

プラン・コンタブルの勘定組織と会計目的

内 藤 高 雄

1. 序
2. カドル・コンタブルの変遷
3. 勘定組織の比較
4. 勘定組織と会計目的
5. 結び

1. 序

占領下の1942年にドイツ軍司令部の指導によって初めて作成されたプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général—以下、プラン・コンタブルと略称する) は、約半世紀を経た1986年に国家会計審議会 (Conseil National de la Comptabilité—以下、C. N. C. と略称する) が、修正1982年プラン・コンタブルを発表¹⁾ することによって現在に至っている。その間、第2次大戦の終結を期に、荒廃した産業の復興のための経済計画の一環として1947年にフランス自らの手で公表した最初のプラン・コンタブルは、1957年に第1回目の改訂をすることで確立をみることになった。そしてその後、内外の法的・経済的・社会的情勢の変化を考慮し、また EC 統合を勘案し、域内の統一の財務諸表システムの確立を示唆した EC 会社法第4号指令 (以下、EC 第4号指令と略称する) を考慮して1982年に2回目の改訂を行ったのである。

それぞれのプランはその冒頭にカドル・コンタブル (cadre comptable)²⁾ というあらゆる勘定科目を10進法によってクラスごとに分類し、「それぞれのクラスに対して2桁のコード番号をもった勘定のリストを表わすところの要約勘定分類 (Résumé du plan de comptes)³⁾」を提示しているのであ

る。われわれはこのカドル・コンタブルを中心とした勘定組織こそが、まさにプラン・コンタブルの、そしてフランス会計制度の最大の特徴であると考えており、カドル・コンタブルの展開過程を考察することでフランスの持つ独特の会計思考に触れることができると考えているのである。

われわれはすでに1942年プラン・コンタブル、1947年プラン・コンタブル、1957年プラン・コンタブル、1982年プラン・コンタブル、および57年から82年への移行過程においてフランスの会計思考を最も明確に表わしていると考えられる「アフリカ・マダカスカル共同機構」(Organisation Commune Africaine et Malgache)に属する諸国に対するプラン・コンタブル(Plan Comptable Général—Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne 以下、OCAM プランと略称する)のそれぞれについて、勘定組織を中心に、プラン成立の背景をも含めて考察してきた⁴⁾。本稿ではカドル・コンタブルの変遷過程および戦後のドイツにおける勘定組織との比較を通して、フランスの会計思考に対する考察を行い、勘定組織と会計制度との関係についての研究の一里塚にしたい。

2. カドル・コンタブルの変遷

前述の通り、フランスの会計制度であるプラン・コンタブルの最大の特徴として、われわれはカドル・コンタブルの存在を挙げることができる。このカドル・コンタブルを中心とした勘定組織は1942年にドイツ軍の指導で作成されたプラン・コンタブルから、現在の1982年プラン・コンタブルに至るまで、終始一貫してプラン・コンタブルの冒頭を飾っている。

しかしながら、そのカドル・コンタブルには変化がないわけではない。いやそれどころかプラン・コンタブルの変遷にともなって展開されたカドル・コンタブルの変遷過程は、われわれが純粋に一元化された勘定組織と呼ぶシュマーレンバッハ流のコンテンラーメンから出発して、フランス独自の勘定組織、すなわち形式一元実質二元の体系の下、二元化された内容

プラン・コンタブルの勘定組織と会計目的

の勘定組織への歩みであるといえよう。この過程の概略について論じれば以下のようになる。

1942年プラン・コンタブルはクラス0～9の10勘定からなり、一般会計(Comptabilité Générale)⁵⁾がクラス0～4とクラス8、9を占め、分析会計(Comptabilité Analytique)⁶⁾がクラス5～7を占めている。このプランは原価計算を勘定組織内に有機的に結合させたものであって、明らかにコンテンツラーメン、すなわち当時ドイツ本国で施行されていたいわゆる命令コンテンツラーメンと呼ばれたゲーリング・プランの模倣であった。これは1942年プラン・コンタブルが戦時下の経済統制を目的としてドイツ占領軍の指導で作成されたことからくる当然の帰結でもあった。

図1 1942年プラン・コンタブルの勘定図解

クラス0	静止勘定			
クラス1	活	財務勘定		
クラス2		諸 結 果 割 当 勘 定	一時的・決算整理・契約勘定	
クラス3	動		経	棚卸資産・仕入勘定
クラス4		費用勘定		
クラス5	勘	營 勘 定	原 価 計 算 勘 定	原価要素勘定
クラス6				部門費勘定
クラス7				製品原価勘定
クラス8	定	定	売 上 ・ 成 果 勘 定	売上・その他収益勘定
クラス9				成果勘定

このプランの勘定組織は過程的勘定分類原理に基づき作成されており、分析会計を一般会計のなかに完全に包含したものであって、両者を形式的にも実質的にも一元的に把握する体系である。また分析会計についてはコンテンツラーメンと同様、実際原価計算の領域にとどまっており、内容的にも一元的な勘定組織であったのである。

第2次大戦の終結とともにフランスは荒廃した産業の復興にとりかかる

プラン・コンタブルの勘定組織と会計目的

ことになる。統一会計基準の作成もその一環であり、フランス自らの手で作成された1947年プラン・コンタブルの公表がそれである。このプランの勘定組織はクラス1～0の勘定からなり、一般会計がクラス1～8を占め、クラス9が分析会計にあてられている⁷⁾。このプランは一般に《近代化・設備計画》(Plan de Développement Economique et Social) と呼ばれる第1次(1947～53年)、第2次(54～57年)、第3次(58～61年)の経済計画と密接に関係しており、そこには国民経済計算に対する情報提供という目的が明確にあるのである。

図Ⅱ 1947年プラン・コンタブルの勘定図解

クラス1	一 般 会 計 勘 定	貸 借 対 照 表 勘 定	永久資本勘定
クラス2			固定資産勘定
クラス3			棚卸資産勘定
クラス4			対人勘定
クラス5			財務勘定
クラス6		成 果 計 算 書 定	費用勘定
クラス7			収益勘定
クラス8			成果勘定
クラス9	経営分析勘定		
クラス0	統計勘定		

このプランの勘定組織は、1942年プラン・コンタブルとは対照的に、貸借対照表的分類原理に基づいて作成されており、一般会計と分析会計の両者を同じ勘定体系で一元的に把握するものの実質的には両者を相互に独立させ、並列的に扱う二元的な体系となったのである。したがって体系においては形式一元実質二元の勘定組織が完成したのである。しかしながら分析会計の中身は1942年プラン・コンタブルと何ら変わりなく、実際原価計算の領域のみに、すなわち単純な原価会計の領域にとどまり、最先端の管理会計的手法を導入する余地のないものであった。これは多分に1947年プ

プラン・コンタブルの勘定組織と会計目的

ラン・コンタブルが暫定プランの色あいを持っていたことから生じるものであり、プランの作成に当たった会計高等委員会（Conseil Supérieur de la Comptabilité, —C. N. C. の前身）も「1947年プラン・コンタブルは不可侵なもの（intangible）ではなく、必要な場合には細部の修正が加えられる」との認識を持っていたのである⁸⁾。

この1947年プラン・コンタブルの暫定プラン的性格を払拭したのが、1957年プラン・コンタブルである。

図Ⅲ 1957年プラン・コンタブルの勘定図解

クラス1	一 般 会 計	貸 借 対 照 表 勘 定	永久資本勘定
クラス2			固定資産勘定
クラス3			棚卸資産勘定
クラス4			対人勘定
クラス5			財務勘定
クラス6	勘 定	経 勘 営 定	費用勘定
クラス7			収益勘定
クラス8			成果勘定
クラス9			経営分析勘定
クラス0			特殊勘定

一見して解るように、1957年プラン・コンタブルにおけるカドル・コンタブルは1947年プラン・コンタブルと比較して、クラス0の統計勘定が特殊勘定に修正されただけで、クラス1～クラス9については何の修正も施されていない。これは1957年プラン・コンタブルが分析会計の実質的な内容についての修正を主眼としていたからである。換言すれば、形式一元実質二元の体系を維持し、1947年プラン・コンタブルでは一元的にとどまっていた内容面を二元化することが1957年プラン・コンタブルでなされた修正であったのである。これによって分析会計は最先端の管理会計的手法の導入が可能になり、名実ともにフランスのプラン・コンタブルは確立した

とわれわれは考えるのである。

ところで60年代の後半にはいるとフランス国内の情勢の変化から、プラン・コンタブルの改正を求める議論が活発になってきた。その過程で1970年に公表された OCAM プランこそ、純粋にフランス的な思考の深化と革新が表されたプランであるとわれわれは考えている。

図Ⅳ OCAM プランの勘定図解

クラス 1	期移 中動 財助 産定	長期資本勘定	クラス01	財 産 状 態 勘 定	長期資本勘定
クラス 2		固定資産勘定	クラス02		固定資産勘定
クラス 3		棚卸資産勘定	クラス03		棚卸資産勘定
クラス 4		対人勘定	クラス04		対人勘定
クラス 5		財務勘定	クラス05		財務勘定
クラス 6	経 営 勘 定	費用勘定	クラス06	非経常費用勘定	
クラス 7		収益勘定	クラス07	非経常収益勘定	
クラス 8		損益決定勘定	クラス08	損益決定勘定	
クラス 9		経営分析勘定			

この OCAM プランは1957年プラン・コンタブルと同様に、形式一元実質二元の体系の下に、二元的内容の勘定組織を採用しているものの、クラス1～9の9勘定と新たにクラス01～08の勘定を使用する2段構造になっている。そしてクラス1～5とクラス01～05をそれぞれ、期中財産移動勘定と財産状態勘定とに指定し、クラス8の成果勘定を損益算定勘定に改め、成果計算書独自の包括主義損益計算への移行と、付加価値の表示を中心にしたがらの成果計算書の再編成をもたらすことで、フローを中心とする会計に顕著な発展の見られる国民経済計算の成果を取り入れたのであった。したがって OCAM プランは、フランス独自の勘定組織に対する思考を究極的に具現化したものであるとわれわれは考えるのである。

これに対してフランス国内で1982年に公表されたプラン・コンタブルは、1973年のイギリスの EC への加盟および前述の EC 第4号指令の影響

プラン・コンタブルの勘定組織と会計目的

で、かなり後退したものになってしまった。

1982年プラン・コンタブルのカドル・コンタブルは、従来クラス0に位置付けていた特殊勘定をクラス8に移し、新たにクラス0を自由使用勘定に充ててプランの弾力性を増している。そしてそれにともなって、従来クラス8に位置付けていた成果勘定を、クラス1を永久資本勘定から単に資本勘定としてそのなかに当期純損益勘定を包含することで、カドル・コンタブルから切り離しているのである。すなわち、OCAMプランと同様に、当期業績主義の成果計算書に代わって包括主義の成果計算書を採用したものの、従来クラス8のなかに含まれていたその成果計算書等の財務諸表システムを、勘定組織から明確に切り離したのである。さらにOCAMプランでなされたような2段構造によるフロー重視の思考や、付加価値計算をも含んだ各種の段階的指標を明らかにする構想は、勘定組織の面からは完全に払拭されてしまったのである⁹⁾。

図V 1982年プラン・コンタブルの勘定図解

クラス1	一般 会 計 勘 定	貸 借 対 照 表 勘 定	資本勘定
クラス2			固定資産勘定
クラス3			棚卸資産勘定
クラス4			対人勘定
クラス5			財務勘定
クラス6		経 勘 営 定	費用勘定
クラス7			収益勘定
クラス8	特殊勘定		
クラス9	分析勘定		
クラス0	自由使用勘定		

もちろんこれはECに対する配慮から生じたことであって、フランスでは勘定組織面ではECへの対応を尊重しつつ、フランス独自の思考は財務諸表を勘定組織から切り離すことで、発展システムの中で具現する方法を

選択したのであった。しかしながら、カドル・コンタブルを中心とした勘定組織にこそプラン・コンタブルの本質をみるわれわれにとって、この選択には若干の不満を感じざるを得ないのであった。

以上、プラン・コンタブルの変遷にしたがってカドル・コンタブルを中心とした勘定組織の展開を概論したわけであるが、端的に言ってそれは、シュマーレンバッハ流のコンテンラーメンから脱却して、フランス独自の勘定組織を確立する道程であったと言えよう。すなわち、第2次大戦中にドイツ占領軍から強制的に押し付けられた1942年プラン・コンタブル——勘定組織上、原価計算を一般会計の枠組みの中に有機的に取り入れたプラン・コンタブル——から、戦後のフランスで志向されたプラン・コンタブル——一般会計と分析会計の両者を勘定組織上、形式的には一元的に、実質的には両者を相互に独立させて二元的に把握する、そしてその分析会計の内容は伝統的な原価計算の枠組みを越えて、最先端の管理会計的手法の導入をも可能にしたプラン・コンタブル——への展開であったのである。そしてこのプラン・コンタブルがフランス国内の諸情勢の変化と国民経済計算の分野での成果を受けて、OCAM プランで示されたような方向へと純化していくのであった。その過程で EC への対応という新たな転開が生じ、勘定組織の面で若干の妥協を強いられることになったのである。

ところでわれわれはこれまでフランスのプラン・コンタブルで展開されたカドル・コンタブルを中心とした勘定組織について、専らフランス国内の面から考察してきたが、プラン・コンタブルの独自性に着目するためにも、戦後の他国において展開されてきたカドル・コンタブル（コンテンラーメン）との比較を行う必要がある。そこで次節においては、戦後の代表的なコンテンラーメンである、1950年にドイツで発表されたいわゆる共同コンテンラーメン（Gemeinschaftskontenrahmen）を中心に、プラン・コンタブルと比較してみることにする。

3. 勘定組織の比較

第2次大戦の終結とともに敗戦国ドイツでは、戦前・戦中の会計制度について漸次改正されることになる¹⁰⁾。1942年プラン・コンタブルのモデルとなった強制コンテンラーメン（ゲーリング・プラン）についても、1950年にドイツ工業連合経営経済委員会（Betriebswirtschaftlicher Ausschuß des Bundesverbandes der Deutschen Industrie）が公表した「簿記共同基準」に含まれていた共同コンテンラーメン¹¹⁾によって廃止されたのである。

図VI 共同コンテンラーメンの勘定図解

クラス0	静	止	勘	定	固定資産および長期資本勘定
クラス1				財務勘定	財務流動資産および短期債務勘定
クラス2	活				中性費用および中性収益勘定
クラス3				経営内部的過程の勘定 月次損益計算の勘定 態様・原価計算・	材料在高勘定
クラス4	動				原価種類勘定
クラス5					原価場所勘定
クラス6	勘				原価負担者：在高勘定
クラス7					原価負担者：収益勘定
クラス8	定				決算勘定
クラス9					

この共同コンテンラーメンは強制コンテンラーメンと違って強制力を持たず、工業連合に所属する諸団体および諸企業に対して推奨されたにすぎないものではあり、実務においても必ずしも諸企業が採用したものではなかったが、戦後のドイツのコンテンラーメンを代表するものであったと言える。

この共同コンテンラーメンの勘定図解は一見したところ、戦前の強制コンテンラーメンとほとんど変わりなく、一般会計と分析会計¹²⁾の両方を包含しているように思える。しかしながら共同コンテンラーメンでは、分析

会計に当たる部分については勘定形式ではなく、計算表形式の採用を奨めており、その場合勘定組織から外れてしまうのである。したがって、共同コンテンラーメンは、実質的には分析会計を排除し、一般会計を対象を限定しているのである。

このことはその後のドイツでおこった共同コンテンラーメンの修正案ではより鮮明になっている。例えば、ドイツ工業連合経営経済委員会が示した共同コンテンラーメンの新形式は以下のようにになっている¹³⁾。

図Ⅶ 新共同コンテンラーメン案

クラス 0	貸借対照表勘定	積極	有形固定資産および無形固定資産勘定
クラス 1			財務固定資産および貨幣勘定
クラス 2			棚卸資産、債権、積極計算区画勘定
クラス 3	消極		自己資本、年金引当金、長期債務、価値修正勘定
クラス 4			その他の引当金および債務、消極計算区画項目勘定
クラス 5	経営勘定		材料費および人件費勘定
クラス 6			減価償却費、利子、租税、その他の費用勘定
クラス 7			売上収入および収益
クラス 8			決算および利益処分項目のために自由勘定
クラス 9			原価・給付計算への過渡勘定

この修正案は一般会計の領域のみを対象としていることを明確にしている。したがって分析会計を一般会計から、形式実質の両面で切り離す、完全に二元的な体系になっているのである。このことはこの修正案についてのみには言えることではなく、戦後の各国のコンテンラーメンは、仏語圏を除けば、理論・実務両面において一般的に言えることなのである¹⁴⁾。

この点に関してわが国のコンテンラーメン研究の第一人者である安平教授はコンテンラーメンの基本的な類型について、以下の3つのものを列挙している¹⁵⁾。

I 財務簿記と経営簿記を含み、一元的体系を前提とし、過程的原理に

基づくコンテンラーメン

Ⅱ 財務簿記のみで，二元体系を前提とし，貸借対照表の原理に基づく
コンテンラーメン

Ⅲ 財務簿記と経営簿記を含み，二元体系を前提とし，過程的原理と貸
借対照表の原理とに基づくコンテンラーメン

この類型に沿ってコンテンラーメンについて考えていくなれば，シュ
マーレンバッハのコンテンラーメンや強制コンテンラーメンに代表される
ような戦前のコンテンラーメンは明らかにⅠの類型のものであり，共同コ
ンテンラーメンの修正案に代表されるような戦後のコンテンラーメンの方
向はⅢの類型であると言える。

一方プラン・コンタブルのカドル・コンタブルは，1942年プラン・コン
タブルのカドル・コンタブルがⅠの類型に属するのに対し，1947年プラン
・コンタブル以降のカドル・コンタブルはⅢの類型に属すると考えられる。
もちろんわれわれは，たとえ戦後のコンテンラーメンの趨勢が，理論・実
務の両面で，Ⅱの類型にあるとしても，「経営簿記領域をも含み，両簿記の
体系を二元体系として，過程的原理と貸借対照表の原理を併用するコンテ
ンラーメンを最も合理的なもの¹⁶⁾」と考えるべきではないかと思っている。
したがって，プラン・コンタブルにおけるカドル・コンタブルの展開が，
戦後のコンテンラーメンの方向とは異なっていることについても，決して
それを否定するわけではないのである。

しかしながら，プラン・コンタブルにおけるカドル・コンタブルの展開
が，戦後のコンテンラーメンの趨勢と比較して特筆されるとするならば，
そこに内在する秘密——何故プラン・コンタブルはⅢの類型のカドル・コ
ンタブルを，つまり形式一元実質二元の体系の下で二元的内容の勘定組織
を採用するに至ったか——について今一度考察するべきではないだろうか。
そこで次節においては1947年プラン・コンタブルおよび1957年プラン・コ
ンタブルを中心にして，プラン・コンタブルの思考について改めて考察し

てみる。

4. 勘定組織と会計目的

前節までに明らかにしたように、フランスの会計制度であるプラン・コンタブルの勘定組織の展開は、シュマーレンバッハ流のコンテンラーメンの模倣である純粋に一元的な勘定組織から脱却して、形式一元実質二元の体系の下に二元的内容の勘定組織を確立する道程である。換言すれば、1942年プラン・コンタブルのような分析会計を一般会計の中に包含する形の勘定組織を否定し、一般会計と分析会計を同一の体系で一元的に把握しながらも、両者を実質的には相互に独立させた並列的な体系で取り扱う、しかもその分析会計の内容は、最先端の管理会計的手法の導入をも可能にした二元的なものを目指しているのである。

このフランスの試みは、1957年プラン・コンタブルで確立されたとわれわれは考えており、これ以降基本的には、この思考を純化させる方向へとプラン・コンタブルは向かっていると言えるのである。

ところでわれわれはこれまでプラン・コンタブルの勘定組織を上述のように形式一元実質二元の体系の下に、二元的内容の勘定組織と結論付けてきたが、一般会計と分析会計の両者を同一の体系で論じる勘定組織を是認することを、果たして無条件に受け入れることが正しいのであろうか。前節のドイツの共同コンテンラーメンに関する展開でみられたように、戦後のコンテンラーメンはむしろ一般会計の領域のみに限定される方向にある。それは戦後、分析会計が発達することによる複雑化、勘定形式以外の形式——具体的には計算表形式——の一般化などが原因と考えられる。

この点に関してプラン・コンタブルにおける分析会計は1957年プラン・コンタブルの公表によって、単純な原価会計のみではなく、最先端の管理会計的手法の導入をも可能にしている。したがって当然の帰結ではあるが、そこには勘定形式だけにとらわれない、様々な手法が認められている。

すなわち「一般会計と分析会計は原則として独立している¹⁷⁾」のであり、分析会計は「一般会計のように勘定の科目表と運用方式について詳細に規定することができない¹⁸⁾」として、プラン・コンタブルでは「関連する主要な諸勘定の表と各企業に一般に適用できる原則および運用規則とに基づく規定を設け¹⁹⁾」ており、実際の運用方式については企業の自主的な選択に委ねているのである。

この思考は1982年プラン・コンタブルになるとさらに発展し、「一般会計規定が画一的なものであるのに対し、分析会計規定は個々の企業がその特性に応じて選択と組合せを行わねばならない問題解決の手法群から成っている²⁰⁾」のであって、1982年プラン・コンタブルが呈示している分析会計システムは、「個々の企業が管理責任者の情報要求に応じるため、最適な解決方法を取り上げて分析計画を設定することが可能となる解放システム²¹⁾」なのである。

ところでわれわれは1982年プラン・コンタブルについて、1957年プラン・コンタブルで確立された会計思考を純化させたものである（ECとの妥協という若干の問題はあるものの）と論じてきたが、この1982年プラン・コンタブルはその冒頭で、分析会計の目的について以下のように論じている。

「一方で、

- (1) 企業が遂行する種々の職能の原価を認識すること。
- (2) ある種の貸借対照表項目の評価の基礎を決定すること。
- (3) 給付（財および用役）の原価を計算し、それを当該給付の販売価格と比較することにより成果を明らかにすること。

他方で、

- (4) 当期の収益・費用を予測すること（例えば予定原価，経営予算）。
- (5) 費用・収益の実績値を把握し、その結果生ずる差異を明らかにすること（例えば原価管理，予算統制²²⁾。」

ここで注目すべき事は(1)～(3)が一般会計目的の原価計算であり、(4)～(5)

が一般会計から完全に独立した、管理会計の分野のものであるということである。つまり、プラン・コンタブルの分析会計は、一般会計と相互に連携している経営簿記的な原価計算的目的と、一般会計からは完全に独立した、最先端の管理会計的手法の導入をも可能にした、企業管理者への内部情報提供目的との二面性を有していると指摘することが可能なのである。

この点に関してわれわれは、次のような疑問を当然抱くであろう。すなわち、プラン・コンタブルの分析会計が上述の二面性を有していると考えられるならば、カドル・コンタブルの10のクラスの中のたった1つを、二面性を持つ分析会計に割当てることによって、本来性質を異にする一般会計と分析会計を形式上は同一の次元の、実質は異なった次元の体系で扱うということに、はたして無理はないのかということである。もしここに無理が存在するとしたならば、たとえプラン・コンタブルがフランスが世界に誇る、他国に類を見ない独自の会計制度であったとしても、その制度自体に論理的な矛盾を抱えてしまうからである。

この問題に対する解答を得るために、われわれはプラン・コンタブルが形式一元実質二元の体系の下に、二元的内容の勘定組織を採用するに至った過程について着目して、いま一度1947年プラン・コンタブルおよび1957年プラン・コンタブルの作成期に戻って考えてみることにする。

1947年プラン・コンタブルは、第2次大戦が終結した段階で経済復興を第一義的に考えた経済計画の枠組みの中で作成された。ここで実際にプランの作成にあたった会計標準化委員会（Commission de Normalisation de Comptabilité — C. N. C. の前身）は、戦時中にドイツから強制された1942年プラン・コンタブルの思考を全く放棄しようとはせず、むしろそれを発展させフランスの独自性を付加したものにしたのである。この時生まれた思考が形式一元実質二元の体系の下に、二元的内容を示す勘定組織であるとわれわれは考えるのであり、それは1957年プラン・コンタブルの公表によって完成するのである。

ところで会計標準化委員会は1942年プラン・コンタブルの思考をなぜ放棄しなかったのであろうか。もちろんそこにはこの委員会のメンバーの多くが「1942年プラン・コンタブルの起草委員でもあった²³⁾」という理由もあるがそれだけではなく、会計標準化委員会が戦争によって壊滅的な打撃を受けた国内産業復興のためには、「会計が企業の枠組みに制限されず、国民経済計算に帰着するような望ましい状態に導かれるために、標準化された会計記帳の必要性を十分に考慮し²⁴⁾」ようという結論に達したからであった。そしてこの思考が成果計算書作成のための費用・収益に関する「経営勘定が費用・収益の性質というよりはむしろ、これらのそれぞれの部門に固有の活動の性質²⁵⁾」に着目するようになり、分析会計の必要性を強く認識するのである。その結果、「企業の内部管理者が成果における資源の変形プロセスに関心を持っている²⁶⁾」ために、「資源（性質に着目した会計——*comptabilité par nature*）から成果（用途に着目した会計——*comptabilité par destination*）に移行する段階を詳細に調べる²⁷⁾」分析会計を一般会計と同様に強調するのである。さらにこの思考は第2次大戦の影響で荒廃した諸産業の復興が成った後も、EC 共同市場の推進をも視野に入れた、《経済・社会発展計画》（*Plan de Développement Economique et Social*）の枠組みの中で、展開していったのである。

以上のようにみても、プラン・コンタブルの勘定組織についての思考が明確になってくる。一見したところ矛盾を孕んでいるようにも思える形式一元実質二元の体系の下に、二元的内容を示す勘定組織は、実は国民経済計算に対する資料提供という大きな目的の下に一元化されているのである。すなわち、プラン・コンタブルの勘定組織が一般会計と分析会計の両者を同一のレベルで並列的に把握しているのは、決して消極的な意味ではなく、フランスの会計制度にとっての最大の目的である国民経済計算の一翼を担うためという積極的な意味を持つとわれわれは考えるのである。そしてそのための究極的な勘定組織がまさにカドル・コンタブルを中心と

したそれであると結論付けられるとわれわれは考えるのである。

5. 結 び

以上われわれはプラン・コンタブルの勘定組織について、カドル・コンタブルの展開およびコンテンラーメンとの比較を踏まえ、その勘定組織に内在する会計思考について考察してきた。そしてプラン・コンタブルの持つ形式一元実質二元の体系の下に、二元的内容を示す勘定組織は、国民経済計算に対する資料提供という大目的で一元化されているという結論に達したのである。

すでに第2次大戦中に水面下で深く潜行していた経済の計画化（planification）の試みは、戦後、経済企画庁（Commissariat Général du Plan d'Équipement et de Productivité）の誕生により、初代長官ジャン・モネ（Jean Monnet）の名を冠したモネ・プランと呼ばれる1947年の第1次計画の発表で花開くことになる。そしてその後フランスの経済計画に浸透しているのが、協調経済（économie concertée）の精神である。

協調経済は自由放任という古典的な経済学の終焉を受けてフランスが到達した結論であり、「投資、生産交換に関する重要な選択が、企業の首脳者と政府の不断の共同作業によって行われ、また公共部門と民間部門の間に永続的な協力が行われるような体制²⁹⁾」である。そこでは「政府は計画を通じて競争を刺激するという影響を私企業の企業活動に与え、それがフランス経済の発展に好ましいエネルギーを注入することが期待される²⁹⁾」のであった。したがってフランスでは市場経済と経済計画とを二者択一に考えるのではなく、私企業の利潤追求という企業目的のためにこそ、経済計画が必要であると考えているのであって、「大経済単位からなる市場経済と資本主義の組織の一つの型³⁰⁾」であると認識しているのである。

この精神を汲んで第1次計画の発表と同年に発表されたのが1947年プラン・コンタブルであり、以後、プラン・コンタブルは経済計画と密接に連

携しながら展開することになるのである。

今日、会計は制度として世界各国で存在している。そして制度として存在する以上、なんらかの目的を有していると考えられる。歴史的には、会計はアカウントビリティの履行という側面を持ち、その目的の達成のために発達してきたのではあるが、現在では会計を取り巻く様々な利害関係集団に対して、彼らが意思決定を行うために有用な情報を提供するという情報会計的な側面が第一義的であるとの解釈が一般的になっている。この傾向は近年特に強くなっているのである。

しかしながらたとえ会計が基本的には企業を中心とした個別経済を対象としているとはいっても、資本主義経済の発展につれて、人間の経済行為とともに進歩してきたのであるから、「このような個別経済が相互に関連し影響し合うことによって成立する一定の社会的な経済秩序、すなわち社会経済もしくは総合経済または国民経済をその対象とすることもある³¹⁾」と考えられる。したがって情報の利用者の要請を全く無視することはできないにしても、一概に利害関係者集団に有用な情報を提供することのみを会計の主たる目的と考えることはできないとわれわれは考えるのである。

なるほど、これまで見てきたようにフランスの会計制度は、戦後、アメリカの影響からアングロ・サクソンの会計思考を身につけているわれわれにとっては、奇異なものに映るかもしれない。けれども他国の制度なり理論なりが自国のそれと違うからといって、単純に遅れているなどと云々する前に、「その国に固有の内面的なものの展開——これが物質的な文明の進歩に対比される精神的な文化の発展につながるものであろう——がどういう状況にあるか、そういう側面を明らかにすることこそが大切³²⁾」なのであり、その国が持つ法的、経済的、社会的特徴や、思想、風土などを充分に考慮することが必要であるとわれわれは考えている。

そういう観点から考えるとき、国民経済計算に対する資料の提供を大目標として、その目標の下に一元化されているプラン・コンタブルの勘定組

織を中心とした会計制度は、企業の社会的貢献の測定に力点を置いた、会計の究極的な目標にも適うような新次元の会計制度をわれわれに提供していると考えられるのである。

われわれは会計の基礎的前提として第1に、目的適合性 (Relevance) の公準を掲げるべきであると考えている。そしてその目的については既述のように様々なものが考えられる。フランスの会計制度であるプラン・コンタブルは、まさにこの目的適合性の公準を踏まえ、国民経済計算に対する資料提供という目的の下に、論理的に首尾一貫しているのである。そしてその目的の達成のために、形式一元実質二元の体系の下に、二元的内容を示すカドル・コンタブルを中心とした勘定組織を形成していると、われわれは考えるのである。

- 1) C.N.C., *Plan Comptable Général 1986*. 1986年の修正は若干の語句等の修正とともに、1983年の EC 会社法第7号指令「連結財務諸表」の発表を受けて、「一般会計」の部の末尾に「計算書類の連結——その方法」(Consolidation des comptes; méthodologie) という連結会計に関する章を加えたものである。
- 2) カドル・コンタブルというフランス語は「会計(勘定)の枠」を意味し、後述のコンテンラーメンというドイツ語は「勘定枠」を意味する。したがって両者はほぼ同義語であると考えられるし、内容的にも同じものと考えてよいであろう。このことはフランスでも専門会計士・認許会計士連合 (Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés) の会計士研究グループのメンバーであるジュアニック (P. Jouanique) が『ドイツにおけるプラン・コンタブル』(*Les plans comptables allemands*, Paris, 1956) というデュティユック (P. Duthilleul) の著作を引用し、シュマーレンバッハのコンテンラーメンを詳細に紹介していることから明らかである。
- 3) C. N. C., *Plan Comptable Général 1986*, *Op. cit.*, p. I. 21.
- 4) 1942年プラン・コンタブル, 1947年プラン・コンタブル, およびその勘定組織については、拙稿「プラン・コンタブル生成期の勘定組織」『杏林社会科学研究所』第8巻第2号を, 1957年プラン・コンタブル, OCAM プラン, 1982年プラン・コンタブル, およびそれらの勘定組織については、拙稿「プラン・コンタブル転開期の勘定組織」『杏林社会科学研究所』第9巻第2

プラン・コンタブルの勘定組織と会計目的

号を参照されたい。

- 5) 一般会計は財務会計と同義であると考えられる。
- 6) 分析会計はいわゆる原価会計および管理会計の領域であり、1942年プラン・コンタブルでは原価会計という用語を、1947年プラン・コンタブルおよび1957年プラン・コンタブルでは経営分析会計という用語を用いており、分析会計という用語は1982年プラン・コンタブルからである。この用語の変遷もカドル・コンタブルの変遷と同様に、シュマーレンバッハ流のコンテンラーメンから脱却し、プラン・コンタブル独自の勘定組織を確立するうえでのものとわれわれは考えている。なお本稿では分析会計という用語で統一することにする。
- 7) クラス0は統計勘定にあてられている。1942年プラン・コンタブルではクラス0～9の勘定組織となっていたが、これはクラス1～9の活動勘定に対する静止勘定という意味をクラス0がもっていたからであり、1947年プラン・コンタブルでは統計勘定をクラス0にあてることによってクラス1～9の勘定組織としたのである。
- 8) *Chambre Nationale des Expert-Comptables Diplômé par l'État, "Suggestions de nos Lecteurs—le Plan Comptable Général de 1947, Améliorations éventuelles", L'Expert Comptable Diplômé, mars 1950, n° 9, p. 165.*
- 9) この他にも1982年プラン・コンタブルでは、勘定組織に関して各クラスにおける下位勘定で、勘定番号の末尾の数字について定義されている特筆される。
- 10) 本節における共同コンテンラーメンおよび戦後のコンテンラーメンの展開については、安平昭二教授の著書『コンテンラーメンの理論』1971年・千倉書房を参考にした。
- 11) 安平昭二著、前掲書、p. 38。(なお原典は *Das Rechnungswesen. Grundsätze, Richtlinien und Erläuterungen, Ausgabe Industrie.* である。)
- 12) もちろん一般会計と分析会計という概念はフランスの概念であり、ドイツのコンテンラーメンでは財務簿記と経営簿記という概念によっている。
- 13) 安平昭二著、前掲書、p. 39。(なお原典は *Handwörterbuch des Rechnungswesens.* である。)
- 14) 安平教授が著書の中で論述しているように、例えば・クートル (W. Le Coutre) やトームス (W. Thoms) らのコンテンラーメンについての主張がこれにあたる。もちろん、シュルツ (C. E. Schulz) やコジオール (E. Kosiol) らのように、分析会計の領域をも含めたコンテンラーメン論を展

プラン・コンタブルの勘定組織と会計目的

開している論者もいるが、その場合でも、10進法体系による勘定分類を改めるなどの修正を行っている。(安平昭二著、前掲書、pp. 251～320.)

- 15) 安平昭二著、前掲書、pp. 71～78. なお、安平教授は1947年プラン・コンタブルおよび1957年プラン・コンタブルについて、「経営簿記の領域をクラス9に受入れうるようにはされているが、全体としてのコンテンラーメンは財務簿記の勘定を中心として構成されているということが出来る」としている。安平昭二著、前掲書、p. 43.
- 16) 安平昭二著、前掲書、p. 321.
- 17) C. N. C., *Plan Comptable Général* 1957, p. 22.
- 18) *Ibid.*, p. 153.
- 19) *Ibid.*
- 20) C. N. C., *Plan Comptable Général* 1986, *Op. cit.*, p. III. 7.
- 21) *Ibid.*
- 22) *Ibid.*
- 23) 青木脩著『フランス会計制度論』1977年・森山書店、p. 44.
- 24) M. Charles Brunet, “L’opinion des Chef de Comptabilité”, *L’Expert Comptable Diplômé*, décembre 1949, n° 8, p. 123.
- 25) *Ibid.*, p. 124.
- 26) M. lebas, *Comptabilité Analytique de Gestion*, Fernand nathan, 1986, p. 9.
- 27) *Ibid.*
- 28) 堀川マリ子・堀川士良著『新しい資本主義』1967年・学文社、p. 10.
- 29) 林雄二郎編『フランス経済の現実と展望』1967年・東洋経済新報社、p. 19.
- 30) F. Perroux, *Le IV° Plan Français*, Presses Universitaires de France, 1962, p. 10.
- 31) 新井清光著『会計公準論』1969年・中央経済社、pp. 3～4.
- 32) 齋藤昭雄著『フランス会計制度論』1988年・千倉書房、p. ii.