

平成19年度会計検査院委託業務報告書

フランスの公会計・予算改革と 会計検査院の役割に関する 調査研究

平成20年2月

新日本監査法人

目次

1	はじめに	1
1.1	調査研究の背景・目的.....	1
1.2	調査研究の方法.....	2
1.3	本報告書の構成.....	3
2	LOLF 改革とその背景	5
2.1	フランス政府の制度及び構造の概要.....	5
2.1.1	フランス政府の制度及び構造の概要.....	5
2.1.2	経済財政産業省 (MINEFI) の位置づけ.....	8
2.1.3	仏会計検査院 (Cour des comptes, CDC) の位置づけ.....	12
2.2	フランスにおける NPM・行政改革の流れ.....	14
2.2.1	NPM の理念・手法による行政改革が実施された背景.....	14
2.2.2	多様な政策評価.....	16
2.3	LOLF 改革の概要.....	17
2.3.1	LOLF 導入の経緯とねらい.....	17
2.3.2	概要.....	18
3	LOLF 改革の枠組	22
3.1	予算制度の改革としての LOLF.....	22
3.1.1	予算制度改革の背景.....	22
3.1.2	新しい予算制度の特徴.....	24
3.1.3	予算区分の変更.....	28
3.1.4	LOLF 下の新プロセス.....	36
3.1.5	予算の執行体制.....	46
3.1.6	予算の執行ルール.....	49
3.1.7	日本の予算制度との対比.....	52
3.2	会計制度・会計基準の改革としての LOLF.....	57
3.2.1	会計基準が変更された背景・目的.....	57
3.2.2	新しい会計制度の特徴.....	61
3.2.3	日本の会計制度との対比.....	72
3.3	業績評価による行政管理の改革としての LOLF.....	90
3.3.1	フランスにおける業績評価と LOLF.....	90
3.3.2	業績評価の概要.....	92
3.3.3	年次業績計画書 (PAP) と年次業績報告書 (RAP).....	94
3.3.4	日本の業績評価制度との比較検討.....	114
4	LOLF の導入過程と課題	121
4.1	導入の3段階の概要.....	121
4.1.1	LOLF の施行過程.....	121

4.1.2	LOLF の段階的導入プロセス	122
4.2	LOLF 改革と IT システム	125
4.2.1	LOLF に伴う IT システムの改革の必要性	125
4.2.2	IT システムの構築体制	126
4.2.3	現在の IT システムの状況	127
4.2.4	新しい IT システム Chorus の概要	128
4.2.5	Chorus における会計処理	129
4.2.6	Chorus の導入スケジュール	133
4.3	新制度導入に係る諸課題	135
4.3.1	会計制度・会計基準面の課題	135
4.3.2	予算・決算、業績管理面における課題	149
5	LOLF 改革と仏会計検査院	154
5.1	仏会計検査院及び会計検査制度の概要	154
5.1.1	仏会計検査院の機能と権限	154
5.1.2	仏会計検査院の組織体制	157
5.1.3	仏会計検査院による報告	159
5.2	LOLF 改革における仏会計検査院の対応	161
5.2.1	LOLF 改革に対する仏会計検査院の関与	161
5.2.2	検査体制の構築	162
5.2.3	財務検査の視点・手法	169
5.2.4	業績評価の視点・手法	178
5.3	2006 年度決算における監査の実施結果	180
5.3.1	2006 年度の財務会計 (CGE)	180
5.3.2	2006 年度監査結果の概要	185
5.3.3	監査での留保事項の内容	187
5.3.4	仏会計検査院による今後の課題解決の見通し	196
6	公的分野におけるその他の監査等機関の状況	198
6.1	経済財政産業省財務監察団の取組み (IGF)	198
6.2	省庁間プログラム監査委員会の取組み (CIAP)	198
7	我が国への示唆	201
7.1	LOLF 改革のポイント、影響、課題	201
7.1.1	改革のポイント	201
7.1.2	LOLF がもたらした影響	203
7.1.3	LOLF 導入時及び今後の課題	205
7.2	我が国公会計・予算制度改革への示唆	206
7.3	我が国会計検査院への示唆	214
	補足資料	219

参考資料224

用語集227

＜報告書要約＞

本報告書は、平成19年度会計検査院委託業務「フランスの公会計・予算改革と会計検査院の役割」の調査研究報告書である。本報告書は、7章で構成される。

第1章は「はじめに」である。フランスのLOLFは、2001年8月1日に成立した予算組織法であるが、予算制度改革、公会計制度改革、業績評価・マネジメント制度改革を一体的に進めようという野心的な取組みである。その仕組みには、NPMの考え方が大幅に取り入れられている。LOLF改革において、予算における執行上の裁量が政府に与えられるとともに、業績評価による説明責任が求められる仕組みが導入されているのが、その一例である。また、仏会計検査院には国家会計監査証明報告書を提出するという新たな役割が与えられた。世界的なNPMの流れを受けて、我が国でもNPMによる行政改革の取組が進行してきているところであるが、本調査は、フランスにおける財政会計制度改革の現状及び課題とともに、LOLF導入後における仏会計検査院の役割や課題等について調査・分析することにより、今後の我が国の公会計制度改革に関する種々の検討及びそれらに対する我が国会計検査院の取組みに有用な情報を整理・提供することを目的としている。調査研究の方法としては、本調査研究は、研究書・専門書や政府刊行物等についての文献サーベイおよび仏会計検査院や経済財政産業省に対する現地ヒアリング調査を実施し、報告書を取りまとめた。

第2章は「LOLF改革とその背景」である。LOLFの導入及び運用においては、経済財政産業省と仏会計検査院が重要な役割を果たしている。フランスがNPM（新公共経営）に沿った改革を進めた背景には、ユーロ導入にともなう財政再建圧力、欧州連合（EU）及び英米の影響、説明責任への要求の高まりなどがある。LOLFは、国会議員の強力なリーダーシップによって主導され、わかりやすい予算の実現や、業務の実施について計画に対する業績及びその業務責任を明確にすること、議会の財政的権限を強化することなどをねらいとしている。

第3章は、「LOLF改革の枠組」である。LOLF改革は大きく言って、予算制度改革、公会計制度改革、業績評価による行政管理改革という3つの側面がある。予算制度改革の側面では、予算区分がミッション・プログラム・アクションという三階層による政策目的による新たな体系へと改められた。また、予算の執行においては、プログラム責任者の権限として、費目間の流用がルールとして認められる（ただし、人件費への流用については制限がある）とともに、予算執行における責任の体系が再編された。会計制度・基準改革の側面では、LOLFによって、国の予算上の歳入歳出の会計である予算会計、その予算執行全体をあらわす財務会計、プログラムの様々なアクションの支出を分析するコスト分析会計という3つの会計が導入された。財務会計については、発生主義会計が導入され、貸借対照表や純費用等計算書

¹が作成されることとなった。業績評価による行政管理の側面では、業績指標が導入されるとともに、業績の管理及び報告ツールとして、プログラムごとに年次業績計画書及び年次業績報告書の作成が求められることになった。

第4章は、「LOLFの導入過程と課題」についての分析である。LOLFにおけるITシステムについては、経済財政産業省の国家財政情報庁を中心として、2010年の完成をめざして、現在でもシステム構築の努力が続けられているが、ITシステム開発の遅延が証明上の留保条件として国家会計監査証明報告書で指摘されるなど、LOLFにおいてITシステムの整備は大きな課題となっている。その他、現金主義と発生主義の調整における問題、開始貸借対照表の作成時における資産の網羅性と遡及修正の問題、新しい概念による内部統制の問題といった会計制度面の課題や、業績評価に向けたインセンティブや業績情報の活用上の問題などが、課題として指摘できる。

第5章は、「LOLF改革と仏会計検査院」についての分析である。仏会計検査院は、会計検査院長による議会への提言や検査報告を通じて、LOLF改革に対して推進力を与えてきた。また仏会計検査院は、LOLFによって、国家会計監査証明報告書を作成するという新たな役割を担うことになったが、制度本格導入後初となる2006年度の国家会計監査証明報告書では、証明にあたって13の留保条件が付されている。それら条件とは、具体的には、中央政府の財務報告システム上の問題、内部統制に係る問題、防衛省の資産に関する問題等であった。

第6章は、「公的分野におけるその他の監査等機関の状況」である。経済財政産業省の財務監察団（IGF）及びLOLFを機に立ち上げられた省庁間プログラム監査委員会（CIAP）は、LOLFの運用において、独自の監査を行なうなど、一定の補完的な役割を果たしている。

最終章である第7章は、「我が国への示唆」である。LOLFにおいては、制度構築フェーズでは、①外圧、②議会のリーダーシップ、③発生主義会計の下地の存在が、また制度運用フェーズでは、①十分な移行期間、②責任の明確化、③教育訓練の充実が、改革推進上で重要なポイントとなった。またLOLFがもたらした変化として、①PDCAのマネジメントサイクルへの好影響、②制度化・明確化された裁量と責任、③職員のコスト意識の醸成、④今後の業績評価・検査の可能性の拡大といった点が認められる。一方、現在においてもLOLFには、①会計制度・基準に係る技術的課題、②新しい概念による内部統制推進の推進に係る課題、③ITシステムに関連する問題、④業績向上に向けたインセンティブ整備の課題、⑤予算決算における業績情

¹ 純費用計算書、主権的収益計算書、純費用と主権的収益の当期差額計算書の3書類を示す。詳細については、本報告書の第3章の3.2.2.3を参照

報の活用に係る課題、⑥LOLFの制度的枠組と組織との整合性の問題、といった課題が残されている。

調査結果を踏まえて議論できる我が国公会計・予算制度改革への示唆としては、①リーダーシップの重要性、②準備期間の設定の重要性、③制度改革における推進力としての外圧、④予算の体系と評価の体系の整合、政策目的別予算の検討、⑤予算の執行における弾力化の問題、⑥予算、評価と組織の整合化、⑦発生主義会計に関する下地、⑧開始貸借対照表の作成の困難性、⑨「新しい概念」による内部統制の整備、⑩発生主義への移行時の個別論点、⑪オペレーション部門への教育・訓練、⑫施策の実施にかかる裁量と責任の所在の明確化、⑬コスト感覚の学習ツールとしての管理会計、⑭評価情報の有用性確保の必要性、⑮予算・公会計制度改革とITシステム改革連動の重要性が指摘できる。

また、本調査からの我が国会計検査院への示唆としては、①外部専門家の活用、②財務諸表の証明業務への行政側の理解、③検査体制構築のための対応、④電子的監査ツールの活用、⑤公会計・予算改革に対するスタンス、⑥政府や各省庁との対話・情報共有、⑦国際監査基準の活用といった点がある。

1 はじめに

1.1 調査研究の背景・目的

現行のフランスの予算組織法（Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} aout 2001 relative aux lois de finance.以下LOLFとする）は、2001年8月1日に成立した国家予算の編成や執行の基本に関する組織法である。フランスにおける組織法とは、憲法に基づいて公権力の編成について規定するもので、通常法律の上位に位置するとされる。またフランスでは、国家予算は法律として国会での審議、可決を要するが、その予算法の基本原則を定めているのが、この予算組織法、すなわちLOLFである。

LOLFの導入は、予算制度改革、公会計制度改革、業績評価・マネジメント制度改革を一体的に進めようという極めて野心的な取組みである。LOLFでは、業績契約による目標と責任の所在の明確化、予算執行等の権限の現場への委譲・拡大、指標による業績目標の管理と、NPM（New Public Management.新しい公共経営）の考え方を大幅に取り入れた仕組みが導入されたほか、公会計制度改革の一環として、仏会計検査院には、政府の財務会計についての国家会計監査証明報告書を提出するという新たな役割が、LOLFによって与えられた。

そもそもフランスは、NPMの実践ではイギリスやアメリカ、ニュージーランド、オーストラリアといったアングロ・サクソン諸国に一步譲った位置にあると言われ、実際、1990年代末頃には、NPMの基本ツールともいえる指標・目標の設定による業績測定・政策評価の導入も、それらの諸国に遅れをとっていたと言われていた。ところが2001年、LOLFを導入し、4年の準備期間を経て2006年から本格導入するに至って、フランスは、従来の印象から一転して、NPMによる行政管理・予算運営・会計管理を全省庁レベルで推進する先端的事例へと転換を遂げたとの感がある。

我が国も、世界的なNPMの潮流の影響を受け、国や地方自治体において、漸進的にNPMによる行政改革の取組みが進行してきているところである。そして、我が国会計検査院も、特別会計に関する法律に基づいて作成される特別会計財務書類について、これを検査することになっている。同じ中央集権的な色彩をもつと言われる国が、いかにしてLOLFのような野心的な大改革に着手し、また実践するに至ることができたのか。取組みの現状や今後の課題についてはどうか。国の財務会計はどのように変革されたのか。そしてそれに対する国家会計監査証明報告書の作成にかかる対応や課題は、具体的にはいかなるものか。このような諸点について調査、分析を行い、示唆を読み取ることは、我が国の公会計制度のあり方や我が国会計検査院の今後のあり方を考える上で、大いに参考となることが期待される。

このような問題意識から、本調査は、フランスにおける予算会計制度改革の現状及び課題とともに、LOLF導入後における仏会計検査院の役割や課題等について調査・分析することにより、今後の我が国における公会計制度改革に関する種々の検討及びそれらに対する我が国会計検査院の取組みに有用な情報を整理・提供することを目的としている。

1.2 調査研究の方法

本調査研究は、会計検査院事務総長官房上席研究調査官からの委託によるものである。

調査研究の方法としては、内外の専門書・論文等の各種先行研究、及び仏会計検査院や経済財政産業省等の政府機関がウェブサイトを中心に公表している各種刊行物や発表の分析を中心とした文献サーベイを行った。

その上で、仏会計検査院及び経済財政産業省、国民議会の関係部局を訪問し、担当者に対して対面式のインタビューを実施し、先行的知見に確証を与えるとともに、実務上の措置や課題等、既存の文献によっては得難い情報について収集を行った。また、追加的に仏会計検査院等の機関から文献資料の提供を受け、文献サーベイを補強した。

現地訪問調査の概要は、以下の通りである。

■ フランス現地調査

【調査担当者】

会計検査院事務総長官房上席研究調査官		鈴木 靖
新日本監査法人公会計部	シニア・マネージャー	渡辺 徹
	マネージャー	大塚 淳
	マネージャー	長谷川太一

【日程】

訪問日	訪問先	ヒアリング対象者()は肩書き
11/5 (月)	経済財政産業省 (Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, MINEFI) 国際部 (International Cooperation Mission, DGCP)	Dominique Dallo (International Cooperation Mission, DGCP) Benedicte Valantin (International Cooperation Mission, DGCP) Frederique Gibbe (International Cooperation Mission, DGCP)
	国家近代化総局 (Direction générale de la Comptabilité publique)	Alex Montay

11/6 (火)	経済財政産業省 予算局 (Direction de Budget)	Brigitte Sablayrolles
	国家財政情報庁 (Agence pour l'informatique financière de l'État)	Marie-Thérèse Hansmannel Claude Molly-Mitton (Agence Pour L'informatique Financière de L'état)
	財務監察団 (Inspection générale des Finances)	Vincent Minuet (Inspecteur des Finances)
11/7 (水)	経済財政産業省 予算局	Jean-Paul Milot (Chef de Mission Normes Comptables)
	公会計総局 (Direction générale de la Comptabilité publique)	Alain Caumeil
11/8 (木)	国民議会 (Assemblée nationale) 財政委員会事務局	Hervé Message
	仏会計検査院 (Cour des Comptes)	Jean-Raphael Alventosa Francoise David (Chargee de Relations Internationales)
11/9 (金)	仏会計検査院	Patrick Lefas (Conseiller Maitre) Remy Mazzocchi (Expert)
		Phelippe Adhemar (Conseiller Maitre)
※なお大塚は、以下の日程及び調査先について追加的なインタビュー調査を実施した。		
11/12 (月)	CapGemini	Cirille Garclcia (Consultant)
	Ernst & Young	Arnauld Bertrand (Partner) Valerie Laine (Sr. Manager)
11/13 (火)	経済財政産業省	Francois Tanguy (Sous-Directeur, DGCP)
		Eric Nouvel (Chef du Bureau 5A, DGCP)

以上の方法によって入手した各種情報を分析し、以下、報告書各章において順次説明される項目を調査枠組として整理を行い、研究報告書として取りまとめを行った。本調査の分析に用いた文献資料及び参考資料については、巻末に資料編として一覧整理した。

1.3 本報告書の構成

本報告書の構成は、以下の通りである。

- 第1章 「はじめに」
- 第2章 「LOLF改革とその背景」
- 第3章 「LOLF改革の枠組」
- 第4章 「LOLFの導入過程と課題」
- 第5章 「LOLF改革と仏会計検査院」

- 第6章 「公的分野におけるその他の監査等機関の状況」
第7章 「我が国への示唆」

2 LOLF改革とその背景

2.1 フランス政府の制度及び構造の概要

2.1.1 フランス政府の制度及び構造の概要

フランス政府の制度及び構造の概要を主にNAO² (2005)³及び大山 (2006) に拠って述べる。国家の首班である大統領は直接選挙により5年毎に選出される。首相は大統領により任命され、憲法により国家の政策立案とその実行の権限が与えられている。現在の第五共和制においては大統領と首相の権限が拮抗する「半大統領制」が採用されている。大山は、この「半大統領制」について議会優位の議院内閣制度の支持者と強い大統領制度の支持者との妥協によって生まれた制度であるが、その誕生の前提が変化してきていると指摘している⁴。国民議会の多数派が大統領を支持する限り大統領の権力が非常に強くなること（現在はこれに該当する）、国民議会の選挙結果次第では大統領の役割が大きく変化するという問題点が指摘される。2000年に大統領の任期が5年に短縮され、国民議会議員の任期と同様になった。これにより総選挙と大統領選挙が同時に行なわれるようになったが、大統領率いる与党が国民議会の多数派を占めることは必ずしも保証されていない。大統領と国民議会の多数派が保守と革新に分かれる状況をコアビタシオン（保革共存）と呼ぶ。

政府は40～50名程度の大臣、担当大臣、政務長官から構成される。大臣は首相の指名により、大統領が任命する。各省大臣の下には、政務長官が置かれる。政務長官は原則として閣議に出席しないが、担当大臣の扱いは内閣によって異なる。憲法の規定により政府の構成員と議会の兼職は禁止されているため、大臣等に任命された場合は議員辞職する。2007年5月に大統領選の決選投票（投票率83.97%）が行われ、与党UMP（国民運動連合）のニコライ・サルコジ候補が得票率53.06%で当選し、大統領に就任した。同月、フランソワ・フィヨン新内閣の閣僚名簿（15人）が発表された。サルコジ大統領の公約通り、与党UMP以外からの入閣や女性閣僚がほぼ半数の7人を占めた。同年6月の国民議会選後に内閣改造が行われ、現在は第二次フィヨン内閣である。

議会は国民議会（下院）と、元老院（上院）から構成される。2007年12月現在の国民議会の定員は577名、議員の任期は5年で小選挙区制の選挙により選出される。元老院の定員は331名、議員の任期は6年で3年毎に半数が間接選挙により改選される⁵。間接選挙の選挙権を持つのは国民議会議員とすべてのレベルの地方政府の代

² National Audit Officeの略。英国の会計検査院。

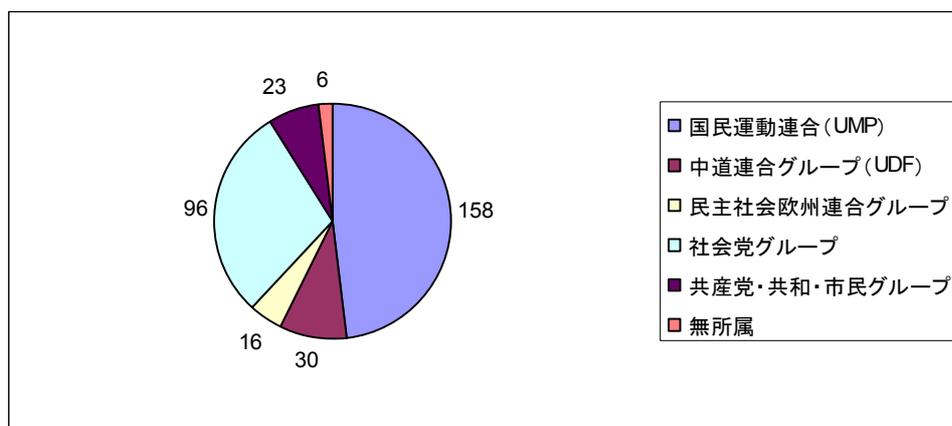
³ NAO (2005)

⁴ 大山 (2006) pp.69～77

⁵ 外務省ウェブサイト (<http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/france/data.html>)

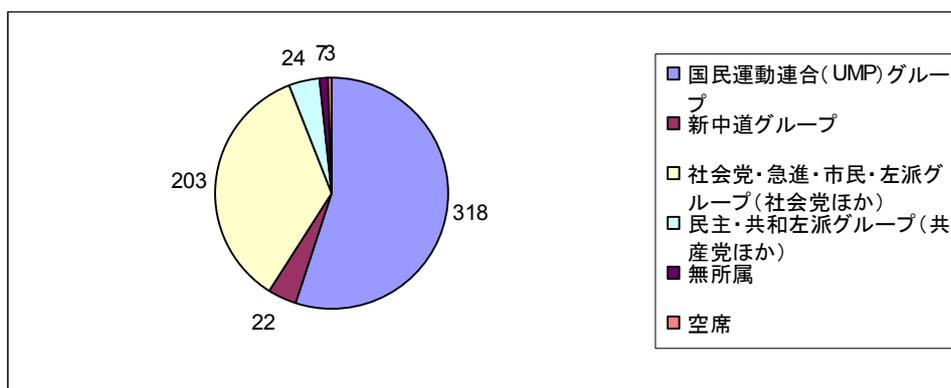
表者である。2007年6月の国民議会選挙の結果は下図の通りである。与党UMPは単独過半数を獲得したものの議席を減らし、社会党は対照的に大きく議席を伸ばした。首相は国民議会の解散権を持つが、元老院を解散することはできない。会期は10月から6月である。国民議会は予算の決定や法案審議の開始を行なうことができ、政府は国民議会に対して政策実行の説明責任を負う。法案の成立には両議会の合意が必要だが、元老院で否決されても国民議会で再度可決されれば成立となる。

図表 1 国民議会の構成：議席定数 577（2007年12月現在）



(出典) 外務省ウェブサイト⁶より新日本監査法人が作図

図表 2 元老院の構成：議席定数 331（2007年12月現在）



(出典) 外務省ウェブサイト⁷より新日本監査法人が作図

⁶ <http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/france/data.html>

⁷ <http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/france/data.html>

現在のフランスの省庁の構成は以下の通りである。省庁は固定的ではなく、内閣発足時に制定される行政立法（デクレ）により、大臣以下の政府の構成員についてそれぞれの所管分野が決定され、各大臣の下に割り振られた行政組織が省庁の単位となる。政務長官の下に割り振られた組織は局となり、政務長官は局長の役割を果たす。省庁は局の連合体ということができ、省庁が柔軟である一方、局や課の独立性は強固である。省庁を統括する職は通常置かれず、省庁内で大臣を支えるのは、官房長・官房主任・その他補佐官から構成される官房である⁸。共和制が敷かれて以来現在に至るまで、大統領及び大臣の官房職につくのは圧倒的に官僚である。官房長は大臣に次ぐ地位を占め、大臣の業務の大部分を代行する。官房は法律により設置される機関ではないため柔軟な活動が可能である⁹。

LOLF改革を主導した経済財政産業省（Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, MINEFI）は、現在の第2次フランソワ・フィヨン内閣では、予算・公会計・公共サービス省と経済・財政・雇用省に分離されており、LOLF推進の取組みは前者の予算・公会計・公共サービス省が引き継いでいる。本稿はLOLFの導入過程を分析対象としているため、取組み当時の経済財政産業省の名称を用いることとする。

図表 3 第2次フィヨン内閣における省庁

首相府
外務・ヨーロッパ担当省
農業・水産省
予算・公会計・公共サービス省
文化・通信省
エコロジー・持続可能開発整備省
経済・財政・雇用省
国民教育省
高等教育・研究省
移民・統合・国家アイデンティティ・共同開発省
内務・海外県・海外領土・地方自治体省
司法省

⁸ 大山（2006）

⁹ 永井（1991）

住宅・都市問題省
青少年・スポーツ省
労働・社会問題省

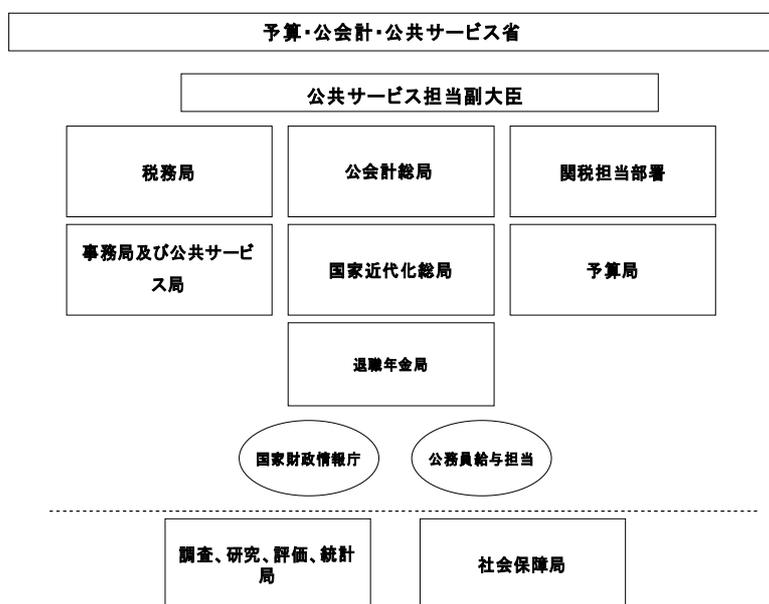
(出典) 首相府ウェブサイト¹⁰より新日本監査法人が作成

2.1.2 経済財政産業省 (MINEFI) の位置づけ

① 経済財政産業省の所掌業務と組織 (全体)

第2次フィヨン内閣では、経済財政産業省は経済・財政・雇用省と予算・公会計・公共サービス省の二省に分割された。それぞれに担当大臣が置かれているが、事務局長は両省を兼任する体制になっており、実態的には完全に分離されたわけではない。経済・財政・雇用省は財政管理、雇用、産業、貿易、国際的な経済協力、観光振興、消費者保護等を所掌している。一方、予算・公会計・公共サービス省は予算管理、税制、地方公共団体の管理等を所掌している。経済財政産業省が進めたLOLFの推進活動は、同省が引き継いでいる。予算・公会計・公共サービス省の組織は下図の通りである。

図表 4 予算・公会計・公共サービス省の構成



(出典) 経済財政産業省提供資料より新日本監査法人が作成

¹⁰ <http://www.premier-ministre.gouv.fr/acteurs/gouvernement/>

② 会計・財務に関する経済財政産業省の役割

日本の会計制度と異なり、各省庁には経済財政産業省の公会計総局（La direction générale de la Comptabilité publique, DGCP）の官僚が会計担当として派遣される。彼らは、経済財政産業省に籍を置きながら、各省庁の予算管理や会計情報の統括を行なう。ここで各省庁における財務統制システムとそこにおける経済財政産業省の役割を紹介する¹¹。

省庁の財務統制は支払命令官（オールドナタ）、財務統制官、出納官が担う。支払命令官は各省庁の大臣であり、大臣より支払命令権限の委任を受けたものも含まれる。詳しくは3章1節で述べるが、LOLFではプログラム責任者（responsables de programme）という新しい役割が設置され、このプログラム責任者が大臣の委任を受けたものに該当する。財務統制官と出納官は共に経済財政産業省の職員で、各省庁に派遣され、常駐する。予算法に関する新たな憲法附則により、この三者には高い自律性が与えられている。支払命令官は各省庁の目的を遂行することと管理を担う。一方、予算執行の管理は財務統制官と出納官を通じて経済財政産業省が行なう。

財務統制官は財政活動を検査し、省庁の行動を監督し、予め定められた限度額を超過しないように保証する役割を担う。そのため、予算執行の際には、支払命令官から支出要求が提出される前に、財務法令への準拠性や予算の範囲内の執行であることの確認が行われる。また、歳出削減努力を行なうことも財務統制官の任務である。

出納官は、支払命令官の決定に従い、支出・収納行為を担う。その際、会計法への準拠性を確認し、違反している場合には出納を拒絶する権限を持つ。出納官は派遣先の省庁からの独立性を完全に保ち、財政の均衡、整合性、合規性、品質の担保に責任を持つ。万一、適正な認可や法的根拠に欠いた支出が行なわれた場合には、その責任は出納官にある。

③ LOLF制度下で重要な役割を果たす部局

次にLOLF下の予算・財政管理で重要な役割を果たす部局を説明する。

(1) 予算局（Direction de Budget）

予算局は国家予算に関して、中心的な役割を担っている。最近ではLOLF改革の定着と財政再建の2つの主要課題を抱えており、行動様式や組織の変革を主導している。

¹¹ 詳しくは三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社（2007）p.79

予算局は2006年1月1日よりLOLFの実現に責任を持っている。この新しい役割により省内での位置づけが変化し、LOLFに関連する業務刷新を行なう権限と、他省庁との交渉により目的を定め、各省庁の業務指標を管理する役割が加わった。予算局は8部局の約240人の職員から構成される。持続可能な財政のための戦略の提示と、その戦略における有効な政策立案のために、予算局には7つの使命が定められている。

- 1、長期視点も含んだ財政にかかる包括的な戦略の提案
- 2、戦略を実行するためのプログラムの作成
- 3、年次予算がプログラム目的に整合していることや業績を考慮したものであることの確認
- 4、財政の安定と業績達成の観点から業務運営されていることの確認
- 5、予算及び複数年度予算の枠組の設定への参加
- 6、予算の原則や手段の策定及び実行とその検証
- 7、公的機関に対する戦略面、財政面からの監視

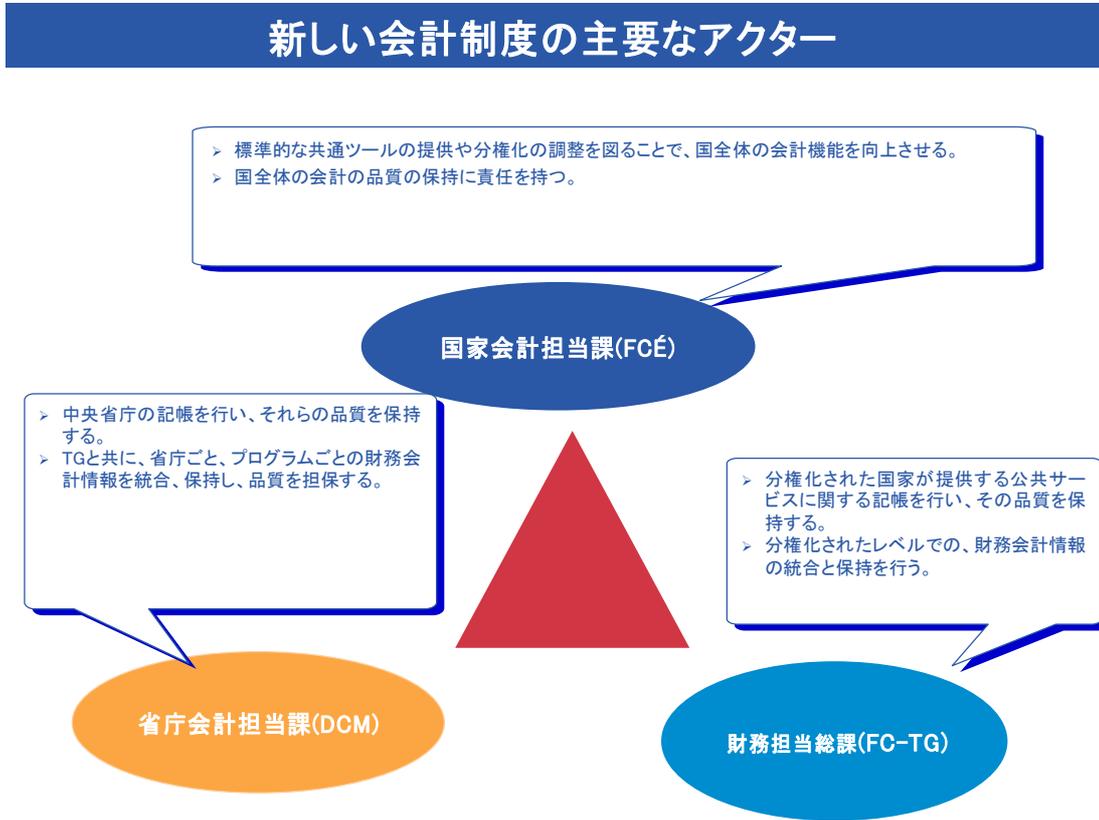
(2)公会計総局 (Direction générale de la Comptabilité publique, DGCP)

公会計総局とその実行部隊である財務部局 (Treasury) のネットワークは予算・公会計・公共サービス担当大臣の下に置かれている。56,000人の職員を擁する財務部局は3,175の財務部を含む3,350の組織から構成される。財務部局の出納官は、政府や地方自治体の財政管理を行う。公会計総局は歳入歳出のすべてを管理する。公会計総局は歳入歳出プロセスの近代化を図り、会計に関する情報の整備を行なった。

公会計総局は会計業務の執行者である。中央政府においては新しい中央政府の会計基準の整備に参加し、内部統制の構築を担った。地方公共団体等に対しては、地方公共団体等が使用する勘定科目体系と、日常の会計業務の整備を行なった。

公会計総局内の各課の担当は以下の通りである。

図表 5 会計管理担当部署



(出典) 予算改革局¹²研修資料より新日本監査法人作成

(3) 国家近代化総局 (Direction générale de la Modernisation de l'Etat, DGME)

国家近代化総局は予算・公会計・公共サービス担当大臣の下、省庁間の公会計や公共サービスに関する調整・指示を行なっている。国家の近代化は、行政の業績向上を目的の一つとし、業務プロセスの見直し、行政事務の簡素化、行政サービスの質の向上、新しい技術の活用等によって達成されるとしている。そして、これらが相乗効果を発揮して国家の近代化が加速するよう、これらの取組みを推進することが国家近代化総局の役割である。

具体的には、国家近代化総局による取組みは、第一に国家の構造と公共管理の近代化、第二は行政の効率化と品質の向上、第三が電子政府の構築、という3つの側

¹² 予算改革局 (La direction de la reforme budgétaire, DRB) はLOLF導入のために2001年から2006年度までの暫定組織として予算局から分離して設置された組織。現在は、予算局に統合されている

面がある。国家近代化総局は、国家近代化のために、資源の集中や専門家の投入を行い、グッドプラクティスの共有や経験の集約を推進する。

また、国家近代化総局は、自らの使命のために、プログラム責任者や予算責任者、内部監査担当者、品質管理担当者、情報システム担当者等による、省庁を超えたネットワークの構築・維持を行っている。

国家近代化総局は、LOLF導入にあたり、ツール、方法論、教育の提供を行った。また、プログラム責任者や予算責任者等のネットワークを通して、経験の共有を促し実行を促進した。

2.1.3 仏会計検査院 (Cour des comptes, CDC) の位置づけ

仏会計検査院を規定するのは主として財政裁判法典である。以下、仏会計検査院の役割、政府内での位置づけ、組織体制、検査報告について、その概要を説明する。

① 仏会計検査院の役割

仏会計検査院の任務は共和国憲法により「予算法の執行の監督において、議会と政府を補佐する」と規定されている。財政裁判法典では、公会計に関する審判、国の機関又は国以外の公法人に対する会計検査、公企業 (entreprises publiques) の会計及び業務の検査を行なう。また社会保障機関、国等から支援を受ける機関、遺産基金等の公的な性格をもつ機関の検査を行なう。これらの検査は行政の品質や効率性、有効性の管理、収入支出の管理が法に従って行なわれていることの確認といった観点から行なわれる¹³。LOLFでは仏会計検査院に国の財務会計 (La comptabilité générale de l'État, CGE¹⁴)の保証という新たな役割が与えられた。国の財務会計

(CGE) への監査は合規性、誠実性、及び正確性の観点から行なわれる。監査済みの決算書は決算法の添付書類となり、議会の審議の対象となる。議会への補佐の機能としては検査報告書の提出の他、財政状態及び予算政策に関する報告書等の提出や、議会の委員会からの質疑への対応がある。

② 仏会計検査院と政府の関係

仏会計検査院は行政裁判所としての性格を有し、その構成員は司法官として位置づけられている。議会や大統領府から独立した機関である。

¹³ 大山 (2006)

¹⁴ La comptabilité générale de l'Étatの略。発生主義による貸借対照表や純費用等計算書からなる。

③ 仏会計検査院の組織体制

仏会計検査院長は大統領令により任命される。仏会計検査院は7部局より構成され、局長は仏会計検査院長が用意するリストから政府が選定し指名する。

図表 6 仏会計検査院の各部署の担当範囲

部署名	担当範囲
第1局	経済財政産業省及びすべての財政関連機関
第2局	防衛、産業、エネルギー、貿易、商業・工業、産業界担当の省庁
第3局	教育、文化・研究、青少年・スポーツ、公共放送担当の省庁
第4局	国家の統治活動（司法、内務、外務等）に関する省庁、地方圏会計検査院
第5局	雇用、労働、職業訓練、住宅・社会福祉担当の省庁
第6局	保健社会保障担当省庁、社会保障機関
第7局	社会資本、交通・都市計画、農林漁業、環境、観光担当の省庁

(出典)仏会計検査院ウェブサイト¹⁵より新日本監査法人が作成

④ 検査報告

仏会計検査院は、前述の財務会計（CGE）の決算監査に伴う国家会計監査証明報告書の他、年次検査報告書を議会に提出する。検査報告には官庁、機関、企業に対する所見及び、地方圏会計検査院の検査対象である地方公共団体、施設、企業、団体、機関への所見が記載される。これらの年次検査報告に加え、テーマ別の検査に関する個別テーマ検査報告書も提出される。

図表 7 仏会計検査院の主な検査報告書

年次検査報告書： Rapport publics annuel	各省庁の検査結果をまとめた報告書
個別テーマ検査報告書： Rapports publics thématiques	港湾や教育など特定のテーマについて検査した結果をまとめた報告書
財政展望に関する報告書： Rapports sur la situation et les perspectives des finances publiques	中期的な国家財政の見通しに関する意見をまとめた報告書 (予算検討のため、政府が予算案を提出する際、予備的な報告書を議会に提出する)

¹⁵ <http://www.ccomptes.fr/CC/Organisation.html#4>

国家会計監査証明報告書： Certification des comptes	LOLFに基づき証明を行うこと となった財務会計（CGE）につ いて監査結果をまとめた報告書
予算管理と結果に関する報告 書：Rapports sur les résultats et la gestion budgétaire	予算会計について検査結果をま とめた報告書

（出典）仏会計検査院ウェブサイト¹⁶ より新日本監査法人が作成

2.2 フランスにおけるNPM・行政改革の流れ

2.2.1 NPMの理念・手法による行政改革が実施された背景

LOLFはNPM（新公共経営）の理念・手法を取り入れた、包括的な行政改革の取組みであるといえる。NPMはイギリスやニュージーランド等アングロサクソン諸国から導入が始まり、世界の行政に影響を与えた。日本の取組みでは、2000年に行なわれた中央省庁の再編や独立行政法人制度の導入（企画と執行の分離）、2000年の行政機関が行う政策の評価に関する法律の施行による政策評価の導入（成果のマネジメント）等が、中央政府レベルでの代表的なNPMによる取組みといえる。

一方フランスではNPMに基づく手法、特に政策評価の導入はアメリカ等、アングロサクソン諸国に比べ遅かった。そこで本項ではフランスでのNPM導入が遅れた理由と、NPMが方向転換により導入されることとなった背景を整理する。

木村（2002a）は、フランスにおいて政策評価がなかなか受け入れられなかった理由として5点挙げている。第一は、成果主義文化の希薄さである。フランスには行政の評価を3E（経済性、有効性、効率性）の観点のみからは行なえないという考え方が伝統的に根強く、その結果、成果主義の受容に抵抗があった。第二は、中央集権国家の伝統があるため、効率性を度外視した画一的な行政サービスが提供され続けてきたことである。第三に、議会中心主義の伝統が挙げられる。これは、立法府である議会が行政・司法に優越するため、行政の統制は議会によるものだけで十分という考え方である。第四に、仏会計検査院による広範な統制が十分に有効であったことである。仏会計検査院による検査は、合法性のほか合目的性の観点からも行なわれており、これが政策評価の役割を果たしている部分がある。第五に、強固な予算会計制度があるため公会計と企業会計の違いが重視される風潮があり、企業会計的な考え方が導入されにくく、従って民間的な経営手法であるNPMが取り入れにくいという点がある¹⁷。

¹⁶ <http://www.ccomptes.fr/CC/Publications.html>

¹⁷ 木村（2002a）pp.3-4

このような阻害要因はあったものの、政策評価を中心とするNPMに基づく行政管理手法は、フランスにおいて徐々に導入され始めた。その背景・理由としては、①1980年代以降の一連の行政改革、②ユーロの導入に伴う財政再建圧力の高まり、③欧州連合（EU）及び英米の影響、④説明責任への要求の高まりの4点が挙げられる¹⁸。

①行政改革について、1980年初頭は社会党のミッテラン大統領の下、国家介入主義が取られ、企業の国営化や行政の拡大が図られた。しかし、1986年に保守系のシラクが首相になると国家介入主義が見直された。また市場原理の導入による行政の効率化が目指され、公務員削減や省庁再編、行政事務の迅速化、地方分散等の取組みが行なわれた。1989年に首相が社会党のロカールに交代した。ロカールには、「公共サービスの再生」というスローガンを掲げて公の役割の意義を強調する一方で、その正当性を説明する必要があった。そこで政策評価が開始され、1990年に全省庁的な評価推進機関として評価関係大臣会議及びその実務担当組織として評価科学評議会が設置された。1995年の政権交代以降も政策評価実施の流れは継続された。

フランスで行政改革や政策評価が実施された最も重要な理由が、②ユーロの導入による財政再建圧力の高まりである。欧州連合（EU）は1993年に欧州単一市場を完成させ、財、サービス、資本、人のEU域内での移動が自由化された。このため、関税障壁の撤廃に留まらず、税関や国境といった物理的障壁、認証制度や金融サービスといった制度的障壁も撤廃された。単一市場の推進と同様に進められたのが単一通貨の導入である。1979年に欧州通貨制度（European Monetary System, EMS）が導入された。これは、加盟国の互いの通貨の為替平価の変動限度を定め、限度を超える際には互いに介入しあう仕組みである。また、1992年のマーストリヒト条約では加盟国が財政の健全性を維持することが求められ、(1)国・地方・社会保障基金の財政赤字はGDPの3%以内、(2)グロスの債務残高はGDPの60%を超えないことが求められた。また、加盟国は財政安定化プログラムを策定し、5年間の主要経済見通しと共に中期的な財政均衡又は黒字目標と、そのための財政赤字の対GDP比の推移を策定、提出しなければならない¹⁹。

③のEUの影響として、単一市場の下、市場開放、競争原理の導入が求められることが挙げられる。このため民営化が進められ、公共事業の効率化が推進された。また英米の政策評価やNPMの手法が盛んに紹介されるようになった。④の説明責任は、元々は議会を通じて間接的に果たされることで十分であるとされてきた。しかし、国民に直接説明することの必要性が重視されるようになった。政策評価は国

¹⁸ 木村（2002a）pp.6-8

¹⁹ 財政制度等審議会（2003a）

民と行政の間に直接的なルートを設定する意義があり、説明責任の要求に対応しているといえる。

2.2.2 多様な政策評価

上記のような要因によりフランスにNPMによる手法が本格的に取り入れられるのは1990年代以降であるが、それ以前にも取組みは行われていた。そこで本報告書では引き続き木村（2002b）を参考に、まず予算統制のための試みについて、次に多様な政策評価について紹介する。

フランスの1960年代の予算編成合理化の取組みは、アメリカのPPBS（Planning Programming Budgeting System, 企画計画予算方式）をモデルにしたもので、そのモデルは予算決定に際し、予め政策評価を行い、その結果を予算に反映する仕組みであった。つまり、目標が設定され、その達成手段（計画）が選定されると、計画の評価が費用便益の観点からなされ、その結果、予算が作成される。この取組みは、フランスではあまりよく機能しなかった。その理由として木村（2002b）は複数年の目標は予算の単年主義に反する、財政当局の権限強化への反発、事前評価を行なうための予算決定過程として柔軟性が欠けることを挙げる。ただし、PPBSの試みは1999年以降に取り入れられた「成果契約」の取組みに影響を残した。これは各省の予算執行部局と経済財政産業省が成果契約を結び、予算執行にかかる事業の目標を設定し、その達成度を評価する一方で、予算執行には各部局の裁量権を広く認めるものである。これは経済財政産業省の一部のみに導入されたが、事前評価を契約として表現する手法は後述の評価契約や計画契約に影響を与えている。

予算統制以外の目的でも、木村（2002b）によれば、1980年代以降、以下の様な様々な政策評価が行なわれた。

- ①政策評価推進機関による政策評価
- ②行政機関等による評価
- ③計画契約

①の例としては1998年に設立された国家評価評議会（Counsel national d'évaluation）がある。これは前述の評価科学評議会が改組されたもので、省庁をまたがった形の政策評価の計画立案及びその実施、評価方法に関する事柄の提案、評価するための資金として設立された評価発展基金の管理を業務とする。毎年選定されたテーマについて、有識者や地方議員、経済社会評議会委員、仏会計検査院の構成員、国会議員から構成される委員が評価する。

②行政機関等による評価は、各分野ごとに個別法や通達により定められる。例えば運輸行政においては1980年代より一定以上の金額の公共事業の事前・事後評価が

おこなわれた。但し事後評価については通達で評価基準が定められず、個々に委ねられるため、事後評価における仏会計検査院の役割は残る。²⁰

③計画契約とは、国と州の間で国土開発計画の実施に関して締結されるもので、契約という形で置かれる一定の統制の下で州の計画実施に対する財政的援助を行なうものがある。計画契約の評価は州評価委員会が行なうが、この委員会には地方圏会計検査院の院長が協力するのが通例であり、行政機関と地方圏会計検査院が協調して評価を行なうところに特色がある。評価は契約の中止の判断及び、次年度の計画を行なうための準備として行なわれるもので、評価基準は各委員会で定める。この評価の方法は、プログラム評価に近い。²¹

なお、評価における契約という形式の意義として、契約という形式をとることにより行政主体・行政機関相互の交渉過程・評価規範が明確になるということ、及び、特殊法人・公益企業・公営企業などの派生的行政主体に関する評価手法として活用される余地があるということの2点があると考えられる。²²

2.3 LOLF改革の概要²³

LOLF改革は議会主導で法律が成立し、法施行後4年の準備期間を経て2006年度から完全導入された。以下、その概要について説明を行う。

2.3.1 LOLF導入の経緯とねらい

LOLF改革の発端は1996年に国民議会議長のフィリップ・セガンが公的政策の評価の更なる活用を構想したことにはじまる。1998年には、後継者の国民議会議員ローラン・ファビウスが、行政の効率性のチェックや国会による予算統制の可能性を検討した。そして1999年、元老院議員リディエ・ミゴーが情報委員会を設立し、同年、元老院議員アラン・ランベールが予算に関する情報委員会を主導した。しかし、当初は政府側の抵抗に合い順調には進まなかった。

そこに、2000年に転機が訪れる。LOLFの発案者であるローラン・ファビウスが経済財政産業大臣に任命され、そして政府の立場から、首相に対して予算改革の必要性を説得した。それまで予算改革に、政府は慎重であったが、これを機に推進の方向に転じた。その結果、LOLFの制度化検討が進展し、2001年8月1日に、投票を

²⁰ 木村（2002b）p.12

²¹ 木村（2002b）p.18

²² 木村（2002b）p.36

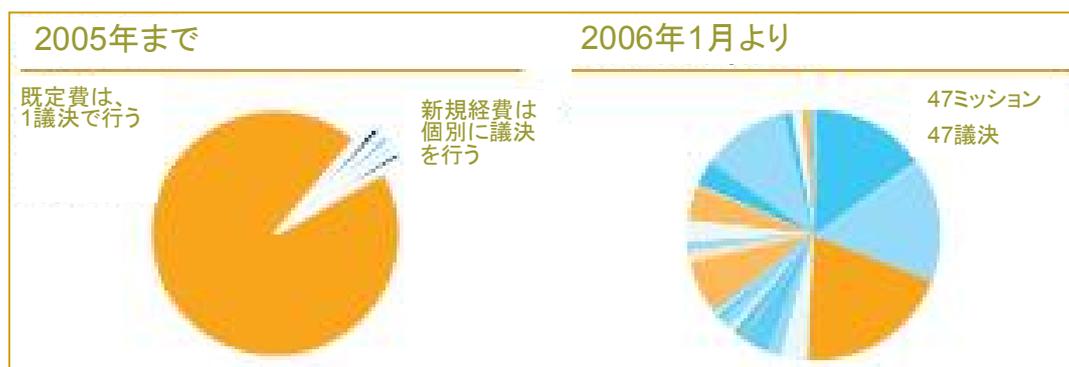
²³ この項は大場（2007）及び(財)農林水産奨励会農林水産政策情報センター（2007）による

棄権した共産党を除き元老院・国民議会ともに与野党両方が一致してLOLFが成立した。

LOLFは4年の準備期間を経て2006年度予算から全面的に施行された。LOLFによる改革は主に、予算の仕組みの変更、会計基準の現金主義から発生主義への移行、行政経営の仕組みの導入、情報システムの改革により行なわれた。

LOLFによる改革は分かりやすい予算を策定しその監督を国会が行なうこと、予算の用途を明確にすること、業務の実施について計画に対する業績及びその業務責任者の責任を明確にすることを狙いとしている。従来の国会の予算審議は、既存の支出はまとめて一回の議決を行う一方、新規事業を中心に行われていた。そのため、下図のように予算のうち94%が一回の議決で行われほとんど審議されなかった。しかし、LOLF以降は全事業が審議の対象となり。また決算審議の際に、予算執行結果と業績を国会に提出することとなった。

図表 8 LOLF 前後の予算の議決の変化



(出典) 経済財政産業省, Budget Reform and State Modernisation in Franceより新日本監査法人が作成

2.3.2 概要

LOLF で定められた仕組みに関し、予算の仕組み、会計の仕組み、業績評価の仕組み、仏会計検査院の役割、議会の役割について概観する。

第一に、予算は従来の形態別予算ではなく、ミッション・プログラム・アクションという政策目的別の予算体系に基づくプログラムごとに定められることとなった。プログラムを政策領域ごとに束ねたミッションが予算法の議決の単位である。2006年度では34のミッションが定められ、うち8つが複数の省庁で共有される省庁間ミッションである。プログラムの下には、アクションとよばれるプログラムを

詳細化した単位が設けられている。

第二の会計については、LOLFにより3つの会計が定められた。国の予算上の歳入歳出の会計である予算会計、その予算執行全体を表す財務会計（*Le compte général de l'Etat, CGE*）、プログラムの様々なアクションの支出を分析するコスト分析会計の三つである。予算会計については従来どおり現金主義で行われ、財務会計（CGE）については発生主義会計が導入され貸借対照表や純費用等計算書が作成されることとなった。

第三の業績評価は、予算管理におけるプログラムの業績評価を通じて行なわれることとなった。また、プログラムごとに目的、成果目標、業績指標が定められた資料である「年次業績計画書（*Projet annuel de performance, PAP*）」がミッションごとに作成され、予算案（フランスでは予算は法律の形を取る）に添付され、予算審議の際に参照される。提示された事業にどの程度予算をつけるかが審議項目となるため、ここで事前評価が行なわれるともいえる。業績指標は社会経済的な有効性、効率性、品質の側面から設定され、数値目標の設定が奨励される。指標の設定は経済財政産業省と各省庁の間の交渉で行なわれる。

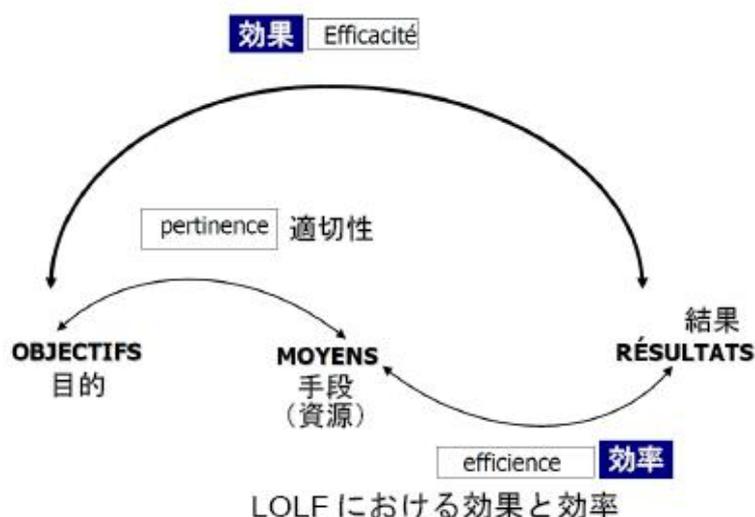
予算管理の責任者としてプログラム責任者がおかれる。プログラム責任者は当該施策を実行するための権限や大幅な裁量が認められる一方、成果に対する責任を負う。プログラム責任者にはBOP責任者（プログラム事業予算責任者）、UO責任者（オペレーション単位の責任者）が置かれ、それぞれ委譲された範囲の予算と業務を管理する仕組みがとられている。

予算執行の事前評価・事後評価のために、年次業績計画書と年次業績報告書（*Rapport annuel de performances, RAP*）がミッションごとに作成される。この二つの書類は業績指標や予算等について計画と結果をプログラムごとに記載するものであり、相互に対応する関係になっている。年次業績計画書は予算案、年次業績報告書は決算案（予算と同様、決算は法律の形をとる）の添付書類であり、国会が予算・決算を審議する際の参考資料である。年次業績計画書と年次業績報告書は、国会で審議を行う前にCIAP（*Le Comité interministériel d'audit des programmes*, プログラム省庁間監査委員会）においてその指標の妥当性や業績結果について検査を行う仕組みになっており、その結果は国会審議の参考情報になる。

年次業績計画書、年次業績報告書は一般にも公開されるため、国民はどのような施策に、どの程度の予算がつけられ、その結果が、どうであったのかを知ることができる。なおLOLFという効率性（*efficience*）とは結果を得るために人員や予算といった資源が有効に用いられたかどうかを測る指標で、効果（*efficacité*）とは目的と結

果を対比することで測定される指標とされている。効率性の重視は公的機関に新たな文化をもたらし、合理化及び資源の有効活用のための経営機能の高度化をもたらすことが期待されている²⁴。

図表 9 LOLF における主要概念の関係



(出典) 大場 (2007)

第四の仏会計検査院の役割における大きな変化は、財務会計 (CGE) について仏会計検査院の証明が必要になったことである。この役割の変化に伴い、検査基準の整備やトレーニングの充実、体制の強化等が進められた。また、仏会計検査院は従来から議会の補佐の役割が明示されてきたが、LOLF においても改めて議会の補佐について明示されるとともに、議会の要請に基づく検査内容が定められた。

第五の議会の役割は、予算と決算の承認を行うことである。予算について、議会は同一ミッション内のプログラムの予算を再編成する修正案を提示することができる。LOLF の施行により議会の権限が強化された点は以下の通りである²⁵。

1. ミッションごとに予算が提出されることになったことで、議会は公共政策や国の活動に関する戦略的方向の決定に関して審議する能力を取り戻した。LOLF が成立する以前は、議会はほとんど審議することなく1回

²⁴ 大場 (2007)

²⁵ (財) 農林水産奨励会農林水産政策情報センター (2007)

の可決で予算の94%を更新していたが、予算の100%をミッションごとに可決することで、プログラムの予算審議が行われるようになり、予算の詳細がプログラムの性質や内容によって示されることになった。

2. 予算改革に伴い、議会は提案力、決定、コントロールにわたる能力を取り戻すことになった。具体的には、ミッション内であれば、議会は予算の増減を決定することが可能になった。
3. 議会は、公共支出をコントロールし、その有効性を測るための補足的ツール、又は手段を得た。
4. 予算改革において、民主的な審議を決定過程の中心に置くことで議会を行政経営に関与させ、予算審議を業績の方向へと刷新することになった。予算は省ごとに審議するだけでなく、ミッションごとに審議されることとなった。
5. 財務委員会の権限は拡大され、予算の方向決定についての審議が制度化された。予算法の及ぶ範囲は拡大され、議会へ伝達される情報は増加した。

3 LOLF改革の枠組

3.1 予算制度の改革としてのLOLF

3.1.1 予算制度改革の背景

木村（2002a）は、予算改革の背景として2つの要素を挙げている。一つは、20年来の政治・行政機構の改善を強いる経済社会的環境、もう一つは政治的文脈である。

政治・行政機構の改善を強いる経済社会的環境とは、自由化・規制緩和、地方分権改革などの制度的改革、社会保障の増大、EUの統一的通貨の導入等をさす。LOLF制定以前に予算・会計について定めた法令である1959年オルドナンスは、国家介入主義ないし統制的経済(*dirigisme*)の時代に制定されたため、かかる環境の変化に適合しない要素があったとしている。このほかの重要な環境変化としては、成果主義的な行政や政策評価の考え方が強まってきたことがある。フランスでは、先進国のなかでは政策評価の導入が遅れていたが、近時では、納税者の支出に対する関心の高まりに加えて、英米の影響により政策評価が積極的に取り入れられてきている。

もう一つの要素である政治的文脈とは、1959年オルドナンスは、ドゴール大統領の主導による行政権優位の1958年憲法を受けて制定されたことから、政府の権限を強化していたことがLOLF改革の機運を高める原因になったことを指している。1959年オルドナンス以来、政府の権限強化を正当化するために、専門知識のない議会には財政上の統制能力が欠けているとされてきた。この状況に対応するため、法改正によって国会が財政上の統制権を奪回することを意図したのである。

前者の経済社会的環境の変化として、フランスでは、1990年代初頭から予算制度改革が行われてきた。財政の赤字の拡大の中で、予算編成手続きにおいて、戦略的な複数年度のプログラム手法の欠如、重要な予算措置について議論する時間の不足が認識されるようになっていた。

当時の予算手続きの具体的な問題として栗原（2005）では、以下の3つを挙げている。

- ・ 各省間の議論の始まりが遅く、重要な選択を行うには、時間が短かすぎる。
- ・ 予算に課された制約や主要な優先分野の選択について、政府部内全体で認識を共有することが不十分である。
- ・ 単年度の予算法の作成過程と、欧州レベルの複数年度のプログラムの作成手続きについて、実務的なレベルで明確にする必要がある。

上記の問題点を踏まえて、法的、制度的な面を変更しない範囲で以下のような予算編成の改善が図られてきた²⁶。

その一つが複数年のプログラム化に向けた取組みである。これは、予算局が、予算の見通しの作成について、省庁毎に予算の対象年度以降の3年間の見通しを作成するプログラム化を導入することによる。この段階において、支出の動向に大きな影響を与える重要な要素の説明、避けられないもしくは予測される新規経費の分析、節約の提案などが議論される。

2つ目の取組みは、予算手続きの合理化である。これは事務手続きレベルで赤字の削減と節約に集中的に議論を行えるように、予算の審査をより早く行うようにしたものである。そのために予算省と各省庁の事務折衝が2月に開始されるようになった。時間を十分に取ることで前年度の予算の執行について問題点を把握し、前年と同様の施策を行った場合の予算の見積りを行い、それを基に、節約や新規経費の議論を事務折衝の際に行い得るようにした。

3つ目の取組みは、より合議的な選択肢の決定である。毎年、5月～6月の事務折衝の後、最終的な首相の裁定が下される前に、政府レベルでの会合を持つことにより、各省も関与させた上で政府の優先政策の下、予算の節約や新規経費の形状について議論する場を設けることとした。

4つ目の取組みとして、予算手続きの透明化が進められた。1996年より毎年予算方針の審議を議会で行うこととした。同審議において、政府は、予算の方針を説明するとともに、予算の大きな選択肢を議会に説明し、議会側に予算編成の最初の段階から情報を提供している。これらの取組みは、LOLFの中に手続きとして取り込まれることとなった。

以上のように、1990年代には予算の手続きの改革が進められてきた。にも関わらず、課題が十分に改善されていないとの認識が存在していた。その一つは、公的支出の効率性のコントロールが不備であり、予算管理者は、与えられた予算に対して、得られた結果について説明する責任を負わされていない枠組となっている。このような課題認識が1998年10月に開始されるLOLF審議に繋がっていくのである。

²⁶ 栗原（2005）

3.1.2 新しい予算制度の特徴

フランスでは、予算・決算は法律の形式で議決される。そのための法律として、財務法 (loi de finances) があり、その中に予算法 (loi de finances de l'annee) と決算法 (loi de reglement) がある。²⁷

LOLFによる予算策定面における改革の特徴は大きくは以下の3つに集約される。

1. 財政の透明性の向上
2. 予算の解読可能性の向上
3. 議会の財政的権限の強化

第一の財政の透明性の向上は、議会への予算管理に関する情報提供の強化によって行われる。その一つが経済財政の戦略の強化である。LOLFでは、政府が3つの報告書を提出することが定められている。3つの報告書とは、「国の経済社会財政の現状と展望報告書」、「国民負担とその展望報告書」、「国民経済と公的財政の進展に関する報告書」である。この3つの報告書により、今後の見通しに関する情報が強化され、より経済財政の戦略に関して審議できるようになった。同時に、予算添付資料の提出期限が設定されその関連書類が充実した。²⁸

LOLFでは、新たに予算法の対象範囲が以下の項目につき拡大された。これにより、財政に関する情報がより充実することとなった。

- ・ 国庫の収入、支出を評価した国庫収支表
- ・ 1年以上の国の譲渡可能な債務の年末における変動の純計の上限の設定
- ・ 政府保証の付与の承認
- ・ 協力資金 (les fonds de concours) の歳入・歳出の評価
- ・ 国の収入の全部ないし一部の第三者への帰属

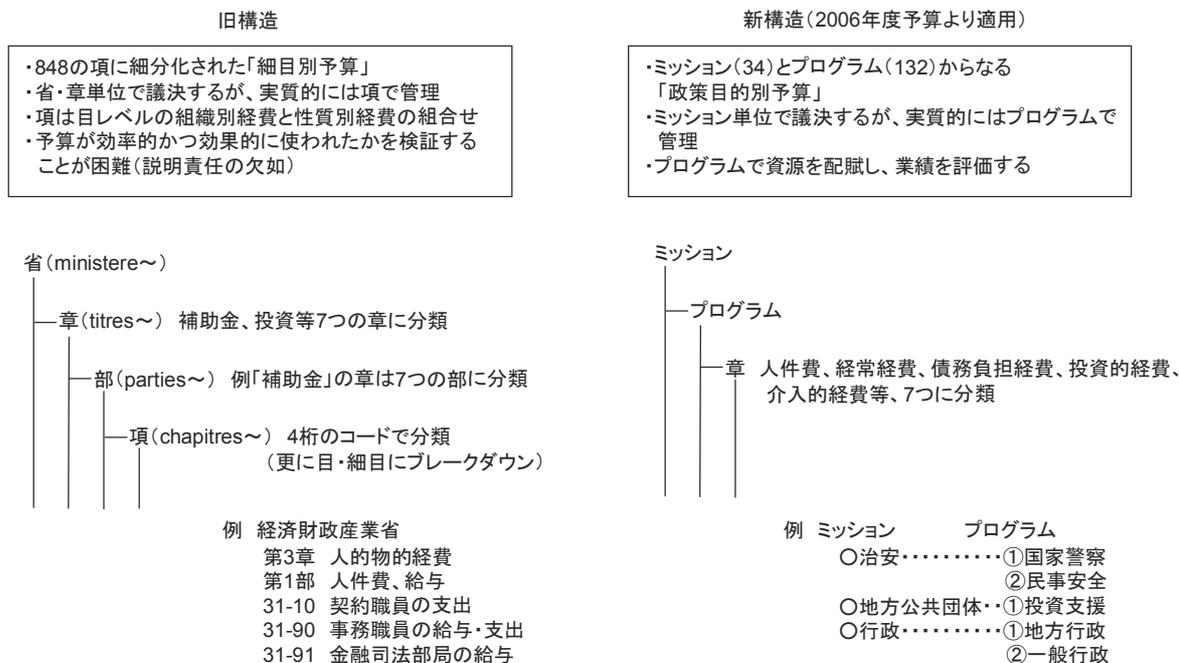
第二の予算の解読可能性の向上とは、これまでの性格別の歳出の分類を政策目的別の歳出分類へと変更するものである。つまり、あらかじめ定義された目標に対する成果を志向して予算を配分することとなった。具体的には、歳出はプログラムごとに特定されることとなった。プログラムとは、特定の省に関連し、詳細な目標と関連付けられた一つの活動ないし活動全体を実施するための歳出をグループ化したものである。このプログラムは、ミッションごとにグループ化される。ミッショ

²⁷ 他に、修正予算法 (loi de finances rectificative) がある。追加されたものとして部分財務法 (loi de finances partielle) と特別財務法 (loi de finances de speciale) がLOLFに明記された

²⁸ この項、栗原 (2005) による

ンとは、特定の公共政策に資するプログラム全体を包含する。これを旧来の1959年オールドナンスと対比したものが以下の図である。

図表 10 フランスの予算構造の新旧比較

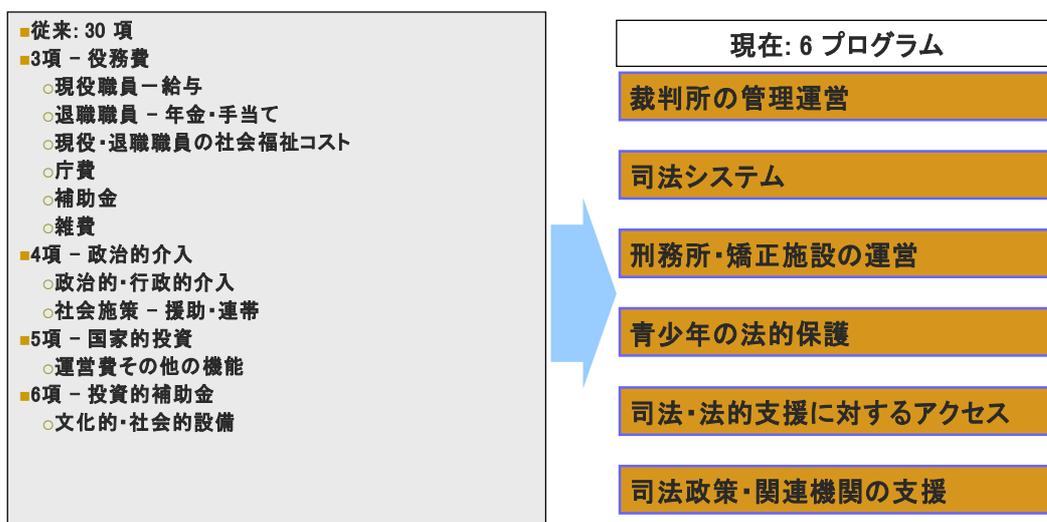


(出典) 田中 (2005) をもとに新日本監査法人が一部改定

以前の1959年オールドナンスでは、組織と費目で管理していたのに対して、LOLFにおいては、組織の概念はなく、最上位のミッションからプログラム、アクションと目的志向で構造化する体系になっていることが分かる。

具体的にどのように項がプログラムへと集約されたかについて、以下の司法関連のプログラムで紹介する。この例では、30の項が6つのプログラムへと集約されている。

図表 11 項からプログラムへの変化の例



(出典) 経済財政産業省提供資料により新日本監査法人が翻訳

第三の議会の財政的権限の強化とは、予算法の発案権の所在は1959年オールドナンスと変更はないものの、議会在予算法を修正できる範囲が変わったことである。1959年オールドナンスでは、増額する権限は与えられてなかったが、LOLF第47条により、議会在部分的な増額修正権が与えられた。この修正権により、財務法案の定めるミッションの枠内で、なおかつ当該ミッションの許容費の範囲内であれば、修正案として、新しいプログラムの創設やプログラム間の許容費の分配の変更が可能になった。

図表 12 LOLF 第 47 条の条文

第47条
 ミッションの支出の一部を修正する場合は、憲法第34条及び第40条に基づき、その修正をミッション全体の所定の総額の制限内で行う。
 すべての改正には理由を付し、それを正当化する方法の詳説を添付する必要がある。
 本組織法の規定に従わない改正は、受理できない。

上記に加えて、従来、既定費と新規経費に分けて予算審議が行われていたため予算の90%以上の金額を占める既定費を一括で議決していたが、LOLFではミッションごとの決議となったため、審議や議決の重みが大幅に向上した。

さらに、予算執行における特徴として下記の点が挙げられる。

1. 新しい責任の連鎖
2. 執行に関する権限委譲
3. 複数年度予算の仕組みの導入
4. 最初の1ユーロからの証明（ゼロベース予算）

第一の新しい責任の連鎖とは、予算執行の命令者としての大臣からの委任に基づき、プログラムごとにプログラム責任者が配置されたことである。プログラム責任者は、予め定められた目標にコミットし、その結果を説明する義務を果たすこととなった。プログラム責任者は、現場においてさらに権限を委譲しており、同時に責任も付与している。

第二の執行に関する権限委譲とは、プログラム責任者の歳出の権限を指す。各プログラムの歳出に関して、同一のプログラムの中では、章の間の歳出の流用²⁹は、原則として、プログラム責任者に委ねられることとなった（ただし、人件費への流用は認められない）。

第三の複数年度予算の仕組みの導入とは、LOLFでは、支払許容費（Credit de Paiment, CP）と債務負担行為（Autoriastion de engagement, AE）の2つの費目に分けて管理を行っている仕組みを指している。すなわち、支払許容費は、単年度の支出の増減を設定するものであるが、債務負担行為は複数年度にわたる支出行為の金額の上限を設定する。1959年オールドナンスでは、投資的支出に対してのみ認められていたが、LOLFではこの条件を無くし、すべての支出について債務負担行為が認められることとなった。これにより、予算単年度主義を継続して維持しながらも、実質的に複数年度予算に近い対応が可能になった。³⁰

図表 13 LOLF 第 8 条の条文

第8条

計上された支出は、債務負担行為及び支払許容費に関する認可から構成される。

債務負担行為の認可では、債務負担行為が可能な歳出の上限を設定する。投資事業の債務負担行為の認可は、支出を追加せずに執行又は提供される性質の一貫した一連の事項に対して行われる。

支払許容費は、債務負担行為の認可の枠内で契約した債務負担行為を賄うために同年度に支払うこと又は支払いを命じることができる歳出の上限を設定する。

人件費では、計上される債務負担行為に関する認可の総額は、支払許容費の総額と同一である。

²⁹ 本稿では、プログラム内の章間で予算を移動することを流用とし、プログラム間で予算を移動することを移用とする

³⁰ 木村（2002a）

これは、実際の政策は複数年度にまたがることが多い中、予算単年度主義を徹底すると弊害が生じかねないため、債務負担行為を一般化することによって複数年度予算の道を広げたものである。

本調査における経済財政産業省の予算局の職員に対するヒアリングでは「国は複数年度制を強化したい。今後、国の財政の複数年度化を実行しようとしている。将来的に、LOLFが修正され複数年度化が実行される可能性がある。」³¹と今後さらに制度的に強化される見通しが示された。

第四の“最初の1ユーロからの証明”とは、前年度予算の実績をいったん白紙に戻し、必要な額や優先順位などを白紙の状態から検討し直して予算を編成する予算編成手法であり、一般的にはゼロベース予算と呼ばれる手法である。この考え方を象徴的に示すためLOLFでは“最初の1ユーロからの証明”という言葉を用いており、すべての予算は予測される予算要求額の説明を行わなければならないとされている。詳しくは、本章3項で述べるが、この情報は予算添付資料として年次業績計画において作成が求められている。

3.1.3 予算区分の変更

歳出予算の配分額である支出許容費（credits）の構成について、1959年のオールドナンスでは、省（sections）、章（titres）、部（chapitres）、項（articles）の区分をしていたのに対して、LOLF第7条では、ミッション（missions）、プログラム（programmes）、予算枠（dotations）、アクション（actions）という4つの基礎概念で定義されている³²。

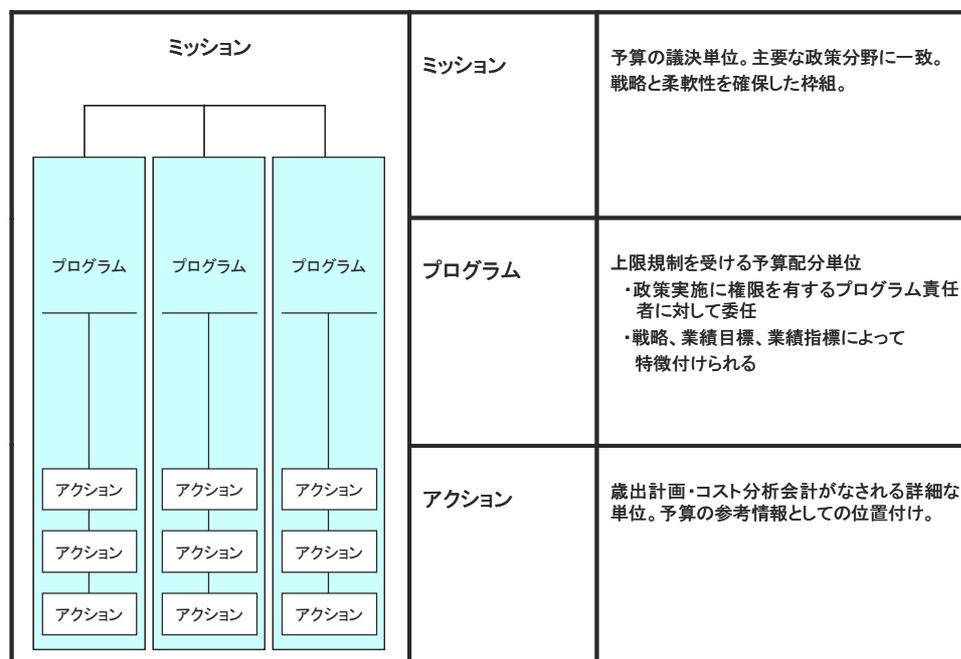
このミッションは議決の単位であり、プログラムは予算特定の単位であり、例外的な特定単位として予算枠がある。さらに、プログラムを細分化した単位としてアクションがある。このうち特にプログラムは、LOLFにおいて重要な概念である。

詳細は後述するが、プログラム以下で業績指標が設定されるようになっており、現代的な成果志向の流れを受けた仕組みが採用されている。

³¹ 現地調査における経済財政産業省ヒアリングによる

³² 木村（2004a）pp.20-21

図表 14 フランスのプログラム型業績予算の構造



(出典) 経済財政産業省(2007f)

3.1.3.1 ミッション、プログラム、予算枠、アクションの定義

LOLF第7条ではミッション、プログラム、予算枠、アクションについて以下のよう
に定めている。

図表 15 LOLF 第 7 条の条文

<p>予算の認可の性質及び範囲</p> <p>第7条</p> <p>I. – 予算法に基づき国の予算上の各支出を賄うために計上された支出は、1つ以上の省における1つ以上のサービスに係するミッションごとに計上する。</p> <p>1つのミッションには、定めた公共政策に属する一連のプログラムが含まれる。</p> <p>1つのミッションは、政府の発議による予算法の規定によってのみ創設できる。</p> <p>但し、特定の1つのミッションでは、複数の行政上の支出を充当し、各支出は、1つ以上の交付金の対象になる。1つのミッションにおいて、以下の2つの交付金を充当することもできる。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 災害対策のための臨時歳出及び予想外の歳出のための交付金。 2. 支出の可決の際にプログラムごとの配分額を正確に決定できないものの報酬に関する一般的な措置のための交付金。 <p>1つのプログラムは、同一の省による1つのアクション又は一連の一貫したアクションの実行を目的とし、公益のために正確に定めた目的を有し、見積りの対象</p>

となる予定された結果に付随する予算から構成される。

II. – 支出は、計画又は交付金により特定される。

プログラムの支出又は交付金の支出は、第5条に記載した科目ごとに計上する。科目ごとの支出の計上は、指標的なものである。但し、各プログラムの人件費の科目に関して計上する支出では、その性質の歳出の上限を示す。

III. – 第1項第2号に定める交付金に関する支出を除き、人件費の科目に関して計上される支出は、国が報酬として認可する予算配分額の上限に一致する。その上限は、省において特定する。

IV. – 支出は、省の裁量により計上する。

支出は、予算法又は例外的に第11条から第15条、第17条、第18条及び第21条の規定の適用によってのみ修正できる。

省間の業務のため認可された予算配分額は、予算法又は例外的に第12条第II項の適用によってのみ修正できる。

この第7条の解釈について、木村（2004a）は、以下①～④のように説明している。

①ミッション

LOLF第43条では、ミッションは議決の単位であると定められており、支出許容費の議決はミッションごとになされる。プログラムや予算よりも広い概念であり、これらを含み、統合するものである。単一省庁内で管理する省庁ミッション（missions ministérielle）と複数省庁にまたがる省庁間ミッション（missions interministérielle）の2通りに分類される。

図表 16 LOLF 第 43 条の条文

第43条

歳入の見積りは、一般予算、附属予算及び特別会計の総体に関する採決の対象になる。

国庫の支出及び資産の見積りは、単一の採決の対象になる。

一般予算の支出は、ミッションごとに採決される。採決は、支払許容費及び債務負担行為の認可に関して一度行われる。

予算配分額に関する認可の上限は、単一の採決の対象になる。

附属予算の支出及び特別会計の支出又は損失は、附属予算ごと及び特別会計ごと採決される。

特別基金会計（comptes speciaux du Trésor）や附属予算（budgets annexes）も、それぞれにミッションを構成し、議決の単位となる。その中のプログラムごとに支出する許容費が特定される。いずれもわが国の特別会計に相当するが、特別基金会計は資金ないし基金（fonds Provisoires）の管理を中心とした会計単位であり、附属

予算は企業特別会計に類するものである。特別基金会計や附属予算についてLOLFでは、予算の簡素化のために削減する方向を取っており、基本的には特定財源やプログラム単位の財政管理によって代替される。

歳出はこのミッション単位で議決が行われるが、歳入は全体として一個の議決にかけられる。

②プログラム

プログラムは、行政組織の単位とは必ずしも一致しないが、省庁ごとに区切られる。各省庁のプログラムごとにプログラムコーディネーターやプログラム責任者と呼ばれる責任者が配置される。このプログラム責任者は、各プログラムの目標・結果の管理を行う。人件費から他の費目への流用を除く費目間の予算の流用や、アウトソーシングや地方分散の採否等について裁量権を有し、その結果について責任を持つ。

地方の出先機関に対しては、各プログラムの責任者の判断のもとに分散化がなされ、地方ごとにプログラム事業予算 (budget operationnel de programme, BOP) が導入される。このBOPごとに地方機関の責任者 (responsables de BOP) が配置され、中央機関のプログラム責任者との間で管理に関する対話 (dialogue) を行い、広範な裁量権を得て、包括的な支出許容費を利用しながら所定の目標と指標をもとに支出する。その予算執行の成果については、プログラム責任者に対して報告する義務がある。さらにBOP責任者の下に、複数の事業単位責任者 (responsables de UO³³) が配置され、同様に対話に基づく予算執行裁量権と成果報告義務が発生する。

③予算枠(dotation)

予算枠は例外的な予算特定の単位であり、プログラムに統合されない支出許容費で、成果の測定ができないものについて、支出許容費を特定する意義をもつ。LOLFにおける予算枠には、3つの種類がある。

1) 特別機関予算枠 (dotation des pouvoirs publics)

特別機関予算枠は、大統領、元老院、国民議会、憲法院など、憲法上の「特別機関 (pouvoirs publics)」の支出に対する予算枠であり、各省庁に設定することは想定されていない。これに対し、憲法院などの特別裁判所以外の裁判経費 (行政裁判所や司法裁判所のための支出) は、司法省のプログラムに含まれる。

³³ Unité Opérationnelleの略。事業単位の意

2) 偶発的・不可見支出予算枠 (dotation pour dépenses accidentelles et imprevisibles)

自然災害等、偶発的ないし予見不可能な支出のための包括的予算枠である。これに対して、それぞれの役務に関連する偶発的支出は、各プログラムから支出される。

3) 給与措置予算枠 (dotation pour mesures generales en matiere de remunerations)

報酬に関する支出で、プログラムごとの分配が議決の際には正確になしえないものに対する包括的予算枠である。給与措置予備費 (provision salariale) とも呼ばれる。財政担当の大臣の決定 (アレテ) により、プログラムごとに分配される。ただし、分配先は人件費のみと限定されている。

偶発的・不可見支出予算枠と給与措置予算枠は、予算法の採択時には使途が定まらない支出で、政府が予算執行期間中に割り当てを決めることが認められている。両者をあわせて1つのミッションという形で議決される。

④アクション

ミッション・プログラムの最下層に位置するアクションは、プログラムを具体化する単位であり、単一の省庁に帰属する。アクションは、公益上の目的及び目標・成果によって確定されるが、その支出許容費の金額は参考数値にとどまり、アクション間での流用は可能である。アクションの実質的な意義は、コスト分析会計における基本的な分析単位となることである。

このように、ミッション・プログラム・アクションの概念は、予算書類の判読可能性、ひいては公的作用の認識可能性を高めるという意味で、議会統制の強化につながる。同時に、成果主義行政と政策評価の基礎にもなっている。

図表 17 2008 年度予算のミッション・プログラムの内容

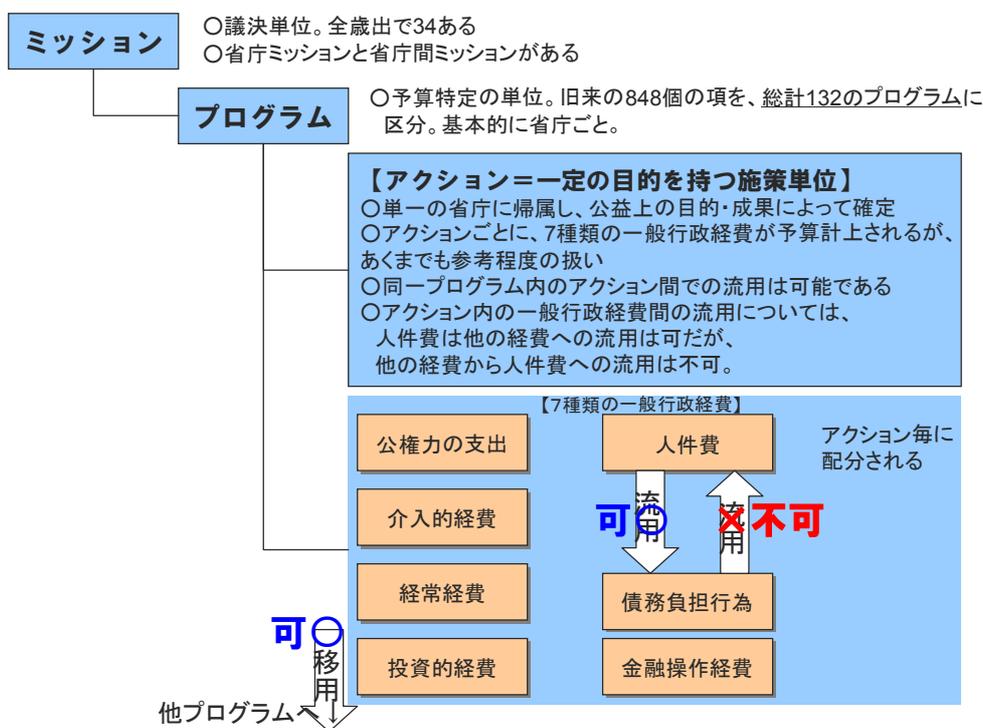
ミッション	プログラム						
国の外交	ヨーロッパ世界でのフランス	科学芸術発信	在外邦人、在留外国人				
行政管理・領土事務	領土管理	事務執行	政治的生活等	内務業務			
農林水産	持続可能な農林水産	生産物向上・市場管理	森林	農業試験			
政府開発援助	経済財政開発	途上国との連帯	共同開発・実施				
退役軍人等	国家や軍とのつながり	復員軍人	第二次大戦中の迫害者救済				
国の機関	協議会等	経済社会協議会	会計検査院等				
文化	文化遺産	建造物	知識伝播と文化の民主化				
防衛	環境・防衛安全	軍事活動	防衛警察	武器管理			
経済開発・規制	起業・観光開発	経済規制					
政府による指令	労働問題統制	欧州議会への発現					
環境保全・持続開発	国家道路ネットワーク	交通安全	陸上交通	鉄道負債	海上保安	航空	宇宙など
	市民工学	地理情報	環境リスク管理	エネルギー資源	エコロジー、持続可能開発		
財政的負担	国の債務・資産	控訴提出(信用評価)	貯蓄	年金増加			
学校教育	初等教育	中東教育	学生生活	初頭・中等私学教育	国の教育支援	農業技術使用	
財政・人材管理	国地方の公的部門の財政運営	国家財政・近代化	金融財政政策	交易・セキュリティ対策	パブリック・サービス		
移民・統合	移民・保護施設	国籍取得					
法正義	法の正義	刑務所	青少年擁護	法正義へのアクセス	法執行機関管理		
メディア	マスコミ	国際放送	オーディオ・ビジュアル				
海外生活	海外勤務	海外生活					
フランス経済の浮揚	統計研究	経済雇用政策					
土地問題	土地利用計画	国有地					
政府事務	大統領府	国民議会	元老院	議会関連機関	憲法院	高等裁判所	
	裁判所	欧州議会					
給付	公的給付	公的保険・補償					
研究・高等教育	高等教育機関	学生生活	学際科学技術	資源環境管理	航空宇宙	環境汚染	
	エネルギー問題	産業研究	交通都市問題	官民共通技術	科学技術文化	農学	
社会保障・年金	社会保障・年金計画	船員年金等	年金データ検索等				
地方行財政	地方財政・自治体連携	財政組織	地域施策	財務管理			
税運付	税運付評価(国税)	税運付評価(地方税)					
保健	公衆衛生・予防	ケア提供	薬物問題				
治安維持	国家警察	国家憲兵隊					
市民防衛	介入サービス	救済措置コーディネーター					
安全	就眠対策	食品安全					
連帯・統合・機会平等	弱者阻害防止	貧困対策	困難家庭支援	障害と自立	病者対策	男女平等	保健・社会政策の実施
スポーツ・青少年	スポーツ	青少年	活動促進				
労働	雇用機会	経済雇用開発	雇用の質・労使関係改善	雇用・労働政策企画管理			
都市・住宅	都市再生	社会的公平・団結支援	居住空間確保支援	住宅供給促進			
省単独ミッション							
省間ミッション							

(出典) 経済財政産業省 (2007f)

3.1.3.2 予算費目の構成

プログラムの費用分類は、性質別に「公権力の支出」「人件費」「経常経費」「債務負担経費」「投資的経費」「介入的経費」「金融操作経費」の7種類の章から構成されている（LOLF第5条I）³⁴。7つの章のうち、公権力の支出の予算枠が存在するのは、大統領府や憲法院や国会両院など、憲法上の機関に関する支出に限られており、その他の省庁では用いられていない。また、債務負担経費（＝国債償還費）や金融操作経費は、原則として経済財政産業省にのみ帰属している。介入的経費は、わが国の地方交付税に相当するもの等により構成される。よって、各省庁の予算で実際に多く用いられるのは、人件費、経常経費、投資的経費の3つとなっている。

図表 18 フランスのプログラム予算の費目構成



(出典) 新日本監査法人作成

さらに、LOLF第5条IIにより、「公権力の支出」以外の章が性質別にさらに18の支出枠（費目）に分けられている。各章の支出額については、人件費の章以外は、議会に対する情報提供のための参考数値程度の扱いに留まっており、厳密に設定されたものではない。

³⁴ 7つの費目の邦訳は、栗原（2005）

図表 19 フランス 2001 年 LOLF 第 5 条によるプログラム内の経費区分

第 5 条	
I. 予算は下記に分類される	
1)	公権力の支出
2)	人件費
3)	経常経費
4)	債務負担経費
5)	投資的経費
6)	介入的経費
7)	金融操作経費
II. 人件費は下記で構成される	
-	報酬
-	社会保証税
-	福利手当
経常経費は下記で構成される	
-	人件費以外の経常経費
-	公的義務への補助金
債務負担経費は下記で構成される	
-	譲渡性債務の利子
-	非譲渡性債務の利子
-	諸支払手数料
投資的経費は下記で構成される	
-	有形国有資産への支出
-	無形国有資産への支出
介入的経費は下記で構成される	
-	家計への移転
-	産業への移転
-	地方機関への移転
-	その他機関への移転
-	保険料
金融操作経費は下記で構成される	
-	借入金及び前払金
-	株式持分;
-	持分支出

3.1.4 LOLF下の新プロセス

フランスの会計年度は暦年であり、毎年、春から夏にかけて政府部内で予算法案の作成が進められ、9月に予算法案として閣議決定され議会に提出された後、12月に成立する流れとなっている。

予算法の発案権の根拠は1959年オルドナンスと変更はない。経済財政産業大臣が財務法を策定して、閣議の決定を受ける。変更があったのは審議を充実させるための手続きの面である。

予算法案の提出から審議までの期間、審議期間等については、1959年オルドナンスが踏襲されているが、審議の効率性を考慮して、LOLF第41条、第42条により、前年度の決算法の審議を開催する前に、翌年度の予算法を審査することは出来ないものとされた。そのため、決算法案は遅くとも6月1日までに提出されなければならないこととなった。

図表 20 LOLF 第 41 条、第 42 条

第41条

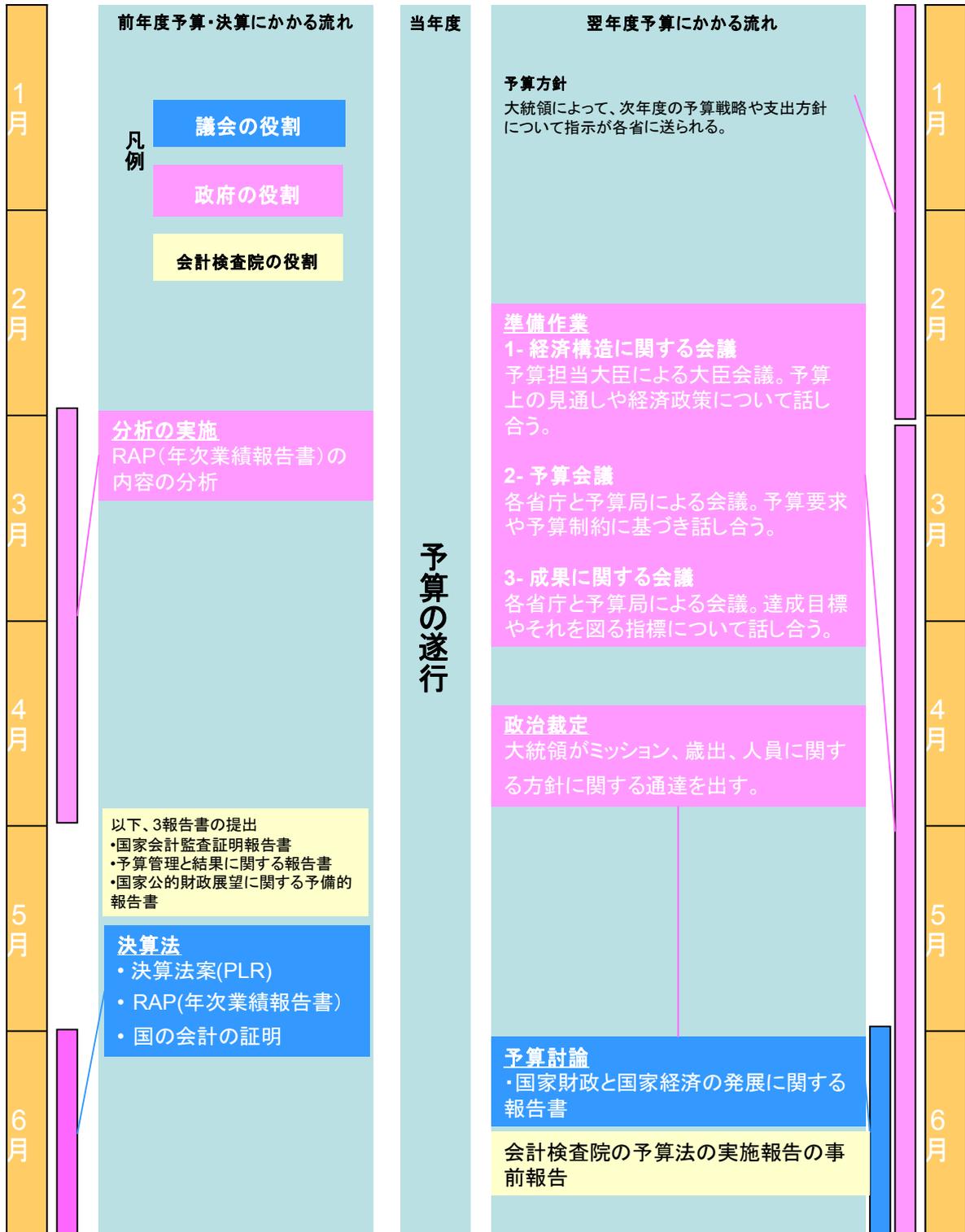
年度の予算法案は、議会在同予算法案の審議を行う年度の前年度の決算法案を第一読会において採決する前には、同議会の審議に付すことはできない。

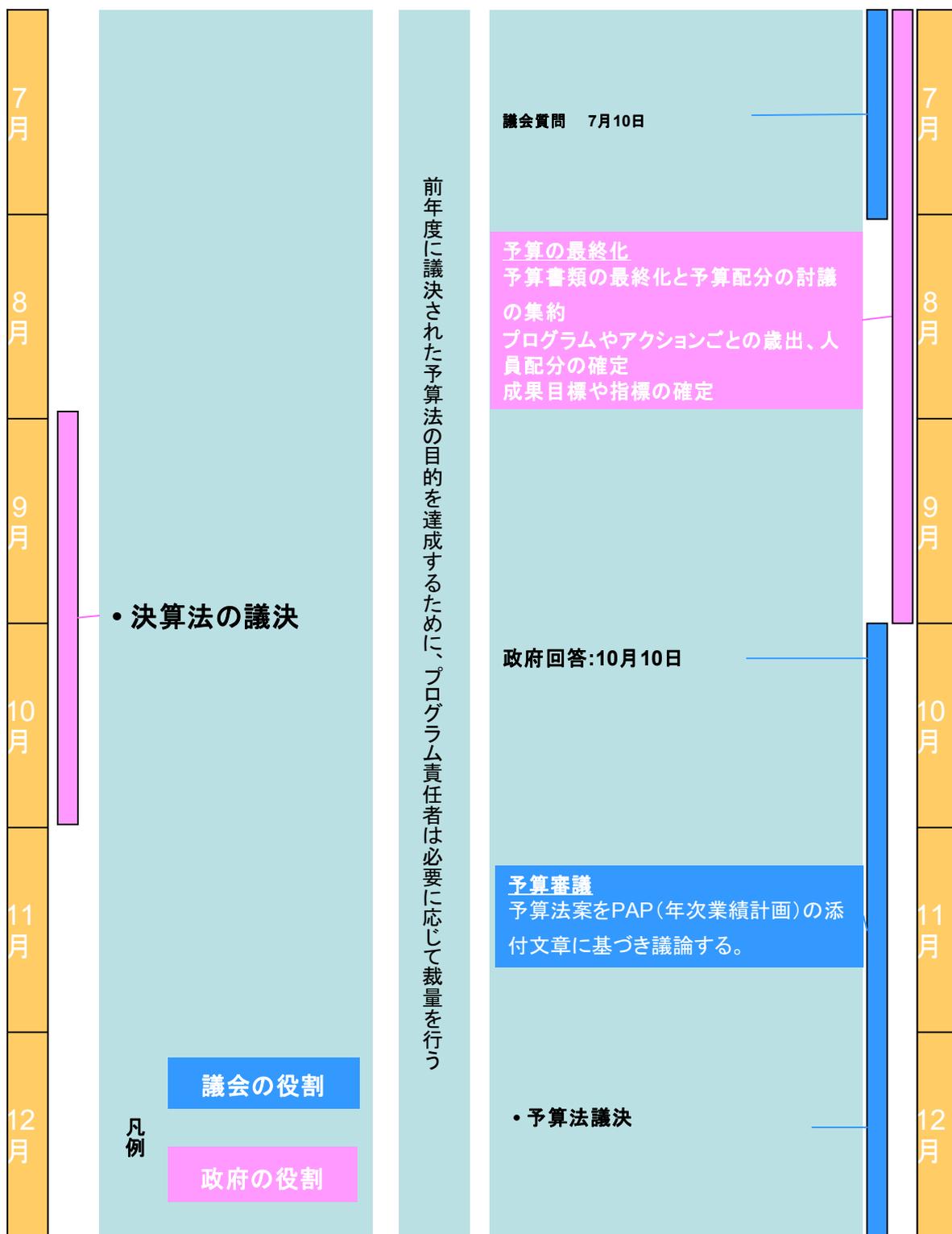
第42条

年度の予算法案の第2部及び必要な場合には修正予算法案は、その第1部の採択前に議会の審議に付すことはできない。

予算編成の標準的な流れは政府発行のガイドブックである「Guide pratique de la LOLF」で示されている。以下、それを図説する。

図表 21 LOLF 下の予算・決算プロセス





(出典) 経済財政産業省 (2007f) より新日本監査法人が作成

3.1.4.1 予算編成権

政府部内での予算編成権については、LOLF 第 38 条に「経済財政産業大臣は、首相の権限に基づき、閣議において採決される予算法案を作成する。」とされ、経済財政産業大臣が主導することとされている。なお、同法文は 1959 年オールドナンスから引き継がれているものである。実務では、経済財政産業大臣の下に予算担当大臣が置かれ、政府内での予算編成作業を取りまとめている。³⁵

3.1.4.2 予算編成手続き

フランスの予算編成は前述の図の通り、全体的な戦略の決定段階と各省庁との予算折衝を通じた予算法案の準備段階の大きく二つに分かれる。この内容について、栗原（2005）は、以下のように説明している。

図表 22 予算編成手続きの詳細

<p>①前々年の 12 月～前年の 4 月：マクロ的戦略の決定、予算の骨格の見通し作成</p> <p>この時期には予算局が、その後の 4 年間の経済状況や行政需要の予測や各担当大臣の要望について、十分な分析を実施する。</p>
<p>1) 12 月から 2 月：「予算見通し」（perspective budgétaires）の部内での作成作業</p> <p>「第一段階：戦略的な複数年のプログラム作成の段階」</p> <p>この時期は各担当課とそれを取りまとめ課で統合した見通し作業により、予算対象年と含めその後 4 年間の公的財政の動向の見通しを確定する。</p> <p>前々年の 12 月から、予算局の各担当課は、自分の担当分野において、今後の予算の望ましい動向、見通しの展望について考察を行う。この作業を受けて、「プログラム化」と呼称される書類が作成される。同書類には、分野ごとの主要課題のまとめや、大項目による歳出の計数（ネットの公的債務、公務セクター、特別社会保障制度への補助、社会的移転、雇用、経済的補助、公的企業、国の経常経費、国の投資的経費、防衛等）が含まれている。</p> <p>この段階では、前年度予算が議会で採択されたばかりであるので、予算局は、実際には、2 つの目的を持った見通し作業を行っていることとなる。</p> <p>一つは、欧州委に通報される公的財政についての安定化プログラムの準備、もう一つは、予算法の最初のマクロ的な素案の作成である。また、この段階で、予算局にとって重要なのは、支出の大項目についての展望と、対応余力について明瞭な視点を得るところによる。なお、国庫・経済政策総局も複数年度のマクロ経済予測を提供し、経済成長と密接に関連している税収の見通しを行う。予算局もそれ以外の税収の見積りを行う。税制についても、予算局内の担当課において、租税総局の租税立法部と協力した上で、</p>

³⁵ 栗原（2005）p.215

	<p>分析や新規措置の提案が検討される。こうした作業により、歳入と歳出を突合することが出来る。</p> <p>以上の作業により、予算局において、予算対象年+3年の複数年度の素案を得ることとなる。これは具体的には、以下の二つの書類の形に集約される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 12月末から翌年初：公的財政の展開の複数年度プログラム ・ 3月初：予算局長による戦略的プログラムのメモランダム <p>「第二段階：予算法の素案の準備に通ずる分析を継続」</p> <p>この段階では、前年予算の決算確定を受けて、プログラム化の作業の結果が洗練されていく。予算局と各省庁との間の議論を通じて、既定費、新規経費、節約について積算し、また、マクロ的な予算素案もさらに洗練され、支出はプログラムごとに計上される。各省庁との折衝は、担当課から、さらに審議官レベルまで行われ、その結果が予算局長に連絡される。</p> <p>各担当課によるすべての支出項目についての分析により、予算局長は、国の支出予算全体について鳥瞰できるようになる。こうした情報を基に、担当課との局内会議を通じて、予算局長は、予算担当大臣に提案する予算の戦略を作成する。その際、政府の経済政策の主要な課題に貢献するとともに、不可欠な予算についてはすべて対応していなければならない。以上のように、予算の戦略の提案を作成し、予算局長が予算担当大臣に提案する。</p>
	<p>2) 3月末から4月初め：予算局長が予算担当大臣³⁶に対し予算素案を説明</p> <p>この段階では、支出の伸び、予算の優先項目の選択、税制改正案、節約、財政赤字、社会保障、地方の財政赤字などの点を踏まえ、予算担当大臣が、素案を修正し、首相に提案する。</p> <p>首相は、予算素案が政府の主要な政策と整合的か確認したうえで、政府の主要制約や大臣へ予算要求に関する指示を内容とする「枠組書簡」を发出する。枠組書簡においては、通常、まず、経済の主要指標とその見通し、支出の伸び率、財政赤字、公務員の雇用の増減との財政政策の説明がなされる。</p> <p>次に、各省庁に対し、予算の準備に必要な指示、特にいくつかの歳出についての伸び率について指示を行う。最後に、各省庁から予算局に要求を行う締切日を指示する。</p>
<p>②前年5月～9月：予算折衝から予算法案の作成</p>	
	<p>1) 5月から7月：予算折衝と裁定</p> <p>この時期は、各省庁と予算局との間の密接な交渉の時期である。各省庁は、公共サービスの維持に必要な既定費、大臣が要望している新規経費、節約について提案を行うが、技術的な点については、2月の会合で議論しているので、この段階では、専ら、経費節約や優先的な新規経費について折衝を行う。5月には予算の「事務折衝」が行われる。各省庁の予算担当の代表者が当該省庁予算担当の予算局審議官を訪問する。</p>

³⁶ 経済財政産業大臣の下に置かれ、政府内での予算編成作業を取りまとめる大臣職

	<p>「事務折衝」は「裁定文書」の中に記載される合意点と未合意点のリストを作成して終了する。各担当課によって作成される裁定文書は、大臣レベルにおける意思決定のために、予算担当大臣とその補佐官に向けた作業文章である。予算担当大臣は、6月に、各大臣と折衝し、可能な限り、未合意の点について解決を図る。</p> <p>最も戦略的な諸点のみが、首相の裁定に委ねられる。この裁定の結果を受けて、首相は、各省庁に認められた予算について、「上限書簡」として伝達する。上限書簡は、通常、7月上旬に発出され、歳出と雇用の上限を設定するとともに、合意と裁定の主要な項目を記載している。</p>
	<p>2) 8月から9月：予算法案の最終的な作成と調整</p> <p>この段階では、支出については、主要な点は決定されており、技術的な修正を残すだけである。新規経費を再確認し、歳出の配分を精査する。このため、予算局と各省庁の間で、「第二段階の事務折衝」が行われる。ブルーブック等の議会提出資料の作成も開始される。</p> <p>同時に歳入も決定される。歳入は経済財政産業省の内部作業にとどまる。税制改正は、各省庁、場合によっては、予算局、租税立法局により提案され、予算担当大臣や首相により裁定が下される。</p> <p>次いで、政府は、予算法案を国務院に送付し、国務院は、条文の合法性について精査する。</p> <p>その後、予算法案は閣議に提出され、採択される。閣議終了後、予算法案は、国民議会と元老院の財政委員会に付託されるとともに、プレス発表が行われる。</p>

(出典) 栗原 (2005) より抜粋

3.1.4.3 予算関連書類

予算を議決する予算法は、第一編が主として歳入見積りや財政均衡に関する諸規定に関するものであり、第二編が歳出に関する諸規定により構成される。具体的な内容は以下の通りである。

図表 23 予算法の構成

<p>第一編 財政均衡の一般的条件</p> <p>第1章 歳入に関する規定</p> <p>第2章 収入と支出の均衡に関する規定</p> <p>第二編 役務の方法及び特別の規定</p>

第1章 当該年度に適用される規定

第2章 恒久的規定

付表：財務会計（CGE）、附属予算、3つの国庫特別勘定の詳細な歳入見積 等

（出典）栗原（2005）より抜粋

わが国との違いは、税法改正や租税特別措置との税制改正が含まれていることや実体法と予算の垣根がなく、実体法の規定も予算法に含まれていることである³⁷。

予算策定の法定添付資料として、プログラムごとに目標や指標、活動、関連経費などを説明する「年次業績計画」が作成されている。また LOLF では、対象年の前々年度の決算が採決されるまでは、対象年の予算法案の審議ができないこととなっているため（LOLF 第 41 条）、プログラムごとの歳出についての評価が、実質的に予算法案審議の前提となっている。予算算定の添付資料には下記のものが用いられている。

① 説明附属資料

債務負担行為に基づくその後の支払い計画や税金のリストなど

② 情報・内部監査附属資料

議会向けの情報と内部監査のための資料

③ 「国の経済社会財政の現状と展望報告書」

2003年予算法案時から、毎年、予算法案に添付されることになった。同報告書には、少なくとも付託された予算法案の対象年を含む4年間について、歳入、歳出、公的部門全体の収支について説明することとされている（LOLF 第50条）。

図表 24 LOLF 第 50 条の条文

第50条

国の財政的、社会的、経済的な見通し及び状況に関する報告を年度の予算法案に添付する。同報告では、年度の予算法案の根拠となった見通しの結果、方法及び仮説を特に提示する。報告では、予算法案の提出の翌年度から少なくとも4年間にわたる公共行政全体の差引残高及び歳入歳出の発展の見通しを明示し、それらを下位部門ごとに詳説し、国の会計に関する協定に従いフランスの欧州への関与について説明し、必要な場合には欧州共同体の設立条約に基づくフランスへの勧告について説明する。

その附属文書に、前年度の会計を含めた国の会計についての報告を添付する。

³⁷ 栗原（2005）

④ 「国民経済と公的財政の進展に関する報告書」

2004年予算法案時から、毎年、政府が議会会期の最後の4半期（4月～6月）に設けられる予算方針の審議の際に議会に対して提出することとなっている。同報告書には下記の内容が記載されている（LOLF第48条）。

図表 25 LOLF 第 48 条の条文

第48条

政府は、議会による翌年の予算法案の審議及び採決のため、常会の最後の3ヵ月間に、以下を含む公共財政の動向に関する報告及び国の経済発展に関する報告を提出する。

1. 第50条に定める報告の作成後に確認された経済発展に関する分析。
2. フランスの欧州関係の予算及び経済政策の大きな動向の説明。
3. 国の資源及びその大きな機能により分類した支出に関する中期的な見積り。
4. 翌年度の予算法案用に作成したミッション、プログラム、及び各プログラムの業績指標のリスト。

同報告書の審議は、その後の決算法案の審議に先立つものとなっているため、前年の予算の執行についての仏会計検査院の国家公的財政展望に関する報告書の予備的報告書を添付することになっている³⁸。

⑤ 「年次業績計画書」（当該年度の具体的な実施計画を提示）

年次業績計画は、予算法の法定添付資料として議会に提出される。プログラム毎に作成され、プログラムを構成する具体的なアクションの種別、それらに関する費用、追求される目標、来るべき年度において予測される結果を提示することが求められている。年次業績計画はプログラム責任者が責任を持って作成し、議会に説明することになっている。このうち結果については、「正確に選択された明確な指標（indicateurs）によって測定されなければならない」とされている（LOLF第51条5項a）。

3.1.4.4 決算承認プロセス

LOLFでは決算法に関して第37条で定めている。これまで決算については、予算制度に比べ重要性が認識されてこなかったが、今回の組織法の改正は、決算法の復権（revalorisation）といわれている³⁹。このことは予算統制という事前統制のみならず事後統制も重視することを意味している。

³⁸ 栗原（2005）

³⁹ 木村（2002a）

一つの変化としては決算法は、予算上の歳出・歳入の金額、資本的歳出・歳入の金額を確定するのみならず、財務会計（CGE）における純費用等計算書と貸借対照表を承認することになったことである。また、添付資料として、年次業績報告書等を加えることとなっている。

会計年度後の仏会計検査院の検査を経て、内閣は、決算法案に仏会計検査院の報告書等を添付し、翌年の6月1日までに議会に提出し、決算法案は仏会計検査院の報告書及び貸借対照表及び純費用等計算書とともに議会に提出される。この国の貸借対照表及び純費用等計算書の作成が法的に義務付けられ、仏会計検査院の保証の対象となっている。

図表 26 LOLF 第 37 条・第 54 条の条文

第37条

- I. - 決算法は、同法に関連する予算上の歳入歳出の確定的な総額を定め、同法から生じる予算上の結果について定める。
- II. - 決算法は、当該年度の財務上の均衡を実現した財務諸表上の国庫の支出及び資産の確定額を定める。
- III. - 決算法は、第30条に定める条件において承認した支出及び資産の執行の会計結果を承認する。
決算法では、執行の会計結果を計算書に記入し、その後同計算書及び付属文書を承認する。
- IV. - 決算法では、必要な場合には、以下を行う。
 1. 同年度に関して直前の予算法で計上した支出の政令による事前の修正を承認する
 2. 各プログラム又は各交付金について、適正に正当化された不可抗力の結果として承認した超過を規則化するために必要な支出を計上し、使用されなかった支出又は繰り越されなかった支出を無効にする。
 3. 各特別会計について、認可された損失を承認された損失額まで加算する。
 4. 次の執行に繰り越されない特別会計の差引残高を定める。
 5. 各特別会計に関して生じた収益及び損失を検査する。
- V. - 決算法には、公共財政の管理上の議会の統制及び通知に関するすべての規定、国の会計に関するすべての規定、公共サービス機関の金銭上の責任の枠組に関するすべての規定も含めることができる。

第54条

決算法案には、以下を添付する。

1. 一般予算の歳入の詳説。
2. プログラム又は交付金ごとに、承認された歳出及び計上された支出の確定的な総額を詳説し、計上された支出の科目ごとにその差額を詳説し、請求された支出の改正を詳説する説明的な付属文書。同付属文書は、支援金の見積り及び実際の額の間の差額も示す。

3. 第51条第3号に定める協定に従い、国の予算の実際の歳入歳出を示し、第5条第I項第5号の歳出を助成する支出に関して歳出が行われない結果をもたらした状況を各プログラムについて正当化する説明的な付属文書。
4. 直前の決算法において承認された実現事項及び当該年度の予算法の見積りをプログラムごとの差額と共に明示する以下を含む業績の年次報告。
 - a) 関連する費用、指標、取得事項、達成した結果、目的。
 - b) 各科目について、支出の動向及び承認された歳出を正当化し、必要な場合には不可抗力により例外的に承認された支出の超過の理由を詳説する。
 - c) 第51条第5号eに定める方法に従い実際の予算配分額の配分及び付随する費用を詳説し、同様の方法に従って示した予算配分額の変動を正当化する手段及びその手段に付随する費用を詳説し、予算配分額の認可の管理について説明する。
5. 各付属予算及び各特別会計について、プログラム又は交付金ごとに、承認された歳入歳出の確定的な総額を詳説し、計上された支出又は認可された損失の確定的な総額を詳説し、請求された損失又は支出の改正を詳説する付属文書。同付属文書には、第4号に定める条件において、各業績の年次計画を添付する。
6. 第27条第2段落に定める規定に従い、会計の結果を示す説明的な付属文書。
7. 会計の一般貸借対照表、会計の結果、計算書及び付属文書を含む国の財務会計（CGE）及び国の計算書外の債務負担行為の見積り。執行に適用される会計規則及び方法の変化を特に示す報告を添付する。

予算の会計年度は暦年であり、12月末で終了する。その後、出納官は毎年会計報告書を仏会計検査院に提出しその審査をうけることとなり、仏会計検査院は審査の上、国家会計監査証明報告書や予算管理と結果に関する報告書を作成し、大統領に提出する。その際に各大臣は報告書の発表前に関係する事項について弁明する機会が与えられ、その弁明書は報告書に添付される。⁴⁰

LOLF 第46条では、内閣は、決算法案にこの仏会計検査院の国家会計監査証明報告書等を添付し、翌年の6月1日までに議会に提出しなければならないと定められている。LOLF 第41条では提出された決算法案が議会で採決されるまでは次年度の予算法案の審議はできないこととなっている。これは決算の結果を予算に生かすための仕組みとして、LOLFに盛り込まれたものである。⁴¹

⁴⁰ 財政制度等審議会（2003a）p.5

⁴¹ 財政制度等審議会（2003a）p.5

決算法案は概ね 10 程度の条文からなり、仏会計検査院の報告書及び会計書類とともに議会に提出される。会計書類には貸借対照表及び純費用等計算書が含まれている。⁴²

2006 年以降は、予算書に添付する年次業績計画書で、予算額、目標と評価指標が書かれ、決算も同様に、それぞれに対応したものが作成されるようになった。したがって、決算では、年次業績報告書により、設定した目標の達成の有無及びその理由、予算どおりに使わなかった場合には、その用途及び理由について説明が求められることとなっている。⁴³

年次業績報告書は、決算法の法定添付資料として議会に提出される。同報告書では、プログラム毎に「目標、期待された結果、得られた結果、指標、関連費用」などについて、「対象年の予算法における予測と決算法における結果との差異について明らかにする」ことが求められている。年次業績報告書はプログラム責任者が責任を持って作成し、議会に説明することになっている。(LOLF 第 54 条)

3.1.5 予算の執行体制

LOLF の施行に伴い、プログラム責任者と呼ばれる新しい役割が生まれ、各省庁の経営管理の機能を強化することが求められるようになった。プログラム責任者はさらに、BOP 責任者、UO 責任者に委任し、それぞれの範囲で執行権限と責任を与えている。

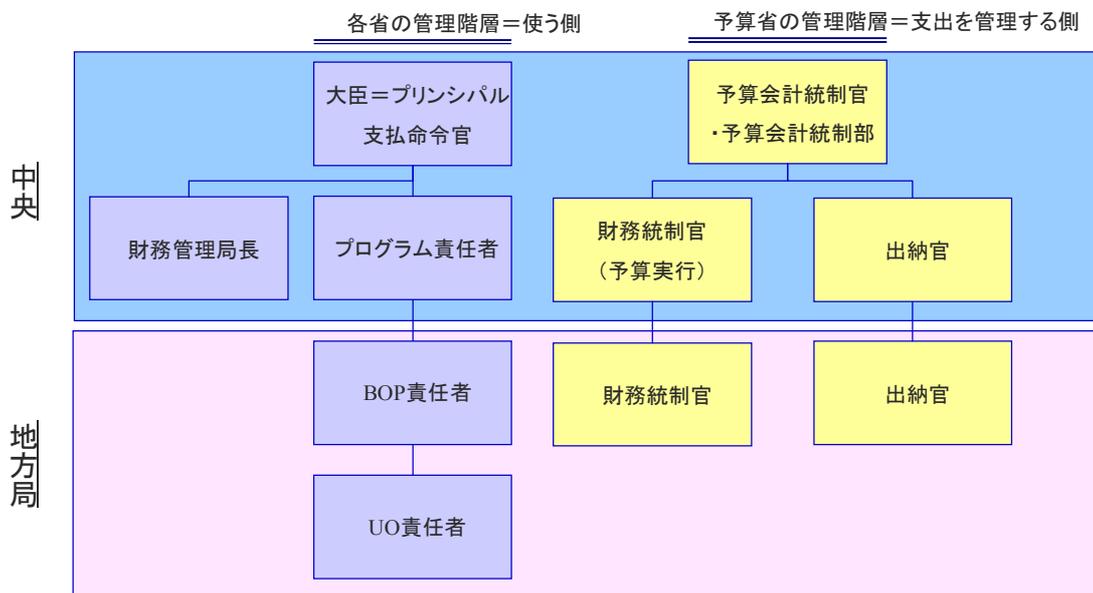
これに対応して、経済財政産業省の中の予算省の職員が執行を管理する。財務統制官と出納官は従来から存在しているものだが、LOLF 施行に伴いその上に予算会計統制官率いる予算会計統制部が設置された。これは、省庁全体の支出管理をできる責任者を設置するためである⁴⁴。

⁴² 財政制度等審議会（2003a）p.6

⁴³ 財政制度等審議会（2003a）p.6

⁴⁴ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

図表 27 予算の執行体制



(出典) 新日本監査法人作成

以下では、主要な役職の役割について説明する。

3.1.5.1 プログラム責任者

大臣から各プログラムの執行を任される役職をプログラム責任者と呼ぶ。これは LOLFにより、プログラムの概念の導入とともに生まれた新しい役割である。政治的責任とマネジメント責任を結びつける重要な役割を担う。プログラム責任者は、プログラム内の執行について大きな執行権を与えられており、目的の達成のために戦略の立案や予算の執行について裁量をもっている。

政府全体で80人ほどのプログラム責任者が存在し、そのうち94%ほどを、中央の局長や審議官等が占める。プログラム責任者の60%は一つのプログラムのみを担当している⁴⁵。

プログラム責任者はプログラム内の予算をBOP(プログラム事業予算)に分解し、BOPごとにBOP責任者を配置する。

プログラム責任者の責任の取り方は各省庁の裁量に任せられており、LOLFでは特別報酬との連動や処遇等は定められていない。⁴⁶

⁴⁵ (財) 農林水産奨励会農林水産政策情報センター (2007)

⁴⁶ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

3.1.5.2 財務統制官 (Contrôleur financier)

支出制限範囲内での予算権限を持つ支払命令官である大臣やプログラム責任者が支出要求をする際に財務法令を遵守しているか、利用可能な承認額を超過していないかどうかをすべて検査することになっている。

財務統制官の役割は、財政活動を効果的に検査し、省庁の活動を監督し、予め規定された限度額を超過しないように保証することであり、また、公共支出を削減するために、より広範な政府目的に沿って、部局の支出を抑制する努力をすることである。2005年度までは、財務統制官は政府資金利用の証書に対して、承認を与えなければならなかったが、新法の下では、彼らの役割は事後統制に移行することになった。

また、支払命令官やプログラム責任者、議会等予算執行に関わる関係のある人々に対して情報提供や分析の支援を行う役割も担う。

3.1.5.3 予算会計統制部 (Service de contrôle budgétaire et comptable ministériel)

2005年11月18日の政令2005-1429号によって、各省庁には予算会計統制部 (Service de contrôle budgétaire et comptable ministériel) が設けられ、同統制部の長として、予算会計統制官 (Contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, CBCM) が配置されることとなった。予算会計統制官は、出納官の資格を有する者であり、組織的には経済財政産業省の公会計総局に属して経済財政産業大臣の指揮監督を受ける。予算会計統制部は、当該省庁の財務諸表を作成するほか、経済財政産業大臣や支払命令官に対して定期的に情報提供を行い、予算執行に関する年次報告や財政状況分析を提出することとされている。また、財務統制担当官との共同作業によって、各省庁の予算・会計を統制するものとされている。

3.1.5.4 財務管理局長 (Directeurs des affaires financières, DAF)

財務管理局長は、予算分野においてプログラム責任者とともに予算の決定や裁定を下す役割を持つ。彼らは各省庁に属し、省内の資源配分やその資源配分方針 (調達の方針、執行方針) を決定する。また、省内の費用分析の管理、プログラムの実行状況の管理、内部統制や内部監査も指揮する。

3.1.5.5 BOP 責任者 (Responsables de BOP)

地方出先機関に対しては、各プログラム責任者の判断のもとに予算の配分が行われ、地方ごとにBOPが導入される。地方機関のBOP責任者は、中央機関のプログラム責任者との間で管理に関する交渉を行い、広範な裁量権を得て、包括的な支出許

容費を利用しながら所定の目標と指標をもとに支出し、その予算執行の成果については、プログラム責任者に対して報告する義務がある。そして、BOP責任者のもとに、複数のUO責任者が置かれ、同様に交渉に基づく予算執行裁量権と成果報告義務が発生するというレポートラインが構築されている。⁴⁷

このようにLOLFでは、成果に対してコミットする新しい責任の連鎖が生まれた。BOP責任者やUO責任者は、プログラム責任者と同様にBOP、UOに関して裁量を持ち、自らコミットした成果の達成に向けて執行を行う。

3.1.6 予算の執行ルール

LOLFでは予算執行における裁量が拡大されるようになり、各プログラムの歳出に関して、同一のプログラムの中では、章の間の歳出の流用は、原則として、プログラム責任者に委ねられることとなった。LOLFでは以下のように定めている。

図表 28 LOLF に定める執行権限

第12条

I. - 省内移用により、同一の省のプログラムの間における支出の配分額を修正できる。省内移用の対象になった同一年度の予算の総額は、関係する各プログラム用に同年度の予算法に基づき計上した支出の2%を超えることができない。この上限は、関係する各プログラムの人件費に関して計上される支出にも適用される。

II. - 省間移用により、異なる省による計画の間の支出の配分額を修正できる。その修正により、省間移用する支出の予算配分額を限度とし、定めた目的のために、当初のプログラムに関するアクションに沿って行う。省間移用では、関係大臣間で認可された予算配分額の修正を行うことができる。

III. - 省内移用及び省間移用は、国民議会及び元老院の予算委員会及び関係する他の委員会に通知した後、経済財政産業大臣の協力により定めた政令により執行される。移用又は流用された支出の使用のため、第54条第4号の適用により特別会計をもうける。

IV. - いずれの省内移用又は省間移用も、予算法により定められない計画のために執行することはできない。いずれの省内移用又は省間移用も、他の科目から人件費のために執行することはできない。

第13条

緊急の場合は、国务院の勧告により事前に制定した政令により、国民議会及び元老院の予算委員会の勧告の後、前回の予算法により定めた予算の均衡に影響せず補正予算を計上できる。そのために、政令において、支出の無効又は補正の歳入の認定を行う。計上した支出の総額は、同年度の予算法に基づき計上した支出の1%

⁴⁷ 木村 (2004 a) p.21

を超えることはできない。

招集した各予算委員会は、同委員会に対して政令の提案に関する通知が行われた日から7日間以内に首相に対して勧告する。政令の署名は、同委員会の勧告の受領後又は前述の期間の経過後にのみ行うことができる。

前回の予算法で計上した支出の修正の批准は、前述の2つの段落に基づき、関係する年度の次の予算法案において議会に対して要求される。

補正予算は、緊急の場合及び国の差し迫った利益のために必要な場合は、国民議会及び元老院の予算委員会に通知した後、國務院の勧告により閣議で事前に制定したデクレにより計上できる。予算法案は、支出を批准した後、直ちに又は議会の次の会期の開催時に提出される。

第14条

I. – 支出は、当該年度に適用される前回の予算法において定めた予算の均衡の悪化を防ぐために、経済財政産業大臣の協力により定めた政令により無効にすることができる。無目的になった支出は、同一の条件により定めた政令により無効にすることができる。

無効に関するすべての政令は、その公表前に、国民議会及び元老院の予算委員会に通知され、関係する他の委員会に通知される。

本条及び第13条に基づき政令により無効になった支出の総額は、現行年度の予算法で計上した支出の1.5%を超過できない。

II. – 修正予算法案において無効を提案した支出は、同法が発効するまで又は必要な場合には憲法第62条第1段落に基づき無効の適用を禁じる憲法院の決定まで、債務負担行為のため又はその資金に関する支払い命令のために利用できない。

III. – 支出を利用不可能にする効果又は目的を持つすべての行為については、その性質の如何を問わず、国民議会及び元老院の予算委員会に通知する。

第15条

I. – 債務負担行為の認可に関する規定を除き、ある年度に関して定めた予算配分額の認可された上限及び計上された支出については、翌年度にはいずれの権利も発生しない。

II. – 年度末までの計画に関する債務負担行為の認可は、同一のプログラム又は必要な場合には同一のプログラムに関して繰り越し、経済財政産業大臣及び関係大臣の通達により、翌年度の支出を限度として加算する。その繰越額は、人件費に関して計上した歳出に加算されない。

年度末までのプログラムで利用可能な予算は、第21条の規定を除き、同一のプログラム又は同一の目的のプログラムに関し、経済財政産業大臣及び関係大臣の共同の通達により、以下の条件において繰り越すことができる。

1. 繰り越し先のプログラムの人件費に関する支出は、繰り越し元のプログラムの同一科目について定めた当初の支出の3%を限度として加算することができる。

2. 繰り越し先のプログラムの他の科目に関する支出は、繰り越し元のプログラムの同一科目について定めた当初の支出の総額の3%を限度として加算することができる。その上限は、予算法の規定により加算できる。

III. – 第17条第II項の規定の適用によりプログラムについて計上した年度末までに利用可能な支出は、同一のプログラム又は必要な場合には同一の目的のプログラムに関し、経済財政産業大臣及び関係大臣の共同の通達により、繰り越すことがで

きる。

繰り越される支出の総額は、前述の規定に基づき承認された歳入歳出の差額を超えることはできない。

本項の適用により執行される支払許容費の繰り越しは、第II項の第1号及び第2号により定めた制限の見積りには換算されない。

IV. – 繰り越しに関する通達は、翌年度の3月31日までに発表され、同年度末までに支払許容費又は債務負担行為の認可の可否が決定される。

以下、各条文のポイントを解説する。

3.1.6.1 他のプログラムへの移用

他のプログラムの支出への移用は同一省内及び異なる省の間で可能である（LOLF 第 12 条 I・II）。ただし、異なる省の間においても、同一省内においても、プログラム間の移用の総計は、予算法による歳出全体の 2%以内までに限定されている。

3.1.6.2 同一プログラム内の流用

フランスでは、同一プログラム内における章の間の支出の流用は、原則的にプログラム責任者の裁量に委ねられる。

3.1.6.3 移用・流用実施のための手続

移用は、両議院の財政委員会その他、関係する委員会に情報提供された上で、経済財政産業大臣の報告に基づいてデクレ（政令）によって認められる（LOLF 第 12 条 III）。

1959 年オルドナンスでは、経済財政産業大臣の決定（アレテ）によって移用が可能となっていたが、LOLF では、経済財政産業省ではなく議会の統制を基本とし、なおかつ事後的統制（決算時に成果とあわせて説明すること）を重視する、という考え方のもとに手続が変更されている。形式的には手続が厳格化されたように見えるが、旧法よりも予算単位が概括化されているので、実際上の弊害は少ないだろう、という見方もある⁴⁸。この条項は、日本の財政法第 33 条に近い規定であるが、フランスの 2006 年度予算において同一省庁内で 16 件、異なる省庁間で 35 件の移用が認められていることから⁴⁹、運用上は、日本と異なり移用が比較的スムーズに認められる傾向にあるようである。

⁴⁸ 千葉大学の木村琢麿准教授による

⁴⁹ 千葉大学の木村琢麿准教授の調べによる

3.1.6.4 予算の繰越

当初配分された予算額の3%までは、翌年度への繰越が可能となっている。繰越は、経済財政産業大臣と関係大臣の共同決定により、翌年度の同一プログラム（同一プログラムがない場合は同一目的を追求するプログラム）の全体の予算額に上乗せする形で可能となっている。ただし、人件費は翌年度の同一プログラムの人件費にのみ上乗せという制限がある。

3.1.6.5 移用・流用及び繰越以外の予算弾力化

緊急の場合、財政均衡に影響を与えない範囲で、補正予算により、歳出を計上できる。ただし、その総額は、予算法の歳出総額の1%を超えることができない（LOLF第13条）。財政均衡の悪化を回避するため、政令により歳出の取り消しができるが、取り消しの総額は、予算法の歳出総額の1.5%を超えることはできない（LOLF第14条）。

3.1.7 日本の予算制度との対比

日本の予算制度とLOLF下のフランスを比較した場合、異なる点は以下の点になる。以下、それぞれの項目について日本の予算制度との比較を通じて日本への示唆について検討する。

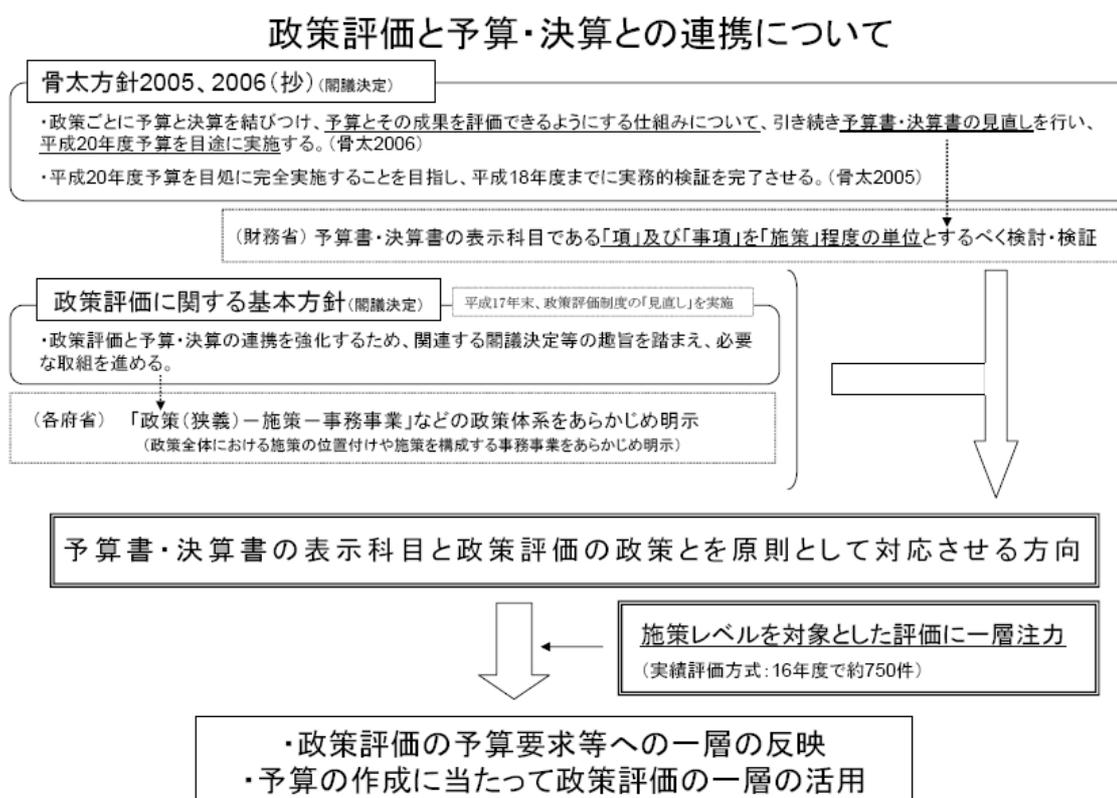
- ① 予算項目体系の違い
- ② 責任と執行権限の違い
- ③ 人件費の管理権限の違い
- ④ 中期的財政管理の違い

① 予算項目体系の違い

元来、日本の予算科目の体系は、フランスの1959年オルドナンスの時と同様に、性質別の歳出の分類である項単位によっていた。よって、LOLF前後のフランスの違いと同様の違いが、現在の日仏間に存在することになる。

日本も成果志向のマネジメントに取り組んでいるところであるが、現状の項を政策評価の体系における施策レベルで整合を図る方向で取組みが進められている。

図表 29 政策評価と予算・決算との連携について



(出典) 財政制度等審議会 (2007)

ここで、従来の法制下で「項」を施策単位としつつ、その区分として「目」が維持されるとする。「項」レベルは国会の議決対象であり、それ以下の行政科目である「目」レベルにおける予算の流用については、一部を除き財務大臣の承認が必要とされる。これらを考えるとき、現在、府省共通費として一括計上している事務的

経費を施策（項）単位に計上した場合、「目」がさらに細分化されることから、結果として、事務的経費の執行の効率性が失われる恐れを懸念する見方がある⁵⁰。

図表 30 「目」の区分の主な例

・職員基本給	・諸謝金
・職員諸手当	・職員旅費
・超過勤務手当	・外国旅費
・委員手当	・委員等旅費
・非常勤職員手当	・庁費
・休職者給与	・電子計算機等借料 等

（出典）新日本監査法人（2007a）、（財）大蔵財務協会（2007）より抜粋

図表 31 財政法第 33 条

（財政法第 33 条）
各省各庁の長は、歳出予算又は継続費の定める各部局等の経費の金額又は部局等内の各項の経費の金額については、各部局等の間又は各項の間において彼此移用することができない。但し、予算の執行上の必要に基き、あらかじめ予算をもって国会の議決を経た場合に限り、財務大臣の承認を経て移用することができる。
2 各省各庁の長は、各目の経費の金額については、財務大臣の承認を経なければ、目の間において、彼此流用することができない。

また、日本の平成19年度予算までは、旅費や謝金等の事務的経費（人件費は除く）は、当該施策の実施に必要なものであれば、その施策に対応した「項」にまとめて計上するようになっている。ただし、個別施策との直接関連づけや効率的な執行が不可能又は困難な経費については、府省共通費として一括した「項」としているケースが多く、一部の事務的経費のみが「施策」に計上される場合、成果実現のための投入資源量を正確に認識することが困難になるという問題がある。あるいは政策のマネジメントの観点から当該「施策」に使用した投入資源について事後的に把握できるようにする仕組みを検討する必要性が指摘されている⁵¹。

このように、日本においては、フランスのような政策目的別予算体系への変更が進められているところであるが、その仕組み設計の段階で、検討を要する技術的課題が残存しているのが現状である。

⁵⁰ 新日本監査法人（2007a）

⁵¹ 新日本監査法人（2007a）

一方、LOLFの政策目的別予算のポイントは、予算の単位であるプログラムに対して業績指標を設定することで、予算体系と評価体系の一体化が図られている点である。これによって、事後統制において予算の執行結果を確認できるようになっている。フランスの取組みについても一定の評価の定着を待つ必要があるものの、我が国において、今後、予算科目と政策評価における政策・施策等とが整合するように体系を再構成する際において、フランスの取組みを参考にすることは検討の意義があると考えられる。

②責任と執行権限の違い

フランスではプログラムごとに責任者が配置され、予算添付資料に氏名が明記され目標に対してコミットをしているが、日本では、そのような責任は必ずしも明確にされているとは言い難い。また、フランスの年次業績報告書にあたる政策評価に関する報告書は作成されているものの、担当する幹部職員の責任が明確にされていない。今後、成果志向のマネジメントを進める上で、我が国においても、幹部職員の責任の明確化について検討する意義があると考えられる。

一方で、執行権限にも違いがある。フランスの場合は、責任が明確化されているとともに予算の執行について大きな裁量を与えられている。「3.1.6 予算の執行ルール」で説明したように、プログラム責任者はプログラム内での章間の流用について自らの権限で行うことができる。翻って我が国では項間、目間の移用・流用には財務大臣の承認が必要であり、各省庁の裁量は限定されている。

③人件費の管理権限の違い

日本では、人的投入資源に関しては、予算（人件費）による制約に加え、「行政機関の職員の定員に関する法律」（総定員法）に基づき、各行政機関の定員数が厳格に管理されている。したがって、達成しようとする施策目標に対し、どのような人材（一般職員／非常勤職員の別や級による別）をどの程度投入するかという点についての裁量は小さい。

一方フランスでは、LOLFによって、各プログラムの歳出に関して、同一のプログラムの中では、人件費や経費等費目間の歳出の流用は、原則として、プログラム責任者に委ねられることとなった。また、省庁毎の雇用上限が、別途、設定されるものの、予算の範囲内で各省庁に裁量があるため、日本との比較の限りでは、人材の管理が行いやすいと考えられる。

図表 32 フランスの人的投入資源管理手法の状況

- ・ 定員管理は予算法によってなされるため、経済財政産業省予算局が決定権を有している。
- ・ 人件費による金額的規律と公務員数による数量的規律がある。
- ・ 人件費は各省のプログラムごとに特定されているにとどまり、それ以上の細分化は無い。
- ・ 公務員数は省庁毎の雇用上限が設定されるにとどまる。

(出典) 総務省行政管理局(2005)より新日本監査法人が作成

④ 中期的財政管理の違い

日本では、予算については、単年度主義が原則である。他方、政策のマネジメントについては、中期的な視点からの目標設定や事業の実施、評価が基本である。したがって、政策のマネジメントと資源配分の枠組が、形式的には一致していない。

LOLFでは、支払許容費は、単年度の支出の増減を設定するものであるが、債務負担行為は複数年度にわたる支出行為の金額の上限を設定している。LOLFではすべての支出について債務負担行為が認められることとなっており、これにより、予算単年度主義を継続して維持しながらも実質的に複数年度予算に近い対応が可能になっている。

3.2 会計制度・会計基準の改革としてのLOLF

3.2.1 会計基準が変更された背景・目的

3.2.1.1 LOLF 以前の会計基準

新しい会計基準が導入された理由や特徴を理解するために、まず、LOLF以前に活用されていた会計基準を紹介する。次に、その修正が必要であった理由を述べる。

LOLF以前の会計制度は1959年オールドナンスで採用されている修正現金主義を原則としていた。修正現金主義とは期中の歳入・歳出は現金が動いた時点で計上する現金主義を前提とするが、決算後の一定期間（出納整理期間）の現金の収受を当該年度の決算に計上することをいう。修正現金主義は財政法の施行を保証し、国の資産（国庫）の推移を明らかにするのに適しているという利点がある。また、後述の地方公共団体等の会計に関する説明で触れるとおり、支払命令官と出納官の職務の分離を明確化し、予算執行の状況を適時に経済財政産業省や議会が把握することが可能である（これらには週次で執行状況が報告されていたということである。）。期末に、現金主義で計上された財務情報を政府の資産会計（Comptabilite patrimoniale）に組替え、そこからフランス会計原則の形式に沿って純費用等計算書、貸借対照表、LOLF導入前に作成されていた経済財政産業省の財務会計（Compte général de l'administration des finances, CGAF）を作成する。CGAFには予算執行残高、政府の資産維持成果（企業会計における費用と収益の差額）が表示される。つまり期中は予算執行状況を見ることができ、期末はその結果を見ることができるシステムといえる。なお、効率的に見えるが、作成手続きは複雑だとの指摘がある⁵²。

国際会計士連盟（2003）によると、フランス中央政府の会計制度の近代化と修正は次の2点を達成するという観点から行なわれた。それは①公的分野の会計担当者が日々記録される財務情報を最大限に利用できることと、②1962年デクレで定められた「中央政府の決算はフランス会計原則から作成されたモデルに従って作成する」という原則への背反を避けることである。1988年に中央政府の会計基準はこの2つの観点に沿って見直されると共に、1982年に定められたフランス会計原則との整合性が図られた。これが現在の会計制度の基礎となっている。それ以降、フランス会計原則との統合を目的とした一連の改革が行われた。1998年には「発生主義会計タスクフォース」の報告書が経済財政産業大臣に提出された。

このような近代化により、中央政府の会計制度にもストックの概念が導入されるようになった。1996年には租税局が政府一般固定資産台帳に計上された固定資産を

⁵² 黒川（2003）

評価し、貸借対照表に記載することになった。また従来計上されていなかった支出負担行為額がCGAFの附属明細に計上されることになった。

会計制度の改革は固定資産に関する処理の変化から窺うことができる。黒川（2003）によれば、以下の処理が行われていた。

図表 33 固定資産に関する会計処理の変化

- 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。
- 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。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。
- 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。民生用建物は、毎年再評価される。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。

（出典）黒川（2003）より抜粋⁵³

この様な過程を経て、中央政府の会計基準に発生主義の導入が推進されることになった。

フランスの公会計において発生主義が導入されたのは、地方公共団体等の方が早かった。現地調査では地方公共団体等の会計基準がフランス会計原則に則っており、発生主義が導入されていたため、中央政府の会計基準への発生主義とそれに基づく会計処理を円滑に導入できたとの指摘がある⁵⁴。

そこで、地方公共団体等における発生主義会計の発展と特徴について、次に紹介する。

3.2.1.2 地方公共団体等の会計基準

この項は黒川（2003）と国際会計士連盟（2003）をもとに説明する。

1982年の自治体法が施行されて以来、地方公共団体の自治権が大きく拡大した。例えば教育や都市計画等の分野で権限が中央から地方に委譲され、資源も地方に委譲されることになった。これに伴い、資金を監視する地方圏会計検査院が設立され

⁵³ 黒川（2003） pp.164-165

⁵⁴ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

た。地方公共団体の役割が拡大すると共に会計制度整備の必要性が認識されはじめ、整備が開始された。地方公共団体や公的機関等の会計基準は、公立病院（1988年制定）、地方公共団体（1997年制定）、低価格住宅（1989年制定）、社会保障ファンド（2000年制定）等、それぞれに対して設定された。地方公共団体の会計基準はM14⁵⁵と呼ばれるアレテである。

これらの会計基準の共通的な特徴は、大枠はフランス会計原則と同様である。このような会計基準が採用された理由として行政官が企業で用いられている同会計原則との統合を推進したことと、予算管理のための情報と決算のための情報を管理するシステムを統合する動きがあったことがあげられる。黒川（2003）は、地方公共団体の会計基準（M14）のメリットとして資産・負債の情報が明らかになることによる透明性の向上と、比較可能性の向上を利点として挙げている。

地方公共団体等の予算と会計の管理システムの原則は以下の通りである⁵⁶。

- ・ 執行は発生主義により記帳される。但し、地方公共団体等の予算は企業会計基準で定められた勘定科目による形態別で定められるものの、完全な発生主義では作成されない。発生主義が適用されるのは期末に総収益と総費用を認識する際のみである。
- ・ 予算と決算で、同一の取引は同一の表示で表される。
- ・ 予算は収入支出計算書（statement of revenue and expenditure）に対応する収支予算と、貸借対照表に影響する資本的予算に区分して表示される。
- ・ 予算上で減価償却と引当金が考慮される。
- ・ 会計期間内における負債の増加と、期末の負債の金額を認識するため、予算に負債を含める。

またフランス会計原則との統合が推進されたといっても、そのまま適用されたのではなく、一定の修正が加えられた。その理由は①地方公共団体等の中の支払命令官と出納官が明確に分離されていること、②公的セクター特有の制度的・環境的要因があることである。

①について支払命令官（オールドナタ）は予算の設定、歳出歳入負担行為の認可、出納官の監視を行い、出納官は歳入歳出負担行為に基づく歳入歳出予算の執行、支払、送金、記帳を行なう。支払命令官には通常は政府組織の責任者が就く。支払命令官と出納官を分離するという原則のため、期中の収益と費用の記帳は権利や義務

⁵⁵ 正式名称；Arrete du 9 novembre 1998 relatif budgetaire et comptable des commues et de leurs etablissements public administratif l'innstruction M14

⁵⁶ 国際会計士連盟（2003）p.6より翻訳・抜粋

の認識時点では行なわれず、歳入歳出負担行為が行なわれた時点（つまり、集金の命令が出されたとき、もしくは支払の命令が出されたとき）に認識される。期末に収益と費用が記帳されて初めて、すべての未収入勘定が認識される。また中間決算時には期末と同様の決算修正が行なわれる。

②の公的機関と企業との違いとしては、下記の内容が挙げられる。

- ・ 公的機関は資本を持たず、資金は予算（appropriation）により各部やオペレータ⁵⁷、公的機関に配分されること。
- ・ 所有権が移転していなくても、公的用途のために統制下に置かれた物等は資産計上されること。
- ・ 特定の予算の取引は認識されないこと。

3.2.1.3 発生主義の導入理由

現在の中央政府の会計システムは「二重システム」と呼ばれている。二重システムとは予算管理は現金主義で行い、会計管理と財務会計（CGE）の作成は発生主義で行なう方法である。予算管理に現金主義が使用される二重システムが導入された理由について前掲の国際会計士連盟（2003）は以下の三点を指摘している。

- ・ 取引と事象の公正な表示と、真実で公正な政府会計の提示を実現する。
- ・ 議会の承認に従った予算執行を行なう。議会の統制は現金主義により行なわれる。
- ・ フルコストを把握することで有効な政府支出を実現する。

財務会計（CGE）に発生主義が導入された背景としては、国際的潮流及び欧州連合による要請が挙げられる。国際的には他の主要先進国でも発生主義の導入が試みられ始めていた。また、国際会計士連盟（International Federation of Accountants, IFAC）の公会計部会（Public Sector Committee）でも公会計基準の開発を開始していた。フランス政府にとってこの基準を無視した会計基準を策定することはできず、また欧州連合では欧州会計システム（European System of Accounts, ESA 95）により発生主義の会計基準が導入されている。欧州会計システムはマーストリヒト条約で定められた、ユーロ圏に留まるための財政基準である財政状況を測る際に適用される会計基準である。

⁵⁷ 財政から歳出を受けて、行政サービスを担う法人。美術館など公共施設を運営する行政公施設法人もその一つ

発生主義導入の直接的な目的は行政における財務情報の活用の向上と、説明責任の明確化といえる。これまでは国家の財政状況、資産・負債の状況等が不明確であり、政策実施コストを算定することもできなかった。LOLFによる会計改革で議会に対する財務情報の改善、行政責任者に対する完全なコスト情報の提供、行政運営の透明性と信頼性の確保が可能になった⁵⁸。発生主義によりフルコストの算定が可能になるため、市民や議員が政策の評価とその実現にかかった費用を比較して評価することも可能である。この他の発生主義導入のメリットとして、現地調査では中長期的な財政構造の可視可能性が向上することと、資産・在庫管理の視点が提供されることで、財政・管理の近代化が図られることが指摘された⁵⁹。また、これにより企業、地方公共団体等と中央政府にほぼ同じ発生主義に基づく会計原則の導入が実現されたことになる。

3.2.2 新しい会計制度の特徴

3.2.2.1 会計制度の法的枠組とその特徴

LOLFにおいて会計制度は第27条以降で定められている。第27条では国の会計は予算上の歳入歳出の会計（予算会計）、その執行全体を示す財務会計（CGE）、プログラムの様々なアクションの支出を分析する会計（コスト分析会計）の3会計を作成するとされている。

図表 34 LOLF の条文（会計制度関連）

【LOLF第V章 国の会計】	
第V章	
国の会計	
第27条	
	国は、予算上の歳入歳出の会計及びその執行全体の一般的な会計を作成する。 国は、プログラムの様々なアクションの支出を分析する会計も作成する。 国の会計は、定期的に誠実性を持って作成し、その資産及び財務状況を正確に反映する必要がある。
第28条	
	予算上の歳入歳出の会計は、以下の原則に従う。 1. 歳入は、当該歳入が出納官により徴収される年度の予算の会計において計上する。

⁵⁸ 国際会計士連盟（2003）p.5

⁵⁹ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

2. 歳出は、当該歳出が委任された出納官により支払われる年度の予算の会計において計上する。すべての歳出は、その支払日がいずれであっても、当該年度の支出に帰属させる必要がある。

予算上の歳入歳出については、国務院の政令により定めた条件において、20日間を超えない期間の暦年の補助期間に決算を行うことができる。修正予算法を暦年の最後の月に公布する場合は、当該修正予算法が定める歳入歳出は、その補助期間の間に執行できる。

会計に暫定的に帰属する歳入歳出は、その補助期間の期限までに確定的な会計に記録する。歳入の執行の詳細は、同期限までに確定的な会計に帰属させることができなかつた場合には、例外的に、第54条第7号に定める年度に記録する。

第29条

国庫の資産及び支出は、執行ごとに国庫の会計に帰属させる。国庫に関する執行による予算の歳入歳出は、第28条に定める条件により帰属させる。

第30条

国の財務会計（CGE）は、権利義務の承認に関する原則に基づいて執行される。その執行の支払日又は徴収日の如何にかかわらず、当該執行を会計に記録する。

国の財務会計（CGE）に適用される規則は、アクションの特性を理由とする場合を除き、企業に対して適用される規則とは相違しない。

規則は、予算法が定める条件において、有資格の公的及び私的な個人による委員会の勧告を受けた後に定める。同勧告は、国民議会及び元老院の予算委員会に通知し、公表する。

第31条

国の会計の設立及び維持を担当する出納官は、第27条から第30条に記載される規則及び原則を遵守する。

出納官は、手続き及び会計の記録の誠実性を特に確保する。

フランス中央政府会計基準⁶⁰では、予算が法律として成立することには、支払許容額と債務負担行為額の両方を承認する意味があることを指摘する。そのため予算の承認には政府の債務と支払の両方の記録が必要であり、LOLFでは予算会計で歳入と歳出の記録が規定されていると述べている。予算会計はLOLF第28条で定められたとおり現金主義で作成されるため、支出された予算額、収納された収入額、及び国の資金の状況を把握することができる。木村（2003a）⁶¹は予算会計に現金主義が残された理由として、予算制度の意義と発生主義に不確実性が伴うことを指摘している。以下がその説明の要約である。

⁶⁰ 経済財政産業省（2004a）

⁶¹ 木村（2003a）

予算は歳入・歳出の予測であり、予算によって翌年度の歳入・歳出の上限を見積ることにより納税者の負担が決定される。公的財政にとっては企業の会計以上に予測が重要であり、そのためフランスでは歳入の議決が歳出の議決に先行する制度、予算単年度主義、会計年度の独立の原則が採用されている。特にフランス革命期に会計年度を独立させないで収入を支出に充てることが、遅滞債務を増加させて財政的な秩序を混乱させたことへの反省から、会計年度の独立性を確立し、現金主義的な公会計制度が構築された。また、現金主義のほうが予算執行の適正さを確保する手段としては有用で、議会や予算の執行責任者が予算の執行状況を把握しやすい。発生主義の不確実性という点では、予算は総収入額に対応する歳出額を明示する必要があるのに対し、引当金や減価償却など金額が不確定な要素が残る点で不適當である。

LOLF第27条で規定されるとおり財務会計（CGE）には発生主義が適用される。第30条では権利確定主義を徹底することと、現金の収受に関わらず会計事象が発生した期間に取引を認識する期間取引概念が述べられている。財務会計（CGE）の意義は、国の資産・負債の状況を把握すること、政策実行のコストを把握することである。中央政府の会計基準は予算の作成と執行について有益な情報をもたらすことが財務会計（CGE）の役割である。

LOLFでは従来以上に国の財務会計（CGE）が企業会計に近づくことを求めている。木村（2004a）によれば、まず、第27条において「国の会計は、定期的に誠実性をもって作成し」⁶²とあり、伝統的な会計制度は適法性を重視していたのに対し、企業会計と同様に真実性が重視されている。また第30条では「国の財務会計に適用される規範は、その活動に特殊性がある場合を除いては企業会計と相違しない」とある。政府はこれらの基準に従って貸借対照表と純費用等計算書を作成し、これらが仏会計検査院の検査対象となる。さらにLOLFによる会計制度の特徴として、決算の重視が指摘されている。これまでフランスの決算制度は予算制度の補完的な存在であったが、LOLFにより決算による事後統制が重視されるようになった。決算は予算と同様に法律の形を取り、予算及び資本的歳入歳出の金額を確定するのみならず、財務諸表の承認も含み、年次業績報告書等の添付書類も添えられる。

コスト分析会計は、予算策定時に提出される資料の一つである⁶³。第27条でコスト分析会計には活動基準原価計算の導入が定められている。予算改革局（Direction de la reforme budgetaire, DRB⁶⁴）（2005）によるとコスト分析会計は①各政策のコストを算定し、結果を分析し、予測を修正する、②業績評価に必要な要素と予算の

⁶² 木村（2004a）

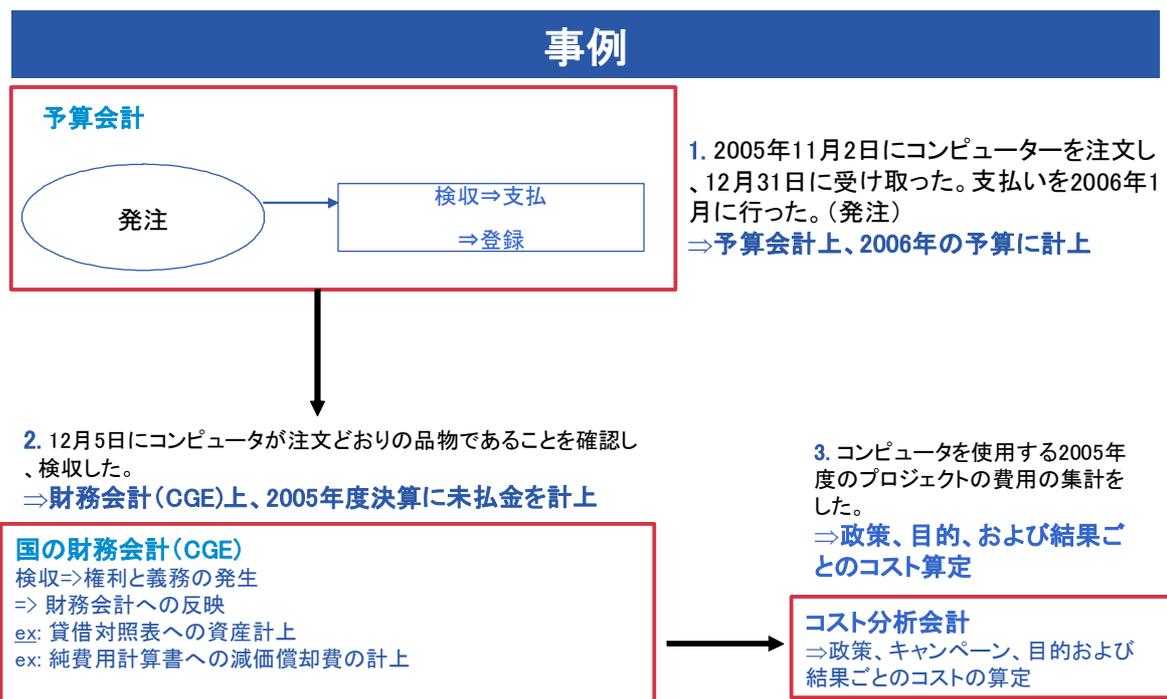
⁶³ 現地調査における経済財政産業省予算局へのヒアリングによる

⁶⁴ この組織の説明は4.1.2参照

正しさを明らかにする、③行政運営者の意思決定を支援する働きがある。コスト分析は各活動のコストを集計することで行なわれる。ここでいうコストとは当該活動を実施するための資源のすべてであり、直接費用・間接費用の両方を含む。直接費には、政策実施に伴う事業費や人件費がすべて含まれる。間接費には、主に管理費用が含まれ、人事管理やシステム管理、施設管理が含まれる。LOLF第27条第2項で規定されるように、コスト分析はアクションごとに行なわれる。

コンピュータの購入取引を例に、発注、検収、支払、プロジェクト費用の集計までの流れと3会計の相関関係を示すと、下図の通りである。例示は2005年11月にコンピュータを発注し、12月31日にこれを検収し、2006年に支払が行われた取引である。予算会計では支払が行われた2006年度に計上される。財務会計（CGE）は発生主義によるので、検収された2005年に費用と未払金の発生を認識する。コスト分析会計は財務会計で認識された費用を分析対象とするので、2005年のプロジェクトに費用計上する。

図表 35 三会計の関係



(出典) 経済財政産業省 (2005b)

さらに中央政府会計基準では、予算会計国の財務会計（CGE）との主な相違点について具体的な項目を例示して説明している。そこで挙げられている主な項目は以下のとおりである。

- ・ 売掛金及び買掛金
- ・ 未払金及び未収金
- ・ 資本的取引（投資、出資、借入等）
- ・ 除却資産の簿価
- ・ ファイナンスリース債務
- ・ 借入に影響のある非予算取引
- ・ 減価償却、引当金、減損 等

3.2.2.2 中央政府の会計基準策定時の論点

中央政府の会計基準は2002年に設立された新しい組織である公会計基準委員会（the Committee for Public Accounting Standards, CPAS）により策定された。この委員会は独立した機関で、経済財政産業省、仏会計検査院、国家会計審議会（National Accounting Council）、会計士、企業会計・経営の有識者等から構成される。委員会では経済財政産業大臣が提案する新しい公会計基準をレビューし、諮問する。第一段階のレビューが終了した段階で、修正された基準案は公会計基準委員会の意見とともに、国家会計審議会に提出される。国家会計審議会により会計基準が一般原則に合致していることの確認がなされ、その後、経済財政産業大臣の決定により正式な基準として定められる⁶⁵。なお、国家会計審議会は民間の会計基準を策定する審議会である。

また公会計基準委員会の他、経済財政産業省が会計基準使命委員会と会計近代化使命委員会も立ち上げた。会計基準使命委員会は国家会計審議会に諮る前に会計問題を検討すると共に、中央政府の会計基準を構築するための会計フレームワークの精緻化、基準案の作成、財務会計（CGE）の概要の提示等を行なった⁶⁶。

基準の策定には、以下の図表にあるように、様々な会計基準が参照されている。

⁶⁵ 国際会計士連盟（2003） p. 24

⁶⁶ 黒川（2003） p.169

図表 36 フランス中央政府の会計基準策定時に参照された会計基準⁶⁷

<ul style="list-style-type: none"> <p>・ フランス会計原則 (Plan Comptable General)</p> <p>国家会計規定委員会 (Comite de la reglementation comptable , CRC) が策定するフランスの会計原則であり、フランスのあらゆる団体に適用される会計基準である。</p> <p>・ 国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards , IFRS)</p> <p>国際財務報告基準とは、企業活動が国際化するにつれ、各国間で財務諸表の作成ルールが異なることは投資家保護の観点から望ましくないとの要請から、民間機関の国際会計基準審議会 (IASB) が作成した国際的に統一化した会計基準のことである。従来、国際会計基準は国際会計基準委員会により作成作業が行われていたが、国際会計基準委員会が発展的に国際会計基準審議会となってその作業が引き継がれている。その際、国際会計基準 (International Accounting Standards) と呼ばれていた名称も国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards) へと改称された。</p> <p>・ 国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards , IPSAS))</p> <p>国際公会計基準とは、国際会計士連盟 (International Federation of Accountants ,IFAC) のパブリック・セクター委員会 (PSC,Public Sector Committee) において、中央政府、地方政府及びこれらに関連した機関による財務報告の透明性、理解可能性及び国際的な比較可能性の向上を目指した国際的な基準である。</p> <p>・ 国民経済計算 (System of National Accounts , SNA)</p> <p>一国の経済の状況について、すべての経済主体を対象として、国際的に統一基準に基づいて記録し、国際比較を可能とすることを目的とする公会計基準の一つである。基準作成主体は国際連合。</p>

(出典) 経済財政産業省へのヒアリングを基に新日本監査法人が作成

これより、経済財政産業省への現地調査を元に、フランス中央政府会計基準策定時の論点を記述する。中央政府会計基準は様々な既存の会計基準を参照し、かつ政府の特殊性を考慮して作成したとのことである。また、IPSASの影響を強く受けているが、2004年当時の国際公会計基準は、国の特殊性に関して検討中または未検討の部分もあった。例えば非交換取引（徴税等）の計上方法や、公務員の退職年金債務の計上方法である。退職年金債務についてはIPSASが将来的には負債計上するであろうという見通しの下、現状では負債計上しないものの、附属明細で情報開示することとした。国際公会計基準の議論が進行し、基準が公開されたら、フランスのそれも変更する可能性があるとのことである⁶⁸。

フランス中央政府会計基準を策定する上で重要な論点となったのは、国の性質や活動の特殊性をどのように基準上で考慮するかである。経済財政産業省への現地調査によると、①会計の範囲、②参照する会計基準、③連結の範囲、④資産の認識基

⁶⁷ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリング

⁶⁸ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリング及び仏会計検査院へのヒアリング

準、⑤資産の評価基準、⑥国の特権的な収入、⑦公的退職年金債務等の計上が、国の特殊性を検討する際の重要な論点となった。

図表 37 経済財政産業省によるフランス中央政府会計基準策定時の論点の説明

① 会計の範囲

企業会計の権利義務は契約や法に由来する。物品を購入する場合のように国にとっても企業と同様に契約により権利義務はあるが、一方で全く性質が異なる権利義務も負う。権利については国有地の所有や徴税権である。また義務については国民の安全の保証、教育の提供等無数にある。これらは会計上も権利義務として認識するか検討する必要がある。

② 参照する会計基準

フランスの国内には複数の基準がある。フランスでは、フランス会計原則、国際財務報告基準、国際公会計基準（IPSAS）、EUの安定と成長の協約 SCN93,95 がある。参照できる基準が少なくとも4つあるため、これらを検討した。これらには相違があるため、検討、判断が求められた。

結局、この中の一つを選ぶことはできなかった。フランス会計原則、国際財務報告基準は企業会計であるので、国の特殊性を考慮していない。国際公会計基準は、我々のすべてをあらわしているという訳でもない。特に我々は、2002-2003年の検討当時には国際公会計基準の不足が多かった。今でも足りないが、国の特殊性に関する部分が不足していた。国際公会計基準委員会の作業終了を待つことができず、2006年から実施の必要があったため、独自の参照基準を作らねばならなかった。

③ 連結の範囲

法人格の有無に関わらず行政サービスを提供する主体すべてを国に含めることも想定できるが、この会計基準では法人格を持たない省等のみを含めることとした。法人格を持ち、行政サービスを担うオペレータや公益法人は、連結会計の範囲に含むことができると考えられるが、現状では連結会計は実現していない。

④ 資産の認識基準

フランスの資産計上の考え方として、伝統的に所有権基準と統制基準がある。これを選択する必要があり、議論の結果、適切なものとして統制基準の方を選択した。

⑤ 資産の評価基準

固定資産の評価を検討するための基準として、資産の使用期間が定められるか否かを一つの基準とした。期間が定められるものは、計上時の取得原価で評価し、減価償却することとした。償却期間が定められないものは毎年の時価評価、償却後の再調達価格評価、もしくは象徴的価格で評価することとした。象徴的価格とは、備忘記録としての0もしくは1ユーロのことをいう。

以下、評価事例を挙げる。

(例)

使用期間が定められるもの

：民間及び軍事設備、船舶、車両、航空機、施設等

使用期間が定められないもの

：償却後の再調達価格評価：国有道路網

：市場価格と取得原価の低い方の価額：オフィス等の不動産建物

：象徴的価格評価：歴史的建造物

⑥ 国の特権的な収入

現代の会計論では徴税権を評価する信頼性のある方法はない。評価ができないと資産計上はできない。徴税権を資産計上しないとすると、それと対になる負債も計上できないことになる。従って、純資産がそのまま国の価値になるとは言えない。国の特権的な収入とは税収である。先に述べたように徴税権は資産計上できないので、税収があった時点で収入として認識することになる。しかし、実際は納税義務の発生に先んじて納税が行なわれることがあり、これらは還付される場合もある。従って、最終的な税額は徴収後1年以上確定されない場合がある。また税制の優遇措置（これは予算上は税支出として表現される）をどの程度考慮するかも明確ではない。これらの問題は今後、基準に反映させるため検討中である。

⑦ 公務員退職年金債務及び社会保障等債務の計上

これらを負債計上するべきか否かが最も重要な問題となった。国際的にまだ討議が行われていて、賛否いろいろ意見が出ている。これはいろんな意見があり、これらサービスが形式化され、支払が完了した時点で、支払印が押印されたところで計上する、それまでは負債として認めないとする考えもあれば、政策として発表された時点で権利が発生するので計上されねばならないとする考えもある。どちらを採択するかで結果はちがうことになる。

結論としては、負債計上せず、附属明細において要計上額を記載することとした。国際的な審議が進んだら、今のやり方の見直しになるかもしれない。IPSASの最後の最大の処理になるだろう。もしこれを会計計上しなければならぬとすると、巨額の負債が計上される。もしそうなら、将来の税収も計上することになる。そうなると公会計の全く新しい局面に入る。ということは、まだ結論には長い道のりがあるように思える。

その他、今後の重要な課題として以下が挙げられる。

- ・ 道路網の評価
- ・ 有形及び無形固定資産の信頼性、網羅性の確保
- ・ 引当金を計上すべきリスク基準 等

(出典) 経済財政産業省へのヒアリングより新日本監査法人が作成

3.2.2.3 フランス中央政府会計基準

次に財務会計(CGE)の会計基準であるフランス中央政府会計基準について詳しく見ることとする。中央政府会計基準は2004年に策定された。中央政府会計基準の特徴は公的分野の活動が企業の活動と比較して特殊性が無い場合には企業会計基準の考え方が採用され、租税や補助金に関する事など国固有の点については特別な基準が設けられていることである。公会計基準では概念枠組の説明に続いて、中央政府会計基準では13の規範の説明がなされている。

① フレームワーク

資産、負債等の重要な概念及びそれらの会計処理の原則は次の表の通りである。

図表 38 会計基準上の重要な概念

	概念	会計処理
資産	直接の管理下にある資源を資産とみなす。従って、中央政府の個別財務諸表では直接政府が管理するもののみを計上するため、政府が設立した別法人の資産は含まれない	中央政府が管理するものを資産として計上する。「管理」＝「所有」ではないため、例えば政府が所有する資産の管理権を他の法人に委譲した場合は、その資産は中央政府の貸借対照表には計上されない。また所有しない資産を長期で使用した場合は、資産計上する。このように管理の概念が計上の要否の基準になる
負債	企業会計と同様	企業会計と同様
収入	中央政府の場合、国家主権による収入と、サービスや物品の販売により得られる収入、投資収入、使用料の徴収による収入の違いがある。国家主権による収入がもっとも重要な収入であり、これは費用と対応しない。国家主権による収入は、法に基づいた強制的な徴収によるものであり、契約に基づくものではない。これは国家主権という無形資産（課税権と罰金の徴収権）によるものとも考えられるが、適切な評価ができず、資産計上の要件には当てはまらないため、資産としては認識されていない	収入の計上は、その源泉となる資産がない国家主権による収入と、源泉となる資産が財務諸表上に計上されている収入とは区別が必要である。前者は税収のような国家主権による収入として認識され、後者については収入の源泉を財務諸表に計上すべきである
費用	費用には、サービスや物品を作り出すために消費された資金（resource）または、財務諸表上対応しない他の法人への確定的な支払いである	費用の計上は企業会計と同様。ただし補助金のような支出移転についてはそれが行われた期に計上される。また、省・業務・プログラムごとに財務諸表上、表示される
財政状況	資産と負債の差額	-

（出典）フランス中央政府の会計基準より新日本監査法人が作成

国の資産、債務、収入、費用に関する詳細な説明は以下の通りである。

②国の正味財産、財政状態、債務（Commitment）

正味財産は権利と義務の総体、財政状態は正味財産の財政的・会計的表示である。

中央政府の権利と義務の範囲を検討するに際しては、財政状態に大きな影響を与える権利と義務を認識すること、当初資本がないこと、長期にわたって使用される資産の評価に固有な問題があること、企業会計でいう資産の概念にそぐわない部分（国の主権といった無形資産の存在）があること、国家の主権は負債にも影響を与えることなどを考慮しなければならない。中央政府の資産と負債の概念は企業のそれとは大きく異なる。

③歳入歳出、業績

LOLF 第 27 条においては、損益の概念については記述されていない。民間企業の場合、通常は、費用を収益と対比させることによって、発生主義ベースの損益を測定する会計手法が採用されている。他方、中央政府の場合、収入は費用発生活動の成果である商品やサービスの対価として生じるものではない。また収入は、概して費用発生とは関係なく、費用を賄うために配分されるものではない。

このため、中央政府会計基準では、費用は資源の消費や政府債務の発生時点で認識し、財務諸表に計上することとしたが、他方、収入については発生主義による認識を採用しなかった。このように中央政府会計基準では民間企業と同様の発生主義ベースの損益という概念は採用しなかった。ただし、継続的な方法で収入と費用を認識するため、その差額概念は政策による影響を示すための重要な情報として提供している。

④中央政府会計基準の13の規範

図表 39 会計基準の 13 の規範

- | |
|-----------------------|
| (1) 財務諸表 |
| (2) 費用 |
| (3) 主権的収入 |
| (4) 業務・介入・財務における収入 |
| (5) 無形固定資産 |
| (6) 有形固定資産 |
| (7) 出資金などの金融固定資産 |
| (8) 棚卸資産 |
| (9) 流動資産に対する債権 |
| (10) 中央政府の資金の状況 |
| (11) 債権とデリバティブ |
| (12) 引当金、非金融負債、その他の負債 |
| (13) 注記されるべき債務負担行為 |

(出典) 木村 (2004a) より新日本監査法人が作成

⑤会計の原則

中央政府会計基準に適用される一般的な原則は企業会計のそれと同様である。

図表 40 会計の原則

- ・ 会計基準への準拠性
- ・ 適正な表示
- ・ 真実かつ誠実な概観
- ・ 発生主義
- ・ ゴーイング・コンサーン
- ・ 継続性の原則
- ・ 情報の質
 - 理解しやすさ
 - 利用しやすさ
 - 信頼性

(出典) フランス中央政府の会計基準より新日本監査法人が作成

⑥財務諸表の体系

会計基準で定められた財務諸表の体系は以下の通りである。

図表 41 財務諸表の体系

- 【財務諸表の体系】
- ・ 貸借対照表－純資産の状況を示す純資産計算書がこれにあたる。
 - ・ 純費用等計算書－純費用計算書、主権的収入計算書、純費用と主権的収益の当期差額計算書の三表からなる。
 - ・ キャッシュ・フロー計算書
 - ・ 附属明細

(出典) 木村 (2004a) より新日本監査法人が作成

⑦作成単位

政府の会計の範囲は中央政府の各省や独立した法人格を持たない機関のうち、政府予算により活動資源が与えられている範囲はすべて含む。

現状では連結財務諸表は作成されていない。しかし、中央政府は他の法人の所有権及び設立権を保有していることによって他の法人に直接的に影響を及ぼすこともでき、それらの法人の資源を政府の政策の実現のために間接的に使用するため、これらを集合体としてみる方法として連結財務諸表が必要であるという議論がある。

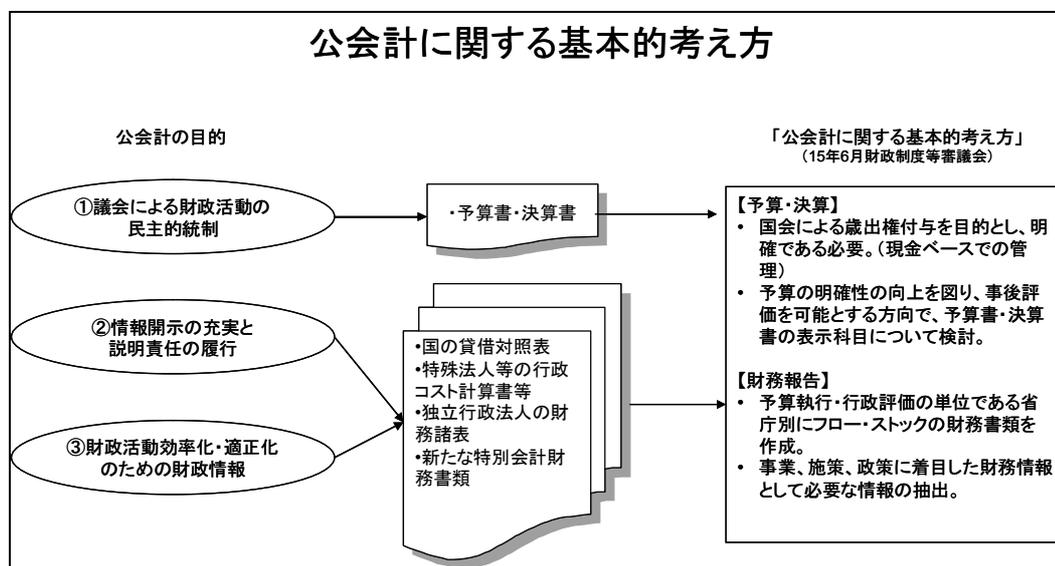
3.2.3 日本の会計制度との対比

3.2.3.1 日本の公会計制度の概要

①わが国の公会計制度の基本的考え方

わが国の公会計制度の概要及び今までの取組みについて、財政制度等審議会での検討を参考に概観する。下図は、そこでの公会計に関する基本的考え方をまとめたものである。

図表 42 公会計に関する基本的考え方の概要⁶⁹



(出典) 財政制度等審議会(2006)

このように、わが国の公会計制度は、議会による財政活動の民主的統制を目的とする予算・決算と、一層の情報開示や財務活動の効率化を目的とする企業会計的な手法を取り入れた財務報告制度という、2つの基軸をもって整備されている。

議会に提出される国の決算は、財務大臣が国会の議決によって成立した予算の執行実績を示すために、一会計年度における歳入と歳出の実績を計算・記録・整理したものであり、歳入歳出決算を中心として構成されている。具体的には、平成 18 年度決算を例にとると、内閣が決算を作成し、平成 19 年 9 月上旬に我が国会計検査院に送付し、我が国会計検査院は決算を確認したうえで同年 11 月上旬に内閣に回付、また検査結果を検査報告にまとめて内閣に送付する。内閣は決算に検査報告

⁶⁹ 財政制度等審議会 (2006)

等を添付して国会に提出する。

他方、財務報告制度は一層の情報開示や活用のためのものであり、上記のような法律や議会統制に基づく決算制度とは異なり、国全体や省庁別にフロー・ストックの財務書類を作成・公表するものである。これらは発生主義等の企業会計の考え方を活用し、国の財政状況等をより分かり易く開示することなどを目的とした取組みと位置づけられている。

②公会計整備の取組み

わが国の財政活動は、国会の議決によって成立した予算を基に執行されており、その執行実績を示すために予算と対応した決算が作成される。すなわち財政法による決算とは、政府が予算を財政法・会計法等の定めるところに従って執行した実績の国民及び国会に対する事後的な報告を意味する。

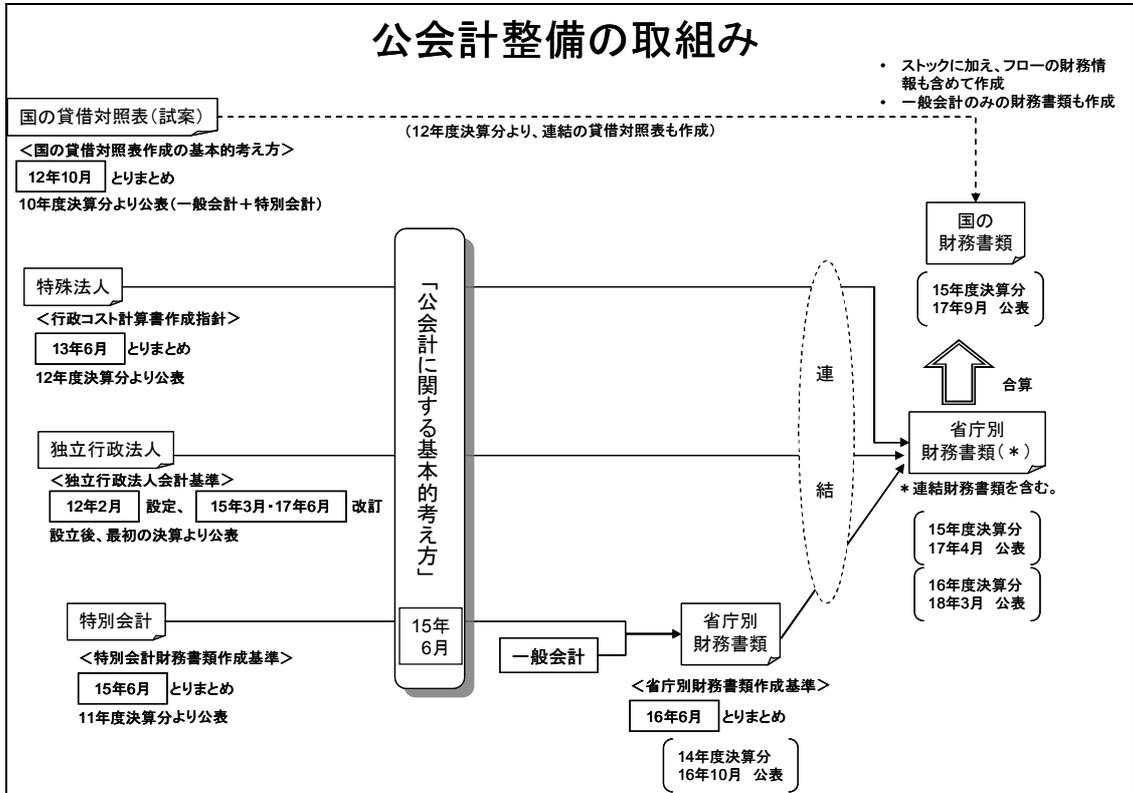
このように、わが国の財政法に基づく会計制度は、予算、決算を中心とし、その内容や国庫状況等に関する詳細な情報を国会に報告し、国民に開示することに重点が置かれていたが、民間の企業会計との対比において、以下のようないくつかの指摘を受けていた。⁷⁰

- ・ ストックとしての国の資産・負債に関する情報が不十分である。
- ・ 国と特殊法人等とを連結した財務情報が提供されていない。
- ・ フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない。
- ・ 行政コスト、フルコスト、ライフサイクルコスト等のコスト情報が明らかでない。

このような議論を受けて、わが国では下図のように公会計整備が行われてきた。

⁷⁰ 財政制度等審議会（2003b）

図表 43 我が国における公会計整備の取組みの概要



(出典) 財政制度等審議会(2006)

平成15年6月、財政制度等審議会において取りまとめられた「公会計に関する基本的考え方」において、公会計の意義、目的について整理を行い、特に企業会計の考え方を活用した財務書類については、「情報開示と説明責任の履行」及び「財政活動の効率化・適正化」という機能を果たすものと位置づけられた。この後、同審議会は、こうした財務書類を作成するための基準の整備を進め、平成15年6月には「新たな特別会計財務書類の作成基準」を、平成15年12月に「省庁別財務書類の試作基準」を取りまとめた。さらに試作基準に基づき作成された財務書類について、改善すべき事項等について検討を行い、平成16年6月には「省庁別財務書類の作成について」が取りまとめられた。

このようなわが国の公会計整備の取組みの中で作成されてきた、主な財務書類の概要を以下で説明する。

(1)国の財務書類

我が国の財政事情をよりわかりやすく国民に説明するため、企業会計における貸借対照表の手法を用い、一般会計及び特別会計を連結した国全体の貸借対照表を平

成10年度決算より作成・公表している。また、特殊法人等を連結した貸借対照表は、平成12年度版より作成している。平成17年9月には財務省主計局より一般会計と特別会計を合わせた国全体のストックとフローの財務情報を提供する「国の財務書類（平成15年度）」が作成・公表された。

(2)省庁別財務書類

平成16年6月に取りまとめられた「省庁別財務書類の作成について」によれば、省庁別財務書類は、一般会計と特別会計を通じた各省庁の財務情報等を提供するものであり、一般会計省庁別財務書類と特別会計財務書類を合算して作成されるものである。このため、省庁別財務書類の作成基準は、「省庁別財務書類の作成基準」のほか、「一般会計省庁別財務書類の作成基準」及び「特別会計財務書類の作成基準」で構成されている。また、特殊法人等を連結した財務書類も作成する必要があると考えられることから、各省庁の業務と関連する事務・事業を実施している特殊法人等を連結した連結財務書類も作成されている。平成15年度決算から作成・公表されている。

(3)特殊法人等の行政コスト計算財務書類

特殊法人及び認可法人が民間企業と同様の活動を行っているとは仮定した場合の財務書類を新たに作成し、特殊法人等の業務に関する説明責任の向上を図るため、平成12年度決算より、各対象法人において、行政コスト計算書、民間企業仮定貸借対照表、民間企業仮定損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書等からなる行政コスト計算財務書類を作成・公表している。

(4)独立行政法人の財務諸表

独立行政法人の財政状態及び運営状況を明らかにするとともに、独立行政法人の業績の評価に資することを目的として、企業会計に準拠した独立行政法人会計基準に基づき、平成13年度決算より、各法人が財務諸表を作成している

以下では、LOLFと対比するために、わが国の予算・決算制度と、代表的な国の財務報告制度である省庁別財務書類制度について記述する。

③予算及び決算の基本的考え方⁷¹

(1)予算統制を確保するための会計

国の財政は、国会による予算統制の下に置かれ、また、国会の議決した予算に従った厳格な執行が求められていることから、客観性・確定性等の特性を有する現金の収受の時点を抑えて収入・支出の判断を行うこととしている。

このため現行の国の決算とは、一定の会計期間における経済主体の活動に伴う収入・支出や財産の増減を事後に明らかにすることをいい、収入・支出の計画を事前に策定する予算と表裏の関係にある。

国の決算は、国会の議決によって成立した予算の執行実績を示すため、一会計年度における収入支出の実績を一定の形式に従って計算・整理・記録したものであり、政府が予算を財政法・会計法等の定めるところに従って執行した実績の国民及び国会に対する事後的な報告である。

(2)修正現金主義の採用（出納整理期間の制度）

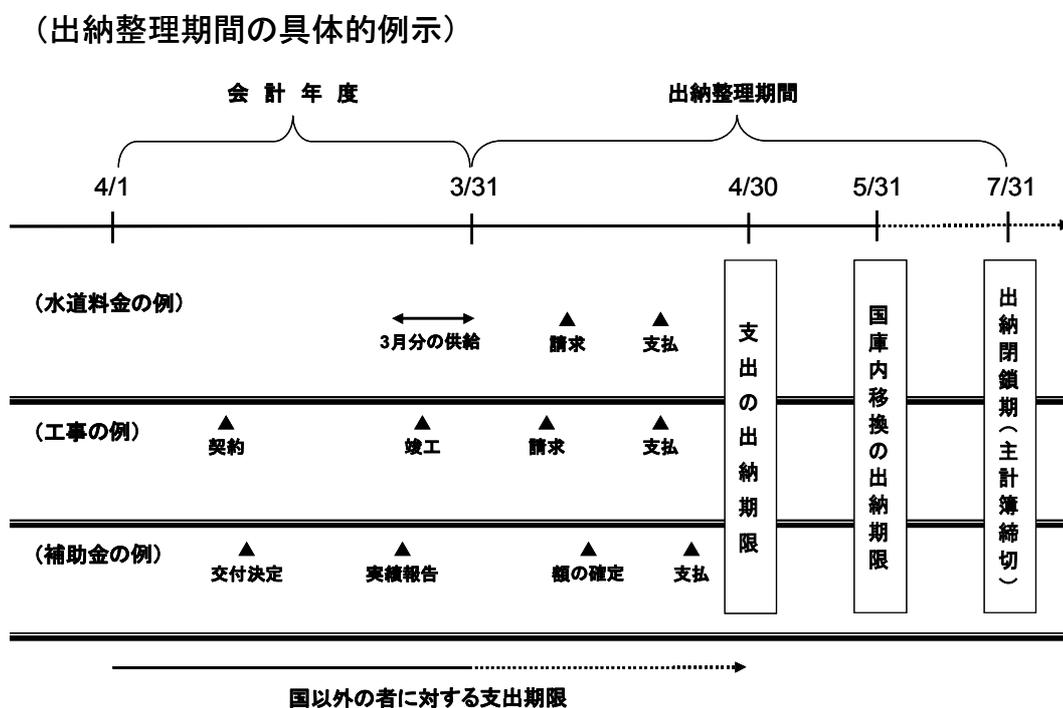
修正現金主義とは、会計記録の認識基準を入出金の時点としつつ、年度末においては出納整理期間内の入出金も認識する会計上の認識基準をいう。

国の予算制度は、現金の収納又は支払をもって歳入歳出とする現金ベースによる会計が採用され、他方、債権債務の発生の事実を基準とした発生主義的年度所属区分を採用していることから、例えば、会計年度末近くに行われる調達、3月分の電気料金や超過勤務(残業)手当等は、会計年度(3月)内の支払に関する処理が問題となる。そこで出納整理期間という一定の調整期間を設けて、当該年度の収入支出となるべき債権債務に基づいて経理された実績につき、その債権債務に係る現金の収支を可能な限り完了した上で決算を作成し得ることとしている。

わが国の場合、出納整理期間は、国における通常の歳入金・歳出金については翌年度の4月30日まで、国庫内の移換等については翌年度の5月31日まで、その後公債の発行や国税の組入れ等がなされ、出納事務の完結は7月31日とされており、この出納整理期間内の収入・支出については、その会計年度内に収入・支出がなされたものとして整理され、決算書も出納整理期間後の計数で作成される。

⁷¹ 財政制度等審議会（2003b）

図表 44 出納整理期間⁷²



(出典) 財政制度等審議会 (2001)

(3) 複数年度にわたる歳出及び債務負担制度

- ・ 継続費

工事、製造等の事業で、その完成に数年度を要するものについて、国会の議決を経て、数年度にわたって支出することができる経費である。

- ・ 繰越明許費

歳出予算の経費のうち、その性質上又は予算成立後の事由に基づきその支出を終わらない見込みのあるものについて、予め国会の議決を経て、翌年度に繰り越して使用することができる経費である。

⁷² 財政制度等審議会 (2001)

・国庫債務負担行為⁷³

法律、歳出予算及び継続費以外に、当該年度に国が債務を負担する権限の授権を得るものである。

(4)資産及び負債に関する財務報告制度

国有財産や物品等の現金以外の資産については、それぞれの管理法規の下、管理・処分が行われており、また、国会に対し、資産の増減現在額等の報告が毎年行われている。

図表 45 国の資産・負債に関する報告書

関連法規	管理客体	対象資産	国会への報告書名
国有財産法	国有財産	土地 船舶、航空機 出資による権利 等	国有財産増減及び現在額総計算書 国有財産無償貸付状況総計算書
物品管理法	物品	国有財産法の管理客体以外の動産	物品増減及び現在額総報告
国の債権の管理等に関する法律	国が所有する債権	貸付金債権 授業料債権 保険料債権 等	国の債権の現在額総報告
財政法等	国が負っている債務	国債、借入金 政府保証 国庫債務負担行為に係る債務 等	国の債務に関する計算書

(出典) 新日本監査法人(2007b)

(5)特別会計に関する法律

平成19年4月1日より施行された「特別会計に関する法律」によって、特別会計については、平成19年度決算から企業会計の慣行を参考にして作成した財務書類を国会に提出することが求められることとなり、法定会計制度の一部に発生主義等の企業会計的な考え方が導入された。

⁷³ 国庫債務負担行為は、債務負担権限のみを付与するものであることから、その支出にあたっては、別途、歳出予算に計上し、国会の議決を経る必要がある

所管大臣は、毎会計年度、その管理する特別会計について、資産及び負債の状況その他の決算に関する財務情報を開示するための書類を企業会計の慣行を参考として作成し、財務大臣に送付しなければならない。この場合、内閣は、当該書類を我が国会計検査院の検査を経て国会に提出しなければならないこととなった。

ここで提出される書類は、特別会計に関する法律第19条に基づく書類であり、法、施行令、省令及び財務大臣が財政制度等審議会の議を経て定める基準により作成されるものとされている。財政制度等審議会の議を経た基準は、現行の「特別会計財務書類の作成基準」としている。なお現在は、省庁別財務書類の一部として「特別会計財務書類」が作成されている。

上述の根拠となる法律及び施行令を以下に記載する。

図表 46 特別会計に関する法律第19条

<p>(企業会計の慣行を参考とした書類)</p> <p>第19条 所管大臣は、毎会計年度、その管理する特別会計について、資産及び負債の状況その他の決算に関する財務情報を開示するための書類を企業会計の慣行を参考として作成し、財務大臣に送付しなければならない。</p> <p>2 内閣は、前項の書類を会計検査院の検査を経て国会に提出しなければならない。</p> <p>3 第一項の書類の作成方法その他同項の書類に関し必要な事項は、政令で定める。</p>

図表 47 特別会計に関する法律施行令第34条第1項

<p>(書類の作成方法等)</p> <p>第34条 各特別会計の法第十九条第一項の書類は、当該特別会計の当該年度末における資産及び負債の状況並びに当該年度に発生した費用の状況その他の財務大臣が定める事項を記載した書類とする。</p>

図表 48 特別会計の情報開示に関する省令第1条

<p>第1条 特別会計に関する法律（平成19年法律第23号。以下『法』という。）第19条第1項に規定する企業会計の慣行を参考とした書類は、法、特別会計に関する法律施行令（平成19年政令第124号。以下『令』という。）及びこの省令に定めるもののほか、財務大臣が財政制度等審議会の議を経て定める基準に従って作成するものとする。</p>

(6)省庁別財務書類について

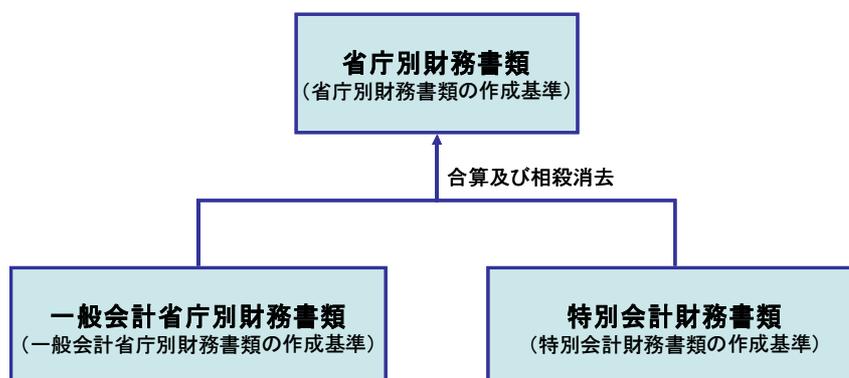
1. 作成目的

省庁別財務書類は、各省庁の財務状況等に関する説明責任の履行の向上及び予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供すること等を目的として、企業会計の考え方及び手法を活用して作成するものである。

2. 構成

省庁別財務書類は、一般会計と特別会計を通じた各省庁の財務情報等を提供するものであり、一般会計省庁別財務書類と特別会計財務書類を合算して作成されるものである。このため、省庁別財務書類の作成基準は、「省庁別財務書類の作成基準」のほか、「一般会計省庁別財務書類の作成基準」及び「特別会計財務書類の作成基準」で構成されている。

図表 49 省庁別財務書類の構成



(出典) 新日本監査法人(2007b)

3. 作成単位

省庁別財務書類は、予算執行の単位であるとともに行政評価の主体である省庁に着目して作成されるものであり、また、予算・決算との整合性を確保することから、予算・決算における最も基礎的な単位である所管を作成単位とすることとしている。なお、各省庁の省庁別財務書類を合算することにより、国の財務書類を作成することが可能であることから、行政機関以外の国会、裁判所及び我が国会計検査院においても省庁別財務書類の作成を行うこととしている。

図表 50 省庁別財務書類の作成単位（平成 17 年度）

省庁別財務書類の作成単位となる省庁等
皇室費
国会
裁判所
会計検査院
内閣
内閣府
総務省
法務省
外務省
財務省
文部科学省
厚生労働省
農林水産省
経済産業省
国土交通省
環境省
防衛省

（出典）新日本監査法人(2007b)

4. 作成書類の体系

一般会計においては、対価関係が無いとされる租税収入等を財源として業務が行われており、また、特定の歳入・歳出を区分経理した特別会計においても、業務費用と財源の間に企業会計でいう費用と収益の対応関係と同様の関係がないことを踏まえ、省庁別財務書類の体系としては、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書及び区分別収支計算書の財務書類及び附属明細書とすることとなっている。

図表 51 省庁別財務書類の種類及び作成目的等

財務書類名	財務書類の作成目的等
貸借対照表	会計年度末における資産・負債の状況を明らかにすることを目的としている。
業務費用計算書	会計年度における業務実施に伴い発生した費用を明らかにすることを目的としている。
資産・負債差額増減計算書	前年度末の貸借対照表の資産・負債差額と本年度末の貸借対照表の資産・負債差額の増減について要因別に開示することを目的としている。
区分別収支計算書	財政資金の流れを区分別に明らかにすることを目的としている。
附属明細書	各計算書の内容を補足することを目的に作成される。

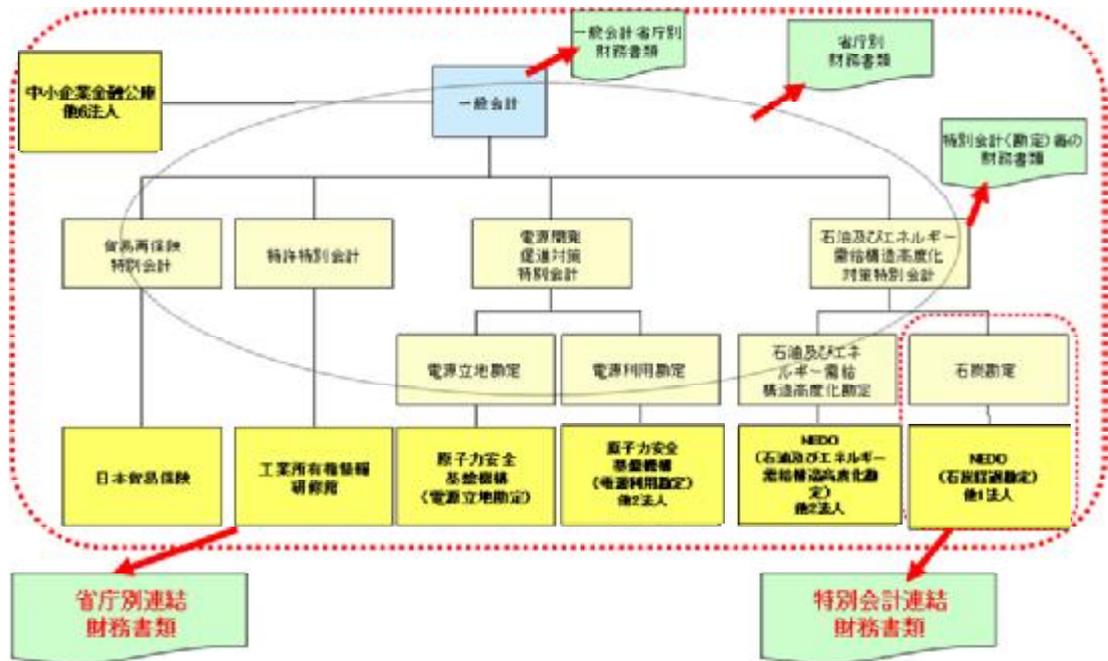
(出典) 新日本監査法人(2007b)

5. 連結財務書類

各省庁の業務は特殊法人等を通じて行われている場合もあり、各省庁の財務状況等の説明責任を果たすためには、国の会計に加え、これらの特殊法人等を連結した財務書類も作成する必要があると考えられることから、各省庁の業務と関連する事務・事業を実施している特殊法人等を連結した連結財務書類も作成することとした。

平成17年度の経済産業省の省庁別財務書類を例にとると、下図のと通りの財務書類体系となる。

図表 52 省庁別財務書類と連結省庁別財務書類の関連図（平成 17 年度）

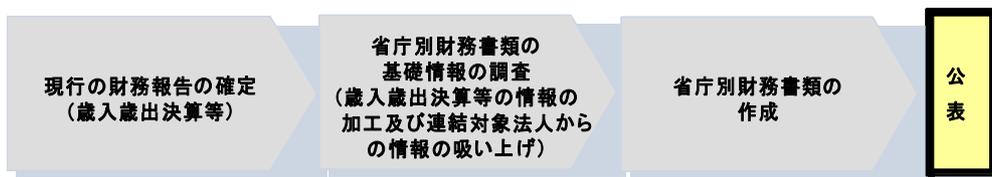


(出典) 経済産業省(2006)より新日本監査法人が作成

6. 省庁別財務書類の作成過程

国の会計帳簿は、民間企業とは異なり発生主義会計による複式簿記で作成されていない。このため、省庁別財務書類の作成は発生主義会計による複式簿記により作成された会計帳簿を基礎とするものではなく、下の図表のとおり、国が行っている決算書等の金額を省庁別財務書類の基準に合致するように加工した金額及び別途計算された金額に基づいて作成される。

図表 53 省庁別財務書類の策定過程



(出典) 新日本監査法人(2007b)

3.2.3.2 LOLF と日本の会計制度との対比

以下において、いくつかの点においてLOLFにおける会計制度とわが国の会計制度とを対比する。

①修正現金主義と発生主義

わが国の法定の会計制度は、予算統制の確保のため確定性をより重視しており、基本的に修正現金主義に基づく歳入歳出決算を中心としている。発生主義等の企業会計的な考え方は、平成19年度決算より特別会計財務書類が法定化されたことにより、限定的な導入が始まった段階にある。

これに対し、LOLFは、1959年オールドナンスが採用していた修正現金主義に加えて、発生主義等の企業会計的な考え方を取り入れた財務会計（CGE）の作成を求めており、国全体の法定会計制度として発生主義を採用したといえる。

わが国において、LOLFの財務会計（CGE）に相当するものとしては、財務省主計局が作成・公表している「国の財務書類」がある。これは、省庁別財務書類に含まれる一般会計及び特別会計の財務書類を合算・調整して作成しているものであり、本来的な発生主義会計に基づいて作成されているものではない。

②単式簿記⁷⁴と複式簿記⁷⁵

わが国の会計制度における会計事実の記録方法は、予算の執行状況を明らかにすることを重視する立場から、単式簿記（カメラル簿記⁷⁶）の考え方が採用されている。特別会計について企業会計的な考え方を活用した財務書類が法定化されたとはいえ、日常的な記録方法は単式簿記的な考え方が採用されている。

これに対し、LOLFでは、従来の修正現金主義による決算書に加えて、発生主義に基づく財務会計（CGE）の作成も求められるようになったため、記録方法は複式簿記の考え方も導入されている。記録方法の詳細は不明であるが、民間企業において利用実績のあるERPパッケージを導入していることを考慮すると、民間企業と同様の記録方法を導入していることも考えられる。

⁷⁴ 単式簿記とは、金銭の収入・支出など特定の事項についてのみ記録する方法のこと

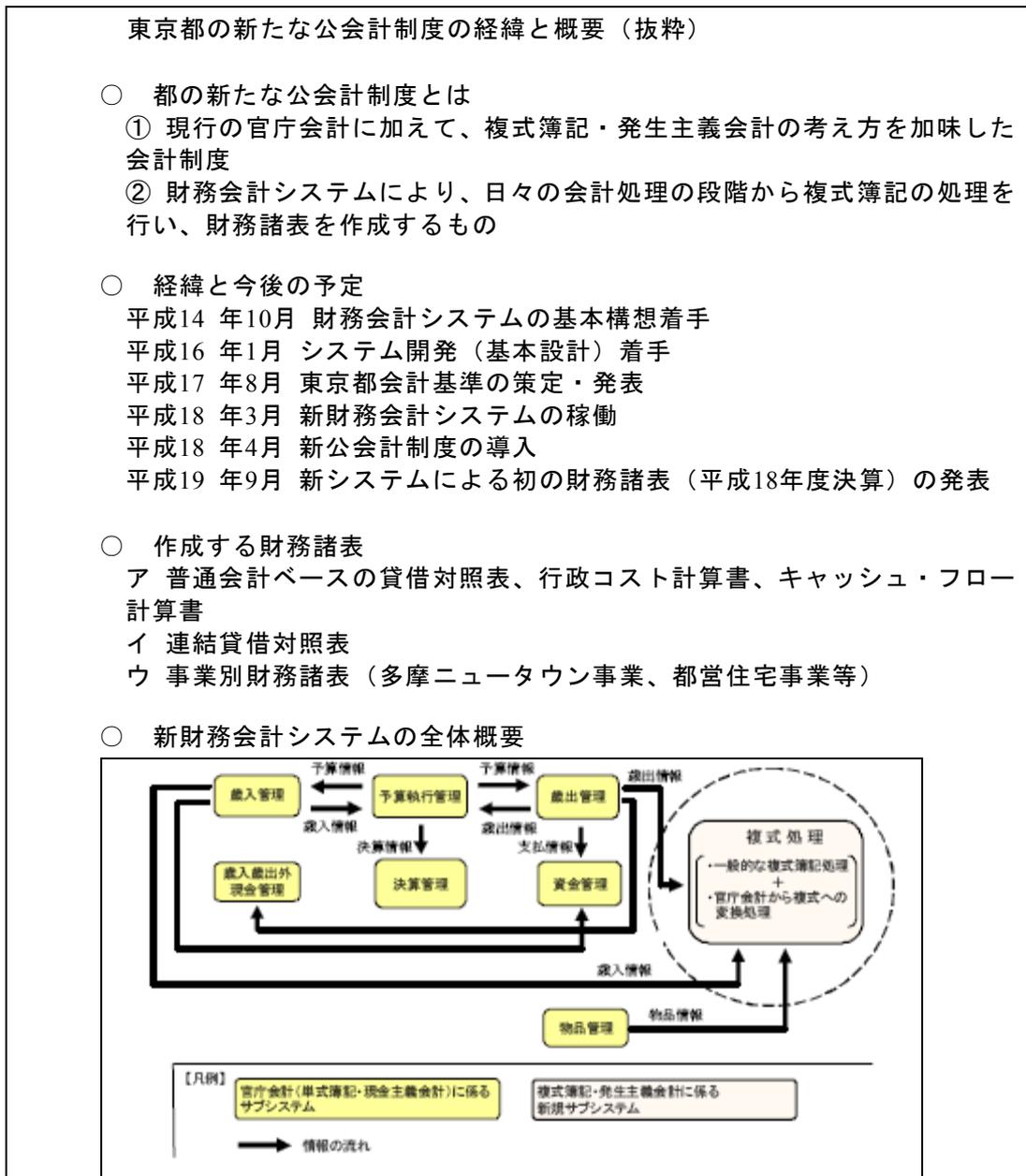
⁷⁵ 複式簿記とは、会計事実となる取引を、資産、負債、資本、費用又は収益のいずれかに属する勘定科目を用いて、二面的かつ、貸借平均の原理に基づいて組織的に記録・計算・整理する方法のことをいう

⁷⁶ 明治22年のドイツ諸邦にならった大日本帝国憲法の発布に伴い、その附属法規として新たに公布された会計法（明治23年施行、大正10年改正）において採用された、ドイツ官房学の単式簿記・現金主義による記帳方法

わが国の公会計における同様の取組みとしては、東京都の「新たな公会計制度」⁷⁷が挙げられる。すなわち、予算決算のための旧来式の官庁会計システムに加えて、民間企業的な会計システムを導入し、日常的に複式簿記による記録方法を導入している。

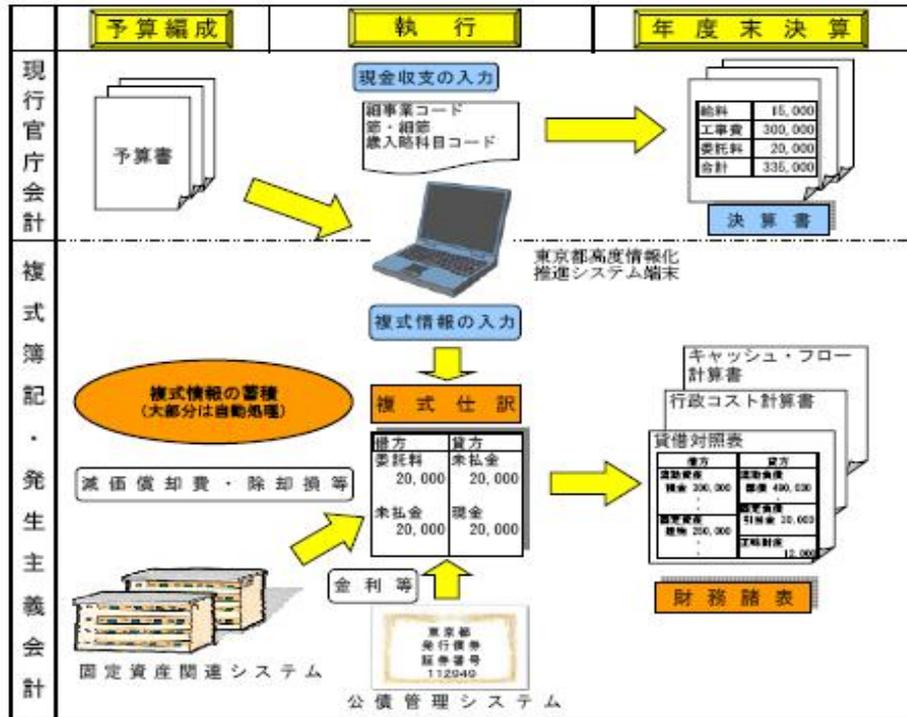
上記の取組みは、LOLFの基本的な考え方に類似しており、示唆に富んだ我が国における事例と考えられるため、ここで紹介する。

図表 54 東京都の公会計制度



⁷⁷ 東京都（2006）

○ 新財務会計システムに係る会計事務の流れ



○ 新財務会計システムの特徴

- ア 従来の官庁会計システムに複式処理のサブシステムを追加
- イ 歳出・歳入の予算科目入力により、ほぼ自動的に勘定科目へ変換
- ウ 固定資産関連システムや公債管理システムから、減価償却費や金利などの情報を財務会計システムへ取込み

(出典) 東京都(2006)

③財務書類の体系

両国政府の財務書類の体系は以下のとおりである。

図表 55 日本とフランスの財務書類体系の対比

日本		フランス・LOLF	
法定書類	歳入歳出決算書	法定書類 (国全体)	歳入歳出決算書
	その他付属書類		その他附属資料
財務報告書類 (国、省庁、一般会計、特別会計※)	貸借対照表		貸借対照表
	業務費用計算書		純費用等計算書
	資産・負債差額増減計算書		—
	区分別収支計算書		キャッシュ・フロー計算書
	附属明細書		附属明細書

※平成19年度より特別会計財務書類が法定化されている。

(出典) 新日本監査法人作成

財務書類の体系としては、わが国が資産・負債差額増減計算書を独立した表としている以外は、両国間でほぼ同一の体系といえる。他方、財務書類の法律上の位置付けは大きく異なっている。すなわち、わが国では企業会計的な財務書類は自主的な財務報告書類との位置付けであり、法定化されているのは特別会計財務書類に限られているが、一方、LOLFでは複式簿記・発生主義に基づく財務書類はすべて法定化されている。

④作成過程

わが国では、各省庁が一般会計、特別会計の会計別及び省庁別の単位ごとに財務書類を作成・公表し、それらを財務省主計局が合算・調整等を行い、国全体の財務書類を作成・公表するというプロセスを経ている。

これに対し、LOLFにおいては国全体の財務書類のみが作成されており、会計ごとや省庁ごとに財務書類を作成することは要求されておらず、実際の作成プロセスにおいても作成されていない。これは、各省の財務統括官や出納官は、すべて経済財政産業省の職員が就いており、出納や会計に関する機能が経済財政産業省に集中していることも一因になっているのではないかと推察される。

⑤発生主義の会計基準の設定主体

わが国における発生主義の考え方を取り入れた会計基準は「省庁別財務書類の作成基準」であるが、これは財務大臣の諮問機関である財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会が平成16年6月に試作や審議を重ね、取りまとめたものである。なお、この分科会には、我が国会計検査院の代表者として第一局長がメンバーに名を連ねていた。

これに対し、LOLFにおける中央政府会計基準は、経済財政産業省予算改革局の作業グループによって起案され、公会計基準委員会への諮問を経て、2004年1月に経済財政産業大臣の政府案として公表された⁷⁸。同委員会は、経済財政産業省が提出する会計基準に対しては意見を述べることを主たる任務としており、広く公会計に関する問題を議論している。同委員会は、経済財政産業省の関係局長、仏会計検査院の代表者、国家会計審議会の会長、企業会計の専門家、有識者、経済財政産業大臣の任命する担当官等によって構成されている。

⁷⁸ 木村（2004a）p.32

現在のところ会計基準の策定機関は経済財政産業省予算改革局であるが、会計基準の策定機関をどこに設置すべきかは討議対象になっている。つまり、経済財政産業省予算改革局は基準策定機関であるとともに、財務諸表の作成者でもある。

なお、仏会計検査院へのヒアリングでは「基準作成機関は、証明作成、会計作成、予算局に対して、独立を保証できなければならない。そうすることで基準が活用され、継続する手法が与えられ、国際的にも価値が出て来るであろう」とのコメントがあった⁷⁹。

⑥連結の取扱い

わが国の省庁別財務書類は連結の概念を導入しており、特別会計、省庁別、国全体について各々連結財務書類が作成・公表されている。

省庁別財務書類の作成基準においては、以下のとおり連結の範囲を定めている。

図表 56 省庁別財務書類作成基準における連結範囲

2. 連結の対象

(1) 連結対象法人

各省庁は、所掌している業務と業務関連性がある特殊法人等を連結対象とする。

各省庁が連結する「所掌している業務と業務関連性がある特殊法人等」とは、特殊法人等の設立根拠法に基づき、各省庁（主務大臣）から監督を受けるとともに、当該省庁から出資金や補助金等の財政支出を受けている法人とし、各省庁の監督権限が限定されている場合及び財政支出がない場合等においては、連結対象から除外することができるものとする。

(出典) 財政制度等審議会 (2004)

例えば、平成17年度の経済産業省の省庁別財務書類においては以下の特殊法人等を連結の範囲としている⁸⁰。

⁷⁹ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

⁸⁰ 経済産業省 (2006)

図表 57 平成 17 年度経済産業省 省庁別財務書類での連結範囲

中小企業金融公庫
商工組合中央金庫
経済産業研究所
日本貿易振興機構
新エネルギー・産業技術総合開発機構
原子力安全基盤機構
石油天然ガス・金属鉱物資源機構 等

(出典) 経済産業省(2006)より新日本監査法人が作成

これに対して、LOLFでは連結財務書類の必要性は認識されてはいるが、現在のところ中央政府会計基準に連結の規定はなく、連結財務諸表は作成されていない。ただし、国の出資額については単体財務諸表上で持分法⁸¹により評価されている。

現在の中央政府会計基準の課題・改善点の一つとして「連結」の問題が検討されており、将来的には支配力をもとに連結の概念を整備することを認識している。

現地調査でのヒアリング⁸²によると、「国は行政サービスの提供者で法人格を持たないもの、あるいはより広範に法人格の有無にかかわらず全部まとめて国の支配下のすべてを国ともいえる。我々の答えは、第一段階で、国家会計の真の意味するところのもの、法人格を含まない省庁のみとした。しかしこの答えは十分ではないと認識している。国の会計を見ると、国の手法全体で判断する、つまりオペレータ⁸³、公的団体、国の統制下にある法人も含まないといけない。我々としては、早く第二段階の回答に進みたいと認識している。最終的には国が統制している法人まで含んだ連結会計まで進みたいと考えている」とのことである。

連結対象予定であるオペレータは、主に博物館、大学、研究所、文化施設等であり、概ね700団体くらいある。

⁸¹ 投資会社が有する関連会社の株式の取得原価に、関連会社の損益のうち投資会社の持分相当額を加減算することにより、関連会社の損益の影響を財務諸表に示す方法をいう

⁸² 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

⁸³ 政府の財政的支援を受けて公共サービスを提供している団体

3.3 業績評価による行政管理の改革としてのLOLF

3.3.1 フランスにおける業績評価とLOLF

3.3.1.1 LOLF 以前のフランスの業績評価

かつてフランスの業績評価・政策評価は、成果主義文化の希薄さ、中央集権国家の伝統による効率性を度外視して画一的行政サービスを提供する傾向、議会中心の伝統による行政自らによる統制の軽視、仏会計検査院により行政に対して広範な統制を実質的に及ぼしていたこと等があいまって、「概してアメリカ等に比べて遅れをとっている」と言われていた⁸⁴ように、総じて歴史的に見て、積極的な取組みがなされてきたとは言い難い。

とはいえ、フランスにおいても、一定の政策評価への取組みが進められてきたのは事実である⁸⁵。古くはアメリカのPPBSに範をとった予算編成の合理化取組み、1980年代の地方自治体による行政効率化の取組み、1990年の全省庁的な評価推進機関としての評価関係閣僚会議とその作業機関である評価科学評議会（1998年に国家評価協議会へと改組）の創設などがある。それに加えて、個別法に基づいた運輸行政や厚生行政、教育行政等における各省ごとの政策評価、経済財政産業省の財務監察団（IGF）による評価、国会による政策評価、それに仏会計検査院による年次検査報告書や特別報告書を通じた管理統制・総合的な事後評価などが実践されてきた。

しかしながら、会計検査機関によって実質的な政策評価が断続的になされてきた反面、それ以外では評価機関が乱立し、「試行錯誤の中から制度の確立をめざして」⁸⁶取組みが実践されてきたという状況であった。

実際、今回の現地調査のヒアリングにおいても、国家評価協議会は、評価に党派的な思惑が持ち込まれやすかったことから、機能不全に陥りがちであり、「もはや過去の機関である」との指摘も聞かれた⁸⁷。フランスの中央政府において、政策評価を実践し、成果志向の行政を目指していくためのメカニズムが成立するのは、超党派の政治的リーダーシップによってLOLFが導入されるのを待たねばならなかったと言っても過言ではないように思われる。

⁸⁴ 木村（2002b）pp.2-3

⁸⁵ 以下の記述は、木村（2002b）

⁸⁶ 木村（2002b）p.34

⁸⁷ 現地調査における議会関係者へのヒアリングによる

3.3.1.2 LOLF による業績評価

LOLF 導入のねらいのひとつには、「結果と業績の文化を普及させること」がある⁸⁸。LOLF は、以下のような規定を与えることにより、政府による政策評価・業績管理についての改革としてのメカニズムとして機能している。

図表 58 評価に関連する LOLF の条文（関連部分抜粋）

第1条	<p>予算法は、本組織法の例外を除き、本法の条件の下において、1つの会計年度ごとに、国の支出及び資産の性質、総額、配分額を定め、その結果生じる財政及び予算の均衡について定める。予算法では、定められた経済的な均衡を考慮し、同法により決定されたプログラムの目的及び結果も考慮する。</p>
第7条	<p>予算法に基づき国の予算上の各支出を賄うために計上された支出は、1つ以上の省における1つ以上のサービスに関するミッションごとに計上する。</p> <p>1つのミッションには、定めた公共政策に属する一連のプログラムが含まれる。1つのミッションは、政府の発議による予算法の規定によつてのみ創設できる。</p> <p>1つのプログラムは、同一の省による1つのアクション又は一連の一貫したアクションの実行を目的とし、公益のために正確に定めた目的を有し、見積りの対象となる予定された結果に付随する予算から構成される。</p>
第48条	<p>政府は、議会による翌年の予算法案の審議及び採決のため、常会の最後の3ヵ月間に、以下を含む公共財政の動向に関する報告及び国の経済発展に関する報告を提出する。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 第50条に定める報告の作成後に確認された経済発展に関する分析 2. フランスの欧州関係の予算及び経済政策の大きな動向の説明 3. 国の資源及びその大きな機能により分類した支出に関する中期的な見積り 4. 翌年度の予算法案用に作成したミッション、プログラム、及び各プログラムの業績指標のリスト <p>同報告は、国民議会及び元老院の審議に付される。</p>
第51条	<p>年度の予算法案には、以下を添付する。</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. 第5条の規定に従い、同年度及び関係年度のプログラム又は交付金ごとに各科目についての支出の総額を詳説し、それと同一の条件において支援金により充当される可能性がある支出の見積りを示す説明的な付属文書。同付属文書には、以下を詳説する各プログラムの業績の年次計画を添付する。 <ol style="list-style-type: none"> a) 翌年度に達成及び取得する結果、追求する目的、関連する費用及びアクションを、その選択を正当化する詳細な指標により測定して提示する。

⁸⁸ 大場（2007）p.7

第54条	<p>決算法案には、以下を添付する。</p> <p>4. 直前の決算法において承認された実現事項及び当該年度の予算法の見積りをプログラムごとの差額と共に明示する以下を含む業績の年次報告。</p> <p>a) 関連する費用、指標、取得事項、達成した結果、目的。</p>
------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

3.3.2 業績評価の概要

LOLFにおける業績評価の形式は、基本的には、数値指標による成果測定及び目標管理システムである。

LOLFが求める業績評価の仕組み策定にあたり、CIAPガイドラインでは、以下の5つの作業テーマに沿って、業績の測定・把握のための仕組み検討、構築作業を進めるべきことを説明している⁸⁹。

- 作業1： プログラム及びアクションの構造化
- 作業2： 結果指標により測定可能な業績の目標の選択
- 作業3： 行政の内部管理におけるプログラムの各レベルへの割り当て
- 作業4： アクション及びプログラムの支出の分析及び特定
- 作業5： 業績の測定システムに関する今後の検査可能性の検証

以下、LOLFにおける業績評価の特徴について、簡略に説明を行う。

①施策の体系

ミッション－プログラム－アクションという階層構造は、予算の体系構造であると同時に、業績評価の対象の基本体系でもある。その体系構造は、プログラムの集合体がミッションであり、アクションの集合体がプログラムであるという構成となっている。

②指標と評価方法

数値指標が設定されるのは、プログラムに対してである。具体的には、各プログラムに、政策目標が定性的に列挙される。その各目標に対して、1～5程度の数値指標及び目標値が設定される。成果の把握は、その指標に基づいて実績を測定することによって行われ、実績の推移を経年的に把握することで、成果の発現状況を観測・評価するという簡明な仕組みとなっている。

⁸⁹ 各作業の分析視点については、本報告書の6.2.②を参照

なお、指標による実績の管理を実践する過程では、内部管理的な活用として、プログラムに設定された数値指標を補完する補助的な指標や、地域の実情に見合ったローカルな目標水準の設定が、運用上のバリエーションとして許容されている。

プログラムレベルの指標は、基本的にはアウトカム指標である。指標設定の際の統一的な指針では、設定されるべき指標は、①「市民～社会経済的な有効性の視点」、②「利用者～提供されるサービスの質の視点」、③「納税者～効率性の視点」のいずれかの視点に沿って設定することが要求されている。当初設定された指標の割合では、社会経済的な有効性指標が約40%、品質指標が30%、効率性指標が30%であった。⁹⁰

図表 59 業績指標の類型と事例

区分	視点	目標例	指標例
市民	社会経済的な有効性	健康：乳がん健診時間を短縮する	乳がんが発見されるまでの平均経過期間
利用者	提供されるサービスの質	警察：警察による即応時間を短縮する	通報から現場到着までの平均所要時間
納税者	効率性	道路：維持管理費用を削減する	特定の道路における1キロあたりの維持管理費用

(出典) 経済財政産業省(2007f)より新日本監査法人が作成

図表 60 年次業績計画書における目標と指標の事例

<p>氏名： Leonard BERNARD DE LA GATINAIS 肩書き： 法務サービス ディレクター プログラム番号： No. 166: 法の正義</p> <p>目標 1: 合理的な時間内での民事案件についての紛争処理の質</p> <p>指標 1.1: 平均手続き処理時間 (法廷別) 指標 1.2: 各種法廷が標準的流れにおいて期限内に処理した民事案件 指標 1.3: 平均係争期間 (法廷別) 指標 1.4: 決定通知書発行平均所要時間 指標 1.5: 解釈要請、誤記修正等発生率 指標 1.6: 民事案件破棄率</p>

⁹⁰ (財) 農林水産奨励会農林水産政策情報センター (2007)

指標 1.7: 判事、常勤アドバイザー等による取扱民事案件数
 指標 1.8: 常勤スタッフによる取扱い案件数
目標 2: 合理的な時間内での刑事案件についての紛争処理の質
 指標 2.1: 刑事事件手続きの平均所要期間
 指標 2.2: 国の犯罪記録機関による拒否率
 指標 2.3: 国の犯罪記録機関へ起訴案件送致平均期間
 指標 2.4: 刑事事件不起訴率
 指標 2.5: 常勤検事による取扱い案件数
 指標 2.6: 判事、常勤アドバイザー等による取扱い刑事案件数
目標 3: 犯罪への対処の多様化
 指標 3.1: 犯罪即応率
 指標 3.2: 起訴以外の決着率
目標 4: 刑事事件に対する司法的な取り締まり強化
 指標 4.1: 取り締まり率
 指標 4.2: 施行までの平均期間
目標 5: 手続き費用増大の管理
 指標 5.1: 事件対応に従って発生する法的費用の 1 件あたり平均支出額
目標 6: 迅速な決定と手続き処理の確保
 指標 6.1: 判決受領から入力までの平均切り期限
 指標 6.2: 申込の電子化率
目標 7: 近代的な電子技術の活用
 指標 7.1: 法的サービスにおけるビデオ会議装置普及率

(出典) 経済財政産業省パフォーマンス・フォーラムウェブサイト⁹¹

3.3.3 年次業績計画書 (PAP) と年次業績報告書 (RAP)

年次業績計画書 (PAP) 及び年次業績報告書 (RAP) は、LOLF 改革の一環として、予算及び決算の附属書類として作成される文書である。その体裁から、年次業績計画書は「ブルーブック (青本)」、年次業績報告書は「レッドブック (赤本)」と俗称される。年次業績計画書、年次業績報告書ともミッションを単位として作成されるが、その内容はガイドラインによって統一的に定められている。双方とも、LOLF における目標・業績の達成方針及び結果について検討・報告する機能とともに、議会を含む一般に広く情報を開示するというコミュニケーション・ツールとしての機能も有している。年次業績計画書及び年次業績報告書とも、紙媒体で発刊されるほか、ウェブサイトで詳細に開示されている。

⁹¹ <http://www.performance-publique.gouv.fr/farandole/2008/pap/html/DBGPGMPRESSTRATPGM166.htm>

図表 61 年次業績計画書と年次業績報告書の表紙



(出典) 経済財政産業省(2007l)、(2007m)

年次業績計画書、年次業績報告書ともミッションを単位として作成されるため、ミッションごとにそれぞれ1冊ずつが作成される。それらに記述・説明される内容はガイドラインによって統一的に定められている。

ここでは、年次業績計画書(PAP)、年次業績報告書(RAP)、それぞれの内容について、環境関連の最新の年次業績計画書2008年度版と年次業績報告書2006年度版について例示を行い⁹²、政府作成のガイドラインの記載項目に沿って、以下、説明を行う。

3.3.3.1 年次業績計画書(PAP)の記載内容

以下、2008年度の国立道路網のプログラムにおける年次業績計画書の例に基づき説明を行う。

①基本的な記載項目

年次業績計画書は、LOLF第51条第5項による予算法の添付文書である。予算のわかりやすさを支援することをねらいとして作成されており、目標・業績と予算との対応関係が、わかりやすく提示される。

⁹² LOLFに基づく年次業績計画書及び年次業績報告書の作成は2006年度予算より正式に実施されているため、最新版は年次業績計画書は2008年が最新であり、年次業績報告書は2006年になる

年次業績計画書の冒頭では、まず議会の議決単位である当該年度のミッション予算が、プログラムを単位とした総括表、及び予算の費目別の総括表として示される。なお1つのミッションは複数のプログラムによって構成されるが、その数は2から12まであり、ミッションによって異なっている。

その後、当該ミッションの構成要素であるプログラムのそれぞれについて、以下の6項目にわたって、データの提示と記述的な説明が繰り返される。

【プログラムごとの計画・説明項目】

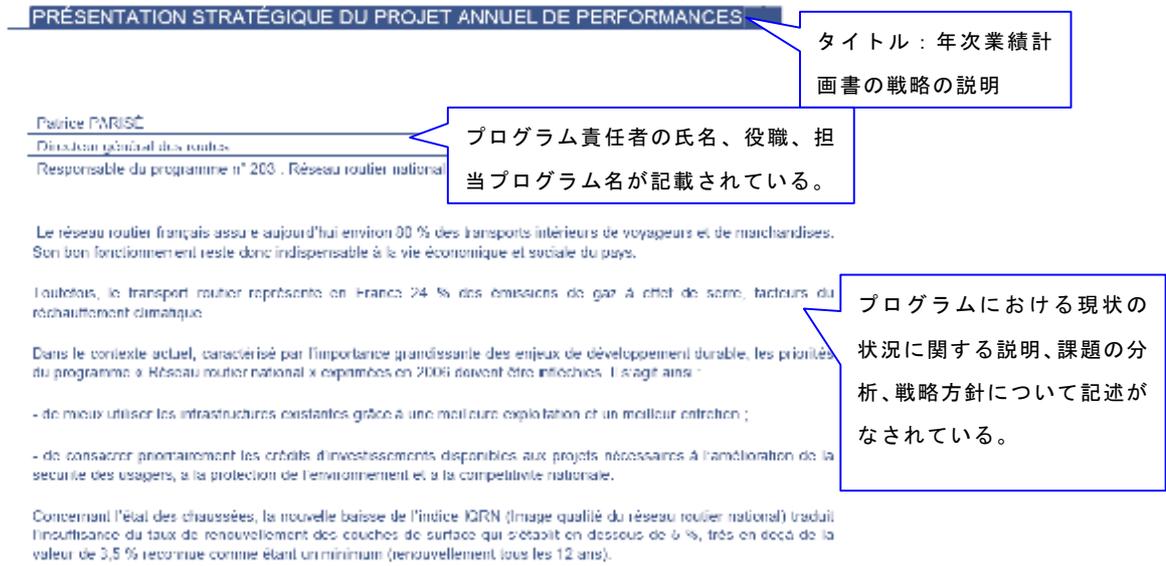
- (1)年次業績計画書における戦略方針の説明
- (2)支出額の説明
- (3)プログラム及びアクションの説明
- (4)成果に係る目標と指標の説明
- (5)最初の1ユーロからの証明
- (6)プログラムとアクションのコスト分析

②各記載項目の詳細

- (1)年次業績計画書における戦略方針の説明

ここでは、プログラムの名称とともに、プログラム責任者の氏名と所属が明示される。そして、成果向上に向けたプログラム運営に係る現状分析及び戦略的な方針が説明される。また書式上、ここでプログラムの成果に係る目標とそれを計測するための指標の定義が、列挙して提示されている。このように、各プログラムについて責任者と達成目標が明示されており、責任が明確化されている。

図表 62 年次業績計画書における「戦略方針の説明」



(出典) 経済財政産業省 (2007g)

図表 63 目標と業績指標

目的と業績指標	
目的 1: 国道網のサービスの質と安全性を改善する	
-	指標 1.1: 国道網における総事故発生箇所
-	指標 1.2: 利用者満足度
目的 2: コスト管理と国道網の近代化の両立	
-	指標 2.1: 道路 1 キロあたりの建設費・サービス費
-	指標 2.2: 建設費・サービス費の総額
-	指標 2.3: 国道網の混雑状況
-	指標 2.3: 国道網による社会経済便益

(出典) 経済財政産業省 (2007g)

(2) 支出額の説明

過去2年分と当該年の予算の3カ年分について、支出許容費及び債務負担行為額の金額がアクションごと及び予算の費目ごとに説明がなされる。

(3)プログラム及びアクションの説明

ここでは、プログラムの内容（背景、現状分析、方向性等）及びその構成要素であるアクションについての説明が行われる。各プログラムに含まれる各アクションの予算規模の割合が、表と円グラフで示されることによって、アクション間の相対的な大小が説明される。また、各アクションについて、その内容が記述される。

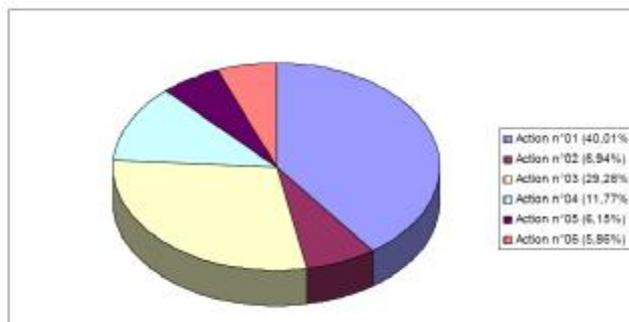
図表 64 プログラムにおけるアクションの予算額構成の提示 説明表・グラフ

Projet annuel de performances :
présentation du programme, des actions, des objectifs et des indicateurs

Présentation par action des crédits demandés pour 2006

Número et intitulé de l'action	Autorisations d'engagement	Crédits de paiement
01 Prévention des risques technologiques et des pollutions	71 261 192	68 000 027
02 Prévention des risques naturels	12 352 592	6 413 460
03 Gestion des crues	52 145 700	35 567 139
04 Gestion des déchets et évaluation des produits	20 058 991	41 514 913
05 Lutte contre les pollutions de l'eau et des milieux aquatiques	30 048 900	11 603 906
06 Lutte contre le changement climatique	30 437 123	10 377 510
Total	178 103 497	173 505 957

Répartition par action des autorisations d'engagement demandées pour 2006



（出典）経済財政産業省（2005d）

(4)成果に係る目標と指標の説明

プログラムに対して付された定性的な目標、及びそれをデータとして観測するための指標の説明が行われた後、指標による過年度の実績値及び当該予算年である2008年（必要に応じて、それ以降の年度についても）目標値が表形式で報告・提示される。あわせて、指標によってデータを観測する方法論（データの入手法、正確性等）や、実績動向についての説明が行われる。

(5)最初の1ユーロからの証明

LOLF改革以前では、継続的な予算項目については実質的な予算審議が行われていなかったことへの反省に立ち、LOLFによる予算要求においては、その支出の必要性・妥当性について詳細な説明が求められるようになっているが、この説明が最初の1ユーロからの証明と称されるものである。

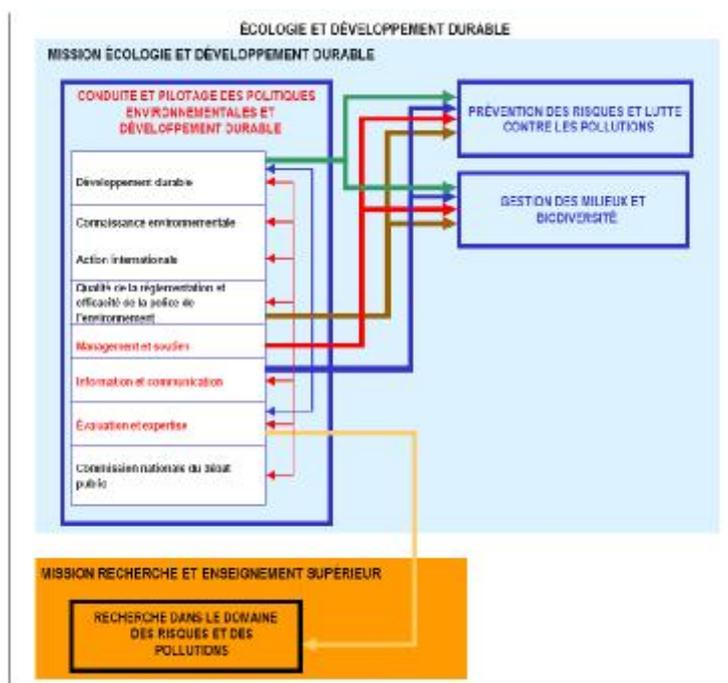
年次業績計画書では、最初の1ユーロからの証明として、予測される利用者人員、活動内容及び水準、必要とする構築物、人件費と給与水準等の要因を説明しながら、プログラムの予算要求額の積算の考え方が説明されている。

(6)プログラムとアクションのコスト分析

プログラムごとの説明の最後の項目は、プログラムとアクションのコスト分析である。具体的には、プログラムを構成するアクションの実施に要するフルコストについて分析を行うもので、これを通じて、プログラムの目標の達成に向けて動員された実際の資源についてのコスト分析が行われる。また、2008年度の年次業績計画書における分析では、過去の予算の実施によって得られた知見についても、説明が行われている。

2008年度の国立道路網のプログラムにおけるコスト分析では、歳出において関連するプログラムについての説明や歳出の内訳に関する説明、コスト配分の方針について説明が行われている。

図表 65 年次業績計画書におけるアクション・プログラム間の予算の移用・流用 説明図



(出典) 経済財政産業省 (2005d)

3.3.3.2 年次業績報告書 (RAP) の記載内容

①基本的な記載項目

年次業績報告書は、LOLF 第 54 条第 5 項による決算法の添付文書であり、成果と費用を分析、報告するための事後的な評価書である。

年次業績計画書と同様に年次業績報告書も、ガイドラインによって、統一的な分析・報告項目がガイドラインによって設定されている。各項目は、基本的に年次業績計画書で説明した内容に対応して、事後的な説明を付すという形で分析が進められている。

具体的には、年次業績報告書の冒頭で報告対象年度のミッションの支出実績が、プログラムとアクションを単位とした総括表、及び予算の費目別の総括表として示される。必要に応じて、それ以前の過年度との対比が行われる。

その後、当該ミッションの構成要素である各プログラムを説明上の単位として、以下の 7 項目にわたって、説明が行われる。年次業績計画書との違いは⑥の主要なオペレータの実績についてという項目が追加されていることである。これ以外はず

べて年次業績計画書に対応する構造になっている。

【プログラムごとの報告・説明項目】

- (1)年次業績計画書における戦略の総括
- (2)支出実績の説明
- (3)プログラム及びアクションの概要説明
- (4)目標と指標による実績・成果の説明
- (5)最初の1ユーロからの支出額の説明
- (6)主要なオペレータ（行政サービス提供組織）の実績についての報告
- (7)フルコスト分析

②各記載項目の詳細

- (1)年次業績計画書における戦略の総括

ここでは、以下の事項について、プログラムの成果を総合的に検討し、その結果が記述されている。

- ・対象年度の出来事と実績におけるプログラムの結果（及びその未達）についての要旨
- ・年間を通じての実績の総括
- ・次年度年次業績計画書に対する教訓・戦略指針としての今後の方向性

図表 66 年次業績報告書における「戦略の総括」

業績計画における戦略の総括

エマニュエル・リベイル・ボルゲラ

管理部局長

プログラム No.211 の責任者:環境政策と持続的開発の管理運営

プログラム 211 は2部より構成される。一つは、環境省内の部門間の環境政策である。持続的開発、環境評価、環境教育、国際的活動等。二つ目は、規制、啓発、環境省の運営手段等である。それぞれの歳出は予算の歳出上不均衡になっている。

－以下省略－

（出典）経済財政産業省（2007h）

また、ここでは、年次業績計画書と同様に、プログラムの目標及び業績指標が列挙、報告される。

図表 67 年次業績報告書における目的と業績指標の説明

目的と業績指標	
目的 1:持続的発展のために公共団体や市民社会を結集すること	-指標 1.1:環境基準に適合する開発プロジェクトの数
目的 2:環境データの普及や生成が改善されること	-指標 2.1:電子的な方法によって処理された相談件数の増加 -指標 2.2:国際組織の要求に対する回答率
目的 3: フランスの国際活動に対してエコロジー・持続可能開発整備省の貢献の質が改善されること	-指標 3.1:国際市場におけるフランスの影響力を強化することに貢献するエコロジー・持続可能開発整備省が行う対話の割合
目的 4:環境規制の質や開発期限の改善	-指標 4.1:EU の指示の実行 -指標 4.2:EU の訴訟の割合
目的 5:マネジメントと環境公共サービスの提供手段の最適化	-指標 5.1:人員が満たされている職位の数 -指標 5.2:維持管理における委託費の平均コスト -指標 5.3:職員一人当たりの管理面積の広さ
目的 6:政府による環境知識の改善	-指標 6.1:環境政策の受容割合: 環境政策のガイドラインの知識レベル -指標 6.2:環境政策の受容割合: 公共政策における住民参加の拡大
目的 7:経済的で専門的な生産による環境保護のための公的意思決定の透明化	-指標 7.1:エコロジー・持続可能開発整備省によって行われた経済と環境に関する優れた研究の数 -指標 7.2:政府の公共政策に活用されたエコロジー・持続可能開発整備省の提言の割合

(出典) 経済財政産業省 (2007h)

(2)支出実績の説明

次に、対象年度における支出許容費及び債務負担行為額の消費実績の金額が、アクションごと、及び予算の費目ごとに、表形式で提示される。

図表 68 年次業績報告書における支出実績の説明

歳出の説明

2006/債務負担行為 (単位：ユーロ)

ナンバーとアクション		章 2 人件費	章 3 運営費	章 5 資本支出	章 6 介入支出	合計
01	持続的発展		1,598,448		8,240,480	9,838,928
02	環境知識		2,430,992	400,000		2,830,992
03	国際活動		716,510		1,737,042	2,453,552
04	規制の質と環境における警察の効果		1,051,674		4,000	1,055,674
05	マネジメントと支援	223,558,359	34,931,876	4,633,625		263,123,860
06	情報とコミュニケーション		2,057,799		112,500	2,170,299
07	評価と技能		3,202,658		778,210	3,980,868
08	公共討論の全国委員会	481,291	1,439,816			1,921,107
計		224,039,650	47,429,773	5,033,625	10,872,232	287,375,280

2006/支払許容費 (単位：ユーロ)

ナンバーとアクション		章 2 人件費	章 3 運営費	章 5 資本支出	章 6 介入支出	合計
01	持続的発展		1,603,448		7,588,962	9,192,410
02	環境知識		2,430,992	400,000		2,830,992
03	国際活動		716,510		1,828,292	2,544,802
04	規制の質と環境における警察の効果		1,051,674		4,000	1,055,674
05	マネジメントと支援	223,558,359	34,931,876	5,500,500		263,990,735
06	情報とコミュニケーション		2,057,799		112,500	2,170,299
07	評価と技能		2,830,868		778,210	3,609,078
08	公共討論の全国委員会	481,291	1,439,816			1,921,107
計		224,039,650	47,062,983	5,900,500	10,311,964	287,315,097

(出典) 経済財政産業省 (2007h)

また、実際の執行において流用や繰越が行われた金額について人件費とそれ以外の項目で明らかにしている。

図表 69 年次業績報告書における流用・繰越の説明

■ 流用 (単位：ユーロ)

日時	認可済みのもの				取り消し			
	債務負担行為		支払許容費		債務負担行為		支払許容費	
	章 2 人件費	その他の 章	章 2 人件費	その他の 章	章 2 人件費	その他の 章	章 2 人件費	その他の 章
6/11/2006					157,611,926	4,088,419	157,611,926	4,088,419
10/13/2006		352,021		352,021				
12/5/2006	0	33,741	0	33,741				
12/5/2006					47,729,074	721,486	47,729,074	721,486

■ 繰越 (単位：ユーロ)

日時	認可済みのもの				取り消し			
	債務負担行為		支払許容費		債務負担行為		支払許容費	
	章 2 人件費	その他の 章						
3/31/2006		2,523		2,523	0	0	0	0
3/31/2006		950,000		950,000	0	0	0	0

(出典) 経済財政産業省 (2007h)

(3) プログラム及びアクションの概要説明

ここでは、各プログラムの成果報告の導入として、年次業績計画書で述べられたプログラムの内容 (背景、現状分析、政策介入の方法、方向性等) 及びその構成要素であるアクションの内容説明が行われる。表と円グラフによって、プログラムにおける各アクションの予算規模の割合等も図表によって示される。

図表 70 年次業績報告書におけるプログラム及びアクションの概要説明

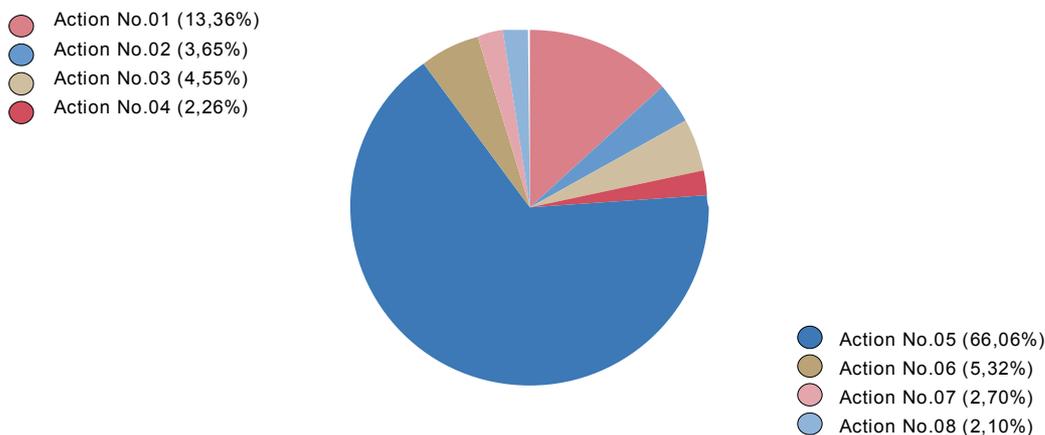
プログラム及びアクションの概要説明

(単位：ユーロ)

ナンバーとアクション		債務負担行為	支払許容費
01	持続的発展	9,743,425	9,252,589
02	環境知識	2,663,749	2,172,268
03	国際活動	3,318,461	2,071,079
04	規制の質と環境における警察の効果	1,647,046	1,618,174
05	マネジメントと支援	48,190,728	44,345,045
06	情報とコミュニケーション	3,879,475	3,707,666
07	評価と技能	1,969,003	1,844,512

ナンバーとアクション		債務負担行為	支払許容費
08	公共討論の全国委員会	1,534,944	1,509,857
計		72,946,831	66,521,190

2006 年度のアクション毎の債務負担行為の内訳



(出典) 経済財政産業省 (2007h)

(4) 目標と指標による実績・成果の説明

続いて、プログラムに対して付された定性的な目標及び指標によって把握される業績について、実績値の記述、目標値との対比・評価、必要に応じてそれらの差異についての分析が説明される。

図表 71 年次業績報告書における「成果の説明」

目的 1: 持続的発展のために公共団体や市民社会を結集すること (市民の視点で)

指標 1.1: 環境基準に適合する開発プロジェクトの数

	2004 結果	2005 結果	2006 予測 PAP 2006	2006 予測 PAP 2007	2006 結果	2008 目標 PAP 2006
プロジェクト数	40	Nd	75		70	500

技術的コメント

この指標は 2007 年の年次業績計画書では「持続的発展の地域プロジェクトの受容率」に変更される。

分析結果

目標値と達成値との違いは開発プロジェクトの期間によるものである。実際、そのようなプロジェクトの開発の意思決定と実行計画の採択におよそ 2 年を要する。2006 年に開発されたフレームワークでは、利害関係者との調整後に、これらのプロジェクトの実施方法を将来的に促進するべきであるとされた。

この指標は 2007 年の予算法に基づき修正された。新しい指標は目的をよりよく評価できるだろう。

—以下省略—

(出典) 経済財政産業省 (2007h)

(5)最初の 1 ユーロからの支出額の説明

年次業績報告書では、年次業績計画書において実施された最初の 1 ユーロからの証明についての検証が行われる。具体的には、年次業績計画書で行った、予測される利用者人員、活動内容及び水準、必要とする構築物、人件費と給与水準等の要因等の分析について、事後的な見地からの実績報告、説明が行われる。特に人件費については、その内容及び実績について、詳細な分析が行われる。

図表 72 年次業績報告書における「最初の1ユーロからの支出額の説明」

1 ユーロからの証明
プログラムの支出額

ナンバーとアクション	債務負担行為			支払許容費 (単位: ユーロ)		
	章 2 人件費	その他の章	計	章 2 人件費	その他の章	計
01 持続的発展		9,838,928	9,838,928		9,192,410	9,192,410
02 環境知識		2,830,992	2,830,992		2,830,992	2,830,992
03 国際活動		2,453,552	2,453,552		2,544,802	2,544,802
04 規制の質と環境における警察の効果		1,055,674	1,055,674		1,055,674	1,055,674
05 マネジメントと支援	223,558,359	39,565,501	263,737,225	223,558,359	40,432,376	264,604,100
06 情報とコミュニケーション		2,170,299	2,214,299		2,170,299	2,214,299
07 評価と技能		3,980,868	3,980,868		3,609,078	3,609,078
08 公共討論の全国委員会	481,291	1,439,816	1,921,107	481,291	1,439,816	1,921,107
計	224,039,650	63,335,630	288,032,645	224,039,650	63,275,447	287,972,462

(出典) 経済財政産業省 (2007h)

支払許容費と債務負担行為の構成

(単位: ユーロ)

2006 年度の許可済み債務負担行為							
80,031,448							
配賦が決まっていない債務負担行為							
2,164,649							
配賦されたが使っていない債務負担行為				2006 年度の許可済み支出許容費			
4,919,968				71,385,190			
前年度に執行されなかった債務負担行為 (1)	コミットされた2006年度の債務負担行為 (2)	2006年度の総債務負担行為 (3) = (1) + (2)	前年度に執行されなかった支出許容費 (4)	支払が行われなかった支出許容費 (5)	2006年度全支出許容費 (6) = (4) + (5)	債務負担行為の残高 (7) = (3) - (6)	
10,996,492	72,946,831	83,943,323	6,611,662	59,909,528	66,521,190	17,422,133	
2007年に繰り越される債務負担行為				2007年に繰り越される支出許容費			
5,485,556				2,463,852			

(出典) 経済財政産業省 (2007h)

(6) 主要なオペレータの実績についての報告

年次業績報告書では、プログラムからの予算支出（補助金等）を受けて行政サービスを提供する「オペレータ」と呼ばれる各種の法人についても、実績を報告している。すなわち、各オペレータの概要、当該年度における支出や投入人員、活動状況及び活動結果の分析等についてである。この項目は2007年度の年次業績報告書から記載が統一されるため、最新の2006年度版では記載が無いプログラムもある。

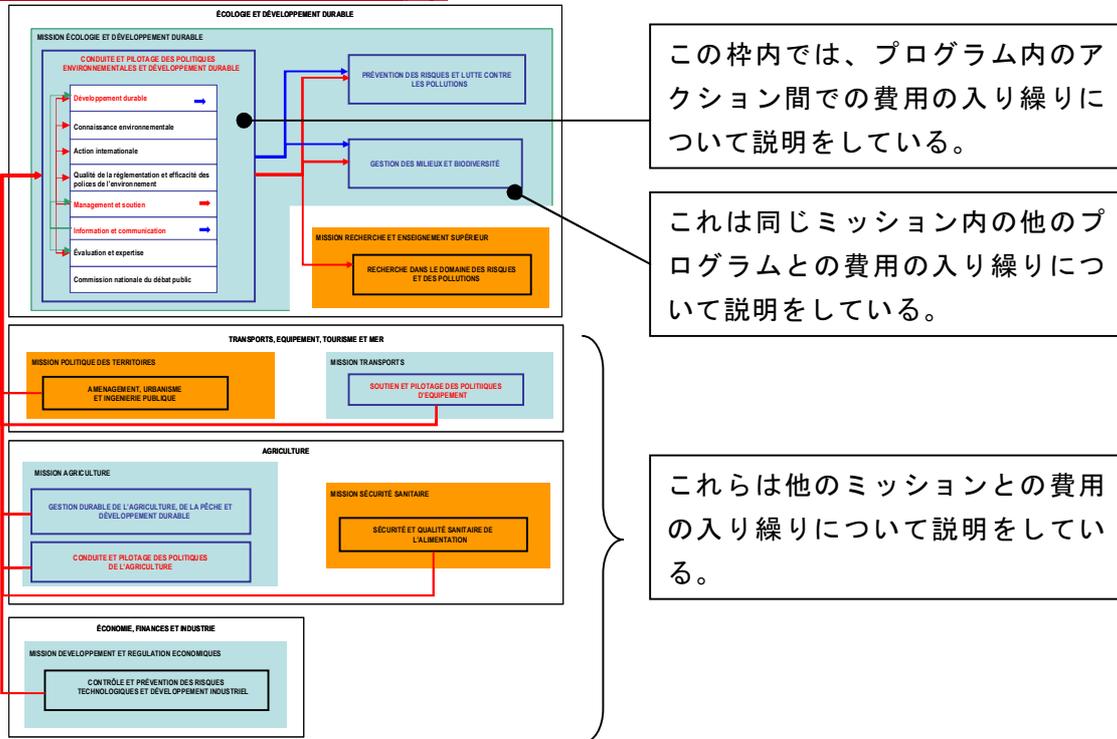
(7) フルコスト分析

年次業績報告書におけるプログラムごとの説明の最後の項目は、プログラムとアクションについての発生主義によるフルコスト分析である。LOLFの第27条に基づき、「公共政策の目標の実現に向けてプログラムによって動員された資源の実績についての情報を提供すること」を目的として、このコスト分析会計が実践される。具体的には、プログラムを構成するアクションの実施に要するフルコストについて分析を行うもので、これを通じてプログラムの目標の達成に向けて動員された実際の資源の分析が行われ、プログラムの成果報告のしめくくりとされる。

ほぼすべてのプログラムについて、ある政策の実行のためにはプログラム内もしくは場合によってはプログラム外との費用の入り繰りが行われることに留意する必要がある。移用のパターンには、同じミッションを持つ複数のプログラム間での移用や複数省庁のプログラム間等様々なパターンがある。そのため、コスト分析では、最初にこの費用の入り繰りの状況について説明が行われる。下記の例においてもプログラム内、プログラム間、ミッション間で費用の入り繰りが行われている。

図表 73 年次業績報告書における「フルコスト分析」

プログラム間の費用消費状況分析



(出典) 経済財政産業省 (2007h)

上記の説明の後には各アクションの予算と実績の差異の結果と分析コメントが記述される。分析コメントとしては、下記のようなコメントが記述される。

分析コメント

予算と実績の差は大部分が交通と農業省への人件費の移用によるものである。しかしながら、この移用はプログラム内の大きなコスト削減につながった。

(出典) 経済財政産業省 (2007h)

さらにフルコストによる差異分析が行われる。現時点では、コスト情報が不完全であるため、参考情報的な意味合いが強くなっている。

図表 74 フルコスト分析（続き）

アクションのフルコスト

（コメントの要約）

このフルコストは議会のために、支出されたすべてのコストについて包括的に計上されている。フルコストの説明は今回が初めてであり非常に重要である。理論的には分析のための会計情報の範囲は広い。しかしながら資産に関する情報はすべて認識できていない。現時点では重要性の高いもののみが認識できている。加えて、新しい費用分類の情報が不十分である。そのため、今回の分析では意味のある結論は導けない。

（単位：ユーロ）

アクション	実績 直接費	管理費の実績		実績 フルコスト
		プログラム内	プログラム外	
持続的発展	9,351,105	+2,037,705	+7,976,073	19,364,883
環境知識	2,155,861	+2,646,755	+8,532,693	13,335,309
国際活動	2,091,769	+1,775,426	+2,197,378	6,064,573
規制の質と環境における警察の効果	1,611,748	+825,784	+2,662,190	5,099,722
マネジメントと支援	42,251,439	-11,185,981	-31,065,458	0
情報とコミュニケーション	3,729,233	-312,131	-1,805,061	1,612,041
評価と技能	1,853,817	+4,212,442	+13,580,205	19,646,464
公共討論の全国委員会	1,509,857	0	0	1,509,857
計	64,554,829	0	+2,078,020	66,632,849

（単位：ユーロ）

プログラム外の管理費の実績の内訳	
Control and prevention of the technological risks and industrial development (Mission "economic Development and regulation")	-5,202,532
Management of the mediums and biodiversity	+78,612,972
Prevention of the risks and fight against pollution	+45,467,931
Seek in the field of the risks and pollution (Mission "Seeks and higher education")	+2,962,127
Control and piloting of the policies of agriculture (Mission "Agriculture、 fishings、 forest and businesses rural")	-37,530,813
Control and piloting of the policies of equipment (Mission "Transport")	-86,387,705

フルコスト分析

直接費は人件費や寄付、移用などの現金の割合が大きい。その分、減価償却費の割合は小さい。

注意すべきことは、「福祉政策の支援と指導」プログラムの人件費に移用されたため 644,195 ユーロ増加したことである。

（出典）経済財政産業省（2007h）

以上がコスト分析の内容であるが、現時点においては初期段階であるため過年度との比較はなされていない。

3.3.3.3 年次業績計画書・年次業績報告書の作成プロセス

年次業績計画書・年次業績報告書の作成プロセス及び決算法案・年次業績報告書の作成ステップは、経済財政産業省国家近代化総局が作成したコスト分析会計のガイドライン「Analyse des coûts des actions et des politiques publiques」に示されている。大要、以下の通りである。

図表 75 年次業績計画書・年次業績報告書の作成プロセス

手続きの推移		プログラム責任者 やその他の管理者	財務局長	予算会計統制部
(春)	<input type="checkbox"/> アクション間の関係(図)の作成 <input type="checkbox"/> 配分基準 <input type="checkbox"/> 割当原則 具体的にはこの段階は、充當の図及び充當の原簿と説明ファイルを、数値化されたデータを得る前に用意することである プログラム間もしくはミッション間の充當の決定には、歳出についてもコストについても、関係プログラムの責任者及び関係省庁の間での調整準備が必要である	プログラム責任者は、他の関係プログラムの責任者と協議の上、場合によっては仲裁委員会の支援を受けて決定を行う	参加・助言する 整合性を監視する 厳密な文書化を保証する	参加・助言する 整合性を監視する 厳密な文書化を保証する
(夏)	予算データの提出： <input type="checkbox"/> 省の予算室から担当するチームにデータ提出 <input type="checkbox"/> 省によるデータ処理	プログラムの指導者 戦略的目標を策定する コスト分析準備の各段階で相談される	プログラム責任者及び管理者と連絡しながら作業準備に参加する 整合性を監視する 厳密な文書化を保証する	参加・助言する 整合性を監視する 厳密な文書化を保証する
	ファランドール ⁹³ におけるコスト分析に起因するデータの入力： <input type="checkbox"/> 省により行われる入力 <input type="checkbox"/> 国家近代化総局と予算局に「チップ」を送信		関与あり	

(出典) 経済財政産業省 (2007k) を新日本監査法人が翻訳

⁹³ 予算作成に使うシステム名

図表 76 年次業績報告書(RAP)(決算法案(PLR))の作成手続き

手続きの推移		財務局長 とプログラ ム責任 者	予算会 計統制 部	注釈
P1	<p>➢ 充当の図： 予算法でとられた通りのプログラムとアクションの間の充当関係の確認</p>	関与あり		原則：ある年度の年次業績計画書、修正予算法、年次業績報告書間の充当関係の修正はない
P2	<p>➢ 充当規則と配分規則の定義（維持、適用または創設）： 21-歳出について 原則として、当該年度の年次業績計画書と修正予算法と同じ充当の規則と基準が適用される とられ得る変化は報告書において正当化し、年次業績報告書自体においてコメントされなければならない</p>	関与あり		<p>原則として、（年次業績計画書と比べて）予算法の修正が承認された場合、予算法と同じベースに基づいて年次業績報告書が確立されることとなる 適用される規則と基準の修正が年次業績報告書に影響する場合、その修正は国家近代化総局と予算局から承認されなければならない</p>
	<p>22-コストについて 予算運営から生じる諸経費（人件費、機能費、介入費）について、原則は、歳出の場合と同じ充当規則・基準が適用される。そうでなければ、行われることとなる修正は、書類及び年次業績報告書のコメントにおいて説明されなければならない その他の諸経費（備蓄品の変化、減価償却費、価値の減少、準備金など）については、費用の性質及び公共政策に適した充当の規則と原則を定める必要がある</p>	関与あり	関与あり	<p>予算運営から生じるのではない諸経費に適用する規則と基準の定義は、予算運営から生じる費用かそうでないかを識別できるようにするため、支援アクションに含まれる可能性のある諸費用全体についての予算会計統制部との事前分析を経て決められる</p>
	<p>23-プログラム間、省庁間の充当の準備 プログラム間もしくはミッション間の充当の決定は、コストについても歳出についても、プログラム責任者と関係省庁の間の調整準備を必要とする</p>	関与あり		この調整は報告書の充当の説明ファイルにおいて具体的に示される
P3	<p>➢ 会計データ：INDIA⁹⁴を通して収集するためのP2-22でとられた規則に応じて（データ）集積のレベルと範囲（細分化可能性）の決定 省が支援アクションのコストを再配分す</p>	関与あり	関与あり	<p>例： - ある支援アクションについては、人件費は全体的に再配分し、会計64の全体的な集積のもと</p>

⁹⁴ 政府で管理している各システムの情報を集約し、予算や財務会計、コスト分析会計等の機能ごとに分析を行い、結果を出力することが出来る機能を持つシステム名

	るために必要な情報のレベルを決めるため、つまりINDIAからデータ抽出するときの方式を定めるために、予算会計統制部と協議のうえ行われる準備作業のことである			にまとめることができる その他の支援アクションについては、人件費の再配分は、ブルーカラーの人件費と切り離れた特有の充当規則が必要である
P4	予算データの考慮（当該年度の予算法の予算と歳出）： 公会計総局の指導のもとにファランドールに自動的に取り入れられる	—	—	したがってこのデータは省がファランドールに入力する必要が全くない
P5	<p>➤ 会計データ特有の作業：</p> <p>諸経費を集積する前に、年次業績報告書の対象となる年度と前年度に結び付けるべき諸経費の繰り入れに特に注意を払わなければならない（2006年年次業績報告書であれば、2006年に支払われた歳出は2005年の支払うべき諸経費に相当する）</p> <p>コスト分析会計書類に従事しているチームはそのために、諸経費と成果の省内関係づけを行なう責任者及び予算会計統制部と緊密に作業する</p>	関与あり	関与あり	<p>日程の詳細：</p> <p>P5-51とP5-52の手続きに記載された作業は、予算会計統制部の閉鎖作業の計画に応じて行われなければならない。したがって予算会計統制部が会計データを確定する日を決める</p> <p>予算会計統制部から送信されるExcelファイルには、再処理されていない勘定すべてが含まれている</p>
	51- INDIAに対する要請の執行（その方法は2006年年次業績報告書に関する通達に記述されている）	関与あり	関与あり	
	<p>52- 要請結果の統制と承認（validation）</p> <p>この承認は、関係プログラムの責任者への転送の責任を負っている省内（各省）のコスト分析会計書類担当者にExcelファイルの形式でINDIA抽出の電子データで予算会計統制部から送信される</p> <p>この送信のコピーは同時に経済財政産業省（国家近代化総局コスト分析会計書類に相当）にも送られる</p>		関与あり	
	53-（予算会計統制部と協議のうえ行なわれた準備に基づいて=P3を参照）要求される収集レベルに基づいたデータの再処理。会計管理において第99条（及び／または第98条）に頼らなければならない場合、人件費は、人件費について予算局に送信したのと同じ係数で事前に繰り入れなければならない	関与あり		コスト分析会計での再配分作業は、予算会計統制部が承認した通りのINDIA返還から生じる総額を対象とする
	54- 充当の原簿を照会するためにアクションごとの諸費用総額の決定（原簿のLの列ご参照）	関与あり		
P6	<p>➤ 歳出とコストの内部・外部充当の計算：</p> <p>この段階は、充当の原簿を照会し、充当の説明ファイルを完成させることである</p>	関与あり		

P7	➢ コスト分析書類（原簿と説明ファイル）の経済財政産業省（国家近代化総局と予算局）への送信	関与あり		
P8	➢ 経済財政産業省（国家近代化総局と予算局）による提出された書類の分析と各省の作業班との意見交換			ファランドールへの入力前にコスト分析会計書類に対して経済財政産業省が意見
P9	➢ 省によるファランドールへのデータ入力 ・直接コスト ・歳出・コストの内部・外部充当 ・省内調整（管理部、財務部長、プログラム責任者）及び省庁間調整（P2ご参照）後のコメント（歳出とコスト）	関与あり		
P10	➢ 予算局への引き渡しの前にファランドールにおいてコスト分析会計の国家近代化総局による承認(validation)			

（出典）経済財政産業省(2007k)を新日本監査法人が翻訳

以上のように目標設定や必要なコストを算出する年次業績計画書は、プログラム責任者やその他管理者を中心として作成される。一方、その施行結果を示す年次業績報告書については、プログラム責任者やその他管理者と財務局長が共同で作成する手続きになっている。

3.3.4 日本の業績評価制度との比較検討

3.3.4.1 我が国における業績評価の概要⁹⁵

NPMの発想による目標管理型の業績測定・評価の取組みは、我が国においては、地方レベルでの取組みが先行した。その嚆矢であり、代表的な事例とされているのが、事務事業評価システムの導入・活用による事業見直しや、総合計画（「みえの国づくり宣言」）への数値指標の導入・「みえ政策評価システム」による進捗管理等を実践してきた三重県の取組みである。三重県の積極的な取組みを受け、我が国の地方自治体に、目標管理型の業績測定を基本ツールとする業績評価の取組みが急速に広まっていった。

一方、国レベルでは、政府の行政改革会議の最終報告における「従来、わが国の行政においては、法律の制定や予算の獲得等に重点が置かれ、その効果やその後の社会経済情勢の変化に基づき政策を積極的に見直すといった評価機能は軽視されがちであった」⁹⁶との問題提起・政策評価制度の導入提言を受け、平成13年1月、

⁹⁵ 我が国における政策評価の取組については、総務省行政評価局（2007）を参照のこと

⁹⁶ 行政改革会議（1997）

中央省庁再編を図る改革の一つの柱として、平成13年6月の「行政機関が行う政策の評価に関する法律」（以下、政策評価法という）の制定、平成14年4月の同法の施行により、中央政府の政策評価が制度化された。

図表 77 我が国における政策評価の歩み

<政策評価制度の歩み>

平成 9 年 12 月	行政改革会議最終報告(制度導入の提言)
平成 13 年 1 月	政策評価制度導入
平成 13 年 6 月	行政機関が行う政策の評価に関する法律(評価法)成立
平成 13 年 12 月	政策評価に関する基本方針(閣議決定)
平成 14 年 4 月	評価法施行
平成 17 年 12 月	政策評価に関する基本方針(閣議決定)の改定

(出典) 総務省行政評価局 (2007)

政策評価法の概要は、下記の図表の通りであるが、その要点は以下の3点にまとめられる。

- 1) 各府省が所管する政策について、適時に、その効果を把握して、必要性、効率性、有効性などの観点から自ら評価を実施し、その結果を当該政策に反映すること
- 2) 政府全体の政策評価に関する基本方針を策定するとともに、各府省が中期的な基本計画と1年毎の実施計画を策定することとし、政策評価の結果について、評価書を作成、公表すること
- 3) 政策評価の統一性、総合性及び一層厳格な客観性を確保する観点から、総務省が各府省の政策について評価を行うこと

図表 78 政策評価法（平成13年6月29日法律第86号）の概要

1 目的

この法律は、行政機関が行う政策評価に関する基本的事項等を定めることにより、政策評価の客観的かつ厳格な実施を推進しその結果の政策への適切な反映を図るとともに、政策評価に関する情報を公表し、もって効果的かつ効率的な行政の推進に資するとともに、政府の有するその諸活動について国民に説明する責務が全うされるようにすることを目的とする。

2 政策評価の実施主体

原則として各府省を実施主体として位置付け

3 政策評価の在り方

国の行政機関は、その所掌に係る政策について、適時に、その政策効果を把握し、これを基礎として、必要性、効率性又は有効性の観点その他当該政策の特性に応じて必要な観点から、自ら評価するとともに、その評価の結果を当該政策に適切に反映。政策評価の客観的かつ厳格な実施の確保を図るため、以下の2点を位置付け

－政策効果の把握は、当該政策の特性に応じた合理的な手法を用い、出来るだけ定量的に行うこと。

－政策の特性に応じて学識経験を有する者の知見の活用を図ること。

4 予算の作成等における活用

政府は、予算の作成及び複数府省に係る政策であってその総合的な推進が必要な政策の企画立案に当たって、政策評価の結果の適切な活用を図るよう努める。

5 政策評価に関する基本方針の策定・公表

政府は、政策評価の計画的かつ着実な推進を図るため、政策評価に関する基本方針を策定・公表

6 政策評価に関する基本計画の策定・公表

行政機関の長は、3年以上5年以下の期間ごとに基本計画を策定・公表。基本計画には、計画期間内に実施する事後評価の対象とする政策を、任務に基づく主要な行政目的に係る政策が網羅される形で位置付け

7 事後評価の実施計画の策定・公表、及び事後評価の実施

行政機関の長は、毎年(度)、当該年(度)において行おうとする事後評価の実施に関する計画を策定・公表。各行政機関は、基本計画及び実施計画に基づき、事後評価を実施

8 事前評価の実施

国民生活、社会経済に相当程度の影響を及ぼす政策又は多額の資金を要する政策であり、かつ、評価の手法が開発されているものであって、個別の研究開発、公共事業、政府開発援助その他の政令で定める政策について、事前評価を実施

9 評価書の作成・公表

行政機関の長は、政策評価の結果について、過程に関する情報も含めた評価書及びその要旨を作成し、インターネットの活用等により公表

10 政策への反映状況の公表等

行政機関の長は、当該行政機関における政策評価の結果の政策への反映状況について、少なくとも毎年一回、公表

1 1 総務省が行う政策の評価

政策評価の統一性、総合性及び一層厳格な客観性を確保する観点から総務省が行う評価について、総務大臣の資料提出要求、調査、評価の結果の公表、必要な場合における勧告、評価及び監視との連携確保等とあわせて、法律に位置付け

1 2 政策評価の実施状況の国会への報告

政府は、各行政機関が行った政策評価及び総務省が行った政策の評価の実施状況及びこれらの結果の政策への反映状況を取りまとめ、国会に報告するとともに、公表

1 3 その他

政策評価の手法に関する調査研究等、政策評価に従事する職員の人材の確保及び資質の向上、政策評価に関する情報の行政機関相互における活用の促進、政策評価に関する情報の所在に関する情報の提供等必要な措置について法律に規定

(出典) 総務省行政評価局 (2007)

3.3.4.2 対比検討

以下、上記のような我が国での状況に対して、LOLFによって導入、制度化された業績評価について、対比検討を試みる。

① 施策の体系構造

我が国の施策評価及び事務事業評価等の政策評価に用いる体系は、政策—施策—事務事業という3階層の構造を基本として、各省が自らの政策領域について施策及び事務事業の体系化を行っている。体系構造化作業が各省によって主導された結果、必然的に政策評価対象となる政策の体系は、組織（省庁）を区切りとする体系となっている。

また、政策評価の導入当初において、評価のための施策・事務事業の体系と予算の科目体系との間の整合性の確保が配慮されなかったため、事務事業と予算科目との対応関係が、複雑でわかりにくい構造として整理されるに至った（この点、④でさらに検討を深める）。

一方フランスでは、施策構造の体系化にあたっては、ミッション・プログラム・アクションという構造で、政策体系が包括的に整理されている（複数省庁が関与するミッションの設定が許されている）。基本的にミッションは議会の議決ならびに年次業績計画書及び年次業績報告書の単位及び議決の単位として、プログラムは予

算の特定の単位、かつ、指標による業績測定・評価の単位として、アクションは事業の基本単位であり、かつコスト集計の単位として、それぞれ機能している。

② 評価方法

我が国における政策評価の方法は、省庁間共通の基本的手法として、政策分野を類型化、体系に従って評価対象となる領域（施策、事務事業）を設定し、事前評価として政策介入の必要性、有効性、効率性の点検を行うとともに、中間・事後評価として、数値指標による目標値と実績値を測定、検証し、有効性や効率性について検証を行うという業績測定（Performance measurement）が採用されている。

また、数値指標が設定されるのは、施策レベル及び事業レベルの両方である。施策レベルはアウトカム指標、事務事業レベルではアウトプット指標が標準的であるものの、現在でも数値指標が付されていない施策や事務事業指標としてアウトカム指標が採用されている例も散見されている。

その他の評価手法としては、公共事業やODA等の大規模事業においては費用便益分析などが、また、新規の規制措置が検討される場合には、社会経済的な影響について、統計解析等の高度な評価手法を用いて行われる規制インパクト分析等の事前評価が実施されている。

一方、LOLFにおける業績評価の方法は、基本的には、数値指標による成果の測定、目標管理型の業績評価システムである。プログラムに対して定性的な目標が列挙され、その目標をデータによって観測できるよう、原則としてアウトカム指標が1～5個設定される。事業の実施、成果のモニタリングに際しては、それらアウトカム指標を補完するための指標や地域的な実情を反映したローカルな目標水準を設定し、成果を管理するということが許容されている。

その実績の推移を経年的に把握した上で、年次業績計画書及び年次業績報告書において分析・報告を行い、成果の発現状況を観測・評価し、成果のマネジメントと説明責任を遂行するという簡明な仕組みになっている。

③ 費用の把握

我が国の政策評価における事前評価及び事後評価では、公共事業等に対して行われる事前評価は別として、効率性が評価の視点として検討されるものの、コスト把握は事業費の把握に留まるものが多く、実際のコスト分析を踏まえて事業等の評価を検討するという取組みは、一部の先進自治体による行政評価の取組みを除いて、限定的である。フルコストベースでのコスト把握の必要性は、次第に認識されてい

るように思われるものの、そのような実践が広範に定着するには、まだ時間を要するであろう。

これに対して、LOLFの取組みでは、年次業績計画書及び年次業績報告書におけるコスト分析会計として、発生主義によるフルコスト分析が、アクションに対する費用分析として実施されており、その中で管理会計的活用がなされている⁹⁷。これにより、費用と実績との対応関係とその推移が経年的に明確化されている。なお、発生主義の導入・活用については、LOLFそのものが契機となっているほか、すでに地方等で発生主義の活用が先行的になされていたこともあり、実務的・技術的基盤が歴史的に存在していたため、発生主義によるコスト分析の円滑導入にプラスに作用したと考えることができる。

④ 予算意思決定との連動

我が国においても、政策評価の活用の方法の一つとして、予算への反映のための取組みが進められているところであり、予算の単位と政策ごとに予算と決算を結びつけ、予算とその成果を評価できるよう予算書・決算書を見直す方向で、平成20年度予算から試行が進められている。具体的には、以下のような方向性に沿って実施されている。

図表 79 予算の単位と政策評価の単位の整合についての考え方

- (ア) 予算書・決算書の表示科目の単位（＝項）を政策単位の「施策」程度のくくりで極力対応させる。
- (イ) この際、旅費や謝金等の事務的経費（人件費は除く）も、当該施策の実施に必要なものであれば、その施策に対応した「項」にまとめて計上する。
- (ウ) ただし、個別施策と直接関連づけることが不可能又は困難な経費については、府省共通費として一括した「項」とする。
- (エ) 同一の目的を有する複数の施策の集まりであって、効率的な執行の観点などから一括して管理する必要がある場合においては、これらを一括して「項」とし、その内訳となる個別施策は「事項」として区分する。

（出典） 財政制度等審議会（2006b）より新日本監査法人が作成

フランスのLOLFでは、ミッション別予算へと構造が改められたことにより、予算の単位と評価の単位がプログラムのレベルで完全な一致を見ている。また、ミッションが議決の単位となっているほか、議会に対してプログラム間の予算配分の修正が認められるまでに到っている。

⁹⁷ 分析結果は、年次業績報告書において「プログラムとアクションのコスト分析」（3.3.2参照）として、報告開示される

さらに、LOLF上で、年次業績報告書を参考資料として実績について実質的な議論を行う場となる決算法の議決が行われない限り、次年度の予算法の国会審議が行えないこととされていることから、決算審議がアリーナとなって、実績評価に基づく社会的な議論を实践する機会及びインセンティブが制度的に保証されているといえる。

ただしフランスにおいても、評価によって得られた成果や実績に関するフィードバック情報を、直接的、機械的に当てはめて資源配分に結びつけるようなルールや公式が導入されておらず、この点は日仏共通である。

⑤ 評価結果の公表方法

我が国の政策評価において、事前評価及び事後評価は、各省及び総務省によって、評価調書を整理、公表することを通じて、結果が公表されている。ただし、評価調書の様式は、各省に自由度が与えられていることの反映として、各省ごとに様式は大きく異なっているのが現状である。

一方、LOLFでは、業績評価の仕組みの際に、省庁横断的な統一的ガイドラインにそって行われたこともあり、評価の基本構造で各省による差はない。それに加えて、ミッションごとに作成される年次業績計画書及び年次業績報告書の体裁や記載項目も、完全に統一されているのが特徴的である。

4 LOLFの導入過程と課題

4.1 導入の3段階の概要

4.1.1 LOLFの施行過程

この項では2001年のLOLF成立までの流れを栗原（2005）の要約により説明する。LOLFの審議は1998年、国民議会で超党派のワーキンググループ「公的支出の効率性と議会のコントロール」が設立され、その報告書で1959年オールドナンスの改正が提案されたことから始まった。それまで1959年オールドナンスの改正の必要性は検討されていたものの、実際の改正は行なわれていなかった。この報告書では公的支出の効率性の向上が重要な課題として取り上げられた。報告書が発行された当時まで、フランスでは目標や使命を設定したり、結果を評価したりといった取り組みが十分に行なわれておらず、経営管理という考え方が行政に取り入れられていないことが指摘された。また、公的支出の効率性を高めるための施策として議会の監査・評価能力の向上が提案された。これはイギリスの会計検査院の経験を参照した発想であった。これを受けて、2000年7月に国民議会に議員立法により提出された。この法案の目的は公部門の管理の近代化と議会の予算に関する機能の強化であった。

一方元老院でも財務委員会理事会で議論が開始され、2000年10月に委員長であるランベール氏が報告書を提出した。この報告書では公的部門の財政がGDPの半分程度と大きな割合を占めており、議会と政府の均衡を保った管理が求められること、地方財政や社会保障の拡大で財政の内容が多岐にわたること、ユーロの導入など国際環境が財政に影響を与えていることを認識し、①予算法を予算の意思決定と管理の手段と位置づけ管理の近代化を行なうこと、②財政管理にかかる議会と政府の機能を均衡させること、を目的とした改革が必要であると提言した。

また政府も、国民議会・元老院の報告書の内容と問題意識を共有しており、公的支出の効率性の向上のために活動の結果を把握し、その説明ができる仕組みを導入すること、議会の事後チェック機能を向上させるために予算の分かりやすさを高めること、1959年オールドナンスには十分な透明性がないため改革が必要であること、等を認識していた。

国民議会の審議を受けて、元老院でも2001年6月にLOLFの審議・採択が行なわれた。その後、国民議会で元老院の修正を受けた議案の採択、元老院での再採択があり、2001年8月2日にLOLFが成立した。

2001年以降のLOLFの施行過程は以下の通りである。

図表 80 LOLF 導入の過程

2001年	8月	LOLFの布告
2002年	1月	LOLFの施行に関する第1回閣議
	5月	中央政府の会計基準に関する第1回会議
	10月	省庁間プログラム監査委員会の発足
2003年	6月	省庁間プログラム監査委員会による第1回監査報告書草稿の提出
	12月	新会計基準の導入
2004年	1月	アラン・ランベール議員による国家予算の構成案の提示
	6月	国家予算の構成の最終案の提示
	6月	国民議会への2005年度予算の提示
	6月	システム「Accord」導入プロジェクトの開始
	9月	新しい原則に従った2005年度予算の指標の提示
	10月	年間の業績の事前提示
2005年	春期	次年度予算策定のため、ミッション、プログラム、業績指標のリストを提示
2006年	1月	LOLFの完全施行

(出典) 経済財政産業省予算改革局 LOLF ウェブサイトより新日本監査法人が翻訳⁹⁸

4.1.2 LOLFの段階的導入プロセス

LOLFの2006年施行に先立ち、三段階の準備期間が置かれた。まず、第一段階として2003年度までに、現金主義的な予算書・決算書の表示区分や発生主義的財務諸表の会計基準の設定が行われた。第二段階として、2005年度予算編成では、旧来の予算と並行して新制度による予算が作成され、参考数値として提示された。第三段階として、2005年にミッション、プログラム、評価指標等が最終的に決定され、これに基づき、2006年度予算が編成された。

⁹⁸ http://www.finances.gouv.fr/lolf/6_1.htm

図表 81 LOLF の段階的導入プロセスの概要



(出典) 経済財政産業省 Budget Reform and Modernisation in France

2007年度までの暫定的な組織として、予算局から予算改革局 (Direction de la réforme budgétaire, DRB) が分離して設置されている。予算改革局は、予算会計に関する規範・手法・情報システムの整備を担当し、予算局や公会計総局と連携しながらLOLFの施行作業を推進した。

また、予算改革局は予算改革に関する広報活動を行うこととされており、2002年12月以降、定期的に‘予算改革報告通信’を公表しており、改革の進捗状況をまとめた。その他、LOLFに関する情報を集約したウェブサイトの運営や各省庁の職員に向けたLOLF遂行のためのガイドブックを作成し、研修などを運営した。具体的な予算制度の施行作業については、木村 (2004a) に詳しい。以下その記述を要約して紹介する。

LOLFを試行する作業は、国の地方機関の予算執行が先行した。先の予算集合体の考え方を発展させる形で、2002年度には内務省関連の地方予算について、予算執行の裁量を広げる試みがなされた。

既存の支出許容費の特定単位である項を拡大する方法を取り、従来、複数の支出許容費の分かれていたところを、人件費と業務費の2つのみに整理した。人件費については、予算許容費と雇用上限数の範囲内で、非正規職員を雇用する裁量を認めている。

試行作業については、各県の地方出納長が執行責任者となっている。地方機関は、支出許容費の繰越使用が認められるなど、複数年度予算管理が保障される反面、中央機関に対する内部的な報告義務を負う。

2002年段階では18県だけが試行作業の対象になっていたが、2003年には29県、2004年にはすべての県予算において採用された。

内務省以外の省庁でも、2003年度には新たに4つの省が試行作業に参加し、地方機関の支出許容費を人件費、義務費ないし介入費の形に包括して執行した。2004年度からはすべての省庁において試験的措置が導入されている。そのうち、9省ではプログラムないしアクションごとの予算管理も導入されており、将来、地方に導入されるプログラム事業予算の実験的な意義をもたせている。

これらの試験的作業の経験を踏まえて、予算編成単位に関する政府案（経済財政産業省案）が策定された。手続的には、首相府の指導の下で経済財政産業省と各省庁の協議が行われたうえで経済財政産業省が原案を作成し、最終的には首相の裁定がなされた。このように、従来の予算編成と同じく、省庁間の交渉・裁断の方式が取られている。

4.2 LOLF改革とITシステム

4.2.1 LOLFに伴うITシステムの改革の必要性

LOLFでは、前述のとおり予算会計、財務会計（CGE）、コスト分析会計の3つの会計が導入された。また、ミッション・プログラム・アクションという予算構造に代表されるように新しい行政管理のあり方が導入された。この三つの会計や新しい行政管理に対応するためには既存のITシステムでは対応できないため、ITシステムを改変する必要性が生じた。このため、政府は国家財政情報庁（Agence pour l'informatique financière de l'État, AIFE）を中心に政府全体の新たなITシステムの構築に取り組むこととなった。

LOLF施行当時は、Accord（Application coordonnée de la comptabilisation, d'ordonnement et de règlement de la dépense de l'Etat）という予算の執行状況を統制するための会計システムが開発途上にあった。しかし、このAccordはLOLFの3つの会計には適応していなかったことや利用できる職員が限定されていた⁹⁹ため、Accordとは別のITシステムが必要になった。そこで国家財政情報庁が計画した新たなITシステムがAccord2と呼ばれるものである。Accord2は、LOLFの完全施行時である2006年にむけて開発されることとなった。

しかし、2004年5月、Accord2は導入が見送られることとなった。本調査の経済財政産業省へのヒアリングによると「Accord2の開発計画段階で導入支援を委託するITシステム会社を選定する際に、契約手続きに瑕疵があったため契約を結ぶことが出来ず選定からやり直しになった¹⁰⁰」とのことである。

その結果、ITシステムについて計画を見直さなければならなくなった。そこで考案された方法は、ITシステムの改変を2つの段階に分けることであった。最初の段階では、2006年のLOLFの完全施行に間に合わせるために既存のシステムを改修する方法が採用された。この段階のシステム構成は、総称してPalier¹⁰¹2006形態と命名された。この段階では、予算、支出、収入、会計に関する既存のシステムをプログラム責任者やBOP責任者等の新しい役割の人が利用できるように改修した。

⁹⁹ Accordの対象者はパリ市内の本部に勤務する職員のみが対象になっており、地方局の職員はカバーされていない

¹⁰⁰ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

¹⁰¹ Palierとは「踊り場」という意味であり、次世代のITシステムのつなぎという意味でこの名称が使われている

その具体策の一つが、AccordをLOLFで導入された会計基準や予算制度の概念に適用するために改修することであった。この改修されたシステムはAccord LOLFと命名された。しかし、このAccord LOLFだけでは新しい3会計には適応できないため、INDIAというシステムが導入された。このPalier2006形態は以下のスケジュールにより構築された。

1. 2004年8月～10月：マネジメントルールの定義
2. 2004年11月～2005年12月：システム開発とテスト
3. 2006年～：LOLF対応の財務システムの利用開始

ITシステムの改変の2番目の段階への移行が現在進められているChorusというシステムの開発である。Chorusでは、国の会計、支出についてすべての職員が一つのシステムで処理できるようになる予定である。

詳しくは5章3節で後述するが、当初のAccord2が失敗に終わった結果、2006年のLOLF本格施行時点で必要な財務会計情報が取得できなかった。その結果、仏会計検査院の監査において留保事項の一つとして指摘をされることとなったのである。

4.2.2 ITシステムの構築体制

Palier2006形態やChorusなどのITシステムの改変や導入を主体的に進める組織が、国家財政情報庁（AIFE）である。国家財政情報庁は経済財政産業省の中に位置する国家全体の情報システムの管理や効率化を担う組織である。Accordの開発が始められた1998年に設立されたSCNaccordという組織が前身になっている。国家財政情報庁はChorusを開発するために全省庁の取りまとめを行い、プロジェクト管理からシステム構築会社やソフトウェア会社の管理等を担当している。

図表 82 国家財政情報庁の役割

- | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">• 国家財政情報庁は経済財政産業省に属し、国家の財務データプロセス化戦略の定義と導入を担う<ul style="list-style-type: none">➢ Chorus を開発、発展、展開させる➢ LOLF の業務システムの維持管理を確固たるものとする➢ 機能改善をコーディネートする➢ 国の財務システムを洗練する。（例えば、包括的な国家財政システムの改善等）• 国家財政情報庁は、Accord プロジェクトの管理経験に基づき Chorus 開発・導入プロジェクトをすすめる |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

（出典）国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

4.2.3 現在のITシステムの状況

Chorusは2010年に完全導入が予定されているため、それまでは引き続きPalier2006形態の情報システムが運用されることになっている。Palier2006形態の中核を占めるシステムがAccordである。Accordは2004年に導入され、約7,000人の職員が利用している。2006年にはこのAccordが改修され、Accord LOLFとして新しい会計基準や予算制度の概念に適用できるようになった。しかし、Accord LOLFについても利用者は中央省庁の職員のうち一部のみであり、地方部局に勤務する職員は利用することが出来ない。また、財政情報すべてを管理できるわけではなく、下記のように機能ごとに複数のシステムが存在している状況である。

図表 83 現在の財務情報システムの状況「Palier2006 形態」

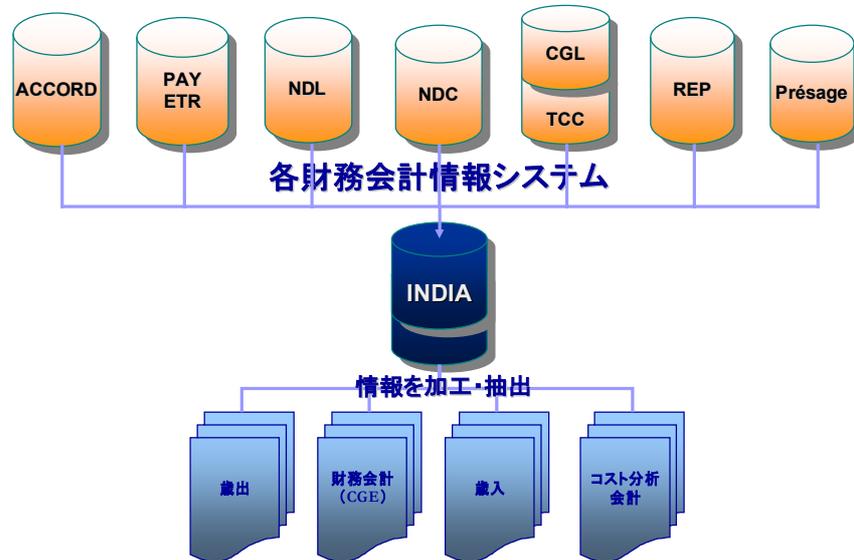
機能	予算作成	引当金管理	賞金以外の支出	税金以外の収入	固定資産と資本の管理	会計			分析
Palier 2006 形態	Farandole	Accord LOLF		REP	Serveur du tableau général des propriétés de l'État (STGPE)	N D C	C G L	T C C	India
		NDL							
		各省庁の財務会計システム							

(出典) 国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

LOLFの予算会計、財務会計（CGE）、コスト分析会計の3つの会計や行政管理を実行するにはこれらのシステムのデータを統合し分析する機能が必要であった。そのために、構築されたシステムがINDIAである。

INDIAは、Palier2006形態で管理する各システムの情報を集約し、歳出、財務会計（CGE）、コスト分析会計等の機能ごとに分析を行い、結果を出力することが出来る機能を持つ。この機能はChorusにおいても引き継がれる予定になっている。

図表 84 INDIA システム



(出典) 国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

4.2.4 新しいITシステムChorusの概要

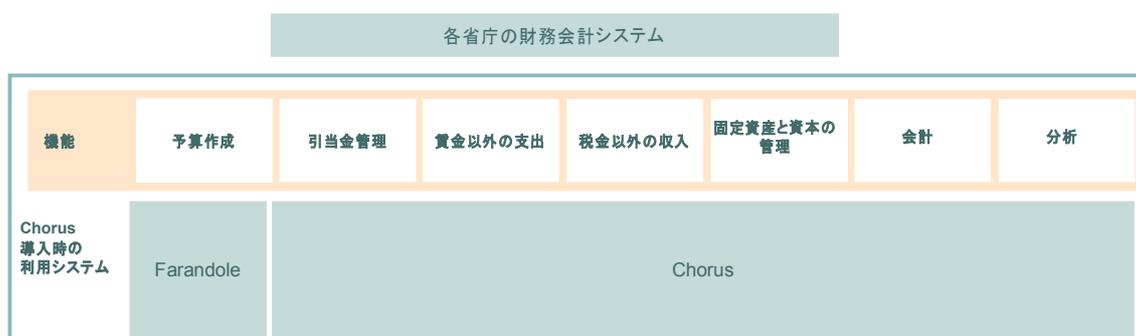
経済財政産業省(2006a)によると、Chorusの導入目的は以下の4つが定められている。

1. LOLFのすべてを実装すること
2. 行政運営を改善させること
3. 国家の財政情報の追跡可能性と検査可能性を補強すること
4. 財務会計プロセスの単純化に貢献すること

まず第一に、「LOLFのすべてを実装すること」とされている。すなわち、ChorusはLOLFの実現手段として位置づけられている。第2から第4の目的は、「行政運営を改善させること」「国家の財政情報の追跡可能性と検査可能性を補強すること」「財務プロセスの単純化に貢献すること」とされており、LOLFの趣旨を踏まえながら、統制可能な環境にすることや行政改革や行政の効率化に資することが定められている。

経済財政産業省(2006a)によれば、Chorusは財務会計情報を一元管理することを目指しており、実現できれば、税金収入と負債管理を除くすべての財務会計情報を一元管理することが出来るようになる。すなわち、Chorusが稼動するようになると、予算作成を除くすべての財務会計情報を一つのシステムで一元的に管理できるようになる。

図表 85 Chorus 導入後の財務会計システム



(出典) 国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

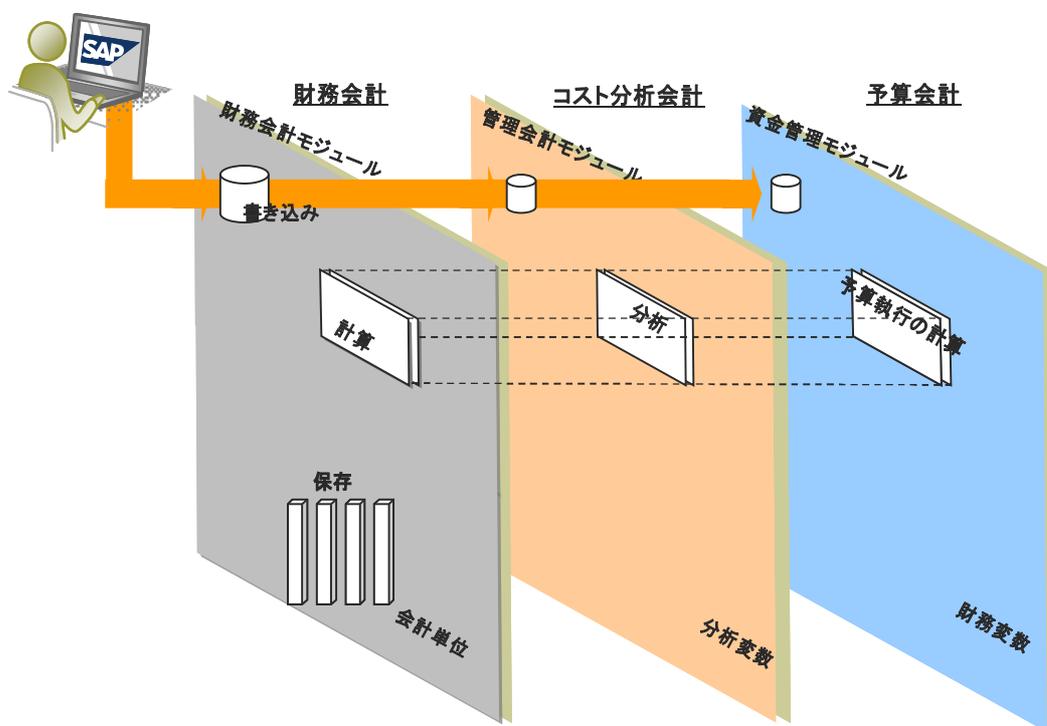
4.2.5 Chorusにおける会計処理

経済財政産業省（2006a）によれば、2010年に導入が予定されているChorusでは、予算会計、財務会計（CGE）、コスト分析会計の3つの会計が一元管理できるようになる。それぞれの会計ごとに情報管理が行われるようになっているため、利用者がChorus上で処理を行うだけで予算会計、財務会計（CGE）、コスト分析会計それぞれの機能に情報が反映される。

このシステムにはSAP社というドイツのソフトウェア会社のERP（Enterprise Resource Planning）パッケージソフトが用いられている。ERPとは、企業や官公庁などの財務や人事・顧客情報などの管理を一元的に管理を行い業務をサポートするシステムのことである。SAP社はこのERPパッケージソフトの世界のトップシェア企業である。

ChorusではこのERPパッケージソフトのもつ財務会計、管理会計、資金管理の機能を活用することになっている。

図表 86 Chorus の有する会計機能



(出典) 国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

上記のように利用者がChorusで処理を行うと自動的に3つの会計機能に反映される。以下では支出と収入のそれぞれの具体的な処理のイメージについて紹介する。

4.2.5.1 Chorusの支出の処理

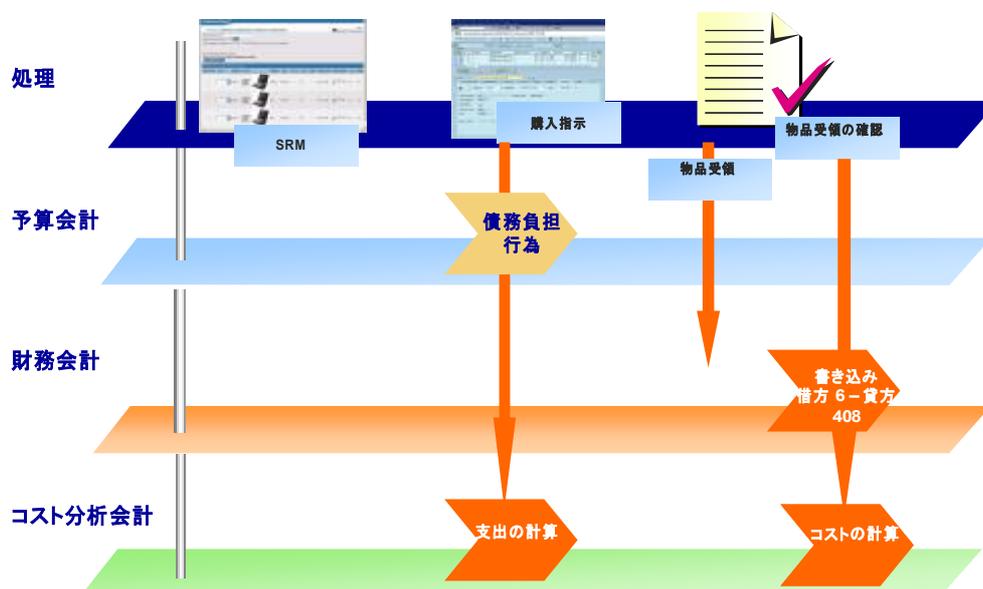
支出管理の機能はSRMと呼ばれる企業のサプライチェーンマネジメント¹⁰²に用いられている機能がベースになっている。

まず、物品を購入する際に、Chorus上で購入指示を行うと、予算会計上で債務負担行為の処理が行われ、コスト分析会計では支出の計算が行われる。

次に、物品が届き受領確認を行うと財務会計（CGE）上で複式簿記の処理が行われ、コスト分析会計でも支出が算出される。

¹⁰² 取引先との受発注や社内部門の業務をコンピューターを使い統合管理する経営手法。主に、資材や製品の最適管理を実現し、コスト削減を目的とする

図表 87 Chorus 上の支出処理①

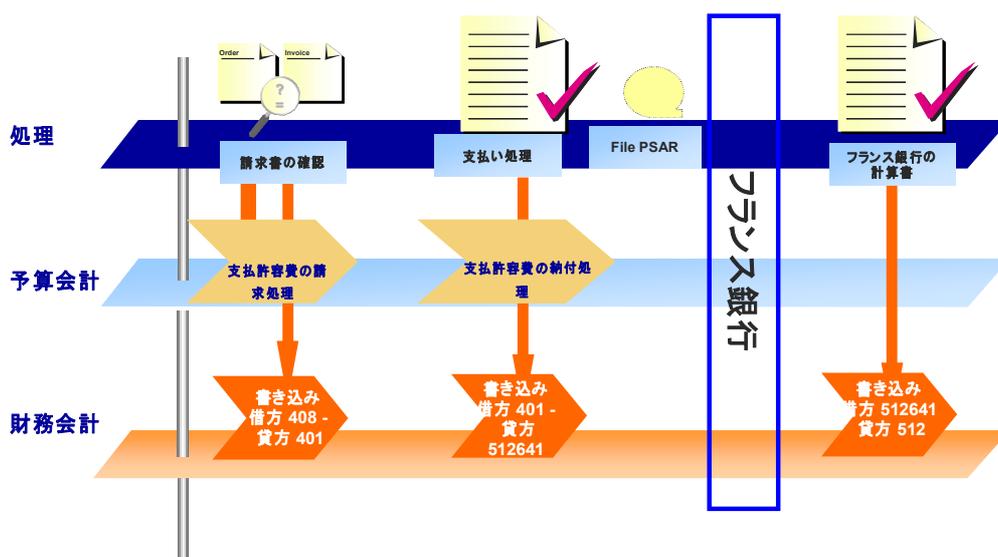


(出典) 国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

物品受領の確認が終わると請求書が届くため、その処理を行うと予算会計で支払許容費の請求処理が実施される。それが財務会計上にも反映される。

次に、支払い処理が実行されると、予算会計で支払許容費の支払い処理が行われる。データがフランス銀行に送られ、フランス銀行で決済が行われると、その計算書の結果が財務会計上に反映され、すべての処理が完了する。

図表 88 Chorus 上の支出処理②



(出典) 国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

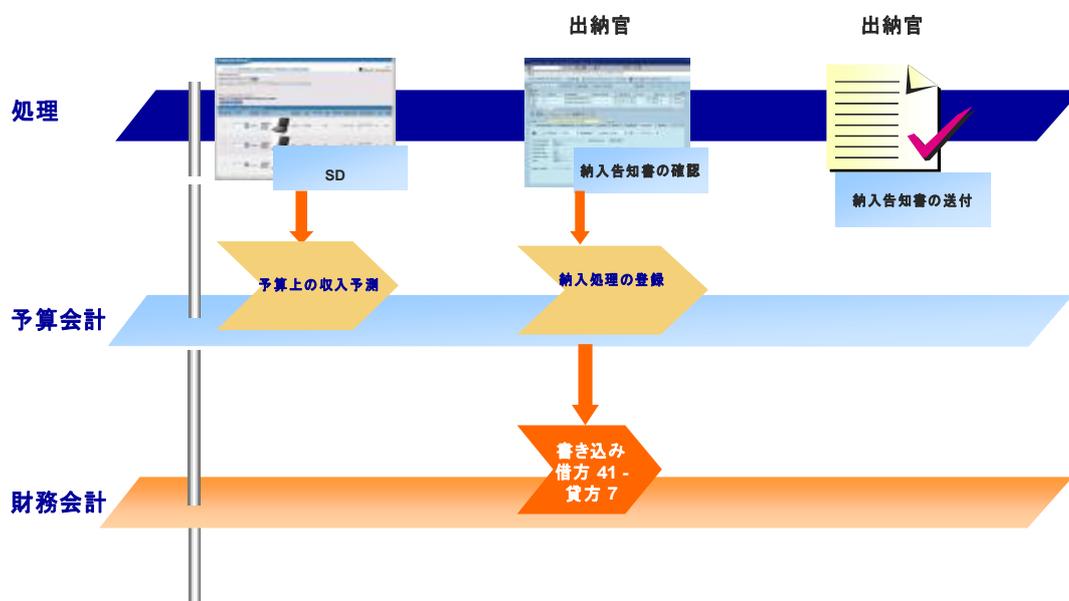
4.2.5.2 Chorusの収入の処理

収入管理の機能はSDと呼ばれる販売管理の機能がベースになっている。

まず、収入予測に基づきChorusにより予算会計上に情報が登録される。

次に、出納官が納入告知書の確認を行い、処理すると予算会計上にその情報が登録され、財務会計上にも処理が行われる。その処理が終わると出納官は納入告知書を発送する。

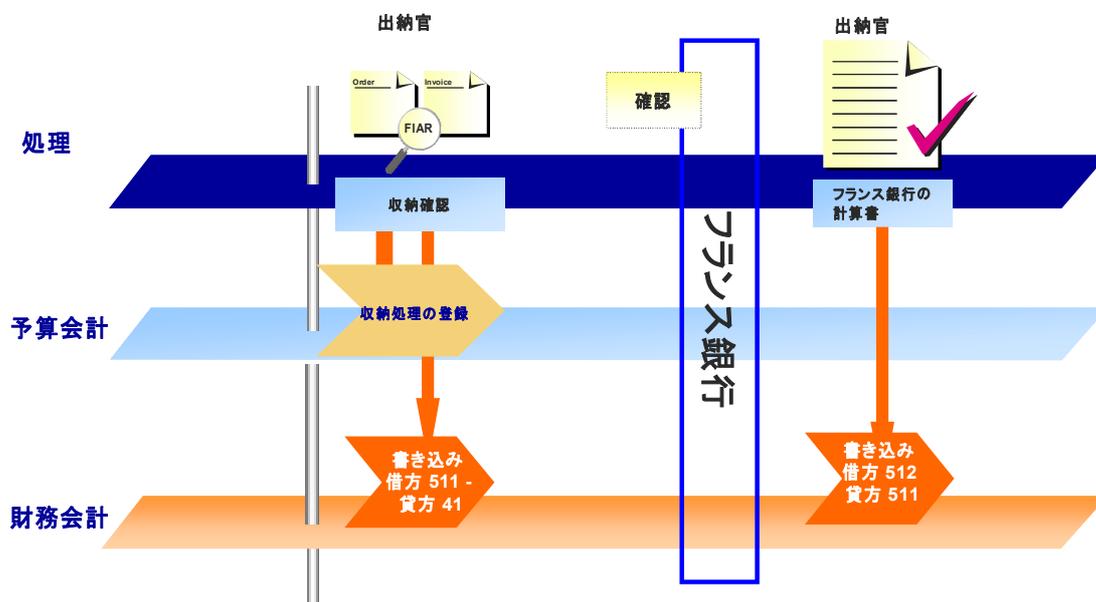
図表 89 Chorus 上の収入処理①



(出典) 国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

納入処理の確認・登録を行うと予算会計で収納処理が実行され、財務会計でも処理が行われる。最後に支出処理と同様にフランス銀行で決済が行われ、そのデータが財務会計上で処理され完了する。

図表 90 Chorus 上の収入処理②



(出典) 国家財政情報庁提供資料より新日本監査法人が作成

4.2.6 Chorusの導入スケジュール

Chorusの導入スケジュールは以下の4つに分けられている。

導入プロセス		概要
設計準備	preconception	設計作業の準備と枠組作り
設計	conception	ソリューションの開発と発展
試行	pilotes	機能上、又は運用上の障害に対するソリューションの準備・実装
展開	deploiement	適用可能なソリューションの実装

(出典) 経済財政産業省(2006a)から新日本監査法人作成

本調査実施時点の2007年には、このうちの設計段階に位置しており、必要な機能の検討や各システムとの統合方法などを検討している段階である。

図表 91 Chorus の導入スケジュール



(出典) 経済財政産業省(2006a)から新日本監査法人作成

現在のChorusの導入スケジュールでは、完全に導入される時期は2010年となっている。LOLF成立が2001年であることから、その法律の枠組を完全に反映したシステムが導入されるまでに実に約10年の年月がかかったということになる。

4.3 新制度導入に係る諸課題

4.3.1 会計制度・会計基準面の課題

LOLFでは従来の会計基準から新会計基準への転換に伴い、現金主義から発生主義への移行が行われ、新基準に則った開始貸借対照表が作成された。また、企業と同様の概念による内部統制の実施が求められるようになった。ここでは、LOLFにおける会計制度・会計基準面の課題について、2003年当時に国際会計士連盟(2003)により指摘された現金主義と発生主義の調整にかかる論点、及び2005年度と2006年度の仏会計検査院の検査報告書の指摘事項をもとにまとめる。

4.3.1.1 現金主義と発生主義の調整における課題

2004年に新会計基準が導入される以前に論点として挙げられていた現金主義と発生主義の調整に関する論点を整理するために、以下、国際会計士連盟(2003)をもとに、主に発生主義の導入時に実施した作業と主要な課題、解決方法の分析を行う。

会計制度の変更は、1999年の財務会計(CG E)への反映から順次、取り入れられた。2000年度の財務会計(CG E)は、発生主義の基準に則った貸借対照表と純費用等計算書の試行版とみなすことができる。これらは期中は現金主義で作成され、その一部を期末に発生主義の考え方を取り入れた方法で修正する形で作成された。この際の主要な論点は以下の通りである。

① 発生主義による負債の認識

発生主義の導入により取引時点で負債を認識し、その総額を全借入期間で償却していくことになった。そのため、以下のような影響が発生した。

- ・ 長期譲渡可能債権と固定金利の中期国債の年利のうちの未払利息を認識する
- ・ 次年度に固定金利の短期国債の償却を行なう前に、支払済みの利子を差し引く
- ・ 全借入期間にわたって、債券の評価損益を償却価値と支払金額との差異で算定する

これらの要素は1999年に初めて考慮されたため、政府債務は1999年期首時点で3兆8,010億フランであったものが、同年期末には1,020億フランに評価が変更された。

② 非金融資産の評価

新会計基準の導入の主要な目的の一つとして、資産の把握と関連費用の明確化がある。固定資産の状況を示すために更新されたITシステムは、下記の3分類により固定資産を認識、整理している。

- ・ 政府一般固定資産台帳に計上された土地・建物及び市場価値のある軍事機器は毎年時価評価される。また、これらは定められた償却期間で定額法により償却される。
- ・ 政府一般固定資産台帳に計上されているが評価対象ではない土地・建物や、台帳に計上されていない資産（歴史的建造物の維持費など）道路等のインフラ資産は定額法により償却される。
- ・ その他の固定資産は1981年以降に購入された資産は資産計上され、定額法で償却される。償却済の資産は台帳から除去される。

無形固定資産についても償却される。例えば、ソフトウェアとそのライセンスは一旦資産計上され、取得から4年間で償却される。従来の取得時に費用化するという処理から変更された点である。

③ 政府の配分と持分

他法人に対する政府の投資等の評価方法は投資先によって異なる。投資先は民間セクターにある法人とその他の法人に区分される。投資等の評価は、フランスの一般に公正妥当と認められる会計基準により作成される連結財務諸表によることとされている。また、民間法人以外の法人への投資は純資産額等を基準に評価される。

④ 徴収不能額に対する引当金

1999年以前はその実現可能性に関わらず、徴収予定の税額を全額、貸借対照表に計上していた。それに対し、統計的な基準による徴収不能額の設定と、それに対する引当金の設定がなされた。2000年度決算における税の徴収不能額に対する引当金は126億フランで、実際の徴収不能額は133億フランだった。

⑤ 期中の付加価値税の認識

付加価値税はフランスの税収入の大きな部分を占める重要な税である。この税は法人税であり、法人の毎月の活動結果に基づいて算定された税額を、次の月に収める仕組みである。つまり、税の発生時と納付時には1ヶ月のずれがある。従って期末処理で、1月の納税額と2月の還付額を前年度の決算に含める処理が行なわれる。

⑥ 簿外の債務負担行為

政府の将来の支出、特に長期間の投資に関する支出を明らかにすること、及びそれに関するリスクを認識することは財政の安定性を確保する上でも重要である。そこで、1999年から外部の保険及び持ち家促進制度に対する債務負担行為は、財務諸表の注記もしくは附属明細書で公表することとした。

⑦ 特定の予算の財務会計（CGE）への統合

国立造幣局や公文書出版局等の法人の決算は、2000年度の段階では一部しか中央の財務諸表には統合されていない。（現金の残高の調整が行なわれるのみである。）これらを統合し、連結財務諸表を作成する試みが進められているが、2006年度の段階でも実現していない。

4.3.1.2 2005年度の検査報告書・2006年度の国家会計監査証明報告書の指摘事項における課題

① 2005年度の指摘事項¹⁰³

2005年度の検査報告書には、対応すべき課題として、以下の点が指摘されている。なお、2005年度は保証型監査を行っていないため、監査意見は提出されず、財務会計（CGE）の状況の説明と、会計制度改革の進捗状況に対するコメント、2005年度の検査における指摘事項が記述されている。

図表 92 2005年度検査報告書における指摘事項

【2005年度財務会計（CGE）の欠陥】

- ・ 固定資産の一部しか計上されていない。
- ・ 長期投資の表示に誤りがある。
- ・ 第三者に対するすべての債権・債務を計上していない。
- ・ 偶発債務や貸倒損失がほとんど計上されていない。
- ・ 流動負債が適切に把握されていない。
- ・ 退職年金負債等、簿外債務について全く記録がなされていない。

【会計制度改革の状況について】

¹⁰³ 詳しくは仏会計検査院（2006c）

○会計基準の導入について

- ・ 進捗した事項－新しい会計基準及びその解説書が提示されたこと、出納官の組織が再構築されたことが会計制度改革を推進した。解説書では予算と財務会計（CGE）の関係、様々な担当者の役割、会計処理のルールや原則の詳細が説明されている。
- ・ 欠陥－完全に一貫性がある会計基準を完成するには技術的な問題が残されている。

○会計組織・会計処理の変化

- ・ 進捗した事項－会計基準に精通した出納官が省庁等の会計情報を作成することは会計改革を進める上で重要なポイントである。また、内部統制のシステムは会計上のリスクを減少する役割を果たした。
- ・ 欠陥
 - ・ 経済財政産業省以外の部門では会計改革への対応が遅れている。
 - ・ 現場の業務担当者の会計に対する知識が不足しており、継続的な教育と情報を与えることが必要。
 - ・ 経済財政産業省以外の部門では内部監査が行われておらず、内部統制システムがほとんど存在していない。

○財務システムの近代化

- ・ 2005年当時の財務システムでは会計データを追跡することができず、監査の範囲が限定される恐れがある。

【2005年度検査の結果】

- ・ 2005年度検査の範囲は2004年度より拡大したが、完全ではない。
- ・ 実在の棚卸資産と計上されている有形・無形固定資産が一致しない等、様々な勘定科目の不一致に説明がつけられなかった。
- ・ 内部統制と内部監査の仕組みが試行段階だったので、検査対象にはならなかった。
- ・ 開始貸借対照表を作成するにあたり、修正すべき事項が多数発見された。

（出典）仏会計検査院（2006c）

② 2006年度の指摘事項

2006年度の監査の結果、限定付適正意見が表明された。その詳細は「5.3.2. 監査の結果」で述べるため、ここでは限定がつけられた理由（留保事項）を列挙する。

図表 93 2006 年度国家会計監査証明報告書における留保事項一覧

【留保事項について】

- ① 財務会計システムより完全に信頼性の高いデータが生成されない、システムの導入が遅れたために手作業で行われる会計処理がありエラーのリスクがある、監査上必要なデータの追跡可能性が限定的といった問題がある
- ② 内部統制の仕組みの構築及び内部監査の実施が不十分
- ③ 防衛省の資産計上額が不適切
- ④ 信頼性の低い行政公施設法人（オペレータ）の会計を監査できなかった
- ⑤ 特定の有形及び無形固定資産の計上方法が会計基準で明確に定められていない
- ⑥～⑧ 特定の法人または取引の会計処理が会計基準に準拠していない
- ⑨ 道路資産の評価方法が不適切
- ⑩ 不動産の管理システムの不備により、不動産の計上額が不適切
- ⑪ 租税管理システムの不備により、財務的負債（税の減免措置により納税者に還付すべき金額）の計上額が不適切
- ⑫ システムの不備により、補助金債務の計上額が不適切
- ⑬ 準備の遅れにより、今後、財務会計（CGE）に含める予定の、公的機関（議会等）の会計を財務会計（CGE）に含めることができなかった

（出典）仏会計検査院（2006c）

2005 年の年次検査報告書の指摘事項によれば、新会計制度の導入が順調に進められたのは、出納官という会計知識をもった専門家が現場で会計情報を作成する体制が整えられたことによるとされている。現地調査ヒアリング¹⁰⁴でも、フランス特有の下地があったおかげで、発生主義の導入がスムーズに行われたことが指摘された。第一に、中央集約的会計体制が敷かれており、フランス会計原則が民間・公的部門を通じて採用されるようになったこと、第二に中央政府だけではなく地方政府や公共法人にも経済財政産業省公会計総局に所属する出納官がおり、彼らには発生主義の知識がすでにあったこと、である。

その一方で、2005年度の年次検査報告書では「新しい会計ルールを普及する上で障害となっている一つは、一般会計についての政府部門の知識不足である。地方と国の両方で、公的分野の会計を、予算執行ならびに国会の財政当局とともに法令順守の監視を行うための法的枠組として考えることに、政府部門は慣れてしまっている。このため、財務会計（CGE）の目的の理解とその実行に焦点を絞った教育と情

¹⁰⁴ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

報を、管理部局の事務担当職員に与え続けることが必要不可欠である」という指摘がされており、担当者への教育が重要であることが窺える。

2005年及び2006年の報告書で挙げられた新制度導入にかかる課題は大きく3点に整理できる。

- 開始貸借対照表作成時における課題
これには資産の網羅性及びその評価の適正性の問題が挙げられる。また、遡及修正の問題も挙げられている。
- 内部統制と内部監査の構築に関する課題
- ITシステム導入の遅れ

ITシステムについては既述のため、開始貸借対照表と内部統制・内部監査について、4.3.1.3と4.3.1.4で詳細を説明する。

4.3.1.3 開始貸借対照表の作成時における課題

修正現金主義から発生主義への会計制度の移行において、最初の重要な課題となるのが開始貸借対照表の作成である。修正現金主義において重視される歳入歳出決算書を作成するにあたっては、前年度決算との整合性の点からは、前年度繰越収支額が把握できればこと足りる。他方、複式簿記・発生主義会計を導入する場合は、ストック情報である貸借対照表とフロー情報の純費用計算書やキャッシュ・フロー計算書とが一連の整合性をもって記帳・作成されていくため、その出発点となる開始貸借対照表を正確に作成することが重要となる。ここで確定された開始貸借対照表に計上された数字が基礎となり、これ以降の会計処理による取引残高が蓄積され、以後の貸借対照表等の財務諸表が作成されるのである。

LOLF 改革における開始貸借対照表の作成に係る問題として、以下の2点が挙げられる。

① 資産の網羅性

仏会計検査院の国家会計監査証明報告書によると、防衛省の資産は2006年度の国の総資産の4分の1を占めるほど膨大であるにもかかわらず、保有資産が網羅的に計上されていなかった点が指摘されている。このように資産の網羅性の問題が留保条件の一つとなっており、開始貸借対照表作成の困難性を表している。

仏会計検査院への現地調査において、開始貸借対照表の作成の困難性について、以下のようなコメントを得た。①2005年以前も国の貸借対照表は作成されていた

が、そこでの固定資産は単なる投資支出の積上げであり、何の意味もないものだった、②いままで国は財産目録を作ってこなかった。物理的な目録はあったが会計とは関連性のないものであった。③国の財産目録を作成するというのは、国における会計ビックバンである。

このように修正現金主義から発生主義に移行する際に、開始貸借対照表の作成は重要な課題となっていた。

② 開始貸借対照表の遡及修正

また、仏会計検査院への現地調査によると、開始貸借対照表に関する今後の問題として遡及修正の問題が検討に上がっているとのことである。

つまり、中央政府会計基準が参照している国際財務報告基準においては、財務諸表に過年度の重要な誤謬が発見された場合には、遡って過去の財務諸表を修正・再表示することが求められているが、現在の中央政府会計基準にはそのような規定は盛り込まれていない。現在この論点を討議しているが、開始貸借対照表の完全性は重要であり、間違いがあれば過去数年間にわたってでも修正すべきとの立場がある一方、運営者側からは過去に遡及して再計算を行うことはあまり意味がないとの意見も出ている。

4.3.1.4 課題としての新しい概念による内部統制の構築

発生主義の導入と並んで大きな課題となったのが内部統制の構築である。LOLF改革の以前から、政府には統制の仕組みが存在していた。会計業務の適正性を担保する上で、支払命令官と出納官の業務を分けるべきであるが、フランスの公的機関では従来よりこの仕組みが取り入れられている。また、財政統制官と出納官の区別もあるため、収入支出の意思決定者と実行担当者の業務が分離されており、出納に対する統制があるといえる。

LOLF改革により導入の必要性が高まったのは、「新しい概念による内部統制」である。LOLFの施行により国の作成する財務諸表が法律に沿って作成されることが求められること、会計情報は出納官のみではなく現場の事務担当者が作成することから、信頼性の高い財務情報を作成するために、組織化された内部統制の必要性が高まった。また、仏会計検査院の監査は内部統制の存在を前提としたリスク・アプローチによって行われるため、業務のどこにどのような統制が掛けられているのか、及びその有効性を測定できる必要がある。また、監査を実施するためには、必要な帳票類・文書類が適切に参照できなくてはならない。そのために統制の制度化と、統制を示す文書類が存在することが求められる。つまり、フランスにはもともと

と統制はあったものの、LOLFにより、監査可能性の確保の意味として、新しい内部統制の制度化・組織化・文書化が必要になったといえる。

新しい内部統制の仕組みとその導入過程について、経済財政産業省（2007d）と現地調査ヒアリングにより説明する。政府の内部統制は財務市場局（Autorite des Marches）が推奨する枠組によっている。財務市場局の提示する内部統制の枠組は、アメリカで提唱され、企業の内部統制フレームワークとして広く用いられている COSO の概念が基本になっている。つまりフランスでは企業に導入されている内部統制と政府のそれとは大枠で同じということができる。財務市場局の内部統制フレームワークの導入により達成が期待されるのは、COSOと同様に、法令遵守、業務改善、財務情報の信頼性の向上である。この内、LOLFの下で最も重視されるのは財務情報の信頼性の向上である。

図表 94 COSO のフレームワーク

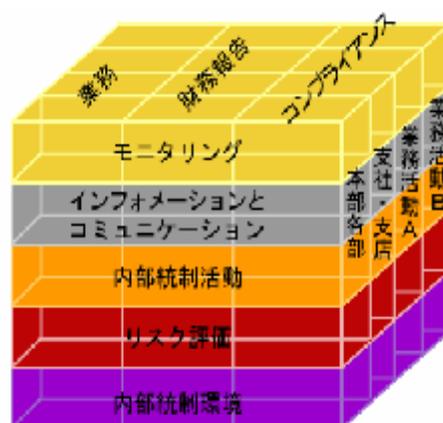
COSOのフレームワークとは1992年に米国のトレッドウェイ委員会組織委員会（The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, COSO）が公表した内部統制のフレームワークである。

内部統制は、以下に分類される目的を達成するために、合理的な保証を提供することを意図した、取締役会、経営者及びそのほかの職員によって遂行される1つのプロセスである。

- ・ 業務の有効性・効率性
- ・ 財務諸表の信頼性
- ・ 関連法規の遵守

COSOは、内部統制の構成要素として「統制環境」「リスクの評価」「統制活動」「情報と伝達」「監視活動」を5つを挙げ、これらを内部統制を評価する際の基準として位置付けている。これを図示したものがCOSOのキュービックである。

図表 95 COSO による内部統制の概念図



(出典) COSO (2007) より新日本監査法人が作成

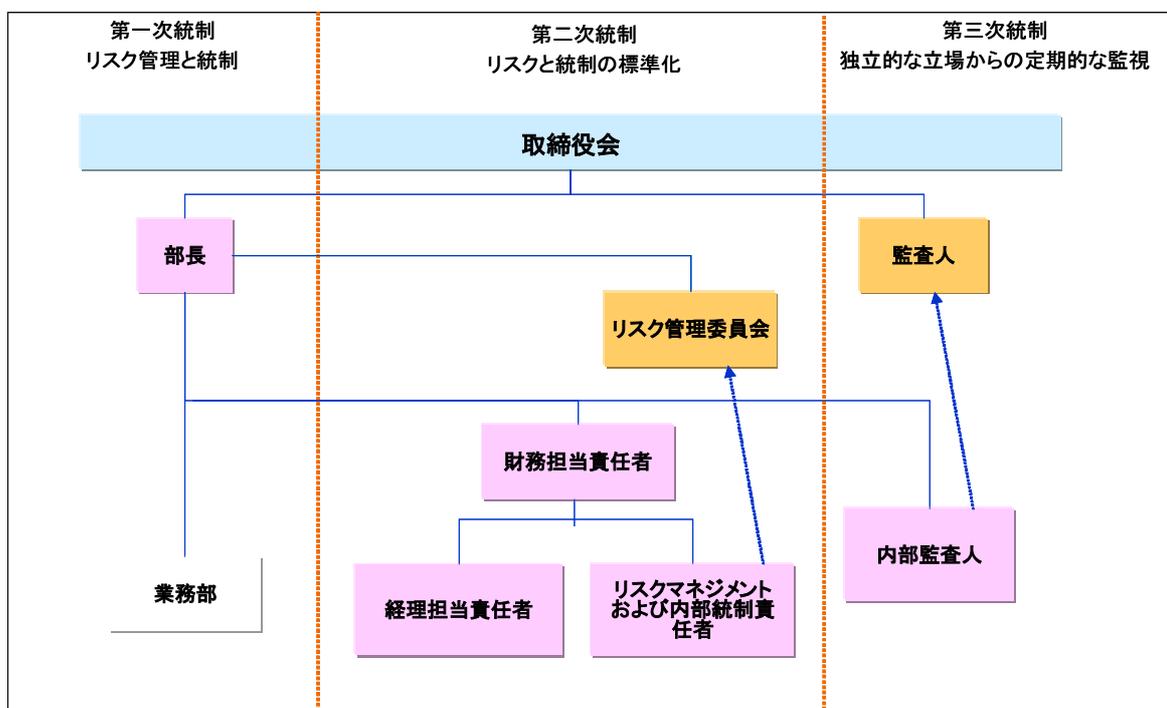
日本の上場企業は2007年2月に金融庁から発表された、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」に記載されている基準に沿った内部統制の構築が求められる。それによると内部統制とは企業等の4つの目的（①業務の有効性及び効率性、②財務報告の信頼性、③事業活動に関わる法令等の遵守、④資産の保全）の達成のために企業内のすべての者によって遂行されるプロセスであり、6つの基本的要素（①統制環境、②リスクの評価と対応、③統制活動、④情報と伝達、⑤モニタリング、⑥ITへの対応）から構成される。このうち、財務報告の信頼性を確保するための内部統制を「財務報告に係る内部統制」と定義し、当基準では、この有効性について経営者による評価及び公認会計士等による監査を実施する際の方法及び手続についての考え方を示している。基準の考え方はCOSOによるものと同じであるが、資産の取得と管理を重視していること、及びITについて特に項目を独立させているところに特徴がある。日本の公的機関には、企業に適用されるのと同様の考え方による内部統制の構築は、今のところ求められていない。

LOLFの第31条では出納官が会計情報の質及びその生成過程の適正性を担保することが定められている。これを敷衍すると出納官に内部統制の構築の責任があるといえる。そのため内部統制の構築も出納官の職務といえるので、公会計総局が推進の中心である。内部統制の仕組みは公会計総局が管理するパイロット部署（会計）で開発された。それに加え、内部統制委員会（Comite National de Control Intern, CNCI）と省の予算会計統制官（Contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, CBCM）が内部統制の発展に貢献し、パイロット部署での内部統制の構築に寄与した。仏会計検査院も公会計総局と共同の委員会を立ち上げてLOLFの実現に関する情報交換を行った。

政府の内部統制の重要な仕組みは①現場レベルの統制から、上位からのモニタリングによる統制まで三段階の統制が想定されていること、②統制が有効に評価されることと、その結果が改善に生かされる仕組みがあることである。

まず一般的な企業における三段階の統制の仕組みは下図の通りである。第一段階の統制は現場での責任の履行とリスクへの対応である。第二段階の統制は第一段階（現場）の財務及び業務リスクの識別と評価である。リスク委員会が重要な役割を果たす。第三段階の統制は独立的な立場からリスクに関する情報を収集し、リスクマップの作成やリスクマネジメントの行動計画を作成する。ここには内部監査人が中心的な役割を果たす。この仕組みが以下の図の通りである。

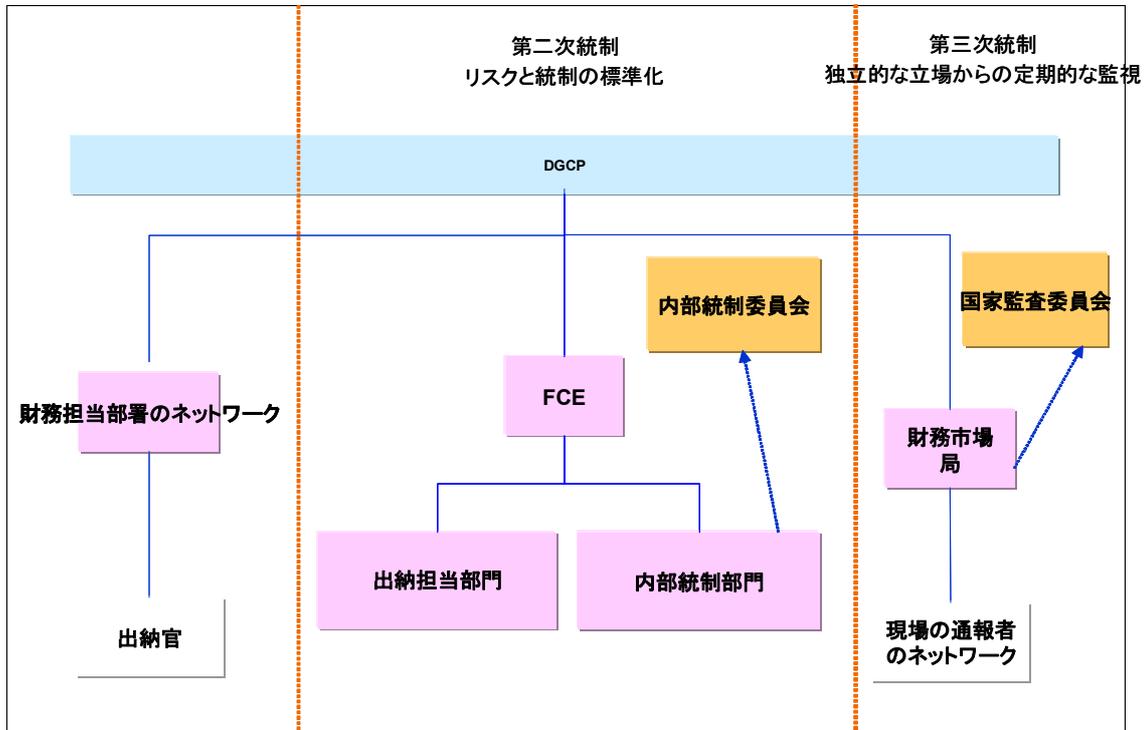
図表 96 一般的な企業における三段階による統制の仕組み



(出典) 経済財政産業省提供資料より新日本監査法人が作成

これを経済財政産業省の中の具体的な組織で説明すると、下記のようなになる。

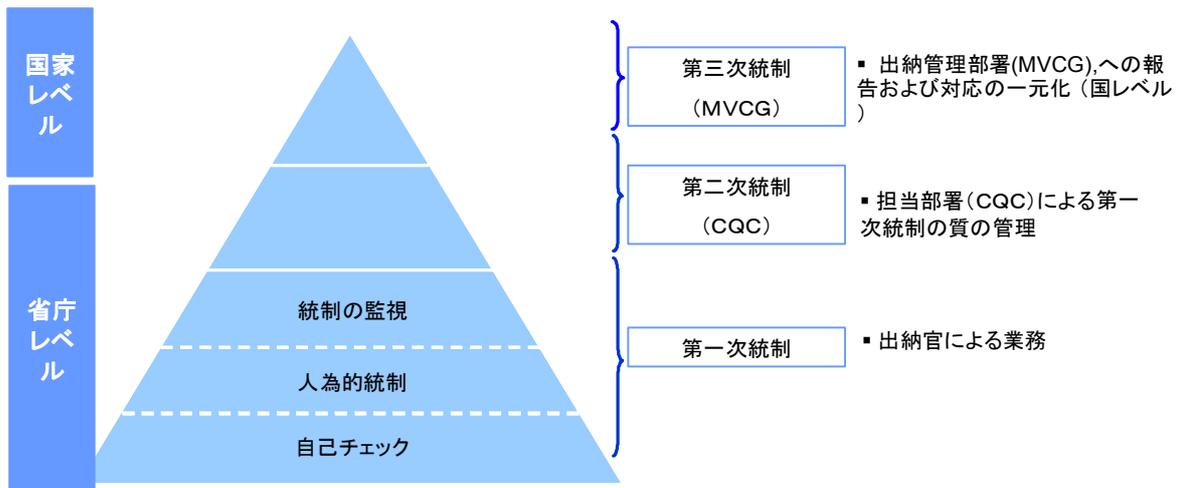
図表 97 三段階による統制の仕組み（例示）



（出典） 経済財政産業省提供資料より新日本監査法人が作成

内部統制の三階層を省内の組織の面からみると下図の通りである。財務部局（Treasury）に新しい構造が取り入れられた。第一段階の統制は出納官による自己チェック、相互チェック、上席者による承認である。第二段階の統制が担当部署（Relève d'une cellule dédiée, CQC）による第一段階の統制の評価、第三段階の統制が国家会計担当課（FCE）の附属機関である会計管理の調査機関（La Mission de Vérification des Comptes de Gestion, MVCG）による国家レベルの情報収集と統合である。第三レベルは国で統合的に対応される。

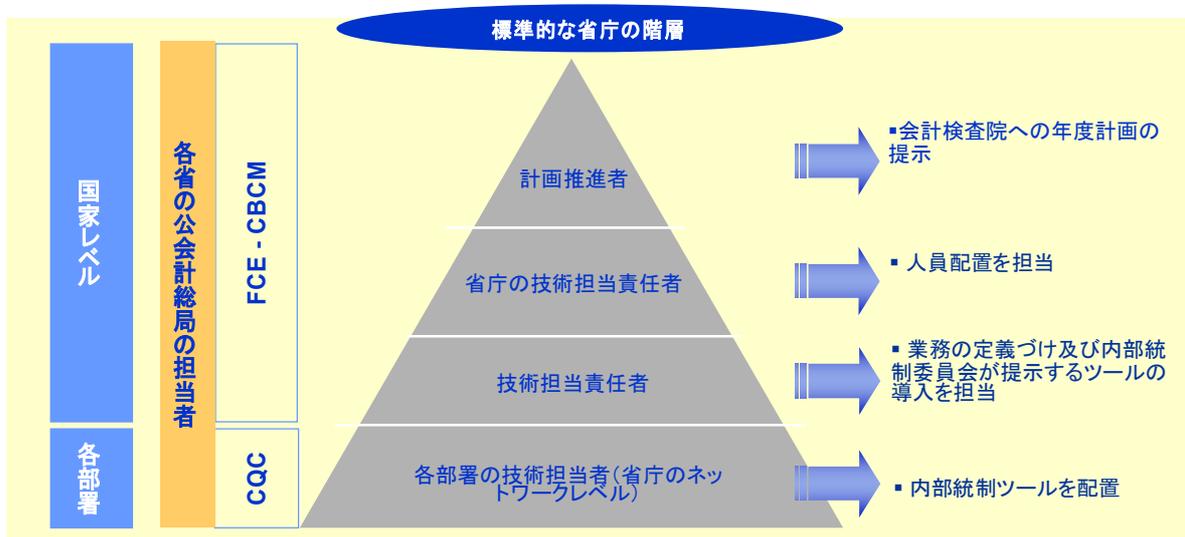
図表 98 内部統制の三階層



(出典) 経済財政産業省提供資料より新日本監査法人が作成

次に国全体のレベルでの内部統制の仕組みは下図の通りである。

図表 99 国全体における内部統制の仕組み



(出典) 経済財政産業省提供資料より新日本監査法人が作成

このような統制の仕組みを実現するために、まず業務をプロセス及び、それをさらに細分化したタスクごとに分解し、それぞれのリスクが評価された。リスクは合規性、網羅性、時期の適切性、真実性の観点から分析され、その発生原因の分析がなされた。その後、リスクがもたらす影響の評価がおこなわれた。会計が意思決定

のためのツールとして使用可能か、国民の信頼を得られるか、仏会計検査院から適正意見を得られるか等である¹⁰⁵。

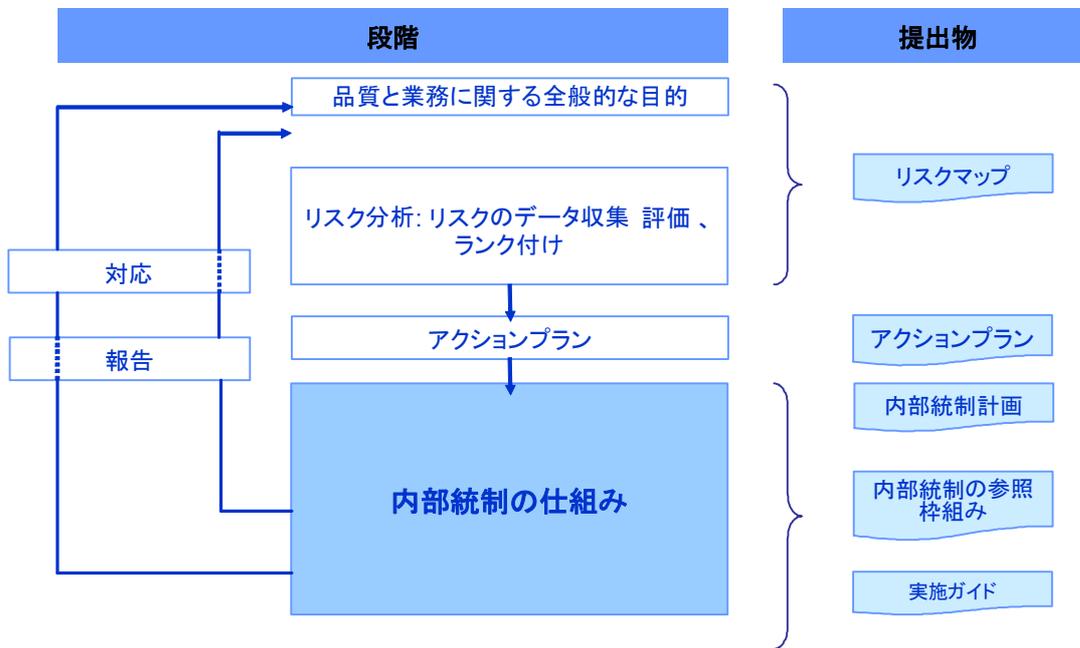
次に統制の有効性を測るためにリスクを測る指標が導入され、リスク分析がなされた。2006年度にはすべての省でこれが実施され、リスクを軽減する措置が強化された。リスク分析によりリスクの優先度によってリスクを管理することが可能になった。リスクに対してとられた500近いアクションのうちには仏会計検査院の2005年の年次検査報告書に記載された86の改善提案への対応も含まれる。2007年には92%のアクションが完了した。

統制評価の仕組みは内部統制委員会（CNCI）により提言された。統制評価の仕組みとは、まず達成すべき会計情報及び業務に品質に関する目標を定め、次にリスクを調査し、評価し、重要度に応じて評価する。第三にアクションプランを作成し、会計に関する統制の仕組みが構築される。そしてそれを実行し、その結果が報告されることで、第一ステップに戻る仕組みである。

この仕組みにより統制の責任者、業務プロセス、勘定、統制ポイントが明らかになるのみではなく、監査における帳票類の追跡可能性を高めることができる。統制でもっとも重要なのは業務担当者が自分で内部統制機能を評価でき、改善できる仕組みがあることである。また追跡可能性を高めることで、第三者が統制の有効性を評価することができる。

¹⁰⁵ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

図表 100 内部統制と提出物



(出典) 経済財政産業省提供資料より新日本監査法人が作成

2005年の仏会計検査院の検査報告書は公会計総局が2006年の財務諸表を準備する上で役に立つ提言がなされており、これが盛り込まれた形で国のアクションプランが作られた。アクションプランを作成し、これをフォローすることで、仏会計検査院の提言が実現されることになり、仏会計検査院もそれを確認することが可能であった。

4.3.2 予算・決算、業績管理面における課題

ここでは、LOLF導入に係る予算・決算、業績管理面における課題検討の準備として、LOLFによるそれら各側面への影響についての分析を行い、それを踏まえて予算・決算、業績管理面の課題について整理を行う。

4.3.2.1 予算・決算、業績管理面へのLOLFの影響

①評価の実質化・予算との連動による政策のマネジメントサイクルへの好影響

LOLF改革にともない、以前は各省庁で分立的に行われていた評価の機能が、評価の単位と予算の単位の一体化によって、予算・決算を軸とした資源配分プロセスに統合されることとなった。具体的には、予算編成において、従来、5%程度の割合を占めるに過ぎなかった新規事業のみが実質的に国会の予算審議の対象になっていたものが、予算要求で「最初の1ユーロからの正当化」が求められるようになり、全事業の事業目的と費用対効果、効率性について、アクションのコスト分析を含め、合理的な説明・分析を付すことが必須となった。また、決算審議が予算法審議入りの条件としてLOLFに定められたことから、予算執行後、政府は業績指標に基づいて、活動結果を国会に報告しなければならなくなった。

また、LOLFにより議会の審議も変化した¹⁰⁶。すなわち、議会の財務委員会は予算と同様に業績や目標値に関心を寄せるようになり、国会の両院の財務委員長は、2007年度の予算審議では、議員がよく審議できるよう委員会での審議を強化した。さらに、従来とは異なり、行政からの説明が大臣経由ではなく、プログラム責任者からも直接に行われるようになった¹⁰⁷。

このような形で、各省及び経済財政産業省の予算部局と国会を主要なプレイヤーとして、ゼロベースによる予算編成、業績管理に数値指標とそれに基づく業績評価、予算・資源配分の再検討というPDCAを通じた政策のマネジメント・サイクルが活性化されることとなったといえる。

②明確化されたプログラム責任者の役割、裁量、及び責任

前述のような形で、プログラムの執行責任及び事前と事後の説明責任を負うのが、プログラム責任者である。プログラム責任者は、年次業績計画書（PAP）及び年次業績報告書（RAP）において、氏名と所属が記載され、一般にも公表される。

¹⁰⁶ (財) 農林水産奨励会農林水産政策情報センター (2007)

¹⁰⁷ 現地調査における国会関係者へのヒアリングによる

プログラム責任者には、説明責任に呼応する形で、非対称的な予算流用の権限（プログラム内において、プログラム責任者は、人件費を他の費目への流用することが可能。ただし、その逆は認められないというLOLFによるルール）が与えられ、その権限を活用することで、事業の目的を効率的・効果的な達成に向けて、成果のマネジメントを行うことが求められる。同時に、目標未達成の場合には、合理的な説明を付す等の責任がプログラム責任者に対して発生する。

このようにLOLFによって、プログラム責任者には、成果のマネジメントにおける一定の責任が明確化されたということが出来る。ただし、責任とインセンティブ・システムとの関係に係る制度は構築されておらず、その点は今後の課題として残されている。

③業績評価結果の予算査定への反映の現状

業績評価の結果は、その対目標達成度の時系列的な推移をフォローすることで、事業の有効性や効率性に対して定性的でゆるやかなフィードバックを与え、アクションの内容の再検討等を要請することが期待されている。成果の達成度を機械的な公式やルールに基づいて、次年度以降の予算編成に反映させるような考え方は、LOLFの運用下においては採用されていない。その限りにおいては、フランスの取組みは、我が国をはじめ、他国における取組みと同様の模索が実践されている段階にあるように思われる。

④コスト意識の醸成

LOLFによって、発生主義によるコスト分析が手法として定着することにより、政府の職員に対してコスト意識・感覚の発揮を促すような作用が見られた。例えば、今回の現地調査における仏会計検査院は、ブランドショップが集積する、パリ市内有数の商業地域に立地しているが、「土地代を考えてみれば、そのような場所で文書保管スペースを広く取るのは馬鹿げており、もったいない」といった意識が、職員の中に生じてきている。仕組みの実践が、意識を変える触媒として機能している好例であると言えよう。

⑤仏会計検査院の業績検査活動に開かれた可能性

5.2で後述するように、LOLF以前においても、仏会計検査院は管理統制の視点に立った業績の検査や報告を行うことで、実質的に政策評価と同種同様の機能を果たしていた。LOLFの導入によって行政府自らによる自己評価が拡大していくとき、その評価結果を独立、公平、客観的な視点から再検証する機能の重要性が増していくことは疑いない。また、今後、LOLFの取組みが継続するに従って、年次業績計画書及び年次業績報告書上に過去の業績情報が時系列的に蓄積されていくことを

考えれば、効率性や有効性の改善や資源の合理的配分に大きく寄与しうる政策評価・業績評価を、仏会計検査院が実施するための環境が、今後、順次整っていくとも言える。この意味でLOLFは、仏会計検査院にとっても、業績検査活動の余地を広げる効果をもたらしたと言えよう。

ただし、それらはいくまで業績検査における活動の余地の広がり可能性を示すものであり、今後、どのように仏会計検査院の業績検査活動が変容していくかについては、今後の推移をさらに検証する必要がある。

4.3.2.2 予算・決算、業績管理面での課題

①業績管理のための数値指標に関する課題

LOLF 導入に際して、指標の設定は、経済財政産業省と各省との間の協議、調整を通じて行われたが、そこには苦勞の跡が見られる。目標水準と達成期限が明らかにされた指標が設定できたのは、2006 年度予算では、65%に留まっていた。これが2007年には92%、2008年には95%になることを目指して取組みが進められているが、100%になることはないと言われている¹⁰⁸。これは国防関連の領域のように公に実績を数値で公表しにくいものがあるなど、指標の整備が行いにくい領域が残されていることが一因であり、今後の指標設定作業における困難は増大していくであろうことが予想される。

②業績向上に向けたインセンティブ、人事上の処遇に関する課題

前述の通り、プログラム責任者の責任はLOLFによって明確化されたものの、その責任の取り方については、「さまざまな方法がある。大臣との協議を通じて善後策を検討・実施する他、可能性としては、報酬の減額、更迭もあり得る。ただし、人事上の処遇とパフォーマンスとの関係は、細かく規定されていない」¹⁰⁹とのことであり、各種インセンティブ・システムとの連動は、制度化されていない。経済財政産業省内では、プログラムに係る目標達成へのインセンティブとして、上級管理職に対する賞与の上乗せ支給が限定的に試行されているが、全省的な取組みではない。このようにLOLFにおいても、業績向上に向けたインセンティブの制度化、業績と人事上の処遇についての関係の整理については、さらなる制度化の余地が課題として残されている。

¹⁰⁸ (財) 農林水産奨励会農林水産政策情報センター(2007)

¹⁰⁹ 現地調査における経済財政産業省予算局へのヒアリングによる

③予算・決算における業績情報の活用に関する課題

LOLF 導入が、議会の予算・決算審議の活性化に寄与するという点は、3.3 において述べた通りであるが、実際に行政管理や政策判断に有用な情報が、管理者や国会議員のような意思決定者のもとに届けられるかどうかは、また別の問題である。実際に、現地調査では、「年次業績計画書も年次業績報告書も、省庁の PR 文書のように思えるものもある。そこで、それら計画書や報告書に何が載っているかではなく、何が載っていないかを見抜くことも重要になってくると思う」という国会関係者の見解を得た¹¹⁰。

また、「意思決定者を煙に巻く最善の方法は、彼らを情報の洪水の中に埋没させることだ」との国会スタッフの指摘¹¹¹があるように、有用性が高いとは言い難い情報が大量に文書で報告されるようになると、真に有用な情報が隠れてしまい、それに対するアクセスが阻害されかねないという逆機能も懸念される。

このように、報告される情報の有用性の確保は、今後、大きな課題になるように思われる。

④LOLF の制度的枠組と組織の整合性に係る課題

LOLF 上ではプログラムごとにプログラム責任者を配置することになっており、このプログラム責任者が担当プログラムの責任と裁量を持つことになっている。このプログラム責任者は局長クラスの職員が任命されている。しかし、実際の各省庁の組織では局長ポストよりもプログラム責任者のポストが少ないため、省庁内ではプログラム責任者である局長とそうでない局長とが並存することになっている。すなわち、LOLF 上の権限配置と省庁内の組織上の権限構造は、現状では、うまく整合しているとは言い難い。

この問題について、現地調査のヒアリングで経済財政産業省は「LOLF は予算改革の法であるから、組織の変化が用意されているわけではないが、LOLF は組織再編に結びつく」としており、各省組織を LOLF の制度的枠組に合致・整合させていくのは、各省庁の問題であるとの認識に立っている。LOLF と行政組織の再編は、今後の課題として残されている。

¹¹⁰ 現地調査における国会関係者へのヒアリングによる

¹¹¹ 現地調査における国会関係者へのヒアリングによる

⑤LOLFの制度的枠組の見直しのタイミングに係る課題

上記の点や他で述べる点を含め、LOLFは本格運用の段階に入ったとはいえ、制度の運用では、上述の課題が残存している。その際、LOLFの枠組を維持しながらそれらの課題に対応するのではなく、むしろLOLFの制度的枠組の方を扱いやすいように修正していくべきだとする声が上がることが予想される。

この点について、LOLFの生みの親でもあるA.ランベール氏は、制度の再検討を考えるには、その前に制度が定着したかどうかを見極めることが必要であり、性急かつ安易な見直しは好ましくないとの意見を述べている。ランベール氏は、目安として5年間程度は当初の制度的枠組を変えずに実践を進めるべきだとしている。しかし、実際に制度を見直すべきタイミングを適切に見極めることは容易ではなく、その判断のタイミングは、リーダーの今後の重要な課題である。

⑥システム開発・導入に係る課題

LOLFにより予算制度や会計制度が変更になり、ITシステムを制度変更にあわせる必要が生じた。そこで、当初の予定では、Accord2というシステムを導入することにより、対応する計画になっていた。しかし、このAccord2の構築プロジェクトが失敗したため、予定していた環境を2006年度のLOLF完全施行時点で実現することが出来なかった。

現地調査における国家財政情報庁へのヒアリングによると、Accord2の開発計画段階で導入支援を委託するITシステム会社を選定する際に、契約手続きに瑕疵があったため契約を結ぶことが出来ず選定からやり直しになり、その結果大幅に当初予定から遅延したとのことである。

詳しくは5.3で後述するが、この結果、必要な財務会計情報が取得できなくなり、仏会計検査院の国家会計監査証明報告書における留保事項の一つとして指摘を受けるにまで至った。

また、仏会計検査院のエキスパート¹¹²へのインタビューによると「Chorusは各省庁にとっては、自らの情報を政府に対してすべて曝け出すことになるため、協力は得られにくいのではないか。」との指摘がある。この指摘に基づけば、現在進行中のChorusプロジェクトについてもスケジュールどおりに進まない危険性を孕んでいることになる。

¹¹² 仏会計検査院が任期雇用しているITや監査の専門家。主に大手監査法人の職員を採用している

5 LOLF改革と仏会計検査院

5.1 仏会計検査院及び会計検査制度の概要

5.1.1 仏会計検査院の機能と権限

仏会計検査院の現在の形態は、ナポレオン1世によって1807年9月16日に法律が制定され確立された。仏会計検査院は、会計裁判所とも訳され、日本とは異なり、会計裁判機関（司法的組織）としての性格を有している。

司法的権限を有していることから、その権威は高く、国務院や財務監察団（Inspection générale des Finances, IGF）と並んでグラン・コー（最高機関）の一つとして位置付けられている。

仏会計検査院の任務は、共和国憲法第47条によると、「予算法の執行の監督において、国会と政府を補佐する」こととなっている。なお、組織の設置、権限、組織等、仏会計検査院ならびに地方圏会計検査院に関する法律、規則のすべては「財政裁判法典（Code des juridictions financières）」に規定されている。

仏会計検査院の権限は、以下の3つに分けられる。

- 1) 会計の統制（controle des comptes）
- 2) 管理統制（controle de la gestion）
- 3) 報告書（rapport public）の作成

1) 会計の統制は、出納官に対する裁判的統制であり、財務検査を通じて行われる。2) 管理統制は、支払命令官の統制であり、政策評価を含む業績検査を通じて行われる。3) 報告書の作成は、1) や2) の権限と連動しており、財務検査や業績検査の結果について報告し、勧告を行う。

5.1.1.1 財政裁判法典の規程

木村（2001）によれば、仏会計検査院の本来の作用は、出納官によって作成された決算の審査である。つまり、仏会計検査院は、会計記録の適法性・公平性について検査し、それをもとに出納官の個人責任を審査することから始まっている。仏会計検査院は、この出納官の個人責任に関する判断を示すことから、裁判機関としての性格づけが与えられてきた。

一方で支払命令官に関しては、仏会計検査院が裁判権を有しないことが、明文上、定められていた。しかし、実際には支払命令官についても、財政上の違法行為に関

しては、議会や国家元首に対する報告書を通じて個人責任に関する判断が示されてきた¹¹³。

仏会計検査院の基本法となる財政裁判法典では仏会計検査院の任務や権限について以下のように定めている。この規定によれば、仏会計検査院は地方圏会計検査院に付与された一部の権限を除いて、公会計に関する審判権限をすべて有している。下記の第111条の10によれば、地方圏会計検査院の検査権限も有していることから実質すべての審判権限を有していると考えられる。

仏会計検査院の検査対象になる機関は増加する傾向にあり、1991年には教会等の寄付を受ける機関（1996年には寄付の資金が拠出された機関も含まれるようになった）、1996年の法改正でEUから財政支援を受けている機関、2000年にはすべての税の徴収機関等が加わっている。

図表 101 財政裁判法典の仏会計検査院の任務に関する規定

第1章 任務

第111条の1

会計検査院は、現行の規定において、地方圏会計検査院に付与された第一審の権限に関するものを除き、公会計について審判を行う。

会計検査院は、地方圏会計検査院が下した最終審決に対する控訴について裁定を行う。

第111条の2

会計検査院は、予算法の執行の検査について国会及び政府を補佐する。

第111条の3

会計検査院は、書面及び実地検査において、収入支出の合規性を検査し、国の機関又は131条の3の規定を条件に、国以外の公法人が所管する支出予算、現金、有価証券の使用が適切であるかどうかを確認する。

中略

第111条の10

会計検査院は、常時地方圏会計検査院に対して検査を行う権限を有する。この職務は、会計検査院の上席判事以上の司法官が行う。（2001年12月21日法律第2001-1248号）

¹¹³ 木村（2001）p.19

5.1.1.2 議会との関係

財政裁判法典は、国会との関係について、第2章第132条で定めている。ここでは、主に仏会計検査院の検査報告書の国会への提出が中心に規定されている。3項及び4項では国会からの要請に基づく検査について規定されている。

図表 102 財政裁判法典の仏会計検査院の国会との関係に関する規定

第2章 国会との関係

第132条の1

会計検査院は、毎年の決算法案に関する報告書を作成する。この報告書は、会計検査院の審決後すみやかに国会に提出され、決算法案に添付される。

会計検査院は、出納官の個別計算書及び国の総決算書との間の適合性に関して検査所見を付す。この所見は、決算法案に添付される。

第132条の2

市町村法の235条の5の規定による特別補助金を受領した市町村の一覧表及びこの補助金の額の詳細は、国の予算の決算法案に関する会計検査院の年次報告に掲載される。

第132条の3

会計検査院は、社会保障出資法の適用に関して、報告書を毎年作成する。またこの報告書では、会計検査院の検査を受ける社会保障機関の会計をすべて分析し、かつ所轄の検査機関による報告書及び見解の総括を行う。この報告書は、会計検査院の審決があり次第、国会に報告される。

会計検査院の検査所見に対する反論は、報告書に添付される。(1996年7月22日法律第96-646号)

第132条の3-1

国会の専門委員会は、会計検査院に社会保障出資法の適用に関するすべての懸案事項について検査を行わせることができ、同院は、その範囲内において、同委員会の要請により、検査を受ける機関について調査を行うことができる。(1996年7月22日法律第96-646号)

第132条の3-2

会計検査院は、社会保障出資法の適用の検査に関する任務の範囲内において、211条の1及び211条の8の規定を侵害することなく、地方圏会計検査院との連携で、公衆衛生法の6141条の2に記載された施設に関する情報を収集する権利を有する。(2002年12月20日法律第2002-1487号)

第132条の4

会計検査院は、その検査を受ける機関又は団体の業務に関し、国会の財務委員会及び調査委員会により要請された調査を行う。133条の1及び133条の2により会計検査

院が検査を行う団体及び企業についても同様である。

すでに第2章、第3章で説明した通り、LOLFによって仏会計検査院は新たに財務会計（CGE）の保証という役割が増えた。また、議会との結びつきもより明確にされるようになった。LOLF第58条では、その国会の支援内容について詳細に規定している。特に国民議会、元老院の両議院の予算委員会からの支援請求に関しては、調査の実施を義務付けている内容もあり、議会の補佐機関としての性格を強めている印象を受ける。

図表 103 LOLF 第 58 条の規定

LOLF 第58条

会計検査院は、監査プログラムを決定する前に、国民議会及び元老院の予算委員会の一般報告者及び委員長に提案を送付する。委員会は、15日以内に、第2号に記載する調査の請求及び勧告を行う。

議会は、憲法第47条最終段落により、会計検査院に対して以下の支援に関するミッションを特に委任する。

1. 第57条に定める見積り及び統制のミッションの枠内において、各議会の予算委員会の一般書記及び委員長による支援の請求に対応する義務。
2. 会計検査院が検査する組織又はサービスの管理に関して国民議会及び元老院の予算委員会が請求するすべての調査の実現。その調査の結論を委員会の請求後8か月以内に委員会に伝達する義務があり、委員会は、その公表について決定する。
3. 第48条に定める過去の執行結果についての報告に予備段階の報告を添付して提出する。
4. 過去の執行及び付随する会計の結果に関して特に支出の執行をミッション及びプログラムごとに分析する報告を決算案に添付して提出する。
5. 国の会計の合規性、誠実性及び正確性の認証。その認証を決算案に添付し、行った認証に関する説明を添付する。
6. 予算案において承認することを請求されて行政上執行される支出の動向に関する報告をすべての予算案と共に提出する。

第3号、第4号及び第6号に定める報告には、必要な場合は、関係大臣の回答を添付する。

5.1.2 仏会計検査院の組織体制

仏会計検査院の院長は大統領令に基づき閣僚会議が任命する。68歳が定年となっている。仏会計検査院は、7つの局に分かれ、それぞれの長は院長の提案に基づき政府が任命する。各局の長は65歳が定年である。7つの局とは別に検事部（Parquet General）があり、検事総長（Procureur General）により率いられている。検事総長は仏会計検査院の業務に影響を与えるような法的問題に助言を行ったり、公共サー

ビスと仏会計検査院の媒介役として機能する。例えば、仏会計検査院が検査・監査実施後に提起したい重要な問題について、政府に報告を行う。

各部署は、完全に独立を基本として、年間の作業計画や中期の作業プログラムを院長に提案する。院長が、会計や業績に関する監査及び検査や財政展望の検査の内容に基づき、作業計画や作業プログラムを決定する。

図表 104 仏会計検査院の各部署の担当範囲

部署名	担当範囲
第1局	経済財政産業省及びすべての財政関連機関
第2局	防衛、産業、エネルギー、貿易、商業・工業、産業界の担当省庁
第3局	教育、文化・研究、青少年・スポーツ、公共放送担当の省庁
第4局	国家の統治活動(司法、内務、外務等)に関する省庁、地方圏会計検査院
第5局	雇用、労働、職業訓練、住宅・社会福祉担当の省庁
第6局	保健社会保障担当省庁、社会保障機関
第7局	社会資本、交通・都市計画、農林漁業、環境、観光担当の省庁

(出典) 仏会計検査院ウェブサイト¹¹⁴より新日本監査法人が作成

各局には、異動しない司法官が40人おり、レポーターや補助者らと検査を行う。司法官は主に国立行政学院 (l'École nationale de l'administration, ENA) を卒業した者になる。レポーターの身分は一般的な職員であり、最大6年間雇用される。(非常勤の場合は最大2年間の更新となる)。補助者の場合も同様に身分は一般的な職員であり、最大6年間の雇用になる。

院長の下に事務総長と2人の副事務総長が配置されており、彼らは仏会計検査院の管理業務を行う。管理業務の内容は以下の通りである。

- 人材管理とトレーニング
- 財務・経理
- 情報システム
- 総務

¹¹⁴ <http://www.ccomptes.fr/CC/Organisation.html#4>

- 品質管理
- 書類の管理
- 渉外・広報
- 国際機関の監査のコーディネート
- 法務

仏会計検査院は、ITをはじめとする技術的・専門的な問題に対する対応のためにエキスパートを採用することが出来る。雇用期間は上限3年間である。エキスパートは、主に保証業務のミッションのために採用されている。

5.1.3 仏会計検査院による報告

5.1.3.1 検査対象

仏会計検査院の検査対象は「義務的検査対象」と「任意検査対象」に分かれ、義務的検査対象は、国、国の公的機関（政府関係機関）、国有企業、社会保障機関の4つである。一方、任意検査対象は、義務的検査対象機関が資本又は議決権の過半数を有している機関、国、政府関係機関、国有企業又はその子会社から財政援助を受けている機関、慈善団体の3つである。このうち慈善団体については、様々な形で公的資金が投入される性格から、1991年8月7日法律により、国から直接的な財政援助を受けていない場合でも検査対象となることになった。また、1950年以降に社会保障機関、1976年に公社等が義務的検査の対象となっている。

5.1.3.2 検査報告の内容

仏会計検査院は、検査報告書を議会に提出するが、LOLFに伴い、これに国家会計監査証明報告書の提出が加わった。財務会計（CGE）に関する保証はこの報告書により行われる。

図表 105 仏会計検査院の主な検査報告書

年次検査報告書： Rapport public annuel	各省庁の検査結果をまとめた報告書
個別テーマ検査報告書：Rapports publics thématiques	港湾や教育など特定のテーマについて検査した結果をまとめた報告書
財政展望に関する報告書： Rapports sur la situation et les perspectives des finances publiques	中期的な国家財政の見通しに関する意見をまとめた報告書 (政府が予算案を提出する際、予備的な報告として議会に提出するもの)

国家会計監査証明報告書： Certification des comptes	LOLFに基づき証明を行うこと となった財務会計（CGE）につ いて監査結果をまとめた報告書
予算管理と結果に関する報告書： Rapports sur les résultats et la gestion budgétaire	予算会計について検査結果をま とめた報告書

（出典）仏会計検査院ウェブサイト¹¹⁵より新日本監査法人作成

上記のほか、社会保障財政法の実施報告書（Rapports sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale）や社会保障会計の保証報告書（Rapports sur la certification des comptes de la sécurité sociale）がある。

図表 106 財政裁判法典 検査報告関連条文

<p>第 6 章 検査報告</p> <p>第 136 条の 1</p> <p>会計検査院は、年次検査報告に、検査所見及びそれから引き出せる情報を記載し、この報告書を共和国大統領に宛てて送付し、議会に提出する。</p> <p>第 136 条の 2</p> <p>会計検査院の検査報告は、同院が直接検査する官庁、機関及び企業、並びに本法典第 2 巻の規定により地方圏会計検査院の管轄に属する地方公共団体、施設、会社、団体及び機関を同時に扱う。</p> <p>第 136 条の 3</p> <p>会計検査院の検査報告の一部は、特に地方圏会計検査院の検査所見に基づいて作成され、管内の地方公共団体について記述し、地方圏会計検査院の検査業務、検査活動、検査方法及び検査結果に関する検査所見に優先する。</p> <p>第 136 条の 4</p> <p>会計検査院は検査報告に記載する予定の市町村、県及び地方圏に、業務に関する検査所見を通知し、この検査所見について回答するよう促す。</p> <p>第 136 条の 5</p> <p>会計検査院の検査報告は、大臣の回答及び利害関係のある地方公共団体、施設、会社、団体及び機関の長の回答を添付し、フランス共和国の官報に記載される。この回答については、回答した者のみが責任を負う。会計検査院への回答期限及び回答を検査報告へ掲載するための条件については、國務院令により定められる。</p>

¹¹⁵ <http://www.ccomptes.fr/CC/Publications.html>

5.2 LOLF改革における仏会計検査院の対応

5.2.1 LOLF改革に対する仏会計検査院の関与

仏会計検査院は、LOLF改革の検討段階から実施段階にかけて様々な関与を行っている。

第一に、仏会計検査院は、1990年代から仏会計検査院の提出する検査報告書を通して、予算や公会計のあり方や予算と成果の対比等について、勧告・提言してきた。

第二の関与の仕方は、国会に対する提言である。LOLFの検討は、1998年10月から開始されたが、仏会計検査院は、その当時の国会から予算・公会計に関する提言をまとめるように求められ、当時仏会計検査院の院長であったピエール・ジョークス氏の個人名で提言を提出した。提言は、1999年と2000年に議会に提出された。この提言は、当時の仏会計検査院の各局のメンバーが共同作業で作成したものである。提言の構成と概要は、以下の通りである。

図表 107 仏会計検査院長の議会への提言の構成

I – 活動と投資
-I.1 活動と投資の区分をどのように認識すればよいのか?
-I.2 活動と投資の区分を予算上区分して明示する必要があるのか?
II – 国の予算と社会保障の予算
-II.1 国の財政法と社会保障法の調和に向けて
-II.2 国と社会保障の財政的な関係を明確にするために
-II.3 2つの会計基準の存在から生じる課題
-II.4 福祉支出の財政のための新しい基金の創設
-II.5 関連する事象
-II.6 財政法の実行評価
III – 国の会計の誠実性の原則
-III.1 会計の誠実性の原則の法と実施への反映
-III.2 予算法律の近代化の必要性
IV – 公会計と会計基準
- IV.1 導入
- IV.2 現状の会計システムの課題
- IV.3 近代的な公共管理のための現在の仕組の課題
結論

(出典) 仏会計検査院提供資料より新日本監査法人作成

図表 108 仏会計検査院の議会への提言の概要

国家会計に関する近代化のフレームワークの検討作業は首尾一貫した基準の策定につながるものでなければならない。それは、利便性があるだけでなく明確に憲法やその他の法律に基づいたものであるべきである。

この基準は、各関係者にとって適切に予算総則に適用されなければならない。具体的な法案、特に国の会計基準は、国家会計審議会が示唆した手続きにより詳細に説明がなされなければならない。

国の会計の仕組は、非商業的活動や公権力の行使によって特徴付けられた、国のミッションにより構築されるものであるべきである。ミッションや機能のコストは、算出可能な仕組によって構成されるべきである。歳入・歳出の中で予算の実行を正確に捕捉することを可能にするツールを構築するために調整がなされるべきである。

会計検査院の考えでは、この基盤を作り上げるためには数年間の作業が必要である。

(出典) 仏会計検査院提供資料より新日本監査法人作成

第三の関与は、2004年の公会計基準の変更の枠組を検討した公会計基準委員会への参加である。同委員会は、経済財政産業省が提案する会計基準案に対して意見を述べることを主たる任務としており、広く公会計に関する問題についての諮問を受けるものである。仏会計検査院以外からは、経済財政産業省の関係局長や国家会計審議会の会長、企業会計の専門家及び有識者等が参加した。仏会計検査院職員によると「委員会へは仏会計検査院として参加したものではなく、個人として参加したもの」であり、「出席はしたが、積極的に検討に寄与したわけではない」としている¹¹⁶。

5.2.2 検査体制の構築

仏会計検査院は、2006年度に初めて国の財務会計（CGE）に対して証明を行い、一定の保証を付与したが、その準備はLOLFが2001年8月1日に成立してから以降、5年間にわたり行われてきた。

ここでは、仏会計検査院が初年度の証明に向けて、どのように監査体制を構築していったか、またどのような点が困難であったかを述べる¹¹⁷。

¹¹⁶ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

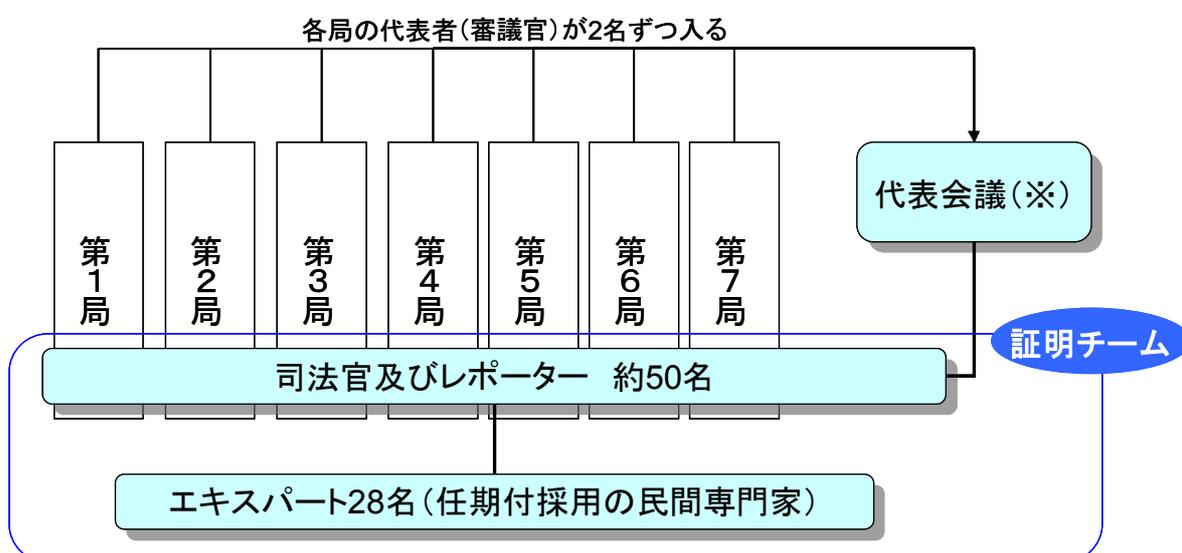
¹¹⁷ 現地調査における仏会計検査院提供資料による

①証明のための新しい検査体制

国の財務会計（CGE）の証明のための新しい検査体制の構築について、仏会計検査院へのヒアリングをもとに記述する。

LOLF導入後、仏会計検査院は国の財務会計（CGE）を証明するにあたり、新たに証明チームを組成した。このチームは従来の局のような組織図上の正式な部局として設置したものではなく、各局を横断的に束ねたプロジェクト・チーム的なものである。仏会計検査院へのヒアリングで得た情報等を基に、図表化すると以下のようになる。

図表 109 証明のための検査体制



※局付の審議官の代表者による会議体。財政担当の第1局の局長がトップで、検事総長の出席のもと会議が運営される。ここで報告書全体を審議する。

(出典) 仏会計検査院へのヒアリングを基に新日本監査法人が作成

上図表のように、証明チームは各局から集められた司法官とレポーター約50名及び民間専門家であるエキスパート28名から構成されている。代表会議は報告書全体を審議する、証明チームの上部組織である。局の専門化や証明局の設置が議論されたが、現在のところは証明業務に特化した局の設置は考えられていない。なぜなら各省庁に対する局の窓口が一本である方が、当面は各省庁が抱える組織的問題やLOLF改革への対応の遅れ等の問題情報が入手しやすいと考えられているからである。このため省庁担当と証明業務担当という2軸による組織のマトリクス化が必要となるであろうと予想される。

仏会計検査院ヒアリングによると、上図のような証明チームを構築する上では、民間専門家の活用と局間の調整という2点が重要であったとのことである¹¹⁸。

(1)民間専門家の登用

仏会計検査院では、外部の大手会計事務所等から比較的若い人材を3年間の任期付で採用している。彼らを「エキスパート¹¹⁹」という役職で採用し、主に現場での検査作業に従事させている。また、より専門的な知見が必要な分野では民間専門家の助けが必要と考えている。例えば、年金数理計算、不動産鑑定、IT監査等の分野である。

2006年の監査初年度は35人分を予算化したが、結果的には28人を雇用した。その内訳はITスペシャリスト5人、統計専門家1人、その他22人が監査専門家である。

このように監査業務の全部または一部を外部委託するのではなく、民間専門家を3年ごとの任期付で採用したのは、外部の大手会計事務所等に委託する、あるいは採用した民間専門家に長期間にわたり担当させるという方法では、仏会計検査院の内部に財務諸表の証明に関する経験・ノウハウが蓄積されないと考えたからである。現地調査においては、「我々は、フランスの大手会計事務所や、国際的な大手会計事務所のスキルを、我々の組織の力量に統合してしまうという方法を採用した。具体的には、それら組織から専門家を仰ぎ、3年程度勤務してもらったら、新しい人を呼ぶというようなやり方である。このようにして、専門家のローテーションを築くことで、仏会計検査院の中に経験・ノウハウの蓄積が発生する。もし、必要な作業を完全に外部に任せたら我々が何も学べないと考えた」¹²⁰とのことであった。

(2)仏会計検査院内の局間の調整

仏会計検査院では伝統的に局単位で省庁を担当し、縦割的に仕事をしてきた。このため、各局は担当省庁の仕事の仕方や問題点について深い理解を有していたが、反対に局間で協力や調整する組織文化はあまりなかった。

しかしながら、LOLFにおける財務書類の証明業務は、省庁別ではなく、政府全体の財務書類に対して一つの保証を表明するものであるため、局間の調整が必要であった。そこで証明チームを組織する際に、各局の代表者に入ってもらい準備にあ

¹¹⁸ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

¹¹⁹ エキスパートとは、仏会計検査院が民間の専門家を任期付で採用した場合の役職をいう

¹²⁰ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

たった。これにより、実際に 2006 年度に監査を行う際には、既に各局との準備や調整が完了し、50 人の局付の司法官とレポーターが証明業務に従事することが可能となった。

②証明ガイドラインの整備

仏会計検査院は、初年度の監査に先立ち、381 ページにわたる証明のためのガイドラインを策定した。ただしガイドラインは非公開のため、入手できなかった。

このガイドラインは、民間企業の会計監査のための代表的な基準である「国際監査基準」の考え方を基礎としつつ、国の特殊性、今回の証明業務の実務上の論点等を加味して作成された。つまり、監査の基本的枠組としては現代の財務諸表監査の基本的手法であるリスク・アプローチを採用し、国の財務会計（CGE）や仏会計検査院の役割等の民間基準が馴染まない部分を適宜カスタマイズしているものである。

主な記載内容は以下の通りである¹²¹。

- ・ 監査証明のミッション
- ・ 国際監査基準の概要
- ・ 監査証明の関連者、監査対象の組織
- ・ 第三者とのコミュニケーションのとり方
- ・ 作業のチェック体制
- ・ コントロール評価の技術
- ・ 品質とその保証
- ・ 典型的な監査手法
- ・ 中間レポートのミッション 等

③研修及び教育

仏会計検査院では、LOLF の導入により国の財務会計（CGE）の証明という新たな業務が付加されたため、新たな知識・ノウハウの習得が必要となった。このため、2006 年 3 月から 9 月にかけて主に以下のテーマについて組織的に研修が実施された¹²²。

¹²¹ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

¹²² 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

- ・ LOLF の基礎理解
- ・ フランス中央政府会計基準
- ・ フランス中央政府の財務会計システム
- ・ 証明のためのガイドライン
- ・ 国際財務報告基準（IFRS）
- ・ 国際公会計基準（IPSAS）
- ・ 国際監査基準（ISA）
- ・ 内部統制とリスク評価手続き
- ・ 主たる監査手法（監査証拠の集約と組立、監査調書の作成等）
- ・ 監査の IT ツールの活用
- ・ Excel の活用 等

それぞれの研修にはテーマに応じて約 20 名～60 名が参加していた状況であった。また「内部統制とリスク評価手続き」と「主たる監査手法」のコースについては、主たる監査従事者が約 20 名参加した。

研修は内外の講師にテーマに応じて担当してもらった。例えば、国際財務報告基準に関する研修は、入札により外部の大手会計事務所に実施してもらい、また内部統制に関する研修は、公会計総局に要請して実施してもらった。IT システムについては外部講師により実施した。

④電子的監査ツールの活用

(1)監査管理ソフトウェアの活用

仏会計検査院ではLOLFによる財務諸表の証明業務のために、電子的監査ツールを活用した。具体的には国際的の大手会計事務所プライスウォーターハウス・コーパースが開発した監査管理ソフトウェア「PwC TeamMate」のソフトウェアライセンスを取得し、カスタマイズして活用している。ちなみに国際的な大手会計事務所や日本の大手会計事務所では監査調書や進捗等の監査管理にはITツールが活用されており、その中でも「PwC TeamMate」はライセンスを市販化し、監査管理ソフトウェアの業界標準の一つと認知され、世界1,000社、36,000人以上の内部監査人や監督官庁の監察官により利用されている。

現地調査における「TeamMate」のデモンストレーションをもとに、いくつかの機能を以下に記述する。

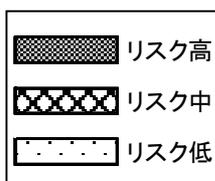
- ・ 作業書類の電子管理
- ・ 作業書類の査閲、合意、承認等のプロセスの電子承認
- ・ 定型的な監査調書の電子リスト化、自動作成機能

- ・ 作業書類の監査チーム内の共有化・複数同時作業
- ・ 作業の進捗管理機能
- ・ 日程、往査等の電子管理
- ・ アクセス可能者の設定 等

以下では、デモンストレーションの中から監査の担当別リスクマトリクス表の実例を紹介する。

図表 110 リスクマトリクス表

プロセス		省庁						
		経済産業省 財政	農務省	司法省	環境省	防衛省	・	・
区分	担当							
財政	第〇局・・・	■	■	●	●	■		
・・・								
・・・								
固定資産	第〇局・・・		■			■		
・・・								
徴税	第〇局・・・	■	■					
・・・					■			
地方政府への移転	第〇局・・・	■	■	●	●			
・・・								



(出典) 仏会計検査院提供資料より新日本監査法人が作成

上の図表は、縦軸に業務プロセス及び検査担当局と検査担当者名が区分されており、横軸に各省庁の区分がある。その中で、各省庁のそれぞれの業務プロセスのリスクの程度が色の濃淡により表現されている。例えば、経済財政産業省の財政と徴税のプロセスは検査上のリスクが高い。つまり金額的に質的にも重要なプロセスであり、取引量も相対的に多いため、証明を行うには多くの人員と時間の投入が必要なことを意味している。仏会計検査院ではこのような表を活用して、各担当局ごとの人員投入や優先順位付け等、監査計画の立案に活用している。

(2)各省庁からの情報入手

仏会計検査院は、各省庁の会計データを SQL データベースで保存しておき、必要な時にエクセルに落とし込んで活用するというツールを自ら開発し活用している。通常はエクセルを使用してサンプリングや取引調査を行うが、容量が大きくなると「ACL」や「IDEA」と呼ばれるサンプリングのためのソフトウェアも活用している。

ACL とは、カナダ ACL Services Ltd.が開発した企業向けデータ監査ツールで、多くのデータの中から、特異なデータを見つけだすソフトウェアであり、さまざまな条件を組み合わせて設定することで、エラーデータや不正データの発見、傾向や問題の分析、レポートの作成などに活用されている。

IDEA も、会計等の大量なデータを取り込み、適切なデータ処理がなされているかを分析するデータ分析・監査ソフトウェアの一つである。

今後、国の財務会計（CGE）の証明業務においては、膨大な電子的データを活用することが想定されるため、Chorus の導入により、リアルタイムで省庁の会計データにアクセスすることが予定されている¹²³。

⑤行政側の事情による影響

行政側の意識や準備及び仏会計検査院の役割についての理解等が、仏会計検査院の検査体制の準備・構築に少なからず影響を与えている¹²⁴。その具体例をいくつか記載する。

- ・ 行政側の意識として会計改革は予算改革よりも優先順位が低く位置づけられていたため、予算、人員確保等の点で当初の準備を困難にさせていた影響が少なからずあった。
- ・ 特殊要因として、2002 年は大統領選挙があり、新大統領になり政策転換が生じる可能性があったため、準備のための予算化が進まず、1 年間は本格的な準備に取り掛かれなかった。
- ・ 行政側の LOLF における仏会計検査院の新しい役割への理解が不足していた。つまり、過去の決算に対して証明を実施するにも関わらず、仏会計検査院がリアルタイムで介入してきて、留保が付かないように指導機能を発揮するという検査方針について、当初は理解が不足していた。

¹²³ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

¹²⁴ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

- 行政側の LOLF に対応した IT システムの開発が遅れたため、収集しなければならない会計情報の特定や会計処理の流れの把握等の準備作業の一部も遅れざるを得なかった。
- 財務検査手法であるリスク・アプローチについて。行政側が理解していなかった。つまり、業務の把握、リスクマップ、内部統制、国の財務会計（CGE）の監査とはどのようなものかについての理解が得られなかった。

5.2.3 財務検査の視点・手法

監査証明の目的、視点、手法については、2005年度の仏会計検査院の年次検査報告書及び2006年度の仏会計検査院の国家会計監査証明報告書が詳しい。また、詳細な部分は仏会計検査院が作成した証明ガイドラインに記述されているが、本ガイドラインは機密資料のため入手できなかったことから、ここでは証明ガイドラインが基本的枠組として採用している国際監査基準(International Standards on Auditing, ISA)¹²⁵の内容を記述する。

①対象範囲

仏会計検査院が財務会計の監査において証明の対象とするのは、国全体の貸借対照表、純費用等計算書及びその附属明細である。なお、連結財務諸表はまだ導入されていないため証明の対象とはなっていない。

2006年度の仏会計検査院の国家会計監査証明報告書のイントロダクションでは、以下のように対象範囲を整理している。

「会計検査院は議会に3つの文書を提出した。第一に『予算管理と結果に関する報告書』で、予算執行結果（budgetary account）、歳入歳出及び借入金の状況（財政の状況）、決算に関する分析結果である。第二には、LOLFの58条5項に基づいた国の財務会計への監査意見である。第三にはLOLFの58条3項により予算審議の際に提出する国家公的財政展望に関する報告書の予備的報告書である。前年度の活動の結果、財政状況の分析、次年度の展望が含まれる。

LOLF改革により、政府は予算と決算の二つの会計を持つことになった。決算には有形・無形固定資産、たな卸資産、金融資産、負債、剰余金、前受金、偶発債務の状況等が含まれ、決算のみに適用される会計基準が設けられている。

¹²⁵ 国際監査基準とは、国際会計士連盟が策定した財務諸表監査における国際的な基準をいう

LOLF 法第 58 条 5 項に基づく監査証明の対象とするのは、貸借対照表、純費用等計算書及び附属明細書（appendix）であり、予算の執行結果、予算と決算の関連性については対象ではない。また会計基準に準拠して誠実に決算が行われていることを保証するものであるため、財務諸表の解釈について述べるものではない。」

②目的

2006年度の仏会計検査院の国家会計監査証明報告書（抄訳）のイントロダクションによると、証明の目的は以下の通り記述されている。

「会計検査院による証明の目的は、財務会計（CGE）の解釈を述べるものではなく、財務会計（CGE）が、LOLF第27条及び中央政府会計基準における準拠性、真実性、公平性等の一般原則を含む適用すべき基準に適切に準拠しているか否かの判断を下すことに有る。」

他方、国際監査基準においては、以下のとおり規定されている。

「財務諸表監査の目的は、適用可能な財務報告フレームワークに準拠して、財務諸表がすべての重要な点において作成されているかどうかについての意見を監査人が表明することを可能にすることにある。監査人の意見を表明するために用いられる語句は、『真実で公正な概観を与えている』又はそれと同義である『すべての重要な点において、適正に表示している』である。」

このように、仏会計検査院の証明の目的は、国際監査基準における財務諸表監査の目的と同様に、利用者のための保証という概念であると解釈できる。

つまり、証明の目的は、政府の予算執行等の個別の活動を評価・指摘することではなく、国の財務会計（CGE）という国全体の活動成果を表す一つの報告が、すべての重要な点において適用すべき基準を準拠して、活動成果を適正に表示しているか否かについて、一つの総合的意見を表明し、例えば国会等の利用者のために一定の保証を与えているものである。

③視点

2006年度の仏会計検査院の国家会計監査証明報告書によると、「監査は国際会計士連盟¹²⁶が提示する国際監査基準及び財政裁判法典に準拠して実施される。」とある。

本来は監査の視点に詳しいのは、証明ガイドラインと考えられるが、機密書類のため入手不能であったことから、ここでは基本的枠組を提供している国際監査基準に沿って述べる。

監査の視点として基準内で例示されているものは以下の通りである。

- ・ 実在性
資産、負債、純資産は実際に実在した取引によって生じ、かつ期末日時点において実在しているか
- ・ 網羅性
記録すべき資産、負債はすべて漏れなく記録されているか
- ・ 権利と義務の帰属
資産の権利を所有しており、負債は義務を負っているか
- ・ 評価の妥当性
財務諸表に含まれる資産、負債、純資産は適切に評価された金額により表示されているか
- ・ 期間配分の適切性
すべての取引や会計事実は適切な期間に帰属しているか
- ・ 表示の妥当性
財務諸表のすべての項目は妥当な表示区分で明瞭に表示されているか

④監査証明手法（アプローチ）

仏会計検査院に対する現地ヒアリングによると、LOLF後の検査手法としてはリスク・アプローチを採用しているとの言及があった。例えば、5.2.2④で説明したリスク・マトリクス表は、リスク・アプローチに基づいた人員投入計画表である。以下ではこのリスク・アプローチを詳説する。

これは民間企業の財務諸表監査において採用される監査手法であり、現代の財務諸表監査においてはほとんどの場面で当該手法が採用されている。またわが国の公

¹²⁶ 国際会計士連盟（International Federation of Accountants, IFAC）は、1977年に設立された世界の会計士団体により構成される国際機関

的機関を対象にした監査であっても、財務諸表監査が導入されている独立行政法人等においては当該手法が採用されている。

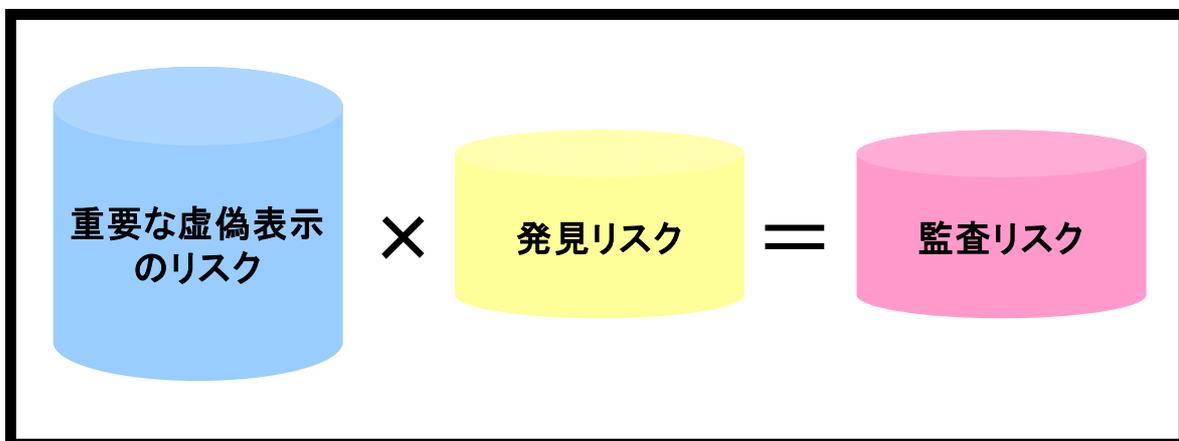
以下においては、リスク・アプローチの概念を説明する。

(1) リスク・アプローチとは

リスク・アプローチとは、財務諸表に重要な虚偽の表示が生じる可能性が高い事項について重点的に監査の人員・時間を充てることを意味し、限られた監査資源の中で監査を効果的かつ効率的なものとするを目的とする監査の実施方法である。

また、監査における各リスクを使ってリスク・アプローチに基づいた監査を説明することも可能である。リスク・アプローチに基づいた監査を実施する場合、監査人はまず被監査事業体の重要な虚偽表示のリスクを評価し、監査リスクが一定水準以下になるように発見リスクを決定し、監査計画を作成、監査手続を実施することになる。

図表 111 監査における各リスクの関係



(出典) 新日本監査法人作成

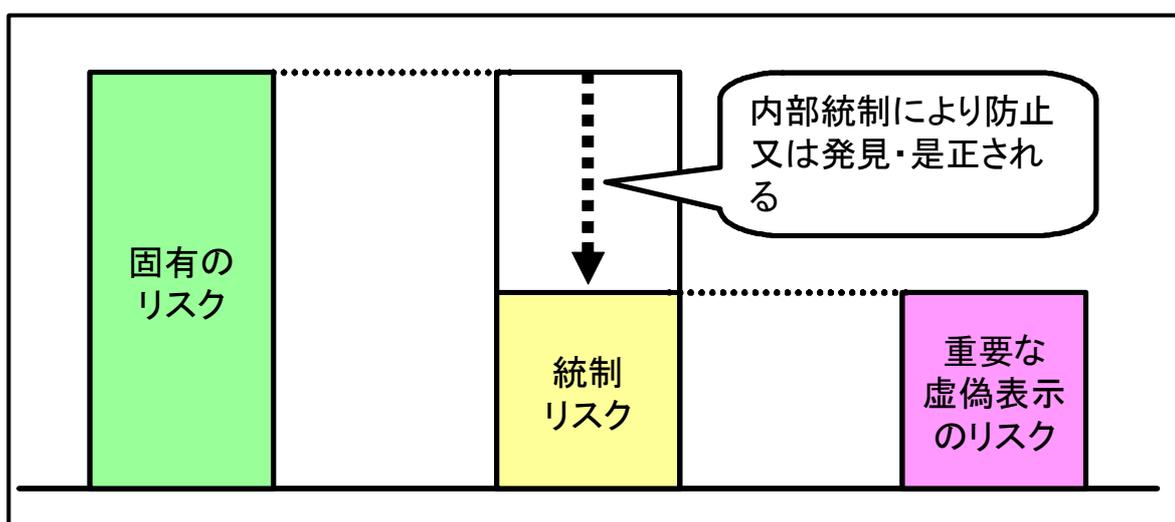
監査リスクとは、監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った監査意見を形成する可能性であり、監査人は監査を行うに当たり、監査リスクを一定水準以下に抑えるのである。監査制度は、監査に対する社会的な期待・信頼等をその基盤として成り立っているものである。このため、監査人が誤った監査意見を形成する可能性である監査リスクは、監査意見に対する信頼性を確保できるような相当に低い水準、つまり合理的に低い水準に抑えなければならないとされている。

上記の図のように監査リスクは、重要な虚偽表示のリスクと発見リスクの2つの要素で構成されている。

重要な虚偽表示のリスクとは、監査を行っていない状態において財務諸表に重要な虚偽の表示が生じる可能性であり、発見リスクとは、財務諸表を作成する事業体の内部統制によって防止又は発見・是正されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、監査手続きを実施してもなお発見されない可能性である。重要な虚偽表示のリスクは、財務諸表作成主体が置かれている経営環境や構築する内部統制等により影響をうけるものであり、監査人の立場からはそれを評価することしか出来ない。一方、発見リスクは、重要な虚偽表示のリスクの評価を受けて、監査リスクを一定水準以下にするために、監査人が自ら決定することが出来るリスクである。

重要な虚偽表示のリスクは、更に「固有のリスク」と「統制リスク」の2つのリスク概念に分けることが出来る。固有のリスクとは関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性のことであり、経営環境により影響を受ける種々のリスクや、特定の取引、勘定残高、開示等が本来有するリスクからなる。一方、統制リスクとは、財務諸表の重要な虚偽の表示が、内部統制によって防止又は発見・是正されない可能性のことである。

図表 112 固有のリスク、統制リスクと重要な虚偽表示のリスクの関係



(出典) 新日本監査法人作成

固有のリスクと統制リスクは概念的には区分することが出来ても、実際には二つのリスクは複合的な状態で存在することが多く、また、監査人の立場からは、重要な虚偽表示のリスクを適切に評価し、発見リスクの水準を決定することが重要であり、固有のリスクと統制リスクを分けて評価することが必ずしも重要ではない。このため、監査ではあえて固有のリスクと統制リスクとに区分してリスク評価を行う

のではなく、二つのリスクを結合して重要な虚偽表示のリスクとして評価を行っているといえる。

重要な虚偽表示のリスクの評価は、通常、以下の手順により行われる。

- ・ 虚偽表示のリスクに関連する内部統制を含む、事業体及び事業体の環境を理解する過程を通じて、また、取引、勘定残高、開示等を検討することにより、虚偽表示のリスクを識別する。
- ・ 識別した虚偽表示のリスクが、経営者の主張ごとにどのような虚偽の表示になり得るかを検討する。
- ・ 当該虚偽表示のリスクが財務諸表に与える影響の度合いを検討する。
- ・ 当該虚偽表示のリスクが財務諸表の重要な虚偽の表示につながる可能性を検討する。

上記の手順により行われた重要な虚偽表示のリスクの評価を受けて、監査人は発見リスクの水準を決定し、適用する監査手続、その実施時期及び入手する監査証拠の量等を決定する。発見リスクは、実施する監査手続の有効性により影響を受ける。発見リスクは数量的に表示できるものではなく、相対的なものであるが、発見リスクの水準を低く抑える場合には、より強い監査証拠を入手し、その試査の範囲も広くする必要がある。逆に発見リスクを高くしても良い場合は、弱い証明力の監査証拠を入手する監査手続を選択することも可能であるし、試査の範囲も縮小することが出来るのである。

(2)重要性の概念

上述のリスク・アプローチの概念において、あわせて重要となるのが「重要性の概念」である。

証明業務における重要性とは、財務諸表の利用者の意思決定や利用上の判断に影響を与える程度を考慮して、発見された虚偽の表示が個別に集計して財務諸表全体にとって重要性があるかどうかの判断の規準をいう。

重要性の基準値の決定にあたっては、監査計画段階において、通常、前年度の財務諸表数値や当年度の予算に基づく財務諸表数値等を基礎として、一般的には次に掲げる事項を基準に決定される。

- ・ 売上高に与える影響
- ・ 利益に与える影響
- ・ 総資産に与える影響

- ・ 自己資本に与える影響

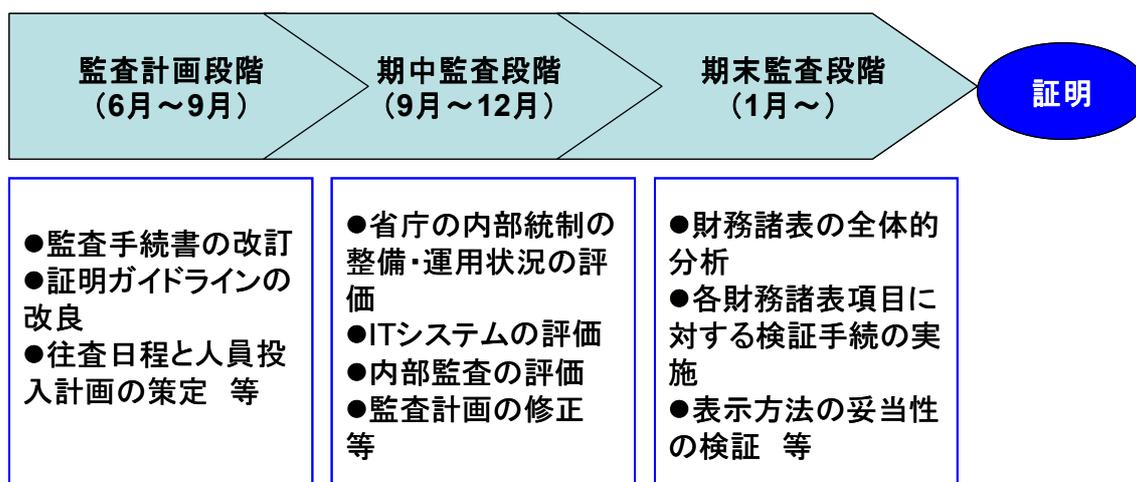
上述のうち、売上高と利益はフローの概念であり、他方総資産と自己資本はストックの概念である。重要性の基準値はこのようなフローまたはストックの概念を基礎に決定されるが、一般的に民間企業の監査現場においてはフロー概念を利用することが多い。

仏会計検査院へのヒアリングによると、国の財務会計（CGE）の証明業務においても、この考え方を応用しているとのことである。具体的には上記のうちフローの概念を重要性の基準値の設定に利用しているとのことである。

⑤年間監査証明スケジュール

現地調査において仏会計検査院より入手した資料に基づき、2006年度の証明業務のスケジュールを以下に記載する。

図表 113 証明業務のスケジュール



(出典) 仏会計検査院提供資料より新日本監査法人が作成

⑥監査意見の種類

2006年度の仏会計検査院の国家会計監査証明報告書によると、仏会計検査院は国際監査基準及び財政裁判法典に基づいて監査意見を表明するとある。財政裁判法典では仏会計検査院の報告義務等を包括的に規定しているのみであるため、具体的な監査意見の枠組は国際監査基準に基づいている。

国際監査基準において監査意見の種類は以下の4種類となっている¹²⁷。

図表 114 国際会計基準における監査意見の種類

意見区分	意味
無限定適正意見 (Unqualified Opinion)	財務諸表は、それぞれの会計基準の枠組に準拠して真実かつ公正な概観を与えていると結論を下した場合に表明される意見
限定意見 (Qualified Opinion)	監査人が無限定適正意見を表明することはできないが、経営者との意見の不一致の事項又は監査範囲の制限の及ぼす影響が不適正意見若しくは意見差控を必要とするほど重大かつ広範囲ではないと結論した場合に表明される意見
不適正意見 (Adverse Opinion)	財務諸表に与える不一致の影響が重大かつ広範囲に及ぶため、監査人が限定意見では当該財務諸表が誤解を招きやすいか又は不完全な性質であることを明らかにするには不十分であると結論を下した場合に表明される意見
意見不表明 (Disclaimer of Opinion)	監査範囲の制限の及ぼすであろう影響が重大であり、広範囲に及ぶため、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手することができず、その結果、監査人が財務諸表に対する意見を表明することができない場合に表明される意見

(出典) 国際会計基準第700号及び701号より新日本監査法人作成

この他に、監査意見に影響を及ぼさない事項ではあるが、監査人が監査報告書において表明するものに強調事項 (Emphasis of matter) がある。これは重大な不確定事項が存在し、その確定が将来の事象に依存し、かつその事項が財務諸表に影響を及ぼしうる場合には、一区分を追記することにより、監査報告書に追記するものである。

一方、仏会計検査院の表明する意見の種類は、2005年度の国家会計監査証明報告書が詳しい。そこでは、仏会計検査院がはじめて2006年度に国の財務会計 (CGE) について述べる意見は次の中の一つであろうと記述されている。

- ・ 無限定適正意見：これは、仏会計検査院が国の財務会計 (CGE) について「真実かつ公正な表示」という点で、いかなる重要な虚偽記載も発見しなかったことを意味する。

¹²⁷ 国際監査基準第700号及び701号

- ・ 限定意見：これは、仏会計検査院が会計基準及び手法の適用や選択、監査の範囲が限定されたことについて、意見の不一致が存在したことを意味する。
- ・ 不適正意見：仏会計検査院が会計規則・手法の意見の不一致がある点につき、国の財務会計（CGE）全体において真実性、公正性、準拠性に反すると判断したことを意味する。
- ・ 意見不表明：監査範囲の限定により、仏会計検査院がその会計を認証することは不可能であることを意味する。つまり仏会計検査院が、重大な虚偽記載が存在する、または存在しないという意見を述べることはできないことを意味する。
- ・ 証明拒否： 仏会計検査院に提出された国の財務会計（CGE）において、重要な影響を及ぼす可能性のある、多数の深刻なる不確実性が存在することにより、証明業務を拒否することを意味する。

上述の意見のうち、「証明拒否」という意見に相当するものは国際監査基準には存在しない。これは民間企業の監査では、「証明拒否」に相当する事態に至った場合には受嘱拒否ということになり、監査契約を締結しないことになるため、そもそも監査作業や意見表明すら実施されない。よって国際監査基準では監査契約を締結していることを前提としているため、証明拒否という事態は意見表明段階では想定されていないものと思われる。

これに対して、仏会計検査院と行政側の間には監査契約があるわけではなく、国の財務会計（CGE）に対して証明及び報告することは、LOLF第58条第5項における仏会計検査院の義務であり避けることはできないため、「証明拒否」という受け皿を用意し、証明に値しない決算が提出された場合でも報告できる仕組みを担保しているものと思われる。

5.2.4 業績評価の視点・手法

①業績評価としての仏会計検査院の検査

フランスの評価科学評議会により1991年に提出された報告書が「仏会計検査院の主たる任務は、公金の支出の事後的統制である。この任務の自然な延長として、公的活動の有効性、効率性、一貫性の統制に及んでいる。毎年の報告書はプログラム評価に属する。仏会計検査院は、特に技術的・職業倫理的な規範をもとに評価方法を探っており、会計統制と管理統制とを峻別している」としている通り、仏会計検査院の検査には、行政活動を管理統制する政策評価としての機能が認められる¹²⁸。換言すれば、「管理統制とは、管理の質を統制すること、すなわち、公的主体の金銭が良好に利用されるようにすることである。一般に、英米にならった言葉づかいをしながら、特に公金が支出される場合の経済性、効率性、有効性の審査が語られる」のであり、仏会計検査院による「管理統制」すなわち業績検査は、「この作用は、やがて政策評価に至るであろう。仏会計検査院の調査は公的計画の評価に接近するのである」といえる。¹²⁹

このように、業績評価としての管理統制に関する実体的な規範は、財政裁判法典における、公金・公的財産の「良好な使用」ないし「適正な使用」の統制という抽象的な規定に根拠があり、一般的に経済性、有効性、効率性という、いわゆる3Eの観点から、評価、検査が行われる。ただし、その手法は、厳密な科学的・理論的方法論が存在するわけではないため、もっぱら経験主義的な統制による。評価の焦点は「役務の質を統制する作用」であるが、実際の検査における着眼点は、会計検査が念頭におく「適法性の審査を超えて、合目的性、さらには道徳性」にまで及ぶ。

¹³⁰

仏会計検査院の業績評価は、会計検査と並行してなされることもあるが、独立港の運営や高速道路行政など、複数の行政機関や行政主体に関係するテーマが設定され、調査及び特別報告が行われることもある。また、もっとも基本的な報告書である毎年度の年次検査報告書においても、個別的な行政活動を複数取り上げて、その業績について事後的な評価を行っている。いずれの報告書にも関係行政機関の回答が併記されている。特別検査報告書の例としては、2001年9月の「都市圏に関する報告書」があるが、そこでは、地域開発の観点から経済・社会的な発展のために位置づけられた広域行政の手法としての都市圏について、機能の検討が行われている。同報告書は、都市圏制度は、交通機関問題については成功を収めているが、い

¹²⁸ 木村（2001）p.20

¹²⁹ 木村（2001）及びDescheemaeker（1998）

¹³⁰ 木村（2001）pp.20-24

くつかの機能不全が生じている点を指摘するなど、制度の機能不全に重点が置かれた問題提起が行われている¹³¹。

②LOLFに対する対応

現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによれば、「LOLFの本格的な運用がはじまり、指標が出揃ったことから、それら指標の適切性について検討、意見を述べるための作業に現在取り組んでいるところである」とのことであった¹³²。このように仏会計検査院は、従来の検査報告において行政機関の業績について定性的な検査、検討を行ってきたのと同様の方法をもって、LOLFにおける成果報告についても、成果向上に向け、業績や費用の分析といった費用対効果の側面、指標やプログラムの構造等、政策介入手法の妥当性・合目的性等の視点から、定性的なレビューを行っていくであろうことが予想される。

¹³¹ 木村（2002b）pp.25-27

¹³² 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

5.3 2006年度決算における監査の実施結果

5.3.1 2006年度の財務会計（CGE）

ここで2006年度の仏会計検査院の監査対象となった財務会計（CGE）を紹介する。取り上げるのは本表である貸借対照表、純費用計算書、キャッシュ・フロー計算書である。また附属明細書のうち主要な項目については補足資料としている。

1. 貸借対照表（2006年12月末日）

（単位：百万ユーロ）

	期末			期首
	総額	減価償却	純額	
固定資産				
無形固定資産	34,829	9,318	25,511	25,638
有形固定資産	287,044	54,993	232,051	292,166
金融固定資産（出資金等）	173,648	5,719	167,930	158,510
固定資産合計	495,522	70,030	425,492	476,314
流動資産（当座資産を除く）				
たな卸資産	34,240	2,011	32,229	32,338
債権	88,731	33,782	54,949	49,525
未収金	71,950	31,777	40,173	38,462
未収収益	4,822	1,099	3,723	3,078
その他の債権	11,959	906	11,053	7,986
前払費用	50	0	50	66
流動資産合計（当座資産を除く）	123,020	35,792	87,228	81,929
当座資産				
現金・預金	3,372		3,372	2,667
その他の当座資産	13,621		13,621	39,515
当座資産に類する資産	105		105	40
当座資産合計	17,099		17,099	42,223
調整勘定	8,197		8,197	10,740
総資産（I）	643,837	105,822	538,015	611,206
固定負債				
流通有価証券			892,356	893,817
非流通有価証券			289	309
その他の借入金			1,291	3,609
固定負債合計			893,937	897,735
流動負債				
業務負債			4,464	5,489
介入負債			15,473	11,631
前受収益			4,032	1,463

その他の流動負債			68,789	59,387
流動負債合計			92,758	77,970
引当金				
損失引当金			6,973	6,690
諸費用引当金			43,106	40,233
引当金合計			50,079	46,923
その他の負債（当座負債を除く）			13,594	12,192
当座負債				
国庫預り金			65,582	60,351
その他			3,761	2,830
当座負債合計			69,289	63,181
調整勘定			11,503	14,443
負債合計（純資産を除く） （Ⅱ）			1,131,159	1,112,443
前年度末純資産額			-720,469	-614,431
資産負債再評価差額			158,946	154,209
当期損益差額			-31,620	-41,016
純資産（Ⅲ＝Ⅰ－Ⅱ）			-593,144	-501,238

（出典）経済財政産業省(2007b)

貸借対照表は資産－負債＝純資産という形で表示されている。資産・負債とも期首と期末額が表示され、資産は減価償却前の総額と、償却後の純額が表示される。期首も新会計基準に則って作成されたため、期末と比較可能である。

資産に占める割合が最も大きいのは有形固定資産で、負債で最大の部分を占めるのは固定負債である。固定負債の多くは国が発行した市場で流通する証券である。

2. 純費用計算書

(単位：百万ユーロ)

諸費用計算書		2006年
業務費用 純額	人件費	126,454
	役務給付費・購入費等	17,138
	減価償却費・引当金繰入額	50,652
	その他の業務費用	16,004
	直接業務費用総額 (I)	210,248
	公役務活動に対する補助金	16,165
	引当金	0
	間接業務費用総額 (II)	16,165
	業務費用総額 (III = I + II)	226,413
	業務収入合計 (IV)	78,254
業務費用純額合計 (V = III - IV)		148,160
介入費用 純額 ¹³³	家計への移転	27,926
	企業への移転	18,148
	地方公共団体への移転	69,163
	その他の公共団体への移転	18,487
	国家保証に起因する費用	264
	減価償却費・引当金繰入額	13,102
	介入費用合計 (VI)	147,089
	他機関からの納付金	9,080
	引当金等戻入額	9,161
介入による収入合計 (VII)	18,241	
介入費用純額合計 (VIII = VI - VII)		128,848
財務費用 純額	支払利息	37,256
	財務活動に係る差損	96
	減価償却費・引当金繰入額	1,388
	その他の財務費用	4,465
	財務費用合計 (IX)	43,205
	固定資産売却益	10,302
	財務活動に係る差益	92
	引当金等戻入額	1,821
	その他の収益 (運用益を含む)	5,652
財務収入合計 (X)	17,867	
財務費用純額合計 (XI = IX - X)		25,338
費用純額合計 (XII = V + VIII + XI)		302,346

(出典) 経済財政産業省(2007b)

¹³³ 地方公共団体への移転費用等を含む

3. 主権的収入計算書

(単位：百万ユーロ)

主権的収入計算書	2006年
所得税	53,266
法人税	45,221
給与税	963
石油製品税	18,407
付加価値税	127,787
登記・印紙・その他の間接税	21,681
その他の租税類似の収益	15,516
租税収入純額合計 (XIII)	282,841
罰金・その他の制裁金 (XIV)	3,794
その他租税収入純額合計 (XV)	-15,908
主権的収入純額合計 (V = III + IV + XV)	270,727

(出典) 経済財政産業省(2007b)

4. 当期差額計算書

(単位：百万ユーロ)

当期差額計算書	2006年
業務費用純額 (V)	148,160
介入費用純額 (VIII)	128,848
財務費用純額 (XI)	25,338
費用純額合計 (XII)	302,346
租税収入純額 (XIII)	282,841
その他の主権的収入純額 (XIV)	-12,114
主権的収入純額 (XV)	270,727
当期差額 (XV - XII)	-31,619

(出典) 経済財政産業省(2007b)

純費用等計算書は3つの計算書から成る。純費用計算書は業務費用の部、介入費用の部、財務費用の部に分けられ、それぞれの収入と費用、及びその差額である純額が計上される。業務費用の部には業務運営費や物品等の売払いによる収入が、介入費用の部には家計や企業等への移転費用が、財務費用の部には支払利息や減価償却費、固定資産の売却益や運用益が計上される。主権的収入計算書に主に計上されるのは、国の特権的収入である税収であるが、付加価値税による税収が多いことが分かる。当期差額計算書には、純費用計算書と主権的収入計算書に計上された費用と収入の合計が計上され、差額の総額が示される。

5. キャッシュ・フロー計算書

(単位：百万ユーロ)

キャッシュ・フロー計算書		2006年
業務活動 に係る キャッシュ・フロー	収入	444,929
	役務給付及び売払による収入	1,417
	その他の業務収入	7,769
	租税収入	337,299
	その他の主権的収入	3,044
	介入による収入	11,528
	利子・配当金	12,806
	その他の収入	71,066
	支出	459,735
	人件費	119,446
	役務給付費及び購入費	16,683
	租税の還付・充当	51,885
	その他の業務支出	6,911
	公役務活動への補助金	16,374
	介入支出	128,304
国家保証に係る支出	185	
支払利息	40,945	
その他の支出	79,001	
	業務活動によるキャッシュ・フロー (I)	-14,806
投資活動 に係る キャッシュ・フロー	固定資産の取得	45,238
	有形固定資産・無形固定資産	12,898
	金融資産	32,340
	固定資産の売却	26,243
	有形固定資産・無形固定資産	503
	金融資産	25,740
	投資活動によるキャッシュ・フロー (II)	-18,995
財務活動 に係る キャッシュ・フロー	国債発行	86,158
	長期国債	63,207
	中期国債	54,248
	政府短期証券 収支差引額	-31,296
	国債償還 (短期国債を除く)	89,905
	流通負債	87,139
	長期国債	44,283
	中期国債	42,856
	非流通負債	2,766
	借入金等に係るキャッシュ・フロー	-749
	財務活動によるキャッシュ・フロー (III)	-4,496
	残高差額 (IV = I + II = VI - V)	-31,232

期首残高 (V)	-20,958
期末残高 (VI)	-52,190

(出典) 経済財政産業省(2007b)

キャッシュ・フロー計算書は業務活動、投資活動、財務活動の部に区分される。税金は業務活動の部に計上される。介入支出や業務運営費も業務活動の支出の部に区分される。投資活動の部に計上されるのは、固定資産（金融資産を含む）の取得と売却、財務活動の部に計上されるのは、主に国債の発行と償還による現金の出入りである。なお、主要な附属明細書については補足資料を参照されたい。

2006 年度決算は発生主義が導入されたが、未整備な部分が残されている。国際的な動向をみながら、詳細な基準の作成も含めて、まだ時間がかかる見込みである。年金負債については議論があるが、現状は参考情報としてオフバランスにしている¹³⁴。

5.3.2 2006年度監査結果の概要

2006 年度財務会計 (CGE) の監査結果は「2006 年度国家会計監査証明報告書」¹³⁵ (Certification of the Central Government's Accounts) で報告されている。国家会計監査証明報告書は①イントロダクション、②2006 年度財務会計 (CGE) に対する仏会計検査院の意見、③限定の内容、で構成される。本章では②を中心に監査結果の概要を紹介する。

①監査の対象

予算会計には正式な会計フレームワークが無いため、仏会計検査院の監査対象は 2007 年 5 月 7 日に経済財政産業大臣が承認し、2007 年度予算法に添付された 2006 年度財務会計 (CGE) のみである。2006 年度財務会計 (CGE) には貸借対照表、純費用等計算書、キャッシュ・フロー計算書、附属明細書が含まれる。

②監査基準と監査の目的

仏会計検査院は国際会計士連盟が発行した国際監査基準 (International Standards on Auditing, ISA) を基準に、財政裁判法典 (Code of Financial Jurisdiction) に従って実施した。監査意見は主に国際監査基準に基づいて表明されたが、そのまま適用

¹³⁴ 経済財政産業省予算局への現地ヒアリングによる

¹³⁵ 仏会計検査院(2006a)

されなかった部分もある。その理由は、国際監査基準は企業を対象として作成されているため、公的分野にはそぐわない部分があるからである。

監査手続を実施する目的は、財務諸表に重大な誤りがないことに合理的な保証を与えるため、財務会計（CGE）と附属明細書に含まれる財務情報に関連する証拠を収集することである。過年度の財務諸表は作成されなかったため、経年比較は行なわれていない。仏会計検査院は監査意見を出すのに十分な情報を収集したと考えるが、以下の制限があった。

③制限

第一に 2006 年度の監査では、仏会計検査院の監査範囲にいくつかの制限があった。全般的に当てはまることは、第一に政府の会計に関する IT システムに関することである。システムは完全に新会計基準に合致しておらず、各取引の処理が新会計基準に沿って行なわれず、監査に必要な情報をシステムで収集することができなかった。監査に必要な情報とは、財務諸表から原始帳票をたどるための情報である。第二点目は、政府の組織の内部統制及び監査制度が不十分だったことである。監査は部分的にこれらに依拠する。不十分な点があることで、財務諸表に重大な誤りを表示するリスクを十分に軽減することができなかった。なお、重大な制限については後で述べる限定意見が出された理由で詳細に述べる。

その他、個別の制限は以下の通りである。これらの重要性は比較的低い。

- ・ 時間の制限により、オペレータにおける政府の持分が正しく表示されているか確認できなかった。
- ・ 物流システムから監査に使用する帳票を入手できなかったため、軍の有形固定資産及びたな卸資産の多くを特定し、評価できなかった。
- ・ 税務を管理するシステムの機能上の制限のため、法人税と付加価値税の税額控除の合理性を評価できなかった。
- ・ 議会や大統領府等の特定の公的機関については、その会計のごく一部しか政府会計に含まれていない。これらは仏会計検査院の直接の監査対象ではなく、2007 年度以降第三者により監査されることになる予定である。

④仏会計検査院の意見の影響

これらの制限及び、後述する不明点と財務諸表作成者と意見が一致しない点について、該当する会計処理の範囲、多様性、複雑さの観点から検討する一方、システムが完成しないことを口実に財務諸表作成をあきらめなかった関係者の努力も考慮して、検討が行なわれた。その結果、仏会計検査院は限定意見を表明した。

図表 115 2006 年度 国家会計監査証明報告書の結論部分（抜粋）

【国家会計監査証明報告書（2006）第 I 章 26 節】

第 I 章 7 節から 21 節にかけて述べた観察事実を見る限り、仏会計検査院は、適用されうる会計基準及び原則に照らしてみた場合、財務会計（CGE）が、その重要な全ての部分について、2006 年 12 月 31 日の時点における中央政府の財務状態及び資産を通常、真正、かつ公正に表していると、限定事項なしには、証明することができない。

しかしながら、これまでに移行期間の恩恵なくして中央政府の最初の財務会計（CGE）を準備した政府当局によってこれまでになされた作業、本文書に含まれる詳細な情報、短期及び中期的に不確実性を排除しながら、現存する限界や見解の不一致を是正することについてなされた確約に鑑み、仏会計検査院は、2006 年 12 月 31 日の中央政府の財務会計（CGE）に対して、先述の節や以下、第 2 章において詳細を説明する 13 の実質的な留保条件を付して、証明を行うこととする。

（出典）仏会計検査院（2007e）

5.3.3 監査での留保事項の内容

2006 年度の国家会計監査証明報告書では監査で限定意見がついた理由として、決算を行なう時間が短すぎることに加え、個別の留保事項を 13 点挙げている。

LOLF 第 28 条では、財務会計（CGE）は 12 月 31 日の期末日から 20 日以内の出納整理期間を経て、6 月 1 日までに決算及び監査の受審を終了することが定められている。現状のシステムでは、出納官が決算を行うにも、仏会計検査院が監査を行うにも厳しいスケジュールである。仏会計検査院が期末監査を実施できる時間は 1 ヶ月もなく、中間監査を実施していたとしても、複雑な決算処理を検証するには不十分である。なお中間監査は、最初の間決算の終了後から、事務担当者が会計の訂正に対応できる期限の日まで実施された。

この状況で、出納官が会計情報の正確性を向上させ、LOLF 第 31 条に定められた手続きに従って会計処理できるようにするため、及び仏会計検査院が監査のために必要な情報を得られるための方法が検討されねばならなかった。また改善提案として、出納整理期間の短縮、たな卸資産の締め日の早期化、期中にたな卸を締める、監査に必要な書類の電子化等が提案された。経済財政産業省はこれらの提案のいくつかを検討することに合意した。これらの改善提案は 2006 年の決算の評価に基づき、最終的に決定されることとなった。

個別の 13 点の指摘事項は以下の通りである。もっとも重要な第 1 点、第 2 点について特に詳しく記述する。

①中央政府の財務報告システム

2004年5月に Accord2 という大規模な ERP システムの導入プロジェクトが見送られ、Palier2006 というシステムを一時的に使用することになった。しかし出納官は、中央政府の会計基準の序文で触れられている「会計基準の適用は、政府の新しい予算及び会計システムの導入に関連している。システムが完全に導入されて初めて、会計基準も完全に適用される。」という条項が適用されることを避けようとした。出納官と同様に、仏会計検査院も新しいシステムの導入の遅れによる、2006年の財務諸表への中央政府の会計基準の導入の延期は許されないという積極的な立場をとった。

1) 現在のシステムに関連するリスク

2006年の秋に監査法人の助力を得て行なわれた、Palier2006 に対するシステム監査の結果、システム統制は、財務諸表の保証を行うために、信頼できるツールであることが分かった。例えば、中央集中型及び分散型の費用を記録するシステム (Accord LOLF と NDL) は、完全性、実在性、正確性を高い精度で実現していることが分かった。しかし、財務諸表の信頼性を脅かすシステムの技術上の限界も見られた。以下が 2006 年度の国家会計監査証明報告書で指摘された点である。

- ・ 主要な財務諸表は完全に誤りがおきない状況で作成されるのではない。財務諸表は巨大なシステムからダウンロードされたデータから作成されるのだが、最終段階でオフィス・オートメーション・ツールを使用するため、データのダウンロード時にエラーが起きるおそれがある。また、追跡可能性に乏しく、データの変更に対する監視もなされない。
- ・ 支出管理のシステムにおける業務収益費用と介入収益費用を突合させる統制が不十分だった。そのため、システム外で突合が行なわれたので、エラーが起きる可能性がある。
- ・ 財務会計 (CGE) を作成するために作られたのではない様々な財務システム (Palier2006 とインターフェイスが取られているものもある) が使用されているために、大きな金額の取引が記帳されない、あるいは、システム統制が効かないするリスクがある。
- ・ Accord LOLF と NDL というシステムには、出納官の入力データと承認者の入力データが不一致だった場合、自動的に処理する仕組みがない。
- ・ India LOLF の情報センターは 2007 年の春まで有効ではなかった。そのため各省庁は一般のビジネスアプリケーションや表計算アプリケーションを使用せざるを得なかった。また予算の執行額も適時にシステムに反映されなかったため、仏会計検査院は予算と決算のデータに対して分析的手続きを実施できなかった。

- ・ 中央システムの原始帳票の詳細データは2ヶ月しか使用できず、最終の監査の際に参照できなかった。
- ・ 使用者が25,000人を越えるのに、NDLとIndia LOLFの使用について省庁を超えた管理がなされていなかった。
- ・ PalierLOLFを構成する様々なアプリケーションのデータの保存について統一的な方針がなかった。

同様に送金管理システムの限界も発見された。

2) 監査に必要な情報の追跡可能性が限定的であること

試算表と個々の取引を結ぶ監査帳票を提示するために事務担当者は多大な努力をしたが、システムの構成上の限界により、限られた時間では監査に必要な情報が入手できない場合があった。収入と支出がその年度において合致することを確認するアプリケーションがこの例である。このアプリケーション上のデータと、財務会計(CGЕ)を作成するためのシステムに手入力されたデータを照合する仕組みがないため、計上もれや二重計上がおきるリスクがある。アプリケーションのシステム監査と会計監査では、監査帳票を入手することはできたが、あまりにも仕組みが複雑なので年金費用の信頼性に疑義が持たれ、会計監査も十分に行なうことができなかった。

3) システムの改良の提案

Chorus、Copernic、ONPの三種の重要なシステムの改良が急務の状況である。Chorusの開発はまだ途上であるため、このシステムにより最初に財務諸表が作成されるのは2011年か2012年の予定である。2010年または2011年に導入される予定のCopernicは徴税管理システムで、このシステムでは税務申告の個別認識と金額の確認に必要な、全てのデータ入力と保管を確認することと、同一会計年度の収入と支出を対応させることが必要である。また、補助勘定システムとしての機能を持たせると共に、監査帳票が提供できるべきであると指摘された。2010年-2014年に導入予定のONPは公務員の給与管理システムである。各省庁の事務負担を軽減するためにも、人事システムと接続すべきであると指摘された。

4) 重要な限定

全般的に見ると、Palier 2006特有の問題、他のシステムがうまく機能しないこと、監査帳票が入手できないことが仏会計検査院の監査結果に限定がつけられた要因といえる。経済財政産業省はChorus等のシステムを開発する際に仏会計検査院の要望を考慮することに同意した。新システムが導入されるまでの間、2007年度には仏会計検査院が利用する監査帳票に大幅な改善がされること、及び仏会計検査院

の業務に大きな影響を与えるアプリケーションに対し、仏会計検査院が助言することになった。

②内部統制及び内部監査

1) 内部統制

2006年度の内部統制は情報システムの不完全さを補うに十分ではなかった。全般的には内部統制はよく構築されているが、多数の中央集中型及び分散型システムから作成される政府の財務情報を統制するには十分ではないとされた。仏会計検査院の監査により、内部統制の構築の深度と速度は省庁により様々であることが分かった。例えば国家教育・高等教育・研究省、内務及び国土開発省は進捗が早い。経済財政産業省の状況は局によって異なる。2006年度の各省のアクションプランは、期間が限られていたため、全体的に目標を達成できなかった。また LOLF 以前より存在していた統制システムは通常正式なものではなく、そのため仏会計検査院は有効性を評価できなかった。さらに出納官に十分な資源が与えられなかったため、会計に対する責任を果たせない場合があった。全般的に、2006年度に大きく進歩したものの、仏会計検査院は、内部統制は財務情報に重大な誤りがおきるリスクを合理的な程度に抑えるには十分ではないと判断し、限定意見が表明された。

2) 内部監査

内部統制の構築には内部監査が必要であるが、経済財政産業省以外の省庁では財務会計に関する内部監査の仕組みが欠如していた。公会計総局の監査・評価・管理課 (Mission d'aoudit, d'évaluation et de control) と共同で行なわれる「パートナーシップ」という監査も実施されているが、わずかであり、行政機構の中における恒常的内部監査を確立したわけではない。また省庁間で行なわれる内部監査は、監査対象に対し独立性が確保されていない。

③防衛省の資産に関する課題

防衛省の資産は2006年度の総資産の4分の1を占めるほど膨大である。しかし財務諸表を作成するために与えられた情報は限られており、防衛省の重要な資産の一部は粗い見積りに基づいて計上され、会計基準に沿ったものとはなっていないとすることである。主要な課題として5点挙げられている。

1) 固定資産の範囲とたな卸資産の識別プロセス

情報システムから、一部もしくは全部が抜け落ちていたために期首貸借対照表に計上されない資産があった。これは軍事機器を管理するシステム上でのコードの付

与ルールが統一的ではないためである。また、たな卸資産が会計基準で定められた方法で計上されていない。

2) 識別方法と法制化フレームワーク

たな卸資産の管理方法が適切ではない。また、軍事機器の評価方法の原則が正式に決まっていない。購入後に発生する費用や国際的な協同により開発された軍事プログラム、主要な部品の交換等に関する評価方法が、ここでそれに該当する。

3) 期末の修正

期末の資産は、開始貸借対照表で計上された資産額より 70 億ユーロも増加していた。資産額を上下させる、このような修正の合計は数十億ユーロに上る。このような修正は資産管理台帳のデータをそのまま貸借対照表に移すことで行われた。しかし資産管理台帳に計上された試作品の価値の評価方法や、試作品の網羅性については疑わしい点があり、期末の修正金額にも疑義がある。

4) 固定資産と未払費用

固定資産の計上と期末の未払費用の計上のために取られた手段には信頼性が高くない部分があり、誤りがある可能性がある。例えば二重計上された資産があった。またこのような過誤がおきるリスクは解消されていない。

5) 貸借対照表に含まれるデータの管理

準備時間不足により、各部及び会計担当部署は貸借対照表に含まれるデータ管理のための計画を実行できなかった。

全体として会計基準に沿った会計処理が行われていないために、あるべき値から大きく乖離した結果が出てしまった。防衛省は複数年度からなる改善計画を立案し、仏会計検査院に報告した。

④オペレータの会計

2006 年のオペレータは 789 法人あり、その法的地位は様々である。これらは会計基準第 7 条に従い、中央政府の管理下にある。政府のオペレータに対する持分は持分法により評価され、2006 年度で 537 億ユーロに上る。これは中央政府の資産の 3 分の 1 に相当する。

しかしオペレータの財務管理に不十分な点がある。例えば、約 3 分の 2 の法人(こ

これは政府の持分の28%を占める)は期日までに2006年度決算書を提出できなかつた。また、資産やたな卸資産の管理が十分に行われている法人はまれである。中央政府とは異なる会計基準を採用している法人もある。

これら理由により、オペレータの決算書上の資産と中央政府で把握している資産額に重大な不一致がもたらされ、監査範囲が制約される結果となった。これらに対して経済財政産業省は2007年から2009年度の改善計画を立案し、他省庁からも同意された。

⑤特定の有形及び無形資産

高速道路やダムなど、中央政府が建造し、権利協定に基づき提供された資産が会計において表示されていなかった。PFIにより建造された資産と同様に、貸借対照表上での計上方法及び評価方法が会計基準で定まっていないからである。同様に携帯電話のライセンスのような、公有財産の処分権限に係る資産について、未だ基準の明確化がされていないため、貸借対照表上に表示されていない。これらの影響で、本来資産計上されるべき資産が計上されず、固定資産の評価における不一致をもたらしている。経済財政産業省は権利協定の取扱に関する検討を開始した。

⑥債務管理における金利スワップ協定

経済財政産業省は2001年より、政府の支払利息の負担を軽減するため、金利スワップ協定を結んだ。これは一定の元本と返済スケジュールの下、固定金利と変動金利を交換する協定である。この協定の下で、政府は長期固定金利の国債(例えば10年)を発行し、その金利を負担してくれる相手を市場で見つける。その代わりに、政府は引受相手の持つ短期の変動金利の債権(例えば6ヶ月の変動金利)の利子を支払う仕組みである。加えて、変動金利で利子を支払うリスクを避けるために、6ヶ月の変動金利を例えば2年の短期固定金利に変更し、2年間の期間をすぎると、それが更新されていく仕組みの契約も結ぶ。

このような金利スワップ協定は貸借対照表に計上されていない。会計基準の第11条によると、このような仕組みで政府の金融負債を軽減する取引は、一定の条件下では、銀行業法でいう「マクロヘッジ」と呼ばれる手法である。「マクロヘッジ」は簿外で処理されることが認められている。

しかし、政府が現在行っている取引は銀行業法でいうマクロヘッジの基準を満たしておらず、これには当たらない。従って、仏会計検査院はこの取引を簿外で処理すべきものとは認めないとのことである。

経済財政産業省は金利スワップ協定の内容と管理方法を見直すと共に、協定が会計基準第 11 条を適用するのに困難な点がある場合は、会計基準委員会に相談することに同意した。

⑦政府保証の下で行われるフランス貿易保険会社取引会計

フランス貿易保険会社(Coface)は、政府保証の下で、民間及び公的機関の貿易のうち、リスクが高いため民間の保険会社がカバーできない部分に対して、貿易保険を提供している。1994 年に民営化されて以降、1997 年の修正予算法で、フランス貿易保険会社は、政府から独立した、保険会社に適用される会計基準に則った会計を行うことが求められている。民営化後も政府の保証を受けており、補償金が足りない場合には政府から資金が注入されている。そのため、フランス貿易保険会社は本体とは別に「政府勘定」を持ち、ここに多額の資産と負債を計上している。「政府勘定」はフランス貿易保険会社の連結決算にも、政府の会計にも含まれていない。

しかし、法人の実態を有さない会計に資産・負債が計上されることはありえないとされた。また中央政府の会計基準では、資産を所有ではなく、統制を基準にして認識する。フランス貿易保険会社に関する意思決定は政府が行うため、政府の統制下にあるとみなせるが、経済財政産業省は政府の代理で取引を行っているため、独立した勘定をもつべきであるという見解を示した。

フランス貿易保険会社の法的、会計的地位は複雑であることを考慮しても、仏会計検査院は現状の中央政府の会計処理が基準に則っているとはみなしていない。

経済財政産業省はフランス貿易保険会社の勘定にある特別な資金を明確に表示するために、必要な変更を行うことに同意した。

⑧預金供託公庫の集中貯蓄ファンド

同社は個人や法人から集めた様々な規制されたファンドを集めて、管理する業務を行なう。同社は様々な種類の準備金と保証ファンドに支えられて管理されており、ファンドの利用は法により規制されている。政府は集中貯蓄ファンドに集中されているか否かに関わらず預金の保護をしており、流動化のリスクも負っている。また場合によっては同社が、リスクが高いとみなす借入の保証も行っている。この資金は公的住宅の建設等、公共政策の実現に利用される。

経済財政産業省は、集中貯蓄ファンドは会計基準で定められた「統制」の基準のいずれにも当てはまらないため、中央政府の財務諸表に含める必要はないという意見であった。また、集中貯蓄ファンドの情報は附属明細に記載されるため、透明性も

担保されているとしていた。

一方、仏会計検査院は、同社の複雑な法的位置付けを考慮して、会計上の取扱いも明確化すべきだと考えている。仏会計検査院の見解は、財務会計（CGE）の金融資産の部に計上すべきとのことである。

経済財政産業省は政府と同社の関係を整理することに合意した。

⑨道路資産

2006 年度期末で道路資産の償却後の簿価は 1,043 億ユーロに上る。道路資産は償却後の再調達価格で計上すべきものとされている。仏会計検査院は中間監査で、道路資産の評価に用いられている手法の信頼性に疑問を呈した。これに対し国土交通住居省（当時）では内部監査を実施して、評価手法の検討を行い、不明確な点はあるものの、現実的と結論づけた。しかし、決算時点においてはこの内部監査結果は部分的で暫定的なものであり、仏会計検査院が十分に分析する時間がなかった。仏会計検査院はこれを保証業務の範囲の限定とみなし、依然として不確定な点があると結論づけた。

仏会計検査院により、国土交通住居省（当時）が使用した再調達価格と、減価償却費の計算方法の両方に疑義が呈された。その理由は、再調達価格の計算で用いられる統計データから算定される費用について、そのデータに不備があるため、また、計算の前提が単純化されているためである。また、統計データや計算の前提に行政自身の費用が算入されていないこと、道路等の減価償却が適時に行われ更新されていることに疑義があること、減価償却に関するデータの信頼性に問題があることも挙げられる。建設中の高速道路についても一部データが提供されておらず、地方政府へ譲渡した分について財務会計（CGE）の貸借対照表から除かれていないといった不備がある。以上の不確定性から、仏会計検査院は現存する道路システムの価額を確認できなかった。

経済財政産業省と国土交通住居省（当時）は改善計画を作成し、2007 年度の改善計画が明らかにされている。

⑩不動産

2006 年度期末の不動産と建物の計上額は 491 億ユーロである。不動産の多くは市場価値で評価されている。但し、歴史的建造物と、墓地のような特定の資産については、象徴的価格（0 もしくは 1 ユーロの備忘価額）で評価されている。

不動産の識別と評価は TGPE というアプリケーションによって行われている。こ

のソフトは補助元帳の役割を果たしているが、問題がある。例えば、自動管理機能が限定的あるいは不適切であることや、データ修正履歴を残す機能がないということがある。また、支出管理をするアプリケーションや会計の全体を管理するアプリケーションとの間にインターフェイスがないため、資産特定の完全性に不明確な点がある。多くのデータが手で管理されている。これらより監査を十分に行うことができない。政府の他のシステムで管理されているデータとの不整合も解消されていない。

また、面積データが大きく変動した場合や、多くの業務が発注された場合にもかかわらず、資産価額は期末に再評価されていない。また全資産のうち4%が評価の対象になっていない。典型的ではない資産（広大な軍事基地等）には市場価格がない場合もある。以上の不確実性より、中央政府の不動産評価を確認することはできなかった。

経済財政産業省は資産の特定や評価の継続を行うことで合意している。

⑪財務的負債

ここでいう財務的負債とは税の減免措置により納税者に支払うべき金額である。付加価値税や法人税がこの対象になるが、減免額の支払が翌年度以降になる場合があるため、LOLFの下では負債として認識されるべき額である。租税管理システムであるMEDOCという税収を管理するシステムでは、計上されるべき繰延財務的負債を即座にかつ信頼できる形で特定することが困難である。また、このシステムは現金主義であるので、納税者への負債の認識は自動的に財務諸表に反映されないため、決算処理で整理されている。仏会計検査院は、これに対応する会計の信頼性についての意見を述べることはできないとした。

こうした理由から、繰延財務的負債の額は不確定である。同様に引当金についても租税の徴収不能額と対応させて合理的な方法で見積額が計上されるべきであるが、そのような処理はなされていない。

従って、財務的負債及び引当金の計上額は不適切と指摘された。これについて税務担当部署は、2007年度より中間期決算を行い、期末の調整の信頼性の向上に努めるとのことである。

⑫介入債務

中央政府は住宅や企業、地方公共団体等に様々な補助金を拠出している。発生主義会計が導入される以前は、1年以上先の支出負担額を定期的に見積ることはしていなかった。新会計基準の下では債務負担行為額は債務を形成する。しかし、準備

時間が十分でなかったことと、システムに不十分な点があったことより、債務負担行為額の認識は充分でなく、この評価については不確定性がある。

同様に農業分野の補助金に関する引当金を計上することは困難で、その金額の見積方法に不確定性がある。これらより、業務担当者が使用するシステムに不適切な点があることと、期首と期末の貸借対照表に不一致な点があることがわかった。

⑬(特定の)公的機関

国民議会、元老院、大統領府、憲法院などの公的機関は部分的にしか中央政府会計に含まれていない。また、財政の独立原則により、これらは仏会計検査院の検査対象ではない。これらは2007年以降、第三者による外部監査を受審することになる予定である。

5.3.4 仏会計検査院による今後の課題解決の見通し

現地調査で得た、「初年度に仏会計検査院が表明した意見」についての意見及び今後の見通しに関する意見は次の通りである。

まず、経済財政産業省へのヒアリングでは、2006年度の国家会計監査証明報告書で内部統制について留保を付けたのは仏会計検査院の戦略であるとの意見があった。留保は通常、提示された会計情報が不適切である場合に付けられるが、2006年度は内部統制の瑕疵を理由に留保が付けられた。この理由は、留保を付けることによって、さらに内部統制の整備が進められることを期待したもので、その意味で「戦略的指摘」ではないかというものである。また、留保付きであっても証明を出したのは、政府機関と仏会計検査院の間で対話を重ね、問題を共有してきたからであることも指摘された。通常、内部統制やリスクについて、仏会計検査院や内部監査から指摘があると、その改善方策をアクションプランとしてまとめ、対応策を講じることが求められることになる。

一方、仏会計検査院へのヒアリングでは、2006年度は仏会計検査院は、ITシステムの問題や国家の内部統制の問題等があったために留保を付けざるを得なかった。他の国の会計検査で留保が付かない適正意見を表明している場合があるのは、そもそも監査手法に問題があるからではないかとすら思われる、との意見も出された。

また、仏会計検査院へのヒアリングでは、2006年度は留保つきであっても証明が出せたことで、改革の動きを保持することができ、来年度以降も改革が進められれば留保を付けずに意見が出せるのではないかとの見方も示された¹³⁶。また、Chorus

¹³⁶ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

が導入されることで、理論的には留保がとれると思われるが、省庁への浸透度や、IT監査により統制の状況を確認しなければならないという点も指摘された。

6 公的分野におけるその他の監査等機関の状況

LOLF改革における政府の業績の管理については、すでに述べてきた各省が自ら成果のマネジメントとして行う活動、仏会計検査院による監査、国会における取組みが重要であるが、それに加えて、経済財政産業省の財務監察団による活動、及び省庁間プログラム監査委員会による活動について、若干の説明を補足しておく。

6.1 経済財政産業省財務監察団の取組み（IGF）

経済財政産業省のIGF（財務監察団）は、各省庁の出納官を監督する省内の職団である¹³⁷。いわゆるグランコー（最高機関）のひとつであり、そのステータスは非常に高い。

その元来の任務は、会計手続面で支出に関してチェックを行うことが主たる任務であるが、仏会計検査院と同様に、会計上の統制を越え、管理統制面のチェック活動、実質的な政策評価にも関与する。具体的には、業務プロセスの能率の向上をねらった管理から政策改良のための評価や助言を行うほか、近年では、経済財政産業大臣の意思決定の支援、戦略形成への貢献など、活動の範囲を広げている。

IGFは、LOLF関係の案件に限らず、政府の財務検査という活動領域の共通性から、仏会計検査院とは、公式、非公式な接触を含め、さまざまな案件について連携を取り合っている。

LOLFに関連してIGFでは、業績監査を実施している。この活動の焦点は、取得された各種のデータの真正性、正確性を検証するというよりも、プログラムの成果の実現にむけた事業の構成や仕組みの点検を主眼として実施されるものである。¹³⁸

6.2 省庁間プログラム監査委員会の取組み（CIAP）

①CIAP（Comité interministériel d'audit des programmes）について

CIAP（省庁間プログラム監査委員会）は、各省の財務局長15名と公共会計局長、予算局長、行政経営・国家構造担当の代表から構成されている省庁間委員会（Comité de pilotage interministériel）の下に設立されたLOLF改革によるプログラムの評価を行う省庁間組織である。CIAPは、各大臣が任命する14名の監査官により構成され、

¹³⁷ 木村（2002）p.16

¹³⁸ 現地調査における経済財政産業省へのヒアリングによる

予算執行の翌年、議会への決算法案の提出の前に、各省から提出される年次業績報告書（RAP）について監査を行い、成果の信頼性と分析の客観性を検討する。¹³⁹

組織としての CIAP の位置づけは、LOLF の円滑導入、運用に関して各種の勧告や助言を行う機関であり、命令は発出しない。CIAP は、具体的に以下の点について検証及び保証する役割を担っている。

- LOLF の規定に関するプログラムの当初の質
- 提示される結果の正確性及び所見の客観性

②LOLF 改革に関連した CIAP の具体的活動

現在 CIAP が LOLF に関連して取り組んでいる活動は、各省のプログラムの監査である。CIAP が実施する監査は、予算策定時と決算時であり、すべてのプログラムを対象とするものではない。2006 年の秋に実施された監査では、予算法のために作成された年次業績計画書の 28 プログラムについて監査を行った。各省から来ている 14 名の監査官は、自らが所属する省の監査には関与せず、他省出身の監査官と経済財政産業省の監査官がチームを組んで行っている。CIAP の監査レポートは国会と仏会計検査院に送付される。

CIAP は、独自のプログラムの検査ガイドにもとづいて監査を行うが、以下の視点から分析を行うこととされている¹⁴⁰。

- プログラム及びアクションの構造化
 - ・プログラムの範囲及びそのアクションへの割り当てが理解可能であり、一貫性を有すること。また、プログラムの運営及び執行に関して、責任の鎖を特定すること
 - ・プログラムの目的に関する全ての手段をプログラムに含めるとともに、同原則の例外を正当化できること 等
- 業績指標による測定可能な業績の目標の選択
 - ・プログラムの目的を選択的及び包括的にし、その目的が当該公共政策に対する戦略的なアプローチを反映すること
 - ・プログラムの目的が、付随及び関連プログラムの目的との一貫性を有し、他の行為者の目的と一貫性を有すること
 - ・アクション及びプログラムに付随する業績指標が測定可能であり、理

¹³⁹ (財) 農林水産奨励会農林水産政策情報センター (2007) pp.12-13

¹⁴⁰ CIAP(2003)

解でき、関連性を有すること 等

- 行政の内部管理におけるプログラムの各レベルへの割り当て
 - ・プログラムの目的を、プログラムの実現に大幅に関与する各行為者に対して特定の目的を通じて割り当てること
 - ・各行為者のアクションの手段を明確に定め、行為者がアクションの執行に十分な全ての能力を有すること（特に支出の流用による予算執行の余地の存在）
 - ・プログラムの責任者による、管理に関する話し合いの手続きを組織化し、同手続きが全ての行為者に関連すること 等
- アクション及びプログラムの支出の分析及び特定
 - ・プログラムの歳出の帰属及びそのアクション間の割り当てを定める方法を分析すること 等
- 業績の測定システムに関する今後の検査可能性の検証
 - ・業績指標の作成に必要なデータの処理及び収集手続き等、業績の測定システムの将来の検査可能性に関する検証を行うこと 等

③CIAP による監査実施状況

CIAPは、2005年度の終わりの4ヶ月間に監査手続きを実施した。この報告書は2006年度初頭に報告され、コスト分析の全体手続きについて不完全な部分や重大な欠陥を指摘した。以下、指摘の主要部分を示す。

図表 116 CIAP のコスト分析に関する監査報告の要約

- | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">・ LOLFでは、確かな情報に基づいてコスト分析を行うことが求められている。そのためプログラム責任者は、コスト分析を実施できるようにすべきである。・ コスト分析は、第4四半期の監査対象のプログラムにおいて、2つの点において改善されるべきである。・ 下記の例は、他のプログラムでも同様の特徴があることから例として選択されたものである。<ol style="list-style-type: none">1. ある省庁をまたぐプログラムでは、実行に関与した人件費の算出範囲が不適切である。それが結果的にコストの信頼性を損なっている。このような例がいくつかのプログラムで見られる。2. 国のオペレータの業務実施コストの算定方法が不適正である。 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

(出典) CIAP(2006)より新日本監査法人が翻訳

7 我が国への示唆

本調査研究をしめくくるにあたり、フランスにおける LOLF 改革が、我が国の会計検査や業績検査に対して持つ意味や参考とすべき点について検討を行うこととする。具体的には、まず、調査結果から LOLF 事例における改革の成功要因と課題について整理を行い、その上で、我が国の公会計・予算制度改革への示唆、ならびに我が国会計検査院への示唆を検討し、本報告書の結びとする。

7.1 LOLF改革のポイント、影響、課題

7.1.1 改革のポイント

現時点において、一連の改革としての LOLF が、真に成功を収めたといえるかどうかについて総括的な評価を下すのは時期尚早であり、今後の動向を見守る必要がある。しかしながら、準備期間を経て、運用を開始し、昨年、国家会計監査証明報告書の提出までこぎつけたという意味では、LOLF の導入・運用は、とりあえず順調に推移していると言っても許されるであろう。

ここで、LOLF 導入における制度構築フェーズと制度運用フェーズのそれぞれにおける重要なポイントを、以下に掲げる。

①制度構築フェーズにおける重要なポイント

1. 外圧： ユーロシステム参加に必要とされた財政健全化要請
2. 議会のリーダーシップ： 超党派的な結束と推進力
3. 発生主義会計の下地： 職員に改革前から浸透していた意識と技能

第一の要因に挙げた外圧とは、ユーロ加盟の際のマーストリヒト条約により、加盟国が財政の健全性を維持することが求められていたという点である。具体的には、財政安定化プログラムを策定し、5年間の主要経済見通しと共に中期的な財政均衡または黒字目標と、そのための財政赤字の対 GDP 比の推移を策定、提出しなければならなくなった。このような外部からの圧力が、LOLF によって予算・公会計制度の枠組を大きく変革する改革につながったのである。

第二の要因に挙げた議会のリーダーシップは、LOLF の特徴とも言える。LOLF 法改革に際してはファビウスやランベール、ミゴール等、一部の国会議員の強力なリーダーシップの下にフランスの元老院・国民議会の両院において検討が進められ、欠席した共産党以外の与野党の双方の支持の下で議決された。つまり、政治のリーダーシップが LOLF 改革を主導したのである。

第三の要因に挙げた発生主義会計の下地は、他の2つの要因に比べると技術的な要素の強いものである。フランスでは、LOLF以前から地方公共団体において発生主義会計を導入しており、経済財政産業省の出納官はそれに関する知識と経験を有していた。このような地方公共団体における先行的な経験が中央政府の公会計改革に大きく寄与した要因でもあった。

②制度運用フェーズにおける重要なポイント

1. 十分な移行期間： 4年間の準備期間
2. 責任の明確化： 権限委譲、裁量の単位としてのプログラム責任者の設置
3. 教育訓練の充実： 様々な訓練ツールの提供

第一の要因は、LOLF改革の制度導入において、4年間と言う十分な準備期間を用意したことである。準備期間では、まず第一段階として2003年度までに、現金主義的な予算書・決算書の表示区分や発生主義的財務諸表の会計基準の設定が行われた。第2段階として、2005年度予算編成時には、旧来の予算と並行して新制度による予算が作成され、参考数値として提示された。第3段階として、2005年にミッション、プログラム、評価指標等が最終的に決定され、これに基づき、2006年度予算が編成された。LOLFはこのように、法律の施行から完全な実施までの間、3段階のステップを踏んで進められた。また、時間的な余裕の確保以外にも、旧来の予算と新制度による予算とを並行して作成し、制度移行時の実務上のポイントを試行できるようにするという導入アプローチは、一般的に改革において用いられるアプローチでもあり、実践的な方法である。

第二の要因としては、責任の明確化が挙げられる。LOLFによって新たに生まれた概念であるプログラムにそれぞれプログラム責任者が配置され、執行に関する大きな裁量を与えると同時に責任が明確化された。プログラム責任者の氏名は、毎年予算書類に添付される年次業績計画書、年次業績報告書において、目的や指標とともに明記される。すなわち、プログラム責任者の達成すべき成果として責任範囲が示されることになる。プログラム責任者の権限と他の管理職との権限との整合確保という課題は残るものの、プログラム責任者を中心に、BOP責任者、UO責任者へと責任の連鎖が生まれたことは画期的なことと考えられる。

第三の要因は教育訓練の充実である。予算改革局はLOLFについて適宜情報を提供できるようにウェブサイト (<http://www.finances.gouv.fr/lolf/>) を運営した。また、以下のようなガイドブックや研修資料を充実させ、組織の能力の底上げに力を注いだ。

図表 117 LOLF の各種研修資料



(出典) 経済財政産業省提供資料

7.1.2 LOLFがもたらした影響

また LOLF は、行政マネジメントプロセスで、以下のような重要な影響をもたらしている。

1. PDCA のマネジメントサイクルへの好影響
2. 制度化・明確化された裁量と責任
3. 職員のコスト意識の醸成
4. 今後の業績評価・業績検査の可能性の拡大

第一の点は、PDCA のマネジメントサイクルがいままで以上に機能する方向へと変化し始めたといえる点である。LOLF のそもそもの導入の必要性のひとつとして挙げられていた財政の硬直化の問題に対応すべく、「最初の 1 ユーロからの証明（ゼロベース予算）」の考え方が導入され、年次業績計画書の導入等により、予算編成にあたって、行政は合理的な検討と説明が求められることとなった。また、業績指標の導入によって業績を測定し、成果の向上を可視化するメカニズムが導入された。あわせて、コスト分析会計の導入により、成果実現に向けた資源の投入についても分析が及ぶようになった。これらの管理会計手法により、成果と費用の推移

をモニターし、効率的・効果的に成果を生み出す仕組みが整ったことで、成果志向の行政マネジメントに向けた PDCA マネジメントサイクルを動かすためのインフラが機能し始めたといえる。

また、議会の視点では、LOLF が議会による予算修正の可能性を与えたことを背景として、議員が予算や決算審議において、業績や目標、予算のあり方などに関心を寄せるようになっており、この面からもモニタリングを梃子として、成果志向の行政・政策マネジメントが進むことが期待される。

第二の点は、裁量と責任の制度化・明確化である。LOLF によって配置されたプログラム責任者には、目標達成に対するコミットメントに対応して、人件費以外の費目に流用が許されるという「非対称的流用」に係る裁量を与えられている。同時に、毎年、目標及び成果実現に対して、年次業績報告書の作成を含め、一定の責任が課された。これらにより、成果のマネジメントにおける責任の所在が明らかになったといえる。

ただし、この点については、現時点で大きく評価するのは早計であろう。すなわち、業績・予算管理の責任が明確化されたとはいえ、予算編成に規律がもたらされ、それが予算の合理化、財政健全化や業績の向上といった効果につながっていくかどうかは、今後の検証が必要な別の問題であり、今後の取組みの進展に、大きく依存する。実際、LOLF が財政健全化に寄与しないならば、LOLF は結局「お飾り」に過ぎないとの見解が、現地調査でも得られているところである¹⁴¹。さらに、業績の予算反映にかかる仕組みの設計や、プログラム責任者に対する人事上のインセンティブの制度化の整備は、今後の課題として残されている。

第三に、発生主義会計の導入、コスト分析会計の実施といった制度上の変化は、職員の間にもコスト意識の醸成をもたらした。実際に「施設を有効に活用しないのは、もったいない」という意識が行政の職員に芽生えたという事実が報告されている。仕組みが意識を変える契機となっている点が印象的である。

第四の点として、LOLF の運用を通じ、具体的に年次業績計画書と年次業績報告書の作成の回を重ねることで、業績評価のための基礎情報（時系列的な実績情報や資源の投入履歴など）が蓄積されていくことになるが、これは仏会計検査院やその他機関による業績評価や業績検査の可能性を広げることを意味する。現在でもすでに、仏会計検査院や省間プログラム監査委員会によって業績評価・検査に向けた努力が進むと予想されるものの、それがどれほど深化していくかは各機関の姿勢と方針次第であり、今後の取組みの進展を注視する必要があるであろう。

¹⁴¹ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

7.1.3 LOLF導入時及び今後の課題

一方、現在に至る LOLF の導入及び運用の過程における主要な課題として、以下の点を指摘することができる。

1. 会計制度・基準に係る技術的課題（現金主義と発生主義の調整、開始貸借対照表作成等）
2. 新しい概念による内部統制の推進に係る課題
3. IT システムに関連する問題
4. 業績向上に向けたインセンティブ整備の課題
5. 予算決算における業績情報の活用に係る課題
6. LOLF の制度的枠組と組織との整合性の問題

上記、1 から 3 は、仏会計検査院による 2005 年の年次検査報告書及び 2006 年の国家会計監査証明報告書で新制度導入に係る主要課題として挙げられているものである。

まず、1 については、4.3 で既述の通り、フランスにおいても、現金主義と発生主義の調整に際して、会計技術的な対応に迫られ、順次対応が進められていった。また、開始貸借対照表の作成時における会計的な課題は、2006 年の国家会計監査証明報告書においても留保条件の一つとなった資産の網羅性の確保の困難性の問題や、開始貸借対照表の遡及可能性をどこまで確保するかについて結論を得る必要がある点に明らかなように、現在でも課題として残存している。

次に、2 の内部統制の問題では、LOLF によって、財務情報の信頼性向上及び監査可能性の確保の趣旨から、新しい内部統制の制度化・組織化・文書化の必要性が明確になっている。具体的には、業務担当者が自ら内部統制機能を評価でき、改善できる仕組みを構築・運用できるか、また第三者が統制の有効性を評価できるよう監査における帳票類の追跡可能性が確保できるかといった点が問われている。

3のITの問題については、手続き不備がITシステムの開発遅延を招来し、その結果、必要な財務会計情報が取得できなくなり、仏会計検査院の国家会計監査証明報告書において留保事項の一つとして指摘を受けるにいたった。今後の展開についても、ITシステム構築に対する各省の協力がカギとなるとの指摘がある。現在進行中のChorusプロジェクトでも開発遅延が発生する恐れが予想され、予断を許さない。

4のインセンティブ整備の問題については、業績のマネジメントに際して、プログラム責任者の位置づけが明確化されたことは意義のあることとして認められるが、成果未達の場合の責任の取り方は「いろいろある」という状況にとどまっており、当該責任の取り方は、今後それがどのように慣習化あるいは制度化していくか

に依存している。成果に連動したボーナスといったインセンティブも限定的に試行されてはいるものの、職員の意欲の向上を図るインセンティブの制度化は、今後とも、継続的な課題として試行錯誤に委ねられるように思われる。

5の予算決算における業績情報の活用の問題については、年次業績計画書・年次業績報告書において、政策決定者等にとって有用性が高いとはいえない情報が氾濫することによって、有用な情報が埋没してしまうことを懸念する声が、実際に出ているところである。また一般市民にとっても、年次業績計画書・年次業績報告書が有用な情報源となるかどうかは、アカウンタビリティの遂行の意味でも重要な問題である。

6のプログラム責任者の配置に係る制度的枠組と実際の省庁組織との不整合の問題は、その解決が各省自らの努力に委ねられている現状を考慮した場合、どのように解決が図られていくかを予想することは難しい。さらに、LOLFの制度的枠組が定着するまではLOLFの制度の根幹部分では大きな変更を行うべきではないとの意見もあることから、制度と組織の折り合いのつけ方は、今後しばらく課題となり続けるようにも思われる。

以上の議論の整理を踏まえ、我が国における状況に照らして検討を行うことにより、次節及びその次の節において、報告書のむすびとして、我が国への示唆に関する議論の整理を行うこととする。

7.2 我が国公会計・予算制度改革への示唆

【制度改革全般】

① リーダーシップの重要性

LOLF改革においては、ローラン・ファビウス、アラン・ランベール等の国会議員が超党派体制を組み、主導的なリーダーシップを発揮した。また2000年にファビウスが、改革に抵抗を示していた経済財政産業省の大臣に任命され、そこで省内や首相に対して予算改革の必要性を説得する等、積極的な働きをした。一般に政策・施策の評価は、党派性や立場の影響を受けやすいため、フランスの国家評価協議会の活動が停滞したように、評価の取組みそのものが停滞することにつながる固有の恐れがある。それに関連して、LOLFには超党派的な推進力が与えられたことの重要性は、現地調査でも何度となく指摘されたところである。

トップのリーダーシップによって公会計制度改革が実現した例としては、わが国においても、石原東京都知事による東京都の新公会計制度改革の事例がある。東京

都は、石原都知事のリーダーシップのもと、複式簿記・発生主義会計の新会計システムを開発・導入し、公会計制度改革を進めた。

LOLF改革は、従来の予算や会計に関する認識を大きく転換する改革には、強力で持続的なリーダーシップが重要であるという点を裏付ける事例といえよう。

② 準備期間の設定の重要性

LOLFは2001年8月に成立した後、約4年間の準備期間を経て2006年1月に施行された。この準備期間の中では、施行までに間に合わなかったものもあれば、間に合ったものもある。特にITシステムについては、2003年12月に新しい中央政府会計基準が策定された後、2004年6月のAccordの改編プロジェクトが発足したが、結果的にはLOLF施行に間に合わず、財務情報の信頼性の点で仏会計検査院の留保事項の一つになったことは、既に述べた通りであるが、時間的余裕がなければ、事態はより深刻なものになっていたかもしれない。他方、予算改革では、2005年度予算編成時に試作した新体系の予算を参考書類として従来の予算書に添付したことによって学習効果が働き、LOLF施行後の2006年度予算編成作業の円滑な進行に役立った。さらに仏会計検査院へのヒアリングによると、2002年に大統領選があり新大統領の誕生も予想されたため、準備作業の速度を調整した時期があった。このような特殊要因の存在も、準備期間によって時間的余裕を設けることに意味を与える。

わが国における制度改革においても、上記の経験・教訓にかんがみ、一定の準備期間を設けることが必要であろう。

③ 制度改革における推進力としての外圧

LOLF改革を推し進めた大きな要因の一つに、欧州連合（EU）加盟国に課された財政安定化プログラムの存在がある。ここで財政赤字や国家債務残高の目標値が設定され、加盟国であるフランスは財政健全化目標というプレッシャーを受けることになった。そのような必要性から、国の財政マネジメントとして複式簿記・発生主義会計の手法を活用するLOLF改革が推し進められたといえる。

他方、わが国では外圧によって財政目標というプレッシャーが与えられることは現状では予想しにくいため、このような予算・決算の抜本改革を行うには、外圧とは異なる別の大きな推進力が必要になるのではないかと思われる。

【予算制度関連】

④ 予算の体系と評価の体系の整合、政策目的別予算の検討

日本の予算項目体系は、フランスの1959年オルドナンスの時と同様に、性質別の歳出の分類である項単位で管理を行ってきた。つまり、LOLF前後のフランスの違いと同様の違いが、現在の日仏間に存在している。日本も成果志向のマネジメントに取り組んでいる状況であり、施策単位と項を結び付けようとしている。しかし、項は性質別の予算費目であり、施策との整合を十分に取ることには限界があるように思われる。

一方、我が国の施策評価及び事務事業評価等の政策評価に用いる体系は、政策—施策—事務事業という3階層構造を基本として、各省が自らの政策領域について施策及び事務事業の体系化を行っている。体系構造化作業が各省によって主導された結果、必然的に政策評価対象となる政策の体系は、組織（省庁）を区切りとする体系となっており、各省の体系ごとに階層のレベル感の差が否めない。

LOLFの政策目的別予算の重要なポイントはプログラムごとに指標を設定することで、政策・施策という目的と予算体系と評価体系が一体化されていることである。これによって、予算と評価の体系が完全に一本化され、事後評価において予算の執行結果を確認できるようになっている。このようなLOLFの枠組に沿った方向で、評価の体系と予算の体系とをゼロベースで見直すことも、成果志向のマネジメントを志向する日本にあっては、一つのモデルを示すのではないかと考えられる。

⑤ 予算の執行における弾力化の問題

LOLFにおけるプログラム責任者は、成果の達成に責任を負うと同時に、成果の向上に向けたツールとして、同一プログラム内において、人件費以外の費目に流用することが制度的に許されている。我が国においても、NPM（新公共経営）に基づく行政経営を志向していこうとするならば、予算執行に係る同様の措置が検討される必要があるだろう。

ただし、LOLFのプログラム責任者には、事後的に目標の達成状況の説明、コスト分析会計による予算執行の実績報告という説明責任が課されており、また、そもそも流用の範囲は同一プログラム内に限るという明確なルールが設けられている。我が国における予算の弾力化措置の検討でも、同様のルールや仕組みの検討が考えられるであろう。

⑥ 予算、評価と組織の整合化

フランスでは、LOLFのプログラム責任者の数が、従来の上級管理職のポストより少ないため、それらに乖離が生じた。また、その整合化は、各省自らの努力に委ねられているため、将来的な解決の方向性を見通すことは難しい。

我が国の政策評価・行政評価においても、それがミッション志向の組織再編の契機になるといわれてきたが、実際に組織再編に踏み込むのは大きな改革となり、労力を要する。フランスの例を見るに、我が国において予算と評価の整合化を図る際には、それに対応する組織再編のあり方についてもあわせて検討しておくとともに、計画的に組織改編も改革工程に乗せておくような工夫が望まれるように思われる。

【会計制度関連】

⑦ 発生主義会計に関する下地

LOLF改革においては、経済財政産業省の出納官がLOLF以前に地方公共団体において既に複式簿記・発生主義会計を経験していたという大きな下地が存在した。フランスでは、経済財政産業省の出納官が地方公共団体の会計をチェック・監査する役割を担っているが、1997年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があったため、出納官はこれ以降、発生主義による財務書類のチェックや監査を経験することができた。

また、フランスの会計基準の体系構造の特徴として、国家会計審議会が策定するフランス会計原則の存在がある。すなわち同原則は、民間企業だけでなく、自然人、公的団体及びその他の法人にも適用される、フランスの国家としての統一的な会計原則として規定されているものであり、複式簿記と発生主義の考え方を基礎としたものである。このため、中央政府としても従来の修正現金主義の考え方を同原則に収れんさせなければならない、という制度的要請があった。このように発生主義に基づく国家の統一的な会計原則の存在が、LOLFにおける会計改革を推し進めた面がある。ちなみに上記の地方公共団体の先行的な会計改革も同原則の要請が背景にある。

他方、わが国において公的部門で発生主義が先行している例としては、独立行政法人制度が挙げられる。同制度では発生主義の考え方に基づく「独立行政法人会計基準」により決算を行い、一定の要件に該当する場合は監査法人等による外部監査を義務付けている。しかしながら、同制度において省庁の会計担当者が独立行政法人の決算に関与する制度的な措置はなく、同法人に出向した一部の担当者が経験しているのが実状である。また決算の保証という形の監査は外部の監査法人が担って

おり、我が国会計検査院は予算執行の合規性、経済性、効率性及び有効性、並びに財務諸表の正確性等の検査を実施しているところである。

また、わが国では、フランスのような国家全体を規定する統一的な会計原則は存在していない。

このように、現状ではわが国の公会計にフランスと同等程度の発生主義会計の余地が存在しているとはいえない状況と思われる。今後、わが国において予算・決算改革を行うとするならば、フランスとは異なり、財務書類の作成担当者や検査担当者の経験という点からは困難を伴うことが予想されるため、準備期間の設定に加えて、教育・訓練の充実がより重要になると考えられる。

⑧ 開始貸借対照表の作成の困難性

LOLF改革において修正現金主義から発生主義に移行する際に、開始貸借対照表の作成は重要な課題となった。2006年度の仏会計検査院の国家会計監査証明報告書においては、防衛省の資産の網羅性が不十分であるとして留保事項の一つとなった。

また開始貸借対照表の確定が遅れると、その後の取引の記帳も遅れ、結果として初年度末の財務諸表の作成の大きな遅延にも繋がる可能性がある。国内事例をとってみても、平成18年10月1日に道路関係4公団が民営化された際に、独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構に承継すべき民営化時点の資産の額については、平成19年3月14日の国土交通省における「第4回資産評価委員会」において資産の額が決定されている。民営化以前から道路関係4公団は、開始貸借対照表作成のための準備段階として、民間企業並財務諸表（行政コスト計算書）を作成していたにも関わらず、本番の開始貸借対照表の確定にはほぼ5ヶ月程度を要している。

このようなことから、インフラ資産を初めとして膨大な資産を有する国においては、開始貸借対照表の作成は、複式簿記・発生主義移行時の大きな問題となることが容易に予想される。

⑨ 「新しい概念」による内部統制の整備

LOLF導入後、新しい概念の内部統制の整備が行われた。これは民間企業において導入されているCOSOのフレームワークに基づくものである。しかしながら、完全な整備までは間に合わず、仏会計検査院の報告においてその不備が指摘されている。これは、フランス政府に由来から内部統制が存在しなかったわけではないが、LOLFにより、複式簿記・発生主義会計に基づく新しい内部統制の整備が必要であったことを示している。また監査可能性を担保するために、内部統制の体系化と文

書化が必要であった。つまり内部統制を、決算を作り上げるプロセスに再整理し、このプロセスをさらに細分化し、そのプロセスごとに業務フローを整理し、リスク認識・評価を行う作業が必要であった。この中で各プロセスごとの業務フローとリスク評価結果が文書化されていった。

わが国政府においても現行制度下の内部統制は整備・運用されているが、複式簿記・発生主義会計への対応を予定しているものではなく、また民間企業の内部統制整備に広く利用されているCOSOの概念に基づいて整理されているとはいえない。

今後の予算制度、公会計制度の改革を見据えて、わが国において内部統制のあり方を十分に検討しておくことは重要かと考えられる。

⑩ 発生主義への移行時の個別論点

フランスにおいて修正現金主義から発生主義に移行する際の論点となった事項は、わが国で同様の改革が実施された際の有用な示唆になると考えられるため、以下に主な論点をまとめて記述する。

- ・ 参照する会計基準
フランスの中央政府会計基準は、国際財務報告基準及び国際公会計基準の影響を強く受けており、これに国の特殊性やフランスとしての独自性を織り込む形で策定されている。
- ・ 国の資産認識基準（所有権または統制可能性）
フランスでは資産の認識基準として所有権を基準とするものと、統制を基準とするものがあるが、中央政府会計基準では、後者を採用することとした。
- ・ 固定資産の評価方法
同会計基準では、使用期間が定められるものは取得原価で評価し減価償却を実施し、他方使用期間が定められないものは資産種別によって再調達価格、市場価格、象徴的価格（0もしくは1ユーロ）によって評価される。
- ・ 連結の範囲
同会計基準では、政府の出資や財政援助を受けている公的団体の連結は導入されていない。なお政府の同団体への出資は持分法により評価され、計上されている。
- ・ 徴税権の資産計上の是非
同会計基準では、国の特権的権利に帰属する徴税権収入は資産計上されていない。計上の是非については、国際公会計基準の議論を見ながら継続的に検討されている。
- ・ 公務員退職年金債務の計上の是非 等

同会計基準では、その当時は国際公会計基準において明文規定がなかったこともあり、公務員の退職年金は負債計上せず、附属明細に要計上額を記載することとしている。今後の国際公会計基準の動向次第では計上することも検討されている。

⑪ オペレーション部門への教育・訓練

フランスでは上述のように、出納官に発生主義会計の下地が存在したにも関わらず、仏会計検査院の国家会計監査証明報告書によると、会計システムの開発が4年間の準備期間では完了しなかったこと、防衛省の資産の網羅性、道路資産の評価の不完全性等について13の留保条件が付された。フランスでは、出納官の発生主義の下地と4年間の準備期間があっても、LOLFが求める品質を完全に満たした決算を作成できなかったとようにも思われる。

また、経済財政産業省へのヒアリングによると、発生主義会計においては実務担当者も会計的判断を行う必要があるため、実務担当者への教育や訓練は重要であると認識しており、例えば内部統制やリスク・アプローチという新しい概念については教育用のツールを作成し、各省の実務担当者や推進担当者への教育を実施したとのことである。

わが国の現状をみると、フランスの出納官と同等程度の発生主義会計の下地が存在するわけではなく、仮にLOLFのような予算・決算改革を行うためには、実務担当者への教育と訓練がより重要になるであろう。

【業績評価関連】

⑫ 施策の実施に係る裁量と責任の所在の明確化

LOLFにおけるプログラム責任者は、裁量の付与（プログラム内における予算の流用権〔ただし人件費への流用を除く〕）、業績評価による統制（指標・目標による業績の管理、年次業績計画書・報告書における説明）というNPMの基本的な考え方によって置かれた役職だと理解できる。我が国における業績、予算管理においても、予算の概算要求に係る事前評価で、評価調書上で主管課及び主管課長名を明記する取組が進められるなど、基本的にはフランスと同様の方向に改革が進められていると思われる。

ただし、NPMの基本的な哲学に基づいて設計された制度が、実際に効果を生み出すか、すなわち裁量の付与と責任の明確化の結果、予算編成における規律の担保や予算の合理化、ひいては財政健全化や業績の向上に実際につながっていくかどうかは、今後の展開の検証によって経験的に判断されるべき問題であり、今後の取組

みの進展に依存するところが大きい。実際、LOLFが財政健全化に寄与しないならば、LOLFは結局「お飾り」に過ぎないとの見解が、現地調査でも得られている¹⁴²。さらに、業績の予算反映にかかる仕組みの高度化や、プログラム責任者に対する人事上のインセンティブの制度化の整備は、今後の課題として残されている。この点は、我が国にとっても共通の課題といえる。

⑬ コスト感覚の学習ツールとしての管理会計

我が国の政策評価における事前評価及び事後評価では、公共事業の評価のような取組みは例外として、コスト把握は事業費の把握に留まるものが多く、実際のコスト分析を踏まえて事業等の評価を検討するという取組は限定的である。発生主義に基づくフルコストベースでのコスト把握の必要性は、次第に認識されているように思われるものの、そのような実践が広範に定着するには、まだ時間を要するであろう。

フランスのLOLFにおけるコスト分析会計のような管理会計の実践的取組みは、発生主義の意義が職員に認識されていくことを通じ、コスト意識の醸成につながっていった。

管理会計導入のメリットは、コスト意識の醸成にとどまらないものの、職員がコスト感覚を実践的に学習するツールとしての管理会計の意義について、我が国においても再確認できるのではないだろうか。

⑭ 評価情報の有用性確保の必要性

LOLFにおける年次業績計画書と年次業績報告書は、成果とコストを分析、報告するツールであるが、全プログラム統一的な枠組によって成果とコストを把握できるという意義のみならず、今後、費用と実績との対応関係とその推移が経年的に蓄積、明確化されていくという効果も期待できるという意味で、非常に有用な仕組みであると評価できる。

しかしながら、フランスでもすでに、それら計画書・報告書に「省庁が見せたい情報ばかりが載せられているのではないか」あるいは「情報過多により、重要な情報が見えなくなってしまうのではないか」との懸念が寄せられているのは、指摘したとおりである。業績評価が本質的に意思決定や経営改善のための支援情報の生産システムである以上、利用者にとって有用な情報が提出されているかという視点

¹⁴² 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

は、我が国の取組みにおいても極めて重要である。さらに言えば、評価結果情報とその含意の「伝え方」には、不断の工夫が必要だということであろう。

【IT関連】

⑮ 予算・公会計制度改革とITシステム改革連動の重要性

フランスでは予算・公会計制度改革に伴い、ITシステム改革を試みたが、契約手続きの失敗により当初の導入が遅れることとなった。その結果、法律の施行からその法律の概念を完全に反映させるシステムを構築するまでに最低9年間かかる見込みになっている。法制度が完全に施行された2006年時点でITシステムの構築が間に合わなかったため、新しい会計制度に合わせた信頼性の高い情報を出すことができなかった。その結果、仏会計検査院の検査において留保事項の一つとして、この情報の信頼性の担保がなされていないことがあげられた。

今後日本で予算・公会計制度の改革を進める場合には、この教訓から学び、予算・公会計制度の検討に合わせてITシステムの改革についても並行して検討を進めることが、改革のスムーズな導入のためには重要な要素になると考えられる。

また、ITシステムの重要性にはもう一つの視点がある。それは改革に伴う各省庁の行政管理の効率性への寄与である。改革が実施される場合、新しい予算・公会計制度に伴い新しい処理が必要になるが、それをITシステムで支援することが可能になる。フランスで導入中のシステムでは、現金主義の処理と発生主義の処理は、入力上は一つの処理で行うことができる。また、新しく導入されたコスト分析会計の情報も出力されるようになる。その結果、新しい予算・公会計制度の運用をスムーズに行えるというメリットがある。

このITシステムによる新しい制度の実施支援という視点も今後の日本の予算・公会計制度改革におけるITシステム検討の際には十分に考慮すべき要素である。

7.3 我が国会計検査院への示唆

① 外部専門家の活用

LOLF改革において、仏会計検査院には、国の財務書類を証明することが新たな役割として与えられたが、これらの役割を確実に遂行するため、彼らは民間専門家を活用した。このように、財務諸表監査という点で先行する民間の監査専門家等のノウハウ・経験を活用することは、わが国でも十分に考えられることだが、その活用方法には十分な戦略的検討が必要と思われる。仏会計検査院では、民間の知見を活用しつつ、検査院内部にノウハウや経験を蓄積する手法として、3年間の任期付

き採用という形で比較的若手の民間の監査専門家等を採用し、現場の業務担当者としての役割を与えた。これは、すべて民間会計事務所に委託して任せる、民間から雇用した者を長期的に従事させる等の手法をとると、検査院内部で証明業務に関するノウハウや経験が蓄積されないと判断したからである。

今後、わが国においても、我が国会計検査院に財務書類の監査証明業務という新たな役割が付与された場合には、いかにして我が国会計検査院内部にノウハウ・経験を蓄積するかを考慮するとともに、外部専門家の利用方法を検討する必要があるであろう。

② 財務諸表の証明業務への行政側の理解

LOLF 改革において、仏会計検査院は新たに財務諸表の証明業務という役割を与えられた。仏会計検査院内部では、財務諸表の証明業務に関して民間企業の財務諸表監査における基準、枠組及び手法等の研修を数多く実施したが、行政側の理解を得る取組みとしては特筆すべきものはなかった。このため、監査初年度においては、新たな仏会計検査院の役割、検査手法として採用したリスク・アプローチ、従来からの検査時期の大幅な変更等の様々な点で理解を得るのに苦労した。

このように我が国会計検査院が新たな役割に基づき業務を行う場合には、行政側の理解を促す取組みにも十分に配慮する必要があると考えられる。

③ 検査体制構築のための対応

証明業務を行うためには、仏会計検査院が実施したような人員確保や監査ツールの拡充等検査体制の拡充が求められる。そのためには人員確保や監査ツールの拡充等を賄う予算が必要になるが、仏会計検査院が検査体制を構築するに際しても、予算確保は重要なテーマであった。仏会計検査院によると、LOLF 成立当初は行政側の意識として会計改革よりも予算改革が優先されていたため、証明業務に関する十分な予算獲得ができず、人員確保や監査ツール整備等に少なからず影響を与えたとのことであった。¹⁴³

なお、我が国会計検査院の場合、現行制度の枠組の中では、財政法第 19 条に予算に係る特別措置があり、必要な予算の確保に対する一定の担保は与えられている。

¹⁴³ 現地調査における仏会計検査院へのヒアリングによる

図表 118 財政法第 19 条 我が国会計検査院の予算に係る特別措置

第 19 条 内閣は、国会、裁判所及び会計検査院の歳出見積を減額した場合においては、国会、裁判所又は会計検査院の送付に係る歳出見積について、その詳細を歳入歳出予算に附記するとともに、国会が、国会、裁判所又は会計検査院に係る歳出額を修正する場合における必要な財源についても明記しなければならない。

今後、我が国会計検査院が財務書類の証明業務等の新たな業務を行う場合、人員確保や監査ツールの拡充等検査体制の拡充は必須であり、必要に応じてこうした規定を活用することも視野に入れるなど、十分な対応が求められる。

④ 電子的監査ツールの活用

仏会計検査院では、国の財務諸表の証明業務において、民間の国際的な大手会計事務所がライセンス販売している電子的監査ツールを採用している。現代の企業監査では、企業活動がグローバル化した影響もあり、監査対象となる取引量が膨大になっており、電子ツールが不可欠である。中央政府の財務会計（CGE）の監査においても、取引は多種多様であり、その量も膨大であるため、電子的監査ツールが有用となる。

電子的監査ツールの機能と活用方法としては以下の点が挙げられる。

- ・ 監査メンバーや日程の共有化
- ・ 作業の進捗管理
- ・ 監査計画や手続書のデータベース、呼び出し機能と共有化
- ・ 監査調書のテンプレートの統一化と電子的保存
- ・ 監査調書の上位者による電子的査閲（サインオフ機能）
- ・ 監査調書間の相互参照機能（クロスリファレンス機能）
- ・ 監査調書のチェックマーク機能
- ・ 統計的なサンプリング機能による取引の抽出 等

他方、このような電子ツールを利用する留意点としては、導入コストが必要になること、ソフトウェアの使用法の習得が必要になること、セキュリティ対策の整備が必要になること等が考えられる。

このような仏会計検査院における電子的監査ツールの導入は、我が国会計検査院が今後、財務書類の証明業務を行う場合には参考になるものと考えられる。

⑤ 公会計・予算改革に対する会計検査院のスタンス

LOLF 改革においては、仏会計検査院は議会からの要請に応じて改革に関する提

案書を作成することや、公会計基準委員会への参加等を通じて関与した。しかし、独立性の観点から基準そのものの作成への関与や法制度そのものには直接的には関わらなかった。このスタンスは今後の予算・公会計制度の改革が進む際の我が国会計検査院の取るべき姿勢にも参考になるものと考えられる。

⑥ 政府や各省庁との対話・情報共有

仏会計検査院では、省庁側で公会計や内部統制整備の推進役を担っている、経済財政産業省公会計総局と定期的にミーティングを実施している。

これは国の財務会計の作り手側である公会計総局からすると、進めている整備作業について仏会計検査院の意見をもらうことで、作業の大きな手戻りを防止できるメリットがあり、他方、仏会計検査院からすると整備作業の進捗を確認しながら監査の進め方を検討することができ、また省庁側の決算作業への理解が促進されるメリットがある。ただし、仏会計検査院の態度としては、独立性を保持しなければならず、また整備段階のものについて運用状況をチェックする前に是非の意見表明を行うことはできないため、限定的で一般的な解釈を述べるにとどまった。

仮にわが国において、LOLFのような予算・決算改革が導入された場合、省庁側の作業は限られたスケジュールで効率的に準備を進めなければならないため、我が国会計検査院との定期的な摺り合わせを要望してくると思われる。我が国会計検査院としても準備状況を定期的に確認する良い機会になるであろう。ただし、フランスと同様に独立性の保持と監査実施以前の発言という点から慎重な態度が求められるであろう。

⑦ 国際監査基準の活用

LOLFにおける仏会計検査院の証明は国際監査基準及び財政裁判法典に基づいて行われている。また仏会計検査院は内部の監査従事者のためにより実務的な証明ガイドラインを作成しているが、これも国際監査基準の枠組を基軸として策定されている。このように仏会計検査院は、民間企業の財務諸表監査を前提としている国際監査基準の概念を、国の証明業務のための枠組として採用している。財務諸表に一定の証明（保証）を与えるという意味では、その財務諸表の作成主体が国であっても、民間企業であっても基本的なアプローチに大きな差異はないと考えられるため、国際監査基準の枠組を利用するというのには一定の合理性と効率性があると考えられる。

わが国において、LOLFと同様に我が国会計検査院による財務書類の証明業務を行うにあたっては、民間企業の財務諸表監査の枠組を採用することは十分に考えられる。ただし、わが国では民間企業の財務諸表監査に国際監査基準は採用しておら

ず、金融庁企業会計審議会が策定するわが国独自の「監査基準」が採用されているため、この概念を活用することになるであろうと考えられる。

補足資料

■フランスの2006年度財務会計（CGE） 附属明細書 （主要部分の抜粋）

※なお、単位は全て百万ユーロである。

1. 無形固定資産の明細

		2006年1月1日	増加		減少		2006年12月31日
取得価額	開発権	21,196	18		0		21,214
	使用権、ソフトウェア、特許権等	449	205		0		654
	その他の無形固定資産	196	218		26		388
	無形固定資産仮勘定	11,630	1,033		90		12,573
	合計	33,471	1,474		116		34,829
減価償却 額累計			減耗	償却	減耗	償却	
	開発権	7,532	1327	0	0	0	8,859
	使用権、ソフトウェア、特許権等	188	85	0	0	0	273
	その他の無形固定資産	113	73	0	0	0	186
	無形固定資産仮勘定	0					0
	償却費小計	7,833	1485	0	0	0	9,318
償却費合計	7,833		1,485		0	9,318	
簿価	25,638					25,511	

無形固定資産には開発権や使用権、特許権等が含まれる。期首の額と、期中の増減額、期末の計上額が示される。また、上段で取得価額を表示し、下段で減価償却累計額を表示し、最終的には簿価が示されている。減価償却累計額が減耗によるものと、償却によるものに分けて表示される。

2. 有形固定資産の明細

		2006年1月1日	増加		減少		2006年12月31日
			増加額	再評価額	減少額	再評価額	
取得価額	土地	2,439	38	108	101		2,484
	建物構築物	214,954	2,113	2,492	67,792		151,767
	機械装置	12,162	354		375		12,139
	軍事機器	77,270	2,851		3,374		76,747
	その他の固定資産	10,569	792		1,109		10,252
	小計	317,394	6,147	2,600	72,751	0	253,388
	建設仮勘定	28,349	11,738		6,430		33,656
総計	345,743		20,485		79,180	287,044	
減価償却 累計額			減耗	償却	減耗	償却	
	土地	0	0	4	0	0	4
	建物構築物	0	0	0	0	0	0
	機械装置	6,686	1167	2	374	4	7,477
	軍事機器	39,890	2525	245	2238	150	40,273
	その他の固定資産	5,983	1294	1	1055	1	6,222
	建設仮勘定	1,018		0	0	0	1,018
	償却費合計	53,577	4986	252	3667	155	54,993
償却費合計	53,577		5,238		3,822	54,993	
簿価	292,166					232,051	

主な有形固定資産は建物構築物や軍事機器である。有形固定資産の明細も無形固定資産の明細と同様に期首の額、期中の増減、期末の額、及び取得原価と減価償却

累計額、簿価が示される。期中の増加、減少額は再評価による増減とその他に分けて表示されている。これは、原則として固定資産は時価評価されることによる。

3. 金融固定資産等の明細

金融固定資産		2006年1月1日	増加	減少	2006年12月31日
取得価額	出資金及び貸付金	145,318	46,093	35,737	155,674
	連結調整勘定を含む		5,846	3,773	2,073
	長期前払金	17,653	1,496	2,783	16,366
	その他の金融固定資産	1,509	926	826	1,609
	総計	164,480	48,515	39,346	173,648
減価償却累計額	出資金及び貸付金	1,759	93	0	1,851
	長期前払金	3,433	0	485	2,947
	その他の金融固定資産	779	144	4	920
	償却費合計	5,970	237	489	5,719
	簿価	158,510			167,930

金融固定資産等とは出資金や貸付金、長期前払費用等である。期首の額、期中の増加額・減少額、期末の額、及び取得原価と減価償却累計額、簿価が示される。

4. たな卸資産の明細

		2006年1月1日	増減	2006年12月31日	
取得価額	商品	4	2	6	
	原材料	主要原料及び補助材料	625	28	654
		その他	32,954	116	33,070
		小計 I	33,580	144	33,723
	仕掛品	商品	66	-5	61
		サービス	117	-5	113
		小計 II	183	-10	173
	製品	半製品	5	-5	0
		製品及び商品	36	5	41
		副産物	0	0	0
		小計 III	41	0	41
	その他	固定資産からの振替	0	0	0
		倉庫外の在庫	165	131	296
		小計 IV	165	131	296
	総計	33,972	267	34,240	
評価損	商品	0	0	0	
	原材料	主要原料及び補助材料	200	14	214
		その他	1,431	362	1,793
		小計 I	1,631	376	2,007
	仕掛品	商品	0	0	0
		サービス	0	0	0
		小計 II	0	0	0
	製品	半製品	0	0	0
		製品及び商品	4	0	4
		副産物	0	0	0
		小計 III	4	0	4
	その他	固定資産からの振替	0	0	0
		倉庫外の在庫	0	0	0
		小計 IV	0	0	0
	評価損合計	1,635	376	2,011	
	簿価	32,338		32,229	

たな卸資産には商品、原材料、仕掛品、製品等が含まれる。もっとも金額が大きいのが原材料である。期首の額と期中の増減額、期末の額が表示される他、評価損が計上され、総額と評価損との差引き額が簿価として計上される。

5. 債権の明細

		2006年12月31日	2006年1月1日	
国家債権	所得税	所得税等	9,369	10,027
	法人税	法人税等	4,351	4,735
	石油製品税	石油製品税等	556	574
	付加価値税	付加価値税等	24,615	24,376
	その他の債権	印紙税等	14,854	15,188
国家債権合計		53,745	54,900	
第三者債権	住民税、受信料	1,503	1,436	
	固定資産税	1,416	1,412	
	事業税	8,292	8,589	
	1998年以前の納付済み地方税	1,010	1,353	
第三者債権合計		12,221	12,791	
合計		65,966	67,690	
罰金等		5,984	5,669	
罰金等合計		5,984	5,669	
総計		71,950	73,360	

国家債権には税金の未納額が計上されている。もっとも多額なのは付加価値税、ついで所得税である。

6. 固定負債の明細

		2006年1月1日	増加	減少	2006年12月31日	
譲渡可能債務	可長期	公定金利	484,138	49,380	38,997	494,521
	債権	変動金利	103,136	13,413	8,845	107,704
	譲渡	指標金利	5,914	2,617	853	7,679
	債務	その他	12,408	12,253	12,521	12,140
	長期譲渡可能債務合計		605,596	77,663	61,215	622,043
	中短期譲渡可能債務合計		288,222	228,129	246,038	270,313
	合計		893,817	305,792	307,253	892,356
譲渡不能債務合計		309	268,300	268,319	289	
その他の債務合計		3,609	949	3,266	1,291	
合計		897,735	575,040	578,839	893,937	

固定負債には主に未払利息が計上されている。利息についてスワップ取引がなされており、譲渡可能債権は、スワップの対象になりうる。譲渡不能債権は国が必ず支払うべき債務である。期首の額と期中の増加・減少額、期末の額が記載されている。

7. 流動負債の明細

		2006年12月31日	2006年1月1日
仕入先への未払金	仕入先への未払金	19	86
	仕入先への未払金(未請求)	1,932	2,196
未払人件費	人件費	4	1
	退職年金	0	0
	その他	2	2
	未払費用	1,217	1,380
国、社会保障、福祉等への未払金	国への未払金	0	31
	社会保障への未払金	875	670
	その他	50	300
行政公施設法人(オペレータ)への未払金	行政公施設法人(オペレータ)への未払金	365	824
合計		4,464	5,489

流動負債には短期未払金の内訳が記載されている。その分類方法は支払先別である。もっとも金額が大きいのは仕入先への未払額で、請求済みのものと、未請求のものを分けて管理していることが分かる。この他、人件費や社会保障等への未払金の他、行政公施設法人への未払金も計上されている。

8. 当座資産の明細

	2006年12月31日	2006年1月1日
当座預金	3,372	2,667
その他の現金預金	13,621	39,515
-短期債権	13,600	39,436
-その他	21	79
現金同等物	105	40
当座資産合計	17,099	42,223
当座負債合計	69,289	63,181
差引計	-52,190	-20,958

当座資産には当座預金や現金等が含まれる。もっとも金額が大きいのは短期債権である。

9. 人件費の明細

人件費	
給与	74,944
社会保険料等	10,729
福利厚生費(退職金を除く)	1,140
退職給付費用	39,212
その他の社会保障費	135
その他の人件費	294
合計	126,454

人件費は給与の他、社会保険料や退職給付費用から構成されている。

10. 介入費用の明細

介入費用	
家計への移転	27,926
企業への移転	18,148
地方公共団体への移転	69,163
その他の公共団体への移転	18,487
合計	133,723

介入費用のうち、最も金額が大きいのは地方公共団体への移転費用である。

11. その他の財務費用の明細

その他の財務費用	
債権放棄損	506
その他	13
投資先への前渡費用及び貸付に関する損の合計	520
その他の財務費用	132
インデックスの差による財務費用	1,426
期間付金融商品損	1,678
その他	709
その他の財務費用合計	3,945
合計	4,465

その他の財務費用には金融商品損や支払利息等が含まれる。

参考資料

【日本語文献】

- ・石原 俊彦、INPM 行政評価研究会(2005)「自治体行政評価ケーススタディ」東洋経済新報社
- ・大場 淳(2007)「フランスにおける国家予算制度改革と大学への影響－自律性拡大と評価制度整備に向けて」『広島大学論集第38集』
- ・大山 礼子(2006)「フランスの政治制度」東信堂
- ・木村 琢磨(2001)「フランスにおける政策評価－港湾事業の評価を中心にして－」『季刊 行政管理研究』第95号
- ・木村 琢磨(2002a)「フランスの2001年財政憲法改正について」『自治研究』第78巻第9号
- ・木村 琢磨(2002b)「フランス会計検査院と政策評価」『千葉大学法学論集16巻4号』
- ・木村 琢磨(2003a)「財務統制の変容(上・下)-国会と会計検査院の機能を中心とした研究序説-」『自治研究第79巻2号・3号』
- ・木村 琢磨(2003b)「フランスにおける行政運営の改善動向-行政幹旋官と電子行政化を中心に-」『季刊行政管理研究104号』
- ・木村 琢磨(2004a)「フランスにおける予算会計改革の動向－日本への示唆を求めて－」『季刊行政管理研究106号』
- ・木村 琢磨(2004b)「予算・会計改革に向けた法的論点の整理」『会計検査研究NO.29』
- ・木村 琢磨(2007)「現代行政における経済性の意義」『自治研究自治研究83巻2号』
- ・行政改革会議(1997)「行政改革会議最終報告」
- ・栗原 毅(2005)「ユーロ時代のフランス経済－経済通貨統合下の経済政策の枠組みと運営－」清文社
- ・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NO.28』
- ・経済産業省(2006)平成17年度経済産業省省庁別財務書類
- ・財政制度等審議会(2001)財政制度分科会法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会(第4回)資料
- ・財政制度等審議会(2003a)「公会計に関する海外調査報告書」『財政制度審議会財政構造改革特別部会海外調査報告書』
- ・財政制度等審議会(2003b)「公会計に関する基本的な考え方」
- ・財政制度等審議会(2003c)財政制度分科会資料
- ・財政制度等審議会(2004)「省庁別財務書類の作成基準」
- ・財政制度等審議会(2006a)「公会計整備の一層の推進に向けて～中間まとめ～」
- ・財政制度等審議会(2006b)「財政制度分科会小委員会合同会議資料(H18.2.1)」
- ・財政制度等審議会(2007)平成19年6月26日配布資料
- ・(財)大蔵財務協会(2007)「平成19年度予算事務提要」
- ・(財)農林水産奨励会農林水産政策情報センター(2007)「フランスにおける新しい予算制度と業績評価の実施」
- ・新日本監査法人(2007a)「政策評価と予算の連携によるアウトカム・マネジメントの強化に関する調査」(平成18年度経済産業省政策評価調査事業報告書)
- ・新日本監査法人(2007b)「『国』に対する保証型財務検査の手法に関する調査研究」(平成18年度会計検査院委託研究報告書)
- ・総務省行政管理局(2005)「諸外国の公務員数の管理に関する調査研究報告書」
- ・総務省行政評価局(2007)「政策評価Q&A」
- ・田中 秀明(2005)「業績予算と予算のマイクロ改革(中)－コントロールとマネジメントの相克」『季刊行政管理研究第111号』
- ・東京都(2006)「東京都の新たな公会計制度の経緯と概要」
- ・永井 良和(1991)「フランス官僚エリートの源流」芦書房
- ・三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社(2007)「欧米先進国における社会保障制度と会計検査の現状と課題に関する調査研究」(平成18年度会計検査院委託業務報告書)

【CDC・フランス会計検査院】

- CDC(2006a) , CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT
- CDC(2006b) , Les résultats et la gestion budgétaire de l'Etat - Exercice 2005
- CDC(2006c) , Report on Central Government Account summary
- CDC(2007a) , RAPPORT SUR L'ÉVOLUTION DE L'ÉCONOMIE NATIONALE ET SUR LES ORIENTATIONS DES FINANCES PUBLIQUES Tume1
- CDC(2007b) , RAPPORT SUR L'ÉVOLUTION DE L'ÉCONOMIE NATIONALE ET SUR LES ORIENTATIONS DES FINANCES PUBLIQUES Tume2
- CDC(2007c) , CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT
- CDC(2007d) , RAPPORT SUR LES RÉSULTATS ET LA GESTION BUDGÉTAIRE DE L'ÉTAT POUR L'ANNÉE 2006
- CDC(2007e) , CERTIFICATION OF THE CENTRAL GOVERNMENT'S ACCOUNTS

【CIAP】

- CIAP(2003) , GUIDE D'AUDIT DES PROGRAMMES
- CIAP(2006) , RAPPORT D'AVIS SUR L'ANALYSE DES COÛTS DES ACTIONS DANS LES PROJETS ET RAPPORTS ANNUELS DE PERFORMANCES

【COSO】

- COSO(2007) , Guidance on Monitoring, Sept. 2007

【IFAC・国際会計士連盟】

- IFAC(2003) , The Modernization of Government Accounting in France
- IFAC , International Standards on Auditing

【MINEFI・フランス経済財政産業省】

- MINEFI(2004a) , Central Government Accounting Standards France
- MINEFI(2004b) , The performance-based approach : a methodological guide for applying the Constitutional bylaw on budget acts
- MINEFI(2005a) , La lettre "LOLF et Systèmes d'information" n° 1
- MINEFI(2005b) , Réforme budgétaire et Systèmes d'information de l'État
- MINEFI(2005c) , INDIA point d'avancement au 30 septembre 2005
- MINEFI(2005d) , Projet de loi de finances pour 2006 Écologie et développement durable
- MINEFI(2006a) , Chorus Un système d'information au service de la modernisation de l'État
- MINEFI(2006b) , Plaquette de présentation du Palier 2006
- MINEFI(2007a) , Projet de loi de finances pour 2007
- MINEFI(2007b) , COMPTE GÉNÉRAL DE L'ÉTAT 2006
- MINEFI(2007c) , RAPPORT DE PRÉSENTATION
- MINEFI(2007d) , RAPPORT SUR LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT
- MINEFI(2007e) , Économie politique de la LOLF
- MINEFI(2007f) , guide pratique de la LOLF
- MINEFI(2007g) , Projet de loi de finances pour 2008 -ÉCOLOGIE, DÉVELOPPEMENT ET AMÉNAGEMENT DURABLES-
- MINEFI(2007h) , PLR 2006 – Extrait du pap de lan mission : Ecologie et development durable
- MINEFI(2007i) , Guide de lecture des documents budgetaires budgetaires par mission du budget de l'etat (pap)projet de loi finances pour 2008
- MINEFI(2007j) , Guide de lecture des documents budgetaires budgetaires par mission du budget de l'etat (rap) projet de loi de reglement pour 2006
- MINEFI(2007k) , Analyse des coûts des actions et des politiques publiques
- MINEFI(2007l) , Projets annuels de performance / annexe au projet de loi de finances pour 2008 Sécurité Jan. 2007
- MINEFI(2007m) , Rapports annuels de performance / annexe au projet de loi de règlement pour 2006 Sécurité Jan. 2007
- MINEFI , guide pratique de la LOLF a l'usage des parlementaires(出版年不明)
- MINEFI Budget Reform and State Modernisation in France(出版年不明)

【NAO・イギリス会計検査院】

- NAO(2005) , State Audit Book

【その他】

- Descheemaeker, Ch. (1998), La Cour des comptes 2 ed..

【法律】

- CODE DES JURIDICTIONS FINANCIÈRES Partie législative LIVRE Ier LA COUR DES COMPTES (財政裁判法典)
- LOLF:loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances
- Ordonnance organique du 2 janvier 1959 sur les lois de finances

【ウェブサイト】

- 経済財政産業省予算改革局 LOLF サイト <http://www.finances.gouv.fr/lolf/index1.html>
- 経済財政産業省パフォーマンス・フォーラムウェブサイト <http://www.performance-publique.gouv.fr/>
- 経済財政産業省国家近代化総局ウェブサイト <http://www.modernisation.gouv.fr/>
- 国民議会 LOLF ウェブサイト
- 首相府ウェブサイト <http://www.premier-ministre.gouv.fr/>
- http://www.assemblee-nationale.fr/budget/lois_de_finances/loi_organique.asp
- 日本外務省ウェブサイト <http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/france/data.html>
- 仏会計検査院ウェブサイト <http://www.ccomptes.fr/CC/Accueil.html>

用語集

用語	定義
アクション	<ul style="list-style-type: none"> アクションは、プログラムを具現化する単位であり、単一の省庁に帰属し、公益上の目的及び目標・成果を目指した項目として設けられている アクションにおいても予算金額が計上されるが、それはあくまで参考数値に留まっている
アレテ	<ul style="list-style-type: none"> Arrêt. 行政命令。さまざまな行政当局が発する行政行為。日本の通達にあたるもの
意見不表明	<ul style="list-style-type: none"> 監査範囲の制限の及ぼすであろう影響が重大であり、広範囲に及ぶため、監査人が十分かつ適切な監査証拠を入手することができず、その結果、監査人が財務諸表に対する意見を表明することができない場合に表明される意見
エキスパート	<ul style="list-style-type: none"> 仏会計検査院が民間専門家を任期付で採用した場合の役職をいう
欧州会計システム	<ul style="list-style-type: none"> 欧州連合の加盟国で使用される、国民会計を算定するためのシステムで、1995年版が最新
オペレータ	<ul style="list-style-type: none"> 財政から歳出を受けて、行政サービスを担う法人。美術館など公共施設を運営する行政公施設法人もその一つ
オールドナタ	<ul style="list-style-type: none"> 支払命令官と訳され、支出制限範囲内での予算権限を持つ各省庁の長
カメラル簿記	<ul style="list-style-type: none"> 明治22年のドイツ諸邦にならった大日本帝国憲法の発布に伴い、その附属法規として新たに公布された会計法（明治23年施行、大正10年改正）において採用された、ドイツ官房学の単式簿記・現金主義による記帳方法
監査意見	<ul style="list-style-type: none"> 監査人が、監査報告書において、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施した結果として表明する意見をいう
監査計画	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表の重要な虚偽の表示を看過することなく、監査を組織的、効果的かつ効率的に実施するために、監査の基本的な方針を策定し、その基本的な方針に基づいた詳細な監査の実施方法を決定することをいう
監査上の重要性	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与える程度を考慮して、発見された虚偽の表示が個別に又は集計して財務諸表全体にとって重要であるかどうかの判断の基準をいう。この重要性は、監査人の職業的専門家としての判断によって決定する

監査調書	<ul style="list-style-type: none"> ・ 一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施したこと及び十分かつ適切な監査証拠に基づいて財務諸表に対する監査意見を形成したことを立証するための資料として、監査契約の締結から監査報告書の作成に至る過程において、監査人が入手した監査証拠を監査人の判断の過程を含め記録・編集したもの
監査リスク	<ul style="list-style-type: none"> ・ 監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った監査意見を形成する可能性
期間配分の適切性	<ul style="list-style-type: none"> ・ すべての取引や会計事実が適切な期間に帰属していること
金利スワップ	<ul style="list-style-type: none"> ・ 同じ通貨間の異なる種類の金利を交換する取引
経済財政産業省 (MINEFI)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 財政管理、雇用、産業、貿易、国際的な経済協力、観光振興、消費者保護等を所管する経済・財政・雇用省と、予算管理、税制、地方公共団体の管理等を所掌する予算・公会計・公共サービス省から構成される省
限定意見	<ul style="list-style-type: none"> ・ 監査人が無限定適正意見を表明することはできないが、経営者との意見の不一致の事項又は監査範囲の制限の及ぼす影響が不適正意見若しくは意見差控を必要とするほど重大かつ広範囲ではないと結論した場合に表明される監査意見
権利と義務の帰属	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産の権利を所有しており、負債は義務を負っていること
公会計基準委員会	<ul style="list-style-type: none"> ・ the Committee for Public Accounting Standards. 独立した機関で、MINEFI、仏会計検査院、国家会計審議会 (National Accounting Council)、会計士、企業会計・経営の有識者等から構成される
国際監査基準 (IAS)	<ul style="list-style-type: none"> ・ International Audit Standards. 国際会計士連盟が策定した財務諸表監査における国際的な基準
国際会計士連盟 (IFAC)	<ul style="list-style-type: none"> ・ IFAC : International Federation of Accountants. 1977年に設立された世界の会計士団体により構成される国際機関
国際財務報告基準 (IFRS)	<ul style="list-style-type: none"> ・ IFRS : International Financial Reporting Standards. 企業活動が国際化するにつれ、各国間で財務諸表の作成ルールが異なることは投資家保護の観点から望ましくないとの要請から、民間機関の国際会計基準審議会 (IASB) が作成した国際的に統一化した会計基準
国際公会計基準 (IPSAS)	<ul style="list-style-type: none"> ・ IPSAS : International Public Sector Accounting Standards. 国際会計士連盟 (IFAC: International Federation of Accountants) のパブリック・セクター委員会 (PSC : Public Sector Committee) において、中央政府、地方政府及びこれらに関連した機関による財務報告の透明性、理解可能性及び国際

	的な比較可能性の向上を目指した国際的な基準
国民経済計算 (SNA)	<ul style="list-style-type: none"> • SNA, System of National Accounts. 一国の経済の状況について、すべての経済主体を対象として、国際的に統一基準に基づいて記録し、国際比較を可能とすることを目的とする公会計基準の一つである。基準作成主体は国際連合
国家会計審議会	<ul style="list-style-type: none"> • フランスにおける国家における会計基準の設定機関。政府、地方公共団体、民間企業等、その対象はフランス国家全体に関するものとされる
国家会計規定委員会	<ul style="list-style-type: none"> • フランスの会計基本規定の統一化のために設定された会計基準の統一化のための機関。ここで策定されたものがフランス会計原則
財政裁判法典	<ul style="list-style-type: none"> • Code des juridictions financières. 仏会計検査院ならびに地方圏会計検査院に関する組織の設置、権限、組織等を定めた法
財政制度等審議会	<ul style="list-style-type: none"> • わが国の予算、決算及び会計の制度に関する重要事項を調査・審議する財務大臣の諮問機関
歳入歳出決算書	<ul style="list-style-type: none"> • 国や地方公共団体等の一会計年度の予算執行の実績を、歳入と歳出に区分して整理した決算書
重要な虚偽表示のリスク	<ul style="list-style-type: none"> • 監査を行っていない状態において財務諸表に重要な虚偽の表示が生じる可能性を示し、発見リスク（財務諸表を作成する事業体の内部統制によって防止又は発見・是正されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、監査手続きを実施してもなお発見されない可能性）と合わせて監査リスクを構成する
試査	<ul style="list-style-type: none"> • 特定の監査手続の実施に際して、母集団（監査の対象とする特定の項目全体をいう）からその一部の項目を抽出して、それに対して監査手続を実施することをいう。試査には、一部の項目に対して監査手続を実施した結果をもって母集団全体の一定の特性を評価する目的を持つ試査（サンプリングによる試査）と、母集団全体の特性を評価する目的を持たない試査（特定項目抽出による試査）とがある
実在性	<ul style="list-style-type: none"> • 資産、負債、純資産は実際に実在した取引によって生じ、かつ期末日時点において実在していること
支払命令官	<ul style="list-style-type: none"> • 原語では、オールドナタ。支出負担行為、支出命令を行う役職
修正現金主義	<ul style="list-style-type: none"> • 入出金を認識の基準としつつ、年度末においては出納整理期間内の入出金を年度内に認識する会計上の認識基準をいう
取得原価・取得価額	<ul style="list-style-type: none"> • 財やサービスの取得に要した費消額

出納官	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経済財政産業省（現予算・公会計・公共サービス省）の公会計総局に属し、支払命令官の指示により現金の出納を行う役職
出納整理期間	<ul style="list-style-type: none"> ・ 前会計年度末までに確定した債権債務について現金の未収未払の整理を行うために翌年度に設けられる期間。我が国における通常の歳入金・歳出金については翌年度の4月30日まで、国庫内の移換等については翌年度の5月31日まで、その後公債の発行や国税の組入れ等がなされ、出納事務の完結は7月31日とされている
ゼロベース予算	<ul style="list-style-type: none"> ・ 前年度予算の実績をいったん白紙に戻し、必要な額や優先順位などを白紙の状態から検討し直して予算を編成する予算編成手法
1959年オールドナンス	<ul style="list-style-type: none"> ・ LOLF導入まで適用されていた予算組織法で、国の予算と会計について定めた法令
1962年デクレ	<ul style="list-style-type: none"> ・ 新会計基準導入まで、公会計の一般的会計原則を定めていたデクレ
退職年金（給付）債務	<ul style="list-style-type: none"> ・ 一定期間にわたり労働を提供したこと等の事由に基づいて、退職以後に従業員に支給される給付のうち認識時点までに発生していると認められるものをいい、割引計算により算定される
単式簿記	<ul style="list-style-type: none"> ・ 金銭の収入・支出など特定の事項についてのみ記録する方法
デクレ	<ul style="list-style-type: none"> ・ Décret. 行政立法。日本の政令にあたるもの
統制活動	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経営者や部門責任者等が自らの命令・指示が適切に実行されることを確保するために定めた方針と手続の総称をいい、内部統制の目的を達成するため、あらゆる階層、部門・部署等の事業活動に組み込まれている。統制活動には、防止的統制活動と発見的統制活動がある
統制環境	<ul style="list-style-type: none"> ・ リスク評価の機能、統制活動、情報・伝達の機能、監視活動の構成要素の基礎であり、社風によって影響され、すべての企業構成員の内部統制に対する意識に影響を与え、経営者の内部統制に対する態度や姿勢を反映している。統制環境は、内部統制を構築するための枠組を提供する
統制リスク	<ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性
内部監査	<ul style="list-style-type: none"> ・ 内部統制の構成要素である監視活動における主要な機能の一つであり、主として独立的評価による監視活動として機能し、内部統制が有効でかつ効率的であるかどうかについて継続的に監視するために、内部統制の整備状況の評価し、運用状況を検証して、内部統制の改善に関して助言し、

	勧告することなどを業務とする
内部統制	<ul style="list-style-type: none"> 事業経営の有効性と効率性を高め、企業の財務報告の信頼性を確保し、かつ事業経営に係る法規の遵守を促すことを目的として企業内部に設けられ、企業を構成する者のすべてによって運用される仕組み
内部統制の構成要素	<ul style="list-style-type: none"> 内部統制を構成する統制環境、リスク評価の機能、統制活動、情報・伝達の機能、監視活動の5つの要素
発見リスク	<ul style="list-style-type: none"> 企業の内部統制によって防止又は発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、実証手続を実施してもなお発見されない可能性
発生主義	<ul style="list-style-type: none"> 収益や費用を取引等の発生の事実に基づいて会計上認識するという会計上の認識基準
評価の妥当性	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表に含まれる資産、負債、純資産が適切に評価された金額により表示されていること
表示の妥当性	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表のすべての項目が妥当な表示区分で明瞭に表示されていること
複式簿記	<ul style="list-style-type: none"> 会計事実となる取引を、資産、負債、資本、費用又は収益のいずれかに属する勘定科目を用いて、二面的かつ、貸借平均の原理に基づいて組織的に記録・計算・整理する方法
不適正意見	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表に与える不一致の影響が重大かつ広範囲に及ぶため、監査人が限定意見では当該財務諸表が誤解を招きやすいか又は不完全な性質であることを明らかにするには不十分であると結論を下した場合に表明される監査意見
プライベート・ファイナンス・イニシアティブ (PFI)	<ul style="list-style-type: none"> 公共施設等の建設、維持管理、運営等を民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用して行う手法
プログラム	<ul style="list-style-type: none"> LOLFの政策体系における結果と評価に連動する予算区分の単位（「目標と関連付けられた1つの活動ないし関連した活動全体を実施するための歳出をグループ化したもの」LOLF7条I）。プログラムは、省庁ごとに区分されるのが原則であるが、ミッションと同様に複数の省にまたがるプログラムもある
フランス会計原則 (PCG)	<ul style="list-style-type: none"> Plan Comptable General. 国家会計規定委員会（CRC: <i>Comite de la reglementation comptable</i>）が策定するフランスの会計原則であり、フランスのあらゆる団体に一般に適用される会計基準
フルコスト	<ul style="list-style-type: none"> ある事業の1年間のコストを集計する際に、間接費や減価償却費等を含めた資源消費しているすべてのコストを算定したもの

プログラム責任者	<ul style="list-style-type: none"> 各プログラムの目標・結果の管理を行う。委託費などの性質別の区分がないので、アウトソーシングや地方分散の採否等について裁量権を有し、その結果について責任を持つ。LOLFに基づき新しく導入された
マクロヘッジ	<ul style="list-style-type: none"> 金融機関に対し経過措置として認められていた会計処理方法のことで、ヘッジ目的の金利スワップなど、ヘッジ手段（デリバティブ取引）の評価損益を繰延べできるとする時価会計の特例措置のこと
マーストリヒト条約	<ul style="list-style-type: none"> 1993年に発布された欧州連合の創設を定めた条約。正式名称は欧州連合条約で、通貨と政治分野の統合について定められた
ミッション	<ul style="list-style-type: none"> 一般会計における歳出の議決単位。ミッションには、一つの省庁ごとに区分されている省庁ミッションと、複数省庁が担当する省庁間ミッションがある（「特定の公共政策に資するプログラム全体を包含するものであり、1つないし複数の行政部局（省）に属するもの」LOLF7条I）
無限定適正意見	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表は、それぞれの会計基準の枠組に準拠して真実かつ公正な概観を与えていると結論を下した場合に表明される監査意見
持分法	<ul style="list-style-type: none"> 投資会社が有する関連会社の株式の取得原価に、関連会社の損益のうち投資会社の持分相当額を加減算することにより、関連会社の損益の影響を財務諸表に示す方法
網羅性	<ul style="list-style-type: none"> 記録すべき資産、負債はすべて漏れなく記録されていること
予算改革局 (DRB)	<ul style="list-style-type: none"> Direction de la reforme budgetaire. LOLF改革推進のため、経済財政産業省の予算局から分離して、2007年まで暫定的に設置された組織
ライフサイクルコスト	<ul style="list-style-type: none"> 施設の建設から寿命期間中に必要な総費用を現在価値で表したもの
リスク・アプローチ	<ul style="list-style-type: none"> 重要な虚偽の表示が生じる可能性が高い事項について重点的に監査の人員や時間を充てることにより、監査を効果的かつ効率的なものとする監査の実施の方法
リスク評価の機能	<ul style="list-style-type: none"> 企業が企業目的から部門別の事業活動に至る種々の目的（企業目的等）の達成を阻害するリスクを識別し、その発生の可能性や企業目的等の達成に及ぼす影響を分析、評価し、それに対応する方針を決定すること
連結	<ul style="list-style-type: none"> 資本的及び実質的に支配従属関係にある法的に独立した複数の団体からなる集団を、経済的な観点から単一の組織体とみなして、その経営成績及び財政状態を把握するため

	の決算の方法
割引現在価値	・ 財や事業等から生み出される将来のキャッシュ・フローの総和を一定の割引率で現在価値に割り戻したもの
Accord	・ 中央行政機関で使用される予算執行管理システム。1998年に開発が開始され、2004年に導入された。LOLF施行に伴い機能を改修し現在はAccord LOLFとなった
ACL	・ カナダACL Services Ltd.が開発した企業向けデータ監査ツールであり、多くのデータの中から、特異なデータを見つけ出すソフトウェア。さまざまな条件を組み合わせることで、エラーデータや不正データの発見、傾向や問題の分析、レポートの作成などに活用されている
AIFE	・ Agence pour l'informatique financiere de l'Etat. 国家財政情報庁
BOP	・ プログラム事業予算 (budget operationnel de programme: BOP) の略。プログラムをさらに分解した予算の実行単位。
BOP責任者	・ BOPごとに地方機関に配置された責任者 (responsables de BOP)。中央機関のプログラム責任者との間で管理に関する対話 (dialogue) を行い、広範な裁量権を得て、包括的な支出許容費を利用しながら所定の目標と指標をもとに支出する
CDC	・ Cour des Comptes. 仏会計検査院
CGAF	・ 経済財政産業省一般会計を指す。予算執行残高、政府の資産維持成果 (企業会計における費用と収益の差額) が含まれる
CGE	・ Le compte général de l'Etatの略。貸借対照表、純費用計算書、キャッシュフロー計算書、附属明細書が含まれる
CIAP	・ Le Comite interministeriel d'audit des programmes. プログラム監査省庁間委員会
comptables publics	・ 経済財政産業省職員で各省庁に常駐する出納官。執行命令に基づき、予算の支払いを実施する
Controleur financier	・ 経済財政産業省職員で各省庁に常駐する財務統制官。支払命令官 (オールドナタ) の執行を監督する役割を持つ
Chorus	・ 2011年もしくは2012年に完全に導入される予定の、LOLF改革を実現するために導入される会計システム
Copernics	・ 簡明な財務情報を作成するために2010年もしくは2011年ごろ導入予定の会計システム
DGCP	・ La direction generale de la Comptabilite publique. 経済財政産

	業省公会計総局
DGME	・ La direction generale de la Modernisation de l'Etat. 経済財政産業省国家近代化総局
IDEA	・ 会計等の大量なデータを取り込み、適切なデータ処理がなされているかを分析するデータ分析・監査ソフトウェアの一つ
IFAC	・ International Federation of Accountantsの略。国際会計士連盟
IFRS	・ 国際財務報告基準
IPSAS	・ International Public Sector Accounting Standardsの略で国際公会計基準と訳される。国際会計士連盟(IFAC: International Federation of Accountants) のパブリック・セクター委員会において策定された国際的な基準
LOLF	・ Loi organique n° 2001-692 du 1er aout 2001 relative aux lois de finance. 2008年8月1日に成立した国家予算の編成や執行の基本に関する組織法
Management control	・ 資源や活動を管理し、目的の達成に向けて成果の向上やコスト管理を行う行為や部下との経営対話を行う行為
MINEFI	・ フランス経済財政産業省。日本の経済産業省と財務省の機能を持つ省庁
M14	・ 正式名称はArrete du 9 novembre 1998 relatif budgetaire et comptable des commues et de leurs etablissements public administratif l'innstruction M14という、1998年に地方公共団体に導入された発生主義の会計基準
NAO	・ National Audit Officeの略。英国の会計検査院
NPM	・ New Public Managementの略。契約手法や成果志向等民間の経営手法を取り入れた新しい公共経営
operator	・ オペレータ。財政から歳出を受けて、行政サービスを担う法人。美術館など公共施設を運営する行政公施設法人もその一つ
PAP	・ Projet annuel de performanceの略。年次業績計画書と呼ばれ、予算書類に添付される。プログラムやアクションごとの達成目標、業績指標やそれに必要なコストなどについて記述されている
Plan Comptable General	・ フランス会計原則。国家会計規定委員会(CRC: Comite de la reglementation comptable) が策定するフランスの会計原則であり、フランスのあらゆる団体に一般に適用される会計基準

RAP	<ul style="list-style-type: none">• Raport annuel de performancesの略。PAPに対応して各ミッションごとに作成される年次業績報告書で、予算書類に添付されるPAPに対応した書類。PAPで定められたプログラムやアクションごとの達成目標、業績指標の達成状況について記述される
-----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------