

Title	付加価値計算書の展開：フランスにおける社会的側面(和田木松太郎教授追悼号)
Sub Title	Le Developpement de la Valeur Ajoutee(Memorial Issue of the Late Professor Matsutaro Wadagi)
Author	黒川, 保美(Kurokawa, Yasuyoshi)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.5 (1987. 12) ,p.150- 166
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19871225-04054265">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19871225-04054265</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 付加価値計算書の展開

—フランスにおける社会的側面—

黒川保美

### I はじめに

企業の社会的責任が各方面から取り組まれて久しい。この場合の社会的責任とは、企業を取り巻く株主、個人、顧客、政府、労働者等に対する責任であることが多い。企業は、出資者だけのものではなくこれら多くの利害関係者集団から構成される結合体とみなされてきていることがその背景になっている。この社会的責任問題を会計上どう扱うかという問題は、アメリカを始めとして各国でさまざまに取り組まれている。とりわけ、その多くは企業の外部者に対する責任を強調するものである。ところが、フランスでは内部者に対する責任をビラン・ソシアル (bilan social) によって明らかにする法がすでに成立している。かかる意味で、フランスは社会責任会計を制度化した最初の国と言えよう。1977年7月12日の法と、12月8日のデクレおよびアレテ (Loi du 12 juillet 1977, Décret et arrêtés d'application du décembre 1977) の下では、750人以上の従業員を有する企業は1979年にビラン・ソシアルを作成し公表することが強制され、1982年以後には300人以上の従業員にまで拡大されている。ここにおける情報は、統計データであって指標の概念を用いていることから、会計データとは異なるのである。ビラン・ソシアルは、企業、委員会、労働者のためのものであり、安全、労働条件、教育に関する交渉を引き出すことを目的としているのであるから、当然とも考えられよう。

社会的責任に関連して、各種利害関係者の要求に対して会計データにより答えられるシステムが存在する。プラン・コンタブル・ジェネラル (plan comptable général : 以下PCG)<sup>2)</sup> では、付加価値

1) F. Rey, "Le bilan social en France et à l'étranger" Supplément aux Cahiers Français, n° 210, Mars-Avril 1983.

2) Conseil National de la Comptabilité, "Plan Comptable Général", Imprimerie National, 3<sup>e</sup> Édition, 1983.

中村宣一朗、森川八洲男、野村健太郎、高尾裕二訳『フランス会計原則—プラン・コンタブル・ジェネラル』同文館、1984年。

(valeur ajoutée) を財務諸表から編成して算出できるような様式があるのである。その中で付加価値は次のように定義される。

「第三者から調達された財貨・用役に対して行われた企業の経済的事業活動による価値の創造ないし増大をいい、一定期間における生産高とそのために第三者から調達された財貨・用役の消費高との差額として表わされる。<sup>3)</sup>」

上記から、付加価値は、生産付加価値 (valeur ajoutée produite) をさし、企業の創造する富であり控除法により測定されることが理解されよう。PCG で付加価値は、売上高基準ではなく生産高基準、純付加価値ではなく粗付加価値、加算法ではなく控除法を用いるという特色を有するが、各種利害関係者への富の分配が明示されることも忘れてはならないことである。このような見地に立ってフランス公認会計士、認可会計士協会 (CONSEIL SUPERIEUR DE L'ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMPTABLES AGREES)<sup>5)</sup> の手引書を中心としてまず分析会計、次に一般会計で付加価値がどのように扱われているかを検討していくことにする。おわりに、付加価値は分配関係を明らかにするとしているが、分配が適切かどうかの観点から余剰計算書 (compte de surplus) を考えることにする。

## II 分析会計における付加価値

付加価値は一般会計 (comptabilité général) で表示されるが、その内容を解釈するには分析会計 (comptabilité analytique) によらねばならないのであり、付加原価 (coût ajouté) と付加価値の差異が問題とされねばならない。付加原価を理解する前にまず価値と (valeur) と原価 (coût) が PCG の中でどのように把握されているかを考察する必要がある。

価値は価格の概念に制約されない財の価値であり、企業と外部の取引での財の貨幣的表現としての価格という二つの意味で用いられる。原価は、給付単位に原価を算定するのに用いられる。価格と原価とは価値に関連づけられ、したがって財の価値が原価でも、売却された財が価格でも記述されることはない。PCG は、過去の交換を表す価値の表現に原価を用いている。これは、会計上の価値対原価というドクトリンである。<sup>6)</sup>

3) Ibid., p. 41.

同訳書32ページ。

4) 青木 脩稿「プラン・コンタブルと付加価値測定」番場嘉一郎監修・野村健太郎編著『フランス会計論—プラン・コンタブル研究』中央経済社、1982年、92-94ページ。

5) Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, "La Valeur Ajoutée Selon le plan comptable général 1982", Conseil Supérieur de L'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, 1982.

6) Ibid., pp. 35-36.

財の取得原価の決定には、購入価格によることについて異議はない。しかし製造原価に何を含め、何を除外するかが重要となるのである。したがって PCG は原価性があるかどうかよりも、経営原価の観点から諸項目を製造原価に算入している。経営原価に帰属する原価をここでは付加原価 (coûtes ajoutées) と考えているのであり、無制限にすべての費用を認めているわけではない。すなわち「財の製造に合理的に関連づけることのできる製造直接費および製造間接費、財務費・研究開発費は、経営の特殊条件によって正当化される場合を除き、一般に製造原価に含めない。操業度不足に対応する費用部分も製造原価に含めない。<sup>7)</sup>」のである。

当期費用をすべて原価とするのは、伝統的な全部原価概念であるが、PCGはこの概念を採用せずに生産原価が費用全体に移転可能とする経済的全部原価 (coût complet économique) 概念を用い<sup>8)</sup>ており、この経済的全部原価を与えられたものを付加原価とするのである。したがって付加原価とは経営原価に帰属する原価であり、経済的全部原価を付与されたものであると考えられる。このような付加原価と付加価値から成果 (résultat) を算出することが次に問題となる。単純な例として、売上を実現せずに在庫品を維持するだけの企業を仮定しよう。すべての費用が生産品に帰属してい<sup>9)</sup>るとすると、成果計算書 (compte de résultat) のデータから次のような表 1, 2, 3 となる。

表 1 から外部受入分消費高 (consommations en provenance des tiers) と付加原価を加算して製造原価が算出されるが、この製造原価は成果計算書の期中生産高 (production de la période) に等

表 1

外部受入分消費高	70	期中生産高 (在庫)	150
付加原価	80	当期外部受入分消費高	-70
一人件費	60	付加価値	80
一償却費	20	人件費	-60
製造原価	150	粗経営剰余	20
成果計算書:		償却費	-20
			0

表 2

	製造原価	その他の費用	全体		製造原価	その他の費用	全体
消費	70	—	70	償却累計額・引当金繰入額	—	12	12
人件費	60	11	71	合計	150	26	176
償却費	20	3	23				

7) Conseil National de la Comptabilite, op. cit., p. 98.

中村宣一期他, 前掲訳書, 80ページ。

8) 中村宣一期, 高尾裕二, 伊豫田隆俊稿「フランス会計制度研究ノート(1)」大阪大学経済学, 34巻1号, 1984年6月, 82ページ, 経済的全部原価は、「原価により優れた経済的性格を付与するために、一般会計上の費用を調整しまたは一般会計上認識されない費用を付加することにより算定される。」

9) O. E. C. C. A., op. cit., pp. 38-39.

表 3

当期生産高 (在庫)	150	粗経営余剰	9
当期外部受入分消費高	<u>-70</u>	償却費	-23
付加価値	80	償却累計額・引当金繰入額	<u>-12</u>
人件費	<u>-71</u>	成果	(26)

しく、期中生産高から当期外部受入分消費高を控除して付加価値が算出される。これと同時に人件費 (charges de personnel) と粗経営余剰 (excédent brut d'exploitation) を加算し、成果を控除しても付加価値が把握されることが容易に理解されよう。これは費用の帰属が決められないで、製造原価だけが明らかになった例である。つぎに費用の帰属が確認され、その費用を製造費、その他の費用、費用合計に分けたのが表2であり、表1と表2を合成して他の費用を考慮し表1から成果計算書を作成したのが表3である。表3の成果計算書で当期生産高から当期外部受入分消費高を控除したり、また人件費、償却費、償却累計額、引当金繰入額から成果を控除しても付加価値は算出され、表1の付加価値数値は同一である。しかし注意せねばならないのは、付加原価の考慮を欠くことである。表1に比べて成果が26あったとしても、表2のその他の費用分しか増加していないのである。したがって成果計算書では、付加原価の欠落および生産原価とその他の費用に分けて考える必要があり、そうしてこそ真の企業活動を捉えることができるのである。

付加価値概念と同様に重要な概念に差益 (marge) 概念がある。成果計算書に付加価値を導入するには、分析会計における上述したような原価とともに差益を正確に理解することにより付加価値の内容が鮮明になるのである。一般的には差益は原価と売価の差額として、製造原価差益 (marge sur coût de production) は「製品売上高と製品売上原価の差額<sup>10)</sup>」として測定される。生産企業のように販売活動のないときには、売価=製造原価として扱われる<sup>11)</sup>。したがって生産企業でも通常の企業と同様に、製造原価差益、付加原価を加算して付加価値が算出される。確認のために、この場合の付加原価とは「売上製品の製造原価に当期在庫増製品原価と固定資産建設高を加算して評価される製品売上高と当期外部受入、消費分の仕入原価の差額<sup>12)</sup>」である。このような付加価値の算出過程は、以下の表4のように示される<sup>13)</sup>。

この表から製造原価差益と付加原価から付加価値が算出されるのは、一目瞭然であるが、いくつかの興味ある解釈が<sup>14)</sup>つぎのようになされよう。製品売上原価 (coût des produits vendus) は全部原

10) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 187.

中村宣一朗他, 前掲訳書 156ページ。

11) Ibid., p. 187.

同訳書 155ページ。

12) Ibid., p. 187.

同訳書 156ページ。

13) O. E. C. C. A., op. cit., p. 43.

14) Ibid.

表 4

製品売上原価 貸方残 製造原価差益	製品売上高 (売価)
当期外部受入分消費高 貸方残 当期付加原価	製品売上原価 当期在庫増製品原価 固定資産自家建設高
貸方残： 付加価値	製造原価差益 付加原価

価ではないが、流通費を含めている。この流通費を含めたとしても製造原価差益の拡大とはならないのであり、この製造原価から仕入高と用いられた要素量が表わされる限り、製造原価差益は製造原価に帰属しない費用全体のインパクトを示しているのである。ここで原価は主として当期生産高から得られるが、原価から得られる付加原価は、要素の測定、加算法で算出されるのではなく、外部受入分消費高を控除した残高である。そして、生産原価差益と付加原価を合計して得られた付加価値は、生産段階でいかなる手段を用いたか、いかに商業活動の効率が上がったかといった価値創造過程が分るのである。さらにこのようにして生産は、生産原価差益と付加原価に分けられるが、この関係を展開して表にはない外部費用差益 (marge sur coûts externes) を求めると分配関係が明確にできるのである。外部費用差益は「財とサービスの購入により人件費を支払い、会社の費用、税金、財務費用を支払うために企業に残留したものの総合的に不明瞭に見積ったものであり、分配前の<sup>15)</sup> 総合的な大きさ」である。したがって、企業がどれだけ分配できる可能性があるかどうかということ、付加原価と外部費用差益の分析から見出していくことができるのである。

### III 一般会計における付加価値

改訂前 PCG (Le plan comptable générale 1957) では付加価値は考慮されておらず、企業の社会性の観点は軽視されており、これを補充するのが PCG である。すなわち企業の経済活動の中心に据えた計算体系が改訂前 PCG であるといえるのに対して、PCG は企業の経済活動とともに企業の社会活動もその考察の対象としているのであり、この活動を付加価値によって測定していることが第一の特色として挙げられる。

このように PCG に付加価値概念を採用するに至った主たる研究は、まずなによりも国家会計審議会 (Conseil National de la Comptabilité : CNC) と公認会計士・認可会計士協会 (Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés : OECCA) との共同研究によるところが大である。そ

15) Ibid.

の成果は「付加価値と企業」<sup>16)</sup>という書物となるが、その後の「企業経済に関する研究委員会 (Comité d'étude et de recherches sur l'économie d'entreprise)」は、新しい会計基準に照らしてその内容を具体化するためにこの成果を補充したにすぎないのである。<sup>17)</sup>

制度の中での付加価値の役立ちは、企業自体にとっては重要な指標となり、マクロ経済の見地からも重要な概念となる。国立統計経済研究所 (Institut National De La Statistique Et Des Études Économiques : INSEE) は、PCG を通して明らかになった主体の付加価値総額から国内総生産 (La production intérieure brute) を算出する。また付加価値税 (taxe sur la valeur ajoutée : TVA) 制度<sup>18)</sup>も付加価値会計制度の応用と見ることができる。

PCG では付加価値を財務諸表の中でどのように扱われているかについて検討していくことにしよう。付加価値は独立した計算書ではなく、発展システム (système développé)<sup>19)</sup>における成果計算書で中間経営差益 (soldes intermédiaires de gestion) 算出方法の一つとして取り扱われている。すなわち成果計算書 (compte de résultat) では費用 (les charges) と収益 (les produits) を生み出す運動を表示し、この運動より生じる差額 (利益または損失)<sup>20)</sup>を算出する一般経営勘定 (comptes généraux de gestion)<sup>21)</sup>を基礎として作成する。発展システムの費用・収益は、売上総利益 (marge commerciale)、当期生産高 (production de l'exercice)、付加価値 (valeur ajoutée)、粗経営余剰 (excédent brut d'exploitation)、経営成果 (resultat d'exploitation)、税引前経常利益 (résultat courant avant impôts)、臨時成果 (résultat de l'exercice)、当期成果 (resultat de l'exercice)、譲渡利益または損失 (plus-values ou moins-values de cession)<sup>22)</sup>という中間経営残高が明らかにされるように分類される。この残高は、さまざまな業種の企業で容易に計算されるわけではない。そこでつぎのような 1. 商業 (une maison de négoce)、2. サービス業 (une entreprise de services)、3. 工業 (une firme industrielle) という三業種に分けて計算表示する方法が OECCA により提案<sup>23)</sup>される。

表5の商業で差益1の売上総利益は、商品売上高から当期商品売上原価を控除して算出される。

16) CNC, Conseil Supérieur de l'OECCA, "La Valeur ajoutée et l'entreprise", CNIPE, 1974.

17) O. E. C. C. A., op. cit., p. 13.

18) Ibid., p. 91.

19) 発展システムを理解するには、つぎの文献を参照のこと。

齋藤照雄稿「プラン・コンタブルと財務諸表システム」番場嘉一郎監修、野村健太郎編、著前掲書 151-175 ページ。

20) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 154.

中村宣一郎他、前掲訳書 132ページ。

21) Ibid.

同訳書。

一般経営勘定から粗付加価値および粗経営余剰を計算できるように編成されている。

22) Ibid., p. 185.

同訳書 153-154ページ。

23) O. E. C. C. A., op. cit., pp. 15-16.

表 5 商 業

商品売上高	100
当期商品売上原価:	-62
一商品仕入高	55
一商品棚卸増減高	7
差益 1: 売上総利益	38
当期外部受入分消費高	-8
一調達品仕入高	2
一調達品棚卸変動高	-3
一その他の外部費用	9
差益 2: 付加価値	30
租税公課	-3
人件費	-7
差益 3: 粗経営余剰	20

表 6 サ ー ビ ス

製品売上高 (用役提供高)	100
当期外部受入分消費高	-40
一調達品仕入高	18
一調達品棚卸変動高	2
一その他の外部費用	20
差益 1: 生産付加価値	60
租税公課	-3
人件費	-32
差益 2: 粗経営余剰	25

表 7 工 業

製品売上高	105
一完成品売上高	103
一屑売上高	2
製品棚卸高 (変動)	-10
固定資産自家建設高	5
差益 1: 当期生産高	100
当期外部受入分消費高	-60
一調達品仕入高	42
一調達品棚卸変動高	-5
一その他の外部費用	23
差益 2: 生産付加価値	40
租税公課	-5
人件費	-15
差益 3: 粗経営余剰	20

そして一般管理費ではなく外部受入分消費高との比較から差益 2 の付加価値が計算される。この付加価値は、調度品やその他の外部費用によってマイナスされた売上総利益より限定された利益として表わされている。つぎに表 6 のサービス業では、商業のように売上総利益を算出せずに、付加価値は明らかになる。費用構造は異なるが、調達品仕入高、その他の外部費用を控除して算出されるのがサービス業における付加価値の計算方法である。この生産は顧客に提供したものを指し、付加価値は生産付加価値を意味している。おわりに表 7 の工業における生産付加価値は、製品売上高より当期生産高、当期外部受入分消費高をマイナスして算出される。ここで当期生産高に至るまでの製品棚卸高とは、期首棚卸高と期末棚卸高との変動や製造原価で評価され減価償却引当金を控除した仕掛品まで含めている。当期生産高は、売上高、製品棚卸高の価値の上昇ないし下落、固定資産自家建設高の合計である。生産企業 (l'entreprise productrice) は売上高を売価で、他の生産構

成要素を原価で評価するが場合によっては、他の成果計算書の表示方法も PCG は提案している。すなわち付加価値を生産原価 (coût de production) と「使用する財貨・用役の仕入原価に付加される企業固有の活動による原価<sup>24)</sup>」である付加原価の差益として成果計算書の表示も認められている。

こうして算出される付加価値は PCG の中でどのような位置にあるかを PCG の一般規定たる会計の標準化 (La normalisation des comptabilités) から考えていくことにする。ここで標準化とは経済全体としての会計の一般化を第一の目的としているのであり、企業の内部利用、外部利用は派生した目的である言い換えるならば、「会計標準化は、(1)会計の改善、(2)会計の理解と監査、(3)会計情報の比較(時間および空間比較)、(4)企業集団・産業部門・地域・国民など広い範囲での会計の連結、(5)統計の作成を目的<sup>25)</sup>」としている。このため用語、評価規則 (règles d'évaluation)、勘定分類 (classification des comptes)、処理 (traitements)、結果の表示に会計の調和化が計られねばならず、各種利害関係者達からこれらのことが要請されることとなる。指揮権を行使したり財務諸表を報告する義務のある企業管理者、保護される第三者、統計データを処理する専門団体ないし、公共団体がそれら利害関係者に相当する。それらの内心は各自異なり、必ずしも同一の情報提供されたからといって、その要請が満たされたとは言えない。そこで第一に PCG のつぎのような一般原則に従った同じ情報の作成と報告が要請されることとなる。

「会計は、企業の状況および活動に関する真実公正な概観 (image fidèle) を表わす報告書を提示するために、慎重性の規則 (règle de prudence) を尊重して正規性および誠実性の要請 (obligation de régularité et de sincérité)<sup>26)</sup> を満たさなければならない。」

そこで、真実公正な概観を備えた会計情報は、企業の経営状況を明らかにするために一般会計 (comptabilité general) でも分析会計 (comptabilité analytique) でも用いられる。しかし付加価値情報は通常双方の分野で求められるが、PCG では経営管理者からすると若干有用性を欠く一般会計において展開することとなる。すなわち企業の外部者の視点からすると詳細であるが抽象的言語、真実公正な概観により客観的であるがその標準化により図式的言語と同じ言語を持ち合わせながら、統一的規則に基づいて企業に適用されるのが一般会計における付加価値<sup>27)</sup>である。

では、企業活動を生産と消費の側面から把握してみよう<sup>28)</sup>。ここで生産とは PCG で十分定義され

24) Conseil National de la Comptabilité, op. cit., p. 24.

前掲訳書 18ページ。

25) Ibid., p. 7.

同訳書 8 ページ。

26) Ibid., p. 5.

同訳書 7 ページ。

慎重性、正規性、誠実性については Ibid., pp. 5-6. 同訳書 7 ページを参照のこと。

27) O. E. C. C. A., op. cit., p. 30.

28) Ibid., pp. 30-32.

ていないが、機能 (fonction) と価値 (valeur) とを伴せ持つことに注目せねばならない。生産は企業の機能を考えるならば、研究開発活動、仕入活動、流通活動などの諸活動を通して取引、原価などを対象とする。これは通常分析会計の分野であり生産企業に適合する。これに対して PCG の主に対象としているすべての企業は、生産活動があるとみなされ、成果計算書の数値も変更を余儀なくされる。すなわち「企業の経済的存在理由を市場での表現であり利潤の源泉である売上高<sup>29)</sup> (chiffre d'affaires) を第一順位にするかわりに、PCG は生産の面から問題を考察する」のである。したがって商品売上高は当期生産高の一部としてみなされ、他の生産高はその在庫やその設備を増大させるために企業内に残ると考えられる。そして企業の財務収益は、生産の枠外に置かれる。というのは、企業の財務活動は、本来財およびサービスの生産要素として考えられていないからである。また企業活動が売上高でなく売上総利益 (marge commercial) により生産に貢献するということは、本来の企業活動から財務活動を除外するということと共に、国民経済計算 (La comptabilité nationale) における生産概念に基づいている。結局、「企業の創造者の役割から定義され、財およびサービスの生産活動の中心として生産は、その活動の価値の表現<sup>30)</sup>」である。このような生産に対応する概念として消費がある。これは一般に広い意味に解され、原料と消費財を識別するときは破壊を意味する。会計上原料は営業資産 (Valeurs d'exploitation) として消費財の一部となり、商品とか固定資産は固定資産に減価償却費が計上されるとしても消費とはみなされない。工業の場合に、工場から出た生産物の一部が一般会計上の消費として考えられるだけであり、国民経済計算の「中間消費 (consommations intermédiaires)」に相当する外部受入分消費高・外部用役費が総合計算書類 (Les documents de synthèse) で表示されるにすぎないのである。<sup>31)</sup>

このような生産と消費を成果計算書の中で結びつけていくと、「企業が創造するための消費は生産的<sup>32)</sup>」であるということになる。これは消費を生産の一部として把握し、生産と消費は同一の性質を有するとみなしているのである。生産と消費の大きさは、必ずしも同量ではなく差額が計算される。したがって、「ある期の生産と第三者により提供された財および用役の消費の差<sup>33)</sup>」という付加価値概念が用いられるが、PCG は企業による財および用役の生産的な特質を仮定し、社会会計学者の観点から付加価値を生産主体の役割に戻し、最終消費にどんな役割も与えていないのである。しかし工場や倉庫では、毀損を受けることもあるし、修繕費のような生産費は記帳時に作られた製品との客観的な関係がないので企業の消費がすべて生産とは言えない。修繕したり非生産費を減じたりすることが原価分析とかマネジメント・コントロールの分野であり、PCG が重視した一般会

29) Ibid., p. 31.

30) Ibid.

31) Ibid.

32) Ibid.

33) Ibid., p. 32.

計ではなく、まさしく分析会計なのである。標準化の論理をみざす一般会計と具体的分析を対象とする分析会計との調和が理想であるが、PCGではこのような面での配慮が欠けているのである。

企業の内部活動を明らかにする分析会計を軽視し、一般会計を重視するのがPCGであるとする<sup>34)</sup>のならば、一般会計で当然企業を取り巻くパートナーとの関係が取り上げられねばならない。企業と利害関係者には、交換 (les échanges) があるとみなし、企業はある基準に分類しパートナーへの情報要求に答えることとなる。その場合の分類は、財および給付の物的性質、費用、収益の性質などの基準が採用されるが、第一に付加価値を基準にして企業と利害関係者の交換活動が把握される。付加価値は成果計算書の一項目に列挙され、交換との関係で付加価値の大きさが定義される。成果計算書で支払うべき価格ないし受け取るべき価格で評価された生産物の引渡し、サービスの提供がそして、取引が終了する貨幣の源泉と動きが表示される。成果計算書の間接経費残高は、これを明確にでき、しかも取引が成立した時のデータから価値の流入・再流出を残高以上に企業の実現価値を測定できるのである。

一般会計における成果計算書を通じて、企業の経済活動の成果の分配関係を明示するには、付加価値概念が用いられている。もっとも付加価値は、生成の側 (総給付—前給付) から分配の側 (従業員、公共機関、資本拠出者、企業) から算出される生成関係、分配関係が明らかになる<sup>35)</sup>が、各種利害関係者が富の創造に参加するということを強調するのならば、付加価値がこれら参加者の分配関係<sup>36)</sup>を明らかにするとも言えるのである。しかしこの計算と方法は、種々の問題点が指摘される。税務上行われている減価償却実務すなわち加速度償却 (l'amortissement dégressif) は、この計算を歪めてしまい付加価値の分配をミスリードすることになる。またインフレーションはこの計算を誤解に満ちたものにし、歴史的原価主義 (la base de coûté historiques) に基づく減価償却は、真の経済価値を表示しないのである。さらに、ある期を基準にして他の期まで企業が生産性を上昇させた時に、引き出された生産性の付加分がいかに分配されるのかを理解することができない。この欠陥を埋めるためには、余剰計算書 (les comptes de surplus) の活用が考えられ、とりわけ貨幣価値の変動の修正に最大の長所がある。したがって、社会的に公正な分配関係を中心として、インフレーションといかに取組むかについて余剰計算書を考察していくことにする。

#### IV 余剰計算書

余剰計算書で認識される余剰の意味を生産性の研究に重点を置く方法、分配の研究を軸にする方

34) Ibid., pp. 32-33.

35) 飯田修三著『企業社会報告会計』中央経済社、1983年36-37ページ。

36) Edmond Marquès, "Le bilan Social : L'homme, l'entreprise, la cite", Dalloz, 1978.

37) 法があるが、本稿では後者のアプローチを採用する。余剰計算書における余剰 (surplus) とは、n 38) 39) 期の生産を所与として n + 1 期に得られた追加分の差額であり、その追加分は物価変動前に計算が行われることを前提としている。このような計算を行うための計算書とはどのようなものかを計算例により示すこととする。40)

表8 企業 X の一般経営計算書  
(n年度および(n+1)年度)

	n年度	(n+1)年度		n年度	(n+1)年度
原料消費	100,000	132,000	売上高	600,000	763,840
賃金給料	300,000	396,000			
減価償却費	100,000	110,000			
税引前利益	100,000	125,840			
	600,000	763,840		600,000	763,840

法人税率が50%であるとする以下のようなになる。

	1年度	2年度
法人税	50,000	62,920
税引後利益	<u>50,000</u>	<u>62,920</u>
	100,000	100,000

株式数が両年とも一定とすると、株式100,000に各々付けられる権利はn年度末までに0,50Fに(n+1)年度末までに0,6292Fに達する。我々が自分で用いることができるデータは、企業の経済活動のパートナーすなわち、原料、財、サービスの供給者、達成された労働について評価される労働者、税引後利益を処分できる株主、生産物の代価の支払者たる顧客達に明らかにするのである。しかしながら、企業が(n+1)年度においてn年度よりも生産性の増大または減少が生じた場合、そして、各種のパートナーが生産性の向上から偶然利益を得、ないし下落から損害をこうむる場合には、経営計算書からこれらの事は見出すことができない。

そこで、「生産性 (productivité)」を「消費に対する生産 (production à une consommation)」の比であり「生産性剰余 (surplus de productivité)」を「ある期から他の期へのこの比の改善」であると定義する。これは、消費と生産について、共通の測定単位を選択することを意味するのである。企業では、各種財の生産のために原料、エネルギーを消費し、サービスを買ひ、労働者に賃金を支払い、工場、機械を用いる。このように企業が購入したものが消費され、生産されたものが販

37) Jacques Breil, "Un nouvel outil de gestion : les comptes de surplus", Revue Française de Gestion, Sept, oct. 1977, pp. 7-8.

38) ここでのアプローチは, Edmond Marques のアプローチを用いる。  
Edmond Marqués, op. cit., pp. 57-64.

39) Jean Scheid et Jean-Claud Teston, "La Comptabilité", Hachete, 1974, p. 441.

40) Edmond Marqués, op. cit., pp. 57-64.

売されるとすると、貨幣単位で表示した経営勘定は生産と消費について次のような勘定が組み立てられる。

表9 企業 X の一般経営勘定

n年度

原料消費：100トン、1トン につき1,000フラン	100,000	売上高：200,000単位を 30フラン	600,000
賃金給料：10,000時間、1時間 につき30フラン	300,000		
減価償却費：10の機械を10,000 フランで各々 $\frac{1}{10}$ で 償却： $10 \times \frac{108,000}{10}$	100,000		
税引前利益（100,000株）	100,000		

表10 企業 X の一般経営勘定

(n+1)年度

原料消費：120トン、1トン につき1,100フラン	132,000	売上高：24,640単位を 31フラン	763,840
賃金給料：11,000時間、1時間 につき36フラン	396,000		
減価償却費：11の機械を100,000 フランで各々 $\frac{1}{10}$ で 償却： $11 \times \frac{100,000}{10}$	110,000		
税引前利益：100,000株	125,840		

上記勘定からは原料価格、売却された生産物の価格がn年と(n+1)年との間で上昇していることが理解されない。また企業はn年よりも(n+1)年の方が生産性を増加させているか、労働者は株主や投資家よりも生産性を利用したかどうか、あるいはその受益者は供給者ないし顧客であったかどうかについて把握しがたいのである。ある年度から他の年度まで貨幣単位の変動から、この現象が隠されていることを認識することは重要である。さまざまな要素に共通し、時が一定であるという測定単位を用いながら、生産性と生産性余剰 (le surplus de productivité) を説明しなければならないのである。そこでn年の価格を単位としてn年と(n+1)年の要素の生産性を計算し、次に一定価格に対する数量変差 (écarts de quantités à prix constants) の分析が生産性の変動を何らかの比率で何らかの要素に帰属させねばならないことを明らかにする。最後に一定数量に対する価格ないし率の変差の分析は、生産性の不確定な改善からどれほどの比率で誰が利益を得るかを示す。これらのことを念頭に置いて、n年の価格で(n+1)年の消費(産出)と生産(投入)を計算することにする。

表11 企業X (n+1)年度の経営勘定 n年の価格で修正

原料消費：120トン、1トンにつき1,000フラン	120,000	売上高：2,460単位を30フラン	739,200
賃金給料：11,000時間、1時間につき30フラン	330,000		
減価償却費：11の機械を100,000フランで各々 $\frac{1}{10}$ で償却： $11 \times \frac{100,000}{10}$	110,000		
	560,000		

まずn年と(n+1)年の計算書を比較していくことにする。600,000フランと市場で評価されている生産は、原料100,000+賃金・給料300,000+設備財の費消100,000=500,000フラン必要であった。するとn年の生産性は、

$$\frac{\text{生産値(投入値)}}{\text{費消された要素の値(産出値)}} = \frac{600,000}{500,000} = 1.2$$

となる。(n+1)年は、n年の価格を用いて次のように算出される。

$$\frac{739,200}{560,000} = 1.32$$

測定単位の同等性から、(n+1)年の生産性がn年の生産性よりも高い。すなわち $1.32 > 1.2$ であることが理解される。この $1.32/1.2 = 1.1$ という比では生産性の改善、すなわち、生産性余剰が10%であることがわかる。今、n年と(n+1)年の間の要素ごとの偏差を分析し、価格変差と数量偏差にこれら偏差を分解してみることにする。

表12 企業Xの(n+1)年とn年との一般経営計算書間での総合的な偏差

	(n+1)年 (n+1)年の 価格	n年 n年の価格	偏差合計
生産ないし増加分			
売上高	763,840	600,000	163,840
消費ないし減少分			
原料消費	132,000	100,000	32,000
賃金給料	396,000	300,000	96,000
減価償却費	110,000	100,000	10,000
消費ないし減少分合計	638,000	500,000	138,000
税引前利益	125,840	100,000	
利益の分配			
政府(法人税)	62,920	50,000	12,920
株主(利益)	62,920	50,000	12,920

n年の価格を基準にして、価格偏差と数量偏差とに上記偏差を分解してみると次のようになる。

表13 数量偏差+価格偏差=数量偏差+価格偏差=偏差合計

消費ないし減少分	
原料.....	$(120T - 100T) \times 10,00F + (1,100F - 1,000F) \times 120T = 20,000 + 12,000 = 32,000$
賃金給料.....	$(11,000h - 10,000h) \times 30F + (36F - 30F) \times 11,000h = 30,000 + 66,000 = 96,000$
減価償却費.....	$(11m - 10m) \times 10,000 + (10,000 - 10,000) \times 11m = 10,000 + 0 = 10,000$ + 12,920 = 12,920
会計上の利益の分配.....	$(100,000act - 100,000act) \times 0.5 + (0.6292F - 0.5F) \times 100,000a = 0 + 12,920 = 12,920$
合計	163,840
生産ないし増加分	
売上高.....	$(24,640u - 20,000u) \times 30 + (31F - 30F) \times 24,640u = 139,200 + 24,640 = 163,840$

会計的均衡

$$\left( \begin{array}{l} \text{収益 (売却された生)} \\ \text{(産物ないし産出物)} \end{array} \right) - \left( \begin{array}{l} \text{費用 (費消ないし投入物)} \end{array} \right) = \text{税引前利益} = \text{法人税} + \text{税引後利益}$$

あるいは複式記入を利用して、次のように表わすこともできる。

$$\left( \begin{array}{l} \text{費用} \\ \text{(費消ないし投入物)} \end{array} \right) + \left( \begin{array}{l} \text{法人税} \\ \text{+ 税引後利益} \end{array} \right) = \left( \begin{array}{l} \text{収益 (売却された生)} \\ \text{(産物ないし産出物)} \end{array} \right)$$

代数と会計のこのような属性が、数量偏差と価格変差を再分類してみよう。

利害関係者	取引内容	数量偏差		価格偏差	
		投入分	産出分	投入分	産出分
顧客	販売された商品		+139,200		
提供者	原料消費	+20,000			+24,600
賃金労働者	賃金	+30,000		+12,000	
株主	機械の減価償却費	+10,000		+66,000	
				0	
政府	所得税	—		+12,920	
株主	税引後利益	—		+12,920	
		①	②	③	④

$$\text{①} + \text{③} = \text{②} + \text{④}$$

$$60,000 + 103,840 = 139,200 + 24,640$$

が証明される。これら偏差すなわちある年度から他の年度への変動を解釈すると以下の通りである。まず数量偏差から考えていくと、販売された生産物はn年の価格で測定されるので、その生産物は600,000フランに比べ139,200フラン増加した。これに対して消費財500,000フランに比べて60,000フランしか増加しなかったと言える。我々はすでに生産余剰は、

$$\frac{739,200}{500,000} \div \frac{600,000}{500,000} - 1 = 0.1 \text{ すなわち } 10\%$$

に等しいということで、この改良を明らかにした。他の事情が等しければ、n年の価格で原料、労働力、機械の増加は、以下のような生産の増加に従わねばならない。

$$\frac{739,200}{600,000} = 1.232, \text{ すなわち } 23.2\% \text{ の増加}$$

そこで消費の増加は  $560,000/500,000$  すなわち、12%でしかない。

20,000	$100,000 \times 1.232 - 100,000 = 23,200$
30,000	$300,000 \times 1.232 - 300,000 = 69,600$
10,000	$100,000 \times 1.232 - 100,000 = 23,200$
60,000	116,000

生産に関する利益：

$$\frac{123,200 - 120,000}{123,200} = 2.6\% \quad (\text{原料})$$

$$\frac{369,600 - 300,000}{369,600} = 18\% \quad (\text{賃金})$$

$$\frac{123,200 - 110,000}{123,200} = 11\% \quad (\text{設備利用})$$

三生産要素のうち、労働力が多く利用される。ここで原料の質が均一ではなく、生産財が質的に良かったり、悪かったりするという仮説を用いていない。生産性の改善は、その原因が何であるかに帰するが、ここでは株主と労働者に生産性の改善の原因を求めることができる。このことについて、物価変動を考慮しながら考えていこう。均一に生産され質的に一定であるとするならば、顧客はn年よりも(n+1)年の方に1フラン多く支払う、すなわち顧客が受ける価格の上昇は、

$$\frac{31 - 30}{30} = 3.33\%$$

となり、生産の増大に介入しない供給者は、

$$\frac{1,100 - 1,000}{1,000} = 10\%$$

の利益を受け、労働者は、

$$\frac{36 - 30}{36} = 20\%$$

増加した。これに反して生産性は18%上昇した。株主は、株による利益を0.5フランから0.629フランへ、すなわち25.84%の上昇を得る。また政府は、

$$\frac{62,920 - 50,000}{50,000} = 25.84\%$$

の利益を得る。ある年度を基準にして他の年度から受ける利益は、生産性が上昇した場合において

生産性の改善を行った責任者間にその生産性の上昇に応じて分配されないのである。

このように顧客は生産性の上昇から利益を受けないのであって、他の利害関係者が利益を受けるのである。原料の価格が下落する場合にも同様に、顧客は利益を受けないのである。ここでは供給者が、生産性の改善に加わらないのに生産性は上昇しているのである。したがって、顧客が受ける遺産および生産性の改善により、最も利益を受ける利害関係者は株主と政府である。

おわりに

これまで企業は財とサービスの生産の場であり、生産に加わった利害関係者の富の分配の場でもあるという立場に立ち、生産性を介在にして付加価値および余剰計算を吟味した。余剰計算はあるシステムのパフォーマンスを測定するには、付加価値のように一定期間に生産され、消費されるフローを評価するだけでは十分ではない。一会計期間ではなく、計算対象とするある期ともう一つの<sup>41)</sup>期のシステムの価値を考慮しなければならないのであり、複数の期間から算出されるのが余剰計算である。このことは付加価値とは大きく異なるところである。そして付加価値の分解は、企業の経済活動の成果の分配関係を示しているののであって、この関係が公正であるかどうかは把握することはできない。余剰計算書はその関係を時間の変動から捉えるが、正確に公正に分配されていることを指摘することはできない。というのは「生産性の改善からある利害関係者が他の利害関係者より<sup>42)</sup>多い利益ないし少ない利益を得ることは、この改善が多少公正<sup>42)</sup>」という意味を余剰計算書が持つからである。では付加価値計算書および余剰計算書の中で正確かつ公正な分配関係を見出せないという欠陥の原因をどこに求めることができようか。価値の創造が誰に、何に帰属するかがはなはだ困難な問題であることに<sup>43)</sup>基因することが指摘される。

顧客が受ける遺産および生産性の改善により、最も利益を受けるのは株主と政府であることは余剰計算書から理解される。しかしながらこのような欠陥があるにもかかわらず、この計算書は労働者、地域集団、協同組合員、顧客、供給者などの組織のパートナー間の対話と協調に役立つことは間違いないのである。またモデルを設定して社会計画 (plan social) を打立てることにこの計算書は力を発揮するのであり、<sup>44)</sup>すでに国立経済統計研究所 (INSEE : Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques) の経済部門の評価やこの研究所の R. Courbis & P. Temple による<sup>45)</sup>経済全体の問題の考察に利用されているのである。

41) Jacques Perrin, "Le Partage social du surplus dans l'entreprise", Supplement aux Cahiers Française, n° 183, oct-déc. 1977.

42) Edmond Marques, op. cit., p. 64.

43) Ibid.

44) Françoise Rey, "Introduction à la Comptabilité social", EME, 1978, p. 135.

また経営管理上、インフレーションを除去した実際の利益の測定にも利益を受ける人達の間  
の分配にも剰余計算書は、利用されるのであるから役立ちは大きい。さらに企業の販売価格  
とか所得税について政府と対話するために万人に認められた方法に従って、この計算書  
から算出された実質的な利益を計算することが良いとされるのである。<sup>46)</sup> 終りにこの  
計算書は、企業の活動分析の道具になり、実際には会計上の古典的な分析方法から検討し  
にくい財務フローを明らかにできることが指摘されるのである。<sup>47)</sup>

(専修大学)

---

45) Daniel Boussard and Françoise Rey, "Accounting Institutions and accounting Research in France", in Anthony G. Hopwood and Hein Schreuder, "European Contributions to Accounting Research", VU Uitgeverij, Free University Press, 1984, p. 52.

46) Jeun-Louis Roques, "La Comptabilité des Surplus pour mesurer la répartition des fruits de l'entreprise entre les différents partenaires", in SYNTEC, "Regards sur le bilan social", Edition Hommes et Technique, 1976, p. 51.

47) Marc Nichthausser, „Surplus de productivité globale et Comptabilités de surplus”, Revue Française de Comptabilité, Juillet, 1980, p. 378.