

リスクアプローチによる政府財務諸表監査と 会計検査院の役割

中 西 一*

(佐賀大学経済学部教授)

1. 発生主義会計と保証型監査

国際公会計改革はこれまで発生主義会計の政府部門への導入を中心に議論が行われてきた。日本でも特にイギリスの資源会計を中心に諸外国の改革が紹介され、人々の関心を引き起こしてきた。他方でこの発生主義会計改革に付随するがそれほど注目を浴びてこなかった改革に政府財務諸表への保証型監査¹⁾の導入がある。この改革はこれまで財務監査から業績監査（VFM監査）に活動の範囲を広げつつあった政府監査の流れ²⁾からすると、むしろもう一度財務監査の足元を固め直す独自の意味合いを持っている。ところが各国最高会計検査機関（SAI: Supreme Audit Institutions³⁾の立場からすれば、それまで行ってきた財務監査の慣行とは大きく異なるケースが大半であり、民間の監査法人によって行われてきた慣行を政府部門に移し替えた場合、どのような適応が必要であり、会計検査院の役割はどのように変わるのかといった点については、大きな懸念の対象となるものと考えられる。

本論文は政府財務諸表に対する保証型監査についての国際比較を行うことで、その実態を整理し、そこからこの制度の特徴づけを行おうとするものである。政府財務諸表への保証型監査導入はまずアングロサクソン諸国で先行したが、最近ではEU、フランス、スイスなどで類似の制度が導入され始めている。ここでは利用できる限りで(各省財務諸表ではなく)中央/連邦政府全体の財務諸表の監査を検討対象とし、

* 佐賀大学経済学部教授。早稲田大学政治経済学部政治学科卒業。九州大学経済学研究科博士後期課程修了。『フランス予算・公会計改革—公共政策としての公共経営—』（2009年創成社：日本公認会計士協会学術賞受賞）の著者。日本財政学会、日本地方財政学会、日本地方自治研究学会、国際公会計学会に所属。

¹⁾ ここで保証型監査とは財務諸表の表示が適正である保証を監査人が与える、民間監査の通常の在り方に近いものを指している。従来の会計検査院が行ってきた監査活動は、問題の指摘と是正を勧告する指摘型監査であると言われる。他方でリスクアプローチ監査とは、一般に監査資源制約を考慮に入れ、財務諸表の重要な虚偽記載につながるリスクのある項目に重点的に資源を投入して効率的な監査を行うことである。しかしながら政府部門では、まず内部統制が未整備であるか整備不十分であることが多く、事実上、統制リスクの評価に重点を置いた財務諸表監査を新たに導入することを意味する。内部統制が充実している場合は簡潔な監査を、そうでない場合は重点的な監査を動員することとなり、除外事項の大半が情報システム等を含む広義の内部統制の問題に言及されている場合が多い。

²⁾ 「公監査目的の10段階説」など（鈴木（2008））。

³⁾ 以下各国の会計検査院を略語で呼称し、「会計検査院」を最高会計検査機関の一般的な意味として用いる。OAG: Office of the Controller and Auditor-General (New Zealand), ANAO: Australian National Audit Office (Australia), NAO: National Audit Office (UK), GAO: Government Accountability Office (US), OAG-BVG: Office of Auditor General / Bureau du Vérificateur Général (Canada), CDC: Cour des Comptes (France)。

アングロサクソン諸国にフランスを加えた6か国比較を行う。筆者が関わった会計検査院委託研究「ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究」(2011年2月)ではフランスの実情が取り扱われており、またその他の国についても既に会計検査院委託研究⁴⁾で取り扱われてきている。アングロサクソン諸国についてはすでに文献でも様々な形で扱われているが、本論文では最近の動向を踏まえた状況理解のアップデートの意味も含めて現状を紹介しようとするものである。

ここで紹介する政府財務諸表監査の国際的実態とは、民間監査法人の慣行を直接適用しようとする姿勢からは垣間見ることのできない、公共部門独自の運用がなされているということである。無限定意見が大半である民間の監査意見とは異なり、除外事項が多く、無限定意見である場合も様々な形で、各国の会計検査院は監査意見を補足する情報を盛り込んでおり、政府に勧告する傾向が強い。にもかかわらず、組織規模の大きい政府部門には特に計算の合致が成り立ちがたい背景があり、保証型監査の導入は内部統制を前提とすることにより、いままでよりも精度の高い政府会計を求めることとなつて、この点で、民間の慣行を移し替えることが公共性の観点にかなうことになる。

以下本文ではまず政府財務諸表監査が、限定付意見やその他のコメントにより会計検査院の積極的な介入のフィールドとなっていることを指摘する。その後、保証型監査が追及する計算合致は決して容易には成り立たない大きな課題であることを示し、その上で計算合致の大きな障害になっている情報システムの問題にも触れ、その取扱いのデリケートさを見ていく。最後に公的監査の特殊性に大きく関わる重要性概念についての事例と考察を付し本論文を締めくくるとする。

なお、本論文では発生主義会計それ自体の問題については特段触れず、その問題については他の諸論考に譲る形をとっている。確かに歴史的順序としては発生主義会計が保証型監査導入の前提となっていることが多いが、常にそうだというわけではない。たとえばカナダ⁵⁾やEU⁶⁾の例に見られるとおり、発生主義会計導入より前の時代からある種の保証型監査の手続きを続けてきている場合もある。ここでは保証型監査導入の問題を発生主義会計の問題とは切り離して考察しうるものとして取り扱うこととする。

2. 政府における保証型監査の監査意見

保証型監査を原則とする民間の監査慣行では、一般に公正妥当とみなされる会計基準に照らして、財務諸表が企業の財政状況を適正に表示していると判断できる場合は無限定適正意見となる。この場合が大半であり、たとえば東京証券取引所平成22年3月期決算監査意見の集計結果によると、全1743社中すべてが適正意見であり、継続企業の前題に関する注記を伴う企業が23社あるものの、不適正意見や意見不表明は1社もない。限定付意見表明は例外的であり、監査意見統計の中でも1、2社の事例がある年が散見される程度である。

したがってこのような実情を鑑みると、政府部門に保証型監査を導入した場合、会計検査院は内部統制の評価を行った上で、大半の場合、無限定適正意見を表明すればそれで仕事が終わってしまうかのように思われる。それまでの指摘型監査を通じて様々な勧告提言を行ってきた会計検査院の仕事が失われてしま

⁴⁾ 「欧米主要先進国の公会計制度と決算・財務分析の現状と課題に関する調査研究-イギリスの事例を中心として-」(2000)、「欧米主要先進国の公会計制度改革と決算・財務分析の現状と課題-ニュージーランド/オーストラリアの事例より-」(2001)、「欧米主要先進国の公会計制度改革と決算・財務分析の現状と課題-アメリカ合衆国及びカナダの事例より-」(2002)など。

⁵⁾ 過去の財務諸表は現金の流れを追う「取引表」、予算情報である「歳入歳出表」、固定資産や純資産を含まない「資産負債表」などから構成されており、修正発生主義であったと理解できる。

⁶⁾ 「歳入・歳出勘定(予算執行)」と「連結貸借対照表」から構成される「連結年次勘定」というものだった。

う懸念があったとしても不思議ではない。

政府部門における保証型監査の現実を見ると、そういった懸念は杞憂に過ぎないということがわかる。そもそも政府部門の場合、無限定意見が支配的であるというわけではない。ニュージーランド、そしてカナダが無限定意見を表明し続けている国であるが、オーストラリアは最近まで限定付意見であった。イギリスやフランスはずっと限定付意見を表明し続けており、アメリカは意見表明を拒否している⁷⁾。

表 1：監査意見と留保事項

| | ①ニュージーランド | ②オーストラリア | ③イギリス | ④アメリカ | ⑤カナダ | ⑥フランス |
|---------------|---|--|---|---|---|---|
| 意見表明と留保の有無と年度 | 無限定適正 (1992 年度より) | 無限定適正 (2006 年度より / 1997 ~ 2005 年度までは限定付意見) | 限定付意見 (1999 年度より / 1998 年度試行) | 意見表明拒否 (1996 年度より) ⁸⁾ | 無限定適正 (1996, 1997 年度は限定付意見 / 2002 年度完全発生主義) | 限定付意見 (2006 年度より) |
| 除外事項ないし摘要の例 | (2008 年度特記事項) <ul style="list-style-type: none"> ・財務諸表作成提出方法 ・長期保険退職計画割引率 ・預金保険制度引当金 ・銀行仕組債関連税収 ・税収認識 ・高速道路価値評価 ・京都議定書推定純資産 | (2001 年度除外事項) <ul style="list-style-type: none"> ・税収認識 ・財・サービス税 (GST) の取り扱い ・国防省在庫・補修品の管理 (同年度特記事項) <ul style="list-style-type: none"> ・HIH 保険会社破綻に伴う保険加入者救済政策関連債務 | (2007 年度除外事項) <ul style="list-style-type: none"> ・軍人年金引当金算定証拠 ・交通省 Crossrail 基金外支出 ・労働年金省給付不正・誤謬 ・国防省軍人手当支給額証拠不足 (新給与管理システム導入に伴う) ・公正貿易局 VAT 払戻不適正 ・原子力局年金制度レシート管理不備 | (2009 年度意見差し控え理由) <ul style="list-style-type: none"> ・内部統制上の重大な弱点 ・範囲制限 (構造的に指摘される 3 つの問題点) <ul style="list-style-type: none"> ・財務管理不備による国防省意見表明拒否 ・調整不能 ・財務諸表作成過程 (2009 年度は、国土安全保障省、労働省、NASA についても意見表明拒否) | (2006 年度摘要) <ul style="list-style-type: none"> ・年度末取引 ・省庁別財務諸表 ・発生主義予算省庁別取組 ・発生主義税収の見積もりを要する部分の精度改善 ・年度末未払金 | (2009 年度除外事項) <ul style="list-style-type: none"> ・財務・会計情報システム ・内部統制・内部監査 ・外郭団体評価 ・移転支出と関連債務 ・国防省資産 ・税収等 ・不動産 ・社会保障基金債務償還金庫 |

出 所： ① Central government: Results of the audits (1997-), ② Audits of the Financial Statements of Commonwealth (Government) Entities (1996-) ③ General Report of the Comptroller and Auditor General (1998-), ④ Financial Report of the United States Government (1996-), ⑤ Public Accounts of Canada (1994-), ⑥ Rapport sur les comptes de l'Etat (2006-)

イギリスのみ監査意見は各省財務諸表を対象 (連結財務諸表未整備)。それ以外の国々は連結政府財務諸表に対する監査意見。

⁷⁾ なお本論文では採り上げなかったが、EU 政府は 2005 年度より発生主義連結財務諸表に対する保証型監査を行っており、2005 年度と 2006 年度は除外事項 (“except for”) を伴うが、それ以降は無限定適正意見を表明している (EU 会計検査院の “Annual Report concerning the financial year …” を参照)。政府財務諸表に対する保証型監査自体は、1994 年度より義務付けられてきた。スイスも IPSAS ベースの財務諸表を 2007 年度から導入しているが、監査意見は、財務諸表が憲法や法規に準拠しているとか、内部統制システムが存在することを証明するといった表現になっている (スイス連邦政府会計検査院の “Compte d'Etat de la Confédération suisse pour l'année…” を参照)。除外事項はないが、特記事項 (remarques complémentaires) がある。政府財務諸表監査自体はそれ以前から行われている。

⁸⁾ アメリカでは 1997 年 9 月で終わる会計年度を 1997 年度と呼んでいるが、本論文では他国との比較のため 1996 年度に直している (以下同様)。

企業監査において圧倒的に無限定適正意見が多いのは、監査法人に資源制約があるからである。必要なら税金を基にしてかなりの資源を投入でき、かつ場合によって立ち入り検査も可能である政府監査とは異なり、企業との契約に基づく監査料の制約の下で監査は行われなければならない。そこでは重要性 (materiality) の観点から問題となる事項にのみ限定した合理的な保証を付与することを目的としている。市民社会は監査人に対して近くから観察できる機会を生かした倒産可能性の探知といった高い「期待」をしているものだが、そのような期待はもちろん部分的にしか充足されえない (いわゆる「期待ギャップ」)。

政府部門においては、このような「期待」の高さは国民の税金を取扱い、政治的に敏感なテーマに関わりうることから、民間の監査法人の比ではないと考えられる。それゆえアメリカのような意見表明差し控えや、イギリスやフランスのような限定付意見の表明がなされているのだと言えよう。もう一つは、そもそも会計制度が整備されているのが当たり前の民間企業と、これから整備していこうという公会計では事情が異なるということもあるだろう。政府において除外事項がなかなか外れないといったことも、やはりやむを得ない面がある。

発生主義会計とそれに伴う保証型監査が整備されていく過程において、当初はそもそも内部統制活動が不備である場合があり、監査の除外事項はこれを問題にせざるを得ない。内部統制活動がすでに導入されている場合は、それが実質的にどれだけ機能しているかという点が問題にされる。そこでは情報システム等のその他の問題が深く関係してくることになる。

前者のケースの典型はフランスの場合であり、列挙されている除外事項は大まかに言って情報システムの問題、内部統制活動の不十分な普及の問題、そして資産負債の評価の問題に関係している。資産負債評価は発生主義固有の問題であるが、内部統制活動が十分に普及していないという問題はまさに保証型監査を導入して日が浅いフランスに典型的な問題である。フランスの場合各省庁に配置された財務省直属の予算・会計統制官が内部統制に従事しているが、各省固有の内部統制活動は部分的な発達しかしておらず、すべての取引サイクルをカバーできているとは言えない⁹⁾。情報システムの更新も遅れており、このことが会計の「追跡可能性」(traçabilité) に問題を生じ内部統制の問題と直結すると考えられている。

アメリカの場合は逆に内部統制がどれだけしっかりできているかという点を問題にしている。ゆえに「内部統制上の重大な弱点」の名で語られている問題は、長年の問題である国防省関連の問題を除くと、後に触れる財務諸表間、政府諸機関間で計算が合致していない問題に関わっており、このことは結局内部統制および情報システムの問題に関わっている。オーストラリアも限定付意見であった間は、例えば国防省における棚卸資産や補修品のような補充品の情報システム (Supply System) における内部統制上の不備が問題にされていた。

もちろん除外事項の運用は各国ごとに様々であり、必ずしも民間でみられるような運用が行われているとは限らない。たとえばイギリスのように国防省データのような内部統制上の問題も指摘されているが、支出超過 (交通省Crossrail基金外支出、公正貿易局VAT払戻不適正、原子力局年金制度レシート管理不備) や合規性要件 (労働年金省給付不正・誤謬) のような、伝統的な政府監査で問題としてきたものが保証型監査の除外事項に含まれてしまっている国もある。このような現象は既存の政府財務監査と併存する形で政府財務諸表を導入するのではなく、前者を後者で置き換えてしまった場合は必然的に既存の慣行も引き継がねばならないために起きるものと考えられる。資源会計導入前には各省ごとに "Appropriation

⁹⁾ 内部統制活動は、フランスのように財務省直属の官吏によって集権的に担われている場合と、アメリカのように各省行政監察 (監察総監) によって分権的に担われる場合があるが、日本でも同様のことを考える場合は内部統制活動の担い手を何らかの形で組織化しなければならない。保証型監査は会計検査院単独では導入できるものではなく、政府の大きな関与が必要である。

Accounts”において、支出超過や不正の問題を取り上げる、従来型の財務監査が行われていた。

このように除外事項を伴う国には以上のような様々な背景が存在するが、除外事項のないところでは会計検査院の仕事は失われるのであろうか。実際には上表にみるとおり、各国の最高会計検査機関は何らかの形で関与、介入を行っていることがわかる。

ニュージーランドは継続して無限定適正意見を表明しているが、2004年度より監査意見以外の説明事項が「特記事項」(Significant Matters)という形でまとめられている。そこでは財務諸表作成上問題となる点が指摘されているわけだが、それだけでは除外事項とはなりえないと判断されたものである。例えば2008年度の例を見ると、預金保険に対する引当金の算定に対してOAGはおおむね妥当であると判断しているが、同時に財務省が個別金融機関の分析を行うことにより算定の妥当性をテストするよう勧告している。ニュージーランドの場合は、そのような保証型監査の計算の根拠に関わる部分で間違いとは言えないが今後さらに努力を要する点を特記事項に掲げている。

他方でカナダの場合は、「摘要」(Observations)という形で無限定適正意見を補完している。こちらは必ずしも財務諸表とは関係なく、例えば発生主義予算を早く導入するようといった政策的なことまで含まれている。財務諸表の厳密化に力を注ぐニュージーランドに対し、カナダのOAG-BVGは政府全体の経営改革の推進役としての役割が前面に出ているようである。

したがって、保証型監査が導入された後、会計検査院は「無限定適正意見」を表明すれば、それであとは役割がなくなると言ったものではないことがわかる。むしろ改革の具体的な肉づけには膨大な労力を要し、「発生主義会計改革が導入された」とされる年次の後からむしろ会計検査院の仕事は増え、いわば「改革の監査」、すなわち改革の実施、具体化がどれだけできているかを見張る監視役の役割を担うものと言える。会計制度が新しく導入された国では除外事項は半永久的になくならない可能性があり、また無限定適正意見となった国でも、ニュージーランドやカナダのようにさらなる精緻化や経営改革全般に対する提言などを行いうる枠組みとなっている。

3. 計算の合致と情報システム

本論文で取り上げる6か国のうち、ニュージーランド、オーストラリア、イギリスは発生主義予算を実施している国である。アメリカ、カナダ、フランスのように発生主義会計が発生主義予算を伴わない場合、現金主義予算の裏付けが発生主義会計であるということになり、この会計に対して財務諸表を作成して保証型監査を行うということになる。予算や各省庁における意思決定に発生主義会計が役立っていると言えないのであれば、発生主義会計自体の冗長性が疑われる¹⁰⁾。カナダは発生主義予算を導入してこの点をクリアしようとしてきたが、結局今に至るも実現されてはいない¹¹⁾。

したがってこのような場合、結果的に保証型監査導入で従来型財務監査の技術的制約を超える効果のみが表に出ていることになる。発生主義会計自体は、企業におけるシステムティックな会計慣行をそのまま

¹⁰⁾ フランスでは1964年に権利確定原則が導入され、予算は現金主義、一般会計は発生主義という分離体制が確立し今日にまで至っている。このように多くの国では完全発生主義導入以前に何らかの発生主義的要素がある場合が多く、そこから完全発生主義に移行することは相対的に容易だったという事情もある。

¹¹⁾ 1998年9月のOAG-BVG報告では、日々の意思決定に新たな情報システムが活用されていない状況を鑑みて、システム利用のインセンティブをもたらすためには支出見積書の発生主義化が必要だと指摘していた(OAG-BVG(1998))。それから10年以上たった今日でも、2009年から2012年にかけて省庁別予測財務諸表(future-oriented financial statements)の段階的導入は図られているが、発生主義支出見積書の導入は3年間をかけて費用対効果を検討することとなっている。

採用することが便利だったという面もある（つまりこの場合は現金主義をベースに工夫して保証型監査を導入する道もなくはなかったと解される）。

制約のある従来型財務監査の手法の一つが、出納データと予算データとの突合せである。たとえばフランスでは、業績予算と完全発生主義会計を導入した2006年施行のLOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances) 改革の前までは、CDCによって「全般的合致の宣言」というものが行われていた。フランスの場合、予算執行において現金の取り扱い、出納は財務省所属の出納官のみに独占させていて支出官庁には関与させていない。そこで予算データの裏付けとして出納データが利用できる仕組みであり、各出納官の報告書である出納計算書とこれを政府全体で集計した財務行政一般計算書、そして各省庁の予算執行情報の間の突合せが、1822年9月14日オルドナンス以来義務付けられてきたものである。情報化が進み、手続の形骸化がはなはだしかったことから、今回この手続きの保証型監査による置き換えということになったのである。

日本でも会計検査院は決算とその計算根拠との突合せ作業として、日銀の国庫計理から作成された「国庫金出納計算書」との突合せを行い、決算の参考資料として提出もされる。国庫金出納計算書は日銀が関与する出納活動の側から決算の動きを追ったものであり、これと命令機関側の決算と突き合わせるという点では、フランスと同じことをしている。違いは出納機能が財務省官吏ではなく中央銀行に委託されているということだけである。こちらも法的に、財政民主主義的に重要な手続きではあるが、いかんせん形式的なものにとどまり、もし計算の合致を情報化の進んだ今日厳密に追求しようとするならば、もっと違った新たな形態が必要となってくるだろう。

そのような新しい形態の一つとみなしうるものが、保証型監査の計算合致確認機能である。そこでは出納データと予算情報の突合せにとどまらず、保証型監査が前提とするより広範囲な内部統制の機能を評価するやり方で会計の精度向上が図られる。これにより会計情報の質は大幅に改善しうるものだが、同時に多くの手間と投資を必要とする。

そのような手間と投資の必要性を考える前提として、そもそも保証型監査が実現しうる政府部門における計算の合致ということが、本当にそれほど重要で、得難いことなのかということが問題となる。一般には政府会計において計算の不一致が存在し放置されていることなどがあるとは想像されていないからである。この問題を考える上で、参考となるのがアメリカの事例であり、そこでは計算が本当に合致していないことが示されている。

(1) 財務諸表と政府諸機関における不一致

1996年度の財務諸表以来、アメリカが意見差し控え (disclaimer of opinion) の主な理由としている3点、国防省の問題、調整不能、財務諸表作成過程のうち、「調整不能」とは異なる財務諸表の間や、連邦政府機関間の取引における収支尻に整合性をつけることができないこと (inability to reconcile balances between federal entities) である。

まず連邦政府財務諸表において、「損益計算書兼純資産変動計算書」では純資産の中に説明できない部分があり、「純資産変動に影響を与える調整不能取引」(Unreconciled Transactions Affecting the Change in Net Position) という、ギャップを人為的に埋める "plug" 項目が存在する。GAO (2003) によれば2000年度予算におけるその額は171億ドルである。さらに現金主義と発生主義のギャップを説明する「純費用と結合予算黒字の調整表」に説明不可能な差額があり、前述の171億ドルがこれを一定説明するが、

さらにあと10億ドルの「その他差異の純額」で埋め合わせられねばならない。予算とキャッシュフローの差を説明する「現金収支変動表」においても説明不可能な部分が出てくる。それは財務省の出納情報から導かれるキャッシュフローと、各省庁の「結合予算資源計算書」(Combined Statement of Budgetary Resources)の支出額とのギャップを反映したものである。

これらの背景にはさらに、会計上相互に一致するはずの各省庁、連邦政府機関相互の間の取引が一致せず、会計上清算され相殺されるはずの相互取引がそうならないという問題がある。相互の突合せが進んでいない理由にCFO法の対象(各省財務諸表の作成と監査が義務付けられた)となっている省庁は、①他政府機関が必要なデータを提供しない、②当該省庁と関係省庁の情報システムの制約と相互の不整合性、③人的資源の制約の3つを理由として挙げている(GAO(2003))。

このような計算の不一致の大きな原因となっているのが内部統制と情報システムの問題である。

(2) 内部統制と情報システム

連邦連結財務諸表に対する監査報告にはさらに2つの法律を背景とする内部統制要件への準拠を示す監査が省庁別に列挙され、報告文の中でも言及されている。これらは、まず第1に1982年制定のFMFIA: Federal Manager's Financial Integrity Act(連邦管理者財務公正法)であり、第2に1996年制定のFFMIA: Federal Financial Management Improvement Act(連邦財務管理改善法)である。このうち2000年代にGAOにより盛んに言及されてきたFFMIAの場合、CFO法により財務諸表作成、監査が義務付けられた省庁に対して、①連邦財務管理システム要件、②連邦会計基準(FASAB)、③合衆国総勘定元帳(SGL)への準拠を監査人に報告させることとしている。このうち、情報システムに関わる連邦財務管理システム要件の問題が支配的であり、かつ総勘定元帳準拠など他の問題への対処も含めてFFMIA準拠で問題となることの大半が新しい情報システムの導入という形で解決が図られることが多い(GAO(2004))。

(FFMIA非準拠省庁の内訳(GAO(2008)))

- ・連邦財務管理システム要件非準拠
 - 非統合財務管理システム(8省庁)
 - 調整手続きの問題(10省庁)
 - 正確で遅延なき記録(11省庁)
 - 情報セキュリティの問題(11省庁)
- ・連邦会計基準への準拠(7省庁)
- ・合衆国総勘定元帳への準拠(5省庁)

「非統合財務管理システム」というのは、財務管理システムは1省庁に1つの統合したシステムであることが望ましいということである。複数のシステムが存在し相互に標準化されていなかったり、システム外の入力を必要とする場合、調整(突合せ)に人手を要し年度末の業務集中とマニュアル入力が増大で、誤りの可能性が増大する。さらに複数のシステムがあると相互のデータを突き合わせる必要が生じ、連邦全体で巨額の調整不能額が生じている背景ともなっている。とりわけ、省庁財務データと財務省出納デー

タとの乖離が大きな問題となっている¹²⁾。さらにデータを即座に記録していないこと（「正確で遅延なき記録」）が年度末の業務量集中につながり、このことが誤りを増やしている。これも情報システムがしっかりしていれば解決しうる問題である。さらに「総勘定元帳準拠」の問題は、日常の取引レベルで統一した勘定表による定型的取引を可能とすることで、データの組織間標準化や比較の基礎となる。この問題も、既存の情報システムに修正を加えるか、あるいは新しい情報システムの導入により解決が図られるものである。

これら省庁別の内部統制準拠基準が監査対象としている内部統制と、連結政府財務諸表監査の評価対象となっている内部統制とはまったく一致しているというわけではない（そもそもCFO法はすべての省庁をカバーしているわけではない）が、相互に重なり合っており、FFMIAやFMFIA準拠の問題で指摘される点が連結政府財務諸表監査における除外事項の背景となっている面がある。そしてこれらの準拠の制約になっているのもまた多くは情報システムの問題である。

（3）その他の国の場合

オーストラリアとカナダは発生主義予算と同時に情報システムを入れ替えた国であり、その後情報システムに関わる内部統制上の問題は生じていないわけではないが、少なくとも後に見る「重要性」概念の問題もあり、業務監査では問題にされても財務諸表監査ではあまり問題にされていない¹³⁾。ニュージーランドは発生主義会計導入が古く¹⁴⁾、明確に情報システムの問題が内部統制の制約とはされていないが、監査ではなくレイティングによる経常的評価はされてきている¹⁵⁾。

フランスの場合、業績予算導入と同時に導入されるはずだった情報システムが入札不調となり、既存システムの手直しで対処が行われた。多くの手入力を要し、必要なデータが誤って表示されるなどの多くの問題があり、財務諸表監査の除外事項に掲げられ続けている¹⁶⁾。2011年1月によりやく新情報システムCHORUSが全省庁で稼働しつつあり、これはSAPベースのERPで、個別省庁でなく全政府をカバーする野心的プロジェクトとなっている。

イギリスの場合、資源会計導入後、未だ連結政府財務諸表導入までには至っていない。また発生主義会計導入とともに情報システムを入れ替えておらず、既存システムの手直しで対応している。この種の問題で障害となることが多い国防省の資源会計を例にとると、1999年度は意見差し控え、2000年度以降2002年度まで限定付意見となっており、問題の一つの国防省サプライシステムの不具合は、例えば数量と単価が同時に動くと異常値を発生するというプログラミングミスであった。その後2006年度支出

¹²⁾ アメリカでは出納機能が財務省に一元化されており、ここから財務省独自の財務諸表が作成されている。しかし連邦連結財務諸表自体は各省データから作成されているため、両方のデータの突合せが問題になる。カナダではもともと出納機能が公共事業・政府産業省（Department of Public Works and Government Services（以下PWGSC））に一元化されており、政府財務諸表はそこで集権的に作成されていた。完全発生主義化に伴い、各省から要約財務情報のみを提出させる分権的な財務諸表作成方法を採用するようになった経緯がある。ただし今日でも、出納長官は各省庁の提出する試算表を、出納長官の管理する出納データと合致しない限り受け付けられない仕組みとし、突合せによるチェックを残している（OAG-BVG（2003））。フランスでも出納機能は財務省に一元化されており、貸借対照表等の財務諸表はそこで作られていた。この場合各省は財務諸表作成に関係なく、いわゆる「連結」財務諸表という言い方は、本来は妥当しない。LOLF改革後でもこの体制は維持されており、フランスの場合はむしろ各省財務諸表の方が存在しない。このように出納データ（日本では日本銀行が管理している）を用いて政府全体の財務諸表作成を行ってきた国は多い。カナダでの言い方を借りると「データバンク型」のアプローチをとる国と「連結型」のアプローチをとる国があり、必ずしも各省財務諸表が先でそこから連結して政府全体の財務諸表を作成するのが当たり前ということではないことも指摘しておきたい。

¹³⁾ カナダでは2001年から2006年にかけて、VFM監査の中で各省情報システムごとに内部統制の評価がなされていた（OAG-BVG（2003）など）。そこでは問題点がないわけではないが、「重要性」の観点から財務諸表監査として指摘するには及ばないと言う評価であった。

¹⁴⁾ 歴史的には、当初ハードコピーの表を各省に提出要求していたが、内部統制上の課題に直面したためスプレッドシートによる提出に切り替え、さらにデータ収集と連結のためのソフトウェアパッケージを購入してこれらの作業を自動化していった経緯がある（IFA（1994））。

¹⁵⁾ 財務情報システムの内部統制評価についてはOAGの年次報告書参照。5段階評価で中位の“satisfactory”以上のスコアを確保し続けている。

¹⁶⁾ 会計検査院委託研究「ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究」における加藤委員稿（2.2 フランス会計検査院における財務書類の検査とその結果の報告）を参照。

超過による限定付意見となった後、2007年度以降は主に新しく導入した給与情報システムであるJPA（Joint Personnel Administration）の不具合が原因で再び限定付意見となっている。給与や手当の間違った支給、それらを利用した不正などが生じ社会的なスキャンダルとなった。このように新しく効率化を目指した情報システムの導入が、再び限定付意見となることを必要とする場合があり、会計検査院の仕事が決して終わらないことを示す典型的事例となっている。

以上、概してアメリカやイギリスなど発生主義会計に伴い情報システムを入れ替えず既存システムで対応している国々に、特に内部統制上の問題が頻発する傾向が見られる。フランスなど他の国においてもこれまであまり内部統制を問題にしてこなかった場合、保証型監査導入はパンドラの箱を開けたように様々な問題を明るみに出す可能性がある。

4. 重要性の概念

アメリカは意見表明を拒否し続けているが、ニュージーランドやカナダは監査意見に除外事項を付けたことはない。その中間に限定付意見を表明してきた、オーストラリア、イギリス、フランスがある。両極の差は大きい、背後には「重要性」(materiality)に関する考え方の違いも存在する。監査資源の制約を前提とする民間監査法人による監査では、重要性の水準としてはかなり高い水準を設定し、問題が生じるとしても金銭的に一定以上の深刻な影響をもたらさない限りは、監査意見に留保をつけることはない。しかも重要性の定義は「虚偽表示は、個別に又は集計すると、当該財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される」(ISA320)であるから、この重要性はあくまで「経済的意思決定」に関わるものであり、他の意思決定は公共部門に固有のもののみなされている(Schaik (2010))。

しかし政府監査の重要性概念は、民間監査とは異なったものとなる理由がある(Raman & van Daniker (1994))。国民の税金に関わる問題であるため、また民間監査法人ほど監査資源制約に直面しているわけではないため、重要性の水準としては低い水準の設定が求められる。さらに質的重要性評価の問題も、民間監査でも言及がないわけではないが、「政治的重要性」という視点から考えると、特別に重要な意味を帯びてくる問題である(Ramamoorti & Hoey (1998))。

しかし政府監査に動員される民間監査人による運用が一様でない(Holder, Scherman & Whittington (2003))のと同時に、各国会計検査院のこの点についての取り組みも決して統一したものではない。わが国でも政府関係者から民間監査法人まで、多様な意見が存在しよう。本論文では、アメリカとカナダの例を通じて日本における今後の議論の端緒とすることを期したい。

(1) アメリカの場合

意見表明拒否を続けるアメリカの場合、その重要性概念を特徴づけるには、政府財務諸表監査意見報告書でも報告が求められている、既に触れたFFMIA準拠性監査をめぐる問題に注目することが便利である。

CFO法は各省庁の監察総監(Inspector General)ないしそれが民間の監査法人に委託された形で、各省庁財務諸表監査が行われるべきことを定めているが、この規定により限定付の監査意見ないし意見差し控えが表明されているのは5省庁である。これに対しFFMIAにおいて非準拠とみなされる省庁は13であり(GAO (2008))、この差は、連結政府財務諸表における内部統制上の重大な弱点の背景にあるとみなされるFFMIA非準拠と、民間監査法人にも担われうる省庁財務諸表監査の間にギャップがあることを示唆

している。

さらにGAOは、各省庁におけるFFMIA非準拠の判断に関しても疑問を抱いている。OMBがFFMIA準拠監査に求めているのは消極的保証（negative assurance）であって積極的保証（positive assurance）ではない。消極的保証では、「当該省庁の財務管理システムがFFMIA要件を満たさないことを示すための我々の計画された手続きの過程の間に我々の注意を引くことは何も起こらなかった」という表明がなされるのみである。積極的保証を獲得するためにはもっと多くのテストが必要となり、この事情を知らない読者はシステムが監査人によって十分にテストされ、省庁が準拠を達成していると間違えて判断してしまう（GAO（2004），p17）。GAOはOMBに対して各省庁に積極的保証を求めることを求めている。

以上の事実からわかることは、①GAOは政府連結財務諸表に意見差し控えを続けており、その背景には内部統制上の問題がある。②民間監査法人にも委託しうるCFO法上の通常の各省財務諸表監査と、連結政府財務諸表の内部統制上の問題と内容がかぶっていると思われるFFMIA準拠性監査では後者の方が厳しい評価となっている。③OMBが許容している、民間監査法人でも（監査資源制約の観点から）許容できる「消極的保証」の供与に対しては、GAOは不満を示している。それゆえGAOの求める水準で監査が行われていたとすればFFMIA準拠性監査はもっと厳しいものになっていたと考えられる。これらから、GAOは政府財務諸表に対して、民間監査法人よりも低い水準の重要性を設定していると判断することができる。

（2）カナダの場合

カナダはニュージーランド¹⁷⁾と同様に2002年から継続して政府財務諸表の無限定適正意見を続けている国である。そこでの重要性水準はほぼ民間並みと考えられるが、カナダはその後大きなスキャンダルに巻き込まれており、政府監査の在り方について深刻な批判がなされてきた。

「カナダの一般に認められた監査基準は、私が監査意見を表明するときには、重要性の水準を超えることにつながる虚偽の表示は私の意見がすべて明らかにすることについての、妥当な保証を行うことを私に求めている。私の監査計画の中で、私の監査手続が財務諸表に重大な虚偽表示があるかどうかを判明することができないリスクについては、一定の小さな範囲で受け入れている。私がこの最小限のリスクを受け入れるのはそれが費用対効果の点で望ましいからである。」（OAG-BVG, Audit Report on the Government's Financial Statements Explained, 2004-03-11）

「スポンサーシップ・スキャンダル」と言われたその事件は、当時の与党自由党の信頼を落とし、2006年の保守党への政権交代の引き金となった。事件の背景は、分離独立を主張するケベック党を牽制するため、ケベック州においてカナダ連邦政府の貢献を宣伝する活動が政策的に行われ、連邦政府予算が使われることになっていた。その予算はほとんど仕事をしていないにもかかわらず特定の宣伝会社の懐に入り、

¹⁷⁾ ニュージーランドでもカナダと同様に、民間に近い重要性概念を採用し、限定付意見を表明することを避けている。監査上指摘すべき問題がないわけではないが、改革を円滑に進めることを優先すると同時に、別の形で啓蒙的な役割を果たすよう努力してきた。「議会の支出に対する懸念は伝統的に政府支出報告に対する低いレベルの重要性を志向してきた。そしてこの水準を維持することは現金主義予算報告に対しては妥当であると思われた。他方でこのレベルを貸借対照表にも求めることはあまりにも膨大な労働量を要求する一方で議会やその他読者から見ても同等の利益はもたらさないものとなったであろう。OAGは議会に対し、その1993年監査済み財務諸表報告の中で重要性の簡潔な説明を与えている。会計と財務管理を改善し、様々なシステムと報告における国民の信頼を目的と位置付けたOAGは、限定付監査意見を極力避けようとした。したがってOAGは短い監査意見の中で論争の対象となるような問題を指摘してこなかった。その代わりにOAGは会計政策に関する一連のコメントを出してきており、そこで一方ではそれまでの努力をたたえながら他方では議会に対して将来さらなる努力が期待できる領域を示唆してきた。」（Pallot（2001））

またその宣伝会社と密接な関係にあった自由党の選挙費用としてキックバックが行われていたのである。

この問題を指摘し報告書を提出したのはOAG-BVGであり、この問題を大々的に審議したゴメリー委員会¹⁸⁾はOAG-BVG報告¹⁹⁾についての審議を任務とした。しかし、当該事業は1996年から2004年の間続いていたのであり、その間OAG-BVGがなぜ調査をしなかったのかという点も批判されている。特に、OAG-BVGの歴史的変容を研究するS.L.Sutherlandの指摘によれば、OAG-BVGは1977年頃から伝統的な財務監査、合規性監査を離れ、VFM監査に移行するようになり、予算の60%をVFM監査に投入するのに対し財務諸表監査に対しては33%にとどまる²⁰⁾など本来の役割を軽視しているという。

OAG-BVGは、政府財務諸表監査は「重要性」(materiality)の視点からすべての細かい点にまで正確さを期するものではないことを監査意見の中で明確に表明している。これに対し、「スポンサーシップ資金は、一省庁予算と比べても、決して「重要」と言えるほど大きな額ではない。(中略)PWGSC要約財務諸表は問題なくOAG-BVG職員により通されるだろう。」(Sutherland (2006)) Sutherlandは公会計官の重要性には「政治的重要性」は含まれていなかったようだと言っている(Sutherland (2006))。1996年にはPWGSCの内部監査がErnst & Youngと契約するには少なすぎる35,000ドルについて疑問を抱いていたが、重要性の観点から取り上げられなかったのである(Sutherland (2006))。これらの背景には、S.L.Sutherlandが議会で証言しているように、政府内部における内部監査の劣化と、会計検査院の役割の変質があったようである。

「第2に、カナダ連邦政府には財務、合規性監査が本当に欠如しており、このことがさらに2つの要因により深刻化している。まず、1995-96年のプログラムレビューは度を越して内部監査を削ってしまった。同時に、OAG-BVGは1997年よりある種の内部監査として理解できるものに変ってしまった。それは自己流の業績監査であり、同時に経営監査、包括監査、VFM監査などとして知られているものに変ってしまったし、それは内部監査と同じものである。OAG-BVGが外部からの、厳密な財務監査の分野から離れてしまったとき、同時に最初の砦とならねばならない内部監査がひどく削られてしまった。このため財務委員会委員長による内部監査能力についての改革が実施され、軌道に乗るまで²¹⁾は、ほとんど合規性監査が行われなかったし、また行われないうえである。これではきわめて単純な不正でさえ見つけることができないうえである。カナダ国民を当惑させたことの大半は極めて単純である。」(Senate of Canada (2005) pp.6-7)

このことと、OAG-BVGが連結政府財務諸表に無限定適正意見を出し続けていることを考え合わせると、財務監査に特有の「拒否権プレイヤー」(Santiso (2007) p10, Tsebelis (2002))としての役割が十分生かされていないのではないかと疑問も生じよう。

以上のように、カナダでは財務監査が重要性の観点から限定的に行われるようになってきている現実があり、国民や政治学者などからは批判も受けているところである。他方でGAOの場合は民間の監査法人が通常引き受けうる重要性のレベルよりはより低いレベルを要求しているように思われる。しかしながらこ

¹⁸⁾ John Gomeryはケベック州の退職裁判官で2004年2月にroyal commissionであるCommission of Inquiry into the Sponsorship Program and Advertising Activitiesの委員長として指名される。

¹⁹⁾ Chapter 3 and 4 of the November 2003 Report of the Auditor General to the House of Commons

²⁰⁾ Sutherland (2002) p17, OAG-BVG Performance Report 2000-2001

²¹⁾ 2004年中にOffice of Comptroller Generalが再建され、2006年のFederal Accountability Actにより次官級の”deputy head”をCFOとして、大臣を介してではなく議会に直接応答責任を果たすとともに、Office of Comptroller Generalに対し説明責任を果たす体制が構築された。この体制の下で、内部監査の強化が図られたが、OAG-BVGによる外部監査のやり方は本質的には変わっていない。

の問題については国によって考え方がかなり異なり、今後保証型監査を導入する国が政府部門においてどれぐらいの重要性の水準を想定するべきかは、大きな議論の対象となる問題だと言えよう。

5. リスクアプローチ監査の意義

発生主義会計導入の陰に隠れてその付属物に過ぎないとみられてきたリスクアプローチ監査導入は、実は会計検査の本質をゆるがす大きなインパクトを持った改革である。それまで民間監査法人によって担われてきた監査慣行を各国の最高会計検査機関に導入することは、それまでの指摘型監査を中心とする手続きを180度変更するもののように見える。しかしながら、あくまで公共部門において行われる監査は民間とは異なる独自の意味合いを持つため、このような改革はかえって会計検査院でなくてはできない役割をあぶりだすものとなっている。

何よりもまず会計検査院の役割が、無限定適正意見を供与すればそれで終わりといった民間監査法人のような立場となることはありえない。政府会計検査においては会計数値の正確さに対する保証を供与することだけでなく、問題をどう解決していったらよいかという提言や勧告のような側面も重要な仕事となっている。監査資源の制約も異なる。それゆえ、監査報告書は除外事項を伴うことが多い他、無限定適正意見を表明する国であっても様々な次元での提言を監査意見の中に盛り込んでいる。従来の「指摘」型監査は、いわば「保証を供与するに際しての指摘」型監査に転換し、会計上の誤謬を指摘するのみならず、その正確さを確保するための活動に対する指摘という、より問題の原因にさかのぼった指摘が行われるようになる²²⁾。このような保証型監査における会計検査院の充実した介入は、政府活動の複雑さとIT投資のデリケートさ、政府会計の未整備といった問題を考慮に入れればほぼ半永久的に続いていかざるを得ない。

他方で監査報告書はあくまで診断の道具であり、その問題点の克服は政府自身が行わなければならない。その取り組みの中心は内部統制にあり、単に内部統制活動の担い手が組織されるといった次元にとどまらず、内部統制の実効化、すなわちさまざまなデータの間の突合せが手作業で、ないし情報システムの上で走る自動プログラムによって行われていなければならない。組織規模の大きい政府部門にあつては、そしてとりわけ発生主義会計導入時をきっかけに情報システムを全面的に入れ替えることなく、既存システムの手直しで対応していたり、IT投資が各省にゆだねられている場合は、計算の合致というものは容易に成り立たない。だからこそ、政府部門に保証型監査や内部統制を導入することの意味は大きい。

ただし、このような内部統制の評価をどこまで厳密化するかは、会計検査院がどれだけの重要性水準を設定するかに依存している。重要性水準の設定については各国の実務から見て両極として二通りの考え方があり、一つは国民の税金を預かっているという観点から、公金の管理は政治的に重要性が高い場合があるという問題を意識して、量的ないし質的に異なる水準の重要性を設定し内部統制に厳密を期すべきとする考え方である。もう一つは、基本的には民間監査法人の設定する重要性水準を踏襲することである。この場合、しかしながらいざ事件が起きた時にそれが重要性の観点から見過ごされていた場合、国民から大きな批判を浴びる可能性を否定できない。この点もそもそも会計検査院の使命はどこにあるのかという本質論を踏まえた十分な議論の必要性を示唆していよう。この点はまた、財務諸表監査と業績監査のどちらで問題を取り扱うべきかという問題ともかかわってくるし、民間と同じ重要性を設定するにしても、より

²²⁾ 前述「ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究」において、現在の日本の法制度的枠組みの中でも、保証型監査の精神を具現化するような運用が可能であることの指摘が結論部分でなされている。

経営コンサルティングに近い監査を行うカナダと、計算の精緻化を緩やかに政府に促すニュージーランドではかなりの体質の違いがある。

財務諸表の保証型監査は内部統制の充実を監査意見の形で毎年定期的に評価するものだが、内部統制を財務諸表監査とは無関係に導入するという選択肢もありうる。ドイツの場合、財務諸表に対する保証型監査は導入されていないが、内部統制やSAPをベースとする情報システム導入は行われてきており(DGFIP (2008))、体系的ではない個別的改革の可能性も示唆している。財務諸表の保証型監査ではなく、ほぼ同様の効果を持ちうる内部統制監査報告書の導入という道も、一つの選択肢ではあろう²³⁾。

日本では未だ政府財務諸表の保証型監査という問題意識自体が定着していないと考えられる。会計情報の質を高めるための手段は保証型監査に限るわけではない。また省庁別財務書類の導入を考えても各省の内部統制が不備である現状(東(2005))から出発し、政府全体の財務諸表に対する保証型監査に至るまでには長い道のりを要しよう。したがってその採否は置くとしても、会計情報の質を向上させるため、以後少なくとも保証型監査や、内部統制等それに関連する問題に注目が集まり、その重要性が意識されるべきであろう。VFM監査のような活動範囲を広げる取り組みではなく、むしろ会計検査院が従来から行ってきた財務監査をもう一度しっかり基本から固め直すことも重要ではないだろうか。会計検査院の本来の役割は何かという点と絡めて国民の間に幅広い議論が行われることを望む。また本論文は国際制度比較やパブリックセクター研究の視点から議論を進めてきたものであるが、本来会計学、監査論、あるいは法学的視点²⁴⁾からの論点も無尽蔵に含む問題である。今後他の専門的な視点からもこの問題への注目が集まることを期待したい。

参考資料

- ANAO (2001), Selection, Implementation and Management of Financial Management Information Systems in Commonwealth Agencies, Audit Report No.12, 2001-2002.
- DGFIP (2008), Control Systems: A Key Factor in the Achievement of Central Government Accounting Reform, Symposium DGFIP, Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique, September 18 and 19, 2008
- Free, C. & V.Radcliffe (2009), "Accountability in Crisis: The Sponsorship Scandal and the Office of the Comptroller General in Canada", Journal of Business Ethics, 84, 189-208
- GAO (2003), Financial Management: Sustained Efforts Needed to Achieve FFMIA Accountability, GAO-03-1062
- GAO (2004), Financial management: Improved Financial Systems Are Key to FFMIA Compliance, GAO-05-20
- GAO (2008), Financial management: Persistent Financial Management Systems Issued Remain for Many CFO Act Agencies, GAO-08-1018

²³⁾ ただし政府財務諸表監査を導入しないと、アメリカの場合に見たように、政府諸機関間の調整不能額が累積して政府財務諸表の上で説明不可能な調整額として要約されるという、会計のシステムティックな特性を生かすことができない。

²⁴⁾ 前述「ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究」では、石森委員により経済性検査や連邦委託官制度を通じたドイツ会計検査院の関与が紹介されており、「会計検査院の積極的役割」という観点から言えば、何も保証型監査の監査意見に限られるわけではない。石森(1996)、石森(2011)も参照。

- Holder, W.M, K.R. Scherman & R. Whittington (2003), “Materiality considerations: audits of government financial statements just got more complex”, *Journal of Accountancy*, Vol.196
- IFA (1994), *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*
- OAG-BVG (1998), “The Financial Information Strategy: A Key Ingredient in Getting Government Right”, Chapter 18 of the September 1998 Report of the Auditor General of Canada
- OAG-BVG (2003), “Managing the Quality of Financial Information”, Chapter 2 of 2003 April Report of the Auditor General of Canada
- Pallot, J. (2001), “A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Accounting and Budgeting”, *Financial Accountability & Management*, 17 (4), 383-400
- Ramamoorti, S. & A.L. Hoey (1998) “Materiality in Government Audit Planning”, *The Government Accountants Journal*, 47 (1), 44-49
- Raman, K.K. and R.P. van Daniker (1994), “Materiality in Government Auditing”, *Journal of Accountancy*, February, 71-76
- Santiso, C. (2007), “Eyes wide shut? The politics of autonomous audit agencies in emerging economies”, CIPPEC Working Paper
- Senate of Canada (2005), *Proceedings of the Standing Senate Committee on National Finance*, October 25, 2005
- Sutherland, S.L. (2002), “The Office of the Auditor General of Canada: Government in Exile?”, *School of Policy Studies, Queen's University, Working Paper 31*
- Sutherland, S.L. (2006), “Gomery: prequest and sequest”, *Revue Gouvernance*, 3 (1), 1-15
- Tsebelis, G. (2002), *Veto Players: How political institutions work?*, Princeton University Press (ジョージ・ツェベリス (著), 眞柄秀子・井戸正伸 (翻訳) (2009) 『拒否権プレイヤー 政治制度はいかに作動するか』早稲田大学出版部)
- van Schaik, F. (2010), “Materiality in Government Auditing”, *International Journal of Government Financial Management*, 10 (2), 2-12
- 石森久広 (1996) 『会計検査院の研究—ドイツ・ボン基本法下の財政コントロール』 有信堂高文社
- 石森久広 (2011) 『財政民主主義と経済性—ドイツ公法学の示唆と日本国憲法』 有信堂高文社
- 鈴木豊 (2008) 『公監査』 同文館出版
- 中西一 (2009) 『フランス予算・公会計改革—公共政策としての公共経営—』 創成社
- 東信男 (2005) 「省庁別財務書類の課題と展望」 *会計検査研究* (33), 289-301