財務諸表監査における監査人の注意義務の近年の展開

――米国における 1997 年から 2007 年までの史的分析――

川　端　千　暁

川　端　千　暁
中央大学商学部　助教
大阪府出身
関西学院大学商学部博士

キーワード
監査人の責任，監査人の注意義務，監査基準，監査基準設定主体，職業的専門家としての正当な注意

Ⅰ．はじめに

本研究では，川端（2023）で検討した 1997 年の SAS 第 82 号の公表後から，2007 年までの監査人の法的責任の史的展開を検討する。同期間は，米国の財務諸表監査において監査人の法的責任の成熟期として位置づけることができる。同期間には，監査人の法的責任について 2 つの大きな変化が起きた。

第 1 に同期間には，不正に対する監査人の責任の監査基準である SAS 第 99 号が制定された。現在の米国の監査基準である公開会社会計監督委員会（Public Company Accounting Oversight Board：以下，PCAOB）の AS2401 および米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants：以下，AICPA）による米国監査基準書（Statements on Auditing Standards：以下，SAS）第 122 号の基礎となっている重要な基準である。

第 2 に，これまで監査専門職団体である AICPA が担ってきた SEC 登録会社に関する監査基準の設定権限が PCAOB に移り，検査・懲罰も PCAOB が行うようになった。このような監査人の行政上の責任は，米国において民事訴訟の減少の兆候が見られる中，重要な役割を果たしている。このように不正に対する責任が成熟に達し，監査基準の設定，監督，懲罰の権限が行政機関に移行したことは，重要な転換点と位置付けることができる。

そこで本章では，まず SAS 第 82 号の公表後の展開として，POB 特別報告書および SAS 第 99 号を検討する（第Ⅱ節）。次に，上場企業会計改革および投資家保護法（Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002, 以下，SOX 法）による制度改革について説明する（第Ⅲ節）。その後，SOX 法以後の職業的専門家としての正当な注意に関する監査基準の展開を検討する（第Ⅳ節）。最後に，SOX 法制定の背景とその監査基準への影響について概括する（第Ⅴ節）。

Ⅱ．不正に対する監査人の責任の展開

1．POB 特別報告書の公表

(1)　プロジェクトの概要

1998 年，SEC の委員長の要請により，公共監視審査会（Public Oversight Board：以下，POB）は，8 人の委員からなる専門委員会である，O'Malley パネルと呼ばれる「監査の有効

表1：PAE（2000）の主要な勧告

①不正の発見に対する監査人の責任を含んだ監査の実施（第2章 - 第3章）	
	●監査人は，重要な財務諸表上の不正の発見の見込みを高めるため，すべての監査に「不正捜索型（forensic-type）」手続を実施すべきである（3.51）。
	●ASB は，監査基準並びに品質管理基準をより具体的かつ明確にすべきである（3.48）。
②監査事務所のリーダーシップと実務（第4章）	
	●監査事務所は，最高経営者からの伝達，業績評価，訓練，報酬および昇進の決定において，最高品質の監査を達成することに重点を置くべきである（4.5,4.21）。
③監査専門職のガバナンス（第6章）	
	●POB，AICPA，SECP，SEC は，監査基準，監視，懲戒および特別レビューを監督する，強化された独立の公共監視審査会の下での専門職のための統一されたガバナンスシステムに同意すべきである（6.23）。
	●独立性基準審査会（ISB）の過半数の委員は，専門職の外部者から構成されるべきであり，SEC は，ISB がその使命を果たすにあたり，奨励し，支援すべきである（6.35）。
	●SECP は，最大規模の事務所に毎年のレビューを要求することも含めて，ピア・レビューのプロセスを強化すべきであり，POB は，それらのレビューに対する監視を増やすべきである（6.40）。
	●SECP は，その懲戒プロセスを強化すべきである（6.55,6.56）。
④被監査会社に提供される非監査業務が監査人の独立性に与える影響（第5章）	
	●監査員会は，限度（threshold amount）を超える被監査業務について事前承認をするべきであり，その場合の特定の具体的な諸要因を検討すべきである（5.30）。ISB は，その諸要因を明確すべきである（5.31）。
⑤監査専門職の国際的な強化（第7章）	
	●国際会計士連盟は，国際的な監査専門職の国際的な自主規制システムを確立すべきである（7.46）。

出所：筆者作成

性に関する専門委員会（Panel on Audit Effectiveness, 以下 PAE）」を任命した。PAE は，現在の監査モデルを徹底的に検証することを任務としていた（PAE 2000, pp. v-vii, 翻訳 p. iv）。

PAE は，8大監査事務所に対して調査を実施し，監査実務および監査制度について勧告を行った。具体的に主要な勧告として表1のような事項があげられる[(1)]。

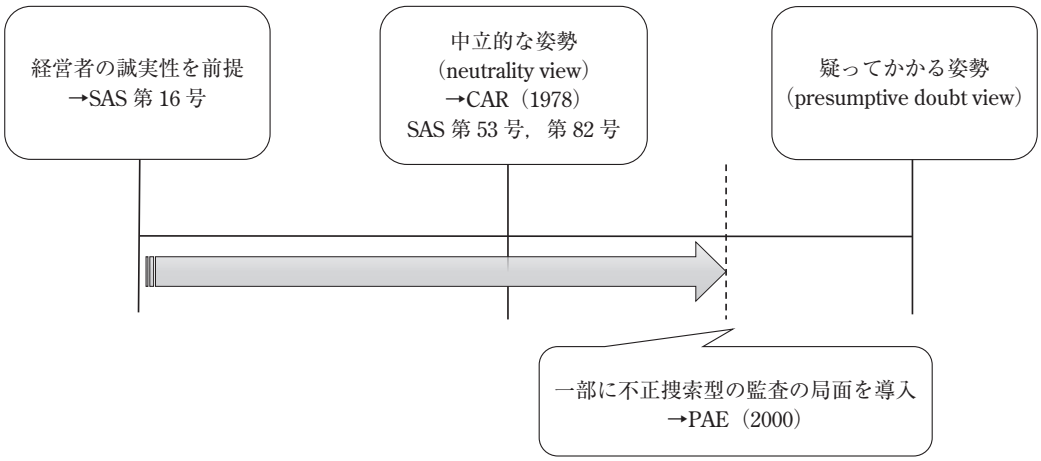
また，同パネルは勧告により発生するコストと便益を分析した。その結果，勧告の実践によって監査の有効性を高め，資本コストを低減することによる（社会と財務報告プロセスの他の参加者にとっての）便益が，追加的なコストを正当化し，長期にわたる便益を生み出すと結論づけた（PAE 2000, p. 8）。

⑵ 不正の発見に対する監査人の責任を含んだ監査の実施

第1に，PAE（2000）は，合理的な保証を得ることを目的とする監査人の責任は，適切な水準の責任を設定していると結論付けた。第2に，中立的な職業的懐疑心の前提は継続されるべきであるが，監査基準はその概念を実践する方法についてより適切な指針を提供する必要があることを指摘した。より適切な指針として，PAE（2000）は ASB に対して，以下のような勧告を行っている。

①計画設定と監督
②不正捜索型実務の局面
③遡及的監査手続
④レビューと文書化
⑤中間期間のための手続の指針

図 1：PAE（2000）が示す職業的懐疑心の水準



筆者作成

上記の指針の中で監査人の注意義務の展開にとって重要な項目は，②不正捜索型の実務についての勧告であり，PAE（2000）は SAS 第 82 号に示された職業的懐疑心と不正捜索型の監査について以下のように述べている。

> *職業的専門家としての正当な注意に関する一般基準は，**疑いを持つ精神と監査証拠の批判的な評価を含む態度を持つことを意味する，職業的専門家としての懐疑心を行使すること**を監査人に求めている。その基準は，『監査人は，経営者が不誠実であることも，また疑う余地のないほど不誠実であるとも想定してはならない』と述べている。**これは通常，法律によって権限を与えられた不正捜索を行う監査人（forensic auditors）や調査官（investigators）によって通常なされる想定とは異なる。例えば不正捜索を行う監査人は，通常反証がない限り，不誠実を想定する**（3.8）（POB(1998), p. 76, 翻訳 p. 113, 強調は筆者）。*

つまり，職業的懐疑心の水準として，SAS 第 82 号においては，経営者が誠実とも不誠実とも想定としない中立的な姿勢（neutrality view）がとられていたのに対して，PAE（2000）においては，不正捜索を行う監査人の疑ってかかる姿勢（presumptive doubt view）が示されている。このような高い水準の職業的懐疑心が示された理由としては，経営者は突然に不正な財務報告を実行することが多く，不正を行うときは隠蔽を行っている可能性が高いと PAE（2000）が結論付けたからである。

ただし，すべての監査において不正捜索型の監査が行われることは，便益を超えるコストがかかることが想定されるため，PAE（2000）は一部の局面についてのみ不正捜索型の監査を導入することを勧告している（図 1 を参照されたい）。

不正捜索型の監査の具体的な手続として，PAE（2000）は経営者による内部統制の無効化を検出するための手続を含む，不正の兆候（possibility of fraud）に対応した実証手続を実施することを勧告している。特に，下記のリスク対応手続の種類，時期，および範囲を規定している（p. 88-91）。

- リスク対応手続は，詳細手続か，精緻な実証的分析手続のどちらかであるべきで，運用評価手続（のみ）であってはならない。

（運用評価手続は，経営者が統制を無効化する可能性があるため，不正を発見する上で有効ではない可能性があるので）。

- ●不正を犯す機会が通常よりも大きいと判断された領域等について貸借対照表勘定については貸借対照表日の前後に，損益計算書勘定については1年を通して，仕訳テストを含めた監査手続を実施すること
- ●監査人は，不意打ち（surprise）や容易に予測できない（unpredictability）要素を監査手続に組み込むことを検討すべきである。

このようにPAE（2000）は，不正捜索型の監査を要求し，監査基準は監査人の責任を拡張している。ただし，以下のように拡張された監査の目的を再確認している。

「不正捜索型の実務の局面は，GAAS監査を「不正監査」に変えることを意味しているのではない。むしろ，不正捜索型の局面としてのGAAS監査の特徴は，監査人の懐疑心の程度における態度の変化を伝えようとするものである」（PAE 1998, 翻訳p. 133）。

つまり，このような勧告は，不正捜索型への全面的な切り替えを求めるのではなく，特定局面にのみ適用を求めている。しかしながらそれでもPAE（2000）は，SAS第53号やSAS第82号で示された監査人の不正に対する責任を大きく拡張することを勧告するものであった。

2. SAS第99号の公表

⑴ AU230職業的専門家としての正当な注意の改訂

SAS第99号は，SAS第1号のAU230「監査実施上の職業的専門家としての正当な注意」の改訂を行った。特に，SAS第82号で追加された職業的懐疑心を説明した12項について，次のように改訂している。

12.「不正，~~特に隠蔽や偽造された文書に係る~~不正の性格によって，適切に計画され実施された監査が重要な虚偽記載を摘発しないかもしれない。不正の性格は，（a）経営者・従業員・第三者との間の共謀を通じた隠蔽，（b）文書の不公表・誤導・偽造，（c）経営者が他の者には有効な内部統制を無視および無視できるように構築すること，を含んでいる。例えば，~~一般に認められた監査基準に準拠して実施された監査において，まれに，当該証拠となる文書の確証付けに専門家として訓練されていない，あるいは，期待されていない監査人によって，そのように文書の確証付けに係ることがある。~~また，監査手続が，依頼人の職員と第三者との間または依頼人の経営者と従業員との間の共謀を通じての隠蔽された意図的な虚偽記載を摘発するには有効ではないかもしれない。共謀は，実際には虚偽でも，説得的な証拠を入手する監査を適切に実施したと思わせて，監査人を失敗させる原因となるだろう。さらに，一般に認められた監査基準に準拠して実施された監査は，文書の証明をほとんど含んでおらず，監査人もそのような立証ができるような専門的な教育を受けていない。したがって監査人は，経営者または第三者が公開していない付帯決議（side agreement）を通じた，文書の修正の存在に気が付くことはできないだろう。最後に，経営者は直接または間接的に会計記録を操作し，予期せぬ方法によって，内部統制を無視することによって不正な財務情報を開示する権限を持っている。」（枠囲みの中の見え消しの部分が改訂により削除された記載であり，下線部が改訂により追加された記載）

これらの規定によりSAS第99号は，これまで不正の性格について隠蔽や偽造文書による限界を示していただけであったが，これに不正の特徴を詳細に記述し，共謀について説明を含むこ

とによって監査人の責任を規定した。このような不正に対する責任への詳細な記述は，以下で説明する不正捜索型の監査の一部導入によって監査人の責任が加重とならないために配慮している　。

⑵　SAS 第 99 号による不正リスクへの評価・対応プロセス

上記の改訂から，SAS 第 99 号は，不正の特徴とその対応を明確に記述するとともに，AU230 において，監査人が十分かつ適切な証拠を入手する手続を行ったとしても，不正によってコントラーローシップの失敗が起こりうることを示した。

また，SAS 第 99 号は PAE（2000）の勧告を一部取り入れて，一部の不正捜索型の監査手続をガイドラインの形で導入した。SAS 第 99 号の不正リスクへの評価・対応プロセスは，(1) 不正による重要な虚偽表示リスクの議論と情報の収集，(2) 不正による重要な虚偽表示リスクの識別と評価，および (3) 不正による重要な虚偽表示リスクへの対応から構成されている（図 2 を参照されたい）。

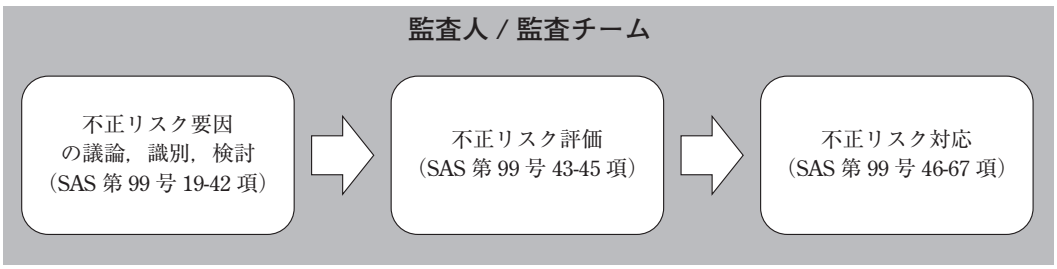
まず，SAS 第 99 号では監査チームにおいて意見交換およびブレインストーミングを行うことが要求されている（14-18 項）。さらに，様々な方法で不正による重要な虚偽表示リスクについての情報を入手することを要求している（19-34 項）。このような手続には，監査計画時の分析的手続の結果を検討することや不正リスク要因を検討することが含まれる。

つぎに，不正による重要な虚偽表示リスクを識別し（35-42 項），内部統制の評価を考慮した上で，識別した不正による重要な虚偽表示リスクを評価する（43-45 項）。特に，SAS 第 99 号では不正による重要な虚偽表示リスクを識別する際には，収益認識については不正による重要な虚偽表示リスクがあると推定して監査を行うことを規定している。これは，不正な財務報告による重要な虚偽表示は，多くの場合，収益の過大計上または収益の過小計上から生じるからである（41 項）。

最後に，識別・評価された不正による重要な虚偽表示リスクに対する対応を行う。この対応として SAS 第 99 号は，①（運用評価手続のみではなく）実証手続の実施（para.51）[(2)]，②（実施する監査手続に容易に予測できない要素を取り入れることを含む）全般的な対応（para.53），③（実証手続を報告期間の末日または末日近くに実施することを含む）種類，時期，および範囲の厳格化があげている（para.52）。これらはいずれも PAE（2000）で示された不正による重要な虚偽表示リスクに対する不正捜索型の監査が一部取り入れられている。

以上のような SAS 第 99 号のフレームワークは，ISA240 の基礎となるとともに（千代田 2014, p. 39），PCAOB 監査基準にも取り入れるため，現代の不正に対する監査のフレームワー

図 2：SAS 第 99 号による不正リスクへの評価・対応プロセス



筆者作成

クの基礎となっている。したがって，SAS 第 99 号は，ガイドラインの形で監査手続を列挙することによって，PAE（2000）で勧告された不正捜索型の監査を不正に対する監査リスク・アプローチとして監査手続の一部に採用し，監査人の不正に対する責任を拡張しているといえる。

Ⅲ．SOX 法の制定と監査人の注意義務

1．SOX 法の概要と現行の監査人の注意義務

⑴　SOX 法の概要

2000 年代初頭，エンロンやワールドコムなどの巨大企業の破綻と粉飾決算，それらに監査証明を与えたアーサー・アンダーセンの崩壊，大企業や著名企業の不正疑惑等によりアメリカの資本市場の信用は失墜した（千代田 2014, p. 275）。このような背景の下で，2002 年に SOX 法は制定された。

SOX 法で規定された主な内容は以下である。

①公開会社会計監督委員会（PCAOB）の設置
②公開会社を監査する会計事務所が同一の被監査会社に対して非監査業務を実施することの禁止
③経営者の内部統制報告書に対する外部監査
④監査人のローテーション
⑤監査委員会の役割の強化
⑥罰則の強化

このうち，財務諸表監査における監査人の注意義務に主に関連しているのは，① PCAOB の設置および⑥罰則の強化である。本研究は財務諸表監査における監査人の法的責任を検討しているため，以下ではまず SOX 法による⑥罰則の強化を含めた現行の監査人の注意義務について検討する。

⑵　証券諸法上の監査人の注意義務

本項では，米国において SOX 法以後に採用されている証券諸法上の監査人の注意義務について説明する。裁判所が規定した判例法に加えて，議会は監査人の責任を制定法（statutory law）によって規定している[(3)]。具体的には，1933 年証券法，1934 年証券取引所法，および SOX 法が制定法として監査人の責任を規定する[(4)]。

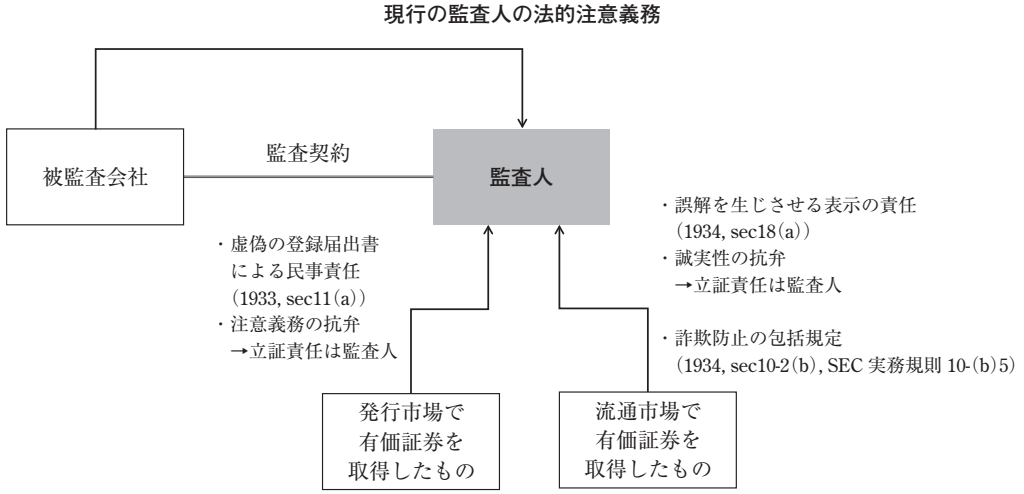
発行市場における監査人の責任

1933 年証券法 11 条「虚偽の登録届出書による民事責任（Civil Liabilities on Account of False Registration Statement）」では，発行市場における監査人の責任を定めている（図 3 を参照されたい）。登録届出書に記載されている財務諸表の重要な虚偽の表示によって損害を受けた有価証券の取得者は，当該財務諸表の監査報告を行なった監査人に対して訴訟を提起することができる（同条(a)）。

ただし，監査人の民事責任については注意義務（due diligence）の抗弁が制度化されており，監査人が合理的な調査（reasonable investigation）を行い，かつ財務諸表に重要な虚偽の表示がないことについて合理的な根拠（reasonable ground）を持ち信じていたことについての立証責任（the burden of proof）を果たした場合には，監査人は免責される（同条(b)-(3)）。したがって，通常の裁判では監査人の注意義務について原告が立証しなければならないのに対して，同条では立証責任の転換が図られているといえる。

ここで，合理的な根拠を有するか否かには，合理性の基準（the standard of reasonableness）が適用され，これは慎重な人間（prudent man）が自己の財産を管理する際に要求される程度のものをいう（同条(c)）。この慎重な人間の基準とは，第 1 章第 2 節第 2 項⑴で説明した合理的な人間の基準と同様の概念であり，慎

図 3：現行の監査人の法的注意義務に関する規定



出所：筆者作成

重な人間であれば当該状況においていかに行動したかを想定し，当該被告がそれに足らないような行為をしていた場合に不注意すなわち過失ありと考える（樋口 2014, p. 71）。

流通市場における監査人の責任

1934 年証券取引所法 18 条「誤解を生じさせる表示の責任（liability for misleading statements）」では，流通市場における監査人の民事責任について定めている（図 3）。ただし，同法 18 条(a)においても 1933 年証券法 11 条(b)-(3)と同様に，監査人による誠実性（good faith）の抗弁が制度化されており，監査人が誠実に行動したことを証明した場合には監査人は免責される（1934 年証券取引法 18 条(a)）。したがって，1933 年証券法 11 条(b)-(3)と同様に，1934 年証券取引法 18 条では監査人の責任に関する立証責任の転換が図られているといえる。

しかしながら，SOX 法以前は 1934 年証券取引法 18 条(a)は利便性が悪く[5]，ほとんど利用されてこなかった。したがって，流通市場で財務諸表の重要な虚偽の表示について監査人に訴訟を起こす裁判の多くで 1934 年証券取引法 10 条-2(b)「(position limits and position accountability for security-based swaps and large trader reporting)」および SEC 実務規則 10(b)-5「従業員による相場操縦的または詐欺的技巧の利用（Employment of manipulative and deceptive devices)」が利用されてきた（図 3）。ただし，Honigsberg et al.（2020）は，SEC 実務規則 10(b)-5 を利用した訴訟を行う傾向は近年減少してきていると指摘している。

以上で説明した制定法における判例では，監査人は監査基準に準拠していることを示すことで，多くの場合において立証責任を果たすことができると考えられている。SOX 法では，PCAOB がこの監査基準に準拠することを規定するようになった。次項では PCAOB についての概要を述べた後，AICPA から PCAOB へと監査基準の設定権限の移行を含めた PCAOB の権限について説明する。

2. SOX 法の下での PCAOB の権限

(1) PCAOB の概要

SOX 法の改正により，規制対象の範囲が拡大されるとともに米国における財務諸表監査の

表 2：POB と PCAOB の比較

	POB	PCAOB
機関設定の根拠	AICPA の決議 （POB は，AICPA の SECPS の一部）	SOX 法
規制対象の範囲	SECPS に参加した公認会計士事務所	強制登録された公認会計士事務所
監査基準等の設定	権限なし（AICPA にある）	監査基準，品質管理基準，その他の専門職の職業基準の設定
品質管理・定期的検査	SECPS の品質管理プログラムの下での 3 年毎のレビュー	登録監査事務所に対する毎年または 3 年毎のレビュー
調査・懲戒	品質管理調査会（QCIC）による特定調査とそれに基づく懲戒措置	PCAOB 基準を含めた基準準拠の確保のための調査とそれに基づく懲戒措置
SEC による監督	SEC の POB に対する公式な権限はない	SOX 法に基づく SEC の監督・監視

出所：岡嶋（2018）p. 362 を修正

規制を担う PCAOB が設立された。その結果，監査基準等の設定，品質管理・定期的検査，調査・懲戒，SEC の監督の項目において大幅な変更があった。PCAOB とその前身の POB との比較を表 2 に示す。

PCAOB の設置により，前身の POB から権限の大幅な拡張がみられる。次項以降では，SOX 法の制定とそれに伴う PCAOB の設置によって規定される監査人の注意義務（本項(2)）とその違反に関する制度（本項(3)）について検討する。

(2) 監査基準の設定

SOX 法および SEC 規則は，PCAOB が PCAOB 規則に基づき監査基準，品質管理基準，および倫理基準について設定しかつ修正を加える権限を定めた（SOX 法 103 条(a)-(1)，SEC Release No. 34-48730）。さらに，PCAOB 規則は，登録会計事務所に対して監査基準および専門家基準に準拠することを要求した（3100）。これにより，最初の監査基準の制定以来 AICPA が保有していた SEC 登録会社の監査に適用される監査基準の設定権限が PCAOB に移行した。

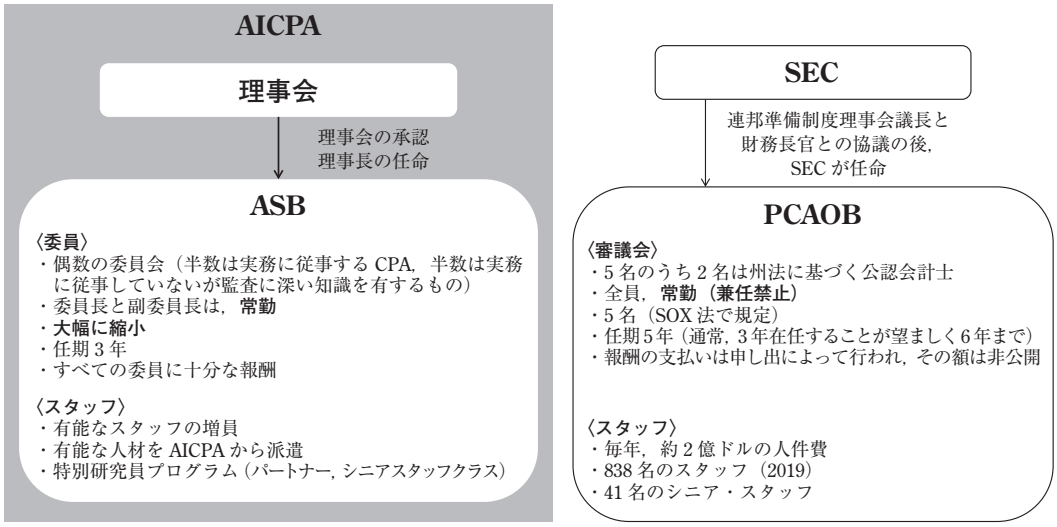
Treadway 委員会報告書以降の監査基準の設定においては監査専門職が自ら監査基準を設定することを前提としていたが，SOX 法以後は行政組織である SEC が主導して監査基準設定主体の改革が検討されるようになった。SEC は，連邦準備制度理事会議長と財務長官との協議の後に PCAOB の委員を任命することによって監査基準の設定に影響力を持つ。ただし，5 名の審議会委員のうち，2 名は公認会計士が務めることを規定している。さらに，常設顧問団（Standing Advisory Group，以下 SAG）を任命し，審議会が監査基準の開発について助言をうけることで，監査専門職に対して監査基準の設定権限に対する介入の機会を与えている（図 4 を参照されたい）。

さらに，予算も増額され，2019 年現在，41 名のシニア・スタッフを含む 838 名のスタッフを雇用している。これらは，ASB 体制の規模を大きく超えるものである。

(3) 監査人の注意義務違反の検査・調査と制裁

SOX 法後の米国の監査行政においては，SEC[6]，PCAOB[7]，および州政府会計委員会（State Board of Accountancy）が監査人および監査事務所に対する規制を担うこととなった（図 5 および図 6 を参照されたい）。したがって，上記で述べた監査基準設定権限の移行に加えて，注意義務違反の検出およびその結果に基づ

図 4：SOX 法以後における PCAOB 体制と ASB の比較



トレッドウェイ委員会報告書以降の ASB の体制　　SOX 法以降の PCAOB 体制

出所：筆者作成

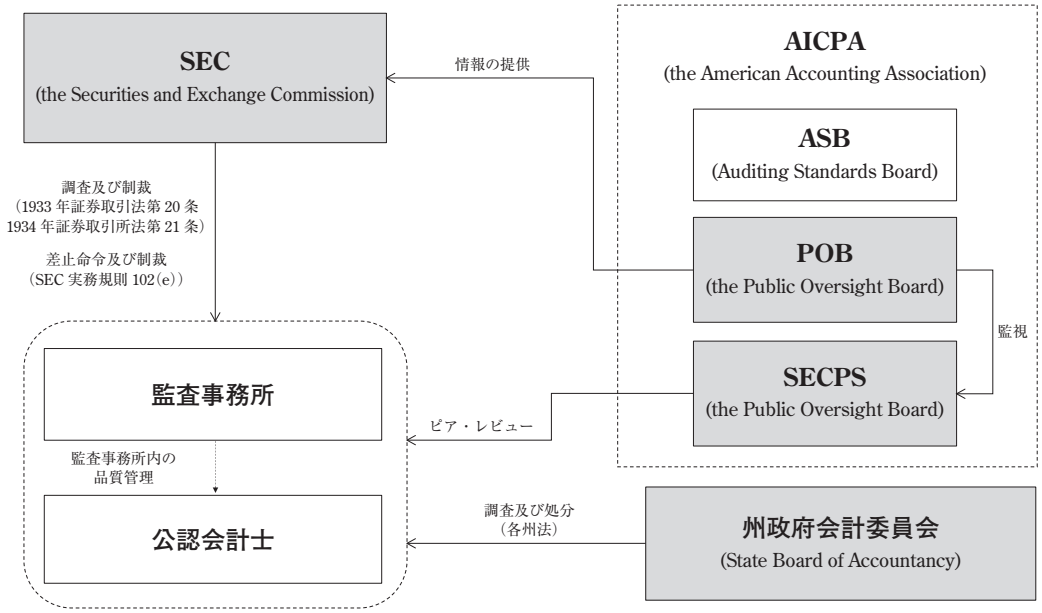
く制裁の役割も AICPA から PCAOB に移ったことになる。

SEC は，監査人による注意義務違反を含む証券諸法違反を抑止するために，違反の事実について調査するとともに，裁判所に対する差止命令または民事制裁金を含む準司法的な行政手続を執行することができる（1933 年証券法 20 条，1934 年証券取引所法 21 条）。また，SEC は，監査人が注意義務違反を含む不適切な行為を行なった場合は，当該監査人に対して懲戒処分を含む制裁を実施することができる（SEC 実務規則 102(e)）。以上のような SEC の活動は，PCAOB によって支えられており，SEC は PCAOB が後述するような注意義務違反を含む認定事実に関する書面報告を受け取る（SOX 法 104 条(g)）。

PCAOB は，各登録会計事務所および事務所関係者に対して，SOX 法，PCAOB 規則，SEC 規則または職業行為基準の遵守状況を評価するための継続的な検査プログラム（a continuing program of inspections）を実施しなければならない（SOX 法第 104 条）。このように PCAOB が直接検査を行う方法は，日本の間接方式に対して「直接方式」と呼ばれる。さらに，PCAOB は，各登録公認会計事務所および事務所関係者に対して検査を行う。その結果，各登録公認会計事務所および事務所関係者が重大な過失および故意，または反復する過失の結果，関連する制定法，規制，および職業専門家基準に違反を検出した場合には制裁を加えることとなる（SOX 法第 105 条）。PCAOB が認定した事実に関する書面報告は，SEC および州政府会計委員会に報告される（SOX 法第 104 条(g)）。州政府会計委員会は，州ごとに異なる規則により監査人を規制しており，注意義務違反があった場合に調査・処分を行うことができる。以上のような PCAOB の活動は，SEC による監督および法執行によって支えられている（SOX 法 107 条）。

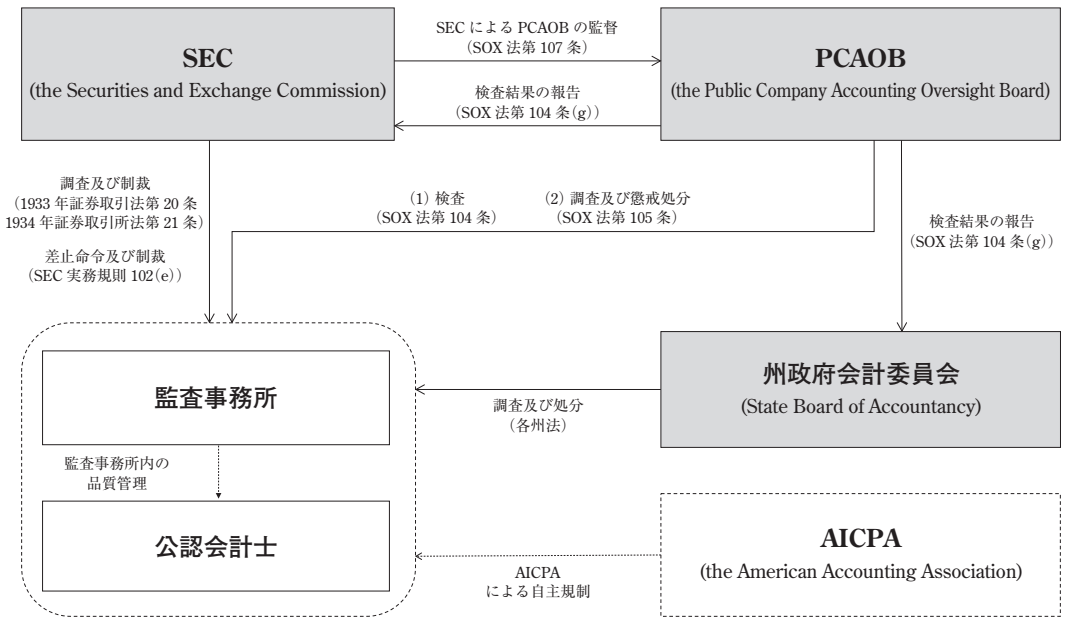
2002 年の SOX 法により PCAOB が設置されるまで，1978 年に AICPA の内部に組織された監査基準審議会（Auditing Standards Board, 以下，ASB）が監査基準の設定権限を担っていた。この ASB の仕組みは，初期の CAP の仕組みか

図 5：SOX 法による改正までの監査人への検査・調査と制裁の仕組み



出所：筆者作成

図 6：SOX 法の下での監査人への検査・調査と制裁の仕組み



出所：筆者作成

ら改善を重ねてきたものであった。上場会社を監査する監査人に適用される監査基準に関する基準の設定権限が，AICPA から PCAOB に移行したことにより，二つの基準が存在することとなった[8]。このような監査基準の展開については，次節で説明する。

Ⅳ．SOX 法後の監査基準の展開

1. PCAOB 基準における職業的専門家としての正当な注意概念の展開

2004 年に PCAOB 監査基準第 2 号「財務諸表監査に関連して実施される財務報告に係る内部統制の監査」によって，AU230 の 6 項および 13 項が改訂された。13 項は，職業的懐疑心の内容である。また，PCAOB 監査基準第 5 号「財務諸表監査と統合された財務報告に係る内部統制監査，並びに関連する独立性規則および本基準に一致させるための改訂」によって，AU230 の第 10 項，第 11 項，および第 12 項が改訂された[9],[10]。

大きな変更は，10 項と 13 項の記述である。SOX 法が導入されたことにより，内部統制監査においても，合理的保証および職業的懐疑心を払うことを示した。これは，以下の記述から理解できる。

*10.「職業的専門家としての正当な注意の実施は，監査人に，財務諸表に誤謬または不正のいずれかの原因による重要な虚偽記載**および財務報告に係る内部統制の重要な脆弱性**が存在しないという合理的な保証を得ることを認める。絶対的な保証は，監査証拠の性質および不正の性格の故に獲得することができない。それ故に，~~一般に認められた監査基準に~~**PCAOB 基準準拠に**準拠して実施された監査は重要な虚偽記載を摘発しないかもしれない。」*

*13.「財務諸表に関する監査人の意見**および財務報告に係る内部統制**は，合理的な保証を獲得する概念に基づいているからには，監査人は保険業者（insurer）ではないし，監査人の報告書は保証（guarantee）を構成しない。それ故に，財務諸表における誤謬ないし，不正による虚偽記載**および財務報告に係る内部統制の重要な脆弱性**が存在していることの事後の発見は，それ自体および一人では，(a) 合理的保証を獲得することの失敗，(b) 不適切な計画，実施，あるいは判断，(c) 職業的専門家としての正当な注意の欠如，ないし，(d) ~~一般に認められた監査基準に~~**PCAOB 監査基準に**準拠にすることの失敗を立証しない。(枠囲みの中の取り消し線の部分が改訂により削除された記載であり，強調の部分が改訂により追加された記載)」*

上記の規定のように，PCAOB 監査基準第 2 号と PCAOB 監査基準第 5 号は，AU230 に内部統制に関する監査人の責任を追加している。これは，SOX 法を反映したものである

2. AICPA 基準における職業的専門家としての正当な注意概念の展開

2006 年に AICPA は，SAS 第 104 号「監査基準および監査手続総覧」を発行した。これは，国際会計基準と監査基準を整合的にするための国際的な共同プロジェクトの一環として公表された。SAS 第 104 号により，AU230 の「合理的保証」の項目の内容が，以下のように一部改訂された。これは，合理的保証と監査リスクの間の関係について述べている項である[11]。

*10.「~~職業的専門家としての正当な注意の実施は，監査人に，財務諸表に誤謬または不正のいずれかの原因による重要な虚偽記載が存在しないという合理的な保証を得ることを認める。~~**職業的専門家としての正当な注意を払うとき，監査人は，専門的な判断として，財務諸表に対する意見の伝達にふさわしいよう**

な，低いレベルの監査リスクに制限できるように，監査人は十分かつ適切な監査証拠を入手するための監査を計画し，実施しなければならない。絶対的でないが，監査人によって得られることを目的とする高いレベルの保証は，財務諸表に重要な虚偽の表示がないかについての合理的な保証を得たという監査報告書を伝達する。*絶対的な保証は，監査証拠の性質および不正の性格の故に獲得することができない。それ故に，一般に認められた監査基準に準拠して実施された監査は重要な虚偽記載を摘発しないかもしれない。(枠囲みの中の取り消し線の部分が改訂により削除された記載であり，強調の部分が改訂により追加された記載である。)」*

以上の変更は，国際監査基準との共同プロジェクトにおいて改訂されており，その実質には第2節2項で説明したSAS第99号と比較して変化がない。

Ⅴ．結論

本研究では，1997年のSAS第82号の公表後から，現在までの監査人の法的責任の史的展開を検討した。本期間において，PAE（2000）が公表された。同報告書では，再び不正に対する監査人の責任が問題とされ，懐疑心をより強化し，監査手続には一部不正探索型の監査を導入することが勧告された。この提案は，SAS第99号に反映され，現在の不正に対する監査人の責任のフレームワークが完成した。

これまで監査専門職団体であるAICPAが担ってきたSEC登録会社に関する監査基準の設定，監督，懲罰を行う権限がPCAOBに移った。このような変化は，自らの責任を自らで決定するとして監査基準を設定したBroadの立場（川端2018），監査基準を設定することは職業専門職の自律から導き出される要件であると考えてきたCAR（1978）の立場（川端2020），およびこれを追認したTreadway委員会の立場から，大きく転換するものだった。

このような変革が行われた背景には，監査基準の欠陥が発生していた場合にAIPCAによる監査基準設定では大きな方向転換ができないという問題意識があったと考えられる。さらに，監査基準の設定だけでなく，注意義務違反を含む監査人の不法行為に対する検査を行う機関，およびこれに基づく制裁を行う機関をPCAOBに集約したことに大きな意義があるように思われる。さらに，PCAOBは監査人および監査事務所への検査および事実に基づく懲罰の権限も有しており，SEC登録会社の監査における注意義務の設定，違反に関する検査および懲罰について集中的な権限を有している。

つまり，同期間は，監査人の不正に対する責任のフレームワークが完成し，注意義務違反をめぐる制度も民間から公のSECが大きな影響力を持つ機関であるPCAOBに移り，監査人の注意義務が成熟していった期間といえる。

注(1)　O'Malley委員長が列挙したパネルの9つの主要な勧告を，概要で示された5つの項目により分類している。

(2)　経営者は，有効な統制を無効化する能力を有しているので，運用評価手続のみを実施することによって，監査リスクを適切なレベルまで低減できる可能性は低いからである（SAS第99号para.51）。

(3)　米国では連邦制が採用されているため制定法の立法権は州議会が有しているが，連邦議会は合衆国憲法第1編第8項により州際通商及び国際通商に関する事項について立法権を移譲されており，連邦議会が定める制定法が監査人の責任を主として規定している。

(4)　ただし，制定法と判例法の区別は厳密ではなく，判例法が法典化又は変化し制定法が規定されることもあれば，裁判所における制定法の解釈が判例法の先例となる場合もある。つまり，裁判所は制定法と判例法の相互作用によって監査人の役割と義務を絶えず規定しているといえる。

(5)　18条(a)を利用するためには，原告となるも

のは以下の条件が必要であり，原告にとって不便な規定であった。(1) 不実表示を現実に信頼したこと，(2) 不実表示が証券の価格に影響を与えたことと解されており，さらに (3) 裁判所の裁量により訴訟費用の担保提供を求められること，(4) 提訴期限が重要な虚偽の表示の発見から1年，重要な虚偽の表示から3年と短い（黒沼 2009, p. 114）。

⑹ SEC の目的は，投資家を保護し，公正で秩序ある効率的な市場を維持し，資本形成を促進することである。

⑺ PCAOB は，SOX 法によって設立された機関であり，証券諸法に服する公開会社の監査及び関連事項を監視する。PCAOB の目的は，一般投資家に売買される証券を発行する会社のために，有益，正確，かつ中立的な監査報告書を作成することによって，投資家の利益を保護し，公益を増大させることである。

⑻ SOX 法制定以後の監査基準は，AICPA が設定した監査基準を AICPA 監査基準書とし，PCAOB が設定した監査基準を PCAOB 監査基準と呼ぶ。

⑼ 6項では，「契約に対する最終責任をもつ監査人」が，「監査契約を行うパートナー」という用語に置き換わった。これは，マイナーな変更である。

⑽ 11項では，ACIPA 監査基準第 105 号による改訂と同様に，「十分かつ適格な（competent）監査証拠の入手」を「十分かつ適切な（appropriate）監査証拠の入手」に変更している。また，12項では，参照が新たに追加された。

⑾ 11項では，AICPA 監査基準書第 105 号による改訂により，「十分かつ的確な（competent）監査証拠の入手」を「十分かつ適切な（appropriate）監査証拠の入手」に変更している。これは，マイナーな変更である。

参考文献一覧

〈日本語文献〉

岡嶋慶（2018）.『アメリカにおける監査規制の展開―監査基準の形成とエンフォースメント―』国元書房.

川端千暁（2018）.「「職業的専門家としての正当な注意」概念の成立過程の研究：米国における 19 世紀末から 1961 年までの展開」『商学論究』66(1), pp. 53-72.

川端千暁（2018）.「監査人の法的責任と監査基準の関係：Robert Wooler 社事件の事例研究」『會計』193(3), pp. 346-356.

川端千暁（2020）.「職業的専門家としての正当な注意と監査基準の不備の解消：米国における 1961 年から 1978 年までの史的分析」『商学論究』68, pp. 257-271.

川端千暁（2023）.「職業的専門家としての正当な注意」概念の確立―米国における 1978 年から 1997 年までの史的分析―」『商学論纂』64(5-6), pp33-62.

黒沼悦郎（2009）.『アメリカ証券取引法（アメリカ法ベーシックス）』弘文堂.

児嶋隆（2003）.『新版アメリカ監査基準書（SAS）の読み方』中央経済社.

田中英夫編（1991）.『英米法辞典』東京大学出版.

田中英夫編（2012）.『英米法辞典』東京大学出版.

千代田邦夫（2014）.『闘う公認会計士　アメリカにおける 150 年の軌跡』中央経済社.

樋口範雄（2009）.『アメリカ不法行為法』弘文堂.

樋口範雄（2014）.『アメリカ不法行為法（第2版）』弘文堂.

〈英語文献〉

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) (1997). Statement on Auditing Standards No. 82, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, AICPA.

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) (2002). Statement on Auditing Standards No. 99, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, AICPA.

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) (2006). Statement on Auditing Standards No. 104, Codification of Auditing Standards and Procedures (Due Professional Care in the Performance of Work), AICPA.

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) (2006). Statement on Auditing Standards No. 105, Generally Accepted Auditing Standards, AICPA.

The Commission on Auditors' Responsibilities (1978). The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusion, and Recommendations, AICPA.（鳥羽至英訳『財務諸表監査の基本的枠組み―見直しと勧告』白桃書房 1990 年。）

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2004). Auditing Standard No. 2, An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed In Conjunction with an Audit of Financial

Statement, PCAOB.
Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007). Auditing Standard No. 5, An Audit of Internal Control over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements, PCAOB.
Public Oversight Board of SEC Practice Section (POB) (1993). In the Public Interest, POB.
Public Oversight Board of SEC Practice Section (POB) (2000). The Panel on Audit Effectiveness, Report and recommendations, POB（山浦久司監訳，児嶋隆，小澤康祐共訳（2001).『公認会計士監査―アメリカ公認会計士協会・公共監視審査会，監査の有効性に関する専門委員会報告書』白桃書房。).

以上