

フランスにおける国の会計制度改革の考察

仁 木 久 恵

論文要旨

フランスの国の会計の制度改革は1997年に着手され、その後十分な移行準備期間を設け、法整備も終え、2006年から新制度に基づく国の会計書類を公表している。現金主義の予算会計から発生主義による複式簿記を採用した会計への移行であった。しかし、予算会計には発生主義が必ずしも適するわけではないということから、現金主義の予算会計と発生主義に基づく国の会計書類の両者が併存されることになり、そこに大きな特徴がみられる。

発生主義への移行は、まず国のストック状況が把握できないという問題の解決のためであったが、最終的には国の会計を企業会計に近づけるという目的に基づくものであった。この改革の成功には、フランスの統一的な会計基準であるプラン・コンタブル・ジェネラルの存在が非常に重要な要素となった。

主権や徴税能力など国固有の問題もあり、フランスは国の会計基準集を作成したが、これがフランス特有のものとならず、国家間の国の会計書類の比較可能性を高めるためにも国際公会計基準の普及が求められる。

1 はじめに

国の会計制度では、まだ多くの国が現金主義に基づく予算会計を採用している。1990年代に入り、国の会計に発生主義による複式簿記の会計の採用の必要性が議論され始め、フランスでも1990年代半ばに政府主導で国の会計制度改革に着手した。調査・研究の開始から約10年の歳月を費やして制度を改革し、現在では国の会計書類を遅滞なく適時に開示するに至っている。

この制度改革は、国の忠実な概観を表す会計制度に移行することを目的としている。そのためには国の会計にも発生主義を導入することが不可欠となる。国の状況が明確に開示されることは、施政者のみならず、国民全体にとり意義のあることである。

本稿では、その制度改革の過程、フランスの国の会計の特徴、およびそれらの会計書類に見ら

キーワード：フランス (france), 国の会計制度 (accounting system for state), 発生主義 (accrual accounting), 無形固定資産 (intangible assets)

れる特徴，とりわけ無形固定資産について考察するものである。

2 制度改革

2.1 発生主義の導入

フランスの国の会計は、「予算組織法に係る1959年1月2日59-2オールドナンス (L'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique sur les lois de finances¹⁾)」に基づき、現金主義による予算会計であった。1990年代半ばに、国の会計も現金主義から発生主義に移行する必要があるのではないかという議論が起こった。現金主義による予算会計では、国の資産・負債の累積額などストックの状況が把握できず、従って国の「忠実な概観 (image fidèle)」が不明であると指摘された (Land, 1997)。また、1995年の予算会計の成果²⁾ (le résultat budgétaire) と一般会計による成果²⁾ (le résultat comptable ou résultat patrimonial) との差額が30億フラン以上であると発表され、これは改革の必要性を裏付けるものとなった。そのような指摘と共に、すでに発生主義に移行していた国々や、国の会計の改革を推進する国々による国際的な潮流も背景としてあった。

このような状況の中、国の会計制度の改革が1997年に具体的に実施されるに至った。発生主義会計検討委員会 (la Mission³⁾ comptabilité patrimoniale⁴⁾) が設立され、まず国の財産を把握すること、外国の発生主義会計の事例を調査すること、および行政府が保有する固定資産をよりよく運営することの3点から始められた (François, 2000)。

その委員会の調査報告書において、国の意思決定に重要な役割を果たす会計制度の確立が目的であるとし、そのための短期目標と長期目標が示された。短期目標では、発生主義会計の導入、外郭団体 (公的企業を除く) の連結、および国の固定資産の会計計上が挙げられた。固定資産の計上では、固定資産の把握、減価償却の算定、さらに評価額の算定までが示されていた。長期目標としては、契約とリスクの把握、公的な業務・活動・計画のコストの把握、予算の新しい一覧表の作成が挙げられた。とりわけ予算の一覧表については、現行のものは非常に詳細すぎ、時として全体像を適切にとらえられないという状況に陥るので、これを是正するためのものであると説明が付された。そして、最終的に目指すのは、公会計が、技術的に、概念的に、実務的に企業会計に近づき収斂することであるとしていた (François, 2000)。

そしてこの委員会の審議に基づき作成された1999年の財務省一般会計 (le compte général de l'administration des finances, CGAF) が公表された。その前文では、「この一般会計書類はまだ国の会計制度の近代化への移行期のものであるが、企業会計のイメージに近づいたものであり、国の資産・負債をより適切に表すため、固定資産の評価、税務債権の引当、国の将来の危険や契約を計上したものである。さらに、これは国の活動の成果をはかり、それら会計書類の誠実

性と透明性を高めるものである」と述べられている。

国の財産の把握から始めた作業により、この1999年の一般会計書類では、1998年までのものに比べ、著しい変化がみられた。固定資産では、無形固定資産、歴史的建造物や芸術品を除き、有形固定資産を減価償却し、さらに市場価格による再評価を行っていた。

このように国の会計制度改革が具体的にスタートし、段階的に改善し、その精緻さを高めていった。国の会計という公会計であるが、企業会計に近づくことが目標であると明言していることは注目すべき点である。ここで述べられている企業会計とは、フランスにおいてはプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général, 以下PCGと省略) を示すものである。そのため、まず現金主義の単式簿記から発生主義の複式簿記の採用を決定し、国の財産評価から着手し、制度改革を開始したのである。

しかし、一方ではこのような発生主義の複式簿記は、国の財務状況を示すには適切であるが、予算会計には適さない面もあるとし (François, 2000)、フランスの国の会計では予算会計のために現金主義会計も維持することになった。18世紀以来フランスでは、支払命令者 (ordonnateur) と、その支払いを執行する会計官 (comptable public) に職権を分離されており、1962年の公会計一般規則に係るデクレ (Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique) でも両者の職権は明確に規定されている。その中で、52条に一般会計は複式簿記に基づくことが規定されており、支払い命令者は単式簿記、会計官は複式簿記とされている (Land, 2000)。この予算会計の問題点については、この体制を維持することにより解決をはかったものである。

国の会計制度上、予算会計と一般会計という二つの側面⁵⁾を全く一つに統一することは不可能であるため、予算会計と一般会計の関係はそのまま維持されとした (Zuber, 2001)。従って、支払命令者が行う予算会計は現金主義に基づく単式簿記により、また会計官が行う会計は一般会計作成のための発生主義に基づく複式簿記によることになった。この両者の並立にフランスの公会計の大きな特色を見ることができる。

2.2 LOLFの制定

発生主義導入による実務面での段階的な移行と同時に、法制面でも国の会計制度に関する改正が行われた。「予算組織法に係る1959年1月2日59-2オールドナンス」が廃止され、新たな「2001年8月1日2001-692予算組織法 (Loi organique n°2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances, 以下LOLFと省略)」が2001年8月1日に発令された。

この予算組織法により、国が作成し公表する会計書類は、貸借対照表 (Bilan)、成果計算書 (Compte de résultat)、キャッシュ・フロー計算書 (Tableau des flux trésorerie)、および附属明細書 (Annexe) と規定され、それらを国の一般会計書類 (Le Compte général de l'Etat) とした。これらの会計書類は、フランスの会計基準であるPCGの雛形に類似するものである。

フランスの会計制度の特徴として、国家会計審議会が作成するPCGの存在がある。PCGは1982年の改訂以来、その適用範囲を企業のみならず、「(特別な規定がある場合を除き) 貸借対照表、成果計算書、および附属明細書からなる年次計算書類の作成義務を法的に負うすべての自然人および法人」としていることから、非営利団体 (association) なども含み、広く一般に普及している会計基準である。このような国としての統一的な会計基準の存在は、国の会計の改革を推進した要因にもなったと考えられる。

また、このLOLFにより、国の会計書類に対し、会計検査院の監査が義務付けられたこともフランスの国の会計制度の特徴である。会計検査院は、公表された国の一般会計書類について証明書 (Certification des comptes de l'Etat) を公表しなければならないと定められた。

LOLFの発令により法制面での整備は終わったが、LOLFに準じた国の会計書類の作成開始は2006年からと規定され、それまでは移行期間として、財務一般会計書類 (CGAF) が引き続き作成されることとしていた。その移行期間に、LOLFで定めた国の会計書類が作成できるよう全ての準備を整えることとし、ACCORDと呼ばれるソフトの開発と導入や職員の教育訓練を行った。

1997年の発生主義会計への移行準備の開始から、2001年の予算組織法の42年ぶりの法改正も経て、さらにその後十分な準備期間を設け、2006年から企業会計に近い国の会計書類が作成されることとなった。時間的に十分な準備期間を設けたことは制度改革の成功の要因であるが、1997年からすでに地方公共団体に発生主義会計を導入する地方自治法の改正 (M14) があり、発生主義会計への下地がすでにできていたことや、統一的な会計基準であるPCGが存在していたことも円滑な移行を実現した要因である。

3 会計原則

3.1 正規性、誠実性、および忠実な概観

LOLF第27条に「国の会計書類は、正規 (réguliers) かつ誠実 (sincères) であり、その財産および財政状況の忠実な概観 (une image fidèle) を示すものでなければならない」と会計原則が規定されている。さらに、会計検査院の証明書について規定した第58条では、会計検査院は「国の会計書類の正規性 (régularité)、誠実性 (sincérité)、忠実性 (fidélité) の証明」をしなければならないとしている。この「正規性」、「誠実性」、および「忠実な概観」は、PCGに規定されているフランスの会計原則と同一のものである。「正規性」と「誠実性」は、1867年会社法にその概念が初めて示され、それ以降数度の改正によりさらに明確なものとなり⁶⁾、フランスの会計原則として認められてきたものである。そして、「忠実な概観」は、1978年のEC会社法第4号指令で導入された、イギリス会社法の「真実かつ公正な概観 (a true and fair view)」を示すものである。

正規性の原則とは、現行の規則や手続きに従い会計を行うことであり、誠実性の原則とは、会計責任者は現行の規則や手続きを誠実に適用することである。これらの会計原則の適用により、会計書類は（実体の）「忠実な概観」を示さなければならない。現行の規則や手続きによって「忠実な概観」を示すことができない場合は、その規則や手続きから離脱し「忠実な概観」を示さなければならない。このような離脱の場合は、その旨を附属明細書に記載しなければならない。このように「忠実な概観」は、会計原則というより会計の目的ととらえられることが多い。

これらのフランスの会計基準において中核をなす会計原則が、そのままLOLFに規定されている。この原則については、2004年に公表された「国の会計基準集（Recueil des Normes comptables de l'Etat）」でも記されており、「このような先験的な会計原則の全ては、国の会計にも適用されるものである」とし、「企業に適用される会計原則は国にも当然適用されるものであるが、仮に『国の会計の基準集』に会計原則の記載がなかった場合に、それらが国には適用されないのではないかと考えられるのを回避するため、あえて記載している」と説明を付している。つまり、一般会計原則を国の会計に適用することは異論の余地がないということである。ここにもフランスの統一的な会計基準としてのPCGの存在が大きいことを見ることができる。

3.2 国の会計基準

2004年、「国の会計基準集」が公表され、概念フレーム・ワークおよび15の基準⁷⁾が述べられている。それらの基準において、国の活動と企業の活動を比較して、国の活動に特殊性がない場合は企業の会計基準に基づくこととされ、それを除く国固有の事項に関する基準が述べられている。

国の会計基準集の概念フレーム・ワークによれば、この国の会計基準は、フランスの会計基準であるPCGおよび国家会計審議会の規則、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards, IPSAS）、および国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, IFRS）の3つの基準を参照するとしている。

国には企業のような資本に相当するものはないが、貸借対照表上の資産と負債の貸借差額がすなわち国の純財産（situation nette）であると説明されている。しかし、国の資産には企業のように全ての点で定義に裏付けられるものばかりではなく、例えば国の主権や徴税能力のような特異な無形資産を擁していることにも言及している。

重要な概念のひとつである「資産」については、「資産とは、国にとって正の経済的価値を持つ財産要素であり、つまり（c'est-à-dire）国が支配し、将来の経済的便益をもたらす資源である。国家にとって、将来の経済的便益とは、資産を使用することにより生じ国の利益になるキャッシュ・フロー、資産を使用することにより生じ国が享受するサービス・ポテンシャルである。」と規定しており、これはPCGの「資産の定義」および「将来の経済的便益の定義」とほぼ同文である。このPCGの定義は、2004年にIFRSへの収斂を目的とし改訂したもので、従来フランスが準拠していた資産の財産性とIFRSの将来の経済的便益を並列したものである。つまり、国の資産の

概念も財産性のみによるのではなく、IFRSの将来の経済的便益を満たす場合も資産として認識されることを示している。

また、「所有の概念」ではなく「支配の概念」に基づくことも、IFRSの概念によりPCGにもたらされたものである。このようにフランスがPCGをIFRSへ収斂する方向性をたて資産の定義・評価・減価など改正していたため、国の会計の概念フレーム・ワークにおいても、PCGとIFRS双方の概念や規定と矛盾することなく規定できたものである。

さらに、国の会計書類において、「資源 (la ressource) の支配は直接支配と考えられ、つまり国に含まれるとされる実体により資産 (l'actif) を直接運用 (exercé directement) していることである。法人格を与えられた実体により支配される資産、あるいはその実体自体が国が支配している場合は、国の会計書類に資産として計上しない。」としている。このように支配の概念を詳細に規定していることは、それが重要な概念であることを理解するとともに、この規定からその概念が明確になっていることを見ることができる。

4 無形固定資産

4.1 国固有の無形固定資産

15の基準のうち5番目の基準として「無形固定資産」について述べられている。この無形固定資産には企業と異なり国の主権や徴税能力など国固有のものがある。国は憲法で定められた国の主権を行使することにより、租税を徴取することができ、これが国の歳入となる。無形という属性を有し、資産計上の規準を満たせば、この歳入をもたらす無形要素は計上できるかという疑問が生じる。

国の主権について「国の会計基準集」における「無形固定資産の基準」の「国の特殊性による問題」の記述を要約すると次のようである。国の主権を行使することにより生ずる収益は、それと同等の価値の資源を直接享受しない第三者からもたらされるものである。さらに、潜在的経済的価値を信頼のおける評価をするために、その主権の行使をばらばらに個別化することはできない。また、その主権による収益は通常、第三者の行為により実現されるものである。それは例えば税収は、所得への課税、あるいは物品等購入時の付加価値税の課税により実現されるものである。つまり、将来の経済的便益の評価は、国の支配に基づかない将来の出来事に立脚している。そして、いかなる方法もその信頼性を合理的に保証することはできず、そのような評価を正当化することはできない。

つまり、税収は国の主権の行使によりもたらされるが、それは国自身によるものではなく、第三者から所得税あるいは付加価値税という形でもたらされるものである。従って、それら税収という収益は、国の持つ主権の経済的便益に直接基づかない将来の出来事から得られるものであ

る。また、いかなる方法を用いても、信頼のおける評価を測定しえないので、国の主権や徴税能力を無形固定資産に計上することはできないとするものである。

企業の場合は、収益が潜在的能力を発揮することによりもたらされた対価として受け止められ、その将来の収益の見積もり予想額が将来の経済的便益として算定され評価される。しかし、国の税収は、国の有する主権の行使による対価の集積ではないため、主権の会計的評価を行うことは適切ではないと考えられる。

4.2 研究開発費

2010年の国の貸借対照表において、無形固定資産額は約331億ユーロであり、資産全体に対して3.7%を占めるにしか過ぎないが、国ごとに割り当てられている二酸化炭素の排出権など、企業が計上している無形固定資産と内容的に異なり特徴がある。2010年貸借対照表の借方は（表1）に示す通りである。

表1 2010年 貸借対照表

(単位：100万ユーロ)

	金額
固定資産	
無形固定資産	33,064
有形固定資産	441,227
金融固定資産	282,557
合計	756,848
流動資産合計	98,346
金融資産合計	25,311
調整勘定	10,651
資産合計	891,156

無形固定資産への計上規準は、PCGに基づくとし、支配の概念、明確な個別化、信頼しうる評価額、将来の経済的便益あるいは潜在的能力を要件としている。そしてこの無形固定資産もPCGはIFRSの規定とほぼ同様の内容に改正済みであるので、IAS38無形固定資産とも矛盾していない。

また、LOLF適用前の最後の年である2005年と直近のものを比べると（表2）のようになり、LOLF適用開始までの移行期間に行った準備が会計書類の精緻度を高めたことがわかる。2005年には、ソフトを計上しているにとどまるが、2010年は開発コストおよび仕掛開発コスト（仕掛無形固定資産）の計上が大幅に増加している。

企業と異なり、創立費や営業権などの計上は行わないとしている。

表2 2005年と2010年の無形固定資産内訳比較

(単位：100万ユーロ)

	2010年	2005年
開発コスト	10,338	-
ソフト・ライセンス・商標権等	1,059	165
その他無形固定資産	8,982	3
仕掛無形固定資産	12,686	-
合計	33,065	168

開発コストの資産計上もPCGに基づき、研究開発費の支出を研究段階と開発段階に分け、開発段階での支出を開発コストとして計上している。この開発コストについてもPCGとIFRSでは、資産計上の規準を満たした場合、資産計上を「容認」とするとPCGが規定しているのに対し、IFRSが「強制」していることのみが相違点である。両者の資産計上の規準も同一である。

開発コストに計上されている内容は、軍事開発にかかるものであり、研究開発期間は長期にわたり、かつ投資額も巨額である。「軍事開発はあらかじめ決められた初期段階、オリエンテーション段階、および仕上げ段階に従って進められ、開発コストは製造する軍備の技術向上を推進していくための開発段階の過程すべてのものである」と説明されている。

表3 2010年 無形固定資産内訳

(単位：100万ユーロ)

	取得価額	減価償却累計額	
開発コスト	21,654	11,316	10,338
ソフト・ライセンス・商標権等	1,942	883	1,059
その他無形固定資産	11,110	2,128	8,982
仕掛無形固定資産	12,686		12,686
合計	47,392	14,327	33,065

その他無形資産に計上されている主なものは、ガス排出権およびヘルツ波スペクトルである。ガス排出権は、京都議定書の約定に基づき、フランスが保有する排出権である。ヘルツ波は無線通信の周波数全体で、使用期間に期限がないため償却は行わないとしている。

このように国の無形固定資産には、企業には見られない特殊なものが多く含まれている。2010年に公表された国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) のIPSAS31「無形固定資産」にも定義や規準が示され、無形固定資産はまた新しい局面を迎えようとしている。IPSAS31は支配の概念や将来の経済的便益などIAS38と基本的な規準では相違ないが、徴税権、自然資源の開発や採掘権、あるいは歴史的無形固定資産など企業会計とは異なる

特異な無形固定資産についても規定している。これらの特殊な無形固定資産は特に評価額の算定が非常に難しいものばかりであり、不可能とも言われている（Rocher, 2009）。

しかし、貸借対照表の資産と負債の差額が、国の純財産（la situation nette de l'Etat）とするならば、資産および負債を正しく評価することが必要であり、今後の課題となる。

5 おわりに

フランスの国の会計制度改革を検証することにより、その特徴も明らかになった。国の会計には、予算会計と一般会計があり、予算会計は予算とその執行であり、一般会計がいわゆる企業会計と同様の会計書類を作成する会計である。LOLF以前の一般会計は、現金主義の会計を一部発生主義的に修正したものであったが、それでは正確なストック情報も得られず、国の状況を正しく示しているものではなかった。国の財産および財政状況を正しく表す会計書類を作成するためには、発生主義の導入が不可欠なものであった。

そこで、現金主義から発生主義への移行を改革当初の目的としたが、国の予算会計という特殊性を考慮すると、発生主義だけでは不都合な点もあることが確認され、現金主義会計も維持することとなった。この発生主義と現金主義の併存が、まず大きな特徴として挙げることができる。

そして、この改革では、会計検査院に国の会計書類の監査を義務付けたことも、また制度上の大きな前進であると考えられる。

また、この改革の根底にあった目的は、企業会計に近づけることがあったことも忘れてはならない。この目的への改革が円滑に遂行できたのは、フランスに統一的な会計基準が存在していたことである。その会計基準の適用範囲が企業に限定されていなかったこと、および多くの重要事項がすでにIFRSへの収斂を終えていたことなどが要因として挙げられる。

しかし、無形固定資産にも顕著に表れているように、国固有の無形固定資産や計上が適切でないものの存在、さらに評価の困難さも指摘されている。これらの問題解決と共に、国家間の会計書類の比較可能性および透明性を高めるため、国際的な会計基準の普及が求められる。

国の会計を企業の会計に近づけるということは、企業会計が目的としてきた「忠実な概観」の表現にある。つまり、企業会計でいえば、企業の「忠実な概観」を会計情報により表現し、実状を認識することであり、それを国に置き換え、国の「忠実な概観」を表すことである。企業会計の原則、規則や手続きをもとに、国に適した会計基準を構築し、国の財務状況の「忠実な概観」を会計情報により把握することが重要であると考えられる。

注

- 1) loi organique (ロワ・オーガニック)とは、一般の法の上に位置し、憲法に附属する憲法補助法である。憲法第54条にロワ・オーガニックの規定があり、このLOLFは憲法第34条を補完するものである。loi (ロワ)とordonnance (オルドナンス)の違いは、前者が議会立法により、後者が行政立法によることである。
- 2) 予算会計の成果とは現金主義による歳入と歳出の残高であり、またここでの発生主義の成果とは、複式簿記による一般会計から算出される成果であると考えられる。また、予算成果 (résultat budgétaire)、および政府の資本維持成果 (résultat patrimonial) という日本語訳もある (黒川2003)。
- 3) 1959年予算組織法では支出を経常的支出・投資的支出・貸付など支出の性質により分類していた (第5条)が、LOLFは政策別の分類 (第7条)を採用した。その政策別歳出項目をミッションと称し、その下にプログラム-アクションと細分化されていく。
 しかし、ここで用いられているミッションは、LOLF制定以前のことであり、LOLF以降用いられる予算の政策別項目を示すミッションではない。ワーキング・グループ (Barilari, Bouvier 2010)あるいは委員会を指すものと考えられる。
 他にも、Mission d'évaluation et de contrôleなどがある。
- 4) Comptabilité patrimonialeは、英語のaccrual accountingと同意である。Landは、「comptabilité patrimonialeは、アングロ・サクソンの用語であるfull accrual accountingの概念に該当する」と説明を付している (Land 1997)。
- 5) 予算会計 (comptabilité budgétaire)と一般会計 (comptabilité générale)は異なるものであり、予算会計は予算で、予算のきまり (règles budgétaires)があるが、両者の整合性が保たれない場合が問題である (Milot 2012)。また、完全な発生主義予算を導入したとされるイギリス、オーストラリア、ニュージーランドにおいても、財政の持続可能性の観点から現金主義による情報補完が不可欠である状況が報告されており、それは、予算会計と一般会計のそれぞれにおいて求められるものが異なる限り、必ずしも発生主義の方が優れているという画一的な判断ではなく、現金主義・発生主義それぞれが有する利点・欠点を十分に加味したものと思われる (中西2011)。
- 6) 1937年会社法の株式合資会社に係る第10条で、「監査役は、毎年、総会に対する報告書で、財産目録において発見した不正規性 (irrégularités)および不正確性 (inexactitudes)を指摘し (以下略)」と規定していた。そして当該会社法は、1937年に改正され、株式会社に係る第32条監査役の任務に「…監査人は財産目録および貸借対照表の正規性 (régularité)および誠実性 (sincérité)、並びに理事会報告書における会社の計算書類に係る情報の正確性 (exactitude)を監査する」と規定された。また、1935年の改正では、株式会社の監査報告について第34条に「発見した不正規性と不正確性を指摘する報告書の作成」が新たに規定された。
 その後1966年の商會会社法の改訂では、株式会社の監査に係る第228条で、「会計書類の正規性と誠実性に関する会計監査人の証明義務」および「報告書の情報の誠実性の検証」が規定され、「正確性」という文言は「誠実性」に置き換えられた。
- 7) 2004年の公表当初は、13の基準であったが、その後2007年、2008年に基準が加えられ、現在は15の基準である。

参考文献

- Berilari, A., Bouvier, M. (2010) “La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l’État,” LGDJ Lextenso Edition.
- François, J-J (2000) “La réforme du système financier de l’Etat,” *Revue française de comptabilité*, octobre 2000, pp.26-30.
- Land, É. (1997) “La réforme de la comptabilité de l’Etat : faisabilité et objectifs d’une approche patrimoniale,” *Revue française de comptabilité*, juillet-août, pp.47-55.
- Land, É. (2000) “Comptabilité de l’Etat,” Colasse, B., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp.193-209.
- Land, É., Rocher S. (2008) “Les immobilisations incorporelles en comptabilité publique,” *Revue française de comptabilité*, décembre, p.23.
- Land, É. (2009) “Comptabilité de l’Etat, LOLF,” Colasse, B., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp.223-240.
- Mekhantar, J. (2011) “Finance publiques de l’Etat, La LOLF et nouveau droit budgétaire de la France,” Hachette.
- Milot, J-P. (2012) “Les comptes des collectivités territoriales : principes généraux et spécificités,” *Revue française de comptabilité*, mars, pp.24-26.
- Rocher, S. (2009) “Première position de l’IPSASB sur le traitement comptable des immobilisations incorporelles,” *Revue française de comptabilité*, juillet-août, p.13.
- Zuber, B. (2001) “Les comptes et le bilan de l’Etat : des progrès...des attentes !” *Revue française de comptabilité*, janvier, pp.26-29.
- 東信男 (2004) 「NPMにおける会計検査院の役割 一大陸系諸国の動向一」『会計検査研究』(29), 会計検査院, www.jbaudit.jp/effort/study/mag/pdf/j29d12.pdf
- 黒川保美 (2003) 「フランスにおける公会計制度の改革」『会計検査研究』(28), 会計検査院, http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1165080_po_j28d11.pdf?contentNo=1
- 中西一 (2011) 「フランスの財政・会計制度 (第1章2節), フランスの公会計制度からの示唆 (第4章1節)」, 『ドイツ及びフランスにおける財務書類の検査及びその結果の報告の状況に関する調査研究』, 三菱UFJリサーチ & コンサルティング株式会社, 平成22年度会計検査院委託業務報告書, www.jbaudit.go.jp/effort/study/pdf/itaku_h24_1.pdf

法令等

- Cour des comptes, “Certification des comptes de l’Etat – Exercice 2010”, mai 2011, www.ccomptes.fr/Publication/Certification-des-comptes-de-l-Etat-exercice-2010
- IFAC, IPSAS31, “Intangible Assets,” January 2010, www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-31-intangible-assets-2.pdf
- Loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, JORF n°177 du 2 août 2001, pp.12480-12480, <http://admi.net/jo/2001/12489.html>, www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=649CA94776AD908098753D9952654353.tpdjo14v_2?cidTexte=JORFTEXT000000394028&categorieLien=id
- Ministère de l’Economie des Finance et de Industrie, “La réforme des comptes de l’Etat,” janvier 2004,

www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/Comptes/brochure_reforme_comptes_etat.pdf

Ministère de l'Economie des Finance et de Industrie , “ Les comptes de l'Etat 2005 ”,
www.minefi.gouv.fr/directions_services/Tresor_public/cgaf2005/cgaf2005.htm

Moderfie, “Moderniser l'Etat par la réforme de la gestion publique – De nouvelles normes comptables pour l'Etat,” janvier 2004,

www.minefi.gouv.fr/moderfie/architecture/PDF/Note2.pdf

Moderfie, “Recueil des normes comptables de l'Etat,” janvier 2008,

www.dgdr.cnrs.fr/intranetdcif/Docs/Bibliotheque/reglementation/pdf/NC/Recueil-normes-Etat.pdf

Ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finance, JORF du 3 janvier 1959, pp. 180-185.

République Française , “ Compte général de l'Etat 2010 ”, www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/Comptes/2010/Compte_General.pdf

〈付記〉本誌編集委員長國部克彦先生並びに査読をご担当いただいた2名の先生方には、拙稿の改善にあたり貴重なご教示をいただいた。記して謝意を表したい。

(筆者：愛知工業大学大学院経営情報科学研究科博士後期課程)

(2012年8月14日 採択)