

独立行政法人監査基準の課題(2)*

ーグローバル・スタンダードを目指してー

東 信 男**

(会計検査院事務総長官房調査課長)

I はじめに

前号(本誌37号)ではNAOが財務諸表検査を行う場合に準拠している国際監査基準(イギリス・アイランド版)(International Standards on Auditing(UK and Ireland : ISA(UK/IR)))及び実務指針(Practice Note)第10号とともに最高会計検査機関国際組織(International Organization of Supreme Audit Institution : INTOSAI)が開発した実務指針と比較しながら、我が国の「独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準(以下「独立行政法人監査基準」という。)」の課題を検討した。その結果、現行の独立行政法人監査基準は、これらのグローバル・スタンダードと比較して、財務諸表の適正性の監査に偏り過ぎており、会計処理そのものの準拠性の監査を取り上げていない一方で、専門的な能力の面で十分に対応できない経済性、効率性及び有効性の監査を求めていることが明らかになった。

公共部門では、財務会計法令及び予算による統制が行われているなど、企業会計が想定する民間企業とは異なった特性を有しているため、これらの特性に対応した監査の原則及び手続について十分に検討する必要がある。我が国でも、グローバル・スタンダードを目指しながら独立行政法人監査基準のレベル・アップを目指す場合、独立行政法人の母国とされるイギリスのISA(UK/IR)及び実務指針第10号は参考になると考えられる。そこで、本稿では、前号に引き続き現行の独立行政法人監査基準が公共部門の特性を十分に反映したものとなっているかどうか、イギリスの動向を踏まえながら検討するとともに、公共部門の特性を反映した検査報告書はどのように作成されるべきか、イギリスの事例を参考とし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。)

*本稿の作成に当たっては、2007年9月にイギリスで現地調査を行い、イギリス会計検査院(National Audit Office : NAO)においてインタビューを実施するとともに、資料の提供を受けた。

**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。

II 独立行政法人監査基準の課題

ここでは、前号に引き続き現行の独立行政法人監査基準が公共部門の特性を十分に反映したものとなっているかどうか、イギリスの動向を踏まえながら検討してみたい。

1. 監査上の重要性

(1) 基準上の取扱い

監査上の重要性とは、財務諸表の利用者が虚偽表示によりその経済的な意思決定に影響を受ける程度の中で、監査計画の策定と監査の実施、監査証拠の評価及び意見形成のすべてに関わる監査人の判断の規準である¹⁾。例えば、監査人は、監査意見の形成に当たり、会計方針の選択、その適用方法又は財務諸表の表示方法についての不適切な事項がある場合、当該事項を除外した上で適正とするか又は財務諸表を不適正とするかを判断するが、この判断の規準も監査上の重要性を構成する。具体的には、虚偽表示の質的影響にも注意を払いながら「重要性の基準値(財務諸表レベル)の設定→重要性の値(勘定・取引レベル)の設定→虚偽表示の合計額と重要性の基準値(財務諸表レベル)の比較」というプロセスを経る²⁾。通常、重要性の基準値(財務諸表レベル)は、特定の財務諸表項目(基礎)の数値に一定の率を乗じて算定される。

独立行政法人監査基準において、監査上の重要性に関する記述は、企業会計に適用される監査基準とほぼ同様となっているが、「独立行政法人の会計監査における重要性を判断するに際しては、独立行政法人の公共的性格にかんがみ、企業の会計監査と比較して、量的及び質的側面の双方について、一層の慎重性が求められることに留意しなくてはならない。」とされている³⁾。その一方で、「重要性の判断基準について、独立行政法人の会計監査のすべてに妥当するような一般的かつ客観的な具体的基準を示すことは、独立行政法人の規模、形態等の多様性、あるいは判断に当たって検討すべき諸条件の複雑さから、事実上極めて困難であり、画一的な基準設定はむしろ問題を生む恐れがあると考えられる。」としている⁴⁾。この結果、独立行政法人の財務諸表監査では、監査上の重要性に関しては統一的な取扱いは行われておらず、会計監査人個人の判断に委ねられている。

(2) 課題

公共部門の特性の一つは、民間企業と異なり一定の予算の範囲内で、政策目的を達成するために活動しているということである。つまり、公共部門では、予算制約の下で国民のニーズを実現するため、既存政策の継続の適否と新規政策の採択の適否についての検討が行われる。このような政策の見直しは、最終的に国会で一元的に審議され、予算及び関係法令に反映されるが、その基礎として財務情報が用いられる。独立行政法人でも、各事業年度及び中期目標期間における業務の実績について各府省の独立行政法人評価委員会の評価とともに、総務省の政策評価・独立行政法人評価委員会の再評価を受けており、財務情報はこの評価に資することが期待されている⁵⁾。独立行政法人の評価を行うに当たっては、当該法人の財務情報に関して時系列比較だけではなく、類似法人との比較も行われるが、この比較可能性を確保するためには、財務情報の信頼性を保証している監査情報についても整合性を図ることが不可欠である。このように

¹⁾ 企業会計審議会(2002)三.4。

²⁾ 日本公認会計士協会(2005)

³⁾ 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)p.5。

⁴⁾ 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)p.5。

⁵⁾ 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2005)p. ii。

独立行政法人の財務情報は、業績評価に資する上で比較可能性が求められることから、会計監査人は、会計監査の整合性を図るため、監査上の重要性に関して統一的な取扱いを行う必要がある⁶⁾。

（３）グローバル・スタンダード

イギリスでは、財務諸表検査に適用される検査基準の体系は、「監査実務委員会(Auditing Practices Board : APB)のISA(UK/IR)→APBのガイダンス(実務指針第10号等)→NAOの財務検査マニュアル」で構成される。現在のところ監査上の重要性を規定したISA(UK/IR)では、監査人は虚偽表示の質的影響にも注意を払いながら重要性の基準値を設定するとされているが、具体的な算定方法は明示されていない⁷⁾。しかし、NAOの財務検査マニュアルでは、監査上の重要性については監査人が専門家としての判断で設定するとされているものの、財務諸表の適正性及び会計経理の準拠性に関する検査意見の表明に大きな影響を与えることから、NAO及びその委託を受けた監査法人により行われる財務諸表検査の整合性を図るため、重要性の基準値(財務諸表レベル)を設定する場合に適用される財務諸表項目(基礎)とそれに乗じられる一定の率が明示されている⁹⁾。この結果、執行エージェンシーの財務諸表検査では、一定の範囲内で重要性の基準値(財務諸表レベル)が算定され、監査上の重要性に関して統一的な取扱いが行われる。

2. 継続企業の前提

（１）基準上の取扱い

継続企業の前提とは、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提のことである¹⁰⁾。企業会計の基準は継続企業の前提を基礎としているため、この基準に準拠して作成される財務諸表は継続企業が前提にされる。つまり、財務諸表に計上されている資産及び負債は、将来の継続的な事業活動において回収又は返済されることが予定されている。しかし、企業は様々なリスクにさらされながら事業活動を営んでいるため、企業が将来にわたって事業活動を継続できるかどうかは、もともと不確実性を有している。

独立行政法人監査基準では、継続企業の前提に関する記述は、特に置かれていない。これは、「独立行政法人については、その制度の仕組みから、継続企業の前提に関して検討を要する状況が想定し難いことから、独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準には特段の規定を置かないこととした。」とされているからである¹¹⁾。そして、日本公認会計士協会の実務指針では、継続企業の前提に関する検討は基本的には行わず、独立行政法人の解散に関する法律等の制定や閣議決定があった場合、財務諸表等に記載されている事項を対象に監査報告書上、追記情報を記載することとしている¹²⁾。この結果、独立行政法人の財務諸表監査では、財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けているかどうかの監査は行われぬ。

⁶⁾ 会計監査人が会計監査の整合性を図るため監査上の重要性に関して統一的な取扱いを行う必要性を認識させられた事態として、2002年度～2004年度の独立行政法人日本スポーツ振興センターの事例が挙げられる。日本スポーツ振興センターでは、投票勘定で経理される業務委託費の計上に当たり、運営費の限度額を超えたことにより支払を翌事業年度以降に繰り延べた額を費用及び負債に計上していなかったため、欠損金が適正に表示されていなかった(指摘金額154億0547万円)(会計検査院(2005)pp.459-464)。適正に表示されていなかった欠損金の額は、2004年度の場合で投票勘定の総費用の19.2%、総資産の167.6%に相当していたが、本院の指摘を受けるまで、独立監査人の監査報告書は無限定適正意見であった。

⁷⁾ APB(2004)5.

⁸⁾ 現在検討されている改訂版では、重要性の基準値(財務諸表レベル)を設定する場合に適用される財務諸表項目(基礎)とそれに乗じられる一定の率が明示されている。これによると、①営利主体については税引前利益に5%又は総収益に0.5%を乗じた額、②非営利主体については総費用又は総収益に0.5%を乗じた額、③資産運用主体については純資産に0.5%を乗じた額とされている(APB(2005)14)。

⁹⁾ NAO(2006a)Chapter 8, 15.

¹⁰⁾ 企業会計審議会(2002)三. 6.

¹¹⁾ 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)p. iii.

¹²⁾ 日本公認会計士協会(2003)p. 12.

(2) 課題

公共部門の特性の一つは、民間企業と異なり国民のニーズを反映した政策目的を達成するために活動しているということである。つまり、公共部門に属する機関は、債務不履行に陥ることはないと考えられるが、歴史的使命を終えたりなどした場合、政治的判断により統廃合が行われる。この統廃合は、①当該機関を解散し、その業務を廃止すること、②当該機関を解散し、その業務の全部又は一部を他の機関に譲渡すること、③当該機関の全部又は一部を他の機関と統合すること、④当該機関を解散し、当該機関の全部又は一部を民営化することで行われる。①については継続企業の前提が成立しないことは明らかであるが、②～④については業務が引き継がれる機関において、承継される資産及び負債に関して継続企業の前提を基礎とすることができるかどうかの検討を行う必要がある¹³⁾。独立行政法人においても、2007年12月に閣議決定された独立行政法人整理合理化計画により個別法人の見直しが行われたり、2006年7月に施行された「競争の導入による公共サービスの改革に関する法律」により官民競争入札が導入されている。このように独立行政法人の事業活動は、政治的な不確実性を有していることから、会計監査人は、財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けているかどうかの監査を行う必要がある¹⁴⁾。

(3) グローバル・スタンダード

イギリスでは、中央政府機関は清算中若しくは業務停止中のもの、又は清算若しくは業務停止が決定されたものを除き、継続企業の前提を基礎に財務諸表を作成しなければならないとされている¹⁵⁾。政府の政策は元来政治的な不確実性を有しており、政権又は所管大臣の交代は中央政府機関の存続及び業務に重大な影響を与えるが、財務諸表の作成において、決算日から起算して12カ月までは一定の確実性を以て将来の予測が可能であると認識されている。このため公共部門の財務諸表検査では、政府の政策変更に起因する重大なリスク、当該機関の固有業務に起因するビジネス・リスクなど、継続企業の前提に重大な影響を与える事象又は状況が存在するかどうかの検討を行うとともに、継続企業の前提に関わるリスク情報が適切に開示されているかどうかの評価を行うことが求められている¹⁶⁾。この結果、執行エージェンシーの財務諸表検査では、財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けているかどうかの検査が行われる。

III 財務諸表検査の検査報告書

ここまでは、前号に引き続き現行の独立行政法人監査基準が公共部門の特性を十分に反映したものとな

¹³⁾ APBの実務指針では、所管大臣が次年度末に当該エージェンシーを解散の上、その業務の全部を他のエージェンシーに譲渡すると発表した場合の事例が取り上げられている。この事例では、当該エージェンシーは当該年度の財務諸表の作成に当たり、継続企業の前提を基礎とすることはできないため、退職を強いられる余剰職員への早期退職奨励金に対して引当金を計上したり、承継される固定資産を公正価額で再評価する必要があるとしている(APB(2006a)216)。

¹⁴⁾ 会計監査人により財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けているかどうかの監査を行う必要性を認識させられた事態として、2005年度の独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構及び道路6会社の事例が挙げられる。道路関係4公団は、2004年6月に公布された日本道路公団等民営化関係法施行法により2005年10月に解散され、その業務が機構及び道路6会社に引き継がれることとなった。道路関係4公団では、承継される道路資産の会計処理として償還準備金積立方式を採用していたが、この方式は道路資産を承継する機構及び道路6会社の会計処理とは異なるため、2004年度において継続企業の前提を見直す必要があったと考えられる。なお、機構及び道路6会社においては、道路関係4公団の民営化に伴う承継資産の価額の算定が適切に行われていなかったため、承継資産の価額が過大又は過小に算定されていたりなどしていた(指摘金額134億4612万円)(会計検査院(2006)pp.451-460)。

¹⁵⁾ HM Treasury (2007) Chapter 2, 2.3.3.

¹⁶⁾ APB(2006a)197.

っているかどうか、イギリスの動向を踏まえながら検討してきた。財務諸表検査の成果は最終的に検査報告書に反映されることから、ここでは、公共部門の特性を反映した検査報告書はどのように作成されるべきか、イギリスの事例を参考として取り上げてみたい。

1. 検査報告書の構成

イギリスでは、検査報告書の構成は、標準フォーマットとなる無限定意見を内容とする報告書の場合、基本的には次のような4つの節で構成される(文例については、表1参照。)。その他の意見を内容とする報告書の場合、検査結果に応じて無限定意見報告書をベースに加筆修正が行われる。

(1) 検査の範囲節

検査の範囲節では、検査の対象が記述される。具体的には、①会計検査院長が検査対象とした財務諸表の範囲、②検査対象機関が財務諸表の作成に当たり準拠した会計方針などが記述されている。

(2) 責任の範囲節

責任の範囲節では、検査を受ける会計官と検査を行う会計検査院長のそれぞれの責任が記述される。具体的には、会計官の責任として、①2000年政府資源・会計法(Government Resources and Accounts Act 2000 : GRA法)及び同法に基づく財務省の命令に準拠して財務諸表を作成すること、②関連法令に準拠して財務的な取引を処理することが記述されている。また、会計検査院長の責任として、①関連法令及びISA(UK/IR)に準拠して財務諸表を検査すること、②財務諸表が適正に作成されているかどうか(財務諸表の適正性)についての意見を報告すること、③すべての重要な点において、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠しているかどうか(会計経理の準拠性)についての意見を報告すること、④内部統制報告書が財務省のガイダンスに準拠しているかどうかについて検討し、準拠していない場合、当該事態について報告することなどが記述されている。

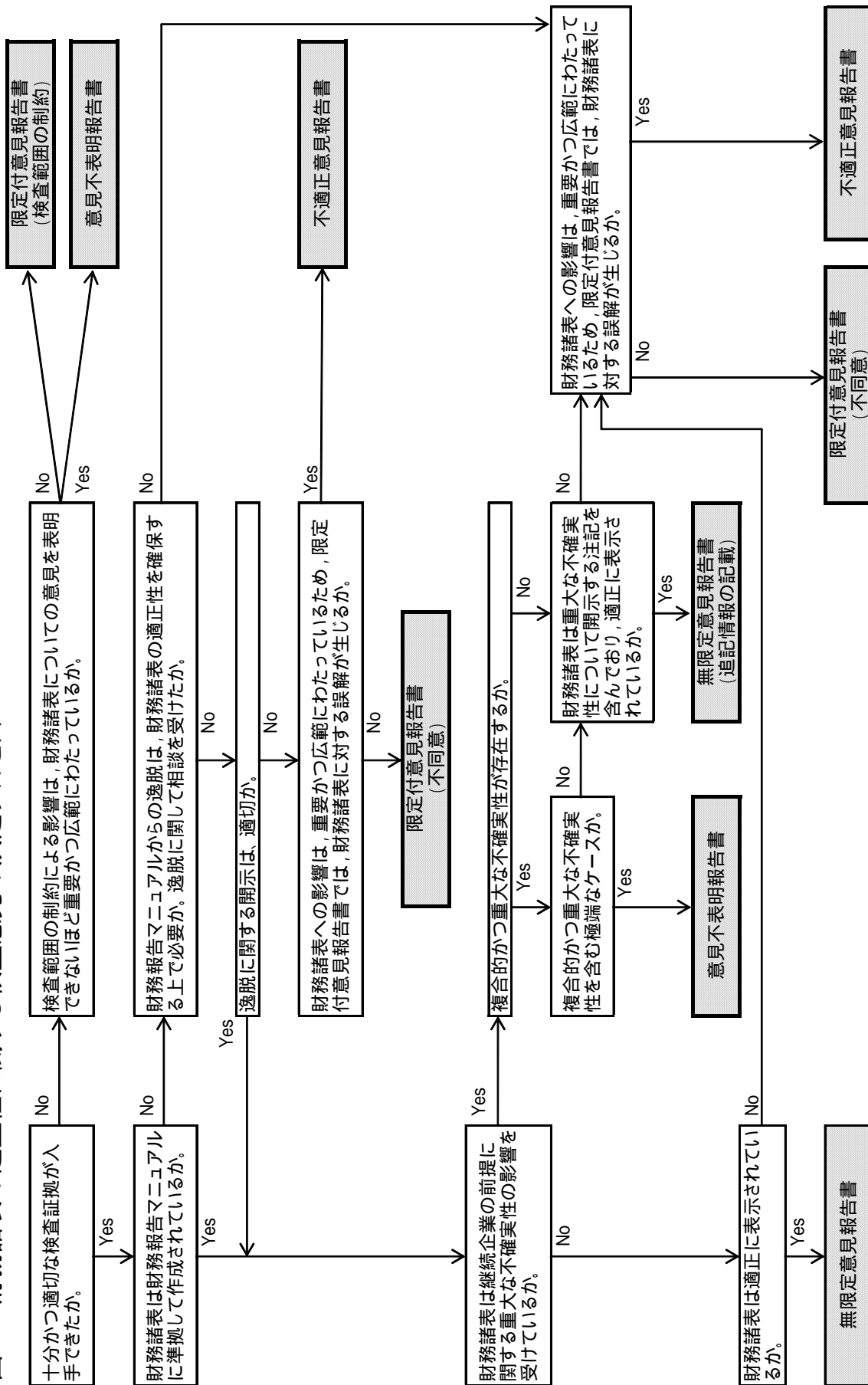
(3) 検査意見の基礎節

検査意見の基礎節では、会計検査院長の行った検査の概要が記述される。具体的には、①検査はAPBが作成したISA(UK/IR)に準拠して行ったこと、②検査は試査を基礎として行ったこと、③財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうか、並びに、すべての重要な点において、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠しているかどうかについての合理的な保証を得る上で必要なすべての情報と説明を入手するため、計画を策定し、検査を行ったことなどが記述されている。

(4) 意見節

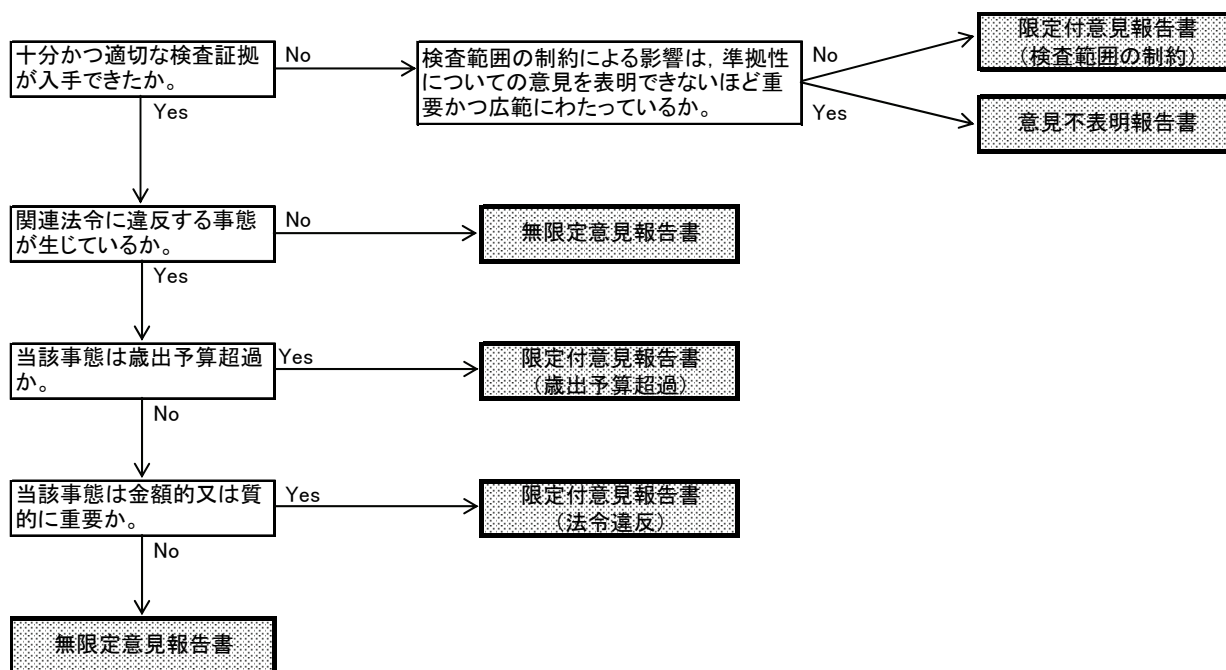
意見節では、財務諸表の適正性及び会計経理の準拠性についての意見が記述される。具体的には、無限定意見の場合、①財務諸表がGRA法及び同法に基づく財務省の命令に準拠して、財政状態、純運営コスト等を真実かつ公正に表示していること、②すべての重要な点において、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠していることなどが記述されている。

図1 財務諸表の適正性に関する検査意見の決定プロセス



(出典)APB(2006b)p.52

図2 会計経理の準拠性に関する検査意見の決定プロセス



(出典) APB (2006c) pp.33-37 より作成

2. 検査報告書の類型

前号で記述したように、会計検査院長は財務諸表の適正性及び会計経理の準拠性について、それぞれ検査意見を表明することとされている¹⁷⁾。したがって、財務諸表の適正性について無限定意見が表明されても、会計経理の準拠性について限定付意見が表明されることもあり得るし、また、その逆もあり得る。検査報告書の類型は、検査意見の内容に応じて、概ね次のように体系化される(財務諸表の適正性及び会計経理の準拠性に関する検査意見の決定プロセスについては、それぞれ図1、図2参照)。

2. 1 財務諸表の適正性

(1) 無限定意見報告書

無限定意見報告書(Unqualified Opinion)は、①財務諸表の適正性に関して検査範囲に制約がないこと、②財務諸表が財務報告マニュアル¹⁸⁾に準拠して作成されていること、③財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けていないこと、④財務諸表が適正に表示されていることの4つの条件を満たした場合に作成される。この場合、「意見節」で財務諸表が真実かつ公正に表示されている旨が記述される(文例については、表1参照)。この報告書は、利用者にとって最も望ましい報告内容であるため、財務諸表に対して最も高い信頼性を与えることになる。

¹⁷⁾ 東信男(2008)p.105。

¹⁸⁾ 財務報告マニュアルはイギリスの中央政府に適用される公会計基準で、財務省が財務報告諮問委員会の答申を経て作成している。財務報告マニュアルは国際会計基準(International Financial Reporting Standards: IFRS)の一部を取り入れていたが、2009-10年度から中央政府に適用される公会計基準としてIFRSそのものが採用される予定である(NAO(2008)15)。

表1 無限定意見報告書

会計検査院長の議会下院への証明書・報告書

私は2000年政府資源・会計法に基づき、〇〇省の××年3月31日に終了する年度の財務諸表を検査したことを証明する。これらは資源決算書、業務コスト計算書、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書、府省目標・政策目的別資源計算書及び関連の注記で構成されている。これらの財務諸表は、〇〇省が採用した会計方針に基づいて作成されている。

会計官と会計検査人の責任

会計官は2000年政府資源・会計法及び同法に基づく財務省の命令に準拠して年次報告書及び財務諸表を作成するとともに、財務的な取引に関連法令に準拠して処理する責任を有する。これらの責任は、会計官の責任に関する報告書に記述されている。

私の責任は、関連法令及び国際監査基準（イギリス・アイルランド）に準拠して財務諸表を検査することである。

私は財務諸表が真実かつ公正に表示されているかどうか、及び報酬報告書のうち検査対象部分が2000年政府資源・会計法に基づく財務省の命令に準拠して適正に作成されているかどうかについての意見を報告する。また、私はすべての重要な点において、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠しているかどうかについての意見を報告する。さらに、私は意見において、年次報告書が財務諸表と一致していない場合、〇〇省が適正な会計記録を保存していない場合、検査に当たり要求したすべての情報と説明を入手できなかった場合、又は報酬及び他の取引について関連法令により要求されている情報が表示されていない場合、当該事態について報告する。

私は××ページの報告書が内部統制報告書に関する財務省のガイダンスに準拠しているかどうかについて検討し、準拠していない場合、当該事態について報告する。私は会計官の作成した内部統制報告書がすべてのリスクと統制を網羅しているかどうかについて検討したり、或いは、〇〇省のコーポレート・ガバナンスの手続き又はそのリスク及び統制手続きの有効性についての意見を表明したりすることは求められていない。

私は年次報告書に含まれている他の情報を読み、それらが検査された財務諸表と矛盾がないかどうかについて検討する。この他の情報には、年次報告書、報酬報告書のうち検査されなかった部分、議長の報告書及び執行・財務分析が含まれる。私は明らかな虚偽表示又は財務諸表との重要な矛盾に気付いた場合、当該事態が私の報告にもたらす影響について検討する。私の責任は他の情報には及ばない。

検査意見の基礎

私は監査実務委員会が作成した国際監査基準（イギリス・アイルランド）に準拠して検査を行った。検査は試査を基礎として行われ、財務諸表に含まれる財務的な取引及び報酬報告書のうち検査対象部分の金額、表示及び準拠性に関連する証拠を検証することを含んでいる。また、検査は財務諸表の作成に当たり会計官によって行われた重大な見積り及び判断についての評価、並びに会計方針が〇〇省の環境に適応しながら継続的に採用され、かつ適切に表示されているかどうかについての評価を含んでいる。

私は財務諸表及び報酬報告書のうち検査対象部分に重要な虚偽表示がないかどうか、不正又は誤謬がないかどうか、並びに、すべての重要な点において、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠しているかどうかについての合理的な保証を得る上で必要なすべての情報と説明を入手するため、計画を策定し、検査を行った。また、私は意見を表明するに当たり、財務諸表及び報酬報告書のうち検査対象部分に含まれる情報の表示に関して全体としての適正性についても評価した。

意見

私の意見では、

- 財務諸表は、2000年政府資源・会計法及び同法に基づく財務省の命令に準拠して、〇〇省の××年3月31日現在の財政状態、同日をもって終了する年度の純運営コスト、目的別コスト、収益、費用及びキャッシュ・フローの状況を真実かつ公正に表示している。
- 報酬報告書のうち検査対象部分は、2000年政府資源・会計法に基づく財務省の命令に準拠して適正に作成されている。
- すべての重要な点において、収入及び支出は、議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引は、関連法令に準拠している。

(出典) APB (2006c) pp.4-6

この報告書は上記の条件①～④のうち、③において財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けているが、財務諸表が当該不確実性について開示する注記を含んでおり、それが適正に表示されている場合にも、追記情報を記載することを条件に作成される。

（２）限定付意見報告書

無限定意見以外の検査意見が表明されることになる発生原因を除外事項という。「～を除いて(Except for ～)」という表現で、その発生原因が検査報告書に記載される。除外事項として、検査範囲の制約、財務報告マニュアルからの逸脱及び継続企業の前提に関する不確実性の影響の３種類がある。限定付意見報告書は、除外事項の内容とその重要性等に応じて、次のように分類される。

ア. 検査範囲の制約

限定付意見報告書(検査範囲の制約)(Qualified Opinion-Except for Limitation)は、財務諸表の適正性に関して検査範囲が制約された結果、重要な検査手続を実施できず、代替的な検査手続によっても十分かつ適切な検査証拠を入手できなかったが、その影響が財務諸表についての意見を表明できないほど重要かつ広範にわたっていないと判断した場合に作成される。この場合、「検査意見の基礎節」で実施できなかった検査手続及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、「意見節」で当該事態が与えている影響を除き、財務諸表が真実かつ公正に表示されている旨が記述される。

イ. 不同意

限定付意見報告書(不同意)(Qualified Opinion-Except for Disagreement)は、２つの場合に作成される。１つ目は、財務諸表が財務報告マニュアルに準拠して作成されておらず、しかも、当該事態に関する開示が適切ではないが、その影響が財務諸表に対する誤解が生じるほど重要かつ広範にわたっていないと判断した場合に作成される。除外事項として、①会計方針の選択、②会計方針の適用方法、③財務諸表の表示方法に関する財務報告マニュアルからの逸脱が挙げられる。この場合、「意見節」で、財務報告マニュアルから逸脱している事態及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、当該事態が与えている影響を除き、財務諸表が真実かつ公正に表示されている旨が記述される。

２つ目は、財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けており、しかも、当該事態に関する開示が適切ではないが、その影響が財務諸表に対する誤解が生じるほど重要かつ広範にわたっていないと判断した場合に作成される。この場合、「意見節」で、不確実性に関して開示されていない事態及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、当該事態が与えている影響を除き、財務諸表が真実かつ公正に表示されている旨が記述される。

（３）不適正意見報告書

不適正意見報告書(Adverse Opinion)は、次の２つの場合に作成される。

ア. 財務報告マニュアルからの逸脱

１つ目の不適正意見報告書は、①財務諸表が財務報告マニュアルに準拠して作成されていないこと、②当該事態が適切に開示されていないこと、③当該事態の影響が財務諸表に対する誤解が生じるほど重要かつ広範にわたっていることの３つの条件を満たした場合に作成される。この場合、「意見節」で、財務報告マニュアルから逸脱している事態及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、財務諸表が真実かつ公正に表示されていない旨が記述される。

イ. 継続企業の前提に関する不確実性の影響

2 目目の不適正意見報告書は、①財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けていること、②当該事態が適切に開示されていないこと、③当該事態の影響が財務諸表に対する誤解が生じるほど重要かつ広範にわたっていることの3つの条件を満たした場合に作成される。この場合、「意見節」で、不確実性に関して開示されていない事態及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、財務諸表が真実かつ公正に表示されていない旨が記述される。

(4) 意見不表明報告書

意見不表明報告書(Disclaimer of Opinion)は、次の2つの場合に作成される。

ア. 検査範囲の制約

1 目目の意見不表明報告書は、財務諸表の適正性に関して検査範囲が制約された結果、重要な検査手続を実施できず、代替的な検査手続によっても十分かつ適切な検査証拠を入手できなかったが、その影響が財務諸表についての意見を表明できないほど重要かつ広範にわたっていると判断した場合に作成される。つまり、財務諸表についての意見を表明するための合理的な基礎を得ることができない場合に作成される。この場合、「検査意見の基礎節」で実施できなかった検査手続及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、「意見節」で財務諸表についての意見を表明できない旨が記述される。

イ. 継続企業の前提に関する不確実性の影響

2 目目の意見不表明報告書は、財務諸表が継続企業の前提に関する重大な不確実性の影響を受けており、しかも、複合的かつ重大な不確実性を含む極端なケースに該当する場合に作成される。この場合、「意見節」で、不確実性に関する具体的な事態及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、財務諸表についての意見を表明できない旨が記述される。

2. 2 会計経理の準拠性

(1) 無限定意見報告書

無限定意見報告書(Unqualified Opinion)は、①会計経理の準拠性に関して検査範囲に制約がないこと、②関連法令に違反する事態が生じていないことの2つの条件を満たした場合に作成される。この場合、「意見節」で収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠している旨が記述される(文例については、表1参照)。この報告書は、利用者にとって最も望ましい報告内容であるため、会計経理の準拠性に対して最も高い信頼性を与えることになる。

この報告書は上記の条件①～②のうち、②において関連法令に違反する事態が生じているが、当該事態が金額的かつ質的に重要でない場合にも作成される。前号で記述したように、監査上の重要性に関する判断基準は、財務諸表の適正性と会計経理の準拠性とでは異なっており、会計経理の準拠性に関する重要性の基準値は、財務諸表の適正性に比べて低く設定される¹⁹⁾。

(2) 限定付意見報告書

財務諸表の適正性と同様に、無限定意見以外の検査意見が表明されることになる発生原因を除外事項と

¹⁹⁾ 東信男(2008)p.105。

いう。「～を除いて(Except for ～)」という表現で、その発生原因が検査報告書に記載される。除外事項として、検査範囲の制約、歳出予算超過及び法令違反の3種類がある。限定付意見報告書は、除外事項の内容とその重要性等に応じて、次のように分類される。

ア. 検査範囲の制約

限定付意見報告書(検査範囲の制約)(Qualified Opinion-Except for Limitation)は、会計経理の準拠性に関して検査範囲が制約された結果、重要な検査手続を実施できず、代替的な検査手続によっても十分かつ適切な検査証拠を入手できなかったが、その影響が会計経理についての意見を表明できないほど重要かつ広範にわたっていないと判断した場合に作成される。この場合、「検査意見の基礎節」で実施できなかった検査手続及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、「意見節」で当該事態が与えている影響を除き、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠している旨が記述される(文例については、表2参照)。

表2 会計経理の準拠性に関する限定付意見報告書（検査範囲の制約）

(「会計官と会計検査人の責任」の параグラフまでは、無限定意見報告書と同文)

検査意見の基礎

私は監査実務委員会が作成した国際監査基準（イギリス・アイルランド）に準拠して検査を行った。検査は試査を基礎として行われ、財務諸表に含まれる財務的な取引及び報酬報告書のうち検査対象部分の金額、表示及び準拠性に関連する証拠を検証することを含んでいる。また、検査は財務諸表の作成に当たり会計官によって行われた重大な見積り及び判断についての評価、並びに会計方針が〇〇省の環境に適応しながら継続的に採用され、かつ適切に表示されているかどうかについての評価を含んでいる。

私は財務諸表及び報酬報告書のうち検査対象部分に重要な虚偽表示がないかどうか、不正、その他の法令違反又は誤謬がないかどうか、並びに、すべての重要な点において、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠しているかどうかについての合理的な保証を得る上で必要なすべての情報と説明を入手するため、計画を策定した。しかし、〇〇省は××年3月31日に終了する年度に××年〇〇法に基づいて海外の製造業者に対して行われた500万ポンドの支払いを証明する十分な証拠を私に提示することができなかった。私は海外の製造業者に対して行われた支払いが議会で承認された目的に充てられたことを確認する他の十分な手続を採用することができなかった。

私は意見を表明するに当たり、財務諸表に含まれる情報の表示に関して全体としての適正性についても評価した。

財務諸表の適正性に関する無限定意見及び準拠性に関する検査範囲の制約に起因する限定意見

私の意見では、財務諸表は、2000年政府資源・会計法及び同法に基づく財務省の命令に準拠して、〇〇省の××年3月31日現在の財政状態、同日をもって終了する年度の純運営コスト、目的別コスト、収益、費用及びキャッシュ・フローの状況を真実かつ公正に表示している。

私にとって入手可能な証拠に関する上記の制約により、私は海外の製造業者に関する支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠しているかどうかについての意見を表明できない。上記で言及した海外の製造業者を支援するために行われた支出を除き、私の意見では、すべての重要な点において、収入及び支出は、議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引は、関連法令に準拠している。

海外の製造業者に対して行われた支払いに関連した我々の検査上の制約に関して、

- 我々は検査の目的を達成する上で必要なすべての情報と説明を入手していない。
- 我々は適切な会計記録が保存されているかどうか判断できなかった。

(出典) APB (2006c) pp.34-35 より作成

イ. 歳出予算超過

限定付意見報告書(歳出予算超過) (Qualified Opinion-Excess Vote)は、支出額が歳出予算額の上限を超えている場合に作成される。議会は毎年度制定する歳出予算法(Appropriation Act)により各府省等に歳出権限を付与しており、歳出予算額を資源予算については資源要求事項(Request for Resources : RfR)別に、また、現金予算については一括してそれぞれ承認している。さらに、財務省は毎年度作成する歳出予算書により各府省等の管理コストの上限を設定している。このため、歳出予算超過は①資源予算、②現金予算、③管理コスト、④複合的に①～③で生じる場合がある。これらの歳出予算超過額は、議会で補正予算の議決を受ける必要があるため、金額の多寡にかかわらず、限定付意見報告書(歳出予算超過)に該当する。この場合、「意見節」で、支出額が歳出予算額の上限を超えている事態及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、当該事態が与えている影響を除き、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠している旨が記述される(文例については、表3参照)。

表3 会計経理の準拠性に関する限定付意見報告書(歳出予算超過)

(「検査意見の基礎」の paragraph までは、無限定意見報告書と同文)

財務諸表の適正性に関する無限定意見及び準拠性に関する歳出予算超過に起因する限定意見

添付された報告書でより詳細に説明しているとおり、議会は〇〇省に対して××年歳出予算法により歳出予算を承認している。資源要求事項 A に対して××ポンドの純コストが承認された。この承認された金額に対して、〇〇省は××年資源会計決算書表1で示されているように△△ポンドの純コストを発生させ、承認された上限を超過した。

私の意見では、

- 財務諸表は、2000年政府資源・会計法及び同法に基づく財務省の命令に準拠して、〇〇省の××年3月31日現在の財政状態、同日をもって終了する年度の純運営コスト、目的別コスト、収益、費用及びキャッシュ・フローの状況を真実かつ公正に表示している。
- 報酬報告書のうち検査対象部分は、2000年政府資源・会計法に基づく財務省の命令に準拠して適性に作成されている。
- 私の報告書の第××～×× paragraph で言及しているように、資源要求事項 A の承認額を超過した△△ポンドの純コストを除き、すべての重要な点において、収入及び支出は、議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引は、関連法令に準拠している。

(出典) APB (2006c) p.36 より作成

ウ. 法令違反

限定付意見報告書(法令違反) (Qualified Opinion-Other Irregularity)は、①関連法令に違反する事態が歳出予算超過以外に生じていること、②当該事態が金額的又は質的に重要であることの2つの条件を満たした場合に作成される。この場合、「意見節」で、会計経理が関連法令に違反している事態及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、当該事態が与えている影響を除き、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠している旨が記述される(文例については、表4参照)。

表4 会計経理の準拠性に関する限定付意見報告書（法令違反）

（「検査意見の基礎」の параграфまでは、無限定意見報告書と同文）

財務諸表の適正性に関する無限定意見及び準拠性に関する海外の製造業者への違法な支出に起因する限定意見

決算書の注記で表示されているように、補助金交付額には、新技術の研究及び開発を行う海外の製造業者を支援するため、〇〇省により××年3月31日に終了する年度に交付された計500万ポンドを含んでいる。

〇〇省の業務の目的、性質及び範囲を規定した××年〇〇法によると、〇〇省は海外の製造業者に補助金を交付する権限を有していない。したがって、私はこの支出が議会で承認された目的に充てられておらず、かつ財務的な取引が関連法令に準拠していないと結論付けた。

私の意見では、

- 財務諸表は、2000年政府資源・会計法及び同法に基づく財務省の命令に準拠して、〇〇省の××年3月31日現在の財政状態、同日をもって終了する年度の純運営コスト、目的別コスト、収益、費用及びキャッシュ・フローの状況を真実かつ公正に表示している。
- 報酬報告書のうち検査対象部分は、2000年政府資源・会計法に基づく財務省の命令に準拠して適性に作成されている。
- 上記で言及した海外の製造業者を支援するために行われた支出を除き、すべての重要な点において、収入及び支出は、議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引は、関連法令に準拠している。

（出典）APB（2006c）p.33より作成

不正は権限を有しない者により意図的に行われるため、定義により法令違反に該当し、金額的又は質的な重要性が検討される。重要な不正は、財務諸表における開示の方法又は内容の如何にかかわらず、会計処理の準拠性に関して限定付意見が表明される²⁰⁾。前号で記述したように、公共部門では、被検査機関が特定の受益者に補助金を交付したり社会保障給付金を支給したり、または、税金を徴収したりなどしている場合、外部者による不正が行われるリスクが高いと認識されている²¹⁾。

（3）意見不表明報告書

意見不表明報告書(Disclaimer of Opinion)は、会計経理の準拠性に関して検査範囲が制約された結果、重要な検査手続を実施できず、代替的な検査手続によっても十分かつ適切な検査証拠を入手できなかったが、その影響が会計経理の準拠性についての意見を表明できないほど重要かつ広範にわたっていると判断した場合に作成される。つまり、会計経理についての意見を表明するための合理的な基礎を得ることができない場合に作成される。この場合、「検査意見の基礎節」で実施できなかった検査手続及び当該事態が与えている影響について記述されるとともに、「意見節」で会計経理についての意見を表明できない旨が記述される(文例については、表5参照)。

²⁰⁾ APB(2006a)70.

²¹⁾ 東信男(2008)p.109.

表5 会計経理の準拠性に関する意見不表明報告書

(「会計官と会計検査人の責任」のパラグラフまでは、無限定意見報告書と同文)

検査意見の基礎

私は以下に記述しているように検査の範囲が制約された点を除き、監査実務委員会が作成した国際監査基準（イギリス・アイルランド）に準拠して検査を行った。検査は試査を基礎として行われ、財務諸表に含まれる財務的な取引の金額、表示及び準拠性に関連する証拠を検証することを含んでいる。また、検査は財務諸表の作成に当たり会計官によって行われた重大な見積り及び判断についての評価、並びに会計方針が〇〇省の環境に適応しながら継続的に採用され、かつ適切に表示されているかどうかについての評価を含んでいる。

私は財務諸表に重要な虚偽表示がないかどうか、不正、その他の法令違反又は誤謬がないかどうか、並びに、すべての重要な点において、収入及び支出が議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引が関連法令に準拠しているかどうかについての合理的な保証を得る上で必要なすべての情報と説明を入手するため、計画を策定した。また、私は意見を表明するに当たり、財務諸表に含まれる情報の表示に関して全体としての適正性についても評価した。

〇〇省は私が2000年政府資源・会計法で規定されている期限内に検査を行えるように資源会計決算書を提出できなかったため、検査の範囲が制約された。〇〇省は会計官が署名した資源会計決算書を法定提出期限である××年11月30日までに私に提出できなかった。同法により、私は検査済み・証明済み決算書を××年1月15日までに財務省に提出することを求められており、また、財務省は証明済み決算書を××年1月31日までに議会下院に提出することを求められている。

〇〇省は同省の財務状況を随時、合理的な正確性をもって表示できる適切な会計記録を保存していなかったため、私の検査の範囲は制約された。検査期間に直面した問題の広範かつ基本的な性質により、私は財務諸表が真実かつ公正に表示しているかどうかについての意見を表明できない。

財務諸表の適正性及び準拠性に関する意見不表明

検査期間に直面した問題の広範かつ基本的な性質及び利用可能な証拠に関する制約が及ぼす影響に鑑み、私は以下についての意見を表明できない。

- 財務諸表は、2000年政府資源・会計法及び同法に基づく財務省の命令に準拠して、〇〇省の××年3月31日現在の財政状態、同日をもって終了する年度の純運営コスト、目的別コスト、収益、費用及びキャッシュ・フローの状況を真実かつ公正に表示している。
- すべての重要な点において、収入及び支出は、議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引は、関連法令に準拠している。

上記で言及された我々の検査上の制約に関して、

- 我々は検査の目的を達成する上で必要なすべての情報と説明を入手していない。
- 我々は適切な会計記録が保存されているかどうか判断できなかった。

(出典) APB (2006b) pp.60-61, Home Office (2005) pp.22-23 より作成

2. 3 内部統制報告書の検査

前号で記述したように、会計検査院長は財務省との合意に基づき、財務諸表検査の過程において会計官が作成した内部統制報告書についても検査(Review)を行うこととされている²²⁾。会計検査院長は財務諸表に関する検査報告書を作成するに当たり、内部統制の有効性については、財務諸表の適正性及び会計経理の準拠性と異なり、検査意見を表明することは求められていない。会計検査院長は次のいずれかに該当する場合、当該事態を財務諸表に関する検査報告書の中で報告することとされている(文例については、表6参照)。

(ア) 会計官が内部統制の有効性を評価する際に適用したとされる手続が財務諸表検査等の過程で得た情

²²⁾ 東信男(2008)p.102。

報により立証されない場合

- (イ) 内部統制に関する重大な欠陥が開示されているが、内部統制に関する重大な欠陥が網羅されていることが財務諸表検査等の過程で得た情報により立証されない場合
- (ウ) 会計官が内部統制の有効性を評価しておらず、かつ当該事実が開示されていない場合
- (エ) 会計官が内部統制の有効性を評価しておらず、かつ当該事実は開示されているが、その説明が財務諸表検査等の過程で得た情報と一致していない場合
- (オ) 会計官の内部統制の有効性に関する評価が会計主体に含まれるすべての機関を網羅しておらず、かつ当該事実が開示されていない場合

表 6 内部統制報告書の検査に関して指摘事項があった場合の報告書

（「検査意見の基礎」の параグラフまでは、無限定意見報告書と同文）

意見

私の意見では、

- 財務諸表は、2000 年政府資源・会計法及び同法に基づく財務省の命令に準拠して、〇〇省の××年 3 月 31 日現在の財政状態、同日をもって終了する年度の純運営コスト、目的別コスト、収益、費用及びキャッシュ・フローの状況を真実かつ公正に表示している。
- 報酬報告書のうち検査対象部分は、2000 年政府資源・会計法に基づく財務省の命令に準拠して適性に作成されている。
- すべての重要な点において、収入及び支出は、議会で承認された目的に充てられ、かつ財務的な取引は、関連法令に準拠している。

その他の事項

会計官が内部統制の有効性を評価した手続については、年次報告書の××ページで説明されているが、私はこの記述について検査した。私の意見では、会計官の・・・に関する記述は、・・・の理由により、会計官が適用した手続に関して我々が得た情報を適切に反映していない。

（出典）APB（2003）p.15 より作成

3. 財務諸表検査の実績

イギリスで GRA 法が施行された 2001-02 年度以降の NAO の財務諸表検査の実績を見ると、表 7 のとおりである。例えば 2005-06 年度の実績は、①府省等の資源会計が 54 決算書、②執行エージェンシーが 75 決算書、③非省庁パブリック・ボディ、投資基金、年金基金その他が 313 決算書で、合計 442 決算書となっている。その検査意見の内訳は、無限定意見が 420 決算書、無限定意見以外の検査意見が 22 決算書で、無限定意見の検査意見の割合は 95.0%となっている。無限定意見の検査意見の割合は、例年高くなっているが、イギリスでは、財務諸表検査の終了後、無限定意見の場合でも会計官宛のマネジメント・レターが作成される。その中で、財務諸表の適正性及び会計経理の準拠性に関して除外事項に該当しない程度の指摘事項とともに、必要に応じて改善勧告が掲記されるが、マネジメント・レターそのものは下院へは提出されない。

表7 財務諸表検査の実績

(単位：決算書数)

検査対象年度	2001-02	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06	2006-07
検査対象決算書						
府省等の資源会計決算書	64 (20)	57 (8)	56 (4)	55 (2)	54 (7)	56 (4)
執行エージェンシーの決算書	89 (1)	88 (0)	87 (0)	80 (1)	75 (2)	— (10)
非省庁パブリック・ボディ等の決算書	411 (11)	402 (7)	416 (13)	393 (10)	313 (13)	— (14)
計	564 (32)	547 (15)	559 (17)	528 (13)	442 (22)	— (14)
無限定意見の割合 (%)	94.3	97.3	97.0	97.5	95.0	—

注1：()書は無限定意見以外の検査意見が付された決算書数で内数。

注2：2006-07年度における執行エージェンシー及び非省庁パブリック・ボディ等の決算書の財務諸表検査については、実績数が公表されておらず、無限定意見以外の検査意見が付された決算書の内訳が公表されているだけである。

(出典) NAO(2003) App.1, NAO(2004) App.2, NAO(2005) App.2, NAO(2006b) App.2, NAO(2007) App.2, NAO(2008) App.2

2001-02年度以降の資源会計決算書の無限定意見以外の検査意見の類型を見ると、表8のとおりである。例えば2006-07年度の実績は、財務諸表の適正性については限定付意見が2件、会計経理の準拠性については限定付意見が3件となっている。この適正性についての限定付意見は、2件とも検査範囲の制約に起因している。また、準拠性についての限定付意見は、2件が歳出予算超過、1件が法令違反(不正・誤謬)にそれぞれ起因している。例年、適正性については検査範囲の制約に起因して、また、準拠性については歳出予算超過に起因してそれぞれ除外事項が付されることが多い²³⁾。

表8 無限定意見以外の検査意見の類型 (資源会計決算書)

(単位：件)

検査意見の類型	検査対象年度	2001-02	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06	2006-07	
適正性	限定付意見	検査範囲の制約	8	2	2	1	4	2
		歳出予算超過	10	6	1	1	3	2
準拠性	限定付意見	法令違反(不正・誤謬)	2	1	1	1	1	1
		法令違反(その他)	1	0	1	0	0	0
		小計	13	7	3	2	4	3
意見不表明		2	1	0	1	0	0	
計		23	10	5	4	8	5	

注：1つの決算書に複数の除外事項が付されることもあるため、計は表7の「府省等の資源会計決算書」欄の()書とは一致しない。

(出典) NAO(2003) App.3, NAO(2004) App.3, NAO(2005) App.3, NAO(2006b) App.3, NAO(2007) App.3, NAO(2008) App.2

²³⁾ 内部統制報告書の検査結果について全体像は公表されていないが、2007年9月の現地調査によると、「現在のところ、財務諸表に関する検査報告書において内部統制報告書に関して指摘事項を掲記した事例は無い。」とのインタビュー結果(Mr. Andrew Baigent, Director, Financial Audit Support Team)を得ている。

IV おわりに

本稿では、前号に引き続き現行の独立行政法人監査基準が公共部門の特性を十分に反映したものとなっているかどうか、イギリスの動向を踏まえながら検討してみた。その結果、監査上の重要性や継続企業の前提についての取扱いが公共部門の特性を十分に反映していないことが明らかになった。また、公共部門の特性を反映した検査報告書はどのように作成されるべきか、イギリスの事例を参考として取り上げてみた。その結果、イギリスの財務諸表検査の検査報告書では、財務諸表の適正性と会計経理の準拠性について、それぞれ別個に除外事項の内容とその重要性等が評価され、最終的に双方に対して意見の表明がなされることが明らかになった。

独立行政法人監査基準は2001年3月に作成されたが、独立行政法人会計基準、同注解等の改定に伴い2003年7月に改訂されただけで、現在に至っている。この間、公共部門の財務諸表監査では、監査実績の蓄積が進む一方で、前号及び本稿で明らかにしたように理論上及び実務上の課題も顕在化している。現在、公共部門でも監査基準の国際的なコンバージェンスが進展しており、我が国もグローバル・スタンダードを目指した監査水準のレベル・アップが求められる。本稿では、公共部門のグローバル・スタンダードの一例として、イギリスのISA(UK/IR)、実務指針第10号等を紹介したが、独立行政法人監査基準の見直しを行う上で参考になると考えられる。

参考文献

- 東信男(2008)「独立行政法人監査基準の課題ーグローバル・スタンダードを目指してー」『会計検査研究』No. 37
- 会計検査院(2005)「スポーツ振興投票に係る財政状態及び運営状況を適切に開示するために財務諸表を正確かつ明瞭な表示に改めるよう改善させたもの」『平成16年度決算検査報告』
- 会計検査院(2006)「道路関係4公団の民営化に伴う資産の承継・評価について、資産の価額を修正し、承継先を適切なものとする事により、正確な資産の価額を計上した財務諸表を作成するなどするとともに、決算及び資産管理に係る事務処理を適切に行うために体制の整備を図るよう是正改善の処置を要求したもの」『平成17年度決算検査報告』
- 企業会計審議会(2002)『監査基準の改定について』
- 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2003)『独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書(改訂)』
- 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会(2005)『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(改訂)』
- 日本公認会計士協会(2003)『独立行政法人監査の監査報告書作成に関する実務指針』(公会計委員会報告第1号)
- 日本公認会計士協会(2005)『監査上の重要性』(監査基準委員会報告書第5号)
- APB(2003) *Corporate Governance: Requirements of Public Sector Auditors (Central Government)*(Bulletin 2003/1)

APB(2004) *International Standard on Auditing*(UK and Ireland)320 "Audit Materiality"

APB(2005) *International Standard on Auditing*(UK and Ireland)320(Revised) "Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements"(Exposure Draft)

APB(2006a) *Audit of Financial Statements of Public Sector Bodies in the United Kingdom* (Revised)(Practice Note 10)

APB(2006b) *Auditor's Reports on Financial Statements in the United Kingdom*(Bulletin 2006/6)

APB(2006c) *Illustrative Auditor's Reports on Public Sector Financial Statements in the United Kingdom*(Bulletin 2006/2)

HM Treasury(2007) *Financial Reporting Manual 2007-08*

Home Office(2005) *Resource Accounts 2004-05*

NAO(2003) *General Report of the Comptroller & Auditor General 2001-02*

NAO(2004) *General Report of the Comptroller & Auditor General 2002-03*

NAO(2005) *General Report of the Comptroller & Auditor General 2003-04*

NAO(2006a) *Financial Audit Manual 2006-07*

NAO(2006b) *General Report of the Comptroller & Auditor General 2004-05*

NAO(2007) *General Report of the Comptroller & Auditor General 2005-06*

NAO(2008) *General Report of the Comptroller & Auditor General 2007*