

令和 5 年 6 月 27 日現在

機関番号：33912

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2016～2022

課題番号：16K17219

研究課題名（和文）フランス公会計制度改革の動向に関する調査研究

研究課題名（英文）Reform for Public Sector Accounting in France

研究代表者

曾場 七恵（SOBA, Nanae）

名古屋学院大学・商学部・講師

研究者番号：50756757

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,000,000円

研究成果の概要（和文）：本課題では、フランスで実施された近年の公会計の制度改革について、制度制定後の動向を調査する目的を掲げた研究である。地方政府は「M14」と呼ばれる改革を、中央政府は「LOLF」と呼ばれる改革を実施したが、今回の研究課題によりこれらの改革に携わった各種公的組織へのインタビュー調査が叶い、改革の意義や改革後の制度の有効性を評価することが可能となった。

結果として、公会計の領域に企業会計的な手法を導入することが世界的な潮流である中、地方政府はその逆へ進んでいるという見解に到達し、中央政府は国際公会計基準への歩み寄りの姿勢を向けていることが判明した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

フランスでは1980年代の地方分権化を皮切りに、中央集権国家体制の解体とともに地方政府の行財政運営上の独立に向けた組織改革がなされてきた。その後の地方政府の会計領域では、公会計制度に企業会計的手法を導入するという国際的潮流と逆流する動きを見せたとの見解に到達した。

また、「LOLF」改革の一環でフランス国内には公会計基準（RNCE）が創設された。これは日本の先行研究では「国（中央政府）の会計基準」と理解されているが、当該調査の結果、「（国と地方を合わせた）政府の会計基準」であるという事実が新たに発覚した。これらの成果は、日本国内でのフランス公会計制度への理解が一層深まることに貢献しよう。

研究成果の概要（英文）：In this project, the purpose of research is to investigate the trend after the establishment of the system regarding the recent system reform of public sector accounting in France. Local governments implemented a reform called 'M14' and the central government a reform called 'LOLF' in France. Through this research project, I was able to conduct interview surveys with various public organizations involved in these reforms, making it possible to evaluate the significance of the reforms and the effectiveness of the post-reform system.

As a result, while there is a global trend to introduce corporate accounting methods into the realm of public accounting, local governments have reached the point of view that they are moving in the opposite direction. It turned out that he was facing a walking posture.

研究分野：公会計

キーワード：公会計 LOLF フランス会計 M14 IPSAS

1. 研究開始当初の背景

「会計」といえば企業会計を意味することが多いなか、「公会計」という領域が注目されており、国または地方自治体の財政状態を改善するための改革が国内外において盛んに行われている。日本においても国や地方自治体の健全な財政運営を図るために公会計制度を改革する動きが高まっている。このような背景のもと、本研究ではわが国の公会計制度の源泉であるフランスに焦点を当て、フランスが実施してきた制度改革が現在どのような効果をもたらしているのか、改革後の動向を把握することで公会計制度改革の意義を検証し、日本の制度改革への参考としたい。

(1) 現在、公会計制度改革という第1に企業会計の手法を導入することが主流となっている。その具体的な手法として、「複式簿記」と「発生主義概念」を導入することであり、単年度予算重視の行政に対し、決算書類の作成義務化や次年度以降への予算志向活動のフィードバックを求めている。フランスでも同様の改革を実施しており、先行研究では実施した内容が紹介されているが実施後の効果について明らかにした研究はない。

(2) 公会計制度改革の第2の手法として、グローバル・スタンダードである「国際公会計基準 (IPSAS)」との調和があげられる。フランスでは企業会計レベルでは会計の国際基準 (IAS および IFRS) との関係性を重視する姿勢みられているが、公会計レベルでも同様の傾向がみられるのかどうかを追及した先行研究はない。

2. 研究の目的

(1) 1980年代の地方分権化・地方分散化以降、フランスにおいても企業会計的手法を導入した公会計制度改革は実施されてきた。市町村クラスの地方自治体では「M14」と称する自治体の会計規定を改正し、発生主義を含めた会計の改革の結果、貸借対照表や損益計算書などの財務諸表の作成が義務付けられ、減価償却費や引当金などの費用項目の予算計上がなされた。これらの改革によって課された自治体の負担は想定よりも大きく、会計的な義務を緩和する方向へ改正がなされた。本研究課題では、実際にフランスの地方自治体を訪問し公会計改革によってもたらされた効果と影響について明らかにする。

また、中央政府レベルでは2001年に「LOLF」と称する会計改革が実施されたが、当改革が実施されてから10年が経過したことで改革の効果を測定できるまでの情報が蓄積されてきた。会計検査院がLOLF改革実施の効果を報告書としてまとめ公表しており、この資料をもとにフランスの公会計制度の特徴を見出したい。

(2) フランスの公会計制度を改革するにあたり、参考にした制度に何があるのかを明らかにしたい。例えば、フランスの企業会計領域には、「プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG)」という絶対的な基盤ともいえる会計規則が存在する。公会計制度を改革するにあたり、この規則からの影響はあるのか否かを明らかにする。

加えて、会計のグローバル・スタンダードとして「国際公会計基準 (IPSAS)」や企業の国際会計基準 (IAS および IFRS) があるが、伝統的な自国基準が確立しているフランスにおいて国際的な会計基準を参考にしたのか否か、国際的な会計潮流の影響を受けて改革が実施されたのか否かを明らかにする。

3. 研究の方法

(1) フランスの公会計制度の形成に携わる公的組織へのインタビュー調査

(2) フランス会計検査院が公表する「LOLF」改革10年を顧みる報告書をもとに、中央政府の公会計改革の効果を検証

(3) フランスの公会計制度改革を実施するにあたり、国内基準 (PCG) や国際基準 (IPSAS や IAS, IFRS) を参考としたのかどうかを、関連文献による精読調査

4. 研究成果

(1) 2016年10月10日～14日に渡り、公会計制度形成に関係する公的機関および有識者へのインタビュー調査を実施した。これまでの先行研究や文献精読のみからこれまでの先行研究や文献精読のみから研究課題の解決に努めてきた中で、改革の当事者からの実体験の声を聴く機会を得ることが叶い、特に中央政府の公会計制度改革に関する実態を知ることができたことは本研究課題による最大の成果であった。いかに、特に現地調査を行ったことで判明した新たな事実を紹介する。

フランスではM14やLOLF等の改革以前から、企業会計と公会計、国民所得会計に体系的な

整合性を持たせ、統一的な会計システムの構築を目指す思想があった。そこでプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)を中心に地方政府の会計改革が進行した。地方政府における発生主義概念の導入経験があったことで、中央政府レベルの改革(LOLF)も一定の成果を収めることを可能にしたとの回答を得たことで、地方政府と中央政府の改革の関連が見受けられた。

公会計制度の改革が先行した地方政府では、企業会計的手法の導入後、緩和へと進んだ。これに対し中央政府では、現金収支を中心とした会計は時代遅れであり、成果主義志向の予算執行を目指すために会計改革が実施されたのだが、これらの改革を議会が主導してなされたという特徴が露呈した。本来、議会は作成された決算書や会計情報を利用する立場であるが、利用者側からの改革促進の風潮があったという事実を得ることができた。

日本の公会計改革では国は省庁別に財務書類を作成し、それらを合算したものが「国の財務書類」としてまとめられて公表される。フランスの場合、国の会計はひとつであるという考え方が元々主流であるため、省庁別管理という方法はとらずに、国全体の財務祖類を作成するという選択がなされた。また、この選択を実現化するために全省庁において統一された会計システム「CHORUS」を導入するという大幅なシステム改革がなされた。

新会計情報システム「CHORUS」が2012年度より本格稼働したことで、各省庁の会計帳簿の記録はペーパーレス化され、政府の財務情報は安定し情報の信頼を向上した。今後は請求書や出張費用などの書類のペーパーレス化も予定されるほどの効果を得た。日本の公会計制度の重要な課題として「出納整理期間」を撤廃できないという現状があるが、フランスでは当該システムの改革により出納整理期間を自然と廃止することが可能となった。加えて、これらの記録は会計検査院ともオンラインで接続されており、保証型監査にも活用されるような体系的なシステムが構築された。

会計情報の利用者側である議会が公会計制度改革を促進したという特徴を述べたが、LOLF改革試行から6年が経過し、議会での有効活用が不十分である点が明らかとなった。例えば、議会での予算審議と決算審議に費やされる期間内での会計情報の有効利用ができていない。国会議員の中には発生主義概念に基づく財務情報よりも現金主義に基づく予算執行の結果に対する関心が高かったという傾向も見られた。

(2) 国の会計情報を検査(監査)する立場の会計検査院(CDC)は、LOLF改革との状況に関して各行政機関にアンケート調査を実施し、2016年に「LOLFの実施状況に関する報告書」を公表した。上述の現地調査では当該報告書を公表した直後に会計検査院へインタビューを実施したため、報告書作成時の実際の状況を知る機会を得た。

LOLFによって国の財政状況を明らかにするという目標は達成され、フランス公会計の近代化へ貢献するという観点からは開発当初の期待以上の結果をもたらし、公的分野全体にその影響がみられた。特に、資産と非金融債務の認識が改善されたことで純資産(資産と負債の差額)の状況把握が明確化したことは従来悪化していた財政管理への措置として有効であった。しかしながら、改革された新しい会計情報を国の内部管理への活用は限定的になってしまっているという課題が生じている。

国の会計制度改革を実施したことで、長年発生主義に基づく会計を行ってきたその他の公的行政の財政状態との比較が容易となった。例えば、社会保障期間や一部の地方自治体との財務上の関係を明確にすることにも役立ち、EUが求める公的行政の会計システムの独立監査も可能とした。

LOLF改革試行10年の評価として、会計情報の利用が改革に費やした労力と費用に見合っているとはいえない。今後の課題として各省の管理者や議会での積極的な会計情報の活用を支援する取り組みを検討する必要があるという課題があるとの見解を得た。

(3) フランス会計制度を改革するにあたり影響を受けた外的な要因として、フランスの企業会計原則「プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)」と国際的な会計基準として「国際公会計基準(IPSAS)」並びに「国際会計基準(IASおよびIFRS)」があるとの先行研究から仮説を持っていたが、結果は下記のとおりである。

フランス企業会計の中心軸である会計原則「プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)」があり、当原則は先行研究では企業のために創設されたものとの認識があるが、国民経済計算というマクロ的視点をもつフランスでは、プラン・コンタブル・ジェネラルは公的組織も利用範囲に含まれていることが判明した。

2004年に国の会計基準として「RNCE」が創設された。日本での先行研究では国(中央政府)

のための会計基準であるとの紹介がなされてきたが、インタビュー調査の結果「すべての国の機関に適用できる」という回答が得られた。これにより、従来「compte de l'Etat」を翻訳するさいに「国（中央政府）の会計」と訳されてきたが、「de l'Etat」は中央政府だけでなく地方政府や公的組織と、より広い範囲の意味が含まれるということが判明した。したがって、RNCE は中央政府だけでなくフランス国内の公的組織全般に適用される会計基準であると位置づけられることが判明した。また、RNCE は創設にあたり国際公会計基準（IPSAS）や企業の国際的な会計基準（IAS および IFRS）を参考に作られており、国際的潮流もフランスの公会計制度全般に影響を与えていることが判明した。

フランスの公会計制度に影響を与えている存在として上述の 2 つを事前に掲げていたが、本調査研究の結果として、EU がフランス公会計に与える影響も大きいことが明らかになった。財政状態を明らかにする目的で国の会計改革「LOLF」が施行されたが、それ以上に EU のマーストリヒト条約に基づいて財政赤字をいかに対 GDP 比 3%以内に抑えるかについての議論が議会にて多くなされる。その結果、発生主義に基づく詳細かつ膨大な会計情報よりも従来の現金収支を中心とした会計情報の方が有効との見解もみられ、公会計制度改革の実態を知る機会を得た。

以上が本研究課題による成果である。ヒアリング調査を踏まえたことでフランス公会計制度の改革がもたらした効果を様々な側面から見出すことが可能となった。一方で、出産による研究活動の一時中断に加え感染症流行による海外渡航の困難さから、当初の研究計画にあげていた地方政府への実態調査や各種学会での報告や論文投稿が思うように叶わなかった。この点に関しては今後の課題にしたい。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計3件（うち査読付論文 2件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 曾場七恵	4. 巻 第25号
2. 論文標題 国際的な会計基準の発展とその動向-企業会計と公会計の比較を中心に-	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 日本産業科学学会研究論叢	6. 最初と最後の頁 53-57
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 曾場七恵	4. 巻 第54巻第1号
2. 論文標題 公会計制度の改革 フランスLOLF改革10年の検討	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 名古屋学院大学論集 社会科学篇	6. 最初と最後の頁 97-104
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 曾場七恵 吉岡正道	4. 巻 31
2. 論文標題 配当という新しい形態による財政収入の確保：Renault社の事例研究	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 税務会計研究	6. 最初と最後の頁 243-250
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計11件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 1件）

1. 発表者名 曾場七恵（主査：吉岡正道）
2. 発表標題 公会計制度への波及（研究グループ報告：「いま、フランス会計を研究する意義－国外での協調性と国内での秩序性との均衡－」内での報告）
3. 学会等名 国際会計研究学会第38回研究大会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 曾場七恵
2. 発表標題 公会計改革と会計情報の活用に関する一考察
3. 学会等名 特定非営利活動法人 包括球学術集会 2020年度研究会 統一論題
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 曾場七恵
2. 発表標題 国際的な会計基準の発展とその動向
3. 学会等名 日本産業科学学会2019年度第1回中部部会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 曾場七恵
2. 発表標題 国際的な会計基準の発展とその動向 - 企業会計と公会計の比較を中心に -
3. 学会等名 日本産業科学学会第25回全国大会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 曾場七恵、吉岡正道
2. 発表標題 配当という形態による税収の確保 - Renault社の事例研究 -
3. 学会等名 税務会計研究学会第31回大会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Nanae SOBA
2. 発表標題 Comparing Japanese and French governmental accounting system reforms
3. 学会等名 Comparative International Governmental Accounting Research, Conference 2017 (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 曾場 七恵
2. 発表標題 公会計制度の改革と課題～日本とフランスの動向比較～
3. 学会等名 戦略会計研究会11月定例会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 曾場 七恵
2. 発表標題 地方自治体における公会計制度改革の動向 - フランスの事例を中心に -
3. 学会等名 日本会計研究学会第140回中部部会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 曾場 七恵
2. 発表標題 会計基準の整備に基づく公会計制度改革の展望～フランスの事例を中心に～
3. 学会等名 国際公会計学会 第48回中部部会
4. 発表年 2016年

1. 発表者名 曾場 七恵
2. 発表標題 フランスにおける公会計制度の動向～国の改革LOLFを中心に～
3. 学会等名 国際会計研究学会 第33回研究大会
4. 発表年 2016年

1. 発表者名 曾場 七恵
2. 発表標題 フランスにおける国の公会計制度改革～改革から10年の検証～
3. 学会等名 国際公会計学会 第50回中部部会
4. 発表年 2017年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 吉岡正道編著	4. 発行年 2022年
2. 出版社 森山書店	5. 総ページ数 246
3. 書名 IFRSを紐解く	

〔産業財産権〕

〔その他〕

株式会社エアクレーレンが担当した平成28年度会計検査院委託業務報告書『フランスにおける発生主義情報の活用と保証型財務監査の実態に関する調査研究』（2017年2月）の作成においてその監修を担った。

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
--	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------