

IMES DISCUSSION PAPER SERIES

米国の連邦政府における内部統制について

もり たけし  
森 毅

Discussion Paper No. 2006-J-8

IMES

INSTITUTE FOR MONETARY AND ECONOMIC STUDIES

BANK OF JAPAN

日本銀行金融研究所

〒103-8660 日本橋郵便局私書箱 30 号

日本銀行金融研究所が刊行している論文等はホームページからダウンロードできます。

<http://www.imes.boj.or.jp>

無断での転載・複製はご遠慮下さい。

**備考：** 日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズは、金融研究所スタッフおよび外部研究者による研究成果をとりまとめたもので、学界、研究機関等、関連する方々から幅広くコメントを頂戴することを意図している。ただし、ディスカッション・ペーパーの内容や意見は、執筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

## 米国の連邦政府における内部統制について

もり たけし  
森 毅\*

### 要 旨

本稿は、米国の連邦政府における内部統制のフレームワークの概要を紹介し、その特徴を指摘するものである。

具体的には、初めに、連邦政府の財務管理に関するガバナンス構造の沿革と現状を概観する。そのうえで、連邦政府における内部統制のフレームワークの特徴として、外部統制の変化に対応する形で発展してきた面が大きいこと、内部統制システムの評価に対する監査が義務付けられていないこと、評価・報告の対象となる内部統制の範囲が民間部門より広いことを指摘する。

キーワード：内部統制、外部統制、ガバナンス、監査、OMB Circular A-123

JEL classification: M41、M42

\* 日本銀行金融研究所企画役補佐 (E-mail: takeshi.mori@boj.or.jp)

本稿は、2006年3月24日に日本銀行金融研究所が開催したワークショップ「組織に応じた内部統制のあり方」における報告論文として作成したものである。ただし、本稿に示されている意見は日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。また、あり得べき誤りは全て筆者個人に属する。なお、公表に当たり、若干の加筆・修正を行った。

## 目次

1 . はじめに.....	1
2 . 米国の連邦政府の財務管理に関するガバナンス構造の沿革・現状 .....	1
( 1 ) 沿革.....	2
( 2 ) 現状.....	13
3 . 米国の連邦政府における内部統制のフレームワークの特徴 .....	14
4 . おわりに.....	17
<b>【参考文献】</b> .....	<b>18</b>

## 1. はじめに

エンロン事件を契機として、2002年7月に企業改革法（サーベンス・オクスリー法、Sarbanes-Oxley Act of 2002）が成立し、その404条に基づいて制定されたSEC規則は、米国で上場する企業に対して、財務報告に係る内部統制（internal control over financial reporting）の有効性を評価し、監査を経て報告するという、新しい義務を課した。これにより、米国における民間企業の財務報告やガバナンスのあり方は大きく変化したとされる<sup>1</sup>。

他方、米国連邦政府では、1980年代初め以降、各省を対象として、内部統制システム<sup>2</sup>を整備し、その評価結果を大統領と議会に報告することが法律上義務付けられてきた。

本稿では、こうした米国の連邦政府における内部統制のフレームワークの特徴について、若干指摘することとしたい<sup>3</sup>。その際、内部統制は広くガバナンスの一要素であり、そのあり方はガバナンス構造全体の中で考えていくことが有用であると考えられる。そこで、まず2節では、連邦政府の財務管理に関するガバナンス構造の沿革と現状について概観する。そのうえで、3節では、主として民間部門との対比により、連邦政府における内部統制のフレームワークの特徴を挙げ、4節で、本稿を締め括る。

## 2. 米国の連邦政府の財務管理に関するガバナンス構造の沿革・現状

合衆国憲法では、権力分立制<sup>4</sup>の下、課税、支払い、借入れという連邦政府の財務に関する権限は、立法府（legislative branch）である議会に付与されている（Article 1, Section 8）<sup>5</sup>。もっとも、こうした権限の多くは、年月を経て、

---

<sup>1</sup> SEC [2003b, c] Kearney *et al.* [2006] p.43.

<sup>2</sup> 本稿では、原則として、内部統制を機能させるための一般的な制度を「内部統制のフレームワーク」、個々の組織における仕組みを「内部統制システム」と称する。

<sup>3</sup> なお、本稿では、米国の連邦政府における内部統制システムの運用実態については言及していない。その運用実態を分析した資料としては、GAO [1985, 1987, 1988, 1989]がある。また、最近の運用実態については、各省の業績報告書（performance and accountability report）を参照。

<sup>4</sup> 米国の権力分立制は、立法（legislative）、執行（executive）、司法（judiciary）の分立であるとされる（松井 [2004] 59～60頁）。

<sup>5</sup> 鈴木 [2000] 50～55頁。

行政管理予算庁（OMB：Office of Management and Budget）<sup>6</sup>、会計検査院（GAO：Government Accountability Office）<sup>7</sup>、財務省（Department of the Treasury）等の中央機関（central agency）に委譲され、主として、これら中央機関が執行機関（executive agency）<sup>8</sup>を統制するという構図が形成されてきた<sup>9</sup>。さらに、一部の権限は、支出を行う執行機関にも委譲され、内部統制のもとで自ら財務を管理することも行われてきた。このように、米国連邦政府の財務管理の体制は、重層的なガバナンス構造を形成しつつ、発展してきた。

そこで、以下では、初めに、米国の連邦政府の財務管理に関するガバナンス構造の沿革をみたとうえで、現状を簡単に整理する。

## （１）沿革

### （1921年予算会計法）

今日につながる米国の連邦政府における財務管理制度の基礎は、第一次大戦後の1920年代以降に構築されたと言われる<sup>10</sup>。その始まりは、1921年予算会計法（Budget and Accounting Act of 1921）の制定である。同法の制定によって、執行府一元予算の確立と独立した監査機関の設置がなされた<sup>11</sup>。

すなわち、1921年予算会計法制定以前の米国では、財務省が各省の予算要求を束ねていたが、執行府（executive branch）全体として収支を関連付けることはしていなかった。また、大統領にも自らの指導力と権限を行使すべき機関がなく、議会でもそれぞれ独立した常任委員会が所掌の歳出法案を審議するなど、国費の総合調整を行う国家的予算システムが存在していなかった<sup>12</sup>。このため、同法では、大統領が議会に対し、定例会期の初日に予算案を提出することを義

---

<sup>6</sup> 1921年に財務省の予算局として設立された後、1939年行政府再編法（Reorganization Act of 1939）に基づいて、財務省から大統領府に移管され、さらに、1970年に行政管理予算庁として改組された。

<sup>7</sup> 会計検査院は、2004年GAO人的資本改革法（GAO Human Capital Reform Act）に基づいて、正式名称が従来の”General Accounting Office”から”Government Accountability Office”に改められた。なお、改称の考え方については、Walker [2004]、渡瀬・片山 [2006] 36～37頁参照。

<sup>8</sup> 執行機関（executive agency）とは、一般に、省（department）、公社（government corporation）、独立機関（independent establishment）を指す（5 U.S.C. §105）。

<sup>9</sup> Kearney *et al.* [2006] p.20.

<sup>10</sup> 小林 [2002] 71頁。

<sup>11</sup> 渡瀬 [2005] 37頁。

<sup>12</sup> 渡瀬 [2005] 35頁。

務付ける (Sec.201)<sup>13</sup>とともに、執行府において一元的に予算案を策定するため、財務省内に予算局 (Bureau of Budget) を新設した (Sec.207)<sup>14</sup>。こうして、米国の連邦政府では、執行府が一元的に予算案を策定する体制が整えられた。

あわせて、1921年予算会計法では、連邦政府全体の会計・監査の責任を担う機関として、会計検査院が創設された (Sec.301)。同法制定以前には、各執行機関の支出を個別に審査・承認する役割を果たす機関として、1789年の財政法 (Treasury Act) に基づいて、財務省に監査官 (auditor) と検査官 (comptroller) が1名ずつ設置されていた。その後、審査対象の拡大に伴い、監査官と検査官が増員された<sup>15</sup>ほか、1894年には、ドッカーリー法 (Dockery Act) に基づいて、検査官の機能を統合した財務検査官室 (Office of Comptroller of the Treasury) が設置された。前述のとおり、これらは、各執行機関の支出に対し、当該執行機関の外から統制する機能を有していたが、執行府の一部門である財務省に属していた。これに対し、会計検査院は、執行府から独立した機関<sup>16</sup>として設立され (Sec.301)<sup>17</sup>、財務検査官室や監査官6名が有していた権限や任務を引き継いだ (Sec.304)。こうして、従来、執行府内で行われていた支出の審査・承認が、執行府の外にある会計検査院で行われるようになった<sup>18</sup>。

---

<sup>13</sup> 議会の要請がない限り、各執行機関の職員が議会に対して予算を要求することを禁じた (Sec.206)。

<sup>14</sup> 脚注6参照。

<sup>15</sup> 1817年に、従来各1名だった検査官および監査官の職務を軽減する観点から、新たに、軍事部門の会計を扱う検査官が1名任命されたほか、部門別に4名の監査官が任命された。監査官については、1836年に、さらに1名が任命され、会計検査院が創設される1921年まで、監査官6名の体制が続いた。なお、会計検査院創設以前の財務省内の会計関連組織の変遷については、米国国立公文書館 (National Archives and Records Administration) のホームページ (<http://www.archives.gov/research/guide-fed-records/groups/217.html#217.3>)、Mosher [1979] pp.36~38、Willoughby [1927] pp.4~18 参照。

<sup>16</sup> 1921年予算会計法では、"There is created an establishment of the Government to be known as the General Accounting Office, which shall be independent of the executive department" (Sec.301) と規定されている。また、会計検査院を統括する会計検査院長 (Comptroller General) については、任期15年 (Sec.303) という異例な長さによって、執行府からの高い独立性が保持されている (後 [2005] 166頁)。さらに、1980年会計検査院職員法 (General Accounting Office Personnel Act of 1980) により、会計検査院の職員・給与管理の自律性が付与されたほか、1980年会計検査院法 (General Accounting Office Act of 1980) により、会計検査院長の選任方法が、従来の大統領指名、上院同意方式から、議会両院のトップ10人で構成される合同委員会の提出した候補者リストの中から大統領が選任し、その候補者に上院が同意する方式に変更され、立法府の関与が一段と強まった (渡瀬・片山 [2006] 44頁)。

<sup>17</sup> 会計検査院は、その後、1945年行政府再編法 (Reorganization Act of 1945) に基づいて、「立法府の一部 (a part of the legislative branch)」と明定された。

<sup>18</sup> 木谷 [1994] 66頁、Willoughby [1927] p.30。

## ( 1950 年予算会計手続法 )

もっとも、このように、支出の審査・承認の役割を会計検査院が担っていたことにより、多くの混乱が生じた。その最も典型的なものが、証票検査( voucher checking )の大幅な遅れであったとされる<sup>19</sup>。すなわち、当時の会計検査院では、各執行機関の支出によって生じた証票全てを検査し、それをもとに勘定を確定していた。その際、正確性や合規性が重視されたため、手続が煩瑣となり、会計業務の遅滞が日常化した。とりわけ、第二次大戦下の 1940 年代には、こうした遅滞が顕著となり、1945 年末において検査が遅滞した証票枚数は 3,500 万枚に及んだとされる<sup>20</sup>。こうした事態を受けて、1950 年代には、会計検査院が個々の支出の審査・承認を行う体制に対する見直しが行われた。

すなわち、1950 年予算会計手続法( Budget and Accounting Procedure Act of 1950 )<sup>21</sup>により、各執行機関による事前の支払請求、財務省による支払命令書の交付、会計検査院による証票の検査という従来の支出手続を、財務長官および会計検査院長( Comptroller General )が放棄し得る( Sec.115 )とされた。同時に、会計検査院には、各執行機関が守るべき会計の原則・基準・要件の策定( Sec.112 )と連邦政府機関の財務活動に対する監査の役割が与えられた( Sec.117 )。

そうした一方で、各執行機関に、会計システムの整備と財務報告の作成の責任を持たせる( Sec.111 )とともに、各執行機関の長に対し、会計および内部統制システムを整備し、維持することを義務付けた( Sec.113 )<sup>22</sup>。

---

<sup>19</sup> 米国の会計検査院における機能の集中による混乱とその後の展開については、例えば、木谷 [ 1994 ]、渡瀬 [ 2005 ] 参照。

<sup>20</sup> 渡瀬 [ 2005 ] 38 頁、渡瀬・片山 [ 2006 ] 39 頁。

<sup>21</sup> 1950 年予算会計手続法のうち、会計・監査に関する part. だけを 1950 年会計監査法( Accounting and Auditing Act of 1950 )として引用することができる( Sec.110 )。

<sup>22</sup> 同法では、各執行機関に、会計および内部統制システムの整備・維持を求める目的として、次の 5 つの事項を提供することを挙げている( 小林 [ 2002 ] 77 頁 )。

機関活動の財務成果の完全開示

機関が管理目的に必要な適切な財務情報

機関が責任を有する資産に対する有効な統制および説明責任( アカウンタビリティ )、ただし、内部監査を含む

以下の事項を基礎とする信頼し得る会計成果

・機関の予算要求を作成し、支持すること

・機関の予算執行をコントロールすること

・大統領が 1921 年予算会計法 Sec.213 に規定される財務情報を提供すること

本法 Sec.114 による財務長官の政府会計および機関の会計との適切な統合



#### ( 1974 年議会予算及び執行留保統制法 )

1970 年代に入ると、当時のニクソン政権が、議会によって制定された歳出予算法 ( appropriation act ) の執行に対する留保 ( impoundment ) を度々実施した<sup>23</sup>。このため、議会は、憲法で認められた歳出権限の回復を図るべく、1974 年議会予算及び執行留保統制法 ( Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974 ) を成立させた<sup>24</sup>。

具体的には、上下両院に、歳出委員会、財政 ( 歳入 ) 委員会とは別に予算委員会 ( Budget Committee ) を新設する ( Sec.101、102 ) とともに、予算編成面で議会を補佐する機関として、議会予算局 ( CBO : Congressional Budget Office ) を設置 ( Sec.201 ) した<sup>25</sup>。これらに加え、大統領による歳出予算法の執行留保の条件を厳格化した ( Sec.1001 ~ 1017 )。

こうして、議会は、行政管理予算庁に対抗し得る独自の予算分析機関を持つとともに、歳出予算法の執行に対する大統領の留保権限に歯止めをかけることで、執行府に対する予算統制の回復を図った。

#### ( 1978 年監察総監法 )

さらに、議会は、執行機関に、独立した客観的な監査・調査機能を付与することを意図して<sup>26</sup>、1978 年監察総監法 ( Inspector General Act of 1978 ) を成立させた。

同法では、12 の執行機関<sup>27</sup>に監察総監室 ( Office of Inspector General ) を設置し、その長として、上院の助言と承認に基づいて大統領が任命する監察総監 ( Inspector General ) を置いた ( Sec.3(a) )<sup>28</sup>。

---

<sup>23</sup> 大統領による歳出予算法の執行に対する留保権限については、例えば、Schick [ 2000 ] pp.250 ~ 255 参照。

<sup>24</sup> 渡瀬 [ 2005 ] 47 頁。

<sup>25</sup> 議会予算局の機能と役割については、渡瀬・片山 [ 2006 ] 55 ~ 75 頁参照。

<sup>26</sup> Kearney *et al.* [ 2006 ] p.66.

<sup>27</sup> その後、1988 年改正法により、大統領指名の 24 名の監査総監と、各政府機関の長が任命した 34 名の監察総監が誕生した ( 後 [ 2005 ] 168 頁 )。

<sup>28</sup> 監察総監は、1959 年相互安全保障法 ( Mutual Security Act of 1959 ) に基づいて国務省に監察総監兼検査官 ( Inspector General and Comptroller ) として設置されたのが最初である。その後、1962 年に農務省 ( Department of Agriculture ) に長官命令により設置されたほか、1976 年には保健・教育・福祉省 ( Department of Health, Education and Welfare ) に設置され、1978 年監察総監法によって、政府全体に置かれるようになった ( 宮川・秋吉 [ 1996 ] 4 頁 )。

監察総監は、執行機関の施策（programs）や業務（operations）に関わる監査・調査の実施・監督を行うほか、施策や業務の不正や濫用を発見・予防し、経済性（economy）、効率性（efficiency）、有効性（effectiveness）の向上につながる改善策を勧告する等の役割が与えられた（Sec.4(a)）。また、監察総監は、会計検査院の定めた監査基準に従い、半期ごとに監査報告書を当該執行機関の長に提出することが義務付けられ（Sec.5(a)）<sup>29</sup>、報告を受けた当該執行機関の長は、同報告を30日以内に議会に提出することとされた（Sec.5(b)）。

こうして、執行機関の財務諸表の監査については、基本的に監察総監が行い、会計検査院は、特に問題のある事例について、議会に報告するという体制となった<sup>30</sup>。

#### （1982年連邦管理者財務保全法）

1950年予算会計手続法の制定により、各執行機関の長に対し、会計および内部統制システムを整備し、維持することが義務付けられた。しかし、その後も、執行機関の業務運営における不正、浪費、濫用、不手際等の問題が度々発生し、その原因が内部統制システムの脆弱性にあるとの認識がなされていた<sup>31</sup>。

そこで、議会は、連邦政府の内部統制システムの整備を進めるため、1982年9月に、1950年予算会計手続法を改正する形で、1982年連邦管理者財務保全法（Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982）を制定した。

同法では、まず、各執行機関の内部における会計・管理上の統制システム（systems of internal accounting and administrative control）が、会計検査院長によって定められた基準<sup>32</sup>に準拠して整備されていること、および、次の点についての合理的な保証（reasonable assurances）が提供されていることを求めた（Sec.2）。

債務や費用が準拠法に従っていること

資金、財産その他の資産が浪費、損害、無権限使用、横領から保護されていること

---

<sup>29</sup> ただし、特に深刻かつ違法な問題を発見した場合には、半年ごとの報告期限を待たず、直ちに当該執行機関の長に報告し、当該執行機関の長は議会に報告することとされた（Sec.5(d)）。

<sup>30</sup> 片山 [2004] 2頁。

<sup>31</sup> GAO [1983] p.1.

<sup>32</sup> 会計検査院長によって規定される本基準は、全ての監査上の発見事項に対する迅速な解決を確保するものでなければならぬとされる（Sec.2）。

帳簿や信頼性のある財務・統計報告の作成を可能にするとともに、資産に関する会計責任を確保するため、当該執行機関の業務に関連した収入および支出が適切に記録され、経理されていること

そのうえで、各執行機関の長は、1983年以降毎年、当該執行機関の内部における会計・管理上の統制システムが上記の要件を満たしているかどうかについて、行政管理予算庁長官が会計検査院長と協議のうえ策定した評価のための指針（**guidelines for the evaluation**）に基づいて、自ら評価した書面を作成し、署名のうえ、大統領と議会に提出することとされた（Sec.2）<sup>33</sup>。また、当該執行機関の内部における会計・管理上の統制システムに重大な欠陥（**material weakness**）を発見した場合には、その内容と是正に向けた計画・スケジュールに関する報告もあわせて記載することが求められた（同前）。さらに、当該執行機関の会計システムが会計検査院長によって定められた基準に適合しているかどうかについても報告することとされた（Sec.4）。

これを受けて、会計検査院は、1983年に「連邦政府における内部統制の基準（**Standards for Internal Control in the Federal Government**）」（以下、「連邦政府内部統制基準」という。）を公表した。その後、同基準は、1999年に改訂され、現在に至っている<sup>34</sup> <sup>35</sup>。

現行の連邦政府内部統制基準の内容を具体的にみると、まず、内部統制とは、「次の目的を達成することについて、合理的保証を与える組織の経営の不可欠な構成要素」<sup>36</sup>と定義されている<sup>37</sup>。

---

<sup>33</sup> 加えて、この書面は、法律により開示が禁止されている情報、あるいは、国防・外交上の理由から、大統領令により秘匿することが求められている情報が含まれる場合を除き、公衆の縦覧に供することとされた（Sec.2）。

<sup>34</sup> 1999年に改訂を行った理由として、情報技術の急速な進歩により、現代のコンピュータ・システムに関連した、新たな内部統制の指針が必要となっていること、人的資源の管理が内部統制において重要な役割を占めるようになったとの認識が増していること、民間部門の内部統制の指針としてCOSO報告書が登場してきたこと、を挙げている（GAO [1999] p.2）。

<sup>35</sup> このほか、会計検査院は、2001年8月に、「内部統制マネジメントと評価手法（**Internal Control Management and Evaluation Tool**）」を公表している。これは、連邦政府内部統制基準をもとに、執行機関が効果的な内部統制システムを維持し、実施することを支援するためのものであり、必ずしも適用することが求められるものではないが、内部統制システムの構造を評価するための、体系的で、整理された、構造的なアプローチを提供することが意図されている（GAO [2001] p.1）。

<sup>36</sup> なお、内部統制の定義に関する解説では、資産の保全（**safeguarding of assets**）がこれらの目的の一部分（**subset**）であるとされている（GAO [1999] p.5）。

<sup>37</sup> GAO [1999] p.4。

- ・業務の有効性と効率性
- ・財務報告の信頼性
- ・適用可能な法規の準拠性

また、同基準では、内部統制を 5 つの要素に分け、連邦政府機関の内部統制として受け入れ可能な最低限のレベルをそれぞれ以下のとおり規定している<sup>38</sup>。

#### 統制環境 ( control environment )

経営管理者や職員は、内部統制に向けた積極的かつ協力的な態度や誠実な経営を定着させるための環境を、組織全体にわたって整備し、維持すべきである<sup>39</sup>。

#### リスク評価 ( risk assessment )

内部統制は、機関が外部・内部両方の原因から直面するリスクの評価に備えるべきである<sup>40</sup>。

#### 統制活動 ( control activities )

内部統制活動は、経営管理者の命令が実行されることを確保するために役立つ。統制活動は、機関の統制目的を達成するうえで効果的かつ効率的に行われるべきである。

#### 情報と伝達 ( information and communication )

情報は、それを必要とする経営管理者その他組織内の全ての人に、内部統制その他の責務を果たすことができる形式で時間内に記録され、伝達されるべきである。

---

<sup>38</sup> これら基準は、施策 ( programmatic )、財務 ( financial )、法令遵守 ( compliance ) といった執行機関の業務のあらゆる側面に適用される ( GAO [ 1999 ] p.7 )。

<sup>39</sup> 統制環境に与える要素として、経営管理者や職員によって維持され、示されている誠実性や倫理的価値、経営管理者の能力に対するコミットメント、経営管理者の哲学や運営スタイル、執行機関の組織構造、執行機関が組織全体にわたって権限や責任を委譲する方法、良好な人的資本政策・実務のほか、議会や中央機関(例えば、行政管理予算庁)との関係が挙げられている ( GAO [ 1999 ] pp.8 ~ 9 )。

<sup>40</sup> リスク評価を行ううえでは、明確かつ一貫性のある機関の目標の構築が必要条件であるとし、リスク評価は、1993 年政府業績成果法のもとで策定された戦略計画や年次業績計画において定義されているような目標の達成と関連性を有するリスクの特定と分析であるとしている ( GAO [ 1999 ] p.10 )。

また、政治、経済、産業、規制、業務上の条件は、絶え間なく変化することから、そうした変化によって高まる特有のリスクを特定し、扱うためのメカニズムが提供されるべきであるとしている ( GAO [ 1999 ] p.11 )。

## モニタリング ( monitoring )

内部統制のモニタリングでは、長期にわたる業績の質を評価するとともに、監査その他の点検によって発見された事項の迅速な解決を確保すべきである。

また、行政管理予算庁も、1982年に「内部統制指針 ( Internal Control Guidelines )」を公表した。その後、同指針は、1995年に行政管理予算庁通達 ( OMB Circular ) A-123号 ( 内部統制 )<sup>41</sup>と統合され、表題も「経営管理者の説明責任と統制 ( Management Accountability and Control )」と改められ、現行の指針として用いられている。

同通達では、まず、「次の事項を合理的に保証するために、当該機関によって用いられる組織・方針・手続」という意味で「管理統制 ( management control )」という用語を定義している。

- ・ 施策が意図した結果を達成すること
- ・ 資源が機関の使命と整合的に使われること
- ・ 施策や資源が浪費、不正、不始末から保護されていること
- ・ 法令に従っていること
- ・ 信頼性のあるタイムリーな情報が取得・保持・報告され、意思決定のために利用されること

そのうえで、機関や個々の管理者は、(i)結果重視の管理に向けて、適切かつ費用対効果の良い管理統制システムを開発・実施すること、(ii)施策や業務における管理統制システムの妥当性を評価すること、(iii)必要な改善を特定すること、(iv)対応する是正措置を講じること、(v)管理統制システムに関する報告を毎年行うこと、についての体系的かつ事前の方策を講じなければならないとし、それぞれに対する具体的な指針を示している<sup>42</sup>。

---

<sup>41</sup> 通達 A-123 号は、1950 年予算会計手続法の制定後に内部統制システムの整備が十分に進まなかったことへの反省を踏まえ、内部統制システムの整備に向けた詳細な要件および責任を規定するため、1981 年 10 月に、行政管理予算庁から「内部統制システム ( Internal Control Systems )」という表題で公表されたのが始まりである。同通達では、各執行機関に対し、内部統制の責任を負う職員を任命することや、内部統制の脆弱性を是正するために必要な行動が速やかにとれるような手続を確立すること等を求め、十分な内部統制システムの整備・維持の必要性を改めて表明した ( GAO [ 1983 ] pp.1 ~ 2 )。

<sup>42</sup> OMB [ 1995 ] .

## （1990年首席財務官法）

1990年代に入ると、連邦政府の財務管理プロセスの監視・統制を強め、改善に向けた機能の集中を図る<sup>43</sup>観点から、1990年首席財務官法（Chief Financial Officers Act of 1990）が制定された<sup>44</sup>。

同法による取組みは、大きく、財務機能を強化する組織構造の改革と財務管理の再構築の2つの側面に分けられるとされる<sup>45</sup>。

まず、組織構造の改革として、政府全体レベルでは、行政管理予算庁内に、連邦政府全体の財務管理の最高責任者の役割を担う管理担当副長官（Deputy Director for Management）を設置（Sec.201）し、その指導力のもとで連邦政府内の財務管理システムを統合的に再構築する体制を整備した<sup>46</sup>。

また、執行機関レベルでは、従来、執行機関ごとに財務管理機能の形態が多様で、財務管理責任が複数の部署に分散していた実態を是正するため、各執行機関に上院の助言と承認に基づいて大統領が任命する首席財務官（Chief Financial Officers）を設置し、当該執行機関の財務管理活動全般の監督と、会計・財務管理システムの整備・維持<sup>47</sup>の役割を担わせることとした（Sec.205）。あわせて、首席財務官に対し、年次財務報告書を作成し、監察総監の監査を経て<sup>48</sup>、当該執行機関の長と行政管理予算庁長官に提出することを義務付けた（同前）<sup>49</sup>。

他方、財務管理の再構築では、行政管理予算庁長官に対し、政府全体の財務管理に関する現状報告書（status report）と5か年計画（5-year report）を議会に提出させることを義務付けた（Sec.301）。これにより、各執行機関の財務

---

<sup>43</sup> Kearney *et al.* [ 2006 ] p.29.

<sup>44</sup> 1990年首席財務官法の概要については、例えば、GAO [ 1991 ] 参照。

<sup>45</sup> 藤野 [ 2001 ] 72 頁。

<sup>46</sup> このほか、管理担当副長官の事務を補佐する機関として、連邦財務管理室（Office of Federal Financial Management）が設置された（Sec.203）ほか、財務システムの統合・改善、財務情報の質の向上等に関する諮問機関として、管理担当副長官を議長とする首席財務官協議会（Chief Financial Officers Council）が設置された（Sec.302）。

<sup>47</sup> 会計・財務管理システムの中には、内部統制基準に準拠した内部統制システムも含まれている（Sec.205）。

<sup>48</sup> なお、監察総監が独立した外部監査人を定めることもできる。また、監察総監が設置されていない執行機関にあっては、当該執行機関の長が外部監査人を定めることとされる（Sec.304）。

<sup>49</sup> 会計検査院は、監査に際し、準拠すべき政府監査基準（Government Auditing Standards）と、参照すべき財務監査マニュアル（Federal Auditing Manual）を作成しており、監査の信頼性を向上させているとされる（東 [ 2002 ] 274 頁）。なお、政府監査基準および財務監査マニュアルについては、GAO [ 2003 ]、GAO and PCIE [ 2001 ] 参照。

管理の現状分析を踏まえ、その統一・改善を図るための方策を示すことを通じて、政府全体の財務管理の改善を推進する仕組みが整備された。

こうして、各執行機関内部では、財務管理活動を統制する役割を首席財務官が担い、これを監査する役割を監察総監が担うという体制が構築された。

このほか、1990年10月には、統一的な政府会計基準を整備するため、会計検査院、行政管理予算庁および財務省が共同で、連邦会計基準諮問委員会（FASAB：Federal Accounting Standards Advisory Board）を設置した<sup>50</sup>。

#### （1993年政府業績成果法）

続いて、1993年政府業績成果法（Government Performance and Results Act of 1993）では、各執行機関に、使命・目的に即した業績目標を設定させることにより、それとの対比で実績評価を行い、最終的に、予算配分との関連付けを行わせることを目指した制度改革が行われた<sup>51</sup>。

具体的には、各執行機関に対し、1997年9月末までに、行政管理予算庁長官と議会に戦略計画（strategic plans）を提出させる（Sec.3）<sup>52</sup>とともに、それを踏まえ、毎年9月末までに、年次業績計画（annual performance plans）を策定させることを義務付けた（Sec.4）。あわせて、行政管理予算庁に対しても、各執行機関が作成した年次業績計画をもとに、連邦政府全体の業績計画を策定し、大統領予算案の一部として、議会に提出させることを義務付けた（同前）。

また、毎年3月末までに、年次業績計画で定められた業績目標に照らして業績評価をまとめた業績報告書を大統領と議会に提出することを義務付けた（同前）。

さらに、行政管理予算庁長官は、パイロット・プロジェクトとして指定した10以上の機関の業績測定結果を大統領と議会に報告し、会計検査院長がそのブ

---

<sup>50</sup> 同委員会は、その後、1996年に、連邦政府全体の会計基準として、従来の現金主義でなく、発生主義に基づいた連邦政府全体の会計基準を公表し、1999年に、米国公認会計士協会（AICPA：American Institute of Certified Public Accountant）がこれを一般に認められた会計原則（GAAP：generally accepted accounting principles）として認めた（FASAB [2004] p.1）。なお、FASABの概要および会計基準の設定手続については、例えば、古市 [2002] 161～164頁参照。

<sup>51</sup> 1993年政府業績成果法については、例えば、宇賀 [2000] 58～64頁、小池 [1998] 小林 [2002] 83～96頁、GAO [1996] 参照。

<sup>52</sup> 業績計画は、提出された会計年度から5年以上の期間を対象とするものでなければならず、少なくとも3年ごとに改訂されなければならないとされる（Sec.3）。

プロジェクトの実施状況を議会に報告することとした（Sec.6）。加えて、行政管理予算庁長官は、パイロット・プロジェクトとして指定した5以上の機関に、業績予算（performance budget）を試験的に実施させ、年次予算に業績予算を組み入れることについての評価報告書を大統領と議会に提出させることとした（同前）。

こうして、各執行機関自らに目標設定と業績評価を行わせるとともに、これらと予算編成とを結び付ける取組みがなされた。

#### （1994年政府管理改革法）

続く1994年政府管理改革法（Government Management Reform Act of 1994）では、従来、首席財務官の設置を義務付けられた執行機関に限られていた監査済年次財務報告書の行政管理予算庁長官への提出義務を拡大した（Sec.405(a）<sup>53</sup>。また、1997年3月以降毎年、財務長官が、行政管理予算庁長官と協議のうえ、執行機関全体の連結財務報告書を大統領と議会に提出し、これを会計検査院長が監査することも義務付けられた（Sec.405(c））。

#### （1996年連邦財務管理改革法）

さらに、1996年連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act of 1996）では、発生主義に基づいて作成された財務情報の質的向上を図る<sup>54</sup>ため、各執行機関が、(i)連邦財務管理システム要件（FFMSR：Federal Financial Management System Requirements）、(ii)連邦政府会計基準（SFFAS：Statement of Federal Financial Accounting Standards）、(iii)標準総勘定元帳（U.S. Government Standard General Ledger）<sup>55</sup>に準拠して、財務管理システムを運営・維持することが義務付けられた（Sec.803）<sup>56</sup>。また、会計検査院には、1997年度以降毎年、各執行機関の財務管理システムが同法に

---

<sup>53</sup> 2002年納税説明責任法（Accountability of Tax Dollars Act of 2002）では、監査済財務報告書を提出する義務を課す執行機関の対象を、原則として、予算規模が2,500万ドル以下の小規模の執行機関を除く全ての執行機関に拡大した。

<sup>54</sup> 東[2002]274頁。

<sup>55</sup> 「標準総勘定元帳」は、連邦政府機関における全ての勘定および会計的取引を対象とした統一的な記録・集計表を提供するものであり、全ての連邦政府機関における外部向け財務報告が均質な情報に基づいて作成されるのを支援するとともに、予算会計情報と財務会計情報の統合を図ることを目的として、行政管理予算庁のイニシアティブにより作成された。1989年の完成後は財務省に承継され、現在では「財務省・財務マニュアル」の補遺に規定されている（古市[2002]170頁）。

<sup>56</sup> 社会経済生産性本部[2002]3頁。



基づいて適切に運営されているか、各執行機関の財務諸表が連邦政府会計基準に準拠して作成されているか、適切な連邦政府会計基準が設定されているか、についての調査結果を議会に報告することが求められた（Sec.804）。

## （２）現状

以上のような変遷を経て、今日の米国の連邦政府では、財務管理面において、議会、中央機関（行政管理予算庁、会計検査院、財務省）各執行機関から成る重層的なガバナンス構造を持つに至っている<sup>57</sup>。これを、予算編成・業務計画策定段階、予算執行段階、監査・報告段階に分けて整理すると以下のとおりである。

### 予算編成・業務計画策定段階

予算編成段階においては、立法府による統制が厳格に働いている。すなわち、執行府内では、各執行機関からの予算要求を踏まえ、行政管理予算庁が大統領予算案の策定を行う。しかし、この予算案は、予算提案の位置付けであり、歳出権付与のための予算は、法律（歳出予算法）の形で制定される。

また、業務計画策定段階においては、各執行機関の長が中長期的な戦略計画と年次の業績計画を策定し、行政管理予算庁長官および議会に提出することが義務付けられている。加えて、行政管理予算庁は、各執行機関の業績計画をまとめた政府全体の業績計画を策定し、大統領予算案の一部として、議会に提出することが義務付けられている。

### 予算執行段階

予算執行段階においては、執行機関の会計・財務管理活動全般の監督が各執行機関内部の首席財務官に委ねられている。ただし、各執行機関の長は、会計検査院長が定めた基準に基づいて、内部統制システムを整備し、行政管理予算庁長官が会計検査院長と協議のうえ策定した指針に基づいてその有効性の評価と報告を行う義務を大統領および議会に対して負っている。

---

<sup>57</sup> その結果、業務の遂行を委託される執行府は、エージェントとして、プリンシパルである国民の代表としての議会に対してアカウンタビリティを有し、また、階層的構造が形成されている執行府内においては、業務の遂行が委託される下位の執行機関は、エージェントとして、プリンシパルである上位の執行機関に対してアカウンタビリティを有するというように、アカウンタビリティが複雑な階層的構造を有している（宮川・秋吉 [1996] 11 頁）。

## 監査・報告段階

監査・報告の段階では、原則として、各執行機関の財務諸表を連邦会計基準諮問委員会によって策定された会計基準に基づいて首席財務官が作成し、会計検査院によって策定された監査基準に基づいて監察総監が監査したうえで当該執行機関の長に報告し、当該執行機関の長がこれを議会に報告するという仕組みが採られている。

他方、政府連結財務諸表については、財務省がこれを作成し、会計検査院が監査することが義務付けられている。

また、業績計画に対する実績の報告については、各執行機関の長が年次の業績計画で定められた業績目標に照らして業績評価をまとめた業績報告書を大統領と議会に提出することが義務付けられている。

### 3. 米国の連邦政府における内部統制のフレームワークの特徴

以上みてきた米国の連邦政府の財務管理に関するガバナンス構造の沿革・現状から、内部統制のフレームワークに関するいくつかの特徴を見出すことができる。

第1に、米国の連邦政府における内部統制のフレームワークは、外部統制の変化に対応する形で発展してきた面が大きいという特徴を見出すことができる。

すなわち、1950年予算会計手続法に基づいて、各執行機関の長に対し、会計および内部統制システムを整備・維持することを義務付け、その後、1982年連邦管理者財務保全法に基づいて、内部統制システムの評価結果の報告を義務付けたのは、会計検査院による個々の支出の審査・承認という、外部統制の手段を廃止したことが背景にあった<sup>58</sup>。また、1978年監察総監法に基づいて、従来、会計検査院が行っていた財務諸表の監査を各執行機関内で行うこととした際には、そうした監査を担当する役割を果たすものとして、上院の助言と承認に基づいて大統領が任命する監察総監という官職が新たに設置された。

---

<sup>58</sup> Rodriguez [ 2000 ] p.22、Schick [ 2000 ] pp.261 ~ 262.

このように、米国の連邦政府では、各執行機関に対する統制の形態が、立法府から権限委譲を受けた中央機関による外部統制から、各執行機関自身による内部統制に移行する流れ<sup>59</sup>があり、そうした中で、内部統制のフレームワークが外部統制の変化に対応する形で発展してきたという特徴がある。

第 2 に、米国の連邦政府における内部統制システムの評価については、監査が義務付けられていない点が特徴として挙げられる。

すなわち、企業改革法 404 条（経営者による内部統制評価）に基づいて制定された SEC 規則（証券取引所法の下での年次報告における、財務報告に係る内部統制についての経営者報告及び証明）では、企業が行った内部統制の有効性評価に関する報告書について、監査主体が証明（attestation）を行うことを義務付けている。

これに対し、連邦政府の執行機関の長は、1982 年連邦管理者財務保全法に基づいて、内部統制システムの整備・評価が求められているが、その評価結果について監査主体による監査・証明を受けることは法律上特に義務付けられていない。また、2002 年に制定された企業改革法を受けて、首席財務官評議会（CFOC：Chief Financial Officers Council）と大統領直轄保全効率性評議会（PCIE：President's Council on Integrity and Efficiency）<sup>60</sup>で構成される合同委員会を中心に、連邦政府機関における内部統制のフレームワークのあり方について再検討が行われ、2004 年 12 月には、そこでの検討結果を踏まえ、行政管理予算庁が通達 A-123 号を再改訂した<sup>61</sup>。この改訂では、従来用いられてきた「管理統制」という用語に代えて、広く受け入れられている「内部統制」という用語を同義語として使用することとしたほか、企業改革法の制定を受けて、財務報告に係る内部統制システムについての経営管理者の評価の要件が強化された<sup>62</sup>ものの、内部統制システムの評価に対する監査・証明については、従来ど

---

<sup>59</sup> この点、例えば、宮川・秋吉 [1996] は「行政統制及び行政統制システムは、従来の行政府及び行政官の裁量的行動を制限するために直接介入・統制する形から、行政府内における内部統制のシステムを間接統制するという形に移行」と指摘する。

<sup>60</sup> 1992 年 5 月に大統領行政命令（executive order）12805 号に基づいて設立された大統領直轄の評議会。個々の政府機関を超えた完全性（integrity）、経済性（economy）、効率性（efficiency）に関する問題に対処するとともに、政府全体を通じて監察総監の人材のプロフェッショナリズムと有効性を増大させることを目的とした組織。行政管理予算庁のマネジメント担当副長官が議長を務める。

<sup>61</sup> GAO [2004b]。新しい通達は、2006 会計年度から適用される予定である。

<sup>62</sup> OMB [2004, 2005a, b]、CFOC [2005]。

おり義務付けられなかった<sup>63</sup>。

第 3 に、連邦政府の執行機関に対し、評価・報告が義務付けられている内部統制の範囲が民間部門よりも広いことが特徴として挙げられる。

すなわち、企業改革法 404 条に基づいて制定された SEC 規則においては、上場企業に対し、有効性を評価し、監査を経て報告することを義務付けている内部統制の範囲が、「財務報告に係る内部統制」に限られている<sup>64</sup>。このように、SEC 規則において、有効性の評価・監査・報告の対象となる内部統制の範囲が「財務報告に係る内部統制」に限定されているのは、企業改革法 404 条において、「財務報告のための内部統制 ( internal control for financial reporting ) 」と規定されていたことを受けたものであるが、実質的な理由としては、財務報告の領域以外の内部統制評価に証明を与えるだけの責任が伝統的に監査人にはなかったことが挙げられている<sup>65</sup>。

これに対して、1982 年連邦管理者財務保全法では、連邦政府の各執行機関は、会計検査院によって定められた基準に基づいて、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、適用可能な法規の準拠性という 3 つの目的を達成することについて、合理的な保証を与える観点から、内部統制システムを整備し、その評価結果を報告することが求められている。

---

<sup>63</sup> もっとも、2003 年 1 月に設置された国土安全保障省 ( DHS : Department of Homeland Security ) の首席財務官設置に関連して、国土安全保障省に対してのみ、2006 会計年度から、財務報告に係る内部統制システムについての監査を受けることが義務付けられた。また、一部の執行機関 ( 社会保険庁 < SSA : Social Security Administration > 、原子力規制委員会 < NRC : Nuclear Regulatory Commission > ) では、2004 会計年度以降、財務報告に係る内部統制システムについての監査意見を外部監査人から得ている ( GAO [ 2005 ] p.12 ) 。なお、首席財務官評議会と大統領直轄保全効率性評議会では、各執行機関に対し、財務報告に係る内部統制システムの監査を義務付けることとした場合のコスト・ベネフィットについて、共同研究を開始しているが、今後、財務報告に係る内部統制システムの監査の義務付けを連邦政府の執行機関全体に拡大するかどうかについての方針は固まっていない ( GAO [ 2005 ] p.13 ) 。

<sup>64</sup> この点、内部統制の有効性を評価する枠組みとして、広く用いられているトレッドウェイ委員会支援組織委員会 ( COSO : Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission ) の報告書「内部統制の統合的枠組み ( Internal Control Integrated Framework ) 」の枠組み編 ( framework ) では、内部統制を「業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守という目的の達成に関して、合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者およびその他の構成員によって遂行されるプロセス」( COSO [ 1992 ] p.13 < 訳書 : 17 ~ 18 頁 > ) と定義しており、その対象とする範囲は、SEC 規則における財務報告に係る内部統制よりも広い。

<sup>65</sup> SEC [ 2003a ] II.A.

#### 4．おわりに

本稿では、米国の連邦政府における内部統制のフレームワークの特徴を指摘するに止まり、こうした特徴を踏まえ、わが国の中央省庁にどのようなインプリケーションがあるかについては検討するに至らなかった。

わが国の中央省庁に内部統制のフレームワークを導入することの是非はここでは論じないが、導入を検討する場合には、内部統制システムがわが国の中央省庁におけるガバナンスの中でどのように位置付けられるかという点に留意する必要がある。

また、内部統制のフレームワークと行政法との関係も留意すべき点と考えられる。わが国や大陸法諸国においては、コモン・ロー（とりわけ民事法）とは別個の法体系としての行政法の観念が存在する点で、米国を始めとするアングロサクソン諸国とは異なるとされる<sup>66</sup>。そうした行政法のもとで作用する、「法律による行政の原理」が内部統制のフレームワークを考えるうえでどのような影響を与えるかについては、わが国において、制度導入の是非を検討する場合には考慮を要すると思われる。

---

<sup>66</sup> 小早川 [1999] 31 頁。

## 【参考文献】

- 東 信男、「NPM における会計検査院の役割 その国際的動向」、『会計検査研究』第 26 号、会計検査院、2002 年、169～183 頁
- 宇賀克也、『アメリカ行政法（第 2 版）』、弘文堂、2000 年
- 後 千代、「米国の連邦政府監査の制度と基準」、鈴木豊（編著）、『政府監査基準構造』第 4 章、同文館出版、2005 年、166～177 頁
- 片山信子、「アメリカ・イギリス・ドイツの会計検査院と決算審議」、『調査と情報 ISSUE BRIEF 』第 434 号、国立国会図書館、2004 年
- 木谷晋市、「GAO の監査規準の展開とその要因」、『会計検査研究』第 9 号、会計検査院、1994 年、63～76 頁
- 小池昌明、「米国の『政府の効果及び業績に関する法律』について」、『会計検査研究』第 18 号、会計検査院、1998 年、63～70 頁
- 小早川光郎、『行政法 上』、弘文堂、1999 年
- 小林麻理、『政府管理会計 政府マネジメントへの挑戦 』、敬文堂、2002 年
- 社会経済生産性本部、「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 」、平成 14 年度会計検査院委託研究、2002 年
- 鈴木康彦、『註釈 アメリカ合衆国憲法』、国際書院、2000 年
- 藤野雅史、「アメリカ連邦政府におけるコスト情報とアカウントビリティ FASAB による経営原価計算の取り組み 」、『会計検査研究』第 23 号、会計検査院、2001 年、71～83 頁
- 古市峰子、「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」、『金融研究』第 21 巻第 1 号、日本銀行金融研究所、2002 年、145～191 頁
- 松井茂記、『アメリカ憲法入門（第 5 版）』、有斐閣、2004 年
- 宮川公男・秋吉 貴、「行政統制システムの再創造 会計検査の位置付け 」、『会計検査研究』第 14 号、会計検査院、1996 年、9～22 頁
- 渡瀬義男、「米国会計検査院（GAO）の 80 年」、『レファレンス』No.653、国立国会図書館、2005 年、33～61 頁
- ・片山信子、「アメリカの会計検査院と議会予算局」、渋谷博史・渡瀬義男編、『アメリカの連邦財政』第 2 章、日本経済評論社、2006 年、35～80 頁
- Chief Financial Officers Council (CFOC), *Implementation Guide for OMB Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control*

- Appendix A, Internal Control over Financial Reporting, 2005*
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), *Internal Control Integrated Framework, 1992.* (鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳、『内部統制の統合的枠組み 理論編』、白桃書房、1996年)
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), “FASAB Facts,” 2004.
- Government Accountability Office (GAO), “Audit Guides to Review Implementation of The Federal Managers’ Financial Integrity Act: The First Year,” GAO/AFMD-83-94, 1983.
- , “Financial Integrity Act: The Government Faces Serious Internal Control and Accounting Systems Problems,” GAO/AFMD-86-14, 1985.
- , “Financial Integrity Act: Continuing Efforts Needed to Improve Internal Control and Accounting Systems,” GAO/AFMD-88-10, 1987.
- , “Financial Integrity Act: Examples of Weakness,” GAO/AFMD-88-35BR, 1988.
- , “Financial Integrity Act: Inadequate Controls Result in Ineffective Federal Programs and Billions in Losses,” GAO/AFMD-90-10, 1989.
- , “The Chief Financial Officers Act: A Mandate for Federal Financial Management Reform,” GAO/AFMD-12.19.4 CFO Act, 1991.
- , “Executive Guide: Effectively Implementing the Government Performance and Results Act,” GAO/GGD-96-118, 1996.
- , *Standards for Internal Control in the Federal Government*, GAO/AIMD-00-21.3.1, 1999.
- , *Internal Control Management and Evaluation Tool*, GAO-01-1008G, 2001.
- , *Government Auditing Standards 2003 Revision*, GAO-03-673G, 2003. (鈴木豊訳、『完全解説 アメリカの政府監査基準』、中央経済社、2005年)
- , “Financial Management: Effective Internal Control is Key to Accountability, Statement of Jeffrey C. Steinhoff,” GAO-05-321T, 2005.
- and President’s Council on Integrity and Efficiency (PCIE), *Financial Audit Manual*, GAO-01-765G, 2001
- Kearney, E. F. *et al.*, *Federal Government Auditing: Laws, Regulations, Standards, Practices & Sarbanes-Oxley*, John Wiley & Sons, Inc., 2006.

- Mosher, F. C., *The GAO: The Quest for Accountability in American Government*, Westview Press, 1979.
- Office of Management and Budget (OMB), *Circular A-123*, revised June 21, 1995.
- , “Memorandum to the Chief Financial Officers, Chief Operation Officers, Chief Information Officers, and Program Managers, Revision to OMB Circular A-123, Management’s Responsibility for Internal Control,” 2004.
- , “Memorandum for the Chief Financial Officers, Chief Operation Officers, Chief Information Officers, Program Managers, and Inspector General, Frequently Asked Questions Regarding OMB Circular A-123, Management’s Responsibility for Internal Control, Appendix A,” 2005a.
- , “Memorandum for the Chief Financial Officers, Circular A-123, Appendix A Implementation Plans,” 2005b.
- Rodriguez, D. B., “Accounting Rules Applicable to the Implementation of the Budget, Symposium on Budget Law, GTZ Advisory Service to the Legal Reform in China,” 2000.  
( <http://www.gtz-legal-reform.org.cn/files/speech%20of%20%20rodriguez.doc> )
- Schick, A., *The Federal Budget: Politics, Policy, Process, Revised Edition*, Brookings Institution Press, 2000.
- U.S. Securities and Exchange Commission (SEC), “Final Rule: Management’s Reports on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports,” 2003a.
- , “A Lawyer’s Role in Corporate Governance: Speech by SEC Commissioner: The Myth of Absolute Confidentiality and the Complexity of the Counseling Task,” 2003b.
- , “Speech by SEC Commissioner: Recent Experience with Corporate Governance in the USA,” 2003c.
- Walker, M. D., “GAO Answers the Question: What’s in a Name?,” *Roll Call*, 2004.  
( <http://www.gao.gov/about/rollcall07192004.pdf> )
- Willoughby, W. F., *The National Budget System with Suggestions for Its Improvement*, John Hopkins Press, 1927.