

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2号

審査

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、国際監査基準（ISA）を含め、IAASBが定める各種国際基準を修正、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 [15 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 2「審査」

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。本公表物には、ISQM 1<sup>1</sup> に示した審査の対象となる業務に関する要求事項及び適用指針に関して受領したコメントを含め、審査に関する重要事項及びその他の事項に関して受領したコメントに対して IAASB が下した結論の根拠の説明が含まれている。本書は、ISQM 2「審査」又は ISQM 1 における審査対象業務の範囲に関する要求事項及び適用指針若しくは国際監査基準 (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 2 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、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>2</sup>。

### セクションA – はじめに

#### 背景

1. 審査に対応するための本プロジェクトは、2015年12月に公表されたIAASBのコメント募集文書 (ITC)<sup>3</sup> において識別された課題を契機として組成された。IAASBは審査の重要性と、特定利害関係者によって評価される公共の利益の重要性を認識した。また、ISA導入モニタリングプロジェクト<sup>4</sup>による発見事項においても、ISA 220<sup>5</sup>及びISQC 1<sup>6</sup>に規定された審査に関する要求事項は十分な堅牢性を備えていないとの懸念を識別しており、同様の懸念は監査監督機関からも表明されている。<sup>7</sup>
2. 2016年下期に、IAASBはITCに対するフィードバックを分析し、審査に関して寄せられた意見に対応するための予備的見解を議論した。ITCに対する意見は、審査に関する全ての事項についてのプロジェクト提案書を取りまとめる際の情報源となった。
3. 2016年12月、IAASBはISQC 1、ISA 220及びISA 600<sup>9</sup>の改訂に関する統合プロジェクト・プロ

<sup>1</sup> ISQM 1 (従来の国際品質管理基準 (ISQC) 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」

<sup>2</sup> ISQM 2 の投票に関する全記録については、<https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-virtual-videoconferencing-1> を参照

<sup>3</sup> 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>4</sup> <https://www.iaasb.org/publications/clarified-isas-findings-post-implementation-review>

<sup>5</sup> 国際監査基準 (ISA) 220 (改訂)「監査業務における品質管理」

<sup>6</sup> 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」

<sup>7</sup> 現行 ISQC 1 及び ISA 220 に従来用いられてきた「engagement quality control review / reviewer (審査／審査担当者)」という語は、新規及び改訂品質マネジメント基準で用いられる新しい品質マネジメントアプローチに従い、「engagement quality review / reviewer (審査／審査担当者)」に改められている。

<sup>8</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 国際基準改訂プロジェクト・プロポーザル](#)

ポーザル<sup>8</sup>を承認した。プロジェクト・プロポーザルでは、中小規模の業務及び中小企業の監査における特有の課題を踏まえ、各基準のバランスと適用の柔軟性を考慮に入れた。

4. プロジェクトの目的は以下の通りであった。

(a) 以下の改訂を提案する。

- (i) ISQC 1 について、品質マネジメントアプローチをより明確に取り入れ、幅広い状況に対する基準の適用可能性を高め、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。
- (ii) ISA 220 について、幅広い業務状況における品質リスクの識別、評価及び対応に力点をおくことにより、個々の監査業務の品質マネジメントの側面を強化する。
- (iii) ISA 600 について、グループ監査における計画及び実施に対する監査人のアプローチを強化するとともに、ISA 600 と他の ISA との相互関係を明瞭化する。

プロジェクトの進捗過程において、必要に応じて特定の側面に対処するための新しい基準を追加する可能性を含め、改訂後基準の最善の構成が検討された。

- (b) ISQC 1、ISA 220 及び ISA 600 の改訂により必要となる可能性のある他の基準の適合修正を提案する。
- (c) 改訂又は新基準の補足として IAASB 等が規範性のない指針及び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。規範性のない指針及びサポートツールには、ISQC 1、ISA 220、ISA 600 及び新基準の適用に資する、国際監査実務ノート (IAPN)<sup>10</sup>、スタッフ文書<sup>11</sup>、プロジェクトアップデート又は例示解説が含まれ、とりわけ、幅広い状況に対する基準の適用可能性に関する懸念に対処することを念頭にしている。

5. 2017 年 6 月会議において、IAASB は審査に関する要求事項及び適用指針の適切な位置付けについて討議し、審査に対応する基準を別途設定すべきことが合意された。

6. 2017 年 9 月会議において、IAASB は ISQM1 案に組み込まれることになる審査に関する提言と、審査に関する新しい基準、すなわち ISQM 2 案について議論した。IAASB は、審査の目的は監査チームが行った重要な判断を評価することであると確認した。各種要求事項及び適用指針を更に強化し明瞭化するための様々な提言に加えて、IAASB は審査の対象となる業務の範囲に関して ISQM 1 に規定されている要求事項の堅牢性の改善にも努めた。

<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業務を含む。)」

<sup>10</sup> 国際監査実務ノート (IAPN) は ISA に含まれているものを超えて監査人に追加の要求事項を課すものではなく、監査に関係する全ての ISA を遵守する監査人の責任を変更するものでもない。IAPN は監査人の実務に資することを目的とし、国内基準に責任を負う者が普及させ、若しくはこれに対応する国の資料の作成に活用されることを意図している。また、監査事務所が研修プログラムを構築したり、内部指針を作成する場合に活用できる資料を提供するものでもある。

<sup>11</sup> スタッフ文書は既存の要求事項及び適用指針に言及することによって新規又は今後の重要課題に対する実務者の認識を高め、又は IAASB の公表に示された該当規定に注意を喚起するために用いられる。

7. 2018年12月会議において、IAASBはパブリックコメントを求めるための3本の品質マネジメント公開草案を承認した（[ED-ISQM 1](#)<sup>12</sup>、[ED-ISQM 2](#)<sup>13</sup>及び[ED-220](#)<sup>14</sup>）。公開草案は2019年2月初めに公表され、コメント期限は2019年7月1日であった。ED-ISQM 2については合計92通のコメントレターが寄せられた。
8. 品質マネジメント公開草案に加え、[全体説明文書](#)の中で3本の公開草案の背景と、3本の基準案の適用の柔軟性及び相互関係に関する議論を含めた3本の公開草案にまたがる重要課題を説明した。併せて、3本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提示した。
9. ED-ISQM 2説明文書の説明にある通り、審査は、監査事務所を代表して審査担当者が実施する、監査事務所レベルでの品質リスク対応であるため、どの業務に審査を実施すべきかについては、ED-ISQM 1において取り扱われるべきものということにIAASBは同意している。審査者担当者の適格性を判断するための具体的規準、並びに審査の実施及び文書化に関する要求事項はED-ISQM 2に組み込まれている。
10. 公開期間中、IAASBはウェビナー、動画、ラウンドテーブルなど、利害関係者の提案書理解に資する様々なアウトリーチ活動を行った。

#### 公共の利益に関する論点

11. 下表は、審査に関するITC及びプロジェクト提案書においてIAASBが識別した公共の利益に関する論点と、その後のISQM 2の策定における決定事項をまとめたものである。当該決定事項はED-ISQM 2と、審査の対象となる業務に関するED-ISQM 1に寄せられたコメントを考慮に入れたものになっている（本表の参照項は適宜ISQM 2又はISQM 1）。

公共の利益に関する論点	IAASBの決定事項
課題が識別された領域	IAASBの対応
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 上場企業以外の公益性が高い事業体に対する着眼が不十分になっているとの指摘を踏まえた、どの業務を審査の対象とするかを判断するために監査事務所が設定した基準の適切性<sup>15</sup>。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 審査の要求事項を、上場企業の財務諸表監査以外の業務まで拡大する（ISQM 1第34(f)項及びA133項～A137項参照）。</li> </ul>

<sup>12</sup> ISQM 1案（旧ISQC 1）、「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証業務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」（ED-ISQM 1）

<sup>13</sup> ISQM 2案、「審査」（ED-ISQM 2）

<sup>14</sup> ISA 220（改訂）案、「監査業務における品質マネジメント」（ED-220）

<sup>15</sup> ISQC 1第35(b)項

公共の利益に関する論点	IAASB の決定事項
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 審査担当者の選任－審査担当者に選任される者の適性・能力、経験及び客観性、審査担当者自身の検査結果の検討などを含む。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 審査担当者の適格性の規準を強化する。過去に監査責任者であった後に審査担当者に選任された者の客観性への阻害要因に対処するために強制クーリングオフ期間を設けることなど（ISQM 2第18項～第19項及びA4項～A18項参照）。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 審査の実施時期－具体的には審査担当者が審査に従事することになる時期と、審査の実施のために審査担当者に割り当てられる時間について</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 審査担当者の適格性の規準に、十分な時間を含む適性と能力、及び審査を実施するための適切な権限を有していることを含める（ISQM 2第18(a)項及びA5項～A11項参照）。</li> <li>● 業務中の適切な時点において審査を実施する審査担当者の責任を明確化する（ISQM 2第24(a)項参照）。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 審査の深度と着眼－とりわけ、監査チームがどの監査領域にどのように監査提供モデルを利用したかを含め、特別な検討を必要とするリスクの領域又は監査責任者及び監査チームが下す重要な判断の評価や対応に対する審査担当者の注意が、場合によっては不十分とみられることを強調する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 実施する審査手続の種類、実施時期及び範囲を含め、審査担当者の責任に関する要求事項及び適用指針を強化する（ISQM 2第24項～第27項及びA25項～A49項参照）。</li> </ul>

公共の利益に関する論点	IAASB の決定事項
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 審査の文書化の堅牢性—査閲した監査調書、審査の一環として提起した問題、及び当該問題の処理への言及など</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 審査担当者が審査の文書化に責任を負うことを規定した具体的要求事項を加える（ISQM 2第28項及びA50項参照）。</li> <li>● 審査の文書は監査調書に含まれることの要求事項を追加する（ISQM 2第29項参照）。</li> <li>● 審査の文書化が、過去にその業務に関わっていない経験豊富な業務実施者が実施された審査手続の種類、実施時期及び範囲並びに審査の実施において到達した結論を理解できるように十分であることを求める横断的的要求事項を加える（ISQM 2第30項及びA51項～A53項参照）。</li> </ul>

## セクション B – 審査対象業務の範囲

### 背景

12. ED-ISQM 2 説明文書の説明にある通り、IAASB の目的の一つは、審査の要求事項を上場企業の監査以外の業務に広げることによって、審査の対象とすべき業務に関する要求事項を強化することであった。ED-ISQM 1 第 37(e)(ii)項及び第 37(e)(iii)(b)の要求事項は、この目的の達成を意図している。第 37(e)項は ED-ISQM 1A101 項～A107 項の適用指針によって補足されている。ED-ISQM 1 説明文書の第 58 項～第 62 項において、審査に関する IAASB の議論及び見解を説明している。

### 公開草案に寄せられたコメントの概要

13. 審査対象業務に関し、ED-ISQM 1 の回答者はおおむね、提案内容を支持した。その一方で、公益性が高いと監査事務所が判断する企業の財務諸表監査を行う場合に審査を要求する監査事務所の方針又は手続に係る新しい要求事項に関して、懸念が示された。回答者からは、公益性が高いという語は一貫性をもって解釈することができず、よって混乱や要求事項の適用のばらつきが生じるかもしれないとの意見があった。また、「公益性が高い (significant public interest)」という語と、国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) の「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) に用いられている「社会的影響度の高い企業 (public interest entity)」という語との関係についても懸念が示された。回答者からは、[上場企業及び社会的影響度の高い企業の定義](#)プロジェクトに関して、IAASB が必要に応じて IESBA と連携するよう促された。

### IAASBの決定事項

14. 審議の過程で、IAASB は以下の主要な考慮事項間の適切なバランスについての必要性を検討した。
  - 審査に関する要求事項を上場企業の財務諸表監査以外の業務にも広げる公共の利益上の目的
  - 公益性が高いという用語は定義が難しく（IESBA倫理規程の用語である社会的影響度の高い企業との関係を含め）、よって混乱や要求事項の適用のばらつきが生じるかもしれないとの回答者からの指摘に対する明確な方向性
15. IAASB はさらに、公益性が高いという用語の定義が可能かどうか、又は公益性が高い業務を判断するに当たって、公共部門の業務を含め、明瞭かつ全ての業務と法域において一貫した適用ができる指針を示すことが実務的に可能かどうかを検討した。IAASB は、公益性の高いという用語に含まれる要素又は特性が法域又は地域ごとに異なるため、グローバルな法域上の影響又は障壁を克服することは難しいと判断した。
16. IAASB はさらに、業務又は企業の性質及び状況に関する様々な規準に基づき、場合によっては一つ又は複数の品質リスクに対処する以外の理由で特定の業務に審査の実施を要求することも検討した。しかしながら、リスクベースではない理由に基づき監査の実施を求めることは ISQM 1 のリスクベースアプローチ原則と整合的でなく、若しくはこれを損なうものとみなされるおそれがあるとのおおむねの見解になった。
17. 対応のデザイン及び実施の根拠となる品質リスクを識別し、評価する監査事務所のリスク評価プロセスの一貫として、監査事務所には、監査事務所が実施する業務の性質及び状況を含め、品質目標の達成に負の影響を与え得る条件、事象、状況、作為又は不作為の理解が要求される。したがって、IAASB は業務又は企業の性質及び状況に関するカテゴリーと、一つ又は複数の品質リスクに対処するうえで審査が適切な対応となる業務のカテゴリーとがどのように違うかを説明することがますます困難になると判断した。
18. よって、前述の様々な代替策を議論した後、IAASB は、一つ又は複数の品質リスクに対処するうえで審査が適切な対応であると監査事務所が判断する業務のカテゴリーが、回答者からのコメントへの対応になるとの結論に至った。

### セクション C – 審査担当者の選任に係る適格性の規準

#### 背景

19. IAASB は、審査担当者の適性・能力、経験及び客観性を含め、審査担当者の選任に関して提起された懸念を認識した。したがって、ED-ISQM 2 の審査担当者の選任及び適格性に関する要求事項を、現行 ISQC 1 の要求事項よりも強化している。とりわけ、ED-ISQM 2 では、過去に監査責任者であった者がある業務の審査担当者を選任する場合の適格性について、制限を設けた。

### 公開草案に寄せられたコメントの概要

20. 審査担当者の適格性規準について、ED-ISQM 2 の回答者は、審査担当者の客観性が、審査（すなわち、監査チームが行った重要な判断を客観的な評価の基礎となる）の有効性において極めて重要であることにおおむね同意した。その一方で、回答者からは次の点について懸念が示された。
- 過去に監査責任者であった後に審査担当者に選任される者に係るクーリングオフ期間に関する指針又は要求事項の必要性
  - そのような指針又は要求事項の位置付け（すなわち、ISQM 2 に組み込むか、IESBA 倫理規程に組み込むか、若しくはその両方か）

### IAASB の決定事項

21. 審議の過程で、IAASB は、とりわけ、過去に監査責任者であった後に審査担当者に選任される者に関して、クーリングオフ期間を設ける指針又は要求事項の必要性を検討した。ED-ISQM 2 に対する回答者からのコメントと整合的に、IAASB は審査担当者の客観性は監査事務所によってその役割に選任される者の適格性に関する要求事項についての重要な側面であるとおおむね考えていた。審査担当者が監査チームが行った重要な判断とその件に関して到達した結論を客観的に評価するために必要なのは、監査責任者として過去に重要な判断に関わったことからの分離である。強制クーリングオフ期間は、監査チームが行った重要な判断を客観的に評価するに当たって客観性を維持する重要性を踏まえ、この状況における阻害要因の特異性に対処することを意図したものである。IAASB は、強制クーリングオフ期間は公共の利益にかなうものであり、実務の一貫性を推進する上で最も適切なアプローチであるとの結論に至った。IAASB はまた、強制クーリングオフ期間は IESBA 倫理規程の基本原則及び概念的枠組みとも整合していると考えている。
22. IAASB はさらに、強制クーリングオフ期間の要求事項を、審査を実施する全ての業務に適用すべきかどうかを検討した。審査担当者の役割に就く監査責任者の客観性に対する阻害要因は、上場企業の監査に特有なものでもなければ、業務の種類に対して特有なものでもないというのが IAASB のおおむねの意見である。この結論に至るに当たり、IAASB は上場企業の監査である場合又は法規制によって要求されている場合を除き、審査はその他の業務について強制ではなく、監査事務所は適切であれば一つ又は複数の品質リスクに対応するために審査以外の対応を選択できるものと捉えた。しかしながら、審査が要求される場合又は監査事務所として審査が適切な対応であると判断した場合は、いずれのケースにおいても同じ要求事項が適用されるべきである。条件付き要求事項は業務の種類によって審査のレベルが違うという認識を生じさせ、その結果、実務での適用にばらつきを生じさせたり、利害関係者の認識に混乱を生じさせたりするおそれがあり、よって公共の利益に反するというのが IAASB のおおむねの見解である。

23. プロジェクトの過程で、IAASB は IESBA と密接な連携を続けながらこの事項を慎重に検討した。2019 年 12 月会議において、IESBA は審査担当者の客観性に対する阻害要因の問題にどのように対応するか、監査責任者が同じ業務の審査担当者に就く前にクーリングオフ期間を設ける要求事項を定めるかどうかという論点の取り扱いアプローチを検討した。この議論を経て、IESBA は審査担当者の客観性に対処する IESBA 倫理規程改訂案に関するプロジェクト提案書及び公開草案を承認した。IESBA 公開草案に対する回答者には、ISQM 2 にクーリングオフ期間の要求事項を設けるかどうかを IAASB が判断することがより適切であり、IESBA 倫理規程がこの点に関して規定すべきではないとする IESBA に賛成するかどうかを明示的に問いかけた。
24. クーリングオフ期間の要求事項をどの位置に置くかについては意見が若干分かれたが、複数の規制当局回答者を含め、利害関係者カテゴリー全体にわたって IESBA の公開草案を支持する回答者が明らかに優勢であった。すなわち、審査担当者に選任された者の客観性に対する阻害要因に対処することについて IESBA 倫理規程は原則ベースのアプローチを採用し、監査事務所がそのような状況におけるクーリングオフ期間を方針又は手続で規定することの要求事項は ISQM 2 に残すというものである。したがって、クーリングオフ期間の要求事項の位置付けに関する回答者の意見のバランスを踏まえ、IESBA は、要求事項の位置付けに関して公開草案で説明したこれまでの立場を見直す十分な根拠があるとは考えなかった。これによって、審査担当者の客観性、要求事項が適用されるべき状況、適用対象者、及び最低クーリングオフ期間に関する IESBA 倫理規程改定案に示された指針を踏まえ、IAASB がクーリングオフ期間の要求事項を ISQM 2 に組み込むかどうかを判断することがより適切であるとのスタンスが維持された。この件に関する IAASB と IESBA の連携的対応を強化するため、ISQM 2 の A15 項に IESBA 倫理規程における指針を参照し、IESBA 倫理規程における指針に ISQM 2 の A15 項を参照する文言がそれぞれ加えられた。2020 年 9 月会議において、IESBA は概念的枠組みに基づき、審査担当者の客観性に対応するための監査事務所向け指針を示した、IESBA 倫理規程の新規セクションを承認した。
25. したがって、ISQM 2 については、監査責任者であった者が審査担当者に就任できるようになるまでに、2年以上のクーリングオフ期間、又は職業倫理に関する規定によってはこれ以上の期間を設けることを監査事務所の方針又は手続に規定する旨、第 19 項に要求事項を設けている。これは ISQM 1 に準拠した判断に応じて、審査の対象となる全ての業務に適用される。併せて、この件に関する補足指針を示すため、ISQM 2 の A17 項～A18 項に適用指針を追加した。

## セクション D – その他の事項

### 重要な判断及び重要な事項

#### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

26. IAASB は、「重要な事項」とみなされる事項と「重要な判断」である事項の母集団に時に混乱があるものと捉えた。ED-ISQM 2 の回答者からは、この二つの概念と両者の相互関係を具体化するか説明するための定義又は指針を示すことが提案された。
27. ED-ISQM 2 の回答者からはまた、監査チームが行った重要な判断に関わる領域を識別する

ための第 22(c)項の要求事項は、審査担当者に過度な責任を課しているようであるとの懸念が示され、又は、監査チームが識別した重要な判断の母集団の網羅性を審査担当者が独立的立場から評価することが想定されているのかどうか、つまり事実上、業務の全領域と関連監査調書を査閲することになりそうであることに、疑問が示された。

#### IAASB の決定事項

28. IAASB は ED-ISQM 2 における審査担当者による監査チームの重要な判断の審査は、ISA 220 (改訂) における監査責任者による監査調書の査閲に関して採用されているアプローチと整合的である必要があるとの見解を再確認した。IAASB はすでに、重要な事項と重要な判断の概念は、ISA 230<sup>16</sup> と ED-220 において、それぞれ取り扱われていることを確認している。したがって、公開草案と整合的に、ISQM 2 にはこれらの基準に留意されるように A35 項～A36 項に適用指針を加えている。財務諸表監査以外の業務については、ISQM 2 の A37 項が示す通り、監査チームが行う重要な判断は、業務又は企業の性質及び状況に依存する場合がある。
29. さらに、IAASB は ED-ISQM 2 の第 22(c)項及び第 22(d)項を ISQM 2 の第 25(c)項として結合させることによって、重要な判断に関わる領域の識別に関する要求事項の構成を見直した。IAASB は、企業の性質及び状況について監査チームから入手する情報と併せて、監査責任者（又は、適宜監査チームメンバー）との討議を通じて、どの領域に対して重要な判断が行われたか審査担当者が認識できると考えている。この情報に基づき、審査担当者はそれらの重要な判断の裏付けとなる特定の監査調書を査閲する。IAASB はまた、ISQM 2 の第 25(b)項において、審査担当者が監査責任者及び適切な場合には監査チームの他のメンバーと、業務の計画、実施及び報告における重要な事項及び重要な判断を討議する旨を明瞭化した。さらに、重要な判断に関して指針を示すため、ISQM 2 の A38 項～A40 項に新しい適用指針を加えた。

#### 職業的専門家としての懐疑心

##### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

30. ED-ISQM 2 の回答者は、審査担当者による監査チームの重要な判断の評価には、監査チームが職業的専門家としての懐疑心を発揮したかどうかの評価も含まれることについて、おおむね賛成した。しかしながら、審査担当者による職業的専門家としての懐疑心の発揮について、ISQM 2 でさらに取り扱うべきかどうかについては、意見が分かれた。

#### IAASB の決定事項

31. 審議の過程で、IAASB は以下の主要な考慮事項間の適切なバランスについての必要性を検討した。
- 監査基準で定義されている通り、職業的専門家としての懐疑心とは、誤謬又は不正による虚偽記載の可能性を示す状態に常に注意し、証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢である。

<sup>16</sup> ISA 230 「監査調書」

- 審査とは、監査チームが行った重要な判断及び到達した結論を客観的に評価することである。
  - 審査担当者は監査チームの一員ではなく、業務に関する意見又は結論を裏付ける証拠を入手することは審査担当者には要求されない。しかしながら、審査担当者は監査チームが行った重要な判断（その業務の種類が該当する場合は、職業的専門家としての懐疑心の発揮及びその件に関して到達した結論もこれに含まれる。）を裏付ける特定の監査調書を査閲する。
32. IAASB は、当該用語は基本的に、監査証拠の入手及び評価の観点からおおむね説明されていることから、審査担当者は職業的専門家としての懐疑心を発揮しないという考え方に同意している。ISQM 2 の第 9 項に、審査担当者は監査チームの一員ではなく、業務に対する意見又は結論を裏付ける証拠を入手することは審査担当者には要求されないが、監査チームは審査において提起された事項への対応において追加的な証拠を入手する可能性があると示されている。
33. 同時に、IAASB は、ISQM 2 の第 25(c)(i)項の要求事項には、審査担当者によって選定された監査調書の査閲に基づき、監査チームが行った重要な判断の根拠を評価することに、その業務の種類に対して該当する場合は、職業的専門家としての懐疑心の行使含まれることに留意した。この要求事項は、審査担当者の役割の重要部分は、監査チームが重要な判断を下し、その件に関する結論に到達するに当たって職業的専門家としての懐疑心を発揮したかどうかを評価することであるという、ED-ISQM 2 に対する多くの回答者の見解に同意するものである。監査チームの職業的専門家としての懐疑心の発揮を審査担当者が評価する重要性を踏まえ、ISQM 2 の A41 項～第 A43 項にこの点に関する指針を示す適用指針を加えた。

### 独立性

#### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

34. 回答者から、ED-ISQM 2 に、上場企業の財務諸表監査に関して、監査業務に関する監査事務所の独立性についての監査チームの評価を検討するよう審査担当者に求める現行 ISA 220 第 21(a)項の要求事項が含まれていないとの指摘があった。

#### IAASB の決定事項

35. IAASB は、公共の利益を鑑みても、全ての財務諸表監査について、独立性に関する職業倫理に関する規定が充足されていると監査責任者が判断した根拠についての審査担当者の評価に係る要求事項を ISQM 2 に加えることが適切であろうとの結論に至った。ISQM 2 の第 25(d)項及び A44 項の要求事項及び適用指針をそれぞれ参照のこと。

### グループ監査の考慮事項

#### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

36. 回答者からは、ED-ISQM 2 の要求事項及び適用指針がグループ監査の場合にどのように適用されるかについて、意見や質問があった。

## IAASB の決定事項

37. IAASB は、グループ監査業務に係る審査がどのように実施されるかを議論し、業務の性質に伴う複雑性と、監査手続が構成単位の財務情報について行われる場合があるという事実はあるものの、審査の目的（すなわち、監査チームが行った重要な判断及び到達した結論の客観的評価）は変わらず同じであると判断した。ISQM 2 の A32 項～第 A33 項に、審査におけるグループ監査の考慮事項に関する指針を示す適用指針を加えた。

## セクション E – 適用日

### 背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

38. 3本の品質マネジメント公開草案には説明文書が添付されている。説明文書には提案されている3本の基準の適用日及び導入期間などに関するIAASBの提案が示されていた。
39. IAASB から提案された18か月の導入期間については、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たとはいえず、とりわけ会計事務所、各国の監査基準設定主体、メンバー組織その他職業団体から支持されなかった。対照的に、規制当局の意見は分かれ、公共部門組織は提案された導入期間におおむね肯定的であった。
40. 回答者からは様々な意見が表明されたが、一部の事項は明確であった。提案を支持するコメントには、提案の公共の利益と、基準を効果的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など、説明文書においてIAASBが提示した事項が反映されていた。また、IAASBが説明文書の中で表明していた十分な導入時間の必要性に関する懸念は、回答者間で共有されていた。
41. 上記意見のほか、回答者から導入期間の代替案が示された。その中でもっとも多かった意見は、少なくとも24か月であった。

### IAASB の決定事項

42. 新型コロナウイルス感染症の感染拡大に伴い、品質マネジメントプロジェクトの日程が変更され、品質マネジメント基準の最終承認は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の感染拡大により、利害関係者がこの影響の対処と現行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留意した。
43. IAASBは、18か月間ではコメントレー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の結論に至った。IAASBは、導入期間が短すぎると、品質マネジメント基準の改訂で想定されていた公共の利益を達成できなくなるおそれがあると懸念した。
44. IAASBは、改革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を踏まえ、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。また、品質マネジメント基準の早期適用を容認することに同意した。
45. ISQM 2に関しては、IAASBは基準の効力発生について次の結論に至った。

- (a) 2022年12月15日以降に開始する会計期間に係る財務諸表の監査及びレビュー
- (b) 2022年12月15日以降に開始するその他の保証及び関連サービス業務

#### セクション F – 導入支援活動

46. IAASB は、ISQM 2 の認知度向上、理解、及び効果的な導入に資するための活動に取り組んでいる。ISQM 2 の導入活動について詳しくは、こちらを参照 ([品質マネジメント基準導入計画](#))。

IAASB の業務を支援する組織とプロセスは国際会計士連盟（IFAC）に支援されている。

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第2号「審査」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第2号「審査」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) 2 Engagement Quality Reviews***  
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第2号「審査」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) 2 Engagement Quality Reviews* ISBN： -