

# 会計上の見積りの監査と十分かつ適切な監査証拠

篠藤涼子

## はじめに

会計上の見積りを含む財務諸表項目の増加に伴い、「会計上の見積りの監査」の成否が財務諸表監査全体の成否に大きく関係してきている（鳥羽、2009b：88）。会計上の見積りの性質が期間利益を測定するための原価配分のように過去の取引で実現した測定値から、事業計画に基づいた予測事象の概算値をも容認することで、多様な計算要素から成る測定値が財務諸表項目に含まれるようになってきている。これに対して、監査の視点からは、財務諸表監査が、ほとんどの財務諸表項目を取得原価によって計上していたかつての財務諸表と比べて、様々な種類の時価や予測・見積り要素が含まれるようになった現在の財務諸表について、従来と同様の保証を提供できるのか（町田、2009：61）。また、経営者による会計判断や経営判断が財務諸表数値に影響を与える事態を招来させており、財務諸表監査における保証が、従前と同様の保証水準をもって行われているのか（内藤、2008：42）、財務諸表監査によって提供される保証の程度に疑問が示されている。

会計上の見積りとは、「正確に測定することができないため、金額を概算する（監基報540 6（1））」ことである。会計上の見積りは「財務諸表に含まれる金額のうち、将来事象の結果に依存するために金額が確定できない場合や、すでに発生している事象であるがその金額を確定できない場合や、すでに発生している事象であるがその金額を確定するための情報が不足している場合などにおいて、決算上、金額を（あずさ監査法人、2020：2）」概算するため、広範囲かつ多様な段階で財務諸表項目に含まれる。財務諸表監査の保証は、財務報告の枠組みへの準拠性について監査人が、財務諸表項目に対して立証命題を設定し、これらに適合した十分かつ適切な監査証拠に基づいて判断した結果である。つまり、財務諸表監査における保証は、監査人の判断を裏付ける、立証命題（監査要点・アサーション）に対して入手される監査証拠の集積によって形成されるものであり、財務諸表全体に対して直接的に形成されるものではない。この為、会計上の見積り

との関わりから財務諸表監査の保証の程度を議論するためには、財務諸表項目に含まれる会計上の見積りに適合した十分かつ適切な監査証拠概念の検討が重要であると考えられる。

本研究ノートでは、財務諸表監査の成否を議論する予備的調査として、会計上の見積りに適合した十分かつ適切な監査証拠に関わる監査証拠概念について多面的に検討する。具体的には、監査基準委員会報告書<監基報>330「評価したリスクに対応する監査人の手続」において立証命題との関係から、一般的にはどのような「監査証拠（監基報500）」の形成が規定されているのか、規範的及び監査論の側面から検討する。続いて、監基報540「会計上の見積りの監査」における主要論点を検討し、会計上の見積りの監査特有の立証命題および監査手続である「会計上の見積りの合理性」と「監査人の見積額又は許容範囲の設定」との関係を検討する。そして「監査人の見積額又は許容範囲の設定」が、どのような証拠資料をもとに、どのような性質の監査証拠を形成することが想定されているのかを明らかにする。

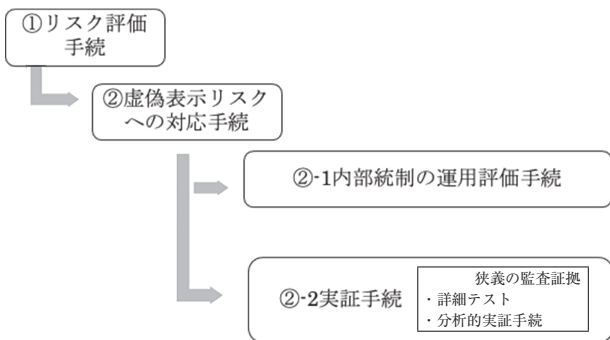
## 2 監査証拠概念

監査基準は、「経営者が提示する財務諸表項目に対して、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性及び表示の妥当性等の監査要点を設定し、これらに適合した十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（監査基準 第三 実施基準 一基本原則 3）」として、「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（監基報500 4（2））全般を監査証拠と定義している。

他方、「監査人は、ある特定の監査要点について、内部統制が存在しないか、あるいは有効に適用されていない可能性が高いと判断した場合には、内部統制に依拠することなく、実証手続により十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない（監査基準 第三 実施基準 三 監査の実施 2；監基報330 A10・A29・A30）」として、立証命題と実証手続との関係か

らは、より狭義に監査証拠を定めている。そのため、監査の実施過程から段階的に捉えると、図【1】で示すように、広義の監査証拠概念は、先ず、立証命題を設定するために実施される①は、リスク評価手続の段階で入手される情報と、次に、その結果に識別される②は、虚偽表示リスクに対応した、②-1内部統制の運用評価手続と、②-2その実証手続に利用する情報となる。後者、狭義の監査証拠概念は、個別の命題を立証する目的で実施される、②は、虚偽表示リスクに対応した②-2詳細テストと分析の実証手続<sup>1</sup>としての実証手続の結論に監査証拠を限定している（監基報 500 A10；監基報 520；監基報 330 3（3））。つまり、監査証拠概念は、リスク評価及び運用評価と、詳細テストや分析の実証手続との関係によって二義的に規定されている<sup>2</sup>。

図【1】 監査実施過程と監査証拠



出典）監基報 500 A10；監基報 520；監基報 330 3（3）を基に筆者作成。

岸 [2011] は、前者の監査証拠は、リスク評価手続や運用評価手続における評価という行為であり、必ずしも監査要点を前提とせず、評価対象を監査人自身が設定した上で判断を行う行為であって、特定の言明の真偽を判定するものではなく、実証手続の場を決定する行為と評価する（岸、2011：67-68）。そして、規範的監査証拠概念を、これらを手続するために実施される監査手続と、監査要点に対する作用の観点から次の2つに分類している。「証拠群 A、主として評価手続等によって入手される監査証拠であって、特定の監査要点を立証（反省）せず、評価の判断根拠として作用する。証拠群 B、主として実証手続によって入手され

る監査証拠であって、特定の監査要点を立証（反証）する（岸、2011：68）」。鳥羽は、監査証拠概念を形成するにあたっては、監査手続の結果としてのアウトプットに「監査証拠」概念を当て、インプットに「証拠資料」を当てる。監査手続のアウトプットとして捉えられる監査証拠は「確立命題」（probability statement）として定義されるので、証拠形成が、「命題（真偽を問うことのできる言明であり、基本的には文である）」という単一概念を通じて議論できるとする（Toba, 1975；鳥羽、2009a：298）。そして、監査手続を監査人が入手した証拠資料に適用する照合手段の総称と定義した上で、「記録と記録の照合」を本質とする監査手続（証憑突合・帳簿突合）を基本におきながら、それに「事実と記録との照合」を本質とする監査手続（実差・立会・確認）や財務諸表数値間の異常性の検出を目的とする監査手続（分析的手続）（鳥羽、2009b：40・73）に分類している。なお、証拠群 B との関わりから実施される実証手続には、分析の実証手続と「事実と記録との照合」としての実差・立会・確認等から成る詳細テストがある（吉田、2005：59）。

概算値である会計上の見積りは、監査リスクの高い項目として規定されていることから、監査手続としては、実証手続としての分析の実証手続の実施が中心となる。この為、本稿では、会計上の見積りの合理性を立証命題とした場合の監査証拠概念としては、先行研究の、アウトプットとしての証拠群 B として暫定的に捉えた上で、規範的監査証拠概念について、監査証拠の入手を目的に実施される分析の実証手続を、続いて、その監査証拠を充足する「十分かつ適切な監査証拠」の意味内容を検討する。

### 3 分析の実証手続と監査証拠

分析的手続は、個別の命題を立証する目的で実施する場合は、分析の実証手続と称する（監基報 315 5（2）；監基報 330 5・17；監基報 520 1）。分析の実証手続には、「単純な比較の実施から高度な統計的手法を用いた複雑な分析の実施まで多岐にわたる（監基報 520 A3）」が、個別の命題を立証する段階では監査人が算出した金額又は比率による推定値と企業による会計情報を比

<sup>1</sup> 規準上、監査実施段階に応じて、分析的手続の内容を区別している。なお、リスク評価としての実施される分析的手続は、評価したリスクへの対応手続の立案と実施に関する基礎を得るため、通例ではない予期せぬ関係の識別への役立ちを目的に実施され（監基報 315 5（2）、A13-A15）、リスク対応手続の対象を決定するのに寄与する。

<sup>2</sup> 岸 [2011] は、これを監査証拠の多義性と、鳥羽は、複眼的監査証拠と称している（鳥羽、2009a：286）。規準上は、監査リスクを許容可能な低い水準に抑えるために適切な監査資源の配分を前提とした、効果的かつ効率的な監査の実施も目的に加えていることから、リスク評価手続や内部統制の運用評価手続をも証拠入手活動として位置付けていることに起因する（監基報 200 5；鳥羽、2009b：49；岸、2011:68）。リスク評価情報を監査証拠概念として捉える理論には、Bell, Peecher and Solomon [2005] がある（鳥羽 [2009a]：298）。

較する合理性テストが原則となる（監基報1号 6；吉田、2005：59）。合理性テストでは、監査人の推定値と大きく乖離する変動の有無の検証を通じて（監基報 520 3）、会計情報の合理性を確かめる手続（吉田、2005：59）となっており、監査人の推定値が合理性判断の基準値としての役割を有している。加えて、計上された金額または比率に関する推定を行い、当該推定が、個別に又は集計して重要な虚偽表示となる可能性を識別すること（監基報 500 A32；監基報 520 4）を求めており、監査人の推定値は、虚偽表示リスクを識別するための基準値としても作用する。この為、監査人の推定値を基準値とする分析の実証手続では、使用する証拠資料の適合性と証明力を必須条件としている（監基報 520 1, 2 (1)）。ここで監査人の推定に使用する証拠資料の信頼性を評価する要素は（監基報 500 A32；監基報 520 4）、後述、監査証拠の適切性の要素である証明力と同様になっている（監基報 520 A11 (1)）。また、証拠資料に求められる適合性と証明力は、監査証拠の質的特性である適切性を構成する要素でもある。以上の内容から、分析の実証手続は、適合性と証明力のある証拠資料に裏付けられた監査人の推定値を基準値として、命題の合理性を立証する、適切な監査証拠を形成する手続と解せる。しかしながら、分析の実証手続の実施によって得られる監査証拠の適正性の程度は、その種類によって異なることを前提として、他の監査手続との組み合わせによる補強（監基報 520 6）、または、新たな証拠資料の入手による心証の程度の補完可能性を定めている（監基報 520 A8；監基報 500 A23）。

#### 4 監査証拠の適切性と十分性

監査実施過程のほとんどは、立証命題に適合した十分かつ適切な監査証拠を入手する作業である。

監査証拠の適切性とは、監査証拠の質的尺度であり、適合性と証明力から構成される（監基報 500 4 (4)）。適合性は、命題の立証目的への合致の程度であり、適合の程度は、立証命題ごとに決まる（監基報 500 A27）。そして、証明力は、一般的に、

- 企業から独立した情報源から入手した場合には、強く
- 企業内部で作成される監査証拠の証明力は、関連する内部統制が有用な場合には、強く
- 監査人が、直接入手した監査証拠は、間接的に又は推論に基づいて入手する監査証拠よりも、証明力は強い

- 内部統制の有効性によっては、原本の方が、電子媒体に変換されて提供される監査証拠より、証明力は強い（監基報500 A31）

との傾向が示されている。この為、証明力も、情報源及び種類により影響を受けて、入手する状況によりその程度が異なる結果となり（監基報 500 A5）、立証命題ごとに決まる。

監査証拠の十分性とは、監査証拠の量的尺度である（監基報 500 4 (3)）。監査証拠の量は、評価したリスクの程度が高いほど、より多くの監査証拠が要求される一方で、監査証拠の質が高いほど少なくて済む（監基報 500 A4）。また、監査証拠の十分性と適切性は、相互に関連することを前提としているが、数多くの監査証拠を入手したとしても、監査証拠の適切性の低さを補完しない（監基報 500 A4）。この為、立証命題に適合した十分かつ適切な監査証拠は、証拠資料の適合性と証明力の程度を軸にして、十分な監査証拠もしくは適切な監査証拠のいずれかに比重をおいた監査証拠となる。

規準上、監査証拠の累計的性質（監基報 500 A1）、及び、監査証拠の十分性と適切性の相互関連性を規定しているが（監基報 500 A4）、監査証拠の適切性は、適合性を構成要素としていることに加えて、立証命題ごとに適合の程度が決定されることから累積的效果は望めない。この為、監査証拠の十分性によって、立証命題への適合の程度に応じて、他の監査証拠との累積的效果により立証命題に適合した十分かつ適切な監査証拠の充足を求めている<sup>3</sup>。理論上は、監査証拠の適切性が十分条件であるが、実務上、監査の固有の限界があることから（監基報 200 5・A44）、適合性の程度の低い監査証拠を容認する為の代替案として（監基報 520 A8；監基報 500 A23）、監査証拠の十分性による相関関係を提示していると解せる。

#### 5 会計上の見積りの監査

会計上の見積りの監査においても、立証命題の設定と、これに対する監査証拠の入手という監査プロセスをたどることに変わりはない。しかしながら、概算値が本質的に有する不確実性がゆえに、会計上の見積りは重要な虚偽表示リスクが高い。そのため、監査基準においても、「会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法の評価、その見積りと監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠（監査基準 第三 実施基準三監査の実施 5）」の入手を求めており、見積り「ブ

<sup>3</sup>長吉 [2018] は、監査証拠の十分性のみ累積的效果を有するとの見解に加えて、会計上の見積りプロセスの検証について、会計上の見積り監査の適切性に疑問を提示している。

ロセス」と「測定値」との比較によって、「見積りの合理性」を立証することが定められている（監基報 540 12）。

加えて、「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（監基報 540 15）」。そして、「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こむ（監基報 540 12（4）②）」ことが求められている。そして、「許容範囲が手続実施上の重要性和同額か、それより少額にまで絞りこ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（監基報 540 A93）」との規定から、監査人の許容範囲額が不確実性の高い会計上の見積りの合理性を判断する基準値としての役割を有している。

監査人の測定値との比較について、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（監基報 540 A115）」。

会計上の見積りの監査では、監査人の見積額又は許容範囲額が、経営者の見積額の合理性、すなわち、合理的か、虚偽表示か、を裏付ける（奥西、2010:83）監査証拠となっている。

分析の実証手続と会計上の見積りの監査手続を比較した場合、会計上の見積りの監査における監査人の測定値と経営者の見積値の差は、即座に虚偽表示となる

が、分析の実証手続では、監査人の推定値と経営者の測定値の差は、他の虚偽表示と集計した場合に重要な虚偽表示となる可能性を識別するための判断基準値<sup>4</sup>（監基報 500 A32（3）；監基報 520 4）とされる点で異なる（監基報 520 A14）。しかしながら、合理性テストによる推測値の算出は、内容によって会計上の見積りの監査手続における監査人独自の見積りと実質的に同じ作業（吉田、2005:60）であり、いずれも監査人の測定した基準値を、立証命題の合理性を判断する適切な監査証拠としている。理論的には監査証拠の適切性は、累積的效果を望めないことに加えて、適合性と証明力のある証拠資料の入手可能性に依存することから、規準上は、監査証拠の適正性の程度を、更なる証拠入手活動によって補完することを求めている。その結果、分析の実証手続においても、会計上の見積りの監査においても、合理性テストや監査人による見積額または許容範囲の設定が、循環する定めとなっている<sup>5</sup>。

友杉 [2000] は、会計上の見積りの監査では、主観的会計判断が多く入り込む為、監査証拠も、主観的、弾力的な形態になると評価する（友杉、2000:25）。このような性質を有する監査証拠は、見積りプロセスとそれを支える内部統制を原則としても、経営者の意図や将来事象に依存するので、それを裏付けるための証拠資料は、既発生の過去の事象に対して得られる確信的なものとは質的に異なった、仮定やプロセスの合理性に主眼を置く説得的監査証拠となる（古賀、2000:73；吉田、2005:58）。以上から、会計上の見積り測定値の合理性を立証する監査証拠は、証拠資料の適合性に裏付けられた監査証拠の十分性の累積的效果と、監査人の基準値で測られた適切性の結果としての「十分かつ適切な監査証拠」であり、説得的監査証拠の集積という性質を有すると解される。

## おわりに

会計上の見積りの監査の影響による財務諸表監査の成否を議論する予備的調査として、本稿は、会計上の

<sup>4</sup> この差について、長吉 [2013] は、重大な矛盾や異常な変動がないかどうかを大局的に検証する手続である合理性テストの結果は、あくまで監査人の試算額なので通常は監査証拠によって裏づけられていないことを理由に挙げている（長吉、2013:8-9）。

<sup>5</sup> 会計上の見積りの監査における、監査証拠の適切性の条件を充足する限界の証左とも伺える規定として、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合、監査人による見積額及び許容範囲の設定による測定値が設定される。と規定しているものの、「特に一部の産業においては、許容範囲をこれらの金額（全ての合理的な結果：筆者挿入）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対応は…に記載されている（監基報 540 A93）」との規定から、許容範囲の設定が重要性の基準値と同額か、それより少額にまで絞り込むことが困難な場合には、再度、特別な検討を必要とするリスク判断に監査プロセスが、循環する規定となっており、「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」会計上の見積りは、どのような監査証拠を入手することが想定されているのか不明となる。分析の実証手続でも同様である（監基報 520 4・6）。

見積りに適合した十分かつ適切な監査証拠との関わりから監査証拠概念について多面的に検討をした結果、次の点が確かめられた。

- 記録と推定値の照合手続としての分析の実証手続では、監査人の推定値を照合の基準値として、個別の命題を立証するか、虚偽表示の可能性を検出する監査証拠を形成する。
- 規範的には、監査証拠の十分性に比重をおいた、推定値との照合による適切性によっても立証命題に適合した十分かつ適切な監査証拠の充足が可能となっている。
- 会計上の見積りの監査は、経営者による見積りプロセスの評価又は、監査人による見積額又は許容範囲の設定を基本として、監査人による見積額は、合理的な見積額か虚偽表示かを立証する監査証拠としての役割が、監査人による許容範囲の設定は、特別な検討を必要とするリスクを生じさせている見積額の合理性を立証する監査証拠としての役割が定められている。
- 会計上の見積り測定値には、金額的合理性にも幅があるようになり、弾力的な監査証拠の入手が必要となる。弾力的な形態を持つ監査証拠とは、既発生の過去の事象に対して得られる確信的な監査証拠とは質的に異なった、説得的な監査証拠となる。
- 分析の実証手続と会計上の見積りの監査手続を比較した場合、いずれも、監査人による測定値が基準値として用いられるが、会計上の見積りの監査では、立証命題が反証された場合は、虚偽表示を立証する監査証拠となる。
- 会計上の見積りに適合した十分かつ適切な監査証拠とは、監査証拠の十分性の累積的効果や、適合性と証明力のある証拠資料に裏付けられた監査人の測定値を軸とした監査証拠の適切性と結論づける。

最後に、会計上の見積りの合理性を立証する監査手続については、見積りプロセスを原則とすべきか、監査人の見積りまたは許容範囲の設定を原則とすべきかについては次のような見解がある。鳥羽 [2009b] は、会計上の見積りの監査は、基本的には、経営者の見積りプロセスを評価することによってその合理性についての監査証拠を得ることを原則とする。その根拠としては、「二重責任の原則を基礎とする財務報告制度の本来の趣旨を考えれば、会計上の見積りの監査は見積りプロセス評価主義を原則とし、経営者の見積りプロセスを検討するなかで、独自見積りの方法を必要に応

じて追加する、という形で行うべきであろう（鳥羽、2009b:78）」としている。理由は述べられていないが、会計上の見積り監査における監査証拠の十分性と適切性を検討した長吉 [2018] も、プロセスの検証のみを前提としている。他方、内藤 [2008] は、監査人の見積りまたは許容範囲の設定を原則とすべきとする。理論上、会計上の見積りの監査において、どちらの監査アプローチを原則とするかは、財務諸表監査の保証の内容にも影響を与える議論であり、本稿の内容の精緻化に加えた、次の検討課題としたい。

## 引用・参考文献

- Timothy B. Bell, Mark E. P and Ira Solomon (2005) The 21<sup>st</sup> century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology, *KPMG International* (鳥羽至英、秋月信二、福川裕徳監訳 [2010] 『21世紀の公開会社監査 KPMG 監査手法の概念的枠組み』国元書房)。
- Toba, Yoshihide (1975) *A general theory of evidence as the conceptual foundation in auditing theory*, *The Accounting Review*, 7-24. Methodology.
- あずさ監査法人編 [2020] 『こんなときどうする? 「会計上の見積り」の実務 第2版』中央経済社。
- 奥西康宏 [2007] 「会計上の見積りの監査の新局面の検討: ISA540 公開草案 (2006年12月) を対象に」『専修商学論集』(85)、37-57。
- 奥西康宏 [2010] 「ISA540 における「見積りの不確実性」の内容と役割に関する分析」『現代監査』20、79-83。
- 奥西康宏 [2018] 「PCAOB2017年公開草案における見積りの監査アプローチの改訂の検討」『産業経理』78 (2)、67-78。
- 監基報 1: 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第1号「分析的手続」、改正 平成13年1月17日。
- 監基報 200: 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」、最終改正 2019年6月12日。
- 監基報 315: 日本公認会計士協会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」、最終改正 2019年6月12日。
- 監基報 330: 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書 330「評価したリスクに対応する監査人の手続」、最終改正 2019年6月12日。
- 監基報 500: 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書 500「監査証拠」、改正 2018年10月19日。
- 監基報 520: 日本公認会計士協会監査基準委員会報告

- 書 520「分析的手続」、最終改正 2019 年 6 月 12 日。  
監基報 540：日本公認会計士協会監査基準委員会報告書 540「会計上の見積りの監査」、改正平成 27 年 5 月 29 日。
- 岸牧人 [2011]「監査証拠の多義性」『産業経理』71 (1)、65-75。
- 古賀智敏 [2000]「金融リスク環境と新監査モデル」『現代監査』(10)、63-76。
- 鳥羽至英 [2009a]『財務諸表監査 理論と制度 基礎篇』国元書房。
- 鳥羽至英 [2009b]『財務諸表監査 理論と制度 発展篇』国元書房。
- 友杉芳正 [2000]「会計判断と監査判断」『会計』158 (3)、15-26。
- 友杉芳正 [2004]「(論壇) 監査における実質的判断」『企業会計』56 (7)、4-10。
- 内藤文雄 [1998]「会計情報の拡大と監査対象能力」『会計』153 (5)、110-124。
- 内藤文雄 [2005]「投資意思決定有用性と実質的会計・監査判断の客観性」『会計』167 (2)、33-54。
- 内藤文雄 [2008]「利益情報の質的变化に対応した監査保証の研究課題」『会計』173 (3)、41-62。
- 内藤文雄 [2016]「会計処理のフレキシビリティと監査判断の限界:T社のケースをめぐる制度問題」『会計』189 (5)、56-68。
- 長吉眞一 [2013]「会計上の見積りに対する監査」『会計論叢』(8)、1-12。
- 長吉眞一 [2016]「会計上の見積りの監査における監査証拠」『明治大学社会科学研究所紀要』55 (1)、171-183。
- 長吉眞一 [2018]「会計上の見積りの監査における監査証拠の十分性と適切性」『拓殖大学経営経理研究』(111)、29-41。
- 町田祥弘 [2009]「ディスクロージャーの拡充と監査人の判断」『会計』175 (4)、59-76。
- 町田祥弘 [2020]「会計上の見積りに対する監査基準について」『同志社商学』71 (6)、73-84。
- 吉田康英 [2005]「ERM 統合フレームワークが監査に与える影響の考察：金融商品監査を中心として」『産業経理』65 (1)、52-61。

【附記】本稿は、北海道大学で開催された日本監査研究学会第 40 回全国大会における自由論題報告をもとに修正した内容の一部である。当日建設的意見や助言をくださった先生方に深く感謝申し上げます。また、科研費若手研究（課題番号 19K13859）の研究成果の一部である。