

初度適用ガイド

2022年2月

国際監査基準 220（改訂）

国際監査基準 220（改訂）

監査業務における品質マネジメント

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

初度適用ガイド:

ISA 220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」

目次

はじめに	3
適用日	4
本基準の目的	4
ISA 220（改訂）における包括的な概念	4
ISA 220（改訂）において変更及び新たに追加された定義	8
他の品質管理基準との関連性	10
ISA 220（改訂）の主な変更点と全体像の説明	12

本書は国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB）のスタッフにより、ISA 220（改訂）の理解と適用に資することを目的として作成されたものであり、IAASB の規範性のある公表物ではない。また規範性を有する ISA 220（改訂）を修正又はこれに優先するものではない。また、本書は必要事項を全てを網羅することを意図してはおらず、いかなる設例も例示目的のみで提供されている。本書を読むことは、ISA 220（改訂）を通読することに代わるものではない。

はじめに

2020年12月、IAASBは、監査事務所の品質マネジメントへのアプローチを強化し、最新化する以下の三つの新たな又は改訂された品質マネジメント基準を公表した。

- 国際品質マネジメント基準第1号（ISQM 1）（従来の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」
- 国際品質マネジメント基準第2号（ISQM 2）「審査」
- 国際監査基準（ISA）220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」

IAASBはこれらの基準を通じて、高まる利害関係者の期待や主体的で適応性の高い品質マネジメントシステムの必要性など、進化し、複雑化する監査エコシステムに対処している。これらの基準は、監査事務所が監視及び改善プロセスをより強固なものとするように導き、監査事務所の組織風土と「代表者の姿勢」に品質を組み込み、業務の審査をより強固にするものである。



本書では、ISA 220（改訂）への参照先を表すため、このアイコンを使用する。



本書では、ISA 220（改訂）に記載された設例を示すため、この枠とアイコンを使用する。



本書では、現行基準からの変更点を強調する際に、このアイコンを使用する。

ISA 220（改訂）は、監査業務レベルでの品質マネジメントに焦点を当て、監査責任者が、とりわけ監査業務全体にわたり十分かつ適切な関与を行うこと、並びに監査事務所の方針又は手続及びISA 220（改訂）の要求事項を遵守することを通じて、監査品質の達成に向けた積極的なマネジメントを行い、これに責任を負うことを要求している。ISA 220（改訂）とその他の品質マネジメント基準との間の関連性については、後述する「関連性」において詳細に扱っている。



ISA 220（改訂）
第1項

ISA 220（改訂）は何を扱っている基準書か

ISA 220（改訂）は、以下の事項を扱っている。

- (a) 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対する監査人の特定の責任、及び
- (b) 監査責任者の関連する責任（品質マネジメントに対する監査人の責任の多くは監査責任者固有のものであるため）

現在、監査業務レベルにおける品質マネジメントの要求事項は現行のISA 220に含まれている。2022年12月15日以後開始する期間の財務諸表監査から改訂基準が適用されると、ISA 220（改訂）は現行のISA 220と置き換わることとなる。ISA 220（改訂）による変更起因して、多くのISA及び関連資料に対する[適合修正](#)が行われる。



ISA 220（改訂）は、2022 年 12 月 15 日以後開始する期間の財務諸表監査から適用される。

本基準の目的

ISA 220（改訂）の目的は現行のISA 220と類似しているが、改訂後の基準では監査人の目的が品質管理手続の実施というよりもむしろ、品質の管理と達成にあることが強調されている。

本基準は、業務レベルでの品質の達成に焦点を当てている。また本基準は、ISA 220（改訂）における監査人の作業を、監査報告書について取り扱う基準を始めとしたその他のISAと関連付けるものである。本基準の目的は、主にISA 220（改訂）の要求事項を満たすことにより達成される。

監査人の目的は、以下のとおり、品質が達成されたことを合理的に保証するために、業務レベルで品質をマネジメントすることである。

- (a) 監査人は、監査人としての責任を果たしており、また職業的専門家としての基準及び適用される法令等に従って監査を実施した。
- (b) 発行された監査報告書は状況に応じて適切である。

ISA 220（改訂）における包括的な概念

監査責任者の役割とその他の監査チームメンバーの役割の区別

ISA 220（改訂）の要求事項の多くは、監査責任者を対象としたものである。これは、監査責任者は、ISA 220（改訂）を遵守することについて、最終的な責任を負い、したがって説明責任を負うためである。ISA 220（改訂）は、こうした要求事項に対処するに当たって、監査責任者が監査チームの他のメンバーをどのように関与させることができるかを示すために、異なる文言を使用している。

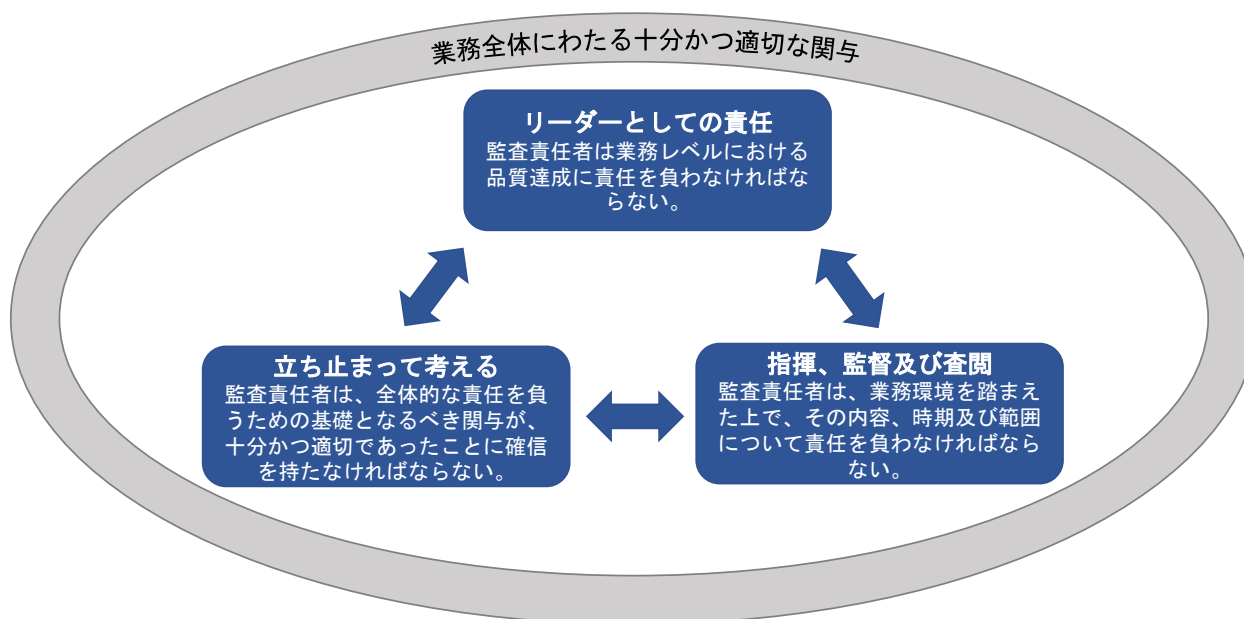


「監査責任者は～に対する責任を負わなければならない」という用語が使用されている場合、監査責任者は、こうした手続の立案又は実施を適切な監査チームメンバーに割り当てることを選択できる。この用語が「監査責任者」に関連して使用されていない場合、IAASBは監査責任者自身が要求事項を実施することを意図している。これらの要求事項について、監査責任者は監査チームの他のメンバー又は監査事務所から情報を入手することがある。

例えば、ISA 220（改訂）第29項では、監査責任者は、監査チームのメンバーの指揮、監督及びその作業の査閲に対する責任を負わなければならない、としている。

したがって、監査責任者は監査チームの経験豊富なメンバーを、監査チームの経験の浅いメンバーの指揮、監督及び作業の査閲に割り当てることができる。一方、ISA 220（改訂）第30項では、監査責任者は、指揮、監督及び査閲の内容、時期及び範囲が一定の規準を満たしていることを判断しなければならない、としている。これは、指揮、監督及び査閲がどのように実行されたか、及び是正措置が必要かどうかについて、監査責任者が総合的な見解を持っていることが重要なためである。

新たに焦点が当てられたリーダーとしての責任



ISA 220の改訂プロジェクトにおける目的の一つは、監査責任者の役割を明確にすることであった。特にIAASBは、監査全体にわたり、また監査品質の管理と達成のために必要な監査責任者の関与を明確にすることを図った。

上図は、監査責任者がこの目的をどのように達成するかについて、例示している。

- 監査責任者は、品質の管理と達成並びに監査チームにとって適切な環境を作ることについて、全般的な責任を負わなければならない（第13項）。この責任は、監査全体に十分かつ適切に関与することを含む。また監査責任者は、監査事務所の品質へのコミットメントを反映するような措置が講じられること及び監査チームのメンバーに期待する行動に対して責任を負わなければならない（第14項）。

- 監査責任者は、監査チームの指揮、監督及び作業の査閲に対しても責任を負わなければならない（第29項）。また、監査責任者はこうした指揮、監督及び査閲の内容、時期及び範囲についての判断もしなければならない（第30項）。

監査責任者は監査業務の完了に向けて、業務に関する報告書の日付前に、監査業務の品質を管理し達成する全体的な責任を監査責任者が果たしたかどうかを「立ち止まって考え」、判断することが求められる（第40項、詳細については以下も参照のこと）。

監査チームの他のメンバーが期待される行動を伝える方法についての例

監査責任者以外で指揮、監督及び査閲を行う者は、監査事務所の組織風土や期待される行動を、自らが指揮、監督し、その業務を査閲する他の監査チームメンバーに伝えることが期待されている。これには、監査事務所の組織風土や監査品質の重要性に関する事務所からの情報発信に注意喚起させることや、監査チームメンバーが適切な研修を修了しているかどうかを確認するため事務所の研修記録を閲覧することなどが含まれる場合がある。

十分かつ適切な関与の例

十分かつ適切な関与を維持し、かつリーダーシップを発揮し、適切な行動と組織風土のあり方を示すために、監査責任者は以下のことを行う場合がある。

- 監査チームの現場を定期的に訪問し、監督者及び監査事務所の専門家と会合すること
- 監査チームの他のリーダーとの定期的なアップデート会議を実施し、業務の進捗状況に加え、業務中に生じた識別された重要事項や重要な判断に関連する問題について議論すること。このような議論には、監査の基本的な方針及び監査計画に対して重要な変更を行うべきか否か、又は行ったか否かについての議論が含まれる場合がある。
- 監査チームメンバーと話し、指揮、監督及びその作業の査閲を行うこと

適用の柔軟性



ISA 220 (改訂)
第8項、A13項～A14項、
A29項、A80項、A95項

ISA 220（改訂）における要求事項は、監査の内容及び状況に応じて、柔軟に適用されることを意図している。ISA 220（改訂）第8項は、複雑でない企業と複雑な企業の監査の両方を扱う様々な規模の監査事務所や監査チームへのISA 220（改訂版）の適用事例を紹介している。ISA 220（改訂版）は、以下のよう異なる環境下でISAがどのように適用可能かを強調するための事例も含まれている。

ISA 220（改訂） の該当項	適用の柔軟性に関する主なポイント
A13項～A14項	- 小規模な監査事務所において、監査責任者が、監査事務所の品質リスクへの対応の多くを業務レベルでデザインする役割をどのように担っているか - 異なる規模の監査事務所における方針又は手続の形式 - 監査責任者が監査チームの唯一のメンバーである場合の指揮、監督及び査閲への責任に対する影響
A29項	監査事務所の品質へのコミットメントを示す監査責任者の行動の内容及び範囲が、様々な要因によってどの程度異なるか。
A80項	指揮、監督及び査閲の責任を監査チームの他のメンバーに割り当てる場合、監査業務の品質の管理と達成、及び監査業務への十分かつ適切な関与に関する監査責任者の全体的な責任がどのように果たされるか。
A95項～A97項	指揮、監督及び査閲の方法がどのように異なるかについての例

IAASBは、大規模な監査チームは、小規模な監査チームよりも複雑なチーム構造を伴うことがあり、それに応じて一部の責任は監査チームの他の上級メンバーに割り当てることがあることを認識している。¹

ISA220（改訂）第15項では、監査責任者が本ISAの要求事項を遵守するために、本ISAの要求事項に関連する業務の立案又は実施を監査チームの他のメンバーに割り当てする場合でも、監査責任者は、それらのメンバーの指揮、監督及びその作業の査閲を通じて、依然として監査業務の品質を管理し達成する全体的な責任を負わなければならないとしている。

ISA 220（改訂）は、監査責任者が本ISAの要求事項を遵守することについて引き続き最終的な責任を有し、従って説明責任を負うとしている。

i ISA220 には、より規模の大きな監査で遭遇する一般的な問題に対処するため、以下のような適用指針も含まれている。

- 監査責任者の事務所の社員でも専門職員でもない監査チームメンバー（例えば、グループ監査業務における構成単位の監査人）がいる場合の影響（A23項～A25項参照）。
- 手続又は業務が監査チームの他のメンバーに割り当てられた場合に、監査責任者が十分かつ適切に関与していることを示す方法（A37項参照）。

¹ ISA 220（改訂）第9項



IAASBの品質マネジメントプロジェクトの一環として、一部の定義を最新の状況に合わせて更新した。そのひとつ、「監査チーム」の定義変更は重要である。

監査チーム:

監査業務を実施する全ての社員及び専門職員、並びに当該業務において監査手続を実施する他の全ての者から構成される。監査人が利用する外部の専門家及び業務において直接支援を行う内部監査人を含まない。

(第12項(d))

この定義の変更は、監査チームメンバーの拠点又は雇用形態にかかわらず、監査手続を実施する者は独立性が必要となり、その業務は適切に指揮、監督及び査閲される必要があることを示している。変更後の定義は、監査チームは様々な形態で構成される場合があり、同じ又は異なる地理的拠点に配置されたり、実施している活動によってグループに分けられることもあり得ることを認識している。またISA 220（改訂）には、この定義が、グループ監査やサービス・デリバリー・センターの場合など、様々な状況においてどのように適用されるかを説明した適用指針も含まれている（A15項～A21項参照）。さらに、監査チームに、監査責任者の監査事務所の社員でも専門職員でもない別の監査事務所からのメンバーが含まれている場合に、監査事務所の方針又は手続を適用するために異なる措置を講じる必要性があることも説明している（A23項～A25項参照）。

ISA 220（改訂）は、監査業務に関わる個人が、必ずしも監査事務所と直接雇用又は契約する者でない場合があることも認めている。このような個人には、ネットワーク・ファーム、ネットワーク・ファームではない監査事務所又は他のサービス・プロバイダーの専門要員が含まれる場合がある。



ファクトシート「監査チーム」も参照

**サービス・デリバリー・センター**

ISA 220（改訂）は、監査事務所が、反復して行われる又は専門化された特定の業務を、適切な技能を有する専門要員のグループにより実施されると判断する場合があること、及び監査事務所、ネットワーク、又は同一ネットワーク内の他の事務所、組織体若しくは組織によってサービス・デリバリー・センターが設置される場合があることを認識している。例えば、外部確認の手続を円滑に進めるために、集中化された機能を利用することがある。



例えば、監査チームには次のような個人が参加することがある。

- 監査事務所の情報技術（IT）チームに所属する者
- 監査事務所の金融商品又はバリュエーションの専門家
- 監査事務所のサービス・デリバリー・センターに所属する者
- グループ監査業務における構成単位の監査人
- 倉庫又は遠隔地で棚卸資産関連の監査手続を実施する者（所属が監査事務所、ネットワーク・ファーム、別の監査事務所のいずれであるかに関わらない）
- 指揮、監督及び査閲の責任を負うその他の社員

なお「監査チーム」の定義から除外される個人として、次の２つが特記されていることに留意しなければならない。

- (1) 監査人が利用する外部の専門家
- (2) 業務において直接支援を行う内部監査人

定義に対するその他の変更は以下のとおり。

変更及び新たに追加された定義	変更の概要
審査/ 審査担当者	ISQM 2の定義と整合させた。
職業倫理に関する規定	監査業務に重点を置いている点を除き、ISQM 1で変更された定義と整合させた。



ISQM 1 :
監査事務所レベルでの
品質マネジメント

ISQM 1 は、監査事務所が遂行する業務の品質マネジメントに当たり、品質マネジメントシステム（SOQM）のデザイン、適用及び運用を当該事務所に要求する。監査事務所の SOQM は、監査チームによる質の高い業務の実施を可能にし、これを支援する環境を作る。



ISQM 2 :
審査

審査は、監査事務所の品質マネジメントシステム（SOQM）の一環である。ISQM 2 は ISQM 1 を基礎として構築されており、さらに以下に対する具体的な要求事項を含む。

- 審査担当者の選任及び適格性
- 審査の実施
- 審査の文書化



ISA 220（改訂） :
業務レベルでの品質マ
ネジメント

ISA 220（改訂）は、業務レベルでの品質マネジメントに関する監査人の責任、及びこれに関連する監査責任者の責任について扱っている。この基準は、財務諸表監査に適用される。

監査事務所は、SOQM をデザイン、適用及び運用する責任を負う。業務レベルで、SOQM の一部が適用され、運用される場合があるが、監査事務所は引き続き SOQM の責任を負う。SOQM のどの側面が、業務レベルでどの程度、適用及び運用されるかは、監査事務所及び実施する業務の内容と状況によって異なる。

監査事務所は、業務レベルで発生する可能性のある全ての品質リスクを識別できないため、監査チームは、追加的な対応を立案し、実施するかどうかの判断において、職業的専門家としての判断を行使する。



業務レベルの対応と監査事務所レベルの対応の関係については、第 4 項及び A4 項～A11 項に記載がある。

質の高い監査業務には、監査チームと監査事務所とのコミュニケーションが極めて重要である。コミュニケーションは次のような状況で必要になる場合がある。

- 監査事務所の品質マネジメントシステムのデザイン、適用及び運用を支援するために監査事務所が必要とする情報を、監査チームが有する場合（第 4 項(c) 参照）。
- 職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因が存在する場合（第 18 項参照）。
- 監査事務所が事前に認識していれば監査業務の契約締結を辞退する原因となるような情報に監査チームが気付いた場合（第 24 項参照）。
- 監査チームに割り当てられた又は利用可能な資源が監査業務の状況において不十分又は不適切である場合（第 27 項参照）。
- 監査責任者が、監査事務所のモニタリング及び改善プロセスに関連する可能性のある情報に気付いた場合（第 39 項(c) 参照）。



ISA 220 (改訂)
第 5 項、A12 項

他の ISA との関連性

ISA 220（改訂）は、他の ISA と共に適用されることを意図している。第 5 項に記載されているように、他の ISA の要求事項を遵守することによって、ISA 220（改訂）に関連する情報が提供される場合がある。A12 項には、このような関連性の例が記載されている。



ISA 220 (改訂)
A10 項

監査事務所の品質マネジメントシステムへの依拠



業務レベルの品質マネジメントと監査事務所レベルの品質マネジメントは、調和がとれた形で行うことが重要である。監査事務所の方針又は手続が、監査チームによる ISA 220（改訂）遵守に資することも多い。

A10 項は、通常、監査チームは、以下の場合を除き、本 ISA の要求事項を遵守するに当たり、監査事務所の方針又は手続に依拠することができる」と述べている。

- 監査チームの理解及び実務経験が、監査事務所の方針又は手続では業務の内容及び状況に効果的に対処できないことを示している。
- 監査事務所又は他の者から提供された当該方針又は手続の有効性に関する情報が、監査事務所の方針又は手続に依拠できないことを示している（例えば、監査事務所のモニタリング活動、外部の検査又はその他の関連する情報源から提供された情報が、監査事務所の方針又は手続が有効に運用されていないことを示している）。



現行の ISA 220 には、監査チームは、監査事務所又は第三者の提供した情報がこれに反することを示唆していない限り、監査事務所の品質マネジメントシステムに依拠することができる」と記載されている。IAASB は、この記述を削除し、一定の状況において、監査責任者は、ISA 220（改訂）の要求事項を遵守するに当たり、監査事務所の方針又は手続に依拠することができる」とした適用指針に置き換えた。このアプローチは、監査チームが監査事務所の品質マネジメント方針又は手続が、個々の業務の状況における目的に適合しているかどうかを考慮に入れずに、「やみくもに」監査事務所の品質マネジメントシステムに依拠するリスクを回避することを意図したものである。

A11 項は、品質リスクに対する監査事務所の対応が特定の業務において有効ではないことが明白になった場合、又は監査責任者が監査事務所の方針又は手続に依拠できない場合に、監査責任者が取り得る行動についての指針を提供している。



ISA 220（改訂）を遵守する際に監査チームが依拠できる監査事務所レベルの品質リスクへの対応の例（A6 項）

- 専門要員の採用及び専門的な研修プロセス
- 監査事務所による独立性の監視に利用する IT アプリケーション
- 契約の新規の締結及び更新に利用する IT アプリケーションの開発
- 監査手法及び関連する監査の指針と実施ツールの開発

ISA 220（改訂）の主な変更点と全体像の説明



本セクションでは、現行の ISA 220 から ISA 220（改訂）への主な変更点について、ISA 220（改訂）の要求事項のセクション（見出し）に従って説明する。



ISA 220（改訂）
第 13 項～第 15 項、
A28 項～A37 項

監査品質のマネジメントと達成に関するリーダーとしての責任



監査責任者は、ISA 220（改訂）の遵守に対する最終的な責任、ひいては説明責任を負うため、ISA 220（改訂）を適用する際には、リーダーとしての責任が重要になる。

前述の検討事項（5ページ「新たに焦点が当てられたリーダーとしての責任」を参照）に加え、このセクションの要求事項では、以下を含め、監査業務のリーダーとしての責任に対する全体的なアプローチを定める。

- 監査事務所の組織風土や期待される行動を重視する環境を作ることの必要性;
- 監査事務所の品質へのコミットメントを反映した、明確で一貫した効果的な行為を講じることの必要性
- 監査チームの他のメンバーに、手続又は業務に関する立案又は実施を割り当てる場合の監査責任者の責任

本セクションの適用指針では、監査責任者が、監査業務への自身の関与を示す方法の例を記載している。

職業的専門家としての懐疑心が適切に発揮されない原因 となり得る障害の緩和

ISA 220（改訂）は、監査チームの各メンバーが職業的専門家としての懐疑心を発揮することの重要性を強調している。しかし同時に、ある監査業務に特有の条件が、監査手続の立案、実施、及び監査証拠の評価を行う際に、監査チームが職業的専門家としての懐疑心が適切に発揮されない原因となりうるプレッシャーを生み出す場合があることも認め、以下を説明するための指針も記載している。

- 職業的専門家としての懐疑心の発揮を妨げる障害（予算上の制約、厳しい期限、経営者の協力の欠如、自動化されたツールや技術への過度の依存など）が監査の実施に与える影響（A34 項参照）
- 職業的専門家としての懐疑心の行使を妨げる可能性のある無意識の、又は意識的なバイアス（A35 項参照）、及び
- 職業的専門家としての懐疑心に対する障害を緩和するために、監査チームが取り得る行動（A36 項参照）。監査チームが可能性のある措置としては、業務のために追加の又は異なるリソースが必要となるような業務状況の変化に常に留意する、偏向（バイアス）の影響を受けやすくなっている場合にチームに注意喚起する、一定の業務活動に際して、経験豊富な監査チームのメンバーに関与してもらう、などが考えられる。

バイアスの種類

可用性 バイアス	確証バイアス
集団思考	過信バイアス
アンカーリング効果によるバイアス	自動化バイアス



ISA 220（改訂）には、ISA 220（改訂）の要求事項と、ISQM 1 の監査事務所レベルの要求事項がどのように結びつくかを説明した新しい適用指針も含まれる（A4 項～A11 項参照）。



現行の ISA 220 は、監査責任者に対し、監査チームのメンバーによる職業倫理に関する規定の不遵守を常に留意し、不遵守が監査責任者の知るところとなった場合には適切な措置を決定し、独立性に関する要求事項を遵守して業務を完了させることを要求している。このような現行の要求事項の強化に加え、ISA 220（改訂）には、以下に関する新たな要求事項及び適用指針が記載されている。

- 独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定の理解並びに監査チームの他のメンバーがこのような要求事項、及び関連する監査事務所の方針又は手続を認識しているかどうかの把握（第16項～第17項、A23項～A25項、A38項～A44項、及びA48項参照）
- 職業倫理に関する規定の遵守を阻害する要因（第18項、及びA43項～A44項）、及び
- 独立性に関する規定を含む職業倫理に関する規定が満たされているかどうかの判断（第21項、A38項、及びA47項参照）



ISA 220（改訂）A46項は、監査事務所の品質マネジメントシステム、又はその他の情報源を通じて、監査業務の内容及び状況に適用される職業倫理に関する規定が満たされていないことを示す事態が監査責任者の知るところとなった場合に取らう適切な措置の例を提供する。



ISA 220（改訂）には、以下のような新しい適用指針も含まれる。

- ISQM 1 で職業倫理に関する規定に対処している監査事務所レベルの要求事項に係る適用指針（ISA 220（改訂）の A40 項、A43 項、及び A45 項参照）、及び
- 監査報告書に監査人の独立性について記述するよう規定した ISA 700（改訂）「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」の要求事項に関連する適用指針（ISA 220（改訂）A47 項参照）



契約の新規の締結及び更新



契約の新規の締結及び更新の責任は、主に監査事務所にある。現行のISA 220は、監査責任者に対し、適切な新規の締結及び更新手続が取られていることを確認すること、これに関連する結果が適切であると判断すること、及びその情報を事前に入手していたならば、監査事務所が当該監査業務を拒否する原因となっていたであろう情報を速やかに監査事務所へ伝達することを要求している。このような現行の要求事項の保持に加え、ISA 220（改訂）には、監査業務の計画及び実施に当たり、

ISA に従って考慮すべき、契約の新規の締結及び更新のプロセスで得られた情報に関する新たな要求事項及び適用指針が記載されている（第 23 項、及び A53 項～A56 項参照）。



新規の締結及び更新プロセスにおいて入手された情報は、監査責任者が、本ISA及び他のISAの要件を遵守し、また適切な措置に関する十分な情報に基づいた意思決定を行うのに役立つ場合があるが、ISA 220（改訂）A53項～A54項で、そのような場合を例示している。



ISA 220（改訂）には、契約の新規の締結及び更新への対処に関連して監査事務所が対応する ISQM 1 の要求事項に関連した新しい適用指針も記載されている（ISA 220（改訂）A49 項及び A51 項参照）。



ISA 220 (改訂)
第 25 項～第 28 項、
A80 項～A98 項

業務に関するリソース

現行の ISA 220 では、監査チームメンバーの選任についてのみ規定されている。ISA 220（改訂）ではこれを大きく拡大し、個々の監査業務での品質をマネジメントし達成するために必要な全てのリソースに対処するという要求事項が含まれた。ISA 220（改訂）では、割り当てられた又は利用可能なリソースが監査業務の状況において不十分又は不適切である場合には、

監査責任者が適切な措置を講じることが要求される点が大きく変わっている。適切な措置としては、例えば、追加又は代替のリソースの必要性について、リソースや業務品質マネジメント活動に関する監査事務所の責任者など、適切な者とコミュニケーションすることなどが挙げられる。

業務運営に関するリソースに対する新たなアプローチ



人的リソース
(A62項)



テクノロジーリソース
(A63項～A67項)



知的リソース
(A68項～A69項)



ISA 220（改訂）A60項には、監査チームが、監査事務所からではなく、直接的に業務運営に関するリソースを入手する例が記載されている。このようなことは、構成単位の監査人が、構成単位の経営者により選任され、グループ監査チームに代わって監査手続を実施する場合に生じる場合がある。



ISA 220（改訂）には、監査業務の状況において不十分又は不適切である場合の指針が記載されているが、その概略は以下の通りである。

- A75項は、ISQM1が定める監査事務所の関連する責任との関係を説明している。また、監査事務所の財務及び業務運営上の優先事項により、品質の達成及び業務運営に関するリソースが十分に適切であるかどうかの判断に対する監査責任者の責任が軽減されることはないことにも言及している。
- A76項は、グループ監査業務における構成単位の監査人の業務について扱っている。
- A77項は、品質リスクに対する監査事務所の対応が、リソースと比べて効果的ではない例を示す。
- A78項は、不十分又は不適切なリソースに対して取り得る適切な措置を列挙する。

ISA 220（改訂）第25項は、監査責任者に対し、十分かつ適切なリソースが監査チームに割り当てられている又は提供されているかを判断するよう要求している。この判断は、監査業務の内容及び状況、監査事務所の方針又は手続、並びに業務中に発生する可能性のある変更に影響される。例えば、監査事務所の方針又は手続においては、監査用ソフトウェアなどのITアプリケーションの使用を要求されることや、場合によっては、監査事務所内の専門家が監査チームに参加しなければならなくなることがある。

第26項は現行のISA 220を詳述したもので、監査チーム並びに監査チーム外の監査人が利用する専門家及び直接支援を提供する内部監査人が、全体として監査業務を実施するのに十分な時間を含む適切な適性及び能力を有していることを判断しなければならないとしている。

不十分な又は不適切なリソースへの対処例

ある監査責任者が、当初割り当てられた監査チームメンバーが業務の遂行には不十分で適切ではないと判断した。具体的には、業務の規模と複雑性を考えると、その監査チームには、指導的役割を果たせるリソースが十分ではなく、契約やデリバティブからの収益を会計処理するスキルにも欠けていた。

そのため、監査責任者は、この情報を監査事務所の適切な関係者に伝達し、監査事務所は以下のリソースを割り当てた。

- 専門知識と追加の指揮、監督及び査閲を通じて業務を支援する社員及び業務統轄者この社員は、本監査業務特有の収益に対する会計処理についての専門知識を持つ。
- デリバティブの専門家
- 監査計画に対する監査の進捗状況の監視を支援するプロジェクトマネジャー



ISA 220（改訂）は、監査責任者に、監査チームの指揮及び監督、並びにその作業の査閲に関する責任を負うことを要求する。監査責任者のみが指揮、監督及び査閲の責任を負う場合と、監査チームの他のメンバーと分担する場合がある。前述の「適用の柔軟性」を参照のこと。



上図のとおり、第 29 項が指揮、監督及び査閲の起点である。第 29 項は、監査責任者に、監査チームメンバーの指揮及び監督、並びにその作業の査閲に関する責任を負うことを要求する。これは包括的な責務である。ISA 300 第 9 項(a)に対する適合修正において、計画されている指揮、監督及び査閲活動の内容、時期及び範囲の説明を監査計画に記載しなければならなくなった。

前述のとおり、指揮、監督及び査閲の責任は分担できる。つまり、監査責任者が単独で全ての指揮、監督及び査閲を計画し、実施しない可能性もある。したがって、第 30 項は、業務全体で、指揮、監督及び査閲の種類、時期、及び範囲が監査事務所の方針と手続（ISQM 1 第 31 項(b)参照）、職業専門的基準、及びその他の法令等の要求事項に従って施行されていること、及び監査業務の内容及び状況に対応していることを判断する監査責任者に重点を置いている。

監査責任者は、監査業務中の適切な時点で、監査調書を査閲しなければならない（第 31 項）。重要なのは、この要件が、監査責任者に対して、特に重要な事項及び重要な判断に関連する監査調書の査閲を要求していることである。「重要な事項」は ISA 230 の第 8 項(c)で使用されている用語で、ISA 220（改訂）では詳しく説明されていない。これと対照的に、ISA 220（改訂）には、重要な判断となる可能性がある判断の種類に関する指針が記載されている（A92 項）。さらに、監査責任者は、その職業的専門家としての判断において、監査責任者の責任に関連するその他の事項に関連する監査調書を査閲しなければならない（A93 項）。監査責任者が全ての監査調書を査閲する必要はない。

i ISA 300第9項(a)に対する適合修正において、計画されている指揮、監督及び査閲活動の内容、時期及び範囲の説明を監査計画に記載しなければならなくなった。

i ISA 220（改訂）A95項は、さまざまな業務状況に合わせて、指揮、監督及び査閲へのアプローチを調整した例を示している。

ISA 220（改訂）は、監査責任者に、財務諸表、監査報告書、及び経営者、監査役等又は規制当局への正式な書面による公式なコミュニケーションの内容の査閲も要求している（第 33 項～第 34 項参照）。これらは、外部者とのコミュニケーションに関する監査人の責任の明確化及び強化のために、基準に追加された。

i ISA 220（改訂）A98項は、書面によるコミュニケーションの内容のうち、査閲の対象とするものを決定する際に、職業的専門家としての判断を行使することを記載している。

また、ISA 220（改訂）には、指揮、監督及び査閲に関する要求事項、及び監査事務所の方針又は手続の対象となる事項の種類の例が含まれる（A85 項～A89 項参照）

専門的な見解の問合せ



ISA 220（改訂）
第 35 項、
A99 項～A102 項



専門的な見解の問合せに関連する要求事項に大きな変更はないが、ISA 220（改訂）には、ISQM 1 が規定する、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項に関する専門的な見解の問合せについての監査事務所への要求事項と連携する新たな適用指針が記載されている（ISA 220（改訂）A99 項参照）。

審査



ISA 220（改訂）
第 36 項、
A103 項～A106 項

現行の ISA 220 には、審査担当者へ向けた要求事項を含め、監査の審査を実施する際の要求事項及び指針が記載されている。このような要求事項及び指針は ISQM 2 に移動された。ISA 220（改訂）には、もはや、審査の実施に関する要求事項は存在しないが、改訂された基準には、なおも、審査に関連する監査責任者の責任に関する要求事項及び適用指針が含まれている。これらは主に、監査責任者と監査チームが審査担当者とコミュニケーションをとる方法に重点を置いている（第 36 項、及び A103 項～A106 項参照）。このような現行の要求事項の保持に加え、ISA 220（改訂）には、以下に対する新たな要求事項が明記されている。

監査責任者は、審査担当者と協力し、また監査チームの他のメンバーに協力の責任を伝達しなければならない（第36項(b)参照）。



ISA 220（改訂）には、以下のような新しい適用指針も含まれる。

- ISQM 1 で、監査事務所の審査への対処に関する要求事項に関連する適用指針（ISA 220（改訂）A103 項参照）、及び
- 審査が完了したという審査担当者からの通知を受けるまで、監査責任者は業務に関する報告書の日付を付してはならないという ISQM 2 の要求事項に関連する適用指針（ISA 220（改訂）の A104 項参照）



現行の ISA 220 は、監査チームに対し、監査事務所の方針と手続に従って、判断の相違に対処・解決するよう要求している。ISA 220（改訂）は、現行の要求事項の強化に加え、判断の相違に対処する監査責任者の役割に、より大きな特性を提供する新たな要求事項を記載している。ISA 220（改訂）の第 38 項は、監査責任者に対し、具体的に以下を行わなければならないとしている。

- (a) 監査事務所の方針又は手続に従って、判断の相違に対処し解決する。
- (b) 到達した結論が文書化され実施されているか判断する。
- (c) 判断の相違が解決されるまで、監査報告書の日付を記載しない。



ISA 220（改訂）には、判断の相違への対処について、ISQM 1 が規定する監査事務所レベルの要求事項に関連する新たな適用指針も含まれている（ISA 220（改訂）の A107 項参照）。



ISA 220（改訂）は、ISA 220 に記載されている現行の監視及び改善プロセスの要求事項について補足し、明確化している。改訂後の基準は、監査責任者が、監視及び改善プロセスに関連する次のような側面に対処する責任を負うことを前提にしている。

- (a) 監査事務所から伝達された、監査事務所の監視及び改善プロセスからの情報（適宜、ネットワーク及びネットワーク・ファーム全体の監視及び改善プロセスからの情報を含む。）を理解する。
- (b) 第 39 項(a)に規定されている情報の監査業務への関連性と影響を判断し、また適切な措置を講じる。
- (c) 監査事務所の監視及び改善プロセスに関連する可能性のある情報については、監査業務全体を通じて留意し、またそのような情報をプロセスの責任者に伝達する。



ISA 220（改訂）には、監視及び改善プロセスへの対処について、ISQM 1 が規定する監査事務所レベルの要求事項に関連する新たな適用指針も含まれている（ISA 220（改訂）A109 項参照）。



現行の ISA 220 には、審査担当者へ向けて、監査の審査の文書化に関する要求事項が記載されている。このような要求事項は ISQM 2 に移動された。ただし、改訂後の基準は、監査人に対し、（監査業務が審査の対象となる場合）監査報告書の日付までに審査が完了したことを監査調書に含めなければならないとしている（ISA 220（改訂）第 41 項(c)参照）。



ISA 220（改訂）には、以下のような新しい適用指針も含まれる。

- ISA 230「監査調書」の横断的文書化要求事項に関連する適用指針（A117 項参照）、及び
- ISA 220（改訂）の要求事項の実施の文書化が、様々な方法で行われる場合があることを説明する適用指針（A118 項参照）



全体的な品質のマネジメントと達成に関する責任



ISA 220（改訂）では、監査責任者は、監査報告書の日付を記載する前に、全体的な監査業務の品質のマネジメントと達成に関する責任を監査責任者が負っているか判断しなければならないとしている。同時に、監査責任者による監査全体への関与、加えて、ISA 220（改訂）への遵守に当たり、監査業務の内容及び状況、その変更、並びに監査事務所の関連する方針又は手続が考慮されていることも要求している。この要求事項は、前述のリーダーとしての責任に対する要求事項の頂点に立つものである。

この適用指針には、監査責任者が、十分に適切な関与があると結論付けられない状況の例が含まれる。また、監査責任者がこのような状況に対処するために取り得る行動の例も記載されている。



現行の ISA 220 には、監査責任者が全体的な責任を負うに当たって「立ち止まって考える」ことを要求する事項が含まれていない。この改訂には、監査責任者が自身の関与について振り返り、十分かつ適切に関与していない可能性を示す兆候に注意を払うよう、監査責任者を促すための新しい要求事項（第 40 項）が追加された。



ISA 220（改訂）には、ISQM 1 の品質目標及び要求事項に関連する新しい適用指針も含まれる（A113 項参照）。

グループ監査



ISA 220（改訂）は、現行の ISA 600²と共に適用されることを前提に作成されたもので、監査チームの定義の明確化、及び監査チーム全体に対する監査責任者の指導的責任に対する新たな焦点などの点で改善されている。

ISA 220（改訂）と ISA 600 の関係を強化するため、IAASB は、[ISA 600 の改訂プロジェクト](#)を開始した。ISA 600（改訂）³は、2021 年 12 月に開催された会議で IAASB による承認を受けた。

2022 年 2 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、英語で公表された初度適用ガイド「国際監査基準 220「監査事務所における品質マネジメント」」は、2022 年 4 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。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。

FIRST-TIME IMPLEMENTATION GUIDE: International Standard on Auditing 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements の英語文© 2022 年 2 月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

初度適用ガイド「国際監査基準 220「監査事務所における品質マネジメント」」の日本語文© 2022 年 4 月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：FIRST-TIME IMPLEMENTATION GUIDE: International Standard on Auditing 220(Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements

本翻訳の複製、保存、送信又は他の類似する使用については、permissions@ifac.org へ問合せの上、許可を得なくてはならない。

² ISA 600「特別な考慮事項－グループ財務諸表の監査（構成単位の監査人の業務を含む。）」

³ ISA 600（改訂）「特別な考慮事項－グループ財務諸表の監査（構成単位の監査人の作業を含む。）」