

被監査会社による違法行為についての 監査人の処分事例の検討

-Rolls-Royce 社事件における監査判断, 監査手続, および行政処分の根拠-

川 端 千 暁
中央大学

要 旨

本稿では, 被監査会社による違法行為の監査およびその規制に関する示唆を得るために, 2021 年に処分内容が公表された Rolls-Royce 社事件を検討する。本研究では, 行政処分の事例から具体的な問題点を明らかにし, 監査人の責任と規制のあり方に関する理解を深める。具体的には, 被監査会社による違法行為に関する同事件における①監査基準違反の根本にあった監査判断の失敗の実態, ②規制機関の示した具体的な追加の監査手続, および③監査人に対する行政処分の根拠について明らかにする。特に後者について, 虚偽表示を発見できたか否かを問わず, 監査基準違反それ自体を根拠として, FRC が行政処分を行ったことを示す。FRC の行政処分は先例としてその後の行政処分に影響を与えるため, Rolls-Royce 社事件は, 今後の英国の行政処分において参照されるべきリーディングケースとなることが予想される。

I はじめに

現代の財務諸表監査においては、監査人に対して多くの役割が期待されるようになっていく。特に、法令および規則等への違反（Non-Compliance with Laws and Regulations (NOCLAR)：以下、違法行為）に関して、国際監査基準（International Standards on Auditing：以下、ISA）250「財務諸表監査における法令の検討」では「監査人は企業の違法行為の防止に対して責任を負わず、違法行為の全てを発見することが期待されているわけではない」（ISA250.4）としつつ、違法行為による財務諸表の重要な虚偽表示の識別に資する監査手続が要求事項として規定されている。

被監査会社による違法行為に関する ISA250 は多くの国において採用され、日本では監査基準報告書 250、英国では ISA (UK & Ireland) 250A において採用されている^①。したがって、監査基準が、最低限の要求事項を規定し、監査の品質の閾値を規定していることから（亀岡他 [2021] 109-123 頁）、違法行為について規定する ISA250 を採用している国においては、国際的に同様の監査品質が要求されているといえる。

被監査会社による違法行為に関する実証を行った監査研究は数少ないが存在する。例えば、Lyon & Maher [2005] は、米国において 1977 年に海外腐敗行為防止法（Foreign Corrupt Practices Act：以下、FCPA）が制定される前に米国証券取引委員会（Securities and Exchange Commission：SEC）に報告された外国政府関係者への贈賄と監査報酬との関係について調査している。その分析結果として、監査人が被監査会社の贈賄行為を事業上のリスクとして識別し、監査報酬に転嫁していたと説明している。

また、Lawson et al. [2019] は、FCPA 制定後の米国における外国政府関係者への贈賄と監査報酬との関係について、より洗練された手法を用いて 2000 年から 2015 年までのサンプルを調査している。その分析結果として、FCPA に違反した企業の監査報酬は、違反期間から高くなり、SEC または米国司法省（Department of Justice：DOJ）の調査期間中には、さらに高くなることを発見した。同論文では、これは監査人が FCPA についての違法行為についてリスクを識別すると、かなりの監査努力（audit effort）を払っているからだとして説明している。

以上の先行研究では、監査人が被監査会社による違法行為を識別すると、監査基準へ準拠し関連する法令の遵守を確かめるために、監査人は監査努力を一層払い、被監査会社は監査報酬プレミアムを払ってきたことが説明されてきた。しかしながら、被監査会社による違法行為について、監査人側の実際の判例や処分事例がないため^②、被監査会社による違法行為に対する監査やその規制の実態は必ずしも明らかでなかった。

近年では PCAOB が NOCLAR に関する監査人の責任範囲を著しく拡大する監査基準の改訂を提案している（PCAOB, 2023）。この改訂案により、監査人は企業が関連法規に違反している可能性について広範囲に調査する義務を負うこととなり、監査の焦点が財務諸表上の主張の検証から、潜在的な法令違反を広く探索する方向へ大きくシフトすることが予想されている。このため監査人に求められる専門性の範囲が大幅に広がり、違反を見逃した場合の規制当局による指摘や責任追及が増加するリスクが懸念されている。こうした変更については監査業界から強い反対意見があり、監査人が過度な責任を負わされることによって監査コストが劇的に増加し、経済的負担が極めて大きく

なるとの批判が出ている (Boland et al. 2024)。

行政処分に関する研究については、SEC の会計・監査執行通牒 (Accounting and Auditing Enforcement Releases : 以下, AAER) を用いた代表的な先行研究 (Feroz et al. 1991; DeFond and Smith 1991; Bonner et al. 1998; Lyon and Maher 2005) は、主として財務報告の虚偽記載や監査人の訴訟リスク、および監査報酬の影響を対象としている。一方、AAER を用いて違法行為への監査人の対応の実証分析は皆無である。また、日本の AAER を題材とした事例研究 (亀岡 2015, 2016, 永見 2023) においても財務報告上の不正または虚偽表示に焦点を当てており、法令違反への対応を扱った研究は存在しない。したがって、本研究の英国の事例は、違法行為対応に関する監査人の責任と処分を分析する点で、既存文献に対して独自の貢献を有する。

そこで本研究では、英国において Rolls-Royce 社に監査を実施した KPMG 監査事務所とその監査人に対して、2021 年の財務報告評議会 (Financial Reporting Council : 以下, FRC) による監査執行手続 (Audit Enforcement Procedure : 以下, AEP) の事例を検討する。本研究の目的は、被監査会社による違法行為に関する手続を怠った監査人が行政処分を受けた事例を検討することにより、①監査基準違反の根本にあった監査判断の失敗の実態、②規制機関の示した具体的な追加の監査手続、および③監査人に対する行政処分の根拠を明らかにすることにある。

このような目的を達成するために、続く第 II 節では英国における被監査会社の違法行為の監査に関する制度的背景について説明する。第 III 節では Rolls-Royce 社事件の概要と同社の違法行為について説明し、第 IV 節では KPMG 監査事務所による違法行為に関する監査と同事

務所に対する FRC の処分について分析を行う。第 V 節では分析の結果をまとめる。

II 英国における制度的背景と理論的フレームワーク

1. 被監査会社の違法行為に関する監査基準の展開

英国では、1990 年に監査実務委員会 (Auditing Practices Committee : APC) が基準草案を策定し、1995 年に監査実務審議会 (Auditing Practices Board : APB) が英国 SAS 第 120 号「法令および規制の検討 (Consideration of law and regulations)」として設定した。山浦 [1996] は、米国よりも遅れたものの⁽³⁾、英国では違法行為に対する責任の拡充を行った時点の基準を比較すると、むしろ英国の方が厳格といえるかもしれないと評価し、重大不正取締局 (Serious Fraud Office : 以下, SFO) 等への第三者機関への通報義務がある点を強調している (3 頁)。

その後、2004 年 5 月に APB が同基準を改訂しており、2002 年に制定された「犯罪収益法 (Proceeds of Crime Act 2002)」および 2003 年に制定された「マネーロンダリング規制 (Money Laundering Regulations 2003)」により監査人に規制機関への報告義務が課せられ、この規定が監査基準にも要請されるようになった (弥永 [2014], 155-157 頁)。2004 年 12 月に公表された ISA (UK & Ireland) ⁽⁴⁾ では、被監査会社による違法行為に対する監査人の対応について、ISA (UK & Ireland) 250A 「財務諸表監査における法令および規制の検討」および ISA (UK & Ireland) 250B 「金融セクターにおける規制当局への報告に関する監査人の権利と義務」が公表された⁽⁵⁾。

2009 年に ISA250 のクラリティ版が公表さ

れると、同年に英国でも FRC により 2004 年と同様の構成を維持しながら改正が行われた。弥永[2014]は、2004 年の ISA (UK & Ireland) 250A とクラリティ・プロジェクト前の ISA250 との間には相当程度相違があったが、2009 年のクラリティ・プロジェクト後の ISA250 とそれを踏まえて改訂された ISA (UK & Ireland) 250A との間には、違反行為の通告義務について詳細な規定を設けていることを除けば、大きな差異は存在しないと評価している (157 頁)。

AEP では、関連要求事項 (Relevant Requirements) ⁶⁾の違反に対する調査、起訴、および制裁を行われるが、本稿が取り上げる Rolls-Royce 社事件の FRC による AEP の最終決定通知書 (Final Decision Notice : 以下、FDN) においては、2010 年度の監査に関する監査基準違反が問題となっている (FDN1.3)。そのため、Rolls-Royce 社事件における関連要求事項は、2010 年当時の ISAs (UK & Ireland) であり (FDN3.2)、以下本論文で言及する ISA (UK & Ireland) 250A は特に断りのない限り 2009 年の (クラリティ・プロジェクト後の) 基準である。

図 1 は、ISA (UK & Ireland) 250A の全体像を示しており、特に Rolls-Royce 社事件において FRC の AEP で問題とされた箇所を実線で示している。同基準において、リスク評価の後、財務諸表の重要な金額および開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令とその他の法令に分類した後 (ISA (UK & Ireland) 250A.6)、監査人は法令違反を検出する局面において、それぞれの法令違反を確かめるための監査手続を実施する (ISA (UK & Ireland) 250A.13, 14)。

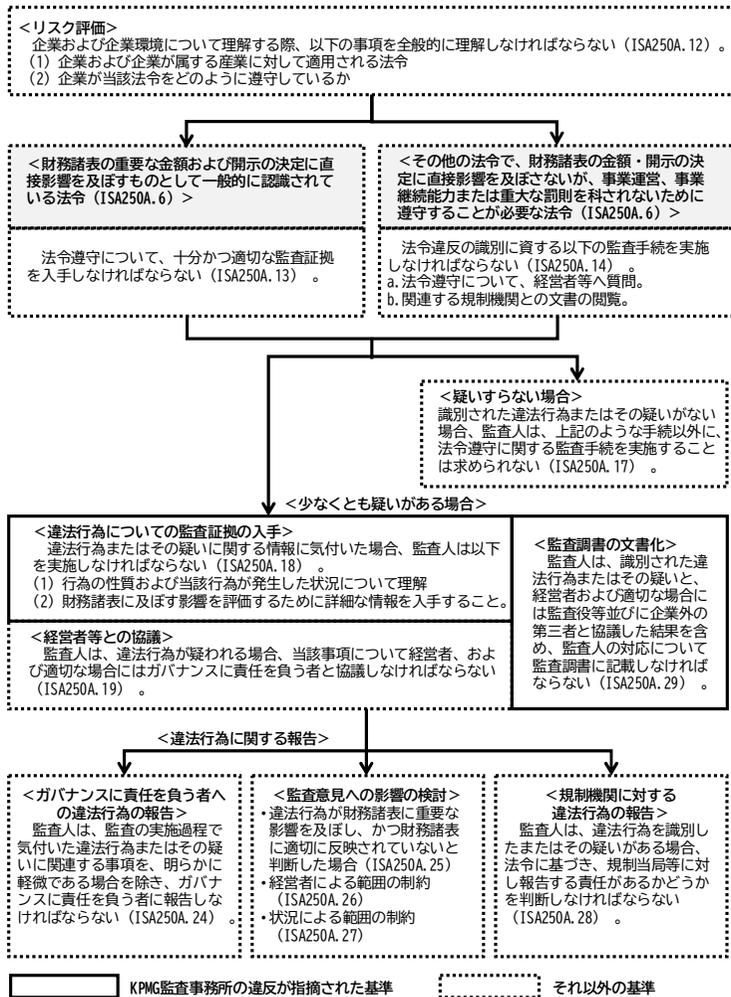
違法行為またはその疑いに関する情報に気付いた場合、監査人は検出した違法行為の影響評価の局面において、違法行為の影響評価のた

めの情報の入手 (ISA (UK & Ireland) 250A.18)、および経営者等との協議 (ISA (UK & Ireland) 250A.19) を行い、それらを監査調査において文書化する (ISA (UK & Ireland) 250A.29)。ここで ISA (UK & Ireland) 250A.18 が求める追加的情報の入手とは、特定の手続の実施を直接的に義務付けるものではなく、あくまで違法行為の特性や生じた状況を理解し、その潜在的な財務諸表への影響を評価するための十分な情報を得ることに主眼が置かれていることに注意されたい。また、違法行為の影響評価のために入手する情報は、法令違反を検出する局面とは異なり、財務諸表の重要な金額および開示の決定に直接影響を及ぼす違法行為に限られないことも併せて留意する必要がある。

それらの結果として違法行為またはその疑いを識別した場合、監査人は違法行為について関係者へ報告する局面において、ガバナンスに責任を負う者への違法行為の報告を行い (ISA 250A.24)、法令に基づき、規制当局等に対し報告する責任があるかどうかを判断しなければならない (ISA250A.28)。また、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼし、かつ財務諸表に適切に反映されていないと判断した場合には、監査意見への影響を検討する (ISA250 (UK & Ireland) A.25)。

この ISA (UK & Ireland) 250A のもととなった ISA250 の規定について、IAASB はリスクベースアプローチ (Risk-Based Approach) ではなく、手続的なアプローチ (Procedural Approach) を採用していることを認めている⁷⁾ (IAASB [2008])。これについて FRC は、ISA250 は過度に手続的な基準であり、リスクに焦点を当てた評価を行う ISA が採用する結果に基づく主義であるリスクベースアプローチとは全く異なるものであり、多くの面で欠

図1 ISA(UK & Ireland)250Aにおける主な要求事項



出所：筆者作成

陥があると指摘していた⁽⁸⁾ (FRC [2015], p.5)。FRC が行ったテーマ別レビュー (Thematic Review) では、監査人が法令違反に関連する特定のリスクを識別することに重点を置いていなかったこと、および法令を検討し関連する監査手続を実施することが、監査の重要かつ不可欠な部分としてではなく、法令遵守のための作業としてとらえられていたことが指摘されている (FRC [2014], p.5)。

2. 英国における監査人への行政処分制度

英国において、FRC が監査人への行政処分の役割を担っているが、この役割は会計士懲戒制度 (Accountancy Scheme) と AEP の2つの制度を通じて執行 (enforcement) される⁽⁹⁾。2014年 EU 監査規則および2014年 EU 監査指令を受けて⁽¹⁰⁾、2016年に英国においても、「2016年法定監査人・第三国監査人規則 (Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2016: 以下, SATCAR 2016)」が発行

された。2014年の監査規則では、社会的影響度の高い事業体（Public Interest Entities：以下、PIEs）の監査規制について独自の制度を定めており、FRCは管轄機関（Competent Authority）として、同規則とSATCAR 2016により、PIEsの品質保証と執行活動(enforcement activity)を維持することが要求されている(FRC [2016-a], p.1)。FRCは、PIEs等に関する監査執行についての責任を果たすため、AEPを新たに策定した(FRC [2016-a], p.1)⁽¹¹⁾。

FRCに関する独立レビュー（Independent Review of the Financial Reporting Council：

以下、Kingman レビュー）は、会計士懲戒制度とAEPの違いとして、制裁を課すために満たすべき要件を指摘している。つまり、AEPでは、制裁を受ける可能性のある行為の要件が関連要求事項への違反であり、より緩い要件で制裁を科することができる。他方で、会計士懲戒制度では、不正行為（misconduct）という厳格な要件が適用され、期待される水準を著しく下回る作為・不作為がなければ制裁が科されることはない（Kingman [2018], p.41）。これ以外の項目の違いについては、表1を参照されたい。

表1 会計士懲戒制度とAEPの違い

	会計士懲戒制度	AEP
適用範囲	法定監査業務以外で本制度に参加している会計専門職団体の会員および会員事務所	PIEの法定監査を実施し、監査人と監査事務所
法定/任意	任意/契約による合意	法定
企業の範囲	すべての企業	PIEs（上場企業、信用銀行、保険会社、一部のAIM上場企業、ロイズ・シンジケート参加企業）
制裁を課すために満たすべき要件	不正行為（misconduct）	関連要求事項への違反（監査基準および倫理規範を含む）
調査開始の判断基準	英国の公益に影響を与える重要な問題を生じさせる事項であり、不正行為を疑うに足る合理的な根拠（reasonable grounds）があること	疑惑（関連要求事項の違反について疑問を生じさせる情報であり、調査する「正当な理由（good reason）」が存在）
要件に満たない事例の調査を行う方法	公益判断基準を満たさない場合、RSBがその懲戒規則に基づいて処理	なし
情報の取得のための権限	会員および会員事務所から情報を入手する権限は限定されている	被監査会社および監査事務所から情報を入手する権限
誰に罰金を支払うか	関連の参加会計専門職団体	政府

出所：Kingman [2018] の p.41 を参照し、筆者作成

また、AEPは、財務諸表に重大な虚偽表示が生じたか否かにかかわらず、監査基準を含む関連要求事項違反そのものに対して罰金を科することができる。日本では金融庁や公認会計士・監査審査会が監査人を検査しても、課徴金が課されるのは有価証券報告書の虚偽記載が

併存する場合であり、監査基準違反単独なら業務改善命令や戒告にとどまることが通常である。一方、米国のPCAOBもSOX § 105に基づき監査基準違反だけで罰金・登録停止を行うことができる。また、PCAOBはSEC監督下の法定監査監督機関であるのに対し、FRCは

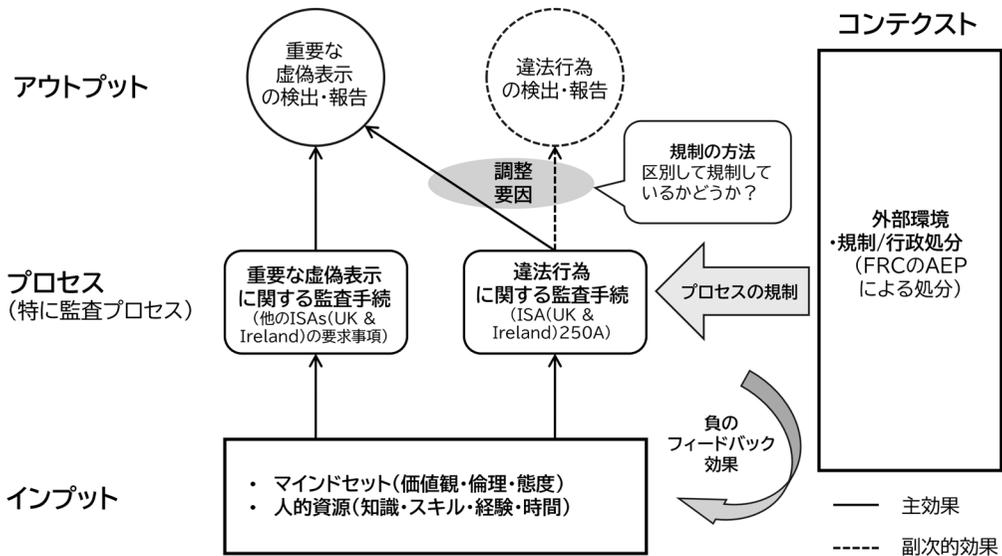
民間の自主規制機関に政府が権限を委譲した「準公的」モデルである点に AEP の制度的な独自性が見られる。

さらに、AEP の制裁方針 (Sanctions Policy) は、同方針と合わせて、AEP の過去の事例における意思決定者 (Rolls-Royce 社事件においては FRC の執行官) の決定を、原則 (principles) を示す先例として扱い、検討すべきことを規定している (FRC [2022], p.3)。つまり、AEP による行政処分の決定は、その後の行政処分に影響を与える可能性が高いといえる⁽¹²⁾。

3. 被監査会社による違法行為に関する監査の理論的フレームワーク

本項では、IAASB (2014) の監査品質のフレームワークを踏襲した理論的フレームワークを提示する。同フレームワークは、監査品質を構成する要素を①アウトプット、②プロセス、および③インプットとそれらを取り巻くコンテキストで整理している。特に、被監査会社による違法行為についての監査人の処分手例を分析する目的から、監査契約レベルに焦点を当てた関係を図 2 で可視化している。

図 2 被監査会社による違法行為に関する監査の理論的フレームワーク



出所：筆者作成

まず、アウトプットについては、監査意見の表明や他のコミュニケーションなどを含むが、本研究ではアウトプットを「重要な虚偽表示の検出・報告」と「違法行為の検出・報告」の2つに限定して考える。ISA (UK & Ireland) 250A は、監査意見への影響のみならず、ガバナンスに責任を負う者や規制機関への違法行為の報告を要求事項として規定している。した

がって、監査人は、違法行為に関する報告について ISA250A は 2 つのアウトプットを持つことになる。

つぎに、プロセスについては、ISA (UK & Ireland) 250A の要求事項は、違法行為による財務諸表の重要な虚偽表示の識別に資するように設計されている (para. 4)。したがって、違法行為に関する監査手続は重要な虚偽表示

の検出・報告が主な効果となる。ただし ISA (UK & Ireland) 250A では、通常、違法行為と財務諸表との関連性が低くなるほど、監査人が違法行為を認識する可能性は低くなるが、違法行為やその疑いへの対応が、財務諸表に関係する違法行為に限定されないことを明確にしている (IAASB 2008, para.18)。したがって、ISA (UK & Ireland) 250 の違法行為に関する監査手続は違法行為の検出や報告にも副次的な効果があることを想定している。

さらにインプットとしては、IAASB (2014) が示すように、監査人のマインドセット (価値観・倫理・態度) や人的資源 (知識・スキル・経験・時間) を含む監査人の資質が重要である。本研究でも、これらのインプットが違法行為対応における判断の質や監査手続の有効性を左右すると考える。

最後にコンテキストとして、本研究では特に英国 FRC による AEP の制度的特徴に焦点を当てている。FRC が行う行政処分は、監査基準違反そのもの (プロセス) を直接対象としている。ここで重要な調整要因となるのが、違法行為に関する「規制の方法」、つまりアウトプットとしての「重要な虚偽表示の検出・報告」と「違法行為の検出・報告」を区別して規制しているかどうかである。すなわち、違法行為に関する監査手続の違反について、規制機関が重要な虚偽表示の検出・報告に直接結びついている場合のみ処分対象としているのか、あるいはそれらを明確に区別せず、ISA (UK & Ireland) 250A の監査手続違反そのものを規制対象としているかという点である。

もし後者の場合であれば、監査人の法的・規制上の責任が著しく拡大し、監査業務の焦点やリスク管理のあり方に重大な影響を及ぼす可能性がある。つまり、規制機関が『重要な虚偽表示の検出・報告』と『違法行為の検出・報告』

という 2 つのアウトプットを区別せずに規制すると、監査人は、すべての違法行為に対応しようとするといった過度にリスク回避的な監査行動をとるようになり (IAASB [2008], FRC [2022], p.3, Boland et al., 2024)、本来重視すべき重要な虚偽表示の検出に必要なインプット (人的資源や職業的懐疑心) を十分に投入できなくなる可能性が高まる (意図しない負のフィードバック効果; Knechel, 2016)。本分析フレームワークは、このような規制方法の違いが、意図しないインプットへの負のフィードバック効果を通じて、監査品質を構成するアウトプット間のトレードオフを生じさせることを明示的に示している。

III Rolls-Royce 社事件の概要と 同社による違法行為

1. 事例の概要

本研究は、具体的には、Rolls-Royce 社事件において 2017 年に公表された SFO による起訴猶予合意 (Deferred Prosecution Agreement : 以下, DPA) の合意事実記載書、および 2021 年に公表された FRC による AEP の最終決定通知書 (Final Decision Notice : 以下, FDN) を検討し事例研究を行う。DPA には、Rolls-Royce 社による防衛産業をめぐる贈賄行為についての違法行為が記載され、FDN には、KPMG 監査事務所およびそのパートナーである Sykes 氏による監査基準の要求事項への違反が記載されている。

本事例において SFO に処分された Rolls-Royce 社はロンドン証券取引所に上場し、FTSE100 に選定されている企業である。同社は、民間航空宇宙、防衛航空宇宙、海洋、およびエネルギーの 4 分野でガスタービンエンジン製品およびサービスの製造・供給を事業とす

る (FDN 2.1)。本事件で問題となった防衛航空宇宙産業の特徴として、Woolf Committee [2008] は、一般的に防衛調達契約において、ほとんどの企業が市場特有の調達プロセスや慣行に関する現地での知識を提供するために、アドバイザー（個人または企業）を雇う必要があると指摘し、このようなアドバイザーが透明性のない支払いが起る温床となっていることに警鐘を鳴らしている⁽¹³⁾ (p.27)。

FRC による監査人の処分に先んじて、Rolls-Royce 社は、違法行為について 2012 年に SFO による調査を受け、2017 年に利得の吐出しと金銭的制裁により 4 億 9,725 万ポンドとその他の費用を支払った。DPA の 12 件の訴因のうち FRC の処分事例に関係するのは、第 1 のインド問題「2005 年 3 月から 2009 年 9 月の間の会計不正 (False Accounting) ⁽¹⁴⁾」と第 2 のインド問題「2006 年 1 月から 2007 年 8 月の間の腐敗行為についての共謀」の 2 件であった。Rolls-Royce 社が支払った 4 億 9725 万ポンドのうち、約 2100 万ポンドがこの 2 つの訴因に関連するものであった (FDN 2.8)。

KPMG 監査事務所は、1990 年から 2017 年までの期間を通じて、Rolls-Royce 社の財務諸表を監査していた (FDN 2.2)。Sykes 氏は 2008 年から 2012 年まで Rolls-Royce 社の法定監査人であり、2010 年度 (2010 年 1 月 1 日から 2010 年 12 月 31 日まで) において KPMG 監査事務所を代表して監査報告書に署名していた (FDN 2.3)。FRC は、Rolls-Royce 社の 2010 年度から 2013 年度の財務諸表の監査について、2017 年に AEP の調査を開始した (FRC, 2017)。2021 年に FRC は、2010 年度の財務諸表の監査について、関連要求事項についての違反が深刻であるとして、それぞれ KPMG に 450 万ポンドと Sykes 氏に 15 万ポンドの金銭的制裁を課し、両者に対して嚴重注意処分

(severe reprimand) を行うことを決定した (FDN 2.7)。

2. Rolls-Royce 社による違法行為と発覚後の対応

本項では、KPMG 監査事務所とその監査人の監査基準違反を検討する前に、被監査会社である Rolls-Royce 社による 2 件のインド問題 (Indian Issues) と呼ばれる違法行為について検討する。

(1) 第 1 のインド問題

第 1 のインド問題は、2005 年から 2007 年にかけての Rolls-Royce Turbomeca 社と Hindustan Aeronautics 社のライセンス契約および 2006 年から 2009 年までのインド国防省との Pegasus エンジンの長期契約 (Pegasus Long Term Agreement) に関する、仲介人への支払いスキームおよびその会計処理の問題である (図 3 を参照されたい)。

2004 年、フランス企業の合弁会社である Rolls-Royce Turbomeca 社とインド国防省が管理する国営企業 Hindustan Aeronautics 社は、2005 年から 2007 年にかけてエンジンの製造、組み立て、修理を行うライセンス契約を締結した (DPA140)。このライセンス契約には、インド国内外を問わずいかなる仲介人も入札者が利用しないこと、および入札者がこの協定に違反した場合、買手であるインド政府は特に、「入札者との他のすべての契約」を取り消し、最低 5 年間、入札者を将来のインド政府との契約から締め出し、支払った金額をすべて回収することができる合意が含まれていた⁽¹⁵⁾ (DPA142)。しかしながら、仲介人は、インド政府が当初最大 400 万ポンドの手数料を検討していた際、Rolls-Royce 社の防衛航空部門が 750 万ポンドのライセンス料を獲得するのを

実質的に支援しており、Rolls-Royce 社は仲介人に 100 万ポンドを支払っている (DPA144)。

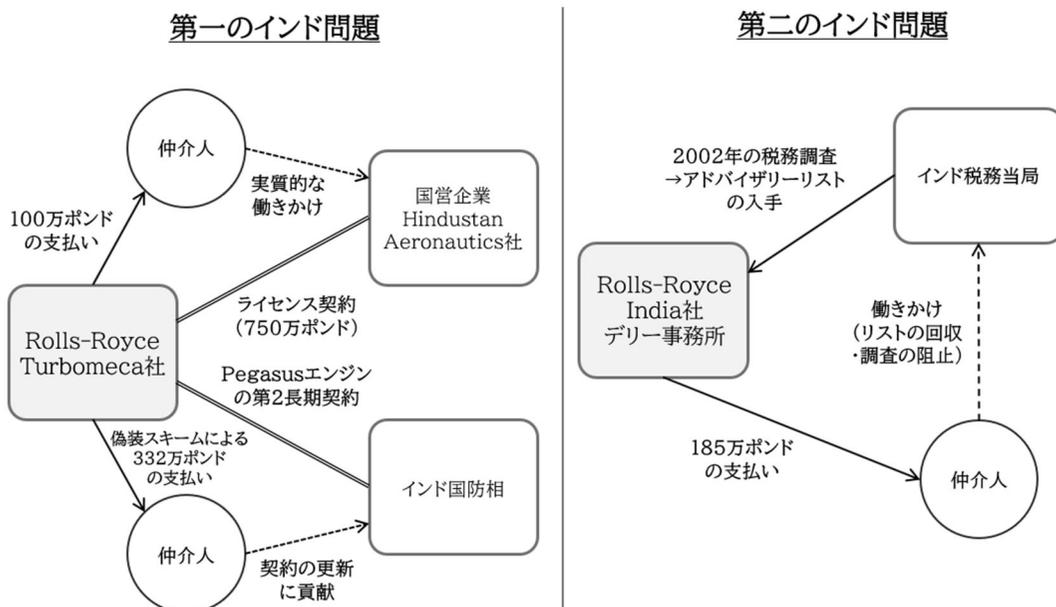
ただし、Rolls-Royce 社の提案書やその後の契約書のいずれも、ライセンス契約との関連を表面上明らかにされておらず (DPA147)、仲介人との契約について防衛航空産業の仲介人に対する変動型の報酬から、多くの地域における一般的なコンサルティング・サービスに対する固定報酬名目に変更している。Rolls-Royce 社の会計システムには、「アドバイザー報酬」に分類されず、それらは「販売関連・非研究開発費」として処理された (DPA148)。

上記の違法行為に加え、2007 年に Rolls-Royce 社は、インド国防省と Pegasus エンジンの第 2 次長期契約を締結し、第 1 次長期契約からさらに 5 年間、関連部品を供給することになった (DPA166)。この契約では、2006 年に「国防調達マニュアル 2006」において規定された「契約前の誠実性についての協定 (Pre-Contract Integrity Pact)」に署名することが要求された

(DPA167)。この協定は、上記のライセンス契約の制約とほぼ同じ内容である。しかしながら、実際には、仲介人がインドにおける Rolls-Royce 社の利益を代理し続けており (FDN2.5.1)、長期契約の更新に貢献したと思われる。

Rolls-Royce 社は、仲介人への違法な支払いを糊塗するために、ドバイの倉庫 (Dubai Warehouse) を用いた偽装スキームを準備した。同スキームでは、Rolls-Royce 社がインドで取引される防衛製品の倉庫をアラブ首長国連邦に設立し、仲介人の企業に対して、取引された商品量に応じて最大 10% の手数料を支払う (DPA169)。2009 年 2 月から 2009 年 9 月までに、契約に基づく 332 万ポンドがドバイの会社に支払われた (DPA172)。Rolls-Royce 社の会計システムでは、支払いは「アドバイザー報酬」に分類されず、プロジェクト外の「販売関連・非研究開発費」として、「ドバイ倉庫発注書」に記録されていた (DPA174)。

図 3 インド問題における Rolls-Royce 社の違法行為



出所：筆者作成

(2) 第 2 のインド問題

第 2 のインド問題は、インド税務当局により押収された仲介人のリスト（アドバイザーリスト）を取り返すために Rolls-Royce 社が仲介人に金銭を支払った問題である（図 3 を参照されたい）。端緒として、2006 年に Rolls-Royce India 社のデリー事務所がインド税務当局の税務調査の対象となり、税務調査官が 2002 年 5 月付けの Rolls-Royce 社のインド地区のアドバイザーリストを入手した（DPA130）。同年に Rolls-Royce 社のインド支社から持ち出されたアドバイザーリストの返還を確実に実行し、今後の調査を阻止するために仲介に 185 万ポンドの金額を支払った（FDN 2.5.2）。税務調査官やその他職員に支払いが行われたことは定かではないが、Rolls-Royce 社の決定は、第三者（である仲介者）に（Rolls-Royce 社からの）支払いが行われた場合のみ、リストを回収し、それに伴う調査を阻止できることを期待して行われたと SFO は推察した（DPA130）。

また、仲介人に対するこれらの支払いは一般業務のためという名目で、支払いの本当の理由を正しく記録していない契約文書を通じて行われた（DPA130）。Rolls-Royce 社の会計システムでは、一部の支払いは「販売関連非研究開発費」として、その他の支払いは「管理費」として処理された（DPA163）。

(3) 違法行為により生じた会計不正と発覚後の Rolls-Royce 社の対応

SFO による DPA において明示的に示された会計不正は、第 1 のインド問題において 2009 年 2 月から 2009 年 9 月までに支払った 432 万ポンド、および第 2 のインド問題において 2002 年に支払った 185 万ポンドの不正な支出を糊塗するための会計基準違反である⁽¹⁶⁾。FRC が問題とした 2010 年度における Rolls-Royce 社

の監査上の重要性は 4,600 万ポンドであった（FDN2.5）。

違法行為発覚後、Rolls-Royce 社では、倫理委員会において 2010 年 5 月に臨時会議が開催され、インド問題について報告が行われた⁽¹⁷⁾。同会議において、企業および調査の専門分野で最も熟練した Rolls-Royce 社の顧問弁護士（General Counsel）が仲介人との関係を打ち切るべきという助言を行い、同委員会により決定された（FDN4.9）。その後、2010 年 6 月 2 日に顧問弁護士と仲介人との会合が行われ、関係が打ち切られた⁽¹⁸⁾（FDN4.10）。

IV KPMG 監査事務所の監査基準違反と FRC による行政処分の分析

1. KPMG 監査事務所の監査基準違反

(1) Sykes 氏による監査判断の失敗

同事件において FRC の執行官は、後述する 4 つの関連要求事項⁽¹⁹⁾への違反を認定事実（Adverse Findings）として識別しているが、その中心にあるのは KPMG 監査事務所の Sykes 氏による 2010 年 7 月における監査判断の失敗だと考える。

Sykes 氏による監査判断の失敗とは、検出した違法行為の影響評価の局面において十分な情報に基づかず、インド問題が 2010 年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすことはない、2010 年 7 月に結論付けたことである⁽²⁰⁾。この判断の基礎となったのは、当時インド問題について Sykes 氏が 7 月の Rolls-Royce 社との 2 つの会合で把握した以下の事項である⁽²¹⁾（FDN 2.5）。

- 2010 年 6 月 2 日に解雇されたインドの仲介人に対して、過年度に、表向きは中東の

倉庫から調達した商品に関する報酬として 332 万ポンドを支払ったが、実際には、インドでの仲介人の利用が制限されていた時期に、インドにおける Rolls-Royce 社の利益を代理し続けていたこと（第 1 のインド問題）。

- 2006 年に Rolls-Royce 社のインド支社から持ち出された仲介人のリストの返還を確実に実行するために、同仲介人に 185 万ポンドの金額を支払ったこと（第 2 のインド問題）。

これらは後の SFO による詳細な調査と比較すると、Sykes 氏が入手していた情報は限定的なものであった⁽²²⁾。しかし、この限られた情報の中にも、（重要性の基準値を大幅に下回るとはいえ）仲介人に対する多額の不透明な支払い（332 万ポンド）や、機密情報返還のための異常な支払い（185 万ポンド）といった、違法行為の疑念を生じさせるのに十分な異常な情報が含まれていた。

このような情報を得ていながらも、Sykes 氏は、インドの問題は 2010 年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすことはないとして Rolls-Royce 社からの情報を疑念を抱かずに受け入れ、これを法令違反の疑いがないことを示す監査証拠として結論付けた（FDN 5.5）。さらに、Sykes 氏は、この問題に関して監査品質管理レビュー担当者との必要な議論を怠り（FDN 5.7）、重要な内容を記録した監査調書の一部を意図的に削除するよう指示した（FDN 5.9.4）。

Sykes 氏は、監査基準 ISA (UK & Ireland) 250A.18 に基づき、行為の性質や状況に関するさらなる理解および追加的な情報の収集が求められる状況であったといえる。しかしながら、同氏は追加情報の収集をしなかった。これは、違法行為の疑いがない場合の手續に相当す

る（図 1 の ISA (UK & Ireland) 250A.17 参照）。このような決定には、職業的懐疑心の不足や、（後述するようにマネーロンダリング関連の規制機関への外部報告の必要がないと結論付け、それ以上の情報収集を行わなかったという）「結論ありきの判断」があったといえる（FDN 4.16, 5.9.4）。

（2）違法行為やその可能性の影響評価の局面において要求される追加的な監査手續

検出した違法行為の影響評価の局面において、ISA (UK & Ireland) 250A.18 は（1）行為の性質および当該行為が発生した状況について理解し、（2）財務諸表に及ぼす影響を評価するために詳細な情報を入手することを規定している。ただし条文は「どの程度まで」追加情報を掘り下げるかについて具体的に示していない。

Rolls-Royce 社事件において、FRC は、Sykes 氏が 7 月の 2 回の会合で得た理解だけでは不十分であり、さらなる監査手續が必要だったと結論付けた。すなわち、違法行為の影響評価の局面において「どの程度まで追加情報を取るべきか」について、FRC は ISA (UK & Ireland) 500.6/500.8（十分かつ適切な監査証拠）と ISA (UK & Ireland) 200.15（職業的懐疑心）を根拠に⁽²³⁾、本ケースで最低限実施すべき手續の具体像を示したのである。

具体的には以下の点について、FRC は、被処分者である Sykes 氏が、インドの問題について法令違反の疑いがある行為の特性とその行為が発生した状況について理解を得ることに失敗し（FDN6.2.3）、インド問題に関して十分かつ適切な監査証拠を入手するために、状況に応じて適切な監査手續を実施しなかった（FDN 6.2.1）と結論付けた。

- **倫理委員会の議事録を確認しなかった点**：倫理委員会は 2008 年に取締役会の任命により設置された取締役会の委員会である (FDN4.5)。Rolls-Royce 社の規程では、同委員会の議事録を KPMG 監査事務所側へ回付することが定められていた。しかしながら、監査人は、(倫理委員会の委員長が取締役に報告した内容が記載されている) 取締役会議事録については確認していたものの、2010 年度の監査において実際の倫理委員会議事録そのものは閲覧していなかった。FRC は、倫理委員会の議事録を確認すべきであった (FDN5.6) と結論付けた。これは、倫理委員会の議事録が、「インド問題のような汚職事件を含む重大なコンプライアンス事案が、社内ですらどう扱われ、どのような決定が行われたか」を示す不可欠な資料であるためと考えられる。
- **顧問弁護士の業務の適切性を評価し、利用可能性について調査しなかった点**：Rolls-Royce 社の顧問弁護士の利用に関する監査手続を行わず、(マネーロンダリングに限定されず) 汚職についての十分かつ適切な監査証拠を得なかった。なぜならば、追加的な手続なしに Rolls-Royce 社の顧問弁護士の説明に依拠し、マネーロンダリングにしか役割を負わない MLRO の判断を利用してしまったからである⁽²⁴⁾ (FDN5.5)。したがって、監査人は、インド問題が法令違反の疑いがないとの結論を裏付ける監査証拠として、Rolls-Royce 社の顧問弁護士の業務の適切性を評価し、利用可能性について調査すべきであった。
- **インド問題の財務諸表への影響の評価が十分でなかった点**：FRC は、被処分者が十分な職業的懐疑心を発揮していたなら

ば、インド問題を踏まえ、ISA (UK & Ireland) 330.18 に基づく実証手続を実施するかをさらに検討し、インドの問題点が 2010 年度の財務諸表に影響を与えたと認識すれば、その影響をさらに評価したであろうと結論付けた (FDN6.5)。

以上のように、この FRC による本事件の FDN の内容は、具体的な追加の監査手続が明示的に規定されていなかった ISA (UK & Ireland) 250 の検出した違法行為の影響評価の局面について、十分かつ適切な監査証拠を入手および職業的懐疑心の行使を明示的に義務付け、その具体的な適用を示した行政処分だといえる。

(3) その他の KPMG 監査事務所による関連要求事項への違反

FRC は、検出した違法行為の影響評価の局面における Sykes 氏の監査判断の失敗から生じた他の関連要求事項への違反も指摘している。第 1 に、Sykes 氏は、監査調書についての要求事項 (ISA (UK & Ireland) 230.8, 230.9, 230.10, および 250A.29) に違反して、2010 年度の監査調書においてインドの問題を文書化することを怠った (FDN 認定事実 1)。前述のように、Sykes 氏はインド問題に違法行為の疑いがあるという見解を形成するための情報を持っており、違法行為の認識または疑いを持っていた (あるいは持つべきだった) と FRC 執行官は推論している (FDN4.23-25)。そのため、Sykes 氏は、法令違反の疑いおよび監査中に生じた重要な問題であるインド問題の存在を監査調書に記録すべきであった。具体的には、関連要求事項 (ISA (UK & Ireland) 230.8(a), 230.9, 230.10, および 250A.29) に準拠して、2010 年 7 月に Rolls-Royce 社が Sykes

氏に行ったインド問題に関連する内容(すなわち上述の Sykes 氏と Rolls-Royce 社の代表者との 2 回の会合の内容を含む)を記載すべきであった(FDN6.1.2)。また、関連要求事項(ISA (UK & Ireland) 230.8(b)および 230.9)に準拠して、インド問題に関する Sykes 氏の結論およびその結論に達する際に行った監査判断、またはその結論の根拠を監査調書に記録すべきであった(FDN6.1.3)。

第 2 に、品質管理に関する関連要求事項(ISA (UK & Ireland) 220.19(b))に違反して、インドの問題を監査品質管理レビューアー(Engagement Quality Control Reviewer: 以下、EQCR)と議論しなかった(FDN5.7)。ただし、このような監査調書と ECQR についての関連要求事項の違反が起こったのは、違法行為またはその疑いが存在しないと結論付けた監査判断から生じている。そのため、これらの監査基準違反の根本原因は前述した監査判断の失敗にあるといえよう。

2. 監査人に対する行政処分の根拠

ここまで、監査基準違反とその根本原因となった監査判断の失敗について検討してきた。本項では、被監査会社による違法行為に対する監査人の責任追及の根拠について考察する。

一般的に、監査人が関連要求事項に違反した場合、重要な虚偽表示の有無に関係なく行政処分が下されることは珍しくない(例えば、独立性に関する規定への違反など)⁽²⁵⁾。しかし、被監査会社の違法行為に関連した処分事例はこれまで存在しておらず、その点で本件の行政処分の根拠は特に重要であると考えられる。

また、一般的に、特定の企業の事例において監査人に対する行政処分が行われる場合、故意または注意義務違反により重要な虚偽表示を見逃したことが問題となるのが通常である。し

かし、本件では、インド問題が最終的に虚偽表示につながっていたものの(ただし 7 月に監査判断を行った際には Sykes 氏は把握していなかった)、その重要性は Rolls-Royce 社の規模と比較して必ずしも量的に大きくはなかった。

このような状況下で、FRC は重要な虚偽表示の発見有無に関係なく、監査人が違法行為についての関連要求事項に違反したこと自体を根拠に行政処分を行っているといえる。これは、被監査会社の違法行為に関連した処分事例がこれまで存在しなかった中で、特筆すべき点である。

実際、AEP において以下の FRC の行政処分の根拠が示されている(FDN2.8)。

「この最終決定通知は、被処分者による監査業務での失敗について説明しているが、本通知書で問題となっている失敗が、2010 年度財務諸表の虚偽表示を発見できなかった原因となったとは主張していない。つまり、FRC の執行官は、被処分者が十分な水準の職業的懐疑心を行行使していれば発見されたであろう虚偽表示に関知しない。」

この箇所から読み取れるのは、FRC が特定の企業の事例において、重要な虚偽表示の有無に関係なく、監査人の関連要求事項への違反のみを根拠に行政処分を行ったということである。これは通常の監査に対する行政処分とは異なる対応であり、監査人が遵守すべき手続や基準そのものを重視し、結果として引き起こされる影響ではなくプロセス自体に焦点を当てていることを示している。

したがって、Rolls-Royce 社事件において、FRC は監査人が重要な虚偽表示を見逃したかどうかを問わず、関連要求事項への違反のみを理由に責任を追及している⁽²⁶⁾。このような行政

処分の根拠は、被監査会社の違法行為に対する監査人の責任を明確した点で重要な意義を持つといえる。

V おわりに

本稿では、これまで被監査会社による違法行為について行政処分が見当たらなかったことから、Rolls-Royce 社事件における①監査基準違反の根本にあった監査判断の失敗の実態、②規制機関の示した具体的な追加の監査手続、および③監査人に対する行政処分の根拠を明らかにすることを目的とし事例を分析した。

第一に、Rolls-Royce 社事件において監査基準違反の根本にあった監査判断の失敗は、検出した違法行為の影響評価の局面において十分な情報に基づかず、インド問題が 2010 年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすことはない、2010 年 7 月に結論付けたことにあった。このよう判断プロセスには、職業的懐疑心の不足や、(外部報告の必要がないと結論付け、それ以上の証拠収集を行わなかったという)「結論ありきの判断」があったと分析した。このような失敗は、手続的な要求事項が規定されている被監査会社による違法行為の監査実務において陥りやすい失敗といえる。本稿の分析は、監査人がこのような失敗を回避するための注意点を示し、今後の監査実務における指針を提供するものである。

第二に、規制機関である FRC は、検出した違法行為の影響評価の局面において、(1)倫理委員会の議事録の閲覧、(2)被監査会社の顧問弁護士の業務の適切性の評価および利用可能性についての調査、(3)これらの証拠も踏まえた財務諸表への影響の評価という 3 つの具体的な追加の監査手続を示した。これらの具体的な追加の監査手続の提示は、従来明確でなかった被監

査会社の違法行為についての監査人の責務の明確化に寄与するだろう。本稿は、これらの具体的な追加の監査手続の意義を分析し、監査人が違法行為の疑いに対してどのように対応すべきかについての実務的な指針を提供した。

第三に、事例自体の分析のみならず、監査人に対する行政処分の根拠という視点からも検討を行った。本事件において、重要な虚偽表示はおろか虚偽表示という結果を招いたか否かを問わず、FRC は監査人の監査基準違反のみを根拠として行政処分を行ったことを示した。第 II 節で述べたように、通常の監査は重要な虚偽表示に着目しリスクアプローチにより行われるが、違法行為の場合には、たとえ疑いのあるような場合でも手続的な要求事項が厳格に求められる。そのため、このような行政処分の根拠が示されたことにより監査人の責任は拡大し、よりリスク回避的な行動をとり、本来重視すべき重要な虚偽表示の検出に十分な資源を投入できなくなる可能性がある。このような FRC による行政処分の根拠の記載は、今後、英国の規制機関の判断指針となるため、単一の事例であっても実務に重大な影響を与えるだろう。

本事例から得られた知見は、特に NOCLAR に関する監査規制や監査実務を検討する際に、国際的に広く一般化する可能性がある。英国の監査基準は日本と同様に ISAs を基礎としており、ISA (UK & Ireland) 250 の監査基準の適用と解釈に関する英国 FRC の判断は、日本の監査実務や規制機関にも示唆を与える。また米国では既に PCAOB が監査基準違反単独でも罰則を科すことが可能であるため、本研究が示したような AEP の枠組みが米国の監査規制実務にも影響を与え、その処分対象が財務報告の虚偽記載のみならず、NOCLAR 事案へと広がる可能性も考えられる。特に PCAOB も

NOCLAR に対する監査基準の改訂を提案し、監査人の責任範囲が著しく拡大しつつある近年の規制状況 (PCAOB, 2023; Boland et al., 2024) を踏まえると、この影響は重大になる。このように、英国 AEP による Rolls-Royce 事件に対する行政処分事例は、日本を含む ISA 採用国や米国の監査規制環境において、今後の監査品質向上策や違法行為対応を議論する際の重要な参考事例となることが予想される。

しかしながら、本研究には以下の限界が存在する。第一に、単一の行政処分の分析であるため、今後の行政処分によっては監査人の責務に関する原則が変更される可能性がある。第二に、分析は公表資料に基づいており、内部資料や関係者の視点が十分に反映されていない。これらの限界を踏まえ、今後の処分事例との比較分析や関係者へのインタビュー調査などを通じて、被監査会社による違法行為に関する監査についてより包括的な理解を深めていくことが望まれる。

注

- (1) ISA (UK & Ireland) 250 は、二部構成であり、セクション A「財務諸表監査における法令と規制の検討」は ISA250 と対応しており、セクション B「金融分野の規制機関に報告する監査人の権利と義務」は英国独自のものである。
- (2) 規制機関の報道担当官は、米国において公開会社会計監視委員会 (Public Company Accounting Oversight Board : PCAOB) や SEC は、FCPA に関する問題で外部監査人に制裁を課したことはないと説明している (Lawson et al. [2019], Nassauer [2015])。
- (3) 被監査会社による違法行為について、米国では 1977 年に米国監査基準書 (Statements on Auditing Standards : 以下, SAS) 第 17 号「被監査会社による違法行為」によって規制され、その後、1988 年に SAS 第 54 号で改訂されている。このような展開は、日本でも多くの研究によって分析されてきた (檜田 [1989], 盛田 [1989], 石田 [1992], 山浦 [1996])。その後、PCAOB が公表する現在の AS2405 までほとんど改訂されていない (PCAOB [2018], 7

頁)。現在、PCAOB は AS2405 の改訂のための作業に着手している (PCAOB [2018])。

- (4) 1992 年に、国際監査基準 (International Standards on Auditing : 以下, ISAs) 31「財務諸表監査における法令および規制の検討 (Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements)」が公表された。この監査基準は、米国と英国の基準を土台として開発された (山浦 [1992], 3 頁)。その後、2004 年に英国で設立された FRC は、FRC の傘下となった APB を通じて、監査基準の設定に責任を持つようになった。同年、APB は、英国 SAS に代わって ISAs (UK and Ireland) を公表し、財務諸表監査に適用した。ISA (UK and Ireland) 250 も公表された。
- (5) ISA (UK & Ireland) 250A は ISA250 と対応し、ISA (UK & Ireland) 250B は英国独自の基準であり、法的規制の対象となる金融機関の監査人が特定の情報を規制機関に直接報告することを規定している。
- (6) 関連要求事項とは、『2016 年法定監査人及び第三国監査人規則 (The Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations 2016 : SATCAR)』の第 5 条(11)に定められた意味を有し、SATCAR, 監査規則 (the Audit Regulation (537/2014/EU)), ISAs, および FRC の倫理基準の要求事項を含む (FDN3.1)。
- (7) 一般的に手続的アプローチは、単に適切な基準の枠組みに基づいて情報が特定の状況において説得的 (plausible) であるかを評価することのみを目的とするのに対して、リスクベースアプローチは、情報に重要な虚偽表示が発見できないリスクを適切な水準にまで引き下げることが目的として実施されると言われる。具体的に手続の実施において、手続的アプローチは単に決められた手続を実施するのに対して、リスクベースアプローチでは発見リスクを適切な水準にまで引き下げるために、監査手続の種類、時期、および範囲を決定する (Smith [1988], Duggan [1995])。
- (8) 手続的アプローチを採用すると、法令違反による財務諸表の重要な虚偽表示を監査人が識別できないリスク (発見リスク) が高まる。なぜならば、手続的アプローチでは監査の焦点が (マニュアル的に) すぐに絞られてしまうのに対し、リスクベースアプローチでは、監査人が専門的な判断を行い、状況に応じてどの監査手続が最も効果的であるかを選択することができるからである (FRC [2015], p.5)。
- (9) 2004 年の FRC の設立当初は、会計士調査・懲戒委員会 (Accountancy Investigation and Discipline Board : 以下, AIDB) によって会計

- 士懲戒制度のみが運営されていたが、2007 年からは AIDB は会計士・アクチュアリー懲戒委員会 (Accountancy and Actuarial Discipline Board: 以下, AADB) に改組されている。2016 年 6 月にすべての法定監査を対象とする AEP が導入されたため、2022 年現在の会計士懲戒制度は、その対象範囲が限定されている。FRC の執行制度の変遷の詳細は、会計士懲戒制度の HP を参照されたい (<https://www.frc.org.uk/auditors/enforcement-division/accountancy-scheme>)。
- (10) 2014 年に欧州委員会 (European Commission) により、「欧州議会および欧州連合理事会の規則 No 537/2014 (Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014: 以下, 2014 年 EU 監査規則)」および「欧州議会および欧州連合理事会 (閣僚理事会) の指令 2014/56/EU (Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014: 以下, 2014 年 EU 監査指令)」が採択された。2014 年 EU 監査指令では、加盟国が、法定監査における不適切な業務遂行 (inadequate execution) を発見、是正、および防止するための効果的な調査および制裁制度 (effective systems of investigations and sanctions) を確立することを規定している (30 項)。
- (11) AEP の概要については、秋月他 [2021] の 10 章「処分」で説明されている (268-271 頁)。
- (12) ここで、意思決定者は、他の事例で課された制裁を考慮することが「できる」のであって、「しなければならない」わけではないことに注意されたい。すなわち、AEP における意思決定者は、事例の事実と状況に基づいて適切な制裁を決定しなければならないが、以前の事例で課された制裁に拘束されて、適切でない制裁を課さなければならないと考えてはならない (AEP [2022], p.3)。さりとて、(本文で述べたように) AEP で示された先例は、その後の行政処分において検討される。
- (13) このような状況は、事件後である 2016 年の IAS250A の改訂により追加された、違法行為の分類に影響する企業の事業活動や状況の具体例として挙げられた内の、汚職や贈賄にあたる (ISA (UK & Ireland) 250A.A6)。
- (14) DPA において SFO は会計不正を、違法行為の結果として生じた虚偽表示という意味で用いている。ISA200 で示されるように、虚偽表示は、報告される財務諸表項目の金額、分類、表示又は注記事項と、適用される財務報告の枠組みに準拠した場合に要求される財務諸表項目の金額、分類、表示又は注記事項との間の差異を指す。
- (15) 2000 年前後より、インド政府の防衛契約に関する仲介人の利用は、インド当局によって制限されていた (DPA129)。具体的に、インド国防省 (Indian Ministry of Defense: 以下, MOD) は 2001 年の指示書 (instructions) において、仲介人の利用を行う場合には、完全な情報開示、仲介人の登録、MOD による認可、国防省の指針に従った手数料の金額等の制限を受けなければならないことを規定していた (DPA134)。Hindustan Aeronautics 社との契約における制約は、2001 年の指示書に追加して要請される。
- (16) DPA と FDN に直接の記載はないものの、Rolls-Royce 社が汚職による支払を「倉庫手数料」や「コンサルティング費用」と偽装して分類・注記を怠った行為は、取引の経済的実質を開示せず公正表示を損ねるものであり、IAS 1.15-19 (公正表示の原則) に抵触すると解される。
- (17) DPA のインド問題の箇所において、SFO は Rolls-Royce 社の従業員の関与のみを識別しており、役員との関与は把握していない。
- (18) その後、同月 4 日に上記法律事務所のパートナー 2 名が出席した Rolls-Royce 社の取締役会の臨時の会議が開かれ、インド問題について報告が行われた。この取締役会により、インド問題は、取締役会の小委員会 (倫理委員会) だけでなく、取締役そのものが注目すべき大きな問題となった (FDN4.13)。
- (19) AEP は、関連要求事項 (Relevant Requirements) の違反に対する調査、起訴、および制裁を行うが、Rolls-Royce 社事件における関連要求事項は、2010 年当時の ISAs (UK & Ireland) であり、以下本項で言及する ISAs (UK & Ireland) は 2009 年当時の (クラリティ・プロジェクト後の) 基準である。
- (20) 2010 年 6 月 11 日に Sykes 氏がシニア監査パートナーに送信した電子メールには、「我々は、そのような疑いを抱く正当な根拠 (legitimate basis) となる十分な情報を持っておらず、当年度にさらなる支払いが行われない限り、これ以上調査する理由はないだろう」と記載されていた (FDN4.40.4)。この判断を Sykes 氏は同年 7 月にも変更しなかったと考えられる。
- (21) FDN によれば、FRC は、Sykes 氏がインド問題について少なくとも同年 7 月 5 日までに認識していたと考えている。7 月 5 日には、Rolls-Royce 社の上級マネジメント 2 名は、KPMG 監査事務所の Sykes 氏と会合を行い、インド問題について (6 月 4 日に取締役会に報告した内容と同じ) プレゼンテーションを行った (FDN 4.29)。さらに、同月 20 日には、Rolls-Royce

社の上級マネジメントは、インド問題に関してさらなる情報提供を行うために顧問弁護士を交え、KPMG 監査事務所の Sykes 氏と会合を行った (FDN4.29)。

- (22) 例えば、第 1 のインド問題について Sykes 氏は Hindustan Aeronautics 社とのライセンス契約についての違法行為について把握していない。また、2 つのインド問題に存在していた会計不正についてこの時点で Sykes 氏は把握していない。
- (23) FRC は、ISA (UK & Ireland) 500 を参照し、監査人は十分かつ適切な監査証拠を入手するために、個々の状況において適切な監査手続を立案し実施しなければならならず (ISA (UK & Ireland) 500.6)、企業が作成した情報を利用する場合には、当該情報が監査人の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうかを評価しなければならないと指摘した (ISA (UK & Ireland) 500.8)。さらに、FRC は職業的懐疑心の保持 (ISA (UK & Ireland) 200.15) についても強調し、重要な虚偽表示の可能性を認識して監査を計画し実施しなければならないと指摘した。
- (24) ISA (UK & Ireland) 250B は、内部通報 (tipping off) に関する法律を遵守しつつ、可能な限り早く規制機関に報告することを要求している (Appendix 3)。この点について、Sykes 氏は一定の注意を払っている。7月5日の Rolls-Royce 社との会合の後、KPMG のマネーロンダリング報告担当役員 (money laundering reporting officer : 以下、MLRO) とインド問題について、MLRO としての視点から、これがマネーロンダリング法の下で報告される可能性がある問題かどうかを議論している (FDN4.26)。7月20日の顧問弁護士と Rolls-Royce 社の上級マネジメントとの会合した後に、Sykes 氏は MLRO およびシニア監査パートナーとインド問題について社内でも再度議論し、特に KPMG が犯罪収益移転法に基づいてマネーロンダリング報告書を作成する必要があるかどうかを議論し、翌日の 2010 年 7 月 21 日に、シニア監査パートナーと MLRO との会合の結果、現在把握していることに基づいて報告することは何もないと結論付けた、とグループ契約パートナーに報告している (FDN4.30)。
- (25) 日本において、行政処分の根拠は、①虚偽証明または不当証明 (公認会計士法第 30 条、第 34 条の 21 第 2 項 1 号 2 号)、②および法令違反 (公認会計士法第 31 条、第 34 条の 10 の 17 第 2 項、第 34 条の 21 第 2 項 3 号 4 号、第 34 条の 29 第 2 項) である。また、平成 19 年の公認会計士法改正により導入された課徴金制度

は、故意により虚偽証明を行ったときまたは相当の注意を怠ったことにより重大な虚偽証明を行ったときに課されている (公認会計士法第 31 条の 2、第 34 条の 21 の 2)。

- (26) 前節の第 2 項の表では、AEP において制裁を課すために満たすべき要件が関連要求事項への違反 (監査基準および倫理規範を含む) であることを示している。

参考文献

- 秋月信二, 岡嶋慶, 亀岡恵理子, 小宮山賢, 鳥羽至英, 内藤文雄, 永見尊, 福川裕徳 [2021] 『監査の質に対する規制: 監査プロフェッション vs 行政機関』国元書房。
- Boland, C. M., Hermanson, D. R., Higgs, J. L., Prewett, K. W., Pyzoha, J. S., & Tegeler, A. C. [2024] Additional Comments of the American Accounting Association Auditing Section Auditing Standards Committee on the PCAOB's Amendments to PCAOB Auditing Standards Related to a Company's Noncompliance with Laws and Regulations and Other Related Amendments. *Current Issues in Auditing*, 18(2), C4-C10.
- Bonner, S. E., Palmrose, Z. V., & Young, S. M. [1998] Fraud type and auditor litigation: An analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases. *Accounting Review*, 503-532.
- DeFond, M. L., & Smith, D. B. (1991). Discussion of the financial and market effects of the SEC accounting and auditing enforcement releases. *Journal of Accounting Research*, 29, 143-148.
- Duggan, K. [1995] Reviews redux. *CA Magazine*, 128(1), 72-74.
- Feroz, E. H., Park, K., & Pastena, V. S. [1991] The financial and market effects of the SEC's accounting and auditing enforcement releases. *Journal of Accounting Research*, 29, 107-142.
- Financial Reporting Council (FRC) [2009] International Standard on Auditing (ISA) UK & Ireland 250A Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements.
- Financial Reporting Council (FRC) [2009] International Standard on Auditing (ISA) UK & Ireland 250B The auditor's right and duty to report to regulators in the financial sector.
- Financial Reporting Council (FRC) [2014] Audit Quality Thematic Review: Fraud risks and laws and regulations.
- Financial Reporting Council (FRC) [2015] FRC Comment Letter – IAASB ED Proposed Amendments to the IAASB International Standards – Responding to NOCLAR.

- Financial Reporting Council (FRC) [2016-a] Enhancing Confidence in Audit: The Financial Reporting Council's Audit Enforcement Procedure.
- Financial Reporting Council (FRC) [2016-b] International Standard on Auditing (ISA) UK & Ireland 250A Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements.
- Financial Reporting Council (FRC) [2017] FRC launch investigation into KPMG in relation to the audit of the financial statements of Rolls-Royce Group.
- Financial Reporting Council (FRC) [2021] In the matter of the executive counsel of The Financial Reporting Council –and (1) KPMG audit plc (2) Anthony James Sykes, Final Decision Notice.
- Financial Reporting Council (FRC) [2022] Sanctions Policy (AEP).
- 檜田信男 [1989] 「監査基準と違法行為」『産業経理』第 49 巻第 1 号, 1-10 頁。
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2008] Basis for Conclusions: ISA 250 (Redrafted), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality.
- 石田三郎 [1992] 「不正・違法行為と監査意見」『現代監査』第 2 号, 9-15 頁。
- 亀岡恵理子 [2016] 「WorldCom 粉飾決算における監査の失敗事例分析—監査人の独立性と監査リスク・アプローチの有効性に対する示唆—」『産業経営』第 50 号 (掲載確定)。
- 亀岡恵理子 [2015] 「エンロン事件の再検討—監査人の独立性侵害と監査の失敗を中心に—」『産研論集』第 42 号, 81-92 頁。
- 亀岡恵理子, 福川裕徳, 永見尊, 鳥羽至英 [2021] 『財務諸表監査 改訂版』国元書房。
- Karpoff, J. M., Lee, D. S., & Martin, G. S. [2017] Foreign bribery: Incentives and enforcement. Available at SSRN 1573222.
- 加藤厚 [2015] 「国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) ニューヨーク会議報告: 違法行為への対応の再公開草案を決議他」『会計・監査ジャーナル』第 27 巻第 7 号, 73-76 頁。
- 加藤厚 [2015] 「違法行為に気付いた公認会計士が取るべき行動は何か: 国際会計士倫理基準審議会が再公開草案を公表」『会計・監査ジャーナル』第 27 巻第 8 号, 99-102 頁。
- 加藤厚 [2017] 「新しい国際倫理規程「違法行為への対応」—国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) のその他の最新動向—」『商学論纂』第 58 巻第 3-4 号, 1-29 頁。
- Kingman, J. (2018). Independent review of the financial reporting council.
- Knechel, W. R. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223.
- Lawson, B. P., Martin, G. S., Muriel, L., & Wilkins, M. S. [2019] How do auditors respond to FCPA risk?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 177-200.
- Lyon, J. D., & Maher, M. W. [2005] The importance of business risk in setting audit fees: Evidence from cases of client misconduct. *Journal of Accounting Research*, 43(1), 133-151.
- 盛田良久 [1989] 「違法行為に対する監査人の責任」『大阪学院大学商学論集』第 15 巻第 3 号, 43-57 頁。
- 永見尊 [2023] 「米国 SEC の AAER にみる監査人の質問手続の不備」『専修マネジメント・ジャーナル』第 13 巻第 1 号, 1-13 頁。
- Nassauer, S. [2015] Shareholder group says Ernst & Young knew about Wal-Mart Mexico bribery allegations. *Wall Street Journal*, (May 25).
- Palmrose, Z., & Wright, D. [1993] Research in the Auditor's Responsibilities Regarding Illegal Acts by Clients. *Proceedings of the Expectations Gap Roundtable*, 227-43.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) [2018] Standard-Setting Update. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) [2023] Amendments to PCAOB Auditing Standards Related to a Company's Noncompliance with Laws and Regulations and Other Related Amendments. Washington, DC: PCAOB.
- Serious Fraud Office (SFO) [2017] Deferred Prosecution Agreement – Statement of Facts – SFO v Rolls Royce PLC.
- Smith, S. [1988] Attestation standards and their effect on review engagements. *CA magazine*, 69-71.
- 弥永真生 [2014] 「〈論説〉財務諸表監査と違法行為」『筑波ロー・ジャーナル』第 17 号, 127-190 頁。
- 山浦久司 [1996] 「(指標) 企業の違法行為と職業会計士監査--国際的動向と日本の現状」『監査研究』第 22 巻第 9 号, 1-4 頁。
- Wolf Committee [2008] Ethical business conduct in BAE Systems plc – the way forward.