

フランスにおける公会計制度の改革

黒川保美*

(専修大学商学部教授)

1. はじめに

2002年度財政法案(Projet de loi de finances pour 2002)第67条に基づき、フランス政府と関わりの深い組織体を検討対象にした「公会計基準委員会」が設立された。この委員会は、政府の一般会計に適用可能な基準を答申する諮問機関であり、予算担当大臣により委員長が任命される。委員会のメンバーは、行政、会計専門職、その他の代表者から構成される。同委員会では、フランス政府と政府と関わりの深い公共組織体に関わる会計問題を扱い、使命は経済財務産業省が提示した会計基準案に意見書を提出することである。予算担当大臣は、草案の段階で答申書を出すことができるのであるから、経済財務産業省は、最終的に予算担当大臣との調整がはかれることとなる。さらに、公共組織体の「財政状態」(situation patrimoniale et financière)に「真実かつ公正な概観」(image sincère et fidèle)を与え、「国民経済計算」(comptabilité nationale)との一貫性を持つことを示すことが使命でもある。これは、企業会計と同一の基礎概念を公共組織体にも適用するのであり、企業会計でも当然終局的には社会会計との調和を持たせているのである¹⁾。したがって、2002年度財政法案は、公会計基準委員会の設立により公会計基準のさらなる企業会計化を図ったと考えられよう。

そこで本稿では、公共組織体とりわけに地方自治体会計と政府に関わる会計問題が現状では、どのような状況にあるかを把握し、改革の動向を見て行くこととする。

*1948年生まれ。博士(商学)、78年慶応義塾大学商学研究科博士(後期)課程単位取得修了、78年専修大学商学部助手、専任講師、助教授、を経て90年教授。現在に至る。この間86年7月から87年8月までフランスのESSEC(École Supérieure des Sciences Économiques et Commerciales)に在外研究。専攻は、財務会計。日仏経営学会(副会長)、NPO法人東連(副会長)、日本経営分析学会(常任理事)、日本経営ディスクロージャー学会(常任理事)、東アジア経営学会国際連合(事務局長)、環境経営学会(理事)、日本社会関連会計学会(理事)、アジア経営学会(監事)、日本会計研究学会、日本経営学会、日本地方自治研究学会、国際公会計学会、国際会計研究学会、等に所属。日本学術会議研究連絡委員会第17期幹事、第18期委員。著書は、『社会関連会計』(森山書店、1991年)、『総解説：国際会計基準』(編著、日本経済新聞社、1994年)、『政府/非営利組織の経営・管理会計』(共編著、創成社、2000年)、『FASB：非営利組織体会計基準』(共訳、中央経済社、2001年)、『非営利組織体の会計』(共著、中央経済社、2002年)、等。

1) Revue Française de Comptabilité, Novembre 2001, p.50.

2. 地方自治体会計の現況

営利組織体は、一般会計原則たるプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG : Plan Comptable Général) に沿って会計標準化が進められている。しかし、非営利組織体は大枠でプラン・コンタブル・ジェネラルに従っているものの、単一の原則により適用基準をどこに求めたらよいかとなると各種の法文 (textes), 行政立法 (textes réglementaires), 通達 (circulaires) などが存在する。とりわけ、地方自治体 (collectivités locales), 公共施設 (établissements publics) が遵守すべき会計原則は、以下のように多様である²⁾。

- 1 . Loi no.94-504 du 22 juin 1994, portent dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales (JO du 23 juin 1994)
- 2 . Arrêté du 9 novembre 1998 relatif l'instruction budgétaire et comptable des communes et de leurs établissements publics administratifs Instruction M14 (JO du 10 novembre 1998)
- 3 . Arrêté du 4 septembre 1996 relatif l'instruction budgétaire et comptable des départements, Instruction M51, Bulletin officiel de la comptabilité publique,4e trimestre 1986
- 4 . Arrêté du 1er juillet 1997 relatif Comptabilité des offices publics d'habitation loyer modéré et des organismes d'aménagement et de construction soumis aux règles de la comptabilité publique, instruction M31, Bulletin officiel de la comptabilité publique,4e trimestre 1977
- 5 . Arrêté du août 1991 relatif aux services publics locaux de distribution d'eau et d'assainissement instruction 49 (JO du 13 août 1991)
- 6 . Décret du 29 décembre 1962, portent règlement general de la comptabilité publique, (JO du 30 décembre 1962)

上記法文を運用する上でまず地方自治体、公共施設が「支払命令官」(ordonnateur)と「会計官」(comptable)の役割を明確に分離していることを認識しなければならない。すなわち支払命令官は、予算を設定し、歳出・歳入負担行為の認可を行い、会計官は、設定と認可に基づく歳出・歳入を実行し、記録された決算書に責任を負うのである。このことは、予算担当と会計担当が明確に分離していると言えるものの、双方の交流がないということではない。上記6.の1962年12月29日のデクレは、旧財務省 (ministère des Finances) が制定したものの、内務省 (ministère des L'Intérieur) との共同の成果である。なお、「デクレ」とは、大統領または首相が署名し、効力を有する執行にかかわる決定事項である。手続きは、支払命令官が作成した予算は、長官 (préfet) により、会計官に帰属する部分は、経済・財務・産業省 (ministère de L'Economie, des Finances et de L'Industrie) の統制を受ける。具体的には、支払命令官は、地方自治体一般部局 (DGCL : Direction générale des collectivités locales), 会計官は、公会計部局 (DCP : Direction de la comptabilité publique) によりそれぞれ監督される。さらに関連部局も、これを監督する。たとえば低家賃住宅 (HLM) の会計基準であるM31の場合、これは、訓令 (instruction) から関連部局である住宅・建設部局により行なわれる。デクレやアレテのみで支払命令官は、実行することは不可能である。とりわけ会計官が提起する義務的事項を考慮しながら、支払命令官は

2) Laurence Ravary, "L'elaboration des norms comptables applicables aux collectivités locales et aux établissements publics locaux en France," Revue Française de Comptabilité, Mars 2001, P.18.

任務を果たすこととなる。その際、参照とするのが通達（circulaires）および本省間通達（circulaires interministérielles）である。通達の役割は、法的運用上の問題点の解決について記載することにある。しかし通達がすべて公開されるというものではなく、当事者に直接送付されることもあるということは、注意すべきことである。具体的には、市町村財産の会計処理方法については、通達が市町村に送付された。なお、「アレテ」とは、大臣または行政庁が発する効力を有する執行にかかわる決定事項である（circulaire NOR/FPP/A/96/10112/C du 31 décembre 1996, relative aux modalités d'organisation du traitement comptable du patrimoine des communes）。さらに公報（Bulletin Officiel）の役割も理解を要する。法文の解釈を要する時、中央省庁間の当該部局で協議され、局長（Directeur Général）による署名を経て公報に公開される³⁾。

公会計標準化に営利組織体に採用されているプラン・コンタブル・ジェネラルの役割が重要である。原則として営利組織体・非営利組織体にかかわらず採用を求めるプラン・コンタブル・ジェネラルは、「固定資産譲渡損益」という勘定規定が市町村に現在問題を投げかけている。すなわち、これは市町村における予算均衡の原則の再検討を促し、市町村が減価償却を行っているか、利得を実現しているかどうか不明であるものの、固定資産売却損益が投資部門の歳入・歳出となる決定が下された。このことは、営利組織体では、問題とならない課題を市町村が表面上プラン・コンタブル・ジェネラルに形式的に従って処理した一例であると言えよう⁴⁾。

地方自治体（une collectivité local）とりわけマルセイユ市の場合では、1997年 - 2000年の期に地方債の発行が増大し、この地方債に依存した財政運営を行っている。これは、AAAの格づけよりも高く、保証債の意味合いが強いことから、安易な地方債の発行となっている。このような財政運営は、財務リスクを負うこととなると言えよう⁵⁾。

1982年に分権化法（lois de décentralisation）が制定されてから20年以上経過している。地方自治体は、1400億ユーロの支出を占め、これは国家の歳出の50%、国内総生産の10%にも達する。資金調達方法は、借入を除き地方税45%と政府助成金45%の割合である。分権化法により自主権が認められたにも関わらず、いまだ政府への依存は高い。したがって、補助金の配分方法やスライド方式が検討されても良いのであり、自己金融も一考されるべきである⁶⁾。

財政難にある都市（ville）例えば、イルド・フランスの市は、会計担当官に財政悪化要因を伝達せずに、債務弁済を4年以上延期した⁷⁾。これは、予算が容易に修正可能である1982年3月2日の法律第8条（市町村、県、州の権利と自由に関する1982年3月2日の法律第82 - 213号法律⁸⁾）の結果とも言える。すなわち前年度の決算で各部門の収支を償った後、経常部門が赤字でも、投資部門が均衡している予算は、不均衡とみなさない（同法律第7 - 8条）限り、年度末に容易に予算修正が可能となり（同法律第8 - 1条お

3) Laurence Ravary, "L'élaboration des normes comptables applicables aux collectivités locales et aux établissements publics locaux en France," Revue Française de Comptabilité, Mars 2001, P.18.

4) Idem, P.19.

5) Stéphanie Serve, "Le recours au financement des intermédiaires par une collectivité local et l'évaluation de la prime de risque obligataire: le cas de la ville de Marseille," Finance Contrôle Stratégie, volume 5, No 2, Juin 2002, pp.107-142.

6) Guillaume Chabert, "Les enjeux d'une reform des modes de financement des collectivités locales," Regards sur l'actualité, Mai 2002 pp.3-14.

7) Laurence Ravary, "Grandeurs et décadences de la ville de Commune-en-France", Association Française de Comptabilité, Congrès 1998, Performances et Comptabilité, 14, 15, et 16 Mai, 1998, volume 1, pp.377-391.

8) article 8 de la loi no.82-213 du 2 mars 1982, relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions

よび第8 - 2条), 予算修正に伴う支払命令は, 当該年度の翌1月31日までに完了しなければならない(同法律第8 - 3条)。これは, 将来の支出は, 将来の収入で賄うことも可能であり, 収支の均衡は, 各部門へ支出の移転が行われて後に全体として均衡すればよく, 資金運用収益を債務支出に充てることを課しているとも言うことができよう⁹⁾。

出先機関が記録された歳入の虚偽を発見できなく, しかもコントロールが困難であることを, このことは意味する。その結果市町村は, 知事(Préfet)の監督下にある予算の再修正手続のみを行うこととなり, 実際の財政状況ははかりしえないこととなる。したがって, 市町村の財政悪化は, このような事情によるばかりではなく様々な要因に基づいている。たとえば, よく引き合いに出されるのが, 人口95000人のバルドワゾ(Val d'Oise)市である。この市は, 緊迫した財政状況にあり, とりわけ運営費が76%を占め, このうち45%が人件費であることは, 重視されねばならない。税金による歳入は, 国民全体の平均が4184フランに対して3903フランと低い。4750万フランの自己金融は, 6550万フランの金融費用を支出することが不能である。したがって, 債務の返済の確保や投資支出を行う資金が欠乏する。債務残高は, 住民一人当たり国平均が7031フランに比べ, 12777フランに達し, 運営収益との比では, 国平均が0.85にたいして, 1.61もの数値を示している。決算書(compte administratif)付属明細書で示されるデータ, 財政状況や運営収益を評価する上で基本的データもまた, 好ましいものではない。税金は, 国民全体の平均が住民一人当たり4044フランであるのに, ここでは3617フランである。納税者は, 歳入確保に割増税が課せられる。さらに市町村(commune)は, 混合経済会社(sociétés d'économie mixte)のような外郭団体の債務保証を行うことが不可能となる。このような財政悪化傾向は, 15年来変化ない¹⁰⁾。

バルドワゾ市のみならず自治体全体にもこの傾向が見られ, これに歯止めをかけるために, 財務分析の方法が用いられる。1996年12月27日のアレテ(l'arrêté du 27 décembre 1996 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M14, JO du 3 janvier 1997) M14がいかにして, 非営利組織体会計をプラン・コンタブル・ジェネラルに一致せしめるかが扱われている。M14によって透明性(Transparence)が増し, 財務分析に有用性が増大するとされる。透明性, 財務分析の問題は, 営利組織体の会計をアプローチする場合避けては通れないからである。同アレテは, 1998年11月9日のアレテ附属文書(Annexe à l'arrêté du 9-11-1998)によって適用指針を示している。

M14は, 新たな変動に対応し, 情報手段として練り上げていくことが重んじられる。またこれは, 財務選択が民主的になされること, さらに支払命令官(ordonnateur)と会計人(comptable)との共同が図られることが制定目的である¹¹⁾。プラン・コンタブル・ジェネラルに非営利組織体とくに市, 町, 村が従うための目的は, つぎの三点に要約されよう¹²⁾。

9) Laurence Ravary, "Les comptes d'une en difficultés financiers : un exemple caractéristique," Revue Française de Comptabilité, Janvier 2002, No.340.P.18.

10) Idem, P.18.

11) Philippe Laurent et Gilles Puyo, "Mise en œuvre de la M14: opportunités et difficultés," Revue Française de Finance Publiques, no.47, 1994, pp. 25-34.

12) Marie-Thérèse BIDART et Jean-Christophe MORAUD, "M14 La nouvelle des communes, 4 édition," Berger-Levrault, 1999, pp. 48-52.

1. 予算と会計との差異を認識すること。
2. 部門別予算を均衡させること。
3. 市、町、村活動の特殊性を認識すること。

まず、予算は非営利組織体に付与されている自主権によって組み立てられる。住民10000人を超える市町村 (communes) の財務委員会に任された予算は、機能別 (par fonction) であるのに対して、M14が採用したのはプラン・コンタブル・ジェネラルと同じく性質別 (par nature) である。これは、予算決議を機能別によって行い、開示が性質別によると解釈すれば開示の調整のみが問題である。予算とは関わり合いのない取引たとえば、クラス1 (資本勘定)、クラス2 (固定資産勘定)、クラス3 (棚卸資産勘定) および、クラス6 (費用勘定)、クラス7 (収益勘定) などの大項目がある。また貸借対照表に限ってみれば、次のような予算とは無関係の勘定科目が表示される。勘定11 (繰越金)、勘定12 (年度成果) には、準備金に影響しない当期利益が一般会計 (comptabilité générale) ではなく予算で報告される。複式簿記 (会計) と単式簿記 (予算) の問題は、クラス4 (第三者勘定)、クラス5 (財務勘定) のうち、勘定49 (第三者勘定減価引当金) と勘定59 (財務勘定減価引当金) にて顕著となり、これが、自己資金を構成することを認識しなければならない。自己資金を予算化するとき、当期の歳入として利用する。勘定456 (出資者-資本取引)、勘定457 (出資者-未払配当金)、勘定458 (出資者-共同事業および経済的利益集団取引) は、M14では予算上記帳される。これらは、地域の予算では通常の取引とは扱われずに、その存在だけを示すこととなる。勘定481 (期間配分費用) 項目は、5年にわたり償却されるが、予算上、その構成要素に対する配分の影響が明らかにされる¹³⁾。

つぎに、部門別予算の均衡は、保健公共サービス部門ではなく地方自治体とその公共機関に適用される。このような財務状況を分析するのは、主に投資部門が対象となる。予算と執行を記載した管理報告書が期中の執行額と調達額を把握でき、この管理報告書は1982年プラン・コンタブル・ジェネラルの総合計算書類に一致する。パブリック・セクターは、税、国庫補助金により支出を受けているので民間企業より予算管理が厳格で硬直的となるのは、当然である¹⁴⁾。

元来、地方自治体は、地域経済の主役を担っており、これを国民経済全体までの影響を考えなければならないとの意識が、改革の気運にある。これは、財政的な自主権が増すのと引き換えに財政的制約が年々増大してきていることから理解されよう。これは、同時に責任の所在を求められその結果として、益々会計基準に接近することになりつつあるとの背景が、予算と会計との間にある¹⁵⁾。

つぎに、市、町、村活動の特殊性は、非商人部門でなされるのであって民間部門の活動と区別して特殊性を認識すべきである。その範囲は拡大しているが、その権限はプラン・コンタブル・ジェネラルの適用により変化している。税金による資金調達は、公共部門独自のものである。これらの事項が、プラン・コンタブルに合致させる上で、配慮すべきこととなる¹⁶⁾。

最終的にパブリック・セクターがM14を適確に導入することにより、どのようなメリットを上げることができようか。まず第一に、同質性を確保できる限りパブリック・セクター間の連結財務諸表の作成が可

13) Idem, pp.48-51.

14) Idem, pp.50-51.

15) René Barbeyre, "La rénovation des cadres comptable et budgétaires," Revue Française de Finance Publiques, no.38,1992,pp. 131-133.

16) Marie-Thérèse BIDART et Jean-Christophe MORAUD, op.cit., p.51.

能となることである。ここでは、オフ・バランス (hors bilan) 取引とその資産に対する影響を示す情報を含めることによって、またおよそ20位の財務比率を用いることによって財務分析に有用な手段が提供される。次に、この導入により透明性を増すことができよう。1982年プラン・コンタブル・ジェネラルで取り上げている総合計算書類 (documents de synthèse) は、貸借対照表 (bilan) ,成果計算書 (compte de résultats) , 附属明細書 (annexes) の三者であり、これらと同類の書類をパブリック・セクターにも備えつけさせることを通じてこれが可能となろう。これは、プラン・コンタブルの単なる移転ではなく、財務分析に有用性を一層増す手段として把握される¹⁷⁾。

パブリック・セクターは、財務会計で行われている発生主義会計 (comptabilité d'engagement) を採用すべきことが1992年2月6日の法から義務づけられた。これは、予算の真実性に基づくこれまでの評価を正すことになったといわれる。また、成果 (résultat) はインフローとアウトフローの差額として考え、総成果 (résultat global) と純成果 (net résultat) という二つの成果を認識しなければならない。前者は、運転資金とも呼ばれており、期中の取引残高であり、後者は、年度間の運転資金の差額として把握される¹⁸⁾。

このようなパブリック・セクター会計の基本的思考を確認した上で、M14の革新とも言うべき財務会計情報を用いた財務分析を考察することにする。財務分析は、元来パブリック・セクターが計算書類が均衡するような活動をしているかどうかを検討することであり、このためには『債務安全性 (rapport de sécurité de l'endettement)』、『税制 (fiscalité)』、『自己金融 (autofinancement)』が重視される¹⁹⁾。

債務安全性は、地域団体が税務上の特権から調達した資金の借主との立場から、投資予算の制限を守ることが重視される。税制で問題なのは、財務官が行った研究、シミュレーションが予算を考慮してなされているかどうかを税制に組み込まなければならないことである²⁰⁾。

自己金融は、長期借入金の毎年の支払いをカバーできるものでなければならぬし、余剰金が投資に充てられる。『中間経営残高表 (Le tableau des soldes intermédiaires de gestion)』は、財務分析とくに自己金融の分析に有用な情報を提供すると言われている。会計上の利益の構成要素を分けることができ、経常の活動、財務活動、臨時活動にそれぞれ識別が可能とされる²¹⁾。自己金融計算表は、最終的に自己金融差益を表示することにその作成目的がある。経常自己金融差益 (MAC : marge d'autofinancement courant) と称する自己金融率が1以上であると財務的緊張度が生ずる。自己金融率、当期支出額と債務支払額との合計額を実質収入で除することで算出される。この比率は、当期支出と債務の支払能力を検証するのに有用であり、財務的均衡を測ることができる。自己金融率が負とならないことが重要であって、負となったとしても次の場合は、心配の必要がない。すなわち、債務の資本金からの支払いの一部が、市、町、村の自己投資資金からなされている場合である。負の場合で問題なのは、債務の支払いに自己金融をもって不可能なケースである。したがって、支出される投資部分が自己資金投資によって賄われるか、自己金融によって賄われるか検討の余地がある²²⁾。

1982年プラン・コンタブル・ジェネラルに支援されたM14は、予算の面からも会計の面からも質的管理

17) Idem, pp.183-184.

18) Idem, p.184.

19) Michel Vauguet, "L'analyse M14 des comptes des communes," Les notes bleues de Bercy, no.145, du 16 au 31 octobre 1998, p3 .

20) Idem, p.6.

21) Michel Vauguet, "SAFRAN de la théorie à la pratique," Les notes bleues de Bercy, no.147, du 16 au 30 Novembre 1998, p1

22) Marie-Thérèse BIDART et Jean-Christophe MORAUD, op.cit., pp . 199-200.

を増大させる。これには、期中の費用、償却額、引当金、成果配分などの会計の考え方を取り入れられているからである。そして、性質別、機能別の会計用語（nomenclature）の採用は、公共サービスの面から有用性を一層増すこととなる²³⁾。

また、実施された期間の実際の数値に基づく自己金融能力の測定手段を適用していくことは、財務安全性の面から、健全な組織体となるのに大きく支援されよう。様々な財務測定手段を使用した分析は、終局的に債務支払能力（solvabilité）を見ることにある。しかしここから一步進めてこのような消極的側面ではなく、資金の有効利用を図ることが健全財政を押し進めるために必要であるとの背景が、M14にある²⁴⁾。

3．中央政府の会計の現況

3.1 資産会計委員会の設置

フランス公会計（Comptabilité Publique）制度の改革は、地方自治体レベルだけではなく、政府レベルでも行われてきた。それは、「改革・近代化（réform-modernisation）」の号令の下に財政の管理、透明性の確保を目的とする背景がある。会計上は、特に資産会計の認識が重視され、このための「資産会計委員会（M.C.P: Mission Comptabilité patrimoniale）」が政府内に設定された。この委員会は、政府の財務システムを明確にし、資産を正確に評価していこうとの線上にある。政府が適時に有用な情報を獲得しているかどうか、財務制度がコストないし成果から効率的であるかどうか、資金が有効に使われているかどうかを念頭に置かれ調査された²⁵⁾。

予算が拡大し、単年度ではなく多年度に渡る傾向にあり、しかもこの予算が目的と手段と成果の関係から検討されている先進国の傾向に資産会計委員会は、注目する。フランスは、このような予算を中心とした公会計制度の改革のみを試みるのではなく、企業会計制度を参考とした改革を図ろうとする。現状分析は、次のように要約されよう²⁶⁾。

まず、初めに上げられることは、予算が法律に詳細に決められ、単年度主義であり、現金で組み立てられており、厳格に大蔵省で管理されている。大きな欠陥は、コスト（coûts）、支出負担行為（engagements）、固定資産（actifs immobilisés）が明らかにされていないことである。会計上の問題以外に、さらに省庁のセクショナリズム、費用対効果、過度の規制の問題がこれに加わる。そこで資産会計委員会が公会計制度を近代化するために取り組む課題に意思決定会計の構築、財務プロセスの改善、適切な公共支出の強化という3項目を上げた²⁷⁾。

意思決定会計の構築は正しく法に従い企業会計的会計処理を行なうことを言い、費用、収益（成果）、減価償却などの認識があげられる。そして下位機関への連結（consolidation）は、補助金の大きさから成果、プログラムの達成度、リスクを把握するのに必須となる。これは、下位組織体までも単一組織体として扱わねば把握できない事項であろう。また、公共固定資産（immobilisations publiques）の再評価もなされねばならない。公園は、これがなされることで公園の管理、サービスの改善、適切な利用度が考えら

23) Michel Vauguet, no.145,op.cit,p1.

24) M14と財務問題については、以下に詳述されている。拙稿「フランス地方自治体会計の特徴」杉山学、鈴木豊編著「非営利組織体の会計」中央経済社、2002年、284 - 294ページ。

25) Jean-Jacques Françoise, "La réform du système financier de l'Etat," Revue Française de Comptabilité,no.326,Octobre 2000,p.26.

26) Idem., p.27.

27) Idem., p.27.

れることにもなるという。コストは、機能別、活動別、公共プログラム別に分けて考えられねばならないが、このコストを加味した予算は、再検討されねばならない。予算は性質別、部門別、目的別に分けられることが良いとしても、現在では「財政法にかかわる1959年1月2日の組織オルドナンス (ordonnance organique du 2 janvier 1959 sur les loi de finances)」に拘束されている。これは、企業会計における一般会計 (comptabilité générale)、国民経済計算 (comptabilité national)、国際的な会計基準との整合性を保ちながらこの法律の改定がなされよう²⁸⁾。

財務プロセスの改善は、すべての手続きが効率性 (efficacité) の観点から見直されねばならないということである。適切な公共支出の強化は、支出が単年度ではなく多年度に渡り実行されることを管理していくことを意味する。とりわけ、大きな公共事業はそれを合理的に配分されねばならない。これも、効率性を追求した措置である。効率性とは言うものの、効率性をどのように測るかは、困難である。そこで、「目的 (objectifs) -手段 (moyens) -成果 (résultats)」の論理で決定され一般化されることが、必要である²⁹⁾。適切な財務的意思決定を行える組織の構築を図ることが、求められるということを経営者の報告の柱にしているのである。

フランスでは、公会計改革は、会計処理上固定資産 (actifs fixes) 項目を見ることによって、進展の様子が伺えよう³⁰⁾。とりわけ、資産会計委員会の動向を睨んだ1998年前後では、目を見張るものがある。

特許権、工業所有権などの無形固定資産、歴史的文化的遺産、公共用地および1981年以前に所有または取得した固定資産は、政府一般台帳に記載される。これらは、歴史的な原価で評価され、償却されずに総額がここに表示されていた。しかしながら、政府は、1999年には、無形固定資産、歴史的文化的遺産を除き固定資産を原則的に減価償却し、総額、償却額、純額をそれぞれ示すこととなった。すなわち、工業所有権および、芸術作品、または歴史的建造物のような遺産は、認識されない。しかし、政府の貸借対照表に記載されている公共資産は、軍事用資産、譲渡可能資産、民生用資産だけ認識される。評価方法は、歴史的な原価と市場価格のいずれかが用いられている。表1に見られるように1981年以前に所有または取得した資産と歴史的文化的遺産は評価されない。1998年以降取得した資産は、歴史的な原価で評価される。1981年から1998年の間に取得した固定資産については、土地、森林、軍用・民生用譲渡可能固定資産が、割引現在価値で構築物・施設・社会基盤について歴史的な原価で評価される。

表1 固定資産の評価

1. 1981年以前に所有または取得した資産	評価しない
2. 歴史的文化的遺産	評価しない
3. 1981年から1998年の間に取得した土地、譲渡可能森林、軍用・民生用固定資産	1996年12月31日時点の割引現在価値
4. 1981年から1998年の間に取得した構築物・施設・社会基盤	歴史的な原価評価
5. 1998年以降取得した資産	歴史的な原価評価

(出所：Evelyne Lande, La reconnaissance et la comptabilisation des actifs fixes par les états -Analyse comparative -, Revue Française de Comptabilité, No.331, Mars 2001, P. 30.)

28) Idem ,pp.27-28.

29) Idem ,pp.27-28.

30) Evelyne Lande, "La reconnaissance et la comptabilisation des actifs fixes par les états -Analyse comparative- ", Revue Française de Comptabilité, No.331, Mars 2001, PP.28-33.

償却については、1998年以前取得したすべての固定資産が1年で償却された。1998年以降は各資産別の耐用年数を設定し償却期間が設けられた。表中の民生用建物は、償却しないとあるが、これは毎年再評価されるからである。この場合、再評価差額が直接貸借対照表負債の部に記入される。軍用設備と軍用材料が1年とあるのは、初年度に100%償却されることを意味する。その他民生用構築物、特殊施設、特殊施設が10年、社会基盤が15年、研究所、運輸部品、その他固定資産が5年、電算機が3年に設定されている。

表2 固定資産の償却期間

民生用建物	償却しない
民生用構築物	10年
軍用設備	1年
特殊施設	10年
社会基盤	15年
研究所	5年
特殊施設	10年
軍用材料	1年
運輸部品	5年
電算機	3年
その他固定資産	5年

(出所：Evelyne Lande, La reconnaissance et la comptabilisation des actifs fixes par les etats -Analyse comparative -,Revue Française de Comptabilité,No.331,Mars 2001, P. 30.)

以上のことから、1999年以降から、無形固定資産、歴史的文化的遺産を除き固定資産を原則的に減価償却し、総額、償却額、純額をそれぞれ固定資産別に示すようになった。1981年から1998年の間に取得した資産は、その性質により割引現在価値または歴史的原価評価のいずれかの選択が必要となったわけである。

3.2 制度改革

「2001年8月1日の財政法に関わる組織法律」(LOFT : loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances) は、1. 成果への方向づけと効率性の追求について公共管理を強化すること 2. 予算情報の透明性と議会の認可の範囲を強化することが主題である。これは、これまでの予算体系の弱点を取り除くことを目的としていた。すなわち、管理者は、用いられた手段に対して成果を明らかにしないし、議会も予算の量、推移率、消費率に基づく計量的アプローチのままでは、公共支出が効率的とはいえない。また、予算が848にも区分されていたのでは、硬直性が増し、動態的管理が不可能となる。そこで、予算を代替可能な100から150のプログラムに限定し管理者がそのプログラムを再編成することによって、予算のグローバル化がはかれよう。支出の性質ではなく、目的に対する成果を得られ

表3 1998年度フランス政府の固定資産

旧表示			新表示				
	総額	償却額	純額		総額	償却額	純額
土地	1 3 3 2 4	—	1 3 3 2 4	土地および森林			
				・土地	2 0 7 9 4		2 0 7 9 4
				・森林	2 0 7 9 4		8 4 5 0 0
所有権				所有権			
・構築物	3 9 6 5 2 1	3 9 6 5 2 1	0	・民生用			
				—構築物	1 9 0 4 8 8		1 9 0 4 8 8
				—再評価額	4 8 8 1		4 8 8 1
				—工事中	1 1 7 2 2	1 7 0 5	1 0 0 1 7
				—軍用資産	2 7 7 1 4	2 7 7 1 4	0
				—建築用特定	3 1 0 8 6	1 4 8 4 5	1 6 2 4 1
				構築物			
・社会基盤	6 1 9 4 5	6 1 9 4 5	0	・社会基盤	1 5 3 9 9 1	7 3 1 6	8 0 8 3 1
設備				設備			
・民生設備	2 4 0 7 9 3	2 4 0 7 9 3	0	・民生設備	1 1 8 5 3 3	6 5 6 6 0	5 2 8 7 3
・軍用設備	3 6 4 3 3 2	3 6 4 3 3 2	0	・軍用設備	0	0	0
その他固定資産				その他固定資産			
・運搬具	1 3 1 4 9 7	1 3 1 4 9 7	0	・運搬具	1 1 9 5 9	5 9 1 9	6 0 4 0
・電子計算機	5 1 8 7 8	5 1 8 7 8	0	・電子計算機	6 2 7 5	3 1 6 3	3 1 1 2
・その他	3 8 5 9 0	3 8 5 9 0	0	・その他	1 3 0 1 8	6 4 0 8	6 6 1 0
合計			1 3 3 2 4	合計			4 7 6 3 8 8

(出所 : Evelyne Lande, La reconnaissance et la comptabilisation des actifs fixes par les etats -Analyse comparative -,Revue Française de Comptabilité,No.331, Mars 2001,p.29.)

るような予算編成原理が規定される (LOFT : 第7条)³¹⁾。

このような予算のグローバル化や代替可能性は、プログラムの管理者が目的に従事し、そこから得られた成果を報告する義務を伴うのであり、組織法律は政府の資源、費用の性質、金額、帰属、予算の均衡を財政法第1条で定めている (Titre 1, Des Lois de Finance, Article premier)。また、行為、それに伴うコ

31) Direction du Budget, "La Réforme de l'ordonnance de 1959: la loi organique relative aux lois de finances," La Revue du Trésor,no.11,novembre 2001,pp.667.

スト、追及された目的、獲得された成果を示すプログラムごとのパフォーマンスを記載した年次計画が附属明細書（annexes）で示される（LOFT：第51条第5項および同項a）。さらに、政府は国の経済、社会、財政の展望と状況に関わる報告書を提示しなければならないために、この中で国民経済計算の方式に従う義務がある歳入・歳出・残高の来るべき4年間の推移を説明する必要がある（LOFT：第50条）。この推移の説明には、数年にわたるプログラムを精緻化することを要すことになるのであって、単年度だけの説明は放棄せざるをえない³²⁾。

制度改革となると「1959年1月2日の組織オルドナンス」(ordonnance organique du 2 janvier 1959)を再検討し、2001年8月1日の財政法に関わる組織法律を基にしての運用が、主に検討されている³³⁾。前者は、予算手続きの効率性について扱われており、後者については公的管理と透明性を主に法制化していることは、さきに言及した通りである。

1959年1月2日の組織オルドナンスは修正現金（casse modifiée）主義が採用されているとしても、歳入が賄われたときに、歳出は支出がなされた時に記帳し、それぞれ帰属する期末に決算を行うまさしく現金主義を前提としている。なおこの場合の修正現金主義とは、決算後の一定期間に生じた予算執行上の収支を当該期間のものであれば、決算書を修正して示すことができることを言う。このシステムは、財政法（Lois de finances）の執行を保証し、国庫の推移を把握するのに適切で効率的であるとされてきた。さらにこれは、各地域の多くの支払命令官と会計官の予算執行上の分権化と政府の財政単位を調和化し、毎週、経済財務省、議会の委員会に情報提供されるため週単位での歳入・歳出、予算執行、国庫の調達等が把握されるというメリットがある。期末には、予算会計に沿って記録された取引を政府の資産会計（Comptabilité patrimoniale）を組み替えてから、プラン・コンタブル・ジェネラルの形式にすべく成果計算書（compte de résultat）、貸借対照表（bilan）を作成することとなる。財務省一般会計（CGAF: compte général de l'administration des finances）は、総合計算書類とも言われるもので、様々な成果、予算成果（résultats budgétaires）（財政法執行残高）、政府の資本維持成果（résultats patrimonial）（企業会計における費用と収益の差額）が表示される。これは、期中に予算が執行されて、期末にその結果が示されるとなると一見して効率的にみえるが、その手続きの複雑性ゆえに批判されることとなる³⁴⁾。

公会計近代化の新たな要求に答える必要性が現金主義の検討を含めて増大している。政府会計が予算中心に進展しているとしても、現金の収入と支出のみを記録するのではなく、漸次ストック概念が採用されてきた。1988年に民間企業が用いるプラン・コンタブル・ジェネラルに基づく勘定が、財務省一般会計でも採用されるようになった。さらに企業会計的手法を導入するのは、古いことではなく近年のことである。1999年以降、権利・義務の観点から資産・負債を明確にし、これを会計期間に帰属させる発生主義会計（principes de comptabilité d'exercice）が用いられている。したがって債権・債務に関わる取引は、「権利確定主義」（droits constatés）に基づくこととなった。これは、債権がある場合領収した時点ではなくその期の歳入とし、債務がある場合支払い時点ではなくその期の歳出と処理する企業会計的処理がなされる。また1996年に租税一般局が政府固定資産一般台帳（TGPE: tableau général des propriétés de l'Etat）に記載された固定資産を評価し、貸借対照表の有形固定資産の部にこれが記載されるようになった。交付金および拠出金（dotations et participations）という項目も商業活動と非商業活動を区別するために設けら

32) Idem, pp.667-674.

33) 以下の展開は、次の文献を参照にしている。Jean Bassères, "La comptabilité publique et la réforme," La Revue du Trésor, no.3-4, mars-avril 2002, pp.163-169.

34) Idem, pp.163-164.

れ、連結決算書の対象となった。さらに、オフバランス (hors bilan) されてきた支出負担行為 (engagement) は、財務省一般会計の付属明細書にオンバランスされる。これらは、透明性、真実性の改善努力の結果である³⁵⁾。

これらは、1959年1月2日の組織オールドナンスが資本維持会計を採用しないことに基づく修正措置が施されたとされる。制度的には、企業会計的視点が用いられているものの運用の面では必ずしもうまく機能しているわけではない。たとえば、減税に関わる見積費用 (dotations aux provisions sur les créances fiscales) は、会計データとは異なる統計データを使い、費用・収益が期間に帰属されないし、固定資産の減価償却も十分行われていない。さらにオフバランスされる支出負担行為とかりスクも開示されない不完全な結果となっている³⁶⁾。

国際的動向を考慮しながら企業会計の考え方を採用し、フローからストックの論理、パフォーマンスの測定、コスト概念を導入し「2001年8月1日の財政法に関わる組織法律」が制定に至った。明瞭性 (clarté)、真実性 (sincérité) は、必須との立法者の意識の表れである。この背景には、企業会計の考え方に支援されて、サービスの改善、予算の透明性と統制を徹底することにあつた。企業会計上基礎概念となっている財務緒表の作成者側で考慮すべき基本事項として「正規性」、「真実性」、「忠実な写像 (image fidèle)」が法制化されるようになった (第27条第3項)。なお、忠実な写像は、「真実かつ公正な概観」と同一概念である。さらに、もうひとつ付加すべきこととして、従来までの予算と会計の単一記帳システムを明確に分離したことである。すなわち予算の執行の現金主義の論理と会計の権利確定主義の論理が分けられ、会計の論理が予算会計と原価計算の進展を生むことを期待しての措置である³⁷⁾。

なお、2001年8月1日の財政法に関わる組織法律では、総合計算書類 (document de synthèse) の中に提供すべき会計情報として、一般会計では成果計算書、貸借対照表、付属明細表、オフバランスされる支出負担行為とともに会計方法の変更までも義務づけている。そして、同組織法律第27条で政府会計改革の理念を以下の3項目あげている³⁸⁾。

1. 一般会計　これは、権利確定主義を徹底化することにより、現金の収支にかかわらず、発生した期に取引を認識するという期間概念を用いる (第30条第1項)。これは、予算会計、管理会計と強く関連づけられる会計の中心である。
2. 予算会計　予算会計は議会が毎年認可した予算の執行と支払命令官による支出を跡付けることについては、従来通りである。しかし歳入は、会計官が現金化する期の年次予算として計上されるのに対し、歳出は、当該年度に帰属するすべての支出を担当会計官が支払う期の年次予算として計上されることとなる。これは、支払命令官が補正期間に行使する権利を20日以内 (第28条) として制限し、これを越える期間は、会計官の権限の範囲に移ることを意味する。また、仮払金繰入勘定 (comptes d'imputation provisoire) の利用が制限され、この勘定に記入される歳入・歳出は補正期間の最終日以後明らかとなった勘定に記入される。
3. 管理会計　この領域は、活動基準原価計算 (Comptabilité destinée à analyser les coûts de différentes actions engagés dans le cadre des programmes) の導入が義務づけられる (第27条)。一般会計に結びつく経営管理会計も確立を目指し、省間のまたは省内のサービスコストの比較や性質別

35) Idem, pp.164.

36) Idem, pp.164.

37) Idem, pp.165-166.

38) Idem, pp.166-167.

コストの集計を行うことを目指す。一般会計では、省別の費用勘定を設定できるが、人件費のような費用の帰属が不明確であり、行政のパフォーマンスの測定も非財務データを通す方が良い部分があることも考慮されねばならない。

2001年8月1日の財政法に関わる組織法律を受けて、2005年会計年度から完全実施するのに2006年1月の組織法律に組み込まれて発効する必要がある。このため、独立会計機関の設置が考えられている。この機関は、会計のフレームワークを作り、手続と適用にコンセンサスを得ることが目的とされる。企業会計で基礎概念となっている「正規性」「真実性」「忠実性」が政府会計にどこまで適用できるか、また売上高という概念がないのに消費した費用と受けた収益（成果）との関係に企業会計上の利益概念をどのように使うか等が再度、独立会計機関で審議される。この機関は、政府が「公会計基準委員会（Comité des norms de comptabilité publique）」を設置し、その構成、役割を定める条項が2002年の財政法案に組み込まれた。なお独立機関といっても経済・財務・産業省（Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie）、会計検査院（Cour des comptes）、国家会計審議会（Conseil national de la comptabilité）、会計専門職、会計経営部門の有識者などの代表者から構成される機関という意味である。これと歩調を合わせる形で、経済・財務・産業省は、予算局長と公会計局長の権限で「会計基準使命委員会（mission normes）」と「会計近代化使命委員会（mission de modernisation comptable）」という2つの機関を設置した。前者は、公会計基準委員会、国家会計審議会に諮問する前に会計問題を検討する場である。会計基準使命委員会は、経済・財務・産業省と関わりのある各種利害関係者と協議しながら、以下のような課題を主題とした研究が行われる³⁹⁾。

- 1．新たな政府会計基準（プラン・コンタブル）(nouveau plan comptable de l'Etat)を構築するための会計フレームワーク（cadre comptable）の精緻化
- 2．プラン・コンタブルを構成する基準を設定する計画案の提示
- 3．総合計算書類（documents de synthèse）の概要の表示

会計近代化使命委員会は、「2001年8月1日の財政法に関わる組織法律」を会計上適切に運用することが使命とされる。予算、会計、情報の関連づけという新たな構図を示し、国庫中央会計局（Agence comptable centrale du Trésor）、国庫一般支払部、財務官と収入役などの役割を含めて公会計機関網の組織化を提案することが任務である。会計近代化使命委員会は、会計基準委員会と連携を取りながら事に処することとなる⁴⁰⁾。

政府決算書の管理と作成の任にある会計官（comptables publics）が、会計原則を重んじなければならないことは、言うまでもないが、この場合記録の真実性、手続の重視を優先して考えねばならない。そして、さまざまな管理者、経済・財務・産業省、会計検査院、議会などの利用者を念頭に置きながら会計官は、事に処することになる。彼らは、プロジェクトの作成、パフォーマンスの測定にこれらが必要とされるのである。したがって、会計官は、支出を単に実行するのではなく、会計の質を保証するという新たな任務を負わされるのである⁴¹⁾。

なお、財政法に関わる組織法律は、その適用が憲法院（conseil constitutionnel）により統制されることが元老院（Sénat）により第二読会で採決され、憲法院（Conseil constitutionnel）は、これを2001年7月25日に決定した⁴²⁾。憲法院は、公共管理の改善とくに効率性の改善、および議会の予算自主権に関する

39) Idem, pp.167-168.

40) Idem, pp.167.

41) Idem, pp.168-169.

42) Décision n° 2001-448 DC du 25 juillet 2001

権限の強化を見守ることが義務づけられた⁴³⁾。

4 . おわりに

フランスの一般会計原則であるプラン・コンタブル・ジェネラルは、第二次大戦後の設定頭初から民間企業のみならず非営利組織体にも適用されることがうたわれていた。1982年改定版および近年の改定版プラン・コンタブル・ジェネラルでも、当然のこととしてこのような組織体に適用される。しかしながら、プラン・コンタブル・ジェネラルの非営利組織体における予算・会計に関わる具体的適用の方法については、これまで明解な形で提示されることはなかった。非営利組織体における具体的適用の方法について法的強制力を持ったのは、これまで見てきたように古いことではない。今後、ますます民間企業が用いるプラン・コンタブル・ジェネラルに沿った非営利組織体にかかわる法的改定が行われるものと思われる。また、プラン・コンタブル・ジェネラルは、財務会計のみならず、フランスで言われている経営分析会計（管理会計）の領域にも言及されている。この経営分析会計を非営利組織体に取り込む兆候が、本稿を通じて見られた。経営分析会計的手法を益々取り入れることにより、非営利組織体の近代化に大いに貢献していくものと思われる。

43) Jean-Luc Pissaloux, "Le contrôle par le conseil constitutionnel de la nouvelle loi organique relative aux lois de finances," La Revue du Trésor, no.12, décembre 2001, pp.766-771.