

公検査の意義と検査人の独立性

—英国公検査の分析—

新家多恵子

要 旨

公的機関の運営は対価性の無い税を財源としているため、最少経費最大効果の実現とともに、外部への説明責任が求められる。変化する社会情勢の中では、改善やイノベーションを用いて利用者にとってより望ましい活動を行う必要がある。

英国では1999年地方自治法¹で外部の第三者による公検査が導入されており、その判断が第三者から妥当と知覚されるには、検査の実施者が利害関係者から独立している必要がある。本稿では、Davis *et al.* (2001) による英国の公検査の先行研究を基に、公検査の意義とは、組織の改善やイノベーションにつながる指摘を行うことであり、この指摘を有用なものとするためには検査人の独立性が重要になることを考察する。

I はじめに

公的機関は、社会の仕組みを形作る制度を構築し、運用している。その活動は、当該機関の所管区域の住民や法人等から徴収した対価性の無い税により運営されていることから、最少の経費で最大の効果を実現する責務、納税者等のステークホルダーに対する説明責任が求められる。一方で、公的機関に関わる分野は非常に多岐にわたる。そこで本稿では、公的機関の活動に対するチェック機能を発揮することで、その結果を基に当該事業の改善やイノベーションを促しさらに高い事業効果をもたらす原動力としての役割と、事業結果に対する説明責任を果たすという、公的機関の責務の根幹をなす監査・検査業務に焦点を当てる。それらの実施にあたっては、公的機関を取り巻く多様なアクターから理解を得るために、実施者には常に公正不偏な態度が求められる。

1 Local Government Act 1999

本稿では、公正不偏性を構成する要素として、鳥羽ほか（2001）の先行研究から監査人の外見的独立性と精神的独立性を抽出し、それぞれを捉える主体や影響を与える要素を整理した。その上で、公的機関の中でも、VFM（Value for Money）監査の手法を検査システムの中核に組み込んで、制度としての外部検査を実施した公検査の先進国である英国に着目し、先行研究による監査人の外見的独立性と精神的独立性が英国の検査の仕組にどのように当てはまるか、また、英国の行政機関を取り巻く非常に多くのアクターに対して説明責任を果たせるような公正不偏性を担保するものとなっているかを考察する。なお、VFMは、通常「支出に見合う価値」あるいは「最少の経費で最大の効果」などと翻訳される概念である。その意図するところは、監査対象の経済性・効率性・有効性の問題点を指摘し、より経済的で、より効率的で、より有効な事業等の推進につながる改善とイノベーションの実現を目的として実施されるという点にある（石原 2021, 3 頁）。監査と検査の関係については、監査を保証型監査（財務諸表監査・決算審査）と指摘型監査（VFM 監査・行政監査・財務監査）に分類し、指摘型監査（特に VFM 監査）の結果を応用して、行政サービスの改善とイノベーションを求めるのが検査としていることから（石原 2021, 6 頁）、本稿で取り上げる監査の役割や独立性に関する論点は、検査についても同様に当てはまるものと考えられる。

なお、英国検査の事例については、Davis *et al.* による “External Inspection of Local Government: Driving Improvement or Drowning in Detail,”（2001）の記述に基づいている。ただし、同書が出版されたのは約 20 年前のことであり、書物の記述の一部は筆者の責任で一部、今日的な表現として改めている。また、本稿における同書の訳出はすべて筆者によるものである。

II 検査人の独立性について

公的機関が関わる分野は多岐に上るため、多様なアクターから自らの活動について理解を得るためには、常に公正不偏な対応が求められる。

鳥羽ほか（2001）は、我が国の監査基準に規定されている「公正不偏な態度」とは、「判断が独立的に行われていること」、つまり「監査人の独立性」概念について言及したものと述べている。さらに、「監査人の独立性」という基礎概念を「精神的独立性」と「外見的独立性」に分類し提唱している。

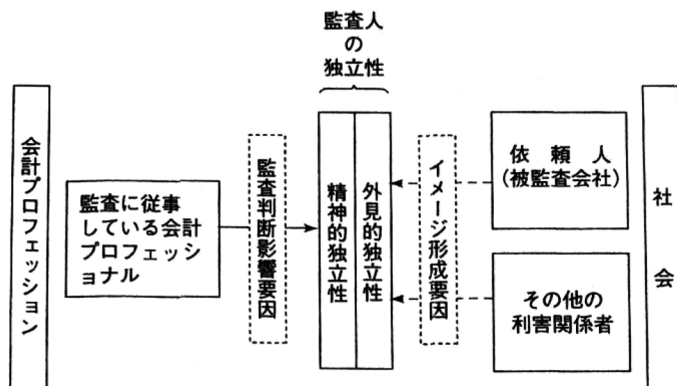
「精神的独立性」とは、「監査に従事する監査人が意識する概念であり、監査判断に際して認識すべき心の状態である。その意味において、当該監査人以外の者が認識できるレベルの概念ではない（鳥羽ほか 2001, 62 頁）」とし、監査人だけが知覚することのできるものとしている。ただし、同書においては、「監査人の精神的独立性を第三者が知覚できないという問題と、監査人の精神的独立性に影響を及ぼす要因の識別という問題とを、これまで混同してきたようにも思われる」とし、監査人の精神的独立性に影響を及ぼす要因の存在を認識し、これを「監査判断影響要因」としている（鳥羽ほか 2001, 65 頁）。

一方で、「外見的独立性」とは、「監査人が下した判断に独立性が欠けているのではないかとの疑念や不安を社会の人々に与える可能性のある要因—すなわち、監査人の行動、監査人が他の関係者と取り結ぶ関係、そして監査人を取り巻く状況—から、監査人が解放されていると社会の人々が知覚した程度（鳥羽ほか 2001, 82 頁）」と定義している。そして、外見的独立性に影響を及ぼす要因を「イメージ形成要因」と呼んでいる（鳥羽ほか 2001, 65 頁）。さらに、監査判断影響要因とイメージ形成要因は、精神的独立性と外見的独立性のいずれか一方に影響を及ぼす要因もあれば、双方に影響を及ぼす要因もあることから、それぞれ別個に考察されるべきとしている（鳥羽ほか 2001, 64-65 頁）。その結果、監査人の「精神的独立性」と「外見的独立性」のいずれが欠けた場合も、公的機関の公正不偏性は担保されず、監査・検査機関による有効なチェック機能が果たせず、結果として活動における経済性、効率性、有効性が十分発揮できず、公的機関の責務が果たされなくなるおそれがある。

同書では、アンケート調査を通じてイメージ形成要因の抽出を試み、結論として監査人の独立性に対する評価に最も大きな影響を与えているのは、順に「公認会計士の意志の強さ」（公認会計士の意志が強いと感じるほど独立性の評価が高くなる）、「日本公認会計士協会の自己規制」（自己規制が充実していると感じるほど独立性の評価が高くなる）、「会計基準の規範性」（会計基準が規範として機能しているほど独立性の評価は高くなる）、「監督官庁による処分」（処分が適切に行われていると感じるほど、独立性の評価は高くなっている）、「組織的な監査」（組織的な監査が行われていると感じるほど、独立性の評価は高くなっている）の 5 つとしている（鳥羽ほか 2001, 199-200 頁）。

なお、同書は民間企業における財務諸表監査を念頭に置いて執筆されたものであり、アンケート調査も日本国内で実施されたものである。しかしながら、受託者が委託者に対してその受託財産の経営に関する状況を報告するためのものであるという監査の基本的性質

図1 監査人の独立性とそれを捉える要因



出典：鳥羽至英・川北博ほか（2001）

『公認会計士の外見的独立性の測定—その理論的枠組みと実証研究—』
65頁。

は、英国における公的機関を対象にした検査においても市民等から徴収した税の用途について外部のアクターに対して説明責任を果たすための手続という点で同様であることから、本稿において検査人の独立性に関する考察にあたり本書を援用するものである。

Ⅲ 英国公検査の歴史とサービスの中心的存在の転換

本節では、行政サービスを対象とした英国公検査の端緒から近年の状況、サービスの中心的存在の変遷について Davis *et al.* (2001) の内容を概観しつつ検査人の独立性の観点から考察を行う。

1 英国公検査の端緒から 19 世紀まで

Davis *et al.* (2001) は、英国公検査の歴史について Rhodes (1981) や Hood *et al.* (1999) を参照しながら、次のように述べている。「外部検査という制度は、特別に新しい事象ではない。Rhodes (1981) によれば、その起源は少なくとも 1786 年に職業としてのアイルランド刑務所監察官を雇用するために可決された法律の規定から、18 世紀までさかのぼることができる。

その後、19 世紀には検査体制が急激に増加し検査が活発化したが、当時の検査は今日のものとは大きく異なっている。当時の状況については、Hood *et al.* (1999) による次

のような指摘がある。『法律により地方自治体に与えられた権限は非常に広範であった。法律では、組織体制、権限、そして義務について決定していたものの、サービス水準やサービス提供の手法という点についてはほとんど特定していなかった。つまり、中央政府からほぼ監視されることのない自治による地方政府で、サービスに関しても自分たちで責任を持つという状況であった (Davis *et al.* 2001, p. 2)』。

この時代においては、上記の通り地方自治体を中心となりサービスの水準や手法を特定するなど権限が非常に強く、中央政府や他の自治体、またサービスの受益者となる住民等による大きな影響を受けることなく検査が実施されていたことが伺える。ただし、検査の実施主体が検査対象の自治体に対してどの程度独立していたかについては定かではない。さらに、当時の地方自治体には広範な権限が与えられており、中央政府による指導も他の自治体との比較も行われていなかったことを勘案すれば、当該自治体の住民が検査結果や検査人の独立性について問題意識を有していたかどうか疑問である。

加えて、上述の通り、中央政府からの指導や他の自治体との比較も行われることなく提供されるサービスの質は、各自自治体による格差が相当程度存在していたことが推察され、その格差を埋めようとする施策が採られない限り、検査が組織の改善やイノベーションに繋がる指摘を行うという役割を十分には発揮できていなかったと考えられる。

2 近年の動向

Davis *et al.* (2001) は、1970年代以降の英国政府による外部検査への依存度の増大とその背景について、Hood *et al.* (1999) を参照しながら次のように記述している。「外部検査への依存度は1970年代半ばから増大している。例えばHood *et al.* (1999) の報告によると、『核となる行政部門である地方自治体（ここには地方自治体やNHSトラストが含まれる）』を対象とする検査機関の数は、1976年から1995年の間に57機関から67機関へと18パーセント増加した (Davis *et al.* 2001, p. 2)。

さらに同書では、1997年の労働党政権における検査の取組について、「労働党は、新右派政権の後、1997年以降に積極的に検査の取り組みに着手した。これが、経済性、効率性、有効性の観点から質の高い行政サービスを提供することを地方自治体に義務付けるベスト・バリュース政策である。外部検査の対象領域とその規模は、この4年間²で急速に拡

2 1997年から2000年。

大し続け、このことは、当時の政権が行政サービスの『現代化』を試みるなかでの注目政策となった (Davis *et al.* 2001, pp. 2-3) とし、さらに「検査はまた、公共のための重要な『護衛』として描かれることも多くなっている。検査機関の『独立性』という美徳によって、検査官たちは納税者やサービス利用者の名のもとに、いわゆる提供者中心の行政サービスを提示する者に、強い圧力をかけていると考えられている (Davis *et al.* 2001, p. 3)」と言及している。

19世紀までの検査と比較すると、当時はサービスの水準や内容の特定は各地方自治体が独自に実施していたが、近年ではサービス利用者としての市民や納税者に利益の保証を行う手段として検査が位置付けられている。2000年にはブレア政権が地方自治体の業績を測定・評価するための基準としてベスト・バリュー業績指標という全国統一の業績指標を導入し、これにより市民たち自身が身近な行政サービスを評価する基準を手に入れることとなった。このことは、市民の存在を置き去りにして行政側だけでサービス水準や手法を設定することはもはやできなくなったことを示しており、サービスを考える上での中心的存在が行政から住民へ移行しつつあると考えられる。

納税者でもある市民は行政に対して、経済性、効率性、有効性を最大限発揮する行政運営を求めるものであり、その点からも上記の指標により市民がサービスの水準を評価するためには、客観的な検査結果が必要不可欠となる。なぜなら、検査結果の客観性を担保するためには、検査人自身が外部の影響を受けずに独立した判断を行うこと (精神的独立性)、また、検査人が下した判断に独立性が欠けているのではないかとの疑念や不安を社会の人々に与える可能性のある要因から検査人が解放されていると人々が知覚していること (外見的独立性) が充足されていなければ、検査結果は十分な信頼性をもって市民に迎え入れられることはないためである。

したがって、市民から信頼される検査手続と結果の情報開示がなされて初めて、それを基に更なる経済性、効率性、有効性を実現するための改善やイノベーションに関する議論を展開し、次なる施策とそのチェックのための検査を通じた行政サービスのスパイラルアップが可能になると考える。

IV 重複する検査機関とその類型

本節では、VFMを実現し、利用者中心のサービス提供を行うために設置された当時の

英国の検査機関について概観する。

1 行政サービスに対する監督機能の重複

労働党政権下でベスト・バリュー政策が導入されていた頃の市民の考え方や当時の検査への期待について、Davis *et al.* (2001) は Davies (2000)、Hughes *et al.* (1997) や Power (1994) を参照しつつ次のように言及している。「ところで2000年頃、英国の行政サービスに関しては専門的な自主規制に対する国民の信頼が非常に揺らいでいたことに、疑いの余地はないとされている (Davies, 2000)。このことは、『信頼と地位に基づく関係性ではなく、契約に基づくより明確な関係性へのシフト』をもたらした (Hughes *et al.*, 1997)。市民は、自分たち自身を「消費者」として考えるよう促され、さまざまな形 (ただし、すべてではない) で、行政に関する情報を次々に提示するように求め出した。その最も顕著な例として、保護者の中で急速に広まった学校のランキングを挙げることができる。英国政府監査委員会と教育水準委員会 (Office for Standards in Education: OFSTED) の両組織に対しては、世論調査からは、両機関の活動に対する強い支持が見て取れるのである (英国政府監査委員会に関して行われた調査では、回答者の73パーセントが地方自治体の行政をチェックするという委員会の役割を歓迎していることが判明している)。

Power (1994) が主張するように、そこには「英国が監査社会 (audit society) になったという『現実的な感覚』がある。監査や検査は『行政の監督に関する話題の中心になって』おり、このような状況が見られることは、Power によると、『ガバナンスと説明責任の問題に関する単純で自然で自明的な機械的反応を超えている。このことは、規制に関する公的なイメージを正当化し積み上げ、価値を明確化したことと大きな関係がある。検査の爆発的な増加は、実務者と政策立案者が自分たち自身の行っていることのつじつまを内部的に合わせるための手段が検査であるという考え方の爆発的な増加を意味している』ことになる (Davis *et al.* 2001, p. 3)」。さらに当時、検査への依存度がますます高くなるだけでなく、監査と検査の適用手法がだんだんと一本化されるという兆候が垣間見られた (Davis *et al.* 2001, p. 5)。この点について Davis *et al.* (2001) は、この時期に英国に存在した6つの検査機関に注目し、その内容を次のように指摘している。「監査官 (機関) と検査官 (機関) の間に業務範囲の混乱があるだけでなく、地方自治体を対象にしている6つの検査機関が互いに連携を取れていないという懸案も存在する。(中略) また、相当に異なる各組織の誕生の経緯とこれまでの歴史を持ち、さらに、検査に対するアプローチ

もそれぞれ異なっている (Davis *et al.* 2001, p. 6)」。なお、6つの検査機関とは以下の通りである。

- ・助成金不正検査局 (BFI : The Benefit Fraud Inspectorate)
- ・消防サービス検査局 (HMSFI : Her Majesty's Fire Services Inspectorate)
- ・警察検査局 (HMIC : Her Majesty's Inspectorate of Constabular)
- ・教育水準委員会 (OFSTED : Office for Standards in Education)
- ・社会福祉検査局 (SSI : The Social Service Inspectorate)
- ・ベスト・バリュー検査局 (BVIS : The Best Value Inspection Service)

この中で、警察検査局、社会福祉検査局には「一般人の」感覚要素を組み込む目的から、専門家ではないスタッフを検査メンバーに加えている。また、ベスト・バリュー検査局は、全ての検査チームに少なくとも一人、検査対象のサービスの管理経験を有する人材が含まれるよう採用を行っている。この点、利用者や現場の感覚を踏まえた検査を実施する観点から、行政サービスの中心が市民であることを意識した体制であると考えられる。

2 機関による検査アプローチの相違

Davis *et al.* (2001) は、検査におけるさまざまなアプローチを分類し、公的機関のサービスに適用できる検査の研究者について言及している。その中でも、検査機関と検査対象との距離に関するものについて、Hood *et al.* (1999) を引用しながら次の通り記述している。「多くの研究者はまた、『関係性の距離 (Relational Distance)』 (RD) の重要性、つまり、検査官と検査対象者との近さに注目しており、関係性の距離が近いほど『懲罰的』ではない体制になる可能性が高いという一般的な仮説を立てている。(中略) Hood *et al.* はまた『クライアントの全面検査を頻繁に行う検査機関は、全面検査の回数がより少ない組織よりも彼らの任務においてより非形式的な関係を構築する』ことを発見した (Davis *et al.* 2001, pp. 10-11)」。さらに、Davis *et al.* (2001) はベスト・バリュー体制における検査機関について、Hughes *et al.* (1997) を引用しつつ次のとおり言及している。「たとえば、ほとんどの地方自治体にとって、消防と警察の検査局は比較的脅威が無いと広く見なされているのに対し、教育水準委員会は比較的懲罰的なアプローチを迫っていると見なされている。(中略) ベスト・バリュー検査局もまた、教育水準委員会ほど威圧的ではないと見られている。ベスト・バリュー検査局の職員は、次のように語っている。『教育水準委員会とベスト・バリュー検査局の検査官がほぼ同時に到着した場合、事務総

長が一連の準備がきちんとできているか最も気を揉むのはどちらに対してであるかは明らかである』。

検査部局の内部の関係者のなかにも、検査体制には大きな違いがあると感じている者もいる。(中略)研究者のなかにも、この認識を共有している研究者がいる。たとえば、Hughes *et al.* (1997) は、次のように報告している。『教育水準委員会は、特に最近、個々の教師の有効性について報告する任務を引き受けてから、一連の検査のうち取締りの最も厳しい方に属する組織となってしまった (Davis *et al.* 2001, p. 11)』。

上記の Davis *et al.* (2001) の研究においても、検査官と検査対象者との距離は市民が求める独立性と客観性に影響を及ぼすことが言及されている。さらに、ベスト・バリュー体制における6つの検査局では、検査官の態度、検査対象による組織の検査に対する捉え方に大きな違いがあることが明らかになった。その背景には検査官に与えられている権限や影響力、所属する省庁の違いといったものがあるにせよ、市民も含めた関係者がそれぞれの検査人に対して知覚する独立性に大いに差があることが示されている。

この点、監査人の独立性に関する先行研究である鳥羽ほか (2001) において、監査人の「外見的独立性」に大きな影響を与える項目の一つとして「会計基準の規範性」が挙げられていることを述べた。「会計基準の規範性」とは、個別の経済事象と適用される会計ルールができるだけ個別的に絞り込まれていることである (鳥羽ほか 2001, 116 頁)。上記の Davis *et al.* (2001) による指摘のように、検査機関の機能に重複があれば、個別の事象を検査する際に適用されるルールを選択において、検査機関や検査人、検査対象の自治体関係者、検査結果を利用する多様なアクターの間で認識の不一致が発生する懸念がある。それにより、関係者から「適切なルールが適用されていないのではないか」、「関係者の責任が明確にされていないのではないか」、との疑念がある状況で実施された検査結果では、当該自治体施策の経済性、効率性、有効性の評価が適正になされているという説明責任が果たせず、検査結果がその後の改善やイノベーションへのドライバーとして機能しなくなるおそれが生じる。

さらに、検査人と検査対象となる自治体との「関係性の距離」が検査機関によって異なる点についても、その設定が合理的であることの説明がなされない限り、それぞれの検査結果が同じベスト・バリュー体制下での役割分担の結果として関係者の理解が得られるのか疑問が残る。「ある機関は他の機関に比べて甘い検査をしているのではないか」との疑念は、検査人が検査対象の自治体の意向に阿っているのではないかという疑問を生む点

で「外見的独立性」を損ない、さらにそのような組織体制が検査人自身の判断である「精神的独立性」にも影響を及ぼす可能性も考えられる。

V 公検査の意義と検査人の独立性

Davis *et al.* (2001) は、検査機関に対する最も基本的な問題意識を、それらが「価値を付加するのか」どうかであるとし、もし価値を付加するのであれば、それにどのくらいの費用がかかるのかという問題との関連で議論されなければならないとしているものの、その効果として下記 6 点を挙げている (石原 2021, 223 頁)。

- ①改善のための触媒となる。
- ②政治家と一般市民に対する地方自治体などからの説明責任を改善する。
- ③失敗の事例を特定化することで、立場の弱いサービス利用者と納税者を保護する。
- ④失敗と成功の要因を抽出し、他の機関への有益な情報を提供する。
- ⑤外部検査の対象となることで、検査対象の機関が普段よりも細心の注意をもって業務を遂行することになり、事前に失敗を防ぐ手段となる。
- ⑥検査対象機関において自己評価の能力を向上する。また、検査対象となる組織においても学習 (組織内の学習と組織外部の他の機関との学習を含む) の能力を向上させる触媒となる (Davis *et al.* 2001, p. 14)。

また特にIVで見た通り、一般の市民からも行政活動をチェックする検査体制には高い支持が集まっていることが分かった。このように検査実施側の認識に加え、市民からの期待も相俟って、公検査によって過去の提供者中心のサービス提供体制から利用者中心のサービスを提供するための改善やイノベーションが促されることが理解できる。

一方で、公検査の役割が十分に果たされるためには、各検査人の判断が公正不偏で独立していること、さらに周囲からもそのように理解されることが不可欠である。現状では、各検査機関はそれぞれが被検査主体に対して異なるアプローチを採用し、このことが、被検査主体が受検する際の対応にも影響していることが判明した。さらに、検査人自体も他の組織の検査人と異なった対応をしていることを意識している。検査機関ごとの権限や検査人と被検査主体との距離が異なることで、彼ら以外の社会における多様なアクターもまた、この違いを認識することになる。

そのような検査主体ごとの違いについて合理的な理由が無ければ、また、あったとして

も検査人、被検査主体、社会の人々に浸透していなければ、検査結果に偏りがあるのではないかとの疑念を生じさせ、それにより当該検査結果に対する信頼性が損なわれ、結果として検査が改善やイノベーションに繋がらなくなる懸念がある。さらに、このような社会の人々からの知覚は、検査人自身が知覚する精神的独立性にも影響を与えかねない。したがって、公的機関の活動の改善やイノベーションにつながる公検査の意義を十分に発揮するためには、その前提として、検査人の独立性が担保されていることが必要となる。このことから、検査体制全般において検査人の独立性の観点から検査人、被検査主体、社会の人々の知覚に影響を与える「監査判断影響要因」や「イメージ形成要因」との関係を意識した説明や運用を行うことが肝要であり、公的機関を取り巻く多様なアクターが知覚する検査人の独立性の度合いの向上が、検査結果のさらなる有効性にも寄与すると考える。

参考文献

- Audit Commission (2000), *Seeing is Believing*. London: Audit Commission.
- Boyne, G., Day, P. and Walker, R. M. (2000), The evaluation of public service inspection: a theoretical framework, *unpublished paper*.
- Carter, N., Klein, R. and Day, P. (1992), *How Organisations Measure Success – The Use of Performance Indicators in Government.*, Routledge.
- Clarke, J., Gewirtz, S., Hughes, G. and Humphrey, J. (2000), Guarding the public interest? Auditing public services, in J. Clarke, S. Gerwitz and E. McLaughlin (eds) *New Managerialism, New Welfare?* Sage.
- Cm. 4014 (1998), *Modern Local Government: In Touch with the People*, Stationery Office.
- Cm. 4310 (1999), *Modernising Government*, Stationery Office.
- Davies, C. (2000), The demise of professional self-regulation: a moment to mourn, in J. Clarke, S. Gerwitz and E. McLaughlin (eds) *New Managerialism, New Welfare?* Sage.
- Davis, H., Downe, J. and Martin, S. (2001), *External Inspection of Local Government: Driving Improvement or Drowning in Detail*, Joseph Rowntree Foundation.
- Day, P. and Klein, R. (1987), *Accountabilities – Five Public Services*, Tavistock.
- Day, P. and Klein, R. (1990), *Inspecting the Inspectorates*, Joseph Rowntree Memorial Trust.
- Hood, C., Scott, C., James, O., Jones, G. and Travers, T. (1999), *Regulation inside Government: Waste-Watchers, Quality Police, and Sleaze Busters*, Oxford University Press.
- Hughes, G., Mearss, R. and Winch, C. (1997), An inspector calls? Regulation and accountability in three public services, *Policy and Politics*, Vol. 25, No. 3, 299–313.
- Kogan, M. and Maden, M. (1999), An evaluation of the evaluators: the OFSTED system of school inspection, in C. Cullingford and S. Daniels (eds) *An Inspector Calls – OFSTED and its Effect on School Standards.*, Kogan Page.

McGarvey, N. and Stoker, G. (1999), *Intervention, Inspection, Regulation and Accountability in Local Government. DETR – Interim Literature Review.*, London: DETR.

Power, M. (1994), *The Audit Explosion*, Demos.

Rhodes, G. (1981), *Inspectorates in British Government*, George Allen & Unwin.

Reiner, R. (1991), *Chief Constables – Bobbies, Bosses, or Bureaucrats?* Oxford University Press.

石原俊彦 (2021) 『VFM 監査—英国公検査の研究—』関西学院大学出版会。

鳥羽至英・川北博ほか (2001) 『公認会計士の外見的独立性の測定—その理論的枠組みと実証研究—』白桃書房。