

結論の根拠

作成者: IAASB スタッフ

2020年12月

国際品質マネジメント基準

---

国際品質マネジメント基準 (ISQM) 第1号 (前国際品質管理基準第1号)

「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## IAASB について

本公表物は国際監査・保証基準審議会（IAASB）スタッフが作成したものであり、IAASBの規範性のある公表物ではない。また、国際品質管理基準、国際監査基準を含め、IAASBが定める各国際基準を修正、拡大又はそれらに優先するものではない。

IAASBの目的は、高品質の監査、保証及びその他の関連する基準を設定し、国内外の監査及び保証基準の収斂を促進することにより公共の利益に資することであり、それにより、世界中の業務の質と一貫性を高め、グローバルな監査及び保証の専門家に対する信頼を強化することにある。

IAASBは、IAASBの活動を監視する公益監視委員会、及び基準及びガイダンスの策定に公益の助言を提供するIAASB諮問助言グループが関与する共通の基準設定プロセスの下で、全ての会計専門家が使用する監査及び保証基準並びにガイダンスを策定している。IAASBの運営をサポートする構造とプロセスは、国際会計士連盟（IFAC）によって支援されている。

著作権、商標、及び許可情報については [44 ページ](#) をご参照ください。

ISA.

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## 結論の根拠

### ISQM 1「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

本公表物は国際監査・保証基準審議会（IAASB）スタッフが作成したものである。ISQM 1「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」又は国際監査基準（ISA）の適合修正と関連しているが、これらの一部を構成するものではない。

ISQM 1 は IAASB メンバー18 票のうち 17 票の賛成票によって承認され、各 ISA の適合修正は IAASB メンバー18 票のうち 18 票の賛成票によって承認された<sup>1</sup>。

#### セクションA – はじめに

##### 背景

1. 2014年に開始されたISQC 1<sup>2</sup>改訂プロジェクトは次の主な発見事項に対応している。
  - (a) 2013年に完了した導入モニタリングプロジェクト<sup>3</sup>
  - (b) 2015～2019年のIAASB戦略の策定に当たって諮問した回答者からのフィードバック「変化する世界で公共の利益という付託に応えるために」<sup>4</sup>、2015～2016年の関連業務計画「監査品質の強化と将来に向けた備え」<sup>5</sup>
  - (c) 継続的アウトリーチ活動からのフィードバック
  - (d) 監査規制当局の検査報告書の発見事項
2. 各種の活動によって指摘されたISQC 1に関連する考慮事項が含まれている。
  - (a) 次の事項等に関して、監査品質の枠組みの側面をISQC 1で対処するか否か。
    - (i) 監査チームの適性と能力、採用・教育研修、監査事務所のリソースモデルの変更（シェアード・サービス・センターの活用等）
    - (ii) 内部の監視活動。この活動の範囲及び程度を含む。
    - (iii) 監査事務所及びネットワークのガバナンス構造
  - (b) 改善に対処し、根本原因分析の重要性を確認する必要性

<sup>1</sup> IAASB の投票棄権者の理由を含め、ISQM 1 の投票に関する全記録は、<https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-virtual-videoconferencing-1> を参照

<sup>2</sup> 国際品質管理基準第1号「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」

<sup>3</sup> [クラリティ・プロジェクトが完了した国際監査基準-導入後レビューからの発見事項](#)

<sup>4</sup> [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf)

<sup>5</sup> <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf>

- (c) ISQC 1 を中小の事務所 (SMP) がどのように柔軟に適用できるかを説明したガイダンスを加える必要性。レビュー、その他保証業務及び関連サービス業務に対する適用方法の明確化を含む。
- (d) 審査に関わる複数の問題への対処 (審査担当者の選任、審査担当者の監査チームからの独立性、審査担当者が発揮する職業的専門家としての懐疑心、審査の目的、範囲及び時期、文書化等)
3. クラリティ・プロジェクトが完了した ISA の導入後レビュー、検査の発見事項及びアウトリーチ活動を通じて明らかになった問題をさらに詳しく理解し、最善の対処方法を検討するため、IAASB は 2015 年 12 月に、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」(ITC)<sup>6</sup>を公表した。その結果、ITC に示された課題に IAASB が措置を講じる必要があるというのが回答者のおおむね一致した意見であった。また、回答者から寄せられた意見は、IAASB が問題の対応策を考える上で貴重な知見になった。
4. 2016 年 12 月、IAASB は ISQC 1、ISA 220<sup>8</sup>及び ISA 600<sup>9</sup>の改訂に関する統合プロジェクト・プロポーザル<sup>7</sup>を承認した。ISQC 1 に関し、プロジェクト・プロポーザルには次の目的が含まれる。
- (a) ISQC 1 改訂案。監査事務所レベルで品質マネジメントアプローチを取り入れ、幅広い状況に対する基準の適応能力を高め、要求事項及び適用指針を強化することにより、IAASB の国際基準に基づき実施される全ての業務について監査事務所の品質マネジメントを強化し改善するため。
- (b) ISQC 1 の改訂を行った結果、必要になる可能性のある他の基準の必然的改訂を提案する。
- (c) 改訂の補足として IAASB 等が非正式のガイダンスやサポートツールを作成する必要があるか否かを判断する。
5. 2018 年 12 月会議において、IAASB は公開草案のための ISQM 1 案 (ED-ISQM 1)<sup>10</sup>と併せて ISQM 2 案<sup>11</sup>、ISA 220 (改訂) 案<sup>12</sup>及び ISA の適合修正案<sup>13</sup>を承認した。公開草案は 2019 年 2 月 8 日に公表され、パブリックコメントの募集期限は 2019 年 7 月 1 日である。投資家、アナリスト、規制当局、監査監督機関、各国の監査基準設定者、会計事務所、公共部門の組織、国際会計士連盟 (IFAC) 加盟団体、その他専門家団体、研究者、個人を含む 100 名の

<sup>6</sup> <https://www.iaasb.org/publications/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest-1>

<sup>7</sup> [監査品質の向上：品質管理及びグループ監査に関する IAASB の国際基準改訂プロジェクト・プロポーザル](#)

<sup>8</sup> 国際監査基準 (ISA) 220 (改訂)、「財務諸表監査の品質管理」

<sup>9</sup> ISA 600「グループ財務諸表の監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む。)」

<sup>10</sup> [ISQM 1 案「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」](#)

<sup>11</sup> [ISQM 2 案「審査」](#)

<sup>12</sup> [ISA 220 \(改訂\) 案「監査業務における品質マネジメント」](#)

<sup>13</sup> [IAASB 公開草案「監査事務所及び業務レベルでの品質管理 \(審査を含む。\)」](#)

回答者から ED-ISQM 1 に関するコメントレターが寄せられた。モニタリンググループメンバー 4 名から回答を受け取った<sup>14</sup>。

6. 品質マネジメントに関する各公開草案に加え、[全体説明メモ](#)の中で三つの公開草案の背景、及び三つの提案基準の適応の柔軟性及び相互関係性に関する議論を含めた三つの公開草案にまたがる重要課題を説明した。また、三つの基準案の適用日及び導入期間に関する IAASB の提案と IAASB が計画している導入支援活動を示した。
7. 公開期間中、IAASB はウェビナー、動画、ラウンドテーブル等、利害関係者の提案の理解に役立つ様々なアウトリーチ活動を行った。

#### 公共の利益に関する問題

8. 下表に IAASB がプロジェクト・プロポーザルの中で特定した ISQM 1 に関する公共の利益に関する問題及び ED-ISQM 1 に対して受け取ったコメントも踏まえて、IAASB が公共の利益に関する基準を強化するためにその後を下した決定事項をまとめている（本表で示す項番号は ED-ISQM 1 を参照）。

公共の利益に関する問題	IAASB の決定事項
<p>監査人に適切な独立かつチャレンジする懐疑的なマインドセットを醸成する。一職業的専門家としての懐疑心は監査品質の根本的な概念であり、根幹である。これらのプロジェクトではさらに、基準によって監査人、特に監査責任者が監査を行うに当たって職業的専門家としての懐疑心を適切に発揮することを明瞭に求め、基準によって監査事務所に職業的専門家としての懐疑心を効果的に発揮するための適切な環境醸成にいかに関与してもらうかを検討する。</p>	<p>IAASB の対応</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ISQM 1 第15項を加える。基準の目的に関する基本となる適用指針として、品質マネジメントシステム (SOQM) によって一貫して高品質な業務遂行を実現することを説明した。特に、高品質な業務をどのように達成するかを説明し、そのために職業的専門家としての判断を下し、業務の種類に該当する場合は職業的専門家としての懐疑心を発揮する必要性を明確にする。</li> <li>• ISQM 1 第31項(c)に品質目標、「監査チームは、適切な職業的専門家としての判断を發揮し、また業務の種類に応じて、職業的専門家としての懐疑心を發揮する」を加える。</li> <li>• ISQM 1 A78項において、ISA 220 (改訂)によって、業務レベルでの職業的専門家としての懐疑心を行使する際の障害、職業的専門家としての懐疑心の行使を妨げ</li> </ul>

<sup>14</sup> モニタリンググループは、バーゼル銀行監督委員会 (BCBS)、欧州委員会、金融安定理事会、保険監督者国際機構 (IAIS)、監査監督機関国際フォーラム (IFIAR)、証券監督者国際機構 (IOSCO) 及び世界銀行で構成されている。ED-ISQM 1 に対する回答は、BCBS、IAIS、IFIAR 及び IOSCO から受け取った。

公共の利益に関する問題	IAASB の決定事項
	<p>うる無意識の監査人の偏向、及びそのような障害を緩和するために監査チームが実施する可能性のある行為に対処することを説明する。</p>
<p>ISA 及びISQC 1 の目的適合性を維持する。— 基準の改訂に当たり、変化し複雑化する幅広い環境に対して基準の強固さ及び適合性を確保し、その状態を維持するための検討を行う。</p>	<p>IAASB の対応</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 基準にリスクを重視した原則主義のアプローチを取り入れる。それによって監査事務所が変化する環境に応じて品質マネジメントシステムを適応させる。</li> <li>● 結果に基づく品質目標の達成を重要視する要求事項を基準に加えることによって、結果の達成に注意を向ける。同時に、品質目標が包括的であり、現行のISQC 1 の要求事項と公共の利益に関する主な問題に対処する新しい要求事項に対処していることを踏まえ、基準の強固さを維持し、強化する。</li> <li>● ISQM 1第25項(a)に要求事項を加える。監査事務所は、品質目標の達成に悪影響を及ぼす可能性のある状況、事象、環境、行動の有無の把握を求める。その際、会計事務所の事業環境を含め、基準に定められた特定の要因を把握する。</li> <li>● ISQM 1第27項において、監査事務所は、監査事務所又はその業務の性質や状況の変化により、追加の品質目標又は追加の若しくは修正された品質リスクや対応が必要であることを示す情報を識別するためにデザインされた方針又は手続を定めなければならないことを規定する。こうした変化には監査事務所の環境変化を含む場合がある。</li> </ul>
<p>監査事務所及び業務レベルでのプロアクティブな品質マネジメントを奨励する。— 監査事務所のプロアクティブなリーダーシップとマネジメントによって醸成され、監査事務所の文化と戦略によって強化される監査事務所と業務の観点から、品質管理基準 (ISQC 1 及びISA 220) によって効果的な品質マネジメント</p>	<p>IAASB は、ガバナンスとリーダーシップを強化するため、ISQM 1 第 28 項に以下を含めた品質目標を加えることとした。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 監査事務所での組織文化を通じた品質強化に言及し、一貫して高品質な業務を遂行することによって公共の利益に資する監査事務所の役割を強化し、品質と期待</li> </ul>

公共の利益に関する問題	IAASB の決定事項
<p>をいかに奨励できるかを検討する。</p>	<p>される行動について全専門要員の責任に言及する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 監査事務所の財務上及び業務上の優先事項を含む、監査事務所の戦略的意思決定及び行動における品質の重要性に言及する。</li> </ul> <p>さらに、監査事務所でのリスク評価プロセス、監視及び改善プロセスを通じたプロアクティブな品質マネジメントの概念を基準全体に組み込んだ。また、ISQM 1 第 53 項から第 55 項に年 1 度、品質マネジメントシステムの評価を行い、結論を出すことをリーダーシップに求める新しい要求事項を加える。</p>
<p>透明性と監査品質におけるその役割を掘り下げる。—各国で透明性に関する報告が広がる中で、IAASB は効果的な品質マネジメントを支え、達成するための透明性の取り組みに関し、さらなる措置を検討する。</p>	<p>IAASB の対応</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ISQM 1 第33項(d)(ii)に外部コミュニケーションに関する品質目標を加える。具体的には、「情報は、法令若しくは職業的専門家としての基準により要求される場合、又は外部の者の品質マネジメントシステムに対する理解を支援するために、外部にも伝達される」と記載する。</li> <li>● ISQM 1 第34項(e)によって、監査事務所に次の方針又は手続を定めることを求める。 <ul style="list-style-type: none"> <li>○ 上場企業の財務諸表監査を実施する際に、品質マネジメントシステムが高品質な監査業務の一貫した実施をどのように支えているかについて、監査役等とコミュニケーションをとることを要求する。</li> <li>○ 監査事務所の品質マネジメントシステムについて外部の者とコミュニケーションをとることが適切なその他の場合に言及する。</li> <li>○ コミュニケーションの内容、時期及び範囲、並びに適切な様式を含む、外部とのコミュニケーションの際に提供すべき情報に対処する。</li> </ul> </li> </ul>

公共の利益に関する問題	IAASB の決定事項
	<p>適用指針によって、次を含む様々な考慮事項を詳しく説明する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ その他どのような場合に外部の者とコミュニケーションをとるか監査事務所が判断するに当たって影響を与える可能性のある事項</li> <li>○ コミュニケーションをとる場合に、外部の者に提供する可能性がある情報と有益な情報の特性</li> <li>○ 適切なコミュニケーション様式</li> </ul>
<p>監査事務所（ネットワークを含む。）及びそこで行われる内外の監視及び改善活動を更に重視する。一検査の発見事項から明らかになった監査上の不備を改善するために期待される行為をより明確に述べること及び外部検査を更に重視することを検討する。IAASB は、会計事務所での内部コミュニケーションとネットワーク内の他の事務所とのコミュニケーション、内部の検査の発見事項への対応も検討する。</p>	<p>対応策として、新しい要求事項を加え、現行の要求事項を強化することによって更に確実に監視及び改善に対処する。特に IAASB は、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● ISQM 1第35項及び第36項において品質マネジメントシステム全体に対処し、不備を識別する根拠を与える監視活動を強調する。</li> <li>● ISQM 1第37項に要求事項を加えた。監査事務所に、品質マネジメントシステムのデザイン、監査事務所の状況、品質マネジメントシステムの変更、その他関連情報等の各要因を考慮し、監視活動の内容、時期及び範囲を判断することを要求する。その他関連情報には外部検査からの情報が含まれる。</li> <li>● ISQM 1第38項の要求事項を強化し、完了した業務の検査について説明するとともに、リスクとその他監視活動を考慮した業務及び監査責任者の適切な選定を強調することによって適用指針を補足した。</li> <li>● ISQM 1第40項及び第41項に、発見事項の評価と不備の識別、不備の重大性及び広範性の評価のための枠組みを加えた。枠組みには、不備の根本原因の分析を行う要求事項が含まれている。</li> <li>● ISQM 1第42項から第44項に規定された不備の適切な改善を改良し、リーダーシップに改善措置の有効性を判断することを</li> </ul>

公共の利益に関する問題	IAASB の決定事項
	<p>求める新たな要求事項を加えた。</p> <p>また、ISQM 1 第 50 項及び第 51 項にネットワークレベルの監視活動について述べ、監査事務所に次を求める要求事項を加えた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ネットワークレベルの監視活動が監査事務所の監視活動に与える影響を判断する。</li> <li>ネットワーク・ファーム全体でネットワークが実施した監視活動の全体的範囲を把握し、こうした活動の結果に関してネットワークから情報を入手する。</li> </ul>
<p>監査中の確実なコミュニケーションとやりとりの必要性を強調する。—IAASB は監査関係者とのやりとりやコミュニケーションに関する基準をどのように強化すべきか検討する。</p>	<p>対応策として、ISQM 1 第 33 項(a)から(c)に品質マネジメントシステムのデザイン、導入及び運用を可能にする適切なタイミングでの情報の取得、生成、使用、さらには監査事務所内の情報伝達に関して幾つかの品質目標を加える。</p> <p>品質目標の主な事項：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>情報システムの必要性</li> <li>専門要員が監査事務所及び互いに情報交換する責任を認識し、強化する文化の醸成</li> <li>監査事務所と監査チームの間での有意義かつ信頼できる情報のやりとりや伝達</li> </ul>

#### その他の品質マネジメント基準

- ISQM 1 は、審査対象となることが要求される業務を扱う方針又は手続を確立する監査事務所の責任を扱う (ISQM 1 第 34 項(f))。ISQM 2 は、審査担当者の選任と適格性、及び審査の実施と文書化を扱う。ISQM 1 は ISQM 2 と併せて IAASB によって承認された。[結論の根拠: ISQM 2](#) は審査に関する全ての事項についての IAASB の決定を説明する。これには審査対象とすべき業務に関する ISQM 1 の要求事項に関わるものも含まれる。
- ISA 220 (改訂) は、財務諸表監査における業務レベルでの品質マネジメントに関する監査人の特定の責任及び監査責任者の関連する責任を扱う。ISQM 1 は ISA 220 (改訂) と併せて IAASB によって承認された。[ISA 220 \(改訂\) の結論の根拠](#) は、ISA 220 (改訂) に関する事項についての IAASB の決定を説明する。

## セクション B – 品質マネジメント及び適用の柔軟性に対する全体的アプローチ

### 背景

11. 品質マネジメントプロジェクトの開始によって IAASB が特定した公共の利益に関する問題の中でも、プロアクティブな品質マネジメントと基準の目的適合性を保つことが必要であった。IAASB は、規模や複雑性を問わず様々な監査事務所が基準を適用できる、適用の柔軟性も重要な問題の一つと捉えた。これらの問題に対処するため、IAASB は基準において新たな品質管理アプローチ、つまり「品質マネジメント」を採用することによって、品質リスクのプロアクティブな発見と対応に取り組むことを提案した。
12. ED-ISQM 1 説明メモには、品質マネジメントに新たに取り組むことによって、品質マネジメントシステムを全体として勘案し、リスクに注目し、監査事務所とその遂行業務の性質及び状況に応じた品質マネジメントシステムのデザイン、導入及び運用を監査事務所に求める統合的品質マネジメントを組み込むとの説明があり、併せて各事情に応じたプロアクティブなシステムが構築され、より確実に効果的で狙いを絞った継続的改善が可能になる等、このアプローチによるさまざまな利点が示されていた。
13. ED-ISQM 1 の発行により、アプローチの利点や規模や複雑度を問わず、さまざまな監査事務所が適用できるほどの柔軟性があるか等、IAASB は品質マネジメントシステムの全体的アプローチについて回答者に意見を求めた。

### 公開草案に寄せられたコメントの概要

14. 回答者はおおむね、新しい品質マネジメントアプローチに支持を示したが、ED-ISQM 1 の適用の柔軟性には多くが懸念を示した。回答者が特に懸念したのは基準の規範性であり、基準にリスク・アプローチと規範的要求事項とが混在しているとの指摘があった。また、基準の長さや複雑さについてもコメントがあり、現行の様式で基準を導入した場合に経験するであろう難しさが指摘された。それに対して、基準は有効な監視・執行措置を支える形で組み立てるべきとの意見もあった。また、大規模監査事務所が ED-ISQM 1 に定められた最低限の要求事項を超えて監査品質の問題に取り組む重要性（すなわちスケールアップ）を指摘する意見もあった。
15. 回答者からは基準の適用の柔軟性、規範性、複雑さ、わかりやすさ、長さに対処するための様々な提案があった。提案の一部を以下に示す。
  - (a) 基準の構成を見直す。
  - (b) 求める品質目標と求める対応を見直す。例えば、規範性を抑え、もっと包括的にする等
  - (c) 品質リスクをもう少し明確に述べる。例えば品質リスクを示す等
  - (d) 大規模監査事務所にとって関連性の高い要求事項を明確な条件付きのもの、すなわちボトムアップアプローチに改める。
16. IAASB の基準に基づく監査以外の業務（関連業務等）を行うのみの監査事務所での ED-ISQM 1 の適用について、そのような監査事務所での ED-ISQM 1 の適否についてもコメントがあった。

IAASBの決定事項

17. 適用の柔軟性、規範性、複雑さ、わかりやすさ、長さに関する懸念の程度を踏まえ、IAASBは基準を開発するに当たっての重点領域を次のとおり定めた。
- (a) 基準の適用の柔軟性、及び監査事務所に対して品質マネジメントシステムを自らの状況に応じて適切に調整するよう促すこと
  - (b) 基準の複雑さと規範性
  - (c) 監査事務所が関連業務のみを行う場合を含め、あらゆる状況に適用できる基準の策定
18. IAASBは重点領域に対して様々な措置を講じた。主な措置は次のとおり。
- (a) ISQM 1の構成を見直した。基準を簡素化、明確化し、見やすく改善した。
  - (b) セクション E で説明する通り、品質目標と対応を見直し、より明確な結果ベースの品質目標とその達成の重視によって原則主義のアプローチを明確に示す。
  - (c) 監査事務所のリスク評価プロセスを簡素化、明確化した。
  - (d) セクション F で説明する通り、監査事務所とその遂行業務の性質及び状況に注目し、品質リスクの識別と評価を行うに当たって監査事務所が把握すべき状況、事象、環境、行動の有無を加えた。これによって、品質マネジメントシステムの適用の柔軟性及び調整がより強調される。
  - (e) わかりやすく、全体的な長さを抑えた基準になるよう要求事項及び適用指針を見直し、示した。例えば、
    - (i) 簡素化し、短くした文構造を使って基準を書き直した。
    - (ii) 適用指針のそれぞれのボックス内に例を示し、適用の柔軟性を示す例を明確に示した。
  - (f) 基準を批判的に分析し、最初の導入時にのみ該当する指針を削除した。序文、別紙、適用指針の説明を含め、重複を削除した。
  - (g) ISQM 1 第 19 項において監査事務所が職業的専門家としての判断を発揮すべきことを更に強調した。これによって監査事務所がスケールアップ又はスケールダウンすべきことがより明確に示される。
- これらの措置の多くは他の重要な問題に対処するものでもあり、後述セクションで詳しく説明する。
19. IAASBは、関連業務に関して監査事務所レベルの品質マネジメントを求める要求事項又は基準を別途設けるか検討したが否決した。IAASBは、ISQM 1は文字通りリスクベースにすべき、柔軟な原則主義のアプローチを取り入れるべきであり、その結果、ISQM 1は規模や複雑さを問わず、特定の業務のみを行う監査事務所を含め様々な監査事務所が適用できることになるという考えを改めて維持した。

## セクションC – 基準の目的と公共の利益

### 背景

20. ED-ISQM 1 説明メモでは次の説明が示されていた。

- (a) 基準に照らし、監査事務所が品質マネジメントシステムをデザインし、導入し、運用する目的。
- (b) 品質マネジメントシステムの意図は次の二つの目的の達成について監査事務所に合理的保証を与えることである。
  - (i) 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に従って責任を果たし、またそのような基準及び要求事項に準拠して業務を行う。
  - (ii) 監査事務所又は監査責任者が発行する業務報告書は、状況に応じて適切である。

21. ED-ISQM 1 にはこの他、公共の利益に対する監査事務所の役割を説明するに当たり、この意味の補足説明（すなわち一貫した高品質な業務の遂行）を含めたより明確な言及が提案されていた。ED-ISQM 1 の発行に当たり、IAASB は基準の目的を達成することが公共の利益に対する監査事務所の役割とどのように関連しているかが明確であるかどうか、回答者に意見を求めた。

### 公開草案に寄せられたコメントの概要

- 22. 回答者はおおむね、ED-ISQM 1 の目的に支持を示し、合理的な保証の意味を明確にする必要がある、基準に組み込まれた複数階層の目的を説明する必要がある等、様々なコメントが寄せられた。
- 23. 基準において公共の利益に言及することについては回答者からの意見は分かれた。例えば、
  - (a) より明確に公共の利益に言及するのであれば、基準の目的の中で又は要求事項のどこか別の場所にすべきである。
  - (b) 公共の利益の意味を幅広く解釈されることから、公共の利益への言及は懸念される。

### IAASB の決定事項

- 24. プロジェクトの過程で、公益監視委員会（PIOB）は公共の利益の問題の一つとして、目的に高品質な監査の重視を加える必要があるとした。この問題と公共の利益の言及に対する回答者からの意見に照らし、IAASB は基準の目的において高品質な業務をもっと強調できるか、できる場合はどのようにできるかを慎重に検討した。IAASB の見解は次のとおり。
  - (a) 基準の目的では、目的を達成したかどうかの評価において明確な結果ベースの基準を監査事務所に示す必要がある。高品質な業務の達成等、意欲的な要素を盛り込んだ目標は、その性質上、明確で一貫した評価ができない。
  - (b) 高品質な業務は、業務実施者が職業的専門家としての基準及び適用される法令に従って自らの責任を果たし、そうした基準及び法令に従って業務を遂行し、状況に適した業務報告書を発行することによって達成される。

- (c) 監査事務所の役割は、ISQM 1 第 14 項(a)及び(b)に示された目的が達成されていることの合理的保証を監査事務所に提供できる品質マネジメントシステムをデザインし、導入し、運用することによって一貫した高品質な業務の遂行を可能にすることである。従って、ISQM 1 の目的はやはり、個々に業務の品質を管理するのではなく高品質な業務遂行を可能にする品質マネジメントシステムを監査事務所が構築することを重点にすべきである。
25. その結果、IAASB は ISQM 1 第 14 項に示された基準の目的はやはり適切であると結論付けた。その一方で、公共の利益と目的との紐付けを改善すべきとの回答者からの指摘を踏まえ、IAASB は公共の利益を説明したイントロダクション資料を ISQM 1 第 15 項に移し、これによって目的と位置が近づいた。この資料の位置を見直したことによって、
- (a) 公共の利益と一貫した高品質な業務遂行が基準の目的とどのように関連しているのか明確になった。
- (b) 基準の中で公共の利益を更に目立たせた。
- (c) 基準の目的と、目的達成のために要求事項が何を意図して作られているかについて正しい理解が促される。
26. 合理的な保証の意味を明確化すべきという指摘に対応するため、IAASB は以下を追加した。
- (a) ISQM 1 A190 項。システム全体の運用により、監査事務所に対して、品質マネジメントシステムの目的が達成されていることを合理的に保証することが意図されていることを説明する。
- (b) ISQM 1 A195 項。品質マネジメントシステムに関して、監査事務所は独立した保証報告書を入力する必要はないことを明確に示す。
27. IAASB は導入支援資料で例を示すことによって、基準に組み込まれた目的の複数階層を説明する予定である。

## セクションD – 構成要素及び構成

### 背景

28. ED-ISQM 1 は八つの構成要素によって構成されている。現行の ISQC 1 の要素の組み合わせを反映しつつ、一部は拡大・調整し（ガバナンスとリーダーシップ、リソース）、二つの構成要素を新たに追加した（事務所のリスク評価プロセス、情報とコミュニケーション）。ED-ISQM 1 では構成要素の統合的性質と互いの相関関係が説明されている。IAASB は、基準は八つの構成要素に従って構成されているが、監査事務所はこれら個別の構成要素に従ってシステムを構成する必要はないと強調している。

### 公開草案に寄せられたコメントの概要

29. 回答者は八つの構成要素、及び構成要素同士の相関関係を更に強調したことに支持を示した。また、内部統制システムについて、監査事務所に柔軟性が与えられていることを評価

した。その一方で構成要素の内容と基準の構成について様々な指摘があった。例えば、

- (a) 事務所のリスク評価プロセスと監視及び改善プロセスはプロセスであり、よって他の構成要素と性質が異なることを強調する。
- (b) 文脈をわかりやすくし、基準の読みやすさを改善するために、監査事務所のリスク評価プロセスを基準の1番目の構成要素として移動させる。
- (c) 情報とコミュニケーション、リソースを他の構成要素に組み込むべきではないか検討する。
- (d) 監視及び改善プロセスも事務所のリスク評価プロセスの対象にすべきではないか検討する。

#### IAASBの決定事項

- 30. IAASB は、監査事務所のリスク評価プロセスと監視及び改善プロセスは、これらが他の構成要素に適用されるプロセスであることから他の構成要素と性質が異なるという回答者の意見に同意した。従って、これらの構成要素を区別し、監査事務所が構築すべきプロセスであることを明確に示すため、IAASBはこの二つの構成要素のそれぞれにプロセスの構築に関する要求事項を設けた (ISQM 1 第 23 項及び第 35 項)。監査事務所のリスク評価プロセスを監視及び改善プロセスに適用すべきか否かについての IAASB の判断はセクション I で説明する。
- 31. IAASB は、情報とコミュニケーション、リソースを各構成要素の考慮事項として組み込むべきという提案を検討したが、同意には至らなかった。
- 32. 回答者から広く指摘された ED-ISQM 1 の複雑さ、読みやすさ、わかりやすさに関する懸念、そして監査事務所のリスク評価プロセスを基準の1番目の構成要素として移動させるべきという回答者からの提案を踏まえ、IAASB は ED-ISQM 1 の基準の再構成に次のとおり同意した。
  - (a) 監査事務所のリスク評価プロセスをガバナンスとリーダーシップの前に移した。
  - (b) 品質マネジメントシステムの各側面と品質マネジメントシステム全体に対する責任の割り当てに関する要求事項を「品質マネジメントシステム」セクションの下、ISQM 1 第 20 項から第 22 項に移動させた。IAASB は、リーダーシップの責任はその重要性を強調するために目立つ位置に置く必要があるとともに、品質マネジメントシステムの構築の前提条件だと考えている。
  - (c) システムに対するガバナンスとリーダーシップの重要性、この構成要素を目立たせる必要性を踏まえ、ガバナンスとリーダーシップを強調するため、「品質マネジメントシステム」セクションの下、ISQM 1 第 19 項に基本となる適用指針を加えた。
- 33. また、基準の他の各側面を次のとおり再構成した。
  - (a) 基準に新たなセクション、「特定の対応」を設けた。基準によって求められる全ての対応で構成される (ISQM 1 第 34 項)。セクション E で説明する通り、構成要素全体で品質目標と対応を見直した結果、ISQM 1 にはわずかな特定の対応のみが残った。従って、

六つの対応を全て、「特定の対応」セクションにまとめた。

- (b) 品質マネジメントシステムの評価をリーダーシップに求める要求事項は、リーダーシップに業績評価を求める要求事項と併せ、基準の最後に近い個別セクションに移動させた (ISQM 1 第 53 項から第 56 項)。これによって評価を品質マネジメントシステム全体に関して行うことがより明確に示された。さらに、IAASB は品質マネジメントシステムの評価結果はリーダーシップの業績指標であり、よって要求事項は互いに近くに置いた方が良く考えている。

## セクション E – 品質目標、品質リスク及び対応を規定するためのアプローチ

### 背景

34. ED-ISQM 1 には全ての監査事務所に設定が求められる品質目標が含まれ、構成要素別に構成されている。ED-ISQM 1 説明メモでは、基準で求める品質目標は現行 ISQC 1 の中から維持された重要な側面と公共の利益に関する重要問題に対処するために又は品質マネジメントシステムに必要であるために導入された品質目標とで構成されていると説明されている。ED-ISQM 1 の品質目標は包括的であり、監査事務所が正しく定め、達成すれば、目標達成を合理的に保証できるシステムが構築されるであろうというのが IAASB の考えであった。さらに ED-ISQM 1 では、品質目標の結果ベースの特性を踏まえ、監査事務所が目標がどのように達成されたかを判断することによって、基準の適用の柔軟性が改善されると説明されている。
35. ED-ISQM 1 ではこの他、構成要素の中に全ての監査事務所にデザインと導入を求める対応が含まれているが、ED-ISQM 1 説明メモの説明によると、構成要素の品質目標と違って対応は包括的ではなく、特定の構成要素には基準上の対応が一切含まれていない。よって、基準は、基準によって要求される対応の他に、品質リスクに対処するための独自の対応をデザインし、導入することを監査事務所に促すことが意図されている。さらに、ED-ISQM 1 説明メモでは、基準によって要求される対応は、監査事務所が品質リスク、並びに監査事務所とその実施する業務の性質及び状況を踏まえて柔軟に調整すべきものであると説明されている。
36. ED-ISQM 1 では構成要素の中で品質リスクは一切定められていない。

### 公開草案に寄せられたコメントの概要

37. 回答者は、ED-ISQM 1 の品質目標は包括的であり、監査事務所が正しく定め、達成すれば、目標達成を合理的に保証できるシステムが構築されるであろうという IAASB の考えに支持を示した。その一方で、多くの回答者が品質目標の規範性に懸念を示した。別の回答者は、監査規制当局の検査による一貫した執行を支えるため、より規範的な要求事項を盛り込むことを IAASB に要請した。
38. ED-ISQM 1 の対応に関し、回答者は、求められる対応があまりにも規範的だと指摘し、プロアクティブな品質管理の推進よりもむしろチェックの形骸化が続く可能性を警告した。また、「従う又は説明する」意識を推進して文書化の必要性を高める方法があると指摘し、監査事務所が品質リスクの対処に必要な独自の対応を定めない可能性があることを懸念し

た。また、特定の品質リスクなく、基準の中で特定の対応を求めることは、非論理的で直感にそぐわないとの意見もあった。

39. 構成要素の品質目標と対応の見直しについては品質目標をもっと包括的にする、品質リスク又はリスク要因を加える、対応の規範性を抑える等、回答者から様々な意見が挙げられた。その他、予防的、先回りの対応を求めるべきとの意見もあった。

#### IAASBの決定事項

40. セクション B の説明通り、適用の柔軟性、規範性、複雑さ、わかりやすさ、長さについて広く懸念が示され、IAASB はこれらの懸念の多くが構成要素における品質目標と対応の考え方に起因していると考えた。
41. IAASB は構成要素における品質目標と対応の考え方に対応するための措置が必要と考え、そのために、基準の強固さを維持しつつ、基準の適応の柔軟性と基準の規範性の認識のされ方を繊細にバランスをとりながら改善する必要があると考えた。よって IAASB は構成要素における品質目標と対応を次のとおり再考、修正した。
- (a) 目標と明確な関係性のある対応を、関連の品質目標の一つの要素として示した。
  - (b) 品質目標と対応の重複を削除した。
  - (c) 一部の品質目標を結合した。
  - (d) アクションベースではなく結果ベースであることがより明確に伝わるよう、品質目標を書き直した。
  - (e) いくつかの事例について、要求事項の比較的細かな側面を適用指針に移した。
42. 基準に残った対応はごくわずかとなったことから、IAASB は基準が求める対応を、個々の構成要素ではなく、基準の一つのセクション (ISQM 1 第 34 項、「特定の対応」) にまとめることがより適切と判断した。求められる対応が基準の一つのセクションにまとめられたことで、様々な別の問題も解決できた。例えば、
- (a) リスク・アプローチを強化し、品質目標の結果達成が強調された (すなわち、アプローチを修正したことによって構成要素に品質目標だけがある状態になった。)
  - (b) 残りの対応は複数の構成要素と関係していることから、構成要素の統合が改善された。
  - (c) 監査事務所が独自の対応をデザインし、導入すべきかどうか、又はその程度に関わる誤解に対処した。
  - (d) 監査事務所が品質管理をスケールアップし、プロアクティブに取り組む必要性を強調すべきとの意見に対応した。
  - (e) 構成要素間の一貫性を改善し、構成要素の重要性に差異があるように誤解させる部分を排除した (一部の構成要素に他の構成要素よりも多くの特定の対応が含まれていたことを踏まえて)。
43. IAASB は品質目標と対応の間のステップとして、構成要素に品質リスクに関する考慮事項

を加えるか検討した。この点に関する IAASB の考慮事項をセクション F で説明する。

## セクション F – 監査事務所のリスク評価プロセス

### 背景

44. 品質マネジメントを新たに強調することを踏まえ、ED-ISQM 1 にはリスク・アプローチが組み込まれ、そのために監査事務所のリスク評価プロセスという新しい構成要素が加わっている。ED-ISQM 1 ではプロセスが次のとおり説明されている。

(a) 品質目標の設定

ED-ISQM 1 の説明によると、監査事務所が設定する品質目標は、達成された場合は、品質マネジメントシステムの目標が達成されていることの合理的保証を監査事務所に総じて与える目標で構成される。

前述の通り（セクション E 参照）、ED-ISQM 1 では構成要素の中に品質目標が含まれている。さらに、ED-ISQM 1 では、基準の目的達成上、品質目標が必要である場合は、基準が求める以上の追加の品質目標を設けることが監査事務所に要求されている。この要求事項は、追加の品質目標の設定が必要になるような監査事務所及びそれが遂行する業務の性質と状況がそれぞれに異なることを踏まえ、追加された。

(b) 品質リスクの識別と評価

ED-ISQM 1 には品質リスクの識別と評価プロセスが盛り込まれ、監査事務所が全ての想定リスクを識別、評価し、全てのリスクについての対応をデザイン、適用することは合理的でなく、現実的ではないと説明されている。ED-ISQM 1 の説明メモの説明によると、プロセスは 2 ステップで構成され、まず、特定の基準を用いて品質リスクを識別し、次にその品質リスクが起きる可能性と品質目標の達成に与える影響度を詳細に検討し、評価する。プロセスには、IAASB の公開草案、ISA 315（改訂）、「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」（ED-315）の原則と数多くの類似点がある。

(c) 対応のデザイン及び導入

ED-ISQM 1 では、監査事務所に品質リスクに対処するための対応をデザインし、導入することを求めている。また前述の通り（セクション E 参照）、基準では個々の構成要素の中に幾つかの特定の対応が含まれている。

(d) 監査事務所又はその業務の内容及び状況の変化の特定

ED-ISQM 1 では、監査事務所又はその業務の内容及び状況の変化を特定し、品質目標、品質リスク又は対応をそれに応じて適宜修正することを監査事務所に求めている。また、自らの監視活動の結果明らかになった情報に基づき、品質目標、品質リスク又は対応を修正するよう監査事務所に求める要求事項も加えられている。

45. ED-ISQM 1 説明メモには、監査事務所のリスク評価プロセスはその他七つの構成要素に適用されるとあり、それに対して回答者から意見を募った。

公開草案に寄せられたコメントの概要

46. 全体として、回答者からは監査事務所のリスク評価プロセスは複雑である、特に品質リスクの識別と評価に関して実施が難しいかもしれないとの指摘があった。過度に規範的すぎるとの意見もあった。
47. 回答者からは、監査事務所が求められる追加の品質目標の程度について疑問が示され、基準にはどのような場合に追加の品質目標を設定すべきか明確な指示がないとの指摘があった。追加の品質目標は必ずしも必須ではないと基準の中でもっと明確に説明すべき、又は基準の目的の達成のために追加の品質目標が必要か否かの「検討」について要求事項を改めるべきとの提案があった。
48. 回答者は品質リスクの識別に基準を設けることを支持し、これによって一貫性のあるリスクの識別と評価が可能になる、監査事務所が基準に合致するリスクにリソースを注ぐことができるとのコメントがあった。その一方で、示された基準については、基準の水準の解釈にばらつきがでる、水準が低すぎる等、様々な理由でおおむね懸念が示された。品質リスクの識別と評価に関して他に次のようなコメントがあった。
  - (a) 品質リスクの識別と評価に関する規制当局の発見事項、及び監査事務所のビジネスモデルに伴う品質リスクを考慮すべきである。
  - (b) 品質リスクの出発点が明確でない。つまり、監査事務所に全ての潜在的リスクを検討することが求められるのか、それとも基準に合致するリスクの検討であるのか。
  - (c) 2ステップの品質リスクの識別・評価プロセスはややこしく、作り込まれすぎている。
  - (d) 「品質目標の達成に対する重大な影響」の意味を明確にすべきである。特に、各 ISA の観点から、重大さ又は深刻さは重要性の概念に基づくとの意見があった。
49. 回答者から、監査事務所が品質目標、品質リスク、及び対応の再評価の頻度を基準の中でしっかりと述べるべき、また定期的再評価を求めるべきとの提案があった。
50. 監査事務所のリスク評価プロセスを他の七つの構成要素に適用させるべきかの質問については、回答者はおおむね、監視及び改善に関する要求事項がすでにかなり具体的であることから監査事務所のリスク評価プロセスを監視及び改善プロセスに適用させることに賛成しなかった。

IAASB の決定事項

51. IAASB は、ISQM1 は構成要素の統合的性質と、プロアクティブかつ継続的な品質管理の一環として一つの構成要素からの情報を他の情報にどのように活かすかを強調するために改善の余地があると考え、従って、ISQM 1 A41 項を設け、その中で監査事務所が品質目標を設定し、品質リスクを識別して評価し、対応をデザインし適用する際に必要となる情報源を説明した。一部の情報源は監査事務所の情報とコミュニケーションの一部を成し、監査事務所の監視及び改善プロセスの結果が含まれている。その他の情報源は監査事務所の内部、外部いずれの可能性もあり、この点に関して適用指針に例が示されている。

## 品質目標の設定

52. IAASB は、監査事務所が追加の品質目標を設定すべき状況がおそらく共通ではなく、また ED-ISQM 1 はこうした共通ではない状況に不相应に重点が置かれていると考え、よって追加の品質目標の設定を求める要求事項を修正し、品質マネジメントシステムの目的を達成するために追加の品質目標が必要か、監査事務所で検討することを強調した。さらに、ISQM 1 A42 項に例を追加し、どのような場合に追加の品質目標の設定が適切であるかを説明した。また、ISQM 1 A43 項を追加し、追加の品質目標の設定を必須と考える必要がないことを明確に示した。
53. 品質目標の定義を修正し、明確化した。特に定義に含まれる堂々巡りを排除した。

## 品質リスクの識別と評価

54. 監査事務所のリスク評価プロセスを含め、ISQM 1 は複雑、規範的であるとの回答者の指摘を踏まえ、IAASB は品質リスクの識別と評価に関する要求事項の簡素化に取り組んだ。例えば、
- (a) 二つのステップであることによって、リスクが起きる可能性と深刻さを複数回評価するように見えるとの指摘を受け、品質リスクの識別と評価に関する 2 ステッププロセスを一つの要求事項にまとめた。その議論において、IAASB は、監査事務所が品質リスクの識別と評価を二つの個別ステップで行うことには差し支えなく、ただし必須や期待ではないと認めている。
  - (b) 要求事項の方向性をステップバイステップのプロセスから結果ベースに変更した（結果とは、対応のデザイン及び導入の根拠となる識別・評価された品質リスクを指す。）。
  - (c) 品質リスクの識別基準を品質リスクの定義の中に移した。これによって、品質リスクの定義に示された基準に合致するリスクのみを品質マネジメントシステムで考慮する必要があり、よって必ずしも全てのリスクが品質リスクではないことも明確になった。この点は ISQM 1 A46 項に明確に説明されている。
55. IAASB は、ISA 315 (2019 年改訂)<sup>15</sup>における概念と原則に関する最終変更を踏まえ、ISQM 1 第 16 項(r)の品質リスクの定義に示された品質リスク識別の基準を次のとおり検討した。
- (a) IAASB は、基準の説明に用いられている用語、すなわち「合理的な可能性」「ほとんどあり得ないとは言いきれない」に関する回答者からの懸念に注目した。ISA 315 (2019 年改訂) の最終決定に当たり、IAASB は ISA 200 A15a 項<sup>16</sup>における重要な虚偽表示リスクの基準の説明に際して「合理的な可能性」という言葉は残し、「ほとんどあり得ないとは言いきれない」は外した。IAASB は、基準全体で一貫性を保ち、ISQM 1 と同じ用語と概念を引き続き用いることが最も適切と結論付けた。
  - (b) IAASB は品質リスク基準の「品質目標の達成に対する重大な影響」という文言は適当でないという指摘に同意した。

<sup>15</sup> ISA 315 (2019 年改訂)、「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

<sup>16</sup> ISA 200 「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」

- (i) 品質目標達成の観点から、リスクが品質目標達成に与える影響度はそれぞれに異なる。仮に、ある事項が品質目標の達成に重大な影響がある場合、その結果として監査事務所が合理的な保証を全体としてできないようであれば重大な影響と言えるかもしれないが、リスク識別の目的上、この基準は高すぎる。
- (ii) 品質リスクの定義に示された基準は「合理的な可能性」であり、よってそこに重大という概念を加えると基準が不明瞭になる。

したがって、定義の文言を「一つ又は複数の品質目標の達成に悪影響を与える」に修正した。さらに、ISQM 1 A46 項に適用指針を加え、リスクの程度によっては品質目標の達成に影響を与え得ることを強調した。この説明は、監査事務所が職業的専門家としての判断をもってそのリスクが品質リスクであるか否かを判断すべきことを強調し、品質リスク基準を説明する一部を成す。

- 56. IAASB は、品質リスクやリスク要因を示す等、監査事務所が行う品質リスクの識別と評価についてもっと明確に説明し、ガイダンスを示すべきとの回答者からのコメントから全体的なテーマを見出した。そこで、各構成要素に品質リスクの考慮事項を設ける等の様々な方法を検討したが、基準全体としての規範性、適用の柔軟性、長さに関する懸念を踏まえ、構成要素全体に該当する原則主義のアプローチが最も適切であると考えた。
- 57. 品質リスクの識別に当たって監査事務所に出発点を示すため、ISQM 1 第 25 項(a)に品質目標達成に悪影響を与える可能性のある状況、事象、環境、行動の有無を加え、監査事務所これら把握を求めた。この方法は、重要な虚偽表示リスクの存在を示唆する可能性のある条件又は事象の例を示した ISA 315 (2019 年改訂) の別紙 2 と類似している。監査事務所が把握すべき状況、事象、環境、行動の有無は、監査事務所とその遂行業務の性質及び状況に注目し、これによって基準の適用の柔軟性と品質リスクを監査事務所の事情に応じて考える必要性を強調している。これら状況、事象、環境、行動の有無を加えたことによって、以下等の回答者からの他のコメントにも対処している。
  - (a) 監査事務所が検討すべき要素を明確にするため、監査事務所のリスク評価プロセスの強固さ及び検査しやすさの改善
  - (b) リスク識別の一部として監査事務所のビジネスモデルと外部環境にもっと直接的に言及すべきであるとの提案

監査事務所の理解を支援し、品質リスクをどのように識別・評価できるのか示すため、状況、事象、環境、行動の有無、及びこれらがどのように品質リスクを生じさせる場合があるのか、ISQM 1 A46 項に例を加えた。

- 58. IAASB は、リスクが品質目標達成に与える影響度がそれぞれに異なることから、必ずしも全ての状況、事象、環境、行動の有無が品質リスクを生じさせるわけではないとの説明によって ISQM 1 第 25 項(b)を明確化した。この要求事項は、状況、事象、環境、行動の有無が品質目標の達成にどのような影響をどの程度与えるのかの検討を監査事務所に奨励することによってリスクの識別と評価プロセスについて監査事務所に指針を示す意図もある。
- 59. IAASB は、基準に示された状況、事象、環境、行動の有無は網羅的ではないとの考えから、ISQM 1 A45 項にそれ以外にも監査事務所が把握する必要のある状況、事象、環境、行動の

有無が存在する可能性があることを明確に示している。

#### 対応のデザイン及び導入

60. セクション E に述べた通り、IAASB は特定の対応の数を減らし、基準の個々のセクションに移すことによって、いかなる場合でも、基準によって要求される以外にも対応をデザインし、導入することが監査事務所に求められることがより明確になると考えている。また、ISQM 1 第 26 項の構成を見直し、監査事務所に基準で定められた以外にも対応をデザインし、導入すべきことを更に明確に示した。

監査事務所又はその業務の性質及び状況の変化により、追加の品質目標、又は追加の若しくは修正された品質リスクや対応が必要であることを示す情報

61. 監査事務所がどの程度の頻度で品質目標、品質リスク及び対応の再評価を行うべきか基準で示すべきとの回答者からの提案を踏まえ、IAASB は品質目標、品質リスク又は対応の修正の必要性を示唆する可能性のある情報を特定するためにより確実なアプローチが必要かどうか再検討した。その結果、システムに影響する変化が起きた場合又は不備が見つかった場合に修正すべきであるため、品質目標、品質リスク及び対応の再評価の頻度を規定するのは適切ではないとした。その一方で、品質マネジメントシステムに影響する変化を示唆する可能性のある状況をプロアクティブに特定するための方針又は手続を定めることを監査事務所に促すため、ISQM 1 第 27 項の要求事項を修正した。
62. 基準における品質目標の強固さ踏まえ、IAASB は ISQM 1 第 27 項において品質目標の修正の意図を明確にする必要性に注目した。IAASB は、基準に規定された品質目標は監査事務所が修正することができないが、監査事務所は任意で品質を細かく分けた下位目標を定め、品質リスクの識別と評価を円滑化することができると考えている。従って、追加の品質目標を監査事務所が設定した場合は、監査事務所はそれについてのみ修正でき、又はもはや不要と判断できる。

#### 監査事務所によるリスク評価プロセスの他の構成要素への適用

63. 監視及び改善プロセスも監査事務所のリスク評価プロセスの対象にすべきかどうかについての IAASB の検討については、セクション I で説明する。

#### セクション G – リソース（サービス・プロバイダーを含む。）

##### 背景

64. IAASB が念頭に置いていた公共の利益の問題の一つが ISQM 1 の目的適合性である。基準を現代に合わせる必要性を踏まえ、また監査事務所において業務遂行及び品質マネジメントシステムにテクノロジーを活用するケースが増えていることに鑑み、ED-ISQM 1 にテクノロジー資源に関する新しい要求事項を加えた。ED-ISQM 1 説明メモでは、テクノロジーの種類と使用範囲が継続的に変化することから、アプローチは原則主義とすると説明されている。この他、ED-ISQM 1 にテクノロジー資源に関する要求事項と類似した知的資源に関する要求事項も加えられた。ED-ISQM 1 の中で人的資源等に関する様々な見直しを行った。

65. ED-ISQM 1 では、業務遂行を支援するためサービス・プロバイダーのリソースを使う場合等、品質マネジメントシステム関連の業務についてサービス・プロバイダーが使用されるケースが増えていることも考慮されている。そのため、ED-ISQM 1 では、品質マネジメントシステムにおいてサービス・プロバイダーのリソースを使用することが適切であるか監査事務所が判断することを中心に、サービス・プロバイダーの使用に関する新しい要求事項が提案された。

#### 公開草案に寄せられたコメントの概要

66. 回答者は ED-ISQM 1 がテクノロジーに対処していることについて支持を示したが、監査事務所の品質マネジメントの一部として考慮すべきテクノロジーの範囲を明確にすべきとの意見があった。
67. 回答者はサービス・プロバイダーに対処することには支持を示したが、基準が想定するサービス・プロバイダーの範囲を明確にすべきとの指摘があった。また、特にサービス・プロバイダーからの情報入手が難しい可能性があることから、要求事項が過度な負担になるのではないかと懸念も示された。
68. 監査事務所がサービス提供センターをどのように管理するのか、サービス提供センターが遂行する業務を用いる場合に監査責任者と監査チームがどのような責任を負うのかについてもっと明確にすべきとの提案もあった。

#### IAASB の決定事項

69. IAASB は、リソースの包括的性質に関する回答者からのコメント、及びリソースを構成要素に組み込む必要性に注目し（これらのコメントは基準の構成と構成要素に関する意見の一部を成していた）、リソースが品質マネジメントシステムのどの構成要素とも関係していることに同意した。結果として、監査事務所のリスク評価プロセスにおいて、品質リスクの識別と評価を行うに当たって監査事務所が把握すべき状況、事象、環境、行動の有無の一つが監査事務所のリソースであり、それにはサービス・プロバイダーが提供するリソースも含まれる。この意図は、これをきっかけに構成要素全体でどのようなリソースが必要か、リソースが品質目標の達成にどのような影響を与える可能性があるかの把握を監査事務所に促すことである。
70. IAASB は、ISQM 1 A99 項を追加し、テクノロジー資源の範囲を明確化した。この項ではテクノロジー資源が監査事務所の性質と状況によっていかに異なるかについても示し、監査事務所の性質と状況に対する ISQM 1 の柔軟性に更に対処する。
71. ISQM 1 A77 項を追加し、サービス提供センターと、監査事務所の方針又は手続においてどのようにサービス提供センターに対処するか（特に指示、監督及び査閲について）を明確に示した。

#### サービス・プロバイダー

72. IAASB は、ED-ISQM 1 においてサービス・プロバイダーの範囲が明確でない、ED-ISQM 1 で提案されている範囲の情報をサービス・プロバイダーから入手することができないかもしれないという回答者の指摘に同意した。IAASB は、監査事務所がサービス・プロバイダ

一にどのように対処するか、その内容、時期及び範囲がサービス・プロバイダーの使用に伴うリスクによって変わり、それには以下のような様々な要素が影響すると考えている。

- (a) サービス・プロバイダーが提供するリソースの性質、及びそのリソースを監査事務所がどのように、どの程度使用するか。
- (b) サービス・プロバイダーの特性。例えば、そのサービス・プロバイダーが一般に知られているか、又は IT リソースについては、そのリソースが業界標準パッケージであるのか、それとも監査事務所のためにカスタマイズされたものか等。
- (c) 監査事務所でのそのサービス・プロバイダーの使用実績。

73. サービス・プロバイダーの範囲を明確にするため、また監査事務所のサービス・プロバイダー対応を改善するリスクベースの現実的アプローチを取り入れるため、IAASB は以下を行った。

- (a) ISQM 1 第 16 項(v)にサービス・プロバイダーに関する新しい定義を設けた。これに際して ISQM 1 A28 項を追加し、サービス・プロバイダーには監査事務所のネットワークではない他の監査事務所に属する構成単位の監査人が含まれることを明確にした（構成単位の監査人については第 79 項から第 81 項の詳しい議論を参照）。
- (b) サービス・プロバイダーを ISQM 1 第 32 項のリソースに移した。これによって、リソースの他の品質目標もサービス・プロバイダーから提供されるリソースに関連していることが明確になった。
- (c) サービス・プロバイダーに関する要求事項を簡素化し、ISQM 1 第 32 項(h)の原則主義の品質目標に加えた。品質目標は ISQM 1 A107 項の適用指針で補足し、この中でサービス・プロバイダーから提供されるリソースの使用する場合に監査事務所が検討する要素又は事項を示した。

74. IAASB は、サービス・プロバイダーの品質目標とリソースに関するその他の品質目標を組み合わせることによって、規範的要求事項を必要とせずとも、サービス・プロバイダーについて適切かつ確実に対処できると考えている。

#### 人的資源

75. ED-ISQM 1 の人的資源については回答者から広範な意見は示されなかったが、IAASB は ISA 220 (改訂) の改訂と併せて ISQM 1 の人的資源の特定の側面に更に対処し、明確化する必要性を見出した。

#### ISQM 1 における人的資源を表す用語の使用

76. ISQM 1 全体として、人的資源に関わる要求事項の適用可能性は監査事務所内外の品質マネジメントシステムと業務遂行に関わる人的資源に様々に当てはまる可能性がある。よって IAASB は、人的資源の説明に用いる用語を明確にし、一貫性を持たせる必要があると考え、基準全体で次の用語を使用する。

- (a) 専門要員。ISQM 1 第 16 項(n)の定義は ISQC 1 と同じ意味を持ち、ただし 監査事務所内 の人と関係することを明確にした。この定義は引き続き、ISQC 1 で別途定義され、ISQC

1と同じ「専門職員」を指す。

- (b) 個人（者）。個人（者）という語は、ISQM 1 で用いられている文脈において解釈されることを意図している。特定の個人を指す場合もあれば、特定の集団又は監査事務所の品質マネジメントシステム又は業務遂行に関わる全ての人的資源を指す場合もある（監査事務所の専門要員と監査事務所の品質マネジメントシステム又は業務遂行に用いられる非監査事務所員の**両方**。サービス・プロバイダーの人員又は監査事務所のネットワークの人員等）。例：
- (i) ISQM 1、第 32 項(c)において「個人（者）」とは、特定の集団（外部リソースの者たち）を指す。
- (ii) ISQM 1、第 32 項(e)において「個人（者）」とは、監査事務所の品質マネジメントシステムに関わる全ての人的資源を指す。

77. IAASB は、監査事務所がデザインし、導入する、専門要員に適用される方針又は手続が監査事務所の品質マネジメントシステム又は業務遂行に用いられる監査事務所外の者に適用される方針又は手続と異なる可能性が高いことを認識し、財務諸表の監査に照らした場合にこれがどのように当てはまるかを詳しく説明した ISA 220（改訂）<sup>17</sup>に注意を向けるための ISQM 1 A27 項を追加した。
78. IAASB は、品質マネジメントシステムに関する責任を割り当てられた者が、監査事務所の法的構造により監査事務所の社員ではない可能性があることを ISQM 1 A34 項において明確化した。その一方で、ISQM 1 第 21 項(a)に基づき責任を割り当てられる者がその役割を果たすに足る適切な影響力と権限を監査事務所内で持っていなければならないことを強調した。

構成単位の監査人を含む人的資源に関する監査事務所及び監査責任者の責任

79. IAASB は品質マネジメントシステムの構築における監査事務所の責任について明確化が必要であると判断した。
- (a) 監査チームが業務遂行に必要なリソースを得られるよう徹底する。
- (b) 業務に割り当てられる個人の適性と能力に対処する監査責任者を支援する。ネットワーク、その他ネットワーク・ファーム又はサービス・プロバイダーが割り当てる構成単位の監査人その他の者も含まれる。
80. 特に IAASB は構成単位の監査人に関する監査事務所の責任について、次の点に考慮し、検討した。
- (a) 構成単位の監査人は様々な方法で業務に従事する場合がある。構成単位の監査人が依頼人又は構成単位の経営者によって選任されない場合は、監査事務所が構成単位の監査人を特定し従事させる必要がある。例えば、構成単位の監査人を特定し、従事させるに当たっての監査事務所の方針又は手続において監査責任者が監査事務所を代表して構成単位の監査人を関与させる旨を規定できる。

<sup>17</sup> ISA 220（改訂）A23 項から A25 項

- (b) 構成単位の監査人がどのような経緯で従事するかにかかわらず（依頼主、構成単位のマネジメント、監査事務所又は監査事務所を代表する監査責任者）、構成単位の監査人から提供されるリソースが使用に適しているかを判断する必要がある。ネットワークの要求事項とネットワーク・サービス、サービス・プロバイダーの品質目標に関する ISQM 1 の要求事項でこの原則に対処する。
- (c) 業務に関わる監査事務所が複数になる場合があるため、監査事務所又は監査責任者は業務に対する全人員の割り当てに必ずしも支配権を持つ又は責任を負うわけではない。しかしながら、ISQM 1 第 32 項(d)の品質目標を通じて、監査事務所の品質マネジメントシステムには監査チームメンバーの適性と能力に対処する監査責任者への支援が期待される。例えば、業務へのリソースの割り当てを増やす、指揮、監督及び査閲を強化する等、監査事務所は監査チームが構成単位の監査人を含む業務に割り当てられた人員の適性と能力に監査チームが満足していない場合に対処するための方針又は手続を設けることができる。

81. これに応じて、ISQM 1 に以下の変更を加えた。

- (a) 基準を更新し、構成単位の監査人がネットワークの要求事項及びネットワーク・サービス並びにサービス・プロバイダーの品質目標に関する ISQM 1 の要求事項の範囲に含まれることを明確化した。具体的には、ISQM 1 A175 項を改訂し、監査事務所のネットワーク内の他の監査事務所に属する構成単位の監査人がネットワーク・サービスに含まれることを明確にし、ISQM 1 A28 項を追加して、監査事務所のネットワーク外の監査事務所に属する構成単位の監査人がサービス・プロバイダーに含まれることを示した。
- (b) ISQM 1 第 32 項(c)に品質目標を加え、監査事務所内に品質マネジメントシステムの運用又は業務の遂行に必要な専門要員がない場合に、監査事務所の品質マネジメントシステムにおいて外部から（ネットワーク内又はサービス・プロバイダーから）の人的資源の確保に対処する必要があることを明確にした。これには依頼主又は構成単位のマネジメントが選任しない場合に構成単位の監査人を従事させるケースも含まれる。
- (c) ISQM 1 A95 項から A97 項を追加し、監査チームメンバーをどのように割り当て、監査事務所の品質マネジメントシステムによって監査チームメンバーの適性及び能力にどのように対処するかを説明した（監査チームメンバーの適性及び能力に懸念がある場合を含む）。

## セクション H – 情報とコミュニケーション

### 背景

82. 監査事務所の透明性と業務中の確実なコミュニケーション及びやりとりの必要性を強化することはどちらも、公共の利益に関する重要な問題として特定されている。ED-ISQM 1 には情報とコミュニケーションに関する新しい構成要素が追加され、これには監査事務所内の情報のやりとり、外部とのコミュニケーションに関する要求事項が含まれている。ED-ISQM 1 には監査事務所に透明性報告書の公表を求める要求事項はないが、その提案では監

査事務所が適当と判断する場合は透明性報告書等において、外部とのコミュニケーションに関する方針又は手続を設けることを監査事務所に求めている。IAASB の意図は、管轄区域レベルでの技術革新を阻害することなく、利害関係者との監査事務所の品質マネジメントシステムに関する洞察に満ちた価値ある情報のやりとりを推進することである。

#### 公開草案に寄せられたコメントの概要

83. 回答者はおおむね、ED-ISQM 1 に提案された要求事項によって監査事務所の品質マネジメントシステムに関する洞察に満ちた価値ある情報についての監査事務所の利害関係者とのやりとりや、外部との適切なコミュニケーションが促されるであろうことに同意を示した。その一方で、ED-ISQM 1 における透明性報告書の取り扱いについては意見が分かれた。一部の回答者は、要求事項の中で「透明性報告書」に明確に言及することに懸念を示した。多かった理由は透明性報告書が全ての状況において求められると暗に示すおそれがあるから、その他の理由は要求事項がそれほど強くないからである。

#### IAASB の決定事項

84. 監査事務所の品質マネジメントシステムに関する外部とのコミュニケーションはおそらく様々な利害関係者と関係し様々な様式になる。例えば、監査事務所又は監査チームがマネジメント又はガバナンス責任者と監査事務所の品質マネジメントシステムについて話す、監査事務所が幅広い対象向けに透明性報告書を作成する、又は監査事務所のウェブサイト品質マネジメントシステムに関する情報が公開される等のケースが考えられる。
85. ED-ISQM 1 の目的は原則主義のアプローチをとること、及び外部とのコミュニケーションを奨励することであるが、IAASB は透明性報告書を含めて外部とのコミュニケーションについて監査事務所には何が求められているのか明確にすべきとの回答者のコメントを理解し、また ISQM 1 に最低限の報告書の内容を規定したうえで、透明性報告書を要求すべきとの PIOB の提言も理解した。よって IAASB は次の点を検討した。
- (a) ISQM 1 において透明性報告書を明確に要求するか。
  - (b) 品質マネジメントシステムに関して、監査事務所に日常的なコミュニケーションが予想されるその他利害関係者がいるか。それを ISQM 1 でより明確に言及すべきか。
  - (c) 外部とのコミュニケーションについて ISQM 1 の中でその他の期待で明確にすべきことはないか。

#### 透明性報告書

86. IAASB は透明性報告書に関して、前回この点に関する情報収集を行ってからの変化を中心に、世界全体の動きを検討し、その結果、透明性報告書の定義や報告書に記載する情報について解釈や考えが一樣でないこと、また透明性報告書が一般に作成されている管轄地域において、透明性報告書が対象利用者にどの範囲で用いられているのかの証拠も一樣でないことを認識した。
87. IAASB は、世界全体でのばらつきを踏まえ、透明性報告書は管轄地域の規制当局による対処が最善であるとの意見で一致した。また、透明性報告書は有効なコミュニケーションの一形態であるが、明確な要求事項にすることによって、その監査事務所の状況においては

他のコミュニケーション形態がより適切である場合にも透明性報告書が不適切に重要視されることになる。

品質マネジメントシステムに関して監査事務所に日常的なコミュニケーションが期待されるその他の利害関係者

88. IAASB は近年、IAASB の監査報告プロジェクトの一環を含む、ガバナンス責任者との透明性とコミュニケーションの強化に重点的に取り組んでいる。ISA 260 (改訂)<sup>18</sup>には、監査人の責任として財務諸表監査におけるガバナンス責任者とのコミュニケーションが言及され、ガバナンス責任者との効果的な双方向のコミュニケーションは、監査人及びガバナンス責任者にとって監査に関わる事項を理解し、両者の建設的な業務上の関係を築くのに役立つと説明されている<sup>19</sup>。
89. IAASB は、監査事務所の品質マネジメントシステムに関するガバナンス責任者との透明性を重要と考えている。これによってガバナンス責任者が品質マネジメントシステム、及び一貫して高品質な監査業務を遂行するうえでのその役割を理解できるからである。こうした情報は財務報告プロセスを監督する立場にあるガバナンス責任者に特に関係している。
90. IAASB は、上場企業の財務諸表監査について、監査事務所は品質マネジメントシステムに関する情報をガバナンス責任者に提供する責任を負うと結論付けた。よって、ISQM 1 第 34 項(e)(i)において、監査事務所に一貫して高品質な監査業務を遂行するうえでの品質マネジメントシステムの役割をガバナンス責任者に説明することを義務付ける方針又は手続を設けるよう規定した。基準では、監査事務所が財務諸表監査を行う上場企業のガバナンス責任者とのコミュニケーションのみを求めているが、業務を行うその他の企業のガバナンス責任者とのコミュニケーションも適切と監査事務所が判断しても差し支えない (ISQM 1 A128 項参照)。提供する具体的な情報やコミュニケーションの内容、時期及び範囲は監査事務所の判断であるが、この点に関して適用指針でガイダンスを示す。

外部とのコミュニケーションに関する期待を明確にするためのその他の措置

91. 情報とコミュニケーションに関する要求事項を再構成したほか、IAASB の外部とのコミュニケーションに関する要求事項と適用指針を明確にし、外部との有効かつ適切なコミュニケーションを更に推進するため、いくつか変更を加えた。主な変更は次のとおり。
  - (a) ISQM 1 第 33 項(d)(ii)の品質目標を結果ベースに改良した。すなわち、監査事務所は法令又は職業的専門家としての基準によって義務付けられている場合、もしくは外部関係者の品質マネジメントシステムの理解に役立つ必要がある場合に情報を外部に伝える。
  - (b) ISQM 1 第 34 項(e)(ii)の特定の対応として、どのような場合に外部への情報提供が適切であるのか、監査事務所が定める方針又は手続について説明した (すなわち、ガバナンス責任者に対する特定のコミュニケーションに加えて)。監査事務所は、上場企業の監査ガバナンス責任者以外、法令で義務付けられている場合以外に、外部の情報提供先

<sup>18</sup> ISA 260 (改訂) 「監査役等とのコミュニケーション」

<sup>19</sup> ISA 260 (改訂) 第 4 項(a)

はないと方針又は手続で定めてもかまわない。

- (c) 外部への情報提供が適切である場合と、その場合に提供する情報及びコミュニケーションの内容、時期及び範囲についての監査事務所の判断を支援するため、適用指針を再構成、改善、明確化した (ISQM 1 A130 項)。

## セクション I – 監視及び改善

### 背景

- 92. ED-ISQM 1 を策定するに当たっての公共の利益に関する問題と IAASB の重点項目には、監査事務所の状況に応じたプロアクティブかつ有効な監視活動と不備の改善を推進するための内外の監視活動の強化、監視及び改善に関する基準の最新化が含まれている。従って、ED-ISQM 1 には次のような点に関して様々な提案を示した。
  - (a) システムの全ての側面の監視、各要因を踏まえた監視活動のデザイン、監査事務所の監視活動の一環としての外部検査を含む各種の情報源からの情報の活用を新たに重視する。
  - (b) 不備の新しい定義を含む、発見事項の評価と不備の識別プロセスを設定するための新しい枠組み。ED-ISQM 1 ではまた、不備の根本原因分析、適切かつ効果的な改善措置の強化、改善措置の有効性を判断するリーダーシップの責任の強化について新たな要求事項を設けた。
- 93. ED-ISQM 1 説明メモには、各監査責任者の業務が完了した時に少なくとも 1 回又は定期的に検査を行うことを監査事務所に引き続き求めることについて IAASB の考慮事項が説明されていた。また、この要求事項の適用の柔軟性に対処し、用いられる場合のある他の種類の監視活動を強調するために基準に加えられた改良点についても説明されていた。改良点とは、例えば、進行中の業務の検査に関する言及、業務検査の内容、時期及び範囲並びに監査責任者の選任周期を判断する際に監査事務所が用いることができる要素の明確化等である。
- 94. ED-ISQM 1 における監視及び改善に関するその他の主な修正点：
  - (a) 監査事務所に監視及び改善プロセスの監視、及びプロセスデザインの妥当性及び有効な運用の判断を求める。
  - (b) 適用指針において、肯定的発見事項の根本原因を理解する重要性を強調した。

### 公開草案に寄せられたコメントの概要

- 95. 回答者は、ED-ISQM 1 の提案によって監査事務所の監視及び改善の強固さが強まり、よりプロアクティブかつ有効な監視が促されるであろうと支持を示した。その一方でこの構成要素の柔軟性については意見が分かれ、この構成要素の長さや規範性が指摘された。
- 96. 回答者はおおむね、要求事項の柔軟性を改善し、他の種類の査閲を強調するために現行 ISQC 1 に加えられた改良点を含め、業務に対する検査に関する ED-ISQM 1 のアプローチ

に支持を示した。ただし、この要求事項をもっとリスクベースにすべきとの複数の提案もあった。

97. 回答者のコメントは全体として、「不備」と「発見事項」の区別が不明である等、発見事項の評価と不備の識別に関する枠組みが明確でないことを指摘していた。回答者からはこの他、不備の定義について様々な意見が挙がり、複数の回答者が定義に重要性の概念が含まれてないことを指摘していた。発見事項の評価と不備の識別に関するその他の主なコメントは以下のとおりである。
- (a) 不備の識別と評価及び根本原因分析に反復性があることを強調すべきである。
  - (b) 不備の深刻度がそれぞれに違うことに対処する必要がある。例えば、「重大な不備」という概念を加える等。
  - (c) 不備の深刻度が品質マネジメントシステムの年次評価に与える影響を説明すべきである。
98. 回答者は、識別した不備の根本原因分析に関する新しい要求事項を強く支持した。回答者は基準における肯定的発見事項の取り扱いにおおむね支持を示したが、肯定的発見事項と優れた実践を強調するために改良の余地があるとの意見もあった。

#### IAASBの決定事項

99. この構成要素の規範性と柔軟性に関する回答者からのコメントを踏まえ、IAASBは柔軟性と適用の柔軟性を高めるために要求事項をどのように改められるか検討した。その結果、この構成要素はプロセスであり、よって他の構成要素よりも具体的な要求事項にする必要性が生まれており、適用の柔軟性が要求事項にすでに組み込まれていると結論付けた。
100. セクション F で説明した通り、回答者はおおむね、監査事務所のリスク評価プロセスを監視及び改善プロセスに適用させることに不支持を示した。この点を更に検討するに当たり、IAASBは、監視及び改善プロセスに関する要求事項は他の構成要素よりも規範性が高く、監査事務所のリスク評価プロセスを監視及び改善プロセスに適用させることを監査事務所に求める場合は、監査事務所のリスク評価プロセスを適切に適用して品質リスクを識別するのではなく、監査事務所が監視及び改善の要求事項に合致する品質リスクのみを識別する可能性が高いと結論付けた。IAASBはまた、そのアプローチの結果、基準が複雑又は作り込みすぎになるのではないかと考えた。よって、不備の識別の根拠を示すことによって監視活動の十分性及び妥当性を強調する方がより適切であろうとの意見で一致した (ISQM 1 第 36 項参照)。さらに IAASB は、リスクの概念は監視及び改善プロセスに組み込まれていると考えている。例えば、
- (a) 監視活動の内容、時期及び範囲の判断に当たって監査事務所が検討する要因は、監視活動に組み込まれているリスク要素を有している。
  - (b) 監査事務所が行う不備の改善の内容、時期及び範囲は不備の重大性及び広範性の影響を受けることから、識別した不備の重大性及び広範性を検討することによって不備対応におけるリスクベースの思考が推進される。

101. IAASB は監視及び改善はプロアクティブかつ継続的な品質マネジメントシステムに重要で

あると考えており、基準においてこの点を更に強調できるとの回答者からの意見に注目した。よって、この点を強調するとともに、不備の識別は品質マネジメントシステム全体にとって建設的なことであり、品質マネジメントシステムの継続的改善機会と捉えられるべきであることから監査事務所が不備の識別と改善に消極的にならないよう、ISQM 1 第 138 項を追加した。

102. IAASB は、監査事務所は監視及び改善プロセスそのものの有効性を判断するための情報を持つべきであることから、監視及び改善プロセスの監視活動も継続的改善を推進するプロアクティブかつ予防的なシステムにとって重要だと考えている（すなわち、ISQM 1 第 35 項に示された本来の目的の達成のためにプロセスが適切にデザインされ、導入され、運用されていること）。その一方で、IAASB は監視及び改善プロセスの監視の必要性が基準では不明瞭であることを認識した。よって、以下の修正を行った。
- (a) 監視活動の内容、時期及び範囲を判断するに当たって監査事務所が検討する要素として、監視及び改善プロセスのデザインを加えた（ISQM 1 第 37 項(c)参照）。
  - (b) 監視及び改善プロセスの監視の必要性を更に強調するため、A144 項を加えた。複雑でない監査事務所においてどのように運用し、調整するか的事例を付記した。

#### 完了した業務に対する検査

103. IAASB は、完了した業務に対する検査を行うのみでは、監査事務所は品質マネジメントシステムに関する十分かつ適切な情報を得られないと考えられることから、完了した業務に対する検査以外の様々な種類の監査活動を強調するために ISQM 1 に改良の余地があるとの回答者からの意見に同意した。また、基準によってプロアクティブ、予防的、効果的かつ時宜を得た監視活動の実行が阻害されるべきではない。
104. IAASB はまた、リスクに基づき完了した業務に対する検査を行う業務及び監査責任者を選ぶことについて改良が必要との回答者からの提案に同意した。IAASB は、検査を行う完了した業務を選ぶに当たって、監査事務所が通常、次の点を組み合わせて考慮するであろうと考えている。
- (a) そうした業務に伴うリスクに基づき選択する必要がある 業務。例えば、監査事務所は上場企業の財務諸表監査又は特定の業種で行う業務を定期的な検査対象にする場合がある。
  - (b) 前回検査の対象になって以降の期間、前回の監査責任者検査の結果、又は監査責任者としての経験等の要素に基づき、検査の対象にすべき 監査責任者。
105. 従って、ED-ISQM 1 に次のとおり幾つかの修正を加えた。
- (a) ISQM 1 第 38 項を修正し、完了した業務に対する検査について監査事務所が選ぶのは業務と業務責任者のセットであることを明確に示した。
  - (b) 同じく ISQM 1 第 38 項を修正し、完了した業務に対する検査について業務と監査責任者を選ぶに当たって監査事務所が実施するその他の監視活動の内容、時期及び範囲を考慮した。ISQM 1 A152 項の適用指針と併せ、この修正では監視には、監視活動及びその他の監視活動からの情報の組み合わせ、並びにその活動の内容、時期及び範囲が含

まれ、業務と監査責任者の選択に影響を与える場合があることを明確にした。

- (c) ISQM 1 A151 項を明確化し、検査を行うために完了した業務を選ぶに当たって監査事務所が ISQM 1 第 37 項の考慮事項をどのように検討できるかを説明した。例の多くに潜在的リスクを示した。
- (d) ISQM 1 A153 項を追加し、監査事務所が監査責任者ごとに完了した業務を検査する際に、どのように定期検査のルールを適用するかに関する例を説明した。リスクに基づき、その監査責任者を頻繁に選択すべき場合、他の監視活動からその監査責任者について監査事務所に十分な情報があるため選択されることがそれほど頻繁でない場合を説明することによって、例では柔軟かつプロアクティブなアプローチを示した。

106. また、要求事項から進行中の業務の検査に関する言及を削除した。進行中の業務の検査は有益であり、どの完了した業務について検査を行うか選択する範囲に影響する可能性があるが、それは監査事務所の任意であり、要求事項の中で言及すべきではないとした。

発見事項の評価と不備の識別（不備の根本原因分析を含む。）

107. IAASB は発見事項の定義を加えるべきとの回答者からの提案に同意した。それによって、発見事項と不備の違いを明確にし、発見事項の評価によって不備を識別すると監査事務所に説明することができる。ISQM 1 第 16 項(h)に発見事項を定義するに当たり、IAASB は、

- (a) 定義は発見事項を評価し、不備を識別するための枠組み全体の重要部分であり、それゆえに、監査活動、外部検査及びその他の該当する情報源から得た情報を合成し、不備の有無を判断するうえで有用でなければならないと結論付けた。よって、定義には重要な修飾語句を盛り込む。すなわち、発見事項とは一つ又は複数の不備が存在する可能性を示唆する各種の情報源からの情報を指す。
- (b) 監査活動、外部検査及びその他の該当する情報源から得た情報を合成するに当たって、監査事務所は肯定的な結果を示す情報等、場合によっては有益な情報を見つける可能性があることを指摘した。ISQM 1 A158 項に説明した方法を含め、監査事務所はそうした情報を品質マネジメントシステムの観点から様々な方法で活用できる。これは発見事項の評価と不備の識別プロセスに欠かせない部分であることから、IAASB はこの点に対処するため ISQM 1 A15 項を加えた。
- (c) 業務レベルの発見事項と品質マネジメントシステムに関する発見事項とが混同されるとの回答者からの指摘に注目した。よって、ISQM 1 A17 項を加え、業務レベルの発見事項は品質マネジメントシステムに関する発見事項を示唆する場合があると明確化した。

108. 回答者はおおむね、基準での肯定的発見事項の取り扱いに支持を示したが、更に改良を加えた。「発見事項」との混同を避けるため、「肯定的発見事項」以外の用語を使用した。また、適用指針を加え、監査事務所に不備が生じた状況と他の類似状況との比較を奨励し、改善と学習の文化の醸成を促した（ISQM 1 A158 項及び A167 項）。

不備

109. IAASB は、不備の定義をあまり微細に説明せず、簡素化することを検討したが、同意には

至らなかった。特に、不備を幅広く定義することは不備の有無の判断に有益ではないと考え、従って、不備の定義における品質マネジメントシステムの各要素（品質目標、品質リスク、対応）に具体的に言及する状態を維持した。また、基準に加えた複数の変更点を踏まえ、不備の定義に品質目標、品質リスク、対応以外の品質マネジメントシステムの側面を含める必要があると考え、ISQM 1 A12 項に、品質マネジメントシステムの他の側面とは何かを説明し、その側面に関して不備が生じる可能性がある例を示した。

110. 不備が生じる可能性がある状況を明確にするため、IAASB は不備の定義に示された各要素を検討し、適切なレベルになった時に不備を発見できるよう、不備の定義に要素の基準を含める必要があるか検討した。IAASB の考慮事項は次のとおり。

要素	不備が存在しているかどうかの基準
品質目標	この観点における基準は、品質マネジメントシステムの目的の達成にどの品質目標が必要かである。ISQM 1 には、監査事務所に設定を求める品質目標が含まれている。これら品質目標の一つを設定しなかったり、これら品質目標の一つを部分的に設定しなかったりすると基準の不遵守となり、不備と認識される（ただし、特定の品質目標が ISQM 1 第 17 項に従って、その事務所に無関係である場合はこの限りではない）。さらに、監査事務所に設定を求める追加の品質目標とは、品質マネジメントシステムの目的の達成のために監査事務所が必要と判断するものである。よって、追加の品質目標の設定を怠ることも不備となる。
品質リスク	品質リスクの定義に組み込まれた基準を踏まえると、品質リスクに関する不備にはすでに基準が定められている。よって、品質リスクが識別されない又は正しく評価されなかった場合は不備となる。
対応	<p>監査事務所は品質リスクに対処するために様々な対応をデザインし、導入する場合がある。場合によっては、品質リスクの対処に必要なこと以上の対応も行うかもしれない（監査事務所が基準の要求事項以上のことをする場合）。よって IAASB は、対応に関する不備の識別に基準が必要と結論付けた。必ずしも計画されなかったり、デザイン又は導入が不適切な対応が全て不備ではないからである。</p> <p>対応が品質リスクに対処するためにデザインされることを踏まえ、IAASB はその対応を不備とみなす基準を、品質リスクを許容できる水準まで抑える方法で対応がデザインされ、導入され又は運用されなかった場合とすると結論付けた。</p> <p>IAASB は基準と品質目標未達との紐付けを検討した（例えば、対応又は対応の組み合わせが適切にデザイン、導入又は有効に運用されず、品質目標が達成できない等）。IAASB は、基準と品質目標との紐付けは、品質リスクの適切な対処に重点的に対応する重要性を軽視することになると考えた。むしろ</p>

	ろ、品質リスクの定義に基づき、対応が品質目標の達成に与える影響に関連性がある。
その他側面	品質マネジメントのその他側面には、監査事務所のリスク評価プロセス、監視及び改善プロセス、その他基準の具体的要求事項等がある。IAASB は、これらの事項に関する基準に定められた要求事項が満たされない場合、基準の不遵守となり、不備と認識されることになると考えている。

発見事項の評価、不備の識別及び識別された不備の評価

111. IAASB は発見事項の評価と不備の識別の枠組みを明確にするためにさらに変更を加えた。主な変更点は次のとおり。

- (a) 発見事項が不備であるかの判断は、その状況において職業的専門家としての判断を下すことであり、様々な定量的、定性的要素が影響することを強調した (ISQM 1 A159 項)。
- (b) 識別された不備の評価に関する ISQM 1 第 41 項を改め、不備の根本原因分析と不備が品質マネジメントシステムに与える影響の検討が不備の重大性及び広範性の評価に役立つことを明確に示した。
- (c) ISQM 1 A161 項において、発見事項の評価と不備の識別、不備の重大性及び広範性の評価、並びに不備の根本原因分析は、反復的かつ非画一的なプロセスの一部であることを強調した。

112. IAASB は、「重大な不備」等の概念を取り入れるべきとの回答者からの提案を検討したが、同意には至らなかった。監査事務所は不備の相対的重大性及び広範性、この情報によって不備の根本原因分析を含めてどのような措置を講じるか、不備への対応、品質マネジメントシステムに不備が与える影響の検討を重視すべきというのが IAASB の考えである。

監視及び改善に関するその他の事項

- 113. IAASB は、監視及び改善プロセスの運用責任者が改善措置の有効性を評価し、デザイン、導入又は有効性が適切でないと判断した場合の状況に基準が適切に対処していないことを認識した。よって、ISQM 1 第 44 項を加え、この状況に更に対処し、監視及び改善プロセスの運用責任者に適切な措置を講じることを求めた。
- 114. サービス・プロバイダーに関する特定の見直しを踏まえ、ISQM 1A 172 項でサービス・プロバイダーが提供するリソースに関する不備を取り上げる。特に、サービス・プロバイダーから提供されるリソースの使用に関する改善措置について監査事務所の責任を明確にする。
- 115. 外部コミュニケーションに関する基準に複数の変更を加え、外部コミュニケーションに関する監視及び改善プロセスの要求事項を削除し、要求事項の重複を排除する判断を下した。

セクション J- ネットワークの要求事項又はネットワークのサービス

## 背景

116. ED-ISQM 1 説明メモには、ネットワークで共通要素を共有する様々な利点が指摘されていた。例えば、ネットワークに属する監査事務所全体で業務品質を高めるのに役立つ。同時に、監査事務所がネットワークの要求事項又はネットワークのサービスに過度に依拠する懸念も指摘されていた。従って、ネットワークの要求事項又はネットワークのサービスに関する監査事務所の責任について新しい要求事項が提案された。提案の重点は、自らの品質マネジメントシステムに関する監査事務所の責任の強化である。
117. ED-ISQM 1 には、ネットワークに課される要求事項は提案されていない。ED-ISQM 1 説明メモには、これによって品質マネジメントシステムに対する監査事務所の責任が希薄化する意図せぬ影響があるかもしれないと説明されていた。その一方で、ネットワークの要求事項又はネットワークのサービスに関する監査事務所に対する要求事項は、ネットワークとネットワークの監査事務所とのコミュニケーションや透明性の改善等ネットワークに対しても効果があるかもしれないとも書かれていた。

## 公開草案に寄せられたコメントの概要

118. 回答者はネットワークに関する提案を支持し、監査事務所がネットワークの要求事項又はネットワークのサービスに過度に依拠する問題に対処できるだろうとの意見が示された。回答者からのコメントでは、監査事務所が品質マネジメントシステムに責任を負い続ける事実の重要性が特に強調されていた。
119. 回答者からはさらに、その提案を強化し明確化するための様々な提案があり、例えば、ネットワークの要求事項とネットワークのサービスの評価の裏付けに必要な作業に関して、提案をどのように実施するかを明確化するかガイダンスを示す等の意見があった。また、ネットワーク全体での共通要素の共有が業務品質の向上にどのように役立つか基準の中で更に強調することができるという意見もあった。
120. その一方で、一部の回答者からはネットワークレベルでのさらなる措置が必要という意見が挙げられた。また、ネットワークの要求事項とネットワークのサービスが使用に適しているかの判断を監査事務所により明確に要求すべきとのコメントもあった。

## IAASB の決定事項

121. IAASB は基準においてネットワークレベルに対処し、ネットワーク全体での一貫した品質を重視すべきとの PIOB の提言に注目した。ネットワークレベルでのさらなる措置が必要と指摘した回答者にさらに意見を聞いた結果、こうした意見の原因にネットワーク内の監査事務所全体での一貫した品質に関する懸念があることがわかった。
122. IAASB は、ISQM 1 のネットワークに対処する目的はネットワークに対する過度の依拠の問題に対処することであると考え、これについて回答者は適切に対処されたと認めている。IAASB は、やはりネットワークに対する要求事項を ISQM 1 に設けることは適切ではないと考えているが、その一方で、ネットワークは、ネットワークの要求事項及びネットワークのサービスを通じて、ネットワーク全体で一貫した品質を推進するに当たって重要な役割を担っているという点に同意する。さらに、ネットワークの監視活動はネットワークの要求事項の強化、及びネットワークの監査事務所全体で適切に要求事項を導入されたかの

確認に極めて重要である。

123. IAASB は、ネットワークの要求事項及びネットワークのサービスの観点を含め、監査事務所が自らの状況に応じて品質マネジメントシステムを調整すべきとする基本原則を ISQM 1 で維持する必要があると考えている。従って、ネットワーク全体の一貫した品質は有益であるが、ISQM 1 で過度に強調することは監査事務所が品質マネジメントシステムを調整し、ネットワークの要求事項及びネットワークのサービスを適応させ、補う必要性と矛盾する可能性がある。IAASB は、むしろネットワークの要求事項がネットワーク全体で適切に導入されているかについて改善の余地があることに注目した。よって、ISQM 1 第 51 項(a)に新しい要求事項を加え、ネットワークの監視活動の把握、及びネットワークの要求事項がネットワーク全体で適切に導入されているかの判断を監査事務所に求めることとした。
124. IAASB は、監査事務所がネットワークの要求事項及びネットワークのサービスが使用に適しているかをより直接的に判断すべきとの提案を検討したが否決した。特に、監査事務所にネットワークの要求事項が適切であるかの判断を求めることによって、監査事務所がネットワークの要求事項を違った方法で導入してもかまわない又はネットワークの要求事項を導入しなくてもかまわないと意図せず暗示するおそれがあり、それはネットワーク全体の一貫性を推進する必要性に反することになると考えた。
125. 特にネットワークの要求事項及びネットワークのサービスの評価に関して、提案を明確にすべきとの指摘を踏まえ、IAASB は特に ISQM 1 第 49 項に関し、基準のこのセクションの要求事項を簡素化、明確化した。さらに ISQM 1 A179 項に適用指針を加え、ネットワークの要求事項又はネットワークのサービスをどのように適応させ、補う必要があるか例を示した。
126. IAASB はまた、ネットワークの監視活動の結果に関するネットワークからの情報について ISQM 1 A182 項の適用指針を明確化し、ネットワークから入手することが監査事務所に期待される情報の範囲又は詳細度を説明した。

## セクション K – 品質マネジメントシステムの評価

### 背景

127. ED-ISQM 1 には、品質マネジメントシステムの目的が達成されたことの合理的な保証を品質マネジメントシステムが監査事務所に与えているかを評価し、評価結果に応じて適切な措置を講じるよう品質マネジメントシステムに最終的な実行責任と説明責任を負う者に求める新しい要求事項が設けられた。IAASB は、新しい要求事項は品質マネジメントシステムに対するリーダーシップの実行責任及び説明責任を強化するうえで重要だと考えている。
128. ED-ISQM 1 では、少なくとも年 1 度、又は識別された不備が品質マネジメントシステムの目的が達成されたことの合理的な保証を品質マネジメントシステムが与えることができないことを示唆する重大性又は広範性である場合はそれ以上の頻度で評価を行うことが要求されている。

### 公開草案に寄せられたコメントの概要

129. 評価によって品質マネジメントシステムに関するリーダーシップの実行責任及び説明責任が強化されるというコメントも一部にあったが、ED-ISQM 1 の質問がこの課題に関するものであることを踏まえ、回答者は評価の実施に関する課題に注目し、評価頻度に関する課題と、評価の実施に必要な情報をリーダーシップがどのように照合し検討すべきかについての課題が指摘された。また、自己評価であることに鑑み、評価の有効性に疑問が示された。
130. 回答者からは次のような点に関して明確化を求める提案があった。
- (a) 品質マネジメントシステムの文脈における「合理的な保証」に言及する意図
  - (b) 不備の深刻度が品質マネジメントシステムの評価にどのような影響を与えるか。
  - (c) 評価は継続的評価であるのか、それともいずれかの時点の評価であるのか。プロセスの評価であるのか、それともプロセスの結果の評価であるのか。区切りのある一定期間の評価か、それともその時点の評価か。
  - (d) 年次評価において、改善中の不備をどのように検討するのか。
  - (e) 年1度以上の頻度で評価を行うのはどのような場合か。

#### IAASBの決定事項

131. IAASB は評価が実質的に自己評価であるという回答者の指摘に同意した。リーダーシップが品質マネジメントシステムの評価を行うことは、品質マネジメントシステムに対するリーダーシップの実行責任及び説明責任の強化に重要であると IAASB は考えている。この目的を強化するため、
- (a) リーダーシップが評価を行うことに関する要求事項と併せ、評価の実施に関する要求事項を ISQM 1 第 53 項から 56 項の個別セクションに移した。
  - (b) 移動させた後の ISQM 1 第 56 項の評価の実施に関する要求事項では、リーダーシップによる評価の要素として品質マネジメントシステムの評価の結果を考慮することが監査事務所に求められている。
  - (c) ISQM 1 A195 項において、評価はシステムの有効性を独立的に保証することを意図していないことを明確にした。
132. IAASB は評価に関して、品質マネジメントシステムに最終的な実行責任及び説明責任を負う者の責任、監査事務所の責任を明確化する必要性を認めた。従って、
- (a) ISQM 1 A33 項において監査事務所が引き続き品質マネジメントシステムに最終責任を負い、割り当てた役割に対してその人物に実行責任及び説明責任を負わせることを説明している。さらに、品質マネジメントシステムの評価に関する ISQM 1 第 53 項及び第 54 項に従って、監査事務所が品質マネジメントシステムの評価とその結論を最終的な実行責任及び説明責任を付与された者に割り当てた場合でも、監査事務所はその評価及び結論に責任を負うとさらに詳しく説明している。
  - (b) ISQM 1 第 55 項は、(品質マネジメントシステムに最終的な実行責任及び説明責任を負

うことを割り当てられた者ではなく) 監査事務所にさらなる適切な措置を要求している。

- (c) ISQM 1 A187 項に、最終的な実行責任及び説明責任を負うことを割り当てられた者は評価の実行に際して他者の支援を得ることができると説明している。ただし、その場合でも、最終的な実行責任及び説明責任を負うことを割り当てられた者が評価の実行責任と説明責任を負う。

133. IAASB は、品質マネジメントシステムの評価をいずれかの時点で行うのか、プロセスの評価であるのか、それともプロセスの結果の評価であるのか、区切りのある一定期間の評価か、それともその時点の評価か、年次評価において改善中の不備をどのように検討するのかを検討した。IAASB は継続的改善に対するプロアクティブかつ建設的な取り組みが評価によって阻害されるべきではない、よって要求事項は有効でプロアクティブかつ適時な不備の識別及び改善を推進するものでなければならないと認識している。IAASB は評価時点で全ての不備が完全に改善されることは監査事務所にとって現実的ではないと考えた。不備によっては正しく、有効に改善するには時間がかかるからである。さらに、システムが有効であると結論付けるためには全ての不備が完全に改善されていなければならないと暗に示すことは誤った行動や結果を招く。従って、IAASB は評価はいずれかの時点で行い、ISQM 1 A190 項に示された以下の事項の組み合わせを検討すべきとの意見で一致した。

- (a) 識別された不備の重大性及び広範性、並びに品質マネジメントシステムの目標達成への影響
- (b) 改善措置が監査事務所によってデザイン及び適用されているか、また評価時点までに講じられた改善措置が効果的であるか。
- (c) 品質マネジメントシステムに関して識別された不備の影響が適切に改善されているか(手順が省略されている業務の是正)。

ISQM 1 A188 項に適用指針を加え、評価を行うタイミングの例を示した。

134. 明確さを改善するため、IAASB は、品質マネジメントシステムの目的が達成されていることの合理的保証を品質マネジメントシステムが監査事務所に与えているかの結論に注目した。これは、遂行中の業務とその業務に関して発行される報告書が適切であることをシステムが合理的に保証できるかどうかを結論の重点であるとの考え方を反映している。評価は現在に着目しているが、合理的保証ができるかどうかを判断する根拠として一定期間のシステムの機能に関する情報を使用する。

135. IAASB は、特定の監査事務所(小規模の監査事務所等)については品質マネジメントシステムの評価を定期的に行うべきとの提案を検討したが否決した。リーダーシップに品質マネジメントシステムの有効性を認識し、意識する責任を醸成することが評価の本来の目的だからである。その一方で IAASB は、ED-ISQM 1 に提案した評価頻度の妥当性を再検討した。IAASB は、不備に対処するための改善措置に関する ISQM 1 第 42 項から第 44 項の要求事項によって、監査事務所に不備の対処をより明確に要求していると指摘し、また不備が重大又は広範である場合は、監査事務所が不備を有効に改善し、不備の影響を是正するにはおそらく時間がかかる。IAASB は重大かつ広範な不備がある場合でも常に品質マネジメントシステムの評価を行うよう監査事務所に求めることによって、監査事務所が不備の

識別や重大かつ広範な不備と結論付け、適切に対処することに消極的になるおそれがあると考えている。従って、IAASB は、ISQM 1 では評価は少なくとも年1度の実施を要求のみするべきとの意見で一致した。

136. IAASB は適切な結論に達する必要性があり、基準には二進法の結論（システムが有効か、有効でないか）のみを示すことはシステムの有効性の適切な検討を促すことにはならないと考えている。よって、ISQM 1 第 54 項では想定される 3 つの結果に対応するとともに、品質マネジメントシステムの最終的な実行責任及び説明責任を割り当てられた者がどのようにこれらの結論に達することができるのかを説明する適用指針によって補足した。これには、その不備が品質マネジメントシステムに与える影響が重大又は広範であるとみなされるケースを説明する適用指針が含まれている。

#### リーダーシップの業績評価

137. IAASB は、小規模の監査事務所がリーダーシップの業績評価の実施が難しいと考えるかもしれないとの懸念を理解した。IAASB は、この要求事項は監査事務所の規模にかかわらず、品質マネジメントシステムに対するリーダーシップの実行責任及び説明責任を強化するうえで重要と考えている。小規模の監査事務所については、リーダーシップの業績評価は品質マネジメントシステムの評価結果と相互につながる、又はその影響を受けやすくなる場合がある。

## セクション L – その他の事項

### ガバナンスとリーダーシップ (ISQM 1 の責任を含む)

#### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

138. ED-ISQM 1 では、監査事務所のガバナンスとリーダーシップが大幅に強化されている。監査事務所の戦略的措置の影響に関する要求事項が盛り込まれ、これには業務品質に関する財務上、業務上の判断が含まれる。また、リーダーシップの役割と責任も強化され、例えば、リーダーシップに期待される行動、リーダーシップの適性、監査事務所のリソース管理、業績評価の実施に関する要求事項等が取り上げられている。提案の一部として、IAASB は職業倫理に関する規定に関する責任又は監査事務所の個人に対する独立性に関する要求事項を遵守する責任を割り当てることについて回答者の意見を募った。
139. 回答者はガバナンスとリーダーシップに関する提案に支持を示し、次のような様々なコメントが寄せられた。
- (a) 基準に加える追加事項の臨時的提案。学習志向又は改善志向の文化の醸成、監査事務所の監査・保証サービス・ラインの文化が監査事務所全体の文化に影響を受ける場合があることについて、品質マネジメントシステムを監査事務所の業務プロセスに組み込む必要性をさらに強調する等。
  - (b) この構成要素の規範性及び適用の柔軟性に関する意見。特に責任の割り当てについて。
140. 職業倫理に関する規定又は独立性に関する要求事項の遵守に関する責任を個人に割り当て

るべきかについては回答者の意見は分かれた。

#### IAASBの決定事項

141. IAASB は、品質マネジメントが独立したコンプライアンス機能にならないよう、ISQM 1 において品質マネジメントを監査事務所の戦略、業務及び業務プロセスに組み込む必要性をさらに強調すべきとの意見に同意した。従って、次の修正を行った。
- (a) ISQM 1 A30 項を追加し、品質マネジメントは、監査事務所の独立した機能ではなく、品質への取り組みを示す文化、並びに監査事務所の戦略、事業活動及び業務プロセスとの統合であることを説明した。
  - (b) ISQM 1 第 25(a)項で、品質リスクの識別と評価に際して、監査事務所の戦略上、業務上の意志決定や措置、業務プロセス及びビジネスモデルを把握することを求める。この要求事項によって、監査事務所の戦略上、業務上の意志決定や措置、業務プロセス及びビジネスモデルが構成要素全体の品質リスクの原因になる可能性がないか、どの程度かの検討を監査事務所に促す。
142. IAASB は監査事務所の監査・保証のサービス・ラインの文化が監査事務所全体の文化に影響を受ける場合があることに対処するという回答者からの提案に注目した。これに対処するため、IAASB は ISQM 1 A46 項に、監査事務所の全体的な財務目標が監査事務所が提供する ISQM 1 の範囲に該当しないサービスの範囲に過度に左右される場合の例を加えた。
143. リーダーシップの役割を監査事務所の適任者に割り当てなければならないという概念をさらに組み込むため、IAASB は ISQM 1 第 21 項においてリーダーシップの役割を割り当てる者の資質・適性を強化し、監査事務所内で適切な影響力と権限を有することが資質・適性に加えられた。
144. IAASB は、職業倫理に関する規定又は独立性に関する要求事項の遵守に関する責任を個人に割り当てるべきかについて回答者の様々な意見を理解し、監査・保証業務の実施に対する独立性の重要性及び監査事務所の独立性について監査事務所の報告に依拠する利害関係者の期待を踏まえて、基準によって独立性に関する要求事項の遵守に関して責任を割り当てることを要求すべきと考えた。

#### 職業倫理に関する規定

##### 背景

145. ED-ISQM 1 には職業倫理に関する規定に関する様々な改訂が盛り込まれ、特に基準における新しいリスク・アプローチを踏まえ、現行 ISQC 1 よりも原則主義の意識を高めた要求事項が設けられている。

#### IAASB の決定事項

146. ISQM 1 の更なる改訂に当たり、IAASB は IESBA<sup>20</sup> の代表者らと広範に接触し、倫理規程に関する事項について意見を求めた。

---

<sup>20</sup> 国際会計士倫理基準審議会

147. IAASB は、ISQM 1 によって職業倫理に関する特定の範囲を明確化することが有用であると考え、よって以下を行った。
- (a) ISQM 1A24 項の適用指針を強化し、IESBA 倫理規程<sup>21</sup> パート 2 が業務遂行に適用される場合がある理由の説明を中心に、監査事務所の専門要員の観点から職業倫理に関する特定の適用方法の説明を明確化した。
  - (b) ISQM 1 第 29 項の品質目標を 2 つに分け、それぞれで監査事務所とその専門要員、監査事務所外のその他の人物に対処した。
  - (c) ISQM 1 第 29 項の品質目標を改良し、職業倫理に関する規定が監査事務所及び監査事務所の業務を対象とすることを強調した。
  - (d) 適用の可能性のある特定の職業倫理に関する規定があることを強調するため、監査事務所以外のその他の人物に関する ISQM 1 第 29 項(b)の品質目標に「それらに該当する職業倫理に関する規定」という文言を加えた。言い換えると、監査事務所及び監査事務所の業務が対象になる職業倫理に関する規定は通常、監査事務所以外のその他の人物に対しては監査事務所及びその専門要員に適用される場合と同じようには幅広くは適用されない。ISQM 1 A65 項の適用指針において、職業倫理に関する規定が監査事務所以外のその他の人物に適用される可能性があることをさらに詳しく説明した。適用指針の策定に当たり、IESBA 倫理規程が監査事務所以外のその他の人物に適用される場合があることを踏まえるだけでなく、IAASB は法令又は各管轄区域の規定に含まれる倫理規定にネットワーク、ネットワークの監査事務所、ネットワーク又はネットワークの監査事務所の個人若しくはサービス・プロバイダーに関わる規定が盛り込まれている可能性があることを認識した。

## 文書化

### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

148. ED-ISQM 1 説明メモにおいて IAASB は文書化については特に回答者に意見を募っていないが、文書化について様々なコメントが寄せられた。特に、基準における文書化に関する期待が十分明確でなく、よって文書化に関する期待が負担又は過度ではないか懸念が示された。そのため回答者から IAASB に対して、監査事務所のリスク評価プロセス等基準の特定の側面について文書化を明確化するよう要請があり、監査事務所が品質マネジメントシステムをどのように文書化すべきか追加的ガイダンスを示すことが求められた。

### IAASB の決定事項

149. IAASB は原則主義の文書化が適切であり、ISA 230<sup>22</sup>等の他の IAASB 基準とも一致すると考えている。文書化の要求事項について基準にさらに具体的な指針を加えることによって、基準の適用の柔軟性を高め、規範性に対処する IAASB の努力に反すると懸念した。
150. 事務所のリスク評価プロセスについての文書化を明確化すべきとの回答者からの提案を踏

<sup>21</sup> 国際会計士倫理基準審議会、職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）（IESBA 倫理規程）

<sup>22</sup> ISA 230 「監査調書」

まえ、IAASB は ISQM 1 A205 項を強化し、品質リスクの識別と評価について文書化に関する期待を明確化した。

## セクション M – 適用日

### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

151. 三つの品質マネジメントの公開草案には説明メモ、[監査事務所及び業務レベルでの品質マネジメントシステムに関する IAASB 公開草案](#)が添付されている。説明メモには適用日及び提案されている 3 つの品質マネジメント基準の導入期間等に関して IAASB の提案が示されていた。また、ED-ISQM 1 説明メモの一環として、IAASB は ED-ISQM 1 に関する導入課題について回答者から意見を募った。
152. IAASB から提案された 18 ヶ月の導入期間は多くの利害関係者グループの回答者からおおむね支持されず、特に会計事務所、国の監査基準設定者、メンバー組織その他専門家団体から支持されなかった。その一方で、規制当局の意見は分かれ、公共部門の組織は提案された導入期間におおむね賛成であった。
153. 18 ヶ月の導入期間を支持する回答者は、提案における公共の利益と基準を有効に導入するための十分な時間を監査事務所及びネットワークに与えることとのバランスを図る必要性等、説明メモにおいて IAASB が提示した事項と同様の意見であった。一方、提案を支持しなかった回答者からは、十分な導入時間を与える必要性を強調する意見や別の導入期間の提案があり、基準の適正手続である PIOB 承認後少なくとも 24 ヶ月という意見が多かった。
154. 回答者からは ED-ISQM 1 の適用日の意味、特に品質マネジメントシステムの要求事項を「構築済み」とみなされるためには基準のどの特定の要素を導入し、運用する必要があるのかについて、明確化を求める意見があった。回答者から、監査事務所は適用日までに、1 回の監視及び改善サイクルを含む品質マネジメントシステムの評価の実施を求められるのか等、質問が寄せられた。
155. 回答者から ISQM 1 に関して想定される導入課題について様々なコメントがあった。最も多かった懸念は、最初の導入支援に必要な時間とリソースについてであった。組織全体の意識改革を定着させ、組織文化に影響を及ぼすためには時間と労力が必要であること、組織再編や、役割・責任の再定義、リソース（IT システム等）やテストシステムの確保・構築に時間がかかること等が指摘された。

### IAASB の決定事項

#### 品質マネジメントシステムの適用日

156. 新型コロナウイルス感染症に伴い、品質マネジメントプロジェクトのプロジェクトタイムラインが変更され、品質マネジメント基準の最終承認は当初の 2020 年 3 月から 2020 年 9 月に変更された。このほかにも IAASB は、新型コロナウイルス感染症により、利害関係者がこの影響の対処と現行の品質管理方針及び手続の改訂にリソースを振り向けることになり、導入の取り組みに影響が生じる可能性に注目した。

157. IAASB は 18 ヶ月間ではコメントレターに示された懸念に対応できず、基準の適切な導入に十分な時間を与えることにはならないと結論付けた。導入期間が不十分になれば、このプロジェクトを実施することによって IAASB が想定した公共の利益の点からのメリットを実現できなくなるおそれがあると懸念した。
158. IAASB は改訂の緊急性と拙速な導入に伴うリスクとの適切なバランスに鑑み、品質マネジメント基準は 2022 年 12 月 15 日を適用日にすべきと判断した。IAASB は品質マネジメント基準の早期導入が認められることに同意した。

#### ISQM 1 における適用日の意味

159. 品質マネジメントシステムは適用日にデザインされ、導入され、また運用開始できる状態になっていることを IAASB は意図している。つまり、2022 年 12 月 15 日の適用日までに、監査事務所が次の状態であることが期待される。
- (a) 品質目標の設定、品質リスクの識別と評価、及び対応のデザインと導入が完了している。適用日において対応の運用を開始するのみの状態になっている。
  - (b) 監視活動のデザインと導入が完了している。適用日において監視活動の運用を開始するのみの状態になっている。
160. 適用日に関する IAASB の意図を明確にするため、IAASB は ISQM 1 第 13 項の適用日に「構築されている」という用語を「デザインされ、導入されている」に置き換えた。
161. 品質マネジメントシステムの評価に関する IAASB の意図は、品質マネジメントシステムに関する最終的な実行責任及び説明責任を割り当てられた者に少なくとも年 1 度の品質マネジメントシステム評価を求める ISQM 1 第 53 項と一致させるため、基準の適用日から 1 年以内に実施されることである。これを ISQM 1 第 13 項に具体的に示した。
162. IAASB は、品質マネジメント基準の適用日と品質マネジメント基準の効力を完全に生じさせるために必要な時間との関係性を踏まえ、ISQM 1 の導入初年度に評価をどのように実施できるか検討した。(例えば、ISA 220 (改訂) と ISQM 2 は 2022 年 12 月 15 日以降に開始する会計期間の財務諸表監査に対して適用される)。IAASB の見解は次のとおり。
- (a) 前述の通り、品質マネジメントシステムの評価を行う意図は、品質マネジメントシステムに対するリーダーシップの実行責任及び説明責任を強化することである。品質マネジメントシステムの独立的保証を意図するものではない。従って、リーダーシップは品質マネジメントシステムに関して入手できる情報を使い、それを根拠に品質マネジメントシステムを評価することになる。
  - (b) ISQM 1 は、品質マネジメントについてよりプロアクティブなアプローチを推進するものであり、現行の品質管理システムとは違い、監査事務所は品質マネジメントシステムの各監視活動を、完了した業務の検査よりもプロアクティブかつ適時に行う必要がある。よって、新しい品質マネジメントシステムに基づき、品質マネジメントシステムに関する情報を従来以上に適時に入手できなければならない。
  - (c) 運用初年度に監査事務所が入手できる情報は、監査事務所の新しい品質マネジメントシステムに関する情報、及び旧品質管理システムの下でデザインされた方針や手続と

の混在が予想される。情報は旧品質管理システムの下でデザインされた方針又は手続と関係している可能性があるが、品質マネジメントシステムの評価にはおそらく有用である。例えば監査事務所は、新しい品質マネジメントシステムが発見事項の領域に適切に対処しているかを含め、旧品質管理システムの下でデザインされた方針又は手続に関わる発見事項が新しい品質マネジメントシステムにおいてどのように対処されたかを検討できる。

## セクション N – ISQM 1の認識と理解を高め、有効な導入を支援するためのその他の活動

### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

163. 三つの品質マネジメント基準の説明メモでは、IAASBの基準導入支援活動について回答者に意見を募っていた。回答者からは例、よくある質問、テンプレート、ケーススタディ、図、ウェビナー、ワークショップ等、様々な形態の導入資料が提案された。また、IFAC 中小事務所諮問グループ (SMPAG) の「中小事務所のための品質管理ガイド」が有用であり、ガイドの更新に当たって IAASB に IFAC SMPAG との協力を促す意見があった。
164. ISQM 1 について回答者からガイダンスを求める意見が多かった領域は、監査事務所のリスク評価プロセス、サービス・プロバイダー、根本原因分析、ISQM 1、文書化であった。監査事務所が現行システムと依然として関連性のある事項を判断できるよう、ISQM 1 と ISQC 1 との違いを明確化する必要性という新たな明確なテーマも持ち上がった。

### IAASBの決定事項

165. IAASB は ISQM 1 の認知度向上、理解、有効な導入を支援するための活動に取り組んでいる。導入活動について詳しくは、[IAASB ウェブサイト](#)を参照。IAASB は引き続き、「中小事務所の品質管理ガイド」の更新を IFAC SMPAG に促し、必要に応じて知見を提供する。

IAASB の業務を支える構造及びプロセスは国際会計士連盟（IFAC<sup>®</sup>）が促進している。

IAASB 及び IFAC は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ、他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

著作権 © 2020年12月IFAC. 無断複写・転載を禁ず。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Review Engagements」、「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Control」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQC」、「IAPN」、及びIAASB ロゴは、アメリカ及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標、及び許可情報については、[許可申請ページ](#)にアクセスするか、permissions@ifac.org まで問い合わせること。

2020年12月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって、英語で公表された国際品質マネジメント基準（ISQM）第1号（前国際品質管理基準第1号）「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」の結論の根拠は、2021年10月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFACの許可を得て複製されている。国際品質マネジメント基準（ISQM）第1号（前国際品質管理基準第1号）「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」の結論の根拠の翻訳のための手続は、IFACにより検討されており、当該翻訳は、IFACのポリシーステートメント「国際会計士連盟（IFAC）から公表される公表物の翻訳に関するポリシー」に従って行われている。全てのIFACの文書の正文は、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

*Basis for Conclusions International Standard on Quality Management (ISQM) 1 (Previously International Standard on Quality Control 1) Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements* の英語文© 2020年12月国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

国際品質マネジメント基準（ISQM）第1号（前国際品質管理基準第1号）「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」の結論の根拠の日本語文© 2021年10月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：*Basis for Conclusions International Standard on Quality Management (ISQM) 1 (Previously International Standard on Quality Control 1) Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagement* ISBN：-