

リスク・アプローチ下での免責規準

— IXI 事件からの検証 —

檜 山 純*

Abstract

This study aims to illustrate the refinement of the Standards of Audit since the implementation of the risk approach in 1991. In particular, the IXI case is analyzed to address a significant aspect of the Standards of Audit: the intention to exempt auditors from any legal obligation.

In the IXI case, auditors were sued for failing to detect that more than 90 percent of a firm's sales and work in process were fictitiously recorded because of fake circular transactions. The Osaka District Court found the auditors not liable based on its determination of an auditor's legal obligation under the Standards of Audit.

By analyzing the judgment, this study makes the following revelations. Before the risk approach was introduced, auditors were exempt from legal obligation if they complied with the Standards of Audit, especially the "Auditing Standards" and the "Audit Practical Guidelines." However, the situation has changed under the risk approach, which eliminated the normal audit procedures, and the 2002 revision, which abolished the "Audit Practical Guidelines." An auditor's legal obligation is now determined not only by whether they complied with the "Auditing Standards" and whether due care was exercised in accordance with the Standards of Audit.

I. はじめに

職業的専門家としての監査人は、監査を失敗しても、実施した監査において正当な注意を行使していることが立証できれば、わが国の法的責任としては免責されてきた¹⁾。職業的専門家として正当な注意を行使していたか否かは、一般に公正妥当と認められる監査の基準への準拠により判断されている。

監査基準²⁾は、免責を意図して制定が要望さ

れた歴史的経緯がある³⁾。監査基準には複数の役割があるが、それらの中でも免責規準は重要である。リスク・アプローチが導入される平成3年より前までは、「監査基準」、特に実施基準とそれを具体化した「監査実施準則」に準拠し、それを監査調書に記載していれば免責されると考えられてきた⁴⁾。そして、平成3年の監査基準改訂以降、通説・多数説では「監査基準」（平

体を目指す場合には監査の基準としている。

3) Broad (1941), 岩田 (1955) など。

4) 当時の多数説は商事法務研究会編 (1971) など。明文化されている当時の証券取引法と同様、改正前商法監査においても同じように解されてきた (龍田 (1987) 578 頁など)。

監査調書について、専門職団体である日本公認会計士協会は、「監査人の行為の正当性を立証する唯一のものである」（『監査提言集』など）と位置づけている。

* 北海道科学大学未来デザイン学部人間社会学科准教授

1) 平成の免責規準は檜山 (2019) など。

2) 本稿では、大蔵省・後に金融庁企業会計審議会が設定した「監査基準」と、準則を含んでの監査基準とを「」の有無により使い分けている。一般に公正妥当と認められる監査の基準全

成 14 年改訂で廃止されるまでは「監査実施準則」を含む)の他に、日本公認会計士協会が定める実務指針等⁵⁾まで含んで考えられてきた⁶⁾。

ただし、平成 14 年監査基準改訂による「監査実施準則」の廃止後は、監査の基準について、専門職団体である日本公認会計士協会が会員としての監査人に求める監査の基準と、監査人の法的責任の肯否を決める根拠として判断される監査の基準は完全には一致していない。平成 14 年改訂期に裁判所で監査人の法的責任を判断する際に用いられた監査の基準は、実務指針等のうち、監査基準の純化にともない「委任されたもの」であった⁷⁾。本稿は、監査基準の純化と監査人の法的責任について、リスク・アプローチ下の監査における免責基準が、監査基準制定当初に考えられた範囲と変わっていない結論を補強する事例の一つとして、株式会社アイ・エックス・アイ（以下、IXI）の管財人が監査人を提訴した損害賠償請求訴訟判決を分析したものである⁸⁾。IXI 事件は、監査人が仕掛品の滞

留を発見して追加的な監査手続を実施し、エンドユーザーがペーパーカンパニーであることを突き止めるなどして、循環取引による架空売上が発覚した事例である。監査人は、発覚の前期及び前々期の監査に関して管財人から提訴されたが、大阪地方裁判所は棄却した。監査人の法的責任を監査の基準から判断し、あてはめを行っている点で、平成 14 年改訂期の分析にあたり重要な事例の一つである。

II. 監査基準の純化

1 平成 3 年までの「監査基準」と「監査実施準則」

わが国の「監査基準」は、「監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であつて、職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当り、法令によつて強制されなくとも、常にこれを遵守しなければならない」⁹⁾ものである。公認会計士が職業的専門家として監査を

5) 本稿では、監査実務指針、実務指針、指針と文脈により表記が異なるが、後述の監査実施基準と実施基準と同様、時々使用された用語に準拠して用いており、基本的には同じものを指している。実務指針と呼ばれるものは、実務指針等公表物全般の場合と、狭義の実務指針がある。狭義の「実務指針」について、平成 22 年以降、日本公認会計士協会では「報告書以外の、業種、業界、分野を問わず基本となるものと、特定の業種、業界、分野を対象とするもの」としており、基準設定主体から委任された部分のみを「報告書」として、一般にもわかるように明記されている。

6) 根田（2004）など。

7) リスク・アプローチ移行期の監査人の法的責任に関する先行研究は、これまで商法・会社法分野を中心になされてきた。これらの先行研究をふまえ、具体的な判決との検討により明らかにした監査基準の純化と法的責任については、檜山（2019）で明らかにしている。

8) IXI に関連する訴訟には、他の会社との間で

監査人が和解した訴訟や、経営者が被告となった刑事訴訟などもある。本稿は、監査の基準にあてはめた判断をした判決として、管財人による損害賠償請求訴訟である、大阪地方裁判所平成 24 年 3 月 23 日判決、平成 19 年（ワ）第 10585 号（『判例時報』2168、97-123 頁、TKC 文献番号 25500053）を主たる分析対象に用いている。

筆者はこれまで、レトロアクティブ・アプローチによる監査の失敗事例研究を行ってきた。本稿の IXI 事件で判決から分析した理由の 1 つは、監査上の守秘義務の問題である。論文の形で外部に公表できない資料が多いため、本稿では裁判判決を中心に分析を行った。なお、リスク・アプローチ導入期の監査基準の純化に関しては、IXI 事件を含む複数の事例からあてはめを行って分析しており、成果の一部は檜山（2019）に反映されている。

9) 昭和 25 年「監査基準」（経済安定本部・企業会計基準審議会中間報告）。

実施する際には、条文に明記されていなくても「監査基準」に準拠しなければならず、財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査のすべてに共通するとされている¹⁰⁾。このようなわが国の「監査基準」は、歴史的には昭和25年7月に遡る。昭和25年、経済安定本部・企業会計基準審議会の中間報告として「監査基準」と「監査実施基準」が設定された¹¹⁾。当時の「監査基準」は、監査一般基準、監査実施基準および監査報告基準の3種に区分されており¹²⁾、その中の監査実施基準と監査実施基準を具体化した「監査実施

準則」で監査手続等が規定されていた。免責性と「監査実施準則」の位置づけについて、昭和31年「監査基準の設定について」では、「抽象的な基準のみでは、監査慣行の十分に確立していないわが国の場合では、未だ必ずしも監査の社会的信用を確保するには足りるとはいえない。さらに、具体的に監査実施の要件を定めて、監査人の任務の範囲を明らかにする必要が認められるので、監査実施基準を補足するものとして、監査実施準則を設定した」と述べられている。

「補足するもの」として設定された「監査実施準則」では、監査手続を正規の監査手続とその他の監査手続とに区別して規定された。そして、前者の正規の監査手続に、「政府その他の権威ある団体が、実務上発達した慣習のなかから、通常実施すべき監査手続として選定したものであって、実施可能にして合理的である限り、省略してはならないもの」が具体的に示された¹³⁾。このように、わが国の設定当初の監査の基準は、「監査基準」と、その中の監査実施基準を補足する「監査実施準則」において監査手続が具体的に規定され、いずれも任務の範囲を明らかとする免責規準としての性質を当初より有していたのである。

「監査基準」や「監査実施準則」は、監査実務の経験により近い将来に修正を要するものとされていたところ¹⁴⁾、昭和39年から40年にかけて山陽特殊製鋼等の倒産が相次いだことによる社会的批判の高まりを契機に、改訂されることとなった。その際、「監査基準」は、「単に実

10) 平成14年「監査基準」前文（企業会計審議会「監査基準の改訂に関する意見書」）、二の3監査基準の位置づけ。

「監査基準」は証券市場に由来するが、このように広く監査における規準となるため、会社法（改正前商法）や金融商品取引法（旧証券取引法）等に固有な用語は、本稿では可能な限り用いていない。

11) 昭和31年12月に、「監査報告準則」設定と同時に、正規の監査手続を定めることを主目的として、「監査実施準則」も改訂されている。一般事項の監査手続、取引記帳の監査手続、残高勘定の監査手続、決算記帳の監査手続の4つに分けて詳細に規定され、昭和32年1月1日以降に開始される事業年度から正規の財務諸表監査が実施されることとなった。改正以前については、渡辺他（1952）第2編が詳しい。

12) 「監査一般基準は監査人の適格性の条件及び監査人が業務上守るべき規範を明らかにする原則であり、監査実施基準は監査手続の選択適用を規制する原則であり、監査報告基準は監査報告書の記載要件を規律する原則である」（「監査基準の設定について」昭和31年12月25日、大蔵省企業会計審議会中間報告）。なお、昭和41年改正で、いちいち「監査」の2文字をつける必要はないとして単に一般基準、実施基準、報告基準と名称が変更されているが、実質的な差異はない（日下部（1972）9頁）。本稿では、年代に応じて監査実施基準、実施基準と使い分けているが、指している内容は同じである。

13) その他の監査手続は、監査人がそのときの事情に応じて、必要と認めた一切の手続をいい、監査人の判断によって適宜に選択されたものである（昭和31年「監査実施準則」（企業会計審議会中間報告）、一監査手続の意義及び種類（一））。

14) 昭和40年「監査実施準則の改訂について」など参照。

務経験を帰納要約した経験の蒸留に止まらず、何よりも最高度の論理的思考を加え、できるだけ<基準>として純化または醇化しなければならない」と考えられた¹⁵⁾。監査手続の強化が緊急の課題となり、先に「監査実施準則」が改訂されたが、その際、純化のために「監査基準」一般基準第4の監査調書が「監査実施準則」に移されている¹⁶⁾。そして、「監査実施準則」における監査手続は、実施可能にして合理的である限り省略してはならない「通常の監査手続」とその時の事情に応じ必要と認めて実施すべき「その他の監査手続」の2つに分類された¹⁷⁾。通常の監査手続には、個別具体的に監査手続が列挙されており、この後、平成3年にこれらが廃止されて「監査実施準則」の純化が試みられるまで、職業的専門家としての正当な注意を行使したか否かは、(監査)実施基準と「監査実施準則」に準拠して監査を行い、それを監査調書に記録していれば監査人は無過失であるとされたのである¹⁸⁾。

2 平成3年改訂による純化の試みと平成14年「監査実施準則」廃止による純化の完成

平成元年から平成3年にかけて、財務諸表に

15) 佐藤他(1966)45頁。

16) なお、「監査実施準則」全体の純化もはかられており、会計原則準拠性の基準と財務諸表表示方法の基準が、監査報告書記載事項に直結する内容を持っているとして削除されている。削除された部分の実質は、報告基準および「監査報告準則」(特にその三)に受け継がれている(日下部(1972)13頁)。

17) 「通常の監査手続」と「その他の監査手続」の区別は、アメリカ連邦証券取引委員会会計連続通牒によって用いられたものである。「正規の監査手続」から「通常の監査手続」への変更については、「単に表現だけの変更ではなく、感覚的・本質的にも相当な差異がある」とされている(佐藤他(1966)84頁など)。

18) 通説・多数説に異論がなく、また平成3年より前には裁判上の蒸留もない。

重大な影響を及ぼす不正行為等の発生の可能性に対処するため、相対的に危険性の高い財務諸表項目に係る監査手続を充実強化するいわゆるリスク・アプローチの考え方が採用されたことにともない、「監査基準」「監査実施準則」「監査報告準則」の見直しがなされた。その際、それまで列挙されてきた個別具体的な通常の監査手続を削除し、「通常実施すべき監査手続」として基本的な諸要件を定めて「監査実施準則」の大幅な純化を図る一方で、監査基準を補足する具体的な指針を示す役割を日本公認会計士協会に委ねることとなった¹⁹⁾。これにより、平成3年以降の通説・多数説の免責規準として一般に公正妥当と認められる監査の基準は、日本公認会計士協会が定めたより具体的な実務指針等まで含むのが通説となった。

平成3年改訂による「監査実施準則」の純化が試みられた後、日本公認会計士協会からは逐次監査に係る指針が公表されていった。実務指針の公表が進む一方で、「通常実施すべき監査手続」についてあたかも定型的な監査手続の組み合わせとその適用方法があるかのような誤解もあり、「監査実施準則」の位置づけが曖昧となった。「監査実施準則」は、監査実務が十分に整備されていない時代に「補完するもの」として制定されていた。すでに監査実務において相当の整備がなされたと考えられたため、「各準則を廃止し、監査基準とこれを具体化した日本公認会計士協会の指針(監査実務指針)により、我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準の体系とすることが適切と判断」されるようになるに至った。

平成14年の大改訂において、ついに「監査実施準則」は廃止された。そして、平成14年「監査基準」前文において、「監査基準とこれを具体化した日本公認会計士協会の指針により、我が

19) 平成3年「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」四、平成14年「監査基準」前文など。

国における一般に公正妥当と認められる監査の基準の体系とする」旨が明記された²⁰⁾。「監査基準」は原則的な規定を定めるものであり、「監査基準」を具体化した実務的・詳細な規定は日本公認会計士協会の監査実務指針に委ねられるという「監査基準」の純化、そして両者により一般に公正妥当と認められる監査基準となることが監査基準上も明確になったのである。

このような平成14年の大改訂は、平成15年3月決算から適用された。平成3年改訂に対応して平成11年に公表された日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書第16号（中間報告）「監査調書」もこの大改訂にあわせて改正されたが、その際、「監査実施準則八に規定する監査調書」に「一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して、職業専門家としての正当な注意をもって」作成するとの文言について、「監査実施準則八に規定する」を削除し、「一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して、職業的専門家としての正当な注意を払い、職業的懐疑心を保持して」と変更されている²¹⁾。ただし、この時点では、日本公認会計士協会は、日本公認会計士協会による公表物のうち、監査基準の純化で委任された実務指針に対応するものを明記していなかった。後述のIXI事件は、原告と被告監査人とで、監査の基準の範囲の主張が異なった事例である。

20) 「監査基準」前文において明確にすることが必要と考えられた（平成12年、「監査基準等の一層の充実に関する論点整理」（企業会計審議会）など）。なお、本稿に関する議論については、企業会計審議会第13回第二部会（平成12年12月22日）の議事録等からも読み取ることができる。

21) 懐疑心の強調は平成14年「監査基準」への明文化にとまなうものである。「の」と「的」は平成14年に加えられた。

III. IXI 事件

1 概要

IXI は、平成元年に設立、コンピュータソフトウェアの運用・改善に関するコンサルタント業務やコンピュータソフトウェアの開発・販売等を主たる目的とする株式会社である。架空循環取引による架空の売上や仕掛品を財務諸表に計上していたことが発覚し、平成19年1月21日に大阪地方裁判所に民事再生手続開始を申し立て、同月29日から民事再生手続が開始された。

本訴訟の原告は、IXIの管財人である。原告管財人は、監査を担当した新日本監査法人（当時。裁判中に新日本有限監査法人へ名称を変更。以下、監査人）に、架空循環取引を発見するために必要な監査手続を実施することなく漫然と監査を行い、平成17年3月期決算、平成17年9月中間期決算及び平成18年3月期決算につき無限定適正（有用）意見を表明したことが監査契約上の善管注意義務違反にあたるなどと主張し、監査人に債務不履行または不法行為に基づき、損害賠償等の支払いを求めた。

大阪地方裁判所では、監査人は、監査時に架空循環取引等の不正行為発生のための監査手続を実施する義務を負っていたということではなく、架空循環取引の存在を前提とすることなく行った本件監査は、リスク・アプローチ等当時の監査の基準に従った適正な監査と評価することができ、監査契約上の善管注意義務に違反するものとはいえないなどとして、原告の請求を棄却している。

被告である監査人は、第16期（平成15年4月1日から平成16年3月31日）からIXIの監査を担当した。監査人は株式会社シー・エー・シーの監査人であり、シー・エー・シーが平成14年10月にIXIの株式を取得してIXIを連結子会社とした際、純資産額等の調査を行ったことから、IXIの監査人に就任した。損害賠償請

求訴訟の対象となった期は、第17期（平成16年4月1日から平成17年3月31日）と第18期（平成17年4月1日から平成18年3月31日）であり、いずれも無限定適正意見（各中間は無限定有用意見）を表明していた。監査人は、第19期中間監査（平成18年4月1日から9月30日）においても監査人として監査を行っていたところ、平成18年10月の時点で仕掛品の販売予定が遅延していることを発見した。仕掛品の販売予定について発注書等による証憑突合を実施しようとしたが、IXIが発注書等を提出せず、証憑突合を行うことができなかった。IXIに合理的な説明を求めたが説明がなされなかったため、監査人は仕掛品が滞留していると判断し、追加的監査手続としてエンドユーザー名の確認を含む、確認状に相当する確認書を直接の取引先に対して送付した。返送されたほとんどの確認書にエンドユーザー名が記載されておらず、記載があった3社の確認書には、エンドユーザー名としていずれもスカイピー・コム株式会社が挙げられており、同社をエンドユーザーとするシステムに関する売上の合計金額が、3社の確認書に記載されているものだけで10億円を超えていた。これらの点について不審を抱いた監査人がスカイピー・コムを訪問するなどの調査を行ったところ、同社がペーパーカンパニーであったことが判明したのである。これを受け、監査人は、IXIに社内調査委員会による調査を求めた。その結果、架空循環取引が発覚するとともに、約100億円に上る簿外債務が存在する可能性が明らかとなったのである。その後、監査人は第19期中間監査の意見を表明せず、平成19年5月に監査契約解除となった。

このように監査人の追加的監査手続がきっかけとなって架空循環取引の実態が発覚したにもかかわらず、原告管財人は監査人を提訴した。IXIの架空循環取引は、被告が監査人に就任する前から行われていたものである。第12期（平成11年4月1日から平成12年3月31日）に

2億円を超える架空の売上を計上したのを皮切りに²²⁾、代表取締役社長の了解の下、実態の伴わない架空の取引案件を作出し、売買の目的となる商品をいったん売上に計上し、何社かの参加会社を介在させ、その商品が転売されているかのような外観を作出し、その商品を再びIXIが仕入れるという、IXIを起点及び終点とする取引であった。架空循環取引によって発生した仕掛品等の資産は、書類上、保有しているだけである。このため、IXIでは、架空の仕掛品等が数字上滞留することを防止するために、新たに架空循環取引の商流を作成するなどして、棚卸資産の数字を減らすよう調整していた。売り上げた商品を期中に再び仕入れる場合には、期末に仕掛品や固定資産として計上したり、仕入として計上した上でさらに期中に架空循環取引を行うなどしていた。さらに、販売した商品と仕入れた商品名が同一であれば架空循環取引の存在が監査人に露見するおそれがあるとして、IXIは販売時と仕入時で商品や案件の名前まで変えていたのである。

架空循環取引を繰り返した場合、終点ユーザーが存在せず、商品が売却されないまま手数料が上乘せされていくため、長期化するほど売上が増加する。IXIの売上は第14期（平成13年4月1日から平成14年3月31日）以降、前期比率で1.5倍から2倍超の高水準で増加したことが認定事実で明らかにされている。なお、監査人が就任する直前の第15期（平成14年4

22) 平成9年12月に親会社となったイチネンからの経営指導により、「予算」と称する売上や経常利益の目標額を示されるようになり、IXIでは中期計画目標を実現すべく経営にあたっていた。イチネンからの出向者である当時の代表取締役会長が示した「予算」は、第12期以降の4年間で売上や経常利益を3倍以上にするというものであったが、第12期の「予算」を達成することが困難となったため、架空計上を行うようになった経緯が裁判の過程で明らかにされている。

月1日から平成15年3月31日)については、売上等の水増しによる虚偽の連結損益計算書等が記載された有価証券報告書及び有価証券届出書を提出したとして、当時の代表取締役ら3名が平成20年6月18日に旧証券取引法違反で起訴され、いずれも有罪判決を受けている。そして、第17期及び第18期の有価証券報告書に記載された売上及びそれに対応する仕掛品の大部分も、架空循環取引によるものであった²³⁾。ソフトウェア業界が全体的に成長しておらず、合併でもないのに第17期以降も急激に売上が増えていること、また関与先である株式会社メディアリンクスの循環取引にIXIが関与していたことから、監査人はリスク・アプローチにもとづく固有リスク及び統制リスクの評価において架空循環取引を疑うべきであるのに、考慮せず漫然と意味のない手続を選択・決定し、形式的で緩慢な監査に終始したことは監査契約上の善管注意義務違反であるとして、IXIの管財人は監査人を提訴したのである。

2 IXIにおけるリスク・アプローチ

当時の監査人がIXIに適用したリスク・アプローチを確認する。

監査人は、いずれの事業年度についても固有

リスクを認識した上で、固有リスクの程度を最もリスクの高い「高」と評価し、統制リスクを暫定的に「中」又は「低」と評価した。売上取引件数がそれほど多くなかったことなどから、発見リスクを「低」と設定した対応として、強い証明力を有する監査証拠を入手できる監査手続を、貸借対照表日を基準として広範囲に実施するとの監査計画を立案した。

具体的には、第17期の監査計画の策定において、平成16年6月11日及び同年8月9日に経営者ディスカッションを実施した。その結果、監査計画総括書中の監査経営環境評価チェックリストに、IXIのリスクとして「急激な業務拡大を行っている」点を挙げた上で、「成長事業であり、成長率が高い。ただし、当期は規模拡大路線はとらない方針である」と記載した。さらに、代表者が会社経営に強い影響力を有しているというベンチャー系特有の事業リスクがあること、売上の増加及び利益率の変動が著しいこと、事業の性格上期末近くに売上が集中する傾向があること、仕掛品及び販売用ソフトウェアの金銭的重要性(原文ママ)が高く、かつ、資産性の有無の判断に恣意性が介入しやすいこと、提供するサービスや製品が目に見えにくく、オーナー企業に近い会社組織であるため、粉飾が行われやすい環境にあること、主たる事業がITシステム構築に関するコンサルティングであり、作業中のコストが仕掛品として計上され、また、販売用ソフトが無形固定資産に計上されるが、見込みに基づいて計上される性格を有することなどを固有リスクとして認識していた。

売上・売掛金及び仕掛品の実在性について、固有リスクを「高」と認識する一方、統制リスクについては、IXIが小規模で単純な組織形態であり内部統制の有効性に問題はないとして「中」又は「低」と暫定的に評価した。その上で、監査人は、IXIは規模が小さく、売上取引件数が月100件程度であることから、実証手続の実施に重点をおいて監査の人員や時間を充てるこ

23) 原告管財人が架空循環取引の実態把握を目的として、IXIに残されていたメールデータやエクセルファイル等をもとに検証を行ったところ、有価証券報告書に計上された売上と仕掛品のうち、第17期決算期は売上の95.33%と仕掛品の98.00%、第18期中間期は売上の97.24%と仕掛品の97.17%、第18期決算期は売上の97.57%と仕掛品の98.96%が架空循環取引によるものであると結論づけられた。これにより、平成20年6月23日、上記期間の財務諸表を訂正する旨の有価証券報告書の訂正報告書の提出に至っている(ただし、第17期および第18期の訂正報告書のうち、売上に関して訂正されたのは情報サービス事業に関する売上のみである)。

とが効果的・効率的であると判断した。そして、発見リスクを「低」と設定することに対応して、内部統制に依拠することなく、証明力の強い監査証拠を得るための監査手続を選択し、監査手続実施の時期を貸借対照表日に設定し、監査の対象を広範囲とする方針を決定したのである。

そして、売上及び売掛金に関する監査手続として、積極的確認、証憑突合、入金に関する証憑突合、滞留売掛金についての年齢調べと質問、分析的手続及び質問を実施した。その他四半期毎の売掛金の回転期間分析、売上原価対比表の閲覧に加え、販売先変更への対応として新たに計上した売上全件についての売掛金管理表と注文書・納品書・請求書発行依頼書等との証憑突合及び入金確認を実施した。また、仕掛品に関する監査手続として、外部保管の仕掛品についての積極的確認及び証憑突合、さらには販売見込み及び販売実績の検証として棚卸案件販売計画又は棚卸資産一覧表の閲覧、売掛金管理表、売上高総利益一覧表と注文書・検収書・請求書控等とを証憑突合した。社内保管の仕掛品の確認、閲覧、分析的手続及び質問、仕入外注費に関する証憑突合も実施した。

第18期については、平成17年6月17日に経営者ディスカッションを実施した。そして、第18期の監査計画を策定するにあたり、IXIが一般的に不正が多いといわれるIT業界に属しており、取引の実在性及び不適切な収益認識がなされるリスクがあること、仕掛品の販売可能性について慎重な検討が必要であること、協業先との共謀による不正や粉飾が行われる可能性があること、売上の早期計上が行われるリスクがあること、在庫が販売不振となるリスクがあることなどを固有リスクとして認識していた。第17期と同様に、売上・売掛金及び仕掛品の実在性について、固有リスクを「高」と認識し、統制リスクについては、第17期と同様に「中」又は「低」と設定したが、第17期と同様の理由から、内部統制に依拠することなく、

証明力の強い監査証拠を得るための監査手続を選択し、監査手続実施の時期を貸借対照表日に設定し、監査の対象を広範囲とする方針を決定した。そして、第18期が監査人就任3期目の監査であることから、内部統制が有効に機能しているかを確認する目的で、統制評価手続を実施することとした。期中の財務諸表に関する全般的財務分析の結論として、「今期（第18期）においても売上は30%程度の増加が見込まれる。一方利益率は低下傾向にある。」と記載した。

第18期の監査手続も、売上及び売掛金、仕掛品に第17期と上記と同じ内容、さらに失注案件についての質問も実施した。

3 前提事実と争点

原告管財人と被告監査人との間の損害賠償請求訴訟の争点は、以下の3点であるが、判決で判断されたのは(1)のみである。

- (1) 被告の善管注意義務違反ないし不法行為における過失の有無
 - ア 再生会社は第17期及び第18期の有価証券報告書の財務諸表に重要な虚偽の記載をしたか。
 - イ 本件監査は本件監査契約上の善管注意義務に違反するものか。
- (2) 被告の債務不履行と相当因果関係のある損害及びその額
- (3) 過失相殺の可否及びその程度

本稿は、平成14年「監査基準」適用当時のリスク・アプローチ監査における監査の基準を明らかにすることが目的であるため、上記の(1)イ、とりわけ監査の基準に関連して検討する。IXIの事例では、善管注意義務違反について、当時の監査人が準拠すべきであった監査の基準が争われた。

当時の監査の基準について、前提事実では、「企業会計審議会が定める『監査基準』と日本公認会計士協会が定めた監査実務指針である

『監査基準委員会報告書』、『監査委員会報告』、『IT委員会報告』及び『銀行等監査特別委員会報告』により構成されており、一般に認められる監査実務慣行も監査の基準に含まれる」とされた。企業会計審議会が定める「監査基準」として平成14年「監査基準」を、日本公認会計士協会の定めた監査実務指針として、監査基準委員会報告書第5号「監査リスクと監査上の重要性」がリスク・アプローチに従って監査を実施すべきことを定めていること、被告が監査を行うに当たり、かかるリスク・アプローチに従って監査を実施すべきであったことについては当事者間に争いが無い。前提事実に示された中で争われたものは、メディアリンクス事件等の情報サービス産業における不適切な会計処理の発覚を受けて公表された「情報サービス産業における監査上の諸問題について」（以下、諸問題）と、日本公認会計士協会会長による会長通牒「ディスクロージャー制度の信頼性確保に向けて（監査人の厳正な対応等について）」（以下、会長通牒）、さらにはソフトウェア収益認識基準の発表に関してであった。前者の諸問題は、平成17年3月11日、日本公認会計士協会のIT業界における特殊な取引検討プロジェクトチームの報告であり、当面の監査上の留意事項及び会計基準の明確化への提言がまとめられたものである。後者の会長通牒は、平成17年3月15日に、藤沼亜紀日本公認会計士協会会長（当時）による通牒として、情報サービス産業の監査に携わる公認会計士に対し、諸問題を参考に慎重な監査を実施することを要請したものである。

IXI事件当時の監査の基準を構成するものは、監査基準委員会報告書第24号（中間報告）「監査報告」の6項及び付録1に示されていた²⁴⁾。監査実務指針は、上記に対応したより

24) 「監査人は、適用される法令があれば、それらを遵守した上で監査の基準に準拠して監査を実施しなければならない。監査の基準には、

具体的な指針であり、日本公認会計士協会による委員会報告、実務指針などからなる、監査実施局面の様々な実務的な対応を示したものとされている。平成16年には、監査実務指針の範囲を明確にし、その体系を示すことにより、監査の基準に関する全体的かつ体系的な理解に資することを目的として監査基準委員会報告書第26号「監査実務指針の体系」が公表されている。ここでは、一般に公正妥当と認められる監査の基準について、「監査人が準拠すべき基準をいい、監査の実施時に適用される監査基準、日本公認会計士協会の指針及び一般に認められる監査実務慣行を含んでいる」（11項）としている。そして、「監査実務指針には、監査基準委員会報告書、監査委員会報告、IT委員会報告及び銀行等監査特別委員会報告が含まれる。ただし、会計処理に関する監査人の判断の基準を示すことを目的とした監査委員会報告等は含まない」（2項）、また「監査研究報告は、監査実務指針を実務に適用するに当たっての留意する事項や具体的な適用の方法を例示し実務の参考として示すものであることから、監査実務指針を構成するものではない」（3項）とした。

このような監査の基準の体系の位置づけについて、平成14年「監査基準」と実務指針等が監査の基準であることに原告と被告とで争いはなかったが、諸問題と会長通牒を監査の基準に含めるかが、異なった。

原告と被告とで主張が異なった背景には、メディアリンクス事件におけるIXIの関与と、被告が過去にメディアリンクスの監査人であった経緯がある。平成16年、メディアリンクスは、140億円を超える架空売上による粉飾決算を行っていたことが報じられたが、メディアリンクスは、少額かつ被告がIXIの監査人に就任す

監査の実施時に適用される監査基準、日本公認会計士協会の指針及び一般に認められる監査実務慣行を含んでいる。」（監査基準委員会報告書第24号（中間報告）「監査報告」6項）。

る前とはいえ、かつての IXI の仕入先かつ取引先であった²⁵⁾。さらに、被告である当時の新日本監査法人は、平成 14 年 3 月期に上場前期のメディアリンクスの監査を引き受けており、その決算内容に適正意見を表明していた。しかし、上場した平成 15 年 3 月期決算に際し、評価損の特別損失を巡りメディアリンクスと対立し、一度は指導できたものの、直後の平成 15 年 6 月に監査契約解除となっていた。

IV. 原告の主張と被告監査人の主張

1 原告の主張

原告は、諸問題と会長通牒は監査の基準に含まれると主張した。

被告が平成 15 年に IXI の監査人となったのは、被告が IXI の親会社の監査人であり、株式取得にあたり純資産の評価に関与した関係による。IXI にとってみれば、それまでの監査人を親会社の意向で交代させられている事情があった。平成 15 年 6 月にメディアリンクスと監査契約解除となった被告が、メディアリンクスの架空循環取引に警鐘を鳴らした平成 17 年公表の諸問題や会長通牒に注意を払うことは当然の実務慣行と考えられた²⁶⁾。

25) 被告の監査人就任前の IXI 第 15 期によれば、メディアリンクスとの取引は、IXI の仕入取引全体の約 7.3%、売上全体では 3% 未満に過ぎない。被告が監査人に就任した第 16 期にはメディアリンクスとの間で取引が行なわれていなかったことが明らかにされている。

26) この点につき、IXI 事件の裁判では、被告の就任前から IXI が架空取引を行っていたことも問題となっている。もっとも、就任後から規模がより巨額となっており、また他の会社と被告の間の別訴においても、「自らが会計監査人として関与していたメディアリンクス社の粉飾決算事件が社会問題化しており、かつ、原告もこれに一部関与していたことを認識していたのであるから、本件監査においては、一般的に想定されるよりも高度の注意義務を負ってい

そして、以下のように主張した。

監査人が準拠すべき監査の基準には、企業会計審議会が定める「監査基準」や監査実務慣行が含まれるところ、上記争点 (1) アの原告主張のとおり、そもそも、架空循環取引による売上や仕掛品の計上が許されないのは自明のことであるから、監査人が架空循環取引による売上や資産の計上の可能性を認識した場合、これを意識して監査すべきであることは当然である。これは、諸問題及び会長通牒の発表前後を問わず、当然の監査実務慣行といえる。

そして、諸問題及び会長通牒は、平成 16 年秋に報道された、粉飾決算が問題となったメディアリンクス事件のように、情報サービス産業においては、サービス内容の不透明さから、取引先と通謀して納品書等の形式的な取引書類を整え、代金も支払う手口により粉飾を行う危険性があることについて注意喚起をし、さらに粉飾の仕組みとこれを見破る具体的方法についてまで言及したものである。

したがって、諸問題及び会長通牒により明らかにされた知見は、新たな監査実務慣行として、被告が本件監査を行う際、監査人として果たすべき注意義務の基礎ないし前提となっていた。すなわち、諸問題や会長通牒が発せられた後は、公認会計士としては、一般に、架空循環取引という粉飾の手口が存在することを知っていたというべきであり、その疑いがある事案については、架空循環取引を見破るのに必要な監査手続を採用して実施しなければ、善管注意義務違反が認められる。

2 被告の主張

一方、監査人は、諸問題及び会長通牒は監査の基準に含まれない旨を主張した。原告が主張する、取引先に対する質問やユーザーからの検収の確認、IT 専門家を活用した監査など架空循環取引による粉飾を発見するための監査手続

た」と指摘されている（東京地方裁判所平成 20 年 2 月 27 日判決、平成 18 年 (ワ) 第 13818 号、TKC 文献番号 28141844 など）。

は、いずれも具体的な不正の兆候を示す異常が発見された場合に初めて採用すべき追加的な監査手続である。諸問題及び会長通牒は、本件監査当時の監査の基準ではないのであるから、監査計画策定段階において上記監査手続を採用すべきであったとの原告主張はその前提に誤りがあると主張した。原告が固有リスクや不正の兆候であると主張する事情は、いずれも IXI が架空循環取引による粉飾等の不正を行っていることを具体的に窺わせる異常とはいえないものであるため、被告は原告主張の監査手続を採用する義務を負っておらず、本件監査契約上の善管注意義務違反は認められないと主張した。

そして、以下のように主張した。

諸問題及び会長通牒は、本件監査当時の監査の基準ではなかった。すなわち、諸問題及び会長通牒は、監査上の留意事項を取りまとめたものに過ぎず、監査人が準拠すべき一般に公正妥当と認められる監査の基準である企業会計審議会が定めた「監査基準」や日本公認会計士協会の監査実務指針には含まれないものである。そして、本件監査の当時、諸問題及び会長通牒に記載された監査手続が広範囲に繰り返し実施されていたとは考え難く、その内容が監査実務慣行を形成していたとはいえない。

V. 大阪地方裁判所による諸問題と会長通牒、監査手続、監査の基準

1 諸問題と会長通牒

大阪地方裁判所は、まず、争点(1)アについて、第17期及び第18期の有価証券報告書の財務諸表の売上及び仕掛品について、重要な虚偽の記載をしたものと認めた。その上で、争点(1)イの監査人の善管注意義務に違反したか否かは、「通常の監査人が準拠すべき一般に公正妥当と認められる監査の基準である企業会計審議会の定めた『監査基準』や日本公認会計士協会の定めた実務指針等、監査実務慣行に従っ

た監査を実施したかどうかにより判断することとなる（この意味で、監査の基準は、監査人による監査の限界のみならず法的責任の範囲をも画する。）とした。

さらに、原告と被告で異なる主張となった諸問題及び会長通牒と監査の基準について、以下のように述べている。

諸問題は、プロジェクトチームの報告という形式を採った上で、その文頭に「当面の監査上の留意事項及び会計基準の明確への提言について取りまとめたので、ここに記載されていることを参考として（中略）深度のある監査を実施されたい」、文末にも「我が国では収益の認識に関する明確な会計基準が設定されていないという問題については、日本公認会計士協会のみでは解決できないため、企業会計基準委員会における明確な会計基準の設定を提言する」と明記されているとおり、当時我が国において情報サービス産業における収益、物やサービス内容の認識について会計基準が明確にされていないことを前提として、プロジェクトチームの報告という形式を採ってなされた提言であって、日本公認会計士協会の定めた実務指針である監査基準委員会報告書等でもないこと、その内容も、あくまでも情報サービス産業における監査を実施する際の留意点として一般的注意事項が述べられたに過ぎないものであること、本件監査当時、情報サービス産業における監査一般において、諸問題に記載されているような監査手続を含む監査が行われていたと認めるに足りる証拠は存しないことからすれば、本件監査当時、諸問題が監査実務慣行として監査人が準拠すべき監査の基準となっていたとまでは認められない。

また、会長通牒も、同様に、諸問題を前提とした慎重な監査を要請するものに過ぎず、それ自体が監査の基準とはいえない。

したがって、本件監査の当時、諸問題あるいは会長通牒が、情報サービス産業における監査についての一般的な注意喚起の域を超えて、善管注意義務違反の有無の指標となる監査の基準であったと認める

ことはできず、情報サービス産業の監査に従事する者が、単に抽象的に不正の可能性や疑いが存在するに過ぎず、不正を窺わせる具体的な事情が特段存在しない状況において、取引先と共謀した架空循環取引の存在を前提に、諸問題が指摘するような架空循環取引発見のための監査手続を実施すべき義務を負っていたとはいえない。

また、メディアリンクス事件及びメディアリンクスとの取引については、情報機器販売事業をそれほど重視する必要はなかったこと、第16期時点で既にIXIがメディアリンクスと取引を行っていなかったと認められることからすれば、メディアリンクス事件が報道されていたことを考慮しても、特に着目すべきものであったとはいえず、これをもって、被告に対し、架空循環取引等の不正行為発見のための監査手続を義務づける事情とはいえないとした。

その上で、以下のように諸問題と会長通牒について判断した。

被告監査人が諸問題及び会長通牒の存在及び内容を認識していたことは、当事者間に争いがなく、同事実によれば、被告は、第17期監査意見表明時において、情報サービス産業において取引慣行として架空循環取引が行われることがあるのを認識していたと認められる。

もっとも、本件監査時において、諸問題及び会長通牒が監査の基準ではなかったことは上記説示のとおりであり、諸問題・会長通牒の存在は、それ自体再生会社において架空循環取引が行われていることを具体的に窺わせる事情ではなく、一般的な注意喚起を促す抽象的なリスク要因に過ぎないことが明らかである。

2 リスク・アプローチにおける監査手続

リスク・アプローチについて、日本公認会計士協会による監査実務指針である監査基準委員会報告書第5号「監査リスクと監査上の重要性」

に準拠して監査を実施すべきであったことについては当事者間に争いが無い。その上で、大阪地方裁判所は、財務諸表監査の目的において不正の発見が直接的な目的ではなく、「具体的な不正の兆候が明らかではない時点において、あらゆる不正発見のための監査手続を実施する義務を負うものではない」としながらも、「監査人が、監査計画を策定して監査手続を実施する過程において、財務諸表の適正性に影響を及ぼすような不正行為に起因する財務諸表の重要な虚偽の記載の具体的な兆候を発見した場合には、当該不正の種類や発生可能性、財務諸表全体への影響額等を考慮の上、十分かつ適切な監査証拠を入手すべく、監査手続を選択・追加・修正する義務を負っている」としている。これについて、大阪地方裁判所の判断は、「本件に即していえば、被告がリスク・アプローチに基づき、監査計画を策定して監査手続を実施する過程において、再生会社による架空循環取引等の不正行為に起因する重要な虚偽の記載の具体的な兆候を発見したか、あるいは発見すべきであったといえる場合において、前記不正の種類や発生可能性、財務諸表全体への影響額等を考慮し、不正発見のために必要な監査手続を実施すべきと認められるときは、被告は、善管注意義務の一内容として、原告が主張するような架空循環取引発見のための合理的な監査手続を実施すべき義務を負うものというべきである」としている。

不正を窺わせる状況があったのか、大阪地方裁判所はメディアリンクス事件及びメディアリンクスとの取引、諸問題と会長通牒、連結子会社であることと財務の状況等、具体的には売上及び仕掛品の増加、売上の期末集中、売上のコンサルティング部門への集中、内部人件費の少なさ、取引のほとんどがパートナー取引であること、その他の事情についてあてはめた。そして、監査人は種々の固有リスクなどを認識した上で、内部統制に依拠することなく、発見リス

クを「低」と設定した場合に求められる証明力の強い監査証拠を得るための監査手続を、貸借対照表日を実施時期として広範囲に実施する方針の監査計画を策定し、これに従って監査を実施したと認められると判断した。仕掛品の滞留や監査証拠の不提出といった不正行為の存在を具体的に窺わせる事情が顕出された第19期とは異なり、IXIのみならず販売先や仕掛品の保管先などの異なる情報源から、複数の異なる監査手続によって入手した監査証拠間に整合性があり、分析の手続によっても売掛金や仕掛品の滞留等がなく、これらを覆す監査証拠が特に存在しなかった第17期と第18期の監査の時点においては、実施した監査手続により入手した証拠を真実として受入れることが認められることを鑑みれば、「抽象的なリスク要因であったり架空循環取引等の不正行為の存在を具体的に窺わせる事情とはいえない原告主張の諸点を総合的に勘案したとしても、不正の可能性はないか、あるいは極めて低いとの判断を前提に、健全に成長していると見ることが許容される状況であったといえる」としたのである。上記について、大阪地方裁判所は、監査基準委員会報告書第10号「不正及び誤謬」を根拠として引用し、「被告が架空循環取引の存在を前提とすることなく行った本件監査は、リスク・アプローチ等当時の監査の基準に従った適正な監査と評価することができ、本件監査契約上の善管注意義務に違反するものとはいえない」と結論づけた。

3 大阪地方裁判所が判断した監査の基準と当時の日本公認会計士協会による監査の基準

大阪地方裁判所は、架空循環取引による不正を具体的に窺わせる事情ではない場合のリスク・アプローチの限界を監査基準委員会報告書第10号「不正及び誤謬」から示すとともに、監査の基準について、諸問題等が一般的な注意喚起を促す抽象的なリスク要因に過ぎないとして、廃止前の「監査実施準則」の委任に相当す

る委員会報告書から判断して監査人の責任を否定した。

IXI事件の判決から、各準則を廃止し、監査基準とこれを具体化した日本公認会計士協会の指針により、我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準の体系とすることが適切と判断した平成14年改訂後の実務指針等の位置づけを看取できる。もっとも、日本公認会計士協会が職業的専門家として定めている監査の基準は、実際には裁判所の判決よりも範囲が広く規定されていた。IXI事件当時の日本公認会計士協会による一般に公正妥当と認められる監査の基準は、監査基準委員会報告書第24号（中間報告）「監査報告」の付録1において、「監査基準」、日本公認会計協会の指針、一般に認められる監査実務慣行に分けて規定されていた。

専門職団体としての日本公認会計士協会が会員に求める監査の基準は広いものである²⁷⁾。しかし、IXI事件で免責規準として判断された監査の基準は、企業会計審議会が定めた「監査基準」（平成14年改訂監査基準）とそれを具体化した監査実務指針である監査基準委員会報告書第5号「監査リスクと監査上の重要性」及び監査基準委員会報告書第10号「不正及び誤謬」を中心としたものであり、一般的注意事項は善管注意義務違反を決める監査の基準にまでは至らなかった。

大阪地方裁判所での判決から明らかになる当

27) 平成22年8月以降の「日本公認会計士協会が公表する実務指針等の公表物の体系及び名称」では、各公表物のうち日本公認会計士協会会則41条の「職業的専門家としての基準」（基準等）に該当するものを明記しており、ここでは、報告書、実務指針、通達の3つを含み、研究報告と研究資料は含んでいない。この中の通達については、「基準又は報告書若しくは実務指針の範囲内での適用方法、取扱い等について注意喚起をするもの」とし、会長名で公表する場合に限り「会長通牒」とする旨が明記されている。

時の免責規準としての監査の基準は、「監査基準」及び平成3年以前の「監査実施準則」に相当する監査実務指針に照らして判断したものと考えられる。その意味では、純化した「監査基準」と、平成3年改訂で委任され、平成14年「監査実施準則」の廃止で完全に日本公認会計士協会に委任された部分で構成される免責規準は、「監査基準」や「監査実施準則」の制定当初に意図したものから変わっていない。平成3年以前の通説・多数説と今なお整合しているのである。その上で、大阪地方裁判所は、リスク・アプローチの下で、不正を窺わせる、すなわち専門家が高いリスクと判断しなければならない状況が存在したのか、明らかであったのかを検討の対象とした。ただし、リスク・アプローチの枠組みにおいて実施した個別監査手続を実務指針等の準拠に照らして述べた一方で、適用した監査手続の有効性は直接判断していない²⁸⁾。このことから、免責規準としての監査基準は、現在も職業的専門家としての監査人の監査手続の水準を示すものであり、その役割は今も何ら変わっていないことがわかる。廃止前の「監査実施準則」は監査の実務慣行が確立していない時代から制定されているものであり、実務慣行が発達した平成14年改訂において、日本公認会計士協会に委ねられて廃止された。「監査基準」と「監査実施準則」で一体として構成されていた免責規準において、「監査実施準則」部

28) 本稿では、第II節2で述べたように争点(1)イを対象としているが、アの判断に際し、大阪地方裁判所は「被告が再生会社の監査に当たり、監査計画策定時及びこれに基づいて監査を実施する過程において、売上及び仕掛品の勘定科目についていかなる監査手続を採用すべきであったかが問題とされている事案であって、個々の取引案件について、取引先との関係や取引金額等の取引毎に異なる個別具体的な事情を前提に、個別的にいかなる監査手続を実施すべきであったかが問題とされているものではない。」としている。

分を日本公認会計士協会が分担していることが、IXI事例からも明らかである。

VI. おわりに

監査人は、一般に公正妥当と認められる監査の基準への準拠によって免責される。一般に認められる監査の基準について、平成3年以降は「監査基準」と「監査実施準則」に加えて監査実務指針にも委ねられたが、平成14年の「監査実施準則」の廃止後は、「監査基準」と実務指針等で監査の基準を構成している。ただし、免責規準としての監査の基準と、日本公認会計士協会が会員に求める監査の基準は厳密には一致しない。その一例が、IXI事件において原告と被告で主張が異なった諸問題・会長通牒である。

平成14年「監査基準」適用下で諸問題や会長通牒を監査の基準と裁判所が判断しなかったのは、IXI事件の大阪地方裁判所判決だけではない²⁹⁾。平成中期の平成14年改訂期においては、実務指針等のうち監査基準設定主体から委任された「監査実施準則」に相当する範囲が免責のための具体的監査手続であった³⁰⁾。

現在、日本公認会計士協会では、実務指針等公表物を、報告書、実務指針、通達、研究報告、研究資料、通知文書(通知等)、その他の公表物に分けて日本公認会計士協会のウェブサイトその他で公開し、報告書を「業種、業界、分野を問わず基本となるもので、かつ、監査又は会計に関する基準の設定主体からの委任を受けたもの」と明記している。

懐疑心が強調された平成14年「監査基準」下でのリスク・アプローチにおいては、不正を窺わせる状況があったか、リスク評価に相当す

29) 東京地方裁判所平成20年2月27日判決、平成18年(ワ)第13818号(『判例時報』2010号、131-140頁、TKC文献番号28141844)など。

30) 事例分析の結果は檜山(2019)など。

る監査手続が実施されたか、監査の基準である監査実務指針に照らして判断されてきた。IXI事件では不正を窺わせる特段の具体的事情はなかったと判断されたが、高リスクとされた他の事例では、リスク・アプローチの下で加重した監査手続を追加したか否かが問われており³¹⁾、リスク・アプローチの枠の中で監査人の責任が判断されている。かかる事例では、監査証拠の証明力、監査手続の有効性については判断されておらず、監査手続を追加したか否かで判断がなされている。

本稿は、リスク・アプローチにおける免責が、監査基準の純化により判断されていることを示した事例の一つである。ただし、会長通牒・諸問題は平成14年改訂時では免責規準としての監査の基準ではなかったが、現在、IXI事件と同様の事件が小規模を除き金融商品取引法監査で対象となる「監査における不正リスク対応基準」の適用を受ける状況で生じたならば、免責されない可能性が高い。平成25年「監査における不正リスク対応基準」前文では、「いわゆる『循環取引』のように被監査企業と取引先企業の通謀が疑われる場合等に、監査人として採ることが考えられる監査手続」については継続して検討を行うとしたものの、「監査における不正リスク対応基準」第二「不正リスクに対応した監査の実施」において、企業及び当該企業が属する産業における不正事例の理解として、「公表されている主な不正事例並びに不正に利用される可能性のある一般的及び当該企業の属する産業特有の取引慣行を理解しなければならない」と明記されているためである。これまでの研究により、平成14年改訂における「監査基準」の純化と免責基準については明らかに

31) 一例として、檜山(2018)では、共同研究である日本監査研究学会課題別研究部会「会計不正事例と監査」の成果報告として、キムラヤ事件を題材として判決を元に詳細な分析を行っている。

なっている。平成25年「監査における不正リスク対応基準」下での訴訟事例は判決まで時間がかかるため、今後の蒸留として、近い将来に日本公認会計士協会会則41条に相当している監査の基準との関係とあわせて振り返りたい。

※ 本稿の最初の提出稿は、日本会計研究学会北海道部会第93回大会(平成30年5月26日、於・札幌コンベンションセンター)での報告「監査基準と監査の基準」のうち、IXI事件に関する部分を抜粋したものである。上記報告は、日本監査研究学会に設置された課題別研究部会「会計不正事例と監査」(担当:正当な注意)で直接言及していない関連事例を複数含む内容であり、それらの中から研究ノートとして投稿させていただいたものである。学外からの投稿を受理して下さった東北大学経済学会の諸先生と関係者各位にこの場を借りて御礼申し上げる。

なお、修正にあたり、基盤研究(C)20K02043による助成を受けている。

参 考 文 献

- Broad, Samuel J. (1941) "Auditing Standards," *Journal of Accountancy*, Vol.72, No.5, pp.390-397.
- Securities and Exchange Commission (1941), *Securities Act of 1933 Release No.2460 and Securities Exchange Act of 1934 Release No.2776*, "Amendment of Rules 2-02 and 3-07 of Regulation S-X," *Accounting Series Release No.21*.
- 岩田巖(1955)『会計原則と監査基準』, 中央経済社。
- 上野真二(2011)「職業的監査人の監査業務における注意義務の内容と責任」『日大経大論集』40(2), 167-186頁。
- 片木晴彦(2015)「架空循環取引による粉飾決算と監査法人の責任」『私法判例リマークス』51, 92-95頁。
- (2017)「法律上の『監査の失敗』」『企業会計』69(2), 34-40頁。
- 日下部與一(1972)『監査基準逐条詳解』, 中央経済社。
- 佐藤孝一・安井誠・中瀬宏通・浅地芳年・居林次雄(1966)『解説新監査基準・準則』, 中央経済社。

- 商事法務研究会（1971）『改正証券取引法の解説』、商事法務研究会。
- 田澤元章（2015）「架空循環取引を看過した監査法人の善管注意義務違反の有無」『ジュリスト』1481, 82-85 頁。
- 龍田節（1987）「会計監査人の損害賠償責任」上柳克郎・竹内昭夫・鴻常夫編『新版注釈会社法（6）株式会社の機関 2』株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律第 2 章 § 10, 有斐閣コンメンタール。
- 鳥羽至英（1986）「わが国における監査基準設定の歩み -2-」『監査基準・監査実施準則』の昭和 31 年改正の歴史的意義一』『専修商学論集』42, 113-146 頁。
- （1987）「わが国における監査基準設定の歩み -3-」昭和 31 年新設の『監査報告準則』と利益平準化問題一』『専修商学論集』43, 133-165 頁。
- 根田正樹（2004）「公認会計士の責任」川井健・塩崎勤編『専門家責任訴訟法（新・裁判実務大系 8）』II 8, 青林書院。
- 檜山純（2016）「免責規準としての正当な注意」『日本監査研究学会課題別研究部会会計不正事例と監査—中間報告—』第 3 章。
- （2018）「免責規準としての正当な注意—事例：キムラヤー」吉見宏編『日本監査研究学会リサーチシリーズ XVI 会計不正事例と監査』, 第 3 章, 同文館出版。
- （2019）「監査基準の純化と監査人の法的責任」『会計理論学会年報』33, 99-108 頁。
- 渡辺実・原秀三・浅地芳年・藤原重信（1952）『財務諸表規則監査証明規則解説』, 森山書店。
- 企業会計審議会による監査基準等, 公認会計士協会による実務指針等及び日本公認会計士協会会則, 関連事例の判決等については, 参考文献一覧から省略している。
- （2022 年 6 月 28 日 査読を経て掲載決定）