

## OCAMプランの研究 (三)

——損益計算の構造をめぐって——

齋藤 昭雄

### 一 序

別稿<sup>(1)</sup>において明らかにしているように、OCAMプラン全体を通して、原理的に最も注目される点は、損益計算が、付加価値計算を重視する立場でなされている点である。そして、その結果、費用勘定や収益勘定もまた付加価値測定立場から規定され、費用・収益に関する勘定群はユニークさを見せている。それに伴って、損益計算書が独特なものになっていることは、当然の帰結である。

本稿では、そのような、OCAMプラン独自の損益計算の構造を明らかにしてみたいと思う。<sup>(2)</sup>

(1) 拙稿「OCAMプランの性格——プラン・コンタブル改正との関連において——」(日本会計研究学会第三一回大会

OCAMプランの研究(三))

## OCAMプランの研究(三)

で報告したものを一部補整したもの(『会計』近刊号所収予定)。

- (2) すなわち、本稿は、前稿(本誌前号)のあとを受けて、主として、クラス六、七および八(OCAMプラン一二七～一七一ページ)を検討の対象にしている。

### 二 損益に関する諸勘定の構成

損益に関する諸勘定(*comptes de gestion*)は、クラス六(費用)とクラス七(収益)およびクラス〇六(損失)とクラス〇七(利得)にまとめられている。<sup>①</sup> すなわち、クラス六と七とが経営活動(*opérations d'exploitation*)の記録に、クラス〇六と〇七とが、経営外活動(*opérations hors exploitation*)の記録に留保されている。

#### 二一 費用・損失勘定

費用は、「中間消費」(*consommations intermédiaires*)と「付加価値構成」(*composantes de la valeur ajoutée*)のふたつのグループに分けられる。ここで「中間消費」とは、「会計単位の外部において取得される財と用役の生産過程における吸収という事実によって生じた費用」(*charges encourues du fait de l'absorption par le processus de production de biens et services acquis à l'extérieur de l'unité comptable*)である。<sup>②</sup> また「付加価値構成」は、「経済学者によって、『生産要素』に報酬を与えること仕える(*servent à rémunérer les «facteurs» de la production*)もの」と考えられている要素である。<sup>③</sup>

これは、明らかに、ケインズ流のニューザー・コストとファクター・コストの概念を、そのまま会計の領域に持込んだものである。余りにも法律的な解釈が強かった、これまでのフランス流会計観への反動とも考えられる

が、ともかく、経済学的な立場を明確にした点は、このOCAMプランの大きな特徴である。

ところで、クラス六の最初の勘定である、六〇の「売上原価」(stocks vendus)は、商業上の中間消費であると考えられているから、結局、中間消費に属する勘定は、六〇から六三までの諸勘定、つまり「売上原価」(六〇)「消費材料・消費貯蔵品」(matières et fournitures consommées) (六一)、「運賃」(transports consommés) (六二)「その他の消費用役」(autres services consommés) (六三)から成る。

残りの費用勘定は、すべて「付加価値構成成分」ということになるから、要約して図式化すれば、費用に関する勘定は次のように示すことができる。

中間消費(ユーザー・コスト)

六〇 売上原価

六一 消費材料・消費貯蔵品

六二 運賃

六三 その他の消費用役

付加価値構成成分(ファクター・コスト)

六四 その他の費用(内容は後述)

六五 人件費

六六 租税公課

六七 利息

OCAMプランの研究(三)

## OCAMプランの研究 (三)

### 六八 減価償却費・減価引当金繰入額

費用の認識に関しては、「それが生じた期間」(la période où elles ont pris naissance)という表現が見られること、費用についての考え方が上述のようなものであること、および、四七、四八に決算整理勘定が設けられていることなどからして、一方で、生産との関連での「発生コスト」を全部当期費用として認識し、他方で、それ以外のコストについては、当該期間の損益への帰属を問題にして期間限定する立場がとられている。この点は、費用と原価との関連をどう把握するか、あるいは、端的に言って、会計学的に費用概念を統一的に考えなくて良いかどうかについて、問題がある部分である。また、製品については、後により、明確化するように、「売上原価」を計算把握せず、<sup>(6)</sup>この点は付加価値計算のみを行なおうとするOCAMプランの立場が浮彫にされる点である。費用に関する各勘定については、その各々に異常なものが生ずるとの判断から、OCAMプランは、上記の各勘定コードの前に零を付すことによつて、「経常的営業活動」(exploitation courante)に関係しない取引ないし過年度に関する取引<sup>(7)</sup>を「損失」(pertes)として把握しようとしている。すなわち、勘定名は先の費用に関するものと同じであつて、コード番号の上で、費用の各コードに零を先行させて、〇六から〇六八によつて損失を収容するのである。

### 二一一 収益・利得勘定

付加価値計算を中心に据えた結果、収益に関する勘定もまたきわめてユニークなものとなっている。七〇の「商品売上」(ventes de marchandises)や七一の「製品売上」(production vendue)などみかく、「製品在庫(変動)」(production stockée ou destockage) (七一) や「自家用生産」(travaux faits par l'entreprise pour elle-même) (七

三)に至っては、従来の収益概念では到底把握しえないものであって、これらは明らかに、付加価値計算を遂行することから結果するものである。すなわち、七一から七三までは、「生産勘定」としてグループ化されており、ここでは、当期に売却された製品を売上価格で、また売却されなかった分については製造原価で測定され計上される。

なるほど、付加価値を計算するという使命を遂行するためには、結局のところこれ以外に方法がないのかもしれないが、「収益」というものの持つ意味を再考する必要があるであろうである。

なお、七四以下は、七四「雑収益」(produits divers)、七六「経営助成金」(subventions d'exploitation)、七七「受取利得・配当金」(intérêts et dividendes reçus)(七五と七八はない)であり、利得勘定は、損失の場合と同様に、これらの各勘定のそれぞれについて、そのコード番号に「〇」が先行する形で設けられている。ただし、〇七三は「固定ないし移転費用」(frais à immobiliser ou à transférer)(この内容については次節で触れる)であり、収益に関しては存在しない七八に相当する〇七八は、「減価償却引当金戻入・減価引当金戻入」勘定となっている。(1) クラス一から五までの場合には、最初に零を付したコード番号は、期末残高を収容する勘定を意味したが、損益に関する勘定群の場合には、非経営(hors exploitation)損益、すなわち損失と利得をあらわす。

- (2) *Plan de l'OCAM*, p. 131.
- (3) *Plan de l'OCAM*, p. 131.
- (4) *Plan de l'OCAM*, p. 131.
- (5) これまでのところ触れる機会が無かったし、このあたにも適当な場所が見当たらないので、ここで、これらの決算整理勘定を一瞥してみたいと思う。

47 決算整理勘定 (貸方)	
期中の費用ないし 収益の実現	未払費用 前受収益 同意すべき値引・ 割戻・割引
48 決算整理勘定 (借方)	
未収収益 前払費用	期首の振替え

内容は、上掲のようになるが、これを見てもわかるように、注意をひく点が二点ある。第一に、四八の未収収益と前払費用については、期首に再修正の記入をするのに対して、四七の方は、それに関する費用・収益が次期において実現した時に、反対記入をすることになっている点である。この点については、首尾一貫させるべきではないかと考えられる。万一背後に特別の理由があるとしても、残念ながら、現在のところ、われわれには理解できない。第二に、四七の方では同意すべき値引等の額について、予め見越計上しているのに対して、四八の方に、それに匹敵する、実現しうる値引額等についての見越収益の計上がない点である。これは、健全性の原則が働いていることを示すものであろう。

(6) 先の「売上原価」勘定は、商品の売上原価を把握するためのものである。

(7) *Plan de l'OCAM*, p. 131.

### 三 損益計算のプロセス

損益計算のための勘定群からなるクラス八は、経営管理の指標的金額 (*soldes caractéristiques de gestion*) として、次の勘定番号のもとに、それぞれ以下のような金額を明らかにする。すなわち、

八〇——商業ないし商的活动の粗利益

八一——企業の付加価値

八二——経営損益

〇八二——非経営損益

八四——固定資産譲渡損益

八五——税引前純損益

八六——企業利潤税

八七〇——当期純損益

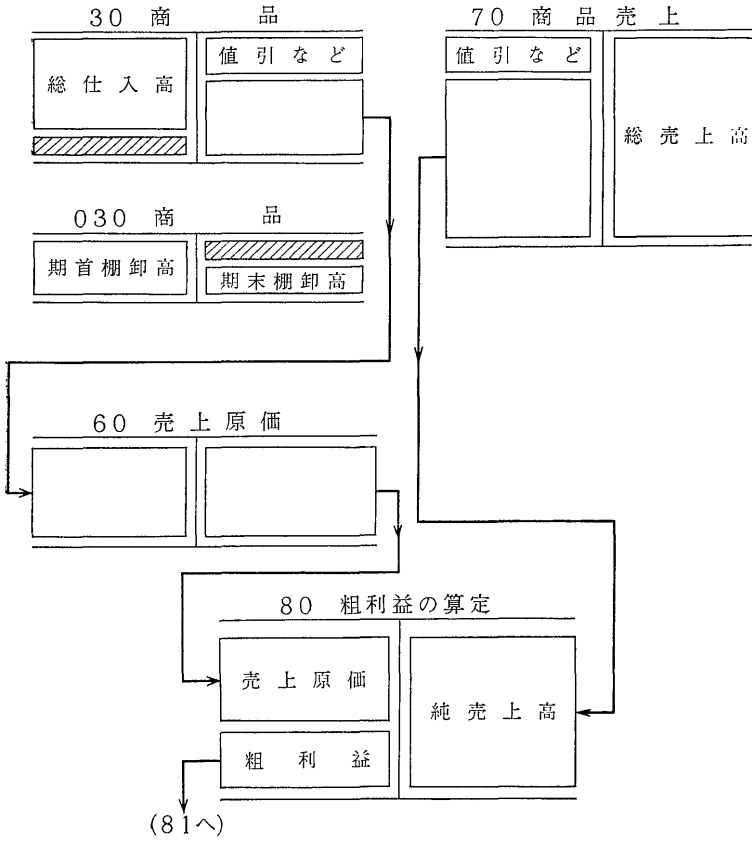
そこで、以下、そのおのの内容を、順次検討してみたいと思う。

三一—粗利益の算定 (*détermination de la marge brute*)

實質的に「商品の売上総利益の算定」に当たる「粗利益の算定」は、貸方に商品純売上高を、借方に売上原価を計上することによってなされる。

七〇の「商品売上」勘定は、商的企業にとっては、開設することが不可欠である。混合企業（商的にして工業的な企業）の場合には、原則として商的な部分をこの勘定で処理するが、同一種類の商品と製品を扱っているような場合には、この勘定のみで処理することができる。また、生産活動だけを営んでいる企業の場合にも、製品売上をこの勘定によって処理することができる。その場合の付加価値は、製造原価に関する粗利益と付加原価 (*coût ajouté*) とによって構成される。<sup>(1)</sup>

左の、勘定処理に関する図式は、企業の一般的な処理のケース、すなわち継続記録法を採用している場合を前提にしている。この場合には、商品の売上があるたびに、次のような仕訳（現金売りを仮定）を通して、「売上原





「価」勘定の記入がなされる。

(借) 金) × × × (借) 上) × × ×  
 (売上原価) × × × (借) 配) × × ×

一方、継続記録を実施せず、期末実地棚卸のみに依存している場合には、「売上原価」勘定への記入は、次のようなかたちでなされる。

030 商 品	
期首棚卸高 →	A
B (期末棚卸高)	
39 仕 入	
総仕入額	値引など C (当期純仕入高)
60 売 上 原 価	
C	B
A	

次のような仕訳(一六七ページ)がなされることになる。

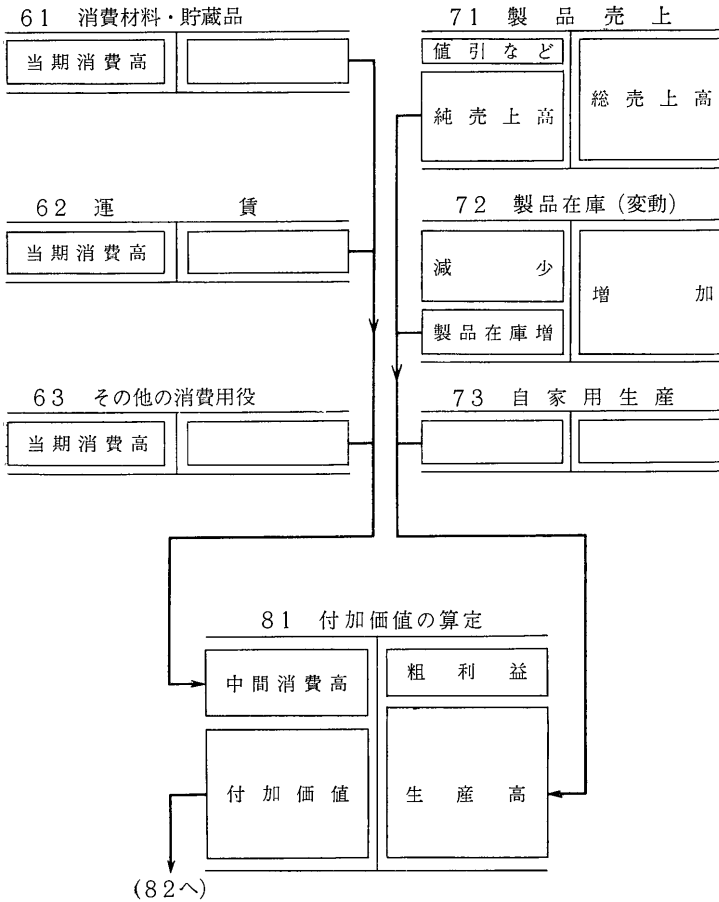
OCAMプランの研究(三)

勘定処理の仕方に、やや特殊な点があるほかは、粗利益の算定に関して内容的に問題になる点はないように思う。

三二一 付加価値の算定 (détermination de la valeur ajoutée)

付加価値の算定は、貸方に粗利益と生産高<sup>(2)</sup> (つまり製品売上、製品在庫(変動)および自家用生産)を、借方に中間消費(つまり消費材料・貯蔵品、運賃およびその他の消費役)を計上することによってなされる。

ところで、製品に関しては、売上の時点で



72 製品在庫 (変動)

倉庫からの払出し ないし仕掛分の確認	倉庫への受入れ ないし仕掛分の確認
-----------------------	----------------------

(得意先または財務勘定) ××× (製品売上) ×××

(政 府) ×××

(製 品 在 庫(変動)) ××× (製 品) ×××

ここで、貸方の「政府」勘定は、売上金額のうちから、得意先が負担する付加価値税などの税金分を控除して、<sup>③</sup>それを一時預り金の形で企業が政府に対し債務を負っていることを示している。また、「製品在庫(変動)」勘定は、この仕訳だけからすると、先の商品売上の場合と同様に売上原価を収容するものであると考えられそうだが、実際はそうではない。すなわち、上に示したように、「製品在庫(変動)」勘定の借方には、先の仕訳に見られるように、倉庫からの払出しの都度、その払出し製品原価を計上するほか、期首の仕掛品有高を計上する。そして、他方の貸方には、倉庫への受入れ額と期末仕掛品有高を記入する。

具体例を設定して検討してみよう。(単位省略)

第1年度

①製造原価三〇〇の製品が完成。

(製 品) 300 (製品在庫(変動)) 300

②製造原価五〇〇の製品が完成。

(製 品) 500 (製品在庫(変動)) 500

③上の、原価三〇〇の製品を三七〇で現金売り。

OCAMブランドの研究 ④

(現 金) 370 (製 品 売 上) 370  
 (製品在庫(変動)) 300 (製 品) 300

④期末仕掛品原価1250。

(仕 掛 品) 250 (製品在庫(変動)) 250

(諸勘定の締切りのための仕訳は省略)<sup>⑤</sup>

第II年度

⑤製造原価4000の製品が完成。

(製 品) 400 (製品在庫(変動)) 400

(製品在庫(変動)) 250 (仕 掛 品) 250

期首の仕掛品原価をいう製品在庫勘定に振り替えるべきかについては、OCAMブランドには規定がないが、ここでは、新たな年度に最初に完成した製品原価に含まれるとみなして、このような仕訳をしてみたいわけである。

⑥前年度に完成した、原価5000の製品を5700で現金売り。

(現 金) 570 (製 品 売 上) 570

(製品在庫(変動)) 500 (製 品) 500

⑦製造原価6000の製品が完成。

(製 品) 600 (製品在庫(変動)) 600

35 製 品			
① (72)	300	③ (72)	300
② (72)	500	(035)	500
⑤ (72)	400	⑥ (72)	500
⑦ (72)	600	⑧ (72)	400
		(035)	100
035 製 品			
(35)	500	(次期繰越)	500
(前期繰越)	500	(次期繰越)	600
(35)	100		
036 仕 掛 品			
④ (72)	250	(次期繰越)	250
(前期繰越)	250	⑤ (72)	250
⑨ (72)	350		
81 付加価値の算定			
.....		(71)	370
.....		(72)	750
.....		(71)	1040
.....		(72)	200

72 製 品 在 庫 (変動)			
③ (35)	300	① (35)	300
(81)	750	② (35)	500
		④ (036)	250
⑤ (036)	250	⑤ (35)	400
⑥ (72)	500	⑦ (35)	600
⑧ (35)	400	⑨ (036)	350
(81)	200		
71 製 品 売 上			
(81)	370	③ (57)	370
(81)	1040	⑥ (57)	570
		⑧ (57)	470
57 現 金			
③ (71)	370	.....	.....
.....		.....	.....
⑥ (71)	570	.....	.....
⑧ (71)	470	.....	.....
.....		.....	.....

OCAMプランの研究(三)

⑧原価四〇〇の製品を四七〇で現金売り。

(現 金)	470	(製 品 売 上)	470
(製 品 在 庫(変動))	400	(製 品 在 庫)	400

⑨期末仕掛品原価三五〇。

(仕 掛 品)	350	(製 品 在 庫(変動))	350
---------	-----	---------------	-----

これらの仕訳に基づいて元帳の各勘定口座の記入を行なえば、前ページのようになる。

この具体的な処理の仕方をもとにして、若干の考察を進めてみよう。

付加価値というものは、もともと、当期に販売した生産物の価値と、購入した原材料の価値との差額を基礎として考えられるものである。しかるに、実際には、企業は、その期間に生産したものを全部その期間内に市場で販売しつくすわけではなく、一部をストックする。付加価値とは、本来、生産によって企業が付加した経済的価値のことであるから、そのストック分も、付加価値の創造に寄与するものとして把握しなければならないことは言うまでもない。

しかるに、実際にその構想を会計処理に移す場合には、事態はそれほど簡単ではない。なかでも、製品の前期繰越分の取扱いが、厄介な点であろう。OCAMプランにおいては、特にその処理の仕方に言及している個所はないが、その部分もまた、売上げられた時に、通常の売上の場合と同様に、

(製 品 在 庫(変動))	× × ×	(製 品 在 庫)	× × ×
---------------	-------	-----------	-------

として、残高勘定はそのまま放置することになろう。製品在庫勘定の借方に計上しなければ、当期の製品在庫

の増減計算に狂いが生じてしまうし、また製品が払出されていることも事実であるから、製品勘定の貸方への記入も必然的である。かくして、たとえば先の具体例の第Ⅱ年度の場合、在庫増二〇〇が確定し、他方の製品売上一〇四〇と合わせて、当期の生産高は一二四〇と記録される。

また、会計学の立場からすると、ストック分を収益側に計上することから生ずる未実現利益の計上が問題になる。しかし、この点は、他方の費用側で、材料その他の消費額、すなわち当期製造原価の発生額を計上することによって、ストック分に含まれる原価要素——ストックは原価で計上されるから、金額的には、ストックには原価以外のものは含まれていない——は相殺されてしまうから、結果的には、利益として未実現分が計上されることは避けられることになる。

すなわち、先の例で言えば、第Ⅱ年度の実産高として、売上一〇四〇、在庫増二〇〇の合わせて一二四〇を計上しているが、実際の当期の実産高は、原価で計上すると、

$$400+600+350-250=1100$$

である。それらの差額一四〇(=一二四〇-一〇〇)は、原価五〇〇と原価四〇〇の製品の売上利益であって、これは実現したものであり、残りの一一〇〇については、当期の発生原価として、費用側に計上されているはずである。

かくして、OCA Mプランにおいては、発生主義(生産基準)によりつつ、未実現利益を排除する形で損益計算が遂行されているわけである。このようにして、製品在庫(変動)勘定の導入によって、なるほど計算上付加価値が求められるが、この勘定の性格、ひいては収益概念について、依然として不明な点が残ることは否めない。

三—三 経営損益の算定 (Détermination du résultat d'exploitation)

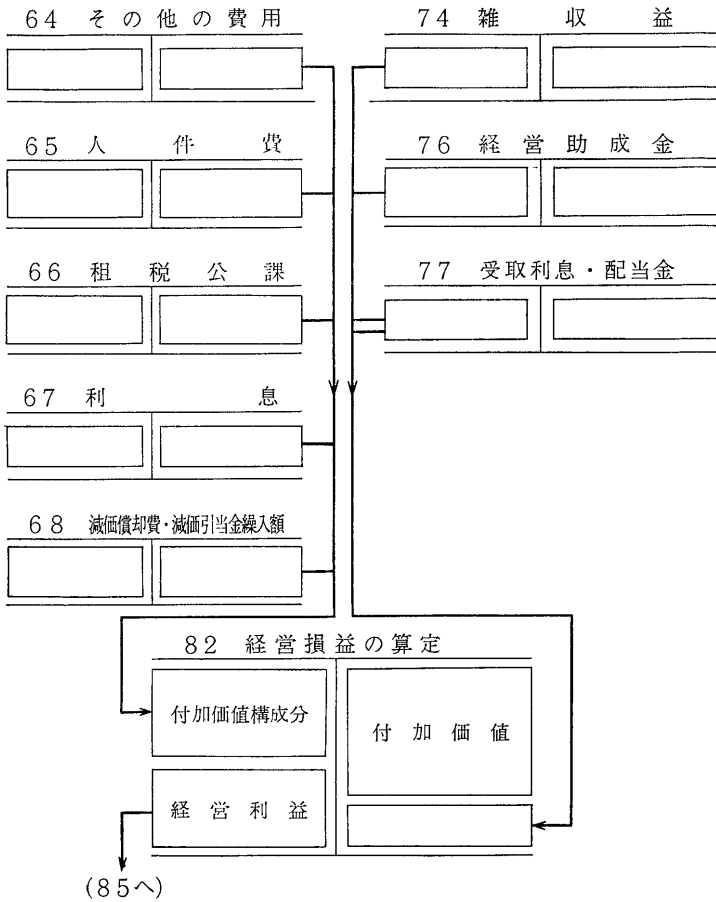
経営損益は、貸方に、上に計算された「付加価値」と、七四「雑収益」、七六「経営助成金」、七七「受取利息・配当金」の勘定残額とを、借方に、六四から六八までの諸費用を計上することによって求められる。

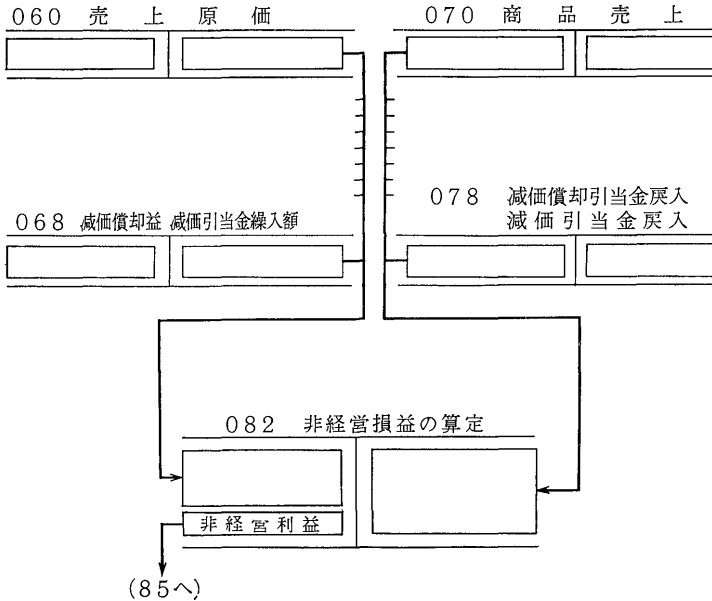
このセクションにおいては、付加価値概念との関連において、減価償却費の取扱い方(この区分に含めていること)について若干検討しておく必要がある。上記三—二の付加価値の算定で考えられていた付加価値は、粗付加価値であって、減価償却費をこの区分の末尾に加えたということは、本プランが、純付加価値を考慮外に置いていることを意味する。

『フランス国民経済計算』という書物の中で、ジャン・マルシャルは、本来の付加価値計算においては、当然減価償却費を控除するかたちにしなければならないが、「当期間の期首と期末における企業の生産設備の価値を、評価しななければならないから」(傍点筆者)、実際にはその操作は単純ではない、と述べて、会計学者の理解の仕方に対する経済学者の立場のへだたりを示している。このOCAMプランが、減価償却費をことさら付加価値構成要素としたのは、なにもそのへだたりのためとは思えないが、この、経済学者の理解の仕方は、この種のプランにとつては、重要な意味を有する。すなわち、プラン・コンタブルの新しい姿をいち早く提唱している、ブータンとデルソルの両氏の場合でも、経済上の減価償却費として、固定資産に投下された資本のコストを意味すると見られる利子分を含めた、設備資産の本来的・経済学的減価償却費の計上を薦めているほどである。<sup>(1)</sup>

しかし、彼らの提案もまた、結局は、粗付加価値の算出に甘んじており、これは、やはり、フランスの社会会計の側からする実践的要求によるのではないかと思われる。







073 固定ないし移転費用

合計額を 082 「非経営損益の算定」へ

- (イ)固定費用
- (ロ)第三者に課しうる費用
- (ハ)固定資産譲渡に関する費用

七〇から〇七八までの損失を収容することによってなされる。異常なものあるいは期間外のものであるという点を除けば、個々の勘定に計上されるものは、これまでにきて来た費用・収益の各勘定とほとんど変わるところがない。ただ、〇七三の「固定ないし移転費用」勘定は「費用」勘定が「利得」の中で扱われている点で非常に特殊なものである。

上に示したように、〇七三の勘定を構成するものは、(イ)

三 一 四 非 経 営 損 益 の 算 定 (détermination du résultat hors exploitation)

非経営損益の算定は、〇八二の勘定の貸方に〇七〇から〇七八までの利得を、借方に〇六〇から〇六八までの損失を収容することによってなされる。異常なものあるいは期間外のものであるという点を除けば、個々の勘定に計上されるものは、これまでにきて来た費用・収益の各勘定とほとんど変わるところがない。ただ、〇七三の「固定ないし移転費用」勘定は「費用」勘定が「利得」の中で扱われている点で非常に特殊なものである。

固定費用、(d)第三者に課しうる費用、および(e)固定資産譲渡に関する費用の三つである。

二〇「固定費用」勘定の規定を見ると、数期間に繰延べるべき費用は、次の仕訳を経て期末に確定される。たとえば、その固定費が「開発費」である場合には、

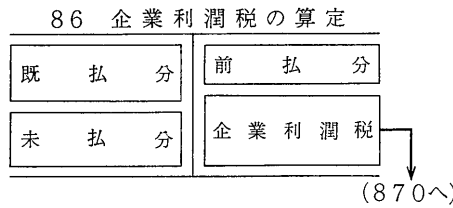
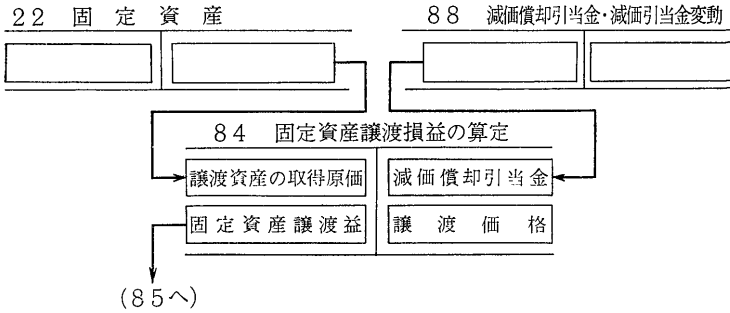
$$\text{(借 当 期)} \times \times \times \quad \text{(貸 停 留 勘 定)} \times \times \times$$

すなわち、支出時に処理した損失勘定はそのままにしておいて、貸方は、別個に〇七三勘定を機能させるのである。その結果、固定費として繰延べるべき費用は、〇六に属する勘定を用いて全額当期分として処理し、そのうちから次期以降に繰延べるべき分を、利得側に別勘定を用いて計上することによって、計算結果的に当期分を限定することになる。先に見た当期製造原価の場合と同様の姿勢が見られる。

(d)の第三者に課しうる費用、(e)の固定資産譲渡に伴う費用の場合にも同じようなことが言えるわけで、この利得勘定は、本来の利得勘定ではなしに、損失の相殺勘定として、たまたま損失とは反対側の利得側に表われているに過ぎないと言ふべきである。もしこの解釈が正しいとすれば、このような処理の仕方は、誤解を生みやすいばかりでなく、概念の統一的解釈を困難にするものであるから、余り望ましい方法ではない。

三一五 固定資産譲渡損益の算定 (détermination des résultats sur cession d'éléments d'actifs immobilisés) および企業利潤税の算定 (détermination de l'impôt sur le résultat)

これらの算定は、「これまで、会計以外の補足的資料によってしか提供されなかった情報を構成する」<sup>69</sup>ものである、と述べられているだけで、損益計算上あえて固有のセクションを設けなければならないという必然性については、なにも述べられていない。

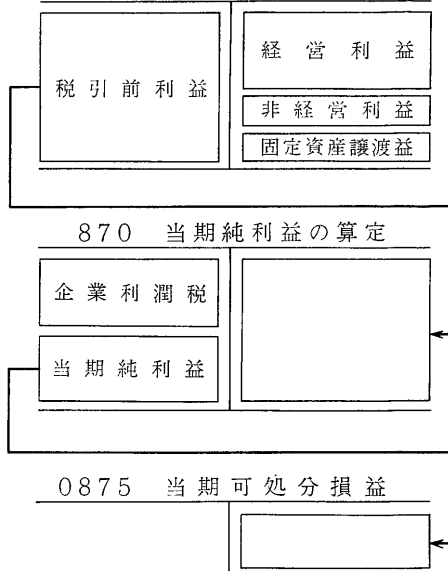


しかし、この固定資産譲渡損益については付加価値に関係ない損益ということで独立せざるをえないとも言えるし、また、最終的に可処分損益を求めるのであれば、企業利潤税を計上する必要性が存する。なお、ここでひとこと注意しておきたいのは、固定資産の譲渡に伴う利益と損失については、それぞれ、 $\langle\langle$ plus-value $\rangle\rangle$   $\langle\langle$ moins-value $\rangle\rangle$  というタームをあてており、それらが特殊な損益であることを強調していることである。

三一六 税引前純損益の算定 (determination du résultat net avant impôt sur le résultat) および当期純損益の算定 (détermination du résultat net de la période à affecter)

かくして、各損益算定勘定で求められた損益額は、八五の「税引前純損益の算定」勘定に集められ、その合計額と企業利潤税とによ

85 税引前企業損益の算定



って、「当期純損益の算定」がなされる。そして八七〇の勘定残額は、〇八七五の「当期可処分損益」(résultat net en attente d'affectation) 勘定に振替えられ、貸借対照表上に記載されることになる。そのことよって、ここに、損益計算はその全過程を終える。

(1) *Plan de l'OGAM*, p. 225.

(2) 筆者は、かつて、この「生産高」は「売上高」に置き換えるべきではないか、という旨の発言をした。(拙稿「プラン・コンタブル改正の一方向——プータン・デルゾルの提案をめぐって——」『産

業経理』第三〇巻第八号、四一ページ)。その背後には、このセクションにおいて製品売上益を求めたいという希望があったわけもあるが、そのためには「中間消費」の方も変えなければならない。この点は、付加価値計算を財務会計に組み込む場合の、最も大きな問題点ではないかと筆者は考えている。

(3) 付加価値税は、請求書や領収書の上でも、明確に分離して記載されることになっている。

(4) 製造原価そのものは、経営分析会計あるいは正当な統計的方法を通して計算される。

(5) OCA Mプランにおいては集合残高勘定がなく、各勘定ごとに残高を収容する勘定が設けられることは、すでに何度か述べた通りである。しかし、「変動」勘定と「残高」勘定の相互関係については明確な規定がない。従って、その

OCA Mプランの研究 (三)

### OCAMプランの研究(三)

部分については、以下、筆者なりの判断に基づいて処理している。

(6) 当該勘定が、貸方に残高を計上することになる (destockage) こともありうるということからも、この処理の仕方の妥当性が証明される。

(7) 「雑収益」には、仕入値引・割引・割戻、得意先からの割戻(この内容については、木内佳市・中村宣一朗訳『標準会計制度』昭和三七年・ミネルヴァ書房刊、一五三ページを参照されたい)、売上違約金、特許使用料、贈与金などが含まれる。

(8) 六四の「その他の費用」には、小作料、保険料、特許使用料、助成金・組合賦出金、管理者手当が含まれる。なお、ついでまでに言えば、〇六四には、貸倒損失、為替差損、罰金が計上される。貸倒を経営活動と関係ないものとしている点は注目される。

(9) ジャン・マルシャル著・五十嵐光男訳『フランス国民経済計算』(昭和四五年・至誠堂刊)一三三ページ。

(10) 両氏の見解については、前掲拙稿「プラン・コンタブル改正の一方向」を参照されたい。

(11) 本プランにおいても、「減価償却は、当該期間中の設備資産の費消を、経済的に表わさなければならない」(二二二ページ。傍点筆者)として、単に法律に従って安易に減価償却費を計上することに対して、一種の警告を発している。そして、減価償却を、「使用と時間の経過とによって費消される資産(assets)の再建に向けられる源泉(resources)」(二二五ページ)と規定し、減価償却費の計上に関しては、「施行されている税法が、加速的減価償却法(速減償却等)を規定……している時には、技術的・経済的減価償却費を六八の勘定に、法によって認められた税務的補充減価償却費を〇六八の勘定に、それぞれ分けて明らかにすることができ」(一四三ページ)として、実質的な意味を持った減価償却費の計算を薦めている点は注目される。

- (3) 参考までに言えば、わが国の法人税に相当する、フランスの企業利潤税は、一律五〇パーセントに固定されている。  
 (一般税法二一九条)

#### 四 結 び

以上のような損益計算の過程は、次に掲げるようなモデルによって、損益計算書としてまとめられることになる。

かくして求められた、当期可処分損益の処分は次のような形でなされる。すなわち、株主総会等の決議による処分の際には、先の〇八七五の金額は、別の勘定に振替えることをせずにそのままにしておき、利益処分額を直接八七五「前期損益処分」勘定に記入する。そして、〇八七五と八七五の勘定間の金額的な差は、「繰越金」(pari port à nouveau)として次期に繰越されるが、そこまでの記入を株主総会が開かれた際に行なう。その結果、〇八七五と八七五とは、貸方・借方反対ではあるが金額的に均衡を見るので、期末に、反対記入をすることによって「相殺」の手続きをとる。仕訳によって示せば、次のようになろう。

株主総会時

(前期損益処分) × × ×	(社 員) × × ×	※
	(積 立 金) × × ×	
	(繰 越 金) × × ×	

※これは配当金を表わす。

勘定 番号		貸 方		
		経 営	非経営	計
70/070	80—粗利益の算定 商品売上  計			
71/071 72/072 73 073	81—付加価値の算定 —生産— 粗利益（上の差額の振替） 製品売上 製品在庫 自家用生産 固定ないし移転費用  計			
74/074 76/076 77/077 78/078	経営損益(82)及び非経営損益(082)の算定 付加価値（上の差額の振替） 雑収益・利得 経営助成金・非経営助成金 受取利息・配当金 引当金戻入 差額：経営損益 差額：非経営損益  計		//////	
	84—固定資産譲渡損益の算定 譲渡価格 処分資産の減価償却累計額 差額：譲渡損失  計			
	85—税引前純損益の算定 経営損益（82の差額の振替） 非経営損益（082の差額の振替） 譲渡利益（84の差額の振替） 差額：税引前純損益（損失）  計			
	86—企業利潤税の算定 超過払込額 差額：企業利潤税  計			
	870—当期可処分純損益の算定 税引前純損益（85の差額の振替）  差額：処分すべき純損益（損失）  計			□



勘 定 番 号		借 方		
		経 営	非経営	計
60/060	80—粗利益の算定 売上原価 差額：粗利益  計			
61/061 62/062 63/063	81—付加価値の算定 —中間消費— 消費材料・貯蔵品 運 賃 その他の消費役 差額：付加価値  計			
64/064 65/065 66/066 67/067 68/068	経営損益(82)及び非経営損益(082)の算定 雑損費 人件費 租 税 利 息 引当金繰入額 差額：経営損益 差額：非経営損益  計		//////	
	84—固定資産譲渡損益の算定 譲渡資産の流入価額 譲渡付随費 差額：譲渡利益  計			
	85—税引前純損益の算定 経営損益 (82の差額の振替) 非経営損益 (082の差額の振替) 譲渡減額 (84の差額の振替) 差額：税引前純損益 (利益)  計			
	86—企業利潤税の算定 予備的払込金 未納額  計			
	870—当期合処分純損益の算定 税引前損益 (85の差額の振替) 企業利潤税 (86の差額の振替) 差額：可処分純損益 (利益)  計			□

### OCAMプランの研究(三)

期末において

(前期可処分損益) × × × ※ (前期損益処分) × × ×

※ これは言うまでもなく、前期の損益額である。

以上で、われわれは、損益計算書関連科目の検討をひととおり終えたことになる。このあと、稿を改めて、現行のフランスのプラン・コンタブルとの相違点などを詳さに検討するつもりであったが、その点の報告を、日本会計研究学会の大会を通して試み、また、その報告が近く『会計』誌上で公表されることになっていたので、OCAMプランに関する検討は、この辺でひとまず終りとしたい。しばらくの間、近く公表されるとみられるプラン・コンタブルの改正案を待ちたいと思う。<sup>(2)</sup>

- (1) 前稿「OCAMプランの研究(一)」においても述べた通り、OCAMプランにおいては、このユニークな計算書は、「損益計算書」とは呼ばれず、*«Tableau I : soldes caractéristiques de gestion»* (直訳すれば、「第一表・経営管理の指標的残額」と名づけられている)。

- (2) なお、クラス九の部分、つまり経営分析会計に関する規定(OCAMプラン一七三〜一七七ページ)が未検討のままであるが、この部分は、現行のプラン・コンタブルに比べて特に目新しい点はない。