第Ⅱ章　会計検査基準体系の現状

１．会計検査基準体系作成の背景・経緯

（１）会計基準

連邦行政機関の会計基準の設定の権限及び責任は1921年予算会計法によりGAOに付与されており、財務報告に関するマニュアル等は GAO が公表していた。しかし、各連邦行政機関の長は、1950 年予算会計手続法により、連邦政府が適用する会計基準を設定し内部統制及び財務管理を検査する権限を有しており、GAO 基準の遵守は法律上の義務ではなかった。

州・地方政府については、全米都市会計委員会（National Committee on Municipal Accounting)、全米政府会計委員会（National Committee on Governmental Accounting）及び全米政府会計審議会（National Council on Governmental Accounting）が会計基準を設定したが、1970 年代後半の地方政府の財政状況の悪化等を背景に、州・地方政府の財務管理情報について透明性の改善が求められていた。

非営利組織については、AICPA や非営利事業に関連した業界団体等が中心となって会計基準を設定していたが、業種間の会計処理に不整合な部分が多いため非営利組織にかかる統一的かつ質の高い会計基準設定への要請もあった。

一方、民間企業の会計基準は、1933 年証券法（Securities Act of 1933）及び 1934 年証券取引所法（Securities Exchange Act of 1934）により証券取引委員会（Securities and Exchange Commission, SEC）に設定の権限が与えられていたが、証券取引委員会は AICPA の常設委員会である会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure）及び会計原則審議会（Accounting Principles Board, APB）に会計基準の設定を委ね、1973 年以降は AICPA、アメリカ会計学会、投資管理・研究調査協会、財務担当役員協会及び管理会計協会により設立された財務会計財団（Financial Accounting Foundation, FAF）の傘下組織として設立された財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, FASB）の設定する会計基準を支持している。なお、財務会計基準審議会は非営利組織についても対象としている。

このようななかで、公会計においても企業会計と同様の基準設定機関や設定手続を確立する必要が議論された。連邦政府にかかる会計基準の設定については、連邦法上、GAO の権限が明記されているため、財務会計基準審議会の概念書の連邦政府への適用は検討対象から除外されたが、1984 年に財務会計基準審議会の上部機関である財務会計財団の傘下に、州・地方政府に適用される会計基準の設定を専門に担う政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board, GASB)が設立され、州・地方政府にかかる会計基準の設定作業は政府会計基準審議会に移された。

連邦政府の財務報告も、各連邦執行機関による GAO 基準の不遵守等があり、その財務

状態や運営成果の不透明性が問題視され、GAO 基準の遵守性を高めるために、1950 年会計及び監査法の修正法である 1982 年連邦管理者財務公正法が制定された。この法律は GAO に内部統制基準を設定する権限を付与し、各連邦政府機関の長に内部統制及び会計システムに関する報告書を毎年議会及び大統領に報告することを義務づけ、その評価のためのガイドラインを行政管理予算局が作成することとされたが、同法も基準の遵守を法律上の義務とするものではなかった。

1980 年代末の政府財政危機の経験から、連邦政府の活動に係る財務管理・評価に不可欠な、信頼性が高く、時系列的及び横断的に比較可能な財務情報を適時に提供するための統一的な財務報告システムを構築するため、1990 年首席財務官法が制定された。これにより各連邦執行機関が構築・維持する会計及び業務統制システムが、「適切な会計及び報告基準」（applicable accounting and reporting standards）に準拠したものでなければならないことが法律上義務づけられるようになり、GAO に政府機関の財務諸表の検査権限が付与された。

1990 年首席財務官法により、パイロット的に 10 の政府機関が選出され、毎年、財務会計に関する報告書を作成し、独立した検査を受けたうえで、議会及び大統領に提出するとともに国民に公表することが義務づけられた。首席財務官法は、財務諸表の検査は監察総監又は外部の独立監査人によって実施されると規定しているが、会計検査院長の裁量により監察総監等の代わりに GAO が実施する場合もある。また、監察総監は財務諸表の検査を実施するために外部の独立監査人と契約することが可能である。2005 年 9 月末現在、首席財務官法の適用機関は 23 機関（表 4-5 参照）である。

さらに 1990 年 10 月には、GAO、行政管理予算局及び財務省の合意により、連邦政府会計基準の設定機関として財務会計基準審議会や政府会計基準審議会の例を参考に連邦会計基準諮問委員会が創設された。これは連邦政府会計制度の構築に関する主要な権限機関である GAO、行政管理予算局及び財務省の合同の諮問機関とし、連邦会計基準諮問委員会の作成した会計基準案が公式に基準化されるためにはこれらの 3 機関の承認を必要とした点等において、財務会計基準審議会や政府会計基準審議会と異なる制度設計がとられた。

また、1996 年連邦財務管理改善法において、連邦政府が準拠すべき会計基準の実質的な設定機関として連邦会計基準諮問委員会が言及され、さらに 1999 年には、連邦会計基準諮問委員会は AICPA によって連邦政府機関に適用される会計基準を設定する唯一かつ公式な機関として正式に認知された。

以上のようにアメリカの公会計基準は 1980 年代から 1990 年代にかけ整備、確立され、連邦政府と州・地方政府のそれぞれについて会計基準の設定機関が定められた。1990 年首席財務官法の適用される連邦政府機関は、毎年、財務会計に関する報告書を作成し、監察総監又は外部の独立監査人の監査を受けたうえで、議会及び大統領に提出するとともに、国民に公表することが義務づけられるようになった。

（２）検査基準

GAOの役割には、行政府に対して会計原則及び基準を規定し、財務方針及び手続のアドバイスを行うほか、検査及び評価のための基準を公表することも含まれる[14]。検査基準設定の歴史的背景には、連邦政府の補助金の管理の向上や連邦政府の歳入を州及び地方政府と分割することを規定した 1968 年政府間連携法(Intergovernmental Cooperation Act of 1968)及び 1972 年州及び地方歳入支援法(State and Local Fiscal Assistance Act of 1972)の立法化により、政府間における組織的な監査アプローチの必要性に目覚めたことがある。両法律の発効時期に、GAOは、「簡潔で、より効果的な会計、財務報告、予算及び検査要件」が達成されるように「会計及び財務報告書の向上のための継続的プログラム」の実施を議会から命じられた。GAOはまた、政府検査がどのように実施されるべきかを定義する作業に取り組み、1972 年に「政府機関、プログラム、活動及び機能の検査基準」(Standards for Audit of Governmental Organizational, Programs, Activities & Functions)、後の「政府検査基準」を発行した。なお、この政府検査基準自体が「一般に認められた政府検査基準」と呼ばれることもある。本報告書では、政府検査基準が含めているAICPAの監査基準及び証明業務基準に関連するAICPAの基準書までを包含する広義の基準体系を「一般に認められる政府検査基準」とする。政府検査基準自体は「一般に認められた政府検査基準（狭義）」とする。

GAO は、政府検査基準を連邦政府、州政府及び地方政府が適用する際に予想される問題を解決する機関が必要であると考え、州政府協議会（Council of State Government, CSG）、地方自治体財務担当官協会(Municipal Finance Officers Association)（現、政府財務担当官協会(Government Finance Officers Association)）及びその他の機関や団体の協力を得て 1973 年に全国政府間検査フォーラム(National Intergovernmental Audit Forum)を設立した。

以下は、一般に認められた政府検査基準への準拠を規定している法律、規則及びガイドラインである。

a) 1978 年監察総監法は、連邦政府機関の法定の監察総監が、連邦政府機関、組織、プログラム、活動及び機能の検査において一般に認められた政府検査基準に準拠することを要求する。同法はさらに、外部の独立監査人による検査作業も一般に認められた政府検査基準に準拠して行われるよう監察総監が適切な措置を取ることを規定している。
b) 1994 年政府管理改革法により改正された首席財務官法は、省庁及び行政機関の財務諸表の検査において一般に認められた政府検査基準に準拠することを要求している。
c) 1996 年単一監査法(Single Audit Act)は、連邦及び地方政府並びに政府から補助金を得ている非営利組織の検査において一般に認められた政府検査基準に準拠すること

[14] 予算会計法第 11 節（付録Ⅰ-7 参照）。

を求めている。また、単一監査法に準拠した検査の実施に対して全政府的なガイドラインと方針を提供している行政管理予算局実施通達 A-133 も、一般に認められた政府検査基準の利用を要求している。

政府検査基準は 1972 年の初版以降 4 度の全面的な改訂が行なわれ、現在利用されている 2003 年改訂版の政府検査基準は、2004 年 1 月 1 日以降に終了する会計年度の財務検査及び証明業務及び 2004 年 1 月 1 日以降に開始される業績検査に適用されるものである。

２．会計検査基準体系作成の目的

（１）一般に認められた政府検査基準

上述のように、「一般に認められた政府検査基準」は、GAO が公表する政府検査基準及び政府検査基準が含めている AICPA の監査基準及び証明業務基準に関連する AICPA の基準書までを包含する広義の基準体系を指す。

政府検査基準は、政府機関、プログラム、活動及び機能並びに政府から補助金を受けている契約者、非営利組織及び非政府機関の検査に適用され、調査官の作業の計画、実施及び報告の際に彼らの能力、高潔性、客観性及び独立性の維持を確実にするために使用されることを意図している。この基準への準拠が、法律、規則、協定、契約あるいは政策により要求されている場合、調査官及び監査機関は準拠しなければならない。

（２）行政管理予算局の検査ガイダンス

行政管理予算局は、特定の法律等の趣旨の達成のために、一定の場合に一般に認められた政府検査基準を超える検査上の規定を設けている。これらは、適用指針(bulletin)や実施通達(circular)等の形で出される。

（３）マニュアル

政府検査基準を適用する上での補完的な規定であり、１つあるいは複数の類型の検査及び証明業務を対象とする。

①方針マニュアル

GAO 発行の「方針マニュアル」は、GAO の調査官が政府検査基準の全基準の遵守のために取るべき手順の詳細を述べたものである。

②財務検査マニュアル

GAO と公平性・効率性委員会が発行している財務検査マニュアルの第 1 巻 手順(Financial Audit Manual, FAM-Volume 1 Methodology)は、財務検査に関して政府検査基準のみならず行政予算管理局のガイダンスも補完する。また同マニュアルの第 2 巻 ツ

ール(Financial Audit Manual, FAM-Volume2 Tools)」は、上記の第 1 巻の財務検査を実施する際のツールを提供するものである。

③連邦政府情報システム統制検査マニュアル

GAO が公表している「連邦政府情報システム統制検査マニュアル第 1 巻財務諸表の検査(Federal Information System Controls Audit Manual, FISCAM, Volume I - Financial Statement Audit)」は、コンピューター関連の統制の評価において上記の財務検査マニュアルとともに使用されるべき手引書である。

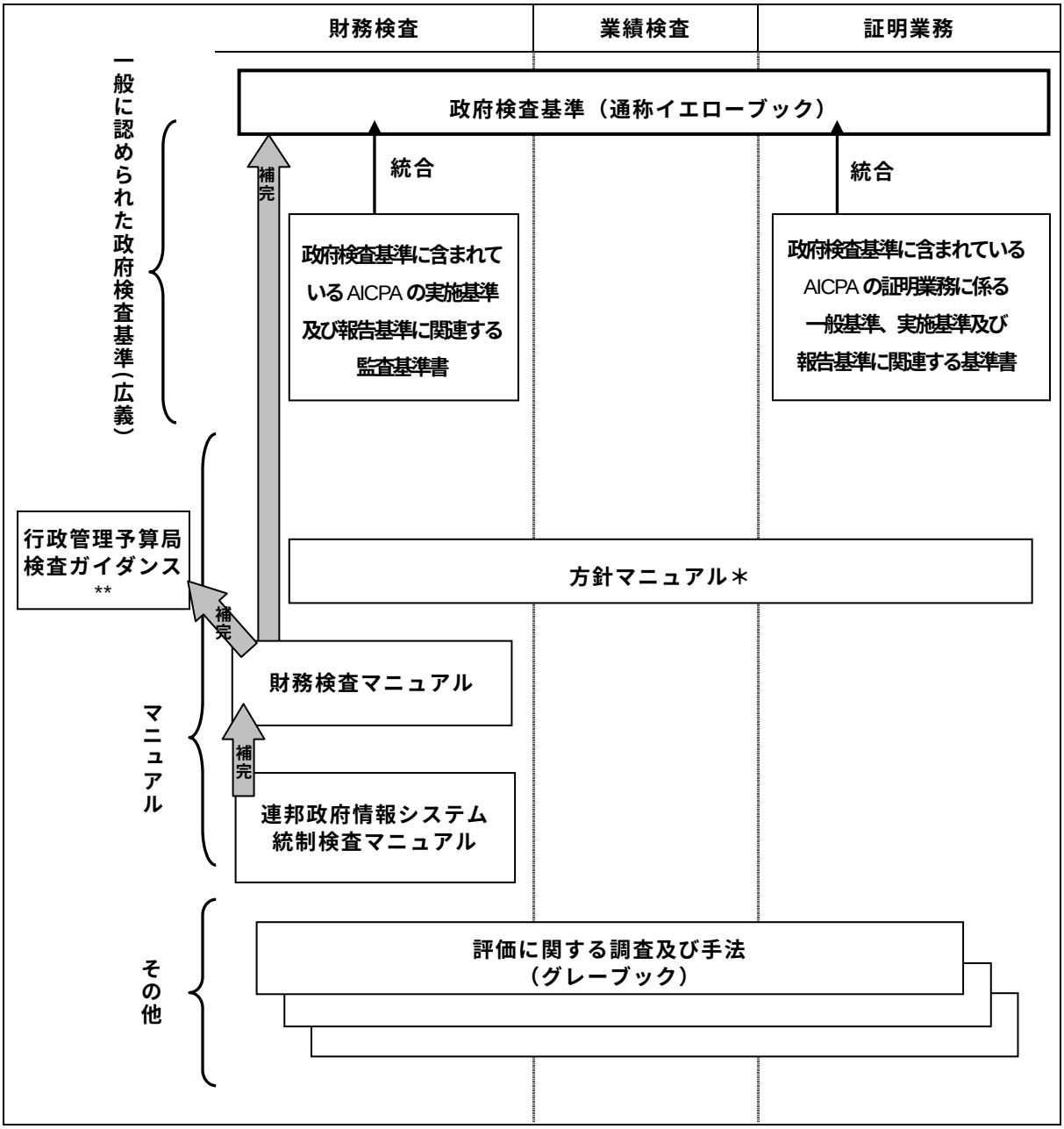
（4）その他

GAO は検査の際に役立つ一連の技法を紹介している。

①評価に関する調査及び手法

GAO 発行の「評価に関する調査及び手法(Evaluation Research and Methodology)」（通称：グレーブック）は、多数の冊子からなっており、一般的な業務を対象とした基本的な手法から業績検査に関する専門的手法を紹介したものである。

図 2-1　会計検査基準体系図



（各基準及びマニュアル等に基づき作成）

＊GAO の職員のみに配布
**単一監査法に基づく監査や、首席財務官法及び政府管理改革法によって拡大された検査では、政府検査基準と併せて適用される。

３．会計検査基準体系の作成手続

以下に検査基準体系の作成主体及び作成までの過程等を説明する。

（１）政府検査基準諮問評議会

政府検査基準諮問評議会(Advisory Council on Government Auditing Standards)は政府検査基準に対して助言及び指導を提供する。メンバーは会計検査院長に任命される。

1996 年以前は会計検査院長が暫定的に設定した諮問評議会(Advisory Councils)で政府検査基準の改訂が検討され、検査基準に対するアドバイス及びガイダンスが提供された。1996 年に会計検査院長は常設の諮問評議会である政府検査基準諮問評議会を設立した。同評議会は必要に応じて政府検査基準の改訂を会計検査院長に推薦する運営方針(operating policy)を採用し、検査に係る問題の適時的な解決により基準の適合性を維持しようとしている。

同諮問評議会は以下の分野において高い知識を有する 15～20 名のメンバーで構成されている。

a) 連邦、州、地方政府
b) 政府の財政的援助を受ける大学及びその他の非営利組織
c) 財務、合規性及び業績検査
d) プログラム評価手法及び基準
e) 業績測定
f) データ処理
g) 業務、財務及び法遵守に関する内部統制

現在、同諮問評議会の任期は 3 年であるが、業務量及び同評議会の活動内容に応じて 4 年に延長できる。会議は必要に応じて通常年に 1～2 回開催される。評議会メンバーは会議が開催されていない間にも基準設定プロセスに対する情報あるいは意見の提供が求められる。

同諮問評議会は、基準設定プロセスを通して会計検査院長に検査基準の問題に対するアドバイスを行っている。以下は基準設定のプロセスの流れである。

a) 課題の認識
b) 課題の評価、選択及び解決策の検討
c) 課題に関する草案作成
d) 公開草案の公表
e) コメントの評価
f) 必要な変更の組み入れ
g) 最終基準の公表

GAO はまた、専属の職員を指定し、政府検査基準諮問評議会を支援させている。

（2）AICPA

民間部門の監査基準は 1972 年以降 AICPA が設定を行い、1978 年の改組に伴い、現在の AICPA 内にある監査基準審議会（Auditing Standards Board, ASB）が設定主体となった。監査基準審議会は監査基準のみならず、基準書及びその解釈指針等の公表も行っている。

①監査基準審議会

監査基準審議会（ASB）は米国監査基準書及び証明業務基準書等を設定している。

監査基準審議会は 1978 年に設立され、AICPA の規定及び行動規範に基づいて公認会計士が遵守すべき監査、証明及び品質管理基準及び手続の公表の責任を負う。

監査基準審議会は国内外、地区・地域の企業並びに学者及び州政府の代表を含む 15 名のメンバーで構成されている。

監査及びその他の関連専門サービスを実施する監査人は AICPA の監査基準書、証明業務においては AICPA の証明業務基準書への準拠が要求されている。但し、2002 年にはサーベンス・オクスレー法の成立により公開会社の財務諸表監査に対する実施及び報告の際に利用する監査及び関連専門実務基準並びに証明基準の設定権限は、公開会社会計監視委員会（Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB）に移管された。しかし、非公開会社の監査に関しては AICPA の監査基準審議会が公表する監査基準及び証明基準が引き続き適用となる。さらに、公開会社会計監視委員会は AICPA が提案する監査基準を採用することができるため、監査基準審議会は継続的に監査基準を設定すると考えられる。

ア．監査基準審議会の基準設定手続

監査基準審議会は以下の段階を経て監査基準書を公表する。

a) 認識：基準の必要性は、訴訟、規制、あるいは実務家の意見を通じて認識される。情報源がどこであれ、共通しているのは特定の分野についてのガイダンスの必要性が認識されることである。

b) 調査：必要とされる基準の類型は、課題の分析、現在の実務に関するデータ収集、現存する文献のレビューを行い、代替的なアプローチを考案することにより判断される。調査は、審議会事務局職員あるいは実務家で構成する小規模な専門委員会に監査基準審議会メンバーが加わり実施される。

c) 検討：提案された基準書案は監査基準審議会により審議され、代替案が評価される。専門委員会及び職員は審議のための草案を提出し、公開会議で行われた監査基準審議会の提案を受けて修正する。草案は通常数回修正される。

d) 公開案：提案された基準書案は監査基準審議会の 15 名のメンバーのうち 10 名以上により承認された後に公開される。公開草案は同審議会ウェブサイト[15]に掲載され（通常 60 日間）、コメントが求められる。

e) 公表：コメントは監査基準審議会によりレビューされる。コメントとして寄せられたもので、監査基準審議会が検討していない事柄については評価が行われるが、公表前に十分検討された事柄について、監査基準審議会は通常その見解を変えない。公開の目的は、見落としあるいは十分に検討されなかった可能性のある事柄を認識することである。公表は提案するガイダンスの評判を判断するものではない。監査基準審議会の 15 名のメンバーのうち 10 名以上により承認された場合、基準書となる。基準書は監査基準書、証明業務基準書毎に連番が付されて公表される。

f) 実施及び適用：最終の米国監査基準書及び証明業務基準書が公表された後、通常、民間会計事務所は自らの業務においてどのようにこれらに準拠していくかについて方針声明を作成する。実務における米国監査基準書及び証明業務基準書の適用に当たっては、解釈指針あるいは極端な場合においては新たな基準が必要になってくる場合がある。

イ．州との協議

監査証明基準部門(Audit and Attest Standards Team and Committees)は監査基準審議会、会計・レビュー業務委員会及び約 17 の専門委員会に職員を配置している。

同部門は監査基準審議会あるいはその他の部門が取り組むべき実務的な問題に関して定期的に州の会計・監査協会を調査しており、協会に対して監査基準審議会あるいは専門委員会の委員に会員を推薦するよう要請することも少なくない。また、特定の州の会計士に影響する実務的な問題が生じた際はその州の協会と協議する。

②会計及びレビュー業務委員会

会計及びレビュー業務委員会(Accounting and Review Services Committee, ARSC)は会計及びレビュー業務基準書を設定する委員会であるが、証明業務のガイダンスを提供することもある。

国内外、地区・地域の企業並びに学者及び州政府を代表する 7 名のメンバーで構成されている。同委員会は非監査財務諸表あるいは非上場企業のその他の非財務情報の報告基準を設定し公表している。

③監査問題専門委員会

監査解釈指針(Auditing Interpretations)は、特殊な状況における個々の米国監査基準書の適用に関するガイダンスを AICPA の会員に提供するために監査問題専門委員会(Audit

[15] http://aicpa.org/members/div/auditstd/drafts.htm

Issue Task Force, AITF)が公表し、監査基準審議会がレビューしたものである。同様に、証明解釈指針(Attest Interpretations)は、証明業務の解釈的なガイダンスのために監査問題専門委員会が発行し、監査基準審議会がレビューしたものである。

④政府監査品質センター

監査基準の設定には関与していないが、AICPA は公認会計士が高い水準の政府検査が実施できるよう支援することを公約して、政府監査品質センター(Governmental Audit Quality Center)を設置している。同センターの主な目標は高品質な政府監査を推進し、かつ政府監査サービスを受ける側にとっての監査の価値の重要性を啓蒙することである。

⑤その他

AICPA は上記の他に、産業別の監査及び会計手引書(Audit and Accounting Guides)、検査及び証明の立場表明書(Audit and Attest Statement of Position)、会計ジャーナル(Journal of Accountancy)、公認会計士レター(CPA Letter)等を公表している。

（3）公開会社会計監視委員会

①経緯

公開会社会計監視委員会は 2002 年サーベンス・オクスレー法により証券取引委員会(SEC)の監督下に設立された組織であり、その目的は十分な情報が含まれ公正な独立監査人の報告書の作成を通じて投資家及び公共の利益を守るために公開会社の監査人を監督することである。サーベンス・オクスレー法 103(a)(1)に基づき、公開会社会計監視委員会は現在、登録公認会計士事務所が利用する監査・証明業務基準、品質管理基準及び倫理基準を発行している。

監査及びその他の関連専門サービスを実施するAICPAの会員は、AICPAの監査基準審議会が発行した米国監査基準書の遵守が要求され、全企業の監査に適用されていたが、前述のように 2002 年サーベンス・オクスレー法の成立により、公開会社[16]の財務諸表監査に適用する監査及び関連専門実務基準は、公開会社会計監視委員会により設定されるようになった。

サーベンス・オクスレー法は、同法あるいは証券取引委員会の規定の対象となる企業に対して監査報告書の作成及び発行を行う会計事務所が利用する監査及び証明業務、品質管理、倫理及び独立性の基準を設定する権限を公開会社会計監視委員会に与えている。

従って、公開会社会計監視委員会に登録した会計事務所は、同法に規定されている報告書の「発行者」であり、証券取引委員会が規定するその他の企業の監査の際にすべての公開会社会計監視委員会基準を遵守することが求められている。同法あるいは証券取引委員

[16] この公開会社は、単に上場している会社よりも広い意味で利用される。

会の規定の対象とはならない会社は、監査基準審議会により発行された基準に遵守した監査報告書の作成及び発行を行なわなければならない。

②常設諮問グループ

公開会社会計監視委員会は、監査及び関連専門実務基準の設定に関する助言のための常設諮問グループを設けている。常設諮問グループは、監査従事者、公開会社、投資家その他を代表する約 30 名の有識者から構成されている。公開会社会計監視委員会はまた、常設諮問グループ会議において 6 団体に発言権を持つオブザーバーの地位を与えている。これらの 6 団体は財務会計基準審議会、GAO、国際監査・保証基準審議会(IAASB)、証券取引委員会、労働省及び AICPA の監査基準審議会である。常設諮問グループは 1 年に 3～4 回会合し、必要に応じて電話会議を実施している。

③基準設定手続

2002 年サーベンス・オクスレー法は、セクション 103(a)(4)において公開会社会計監視委員会が基準を設定する際に助言し、監査及び関連する専門実務基準を作成し採用する手続を確認する際の重要な判断を提供する数々の専門諮問グループを開くことを規定している。基準の決定に当たっては、投資家、会計専門家及び財務諸表の作成者等が参加する公的な公開手続がとられる。

公開会社会計監視委員会の職員は、基準の草案の作成及び基準設定の際、公開会社会計監視委員会に対する助言に積極的に関わる。公開会社会計監視委員会はまた、一般からの基準設定のアジェンダ及び基準決定プロジェクトに対する提案及び推薦を奨励している。公開会社会計監視委員会はまた、複数の技術的な用語その他の草案作りに職員を支援する臨時の専門部会を設定している。

通常、常設諮問グループとの協議及び円卓会議といった公開フォーラムでの議論を含む決定手続を完了したあと、公開会社会計監視委員会の職員は公開の委員会において基準案を推薦する。公開会議において公開会社会計監視委員会により承認された基準案は通常一般に公開されコメントを求める。公開会社会計監視委員会及びその職員は受け取ったコメントを評価したあと、コメントの評価に基づいて必要かつ適切な修正を加えた最終基準案を公開会議で推薦する。

採用された最終基準案は、証券取引委員会に提出され、証券取引委員会の承認後に発効する。

（4）行政管理予算局

行政管理予算局による検査ガイダンスは、連邦財務管理局の財務規則及び補助金課で作成される。この課の使命は、連邦政府機関及び補助金受領者のための財務管理方針を策定

するとともに、管理者の意思決定に資する適時、正確かつ有用な財務情報の作成を促し、連邦補助プログラムに関連して説明責任と有効な顧客サービスを確保することである。主な所管業務はこれらの機関の財務報告、財務報告基準の策定、財務報告検査、補助金管理、単一監査である。行政管理予算局が適用指針等を出す権限は、1921 年予算会計法及びその修正法、1950 年予算会計手続法及びその修正法で付与されている。

（５）大統領府の公平性・効率性委員会と公平性・効率性諮問委員会

GAO は大統領府の公平性・効率性委員会と共同で財務検査マニュアルを策定している。監察総監法は監察総監の責任及び職務として連邦政府機関の独立した財務検査の実施を規定しており、現在大統領から 57 名の監察総監が任命されている。

監察総監の検査業務遂行に寄与するため、1992 年 5 月 11 日の行政命令により、大統領府の公平性・効率性委員会と公平性・効率性諮問委員会の 2 つの委員会が設立された。

公平性・効率性委員会は主に大統領に任命された監察総監から構成され、公平性・効率性諮問委員会は主に政府機関の長が任命する監察総監で構成される。行政管理予算局の調整担当次長が両委員会の委員長を務める。

大統領府の公平性・効率性委員会には 6 つの常任委員会（検査、人的資源、監察・評価、調査、高潔性及び立法）がある。公平性・効率性諮問委員会には、公平性・効率性委員会の常任委員会から少なくとも 1 人の委員が参加し、必要に応じて臨時委員会を設置する。

両委員会は、その使命を達成するために政府機関相互の検査、監察及び調査プロジェクトを実施し、連邦政府のプログラム及び業務の経済性及び効率性を向上させ、不正、無駄及び濫用といった政府機関全体の問題にさらに効果的に取り組むことを目指している。さらには、十分訓練された高い技術を有する監察総監室職員を養成するための方針、基準及び手引書の作成も行う。

４．会計検査基準等の内容

（１）一般に認められた政府検査基準

一般に認められた政府検査基準は、GAO の策定した政府検査基準及びそれに含められた AICPA の監査基準及び証明業務基準に関連する基準書を統合している。

①政府検査基準

政府検査基準には調査官の幅広い責任が述べられており、独立性、専門的判断、能力及び品質管理・保証を維持するための幅広い基準、さらに財務検査、証明業務及び業績検査における具体的な実施基準及び報告基準を含んでいる。政府検査基準で使われる「調査官(auditor)」には調査官という肩書きの個人、アナリスト、評価者、監察官、又はそれに準ずる者が含まれる。調査官は、一般に認められた政府検査基準が実施される業務に適用

されている場合はその要件を遵守しなければならない。

GAOが公表している政府検査基準の原文に太字で記されている中核となる基準は 48 あり、それにはAICPAが公表する一般に認められた監査基準のうち７つと証明業務基準のうち７つを含む。

これらの 48 の基準は、下の表 2-1 に示すとおり、財務検査、証明業務及び業績検査別に、一般基準、実施基準及び報告基準の 3 つに分けられる。

表 2-1　一般に認められた政府検査基準

	財務検査	証明業務	業績検査
一般基準*	1. 独立性 2. 専門的判断 3. 能力 4. 品質管理及び保証		
		5. 規準の適切性及び利用可能性**	
実施基準	1. 計画と監督** 2. 内部統制の理解** 3. 十分な監査証拠の入手** 4. 調査官のコミュニケーション 5. 前回の検査・証明業務結果の検討 6. 検出 7. 発見事項の要素の理解 8. 検査調書	1. 計画と監督** 2. 十分な証拠の入手** 3. 調査官のコミュニケーション 4. 前回の検査・証明業務結果の検討 5. 内部統制の理解 6. 検出 7. 発見事項の要素の理解 8. 証明業務調書	1. 計画 2. 監督 3. 十分な監査証拠の入手 4. 検査調書
報告基準	1. 一般に認められた会計基準** 2. 首尾一貫性** 3. 開示情報** 4. 意見表明** 5. 一般に認められた政府検査基準の準拠 6. 内部統制及び法律、規則、契約又は補助金協定の条項の準拠 7. 内部統制の欠陥、不正、不法行為及び契約又は補助金協定の条項の違反並びに濫用 8. 被検査機関担当官の意見 9. 部外秘及び秘密情報 10. 報告書公表及び配布	1. 業務の性質** 2. 結論表明** 3. 留保事項** 4. 利用の制限** 5. 一般に認められた政府検査基準の準拠 6. 内部統制の欠陥、不正、不法行為、契約又は補助金協定の条項の違反及び濫用に対する報告 7. 被検査機関担当官の意見に対する報告 8. 部外秘及び秘密情報 9. 報告書発行及び配布	1. 報告書の様式 2. 報告の内容 3. 報告の品質要素 4. 報告書発行及び配布

* １～4 は財務検査、証明業務及び業績検査に共通して適用。5 は証明業務のみに適用。
** は AICPA の基準からの引用

政府検査基準は、調査官の専門的な資格、検査の内容並びに専門的及び有意義な検査報告書に関連する規定を置いている。

GAO が公表する政府検査基準の構成は表 2-2 のとおりである。

表 2-2　政府検査基準

第1章	**序論**(Introduction)
第2章	**検査及び証明業務の類型**(Types of Government Audits and Attestation Engagements)
第3章	**一般基準**(General Standards)
第4章	**財務検査の実施基準**(Field Work Standards for Financial Audits)
第5章	**財務検査の報告基準**(Reporting Standards for Financial Audits)
第6章	**証明業務の一般、実施及び報告基準**(General, Field Work, and Reporting Standards for Attestation Engagements)
第7章	**業績検査の実施基準**(Field Work Standards for Performance Audits)
第8章	**業績検査の報告基準**(Reporting Standards for Performance Audits)

政府検査基準はまず第 1 章の序論で政府検査基準の目的、一般に認められた政府検査基準の適用対象、一般に認められた政府検査基準と他の専門的基準との関係、説明責任の概念、管理者・監査人の役割や検査機関の責任が述べられている。第 2 章の検査及び証明業務の類型では最初に章全体の概要があり、その後各節で財務検査、証明業務、業績検査及び検査機関により提供される非検査サービスについての説明がなされている。第 3 章の一般基準では最初に章全体の概要があり、その後に独立性、専門的判断、能力及び品質管理・保証品質管理の基準及び説明がなされている。全章を通して基準は太字で書かれ、その後に個々の基準が調査官に求める要件を説明している。

ア．一般基準

政府検査基準第 3 章の一般基準は検査及びその他の業務の実施及び報告の際の重要な本源的な枠組みを提供するものであるので、一般に認められた政府検査基準に基づいてなされる業務において、政府及び非政府の全調査官及び検査機関が従わなければならない。また、一般基準は、検査機関及び個々の調査官の独立性、業務及び関連報告書の作成時の専門的な判断の行使、継続専門教育の必要性等を含む検査職員の能力、品質管理システム及び外部のピア・レビューが含まれる。こういった基準は実施基準や報告基準を効果的に適用する上で重要となる。政府検査基準の一般基準の構成は表 2-3 のとおりである。

表 2-3　一般基準

政府検査基準#	**一般基準**
3.01-.02	**序文**
3.03-.06	**独立性**
3.07-.18	**個人的な障害**
3.19-.20	**外部的な障害**
3.21	**組織的な障害**
3.22-.26	**外部の第三者に報告する際の組織的な障害の懸念**
3.27-.32	**内部の管理者に報告する際の組織的な障害の懸念**
3.33-.38	**専門的判断**
3.39-.41	**能力**
3.42	**専門知識と能力**
3.43-.44	**財務検査及び証明業務に求められる追加的な資格**
3.45-.48	**継続的専門教育**
3.49-.56	**品質管理及び保証**

イ．財務検査に関する実施基準

政府検査基準第 4 章の財務検査に関する実施基準では最初に章全体の概要があり、その後、基準及びその説明が述べられている。財務検査に関する実施基準は、AICPA の監査実施基準を含めるとともに、追加的な基準も規定している。

政府機関で実施される財務検査は主に財務諸表の検査である。政府検査基準第 4 章の財務検査に関する実施基準の構成は表 2-4 のとおりである。

表 2-4　財務検査に関する実施基準

政府検査基準#	第 4 章　財務検査に関する実施基準
4.01-.02	序文
4.03-.04	AICPA の実施基準
4.05	一般に認められた政府検査基準における追加的な財務検査実施基準
4.06-.13	調査官のコミュニケーション
4.14	前回の検査及び証明業務の結果の検討
4.17-.20	契約条項あるいは補助金協定の違反、あるいは濫用による重大な虚偽記載
4.21	発見事項の要素の理解
4.22-.26	検査調書

表 2-1 で示すように、財務検査の実施基準は、8 つ掲げられている。これが a) ～h)に該当するが、そのうち下記の a) ～c) は AICPA の監査基準を取り込んだものである。

a) 監査は適切な計画に基づいて実施されなければならない。補助者を使用する場合、その補助者は適切に監督されなければならない。
b) 監査を計画し、実施すべきテスト（監査手続）の性質、実施時期及び範囲を決定するために、内部統制について十分な理解が得られなければならない。
c) 財務諸表に対する意見の合理的な基礎を得るため、十分かつ適切な監査証拠が、実査、立会い、質問及び確認を通じて入手されなければならない。
d) 調査官は計画されたテストや報告の種類・時期・範囲及び提供する保証の水準に関する情報を被検査機関の長官や担当官らと交換する。
e) 前回の検査及び証明業務の結果を検討し、実施される検査の目的に直接関係する重大な発見事項や勧告をフォローアップする。
f) 対象項目に対して重要な影響をもたらす不正、違法行為、契約条項又は補助金契約の違反及び濫用の発見。
g) 内部統制・不正、不法行為・契約の条項違反・濫用等の欠陥の発見事項の要素を明らかにする。
h) 計画・実施・報告に関連する十分な情報を検査調書に含める。

ウ．財務検査に関する報告基準

政府検査基準の第 5 章の財務検査に関する報告基準は最初に章全体の概要があり、その後基準及びその説明が述べられている。財務検査に関する報告基準は、AICPA の監査報告基準を含めている。会計検査院長はこれらに追加する独自の基準も規定している。

政府検査基準第 5 章の財務検査に関する報告基準の構成は表 2-5 のとおりである。

表 2-5　財務検査に関する報告基準

政府検査基準#	財務検査に関する報告基準	
5.01-.02	序文	
5.03	AICPA の報告基準	
5.04	一般に認められた政府検査基準における追加的な財務検査報告基準	
5.05-.07	一般に認められた政府検査基準準拠の報告	
5.08-.11	内部統制及び法律、規則、契約あるいは補助金協定の条項への準拠に関する報告	
5.12	内部統制の欠陥、不正、不法行為及び契約あるいは補助金協定の条項に対する違反並びに濫用に関する報告	
5.13-.16		内部統制の欠陥に対する報告
5.17-.20		不正、不法行為及び契約あるいは補助金協定の条項の違反並びに濫用に関する報告
5.21-.25		不正、不法行為及び契約あるいは補助金協定の条項の違反並びに濫用に関する外部への直接的な報告
5.26-.30	被検査機関の担当官の意見の報告	
5.31-.33	機密情報に関する報告	
5.34-.38	報告書の発行及び配付	

財務検査の報告基準は、表 2-1 で示すように 10 の内容で構成されており、以下の a)～h)に該当する。下記の a)～d)は AICPA の監査報告基準であり、e)～i)は一般に認められた政府検査基準として追加された部分である。

a) 監査報告書は、財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して表示されているかどうか表明しなければならない。
b) 監査報告書は、そのような会計原則が前期と同じく当期も継続して遵守されていない場合には、その事実を特定しなければならない。
c) 財務諸表における開示事項の内容は、監査報告書に特に別記のないかぎり、合理的に十分なものとみなされる。
d) 監査報告書は、財務諸表全体に関する意見を表明するか、あるいは意見を表明できない旨を言明しなければならない。財務諸表に監査人の氏名が付与されている場合にはいつでも、その報告書に何らかの業務が行われたならば、その業務の特質、ならびに監査人が負うべき責任の程度についての明確な記載を行わなければならない。
e) 一般に認められた政府検査基準に基づいて検査が行なわれたことの表明。
f) 内部統制及び法律・規則・契約条項の遵守に対する報告。
g) 内部統制の欠陥・不正・不法行為・契約条項違反・濫用に関する報告。
h) 内部統制の欠陥・不正・不法行為・契約条項違反・濫用があった場合、発見事項・結論・勧告・計画された是正措置に関する担当官の見解の入手及び報告。
i) 機密情報に関する報告。
j) 報告書の公表と配付。

エ．証明業務に関する一般基準、実施基準及び報告基準

証明業務に関する一般基準、実施基準及び報告基準には、AICPA の証明基準が含められているほか、GAO 独自の追加的な基準も規定している。証明業務においては、AICPA から取り入れられた一般基準に加えて、一般に認められた政府検査基準に追加された一般基準に従わなければならない。

証明業務において、調査官は対象項目あるいは責任を有する当事者が表明した対象項目に対する主張に対して検証、レビューあるいは合意された手続を実施し、報告書を発行する。証明業務は、広い範囲の財務あるいは非財務項目を対象とし、検査あるいは個別業務の一部が対象となり得る。

政府検査基準第 6 章の証明業務に関する一般基準､実施基準及び報告基準の構成は表 2-6 のとおりである。

表 2-6　証明業務に関する一般基準、実施基準及び報告基準

政府検査基準#	証明業務に関する一般基準、実施基準及び報告基準
6.01-.02	序文
6.03	証明業務に関する AICPA の一般及び実施基準
6.05	一般に認められた政府検査基準における追加的な証明業務実施基準
6.06-.09	調査官のコミュニケーション
6.10-.12	前回の検査及び証明業務の結果の検討
6.13-.14	内部統制
6.15-.20	対象項目に重大な影響を与える不正、不法行為、契約条項あるいは補助金協定の違反の発見
6.21	証明業務に関する発見事項の要素の理解
6.22-.26	証明業務調書
6.27	証明業務に関する AICPA の報告基準
6.28	一般に認められた政府検査基準における追加的な証明業務報告基準
6.29-.31	一般に認められた政府検査基準準拠の報告
6.32-.35	内部統制の欠陥、不正、不法行為、契約あるいは補助金協定の条項の違反及び濫用に対する報告
6.36-.40	不正、不法行為、契約あるいは補助金協定の条項の違反及び濫用に対する直接的な報告
6.41-.45	対象機関担当官の意見に対する報告
6.46-.48	機密情報に対する報告
6.49-.54	報告書の発行及び配付

（ア）証明業務の実施基準

証明業務の実施基準は表 2-1 に示すように 8 つある。これが、a)~h)に該当する。下記の a)～b)は AICPA の証明基準であり、c)～h)は一般に認められた政府検査基準として追加された部分である。なお、f)に関しては 3 段階の業務（検証、レビュー及び合意された手続）のうちどの業務を実施するかにより手続が異なる。

a) 業務は、適切な計画に基づいて実施されなければならない。補助者を使用する場合、その補助者は適切に監督されなければならない。

b) 報告書で表明される結論に合理的な基礎を与えるため、証拠が入手されなければならない。

c) 対象事項あるいは対象事項の表明に関して計画されたテストや報告の種類・時期・範囲並びに提供する保証の水準に関する情報を、証明業務の依頼機関の長官や担当官らと交換する。
d) 前回の検査及び証明業務の結果を検討し、実施される対象事項あるいは対象事項の表明に直接関係する重大な発見事項や勧告をフォローアップする。
e) 証明業務の計画を立て、実施する手続を決定するために、十分に内部統制を理解する。
f) 対象事項に対して重大な影響を及ぼす不正、不法行為あるいは契約の条項違反を発見する。
g) 証明業務における発見事項の要素を明らかにする。
h) 計画・実施・報告に関連する十分な情報を証明業務の調書に含める。

（イ）証明業務の報告基準

証明業務の報告基準は表 2-1 で示すように、９つからなる。これが a)～i)に該当する。下記の a)～d)は AICPA の証明基準であり、e)～i)は一般に認められた政府検査基準として追加された部分である。

a) 報告書は、報告される対象事項又は主張を特定し、その業務の性質を述べなければならない。
b) 報告書は、対象事項が評価された基準に関連してその対象事項又は主張に関する実務会計士の結論を表明しなければならない。
c) 報告書は、業務、対象事項及び該当する場合はそれに対する主張に関する実務会計士の全ての重大な留保事項を表明しなければならない。
d) 報告書の利用が、状況に応じた特定の利用者に限定されること。
e) 一般に認められた政府検査基準に基づいて業務が行なわれたことの表明。
f) 内部統制の欠陥・不正・不法行為・契約条項違反・濫用に関する報告。
g) 内部統制の欠陥・不正・不法行為・契約条項違反・濫用があった場合、発見事項・結論・勧告・計画された是正措置に関する対象機関担当官の見解の入手及び報告。
h) 機密情報に関する報告。
i) 報告書の公表及び配付。

オ．業績検査に関する実施基準

業績検査に関する実施基準は、検査計画、職員の監督、十分かつ適格で関連性のある証拠の入手及び検査調書の作成を規定するものである。

政府検査基準第 7 章の業績検査に関する実施基準の構成は表 2-7 のとおりである。

表 2-7　業績検査に関する実施基準

政府検査基準#	業績検査に関する実施基準	
7.01	序文	
7.02-.07	計画	
7.08-.09		プログラムの意義
7.10		プログラムの理解
7.11-.16		内部統制の検討
7.17-.27		法律及び規則の要件、契約条項又は補助金協定の違反、不正及び濫用を発見するための検査の設計
7.28		規準(criteria)の特定
7.29-.30		前回の検査及び証明業務の結果の検討
7.31		検査証拠の出所の特定
7.32-.34		他の専門家が実施した作業の検討
7.35-.38		職員及び他の人的資源配置
7.39-.40		管理者等とのコミュニケーション
7.41-.43		検査計画の作成
7.44-.47	監督	
7.48-.51	証拠	
7.52-.61		証拠のテスト
7.62-.65		検査の発見事項
7.66-.71	検査調書	

業績検査の実施基準は、表 2-1 で示すとおり、4 つの基準からなる。以下は、そのうち、計画、監督について紹介する。7.66-7.71 の検査調書に関しては、第Ⅲ章３．（２）参照。

（ア）計画

計画は、以下のものを含めて文書化する必要がある。

a) 様々なプログラムの意義及び検査報告書の潜在的な利用者の必要性を考慮する。その指標として、プログラムの認知度や重要性、プログラムの目新しさあるいは状況の変化､国民への説明責任及び意思決定の向上のための情報を提供する上での検査の役割、レビュー又はその他の独立した立場からの監視の水準及び範囲が検討される。
b) 検査するプログラムを理解する。プログラムの理解には、法律、規則、契約あるいは補助金契約の条項、目的及び目標、内部統制、投入される資源、プログラム運営、アウトプット、成果に対する質問及び観察が含まれる。
c) 検査の目的及び範囲に関係する内部統制を理解する。また、プログラム業務の有効性及び効率性、データの適正性及び信頼性、適用される法令規則及び契約あるいは補助金契約の条項に対する準拠性も内部統制の理解に役立つ。
d) 法律及び規則の要件、契約条項あるいは補助金に関する合意事項への重大な違反を発見するための手順及び手続を設計する。
e) 検査の対象を評価する規準を特定する。
f) 前回の検査及び証明業務の結果を検討する。
g) 検査の証拠として利用可能なデータの潜在的情報源を特定する。
h) 検査目的を達成するために他の監査人及び専門家の作業が利用できるかどうかを考慮する。

i) 検査を実施するために適切かつ十分な職員及び他の人的資源を提供する。

j) 検査されるプログラムの管理者及び必要な場合はその他職員と検査の計画及び実施に関する全体的な情報を話し合う。

k) 監査計画を作成する。

（イ）監督

7.44 項では、スタッフは適切に監督されなければならないとしている。

まず、監督の要素として、スタッフへの十分なガイダンスの提供、スタッフが直面している重大な問題の認識、実施された業務の審査及び効果的な実地訓練の提供が含まれる。

監督者は、スタッフが自らの業務は何か、なぜその業務を実施する必要があるのか、その業務により達成されるものは何かを明確にするようにしていなければならない。

最後に、検査業務の審査は文書化されなければならないことを定めている。

カ．業績検査に関する報告基準

業績検査に関する報告基準は報告書の形式、報告書の内容、報告書の質及び報告書の発行と配布を規定するものである。

政府検査基準第 8 章の業績検査に関する報告基準の構成は表 2-8 のとおりである。

表 2-8　業績検査に関する報告基準

政府検査基準#	**業績検査に関する報告基準**
8.01	**序文**
8.02-.06	**様式**
8.07	**報告の内容**
8.08-.12	**対象、範囲、手法**
8.13-.16	**発見事項**
8.17-.18	**内部統制の欠陥**
8.19-.21	**不正、不法行為、契約条項あるいは補助金協定の違反及び濫用**
8.22-.26	**不正、不法行為、契約条項あるいは補助金協定の違反及び濫用の外部への直接的な報告**
8.27	**結論**
8.28-.29	**勧告**
8.30	**一般に認められた政府検査基準準拠の報告**
8.31-.34	**被検査機関担当官の意見に対する報告**
8.35-.37	**機密情報に対する報告**
8.38	**報告の品質要素**
8.39-.40	**適時性**
8.41-.42	**網羅性**
8.43-.45	**正確性**
8.46-.48	**客観性**
8.49	**説得力**
8.50-.52	**明確性**
8.53	**簡潔性**
8.54-8.57	**報告書発行及び配付**

政府検査基準では、業績検査の報告書に含める内容について以下のように規定している。

a) 検査目的、範囲及び検査目的を達成するため利用した手法。
b) 検査目的に関連する発見事項、結論及び勧告を含む検査結果。
c) 一般に認められた政府検査基準に基づいて業務が行なわれたことの表明。
d) 調査官の発見事項、結論及び勧告並びに予定している是正措置に関する検査対象プログラム担当官の見解の報告。
e) 機密情報に関する報告。

②AICPA の基準

政府検査基準は、権威ある会計士団体が発行した専門的基準と合わせて利用される。AICPA は、公認会計士が実施する財務監査及び証明業務に適用される専門的基準を公表しており、前述のように政府検査基準に取り入れられているものもある。また、これらの基準に関連する基準書は会計検査院長が特に排除していない限り一般に認められる政府検査基準に統合するとしている。現在までに会計検査院長が関連する AICPA の基準書を特に排除した例はない。

AICPA の基準の概要を示せば、表 2-9 に示すとおりである。

表 2-9　AICPA の監査基準及び証明業務基準

	一般に認められた監査基準 財務監査に適用	証明業務基準 証明業務に適用
一般基準	1. 訓練と熟練 2. 独立性 3. 職業的専門家としての正当な注意	1. 訓練と熟練 2. 十分な知識 3. 規準の適切性及び利用可能性 4. 独立性 5. 職業的専門家としての正当な注意
実施基準	1. 計画と監督 2. 内部統制の理解 3. 十分な監査証拠の入手	1. 計画と監督 2. 十分な証拠の入手
報告基準	1. 一般に認められた会計基準の準拠 2. 一貫性 3. 開示情報 4. 意見表明	1. 業務の性質 2. 結論表明 3. 留保事項 4. 利用の制限

一般に認められた政府検査基準に含まれているもの

（米国監査基準書及び AICPA の証明業務基準書に基づき作成）

以下は、これらの概要を順に記載する。

ア．米国監査基準書

米国監査基準書（Statements on Auditing Standards, SAS）は一般に認められた監査

基準およびその解説からなる。10 の一般に認められた監査基準は AICPA の監査基準審議会によって改訂され、AICPA が採用したものである。監査基準書は表 2-10 が示すように法令遵守の監査、特別報告書の発行、サービス機関の検査、中間財務情報のレビュー及び債権引受人及び一部のその他依頼機関に対する書簡の発行等、政府機関において実施される財務監査以外の類型の業務に対するガイダンスを提供している。こういったその他のサービスは財務諸表の検査に関連して実施される。

AICPA の前身であるアメリカ会計士協会(American Institute of Accountants, AIA)は 1939 年に監査手順委員会を設置し、監査手続書(Statement on Auditng Procedures, SAP)を公表した。その後 1972 年に監査基準執行委員会(Auditing Standards Executive Committee, AUDSEC)がこれまでの監査手続書に番号を付けて体系化した米国監査基準書(SAS)を公表した。1978 年に AICPA は監査基準執行委員会を現在の監査基準審議会(ASB)に改組した。さらに米国監査基準書は体系化され「AU」で始まるコードが付けられている。

AICPA の 10 の一般に認められた監査基準は以下のとおりである。

（ア）一般基準

a) 監査は、監査人として十分な専門的訓練を受け、かつ、熟練したもの（個人又は会計事務所）によって行われなければならない。

b) 業務に関する全ての項目に関して、監査人は精神的独立性を保持しなければならない。

c) 監査の実施ならびに監査報告書の作成に際し、職業的専門家としての正当な注意がはらわれなければならない。

（イ）実施基準

a) 監査は適切な計画に基づいて実施されなければならない。補助者を使用する場合、その補助者は適切に監督されなければならない。

b) 監査を計画し、実施すべきテスト（監査手続）の性質、実施時期及び範囲を決定するために、内部統制について十分な理解が得られなければならない。

c) 財務諸表に対する意見の合理的な基礎を得るため、十分かつ適切な監査証拠が、実査、立会い、質問及び確認を通じて入手されなければならない。

（ウ）報告基準

a) 監査報告書は､財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して表示されているかどうか表明しなければならない。

b) 監査報告書は､そのような会計原則が前期と同じく当期も継続して遵守されていない場合には、その事実を特定しなければならない。

c) 財務諸表における開示事項の内容は、監査報告書に特に別記のないかぎり、合理的に十分なものとみなされる。

d) 監査報告書は、財務諸表全体に関する意見を表明するか、あるいは意見を表明できない旨を言明しなければならない。財務諸表に監査人が関与している場合には、報告書に、実施した業務の性質及び監査人が負うべき責任の範囲についての明確な記載を行わなければならない。

米国監査基準書はこういった一般に認められた監査基準に関連して監査人の財務監査の実施及び財務報告のための指針を提供するものであり、財務諸表監査に対する監査報告書あるいは公式な意見の表明のための内容及び様式をまとめたものである。構成は表 2-10 のとおりである。

表 2-10　AICPA の監査基準書

AU100	**序文**
AU200	**一般基準**
AU300	**実施基準**
AU400	**報告基準　第 1、第 2 及び第 3**
AU500	**報告基準　第 4**
AU600	**その他の報告書の類型**
AU700	**特殊事項**
AU800	**法令遵守の監査**
AU900	**監査手続委員会**(Committee on Auditing Procedure)**の個別報告書**

（AICPA のウェブページより作成）

なお、政府検査基準は、AICPA の上記の 3 つの監査実施基準と 4 つの報告基準を含み、関連する監査基準書を統合するとしている。2006 年 1 月現在、AICPA の公表している監査基準書で政府監査基準に含められた基準に関連すると思われるものは以下のとおりである。

表 2-11　実施基準 a）～c)関連

監査基準番号（AU）	**表題**
310	**監査人の任命**
310.05-07	**クライアントの理解の確立**
311	**計画と監督**
312	**監査を行うに当たっての監査リスクと重要性**
313	**貸借対照表日以前の実証テスト**
315	**前任者と後任者の間のコミュニケーション**
316	**財務諸表監査における不正の考慮**
317	**クライアントによる違法行為**
319	**財務諸表監査における内部統制の考慮**
322	**財務諸表監査における監査人の内部監査の考慮**
324	**サービス提供組織**
325	**監査において発見された内部統制に関連する問題点のコミュニケーション**
326	**証拠に関する問題**
328	**公正価値による測定と開示の監査**
329	**分析的手続**
330	**確認手続**
331	**在庫**
332	**金融派生商品、ヘッジ取引及び有価証券への投資**
333	**経営者の表明**
334	**関連当事者**

監査基準番号（AU）	表題
336	専門家の業務の利用
337	訴訟、財産評価等に関するクライアントの顧問弁護士への照会
339	監査の文書化
341	継続企業の前提
342	会計上の見積の監査
350	サンプリングによる監査
380	監査委員会とのコミュニケーション
390	省略された手続の報告日以降の考慮

表 2-12　報告基準 a）～c)関連

監査基準番号（AU）	表題
410	一般基準の遵守
411	一般に認められた会計原則に準拠した公正表示の意味
420	一般基準の適用の継続性
431	財務諸表の開示の適切性

表 2-13　報告基準 d)関連

監査基準番号（AU）	表題
504	財務諸表への添付
508	監査済財務諸表に係る報告
530	独立監査人の報告書日付
532	監査報告書の利用の制限
534	他の国で利用されるために作成された財務諸表に係る報告
543	他の独立監査人の監査の一部
544	一般基準への準拠の瑕疵
550	監査済財務諸表を含む文書の他の情報
551	監査人が提出した文書の中の基本財務諸表に伴う情報の報告
552	要約財務諸表及び選択された財務情報に係る報告
558	必須補足情報
560	後発事象
561	監査報告書日付時点で存在している事実の以後の発見

イ．証明業務基準書

証明業務基準書は過去の財務諸表以外の陳述に保証を与えるために AICPA が設定した証明基準とその解釈書からなる。1986 年に AICPA は証明業務基準書の初版を発行した。以来 1999 年及び 2001 年に改訂され、2002 年に修正されて現在に至っている。証明業務基準書は体系化され「AT」で始まるコードが付けられている。

AICPA が採用している 11 の証明基準は以下のとおりである。

（ア）一般基準

a) 業務は、証明業務の十分な専門的訓練を受け、熟練した実務会計士(practitioner)によって行われなければならない。

b) 業務は、対象事項に関して十分な知識を有する実務会計士によって行われなければならない。

c) 実務会計士は、対象事項が利用者にとって適切かつ利用可能である規準に照らして評価できると信じる理由がある場合にのみ、業務を行う。

d) 実務会計士は、その業務に関するあらゆる事項について、精神的に独立した態度を維持しなければならない。

e) 業務の計画及び実施において、職業的専門家としての正当な注意が払われなければならない。

（イ）実施基準

a) 業務は、適切な計画に基づいて実施されなければならない。補助者を使用する場合、その補助者は適切に監督されなければならない。

b) 報告書で表明される結論に合理的な基礎を与えるため、証拠が入手されなければならない。

（ウ）報告基準

a) 報告書は、報告される対象事項又は主張を特定し、その業務の性質を述べなければならない。

b) 報告書は、対象事項が評価された基準に関連してその対象事項又は主張に関する実務会計士の結論を表明しなければならない。

c) 報告書は、業務、対象事項及び該当する場合はそれに対する主張に関する実務会計士の全ての重大な留保事項を表明しなければならない。

d) 以下の状況では、報告書は、報告書の利用は特定された当事者に限られることを表明しなければならない。

- 対象事項を評価するために用いられる基準が、その確立に関与したか又はその基準について適切な理解をもっていると推定することができる限られた数の当事者にとってのみ適切であると、実務会計士によって判定されたとき
- 対象事項を評価するために用いられる規準が、特定の当事者にとってのみ利用可能であるとき
- 対象事項について報告する場合で、書面による主張が当事者によって提供されなかったとき
- 報告書が、対象事項に合意された手続を適用する証明業務に基づくとき

証明業務は当事者の責任に対する主張(assertion)の信頼性に関しての結論を表明する業務であり、一般的に従来の財務諸表監査で提供される保証水準を下回る業務である。また、証明業務は限定された利用者のために設計された「合意された手続」を利用して、その結果発見された事項の概要報告書を発行することもある。また、証明機能の対象は財務諸表以外にも拡大できる。AICPA の証明業務基準書の構成は表 2-14 のとおりである。

表 2-14　AICPA 証明業務基準書

AT101	**証明業務**
AT201	**合意された手続**
AT301	**財務予想**(forecasts)**と計画**(projections)
AT401	**予測財務情報の報告**
AT501	**主体による財務報告に係る内部統制の報告**
AT601	**法令遵守の証明**
AT701	**管理者の討議と分析**

（AICPA のウェブページより作成）

なお、政府検査基準は、AICPA の証明業務基準のうち、一般基準 1 つ、実施基準 2 つ、報告基準 4 つを含んでおり、これらに関連する証明業務基準書を統合するとしている。証明業務基準書は、表 2-14 で示すように監査基準書の体系と異なり、証明業務の類型別に作成されている。従って、上述の政府検査基準の適用に当たっては、当該証明業務の類型に即した AICPA 証明業務基準書に準拠する必要がある。

③AICPA の職業倫理規定及び品質管理基準

一般に認められた監査基準の遵守は法の要求するところではなく、AICPA の職業倫理規定(AICPA Code of Professional Conduct)の第 202 号により、AICPA の会員に AICPA が設定した基準の遵守を要求している。従って、GAO の調査官が会員である場合は、これを遵守する必要がある。また、米国監査基準の AU161「一般に認められた監査基準と品質管理基準との関係(Relationship of Generally Accepted Auditing Standards to Quality Control Standards)」は独立監査人が会計業務において一般に認められた監査基準を遵守する責任があると規定している。つまり会計事務所も一般に認められた監査基準を遵守する必要があり、会計事務所はその職員が監査業務において一般に認められた監査基準に準拠しているという合理的な保証を与える品質管理システムを採用する責任がある。品質管理システムは、その職員が職業基準及び事務所の品質管理基準を遵守しているという合理的な保証を事務所に与えるプロセスである。

④公開会社会計監視委員会の監査基準

2003 年 5 月に公開会社会計監視委員会は公開会社に対する監査基準を設定する責任を AICPA から引き継いでおり、2005 年 9 月末現在において監査基準第 1～3 号まで証券取引委員会に承認されている。しかし、暫定的に AICPA の一般に認められた監査基準及び証明業務基準の全基準を含め、品質管理基準、倫理基準、独立性基準も利用している。表 2-15 は公開会社会計監視委員会が公表している基準及び AICPA が公表した基準書の暫定利用を表している。

表 2-15　公開会社会計監視委員会の基準

基準関連規則	3100、3101、3200T
監査基準第 1 号	**監査人の報告書における公開会社会計監視委員会の基準に対する言及**
監査基準第 2 号	**財務諸表監査に関連して実施した財務報告に関する内部統制の監査**(An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements)
監査基準第 3 号	**監査調書**(Audit Documentation)
暫定監査基準*	AU100 **序文** AU900 **監査手続委員会**(Committee on Auditing Procedures)**の個別報告書**
暫定証明基準*	AT101 **証明業務** AT701 **経営陣の考察及び分析**

***暫定基準として証券取引委員会より** AICPA **の基準の利用が認められている。**

政府検査基準はこのような動きに対応して特に改訂されておらず、現時点では公開会社会計監視委員会の基準を組み入れてはいない。しかし、連邦政府の支援融資プログラムを受けている組織等、1934 年証券取引法の適用を受ける一部の企業は、一般に認められた政府検査基準に加えて公開会社会計監視委員会の基準に基づく監査を受けなければならない。GAO は、「2002 年サーベンス・オクスレー法及び政府検査基準の要件の対象となる一部の企業の内部統制に対する報告書の政府検査基準の報告要件に準拠するガイダンス」を 2005 年 5 月に発行し、公開会社会計監視委員会及び一般に認められた政府検査基準の両方に基づく内部統制の欠陥に関する報告を容易にし、両基準に基づいた内部統制の報告書の首尾一貫性を確保している。

（2）行政管理予算局の検査ガイダンス

政府検査基準では、「特定の検査報告書の利用者のニーズに応えるため、この分野を補う目的で、法令が財務報告に関する内部統制と、法律や規則、契約規定、又は補助金協定への準拠性についてテストと報告を規定している場合もある。」と記載している。その法令の例として、単一監査法に基づく監査に適用すべき行政管理予算局の実施通達 A-133 号や、1990 年首席財務官法及び 1994 年政府管理改革法によって拡大された検査に適用すべき行政管理予算局の適用指針 01-02「連邦財務諸表の検査要件」が挙げられている。これらは、いずれも内部統制と法規準拠性について政府検査基準より厳しい規定を置いている。

財務検査マニュアル第 1 章第 17 項は、政府検査基準の範疇にない検査要件について言及しており、「行政管理予算局の検査ガイダンスの適用対象となる政府機関の検査においては、一般に認められた政府検査基準の遵守に加えて、行政管理予算局の検査ガイダンスが規定する目的を達成するように計画されなければならない。」と規定している。ここで行政管理予算局の検査ガイダンスが規定する目的とは、以下を指す。

a) 統制リスクが低いという評価の根拠とするため、適切に構築・実施されている内部統制について十分なテストを実施する責任
b) 必須補足スチュワードシップ情報（RSSI）、予算執行及び法や規則の遵守に関する統

制を包括するよう評価・テストされた統制の種類の拡張

c) 適切な構築・実施がなされていない統制について報告を行うため、管理者の討議と分析に含まれる業績指標に関連する主張の存在とその完全性に関係する内部統制の要素を理解する責任

d) 連邦法典 31 節 3512（連邦管理者財務統合法）を遵守するために被検査機関が採用するプロセスを検討する責任

e) 首席財務官法の対象となる政府機関と、行政管理予算局が定める関係機関の財務管理システムが、連邦管理者財務統合法が定める要件に準拠していることを報告するためのテストを実施する責任

f) 首席財務官法の対象となる政府機関に対し、法令規則及び行政管理予算局が定める政府全体に適用される方針への準拠性テストを実施する責任(検査への重要性を問わない)

g) 連邦会計基準諮問委員会の要件及び行政管理予算局のガイダンスの補完情報や付随情報が規定する管理者の議論と分析及び必須補足スチュワードシップ情報の整合性を検討する責任

なお、適用指針 01-02 では、会計監査方針委員会（AAPC）[17]が作成した監査に関するガイドラインで行政管理予算局が認めるものについては、これを適用すべきこととしている。

（3）マニュアル

①GAO の方針マニュアル

GAO の方針マニュアルは一般に認められた政府検査基準を基礎とし、その枠組みに基づいて作成されている。同マニュアルは GAO の方針として調査官が専門的基準を満たすために取るべき手続を詳細に記述しており、GAO の調査官の業務が GAO の説明責任、高潔性及び信頼性の基本的価値に一致していることを確実にするためのものである。同マニュアルはまた、「一般に認められた政府検査基準の準拠を確実にするための GAO の品質保証の枠組み(GAO's Quality Assurance Framework for Ensuring Compliance with generally accepted government auditing standards)」に従って体系化されている。すなわち、GAO の品質保証の枠組みの 4 つの大項目を章、29 の小項目を節として品質管理と同じ構成で作成している（表 2-16 参照)。内容としては、GAO の使命、対応する一般に認められた政府検査基準及び GAO の方針を記述し、その後、戦略及び手法等の説明をするという形式をとっている。一部の節では、追加的な業務ガイダンスを含む付録も含まれる。そして、最後に誰があるいはどの部署が、どのような主要責任を有しているかを明記している。

[17]連邦会計基準諮問委員会（FASAB）に設置された常設委員会

表 2-16　方針マニュアルの構成

1、リーダーシップ		
	使命、基準及び基本的価値観	ポートフォリオ及びリスク管理
	上層部の基調	議会手続書
	独立性	政府機関手続書
	戦略的計画	
2、人的資本		
	採用／雇用	業績管理
	担当職員	昇進
	専門家の育成	
3、業務の実施		
	業務計画	言及
	専門家との相談	パートナーの同意
	利害関係者の関与	政府機関の意見
	監督及びレビュー	検査調書
	証拠	公表
	通達の同意	
4、監視／方針のレビュー		
	年次検査	内部監査
	外部監査／検査委員会	品質及び継続的向上の評価
	ピア・レビュー	専門実務諮問委員会

この方針マニュアルは全 4 章、29 節、420 頁で構成されている。各章の方針の概要は以下に示すとおりである。

ア．第 1 章－リーダーシップ

GAO がその使命を遂行する上で、専門的基準及び基本的価値は、リーダーシップのスタイルとともに非常に重要であることから、全レベルの GAO の職員にこのような基準や価値の重要性や関連性を、長期的視点と日々の実務に即して具体化し明確にしている。本章では、上記の基準や価値の他、GAO の使命、GAO 上層部の方針（tone at the top）、独立性、戦略的計画、ポートフォリオと危機管理、議会の手続、エージェンシーの手続といった項目が取り扱われている。

イ．第 2 章－人的資本

GAO は職員を最も重要な資産であると認識している。従って、GAO は優れた人材を魅了し、維持し、意欲を起こさせ、育成するための人的資源管理のベストプラクティスを追及する。本章では、採用と雇用、職員の配置、専門的能力の開発、業績管理及び昇進について規定されている。

ウ．第 3 章－業務の実施

GAO の業務において要求されている検査基準及び方針の適用は、GAO の職員が実施する業務に客観性及び信頼性があること、検査の目的に対する結果の根拠となる十分な適格かつ適切な証拠があること、業務が適切に文書化されかつ審査されていること、結果が効果的に報告されることを確実にするものである。本章では、検査計画、専門家の利用、監督と審査、証拠、エージェンシーのコメント、検査調書及び報告書等の項目を取り扱っている。

エ．第 4 章－監視／方針の審査

GAO の顧客及びその他の GAO の成果物の利用者に GAO が専門的基準及び基本的価値観に準拠しているという合理的な保証を提供するために、GAO は年次検査、3 年毎のピア・レビュー及び品質及び継続的向上チームと監察総監室による定期的な評価を含む内部的及び外部的審査を受けることとしている。この他、内部監査についても規定されている。

第 3 章は、全体の半分以上を占め、主として業績検査について規定している。第 3 章は政府検査基準の 7 章（業績検査）を多く参照し、それに対する GAO の方針・検討が述べられており、また業務計画の節では具体的に業務の計画における全体的な範囲及び手順を説明し、付録にデータ収集戦略（サンプリング、面談、調査(Survey)、データ収集の手段、小グループ手法、ケーススタディ、調査のレビュー）及びデータ分析のガイダンスが付されている。

②財務検査マニュアル

財務検査マニュアルは、一般に認められた政府検査基準のほか、行政管理予算局の検査ガイダンスに基づいた財務検査の実施のための枠組みを提供している。また同マニュアルは各基準の要件を統合し、実施ガイダンスを提供する検査手法を表し、以下を達成するために設計されている。

a) 首席財務官法、連邦財務管理改善法、一般に認められた政府検査基準及び行政管理予算局の検査ガイダンスの遵守を考慮した効果的な検査。
b) 高リスク及び重要な分野に対する検査手続に焦点をあて、また効率的に検査証拠を入手するために設計された総合的な取り組みを提供する効率的な検査。
c) 全員が従う合意された枠組みを通した品質管理。
d) 文書化された手法の首尾一貫した適用。

図 2-2　手続の概要

計画段階

- 被検査機関の業務の理解
- 分析的手続
- 計画・設計・重要性のテストを決定する
- 重要な項目、勘定、主張及び必須補足スチュワードシップ情報を確認
- 重要なサイクル、会計関連のアプリケーション及び財務管理システムを確認
- 法律及び規則の重要条項を確認
- 関連予算規制
- リスク要因の評価
- 有効な情報システム管理の可能性の確定
- 評価及びテストするための関連業務統制の確認
- その他の手続の計画
- 訪問先の計画

内部統制評価段階

- 情報システムの理解
- 統制対象の確認
- 関連統制活動の確認及び理解
- 統制テスト及び連邦財務管理改善法に基づく要件に対するシステムの準拠性テストの種類、時期及び範囲の確定
- 非サンプリングの統制テスト及び連邦財務管理改善法の要件に対するシステムの準拠性テストを実施する
- 予備的な統制の評価

テスト段階

- 種類、時期及び範囲の検討
- 効率的なテストの設計
- テストの実施及び結果の評価
  - ➢ 統制テストのサンプリング
  - ➢ 準拠性テスト
  - ➢ 実証性テスト
    - ✧ 実証的分析手続
    - ✧ 実証的詳細テスト

報告段階

- 全体的な分析的手続の実施
- 検査手続及び検査範囲の適切性の確定
- 虚偽表示の評価
- その他の検査手続の終了：
  - ➢ 弁護士への質問
  - ➢ 後発事象の検討
  - ➢ 経営陣の表明の入手
  - ➢ 当事者間取引の検討
- 一般に認められた会計原則の準拠の確定
- 財務検査マニュアルの準拠の確定
- 報告書の草案

（出典：財務検査マニュアル）

1994 年政府管理改革法により拡大された 1990 年首席財務官法の条項により、各政府機関の監察総監はその政府機関の財務諸表を検査する法定責任を負っている。また GAO は政府の連結財務諸表を検査する法定責任を負っている。GAO はさらに政府機関レベルの財務検査が GAO と公平性・効率性委員会が合同で作成し、採用した財務検査マニュアルに従って計画、実施、報告されていることをレビューしその保証を得る。

ア．財務検査マニュアル第 1 巻－手順

これまでは GAO が単独で財務検査マニュアルを発行していたが、2001 年 7 月に公平性・効率性委員会と GAO が合同で改訂し財務検査マニュアル第 1 巻として発行された。このマニュアルは品質、一貫性及び費用対便益性の高い検査を確実にするための手引書であり、一般に認められた政府検査基準を補完するものである。このマニュアルは各基準の要件を統合し、実施ガイダンスを提供している。首席財務官法、連邦財務管理改善法、一般に認められた政府検査基準、行政管理予算局ガイダンス等あらゆる基準や方針に準拠するように検査手順を示している。この合同で公表されたマニュアルは 2001 年 7 月の初版以来、2004 年 7 月に一部修正が行なわれている。内容は表 2-17 に示すように第 1 章から第 5 章で構成され 514 頁からなる。

同マニュアルの第１巻「手順」は、以下の 4 段階にそれぞれ設定した目標の達成を財務諸表の検査の実施手順としている。

a) 計画段階：最も効率的な方法で関連情報を入手する検査の計画
b) 内部統制評価段階：政府機関の内部統制の有効性の評価（首席財務官法対象機関及び行政管理予算局に指定された対象機関は、その財務管理システムが連邦財務管理改善法、連邦政府財務管理システムの要件、適用される政府会計基準、取引レベルで標準総勘定元帳の要件を実質的に遵守しているかどうかの評価）
c) テスト段階：財務諸表に関連する重要な主張のテスト及び法令規則への準拠性テスト
d) 報告段階：実施した検査手続の結果の報告

表 2-17　財務検査マニュアル第 1 巻手順

財務検査マニュアル第 1 巻手順	
第 1 章　序文	
第 2 章　検査計画段階	
	概要
	検査対象機関の業務の理解
	分析的手続
	計画・設計・重要性のテストを決定する
	重要な項目、勘定、主張及び必須補足スチュワードシップ情報を確認
	重要なサイクル、会計関連のアプリケーション及び財務管理システムを確認
	法律及び規則の重要条項を確認
	関連予算規制
	リスク要因の評価
	有効な情報システム管理の可能性の確定
	評価及びテストするための関連業務統制の確認
	その他の手続の計画
	実査の計画
	文書化
第 3 章　内部統制評価段階	
	概要
	情報システムの理解
	統制対象の確認
	関連統制活動の確認及び理解
	統制テスト及びシステムの連邦財務管理改善法の要件に対する準拠性のテストの種類、時期及び範囲の確定
	非サンプリング・テスト及び連邦財務管理改善法の要件に対する準拠性のテストの実施
	予備的な統制の評価
	その他の事項
	文書化
第 4 章　テスト段階	
	概要
	テストの種類、時期及び範囲の検討
	効率的なテストの設計
	テストの実施及び結果の評価
	統制テストのサンプリング
	準拠性テスト
	実証テスト-総括
	実証的分析的手続
	実証的詳細テスト
	文書化
第 5 章　報告段階	
	概要
	全体的な分析的手続の実施
	検査手続及び検査範囲の適切性の確定
	虚偽表示の評価
	その他の検査手続の終了 ● 弁護士への質問 ● 後発事象の検討 ● 管理者の陳述書の入手 ● 当事者間取引の検討
	一般に認められた会計原則への準拠性の判断
	財務検査マニュアルへの準拠性の判断
	報告書の草案 ● 財務諸表 ● 内部統制 ● 財務管理システム ● 法律及び規則の準拠性 ● 業種・アカウンタビリティ報告書の他の情報
	文書化

イ．財務検査マニュアル第２巻－ツール

財務検査マニュアル第 2 巻は財務検査を実施する際に調査官が利用するツールである。2003 年 4 月に初版が発行され、2004 年 7 月に一部修正が行なわれた。内容は表 2-18 に示すように第 6 章から第 10 章までで構成され 390 頁からなる。

表 2-18　財務検査マニュアル第 2 巻「ツール」

財務検査マニュアル第 2 巻ツール	
第 6 章　検査計画及び概要	
	第 2 巻の序文-ツール
	他の監査人の作業の利用
	合意された手続の実施契約概要
第 7 章　内部統制	
第 8 章　法令遵守	
	一般準拠性チェックリスト
	反欠陥法(Antideficiency Act)
	連邦信用改革法(Federal Credit Reform Act of 1990)
	連邦法典第 31 編、3711-3720E 節の申請を規定する条項（1996 年負債回収改良法を含む）
	支払遅延防止法(Prompt Payment Act)
	連邦法典第 31 編、51-59 節で主に規定している公務員の給与・報酬
	公務員退職法(Civil Service Retirement Act)
	連邦職員医療給付法(Federal Employees Health Benefits Act)
	連邦職員報酬法(Federal Employees' Compensation Act)
	連邦職員退職システム法(Federal Employees' Retirement System Act of 1986)
第 9 章　実証性テスト	
	政府内の活動及び残高を含む関連機関
	検査費用情報
	財務省の検査資金残高
第10章　報告	
	経営者の陳述
	弁護士への質問
	財務諸表の検査完了チェックリスト
	後発事象のレビュー
	連邦政府会計、報告、開示のためのチェックリスト

③連邦政府情報システム統制検査マニュアル

連邦政府情報システム統制検査マニュアル「第 1 巻：財務諸表の検査」はシステムで維持されたデータの完全性、機密性及び入手可能性に関する内部統制の評価の手順を概略しており、政府機関の業務を処理する財務情報システムの一般統制及びアプリケーションの統制を評価する際に調査官に利用される。また、一般に認められた政府検査基準が要求する政府機関の情報システムの一般及びアプリケーション統制を評価する際にも利用される。またこのマニュアルはコンピューター関連の統制を評価する際に調査官が考慮すべき統制目的を記述し、推奨される手続とともに連邦機関で通常利用される統制手法の事例を挙げている。現在使用されているこのマニュアルは 1999 年 1 月に発行されたもので表 2-19 に示すように全 4 章、278 頁からなる。また、ソフトウェア及び特定のコンピューターのオペレーティング・システムのアクセスといった特定のソフトウェアを扱う検査実務書とし

てこのマニュアルの第 2 巻の発行が計画されている。

表 2-19　連邦政府情報システム統制検査マニュアル

第 1 章	**序文及び一般手順**
第 2 章	**検査の計画**
第 3 章	**一般統制の評価及びテスト**
第 4 章	**アプリケーション統制の評価及びテスト**

（4）その他

①評価に関する調査及び手法

評価に関する調査及び手法（通称グレーブック）は、技術面における詳細なガイドである。現在 GAO のウェブサイトで公表されてグレーブックは表 2-20 に示すように 26 件ある。

表 2-20　グレーブック一覧

	タイトル	利用者	対象	検査への活用
1	**政府業績成果法の下での政府機関の年次業績計画：議会の意思決定のための評価ガイド**（Agencies' Annual Performance Plans Under the Results Act: an Assessment Guide to Facilitate Congressional Decisionmaking） GGD/AIMD-10.1.18 1998 **年** 2 **月**	**議会**	**その他**	**間接的**
2	**政府業績成果法の下での政府機関の戦略計画：議会のレビューのための主要な質問**（Agencies' Strategic Plans Under GPRA: Key Questions to Facilitate Congressional Review） GAO/GGD-10.1.16　1997 **年** 5 **月**	**議会 政府機関**	**その他**	**間接的**
3	**コンピューター処理データの信頼性の評価**（Assessing the Reliability of Computer-Processed Data）（**政府検査基準（イエローブック）の付則 -- 外部版**) GAO-03-273G, 2002 **年** 10 **月**	**調査官/監査人**	**検査全般**	**直接的**
4	**検査品質管理システム：重要な要素**（An Audit Quality Control System: Essential Elements） OP-4.1.6, 1993 **年** 8 **月**	**調査官/監査人**	**検査全般**	**直接的**
5	**武器購入を改善させるための知識に基づくアプローチを用いたベストプラクティスの概要**（Best Practices Using a Knowledge-Based Approach to Improve Weapon Acquisition） GAO-04-386SP, 2004 **年** 1 **月**	**(国防省/議会)**	**その他**	**間接的**
6	**武器購入を改善させるための知識に基づくアプローチを用いたベストプラクティス**（Best Practices Highlights of the Knowledge-Based Approach Used to Improve Weapon Acquisition） GAO-04-392SP, 2004 **年** 1 **月**	**(国防省/議会)**	**その他**	**間接的**
7	**業務プロセス再構築**（BPR）**ガイド**（Business Process Reengineering Guide） AIMD-10.1.15 1997 **年** 4 **月**	**調査官/監査人**	**業績検査**	**間接的**
8	**評価のケーススタディ評価**（Case Study Evaluations） PEMD-10.1.9, 1990 **年** 11 **月**	**調査官**	**業績検査**	**間接的**
9	**評価の設計**（Designing Evaluations） PEMD-10.1.4, 1991 **年** 3 **月**	**調査官**	**業績検査**	**間接的**
10	**業績及び説明責任の課題と高リスクの決定**（Determining Performance and Accountability Challenges and High Risks） （**公開草案**） OCG-00-12, 2000 **年** 8 **月**	**調査官 議会 政府機関**	**業績検査**	**直接的**
11	**評価方法**（The Evaluation Synthesis） PEMD-10.1.2, 1992 **年** 3 **月**	**調査官**	**業績検査**	**間接的**
12	**エグゼクティブ・ガイド：戦略的情報管理及び情報技術による使命遂行の向上**（Executive Guide: Improving Mission Performance Through Strategic Information Management and Technology） AIMD-94-115. 1994 **年** 5 **月**	**政府機関**	**その他**	**間接的**
13	**人的資源：政府機関管理者のための自己評価チェックリスト**（Human Capital: A Self Assessment Checklist for Agency Leaders ） GAO/OCG-00-14G 2000 **年** 9 **月**	**政府機関**	**その他**	**間接的**
14	**情報源についての調査担当者のガイド**（Investigators' Guide to Sources of Information）GAO/OSI-97-2 1997 **年** 4 **月**	**調査機関**	**その他**	**間接的**
15	**報告内容についての協議：成果物の品質と適時性向上のためのガイド**（Message Conferences: A Guide to Improving Product Quality and Timeliness） OP-6.3.1　1992 **年** 6 **月**	**調査官**	**検査全般**	**直接的**

	タイトル	利用者	対象	検査への活用
16	人的資源管理戦略モデル（公開草案）（A Model of Strategic Human Capital Management）(Exposure draft.) GAO-02-373SP, 2002 年 3 月	政府機関	その他	間接的
17	業績測定と評価：定義と関係（Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships）GAO/GGD-98-26, 1998 年 4 月	議会	その他	間接的
18	SAS（情報分析の為のソフトウェア）成果物の計画、作成、文書化及び参照（Planning, Preparing, Documenting, and Referencing SAS Products） IMTEC-11.1.2, 1992 年 8 月	調査官 他の分析担当者	業績検査	間接的
19	パソコン用データベースアプリケーションの作成、文書化及び参照（Preparing, Documenting, & Referencing Microcomputer Data Base Applications） IMTEC-11.1.1, 1991 年 4 月	調査官	検査全般	間接的
20	予想的評価方法:将来の評価方法(Prospective Evaluation Methods: The Prospective Evaluation Synthesis） PEMD-10.1.10, 1990 年 11 月	調査官	業績検査	間接的
21	定量的データ分析：導入（Quantitative Data Analysis: An Introduction）PEMD-10.1.11, 1992 年 6 月	調査官	業績検査	間接的
22	取得リスク評価のための自動検査ガイドのクイック・リファレンス（Quick Reference for Automated Audit Guide for Assessing Acquisition Risk） IMTEC-8.1.4 SW,1992 年 12 月	調査官	検査全般	間接的
23	記録の連動とプライバシー:新たな連邦政府の調査及び統計情報を作成するための課題（Record Linkage and Privacy: Issues in Creating New Federal Research and Statistical Information） GAO-01-126SP, 2001 年 4 月	政府機関	その他	間接的
24	政府業績成果法:政府機関の年次業績計画を評価するための評価ガイド（The Results Act: An Evaluator's Guide to Assessing Agency Annual Performance Plans） GGD 10.1.20 1998 年 4 月	議会 調査官/監査人 政府機関	業績検査	間接的
25	連邦政府機関における結果重視の予算実務（Results-Oriented Budget Practices in Federal Agencies）（レビュー要請) GAO-01-1084SP, 2001 年 8 月	政府機関	その他	間接的
26	構造的インタビュー技法の利用（Using Structured Interviewing Techniques） PEMD-10.1.5, 1991 年 7 月	調査官	全般	間接的

（出典：GAO のウェブサイト）

以上のように内容は業績検査の手法、その他全般にわたり、GAO の職員、議会及び政府機関を利用対象者としている。ここではその中で検査に重要と思われるものを紹介する。

ア．検査全般に関するもの

（ア）コンピューター処理データの信頼性の評価（表 2-20 No.3）

「コンピューター処理データの信頼性の評価」は、コンピューター処理されたデータの評価を分かりやすく説明したもので、一般に認められた政府検査基準を補完するものである。

（イ）検査品質管理システム：重要な要素（表 2-20 No.4）

「検査品質管理システム：重要な要素」は、品質管理に関して一般に認められた政府検査基準を強化するものである。連邦政府、州、地方政府の検査機関が品質管理システムを設計し、あるいは改善する際に考慮すべきポイントを提供し、首尾一貫した品質の高い成果物を確実に出せるようにするため､GAO が現在利用している取り組みを述べたものであり、GAO の品質管理システムの必須要素を集約したものである。

イ．業績検査に関するもの

以下は GAO のプログラム評価及び手順部門(Program Evaluation and Methodology Division, PEMD)が GAO の職員向けに作成した業績検査に関するグレーブックである。

（ア）業務プロセス再構築（ＢＰＲ）ガイド（表 2-20 No.7）

このガイドは、調査官が連邦政府で行われている業務プロセス再構築プロジェクトをレビューする際に、このプロジェクトの健全性を判断し、成功させる為に必要な改善策を見出すことを支援するものである。

（イ）評価のケーススタディ（表 2-20 No.8）

議会が意思決定する際に要請する様々な分析的な情報ニーズに応えるために、GAO の評価者に一般に用いられている評価の方法論についてケーススタディを通じて基本的な情報を提供することを目的としている。

（ウ）評価の設計（表 2-20 No.9）

「評価のケーススタディ」と同様、GAO の評価者に評価の方法論に関する基本的な情報を提供するもので、プログラム評価のロジックを解説している。事後のプログラム評価を行うに際してどのような評価の設計を行うかという観点から、評価設計に時間をかけるべき理由、設計プロセス、設計の種類(サンプル調査、事例研究、実地実験、既存データの使用)及び事例について説明する実務的な内容の手引書である。

（エ）評価方法（表 2-20 No.11）

「評価のケーススタディ」と同様、GAO の評価者に評価の方法論に関する基本的な情報を提供するもので、国会のニーズに迅速に対応するための技術を解説している。

（オ）予想的評価方法：将来の評価方法（表 2-20 No.20）

「評価のケーススタディ」と同様、GAO の評価者に評価の方法論に関する基本的な情報を提供するもので、提案されたプログラムや法律が実施された際に起こり得る結果、提案された規則の妥当性、あるいは最優先問題に関して得られる限りの情報を提供するための系統的な手法に焦点をあてたものである。

（カ）定量的データ分析（導入）（表 2-20 No.21）

「評価のケーススタディ」と同様、GAO の評価者に評価の方法論に関する基本的な情報を提供するもので、ここで想定する読者は GAO のゼネラリストであり、分析、その他の評価設計及び手法の専門家ではない。本書は GAO の作業の重要な概念及び課題を紹介し、手法の選択に影響を与える要素を考察し、定量的データの分析に注意事項を述べて統計的分野の概要を提供することによって、ゼネラリストと専門家の間のコミュニケーション・ギャップを埋めることを目的としている。

（キ）構造的インタビュー技法の利用（表 2-20 No.26）

「評価のケーススタディ」と同様、GAO の評価者に評価の方法論に関する基本的な情報を提供するもので、GAO の調査官が業務の遂行に当たっていかに構造的なインタビュー技法を組み入れるかを述べたものであり、この手法の利用時期、その行程が説明されており、全体的な構造的インタビューの設計、事前テスト、面接の訓練及び面接の実施に対する技術が書かれている。

ウ．その他

プログラム評価及び手順部門が発行したものではないが、調査官の利用が奨励されているものに以下のものがある。

（ア）業績・説明責任に関する課題及び高リスクの決定（表 2-20 No.10）

業績・説明責任に関する課題及び高リスクの決定(Determining Performance and Accountability Challenges and High Risks)は 2000 年 8 月に発行され、全 12 頁からなる。政府業績成果法、首席財務官法及び関連法並びにクリンガー・コーヘン法といった様々な連邦政府の管理改革の実施の結果、政府機関から大量の情報が入手可能になった。そこで、GAO は業績・アカウンタビリティ報告書に含まれるべき業務及び機能、高リスクと指定されるべきものを判断するために利用される手順及び規準に包括的なレビュー及び再評価を行った。本ガイドは、業績及び説明責任に関する課題及び高リスクを判断する規準及びプロセスを要約したもので、GAO の職員の判断や、議会及び政府機関が GAO の報告の根拠を理解するために利用されるものである。

（イ）政府業績成果法：政府機関の年次業績計画を評価するための評価ガイド（表 2-20 No.24）

政府業績成果法は年次業績計画に対して特別な様式を要求していないが、当該計画には(1)年次目標及び個々のプログラム活動に対応する測定方法、(2)年次目標を達成するために必要な戦略及び資源、(3)政府機関が業績データを検証し、正当化するために利用される方法の説明が含まれなければならない。

「政府業績成果法：政府機関の年次業績計画を評価するための評価ガイド (The Results Act: An Evaluator's Guide to Assessing Agency Annual Performance Plans)」 は、政府機関の議会及び国民に対する期待に合った年次業績計画の強度と弱点を評価するためのものである。ガイドは政府機関の計画がいかに全体的な要件を満たすかの判断を支援する 3 つの主要な質問を軸に構成されている。各主要質問に対して取り組むべき課題が特定され、それらの課題により発生した質問に回答する際に評価者を支援するための規準及びガイダンスが提供されている。議会による政府機関の業績計画の利用を容易にするための関連する評価ガイドは、同様の主要質問及び課題を含み、全 47 頁からなる。

５．検査及び証明業務基準体系の枠外に位置付けられる基準及びガイドライン

一般に認められた政府検査基準は、他の権威ある専門団体が公表した専門的基準と併せて適用されることが想定されている。AICPAの監査基準、証明業務基準及び関連する基準書が政府検査基準に統合されていることは先に記述したが、その他の権威ある専門団体が公表する基準やガイドラインを適用することを妨げない。これらの基準間で不整合がある場合は、「一般に認められた政府検査基準」に従って報告されるものであれば、これが支配

的な基準となる[18]。

（1）その他業務及び監察総監のための基準

①監察総監のための品質基準

前述のように、各政府機関の監察総監は監察総監法に基づいて、(1)検査及び調査を実施・管理、(2)経済性、効率性、有効性を促進するためのリーダーシップ及び調整を行い、方針を推薦し、(3)政府機関のプログラム及び業務における不正及び濫用を発見する任務を負っている。前述のように、大統領に任命された監察総監から構成される大統領府の公平性・効率性委員会及び政府機関の長官により任命された監察総監から構成される公平性・効率性諮問委員会は、監察総監の業務を支援するために方針、基準及び取り組みを設定している。

2003 年 10 月に監察総監のための品質基準が更新された。1978 年監察総監法の制定から 25 周年に際して「シルバーブック」と名づけられたこの新基準は、監察総監室の業務を監督、実施、指揮するための全体的な品質の枠組みを説明しており、将来の監察総監グループの取り組みを指導するものである。各章は、一般基準が述べられ、その後にそれに関する説明、検討が述べられている。第 3 章では監察総監室は検査を行う際は政府検査基準に準拠し、調査を行う際は公平性・効率性委員会と公平性・効率性諮問委員会が認めている調査のための品質基準、監察及び評価を行う際は公平性・効率性委員会と公平性・効率性諮問委員会が認めている監察のための品質基準に準拠することが一般基準として述べられている。また、監察総監の業務は様々な連邦法及び規則の対象となり、連邦政府の内部統制基準及び行政府職員のための行動倫理基準も遵守しなければならない。監察総監の品質基準の内容は表 2-21 に示すように全 10 章で構成され 44 頁からなる。

表 2-21　監察総監のための品質基準

Ⅰ.	**序文**
Ⅱ.	**倫理、独立性及び守秘義務**
Ⅲ.	**専門的基準**
Ⅳ.	**内部統制の確保**
Ⅴ.	**品質保証の維持**
Ⅵ.	**計画及び調整**
Ⅶ.	**監察総監室の活動の結果報告**
Ⅷ.	**人的資源の管理**
Ⅸ.	**法律及び規則のレビュー**
Ⅹ.	**申し立ての受け入れ及びレビュー**

[18] 方針マニュアル 110 節。政府検査基準に統合されていない例として、
・内部監査人協会の「内部監査の専門的実務基準」
・アメリカ評価協会タスクフォースの「評価者のためのガイドとなる方針」
・教育評価基準に関する合同委員会の「プログラム評価基準」
・アメリカ心理学協会「教育及び心理学テストの基準」 が挙げられている。

②調査のための品質基準

ここで取り上げる調査業務（investigation）は包括的であり、軽犯罪や重犯罪（すなわち、不正、汚職、暴力行為、窃盗犯罪、麻薬、サイバー犯罪、知能犯罪)、背景や安全保障の問い合わせ、内部告発者の問題、不正行為の調査、管理やプログラムに関する事柄及び適格な権限者により要請された特別な調査といった全分野の政府調査が含まれる。

会計検査基準体系の枠外の業務である調査には公平性・効率性委員会と公平性及び効率性に関する諮問委員会発行の「調査のための品質基準(Quality Standards for Investigations)」及びその利用方法を説明した GAO の「特別調査室のハンドブック」がある。2003 年 12 月に発行された調査のための品質基準は 1997 年 9 月に発行された基準を置き換えたものである。

この品質基準は調査グループ内の内部品質の保証レビューあるいはピア・レビューの枠組みとすることが意図されている。この品質基準で説明されている基準及び原則は、監察総監室のために犯罪調査作業を行う犯罪調査官の調査作業に適用されるガイドラインである。各監察総監の使命や日々の業務は省庁や機関により異なるが、一部の基準はどんな調査機関に対しても適用可能である。

この品質基準は一般基準と質に関する基準の 2 種類に分けられる。一般基準は調査担当者及び彼らの所属政府機関の環境に関するものであり、必要とされる規準を取り扱い、苦情処理から証拠収集や分析、調査機能の報告や調査に関するプロセスまでの全調査に適用される。質的基準は、計画、面談の実施、調査結果の報告及び関連活動等の方法の基準に重点を置いたものである。

この品質基準は政府機関がその達成のために精力的かつ建設的に努力すべき目標を説明しているが､特定の法律あるいはその他の法的要件を伴う詳細なハンドブックではない。こういった品質基準の実施に取り組むためには、各監察総監は調査マニュアル及び独自の使命及び調査分野に合わせた調査手続を作成し、発行しなければならないが、実施方法はそれぞれの省庁あるいは政府機関の独自の状況による。

この品質基準の内容は表 2-22 に示すように 2 部で構成され 21 頁からなる。

表 2-22　調査のための品質基準

一般基準	**資格** **独立性** **職業上の注意義務**
品質基準	**計画** **実施** **報告** **情報管理**
付録	**調査官のための職務説明** **調査官のための訓練の概略説明**

③監察のための品質基準

この基準において監察（inspection）とは、管理者の意思決定のための情報を提供し、プログラム、方針、あるいは手続の改善のための勧告を行い、また行政活動が求められている所を特定する目的で、省庁又は政府機関のプログラム及び活動を評価、レビュー、研究、分析するプロセスであると定義されている。同基準の遵守は自主的であるが、公平性・効率性委員会及び諮問委員会はその一貫した適用を奨励している。

この品質基準は 1993 年の初版以来の更新であり、2005 年 1 月に最新版が発行された。内容は表 2-23 に示すように全 14 章で構成され 32 頁からなる。

表 2-23　監察のための品質基準

A.	**能力**
B.	**独立性**
C.	**専門的判断**
D.	**品質統制**
E.	**計画**
F.	**データ収集及び分析**
G.	**証拠**
H.	**記録の保持**
I.	**適時性**
J.	**不正、その他の不正行為及び濫用**
K.	**報告**
L.	**フォローアップ**
M.	**業績測定**
N.	**作業上の関係及びコミュニケーション**

④ベストプラクティス・ガイド：政府機関の財務諸表の作成及び検査の調整

公平性・効率性委員会の検査委員会は 3 つの品質基準の他に、「ベストプラクティス・ガイド：政府機関の財務諸表の作成及び検査の調整（Best Practices Guide: Coordinating the Preparation and Audit of Federal Financial Statements）」を作成している。このガイドは 2001 年 6 月に発行（初版）され、全 6 頁からなり、監察総監の検査計画や検査に適用される基準について協議したり、検査発見事項や報告についての連絡等に関して、様々な政府機関でベストプラクティスと認識されたものを提示することにより、被検査機関の首席財務官と監察総監との効率的な協力関係の促進を目指す。

（2）内部統制

内部統制は企業にその利益目標及び使命の達成のための正しい方向性を与えるため、不測の事態を最小化させるものである。内部統制は、急速に変化する経済及び競争環境、顧客の需要及び優先順位の変化に対応して管理者が将来の発展のために再編に取り組むことを可能にするものである。

GAO が利用を推奨している内部統制に関する文書に、トレッドウェイ委員会組織委員会

(以下、「COSO」という。)発行の「内部統制の統合的枠組み(Internal Control – Integrated Framework)、GAO 発行の「連邦政府の内部統制基準(Standards for Internal Control in the Federal Government)」（通称：グリーンブック）及び GAO 発行の「内部統制管理及び評価ツール(Internal Control Management and Evaluation Tool)」がある。

これらは一般に認められた政府検査基準で、政府機関の内部統制に関しての判断及び結論を出す際に利用できる確立された規準であるとしている。COSOが示した内部統制の統合的枠組みは従来の内部統制の考え方を一新するものであり、基本的なフレームワークは、内部統制のグローバルスタンダードといえるものである。連邦政府の内部統制基準はそのCOSOレポートに基づいて作成されたものである。

前述のとおり、財務検査、証明業務及び業績検査の実施段階においていずれも内部統制の十分な理解及び検討が要求され、欠陥が発見された場合は報告しなければならない。内部統制に関しては、AICPA の基準に COSO が発行した内部統制の統合的枠組みが組み込まれている。また、GAO が公表した連邦政府の内部統制基準にも COSO により作成された関連ガイダンスが組み入れられており、連邦政府レベルの内部統制に関連する定義及び基本概念を提供している。関連する内部統制管理及び評価ツールは、内部統制構造の評価を体系的・系統的、かつ構造化して実施する方法である。

①内部統制の統合的枠組み（COSO レポート）

COSOが発行した内部統制の統合的枠組みの内部統制ガイダンスで述べられている内部統制は以下の 5 つの関連する内部統制要素から構成されている。

a) 統制環境
b) リスク評価
c) 統制活動
d) 情報及び伝達
e) モニタリング

また、内部統制は以下の目的の達成に対して合理的な保証を与えるものである。

a) 財務報告の信頼性
b) 業務の有効性及び効率性
c) 法令遵守

資産の保全はこれらの目的の一部であり、内部統制は資産の購入、利用、あるいは処分の不正防止に関する合理的な保証が提供されるように設計されたものでなければならない。

②連邦政府の内部統制基準

GAO が 1982 年連邦管理者財務公正法に基づき発行した連邦政府の内部統制基準は、内部統制を設定・維持し、主要な業績及び管理上の問題並びに不正、浪費、濫用及び管理の

不備のリスクが高い分野を確認･対処する全体的な枠組みを規定している。同基準は、1982年連邦管理者財務公正法、1990年首席財務官法、1993年政府業績成果法、1996年連邦財務管理改善法を遵守する統制活動が効果的かつ継続的に利用され、必要に応じて更新されていることを確認する目的で設定されている。現在利用されている同基準は1999年11月に発行されたもので、22頁からなる。主な内容は以下のとおりである。

表 2-24　連邦政府の内部統制基準

序文	**定義及び目的** **基本的枠組み**
内部統制基準	**基準の表示** **統制環境** **リスク評価** **統制活動** **情報及び伝達** **モニタリング**

③内部統制管理及び評価ツール

上述の内部統制基準の遵守のため、2001年8月に「内部統制管理及び評価ツール」と称するガイダンス（全73頁）が発行されている。内部統制管理及び評価ツールはその利用が義務付けられていないが、管理者及び評価者が政府機関の内部統制をどのように設計、機能し、必要な場合何を、どこで、いかに改善させることができるかの判断に役立つものである。また、ツールはGAOの連邦政府内部統制基準のガイダンスに基づくものであり、内部統制の5つの基準（統制環境、リスク評価、統制活動、情報・伝達及び監視）に対応している。各セクションには特定の基準に関連した内部統制をレビューする際に考慮すべき主な要因の一覧が含まれる。これらの要因は基準が取り組んでいるより重要な問題を表わしている。各要素には、利用者が要素を扱う際に考慮すべき主要点及び補足点が含まれるが、これらは利用者が内部統制の機能の程度を示す特定の事項を検討することを支援するものである。

利用者は以下のような特定の主要点及び補足点を考慮する際に十分な情報を得た上で判断しなければならない。

a) 状況に対する主要点の適用可能性

b) 政府機関が実際に主要点を実施及び適用ができたかどうか

c) 実際に生じる可能性のある統制の弱点

d) 使命及び目標を達成するための政府機関の能力に対して主要点が影響を与える範囲

各主要点及び補助点のところで利用者がコメントや、問題に影響する状況の詳細を書き留められる空欄を設けている。

（３）情報技術

①情報技術投資管理に関するガイダンス：プロセスの評価と完成度を高めるためのフレームワーク

ペーパーワーク削減法（Paperwork Reduction Act）は、連邦政府機関は自らの機関の情報技術投資について説明責任を負うこと、情報システムによる取り組みから最大限の価値を得、そのリスクを管理することを規定している。1996 年クリンガー・コーヘン法は、情報技術投資管理のためペーパーワーク削減法の要件を実行するためのより明確なフレームワークを規定しており、情報技術取得プロセスを向上させるのと同時に、連邦政府機関に情報技術投資によって達成された成果をより重視することを規定している。また、政府機関がどのように情報技術プロジェクトを選択・管理すべきかに関して、厳格な構造を導入している。特に、政府機関の管理者が情報技術投資の価値を最大限にし、情報技術取得のリスク評価、管理及び判断するために実施すべきプロセスを提示している。2002 年電子政府法により、連邦全体の情報技術管理についてさらなる指針が示されている。

情報技術管理のベストプラクティスに関する調査や政府機関の情報技術管理業績の評価を通じ、GAO は根本的及び補完的な管理規律を特定した。これには、投資管理、戦略的計画、ソフトウェア及びシステム開発と取得管理、情報技術サービス取得管理、情報セキュリティー管理、エンタープライズ・アーキテクチャ管理が含まれる。

この調査及び評価結果を利用して、GAO が開発したガイダンスのひとつに「情報技術投資管理（ITIM）に関するガイダンス：プロセスの成熟度の評価と改善のためのフレームワーク」がある。政府機関の情報技術投資管理プロセスを分析するために、このフレームワークは、プロセスの内部的及び外部的な評価のための綿密な標準化されたツール、評価結果の報告のための一貫性があり分かりやすい仕組み及びプロセス改善の際に政府機関が従うべき工程表を提供している。現在使用されている同ガイダンスは 2004 年 3 月に発行されたもので全 135 頁からなる。

また、GAO の情報技術管理に関する指針には 1998 年 3 月に発行された実施ガイド「情報技術投資の業績測定及び結果説明」、1997-98 年に発行された 2000 年問題のガイド、1997 年 4 月に発行された業務プロセス・リエンジニアリング・ガイド「リスク・リターンの評価」、1997 年 2 月発行の「連邦政府機関の情報技術の意思決定評価のガイド」、1994 年 5 月発行のエグゼクティブ・ガイド「情報管理及び技術を通じた業績の向上」といった情報技術管理に関するものがある。

②システム要件チェックリスト

1996 年連邦財務管理改善法は、連邦政府機関が連邦政府の財務管理システムの要件に実質的に準拠した財務管理システムを実施し、維持することを要求しており、これらの要件は行政管理予算局、GAO、財務省及び人事管理局が組織する財務管理改善共同プログラム

（Joint Financial Management Improvement Program, JFMIP)が発行したシステム要件チェックリスト、行政管理予算局通達 A-127「財務管理システム」及び 1996 年連邦財務管理改善法の改訂実施ガイダンスに詳述されているものである。

2004 年 12 月 1 日に財務管理改善共同プログラムの主要メンバーは、財務システムソフトウエアを承認する責任を財務管理改善共同プログラムから首席財務官委員会へ移行することに同意し、行政管理予算局の政府財務管理局(Office of Federal Financial Management)が財務システム及び財務システムに接続するシステムの要件を発行することになったので、今後は行政管理予算局により新規又は改訂要件文書が発行され、GAO を含む財務管理改善共同プログラムが追加的なシステムの要件のチェックリストを発行する予定はない。

これまで財務管理改善共同プログラムが発行した財務システムチェックリストは表 2-25 に示すように 13 件ある。2005 年 2 月に発行され全 134 頁からなる最新のチェックリスト「連邦財務管理改善法に基づくシステムのレビューのチェックリスト(Checklist for Reviewing Systems under the Federal Financial Management Improvement Act)」は、財務管理改善共同プログラムの基本財務システムの要件(Core Financial System Requirements)を反映し、以下の人々を支援するためのものである。

a) 財務システム分析者、システム会計士、システム開発者、プログラム・マネジャー及び財務管理システムを設計、開発、実施、操作あるいは維持する他の人々
b) システムが連邦財務管理改善法に実質的に準拠していることを確認できる政府機関の中核システムをレビューする管理者及び調査官

これらのチェックリストは効果的な業務の改善又は維持の支援ツールとして提供されているが、適用に際しては専門的判断を用いるよう規定されている。

表 2-25　システム要件チェックリスト

	タイトル
1	**主要な財政システム要件：連邦財務管理改善法に基づくシステムレビューのチェックリスト**（Core Financial Systems Requirements: Checklist for Reviewing Systems under the Federal Financial Management Improvement Act） GAO-05-225G. Washington, D.C.: 2005 **年** 2 **月**
2	**調達/財政システムインターフェース要件**（Acquisition/Financial Systems Interface Requirements） GAO-04-650G. Washington, D.C.: 2004 **年** 6 **月**
3	**給付制度要件チェックリスト**（Benefit System Requirements Checklist） GAO-04-22G. Washington, D.C.: 2003 **年** 10 **月**
4	**財産管理制度要件チェックリスト**（Property Management Systems Requirements Checklist） GAO-02-171G. Washington, D.C.: 2001 **年** 12 **月**
5	**助成金財政システム要件チェックリスト**（Grant Financial System Requirements Checklist） GAO-01-911G. Washington, D.C.: 2001 **年** 9 **月**
6	**保証付きローン制度要件チェックリスト**（Guaranteed Loan System Requirements Checklist） GAO-01-371G. Washington, D.C.: 2001 **年** 3 **月**
7	**押収財産及び失権資産要件チェックリスト**（Seized Property and Forfeited Assets Requirements Checklist） GAO-01-99G. Washington, D.C.: 2000 **年** 10 **月**
8	**旅費システム要件チェックリスト**（Travel System Requirements Checklist） GAO/AIMD-00-21.2.8. Washington, D.C.: 2000 **年** 5 **月**

	タイトル
9	**直接借款システム要件チェックリスト**（Direct Loan System Requirements Checklist） GAO/AIMD-00-21.2.6. Washington, D.C.: 2000 **年** 4 **月**
10	**人的資源及び給与システム要件チェックリスト**（Human Resources and Payroll Systems Requirements Checklist） GAO/AIMD-00-21.2.3. Washington, D.C.: 2000 **年** 3 **月**
11	**管理的原価計算チェックリスト**（System Requirements for Managerial Cost Accounting Checklist） GAO/AIMD-99-21.2.9. Washington, D.C.: 1999 **年** 1 **月**
12	**在庫システムチェックリスト**（Inventory System Checklist） GAO/AIMD-98-21.2.4. Washington, D.C.: 1998 **年** 5 **月**
13	**連邦財務管理システムフレームワークチェックリスト**（Framework for Federal Financial Management System Checklist） GAO/AIMD-98-21.2.1. Washington, D.C.: 1998 **年** 5 **月**

（出典：GAO **のウエブサイト）**

（4）その他

さらに拘束力はないが検査プロセスで役立つと思われるものに以下がある。

①議会手続書及び政府機関手続書

ア．GAO の議会手続書（GAO-04-310G）

GAO の議会手続書(GAO's Congressional Protocols)は、議会に対する GAO の業務を管理するものであり、議会に対して約束した GAO の説明責任を維持する手段を提供し、GAO が全ての委員会及び議員に首尾一貫して対応することを確実にするものである。また、この手続書は議会の要請で実施する GAO の検査、プログラムレビュー・評価、政策分析及び調査の全体的な原則を示している。

最新版は 2004 年 7 月に公表されている。なお、前述の方針マニュアルの 160 節「議会手続書」は、この手続書を一般に認められた政府検査基準及び関連する GAO の方針に沿って詳細に記述している。

イ．GAO の政府機関手続書（GAO-05-35G）

GAO の政府機関手続書(GAO's Agency Protocols)は、政府機関が GAO に望むこと、また GAO が政府機関に望むことを明らかにし、GAO の業務において生じるほとんどの状況を対象とするもので、これまでの成功例に基づき作成されている。また、GAO の監察総監との協力を総括するものでもある。これはまた、議会手続書に共通するものである。

最新版は 2004 年 10 月に公表され、全 35 頁からなる。

6．会計検査基準体系の見直しの状況

（1）政府検査基準

政府検査基準諮問評議会は継続的に検査関係者及び国民のニーズを充たすために、政府検査基準をレビューし、必要な変更を推薦する。同評議会は、政府、民間団体、公認会計士及び学者といった各方面の財務及び業績検査の専門家 21 名により構成されている。

政府検査基準の 2003 年改訂版は幅広い一般の意見や諮問評議会及び政府、学者、民間企業及び公会計の幅広いレベルの報告書等の広範囲にわたる過程を通して審議を重ねたも

のであり、2003 年改訂版は 1994 年版に対し主に以下の 3 分野で変更があった。

a) 対象となる検査及びサービスの類型を再定義し、予測分析及びその他の研究を組み入れた業績検査の定義を拡大し、また、検査とは異なる類型の証明業務を加えたこと。
b) 同基準書で定義している全類型の検査の実施及び報告要件における一貫性を提供したこと。
c) 同基準書の強化と規定の明確化を目的とした追加が行なわれたこと。

同基準公表後の動きを受けて、2005 年 4 月に「継続的専門教育に対する一般に認められた政府検査基準の要件に関するガイダンス」が、2005 年 5 月に「公開会社会計監視委員会基準及び政府検査基準に従わなければならない機関のガイダンス：2002 年サーベンス・オクスレー法及び政府検査基準の要件の対象となる一部機関の内部統制に対する報告書の政府検査基準の報告要件に準拠するガイダンス」が公表されている。後者については後述する。

（2）AICPA 基準と公開会社会計監視委員会基準

2003 年 5 月に公開会社会計監視委員会は公開会社に対する監査基準を設定する責任を AICPA から引き継いでおり、2005 年 9 月末現在において監査基準第 1～3 号まで証券取引委員会に承認されている。しかし、暫定的に AICPA の一般に認められた監査基準及び証明業務基準の全基準を含め、品質管理基準、倫理基準、独立性基準も利用している。

一般に認められた政府検査基準は引き続きAICPAの監査及び証明基準を含んでいるが、現在のところこういったAICPAから基準設定を引き継いだ公開会社会計監視委員会の基準を組み入れてはいない。しかし、前述のように連邦政府支援の融資プログラムを受けている組織等、1934 年証券取引法の適用を受ける一部の企業等は一般に認められた政府検査基準に基づく検査と公開会社会計監視委員会の基準に基づく監査が必要である。GAOは、「2002 年サーベンス・オクスレー法及び政府検査基準の要件の対象となる一部の企業の内部統制に対する報告書の政府検査基準の報告要件に準拠するガイダンス」を 2005 年 5 月に発行し、公開会社会計監視委員会の示した基準及び一般に認められた政府検査基準の両方に基づく監査の整合性を図っている[19]。

今後、公開会社会計監視委員会の監査及び関連する証明基準、品質管理基準、倫理基準

[19] サーベンス・オクスレー法第 404 条は、経営者の内部統制評価報告書に関して、監査人は公開会社会計監視委員会の基準に基づき証明（attest）を行い、報告をすることを定めている。監査人は、まず、経営者による内部統制報告書が適正に表示されているかどうかの観点から監査を行い、これとは別に監査人自ら企業の内部統制が一定の基準に準拠して有効であるか否か判断して意見を述べることになっている。
これに対して、一般に認められた政府検査基準の体系においては、内部統制に対する意見を述べることは要求されていない。しかし実際には、財務諸表に付された検査報告書上で内部統制に関する意見を述べるケースも多く見られる。意見を出すか出さないかに拘わらず、ここにおいては、財務諸表の検査の一環として、被検査機関の内部統制が、虚偽表示、財務諸表に関して重要性を持つ損失や違法性の防止や発見のための統制目的を達成するのに十分であるかどうかについて考慮しなければならないとされている。

が一般に認められた政府検査基準に組み込まれることが考えられる。現在のところ、GAOは継続的に AICPA 及び公開会社会計監視委員会の活動をモニターし、必要に応じてどちらの基準を採用していくかを検討するとしている。

（３）行政管理予算局の検査ガイダンス

多くの連邦省庁等は、連邦政府の連結財務諸表の作成のために、2004 年から特別目的財務諸表を 11 月 18 日までに提出しなければならないこととなった。この特別目的財務諸表についても検査が必要とされている。これは、多くの連邦機関が財務管理を改善させるのに成功しているなか、連邦政府の連結財務諸表に対しては依然として GAO は意見を表明せず、懸案事項となっていることからこれを改善するために採られた措置である。

また、2002 年タックスダラー法の適用を受ける政府機関は、行政管理予算局適用指針 01-09「政府機関の財務諸表の様式と内容」が適用されるため、同時に適用指針 01-02（本章４.（２）参照）の適用を受けることとなった。このような内容及び適用対象が変更されたために、適用指針は、2004 年 7 月 27 日に修正された。

（４）財務検査マニュアル

これまで財務検査マニュアルは GAO が単独で発行していたが、2001 年 7 月に初めて公平性・効率性委員会と共同で財務検査マニュアルを発行した。これは 1994 年政府管理改革法の発効後、監察総監に財務検査の法定責任が付与されたため、GAO と公平性・効率性委員会が協力して高水準で、一貫した、効率的な検査を確保するために作成したマニュアルである。GAO が単独で発行していた最後の財務検査マニュアル（1996 年 12 月発行）と同様の体裁をとっている。2004 年 7 月にさらに修正が加えられ、一部更新されている。

７．会計検査基準体系の特徴

GAO は、民間で発展してきた財務監査及び証明業務については、民間の基準を取り入れている。一方、一般基準、プログラム評価等の業績検査に関する実施基準や報告基準は独自の専門家チームにより設定している。

財務検査は、監察総監や民間会計事務所が主体となって実施されるため、会計検査体系はこれらの機関にも全面的に適用される。

アメリカの検査基準体系の特徴をまとめると以下のようになる。

a) 一般に認められた政府検査基準を頂点とし、それを補完するマニュアル等が整備されていること。

b) 一般に認められた政府検査基準のうち、財務検査基準及び証明業務基準は民間の監査基準設定主体である AICPA の設定した一般に認められた監査基準と証明業務基準を一部組み入れ、関連する基準書を統合するとともに、独自の規定を追加しているこ

と。

c) 一般に認められた政府検査基準のうち、業績検査基準は GAO 主体で設定されていること。

d) 一般に認められた政府検査基準はそれに組み入れられていない他の専門的基準の併用を認めているが、矛盾が生じた場合は政府検査基準が他のどの基準にも優先されること。