

〔論 文〕

フランス連結会計基準の国際的調和 (22)

- 税務会計の影響 ② -

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
 - (1) 二系統税務会計システム
 - (2) プラン・コンタブル・ジェネラルの適用の仕組み
 - (3) プラン・コンタブル・ジェネラルによる企業課税システムの整備
 - (4) 会計標準化とプラン・コンタブル・ジェネラルの特徴
 - (5) プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化と企業利益課税制度
(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-

6. プラン・コンタブル・ジェネラルと税務会計

筆者は、前稿(大下, 2013, 31-63 頁)において、個別会計次元で税務会計の影響が生ずる制度的要因を企業会計と税務会計の関係を分析することにより解明した。また、当該関係は、1917 年における一系統システムの生成から 1965 年における二系統システムへの移行を経て大きく変化してきたことを明らかにした。

二系統税務会計システムの下、フランスの会計原則・基準であるプラン・コンタブル・ジェネラル(Plan Comptable Général; PCG)は、課税利益の計算原則・基準として利用されてきた。プラン・コンタブル・ジェネラルを用いた企業利益課税システムが有効に機能するためには、プラン・コンタブル・ジェネラルが広く一般に用いられていることが前提条件となる。当該観点から、1959 年末に税法がプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化措置をとったことは、極め

て重要であると考えている。

本稿では、まず、1959年末の税法によるプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化措置を取り上げ、当該措置における一般化の仕組みとその背景を検討したい。筆者は、当該一般化措置には、プラン・コンタブル・ジェネラルを用いた企業課税システムの整備という目的があり、当該目的には、企業課税上の課題の解決と経済統計の整備という政府の二つのニーズが関係していたと考える。

すなわち、当時、経済・財務省のテクノクラート(技術官僚)層による国家主導の経済運営(経済ディリズム)の推進にとって、「課税上の課題の解決による安定的税収の確保」と「精緻かつ正確な経済統計の整備」は取り組むべき重要な課題であったと見られる。これら二つの課題を同時に解決する方策が、プラン・コンタブル・ジェネラルを用いた企業利益課税システムの整備である。

プラン・コンタブル・ジェネラルに基づく企業の帳簿・会計システムの整備は、企業課税における「課税の公平性」と「納税者の保護」の確立に資するだけでなく、標準化されかつ信頼できる会計データを、実額利益申告制度を通じて経済統計上の精緻かつ正確な企業データとして集計するのを可能ならしめるのである。

次に、プラン・コンタブル・ジェネラルの特徴を検討し、これら二つの政府のニーズに応えることのできる特徴をそれが具備していたことを明らかにする。

最後に、当該措置に基づくプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化作業の分析から、業種や企業規模により作業の進展に違いが見られたこと、かかる状況の中で企業利益課税システムにおける見積課税の拡大がプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化を不完全なものにしたことを明らかにする。この結果、プラン・コンタブル・ジェネラルによる商工利益実額課税制度の整備は、大・中企業におけるプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化を促進し、課税の公平性・納税者保護の確立の面並びに企業データの集計の面で大きく貢献したが、見積課税の拡大は、業種適合の問題も相まって、数の上では圧

倒的に多い小事業者に対するプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化を不完全なものにし、課税の公平性および課税当局の恣意的課税からの納税者保護の確立の面では課題を残したことを明らかにしたい。

(1) 二系統税務会計システム

① 課税利益の定義に係る「第I系統の関係」

前出拙稿で明らかにしたとおり、税法は、1917年における所得税の創設当初から、商法・会社法上の決算書の「純利益(bénéfices nets)」をベースに課税利益を算定することを求めてきた。「配当可能な利益」はまた「課税可能である」との考え方にに基づき、商法・会社法上の利益概念を税法が利用する形で商法・会社法と税法とで統一的な利益概念が共有された。商法・会社法目的の決算書が税務目的に用いられたのである。

筆者は、税法上の課税利益概念が商法・会社法上の純利益概念に依存している関係を「第I系統の関係」と呼ぶ。「第I系統の関係」は、法規定上、種別所得税の創設に係る1917年7月31日法律第2条を起源とし、現在なお課税利益の基本的な定義を定めるものとして租税一般法(Code Général des Impôts; CGI)第38条第1項に定められている。また、筆者は「第I系統の関係」のみの税務会計システムを「一系統システム」と呼び、フランスにおける1917年から1965年までの期間を一系統システムとして特徴づけた(大下, 2013, pp. 44-49)。

「第I系統の関係」が確立すると、課税利益の計算上、商法・会社法上の純利益がまず尊重されるべきものとなる。この意味で、「第I系統の関係」の確立は企業を大きく縛ることになる。すなわち、企業は、課税利益の計算上、商法・会社法上の純利益をまず尊重しなければならないからである。他方、企業は、税務申告を念頭に置いて商法・会社法決算を行うという傾向が生じうる。

また、「第I系統の関係」の確立は、税法の立法者自身や税務の行政命令(政令・省令)を発する政府・課税当局をも大きく縛ることになりうる。例えば、立法者が税法特有の法令措置

を検討する場合や課税当局が詳細な実務指針を設ける場合に、まず商法・会社法上の純利益概念を考慮しなければならないからである。税務訴訟においても、裁判官の判断は商法・会社法上の純利益概念に縛られうる。裁判官は、判断基準として当該利益概念を参照して、申告利益の適法性を判断するであろうからである。このような縛りは、これを法社会学的な言葉を借りて表現するならば、「第Ⅰ系統の関係」が生み出す第一次的な統制機能といえる。

しかし、前出拙稿で明らかにしたとおり、1867年会社法は純利益概念の明確な定義を定めず、純利益の具体的な計算規定を設けなかった。商法典においても同様であった。1966年商事会社法は、1941年1月13日税法から25年遅れて、「当該事業年度の純収益から、会社の一般経費 (frais généraux) およびその他の費用、これにはすべての償却費および引当金を含む、を控除したものが純利益 (bénéfices nets) をなす。」(1966年7月24日法律第344条・1983年4月30日法律「調和化法」第9条により廃止)との定義を定めたが、税法に類似しかつ抽象的な定義を定めたにすぎなかった。実際、1980年代に入るまで、商法・会社法上に、純利益に係る詳細かつ具体的な計算規則が設けられることはなかった。

商法・会社法上、純利益の概念や計算の原則・基準が明確に定められていないならば、それらに関して、企業、立法者、政府・課税当局あるいは裁判官がそれぞれの立場で独自の考え方・解釈を展開する余地が大きくなる。

事実、法令上、純利益概念の定義に関する規定を設けたのはむしろ税法側(1941年1月13日法律)が先であり、課税当局の考え方・解釈や裁判官の判断が純利益概念の解釈に大きな影響を及ぼし、当該影響は商法・会社法上の純利益概念自体に影響を与えた可能性がある。また、課税への影響を念頭に商法・会社法の規制を考える可能性も否定できない。法社会学的に表現すれば、当該影響は「第Ⅰ系統の関係」が生み出す第二次的な統制機能である。筆者は、1917年から1965年までの一系統システムの期間が以上のような状況にあったと考える。

② 課税利益の計算規則に係る「第Ⅱ系統の関係」

法務省が管轄する商法・会社法が純利益に係る詳細かつ具体的な計算規定を設けない中で、経済・財務省が課税利益の計算原則・基準として用いたのは、同省が中心となって推進していた会計標準化政策に係るプラン・コンタブル・ジェネラルである。プラン・コンタブル・ジェネラルは、経済・財務省がその省令により承認する形で正式なものとなるので、税法を管轄する経済・財務省の影響下にある。

「第2条の規定を留保して、前掲の一般経営計算書・損益計算書、貸借対照表および附属明細表に記載する項目の計上は、課税標準に適用される規則と矛盾しない限り、プラン・コンタブル・ジェネラル (le plan comptable général) の定義を遵守 (respecter) しなければならない。」(1965年10月28日税法デクレ第3条)。

当該条文は、前出拙稿で明らかにしたとおり、税務会計におけるプラン・コンタブル・ジェネラルの遵守義務を表明したものであり、当該遵守義務は、フランスでは「接続性の原則 (principe de connexité)」と呼ばれる。

1965年10月28日税法デクレの正式な名称は、「商工企業が租税一般法第53条に定める申告書と同時に提出する義務のある情報に係る租税一般法第54条の適用条件を定め、かつ当該企業が準拠しなければならない定義および評価規則を定める1965年10月28日デクレ第65-968号」である。当該デクレは、租税一般法第54条を改正する税務・関税次元の措置に関する1958年12月29日オルドナンス第58-1372号第15条の規定に係る行政命令である。

当該オルドナンスの第15条は、実額利益課税制度により税務申告する商工企業に対して、申告書に添付すべき税務申告関係書類(一般経営計算書および損益計算書の要旨、会計外調整表、貸借対照表、減価償却明細表および引当金明細表)の提出を義務づけたものである。

1965年10月28日税法デクレは、当該オルドナンス第15条の規定を受けて、上記税務申告書関係書類の作成ルール(決算書の様式、決算書計上の項目の定義および評価規則など)を定

めたものである。そのルールは、税法に特段の定めがあるものを除き、プラン・コンタブル・ジェネラルの定義を遵守すべきことを明確する。この「プラン・コンタブル・ジェネラル」は、1965年当時は1957年プラン・コンタブル・ジェネラル、すなわちプラン・コンタブル・ジェネラル第2版を意味する。

「接続性の原則」に基づくプラン・コンタブル・ジェネラルの遵守義務は単に定義にとどまらず、帳簿組織、勘定枠組み、勘定運用、評価規則や決算書様式などその規定の全体に及ぶものである。1965年税法デクレがプラン・コンタブル・ジェネラルの遵守義務を定めてからは、税法側で特段の規定を設けない限り、実額利益課税の商工企業は、課税利益の計算原則・基準としてプラン・コンタブル・ジェネラルを用いて会計書類を作成しなければならない⁽¹⁾。

筆者は、税法上の課税利益の計算規則に係るプラン・コンタブル・ジェネラルへの依存関係を「第Ⅱ系統の関係」と呼び、上述「第Ⅰ系統の関係」と「第Ⅱ系統の関係」を内包する税務会計システムを「二系統システム」と呼ぶ。フランスの1965年以降現在までの期間の税務会計システムが二系統システムとして特徴づけられる。

「接続性の原則」は、現在なお租税一般法(CGI)附則Ⅲ第38条 quarter に定められている。租税一般法の附則(Annexe)は行政命令を収容しているので、法律が定める「第Ⅰ系統の関係」に比べて、「第Ⅱ系統の関係」は法階層的には下位に位置づけられる。その理由は、法律が定める「第Ⅰ系統の関係」は課税利益の概念に係る基本原則を示したものであるのに対して、行政命令が定める「第Ⅱ系統の関係」は課税利益の具体的な計算規則に係る原則を示したものであるからである。

「第Ⅱ系統の関係」が確立すると、税法側に特段の定めがなければ、課税利益の計算原則・基準としてプラン・コンタブル・ジェネラルが尊重されるべきものとなる。これにより、課税利益の計算上、「第Ⅱ系統の関係」に係る純利益の計算原則・基準が明確になり、前述の純利益概念に関する解釈の余地の拡大を抑えること

ができる。

しかし、ここで筆者が強調したい点は、「第Ⅱ系統の関係」がプラン・コンタブル・ジェネラル自体に対する縛りを生み、この縛りを通じて、プラン・コンタブル・ジェネラルにおける課税利益の計算原則・基準としての性格を強めたと見られることである。

もっとも、プラン・コンタブル・ジェネラルを課税利益の計算原則・基準として用いるためには、プラン・コンタブル・ジェネラルが広く一般化していることが前提となる。その観点からは、1959年末に税法がプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化措置をとった点は極めて重要であると考えられる。

以下では、まず、プラン・コンタブル・ジェネラルの適用方式を取り上げ、税法によるプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化措置の仕組みとその特徴を検討したい。

(2) プラン・コンタブル・ジェネラルの適用の仕組み

① 1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用の仕組み

1947年プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG第1版)および1957年プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG第2版)はそれぞれ国民経済大臣・財務大臣、経済・財務大臣の省令により正式に承認されたものであるが、それら自体は義務的なものではなく強制力を有しない。オベール(Obert, 2008, p. 205)も指摘するように、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)を企業に適用させるには、その適用を図るための仕組みが必要である。

1) 公的・私的セクターにおける個別の法令に基づく適用義務付け

1947年プラン・コンタブル・ジェネラルは、1947年1月9日デクレ、1947年10月22日デクレ、1947年12月30日省令など個別の行政命令に基づき、公的セクターの組織・企業に対して、個別的に適用を義務付ける措置がとられた(CNC, 1965, pp. 7-8)。

すなわち、一定の公的施設またはこれに類似

した行政機関（例えば、社会保障中央基金、社会保障地方基金など）、公企業、商工業の性質を有する公施設、国・地方自治体などが一定以上の資本を保有する会社（「混合的公司」と呼ばれる）、国家保証を受けた一定の私企業、行政監督下にある一定の私企業（例えば、出版物輸送協同組合や農業協同組合）、などがこれである。

例えば、1947年10月22日デクレ第47-2051号は、商工業の性質を有する公施設および混合的公司におけるプラン・コンタブル・ジェネラルの適用を目的とするものである。同デクレ第1条によれば、商工業の性質を有する公施設、国・地方自治体および公施設が資本の20%以上を保持する会社は、1948年1月1日以降開始する年度から、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルを適用しなければならない。

戦後フランス経済の再建はレジスタンスの綱領にそって進められ、大企業の国有化が実施された。その結果、石炭・電力・ガス（生産の全部）、航空機機材（生産の3分の1）、自動車（生産台数の3分の1）、鉄道輸送（ほぼ全部）、航空輸送（3分の2）、海運（3分の1）、銀行（預金残高の70%）、保険（契約高の50%）における主要企業が国有化された（河野, 1977, 248-249頁）。

これら国有化企業は、1947年12月1日までに、高等会計審議会（Conseil Supérieur de la Comptabilité; CSC）に、その特殊な状況にプラン・コンタブル・ジェネラルを適合させたプラン・コンタブル案を提出しなければならない（第2条）。また、国庫の官吏のいる（国の予算で運営している）公施設は、1947年11月20日までに、その構造および活動に適合するプラン・コンタブル案を財務大臣に提出しなければならない。財務大臣は、1947年12月1日までに、上記公施設に係るプラン・コンタブル案を高等会計審議会に提出しなければならない（第3条）。

国庫の官吏のいない公施設および資本の20%以上が保有される混合的公司は、共通作業委員会を設置し、高等会計審議会から報告官を任命してもらうことができる。この報告官は専門会計士・認許会計士協会に登録された会計士である。高等会計審議会はこれら作業委員会の会議に出席することができる（第4条）。

国民経済大臣と財務大臣は、高等会計審議会の意見聴取後に、必要ある場合、第1条に定める施設・会社に対して、そのプラン・コンタブル案を提出するために追加の期間を与えることができる。同じ条件で、一定の場合に、公式のプラン・コンタブルの適用を延期することができる（第5条）。

高等会計審議会会長の報告に基づき定められる国民経済大臣、財務大臣および関係大臣の共同省令が、第1条に定める各施設および会社に対するプラン・コンタブル・ジェネラルの適用方式を定める（第6条）。国民経済大臣、財務大臣、農業大臣、商工大臣、公共事業・交通大臣、戦争大臣、海軍大臣、空軍大臣、海外領土大臣、文部大臣は、各自関係する事柄につき、本デクレの執行責任を持つ（7条）。

以上のとおり、公的セクターにおける1947年PCGの適用の仕組みは、個々の法令に基づき主に公的セクターの組織・企業に対して、その適用を個別的に義務付けるものである。ただし、義務付けられるのは、プラン・コンタブル・ジェネラル本体ではなく、これを当該組織・企業の特殊な構造および活動に適合させたもの（一般に「特殊プラン・コンタブル」と呼ばれる）である。しかも、プラン・コンタブル案は各施設・会社に作成させるのを原則とし、組織によっては共通の作業委員会を設置して高等会計審議会がその作成に協力する仕組みがとられたのである。

他方、私的セクターの企業（民間企業）に関しては、国家保証の企業、行政監督下の企業および税法（1948年6月28日デクレ第48-1039号）に基づく貸借対照表再評価実施企業に、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルにおける用語、処理規則および表示様式を遵守して貸借対照表などを作成する義務が課せられた。しかし、これら以外に法令により私的セクターに適用範囲を拡大する提案は出されなかった。

2) 私的セクターにおける法令によらない業種別会計指針の任意的適用

上記組織・企業以外の私的セクターの一般企業に対しては、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用は任意的なものであった。1947年1月16日デクレ（第47-188号）により設置

された高等会計審議会は、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用を図る任務を負い、経済情勢の推移を考慮して、企業がプラン・コンタブル・ジェネラルの目的を経済的に最大限達成することができるようにその適用の方策を定めることが求められた。

高等会計審議会(CSC)は、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの普及を図るための方策として、1947年PCGを直接的に適用するのではなく、各業種別団体に属する企業の構造・規模などを考慮するとともにそのニーズに応えるために、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの原則を反映した「業種別会計指針(guides comptables professionnels)」の作成と適用を各業界団体に要請した。

業種別会計指針は簡易な勘定科目表とその一般的な運用手続きのほか、次の事項を含むものである。すなわち、1) 会計上の解決策の選択を方向付けるために当該業種で特に注意しなければならない問題の記述、2) 具体的なニーズに直面して会計が提供することのできるサービスの説明、3) 勘定に関する合理的な記入、組織および利用の方法の助言、4) 正確な統計・会計データに基づいて行う企業間比較の利点の提示、である(CNC, 1957, pp. 16-17)。

このように、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの当初の適用の仕組みは、個別の法令により公的セクターの組織・企業および一部の民間企業に対してその適用を義務付ける一方、私的セクターの大部分の企業に対しては法令によらない各業界団体による業種別会計指針の作成・適用を奨励するものであった。

この業種別会計指針の方式は、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの原則を反映した実務指針を業界団体ごとに作成してもらい、これができるだけ多くの業界企業に適用してもらうよう奨励するものである。この意味で、高等会計審議会は、公的セクターのみならず私的セクターにおいてもプラン・コンタブル・ジェネラルを直接適用するのを放棄し、私的セクターではプラン・コンタブル・ジェネラルを各業界の実情に適合させた業種別会計指針の作成とその適用を各業界団体・企業に委ねたのである。

3) 私的セクターにおける税法による一般化措置

私的セクターにおけるプラン・コンタブル・ジェネラルの適用の仕組みを大きく変えたのは、「税務訴訟の改革および税務上の各種整備に係る1959年12月28日法律」(第59-1472号)である。当該法律の第55条は、プラン・コンタブル・ジェネラルを一般的かつ漸進的に適用していく方針を表明した。すなわち、

「本法律の公布から起算して最大5年以内に、次に定める条件において、1947年9月18日付省令により承認されかつ必要ある場合に高等会計審議会が表明する意見を考慮して修正されるプラン・コンタブル・ジェネラルを漸次的に適用する。」(第55条第1項)

同条第2項によれば、商工企業の事業活動の性質とその規模を考慮して、会計標準化の一般規則をこれら企業的手段とニーズに適合させるために、業種ごとに企業経営者および会計専門家などにより構成される「業種別委員会(Comités professionnels)」を設置する。

また、同条第3項によれば、高等会計審議会が業種別委員会の作業を調整する。高等会計審議会は業種別委員会からの提案を検討し、義務付けの対象となる規定と勧告にとどめる規定とに分けて経済・財務大臣に提出する。高等会計審議会の意見の聴取後に、経済・財務大臣の提案に基づき定められる「公行政規則(règlement d'administration publiques)」が、業種別委員会の構成および本条の適用方式を定める。

以上の規定から、1959年12月28日税法第55条はプラン・コンタブル・ジェネラルの一般的適用を以下の手続きに従って進める。すなわち、

- ・プラン・コンタブル・ジェネラルの一般規則を各業種の企業のニーズおよび手段に適合させるために業種ごとに業種別委員会を設置する。
 - ・業種別委員会が業種案を作成する。
 - ・高等会計審議会は各業種案を検討した上で義務付けの対象となる規定と勧告にとどめる規定とに分けて経済・財務大臣に提案する。
- つまり、1959年12月28日税法第55条は、

プラン・コンタブル・ジェネラルを業種の特性に適合させた業種別会計指針の作成・適用の勸奨というそれまでの方式を、税法の枠組みを用いて実施していくものである。その適用は間接的ではあるが、業種別案の一部は適用義務付けの対象となる。

なお、1959年時点では、高等会計審議会はすでに「国家会計審議会 (Conseil National de la Comptabilité; CNC)」に改組されており、1947年9月18日付省令承認の1947年プラン・コンタブル・ジェネラルは、1947年以降の高等会計審議会の意見書を反映して、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルとして改訂されている。従って、当該条文は、事実上、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用方式を定めるものである。

② 1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用の仕組み

1) 私的セクターにおける税法による一般的・漸進的適用の法的枠組み

1957年5月11日経済・財務省令により承認された1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用に関しては、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの個別的適用に係る法令（貸借対照表再評価については1958年8月7日デクレ第58-723号、1960年9月22日第60-1034号に改正）に加えて、1959年12月28日税法第55条が私的セクターの企業に対する一般的適用の法的枠組みを定めた。

1947年9月にプラン・コンタブル・ジェネラル第1版が承認されてから1959年12月28日税法までに12年以上が経過していたが、この間、高等会計審議会は、イ) 会計利益はプラン・コンタブル・ジェネラルに定めた規則に従い決定されねばならないこと、ロ) 課税利益の決定のために場合により会計利益にもたらされる修正はすべて会計外 (extra-comptable) で行われなければならないこと、課税当局は1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの規則に一致していない現行税務規定をすべてリストアップし、上記イ) およびロ) の原則から外れることなく税務当局、企業および高等会計審議会は

同時に満足させる措置をとるべきであること、の3点を1950年1月30日に採択している (Culmann, 1980, p. 34)。

また、国家会計審議会は、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの序文において、プラン・コンタブル・ジェネラルは法律でもなく、公式のドクトリンでもないこと、それは利用者の同意と承認からその権威を引き出すものであることを、強調している (CNC, 1965, p. 3)。

高等会計審議会および国家会計審議会の考え方は、プラン・コンタブル・ジェネラル自体は一つの着想の源泉であり、すべての企業に強制的に適用される規範ではないという考え方である。様々な規制当局がそれを義務的に適用する場合には、その基本的原則をベースにこれを実施すべきである。例えば、税法が課税利益計算の規制を行う際には、プラン・コンタブル・ジェネラルの原則的考え方を尊重し、それに反する税法の規則は早急に改めるべきであり、また税法独自の計算規制が必要な場合にはすべて会計外 (申告調整) でこれを反映すべきものとなる。

1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの公表時に、会計標準化委員会 (高等会計審議会の前身) は、プラン・コンタブル・ジェネラルの規定に影響する可能性のあるすべての法令規定は同委員会の事前の意見なく採択されることがないように要望している。

このようなプラン・コンタブル・ジェネラルの作成者側の考え方から、その適用は、当初から難しい問題を孕んでいたのである。高等会計審議会や国家会計審議会は、むしろプラン・コンタブル・ジェネラルの直接的・強制的な適用を望んでいなかったとさえ言える (Culmann, 1980, pp. 38-39)。

事実、国家会計審議会は「本審議会はプラン・コンタブル・ジェネラルの適用を強制するために拘束的な措置がとられることを決して望んでこなかった。(中略) 政府がその適用を命じるための措置をとったとしても、それは公法に固有の必要性からとか、民間部門において実現されるいわば進歩のためである。」とまで述べている (CNC, 1975, p. 8)。

しかし、キュルマンの言葉を借りれば、経済・財務大臣は、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般的適用に関する規定を税法にすべりこませることに成功した。同氏によれば、これには二つの意味があるという。

一つは、適用に係る法令案を個々の大臣から出させるよりもはるかに効率的であること、もう一点は、プラン・コンタブル・ジェネラルの適用に関する枠組みのみを定め、第55条の適用方式の詳細は業種主管の大臣すべてが署名する公行政規則に委ねたことで、経済・財務大臣主導に対する批判を避けることである(Culmann, 1980, pp. 40-41)⁽²⁾。

2) 業種別プラン・コンタブルの作成

a. 業種別委員会の構成と任務

プラン・コンタブル・ジェネラルの一般的適用に関する前出1959年12月28日税法第55条の規定を受けて、当該法律の施行のための公行政規則に係る1962年4月13日デクレ(首相が定める政令)第62-470号が、業種別委員会の構成・任務および前出第55条の適用方式などを定めた。

当該デクレは、首相の署名に加えて、国璽尚書、法務大臣、経済・財務大臣、産業大臣、農業大臣、公共事業・交通大臣、厚生・人口大臣、建設大臣、郵政大臣、情報大臣、軍事大臣、内国商業大臣補佐の署名がなされ、その第14条には、これら大臣が本デクレの執行の責務を負うことが定められている。

当該公行政規則によれば、業種別委員会は経済・財務大臣と関係業種の主管大臣との共同省令により業種別委員会を設置する(第1条)。業種別委員会の構成委員は、当該業種の経営者団体代表者2名～4名、会計士協会から1名、経営者団体の任命する経理部長(経理部門の長)1名、監督官庁の代表者1名、設備・生産性計画委員会の代表者1名、経済・財務省の経済・財政研究部の代表者1名、国立統計経済研究所(INSEE)の代表者1名、国家会計審議会の代表者3名(会長が任命)、当該業種に生産センター、技術センターまたはその他の類似のセンターがある場合にはその代表者1名から構成される(第2条)。委員長と構成員は共同省令により任

命される。

業種別委員会の任務は、プラン・コンタブル・ジェネラルの規定を、各業種の企業のニーズおよび手段に適合させることにある(第4条)。国家会計審議会の役割は、業種別委員会の作業を調整し、あらゆる有益な指示を与えることである(第5条)。

経済・財務大臣と関係業種の主管大臣との共同省令により業種別委員会を設置する点が重要である。プラン・コンタブル・ジェネラルは、経済・財務省内の国家会計審議会が策定するものであるが、その適用にあたっては、他の関係省との協働という形をとったからである。これにより、経済・財務省主導に対する批判を抑えることができる。

また、業種別委員会の構成は、2名～4名の企業代表者と1名の監督省の代表者を参加させる一方、3名の国家会計審議会の代表者が1名の会計士および1名の経理部長とともに会計の専門家として作業を主導する体制である。しかも、国家会計審議会の代表者は後に増員されている。ただし、国家会計審議会自身が公的部門であることを考慮すれば、民間部門が4名～6名、公的部門が7名～8名となっており、公的部門の意見が通りやすい構成であったとも言える。

b. 業種別プラン・コンタブルの作成プロセス

前出1962年公行政規則によれば、業種別委員会はその委員の任命から12か月以内に、国家会計審議会(CNC)に対して、「業種別プラン・コンタブル(plans comptables professionnels; 業種別PC)」案を提出しなければならない(第6条)。国家会計審議会は、プラン・コンタブル・ジェネラルの漸次的適用を図るために、各業種別委員会が出した業種別PC案を検討し、プラン・コンタブル・ジェネラルとの適合性などの評価を行った上で、経済・財務大臣に提出する。その際、有益と判断される場合には適切な修正案を当該大臣に提案する(第7条)。

また、国家会計審議会は、義務的な規定と単なる勧告的な規定を区別する報告書を提出するほか、業種別PC案のうち、その適用を勧告するのが時宜に適切でないかと判断されるものに関しては、その意見書を提出する。各業種別委

員会が業種別 PC 案を提出しない場合、必要があると判断されるときには、国家会計審議会が当該業種企業の一般会計に適合した案を作成し、これを経済・財務大臣に提案する（第8条）。

このように、業種別プラン・コンタブルの作成は、それ自体が税法措置に基づく枠組みでありながら、会計サイドの国家会計審議会のコントロールの下で行われたのがわかる。しかし、国家会計審議会は経済・財務大臣の諮問機関であるので、政府および経済・財務省の意思が反映できる仕組みとなっている。以上の業種別プラン・コンタブルの作成プロセスを表したものが第1図表である。

なお、プラン・コンタブル・ジェネラルを上記第7条に定める形で企業のニーズと手段に適合させる措置の見直しは、本デクレの定める手続きに従い、業種別委員会または国家会計審議会が発意してこれを行うことができる。国家会計審議会は、毎年7月1日に、経済・財務大臣に対して、業種別委員会の作業の進捗状況とプラン・コンタブル・ジェネラルの適用の状況を報告する。

3) 業種別プラン・コンタブルの承認と適用

前出 1962 年公行政規則によれば、国家会計審議会の提案に照らして、国璽尚書、法務大臣、経済・財務大臣および1名もしくは複数の主管大臣による共同省令が業種別プラン・コンタブルを承認し、この中の義務的規定を決定し、その適用の方式と期限を定める（第9条）⁽³⁾。

業種の主管大臣は、当該業種における会計・記帳に係る一定の規定を義務付けるまたは勧告する省令を官報で公示する。当該規定は、業界団体が業種ごとに作成・頒布する「業種別会計指針」（会計実務ガイド）に注釈付で収容される（第10条）。

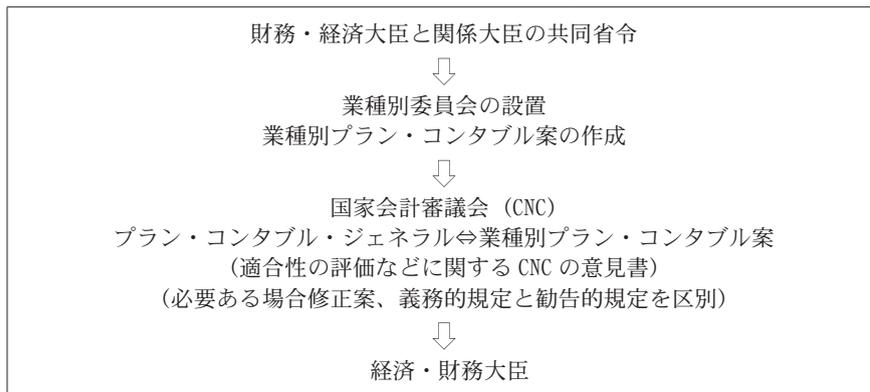
なお、後述するとおり、国家会計審議会は、省令による義務付けの対象を勘定記入の部分に限定している。例えば、業種別プラン・コンタブルにおける勘定リストのうち、義務的に用いなければならない勘定を指定した。

以上のとおり、1959年12月28日税法第55条がプラン・コンタブル・ジェネラルの一般的・漸進的な適用に関する法的枠組みを定めたが、その適用は間接的であり、プラン・コンタブル・ジェネラル本体を直接的に適用していくのではなく、その一般原則を統合的に取り入れ各業種の特性に適合させた「業種別プラン・コンタブル」を適用するものである。

しかも、業種別プラン・コンタブルは法務大臣、経済・財務大臣および業種の主管大臣が共同省令によりこれを承認し、その適用は、業種の主管大臣が業種別プラン・コンタブルのうちの一の部分由省令により義務付けするものである。キュルマンは、この方式には4つのメリットがあることを指摘している（Culmann, 1980, p. 41）。すなわち、

- イ) 企業に強制的に適用されるのは業種別プラン・コンタブルのうち的一部分であ

第1図表 業種別プラン・コンタブル・ジェネラルの作成プロセス



(筆者作成)

り、プラン・コンタブル・ジェネラルの作成者側が常に主張してきた「プラン・コンタブル・ジェネラルは単に一つの着想の源泉である」という考え方に反しない。

- ロ) 会計標準化に最も関係する経済・財務大臣は、その唯一のコントロールの下でプラン・コンタブル・ジェネラルを整備できる。
- ハ) 企業に義務付けられる業種別プラン・コンタブルは、業界・企業代表者や会計専門家との協働により作成されることから、これらの団体からの不満を抑えることが可能である。

二) 1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの承認に係る省令が経済・財務大臣と経済問題担当国務大臣のみの署名によったことによるその他の大臣からの不満を、業種別プラン・コンタブルの承認に係る省令に業界を監督する大臣の署名を加えることで解消できる。

このように、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用には、経済・財務省のテクノクラート層主導に対する批判を抑えるための巧妙な仕組みが考案されたと見ることもできる。しかし、主管大臣の省令による業種別プラン・コンタブル

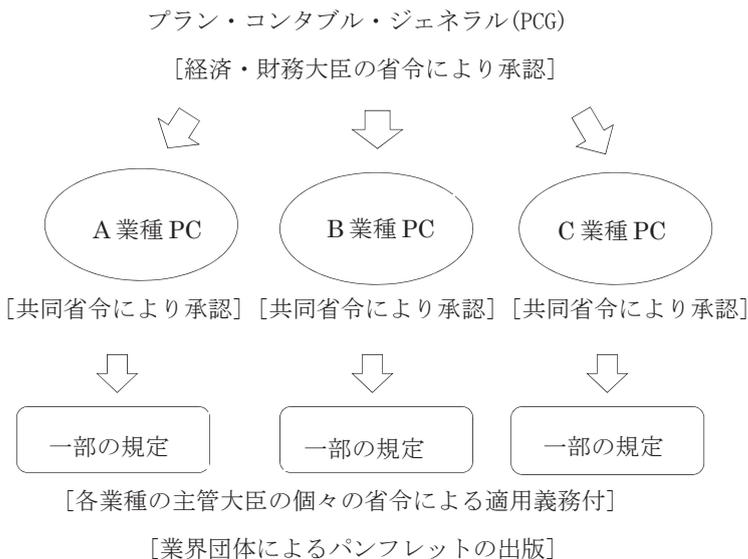
の一部の適用を義務付けたことは、プラン・コンタブル・ジェネラル本体と離れて業種別プラン・コンタブル自体に法的地位を付与するものである。この点はプラン・コンタブル・ジェネラルの法的位置付けを一層曖昧なものにしたと考える。

業種別プラン・コンタブルは、業界団体が作成する会計実務ガイド（業種別会計指針）に注釈付で記載し、これを広く業界の企業に頒布することで一般的な周知を図るのである。以上の業種別プラン・コンタブルの承認と適用のプロセスを図示したものが第2図表である。

(3) プラン・コンタブル・ジェネラルによる企業課税システムの整備

次に、1959年12月28日税法第55条によるプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化措置の背景を検討してみよう。筆者は、当該一般化措置には、プラン・コンタブル・ジェネラルを用いた企業課税システムの整備という目的があり、当該目的には、当時、テクノクラート（技術官僚）層が主導する経済・財務省における企業課税上の課題解決と経済統計の整備という政

第2図表 業種別プラン・コンタブル（業種別PC）の承認と適用



(筆者作成)

府の二つのニーズが関係していたと考える⁽⁴⁾。

① 1950年代における企業課税上の課題

納税者間の課税の公平性を確保し、課税当局による恣意的な課税から納税者を保護するという観点からは、企業利益の課税上、帳簿や決算書の作成に関するルールが制度的に整備され、すべての事業者にそれが共有・実践されていることが求められる。

つまり、制度的に確立したルールに従い、証拠書類に基づいて帳簿がきちんと記帳され、それに基づいて決算書が作成されていれば、課税当局はそれを無視して恣意的に課税することは困難となる。また、申告利益の検証が帳簿記録とその証拠書類により可能となることから、納税者間の課税の公平性も確保しやすい。その意味で、課税の公平性および課税当局による恣意的課税からの納税者の保護は、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般的適用に基づく会計標準化により大きく促進されると言っても良い。筆者は、1959年12月税法によるプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化措置がこのような課税上の問題と密接に関係していたと考える。

以下では、まず、1950年代における企業課税にいかなる課題が存在していたかをトッシュレイの研究を参考に明らかにしてみよう。ここで取り上げるのは、当時の企業課税の問題を浮き彫りにしていると思われる1952年の「ロリオ(Loriot)委員会」での議論である。

1) ロリオ委員会の議論に見られる企業課税上の課題

トッシュレイ(Touchelay, 2011, pp. 252-256)によれば、1952年に税制改革に向けて財務大臣ピネー(A. Pinay)が発足させたロリオ委員会において、社会各層、特に全国商工会議所連盟、フランス経営者評議会(CNPF)、中小企業連盟(CG PME)、会計士協会、国税(直接税)職員労組(F0)、租税中央行政幹部労組などの意見が聴取された。

1952年4月18日の公聴会では、いずれの代表者も、当時の租税システムが有効でなく、脱税や不公平の拡大を惹起しており、大きな改革を必要としている点で認識を共有していた。租

税システムの簡素化、行き過ぎた徴税の制限、税収の増加、税の配分の改善、脱税・不正対策の強化とその手段の開発などが求められていた(Touchelay, 2011, p. 252)。

a. 中小企業連盟の立場

中小企業連盟(CG PME)は、中小企業対象の見積課税と帳簿の調査における「猛威をふるう課税当局の恣意性」(Touchelay, 2011, p. 252)から「納税者の権利(droit des contribuables)」を守る必要性を主張し、当時の税務行政の問題点を明らかにした。

付加価値税案については、中小企業連盟は、脱税が困難な最低限度の形式の下で、徴税コストのかからない間接税、特に企業数が限定される原材料の加工段階のみの売上高税を支持した。

また、複雑かつ実施困難であることを理由に、中小企業はプラン・コンタブルに従わなくても良いという意見が表明されており、中小企業にとって、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用は負担が大きいと見られていた。

中小企業連盟は、個人企業およびファミリー企業には、簡易な特例的課税制度を整備し、証拠能力のある帳簿を備えていない見積課税事業者の負担軽減を図る目的で、仕入額から課税利益を簡易に概算できる「差益早見表(barème de marges bénéficiaires)」の利用を提案した。

b. 全国商工会議所連盟の立場

全国商工会議所連盟は、バリ商工会議所金融・財政委員会の報告書(1951年7月4日)において、「課税の行過ぎ」、「うるさい調査」、「税務規制の不安定さ」を指摘し、これらは企業の経済的潜在力を損ねるものであるとの考えを表明した(Touchelay, 2011, p. 253)。

また、ロリオ委員会による意見聴取では、課税当局と納税者の間の穏やかな関係を醸成することが必要であり、所得税が政治的に影響力のある者を優遇し専ら商工業者に厳しく課税されている現状を改革し、課税の公平性を再構築するよう求めた。

c. フランス経営者評議会(CNPF)の立場

フランスにおける大企業経営者の団体である経営者評議会の代表者への意見聴取(1952年4月24日)では、徴税の行過ぎが税金逃れを誘

発し、税金逃れの拡大は課税システムを機能不全に陥れていること、社会各層の間の負担の公平性を再構築する必要があることなど税制改革の方向性を提示した (Touchelay, 2011, p. 254)。

付加価値税案については、工業事業者は工業セクターと商業セクターのすべての取引に課税する税金を支持したが、商業事業者は商業セクターの取引への課税に反対し、事業者により意見が分かれた。

d. 専門会計士・認許会計士協会の立場

会計士協会の現状認識も同様であり、租税システムが有効でなく脱税や不公平の拡大を惹起しており、大規模税制改革を必要としているというものである。

1952年4月25日の会計士協会高等審議会会長アレクサンドル (J. Alexandre) に対するロリオ委員会の意見聴取によれば、時として矛盾する課税当局の決定、税務訴訟の決着における課税当局への偏り、重い直接税の課税などを指摘して、製品に課税される単一の税金、50%の上限を設定した直接税の税率の手直し、企業の監査と経営管理の促進を目的とする1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの適用の一般化を求めた (Touchelay, 2011, p. 255)。

また、1952年5月21日にロリオ委員会に提出された会計士協会内部のアンケートによれば、間接税の優越性、課税の簡素化、徴税の統一、脱税対策の強化などが指摘され、多くの協会会員が「課税の公平性 (équité fiscale)」と「納税者保護 (protection des contribuables)」を求めた。その他に、会計貸借対照表と税務貸借対照表を厳格かつ義務的な形で区別することを求める意見や、中小企業向けの簡易プラン・コンタブルの検討を多くが提案した。

会計士協会は、1952年10月25日の全国大会において、主要活動方針を次のとおり確認した (Touchelay, 2011, p. 256)。すなわち、イ) 会計と税務の独立性、ロ) 企業の経営管理を促進するために1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの用語と分類に従った規則を適用する必要性、ハ) 私企業に例を提供できるよう、プラン・コンタブル・ジェネラルに適合した公会計の国家による確立である。また、原価・管理会

計の領域については、これを企業自身に委ねることが確認された。

ロリオ委員会は、会計標準化の推進および租税システムの改革における会計専門職の役割を重視していた。

e) 課税当局の関係者の立場

租税システムの非有効性と不正性を認識し税制改革の必要性を感じていたのは、課税当局も同じであった。直接税局全国幹部組合は、ロリオ委員会による1952年4月23日の意見聴取において、「商人、工業者および自由業がその売上高・収入の3分の1、2分の1を隠ぺいしており、税金は存在するがもはや租税システムは存在しない」(Touchelay, 2011, p. 256)とまで述べ、すべての小売商人に見積課税制度を拡大すべきであると主張した。

また、租税中央行政幹部組合は、脱税が拡大しこれを抑えきれないこと、納税者の申告の真実性は全く空想であることを指摘し、申告納税システムの再検討、申告納税の縮小、販売に係る単一税率による単一税の創設を要求した。

さらに、課税当局の現場担当者として、見積り課税業者、従業員6人未満の小売商人、小規模サービス提供者および工員6人未満の手工業者、と実額課税事業者とを区別することを求めた。

以上のとおり、1952年4月～5月に実施されたロリオ委員会による意見聴取からは、当時の租税システムが有効に機能していないこと、その原因として、租税システムの複雑性、偏った重い直接税課税と課税当局の恣意性、脱税・不正の拡大による企業課税システムの機能不全などが課題として挙げられたことがわかる。

ロリオ委員会の1952年7月12日報告書によれば、手工業者の見積課税が課税当局の裁量 (arbitraire) の下で駆け引きの対象になっていること、納税者間の不公平性の解消が急務であること、間接税として付加価値税が望ましいこと、そして会計標準化を脱税・不正に対する特效薬とすべきことが強調されている (Touchelay, 2011, p. 260)。

2) 課税の公平性・納税者保護の確立とプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化

ロリオ委員会では、プラン・コンタブル・ジェ

ネラルを基軸とする会計標準化を推進することで、帳簿・決算書の作成ルールが共有され、事業者と課税当局の双方がこれに基づくことにより、「課税の公平性」と「納税者保護」を確立することができると考えられたのである。

制度的に確立したルールに従い、証拠書類に基づいて帳簿がきちんと記帳され、それに基づいて決算書が作成されていることが重要である。また、一部の小事業者が対象となった見積課税制度においても、売上高・事業収入あるいは仕入高などの最低限の記録が求められる。そのためには、一定レベルの記帳と決算書の作成ルールがすべての事業者にも共有されていることが必要である。これにより、課税の公平性が担保され、課税当局の恣意的な課税から納税者を保護することが可能となる。

そのためには、納税者と税務官の考え方を変えることが必要となる。標準化された帳簿・決算書のルールに頼ることで、納税者間の課税の不公平感が和らぎ、当局の恣意的課税を抑制できることを税務官と納税者の双方に理解させることが重要である。しかし、中小事業者、特に商業、サービスなどの小事業者からは、会計標準化への根強い反対が見られた。

ロリオ委員会の報告書は、経営者評議会(CNPF)には前向きに受け取られたものの、中小企業連盟(CGPE)からは強く批判された。特に、プラン・コンタブル・ジェネラルによる会計標準化を脱税・不正に対する特効薬として用いる点については、中小企業事業者にとって、プラン・コンタブル・ジェネラルは複雑すぎると見られていたようである。

1952年8月、ロリオ委員会を引き継いだアベラン(P. Abelin)委員会は、脱税対策の強化を宣言し、同時に、課税の簡素化、見積課税の拡大、租税行政組織の統一などを主張した(Touchelay, 2011, p. 260)。

また、貸借対照表(B/S)の再評価を実施する企業は、その貸借対照表をプラン・コンタブル・ジェネラルに従って作成する義務が課せられていたが、アベラン委員会は、再評価方法を簡素化し一定の条件の下で再評価増価の課税を非課税にすることにより、会計標準化を促進す

ることを提言した(Touchelay, 2011, p. 261)。

さらに、同委員会は、課税当局の裁量から納税者を保護することを望む一方、実額利益課税事業者が標準化された形式で税務申告書類を作成・提出することを提言した。そのためには、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルがどの程度普及しているかがカギとなる。

② プラン・コンタブル・ジェネラルの普及と税務申告を通じた経済統計の整備

1) 1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの普及

1947年プラン・コンタブル・ジェネラルは、その公表後1月で3,000部が販売され、第二刷は7,000部に達した(Touchelay, 2011, p. 266)。1947年～1956年におけるプラン・コンタブル・ジェネラル公式版の販売数は45,000部以上に達した(CNC, 1965, p. 8)。

これは戦後国有化された大企業への強制的適用という側面だけでなく、企業経営者に受け入れやすいように柔軟戦略が功を奏したと見られ、会計標準化を脱税・不正に対する特効薬と考えたロリオ委員会はこれを歓迎していた。

1953年3月26日法律案はその第64条で、実額利益課税の企業に対して申告書と伴に標準化された会計書類を提出することを義務付けたが、事業者の理解が得られず、最終的に当該条項は削除されている(Touchelay, 2011, p. 268)。プラン・コンタブル・ジェネラルの適用が比較的進展していたのは、主として大企業(国有・民間)においてであったからである。

大企業は標準化された帳簿・会計システムに基づき実額課税申告書類を提出することに大きな困難はなかったが、十分な会計スタッフを持たない中小企業にとっては、それが大きな負担となったことは容易に想像できる。この意味での大企業と中小企業の二極化が見られたのである。

なお、同年9月には、1953年9月22日デクレが商法典の第9条を改正し、商人の資格を有するすべての個人または法人は「その貸借対照表および損益計算書を作成するためにすべての勘定を締め切らなければならない」と定めて、商人に対して複式簿記による帳簿記入を義務付

けている。また、同デクレによる商法典改正第11条は、帳簿書類の10年間の保存義務を課した。

その後、中小事業者のコンセンサスを図る努力が続けられながら、1947年プラン・コンタブル・ジェネラルの改訂作業とその普及のための業種別会計指針の整備が加速された。

2) 実額利益課税制度と経済統計の整備

1953年法律から削除された前出第64条案は5年後に復活する。「租税一般法第54条を改正する税務・関税次元の措置に関する1958年12月29日オルドナンス」(第58-1372号)第15条がこれである。当該第15条は、実額利益課税制度により税務申告する商工企業に対して、申告書に添付すべき税務申告関係書類(一般経営計算書および損益計算書の要旨、会計外調整表、貸借対照表、減価償却明細表および引当金明細表)の提出を義務づけたのである。当該措置は1953年9月の複式簿記による記帳と10年間の帳簿保存の義務付けの5年後、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの承認の約1年後である。

既述のとおり、当該オルドナンス第15条の規定を受けて、上記税務申告関係書類の作成ルール(決算書の様式、決算書計上の項目の定義および評価規則など)を定めた行政命令が、約7年後の1965年10月28日税法デクレである。当該デクレでは、その作成ルールにつき、税法に特段の定めがあるものを除き、プラン・コンタブル・ジェネラルの定義を遵守すべきことを定めた。

すなわち、1957年のプラン・コンタブル・ジェネラルの改訂から、その1年後の1958年末に税務関係書類を申告書に添付する法的措置がとられ、その後のプラン・コンタブル・ジェネラルの遵守義務を定める1965年10月28日税法デクレまでの7年間に、1959年12月28日税法が1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化を図る法的枠組みを定め、その適用方式を1962年4月13日デクレが定めたことになる。

戦後フランスのテクノクラート層による国家主導の経済運営の強化にとって、1957年プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)による会計標準化の推進は極めて重要であった。すなわち、プラン・コンタブル・ジェネラルを一般

化し、これに従い作成した決算書類を実額利益課税申告書に添付して課税当局に提出することで、経済計画の策定にとって必要な企業のミクロ経済データを、標準化された税務申告データから集計できるのである。その意味で、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般的適用は、企業の税務申告データの標準化にとって極めて重要である。

事実、1965年10月28日税法デクレに基づく実額利益課税制度のスタートにより、税務申告データから集計できる項目は、1964年までの22項目から1967年以後は65項目に大きく増大した(Bourodou et Sok, 1983, p. 347-351)。

すなわち、1964年までの22項目は、従業員、企業数、売上高、期末棚卸高、仕入高、期首棚卸高、課税利益、欠損金、超過余剰、利子・配当・その他の収益、給料・賃金、総固定資産、減価償却累計額、当期減価償却費、評価損合計、引当金、引当金当期繰入、現金・預金、売掛債権・その他の債権、買掛債務、長期負債、会社資本金・積立金である。

これに対して、1967年以後は集計項目が精緻化し65項目に増えた。例えば、一般経営計算書の項目を例に上げれば、借方項目は、棚卸資産変動額(付加価値税抜き)、売上高(商品・製品売上高・サービス提供高(PCG勘定番号70)+作業屑・仕損品・識別不能回収可能包装材料販売高(勘定番号72)+付随収益(勘定番号76)+自家生産(勘定番号780)、その他の収益(補助金(勘定番号71)+金融収益(勘定番号77))となり、貸方項目は、外部作業・供給・サービス(勘定番号63)、運賃・旅費交通費・各種販売費・一般管理費(勘定番号64+66)、原材料・商品仕入高((勘定番号60)+関税(勘定番号625)-仕入値引・割引・割戻(勘定番号74))などとなった。集計項目が極めて精緻になり、また、プラン・コンタブルに定める勘定番号から集計できるようになっていることがわかる。

以上のとおり、1959年12月28日税法第55条の一般化措置には、プラン・コンタブル・ジェネラルを用いて企業課税システムを整備し、これにより、当時の企業課税上の課題を解決するとともに税務申告を通じて経済統計を整備する

という政府の意図があったものと見られる。その結果、課税利益の計算原則・基準としての性格が、プラン・コンタブル・ジェネラル自体にビルト・インされたと考えるのである。

1959年12月28日税法第55条を法的根拠とするプラン・コンタブル・ジェネラルの一般適用の枠組みは、「会計規制の改革と不動産公示制度の適合に係る1998年4月6日法律」（第98-261号）第9条が当該第55条を廃止するまで40年近く存続することになる。筆者は、1960年代～1990年代のフランスの会計システムが常に「税務」と「経済統計」という政府の二つのニーズによって影響されてきた要因として、当該枠組みの存在を上げるものである。この意味で、1960年代～1990年代のフランスの会計規制システムは、いわば1959年税法「第55条体制」と表現することができる。なお、1998年4月6日法律以後、プラン・コンタブル・ジェネラルをめぐる規制体系は大きく変わることになる。

次に、プラン・コンタブル・ジェネラルを取り上げ、企業課税システムの整備の面からその特徴を検討したい。筆者は、プラン・コンタブル・ジェネラルが上述の二つの課題の解決を可能にする特徴を備えていたと考える。当該特徴が、1959年税法第55条による一般化措置に大きく関係していたのである。

(4) 会計標準化とプラン・コンタブル・ジェネラルの特徴

プラン・コンタブル・ジェネラルは、企業を取り巻くステークホルダー全体にとっての経済的価値の創造とその分配構造の解明、付加価値の算定を介した国民所得会計との接続の確保など重要な特徴を有しているが、本稿では、企業課税システムの整備との関連で重要と思われる点に絞って考察したい。

プラン・コンタブル・ジェネラルは会計原則・基準であるが、その内容は勘定のリストと運用方法、帳簿の組織と記入方法、評価の一般原則、決算書の様式、工業簿記と原価の計算・管理など広範囲に及ぶものであり、事業者の基本的な

帳簿・会計システムを整備する上で必要な内容が盛り込まれている。以下、この点を明らかにしたい。

① プラン・コンタブル・ジェネラルの目的と会計標準化

1) プラン・コンタブル・ジェネラルの目的
1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの第1部「原則」によれば、

- イ) 会計は期間または経営間で比較可能であるために同質的でなければならないこと（「同質性」）
- ロ) 他方、会計は商工企業その他の組織の特質、ニーズおよび手段に適合するためには弾力的でなければならないこと（「弾力性」）

の二点が強調されている（CNC, 1965, p. 21）。プラン・コンタブル・ジェネラルの目的は、これら「同質性」と「弾力性」を適切にバランスさせながら、会計を漸次的に標準化することにある。

会計の「同質性」を達成するためには、明確に定義した用語、使用する勘定の全体枠組み、勘定の運用方法、可能な限り一般的な評価規則および決算書の様式、原価および成果の計算方法などがすべての企業・組織において共有されていることが必要である。

他方、商工企業その他の組織の特質、ニーズおよび手段は多様であるため、同質性の度合いを高めれば高めるほど、個々の企業・組織の実態に適合しなくなる。この多様性に対処しつつ同質性を確保する方策として、プラン・コンタブル・ジェネラルはこれを企業・組織に適合させる仕組みを設けた上で間接的な形で適用する方式を採用したのである。

2) プラン・コンタブル・ジェネラルを基軸とした会計標準化

会計標準化は私的（民間）セクターと公的セクターの両方の領域に及ぶ。私的セクターの組織・企業は、商法典規制対象の組織・企業とそれ以外の組織・企業に分けられる。第3図表はフランスにおける会計標準化の全体図である。

商法典規制対象の組織・企業は、民間の商人、特に商工企業などが中心である。当該領域の会計

標準化は、1958年12月28日税法の法的枠組みに基づき、プラン・コンタブル・ジェネラルを商事活動の各業種に適合させた「業種別プラン・コンタブル (plans comptables professionnels)」の形で推進される。

これに対して、商法典規制対象以外の組織・企業は、民間の農業や非営利組織あるいは不動産民事会社などが中心である。例えば、1901年法の非営利団体 (association)、低家賃住宅 (HLM) 会社、家畜・食肉協同組合などである。当該領域の会計標準化は、プラン・コンタブル・ジェネラルをこれら農業、非営利活動あるいは民事的活動の事業に適合させる「会計標準化プラン (plan de normalisation comptable)」を介して推進される⁽⁵⁾。「非営利団体のプラン・コンタブル (Plan comptable des associations)」はこの1つの例である。

公的セクターの組織・企業は国の施設や商業的性質を有する公施設が中心である。例えば、国立印刷局、国立人口問題研究所、国立行政学院 (ENA)、パリ交通公団 (RATP)、民営化前のフランス電力 (EDF) などである。当該領域の会計標準化は、プラン・コンタブル・ジェネラルを公的組織の特質に適合させた「特殊プラン・コンタブル (plans comptables particuliers)」

の形で推進される⁽⁶⁾。

特に、民間の営利組織・企業の会計標準化が、1959年12月28日税法第55条の法的枠組みに基づいて実施されてきた点が重要である。当該領域では、すでに商法・会社法による帳簿・決算書規制の長い歴史があり、税法が企業課税システムを整備する上で、当該規制を前提にプラン・コンタブル・ジェネラルの適用の一般化を進めたと思われるからである。

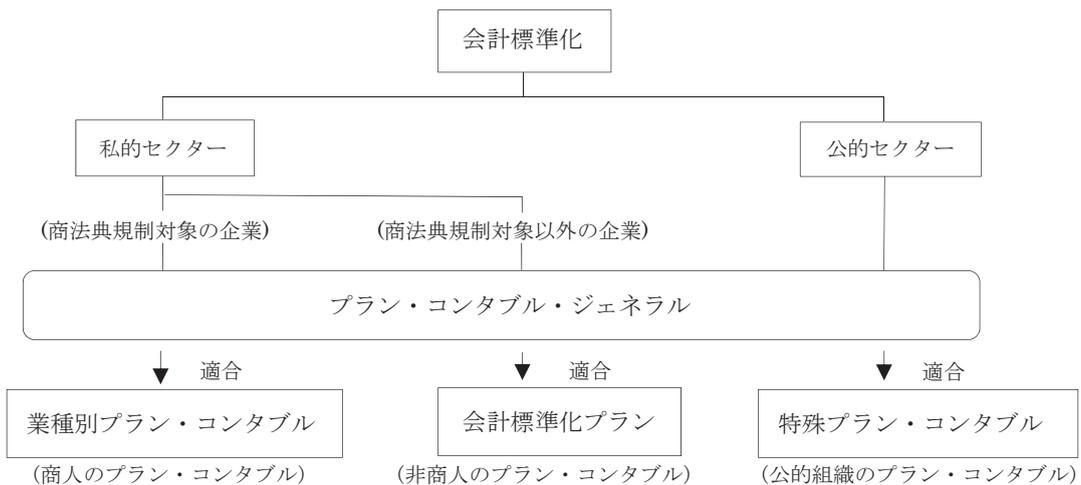
② プラン・コンタブル・ジェネラルの特徴

1) 1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの構成と内容

第4図表は、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの構成を示したものである。1957年プラン・コンタブル・ジェネラルは、第1部「原則 (Principes)」、第2部「プラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général)」および第3部「要望と附録 (Vœux et Annexes)」の三部構成になっている。

プラン・コンタブル・ジェネラルの本体部分は第2部である。第2部は「勘定枠組み (cadre comptable)」、「一般会計 (comptabilité général)」、「経営分析会計 (comptabilité analytique d'exploitation)」、および「特殊勘定 (comptes

第3図表 会計標準化の全体図



[1959年税法第55条の法的枠組み]

(筆者作成)

spéciaux)」の4つの部分から構成されている。

「一般会計」は財務会計の領域に相当するが、プラン・コンタブル・ジェネラルでは資金の調達に関わる財務のための会計とは一線を画し、株主・投資者、債権者のみならず企業経営者、従業員、取引先および政府行政機関（課税・経済統計）・地方自治体への役立ちをも同様に重視しているという意味から、「財務」会計ではなく「一般」会計という表現が用いられていると考える。この点は、プラン・コンタブル・ジェネラルのステーク・ホルダーアプローチ的な性格を良く表していると見られる。「経営分析会計」は原価・管理会計の領域である。

1957年プラン・コンタブル・ジェネラルは、企業の会計記録を行う者の立場を重視し、記録・測定を中心に帳簿記入と決算書の作成に関する基本的・一般的ルールと、これに加えて原価算定・管理などに関する基本的方法を内容とするものである。

会計基準として、帳簿記入と原価算定・管理などに関する内容を含んでいる点は、プラン・コンタブル・ジェネラルの大きな特徴である。税法が課税システムを整備する目的でプラン・コンタブル・ジェネラルを用いたのは、企業の会計記録を行う者の立場を重視したこの特徴に着目したからであると考ええる。以下、具体的に内容を見ていきたい。

2) 勘定枠組み (カドル・コンタブル)

「勘定枠組み」は勘定を10クラスに分類した勘定分類表である。1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの勘定枠組みを示したものが第5図

表である。勘定分類表の大区分は、一般会計、経営分析会計および特殊勘定の3つからなり、さらに一般会計は貸借対照表勘定、経営勘定および成果勘定の3つに分けられる。従って、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルは、勘定を貸借対照表勘定、経営勘定、成果勘定、経営分析勘定および特殊勘定の5つに分類している。

10のクラスには1～0までの番号が付せられる。一般会計の貸借対照表勘定のクラスには1～5、経営勘定のクラスには6～7、成果勘定のクラスには8、経営分析会計における経営分析会計勘定のクラスには9、特殊勘定のクラスには0が割当られる。

クラス1は恒久資本勘定、クラス2は固定資産勘定、クラス3は棚卸資産勘定、クラス4は第三者勘定、クラス5は財務勘定、クラス6は費用勘定、クラス7は収益勘定、クラス8は成果勘定、クラス9は経営分析勘定、クラス0は特殊勘定に属する諸勘定を収容する。

各クラスは0～9までの主要勘定に、各主要勘定は同様に0～9までの分割勘定に、各分割勘定はさらに下位勘定に分けられる。例えば、クラス1を例に挙げると、主要勘定は10, 11, 12・・・、主要勘定10の分割勘定は100, 101, 102・・・、分割勘定100の下位勘定は1000, 1001, 1003・・・といった具合である。

野村（1990, 71頁）によれば、この勘定枠組みは、会計記録を行う者の立場から、企業の設立から運営にわたる諸取引を容易に記録ならし

第4図表 1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの構成と内容

第1部 原則	プラン・コンタブル・ジェネラルの目的と内容；プラン・コンタブル・ジェネラルの適用	
第2部 プラン・コンタブル・ジェネラル	勘定枠組み	勘定枠組み；勘定科目表
	一般会計	一般規定；用語解説；クラス1～8の勘定の運用方式及び評価原則；特殊ケース
	経営分析会計	一般規定；用語解説；基本的方法とクラス9の勘定の運用方式；基本的方法の補足；固定費と変動費；予定原価の方法；分析会計と予算
第3部 要望と附録	特別勘定	
	要望；附録	

(CNC, 1965より筆者作成)

める記録・測定中心の構造を示すものである。すなわち、資本の調達はクラス1「恒久資本勘定」に記入される。クラス1には10 資本金、11 積立金、14 建設助成金、15 費用・損失引当金、16 長期借入金など事業活動を行う上で必要となる資本に関わる勘定が収容される。自己資本の他、他人資本の長期借入金も当該クラスに含まれる。

調達された資本は事業に投下されていく。まず、固定資産の取得はクラス2 固定資産勘定、棚卸資産の取得はクラス3 棚卸資産勘定に属する勘定に記入される。事業活動に伴い生ずる売上債権、仕入債権およびその他の債権・債務はクラス4 第三者勘定に属する勘定に記入される。

事業活動によって資本の変動が生ずるが、その原因を示すものとして、損益がクラス6 費用勘定、クラス7 収益勘定の諸勘定に記入され、その差額である活動成果はクラス8 成果勘定に記入される。費用および収益は性質別 (par nature) に表示される。例えば、61「人件費」勘定には、企業におけるすべての賃金・給料が記入される。費用・収益の性質別表示はプラン・コンタブル・ジェネラルの大きな特徴である。

原価の計算・管理に関しては、クラス9 経営分析勘定の諸勘定が用いられる。経営分析会計は一般会計から明確に切り離されるが、分析会計から引き出される諸結果は一般会計の諸結果と一致しなければならない。一般会計のクラス1～8と異なり、経営分析会計のクラス9の勘定の使用は企業にとって任意であり、企業はそ

のニーズに応じてクラス9の勘定を用いることになる。契約等のオフ・バランス項目は、企業にとってリスクを示すものとして、クラス0 特殊勘定に記入される⁽⁷⁾。

以上が「勘定枠組み」の内容である。会計記録を行う者の立場から勘定の全体の枠組みを設け、全勘定科目に十進法のコード番号を付し、勘定科目表として30頁以上にわたりクラス別に勘定番号付の勘定科目名をリストアップしている。「勘定枠組み」はプラン・コンタブル・ジェネラルの中核的部分として極めて重視されている。これにより、各企業・組織がバラバラな勘定科目名を用いて処理することを回避でき、企業・組織の会計データの標準化が大きく促進されるからである。また、勘定番号から会計データを集計できることから、経済統計データの集計の促進に大きく貢献できる。

3) 一般会計

一般会計は、「一般規定」、「用語解説」、「クラス1～クラス8の勘定の運用方式および評価原則」並びに「特殊ケース」から構成されている。

a. 一般規定

一般規定では、勘定科目表、勘定の定義および運用方式、勘定使用の一般方式、会計形式、会年度の締切日、収益および費用の会計処理方式、並びに証拠書類に関して一般的な指針が示されている。

勘定科目表：勘定科目については、勘定科目表において太文字で表示した勘定を使用することが勧告されている (CNC, 1965, p. 67)。

第5図表 1957年プラン・コンタブル・ジェネラルの勘定枠組み

一般会計								経営分析 会 計	特 殊 勘 定
貸借対照表勘定					経営勘定		成果勘定	経営分析 勘定	
クラス1	クラス2	クラス3	クラス4	クラス5	クラス6	クラス7	クラス8	クラス9	クラス0
恒久資本 勘定	固定資産 勘定	棚卸資産 勘定	第三者 勘定	財務勘定	費用勘定	収益勘定	成果勘定	経営分析 勘定	特殊勘定
10 資本金	20 建設費	30 商品	40 仕入先	50 短期債務	60 仕入	70 商品売上 製品売上	80 一般 経費	90 照合勘定	00 契約
11 積立金	21 固定資産	31 原材料	41 得意先	51 短期債権	61 人件費	71 作業屑・ 仕損品・包 装材料売上	81・・・	91-92 費用 再分類・部 門費	

(CNC, 1965, p. 29より作成。なお、便宜上、各クラスの主要勘定を10、11の2つに限定して表示した)

勘定の定義および運用方式：勘定の定義、クラス1～クラス8の勘定の運用方式および評価原則を用いることが勧告されている（CNC, 1965, p. 67）。

勘定使用の一般方式：勘定使用の一般方式では以下の点を強調している（CNC, 1965, pp. 67-68）。すなわち、

- (イ) 各企業の会計はプラン・コンタブルに定める規定に従いすべての取引を記録し、貸借対照表、経営勘定、成果勘定の作成と監査ができるように十分に詳細なものでなければならない。
 - (ロ) 企業は太文字表示の勘定だけではすべての取引を記録することができない場合には、その必要と重要性に応じて分割勘定または下位勘定を用いる。
 - (ハ) この場合に設定する勘定は、太文字表示以外の勘定の中から選択しその番号と名称を用いることが望ましい。
- (二) 企業は勘定記入にあたってその会計組織およびニーズに最も適していると判断される手続きを用い、プラン・コンタブルのすべての主要勘定、分割勘定および下位勘定を元帳に設ける必要はない、などである。

会計形式：会計形式では次の点を指示している（CNC, 1965, p. 68）。すなわち、

- (イ) 複式簿記に従い記録すること
- (ロ) 企業はその構造およびニーズに最も適した会計組織を採用することなどである。

会計帳簿：会計帳簿では企業に以下の（イ）～（二）を求めている（CNC, 1965, pp. 68-69）。すなわち、

- (イ) 企業は法令の規定により記帳が義務付けられている日記帳（Journal: 仕訳帳）、財産目録帳（Livre d' inventaire）、支払帳（Livre de paye）その他の記録書類とは別に、総勘定元帳（Grand livre）を利用する。
- (ロ) 帳簿は最大限の注意をもって、いかなる空白も改ざんもなく記帳する。削りとりやインク消しの使用は禁止される。訂正の場合には、元の記入がわかることが必要である。
- (ハ) 会計帳簿を構成する帳簿またはそれに代わる書類の一覧表を作成することが勧められる。

(二) 会計帳簿は最終記入のときから10年間保存する。

会計年度の締切日：会計年度の締切日については、会計年度は原則として12月31日に終了するものとする（CNC, 1965, p. 69）。締切日が12月31日でないときには、12月31日確定の貸借対照表に代えて、当該日現在の積極・消極の状況を作成することが望ましい。また、年度中でも、有用と判断されるあらゆる定期的な状況を作成することが望まれる。

収益および費用の会計処理方式：収益および費用の会計処理方式に関しては、専ら現金販売の小企業を除き（行政的規定がある場合はこの限りでない）、収益は、一般日記帳または少なくとも補助簿に詳細を記入し、費用も収益と同様に詳細を記入する（CNC, 1965, p. 69）。

証拠書類：証拠書類（pièces justificatives）に関して、以下の点が指示されている（CNC, 1965, p. 69）。すなわち、

(イ) 正当な理由がある場合を除き、すべての記帳は求めに応じていつでも提示できる日付のある証拠書類により裏付けられている。特に、商工業を営む事業主の必要性のために行われる製品、食料品および商品の仕入並びに役務の購入は送り状を作成する。

(ロ) 証拠書類は、これを注意深く分類整理してその作成年度の末日から10年間保存する。

以上が「一般会計」における「一般規定」の内容である。そこでは、複式簿記の採用、勘定使用上および会計組織上の留意点、会計帳簿における総勘定元帳の利用、会計帳簿の10年間の保存、12月31日の決算日、収益および費用の会計処理方式、証拠書類として送り状などの作成と10年間の保存など、帳簿記入と証拠書類に関する基本的ルールが示されているのがわかる。

b. 用語解説

「用語解説（terminologie explicative）」は、全13頁にわたり1～8の各クラスの主要勘定（二桁の番号）の定義を収容している（CNC, 1965, pp. 71-83）。プラン・コンタブル・ジェネラルにおける用語や勘定の意味を一義的に定義しておくことは、会計データの標準化にとっ

て不可欠である。

c. クラス1～8の勘定の運用方式および評価原則

一般会計における当該部分は、クラス1～8の勘定につき、60頁にわたりその運用方式と評価原則に係る一般的ルールを示すものである(CNC, 1965, pp. 85-144)。ここでは、例としてクラス2「固定資産勘定」における「有形固定資産」(勘定210, 212, 214, 215, 216)と「無形固定資産」(勘定218)を取り上げてみよう。

それによれば、「有形固定資産はその実際購入原価で帳簿に記入する。自家建設の場合には、その実際製造原価で記帳する。いずれの場合でも、当該実際原価が固定資産の当初価額をなす。有形固定資産の取得のために支払った譲渡税、謝礼および証書作成費は当初価額に含めず、204「固定資産取得費」勘定に計上する。土地に関しては、整地のための支出(囲い、地ならしなど)は、「整地」に計上する」(CNC, 1965, p. 96)。

また、「無形固定資産は有形固定資産と同様にその当初価値で帳簿に記入する。賃借権は、取得時の対価がはっきり区別される時には勘定21805「賃借権」に記入する。特有の支出なく企業活動から生ずる無形固定資産は備忘記録とする。特許権、ライセンス、商標権、製法、実用新案権および意匠権は、国内取得のものと同様に国外取得のものに分けて記入する」(CNC, 1965, p. 96)。

以上の有形固定資産と無形固定資産の規定に見られるとおり、固定資産の取得時の処理、用いる勘定、特定の付随費用の処理、整地のための支出の処理、賃借権の処理、自己創設無形固定資産の取扱い、特許権などの取得の処理などが示されている。すなわち、固定資産の取得時の会計処理が、評価原則(取得原価基準)と使用勘定とともに具体的に示されている点が特徴的である。

また、例えば減価償却累計額の処理の7では、「減価償却累計額(勘定208, 2108, 2128, 2148, 2158, 2168, 2188)は毎事業年度の減価償却費をその貸方に記入するとともに、同一額を681「当期減価償却費」勘定の借方に記入する」(CNC, 1965, p. 97)と定められ、より具体的な簿

記の勘定処理が示されている。

これは一例であるが、「一般会計」における「クラス1～8の勘定の運用方式および評価原則」では、各クラスの諸勘定につき、具体的な簿記処理と取得原価基準に基づいた評価原則が示されている。また、クラス8「成果勘定」では、当時の二計算書方式の「一般経営計算書(compte d'exploitation générale)」および「損益計算書(compte de pertes et profits)」、並びに「貸借対照表(bilan)」の標準様式が示されている。

4) 経営分析会計

経営分析会計は、「一般規定」、「用語解説」、「基本的方法とクラス9の勘定の運用方式」、「基本的方法の補足」、「固定費と変動費」、「予定原価の方法」および「分析会計と予算」から構成されている。

経営分析会計で用いるクラス9の諸勘定は、イ) 販売価格の決定または利益管理に役立つ諸データの提供、ロ) コストの分析と変化の把握および予定原価・標準原価との差異とその原因の分析による内部的経営管理、ハ) 固定資産および棚卸資産の評価に必要な基礎データの提供、といった目的を有する(CNC, 1965, p. 153)。

ここで重要な点は、経営分析会計が、製品販売・サービス提供に係る売価および原価の算定並びに貸借対照表上の棚卸資産および固定資産の評価などを行う上で、必要な会計データを提供する点である。当該領域を整備することは、企業経営を大きく改善するだけでなく、実額利益課税の拡大と課税当局による申告利益の検証に大きく貢献するものと思われる。

ただ、経営分析会計の領域は、企業の業種、組織あるいは経営方針によって企業独自に弾力的に運用されるべきものである。詳細に規定された一般会計と異なり、一般的な運用の原則を示すガイドライン的なものとして位置づけられている。

以上のとおり、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルは、その内容と特徴から判断すると、複式簿記の原理を理解していることを前提に、その規定に従って処理することにより、企業において一定レベル以上の帳簿記入と決算書作成を可能にするような、「企業の会計記録を行う

ものの立場を重視した」(野村, 1990, 72 頁) 内容であったと考える。

従って、プラン・コンタブル・ジェネラルは経営の合理化に資するだけでなく、課税面での企業課税システムの向上に大きく貢献するものとする。一定水準以上の一般会計・経営分析会計の両システムが企業内部に整備されるならば、帳簿記録から誘導的に決算書を作成することができ、申告利益を帳簿や証拠書類にまでさかのぼって検証することが可能となるからである。また、工業の分野では、経営分析会計システムの整備は、売価や売上原価の算定額、期末ストック評価額などの根拠となる会計データの提供を可能にする。

さらに、このように作成される決算書が申告書に添付されて課税当局に提出されることで、決算書の勘定番号から信頼できる精緻な企業データを経済統計データとして迅速に集計することが可能となる。

1959 年の税法によるプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化措置の背景には、このようなプラン・コンタブル・ジェネラル自体の特徴が大きく関係していたと考えるのである。もっとも、中小企業、特に小規模事業者にとって、プラン・コンタブル・ジェネラルに従い一般会計・経営分析会計の両システムを整備すること

は、決して容易ではなかったと思われる。

(5) プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化と企業利益課税制度

最後に、1960 年代～1970 年代における業種別プラン・コンタブルの作成作業の状況を検討したい。プラン・コンタブル・ジェネラルを用いた企業利益課税システムが有効に機能するためには、プラン・コンタブル・ジェネラルが広く一般に用いられていることが前提条件となる。しかし、業種や企業規模により一般化作業の進展に違いが見られたこと、かかる状況の中で企業利益課税システムにおける見積課税の拡大がプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化を不完全なものにしたことを明らかにする。

① 業種別プラン・コンタブルの作成の状況 1) 業種別プラン・コンタブルの作成・承認の状況

第 6 図表は、1974 年 7 月 1 日に国家会計審議会により経済・財務大臣に報告された同年 6 月末時点における業種別委員会の設置および業種別プラン・コンタブルの作成・承認の状況を示したものである。

これによれば、業種別委員会の設置は 84 業

第 6 図表 1974 年 6 月末における業種別委員会と業種別プラン・コンタブル (業種別 PC)

	業種別 委員会数	業種別 PC 案数	CNC 承認 済 PC 数	省令承認 済 PC 数
全 体	84	76 ⁽¹⁾	75	71
1. 一般会計 (CG) のみの PC		54	53	50 ⁽²⁾
2. 一般会計 (CG) と経営分析会計 (CA) を含む PC		22	22	21 ⁽³⁾
2-1 一般会計及び経営分析会計の両方承認			22	19
2-2 一般会計部分のみ承認			0	2 ⁽⁴⁾

- (1) 不動産代理業・営業権売却仲介業、都市暖房業、造船業、出版業、温泉施設業、冷凍業、民間病院、持株会社の 8 業種の PC は未作成。
- (2) 非保存食料品業、公証人業及び広告業の 3 つの業種別 PC は未承認。なお、省令承認済 PC のうち、保険・積立保険業、資金公募民事会社および長期信用組合の 3 つはデクレ (政令) によるもの。
- (3) 興業の業種別 PC が未承認
- (4) 印刷・グラフィック産業及び機械・金属加工業の 2 つの業種別 PC が未承認
(出所 : CNC, 1975, pp. 209-213 より筆者作成)

種である。84業種が全業種ではなく、これ以外にも未設置の業種が少なくとも2業種ある。84業種のうち、76業種で業種別プラン・コンタブル案が完成しており、8業種が作業中である。76の業種別プラン・コンタブルのうち、7割以上の54が一般会計のみの業種別プラン・コンタブルであるが、経営分析会計も含んでいるものも22ある。

また、業種別プラン・コンタブル案のうち、国家会計審議会がプラン・コンタブル・ジェネラルとの適合性を評価した上で承認したものが75、1つの業種別PC案のみが未承認である。国家会計審議会が承認した75のうち、71が省令により承認されている。なお、一般会計と経営分析会計の両方を含む業種別PC案22のうち、2つは一般会計の部分のみが承認されている。

2) 業種別委員会の設置状況

第7図表は第6図表における業種別委員会の設置数84業種の内訳である。これによれば、業種は多岐にわたり、特に工業部門の業種が多

いことがわかる。1974年6月末は、前出1962年4月13日デクレからすでに12年余りが経過しているが、業種別委員会の設置および業種別プラン・コンタブルの作成の作業は完了していない。

トッシュレイによれば(Touchelay, 2011, p. 294)、業種別委員会の作業を迅速化するために、国家会計審議会(CNC)は、1960年代に入ってモンテ(Montet)を委員長、ロゼール(Lauzel)を副委員長とする「調整委員会」を設置し、業種別委員会の編成、企業における会計ルールの棚卸しおよび一般方針の策定などの作業をこれに委ねた。業種別プラン・コンタブル案の検討や義務的規定と任意的規定を分ける作業も、当該調整委員が各業種別委員会と協議しながら行った。

調整委員会は、義務的規定を一般会計の勘定記入の部分に限定することを決定している。また、PCGの適用は漸次的かつ業界組織との合意の下で進めること、一般会計の規定を分析会計の規定から明確に区別することを基本原則とした。

第7図表 1974年6月末時点の業種別委員会設置の業種の内訳および業種別PC案

委員会数	業 種	業種別PC案		
		CG	+	未作成
84	資材管理業、旅行代理業、室内装飾業・家具、保険・積立保険業、ビスケット等製造業、飲料業、炭酸・非炭酸・フルーツ等飲料業(製造・卸売業)、ビール醸造業、ゴム・タイヤ業、製靴業、化学産業、映画産業(製作)、外国貿易業、パリ商業取引所認許仲買人業、食肉業、クリスタル・ガラス製造業、非保存食料品業、映画配給産業、ミネラル・ウォータ製造業、ミネラル・ウォータ販売業、食料品卸業、冷凍業、ホテル業、酪農業、チェーンストア・協同組合形態の食料品業、建築資材業、プラスチック素材加工業、非鉄金属業、公証人業、製紙業、香水製造業、パスタ等麺類製造業、毛皮製造業、録音盤製造・販売業、澱粉製品製造業、医薬品製造業、土壌・肥料販売業、広告業、石油精製・販売業、再保険業、石油探査・生産業、豚肉加工食品卸・貯蔵業、小売商人協同組合、エンジニアリング会社・調査事務所・技師コンサルティング業、資金公募民事会社、長期信用組合、砂糖菓子・砂糖精製業、皮革なめし業、繊維業、海運業、旅客輸送業、貨物輸送業、映画劇場、ガラス製造(機械による)	C	G	54
	航空・宇宙産業、動物食料品業、建築・公共事業、木材業、肉類販売業、車体製造・修理業、チョコレート・菓子業、多種類商業、菓子卸業、缶詰等製造業、自動車組立・装備産業、電気・電子組立産業、精錬・第一次加工業、衣服業、印刷・グラフィック産業、モロッコ革製造業、機械・金属加工業、製粉業、小売販売・製造業使用工業製品卸、不動産開発業、製鉄・鉄鉱山業、興業、	C	G	22
	不動産代理業・営業権売却仲介業、都市暖房業、造船業、出版業、温泉施設業、手袋製造業、民間病院、持株会社、	未作成		8

・CG: 一般会計、CA: 経営分析会計、業種別PC数はCNCによる承認済みの数(出所:CNC, 1975, pp. 209-213に基づき筆者作成)

第8図表は、第7図表に示す84の業種別委員会設置数と業種別PCの内容を工業、商業およびサービス業に振分けたものである。これによれば、工業における業種別委員会の設置数が50であるのに対して、サービス業のそれが19、商業では15と少ない。なお、金融・保険・証券関係は、保険・積立保険、仲買人、長期信用組合の業種が見られるのみである。

また、経営分析会計を含む業種別PCは、商業やサービス業においても作成されているものの、当然のことながら工業部門が中心である⁽⁸⁾。つまり、一般化作業の中心は生産財などの生産活動に係る工業部門であると考えられる。

3) 一般化作業の遅延

第9図表は、1964年から1970年代末までの業種別委員会の設置と業種別プラン・コンタブル(業種別PC)の作成の状況を示したものである。これによれば、当初の1964年末時点では、業種別PCの作成の作業がほとんど進んでいないことがわかる。

この時点で設置された業種別委員会は、建築、公共工事、繊維、石油探査・生産、機械・金属加工、精錬・第一次加工、印刷・グラフィック、石油精製・販売、自動車組立・装備、木材、製鉄・鉄鉱山、化学、電気・電子組立、車体製造・修理、非鉄金属、室内装飾・家具、チェーンストア・協同組合形態の食料品販売、製靴、

衣料、肉類販売、食料品卸の21業種である(IFEC et AECF, 1965, p. 3797)⁽⁹⁾。

すなわち、建設、石油、機械・金属、自動車、鉱山、鉄鋼、非鉄金属、化学、電気・電子など主要工業分野が中心であり、これら分野はテクノクラートが進める新資本主義路線の重点領域である。これに対して、商業・サービスの分野は、チェーンストア・協同組合形態の食料品販売、肉類販売、食料品卸の3業種に過ぎない。

2年後の1966年時点でも、業種別委員会の設置数は28業種と少なかった。この時点の国民粗付加価値に占める割合で見ると、これら28業種は国全体の付加価値の42%を占めていた。

以上の点から推察すると、当初、業種別委員会の設置が比較的進んでいたのは大企業中心の重化学工業の領域に限定されていたと見られる⁽¹⁰⁾。このため、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化の期限は、当初の1964年12月31日から3年後の1967年12月31日に延長された。

しかし、延長された一般化の期限の1967年12月31日になっても、作業は完了しなかった。第10図表に示すとおり、1967年末における国家会計審議会(CNC)承認済みの業種別プラン・コンタブル(業種別PC)は累計で21に過ぎない。内訳は、工業部門の業種別PCが16、商業・サービス部門の業種別PCが5であった。省令によ

第8図表 工業・商業・サービス業における業種別委員会の設置と業種別PC

	一般会計のみ	一般会計+分析会計	未作成	業種別委員会合計
工業	30	16	4	50
商業	10	4	1	15
サービス業	14	2	3	19
合計	54	22	8	84

(CNC, 1975, pp. 209-213 に基づき筆者作成)

第9図表 業種別委員会の設置と業種別プラン・コンタブル(業種別PC)の作成の進展

	1964	1966	1969年	1974年	1979年
業種別委員会設置数	21	28	66	84	87
国家会計審議会承認済業種別PC	1	15	40	76	79
省令承認済業種別PC	0	6	26	70	76

(出所 : CNC, 1975, pp. 209-213 および CNC, 1979, pp. 92-97 より筆者作成)

る承認は、国家会計審議会の承認からさらに1年～2年遅れた。

業種別プラン・コンタブルの作成作業が大きく進展したのは、1969年から1972年までの4年間である。この間に42の業種別PCが国家会計審議会により承認されている。内訳は、工業部門が28、商業・サービス部門が14である。1972年末には、国家会計審議会承認済み業種別PCは累計で68に達した。

1979年6月末時点では、国家会計審議会承認済業種別PCは累計で79に上った。その内訳は、工業部門が49、産業・サービス部門が30であった。79のうち、省令承認済業種別PCは76であった。1977年以降、国家会計審議会による業種別プラン・コンタブルの承認はないが、1979年6月末になっても業種別PCの作成が未完了の業種別委員会が7業種ある。不動産代理・営業権売却仲介、造船、出版社、手袋製造、温泉施設、民間病院および金属屑回収業がこれである。

このように、一般化作業は全体的に大きく遅れ、1970年代末になっても完了しなかった。また、一般化作業の状況は業種により大きく異なり、工業部門に比較して商業とサービス業における作業は遅れた。商業およびサービス業に

おける作業の遅れはトッシュレイの指摘するところでもある (Touchelay, 2011, p. 297)。

4) 一般化作業の遅延の原因

トッシュレイ (Touchelay, 2011, p. 297) は、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化作業の遅延の原因として、商業・サービス業における構造上の特性を上げている。プラン・コンタブル・ジェネラルは、一般会計では生産活動による価値の創造とその分配構造の解明を、経営分析会計では主に工業経営における生産活動の合理化を重視していると見られ、また、一般会計では従うべき帳簿記入・決算書作成のルールが詳細に指示されており、工業部門に比べてシンプルなビジネス・モデルの商業やサービス業にとって、適用上の問題が顕著に生じたのではないと思われる。

また、これら部門では小事業者が多いのも特徴である。その上、企業課税の面では標準化された会計データに基づく税務申告は、課税当局にとって経営内容の透明性を高めることになる。当然、小規模事業者の割合の大きい小売などの商業やサービスの業種では、業種別委員会の設置と業種別PCの作成が遅れたことは容易に想像できる。

第10図表 1964～1979年における各年度の業種別プラン・コンタブル (業種別PC) 承認の状況

年 度	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	累計
CNC承認済PC	1	4	10	6	5	14	11	10	7	4	4	0	3	0	0	0	79
内 訳	工業	1	3	8	4	3	9	7	8	4	0	0	2	0	0	0	49
	商業・サービス	0	1	2	2	2	5	4	2	3	4	4	0	1	0	0	30
省令承認済PC	0	0	2	4	7	7	6	11	13	9	8	3	1	4	0	1	76

・内訳の数値は国家会計審議会 (CNC) 承認済業種別PCの内訳。1979年のデータは6月末時点の数値 (出所 : CNC, 1975, pp. 209-213 および CNC, 1979, pp. 92-97 より筆者作成)

第11図表 1966年における工業、商業およびサービス業の従業員規模別企業数

企 業 規 模 活 動	極めて小規模	小規模	中規模	大規模	極めて大規模	企業数 (%)
	従業員0人	1～5人	6～49人	50～199人	200人以上	
工 業	286,493	293,313	91,396	14,207	4,468	689,877 (43%)
商 業	271,452	214,731	44,687	2,719	495	534,084 (33%)
サービ	234,160	123,021	21,104	1,595	450	380,330 (24%)
合 計	792,105 (49.4%)	631,065 (39.3%)	157,187 (9.8%)	18,521 (1.2%)	5,413 (0.3%)	1,604,291 (100%)

(Morvan, 1972, p. 157 より筆者作成)

第 11 図表は、1966 年における工業、商業およびサービス業の企業数を従業員規模別で表示したものである。これによれば、全企業数のうち、工業が 43%、商業が 33%、サービス業が 24% を占め、商業とサービス業を合わせると 57% に達した。

従業員数で見た企業規模の面では、従業員 0 人の「極めて小規模」な企業が全体の 49.4%、従業員 1～5 人の「小規模」企業が 39.3%、従業員 6～49 人の「中規模」企業が 9.8%、従業員 50～199 人の「大規模」企業が 1.2%、従業員 200 人以上の「極めて大規模」な企業が 0.3% を占めた。「極めて小規模」な企業と「小規模」企業を合わせると、全体の 88.7% に達した。つまり、当時、企業の 9 割近くは従業員 5 人以下の小規模事業者であった。

また、「極めて小規模」な企業と「小規模」企業の割合は、工業で 84%、商業で 91%、サービス業では 94% を占め、商業とサービス業の部門で 90% を超えていた。これに対して、規模の大きい企業が多いのは工業部門であることがわかる。

② プラン・コンタブル・ジェネラルに基づく企業利益課税制度

1) 大・中企業と実額利益課税制度

既述のとおり、1965 年 10 月 28 日税法デクレが、実額利益課税企業の税務申告の添付書類として提出される会計書類の作成ルールについて、税法に特段の定めがない限り、プラン・コンタブル・ジェネラルを遵守する義務を定め、プラン・コンタブル・ジェネラルと実質的に同

一の決算書様式を定めた。

実額利益課税企業はプラン・コンタブル・ジェネラルに基づいて決算書を作成し、これを税務申告書類として提出しなければならない⁽¹¹⁾。この税務面からの措置により、業種別委員会の設置と業種別プラン・コンタブルの作成の作業が加速することが期待されたが、実際は大きく遅れた。それでも、1960 年代末から 1970 年代前半にかけて、実額利益課税の対象となる大・中企業の多い工業の分野を中心に、一般化作業が進展したことは前述のとおりである。

第 12 図表は、商工利益課税制度 (régime d'imposition des Bénéficiaires Industriels et Commerciaux: BIC) における 1969 年と 1975 年の実額利益課税企業数と見積課税企業数を比較したものである⁽¹²⁾。これによれば、実額利益課税企業数は、1969 年で約 40.5 万事業者 (全体の 23%)、1975 年には減少し 32.5 万事業者 (全体の 22%) であった。企業数の上では、実額利益課税企業数は全体の 4 分の 1 にも満たない。

これに対して、商工企業の全体売上高に占める割合を見ると、1975 年では、実額利益課税企業 (普通課税 + 簡易課税) の売上高が全体売上高の 95.3% を占めた。企業数で 23% の実額利益課税企業が全体売上高の 95% 以上を占めたのである。

実額利益課税企業は、税込売上高が 50 万フラン超あるいはサービス提供高が 15 万フラン超の事業者が対象となるので、小事業者以外の大・中企業と考えられる。つまり、企業数では 4 分の 1 満たないに大・中企業であるが、これら企業が、プラン・コンタブル・ジェネラルに

第 12 図表 実額課税企業と見積課税企業 (企業数の単位: 千, 売上高の単位 10 億フラン)

課税制度	1969 年度		1975 年度			
	企業数	%	企業数	%	売上高	%
実額普通課税	405	23	325	22	2,180	90.3
実額簡易課税 ⁽¹⁾	-	-	200	14	120	5
見積課税	1,359	77	930	64	113	4.7
合計	1,764	100	1,455	100	2,413	100

(1) 実額簡易課税制度は 1970 年度から制度化。実額普通課税に比べて会計義務を軽減。
(出所: キャロン, 1983, 307 頁および Black et Grelac, 1979, p. 23 より筆者作成)

従い決算書を作成し、この決算書を税務申告に添付して課税当局に提出すれば、商工業全体売上高の95%超を占める納税事業者の経済データが集計できるわけである。しかも、プラン・コンタブル・ジェネラルにより集計項目が大幅に増え、情報内容も著しく精緻化される。事実、集計項目が精緻化し、22項目から65項目に増えたことは既述のとおりである。

また、商工業納税者間の課税の公平性を確保し、課税当局による恣意的課税から納税者を保護するという観点からは、組織的な帳簿が記帳され、それに基づいて決算書が作成されることが必要になるが、第12図表は、約40万社の大・中企業においてこれが期待できることを示している。

2) 小企業と見積課税制度

企業数の上では、圧倒的に多いのは見積課税企業である。第12図表に示すとおり、見積課税企業は、1969年で約136万事業者(全体の77%)に上り、1975年には減少したとはいえ93万事業者(全体の64%)に上った。この1969年の136万事業者は、第11図表に示す1966年の従業員0人の「極めて小規模」な企業の全部と従業員1~5人の「小規模」企業の9割を合わせた数に相当する。つまり、見積課税企業は、ほぼ従業員5人以下の事業者であるといつて良い。

他方、1975年の売上高に占める割合を見ると、見積課税企業の売上高の全体売上高に占める割合は4.7%に過ぎない。企業数で64%を占める見積課税企業が全体売上高の4.7%を占めたに過ぎないのである。この点からも、見積課税企業の事業活動がいかに小規模であったかがわかる。

当該制度では、税込売上高50万フラン以下あるいはサービス提供高15万フラン以下の事業者は、組織的な帳簿記入や決算書の作成を免除され、仕入高またはサービス提供高(サービス業)から課税利益を概算的に算定することができた。

これら見積課税企業は実額利益課税企業ではないので、課税上、1965年10月28日税法デクレの定めるプラン・コンタブル・ジェネラルの遵守義務はない。つまり、税務面では、企

業数で4分の3以上を占めた小規模事業者には、事業活動の規模が極めて小さい点を考慮して、実質的にプラン・コンタブル・ジェネラルの適用は除外されたと言って良い。

このように、極めて簡易な会計記録に基づく見積課税制度を拡大したことから、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化は不完全なものとなった。1950年代に恣意的課税の問題点が指摘されていた見積課税制度を、一部の事業者(手工業者など)から一定規模以下の小規模事業者全体に拡大したためである。

大・中企業と小企業との間において、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化の度合いに違いが生じたことから、トッシュレイ(Touchelay, 2011, p. 300)も指摘するように、商工業納税者全体について同質的な帳簿・会計システムを形成できないという問題が残ったのである。商工企業の帳簿・会計システムにおける二極化の問題である。

すべての企業がプラン・コンタブル・ジェネラルに従いきちんと帳簿を記帳し、それに基づいて決算書と税務申告書を作成するならば、課税当局は税務申告添付の決算書を帳簿から検証し、帳簿はこれを証拠書類により検証することが可能となる。また、納税企業は自らの申告利益の真実性について、帳簿および証拠書類に基づき課税当局に対して対抗することができる。つまり、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化は、課税の公平性と納税者保護を制度的に担保する上で、極めて重要であると思われる。

この点からすると、プラン・コンタブル・ジェネラルによる商工利益実額課税制度の整備は、大・中企業におけるプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化を促進し、課税の公平性・納税者保護確立の面と企業データの集計の面で大きく貢献したが、見積課税の拡大は、業種適合の問題も相まって、数の上では圧倒的に多い小事業者に対して、プラン・コンタブル・ジェネラルの一般化を不完全なものにし、課税の公平性および課税当局の恣意的課税からの納税者保護の確立の面では課題を残したと言えるのである。

[未完]

[注記]

(1) 当時、税込売上高50万フラン超の企業が実額課税制度の対象となり、課税企業の二十数パーセントが実額課税であった。例えば1969年の場合、F. キャロンによれば、課税企業1,763,815のうち実額課税企業は404,908であり、その割合は23%であった。残りは見積課税企業1,358,907(77%)である(キャロン, 1983, 307頁)。

(2) 戦後のフランス資本主義の構造転換を表す経済計画方式に基づく新資本主義路線は、旧政党政治家によってではなく、経済・財務省を中心としたテクノクラート(技術官僚層)によって推進された。ドゴール政権成立直後の1958年12月に開始された新経済政策では、経済計画方式に立つ国家主導の経済運営(経済ディリズム)の強化を企図する経済・財務省を中心としたテクノクラート層とそれに対するマルサスの古典的経済リベラリズムの対立が激化したことが指摘されている(中本康夫, 1988, 88頁)。

(3) 業種別プラン・コンタブルの例として、日刊新聞社(press quotidienne)の業種別プラン・コンタブル(Plan comptable professionnel pour les entreprises de press)を取り上げてみよう。新聞社の業種別委員会は1974年12月17日省令により設置された(業種別委員会の構成については、CNC, 1976, pp. 185-186を参照)。新聞社のプラン・コンタブルの主要課題は次の5点である(CNC, 1979, p. 34)。

イ) 特別償却に係る租税一般法(CGI)第39条bis1の規定をいかに会計処理するのか。

ロ) すぐには出版されないイラスト・情報をいかに会計処理するのか。

ハ) 定期予約購読料をいかに会計処理するのか。

ニ) バックナンバーの新聞の販売をいかに会計処理するのか。

ホ) 広告収入をいかに会計処理するのか。

まず、イ)の点は税法上新聞社に認められた特別償却の会計処理方法の問題である。新聞社は初年度に当該条項の枠内で取得した固定資産を100%またはほぼ100%償却することができる。業種別PCでは、当該制度により新聞社の経済的実態が歪むことを避けるために、通常の減価償却と特別償却を区別して処理し、後者の特別償却部分は

これを貸借対照表上貸方純資産(situation nette)に計上するものとする。

次にロ)の点については、すぐには出版されないイラスト・情報の要素は、一般に費用処理されねばならない。しかし、新聞社の業種別PCでは、一定の特殊なケースでかつ中期的にはその使用が確実であるときには、棚卸資産に計上できるものとする。

ハ)の点に関しては、定期予約購読料は、予約購読者に対する企業の債務の性質に従い、貸方調整勘定に貸記されねばならない。

新聞社のプラン・コンタブル案は1976年12月21日に国家会計審議会により承認され、同日に省令がこれを承認した(CNC, 1979, p. 101)。

以上の日刊新聞社の業種別プラン・コンタブルに見られるとおり、プラン・コンタブル・ジェネラルの勘定運用の方式や評価規則は一般原則的なものであることから、業種別PCは、業種特有の特徴に基づき、特定の会計処理を示すものや勘定の再分割を行うものが多い。

(4) 企業課税システムの整備はマクロ経済統計の整備に直結している。すなわち、経済・財務省中心のテクノクラート層は、新経済政策の基礎となる経済計画方式による国家主導の経済運営の強化にとって、信頼できる経済統計の整備が不可欠であると考え、経済統計の情報源を企業課税システムに求めたと見られる。つまり、経済統計システムに直結した企業課税システムでは、ミクロの企業税務申告データがマクロの経済統計データとして集計されるのである。この時期、1961年に国立統計経済研究所(INSEE)が設立され、国民所得会計の研究の進展や計量経済学の進展(産業連関表)が見られた。

(5) 1988年末時点で、17プランが作成された。このリストについては、CNC, 1988, p. 667を参照。

(6) 1974年末時点で、60の特殊プラン・コンタブルが作成された。このリストについては、CNC, 1975, pp. 201-202を参照。

(7) カドル・コンタブルの諸勘定の詳細な考察については、野村(1990, 162-214頁)を参照。

(8) 22の業種別委員会が経営分析会計(CA)に関する提案を取り下げている(CNC, 1976, p. 83)。

(9) 「建築」と「公共事業」は後に一つに統合されて

いる。

- (10) 1959年12月28日税法第39条は、年間売上高が5億フランを超える企業に対して、1963年12月末までに、貸借対照表の再評価の実施を義務付けた。トゥシュレイによれば、この措置により、約5,000企業が1957年プラン・コンタブル・ジェネラルに従い決算書を作成しており(Touchelay, 2011, p. 291)、この税務面からの措置も大企業におけるプラン・コンタブル・ジェネラルの一般化に貢献したと見られる。
- (11) 税務申告添付書類につき、1965年10月28日デクレが1957年プラン・コンタブル・ジェネラルに大きく依存した点が重要である。当該システムの採用に至るまでには紆余曲折があった。課税当局は、一時、プラン・コンタブル・ジェネラルと一部相違した会計書類の作成ルールを打ち出したが(1964年8月12日デクレ)、経営者団体や会計士協会などからの強い反対があり、方針転換する一幕があった。この点については、ベレック(Bellec, 1965, pp. 3793-3796)を参照。
- (12) BICの他、自由業および類似の職業に対して、非商事利益課税制度(régime d'imposition des Bénéfices Non Commerciaux; BNC)があり、1969年当時約30万人が当該課税制度の対象になった(Bourodou et Sok, 1983, p. 187)。

[参考文献]

- Bellec, E. (1965) L'Administration normalisée les comptabilités, *Économie et Comptabilité*, numéro 69 Mars.
- Blanc, M. et Grelac, J.L. (1979), Les comptes des entreprises par secteur d'activité, *Les Collection de l'INSEE Serie C*, No. 78 Août.
- Bourodou, F. et Sok, H. (1983), *Tableaux des opérations financières et endettement des entreprises par secteur 1959-1976*, *Economica*.
- CNC(1965) Conseil National de la Comptabilité(CNC), *Plan Comptable Général*, Texte présenté par Conseil Supérieur de la Comptabilité, approuvé par arrêté en date du 11 Mai 1957, du Ministre des Affaires Économiques et Financières, et du Secrétaire d'État aux Affaires Économiques, Imprimerie Nationale.
- CNC(1975), *Études et Documents 1958-1974*, Ministère de l'Économie et des Finances.
- CNC(1976), *Neuvième rapport d'activité 1^{er} juillet 1974-31 décembre 1975*, Ministère de l'Économie et des Finances.
- CNC(1979), *Dixième rapport d'activité 1^{er} janvier 1976-30 juin 1979*, Ministère de l'Économie et des Finances.
- CNC(1988), *Études et Documents 1982-1988*, Ministère de l'Économie et des Finances.
- Culmann, H. (1980), *Le Plan comptable révisé de 1979*, PUF.
- IFEC et AECF(1965) L'Institut Français Experts Comptables et la Société des Experts Comptables Français, *Économie et Comptabilité*, numéro 69 Mars.
- Morvan, Y. (1972), *La concentration de l'industrie en France*, Librairie Armand Colin.
- Obert, R. (2008), *La Construction du droit comptable, droit comptable, comptabilité financière, audit analyse et evolution*.
- Touchelay, B. (2011), *L'État et l'entreprise, une histoire de la normalization comptable et fiscal à la française*, Presses Universitaires de Rennes.
- 大下勇二 (2013) 「フランス連結会計基準の国際的調和(21)- 税務会計の影響① -」『経営志林』第50巻第3号。
- 河野健二 (1977) 『フランス現代史』山川出版社。
- キャロン F. (1983) 『フランス現代経済史』原輝史監訳、早稲田大学出版部。
- 中本康夫 (1988) 『フランス政治史 下』未来社。
- 野村健太郎 (1990) 『フランス企業会計』中央経済社。