

2005/3/15

於 企業会計審議会監査部会

前山政之
(専門委員、横浜国立大学)

監査の品質管理における日本基準と国際監査基準の比較

1. はじめに

本資料の目的は、品質管理に関して、日本の監査基準および日本公認会計士協会の実務指針と、国際監査基準の比較を行い、日本の基準・指針において、何が欠けているのかを示すことにある。

今回、比較対象になっている国際監査基準は、国際会計士連盟の中の基準設定機関である国際監査・保証基準審議会により策定されている。欧州では、2007 年以降に国際監査基準の適用が見込まれている。

今回取り上げる基準は、「財務諸表監査における品質管理 (ISA220)」と、「事務所における品質管理 (ISQC1)」である¹。この名称からわかるように、国際監査基準では、品質管理に関して、個別の監査業務に対する品質管理と、事務所全体の品質管理を分けて、基準設定が行われている。また、ISQC1 は、事務所全体という視点と、監査以外の保証業務を対象としている点に特徴がある。加えて、国際監査基準の構成は、個別論点ごとに比較的詳細な内容が盛り込まれている点が特徴である。なお ISQC と ISA の関係については、2 ページの図を参照されたい。

これに対して、比較対象となる日本の基準・指針は、監査基準と日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第 12 号「監査の品質管理」である。比較にあたっては、日本の基準・指針の構成が、国際監査基準とは異なり、まず監査基準で、総論的・抽象的に規定され、その規定を受けて、日本公認会計士協会の実務指針で、個別具体的に論じられる、という形をとっていることに注意する必要がある。

2. 全体的な比較

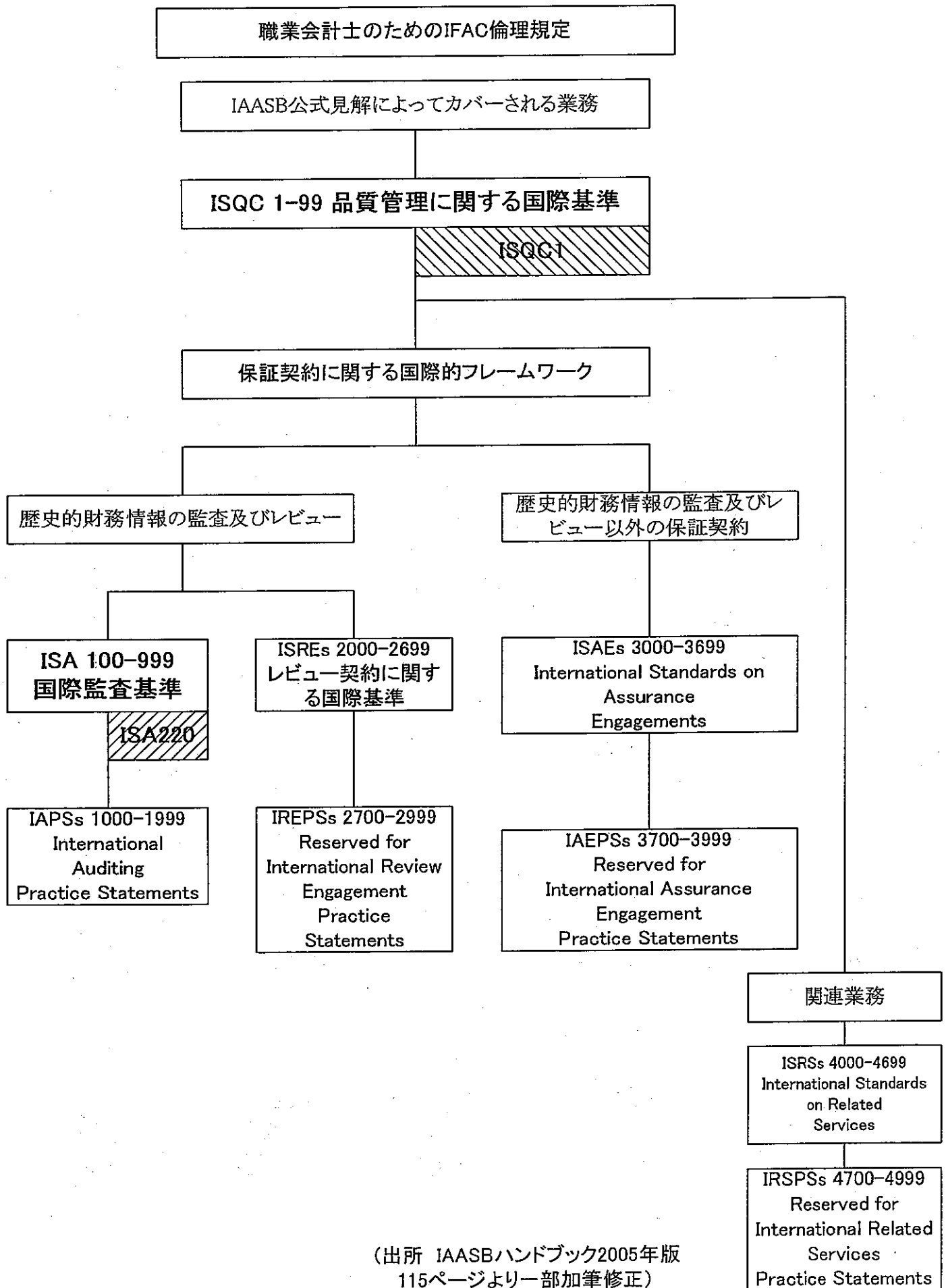
日本の監査基準及び監査基準委員会報告書第 12 号と、2 つの国際監査基準の全体的な構造、及び対応関係を把握するために、3 ページ以降の 2 つの図を示す。

〔図の見方〕

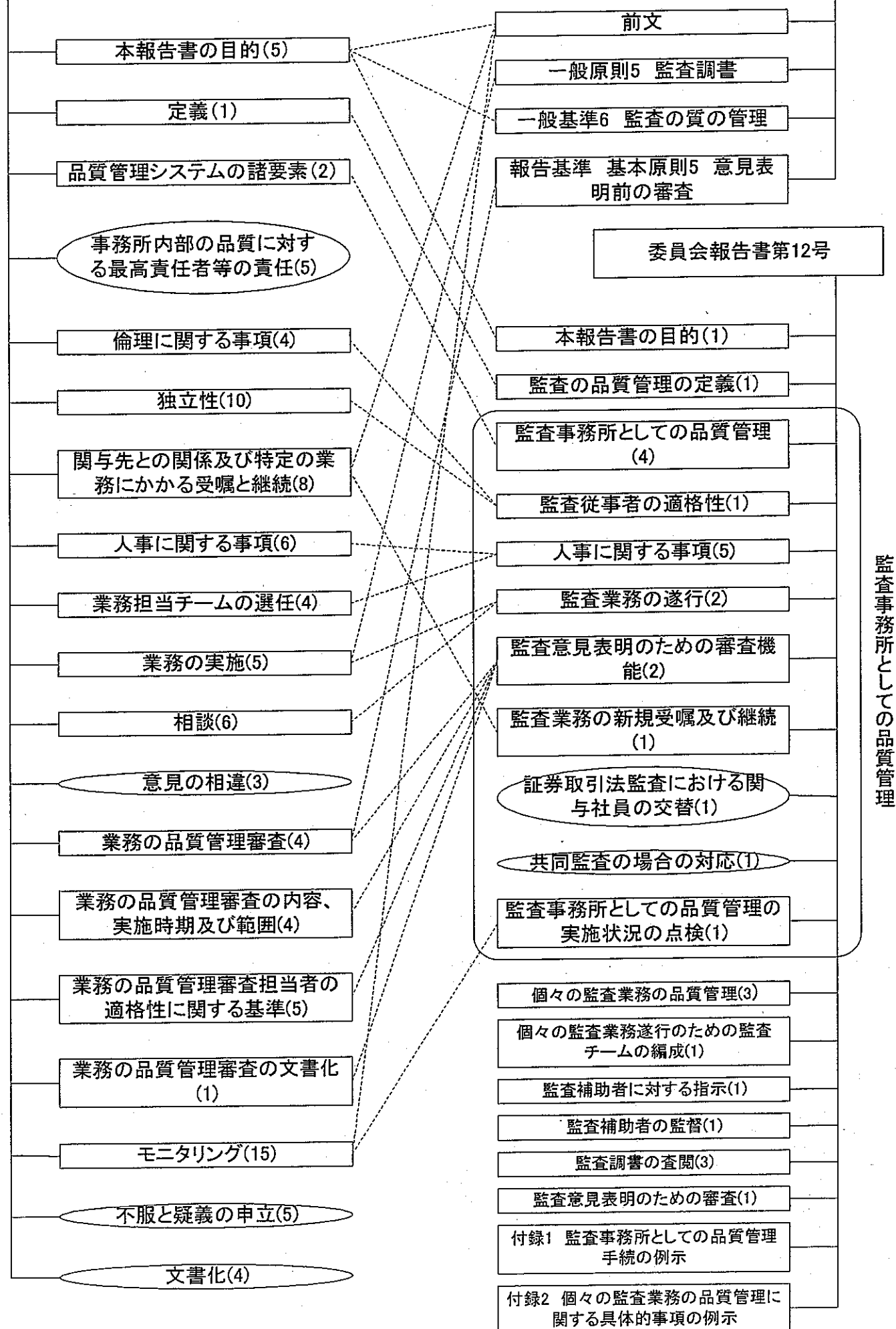
- ・ ボックスおよび楕円の右側の数字はパラグラフ数を示している。
- ・ 楕円は、比較対象に対応するものがない項目を示している。
- ・ 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第 12 号は、ISA220 と ISQC1 の両方の内容を対象としているので、それぞれに該当する領域を大きな四角で囲っている。

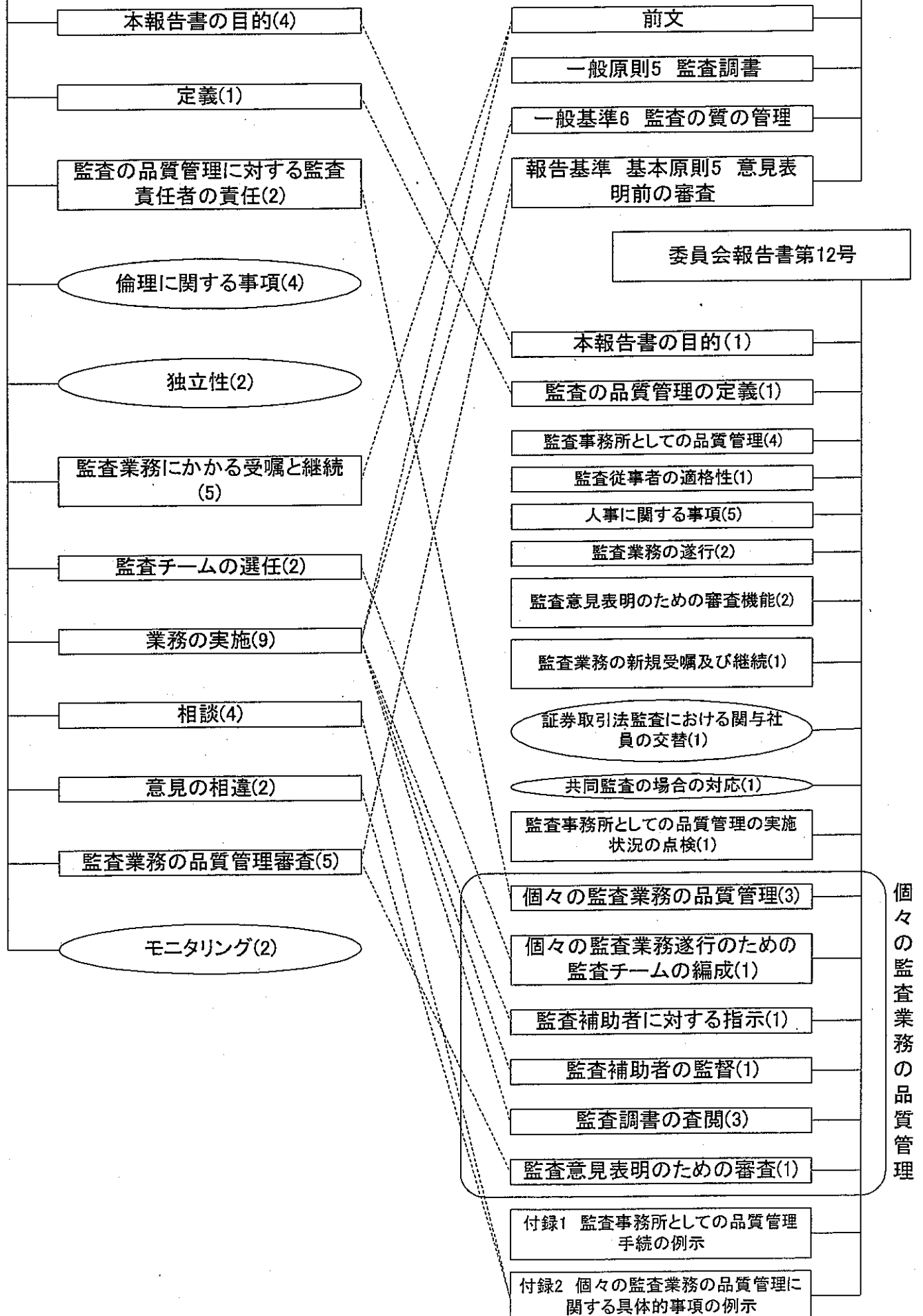
¹ ISQC1 及び ISA220 改定版は、2003 年 5 月に公開草案が公表され、2004 年 2 月の理事会で承認された。ISQC1 については、2005 年 6 月 15 日までに、同基準に準拠した品質管理システムの構築が求められている。また ISA220 については、2005 年 6 月 15 日以降に開始される期の歴史的財務情報の監査から発効することになっている。

IAASBによって発行される公式見解の構造



(出所 IAASBハンドブック2005年版
115ページより一部加筆修正)





上図から項目的には、日本の現行の監査基準と実務指針でも、ほぼ対応していることがわかる。その一方で、全般的に日本の実務指針は、記述の詳細さ・具体性に劣ることも示されている。また、日本の実務指針では、個々の監査の品質管理に関しては規定があっても、事務所全体の品質管理では規定がないもの（あるいはその逆）も散見される。

3. 個別論点の比較

(1) 基本的姿勢に関する相違点

- ・ 国際監査基準の品質管理基準には、COSO 内部統制フレームワークの思考が反映されていること

「事務所は、事務所とその業務従事者が職業的専門家としての基準及び法令等の要求を遵守し、事務所又は業務責任者によって適切な報告書が発行されることに関して合理的な保証を提供するようデザインされた品質管理システムを構築しなければならない」(ISQC1, para.3)

「合理的な保証を提供するようデザインされた」という表現が頻出（類似表現を含めて 17 カ所）。

「職業的専門家としての基準及び法令等の遵守」の強調（19 カ所）

(2) 項目レベルの相違点

- ・ 事務所内部の品質に対する最高責任者等の責任に関する規定の有無

「事務所は、業務の実施において品質が重要であるという風土を事務所内部に作り上げることができると品質管理の方針と手続を策定しなければならない。

品質管理の方針と手続は、事務所の最高責任者（又は同等の組織）が、事務所の品質管理システムに対する最終的な責任を負っていることを明確にしなければならない」(ISQC1, para.9)
→COSO 内部統制フレームワークの構成要素の一つ「統制環境」に該当する。

- ・ 不服と疑義の申立に関する取扱いの有無

「事務所は、以下の事項を適切に処理することについての合理的な保証を提供するようデザインされた不服と疑義の申立に関する方針と手続を策定しなければならない。

(1) 職業的専門家としての基準や法令等に違反している業務に関する不服と疑義の申立、

(2) 事務所の品質管理システムへの準拠性違反に関する疑義の申立」(ISQC1, para.89)

→内部（もしくは外部）告発に対応する方針と手続を確立することを規定している。

COSO の構成要素の一つである「情報と伝達」に該当する。

- ・ 「モニタリング」に関する規定の詳細さ

「品質管理システムが有効に機能していることに関する合理的な保証を得るようデザインされた、事務所の品質管理システムに対する日常的な検討と評価及び完了した業務に対する定期的な検証のプロセス」(ISQC1, para.8)

→COSO の構成要素の一つであるモニタリングに該当する（下位構成要素である日常的監視活動と独立的評価も含めて）。

- ・ 独立性と倫理に関する事項の強調

「事務所は、（中略）独立性を維持しているという合理的な保証を提供するようデザインされた

方針と手続を策定しなければならない」(ISQC1, para.18)

- ・ 独立性確認書

「事務所は、倫理規則等によって独立性の保持が要求される事務所内のすべての業務従事者から、独立性に関する方針と手続の遵守に関する確認書を、少なくとも年に一度入手しなければならない」(ISQC1, para.23)

- ・ 意見の相違があった場合の取扱い

「事務所は、業務担当チーム内部、対相談員及び業務責任者と業務の品質管理審査担当者との間の意見の相違を取扱うとともに解決するための方針と手続を策定しなければならない」(ISQC1, para.57)

- ・ 文書化の徹底

3 ページの図にあるように、「文書化」「業務の品質管理審査の文書化」として独立した項目として取り上げているほか、他の項目の中でも頻出(ISA220 と ISQC1 あわせて 35 カ所)。

「事務所は、品質管理システムの各要素が実際に運用されている証拠を提供するために、適切な文書化を義務づける方針と手続を策定しなければならない」(ISQC1, para.94)

「事務所は、問題点をどのように解決したかについて文書化しなければならない」(ISQC1, para.28)

(3)項目内の個別論点に関する比較

- ・ 「十分な時間の確保」の強調(下記を含めて6カ所)

「監査責任者は、監査チームが全体として職業的専門家としての基準及び法令等に従って監査業務を実施し、適切な監査報告書を発行することを可能にするために、適切な能力及び適性を保持し、十分な時間を確保していることを確かめなければならない」(ISA220, para.19)(下線は筆者)

- ・ すべての財務諸表の監査に対する監査業務の品質管理審査の義務づけ(ISQC1, para.60)。

- ・ 品質管理システムのモニタリングの際に、対象となる個別業務の選定を抜き打ちで行うことも視野に入れている (ISQC1, para.79)。

3. まとめ

わが国の監査基準の改訂にあたっては、上記の相違点を踏まえて、以下の点を検討する必要があるように思われる。

- ・ ISQC1 及び ISA220 の内容が日本公認会計士協会の実務指針に取り込まれたとしても、より重要な点については、監査基準に取り上げ強調する必要がある。
- ・ 事務所全体の品質管理について監査基準の中でもより明確化する必要があるのではないか。

付録 米国の品質管理監査基準について

1. 現状

米国における監査基準設定は、米国企業会計改革法の制定により、監査基準審議会(ASB)から公開会社会計監督委員会(PCAOB)に移行した。同委員会の主要な任務には、品質管理に関する基準を設定することも含まれている。現在、品質管理に関連する基準として、PCAOB 監査基準第 3 号「監査調書」が設定されたものの、品質管理そのものの基準は設定されていない。そのため、以前の基準をそのまま用いている、という状況である。

いずれ米国においても新たな品質管理に関する監査基準が公表されることになると思われるが、その場合でも、現在の米国と IAASB の連携を考慮した場合、国際監査基準の内容と大幅に異なるものが公表されるとは考えにくい。その意味で、我が国の基準改定にあたっては、国際監査基準との整合性を重視することは問題とならないと考えられる。このような点を前提として、現時点での品質管理に関する米国監査基準の概要を以下で簡潔に示す。

2. 現行の米国基準の構成、特徴について

現在の米国における監査の品質管理基準としては、品質管理基準ステートメント第 2 号「CPA 事務所の会計及び監査実務の品質管理システム」(QC § 20)があげられる。

QC § 20 の対象

事務所全体の監査業務の品質管理を対象としている。個別の監査契約の遂行に関連する品質管理は、一般に認められた監査基準で規定する、とされている。(PCAOB 監査基準 AU § 161)

QC § 20 における品質管理の定義

「品質管理システムとは、広義には、事務所の職員が適用可能な専門職業基準と事務所の品質基準に準拠することに関して、合理的な保証を当該事務所に提供するプロセスと定義される。」(para.03)

QC § 20 における品質管理の構成要素

- ・ 独立性、誠実性、客観性
- ・ 人事管理
- ・ 関与先の受入れと継続
- ・ 契約の実施
- ・ モニタリング

このうち、モニタリングに関しては、QC § 30「CPA 事務所の会計及び監査実務のモニタリング」で取り扱われており、モニタリング手続、ならびにモニタリング手続の一つである検証手続について詳述されている。

また、人事管理については、QC § 40「事務所の品質管理システムにおける人事管理要素ーアテースト契約に責任を負っている実務家が求められる専門能力」で詳述されており、そこでは、継続的専門教育(CPE)を通じての専門能力の獲得が強調されている点が特徴としてあげられる。