

見積り関連の後発事象及び取引のレビュー についての考察

奥 西 康 宏

(受付 2003年5月12日)

- 1 はじめに
 - 2 会計上の見積りの監査手続と見積り関連の後発事象及び取引
 - 3 見積り関連の後発事象及び取引の性格と経営者の対応
 - 4 見積り関連の後発事象及び取引に対する監査人の対応
 - 5 見積り関連の後発事象及び取引についての監査判断
 - 6 むすびにかえて
- 補遺 A 後発事象に関する監査基準の設定の経緯
- 補遺 B 見積り関連の後発事象及び取引と既存の見積りの監査手続との関係

1 はじめに

財務諸表には多くの会計上の見積り (Accounting estimates) が含まれている¹⁾。このような金額を監査上いかに立証し判断していくかは、非常に難しい問題であるが、アメリカでは、1988年の監査基準書第57号「会計上の見積りの監査」(Statement of Auditing Standards : SAS) No. 57, Auditing

1) アメリカ財務会計審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) の概念基準書 (Statements of Financial Accounting Concepts) の第1号「営利企業の財務諸表の基本目的」には、「財務報告によって提供される情報は、しばしば正確な測定ではなく、概算的な測定から得られる。測定を行うためには、通常、多くの見積り、分類、要約、判断および配分を行うことが必要である。動的経済における経済活動の成果は不確実であり、かつ多くの要因の組み合わせから生じる。このように、一般に財務報告とくに財務諸表は正確であると思われがちであるが、実際にはほとんど例外なく、その測定値は、正確な数値というよりもむしろ規則および慣習に基づく概算値である。」[FASB, 1972, par. 20 : 翻訳, pp. 18-19] とある。

Accounting Estimates, 以下, 監査基準書第57号と記す)がこの問題を扱う指針としてアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA)) によって公表されている。そこでは, 「会計上の見積り」とは, 「財務諸表の要素, 項目あるいは勘定の概算 (approximation)」と定義され, さらにその原因として, 将来の事象の結果がはっきりせず, 金額の測定又は勘定の評価が未確定 (uncertain) であること, あるいは既に発生している事象に関する適合したデータが, 適時にかつ経済的に蓄積できるとは限らないことが挙げられている [AICPA, 1988, par. 1]。このような会計上の見積りは, 未確定性やデータの制約から生じるために, 確定金額と異なり, 見積りを取り巻く状況やその原因となる事象及び取引におけるその後の変化や, それらに対する見積作成者の判断の変更を必然的に伴うことになる。このことは, 1971年の会計原則審議会 (Accounting Principles Board : APB) 意見書第20号「会計上の変更」(Accounting Change) において, 「そこで, 新事象が発生するにつれて, あるいは新たな経験が得られるにつれて, また追加情報が入手されるにつれて, 会計上の見積りは変化していく」[APB, 1971, par. 10] とあり, アメリカでは以前から認識されていた²⁾。

会計上の見積りはその性格上, 修正は不可避であるが, その修正を実施公表する時点によって, 見積りの変更として明確な場合もあれば, 財務諸表公表前の修正として表に出ない場合もある³⁾。本稿では, このうち表に

2) APB 意見書第20号では, 会計上の変更について, 「会計原則の変更」と「会計上の見積りの変更」と「報告主体の変更」の三つに分けて示し, さらに誤謬の修正に関しても述べている。最終的には, アメリカでは, 会計上の変更について, 多くの場合, 当期の費用として処理することになっている。

3) 典型的な見積りの修正は, 当期の決算時点における前期の見積りに対する修正であるが, 決算後すぐに新たな事象が発生して修正が必要となる場合もあり, 財務諸表公表後しばらくしての決算修正の発表となる。その他に, 見積りの修正ではなく結果が確定して, 見積金額と確定金額との差額が処理された場合も, 見積りの修正の性格をもっている。

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

出ない修正である、後発事象及び取引による見積りの修正に注目している。この見積りに関連する後発事象および取引については、その一部が第1種の後発事象 (first type of Subsequent events) として、監査上の対応が監査基準書の AU セクション (以下 AU と略記) 560等に規定⁴⁾ されており、またさらに、後発事象及び取引 (subsequent events or transactions)⁵⁾ のレビューが、AU 342の会計上の見積りに対する監査手続の一つとして取り上げられている。見積りに関連する後発事象及び取引は、それが発生した場合、経営者及び監査人の対応が求められる状況であるが、その構図は、これらの監査基準書の記述をみるかぎり、さほど明確ではないように思える。そこで、本稿では、見積り関連の後発事象及び取引のレビューについて、その意味を、監査基準書第57号を対象に検討することを目的とする。その際に、見積りに関連する後発事象及び取引の性格と経営者の対応についてその可能性を類型化し、関連する監査手続の見直しや最終的な見積りに関する監査判断について考察する。

本稿の構成は以下の通りである。まず、次節において、見積りの監査手続を概説し、それに関連する第1種の後発事象の内容とその監査手続について整理する。続く第3節において、見積り関連の後発事象及び取引の性格と経営者の対応について、それぞれの可能性を類型化して検討する。さらに第4節においては、見積りに関連する後発事象及び取引に対する監査

4) 正確にいうと、貸借対照表日以降監査報告の日付までの期間の後発事象について、定義及びその監査手続については AU560に、監査手続完了日以降・監査報告書発行以前におきた事象については、AU530に示されている。また監査報告の日付に存在した事実のその後の発見について、AU561に整理されている。また1933年有価証券法に関する扱いは AU711に分けて規定されている。これらの設定の経緯については、補遺 A を参照のこと。

5) 本稿では、subsequent events or transactions を、後発の事象または後発の取引の意味で、「後発事象及び取引」という表現を用いている。正確には、事象と取引は、「事象か取引」という選択関係にあるが、監査対象としては、同じレベルで、対象となるものがあるかどうかを把握することが問題なのであり、その並列関係を重視して、「事象及び取引」という表現を用いている。

人の対応を、第3節における類型について整理し、ついで第5節において、見積りに関連する後発事象及び取引のレビューにおける監査判断の内容を考察する。最後にこれまでの内容をまとめ、今後の課題を示してむすびにかえる。補遺として、後発事象に関する監査基準の設定の経緯ならびに見積り関連の後発事象及び取引と既存の見積りの監査手続との関係について補足する。

2 会計上の見積りの監査手続と見積り関連の後発事象及び取引

ここでは、監査基準書第57号における会計上の見積りの監査手続を説明し、そこで示されている後発事象及び取引のレビューに関連する後発事象とその監査手続を整理する。

監査基準書第57号では、会計上の見積りの定義や性格、会計上の見積りの作成プロセス及び関連する内部統制について触れた後に、会計上の見積りの監査について述べている。そこでは、会計上の見積りの監査の目的として、「すべての重要な会計上の見積りが実施されていること」（見積りの完全性とする）、「その見積りが合理的であること」（見積りの合理性とする）、「それが適用される会計原則に準拠して表示され適切に開示されていること」（適切な表示・開示とする）という3点について、合理的な保証を得るのに適切かつ十分な監査証拠を入手すると述べている。[AICPA, 1988, par. 7]。

監査基準書第57号は、このうちの会計上の見積りの合理性 (reasonableness) を評価するために、監査人は、経営者の見積プロセス⁶⁾ を理解して、①経営者が見積りを行うために用いたプロセスのレビューとテスト (以下、見積プロセスの検討とする)、②経営者の見積りの合理性を確証するための独自の見積りの予測の実施 (以下、独自の見積りとする)、③決算日後監査完了前に発生した事象または取引のレビュー (以下、後発事象及び取引

6) 見積プロセスについては、監査基準書第57号の第5節を参照のこと [AICPA, 1988, par. 5]。

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

のレビューとする)、これらの手続の一つまたはそれらを組み合わせて用いなければならないと述べている [AICPA, 1988, par. 8]⁷⁾。この3番目の手続が、本稿で検討の中心となるものである。その内容については後述する。

なお、会計上の見積りの監査では、監査人は、見積りの合理性に関する手続の結果合理的ではないと評価された見積りを虚偽表示の可能性のあるものとして、他の虚偽表示の可能性のあるものと統合⁸⁾して、財務諸表全体についての監査判断を行うことになっている [AICPA, 1988, par. 14]。さらに、監査意見との関連において、AU508の49節に、「通常、監査人は、組織体の歴史的な経験を含む様々な種類の監査証拠を検討することによって、将来事象の結果についての経営者の見積りの合理性について自分を納得させることができる。もし監査人が、経営者の見積りが不合理であり、その影響が、財務諸表に重要な虚偽表示がある原因となっていると結論を下すならば、彼は、限定意見あるいは不適正意見を表明すべきである。」 [AICPA, 2001, p. 463] と述べられている。

次に、見積りに関連する後発事象及び取引の議論の手がかりとして、後発事象の内容を整理する。

後発事象 (subsequent event) とは、一般に、貸借対照表日後、財務諸表作成日までに、発生した事象のことである。後発事象は、この期間に発生

7) これらの手続の検討については、奥西 [1999] 及び [2001] を参照のこと。

8) 監査基準書第57号において、見積金額について、個々には合理的でも一方にバイアスがかかっている場合についても、次のような規定がある。

「また、監査人は、監査証拠によって裏付けられた最善の見積りと、財務諸表に含まれている個別的に合理的な見積りとの間の相違が、企業の経営者の一部にあるかもしれない偏った見方を示しているか否かを検討すべきである。例えば、財務諸表に含まれている個々の会計上の見積りが、個別的には合理的であるが、それらの個別の見積りと、監査証拠に裏付けられた最善の見積りとの差異が利益を増加させるならば、監査人は、その見積りを全体的に検討しなければならない。」 [AICPA, 1988, par. 14]

したものを総称したものであって、様々な性格のものが含まれている。それらの事象に対して、現在のアメリカの監査基準書では、AU560の第1節から第9節において、「財務諸表の修正が必要となるもの」と「財務諸表における開示が必要なもの」という観点から、それぞれ「第1種の後発事象」と「第2種の後発事象」(second type of Subsequent events)として、その内容⁹⁾を以下の表のように示している [AICPA, 2001, pp. 541-542]。

表1 後発事象に関する整理

分類名	内 容	例 示
第1種の後発事象	貸借対照表日に存在した状況に関して追加の証拠を提供し、財務諸表の作成プロセスに固有の見積りに影響する事象。財務諸表の残高を調整すべきもの。	貸借対照表日後の倒産につながる顧客の財政状態の悪化の結果である売掛債権の貸倒れや、貸借対照表日前に発生した事象についての訴訟が和解となった場合
第2種の後発事象	報告された貸借対照表日時点では存在しなかったが、その日以後に発生した状況に関しての証拠を提供する事象。開示を必要とするかどうかを検討する。	<ul style="list-style-type: none"> a. 社債または株式の発行。 b. 企業買収。 c. 貸借対照表日後に請求を引き起こす事象が発生した場合における訴訟の和解。 d. 火災や洪水の結果としての工場や商品在庫の損失。 e. 貸借対照表日後に生じた状況(例えば顧客の主要な災害)からもたらされる受取債権の損失。

第1種の後発事象は、見積金額の修正に関するものであり、監査人は、会計上の見積りの監査において検討することになっている。前述の監査基準書第57号の見積りに関する三つの手続の一つに、後発事象及び取引のレビューがあり、その中でレビュー対象の中心となるものが、第1種の後発事象であると見られる。ただし、これは第1種の後発事象に関するもので

9) 日本においても、同様の内容のものが、2003年の監査委員会報告第76号「後発事象に関する取扱い」として示されている。同報告では、後発事象を、従来の「第一の事象」と「第二の事象」に代わって、「修正後発事象」と「開示後発事象」という用語を使って分類を行っている。

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

あって、監査基準書第57号の言うレビューの対象はもっと広く、見積りに影響する後発事象及び取引であることに留意しなければならない。

一般に後発事象及び取引に関する監査手続としては、監査基準書のAU560の第12節において次のようなものが挙げられている。

- ・最新の間接財務諸表をレビューする。
- ・経営者に次のような質問を行う。
 - 「重要な偶発債務や契約条項があるか。」
 - 「株式、長期債務あるいは運転資本に大きな変動があるか。」
 - 「予備的なもしくは仮のデータに基づいて処理された事項の現在の状況。」
 - 「帳簿で異常な修正がなされたか」。
- ・貸借対照表日後の株主総会、取締役会、委員会などの議事録を閲覧する。
- ・顧客の訴訟などについて、顧問弁護士に質問を行う。
- ・監査報告の日付もしくはこれ以降の日付の経営者確認書を入手する。

[AICPA, 2001, pp. 543-544, 一部修正]

これらの手続は、中間報告書のレビューを除いて、ほとんどが他者へ問い合わせる形をとっている。企業にとって重大な事項は、監査人によりもその担当者のもとにまず報告されるのが普通であり、それらを確認する形をとっているのである。後発事象の監査手続は、主として、該当する事象が存在するかどうかを質問などの形で確認し、存在する場合は、その内容を検討するが、存在しない場合は、それ以上の検討は必要ないという事実発見対応型の手続であると考えられる。

見積り関連の後発事象及び取引のレビューとは、この第1種の後発事象の監査手続と見積りの監査手続が重なる領域である。監査人は、見積りの合理性の監査の一環として、第1種の後発事象を含む形で、見積り関連の後発事象及び取引のレビューを行う必要があるが、その内容について、以下検討していく。

3 見積り関連の後発事象及び取引の性格と経営者の対応

ここでは、見積り関連の後発事象及び取引をレビューする際の監査人の認識対象を考える。見積りに関連する後発事象及び取引は、見積りを必要とする状況に関するものもあれば、見積りのもととなったデータに関するもの、あるいは見積りに影響を与えると思われる要因に関するものなどが考えられる。その内容によって、見積りを微調整するものから、見積りに関する経営者の仮定を変化させて、見積プロセスに大きな影響を与えるものまで考えられる。それらの影響の程度に応じて、見積金額の見直しが必要となるが、その基礎となるのは、何よりもそれらの後発事象及び取引の性格である。後発事象及び取引が、見積りに対して重大な影響を与える場合もあれば、無視できる場合もあるであろう。また、それらの後発事象及び取引に対して経営者がどのように対応するかも重要である。経営者が適切な対応を行う場合もあれば、そうでない場合も考えられるであろう。本稿では、見積りに関連する後発事象及び取引が生じた場合に、監査人にとって「発生した後発事象及び取引の性格」とそれに対する「経営者の対応」が重要となると考えており、以下それぞれについて、その可能性の類型化を図る。

(1) 見積りに関連する後発事象及び取引の性格

特定の見積金額に対して、後発事象及び取引が及ぼす影響を考えると、いくつかの可能性が考えられる。まずは、特定の見積金額が、後発事象及び取引によって確定してしまう場合である（見積りの確定とする）。次に、特定の見積金額が、後発事象及び取引によって変化する場合である（見積りの変化とする）。可能性としては、特定の見積金額が、後発事象及び取引によって影響を受けない場合も考えられる。どちらの場合も、後発事象及び取引の内容が、既存の見積りを肯定する場合と、否定する場合が考えられる。ここで、「肯定する」とは、既存の見積りについて、その方向性を肯

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

定しつつ、その内容についてさらに情報を追加するものであり、「否定する」とは、既存の見積りについて、その内容に疑問を抱かせるようなものである。言い換えると、「肯定」とは、後発事象及び取引がもたらす情報が、既存の見積りを裏付けるものであり、「否定」とは、後発事象及び取引がもたらす情報が、既存の見積りを否定あるいは混乱させるものである。既存の見積りがある以上、関連する後発事象及び取引がもたらす情報は、どうしても、既存の見積りとの関係で、肯定あるいは否定のどちらかになる（中立という場合も考えられるが、その場合、情報価値が乏しいことになるので、ここでは除外する）。これらをまとめると下のようになり、以下これらを検討していく。

①後発事象及び取引によって見積金額が確定する場合

- ・ 既存の見積りを肯定する形で確定する場合
- ・ 既存の見積りを否定する形で確定する場合

②後発事象及び取引によって見積金額が変化する場合

- ・ 既存の見積りを肯定する形で変化する場合
- ・ 既存の見積りを否定する形で変化する場合

③後発事象及び取引によって見積金額が影響を受けない場合

① 後発事象及び取引によって見積金額が確定する場合

見積金額の確定とは、見積りの結果が出た場合を想定している。例えば、訴訟について判決が確定した場合や和解案がまとまった場合等である。このような場合、見積りの原因となった未確定事象が解消される。見積りの原因となった未確定事象が、全て確定した場合は、その見積項目について、確定金額が決定されることになる。このような場合、見積り関連の後発事象及び取引から、見積項目は確定し、もはや概算ではないという確定情報が入手されるのである。

後発事象及び取引によって見積金額が確定する場合、結果的に、既存の

見積りを裏付ける形で確定する場合とそれを否定する形で確定する場合が考えられる。前者は、その見積りがおおよそ合理的に作成されたということになると思われる（まったく不合理な見積プロセスから、たまたま合理的な数値が求められる可能性もある）。経営者の従来の見積りが否定される場合は、その見積りが結果的には不合理であったと判明する場合や見積り時点で予想もできなかった事象が発生した場合が考えられる。一般に、未確定事象の解消は、確定金額を導くことになり、確定金額と事前の見積金額の差額が計算可能となるので、結果的に経営者の既存の見積プロセスの質の確認や、その合理性（見積作成時点では合理的に予想できなかった要因が実際に存在しなかった場合）の評価がある程度可能となる。一般に、見積金額と確定金額を比較することによって、監査対象企業の見積作成能力（利用したデータの信頼性や見積プロセスの合理性など）が、ある程度把握できると言える。

② 後発事象及び取引によって見積金額が変化する場合

見積金額の変化とは、後発事象及び取引が、見積り関連の事象について、より新しい情報を含んでいる場合である。後発事象および取引から、既存の見積りの内容についての更新情報あるいは追加情報（以下、更新・追加情報と表記）が得られる場合を想定している。見積関連の後発事象及び取引の発生によって、見積プロセスにおける未確定事象が部分的に確定するか、確定しないまでも限定あるいは特定されるような場合である。貸倒引当金の設定において、特定の企業の財政的破綻が明らかになった場合や、製品保証引当金の対象となった製品の故障率が事前予測値と異なったことが判明した場合などが考えられる。特定の見積金額が、複数の未確定事象を含む場合、特定の未確定事象が確定しても、見積金額が全部確定するわけではない。このような場合、更新・追加情報を入手しても、見積りであることは変わらないが、その作成において考慮されるべき未確定事象は減少し、見積金額は、より確度の高いものに変更可能であると見られる。見

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

見積りの原因となった未確定事象が限定あるいは特定される場合は、結果的に見積金額の範囲はより限定されることになるだろう。

後発事象及び取引によって見積金額が変化する場合、結果的に、既存の見積りを肯定する形で変化する場合と既存の見積りを否定する形で変化する場合が考えられる。

既存の見積りを肯定する形で変化する場合とは、入手した更新・追加情報が、これまでの見積りに関する情報と矛盾するものではなく、その金額を限定あるいは特定するものである場合である。これは、後発事象及び取引がもたらした更新・追加情報が、見積プロセスの一部である要因や仮説、あるいはデータにおける変化を伝えるものであり、見積作成プロセス自体の信頼性をゆるがすような情報を含まないものである。このような場合、後発事象及び取引のもたらした更新・追加情報は、見積りの原因となった未確定事象についてより新しい情報である。このような情報が入手される場合、それを活用することによって、見積りの修正が可能となり、通常、より範囲の限定された見積範囲から見積金額を導くことができると見られる¹⁰⁾。

一方、既存の見積りを否定する形で変化する場合とは、入手した更新・追加情報に、見積作成プロセスと矛盾するものが含まれその信頼性を問題とする場合や、異常な事象が発生した場合であろう。前者は、後発事象及び取引によって、見積りの原因となった未確定事象について、これまでのデータや要因、仮説について矛盾や反証となる更新・追加情報が入手される場合である。これは、見積りの原因となった未確定性に混乱が生じているような状況である。このような場合、既存の見積りの合理性が問われることになり、既存の見積プロセスの再検討が求められるかもしれない。あるいは、後発事象及び取引が、異常な事象として、特殊な処理が必要とな

10) 既存の見積りを肯定する形の更新・追加情報の累積効果によって、従来の見積りが、大幅修正されるような場合も、稀とはいえ考えられるが、後発事象及び取引についての限定された期間から見て、大きな問題ではないであろう。

るかもしれない。その結果、更新・追加情報によって判明した矛盾した状況をどのように考えるかが問題となり、従来の経営者の見積プロセスを見直して、大きく修正あるいはまったく作り直すか、現時点では見積不能と判断しさらに情報を求めるなどが考えられる。

③ 後発事象及び取引によって見積金額が影響を受けない場合

見積金額が、後発事象及び取引によって影響を受けない場合は、見積りの修正とならないため、本稿の検討対象とはならない。しかし、見積り関連の後発事象及び取引の中には、見積りに関する更新・追加情報を含みながらも、それを見積プロセスに反映しても、結果的に従来の見積金額とさほど変わらない場合も考えられる。この種の後発事象及び取引について対応するかどうかの判断は、経営者による実務上の判断となるであろう。

(2) 見積りに関連する後発事象及び取引に対する経営者の対応

次に後発事象及び取引に対する経営者の対応を簡単に整理する。経営者は、基本的には見積りに関連する後発事象及び取引に対して、財務諸表の見積りを修正するか、修正しないかという二つの対応の中から、選択することになる¹¹⁾。経営者は、修正する場合であっても、その金額が、妥当な場合もあれば、過大な場合や過小な場合も考えられる。見積りに関連する後発事象及び取引という問題設定そのものが、財務諸表における特定の見積金額の修正を前提としているので、正確には、見積り関連の後発事象及び取引について、財務諸表の見積りを修正するか、見積り関連の後発事象及び取引に該当しないという判断から、あるいは見積り関連の後発事象

11) 経営者の対応の中には、どのような注記を行うかという問題も含まれるが、ここでは検討の対象外とする。実際には、見積り関連の後発事象及び取引の発生についての経営者の対応の中には、金額の修正・未修整に加えて、注記がある場合に、さらに注記を追加するか、あるいは削除するか、注記がない場合に注記を新たに設けるか、放置するかといったことも考えられる。

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

及び取引だが重要性の点から、財務諸表を修正しないかである。これは、経営者が、その後発事象及び取引を確定的なものとするか、まだ未確定なものとするかが大きく影響すると思われるが、見積項目の重要性なども影響するかもしれない。場合によって、経営者が、意図的に見積りを修正しないことを選択する場合もあるかもしれない。経営者がいかなる動機を持つかについては、様々な状況が想定できるが、ここでは対象としない。

最終的に、経営者の対応は、後発事象及び取引に対して、財務諸表の修正か、財務諸表の未修正の二つが考えられる。修正する場合であっても、いくらの金額に修正するかという問題も重要である。これをまとめると次のようになる。

- ・後発事象及び取引に対して既存の見積りを修正する（どの程度修正するかという問題を含む）。
- ・後発事象及び取引に対して既存の見積りを修正しない。

4 見積り関連の後発事象及び取引に対する監査人の対応

監査基準書第57号は、後発事象及び取引のレビューについて、「事象あるいは取引は、しばしば貸借対照表日後、監査完了前に発生し、それらは、会計上の見積りや見積りの作成において使用された重要な要因あるいは仮定についての合理性の認識及び評価において重要である。そのような状況においては、監査人は、それらの合理性を評価するときに、その事象あるいは取引を利用することができるので、見積りや重要な要因あるいは仮定についての検討を最小限にとどめたり不要とする場合がある。」[AICPA, 1988, par. 13] と述べている。これは、監査人が、後発事象及び取引の利用によって、会計上の見積りに対する監査手続が縮小の方向で変更可能であることを示している。但し、監査基準書第57号は、後発事象及び取引のレビューについて、見積りの合理性の評価の手続との関連で述べるにとどま

り、それ以上の記述はない。ただ、変数として「後発事象および取引」と「監査手続」が取り上げられ、両者の関係が示されているだけである。

これらの後発事象及び取引に対する監査人の対応について、前節での検討をもとに、(1)後発事象及び取引によって見積りが確定する場合と(2)後発事象及び取引によって見積りが変化する場合に分けて検討する。

(1) 後発事象及び取引によって見積金額が確定する場合

後発事象及び取引によって見積要素が確定する場合は、結果的に、既存の見積りの概算的性格が消えることになる。一般に、このような見積りの原因となる事象が確定させるような後発事象及び取引は第1種の後発事象であれば、監査基準書のAU560の第7節に「典型的には、相対的に長い時間をめぐって存在するような状況の頂点(culmination)を示す」[AICPA, 2001, p. 542]とあり、その認識は容易であるものが多いと見られる。またそのような事象や取引を裏付ける監査証拠も、明確な形をとることが多いと思われる。このような場合、経営者は、後発事象及び取引の発生をその頂点として認識し、監査人もその認識については異論を唱えることは少ないと思われる。後発事象及び取引からの確定情報の内容は、結果として、既存の見積りの金額を裏付ける場合も、否定する場合も考えられるが、確定した金額が、財務諸表においても、そして監査上も重要となる。

経営者は、見積金額を確定させるような後発事象及び取引について、判断がぶれることは少なく、通常は、確定した金額を財務諸表に反映させることになるであろう。経営者の対応は、そのような事象に対して、通常従来の見積金額を、後発事象及び取引によって明らかになった確定金額に修正すると思われるが、その事象の重要性が低い場合や既存の見積りと金額的に差異が少ない場合、修整しないことを選ぶかもしれない。

監査人は、このような場合、そのような金額を確定させる後発事象及び取引の性格を確認して、その確定金額を裏付ける監査証拠を求めて監査手続を実施することになるとと思われる。多くの場合、見積りに関する監査手

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

続は不要となり省略されるであろう。もし経営者が、後発事象及び取引からの確定情報に十分に裏付けられない金額を財務諸表上示す場合、監査人はそれを虚偽表示の可能性があるものと判断するかもしれない。

すなわち、監査人にとって、後発事象及び取引によって見積りが確定する場合、通常、より確実性の高い監査証拠が利用可能であり、見積りに関する監査手続を省略することができると思われる。すでに監査人が、既存の見積りについて「見積プロセスの検討」あるいは「独自の見積り」などによって入手した監査証拠よりも、後発事象及び取引からの決定的な監査証拠を利用することによって、経営者の後発事象及び取引考慮後の財務諸表の金額を裏付ける証拠を入手し、見積りの合理性ではなく、確定金額の正確性・網羅性などを判断することになるだろう。これらは、通常の監査手続についての監査判断となるであろう。

なお、従来の見積金額と大きく異なる確定金額の場合、その金額が通常合理的には予想できない異常な事象の影響を受けていないのであれば、その企業の見積プロセス、さらには監査対象組織体の内部統制に対する評価の再検討になるかもしれない。このような後発事象及び取引に対する経営者の対応によっては、監査人は、経営者の見積りを重大な虚偽表示の可能性があると見なして、他の虚偽表示と統合し、監査意見の形成に影響させるかもしれない。

(2) 後発事象及び取引によって見積りが変化する場合

次に、後発事象及び取引によって見積りが変化する場合を考える。このような場合、監査人は、原則としては、すでに入手していた既存の見積りについての監査証拠に加えて、後発事象及び取引について新たに入手した監査証拠が、後発事象及び取引を考慮した経営者の見積金額を裏付けるならば、その見積りは合理的であろう。しかし、監査人は、経営者の見積金額を裏付ける十分な監査証拠が得られない場合は、合理的な見積りとは見なすことができず、虚偽表示の可能性があると判断するであろう。

このような場合、見積りに関連する後発事象及び取引からの更新・追加情報が、特定の見積金額を、確定するほどではないが、その一部を特定あるいは限定させるような場合か、既存の見積りと矛盾、否定するような情報を示す場合の二つが考えられる。以下、それぞれの場合について検討する。

① 既存の見積りを裏付ける形で変化する場合

既存の見積りを裏付ける形で変化する場合、後発事象及び取引がもたらす更新・追加情報は、見積りのもととなるデータや見積プロセスの中の要因や仮説における変化を示し、結果的に見積金額を限定あるいは特定することになる。経営者としては、そのような後発事象及び取引が生じた場合、実際はそれに対応するかどうかについて重要性の判断に迫られることになる。このような後発事象及び取引に対応することは、見積金額は、より合理的な精度の高いものに修正できるかもしれないが、その修正は既存の見積りと同じ方向のものであり、それを否定するものではないからである。財務諸表作成期間に、あえてこれを財務諸表に反映させるかどうかは、経営者の判断に左右されるであろう。もし後発事象及び取引に対応するならば、財務諸表の特定の見積金額は、修正されることになるし、対応しないならば、財務諸表は未修正のままである。その後発事象及び取引の重要性の低さと、事象がまだ頂点に至っていないといった理由で、経営者が対応を見送ることもありえるであろう。また可能性としては、後発事象及び取引を理由に、経営者が恣意的な不適切な修正を行う場合も考えられる。

監査人の対応は、関連する後発事象及び取引が、見積りにどのような影響を与えるかを確認することが第一である。既存の見積りに関する手続との関係でいえば、このような場合、見積りの原因となった事象がある程度確定されるのであり、関連する見積りの監査手続が、以前予定したものよりも、縮小されることが多いと見られる。特に「見積プロセスの検討」においては、更新・追加情報によって監査範囲が縮小されると推測される。

「独自の見積り」についても、後発事象及び取引を利用することによって監査人の見積プロセスをより合理的にできるかもしれない。そして監査人は、それらの手続の結果得られた見積項目についての自らの結論と経営者の後発事象及び取引考慮後の見積金額を対比させることになる。このように、監査人は、後発事象及び取引の発生によって、既存の見積りについて入手した監査証拠に、新たに入手した監査証拠を加えて、経営者の見積金額の合理性について判断するであろう。

② 既存の見積りを否定する形で変化する場合

既存の見積りを否定する形で変化する場合とは、更新・追加情報が、既存の見積りと矛盾している場合である。後発事象及び取引の内容が、既存の見積り、正確には見積プロセスの要因や仮定などと明確に矛盾していて、見積りの原因となった未確定事象に関する判断に混乱が生じる場合である。既存の見積りを否定する証拠が、確定ではないものとして得られる場合、その対応は厄介なものとなる。監査基準書第57号では明示的には触れていないが、後発事象及び取引の内容によって、既存の見積りの修正が必要となるケースはありえる。

経営者としては、このような場合、見積りを修正すべきどうか悩むかもしれない。情報内容に応じて、これまでの見積プロセスを見直して、金額を再計算する場合も考えられる一方で、その後発事象及び取引は、異常値であると判断して退ける可能性もある。

監査人にとっても、判断に迷うケースであろう。経営者が、その後発事象及び取引を、事象の頂点として重要と見なし、財務諸表に反映されるならば、その金額は修正されることになるが、そのような判断をしない場合、財務諸表は未修正のままである。監査人は、このような状況において、自らその後発事象及び取引の内容を確認し、経営者の対応の妥当性を判断することになる。それらの事象及び取引の性格と、それが財務諸表に与える金額的影響の重要性が判断のポイントとなるであろう。また監査人は、既

存の監査手続の組み合わせを見直し、その事象及び取引についてさらなる情報の入手を図るかもしれない。すなわち、監査手続の拡大が必要であり、特にすでに「見積プロセスの検討」を実施している場合において、発生した後発事象及び取引が、既存の経営者の見積プロセスの合理性への矛盾や否定となるわけであり、これらを考慮して見積プロセスを見直すことが必要となろう。監査人がすでに「独自の見積り」を実施している場合においても、発生した後発事象及び取引を含めて、監査人自らの見積プロセスを再検討する必要があるであろう。

その結果、経営者の修正金額の合理性あるいは未修正金額の合理性について、監査人は、「見積プロセスの検討」では、新たに入手した証拠が、既存の見積プロセス及び修正されたプロセスの矛盾や反証となっていないか、さらには、「独自の見積り」では、後発事象及び取引考慮後の独自の見積りの結果の許容範囲に入るかどうかで判断することになるであろう。その結果不合理と見なされた金額は、他の虚偽表示と統合されて財務諸表全体で、重大な虚偽表示となるかどうかを監査人が判断することになるだろう。

既存の見積プロセスと矛盾する後発事象及び取引を生じた場合、経営者が、後発事象及び取引を、いかにその見積プロセスに反映して見積りを修正するかが問題となるであろう。合理的な修正が実施されることが予想される一方で、重要性から見て、経営者が後発事象及び取引に対して財務諸表を修正しない場合や、修正が不十分な場合も考えられる。

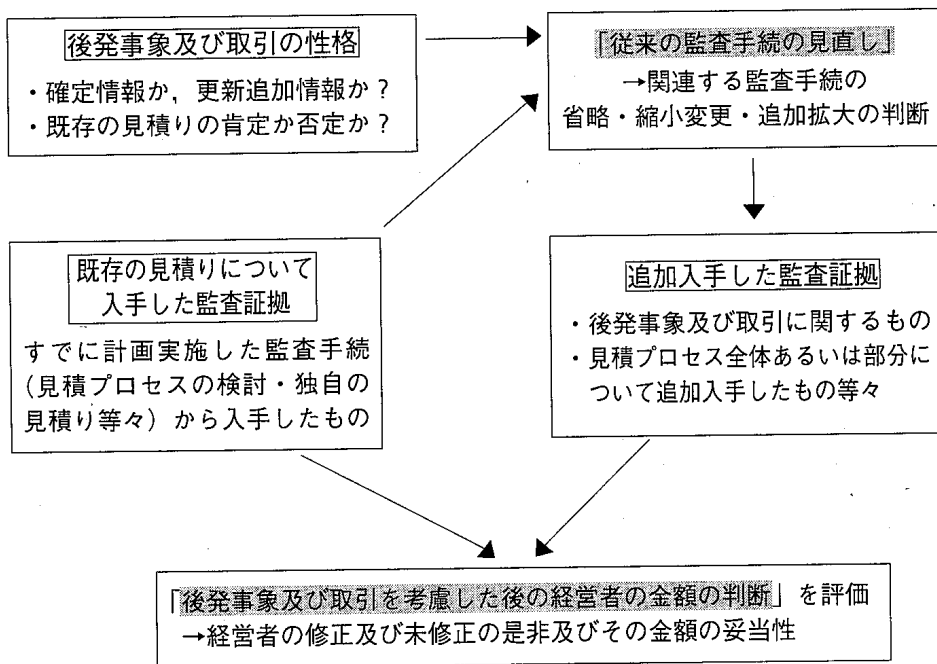
次節では、これまでの検討内容から、見積り関連の後発事象及び取引についての監査判断を考える。

5 見積り関連の後発事象及び取引についての監査判断

ここでは、見積りに関連する後発事象及び取引について本稿が想定する構図を示し、また既存の監査手続との関係を考える。見積りに関連する後発事象及び取引について、監査の構図は、本稿では次の図のような関係を想定している。

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

図1 見積り関連の後発事象及び取引のレビューの構図



ここでは、監査基準書第57号の記述より、「後発事象及び取引の性格」によって関連する監査手続を見直し、さらに入手した証拠によって、最終的に後発事象及び取引を考慮後の経営者の金額を判断すると考えている。すなわち、図の網掛の部分、本稿で考える、見積りに関連する後発事象及び取引のレビューという監査手続の二つの段階であり、関連する監査手続の省略・縮小・拡大の判断といった「既存の監査手続の見直し」と「後発事象及び取引を考慮した後の経営者の金額の判断」である。

「従来の監査手続の見直し」については、監査人にとって重要な「後発事象及び取引の性格」の内容に応じて、すでに入手した監査証拠と照らし合わせて、監査人は、関連する監査手続を見直すものである。通常、後発事象及び取引が、既存の見積りを確定する場合、見積りに関する監査手続は、別の監査手続で、より确实度の高い監査証拠が入手できるため、もはや不要となり省略されることが多いだろう。既存の見積りを裏付ける形で更新・追加情報が得られる場合は、監査手続は、事前に計画したほど必要ではなく縮小するか他の手続に置き換えるという判断がなされるであろう。しかし既存の見積りを否定する形で更新・追加情報が得られる場合は、監査手

続は、さらに追加拡大する必要があるという判断を行われる。これらの関係は、以下のようにまとめることができる。

後発事象及び取引の性格	見積りの監査手続
①後発事象及び取引によって見積金額が確定する場合	省略置換
②後発事象及び取引によって見積金額が変化する場合	
・既存の見積りを裏付ける形で変化する場合	縮小変更
・既存の見積りを否定する形で変化する場合	拡大追加

前述の監査基準書第57号の「後発事象及び取引のレビュー」について記述は、このうちの一部、後発事象及び取引によって見積金額が確定する場合と後発事象及び取引によって既存の見積りを裏付ける形で変化する場合についての記述であると見られる。

「後発事象及び取引を考慮した後の経営者の金額の判断」について、監査人は、最終的に、すでに入手した監査証拠と、再検討された監査手続から得られた監査証拠を併せて、関連する後発事象及び取引を考慮した後の経営者の金額を評価するのである。その内容としては、まずは、経営者が後発事象及び取引に対して財務諸表を修正したか、修正しなかったかということが第一であり、ついで経営者がその結果示した金額が、入手した証拠から見て妥当であるかどうかである。もし見積りが確定するならば、その確定金額の精度が、見積りが変更するならば、その金額が合理的であるかが監査人の判断の対象となる。

6 むすびにかえて

本稿では、会計上の見積りの監査手続の一つである見積り関連の後発事象及び取引のレビューについて、その意味を検討した。

まず、会計上の見積りの監査手続を説明し、それに関連する第1種の後発事象について触れた。次に、監査人による後発事象及び取引のレビューにおいて、その後発事象及び取引の性格と経営者の対応が重要であることを述べた。このうち、後発事象及び取引の性格については、監査手続に与

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

える影響から、見積金額が確定する場合と、見積金額が変化する場合があり、それぞれについて後発事象及び取引の内容が、既存の見積りを、裏付ける場合と否定する場合があることを指摘した。さらに、後発事象及び取引に対する経営者の対応について、後発事象及び取引に対して、財務諸表を修正する場合と修正しない場合に分けた。最終的に、監査人の対応について、見積金額が確定する場合と、見積金額が変化する場合に分けて、考察した。

考察の結果、見積りに関連する後発事象及び取引のレビューという監査手続には、関連する監査手続の省略・縮小・拡大の判断といった「既存の監査手続の見直し」と「後発事象及び取引を考慮した後の経営者の金額の判断」という二つの段階があることを指摘した。「既存の監査手続の見直し」については、見積り関連の後発事象及び取引の性格から、通常確定情報に関しては、確実度が高い監査証拠が利用可能であることが多いために、見積りの監査手続が省略され、また更新・追加情報については、それが既存の見積りを肯定するものであれば、監査手続の縮小変更が、既存の見積りを否定するものであれば、監査手続の拡大追加が判断される可能性が高いと想定した。また、「後発事象及び取引を考慮した後の経営者の金額の判断」については、経営者は後発事象及び取引について、見積りの修正と未修正という対応があり、修正する場合であっても、その金額が、妥当な場合もあれば、過大な場合や過小な場合も考えられることを想定し、監査人は、既存の見積りについて既に入手した証拠と関連する後発事象及び取引から新たに入手した証拠から、その金額を判断すると考えた。

本稿では、見積りの監査手続としての後発事象及び取引のレビューとは、見積りの原因となった事象が確定したのか、あるいはその未確定性が減少したのかという事象としての性格を再吟味し、その内容に応じて既存の見積りについて計画実施した監査手続を見直し（省略・縮小・拡大）して、新たに入手した監査証拠に基づいて、既存の監査証拠との整合性を検討し、経営者の後発事象及び取引の考慮後の見積りの精度あるいは合理性を評価

する手続であると推論した。

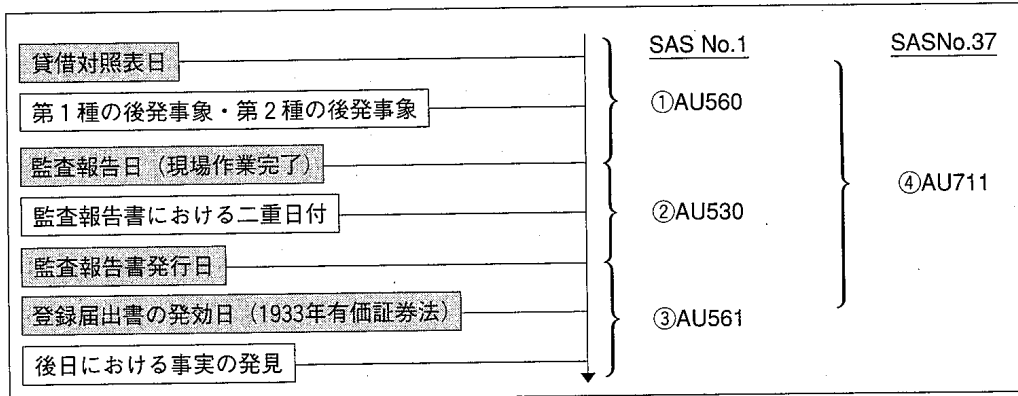
もともと見積りに関連する後発事象及び取引は、通常であれば財務諸表作成途中の手続であって、外部には明確ではない形で修正されるものであり、その実態は外部者には不明である。会計及び監査の現場において、多様な状況が予測される。本稿では、監査基準書第57号の記述をもとに、抽象的に、見積りに関連する後発事象及び取引のレビューについて類型化し考察したものであり、一定の限界をもっている。例えば、この考察において、既存の見積りがある程度作成され、監査人がそれについてある程度監査を実施しており、その段階で後発事象及び取引が発生した場合を想定しているが、実際には、これにあてはまらない状況が考えられる。経営者が見積り不能な場合に、見積りを可能とするような後発事象が発生して監査を行う場合や、監査人が既存の見積りに対して監査をまだ実施していない場合などがそれにあたる。このような場合、本稿で想定した監査の構図は、修正する必要がある。このような限界はあるとはいえ、これまでさほど問題視されなかった後発事象及び取引のレビューの構図をさらに検討し、洗練していくことを目指したい。そして、見積りの修正については決算修正に関して、あるべき監査の構図を検討し、その現状と課題について今後も考えていきたい。

補遺 A 後発事象に関する監査基準の設定の経緯

後発事象 (subsequent event) とは、一般に、貸借対照表日後、財務諸表作成日までに、発生した事象の総称である。ただし、その後発の期間について、Robertson によると、アメリカの監査基準書においては、次のように細分化され、対応する手続が示されている [2002, p. 414, 一部修正]。

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察

図2 後発の期間に対するアメリカ監査基準書の対応



後発事象の議論は、当初からこのような区分をして行われたものではなかった。この問題について、最初に監査基準としてとりあげられたのは、1954年の監査手続書（Statement on Auditing Procedure：SAP），第25号（events subsequent to the date of financial Statements）である¹²⁾。ここで、後述する後発事象に関する三つの概念と若干の手続などが示された。上の図でいう①と②の期間について、まず扱ったのである。その後、1963年の監査手続書第33号（Auditing Standards and Procedures（a codification））の公表時に、その第11章に、監査手続書第25号の内容は拡張されて含めら

12) 監査手続書第25号の公表の以前に、ラパポート（Rappaport）とパウエル（Powell）がこの問題を取りあげている。この問題の議論には、1933年有価証券法の登録届出書の発効日に関しての法廷における監査人の責任問題が影響を与えているようである。この問題を監査基準書設定以前に取り上げたラパポートの論文によると、スタジオの賃借料の債務の記載が漏れた登録届出書を提出した映画会社ショント社（Shonts）についての1939年の判例の存在が挙げている。その論文において、ラパポートは、当時のモントゴメリーの監査手続書の記述を引用し、公式な基準設定以前の時点における監査人の自衛策として、顧客の財務上の出来事に接触を続ける形での後発事象の検討を示唆している。その後のパウエルの論文では、「第1に、どのような種類の後発事象が、注意を必要とするか？第2に、どのような後発の期間に、会計士は関係すべきであるか？第3に、その後発事象についての知識を得るために、どのような手続に彼は従うべきか？第4に、どのように、後発事象は、監査報告書において扱われるべきか？」について議論がされている。

れた。同手続書では、監査手続書第25号の内容を整理し、後発事象の概念を一部修正し、必要な手続の例示が増えている。1961年には監査手続書第41号 (subsequent discovery of Facts existing at the date of the auditor's report) が監査報告書発行の後の問題を扱った。これは、上の図の③の期間を対象とするものである。さらに後発事象について、1971年に監査手続書第47号 (subsequent events) が公表された。これにはパークレイ社事件¹³⁾の影響が指摘されており、結果として後発事象概念を従来の三つから二つに限定し、より厳格な手続が規定された。それらが、1972年の監査基準書第1号 (Statement of Auditing Standards (SAS) No. 1, Codification of Statement on Auditing Standards and Procedures) のなかに組み込まれた。同基準書では、監査手続書第47号の内容は、後発事象の定義およびその監査手続について (①の貸借対照表日以降監査報告の日付までの期間) は AU560に、日付の問題 (②の監査手続完了日以降・監査報告発行以前におきた事象) は、AU530 (Dating of the Independence Auditor's Report) に分類された。監査手続書第41号の内容 (③の監査報告の日付に存在した事実の発見) は、AU561に整理されて、図2のようになっているのである。これらの内容は、後に、監査基準書第12号 (Inquiry of a Client's Lawyer Concerning Litigation, Claims, and Assessment) で、若干修正され、1933年有価証券法に関する扱い (④の1933年有価証券法に関する扱い) は、その後の監査基準書第37号 (Filing Under Federal Securities Statutes) により AU711に分けて規定されて、現在に至っている。このような設定経緯を見る限り、後発事象に関する監査基準の主要な内容は、1970年代以前に設定されて、その

13) これは、ボーリング場建設業者であったパークリス社が、虚偽表示を含めた登録届出書で、社債を発行して資金を調達しようとしたものである。1933年有価証券法の届出書に関して、大手監査事務所 (ピート・マーク・ミッチェル) が関連し注目され、またその裁判官の意見の内容は、その後影響力をもっていた。詳しくは、Knapp [2001, pp. 403-410] を参照のこと。ここで、後発事象の監査手続の形式的な実施が問題となり、監査手続書第47号の公表の原因となったと言われている [Leight, 1972, p. 126]。

後は基準の改訂上、争点にはなっていない。この設定過程で、後発事象について、当初の例示中心の3類型から、概念的に整理され自発的に開示をしたほうが好ましいものが除かれた2類型に、手続についても若干の手直しが、また日付に関する記述が変更されてきた。

補遺 B 見積り関連の後発事象及び取引と既存の見積りの監査手続との関係

筆者は、「見積プロセスの検討」という手続について、基本的に会計情報についてその作成基礎まで立ち帰って状況を把握し、反証や矛盾を探し、それらが発見された範囲で、見積りの合理性を評価するものであるのではないかと考えている。また「独自の見積り」については、監査人が、既知の情報に新たに入手した情報を加えて、独自の見積りを行い、それを経営者の見積りと比較して、自分の見積りの許容範囲に経営者の見積りが含まれるか否かで、経営者の見積りの合理性を評価するのではないかと考えている [奥西, 1999 及び2001]。ここでは、本文で対象とした「後発事象及び取引のレビュー」と既存の監査手続の関係について、少し補足する。

監査人が、主に「見積プロセスの検討」を行ってきた場合、既存の手続を実施した結果に加えて、後発事象及び取引が既存の見積プロセスに与える影響を検討し、それが十分に（後発事象及び取引を含めた）新たな見積プロセスに反映されているかどうかを検討し、経営者の後発事象及び取引考慮後の見積金額の合理性を評価することになるだろう。経営者の見積プロセス自体の合理性に加えて、対象となった後発事象及び取引を適切に処理しているかどうかの問題となる。もし、後発事象及び取引を無視したり、その処理が首尾一貫していない場合、経営者の見積金額は、不合理なものとして、虚偽記載として考える必要がある。もし更新・追加情報が、既存の見積りを裏付ける形で変化する場合であれば、その検討範囲は大きく変わらず、場合によっては縮小可能かもしれない。一方、既存の見積りを否定するような変化である場合、見積プロセス自体の信頼性がゆらぐのであり、このような場合、そして経営者がどのように後発事象及び取引を扱う

かで、その見積プロセスの合理性が左右される。見積プロセスの検討は、その内容を大きく見直すようなものに変える必要がある。

監査人は、「見積プロセスの検討」を行ってきた場合、後発事象及び取引から入手した証拠が、経営者の見積プロセスに対して矛盾していないかを注視して、後発事象及び取引が見積プロセスに与える可能性を検討し、経営者の対応を評価しなければならない。最終的に、経営者の見積プロセスから導かれる見積金額が合理的であるとは言い難いと判断される場合、虚偽表示の可能性のあるものとして、他の虚偽表示と統合して、財務諸表全体に与える影響を判断し、監査意見に反映させていくことになるであろう。

これに対して、監査人が、主に「独自の見積り」を行ってきた場合、まず自分の見積りに後発事象及び取引の影響を反映して、新たな独自の見積りを算出することになるであろう。そしてその見積り結果と経営者の見積り結果（後発事象及び取引考慮後）を比較して、それが監査人の考える許容範囲にはいるかどうかで、その合理性を評価していくことになるであろう。もし、許容範囲に入らない場合、その金額は虚偽記載の可能性をもつものとして、扱うことになるであろう。「独自の見積り」の場合、監査人がまず後発事象及び取引を反映して独自の見積りを計算することが始まりとなる。この計算結果の許容範囲が、経営者の見積りを判断する基礎となる。後発事象及び取引の内容によっては、その再計算の難易が左右されるであろう。たとえば、経営者が後発事象及び取引によって財務諸表を修正しなくても、監査人の許容範囲に含まれる場合も考えられる。

すなわち、経営者の修正金額の合理性あるいは未修正金額の合理性が、「見積プロセスの検討」では、新たに入手した証拠が、既存の見積プロセス及び修正された見積プロセスの矛盾や反証となっていないか、さらには、「独自の見積り」では、後発事象及び取引考慮後の独自の見積りの結果の許容範囲に入るかどうかで判断されることになるであろう。

後発事象及び取引の性格の区分と、既存の監査人の手続の関係について付言するならば、それらが既存の見積りを否定する形で変化する場合、肯

奥西：見積り関連の後発事象及び取引のレビューについての考察
定する形で変化する場合に比べて、「見積プロセスの検討」手続は、大きく見直すことが必要となるかもしれない。「独自の見積り」においても、そのような関係が成立するかもしれない。

参 考 文 献

- Accounting Practice Board Opinion No.20(APB) Accounting Changes 1971.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Auditing Procedure (SAP), No. 25, *events subsequent to the date of financial Statements*, (New York: AICPA, 1954).
- , SAP No.33, *Auditing Standards and Procedures (a codification)*, (New York: AICPA, 1963).
- , SAP No.41, *subsequent discovery of Facts existing at the date of the auditor's report* (New York: AICPA, 1969).
- , SAP No.47, *subsequent events* (New York: AICPA,1971).
- , Statement of Auditing Standards (SAS) No.1, *Codification of Statement on Auditing Standards and Procedures*, (New York: 1972).
- , SAS No.12, *Inquiry of a Client's Lawyer Concerning Litigation, Claims, and Assessment*, (New York: AICPA, 1976).
- SAS No.47, *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, (New York: AICPA, 1983).
- , SAS No. 57, *Auditing Accounting Estimates*, (New York: AICPA, 1988).
- , SAS No. 61, *Communication with Audit Committees*, (New York: AICPA, 1988).
- , SAS No.89, *Auditing Adjustments*, (New York: AICPA, 1998).
- , *Codification of Statements on Auditing Procedure*, Numbers 1 to 93 (New York: 2001).
- Financial Accounting Standards Board (FASB), *Statements of Financial Accounting Concepts 2002-2003: Accounting Standards As of June 1, 2002* (Accounting Standards. Statements of Financial Accounting) (翻訳：平松一夫・広瀬義州「FASB 財務会計の諸概念 増補版」, 中央経済社, 2002年).
- Flowers, W.B., Some Criteria for Post-Statement Disclosure, *Journal of Accountancy*, Jan, 1961.
- Knapp, M.C., *Contemporary Auditing: Real Issues & Cases(4e)*, (Ohio: South-Western, 2001).
- Leight, A.L., Review of Statement on Auditing Procedure No. 47- "Subsequent

- Events”, *CPA Journal*, Feb, 1972.
- O’Reilly, V.M., P.J. McDonnell, B.N. Winograd, J.S. Gerson and H.R. Jaenicke, *Montgomery’s Auditing(12th edition)*, (New York: John Wiley,1998) (翻訳：中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論【第2版】』, 中央経済社, 1998年).
- Powell, W., Procedures the Auditor Should Carry Out To Determine Events After Statement Date, *Journal of Accountancy*, June, 1953.
- Ramos, M.J., Auditing Estimates and Other Soft Accounting Information, (New York: AICPA,1998).
- Rappaport, L.H., Accountant’s Responsibility for Events Occurring After the Statement Date: the Shonts Case, *Journal of Accountancy*, March, 1953.
- Robertson, J.C.and T. J. Louwers, *Auditing and Assurance Services*(10th edition), (McGraw-Hill/Irwin; , 2002).
- 奥西康宏「米国監査基準書第57号の検討—会計上の見積りの合理性の評価を中心に—」『修道商学』, 第39巻第2号, 1999年3月。
- , 「会計上の見積りの監査手続の性格—主観的要因からの整理」『修道商学』, 第41巻第2号, 2001年3月。
- , 「見積方法の検討」と「独自の見積り」の監査手続上の関係—監査基準委員会報告書第13号を中心に」岸悦三編『近代会計の思潮』, 同文館出版, 2002年。
- 日本公認会計士協会 監査委員会報告第76号「後発事象に関する取扱い」, 2003年3月。