

プラン・コンタブルにおける

勘定分類と各勘定の機能 (五)

——フランス会計制度研究の一齣——

齊藤 昭雄

クラス四 対人勘定

期間損益計算の観点からすれば、48の「調整勘定」を除いて、クラス四に属する諸勘定は、次のクラス五のそれらと共に、それ程大きな意味合いを持つものはない。しかし、このクラス四は、フランスの企業にかかわる——従って企業会計にも直接影響を及ぼす——諸制度の特質を探るには、絶好の場を提供している。ここでのわれわれの検討は、主としてそういう側面についてなされることになる。そのことが、フランスの企業会計が置かれている状況の一面を説明することになり、ひいてはフランス会計制度をより深く理解することにもなると思え

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (五)

対人勘定の分類

コード番号	改訂プラン	旧プラン
40	仕入先・購入先及び関連勘定	仕入先・購入先
41	得意先及び関連勘定	得意先
42	従業員及び関連勘定	従業員
43	社会保障その他の社会的機構	国家
44	国家その他の公共団体	社員
45	企業グループ及び社員	関連会社（又は親会社）
46	その他の債権者及び債務者	その他の債権者及び債務者
47	未決算ないし仮勘定	調整勘定——借方
48	調整勘定	調整勘定——貸方
49	対人勘定減価引当金	仮勘定及び未調整勘定

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

るからである。

ところで、クラス四の「対人勘定」は、「一般に短期的になされ、専ら金融上のもの以外の取引に結びついた債権と債務を記録する」^(一) (Les comptes de la classe 4 enregistrent les créances et dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme) ものである。

二桁の数字で表わされるカドル・コンタブルの水準で見ると、従来のプラン・コンタブルとの間にそれ程大きな変化は見られない。主たる変更は、次の三点である。すなわち、第一に、40、41及び42の「仕入先・購入先」「得意先」及び「従業員」にそれぞれ「及び関連勘定」(«et comptes rattachés») という表現が付加された。第二に、従来の「国家」に関する諸勘定に先立って社会保障関係が独立項目として取扱われることになった。第三に経過勘定がひとつにまとめられた。そして第四に、他の諸クラスと同様に、末尾のコード(49)は、「減価引当金」勘定に充てられた。

これらの変更のうち、第二の点は、社会保障が近年重要性を増して来たことのあらわれであり、第三は、コードの使用の整理によるものであり、第四は、各クラスの末尾に「減価引当金」を一括するという今回のプランの

方針によるものであって、いずれも会計学的にとり立てて論ずる程のものはないように思える。ということ、このカドル・コンタブルの水準において、検討に値することは、「及び関連勘定」という言葉の付加についてである。そして、それはたまたま、クラス四の配列の中では初めの三つのコードに係わることである。そこで本稿では、最初に特にその点を意識しながら、それら三つのコードに関する諸勘定の検討をすることにして、そのあと順次各コードの内容を検討してみたいと思う。⁽³⁾

(1) C. N. C. : *Plan Comptable Général, Edition 1982*, p.127. 「専ら金融上のもの以外の」ということは、「営業上のもの」(d'exploitation) ということになるが、「一般的に短期的になされる」という表現が加わることによって、金融上の取引以外のものでは、中・長期の債権・債務を当然に含むことが暗示されている。そしてこの点については、脚注において、次のような処遇をすべきことが明示されている。「総合諸表(＝財務諸表——筆者注)は、五年を超える債務を(付属明細書において)明らかにし、一年以上の債権・債務と一年を超えない債権・債務を(総括的には貸借対照表の脚注で、項目別には付属明細書で)明らかにして、期限の区別をする」(改訂プラン一二七ページ)。

(2) 参考までに記せば、フランスでは「社会保険」(Assurances sociales)とされていたのは一九三〇年代以前のことであり、その後「社会保障」(Sécurité sociale)という表現に代ると共に、内容的に充実が図られ、それに伴って、個人や企業の負担も増し、企業会計上も一層の重みを加えることとなって来た。

(3) なお、クラス三までの諸勘定については、われわれはすでに以下の拙稿において検討を試みた。

「プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能」(一)「本誌第七四号」第七六号、「固定資産の貸借対照表価額——フランスの対応をめぐって——」本誌第七七号、及び「プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能」(四)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)
の機能(四) 本誌第九〇号。

§1 仕入先・購入先及び関連勘定 (Fournisseurs et comptes rattachés)
得意先及び関連勘定 (Clients et comptes rattachés)

仕入先や得意先に関する債権・債務の処遇については、叙上のように、「及び関連勘定」の付加に端的に表われている。これは、主として、従来クラス五の財務勘定に含められていた手形を念頭に置いたものである。しかしながら、改訂プランのこのような対処の仕方に対しては、疑問が投げかけられている。たとえば、H・キュルマンによれば、次の二点で問題があるという。⁽¹⁾

まず第一に、商業手形は、旧プランでは、その性格を基準にして財務勘定(つまりクラス五)に含められていたが、改訂プランにおいては、関係する対人への関連を基準にして分類されることになったので、フランス法のもとでは、債権・債務の期限延長の場合に振出されることになる商業手形の性格を、誤認することになるという。このキュルマンの指摘は、やや明確さを欠くが、次のようなことを言っているのであろう。すなわち、支払期日の延期のために振出される手形は、最早営業債権(ないし債務)の性格を失って、金融上の取引として生じたものと見るべきであり、従って、「専ら金融上のもの以外のもの」を收容するというクラス四には馴染まないのではないかと。

改訂プランは、勘定体系(Plan de comptes)を提示するに当って、その分類基準について次のように述べている。「勘定体系において採られている取引分類の一貫した基準は、諸勘定が收容されるクラスと、二桁数字の諸

仕入先・得意先等に関する勘定分類

改 訂 プ ラ ン	旧 プ ラ ン
プラン・コンピュータにおける勘定分類と各勘定の機能 (㊦)	
40 仕入先・購入先及び関連勘定	40 仕入先・購入先
400 仕入先・購入先及び関連勘定	400 仕入先・購入先
401 仕入先	4000 仕入先(購入先) X
4011 仕入先—財貨・用投仕入	4001 仕入先(購入先) Y
4017 仕入先—保証金	407 仕入先(購入先)・保証金
403 仕入先—支払手形	408 仕入先(購入先)・前渡金・内金
404 固定資産購入先	
4041 購入先—固定資産購入	41 得意先
4047 固定資産購入先—保証金	410 得意先
405 固定資産購入先—払支手形	4100 得意先 X
408 仕入先・購入先—未請求	4101 得意先 Y
4081 仕入先	411 得意先・国家及び公共機関
4084 固定資産購入先	412 不良得意先
4088 仕入先・購入先—未払利息	417 得意先・保証金
409 仕入先債権	418 得意先・前受金・内金
4091 仕入先—前渡金・内金	
4096 仕入先—包装用具返却債権	46 その他の債権者・債務者
4098 許容値引・割戻等
	464 保証金預り包装用具
	465 未返却包装用具
41 得意先及び関連勘定	
410 得意先及び関連勘定	52 支払手形・支払倉庫証券
411 得意先	520 支払手形
4111 得意先—財貨・用役売上	525 支払倉庫証券等
4117 得意先—保証金	
413 得意先—受取手形	53 受取手形・受取倉庫証券
416 不良得意先ないし訴訟得意先	530 受取手形
417 未成工事「債権」	535 受取倉庫証券等
418 得意先—未請求	
4181 得意先未作成請求書	
4188 経過利息	
419 得意先債務	
4191 得意先—前受金・内金	
4196 得意先—包装用具返却債務	
4198 許容値引・割戻等	

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

勘定（＝主要勘定体系——筆者注）の、取引の経済的なカテゴリーに関連しての内部的な同質性を保証するものである」（改訂プラン五五ページ）。そしてその一般基準には、特にクラス四に関する脚注がついていて、次のような説明がなされている。

「従って、勘定体系にあらわれる「関連勘定」という概念は、同一の経済主体に係わるすべての取引の目録作り (recensement) を保証することを目的としている。例えば、40勘定は、買掛金、支払手形、未請求債務（場合によっては未払利息を含む未払費用）等の、仕入先・購入先に対するすべての債務を収容する。」

かくして、改訂プランは、クラス四については、「取引の経済的なカテゴリーの同質性」を、「同一の経済主体との取引」に求め、営業取引に関する各債権者・債務者の債権・債務は、ここに一括されることになる、としているのである。

しかるにキュルマンは、同一経済主体に係わる取引であっても、期限延長のための手形の振出しは、「専ら金融上のもの」と考えるべきであって、むしろ従来のように、クラス五に属するものと考えられるべきであると主張している。しかし、われわれの見るところでは、手形の振出しもまた、それが商業手形である以上——従って、営業債権・債務の期限延長のための手形振出しを含めて——、売上債権・債務の範疇に属するものと考えて良いのではなからうか。金融取引の性格を強く持つ、期限延長のための手形振出しの場合、そういう手形の割引や裏書等の金融的な手段にゆだねることはむしろ困難なはずであるし、将来不良債権に転ずる可能性も比較的高いはずである。そして、不良債権がクラス四（416勘定）に含められていることを考え合せると、それらをこのクラスに含めることは、むしろ一貫した措置であると言えるのではあるまいか。

また、H・キュルマンは、手形の管理の問題に注目して、次のように指摘している。

旧プランでは、手形勘定は、三桁の数字でコード化されており、下位勘定については特に指示が無いので、手形が現実には置かれている状況に依じて——たとえば引受手形、割引手形、取立手形、更改手形のような——、下位勘定を設定することが可能であった。それらの下位勘定は、手形残高を実際に確認することを容易にし、管理に適するものとなるはずである。しかるに、改訂プランにおいては、手形勘定には四桁の数字のコードが予定されているが、それは、邦貨建か外貨建か、また支払期限は短・中・長期のいずれであるかといった区別をするためのものであって、ストック勘定の性格を失ってしまっている。ということとは、手形の管理を困難にするばかりか、不正な会計操作の温床ともなる。

この批判は、手形勘定がクラス五から四に移されたこと自体の非を問題にしているのではなく、それと併せてなされた取扱上の相違を問題にしているわけであるが、この批判そのものは、フランス会計のおかれている状況からすれば首肯しうるところではないかと思う。けだし、フランスでは今なお財産としての資産の性格、すなわち資産のもつ物理的な状況を重視する立場が貫かれており、たとえば棚卸資産については、FIFOこそが、現実の物の流れを反映するものとして、大いに推奨されていることなどを考えると、それらとの一貫性からして、キュルマンの指摘は妥当なものと思えるからである。その証拠に、一九七九年の改訂プラン案を対象にしてなされたこのキュルマンの批判に応える形で、一九八二年版の改訂プランにおいては、クラス五の財務勘定において、取立手形と割引手形⁽⁴⁾とが予定されることとなった。手形の更改については明示されていないが、先のキュルマンの批判についての検討からも明らかのように、これは依然として、クラス四の「受取手形」ないし「支払

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (五)

手形」として処理されることになる。⁽⁵⁾

叙上のように、若干の動揺は見られるけれども、「対人」勘定を設けて、相変らず取引相手を会計上強く意識し続けている以上、売上債権(ないし仕入債務)として同質の手形による債権・債務をクラス四に含めることは、むしろ当然の帰結ではなからうか。⁽⁷⁾

(1) Henri Culmann; *Le Plan Comptable Révisé de 1979*, P. U. F. 1980, p. 153.

(2) 改訂プラン案では、四桁のコードを持った下位勘定として具体的に勘定体系に組込まれていたが、最終の確定プランでは、それらは必要に応じて開設されるというかたちを採っている(改訂プラン五八ページ§12参照)。

(3) 改訂プラン案では、下位勘定を持たない勘定に「取立利札・小切手・手形」が見られるだけであった。

(4) 「取立手形」(Effets à l'encaissement)や「割引手形」(Effets à l'escompte)は、いずれも資産勘定(つまり借方項目)であって、手形が「取立依頼中」や「割引手続中」の状態にあることを表わすものである。

(5) 「引受手形」(Effets à l'acceptation)は、支払いの承諾をした(または承諾がなされた)手形を意味するのであり、これは「支払手形」(ないし「受取手形」)勘定の対象となるので、特別な勘定は必要としない。

(6) 40勘定には固定資産の購入に関する債務も含まれるので、われわれとしては、40の《Fournisseurs》に対して、あえて「仕入先・購入先」という訳をあてた。しかし41には固定資産譲渡に関する債権は含まれていないので、40と41に関する限りでは、主として売上債権と仕入債務が対象になっている。なお固定資産譲渡に関する債権ならばに棚卸資産以外の流動資産(たとえば有価証券)に関する債権・債務は、46の「その他の債権者・債務者」の下位勘定を構成する。

(7) なお、仕入先に対する債権と得意先に対する債務については、今回特別の配慮がなされ、それぞれ40と41勘定にお

従 業 員 勘 定 の 分 類

改 訂 プ ラ ン	旧 プ ラ ン
42 従業員及び関連勘定	42 従業員
421 従業員—未払報酬	420 従業員前渡金・仮払金
422 企業協議会、事業所協議会等	4200 管理職員
424 従業員利潤参加	4201 事務職員・工員
4246 特別積立金(労働法L.442-2条)	4202 販売代理人
4248 交互計算	425 未払報酬
425 従業員—前渡金・仮払金	4250 管理職員
426 従業員—社内預金	4251 事務職員・工員
427 従業員—支払差止	4252 販売代理人
428 従業員—未払費用・未収収益	426 社内預金
4282 有給休暇引当債務	427 支払差止
4284 従業員利潤参加引当債務	428 企業協議会
4286 その他の未払費用	
4287 未収収益	

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

「Fournisseurs débiteurs」として「Clients créditeurs」として一括して明示されることになった。

§2 従業員及び関連勘定 (Personnel et comptes rattachés)

従業員勘定にもまた「及び関連勘定」という言葉がつけ加わったが、その内容は仕入先や購入先の場合とは異なる。すなわち、ここでの関連勘定は、企業を取巻く社会的な諸制度が従業員との関係で債権や債務(特に後者)を生ずる機会が多くなつたことを配慮したものである。そのことを念頭に置きながら、従業員に関する諸勘定の内容を順次検討してみたいと思う。

まず、冒頭に表われる「未払報酬」(Rémunérations dues)であるが、これは、今回は、「関連する諸勘定の借方記入を伴って、従業員に支払うべき報酬総額によって貸方記入される」(改訂プラン一三〇ページ)とされているところから、給料の支払いに先立って、報酬の内訳(つまり借方の費用内容)を確かめるために、全従業員に対する報酬総額で一括

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

貸記するかたちで用いられる勘定である、と解すべきであろう。⁽¹⁾そして、それは、ただちに、通常は全額相殺されるかたちで借方記入され、貸方には、給料の前払分や社会保障料などの控除分と現金等による給料の支払額が(これらの勘定を通して)記入されることになる。つまり、例えばある月の給料の支払総額が一〇〇〇〇〇〇〇Fであり、そのうちわけは、給料前渡分が一〇〇〇〇〇〇〇F、社会保障料預り金が五〇〇〇〇〇〇Fで、残りを現金払いしたとすると、仕訳は次のようになる。

(借方) 641 従業員報酬(注) 1,000,000 (貸方) 421 従業員一未払報酬 1,000,000

(借方) 421 従業員一未払報酬 1,000,000	(貸方) 425 従業員一前渡金・仮払金 100,000
	431 社会保障 50,000
	53 現金 850,000

(注) これは実際には、給料、残業手当、家族手当等の下位勘定を用いてその内容が明らかにされる。

これは、421「従業員一未払報酬」勘定が、バカンスの際に従業員の住所が一時わからなくなって給料が預かりになっているというような特殊な場合に用いられるのではなく、毎月給料の支払いに際して用いられるのである。給料日以後に例外的にその残高がある場合には、それは真の債務としてそのような特殊ケースを示すことになる、ということの意味している。控除すべきものを差引いて従業員に実際に支払うべき純額を示すために、この勘定を用いるべきであるという意見も見られるが、⁽²⁾いずれにしても、報酬の支払いの際には一度この勘定を通すことになったわけである。⁽³⁾

続く422「企業協議会、事業所協議会等」については、旧プランにおいても428に「企業協議会」というかたちで表われているが、近年の労働者の権利ないし経営参加面の拡張に伴って、企業協議会等が重きをなして来たことを反映して、プラン・コンタブルにおいても若干の変更が見られたのである。

ところでこの422勘定は、従業員五十人以上の企業に設置が義務づけられている（複数の事業所 établissements がある場合には各事業所ごとに事業所協議会が設けられる）企業協議会（Comité d'entreprise⁽⁴⁾）に対する債務をあらわすためのものである。すなわち、企業協議会に対しては、法律上あるいは同協議会との契約上、企業は一定額を払込まなければならないが、支払義務が発生してから実際に現金が同協議会に支払われるまでの間、この勘定が機能することになる。これが「従業員」に対する債務と考えられるのは、企業協議会がもともと従業員のためのものである上に、企業の負担金が、主として、企業協議会が管理する福利厚生施設の補助にあてられるからである。

金融上の取引以外の取引に伴う債権・債務を、すべて、相手となる人に結びつけて「対人勘定」において処理しようとする限り、このような対処の仕方はやむを得ないところである。⁽⁵⁾

企業協議会が、従業員の非経済的な経営参加であるとすれば、従業員の利潤参加制度は、文字通り経済的な経営参加を意味する。ところで、この利潤参加制度には、このクラス4における該当勘定のほかに、次の諸勘定が直接関わっている。

一四 規定引当金

一四二 固定資産に関する規定引当金

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

.....

一四二四 投資引当金(従業員の参加)

一六 借入金その他類似の債務

.....

一六六 従業員利潤参加

一六六一 凍結勘定

一六六二 利潤参加基金

六九 従業員利潤参加―法人税等

六九一 従業員利潤参加

これらの諸勘定がいかに機能するかを見る前に、まず利潤参加制度の概略に触れておくべきであろう。

現在のこの制度は、一九六七年の法令 (Ordonnance du 17 août 1967) によって、一〇〇人以上の従業員を有している企業に対して強制的に適用されることになったものである。同制度によれば、企業は、利益のうちから、次の算式によって得られる特別積立金を設けることになる。

$$\text{〔税引後純利益}^* \text{ (自己資本}^{**} \times 0.05) \text{〕} \times (\text{給料総額} + \text{付加価値}^{***}) \times 1/2$$

* 国内で得た税引後課税所得

** 特別積立金それ自身、有給休暇引当債務及び設備助成金を除く自己資本

*** 人件費、租税 (TVAを除く)、勤務費用、償却額、減価引当金繰入額、営業利益の合計額

更に企業は、その積立金の一二パーセント^(一)を投資引当金^(二)として計上することができ、先の特別積立金の額と共に

この金額も損金計上することが認められている（ただしそれらの元となる利益が生じた年の翌年）。

ところで、改訂プランは、従業員の利潤参加に関する会計処理について、特別規定を設けてかなり詳細な解説を試みた上、補足的な図式によって処理の仕方を明示している。そこで、われわれとしては、その解説と図式を手がかりにして、各勘定の機能を、われわれなりに図示してみた。次ページの図解がそれである。

これは、利潤参加制度に関するプラン・コンタブルの対応を、そのまま図式化してみたものであるが、この対応の仕方には、いくつかの問題点が含まれているように思う。そこで、以下、それらの問題点を指摘すると共に、必要と思われる若干のコメントを試みたいと思う。

まず第一点は、利潤参加額は費用なのか利益処分なのかという根本問題にかかわることであるが、利潤参加額が、フランス国家会計審議会（従ってプラン・コンタブル）が言うように、費用たる性格を有するものとした場合、果して、プラン・コンタブルの方式が妥当なのかどうかということである。すなわち、期末時点で費用認識しているということは、利潤参加額を、期末までに従業員によって提供された労働用役への対価の一部と見ているわけであり、算式が明示されていて金額が確定する以上、この段階での相手勘定は、明らかに「未払費用」である。従って、期末における貸方勘定は「未払利潤参加額」というようなものにならざるを得ない。そして、法律的にその支払義務が確定するのは株主総会以後のことであるから、その段階で、この「未払利潤参加額」は、「利潤参加未払金」になる。制度上「特別積立金」という名称を付すべきことが強制されているという理由で、四二四六勘定を「従業員利潤参加特別積立金」としていることは、妥協の産物としてあるいはやむを得ないことかもしれないとしても、少なくとも四二八四は、上記のように「未払利潤参加額」とすべきではなかったらう

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

利潤参加に関する諸勘定の機能

時期	事象	借方	貸方	
当期末	利潤参加に伴う引当債務の計上	691 従業員利潤参加 (費用a/c)	4284 従業員利潤参加引当債務	
次 年 度 中 期 末	株主総会後 特別積立金への振替計上*	4284	4246 従業員利潤参加特別積立金	
	投資引当金の設定**	6870 規定引当金繰入額	1424 投資引当金 (従業員利潤参加)	
	特別積立金の用途	B / S に表われる 基金の創設	4246	1662 利潤参加基金
		資本金への組入れによる株式付与	4246	101 資本金 1041 株式発行差金
		市場買入れによる自己株式の付与	502 自己株式 4246	512,514又は53の 金銭資産a/c 502
	投資機関への払込み	503~508の 投資有価証券a/c	512,514又は53	
	ない立時金が使われ	分配されない残額***	→(4246にそのまま残る)	
		用途に関する取決めの欠如	↓	
	期末	凍結勘定への振替え	4246	1661 従業員利潤参加凍結a/c
	支払 業 時 期 へ の	凍結勘定から交互計算勘定への振替え	1661	4248 利潤参加交互計算
利潤参加基金から交互計算勘定への振替え		1662	4248	

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (五)

* 株主総会終了時または株主総会後の参加契約時

** 投資引当金の去就については拙稿本文参照

*** 特別積立金の上限 (社会保障料の範囲内) を超える部分

か。その上位勘定たる四二八が「未払費用」となっているだけに、対応の不徹底さが悔まれるのである。

また、この利潤参加額については、税法上（一般税法第二三七の二条A―II）損金性が認められているが、それは、次年度に特別積立金が計上されて債務性が確定した上でのごとであり、そのことが、制度上の対応を一層複雑なものにしていることも見逃せない。

第二の点は、クラス四に直接関係はないが、一四二四の「投資引当金」についてである。これは、一年以内に固定資産を購入することを条件に損金経理を認められているものであるが、これは明らかに利益留保の性質を持つものである。そのことは、かつてのわが国の特定引当金がかかっていた問題と同じ問題を宿していることを意味する。

また、この投資引当金は、一年以内に固定資産を取得するという条件が満たされない場合には、次年度に益金として戻し入れられることはいうまでもない。そして、その条件を満たしたとしても、利潤参加に関する凍結資金が解除になる五年後（この点はなお後述）には、やはり利益として戻し入れられることになる。

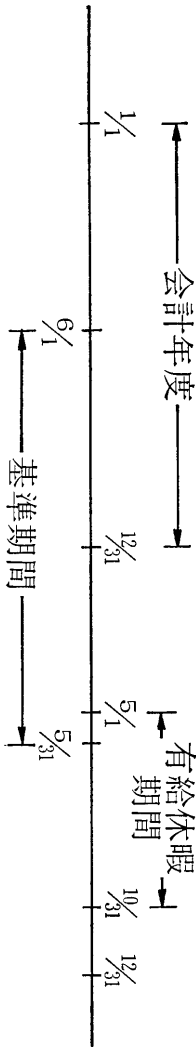
第三の点は、「交互計算」勘定についてである。交互計算とは、もともと取引相手との間に債権と債務の両者が何度か発生することが予想される場合に、それらを相殺することを目的にしてなされるものである。しかるに、利潤参加の場合には、企業にとっては債務の発生だけがほぼ一方的に生ずるのであるから、交互計算の要件を備えているとは言えない。

利潤参加額は、自己株式の付与のようなかたちで、従業員に実質的に支払いがなされるような契約上の特別措置を講じない限りは、原則的に五年間支払いが凍結されることになっているが、先の図式における最終段階の

フラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

「従業員への支払期日」は、その五年後を意味しており、ここでは、利潤参加額は、従業員の要求に応じて支払われるか、短期債務に変わることになる。従ってこの段階での貸方勘定は、五一・二、五一四ないしは五三の金銭資産か、(短期債務については)先に提起した「利潤参加未払金」というようなものになるはずである。

バカンスとして知られる有給休暇制度も、フランスでは、従業員に与えられた既得権のひとつである。労働者は、六月一日から翌年の五月三十一日までの基準期間 (la période de référence) に同一の雇主のもとで働いている場合、その労働日数に応じて、一カ月当り二・五日の割合で、翌年の五月一日から一〇月三十一日の間に——ただし契約によって延長は可能——有給休暇をとる権利を得る。万一中途で退職するなどして労働契約が解消するような場合でも、労働者は、通常は、それまでの基準期間の経過に応じて補償手当 (l'indemnité compensatrice) を受取ることになる。従って、フランスで最も多い、十二月三十一日決算の場合を考えると、通常の場合、期末には、企業にとって七カ月分——つまり二・五日×七＝一七・五日分——の有給休暇手当の支払義務が発生する



ことになる。それを認識するために用いられるのが、四二八二「有給休暇引当債務」である。この勘定は、次の四二八四の「従業員利潤参加引当債務」と共に、「引当債務」(Telles provisions) という微妙な言葉を含んでおり、これは、術語解説との一貫性という点で問題を投げかけている。

術語解説によれば、「引当債務」とは、「諸勘定の締切りの際に評価される潜在的な債務であり、その対象については全く確実な債務であるが、その支払期日ないし金額については不確定である。それは、後日必ず債務になることが運命づけられている」(改訂プラン二十七ページ)ものである。

叙上のように、有給休暇手当は、期末時点でその債務性が確定するから、金額が不確定かどうか、「引当債務」たる要素があるかないかを決定することになる。しかるに、有給休暇手当の計算は、次の二つの方式のいずれかのうち、労働者にとって有利な方法で行なわれることになっている(労働法第1、二二三―二二三―一五条)。

A 基準期間の給与支払総額の一〇分の一(一年は五二週で法定有給休暇は四週間余りになることを考慮したものである——筆者注)

B 有給休暇をとる期間に、もし働いているとすれば受取るであろう報酬額

実際には、基準期間の途中で給料の引上げがある可能性が大きいところから、Bの方式を採用する場合にはもちろんのこと、Aの方式を採用しても年度末における、次年度の有給休暇手当の計算には、不確定要素が入り込む可能性があるあることを意味する。従って、H・キュルマンが指摘するように、「引当金」たる性格は皆無であるから今回の対応は間違いでであると断定するのはどうであろうか。ここでは、少なくとも「引当てられた債務」という表

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

現を強く否定することはできないと思えるが、いかなるものであろうか。ただし四二八四「従業員潤参加引当債務」については、前述のように金額は一義的に決まるものであるから、もしその金額の費用性が認められるとすれば、引当金というよりは未払費用の性格を有するものであって、呼称は明らかにふさわしくないように思う。

なお、有給休暇手当に関しては、税法は、第三九条第一項の一のただし書きにおいて、それは「代替給料」(salaire de substitution)の性格を帯びるものとし、有給休暇期間(五月一日から一〇月三日)に休暇をとって初めて損金たる性格を付与されるものであるから、その前の年の終りに計上される「有給休暇引当債務」計上額の損金性は認めないという立場を採っている。すなわち、会計上は、有給休暇手当の支払いがなされた時点で費用計上することは、準拠性(regularité)に欠けるものとして、期末に、当該年度の基準期間の経過分は前もって債務の認識(従って費用の認識)をすることこそ原則であるということになっており、大蔵省の正式回答も出ている⁽¹⁰⁾にもかかわらず、税法では、有給休暇手当は、実際に支払われた年度に損金計上すべきこととしている。この点は、制度上の不備であると言わなければなるまい。

「従業員及び関連勘定」の最後に置かれている「未払費用」と「未収収益」については、プラン・コンタブルでは明示されていないが、前者は例えば社内預金利息の経過分を、後者は例えば給料前渡分の利息などを念頭に置いたものであろうか。

(一) この点については、H・キョルマン等も同じ解釈をしている。

(二) Cf. Jean Raffeyeu et al. ; *Plan Comptable Révisé*, Francis Lefebvre 1980, p. 128.

- (3) なぜこういうことになったのか、残念ながら現在のところわれわれにはその根拠が不明である。
- (4) その内容については、労働法第1431—1—1437—4条に規定をされている。なお「企業協議会」という訳語については、吉森賢氏(『フランス企業の発想と行動』ダイヤモンド社、昭和五九年)に従った。
- (5) ここまで「対人」を意識することがいいのかどうか、そしてまた取引相手だけでなく「債務」を強調し過ぎていいのだろうか。先の「未払報酬」のことを考え合せて、われわれには疑問である。
- (6) 参考までに記せば、原語では《Participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises》であるから逐語訳すれば「企業の発展成果への従業員への参加」である。
- (7) この割合は当初一〇〇パーセントであったが、その後次第に低下し、一九八三年一〇月一日以降この水準になつてゐる。
- (8) これは、後に見るように「積立金」つまり留保利益の性格を持つものである。
- (9) Henri Culmann; *op. cit.*, p. 159.
- (10) Réponse ministérielle Colbeau, 25 octobre 1972, p. 4333 (Cf. *Memento Pratique Francis Lefebvre Comptable* 1984, Editions Francis Lefebvre 1984, p. 219).

§3 社会保障その他の社会的機構 (Sécurité sociale et autres organismes sociaux)

国家その他の公共団体 (Etat et autres collectivités publiques)

社会保障に関する債権・債務は、従来は、その他の債権者・債務者の一科目として軽い扱いをされていたが、改訂プランにおいては、クラス四の主要勘定体系(カドル・コンタブル)の一構成要素として重視されることになつた。プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

社会保障・国家等の勘定分類

改 訂 プ ラ ン	旧 プ ラ ン
43 社会保障その他の社会的機構	46 その他の債権者・債務者
431 社会保障
432 その他の社会的機構	463 社会保障
434 社会的機構—未払費用・未収収益
8386 未払費用	
4387 未収収益	43 国家
44 国家・その他の公共団体	430 国家分担金（戦争損害）
441 国家—未収助成金	432 仮払貸付金ないし助成金
4411 投資助成金	436 税金
4417 経営助成金	438 国家との特別取引
4418 均衡助成金	
4419 前受助成金	
442 国家—第3者から回収可能な税金	
4424 債務者	
4425 社員	
443 国家・公共団体・国際機関との特別取引	
444 国家—法人税	
445 国家—売上高税	
4455 未払売上高税	
44551 未払TVA	
44558 TVA類似税	
4456 控除可能売上高税	
44562 固定資産TVA	
44563 他企業負担TVA	
44566 その他の財貨・用役TVA	
44567 繰越控除TVA	
44568 TVA類似税	
4457 徴収売上高税	
44571 徴収税額	
44578 TVA類似税	
4458 未調整ないし仮払TVA	
44581 仮払い—簡易税制	
44582 仮払い—協定課税制度	
44583 売上高税	
44584 事前回収TVA	
44586 請求書着売上高税	
44587 請求書未送付売上高税	
446 保証債券	
447 その他の税金等	
448 国家—未払費用・未収収益	
4486 未払費用	
4487 未収収益	

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (五)

った。これは、企業が債務者となる社会保障関係費の債務発生（従業員への給料支払いの際の社会保障料預り分を含む）と、若干の社会保障関係収益に対する債権⁽¹⁾を確認するためのものである。しかし、その内容について会計上特に問題にすることは無いように思う。

しかるに、国家その他の公共団体に関しては、特に付加価値税の処理について多数の勘定が新たに用意され、旧プランに比べて、「国家」に関する勘定を一举に豊富なものとしている。

旧プラン制定以後十年余り経過した一九六八年一月一日から法律によって一般化された付加価値税については、旧プランに何の言及も見られないのは当然である。そして、この制度の導入の当初は、その会計的な判断をめぐってかなり動揺が見られたことは否定できない。しかしながら、現在では、付加価値税は成果中立的であり、企業にとっては、売上に伴って言わば代收したものが国家に対する債務となり、仕入や購入の際に支払ったものが、その債務の控除額となることが極めて明瞭に意識されるようになり、プラン・コンタブルにおいても、そのような理解のもとに諸勘定が設けられている。付加価値税制の細部に立入れば論ずべきことは多いが、われわれは、すでにフランスの付加価値税制について検討を試みたことがあり、ここでは特に、クラス四に設けられた、付加価値税関係の諸勘定の機能を明らかにする方向で、付加価値税制の骨組みを理解するにとどめたい⁽²⁾と思う。⁽³⁾

商品売上時：

(借方) 得意先 / (貸方) 商品売上

(掛)
44571 代收TVA

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (掛)

プラン・コンタクトの各勘定分類と各勘定の繰越 (円)

(注) 《T. V. A. Collectée》は「代徴収したTVA」の意味であるから、これは「預りTVA」とした方が、よりわかり易いかも。しれない。

商品仕入掛：

(借方) 商品仕入

／ (貸方) 仕入先

44566 その他の財貨用役に関する控除可能 TVA

固定資産繰入掛：

(借方) 固定資産

／ (貸方) 購入先

44562 固定資産に関する控除可能 TVA

課税期末（1ヶ月ごと）2ヶ月毎）：

(借方) 44571 (前出)

／ (貸方) 44566 (前出)^(注1)

44562 (前出)

44551 未払TVA^(注2)

(注1) 固定資産に関する TVA は全額即時控除されるが、商品仕入に関して支払った TVA (44566a/c) は、1ヶ月遅れて控除される。

(注2) 借方に差額が表われる場合には、企業の選択で①44566a/c の金額を44571の額に合せるように引「下げて」、44566の残高を次期に繰越すか、②44567「繰越控除TVA」a/c を用いる。

以上が、付加価値税制の会計処理面に関する基本構造である⁽⁴⁾。

(1) 病気、事故あるいは出産の場合に、企業が従業員に報酬を支払った場合、企業は社会保障から休業補償給付を受け

る権利が発生する。

(2) 拙稿「付加価値税制の基本的構造とその企業会計的側面」『経済研究』第五七号、昭和五二年三月。

拙稿「付加価値税制の会計技術的側面」『税経通信』第三二巻第五号、昭和五二年五月。

(3) なお、「売上高税」とか「TVA類似税」という言葉がところどころに入っていてやや違和感を与えているが、それは、付加価値税に酷似する特別税——たとえば材木税、繊維税、被服業分担金等——が存在するための措置である。

なお、助成金に関する債権など、付加価値税以外のものに関する債権・債務などについては、費用・収益勘定について検討をする時に触れるつもりである。

(4) なお、科目名からだけではその内容がわかりにくい二・三の勘定について、われわれの理解するところを述べてみると、まず四五六三の「他企業負担TVA」は、所有権を有しない固定資産を取得した時に支払った付加価値税を表わすものであり、四四五八三の「TVA還付請求」は、控除税額が預り税額を上回る場合に、その額を国庫に支払請求した時に生ずるものであり、四四四八四の「事前回収TVA」は、本来控除時期が次の期以降であるものを申告書上で控除してしまった場合に用いられるものであろう。

§4 企業グループ及び社員 (Groupe et associés)

その他の債権者及び債務者 (Débiteurs divers)

未決算ないし仮勘定 (Comptes transitoires ou d'attente)

調整勘定 (Comptes de régularisation)

対人勘定減価引当金 (Provisions pour dépréciation des comptes de tiers)

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

47の「国家その他の公共団体」のあとに続くこれらの諸勘定については、逐一検討を加える必要があるとは思えない。そこで、ここでは、それらを通して見た場合に感じられる疑問点を中心に、若干のコメントをしてみたいと思う。

まず第一に、46「その他の債権者・債務者」は、「得意先」ではない、固定資産売却先及び有価証券売却先に對する債権と、営業上の仕入先・購入先ではない、有価証券の購入先に對する債務とを記録するための諸勘定と、未払費用と未収収益を記録する勘定を含んでいる。前者については、なるほど40と41の対象にはなりにくいけれども、有価証券の売買に関する債権・債務が、なにゆえにクラス四に含まれるのか、われわれは理解に苦しむところである。なぜなら、クラス四は、「専ら金融上のものである取引」は対象から除くことになっているからである。また、後者の未払費用・未収収益は、従来のように調整勘定とは考えられずに、「次期」を債権者・債務者と見てここに位置づけたのであろうが、牽強附会の感を免れない。

47の「未決算ないし仮勘定」は、一九七九年の改訂プラン案の段階では、「社員」に関する取引、外貨換算差額修正、経過利息など雑多なものを含んでおり、まさに「この勘定の構成基準は、内容からは明らかにならぬ^(一)」^(一)。しかし、確定プランでは、社員に関する取引、経過利息などはここからはずされて、かなり整備されたと評価して良いのではなからうか。

最後に、48の「調整勘定」には、経過項目に関する本来の調整勘定たる前払費用と前受収益のほかに、数期間に配分すべき費用（固定資産取得費用とか社債発行費用など）が含まれているが、前者と後者は質的に異なるものがあり、それらは分けて考えるべきではなからうか。そして、クラス四の「対人」勘定に含めることがいかどう

かは別に⁽³⁾して、先の46勘定に関して牽強付会であると指摘した未払費用と未収収益とを調整勘定に移して、いわばわが国での理解の仕方⁽³⁾に合せる方が、より妥当な対処の仕方ではないであろうか。

(1) Henri Culmann; *op. cit.*, p. 161.

(2) 運搬費や据付費を除く固定資産取得費については、フランスにおいては従来固定資産原価に算入せず、それを三年で償却するという、税法に基づく実務慣行が存在しており、改訂プランではそれにどう対処するか、われわれは注目していた(拙稿「固定資産の貸借対照表価額——フランスの対応をめぐって——」、『経済研究』第七七号、昭和五七年三月、二七六―七ページ)。今回、償却年数は明示されていないが——従って税法に従って五年と考ええる考え方が有力(Cf. *Dictionnaire de la Comptabilité*, Editions des Publications Fiduciaires 1984, p. 432)——、数年間に亘って配分すべきことがはっきりしたわけである。

(3) 改訂プランの分類法では、クラス四以外に適当な場所を探すことがむずかしい。

クラス五 財務勘定

貸借対照表に関する最後の勘定群は、この財務勘定であるが、これについての改訂プランの変更の内容は、すでに諸クラスの検討において触れたところである。それでもなお、細部に立入れば、コメントすべきことは皆無ではないかもしれないが、ここで特に採上げるべきことは無いように思える。われわれとしては、このクラス五が、先のクラス四の充実ぶりに比べて、構成項目の点で著しい貧困化を見ていることを指摘するにとどめた

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (四)

財務勘定の分類

コード 番号	改訂プラン	旧プラン
50	有価証券	短期借入金
51	銀行・金融機関等	短期貸付金
52	—	支払手形及び支払倉庫証券
53	現金	受取手形及び受取倉庫証券
54	前払管理及び信用貸管理	受取小切手及び受取利札
55	—	有価証券及び国債
56	—	預金及び郵便小切手
57	内部振替	現金
58	—	前払管理及び信用貸管理
59	有価証券減価引当金	内部振替

プラン・コンタブルにおける勘定分類と各勘定の機能 (5)

い。主要勘定体系の水準で示した、財務勘定の分類を見てもそのことは明らかである。