

## INTOSAI における政府会計検査基準の体系化

### —国際的なコンバージェンスの流れの中で—

東 信 男\*

(会計検査院事務総長官房調査課長)

#### I はじめに

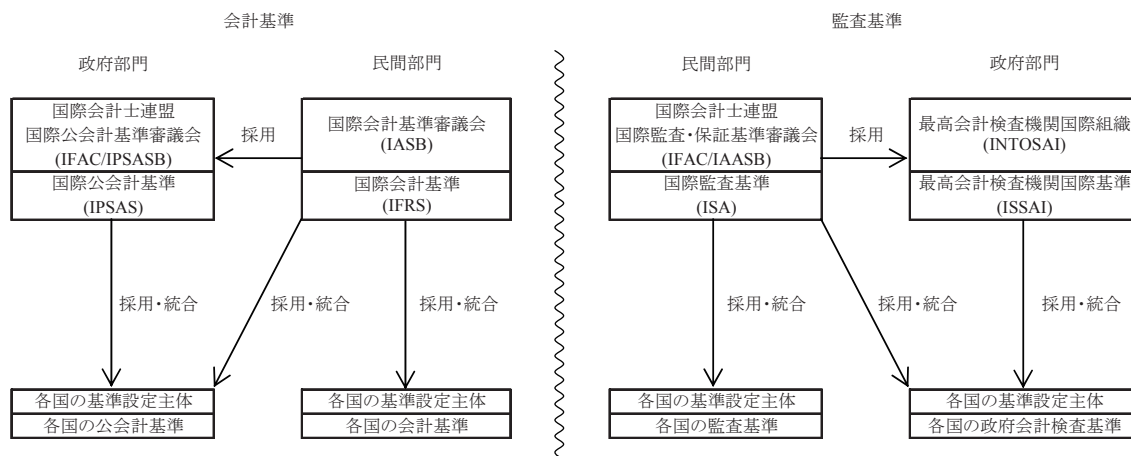
民間部門では、企業活動及び金融・資本市場のグローバル化により、ここ数年、世界各国で国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) が開発した国際会計基準 (International Financial Reporting Standards : IFRS) を自国の会計基準として採用する国が増加してきた。また、2002年にIASBとアメリカの会計基準設定主体である財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) との間でノーウォーク合意が成立し、両者の会計基準の統合が図られることとなった。この会計基準の国際的なコンバージェンス (収斂) の流れの中で、財務報告の適正性を保証するために実施される監査についても、国際会計士連盟 (International Federation of Accountants : IFAC) の国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) が開発した国際監査基準 (International Standards on Auditing : ISA) を自国の監査基準として採用する国が増加してきており、監査基準についても国際的なコンバージェンスの動きが見られる<sup>1)</sup>。

一方、各国会計検査院が加盟している最高会計検査機関国際組織 (International Organization of Supreme Audit Institutions : INTOSAI) は、加盟国会計検査院の参考に供するため、政府会計検査等に関する基準、ガイドライン等を開発してきたが、現在、これらの基準等を ISA とのコンバージェンスを図りながら体系化するプロジェクトを実施している。この背景には、政府部門に発生主義会計を導入する国が増加してきたことに伴い、財務報告の適正性を保証するために実施される政府会計検査 (財務検査) については、民間部門に適用される監査基準と同一の基準を基本的に適用できるという考え方が底流にある (会計基準と監査基準の国際的なコンバージェンスのイメージについては、図1参照)。

\* 1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業、1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程終了(MBA)。1980年会計検査院採用、その後、通商産業検査課総括副長、大蔵検査課決算監理官、上席研究調査官などを経て2006年より現職。この間、1990～1993年在ニューヨーク総領事館出向、2003年名古屋大学経済学部講師併任。

<sup>1)</sup> Kelly Anerud(2004)p. 21.

図1 会計基準と監査基準の国際的なコンバージェンスのイメージ



政府部門の会計検査は、民間部門の監査と目的等が異なることから、IAASB が作成する ISA をそのまま適用することはできないため、政府会計検査基準と ISA のコンバージェンスには一定の限界があると考えられる。とはいえ、国際的な基準設定主体として認知されている IAASB の開発する ISA を採用した方が、INTOSAI が独自に基準等を開発するよりは効率的であることもまた事実である。INTOSAI は政府部門と民間部門の違いを認識した上で、どのように政府会計検査基準を ISA とのコンバージェンスを図りながら体系化しようとしているのであろうか。そこで、本稿では、これまでの活動を振り返りながら、INTOSAI が国際的なコンバージェンスの流れの中で実施している政府会計検査基準の体系化について取り上げてみたい。(本稿はすべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。)

## II INTOSAI の活動

### 1. INTOSAI の概要

#### 1. 1. 設立目的と加盟国 SAI

INTOSAIは政府会計検査の分野における最高会計検査機関 (Supreme Audit Institutions : SAI) 相互間の意見及び経験の交換を促進することを目的として<sup>2)</sup>、1953年に設立された国際組織で<sup>3)</sup>、2004年末現在で185カ国及び欧州連合 (EU) のSAIが加盟している。INTOSAIの所在地は、オーストリアのウィーンとなっている。正規メンバーとしてINTOSAI及びその組織又は活動に参加できるのは、国際連合又はその専門機関のすべての加盟国のSAI及び国際的な法の下で設立され、法的な地位と相応の経済的、技術的、組織的又は財務的な統合を付与された超国家的組織におけるSAIとされている。ここでSAIとは、その名称、構成及

<sup>2)</sup> INTOSAI Statutes Article 1.

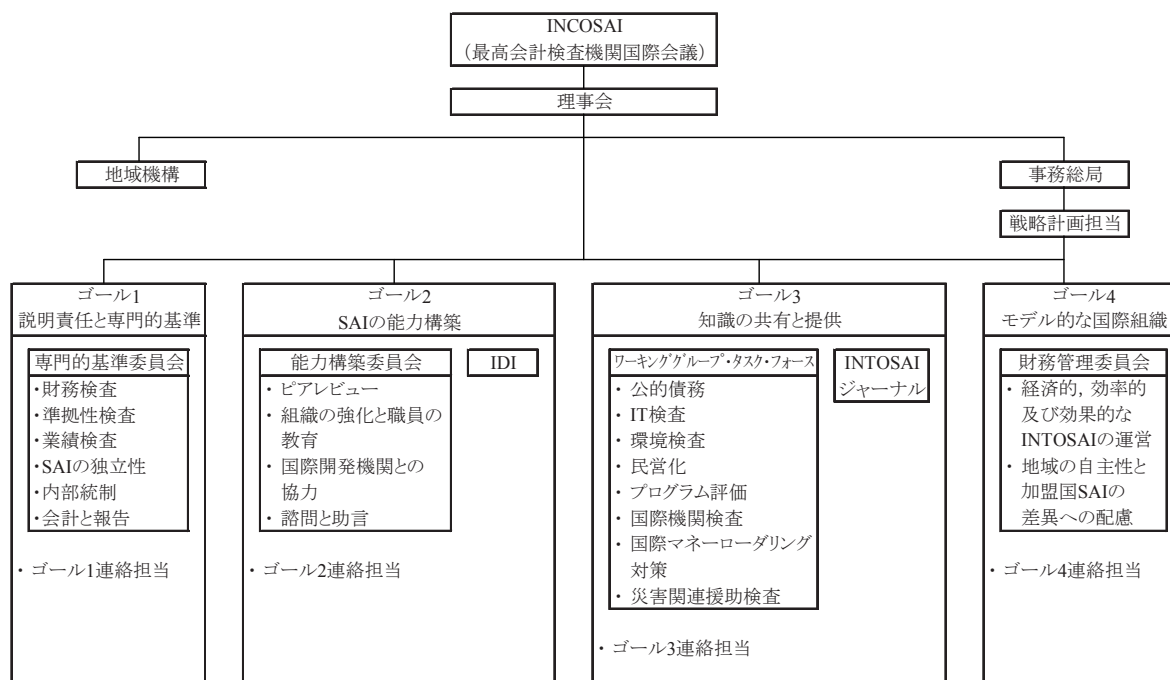
<sup>3)</sup> INTOSAI (2004)p. 10.

び組織にかかわらず、法律又はその他の国若しくは超国家的組織における公式な措置に基づき、当該国又は超国家的組織における政府会計検査を、司法的権限の有無にかかわらず、独立して行う最上位の公的機関とされており<sup>4)</sup>、通常、各国の会計検査院がこれに該当する。

## 1. 2. 組織

INTOSAIには、INTOSAI規約に基づき、①最高会計検査機関国際会議（International Congress of Supreme Audit Institutions : INCOSAI）、②理事会、③事務総局、④地域機構、⑤財務管理委員会が設置されている<sup>5)</sup>。また、INCOSAI又は理事会の決議に基づき、⑥委員会、ワーキング・グループ（Working Group : WG）及びタスク・フォース（Task Force : TF）、⑦政府会計検査国際ジャーナル（通称「INTOSAIジャーナル」）、⑧INTOSAI開発イニシアティブ（INTOSAI Development Initiative : IDI）が設置されている。これらの組織は、2004年の第18回INCOSAIで決議された2005-2010年戦略計画に基づき、ゴール（戦略目標）1～4別に再編成された（INTOSAIの組織図については、図2参照）。このうちゴール1の下に、政府会計検査、内部統制、財務報告等に関する基準、ガイドライン等を開発するため、専門的基準委員会（Professional Standards Committee : PSC）が設置されている。このPSCは、特に政府会計検査に関する国際的な基準設定主体としての役割を果たしている。

図2 INTOSAIの組織図



(出典) INTOSAI(2005)APPENDIX III, INTOSAI website ([http://www.intosai.org/en/portal/about\\_us/organisation/](http://www.intosai.org/en/portal/about_us/organisation/) (July 11, 2007))より作成

<sup>4)</sup> INTOSAI Statutes Article 2.

<sup>5)</sup> INTOSAI Statutes Article 3 and Article 8.

<sup>6)</sup> 各組織の職務については、東(1990)pp. 74-88 参照。

## 2. INTOSAI の専門的文書

INTOSAIは加盟国SAIに共通する専門的又は技術的問題を研究するため、委員会、WG及びTFを設置し、その研究成果を基準、ガイドライン等の専門的文書として開発している。委員会、WG及びTFは、INCOSAI又は理事会の決議に基づいて設置されており、それぞれが取り上げる研究の内容によりステータスが異なっている。つまり、委員会はすべての加盟国SAIにとって重要でかつ継続的に関心のある専門的問題を取り上げる場合に設置され、WGはINCOSAIで採択された勧告に対応して特定の加盟国SAIにとって関心のある技術的問題を取り上げる場合に設置される。また、TFは比較的多数の加盟国SAIにとって重要で関心のある問題を時限的に取り上げる場合に設置される。これらの委員会、WG及びTFが開発してきた専門的文書の実績をINTOSAIのゴール別に見ると、次のようになっている<sup>7)</sup>。

### 2. 1. ゴール1 関連

INTOSAI はすべての加盟国 SAI にとって重要でかつ継続的に関心のある専門的問題を研究する委員会として1984年に会計検査基準委員会、会計基準委員会及び内部統制基準委員会を同時に設置した。これらの委員会は「INTOSAI 会計検査基準」、「業績検査実施ガイドライン」のような会計検査に関する専門的文書と「会計基準フレームワーク」、「公共部門の内部統制基準ガイドライン」のような会計検査と密接に関連するガバナンスに関する専門的文書を開発した（ゴール1 関連の専門的文書の開発実績については、表1 参照）。これらの委員会は、2005-2010年戦略計画の策定に伴い、2004年にゴール1のPSCに組み込まれた。このPSCには、現在、①財務検査ガイドライン小委員会、②準拠性検査小委員会、③業績検査小委員会、④SAI 独立性小委員会、⑤内部統制基準小委員会、⑥会計及び報告小委員会が設置されている（ゴール1 関連の組織図については、図3 参照）。これらの小委員会は、現在、2007年11月に開催される予定の第19回INCOSAIに向け、「財務検査ガイドライン」、「準拠性検査ガイドライン」のような会計検査一般に関する専門的文書の開発作業を行っている（ゴール1 関連の専門的文書の開発予定については、表2 参照）。

### 2. 2. ゴール3 関連

INTOSAI はINCOSAI で採択された勧告に対応して特定の加盟国 SAI にとって関心のある技術的問題などを研究するため、1989年にEDP 検査委員会、1991年に公的債務委員会、1992年に環境検査WG、1992年にプログラム評価WG、1993年に民営化WG、2001年に国際機関検査WGをそれぞれ設置した。これらの委員会等は、「情報システムセキュリティ評価手法」、「公的債務に係る内部統制検査の計画・実施ガイドライン」のような特定の検査テーマに関する専門的文書を開発した（ゴール3 関連の専門的文書の開発実績については、表3 参照）。これらの委員会等は、2005-2010年戦略計画の策定に伴い、2004年にゴール3に組み込まれた。このゴール3を達成するため、現在、①公的債務委員会、②IT 検査委員会（2002年にEDP 検査委員会より名称変更）、③環境検査WG、④民営化WG、⑤プログラム評価WG、⑥国際機関検査TF（2004年にWGからTFに移行）、⑦国際マネーローダリング対策TF、⑧災害関連援助検査TFが設置されている（ゴール3 関連の組織図については、図4 参照）。

<sup>7)</sup> ゴール2 関連の専門的文書は、現在のところ開発されていない。

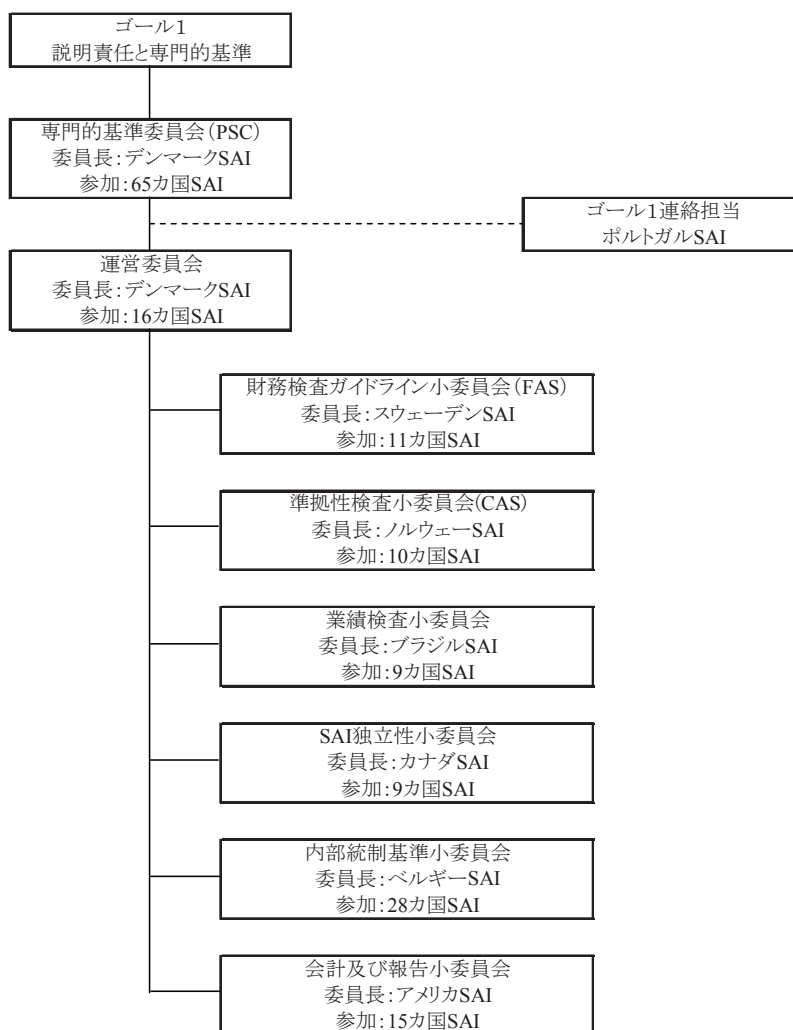
表1 ゴール1 関連の専門的文書(開発実績)

開発委員会名	専門的文書の名称	承認(最終改訂)
会計検査基準委員会	INTOSAI 会計検査基準 (INTOSAI Auditing Standards)	1992年10月 (2001年10月)
	INTOSAI 倫理規程 (INTOSAI Code of Ethics)	1998年11月
	SAI の独立性プロジェクト・タスク・フォース最終報告書－ (Independence of SAIs Project: Final Task Force Report)	2001年3月
	業績検査実施ガイドライン (Implementation Guidelines for Performance Auditing)	2004年10月
会計基準委員会	会計基準フレームワーク (Accounting Standards Framework)	1995年10月
	会計基準フレームワーク実施ガイドー省庁別及び政府の報告 書－ (Accounting Standards Framework Implementation Guide: Departmental and Government wide Report)	1998年11月
	SAI のための会計基準フレームワーク実施ガイドー財務情報、 業績情報及びその他の情報の管理上の考察と分析－ (Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information)	2001年10月
内部統制基準委員会	公共部門の内部統制基準ガイドライン (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector)	1992年10月 (2004年10月)
	内部統制の有効性に関する報告書ガイダンスー内部統制の運 用と評価に関する SAI の経験－ (Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls)	1997年11月
	内部統制ー政府の説明責任のための基礎の提供ー (Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government)	2001年10月

(出典) INTOSAI website ([http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/audit\\_related/documentsgoal1/](http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/audit_related/documentsgoal1/),

[http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/audit\\_related/documentsworkpap/\(July 11, 2007\)](http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/audit_related/documentsworkpap/(July%2011,%202007)))より作成

図3 ゴール1 関連の組織図



(出典) PSC website (<http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-162.htm>,  
<http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-163.htm> (July 11, 2007))より作成

表2 ゴール1関連の専門的文書(開発予定)

開発小委員会名	専門的文書の名称	承認予定
財務検査ガイドライン小委員会	財務検査ガイドライン(Financial Audit Guidelines)	2007年11月以降順次
準拠性検査小委員会	準拠性検査ガイドライン(Compliance Audit Guidelines)	2007年11月
SAI独立性小委員会	SAI独立性規程 (Code of Independence of Supreme Audit Institutions)	2007年11月
	SAIの独立性に関するガイドライン及び優良事例 (Guidelines and Good Practices related to SAI Independence)	2007年11月
	透明性・説明責任規程 (Code of Transparency and Accountability)	2007年11月

(出典) INTOSAI/PSC (2007a)より作成

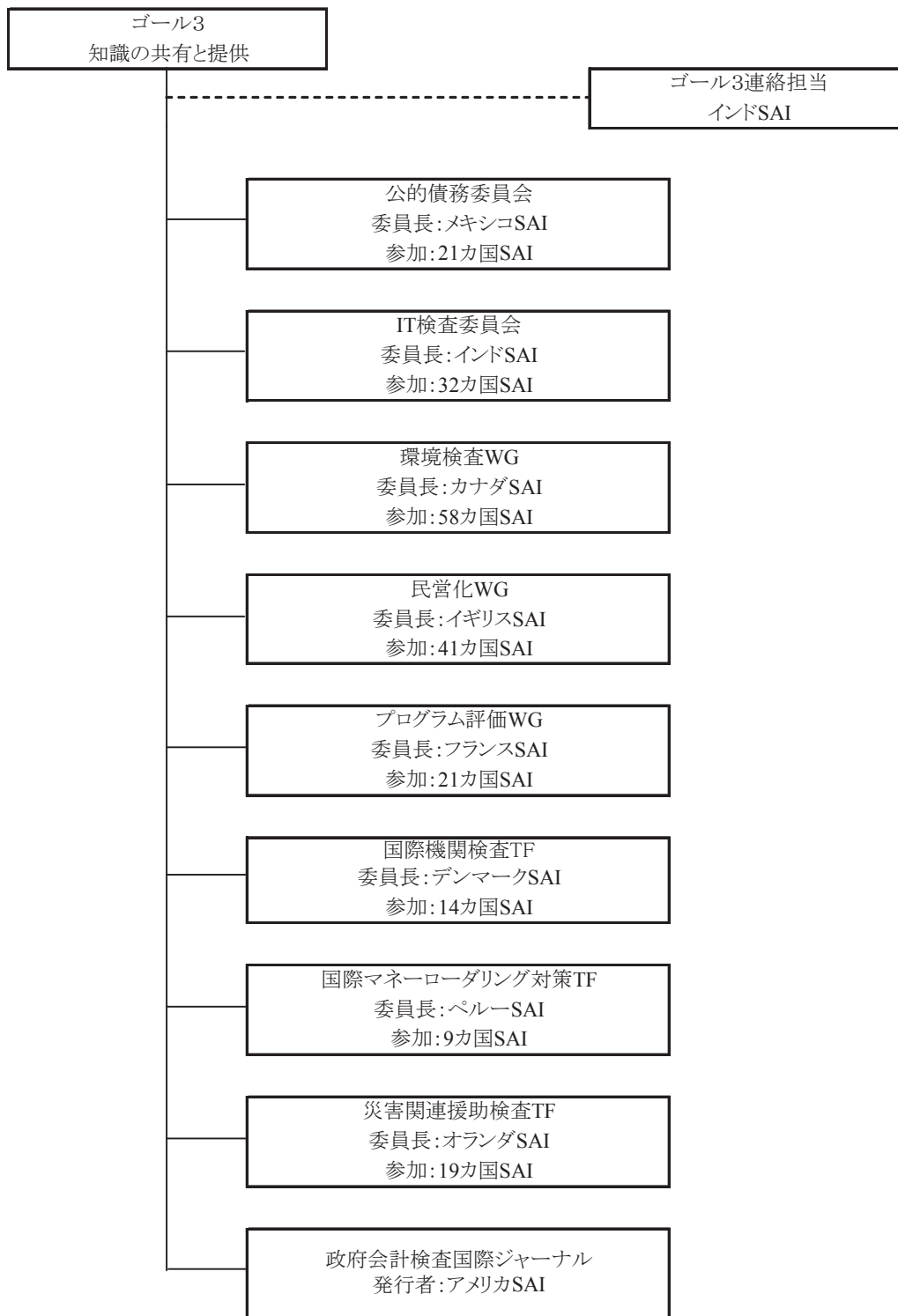


表3 ゴール3関連の専門的文書(開発実績)

開発 WG 等名	専門的文書の名称	承認 (最終改訂)
EDP 検査委員会	情報システムセキュリティ評価手法—政府組織の情報システムセキュリティを評価するためのガイド— (Information System Security Review Methodology: A Guide for Reviewing Information System Security in Government Organisations)	1995 年 10 月
	SAI の IT 戦略開発ガイド (Guide to Developing IT Strategies in Supreme Audit Institutions)	1995 年 10 月
公的債務委員会	公的債務の定義・開示ガイダンス (Guidance on Definition and Disclosure of Public Debt)	1995 年 10 月
	公的債務に係る内部統制検査の計画・実施ガイダンス (Guidance for Planning and Conducting an Audit of Internal Controls of Public Debt)	1998 年 11 月 (2000 年 5 月)
	公的債務の報告ガイダンス (Guidance on the Reporting of Public Debt)	1998 年 11 月 (2000 年 5 月)
	公的債務の管理と財政的脆弱性—SAI の潜在的役割— (Public Debt Management and Fiscal Vulnerability: Potential Roles for SAIs)	2003 年 2 月
	財政的暴露—債務管理と SAI の役割への含意— (Fiscal Exposures: Implications for Debt Management and the Role for SAIs)	2003 年 2 月
環境検査 WG	天然資源会計 (Natural Resource Accounting)	1998 年 5 月
	国際環境協定の検査に関して SAI はどのように協力できるか (How SAIs may Co-operate on the Audit of International Environmental Accords)	1998 年 11 月
	環境的観点からの検査実施ガイダンス (Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective)	2001 年 10 月
	国際環境協定の検査 (The Audit of International Environmental Accords)	2001 年 10 月
	環境検査と合規性検査 (Environmental Audit and Regularity Auditing)	2004 年 10 月
	持続可能な発展—SAI の役割— (Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions)	2004 年 10 月
	水問題の検査—SAI の経験— (Auditing Water Issues: Experiences of Supreme Audit Institutions)	2004 年 3 月
	廃棄物管理の検査に向けて (Towards Auditing Waste Management)	2004 年 5 月
民営化 WG	民営化の検査のための優良事例ガイドライン (Guidelines on Best Practice for the Audit of Privatisations)	1998 年 11 月
	官民資金調達と許認可の検査のための優良事例ガイドライン (Guidelines on Best Practice for the Audit of Public/Private Finance and Concessions)	2001 年 10 月
	経済的規制の検査のための優良事例ガイドライン (Guidelines on Best Practice for the Audit of Economic Regulation)	2001 年 10 月
	官民共同におけるリスク検査のための優良事例ガイドライン (Guidelines on Best Practice for the Audit of Risk in Public/Private Partnership (PPP))	2004 年 10 月
国際機関検査 TF	国際機関への最適な検査実施のための原則 (Principles for Best Audit Arrangements for International Institutions)	2004 年 10 月
	国際機関への検査実施に関する財務規定の優良事例 (Best Practice Example of Financial Rules and Regulations concerning Audit Arrangements in International Institutions)	2004 年 10 月
	国際機関の検査—SAI のためのガイダンス— (Audit of International Institutions: Guidance for Supreme Audit Institutions (SAIs))	2004 年 10 月

(出典) INTOSAI website ([http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/audit\\_related/documentsgoal3/](http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/audit_related/documentsgoal3/), [http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/audit\\_related/documentsworkpap/\(July 11, 2007\)](http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/audit_related/documentsworkpap/(July%2011,%202007))) より作成

図4 ゴール3 関連の組織図



(出典) INTOSAI website

([http://www.intosai.org/en/portal/committees\\_working\\_groups\\_task\\_forces/goal\\_3\\_knowledge\\_sharing/](http://www.intosai.org/en/portal/committees_working_groups_task_forces/goal_3_knowledge_sharing/)  
(July 11, 2007))より作成



### 3. 専門的文書の性格

委員会、WG及びIFが開発した基準、ガイドライン等の専門的文書は、INCOSAI又は理事会において承認された後、現在は事務総局が管理するINTOSAIのウェブサイトで公開され、加盟国SAIの参考に供されるとともに一般にも提供されている。加盟国SAIにとって、「INTOSAI会計検査基準」を始めとする専門的文書を政府会計検査の実務に適用することは、強制とはされていない。これは加盟国SAIが限定された検査権限しか与えられていなかったり、政府会計検査基準の設定に完全な裁量を有していなかったりするなど、加盟国SAIを取り巻く法制度、検査実務等がそれぞれ異なるからである。このため「INTOSAI会計検査基準」は、加盟国SAIの間で合意された優良事例をまとめたものと位置付けられ、各加盟国SAIは「INTOSAI会計検査基準」がどの程度与えられた法的権限と両立するか、判断しなければならないとされている<sup>8)</sup>。

### 4. 政府会計検査基準の採用状況

PSCは2006年11月から2007年2月にかけて今後の専門的文書の開発に関する加盟国SAIのニーズを把握するため、全加盟国SAI（186カ国等）を対象にサーベイを実施したが、その中には加盟国SAIにおける政府会計検査基準の採用状況も含まれていた。このサーベイ結果によると、回答した100カ国SAIのうち財務検査（Financial Audit）、準拠性検査（Compliance Audit）又は業績検査（Performance Audit）において「INTOSAI会計検査基準」を採用しているのは76カ国SAIに上っており、「INTOSAI会計検査基準」は政府会計検査基準の主流となっている。また、加盟国SAIによっては検査の内容に応じ「INTOSAI会計検査基準」以外の基準を採用する場合もあるが、このサーベイ結果によると、回答した100カ国SAIのうち財務検査、準拠性検査又は業績検査において、①IAASBが開発した国際監査基準（ISA）を採用しているのは60カ国SAI、②各国の基準設定主体が開発した政府会計検査基準を採用しているのは50カ国SAI、③各地域機構が開発した政府会計検査基準を採用しているのは29カ国SAI、④各国の基準設定主体が開発した民間部門に適用される監査基準を採用しているのは27カ国SAIとなっている<sup>9)</sup>。

## III 政府会計検査基準の体系化

### 1. INTOSAIの基準体系

INTOSAIの委員会、WG及びTFは、これまで表1及び表3で示したような専門的文書を開発した実績を有しており、また、今後は表2で示したような専門的文書の開発を予定している。これらの専門的文書は、各委員会等でばらばらに開発されていたため、政府会計検査に関する文書とガバナンスに関する文書が同列に扱われたり、政府会計検査の原則を規定した文書とより詳細な手続を規定した文書の相互関係が明確でなかったりなどとして、それぞれの文書の相対的位置付けが不明であった。そこで、INTOSAIは現在、加盟国SAIに対してそれぞれの文書の性質、上下関係等の相対的位置付けを明確にするため、各委員会等が開発した既存及び将来のすべての文書を統一された一つの基準体系に組み込むことを検討している。この基準体系は、次のように検査関連の基準とガバナンス関連の基準で構成される予定である（INTOSAIの基準体系については、表4参照）。

<sup>8)</sup> INTOSAI Auditing Standards, Foreword.

<sup>9)</sup> INTOSAI/PSC (2007b) pp. 3-4.

表4 INTOSAIの基準体系  
1. 最高会計検査機関国際基準 (ISSAI)

レベル	ISSAI 番号	専門的文書の名称
1 基本原則	1	リマ宣言
2 SAI 規範	10	SAI 独立性規程 <sup>注1</sup>
	11	SAI の独立性に関するガイドライン及び優良事例 <sup>注1</sup>
	20	透明性・説明責任規程 <sup>注1</sup>
	30	INTOSAI 倫理規程
3 会計検査基準	100	INTOSAI 会計検査基準 (政府会計検査の基本的公準)
	200	INTOSAI 会計検査基準 (政府会計検査の一般基準)
	300	INTOSAI 会計検査基準 (政府会計検査の実施基準)
	400	INTOSAI 会計検査基準 (政府会計検査の報告基準)
4 ガイドライン	1000	財務検査ガイドライン <sup>注1</sup>
	1000	財務検査ガイドライン <sup>注2</sup>
	1000	業績検査(3000-3999)
	1000	業績検査実施ガイドライン
	1000	準拠性検査ガイドライン <sup>注1</sup>
	1000	準拠性検査ガイドライン <sup>注2</sup>
	1000	国際機関の検査-SAIのためのガイダンス
	1000	国際機関への最適な検査実施のための原則
	1000	国際機関への検査実施に関する財務規定の優良事例 (ISSAI 5010 付録)
	1000	5110 環境検査と合規性検査
	1000	5120 環境検査と合規性検査
	1000	5130 持続可能な発展-SAIの役割
5 民営化	5210	民営化の検査のための優良事例ガイドライン
	5220	官民資金調達と許認可の検査のための優良事例ガイドライン
	5230	総務省規制の検査のための優良事例ガイドライン
	5240	官民共同におけるリスク検査のための優良事例ガイドライン
6 IT-検査	5310	情報システムセキュリティ評価手法-政府組織の情報システムセキュリティを評価するためのガイド
	5410	公的債務に係る内部統制検査の計画・実施ガイダンス
	5420	公的債務の管理と財政的脆弱性-SAIの潜在的役割
	5430	財政的暴露-債務管理とSAIの役割への含意

(注1) 今後、採択される予定の文書である。

(注2) 「ISSAI1000」は、国際会計士連盟 (IFAC) の国際監査・保証基準審議会 (IAASB) が開発した国際監査基準 (ISA) のことで、…は ISA 番号又は国際品質管理基準 (ISQC) 番号のことである。各「ISSAI1000」には、INTOSAI が個別に開発した実務指針 (PN) が含まれる。

2. グッド・ガバナンスに関する INTOSAI ガイダンス (INTOSAI GOV)

INTOSAI GOV 番号	専門的文書の名称
9100	公共部門の内部統制基準ガイドライン
9110	内部統制の有効性に関する報告書ガイダンス-内部統制の運用と評価に関する SAI の経験
9120	内部統制-政府の説明責任のための基礎の提供
9200	会計基準フレームワーク
9210	会計基準フレームワーク実施ガイド-省庁別及び政府の報告書
9220	SAI のための会計基準フレームワーク実施ガイド-財務情報、業績情報及びその他の情報の管理上の考察と分析
9230	公的債務の定義・開示ガイダンス

(出典) INTOSAI/PSC (2007a) p. 6, PSC/ISSAI website (<http://www.issai.org/composite-191.htm>, <http://www.issai.org/composite-192.htm>, <http://www.issai.org/composite-194.htm> (July 20, 2007))

## 1. 1. 検査関連の基準

検査関連の一連の文書に対する共通の名称として「最高会計検査機関国際基準 (International Standards of Supreme Audit Institutions : ISSAI)」を採用し、検査関連のすべての文書に固有の ISSAI 番号が付与される。基準体系は次のようにレベル 1 からレベル 4 までの 4 層で構成され、ISSAI 番号の桁数は、当該文書が属する階層を示す。

### (1)レベル 1

基準体系の最上位に位置するレベル 1 には、政府会計検査に関する基本原則を定めたものが含まれる。具体的には 1977 年の第 9 回 INCOSAI で採択された「リマ宣言」が属する。これは「リマ宣言」が SAI の属する地域、SAI による政府会計検査の成熟度、SAI の国家統治機構上の地位にかかわらず、すべての加盟国 SAI にとって等しく重要なものと位置付けられているからである。この「リマ宣言」は、①SAI による政府会計検査の目的、②SAI の検査対象機関からの独立性、③SAI と議会・政府との関係、④SAI の検査権限、⑤政府会計検査の方法・手続等を規定した 25 条で構成され、INTOSAI 活動を支える理念となっている。

### (2)レベル 2

レベル 2 には、加盟国 SAI の組織運営に関する規範を定めたものが含まれる。具体的には「SAI 独立性規程」、「透明性・説明責任規程」及び「INTOSAI 倫理規程」が属する。これはこれらの規程が対象としている SAI の検査対象機関からの独立性、組織運営の透明性及び SAI 職員の倫理観が、検査の実効性を高めるとともに検査結果の信頼性を確保する上で大きな影響を与えると認識されているからである。これらの規範は「リマ宣言」と同様に基本的な原則を規定しているため、頻繁に改定されるべきものとはされていない。

### (3)レベル 3

レベル 3 には、政府会計検査に関する基準を定めたものが含まれる。具体的には 1992 年の第 14 回 INCOSAI で採択された「INTOSAI 会計検査基準」が属する。この会計検査基準は、基本的公準、一般基準、実施基準及び報告基準で構成され、加盟国 SAI が検査を実施する上で遵守すべき原則及び重要な手続きを確立するための枠組みを提供している。「INTOSAI 会計検査基準」の基本的公準において、政府会計検査は合規性検査 (Regularity Audit) 及び業績検査 (Performance Audit) に 2 分類されている<sup>10)</sup>。

### (4)レベル 4

基準体系の最下位に位置するレベル 4 には、政府会計検査に関するガイドラインが含まれる。具体的には「財務検査ガイドライン」、「準拠性検査ガイドライン」、「業績検査実施ガイドライン」及び特定の検査テーマに関するガイドラインが含まれる。これらのガイドラインは、レベル 3 の「INTOSAI 会計検査基準」を実際に検査に適用する場合の実務上のより詳細な手続を規定している。レベル 4 において、合規性検査は財務検査 (Financial Audit) 及び準拠性検査 (Compliance Audit) に細分され、最終的に政府会計検査は財

<sup>10)</sup> INTOSAI Auditing Standards 1.0.38. 合規性検査には財務報告の適正性を保証するために実施される検査、会計経理の関連法令等への準拠性を検証するために実施される検査などが含まれる (INTOSAI Auditing Standards 1.0.39)。また、業績検査には経済性、効率性及び有効性の観点から実施される検査が含まれる (INTOSAI Auditing Standards 1.0.40)。

務検査、準拠性検査及び業績検査に3分類されている。なお、「財務検査ガイドライン」については、以下のIVで紹介するように国際監査基準 (ISA) とのコンバージェンスを目指しており、ISA と INTOSAI が独自に開発する部分で構成される。

## 1. 2. ガバナンス関連の基準

INTOSAI の基準体系の中には、政府会計検査と密接に関連する内部統制、会計等の政府機関のガバナンスに関して開発した文書についても組み込むことが検討されている。ガバナンス関連の一連の文書に対する共通の名称として「グッド・ガバナンスに関する INTOSAI ガイダンス (INTOSAI Guidance for Good Governance : INTOSAI GOV)」を採用し、ガバナンス関連のすべての文書には、固有の INTOSAI GOV 番号が付与される。この INTOSAI GOV は4桁の番号が付与されるため、ISSAI のレベル4に対応している。

## 2. 政府会計検査の特性

ISSAI のレベル4において、政府会計検査は財務検査、準拠性検査及び業績検査に3分類されているが、これは次に述べるような政府会計検査の特性に対応したものと考えられる。

### 2. 1. 準拠性検査の必要性

政府部門の行財政活動の基本は、国が強制的に徴収した租税を政策目的に応じて配分することである。国民は多様な利害関係を有しているため、このような配分は、国民の代表者で構成される議会において審議され、議決された予算により行われる。このように政府部門の行財政活動は、議会の予算統制を受けていることから、加盟国 SAI は、予算統制が有効に機能していることを確かめるため、会計経理が予算に準拠して適正に処理されているかどうか検査する必要がある。また、予算執行に当たり準拠すべき会計処理の原則及び手続については、基本的な事項が法律で定められ、実務的な事項が政令、省令等により定められる。同様に、予算執行に伴い取得した資産、発生した負債の管理に関する原則及び手続についても、基本的な事項が法律で定められ、実務的な事項が政令、省令等により定められる。このように政府部門の行財政活動は、法令等の統制を受けていることから、加盟国 SAI は、法令等による統制が有効に機能していることを確かめるため、会計経理や財産管理が法令等に準拠して適正に処理されているかどうか検査する必要がある。

### 2. 2. 財務検査の必要性

政府部門の行財政活動は、議会の予算統制を受けているため、政府部門は会計経理が予算に準拠して適正に処理されたことを、議会に対して説明する責任を有している。この説明責任は、政府部門が予算科目別に予算額と決算額を対比させた決算（フローに関する財務報告）を作成し、議会へ提出することにより履行される。また、政府部門の財政状態は国民の負担に直接係わるため、政府部門は予算執行に伴い取得した資産、発生した負債の状況を議会に対して説明する責任を有している。この説明責任は、ストックに関する財務報告を作成し、議会へ提出することにより履行される。フロー及びストックに関する財務報告は、議会が政府部門の説明責任の履行状況を評価するとともに、予算統制等に関して合理的な意思決定を行う場合に利用されることから、加盟国 SAI は、政府部門が説明責任を適正に履行していることを確かめるため、財務報告が予算執行や財産管理の状況を適正に表示しているかどうか検査する必要がある。



### 2. 3. 業績検査の必要性

民間部門は市場機構において競争原理にさらされているため、非経済的・非効率的な企業活動を行うと市場の淘汰を受け、市場からの退出を余儀なくされる。このため民間部門には、経済的・効率的な企業活動を行おうとするインセンティブが働いている。一方、政府部門は市場機構を通じて行政サービスを提供しているわけではないため、経済的・効率的な行政活動を行おうとするインセンティブが働いていない。また、政府部門は議会及び内閣等の財政統制を受けているため、経済性・効率性より、予算、法令等に準拠することを優先する傾向にある。このように政府部門には、経済的・効率的な行政活動を行おうとするインセンティブが働いていないことから、加盟国 SAI は、予算の経済的・効率的な執行を促すため、行政活動が最少の資源投入で実施されているかどうか、また、一定の資源投入の下で最大の行政サービスが提供されているかどうか検査する必要がある。

また、民間部門は利益を得るために企業活動を行っており、市場機構を通じて財・サービスの生産に必要な資金等を調達するとともに、その成果物である財・サービスを、対価を支払う意思のある消費者に提供している。民間部門は市場機構において競争原理による評価を受けているため、財務情報、つまり、収益－費用で算定される利益だけでその業績を評価することができる。一方、政府部門は国民の福祉の向上を図ることなどの政策目的を達成するために行政活動を行っており、国民から強制的に徴収した租税を財源として、その成果物である行政サービスを市場機構を経由しないで国民に提供している。政府部門の行政活動は、市場機構において競争原理による評価を受けていないため、財務情報だけではその業績を評価することができない。このように政府部門の政策目的の達成状況は、財務情報だけでは評価できないことから、加盟国 SAI は、予算の効果的な執行を促すため、政策が所期の目的を達成しているかどうか、または、効果を上げているかどうか検査する必要がある。

## IV 政府会計検査基準と ISA のコンバージェンス

### 1. 財務検査に関する INTOSAI の戦略

INTOSAI の基準体系において、政府会計検査は、レベル 3 の INTOSAI 会計検査基準では合規性検査及び業績検査に 2 分類されているが、レベル 4 では財務検査、準拠性検査及び業績検査に 3 分類されている。レベル 4 の財務検査とは、レベル 3 の合規性検査のうち財務報告の適正性を保証するために実施される財務諸表検査のことで、民間部門で実施されている財務諸表監査と基本的に同一である。INTOSAI はより多くの加盟国 SAI で受入れ可能な財務検査ガイドラインを開発するため、国際的な基準設定主体である国際会計士連盟 (IFAC) の国際監査・保証基準審議会 (IAASB) の専門能力と資源を利用する戦略を採用した<sup>11)</sup>。これは政府部門に発生主義会計を導入する国が増加してきたことに伴い、民間部門の財務諸表監査に適用される基準を財務検査に準用できる素地が醸成されたからである。このためレベル 4 の財務検査ガイドラインは、① INTOSAI 会計検査基準と IAASB が開発する国際監査基準 (ISA) の関係を記述した文書、② IAASB が開発する各 ISA、③ 政府会計検査の特性に対応するため、各 ISA の監査手続を修正したり、新たな検査手続を追加した「実務指針 (Practice Note : PN)」、④ ISA が開発されていない分野に関して実務上の検査手続を規定した文書で構成することとした<sup>12)</sup>。

<sup>11)</sup> INTOSAI/FAS (2005) p. 1.

<sup>12)</sup> INTOSAI/FAS (2005) p. 2.

## 2. INTOSAIとIAASBの関係

### 2.1. IAASBの組織

世界の会計士団体の国際組織であるIFACの国際監査実務委員会(IAPC)は、1980年代からISAを開発してきたが、2002年にIFACの組織改革が行われ、IAASBに再編された。このIAASBは、①18人の理事(会計士団体代表10人、国際監査事務所フォーラム代表5人、政府部門代表3人)、②運営委員会、③助言・諮問グループ(Consultative Advisory Group : CAG)で構成され、IFACの傘下で独立した基準設定主体として活動している。また、基準の国際的なコンバージェンスの流れの中で、その信頼性を確保する必要性が高まったため、2005年に公益監視委員会(Public Interest Oversight Board)が設置され、IAASBを含めたIFACの活動を公益の観点から監視している。INTOSAIとの関係では、IAASBの政府部門代表理事のうち2人はオーストラリア会計検査院長及びスウェーデン会計検査院前検査官であり、また、CAGにもINTOSAIの代表としてスウェーデン会計検査院職員が参加している。

### 2.2. IAASBの基準

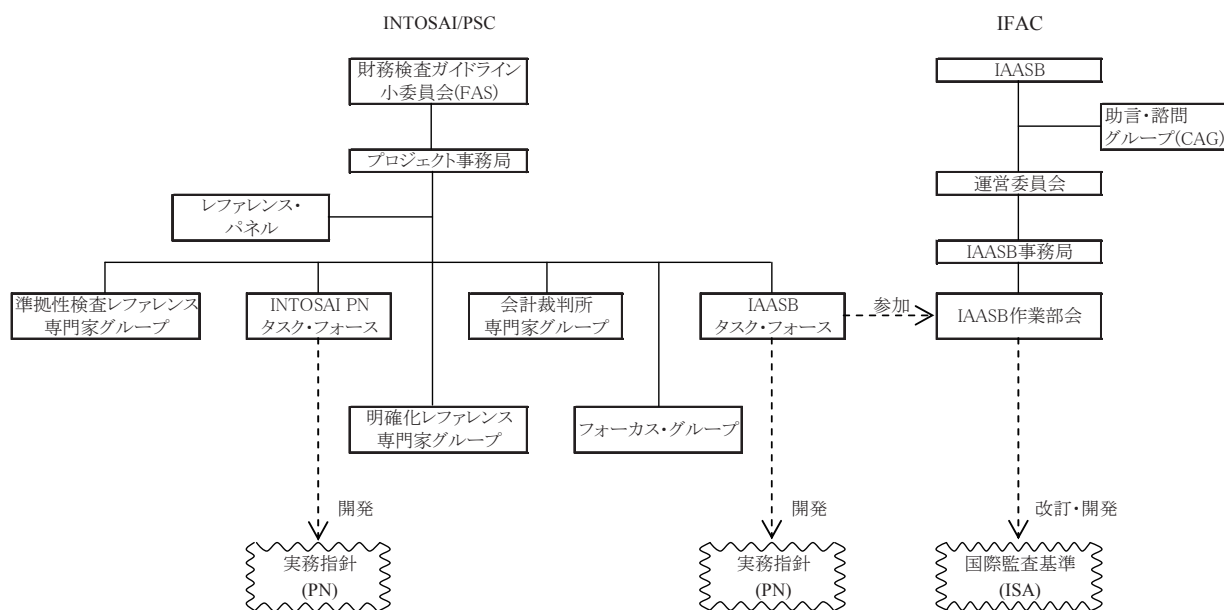
IAASBは現在、①歴史的な財務情報に対して監査を実施する場合に適用される基準としてISA、②歴史的な財務情報に対して調査(Review)を実施する場合に適用される基準として国際調査業務基準、③歴史的な財務情報以外の情報に対して保証業務を実施する場合に適用される基準として国際保証業務基準、④関連サービスに適用される基準として国際関連サービス基準、⑤ISA、国際保証業務基準及び国際関連サービス基準に準拠して実施されるすべての監査・保証業務に適用される基準として国際品質管理基準(ISQC)を開発している。このうちISAは、INTOSAIが財務検査ガイドラインの一部として採用する予定であるが、テーマ別に100から999のISA番号が付与され、各ISAごとにガイダンスとともに監査に関する基本的な原則と重要な手続が規定されている。

### 2.3. INTOSAIとIAASBの合意

INTOSAIとIAASBは資源の共有を図り、努力の重複を最小限に止める一方で、その開発の初期の段階において意見の一致を図るとともに基準のコンバージェンスを達成するため、ISAの開発において協力することで合意した。この合意を具体化するため、INTOSAIの会計検査基準委員会(現在は専門的基準委員会(PSC)に統合)とIAASBは、2004年に了解事項覚書を締結し、INTOSAIの財務検査ガイドラインとISAのコンバージェンスを図るための協力プロジェクトを実施するスキームを構築した。両者の了解事項覚書は、2006年に改訂されたが、現在のスキームは次のようになっている(財務検査ガイドラインとISAのコンバージェンス・スキームについては、図5参照)。



図5 財務検査ガイドラインとISA のコンバージェンス・スキーム



(出典) INTOSAI/FAS (2006a) p.9, PSC website (<http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-136.htm> (July 11, 2007))  
より作成

### 3. 財務検査ガイドラインとISA のコンバージェンス

#### 3.1. スキーム

##### (1) プロジェクト事務局

INTOSAI と IAASB の協力プロジェクトを実施するため、PSC の財務検査ガイドライン小委員会 (Financial Audit Guidelines Subcommittee : FAS) の中にプロジェクト事務局が設置された。この事務局は FAS の委員長から任命されるプロジェクト事務局長と 6 人の事務局員で構成され、スウェーデン会計検査院に置かれている。プロジェクト事務局は毎年、IAASB とともに ISA の改訂又は開発作業に従事する人材等を確保するため、加盟国 SAI に対して検査の実務経験とともに政府会計検査基準に関する知識を有する職員の登録を求めている。

##### (2) レファレンス・パネル

プロジェクト事務局の求めに応じて登録した加盟国 SAI の職員は、レファレンス・パネルを構成する。このレファレンス・パネルには 2006 年の場合、70 カ国 SAI から 150 人の職員が登録された<sup>13)</sup>。FAS はこのレファレンス・パネルの中から、① IAASB タスク・フォース、② INTOSAI PN タスク・フォース、③ フォーカス・グループ、④ 会計裁判所専門家グループ、⑤ 明確化レファレンス専門家グループ、⑥ 準拠性検査レファレンス専門家グループへ参加する専門家を任命する。これらの専門家は、実際に IAASB との会議やプロジェクト事務局での会議に参加する通常の専門家と、会議に参加しないでそれぞれの国の会計検査院

<sup>13)</sup> INTOSAI/FAS (2006a) p. 1.

に在庁したまま専門家を支援する後方支援専門家で構成される。2006年の場合、登録された職員150人のうち44人が専門家及び後方支援専門家に任命された<sup>14)</sup>。

### (3) IAASB タスク・フォース

IAASBタスク・フォースは、IAASBが既存のISAを改訂したり、新規のISAを開発するために作業部会を立ち上げた場合、その作業に参加するため、レファレンス・パネルの中から1人のINTOSAI専門家と少なくとも1人の後方支援専門家が任命される。IAASB作業部会への参加者は、ISAを可能な限り政府会計検査へそのまま適用できるようにするため、政府会計検査の特性をISAに反映させる責務を有する。また、IAASBタスク・フォースは、それぞれが改訂又は開発作業に参加したISAに関して、改訂又は開発終了後9カ月以内に実務指針(PN)を開発し、その中で当該ISAを政府会計検査に適用する場合の手続を詳細に規定したり、政府会計検査の特性に対応するため、民間部門では必要とされない新たな手続を規定している。IAASBタスク・フォースが任命される場合、財務検査ガイドラインは当該タスク・フォースが改訂又は開発作業に関与したISAと独自に開発した実務指針(PN)で構成される<sup>15)</sup>。

### (4) INTOSAI PN タスク・フォース

INTOSAI PNタスク・フォースは、IAASBが今後数年間、作業部会を立ち上げる見込みがないISAについて実務指針(PN)を開発するため、レファレンス・パネルの中から2人の専門家と2~3人の後方支援専門家が任命される。各INTOSAI PNタスク・フォースは通常、相互に関連する1~4件のISAに係る実務指針(PN)を開発し、必要に応じIAASBの技術スタッフの助言を得る。INTOSAI PNタスク・フォースが任命される場合、財務検査ガイドラインは関連のISAと独自に開発した実務指針(PN)で構成される<sup>16)</sup>。

### (5) フォーカス・グループ

フォーカス・グループは、①IAASB、②IAASBのINTOSAI代表理事、③IAASB助言・諮問グループ(CAG)のINTOSAI代表者、④IAASBタスク・フォース、⑤INTOSAI PNタスク・フォース、⑥会計裁判所専門家グループに専門的な助言を行うため、レファレンス・パネルの中から少なくとも5人の専門家が任命される。このフォーカス・グループはINTOSAIに対してIAASBから既存のISAを改訂したり、新規のISAを開発するために作業部会を立ち上げる旨の提案が行われた場合、その必要性について検討する責務も有する<sup>17)</sup>。現在は、スウェーデン、カメルーン、インド、南アフリカ及びギリシャの会計検査院職員が任命されている。

### (6) 会計裁判所専門家グループ

加盟国SAIの中には、司法的権限を行使しながら政府会計検査を行っている会計検査院も含まれている。会計裁判所専門家グループは、このような裁判所形式を採る政府会計検査の特性を財務検査ガイドラインに反映させる観点から、①IAASBのINTOSAI代表理事、②IAASB助言・諮問グループ(CAG)のINTOSAI代表者、③IAASBタスク・フォース、④INTOSAI PNタスク・フォース、⑤フォーカス・グループに助言

<sup>14)</sup> INTOSAI/FAS (2006a) p. 2.

<sup>15)</sup> INTOSAI/FAS (2006c) pp. 1-2.

<sup>16)</sup> INTOSAI/FAS (2006e) pp. 1-2.

<sup>17)</sup> INTOSAI/FAS (2006d) pp. 1-2.

を行うため、レファレンス・パネルの中から少なくとも5人の専門家が任命される<sup>18)</sup>。現在は、会計裁判所であるギリシャ（委員長）、ブラジル、トルコ及びチュニジアの会計検査院職員が任命されている。

### (7) 明確化レファレンス専門家グループ

IAASBはISAに規定されている監査手続等の必須の有無を明確にするため、2005年からクラリティ・プロジェクト（Clarity Project）を実施しているが、点検・見直しの対象となるISAには、政府部門における監査手続上の留意事項（Public Sector Perspective : PSP）が別途開発されているものもある。明確化レファレンス専門家グループは、IAASBがPSPに規定されている監査手続等の必須の有無を明確にする作業とともに、PSPに関連のISAに組み込む作業を支援するため、レファレンス・パネルの中から少なくとも2人の専門家が任命される<sup>19)</sup>。

### (8) 準拠性検査レファレンス専門家グループ

INTOSAIの基準体系において、レベル3のINTOSAI会計検査基準で定義される合規性検査は、レベル4では財務検査と準拠性検査に細分されるため、PSCにおいてFASと準拠性検査小委員会（Compliance Audit Subcommittee : CAS）がそれぞれ開発するガイドラインの整合性を確保する必要が生じた。そこで、FASとCASは協議を行い、準拠性検査ガイドラインのうち財務検査に関連する検査手続の開発を協力して行うことに合意した。準拠性検査レファレンス専門家グループは、この合意に基づき、CASによる準拠性検査ガイドラインの開発作業を支援するため、レファレンス・パネルの中から少なくとも4人の専門家が任命される<sup>20)</sup>。FASは準拠性検査ガイドラインとの整合性を確保するため、同ガイドラインのうち財務検査に関連する検査手続を財務検査ガイドラインの一部に組み込むこととした。

## 3. 2. 実績

### (1) IAASB タスク・フォース

2004年にINTOSAIとIAASBとの間で了解事項覚書が締結されて以降、9件のISAの改訂と1件のISAの新規開発を行うため、10のIAASBタスク・フォースが編成され、これらのタスク・フォースにINTOSAI専門家9人と後方支援専門家18人が任命された（IAASBタスク・フォースの編成については、表5参照）。これらの専門家の所属を見るとカナダ、オランダ、ニュージーランド、スウェーデン、イギリス、アメリカなど、政府部門に発生主義会計を導入した国の会計検査院職員が大部分を占めている。これらのタスク・フォースのうちISA230、ISA260及びISA800に係る各タスク・フォースはそれぞれの改訂作業を終了させ、改訂版がIAASBにより承認された。このうちISA230タスク・フォースはISA230に係る実務指針（PN）の開発作業を終了させ、2006年11月にINTOSAI理事会の承認を得た。このためISA230タスク・フォースはIAASBタスク・フォースとしての活動は終了したが、そのメンバーは現在、ISA230の明確化レファレンス専門家グループとして、監査手続等の必須の有無を明確にする作業などに従事している。このようなクラリティ・プロジェクトでは、1件のISAを点検・見直すのに1~2年を要すると見込まれている。また、ISA260及びISA800に係る各タスク・フォースはそれぞれISA260及びISA800に係る実務指針（PN）の開発作業をほぼ終了させ、2007年3月現在で公開草案の段階を迎えている。

<sup>18)</sup> INTOSAI/FAS (2006b) pp. 1-2.

<sup>19)</sup> INTOSAI/FAS (2007a) pp. 1-2.

<sup>20)</sup> INTOSAI/FAS (2007b) p. 2.

一方、ISA230、ISA260及びISA800に係る各タスク・フォースを除く他のタスク・フォースは、現在も活動中で、それぞれのISAの改訂又は開発作業を行うとともにそれらに係る実務指針(PN)の開発作業を行っている。これらのISAの改訂又は開発作業には、最終的に2～3年を要すると見込まれている。

**表5 IAASB タスク・フォースの編成**

ISA 番号	ISA の名称	専門家の所属	備考
ISA230	文書化 (Documentation)	ノルウェーSAI (スウェーデンSAI, アメリカSAI)	改訂
ISA260	ガバナンス担当者とのコミュニケーション (Communications with Those Charged with Governance)	ノルウェーSAI (スウェーデンSAI, アメリカSAI)	同上
ISA402	サービス提供機関の利用 (Use of Service Organisations)	ノルウェーSAI (空席)	同上
ISA505	外部確認 (External Confirmations)	カナダ SAI (空席)	同上
ISA550	関係者 (Related Parties)	イギリス SAI (ドイツ SAI, マレーシア SAI)	同上
ISA580	経営者の説明 (Management Representations)	空席 (チリ SAI, イタリア SAI)	同上
ISA620	専門家の業務の利用 (Using the Work of an Expert)	ブラジル SAI (ハンガリー SAI, レソト SAI)	同上
ISA800	監査人の特殊目的監査業務報告書 (Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements)	スウェーデン SAI (エチオピア SAI, オランダ SAI, ニュージーランド SAI)	同上
ISA805	要約財務諸表に関する報告業務 (Engagements to Report on Summary Financial Statements)	スウェーデン SAI (エチオピア SAI, オランダ SAI, ニュージーランド SAI)	同上
未定	内部統制の重要な欠陥への監査人の対応 (The Auditors Response to Material Weaknesses in Internal Controls)	サウジアラビア SAI (ニュージーランド SAI, スウェーデン SAI)	新規開発

(注)「専門家の所属」欄の( )書きは、後方支援専門家の所属。

(出典) INTOSAI/FAS (2007c) Appendix 1

**(2)INTOSAI PN タスク・フォース**

2004年にINTOSAIとIAASBとの間で了解事項覚書が締結されて以降、今後数年間改訂が行われる見込みのないISAに係る実務指針(PN)の開発を行うため、3つのINTOSAI PN タスク・フォースが編成され、これらのタスク・フォースに専門家7人と後方支援専門家5人が任命された(INTOSAI PN タスク・フォースの編成については、表6参照)。現在、タスク・フォース1はISQC(国際品質管理基準)1及びISA220、スワット1はISA300、ISA315、ISA320、ISA330及びISA450、タスク・フォース240はISA240に係る実務指針(PN)の開発作業をそれぞれ実施している。このうち2007年3月現在でISA220、ISA300、ISA315、ISA320、ISA330及びISA450に係る実務指針(PN)は公開草案の段階を迎えている。FASはIAASBタスク・フォースが開発するものも含め、12件の実務指針(PN)の開発作業を終了させた上で、これらを2007年11月に開催予定のINCOSAIへ提出し、その承認を求める予定である。

表6 INTOSAI PN タスク・フォースの編成

	ISA 番号	ISA 等の名称	専門家の所属
タ ス ク ・ フ ォ ー ス 1	ISQC1	歴史的な財務情報の監査, 調査, 保証及び関連業務を実施している事務所の品質管理 (Quality Control for Firms that perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and other assurance and related services engagements)	オランダ SAI, イギリス SAI (ジョルダン SAI, ニュージーランド SAI)
	ISA220	歴史的な財務情報の監査のための品質管理 (Quality Control for Audits of Historical Financial Information)	
ス ワ ツ ト 1	ISA300	財務諸表監査の計画 (Planning an Audit of Financial Statements)	カナダ SAI, ノルウェーSAI, スウェーデン SAI, アメリカ SAI (中国 SAI, スコットランド SAI, トルコ SAI)
	ISA315	会計主体とその環境の理解及び重要な虚偽表示のリスクの評価 (Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatements)	
	ISA320	監査の計画と実施における重要性及び監査中に識別された虚偽表示の評価 (Materiality in Planning and Performing an Audit and Evaluation of Misstatements Identified during the Audit)	
	ISA330	評価されたリスクに対する監査人の手続 (The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks)	
	ISA450	監査中に識別された虚偽表示の評価 (Evaluation of Misstatements Identified during an Audit)	
タ ス ク ・ フ ォ ー ス 2 4 0	ISA240	財務諸表監査において不正行為を検討する監査人の責任 (Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements)	ノルウェーSAI (空席)

(注) 「専門家の所属」欄の( )書きは、後方支援専門家の所属。

(出典) INTOSAI/FAS (2007c) Appendix 2



## V おわりに

INTOSAI は創設 50 周年を契機に、4 つのゴール（戦略目標）からなる 2005-2010 年戦略計画を策定し、ゴール別に組織を再編するとともにゴールを達成するための活動を開始した。このうちゴール 1 は、INTOSAI が適切かつ効果的な専門的基準を開発・採用することに貢献することにより、加盟国 SAI がより強力で、より独立的になり、かつより多くの専門的分野において活動するように導くことである。INTOSAI はこのゴールを達成する活動の一つとして、加盟国 SAI に対して各専門的文書の性質、上下関係等の相対的位置付けを明確にするため、各委員会等が開発した既存及び将来のすべての専門的文書を統一された一つの基準体系に組み込むプロジェクトを実施している。

専門的文書の体系化プロジェクトでは、政府会計検査が民間部門の監査と目的等が異なるため、政府会計検査を財務検査、準拠性検査及び業績検査に分け、準拠性検査及び業績検査については INTOSAI が独自に開発したガイドラインを採用するとともに、財務検査については IAASB の ISA とコンバージェンスされたガイドラインを採用することとした。これにより財務検査については、IAASB と共同で ISA の改訂又は開発作業を行うこととなり、最小限の資源投入で高品質の基準を政府会計検査に適用することが可能となった。これは政府部門に発生主義会計を導入する国が増加してきたことに伴い、民間部門の財務諸表監査に適用される基準を財務検査に準用できる素地が醸成されたからである。

INTOSAI は財務検査ガイドラインと ISA のコンバージェンスを図るためのスキームを構築し、現在、加盟国 SAI の専門家は ISA の改訂又は開発作業に参加したり、実務指針（PN）の開発作業を行っている。会計基準と監査基準のコンバージェンスは世界的な潮流になっており、民間部門だけではなく、政府部門へも波及してきていると言えよう。もちろん、加盟国 SAI による最高会計検査機関国際基準（ISSAI）の採用は強制力を有するものではないが、特に現在、国内において政府会計検査基準を有していない加盟国 SAI にとってみれば、ISSAI はそのまま採用しないまでも、それをベースに国内の法制度、検査実務等を反映させた政府会計検査基準を開発する上で参考になると考えられる。

### <参考文献>

東信男(1990)「INTOSAI(最高会計検査機関国際組織)の活動とその動向」『会計検査研究』No.2

INTOSAI(2004) *INTOSAI: 50 Years 1953-2003*.

<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/4124efestschrift.pdf> (July 11, 2007)

INTOSAI(2005) *STRATEGIC PLAN 2005-2010*.

<http://www.intosai.org/blueline/upload/13estratplan.pdf> (July 11, 2007)

INTOSAI/FAS(2005) *WORK PLAN 2005-2007*.

[http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(105,1033\)/Work\\_Plan\\_2005-2007.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(105,1033)/Work_Plan_2005-2007.pdf) (July 11, 2007)

INTOSAI/FAS(2006a) *Report to the INTOSAI Governing Board by the INTOSAI PSC Financial Audit Guidelines Subcommittee*.



- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(222,1033\)/Report\\_to\\_GB\\_2006.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(222,1033)/Report_to_GB_2006.pdf) (July 11, 2007)  
 INTOSAI/FAS (2006b) *Terms of Reference –Court of Accounts Expert Group.*
- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(177,1033\)/ToR\\_Court\\_of\\_Accounts\\_Expert\\_Group.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(177,1033)/ToR_Court_of_Accounts_Expert_Group.pdf) (July 11, 2007)  
 INTOSAI/FAS (2006c) *Terms of Reference –Expert and Back-office expert working on a IAASB Task Force.*
- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(179,1033\)/ToR\\_IAASB\\_TF.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(179,1033)/ToR_IAASB_TF.pdf) (July 11, 2007)  
 INTOSAI/FAS (2006d) *Terms of Reference –Focus Group.*
- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(176,1033\)/ToR\\_Focus\\_Group.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(176,1033)/ToR_Focus_Group.pdf) (July 11, 2007)  
 INTOSAI/FAS (2006e) *Terms of Reference –Practice Note Task Force.*
- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(180,1033\)/ToR\\_PN\\_TF.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(180,1033)/ToR_PN_TF.pdf) (July 11, 2007)  
 INTOSAI/FAS (2007a) *Terms of Reference –Clarity Reference Expert Group.*
- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(375,1033\)/ToR\\_Clarify\\_Reference\\_Group.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(375,1033)/ToR_Clarify_Reference_Group.pdf) (July 11, 2007)  
 INTOSAI/FAS (2007b) *Terms of Reference –Compliance Audit Reference Expert Group.*
- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(253,1033\)/ToR\\_CAREG.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(253,1033)/ToR_CAREG.pdf) (July 11, 2007)  
 INTOSAI/FAS (2007c) *Quarterly Performance Report : Q1 2007.*
- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(319,1033\)/2007\\_QPR\\_1.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(319,1033)/2007_QPR_1.pdf) (July 11, 2007)  
 INTOSAI/PSC (2007a) *International Standards of Supreme Audit Institutions:INTOSAI's Framework of Professional Standards.*
- [http://www.issai.org/media\(386,1033\)/Proposal\\_for\\_INCOSAI.doc](http://www.issai.org/media(386,1033)/Proposal_for_INCOSAI.doc) (July 20, 2007)  
 INTOSAI/PSC (2007b) *NEEDS AND PRIORITIES IN DEVELOPING PROFESSIONAL STANDARDS FOR SUPREME AUDIT INSTITUTIONS: Results of a survey among the members of INTOSAI Draft.*
- [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(246,1033\)/PSCsurvey.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(246,1033)/PSCsurvey.pdf) (July 11, 2007)  
 Kelly Anerud (2004) "Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants," *International Journal of Government Auditing*, October.
- <http://www.intosaijournal.org/pdf/october2004journal.pdf> (July 11, 2007)