

The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

< IAASB 公開草案の概要 >

ISA 540 (改訂)

「会計上の見積り及び関連する開示の監査」
(コメント期限: 2017年8月1日)

2017年4月

背景

■ IAASBの5か年戦略(2015年から2019年)及び2か年作業計画(2015年から2016年)

金融機関の監査及びより広範な観点から、ISA 540の適用に関する論点に対処する必要性

- クラリティ版ISA適用後モニタリング・プロジェクト(2013年7月に報告書を公表)
- 銀行監督当局及び保険監督当局からのコメント

バーゼル銀行監督委員会が、「銀行の外部監査(External audits of banks)」(2014年3月公表)の策定過程において、IAASBにレターを送付し(2013年3月)、銀行の監査における特有のリスクに対処するためのISAの強化に関する提言

■ 利害関係者に対するアウトリーチ活動

金融機関の規制当局及び監査人からの要請:IFRS 第9号「金融商品」(2018年1月1日発効)の適用により生じる監査上の論点にフォーカスすべき

貸倒引当金に対する予想信用損失モデルの採用により、銀行等の金融機関の貸倒引当金の会計処理方法が抜本的に変わる

■ ISA 540の全面的な改訂プロジェクトを優先的に行うことを決定

予想信用損失モデルに関する監査上の論点

金融機関の監査だけでなく、複雑な会計上の見積りの監査に広く関連する

■ 2016年1月にプロジェクト・プロポーザルとプロジェクト・アップデートを公表

主な改訂点

- I. 公共の利益のために最も重要な改訂点
 - (1) 開示に関する目的の表現(「合理的(reasonable)」)
- II. リスク評価手続とこれに関連する活動
 - (1) リスク評価のアプローチの強化
 - (2) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価
 - (3) 特別な検討を必要とするリスク
 - (4) 過年度の会計上の見積りの検討
 - (5) 専門的な技能又は知識の必要性の検討
- III. リスク対応手続のアプローチ
- IV. 3つのリスク要因に関連付けたリスク対応手続(第17項-20項)
 - (1) 特別な検討を必要とするリスクへの対応
 - (2) 監査人の見積額又は許容範囲の設定
- V. 「立ち止まって考えること(Stand Back)」の重要性
- VI. 開示に関する監査証拠
- VII. その他
- VIII. 適合修正(ISA 500「監査証拠」)

公共の利益に最も重要な改訂点

セッション3A

■ 事業環境の進化に合わせたISAの現代化

➤ 財務報告の枠組みの進化(IFRS第9号含む)

- 見積りの不確実性がより高く、モデルや将来情報が利用され、高度な内部統制・ガバナンスが必要となる会計上の見積りが増加
- 開示の重要性の増加

➤ 外部の情報源(例えば、金融商品の価格情報ベンダー)の利用の増加

同時に、基準がすべての会計上の見積りに適用可能なことを確保することが必要

■ 監査人の適切な独立性を保持した懐疑的な姿勢の促進

➤ 職業的懐疑心の発揮の強化に関連した改訂

- リスク評価手続に関する要求事項の強化
- 固有リスクが「低」以外の場合の監査証拠の入手に関する要求事項の強化
- 「立ち止まって考えること(stand back)」の重要性の強調

■ 「合理的(reasonable)」の表現

公共の利益のために最も重要な改訂点

(1) 開示に関する目的の表現(「合理的(reasonable)」)

- 現行ISA540の目的の記載は、開示については、「妥当 (adequate)」を用いている。
財務報告の進化により開示の重要性が増しているにもかかわらず、開示は会計上の見積額そのものよりも重要性が劣るという誤った印象を与える可能性
- 目的の表現を「合理的 (reasonable)」に揃え(第8項)、適用指針において、「合理的(reasonable)」の意味を説明(A2項)
- ISA 700(改訂)では、開示に関して、「適切 (appropriate)」と「妥当 (adequate)」の二つの表現が使用されており、整合していないが、ED ISA 540はISA 700(改訂)の適合修正は提案していない。
 - ISA 700(改訂)は、今後、監査報告に関連した適用後モニタリング・レビューの実施が予定されているため、その過程で適合修正の必要性を検討する。
 - ED ISA 540でも、「適切 (appropriate)」が使用されているため、適用指針において意味を説明(A3項)

現行ISA 540	ISA540 ED
6.本報告書における監査人の目的は、以下の事項について十分かつ適切な監査証拠を入手することである。 a. 財務諸表において認識又は開示されている会計上の見積り(公正価値に関するものを含む。)が適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるかどうか。 b. 関連する財務諸表上の開示が、適用される財務報告の枠組みに照らして <u>妥当</u> であるかどうか。	8 同左 b. 関連する財務諸表上の開示が、適用される財務報告の枠組みに照らして <u>合理的</u> であるかどうか。

公共の利益に最も重要な改訂点

(1)開示に関する目的の表現(「合理的(reasonable)」)

ISA540 ED 適用指針

A2 監査人は、会計上の見積り及び関連する開示が、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるかどうか十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められている。適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるとは、以下に関するものを含め、適用される財務報告の枠組みの要求事項が適切に適用されていることを意味する。

- 会計上の見積りの性質並びに企業に関する事実及び状況に照らして、会計上の見積りを行うこと(方法、仮定及びデータの複数の選択肢からの選択を含む)
- 測定プロセスからの合理的な結果のレンジの中で、測定しようとしている価値を(最も忠実に)代表していると考えられる値(representative of the range of reasonably possible outcomes of the measurement process)を経営者の見積額として選択すること
- 会計上の見積りの開示(会計上の見積りを行う方法、見積りの不確実性の性質、程度及びソースの説明を含む)

会計上の見積り及び関連する開示が適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるかどうか監査人が検討する際に関連することがあるその他の事項には、以下が含まれる。

- 特定の会計上の見積りに使用されたデータ及び仮定が互いに整合しているか、並びに他の会計上の見積り又は企業の事業活動の領域で使用されたデータ及び仮定と整合しているか
- 会計上の見積りが、適用される財務報告の枠組みで求められている適切な情報を考慮したものになっているかどうか

A3 ISAにおいて、用語「適切である」は、適用される財務報告の枠組みの要求事項に準拠しており、かつ、その際に、適用される財務報告の枠組みの測定基礎と整合する判断が行われているとの意味で使用されている。

リスク評価手続とこれに関連する活動

(1) リスク評価のアプローチの強化

セクション3B

- アウトリーチ活動及びクラリティ版ISA適用モニタリングによる指摘
 - リスク評価における職業的懐疑心の発揮の強化が重要
 - 監査人が会計上の見積りを理解する程度(基礎データ、モデル、経営者の仮定の一貫性、経営者が見積りの不確実性を理解しているかどうかを含む)にバラツキがある。
 - 事業環境の進化(例えば、IT、外部の情報ソースの利用、特定の業種における規制環境の重要性)が十分に強調されていない。

■ 上記を受け、リスク評価手続を強化 監査人は、以下を理解しなければならない。

- 会計上の見積りに関連する**規制要因の理解**を要求(第10項(b))
 - 一部の業種(銀行、保険等)の場合、規制の理解は特に重要(追加開示の必要性の判断、経営者の偏向が存在する兆候の識別)
 - 適用指針で、規制上の要求事項(例えば自己資本比率維持規制)と適用される財務報告の枠組みの要求事項が一致していない場合がある旨を説明(A14項-A15項)

リスク評価手続とこれに関連する活動

(1) リスク評価のアプローチの強化

■ リスク評価手続の強化(続き)

- 監査人が**財務諸表に含まれるものと予想する**会計上の見積り及び関連する開示の性質の理解を要求(第10項(c))
 - 認知バイアス(例えば確証バイアス)を回避・緩和することにより、リスク評価における職業的懐疑心の発揮の強化に役立つ
 - 適用指針で、当該理解は例えば以下から得られることを説明(A16項)
 - 監査人の過去の知識及び経験
 - 適用される財務報告の枠組みに関する監査人の理解
 - 企業及び企業環境に関する監査人の理解

- 使用されている**モデル**の理解が要求されることの強調(第10項(e)(i))
 - 会計基準の変更や事業環境の複雑化によりモデルの使用が増加
 - 適用指針で、モデル及び関連する統制活動の理解の際の考慮要因を説明(A26項-A31項)

リスク評価手続とこれに関連する活動

(1) リスク評価のアプローチの強化

■ リスク評価手続の強化(続き)

- **データの選択に使用されたプロセス** (データの情報源及び経営者が重要なデータを識別する方法を含む) の理解を要求 (第10項(e)(iii))
 - 大量のデータ、複雑なITシステム、従来は財務報告プロセスに含まれなかったシステムから生成されたデータの利用が増加している。
 - 適用指針で、これらの状況における監査手続について説明(A39項-A42項)

- 会計上の見積りに関連する**内部統制の各構成要素**の理解を要求 (第10項(f))
 - 環境の複雑化を踏まえ、要求事項及び適用指針(A48項-A60項)を現代化
 - 特に、複雑な環境の場合、モデルや仮定、データの適切性の確保のためには**統治責任者による監視**が重要
 - 適用指針で、会計上の見積りに関連した**統治責任者による監視**について説明 (A52項-A54項)

リスク評価手続とこれに関連する活動

(2) 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

- 現行のISA 540は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に際して見積りの不確実性の検討を特に重視
- アウトリーチ活動の結果、見積りの不確実性以外にも、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼす要因があることが指摘された。

- ED ISA 540では、最も影響を及ぼすと考えられるリスク要因として、以下の3つを記載
 - 複雑性
 - 経営者による判断の必要性
 - 見積りの不確実性
- 関連して、以下を規定
 - 会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価に際し、3つの要因にどの程度影響されるかを考慮することを要求(第13項)
 - 3つの要因及びそれらの相関関係を説明
 - 序説(第2項-第3項)及び適用指針(A79項-A93項)
 - 付録2「会計上の見積りの重要な虚偽表示リスクを示唆する要因」

リスク評価手続とこれに関連する活動

(3) 特別な検討を必要とするリスク

- 現行のISA 540は、見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りが、特別な検討を必要とするリスクを生じさせているかどうか判断することを要求(現行ISA 540 第9項)
 - 特別な検討を必要とするリスクのみを重視する傾向
-
- ED ISA 540は、識別した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうか決定することは依然として要求(第13項)
 - 以下の理由から、特別な検討を必要とするリスクの検討を見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りに限定していない
 - ED ISA 540は、重要な虚偽表示リスクの識別の際、3つの要因(複雑性、判断、見積りの不確実性)を考慮することを求め、関連したリスク対応手続に関する要求事項を強化
 - 会計上の見積りが特別な検討を必要とするリスクを生じさせているかどうかの判断には、見積りの不確実性が高い会計上の見積りだけでなく、すべての会計上の見積りに関連する要因(ISA 315 (改訂) 第28項に記載されているものを含む)の検討が必要

リスク評価手続とこれに関連する活動

(4) 過年度の会計上の見積りの遡及的検討

- アウトリーチ活動等により、過年度の会計上の見積りの遡及的検討の重要性が指摘

- ED ISA 540では、以下を変更
 - 要求事項において、「検討の内容と範囲の決定においては、個々の会計上の見積りの性質を考慮しなければならない」旨を明記(第11項)
 - 適用指針において、複数事業年度を対象に実施される場合や一事業年度より短い期間(例えば半期又は四半期)を対象に実施される場合もあることを説明(A62項)

リスク評価手続とこれに関連する活動

(5) 専門的な技能又は知識の必要性の検討

- 現行のISA 540は、リスク対応手続の際、会計上の見積りに関係する専門的な技能又は知識の必要性について考慮することを要求(現行ISA 540 第14項)
 - 会計上の見積りの複雑化により、専門的な技能又は知識の必要性の検討の重要性は増加
 - プロセスの早期の段階で、重要な虚偽表示リスクの理解や識別・評価に関して行うことが重要
-
- ED ISA 540では、リスク評価手続及び重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関連して、専門的な技能又は知識の必要性について考慮することを要求事項に新たに設定(第12項)

リスク対応手続のアプローチ

セクション3C

■現行のISA 540は、重要な虚偽表示リスクへの対応にあたって、以下の手続の一つ又は複数の手続を実施することを要求(現行ISA 540 第13項)

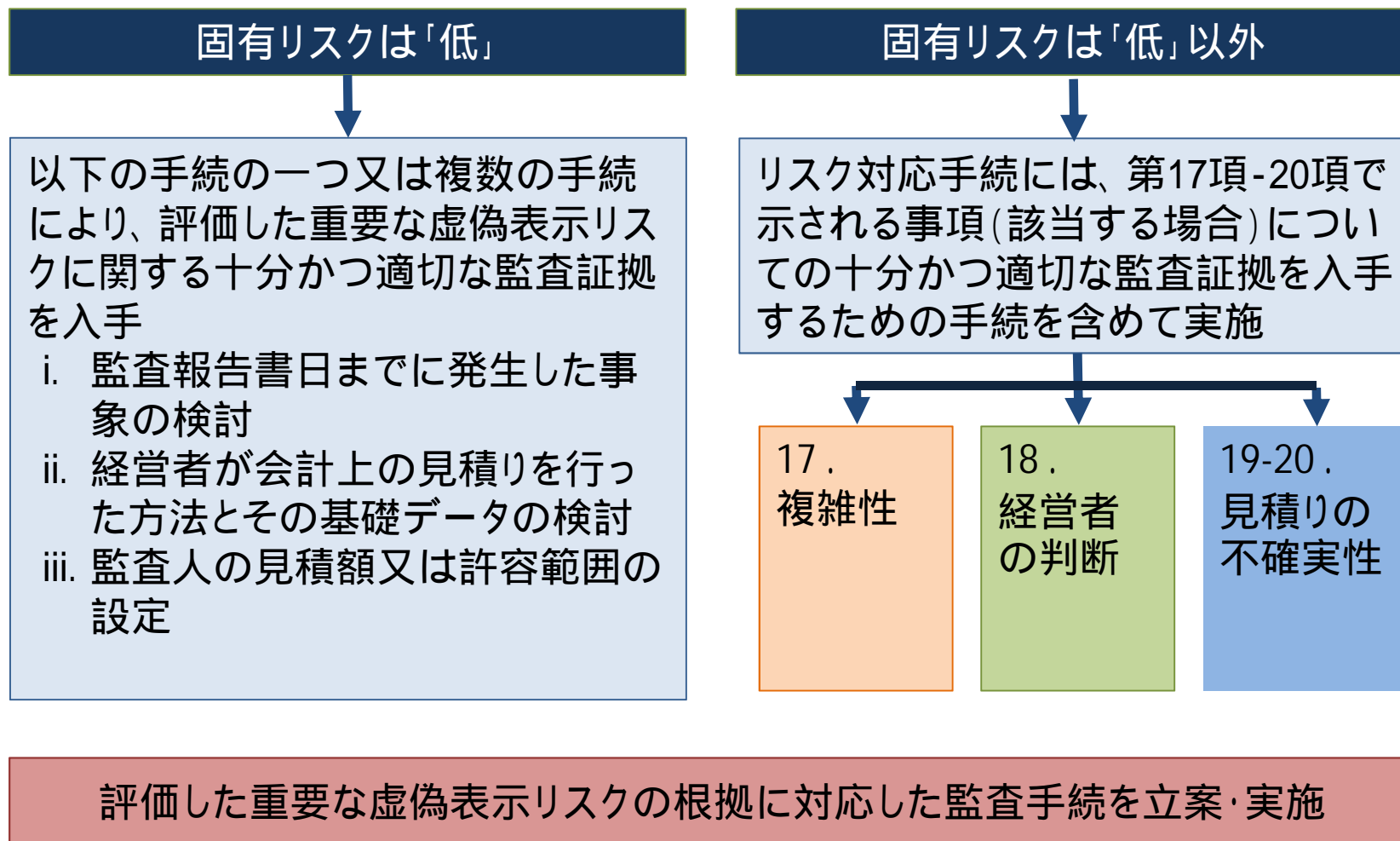
- 監査報告書日までに発生した事象から監査証拠を入手
- 経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データを検討
- 適切な実証手続とともに、内部統制の運用評価手続を実施
- 経営者の見積額を評価するため、監査人の見積額又は許容範囲を設定

■ アウトリーチ活動等の結果、以下の指摘があることが判明

- 監査人に最も適切な手続を選択することが求められていない。また、どのような状況でどの手続の実施が求められるのか規定されていない。
- 監査人が重要な虚偽表示リスクを十分詳細に識別・評価しておらず、結果、リスク対応手続がリスクに適切に対処していないことがある。
- 銀行や保険会社の監査の場合、会計上の見積りに関連する内部統制の運用評価手続の実施が重要な場合があるが、現行のISA 540ではそれが十分に強調されていない。

■ 一方、会計上の見積りの全てに対して過度に詳細なアプローチを要求することは実務的ではなく、また、固有リスクが低い会計上の見積りに対しては不要との指摘もある。

リスク対応手続のアプローチ



リスク対応手続のアプローチ

15. ISA330を適用する際、監査人は、アサーション・レベルで、特別な検討を必要とするリスクを含め、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するリスク対応手続を立案し実施することが求められている。その際、

a. 固有リスクが「低」の場合

以下の手続の一つ又は複数の手続が、評価した重要な虚偽表示リスクに関する十分かつ適切な監査証拠を提供するかどうか決定しなければならない。

- i. 監査報告書日までに発生した事象の検討
- ii. 経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データの検討
- iii. 監査人の見積額又は許容範囲の設定

b. 固有リスクが「低」以外の場合

リスク対応手続には、該当する場合、第17項-20項で示される事項についての十分かつ適切な監査証拠を入手するための手続を含めなければならない。

リスク対応手続は、評価した重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手することを認識し、重要な虚偽表示リスクの評価に応じたものでなければならない。

16. 内部統制への依拠を予定している、又は、実証手続のみではアサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、内部統制の運用評価手続を立案し実施しなければならない。

3つのリスク要因に関連付けたリスク対応手続 (第17項-20項)

- 第17項-第20項は、監査人が必ず実施しなければならない手続を規定するものではなく、規定された手続の中から必ず手続を選択することが求められている訳ではない。
 - 監査人が選択した手続により達成する必要がある目的を記載(目的に基づく要求事項(objective based requirements))
 - 監査人が、評価した重要な虚偽表示リスクの理由(複雑性、判断、見積りの不確実性)に応じて、関連する特定の事項について十分かつ適切な監査証拠を入手するためリスク対応手続を立案・実施することに資することがねらい
 - 重要な虚偽表示リスクの理由に関連付けることにより、状況に応じたより適切かつ詳細な手続の実施を促す
 - 実施する手続の種類、時期及び範囲は、重要な虚偽表示リスクの評価に応じたものである必要性が認識されており、様々な状況に応じた柔軟な適用(proportionate application)が確保

. 3つのリスク要因に関連付けたリスク対応手続

(1) 特別な検討を必要とするリスクへの対応

- 現行のISA 540には、特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続に関する要求事項が含まれているが、ED ISA 540には含まれていない。
 - 規定されている手続は、特別な検討を必要とするリスク以外のリスクに関しても該当し得る。
- ED ISA 540は、リスク要因に基づくアプローチを採用。特別な検討を必要とするリスクも当該アプローチの中で対処される。
 - 第15項及び第16項：特別な検討を必要とするリスクを含めたすべての重要な虚偽表示リスクが対象
 - 固有リスクが「低」以外の場合：より具体的な要求事項(第17-20項)が適用

3つのリスク要因に関連付けたリスク対応手続 (2) 監査人の見積額又は許容範囲の設定

■ 現行のISA 540

- 監査人の見積額又は許容範囲の設定を、リスク対応手続として選択可能な手続の一つとして規定。監査人が許容範囲を使用するのが適切であると判断した場合、利用可能な監査証拠に基づいて、許容範囲内の全ての結果が合理的であると考えられるまで許容範囲を絞り込む(narrow)ことを要求
- 以下の適用指針を設定(現行ISA 540 A95項、A94項)
 - 許容範囲内の全ての結果が合理的と考えられる水準まで許容範囲を絞り込むことは、例えば、以下の手続により達成される。
 - 発生する見込みがないと監査人が判断する許容範囲の両端の結果をその許容範囲から削除する。
 - さらに、利用可能な監査証拠に基づいて、許容範囲内の全ての結果が合理的と監査人が判断するまで許容範囲を絞り込む。
 - 通常、許容範囲が手続実施上の重要性と同額か、それより少額にまで絞り込まれている場合には、経営者の見積額の合理性を評価するのに適切である

■ 上記に関する指摘

- 何をもって「合理的」なのかの判断基準が不明瞭。結果、会計上の見積りに虚偽表示があるかどうか判断するのに十分な絞込みがなされていないのではないか。
- 特に複雑で不確実性の高い見積りの場合(例えば、予想信用損失)、監査人の許容範囲が手続実施上の重要性を大幅に超過する場合もある。

3つのリスク要因に関連付けたリスク対応手続 (2) 監査人の見積額又は許容範囲の設定

- 上記の指摘に対応し、また、見積りの不確実性に関する重要な虚偽表示リスクへの監査人の対応の明瞭化のため、E D ISA 540は以下の要求事項(第19項)を設定。

重要な虚偽表示リスクの理由に見積りの不確実性が含まれ、固有リスクが「低」以外の場合、以下を実施

- a. 監査人は、以下に関する十分かつ適切な監査証拠を入手すること。
 - i. 経営者が、適用される財務報告の枠組みに照らして、見積りの不確実性を理解・対処し、測定を満たす見積額を算定するための適切な措置を講じていること
 - ii. 適用される財務報告の枠組みに照らして、経営者の見積額が合理的であり、見積りの不確実性に関する財務諸表の開示が合理的であること

- b. 監査人は、入手した監査証拠に基づき、経営者が見積りの不確実性を適切に理解し対処していないと判断した場合、経営者の見積額及び見積りの不確実性に関する財務諸表の開示が合理的であることを評価するため、可能な範囲で、監査人の見積額又は許容範囲を設定すること。

- 関連する適用指針において、監査人が、経営者による見積りの不確実性への対処の検討並びに経営者の見積額及び開示の決定の評価を行う際に役立つ事項を記載(A113項-A125項)

3つのリスク要因に関連付けたリスク対応手続 (2) 監査人の見積額又は許容範囲の設定

■ 要求事項

20. 監査人が、許容範囲を使用するのが適切であると判断した場合、当該許容範囲には、以下のすべてを満たす金額のみを含めなければならない。
- 監査証拠により裏付けられている。
 - 適用される財務報告の枠組みの測定の目的及びその他要求されている事項に照らして合理的であると監査人が評価している。

■ 適用指針

- 監査人は、経営者による仮定、データ又は方法の選択に経営者の偏向が存在する兆候があるかどうか検討しなければならないことがある。(A133項)
- **監査人の許容範囲が、財務諸表全体に対する重要性の基準値の複数倍になることがある。**重要性の基準値が、経営成績(例えば税引前利益)に基づいており、当該金額が、資産その他の貸借対照表の数値と比較して相対的に小さい場合に起こり得る。このような状況においては、見積りの不確実性に関する開示の合理性の評価が一層重要になる(A134項)。
- 監査人の見積りの許容範囲が大きいことは、必ずしも当該許容範囲が合理的でないことを示す訳ではないが、許容範囲が大きい場合には、許容範囲内の金額の合理性に対する十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか再検討することが重要な場合がある(A144項)

・「立ち止まって考えること(Stand Back)」の重要性

- 職業的懐疑心の発揮の強化のため、立ち止まって(step back)特定の事項を再検討することを要求(第22項)
- 適用指針において、当該要求事項の目的を説明し、検討の例を記載(A139-A141項)
- 第22項は、「職業的懐疑心」の表現を直接使用していない。これは、当該表現を単に要求事項に含めても、職業的懐疑心の発揮の強化にはつながらないと考えたため

22.監査人は、第17-19項に従ってリスク対応手続を実施する会計上の見積り(=固有リスクが「低」以外で、かつ3つのリスク要因のいずれかが該当する)のそれぞれに関して、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づき、以下を評価しなければならない。

- a. アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価が依然として適切かどうか(経営者の偏向が存在する兆候が識別された場合を含む)
- b. 十分かつ適切な監査証拠が入手されたかどうか
- c. 会計上の見積りの認識、測定、表示及び開示に関する経営者の判断が適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうか

- 第23項(会計上の見積り及び関連する開示の合理性の評価)において、裏付けとなるか矛盾するかにかかわらず、関連するすべての監査証拠を考慮しなければならないという要求事項を記載
- 経営者の偏向が存在する兆候の評価は、重要な領域であるため、別個の要求事項として(第24項)現行の要求事項の記載内容を見直し、適用指針(A147-A152)を拡充

・開示に関する監査証拠

■現行のISA 540は以下を要求

- 会計上の見積りに関する財務諸表上の開示が、適用される財務報告の枠組みにおいて要求されている事項に準拠しているかどうかについて十分かつ適切な監査証拠の入手しなければならない
- 特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、適用される財務報告の枠組みに照らして、見積りの不確実性に関する開示の妥当性を評価しなければならない

■ 財務報告(特に会計上の見積り)における開示の役割の重要性は増している

- 特に見積りの不確実性が高い場合、適用された会計方針、見積りの不確実性の性質及び範囲、会計上の見積りに関する主要な判断等について利用者が理解するため、開示は重要

・開示に関する監査証拠

■ 開示の重要性を踏まえ、ED ISA 540は以下を要求

➤ すべての会計上の見積りの開示に適用(第21項)

21. 監査人は、以下を含め、会計上の見積りに関する開示が、適用される財務報告の枠組みにより要求される事項に照らして合理的であるかどうかに関して、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

- a. 適正表示の財務報告の枠組みの場合、経営者は、財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている開示を超えて、財務諸表の適正表示を達成するために必要な、開示を行っているかどうか
- b. 準拠性の枠組みの場合、利用者の誤解を招かないために必要な開示が行われているかどうか

➤ 見積りの不確実性に関する開示に適用(第19項(a)(ii))

適用される財務報告の枠組みに照らして、見積りの不確実性に関する財務諸表の開示が合理的かどうか十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

(現行ISA 540 の特別な検討を必要とするリスクに対する要求事項がベース)

その他

セクション3D

■ その他、以下に関する改訂を実施

➤ 統治責任者とのコミュニケーション

- 会計上の見積りに関する統治責任者とのコミュニケーションに関する要求事項を設定(第26項)
- 適用指針において、監督当局とのコミュニケーションに関するガイダンスを記載(A157項)

➤ 監査調書

- 適用指針を新たに設け、ISA 230「監査調書」との関連付けを強化(A158項)
- 要求事項において、経営者の偏向が存在する兆候に関して、その内容の記載に加え、財務諸表全体に対する監査意見の形成の際における監査人の評価の記載を要求(第27項(b))

➤ 付録1「会計上の見積りの測定基礎」

- 会計上の見積りに関連することのある様々な測定基礎について記載
- 特定の測定基礎の使用により、複雑性、経営者の判断、見積りの不確実性がどの程度生じるのか監査人が検討するのに役立つ

適合修正 ISA 500「監査証拠」

セクション3E

- ISA 540の改訂に関するプロジェクト・プロポーザル
価格情報ベンダー(third party pricing sources)と経営者の専門家の区別を明確にするため、ISA 500「監査証拠」の改訂の必要性を検討することが含まれていた。

- ISA500 ED の主な改訂点:

- 「外部の情報源」の定義の設定

企業は、財務諸表の作成に際し、価格以外の外部情報を利用することもあるため、「価格情報ベンダー(third party pricing sources)」だけでなく、より広く、「外部の情報源(external information sources)」を定義

外部の情報源; 企業が財務諸表の作成に使用した公開情報を提供する、経営者の利用する専門家以外の個人または組織

適用指針(A1A項-A1C項) 外部情報源と経営者の専門家との違いを説明

- 企業のために特に生成された情報でないこと、かつ
- 情報が公開されていること

- 監査証拠として利用する情報の適合性と信頼性の考慮に関する要求事項に記述を追加し、外部の情報源から入手される情報も含まれることを明記(第7項)

- 適用指針において、外部の情報源から入手される情報の適合性と信頼性の考慮について記載(A33A項からA33H項)]

コメントの募集

(全般的な質問)

1. ED ISA 540は、会計上の見積りに関連する財務報告の枠組みの進化に対応するため適切にアップデートされているか？
2. ED ISA 540の要求事項及び適用指針は、会計上の見積りの監査における職業的懐疑心の発揮を適切に強化するか？

(リスク評価及びリスク対応)

3. ED ISA 540は、固有リスクが「低」の場合を含め、会計上の見積りに関して十分に柔軟に適用可能(sufficiently scalable) か？
4. 固有リスクが「低」以外の場合
 - a. 関連する要求事項(第13、15、17-20項)は、ISA 315(改訂)及びISA 330の関連する要求事項と併せ、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスク(特別な検討を必要とするリスクを含む)の識別と評価及び当該リスクへの対応をより効果的に行うことに役立つか？
 - b. 会計上の見積りが、複雑性、経営者による判断の必要性と経営者による偏向の可能性、見積の不確実性などの関連する要因にどの程度依存しているか、どの程度影響を受けるかを監査人が考慮することを要求しているが、これを支持するか？
 - c. 第17-19項において提案されている目的ベースの要求事項(objective based requirements)に関して十分なガイダンスが提供されているか?提供されていない場合、どのような追加的なガイダンスが含まれるべきか？

コメントの募集(続き)

5. 第20項及び関連する適用指針(A128項-A134項)は、監査人の許容範囲の設定方法について適切に示しているか？経営者の見積額が合理的か、又は虚偽表示に当たるかの評価に際し、EDのアプローチは、現行のアプローチ(「許容範囲を絞り込む(narrow the range)」)より効果的か？
6. 第23項及び関連する適用指針(A2項-A3項及びA142-146項)は、経営者の見積額の評価するために監査人が許容範囲を設定する場合を含め、監査人が虚偽表示を決定する際の一貫性が高められると考えるか？

(適合修正)

7. ISA 500の適合修正(外部の情報源):第7項の改訂及び関連する新しい適用指針により、外部の情報源から入手される情報の適合性と信頼性の評価がより適切かつ一貫性をもって行われると考えるか？

(その他、一般的なコメントの募集)

8. 上記の他、以下に関するコメントも募集する。
 - a. 翻訳 多くの場合、各国で採用される際、最終版のISAは翻訳されることになる。IAASBIは、ED ISA 540に関する翻訳上の問題に関するコメントを歓迎する。
 - b. 適用日 ED ISA 540は、現行の基準を大幅に改訂するものであり、また、各国でデュー・プロセスや翻訳のための期間が必要となる。IAASBIは、最終版のISAの承認後、約18か月後に終了する事業年度から適用・早期適用可とすることが適切と考えている。当該適用日が適切かどうかのコメントも歓迎する。

今後の予定

審議のスケジュール

2017年8月1日	公開草案のコメント締切
2017年9月、10月、12月	IAASBにおけるコメントの検討、最終案の策定に向けた審議
2018年3月	IAASBにおける最終案の承認
2018年春	PIOBの承認後に、最終基準公表

適用時期

最終基準の承認後、約18か月後に終了する会計期間から適用。早期適用可
2019年12月15日以降終了の会計期間から適用