

第 章 会計検査基準体系の性格と役割

1 . 会計検査基準体系の性格と役割

第 章図 2-1 に示したとおり、オーストラリアの会計検査基準体系の中にはさまざまな性格の基準やガイダンス等が存在し、それらの役割は以下のように要約することができる。まず、上位に来る全般的な原則は、抽象的な内容ではあるが、公的部門の検査に携わる者が必ず遵守すべき規範的役割を果たすものといえる。会計検査院長法は会計検査院設立根拠法であるとともに、会計検査院長とその権限を委譲された者がその職務を遂行するにあたって準拠すべき検査基準を設定する権限を会計検査院長に付与している。この規定に基づいて設定された ANAO の検査基準は、会計検査院長及びその権限を付与された調査官に遵守を求める基準であるものの、民間基準である監査保証基準を ANAO 検査基準として適用することを正式に規定する他は具体的な検査についての規定はない。それに対して、監査保証基準は検査を実施するための、拘束力を持つ具体的な規定である。

業績検査については、業績検査について規定した 2 つの監査保証基準に加え、ANAO によって業績検査実施の一般ガイダンスが整備されている。後者は基本的な指針であるとともに、実務上必要となる検査技術についてのガイダンスを示す役割を担っている。

2 . 各種会計検査基準の性格と役割

オーストラリアの会計検査基準体系は、いくつかの性質の異なる会計検査基準あるいは監査基準体系の集合といえる。本章では、以下のように 4 つに分けて性格を見ていくこととする。

- a) 全般的な原則：一般原則：倫理要件、会計検査院長法、ANAO 倫理基準
- b) 検査基準：ANAO 検査基準、監査保証基準
- c) ガイダンス：監査指針書、監査保証ガイド、ANAO 業績検査実施の一般ガイダンス、ANAO 業績検査方針マニュアル、監査保証アラート、ガイダンスノート
- d) その他：ANAO ベタープラクティスガイド

(1) 全般的な原則

オーストラリアにおいて財務検査及び業績検査双方に適用される全般的な原則の範疇に入る基準は、公共的部門の監査の実施に当たって拠って立つ基礎ともいうべき規範的・概念的な性格を持つものといえる。

一般原則：倫理要件

ANAO が検査基準として適用する監査保証基準は、監査人に対し、勅許会計士協会及び CPA オーストラリアの倫理要件を遵守することを求めており、この倫理要件は関連する基

準の冒頭部分に太字で記載されている。監査保証基準審議会は、この倫理要件を遵守することは極めて重要であるとの立場を改めて確認し、2005年10月に監査保証基準の改訂版の公開草案の公表に合わせ、この倫理要件の遵守を確認する文書も公表している。

監査保証基準に含まれる倫理要件は、国際監査基準に含まれる倫理要件に相当するものであることから、倫理要件への遵守を求めることによって、監査保証基準の厳格化と国際監査基準との整合性の向上に寄与することが意図されている。

会計検査院長法

会計検査院長法は、会計検査院の設立根拠法であり、会計検査院長の地位、権限及びその責任等について規定するほか、会計検査院長及びその権限を委譲された者がその職務を遂行するに当たって遵守すべき検査基準を設定する権限を会計検査院長に付与している。

ANAO 倫理基準

公務員法を基に作成された ANAO 倫理基準は、調査官として求められる行動の基準をまとめたものである。公務員法の内容をさらに詳細に、ANAO の状況に即して規定している。

(2) 検査基準

ANAO 検査基準

ANAO 検査基準は、会計検査院の設立根拠法である会計検査院長法第 24 条の規定に基づき検査基準を策定すること、民間規定である監査保証基準を ANAO 検査基準として正式に採用することを規定している。具体的な検査手続や方法論の提示はなく、会計検査院長又はその権限を委譲された者が実施する検査において遵守されるべき最低限の要件として監査保証基準への準拠を規定するにとどまる。

監査保証基準

第 4 章で記述したように、オーストラリアでは、公共機関の監査人についても監査保証基準審議会が公表している監査保証基準の中の基本原則と基礎手続を適用することが求められている。監査保証基準は対象項目別に体系化され、内容の説明や解釈指針的な性格のものまで含むものとなっている。すなわち、広く財務検査及び業績検査に関連するすべてを包括した原則、基準、指針、枠組み及び内容説明等が含まれている。

ANAO 検査基準は監査保証基準を適用することを明示しており、会計検査院長又はその権限を行使するものは、監査保証基準を遵守しなければならない。

(3) ガイダンス

業績検査実施の一般ガイダンス

ANA O が検査基準として採用している監査保証基準には、業績検査についての規定（AUS806号、808号）が含まれているが、これを受けてANA O による業績検査の実施に焦点を当てたのが本ガイダンスである。監査保証基準の規定は、検査の対象が民間部門を中心とした広範な範囲に及ぶことを前提にしているが、本ガイダンスはANA O が実施する公監査を前提として、その責任と役割、検査手続及び報告規定等を網羅する内容となっている。各項目は監査保証基準に詳細に規定されているため、本ガイダンスではANA O の検査として読み替えが必要なものに重点がおかれている。本ガイダンスの冒頭部分には、特に被検査機関に対しANA O との連絡や調整の取り決めに関して指針を提供することが本ガイダンスの目的であることが明記されている。

業績検査方針マニュアル

業績検査方針マニュアルは、業績検査の計画、実施、報告及び監督についてガイダンスを提供するものである。また、業績検査の一貫性、効率性及び有効性の向上、業績検査の手法や専門的能力をさらに向上させる基盤の構築、専門家としての判断を行使するに当たっての基礎的構造をも規定している。

監査指針書

監査指針書は、手続に関するガイダンスや主体もしくは業界特有の問題に関する指針の提供及び監査保証基準が規定する原則についての説明、解説又は詳説を目的として発行される。監査指針書によって新たな原則が設定されることはなく、監査保証基準の規定を修正することもない、あくまで補完的役割を果たすもので、遵守義務も規定されていない。

監査保証ガイド

監査保証ガイドは、監査保証基準及び監査指針書の適用の際の支援を提供することを目的としている。現在オーストラリア監査保証基準審議会ウェブページ上で公表されている監査保証ガイドは「退職年金の監査（2004年版）」であり、これは、退職年金の監査を実施するに当たって、監査人を支援するために発行されたものである。ここで提供されているガイダンスは、それぞれの監査要件を満たすよう、調整が必要となる場合もある。監査保証ガイドは監査保証基準及び監査指針書の適用を拡大又は制限するものでなく、これらと併せて読まれることが意図されている。

監査保証アラート

監査保証基準審議会が発行する監査保証アラートは、監査人や職業会計士に関連深い事

柄について、一般的認識を高めることが意図されている。監査保証アラートは強制力のあ
る指針を示すものではなく、監査保証基準及び監査指針書の修正や適用の拡大、制限をす
るものでもない。

ガイダンスノート

ガイダンスノートは、法規改正や監査を取り巻く環境変化等により、既存の基準を適用
することが不可能、又は適切ではないような状況に対応するため、適宜、個別に指針を提
供するために発行されるものである。

(4) その他

ベタープラクティスガイド

第 章で述べたように、ANAO は、ベタープラクティスガイドという形で、さまざまな
テーマについてのガイダンスを公表している。ベタープラクティスガイドで示されるガイ
ダンスは、規範というより奨励的なもので、一部の機関が採用する優れた実務を紹介し、
より広く浸透させることを目的としている。ANAO が検査過程で収集した「よい実務」に
ついてレポートという形で情報提供し、被検査機関の内部統制や会計実務等の向上に役立
てることで、間接的に監査に寄与する。

3. オーストラリアの検査基準体系における相互の関係について

(1) 財務検査における監査保証基準、監査指針書及び監査保証ガイドの関係

すでに述べたとおり、監査保証基準、監査指針書及び監査保証ガイドの関係は、上位基
準である監査保証基準の規定を監査指針書が補完し、さらに詳細な指針を監査保証ガイド
が提供するというものである。しかし、監査保証基準の全項目に対して監査指針書による
補完がなされているわけではなく、監査保証ガイドについては一項目しか公表されていな
い。

監査指針書中で、特定の監査保証基準との関連が記述されているものを表 3-1 に記載す
る。

表 3-1 監査保証基準と監査指針書との補完関係

監査指針書 (AGS)	監査保証基準 (AUS)	監査保証ガイド
AGS 1006「内部統制についての意見の表明」	AUS 402「リスク評価と内部統制」	-
AGS 1016「2001年会社法の下での開示対象主体の半年財務報告の監査及びレビュー報告」	AUS 702「一般目的財務報告書に関する監査報告書」 AUS902「財務報告書のレビュー業務」	-
AGS 1026「退職年金 外部運用資産の監査報告」	AUS 522「退職年金、準備金又は類似資金等外部管理される資金の監査証拠の意義」	監査保証ガイド No.4
AGS 1028「不確実性」	AUS 702「一般目的財務報告書に関する監査報告書」	-
AGS 1030「金融派生商品の監査」	AUS 202「財務諸表監査の目的と一般原則」 AUS 304「事業についての知識」 AUS 404「サービス機関を利用する事業体に関する監査上の検討事項」	-
AGS 1036「財務報告監査における環境問題の考慮」	AUS 402「主体とその環境の理解と、重大な虚偽記載のリスク評価」	-
AGS 1042「外部委託主体での統制手続に関する監査報告」	AUS 902「財務報告書のレビュー業務」 AUS 904「合意された手続を実施する業務」	-
AGS 1044「財務報告書以外で提供される情報の監査報告」	AUS 802「一般目的財務報告書以外の財務情報監査報告書」	-
AGS 1048「小規模主体の監査における特別な配慮」	AUS 212「監査済財務報告書を含む書類中のその他の情報」	-
AGS 1052「管理された投資計画の準拠プランの監査における特別な配慮」	AUS 810「統制手続の有効性に関する特別報告書」	-
AGS 1054「慈善団体の収入の監査」	AUS 502「監査証拠」 AUS 702「一般目的財務報告書に関する監査報告書」	-
AGS 1056「電子商取引 財務報告監査における影響」	AUS 302「計画」 AUS 304「事業についての知識」 AUS 402「主体とその環境の理解と、重大な虚偽記載のリスク評価」	-
AGS 1062「資金拠出案に関連する報告」	AUS 804「予測的な財務情報の検証」 AUS 902「財務報告書のレビュー業務」	-
AGS 1064「一般保険会社の健全な報告要件の監査意義」	AUS 802「一般目的財務報告書以外の財務情報監査報告書」 AUS 904「合意された手続を実施する業務」	-
AGS 1066「国際財務報告基準に準拠する監査人の報告」	AUS 202「財務諸表監査の目的と一般原則」 AUS 702「一般目的財務報告書に関する監査報告書」	-
AGS 1068「2001年会社法のもとでのオーストラリア財務サービス実施権者に対する監査要件」	AUS 810「統制手続の有効性に関する特別報告書」	-

ここでは監査保証基準、監査指針書及び監査保証ガイド全てが取り扱う「退職年金の監査」を例に各ガイダンスの関係を見てみたい。

まず、量的な比較としては、監査保証基準 522号「退職年金、準備金又は類似資金等外部管理される資産の監査証拠の意義」が 15 ページであるのに対し、監査指針書 1026号「退職年金 外部管理資産の監査報告」は 41 ページ、監査保証ガイド「退職年金の監査」は 305 ページに及ぶ。

監査保証基準 522 号は、年金の監査人が、資産の外部管理者が公表する報告書に依拠して必要な監査証拠を取得する必要がある状況について言及している。基金の監査人が意見を形成するにあたって、どのような財務報告書が有益であるかに関しては、詳細に論じてはいない。

監査保証基準 522 号の規定を監査報告に絞って補完するのが監査指針書 1026 号である。監査指針書 1026 号では、退職年金の外部管理資産に関して、基金の監査人が外部管理者の監査人から何をしようとしているのかという観点から、期末の資産に関する特定の監査要点についての報告書、期末の資産に関する特定の監査要点についての事実認定報告書（合意された手続に基づく）、外部管理者の内部統制についての監査報告書、外部管理者が作成した純資産及び純資産の変更の目録の監査報告書の 4 種類の報告書について論じるとともに、そのそれぞれについての例を付録に収録している。このように監査指針書は監査保証基準の全てについて詳説するものでなく、上位規則が詳しく規定していない退職年金の監査にかかる監査報告書の種類について説明するものである。

監査保証ガイドでは、監査保証基準及び監査指針書がそれぞれ、監査証拠、監査報告にその焦点を絞っているのに対し、退職年金の監査全般にその対象を広げ、さらに詳細なガイダンスが供されている。

（２）業績検査における会計検査院長法、監査保証基準、業績検査実施の一般ガイダンスの関係

ここでは業績検査の報告書に関する規定を例に、会計検査院長法、監査保証基準、業績検査実施における一般ガイダンスの関係について見てみたい。

会計検査院長法第 4 部「業績検査」の部の第 19 条は、報告書案に関して次のように規定しているが、報告書そのものの作成手続や内容について規定するものではなく、報告書作成後の会計検査院長の義務について規定したものとなっている。

- ・ 第 15 条に基づいたエージェンシーの検査報告書を作成後、会計検査院長はエージェンシーの最高経営責任者に対し、報告書案を提出しなければならない。
- ・ 第 16,17 条に基づいた連邦公社及び連邦企業の検査報告書を作成後、会計検査院長は当該機関の管理者に対し、報告書案を提出しなければならない。
- ・ 第 15,16,17,18 条に基づいた連邦公社及び連邦企業の検査報告書を作成後、会計検査院長は、自身が報告書に特に関心があると判断する者に対し、報告書案を提出する場合がある。
- ・ 報告書案を受け取った者が、受け取り後 28 日以内に会計検査院長に対し、書面による意見を寄せた場合には、会計検査院長は最終報告書作成前にこの意見を考慮しなければならない。

これに対して、監査保証基準 806 号「業績監査」では、報告書に関する詳細な規定が示されている（下線部は遵守が義務付けられている規定）。

29条 監査人は、監査報告書作成の基礎として収集された監査証拠から得られた結論についてレビュー・評価を行わなければならない。業績検査報告書は、その管轄や監査指令の違い、特定の監査の監査範囲や発見事項の複雑さによって様々である。

30条 業績監査の指示書は、法で定められたもの、管理機関からの指示によるもの、契約によるもののいずれであっても、通常、業績監査や報告要件について最小限の規定をしたものである。監査指示書は、AUS 106「監査及び監査関連サービス基準の説明フレームワーク」にあるような保証もしくは直接報告様式いずれかで監査人に報告を要求、もしくは可能にする。

31条 証明監査では、監査人は、被監査機関の管理者が経済性、効率性、有効性に配慮していることを示すために管理者が作成した内容を保証する。直接報告監査では、監査人は、管理者と、又は、その他の関連もしくは影響がある、又は関係団体の業績についての説明する報告書を作成し、監査のために設定された規準に従って関係団体がどの程度、業務を経済的、効率的、有効的に実施したかについて示す事実や発見事項及び意見を提示する。直接報告監査における監査人の意見は、特定の契約に照らして適切である場合、監査対象事項の様々な側面に関する一連の結論から成る。

32条 業績検査報告書は以下の情報を含まなければならないが、これに制限される必要はない。

(a)表題

(b)監査報告書の宛名

(c)監査がオーストラリア監査基準の業績検査適用部分に準拠して実施され、よって、監査人が状況に応じて必要と判断した試験やその他の手順が含まれるという声明

(d)稀で例外的なケースにおいて、Miscellaneous Professional Statement APS 1.1「監査基準との整合性」に記述されているような基礎原則や基本的手順からの離脱が必要な場合、パラグラフ(c)が規定する声明は、離脱の理由とともに、離脱する特定の基礎原則又は基本的手順について詳細を含まなければならない。APS 1.1に記述があるとおり、本声明は基礎原則又は基本的手順が重要でない事項に関連している場合や、監査基準に太字で例外的な離脱状況を規定している場合には要求されない。

(e)制限がある場合にはそれも含めて、監査の目的や範囲の説明

(f)監査人が意見形成の際に従う規準の特定

(g)直接報告監査の場合、監査人の意見の基礎となる事実や発見事項の説明

(h)監査人の意見の基礎となる規準に関する監査人の意見の表明

(i)監査人の署名

(j)監査人の住所

(k)監査報告書の日付

33条 報告書の読み手が監査結果を理解し、適切に解釈できるよう、報告書に監査の目的や範囲についての記述があることは重要である。監査の目的は監査指示書に基づいており、個々の監査の目的を明確に規定する。監査の範囲は、監査対象となる主体や対象部門を明らかにし、検査項目の特定、監査対象期間を記載することによって説明される。監査の目的や業務情報の特性が非常に専門的である場合や、文脈を無視して解釈された場合に監査意見や業務情報がユーザーを誤った方向に導く可能性のある場合、監査人は、明示された監査範囲及び対象について特別の注意を払う必要がある。同様に、監査人は、監査報告書の交付において、表現の制約や信頼性の制限があるかどうかについても考慮する。もしそうであれば、意図されたような目的での使用を制限するためにこれは監査報告書中で言及される。

- 34条 監査人の業務範囲に制限がある場合、その制限と理由について、監査報告書に記載しなければならない。範囲の制限は、例えば、監査人の統制を超えて、監査人が主要な組織部門やシステムを監査できなかつたり、必要な監査手順が実行できなかつた場合に発生する。監査範囲はまた、適切な規準の特定や合意ができなかつた場合にも制限される。監査人は、監査対象となっている業務への適切な規準の不足の影響について報告書内に記述するのが適当かどうかについて考慮する。
- 35条 直接報告監査報告書は、監査人が意見を形成するのに用いた基盤を理解するに十分な関連事実及び発見事項について説明する。監査発見事項は基礎的要素の検査や、適切な規準との比較、適切な場合にはその相違の原因と影響を含め、監査人の観察されたものと監査規準との相違点の分析から見出される。
- 36条 監査人の意見は、下記のいずれかである。
- (a) 無限定適正 (unqualified) 意見
- (b) 限定 (qualified) 意見
- 37条 保証型監査では、限定意見は下記のように出される。
- (a) 限定付適正意見 (" except for " opinion)
- (b) 不適正意見
- (c) 意見不表明
- 38条 直接型監査では、限定意見に用いられる言い回しは、監査人の適格性の本質が、報告書の読者に明確に伝わるようなものでなければならない。制限の形態は、特定の契約の状況や事実、発見事項、AUS 806の32、32(g) 及び35項に従って報告される結論によって決まる。

このように監査保証基準 806 号では、報告書に含むべき内容や意見の種類に関して詳細に規定している。監査保証基準は「公的部門、民間部門、内部監査、外部監査を問わず」適用されると序文に記されているとおり、その適用範囲が非常に広範に及ぶ。これを「会計検査院長もしくはその権限を代行するものが実施する公監査」に特定した基準が ANAO 作成の「業績検査実施の一般ガイダンス」である。ANAO による公監査に必要な基準で、監査保証基準がその適用対象が非常に広範であるために網羅しきれていない基準を定めている。会計検査院長法の記述と重複する部分が見られるが、全体としての詳細さは比較にならない。また、当ガイダンスが 2003 年に作成されていることから、1997 年会計検査院長法への改訂案についての記述も見受けられる（下線部）。

- 38条 ANAO の報告基準は、下記のような基本的な目標を設定している。
- ・ 検査の範囲や目的の明確な規定
 - ・ 発見事項や結論の客観的な提示
 - ・ 証拠によって十分に裏付けられた発見事項及び結論のみを提示
 - ・ 改善措置の勧告や根本的な問題についての情報を含む
 - ・ 重要なコメントを大局的に提示し、今後の改善のために教訓を引き出す
 - ・ さらに調査や検討が必要な事項の特定

- ・ 管理部門主導の改善の確認
- ・ 被検査機関の意見の認識と、必要に応じて、ANAO との意見の不一致の理由を記載

- 39 条 読みやすく、公正で、バランスのとれた、一貫性があり、注意が喚起されるべき事項に主に重点を置いた報告書を作成することが ANAO の目的である。意見と結論ははっきりと識別され、十分な評価、試査及びレビュープロセスに基づきその内容が保証される。全ての意見、結論、発見事項は十分な書類で証拠付けなければならない。
- 40 条 業績検査の報告書案は、会計検査院長法第 19 条に従い被検査機関に提出される。同条はまた、会計検査院長は当該報告書に特に関心を持つと検査院長が考える者にも報告書草案を提供することができる」と定めている。会計検査院長法の改正案では、報告書案の受取人が、受け取り後 28 日以内に会計検査院長に文書で意見を寄せた場合には会計検査院長はこのような意見を全文、最終報告書に掲載しなければならないと規定している。第 19 条の意見の一部として、エージェンシーは報告書案内に使用するために一段落程度にまとめた概要の提供を求められる。ANAO 報告書や報告書案内中のエージェンシーからの回答については、ANAO 報告書の付録中のエージェンシーからの回答と適切に相互参照される。
- 41 条 第 19 条の報告書は最高経営責任者に提出される。連邦議会に提出されるエージェンシー全体のものと見なされる意見を提供することが重要であるため、最高経営責任者が回答しなければならない。
- 42 条 最終報告書に全文が盛り込まれるエージェンシーの意見に実体的内容のみが含まれていることを確認するために、ANAO はエージェンシーに対して、最終意見とは別に、編集的な性質のものを含め詳細な意見の提供を提案する。
- 43 条 検査結論に関する被検査機関からの意見、発見事項、勧告を考慮し ANAO は報告書案を修正したり、必要かつより詳細なコメントを追加したりすることがある。報告書の概要の一部として勧告事項の一覧の提供が一般に行われる。被検査機関がこのような勧告を検討したことを示すために、概要には、各勧告に同意又は不同意かに関する被検査機関の意見も含まれる。被検査機関が不同意、又は勧告に示されている理念には賛成であるものの何らかの理由でその実行に消極的である場合、監査報告書本文中に合意について特定の限定意見が述べられる。
- 44 条 このプロセスの終わりに、報告書が連邦議会に提出される。法務長官が、ある情報の開示が公益に反するとする法務長官自身の見解を示す証明書を発行したり、又は会計検査院長が、ある情報開示が公益に反するとする見解である等の特別な状況では、会計検査院長はその情報を含んだ報告書を作成し、首相、所管大臣、その他大臣に提出する、と会計検査院長法は規定している。しかしこのような状況は例外的である。