

[論 文]

フランス連結会計基準の国際的調和 (25・完)

- 国家会計審議会(CNC)の組織構成上の特徴 -

大 下 勇 二

1. はじめに
2. 国際的調和化に対するフランス会計制度のスタンス
3. フランス連結会計基準
 - (1) 連結範囲の決定基準
 - (2) 作成免除(連結免除)
 - (3) 連結禁止・連結放棄(以上第35巻第4号)
 - (4) 連結範囲に関する事例
 - (5) 1998年12月のプラン・コンタブル連結会計規定の改正
 - (6) 連結会計の基本原則(以上第36巻第2号)
 - (7) 個別計算書類の再処理
 - (8) 個別計算書類の義務的再処理
(以上第36巻第3号, 第37巻第2号, 第3号, 第4号)
 - (9) 個別計算書類の選択的再処理
(第38巻第1号, 第39巻第2号, 第3号)
 - (10) 外貨換算会計
(第39巻第4号, 第40巻第1号)
 - (11) リース会計 (第40巻第4号)
 - (12) 連結計算書類の作成基準
(第43巻第1号, 第44巻第3号, 第45巻第1号, 第2号, 第4号, 第46巻第2号, 第47巻第1号)
4. 連結の会計方針と国際的基準への対応
(第49巻第1号)
5. 税務会計の影響 (第50巻第3号)
6. プラン・コンタブル・ジェネラルと税務会計
(第52巻第4号)
7. 連結会計基準とプラン・コンタブル・ジェネラル-むすびに代えて -
 - (1) プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の特徴
 - (2) プラン・コンタブル・ジェネラルの法的効力と商法・会社法規制との関係
(第54巻第1号)
 - (3) 連結会計基準の特徴 (第54巻第2号)
 - (4) 国家会計審議会(CNC)の組織構成上の特徴
 - ① 国家会計審議会(CNC)の組織改革とその特徴
 - ② 1957年CNCシステムとその特徴
 - ③ 関係領域の拡大と会計専門家の役割
 - ④ 国家会計審議会(CNC)の組織改革と会計専門家主導への転換
(以上本号)
7. 連結会計基準とプラン・コンタブル・ジェネラル-むすびに代えて -
 - (4) 国家会計審議会(CNC)の組織構成上の特徴
 - ① 国家会計審議会(CNC)の組織改革とその特徴
 - 1) 会計基準設定機関の変遷
フランスにおいて、1957年から2010年までの50年を超える期間にわたり、プラン・コンタブル・ジェネラル(Plan Comptable Général; PCG)を主たる手段とする会計標準化に、その推進組織として中心的な役割を果たしてきたのが国家会計審議会(Conseil National de la Comptabilité; CNC)である。

第1図表は、フランスにおけるPCGなどの設定機関の変遷を、創設に係る法令、関係したプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)および連結会計基準とともに示したものである。

国家会計審議会(CNC)は、1957年に国家会計審議会に係る1957年2月7日デクレ第57-129号により設置された。CNCは、1947年に設置されていた高等会計審議会(Conseil supérieur de la Comptabilité)を発展的に解消したもので、高等会計審議会の前身は、1946年に創設された会計標準化委員会(Commission de normalisation des comptabilités)である。現在の会計基準機構(Autorité des Normes Comptables;ANC)⁽¹⁾は、2010年に会計基準の設定機関としての機能をCNCから引き継いだ。それに伴い、CNCはその歴史を閉じたのである。

従って、フランスにおける会計基準の設定に係る機関としては、国家会計審議会(CNC)の活動期間が圧倒的に長い。しかも、PCGと連結会計基準の双方の作成と適用に関わったのはCNCだけである。

第1図表に示すとおり、国家会計審議会(CNC)は、1957年PCG、1982年PCGおよび1999年PCGの3つのプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)と、1968年連結報告書・勧告書、1986年PCG連結会計原則および1999年連結会計規則(会計規制委員会規則第99-02号)のすべての連結会計基準に関わってきた。

国家会計審議会(CNC)が会計基準の設定機関としての機能を担った1957年から2010年までの期間は、前半には主にPCGを中心とした国

内の会計標準化の推進、後半には企業活動のグローバル化に伴い、国内の連結会計情報の整備、欧州共同体域内での会計の調和化、連結を中心とした国際的実務あるいは国際的基準との調和化の問題が重要な課題となった時期にあたる。

連結に関しては、1968年に最初の連結会計基準が作成され、1970年代からは連結計算書類レベルでフランスの国際的企業による米国基準や国際会計基準などの国際的基準の採用実務が見られた。1980年代に入るとEC会社法指令第7号(連結計算書類)の国内法化に係る1985年連結会計法が制定され、それに伴い1982年プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)に1986年PCG連結会計原則が追加された。

1990年代以降は、国際会計基準(IAS)との調和化が重要な課題となり、国際会計基準(IAS)への対応のために体制を整えることの必要性が認識された。1999年には、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)から連結会計規則が分離された。2000年代に入ると、EUレベルの決定により2005年から上場企業の連結計算書類に国際会計基準(IAS/IFRS)が強制適用された。

国家会計審議会(CNC)の組織は、1957年プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)および1982年PCGの共通基準としての性格を大きく反映したものであると考えられるが、連結会計領域における国際基準との調和化の取組みがこれを少しずつ変えていったのではないか。筆者の問題意識はこの点にある。

すなわち、証券市場向けの株主・投資者の連結会計情報の整備および連結を中心とした国際

第1図表 フランスにおける会計基準設定機関の変遷

期 間	会計基準設定機関	創設に係る法令	PCG	連結会計基準
1946-1947	会計標準化委員会	1946年4月4日デクレ(46-619)	1947年PCG	なし
1947-1957	高等会計審議会	1947年1月16日デクレ(47-188)	1947年PCG適用 1957年PCG作成	なし
1957-2010	国家会計審議会 (CNC)	1957年2月7日デクレ(57-129)	1957年PCG適用 1982年PCG作成・適用 1999年PCG作成・適用	1968年連結勧告書 1986年連結会計原則 1999年連結会計規則
2010-現在	会計基準機構 (ANC)	2009年1月22日オルドナンス(2009-79)、2010年1月15日デクレ(2010-56)	1999年PCG適用 2014年PCG作成・適用	1999年連結会計規則の 適用・一部改正

(筆者作成)

会計基準 (IAS/IFRS) との調和化 (後にコンバージェンス) の取組みが、CNC の組織をいわば連結シフト、国際会計基準シフトの体制に変えていったと考える。

本稿では、本シリーズのむすびとして国家会計審議会 (CNC) の組織上の特徴を取り上げ、この点を解明したい。

2) 国家会計審議会 (CNC) の組織の変遷

a. CNC の組織改革の歴史

第2図表は、国家会計審議会 (CNC) の創設、改組および廃止に係る法令をまとめたものである。国家会計審議会 (CNC) の創設から廃止までの間に、5本のデクレ (政令) が定められている。

すなわち、国家会計審議会の創設に関する1957年2月7日デクレ第57-129号、これを一部改正する1964年3月20日デクレ第64-266号および1993年2月1日デクレ第93-167号、これを廃止して新たに国家会計審議会に関する規定を定める1996年8月26日デクレ第96-749号、さらにこれを廃止して新たに国家会計審議会に関する規定を定める2007年4月27日デクレ第2007-629号の5本である。

このうち、重要なデクレは、1957年2月7日デクレ、1996年8月26日デクレおよび2007年4月27日デクレである。後のデクレが前のデクレを全面廃止する形で新たな法令を定めているからである。これから、CNCの組織は、歴史的に1957年2月7日デクレに基づくシステム、1996年8月26日デクレに基づくシステム、

2007年4月27日デクレに基づくシステムの3つのシステムが存在したことがわかる。

最も長く用いられたシステムは1957年システムである。1957年から1996年までの40年間にわたる。1957年システムにおける組織上の特徴がCNCの伝統的な特徴であると言える。なお、1957年システムは1996年に廃止されるまでに、2度の一部改正を経ている。最初の一部改正はCNCの創設後間もない1964年である。2回目の一部改正は1993年である。

b. 1957年CNCシステムの3つの特徴

筆者は、1957年システムに基づくCNCの伝統的な組織上の特徴として、社会の各種利害関係者の代表による「協議の組織」、「政府の強い関与」および「官僚主導の運営」を上げたい。

まず、国家会計審議会 (CNC) の組織原理として、協議方式が採用されている。この点はCNC自身が認めるところである (CNC, 1994, p. 7)。会計に関わる組織・団体からの代表者を平等性とバランスに配慮してCNCのメンバーにすることで、民主的な形で社会的なコンセンサスが得られると考えられている。

この代表制に基づく協議方式の考え方は、プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の共通基準としての性格と密接に関係している。CNCの設定するPCGは、当初からさまざまな領域で共通基準として用いられることが想定されており、これら領域の関係者のコンセンサスを図りながら会計標準化を進めていく必要があるからである。

第2図表 国家会計審議会 (CNC) の創設、改組および廃止に係る法令とCNCシステム

国家会計審議会の創設、改組および廃止に係る法令	CNCシステム
国家会計審議会に関する1957年2月7日デクレ第57-129号 (CNC創設)	1957年システム
・1964年3月20日デクレ第64-266号 (1957年2月7日デクレ一部改正)	
・1993年2月1日デクレ第93-167号 (1957年2月7日デクレ一部改正)	
国家会計審議会に関する1996年8月26日デクレ第96-749号 (1957年2月7日デクレ廃止)	1996年システム
国家会計審議会に関する2007年4月27日デクレ第2007-629号 (1996年8月26日デクレ廃止)	2007年システム
ANCに関する2010年1月15日デクレ第2010-56号 (第12条) (2007年4月27日デクレ廃止)	(CNC廃止)

(各法令に基づき筆者作成)

第2の特徴として、「政府による強い関与」を上げることができる。CNCは協議の組織としながらも、政府/経済・財務省がCNCの活動に強く関与している。国家会計審議会(CNC)は経済問題担当大臣の諮問機関である。その権限は諮問の権限に限られ、従って規制権限を持たず、経済・財務省の一関係機関として、その人的資源も財源も当該省に大きく依存してきた。

政府による強い関与は、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の税務会計および公会計における一般基準としての位置づけと密接に関係し、社会会計との接続を重視したプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)のマクロ経済指向的計算構造とも大きく関係している。PCGの内容いかんが、 taxation、公的組織の管理あるいはマクロ経済データとの接続関係に直接影響するからである。

さらに、第3の特徴として、官僚主導の運営を上げたい。この特徴は、第2の特徴である「政府による強い関与」に基づくものである。作業レベルでは企業経理幹部や会計士・法定会計監査人といった会計専門家の力を借りながら、組織全体の運営は、政府/経済・財務省のコントロール下で官僚主導で行われてきたと考える。

筆者が上げる以上の3つの特徴は、いずれも種々の領域で共通基準として用いられるプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の性格と結びついており、PCGの共通基準としての位置づけがCNCの組織に大きく影響していると見られる。

3) 国家会計審議会(CNC)の組織改革と1957年CNCシステムの変容

a. CNCの組織改革の要因とその任務の拡大
しかし、これら特徴は、1990年代からの組織改革により大きく変わる。第2図表に示すとおり、CNCに関する法令の2回目の一部改正と2度の全面改正は、すべて1990年代以降である。このことは、1990年代以降、それだけCNCの改革を必要としたことを表している。

それでは、CNCの組織改革を必要とした要因は何か。筆者は、その主要要因として、連結中心の国際会計基準(IAS)への対応を上げたい。

国際会計基準(IAS)のグローバル・スタンダード化の流れの中で、従来のシステムでは対応できないと考えられたのである。

すなわち、CNCの取り組むべき課題として、個別会計情報に係るプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)だけでなく、連結会計情報に係る連結会計基準の整備が加わり、さらに1998年の6条オプション(国際会計基準の任意適用容認)や2005年からの国際会計基準の強制適用を重要な契機として、国際会計基準(IAS/IFRS)への対応がCNCにとって差し迫った重要課題となったためである。そのため、国際基準の設定機関と対話ができる高度に専門的な知識・経験を有する指導的人材が必要とされ、国際基準と国内基準の調和化・コンバージェンスに備えた体制づくりが求められたのである。

第3図表に示すとおり、国家会計審議会(CNC)の任務は拡大されてきた。すなわち、まず、1993年の一部改正では、事前の意見付与の任務は、「提案される会計次元のあらゆる行政規則、命令または勧告に対する」ものから、「検討される会計次元のあらゆる措置に対する」ものに拡大される。

これにより、それまで、行政命令の次元に限定されていたのが、法律の次元を含めた会計次元のあらゆる措置に拡大される。しかも、当該任務は国内だけでなく、共同体レベルにも及ぶ。

次に、1996年の全面改正では、経済セクターの全体に関する意見書および勧告書を発する任務を有することを明確にした。これに伴い、事前の意見付与は、金融・保険の分野に拡大される。

さらに、事前の意見付与の任務は、「会計標準化の国際的機関または外国の機関が作成する基準およびその適用に対する」ものに拡大される。当該拡大に関連して、理論的・方法論的研究の調整と総合、情報の収集、研究、あらゆる文書の流布の任務は、従来の「会計教育、勘定の組織、記入および展開」に関するものから拡大し、これに「国際会計基準」を加えた。

以上のように、国際会計基準(IAS)への対応の必要性は、国家会計審議会(CNC)の任務の拡大として表れている。

第3図表 国家会計審議会（CNC）の任務の拡大

CMC システム	任 務
1957 年システム	<ul style="list-style-type: none"> ・ 会計の理論的・方法論的研究とその実践適用に関して調整と総合の任務を有する。 ・ すべての担当部門、団体または組織と連携して、とりわけ次の任務を行うものとする。 <ul style="list-style-type: none"> a. 学校または卒業後の会計教育、勘定の組織、記入および合理的な展開、に関する情報収集、研究、文書の配布 b. 行政部門または公的部門、政府提案により設置した委員会、国家が直接・間接的に支配する組織により<u>提案される会計次元のあらゆる行政規則、命令または勧告に対する事前の意見付与</u> c. 勘定の合理的な展開に関する措置の提案（企業および業界団体のため、国家統計または予算および国民経済勘定の作成のため）
(1993 年一部改正)	<ul style="list-style-type: none"> (b. の任務の拡大) 国内または共同体次元のいかんを問わず、行政部門または・・・(同上)・・・により検討される会計次元のあらゆる措置に対する事前の意見付与
1996 年システム	<ul style="list-style-type: none"> ・ 会計領域において、<u>経済セクターの全体に関する意見書および勧告書を発する任務を有する。</u> ・ 関係部門、団体または組織と連携して、次の任務を行うものとする。 <ol style="list-style-type: none"> 1. 国内または共同体次元のいかんを問わず、行政部門または公的部門、政府提案により設置した委員会特に<u>銀行・金融委員会、国家保険審議会の規制委員会</u>、および国家が直接・間接的に支配する組織により検討される会計次元のあらゆる措置に対する事前の意見付与 2. (任務の拡大) <u>会計標準化の国際的機関または外国の機関が作成する基準に対する意見付与</u> 3. 勘定の展開に関するあらゆる措置の提案（企業および業界団体のため、あるいは国家の統計または予算の確立および国家の経済勘定の確立のため） 4. 会計教育、勘定の組織、記入および展開に関して、理論的・方法論的研究の調整と総合、会計情報に関するあらゆる文書の流布
2007 年システム	<ol style="list-style-type: none"> 1. 国内または共同体次元のいかんを問わず、会計次元のあらゆる措置に対する事前の意見付与 2. (任務の拡大) <u>会計標準化の国際的機関または外国の機関が作成する基準およびその適用に対する意見付与</u> 3. (任務の拡大) <u>国際会計基準</u>、会計教育、勘定の組織、記入および展開に関して、理論的・方法論的研究の調整と総合、情報の収集、研究、あらゆる文書の流布 4. 勘定の展開に関するあらゆる措置の提案（企業および業界団体のため、あるいは国家の統計または予算の確立および国家の経済勘定の確立のため）

(1957 年デクレ第 2 条、1993 年改正 2 条、1996 年デクレ第 2 条および 2007 年デクレ第 2 条に基づき筆者作成。なお、下線筆者)

b. 国家会計審議会（CNC）の改革と政治的影響

政府による強い関与とそれに基づく官僚主導の運営は、国家会計審議会（CNC）が政府のコントロール下にあることを示すものである。このことは、国家の政権運営を担う政治勢力の経済政策いかに、国家会計審議会の組織や運営に影響を与えることを意味している。第 4 図表は国家会計審議会（CNC）の改革とその時の政権、その政治的立場および経済政策の基本的考え方をまとめたものである。

1980 年代以降のフランスでは、右派の共和国連合（RPR）およびフランス国民連合（UDF）と左派の社会党（PS）などの政治勢力がほぼ交

互に政権を担当してきた。1980 年代の社会党政権（ミッテラン大統領 / モーロワ首相・ファビウス首相）（当初共産党が参加）による大規模な企業国有化は記憶に新しいところである。左派は、経済における国家の役割を重視する。これに対して、右派は、経済への国家の介入を極力排して、市場メカニズムに基づいた経済運営を重視する。

1990 年代に入り、社会党政権は左派の政策に対する国民の不満を受けて、ベレゴボワ首相の下で経済運営の改善を図った。パブリック・セクターの委員を大幅に削減し民間委員を増員した 1993 年の CNC の改組は、これと無関係ではないと考える。

1993年の改正デクレは執行を2年後としていたが、1995年に誕生した右派のシラク大統領・ジュベ首相による政権はこれを未執行のまま1996年にCNCの全面的改革を実施し、1957年システムを廃止した。

シラク、サルコジと続く右派政権の市場重視の経済運営は、CNCの全面改組による会計専門家主導への転換を促したと考える。国家の介入を極力排し自由な市場活動を重視する政権が、経済のグローバル化、国際会計基準のグローバル・スタンダード化に対応するために、CNCの組織を大きく変えたと考えられるからである。

このように、1990年代以降のCNCの改革は、左派社会党政権の経済政策の行き詰まり、左派から右派への政権交代、それに伴う経済政策の転換の時期と重なるのである。

c. 1957年CNCシステムの3つの特徴の変容
第5図表に示すとおり、国家会計審議会(CNC)の一連の組織改革により、まず「協議の組織」の特徴が徐々に弱められた。当該特徴は、最終

的には2007年の組織改革において、議決に関与しない諮問委員会の形で残ったに過ぎない。

次に、「政府の強い関与」とそれに基づく「官僚主導の運営」の特徴も徐々に弱められた。これに代わる形で、会長の権限と事務局体制が強化され、国際的な連結会計実務や連結中心の国際会計基準に精通した会計専門家が会長に就任してその運営の主導性を強める。

しかし、政府の関与がなくなったかと言えば否である。政府/経済・財務省の基本的スタンスは、CNCの運営は会計専門家に委ねるが、大企業あるいは大手監査事務所寄りの運営にならないよう、その監督・監視は必要であるというものである。

そのために、CNCメンバーの人事権は、経済・財務省(経済担当大臣)がこれを保持する。また、国家会計審議会(CNC)が作成した基準案は、会計規制委員会(CRC)の承認後(1998年から)、経済・財務大臣が省令により承認して初めて正式な規則になる。

政府/経済・財務省は、CNCの人事権と省令

第4図表 国家会計審議会(CNC)の改革と政治情勢

CNC (創設・改組・廃止)	政 権		政治的 立 場	経済政策の基本的考え方
	大統領	首 相		
1957年 創 設	ド・ゴール	ドブレ	右 派	テクノクラート(技術官僚)の主導する 数次の経済計画に基づく経済成長
1964年 一部改組		ポンピドゥー		
1993年 一部改組	ミッテラン	ベレゴボワ	左 派	左派の政策への不満に応える経済運営の導入
1996年 全面改組	シラク	ジュベ	右 派	市場重視の経済運営
2007年 全面改組	サルコジ	ドビルパン		
2010年 廃 止		フィヨン		

(各法令に基づき筆者作成)

第5図表 1957年CNCシステムの3つの特徴の変容

CNCシステム	システムの特徴		
	協議の組織	政府の関与	運営主導
1957年システム	顕 著	強 い	官 僚
1996年システム	維 持	低 下 (CRCでは強い)	会計専門家
2007年システム	限定的残存	人事権は保持	会計専門家

・CRC: 会計規制委員会。(CNCに関する各法令に基づき筆者作成)

による承認の手続きを通じて、フランスにおける会計基準の設定をコントロールしているのである。この点はCNCの創設以来一貫している。とくに、上場会社の連結計算書類に適用される国際会計基準（IAS）への対応は重要な課題であるが、国内の様々な事業体の個別計算書類に適用されるプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）はそれに劣らず重要であると考えられている。連単分離志向を生み出す源泉がここにある。

② 1957年CNCシステムとその特徴

1) 協議の組織

a. 1957年システムにおける国家会計審議会（CNC）の組織
 国家会計審議会に係る1957年2月7日デク

レ（1964年3月20日デクレ第64-266号により一部改正）第4条によれば、CNCの組織（人的構成）は第6図表のとおりまとめられる⁽²⁾。

これによれば、国家会計審議会（CNC）は、会長1名、会長補佐・副会長1名、副会長4名、事務局長1名および一般委員59名+ α 、全体で66名+ α （1957年創設時は58名）であったことがわかる。これらCNCのメンバーは、経済・財務大臣がこれを任命する（同デクレ第4条）。

イ) CNCの幹部

会長は有給、兼業不可であり、長らく高級官僚が就任してきた。会長補佐の副会長は公務員から選任される。

副会長4名は、公会計局長、専門会計士・認許会計士協会（Ordre des Experts comptables et des comptables agréés; OECCA）高等審議会

第6図表 国家会計審議会（CNC）の組織（66名+ α ）（1964年改正時）

構成	人数	内 訳
会 長	1	(人事に関する規定はないが、事実上、経済・財務省関係の高級官僚から選任)
会長補佐・副会長	1	公務員から選任
副会長	4	公会計局長、専門会計士協会会長、企業の社長・取締役・部長、教育関係者
事務局長	1	(人事に関する規定はないが、事実上、経済・財務省関係者)
公的部門の代表者	15	経済・財務大臣の代表者（4名）、工業大臣の代表者、商業大臣の代表者、農業大臣の代表者、国民教育大臣の代表者、国璽尚書・法務大臣の代表者、会計院の評定官、国立統計経済研究所の代表者、設備計画・生産性委員会一般委員または代表者、専門会計士・認許会計士協会高等審議会付政府委員、国家信用審議会の代表者、国家保険審議会の代表者
民間部門の代表者	7	生産性向上協会会長または代表者、会計学会会長または代表者、フランス会計協会会長または代表者、全国会計職業連盟会長または代表者、会計人協会会長または代表者、控訴院認可会社監査役協会連盟会長または代表者、経営組織・管理コンサルタント協会会長または代表者
第2条第2項bに定める委員会または部門の代表（+ α ）		
会計実務専門家	27	専門会計士・認許会計士協会高等審議会の提案に基づき同協会の会員（8名）、全国会計職業連盟、経理部長職協会、経理課長職協会連盟および会計人協会による共通の同意により提案される経理部長または経理課長（6名）、全国経営者団体評議会と商業会議所会頭連合の共通の同意により提案される経営者団体の代表者（4名）、最も代表的な中央組織の労働組合の代表者（4名）、国家会計審議会会長により提案される現役・退職公務員（5名）
隣接諸科学専門家	10	法学、経済学および財政学など会計との関係が特に重要な領域の専門家
合 計	66 + α	

(1957年2月7日デクレ-1964年3月20日デクレにより一部改正-第4条に基づいて筆者が作成した。また、公的部門と民間部門の区分と分類は筆者が区分しこれを分類した。)

会長、企業の社長または取締役・部長および教育関係者である。つまり、4名の副会長は公会計局長(公的部門の公務員)、会計士協会トップ(会計専門家)、企業経営幹部(民間の企業関係者)、教育関係者(大学などの教員)から選任することが定められている。

公会計局長(directeur de la Comptabilité publique)指定の副会長ポストは、1964年の一部改正により新たに追加されたものである。

経済・財務省の一部門である公会計局のトップが副会長のポストを確保している点は重要な特徴である。CNCが公会計局さらには経済・財務省の意向を重視していることを示すものだからである。

事務局長は国家会計審議会の事務部門を統括する。事務部門は経済・財務省の各局所属の職員を中心に構成されている。事務部門の運用と管理は、国家会計審議会会長の提案により経済・財務大臣が定める内規に従う(同デクレ第7条)。

ロ) 一般委員

一般委員(59名+ α)は、公的部門の代表者(15名)、民間部門の代表者(7名)、上記1957年デクレ第2条第2項bの規定に係る各委員会または各部門の代表者(+ α)、会計実務専門家(27名)および法学・経済学・財政学等の隣接諸科学の専門家(10名)の5つの範疇に分類できる。なお、公的部門の代表者と民間部門の代表者の区分と分類は、筆者がこれを行った。

・公的部門の代表者

公的部門の代表者15名の内訳は、経済・財務大臣の代表者4名、工業大臣の代表者、商業大臣の代表者、農業大臣の代表者、国民教育大臣の代表者、国璽尚書・法務大臣の代表者、会計院の評定官⁽³⁾、国立統計経済研究所の代表者、設備・生産性計画委員会一般委員⁽⁴⁾またはその代表者、専門会計士・認許会計士協会(OECCA)高等審議会政府委員⁽⁵⁾、国家信用審議会の代表者、国家保険審議会の代表者の各1名である。

なお、経済・財務大臣の代表者は、1964年の一部改正により当初の3名から4名に増員された。また、国立統計経済研究所の代表者は、

1961年の当該機関の創設後、1964年の一部改正により追加されたものである。

・民間部門の代表者

民間部門の代表者7名の内訳は、生産性向上協会会長またはその代表者⁽⁶⁾、会計学会会長またはその代表者、フランス会計協会(Société de comptabilité de France;SCF)⁽⁷⁾会長またはその代表者、全国会計職業連盟(Union nationale des professionnels de la comptabilité)⁽⁸⁾会長またはその代表者、会計人協会(Association des comptables)⁽⁹⁾会長またはその代表者、控訴院認可会社監査役協会連盟会長またはその代表者、経営組織・管理コンサルタント協会会長またはその代表者、以上の各1名である。

なお、会計人協会のポストは、1957年2月7日デクレの改正に係る1964年3月20日デクレ第64-266号により、追加されたものである。

・1957年デクレ第2条第2項bの規定に係る各委員会または各部門の代表者

1957年デクレ第2条第2項bには、国家会計審議会の任務の一つとして、「行政部門または公的部門、政府の提案により設置した委員会、国家が支配する組織により提案される会計次元のあらゆる行政規則、命令または勧告に対して、事前にその意見を述べること」⁽¹⁰⁾と定めており、この代表者の範疇は、当該規定に基づく委員会または部門の代表者である。

当該代表者の数が+ α となっているのは、各委員会または各部門の代表者が委員として入る場合に委員数が増える仕組みだからである。第6図表では、当該規定による代表者数を考慮して、全体の委員数を59名+ α とした。

・会計専門家

27名の会計実務専門家は、会計の実務家(techniciens de la comptabilité)として任命される会計士、企業の経理幹部および会計研究者などである。その選出は第6図表に示すとおり、推薦母体の推薦を経て決定される。この推薦母体には、専門会計士・認許会計士協会(OECCA)、企業経理幹部の職業団体⁽¹¹⁾、経営者団体(大企業・中小企業)、労働組合および国家会計審議会(公務員)の5つの範疇があるこ

とがわかる。

既述のとおり、OECCAはその会長が副会長に、全国会計職業連盟と会計人協会はその会長が代表者として委員に指定されている。なお、全国経営者評議会（CNPF）は大企業経営者の団体であり、商業会議所会頭連合は中小企業経営者の団体である。

・法学・経済学・財政学等の隣接諸科学の専門家

委員の最後の範疇は、会計学の隣接諸科学の研究者・専門家（10名）である。その選任方法はデクレに定められていないが、国家会計審議会（CNC）の会長が候補者を推薦するものと見られる。なお、当該委員は1964年の一部改正により4名増員されている。

以上のとおり、国家会計審議会（CNC）は、会長、会長補佐・副会長、副会長、事務局長および一般委員で構成され、その全体数は1957創設時が58名、1964年改正時には66名（+α）であった。

その組織構成上の特徴は、会計の専門家だけでなく、会計にかかわる社会の様々な領域の組織、機関、団体の代表者をそのメンバーとしている点にある。しかも、上記1957年デクレ第2条第2項bの規定に関連して、実質的に委員定員がない。

また、興味深い点は、副会長と委員のポストの配分である。副会長（4名）は、その内の2名は公会計局長と会計士協会（OECCA）会長に恒久的にポストが指定され、残りの2名は、企業経営幹部と教育関係者から選任され、任期3年で重任を妨げない（同デクレ5条）。

59名を超える一般委員に関しては、公的部門と民間部門の関係組織・機関は、いずれも上記デクレによりあらかじめ委員（22名）のポストを割り当てられており、国家会計審議会に恒久的な形で代表者を出すことができる。これに対して、27名の会計専門家および10名の隣接諸科学専門家は推薦に基づいて選任され、任期3年で重任を妨げない（同デクレ5条）。

b. 国家会計審議会（CNC）の任務と協議方式の採用

イ) 部門・団体・組織との連携および調整・総合の任務

国家会計審議会に係る1957年デクレ第2条によれば、国家会計審議会（CNC）は、会計の理論的・方法論的研究とその実践適用に関して調整と総合の任務を有する。

特に、すべての担当部門、団体または組織と連携して、イ) 会計教育、勘定組織、勘定記入および勘定の合理的な展開に関する情報収集・研究・出版、ロ) 行政部門・公的部門、政府の設置提案による委員会、国の支配下にある組織が提案する会計次元のすべての行政的規則・命令・勧告に対する事前の意見表明、ハ) 企業・業界団体のため、国家統計・予算・国民経済勘定の作成のために、勘定の合理的な展開に関する措置の提案を行う。

国家会計審議会は、会計の研究とその適用に関する「調整と総合」の任務を遂行するために、「すべての担当部門・団体・組織との連携」を重視する。国家会計審議会の組織はこのような任務の点から説明できる。

ロ) 協議方式の採用

国家会計審議会（CNC）は、会計に関わりのある社会の様々な領域の組織、機関、団体の代表者を構成員とすることにより、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）を中心とした会計標準化のプロセスにおいて、関係者との連携、調整および総合が可能となる仕組みを採用していると言える。

この仕組みの採用は、国家会計審議会（CNC）が、会計基準を作成する上で、関係者の直接的参加による社会的なコンセンサスを重視していることを表すものである。すなわち、適用範囲の広い一般的性格の会計基準の作成および適用、その際の社会的なコンセンサスの重視、そのための関係者との連携と十分な協議による調整と総合、そのための組織、という形でCNCの組織構成が定められていると考える。

事実、国家会計審議会（CNC）は、自らを「協議の組織（organisation de concertation）」（CNC, 1994, p. 7）と称し、十分な協議に基づく社会的なコンセンサスを重視する組織であることを強調している。この場合の「協議」とは、

社会的制度に関して、ある決定をとるに先立って、関係当事者に諮問し、協議することを前提とする立案・実施の実務方式であり、「協議経済(économie concertée)」という表現に象徴されるように、第二次世界大戦後のフランスの経済的・社会的領域で発展した方式である(山口, 2002, 101頁)。

国家会計審議会は、協議の組織として、会計に関わる組織・機関の代表者をその構成員とする。すなわち、会計を行う者(企業経営者・企業経理幹部など)、それをチェックする者(監督官庁・課税当局・会計監査人など)、会計を利用する者(企業・行政組織・統計機関・労働組合など)、会計を教育する者(教育・養成機関など)である。

ハ) 公的部門および民間部門の関係組織・機関の代表制

公的部門(15名)および民間部門(7名)の関係組織・団体へのポストの割当ては、「代表制(représentativité)」の考え方に基づいている。この「代表制」は「協議方式」の考え方がストレートに適用されたものであり、その委員ポストは指定組織などに恒久的に割当てられる。

第7図表は、公的部門における関係組織・機関、割当てポスト数およびその関係諸領域を示したものである。各関係組織・機関は、規制・監督当局としてまたは利用者として、会計の何らかの領域に関わっていることがわかる。

社会の公器として、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)が様々な領域における共通基準であることとパラレルになっており、PCGの適用範囲が広いことが、協議に参加する関係者の広がりにも表れている。

例えば、共通基準としてのPCGの適用は、これを業種に適合させた個別基準としての業種別プラン・コンタブル(業種別PC)の形で行われることから、工業省は工業部門の業種別PC、商業省は商業部門の業種別PC、農業省は農業部門のPCに関わりを持つものとなる。また、各省庁は所管の公施設について、公会計に関わりを持つ。

各組織・機関には、経済・財務省を除き、バランスに配慮して1ポストが平等に割り当てられている。ただし、経済・財務省だけは別格であり、創設時3名、1964年改正時には4名に増員されている。

第8図表は、民間部門における関係組織・団

第7図表 公的部門の代表者、ポスト数および関係領域

公的部門の組織・機関	人数	関係領域
経済・財務省	4	企業会計・税務会計・公会計・社会会計
工業省	1	企業会計(工業部門の業種別PC)・公会計
商業省	1	企業会計(商業部門の業種別PC)・公会計
農業省	1	農業会計(農業部門のPC)・公会計
国民教育省	1	会計教育・公会計
国璽尚書・法務省	1	商法・会社法会計・公会計
会計院	1	公会計と関連の裁判
国立統計経済研究所	1	社会会計・経済分析
設備計画・生産性委員会	1	社会会計・経済分析
会計士協会(OECCA)付政府委員	1	会計専門職団体の監督
国家信用審議会	1	金融セクターの規制
国家保険審議会	1	保険セクターの規制

(国家会計審議会(CNC)の人的構成に基づいて筆者作成)

体とその関係領域を示したものである。これによれば、関係組織・団体は、経済分析、会計研究・教育、会計職業教育・実務家養成、監査役監査、経営コンサルティングなどに関する団体である。特に、会計の教育に関する組織・団体が多い。CNCが会計教育をいかに重視しているかがわかる。

会計の利用、普及、研究・教育などの公益的な観点から、代表制に基づき委員のポストがこれら組織に指定されている。

民間部門の各組織・団体においても、バランスに配慮して1ポストが均等に配分されているが、委員のポスト数の点では、民間部門（7名）は、公的部門（15名）の半分以下である。

二) 専門家としての委員の推薦制

関係組織・機関・団体に委員のポストを恒久的に指定する「代表制」に対して、専門家としての委員は3年任期でその専門的な能力 (compétences) から選ばれる。その選任は所属

する各職業団体からの推薦に基づいている。これにより、27名の会計専門家と10名の法学・経済学・財政学等の隣接諸科学の専門家が委員に選任される。

第9図表は27名の会計専門家の推薦母体である。既述のとおり、推薦母体には5つの範疇がある。すなわち、会計士の団体、企業経理幹部の職業団体、企業経営者団体、労働組合および国家会計審議会(CNC)である。これら団体は、企業の会計を中心に、会計を行う者（企業の経営者および経理幹部）、それをチェックする者（会計監査人・会計士）、これを利用する者（労働組合）に分かれている。

ホ) 推薦母体間のバランスおよび平等性の配慮

国家会計審議会(CNC)を加えた5つの推薦母体からの推薦枠は所属団体の代表としての意味合いがあり、推薦枠の配分はバランスに配慮しているように思われる。つまり、推薦枠の数

第8図表 民間部門の代表者、ポスト数および関係領域

民間部門の組織	人数	関係領域
生産性向上協会	1	経済分析
会計学会	1	会計研究・教育
会計協会	1	会計職業教育・実務家養成
全国会計職業連盟	1	会計職業教育・実務家養成
会計人協会	1	会計職業教育・実務家養成
控訴院認可会社監査役協会連盟	1	監査役監査
経営組織・管理コンサルタント協会	1	経営コンサルティング

(国家会計審議会(CNC)の人的構成に基づいて筆者作成)

第9図表 会計実務専門家(27名)の推薦母体

推薦母体	人数	代表
専門会計士・認許会計士協会(OECCA)高等審議会	8	会計監査人・会計士
全国会計職業連盟、経理部長職協会、経理課長職協会連盟および会計人協会	6	企業経理幹部
全国経営者評議会(CNPF)と商業会議所会頭連合	4	企業経営者
最も代表的な中央組織の労働組合 労働総同盟(CGT)、労働者の力(F0)、フランスキリスト教労働者総同盟(CFTC)、幹部職員総同盟(CGC)(後のCFE-CGC)	4	従業員・労働組合
国家会計審議会(CNC)会長	5	国家会計審議会

(国家会計審議会(CNC)の人的構成に基づいて筆者作成)

は団体により差を設けているものの、各推薦母体内では各団体のバランスに配慮している。

・会計職業団体間のバランス

専門会計士・認許会計士協会(OECCA)は最も多い8名の推薦枠を有し、会計実務専門家の中でも最大勢力を占めている。しかも、その会長は副会長に指定されている。

これに対して、全国会計職業連盟、経理部長職協会、経理課長職協会連盟および会計人協会の4団体の共同推薦枠は6名である。しかし、これら団体のうち、全国会計職業連盟と会計人協会は、前出の「代表制」に基づき、その会長が委員に指定されている。この2ポストを含めると、4団体に8委員となり、会計士協会の委員数と同一になる。

しかも、6名の共同推薦枠と代表制に基づく2ポストを合わせた8名のポストは全国会計職業連盟、経理部長職協会、経理課長職協会連盟および会計人協会の4団体に均等に配分されるものと見られる。

このように、会計職業団体のポストは、会計士協会と上記4団体とのバランス、さらには当該4団体間のバランスに配慮する形で平等に配分されているように思われる。

・企業経営者団体間のバランス

経営者団体の推薦枠は4名である。企業経営者は副会長職に1枠を指定されているものの、「代表制」に基づくポストがなく、この会計専門家の推薦枠4名だけである。しかも、推薦枠は最も少ない。

4名の推薦枠は、大企業経営者の団体である全国経営者評議会(CNPF)と中小企業経営者の団体である商業会議所会頭連合会の2団体の共同推薦であることから、両団体のバランスに配慮して、2名ずつの推薦枠が平等に配分されていると見られる。

・労働組合間のバランス

労働組合が推薦枠(4名)を有する点の特徴的である。第8図表に示すとおり、当時、最も代表的な中央組織の労働組合は、労働総同盟(Confédération Générale du Travail;CGT)、労働者の力(Force Ouvrière;FO)、フランスキリスト教労働者総同盟(Confédération

Française des travailleurs chrétiens;CFTC)および幹部職員総同盟(Confédération Générale des cadres;CGC)(後のCFE-CGC)の4大労組であり⁽¹²⁾、事実上、これら4労組に推薦枠が割り当てられた。

労働組合の4名の推薦枠は、バランスに配慮して、4大労組に1枠ずつ平等に配分されていると見られる。

・企業経営者団体と労働組合のバランス

企業経営者団体と労働組合の推薦枠はいずれも4名であり、経営者側と労働者側の労使双方のバランスに配慮している。

会計専門家の残る5名の推薦枠は、国家会計審議会(CNC)会長に留保されている。しかも、当該推薦枠の会計専門家は、現役または退職した公務員という条件付きである。国家会計審議会は、10名の隣接諸科学の専門家の選任も含めて、15名の委員を直接選任することができる。

以上のとおり、国家会計審議会は、会計の専門家だけでなく、「協議の組織」として、会計に関わる機関・組織の代表者を幅広く平等に参加させるという組織上の特徴を有している。

会計基準に係る社会的コンセンサスを、さまざまな関係者をしてそのプロセスに直接かつ平等に参加させ、十分な協議を経ることでより良く形成できるという考え方である。社会的な合意形成を得るためのアプローチの点で、一部の専門家の手になる基準案を外部に公表して広くコメントを募る方式とは異なっている。

しかも、国家会計審議会は、代表制に基づく委員ポストの割当ておよび専門家としての委員の推薦枠の配分において、関係組織・団体のバランスと平等性に配慮していることが明らかである。

2) 政府/経済・財務省による強い関与と官僚主導の運営

a. 公的部門優位の組織

国家会計審議会(CNC)は、何よりもまず、経済問題担当の経済・財務大臣の諮問機関である。すなわち、CNC自身が公的部門(パブリック・セクター)の組織である。しかも、CNCの人的構成も公的部門優位である。

第10図表は、第6図表に示した1964年改正時の国家会計審議会の人的構成を公的部門と民間部門に分類したものである。国家会計審議会(CNC)の会長、会長補佐・副会長、4名の副会長および事務局長のうち、会長、会長補佐・副会長、公会計局長指定の副会長および事務局長は公的部門関係者である。これに対して、3名の副会長(会計士協会会長、企業経営幹部および教育関係者)は民間部門である。そのうちの企業経営幹部および教育関係者は任期3年である。

従って、CNCの幹部の構成は公的部門4名、民間部門3名であり、公的部門が過半数を占める。しかも、事務局スタッフは経済・財務省の各部局所属の公務員である。

代表制に基づく委員22名の構成は公的部門が15名、民間部門が7名であり、公的部門が2倍以上を占める。しかも、公的部門の中では、経済・財務省関係の委員ポストが突出して多い。国立統計・経済研究所(INSEE)は経済・財務省の関係機関である。また、専門会計士・認許会計士協会(OECCA)の監督官庁は経済・財務省である。経済・財務省の関与の強さが窺われる。

3年任期の推薦制委員37名は、5名の公務員(元・現職)を除き、基本的には民間である。しかも、専門的な議論になれば、専門家委員の影響力が大きい。専門家の中でも、27名の会

計専門家は全体の4割を占める。しかし、専門家としての委員の推薦制は推薦母体の代表的な意味合いがあることは既述のとおりである。この点は、推薦枠が様々な団体・組織の間のバランス・平等性に配慮して配分されていることからわかる。

そこで、推薦制委員37名を推薦母体の面から見ると、22名の会計専門家の推薦母体は民間部門の団体である。会計士協会8名、経理幹部職団体6名、企業経営者団体4名および労働組合4名がこれである。これに対して、5名の会計専門家と10名の隣接諸科学専門家は国家会計審議会(CNC)会長が推薦する。

すなわち、第10図表に示すとおり、会計専門家27名の推薦母体は、5名が公的部門、22名が民間部門に分けられ、隣接諸科学の専門家10名の推薦母体は公的部門になる。これにより、専門家37名は、その推薦母体から見れば、公的部門15名、民間部門22名であり、民間部門優位となる。

この点だけから判断すれば、国家会計審議会は民間部門の専門家、特に全体の4割を占める会計専門家を中心とする組織であるように見える。会計専門家が最大勢力として国家会計審議会(CNC)を主導しているとも見ても不思議ではない。会計の専門的議論においては、会計専門家が主導的な立場になるからである。しかし、ポストが恒久的に指定されている代表制委員と

第10図表 1964年改正時の国家会計審議会の人的構成 - 公的部門と民間部門 -

構 成		公的部門	民間部門	全 体	
会 長		1	-	1	
会長補佐・副会長		1	-	1	
副会長		1	3	4	
事務局長		1	-	1	
一般委員 (59名)	代表制 (22名)	15	7	22	
	専門家 (37名)	会 計	5	22	27
		隣接諸科学	10	-	10
合 計		34	32	66	

専門家は推薦母体が公的部門かあるいは民間部門かで判断した。なお、1957年デクレ第2条第2項bの規定に係る委員会または部門の代表者(+α)は考慮していない。

(1957年2月7日デクレ-1964年3月20日デクレにより一部改正-第4条に基づいて筆者作成)

3年任期の推薦制委員とで、どちらに影響力があるかといえば、通常は前者である。

また、推薦制委員の推薦母体は互いに牽制する関係にある。すなわち、会計を行う企業経営者とそれをチェックする会計監査人・会計士、会計を行う企業経営者とこれを利用する労働組合(従業員)、企業の会計をチェックする会計監査人・会計士とこれを利用する労働組合、さらに、経営者と経理幹部、経理幹部と会計監査人・会計士、経理幹部と労働組合などの間に相互牽制的な関係が存在する。

会計専門家27名の選出は、このような相互牽制的関係のある団体からの推薦に基づいている。当然、推薦された会計専門家は、その推薦母体の立場を尊重するものと見られる。例えば、大企業の経営者団体推薦の会計専門家は大企業経営者の立場を、中小企業経営者団体推薦の会計専門家は中小企業経営者の立場を、労働組合推薦の会計専門家は従業員・労働組合の立場を考慮するのが普通である。

このため、会計専門家27名は推薦母体ごとに立場を異にしている。そうであれば、会計専門家に係る個々の推薦母体の中で、最も影響力のある団体としては、8名の推薦枠を持つ会計士協会ということになる。同団体はその会長が副会長職にも指定されている。しかし、会計士協会の監督官庁は経済・財務省である。

推薦制の専門家37名の全体で見ると、最も多い推薦枠を持つのは国家会計審議会(CNC)会長である。5名の会計専門家と10名の隣接

諸科学専門家、計15名の推薦枠がこれである。

隣接諸科学の専門家は、実際には多くが会計の専門家である。例えば1989年を例に挙げると、会計士6名、企業副社長1名、企業経理幹部(退職者)1名、企業法務・税務幹部1名および会計院名誉院長が選任されている(CNC, 1989, pp. 3-4)。つまり、会計の専門家に関して実質的に最大の推薦枠を持っているのは、国家会計審議会会長である。

b. 政府/経済・財務省による強い関与と官僚主導

国家会計審議会(CNC)は「協議の組織」とは言うものの、政府/経済・財務省による強い関与の下で官僚主導で運営されてきたことは明らかである。

第11図表に示すとおり、経済・財務大臣はプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)などの会計基準の省令による承認の権限を持つ。つまり、国家会計審議会の作成するPCGなどの会計基準は、経済・財務省令により承認されて初めて正式なものとなる。

国家会計審議会(CNC)は経済問題担当大臣の諮問機関である。経済・財務大臣は国家会計審議会の全構成メンバーをその省令により任命する権限を持つ。国家会計審議会(CNC)の会長は、1996年に民間部門の会計専門家が就任するまでは、J. デュボン氏(国庫支出監督官)やY. コット氏(国庫局法律審議官)など、経済・財務省関係の官僚が就任してきた。

第11図表 経済・財務大臣および国家会計審議会会長の権限・関与

主 体	権限・関与
経済・財務大臣	<ul style="list-style-type: none"> ・PCGなどの会計基準の省令による承認 ・経済問題担当大臣による諮問((1957年デクレ第1条) ・省令によるCNCの全構成メンバーの任命(第5条) ・CNCの運営に係る内規案の承認(経済問題担当大臣) ・事務局運営スタッフ・財源
国家会計審議会(CNC) 会 長	<ul style="list-style-type: none"> ・15名の専門家の推薦(第4条) ・退任委員の後任人事(第5条) ・外部協力者の人選と連絡員の設置(第6条) ・CNCの運営に係る内規案の提案(第7条)

(1957年2月7日デクレに基づき筆者作成)

また、会長補佐・副会長も同様に、Y. コット氏や M. アラン氏など経済・財務省関係の財政監督担当政府委員が就任してきた(CNC, 1989, p. 3 および 1992, p. 3)。経済・財務大臣が CNC の会長および会長補佐・副会長の人事に強く関与してきたことは明らかである。

CNC の運営に関する内規案の承認権限を持つのも経済問題担当大臣である。事務局運営のスタッフ・財源は経済・財務省に依存しており、事務局スタッフは経済・財務省所属の公務員である。

さらに、CNC の幹部の構成は公的部門優位である。代表制委員では民間部門に比べて公的部門が圧倒的に優位である。経済・財務省だけが 5 名(国立統計経済研究所を含む)の突出した代表制委員枠を有する。

推薦制委員は民間部門優位であるが、推薦母体から見れば相互に牽制的な関係にあり、推薦母体ごとに立場を異にする。推薦制委員の有力推薦母体である会計士協会は、経済・財務省の監督下にある。推薦制委員に係る最大の推薦枠を有しているのは国家会計審議会の会長である。

全体総会は基本的に年 2 回程度であるので、CNC の運営は、経済・財務省のコントロールの下で、同省関連の官僚出身である会長が、同じく同省関連の官僚出身である会長補佐・副会長の補佐を受けながら、同省所属の公務員である事務局スタッフの体制により行われてきたと見るのが自然である。

また、経済・財務省の公会計局長と同省の監督下にある会計士協会の会長が副会長ポストに指定されている点も重要である。

他方、国家会計審議会(CNC)の会長は、推薦制委員 15 名の人選(国家会計審議会に係る 1957 年 2 月 7 日デクレ第 4 条)の他に、退任委員の後任人事(同デクレ第 5 条)、外部協力者の人選と連絡員の設置の権限(同デクレ第 6 条第 2 項)、CNC の運営に係る内規案の経済問題担当大臣への提案(第 7 条)など、人事と運営に関して一定の権限を持つ。

以上の点から、国家会計審議会(CNC)が公的部門優位な組織であること、政府/経済・財務省が CNC の主要メンバーの人事や運営に強く

関与していること、CNC の運営は同省のコントロールの下で官僚主導で行われたことが明らかである。

この点について、オアロー(Hoareau, 2003, p. 7)は基準の策定に係る主要な決定において国家の影響が強かったこと、コラス(Colasse, 2010, p. 234)は会計標準化が国家の監督下にあったことを指摘している。また、キュルマン(Culmann, 1980, p. 40)は、経済・財務省のテクノクラート(技術官僚)主導への批判が存在していたことを指摘している。

それでは、なぜ政府/経済・財務省は CNC の主要メンバーの人事や運営に強く関与してきたのか。次に、この点を見てみよう。

c. 政府/経済・財務省による強い関与の理由
経済・財務省が国家会計審議会(CNC)の主要メンバーの人事や運営に強く関与してきた理由として、筆者は、同省がさまざまな領域においてプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)を会計標準化の手段として利用している事実を指摘したい。

イ) 公会計の近代化の手段としてのプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の利用
既述のとおり、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)は、国・地方自治体および関係施設の会計、つまり公会計の一般基準(共通基準)として用いられてきた(大下, 2017, 20-21 頁)。特に、1962 年 12 月 29 日デクレが、PCG を手本にその勘定システムを公会計領域に適用することを定めたのである。

フランスにおける公会計部門の歴史は古く、1863 年には当該名称の部門が設けられた(CAEF, 2004, p. 9)。また、戦後の 1946 年からは、すでに私会計と公会計の接近が検討され、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)が当該接近および公会計の近代化の主要手段として用いられてきたのである(CAEF, 2004, p. 9)。

当該領域は、経済・財務省の公会計局(Direction Générale de la Comptabilité Publique; DGCP)の管轄である。公会計局長は、国家会計審議会の副会長のポストを指定されている。それだけ、国家会計審議会は公会

計の領域を重視しているのである。

ロ) 企業課税制度の整備の手段としてのプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の利用
 既述のとおり、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)は、課税所得計算の一般規則として用いられてきた(大下, 2017, 21-22頁)。1959年12月28日税法第55条によるPCGの一般的・漸次的適用の措置、1965年税法デクレによるPCGの一般規則としての位置づけなどに見られるとおり、経済・財務省は、一般化したプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)を、事業者の課税利益に係る一般規則とすることにより、企業利益課税制度の整備に取り組んできたのである。

フランスでは、課税当局の組織体制の整備が行われたのが1960年であり(CAEF, 2004, p. 11)、この体制整備の遅れが、課税所得に係る計算規則の独自の展開を妨げ、プラン・コンタブル・ジェネラルを利用することに繋がった面も否定できない。

当該領域は、経済・財務省の租税一般局(Direction Générale des Impôts; CGI)の管轄である。租税一般局の幹部は、常に国家会計審議会の委員に名を連ねている。

ハ) マクロ経済統計の整備の手段としてのプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の利用

プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)は、マクロ経済統計の整備の手段として、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)を用いてきた。既述のとおり、PCGの計算構造は社会会計との接続を重視したマクロ経済指向の計算構造を採用している(大下, 2017, 11-20頁)。

PCGに基づく企業の決算書のミクロ経済データを、企業利益課税制度を介して、マクロの社会会計システムに集計するのである。その際のデータの集計を容易にするために、ミクロの会計基準のレベルから、社会会計に接続が容易な勘定分類や決算書表示を採用する。この考え方が、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)に反映されている。

当該領域は、経済・財務省の国庫局(Direction du Trésor; DT)や経済予測・分析局(Direction

de la Prévision et d'Analyse Économique)の管轄である。また、1960年代に経済・財務省から独立した国立統計経済研究所(INSEE)も当該領域に大きく関わる。

以上のとおり、経済・財務省は、経済・財政の主務官庁として、企業会計のみならず税務会計、公会計、社会会計などの分野に関与し、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)を共通基準あるいは一般基準として位置づけていることから、その基準の内容いかんにより、さまざまな影響を直接受ける立場にある。特に、財務会計と税務会計とが接続したフランスのシステムでは、会計利益の測定基準いかんが課税所得、税額さらには国家の税収に影響するのである。

政府/経済・財務省が、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)を策定する国家会計審議会(CNC)の人事と運営に強く関与し、CNCをそのコントロール下に置こうとするのはある意味当然である。

③ 関係領域の拡大と会計専門家の役割

1) 関係領域の拡大

a. 1992年末の国家会計審議会(CNC)の人的構成と委員数の増大

社会経済構造の複雑化・高度化に伴って会計の関係領域が拡大すると、1957年CNCシステムは委員の増加をもたらす。1957年2月7日デクレ第4条の規定から、同デクレ第2条第2項bに係る会計次元の行政規則・命令・勸告を提案する部門・委員会・組織の各代表者を委員とすることができるからである。

事実、1971年11月29日経済・財務省令では、18の組織・団体に代表者資格が付与されている⁽¹³⁾。さらに、その後、複数の組織・機関の追加および入替え(一部は名称変更)を経て、1992年末には、国家会計審議会(CNC)の構成は、会長1名、会長補佐・副会長1名、副会長4名、事務局長1名、代表制委員48名(41組織・機関)、および3年任期の推薦制委員48名(会計専門家38名と隣接諸科学の専門家10名)、合計103名に上った(CNC, 1992b, pp. 3-5およびCNC, 1993, pp. 3-4)。

1992 年末の国家会計審議会の人的構成の全体を 1964 年改正時（第 6 図表参照）と比較すれば、第 12 図表に示すとおりである。

執行部の構成と隣接諸科学の専門家の委員数は変わらないが、一般委員の数は 37 名（63%）増加している。増加した 37 名の内訳は、公的部門の代表者が 13 名、民間部門の代表者も 13 名、会計専門家が 11 名であり、いずれもほぼ同じ数だけ増加した。推薦制の専門家委員（37 名）は代表制委員（22 名）を大きく上回っていたが、各々 48 名と同数になった。公的部門および民間部門の代表者（代表制委員）が大幅に増えたからである。

b. 関係領域の拡大

イ) 公的部門における代表制委員の増加（13 名）

1992 年末の公的部門における代表制委員は、1964 年改正時に比べて 13 名増加しているが、どのような組織・機関が入っているかを見てみたい。第 13 図表は、13 名増加の内訳を示している。

これによれば、1964 年改正時（第 6 図表参照）には見られなかった組織・機関が新規に 15（委員数 16 名）加わり、1964 年改正時に見られた組織・機関のうち 3 つ（委員数 3 名）がなくなっていることがわかる。

新規に資格付与された 15 組織・機関（委員数 16 名）は、公会計（関連裁判を含む）、企業会計、社会会計、経済分析、金融セクター規制、証券市場規制、商法・会社法関連裁判、農業会計などに関連する組織・機関である。従来と同様にさまざまな領域の組織・機関に付与されたことがわかる。

その中でも、特に公会計、経済分析、金融・証券市場の分野が目立つように思われる。例えば、公会計分野の国家監督局（Contrôle d'État）は、国有企業や補助金交付企業などを監督する任務を有し、公会計に関わり持つ。

経済分析の分野では、フランス銀行をはじめとした公的金融機関におけるデータ・バンク的部門（貸借対照表センター）が目立つ。これらセンターは、経済分析や経済予測に用いるデータの観点から、国立統計経済研究所（INSEE）との合意に基づき、INSEE のマクロ経済データを補完するミクロ財務データを企業から直接蒐集する部門であり、すでに 1971 年 11 月 29 日経済・財務省令により資格付与されている。

金融・証券市場の分野では、1968 年に創設された証券取引委員会（COB）がいち早く 1971 年 11 月 29 日経済・財務省令により資格を付与された。COB は証券市場の規制当局として上場企業の開示情報に大きく関わる。COB などの証券市場関連の組織・機関は、当初の国家会計審

第 12 図表 国家会計審議会の人的構成の変化（1964 年改正 / 1992 年末比較）

構 成	1964 年改正			1992 年末			1964 年 / 1992 年 全体数増減 (%)
	公的部門	民間部門	全 体	公的部門	民間部門	全 体	
会 長	1	-	1	1	-	1	± 0
会長補佐・副会長	1	0	1	1	0	1	± 0
副会長	1	3	4	1	3	4	± 0
事務局長	1	-	1	1	-	1	± 0
公的部門の代表者	15	-	15	28	-	28	+ 13 (+ 87%)
民間部門の代表者	-	7	7	-	20	20	+ 13 (+ 186%)
会計専門家 ^{注1)}	5	22	27	5	33	38	+ 11 (+ 41%)
隣接諸科学専門家 ^{注1)}	10	0	10	10	0	10	± 0
合 計	34	32	66	47	56	103	+ 37 (+ 56%)

注 1) 推薦母体が公的部門かあるいは民間部門かで判断した。

(1957 年 2 月 7 日デクレ、1964 年 3 月 20 日デクレ、CNC, 1992, pp. 3-4 および CNC, 1993, pp. 3-4 に基づき筆者作成)

う極めて重要な役割を担っているが、その創設が1960年代末ということもあり、1942年4月3日法律に基づいて創設された専門計士・認許会計士協会(OECCA)に比べて、当時の政治的影響力は小さかったものと見られる。

なお、会計士(Expert-Comptable;EC)は会計領域の様々なサービスを提供する会計の専門家であるが、法定会計監査人になるためには実務研修など一定の条件を満たすことが必要である。

また、小企業の会計・税務に関わる公認経営センター連盟(Fédération des centres de gestion agréés;FCGA)が注目される。同連盟は、1974年12月27日法律により創設された公認経営センター(公益法人)の全国組織である。公認経営センター制度は、小企業向けのさまざまな経営支援サービスの提供を目的とする。しかも、これに加盟すると、経営者には税務上の

恩恵が与えられる。

第15図表は、代表制委員の資格を付与された組織・機関・団体の数を、関係領域別に1964年改正時と1992年末とで比較したものである。なお、経済・財務省のように複数の領域に関わっている場合には、複数の領域すべてでカウントした。

これによれば、最も多い領域は会計教育・会計職業教育・養成である。この点は当初から同じであり、増加数は証券市場・財務の領域に次いで多い。会計を担う会計教育、会計職業教育・養成の領域が重視されていることを示すものである。関係機関・団体の中心は民間部門である。

次に多い領域は企業会計と公会計である。企業会計は会計のメインの領域であるが、中小企業、極小企業の会計・税務の領域に拡大している。公会計はCNCが一貫して重視している領域である。

第14図表 民間部門における代表者資格の付与組織・機関の変動(対1964年改正時)

代表制委員ポストに係る組織・機関		人数	関係領域
増	公認経営センター連盟	2	小・極小企業の会計・税務
	中小企業総連盟*	1	中小企業の会計
	フランス技術教育普及協会	1	会計職業教育
	フランス経営学院	1	会計研究・教育
	全国法定会計監査人協会(CNCC)* ^{注1)}	1	法定会計監査
	全国会計鑑定人協会	1	損害鑑定
	フランス会計連合	1	会計教育
	経理部長・管理部長職協会	1	会計職業教育・実務家養成
	フランス会計士研究所(IFEC)*	1	会計職業教育・実務家養成
	全国株式組織会社協会(ANSA)*	1	証券市場・財務
	フランス財務アナリスト協会*	1	証券市場・財務
	全国財務コンサルタント組合*	1	証券市場・財務
	全国財務専門家センター	1	証券市場・財務
	フランス投資会社・ファンド協会	1	証券市場・財務
合計 14 組織・機関	15		
減	生産性向上協会	1	経済分析
	控訴院認可会社監査役協会連盟	1	監査役監査
	合計 2 組織・機関	2	

*1971年11月29日経済・財務省令により資格付与。

注1) 控訴院認可会社監査役協会連盟に代えて。

(CNC, 1993, pp. 3-4 に基づき筆者作成)

これに証券市場・財務と経済分析が続く。証券市場・財務の領域はこの間に最も増えた領域である。1964年改正時にはゼロであったことから、この間に証券市場・財務の重要性がいかに高まったかがわかる。また、経済分析の領域は、この間の増加数も上記証券市場・財務と会計教育・会計職業教育・養成の2領域に次いで多い。つまり、この間に、会計の教育、会計の利用面(証券市場・財務と経済分析)の諸領域、小規模企業の会計の領域が大きく拡大していることが明らかとなる。

2) 1957年 CNC システムの特徴の堅持

a. 協議方式の堅持

第12図表に示すとおり、1992年末の国家会計審議会(CNC)の組織が協議方式を堅持していることは明らかである。

第7図表および第13図表によれば、1992年末の公的部門における代表制の委員ポストは、経済・財務省、国家監督局および会計院を除き、1ポストが平等に付与されている。なお、予算省は省庁再編により経済・財務省から分離されたものであり、その委員枠は、実質的には経済・財務省の委員枠であると見られる。

また、第8図表および第14図表によれば、

1992年末の民間部門における代表制の委員ポストは、公認経営センターを除き、1ポストが平等に付与されている。

会計専門家に係る推薦委員は、第12図表に示すとおり、27名から11名増の38名となった。38名の会計専門家の推薦母体内訳は、第16図表に示すとおり、専門会計士・認許会計士協会(OECCA)の推薦8名、全国法定会計監査人協会(CNCC)の推薦8名、経理部長と経理課長の職業団体の推薦6名、経営者団体の推薦6名、労働組合の推薦5名、および国家会計審議会会長の推薦5名(公務員・退職者含む)である。

全国法定会計監査人協会(CNCC)の推薦(8名)は、既述のとおり、同協会の設立が1969年であることから、当初の推薦母体には入っていなかった。しかし、会社法上の決算をチェックするという極めて重要な法定監査に関わる団体であるため、バランスに配慮して従来のOECCA)の推薦枠と同一の枠が付与されている。しかも、OECCAの会長がCNCの副会長に指定されていることから、CNCCにはさらに代表制委員のポストが指定されている(1996年改正時には副会長ポストを指定)。

経営者団体の推薦は、新たに手工業会議所が推薦母体に加えられ、これに2名の推薦枠が付

第15図表 代表制委員に係る関係領域の変化 (1964年改正時/1992年末比較)

関係領域	1964年改正時	1992年末	増減
企業会計	5	9	+4
公会計	7	9	+2
社会会計	3	3	±0
農業会計	1	2	+1
会計監査	2	3	+1
経済分析	2	6	+4
会計教育・会計職業教育・養成	5	10	+5
金融・保険セクター	2	3	+1
証券市場・財務	0	7	+7
経営コンサルティング	1	1	±0

・企業会計は税務会計、中小企業の会計、極小企業の会計、商法・会社法会計(関連裁判)を含む。会計監査は法定会計監査、会計専門職団体の監督、損害鑑定を含む。

(筆者作成)

与された。全国経営者評議会（CNPF）は大企業経営者、商業会議所会頭総会は中小企業の経営者、手工業会議所常設総会は極小企業・職人の事業主の団体である。つまり、手工業会議所への2名の推薦枠付与は大企業、中小企業、極小企業・職人のバランスに配慮した形になっている。

また、労働組合の推薦は、新たにフランス民主労働総同盟（CFDT）が推薦母体に加えられ、これに1名の推薦枠が付与された。1992年末時点のもっとも代表的な中央組織の労働組合は、労働総同盟（CGT）、フランス民主労働総同盟（CFDT）、労働者の力（FO）、フランスキリスト教労働者総同盟（CFTC）、幹部職員総同盟（CGC）の5大労組であり、これに各1名ずつ平等に配分された形である。

b. 政府 / 経済・財務省による強い関与と官僚主導

1992年末時点の国家会計審議会の人的構成を公的部門と民間部門に分類し、これを1964年改正時と比較したデータは前出第12図表に示されている。

これによれば、民間部門の代表制委員と会計専門家の推薦制委員が大幅に増えたことから、

国家会計審議会（CNC）の人的構成は、公的部門47名、民間部門56名となり、全体から見れば公的部門優位から民間部門優位へ変化していることがわかる。

しかし、第11図表の経済・財務大臣の権限と関与、公的部門優位の幹部構成、経済・財務省関係の官僚出身の会長および会長補佐・副会長、公会計局長の副会長ポスト指定、事務局スタッフおよび運営財源の経済・財務省依存、代表制委員における公的部門の優位性、経済・財務省の突出した代表制委員数（予算省1名、国家監督局2名、国立統計経済研究所1名、中央市場委員会1名を含めて計9名）、推薦制委員に係る推薦母体の相互牽制的関係、会長による推薦制委員に係る最大推薦枠（15名の会計専門家）の保持、以上の諸点は何ら変わっていない。依然として、国家会計審議会（CNC）の人事と運営は、政府 / 経済・財務省の強い関与の下、官僚主導であると考えられる。

また、政府 / 経済・財務省による強い関与の理由として筆者が上げたプラン・コンタブル・ジェネラルの利用の面でも、何ら変化が見られない。

ある意味、経済・財務省の強い関与を維持しつつ、会計の関係領域の拡大に伴い、協議の組

第16図表 会計実務専門家（38名）の推薦母体と推薦数（1964年改正時 / 1992年末比較）

推薦母体		1964年改正	1992年末
専門会計士・認許会計士協会（OECCA）高等審議会		8	8
全国法定会計監査人協会（CNCC）		-	8
全国会計職業連盟、経理部長職協会、経理課長職協会連盟および会計人協会		6	6
経営者団体 (6名)	全国経営者評議会（CNPF）	2	2
	商業会議所会頭総会	2	2
	手工業会議所常設総会	-	2
労働組合 (5名)	労働総同盟（CGT）	1	1
	フランス民主労働総同盟（CFDT）	-	1
	労働者の力（FO）	1	1
	フランスキリスト教労働者総同盟（CFTC）	1	1
幹部職員総同盟（CGC）		1	1
国家会計審議会（CNC）会長		5	5
合計		27	38

（国家会計審議会（CNC）の人的構成に基づいて筆者作成）

織として関係組織・機関のバランスと平等性の確保に配慮することの帰結として、委員数が大きく増えるのではないかと見られる。

委員の数が多数に上ると、国家会計審議会(CNC)は全体のコンセンサスを得るのに時間を要し、社会経済構造の変化に迅速に対応できなくなる恐れがある。

協議方式は民主主義のフランス的表現の一つと考えられるが、その陰の部分としてかかる組織構造的な課題が存在していると考えられる。国家会計審議会は、1957年CNCシステムの特徴を堅持しつつその構成メンバー数の大幅削減を実施することになる。

3) 1957年CNCシステムと会計専門家の役割

国家会計審議会(CNC)では、委員が出席する総会は年数回の開催である。会計問題に係る具体的な作業は作業グループまたは委員会レベルで行われるが、当該作業は会計専門家に大きく依存してきた。

国家会計審議会(CNC)が会計専門家に最も依存してきた領域が、前出の証券市場・財務の領域であると見られる。既述のとおり、当該領域は、1964年から1992年末の間に、代表制委員に係る組織・機関などが最も増えた領域でもある。

証券市場・財務の領域は、証券市場の株主・投資者向けの連結会計情報の問題や金融商品の処理の問題など、証券市場の発展とともに生じた新しい高度に専門的な会計問題に関わっている。連結に精通した人材でないと対応できない。ここで、フランスにおける最初の連結会計基準である1968年CNC連結報告書・勧告書が大企業の連結会計の専門家、しかもCNC外部の専門家によって作成されたことを明らかにしたい。

a. 1968年CNC連結報告書・勧告書と外部の会計専門家主導

イ) 連結研究グループの構成

1968年CNC連結報告書・勧告書の場合、1965年4月に国家会計審議会(CNC)内に「貸借対照表の連結の研究グループ」(以下「連結研究グループ」と呼ぶ)が設置され、当該連結

研究グループが作成した連結会計基準案は、1967年6月12日のCNC総会による審議・承認を経て、1968年3月20日付の経済・財務大臣の省令により正式に承認されている。

連結会計は、高度に専門的な会計技法である。連結会計の専門的知識がなければ、連結貸借対照表・連結損益計算書の作成プロセスやこれら決算書の仕組みを理解するのは難しい。しかも、連結次元の会計情報は、証券市場向けの株主・投資者に対する情報提供を目的とする。当然、連結会計基準の作成は、連結会計や証券市場の情報に精通した会計実務専門家が主導することになると見られる。

連結研究グループのメンバーの人は、会計士協会(OECCA)の会長、「企業研究・資金調達委員会」における「計算書類の連結」グループ(Rosenbaumにより主宰)および財務アナリスト協会の合意の下で行われた(CNC, 1973, p. 7)。会計士協会、企業研究・資金調達委員会および財務アナリスト協会は、当時、連結に関する研究を進めていたからである。

・国家会計審議会(CNC)幹部による統括

第17図表は、連結研究グループの人的構成である。当該研究グループはカイエ氏(Caillet)氏を議長とする。同氏は、当時、CNC副会長(企業経理幹部)の職にあるが、フランス企業のペシネーサン・ゴバン化学の管理・財務担当部長である。

当該連結研究グループ・メンバーは、議長1名、総括報告(rapport général)担当者2名、報告担当者21名の合計24名から構成されていた(CNC, 1973, p. 78)。総括報告担当者の一人はCNC事務局長、もう一人の総括報告担当者はCNCの報告担当者でもある。従って、CNCの執行部のメンバーが議長と総括報告担当者の一人に入り、当該研究グループを統括した。

・外部の企業経理関係者・会計士の動員

連結研究グループは、企業経理関係者および会計士などの会計専門家を中心に、多数の外部の人的資源に支えられている。すなわち、グループ・メンバー(報告担当者)21名の内訳を見ると、企業経理関係者9名、会計士5名、国際的監査事務所関係者(PW)1名、団体関係者4名、

政府・統計機関関係者 2 名から構成されている。

組織・団体関係者として、国立統計経済研究所、経済・財務省およびフランス経営者団体評議会 (CNPF) の関係者が入っている。前二者は国家会計審議会 (CNC) の代表制委員を、CNPF は推薦制委員を出しているが、当該関係者は国家会計審議会 (CNC) の委員ではない。

連結研究グループのメンバー構成は極めて特徴的である。すなわち、議長およびプライス・ウォーターハウス (PW) の 1 名を含めて、企業の経理関係者と会計士の合計が 16 名となり、全体の 3 分の 2 を占めていた。彼らは当時の連結の実務に精通した会計の実務専門家であると見られる。

企業の経理関係者 9 名は、ペシネー・グループ 3 名、フランス石油 3 名、エッソ・スタンダード 1 名、サン・ゴバン 1 名およびシムカ 1 名である。フランス石油 (現トタル社) とサン・ゴバンは、フランス企業として 1966 年に初めて連結計算書を外部に公表した企業グループである。エッソ・スタンダードは外資系子会社であるが、フランスで最初に連結計算書を公表した企業である。

ペシネー関係者 3 名とフランス石油関係者 3 名で、企業関係者の 3 分の 2 を占めている。なお、議長のカイエ氏はペシネー・グループであるので、ペシネー関係者は 4 名に上った。

フランス石油の 3 名の中の一人、パン・サバ

ニエ氏 (Pain-Savanier) は、既述の国家会計審議会 (CNC) 「グループ計算書作成の一般的な方法に向けて」(1964 年 8 月) の責任者であり、会計士 5 名の中の一人であるローゼンバウム氏 (Rosenbaum) (会計士・東部信託組合) は、「企業研究・資金調達委員会」における「計算書類の連結」グループの中心的人物である (CNC, 1973, p. 8)。

国際的監査事務所はプライス・ウォーターハウスであり、同関係者は特にアングロ・サクソン諸国の連結関連情報の蒐集に貢献した (CNC, 1973, p. 17)。

・民間の外部専門家の動員

民間団体関係者は、パリ財務連盟、ドイツ会計士協会事務局長、東部信託組合およびフランス経営者評議会 (CNPF) の関係者各 1 名、合計 4 名である。

パリ財務連盟のポー氏 (財務アナリスト協会) は、ヨーロッパ財務アナリスト協会連盟が 1962 年 -1963 年にすでに連結の問題に取り組んでいた経緯から、情報蒐集に貢献した (CNC, 1973, p. 17)。ドイツの会計士協会事務局長と経営者評議会関係者は、ドイツの 1965 年 9 月 6 日法律に関する報告を行った (CNC, 1973, p. 17)。

・政府 / 経済・財務省と統計機関の参加

政府・統計機関は国立統計経済研究所と経済・財務省租税資料局である。国立統計経済研

第 17 図表 1968 年連結報告書・勧告書に係る連結研究グループの構成 (24 名)

構 成	人数	内 訳
議 長	1	CNC 副会長・ペシネー - サン・ゴバン化学の管理・財務担当部長 *
総括報告担当者	2	事務局長 *, CNC 報告担当者
報 告 担 当 者	21	企業経理関係者 (9 名): ペシネー・グループ (3 名)、フランス石油 (3 名)、エッソ・スタンダード (1 名)、サン・ゴバン (1 名)、シムカ (1 名)
		会 計 士 (5 名)
		国際的監査事務所関係者 (1 名): プライス・ウォーターハウス
		民間団体関係者 (4 名): パリ財務連盟、ドイツ会計士協会事務局長、東部信託組合、フランス経営者評議会 (CNPF)
		政府機関・組織関係者 (2 名): 国立統計経済研究所、財務省租税資料局

・*: CNC 委員

(CNC, 1973, p. 78 に基づき筆者作成)

究所(INSEE)のブータン(Boutan)氏は、マクロの社会会計(国民所得会計)の専門家である。同氏の参加は、既述のとおり、連結次元の計算構造におけるマクロ経済指向と密接に関係している。

マクロ経済指向のプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の勘定分類をベースに、連結固有の勘定科目を追加的に設定して、個別計算書から連結計算書を作成できる仕組みになっているからである。財務省租税資料局の関係者は課税の問題があるからである。

当該研究グループは3つの小委員会から構成された。すなわち、財務アナリスト協会のボー氏を委員長とする「一般資料委員会」は一般的方向付けと文献調査、ペシネー金属のバルテス氏を委員長とする「原則委員会」は原則の研究、フランス石油のパン・サバニエ氏を委員長とする「適用委員会」は適用の問題を担当した。

報告担当者21名はこの3つの小委員会に所属し、作業を行ったが、特に各小委員長をサポートした者として、8名の名前が挙がっている(CNC, 1973, p. 8)。その所属先は、INSEE(ブータン)、財務省租税資料局、フランス石油2名、ペシネー2名、会計士・東部信託組合(ローゼンバーム)、サン・ゴバンである。

ロ) 外部の会計専門家主導

以上の分析から、フランスにおける最初の連結会計基準(1968年CNC報告書・勧告書)は、公的部門の参加が見られるものの、CNC外部の企業経理関係者、とりわけペシネーとフランス石油などの企業の連結担当者および会計士が中心となって作成したものであることわかる。企業経理関係者と会計士(国際的監査事務所関係者含む)が連結研究グループのメンバー全体の66.7%を占め、そのほとんどがCNC外部の人材である。

すなわち、連結研究グループは、関係組織・機関・団体の代表制および推薦母体による推薦制といった国家会計審議会(CNC)の組織構成上の考え方ではなく、大企業経理幹部の議長を中心に当時の最も連結会計実務に精通した人材をCNC外部から動員して編成されたものである⁽¹⁴⁾。

このように、連結研究グループは、専門性の観点から連結実務に詳しい人材をCNC外部から動員したことが明らかとなる。もちろん、研究グループの作成した基準案は、CNCの総会で審議・承認される必要があるわけであるが、基準案はその作成プロセスにおいて、実質的に外部の会計専門家(企業の連結担当者と会計士)主導で作成されたといえる。

当時のフランスにとって、連結会計は、実務の経験の乏しいかつ高度な会計の領域であり、連結会計基準は連結の理論と実務に精通した会計実務専門家が中心にならないと作成できないという事情があったものと見られる。

連結研究グループにおける政府/経済・財務省の関与も弱い。企業会計のみならず税務会計、公会計、社会会計など、さまざまな領域の共通基準・一般基準として用いられるプラン・コンタブル・ジェネラルと異なり、連結会計基準は証券市場の株主・投資者向けの情報という限られた領域にのみ関わるからである。

以上のとおり、連結研究グループはメンバーとして24名、協力者として54名、合計78名を動員したが、そのうち国家会計審議会(CNC)の関係者は11名、CNCの委員は執行部も含めてわずか5名(議長、総括担当者および3名の協力者(副会長と2名の委員))に過ぎない。当時のフランスでは、連結会計実務の経験が乏しく、国家会計審議会の委員に連結に精通した人材が少なかったことを物語るものである。

また、委員には関係組織・団体や推薦母体の代表的な意味合いがあることから、これら関係者の関与は、この段階では協力者の形にとどめている。

b. 1992年末の連結計算書類委員会と会計専門家主導

次に1992年末の連結計算書類委員会を取り上げてみよう。既述のとおり、1992年はCNCの委員数が最大に達した時期である。当時、常設委員会としては、連結計算書類委員会(commission des comptes consolidés)、管理会計委員会(commission comptabilité de gestion)、金融商品委員会(commission des

instruments financiers)および中小企業委員会 (commission des petites moyennes entreprises) の4つの委員会があった。

イ) 連結計算書類委員会の構成

1992年12月31時点の連結計算書類委員会の名簿によれば、第18図表に示すとおり、委員会のメンバーは53名、委員長はP. マサール氏 (ペシネー社決算監査・経営管理部長) である (CNC, 1992b, p. 7)。

連結計算書類委員会のメンバー53名の内訳は、委員長1名 (企業経理関係者・CNC委員)、会計士・法定会計監査人が18名、企業経理関係者15名、政府機関・組織関係者7名、民間団体関係者5名、大学等教員4名、その他3名である。連結会計ということで、当然、会計専門家 (会計士・法定会計監査人と企業経理関係者) が中心の構成である。

会計士・法定会計監査人18名はその内の12名がCNC委員である。企業経理関係者15名は経理部門の責任者あるいは連結担当責任者であり、そのうちの6名がCNC委員である。ペシネー、トタル、サン・ゴバン、ラファルジュ、ローヌ・プーランクの名前が見られるが、これら企業は1970年代から連結計算書類を米国基準、国際会計基準 (IAS) あるいは英国基準を用いて作成してきた国際的企業である。

政府機関・組織 (7名) の関係者は、法務省

(司法官)、証券取引委員会 (COB) 2名、経済・財務省の租税一般局 (DGI) と税務局、フランス銀行および所得・原価分析センター (CERC) の各機関・組織の関係者であり、COBの1名を除きいずれもCNC委員である。

民間団体の関係者 (5名) は、パリ商工会議所、フランス経営者連盟 (CNPF)、経理部長・管理部長職協会、全国企業内会計職業協会連盟 (UNPC) および全国株式組織会社協会 (ANSA) であり、ANSAの1名を除きいずれもCNC委員である。

その他の3名は、専門誌編集責任者2名、財務アナリスト1名であり、財務アナリストがCNC委員である。

ロ) 会計専門家主導

第19図表は、前出1968年連結研究グループと1992年連結計算書類委員会の構成を比較したものである。

これによれば、連結計算書類委員会のメンバーは、会計士・法定会計監査人と企業経理関係者 (委員長を含む) の会計専門家が全体の64.2%を占め、1968年連結研究グループの66.7%とほぼ同一水準であった。全体の約3分の2が会計専門家ということになる。

依然として、作業レベルは会計専門家主導である。連結分野は専門家でないと対応できないからである。

第18図表 連結計算書類委員会の構成 (53名)

(1992年末)

構成	人数	内 訳
委員長	1	CNC 副会長・ペシネー-サン・ゴバン化学の管理・財務担当部長*
委員会 委員	52	会計士・法定会計監査人 (18名) (12名がCNC委員)
		企業経理関係者 (15名) : アシェット* (2名)、トムソン*、UAP*、プランタン*、SAFマルティニ・ロッシー*、カルノー・メタル・ボックス*、スエズ金融会社、トタル、サン・ゴバン、ラファルジュ、ローヌ・プーランク、ウォーム、スリゴス、ブル
		政府機関・組織関係者 (7名) : 法務省*、証券取引委員会 (COB)* (2名)、租税一般局 (DGI)*、税務局*、フランス銀行*、所得・原価分析センター (CERC)*
		民間団体関係者 (5名) : パリ商工会議所*、フランス経営者連盟 (CNPF)*、経理部長・管理部長職協会*、全国企業内会計職業協会連盟 (UNPC)*、全国株式組織会社協会 (ANSA)
		教育関係者 (4名) : 大学教員 (1名がCNC委員)
		その他 (3名) : 専門誌編集責任者 (2名)、財務アナリスト*

*:CNC委員 (アシェットおよびCOBは1名がCNC委員) (CNC, 1992b, pp. 7-8に基づき筆者作成)

また、国家会計審議会(CNC)の委員以外の人材がどの程度メンバーに入っているか(外部委員率)を見てみると、1968年連結研究グループが24人中22人(外部委員率91.7%)であったのに対して、1992年連結計算書類委員会は53名中23名(外部委員率43.4%)であった。

このことは、1968年当時、連結会計の理論と実務に詳しい人材がCNC委員にほとんどいなかったのに対して、それから四半世紀を経た1992年には連結に精通したCNC委員が増えたことを示すものである。しかし、それでも外部人材に依存する割合は4割を超えている。

1992年連結計算書類委員会の構成ごとの外部委員率を見てみると、会計専門家(会計士・法定会計監査人と企業経理関係者)の中でも、企業経理関係者の外部委員率が62.5%と高いのに対して、会計士・法定会計監査人の外部委員率は33.3%と低い。裏返せば、会計士・法定会計監査人は3分の2がCNC委員であるが、企業経理関係者はCNC委員が3分の1しかおらず、連結に詳しい企業経理関係者は依然としてCNCの委員に少ないことがわかる。

ハ) 会計専門家率および外部委員率の比較

1968年連結研究グループおよび1992年末の常設4委員会⁽¹⁵⁾について、各委員会における会計専門家(会計士・法定会計監査人と企業経

理関係者)の割合(会計実務専門家率)と外部委員率を比較したものが第20図表である。

これによれば、会計専門家率は、1968年連結研究グループが66.7%、連結計算書類委員会が64.2%と高いのに対して、金融商品委員会が52.7%、管理会計委員会が35.7%、中小企業委員会では25%まで低下する。

すなわち、会計専門家の割合は、連結会計分野が3分の2、金融商品が約半分、管理会計で3分の1、中小企業に至っては4分の1であり、その割合は委員会によって大きく異なっていることがわかる。連結会計関連の委員会が最も高い。

委員会全体の外部委員率は、連結計算書類委員会が43.46%、管理会計委員会が42.9%、金融商品委員会が70.2%、中小企業委員会は14.2%である。金融商品委員会は外部の人材を7割以上動員したのに対して、中小企業委員会は14.3%に過ぎない。

連結計算書類委員会と管理会計委員会はいずれも半分強をCNC内部から動員している。それでもメンバーの43%~46%を外部の人材に依存しており、決して少なくない割合である。

これら分析から、領域によっては、国家会計審議会(CNC)は1992年末においても外部の人材に大きく依存していた実態が明らかとなる。

第19図表 1968年連結研究グループと1992年連結計算書類委員会の構成比較

委員会		1968年連結研究グループ		1992年連結計算書類委員会	
		人数(%)	外部委員率	人数(%)	外部委員率
構成	会計士・法定会計監査人	6 (25.0)	100%	18 (34.0)	33.3%
	企業経理関係者	10 (41.7)	90%	16 (30.2)	62.5%
	政府機関・組織関係者	4 (16.7)	100%	7 (13.2)	14.3%
	民間団体関係者	2 (8.3)	100%	5 (9.4)	20%
	教育関係者	0 (0)	-	4 (7.5)	75%
	その他	0 (0)	-	3 (5.7)	66.7%
	CNC事務局	2 (8.3)	50%	0 (0)	-
合計		24 (100%)	91.7%	53 (100%)	43.4%

・委員長はいずれも企業経理関係者に含まれている。外部委員率は構成項目ごとの人数における外部委員(非CNC委員)の割合を示している。

(CNC, 1973, p. 78 および CNC, 1992b, pp. 3-5, 7-8 に基づき筆者作成)

特に、企業経理関係者の外部委員率はいずれの委員会においても高い。これから、企業経理関係者については、外部人材に多くを依存している実態が明らかとなる。

それでも、会計士・法定会計監査人の外部委員率は、金融を除き大きく低下した。1968年連結研究グループと1992年末の連結計算書類委員会の比較からは、この間、CNCの委員の中に高度な会計技術である連結に精通した会計専門家、特に会計士・法定会計監査人が増えたことを窺わせる。

このことは、代表制委員において、証券市場・財務領域の組織・団体が最も増加していた事実と無関係ではない。この間に、証券市場の株主・投資者に向けた連結会計情報の充実、連結中心の米国・英国（アングロ・サクソン諸国）基準や国際会計基準（IAS）への対応といった連結会計分野の課題の重要性が高まり、CNCにとって、これに対応可能な人的体制を整える必要性があったからである。

この点は、連結計算書類委員会の企業経理関係者に、1970年代からすでに米国基準、国際会計基準（IAS）あるいは英国基準を用いて連結計算書類を作成していたペシネー、トタル、サン・ゴバン、ラファルジュ、ローヌ・プーランクの名前が見られることから明らかである。

なお、同じ会計専門家でも、第三者的な立場の会計士・法定会計監査人と異なり、企業経理関係者は特定の営利企業に所属していることから、外部委員の形での参加となっているものと見られる。しかし、連結会計分野の実質的な作業において、国際的企業の経理関係者の果たす

役割は大きい。彼らの経験は1970年代～1990年代に連結会計実務の中で培われたものである。

また、作業レベルにおける経済・財務省の関与は弱いものの皆無ではない。1968年連結研究グループには経済・財務省の資料局と国立統計経済研究所の関係者が、1992年末の常設4委員会にはそのすべてに経済・財務省の租税一般局および税法部の関係者（すべて同一人）が入っているからである。

④ 国家会計審議会（CNC）組織改革と会計専門家主導への転換

1) 1993年における国家会計審議会（CNC）の組織改革とその特徴

1993年における国家会計審議会（CNC）の組織改革に関連して、すでに1992年に、経済・財務・予算大臣がその基本方針を表明している。まず、これから見ていこう。

a. 1993年のCNC組織改革の基本方針

1992年3月10日、当時の経済・財務・予算大臣ベレゴボア氏（Pierre Bérégovoy）は、国家会計審議会の総会において、国家会計審議会（CNC）の組織改革を宣言した（CNC, 1992a, pp. 3-4）。大臣の演説内容はこれを大きく3つに分けることができる（CNC, 1992a, pp. 3-4）。すなわち、

イ) 国家会計審議会（CNC）の組織改革

既述のとおり、CNCの委員数増大は、代表者間の調整に時間を要し、迅速な対応を困難なものにする。このため、国家会計審議会（CNC）

第20図表 会計専門家率と外部委員率

委員会等	会計士・法定会計監査人		企業経理関係者		会計専門家率	外部委員率	
	全体割合	外部委員率	全体割合	外部委員率			
1968年連結グループ	25.0%	100%	41.7%	90%	66.7%	91.7%	
1992年常設委員会	連結計算書類	34.0%	33.3%	30.2%	62.5%	64.2%	43.4%
	管理会計	14.3%	0.0%	21.4%	83.3%	35.7%	42.9%
	金融商品	21.1%	66.7%	31.6%	100%	52.7%	70.2%
	中小企業	21.4%	0.0%	3.6%	100%	25.0%	14.3%

（CNC, 1992b, pp. 3-11 に基づき筆者作成）

の手續を簡素化し、組織の意思決定の迅速化を図るべく CNC の組織改革に着手する。これと同時に、CNC の決定を有効に実施するための新たな組織を検討する。

また、従来、金融・保険を除く行政的次元に限定されていた CNC の諮問的権限を、法律の次元や国際的な次元の措置を含めたすべての会計的措置に拡大する。

ロ) 検討すべき会計問題

これについては、標準化対象の一般会計と標準化になじまない管理会計との違いの検討、中小企業のニーズに配慮し決算書の真实性を確保しつつその簡素化の検討、非営利分野および商業分野の会計標準化の促進、会計と税務の関係に係る接続システムの見直しの適否の検討、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の適用義務に係る法律との関係に関する問題の検討、無形資産の会計問題の検討、以上の検討事項が示された。

ハ) 会計基準の国際的調和

国際面で進められている会計基準の調和化を促進する。その場合、特定の国のモデルを優先するような調和化であってはならないこと、フランスは大きく遅れず大きく進むこともないのが良いとされた。同大臣は、国際機関におけるフランスの代表としての CNC の組織体制を強

化する必要性を強調した。なお、これに関連して、大臣は、フランス的な特徴として、公的観点と私的観点を定期的に対照させる仕組みを上げている。

以上の大臣の示した方針に基づき、国家会計審議会に関する 1957 年 2 月 7 日デクレ(1964 年 3 月 20 日デクレにより一部改正済み)は、1993 年 2 月 1 日デクレにより一部改正される。当該組織改革は、一方では、従来の協議の組織としての特徴を維持しつつ組織のスリム化により意思決定の迅速化を図り、他方では、会計基準の国際的調和化への対応を見据えたものである。

すなわち、1993 年の組織改革は、1957 年 CNC システムの基本的枠組みを維持しながら、その一部を手直したものとと言える。

b. 1993 年 2 月 1 日デクレに基づく国家会計審議会(CNC)の組織と協議方式

第 21 図表は、1993 年 2 月 1 日デクレに基づく国家会計審議会(CNC)の組織を示している。会長、会長補佐・副会長、副会長、事務局長および一般委員の構成、公的部門・民間部門の代表制、会計専門家の推薦母体による推薦制といった 1957 年 CNC システムの協議方式に基づく基本的枠組みは維持されていることがわかる。

ただし、公的部門の代表者は、前述のペレゴ

第 21 図表 1993 年 2 月 1 日デクレに基づく国家会計審議会(CNC)の組織

構成	人数	内 訳
会 長	1	(人事に関する規定はないが、事実上、経済・財務省関係の高級官僚から選任)
会長補佐・副会長	1	公務員から選任
副会長	4	公会計局長、専門会計士協会会長、企業の社長・取締役・部長、教育関係者
事務局長	1	(人事に関する規定はないが、事実上、経済・財務省関係者)
公的部門の代表者	10	経済・財務大臣の代表者(1名)、予算大臣の代表者、国璽尚書・法務大臣の代表者、産業大臣の代表者、手工業・商業大臣の代表者、農業大臣の代表者、教育大臣の代表者、会計院の評定官、国家監督居の代表者、国立統計経済研究所の代表者
民間部門の代表者		会計領域で主要活動を行っている組織・団体の代表者 (組織・団体のリストと人数は経済・財務省大臣が定める)
会計分野学識経験者		(人数は経済・財務大臣が定める)
会計専門家		計算書類の作成または利用に介在している組織により提案 (人数と提案方法は経済・財務大臣が定める)

(1957 年 2 月 7 日デクレを改正する 1993 年 2 月 1 日デクレ第 93-167 号に基づき筆者作成)

ボア大臣の示した方針にそって大幅に削減され、28名から10名になった。18名の削減である。

さらに、重要な点は、民間部門の代表組織・団体、学識経験者の人数、会計専門家の人数と推薦母体をデクレが定める方式から、これを経済・財務大臣が定める方式に変更した点である。民間部門の代表委員とその数を経済・財務大臣がコントロールできる形になっている。

なお、1993年2月1日デクレは、既述のとおり（第3図表参照）、1957年2月7日デクレ第2条b.の規定、すなわち、「行政部門または公的部門、政府の提案により設置した委員会、国家が直接・間接的に支配する組織により提案される会計次元のあらゆる行政規則、命令または勧告に対して、事前にその意見を述べる」任務を、会計次元のあらゆる措置に対するものに拡大した。しかも、当該任務は国内だけでなく、共同体レベルにも及ぶ。

当該改正により、国家会計審議会の事前の意見付与の任務は、それまで行政命令レベルまでに制限されていたのを、商法・会社法会計規定などの法的レベルにまで及ぶ形で拡張されている。

c. 政府 / 経済・財務省による強い関与と官僚主導

1957年CNCシステムの「政府 / 経済・財務省による強い関与」と「官僚主導」の特徴は変わらない。むしろ、強まったと見ることもできる。第22図表は、1993年デクレにより追加ま

たは削減された経済・財務大臣および国家会計審議会（CNC）会長の権限を示したものである。

既述のとおり、1993年デクレでは、それまで民間部門の代表組織・団体、学識経験者の人数、会計専門家の人数と推薦母体をデクレが定めていたのを、経済・財務大臣が定める方式に改めた。これにより、民間部門の委員の選出と数を経済・財務大臣がコントロールできる。つまり、人事権に関して、経済・財務大臣の権限が強化されていることになる。

さらに、1993年デクレにより、国家会計審議会（CNC）の事務局体制の強化が図られた。事務局の組織は経済・財務大臣がこれを決定し（1993年デクレ第4条）、事務局長の業務はCNC会長がこれを監督する（1993年デクレ第4条）。事務局長は、会長の権限の下、CNCのマネジメント、技術的作業の準備とフォローおよび対外・国際関係を任務とする（1993年デクレ第4条）。

この第4条の規定を受けて、経済担当大臣が「国家会計審議会事務局の組織に係る1993年9月21日省令」を定めた。これによれば、事務局は、国内面だけでなく国際面でのすべての会計標準化作業に参加することが強調されている（CNC, 1993, p. 15）。

このために、事務局体制は、部局A「総務・広報」、部局B「技術的研究と標準化」および部局C「国際交流・協力」の3部局体制となった。部局Cは、欧州およびグローバル次元での会計基準の調和化の促進のために、さまざまな国際的機関での交渉および行動に参加する。

第22図表 1957年国家会計審議会（CNC）システムの一部改正と経済・財務大臣 / CNC会長の権限・関与

CNCシステム	経済・財務大臣の権限	CNC会長の権限
1957年CNCシステム (1957年デクレ) (1964年一部改正)	<ul style="list-style-type: none"> ・PCGなどの会計基準の承認 ・経済問題担当大臣による諮問（第1条） ・CNCの全構成メンバーの任命（第5条） ・CNCの運営に係る内規案の承認（第7条） ・事務局運営スタッフ・財源 	<ul style="list-style-type: none"> ・15名の専門家の推薦（第4条） ・退任委員の後任人事（第5条） ・外部協力者の人選と連絡員の設置（第6条） ・CNCの運営に係る内規案の提案（第7条）
1993年一部改正 (1993年デクレ)	(権限追加) <ul style="list-style-type: none"> ・組織・団体のリスト・人数の決定（第2条） ・会計分野学識経験者の人数の決定（第2条） ・会計専門家の人数・提案方法の決定（第2条） ・事務局の組織の決定（第4条） 	(権限追加) <ul style="list-style-type: none"> ・事務局長の監督（第4条） (権限削除) <ul style="list-style-type: none"> ・15名の専門家の推薦

(1957年2月7日デクレ、1964年3月20日デクレおよび1993年210日デクレ第93-167号に基づき筆者作成)

以上のとおり、1993年における国家会計審議会(CNC)の組織改革は、1957年CNCシステムを維持しながら組織のスリム化を図り、事務局体制を強化して欧州およびグローバル次元での会計基準の調和化の作業に備えるものであると言える。

事務局体制の強化はCNCの組織としての自立性を高めるものであるが、組織のスリム化は経済・財務大臣の人事権を結果的に強めることになった。

1993年デクレの施行は2年後とされたが、右派政権への交代もあり、結果的に未施行となった。しかし、ベレゴボア氏の示した改革の基本方針は1996年の組織改革に引き継がれている。

2) 1996年CNCシステムの特徴と会計規制改革

a. 国家会計審議会(CNC)の任務の拡大

1996年の国家会計審議会(CNC)の組織改革は、1996年8月26日デクレに基づき、1957年CNCシステムを廃止し、あらたに1996年CNCシステムを設置するものである。

1996年8月26日デクレは、国家会計審議会(CNC)の任務を、「会計領域において、経済セクターの全体に関する意見書および勧告書を発する任務を有する。」(2条)とし、関係部門、団体または組織と連携して、次の4つの任務を行うものとする(第2条第2項)。

1. 会計次元のすべての措置に対して事前の意見を付与する。当該意見付与は、国内・共同体レベルの、行政部門または公的部門、政府提案により設置した委員会、特に銀行・金融委員会、国家保険審議会の規制委員会、および国家が直接・間接的に支配している組織、により検討される措置に対して行われる。
2. 会計標準化の国際的機関または外国の機関が作成する基準に対して意見を付与する。
3. 勘定の展開に関するあらゆる措置を提案する。これは、企業および業界団体のために、あるいは国家の統計または予算の確立および国家の経済勘定の確立のために行われる。
4. 勘定の組織、記入および展開に関して、理

論的・方法論的研究の調整と総合を図り、会計情報に関するあらゆる情報を収集し、あらゆる研究を行い、あらゆる書類を流布する。

会計標準化の国際的機関または外国の機関が作成する基準に対する意見付与は、国家会計審議会(CNC)の任務を国際面にまで拡大するものである。特に、国際会計基準(IAS/IFRS)に係るフランス代表としての意見付与は重要な新たな任務である。このように国家会計審議会(CNC)の任務の拡大は、CNC自体の組織にも大きな影響を与えている。

b. 1996年CNCシステムの組織構成

1996年のCNC組織改革は、フランスにおける会計規制改革という大きな枠組みの中に位置づけられる。すなわち、CNCの組織改革と1998年における会計規制委員会(Comité de la Réglementation Comptable;CRC)の創設および上場会社の連結計算書類に対する国際会計基準の選択容認(国内基準の適用免除)はセットで考えられている。なお、会計規制委員会(CRC)は、国家会計審議会(CNC)の上部機関として、CNCの作成した会計基準案(意見書(avis)の形をとる)を行政命令である会計規則(règlement)に変換することを役割とする。

まず、1996年CNCシステムについて、その組織構成を見てみよう。第23図表は1996年8月26日デクレに基づくCNCの組織構成である。これによれば、CNCは会長1名、副会長6名および一般委員51名、全体で58名から構成され、委員数を大幅に削減したことが明らかとなる。

委員数は1992年末の103名から45名削減(約44%減)され、この58名という数は1964年の66名を下回り、1957年の創設時の58名と同数になった。

1992年末のCNCの組織と比較すると、会長補佐・副会長の廃止、副会長における全国法定会計監査人協会会長へのポスト指定および企業代表者の1名増員、事務局長のメンバーからの除外、財務分野の専門家の加入などの変更が見られるが、CNCの基本的構成は大きく変わっていない。

会長および副会長以外の一般委員51名の内

訳を見ると、会計専門家（12名）、民間部門の代表者（23名）、学識経験者（5名）および公的部門の代表者（11名）により構成され、1957年CNCシステムの基本的構成が維持されているのがわかる。

すなわち、1996年の国家会計審議会（CNC）の組織改革は、1993年の組織改革を引き継ぎ、CNCの基本的構成を維持しつつ委員数を大幅に削減したものである。

ただし、1996年の組織改革は1993年の組織改革と異なり、会計専門家の職種と人数、民間部門の代表者の数とセクター、学識経験者の人数をデクレが定める方式とした。また、会計専門家および民間部門の代表者の選出に係る推薦母体は、これを国家会計審議会（CNC）会長が経済担当大臣に提案し、同大臣が決定するものとした。

c. 協議の組織としての特徴の堅持

1996年CNCシステムは、1957年CNCシステムの「協議の組織」としての特徴を堅持し、引き続き委員ポストのバランスと平等性に配慮している。

ただし、1996年デクレが、メンバーを定める規定において、1957年CNCシステムとは逆

に会計専門家、民間部門の代表者、学識経験者、公的部門の代表者の順番で規定した点は印象的である。会計専門家が公的部門の諸機関に優先されていると見られるからである。

イ) 会計専門家

1992年末のCNCの組織と比較すると、会計専門家は各推薦母体の推薦枠が8名から4名に半減した。しかし、第24図表に示すとおり、推薦枠の配分は以前と同様にバランスと平等性に配慮している。

ロ) 民間部門の代表者

1992年末のCNCの組織と比較すると、民間部門の代表者は20名から23名となった。しかし、第25図表に示すとおり、かつて会計専門家の推薦制委員を出していた企業経営者団体および労働組合が代表制委員の組織・団体になったことを考慮しなければならない。

かつての推薦制には代表制的な意味合いがあった点を指摘したが、これを実態に即して改正したものと見られる。この点を考慮すれば、民間部門の代表者は実質的に20名から12名に削減されており、特に会計教育、会計職業教育・実務家養成に関する組織・団体がメンバーからすべて除外された。

また、推薦枠の配分にはバランスと平等性が

第23図表 1996年デクレに基づく国家会計審議会（CNC）の構成（58名）

構成	人数	内 訳
会 長	1	会長人事に関する規定はないが、事実上、専門会計士・法定会計監査人（アーサー・アンダーセンのパートナーで国際会計基準委員会（IASC）元議長）就任
副会長	6	公会計局長、専門会計士協会（OEC）会長、全国法定会計監査人協会（CNCC）会長、企業代表者（2名）、公益法人の代表者
会計専門家	12	専門会計士（4名）、法定会計監査人（4名）、企業経理部長（4名）
民間部門の代表者	23	商工企業（5名）、手工業セクター、農業セクター、保険法規制企業（2名）、社会保障法規制共済機関、相互扶助法規制企業、金融セクター（4名）、社会経済セクター、財務アナリスト、企業財務部長、労働組合（5名）
学識経験者	5	最低2名は教育関係者
公的部門の代表者	11	経済・財務省3名（国立統計経済研究所と国家監督局含む）、予算省（2名）、法務省、会計院、証券取引委員会（COB）、銀行委員会、保険監督委員会、共済・相互扶助機関監督委員会
合 計	58	

（国家会計審議会に関する1996年8月26日デクレおよび国家会計審議会のメンバーを推薦する資格のある組織のリストを定める1996年8月28日省令に基づき筆者作成）

堅持されていることがわかる。特に、経営者側の商工企業の推薦枠と従業員側の労働組合の推薦枠が同数(5名)である点が象徴的である。

ハ) 学識経験者

かつての隣接諸科学の専門家は「学識経験者」となり、その数は10名から5名に半減した。推薦母体が国家会計審議会会長であること、事実上、会計学の大学教員などが選任されている点は以前と変わらない。

二) 公的部門の代表者

委員のポストが指定される公的部門の代表者は、1992年末のCNCの組織と比較すると、28名から11名に大幅に削減され、経済・財務省、予算省、法務省以外の省庁はすべてメンバーから除外された。また、CNCの任務の拡大に伴い、

新たに金融・保険セクターの規制機関の代表者が加えられた。

d. 政府/経済・財務省の関与の低下と会計専門家主導の運営

イ) 民間部門優位の組織体制

第26図表に示すとおり、1996年CNCシステムは公的部門を大幅に削減し、全体として圧倒的に民間部門優位の体制に変わった。しかも、会長は民間の会計専門家が就任した。これに伴い、会長推薦の学識経験者も民間部門としてカウントした。

副会長職については公会計局長、専門会計士協会(OEC)高等審議会会長、全国法定会計監査人協会会長、企業代表者(2名)、非営利団

第24図表 会計専門家(12名)の推薦数と推薦母体

会計専門家	人数	推薦母体
専門会計士	4	専門会計士協会(OEC)高等審議会
法定会計監査人	4	全国法定会計監査人協会(CNCC)
企業経理部長	4	経理部長職・管理部長職協会、専門会計士有資格協会
合計	12	

(1996年末の国家会計審議会(CNC)の人的構成に基づいて筆者作成)

第25図表 民間部門の代表者、推薦数、推薦母体および関係領域

民間部門の代表者	人数	推薦母体	関係領域
商工企業、(経営者)	5	全国経営者評議会、民間企業協会、全国株式組織会社協会、中小企業総同盟、商工会議所会頭総会	企業会計
手工業セクター(職人)	1	手工業会議所常設総会	極小企業の会計
農業セクター(農業者)	1	農業会議所常設会議、農業経営組合全国連盟、および青年農業者連盟全国センター	農業会計
金融セクター(金融機関等)	4	金融機関、フランス投資企業協会	金融
保険法規制企業	2	フランス保険会社連盟、相互保険団体	保険
社会保障法規制共済機関	1	共済機関技術センター	社会保障法規制共済
相互扶助法規制企業	1	全国相互扶助連盟	相互扶助
社会経済セクター(NPO等)	1	相互扶助・共同・協会活動リエゾン全国委員会	公益・非営利会計
財務アナリスト	1	財務アナリスト協会	証券市場・財務
企業財務部長	1	フランス企業財務部長職協会	証券市場・財務
労働組合(従業員)	5	労働総同盟、フランス民主労働総同盟、労働者の力、フランスキリスト教労働者総同盟、幹部職員総同盟	企業会計 従業員利益分配
合計	23		

(1996年末の国家会計審議会(CNC)の人的構成に基づいて筆者作成)

体代表者の構成となり、6名のうち公的部門は公会計局長指定の1ポストのみとなった。

また、民間部門代表者数は公的部門代表者数を大きく上回った。さらに、経済・財務省の突出した委員数は1名に削減され、国家会計審議会の会長による推薦枠は学識経験者の5名に削減された。

ただ、公的部門代表者では、予算省(2名)、国家監督局、国立統計経済研究所を含めた経済・財務省関連の委員は5名に上り、1992年末から半減したとはいえ、依然として公的部門の半数近くを占めている。

さらに、1966年CNCシステムにおける会計専門家は表面上大きく削減されているように見えるが、これは既述のとおり企業経営者団体と労働組合の推薦枠が民間部門の商工企業と労働組合の代表者に移行しているためであり、この両者の委員数10名(5名+5名)を会計の専門家に含めれば、実質的には22名(すべて民間部門)となる。

1996年CNCシステムでは、民間部門が公的部門の3.8倍以上を占めている(1992年末では1.2倍)。これは、CNCの組織のスリム化が一律に行われたわけではないことを物語るものである。

既述の商工企業(企業経営者団体)および労働組合を調整した数値で比較すれば、公的部門

17減(-61%)、民間部門7減(-35%)、会計専門家16減(-42%)、学識経験者(1992年末の数値は隣接諸科学専門家)5減(-50%)となる。すなわち、CNC組織のスリム化は各範疇の委員をほぼ半減したが、削減率は公的部門が民間部門および会計専門家より大きい。

また、民間の会計専門家が会長に就任したことに伴い、公的部門の比重はさらに低下した、

ロ) 政府/経済・財務省の関与の低下

第27図表は、経済・財務大臣および国家会計審議会(CNC)会長の権限に関して、1957年CNCシステムと1996年CNCシステムを比較したものである。これによれば、1996年CNCシステムはCNC会長の権限を大きく強化したことがわかる。

経済・財務大臣の権限に関しては、既述のとおり、1996年CNCシステムは、会計専門家の職種と人数、民間部門の代表者の数とセクター、学識経験者の人数をデクレが定める方式とした。

この人事に関する経済担当大臣の権限は縮小したが、代表制委員および会計専門家の推薦組織・団体の決定権は同大臣に残した。つまり、会計専門家および民間部門の代表者の選出に係る推薦母体は、国家会計審議会(CNC)会長の提案に基づき経済担当大臣が決定する。

ハ) 会計専門職の会長就任と会計専門家主導の体制構築

第26図表 国家会計審議会(CNC)の構成 - 公的部門中心から民間部門中心へ -

構成	1992年末			1996年改正			1992年/1996年 全体数増減
	公的部門	民間部門	全体	公的部門	民間部門	全体	
会長	1	-	1	-	1	1	±0
会長補佐・副会長	1	0	1	0	0	0	-1
副会長	1	3	4	1	5	6	+2
事務局長	1	-	1	0	0	0	-1
公的部門の代表者	28	-	28	11	0	11	-17
民間部門の代表者	-	20	20	-	23 (13)	23 (13)	+3 (-7)
会計専門家	5	33	38	0	12 (22)	12 (22)	-26 (-16)
学識経験者	10	0	10	0	5	5	-5
合計	47	56	103	12	46	58	-45

・カッコ内の数値は、民間部門の商工企業と労働組合の代表者を1992年末と比較可能にするために調整した数値である。学識経験者の1992年末の数値は隣接諸科学専門家の数値。(筆者作成)

1996年CNCシステムの最も重要な点は、会長に民間の人材を登用した点にある。会長に就任したバルテス・ドゥ・リュイテール(Barthès de Ruyter)氏は、アーサー・アンダーセンのパートナーで国際会計基準委員会(IASC)元議長を務めた専門会計士・法定会計監査人である。

国際的な監査事務所出身者、しかも国際会計基準委員会(IASC)のボード・メンバーを経験した会計専門家を会長とする人事は、前述の証券市場・財務といった関係領域の拡大、国際会計基準対応へのCNC任務の拡大と密接に関係している。

すなわち、上場会社の証券市場(株主・投資者)向け情報の整備、国際的なフランス企業にとって国際的に一般に受け入れられている会計実務への対応、グローバル・スタンダード化しつつある国際会計基準(IAS)への対応と調和化の問題などの重要性が高まり、当該課題への対応をCNCの任務に加えるとともに、これに対応可能な人的体制を構築するための象徴的な人事であると考えることができる。

また、1957年CNCシステム、すなわち、パブリック・セクターが強く関与し、政権担当の政治的勢力の経済政策いかにその運営に大きな影響を及ぼす官僚主導のシステムでは、民間の会計プロフェッション(職業会計人)中心の国際会計基準委員会(IASC)との交渉上不都合が多い。

そこで、1996年CNCシステムは、民間の会計専門家主導の体制に転換を図ったものと考えられる。国家会計審議会(CNC)会長の権限と事務局機能の強化は、政府/経済・財務省から一定の自立性を備えた組織体制の構築を目指したものである。なお、民間会計士の会長就任はその後も継続されることになる。

当該体制の構築は上記課題に精通したCNC委員の増加と密接に関係しており、このような会計専門家の増加を可能にした要因として1970年代以降の国際的企業の連結会計実務の経験がある。

二) 意思決定の迅速化

1996年CNCシステムでは、緊急対応の組織

第27図表 1996年国家会計審議会(CNC)システムと経済・財務大臣・CNC会長の権限の変化

CNCシステム	経済・財務大臣の権限 ^{注1)}	CNC会長の権限
1957年CNCシステム (1957年デクレ) (1964年一部改正) (1993年一部改正)	<ul style="list-style-type: none"> ・PCGなどの会計基準の承認 ・経済問題担当大臣による諮問(第1条) ・CNCの全構成メンバーの任命(第5条) ・代表組織・団体と人数の決定(改正4条) ・会計分野学識経験者の人数の決定(同4条) ・会計専門家の人数・提案方法の決定(同4条) ・CNCの運営に係る内規案の承認(第7条) ・事務局の組織の決定(改正7条) 	<ul style="list-style-type: none"> ・退任委員の後任人事(改正5条) ・外部協力者の人選と連絡員の設置(第6条) ・CNCの運営に係る内規案の提案(改正7条) ・事務局長の監督(同7条)
1996年CNCシステム (1996年デクレ)	(権限追加) <ul style="list-style-type: none"> ・緊急委員会の審議事項の提出(第6条) ・事務局長^{注2)}の任命(第8条) (権限削除) <ul style="list-style-type: none"> ・代表制委員の分野・人数の決定(デクレ規定) ・会計分野学識経験者の人数の決定(同上) ・会計専門家の推薦団体^{注3)}・人数の決定(同上) 	(権限追加) <ul style="list-style-type: none"> ・代表制委員の推薦組織・団体の提案(第4条) ・会計専門家の推薦組織の提案(第4条) ・学識経験者5名の推薦(第4条) ・セクション/緊急委員会最終決定権(第5条) ・セクション委員長の選任(第5条) ・緊急委員会の審議事項の提出(第6条) ・外部協力者の人選と連絡員の設置(第7条) ・事務局長の任命に係る事前の意見(第8条) ・事務局組織の提案(第8条)

注1) 1996年CNCシステムでは経済担当大臣の権限。

注2) 事務局長は委員に含まれない。

注3) 専門会計士と法定会計監査人を除く。(1964年・1993年一部改正の1957年2月7日デクレおよび1996年8月26日デクレに基づき筆者作成)

として、緊急委員会 (comité d'urgence) が設置された (1996年デクレ第6条)。当該委員会のメンバーは、会長、副会長6名、法務省法務官、経済担当大臣代表者、予算担当大臣および証券取引委員会 (COB) 代表者の計11名から構成される。

公会計局長指定の副会長を含め公的部門が5名、民間部門が6名である。なお、会長と6名の副会長はCNCの幹部であり、「ビューロー (bureau)」と呼ばれる幹部会議を組織する。

当該委員会は、緊急の意見を必要とする会計基準の解釈または適用に関するあらゆる問題を審議する。審議事項はCNC会長または経済担当大臣がこれを提起する。審議期間は最大3か月と定められている (同デクレ第6条第2項)。当該委員会の設置により、国家会計審議会 (CNC) の意思決定の迅速化が図られた。

e. 1998年の会計規制改革

イ) 1998年4月6日法律

1996年CNCシステムは、一方では、国家会計審議会 (CNC) 会長の権限を強化し、事実上、民間の会計専門家を会長に就任させることで会計専門家主導への転換を図り、他方では、事務局機能を強化し組織の自立性を高めるものである。当該組織改革は、会計の国際化対応に備える1998年の会計規制改革と一体的なものとして捉えられる。

1998年の会計規制改革は「会計規制改革と不動産公示制度の適応に関する1998年4月6日法律第98-261号」に基づくものである。1998年4月6日法律は、次の3つの点で極めて重要な法令である。

- ・国家会計審議会 (CNC) の意見書を行政命令に変換する会計規制委員会 (CRC) を創設した (第1条～第5条)。
- ・上場会社の連結計算書類の作成上国内基準の適用を免除し、国際会計基準の適用を法的に容認した (第6条)。
- ・プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の一般的・漸次的適用の法的枠組みに係る「税務訴訟の改革および各種の税務上の整備に関する1959年12月28日法律第59-1472号」

第55条を廃止した (第9条)。

国際会計基準の適用の法的容認は、筆者が「6条オプション」と呼んでいる措置である。当該措置により、フランスでは、上場会社の連結計算書類の作成基準として、国内基準に加えて、任意適用とはいえ国際会計基準 (IAS) が併存することになった。ダブル・スタンダードを法的に容認するものである。

また、1959年12月28日税法第55条の廃止は極めて重要な点である。CRCが自ら適用の強制力を持つ規則への転換の権限を備え、約40年用いられた税法によるPCGの適用の制度的枠組みを廃止したからである。

これにより、課税所得計算の一般規則としてのプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の利用と接続性の原則はなお維持されるものの、同条に基づく税法とPCGの一体的な関係は変化を余儀なくされた。すなわち、会計標準化における税法の影響力の低下、さらには国家会計審議会における国税当局 (租税一般局/経済・財務省) の関与を弱めたと考える。なお、公会計規則が適用される公法上の法人は、本法律に基づく会計規制改革の対象から除外された (第1条第3項)。

ロ) 会計規制委員会 (CRC) の創設

会計規制委員会 (CRC) は、国家会計審議会 (CNC) の作成した会計基準案を行政命令 (règlement) に変換する権限が与えられている。CRCの規則は省令による承認が必要であるとはいえ、当該承認を受けるとそれ自身が行政命令として強制力を持つ。

当該規則は、他の法令が決算書の作成を義務付ける個人・法人に対して、その作成上適用しななければならないという形で強制力を生ずる。1999年プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) がCRC規則第99-03号として省令により承認されたことは既述のとおりである (大下, 2017, 33頁)。

会計規制委員会 (CRC) の構成メンバーからは、経済・財務省による直接的なコントロールの存在を認識することができる。第28図表は1998年4月6日法律第2条が定めるCRCの組織である。

これによれば、構成員 15 名のうち、CNC メンバーが 8 名、政府行政・司法機関関係者⁽¹⁶⁾が 7 名である。しかも、CNC メンバーは会長を含めて全員が民間の会計の専門家である。この点からは CRC が民間部門優位で会計専門家主導の組織のように見える。

しかし、CRC 委員長に経済担当大臣（またはその代表者）が、副委員長には法務大臣（またはその代表者）が指定されており、政府 / 経済・財務省の強い関与が窺われる。経済担当大臣自身（またはその代表者）が会計規制委員会（CRC）の委員長に指定されていることから、政府 / 経済・財務省が CRC を直接コントロールしていると言っても過言ではない。

さらに、CRC が採択した会計規則は、最終的に省令がこれを承認しなければ法的効力を生じない。当該省令は、経済担当大臣、法務大臣、予算担当大臣の共同省令である（規則が社会保障法規制の共済機関または相互扶助法規制の機関に関わる場合には社会保障担当大臣がこれに加わる）（第 5 条）。

これにより、会計専門家主導の国家会計審議会（CNC）が政府の反対する会計基準案を採択したとしても、政府 / 経済・財務省のコントロール下にある会計規制委員会（CRC）では、当該基準案をそのまま通すことは難しい。政府の意に反する規則は、たとえ CRC 段階で採択されても、共同省令がこれを承認しないからである。

すなわち、会計基準に係る最終的な権限は政府 / 経済・財務省が握っており、当該権限を通じて、会計基準の設定の全体を直接コントロールしているのである。

3) 2007 年 CNC システムとその特徴

a. 2007 年における国家会計審議会（CNC）の改革

イ) 2 段階の会計規制改革

2007 年 4 月 27 日デクレ第 2007-629 号は、1996 年 CNC システムを廃止し、新たに 2007 年 CNC システムを設置した。この 2007 年における組織改革は、2007 年 - 2010 年におけるフランスの会計規制改革の第 1 段階をなすものである（CNC, 2007, p. 5）。第 2 段階は 2010 年における ANC の設置である。

この国家会計審議会（CNC）の組織改革は CNC から後継組織の会計基準機構（ANC）への移行を見据えて実施したものである。2007 年 CNC システムがそのまま ANC のシステムとなっているからである。ANC の設置により、CNC はその長い活動の歴史を閉じる。

ロ) 改革の背景

この改革の背景については、当時の経済・財務・産業大臣 T. Breton 氏が 4 月 6 日付談話の中で明確にしている（CNC, 2007, p. 3）。それによれば、一つは 2005 年からの EU 域内の上場会社の連結計算書類に対する国際会計基準（IAS/IFRS）の強制適用および国際的次元での会計基準競争、もう一つはブランド（買入・内部創出）の資産計上の会計問題が上げられている。

特に、上場会社に対する国際会計基準の強制適用は、当該方面での CNC の役割に極めて大きな影響を与えた。同大臣は、CNC の会長に経済・財務・産業省の関係部局と連携して改革案の作成を要請した。その際、投資家の行動や企業の経営行動に対する当該基準のインパクトを考慮

第 28 図表 会計規制委員会（CRC）の組織

構成	人数	構成メンバー	選出方法
委員長	1	経済担当大臣または代表者	指定
副委員長	1	法務大臣または代表者	指定
委員	1	予算担当大臣または代表者	指定
	3	conseil d'Etat (副院長が人選)、会計院 (第一院長が人選)、破産院 (第一院長と検事長が人選) のメンバー各 1 名	各機関が人選・指名
	1	証券取引委員会 (COB) の委員長または代表者	指定
	1	国家会計審議会 (CNC) 会長	指定
	7	会計専門家・CNC 委員 (OECCA 会長または代表者、CNCC 会長または代表者、3 名の企業代表者、2 名の従業員組合代表者)	CNC 会長の提案に基づき経済担当大臣が任命

(1998 年 4 月 6 日法律第 2 条に基づき筆者作成)

する必要性を強調している。

ハ) CNC 会長報告の改革案

上述の大臣の要請を受けて、CNC 会長 J. -F. Lepetit 氏が4月6日付改革案を報告した (CNC, 2007, p. 4)。同報告書によれば、全セクターの20人(企業関係者、監査人、職業団体関係者など)にヒアリングした結果、非常に革新的かつ構造化されている国際会計基準が私会計・公会計の基準に大きな影響を与えるという共通の認識の存在が確認された。

同報告書は、財務報告のように変化しやすい領域では、フランスの現行の複雑な標準化システム(CNC-CRC)はもはやこれに適合しないこと、法律、政令および省令という異なる法的な3つの次元の基準が構築されていること、の問題点を指摘した。

さらに、現行システムには、国際会計基準を中心とした新しい環境において、フランス企業の利益になる行動手段がない。

このため、十分構造化され、効率的で信頼性・透明性の高い会計規制機関を新たに設置し、戦略的な見通しを立てることのできる人材を結集すべく会計標準化システム全体を改革することが必要とされた。

二) 改革案の要点

CNC を諮問機関の段階から、固有の手段を持つ会計基準の規制機関の段階へ移行させなければならない。その際、会計領域の利害関係者の全体の代表機関として認識されるものでなければならない。

その任務としてし、次の3点が上げられた。すなわち、

- 1) すべての仏企業の個別 F/S に適用される国内会計基準を採択すること (この後省令により承認)。私的セクターに適用される国内の私会計基準の全体を作成し、必要な場合にその現代化を図る (公会計規則に従う公法上の法人を除く)。
- 2) 会計標準化の国際機関により作成される基準とその解釈に対して意見を付与すること。上場会社の財務コミュニケーションの標準となっている国際会計基準の変化に貢献するため、国際会計基準の国際的交渉に備え、これ

に参加する体制を整える。国際会計基準に関する新組織の作業を方向付ける。

- 3) 公会計と私会計の標準化プロセスの間に有用なあらゆるシナジーを確立すること。特に公会計基準委員会 (Comité des norms de comptabilité publique ;CNCP) の作業を準備する。つまり、公会計規則に服する法人に適用される基準に関して意見書を準備する。

b. 「協議の組織」の特徴の変容

上記改革案に基づいて、同年4月27日にデクレが採択されている。第29図表に示すとおり、2007年4月27日デクレに基づく2007年CNCシステムでは、国家会計審議会の組織はコレージュ (collège)、専門委員会 (commissions spécialisées)、諮問委員会 (comité consultatif) および事務局 (direction générale) の4つにより構成される (同デクレ第3条)。なお、2007年CNCシステムは新組織ANCのシステムであると言って良い。

イ) コレージュ

コレージュは16名の委員からなるCNCの意思決定・執行機関である。その構成は、公的部門6名、経済・会計分野の学識経験者(企業代表者・職業会計人組織代表者)9名、労働組合代表者1名である。民間部門優位の構成である。

コレージュの会長は経済・会計分野の学識経験者から経済担当大臣が任命する(2007年デクレ第3条)。公的部門の委員は、デクレが指定した機関で人選が行われるが、公的部門以外の委員は、経済担当大臣が代表組織と相談の上これを選任する。

コレージュの決定は出席者による多数決に基づき、同数の場合には会長の意見が優先される。審議事項は会長または経済担当大臣がこれを提出できる。審議期間は3か月以内と制限されている(第5条)。

このように、コレージュはメンバー数をしぼり、審議期間を制限して意思決定の迅速化を図った。また、そのメンバー構成は民間部門優位、経済・会計分野の学識経験者中心である。民間部門には企業代表、会計専門職組織代表、労働組合の代表といった伝統的な代表制的要素

も見られるが、代表はこの3つの範疇に限られている。

公的機関は主に法的観点からチェックを行う機関と証券・金融・保険等の規制監督機関である。後継組織のANCは、従来のCNCとCRCを統合し、金融・保険分野を含めた基準案を自ら作成しこれを規則にする権限を付与されるのであるが、公的機関の顔ぶれはこの仕組みを想定したものである。この点で、コレージュは会計規制委員会(CRC)に相当するものである。

CNC付政府委員(国庫・経済政策局局长またはその代表者が就任)はコレージュに出席できるが、議決権を持たない。3日以内に2回目の討議を要求できるだけである(第3条Ⅲ)。

ロ) 専門委員会

コレージュは専門委員会に基準作成などの作業を委任することができる。常設の専門委員会としては、「国際会計基準委員会」と「私会計基準委員会」の2つが定められている(第3条Ⅵ・Ⅶ)。このことは、国際会計基準と私会計基準の2つがCNCの取り組む主要課題であることを示している。

「国際会計基準委員会」は、各種国際的機関と連携して、会計標準化の国際組織により作成される基準に対してコレージュの意見案を準備する(第3条Ⅵ)。「私会計基準委員会」は、会計書類を作成する義務のあるすべての個人・法人に適用される国内の会計的措置に対して、コ

レージュの意見案を準備する(第3条Ⅶ)。いずれの委員会も9名の委員からなり、コレージュの会長がそのメンバーから委員長と副委員長を任命する⁽¹⁷⁾。

ハ) 諮問委員会

諮問委員会は経済・社会の代表者25名からなる。このうち2名は従業員を代表する労働組合の代表者である(第3条Ⅷ)。メンバーは、会計基準の様々な利用者の範疇(決算書の作成者、監査人、投資者、財務アナリストなど)、大学教員、従業員の代表者からなる(CNC, 2007, p. 6)。

伝統的な協議方式の特徴は、諮問委員会に残されたことがわかる。しかし、諮問委員会のメンバーにはCNCの決定に係る議決権がない。コレージュの会長は少なくとも年に1回、諮問委員会を開催し、活動報告書と年間作業プログラムを提示しなければならないが(第5条)、諮問委員会の委員はこれに意見を述べるができるだけである。この点で、「協議の組織」の特徴は大きく後退したと言える。

ニ) 事務局

事務局は事務局長が統括する。事務局長はコレージュの会長の意見に基づいて経済担当大臣が任命する。事務局の組織は事務局長の提案に基づきコレージュが決定する(第7条)。つまり、事務局の組織は、事務局の独立性を確保できるよう、CNC自身が決定できる形に改正されてい

第29図表 2007年CNCシステムにおける組織

構成	人数	構成員
コレージュ (16名)	6	コンセイユ・データ評定官(副院長が人選)、破毀院裁判官(第一院長が人選)、会計院評定官(第一院長が人選)、金融市場局(AMF)の代表者(同委員長が人選)、銀行委員会の代表者(同委員長が人選)、保険・相互扶助監督局(同委員長が人選)
	9	経済・会計の学識経験者(企業および職業会計人の代表組織に相談後経済担当大臣が人選)この中から経済担当大臣が会長を任命
	1	労働組合の代表者(労働組合に相談後経済担当大臣が人選)
専門委員会 (常設)	9	「国際会計基準委員会」(議長・副議長はコレージュのメンバー)
	9	「私会計基準委員会」(議長・副議長はコレージュのメンバー)
諮問委員会	25	経済・社会の代表者(このうち2人は労働組合代表者)(コレージュ会長の意見に基づき経済担当大臣が任命)(任期3年・重任可)
事務局		事務局長はコレージュ会長の意見に基づいて経済担当大臣が任命

(2007年4月27日デクレに基づき筆者作成)

る。

なお、租税一般局の代表者は CNC の審議に参加できるが、議決権のないオブザーバーにすぎない（第 6 条）。この点でも、2007 年 CNC システムにおける経済・財務省（租税部門）の関与の低下は明らかである。また、国の行政機関の管轄に関わる問題については、当該機関の代表者がオブザーバーとして参加できる（第 6 条）。

b. 政府 / 経済・財務省による人事権の保持と民間主導の運営

コレージュの公的部門のメンバーは 6 つの機関が指定されている。これに対して、民間部門

の経済・会計の学識経験者 9 名と労働組合の代表者 1 名は、それぞれの代表組織と相談の上、経済担当大臣がこれを人選する。会長は経済・会計の学識経験者の中から経済担当大臣が任命する。

これから、コレージュが大企業と大手監査事務所の関係者を中心に民間主導であること、民間部門のメンバーの人事権は最終的に経済担当大臣が握っていることが明らかである。

国際会計基準（IAS/IFRS）に係る国際機関と交渉できる人材は国ではなく国際的監査事務所や大企業の経理部門にあり、また国家の政策に大きく影響を受けるシステムでは国際的な信頼

第 30 図表 国家会計審議会（CNC）システムと経済・財務大臣 / CNC 会長の権限の変遷

CNC システム	経済・財務大臣の権限 ^{注1)}	CNC 会長の権限 ^{注2)}
1957 年 CNC システム (1957 年デクレ・ 1964 年一部改正)	<ul style="list-style-type: none"> PCG などの会計基準の承認 経済問題担当大臣による諮問（第 1 条） CNC の全構成メンバーの任命（第 5 条） CNC の運営に係る内規案の承認（第 7 条） 	<ul style="list-style-type: none"> 15 名の専門家の推薦（第 4 条） 退任委員の後任人事（改正 5 条） 外部協力者の人選と連絡員の設置（第 6 条） CNC の運営に係る内規案の提案（改正 7 条）
1993 年一部改正 (1993 年デクレ)	(権限追加) <ul style="list-style-type: none"> 代表組織・団体と人数の決定（改正 4 条） 会計分野学識経験者の人数の決定（同 4 条） 会計専門家の人数・提案方法の決定（同 4 条） 事務局の組織の決定（改正 7 条） 	(権限追加) <ul style="list-style-type: none"> 事務局長の監督（同 7 条） (権限削除) <ul style="list-style-type: none"> 15 名の専門家の推薦
1996 年 CNC システム (1996 年デクレ)	<ul style="list-style-type: none"> PCG などの会計基準(後に CRC 規則)の承認 経済担当大臣による諮問（第 1 条） CNC の全構成メンバーの任命（第 4 条） 代表制委員の推薦組織・団体の決定（第 4 条） 会計専門家の推薦組織の決定（第 4 条） 内部組織に係る内規の承認（第 5 条） 緊急委員会の審議事項の提出（第 6 条） 事務局長の任命（第 8 条） 事務局組織の決定（第 8 条） 	<ul style="list-style-type: none"> 代表制委員の推薦組織・団体の提案（第 4 条） 会計専門家の推薦組織の提案（第 4 条） 学識経験者 5 名の推薦（第 4 条） セクション/緊急委員会最終決定権（第 5 条） 内部組織に係る内規案の提案（第 5 条） セクション委員長の選任（第 5 条） 緊急委員会の審議事項の提出（第 6 条） 外部協力者の人選と連絡員の設置（第 7 条） 事務局長の任命に係る事前の意見（第 8 条） 事務局長の監督（第 8 条） 事務局組織の提案（第 8 条）
2007 年 CNC システム (2007 年デクレ)	<ul style="list-style-type: none"> CRC 規則の承認 経済担当大臣による諮問（第 1 条） 経済・会計学識経験者 9 名の人選（第 3 条） 経済・会計学識経験者 9 名から会長任命 労働組合代表者の人選 諮問委員会委員の任命 コレージュでの審議事項の提出（第 5 条） 事務局長の任命（第 7 条） 	<ul style="list-style-type: none"> 諮問委員会委員の人選に関する意見（第 3 条） コレージュでの審議事項の提出（第 5 条） コレージュでの最終決定権（第 5 条） 外部協力者の人選（第 6 条） 事務局長の任命に係る事前の意見（第 7 条）

注 1) 1996 年 CNC システムおよび 2007 年 CNC システムでは経済担当大臣の権限。

注 2) 2007 年 CNC システムではコレージュの会長。(1964 年・1993 年一部改正の 1957 年 2 月 7 日デクレ、1996 年 8 月 26 日デクレおよび 2007 年 4 月 27 日デクレに基づき筆者作成)

性が得られないという認識が背景にあるものと見られる。

しかし、運営が特定の関係者に偏ることがないよう、メンバーの人事権は国が保持してこれを監督する。第30図表は経済・財務大臣およびCNC会長の権限の変遷をまとめたものである。

協議方式の特徴が大きく後退する中、CNC会長の権限を強化し民間主導の運営に転換を図る一方で、国/経済・財務省の関与は低下するものの、会計基準の省令による承認権と人事権を保持して、国が会計基準の設定を最終的にコントロールしてきた点は一貫していると言える。

[完]

[注記]

- (1)「会計基準機構」は、英国の例にならって、その運営資金を国(補助金)、企業および会計プロフェッションが均等に負担するものとしている(CNC, 2007, p. 6)。その意味で、特定の省庁の一部局とは性質が異なることから、筆者は「会計基準機構」と訳した。
- (2)同デクレ第4条によれば、国家会計審議会の構成は次のとおりである。すなわち、会長1名、公務員から選任される会長補佐・副会長1名、副会長4名(公会計局長、専門会計士・認許会計士協会会長、企業の社長または取締役または部長)、教育関係者)、事務局長(副事務局長または秘書官により補佐)、財務・経済大臣の代表者4名、工業大臣の代表者1名、商業大臣の代表者1名、農業大臣の代表者1名、国民教育大臣の代表者1名、国庫尚書・法務大臣の代表者1名、会計検査院の評定官1名、国立統計経済研究所の代表者1名、設備・生産性計画委員会の一般委員またはその代表者、専門会計士・認許会計士協会高等審議会政府委員、国家与信審議会の代表者1名、国家保険審議会の代表者1名、生産性向上協会会長またはその代表者、会計学会会長またはその代表者、会計協会会長またはその代表者、全国職業会計専門家連盟会長またはその代表者、会計人協会会長またはその代表者、控訴院認可会社監査役協会連盟会長またはその代表者、経営コンサルタント協会会長またはその代表者、第2条第2項bに定める各委員会または各部門の代表者1名、27名の会計専門家(8名は専門会計士・認許会計士協会高等審議会の

提案に基づいて同協会のメンバーから、6名は全国職業会計専門家連盟、経理部長業協会、経理課長協会連盟および会計協会による共通の同意により提案される経理部長または経理課長から、4名は全国経営者団体評議会と商業会議所会頭連合の共通の同意により提案される経営者組合組織の代表者から、4名は最も代表的な中央組織により提示される従業員組合組織の代表者から、5名は、国家会計審議会会長により提案される行政官(現役・退職)から)、法学、経済学および財務と会計との関係が特に重要な領域における専門家10名、である。

また、同デクレ第2条によれば、国家会計審議会は、会計の理論的・方法論的研究とその実践適用に関して、調整と総合の任務を有し、すべての担当部門、団体または組織と連携して、とりわけ次の任務を有する。すなわち、

- a. 学校または卒業後の会計教育と勘定組織、勘定記入および勘定の合理的な展開に関して、あらゆる情報を収集し、あらゆる研究を行い、あらゆる文書の配布を行うこと
 - b. 行政部門または公的部門、政府の提案により設置した委員会、国家が支配する組織により提案される会計次元のあらゆる行政規則、命令または勧告に対して、事前にその意見を述べること
 - c. 企業および業界団体のため、国家統計または予算および国民経済勘定の作成のために、勘定の合理的な展開に関するあらゆる措置を提案すること
- である。

さらに、第3条によれば、国家会計審議会は、第2条第2項b.に定めるすべての場合において、相談を受けるものでなければならない。国家会計審議会は、その意見の作成に有用なあらゆる情報が提供されねばならない。国家会計審議会は、その意見が喚起しうる指摘および意見の遂行状況を知らされるものとする。国家会計審議会は、議会の委員会、その作業に関係する組織、会社または個人の相談に応ずる。

なお、1957年デクレは1964年に一部改正された後、1993年までの30年間改正されていない。そのため、本稿は、1964年一部改正後のシステムを1957年CNCシステムとして分析している。

- (3)会計院(Cour des comptes)は、国、公施設、社会保

障機関などの公会計に関する一般的裁判管轄権を有する行政裁判機関であるとともに、一定の事項について諮問的権限を有する(山口, 2002, 132頁)。また、会計院は支払官の監督、社会保障機関の監督、予算決済法案の審査などの重要な行政機能を果たす(Cornu, 1987, p. 218)。

- (4) 設備・生産性計画(Plan d'équipement et de la productivité)は、経済計画に関わる公的機関であり、その一般委員(commissaire general)は、国会で政府閣僚を補佐する政府専門委員である。なお、当初、計画委員会と生産性委員会が各々ポストを有していたが、同1964年デクレにより1つになった。
- (5) 専門会計士・認許会計士協会(OECCA)高等審議会付政府委員(commissaire du Gouvernement auprès du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés)は、専門会計士・認許会計士協会(OECCA)自体は民間の会計職業団体であるが、政府委員は監督官庁を代表してその管理運営の監督にあたる職務をいう。なお、OECCAは経済・財務省の監督下にある。
- (6) 生産性向上協会(Association française pour l'accroissement de la productivité)は、生産性の向上運動に関わる公益法人である。
- (7) フランス会計協会(SCF)は1881年に会計アカデミー協会として創設された後、1916年にフランス会計協会と改称された(Labardin, 2008, p. 9)。当該協会は、会計士協会設立までは、会計職業の連合と代表の機能を果たしていた。従業員経理人材や会計士などの団体として、実務教育、特に国認定の会計実務資格の研修などを実施している。
- (8) 現在は存在しないが、会計職業教育・実務研修などを実施していたと見られる。
- (9) 会計職業、特に国認定の会計実務資格を目指す人たちのための会計実務教育の団体である。
- (10) CNCの事前の意見表明の任務は、行政レベルの規則・命令・勧告に関する点が重要である。すなわち、法律レベルには及ばないのである。
- (11) 経理部長職協会(Association professionnelle des directeurs de comptabilité)は、主に大企業の経理部長職をサポートすることを目的とした団体であり、連結、国際基準、内部統制など、さまざまな上級の実務教育・研修を実施している。経理課長職協会連盟(Fédération des companies de chefs de

comptabilité)も同様の趣旨の団体であり、課長職レベルの実務教育・研修を対象とするものと見られる。

- (12) 現在、フランスにおける最も代表的な中央組織の労働組合は、労働総同盟(CGT)、フランス民主労働総同盟(Confédération Française Démocratique du Travail;CFDT)、労働者の力(F0)、フランスキリスト教労働者総同盟(CFTC)および幹部職員総同盟(CGC、後のCFE-CGC)の5大労組であるが、フランス民主労働総同盟(CFDT)は1964年にフランスキリスト教労働者総同盟(CFTC)から宗教色をなくす形で発足していることから、当時はCFDTを除く4組合と見られる。
- (13) 1971年11月29日省令により、国家会計審議会の代表者資格が付与された組織・機関・団体は第31図表に示すとおりである。
- (14) 当該研究グループは、正式メンバーである報告担当者21名の他に、この2.5倍以上の協力者をCNC外から大量に動員し、民間、政府機関を問わずさまざまなところから協力を得ている。すなわち、第32図表に示すとおり、企業関係者15名、政府・行政機関関係者12名、会計士8名、民間団体関係者5名、その他5名(大学教授2名、弁護士、エンジニア、石油探査事務所)、国家会計審議会(CNC)関係者9名、合計54名がこれである(CNC, 1973, pp. 78-79)。
協力者は、企業関係者、会計士、国家会計審議会関係者、会計研究者などの会計の専門家が中心であるが、政府・行政機関の関係者も多く入っている。ここに見られる政府・行政機関は多くが代表制委員の資格を持つ機関であるが、研究グループの作業レベルでは、正式メンバーとしてではなく、協力者として意見を表明したものと見られる。
- (15) 1992年末の連結計算書類委員会以外の3委員会の構成を示したものが第33図表である。管理会計委員会は企業内部のマネジメントの問題に関わるのであるが、委員会の構成は企業経理関係者、政府機関・組織関係者および民間団体関係者がいずれも6名(21.4%)と最も多く、外部委員率は企業経理関係者が83.3%と高い。なお、委員長はユジノール経理部長が就任している。
金融商品委員会はデリバティブなど当時の新たな会計問題に関わることから、委員会の構成は銀行などの金融機関・財務企業の経理関係者と金融規

制関連の政府機関関係者を中心に編成され、いずれも18名(31.6%)と最も多い。企業の経理関係者の外部委員率は100%である。なお、委員長は銀行委員会の幹部が就任している。

最後の中小企業委員会は中小企業の会計問題に関わるのであるが、委員会の構成は中小企業政策関連の政府機関関係者が11名(39.2%)と最も多い。企業経理担当者は1名(3.6%)に過ぎず、しかもCNC外部の人材である。

なお、委員長はパリ商工会議所名誉副会頭が就任

した。

(16) コンセイユ・デタ (Conseil d'État)は政府の準備する法令案について意見を発する権限と行政裁判の最上級裁判所としての権限を持つ。また、破産院は民事・刑事の最高司法裁判機関である(Cornu, 1987, pp. 188, 217, 山口, 2002, 112頁, 132頁)。

(17) なお、後のANCでは、専門委員会のメンバーのうち、一般委員は事実上すべて外部委員である。

第31図表 1971年11月29日省令による国家会計審議会の代表者資格の付与

1957年2月7日デクレ第2条2bに定める枠に入る委員会・部門として、国家会計審議会に代表者を出す資格を付与された組織・機関・団体(18)：

情報産業局、国家・地方自治体・公施設市場公庫、証券取引委員会(COB)、フランス銀行貸借対照表センター、預金供託金庫貸借対照表センター、クレディ・ナショナル貸借対照表センター、所得・原価研究センター、技術教育生産性調査・研究センター、国家企業生産性情報センター、全国会計監査役協会(CNCC)(控訴院認可会社監査役協会連盟に代えて)、企業会計・管理従業員技術者連盟(全国会計専門家連盟に代えて)、フランス会計士研究所、経理長・国家認許会計士職業協会、全国株式組織会社協会、フランス財務アナリスト協会、全国財務コンサルタント組合、国立経営・地方経済研究所、中小企業総連盟

(1971年11月29日省令に基づき筆者作成)

第32図表 国家会計審議会(CNC)連結研究グループ協力者(54名)

企業関係者 (15名)	ベシネー(2名)、サン・ゴバン(2名)、エッソ・スタンダード、ローヌ・プーランク、ボンタ・ムッソン、CGE、フィリップ、デジョンキェール社、ロレーヌ-エスコール社、パリユニオン銀行、ロスチャイルド銀行、インドシナ銀行、クレディ・リヨネ
会計士(8名)	
政府行政 機関関係者 (12)	産業省、クレディ・ナショナル監察官、会計院主任評定官、設備計画・生産性一般委員会、国立統計経済研究所、セヌ大審裁判所副裁判長、財務省国庫局長、会計院部長、フランス銀行、破産院検事、預金供託金庫B/Sセンター、財務省租税資料局長
民間団体関係者 (5名)	パリ証券仲買人協会副事務長、全国株式組織会社協会(ANSA)、会計学会、専門会計士・認許会計士協会会長、金属職業会議所
その他(5名)：	パリ大学法・経済学部教授(2名)、石油探査事務所、弁護士、エンジニア
CNC関係者(9名)	名誉会長、副会長、委員(2名)、その他(5名)

(CNC, 1973, pp. 78-79より筆者作成)

第33図表 1992年末の3委員会の構成

委員会	管理会計		金融商品		中小企業		
	人数(%)	外部委員率	人数(%)	外部委員率	人数(%)	外部委員率	
構 成	会計士・法定会計監査人	4(14.3)	0.0%	12(21.1)	66.7%	6(21.4)	0.0%
	企業経理関係者	6(21.4)	83.3%	18(31.6)	100%	1(3.6)	100%
	政府機関・組織関係者	6(21.4)	33.3%	18(31.6)	50.0%	11(39.2)	9.1%
	民間団体関係者	6(21.4)	33.3%	6(10.5)	33.3%	8(28.6)	25.0%
	教育関係者	4(14.3)	75.0%	2(3.5)	100%	1(3.6)	0.0%
	その他	2(7.2)	0.0%	1(1.7)	100%	1(3.6)	0.0%
合計	28(100%)	42.9%	57(100%)	70.2%	28(100)	14.3%	

・委員会委員は委員長を含む。(CNC, 1992b, pp. 3-11に基づき筆者作成)

[参考文献]

- Décret n°57-129 du 7 février 1957 modifié par le décret n°64-266 du 20 mars 1964 relatif au Conseil National de la Comptabilité.
- Décret n°93-167 du 1^{er} février 1993 modifiant le décret n°57-129 du 7 février 1957 relatif au Conseil National de la Comptabilité.
- Décret n°96-749 du 26 août 1996 relatif au Conseil National de la Comptabilité.
- Loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière.
- Décret n°2007-629 du 27 avril 2007 relatif au Conseil National de la Comptabilité.
- CAEF(2004) *Historique des Directions et Services du Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Août 2004.
- CNC(1973) Conseil National de la Comptabilité (CNC) *Consolidation des bilans et des comptes*, Texte approuvé par arrêté en date du 20 Mars1968 du Ministre de l'Économie et des Finances, Imprimerie Nationale.
- CNC(1992a) *Bulletin trimestriel*, n°90, 1^e trimestre.
- CNC(1992b) *Bulletin trimestriel*, n°92, 3^e trimestre.
- CNC(1993) *Bulletin trimestriel*, n°96, 3^e trimestre.
- CNC(1994) *Les système français de normalisation comptable*, Septembre.
- CNC(1996) *Bulletin trimestriel*, n°108/109, 3^e et 4^e trimestre.
- CNC(2007) *Bulletin trimestriel*, n°150/151, 1^e et 2^e trimestre.
- Colasse, B., Pochet C. (2010) De la nouvelle Autorité des norms comptables, *Revue d'économie financière*, n°97.
- Cornu, G. (1987) *Vocabulaire juridique*, PUF.
- Culmann, H. (1980) *Le Plan comptable révisé de 1979*, PUF.
- Hoareau, C. (2003) Place et role de la normalisation comptable en France, *Revue française de Gestion*, n°147.
- Labardin, P. (2008) A la d'ecouverte des associations professionnelles de comptables salariés en France(milieu du XIX^e siècle entre deux-guerres), *LA Cmptabilité, le Contrôle et L'Audit entre changement et stabilité*, Mai, 2008.
- 大下勇二 (2017) 「フランス連結会計基準の国際的調和 (23) - 連結会計基準とプラン・コンタブル・ジェネラル -」 法政大学経営学会『経営志林』第54巻第1号。
- 山口俊夫 (2002) 『フランス法辞典』東京大学出版会。

