

ブラン・コンタブルについて-ピエール・ロザールの所説を中心にして-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大學商學研究所 公開日: 2009-04-18 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 鈴木, 義夫 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/5834

プラン・コンタブルについて

——ピエール・ロゼールの所説を中心にして——

鈴木 義 夫

目 次

- 一 はじめに
- 二 プラン・コンタブルの成立要件
 - 1 プラン・コンタブルの意味
 - 2 会計標準化
 - 3 理論側面
 - 4 実践面——勘定利用者の具体的必要
- 三 プラン・コンタブルの内容
 - 1 勘定枠の構造
 - 2 一般会計
 - 3 経営分析会計
 - 4 特殊勘定
 - 5 希望
- 四 プラン・コンタブルの法的承認
- 五 プラン・コンタブルの適用
- 六 プラン・コンタブルと国民会計
- 七 国際的な会計標準化
 - 1 国際プラン・コンタブル
 - 2 ヨーロッパ・プラン・コンタブル

一 はじめに

「共同市場」のいわば牧歌的な段階はすでに過ぎ去った今日のヨーロッパでは、激しい競争が対内的にはヨーロッパ共同市場の加盟諸国間で、対外的には米国との間に展開されている。こうしたなかで企業の競争力を強化するため、一方では資本の集中がおこなわれ、他方では企業の集中合併が盛んにおこなわれており、さらに一國経済の枠を越えた「ヨーロッパ企業」が形成されつつある。こうした状況のもとにおいて、会計の標準化に対する関心はとみに高まってきている。本稿はフランスにおけるプラン・コンタブル作成の有力メンバーのひとりである、ピエール・ロゼールの所説を通じて、会計標準化のもつ今日的な意味を考えようとするものである。

二 プラン・コンタブルの成立要件

1 プラン・コンタブルの意味

今日われわれは企業の活動を記帳する会計的方法として複式簿記を用いている。その際、できるだけ論理的かつ容易な方法で勘定を配列しようと努力する。そしてどのような勘定分類の基準を選ぶべきかについてはこれまで多くの論者が意見を述べてきた。それがどのような意見であったにせよ、その基礎には勘定分類に対する必要があったはずである。勘定分類に秩序を設けることの必要性が、「勘定の一般的な枠」(cadres généraux de comptes)およびこの枠内での「詳細な勘定分類表」(listes détaillées de comptes)を作成するという方向へとひとびとの関心を導いていった。そして勘定をいくつかの「クラス」に分類し、特定の事実ないしは性質を示すのに数字を用いることの有用性が認識された。さらに、「十進法によるコード化」(codification décimale)を用いることの利益が理解された。このことによ

って、勘定の体系的な組織化が一步前進したと同時に、会計機の導入がこのコード化を不可欠のものとした。⁽¹⁾

しかし、特定の事実の性質とそれに関連する勘定の設定との間に一致をみるためには、「用語」(terminologie)を再検討し、「定義」(definitions)を明確にしておく必要があった。⁽²⁾

こうした準備段階を経たうえで作成された勘定分類表は、実際の企業においてみられる事実をうまく収容しうるかどうかでテストされ、その実際への適用能力を証明したのである。⁽³⁾

このような勘定の秩序だった表ということがプラン・コンタブルの最初の意味となった。バトルドン (Léon Batarbon) は、「一般的にいつて、商事企業の『プラン・コンタブル』は基本的には合理的な秩序のなかに分類された諸勘定——これはこの企業によって利用されなければならない——の分類表ともいべきものをさす。つまり、自分の商売をはっきり見るために、会計人が商取引の発生の際に必ず作成すべき一覧表ともいべきものである。」⁽⁴⁾と述べている。この意味でのプラン・コンタブルは、企業における会計の一般的な組織をさし、後述する会計の標準化を目的とした「プラン・コンタブル」(この場合、Plan comptable normaliséと呼ぶべきであろう)⁽⁵⁾とは区別される。

ところで、企業活動の複雑化と増大とが勘定の秩序だった表の作成をますます困難にした。またそれまで個人的に考え出されていたものは、さまざまな勘定利用者の要求の増大によって、すぐに限界にぶつかってしまった。そこで、会計専門家と勘定利用者の組織化された協力体制の確立の必要性が痛感され、この方向への努力がかさねられた。こうして会計の「標準化」(normalisation)のための段取りが整ったのである。⁽⁶⁾

2 会計標準化

通常、会計技術はそれほど強制的な性格をもつものでなく、いくつかの手続間に一定の選択の余地を残している。しかしそれら手続は同じ価値をもつものではないし、企業が解決すべき問題に等しく適用されるものでもない。

しかし、企業間の比較が可能となるためには、明らかに、勘定および成果が同一のあるいは少なくともほぼ同じような形で示されなければならない。⁽⁷⁾

フランスにおいて、他の手続と比較して一層良いものと判断された手続と最低限の共通した規則を会計実践のなかに滲透させ、それによって会計手続の統一化をはかろうとする運動はずっと以前からあった。⁽⁸⁾が、実際にこれが問題となったのは戦後であるといえる。

さて、フランス会計標準化協会 (Association française de Normalisation) によれば、標準化するということは、「規則を設定すること」(établir des règles) を意味する。こうした規則に従うことによって、一定の企業は同一の基礎にもとづいて会計処理をおこなうことになる。その結果、企業間の比較が可能となるばかりでなく、企業の内部においても、会計手続の合理化の可能性が与えられる。そしてこのことは結局「会計サービスの生産性」(productivité du service comptable) と「企業の管理行為における生産性」(productivité dans les actes de gestion de l'entreprise) とにながるのである。⁽⁹⁾

会計標準化のための体系的な研究はこうした指導理念 (idées directrices) から出発した。それと同時に会計標準化の理論側面と実際側面とがあわせ研究された。この点についてロゼールは次のように述べている。「理論的な概念と実践的な適用とを同時にしかも相互に改良するためには、この二つの研究のあいだに永続的な結合が維持されるべきであろう。このようにみると、『研究』と『教育』とが重要な役割を演じなければならない」。⁽¹⁰⁾

3 理論側面

ロゼールは、会計学 (science comptable) というものが存在するという意見には反対の立場をとる。むしろ、「われわれは記録、測定の方法と技術の前に立っているという方が一層合理的であるように思われる。会計は自ら法則を形成

するというような類のものではなくて、経済学および社会学の領域における法則の探求に貢献するものなのである。それで会計は、科学のなかで証明された法則から示唆をうけて規則を尊重するという限りにおいて、科学的な性格をもつのである。これら規則は時間（ある期から別の期へ）、空間（ある企業から別の企業へ）における比較を可能にする一般的な目的と結果とをもたなければならない。厳格な規律に従って記録された知識の蓄積の上に基礎をおいてはじめて、比較研究は重大な意味をもつ関係、すなわち因果関係 (*relation de cause à effet*) を浮彫りにすることができるのである⁽¹¹⁾。

このように、ロゼールは会計における比較研究の重要性を強調している。それは、比較研究を通じて会計現象間の関係を明らかにしようとする彼の会計に対する基本的な態度のあらわれといえる。ここにまた彼は会計標準化の論拠を求めているのである。事実、この点について、ロゼールはポアンカレ (*Henri Poincaré*) の「科学と仮説」 (*Science et hypothèse*) から次のような言葉を引用している。「科学とは素朴な独断主義が考えているように物それ自体に到達するのではなくて、物事の間関係に到達するのである。その関係の外において、認識しうる実在 (*réalité*) はないのである⁽¹²⁾」。

さて、もしわれわれが会計に測定と時間・空間における比較の確かな手段となることを要求するとするならば、会計は次の条件を備えなければならない。

(1) 会計は正確な定義に基礎をおく「用語」を用いるということ。つまり用いられる概念については同一の定義を使用すること。

(2) 会計はよく定義された基準に従って論理的に事実を「分類する」こと。

(3) 会計は勘定のクラス間の「運動」の記録に対する一般的な方法を提供すること。

(4) 会計は記録すべき「価値」の決定に対して、できるだけ一般的な規則を明確にすること。

(5) 財政状態を確定し、その増減変化をあとづけ、成果を測定するために、「会計資料の利用」を改良すること。⁽¹³⁾

こうしてみると、確かに、「プランの内容は、勘定組織を軸とする、勘定運用方式の解明に重点をおかれて」おり、「発生主義原則、実現主義原則、費用・収益対応原則、費用配分原則、継続性原則、安全性原則などというような会計理論的体系化という点では、プラン・コンタブルの内容ははなはだしく劣っている」⁽¹⁴⁾。しかし、それでもなお会計の理論的な研究は、粗雑なものであったが、古くからあったことをわれわれは見過してはならない。

例えば、一六七五年に出版されたサヴァリ (Jacques Savary) の「完全なる商人」(Le Parfait Négociant) は、当事支配的であった貸借対照表作成の実践を反映したものと理解されている。そのなかで彼は(1)最低価値原則、(2)実現原則および(3)債権を健全なもの、疑わしいもの、不良のものに分割する原則を叙述している。たとえそこには固定資産の評価についての研究が欠けていたとはいえ、われわれは、評価規定がサヴァリの「完全なる商人」にみられ、しかもそれが当事の支配的な実務の反映であった点には注目すべきであろう。⁽¹⁵⁾その後、フランスは、簿記理論の面で、擬人説を完成した点で高く評価されなければならない。しかし、十九世紀後半にドイツを中心に展開された物的説が擬人説にとって代わるに至って、フランス会計学は、理論において、全くドイツ会計学に地位を奪われた格好となった。⁽¹⁶⁾

今日、われわれは、フランスにおいて、ドイツそれもとくにシュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) の影響と思われるが、損益計算重視と貸借対照表の動的な理解をみることができ、こうした理解が「プラン・コンタブル」作成の際にとり入れられたという指摘に接することができる。このことをブリュネ (André Brunet) は次のように述べている。「一九四七年九月に完成したフランス会計標準化委員会の仕事は、貸借対照表の動的な面 (aspect dynamique du bilan) に付された重要性をはっきりと強調している」。⁽¹⁷⁾ 事実、われわれはシュマーレンバッハの学説がフランスの学

者によって受継がれているのを知っている。⁽¹⁸⁾

このように、会計の理論的な研究という面では、フランスはドイツとくらべてかなりおくれている。しかし、「プラン・コンタブル」がある学説を結晶化したものでないとしても、その体系化の過程で理論面についての配慮はされており、さらに実務のなかからより良いものと判断された手続が集められたという点に、われわれは注意すべきである。たしかに、「プラン・コンタブル」の内容は国家によって強制ないしは推奨された会計規則からなっている。が、それら規則は実務慣行のなかにみられたものから帰納的に集められたものである。この点は、「プラン・コンタブル」の性格づけに際して、とかく見落されている。

4 実践面——勘定利用者の具体的必要

理論上の線がまず引かれ、その線にそって会計標準化のプログラムが作成された。そしてその際、勘定利用者の具体的かつ実践的な必要が考慮されるべきである、ということが明らかにされた。しかし、その必要は数多くあり、極めて多岐にわたり、しかも時として相反するものであったので、どの必要が最も重要なものであるかを順位づけなければならなかった。⁽¹⁹⁾ そうした要求には次のものがあつた。

一般に、第三者、それもとくに銀行と会計士の影響があつた。銀行と会計士は経営分析をおこなう際に、その仕事が多岐にわたり、しかも時として相反するものであつたので、どの必要が最も重要なものであるかを順位づけなければならなかった。⁽¹⁹⁾ そうした要求には次のものがあつた。

企業の集団化ということも会計標準化をはやめる原因のひとつとなつた。

公の権力が、これまた、一定の利益と交換に、標準化をおし進めた。例えば、国との取引を認めてもらうためには、あるいは株式の上場を認めてもらうためには、あるいはまた税務上の一定の利益を獲得するためには、企業は勘定設定の一定の規則に従うことが義務づけられた。これ以外の場合において、公的権力はそれぞれの仕事の性格に応じて、

一層厳格な規則を課した。例えば、保険会社と銀行にである。⁽²⁰⁾

こうした要求のうち、とりわけ「現代企業の合理的な管理」(gestion rationnelle de l'entreprise moderne)に含まれる必要が、「プラン・コンタブル」作成の際に、中心に据えられた⁽²¹⁾。経営管理上の必要が会計標準化の計画をたてる際に中心に据えられたということは、不確実な経済界におかれては、経営から生ずる当然の要求の反映といえる。これを会計的な面で見れば、伝統的な「歴史的な情報」(enseignements historiques)だけでは満足せず、予見 (prévisions) の重要性をも考慮するということを意味した。しかし、企業は内部的な要求だけでなく、外部的な要求にも応じなければならぬ。そこで「プラン・コンタブル」では、この二つの要求が、同時に、しかも両者の独立性を尊重して、具体化された。⁽²²⁾

以上みたごとく、「プラン・コンタブル」は、複式簿記をその基礎とし、秩序立った勘定組織、明確な用語と定義を含むという形で、構成されている。さらに、実際におこなわれている実務のうちで一層良いものと判断された手続と最低限の共通した規則が「プラン・コンタブル」のなかに集合された。そしてそうした手続および規則を実務のなかに浸透させてゆこうとするところに、「プラン・コンタブル」のねらいがあった。また「プラン・コンタブル」の作成に際しては、理論的な側面(これは、ドイツおよびアメリカにおける理論研究とくらべて、はなはだ見劣りするものであるが)、さらに現実の要求それもとくに現代企業の経営管理上の要求が考慮された。この点をとくに明確に示しているのが、財務会計と管理会計とが、独立性を与えられた形で、「プラン・コンタブル」に同時に収容されているということであろう。このように、複式簿記を基礎とした勘定分類システム、実務にみられるより良い手続、規則、理論側面さらに現実の要求といういくつかの要件が具わってはじめて、「プラン・コンタブル」は成立したのである。

(1) Pierre Lauzel, *Le Plan comptable français*, Presse Universitaires de France, Paris, 1965, pp. 7-11.

- (2) Ibid., p. 11.
- (3) Ibid., p. 11.
- (4) Léon Batardon, *La comptabilité à la portée de tous*, Dunod, Paris, 1964, p. 312.
- (5) Pierre Lassegue, *Comptabilité de l'entreprise*, Sirey, Paris, 1961, p. 90.
- (6) P. Lauzel, op. cit., pp. 11-12.
- (7) P. Lassegue, op. cit., p. 88.
- (8) Ibid., p. 88.
- (9) P. Lauzel, op. cit., pp. 12-13.
- (10) Ibid., p. 14.
- (11) P. Lauzel, op. cit., p. 14.
- (12) Ibid., p. 14.
- (13) Ibid., pp. 15-16.
- (14) 青木 脩、フランス会計学、実務会計社、昭和四〇年、一八七頁。
- (15) Helmut Kinkel, *Die Bewertung in der französischen Jahresbilanz*, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1961, S. 12-13.
- (16) 青木 脩、前掲書、二二二—二二四頁。
- (17) André Brunet, *Rapport général présenté au nom de la Commission de normalisation des comptabilités*, cité par E.G. Snozzi, *L'interprétation du bilan*, Dunod, Paris, 1965, p. 7.
- (18) Ermenegildo G. Snozzi, op. cit., pp. 1-12. この点については問題がある。例えば、Snozzi は貸借対照表の理解では「*エマーレンヒッソンの説を取り入れながら、減価償却については、評価論を説いている。これは「プラン・コンタブル」に「*じやもんをいふことである。この面の検討は今後の問題として残しておくことにする。*」*
- (19) P. Lauzel, op. cit., p. 16.
- (20) P. Lassegue, op. cit., p. 90.
- (21) P. Lauzel, op. cit., p. 17.

(22) Ibid., pp. 17-18.

三 プラン・コンタブルの内容

一九四六年四月四日の大統領令によって、「会計標準化委員会」(commission de normalisation des comptabilités)が設置された。この委員会の目的は、すべての一般企業に適用しうる会計標準化の草案を作成することにあつた。会計標準化委員会はその仕事を一九四七年に終えた。この草案はすぐに同年九月十八日の省令によって承認され、「プラン・コンタブル・ジェネラル」(Plan comptable général)という表題で、「国家印刷局」(Imprimerie Nationale)から出版された。これは「普通一九四七年プラン・コンタブル」といわれている。この「プラン・コンタブル」はまず国营企業(entreprises nationalisées)に適用され(一九四七年十月二十二日付大統領令第四七二〇五二)、ついで次のような、程度の差こそあれ、公的な性格をもつ企業に強制的に適用された。

- (1) 国家が資本金の二〇%およびそれ以上を出資した半官半民会社 (Sociétés d'économie mixte) (一九四七年十月二十二日付大統領令第四七二〇五一)。
 - (2) 国家が、少なくとも一〇、〇〇〇、〇〇〇フランの保証を引受けた会社 (一九四七年十二月三十日付省令)。
 - (3) 再建ないしは再構成の協同組合 (一九四八年十一月十九日付大統領令)。
 - (4) 自治体および石油調査局 (一九四八年十一月二十二日付省令)。
 - (5) 印刷物配達協同組合 (一九四八年十二月三十一日付大統領令)。
 - (6) 行政的な性格をもつ一定の公共事業ないしは団体 (社会保障金庫)⁽¹⁾。
- その後、この四七年プランは一九五七年にその一部が修正された。なお、以下で使用するプラン・コンタブル・ジ

エネラルはこの一九五七年の改訂版⁽²⁾である。

プラン・コンタブル・ジェネラルは次のような内容より成っている。

「原則」という表題のもとに、プラン・コンタブル・ジェネラルの目的と内容が次のように述べられている。

プラン・コンタブル・ジェネラルは、時間・空間における比較に不可欠な同質性と商・工業企業およびそれ以外のいっさいの関係組織の特徴、必要および手段にその規定を適合させるのに必要な柔軟性とを融和させて、会計の漸進的な標準化の実現を目的としている。このために、プランは次のことを提示している。

(1) 十進法に従って設定される勘定のコード化と主として経済的・法律的概念に従った事実の分類。

(2) 説明的な用語。

(3) 必要な時には、資産変動の記録のための正確さ。

(4) 資産評価の一般的な方法。

(5) 経営勘定、損益勘定および貸借対照表の雛形。

(6) 費用、原価および成果の決定方法。

プラン・コンタブル・ジェネラルは次のものを含んでいる。

- 1 十クラスの勘定に分割された勘定枠 (cadre comptable)。
- 2 一般会計 (comptabilité générale) (クラス1から9まで) に関する規定。
- 3 経営分析会計 (comptabilité analytique d'exploitation) (クラス9) に関する規定。
- 4 特殊勘定 (comptes spéciaux) (クラス0) に関する規定。
- 5 これら四つの基本部分の外に、希望と附録 (de voeux et d'annexes) が加えられている⁽³⁾。

これら内容について簡単にみてみよう。

1 勘定枠の構造

「勘定の枠」(cadre des comptes)が「プラン・コンタブル」のいわば枠を構成している。

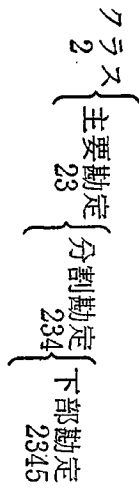
一九四七年と一九五七年の「プラン・コンタブル」の枠は、十進法の分類システムに従って、0から9までの番号をつけられた十クラスの勘定よりなっている。

一般会計 (comptabilité générale, Geschäftsbuchhaltung)

クラス1	長期(永久) 資本金勘定 (Comptes de capitaux permanents, Langfristiges Kapital) ⁽⁴⁾
クラス2	固定資産勘定 (comptes de valeurs immobilisées, Anlagevermögen)
クラス3	棚卸資産勘定 (comptes de stocks, Vorräte)
クラス4	第三者勘定 (comptes de tiers, Konten Dritter)
クラス5	財務勘定 (comptes financiers, Finanzkonten)
クラス6	費用勘定 (comptes de charges par nature, Aufwendungen)
クラス7	収益勘定 (comptes de produits par nature, Erträge)
クラス8	成果勘定 (comptes de résultat, Erfolg)
クラス9	経営分析勘定 (comptes analytiques d'exploitation, Betriebsbuchhaltung)
クラス0	特殊勘定 (comptes spéciaux) ⁽⁵⁾ (契約、裏書、担保)

このように、勘定の全体は十「クラス」に分割されている。そしてこれらクラスはさらにこのクラスの数字の右側におかれた0から9までの数字によって指示された「主要勘定」(comptes principaux)に細分割される。かくして、勘定 No. 12 はクラス1の主要勘定を指示することになる。主要勘定がこんどは「分割勘定」(comptes divisionnaires)

に細分割される。この場合も、前の勘定番号の右側に0から9までの第三番目の数字がつけ加えられる。例えば、勘定 No. 123 はクラス1の主要勘定2に属する分割勘定3ということになる。さらに分割勘定は第四番目の0から9までの数字のつけられた「下部勘定」(sous-comptes)に分割される。例えば、クラス1は主要勘定 No. 10, 11, 12, 13, 14 等々を含む。主要勘定 No. 12 には、例えば、分割勘定 No. 120, 121, 122, 123, 124 等々が含まれる。そして分割勘定 No. 120 においては、例えば、われわれは下部勘定 No. 1201, 1202, 1203, 1204 等々をみることができる。このように勘定が分割される。それを図で示せば次のようになる。^(a)



こうした勘定枠について次のような批判がみられる。

この勘定枠は、柔軟性というものを認めているとはいえず、その実、全く厳格な枠を要求している。つまり、分類の様式が区画——このなかに諸勘定が割当てられるのだが——の数を十に制限しているということである。そこから次のような結果が生じてくる。

(a) その性質あるいはその目的によって、「プラン・コンタブル」が用意しなかった勘定を開設することを必要とする多くの企業は、十一番目のあるいは十二番目のクラスを用いたものに、それを用いることができない。

(b) 逆に、別の企業は「プラン・コンタブル」によって用意された区画のうちいくつかを無用のものにしなければならなくなる。

(c) 十進法分類が課する厳格な枠のために、「プラン・コンタブル」は、同一クラスのなかに、当然別の区画に入る

べきものが、その区画がないために、違った性質の勘定を集めざるをえなくなる。⁽⁷⁾

2 一般会計

一般会計(クラス1から8)に関して、プラン・コンタブル・ジェネラルは次のことを示している。

第一章 一般規定

第二章 説明的な用語

第三章 クラス1から8までの勘定の運用の様式と評価原則

第四章 特殊な場合⁽⁸⁾

複式簿記をつけることおよび貸借対照表の締切日を十二月三十一日に定めるといふ一般規定を示した後に、「プラン・コンタブル」は、ここでは、勘定使用の一般的な規則を示し、採用された枠を構成している諸勘定ならびにそれら勘定のなかのあるものの評価の基礎を詳細に検討し、さらに会計帳簿などを列記している。⁽⁹⁾

さて、一般会計は次のような職能をもっている。すなわち、

(1) 積極・消極財産の状態を表わすこと。

(2) 会計年度の経営の全成果と臨時の損失および利益あるいは前年度の損失および利益を計算に入れた最終成果を決定することである。

一般会計はこの目的のために、次のものを用いる。

- (i) 貸借対照表勘定(クラス1から5まで)
- (ii) 経営勘定(クラス6から7まで)
- (iii) 成果勘定(クラス8)⁽¹⁰⁾

3 経営分析会計⁽¹¹⁾

経営分析会計（クラス9）には次のものが含まれている。

- 第一章 一般規定
- 第二章 説明的な用語
- 第三章 基礎的方法とクラス9の勘定運用の様式
- 第四章 基礎方法への補足
- 第五章 固定費と変動費
- 第六章 予定原価の方法
- 第七章 分析会計と予算

結論

経営分析会計は次のような任務をもつ。

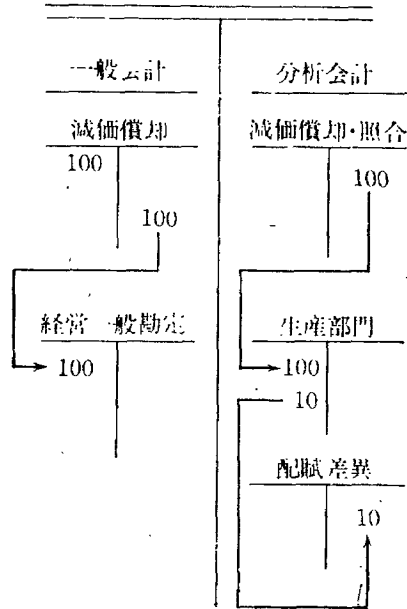
第一に、売上原価の決定あるいは収益性のコントロールに貢献しうる要素をはっきりさせること、また必要な場合には、物財、製品あるいは用役の計算書作成の証拠となる要素を提供すること。

第二に、(1)経営費用の分析とそれら費用の増減変化の観察、(2)これら費用と予見ないしはあらかじめ設定された標準（ノルマ）との比較、その差異の分析、その原因の追求を通じて、経営の内部状態の検討を可能にすること。

第三に、企業の資産、すなわち固定資産、それもとくに自らの必要のために自らの配慮によって構成されたもの、あらゆる性質の棚卸資産、仕掛品等々の一定の要素の評価の基礎をその企業に提供すること。

企業は、この目的のために、クラス9にまとめられている勘定を用いる⁽¹²⁾。

第 1 図



経営分析会計は、前述したごとく、一般会計からは独立したものであり、企業の内部管理上の必要をとくに考慮に入れた形で構成されている。

「プラン・コンタブル」の作成者たちは分析会計に、一般会計とくらべて、ずっと大きな自由を与えることを望んだ。それは次のような両会計の性格の差異によった。

一般会計は確実な基礎にもとづいて作成された財務諸表を第三者に提供しなければならぬ。このことは必ずしも内部管理上の必要とは合致しない。これに対して、経営分析会計では、なんとといっても内部管理上の必要が前面に据えられており、管理上急速な資料が要求される時には、数値の厳密な正確さが犠牲にされることもありうるのである。しかし、そうはいっても、この両会計が全く別個のものであるというのではなく、両者を結びつけ、両会計の数値の差異分析、その原因の究明などは当然必要とされる。その場合、この両会計を結びつけるために、「照合勘定」(comptes réfléchis) が導入された。例えば、減価償却費が一般会計と経営分析会計とは違った償却方法によって計上さ

れたとすれば、当然、減価償却費に差異が生ずる。この差異は、「配賦差異」(différences d'incorporation) という勘定を介入させることによって均衡化される。これを図で示せば第1図のようになる。⁽¹³⁾

費用の削減と合理化という行動に能率的に参加するために、分析会計では歴史的な性格をもつ記録から予算政策につながる標準の導入へとその重点が移行している。⁽¹⁴⁾ また標準の設定を通じて企業を管理してゆくという企業の要求を反映させる余地が分析会計

にはかなり残されている。従って、ここでは企業の要求が比較的容易に具体化されうる。一九五七年の「プラン・コンタブル」の改訂はその一つのあらわれといえる。

4 特殊勘定 (クラス0)⁽¹⁶⁾

一九四七年のプラン・コンタブル・ジュネラルに用意されていた「統計勘定」は、一九五六年—七年におこなわれた改訂では「特殊勘定」に変更された。この勘定は、契約などの法律上の規定に係る経営活動と受注高などの特定の活動を記入するのに用いられる。

5 希望⁽¹⁷⁾

「会計高等評議会」(Conseil supérieur de la comptabilité) によって二つの希望が出され、プラン・コンタブル・ジュネラルの附録に載せられた。

一つは国家および公共団体から企業に与えられる助成金の会計処理に関するものであり、いま一つは貸借対照表の再評価に関するものであった。

以上が「プラン・コンタブル」の内容の概略である。ここでとくに注目すべきことは、「プラン・コンタブル」が財務会計と管理会計とを、それぞれの独立性を保持させながら、同時にしかも関連づけて収容しているということである。われわれはとくに企業の管理上の要求が「プラン・コンタブル」の内容に反映している点に注意しよう。

また、「プラン・コンタブル」の個々の内容についてはいくつかの問題が残るし、また批判もある。例えば、減価償却引当金、総利益概念の放棄、さらに記帳の複雑化などについて問題はある。しかしこれらの問題については別の機会に検討を加えてみたいと思う。ここでは「プラン・コンタブル」の内容の批判までは立入らないことにする。

以上みたように、確かに、「プラン・コンタブル」はいわば上から強制的に与えられたものと理解される面を含ん

でいる。しかし、「プラン・コンタブル」の成立要件、内容を検討してみると、われわれは必ずしもそれだけではないことに気づく。「プラン・コンタブル」が成立するにはそうしたものの成立基盤なり成立要件なりが具備しなければならなかったはずである。そうした成立要件を、われわれはやはりフランスにおける会計の実務、慣習、会計理論、企業の要求などのなかに求めることができると思う。

- (1) L. Bataillon, op. cit., pp. 313-314.
- (2) 本稿では一九六〇年出版のプラン・コンタブル・シエネラルが用いられている。以下、P.C.G.と略した。
- (3) P.C.G., p. 21.
- (4) H. Klinkel, Die Bewertung in der französischen Jahresbilanz, S. 21.
- (5) クリントケルは一九四七年版に従ってシラスノを統計勘定 (comptes de statistique, Statistische Konten) とする。一九五七年版ではここに示されているように、特殊勘定に名称が変更された。
- (6) P. Lassegue, op. cit., p. 93.
- (7) L. Bataillon, op. cit., p. 317.
- (8) P.C.G., pp. 65-148.
- (9) L. Bataillon, op. cit., p. 316.
- (10) P.C.G., pp. 21-22.
- (11) P.C.G., pp. 148-210.
- (12) P. Lauzel, op. cit., pp. 55-56.
- (13) Ibid., pp. 59-61.
- (14) Ibid., p. 64.
- (15) P.C.G., p. 21. 一九五七年のプラン改訂で、一般会計のところでは修正された部分はほとんどみられなかったのに、経営分析会計のところではかなりの変更(予定原価、予算統制など)が加えられた。
- (16) P.C.G., p. 213.
- (17) P.C.G., pp. 219-220.

四 プラン・コンタブルの法的承認

プラン・コンタブル・ジェネラルが会計の標準化の手段として登場してくる以前にフランスにおいてみられた、会計標準化についての初期の着想をふりかえってみよう。

「フランスにおける会計標準化に関するきわめて素朴な思想は、十七世紀の末葉にすでに存在しており」⁽¹⁾さらに、「一八六七年に会社法 (Loi sur les sociétés) が制定され、資本調達の容易な株式会社制度が普及するようになると、株式会社制度の発達とともに株主と債権者の利害を調整するため会計書類が重視され、一九世紀の末葉から二〇世紀の初頭にかけて、業種のいかに問わずすべての企業に適用可能な会計書類の様式が研究された」⁽²⁾。

このように、フランスにおける会計標準化の着想はかなり古くからあった。その後、例えば、簿記理論家であり実務家であるバタルドン (Léon Batardon) は、いくつかの論文で、一九一一年にすでに会計標準化の着想に賛成していた。しかし、当時、フランスにおいては、こうした考えは、時期的にはやすぎたこともあって、あまり問題とならなかった。⁽³⁾その後、会計の標準化が実施された例として、われわれは次のものをあげることができる。

(1) 保険会社および資本 (相互あるいは有限) 会社。これらに対しては、一九三八年六月十四日付の勅令と一九三九年七月二十九日付の大統領令。

(2) 利益の限定を強いられた国防産業については、一九三九年七月二十九日の大統領令 (これは décret Guinand と呼ばれた)。その内容は国防産業の契約を履行している企業の会計をこまかく規制したものであった。⁽⁴⁾

また、ドイツ占領 (一九四〇年—一九四四年) 下において、一九四一年—四二年には一九三七年のドイツのコンテナーメン (ゲーリング・プラン) によく似たプラン・コンタブルが作成された。しかし、これは航空機製造の企業に

適用されたにすぎなかった。⁽⁵⁾このようにして、会計標準化のための下地が徐々にでき上がってきた。

第二次大戦後、会計標準化委員会が一九四六年四月四日の大統領令によって設置された。チュルパン(Léon Turpin)がその会長をつとめ、プラン・コンタブル・ジェネラルを作成した。この「プラン・コンタブル」の本文は一九四七年の九月十八日の省令によって承認された。

一九四七年一月十六日の大統領令第四七一―一八八号によって設置された会計高等評議会は、「プラン・コンタブル」の適用を保証するという使命を帯びた。

一九五七年二月七日の大統領令第五七一―二九号によって、会計高等評議会はその構成の一部を修正し、会計国家評議会(Conseil national de la Comptabilité)になった。そしてこの評議会はさっそく「プラン・コンタブル」の改正に着手した。その改正は、基本的には「分析会計」にかかわるものであるが、一九五七年五月十一日の省令によって承認された。⁽⁶⁾

このように、フランスにおいては古くからあった会計標準化の思考は、第二次大戦後、「プラン・コンタブル」という具体的な形をとるにいたり、さらに法的承認を与えられ、実際に適用されることとなった。

- (1) 中村宣一朗「会計」第八八巻第三号、昭和四十年九月、一七五頁。
- (2) 前掲書、一七六頁。
- (3) H. Klinkel, Die Bewertung in der französischen Jahresbilanz, S. 19.
- (4) 戦争の資材を製造ないしは商売している私企業は標準化された枠(cadre normalisé)に従って会計処理をおこなうことを義務づけられた。Mise en application du plan comptable, P. U.F., Paris, 1950, pp. 74-75.
- (5) H. Klinkel, Die Bewertung in der französischen Jahresbilanz, S. 19-20.
- (6) P. Lauzel, op. cit., pp. 39-40.

五 プラン・コンタブルの適用

一九四七年の「プラン・コンタブル」の起草者たちは、「すべての」企業に対して、プランの規定「すべて」を強制的なものとするという気持をもっていた。しかし、一般の圧力のもとに、一層自由な新しい概念がプランに加わった。われわれはとくに一九五七年版において、「プラン・コンタブル・ジェネラルの適用」(二三頁)という副題のもとに、次のような特徴的な行を読むことができる。⁽¹⁾

「プラン・コンタブル・ジェネラルは『そのいずれの部分においても強制的なものではない』。

しかし、勘定をつけることに対して提示されている様式を遵守することが、明らかに、標準化の手段としてのその効力を条件づけている。それ故、そうした様式を企業の特徴、必要および手段に適合させて、企業がそれに従うことが『望ましい』。

とはいえ、それら様式を尊重する義務は、これを全部あるいは一部分一定の企業に法律によって課することができる。⁽²⁾

一定の企業あるいは一定の組織には、法律によって、その法律上の規定あるいは国家がその管理、統制に介入するという理由で、プラン・コンタブル・ジェネラルの適用が義務づけられている。⁽³⁾

このように、「プラン・コンタブル」の適用については、一方において、その適用が義務づけられている国家の統制に多かれ少なかれ服している企業と、他方において、その適用に対しては全く自由である私企業との間に明確な区分が設けられた。

後者に対しては、「会計の進歩のための行動は『忠告』ないしは『勧告』という形でおこなわれうるし、またおこ

なわれなければならない⁽⁴⁾。ということが明確にされた。

これら私企業については、「プラン・コンタブル」の適用は義務づけられてない。このことからさらに次のことがいえる。

(1) これら企業が「プラン・コンタブル」の規定、とくに勘定の番号と標題、勘定の定義と使用に関する規定を守らなければならない理由はなくなる。

(2) 十進法による勘定分類はこれら企業に強制されたものではないのだから、企業はその内部組織に都合の良い勘定の分類方式を採用することができる。

(3) これら企業は、「プラン・コンタブル」の要求に従わない表示様式のもとで、その経営勘定、損益勘定ならびにその貸借対照表を作成することができる⁽⁵⁾。

一九五七年の「プラン・コンタブル」によって与えられた忠告と勧告に関して次のことが注意されなければならない。すなわち、会計高等評議会は、商・工業活動のいろいろな部門の重要な代表者による「職業別会計便覧」(Guides comptables professionnels)の作成を提案した、ということである。

この「便覧」は、とくに中小企業において、支配人および会計専門家が次のように会計を理解し、組織し、そして利用するのを助けるという目的をもつ。すなわち、会計が企業の管理と経済的な文書作成との改良に常に一層能率的に参加するようになる。さらにこの「便覧」は職業人の教育と養成にとっても有用となる。

時間および空間における比較に対する関心は一般に認められており、「会計便覧」は、会計から引出される情報をできるだけ同質のものにすることをねらって、そのような比較に便宜を与えるべきであろう。

この結果は、プラン・コンタブル・ジェネラルの諸原則を、職業上の特徴、企業の必要および企業がとくにその大

きざおよびその組織に応じて処分するところの手段へ弾力的に適合させることによって獲得されうるはずである。⁽⁶⁾

序

便覧の目的

職業の特徴、その活動、その構造

適当な会計上の解決を必要としている特殊問題

第一部 一般会計

第一章 勘定枠と勘定分類表

第二章 一般規定、プラン・コンタブル・ジェネラルに従う。

第三章 説明的な用語、一般的用語については、プラン・コンタブル・ジェネラルに従う。

第四章 勘定運用様式と評価原則

第五章 貸借対照表、一般経営勘定、損益勘定の作成

第六章 特殊問題

第二部

I 一般規定

II 説明的な用語

III 原価、成果の計算と分析方法

第三部

勘定の合理的な利用に関する発展。

企業の合理的な管理のために会計資料を利用することについての註解、説明、例えば、比率の作成、予見の作成など。

結 論

職業別会計便覧を、形成あるいは改善の行動 (actions de formation, ou de perfectionnement) に支持を与えるものとして利用すること。⁽⁷⁾

このようにフランスの会計標準化には二つの行き方がみられる。つまり、強制的に会計の標準化をおし進め、実務慣習を醸成してゆこうとする行き方と、それぞれの企業の規模、特徴、手段に応じて自由に利用できる職業別会計便覧を与えてゆこうとする二つの行き方である。さて、こうした二つの会計標準化の行き方がフランスの会計実践のうちに共存しているということの意味をどう理解したらよいだろうか。

われわれはその答をフランス経済の特徴——とくに一方における国家と直接・間接に関連している企業の存在と他方における多数の中小企業の存在——のなかに求めることができる。⁽⁸⁾

戦後のフランス経済の特徴は次のように要約される。

- (1) 中小企業が多数存在していること。
- (2) 戦後の経済復興、貿易自由化、とくにEECの成立過程で企業の集中合併が進められ、この傾向はアメリカ資本のEEC進出とともにますます強まってきた。
- (3) 戦後のフランスでは、民間企業が政府の干渉をうけずに直接金融市場で資金を得ている投資は全体のごく一部にすぎない。国が直接・間接に統制できる資金は約六〇%におよんでいる。

(4)戦後のフランスでは、経済成長の問題が政府の政策の中心になっており、長期展望をもった経済計画が作成され実施されている。

フランス経済のこうした特徴を考える時、われわれはフランスにおける会計標準化の進め方に二通りあるということとを、むしろ当然のこととして理解できるし、さらにE.E.Cとの関連で国際的な範囲での会計問題、経済計画作成との関連で国民会計という問題、こうした問題と会計標準化の問題とが無縁のものでないことに気づく。以下、国民会計と国際的な会計の標準化という問題について簡単にみてみよう。

- (1) L. Bataillon, *op. cit.*, p. 324.
- (2) P.C.G., p. 22.
- (3) P.C.G., p. 23.
- (4) P.C.G., p. 23.
- (5) L. Bataillon, *op. cit.*, pp. 324-325.
- (6) P.C.G., pp. 21-23.
- (7) P. Lauzel, *op. cit.*, pp. 88-89.
- (8) 林雄二郎編、フランス経済の現実と展望、東洋経済新報社、昭和四十二年、一〇—二四頁。

六 プラン・コンタブルと国民会計

プラン・コンタブル・ジェネラルの適用によって標準化された会計資料が国民会計 (*comptabilité nationale*) に役立つということは、会計標準化委員会、とくにフランスティエ (J. Fourastié) によって報告された。また、ペルウ (François Perroux) 等の貢献によって、企業会計、公会計、国民会計の関係の素描が示された。また、「プラン・コンタブル」の適用によって、またその適用が漸進的に広がってゆくにつれて、その数字化されたデータを集中し、それを政策決

定の資料に利用するという可能性が現実には与えられてきた。確かに、必要な資料すべてが会計の標準化によって与えられるというものではない。統計学およびその他の源泉からのデータの重要性はいささかも軽視されるものではない。しかし、そうした源泉と会計とのあいだに情報の交換・流通をおこなうことによって、計算は一層厳密なものとなる。誤謬の余地もより狭いものとなるはずである。この意味で、「プラン・コンタブル」は国民会計と関連をもつことになる。もちろん、「プラン・コンタブル」の適用によって標準化されたデータを国家の政策決定に利用することに対しては反論がある。つまり、前述したごとく、「プラン・コンタブル」の適用を免れている多数の中小企業が存在しているということ、また農業経営の分野はこの適用領域外にあることなどを無視してはならないということである。しかし、それにもかかわらず、「プラン・コンタブル」の適用が次第に拡大してゆくことによって、「プラン・コンタブル」と国民会計との関係はさらに明白なものとなる⁽¹⁾。

(1) P. Lauze!, *op. cit.*, pp. 98-102.

七 国際的な会計標準化

さて、会計の標準化という問題は、今日、企業から一国の範囲、さらに国境を越えた国際的な広がりをもつようになってきている。

国際的な会計標準化という問題がとりあげられたのはごく最近においてである。こうした動きの背景には次のような要因が考えられる。

(1) 市場が一国という枠から、国際的な市場へと変わったこと。これは数ヵ国にまたがって子会社をもつ大企業の出現を意味する。

(2) こうした状況のもとにおける会計の従来と違った面での重要性が増大したこと。

このように、一方では、国際的な大企業が出現することによって、同質的な会計データの集中化と親会社と子会社との財務諸表の連結・統合ということが問題となり、また他方では、同じ業種であるが数カ国に散在している企業間の比較研究をおこなうために、会計データの標準化が要請される。⁽¹⁾

会計専門家たちは、こうした状況のもとにあって、国際的な視点から、会計標準化という問題を研究した。国際プラン・コンタブル委員会 (Commission du Plan comptable international) とヨーロッパ会計士協会 (Union européenne des Experts-Comptables économiques et financiers) (U.E.C.) がこの問題に取り組んだ。⁽²⁾

1 「国際プラン・コンタブル」 (Plan comptable international)

一九五一年パリ、一九五二年ブリュッセル、一九五三年パリというふうに会計士の会合がもたれ、「国際プラン・コンタブル」の委員会が設置された。この委員会は、アントニオズ (J. Antonioz) が一九四六年に会計標準化委員会に提出したプラン・コンタブルをその研究の基礎とした。このプラン・コンタブルは次のような内容をもった。⁽³⁾

- クラス1 投資
- クラス2 設備 (あるいは性質別に分類された固定資産)
- クラス3 財務 (当座資産・現金および預金など)
- クラス4 第三者との関係 (債権者および債務者)
- クラス5 仕入商品 (商品、材料など)
- クラス6 経営 (原価—経営のタイプ別の経営費用)
- クラス7 生産 (製品ストック—内部用役、「予備的な」製品、製品A、製品B等)

クラス8 分配(販売—クラス7と同じ部門)
 クラス9 差異(結果—クラス投資、設備において決定された成果)
 クラス0 統計(会計を補完し、予算作成を可能にするいっさいの情報)
 このプランはいわば世界的な視野からみたものであるが、次に述べるプランはヨーロッパにその範囲を限定したものである。

2 「ヨーロッパ・プラン・コンタブル」(Plan comptable européen)

ヨーロッパ会計士協会(U・E・C)は一九六二年にヨーロッパという枠のなかでの会計標準化の研究をおこなった。一九五三年にフローレンスで開かれた会議では、統一化の試みが与える利益を認めながら、かなりの障害があることが確認された。

一九六四年九月のウィーンでの会議では、U・E・Cはヨーロッパ・プラン・コンタブルの問題をとりあげた。そこでの報告者ハックス(K. Haax)は、その仕事を、計画経済の目的よりもむしろ、市場経済における企業の管理上の必要に応じて、合理的な勘定の枠を作成するという方向へと発展させるようにという提案をした。

この議論の基礎にえられた枠は次のような原理にもとづいている。

- (1) 十進法のコード化の利用。
- (2) 「同質のクラス」の構成。
- (3) 貸借対照表勘定、経営勘定およびそれ以外の勘定を区別する。
 そして次のような構造が提案された。
 貸借対照表勘定(クラス1から5)

- 1 永久資本
- 2 固定資産
- 3 棚卸資産
- 4 短期信用および債権
- 5 短期負債および債務
- 経営勘定(クラス6から9)
- 6 経営費用(その性質別分類)
- 7 無料(Libre)
- 8 経営の収益(性質別の分類)
- 9 決済勘定(貸借対照表、損益、経営成果)
- その他勘定(クラス0…無料)⁽⁴⁾

これは「プラン・コンタブル」の勘定枠に極めて近いものであるが、次の点で、それとは異なる。

- (1) 価値、評価の問題はとりくまれていない。
- (2) その重要性が急速に増大しつつある分析会計に関する諸原則は要約的な指示以上に出していない。
- (3) 一般的な枠を企業の必要と手段とに適合させることがどのように実現されるか、ということは委員会の仕事のなかには明確にされていない。⁽⁵⁾

これは要するに、国際的な範囲での会計標準化の困難さを示しているともいえる。また、会計標準化のこうした方向については反対論もある。⁽⁶⁾しかし、ヨーロッパ共同体のなかにおいては、こうした動きに対して支持を与える論者

も多い。⁽⁷⁾ ロゼールは、標準化と合理化とが時間・空間における比較の実施に与える便利さは経営の技術と経済問題の知識にとつての進歩の要素となる、と考える。そればかりでなく、フラスティエ (Jean Fourastié) の言葉を引用して次のことまでも希望している。すなわち、「会計は経済的な観察の科学的方法、つまり国家歳入、生活水準、景気変動、恐慌に対する戦に関する研究の基礎となるであろう⁽⁸⁾」ということである。そして会計標準化に固有な不便さは、そこから生ずる良い結果と比較すれば、より小さくなる、と考えている。またこうした標準化は自由を規制するものではないと考え、次のような意見に言及している。「好都合かつ正しい規則は規準 (ノルマ) 的なものであり、決して自由を否定するものではない。そして、実践的には、われわれは、良くつくられた規則——例えば自動車の流れ——が理論的な自由の効果的なはたらしの可能性を減らすどころかかえって増やすということをよく知っている」。

会計標準化についての議論においては、まさしく都合のよい方法で適用された、よくつくられた規則というものが問題となっているのである。⁽⁹⁾

ロゼールのこうした会計標準化に対する態度を支えているのは、会計原則とか会計標準化という問題は決して企業の自由な活動を拘束するものではない、という考えなのである。

以上、プラン・コンタブルについて、ピエール・ロゼールの所説を中心にして考察してきた。彼の所説を通じて、われわれは、今日会計の標準化という問題が企業の枠にとどまらずに国民的さらには国際的な範囲でとりあげられているということを知ることができる。こうした会計標準化の進展は、やはり、フランス経済の特徴、ヨーロッパ共同市場の出現、国際的な規模をもつ企業の登場ということにその背景をもっているといえよう。会計標準化の問題がこのようなその範囲を拡大しつつある点、さらにその背景との関連のうちに、われわれは会計標準化のもつ今日的な意味をつかむことができると思う。

なお、ロゼールは、フランスにおいて生成発展した「プラン・コンタブル」とアメリカにおいて発展した会計原則とを比較して、極めて興味ある問題をわれわれに提起している。⁽¹⁰⁾しかしこの点については別の機会にあらためて取り上げたいと思っている。

- (1) P. Lauzel, op. cit., pp. 106-107.
- (2) Ibid., p. 109.
- (3) Ibid., pp. 109-110.
- (4) Ibid., pp. 111-113.
- (5) Ibid., p. 114.
- (6) Ibid., p. 115. 例えは、スウェーデンの T. Paulsson-Frenckner 教授。
- (7) Ibid., p. 117.
- (8) Jean Fourastie, *La comptabilité*, P.U.F., Paris, 1948, cité par P. Lauzel, op. cit., p. 122.
- (9) P. Lauzel, op. cit., pp. 123-124.
- (10) Ibid., pp. 23-27. 要するに、会計標準化は、それがいかに立派なできばえのものであっても、公的な権威による支持なしは裏づけが与えられない限り、その実務への適用という点からすれば、まさに画竜点睛を欠くことになる。こうしたことを、ロゼールはアメリカにおける会計原則を検討しながら述べているのである。こうした指摘は、われわれが著しい変化をとけている最近のアメリカにおける会計原則を理解するうえで、一つの手がかりを与えてくれるものと思う。

(昭和四十二年九月)