこれに加えて、監査責任者が監査の過程を通じて十分かつ適切に関与することの重要性が強調されている。また、監査責任者の責任についての要求事項のうち、監査チームメンバーに対して割り当てることが認められる要求事項については、「監査責任者は～に対する責任を負わなければならない」という表現を用いることにより、監査責任者自身が満たし、責任を果たさなければならない要求事項と明確に区別して記載している。

② 監査チームの定義

従来、監査チームの定義は監査事務所又はネットワーク・ファームに所属する

者とされてきたが、改訂ISA220では監査業務に関する監査手続を実施した者（外部の専門家を除く。）とされ、範囲が変更されている。（例えば、ネットワーク・ファーム外の構成単位の監査人、サービスデリバリーセンターで監査手続を実施する者も含まれる。）

監査チームの範囲について図で表すと、図表1のとおりとなる。

III おわりに

本稿では、主にISQM1、2及びISA220の改訂点を中心に記載した。各監査事務所及び監査責任者は、ISQM1における品質管理システムを整備、運用し、その結果を評価するための監査事務所の体制づくり、ISQM2に定める審査への対応、改訂ISA220に定める監査チームの定義に従った監査業務の管理

などさまざまな対応を求められることとなるため、その適用にあたっては事前の準備が肝要となると思われる。

参考文献

企業会計審議会〔2021〕「監査に関する品質管理基準の改訂に関する意見書」金融庁

<注>

- 1 改訂品質管理基準中、品質管理システムの評価については、改訂品質管理基準の実施以後に開始する監査事務所の会計年度の末日から実施することができる。また、改訂品質管理基準の早期適用も認められている。
- 2 ISQM1は監査事務所が品質目標を追加することを妨げてはいない。

図表1 監査チームの範囲に係るイメージ図

