

<レフェリー付論文>「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

著者	川端 千暁
雑誌名	商学論究
巻	66
号	1
ページ	53-72
発行年	2018-09-10
URL	http://hdl.handle.net/10236/00027188

〔レフェリー付論文〕

「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—

川 端 千 暁

要 旨

財務諸表監査において「職業的専門家としての正当な注意」は、監査人に注意義務違反があったか否かを決定する重要な概念である。この概念は、1947年の監査基準試案において初めて職業専門家団体により規定された。ただし、その成立過程は先行研究において明らかにされてこなかった。さらに、「職業的専門家としての正当な注意」という概念が具体的に何を指すのかについては、論争がある。本稿の目的は、職業的専門家としての正当な注意の内容をその成立過程を調査することにより明らかにすることである。この目的を達成するために、本稿は19世紀後半から Mautz and Sharaf (1961) までの展開を検討している。

キーワード：合理的な注意 (reasonable care)、職業的専門家としての正当な注意 (due professional care)、監査基準 (auditing standards) 合理的な証拠 (reasonable evidence)、職業専門家の自律 (professional autonomy)

I はじめに

現在の財務諸表監査に関する日米の法制度の下では、裁判所及び規制機関は、監査人に注意義務違反があったか否かの判断において、「職業的専門家としての正当な注意 (due professional care)」を行使したか否かを基準とし

ている。つまり、重要な虚偽の表示のある財務諸表によって投資家が損害を被ったとしても、監査人は職業的専門家としての正当な注意を行使してさえいれば、免責される。

ただし、「職業的専門家としての正当な注意」という概念が具体的に何を指すのかについては、論争がある。第一の立場は、「監査基準に適切に準拠することで、職業的専門家としての正当な注意が行使されたとみなす立場」である。第二の立場は、「職業的専門家としての正当な注意の具体的内容は裁判所の判決によって示されるという立場」である。このような立場のどちらが適切なのかは、監査論において研究課題として広く共有されている（鳥羽他 2015）。このような課題に取り組むために、本稿は「職業的専門家としての正当な注意」の概念が最初に成立した米国における議論の過程を研究している。

関連する先行研究として Zeff (2003 a) 及び Zeff (2003 b) は、米国の会計専門職の20世紀における発展を幅広く詳細に検討しているが、監査人の責任については部分的に検討されているのみである。鳥羽 (1994) は米国における監査基準の成立について詳細に歴史的に検討しているが、「職業的専門家としての正当な注意」に焦点を当ててはいない。また、千代田 (2014) は、米国における1960年代以降の成立以降の監査人の不正に対する責任の文脈で、職業的専門家としての正当な注意を検討しているが、それ以前の展開についての言及はない。このように、先行研究ではなぜ、そしてどのように「職業的専門家としての正当な注意」の概念が成立したかについて、十分に検討されてこなかった。

それに対して本稿は、職業的専門家としての正当な注意の成立過程を検討することにより、監査人の責任に関する二つの立場が依拠している考え方を明らかにしている¹⁾。具体的には、本稿は、英国の判例で合理的注意概念が

1) 職業的専門家としての正当な注意の歴史的展開は、3つの時代区分に分けることができる。つまり、19世紀末から1961年に Mautz and Sharaf (1961) が出版されるまでの「萌芽期」、Mautz and Sharaf (1961) の出版から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) 制定まで

提示された19世紀末から会計専門職団体が初めて公式に職業的専門家としての正当な注意に関する見解を示した1947年の監査基準試案までの歴史的展開を検討した。その結果、監査人の責任に関する二つの立場が職業的専門家としての正当な注意の成立当初から存在することが明らかとなった。

II 米国の証券諸法以前の歴史的展開

「職業的専門家としての正当な注意」の概念は、英米法の不法行為法 (Tort) における「合理的な注意 (reasonable care)」の概念を基礎としている。1906年に出版された T. M. Cooley の「不法行為法についての論文 (A Treatise on the law of Torts)」²⁾ は、現在の米国の監査基準でも引用されており³⁾、監査実務への影響は大きい。ここでは、過失の有無の判断基準として「合理的な注意と勤勉さ (reasonable care and diligence)」という概念が登場している。

「他人に役務の提供を申し出て、かつ、それに従事するすべての者は、その勤務中は合理的な注意と勤勉さをもって自ら有する技能を行使する義務がある。(中略) しかしながら、熟練の有無を問わず、誰もが引き受けた仕事が成功を収め、何の失敗や誤りもなく遂行されると請け負うことはできない。誠実と正直であることは保証するが、絶対的確定性 (*infallibility*) を保証するものではない。そして怠慢、不誠実、もしくは不正直については雇用者に対し責任を負うが、単なる判断の誤りから生じた損失に対しては責任を負わない。」(Cooley 1906, 筆者訳、太字筆者)

の「確立期」、SOX 法制定から現在まで続く「成熟期」である。特に萌芽期には、監査基準試案が公表され1961年までの監査基準に大きな影響を与えた。

- 2) Cooley (1906) は、後述のロンドン保証会社事件の判決文で引用された。また、Cooley (1906) の改訂版は、後年「監査基準試案」以降の監査基準において引用されている。
- 3) 公開会社会計監視委員会 (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB) の監査基準 (auditing standards, 以下 AS) 1015 para. 3 を参照されたい。

以上のように、Cooley (1906) は、監査を含む一般の役務提供者が、絶対的現実性を保証するものではないことを強調していた。このように当時の不法行為法で既に一般的であった「合理的注意」の概念は、19世紀末から20世紀初頭までの英米における財務諸表監査の判例にも導入された。以下では、英国と米国において合理的注意の概念が初めて導入されたロンドン・アンド・ゼネラル銀行事件とロンドン保証会社事件をそれぞれ検討する。

ロンドン・アンド・ゼネラル銀行事件

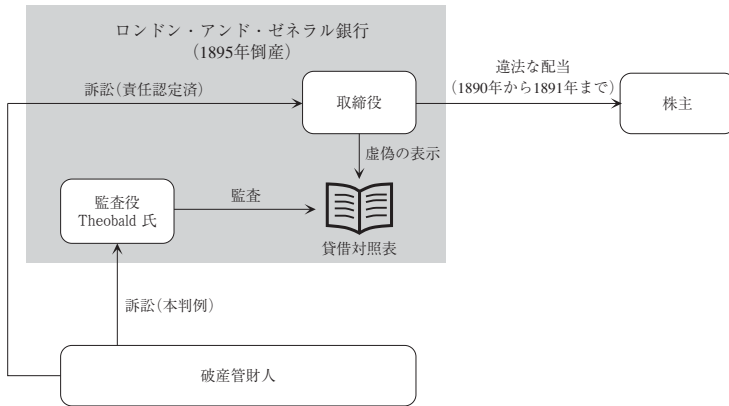
財務諸表監査の領域で「合理的な注意」に関する最古の記述は、確認されている限り1895年のイギリスのロンドン・アンド・ゼネラル銀行 (London and General Bank) 事件の控訴審⁴⁾における Lindley 判事による判決である (鳥羽 2009、196頁)。当時の英国では、多数の会社に監査人 (auditor) が置かれ、しかもそれらの監査人が会計士にその監査を補助させることが一般的であった。

同銀行でも監査人の一人として Theobald 氏を選任し、貸借対照表を監査して、株主に向けて監査報告書を提出していた (図表 1 を参照されたい)。同銀行は、取締役が得意先へ短期貸付を行っていたにもかかわらず、貸倒引当金を計上しないで違法に配当していた。その後、同銀行は同短期貸付金が回収不能になったことにより倒産した。その後、同銀行の破産管財人により取締役と監査人は訴えられた。本事件では、監査人の責任の有無が問題となった。

Lindley 判事は、監査人の質問調査においては合理的な注意と技能 (**reasonable care and skill**) を行使しなければならないことを理由の一つとして、注意義務違反を認定し、監査人の控訴を退けている。本判例では、「合理的な注意と技能」概念が監査人の意見表明の基礎の前提となっており、これを行っていなかったことにより注意義務違反が認定された。

4) Re London and General Bank, Ltd, ex parte Theobald (No 2), 1895.

図表1 ロンドン・アンド・ゼネラル銀行事件の概要



出典：筆者作成

ロンドン保証会社事件

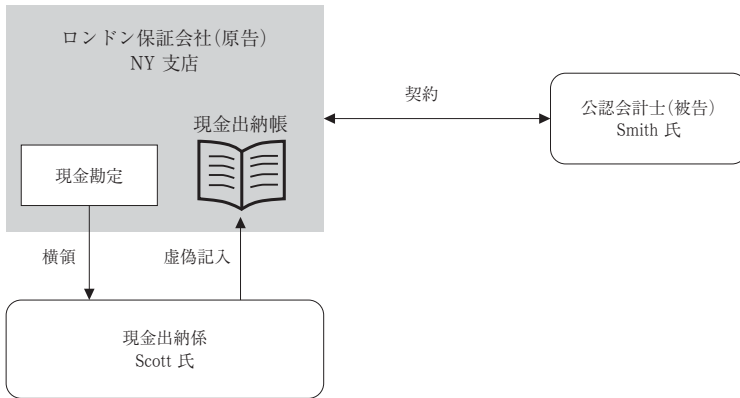
アメリカにおいて初めて監査人の責任を問うた1905年のロンドン保証会社事件において、「合理的な注意と勤勉さ」の概念が導入された。本判例は、ロンドン保証会社が公認会計士 Smith 氏に対して未払いの監査報酬を回収する訴訟を提起した一連の訴訟における州最高裁判所の判例である⁵⁾。

本事件は、ロンドン保証会社のニューヨーク支店の従業員である現金出納係 Scott 氏が同社の現金勘定から横領を行い、現金出納帳に虚偽の記入を行うことでこれを隠蔽した。そこで、同社と公認会計士の間の契約で「ニューヨーク支店の現金勘定の頻繁な実査とその上に現れる品目の検証」が明示されていることから、ロンドン保証会社は同会計士に対して訴訟を起こした(図表2を参照されたい)。裁判所は、訴訟の中で前述の Cooley (1906) を引用しながら、同会計士は「合理的な注意と勤勉さ」に欠けていたことから注意義務違反を認定した。

上記の両判例を含む英米の不法行為法の過失認定においては、一部を陪審

5) Arthur W. Smith and Others v. London Assurance Corporation, 109 A.D. 882; 96 N.Y.S. 820; 1905 N.Y. App. Div.

図表 2 ロンドン保証会社事件の概要



出典：筆者作成

が担当できる。図表3では過失認定における陪審と裁判官の役割を示しているが、まず裁判官が陪審に過失の判断について法律上の基準を明らかにして（図表3の過失認定における裁判官の役割の①）、陪審が通常人基準（reasonable standards）等の基準を自ら認定した事実に適用し、それが過失に当たるか判断をする（図表3の過失認定における陪審の役割の（3））。

図表 3 過失認定における役割分担

過失認定における陪審の役割	過失認定における裁判官の役割
(1) 主張されている過去の事実の有無の認定	① 過失の判断について法律上の基準を明らかにすること
(2) 証人の信用性の判断	② 証拠の採否について判断すること
(3) 通常人基準（reasonable standards）等の基準を自ら認定した事実に適用し、それが過失に当たるか判断すること	③ 立証責任を負う当事者がその主張を基礎付ける証拠が不十分か否か、言い換えれば立証責任を尽くしたか否かを判断すること
	④ 陪審を新たに選任し直して再審理を命ずること
	⑤ 陪審に説示を行うこと

出典：樋口（2009）より筆者作成

上記の両判例では、「合理的な注意の基準」を裁判官が陪審に示し、陪審

が自ら認定した事実に適用して、それが過失に当たるかを判断していた。つまり、陪審の判断は事実の認定のみならず、価値判断にまで影響している(樋口 2009)。さらに、民事訴訟における陪審員の選定は、米国の合衆国憲法の修正第7条でデュー・プロセス(法の正当な手続)として保障されている。

このように監査人の過失の認定を陪審及び裁判官による価値判断を含んだ事実認定の問題として扱う考えは、前章で示した職業的専門家としての正当な注意の二つの立場のうち「職業的専門家としての正当な注意の具体的内容は裁判所の判決によって示されるという立場」の原初的な形態と考える。

本章で説明した「合理的な注意」概念は、Broad が監査人の法的責任に対する防御手段として設定を先導した監査基準「正当な注意」概念として導入された。同氏が防御手段としての監査基準の設定を先導した背景には、新たに誕生した監査人に対する規制機関の圧力があった。

III 監査基準試案を導いた規制機関の役割

1. 証券諸法の制定

本章では、規制機関の誕生と粉飾事件を契機とした監査人への規制を強化する動きについて検討する。特に、1933年証券法(Securities Act of 1933)の「監査人の責任についての記載」及び1934年証券取引所法(Securities Exchange Act of 1934)の「証券取引委員会(Securities and Exchange Commission: 以下、SEC)の設立とその影響」を取り上げる。

監査人の責任についての記載

1933年証券法の第11章において、届出書に不実開示がある場合の監査人の民事責任を規定している。ここで、不実開示の責任を、明確に監査人の第三者に対する責任として課しており、監査人に挙証責任の転換を図っている⁶⁾。

6) 監査人が証明責任を負うのは、投資家が監査人を起訴する際に監査人は投資家と比較して会社の情報や知識を独占的に保持しているためと解することができる。また、挙

ただし、1933年証券法において規定される監査人の責任の水準は、同法以前における不法行為で規定される監査人の責任の水準と相違はない⁷⁾。つまり、通常の財務諸表監査も連邦証券法による監査も、制度的な違いはあるが、監査人の責任の水準として相違はなく、第三者の責任の範囲の明確化と立証責任の転換が同法の重要な点である。

SEC の設立

1934年証券取引所法は、証券諸法の執行機関として SEC を設立させた。SEC の発足は、「正当な注意」の概念に直接影響を与えることはなかったが、証券諸法における「監査人の責任」に関する条文を根拠として、SEC は、監査人を監督する立場となった。これにより、McKesson and Robbins 会社事件が発生して以降、SEC はアメリカ会計士協会（American Institute of Accountants: 以下、AIA）を監査基準の設定へと向かわせた。

2. McKesson and Robbins 会社事件と監査基準の要請

1938年に総資産の22%及び純利益の49%もの巨額の私消が明らかになった McKesson and Robbins 会社事件は、実務指針「独立会計士による財務諸表監査（examination of financial statements by independent public accountants）」のもとで行われた監査実務の不備を明らかにし、アメリカの会計プロフェッションに大いなる反省を促すものであった（千代田 2014）。

AIA は、本事件に関連して開かれた公聴会の証言を踏まえて、これまでの

証責任の転換が図られた理由として、石田（1998）は、公認会計士による監査には専門家としての高い水準の注意義務が課されているため、としている（8頁）。

7) 1972年11月に公表された、監査基準書（Statements on Auditing Standards: 以下、SAS）第1号の「連邦証券法に基づく届出」は、「1933年証券法（改正後）」における監査人の責任を検討している。AU710 は、法律的な解釈を提示することを意図するものではなく、当該法規が会計原則、監査基準並びに監査手続との関係において示される意義の理解に基づいている（2項）としながらも、1933年証券法に基づいて提出される有価証券届出書も、委任状勧誘及び年次報告書に監査意見を記載することによって生ずる独立監査人の責任も、実質的には他の種類の報告書に伴う責任と相違はない旨を明らかにしている（Chapter 1, para. 10-16）。

監査実務の改善を図るために、監査手続特別委員会（Special Committee on Auditing Procedure: 以下、CAP）を設置した。監査手続特別委員会は、1939年9月に監査手続書（Statements on Auditing Procedure: 以下、SAP）第1号「監査手続の拡張」を公表した。

同手続書では、これまで広く作成されてきた監査報告書の記載を見直した。具体的には、監査報告書に「監査手続およびその適用に関して、一般に認められた最低限の質の監査が実施されたこと、あるいは、財務諸表に対する会計士の意見が基礎をおいている検査は少なくとも職業上の要件を満たしたものであることを保証する」旨の記載を採用した。

以上のような背景の下で、SECは、1941年にレギュレーション S-X（Regulation S-X）の規則 2-2 を改正した。この規則には、職業会計士が SEC に提出する監査報告書の中で、「監査が当該状況の下で適用しうる監査基準に準拠して行われていたかどうか」（太字は筆者による）について言及することを求めた。同規則において用いられた「一般に認められた正規の監査手続」や「一般に認められた監査基準」なる表現は、これまで会計専門職が聞いたことがない、初めて使用された表現であった（鳥羽他 2015、111頁）。

また、AIA は、1941年2月に SAP 第5号を公表し、そのなかで SEC の意向を反映した監査報告書を推奨した。これにより、AIA は監査基準の設定を行う必要性が生じた。そこで次章では、監査基準論争において中心的な役割を果たした Samuel J. Broad⁸⁾ による監査基準研究（Broad 1941, 1942）の中における「正当な注意」の位置づけについて説明する。

IV Broad の監査基準研究と監査基準試案の公表

1. Broad の監査基準研究

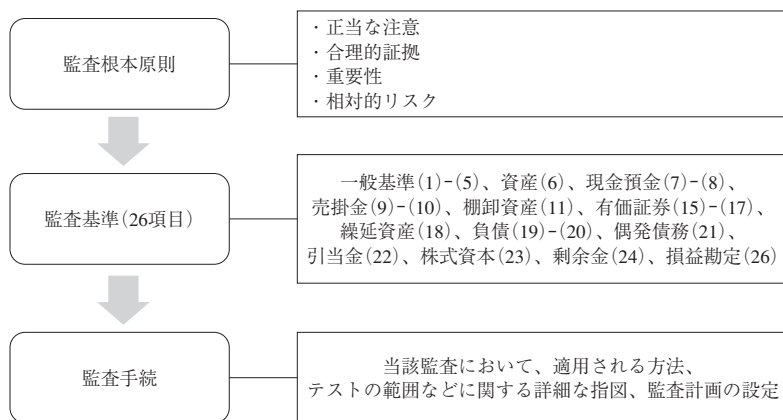
Broad (1941)

1941年の Broad の論文は、デトロイトでの AIA の年次大会で公表された。

8) Samuel J. Broad は、AIA の財務担当であり、監査手続委員会の議長を務めた。さらに、Peat, Marwick Mitchell and Co. のパートナーであった（Broad 1942）。

Broad (1941) は、監査人が備えるべき人的属性として「正直 (honesty)」、
「誠実性 (integrity)」、「真実 (truthfulness)」、「勇気 (courage)」、「独立性
(independence)」、「正当な注意 (due care)」を挙げ、監査における根本原
則として、「合理的証拠 (reasonable evidence)」、「重要性 (materiality)」、
「相対的リスク (relative risk)」を例示した。そのうえで、26の監査基準を
提示し、監査手続を明確にしている(図表4を参照されたい)。

図表4 Broad (1941) の構成



出典：石田 (2000) より

Broad (1941) の監査理論の出発点は、監査人と被監査会社又は社会の人々
(general public) との関係において監査人の任務として監査人に要請さ
れる監査行為の根本原則の設定であり、その任務の遂行に監査人の「正当な
注意」を要請している (石田 2000)。正当な注意について、Broad (1941)
は、以下のように記述している。

「正当な注意の遂行は、人間の事業と社会的関係の間での最も重要なテ
ストである。正当な注意は、責任を認識するか否かの基準となっている。
(中略) 合理的な注意 (reasonable care) を構成要素とするもののいくつか

の基準は、制定法 (statutory law) や政府の規制 (government regulation) によって、固定化されている。(中略) ルールとして、監査基準は比較的固定されたままである。もし変更される場合は、監査基準の修正は、公共の要求や需要、状況の変化に応じて、徐々に、特別に、行われる。しかし、正当な注意の水準は、特定のケースの状況で払われたかどうかは、判決の問題であり、判例法の一連の決定の結果である。何が正当な注意を構成するかについての確立された基準は、影響を受ける人の数やリスクによって影響を受ける。(中略) 合理的な注意の基準は、重要性やリスクが含まれる程度によって影響を受けるものと思われる。」(Broad 1941, p. 390, 筆者訳、太字筆者)

以上のような「正当な注意」概念は法律上の概念であり、正当な注意を払ったかどうかを決める主体は裁判所である。一般的に裁判所が決める「正当な注意」の基準を、Broad (1941) は、監査固有の概念である「合理的な証拠 (reasonable evidence)」の理論を適用し、以下のように述べている。

「他の職業分野における『正当な注意』の基準が基礎に置いている一般原則は、監査人の業務にもそのまま適用できるように思われる。財務諸表監査に関する職業的専門家の意見は、合理的な技能と判断によって支えられた合理的証拠に基づいていなければならない。合理的証拠は、適格な監査人がより合理的な注意と合理的な技能を働かせて監査を行って初めて得られるものである。(中略) かかる信念の裏付けとなる合理的証拠を構成するものが、監査人の立証活動全体を支配し、また合理的な技能が発揮されることを前提にして、監査人が正当な注意を行使したかどうかを決定するのである。」(Broad 1941, p. 390, 筆者訳、太字筆者)

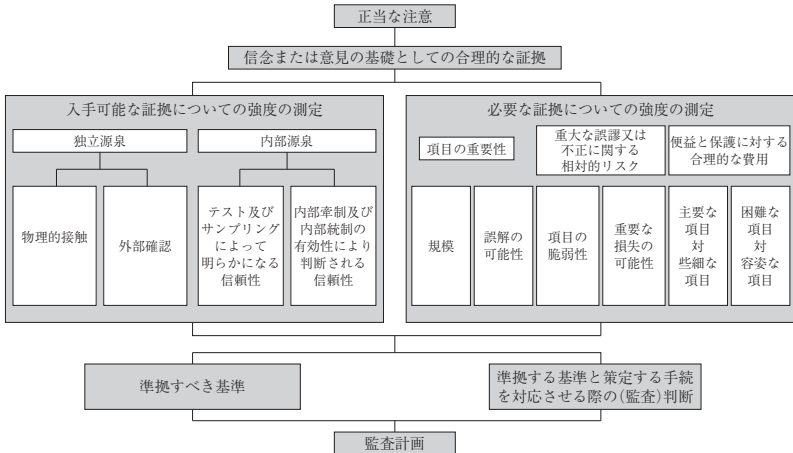
これについて鳥羽 (1983) は、証拠論の観点から (1) 一般的な正当な注意について合理的証拠により操作的な解釈を与えたことと、(2) 監査証拠研

究を適正性についての意見を正当化する視点からとらえたことの2つの意義を認めている（27頁）。

Broad (1942)

1942年にイリノイ州の公認会計士の大会において、Broadの「監査基準書の必要性」(Broad 1942)が発表された。Broad (1942)は、監査基準及び監査判断は、監査計画の決定において重要な役割を果たすと主張し、監査計画の策定段階を示すチャートを提案している（図表5を参照されたい）。

図表5 Broad (1942)における監査計画の策定



出典：Broad (1942), p. 35 を基に筆者作成

監査計画は、基本的な要請である正当な注意（due care）から始まる。より具体的に監査の機能として記述すると、この正当な注意の要請は、表明する信念又は意見の基礎としての合理的な証拠の要請としてとらえることができる（p. 29）。

Broad (1942)は、Broad (1941)で定めた人的属性及び根本原則を前提として、監査人が監査基準を適切に適用する方法を示した。つまり Broad

(1942) は、監査基準に準拠して監査計画を適切に実施することで正当な注意が行使されるという監査人の免責の論理を構築したと解釈できる。

2. 監査基準試案の設定

会計連続通牒第21号によって、SEC に提出される公認会計士の報告書には、「一般に認められた監査基準」という用語が記載されるに至ったが、それが何を具体的に意味するものであるかについて、公式な見解もしくは説明は公表されていなかった。監査基準試案の策定を主導したのは、監査基準小委員会委員長であった Edward A Kracke 氏であった。Broad (1941) のもととなった AIA 総会での講演の前に、Kracke 氏は、「監査基準とは、有能な公認会計士によって行われた監査業務の十分な質を意味する」との説明を行っている (鳥羽 1994)。

このような背景の下で、監査手続委員会は、1947年に小冊子の形で「監査基準試案—一般に認められた意義と範囲—」を配布した (鳥羽 1994)。同案では9つの監査基準が公表されたが、職業的専門家としての正当な注意に関する基準は一般基準3にあたる。

「3. 監査の実施並びに監査報告書の作成に際し、職業的専門家としての正当な注意が払わなければならない。」(太字は筆者による)

監査基準試案は、職業的専門家としての正当な注意の基準と手続基準 (実施基準及び報告基準) の関係について、以下のように記述している。

「『一定の条件の下で監査人が注意義務を払っていたか (又はいなかったか)』を示す要因は何かについての疑問 (*query*) は、この基準 (筆者注: 職業的専門家としての正当な注意を規定する第三の基準) を手続基準 (*procedural standards*) の議論の入り口 (*gateway*) にさせる働きをもつ。すなわち、(筆者追加: 手続基準とは、) 実施基準及び報告基準である。」

(AICPA 1947, pp. 17-18, 筆者訳)

このように、監査基準試案は Broad の研究を取り入れ、実施基準及び報告基準に準拠することで職業的専門家としての正当な注意は行使される、とみなしていた⁹⁾。

V 監査基準試案以後の展開

1947年の監査基準試案の内容が、以降のSAPに反映されていくことになる。SAP第24号「短文体監査報告書の改訂」は、「一般に認められた監査基準に準拠して手続が行われた」旨を記載した監査報告書の例を示し、監査基準を Appendix で引用した。

1951年に公表された監査手続書総覧では、1939年から1949年までに発行されたSAP第1号から第24号及び9つの監査基準が取り込まれた。さらに、「独立監査人の責任と機能」において、職業的専門家としての正当な注意と能力について以下のように記述している。

「独立公認会計士による財務諸表監査の主たる目的は、財務諸表の適正性 (*fairness*) と財務諸表の一般に認められた会計原則への準拠性ならびに会社の採用する会計原則の前事業年度との継続適用について意見を表明することである。(中略) 専門家の一般的に認められた基準は、技術と修練を

9) ただし、監査基準試案は基準への準拠について以下のように趣旨を示している。

「準拠または非準拠は、専門家的に適用された手続と正しい加減に適用された手続の違いを意味する。すなわち、その違いは判断の実施による監査と機械的な手順とルールによる監査の違いである。監査人の組織における責任は、それ(筆者注:手続的基準)の枝葉末節 (*minor part*) の実施に基礎を置くのではなく、検査 (*examination*) に従った原則 (*principle*) に基礎をおく。経験の素晴らしい蓄積から得られる健全な判断の素晴らしい技能 (*equipment*) によって、原則として『実施された業務の批判的なレビュー』と『実施される判断』における注意義務を払わなくてはならない」(AICPA 1947, p. 18)

つまり監査基準試案は、監査基準の準拠について単純な「機械的な適用」ではなく、「原則」に従った適用を求めている。

必要とし、精神的独立性をもって、監査を実施し、監査報告書を作成するにあたり職業的専門家としての正当な注意をもって実施する必要がある。」(AICPA 1947, p. 11, 筆者訳、筆者太字)

さらに、不正に関する監査人の責任については、以下のように記述している。

「財務諸表に関する意見の表明を目的とする通常の監査は、たとえ横領やその他類似の異常事項を発見することがしばしばあったとしても、それらが発見するために計画されたものではなく、またそのことを期待されるものではない。(中略) もし監査人が横領やその他類似の異常事項まで発見しなければならないとするならば、監査人は、費用が監査を禁じるほどの範囲まで監査業務を拡大しなければならないだろう。」(AICPA 1951, pp. 12-13, 筆者訳、筆者太字)

このような不正に対する責任を負うことを明確に否定する背景には、訴訟からの防御手段として監査基準を利用したいという監査基準設定主体の意図があるだろう。

1954年に監査手続委員会は、監査基準試案を受け継いだ、「一般に公正妥当と認められた監査基準」を公表した¹⁰⁾。ただし、監査基準試案には SAP 第23号を除いて監査基準試案から実質的な変更はなく、特に正当な注意に関する記述については監査基準試案から変更はない。

監査手続委員会は、1960年に SAP 第30号「財務諸表の検査における独立

10) この監査基準は、1947年の監査基準試案からの二つの展開に対応するために、監査手続委員会によって準備されてきた。二つの展開とは、SAP 第23号「除外事項付き監査意見の場合の会計士の報告書の明確化」の1949年の承認と1951年の監査手続書総覧の発行である。それらの展開によってもたらされた変更に加えて、関連する若干の文言の変更があった。さらに、試案では9つで構成されていた監査基準の報告基準に、一項目が追加された。

監査人の責任と職能」を公表した。この基準の目的は、財務諸表に関連した独立監査人の責任と機能に係る監査手続書総覧を明確化することだった。1951年の監査手続書総覧の発行から、監査人の監査が不正の存在に疑いを持っている特定の状況を示している場合、不正の発見に対する独立監査人の責任についての立場及び、独立監査人の適切な行動方針に関連して疑問が生じていた。そのため、監査手続委員会は、財務諸表の検査における独立監査人の責任と機能について以下のように規定したのである。

「独立した監査人の検査が行われた期間の間に存在した不正が発見されたこと自体が、独立監査人の過失を示すものではない。彼は、保険業者でも保証人でもない。もし、独立監査人の検査が職業的専門家としての正当な注意が払って実施され、一般に認められた監査基準に準拠していたならば、独立監査人は、彼が引き受けた潜在的な義務を引き受けたといえる。」
(AICPA 1960, para. 8, 筆者訳)

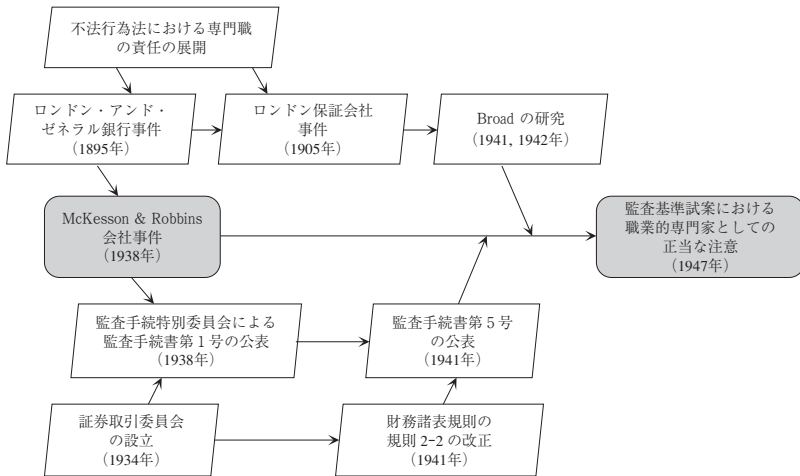
この記述は、前述の監査手続書総覧の内容から変化しており、不正に対する責任の従来の立場が監査基準によって拡張されたといえる。

VI 総括

前章までの職業的専門家概念の歴史的展開を総括する。監査基準試案において「職業的専門家としての正当な注意」概念が監査基準に初めて導入されるまでの過程を図表6で示している。

まず19世紀末までに、Cooley (1906) に代表されるように英国及び米国の不法行為法において専門職の責任の展開があり、会計士を対象とした英米の判例でも採用された。つまり「合理的な注意」が陪審および裁判官によって事実として認定されるかが、注意義務違反を認めるか否かの基準となった。このような考えは、現在の「職業的専門家としての正当な注意の具体的内容は裁判所の判決によって示されるという立場」の原初的な形態であった。

図表6 「職業的専門家としての正当な注意」概念の成立過程



出典：筆者作成

これに対して、監査基準試案では、訴訟からの防御手段としての監査基準の機能が強調され、「監査基準に適切に準拠することで、職業的専門家としての正当な注意が行使されたとみなす立場」をとっている。

この監査基準で提示された「正当な注意」概念に大きな影響を与えたのが、Broad による一連の研究であった。Broad の研究は、過去の判例や英米法における不法行為法の著作で示された合理的な注意概念を正当な注意概念として確立した。Broad (1941) 及び (1942) における正当な注意の位置づけは、単なる一般基準（人的基準）ではなく、Broad の合理的証拠（reasonable evidence）を導くものであった。

このような Broad の一連の研究の導因には、規制機関である SEC の圧力があつた。具体的には、McKesson and Robbins 会社事件を契機として、レギュレーション S-X により SEC が監査人に対して監査基準を設定させ、これに準拠することを監査報告書に要求させた。

このような規制機関の圧力に対して、Broad は、AICPA のような専門職

団体が監査の実施及び報告の際の要求事項を規範として監査基準に盛り込むことで、監査基準に会計専門職の訴訟からの防御手段としての機能を巧みに付与した。

このような背景には、専門職の責任は専門職自身が決めるという「専門職の自律 (professional autonomy)」の精神があったであろう。職業的専門家の自律とは、職業専門家団体や (最終的には) 職業専門家個人がその専門知識や知識体系を適用する際に、専門的業務活動を実施するための職業的専門家の自由や権限のことである (Lengermann 1971)。まさに、監査基準の設定によって会計専門職は職業的専門家の自律を得たといえる。

さらにその後の監査基準の展開において、監査基準設定主体が、監査手続書総覧により監査基準を訴訟に対する防御手段として利用し、監査人が不正に対して責任を持たないことを明確化した。監査人が不正に対して責任を持たないのは、財務諸表監査の目的から監査人の責任には限界があるからである。これに対して、利害関係者が疑問を持ち始め、CAP は SAP 第30号を公表し、正当な注意の意義を確認した。このような不正発見に対する消極的な姿勢を痛烈に批判したのが Mautz and Sharaf (1961) であり、職業的専門家としての正当な注意は「確立期」を迎える。

本稿では、「職業的専門家としての正当な注意」概念の成立過程を検討することで、これまでの先行研究では明確にされなかった監査人の責任に関する二つの立場の背景を明らかにした。ただし、このような発見はあくまで歴史的なものであり、現在において関係者が監査人の責任に関する二つの立場についてどのように考えているのかを明らかにしたわけではない。これについては今後の検討課題としたい。

(筆者は関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程)

引用文献

欧文献

American Institute of Accountants (AIA) (1936), Examination of financial statements by independent public accountants, AIA.

- American Institute of Accountants (AIA) (1939), *Statements on Auditing Procedures No. 1, Extensions of auditing procedure*, AIA.
- American Institute of Accountants (AIA) (1947), *Tentative statement of auditing standards: Their generally accepted significance and scope*, AIA.
- American Institute of Accountants (AIA) (1948), *Statements on Auditing Procedures No. 24, Revision in short-form accountant's report or certificate*, AIA.
- American Institute of Accountants (AIA) (1951), *Codification of Statements on Auditing Procedure, Based on Statements 1 to 24 (1939 to 1949)*, AIA.
- American Institute of Accountants (AIA) (1954), *Generally Accepted Auditing Standards: Their Significance and Scope*, AIA.
- American Institute of Accountants (AIA) (1960), *Statements on Auditing Procedures No. 30, Responsibilities and functions of the independent auditor in the examination of financial statements*, AIA.
- American Institute of Accountants (AIA) (1961), *No. 33 Auditing standards and procedures*, AIA.
- Broad, S. J. (1941), Auditing standards, *Journal of Accountancy*, 72, pp. 390-397.
- Broad, S. J. (1942). The need for a statement of auditing standards, *Journal of Accountancy*, 74, pp. 25-35.
- Cooley, T. M. (1906). *A Treatise on the Law of Torts, Or the Wrongs which Arise Independently of Contract (Vol. 2)*. Callaghan.
- Kracke, E. A. (1941). Inventories--Past, present, and future. *Journal of Accountancy*, 71, pp. 486-492.
- Kracke, E. A. (1942). *Inventory Valuation and Periodic Income*. *Journal of Accountancy*, 74, p. 279.
- Lengermann, J. J. (1971). Supposed and actual differences in professional autonomy among CPAs as related to type of work organization and size of firm. *The Accounting Review*, 46(4), 665-675.
- Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961), *The philosophy of auditing (No. 6)*, American Accounting Association. (近沢弘治監訳、関西監査研究会 訳 (1987) 『監査理論の構造』中央経済社。)
- Richardson, A. P. (1931), *The Ethics of a Profession*, Century Company, AICPA.
- Whittington, O. R. (1988), Litigation Support Engagements·A Growing Practice. *The CPA Journal*, 58(2), pp. 42-47.
- Zeff, S. A. (2003-a). How the US accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, 17(3), 189-205.
- Zeff, S. A. (2003-b). How the US accounting profession got where it is today: Part II. *Accounting Horizons*, 17(4), 267-286.

邦文文献

- 石田三郎（1978）『監査証拠論』中央経済社。
- 石田三郎（1998）『財務諸表監査における監査人の正当な注意水準』商學論究 46(2) 1、pp. 1-18。
- 石田三郎（1983）『監査意見形成論』中央経済社。
- 石田三郎（2000）『財務諸表監査における正当な注意と監査証拠』産業経理 60(1)、pp 2-11。
- 大石桂一（2015）『会計規制の研究』中央経済社。
- 田中英夫編（1991）『英米法辞典』東京大学出版。
- 千代田邦夫（2014）『關う公認会計士 アメリカにおける150年の軌跡』中央経済社。
- 鳥羽至英（1983）『監査証拠』国元書房。
- 鳥羽至英（1994）『監査基準の基礎（第2版）』白桃書房。
- 鳥羽至英（2009）『財務諸表監査 理論と制度（基礎編）』国元書房。
- 鳥羽至英（2009）『財務諸表監査 理論と制度（発展編）』国元書房。
- 鳥羽至英、秋月信二、永見尊、福川裕徳（2015）『財務諸表監査』国元書房。
- 鳥羽至英、千代田邦夫編（2011）『会計監査と企業統治』中央経済社。
- 樋口範雄（2014）『アメリカ不法行為法（第2版）』弘文堂。