

公開草案
2017年4月
コメント期限：2017年8月1日

ISA.

国際監査基準

提案された国際監査基準540(改訂)

「会計上の見積りと関連する開示
の監査」

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

本文書は、IAASB の公表文書の概要をご理解いただくために作成した仮訳です。
正確にご理解いただくためには、英語のオリジナルの文書をご覧ください。

IAASB について

この公開草案は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が作成し、承認したものです。

IAASB の目的は、高品質の監査、保証、その他の関連基準を設定し、国際基準と各国の監査・保証基準のコンバージェンスを促進し、もって、世界中の実務の品質と一貫性の向上、監査・保証の職業的専門家に対する社会的信頼の強化を図ることにより、公共の利益に貢献することにあります。

IAASB は、IAASB の活動を監視する公共の利益監視委員会（PIOB）及び基準とガイダンスの作成に公共の利益の観点からインプットを提供する IAASB 諮問助言グループ（CAG）の活動の下に、共有型基準設定プロセスに従って全ての職業会計士が使用する監査・保証基準とガイダンスを作成しています。IAASB の運営を支える構造とプロセスは、国際会計士連盟（IFAC）により提供されています。

著作権、商標、及び許可に関する情報については、P.82 をご覧下さい。

コメントの要請

この公開草案、提案された ISA540「会計上の見積りと関連する開示の監査」の改訂は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が作成し承認したものです。

この公開草案に含まれている提案は、最終版が公表される前に寄せられたコメントに基づいて修正される可能性があります。**コメントの受付期限は2017年8月1日です。**

コメントは、リンク先の「Submit a Comment」を使用して IAASB のウェブサイトを通じて電子的にお寄せ下さい。コメントは PDF と Word ファイルの両方でお寄せ下さい。初めて使用する際には、必ず登録してからこの機能を使用して下さい。コメントは全て公表資料とみなされ、最終的に上記ウェブサイトに掲載されます。

この文書は IAASB のウェブサイト www.iaasb.org からダウンロードできます。承認済みテキストは英語で公表されています。

説明メモランダム

内容

セクション 1 序論.....	6
セクション 1-1 - 背景.....	6
セクション 2 回答者向けガイド.....	6
セクション 3 重要な事項.....	7
セクション 3A - ED-540 において取り扱われている公共の利益の観点からの論点.....	7
セクション 3B - リスク評価と関連する活動.....	8
セクション 3C - 監査手続.....	10
3C-1 - 会計上の見積りに関する監査証拠の入手.....	10
3C.2 - 複雑性、判断、又は見積りの不確実性が存在するときの監査手続.....	12
3C-3 - 「立ち止まって考えること (Standing Back)」の重要性.....	13
3C-4 - 開示に関する監査証拠.....	14
セクション 3D - その他の事項.....	15
セクション 3E - 適合修正及び関連修正.....	15
セクション 4 コメントの募集.....	17
全体的な質問.....	17
リスク評価とリスク対応.....	17
適合修正及び関連修正.....	17
一般的なコメントの要請.....	17
フィールド・テストへの参加の要請.....	18
公開草案.....	19
ISA540 会計上の見積りと関連する開示の監査.....	19
ISA260 (改訂) 統治責任者とのコミュニケーション.....	72
ISA500 監査証拠.....	76
ISA580 経営者確認書.....	80

要旨

国際監査基準 ISA540「会計上の見積りと関連する開示の監査」の改訂を提案する本公開草案（ED-540）は、過去 2 年間にわたる大きな努力の成果である。国際監査・保証基準審議会（IAASB）は、金融機関の監査に関連する問題に対応し、また、より一般的に ISA540 を見直すためのプロジェクトを 2015 年前半に開始した。規制当局並びにその他の主要な利害関係者へのアウトリーチ活動及び IFRS 第 9 号¹の間近に迫った適用開始時期を踏まえ、IAASB において ISA540²の改訂に短期的に集中する必要性が指摘された。

ED-540 の目的は、適用される財務報告の枠組みに照らして会計上の見積りと関連する開示が合理的であるかどうか、又は虚偽表示に当たるかどうかを評価するために、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手することにある。ED-540 には、この評価を支援するため、リスク評価手続と、評価した重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の監査手続を強化する要求事項が含まれている。

ED-540 では、監査人による会計上の見積りの重要な虚偽表示リスクの識別と評価及び評価したリスクへの監査人の対応が、見積りの複雑性、経営者による判断の必要性、及び見積りの不確実性の 3 つの要因の影響を受けることを強調している。従って、これら 3 つの要因は ED-540 の全体にわたり取り扱われている。ED-540 は、複雑なモデル、将来の情報、及び会計上の見積りの監査上の内部統制に関する重要な考慮事項についても強調している。

職業的懐疑心は、会計上の見積りの監査において中心的な役割を果たす。ED-540 には、強化したリスク評価の要求事項、監査証拠の入手に関する具体的な要求事項、及び入手した監査証拠を「立ち止まって考えること（Standing Back）」を求める要求事項など、監査人による職業的懐疑心の適用と経営者の偏向の可能性の考慮を強化することを意図したいくつかの重要な項目が含まれている。

また、IAASB は、この基準が全ての会計上の見積りに適用されることを認識しており、ED-540 を全ての見積りの監査に適用できるように配慮している。ED-540 は、監査人に対し、固有リスクの低い会計上の見積りの場合、一つ又は複数の特定のリスク対応手続により十分かつ適切な監査証拠を入手できるかどうかを決定することを要求している。固有リスクが「低」以外の場合は、複雑性、経営者の判断又は見積りの不確実性が重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼす程度に応じて、それぞれの要因に関連する事項について監査証拠を入手するために、リスク対応手続を立案するよう要求している。

本 ED には、ISA260（改訂）³、ISA500⁴、及び ISA580⁵の改訂も含まれている。そのうち、重要であるのは、外部情報源の監査証拠への影響を取り扱っている ISA500 の改訂である。

¹ 国際財務報告基準（IFRS）第 9 号、金融商品

² ISA540、公正価値に関する会計上の見積りを含む、会計上の見積り及び関連する開示の監査

³ ISA260（改訂）、統治責任者とのコミュニケーション

⁴ ISA500、監査証拠

⁵ ISA580、経営者確認書

セクション 1 序論

1. このメモランダムは、IAASB が 2017 年 3 月に公開を承認した ISA540 を改正する公開草案(ED-540) の背景と内容について説明する。

セクション 1-1 - 背景

2. IAASB の 2015-2019 年の戦略⁶及び 2015-2016 年の作業計画⁷を策定する際に行った意見募集において、金融機関の監査に関連する問題、及び、より広範な観点から ISA540 の適用に関連する問題に対処する必要性が浮上した。
3. IAASB は、2015 年前半から、金融機関及びその他の企業における会計上の見積りの監査に関する問題を識別するアウトリーチ活動に取り組んできた。このアウトリーチには、国際会計基準審議会 (IASB)、米国公開会社会計監査委員会 (PCAOB)、金融安定理事会 (FSB)、バーゼル銀行監督委員会の会計専門家部会、保険監督者国際機構 (IAIS)、及び監査監督機関国際フォーラム (IFIAR) —並びに監査人(中小監査法人を含む)、産業団体、作成者、その他の代表者との協議が含まれた。
4. このアウトリーチにより、金融機関の規制当局と監査人が、IAASB は 2018 年 1 月 1 日以後に開始する年度の財務諸表から適用となる IFRS 第 9 号「金融商品」の適用日に先立ち、IFRS 第 9 号及び米国の財務会計基準審議会 (FASB) が進めている同様のプロジェクトから生じる金融機関の監査上の問題に集中すべきであるという見解を持っていることが判明した。これらの会計基準は、貸倒引当金に予想信用損失モデルを採用しており、これは、銀行とその他の企業における貸出資産とその他の信用エクスポージャーの会計処理を根本的に変える。
5. IAASB は、IAASB 諮問助言 (CAG) グループ、公益監視委員会 (PIOB) 等、主要な利害関係者に聴取した後、予想信用損失との関連で識別された問題のほとんど (全てではない) は、その他の複雑な会計上の見積り⁸を監査しているときにも等しく関連するため、ISA540 の全体的な改訂に優先的に取り組むべきであると結論付けた。タスク・フォースは、予想信用損失について識別された監査上の課題を要約するために 2016 年初めにプロジェクトのアップデート⁹を発表し、現行 ISA の下でこれらの課題に対応する方法について当初の考え方を示した。

セクション 2 回答者向けガイド

IAASB は、この ED において扱われている全ての事項、特に「コメントの要請」セクションに明記されている事項に関するコメントを歓迎する。コメントには、パラグラフの番号とともに、コメントの理由を記載し、文言の変更を提案する場合には、具体的な文案を示していただきたい。「コメントの要請」セクションに含まれる質問のうち、コメント者に関連する質問のみに対する回答でもよい。この ED に示されている提案 (特に現行実務の変更を要求している提案) に同意するときは、何も記載がないと回答者の見解を推量するのは難しいため、その旨、回答いただきたい。

⁶ www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf

⁷ www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf

⁸ 例えば、IASB が 2017 年に発表するものと期待されている保険契約基準が該当する。

⁹ www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISA-540-Project-Publication.pdf

セクション 3 重要な事項

セクション 3A - ED-540 において取り扱われている公共の利益の観点からの論点

6. ED-540 に示されている全ての提案は、公共の利益を念頭に置いて行われているが、以下は、公共の利益の観点から最も重要な改訂である。

進化する事業環境に合わせて ISA を現代化する

7. ISA540 の改訂を提案するに当たって、IAASB は、公共の利益に資するには、進化する財務報告の枠組みに合わせて ISA540 を現代化することが含まれることと認識した。IFRS 第 9 号とその他の最近の財務報告基準に準拠して会計上の見積りを作成する際には、しばしば、見積りの不確実性が増大し、モデルや将来情報の利用が増え、統制又はガバナンスの環境を強化する必要性が生じる。これらの財務報告基準は、しばしば、作成された会計上の見積りのベース及び重要な判断と仮定を説明する開示の拡充を要求している。
8. また、IAASB は、会計上の見積りの作成における外部情報源（金融商品の価格決定サービス等）の使用の増大を受けて、当該情報源からの情報を監査証拠として利用する際の要求事項と適用指針を整理し強化することは、公共の利益に資すると判断した（以下のセクション 3E を参照）。
9. 本 ISA を現代化するに当たって、IAASB は、新しい、強化した要求事項が全ての会計上の見積りの監査に適用可能となるように配慮した。ED-540 は全ての会計上の見積りの監査を取扱っているが、IAASB は、固有リスクが「低」の場合と「低」以外の場合の会計上の見積りとを明確に分けて取り扱うこととした（以下のセクション 3C-1 を参照）。

監査人の適切に独立性を保持した懐疑的な心構えを育てる

10. IAASB は、職業的懐疑心が会計上の見積りの監査において果たす中心的な役割を認識している。ED-540 には、監査人による職業的懐疑心の適用を向上させることを意図した次の主要な条項が含まれている。
- 強化したリスク評価の要求事項（以下のセクション 3B を参照）は、会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクを識別し評価するための、より良い基礎を提供する。
 - 固有リスクが「低」以外のときの監査証拠の入手に関するより具体的な要求事項
 - 支持する監査証拠と矛盾する監査証拠の両方を含め、会計上の見積りについて入手した監査証拠を「立ち止まって（standing back）」評価するための要求事項

「合理的 (reasonable)」という用語の使用

11. 「合理的 (reasonable)」という用語は、現行の ISA540 と ED-540 の両方において、「目的」と多くの主要な要求事項の中で使用されている。現行の ISA540 の「目的」では、会計上の見積りには「合理的 (reasonable)」という用語を、開示には「妥当 (adequate)」という用語を使用しているが、いずれの用語も、詳しくは定義されておらず、説明されていない。IAASB は、「妥当 (adequate)」という用語を使用し続けるということは、開示は会計上の見積り自体よりも重要でないことを不適切に示唆する可能性があるため、会計上の見積りと関連する開示の両方に、適用される財務報告の枠組みに照らして、「合理的 (reasonable)」という用語を使用すべきであると結論付けた。
12. IAASB は、「合理的 (reasonable)」が十分に明確で到達すべき高い水準を示しているかどうかを議論した。この用語の主観的な性質は、職業的懐疑心の発揮を十分に促していないのではないかと、阻害する可能性があるのではないかと指摘があった。IAASB は、代替的なアプローチを考慮した後に、「合理的 (reasonable)」は、その意味に関するガイダンスが含まれていれば、最も適切な用語であると結論付けた。従って、IAASB は、会計上の見積りと関連する開示が合理的であるか

どうかの監査人の評価に関連する要因に関する適用指針において、ガイダンス（A2 項を参照）を提供している。また、A3 項において、「適切（appropriate）」という用語についてもガイダンスを提供している。この用語は、ED-540 全体の多数のパラグラフの中で使用されており、最も重要なことに、「合理的（reasonable）」の意味を説明している文の中でも使用されている（以下のセクション 3C-2 をも参照）。

13. ED-540 の「目的」のセクションでは、会計上の見積りに関連する開示について「適用される財務報告の枠組みに照らして合理的（reasonable）」と記載しているが、ISA700（改訂）においては、開示に関して「適切（appropriate）」又は「妥当（adequate）」という用語を使用していることを IAASB は認識している¹⁰。IAASB は、不整合の程度を認識した上で、現時点においては ISA700（改訂）に適合修正を加えず、むしろ、予定されている当該 ISA の適用後レビューの一部として適合修正を加える必要性を検討することにした。

その他の事項

14. ED-540 には、公共の利益に資するその他の提案が多数含まれている。ED には、会計上の見積りに関して監査人と統治責任者との間で ISA260（改訂）に準拠してコミュニケーションを強化し、企業の会計実務の重要な質的側面に関する監査人の見解についてコミュニケーションを行うより強固な根拠を提供する新たな要求事項（セクション 3D を参照）が含まれている¹¹。

セクション 3B - リスク評価と関連する活動

強化したリスク評価アプローチ

15. ED-540 の作成中に行われたアウトリーチの結果、プロジェクトの重点領域の一つになったのは、リスク評価の要求事項、とりわけ、職業的懐疑心を強化するためには何を為すべきかということであった。リスク評価の要求事項を強化することの重要性は、ISA 適用後モニタリングの結果においても指摘された¹²。監査人が会計上の見積りを理解する程度（例えば、会計上の見積りの作成に使用された基礎データ、モデル、経営者の仮定間の整合性、及び経営者による見積りの不確実性の理解と対応を監査人が理解する程度）にバラツキがあることが指摘されていた。さらに、IT の利用の拡大、外部情報源からの情報の使用、及び特定の業種における規制環境の重要性を含め、事業環境の変化が現行の ISA540 において強調されていないことが指摘された。これらのインプットの結果として、IAASB は、リスク評価に関する要求事項を、複雑さを増す事業環境と複雑化する財務報告の枠組みを踏まえた監査上の課題に、よりの確に対処したものにすると結論付けた。
16. ED-540 の第 10 項は、その他の変更に加え、以下を通じてこれらの点に対応している。
- **第 10 項(b)** 会計上の見積りに関連する規制要因を理解することを監査人に要求している。IAASB は、銀行や保険などの特定の業種における規制当局の重要な役割を考えた場合、規制要因の理解は、追加的な開示が必要であるかどうかの監査人の判断に役立ち、経営者の偏向の可能性が存在する領域を示唆することがあると考える。適用指針において、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項と一致しない別の規制上の報告要件(例えば、自己資本の維持に関する規制要件)が存在することがある点を説明している（A14 - A15 項を参照）。
 - **第 10 項(c)** 財務諸表に含まれる会計上の見積り及び関連する開示を予想できるように、会計上の見積り及び関連する開示の性質を理解することを監査人に要求している。IAASB は、この理解を要求することで、確認バイアス等、認知バイアスが回避又は軽減され、リスク評価プロセスへの職業的懐疑心の適用が向上すると考えている。当該理解は、監査人の過去の知識と経験（他の監査を通じて得られたものを含む）、適用される財務報告の枠組みに関する監査人

¹⁰ ISA700、第 13(b)、13(e)、及び 39(b)(iii)項

¹¹ ISA260（改訂）、第 16 項(a)を参照

¹² www.iaasb.org/projects/isa-implementation-monitoring

の理解、又は企業及び企業環境に関する監査人の理解に基づいて得ることができる（A16 項を参照）。

- **第 10 項(e)(i)及び A26 - A31 項** 見積りに使用されているモデルの理解、及びその理解に関連する要因により重点を置いた。IAASB は、予想信用損失モデルの導入等の会計基準の変更、及び事業環境の複雑化に伴って、モデルの使用が拡大していることを認識している。従って、IAASB は、経営者によるモデルの使用に関する要求事項と適用指針を強化することにより、監査人は適切なリスク評価を行えるようになると考えた。関連する適用指針には、使用されたモデルと関連する統制活動を理解する際の監査人の考慮要因が含まれている。
- **第 10 項(e)(iii)** データの情報源及び経営者が重要なデータをどのように識別しているかを含め、データの選択に使用されたプロセスを理解するよう監査人に要求している¹³。IAASB は、会計上の見積りが、大量のデータ、複雑な IT システムを通じて得られたデータ、又はこれまで財務報告プロセスには含まれなかったシステムを通じて得られたデータを使用して作成される傾向が強まっていることを認識している。従って、IAASB は、(データに関する)リスク評価をよりの確なものにし、適用指針（ED-540 A39 - A42 項を参照）をさらに拡充することで、これらの状況に対応する際の監査手続の一貫性を促進できると考えている。
- **第 10 項(f)** 会計上の見積りに関連する、ISA315（改訂）¹⁴に記載されている内部統制の各構成要素を理解することを監査人に要求している。IAASB は、環境が複雑化する中、モデルが適切であり、使用される仮定やデータが適切であることを確保する上で統治責任者による監督は極めて重要であるため、このような環境の複雑化に合わせて要求事項と適用指針を現代化する必要があると認識している。関連する適用指針（A48 - A60 項を参照）は、これを理解する際に監査人が考慮する事項についてガイダンスを提供している。

重要な虚偽表示リスクを識別し評価する

17. 現行の ISA540 は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に際して、見積りの不確実性を特に重視している。IAASB が実施したアウトリーチにおいて、会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼす要因が他にも存在し得ることが指摘された。従って、IAASB は、潜

要因

複雑性、経営者による判断の必要性、見積りの不確実性の 3 つの要因は、ED-540 の全体にわたって取り扱われている。IAASB は、これらの要因は、会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクの識別と評価、及び当該リスクへの対応において重要であると考えている。以下は、これらの要因の概要である。

複雑性

IAASB は、事業環境が ISA540 の前回改訂時よりも複雑になっていることを認識している。複雑化し続ける事業環境は、会計上の見積りをより複雑にしている。会計上の見積りの複雑性は、モデルを含む、見積り方法(method)や、使用されるデータなどから生じる。

判断

経営者は、適切な見積り方法(method)の選択又は適用、適切な仮定の選択又は策定、及びデータの選択又は解釈において判断を行う。経営者による重要な判断を要する会計上の見積りは、意図的又は意図しない経営者の偏向のリスクを増大させる。

見積りの不確実性

見積りの不確実性は、正確な金額の測定ができないという会計上の見積りに固有の要因に起因する。見積りの不確実性の概念は、現行の ISA540 において取扱われているが、ED 540 は、経営者が見積りの不確実性を理解してそれに対応する必要性と、監査人が経営者の見積額と関連する開示の合理性を評価する際に経営者による見積りの不確実性の理解と対応がどのように関連するかを、さらに強調している。

¹³ ED-540 の A35A 項は、重要なデータとは、その合理的な変動が会計上の見積りの測定に実質的な影響を及ぼすデータであると説明している。

¹⁴ ISA315（改訂）、*企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価*

在的な他の要因について議論し、会計上の見積りの作成に関連する重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼす可能性が最も高い要因は次の3つであると結論付けた。

- 複雑性
- 経営者による判断の必要性
- 見積りの不確実性

18. これら3つの要因については、ED-540の序論セクション(ED-540第2、3項を参照)と適用指針(ED-540 A79 - A93項を参照)の中で説明されている。付録2はこれらの要因の背景をさらに説明している。これらのセクションは、3つの要因のそれぞれと相互関係の理解に役立つ説明が提供されている。

特別な検討を必要とするリスク

19. 現行のISA540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を判断することに重点を置いている。ED-540を作成している過程で、会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に考慮しなければならないその他の要因が識別された(上記第17、18項を参照)。また、重要な虚偽表示リスク及び固有リスクを「低」以外に評価している場合、リスク評価の根拠となった特定した事項について十分な監査証拠を入手するよう、より具体的な要求事項が導入された(セクション3C-1を参照)。IAASBは、会計上の見積りが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定するには、見積りの不確実性が高いものだけではなく、全ての会計上の見積りに関して、関連する要因(ISA315(改訂)の第28項の要因を含む)を考慮するべきと結論付けた(ED-540の第15項を参照)。

過年度の見積りの遡及的検討

20. IAASBとアウトリーチにおける議論において、過年度の見積りの遡及的検討の重要性が指摘された(ED-540第11項を参照)。過年度の見積りの遡及的検討の期間を複数の会計期間にしたり、反対に短期間(半期や四半期など)にして行えることを強調することにより、その有効性を向上させることができることに賛同を得た。また、IAASBは、過年度の見積りの遡及的検討の性質と範囲を決定する際に、監査人は会計上の見積りの特徴を考慮することを要することを明確にすることを合意した。

専門的なスキル又は知識が必要であるかどうかを考慮する

21. 特定の会計上の見積りの性質が複雑になっていることを踏まえ、IAASBは、会計上の見積りの監査において専門的なスキル又は知識が必要であるかどうかを考慮することの重要性を如何に強調するべきかを検討した。現行のISA540には、評価した重要な虚偽表示リスクへの監査人対応の一部として、かかる考慮を求める要求事項(ED-540第14項を参照)がある。IAASBは、重要な虚偽表示リスクの理解又は識別と評価の監査プロセスの早い段階で、専門的なスキル又は知識の必要性を考慮することの重要性を強調するため、重要な虚偽表示リスクの識別と評価において同様の要求事項を追加することとした(ED-540第12項を参照)。

セクション3C - 監査手続

3C-1 - 会計上の見積りに関する監査証拠の入手

22. 現行のISA540は、会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクへの対応にあたり、以下の4つのうち、一つ又は複数を実施するよう監査人に要求している。リスク対応の4つの手続の簡潔な内容は次のとおりである。

- 監査報告書日までに発生した事象が、会計上の見積りに関する監査証拠を提供するかどうかを判断する。

- 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する。
 - 適切な実証手続とともに、経営者が会計上の見積りを行った方法に関連する内部統制の運用評価手続を実施する。
 - 経営者の見積額を評価するために、監査人の見積額または許容範囲を設定する。
23. アウトリーチと関連する IAASB における議論において、現行の ISA540 のアプローチは、最も適切な手続を選択するよう監査人に要求しておらず、それぞれの手続を適用することを要する状況を明示していない(これに関するガイダンスは適用指針に含まれてはいるが)ことが認識された。また、監査人が十分に詳細にリスクを識別し評価することができず、その結果、リスクに十分に対応していないリスク対応手続を策定する可能性があることが認識された。
24. 銀行と保険の規制当局は、会計上の見積りに関連する内部統制、とりわけモデルに関する内部統制に関する監査人の運用評価手続は、会計上の見積りの監査において極めて重要となり得ることが認識された。しかし、現行の ISA540 は、監査のこの側面に焦点を当てるよう監査人に要求しておらず、監査人のリスク対応の要求事項において内部統制にあまり言及していないことが認識された(現行の ISA540 の第 13 項(c)を参照)。金融機関の会計上の見積りの性質、及びそれらの会計上の見積りを行う方法(method)、仮定、データの選択における複雑性と経営者の判断を考慮すると、内部統制に依拠する監査アプローチは金融機関の監査にとってとりわけ重要であると考えた。
25. 一方、全ての会計上の見積りに過度に詳細なアプローチを適用するのは実務的でなく、固有リスクの低い会計上の見積りには不要である旨の懸念も寄せられた。
26. これらの懸念に反して、IAASB は次のようなアプローチを策定することを選択した(ED-540 第 15 - 20 項を参照)。
- (a) 要求事項が特定の状況により良く対応できるよう、上記の第 16 項に記された 3 つの要因を踏まえる(以下のセクション 3C-2 を参照)。
 - (b) 固有リスクが「低」以外の会計上の見積りの場合、当該会計上の見積り(全般)について監査証拠を求めるのではなく、(より絞り込んだ)重要な虚偽表示リスクをもたらず特定事項を識別する。
 - (c) 固有リスクが「低」以外のときに限り、特定事項について十分かつ適切な監査証拠を入手するリスク対応手続を立案し実施することを要求し、より詳細な目的ベースの要求事項を導入することにより、基準の適用可能性を保持する。固有リスクが低いとき、監査人は、一つ又は複数のリスク対応手続の実施により、評価した重要な虚偽表示リスクについて十分かつ適切な監査証拠を入手できるかどうかを決定する(ED-540 第 15 項(a)を参照)。固有リスクが「低」以外のとき、監査人は、リスク対応手続に、重要な虚偽表示リスクの評価の根拠となった 3 つの要因(一つ又は複数の要因)に関連する特定事項についての監査証拠を入手するための手続を含めることを要する(ED-540 第 15 項(b)を参照)。
 - (d) 監査人のリスク対応手続(実証手続又は運用評価手続)は、評価した重要な虚偽表示リスクの根拠に対応していなければならないことと、評価した重要な虚偽表示リスクが高ければ高いほど、より確かな心証が得られる(more persuasive)監査証拠を入手する必要があることを示す。これは、監査人に ISA330¹⁵の義務に注意喚起となり、評価した重要な虚偽表示リスクに応じた手続の必要性を強調する。
 - (e) 監査人が会計上の見積りに関連する内部統制に依拠しようとするとき、又は実証手続だけではアサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できないとき、内部統制の運用評価手続の必要性を強調する(ED-540 第 16 項を参照)。

¹⁵ ISA330、第 7 項(b)

30.2 - 複雑性、判断、又は見積りの不確実性が存在するときの監査手続

27. 固有リスクが「低」以外するとき、ED-540 は、リスク対応手続に、該当する場合、第 17 - 20 項で示される事項について監査証拠を入手するための手続を含めることを監査人に求めている。これらのパラグラフに記載されている事項は、複雑性、経営者による判断の必要性、又は見積りの不確実性がリスク評価の根拠となっている場合に当てはまる、特定の重要な虚偽表示リスクに関連している。
28. 第 17 - 19 項の要求事項は、監査人に示された手続の全てを実施することを求めるものではなく、又、監査人が選択しなければならない手続のリストでもない。むしろ、これらのパラグラフは、監査人が選択した手続により達成すべき目標に焦点を当てた要求事項となっている。これらの要求事項には、リスク要因（複雑性、判断、見積りの不確実性）の一つ又は複数が評価した重要な虚偽表示リスクの根拠であるとき、監査人がそれらに関連する特定事項について十分かつ適切な監査証拠を入手するためのリスク対応手続を立案・実施する際のガイドとなることを意図している。
29. 例えば、重要な虚偽表示リスクの評価の根拠に経営者による判断の必要性が含まれているとき、第 18 項は、見積りの方法(method)、重要なデータ又は重要な仮定の選択に当たっての経営者の判断、及びその方法(method の適用に複雑なモデルを用いているときの経営者の判断に関する監査証拠を入手するために、監査人が手続を立案・実施する際のガイドとなる。第 18 項(a)-(c)は、3つの要因のそれぞれがリスク評価の根拠であるときに関連する特定の目的ベースの要求事項を示している。
30. IAASB は、このアプローチにより、重要な虚偽表示リスクの評価の根拠となった事項に焦点を当てた、適切なレベルの詳細な監査手続が確保されると考えている。IAASB は、評価した重要な虚偽表示リスクが高ければ高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠が必要であることを踏まえ、目的ベースの要求事項とすることにより、実施される手続の種類（実証手続又は運用評価手続）、時期、範囲の決定において、状況に応じた基準の適用が可能になると考えている。また、このアプローチを取ることで、監査人の手続の意図が明確になる（即ち、ISA330 に準拠して、評価した重要な虚偽表示リスクの根拠に対応する）と考えている。

特別な検討を必要とするリスク

31. ED-540 の策定過程において、IAASB は、現行の ISA540¹⁶の特別な検討を必要とするリスクのために用意されている要求事項は、特別な検討を必要とするリスク以外の多くのリスクにも適用できることを認識した。従って、IAASB は、ED-540 に特別な検討を必要とするリスクに該当する場合の要求事項は設けず、代わりに、上述のリスク要因に着目したアプローチの中に、特別な検討を必要とするリスクも含めて記載している。ED-540 の第 15 項と第 16 項は、特別な検討を必要とするリスクを含む、全ての重要な虚偽表示のリスクへの監査人の対応を扱い、第 17 - 20 項のより詳細な要求事項は、固有リスクが「低」以外の場合に適用される。

監査人の見積額又は許容範囲の設定に焦点を当てる

32. 現行の ISA540 では、評価した重要な虚偽表示リスクに対応する監査人の選択可能な手続の一つとして、経営者の見積額を評価するために監査人の見積額又は許容範囲を設定することが記載されている(第 22 項を参照)。監査人の許容範囲を設定することが適切であると監査人が結論付けた場合、現行の ISA540 は、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考えられるまで、「許容範囲を絞り込む (narrow)」ことを監査人に求めている。
33. 現行の ISA540 の適用指針では、許容範囲の絞り込みに関して、他のガイダンスとともに、監査人の許容範囲には全ての起こりうる結果 (possible outcome) ではなく、全ての「合理的な結果 (reasonable outcome)」のみが含まれるようにする必要があること、及び、経営者の見積額を評価するためには、通常は、少なくとも手続実施上の重要性の金額以下に許容範囲を絞り込むことが適切であることが示されている（但し、いくつかの業種においては、そのようにすることはできない

¹⁶ 現行の ISA540、第 15、16、17、20 及び 23(a)項

可能性があることも認識している)。また、許容範囲を絞りこむためには、全ての起こりうる結果から、発生する見込みがないと監査人が判断した両端の結果を許容範囲から削除し、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考えられるまで許容範囲を絞り込むという2段階プロセスが説明されている。IAASBは、この「許容範囲を絞り込む」アプローチについて、「合理的な結果」の定義の説明がなく、その結果、監査人の許容範囲は十分に絞り込みが行われていない可能性があるという懸念について議論し、このアプローチを維持しないことに合意した。

34. また、IAASBは、見積りの不確実性に関連する重要な虚偽表示リスクへの監査人の対応に関する要求事項を明瞭化することの重要性を認識した。従って、重要な虚偽表示リスクの評価の根拠に見積りの不確実性が含まれており、固有リスクが「低」以外の場合、ED-540は、経営者が見積りの不確実性を理解し、それに対応し、合理的な見積額と関連する開示を作成するために適切な措置を講じたかどうかについて十分かつ適切な監査証拠を入手するよう監査人に要求している。経営者が見積りの不確実性を適切に理解し対応していないと監査人が判断した場合は、監査人は、経営者の見積額と見積りの不確実性に関する開示が合理的か否かを評価するため、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を求めている（ED-540第19項を参照）。
35. IAASBは、さらに適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項及びその目的に照らして、経営者が見積りの不確実性を理解し、それに対応するためにどのような措置を講じ、財務諸表において見積りの不確実性をどのように記述したか、即ち、経営者が適切な見積額を選択し、開示において見積りの不確実性を適切に説明しているかどうかを、監査人が考慮することの重要性を認識した。従って、IAASBは、ED-540に、監査人がこれらの事項を考慮し、経営者の見積額と関連する開示の合理性を評価する際の適用指針を追加した（ED-540 A113 - A125項を参照）。
36. 監査人が、監査人の許容範囲を作成することが適切であると結論付けた場合は、第20項は、許容範囲には、次の両方の条件を満たしている額のみを含めることを監査人に求めている。
- 監査証拠により裏付けられている。
 - 監査人が、適用される財務報告の枠組みの測定目標及びその他の要求事項に照らして合理的であると評価している。
37. これらの要求事項に関連する適用指針も整備されている（ED-540 A128 - A134項を参照）。適用指針では、監査人が見積額又は許容範囲を設定するいくつかの方法を説明しており、例えば、経営者のモデルを使用するが、代替的な仮定又はデータの情報源を選択して見積額又は許容範囲を設定する方法などが示されている。（ED-540 A131項を参照）。
38. 適用指針は、仮定、データ又は方法（method）の選択において経営者の偏向が存在する兆候があるかどうかを検討する必要性や、監査人の許容範囲が全体としての財務諸表の重要性の基準値を超えている状況における考慮事項を強調している（ED-540 A134項を参照）。ED-540は、こうした状況では、見積りの不確実性に関する開示の合理性に関する監査人による評価がますます重要であり、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか、及び虚偽表示が存在するかどうかの監査人の評価にも影響を及ぼす可能性があることを注意喚起している。
39. ED-540の適用指針には、経営者の見積額が監査人の見積額又は許容範囲と異なる場合の虚偽表示の決定に関する指針も含まれている（ED-540 A143 - A146項を参照）。

3C-3 - 「立ち止まって考えること（Standing Back）」の重要性

40. ED-540における職業的懐疑心に関する議論の際に、IAASBは、会計上の見積りについてアサーション・レベルで「立ち止まって考えること（Standing Back）」の条項があれば、監査人は、会計上の見積り、とりわけ固有リスクが「低」以外の会計上の見積りに関連する十分かつ適切な監査証拠の入手に、より注意を払うのではないかと考えた。従って、IAASBは、固有リスクが「低」以外で

あり、重要な虚偽表示リスクの評価の根拠に複雑性、経営者による判断の必要性、見積りの不確実性のいずれかが含まれているときは、監査人は「立ち止まって (Standing Back)」、それらの会計上の見積りのそれぞれに関連する特定事項を再評価することが特に重要である。

41. 結果、IAASB は、「立ち止まって考える (Standing Back)」条項を第 22 項に織り込むこととし、実施した監査手続と入手した監査証拠に基づいて、評価した重要な虚偽表示リスクが依然として適切であるかどうか、十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか、財務諸表におけるこれらの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決定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を評価することを監査人に求めている。適用指針 (A139 - A141 項) は、要求事項の目的を説明し、財務諸表に計上されていないものの開示される必要のある会計上の見積りの実例とガイダンスを提供している。
42. IAASB は、第 22 項において職業的懐疑心に明確に触れるかどうかを検討したが、含めないことにした。これは、特定の要求事項の中で職業的懐疑心に言及しても、他で言及していなければ、職業的懐疑心の概念を強調にとどまり職業的懐疑心の強化にはつながらないと考えたためである。また、IAASB は、職業的懐疑心の重要な要素を強調するため、統合的な監査証拠であるか矛盾する監査証拠であるかを問わず、入手した全ての関連する監査証拠を考慮することを求める要求事項 (ED-540 第 23 項を参照) を含めた。

30-4 - 開示に関する監査証拠

43. 会計上の見積りに関連する開示が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうかを検討することを求める要求事項に加えて、現行の ISA540 は、特別な検討を必要とするリスクに該当する場合のみ、見積りの不確実性に関する開示の妥当性 (adequacy) を評価することを監査人に求めている。
44. IAASB は、財務報告において、とりわけ、会計上の見積りに関して、開示の役割がますます重要になっていることを認識し、開示の監査に関するプロジェクトを既に完了した¹⁷。IAASB は、多くの場合には、会計上の見積りに関する開示は、適用された会計方針、見積りの不確実性の性質と程度、主要な判断、会計上の見積りに関連するその他の事項を利用者が理解する上で極めて重要であり、見積りの不確実性が高いときは一層重要であることを認識した。
45. ED-540 に次の要求事項を設け、開示の重要性を引き続き強調している。
- (a) 全ての会計上の見積りに関する開示 (ED-540 第 21 項を参照)。このパラグラフは、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、及び適用される財務報告の枠組みに応じて以下に関する監査証拠を入手することを監査人に要求している。
- i. 適正表示の財務報告の枠組みの場合、財務諸表が適正表示を達成するために必要な、財務報告の枠組みにおいて具体的に要求されている以上の開示を経営者は行っているかどうか。
 - ii. 準拠性の財務報告の枠組みの場合、財務諸表の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。
- (b) 見積りの不確実性に関する開示 (ED-540 の第 19 項(a)(ii)を参照)。特別な検討を必要とするリスクを生じている会計上の見積りの場合に見積りの不確実性に関する開示の妥当性 (adequacy) を評価することを要求している現行の ISA540 の要求事項に基づいているが、評価の根拠に見積りの不確実性が含まれており固有リスクが「低」以外の全ての会計上の見積りの場合に拡張されている (第 33 項も参照)。

¹⁷ www.ifac.org/publications-resources/addressing-disclosures-audit-financial-statements

セクション 3D - その他の事項

統治責任者とのコミュニケーション

46. IAASB は、監査人と統治責任者との間での双方向の対話の重要性を認識した。IAASB は、会計上の見積りに関する統治責任者又は経営者とのコミュニケーションに一層重きを置くことを要求する新たな要求事項（第 26 項を参照）を ED-540 に追加した¹⁸。要求事項では、企業の会計実務の重要な質的側面と、会計上の見積りと関連する開示が複雑性、経営者による判断の必要性、見積りの不確実性、その他の関連する要因に依存する程度又はそれらの影響を受ける程度についての監査人の見解に関するコミュニケーションを行う根拠を提供している。
47. 第 26 項の適用指針には、規制当局とのコミュニケーションに関するガイダンスが含まれている（A157 項を参照）。IAASB は、この適用指針は金融機関の監査にとりわけ重要であると考えている。将来、監査人と金融機関の規制当局との間でのコミュニケーションに関する国際監査実務ノート（IAPN）を作成し、その中で、規制当局とのコミュニケーションを詳細に述べることができるかもしれないと考えている。

監査調書

48. IAASB は、文書化に関する要求事項を詳細に定め、強化することのメリットについて検討した。IAASB は、ISA230¹⁹の調書の要求事項は、ED-540 が要求する監査人の判断の多くに適用されると結論付けた。従って、ED-540 は、ISA230 の要求事項と関連付ける新たな適用指針を追加し、ISA230 に基づき文書化が要求される監査人の判断となる可能性の高い、ED-540 による監査人の作業の側面を示している（A158 項を参照）。また、現行の ISA540 の調書の要求事項は拡張され、経営者の偏向の兆候に加え、全体としての財務諸表に関する意見を形成する際の、監査人による経営者の偏向に関する評価を文書化することが含まれている。

付録 1

49. 付録 1 は、会計上の見積りに用いられる様々なタイプの測定基礎(measurement bases)について記載している。付録 1 は、特定の測定基礎を使用しているとき、複雑性、経営者による判断の必要性、及び見積りの不確実性という 3 つのリスク要因がどの程度固有であるかを監査人が検討する際の参考になるよう、提供するものである。当該付録は、公正価値の測定と開示に関する現行の ISA540 の付録に代わるものである。

セクション 3E - 適合修正及び関連修正

ISA500 監査証拠

50. プロジェクト・プロポーザル²⁰において、IAASB は、価格情報ベンダーと経営者の専門家の相違を明確にするためには、ISA500 と ISA540 の修正が必要かもしれないことを示している。

範囲

51. IAASB は、多くの企業が財務諸表を作成する際に、価格情報以外の外部情報を使用していることを認識し、外部の情報源から入手した価格情報以外のデータも含めて、適合修正及び関連修正を加えるべきであると結論付けた。ED-ISA500 の A1B 項には、価格データとそれ以外のデータの両方の例が含まれている。このようなデータの性質に鑑み、IAASB は、価格情報ベンダーに特定するよりも(一般的な)外部情報源に言及する方が適切であると考えた。

¹⁸ ISA260 (改訂)、第 16 項(a)を参照。

¹⁹ ISA230、監査調書

²⁰ www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISA-540-Profect-Proposal.pdf

52. IAASB は、ISA500 に次の適合修正及び関連修正を加えることを提案している。
- 外部情報源の定義（ED-ISA500 の第 5 項（cA））と、適用指針において外部情報源が経営者の専門家とどのように異なるかを説明（ED-ISA500 の A1A-A1C 項）。
 - （監査証拠として利用する情報に）外部情報源から入手した情報を明示的に含める（ED-ISA500 の第 7 項）。
 - 外部情報源に関連する監査証拠上の考慮事項を扱う新たな適用指針の追加（ED-ISA500 の A33A-A33H 項）。これらのパラグラフには、外部情報源から入手した情報の適合性と信頼性に関する要因、公正価値の測定、及び経営者と監査人が同一の情報源を使用している場合のガイダンスが含まれている。
53. これらの適合修正を検討するにあたり、IAASB の 2017-2018 年作業計画²¹に、ISA500 の改訂プロジェクトが含まれていることが指摘された。これを受けて、ISA500 の修正を ED-540 に含めて公表すべきか、ISA500 の改訂プロジェクトの一部として、より全体的に考慮すべきか、又は必要な修正を ISA540 内で行うべきかという疑問が IAASB 内部で提起された。外部情報源を ED-540 の一部として扱うことは、利害関係者、特に銀行と保険の規制当局の要請に対応することになるため、IAASB は、外部情報源を ISA540 の改訂プロジェクトの一部として扱うべきであると結論付けた。また、IAASB は、今回の ISA500 の改訂は外部情報源のみに制限されるべきである旨を決定した。

その他の適合修正

54. IAASB は、ISA260（改訂）と ISA580 の適合修正を提案することに合意した。ISA260（改訂）の適合修正は、統治責任者及び経営者とのコミュニケーションに関連する要求事項が ED-540 に追加されたことに伴い、必要となった。ISA260（改訂）案には、監査人が会計上の見積りについて統治責任者とコミュニケーションを行う事項の例（ISA260（改訂）案の付録 2 に含まれている）が含まれており、複雑性、判断、及び見積りの不確実性という 3 つのリスク要因を強調している。
55. ED-540 の第 22 項との整合性を保つために、ISA580 の付録 2 に含まれている経営者確認書の文例の適合修正を行った。

²¹ www.ifac.org/publications-resources/iaasb-work-plan-2017-2018-enhancing-audit-quality

セクション 4 コメントの募集

ED-540 の要求事項と適用指針の明確さ、理解しやすさ、実用性についてコメントを頂きたい。コメントには、ED-540 のどの側面に関するコメントであるかを明記し、明確さ、理解しやすさ、実用性に関する懸念の根拠を含め、改善案を添えて頂くと有益である。

全体的な質問

- 1) ED-540 は、会計上の見積りに関する財務報告の枠組みの進化に対応できるように適切にアップデートされているか。
- 2) ED-540 の要求事項と適用指針は、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。

リスク評価とリスク対応

- 3) ED-540 は、固有リスクが「低」の場合を含め、会計上の見積りの監査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 (ED-540 第 13、15、及び 17 - 20 項を参照):
 - a) これらの要求事項は、ISA315 (改訂) と ISA330 の関連する要求事項とあわせ、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) ED-540 (改訂) は、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の偏向の可能性、見積り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、又はそれらの影響をどの程度受けるかを、監査人が考慮することを要求しているが、この要求事項を支持するか。
 - c) ED-540 の第 17 - 19 項において提案されている目的ベースの要求事項に関して十分なガイダンスは提供されているか。提供されていない場合、どのような追加的なガイダンスを含めるべきか。
- 5) 第 20 項の要求事項 (及び A128 - A134 項の関連する適用指針) 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であるか、又は虚偽表示に当たるかを評価するという点において、このアプローチは、現行の ISA540 の「許容範囲を絞り込む」アプローチよりも効果的か。
- 6) 第 23 項の要求事項及び関連する適用指針 (A2 - A3 及び A142 - A146 項) は、経営者の見積額を評価するために監査人の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。

適合修正及び関連修正

- 7) 外部情報源について提案されている ISA500 の修正案に関して、第 7 項の要求事項の改訂及び関連する新たに追加した適用指針により、外部情報源からの情報の適合性と信頼性の評価がより適切かつ一貫性を持って行われると考えるか。

一般的なコメントの要請

- 8) IAASB では、上記の特定コメントに加え、次の事項に関するコメントも求めている。

仮訳

- (a) 翻訳 - IAASB は、多くの回答者が最終的な ISA を自己の環境で採用するために翻訳する意向であることを認識しており、回答者が ED-540 のレビューにおいて認識した翻訳上の問題に関するコメントを歓迎する。
- (b) 適用日—IAASB は、ED-540 が大幅改訂であること、また、国内のデュープロセスと翻訳の必要性を踏まえ、本基準の適切な適用日は最終的な ISA の承認の約 18 か月後に終了する会計期間であると考えている。早期適用は認められ、推奨される。IAASB は、これが、本 ISA の効果的な施行を確保するに十分な期間であるかどうかに関するコメントを歓迎する。

フィールド・テストへの参加の要請

IAASB は、会計上の見積りがあらゆる種類の企業の監査にとって重要であるため、この公開草案が監査実務に多大な影響を及ぼし得ることを認識している。従って、IAASB は、異なる見積り（即ち、複雑性、判断、及び見積りの不確実性に依存する程度の異なる見積り）の監査に関連して、あらゆる規模の監査人が、提案のフィールド・テストを実施することを歓迎する。

関心のある監査人は IAASB の Brett James (Deputy Director) まで連絡して頂きたい。フィールド・テストの実施に関する詳しい情報は brettjames@iaasb.org に掲載されている。

公開草案

ISA540 会計上の見積りと関連する開示の監査

提案された国際監査基準 540（改訂）会計上の見積りと関連する開示の監査

（xxx 以降開始する期間から適用）

目 次

	項番号
序論	
本 ISA の範囲	1
会計上の見積りの性質	2-3
本 ISA の重要概念	4-6
適用日	7
目的	8
定義	9
要求事項	
リスク評価手続及び関連する活動	10-12
重要な虚偽表示リスクの識別と評価	13
評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	14-20
会計上の見積りに関連する開示	21
実施した監査手続に基づいた総括的評価	22-23
経営者の偏向が存在する兆候	24
経営者確認書	25
統治責任者又は経営者とのコミュニケーション	26
監査調書	27
適用及びその他の説明資料	
会計上の見積りの性質	A1
重要概念	A2-A3
定義	A4-A8
リスク評価手続及び関連する活動	A9-A70
重要な虚偽表示リスクの識別と評価	A71-A93
評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	A94-A134
会計上の見積りに関連する開示	A135-A138
実施した監査手続に基づいた総括的な評価	A139-A141
虚偽表示	A142-A146
経営者の偏向が存在する兆候	A147-A152

経営者確認書 A153-A154
 統治責任者又は経営者とのコミュニケーション..... A155-A157
 監査調書 A158-A159

付録 1：会計上の見積りの測定基礎

付録 2：会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを示唆する要因

提案された国際監査基準第 540（改訂）「会計上の見積りと関連する開示の監査」は、国際監査基準 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」と併せて読まれるべきである。

序論

本 ISA の範囲

1. 本国際監査基準（ISA）は、財務諸表の監査における会計上の見積り及び関連する開示に関する監査人の責任を取扱う。本 ISA は、特に、会計上の見積りへの ISA315（改訂）²²、ISA330²³、ISA500²⁴ 及びその他の関連 ISA の適用を補強している。また、本 ISA は、個々の会計上の見積りに係る虚偽表示及び経営者の偏向が存在する兆候に関する指針についても記載している。

会計上の見積りの性質

2. 財務諸表項目の多くは、測定の正確さが欠けるという固有の性質を有しており、これを見積りの不確実性と呼んでいる。ISA において、そうした財務諸表項目は会計上の見積りと呼んでいる。会計上の見積りは性質において多様であり、見積りの測定は、複雑性及び経営者による判断の必要性に依存する、又はこれらの影響を受けることもある。複雑性及び経営者による判断に依存又は影響を受ける程度は、しばしば、見積りの不確実性に依存又は影響を受ける程度に密接に関係している。従って、会計上の見積りに関係する重要な虚偽表示リスクの監査人による識別と評価、及びそれらの評価したリスクへの監査人の対応には、これら 3 つの要因及びそれらの相互関係が影響を及ぼす。（A1 項、付録 1、付録 2 参照）
3. 会計上の見積りに虚偽表示が生じる可能性は、以下の必要性が高い場合に高くなることがある。
 - (a) 複雑性に関して：
 - (i) 見積りの方法に複雑なモデルが利用される場合など、会計上の見積りを行うために使用される方法の選択、立案又は適用において適切な専門的スキル又は知識を利用する必要性
 - (ii) データが内部から入手したか外部情報源から入手したかにかかわらず、使用されるデータの適合性及び信頼性を適切に考慮する必要性
 - (iii) 使用されるデータの完全性（integrity）を維持する必要性
 - (b) 経営者による判断に関して：
 - (i) 見積りの方法、仮定、又はデータを選択するときに、入手可能な情報を適切に考慮に入れる必要性
 - (ii) 経営者の偏向のリスクを軽減する必要性
 - (c) 見積りの不確実性に関して：
 - (i) 見積りの不確実性に対処するために適切な措置を講じる必要性
 - (ii) 経営者が適切な見積額を選択する必要性、又は財務諸表に適切な開示をする必要性

²² ISA315（改訂）、企業及び企業環境の理解通じた重要な虚偽表示のリスクの識別と評価

²³ ISA330、評価したリスクに対応する監査人の手続

²⁴ ISA500、監査証拠

本 ISA の重要概念

4. 本 ISA は、監査人が重要な虚偽表示リスクの評価の根拠となった要因に対応するリスク対応手続（該当する場合、内部統制の運用評価手続を含む）の立案及び実施に注意を払うことに主眼を置いている。特に、リスク評価の根拠となった要因に複雑性、判断、又は見積りの不確実性が含まれている場合のリスク対応手続の立案・実施に重点を置いている。本 ISA は、複雑性、判断、又は見積りの不確実性の要因が相互に関係していること、及び見積りの不確実性のある水準以下に減少させることにそもそも限界が存在することを踏まえて策定されている。
5. 監査人による職業的懐疑心の発揮は、会計上の見積りに関係する監査手続においては特に重要である。また、会計上の見積りは主観的であり、複雑になる可能性があり、不確実であるという性質を有しているため、会計上の見積りに影響を及ぼす経営者の偏向という特定のリスクが存在することから、職業的懐疑心は重要である。
6. 本 ISA は、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づいて会計上の見積りを評価することを求めている。その際、監査人は、適用される財務報告の枠組みに照らして会計上の見積り及び関連する開示が合理的であるかどうかを評価することが求められる。（A2-A3 項参照）

適用日

7. 本 ISA は、[追って発表される]以後開始する事業年度の財務諸表監査より適用される。

目的

8. 監査人の目的は、適用される財務報告の枠組みに照らして、以下が合理的であるかどうか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) 会計上の見積り（財務諸表において認識又は開示されているかどうかを問わない）及び、
 - (b) 財務諸表における関連する開示

定義

9. ISA において、以下の用語の定義は以下のとおりとする。
 - (a) 会計上の見積りとは、測定に見積りの不確実性を伴う、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成された金額をいう。（A4 項参照）
 - (b) 監査人の見積額又は監査人の許容範囲とは、経営者の見積額を評価するために、監査人が監査証拠から算定した金額又は金額の幅をいう。（A5 項参照）
 - (c) 見積りの不確実性とは、正確に測定することができないという固有の性質に影響される程度をいう。（A6 項参照）
 - (d) 経営者の偏向とは、情報の作成における経営者の中立性の欠如をいう。（A7 項参照）
 - (e) 経営者の見積額とは、財務諸表で会計上の見積りとして認識又は開示するために経営者が選択した金額をいう。

- (f) 会計上の見積りの確定額とは、会計上の見積りに係る取引、事象、又は状況が最終的に確定することによって生ずる実績金額をいう。(A8 項参照)

要求事項

リスク評価手続及び関連する活動

10. ISA315 (改訂)²⁵に基づき、企業の内部統制を含め、企業及び企業環境を理解するためにリスク評価手続及び関連する活動を実施する際、監査人は、以下の各号に掲げる事項を理解しなければならない。(A9-A10 項)
- (a) 認識の規準、測定基礎、及び関連する表示・開示の要求事項を含め、会計上の見積りに関連する適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項(A11 - A13 項参照)
- (b) 該当する場合、会計上の見積りに関連する規制要因²⁶(A14 - A15 項参照)
- (c) 企業の財務諸表に含まれるものと監査人が予想する会計上の見積り及び関連する開示の性質(A16 - A17 項参照)
- (d) 財務諸表において会計上の見積りを認識又は開示する必要がある取引、事象及び状態を経営者がどのように識別しているか。この理解に際して、監査人は、新たな会計上の見積り、又は既存の会計上の見積りを改訂する必要性が生じさせるような状況の変化について経営者に質問しなければならない。(A18 - A23 項参照)
- (e) 以下の事項を含め、会計上の見積りを経営者がどのように行っているか。(A24 - A25 参照項)
- (i) 使用された方法、それらをどのように選択又は立案したか、及びそれらをどのように適用したか。モデルの利用の程度を含む。(A26 - A31 項参照)
- (ii) 仮定の選択に用いられたプロセス。考慮された代替案及び経営者が重要な仮定をどのように識別したかを含む。(A32 - A38 項参照)
- (iii) データの選択に用いられたプロセス。データの情報源及び経営者が重要なデータをどのように識別したかを含む。(A39 - A42 項参照)
- (iv) 経営陣が専門的スキル又は知識を利用した程度。経営者の専門家が使用されたかどうかを含む。(A43 - A44 項参照)
- (v) 経営者の偏向のリスクがどのように識別され、それにどのように対処されたか。(A45 項参照)
- (vi) 経営者は見積りの不確実性にどのように対処したか。(A46 項参照)
- (vii) 経営者は、用いられる方法、仮定またはデータを前年度から変更する必要性にどのように注意を払ったか。変更した場合は、変更の性質及び変更の理由。(A47 項参照)
- (f) 会計上の見積りの作成に関連する内部統制の各構成要素²⁷(A48 - A60 項参照)

²⁵ ISA315 (改訂) 第 5 - 6 及び 11 項

²⁶ ISA315 (改訂) 第 11 項(a)

²⁷ ISA315 (改訂) 第 14 - 24 項

11. 監査人は、当年度における重要な虚偽表示リスクの識別と評価を促進するために、前年度の財務諸表に計上された会計上の見積りの確定額、又は該当する場合は再見積額を検討しなければならない。監査人は、検討の内容と程度を決定する際、会計上の見積りの特徴を考慮に入れなければならない。当該監査人の検討は、見積りの時点において利用可能であった情報を基礎として行った過年度における判断を問題とするものではない。(A61 - A66 項参照)
12. 監査人は、リスク評価手続を実施するため又は重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために専門的なスキル又は知識が必要であるかどうかを決定しなければならない。(A67 - A70 項参照)

重要な虚偽表示リスクの識別と評価

13. ISA315 (改訂) を適用する際、監査人は、財務諸表レベルとアサーション・レベルで重要な虚偽表示リスクを識別し評価することが求められており、さらに識別され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に該当するかどうかを監査人は判断することが求められている。会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、監査人は、以下の各号に掲げる要因を含め、会計上の見積りが一つ又は複数の要因に依存する程度、又は当該関連要因の影響を受ける程度を考慮しなければならない。(A71 - A78 項参照)
 - (a) 以下の事項を含め、会計上の見積りを作成する際の複雑性
 - (i) モデルを含め、見積りの方法に専門的なスキル又は知識が用いられる程度(A79 - A81 項参照)
 - (ii) 適合かつ信頼できるデータの入手及びデータの完全性を維持する困難さ(A82 項参照)
 - (b) 方法、仮定、及びデータに関して、経営者による判断の必要性及び経営者の偏向の可能性(A83 - A85 項参照)
 - (c) 見積りの不確実性。会計上の見積りが、異なる方法の選択又は用いられる仮定及びデータの変更により左右される程度を含む。(A86 - A93 項参照)

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応

14. 会計上の見積りに関連して評価した重要な虚偽表示リスクに対応する際、監査人は、監査手続の立案と実施又は当該手続の結果の評価に専門的なスキル又は知識が必要であるかどうかを決定しなければならない。(A67 - A70 項参照)
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。(A94 - A95 項参照)

その際、

- (a) 固有のリスクが低い場合、監査人は、以下の一つ又は複数のリスク対応手続により、評価した重要な虚偽表示リスクに関して十分かつ適切な監査証拠が入手できるかどうかを決定しなければならない。(A96 項参照)
 - (i) 監査報告書日までに発生した事象に関する監査証拠を入手する。

- (ii) 経営者が会計上の見積り及びその見積りに使用したデータをどのように作成したかをテストする
 - (iii) 経営者の見積額を評価するために入手した監査証拠に基づいて見積額又は許容範囲を設定する。
- (b) 固有のリスクが「低」以外の場合、監査人のリスク対応手続に、第 17 - 20 項に記載されている事項(該当する事項)に関する監査証拠を入手する手続を含めなければならない。(A97 項参照)

評価した虚偽表示リスクが高くなるにつれてより確かな心証が得られる監査証拠を入手する必要があることを踏まえ、監査人のリスク対応手続は、第 13 項に従って評価した重要な虚偽表示リスクの根拠となる要因に対応するものでなければならない。

16. 監査人は、会計上の見積りに関係する内部統制に依拠する予定である場合、又は実証手続だけではアサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を得られない場合、内部統制の有効性に関して十分かつ適切な監査証拠を入手するため、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²⁸。(A98 - A100 項参照)

複雑性

17. 第 15 項(b)に従い、重要な虚偽表示リスクの評価の根拠に経営者が複雑な方法(複雑なモデルを含む)を使用していることに関連する複雑性が含まれている場合、又は経営者の方法に専門的なスキル又は知識が利用されている場合、監査人は、以下の事項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。(A101 - A104 項参照)
- (a) 見積りの方法、重要なデータ、及び重要な仮定が、適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうか。
 - (b) 重要なデータが適合かつ信頼できるかどうか。²⁹
 - (c) 経営者が、契約条件を含め、重要なデータを適切に理解し又は解釈しているかどうか。(A105 項参照)
 - (d) 見積りの方法を適用する際、重要なデータと重要な仮定の完全性が維持されているかどうか。(A106 項参照)
 - (e) 計算が数学的に正確であり、適切に適用されたかどうか。

判断

18. 第 15 項(b)に従い、重要な虚偽表示リスクの評価の根拠に、経営者による判断の必要性が含まれている場合、監査人は、以下の事項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) 会計上の見積りに重要なデータ又は重要な仮定が使用されている場合
 - (i) 見積りの方法及び重要なデータと重要な仮定の選択と使用に関する経営者の判断が(A107 項参照)
 - a. 適用される財務報告の枠組みの測定の目的及びその他の要求される事項に照らして適切であるか。又は、

²⁸ ISA330、第 8 項

²⁹ ISA500、第 7 項

- b. 経営者の偏向が存在する兆候があるか。
 - (ii) 見積りの方法又は重要なデータ若しくは重要な仮定の前年度からの変更に関する経営者の判断が適切であるかどうか。(A108-110 項参照)
 - (iii) 重要な仮定が相互に整合し、及びその他の会計上の見積りに使用された仮定又は企業のその他の営業活動分野に使用された仮定と整合しているかどうか。
- (b) 重要な仮定の適切性又は適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項の適切な適用について、経営者が特定の手順を踏む意図があるか、また、それを実践する能力を備えているかどうか(A111 項参照)
- (c) 見積りの方法の適用に複雑なモデルが利用されている場合、判断が一貫して適用されたかどうか、さらに、該当する場合、
 - (i) モデルの設計が、適用される財務報告の枠組みの測定の目的を満たしており、状況において適切であるかどうか。
 - (ii) 前年度のモデルから変更された場合、当該変更が状況において適切であるかどうか。
 - (iii) モデルのアウトプットに調整が加えられている場合、調整が適用される財務報告の枠組みの測定の目的を満たしており、状況に照らして適切であるかどうか。(A112 項参照)

見積りの不確実性

19. 第 15 項(b)に従い、重要な虚偽表示リスクの評価の根拠に、見積りの不確実性が含まれている場合、
 - (a) 監査人は、適用される財務報告の枠組みに照らして、以下の事項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。
 - (i) 経営者が、見積りの不確実性を理解し対処すると共に、測定の目的を満たす見積額を作成するために適切な措置を講じたかどうか(A113-A115 項参照) 及び
 - (ii) 経営者の見積額及び見積りの不確実性を記載している財務諸表の開示が合理的であるかどうか(A116 - A125 項参照)
 - (b) 入手した監査証拠に基づき、経営者は見積りの不確実性を適切に理解しておらず、適切に対応していないと監査人が判断した場合、監査人は、経営者の見積額及び見積りの不確実性を記載している開示の合理性を監査人が評価するため、可能な範囲で監査人の見積額又は許容範囲を設定しなければならない。(A126 - A134 項参照)
20. 監査人が、監査人の許容範囲を設定することが適切であると判断した場合、監査人の許容範囲には以下のいずれも満たす金額のみを含めなければならない。
 - (a) 監査証拠により裏付けられている。
 - (b) 適用される財務報告の枠組みにおける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。

会計上の見積りに関連する開示

21. 監査人は、以下を含め、会計上の見積りに関連する開示が、適用される財務報告の枠組みにおいて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。(A135 - A138 項参照)
- (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、財務諸表の適性表示を達成するために必要な開示を行っているか。
 - (b) 準拠性の財務報告の枠組みの場合、財務諸表が誤解を招かないために必要な開示が行われているか。

実施した監査手続に基づいた総括的評価

22. 第 17 - 19 項に記載された事項に対応するリスク対応手続が必要である会計上の見積りに ISA330³⁰を適用する際、監査人は、実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づいて以下の事項を評価しなければならない。(A139 - A141 項参照)
- (a) アサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクの評価が依然として適切であるかどうか。経営者の偏向が存在する兆候が識別されたときを含む。
 - (b) 十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか。
 - (c) 会計上の見積りの認識、測定、表示及び開示に関連する経営者の決定が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうか。
23. 実施した監査手続及び入手した監査証拠に基づいて、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、又は虚偽表示に当たるかを評価しなければならない。この評価を行う際、監査人は、矛盾する証拠か他の証拠を補強する証拠かにかかわらず、入手した全ての関連する監査証拠を考慮しなければならない。監査人が、十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合、監査人は監査への影響を評価しなければならない³¹。(A2、A142 - A146 項参照)

経営者の偏向が存在する兆候

24. 監査人は、財務諸表に含まれている会計上の見積りを作成する際に経営者が行った判断と決定が、個々には合理的である場合でも、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかを評価しなければならない。経営者の偏向の兆候が識別されたとき、監査人は監査への影響を評価しなければならない。(A147-A152 項参照)

経営者確認書

25. 監査人は、経営者、及び適切な場合は統治担当者から、会計上の見積りを作成する際に使用された方法、重要なデータ及び重要な仮定並びに関連する開示が、適用される財務報告の枠組みの認識、測定及び開示の規定に照らして合理的である旨の経営者確認書を入手しなければならない。監査人は、使用された方法、仮定、又はデータを含め、特定の会計上の見積りに関して記載を入手する必要性をも考慮しなければならない。(A153-A154 参照)

³⁰ ISA330、第 25 及び 26 項

³¹ ISA330、第 27 項

統治責任者又は経営者とのコミュニケーション

26. ISA260 (改訂)³²及びISA265³³を適用する際、監査人は、企業の会計実務の重要な質的側面及び内部統制上の重要な不備を含め、特定の事項に関してコミュニケーションを行うことが求められている。その際、監査人は、会計上の見積り及び関連する開示が、複雑性、経営者による判断の必要性、見積りの不確実性、又はその他の要因の影響を受ける程度、又は当該要因に依存する程度に関する事項を考慮しなければならない。(A155-A157 項参照)

監査調書

27. 監査調書には以下の事項を含めなければならない。³⁴

- (a) 会計上の見積り及び関連する開示の合理性に関する監査人の評価の根拠
- (b) 経営者の偏向が存在する兆候、及び全体としての財務諸表に重要な虚偽表示があるかどうかに関する監査人の意見を形成する際に行った経営者の偏向に関する監査人の評価 (A158-A159 項参照)

適用及びその他の説明資料

会計上の見積りの性質 (第2項参照)

A1. 会計上の見積りは、例えば、以下の状況において要求される。

- 棚卸資産の陳腐化
- 製品保証
- 減価償却法
- 長期契約
- 訴訟の和解と判決に関連する費用の見積り
- 予想信用損失
- 保険契約債務
- 金融商品 (活発な市場で取引されていない複雑な金融商品を含む。)
- 従業員年金負債
- 株式報酬
- 営業権や無形資産を含め、企業結合において取得された資産又は負債
- 処分目的で保有する財産又は設備
- 独立した事業当事者間で行われる金銭的対価を伴わない資産又は負債の交換取引
例えば、異なる業種のプラント設備の非貨幣的交換
- インフラ資産の評価

³² ISA260 (改訂)、統治責任者とのコミュニケーション、第16項(a)

³³ ISA265、統治責任者及び経営者への内部統制の不備のコミュニケーション、第9項

³⁴ ISA230、監査調書

重要概念（第6項、23項）

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に関して、十分かつ適切な監査証拠を入手することが求められる。適用される財務報告の枠組み³⁵に照らして合理的であるとは、以下を含め、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される全ての事項が適切に適用されていることをいう。

- 会計上の見積りの性質及び企業の事実と状況に照らして、会計上の見積りを行うこと。見積りの方法、仮定及びデータの選択を含む。
- 測定プロセスにおいて、合理的に発生可能な金額の範囲から、測定しようとしている価値を代表する金額を経営者の見積額として選択すること。
- 会計上の見積りに関する開示。会計上の見積りを行う方法、見積りの不確実性の性質、程度及び原因を説明する開示を含む。

適用される財務報告の枠組みに照らして、会計上の見積り及び関連する開示が合理的であるかどうかについて監査人が考慮する際に、考慮するその他の事項には、例えば以下の事項が含まれる。

- 会計上の見積りを行う際に使用されたデータ及び仮定が相互に整合しているか、及び他の会計上の見積り又は企業の事業活動の他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。

A3. ISAにおいて使用されている「適切」とは、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠しており、かつ、準拠する際に、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を行っている状態をいう。

定義

会計上の見積り（第9項(a)）

A4. 会計上の見積りは、財務諸表において取引種類又は勘定残高として計上される金額だけでなく、開示に見積りが含まれることや、又は計上若しくは開示すべきかどうかについて判断するために見積りが使用されることもある。

監査人の見積額又は監査人の許容範囲（第9項(b)）

A5. 監査人の見積額又は許容範囲は、会計上の見積り金額に対して設定されることもあれば（例えば、特定のローン・ポートフォリオの予想信用損失、又は各種金融商品の公正価値）、会計上の見積りの要素に対して設定されることもある（例えば、会計上の見積りを行う際に重要な仮定又は重要なデータとして使用される金額）。監査人は、一つのデータ又は仮定を評価する際、金額または金額範囲を設定し類似のアプローチを取ることがある（例えば、資産の推定耐用年数）。

見積りの不確実性（第9項(c)）

A6. 見積りの不確実性は、会計上の見積りに固有の特徴である。見積りの不確実性の性質と影響については、付録2において詳しく説明している。

³⁵ ISA700（改訂）、財務諸表の監査報告書、第13項も参照

経営者の偏向（第9項(d)）

A7. 財務報告の枠組みは、しばしば、中立性、即ち、偏向に陥らないことを要求している。会計上の見積りの測定に固有の正確性の欠如は、経営者による判断の必要性が生じる。この判断は、意図的ではない又は意図的な経営者の偏向の影響を受けることがある（例えば、望ましい利益目標または自己資本比率の達成を望む結果として）。会計上の見積りが経営者の偏向の影響を受ける程度は、会計上の見積りの過程における判断の必要性の程度に応じて増大する。経営者の偏向は、個々の勘定のレベルで検出するのは難しく、会計上の見積りをグループに分け考察したり、全ての会計上の見積りの全体を考察したり、又は、複数の会計期間にわたって観察したときに検出できることがある。

会計上の見積りの確定額（第9項(f)）

A8. いくつかの会計上の見積りは、その性質により、本 ISA に準拠して実施される監査手続に関連する確定額を持たない。例えば、会計上の見積りが、一時点における市場参加者の認識に基づいて行われる場合である。市場参加者の価値認識は時の経過と共に変化するため、資産の売却時又は負債の譲渡時に実現される価格は、報告日現在の会計上の見積りとは異なる可能性がある。

リスク評価手続及び関連する活動（第10項）

A9. 会計上の見積りについて、本 ISA の第10項が要求するリスク評価手続及び関連する活動の実施に際して、監査人にとって、以下が可能となる程度に十分に理解したかどうかことが重要である。

- 重要な虚偽表示リスクを識別し評価する。当該リスクのいずれが特別な検討を必要とするリスクに該当するかどうかを決定することを含む。
- リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案する。

A10. ISA315（改訂）は、小規模企業は、その目的を達成するために、簡便な手段及び単純なプロセスと手続を使用することがあると説明している³⁶。さらに、単純な事業を営む企業においては、会計上の見積りに関係するものを含め、財務報告に関連するプロセスは複雑ではないことがあるとしている。こうした状況において、第10項に記載されている事項の監査人の理解の程度は、当該事項が企業に関連している程度に影響されることがある（例えば、企業は規制要因にほとんど影響されない場合や、専門的なスキル又は知識が会計上の見積りの作成に利用されていない場合がある）。主に、財務諸表に対する適切な責任を担っている経営者への質問を通じて、監査人はこのような理解を得ることができる。ISA315（改訂）は、監査人による企業及び企業環境の理解の文書化は、監査人が職業的判断を使用して決定するとしている。例えば、小規模企業の監査においては、監査の基本方針や監査計画に関する監査調書に文書化することができる³⁷。財務報告に関連する単純な事業とプロセスの企業について、監査調書は、シンプルな様式で比較的簡潔にすることができる。

適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を理解する（第10項(a)）

A11. 適用される財務報告の枠組みにおいて会計上の見積りに関して要求される事項を理解することは、経営者が如何にそれらを適用したか、及び適切に適用されたかどうかの監査人の判断に関する経営者及び統治責任者（該当する場合）との間の協議の基礎を提供する。この監査人の理解は、監査人が、適用される財務報告の枠組みに照らして許容されるものの、

³⁶ ISA315（改訂）A53項

³⁷ ISA315（改訂）A152 - A153項

企業の状況において最も適切とはいえないと判断した重要な会計実務について、統治責任者とコミュニケーションを行う際に監査人の役に立つ³⁸。

- A12. 会計上の見積りのなかには、財務報告の枠組みが経営者の見積りを選択する際の基礎となるガイダンスを提供している場合がある。例えば、最も起こりそうな金額³⁹又は発生確率で加重平均した割引予想価値などを示していることがある。状況によっては、会計上の見積りを直接的に決定することができる場合もあれば、代替的な仮定や可能性のある測定結果の範囲を考慮した上でなければ経営者の見積り額を選択できない場合もある。
- A13. 財務報告の枠組みは、会計上の見積りに関係する判断、仮定、その他の見積りの不確実性の原因に関する情報の開示について規準又はガイダンスを明示していることがある。

規制要因を理解する（第10項(b)）

- A14. 会計上の見積りに関連している規制要因（例えば、銀行や保険の規制当局が定めた規制）を理解することにより、監査人は、以下の点に関する規制の枠組みの状況を把握できる。
- 会計上の見積りの認識の条件又は測定の方法を取扱っている。又は、ガイダンスを提供している。
 - 適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を超えた開示を指定している。又はガイダンスを提供している。
 - 経営者の偏向があっても規制上の要求事項が満たされる可能性のある領域を示唆している。
- A15. 適用される規制要因を理解することにより、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項と整合していない規制上の要求事項が把握でき、これにより重要な虚偽表示の潜在的なリスクが明らかになることがある。例えば、特定の財務諸表項目について、資本を維持する規制目的からは、適用される財務報告の枠組みが要求している測定基礎よりも早いタイミングで損失の認識を要求することがある。

監査人が財務諸表に含まれると予想する会計上の見積り及び関連する開示の性質を理解する（第10項(c)）

- A16. 監査人が企業の財務諸表に含まれると予想する会計上の見積りの性質を理解することにより、監査人は、会計上の見積りの測定基礎及び関連する開示の性質と程度を理解しやすくなる。当該理解により、監査人は、経営者が会計上の見積りをどのように作成したかについての経営者との協議の根拠を得る。監査人は、以下を通じて、監査人が財務諸表に含まれると予想する会計上の見積りを理解することができる。
- 企業の事業の性質、所有権と統治の構造及び投資の状況、構造と資金調達方法、企業の目的と戦略、及び関連するビジネスリスクに基づいて、予想される資産、負債、その他の財務諸表項目の性質を含む、企業内容（nature）を理解する。
 - 適用される財務報告の枠組み、及び他の関連する法律上、規制上、その他の外的要因を理解する。
 - 過去の知識と経験。他の監査を通じて得られたものを含む。

³⁸ ISA260（改訂）第16項(a)

³⁹ 異なる財務報告の枠組みは、このように決定された点推定を記述するのに、異なる用語を使用することができる。

- 企業との過去の経験⁴⁰。

A17. 会計上の見積り及び関連する開示の性質を予想することにより、監査人は、会計上の見積りの複雑性、経営者による重要な判断の必要性、又は見積りの不確実性の程度を理解しやすくなる。

経営者が会計上の見積りの必要性をどのように識別しているかを理解する（第10項(d））

A18. 財務諸表の作成において、経営者は、取引、事象又は状況が会計上の見積りを要するかどうかを決定し、全ての必要な会計上の見積りが適用される財務報告の枠組みに準拠して認識、測定され、財務諸表に表示及び開示されていることを確認することが求められる。

A19. 会計上の見積りを要する取引、事象及び状況の経営者による識別は、以下に基づいて行われることが多い。

- 企業の事業及び企業が属する産業に関する経営者の知識
- 当年度における事業戦略の実施に関する経営者の知識
- 企業の過年度の財務諸表の作成に関する経営者の累積経験

経営者は、会計上の見積りの必要性及び再見積りを行う必要性が生じていないかを定期的にレビューすることがある。さらに、経営者は、正式なリスクマネジメント又は相当する機能により、この領域に関するリスク評価プロセスを整備していることがある。そうした状況においては、監査人のリスク評価手続は、企業のレビュー又はリスク評価プロセスを理解するという方向に向けられる。経営者が会計上の見積りの網羅性、特に負債に関する見積りの網羅性にどのように注意を払っているかは、しばしば、監査人の重要な考慮事項である。

A20. リスク評価手続における企業及び企業環境の理解は、監査の過程で入手したその他の監査証拠とともに、監査人が会計上の見積りを要する状況又は状況の変化を識別するのに役立つ。

A21. 状況の変化に関する経営者への質問には、例えば、以下が考えられる。

- 企業は、会計上の見積りを要する可能性のある新しいタイプの取引を開始したかどうか。
- 会計上の見積りを要する取引条件が変更されたかどうか。
- 会計上の見積りに関する会計方針は、適用される財務報告の枠組みの改正等を受けて変更されたかどうか。
- 会計上の見積りの改訂又は新たな見積りを要するような、経営者の管理を超えた規制等の変更があったかどうか。
- 会計上の見積りを新たに要する又は改訂を要する新たな状況又は事象が発生したかどうか。

⁴⁰ ISA315（改訂）第9項

A22. 監査の過程で、監査人は、経営者が識別できなかった会計上の見積りを要する取引、事象や状況を識別することがある。ISA315（改訂）では、企業のリスク評価プロセスに関する内部統制に重要な不備があるかどうかを決定することを含め、経営者が識別できなかった重要な虚偽表示リスクを監査人が識別する状況を取り扱っている⁴¹。

小規模企業に特有の考慮事項

A23. 小規模企業の事業活動及び取引がそれほど複雑ではないので、小規模企業の監査の場合、これらの理解はそれほど複雑ではないことが多い。さらに、会計上の見積りの必要性を識別しているのは、しばしば、一人、例えばオーナー経営者であり、監査人の質問対象を絞ることができる。

経営者が会計上の見積りをどのように作成しているかを理解する（第10項(e)）

A24. 財務諸表の作成において、経営者は、会計上の見積りの作成に関する財務報告プロセスを整備する必要がある。当該プロセスには以下の事項が含まれる。

- 適切な会計方針を選択し、適切な見積り又は評価の方法、及び、適宜、モデルを含め、見積りプロセスを定める。
- 会計上の見積りに使用されるデータ及び仮定を作成し又は識別する。
- 会計上の見積り及び必要に応じた再見積り要する状況を定期的にレビューする。

A25. 経営者が会計上の見積りをどのように作成しているかを理解する際に監査人が考慮する事項には、例えば、以下が含まれる。

- 会計上の見積りに関係している勘定又は取引の種類（例えば、会計上の見積りは反復継続的に発生する定型的な取引の記録から生じているかどうか、又は反復継続的には発生しない取引若しくは通例でない取引から生じているかどうか）
- 会計上の見積りに経営者が用いている測定技法は、認知されている測定技法か、その場合は、どのように使用しているか。
- 会計上の見積りは、期中に入手したデータに基づいて作成されているかどうか、その場合は、経営者は、期末までの間に発生した事象、取引、状況の変化の影響を考慮に入れているかどうか、また、どのように考慮に入れたか。

方法（Method）（第10項(e)(i)）

A26. 方法（Method）とは、経営者が財務報告の枠組みに基づく測定基礎を適用するために使用する測定技法（measurement technique）である。ある状況においては、適用される財務報告の枠組みは、会計上の見積りの作成に使用すべき方法を明示している。しかし、適用される財務報告の枠組みが単一の方法を明示していない場合や、要求される測定基礎が代替的な方法の使用を明示又は許容しているケースが多い。

A27. 例えば、株式報酬取引に関係する会計上の見積りの作成に使用された認知された方法の一つは、ブラック-ショールズのオプション評価方程式を使ってコールオプションの理論価格を決定することがある。この方法は、原株式に関連する市況と取引条件に基づいて当該方程式のデータと仮定をモデル化することにより適用することができる。

A28. モデルは、方法（Method）に従って仮定とデータ及びそれらの間の一連の関係性を適用した、会計上の見積りの作成に使用されるツールである。

⁴¹ ISA315（改訂）第16項

A29. モデルは、以下のいずれかに該当するとき、複雑になる。

- 適用する際に専門的なスキル又は知識が必要である。
- モデルの使用に必要な適合する信頼できるデータの入手が困難である。
- データの完全性(integrity)の維持が困難である。
- 設計又は運用は非常に複雑であり、例えば、ITの広範囲な使用又は大量のデータの使用を伴う。
- 複雑に絡み合う多数のデータの情報源又は仮定を使用する。

A30. 経営者は、自己開発モデルであるか外部開発モデルであるかにかかわらず、会計上の見積りに使用されるモデルに対する特定の内部統制をデザインし業務に適用することがある。予想信用損失モデルや保険契約債務の評価に使用されるモデルなど、使用されるモデルが複雑である場合、モデルの複雑性に対応した内部統制は監査に関連している可能性が高い。モデル及び関連する統制活動を理解する際に監査人が考慮する要因には、以下が含まれる。

- 経営者はモデルの適合性と正確性をどのように決定しているか。
- モデルの妥当性の確認又はバックテスト。使用する前にモデルの妥当性を確認しているかどうか、さらに、依然として用途に適合しているかどうかを決定するために定期的に妥当性を確認しているかどうかを含む。企業によるモデルの妥当性の確認には、例えば、以下の事項の評価が含まれる。
 - モデルの理論的健全性
 - モデルの数学的完全性 (integrity)
 - モデルに使用されるデータの正確性と網羅性及び適切な仮定
 - モデルに適切なデータが使用されているか、適切な仮定に基づいているか
- モデルは、市場その他の状態の変化に応じて、どのようにして適時・適切に変更又は調整されているか、又、モデルに関して適切な変更統制の方針が存在するかどうか。
- 特定の産業においてオーバーレイと称されている調整が、モデルのアウトプットに加えられているかどうか、又、調整は、状況において適切であって、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠しているかどうか。
- モデルに関する記録が十分であるかどうか。これには、モデルの想定される適用、限界、主要パラメーター、必要なデータと仮定、モデルの妥当性に関して行われた確認の結果、アウトプットに加えられた調整の性質と根拠を含む。

A31. 見積りは、特定の状況において、モデルの使用に関連して重要な虚偽表示が起きる可能性が高まることがある。例えば、経営者がモデルを内部で作成し、経営者にその経験があまりない場合や、特定の産業又は環境においては、確立されていない方法又は一般的に使用されていない方法 (method) に基づくモデルを使用している場合などである。

仮定 (第 10 項(e)(ii))

A32. 仮定は会計上の見積りの不可欠の要素であり、金利、割引率、将来の状況又は事象に関する判断の選択等が含まれる。経営者は、会計上の見積りの方法 (method) を適用する際に使用できる代替案の範囲から、仮定を選択できる。

A33. 監査人が会計上の見積りに使用された仮定を理解する際に考慮する事項としては、例えば、以下がある。

- 使用された仮定の性質、考慮された代替案、経営者の選択の根拠。適用される財務報告の枠組みは、仮定の選択に使用されるべき規準又はガイダンスを提供していることがある。
- 経営者は、仮定が適合して網羅的であるかどうかを、どのように評価しているか。
- 該当する場合、経営者は、仮定が相互に整合していること、及び企業の事業活動のその他の会計上の見積り又は領域に使用されたものと整合していることをどのように決定しているか。
- 仮定はその他の事項とどれほど整合しているか
 - 経営者の管理の及ぶ範囲内で（例えば、資産の耐用年数の見積りに影響を及ぼすメンテナンス・プログラムに関する仮定）整合しているか、又、仮定は企業の事業計画及び外的環境と整合しているか。
 - 経営者の管理の及ばない範囲で（例えば、金利、死亡率、潜在的な司法又は規制措置、将来のキャッシュ・フローの変動性と時期）。
- 仮定を裏付ける経営者の記録
- 仮定の開示に関する適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項
- 経営者は重要な仮定をどのように識別しているか

経営者の専門家は、会計上の見積りにおいて経営者を支援するため、仮定を作成し又は識別することがある。そうした仮定は、経営者によって使用される場合、経営者の仮定となる。

A34. 公正価値の会計上の見積りに関して、仮定は、以下のとおり、データの情報源及び仮定を裏付ける判断の根拠という点において異なる。

- (a) 報告企業とは独立した情報源から入手した市場データに基づいて作成された、市場参加者が資産又は負債の価格決定に使用するであろうものを反映する仮定
- (b) 状況において入手できる最良のデータに基づいて作成された、市場参加者が資産又は負債の価格決定に使用するであろうものに関する企業自身の判断を反映する仮定

しかし、実際には、(a)と(b)間の区別は常に明白であるわけではなく、データの情報源及び仮定を裏付ける判断の根拠を理解しなければ、これらを区別することはできない。さらに、経営者は、異なる市場参加者の使用する多数の異なる仮定から選択する必要に迫られる可能性がある。

重要なデータと重要な仮定

A35. 会計上の見積りに使用されるデータと仮定は、データ又は仮定が会計上の見積りの測定に著しい影響を及ぼす場合、本 ISA において重要なデータ又は重要な仮定として扱う。例えば、複数のデータセットと仮定を使用する方法を適用して会計上の見積りが行われる場合、それらの一つ又は複数のデータ又は仮定は、仮定の合理的な範囲が広いのか、又はモデルの計算構造上特定のデータ又は仮定に敏感であるという理由により、会計上の見積りの測定に著しい影響を及ぼすことがある。

活発でない市場又は流動性が乏しい市場

- A36. いくつかの財務報告の枠組みは、市場の活動のレベルに応じて異なる会計処理を要求している。金融商品又はそれらを構成する一部が取引されている市場が活発でなくなると、見積りの不確実性は高まり、評価はより複雑になる。市場情報が入手できるときに選択された評価技法は、ストレスがかかった状況においては適切な評価額を示していないかもしれない。しかし、たとえ市場が活発でなくとも、実行された価格は、なおも公正価値に関する関連証拠となることがある。こうした状況において、評価は、経営者による判断の必要性は高まり、より観察不能なインプットに基づいて決定されることがある。市場が活発でない場合、相場価格は、市場参加者が取引するであろう価格を表さなかったり、強制された取引（規制上又は法律上の要求事項を満たすために資産の処分が必要であるとき等）による価格を表していることがある。
- A37. 特定の金融商品の取引が大幅に減少する又は取引が停止となるような状況においては、特に困難が生じることがある。このような状況においては、従来は市場価格を用いて評価していた金融商品について、モデルを用いて評価することが必要になることがある。又は、それまでモデルを使用して評価されていた場合には、モデルの変更が必要かもしれない。経営者が、適切なモデルを適時に作成するため、又は状況において最も適切である評価技法を選択するために、必要な専門的スキル又は知識を備えていないと、市況の変化に対応することは難しい。
- A38. 市場が活発でない又は流動性が乏しいとき、経営者が仮定をどのように選択しているかを監査人が理解する際には、例えば、以下を理解することが含まれる。
- 経営者は、そのような状況において方法の適用を調節する適切な方針を実施している。その調節には、モデルを修正したり、又は状況において適切である新たなモデルを開発することが含まれる。
 - 経営者は、そのような状況において適切な評価技法を選択することを含め、必要に応じて緊急に、モデルを修正又は新たに開発するために必要なスキル又は知識を備えたりリソースを有している。
 - 経営者は、感応度分析を行う等、不確実性を踏まえ、確定額の範囲を決定するリソースを有している。
 - 経営者は、そのような状況において、市況の悪化が企業の事業、環境、関連するビジネスリスク、企業の会計上の見積りにどのような影響を及ぼしているかを評価する手段を有している。
 - 経営者は、そのような状況において特定の外部情報源からの価格データがどれほど変動し得るかに関して、適切に理解している。

データ（第10項(e)(iii)）

- A39. データは、直接的に観察できる事実のデータと、事実のデータに分析的又は解釈的技法を適用することを通じて入手されるデータである加工データから成る。加工データに使用される分析的又は解釈的技法は、十分に確立している理論に基づいており、判断の適用を伴わない。データには、例えば、以下のものがある。
- 市場取引において合意された価格
 - 生産機械の稼働時間又は生産高

- 契約に含まれた過去の価格又はその他の条件（例えば、ローン契約には、そのローンの契約金利、支払スケジュール、期間が含まれる）
- 公表された経済予測又は収益見通しやローン契約における将来の支払スケジュール等の将来のデータ

A40. データは様々な情報源から得られる。例えば、以下のようにして得られる。

- 組織の内部又は外部で生成する。
- 総勘定元帳若しくは補助元帳のシステム内、又はそれ以外のシステムから入手する。
- 契約書を見る。
- 法律上又は規制上の公告を見る。

会計上の見積りに使用されたデータの情報源を理解することにより、監査人は、そのデータの適合性と信頼性に関わるリスクを理解しやすくなる。

A41. 会計上の見積りに使用されたデータを理解する際に、監査人が考慮する事項には、例えば以下が含まれる。

- そのデータの性質
- データが適切であるかどうかに関する経営者による評価の方法
- データの正確性と網羅性
- 使用されたデータと過年度に使用されたデータとの一貫性
- 大量のデータの取扱う場合を含め、データの入手と処理に使用された IT システムの複雑性
- データはどのように入手され、転送され、処理されているか、及びその完全性はどのように維持されているか

A42. 会計上の見積りに大量のデータが利用される場合、又は複雑な処理が関与する場合、経営者は IT を広範囲に使用することがある。そうした場合、監査に関連する内部統制には、通常、全般統制と業務処理統制が含まれることになる。当該統制は、以下に係るリスクに対応する。

- 企業の記録から又は外部情報源からのデータの完全で正確な抽出
- 企業の情報システムを通じたデータの網羅的で正確な流れ、及び異なる通貨へのデータの転換など、会計上の見積りの作成に使用されるデータの変更の適切性。データの完全性とセキュリティを維持する内部統制も通常、監査に関連する。

経営者の専門的スキル又は知識の適用（経営者の専門家の使用を含む）（第 10 項(e)(iv)）

A43. 経営者が、会計上の見積りに必要なスキルと知識を有することもあれば、係るスキルと知識を備えた人を雇用することもある。しかし、ある状況においては、経営者は、見積りの作成又はその支援に専門家と契約する必要が生じることがある。この必要性は、例えば、以下のような事情により生じる。

- 見積りを要する事項の性質が専門的である。例えば、採取産業における鉱物や炭化水素の埋蔵量の測定や、複雑な契約条件に基づく蓋然性の高い確定額の評価などが会計上の見積りに関与する場合。
- 適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を適用するのに必要なモデルの性質が複雑である。例えば、レベル3 公正価値の測定などが該当する。
- 会計上の見積りを要する状況、取引、又は事象の性質が通例でない、又は頻度が低い。

経営者が、必要な専門的なスキル又は知識を適用できない場合（係るスキルと知識を備えた人を別の方法で利用することができないときに専門家を契約した場合を含む）統制リスクは高まる。

小規模企業に特有の考慮事項

- A44. 小規模企業においては、会計上の見積りが必要になった場合、しばしば、オーナー経営者は必要な見積額を作成する能力を備えている。しかし、ある状況においては、専門家は必要である。監査プロセスの早い段階で、会計上の見積りの性質、必要な会計上の見積りの網羅性、見積りプロセスの妥当性についてオーナー経営者と協議することにより、オーナー経営者は、専門家を使用する必要性を決定しやすくなる。

経営者の偏向のリスク（第10項(e)(v)）

- A45. 経営者が会計上の見積りにおいて経営者の偏向のリスクにどのように対処しているかを理解する際、監査人が考慮する事項には、例えば以下が含まれる。
- 経営者は、関連する判断に、より高い主観性が伴う会計上の見積りを識別し、それに特段の注意を払っているかどうか。識別し、注意を払っている場合、どのように行っているか。
 - 経営者は、想定外の又は矛盾する実績を示唆する KPI を、過去の実績若しくは予算又はその他の既知の要因と比較して監視しているかどうか。監視している場合、どのように監視しているか。
 - 経営者は、偏向を助長しかねない金銭的誘因又はその他の誘因を識別しているかどうか。識別している場合、どのように識別しているか。
 - 経営者は、会計上の見積りの作成に使用された方法、又はデータの重要な情報源と重要な仮定の変更を監視しているかどうか。監視している場合、どのように監視しているか。
 - 経営者は、会計上の見積りの作成に使用されるモデルの適切な監督とレビューを確立しているかどうか。確立している場合、どのように確立しているか。
 - 経営者は、会計上の見積りを作成する際に下された重要な判断の根拠又は独立レビューの記録を要求しているかどうか。要求している場合、どのように要求しているか。

見積りの不確実性（第10項(e)(vi)）

- A46. 経営者が見積りの不確実性に対処しているかどうか、及び、対処している場合、どのように対処しているかを理解する際に、監査人が考慮する事項には、例えば以下が含まれる。

- 経営者は、適用される財務報告の枠組みに照らして適切である代替的な方法、重要な仮定、又は重要なデータの情報源を識別したかどうか。識別した場合、どのように識別したか。
- 経営者は、データ又は仮定の変更が会計上の見積りに及ぼす影響を決定するため、感応度分析を行うなどして、代替的な確定額を考慮したかどうか。考慮した場合、どのように考慮したか。
- 経営者は、見積額をどのように選択しているか。
- 経営者は、過年度に作成された会計上の見積りの確定額を監視しているかどうか。さらに、経営者は、その監視の結果にどのようにして適切に対応したか。

会計上の見積りに使用される方法、仮定又はデータの変更（第10項(e)(vii)）

A47. 経営者が会計上の見積りをどのように作成しているかを評価する際、監査人は、経営者が使用した方法、仮定又はデータを変更する必要性をどの程度識別し、それに対応したかを理解することが求められている。経営者が会計上の見積りの作成方法を変更した場合は、新たな方法がより適切であること、又は企業に影響を及ぼす環境又は状況の変化、若しくは適用される財務報告の枠組み又は規制環境の要求事項の変更への直接的な対応策であることを、経営者が説明できることが重要である。全く変更されていないときに、従来の方法、仮定及びデータを使用し続けることが、現在の環境または状況に鑑みて適切であることを、経営者が説明できることも重要である（例えば、市場取引又は相場価格に関する経営者の仮定が、市場活動が縮小したときの公正価値を反映しているかどうか）。

会計上の見積りに関連する内部統制の各構成要素（第10項(f)）

- A48. ISA315（改訂）の第14 - 24項は、内部統制の構成要素に関する監査人の理解を取り扱っており、会計上の見積りの作成に関連する内部統制の構成要素を考慮する際に有益である情報を監査人に提供している。
- A49. 一部の企業は、幅広い会計上の見積りを作成することがあり、それらの見積りの一部は、複雑性、経営者による判断の必要性、及び見積りの不確実性の影響を著しく受け、又はそれらに依存することがある。そのような状況においては、専門的なスキル又は知識を適用する必要性が高まり、経営者は見積りを作成する際にITを広範に使用することがある。そのような場合、監査人が関連する内部統制のデザインと業務への適用を理解すると共に、評価した重要な虚偽表示リスクへの対応において、その運用状況を評価することは、通常、さらに重要になる。

会計上の見積りの作成に関連する統制環境

- A50. 監査人は、会計上の見積りの作成に関連する統制環境を理解する際、統制環境の要素が重要な虚偽表示リスクに及ぼすと予想される影響を考慮する⁴²。これには、例えば、以下の事項が含まれる。
- 経営者は、統治責任者の監督の下、透明性と適切な倫理的行動の文化を築き、維持しているかどうか。
 - 統制環境の要素の強みは、一体となって、内部統制の他の構成要素の適切な基礎を築いているかどうか。また、統制環境の不備は、それらの他の構成要素を損ねていないかどうか。

⁴² ISA315（改訂）、A78項

A51. 銀行業界や保険業界などのいくつかの業界では、ISA315（改訂）に記載されるように統制環境を表すのにガバナンスという用語を使用することがある⁴³。

統治責任者による監督

A52. 会計上の見積りに関して、以下の点に関する統治責任者の状況が統制環境にさらに影響を及ぼす可能性がある。

- 統治責任者は、会計上の見積りを作成するための特定の方法若しくはモデルの特徴、又はその会計上の見積りに関連するリスク(例えば、会計上の見積りの作成に使用された方法又は IT に関連するリスク)を理解するためのスキル又は知識をどの程度備えているか。
- 統治責任者は、経営者が適用される財務報告の枠組みに従って会計上の見積りを作成したかどうかを理解するためのスキルと知識をどの程度備えているか。
- 統治責任者は、経営者からどの程度独立しており、経営者が会計上の見積りをどのように作成したかを適時に評価するために必要な情報と、経営者の行動が不十分又は不適切であるようなときに経営者に異議を唱える権限をどの程度有しているか。

A53. 会計上の見積りの性質次第では、監査人は、例えば以下の事項に関して統治責任者による監督を理解することを考慮することがある。

- 経営者が会計上の見積りの作成に用いているプロセス、モデルの使用を含む。
- 経営者が取り組んだ監視活動。これには、会計上の見積りに関する内部統制の整備状況又は運用状況の不備を検出し是正するために整備された会計上の見積りの監督とレビューを含めることがある。

A54. 統治責任者による監督は、以下の会計上の見積りにとって特に重要となることがある。

- 方法、重要な仮定、又は重要なデータの選択等において、経営者による重要な判断が必要である会計上の見積り
- 見積りの不確実性の高い会計上の見積り
- IT の広範な使用、大量のデータ、又は多数のデータの情報源若しくは複雑に絡み合う仮定の使用等の理由により、作成が複雑である会計上の見積り
- 方法、仮定若しくはデータが前年度から変更されている会計上の見積り、又は変更されるべきであった会計上の見積り
- 重要なデータと重要な仮定を含む会計上の見積り

企業のリスク評価プロセス

A55. 企業がリスク評価プロセスを整備している場合、監査人は、経営者が以下の事項の変更により生じるリスクの管理をどのように決定しているかを含め、会計上の見積りに関連するプロセスとその結果を理解することが求められている。

- 会計上の見積りに関して、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
- 会計上の見積りの作成に関連しているか又は使用されたデータの信頼性に影響を及ぼす可能性がある、データの情報源の入手可能性または性質

⁴³ ISA315（改訂） A77 項

- 企業の情報システム又は IT 環境
- 主要な従業員

企業の情報システム

A56. 企業の会計上の見積りの作成に関連する情報システムに関して、監査人は以下の事項を理解することが適切なことがある。

- 情報システムは、大量のデータを処理する能力を備えており、大量のデータを処理するように適切に調整されているかどうか。
- 複雑な取引の処理に多様なシステムが必要であるとき、それらのシステム間の調整が定期的に行われているかどうか。とりわけ、それらのシステムが自動インターフェース機能を備えていないときや、手動介入を受けることがあるとき。
- モデルの設計と調整が定期的に評価されているかどうか。
- 経営者は、個々のモデルの認定バージョンの強力な監査証跡を維持すると共に当該モデルへの無断のアクセス又は修正を防止するため、当該モデルへのアクセス、変更及び維持に関する内部統制を整備・運用しているかどうか。
- 外部情報源を利用するとき、経営者は、適切にデータを照合し当該情報源からのデータを確かめる経営者の責任を認識しており、データの処理又は記録に関連するリスクを考慮し、当該リスクに適切に対応しているかどうか。
- 会計上の見積りに関連する情報の総勘定元帳への転記入力に関して適切な内部統制が存在するかどうか。関連する仕訳に関する適切な内部統制を含む。

A57. 財務報告に関連する情報システムは、財務諸表における量的、質的な開示の重要な情報源である。これには、企業が主に内部報告のために開発し維持しているシステムで、会計上の見積りに関連する開示に含まれるデータの把握、処理、生成にも利用しているシステムが含まれることがある。

統制活動

A58. 会計上の見積りに関連する統制活動を理解するための手続の一部として、監査人は、以下の事項を考慮することがある。

- 経営者は、会計上の見積りの作成に使用されるデータの適切性をどのように決定しているか。経営者が、外部情報源又は総勘定元帳と補助元帳以外からのデータを使用しているときを含む。
- 適切なレベルの経営者及び、適適切な場合統治責任者による、見積り作成に使用された仮定又はデータを含めた会計上の見積りのレビューと承認
- 企業の原取引の責任者と会計上の見積りの責任者の間の職務の分離。責任の付与において企業とその商品又はサービスの性質を適切に考慮しているかどうかを含む。例えば、大手金融機関の場合、関連する職務の分離とは、金融商品の価格に個人の報酬が影響を受けない者により構成される独立部門が、金融機関の金融商品の公正価値を見積り、その妥当性を確認する責任を担っている状況をいう。
- A30 項及び A42 項に含まれる統制活動

会計上の見積りの作成方法に関する内部統制を監視する活動

A59. 内部監査部門を有する企業の場合、内部監査の業務は、監査人が以下の事項を理解する上で特に有益となることがある。

- 経営者による会計上の見積りの使用の性質と程度
- 会計上の見積りの作成に使用されるデータ、仮定及びモデルに関連するリスクを取り扱う統制活動のデザインと業務への適用
- 会計上の見積りに使用されるデータを生成するシステム
- 会計上の見積りに関連する新たなリスクがどのように識別され、評価され、管理されているか

小規模企業に特有の考慮事項

A60. 小規模企業においては、会計上の見積りを総勘定元帳外で作成され、見積りに関する内部統制は限定的であり、オーナー経営者は決定に著しい影響を及ぼすことがある。監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別及び経営者の偏向のリスクを考慮しているとき、会計上の見積りの作成におけるオーナー経営者の役割を検討する必要がある場合がある。ISA315（改訂）⁴⁴には、監査人が会計上の見積りの作成に関連している内部統制の構成要素を理解する際に参考となる、小規模企業に特有の考慮事項が含まれている。

過年度の会計上の見積りの確定額又は再見積りの検討（第 11 項）

A61. 過年度に作成された会計上の見積りの確定額又は再見積りの検討（過年度の見積りの遡及的検討）は、特に、過年度の会計上の見積りが、資産又は負債の譲渡又は実現を通じて確定額を得たとき、又は当年度に再見積りされたとき、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する上で有益である。過年度の見積りの遡及的検討の実施を通じて、監査人は以下を得ることができる。

- 経営者の過去の見積りプロセスの有効性に関する情報。監査人は、当該情報から、経営者の現行プロセスの有効性に関する情報を得ることができる。
- 前年度の会計上の見積りの、当年度における再見積りに関連する監査証拠
- 財務諸表において開示を要する事項(例えば、見積りの不確実性等)に関する監査証拠
- 会計上の見積りに関連している複雑性及び見積りの不確実性に関する情報
- 会計上の見積りに潜在的な経営者の偏向が関与する可能性に関する情報、又は経営者の偏向が存在する兆候に当たる可能性のある情報。監査人の職業的懐疑心は、そうした状況又は状態を識別する上で、また、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定する上で有益である。

A62. 過年度の見積りの遡及的検討は、前年度の財務諸表に計上された会計上の見積りについて行うこともあれば、複数の会計期間又は会計期間より短い期間（半期や四半期など）に計上された会計上の見積りに対して行うことがある。1 会計期間よりも短い期間内に確定する会計上の見積りの場合、当該会計上の見積りの確定額を検討することで、経営者による会計上の見積り作成の現在の有効性及関連するその他の要因に関する重要な情報を得られることがある。会計期間の末日から監査の終了までの間に確定した会計上の見積りの確定額を考慮することは、同様の理由により有益である。

⁴⁴ ISA315（改訂）、A52,A56,A57,A88,A93,A95,A101,A102 及び A108 項

- A63. ISA240⁴⁵は、重要な会計上の見積りに関連する経営者の判断と仮定に対して過年度の見積りの遡及的検討を要求している。実務上、監査人が本 ISA に従ってリスク評価手続の一部として行う過年度の会計上の見積りの検討は、ISA240 の要求する検討と同時に実施することができる。
- A64. 監査人は、前年度から著しく変更された会計上の見積り、又は過年度において固有リスクが「低」以外の会計上の見積りについて、より詳細な検討が必要であると判断することがある。詳細な検討の一部として、監査人は、可能な場合は、過去の見積りの作成に使用された重要な仮定の影響に特段の注意を払うことがある。一方、例えば、定型的かつ反復継続的な取引の記録から生じる会計上の見積りについては、監査人は、遡及的検討として、リスク評価手続として実施する分析的手続だけで十分であると判断することがある。
- A65. 公正価値の会計上の見積り、及び測定日における現在の状態に基づくその他の会計上の見積りについては、過年度の財務諸表において認識された公正価値の額や確定額又は当年度の再見積りの額との間に、より大きな差異が生じることがある。これは、このような会計上の見積りは、測定のための一時点における価値を認識することにあるためであり、その認識が、企業の事業環境の変化に応じて著しくかつ急速に変化し得るからである。従って、監査人はその検討において、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関係している情報入手することに焦点を当てる必要がある。例えば、過年度の公正価値の会計上の見積りの確定額に影響を及ぼした市場参加者の仮定の変更について理解したとしても、監査目的に適合する情報を得ることができない場合もある。その場合、過年度の公正価値の会計上の見積りの確定額に関する監査人の考慮は、経営者の過去の見積りプロセスの有効性、即ち、経営者の見積りの実績を理解する方向に向けられ、監査人は、経営者の現在のプロセスの有効性を経営者の実績から判断することがある。
- A66. 会計上の見積りの確定額と過年度の財務諸表において認識された額との間に差異が存在しても、それは必ずしも過年度の財務諸表の虚偽表示に当たるわけではない。しかし、例えば、その差異が、過年度の財務諸表が最終化された時に経営者が利用可能であった情報、又は当該財務諸表を作成する際に入手され考慮されるのが相当と思われる情報から生じている場合には、虚偽表示に該当する可能性がある。多くの財務報告の枠組みには、虚偽表示に該当する会計上の見積りの変更と該当しない変更の区別、及び各ケースにおいて行われる必要のある会計処理に関するガイダンスが含まれている。

専門的なスキル又は知識（第 12 項、第 14 項）

- A67. 監査を計画する際、監査人は、監査の実施に必要な監査チームメンバーの能力、時期及び人数を明確にすることが求められている⁴⁶。状況によって、監査人は、会計又は監査の特定領域に関連する専門的なスキル又は知識が必要であると判断することがある。また、ISA220 は、監査責任者が、監査チーム及び監査人の利用する外部専門家が全体として監査契約を履行するのに適切な資格と能力を備えていることを確かめることを求めている⁴⁷。監査の過程で、監査責任者は、会計上の見積りの一つ又は複数の側面において、専門的なスキル又は知識を適用する必要性を識別することがある。
- A68. 監査人の、専門的なスキル又は知識が必要かどうかの判断に影響を及ぼす可能性がある事項には、例えば、以下の事項が含まれる。
- 特定の事業又は産業における会計上の見積りの性質（例えば、鉱物の埋蔵量、農業資産、複雑な金融商品、保険契約債務）

⁴⁵ ISA240、財務諸表監査における不正に関する監査人の責任、第 32 項(b)(ii)

⁴⁶ ISA300、財務諸表の監査計画、第 8 項(e)

⁴⁷ ISA220、財務諸表監査の品質管理、第 14 項

- 見積りの不確実性の程度
- 使用された方法又はモデルの複雑性
- 適用される財務報告の枠組みにおける、会計上の見積りに関連する要求事項の複雑性。解釈又は実務の相違に依存することが知られている領域、又は会計上の見積りの作成方法に一貫性がない領域が存在するかどうかを含む。
- 監査人が評価した重要な虚偽表示リスクへの対応において実施する予定の手続
- 適用される財務報告の枠組みが定めていない事項について判断する必要性
- データと仮定の選択に必要な判断の程度
- 企業が会計上の見積りの作成において利用している IT の複雑性と程度

A69. 会計上の見積りの多くは、専門的なスキル又は知識の適用は不要である。例えば、ほとんどの監査において、賞与引当金や陳腐化した棚卸資産の評価に専門的なスキル又は知識が必要になる可能性は低い。しかし、国際的に活動している金融機関の予想信用損失や保険会社の保険契約債務については、監査人は通常、専門的なスキル又は知識を適用する必要があると結論付ける可能性が高い。

A70. 見積りが会計又は監査以外の分野に関連している場合、監査人は必要な専門的スキル又は知識を備えていない可能性があり、専門家を利用する必要があることがある。ISA620⁴⁸は、監査人が専門家を雇用又は契約により従事に関する要求事項を設定しており、監査人が専門家のサービスを利用する必要があると判断する際のガイダンス及び監査人の責任を記載している。

重要な虚偽表示リスクの識別と評価（第13項）

A71. 第13項は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に、会計上の見積りが、複雑性、見積りの作成における経営者による判断の必要性、見積りの不確実性等の要因に依存する程度、又は当該要因の影響を受ける程度を考慮に入れることを監査人に対して求めている。

A72. いくつかの会計上の見積りにおいては、監査人による重要な虚偽表示リスクの評価において、固有リスクを「低」と評価している。例えば以下のような場合である。

- 企業の減価償却費の計算は、固定資産について単一の減価償却方法を使って行われており、取得又は処分は比較的少ない。
- 会計上の見積りは、公表されている金利又は外国為替相場のデータや、認可を受けた取引所に上場され活発に取引されている有価証券の取引所の取引価格等、容易に入手できるデータに基づいており、仮定をほとんど又は全く伴っていない。報告通貨以外の通貨で保有されている現金残高の換算は、こうした会計上の見積りの一例である。
- 経営者の賞与引当金は、明確に識別されているパフォーマンス指標に基づいている。

A73. いくつかの会計上の見積りにおいては、重要な虚偽表示リスクの評価において、固有リスクを「低」以外に評価している場合がある。例えば以下のような場合である。

- 会計上の見積りは訴訟の結果に関連している。
- 一般に取引されていない金融商品に関する会計上の見積りである。

⁴⁸ ISA620、*監査人の専門家の業務の利用*

- 会計上の見積りに複雑なモデルが使用されている、又は市場で直接的に観察できない仮定若しくはデータが使用されている（レベル3の公正価値）。
- 様々な市場で活動している金融機関における予想信用損失のモデル等、会計上の見積りに関して、様々な内外の情報源からの仮定やデータを照合し、加重し、統合している。
- 新薬の開発費用の見積りである。
- 見積りは未開発鉱物資源に関連している。
- 企業結合における営業権の評価である。

A74. 監査人による重要な虚偽表示リスクの評価の根拠は、複雑性、判断、及び見積りの不確実性の要因の一つ又は複数に起因することがある。例えば、

- (a) 予想信用損失は直接的に観察することができず、複雑なモデルの使用を要する可能性があるため、予想信用損失の会計上の見積りは、複雑になることが多い。モデルは、過去のデータや予測しにくい様々な企業特有のシナリオにおける将来の展開に関する仮定を組み合わせて使用していることがある。予想信用損失に関する会計上の見積りには、通常、高い見積りの不確実性と、将来の事象又は状態に関して判断する際の著しい主観性が介在する。同様の考慮事項は保険契約債務に当てはまる。
- (b) 棚卸資産の種類が多様である企業の陳腐化した棚卸資産に関する会計上の見積りには、複雑なシステムとプロセスが必要となることがあるが、それらの棚卸資産の性質次第では、経営者の判断はほとんど要せず、また見積りの不確実性が低いことがある。
- (c) その他、複雑ではないが、見積りの不確実性が高く、重要な判断を要する可能性がある会計上の見積りもある。例えば、負債の額が訴訟の結果に依存する場合、負債に関する会計上の見積りには単一の重要な判断が必要である。

A75. 監査人によるアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクの評価には、期末日後に発生した事象に関する情報を反映できることがある。例えば、会計上の見積りの確定額は監査中に明らかになることがある。その場合、監査人は、会計上の見積りが複雑性、経営者による判断の必要性、もしくは見積りの不確実性に依存したか、又はその影響を受けた程度に関わらず、適宜、固有リスクを「低」と評価する、又は「低」に修正することがある⁴⁹。

特別な検討を必要とするリスク

A76. ISA315（改訂）第28項及び関連する適用指針には、特別な検討を必要とするリスクを識別している場合に考慮される必要のある要因が含まれている。監査人が、会計上の見積りに特別な検討を必要とするリスクを生じていると判断した場合は、監査人は、統制活動を含め、企業の内部統制を理解することが求められる⁵⁰。

A77. ある状況においては、会計上の見積りに関連している見積りの不確実性は、企業が継続企業の前提に重要な疑義を生じさせることがある。ISA570（改訂）⁵¹は、そうした状況を想定して、要求事項を設け、ガイダンスを提供している。

⁴⁹ ISA315（改訂）第31項

⁵⁰ ISA315（改訂）第29項

⁵¹ ISA570（改訂）*継続企業*

その他の関連要因

A78. 重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に監査人が考慮する要因は、複雑性、判断、見積りの不確実性以外にも存在し得る。それらの中には、会計上の見積りが以下の事項に依存するか影響を受ける程度が含まれる。

- 会計上の見積りの作成に使用される方法、仮定又はデータを変更する必要が生じる、財務諸表項目の性質又は状況の変化、又は適用される財務報告の枠組みの改正
- 会計上の見積りが不正による重要な虚偽表示リスクにさらされる可能性
- 関連する規制上の要求事項を含む、規制環境

複雑性

会計上の見積りの作成に使用される方法 (method) から生じる複雑性 (第 13 項(a)(i))

A79. 専門的なスキル又は知識の適用が必要となる複雑な概念又は技法の関与する程度は、見積りの方法 (method) により異なる⁵²。また、適用される財務報告の枠組みにおける測定基礎 (measurement basis) の性質により、複雑に影響しあう様々な情報源からの過去と将来のデータや仮定を要する、複雑な方法 (method) を使用する必要が生じることがある。

A80. 複雑な方法 (method) は、しばしば複雑なモデルを使用して適用される。とりわけ、測定基礎が割引キャッシュ・フロー法、予測又は予想将来キャッシュ・フロー、内外の情報源を組み合わせて入手又は作成された将来のデータと仮定の使用を要求している場合、複雑なモデルとなる。こうしたモデルの設計と運用には、基礎となる財務諸表項目の性質と状況に起因する評価属性や IT を含め、専門的なスキル又は知識がしばしば必要となる。

A81. 複雑なモデルが使用されることが多い会計上の見積りには、例えば、以下がある。

- 営業権又は無形資産の減損損失。過去のデータと将来の仮定に基づいて作成される、事業、資産、又は関連資産のグループからの将来キャッシュ・フローに関する予想が必要となる。
- 予想信用損失。過去の実績データと将来の仮定に基づいた、将来の返済及びその他のキャッシュ・フローの予想が必要となる。
- 保険契約債務。過去の経験、現在及び仮定された将来の趨勢に基づいて、予測される将来の保険契約支払に関する予想が必要となる。
- キャッシュ・フロー予測と過去の市場関連データに基づいたレベル 3 の公正価値評価

会計上の見積りに使用されたデータから生じる複雑性 (第 13 項(a)(ii))

A82. 会計上の見積りの複雑性に関連する重要な虚偽表示リスクは、以下を通じて、複雑性が、見積りに適合かつ信頼できるデータの入手又は当該データの完全性 (integrity) の維持をより困難にするときに生じる。

- データの情報源の信頼性。特定の情報源から入手したデータは、その他の情報源から入手したデータよりも信頼できる可能性がある。例えば、総勘定元帳と補助元帳以外の内部システムから入手したデータは、一部の企業では、当該データに関して適切なガバナンスが存在したかどうかを決定することが困難であるため、虚偽表示となる可能性がある。

⁵² 複雑な技法の例については別紙 2 の第 8 項を参照

- 公正価値の見積りの作成において、外部情報源から入手したデータが観察可能な市場取引に基づいていない場合、適合性が低くなる可能性がある。例えば、活発でない市場においてブローカーの主観的な判断を反映したブローカーの提示価格に基づいているデータは、適合性が低くなる可能性がある。また、機密又は所有権上の理由により、一部の外部情報源は、使用した原データの情報源や、その集積と処理の方法（そのプロセスに関する内部統制を含む）を含め、提供するデータの適合性と信頼性の検討に関連する情報を開示しない（又は完全には開示しない）。このようなデータの適合性と信頼性の検討は、データがより透明な外部情報源から入手した場合よりも困難になることがある。
- 情報システムの完全性。会計上の見積りの作成に使用されるデータは、全般統制及び当該システムを通じたデータの流れに関連する内部統制が有効ではない情報システムにより処理された可能性がある。
- 複雑な組織構造、又は企業の各部のシステム間の統合の欠如は、確実に一貫した集計を困難にしている可能性がある。
- データの量又はデータの情報源（データを様々な情報源から入手している場合を含む）。これは、データが不適切に使用されるリスク、不完全であるリスク、又は正しくないデータセットに由来するリスクを生じることがある。

判断（第13項(b)）

- A83. 経営者は、適切な方法の選択又は適用、適切な仮定の選択又は作成、及びデータの選択又は解釈に判断が必要なことがある。会計上の見積りの作成における経営者の判断に関連する重要な虚偽表示リスクは、例えば、以下に関連している。
- 経営者の経験又は適格性の不足。経営者がスキル又は知識を十分に入手できない場合を含む。これらの要因は、不適切な方法、仮定、データの選択に関連するリスクを生じることがある。経営者が、特定領域の経験又は適格性に欠け、かつ、専門家を利用しない場合、以下のリスクが生じることがある。
 - 選択された方法が適用される財務報告の枠組みに適合しないリスク
 - 経営者が適合かつ信頼できないデータの情報源を選択するリスク
 - 経営者の偏向の兆候
 - 適用される財務報告の枠組みが、会計上の見積りの作成に使用する適切な評価アプローチ、概念、技法、及び要因を指定しておらず、その結果、重要な判断が必要になる程度
- A84. 経営者の判断に大きく依存することが多い会計上の見積りには、例えば、以下がある。
- 金額又は時期に不確実性がある予想将来キャッシュ・フローに基づく会計上の見積り
 - 複雑な契約条件に基づいている会計上の見積り。例えば、契約条件が非常に複雑であるために、仕入先又は顧客のリポートに伴うキャッシュ・インフロー又はキャッシュ・アウトフローの確定には、特定の専門性・適格性が必要になることがある。
 - 予測期間が長い会計上の見積り
- A85. 会計上の見積りが経営者の判断に大きく依存する場合、特に判断により高い主観性が伴うとき、会計上の見積りに経営者の偏向が生じる可能性が高まる。例えば、判断に大きく依存する会計上の見積りの金額の範囲は広い。経営者は、状況に照らして不適切な見積の範

困から、又は意図的か否かにかかわらず経営者の偏向を不適切に反映した範囲から、見積額を選択し、虚偽表示となることがある。継続監査の場合、過年度の監査の過程で識別された経営者の偏向の可能性を示す兆候は、当年度における監査人の計画とリスクの識別・評価の活動に影響を及ぼす。

見積りの不確実性 (第13項(c))

- A86. 見積りの不確実性は、測定の正確さに欠けるという会計上の見積りの固有の要因に起因する。見積りの不確実性に起因する会計上の見積り金額の相違は、それ自体、虚偽表示には当たらない。見積りの不確実性に関連する重要な虚偽表示リスクは、経営者の見積額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はない可能性を高める変数 (variables) から生じる。
- A87. 見積りの不確実性は、例えば、経営者が以下を行うことが不可能である場合 (又は適用される財務報告の枠組みが許容する限りにおいて、実務でない場合) 生じる。
- 過去の取引の将来の実現 (例えば、不確定の契約条件に基づいて支払われる額) について、又は将来の事象若しくは状態の発生と影響について (例えば、将来の信用損失の額や将来に請求される保険金の支払額) 正確で信頼できる予測をすること
 - 現在の状態について正確で完全な情報 (例えば、公正価値の見積りを作成するために、期末日現在の市場参加者の見方を反映する評価属性に関する情報) を入手すること
- A88. 見積りの不確実性に関連する重要な虚偽表示リスクは、以下に関連することがある。
- 適用される財務報告の枠組みが以下を求めている場合
 - 会計上の見積りの作成に、固有の性質により見積りの不確実性のレベルが高い方法を使用すること。例えば、財務報告の枠組みはレベル3公正価値の使用を要求することがある。
 - 固有の性質により見積りの不確実性のレベルが高い仮定を使用すること。例えば、長期契約の将来キャッシュ・フロー、観察不可能であるために経営者において作成し難いデータに基づいている仮定、又は相互に関連する様々な仮定の使用)
 - 見積りの不確実性に関する開示。見積りの不確実性について重要な開示をできないことに伴って、重要な虚偽表示リスクが生じる可能性がある。
 - 事業環境。企業は、混乱又は崩壊の可能性 (例えば、大幅な為替変動や活発でない市場により) に陥っている市場で活動している可能性があり、従って、会計上の見積りは容易に観察できないデータに依存している可能性がある。
- A89. 一見重要ではない会計上の見積りに関して、見積りの不確実性が伴うことにより、重要な虚偽表示が生じる可能性がある。即ち、会計上の見積りについて財務諸表において計上又は開示された額の規模は、それ自体、その見積りの不確実性の指標ではない。
- A90. 特定の状況において、見積りの不確実性は、合理的な会計上の見積りを作成することができないほどに高い。従って、適用される財務報告の枠組みは、財務諸表において当該項目の認識、又は公正価値での測定を禁止することがある。その場合、会計上の見積りが認識されるべきであるかどうか、又は公正価値で測定されるべきであるかどうかだけでなく、開示の合理性について重要な虚偽表示リスクが存在する可能性がある。そうした会計上の見積りに関して、適用される財務報告の枠組みは、会計上の見積り及びそれに関連する見積りの不確実性の開示を要求することがある (A124-A125 項、A135-A137 項を参照)。

- A91. 会計上の見積りの全てが、見積りの不確実性の影響を大きく受けるわけではない。例えば、いくつかの財務諸表項目では、発生した実際の取引価格に関する信頼できる情報を容易に入手できる活発でオープンな市場が存在する場合がある。しかし、見積りの不確実性は、評価方法とデータが明確に定義されていても存在する可能性がある。例えば、上場市場価格として活発でオープンな市場でクオートされる有価証券の評価は、大量保有の場合や流通が制限されている場合には、調整を要する可能性がある。また、その時点で支配的であった一般経済情勢、例えば、特定市場での非流動性は、見積りの不確実性に影響を及ぼすことがある。
- A92. 感応度分析は、会計上の見積りが一つ又は複数の仮定に敏感であることを示すことがあり、監査人が着目することとなる。
- A93. 会計上の見積りに関連する見積りの不確実性の程度は、会計上の見積りが経営者の偏向にさらされる可能性に影響を及ぼすことがある。評価した重要な虚偽表示リスクの根拠に見積りの不確実性が含まれているとき、監査人が職業的懐疑心を適用することはとりわけ重要である。

評価した重要な虚偽表示リスクへの対応（第 15 項）

- A94. リスク対応手続を立案する際、ISA330 は、関連する取引種類、勘定残高、開示等に係る特性に起因する重要な虚偽表示の発生可能性（固有リスク）及び関連する内部統制を勘案しているかどうか（即ち、統制リスク）内部統制に依拠する場合には内部統制の運用状況に関する監査証拠を入手することを含め、取引種類、勘定残高、開示等の各々について、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの根拠を考慮することを、監査人に求めている。
- A95. ISA200⁵³の A40 項は、ISA は通常、固有リスクと統制リスクについて、別々に評価するのではなく、両者を合わせて重要な虚偽表示リスクとして評価することとしていると記載している。しかし、監査人は、固有リスクと統制リスクの評価を分けて実施してもよいし、組み合わせて実施してもよい。本 ISA は、固有リスクと統制リスクを分けて評価することを黙示又は要求するものではないが、ISA330 に準拠して、特別な検討を必要とするリスクを含め、アサーション・レベルで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際に固有リスクと統制リスクの両方を監査人が考慮することが重要であることを強調している。

固有リスクが低い場合（第 15 項(a)）

- A96. 第 15 項(a)のリスク対応手続で十分かつ適切な監査証拠が得られない場合は、監査人は、ISA330 に従い、その他の手続を立案し実施することを要する。

固有リスクが「低」以外の場合（第 15 項(b)）

- A97. 本 ISA は、固有リスクが「低」以外の場合、評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために実施されるリスク対応手続の種類を指定していない。監査報告書日までに発生した事象に関する監査証拠を得たり、経営者が会計上の見積りをどのように作成したかをテストしたり、監査人の見積額又は許容範囲を設定したり、その他のタイプの分析の実証手続を実施する等の手続を実施することで、監査人は第 17-19 項の事項に関して監査証拠を入手することができる。しかし、この手続は、第 17-19 項の事項に対応するために立案される必要がある。

⁵³ ISA200、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

監査人が関連する内部統制に依拠する予定である場合、又は実証手続だけでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合（第16項）

A98. アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を提供する有効な実証手続を監査人が立案することが不可能又は実務的でない場合がある。例えば、事業上、又は多額の会計上の見積り（判断に大きく依存又は複雑である場合が多い）を作成するために IT を広範に利用する企業、例えば大手銀行、保険会社、電気通信会社等の企業が該当する。実証手続だけではアサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を得られないことを示す要因としては、以下の事項がある。

- 取引の量（例えば、大手銀行、保険会社、電気通信会社など、取引の量が多いと、アサーション・レベルの十分かつ適切な監査証拠を単独で提供する実証手続を立案することがさらに困難になる）
- 一つ又は複数の関連するアサーションを裏付ける重要な情報が、電子的に開始され、記録され、処理され、又は報告されているかどうか。このようなアサーションにおいて、監査証拠は電子的形態でしか入手できない。その場合、監査証拠の十分性と適切性は、当該情報の正確性と網羅性に関連する内部統制の有効性に依存する。また、情報が電子的形態のみで開始、記録、処理、又は報告されている状況で、適切な内部統制が有効に機能していない場合、情報の不適切な開始又は変更が生じても検出されない可能性が高まる。
- 総勘定元帳及び補助元帳からの情報と総勘定元帳及び補助元帳以外から入手した情報を組み合わせる必要性（例えば、予想信用損失においては、企業のリスクマネジメントシステムからの情報が必要になる）。こうした状況においては、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠をそのみで提供する実証手続を立案し実施するのは不可能であることがある。

A99. 一部の管轄区域においては、特定の企業（銀行や保険会社）の財務諸表監査の一部として、監査人は、法律又は規制に従い、内部統制について保証を行うために追加的な手続を実施することが求められている。

小規模企業に特有の考慮事項

A100. 会計上の見積りを作成するプロセスの内部統制は、小規模企業において存在するとしても、その機能の仕方は異なる。さらに、小規模企業は、経営者が財務報告プロセスに積極的に関与しているため、特定の種類の内部統制は不要であると判断することがある。しかし、非常に小さい企業の場合、監査人は、会計上の見積りに関連する内部統制を監査に関連する内部統制として識別することは通常ほとんどできない。こうした理由により、評価したリスクへの監査人の対応は、実証的な手続となる可能性が高い。

複雑性（第17項）

A101. 経営者が複雑な方法を使用している場合、当該方法、及び重要なデータと重要な仮定の適切性に関して監査人が考慮する必要のある重要な要因は、適用される財務報告の枠組みに照らしてより適切又はより一般に認められている、他の入手可能な評価概念、技法若しくは要因、仮定の種類、又はデータの情報源が存在するかどうかということである。監査人は、経営者が複雑な方法を適用する際に適切なスキルと知識を利用することができたかどうかを考慮することもある。

複雑なモデル化

A102. 経営者は、会計上の見積りの作成に複雑なモデルを使用することがある。使用された複雑なモデルが適用される財務報告の枠組みに照らして適切であるかどうかは、企業及びその環境の性質、企業が所属する産業及びその環境の性質、測定される特定事項の性質等、多数の要因に依存する。

A103. 複雑なモデルについて実施する手続の種類と範囲は、複雑性の原因による。複雑なモデル化が必要である場合、評価した重要な虚偽表示リスクは通常より高く、従って、より確かな心証が得られる監査証拠を入手する必要がある。

A104. 以下の考慮事項がどの程度該当するかどうかは、複雑なモデルが第三者から入手したものが、専有モデルであるかどうか等の状況に依存する。監査人が状況に応じて考慮することがある事項には、例えば、以下の事項がある。

- モデルは、使用前にその妥当性を確認し、また、用途に適合し続けていることを確かめるために定期的にレビューされているかどうか。企業の妥当性の確認プロセスには以下の評価が含まれる。
 - モデルの理論的健全性
 - モデルの数学的完全性
 - モデルのデータと仮定の正確性と網羅性
 - 実際の取引と比較したそのモデルのアウトプット
- 変更に関する適切な統制方針・手続が存在するかどうか

データの理解又は解釈（第 17 項(c)）

A105. 会計上の見積りは、理解又は解釈を要するデータに基づくことがある。例えば、契約には、経営者において企業の事実と状況に基づいて理解し解釈する必要がある複雑な条件が含まれている場合がある。会計上の見積りが複雑な法令又は契約上の条件に基づいている場合に監査人が考慮する可能性がある手続には、以下が含まれる。

- 契約を理解又は解釈するために専門的なスキル又は知識が必要であるかどうかを考慮する。
- 法令又は契約上の条件について企業の法律顧問に質問する。
- 原契約を閲覧し、かつ、
 - 取引又は契約の基礎となる事業上の目的を理解し、評価する。
 - 契約の条件が経営者の説明と整合しているかどうかを考慮する。

重要なデータと重要な仮定の完全性（第 17 項(d)）

A106. データは、内部で作成される場合と、外部情報源から入手される場合がある。データと仮定の完全性（integrity）について監査証拠を入手する際には、監査人はデータと仮定を外部情報源と比較することが適切である。

判断

方法及び重要なデータと重要な仮定の選択（第 18 項(a)(i)）

A107. 経営者の方法及び重要なデータと重要な仮定の選択に関する監査証拠は、経営者の戦略分析やリスクマネジメントの継続的プロセスについて経営者に質問し、関連書類（委員会議事録等）の閲覧により得られる。小規模企業などのように、確立した正式なプロセスが存在しない場合でも、監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するため、他の監査手続に加えて、経営者への質問及び経営者との討議を通じて重要なデータと仮定を評価することがある。

方法又は重要なデータ若しくは重要な仮定の、過年度からの変更（第 18 項(a)(ii)）

A108. 状況の変化又は新たな情報に基づかない変更は合理的ではなく、従って適用される財務報告の枠組みに準拠していないことが多いため、会計上の見積り又はそれを作成する方法の過年度からの変更を監査人が考慮することは重要である。会計上の見積りの恣意的な変更は、各年度の財務諸表間の不整合を生み、財務諸表の虚偽表示や経営者の偏向の兆候を示している可能性がある（A147 - A152 項を参照）。

A109. 過年度に使用された方法、仮定、データを変更するプロセスの一部として、経営者は、会計上の見積りの代替的な仮定又は金額を評価することがあり、これは、状況に応じて多数のアプローチを通じて達成できる。可能であるアプローチの一つは感応度分析である。これには、会計上の見積りの金額が仮定の違いに応じて変動する程度を決定することが含まれることがある。会計上の見積りが公正価値で測定される場合、使用される仮定は市場参加者ごとに異なるので、変動が生じる。感応度分析は、「悲観的な」シナリオや「楽観的な」シナリオ等、経営者が状況に応じて金額の範囲と見なす多数の結果に関するシナリオの作成につながる可能性がある。

小規模企業に特有の考慮事項

A110. 小規模企業は、代替的な仮定又は金額の評価に単純な方法を使用することがある。監査人は、監査人による入手可能な記録の検討に加えて、経営者に質問することにより、経営者が代替的な仮定又は金額を考慮したことに関するその他の監査証拠を入手することができる。また、経営者は、代替的な仮定又は金額を考慮するための専門的な技術・知識を持っていない可能性があり、専門的なスキル又は知識を外部の人から入手することを要する可能性がある（第 10 項(e)(iv)をも参照）。

経営者の意図と能力（第 18 項(b)）

A111. 使用された仮定の合理性は、特定の手順を踏む経営者の意図と能力に依存することがある。経営者は、特定の資産や負債に関連した経営者の意思や計画を文書化することが多く、そのような文書化は財務報告の枠組みにより要求されることもある。経営者の意思と能力に関して入手すべき監査証拠の範囲は、職業的専門家としての判断によることとなるが、監査人の手続には以下の事項がある。

- 表明された意思の実行に関する経営者の過去の実績の検討
- 計画書とその他の文書（該当する場合には、正式に承認された予算書、決裁書、議事録を含む。）に関する検討
- 特定の行動方針の理由についての経営者への質問
- 期末日から監査報告書日までに発生した事象の検討
- 企業の経済状況に基づく特定の行動方針を実行する企業の能力の評価。経営者の行動のフィージビリティに影響を及ぼし得る企業の既存のコミットメント、及び法律上、規制上、又は契約上の制限の影響を含む。

- 経営者が、適用される財務報告の枠組みで求められている文書化を満たしたかどうかの考慮

しかしながら、財務報告の枠組みによっては、会計上の見積りを行う際に経営者の意思や計画を考慮することを認めないことがある。公正価値に関する会計上の見積りの場合、市場参加者に使用される仮定を反映することが要求されるため、経営者の意思や計画を考慮することが認められない場合が多い。

モデルの調整（第 18 項(c)(iii)）

A112. 経営者が、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を満たすために、モデルのアウトプットに調整を加えている場合（A30 項を参照）当該調整を検討することは、経営者による判断の必要性に関連する重要な虚偽表示リスクについて、十分かつ適切な監査証拠を入手する上で重要であることが多い。調整を要する会計上の見積りの評価に使用される方法としては、保険契約を評価するための履行価値会計や、予想信用損失を会計処理するときのオーバーレイによる調整などがある。公正価値の会計上の見積りにおいては、モデルのアウトプットの調整が、市場参加者が類似の状況において使用する仮定を反映しているかどうかを考慮することが重要となることがある。

見積りの不確実性

見積りの不確実性を理解し、それに対応するための経営者のステップ（第 19 項(a) (i)）

A113. 適切な経営者の見積額及び関連する開示を決定するためには、測定結果の固有の変動性（variability）の原因、変動性の程度、及び合理的に発生可能な測定結果の範囲を理解する必要がある。また、経営者は、会計上の見積りの虚偽表示の可能性を高める測定プロセスの複雑性と判断の影響を識別し、それに対応することも必要である。これは、経営者の見積額の選択及び関連する開示の作成が、見積りの不確実性による影響のみを反映するようにするために、重要である。

A114. 見積りの不確実性に対応する上で最適な方法というものは特に存在しない。例えば、経営者は、感応度分析、シナリオ分析、又はより厳格な評価が必要と考えられる場合には（例えば、金融業界や保険業界）ストレステストとリバース・ストレステストを使用することがある。経営者が代替的な仮定又は金額を検討する場合、広範な文書により裏付けられた詳細なプロセスを通じて行う必要はない。重要であるのは、見積りの不確実性が会計上の見積りにどれほど影響を及ぼすかを経営者が適切に評価したかどうかであって、評価方法ではない。従って、経営者が代替的な仮定又は金額を検討していなかった場合、監査人は、見積りの不確実性にどのように対応したかを経営者に質問し、その対応を裏付けるものを要求する必要がある。

A115. A46 項には、経営者が見積りの不確実性に対応したかどうか、及び対応した場合、どのように対応したかを理解する際に監査人が考慮するのが適切な事項が含まれている。

経営者の見積額及び見積りの不確実性の開示の決定（第 19 項(a) (ii)）

A116. 経営者は、財務諸表を作成する際に、見積りの不確実性が適切に描写されているか判断することも重要である。これには、適切な見積額の選択及び見積りの不確実性を説明している財務諸表における開示が含まれる。適切な経営者の見積額は、合理的に発生可能な測定結果の範囲を代表する金額であり、適切な関連する開示は、合理的に発生可能な測定結果における変動性の範囲を説明したものとなる。

A117. 適用される財務報告の枠組みの要求事項は、合理的に発生可能な測定結果から一つの額を選択する際に適用されるべき方法を明記していることがある。財務報告の枠組みは、適切

な額は合理的に発生可能な測定結果の範囲を代表する額であることを示し、場合によっては、最も適合する額は測定結果の範囲の中央部分にあることを示していることがある。

- A118. 例えば、公正価値の見積りに関して、IFRS⁵⁴は、公正価値の測定に複数の評価技法が使用されている場合、それらの結果（即ち、それぞれの公正価値を示唆する金額）は、それらの結果が示す価値の範囲の合理性を考慮して評価されるべきことを記載している。公正価値の測定値は、状況において範囲内の金額で公正価値を最も代表している金額である。適用される財務報告の枠組みは、合理的に発生可能な測定結果の確率加重平均の使用、又は確率が最も高い（most likely）若しくは確率が5割を超える（more likely than not）測定額の使用を明示することもある。
- A119. 適用される財務報告枠組みは、該当する場合、適正表示と忠実な表現に関連する要求事項を含め、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を考慮に入れて、金額の選択にあたっての特定の手法や判断を明示していない場合もある。
- A120. 適用される財務報告の枠組みは、見積りとしての額を記載し、合理的に発生可能な測定結果の変動性を含め、見積額を作成するためのプロセスの性質と限界を説明する開示を要求していることがある。枠組みは、開示の目的を達成するための追加的な開示を要求することもある⁵⁵。また、経営者は、適正表示を達成するため、又は準拠性の枠組みの場合には、財務諸表の誤解を防ぐため、財務報告の枠組みが要求している特定開示項目以外の追加的な開示を提供することを要する場合もある。
- A121. 適用される財務報告の枠組みは、会計上の見積りに関連する重要な会計方針について開示を要求することがある。状況に応じて、関連する会計方針には、会計上の見積りの作成と財務諸表における表示に適用される特定の原則、基礎、基準、方針、ルール、慣習等が含まれることがある。
- A122. 適用される財務報告の枠組みは、重要な（significant）又は非常に重要な（critical）判断（例えば、財務諸表において認識された額に最も重要な影響を及ぼした判断）及び重要な将来の仮定又は見積りの不確実性のその他の原因を開示するよう要求することもある。
- A123. 本 ISA の A2 項は、会計上の見積り及び関連する開示は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の監査人の評価に関連する考慮事項を記載している。経営者の見積額及び関連する開示の合理性に関する十分かつ適切な監査証拠の入手に関連する事項には、例えば、以下が含まれる。
- 会計上の見積りを作成するための代替的な方法とデータの代替的な情報源は利用可能であり、使用された方法とデータはそれらの代替案から適切に選択された。
 - 使用された評価属性は適切かつ完全であった。
 - 使用された仮定は、合理的に発生可能な額の範囲から選択され、適合性及び信頼性のある適切なデータによって裏付けられた。
 - 測定プロセスで使用されたデータは、適切であり、適合性及び信頼性があり、データの完全性（integrity）は維持されている。
 - 測定プロセスからアウトプットを作成する際に適用された計算は、数学的に正確である。
 - 経営者の見積額は、合理的に発生可能な測定結果の範囲を適切に代表している。

⁵⁴ IFRS 第 13 号、公正価値測定、第 63 項

⁵⁵ IFRS 第 13 号、公正価値測定、第 92 項

- 関連する開示は、見積りとしての額を適切に記載しており、合理的に発生可能な測定結果の変動性を含め、見積りプロセスの性質と限界を説明している。

A124. 監査人は、見積りの不確実性の開示が適用される財務報告の枠組みに準拠していても、関連する状況と事実と鑑みて開示が合理的ではないと結論付けることがある。監査人による、見積りの不確実性に関する開示の合理性の評価は、会計上の見積りの合理的に発生可能な金額の範囲が大きくなるほど重要度を増す（A133–A134 項を参照）。

A125. ある状況においては、監査人は、財務諸表の注記に見積りの不確実性に関連する状況を記載するよう経営者に促すことが適切であると考えられることがある。ISA705（改訂）⁵⁶は、財務諸表における経営者の開示は、見積りの不確実性に関連するものを含め、不十分である又は誤解を招く、と監査人が確信するときの監査意見への影響について指針を提供している。監査人による、会計上の見積りに関連する見積りの不確実性の考慮及びそれに関連する開示が、監査人が特に注意を払った事項である場合、監査上の主要な事項となる（ISA701 を参照）⁵⁷。

経営者が見積りの不確実性を適切に理解しなかった場合、又はそれに適切に対応しなかった場合（第 19 項(b)）

A126. 監査人が、経営者が見積りの不確実性を適切に理解しなかった、又はそれに適切に対応しなかったと判断する場合、監査人は、代替的な仮定を考慮するよう、又は見積りの不確実性に関連する追加的な開示を提供するよう、経営者に要求することを検討することがある。

A127. 経営者が見積りの不確実性を適切に理解しなかった、又はそれに適切に対応しなかったと監査人が判断する場合、見積りの不確実性を記載している財務諸表における経営者の見積額及び関連する開示の合理性を監査人が評価することができるように、可能な範囲で、監査人は見積額又は許容範囲を作成することが求められている。監査人において使用する適切な方法、仮定及びデータは、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項に依存する。

監査人の見積額又は監査人の許容範囲の設定

A128. 監査人が見積額又は監査人の許容範囲を設定する場合、監査人は、分析の実証手続を立案し実施する。ISA520⁵⁸は、監査人による分析の実証手続の使用について要求事項と指針を提供している。

A129. 見積額又は許容範囲の作成において監査人がとるアプローチは、状況において最も有効であると考えられるものに応じて異なる。例えば、監査人は、まず見積額を作成し、次に、経営者の見積額の評価に用いられる許容範囲を確定するため、その見積額の仮定の変更に対する感応度を評価することがある。または、監査人は、可能であれば見積額を算定するため、許容範囲を作成することから始めることもある。

A130. 監査人の見積額を作成する能力は、許容範囲の設定と異なり、使用される方法、入手可能なデータの性質と範囲、会計上の見積りに関与する見積りの不確実性等、いくつかの要因に依存する。さらに、見積額または許容範囲を作成する際の判断は、適用される財務報告の枠組みの影響を受け、当該枠組みは、見積額を代替的な金額と仮定の考慮後に使用すべきことを明示することがあり、又は特定の測定方法を明示することがある（例えば、発生確率で加重平均した割引予想価値や確率が最も高い結果）。

⁵⁶ ISA705（改訂）、独立監査人の報告書における除外事項付意見

⁵⁷ ISA701、独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション

⁵⁸ ISA520、分析的手続

A131. 監査人は、以下のような様々な方法で見積額又は許容範囲を設定することがある。

- モデル、例えば、特定の分野若しくは産業向けに市販されているモデル、又は企業独自のモデル又は監査人の開発したモデルなどを使用する。
- 見積額又は許容範囲を作成するため、経営者のモデルを使用し、代替的な仮定又はデータの情報源を選択する。
- 会計上の見積りの一部のみについて見積額又は許容範囲を作成する（例えば、会計上の見積りの特定部分のみに重要な虚偽表示リスクを識別している場合）。
- 経営者が使用したものに代わる仮定を作成する。
- モデルを作成若しくは実行する、又は関連する仮定を提供する専門的技術・知識を備えた専門家を雇用又は契約する。
- 他の類似した状況、取引又は事象を参照する。適切な場合には、類似した資産又は負債の市場を参照する。

A132. 経営者が会計上の見積りの作成に使用したデータ、仮定、及び方法を監査人が十分に理解することは、監査人による適切な見積額又は許容範囲の設定、及び会計上の見積りが合理的であるか、又は虚偽表示に該当するかの評価にも関連するため、重要である。

A133. 監査人は、仮定、データ又は方法の選択において経営者の偏向の兆候が存在するかどうかを考慮することが必要な場合もある。例えば、ある一つの会計上の見積りにおいて、経営者が 3 つの異なる仮定に適切な許容範囲をそれぞれ作成し、それぞれの許容範囲の同じサイドの端から仮定を選択している場合、監査人は、経営者とさらに協議し、選択された仮定が状況において適切で裏付けがあるかどうかについて十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを再検討することが必要な場合がある。

A134. 特定の状況において、監査人の会計上の見積りの許容範囲は、重要性の基準値の複数倍になることがある。特に、重要性の基準値が経営成績（例えば、税引前利益）に基づいて設定されており、この損益計算書ベースの数値が資産又はその他の貸借対照表の数値と比較して相対的に小さいときは起こりうる。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についての監査人による評価は、一層重要になる。このような状況においては、A133, A144 及び A145 項に含まれている事項の検討も、適切な場合がある。

会計上の見積りに関連する開示（第 21 項）

A135. 第 21 項は、監査人が第 19 項の手続を実施する必要があるかどうかにかかわらず適用される。

A136. 適用される財務報告の枠組みに従った財務諸表の表示には、財務諸表に関連する事項の開示が含まれる。適用される財務報告の枠組みによっては、会計上の見積りに関連する開示を許容又は明示しており、一部の企業は、財務諸表の注記において任意に追加的な情報を開示することがある。これらの開示には、例えば、以下が含まれる。

- 使用された見積りの方法。適用されるモデルを含む。
- 見積りの方法の選択の基礎
- モデルから、又は財務諸表において認識若しくは開示された見積りを確定するために使用されたその他の計算から得られた情報。モデルに使用された以下の原データと仮定に関連する情報を含む。

- 内部で作成された仮定
- 企業の内部統制が及ばない要因の影響を受ける金利等のデータ
- 見積りの方法の前年度からの変更の影響
- 見積りの不確実性の原因と影響
- 公正価値情報。経営者の専門家が生成したときを含む。
- 経営者が代替的な仮定を検討したことを示す財務モデルから引き出された、感応度分析に関する情報

このような開示は、利用者にとって、財務諸表において認識又は開示された会計上の見積りを理解する上で重要であり、十分かつ適切な監査証拠は、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について入手する必要がある。

A137. 適用される財務報告の枠組みによっては、見積りの不確実性について特定の開示を求めている場合がある。例えば、いくつかの財務報告の枠組みは、以下の事項の開示を求めている。

- 資産と負債の帳簿価額の重要な修正を生じる重要なリスクがある、主要な仮定及び見積りの不確実性のその他の原因の開示。こうした開示は、「見積りの不確実性の主要な原因」や「非常に重要な (critical) 会計上の見積り」等の用語を使って記載されることがある。
- 発生可能な見積りの金額の範囲、及びその範囲の設定に使用された仮定の開示
- 以下の特定の情報の開示
 - 企業の財政状態と業績にとって公正価値の会計上の見積りがどれだけ重要であるかに関する情報
 - 市場の不活発な状況又は非流動性に関する開示
- 質的な開示。リスクに対するエクスポージャーとその発生の仕方、企業の目的、リスク管理の方針及び手続及びリスクの測定方法、並びにこれらの質的概念の前年度からの変更
- 量的な開示。企業の経営者に内部で提供された情報に基づく、企業がリスクにさらされている程度等に関する情報。信用リスク、流動性リスク、市場リスクを含む。

A138. 財務諸表が適正表示の枠組みに準拠して作成されている場合、財務諸表が適正表示を達成しているかどうかに関する監査人の評価には⁵⁹、財務諸表の全体的な表示、構成及び内容、並びに財務諸表が、関連する注記を含め、適正表示を達成する方法で基礎となる取引及び事象を表現しているかどうかが含まれる。事実と状況に応じて、財務諸表全体にとって会計上の見積りがどれだけ重要であるかに基づき、監査人は適正表示を達成するには会計上の見積りに関連する追加的な開示が必要であると判断することがある。例えば、会計上の見積りが重要な見積りの不確実性に依存しているときにそのように判断することがある (A124-A125 項参照)。

⁵⁹ ISA700 (改訂) 第14項

実施した監査手続に基づいた総括的評価（第 22 項）

A139. ISA330⁶⁰は、財務諸表の監査は累積的かつ反復的なプロセスであると記載している。監査人は、計画された監査手続を実施する過程で、入手した監査証拠によりその他の計画された監査手続の種類、時期又は範囲を修正する必要があることがある。会計上の見積りに関しては、第 17-19 項の事項について監査証拠を入手するための手続を実施している過程で、リスク評価で入手した情報とは著しく異なる情報が監査人の注意を引くことがある。

A140. 例えば、監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクの根拠として、会計上の見積りを作成する際に経営者による判断の必要性のみを識別していたとする。しかし、第 18 項の事項に対応する手続を実施している過程で、監査人が、会計上の見積りが当初想定していた以上に複雑であることを発見した場合、重要な虚偽表示リスクの評価を変更する必要があること（即ち、リスク評価の根拠に複雑性も含まれること）を示唆することがある。従って、監査人は、適宜、第 17 項の事項に対応するリスク対応手続を実施することを要する。ISA315（改訂）には、監査人のリスク評価の変更に関する追加的な指針が含まれている⁶¹。

A141. 認識されていない会計上の見積りに関して、監査人の評価の焦点は、適用される財務報告の枠組みの認識に関する規準(criteria)が実際に満たされているかどうかに向けられる。会計上の見積りが認識されておらず、監査人がそのような取扱いが適切であると結論付けた場合、いくつかの財務報告の枠組みは、財務諸表の注記においてその状況を開示するよう求めている。

虚偽表示（第 23 項）

A142. ISA450⁶²は、未修正の虚偽表示が財務諸表に及ぼす影響を監査人が評価するための虚偽表示の区分についてガイダンスを提供している。会計上の見積りに関して、虚偽表示は、その原因が不正であるか誤謬であるかにかかわらず、以下の結果として発生する。

- 虚偽表示としての事実が確かめられた虚偽表示（確定した虚偽表示）
- 経営者の判断から生じる差異（判断による虚偽表示）。監査人が合理的でない又は不適切と考える会計上の見積りの認識、測定、表示、開示に関する判断（会計方針の選択又は適用に関する判断を含む）から生じる差異
- 母集団における虚偽表示の監査人の最善の見積りであり、サンプルにおいて識別した虚偽表示から母集団全体の虚偽表示を推定した額（推定による虚偽表示）

A143. A113 項から A118 項は、監査人が財務諸表に含まれる見積額の経営者の選択を評価する際指針を提供している。監査人は、入手した監査証拠に基づいて、経営者の見積額と異なる見積額を裏付ける十分かつ適切な監査証拠があると結論付けることがある。監査人が許容範囲を設定する場合、監査人の許容範囲には入手した監査証拠により裏付けられており、監査人が本 ISA の第 20 項の要求事項に準拠して合理的と判断した額しか含まれていないとすれば、監査人は、経営者の見積額は監査人の許容範囲内に入ると判断することがある。いずれの状況においても、監査人は、会計上の見積りは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結論付けることがある。

A144. ある状況においては、経営者は、経営者が合理的であると考えられる見積額又は見積額の範囲を算定し、監査人も、監査人の見積額または許容範囲を設定する際に入手した監査証拠に基づいて、経営者の見積額又は範囲が合理的であると決定することがある。その他の状況

⁶⁰ ISA330、A60 項

⁶¹ ISA315（改訂）第 31 項

⁶² ISA450、*監査の過程で識別した虚偽表示の評価*

において、入手した監査証拠は、経営者の見積額又は範囲とは異なる額又は範囲が合理的であることを裏付けていることがある。いずれの状況においても、これらの額の差異又は監査人の許容範囲の変動幅が重要(significant)となることがある。この差異又は変動幅は、必ずしも、特定された若しくは裏付けられた額又は監査人の許容範囲が合理的ではないことを意味するものではない。しかしながら、差異又は変動幅が重要な場合は、範囲内にある見積額の合理性に関して十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかを監査人が再検討することが重要となることがある。

- A145. 監査証拠は、経営者の見積額とは異なる見積額、又は経営者の見積額が入らない許容範囲を裏付けていることがある。監査証拠が、経営者の見積額とは異なる監査人の見積額を裏付けているとき、監査人の見積額と経営者の見積額との差異が、虚偽表示に当たる。監査証拠が経営者の見積額が入らない許容範囲を裏付けている場合、経営者の見積額と監査人の許容範囲の最も近い金額との差異が虚偽表示となる。
- A146. 財務諸表の注記に会計上の見積り及び関連する開示が含まれている場合、それらについて十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうか、及び会計上の見積りに虚偽表示があるかどうかの評価には、財務諸表において認識された会計上の見積りを監査と基本的に同様の検討を行う。

経営者の偏向が存在する兆候（第24項）

- A147. 会計上の見積りに関連する経営者の偏向が存在する兆候には、例えば、以下が含まれる。
- 経営者が状況に変化が生じた旨の主観的な評価を下している場合の会計上の見積りの変更、又は見積りの方法の変更
 - 経営者の目的に有利な見積額を生じる重要な仮定の選択又は策定
 - 楽観主義又は悲観主義のパターンを示唆する見積額の選択
- A148. 経営者の偏向が存在する兆候自体は、個々の会計上の見積りの合理性について結論を出す上で、虚偽表示には該当しない。しかし、状況によっては、監査証拠は、単なる偏向の兆候ではなく、虚偽表示を示すことがある。例えば、経営者が、状況に変化が生じた旨の主観的な評価に基づいて会計上の見積り又は見積りの方法を前年度から変更した場合、監査人は、入手した監査証拠に基づいて、経営者による恣意的な変更の結果として会計上の見積りに虚偽表示が発生したと結論付けることや、又はそれを経営者の偏向が存在する兆候とみなすことがある。
- A149. 勘定レベルで経営者の偏向を検出するのは、会計上の見積りのグループ若しくは全ての会計上の見積りを考慮するときや複数の会計期間にわたり観察しているときより、難しいことがある。経営者の偏向は、主観的な決定に何らかの形で内在しているが、そうした判断を下す際、経営者には、財務諸表の利用者を誤解させる意図は全くないことがある。しかし、誤解させる意図があるとき、経営者の偏向は性質において不正である。
- A150. 例えば、財務諸表に含まれている会計上の見積りのそれぞれは個々に合理的であったとしても、経営者の見積額のそれぞれは監査人の許容範囲の一端の方に偏っている場合、そのような状況は、見積りの作成における経営者の偏向を示唆していることがある。例えば、財務諸表に含まれている複数の見積りが、前年度にはいずれも合理的な金額の範囲の一端であったが、当年度にはいずれも合理的な金額の範囲の他方の端にある場合、その変更は、期待利益に調整するなど、期待される又は望まれる金額の達成するための偏向を示唆する場合がある。

A151. 経営者の偏向の兆候は、監査人のリスク評価及びリスク対応が依然として適切であるかどうかに関する監査人の結論に影響を及ぼすことがあり、監査人は、監査の残りの部分への影響を考慮する必要があることがある。さらに、それらは、ISA700（改訂）に準拠して監査人が行う、財務諸表に全体として重要な虚偽表示がないかどうかの判断にも影響を及ぼすことがある。

A152. また、ISA240 を適用する際、監査人は、財務諸表に含まれている会計上の見積りを作成している際に経営者が行った判断と決定が、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性を示す偏向を示唆しているかどうかを評価することが求められている。不正な財務報告は、しばしば、会計上の見積りの意図的な虚偽表示、即ち、会計上の見積りの意図的な過小表示又は過大表示を通じて行われることがある。不正リスクを示唆することもある経営者の偏向の兆候は、監査人のリスク評価、特に不正リスクの評価、及び関連するリスク対応が依然として適切であるかどうかを監査人に再評価することを求めることがある。

経営者確認書（第 25 項）

A153. ISA580⁶³は、経営者確認書の利用について記載している。監査人は、経営者及び適切な場合は統治責任者が、会計上の見積りに使用された方法、重要なデータと重要な仮定及びこれらに関連する開示は適切であると信じる旨の経営者確認書を入手する際、特定の会計上の見積りについて記載を入手する必要性を考慮することが求められている。これらの記載は、財務諸表において認識され又は開示された会計上の見積り、又は会計上の見積りを認識又は開示しない決定を取扱うことができ、以下の記載を含めることがある。

- 経営者の見積額は、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であること。
- 適用される財務報告の枠組みに照らして、会計上の見積りの作成に選択された方法、及び、該当する場合、使用されたモデルが適切であること。
- 会計上の見積りの作成に際して行われた重要な判断は、経営者が知っている全ての関連情報を考慮に入れた上で行われたこと。
- 適用される財務報告の枠組みに照らして会計上の見積りに経営者が使用した方法、仮定、データの選択又は適用の一貫性について。
- 仮定が、会計上の見積り及び開示に関連する、企業のために特定の手順を踏む経営者の意図と能力を適切に反映していること。
- 見積りの不確実性を記載している開示を含め、会計上の見積りに関連する開示は、適用される財務報告の枠組みに照らして網羅的かつ合理的であること。
- 適切な専門的スキルまたは知識が、必要に応じて、会計上の見積りの作成に適用されたこと。
- 財務諸表に含まれている会計上の見積り及び関連する開示を修正すべき後発事象はないこと。

A154. 財務諸表において認識又は開示されていない会計上の見積りに関して、経営者確認書には、適用される財務報告の枠組みの認識又は開示の規準を満たしていないと決定した根拠の適切性に関する記載も含めることがある。

⁶³ ISA580、経営者確認書

統治責任者又は経営者とのコミュニケーション（第26項）

A155. ISA260（改訂）を適用する際、監査人は、企業の会計実務の重要な質的側面に関する監査人の見解として、会計上の見積り及び関連する開示に関する事項を統治責任者に伝えることがある。この伝達には、監査人が重要な会計実務を検討した理由として、会計上の見積りを作成している際に経営者が行った判断は、適用される財務報告の枠組みに照らして許容されてはいるが、企業の特定の状況に最も適切なものではないということが含まれることがある。このような監査人の見解として、統治責任者に伝えることを検討する可能性がある、会計上の見積りに特有の事項には、以下がある。

- (a) 会計上の見積りに使用された重要な仮定の性質と結果、及びそれらの仮定の作成に関与した主観の程度
- (b) 財務諸表全体にとっての、会計上の見積りの相対的な重要性
- (c) 会計上の見積り、特に金融商品の会計上の見積りの性質と範囲、及び当該見積りに伴うリスクに関する経営者の理解（又はその欠如）
- (d) 外部情報源又は経営者若しくは経営者の専門家が行った評価から得られたデータについて、十分かつ適切な監査証拠を入手する際に直面した著しい困難
- (e) 評価に関する監査人と経営者又は経営者の専門家の間の判断の著しい相違
- (f) 監査人の見積額又は許容範囲と経営者の見積額との差異に関する監査人の見解
- (g) 会計方針の選択及び財務諸表に含まれている会計上の見積りの表示の適切性に関する監査人の見解
- (h) 会計上の見積りに関する企業の会計実務と財務報告の質的側面に関する監査人の見解
- (i) 会計上の見積りに伴う見積りの不確実性を含め、財務諸表において開示される必要のある重要なリスクとエクスポージャーが企業の財務諸表に及ぼす潜在的な影響

A156. ISA265 を適用する際、監査人は、会計上の見積りに関連する重要な不備を含め、内部統制の重要な不備を統治責任者又は経営者に伝える。例えば、重要な不備は、以下の内部統制に関して識別することがある。

- (a) 会計上の見積りに関連する重要な会計方針の選択と適用、並びに見積りの方法、仮定及びデータの選択と適用
- (b) リスクマネジメント及び関連するシステム
- (c) 外部情報源から入手したデータを含む、データの完全性
- (d) 第三者のモデルを含め、モデルの使用、作成、妥当性の確認、及び必要な調整

A157. 監査人は、統治責任者とのコミュニケーションに加えて、規制当局又は健全性の監督者（prudential supervisors）と直接コミュニケーションを行うことを許容される又は要求される場合がある。そうしたコミュニケーションは、監査を計画しているときや、監査報告書を最終化しているとき等、監査の全体又は特定の段階で有益となることがある。例えば、特定の管轄区域において、金融機関の規制当局は、金融商品活動、活発でない市場における金融商品の評価の検討、予想信用損失、及び保険準備金に関する内部統制の運用と適用に関する情報を共有するために監査人に協力を求めることがある。その他の規制当局は、企業のコスト見積りを含め、企業の事業の重要な側面に関する監査人の見解を理解しよう

とすることがある。このようなコミュニケーションは、監査人の重要な虚偽表示リスクの識別に有用であることがある。

監査調書（第 27 項）

- A158. ISA230 の第 8 項は、経験豊富な監査人が、以前に当該監査に関与していなくとも、重要な職業的専門家としての判断等を理解することを可能にするのに十分な監査調書を作成することを監査人に求めている。会計上の見積りの監査において、これらの職業的専門家としての判断には、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についての監査人の評価の根拠が含まれる。監査人の判断は、見積りの方法、重要なデータ及び重要な仮定の経営者の選択に関する監査人の判断、並びに本 ISA の第 22-23 項が要求している総括的な評価を含め、通常、第 17-21 項の事項に対応するために実施した手続の調書により裏付けられる。また、会計上の見積りに関連する評価した重要な虚偽表示リスクに関する監査人の判断、及び監査人の対応は、通常、固有リスクが「低」以外と評価した会計上の見積りについての、統治責任者及び経営者とのコミュニケーションの調書によりさらに裏付けられる。
- A159. 監査の過程で識別された経営者の偏向の兆候に関する調書は、監査人のリスク評価及び関連するリスク対応が依然として適切であるかどうかを結論付ける際、及び財務諸表全体にとって重要な虚偽表示がないかどうかを評価する際に、監査人を支援する。経営者の偏向の兆候の例については A147 項を参照すること。

付録 1

(第2項参照)

会計上の見積りの測定基礎

1. 本付録の目的は、会計上の見積りを行うにあたり該当すると考えられる、異なるタイプの測定基礎を説明することにある。本付録は、それぞれの測定基礎に、複雑性、経営者による判断の必要性、及び見積りの不確実性の要因が内在しうる程度を検討するための背景を監査人に提供することを意図している。
2. 測定基礎は、財務諸表項目の金額を決定する、測定の目的である。測定基礎は、取得原価(historical cost)か現在の価格(current value)かのいずれかである。取得原価で測定された財務諸表項目の金額は、当該財務諸表項目の元となった取引又は事象に関する情報を提供し、現在の価格で測定された金額は、測定日の状態を反映するよう更新された情報を提供する。現在の価格による測定基礎は、企業特有又は市場に基づいた価値を反映することがある。
3. 測定基礎、並びに財務諸表項目の性質、状態及び状況に応じて、財務諸表項目について測定されるべき金額は、当初認識時点の原価又は価格であり、それは、事後的に再測定又は当該項目の状態又は状況の事後的な変化を反映するための修正が行われることがある。原価又は価格は、(企業自身又は市場参加者間で行われる)実際の取引において直接観察し可能であることもあれば、他の評価技法を使用して見積らなければならないこともある。事後的な変化を反映させるための調整には、しばしば見積りが必要となる。以下では、様々な一般的な測定基礎を適用した会計上の見積りが必要となる状況の例を取り上げている。
4. 財務諸表項目の性質、状態及び状況は多様であり、これらは、関連する測定基礎に基づく当該項目の金額に影響を及ぼす量的属性と質的属性(評価属性(valuation attributes))を生む。
5. 財務諸表項目の性質は、当該項目に含まれる、権利、義務若しくはその他リソースの請求、又はそれらの権利・義務等の変化に関連する評価属性をもたらすことがある。財務諸表項目の状態及び状況は、評価属性をもたらす。これらは、一般的な経済、規制、技術及び市場の状態に関連することがある。これらは、また、事業の性質、当該項目がどのように事業に利用されているか、事業活動に固有のリスクと不確実性がどのように当該項目に影響を与えているか等、当該項目に特有の状態に関連することがある。
6. 評価属性は、財務諸表項目がキャッシュ・フローの時期及び金額、並びに関連するリスクと不確実性にどのように寄与するかに対して影響を及ぼす可能性があり、また、当該項目に固有のその他のリスクと不確実性を反映する可能性がある。評価属性は、当初認識時又は再測定時の当該項目の原価又は価格に影響を及ぼす可能性があり、また事後的な変化に関連して修正を要する金額に影響を及ぼす可能性がある。
7. 原価または価格を直接観察する以外の方法で会計上の見積りを行う必要がある場合、当該項目の原価若しくは価格又は修正を要する事後的な変化の影響をモデル化するために、評価技法を使用することがある。このような技法の使用には、関連する評価属性を測定又は見積りを行うこと、及び、金額を算定するための関数の適用が含まれる。金額は、入手可能な場合は観察可能なデータに基づき、そうでなければ入手可能な最善のデータ又はその他の情報を考慮した仮定に基づいて、評価属性を測定又は見積もることがある。こうした属性の測定又は見積り及び金額を算定するための関数の適用を含む、適切な評価技法の選択と適用は、測定基礎の目的を反映し、かつ当該項目の性質、状況及び状態を考慮する方法で行われる。

8. 従って、このように測定する額をモデル化することにより、財務諸表項目について会計上の見積りを行う場合、例えば、次の事項を決定することが含まれる。
- 関連する量的、質的な評価属性
 - 関連する評価属性を測定するために観察可能なデータを入手できる程度
 - 関連する評価属性を測定するためのデータが入手可能な場合、当該属性の適切な測定方法を提供するデータソース
 - 関連する評価属性を測定するためのデータを入手できない場合、又は当該データが十分に正確でない又は単純すぎる場合、評価属性の適切な価値の見積りに必要な仮定の種類、及びこれらの仮定を支える適切なデータソース
 - 見積りを行う際、及び、使用されたデータと仮定に従って合理的に起こりうる金額の変動幅つまり感応度に関する情報を把握するために、利用されるデータ及び仮定を使用する方法（評価技法又は評価技法の組み合わせ）
 - 該当する場合、採用した方法により見積られた値に対する修正の性質と程度。例えば測定対象に対する評価技法（又は複数の評価技法）の有効性の実務上の制限がある場合、それを反映させるために修正を行うことがある。

特定の測定基礎を適用した会計上の見積りが必要となる状況の例

取得原価による測定基礎

9. いくつかの測定基礎は、当初認識時に、計上される項目の元となる取引の条件に基づいて、取得又は建設された資産については支払った原価又は支払対価（及び取引コスト）を、発生又は引き受けた負債については受領した対価（取引コスト控除後）を反映する金額を用いることを求めている（取得原価）。このような金額は直接観察できる（例えば、請求書、送金通知書、支払通知書、取引確認書、その他一次的な取引記録において観察できる）。
10. こうした金額を直接観察できないときは、公正価値などの代替的方法により、当該項目（あるいは複数の項目）のみなし原価を見積ることが必要になることがある（第 19 項参照）。例えば、ある項目のみなし原価は、当該項目と交換された他の資産又は負債の公正価値としたり、他の資産又は負債と交換されていないときは、当該項目自体の公正価値とすることもある。また、みなし原価は、測定日に知ることができないことがあり、将来の事象又は状況の帰結に左右されることがある（例えば、事業取得に係る支払額の一部又は全部がその事業の将来の収益に依存する場合）。従って、みなし原価の決定は困難な場合がある。

取得原価に基づく測定値の当初認識後の修正

11. 取得原価に基づく測定基礎は、価格の変動以外の、当該項目の当初認識後の変化を反映するための修正を求めている。こうした変化はいくつかの報告期間にわたって発生しうる。非金融資産・負債においてこれらの変化は、資産の消費若しくは減損、又は負債の履行若しくは不利な条件の兆候を反映することがある。金融資産及び金融負債の取得原価は償却原価と呼ばれることがある。
12. 償却原価を使用して測定された金融資産と金融負債について、修正は、利息の発生、キャッシュ・フローの見積りの変更（金融資産の減損を含む）及び支払又は受領といった、当初認識後の変化を反映するために行われるが、その他の要因に起因する事後的な価格変動を反映するためには行われない。

13. 当初認識時に測定された取得原価の修正金額は、しばしば直接観察できず、見積る必要がある。消費の見積り及び減損損失又は不利な条件による負債の認識は主観的になりうる。従って、資産又は負債の取得原価を現在の価格として見積もることは難しい場合もある。

資産の減損

14. 減損調整は、資産の処分又は使用による回収可能価額が、減価償却又は償却(アモチゼーション)についての調整考慮後の帳簿価額を下回るときに行われる。減損は、資産の性質に応じて、陳腐化、物理的毀損、信用度の低下(金融資産)、市場価値の低下、資産の稼働率の低下といった様々な要因で発生する可能性がある。貸借対照表日時点における資産の取得原価の測定値に対する減損の金額(もしあれば)は通常は直接観察できず、当該項目の使用又は売却による将来の投資回収の実現に依存する。
15. 処分による回収可能価額は、公正価値又は正味実現可能価額で決定することを求められることがあり、見積りを要する可能性がある。同様に、使用による回収可能価額(使用価値)も通常は見積りを要する。また減損を判定する適切な会計単位についても複雑な検討となる可能性がある。
16. 資産の減損の額が貸借対照表日付以後の取引において観察可能な金額をもって決定された場合でも、その額は、貸借対照表日時点の減損のレベルを反映していない可能性がある。これは、貸借対照表日時点の減損のレベルが、貸借対照表日と取引日の間の状況の変化の影響を受けた可能性があるからである。

減価償却又は償却(アモチゼーション)

17. 資産の取得原価の減価償却又は償却(アモチゼーション)は、耐用年数にわたる資産を構成する経済的な資源の消費を反映している。経済的資源の総量(資産の耐用年数)、資産の消費の度合、及び資産の残存価額は全て不確実である。これらの額は、資産の経済的資源の総量とその消費が耐用年数にわたって観察され、資産が処分されるまで、確実には知りえない。従って、通常は、資産の耐用年数の期間にわたり減価償却又は償却(アモチゼーション)が求められている場合、これらの金額はいずれも直接観察できない。従って通常は、それらには全て見積りが要求される。

現在の価格の測定基礎

18. いくつかの測定基礎は、過去の取引に基づく情報ではなく、測定日の状態に関する情報を反映する金額を使用するよう求めている。このような測定基礎では、市場参加者又は企業固有のいずれかの観点を使用することが求められる。

公正価値

19. 公正価値による測定基礎では、測定日に活発な市場において市場参加者間の秩序ある取引において(又は、取引が発生しなかった場合は起きたであろう取引において)売却された資産の価格、又は移転された負債の価格を測定することが求められる。公正価値測定の目的は、測定日に、測定日現在の市場の状況の下で市場参加者の間で行われるであろう、資産を売却又は負債を移転する、秩序ある取引の価格を見積もることである。
20. 財務報告の枠組みは、しばしば「公正価値ヒエラルキー」を定め、公正価値の測定に使用されるインプットを3つのレベルに区分し、かつより下位のレベルにあるインプットよりもより上位のレベルにあるインプットの使用を優先することを求めている。その目的は、公正価値の測定及び関連する開示の首尾一貫性と比較可能性を向上させることである。企業が測定日にアクセスできかつ価格調整の対象とならない同一の資産又は負債の活発な市

場の相場価格は、公正価値の最も適切な証拠であり、ヒエラルキーの最高レベルに入る（これらはレベル1のインプットである）。

21. レベル1のインプットが存在しないか入手できない場合、活発な市場での類似商品の相場価格、活発ではない市場での同一商品の相場価格、又は活発な市場で観察又は補強されたその他のインプット（例えば、金利、イールドカーブ、インプライド・ボラティリティ、信用スプレッド）のような、その他の観察可能なインプットを使用して公正価値を測定することが可能な場合もある（このようなその他の観察可能なインプットはレベル2のインプットである）。
22. 観察可能なインプットによる測定が不可能なとき、公正価値を測定する必要性が生じることがあり、割引後キャッシュ・フロー技法が用いられる。その際、合理的に入手できる市場参加者の仮定に関する全ての情報を考慮して、観察可能なインプットを入手できない範囲で観察不可能なインプットを含め、その状況下で使用可能な最善の情報に基づいて公正価値が測定されることがある（観察不可能なインプットはレベル3のインプットである）。
23. ある状況の下では、公正価値は、ヒエラルキーの複数のレベルのインプットを使用するか、又は調整されたレベル1のインプットを使用して測定されることもある。公正価値の測定値は、全体として、全体の測定において重要なインプットのうち最も下位のレベルと同じレベルに区分される。よって、公正価値の区分は、通常は、全体としてその測定に重要なインプットの最も下位のレベルのインプットに基づき決定され、調整されたレベル1のインプットを使用する公正価値の測定はレベル1よりも下位のレベルに区分される。

使用価値 (value in use) と履行価値 (fulfilment value)

24. いくつかの測定基礎では、企業が資産の使用と処分から得られる将来キャッシュ・フローの現在価値 (present value) (使用価値) 又は負債に含まれている企業の義務の履行により生じる将来キャッシュ・フローの現在価値 (履行価値) を反映する金額を使用することが求められている。例えば、使用価値は、しばしば、減損のテストに使用されている（第15項参照）。ある種類の引当金、例えば年金債務、製品保証、原状回復義務、又は法的な争議に係る引当金は、履行価値を使用して測定することが可能である。このような測定基礎によって求められた金額は、直接観察できず、かつ割引キャッシュ・フロー法を使用して見積もられている。原則として、使用価値と履行価値を使用して測定された会計上の見積りは企業特有の観点を反映するが、見積りに使用されるいくつかの評価属性は、市場金利のような市場参加者の観点を反映するよう要求されることがある。

現在の価格の測定に一般的に使用されている評価技法

評価技法

25. 評価技法は、マーケット・アプローチ、コスト・アプローチ、インカム・アプローチという3つの異なるアプローチに分類できる。

マーケット・アプローチ

26. マーケット・アプローチに属する評価技法は、典型的には、同一又は類似の資産、負債(又は事業売却時のような一塊の資産と負債)の市場取引により形成された価格その他の関連情報を使用する。例としては、レベル1とレベル2のインプットを使用して公正価値を測定する評価技法や、比較可能な不動産を参考にして不動産の公正価値を測定する評価技法が含まれる。

コスト・アプローチ

27. コスト・アプローチに属する評価技法は、典型的には、測定日に用役能力を再調達するために必要な額（しばしば現在再調達原価と呼ばれる）を反映する。例えば、現在再調達原価は、他の資産又は負債と組み合わせて使用される有形資産の公正価値を測定するときに使用される。

インカム・アプローチ

28. インカム・アプローチに属する評価技法は、典型的には、将来キャッシュ・フロー又は損益などの金額を一つの現在の割引額に変換する。このアプローチを採用する評価技法には、現在価値法やオプション価格算定モデルなどが含まれる。例えば、割引キャッシュ・フローは、インカム・アプローチに属する評価技法であり、キャッシュ・フローに現在価値技法を適用する方法は、使用価値及び履行価値を測定するときに一般的に用いられており、また、公正価値の測定にも使用される。

割引キャッシュ・フロー

29. 会計上の見積りにあたって割引後キャッシュ・フローの使用を伴う測定基礎は、一般的に以下のような評価属性に留意することを要求している。
- 当該財務諸表項目から発生する将来キャッシュ・フローの金額及び時期の見積り
 - 当該キャッシュ・フローに固有の不確実性からもたらされる、キャッシュ・フローの金額及び時期の変動の可能性
 - 金銭の時間価値
 - キャッシュ・フローに固有の不確実性を反映する価格（リスクプレミアム又は割引）
 - 個々の状況下で考慮するその他の属性(例えば、流動性)
 - 負債を公正価値で測定している場合、企業自身の信用リスクを反映した価格
30. 割引率に反映された仮定は、キャッシュ・フローに固有の仮定と整合しているべきである。
- 将来のデフォルトに関する不確実性が割引率に反映されている場合、キャッシュ・フローは契約上のキャッシュ・フローであるべきである。キャッシュ・フローが確率加重されており、従って将来のデフォルトの不確実性に関する仮定を既に反映している場合、割引率にデフォルトのリスクを二重に反映すべきではない。
31. キャッシュ・フローと割引率に関する仮定も相互に整合しているべきである。例えば、インフレーションの効果を含んでいる名目キャッシュ・フローは、インフレーションの効果を含んでいる率で割引かれるべきであり、税引後キャッシュ・フローは、税引後割引率を使用して割引かれるべきである。

付録 2 (第 2 項、A6 項参照)

会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを示唆する要因

1. 本 ISA の第 2 項、第 3 項及び第 13 項は、それぞれ、複雑性、判断及び見積りの不確実性の要因を導入し、会計上の見積りに関連する重要な虚偽表示リスクの識別と評価において、これらの要因と他の関連する要因を考慮するように監査人に求めている。従って、これらの要因は本 ISA の全体で言及されており、この付録では、これら要因に関連する追加的な背景情報を提供する。評価した重要な虚偽表示リスクに対応する際、監査人は、本 ISA の第 15 項(b)に従い、特定の状況に当てはまる場合、これらの要因のそれぞれに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手順を実施することが求められる。

3 つの要因が該当する状況

2. 付録 1 で説明されたように、適用される測定基礎の性質及び財務諸表項目の性質と状況は、以下において、これらの要因が存在し経営者においてどの程度考慮される必要があるかにも影響を及ぼす。
 - (a) 必要な金額の会計上の見積りを行う際
 - (b) 会計上の見積りのこれらの要因の変動に対する感応度を理解する際
 - (c) 必要となり得る関連する開示を考慮する際
3. 見積りは、これら 3 つの要因の相互関係の影響を受け、さらに、見積りを行う方法に複雑なモデルが含まれているときは、より大きな影響を受ける可能性が高い。

見積りの不確実性

4. 見積りの不確実性は、測定に正確さが欠けるという会計上の見積りに固有の不確実性である。適用された測定基礎の性質及びその財務諸表項目の性質と状況に応じて、当該項目の金額は、財務諸表が最終化される前に直接観察できる場合もあれば、後日にならなければ直接観察できない場合もあり、直接観察することは全くできない場合もある。見積りの不確実性は、財務諸表項目に必要な金額を正確に確定できず、見積りの確定額を財務諸表が最終化される日以前に知り得ないときに発生する。
5. 見積りの不確実性は、会計上の見積りを行うために使用可能な方法、情報源及び仮定の種類に選択の幅があり、従って、見積りを行う時に判断が必要となることがある。よって、これは、見積りプロセスから導かれる結果に変動を生むことになる（会計上の見積額と、使用されるデータ又は仮定の変動の見積額への感応度に関して作成された情報の両方において）。このような変動は、適用される財務報告の枠組みの認識、測定、表示、開示の要求事項に準拠して、財務諸表において会計上の見積りを如何に反映するかを考慮する際に重要である。
6. 情報に固有の限界の結果として、見積りの不確実性を特定の限度を超えて低下させることは不可能である。さらに、ほとんどの会計の枠組みにおいて、情報を入手する費用が便益を上回るとき（費用制約条件）考慮に入れる情報にも限界があること（及び、従って、見積りの不確実性をこの限度を超えて低下させることは実際的ではないこと）を認めている。
7. 見積りの不確実性が残存している程度は、会計上の見積りを行う際に、異なる方法の使用、入手可能なデータの変動、又は使用できる仮定の値の変動による見積額への影響度合（感応度）に反映される。見積りの不確実性が相対的に高いレベルの見積りは、不確実性が低

いレベルの見積りよりも測定の正確さが低いことがあるが、財務諸表における見積りの不確実性の性質と程度の記載が、適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であれば、当該会計上の見積りは、財務諸表の利用者にとって非常に目的適格的(significant relevance)であり得る。財務諸表における見積りへの対応は、財務諸表に記載する合理的な見積額を選択し、見積りの不確実性の程度、性質及び測定上の影響、即ち、見積りの範囲を記述することにより達成される。時として、会計上の見積りに関連する見積りの不確実性はあまりにも高いため、適用される財務報告の枠組みの認識規準を満たさず、財務諸表において会計上の見積りを認識できないことがあるが、その場合でも関連する開示が必要となる場合がある。

複雑性

8. 会計上の見積りに伴う複雑性は、多数の評価属性が存在する場合、又はそれらの間に多数の関係、あるいは直線的ではない関係が存在している場合に生じる。経営者には、例えば、次の事項との関連で専門的なスキル又は知識が必要になることがある。
 - 見積りの測定基礎並びに適用される財務報告の枠組みの目的又はその他の要求される事項に照らして、使用できる入手可能な評価概念及び技法、並びに評価概念又は技法の適用の仕方
 - 会計上の見積りの対象である財務諸表項目の性質と状況に照らして、該当する評価属性に係る経験
 - 企業の内部（総勘定元帳又は補助元帳以外のソースを含む）からの、又は外部情報源からのデータ（適切な仮定の策定に関連するデータを含む）の入手可能なソースの識別、又はこのようなソースからデータを入手すること若しくは見積りの方法を適用する際のデータの完全性を維持することの難しさへの対処方法
9. 評価概念又は技法の適用における複雑性は、概念又は技法に、不確実な将来の帰結又は仮説的行動を予測するために確率的方法、オプション評価方程式、シミュレーション技法等を使用する場合に存在することがある。見積り方法に関連する複雑性は、見積りプロセスのアウトプットを確定する際に多数のデータソース、仮定、又は評価概念若しくは技法を使用する必要がある場合や、用途に合わせるため又は仮定の策定をサポートするためこれらを解釈又は加工する必要がある場合にも存在することがある。
10. 評価概念又は技法の適用における複雑性は、データ（適切な仮定の策定に関連するデータ）にも関連することがある。データの識別、取得、アクセス、又は理解が困難な場合を含む。例えば、
 - (a) データが社会全般に対する透明性を持たない取引に関連している場合、データの入手が難しくなることがある。外部情報源を通じてこのようなデータにアクセスできたとしても、使用された原データの情報源と行われたデータ処理に関する十分な情報を外部情報源が開示しなければ、このようなデータを理解するのは難しくなることがある。
 - (b) データが、将来の状態又は事象に関する外部情報源の見解を反映している場合、仮定の策定に適合することがあるが、見解を取りまとめる際に考慮された根拠と情報が透明でなければ、このようなデータを理解するのは難しくなることがある。
 - (c) 複雑な金融商品又は保険商品が関わる取引に関する契約条項から成るデータを適切に理解する必要がある場合等、特定のデータは、技術的に複雑なビジネス概念又は法的概念の理解を要するため、理解が難しくなることがある。

判断

11. 会計上の見積りが必要である場合、適用される財務報告の枠組みは、会計上の見積りを行うために最も適切なアプローチを、財務諸表項目の種類及び個々の状況ごとに十分には指定しないことがある。また、一般的に、適用される財務報告の枠組みが、会計上の見積り及び関連する開示に使用すべき特定の評価属性、概念、技法の全てを明示するのは実務的ではない。その結果、これらの事項を考慮する際に、会計上の見積りの作成に経営者による判断の必要性が一般的に生じる。
12. 一般的に、入手可能な情報に固有の限界がある場合、判断が必要である。時として、入手可能な情報の固有の限界の水準又は性質は、特定の判断に高度の主観性をもたらすことがある。
13. 適用される財務報告の枠組みは、明示的又は黙示的な測定目的、開示、計算単位、費用制約条件の適用など、判断の基礎を提供することがある。適用される財務報告の枠組みは、関連する開示の要求事項を通じて、これらの判断の重要性を強調することもある。
14. 判断は、一般的に、以下の事項のいくつか又は全ての決定の際に必要である。
 - 適用される財務報告の枠組みにおいて、見積りの方法で使用する適切な評価アプローチ、概念、技法、要因が明示的に定められていない場合、入手した知識を勘案して、それらを決定する。
 - 評価属性は観察可能であるが、入手可能なデータの情報源が多数存在する場合、使用する適切なデータソースを決定する。
 - 評価属性が観察不能な場合、市場の見解等を含め、入手した限られたデータを勘案して、使用する適切な仮定又は仮定の範囲を決定する。
 - 財務諸表において使用するために合理的と思われる見積額の範囲、及びその範囲内の特定の金額が適用される財務報告の枠組みが要求する測定基礎の目的に合致しているかを決定する。
 - 財務諸表において、会計上の見積りに使用する合理的な額及び関連する開示を決定する。
15. 経営者は、織り込む必要はあるものの直接に観察することのできない評価属性を含め、費用制約条件について、さらに、その状況において入手できる最善の情報について、判断を行う必要があることもある。
16. 将来の事象又は状態に関する仮定には判断が関与し、判断の難しさは、このような事象又は状態の不確実の程度に応じて異なる。不確実な将来の事象又は状態をどこまで正確に予測できるかは、当該事象又は状態を、過去の状態、事象、及び関連する帰結の知識を含め、入手可能な知識に基づいてどの程度確定できるかにかかっている。正確性の欠如は、上述のように、見積りの不確実性にもつながる。
17. 将来の帰結の全ての側面が不確実であることはないため、仮定は、帰結の不確実な側面についてのみ作成する必要性が生じる。例えば、貸借対照表日における売掛金について潜在的な減損の測定を検討する場合、その売掛金の額は、疑問の余地なく確定しており、関連する取引書類を見れば直接観察可能なことがある。不確実であるのは、減損による損失の額である。この場合、仮定が必要になるのは、損失の確率と、その損失の額と時期だけである。

18. しかし、その他の場合、資産に関連する権利に内在するキャッシュ・フローの額は、不確実である(例えば、係属中の訴訟において請求された損害の賠償の額は、不確実性が高い)。こうした場合、仮定が必要になるのは、キャッシュ・フローを導く原権利の額と、請求を受けた当事者の信用度に左右される減損による潜在的な損失についてである。
19. 特定の不確実な帰結は、個々の項目について高い精度で予測することが比較的容易である。例えば、生産機械の耐用年数は、平均耐用年数について十分な技術的情報を入手できるのであれば、容易に予測できる。保険数理上の仮定に基づく個人の平均余命のように、将来の帰結を合理的な精度で予測することができない場合でも、個人の集団については、その帰結をより高い精度で予測することは可能である。時として、測定基礎は、固有の見積りの不確実性を低下させるため、測定目的に関連する計算単位として、ポートフォリオ・レベルを示唆することがある。
20. その他のケースにおいては、現在の趨勢と将来の動向に関する期待と共に、過去の状態と事象に関する情報を考慮する必要がある。過去の状態と事象から提供される過去の情報から、不確実な評価属性に関連する行動の過去のパターンの反復が特定され、将来の帰結の評価の際の推定に使用できることがある。当該過去の情報から、特定の期間に渡った行動のパターンの変化(サイクル又は趨勢)が示されこともある。また、行動の過去のパターンが、予測できる形で何等かの変化をしていることが示されることもあり、それが、将来の帰結の評価の際の推定に使用できることもある。行動の過去のパターン又は関連するサイクル又は趨勢の潜在的な変化を示すその他の種類の情報が入手できることもある。これらの情報の予測の価値に関しては、困難な判断を要する場合がある。
21. 会計上の見積りを行う際の判断の程度と性質(関与する主観性の度合いを含む)は、経営者は適切であると考えている意思決定に経営者の偏向をもたらすことがある。複雑性と見積りの不確実性のいずれか一方又は両方が高い場合、経営者の偏向のリスクと機会、及びそれを隠す能力が高まることがある。

提案されている ISA540 の改訂の草案に伴う適合修正と関連修正

ISA260 (改訂) 統治責任者とのコミュニケーション

要求事項

...

コミュニケーションを行う事項

...

注：第 16 項は、(関連する適用指針が修正されるため)参考のために示している。

監査上の重要な発見事項

16. 監査人は、以下について、統治責任者とコミュニケーションを行わなければならない:(A17 - A18 参照)

- a) 会計方針、会計上の見積り及び財務諸表開示を含む、企業の会計実務の質的側面のうち重要なものについての監査人の見解

監査人は、会計実務が、適用される財務報告の枠組みの下で受入可能であるが、企業の特定の状況において最適なものではない考える場合は、その理由を統治責任者に説明しなければならない (A19 - A20)

- b) 監査期間中に困難な状況に直面した場合は、その状況 (A21)

- c) 統治責任者の全員が当該企業の経営に参与している場合を除いて、

(i) 監査の過程で発見され、経営者と協議したか又は経営者に伝達した重要な事項 (A22)

(ii) 監査人が要請した経営者確認書の草案

- d) 監査報告書の様式と内容に影響を及ぼす状況 (A23 - A25)

- e) 監査の過程で発見され、監査人が、職業的専門家としての判断において、財務報告プロセスに対する監査役等による監視にとって重要と判断したその他の事項 (A26 - A28)

適用指針

...

コミュニケーションを行う事項

...

監査上の要な発見事項

.

会計実務の重要な質的側面（第 16(a)項）

- A19. 財務報告の枠組みにおいて、通常、企業は、会計上の見積りを行い、会計方針と財務諸表の開示について判断を行うことが認められている。例えば、不確実性の高い会計上の見積りにおける重要な仮定に関する開示の妥当性について判断を行うが、法令又は財務報告の枠組みによっては、不確実性に関する開示として、重要な会計方針の要約の開示を要求することがあり、又は財務諸表を作成する上で経営者が行った最も困難、主観的又は複雑な判断に関する追加的な情報を提供するために「重要な会計上の見積り」又は「重要な会計方針及び実務」に言及することがある。
- A20. 結果として、財務諸表の主観的な側面に関する監査人の見解は、特に、財務報告プロセスの監視責任を果たしている統治責任者に関連することがある。例えば、第 A19 項に記載されている事項に関して、統治責任者は、見積りの不確実性、複雑性、経営者による判断の必要性、その他の関連する要因の影響を受けるか又はこれらの要因に依存する重大なリスクをもたらす会計上の見積りに関係する見積りの不確実性と重要な判断の開示の合理性適切性について、監査人による評価に関心を持つことがある。企業の会計実務の重要な質的側面についての率直なコミュニケーションには、重要な会計実務の受入可能性と開示の品質に関するコメントを含むことがある。付録 2 は、このコミュニケーションに含むことがある事項を特定している。

付録 1

(第 3 項参照)

統治責任者とのコミュニケーションに言及している ISQC 1 とその他の ISA の特定の要求事項

この付録は、統治責任者との特定事項に関するコミュニケーションを要求している ISQC 1⁶⁴とその他の ISA のパラグラフを識別している。リストは、ISA の要求事項と関連する適用指針の考慮を代替するものではない。

- 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」第 30 項(a)
- ISA240 「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」第 21 項、第 38 項(c)(i)及び第 40 項から第 42 項
- ISA250 「財務諸表監査における法令の検討」第 14 項、第 19 項及び第 22 項から第 24 項
- ISA265 「統治責任者及び経営者への内部統制の不備のコミュニケーション」第 9 項
- ISA450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第 12 項から第 13 項
- ISA505 「外部確認」第 9 項
- ISA510 「初年度監査—期首残高」第 7 項
- ISA540 (改訂)「会計上の見積り及び関連する開示の監査」第 22A 項
- ISA550 「関連当事者」第 27 項
- ISA560 「後発事象」第 7 項(b)-(c)、第 10 項(a)、第 13(b)、第 14 項(a)及び第 17 項
- ISA570 (改訂)「継続企業」第 25 項
- ISA600 「特別な考慮事項 - グループ財務諸表の監査 (構成要素の監査人の業務を含む)」第 49 項
- ~~ISA610 号 (改訂) 内部監査の利用—パラグラフ 18;~~ ISA610 (2013 年改訂)「内部監査の利用」第 20 項及び第 31 項
- ISA700 (改訂)「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第 46 項
- ISA701 「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション」第 17 項
- ISA705 (改訂)「独立監査人の監査報告書における監査意見の修正」第 12 項、第 14 項、第 23 項及び第 30 項
- ISA706 (改訂)「独立監査人の監査報告書における強調事項区分及びその他の事項区分」第 12 項
- ISA710 「比較情報—対応数値と比較財務諸表」第 18 項
- ISA720 (改訂)「その他の情報に関連する監査人の責任」第 17 項から第 19 項

⁶⁴ 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」

付録2
(第16項(a)、第A19項から第A20項)

会計実務の質的側面

第16項(a)及び第A19項から第A20項に記載されているコミュニケーションには、例えば、以下の事項が含まれる。

会計方針

…

会計上の見積り

- 見積りが重要である項目に関して、例えば、ISA540(改訂)に記載されている以下の事項：
 - 経営者が、財務諸表において認識又は開示するために、会計上の見積りが必要となる取引、事象及び状況を把握する方法
 - 新たな会計上の見積りの必要性又は既存の会計上の見積りに関する修正が必要となる状況の変化
 - 財務諸表において会計上の見積りを認識するかどうかに関する認識、測定、表示及び開示に関する経営者の意思決定が、適用される財務報告の枠組みに準拠しているかどうか。
 - 会計上の見積りを行う方法に前年度から変更があるかどうか又は変更が必要であるかどうか、及び変更がある又は変更が必要な場合には、その理由、並びに前年度に行われた会計上の見積りの確定額
 - 会計上の見積りを行う経営者の方法(経営者がモデルを使用したときを含む)が、例えば、選択された会計上の見積りに関する測定基礎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
 - 会計上の見積りの設定に際して経営者が使用した重要なデータと仮定が、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る事項に照らして合理的であるかどうか。
 - 経営者が使用した重要な仮定の合理性に関連する場合、又は適用される財務報告の枠組みの適切な適用に関連する場合には、特定の行動方針を実行する経営者の意思とその能力
 - 重要な虚偽表示リスク
 - 経営者の偏向が存在する兆候
 - 経営者が代替的な仮定又は結果を検討した方法及びそれらを採用しなかった理由、若しくは経営者が代替的な仮定又は結果を検討しなかった場合における見積りの不確実性の検討過程
 - 財務諸表における見積りの不確実性の開示の妥当性合理性

ISA500 監査証拠

定義

5. 本 ISA において、以下の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- (a) 会計記録 - 企業が作成した取引や会計事象の記録とその裏付けとなる記録を言う。例えば、取引を認識した記録（起票）とその裏付けとなる記録（例えば、小切手、電信送金票、請求書、契約書等）や、総勘定元帳、補助元帳、仕訳帳、仕訳帳に記帳されない財務諸表に対するその他の修正、及び原価配分・計算・調整・開示を裏付けるワークシートやスプレッドシートなどの記録が含まれる。
- (b) （監査証拠の）適切性 - 監査証拠の質的尺度をいう。すなわち、意見表明の基礎となる監査証拠の適合性と証明力。
- (c) 監査証拠 - 監査人が意見表明の基礎となる個々の結論を導くために利用する情報をいう。監査証拠は、財務諸表の基礎となる会計記録に含まれる情報及びその他の情報からなる。
- (cA) 外部情報源 - 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又は組織をいう。（第 A1A 項から第 A1C 項）
- (d) 経営者の利用する専門家 - 企業が財務諸表を作成するに当たって、会計又は監査以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の当該専門知識を有する個人又は組織をいう。
- (e) （監査証拠の）十分性 - 監査証拠の量的尺度をいう。必要とされる監査証拠の量は、評価した重要な虚偽表示リスクの程度及び監査証拠の質によって影響を受ける。

...

要求事項

...

監査証拠として使用される情報

7. 監査人は、監査手続を立案し実施する場合には、外部情報源から入手した情報を含め、監査証拠として使用される情報の適合性と信頼性を考慮しなければならない。（A26 - A33J）

適用指針

外部情報源（第 5 項(cA)）

A1A. 財務諸表の作成に際して、経営者は、外部情報源から入手した情報を利用することがある。個人又は組織が外部情報源としての役割を果たすかどうかを決定する際の重要な考慮事項は、当該個人又は組織が、入手している情報に関して、経営者の利用する専門家の定義を満たしているかどうかである。外部組織が経営者の利用する専門家としてではなく外部情報源としての役割を果たしているとみなす指標には、以下の事項が含まれる。

- 当該情報は企業のために特に生成されていないこと、かつ、
- 当該情報は公開されていること

当該指標が存在するとき、経営者が外部情報源に影響を及ぼすことができるとは考えにくい。経営者が外部情報源から情報を入手するために料金を支払うかどうかは、個人又は組織が外部情報源としての役割を果たしているかどうかを検討する際には、関連しない。

A1B. 外部情報源には、価格決定サービス、政府組織、中央銀行、認知された証券取引所を含められることがある。外部情報源から入手できる情報には、以下の情報などが含まれる。

- 価格及び価格決定に関連するデータ
- 過去と将来の失業率、経済成長率、国勢調査情報などのマクロ経済データ
- 信用履歴データ
- 特定の採取産業における埋立費用の指数、エンターテインメント産業において広告収入の確定に使用される視聴者情報又は視聴率などの産業特有のデータ
- 生命保険と年金の分野において債務の確定に使用される死亡率統計表

A1C. 事実と状況に応じて、個人又は組織は、特定の情報に関して、外部情報源と経営者の利用する専門家のいずれか一方になり、両方になることはできない。特定の組織が、特定の情報に関して、外部情報源としての役割を果たしているか、それとも、経営者の利用する専門家としての役割を果たしているかを決定するためには、職業的専門家としての判断が必要となることがある。例えば、

- 経営者が、ある外部組織が一般に公表している特定の地域の不動産価格に関するデータを財務諸表の作成に使用している場合、当該外部組織は、当該データに関して、外部情報源としての役割を果たしている。同一の外部組織が、企業の不動産ポートフォリオに関して経営者に評価サービスを提供する場合、当該外部組織は、同時に企業の経営者の利用する専門家としての役割を果たすことがある。
- いくつかの保険数理の機関は、死亡率統計表を公開しており、これは企業によって使用される際には外部情報源からの情報となり得る。同一の保険数理の機関が、企業の年金プランのいくつかについて年金債務の計算において経営者を支援する場合には、当該機関は経営者の利用する専門家になることがある。
- ある個人又は組織が、観察可能な市場が全く存在しない有価証券の公正価値の見積りにおいてモデルを利用するための専門的技術・知識を備えていることがある。個人又は組織が、特定の企業のためにその専門的技術・知識を適用し見積りを行い、企業の財務諸表の作成に使用される場合、当該個人又は組織は経営者の利用する専門家である。これに対し、個人又は組織が、単にプライベートな取引に関する価格データを公衆に提供しており、企業が、自社の見積りの方法に当該情報を使用する場合、当該個人又は組織は外部情報源に該当する。

...

監査証拠として利用される情報

...

外部情報源

A33A. 監査人は、経営者が外部情報源をなぜ使用したかということと、経営者が財務諸表の作成に使用した情報の適合性と信頼性をどのように検討したかを理解することで、当該情報の適合性と信頼性を考慮する際に役立つ。

A33B.状況に応じて、次の要因は、外部情報源から入手した情報の適合性と信頼性についての重要な考慮事項となることがある。

- 企業が使用した外部情報源の性質と権威。例えば、公衆に産業情報を提供する法的な義務を負っている中央銀行や政府統計局は、特定の種類の情報に関する権威であると考えられる。
- 外部情報源から入手した情報に影響を及ぼす経営者の能力
- 特定の種類の情報に関する、外部情報源の適格性と評判
- 外部情報源から提供された情報の信頼性に関する監査人の過去の経験
- 入手可能な場合、情報の作成に使用された方法(method)、モデルが利用されている場合はモデルがどのように使用されたかを含め、方法がどのように適用されているか、及び方法の内部統制に関する情報
- 企業における、外部情報源から入手した情報の内部統制
- 情報が、適用される財務報告の枠組みを考慮に入れて作成されたかどうか。
- 入手した情報に関する免責事項又はその他の制限条項の性質と範囲
- 情報を作成する際に外部情報源が適用した技法、仮定及びインプットの適切性に関する情報を入手できるかどうか。

A33C. 監査人による、外部情報源からの情報の信頼性の検討は、その正確性と網羅性を含め、外部情報源の性質と状況に左右される。多くの状況においては、外部情報源と情報の提供を要求する企業の間には契約関係が存在しない、又は外部情報源は知的財産とみなされる情報の提供を拒否できるといった理由で、監査人は、外部情報源から受け取った情報の正確性と網羅性を検討することができないことがある。例えば、ある企業が会計上の見積りの作成に中央銀行のインフレ率を使用している場合、当該情報の正確性と網羅性を検討することの一部として、監査人は、情報の重要性に応じて、情報源の性質と権威を検討したり、又は利用できる別の情報源から情報を入手することがある。

A33D. 外部情報源が使用した方法と仮定を理解するための情報の入手可能性は、経営者による情報源の使用をテストする手続の種類、時期及び範囲の検討に関する監査人の検討に影響を及ぼす可能性がある。例えば、価格決定サービスは、使用した方法と仮定に関する情報を、しばしば、個々の有価証券ごとにではなく資産クラスごとに提供している。ブローカーが個々の有価証券についてブローカーが想定する価格を提供している場合、しばしば、使用したインプットと仮定に関して限られた情報のみを提供している。

A33E.外部情報源からの情報の生成に使用されたインプットの観察可能性と方法の複雑性も、当該情報の信頼性をテストするために実施される手続の種類と範囲に関連する検討を含め、外部情報源からの情報の信頼性に関連する監査人の検討に影響を及ぼす可能性がある。

A33F.外部情報源からの情報の適合性と信頼性の検討の一部として、以下の事項の1つ又は複数に関連することがある。

- 外部情報源において、使用された内部統制とプロセス、技法、及び仮定を理解する手続を理解し、さらに、該当する場合は、これらをテストする。
- 外部情報源からの情報の信頼性を評価する手続、さらに、関連する場合、経営者が導入している内部統制に対して運用評価手続を実施する。

- 情報が、経営者の使用している方法で使用されることが想定されているかを検討する。
- 外部情報源から受け取った情報が有価証券の価格に関連しているとき、別の情報源から価格を入手する。

A33G. 公正価値の測定については、外部情報源から入手した情報の適合性と信頼性の追加的な検討には、以下の事項を含めることがある。

- (a) 公正価値が、同じ商品の取引又は活発な市場の相場に基づいているかどうか。
- (b) 公正価値が、比較可能な資産又は負債の取引に基づいている場合、それらの取引がどのように識別され、比較可能と考えられるか。
- (c) 資産又は負債又は比較可能な資産又は負債のいずれについても取引が全く存在しない場合、適宜、作成され使用されたインプットが、当該資産又は負債の価格を決定する際に市場参加者が使用するであろう仮定を表しているかどうかを含め、当該情報がどのように作成されたか。
- (d) 公正価値の測定がブローカー価格に基づいているとき、そのブローカー価格が、
 - (i) 同じタイプの金融商品の取引を行っているマーケット・メーカーからのものであるかどうか。
 - (ii) 拘束力のあるオファーに基づいた価格により重点を置いて拘束力があるか、又は拘束力がないか。
 - (iii) 適用される財務報告の枠組みによって要求される場合、財務諸表日付現在の市況を反映しているかどうか。

A33H. 特定の状況において、経営者と監査人は、特定の情報の提供者が一人しかいないなどの理由により、同じ情報源を使用することがある。そのような情報源から入手した情報が、会計上の見積りに使用されている場合、監査人は、経営者と同じ情報源を使用することが適切であるかどうか、又は追加的な監査証拠が必要であるかどうかを考慮することがある。この場合、その情報が正確かつ網羅的であるかどうかを追加的に考慮する必要が生じることがある(外部情報源の性質と権威に関連する追加的な考慮事項についてはA33Cも参照)。これには、経営者が使用した外部情報源を評価するため、経営者が使用した情報源とは異なる情報源を評価することを含めることがある。

ISA580 経営者確認書

付録 1

(第 2 項参照)

経営者確認書に関する要求事項を含む他の記 ISA のリスト

この付録は、特定の事項について確認を要求している他の ISA のパラグラフを示している。リストは、他の ISA における要求事項及び適用指針その検討を代替するものではない。

- ISA240 「財務諸表監査における不正に関する監査人の責任」第 39 項
- ISA250 「財務諸表監査における法令及び規則の検討」第 16 項
- ISA450 「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」第 14 項
- ISA501 「監査証拠—選択された項目についての特定の考慮事項」第 12 項
- ISA540 (改訂) 「公正価値の会計上の見積りも含んだ会計上の見積り及び関連する開示の監査」 - 第 22 項
- ISA550 「関連当事者」第 26 項
- ISA560 「後発事象」第 9 項
- ISA570 (改訂) 「継続企業」第 16 項(e)
- ISA710 「比較情報—対応数値と比較財務諸表」第 9 項
- ISA720 (改訂) 「その他の情報に関連する監査人の責任」第 13 項(c)

付録2

(第 A21 項参照)

経営者確認書の記載例

以下の記載例には、本 ISA とその他の ISA により要求されている確認事項が含まれている。この例示においては、適用される財務報告の枠組みは国際財務報告基準であり、ISA570 (改訂)⁶⁵で求められる要求事項に該当する状況にはない。また、経営者確認書に記載が求められている事項に例外的な状況が存在しないと仮定されている。例外的な状況が存在する場合には、それを反映するために記述内容を修正することを要する。

(企業のレターヘッド)

(監査人宛)

(日付)

この経営者確認書は、財務諸表が国際財務報告基準に準拠して、すべての重要な点において適正に表示されている(又は真実かつ公正な概観を与えている)かどうかについて貴監査法人が意見を表明する際に 20XX 年 12 月 31 日⁶⁶に終了した年度の ABC 企業の財務諸表監査との関連で提供されるものです。

私たちは、(私たちが知りうる限りにおいて、適切な情報を入手するために必要であると考えた調査を行った上で) 次の点を確認します。

財務諸表

- 私たちは、国際財務報告基準に準拠して財務諸表を作成するため、[日付を挿入する]付け監査契約の規定に明記されている私たちの責任を果たしました。財務諸表は当該基準に準拠して適正に表示されています(又は真実かつ公正な概観を与えています)。
- 適用される財務報告の枠組みに照らして認識、測定又は開示が合理的になるように、会計上の見積り(公正価値測定におけるものも含む)に我々により使用された方法、重要なデータ、及び重要な仮定、並びにそれらに関連する開示は適切です。(ISA540(改訂))
- 関係当事者との関係と取引は、国際財務報告基準の要求事項に準拠して適切に計上され、適切に開示されています。(ISA550)

⁶⁵ ISA570 (改訂)、*継続企業*

⁶⁶ 監査人が複数の期間に関して報告する場合、監査人は、この文書がその監査報告書で扱われる全ての期間に関連するように日付を調整する。

IAASB の運営を支える体制及びプロセスは、International Federation of Accountants®又はIFAC®によって支援されている。

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。

国際監査基準、国際保証業務基準、国際レビュー業務基準、国際関連サービス基準、国際品質管理基準、国際監査実務ノート、公開草案、コンサルテーション・ペーパー、その他の IAASB 公表物は、IFAC が公表し、著作権を所有する。

著作権©2017 年 4 月 International Federation of Accountants (IFAC) 不許複製・禁無断転載
各複製物に以下の著作権表示が記載される場合、最大限に広く公開してフィードバックを得るために、本著作物を複製することを許可する。「著作権© 2017 年 4 月 International Federation of Accountants®又は IFAC® 不許複製・禁無断転載 IFAC の許可を得て使用される。本著作物を最大限に広く公開しフィードバックを得るために、本著作物を複製することを許可する。」

「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。

著作権©2017 年 4 月 International Federation of Accountants (IFAC) 不許複製・禁無断転載
IFAC の許可を得て使用される。本著作物を最大限に広く公開しフィードバックを得るために、本著作物を複製することを許可する。

2017年4月に International Federation of Accountants (IFAC)が英文で公表した、International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)の「提案された国際監査基準 540(改訂)「会計上の見積りと関連する開示の監査」」は、2017年7月に日本公認会計士協会により日本語に翻訳され、IFACの許可を得て使用されている。IFACが「提案された国際監査基準 540(改訂)「会計上の見積りと関連する開示の監査」」を翻訳するプロセスを検討し、IFAC方針書「国際会計士連盟によって公表された基準の翻訳及び複製に関する方針」に従って翻訳された。「提案された国際監査基準 540(改訂)「会計上の見積りと関連する開示の監査」」の承認された本文は、IFACにより英語で公表される。

提案された国際監査基準 540(改訂)「会計上の見積りと関連する開示の監査」(英語版) © 2017年 International Federation of Accountants (IFAC) 不許複製・禁無断転載

提案された国際監査基準 540(改訂)「会計上の見積りと関連する開示の監査」(日本語版) © 2017年 International Federation of Accountants (IFAC) 不許複製・禁無断転載

原題: Proposed International Standard on Auditing 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, Published April 2017