

会計上の見積りの監査

平成23年12月22日

改正 平成27年5月29日

日本公認会計士協会

監査基準委員会

(報告書：第44号)

項番号

I	本報告書の範囲及び目的	
1.	本報告書の範囲	1
2.	会計上の見積りの性質	2
3.	本報告書の目的	5
4.	定義	6
II	要求事項	
1.	リスク評価手続とこれに関連する活動	7
2.	重要な虚偽表示リスクの識別と評価	9
3.	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	11
4.	特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続	
(1)	見積りの不確実性	14
(2)	認識及び測定の要件	16
5.	会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断	17
6.	会計上の見積りに関連する開示	18
7.	経営者の偏向が存在する兆候	20
8.	経営者確認書	21
9.	監査調書	22
III	適用指針	
1.	会計上の見積りの性質	A1
2.	リスク評価手続とこれに関連する活動	A11
(1)	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理解	A12
(2)	経営者が会計上の見積りの必要性を把握する方法の理解	A15
(3)	経営者が会計上の見積りを行う方法の理解	A21
(4)	前年度の会計上の見積りの検討	A38
3.	重要な虚偽表示リスクの識別と評価	
(1)	見積りの不確実性	A44
(2)	不確実性の高い会計上の見積りと特別な検討を必要とするリスク	A46
4.	評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	A51
(1)	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用	A52

(2) 見積方法の継続性と変更の根拠	A56
(3) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	A58
(4) 専門的な技能又は知識の必要性の検討	A95
5. 特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続	A101
(1) 見積りの不確実性	A102
(2) 許容範囲の設定	A110
(3) 認識及び測定の要件	A112
6. 会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断	A115
7. 会計上の見積りに関連する開示	
(1) 適用される財務報告の枠組みに準拠する開示	A119
(2) 会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合に おける不確実性の開示	A121
8. 経営者の偏向が存在する兆候	A123
9. 経営者確認書	A125
10. 監査調書	A127

IV 適用

付録 財務報告の枠組みにおける公正価値の測定と開示

《 I 本報告書の範囲及び目的》

《 1. 本報告書の範囲》

1. 本報告書は、財務諸表監査において、会計上の見積り及び関連する開示に関する実務上の指針を提供するものである。会計上の見積りには、公正価値に関する会計上の見積りも含まれる。

特に、本報告書は、監査基準委員会報告書315「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」、同330「評価したリスクに対応する監査人の手続」等を会計上の見積りに関してどのように適用すべきかについて記載している。

また、本報告書は、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。

《 2. 会計上の見積りの性質》

2. 財務諸表に計上される一部の項目は、正確に測定することができず、見積りが必要となる場合がある。本報告書では、このような財務諸表に計上される項目に含まれる会計上の見積りを取り扱っている。

経営者が会計上の見積りを行う際に、裏付けとして利用可能な情報の性質及び信頼性は様々であるため、会計上の見積りに伴う見積りの不確実性の程度は、これらの影響を受ける。見積りの不確実性の程度は、経営者の偏向が意図的であるか否かを問わず、偏向によって見積りが影響を受ける可能性に関連し、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクに結果的に影響を与えることになる。(A1項からA10項参照)

3. 会計上の見積りの測定は、適用される財務報告の枠組みや報告対象の財務諸表に計上される項目によって様々である。

例えば、ある会計上の見積りの場合は、見積りが必要となる取引、事象又は状況に関する結果を予測することにより測定されることがある。一方、特定の種類の資産や負債の市場価格の見積りのように、測定時点における状況に基づいた現在の取引又は財務諸表に計上される項目の価値として表されることもある。公正価値に関する会計上の見積りの多くは、後者に含まれる。例えば、適用される財務報告の枠組みにおいて、過去又は将来のある特定の日における取引の決済金額ではなく、現在の取引について取引の知識のある自発的な当事者（「市場参加者」等）が独立第三者間取引を行うと想定した場合の取引価額として、公正価値の測定が要求されていることがある。なお、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準では、公正価値に相当する用語として「時価」が使用されている。

4. 会計上の見積りの当初認識額又は開示された金額と確定額との間で差異が生じることがあるが、それが必ずしも財務諸表の虚偽表示を意味するわけではない。これは特に、公正価値に関する会計上の見積りについて当てはまる。これは、確定額又は再見積額は、財務諸表上の測定額の見積りを行った日以降に発生した事象や状況の影響を必然的に受けるためである。

《 3. 本報告書の目的》

5. 本報告書における監査人の目的は、以下の事項について十分かつ適切な監査証拠を入手することである。

(1) 財務諸表において認識又は開示されている会計上の見積り（公正価値に関するものを含

む。)が適用される財務報告の枠組みに照らして合理的であるかどうか。

- (2) 関連する財務諸表上の開示が、適用される財務報告の枠組みに照らして妥当であるかどうか。

《4. 定義》

6. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。
- (1) 「会計上の見積り」－正確に測定することができないため、金額を概算することをいい、見積りが要求される金額だけでなく、見積りの不確実性が存在する場合に公正価値によって測定される金額に対しても使用される。
本報告書において、公正価値の測定に関連する会計上の見積りのみを示す場合、「公正価値に関する会計上の見積り」という用語が使用される。
 - (2) 「会計上の見積りの確定額」－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。
 - (3) 「監査人の見積額又は見積りの許容範囲」－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。
 - (4) 「経営者の偏向」－財務情報の作成及び表示における経営者の中立性の欠如をいう。
 - (5) 「経営者の見積額」－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。
 - (6) 「見積りの不確実性」－会計上の見積り及び関連する開示が、正確に測定することができないという性質に影響される程度をいう。

《Ⅱ 要求事項》

《1. リスク評価手続とこれに関連する活動》

7. 監査人は、監査基準委員会報告書315で要求される、内部統制を含む企業及び企業環境を理解するためのリスク評価手続とこれに関連する活動を実施する際（監基報315第4項から、第5項、及び第10項から及び第11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識別し評価する基礎を得るため、以下の事項について理解しなければならない。（A11項参照）
- (1) 会計上の見積りに関連し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（関連する開示を含む。）（A12項からA14項参照）
 - (2) 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
これらを理解するために、監査人は、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について、経営者に質問を行わなければならない（A15項からA20項参照）
 - (3) 以下の事項に関する経営者が会計上の見積りを行う方法及びその基礎データの理解（A21項及びからA22項参照）
 - ① 会計上の見積りを行う際に使用する測定方法（測定モデルも含む。）（A23項からA25項参照）
 - ② 関連する内部統制（A26項及びからA27項参照）
 - ③ 経営者による専門家の利用の有無（A28項及びからA29項参照）

- ④ 会計上の見積りに係る仮定（A30項からA35項参照）
- ⑤ 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（A36項参照）
- ⑥ 経営者が見積りの不確実性の影響を評価しているかどうか、及び評価している場合にはその方法（A37項参照）

8. 監査人は、当年度の監査のために、前年度の財務諸表に計上されている会計上の見積りの確定額、又は該当する場合には再見積額について検討しなければならない。

監査人は、会計上の見積りの性質や、この検討により当年度の財務諸表における会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクの識別と評価に有益な情報を入手できるかどうかを考慮して、検討の内容と範囲を決定する。

しかしながら、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。（A38項からA43項参照）

《2. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価》

9. 監査人は、監査基準委員会報告書315で要求される重要な虚偽表示リスクの識別と評価において（監基報315第24項参照）、会計上の見積りの不確実性の程度を評価しなければならない。

（A44項から及びA45項参照）

10. 監査人は、監査人自らの判断により、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決定しなければならない。（A46項からA50項参照）

《3. 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応》

11. 監査人は、評価した重要な虚偽表示リスクに基づいて、以下の事項について判断しなければならない。（A51項参照）

(1) 経営者が、会計上の見積りに関連し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を適切に適用したかどうか。（A52項からA55項参照）

(2) 会計上の見積りを行う方法が適切であり、かつ継続して適用されているかどうか、また、会計上の見積り又はその方法に前年度からの変更がある場合には、当該変更がその状況において適切であるかどうか。（A56項から及びA57項参照）

12. 監査人は、監査基準委員会報告書330で要求される評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって（監基報330第4項参照）、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、以下の手続の一つ又は複数の手続を実施しなければならない。（A58項からA60項参照）

(1) 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。（A61項からA66項参照）

(2) 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。この手続において、監査人は、以下の事項を評価しなければならない。（A67項からA69項参照）

① 使用された測定方法は、状況に応じて適切であったかどうか。（A70項からA75項参照）

② 経営者が使用した仮定は、適用される財務報告の枠組みにおける測定目的に照らして合理的であるかどうか。（A76項からA82項参照）

(3) 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。（A83項からA85項参照）

(4) 経営者の見積額を評価するため、監査人の見積額又は許容範囲を設定する。監査人は、監査人の見積額又は許容範囲を設定するために、以下の事項を実施しなければならない。

(A86項からA90項参照)

- ① 監査人が経営者とは異なる仮定又は方法を利用する場合には、監査人の見積額又は許容範囲の設定において関連する変数を考慮に入れていることを確かめ、経営者の見積額との重要な差異を評価するのに十分な程度に、経営者が使用する仮定又は方法を理解する。(A91項参照)
- ② 監査人が許容範囲を使用するのが適切であると判断した場合には、利用可能な監査証拠に基づいて、許容範囲内の全ての結果が合理的であると考えられるまで許容範囲を絞り込む。(A92項からA94項参照)

13. 監査人は、第11項に記載された事項の判断に当たって、又は、第12項の評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りに関係する専門的な技能又は知識が、十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要かどうかを考慮しなければならない。(A95項からA100項参照)

《4. 特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続》

《(1) 見積りの不確実性》

14. 監査人は、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、監査基準委員会報告書330の要求事項を満たすために実施する実証手続に加えて（監基報330第17項参照）、以下の事項を評価しなければならない。(A101項参照)

- (1) 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（A102項からA105項参照）
- (2) 経営者が使用した重要な仮定の合理性（A106項からA108項参照）
- (3) 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（A109項参照）

15. 監査人は、経営者が特別な検討を必要とするリスクを生じさせる会計上の見積りの不確実性の影響に適切に対処していないと判断した場合には、必要であれば、会計上の見積りの合理性を評価するために、監査人の許容範囲を設定しなければならない。(A110項から及びA111項参照)

《(2) 認識及び測定の要件》

16. 監査人は、特別な検討を必要とするリスクを生じさせる会計上の見積りに関して、以下の事項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準拠しているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

- (1) 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経営者の意思決定（A112項から及びA113項参照）
- (2) 選択された会計上の見積りの測定根拠（A114項参照）

《5. 会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断》

17. 監査人は、監査証拠に基づき、財務諸表における会計上の見積り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、又は会計上の見積りに虚偽表示があるかどうか評価しなければならない。(A115項からA118項参照)

《6. 会計上の見積りに関連する開示》

18. 監査人は、会計上の見積りに関する財務諸表上の開示が、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項に準拠しているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。(A119項から及びA120項参照)
19. 監査人は、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、適用される財務報告の枠組みに照らして、財務諸表における見積りの不確実性に関する開示の妥当性を評価しなければならない。(A121項及びからA122項参照)

《7. 経営者の偏向が存在する兆候》

20. 監査人は、経営者の偏向が存在する兆候があるかどうかを識別するために、会計上の見積りに関する経営者の判断及び決定を検討しなければならない。
個々の会計上の見積りの合理性に関して結論付ける際に、経営者の偏向が存在する兆候があったとしても、それだけでは虚偽表示とはならない。(A123項及びからA124項参照)

《8. 経営者確認書》

21. 監査人は、経営者が会計上の見積りを行う際に使用した重要な仮定が合理的であると判断しているかどうかについて、経営者確認書を入手しなければならない。(A125項及びからA126項参照)

《9. 監査調書》

22. 監査人は、以下の事項を監査調書に記載しなければならない。(監査基準委員会報告書230「監査調書」第7項から第10項及びA6項参照)
- (1) 会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、会計上の見積りの合理性とその開示に関する監査人の結論の根拠
 - (2) 経営者の偏向が存在する兆候がある場合には、その内容 (A127項参照)

《Ⅲ 適用指針》

《1. 会計上の見積りの性質》 (第2項参照)

- A1. 企業が事業活動を行う上で不確実性は付きものであり、そのため、財務諸表に計上される一部の項目については、見積りが必要となる。
また、資産、負債又は純資産の特徴や財務報告の枠組みが定める測定方法により、会計上の見積りが必要となることがある。
さらに、財務報告の枠組みによっては、測定及び開示の方法が具体的に規定されている場合もあれば、そうでない場合もある。本報告書の付録は、財務報告の枠組みにおける公正価値の測定と開示に関して記載している。
- A2. 会計上の見積りには、見積りの不確実性が相対的に低く、重要な虚偽表示リスクも相対的に低いものがある。例えば、以下の場合が挙げられる。
- ・ 事業活動が複雑でない企業における会計上の見積り
 - ・ 定型的な取引に関連するものであり、頻繁に実施及び更新される会計上の見積り

- ・ 公表されている利率や有価証券の取引価格等のように、容易に利用可能なデータから算定される会計上の見積り。なお、このようなデータを、公正価値に関する会計上の見積りとの関連で「観察可能」と呼ぶことがある。
 - ・ 適用される財務報告の枠組みで規定されている公正価値の測定方法が複雑なものではなく、かつ資産や負債への適用が容易である公正価値に関する会計上の見積り
 - ・ 一般的に広く知られる公正価値のモデルを使用し、かつ使用される仮定や入力数値（インプット）が観察可能である公正価値に関する会計上の見積り
- A3. 一方、会計上の見積りには、見積りの不確実性が相対的に高いものがある。これは、特に重要な仮定に基づいている場合が該当し、例えば、以下の場合が挙げられる。
- ・ 訴訟結果に係る会計上の見積り
 - ・ 非上場デリバティブの公正価値に関する会計上の見積り
 - ・ 企業が自社開発した極めて専門的なモデル、又は、市場で観察不能な仮定や入力数値を使用した公正価値に関する会計上の見積り
- A4. 見積りの不確実性の程度は、会計上の見積りの性質、会計上の見積りを行うために一般的に広く知られる方法やモデルの存在、又は使用される仮定の主観の程度に大きく左右される。場合によっては、会計上の見積りの不確実性が高いため、適用される財務報告の枠組みで要求される認識の要件を満たさず、会計上の見積りを行うことができないこともある。
- A5. 公正価値での測定が要求される財務諸表に計上される項目全てに見積りの不確実性が伴うわけではない。例えば、活発な公開市場が存在し、その取引価格の信頼性が高く、かつ容易に利用可能なことがある。この場合、通常、公表された取引価格は公正価値に関する最善の監査証拠となる。
- 一方、評価方法やデータが明確であっても、見積りの不確実性が存在することもある。例えば、市場規模に比べて上場有価証券を大量に保有している場合や譲渡制限がある場合には、活発な公開市場において売買されている上場有価証券の市場価格について調整が必要となることがある。また、例えば、特定の市場における流動性が低い場合などの評価時点における経済環境が見積りの不確実性に影響を与えることがある。
- A6. 公正価値以外で会計上の見積りが必要となる状況に関する例示としては、以下のものがある。
- ・ 貸倒引当金
 - ・ 滞留又は処分見込等の棚卸資産
 - ・ 製品保証引当金
 - ・ 資産の償却方法又は耐用年数
 - ・ 回復する見込みに関して不確実性が存在する場合の投資の減損
 - ・ 工事契約等の長期契約
 - ・ 訴訟の調停や判決から生ずる費用
- A7. 公正価値に関する会計上の見積りが必要となる状況に関する例示としては、以下のものがある。
- ・ 活発な公開市場で取引されていない複雑な金融商品
 - ・ ストック・オプション等
 - ・ 処分目的で保有する固定資産
 - ・ のれん、無形資産を含む、企業結合で取得した資産又は負債
 - ・ 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

A8. 会計上の見積りは、財務諸表の作成時点において利用可能な情報に基づいて、経営者の判断によって行われるものである。多くの場合、見積りを行う時点で不確実な事項に関して何らかの仮定を設定することになる。

なお、監査人は、監査の時点で気付いていたとしたら経営者の行動や経営者が使用した仮定に重要な影響を与えたかもしれない将来の状況、取引又は事象について、予想する責任を負うものではない。

《経営者の偏向》

A9. 財務報告の枠組みの多くは、中立性を重視し、偏向がないことを要求している。しかしながら、会計上の見積りは確定的なものではなく、かつ経営者の判断による影響を受けるものである。

経営者の判断は、例えば、望ましい業績を達成しようとする動機などにより、意図的であるか否かを問わず経営者の偏向を含むことがある。会計上の見積りが経営者の偏向により影響を受ける可能性は、会計上の見積りを行う際に経営者の主観的な判断に依存する程度が高いほど増加することになる。会計上の見積りを行う際、経営者は主観的な判断を要求されることがある。このような主観的な判断には、意図的であるか否かを問わず経営者の偏向の可能性が内在する。

継続監査において、過年度の監査の過程で経営者の偏向が存在する兆候が識別されている場合には、当年度の監査計画の策定、リスクの識別及び評価に影響を与えることになる。

A10. 勘定科目ごとに検討しただけでは、経営者の偏向を見出すのは困難なことがある。経営者の偏向は、複数の会計上の見積り若しくは会計上の見積りの全てを総括的に検討した結果、又は複数の会計期間を通じた検討の結果、初めて監査人が認識できる場合がある。

経営者の主観的な判断には、何らかの経営者の偏向が含まれるものではあるが、経営者には、財務諸表利用者に誤解を与えようという意図がないこともある。一方、意図的に誤解を与えることを目的としているのであれば、そのような経営者の偏向は不正に該当する。

《2. リスク評価手続とこれに関連する活動》（第7項参照）

A11. 本報告書の第7項で要求されているリスク評価手続とこれに関連する活動を実施することにより、企業にどのような性質及び種類の会計上の見積りがあるかについて、監査人は想定することができる。

監査人は、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクを識別し評価するため、及びリスク対応手続の種類、時期及び範囲を計画するために、会計上の見積りの性質及び類型を十分に理解したかどうか考慮する。

《(1) 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理解》（第7項(1)参照）

A12. 監査人は、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項を理解し、例えば、以下の点をどのように規定しているかを理解する。

- ・ 会計上の見積りを認識する一定の状況や測定方法を規定しているかどうか。
- ・ 公正価値での測定を容認又は要求する一定の条件を明記しているかどうか。
- ・ 要求又は容認される開示を明記しているかどうか。

また、上記の理解に基づき、監査人は、会計上の見積りに関連して要求される事項についてどのように適用したかを経営者と討議したり、経営者が適切に適用しているかどうかを判断することができる。

多くの財務報告の枠組みは、認識要件を満たした項目を貸借対照表又は損益計算書に計上することを求めている。会計方針の開示、又は財務諸表への追加的な注記は、そのような項

目（会計上の見積りも含む。）を計上しないことを正当化するものではない。

A13. 財務報告の枠組みが、複数の選択肢が存在する場合の見積額の決定に係る指針を経営者に提供していることがある。例えば、経営者の判断により、生起する可能性の最も高い単一の金額を見積額として選択することを要求している場合がある一方、発生確率で加重平均した割引後の期待値を使用することを要求している場合もある。

経営者は見積額を直接に算定できることもあれば、代替的な仮定や結果を検討した上で信頼性の高い見積額を算定できることもある。

A14. 財務報告の枠組みによっては、会計上の見積りに特に影響を与える重要な仮定について開示を要求していることがある。また、見積りの不確実性が高い場合には、会計上の見積りを財務諸表において認識することを認めず、注記により一定の開示を要求していることもある。

《(2) 経営者が会計上の見積りの必要性を把握する方法の理解》（第7項(2)参照）

A15. 経営者は、財務諸表の作成に際して、取引、事象又は状況により会計上の見積りを行う必要性が生じていないかどうか、又適用される財務報告の枠組みに準拠して、必要な会計上の見積りの全てが認識、測定及び開示されているかどうか判断する必要がある。

A16. 経営者は、以下の事項に基づいて、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ことが多い。

- ・ 企業の事業や属する産業に関する経営者の知識
- ・ 当年度における企業の事業戦略の実行に関する経営者の知識
- ・ 該当する場合には、過年度の財務諸表の作成により蓄積された経営者の経験

上記の場合、監査人は、主に経営者への質問を通じて、経営者が会計上の見積りの必要性を把握するための方法を理解することになる。

このほか、企業内にリスク管理機能を担う部門が存在するなど、リスク管理に係る経営者のプロセスがより組織化されている場合には、監査人は、経営者が会計上の見積りを生じさせる状況を定期的に検討し、必要に応じて会計上の見積りの見直しを行うために実施している方法や実務慣行を対象にリスク評価手続を実施することがある。

会計上の見積りの網羅性（特に、負債に関する会計上の見積りの網羅性）は、監査人の重要な検討事項となることが多い。

A17. 監査人は、リスク評価手続の実施を通じて企業及び企業環境を理解することにより、監査の過程で入手した他の監査証拠と合わせて、会計上の見積りが必要となる状況やその変化を把握することができる。

A18. 監査人は、会計上の見積りに関連する状況の変化について、例えば、経営者に以下の事項を質問する。

- ・ 会計上の見積りが必要となる可能性のある新しい種類の取引を開始したかどうか。
- ・ 会計上の見積りを必要としていた取引条件に変更があったかどうか。
- ・ 適用される財務報告の枠組み等の改正により、会計上の見積りに関する会計方針が変更になったかどうか。
- ・ 会計上の見積りに関する修正や、新たに会計上の見積りを行うことが要求される可能性のある規制等の経営者の影響が及ばない事項に変更があったかどうか。
- ・ 新たな会計上の見積りや、会計上の見積りに関する修正が必要となる可能性のある新しい状況又は事象が発生したかどうか。

A19. 監査人は、監査の過程で、経営者が把握できなかった会計上の見積りが必要となる取引、事象及び状況を発見することがある。監査基準委員会報告書315は、監査人が、企業のリス

ク評価プロセスに係る重要な不備が存在するかどうかの評価を含め、経営者が識別していない重要な虚偽表示リスクを識別した場合の指針を提供している。(監基報315第15項参照)

《小規模企業に特有の考慮事項》

A20. 小規模企業では、通常、事業活動が限定的であり取引も複雑でないことから、経営者がどのように会計上の見積りの必要性を把握しているかを理解するのは、さほど複雑でないことが多い。さらに、例えば、オーナー経営者などが会計上の見積りの必要性を把握していることがあり、そのような場合には、監査人は当該経営者等に対する質問に重点を置くことがある。

《(3) 経営者が会計上の見積りを行う方法の理解》 (第7項(3)参照)

A21. 経営者は、財務諸表を作成するために、適切な内部統制を含めた会計上の見積りを行う財務報告プロセスを構築する必要がある。

このプロセスには、以下を含む。

- ・ 適切な会計方針の選択及び見積りプロセスの設定（適切な見積りや評価方法、又は該当する場合にはモデルを含む。）
- ・ 会計上の見積りに影響を与える関連データ及び仮定の設定又は識別
- ・ 会計上の見積りを生じさせる状況の定期的な検討、及び必要に応じた会計上の見積りの見直し

A22. 経営者が会計上の見積りを行う方法を理解するに当たって、監査人が検討する事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 会計上の見積りが関連する勘定科目又は取引の種類（例えば、会計上の見積りが定型的かつ経常的な取引の記録から生じるものであるかどうか、又は非経常的若しくは通例でない取引から生じるものであるかどうか。）
- ・ 経営者が特定の会計上の見積りに関して一般的に認知されている測定技法を使用したかどうか、及び使用している場合にはその方法
- ・ 会計上の見積りが、期中のある時点において利用可能なデータに基づいて行われたかどうか、この場合には、当該見積りが行われた日から期末日までの期間に発生した事象、取引及び状況の変化に関する影響を考慮したかどうか、及びその考慮した方法

《測定方法》 (第7項(3)①参照)

A23. 適用される財務報告の枠組みが、会計上の見積りを行うための特定の測定方法を規定していることがある。例えば、公正価値の見積りを測定する場合に使用する特定のモデルを規定していることがある。

しかしながら、多くの場合に、適用される財務報告の枠組みが、測定方法を規定していないか、又はいくつかの測定方法の選択肢を規定していることがある。

A24. 適用される財務報告の枠組みが、状況に応じて使用すべき特定の測定方法を規定していない場合には、会計上の見積りの測定方法（該当する場合にはモデルを含む。）を理解するに当たって監査人が検討する事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 経営者が、特定の測定方法を選択する際に、見積りの対象となる資産、負債の性質をどのように検討したか。
- ・ 企業が、ある種の会計上の見積りを行う際に一般的に使用される測定方法が存在する特定の事業、産業又は環境に属しているかどうか。

A25. 例えば、経営者が会計上の見積りを行うために使用するモデルを自社開発している、又は

特定の産業又は環境で一般的に使用される測定方法とは異なる場合には、重要な虚偽表示リスクが高くなることがある。

《関連する内部統制》（第7項(3)②参照）

A26. 会計上の見積りに関する内部統制を理解するに当たって、監査人が検討する事項には、例えば、会計上の見積りを行う担当者の経験と能力、及び以下に関連する内部統制がある。

- ・ 経営者が会計上の見積りに使用したデータの網羅性、目的適合性及び正確性を判断した方法
- ・ 適切な階層の経営者による会計上の見積り（仮定や入力数値を含む。）の査閲及び承認、適切な場合には監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会を「監査役等」という。）による査閲
- ・ 見積り対象の取引を行う担当者と、会計上の見積りを行う担当との間の職務の分離（企業及びその商品・サービスの性質を考慮して適切に責任の付与がなされているかどうかという点も含む。例えば、金融機関における職務の分離には、企業独自の金融商品の公正価値を見積り及び検証するために、営業部門から独立した部門が存在する。）

A27. 状況によっては、上記以外の内部統制が会計上の見積りを行うのに関連することがある。例えば、会計上の見積りを行うために特定のモデルを使用している場合、経営者は当該モデルに関する特定の方針及び手続を業務に適用することがある。

このような場合に関連する内部統制には、例えば、以下のものがある。

- ・ 特定の目的のための特定モデルの設計や開発又は選択に関する内部統制
- ・ モデルの使用に関する内部統制
- ・ モデルの適切性の維持及び定期的な検証に関する内部統制

《経営者による専門家の利用》（第7項(3)③参照）

A28. 経営者が要求される見積額の算定に必要な経験と能力を有していることもあれば、企業がこれらを有する者を雇用していることもある。場合によっては、経営者は、要求される見積額の算定又は算定の支援のために、企業外部の専門家への業務の委嘱が必要になることもある。

このことは、例えば、以下の理由により必要となる。

- ・ 見積りが要求される事項の特殊な性質（例えば、採鉱産業における鉱物の埋蔵量の測定）
- ・ 特定の公正価値による測定の場合など、適用される財務報告の枠組みにより要求されるモデルの技術的な性質
- ・ 会計上の見積りを必要とする状況、取引又は事象の通例でない又は頻度の低い性質

《小規模企業に特有の考慮事項》

A29. 小規模企業では、会計上の見積りが要求される状況であっても、オーナー経営者が見積額を算定できる場合が多いが、専門家が必要となることもある。

会計上の見積りの性質、要求される会計上の見積りの網羅性、及び見積りプロセスの妥当性について、監査の初期段階でオーナー経営者と討議することは、オーナー経営者が専門家を利用する必要性を判断するのに役立つことがある。

《仮定》（第7項(3)④参照）

A30. 仮定は、会計上の見積りに不可欠な構成要素である。会計上の見積りに係る仮定の理解に当たって監査人が検討する事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 仮定の性質（どの仮定が重要な仮定となる可能性が高いかを含む。）

- ・ 経営者が仮定の目的適合性と網羅性（すなわち、全ての関連する変数が考慮されているかどうか）を評価する方法
- ・ 該当する場合には、使用した仮定の整合性について経営者が判断する方法
- ・ 仮定が経営者の統制可能な事項に関係しているかどうか（例えば、資産の耐用年数の見積りに影響を与える保守計画に関する仮定）及びそれらが企業の事業計画、外部環境又は統制外の事項（例えば、利子率、死亡率、潜在的な司法上や規制上の措置又は将来キャッシュ・フローの変動性と時期などに関する仮定）と適合しているかどうか。
- ・ 仮定を裏付ける文書がある場合にはその文書の種類及び範囲

経営者による会計上の見積りを支援する専門家によって設定又は識別された仮定は、経営者が使用することにより経営者自らの仮定となる。

A31. 経営者が会計上の見積りを行う際にモデルを使用している場合等では、仮定と入力数値を区別せずに入力数値と呼ぶこともあれば、一定の仮定が適用される基礎データのみを入力数値と呼ぶこともある。

A32. 経営者は、目的適合性と信頼性が異なる内外の情報源から集めた様々な種類の情報によって、仮定を裏付けることがある。

仮定が、外部の情報源（例えば、公表利率や他の統計データ）又は内部の情報源（例えば、企業が経験した過去の情報や状況）からの情報に基づいて信頼できることもある。一方、例えば、企業が関連する経験や外部の情報源を持たない場合には、仮定はより主観的なことがある。

A33. 公正価値に関する会計上の見積りの場合には、仮定は、資産の交換や負債の決済における公正価値の決定に当たって、取引の知識のある自発的な独立第三者の当事者（「市場参加者」等）が使用するものを反映しているか、又はそれと整合したものである。

仮定は、評価される資産又は負債の性質、使用される評価方法（例えば、マーケット・アプローチか、又はインカム・アプローチか等）及び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よっても異なる。

A34. 公正価値に関する会計上の見積りの仮定や入力数値は、以下のように、その情報源と根拠によって様々である。

(1) 企業から独立した情報源から入手した市場データに基づいて設定する入力数値で、市場参加者が資産又は負債を価格設定する際に使用するであろう仮定を反映したもの（「観察可能な入力数値」）

(2) その状況において利用可能な最善の情報に基づいて設定する入力数値で、市場参加者が資産又は負債を価格設定する際に使用するであろう仮定に関して企業自身の判断を反映したもの（「観察不能な入力数値」）

なお、実務上、(1)と(2)の区別は、常に明確とは限らない。

また、経営者が、様々な市場参加者が使用する複数の仮定から選択することが必要なこともある。

A35. 観察可能であるかどうかなど、仮定や入力数値の主観性の程度は、見積りの不確実性の程度に影響し、その結果、特定の会計上の見積りに対する重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価に影響を与える。

《会計上の見積りを行う方法の変更》（第7項(3)⑤参照）

A36. 経営者が会計上の見積りを行う方法の評価に当たって、監査人は、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について理解するこ

とが求められる。

企業に影響を与える環境又は状況の変化、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変更を受けて、特定の見積方法の変更が必要なことがある。

経営者は、会計上の見積りを行う方法を変更した場合には、新たな方法がより適切であること、又は新たな方法そのものが当該変更への対応であることを立証できることが重要である。

例えば、経営者が会計上の見積方法を市場価格に基づいて測定する方法からモデルを使用して測定する方法に変更した場合、監査人は、経済情勢を踏まえて、市場に関する経営者の仮定が合理的であるかどうかを検討する。

《見積りの不確実性》（第7項(3)⑥参照）

A37. 経営者が見積りの不確実性の影響を評価しているかどうか、又は評価している場合にはどのように評価しているかを理解するに当たって、監査人が検討する事項には、以下のような事項がある。

- ・ 例えば、会計上の見積りに関する仮定の変更の影響を判断するために感応度分析を実施するなど、経営者が代替的な仮定や結果を検討しているかどうか、検討している場合にはその方法
- ・ 分析によりいくつかの異なる結果が想定されている場合において、経営者による会計上の見積りの決定方法
- ・ 経営者は、前年度に行われた会計上の見積りの確定額を監視しているかどうか、及びこの監視手続の結果に適切に対応したかどうか

《(4) 前年度の会計上の見積りの検討》（第8項参照）

A38. 会計上の見積りの確定額は、前年度の財務諸表において認識された会計上の見積りとは異なることが多い。

監査人は、これらの差異の理由を特定して理解するリスク評価手続の実施により、以下を入手することができる。

- ・ 経営者の前年度の見積りプロセスの有効性に関する情報（これにより、監査人は、経営者の現在のプロセスの有効性の程度を判断することができる。）
- ・ 前年度の会計上の見積りに係る当年度における再見積りに関連する監査証拠
- ・ 見積りの不確実性など、財務諸表での開示が要求される事項に関する監査証拠

A39. 前年度の会計上の見積りの検討は、経営者の偏向の存在により会計上の見積りが影響を受ける可能性を増大させるような状況、又は経営者の偏向が存在する可能性を示唆する状況について、当年度において監査人が識別するのに役立つことがある。

監査人が職業的専門家として懐疑心を保持することは、このような状況を識別し、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定するのに有益である。

A40. 重要な会計上の見積りに関連する経営者の仮定及び判断に対する遡及的な検討は、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」においても要求されている。（監基報240第31項(2)②参照）

当該検討は、経営者による内部統制を無効化するリスクに対応して、不正による重要な虚偽表示リスクを示す可能性がある偏向について、監査人が会計上の見積りを検討する手続の立案及び実施に関する要求事項の一部として実施される。

実務上、本報告書に記載されるリスク評価手続としての前年度の会計上の見積りに関する監査人の検討は、監査基準委員会報告書240により要求される事項と合わせて実施される。

A41. 監査人は、前年度の監査において見積りの不確実性が高いと特定された会計上の見積り、

又は前年度から大きな変更があった会計上の見積りに対して、より詳細な検討が必要であると判断することがある。

一方、例えば、定型かつ経常的な取引の記録から生じる会計上の見積りに対する前年度の会計上の見積りの検討は、リスク評価手続としての分析的手続の適用で十分と判断することがある。

A42. 公正価値に関する会計上の見積り及び測定時点での状況に基づくその他の会計上の見積りに関しては、前年度の財務諸表において認識された公正価値の金額と、その確定額又は当年度の監査における再見積額との間に、より大きな差異が存在することがある。これは、このような会計上の見積りの測定目的は一定時点における価値を捉えることであり、企業が経営する事業環境が変化するにつれて著しく急速に変化することがあるためである。

したがって、監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に有益な情報を入手することに検討の重点を置くことがある。例えば、前年度の公正価値に関する会計上の見積りの確定額に影響を与えた市場参加者に係る仮定が変更となったことを理解しても、それが当年度の監査の目的に適合した情報とはならないこともある。

この場合、前年度の公正価値に関する会計上の見積りの確定額に関する監査人の検討は、経営者の前年度の見積りプロセスの有効性、すなわち、経営者の過去の見積りの実績を理解することに向けられ、これによって監査人は、経営者の現在の見積りプロセスの有効性の程度を判断することができる。

A43. 会計上の見積りの確定額と前年度の財務諸表における認識額との差異があったとしても、必ずしも前年度の財務諸表に虚偽表示があったことを示しているわけではない。

しかしながら、例えば、前年度の財務諸表の確定時に経営者が利用可能であった情報や、当該財務諸表の作成及び表示時に入手及び考慮しておくことが合理的に期待される情報から差異が生じている場合には、虚偽表示があったことを示していることがある。

多くの財務報告の枠組みは、虚偽表示となる会計上の見積りの変更と虚偽表示とならない変更との区別に関する指針、及び遵守すべき会計上の取扱いを含んでいる。

《3. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価》

《(1) 見積りの不確実性》（第9項参照）

A44. 会計上の見積りの不確実性の程度は、以下の要因によって影響を受けることがある。

- ・ 会計上の見積りが判断に依存する程度
- ・ 仮定の変更による会計上の見積りの感応度
- ・ 見積りの不確実性を緩和する一般的に認知されている測定技法の存在
(なお、このような場合でも、入力数値として使用される仮定が主観的であることにより、見積りの不確実性が生じることがある。)
- ・ 予測期間の長さ、将来の事象を予測するために過去の事象から導き出されたデータの目的適合性
- ・ 外部の情報源からの信頼性の高いデータの利用可能性
- ・ 会計上の見積りが観察可能又は観察不能な入力数値に基づく程度

見積りが経営者の偏向により影響を受ける可能性は、会計上の見積りの不確実性の程度に左右されることがある。

A45. 重要な虚偽表示リスクを評価する際に監査人が検討する事項には、以下の事項を含むことがある。

- ・ 会計上の見積りの実際の影響度、又は予想される影響度

- ・ 会計上の見積りの計上額（すなわち、経営者の見積額）と、監査人が予想する計上額との関係
- ・ 会計上の見積りを行うに当たっての、経営者による専門家の利用の有無
- ・ 前年度の会計上の見積りの検討結果

《(2) 不確実性の高い会計上の見積りと特別な検討を必要とするリスク》（第10項参照）

A46. 見積りの不確実性が高い会計上の見積りには、例えば、以下が含まれる。

- ・ 判断に高度に依存する会計上の見積り（例えば、係争中の訴訟の結果に関する判断、又は将来において長期間不確実な事象に依存する将来キャッシュ・フローの金額及び時期に関する判断など）
- ・ 一般的に認知されている測定技法を使用せずに算定された会計上の見積り
- ・ 前年度の財務諸表に計上された同様の会計上の見積りに関して監査人が検討した結果、当初の会計上の見積りと実際の確定額との間に相当な差異がある会計上の見積り
- ・ 企業が自社開発した極めて専門的なモデルが使用される場合、又は観察可能な入力数値がない場合における公正価値に関する会計上の見積り

A47. 一見すると重要でない会計上の見積りでも、関連する見積りの不確実性によって重要な虚偽表示となる可能性がある。すなわち、会計上の見積りとして財務諸表上で認識又は開示された金額の大きさが、その見積りの不確実性を示していないことがある。

A48. 見積りの不確実性が非常に高いため、合理的な会計上の見積りを行うことができないことがある。したがって、適用される財務報告の枠組みにより、財務諸表における当該項目の認識や公正価値による測定が認められていないことがある。

このような場合、特別な検討を必要とするリスクは、会計上の見積りを認識しなければならないかどうか又は公正価値で測定しなければならないかどうかだけでなく、開示の妥当性にも関係している。さらに、このような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よって、会計上の見積り及び当該見積りに係る高い不確実性について開示が要求されていることがある。（A119項からA122項参照）

A49. 監査人は、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じていると判断した場合には、統制活動を含む企業の内部統制を理解することが要求されている。（監基報315第28項参照）

A50. 会計上の見積りの不確実性は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせることがある。監査基準委員会報告書570「継続企業」は、そのような状況において要求される事項と指針を記載している。

《4. 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応》（第11項参照）

A51. 監査基準委員会報告書330に記載されているとおり、監査人は、会計上の見積りに関して評価した財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに応じて、監査手続の種類、時期及び範囲を立案し実施する。（監基報330第4項から及び第5項参照）。A52項からA114項は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクへの対応に重点を置いて記載している。

《(1) 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用》（第11項(1)参照）

A52. 多くの財務報告の枠組みは、会計上の見積りの認識について一定の条件を規定し、会計上の見積り方法と要求される開示を明記しているが、これらの要求される事項は、複雑であり、

適用に当たって判断を要求されることがある。

リスク評価手続の実施により得た理解に基づいて、監査人は、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うち、不適切な適用や異なる解釈の影響を受けやすい事項に重点を置くこととなる。

A53. 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適切に適用したかどうかについては、企業及び企業環境に関する監査人の理解等に基づいて判断される。

例えば、企業結合で取得した無形資産などの公正価値の測定には、企業の事業活動等や事業運営によって影響を受ける特別な検討を伴うことがある。

A54. ある状況においては、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適用したかどうか判断するため、例えば、資産の物理的な状況を確認するために実査などの追加手続が必要なことがある。

A55. 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用に当たり、経営者は、企業に影響を与える環境や状況の変化を検討することが求められる。例えば、特定の種類の資産や負債に関連する活発な市場が創出された場合には、そのような資産や負債の公正価値の見積りに割引キャッシュ・フローを使用することはもはや適切でないことがある。

《(2) 見積方法の継続性と変更の根拠》 (第11項(2)参照)

A56. 状況の変化又は新たな情報に基づかない会計上の見積りや見積方法の変更は恣意的なものと考えられるため、監査人が会計上の見積りや見積方法の前年度からの変更について検討することは重要である。

会計上の見積りに恣意的な変更がなされると、財務諸表の期間比較性が損なわれ財務諸表に虚偽表示をもたらすことができ、又は経営者の偏向が存在する兆候を示すことがある。

A57. 経営者は、会計上の見積り又は見積りを行う方法を前期から変更することについて、状況の変化に基づき、相当の理由を示すことができることがある。

相当な理由であるかどうか、及び会計上の見積り又は見積りを行う方法を変更することが認められる状況の変更があったという経営者の意見の根拠が妥当であるかどうかは、監査人の判断によることとなる。

《(3) 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応》 (第12項参照)

A58. 重要な虚偽表示リスクに対応して、第12項に記載されたどの手続を実施するかに関する監査人の判断は、以下の事項によって影響を受けることがある。

- ・ 会計上の見積りの性質（定型的又は非定型的な取引のどちらから生じているかを含む。）
- ・ 当該監査手続によって、十分かつ適切な監査証拠が効果的に入手できることへの期待の有無
- ・ 評価した重要な虚偽表示リスク（評価したリスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを含む。）

A59. 例えば、貸倒引当金の合理性を評価する場合、回収状況の事後的な検討をその他の手続と組み合わせて実施することが、監査人にとって効果的なことがある。

観察不能な入力数値を使用する当該企業独自のモデルに基づいた会計上の見積りの場合など、会計上の見積りの不確実性が高い場合には、十分かつ適切な監査証拠を入手するために第12項に規定されたいくつかの手続を組み合わせる必要があることがある。

A60. 第12項に規定された各手続を実施することが適切である状況に関する追加的な指針は、A61

項からA94項に記載されている。

《監査報告書日までに発生する事象》（第12項(1)参照）

A61. 監査報告書日までに発生する事象が、会計上の見積りを裏付けること、又は会計上の見積りと矛盾することが予測されることがある。そのような場合には、監査報告書日までに発生する事象によって、会計上の見積りに関する監査証拠を入手できるかどうかを判断することが適切な対応となることがある。

A62. 監査報告書日までに発生する事象によって、会計上の見積りに関する十分かつ適切な監査証拠を入手できることがある。

例えば、期末日後すぐに旧モデルの製品在庫が全て販売された場合は、当該在庫の正味売却価額の見積りに関する監査証拠を入手できることがある。このような場合、当該事象について十分かつ適切な監査証拠が入手されていれば、当該会計上の見積りに関して追加手続を実施する必要がなくなることがある。

A63. 一方、一部の会計上の見積りについては、監査報告書日までに発生する事象によって会計上の見積りに関する監査証拠が入手できないことがある。

例えば、一部の会計上の見積りに関係する状況又は事象は、長期間経過後にしか発生しない場合等である。

また、公正価値に関する会計上の見積りの場合、期末日後の情報は、期末日に存在する状況又は事象を反映しているものではないため、公正価値に関する会計上の見積りの測定に関連しないことがある。

監査人が重要な虚偽表示リスクへの対応として実施するその他の手続について、第12項が規定している。

A64. 会計上の見積りと矛盾する事象は、経営者が会計上の見積りを行うプロセスが有効でないことや、会計上の見積りを行う際に経営者の偏向が存在することを示唆することがある。

A65. 監査人は、特定の会計上の見積りについて監査報告書日までに発生した事象に関する手続を実施しないと決定した場合においても、監査基準委員会報告書560「後発事象」を遵守する必要がある。

監査人は、期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生し、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される全ての事象が、識別され、財務諸表に適切に反映されてい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ために立案した監査手続の実施が必要である。（監基報560第5項及び第7項参照）

公正価値に関する会計上の見積り以外の多くの会計上の見積りの測定は、通常、将来の状況、取引又は事象の結果によって決まるので、監査基準委員会報告書560に基づく監査人の作業と特に関連がある。

《小規模企業に特有の考慮事項》

A66. 経営者が会計上の見積りに対する確立した統制手続を持たないオーナー経営等の小規模企業においては、期末日の翌日から監査報告書日までの間における事象についての監査人の検討は、公正価値に関するものを除き、会計上の見積りに対する有効な対応となることがある。

《経営者が会計上の見積りを行った方法の検討》（第12項(2)参照）

A67. 公正価値に関する会計上の見積りを観察可能又は観察不能な入力数値を使用するモデルによって算定する場合には、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ことが適切な対応となることがある。

さらに、例えば、以下の場合にも、上記と同様の検討が適切な対応となることがある。

- ・ 会計上の見積りが、企業の会計システムによる定型的なデータ処理に基づいている場合
- ・ 前年度の財務諸表に行われた同様の会計上の見積りについて監査人が検討した結果、経営者の当年度のプロセスが有効である可能性が高いことが示唆されている場合
- ・ 会計上の見積りが、個別には重要でない均質な項目の母集団に基づいている場合

A68. 経営者が会計上の見積りを行った方法の検討には、例えば、以下を含む。

- ・ 会計上の見積りの基礎データの正確性、網羅性及び目的適合性の程度、並びに会計上の見積りが当該データと経営者の仮定を使用して適切に行われているかどうかに係る検討
- ・ 外部のデータ又は情報（経営者が業務を委嘱する外部の専門家から受領したものを含む。）の源泉、目的適合性及び信頼性に係る検討
- ・ 会計上の見積りの再計算、及び会計上の見積りに関する情報の整合性についての検討
- ・ 経営者による査閲及び承認プロセスの検討

《小規模企業に特有の考慮事項》

A69. 小規模企業では、会計上の見積りを行うためのプロセスが、大規模企業より組織化されていないことが多い。

財務報告に積極的な経営者の関与を伴う小規模企業では、広範囲にわたる会計手続の記述、詳細な会計記録、又は文書による方針がないことがある。

企業が正式に確立されたプロセスを有していない場合であっても、監査人が会計上の見積りを検討する基礎を経営者が提供できないことを意味するわけではない。

《測定方法の評価》（第12項(2)①参照）

A70. 適用される財務報告の枠組みが測定方法を規定していない場合、使用された測定方法（モデルを含む。）が状況において適切であるかどうかの評価は、職業的専門家としての判断によることとなる。

A71. 測定方法を評価するに当たって、監査人が検討する事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 測定方法を選択した経営者の根拠が合理的であるかどうか。
- ・ 選択した測定方法を裏付けるために、適用される財務報告の枠組みにおいて示されている要件について、経営者が十分に評価して適切に適用したかどうか。
- ・ 見積り対象の資産又は負債の性質と、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を踏まえた上で、測定方法が状況において適切であるかどうか。
- ・ 測定方法が、事業、企業が属する産業及び環境において適切なものであるかどうか。

A72. 経営者は、別の方法を使用した場合には見積りの結果が著しく異なると判断していることがある。このような場合、企業が結果が異なる原因を調査した方法を監査人が理解することは、選択された測定方法の適切性を評価するのに有用である。

《モデルの使用に関する評価》

A73. 公正価値に関する会計上の見積りを行う場合等、経営者がモデルを使用することがある。使用されたモデルが状況において適切であるかどうかは、企業が属する産業を含む企業及び企業環境、並びに測定される資産又は負債の性質など、多くの要因に依存している。

A74. A75項に記載されている事項を検討する程度は、特定の業種又は産業で一般的に使用されているモデルであるか、又は企業独自のモデルであるか等の状況による。企業は、モデルの開発とテストのために専門家を利用することがある。

A75. モデルの検討に当たって監査人が検討する事項には、状況に応じて、例えば、以下の事項がある。

- ・ モデルを使用する前にその妥当性を確認しているかどうか。また、当該モデルがその使用目的に対して引き続き適切であるかを定期的に検討しているかどうか。
企業がモデルの妥当性を確認するプロセスには、以下の評価を含んでいる。
 - モデルの変数の適切性を含む、モデルの理論的な健全性と数学的な完全性
 - モデルの入力数値と市場慣行との整合性及び網羅性
 - モデルの計算結果と実際の取引との比較
- ・ モデルの適切な変更管理の方針及び手続が存在するかどうか。
- ・ 特にモデルの入力数値が主観的である場合、妥当性確認のために定期的に測定され、検討されているかどうか。
- ・ モデルの計算結果に対する修正が行われているかどうか（公正価値に関する会計上の見積りの場合には、このような修正が同様の状況において市場参加者が使用する仮定を反映しているかどうかを含む。）
- ・ モデルに関して適切に文書化されているかどうか（モデル適用の意図及び限界、モデルの主要な変数、要求される入力数値、モデルに対する妥当性確認の分析の実施結果を含む。）

《経営者が使用する仮定》（第12項(2)②参照）

A76. 経営者が使用する仮定に関する監査人の評価は、監査人が監査の時点で利用可能な情報のみに基づいて行われるものである。経営者の仮定に対する監査手続は、企業の財務諸表監査との関連で実施されるものであり、仮定自体に関して意見表明するためのものではない。

A77. 経営者が使用する仮定の合理性の評価に当たって監査人が検討する事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 個々の仮定が合理的と思われるかどうか。
- ・ 仮定が相互に依存し整合しているかどうか。
- ・ 仮定が全体として又は他の仮定と合わせて検討した場合、当該会計上の見積り又はその他の会計上の見積りのいずれに対しても合理的と思われるかどうか。
- ・ 公正価値に関する会計上の見積りの場合、仮定が観察可能な市場の仮定を適切に反映しているかどうか。

A78. 会計上の見積りに係る仮定は、特定の企業目的及び戦略の結果に関する経営者の予想を反映することがある。

このような場合、監査人は、当該仮定の合理性を評価するため、例えば、仮定が以下の事項と整合しているかどうかを検討することがある。

- ・ 一般的な経済環境と企業の経済状況
- ・ 企業の計画
- ・ 関連する事項について過年度に行われた仮定
- ・ 過去の情報が将来の状況又は事象を示すと考えられる場合、企業の経験、又は企業が経験した過去の状況
- ・ 財務諸表に関して経営者が使用するその他の仮定

A79. 使用される仮定の合理性は、一定の方針を実行する経営者の意思と能力によって決まることがある。

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
- ・ 期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生している事象に関する検討
- ・ 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（コミットメントによる影響を含む。）の評価

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。

A80. 監査人は、公正価値に関する会計上の見積りについて経営者が使用する仮定の合理性の評価に当たっては、該当する場合には、上記の検討に加えて例えば、以下の事項を検討することがある。

- ・ 経営者が、市場特有の入力数値を仮定の設定に組み入れたかどうか。組み入れた場合にはその組入方法かどうか。
- ・ 仮定が、観察可能な市場の状況及び公正価値で測定されている資産又は負債の特徴と整合しているかどうか。
- ・ 市場参加者が使用する仮定を提供している情報源が適切で信頼できるかどうか、及び、市場参加者が使用する仮定が複数存在する場合に、経営者が使用する仮定をどのように選択したか。
- ・ 適切な場合、経営者が、類似した取引、資産又は負債に使用した仮定や、それらに関する情報を検討したかどうか、及び検討した場合にはその検討方法かどうか。

A81. さらに、公正価値に関する会計上の見積りは、観察可能な入力数値だけではなく、観察不能な入力数値から構成されていることがある。

公正価値に関する会計上の見積りが観察不能な入力数値に基づいている場合、監査人の検討事項には、例えば、経営者が以下の事項をどのように裏付けているかを含む。

- ・ 会計上の見積りに関連する市場参加者の特徴を識別したか。
- ・ 市場参加者が使用する仮定を反映させるため、経営者が設定した仮定に対して修正が行われたか。
- ・ 状況において利用可能な最善の情報を組み込んだかどうか。
- ・ 該当する場合には、仮定の設定の際に類似した取引、資産又は負債を考慮したか。

観察不能な入力数値がある場合、監査人による仮定の評価と、第12項に記載された評価したリスクに対応するその他の手続を組み合わせることが、十分かつ適切な監査証拠の入手に必要なことが多い。このような場合、例えば、会計上の見積りに係る適切な階層の経営者による査閲と承認、適切な場合には監査役等による査閲を裏付ける文書を検討するなど、監査人は他の監査手続を実施することが必要となることがある。

A82. 会計上の見積りを裏付ける仮定の合理性の評価に当たって、監査人は、いくつかの重要な仮定を識別することがある。この場合、会計上の見積りの不確実性が高いため、特別な検討を必要とするリスクを示唆していることがある。特別な検討を必要とするリスクに対する追加的な対応は、A101項からA114項に記載されている。

《内部統制の運用評価手続》（第12項(3)参照）

A83. 経営者による会計上の見積りに係る内部統制の運用評価手続は、会計上の見積りを行うプロセスが良好に整備及び運用されている場合に適切な対応となることがある。例えば、以下の場合に内部統制の運用評価手続を実施する。

- ・ 会計上の見積りに係る適切な階層の経営者による査閲及び承認、適切な場合には監査役等による査閲が実施されている場合
- ・ 会計上の見積りが、企業の会計システムによる定型的なデータ処理に基づいている場合

A84. 内部統制の運用評価手続は、以下のいずれかの場合に必要とされている。（監基報330第7項参照）

- (1) アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを評価した際に、見積りプロセスに係る内部統制が有効に運用されていると想定する場合
- (2) 実証手続のみでは、アサーション・レベルで十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

《小規模企業に特有の考慮事項》

A85. 小規模企業においても会計上の見積りを行うプロセスにおける内部統制が整備されていることがあるが、運用形態は様々である。さらに、小規模企業で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、特定の内部統制が必要でないと経営者が判断していることがある。また、より小規模な企業の場合には、監査人は多くの内部統制を識別できないことがある。

このため、監査人は、評価したリスクへの対応として、第12項の他の手続を実施することとなるが、当該手続は実証手続となる可能性が高い。

《見積額又は見積りの許容範囲の設定》（第12項(4)参照）

A86. 経営者の見積額を評価するために、監査人が見積額又は見積りの許容範囲を設定することは、例えば、以下の場合には適切な対応となることがある。

- ・ 会計上の見積りが、会計システムによる定型的なデータ処理に基づかない場合
- ・ 前年度の財務諸表に行われた同様の会計上の見積りに関する監査人の検討が、経営者の当年度のプロセスが有効である可能性が低いことを示唆している場合
- ・ 会計上の見積りを決定する経営者のプロセス及び当該プロセスに対する企業の内部統制が、良好にデザインされていないか、又は適切に業務に適用されていない場合
- ・ 期末日の翌日からと監査報告書日までの間の事象又は取引が、経営者の見積額と矛盾する場合
- ・ 見積額又は許容範囲の算定に使用する関連データを、監査人が代替的な情報源から入手できる場合

A87. 企業の内部統制が良好にデザインされ、適切に業務に適用されている場合であっても、見積額又は許容範囲を設定することが、評価したリスクへの効果的又は効率的な対応となることがある。また、監査人は、リスク対応手続の必要性の有無及びリスク対応手続の種類と範囲を判断する過程で、監査人の見積額又は許容範囲の設定を検討することがある。

A88. 監査人は、個々の状況において最も有効と判断する方法に基づいて、見積額又は許容範囲の設定のいずれかの方法を採用するかを決定する。

例えば、監査人は、まず予備的な見積額を算定し、次に仮定の変更に対する感応度を評価して許容範囲を設定し、経営者の見積額を評価することがある。一方、見積額を算定するこ

とが可能な場合に、許容範囲を設定することから始めて見積額を算定することもある。

A89. 監査人が見積額を設定できるかどうかは、許容範囲の設定とは異なり、いくつかの要素に依存する。この要素には、使用するモデル、利用可能なデータの種類と範囲、及び会計上の見積りの不確実性が含まれる。

さらに、適用される財務報告の枠組みが、代替的な結果や仮定を検討した後に使用する見積額を決定すべきことや、特定の測定方法（例えば、発生確率を加重平均した割引後の期待値の使用など）を規定している場合があり、見積額又は許容範囲の設定のどちらを採用するかという判断は、これにより影響を受けることがある。

A90. 監査人は、様々な方法で見積額又は許容範囲を設定することがあり、例えば、以下の事項がある。

- ・ モデルの使用（例えば、特定の業種又は産業で一般的に使用されているモデルや、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。）
- ・ 代替的な仮定又は結果に関する経営者の検討をさらに進めること（例えば、異なる仮定を取り入れるなど）
- ・ モデルの開発若しくは適用又は関連する仮定の提供に関して、専門的な知識を持った者の雇用、又はそのような知識を持つ監査事務所外部の者への業務の委嘱
- ・ 他の類似した状況、取引又は事象の参照（適切な場合には、類似した資産又は負債の市場の参照）

《経営者の使用する仮定又は方法の理解》（第12項(4)①参照）

A91. 経営者が使用するものとは異なる仮定又は方法を使用して監査人が見積額又は許容範囲を設定する場合、第12項(4)①は、会計上の見積りを行う際に経営者が使用する仮定又は方法を十分に理解することを監査人に要求している。

この理解によって、監査人は、適切な見積額又は許容範囲の設定に関連する情報を入手できる。さらに、監査人は、経営者の見積額との重要な差異を理解し評価することができる。例えば、経営者が使用する仮定とは異なるが、同程度の妥当性がある仮定を監査人が使用したために差異が生じることがある。この差異によって、会計上の見積りが一定の仮定に対して感応度が高く、したがって、見積りの不確実性が高く特別な検討を必要とするリスクを示唆していることが明らかになることがある。また、経営者による事実誤認の結果として差異が生じていることもある。

状況に応じて、監査人は、使用された仮定とその妥当性の根拠、及び会計上の見積りを行うための方法が監査人と異なる場合にはその違いについて、経営者と討議することが、当該会計上の見積りについて結論を出すのに有用であると判断することがある。

《見積りの許容範囲の絞込み》（第12項(4)②参照）

A92. 監査人が経営者の見積額の合理性を評価するために、監査人の許容範囲を使用するのが適切であると判断する場合、第12項(4)②は、許容範囲に全ての見込まれる結果ではなく、全ての「合理的な結果」を含むことを要求している。

全ての見込まれる結果が含まれる許容範囲は、監査の目的上は広すぎて有効かつ有用ではない。

監査人の許容範囲は、会計上の見積りに虚偽表示があるかどうかについて監査人が判断できるように十分に絞り込まれている場合には、有効かつ有用である。

A93. 通常、許容範囲が手続実施上の重要性と同額か、それより少額にまで絞り込まれている場合には、経営者の見積額の合理性を評価するのに適切である。

しかしながら、特に一部の産業においては、許容範囲をこれらの金額まで絞り込むことが

できないことがある。この場合、必ずしも会計上の見積りを認識してはならないということではないが、会計上の見積りの不確実性が、特別な検討を必要とするリスクを生じさせる可能性を示唆していることがある。特別な検討を必要とするリスクへの追加的な対応は、A101項からA114項に記載されている。

A94. 許容範囲内の全ての結果が合理的と考えられる水準まで許容範囲を絞り込むことは、以下の手順によって達成されることがある。

- (1) 発生する見込みがないと監査人が判断する許容範囲の両端の結果をその許容範囲から削除する。
- (2) さらに、利用可能な監査証拠に基づいて、許容範囲内の全ての結果が合理的と監査人が判断するまで許容範囲を絞り込む。まれに、監査人は、監査証拠が見積額を示すまで許容範囲を絞り込むことができることがある。

《(4) 専門的な技能又は知識の必要性の検討》 (第13項参照)

A95. 監査人は、監査計画の策定において、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を要求されている。(監査基準委員会報告書300「監査計画」第7項(5)参照)。これには、必要に応じて、専門的な技能又は知識を持った者の関与を含むことがある。

さらに、監査基準委員会報告書220「監査業務における品質管理」は、監査責任者は、監査チームと監査人が業務を依頼する外部の専門家が、全体として適切な適性及び能力を有していることを確かめることを要求している。(監基報220第13項参照)

監査人は、会計上の見積りの監査の過程で、監査人の経験と監査業務の状況に照らして、会計上の見積りに関して適用されるべき専門的な技能又は知識の必要性を識別することができる。

A96. 専門的な技能又は知識が必要かどうかに関する監査人の検討に影響を与えることがある事項には、例えば、以下の事項がある。

- ・ 特定の事業又は産業における資産、負債又は純資産の性質 (例えば、鉱物資産、農業資産、複雑な金融商品など)
- ・ 不確実性の高い会計上の見積り
- ・ 複雑な計算又は専門的なモデルを伴う場合、例えば、観察可能な市場がない場合における公正価値の見積り
- ・ 会計上の見積りに関連し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の複雑性 (異なる解釈の存在が知られている領域であるかどうか、又は実務慣行が一律でない若しくは確立する途上であるかどうかを含む)
- ・ 評価したリスクに対応して監査人が立案した手続

A97. 会計上の見積りの大半については、見積りの不確実性がある場合であっても、専門的な技能又は知識が要求されることは多くない。例えば、監査人が貸倒引当金を評価するに当たり、専門的な技能又は知識が必要となることは多くはないと考えられる。

A98. しかしながら、監査人は、会計又は監査以外の分野に関連する事項の場合、必要となる専門的な技能又は知識を保有しておらず、監査人の利用する専門家から専門的な技能又は知識を得る必要があることがある。

監査基準委員会報告書620「専門家の業務の利用」は、監査人の利用する専門家の必要性の判断と、監査人の専門家の業務を利用する場合における監査人の責任に関する要求事項と指針を記載している。

A99. さらに、監査人は、会計又は監査の特定の分野に関する専門的な技能又は知識が必要であ

ると判断することがある。このような技能又は知識を有する者は監査事務所内に雇用されていることもあれば、監査事務所以外の外部組織に業務を依頼することがある。このような者が業務を実施する場合、監査チームの一員となり、監査基準委員会報告書220に従うことになる。

A100. 監査人の利用する専門家又は専門的な技能又は知識を持ったその他の特定の者との業務に関する監査人の理解と経験に応じて、監査人は、これらの者の業務が監査における目的に適合するように、適用される財務報告の枠組みにおいて要求される事項などについてこれらの者と討議することが適切と考えることがある。

《5. 特別な検討を必要とするリスクに対応する実証手続》（第14項参照）

A101. 特別な検討を必要とするリスクが生じている会計上の見積りに関する監査人の実証手続においては、以下の評価に重点が置かれる。

- (1) 経営者が会計上の見積りの不確実性の影響を評価した方法、及び不確実性が会計上の見積りの認識の適切性に与える影響を評価した方法
- (2) 関連する開示の妥当性

《(1) 見積りの不確実性》

《見積りの不確実性に関する経営者の検討》（第14項(1)参照）

A102. 経営者は、会計上の見積りの代替的な仮定又は結果を状況に応じた様々な方法によって評価することがある。

経営者が採用する可能性がある方法の一つは、感応度分析の実施である。感応度分析には、異なる仮定を使った場合に会計上の見積りの金額がどれだけ変動するかに係る判断が含まれることがある。公正価値で測定される会計上の見積りにについても、異なる市場参加者が異なる仮定を使用することにより、ばらつきが生じることがある。経営者は、感応度分析により「悲観的」シナリオや「楽観的」シナリオなどの複数の結果の範囲を想定することがある。

A103. 感応度分析によって、ある会計上の見積りは、特定の仮定の変化に対して感応度が低いことが示されることがある。一方で、感応度分析によって、その会計上の見積りは、別の仮定に対して感応度が高いことが示され、監査人はその仮定に重点を置くことがある。

A104. 第14項(1)は、見積りの不確実性への対処としてある特定の方法（例えば、感応度分析など）が他の方法より適していることや、代替的な仮定又は結果に関する経営者の検討が広範な文書によって裏付けられる詳細なプロセスを通じて実施される必要があることを示唆する意図ではない。

経営者が見積りの不確実性が会計上の見積りにどのような影響を与えるかを評価したかどうか重要であり、それを行った手法が重要という訳ではない。したがって、経営者が代替的な仮定又は結果を検討しなかった場合、監査人は、会計上の見積りの不確実性の影響に対処した方法について経営者と協議し、その裏付けを求めることが必要なことがある。

《小規模企業に特有の考慮事項》

A105. 小規模企業は、見積りの不確実性を評価するために単純な方法を使用することがある。監査人は、入手可能な文書の検討に加えて、経営者への質問によって、代替的な仮定又は結果に関する経営者の検討に関する監査証拠を入手することがある。

なお、経営者は、代替的な結果を検討したり、会計上の見積りの不確実性に対処するための専門的な知識を有していないことがある。このような場合、監査人は、見積りの不確実性に対処するために利用できるプロセス又は各種方法とその文書化について、経営者に説明す

ることがある。

しかしながら、これにより、財務諸表の作成に対する経営者の責任が変わるわけではない。

《重要な仮定》（第14項(2)参照）

A106. 会計上の見積りを行う際に使用する仮定に関する変数が合理的な範囲で変化することによって、会計上の見積りの測定に重要な影響を与える場合、当該仮定は重要な仮定とみなされることがある。

A107. 経営者の知識に基づく重要な仮定に関して、経営者による継続的な戦略的分析及びリスク管理のプロセスから、その裏付けを入手できることがある。

小規模企業によくあることであるが、正式に確立されたプロセスがない場合でも、監査人は、十分かつ適切な監査証拠を入手するための他の監査手続と合わせて、経営者への質問と協議を実施することを通じて、そのような仮定を評価できることがある。

A108. 経営者が行った仮定を評価するに当たっての監査人の検討事項については、A76項からA82項で記述されている。

《経営者の意思と能力》（第14項(3)参照）

A109. 経営者が行った仮定及び経営者の意思と能力に関する監査人の検討事項は、A12項及びA79項に記載している。

《(2) 許容範囲の設定》（第15項参照）

A110. 財務諸表の作成に当たって、経営者は、特別な検討を必要とするリスクを生じさせる会計上の見積りの不確実性の影響について適切に対処したと判断することがある。しかし、状況によっては、監査人は、そのような経営者の対処を不適切と判断することがある。

例えば、監査人は、以下のように判断する場合がある。

- ・ 経営者による見積りの不確実性の影響への対処方法に関して、監査人が評価した結果、十分かつ適切な監査証拠を入手できない。
- ・ 会計上の見積りの不確実性の程度をさらに検討することが必要である（例えば、監査人が、同様の状況における同様の会計上の見積りに対する結果に広範囲なばらつきがあることに気付いた場合）。
- ・ 他の監査証拠について、例えば、監査報告書日までに発生した事象の検討などを通じて、入手できる可能性が低い。
- ・ 会計上の見積りを行う際に経営者の偏向が存在する兆候がある。

A111. 許容範囲の設定に関する監査人の検討事項は、A86項からA94項に記載されている。

《(3) 認識及び測定の要件》

《財務諸表における会計上の見積りの認識》（第16項(1)参照）

A112. 経営者が財務諸表において会計上の見積りを認識している場合、監査人の評価の重点は、会計上の見積りの測定が、適用される財務報告の枠組みにおける認識の要件を満たすために十分に信頼性があるかどうかにかかれる。

A113. 経営者が財務諸表において会計上の見積りを認識していない場合、監査人の評価の重点は、適用される財務報告の枠組みにおける認識の要件が実際には満たされていたかどうかにかかれる。

会計上の見積りが認識されておらず、監査人がそれを適切であると判断する場合であって

も、財務諸表の注記にその状況の開示が必要になることもある。また、監査人は、監査報告書に強調事項を記載することによって、重要な不確実性に関して財務諸表利用者の注意を喚起する必要があると判断することもある。監査基準委員会報告書706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」は、強調事項に関して要求される事項と指針を記載している。

《会計上の見積りの測定根拠》（第16項(2)参照）

A114. 公正価値に関する会計上の見積りに関して、財務報告の枠組みによっては、公正価値による測定と開示を要求又は容認する前提として、公正価値が信頼性をもって測定できることを想定していることがある。

例えば、適切な測定方法又は根拠がない場合には、この想定が満たされないことになる。このような場合、監査人の評価の重点は、適用される財務報告の枠組みにおける公正価値の使用に関する想定が満たされなかったとする経営者の根拠が適切であるかどうかにかかれる。

《6. 会計上の見積りの合理性の評価及び虚偽表示の判断》（第17項参照）

A115. 監査人は、入手した監査証拠が経営者の見積額とは異なる会計上の見積りを示していると判断することがある。監査人の見積額が監査証拠により裏付けられている場合には、監査人の見積額と経営者の見積額との間の差額は虚偽表示となる。監査人が設定した許容範囲が十分かつ適切な監査証拠を提供していると判断した場合には、監査人の許容範囲外にある経営者の見積額は、監査証拠によって裏付けられないことになる。この場合、経営者の見積額と監査人の許容範囲との最小の差額（経営者の見積額が監査人の許容範囲の上限を超える場合には超過額又は下限に満たない場合には不足額）が虚偽表示となる。

A116. 経営者が、状況の変化があったという主観的な評価に基づいて会計上の見積り又はそれを行う方法を前年度から変更した場合、監査人は、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あると判断し、又は経営者の偏向が存在する兆候とみなすことがある。（A123項及び**びから**A124項参照）

A117. 監査基準委員会報告書450「監査の過程で識別した虚偽表示の評価」は、未修正の虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価するために、虚偽表示を区分する際の指針を提供している。会計上の見積りに関して、虚偽表示は、不正又は誤謬のいずれに起因するかを問わず、以下の結果として生じることがある。

- ・ 虚偽表示の事実が確かめられた場合の虚偽表示（確定した虚偽表示）
- ・ 監査人が合理的でないと考える会計上の見積り又は監査人が不適切と考える会計方針の選択及び適用に関する経営者の判断から生じる差異（判断による虚偽表示）
- ・ 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）

会計上の見積りが関係する場合、虚偽表示は、上記の状況の組合せの結果生じることがあるため、それらを区分して識別するのは困難又は不可能なことがある。

A118. 財務諸表の注記に含まれる会計上の見積り及び関連する開示の合理性の評価については、適用される財務報告の枠組みで要求されているものであるか又は任意に開示しているものであるかにかかわらず、財務諸表において認識された会計上の見積りの監査において適用される検討と基本的に同種の検討が行われることになる。

《7. 会計上の見積りに関連する開示》

《(1) 適用される財務報告の枠組みに準拠する開示》（第18項参照）

A119. 適用される財務報告の枠組みに準拠した財務諸表の表示には、重要事項について適切に開示することが含まれる。

適用される財務報告の枠組みが、会計上の見積りに関連する開示を容認し、又は当該開示について規定していることがある。また、一部の企業は財務諸表の注記で追加的な情報を任意に開示することがある。

これらの開示には、例えば、以下を含むことがある。

- ・ 使用した仮定
- ・ 使用した見積方法（適用したモデルを含む。）
- ・ 見積方法を選択した根拠
- ・ 前年度からの見積方法の変更による影響
- ・ 見積りの不確実性の原因と影響

上記の開示は、財務諸表利用者が財務諸表において認識又は開示される会計上の見積りを理解するのに有益である。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準拠しているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手することが必要となる。

A120. 適用される財務報告の枠組みが、不確実性に関する特定の開示を要求していることがある。

例えば、以下の事項を規定している場合がある。

- ・ 資産や負債の帳簿価額に重要な修正を引き起こす重要なリスクを伴う主要な仮定及び見積りの不確実性に関するその他の原因の開示
 そのような規定は、「見積りの不確実性の主な原因」又は「重要な会計上の見積り」などの表現を使用して記述されることがある。
- ・ 見込まれる結果の範囲及びその範囲を判断した際に使用された仮定の開示
- ・ 公正価値に関する会計上の見積りが、企業の財政状態及び経営成績に与える重要度に関する情報の開示
- ・ 定性的な情報の開示（例えば、リスク及びその内容、リスク管理に関する企業目的、方針及び手続、リスクの測定に使用した方法、並びにこれらの前年度からの変更）
- ・ 定量的な情報の開示（例えば、企業の主要な経営者に内部的に提供されている情報に基づいて、企業がリスク（信用リスク、流動性リスク及び市場リスクを含む。）に晒されている程度）

《(2) 会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合における不確実性の開示》（第19項参照）

A121. 特別な検討を必要とするリスクとなる会計上の見積りに関して、監査人は、適用される財務報告の枠組みに準拠した開示がなされている場合であっても、その状況及び関連する事実を考慮すると、見積りの不確実性の開示が妥当ではないと判断することがある。

見積りの不確実性の開示の妥当性に関する監査人の評価は、会計上の見積りについて見込まれる結果の許容範囲が重要性の金額と比較して大きくなる程、重要になる。（A94項の関連する記述を参照）

A122. 監査人は、財務諸表の注記に見積りの不確実性に関係する状況を記載するように経営者に検討を依頼することがある。監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書におけ

る除外事項付意見」は、経営者が行った見積りの不確実性の開示が妥当でない又は利用者の誤解を招くと監査人が判断する場合における監査意見への影響に関する指針を提供している。

《8. 経営者の偏向が存在する兆候》（第20項参照）

A123. 監査人は、監査の過程で、経営者の判断及び決定に、経営者の偏向が存在する兆候を示していることに気付くことがある。このような兆候は、監査人のリスク評価及び関連する対応が適切であるかどうかに関する監査人の結論に影響を与えることがあり、監査人は、その後の監査に対する影響の検討が必要になることがある。

さらに、監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」に記載されているとおり、これらは、財務諸表には全体として重要な虚偽表示がないかどうかに関する監査人の評価に影響を与えることがある。

A124. 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の例示には、以下の事項がある。

- ・ 経営者が、状況の変化があったとの主観的な評価に基づいて、会計上の見積り又は見積り方法を変更していること
- ・ 公正価値に関する会計上の見積りについて企業が使用する仮定が、観察可能な市場の仮定と一致していないこと
- ・ 経営者の目的にとって都合の良い見積り額となるような重要な仮定を選択又は設定していること
- ・ 見積り額の選択が、楽観的又は悲観的な傾向を示していること

《9. 経営者確認書》（第21項参照）

A125. 監査基準委員会報告書580「経営者確認書」は、経営者確認書に関する要求事項と指針を記載している。

経営者確認書には、財務諸表において認識又は開示される会計上の見積りに関して、見積りの不確実性の性質、重要性及び範囲に応じて、例えば、以下の記載を含むことがある。

- ・ 適用される財務報告の枠組みに照らして、会計上の見積りを決定する際に経営者が使用した測定のプロセス（関連する仮定及びモデルを含む。）の適切性及びその適用の継続性について
- ・ 会計上の見積りと開示に関連して、使用した仮定が、企業を代表して特定の行動方針を実行する経営者の意思と能力を適切に反映している旨
- ・ 会計上の見積りに関する開示が、適用される財務報告の枠組みに準拠して網羅的かつ適切である旨
- ・ 財務諸表に含まれる会計上の見積り及び開示に修正を必要とする後発事象がない旨

A126. 経営者確認書には、財務諸表において認識又は開示されない会計上の見積りに関して、以下の記載を含めることもある。

- ・ 適用される財務報告の枠組みの認識又は開示の要件を満たさないと経営者が判断した根拠の適切性（A113項参照）
- ・ 公正価値での測定又は開示がされない会計上の見積りに関して、適用される財務報告の枠組みの公正価値の使用に関する想定を満たされなかったとする経営者の根拠の適切性（A114項参照）

《10. 監査調書》（第22項参照）

A127. 監査の過程で識別した経営者の偏向が存在する兆候を文書化することは、監査人が、監査人のリスク評価及び関連するリスク対応手続が適切であるかどうかを判断し、財務諸表には全体として重要な虚偽表示がないかどうかを評価する際に役立つ。経営者の偏向が存在する兆候に関する例示がA124項に記載されている。

《IV 適用》

- ・ 本報告書（平成 23 年 12 月 22 日） は、平成 24 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。
- ・ 本報告書（平成 27 年 5 月 29 日） は、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。

《付録 財務報告の枠組みにおける公正価値の測定と開示》(A1 項参照)

本付録の目的は、本報告書の背景を理解するために、いくつかの財務報告の枠組みにおける公正価値の測定と開示事項について、一般的な説明を提供することである。

1. いくつかの財務報告の枠組みは、財務諸表における様々な公正価値の測定と開示を要求又は容認している。また、財務報告の枠組みによって、資産及び負債の測定、又は関連する開示について、指針を提供する水準が異なっている。ある財務報告の枠組みは詳細な指針を提供しているが、他の財務報告の枠組みは一般的な指針を提供している、又は、指針を全く提供していないものもある。さらに、公正価値について業界特有の測定と開示の慣行が存在している場合がある。
2. 公正価値の定義が財務報告の枠組みによって異なることもあるし、同一の財務報告の枠組みにおいても資産、負債又は開示によって異なることがある。
 例えば、国際会計基準(IAS) 第39号「金融商品—認識及び測定」は、公正価値を「独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の中で、資産が交換され得る又は負債が決済され得る金額」と定義している。公正価値の概念は、通常、過去又は将来の一定の日における取引の決済でなく、現在の取引を想定している。したがって、公正価値の測定プロセスは、取引が発生した場合における見積額を求めるものである。さらに、財務報告の枠組みによって、公正価値を「企業固有の価値」、「使用価値」又は類似の表現で使うことができるが、その場合においても本報告書の公正価値の概念に入る。
3. 財務報告の枠組みによっては、時間の経過に応じて発生する公正価値の変動の扱いが異なることがある。例えば、特定の財務報告の枠組みは、一定の資産又は負債に係る公正価値の変動を持分に直接反映することを要求しているのに対し、他の財務報告の枠組みでは、そのような変動を損益に反映することがある。
 ある財務報告の枠組みでは、時価会計の使用及びその適用方法に関する判断は、特定の資産又は負債に関して一定の行動方針を実行する経営者の意思によって影響を受けるとされている。
4. 財務報告の枠組みによって、財務諸表におけるいくつかの特定の公正価値の測定と開示を要求し、様々な水準でそれらを規定又は容認していることがある。
 財務報告の枠組みによって、以下の場合がある。
 - ・ 財務諸表に含まれる一定の情報、財務諸表の注記で開示される又は補足的情報として表示される情報に対して、測定、表示及び開示を規定している。
 - ・ 企業の選択により、又は一定の条件が満たされた場合にのみ、公正価値を使用した一定の測定を容認している。
 - ・ 例えば、独立した鑑定評価の利用、又は割引後キャッシュ・フローを使用した特定の方法など、公正価値を決定する特定の方法を規定している。
 - ・ いくつかの代替的方法から公正価値の決定方法を選択することを容認している。(財務報告の枠組みによって、選択の条件が規定されていることも、規定されていないこともある。)
 - ・ 公正価値の測定又は開示に関して、慣習や例えば、業界の慣行などより明らかなものを使用すること以外は、指針を提供していない。
5. 財務報告の枠組みによっては、公正価値による測定と開示を要求又は容認する前提として、資産又は負債に関する公正価値が信頼性をもって測定できることを想定していることがあ

る。

資産又は負債に活発な市場における市場価格がない場合や、公正価値を合理的に見積もる他の方法が明らかに不適切か実行不可能な場合には、この想定は成り立たない。

財務報告の枠組みによっては、公正価値の算出において使用する入力数値を分類する階層を明記していることがある。その分類は、市場価格と活発な市場に基づいた「観察可能な入力数値」であることが明らかなものから、市場参加者が利用する仮定に関する企業自身の判断を含む「観察不能な入力数値」まで幅がある。

6. 財務報告の枠組みによっては、評価結果に対する一定の調整又は修正や、特定の資産又は負債に関して特有の検討を要求していることがある。例えば、投資不動産の会計処理において、売却時に見込まれる諸費用の調整、又は不動産の状態及び立地に関する調整等など、鑑定評価された市場価値に対して行うべき調整が要求されていることがある。

同様に、特定の資産に対する市場が活発な市場でない場合、公正価値としてより適切になるように、市場価格を調整又は修正する必要があることがある。例えば、市場において取引の頻度が低い場合、市場が適切に構築されていない場合、又は過去の取引数量と比べて小規模な取引しか行われていない場合など、市場価格が公正価値を示していないことがある。したがって、そのような市場価格は、調整又は修正されなければならないことがあるが、調整又は修正を行うためには、市場に関する代替的な情報源が必要となることがある。

さらに、公正価値の決定や、資産又は負債に関する減損の判定に当たって、担保差入（例えば、特定の投資が借入に対する担保とされている場合）を考慮する必要があることがある。

7. ほとんどの財務報告の枠組みにおいて、公正価値の測定の概念は、企業が、清算したり、事業運営の規模を著しく縮小したり、不利な条件で取引を行う意思又は必要がない継続企業であることを前提としている。したがって、公正価値は、企業が強制された取引、非自発的な清算又は投売りにおいて授受する金額ではない。

一方、一般的な経済状態又は業界特有の経済状態によって、市場における流動性不足が生じ、押し下げられた価格、場合によっては著しく押し下げられた価格を基礎にして、公正価値を測定しなければならないことがある。

しかし、財務報告の枠組みにおいて規定又は容認されている場合や、財務報告の枠組みにおける取扱いが不明な場合、企業は、資産及び負債の公正価値の測定に当たって、現在の経済情勢や事業運営の状況を考慮に入れる必要があることがある。例えば、特定の事業目的を達成するために急いで資産処分を行う経営者の計画が、その資産の公正価値の決定に関連することがある。

《公正価値による測定の拡大》

8. 財務報告の枠組みにおいて、公正価値による測定と開示が、ますます一般的になってきている。

公正価値は、以下に関する公正価値の測定を含め、様々な方法で財務諸表に計上され、財務報告上の判断に影響を与えることがある。

- ・ 市場性のある有価証券や、金融契約に基づく決済義務を負う負債など、日常的又は定期的に「時価評価される」特定の資産又は負債
- ・ 特定の持分の構成要素、例えば、所有者により発行者の普通株式に転換可能な社債等、持分の性質を有する金融商品の認識、測定及び表示
- ・ 企業結合で取得された特定の資産又は負債
 - 例えば、企業結合における持分の取得から生ずるのれんの当初認識は、通常、取得した識別可能な資産及び引き受けた負債の公正価値による測定と、支払った対価の公正価値に基づいて決定される。
- ・ 特定の場面に限り公正価値に修正される特定の資産又は負債

財務報告の枠組みによっては、資産の減損において、資産又は資産グループへの調整額を算出するために、公正価値の使用を要求していることがある。

例えば、企業結合により取得したのれんの減損テストにおいて、識別された事業会社又は報告単位ごとに公正価値を測定し、次に、記録されたのれんと比較するのれんの内在価値を算出するために、事業会社又は報告単位の資産及び負債グループに公正価値を割り当てる。

- 資産と負債の合算

ある状況では、特定の種類又はグループの資産又は負債の測定において、いくつかの個々の資産又は負債の公正価値を、その種類又はグループで合算する必要がある。例えば、企業の適用すべき財務報告の枠組みにおいて、多様化した貸出金ポートフォリオの測定は、ポートフォリオを構成する貸出金の分類ごとの公正価値に基づいて決定されることがある。

- 財務諸表の注記で開示又は補足的情報として表示されるが、財務諸表において認識されない情報

以 上