

監査計画に関する論点整理

堀 古 秀 徳[†]

Issues Related to the Audit Plan: A Summary

HORIKO Hidenori

Abstract

The purpose of this paper is to summarize the main issues related to the audit plan in a financial statement audit and to present a discussion for future consideration. The audit plan, in a financial statement audit, is designed for the auditor to perform audit work effectively and efficiently, and it is an important guideline for subsequent confirmation of the content of the audit work. In this paper, I review the research in Japan on auditing that theoretically examines the audit plan, and I review the important issues in planning and modifying the audit plan. In particular, I discuss the main issues related to audit planning, including the definition of an audit plan, categories of audit plans, considerations when planning an audit, and the significance of and cautions in developing an audit plan.

キーワード：監査、監査計画、監査計画策定

Key words：auditing, audit plan, audit planning

1. はじめに

本稿の目的は、財務諸表監査における監査計画に関して、主要な論点を整理するとともに、今後の課題を提示することである。財務諸表監査に限らず、ある物事を首尾良く行いたい場合には、その物事に取り組む前に計画を立てることが有効である。一般的な「計画」の意味として、例えば『広辞苑（第7版）』によると、「計画」は「物事を行うに当たって、方法・手順などを考え企てること。また、その企ての内容。もくろみ、はかりごと。企て。プラン。」と説明されている。英語で「計画」を意味する“plan”または“program”については、*Longman Dictionary of Contemporary English 5th Edition*によると、“plan”

[†] 大阪産業大学 経営学部経営学科 准教授

草 稿 提 出 日 7月29日

最 終 原 稿 提 出 日 8月19日

は“a set of actions for achieving something in the future, especially a set of actions that has been considered carefully and in detail”（将来何かを達成するための一連の行為、特に、慎重かつ詳細に検討された一連の行為）、または“to think carefully about something you want to do, and decide how and when you will do it”（あなたが行いたい何かについて慎重に考え、そしてあなたがそれをどのように、そしていつ行うかを決めること）と説明されており、“program”は“a series of actions which are decided to achieve something important”（重要な何かを達成するために決定された一連の行為）、または“to arrange for something to happen as part of a series of planned events or activities”（一連の計画された事象または活動の一部として生じる何かの手筈を決めること）と説明されている。要するに、計画とは、ある目的を達成するための行為を事前に検討して決定することである。特に、達成したい目的の難易度や目的を達成する過程の複雑さが高いほど、事前に策定される計画の綿密さが重要となる。

財務諸表監査における監査計画は、監査人が監査業務を効果的かつ効率的に実施するために策定するものであるとともに、実施された監査業務の内容を事後的に確認するための重要な資料の1つとなる。特に、現代の財務諸表監査は、企業活動の複雑化や多様化、IT技術の進展、さらには予見不可能な事象の影響を受けて、より一層高度な対応が求められるようになってきている。その意味で、事前の監査計画の策定やその後の逐次的な修正は、効果的かつ効率的な監査業務の実現にとって重要なテーマである。それにもかかわらず、特に2000年代以降、日本において監査計画を理論的に検討した文献はほとんど存在しない。そのような状況において、監査計画に関するこれまでの知見を整理した本稿は、新たな時代の財務諸表監査における監査計画の議論を展開する際の基礎を提供すると考えている。

本稿では、監査計画を理論的に検討した日本の監査研究の棚卸しを行い、監査計画の策定と修正に関する主要な論点について再検討を行った。本稿では特に、監査計画の定義、監査計画の分類、計画策定時に考慮すべき事項、および監査計画策定の意義と注意点について考察を行っている。

2. 監査業務の範囲と監査計画の定義

監査計画は、財務諸表監査の目的である適正性意見の表明に向けて、監査業務を効果的かつ効率的に実施するために策定されるものである。ここで、計画の対象となる監査業務の範囲を最も広く捉えたとすれば、そこには監査人が顧客から依頼を受けた時点から当該顧客に対する監査報告書の提出が完了する時点までが含まれることになる。その場合、監

査契約締結の可否を判断するために策定されるパイロット・テストの計画や、監査報告書の作成と提出にかかる作業計画も、監査計画の領域に含まれることになる。しかし、本稿では監査人が顧客と監査契約を締結した後から監査意見を形成するまでを監査業務の範囲として捉えて¹、監査計画に関する主要な論点を再検討することとする。

監査計画について、日本の監査研究においても、これまでに多くの定義が示されてきた。しかし、それらの多くは、当時の『監査基準』の文言か、個別の研究論文の目的に合わせて設定されたものであった。そういった中から、『監査基準』の文言を出発点としない、より一般的な監査計画の定義を挙げるとすれば、例えば次のようなものがある。

- 監査対象の実情に適合するように監査技術を取捨選択し、これを誰が・何時・どのような方法で、如何なる範囲において適用すべきかということについての予定、つまり監査技術の選択と適用についての計画（田島，1955，14）
- 一定の監査業務を合理的かつ能率的に遂行するために監査業務実施上の必要な事項を予定すること（三澤，1977，194）
- 監査すべき対象項目と監査手続を、概略的にあるいはその具体的な実施上の要件ないし手順を詳細に、指示した諸種の計画の総称（高田，1982，91）

これらの定義から、監査計画の核心は、監査対象項目とそれに適合する監査手続ないし監査技術を結び付けることであり、監査計画の策定とは、監査人が各監査対象項目に結び付ける監査手続ないし監査技術を選択することであるといえる²。

3. 監査計画の分類

主に2000年代以前の文献において、監査計画は、いくつかの観点から分類が示されてきた。以下ではそれらを、（1）監査計画の階層による分類、（2）監査計画の策定方法または策定期間による分類、および（3）その他の分類の3つに整理して説明する。

（1）監査計画の階層による分類

監査計画を策定するにあたり、監査人はまず、これから実施する監査業務の範囲、監査の実施時期および監査の方向性を設定した監査の基本的な方針を策定する。そして、それらを指針として詳細な監査計画を作成する。このように、監査計画は策定される階層の違

¹ 久保田（1967）は、前者を「広義の監査計画」、後者を「狭義の監査計画」と説明している。

² 長吉（2016）は、監査対象項目を（i）財務諸表の確定計上項目、（ii）会計上の見積り、（iii）期中の取引記録の3つに分類し、それぞれにおける監査証拠の特徴とそれらを入手するための監査手続の計画について検討している。

いにより、①監査の基本的な方針と②詳細な監査計画の2種類に分類される³。

過去の文献においては、前者は監査基本計画（三澤，1977；高田，1982；會田，1983；大矢知，1989；近江，1991；加藤他，1995）、全般監査計画（碓氷，1973）、概括的監査計画（會田，1983）、予備的計画（濱田・花里，1989）という用語で説明されている。これに対して、後者は監査実施計画（三澤，1977；高田，1982；會田，1983；大矢知，1989；近江，1991；加藤他，1995）、個別監査計画（碓氷，1973）、詳細監査計画（會田，1983）という用語で説明されている。

（2）監査計画の策定方法または策定期間による分類

上述のように階層別に分類できる監査計画は、その策定方法により、①監査契約を締結してから実際に監査手続を実施するまでの間に、すべての監査手続について詳細な計画を策定してしまう方法と、②監査契約を締結してから実際に監査手続を実施するまでの間は、基本的な方針や大綱のみを策定するにとどめておき、監査業務が進むにつれて、その時の状況に応じて、詳細な監査計画を随時策定していく方法の2つに分類される⁴。

過去の文献において、前者のような計画策定方法ないし監査手続実施前に策定される監査計画は、予定的監査計画（碓氷，1973；高田，1975；森，1978；日下部，1980；三澤，1981；會田，1983；脇田，1987；飯岡他，1995）、予定型監査計画（原田・青柳，1980）、予定的計画（山榊・檜田，1978；大矢知，1989；近江，1991；加藤他，1995）、予備的計画（大矢知，1989；濱田・花里，1989）、実施計画（森，1978）といった用語で説明されている。これに対して、後者のような計画策定方法ないし実際に監査手続を実施し始めた後で策定される計画は、前進的監査計画（碓氷，1973；高田，1975；森，1978；日下部，1980；會田，1983；脇田，1987；近江，1991）、前進的計画（山榊・檜田，1978；會田，1983；濱田・花里，1989；加藤他，1995）、前進型監査計画（原田・青柳，1980）、漸進的監査計画（三澤，1981）、漸進的計画（大矢知，1989）、進行型監査計画（原田・青柳，1980）、進行的計画（大矢知，1989）、発展型監査計画（原田・青柳，1980）、部分監査計画（高田，1975）といった用語で説明されている。さらに、監査手続実施後に策定される計画は、その趣旨によっ

³ 例えば、2022年6月16日最終改正の監査基準委員会報告書300「監査計画」第6項から第8項を参照されたい。

⁴ この2つに加えて、「監査契約締結前に、監査契約の具体的内容を決定するために策定される計画」という分類が示されることがある。この種の計画は、試験的計画（高田，1975；山榊・檜田，1978；大矢知，1989）、予備的計画（森，1978）、仮計画（濱田・花里，1989）という用語で説明されている。しかし、この種の計画は、厳密に見れば監査意見を表明するための監査手続の計画ではないため、監査計画の問題として取り扱われないことの方が多く、本章でも同様の立場からこの種の計画を含めないこととした。

て、(i) 当初の計画に沿って策定される計画と、(ii) 当初の計画を変更しなければならない場合に策定される計画に細分化され、後者は特に修正補充計画（森，1978；濱田・花里，1989）または修正計画（濱田・花里，1997）といった用語で説明されている。

（3）その他の分類

監査計画のその他の分類として、例えば碓氷（1973）は、監査計画の策定期間を基準として、監査計画を長期監査計画（2～3会計期間にわたる監査計画）と期間監査計画（1会計期間の監査計画）に分類している。また、三澤（1981）は、計画される監査手続の実施時期を基準として、監査計画を予備調査計画、期中監査計画、期末監査計画、決算日後業務計画に分類している。

4. 監査計画策定時に考慮すべき事項

監査計画を策定するにあたって、監査人は以下に挙げるいくつかの事項を考慮しなければならない。以下では、過去の『監査基準』において示されていたものを中心に、8つの考慮事項について説明する。

（1）監査アプローチ

最初に考慮しなければならないことは、これから実施する監査で採用されているアプローチである。これは言い換えれば、適正性意見の表明という目的を達成するために、監査人が何を中心的な目標に設定して監査を実施していくか、という基本的な方向性（本稿ではこれを「監査アプローチ」と称する。）であり、監査計画の具体的内容は、当該監査において採用されるアプローチに大きく影響を受ける。

この点、日本において財務諸表監査が実施され始めた当初から、監査人は監査意見を表明するために必要な監査証拠を入手することを中心的な目標としてきた。このことは、例えば1950年『監査基準』の「監査人は、財務諸表に関する意見を表明するため、これに必要な限度において、（中略）その時の事情に応じて使用しうる監査手続を選択適用し、その意見を保証するに足る合理的な証拠を確かめなければならない」（第二、二）という基準の文言に見て取れる。また、この基準の文言を受けて、監査計画について次のような説明が監査研究者によって示された。

- 監査人が客観的な監査基準に従い、又主観的な判断に基き、当該事情の下において、財務諸表に関する自己の意見を形成する合理的な基礎として、十分に強力なるものと

認められた証拠を提供する監査手続を、監査人の頭脳中に論理的に配置すること（佐藤、1951、4）

- 監査人が財務諸表に対する意見表明の基礎として必要にして十分な会計証拠を入手するために遂行すべき監査事務の予定計画（日下部、1956、71）
- 監査人の財務諸表への意見表明にあたって、その裏づけとなるべき合理的な証拠を収集し、これによって財務諸表の内容を確かめるための計画（久保田、1978、42）
- いかにか監査技術を選択・適用することによって、監査証拠を確保し、監査意見表明のための合理的証拠を形成するかの構想を計画化した監査業務予定（脇田、1987、112）

その後、監査アプローチは、1991年『監査基準』において初めて取り入れられ、2002年『監査基準』の中でその内容が一層明確にされた「監査リスク・アプローチ」の導入により、大きな影響を受けることとなる。すなわち、監査リスク・アプローチ導入後の監査では、監査リスク（監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性）を許容可能な水準に抑えることが中心的目標の1つとして追加された。例えば、1996年に公表された監査基準委員会報告書第6号（中間報告）「監査計画」では、監査計画は「財務諸表の重要な虚偽記載⁵を看過することなく、監査を組織的、効果的かつ効率的に実施するために、監査の基本的な方針を策定し、適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲を決定することである」（第3項）と定義された。また、2002年『監査基準』では、「監査人は、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、固有リスクと統制リスク⁶を暫定的に評価して発見リスクの水準を決定するとともに、監査上の重要性を勘案して監査計画を策定し、これに基づき監査を実施しなければならない」（第三、一、1）という規定が置かれた。

以上のように、監査リスク・アプローチ導入前の監査計画は、監査意見表明のための合理的証拠の入手のみを中心的目標として策定されていたが、監査リスク・アプローチ導入後は、監査人が監査リスクを目標とする水準に抑えることも計画策定における中心的目標に追加された。特に、監査リスク・アプローチの下では、監査リスクを始めとする監査上のリスクの評価と、監査手続、監査証拠の評価、ならびに意見の形成との間の相関性が一層強くなったとされており、これらの間の一体性を維持しながら監査業務の適切な管理を

⁵ 2002年に行われた同報告書の改正において、「重要な虚偽の表示」に修正された。

⁶ 2005年に行われた同基準の改訂において、固有リスクと統制リスクを結合した「重要な虚偽表示のリスク」に修正された。

するために、監査計画の重要性はより増すこととなった（2002年『監査基準』前文）⁷。

（2）適時性

2つ目の考慮事項は、計画される監査手続の適時性である。適時性については、1950年『監査基準』から「監査人は、あらかじめ、監査計画を作成し、これに基づいて、時期を失することなく、秩序整然と監査を実施しなければならない」（第二、一。下線は筆者。）と規定されていたところである。適時性の内容について、過去の文献では、(i) 監査手続の適用時点の決定（期中、期末、期末後のどの時点で監査手続を実施するかを決定すること）と、(ii) 監査手続の適用の同時性の考慮（例えば、現金、当座預金ならびに有価証券など、相互に融通性のある項目には、監査手続を同時に適用すること）という2つの要素を挙げて説明されることが多かった（日下部，1972；森，1978；山榘・檜田，1978；三澤，1981；高田，1982；會田，1983；大矢知，1989；近江，1991；中嶋，1992；檜田，1994；加藤ほか，1995；長吉，1996a）。また、一部の文献では、これらに (iii) 監査手続の所要時間の見積配分（1つの監査対象に用いる監査手続の所要時間を計画すること）という3つ目の要素を加えて説明されていた（久保田，1958；高田，1975）。

（3）秩序性

3つ目の考慮事項は、計画される監査手続の秩序性である。秩序性も、上述の適時性ととも、1950年『監査基準』から既に「監査人は、あらかじめ、監査計画を作成し、これに基づいて、時期を失することなく、秩序整然と監査を実施しなければならない」（第二、一。下線は筆者。）と規定されていた。秩序性については、例えば、「監査手続の適用順序を適切に決定すること」（日下部，1972，73）、「監査業務の手順、ないし段取りを円滑にするために、監査手続の適用順序を考慮すること」（高田，1975，38）、「選択し、実施すべき監査手続の適用順序を適切に決定し、監査業務が円滑かつ能率的に実施できるように計画すること」（森，1978，99-100）、「監査項目、監査対象または要証事項について監査手続が一定の秩序を保って重複や脱漏なく実施されること」（三澤，1981，66）であると説明されていた。また、久保田（1978）は、秩序性には (i) ある特定の監査事項や監査項目

⁷ 長吉（2008）は、監査リスク・アプローチの採用に伴って重要性が増した監査計画の理論的意義の再構築について検討している。また、長吉（2011）は、監査リスク・アプローチに付随する監査計画策定の効果（各リスクの評価と監査手続、監査証拠の評価ならびに意見の形成との間の一体性を維持する効果）と、監査計画が本来有している効果（監査業務の適切な管理）という2種類の効果のうち、どちらの効果が重要な虚偽表示のリスクに関する全般的な対応に関連しているかについて検討している。

などについて採用される監査手続の順序の問題と、(ii) 監査人が財務諸表について監査意見を表明するまでの各段階で採用する監査手続の順序の問題があると指摘していた。

なお、監査手続の適用順序が適切に計画されている場合、それらの監査手続は自然と適切な時期に適用されるように計画されるはずであることから、適時性と秩序性は相互依存、あるいは表裏の関係にあると位置づけられていた(久保田, 1958; 日下部, 1972; 山榊・檜田, 1978)。

(4) 経済性

4つ目の考慮事項は、監査手続の経済性である。経済性についても、1950年『監査基準』において既に「監査手続適用の範囲、方法及び日数は、監査の効果と犠牲とを比較評量して、合理的にこれを決定しなければならない」(第二、五。下線は筆者。)と規定されていた。監査人は、監査計画を策定するにあたり、その監査手続の実施にかかる費用とそれによって得られる効果を比較して、費用対効果がより高い監査手続を選択しなければならない。それはすなわち、ある要証命題について、同程度の証明力を有する監査証拠を入手できるのであればより少ない費用で実施できる監査手続を選択すべきであり、また同程度の費用で実施できるのであればより証明力の高い監査証拠を入手できる監査手続を選択すべきである、ということである。

ただし、佐藤(1953)は、監査手続の経済性は監査計画策定時の考慮事項として第一次的ではなく、あくまで二次的であると指摘していた。また、山野井(1951)および定方(1952)は、監査手続にかかる費用を考慮する際に、監査人が負う費用だけでなく、被監査会社が負う費用も考慮に入れるべきであると指摘していた。

(5) 被監査会社の内部統制の有効性

5つ目の考慮事項は、被監査会社の内部統制の有効性である。内部統制の有効性についても、1950年『監査基準』において既に「監査人は、監査手続の適用範囲を決定するため、内部統制の制度及びその運営状態を調査し、その信頼性の程度を判定しなければならない」(第二、四)と規定されていたところである。監査リスク・アプローチ導入以前においては、被監査会社の内部統制の有効性の評価は財務諸表監査における試査の範囲に影響を与えると説明されてきた⁸。これに対して、監査リスク・アプローチ導入以後は、被監査会社の

⁸ 田島(1955)、日下部(1960)、および鳥羽(1980)は、個々の監査における有効適切な監査計画の策定および修正(すなわち、選択すべき監査技術やその適用範囲の決定)に、被監査会社の内部統制が大きく影響を及ぼすことを指摘している。

内部統制の有効性の評価は統制リスクの水準の評価に影響を与え、これによって重要な虚偽表示のリスク、さらには発見リスクの水準が連動して、最終的に監査手続の計画に反映されると説明されている⁹。

（6）監査上の重要性

6つ目の考慮事項は、監査上の重要性である。監査上の重要性についても、1950年『監査基準』において既に「監査手続の選択は、監査さるべき項目の重要性又は誤謬発生の危険の程度を考慮して、これを決定しなければならない」（第二、三。下線は筆者。）と規定されていたところである。2019年に改正された監査基準委員会報告書320「監査の計画及び実施における重要性」によると、監査計画における重要性の概念は財務諸表の作成と表示における重要性に基づいて決定するとされ、一般的には、当該財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に重要性があると判断される（第2項、第3項）。重要性には、量的（金額的）な重要性和質的な重要性があり、前者は監査対象項目の金額や財務諸表全体あるいは一区分に占める割合または相対的な大きさ、後者は監査対象項目が被監査会社や利害関係者にとって重要な意味をもつかどうかで判断される。その結果、重要性が高いと判断された監査対象項目には、その他の項目と比べて、より多くの証拠を入手できる、またはより証明力の高い証拠を入手できるような監査手続が計画されることとなる¹⁰。

（7）監査上のリスク

7つ目の考慮事項は、監査上のリスクである。監査計画策定時に考慮すべき監査上のリスクは、1950年『監査基準』では「誤謬発生の危険の程度」という用語で表現されていたものであり、その後1965年『監査実施準則』で「監査対象の危険性」という用語に変更された。これらの用語の意味は、基準や準則の中で説明されていないが、同時期の監査研究者は、例えば「誤謬不正の発生する惧」（定方、1952、41）、「不正行為の発生する可能性」（佐藤、1953、4）、「監査事項や監査項目などが、被監査会社側で善意・無意識の誤りを起こしたり、また悪意・故意の操作をしやすいおそれ」（久保田、1978、46）、「監査対象に不正や誤謬

⁹ 2022年6月16日に最終改正された監査基準委員会報告書315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」では、内部統制が直接的な内部統制と間接的な内部統制に分類され、前者はアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応するのに十分な精度を有した内部統制であり、後者は直接的な内部統制を支援する内部統制であると説明されている（第A10項）。

¹⁰ 長吉（2006）は、2005年に改訂された『監査基準』が、監査計画の策定に際して、その重要な策定要件である監査上の重要性をどのように考えようとしているのかについて検討している。

の発生する可能性」(高田, 1982, 96)と説明している。これらを見る限り、監査リスク・アプローチ導入前の監査計画において考慮されていた監査上のリスクは、監査リスク・アプローチ導入後の「重要な虚偽表示のリスク」に相当するものであったと考えられる。

監査リスク・アプローチ導入後は、まず、その核となる「監査リスク」と、その構成要素である「固有リスク」、「統制リスク」、および「発見リスク」について考慮することが求められた¹¹。その後、2005年『監査基準』では「事業上のリスク」、「重要な虚偽表示のリスク¹²」、ならびに「特別な検討を必要とするリスク」が、さらには2013年に新たに設定された『監査における不正リスク対応基準』に基づいて「不正リスク」が、監査計画の策定に際して考慮すべき監査上のリスクとして追加されている。

(8) 継続企業の前提

8つ目の考慮事項は、継続企業の前提である。継続企業の前提については、2002年『監査基準』において「監査人は、監査計画の策定及びこれに基づく監査の実施において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に基づき経営者が財務諸表を作成することが適切であるか否かを検討しなければならない」（第三、一、5）と規定された。これは、当時の日本で企業破綻の事例が相次いでいたことや、アメリカを始めとする主要国の監査基準や国際監査基準の動向を受けたものである。同基準で、「監査人は、監査計画の策定に当たって、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性その他継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の有無を確かめなければならない」（第三、二、5）こととされ、またもし監査人が「継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在すると判断した場合には、当該疑義に関して合理的な期間について経営者が行った評価、当該疑義を解消させるための対応及び経営計画等の合理性を検討しなければならない」（第三、三、5）こととされた。

以上のように、監査計画を策定するにあたって、監査人はこれらの事項を考慮に入れなければならない。なお、2022年6月16日最終改正の監査基準委員会報告書300「監査計画」の付録には、監査の基本的な方針を策定する際の考慮事項として、①監査業務の特徴、

¹¹ 1991年『監査基準』では、「監査上の危険性」、「固有の危険の程度」、「内部統制上の危険の程度」、および「監査手続上の危険の程度」という用語が使用されていた。

¹² 2020年改訂『監査基準』から、財務諸表項目レベルのリスク評価においては、「固有リスクの性質に着目して重要な虚偽の表示がもたらされる要因などを勘案することが、重要な虚偽表示のリスクのより適切な評価に結び付く」（4頁）との観点から、固有リスクと統制リスクを分けて評価することとなっている。他方、財務諸表全体レベルにおいては、固有リスクと統制リスクを結合して重要な虚偽表示のリスクを評価する考え方が維持されている。

②報告の目的、監査の実施時期およびコミュニケーションの内容、③重要な要素、予備的な活動および他の業務からの情報、ならびに④監査チームの編成という4つが例示列举されている。監査基準委員会報告書は実務指針であることから、これら4つの考慮事項は、本節で取り上げた考慮事項がさらに具体化されたものであると考えられる。

5. 監査計画策定の意義と注意点

（1）監査計画策定の意義

監査計画を策定することや、それを文書化して監査計画書を作成することについては、以下のような意義があると指摘されている（佐藤，1951；田島，1951；会計監査研究会，1951；定方，1952；佐藤，1953；日下部，1972；高田，1975；久保田，1978；山榘・檜田，1978；鳥羽，1980；原田・青柳，1980；三澤，1981；大矢知，1989；濱田・花里，1989；長吉，1996b）。

第1に、あえて指摘するまでもなく、監査の有効性と効率性を向上させることができることである。監査計画を策定することで、監査すべき事項とそれに対応する手続を論理的な順序で配置することができる。そうすることによって、限られた監査資源を監査プロセス全体にわたって効果的かつ経済的に配分することができる。さらには、監査計画を策定する中で、実施する監査手続の重複や脱漏を避けることができ、必要な監査証拠を効率的に入手することができる。

第2に、過去の経験からノウハウを蓄積し、それを将来の業務に活用できるようになることである。計画・実施された監査手続の内容は監査計画書という形で文書化される。監査人は、過去の監査計画書を見返すことによって、将来の監査計画の策定に活用できる情報を入手することができる。また、過去の経験を集約・統合することで、監査計画の策定に関するノウハウを標準化することができる。

第3に、監査補助者の指導監督に役立つことである。監査計画は監査業務の執行計画であるため、補助者に対して一定の作業を割り当て、執務時間や執務内容を規定し、責任の所在を明らかにし、補助者を監督するための手段となる。補助者を使用するにあたって、監査の責任者は、策定された監査計画を利用して、補助者によって漏れなく作業が行われるように指導するとともに、その執務状況を監督することができる。

さらに、監査計画を策定するその他の意義として、紛争や係争事件などが生じたときに、監査人が遂行した業務に関する証拠資料を提供することができることも挙げられる。

(2) 監査計画策定の注意点

監査計画の策定には、上記のような様々な意義がある一方で、計画を利用する際に注意すべき点もいくつか指摘されている（田島，1951；山野井，1951；会計監査研究会，1951；定方，1952，原田・青柳，1980；大矢知，1989）。

最も典型的な指摘は、監査計画の策定によって監査手続が硬直化してしまわないようにすべし、というものである。すなわち、監査計画を策定し、それを文書化した監査計画書を利用していると、監査人はそこに示された項目のみ完了すればよいという思考に陥ってしまう可能性があるという指摘である。これは、現代でも指摘されている監査人の「チェックリスト思考」に通じるものである。また、特に経験の浅い監査人は、その経験の浅さ故に、また監査業務の時間的プレッシャーなどにより、上司である経験豊富な監査人が策定した監査計画を機械的にこなすようになってしまう可能性が高い。そのうちに、自分自身の独立的・建設的思考が抑制されてしまい、その時の状況に応じた監査計画の修正が発案できなくなってしまう可能性が指摘されている。

この問題を軽減または解消させるために、監査の基準においても、監査計画の修正に関する規定が明示されてきた。1965年『監査実施準則』では、「監査の目的が十分に果しえないと認められた場合には、その時の事情に応じて監査計画を修正する必要がある」（五）とし、監査計画の修正に関する規定が初めて示された。1981年に公表された監査第一委員会研究報告第1号「監査マニュアル」の「1000 監査計画」では、より具体的に、「監査実施の過程において、①内部統制上に重要な欠陥があり、又はこれが有効に機能していないことが判明した場合、②経営組織の変更又は災害、訴訟等の不測の事態が発生した場合等、当初に見込みえなかった事実の発見又は発生等」（1010、3.）を理由として、監査計画が修正される可能性があることが示された。1991年『監査実施準則』では、「監査計画は、監査の実施の過程において、事情に応じて適時に修正されなければならない」（四。下線は筆者。）と改訂され、それまでよりも監査計画の修正についての迅速さと強制力が高められた。その後、2002年『監査基準』でも「監査人は、監査計画の前提として把握した事象や状況が変化した場合、あるいは監査の実施過程で新たな事実を発見した場合には、適宜、監査計画を修正しなければならない」（第三、二、6）と規定されることとなり、現在もこの規定が引き継がれている¹³。

¹³ 現行規定上、監査計画の策定は、監査期間全体、すなわち、前年度の監査の終了直後、または前年度の監査の最終段階から始まり、当年度の監査の終了まで継続する連続的かつ反復的なプロセスであると説明されている。例えば、2022年6月16日最終改正の監査基準委員会報告書300「監査計画」第A2項を参照されたい。

6. むすびにかえて

本稿では、財務諸表監査において近年ますますその重要性が高まっている監査計画を取り上げ、日本の文献をレビューする形で、その定義、分類、考慮事項、および計画策定の意義と注意点を考察してきた。監査計画の策定とは、監査対象項目と監査手続ないし監査技術を適切に結び付ける作業である。その計画は段階的に策定され、また状況に応じて随時修正が行われるものである。計画策定にあたっては、実施する監査で採用されているアプローチ、監査手続の適時性、秩序性、経済性、被監査会社の内部統制の有効性、監査上の重要性とリスク、および被監査会社の継続企業の前提を考慮する必要がある。そして、監査人は監査計画を策定することにより享受できるメリットと、その反対に監査計画の策定がもたらす可能性のあるデメリットを理解しておく必要がある。

最後に、監査計画に関して将来検討する余地があると思われる論点の1つを示したい。それは、テクノロジーの進歩に伴う監査技術の発展は、監査計画の策定にどのような影響を及ぼすのか、という論点である。例えば、今後のテクノロジーの進歩により、被監査会社のシステムからデータを抽出し、監査人の用意したサーバ上に分析機能等を組み込むことによって、常時監査を行うことも可能になると予測されている¹⁴。このような技術革新が、監査計画の策定に影響を及ぼすだろうということは想像に難くない。監査アプローチとして今後も監査リスク・アプローチが採用されると仮定した場合、その他の既存の考慮事項にどのような影響が生じるだろうか。また、新たな考慮事項が追加される可能性はあるだろうか。監査計画を策定する意義や注意すべき事柄に変化は見られるだろうか。以上のような将来の財務諸表監査における監査計画については、今後の監査実務の発展と事例の蓄積を待って、別稿にて検討することとしたい。

(付記) 本稿は、日本学術振興会科学研究費補助金交付研究「財務諸表監査の概念フレームワークに関する研究」(研究代表者：林隆敏、課題番号：JP20H01560)の助成を受けた研究成果の一部である。

参考文献

- 會田義雄(1983)『現代会計監査』慶應通信。
飯岡透・市村一之・島崎規子(1995)『会計監査概論』中央経済社。
碓氷悟史(1973)「監査計画」『亜細亜大学経営論集』9号、19-34頁。

¹⁴ 例えば、日本公認会計士協会 IT 委員会(2016)を参照されたい。

- 近江正幸 (1991) 『基礎監査論』 中央経済社。
- 大矢知浩司 (1989) 『監査論概説』 白桃書房。
- 会計監査研究会 (1951) 「監査計画の設定とこれに伴う諸業務」 『監査』 2巻9号、47-84頁。
- 加藤恭彦・友杉芳正・津田秀雄 (編) (1995) 『監査論講義』 中央経済社。
- 大蔵省企業会計審議会 (1965) 『監査実施準則の改訂について』、1965年9月30日公表。
- 企業会計審議会 (1991) 『監査基準、監査実施準則及び監査報告準則の改訂について』、1991年12月26日公表。
- ____ (2002) 『監査基準の改訂に関する意見書』、2002年1月25日公表。
- ____ (2005) 『監査基準の改訂に関する意見書』、2005年10月28日公表。
- ____ (2013) 『監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書』、2013年3月26日公表。
- ____ (2020) 『監査基準の改訂に関する意見書』、2020年11月6日公表。
- 日下部興市 (1956) 「正規の監査における監査計画の諸問題」 『企業会計』 8巻10号、71-77頁。
- ____ (1960) 「三つの内部統制と監査計画」 『産業経理』 20巻6号、30-36頁。
- ____ (1972) 『監査基準逐条詳解』 中央経済社。
- ____ (1980) 『新会計監査詳説〈全訂版〉』 中央経済社。
- 久保田音二郎 (1958) 「監査計画の理論」 『會計』 73巻4号、525-541頁。
- ____ (1967) 「監査計画の理論についての成立過程」 『産業経理』 27巻12号、48-57頁。
- ____ (1978) 『会計監査』 同文館出版。
- 経済安定本部企業会計基準審議会 (1950) 『監査基準』、1950年7月14日公表。
- 定方鷲男 (1952) 「監査計画及び監査計画書」 『監査』 3巻5号、640-652頁。
- 佐藤孝一 (1951) 「監査計画について」 『監査』 2巻9号、4-13頁。
- ____ (1953) 「監査計画と監査計算書」 『税経通信』 8巻2号、1-10頁。
- 高田正淳 (1975) 『監査論』 有斐閣。
- ____ (1982) 『最新監査論』 中央経済社。
- 田島四郎 (1951) 「監査計画書について」 『監査』 2巻9号、14-23頁。
- ____ (1955) 「監査計画と内部統制組織」 『産業経理』 15巻11号、14-19頁。
- 鳥羽至英 (1980) 「内部統制システムの評定と監査計画の編成及び修正」 『会計学研究』 6号、41-50頁。
- 中嶋敬雄 (1992) 「7 監査計画設定の諸要件」 日本監査研究学会監査基準再検討研究部会 (編) 『日本監査研究学会研究シリーズ 新監査基準・準則』 第一法規出版、104-106頁。
- 長吉眞一 (1996a) 『財務諸表監査の論理』 中央経済社。
- ____ (1996b) 「リスク・アプローチと監査計画」 『独協経済』 63号、99-118頁。
- ____ (2006) 「監査計画の策定における監査上の重要性」 『会計論叢』 1号、49-62頁。
- ____ (2008) 「リスク・アプローチにおける監査計画の理論的意義の再構築に関する研究」 『明治大学社会科学研究所紀要』 47巻1号、137-152頁。
- ____ (2011) 「監査計画策定の効果と監査人の全般的な対応」 『会計論叢』 6号、1-11頁。
- ____ (2016) 「監査証拠の三つの側面に対応した監査計画の策定」 『会計』 190巻3号、13-25頁。

監査計画に関する論点整理（堀古秀徳）

日本公認会計士協会 IT 委員会（2016）「IT 委員会研究報告第48号 IT を利用した監査の展望～未来の監査へのアプローチ～」日本公認会計士協会、2016年3月28日公表。

日本公認会計士協会監査基準委員会（1996）「監査基準委員会報告書第6号（中間報告） 監査計画」日本公認会計士協会、1996年3月26日公表。

____（2019）「監査基準委員会報告書320 監査の計画及び実施における重要性」日本公認会計士協会、2019年6月12日最終改正。

____（2022）「監査基準委員会報告書300 監査計画」日本公認会計士協会、2022年6月16日最終改正。

日本公認会計士協会監査第一委員会（1981）「監査第一委員会研究報告第1号『監査マニュアル』」日本公認会計士協会、1981年3月20日公表。

濱田弘作・花里八郎（1989）『会計監査の基礎』同文館出版。

____（1997）『会計監査の基礎（増補版）』同文館出版。

原田行男・青柳清（1980）『監査概論』東京布井出版。

檜田信男（1994）『近代「監査基準」精説』税務経理協会。

三澤一（1977）『会計士監査論』税務経理協会。

____（1981）『会計監査の理論』中央経済社。

森實（1978）『監査要論』中央経済社。

山野井房一郎（1951）「監査計画と監査計画書」『監査』2巻9号、24-34頁。

山本忠恕・檜田信男（1978）『新訂増補監査基準精説』税務経理協会。

脇田良一（1987）『会計監査〔全訂版〕』同文館出版。