

## フランス分析会計に関する最近の動向 : プラン・コンタブルからの分析会計の排除の意義

大下, 丈平  
九州大学大学院経済学研究院 : 教授 : 産業・企業システム部門

<https://hdl.handle.net/2324/20996>

---

出版情報 : プラン・コンタブルの国際比較 : 勘定体系から考える会計の国際的統一問題, pp. 264-279, 2005-07-30. 中央経済社

バージョン :

権利関係 :

---

# フランス分析会計に関する最近の動向

—プラン・コンタブルからの分析会計の排除の意義—

## 第 22 章

### 1 問題意識と分析の方法

本章は、日本会計研究学会に設置されたスタディグループ「各国プラン・コンタブルの比較研究」（主査：野村健太郎教授）の中で、グループの一員である筆者に与えられた課題である「フランス分析会計に関する最近の動向」に関する研究成果を簡単に取りまとめたものである。特に本章では、同課題が示すような世界のプラン・コンタブルの動向、とりわけ最近におけるフランスのその特徴的なあり方との関わりを中心として、そこでのフランス分析会計の位置付けの変化とその意味について特に注目して執筆されている。

そこで、まずもって確認しておきたいことは、スタディグループとしての研究報告としての制約から、本章では、プラン・コンタブルにおけるフランス分析会計の現状をフランスの論者の所説を中心として、できるだけ客観的に整理したかたちで述べることにとどめ、それに対する論評や評価は最小限に抑える方針をとっていることである。フランス分析会計に関するより詳細な検討は、本章でも一部分後述するフランス管理会計の新しい展開と関わって、また別の機会に行う予定である。したがって、ここではフランス分析会計に関わる現状認識とそこから導出される論点を提起することに限定せざるをえない。

本来ならば、このスタディグループでプラン・コンタブルについて共同研究を深め、世界各国のプラン・コンタブルの比較研究を通して、各国の分析会計のあり方を比較することになっていたことができればそれにこしたことはない。しかしながら、紙幅の制約からそれを断念せざるをえなかった。もっとも、これ

を契機として、各国の分析会計の比較研究を通して、分析会計の一般化、理論化をさらに進めることができると考えている。したがって、繰り返しになるが、ここではフランスのプラン・コンタブルのもとでの分析会計の最近の動向を整理し、そこから今後の研究課題を設定するためのいくつかの論点を提示することにとどめることにしたい。

周知のように、1982年フランスプラン・コンタブルには1999年に全面的な改訂が施された。それまで一般会計とともにそのプラン・コンタブルの重要な一角を占めた分析会計が排除され、一般会計だけによって構成されたプラン・コンタブルができ上がってしまったのである。フランスの会計論壇においても、この点について真正面から取り組んだ論稿を目にすることは多くはないし、わが国のフランス会計研究においても、分析会計のプラン・コンタブルからの脱落の意味について何か評価・判断を下している論者にお目にかかることは、まずないようである。

実は、フランスの場合に限らず、一般会計（または財務会計）と分析会計（または原価計算）との統合と分離の問題に関心を持ってきた筆者にとっては、これは一大事であり、この問題に対してほとんどの論者がこれといった関心を持ち合わせてこなかったことが不思議でならなかった。これは一体どういうことか。

この場合、疑問は2つある。1つは分析会計を排除する理由そのものであり、もう1つは人がなぜこの問題に関心を持つことがないのかという点である。この後者の問題に関しては、もしかして、筆者のフランス会計、さらにフランス分析会計に対する考え方、捉え方に何か間違いがあるのかと思わざるをえなかったのである。これらの2つの疑問こそ、1999年フランスプラン・コンタブルの改訂以来、ずっと筆者を悩ませてきた問題であり、筆者を本章執筆にいらせている興味の尽きない問題なのである。

とはいえ、フランスの論者の研究成果を詳細に検討してみると、実はこの分析会計の排除、もしくは脱落に直接的に論及していなくとも、間接的にはきわめて重要な指摘が各所に散見されるの見逃すことはできない。本章では、紙幅の関係から、この問題についての視点を大きく3つほどにまとめてみた。そして、それぞれの視点から分析会計を巡る最近の動向とその意味を整理してみた

いと思う。その3つ視点とは、「基準の任意性の視点」、次いで「事業の秘密性の視点」、最後に「マネジメント・コントロールの視点」の3つである。次節以下では、この順に、それぞれの視点について1つひとつ簡潔に論点を示しながら、フランスのプラン・コンタブルからの分析会計の排除とその意味を探っていきたいと思う。

## 2 分析会計離脱の理由(1)——「基準の任意性の視点」から——

1982年プラン・コンタブル（1986年の修正を含む）を改訂した1999年プラン・コンタブルの公刊に際して、いち早くその翻訳作業に着手された岸悦三教授は、この新プラン・コンタブルの特徴を2点にまとめておられる<sup>1</sup>。つまり、①個別会計に関するものと連結会計に関するものが別個の省令によることとされたこと、②原価会計たる経営分析会計に関するものが除かれたこと、の2点を挙げられている。教授はここで、第2の点の理由を分析会計が任意適用であることとし、これといって論評をされてはいない。

ここでは、同じく分析会計をその基準としての任意性の視点から、プラン・コンタブルからの排除の原因を説明している Francis Lefebvre 版の1999年改訂プラン・コンタブル<sup>2</sup>の解説に沿って、少し詳細に検討を進めていきたい。

改訂1999年プラン・コンタブルはもっぱら一般会計の側面しか包含していない。連結決算書に関する規定は、それ固有の規則の対象となっているし、分析会計に関する規定は、その任意的性格からプラン・コンタブルには取り上げられなかった。もっとも、当初、1994年にプラン・コンタブルの改訂のアナウンスがあったとき、経済・財政大臣は、プラン・コンタブルの新版は、管理会計 (*comptabilité de gestion*) に充てられた第2巻を作成することを提案していたと言われている。しかし、管理会計の任意性を理由にして、それが実現しなかったことから、国家会計審議会 (CNC) 内に管理会計に関する恒常的な作業グループが立ち上げられ、そこで、議論されることとなったのである<sup>3</sup>。

そもそも、1999年プラン・コンタブルの改訂はこれまでの改訂と異なり、他の条項との関わりを整理する意味で、大きく条文の調和化が進められたところ

に特徴を持っている。1999年以前のプラン・コンタブルに比べて、より上位レベルにある会計デクレ（商法や1983年11月29日付デクレ）などの諸命令規定によりいっそうの優位性が与えられ、仮に用語間に差異や矛盾が見いだされる場合には、商法の条文が原則として優先されることになるのである。異なる条文間に見いだされる解釈の余地を排除しようとする意図を持っているのである。

そうした会計規定の大幅な調和化の中で、改訂プラン・コンタブルの規則的性格（*caractère réglementaire*）は、以前のプラン・コンタブルやCNCおよび緊急委員会の意見書を統合し、会計的、規範的、包括的および義務的な規定のみを掲げることになった。要するに会社法に規定する会計的でないもの、例えば配当の支払や管理報告書に付加される研究・開発に関わる支出表などに関わる規定は、改定プラン・コンタブルには取り上げられなかった。さらに、勧告、コメント、解説及び例示といった規範的でないものも排除された<sup>4</sup>。

こうしたプラン・コンタブル改訂の方針からは、分析会計がその任意性からプラン・コンタブルの規定から脱落するのは明らかであった。また、分析会計については、とりわけその必要性が高かった用語集（用語の解説を行う）についてもプラン・コンタブルから排除され、1999年改訂プラン・コンタブルに出てくる用語については、定義を必要とする場合には、それを取り扱っている条文の中で直接的に定義されることとなった<sup>5</sup>。

要するに、1999年プラン・コンタブルの改訂が意図したことは、これまでの教育的（啓蒙的）観点からのプラン・コンタブル編集をやめ、いっそう会計規定の調和化を進めることによって、条文解釈の余地をできるだけ回避することになったのであれば、任意性をその特徴とする分析会計の諸規定がプラン・コンタブルから排除されることになるのは当然と言えば当然と言えるであろう。こうしてプラン・コンタブルは分析会計を排除することで一般会計に特化し、ますます会計上の準拠枠（*référence*）としての性格を強めることになっていくのである。

とすれば、そもそもプラン・コンタブル内にあった分析会計とは何であったのであろうか。一般会計との関わりで、分析会計は本来どのようなものであったのであろうか。プラン・コンタブルからの脱落を契機に、こうした基本的な問題があらためて問われてくることになる。次節では、こうした問題を一般会

計と分析会計の統合、分離の問題を切り口として、あらためて考察していきたい。

### 3 分析会計離脱の理由<sup>(2)</sup>—「事業の秘密性の視点」から—

#### (1) 分析会計は「秘密の会計」

以下では、分析会計がプラン・コンタブルから脱落した理由とその意味を事業の秘密性という視点から考察してみたい。特に、ここでは一般会計と分析会計との関わりをライフワークとしてきたパリ第9大学のJ. リシャール教授の所説に依拠しながら、一般会計の視点から分析会計の位置づけを明らかにして、分析会計脱落の根拠を跡づけてみたい。とはいえ、上述した分析会計の任意性の視点からの分析と同様に、ここでも1つの試論的な意味合いで論理を整理しているにすぎないことは言うまでもない。

結論を先回りして言えば、リシャール教授の所説は、分析会計を「秘密の会計」と位置づけていることに特徴を持っている。教授の浩瀚な博士論文は『会計と経済システム』<sup>6</sup>と題され、資本主義および社会主義の会計システムの比較を主たる課題としたものである。そこでの考察の中心は、ここで問題とする一般会計と分析会計との関わりであり、この関連が両経済体制下においてどのような形態を採用することになっているのかを綿密に分析している。教授はこの分析の中から、秘密と公開という軸で分析会計と一般会計と捉える研究方法を獲得したのである。

紙幅の関係で、ここでは教授のそうした方法を十分に展開できないが、ともかく両大戦間期を中心とした歴史的な経緯を踏まえ、分析会計を秘密の会計と捉える視点は、分析会計のプラン・コンタブルからの脱落の意味を考える手立てをわれわれに与えてくれている。興味深いことに、分析会計を「秘密の会計」と捉える視点は、通説的に考えられている《一般会計と分析会計》《内部会計と外部会計》、さらに《財務会計と管理会計》といった用語の組み合わせに対して、その妥当性の欠如を鋭く批判することになっている。

例えば、次のようなことを根拠としている。つまり、一般会計でも多くの分析的情報を取り扱うし、分析会計が一般会計以上に常に分析的であるとは限らない、といった根拠からの批判である。また、外部会計と言っても、減価償却のような内部的な処理を行うし、最後の組み合わせについて言うならば、財務（ファイナンス）を避けて管理会計を行うことはできないからである。こうした視点に立った場合、ここで対象とする会計の現実的な区分としては、「公開に晒される会計（一般会計）」と「秘密の会計（分析会計）」という視点が適合するということになるのである<sup>7</sup>。

さらに、リシャール教授に従って、会計における事業の秘密の役割を歴史的に跡づけてみよう。14、5世紀頃までは、商人達は内密の活動を記録するために、他の会計帳簿とは別の秘密の帳簿を備えていた。しかし、そういった方法は、資本主義の誕生から19世紀中頃までは、ルールとはなっていなかったという。「その当時の資本家達は《幸せな》人々であった。けだし、彼らはしばしば個人企業家または家族企業家であったが、誰に対しても（神は除き）いかなる場合にも、さらに社員、国家、従業員に対しても会計報告をすることはなかった。」<sup>8</sup> J. サヴァリも自分自身に対してのみ、会計報告をしたという。しかし、その場合に注目すべきは、「生産活動を含むすべての活動をひとまとめにして明らかにする仕方を採用し、無用な区分も設けない形で会計を組織しようと努めた。そうした会計は、中斷なく経営プロセスのすべての段階を描き出す《一元論》の原則の上に打ち立てられたものである。」<sup>9</sup>そして、さらに、そのよい例が、産業革命期のマンチェスターの紡績工場であるチャールトン・ミルズであると、リシャール教授は考えている。

その後、19世紀末から20世紀初頭にかけて、そうした状況に変化が現れてくる。つまり、「国家と労働組合が企業家の利益に執拗な関心を持ち始め、利益のコントロールとその公表を求めるようになると、無遠慮な《眼》に晒される会計と企業家が自分に留保しておく「秘密の会計」を並行した形で組織するための特殊な技術的な装置が現れることになる。その装置こそ、差異勘定もしくは照合勘定の名前を持つ装置であるが、それは事業の秘密を守るように会計を組織することを可能とするものである。」<sup>10</sup>

ここから理解されるように、リシャール教授による分析によれば、現在の

「プラン・コンタブル」（改訂版をも含めて）の二元論構造は両大戦間期およびそれ以後のきわめて歴史的な経緯に影響を受けたものであることである。つまり、一般会計と分析会計を繋ぐ照合勘定が、フランスに特有な何か技術的な工夫の産物であるよりも、極めて歴史的産物であるということになる。こうした分析から、分析会計を「秘密の会計」として特徴付ける教授の意図は極めて明解と言うほかはない。したがって、今回改訂プラン・コンタブルから分析会計が排除されたのは、その事業の秘密性の観点から捉えれば、しごく当然のものと考えられるのである。

いま、このことをもう少し会計組織のレベルに引き戻して考えてみるならば、会計組織化の形態である、《二元論》と《一元論》の2つの会計様式に注目しなければならない。ここで《二元論》とは、先に述べたが一般会計と分析会計を照合勘定で繋ぐフランスに特有な会計組織化の方法であるし、《一元論》とは、例えば先のチャールトン・ミルズ紡績工場での会計組織化の方法であり、そこでは中斷なく経営プロセスのすべての段階を描き出す方法が採用されるのである。

先に見たように、歴史的に資本家が敵対的状況にはないが、最低限の事業秘密を確保したい場合には、一元論システムを放棄する理由はなく、成果を公表する場合には、最低限の数値だけを公表すればいいように、データを選択すればよい<sup>11</sup>。他方、資本家が戦闘的労働組合や国有化といった敵対的状況に置かれている場合には、照合勘定を使った二元論システムが採用された。この二元論システムにおいては、一般会計は公表されるが、分析会計は秘密のまま置かれ、照合勘定を通して一般会計の売上や購入の数値を得たのち、在庫の動きを逐一捉え、製品ごとにすべての生産活動を詳細に描き出すのである<sup>12</sup>。

以上、見てきたように、分析会計の離脱問題は、リシャル教授においては、事業の秘密性という視点から一つの理解が試みられた。しかしながら、教授が採用した会計組織化を考える視点である《一元論》と《二元論》の枠組みは、「プラン・コンタブル」からの分析会計の離脱を契機にして、国家版プラン・コンタブルの改廢の必要性いかんを考える契機ともなっているように筆者には思えるのである。次項では、少し本章での問題意識からは逸れるが、本スタディ・グループとしての研究課題である「各国プラン・コンタブルの比較」の



観点からは十分意義のある問題と考えられる故に、あらためてこの問題について検討していきたい。もっとも、ここでも紙幅の関係で、論点の所在のみを明らかにする。

## (2) 分析会計の離脱問題から国家版プラン・コンタブルの改廃如何を考える

今回、分析会計を排除したプラン・コンタブルの1999年改訂は、ほんとうにフランス経済の現実的な要請に応えたものであったのか。ここでは、各国のプラン・コンタブルを比較検討するという視点よりも、フランス分析会計、それから次節で取り上げるフランス管理会計（さらにフランスのマネジメント・コントロール論）なども含めたフランス企業経営・会計の今後のあり方を、分析会計の脱落問題を1つの切り口として考えていくことにしたい。

こうした問題を考えていくうえでも、リシャール教授の研究<sup>13</sup>はわれわれに優れた議論の素材を提供してくれている。そもそも、フランスおよびフランス語圏においてはプラン・コンタブルに対しては批判というものがなさることがなく、東欧諸国をはじめとして、アフリカなどの主としてフランス語圏向けの優れた輸出品としての位置づけを与えられてきた。

たしかに、これまでのプラン・コンタブルがその時代固有の条件・要望に規定され、それに応えてきた経緯はこれまでも広く研究されてきた。そうであれば、今回の改訂が、本当にどのような意味でフランスの事情に適合した形で改訂されたものかをあらためて問う必要があるだろう。フランス会計に対するリシャール教授の視線は、まさにそうした問題意識に支えられている。

教授の立場は、今回のプラン・コンタブル改訂以前から明解であった。教授の論稿（J.Richard [1994]）に見るように、現状のプラン・コンタブルへの批判は辛辣である。しかし、そこにはフランス会計に革新を起こしながらも、そこにフランスの優れた伝統をいい意味で守り続けたいといった教授の熱い視線が看取される<sup>14</sup>。

具体的に言えば、教授は、3つの次元でプラン・コンタブルへの批判的な議論を投げかけている。ここで3つの次元とは、「歴史的次元」、「技術的次元」

および「教育的次元」である。この3つの次元から、仮にフランスが会計組織化の改変を進める場合、現行の《二元論》プラン・コンタブルから《一元論》のそれへと変更すべきことを提言しているのである。

以下、次元ごとに教授の提言の根拠・論点を示しておきたい。第1の「歴史的次元」での根拠は、すでに大方述べてきたことであるが、1947年以来の二元論プラン・コンタブルはすでにその役割を終え、今日の状態に適合していない点である。なぜなら、今日では、政治的状況も変わっているし、企業は第三者に対しては以前では思いもよらないほどの分析的データを提供しなくてはならなくなってきているからである。企業委員会の公認会計士は、容易に分析会計に接近できるようになっている。さらに、核となる情報を顕わにするリスクを犯さずに、《一元論》型の会計組織を維持できるようになっている。

次の「技術的次元」の問題は、われわれに一般会計と分析会計との統合を視野に置くべきことを鮮明に提起している<sup>15</sup>。情報処理能力の飛躍的拡大と精巧な情報システムの発展は、ドグマジャンらの交差システムなどの試みを待たずとも、《一元論》型の会計組織の優位性を示しているし、最近の「企業のモデル化は、さまざまな会計間の伝統的な区切りを排除しており、経営サイクルに応じた企業データと財産の流れを考慮している」<sup>16</sup>からである。さらに言えば、連結問題などを媒介として、アングロサクソン型の会計モデルがフランス型会計モデルに大きな影響を与えていることも指摘しておかなければならない。

最後に、「教育的次元」の問題について述べよう。この点は、早い時期からリシャル教授が提唱している会計教育入門の方法と強く結びついている。フランスでの会計技術教育がひどい状態に立ち至っているという現状認識から出発している。すこし長くなるが、教授の会計教育の現状認識が生々しく描かれている箇所であり、そのまま引用しておきたい。

「生徒達は、会計が商業企業のための税務技術の1つ（であり、管理のためではない）という印象を持って卒業していく。彼らは、まず「食品業の会計」を学び、会計技術の広さと重要性について認識が欠けた、歪んだイメージしか持たないのである。こうした状況で、フランスでの会計がそうしたイメージになってしまうのは驚くべきことではない。二元論の全国版プラン・コンタブルの存在が、事態を変化させようと望む教師の仕事を困難にしていると言わざる

をえない。技術教育のレベルやその上司のレベルにおいてさえ、会計教育はプラン・コンタブル・ジェネラルの、つまり企業で使う会計技術の単純で間違った表現を学習することからなっている、と実際には人は思っている。」<sup>17</sup>ここに見られるリシャル教授の会計教育に対する情熱は、一元論によるプラン・コンタブルの改訂を行う必要性を問いかける提言となっている。

しかしながら、現実のプラン・コンタブルの改訂は教授の思う方向とは逆方向へと舵を取ったように思われる。歴史的次元・政治的次元での問題はさておくとして、教授の言う技術的次元と教育的次元からのアプローチは納得いくものを持っている（たしかに、ここには解決されるべき多くの問題があるのである）。ここでは、教授の問題提起を紹介するだけにしておくが、こうした問題を少し角度を変えて、いまマネジメント・コントロールやそのための会計情報システムとしての管理会計の視点から考察してみると、問題の所在がまた少し明らかになるように思う。次節では、「会計」の次元から「経営・管理」の方へ一歩進め、企業組織のコントロール（さらには、そのための原価分析網の作成を考える管理会計）の視点から、本章の課題たる分析会計のプラン・コンタブルからの脱落問題に光を当てることにしよう。

#### 4 分析会計離脱の理由(3)——「マネジメント・コントロールの視点」から——

前節では、リシャル教授の所説に依拠しながら、一般会計の視点から分析会計がプラン・コンタブルから脱落する意味を考えてきたが、ここでは、少し視点を変え、企業組織のコントロールの観点からこの問題を考えてみたい。本節では、リシャル教授と同じパリ第9大学のアンリ・ブッカン教授の所説<sup>18</sup>に基づき、分析会計に係る情報を送り出す一般会計の方からの視点ではなく、今度は分析会計を受け入れる側のマネジメント・コントロールや管理会計の視点から分析会計脱落の意味を考えることにしたい。

ここで確認しておきたいことは、分析会計と管理会計との相違である。論者によって両者をほぼ同義に使う場合もあるが、分析会計の場合にはプラン・コ

ンタブルの枠内での経営内部プロセスにおける費用・原価の分析という役割が強調されることが多く、管理会計の場合にはマネジメント・コントロールのための情報提供という、「管理者のための会計」という側面が重視されている<sup>19</sup>。両者の概念的な相違に関するデリケートな問題は、本章での課題に密接に関わっている。この点は以下の考察でいくぶん明らかにされよう。

さて、最近のフランス会計の領域では、分析会計という呼び名ではなく「管理会計 (comptabilité de gestion)」という名称が広く用いられてきている<sup>20</sup>。上述したように、そこでは会計の管理者のための情報提供という側面が強調され、広くマネジメント・コントロールや戦略実行場面でのスタッフ的な役割が期待されるようになってきた。それは、管理会計と呼ばれる領域が、プラン・コンタブルの束縛を受けることなく、いっそうアングロサクソン型の会計システムからの影響を受け、その領域を大きく拡大・深化させつつあるからである。ブッカン教授は、企業とその戦略を大きく変化させつつある事態を、以下のよう大きく4つにまとめている。

- ① 原価と価値の組み合わせの管理が、これまでと異なった新しい実践を求めていること
- ② 階層的視点がプロセスによるアプローチに道を譲っていること
- ③ 顧客やサプライヤーとのパートナーシップへと広がりを見せつつある企業が新しい適切な領域となりつつあること
- ④ 競争優位の脆弱さは戦略と管理との境界を曖昧なものとしていること

以上の4つにまとめた事態は、すべてがまさに管理会計やマネジメント・コントロールの新しい展開を示している<sup>21</sup>。例えば、原価・価値の組み合わせの視点が意味するものは、市場に向けた戦略と組織内でのマネジメント・コントロールとの関連の重要性であり、それは組織を横断する形でのマネジメント・コントロールの新しい展開であり、まさに顧客やサプライヤーとのパートナーシップを視野に入れたプロセス思考を基礎としているのである。

そして、そのことは、必然的に長期的な戦略策定と短期的なマネジメント・コントロールとの境界を曖昧なものとしている。マネジメント・コントロールが「業務的コントロールを手段として、戦略的な選択と当座の業務とが一貫するように（事前—引用者）、しているように（事中—引用者）、そして結果として

なったように（事後—引用者）、管理者に保証するプロセスとシステムから形成されるもの」<sup>22</sup>と定義されるのであれば、そこでは戦略とそのマネジメントこそが最大の課題となっており、戦略と管理の境界は曖昧とならざるをえない。

こうした事態のもとでは、管理会計はこれまでの伝統的な分析会計の枠に止まることができない。管理会計は分析会計、つまりはプラン・コンタブルという制度会計の枠を出してしまうことで、マネジメント・コントロールのもとでの自らの体系化を果たさざるをえないことになる。実際に、管理会計の領域はますます曖昧なものとなっている。しかし、管理会計がそうになってきても、会計情報としての最低限の質は確保されなければならない。つまり会計情報の質が準拠枠として留保されなければならない。

ところで、ブッカン教授は、その歴史的な考察を通して、管理者のためのどのような会計システムも次の4つの事態に答えなければならないと主張している<sup>23</sup>。つまり、

- ① 管理者にとって望ましい過去または将来、さらにまたあらゆる差異（現実と予測）の計算に役立つように、信頼性と迅速性を持って消費（consumptions）を捉える。
- ② 同じ範囲内に統合された原価の同質性原理を遵守する作業単位を用いて間接原価を製品へと配賦する。
- ③ 意思決定以前において、シミュレーションを豊かにするための経済的規則のモデル化を行う。
- ④ 行動と行為者の方向づけを行うために、原価の原因の理解を可能とする。

会計情報の質を確保するという要請とここに挙げた基本的な情報提供要求を同時に満足させなければならない。さらに今日、会計システムの多様性を加速させている原因は、企業が採用する技術の多様性であり、上記の基本的な要求に加えて、企業組織内のさまざまなレベルの利用者によるますます高まる情報要求の多様性である。

とはいえ、ブッカン教授が指摘するように、こうした技術や要求の多様性による会計の豊かさは、本来的に会計情報の信頼性と目的適合性に関わる原則を見失うべきでないということになる。つまり、「あまりにわれわれは忘れがちであるが、原価の同質性原則のような根本的原則の永続性というものは、管理

会計の捕捉の厳格さをもって生み出される情報の信頼性の証であるし、他方、明確な参考となる枠組みの必要性は、実践の多様性の解説を可能とし、会計的産物の適合性の最も優れた証である。」<sup>24</sup>ここから理解されることは、ブッカン教授のマネジメント・コントロールのフレームワークの根幹をなす2つの原則である会計情報の信頼性と目的適合性は、こうした分析を踏まえたところから獲得されたものである。

ここで、われわれは、会計情報の質という問題に注目したい。フランスのマネジメント・コントロール論が教えるところによれば、企業組織の各階層（戦略、管理、業務）における管理者の要求と、そのそれぞれの管理者が対象とするコントロール・プロセス（目的設定、制御、事後評価）のマトリックスが描くコントロールの全体像は、マトリックスのセルごとに異なる要求を出してくる。管理会計はこうした情報要求に適合した情報を提供しなければならないし、それも信頼性の高いものでなければならない。

会計情報の質の議論は、こうしたコントロール論の枠組みでのそれであり、かつてのようなプラン・コンタブル（特に一般会計領域）のもとで適合的な情報質の問題（とりわけ情報の同質性の問題）ではないのである。その意味で、本節の課題である分析会計離脱の理由をマネジメント・コントロールの視点から捉えるならば、国家版プラン・コンタブルの中で会計情報の質を考えると、マネジメント・コントロールのための管理会計情報としての質を考える場合では、ほとんどその目的と方法を異にせざるをえないのである。

1999年改定プラン・コンタブルがまさに分析会計、そしてその発展形態としての管理会計の特殊性を法的に確認し、プラン・コンタブルから排除したことは、マネジメント・コントロールの視点からはまったく自然な成り行きであったといえる。その意味で、プラン・コンタブルから分析会計を排除するといった問題に対して関心が持たれないのは、当然のこのように思われるのである。

## 5 会計情報の質と会計規制の形態の問題

日本会計研究学会の1つのスタディグループが「各国プラン・コンタブルの比較研究」を検討課題とする中で、管理会計を専門とする筆者は、1999年の改訂プラン・コンタブルが分析会計をその基準の枠組みから排除した理由を明らかにするなかで、国家版プラン・コンタブルによる会計規制の意味や分析会計さらにその発展形態である管理会計への移行の意味を探る手掛かりを得ることができた。

とはいえ、本章では分析会計離脱の理由を3つの視点（「基準の任意性の視点」、「事業の秘密性の視点」及び「マネジメント・コントロールの視点」）から考察することに限定してきたのであり、その先にある興味深い問題（国家版プラン・コンタブルによる会計規制の意味や分析会計が排除されたことによる管理会計における分析会計の意義など）については、そのいくつかの論点は提示することはできたが、その本格的な分析は今後の課題とすることにした。

それでも本章の考察で明らかになった論点は、次のようなものである。1つには、「基準の任意性の視点」、「事業の秘密性の視点」および「マネジメント・コントロールの視点」のどれをとっても、国家版プラン・コンタブルの会計規制の論理とは、大きくかけ離れたものとなっていることである。特に、第2節で見たように、今回の1999年版プラン・コンタブルが会計的次元の規範性、義務性の強いものに限定し、啓蒙的、教育的な内容はできるだけ排除したことが、分析会計の取り扱いに大きく影響していることは確かである。改訂プラン・コンタブルの制定方針から見れば、分析会計の特殊性は明らかである。

もう1点だけに言及して、本章を閉じることにしよう。それは、第3節、第4節の考察からうかがえるが、それは会計情報の質の問題である。繰り返しになるが、ブッカン教授が指摘するように、企業が採用する技術や管理者の要求の多様性による会計システムの豊かさは、本来的に会計情報の信頼性と目的適合性に関わる原則を見失うべきでないという点に関わっている。それはマネジメント・コントロールを支える原価分析網を形成する管理会計によって立つ原理である。そこには、会計システムの多様性、原価の方法の多様性という現実

とそれに応える会計情報の質の問題が存在しているのである。

この問題は、リシャール教授の考える会計情報のいっそうの基準化とプラン・コンタブルによる会計規制の形態の弾力化問題と通底するものがある。情報処理能力の拡大と深化は、会計システムレベルでの弾力化を認めざるをえないからであるし、そうかといって、そこから生み出される会計情報の質が同質的なものでなければ信頼の持てるものとならないからである。こうして見れば、分析会計の排除の問題は、一方では国家レベルの会計原則の持つ原理の視点から、他方ではマネジメント・コントロールのための情報要求の視点から、目的適合性を確保し、かつ信頼性をもつ会計情報の質のあり方を問うているのである。そこに両者の相似的な構図を看取することができるし、それは優れて本質的な会計問題を提起しているように思われるのである。とはいえ、こうした問題の本格的な解明は、今後の課題である。

#### 注

- 1 岸悦三「プラン・コンタブル・ジェネラル（フランス会計原則）（1999年度版）（1）」『東亜大学経営学部紀要』第13号，東亜大学経営学部，2000年，112頁。
- 2 Pricewater house coopers, *PCG Refonte 1999*, Editions Francis Lefebvre, 1999, pp.9-18.
- 3 *ibid.*, p.12. ちなみに、近いうちにこの CNC の分析会計の作業グループによって、報告書が提出されると言われている。公式の作業グループが分析会計をどのように認識しているのか、きわめて興味深く、公刊が待たれる。
- 4 *ibid.*, pp.12-13.
- 5 *ibid.*, p.13.
- 6 J. Richard, *Comptabilité et Systèmes économiques, Thèse Université de Paris-I*, 1980.
- 7 J. Richard, *Comptabilité et Pratiques comptables*, Dalloz, 2000, pp.96-97. ところで、財務会計と管理会計の関係について、三代澤経人教授は近著（三代澤経人『会計学—会計過程と会計規範—』財団法人放送大学教育振興会，2004年）において次のような興味深い指摘を行っている。「会計学上財務会計（外部報告会計）は財務会計情報を経営管理者にも提供すると言われる。現実には、財務会計は主体は経営者であるので、こうした把握方法（財務会計＝外部報告会計，管理会計＝内部報告会計とする方法—引用者）には問題があると考えられるが、しかし、この把握方法からしても、いわゆる外部報告会計は同時に、いわゆる内部報告会計でもあることは明らかである。外部報告される情報も、もともと内



部分的な情報である。だから両者の区分は、いわば内部的な情報の中での区分である。したがって、財務会計と管理会計との区分は、外部報告（公表）する会計情報と外部報告しないものとの区別、すなわち外部報告の範囲を限定するための区分であると解される」（43頁）。要するに、教授は、両者の区分を「企業の利害の理論的な反映である」（43頁）と理解されているのである。

- 8 *ibid.*, p.98.
- 9 *ibid.*, p.98.
- 10 *ibid.*, pp.98-99.
- 11 *ibid.*, pp.99-100.
- 12 *ibid.*, pp.99-100.
- 13 この領域でのリシャール教授の研究はきわめて著名であるが、さしあたり比較的最近の論稿である J. Richard, Faut-il abroger le Plan Comptable Général?, *Revue Française de Gestion*, N°254, Mars 1994が参考となる。本節も、本論稿に大きく依拠している。
- 14 リシャール教授の論稿からは、ほとんど例外なくこうした教授の真摯なかつ情熱に溢れた姿勢を感じることができる。
- 15 リシャール教授の会計教育入門論に関しては、さしあたり C. Collette et J. Richard, *Comptabilité général par la méthode des flux*, Dunod, 1990が参考となる。
- 16 J. Richard, *op. cit.*, p.74.
- 17 J. Richard, *op. cit.*, p.74.
- 18 本節では、H.Bouquin, *Comptabilité de gestion*, Economica, 2<sup>e</sup> édition, 2003での教授の所説に依拠することになる。
- 19 H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*, Collection “Que sais-je?” N°3175, Presses Universitaires de France, 1997. 邦訳『ブッカン フランス管理会計』（大下丈平，丸田起大訳，同文館），2000年の第1章を参照されたい。
- 20 この辺の事情については、拙著『フランス管理会計論—工業会計・分析会計・管理会計—』同文館出版，1996年を参照されたい。
- 21 この点に関しては、拙稿「フランス管理会計の方法とその展開—グローバルゼーションと管理会計の課題に向けて—」『管理会計の国際的展開』（西村明，大下丈平編著，九州大学出版会）2003年を参照されたい。
- 22 H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*, Economica, 2000, p.18.
- 23 H. Bouquin, *op. cit.*, 2003, pp.293-294.
- 24 H. Bouquin, *op. cit.*, 2003, p.294.

[大下 丈平]