

余剰計算書の作成と分析

——フランス公認会計士・認許会計士協会による事例を中心として——

梶 浦 昭 友

I はじめに

フランスにおける余剰計算書 (compte de surplus) の構築ならびに利用の試みは、企業を各種利害関係の核とみなし、企業と利害関係者との関りから、価値の創造と分配を明らかにしようとするものである。この余剰計算書は、特定の法令や慣行によって制度として定着しているものではない。しかし、プラン・コンタブルでも、その最終節でこれを取り上げている¹⁾。

プラン・コンタブルは、会計の領域を大きく一般会計 (comptabilité générale) と分析会計 (comptabilité analytique) とに区分している。余剰計算書はこのうち、分析会計の領域で扱われる。この分析会計の領域は、原価会計および管理会計の領域に該当する。したがって、もともと制度的な規制との結びつきは強くない。しかし、プラン・コンタブルは、分析会計に対しても一定の指針を付与しようとするものであり、今回のプラン・コンタブルの改訂で余剰計算書が本文内に取り上げられたこと自体、フランスにおけるその重要性の認識方向がうかがわれる所以である。

ところで余剰計算書の開発は、二つの視点からなされた研究が合体する形で進展してきた²⁾。一つはヴァンサン (A. Vincent) の研究³⁾を中心とする「総生産性 (productivité globale)」測定方法開発の視点であり、もう一つはマッセ＝

1) Conseil national de la comptabilité (CNC.), *Plan Comptable Général*, 3e ed. (Paris, Imprimerie nationale, 1982), Titre III, Ch. E, E54., pp. 366～368, 中村宣一郎・森川八洲男・野村健太郎・高尾裕二・大下勇二共訳『フランス会計原則』(同文館、昭和59年)、308～311ページ。

2) Cf. Jaque Breil, «Un nouvel outil de gestion : les comptes de surplus», *Revue française de gestion*, sept.-oct., 1977, pp. 7～8.

3) A. Vincent, *La mesure de la productivité* (Dunod, 1968).

ベルナール（P. Massé et P. Bernard）の研究⁴⁾を中心とする「余剰の創造と分配」の問題を重視する視点である。このうち後者は、余剰計算書の表示内容の研究であり、前者は、その表示内容を分析することによって得られるものである。このような研究は、1966年に創設された「所得・費用研究センター（Centre d'Etudes des Revenus et des Coûts）」が主要なテーマの一つに掲げ取り組んできた。したがって、個別の企業との実験の試みや、理論的な解説はいくつか出現している。しかし、実際的な余剰計算書の作成事例やその分析事例は多くない。

そこで本稿では、フランス公認会計士・認許会計士協会（Ordre des experts comptables et des comptables agréés）の企業経済調査研究委員会（Comité d'études et de recherches sur l'économie d'entreprise）の研究グループが示した余剰計算書の作成および分析の事例⁵⁾を紹介し検討する。このことは、わが国でこれまで余剰計算書がほとんど取り上げられなかったことに鑑み、概観的ではあるが、その全体像を明らかにする一助となると考える。そこから、今後のヨリ精細な研究のための基本的要件を得ることを意図するものである。

II 余剰計算書の作成手順

では以下で、まず企業経済調査研究委員会による事例の概要⁶⁾を紹介することにしよう。

1 対象企業の概要⁷⁾

対象企業は n + 2 年度で130名の従業員を有し、3 億 フランを超える売上高を得ている某中小企業である⁸⁾。当該企業は、二つの種類区分の製品（製品 A・B）

4) P. Massé et P. Bernard, *Les dividendes de progrès* (Seuil, Collection Société, 1969).

5) Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés (OECCA.), *Les comptes de surplus de l'entreprise* (Paris, Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés, 1981), pp. 109~128.

6) 事例の概要は、*Ibid.* に加筆したものである。

7) *Ibid.*, pp. 109~110.

8) 事例では、実在の会社であると述べられており、若干の補訂をしたことが付記されている。

と仕入商品の販売を行っているが、それらの売上構成は、 $n + 2$ 年度で、製品 A が 18%、製品 B が 66%、商品が 16% である。

当該企業の製品は大メーカーの部品として使われており、代替製品の存在、業界の過剰生産力および厳しい競争により市場条件は良好ではない。また、当該企業への原材料の供給市場は、投機的で、仕入先と企業との力関係に左右されている。したがって値引きが大きい。

その結果、 n 年度と $n + 1$ 年度には、それぞれ 460 万フランと 230 万フランの経営損失 (perte d'exploitation) を計上したが、 $n + 3$ 年度には 67% の売上高の増加を実現し 300 万フランの経営利益 (bénéfice d'exploitation) を得た。

また、損失の回復に努めるため、 n 年度から $n + 2$ 年度にかけて、従業員中、工員 (personnel ouvrier) の数を 89 名から 79 名に削減した。

2 余剰計算書の基礎となる成果計算書の概要⁹⁾

余剰計算書は別稿¹⁰⁾でも簡単に触れた通り、連続する 2 年度間のフロー数値（成果計算書数値）の差異を取り、その内容を数量要因と価格（単価）要因に区分した上で、計算単位として恒常価値（恒常価格と恒常貨幣単位）の概念を採用し、差異を企業を核とした各種関係者に跡付けて説明する計算書である。したがって、作成に当っては、差異を計算する基礎として 2 期間の成果計算書 (compte de résultat) が必要である。そのため、事例では、第 1 表¹¹⁾のような連続する三つの年度の成果計算書が提示されている。

この成果計算書の形式は、この事例公表当時（1981 年）に確定案として刊行されていたプラン・コンタブル改訂案 (Projet de Plan Comptable Général) における発展体系 (système développé) の成果計算書¹²⁾型式から付加価値 (valeur ajoutée) と粗経営余剰 (excédent brut d'exploitation) を計算する

9) *Ibid.*, pp. 110~112.

10) 拙稿「余剰計算書とプラン・ソシアル」『商学論究』第 32 卷第 1 号、67~81 ページ、特に 73~80 ページ。

11) OECCA., *op. cit.*, p. 111.

12) Voir CNC., *Projet de Plan Comptable Général* (Paris, Imprimerie nationale, 1979), Titre II, Ch. II, pp. 200~203.

第1表 n年度・n+1年度・n+2年度の成果計算書 (単位：千フラン)

	n 年度	n+1 年度	n+2 年度
I. 営業収益			
1. 商品売上高	25,547	31,392	57,207
2. 製品売上高	155,742	165,970	273,494
3. 作業屑等売上高	2,612	3,392	4,512
売上高	183,901	200,754	335,213
4. 製品等棚卸増減額	— 4,964	2,686	5,285
総生産高	178,937	203,440	340,498
II. 営業費用(要素費用)			
1. 商品			
仕入高	24,543	30,015	53,166
棚卸増減額	— 650	251	— 154
売上原価	23,893	30,266	53,012
2. 原材料(製品A)			
購入高	24,559	30,893	45,533
棚卸増減額	104	— 295	0
材料費	24,663	30,598	45,533
3. 原材料(製品B)			
購入高	91,747	99,693	181,052
棚卸増減額	316	— 2,032	— 746
材料費	92,063	97,661	180,306
4. 消耗品			
購入高	2,019	1,947	2,801
棚卸増減額	14	8	— 12
消耗品費	2,033	1,955	2,789
5. 包装器材費	1,220	1,584	2,812
6. 倉庫料	983	842	1,034
7. その他の外部費用			
管理費	513	525	520
運送費	6,608	8,248	10,178
その他外部用役費	11,816	12,225	16,640
中間消費費用合計	163,792	183,904	312,824
付加価値(I-II)	15,145	19,536	27,674
8. 租税公課	930	1,140	2,197
9. 人件費	9,695	10,969	12,764
粗経営余剰(I-II-8-9)	4,520	7,427	12,713

ための組替表¹³⁾により変換されたものである。そして付加価値は控除法で示されている。また、プラン・コンタブルにおいて計算概念として示される粗経営余剰で終っている。この方式は、フランス的特徴が如実に現われているものといえるが、実際の成果計算書は、これに続いて、いわゆる営業外損益と特別損益を加減して当期成果を示す形式を取るのである¹⁴⁾。しかし、事例では、焦点を絞るためか、そこまでは表示されていないことに注意しておきたい。

3 恒常貨幣単位計算の基礎資料

余剰の計算は、前出の別稿¹⁵⁾で触れた通り、余剰を企業の生産性努力（内的要因）による生産性余剰と、市場価格の変化（外的要因）から来る受け入れ余剰（héritagé）又は供与余剰である特恵（avantage donné）とに区分する方式で行われる¹⁶⁾。その際、インフレーションによる影響は本来の余剰を構成するものではないと考える。したがって、一般物価水準の影響を計算に入れる。そのため事例では、「国内商業総生産価格指数（indice de prix du PIB marchand）」を恒常貨幣単位計算の基礎として用いる。当該指数の変化は第2表¹⁷⁾の通りである。

第2表 国内商業総生産価格指数の変化 (%)

n 年度	n + 1 年度	n + 2 年度
8.5	9.3	10.4

4 余剰計算のための精算表

余剰の計算は内的要因と外的要因に区分して示される必要がある。また、数量要因と価格要因も区別される。したがって事例では、第3表¹⁸⁾のような精算表を用いている。そこで、この精算表の構造を検討しよう¹⁹⁾。

13) *Ibid.*, p. 204.

14) 「対象企業の概要」で述べた経営損益はこのレベルのものである。

15) 注10)参照。

16) 事例では、これらを *avantages reçus* と *avantages donnés* としている。本稿では、以降、両者を総称して「特恵余剰」と呼称する。

17) OECCA., *op. cit.*, p. 112.

18) *Ibid.*, p. 110.

19) Cf. *Ibid.*, p. 112. なお以下、精算表の(1)、(2)、…を第1欄、第2欄、…として説明する。

第3表 余剰計算のための精算表の様式

(1) 年度0の 名目会計 数値	(2) 数量の変 動による 増減額	(3) 年度0の 価格（恒 常価格） による年 度1の会 計数値	(4) 価格の増 減による 影響額	(5) 年度1の 名目会計 数値	(6) 物価修正 数値（恒 常貨幣単 位）によ る年度1 数値	(7) 特惠余剰

7つの欄のうち、第1欄と第5欄は、それぞれの年度の成果計算書における名目会計数値である。また、第3欄はこの精算表の中核をなす欄であり、この欄を媒介として第2欄と第4欄が導出される。第3欄はいわば個別価格 (prix spécifique) つまり恒常価格の変化を算入するものであり、これに対して第6欄は第5欄を恒常貨幣単位で説明するためのものであり、前述の一般物価 (prix général) 修正がなされた数値である。第7欄は、余剰の創造（又は受入れ）・分配関係を恒常貨幣単位で表現するものであり、第6欄と第3欄の差額として求められる。

5 数量要因と価格要因の区分計算

それでは余剰の計算に移ろう。事例では簡単のため、次の四つの事項について論述している²⁰⁾。

- ①製品Bの売上高、
- ②製品Bの原材料購入高、
- ③人件費、
- ④粗経営余剰。

では以下で、それぞれを考察しよう。

①製品Bの売上高の要因区分計算²¹⁾

数量要因 販売数量は第4表の通りである²²⁾。

20) *Ibid.*, p. 113.

21) Cf. *Ibid.*, pp. 113~114.

22) *Ibid.*, p. 113.

第4表 製品Bの販売数量 (単位・千トン)

n 年度	n + 1 年度	n + 2 年度
50.512	52.122	61.801

価格要因 単価は第5表の通りである²³⁾。

第5表 製品Bの販売単価 (単位・トン当たりフラン)

n 年度	n + 1 年度	n + 2 年度
2,473.66	2,461.85	3,411.50

恒常価格による製品Bの売上高決定 これは第4表と第5表の資料を基礎として第6表のごとく計算される²⁴⁾。

第6表 恒常価格による売上高(製品B) (総計単位・千フラン)

n 年度価格による n + 1 年度売上高数値	$52.122 \times 2,473.66 = 128,932$
n + 1 年度価格による n + 2 年度売上高数値	$61.801 \times 2,461.85 = 152,145$

そして、この数値が精算表の第3欄に掲げられる。計算式から明らかな通り、恒常価格 (prix constant) とは、前年度水準の個別価格を指しており、一般物価水準の変動による恒常貨幣単位と混同してはならない。

数量の変動による増減額と価格増減による影響額の決定 以上から第7表のように、要因別の増減額が計算できる²⁵⁾。

恒常貨幣単位による特恵余剰の分配計算 そして、物価指数を考慮して第8表のように特恵余剰が計算される²⁶⁾。

ここで正の数値は企業が受入れた特恵余剰となり、負の数値は企業が供与した特恵余剰となる。

23) *Ibid.*

24) *Ibid.*

25) *Ibid.*, p. 114. カッコ数値は精算表の欄に対応している（以下同様）。

26) *Ibid.*

第7表 要因別増減額の計算 (数値単位、千フラン)

(1)の年度 名目会計数 値 (1)	数量の変動 による増減 額 (3)-(1)	恒常価格に による会計数 値 (3)	価格の増減 による影響 額 (5)-(3)	名目会計数 値 (5)	(5)の年度
n 124,950	128,932 — 124,950 = 3,982*	128,932	128,317 — 128,932 = — 615	128,317	n + 1
n + 1 128,317	152,145 — 128,317 = 23,828	152,145	210,834 — 152,145 = 58,689	210,834	n + 2

* (原注) 3,982は次のように求められたものである: $(52,122 - 50,512) \times 2,473.66 = 3,982$ 。
 (筆者注) (1)・(5)の数値は第1表の「製品売上高」を製品Aと製品Bに分けて捉えたものと推察できる。

第8表 特恵余剰の計算 (物価指数以外の数値単位・千フラン)

年度 名目会計 数値 (5)	恒常貨幣単位による修正会計 数値 (6)	特 恵 余 剰* (7)
n + 1 128,317	$128,317 \div 1.093 = 117,399$	$117,399 - 128,932 = - 11,533$
n + 2 210,834	$210,834 \div 1.104 = 190,973$	$190,973 - 152,145 = 38,828$

* (筆者注) 一部、計算を修正した。

②製品Bの原材料購入高の要因区分計算²⁷⁾

さて事例では、製品Bの製造には大きく五つの種類の原材料が必要であるとし、n + 2年度においてそのうちの60%を占めるある原材料について、既述の売上高の要因区分計算と全く同様の手順での計算を示している。しかし、それは単なる例示の域に留まっており、以下の事例の展開上、特恵余剰の正・負の記号の解釈が、売上高の場合と反対になる以外、重要な意味を持たない。したがって、本稿ではこの点については詳述しない。

③人件費の要因区分計算²⁸⁾

この計算も、手順的には従前の通りである。しかし、事例の区分計算には、労働に対するフランス的特徴が明確に現われている。また、計算要因には、そ

27) Cf. *Ibid.*, pp. 114~115.

28) Cf. *Ibid.*, pp. 116~118.

れをビラン・ソシアル (bilan social) から抽出できると思われるものが含まれている。したがって、この要因区分計算についても、以下、順を追って考察することにしたい。

数量要因 要因区分は、有給欠勤時間を含む賃金支払時間総数から実施される。その際、フランスにおいて、厳格な職階制度が存在することに言及しておく必要がある。例えば、ビラン・ソシアルにおいては、職階を 3 ないし 5 に区分している²⁹⁾。そこで事例では、これを三つに区分している。職階別の人員数は第 9 表の通りである³⁰⁾。

第9表 職階別従業員数
(単位・人)

職階	年度	n	n + 1	n + 2
		9	9	9
管理職 (Cadres ; C)		9	9	9
事務職員および職工長 (Employés et maîtrise ; EM)		45	41	41
工員 (Ouvriers; O)		89	87	79
合 計		143	137	129

また、職階別の欠勤率は第10表のように示される³¹⁾。

第10表 職階別欠勤率(有給)
(%)

職階	年度	n	n + 1	n + 2
		2.6	2.6	2.8
管理職		2.6	2.6	2.8
事務職員および職工長		5.1	3.6	4.0
工員		11.9	8.6	10.6

(筆者注) 欠勤率は全従業員の賃金支払対象総時間数に占める各職階の有給欠勤時間数である。

更に、職階別の就業時間数と欠勤時間数は第11表の通りである³²⁾。

これらの数量情報は、わが国においては内部資料としてしか利用できない。しかし、ビラン・ソシアルにおいては、外部的にも、すべて入手することができる事が、フランスにおける余剰計算書展開の前提として重要である。

29) 例えば、拙稿「社会責任会計的ディスクロージュアの新動向」『経営実務』第322号、28~31ページを参照されたい。

30) OECCA, *op. cit.*, p. 116.

31) *Ibid.*

32) Cf. *Ibid.*

第11表 職階別就業時間数と有給欠勤時間数

年度	n			n + 1			n + 2		
	0	EM	C	0	EM	C	0	EM	C
就業時間	150,376	76,205	15,204	156,875	74,087	16,281	141,340	73,472	16,146
欠勤時間(有給)	35,784	15,232	7,779	24,893	10,384	7,417	29,563	11,317	7,706
職階別合計	186,160	91,437	22,983	181,768	84,471	23,698	170,903	84,789	23,852
支払対象総時間数	300,580			289,937			279,544		

価格要因 また、価格要因も職階別に検討する必要がある。まず、管理職の給料支払額とその賃率（時間当たり単価）および福利厚生費支出（charges sociales）と賃率は第12表のように与えられる³³⁾。

第12表 管理職の人物費支出と賃率

(単位：支払額・千フラン；賃率・時間当たりフラン)

年度	n		n + 1		n + 2	
	支払額	賃率	支払額	賃率	支払額	賃率
給料	1,193	51.91	1,355	57.18	1,487	62.34
福利厚生費	296	12.88	360	15.19	530	22.22

ここで賃率（単価）は給料・福利厚生費とともに、第12表の支払額を第11表の職階別合計（時間）で割ったものである。

更に、他の二つの職階についても同様の情報が第13表の通り示される³⁴⁾。

第13表 事務職員および職工長、ならびに工員の人物費支出と賃率

(単位：支払額・千フラン；賃率・時間当たりフラン)

職階	年度	n		n + 1		n + 2	
		支払額	賃率	支払額	賃率	支払額	賃率
事務職員および職工長	給料	2,009	21.97	2,183	25.84	2,697	31.81
	福利厚生費	727	7.95	831	9.84	994	11.72
工員	給料	3,641	19.56	4,120	22.67	4,609	26.97
	福利厚生費	1,381	7.42	1,622	8.92	1,837	10.75

これらの人件費支払額はビラン・ソシアルに掲記される情報である。

数量変化による増減額と価格増減の影響額の区分 そこで従前のように、増

33) Cf. *Ibid.*

34) Cf. *Ibid.*, p. 117.

減要因を n 年度から $n+1$ 年度への変化について職階別に計算すると、次の第14表（管理職）、第15表（事務職員および職工長）、第16表（工員）のようになる³⁵⁾。

第14表 管理職についての人件費要因別計算 (単位・千フラン)

	n 年度から $n+1$ 年度への支払額増減	数量（時間数）の変動による増減額	価格（賃率）増減の影響額
給 料	162	$1,230^* - 1,193 = 37$	$1,355 - 1,230 = 125$
福利厚生費	64***	$305^{**} - 296 = 9$	$360 - 305 = 55$

(原注) * $1,230 = 23,698$ ($n+1$ 年度の時間数) $\times 51.91$ (n 年度の賃率)。

** $305 = 23,698 \times 12.88$.

(筆者注) *** 原文では 9 となっているが 64 の誤りであると思われる。

第15表 事務職員および職工長についての人件費要因別計算 (単位・千フラン)

	n 年度から $n+1$ 年度への支払額増減	数量（時間数）の変動による増減額	価格（賃率）増減の影響額
給 料	174	$1,856 - 2,009 = -153$	$2,183 - 1,856 = 327$
福利厚生費	104	$671 - 727 = -56$	$831 - 671 = 160$

第16表 工員についての人件費要因別計算 (単位・千フラン)

	n 年度から $n+1$ 年度への支払額増減	数量（時間数）の変動による増減額	価格（賃率）増減の影響額
給 料	497	$3,555 - 3,641 = -86$	$4,120 - 3,555 = 565$
福利厚生費	241	$1,349 - 1,381 = -32$	$1,622 - 1,349 = 273$

また、これら以外の人件費要素として、第17表のような数字が推計される³⁶⁾。

表17表 その他の人件費支出と賃率 (単位：支払額・千フラン；賃率・時間当たりフラン)

年 度	n		$n+1$		$n+2$	
	支 払 額	賃 率	支 払 額	賃 率	支 払 額	賃 率
	448	15.10	498	16.60	610	21.59
時間数	29,669		30,000		28,253	

(筆者注) 賃率・時間数は計算上、便宜的に導いた数値で、それぞれの年度について、賃率×時間数が等しい他の数値と置きかえることが可能である。

ここから、その他の人件費の増減要因を計算すると第18表のようになろう。

35) Cf. *Ibid.*

36) 以上の事例の要因区分だけからは、以下の論述の計算ができない。したがって第17表および第18表を追加した。

第18表 その他の人件費についての要因別計算 (単位・千フラン)

n 年度から n + 1 年度への支払額増減	数量の変動による増減額	価格増減の影響額
50	453—448=5	498—453=45

精算表形式への人件費要因区分の適用 そこでこれらの金額を集計して、既述の精算表形式に当てはめると第19表のようになる³⁷⁾。

第19表 人件費要因区分の精算表計算 (n 年度から n + 1 年度への変動)

(単位・千フラン)

n 年度名目数値	数量の変動による増減額	恒常価格による n + 1 年度数値	価格の増減による影響額	n + 1 年度名目数値	恒常貨幣単位による修正数値	特恵余剰
9,695	— 276	9,419	1,550	10,969*	10,036	617

(筆者注) * 原文では10,669となっているが10,969の誤りであると思われる。

また、事例では n + 1 年度から n + 2 年度への変動については省略されているが、同様の手順を用いて推定計算すると、第20表のように求めることができよう。

第20表 人件費要因区分の精算表計算 (n + 1 年度から n + 2 年度への変動)

(単位・千フラン)

n + 1 年度名目数値	数量の変動による増減額	恒常価格による n + 2 年度数値	価格の増減による影響額	n + 2 年度名目数値	恒常貨幣単位による修正数値	特恵余剰
10,969	— 351	10,618	2,146	12,764	11,562	944

④粗経営余剰の要因区分計算³⁸⁾

さて、プラン・コンタブルでは粗経営余剰を次の計算式で定義している³⁹⁾。

$$\text{粗経営余剰} = \text{付加価値} + \text{営業助成金} - \text{租税公課} - \text{人件費}$$

換言すると、粗経営余剰は付加価値概念を包摂した新たな中間区分成果概念である。そして粗経営余剰は使用総資本 (capitaux bruts utilisés) の生産性を検討するための指標として用いられる。そのために事例では、恒常貨幣単位

37) *Ibid.* p. 118.

38) Cf. *Ibid.*, pp. 118~120.

39) CNC., *op. cit.* (1982), Titre II, Ch. 2, p. 185, 中村・森川・野村・高尾・大下共訳『前掲訳書』、154ページ。

による使用資本の計算を通じて、粗経営余剰の要因区分を行おうとする。以下、順を追って考察しよう。

使用総資本の算定 事例では固定資産を例に取り、測定尺度を合わせるために、 $n + 2$ 年度を 1 とする遡及的再評価係数（物価指数の逆数）を各年度について計算し、固定資産の再評価を行っている。その計算を一覧表にしたのが第 21 表である⁴⁰⁾。

第21表 固定資産の再評価

取得原価 (千フラン)	取得時期 (年度)	再 評 價 係 数			再 評 價 価 額 (千フラン)		
		n	n + 1	n + 2	n	n + 1	n + 2
3,062	n - 14	2.35	2.55	2.79	7,196	7,808	8,543
3,211	n - 13	2.27	2.46	2.69	7,289	7,899	8,637
1,497	n - 12	2.21	2.40	2.62	3,308	3,593	3,922
2,113	n - 10	2.09	2.27	2.48	4,416	4,796	5,240
1,317	n - 9	2.02	2.19	2.39	2,660	2,884	3,148
2,661	n - 6	1.71	1.86	2.03	4,550	4,949	5,402
2,256	n - 3	1.37	1.48	1.62	3,090	3,339	3,655
14,577	n - 2	1.21	1.31	1.43	17,638	19,096	20,845
17,875	n - 1	1.10	1.20	1.31	19,662	21,450	23,416
257	n + 1	—	—	1.10	—	—	283
66	n + 2	—	—	1.00	—	—	66
48,892					69,809	75,814	83,157

そして、第22表のように使用総資本を求める⁴¹⁾。

第22表 使用総資本の算定 (単位・千フラン)

年度	n	n + 1	n + 2
再評価固定資産	69,809	75,814	83,157
その他の固定資産	73	66	59
棚卸資産	13,036	17,480	23,390
当座資産	31,588	32,952	81,017
(一) 仕入債務	— 43,050	— 55,359	— 95,024
使用総資本	71,456	70,953	92,599

40) OECFA., *op. cit.*, p. 118.

41) *Ibid.*

更に、第2表でも示された国内商業総生産価格指数を用いて $n + 1$ 年度と $n + 2$ 年度の使用総資本を第23表のように恒常貨幣単位に換算している⁴²⁾。

第23表 使用総資本の恒常貨幣単位への換算

年度	$n + 1$	$n + 2$
国内産業総生産指数の変化率	9.3	10.4
恒常貨幣単位による使用総資本	64,916	83,876

恒常価格による粗経営余剰の算定 以上の資料と成果計算書の粗経営余剰数値ならびに、使用総資本の名目数値（但し再評価を折り込む）と恒常貨幣単位数値から、数量変動指数⁴³⁾と恒常価格による粗経営余剰を第24表のように要因区分して算定する⁴⁴⁾。

第24表 粗経営余剰の要因区分計算

年度	$n + 1$	$n + 2$
使用総資本数値による数量変動指数	$\frac{64,916}{71,456} = 0.908$	$\frac{83,876}{70,953} = 1.182$
恒常価格による粗経営余剰（千フラン）	$4,520 \times 0.908 = 4,104$	$7,427 \times 1.182 = 8,779$

精算表形式への粗経営余剰要因区分の適用 そこでこれを精算表形式に集計すると第25表のようになる。

第25表 粗経営余剰の精算表計算 (単位・千フラン)

年 度	前年度の 名目粗経 営余剰数 値	数量の変 動による 増減額	恒常価格 による粗 経営余剰	価格増減 の影響額	名目粗経 営余剰数 値	恒常貨幣 単位によ る粗経営 余剰	特惠余剰
$n + 1$	4,520	- 416	4,104	3,323	7,427	6,795	2,691
$n + 2$	7,427	1,352	8,779	3,934	12,713	11,515	2,736

ここでは数量の変動による増減額と価格増減の影響額が、これまでのような要因別計算を通じて算出されたものではなく、計算差額として現れることに注

42) *Ibid.*, p. 119.

43) この方法は、恒常価格による粗経営余剰を求めるための便宜的な方法であり厳密な数量・価格の区分を行うものではない。

44) *Ibid.*

意しなければならない。

6 成果計算書全般にわたる事例の提示

さて、事例では、成果計算書の一部についての計算手順の提示ののち、以下で余剰計算書の内容説明が可能となるように、成果計算書の全項目についての要因区分計算を精算表形式で示している。この事例では、要因区分計算は一部の項目についてのみ行われており、これまでに取り上げられなかった項目について、作成手順にしたがった検討をすることは、不可能であり意味がない。しかし、余剰計算書への連係的基礎となっているので、 n 年度から $n + 1$ 年度への精算表を第26表として⁴⁵⁾、また $n + 1$ 年度から $n + 2$ 年度への精算表を第27表として⁴⁶⁾掲載しておくことにしたい。

7 余剰計算書の作成

では作成手順の最後に、余剰計算書の作成に言及しよう。余剰計算書は精算表の特惠余剰を集計して作成される。そこで $n + 1$ 年度および $n + 2$ 年度の余剰計算書を示すと、それぞれ第28表と第29表のようになろう⁴⁷⁾。

III 余剰計算書の分析

さて、はじめにも述べた通り、余剰計算書は「総生産性の測定」と「余剰の創造と分配の明確化」という二つの目的から開発されてきた。このうち後者は、余剰計算書の形式それ自体から相当に明らかにされることができると言えよう。したがって以下では、特に前者の目的を中心として、同じ事例で取り上げられている分析方法および分析内容に言及しておくことにしたい。

1 総生産性比率の分析

余剰計算書の分析においては、特惠余剰と総生産性余剰 (surplus de productivité globale) をまず区別しなければならない。前者は価格の変動によって、受け入れられたり供与されたりする余剰であり、企業の生産性向上努力による後者とは性格が異なるからである。またその際、「生産性」それ自体の概

45) *Ibid.* pp. 122~123.

46) *Ibid.* pp. 124~125.

47) *Ibid.* p. 121, に加筆・組み替えを行い、数値を修正した。

第26表 n年度からn+1年度への総括的精算表 (単位・千フラン)

	n年度の 名目会計 数値 (1)	数量の変 動による 増減額 (2)	恒常価格 による n+1年度 数値 (3)	価格の増 減による 影響額 (4)	n+1年度 の名目会 計数値 (5)	恒常貨幣 単位によ るn+1年 度数値 (6)	特惠余剰 (7)
I. 営業収益							
1. 商品売上高	25,547	5,334	30,881	511	31,392		
2. 製品売上高	155,742	10,339	166,081	-111	165,970		
3. 作業屑等売上高	2,612	839	3,451	-59	3,392		
売上高	183,901	16,512	200,413	341	200,754	183,672	-16,741
4. 製品等棚卸増減額	-4,964	6,704	1,740	946	2,686		
総生産高	178,937	23,216	202,153	1,287	203,440	186,130	-16,023
II. 営業費用(要素費用)							
1. 商品							
仕入高	24,543	5,059	29,602	413	30,015		
棚卸増減額	-650	912	262	-11	251		
売上原価	23,893	5,971	29,864	402	30,266	27,691	-2,173
2. 原材料(製品A)							
購入高	24,559	6,331	30,890	3	30,893		
棚卸増減額	104	-372	-268	-27	-295		
材料費	24,663	5,959	30,622	-24	30,598	27,995	-2,627
3. 原材料(製品B)							
購入高	91,747	8,514	100,261	-568	99,693		
棚卸増減額	316	-2,726	-2,410	378	-2,032		
材料費	92,063	5,788	97,851	-190	97,661	89,351	-8,500
4. 消耗品							
購入高	2,019	-146	1,873	74	1,947		
棚卸増減額	14	-5	9	-1	8		
消耗品費	2,033	-151	1,882	73	1,955	1,789	-93
5. 包装器材費	1,220	214	1,434	150	1,584	1,449	15
6. 倉庫料	983	-208	775	67	842	770	-5
7. その他の外部費用							
管理費	513	-37	476	49	525	480	4
運送費	6,608	809	7,417	831	8,248	7,546	129
その他の外部用役費	11,816	1,089	12,904	-680	12,225	11,185	-1,720
中間消費費用合計	163,792	19,434	183,226	678	183,904	168,256	-14,970
付加価値(I-II)	15,145	3,782	18,927	609	19,536	17,874	-1,053
8. 租税公課	930	131	1,061	79	1,140	1,043	-18
9. 人件費	9,695	-276	9,419	1,550	10,969	10,036	617
粗経営余剰(I-II-8-9)	4,520	-416	4,104	3,323	7,427	6,795	2,691

余剰計算書の作成と分析

91

第27表 n+1年度からn+2年度への総括的精算表 (単位・千フラン)

	n+1年度 の名目会 計数値 (1)	数量の変 動による 増減額 (2)	恒常価格 による n+2年度 数値 (3)	価格の増 減による 影響額 (4)	n+2年度 の名目会 計数値 (5)	恒常貨幣 単位によ るn+2年 度数値 (6)	特惠余剰 (7)
I. 営業収益							
1. 商品売上高	31,392	5,333	36,725	20,482	57,207		
2. 製品売上高	165,970	36,400	202,370	71,124	273,494		
3. 作業屑等売上高 売上高	3,392	874	4,266	246	4,512		
	200,754	42,607	243,361	91,852	335,213	303,635	60,274
4. 製品等棚卸増減額 総生産高	2,686	-1,754	932	4,353	5,285		
	203,440	40,853	244,293	96,205	340,498	308,422	64,129
II. 営業費用(要素費用)							
1. 商品							
仕入高	30,015	2,519	32,534	20,632	53,166		
棚卸増減額	251	-227	24	-178	-154		
売上原価	30,266	2,292	32,558	20,454	53,012	48,018	15,460
2. 原材料(製品A)							
購入高	30,893	6,930	37,823	7,710	45,533		
棚卸増減額	-295	362	67	-67	0		
材料費	30,598	7,292	37,890	7,643	45,533	41,244	3,354
3. 原材料(製品B)							
購入高	99,963	17,817	117,510	63,542	181,052		
棚卸増減額	-2,032	3,542	1,510	-2,256	-746		
材料費	97,661	21,359	119,020	61,286	180,306	163,321	44,301
4. 消耗品							
購入高	1,947	256	2,203	598	2,801		
棚卸増減額	8	-14	-6	-6	-12		
消耗品費	1,955	242	2,197	592	2,789	2,526	329
5. 包装器材費	1,584	971	2,555	257	2,812	2,547	-8
6. 倉庫料	842	110	952	82	1,034	937	-15
7. その他の外部費用							
管理費	525	-51	474	46	520	471	-3
運送費	8,248	1,485	9,733	445	10,178	9,219	-514
その他の外部用役費	12,225	399	12,624	4,016	16,640	15,072	2,448
中間消費費用合計	183,904	34,099	218,003	94,821	312,824	283,355	65,352
付加価値(I-II)	19,536	6,754	26,290	1,384	27,674	25,067	-1,223
8. 租税公課	1,140	128	1,268	929	2,197	1,990	722
9. 人件費	10,969	-351	10,618	2,146	12,764	11,562	944
粗経営余剰(I-II-8-9)	7,427	1,352	8,799	3,934	12,713	11,515	2,736

第28表 n+1年度の余剰計算書 (単位・千フラン)

余剰の運用(分配)		余剰の源泉(創造)	
得意先	16,023	仕入先(供給者)	
包装器材仕入先	15	商品	2,173
運送業者	129	原材料(製品A)	2,627
従業員	617	原材料(製品B)	8,500
企業それ自体(粗経営余剰)	2,691	消耗品	93
管理用役・器材仕入先	4	外部用役	1,720
		倉庫業者	5
		国家	18
		総生産性余剰	4,343
	19,479		19,479

第29表 n+2年度の余剰計算書 (単位・千フラン)

余剰の運用(分配)		余剰の源泉(創造)	
仕入先(供給者)		得意先	64,129
商品	15,460	包装器材仕入先	8
原材料(製品A)	3,354	倉庫業者	15
原材料(製品B)	44,301	管理用役・器材仕入先	3
消耗品	329	運送業者	514
外部用役	2,448	総生産性余剰	5,625
国家	722		
従業員	944		
企業それ自体(粗経営余剰)	2,736		
	70,294		70,294

念を明定しておかなければならぬ。本稿では生産性を「一定の投入量から得られる産出量の割合」と定義しておこう。この割合の増減が生産性の増減を指示する指標となる。事例ではこれを「総生産性比率 (taux de productivité globale)」とし、第1式で表現している⁴⁸⁾。そして事例では、第1式を次に示す「総生産性余剰比率」を示すものとして用いているが、この式は一般的な各種生産性を表す式であると解するのが良いであろう。

$$(第1式) \quad \frac{\sum \text{恒常価格による収益}}{\sum \text{恒常価格による費用}} \quad (\%)$$

48) *Ibid.*, p. 126.

そこで、余剰計算書の総生産性余剰を用いて分析されるのが総生産性余剰比率であり、第2式で示すことができよう。

$$(第2式) \quad \frac{\sum \text{恒常価格による総生産性余剰}}{\sum \text{恒常価格による総要素費用}} (\%)$$

事例ではこの計算を行うために、第30表のような収益・費用構造表を示している⁴⁹⁾。

第30表 収益・費用構造表

百万 フラン (%部分除く)	n 年度 名目額	n+1年度 恒常価格	費用構造 (%)	n+1年度 名目額	n+2年度 恒常価格	費用構造 (%)
1. 生産高	178.9	202.1		203.4	244.3	
2. 仕入高	145.1	164.8	83.3	165.0	193.6	81.1
3. 棚卸増減額	-0.2	-2.4	-1.2	-2.1	1.6	0.7
4. 外部費用	18.9	20.8	10.5	21.0	22.8	9.6
5. 人件費	9.7	9.4	4.7	11.0	10.6	4.4
6. 租税公課	0.9	1.1	0.6	1.1	1.3	0.5
7. 粗経営余剰	4.5	4.1	2.1	7.4	8.8	3.7
8. 総要素費用	178.9	197.8	100.0	203.4	238.7	100.0
9. 総生産性余剰		4.3			5.6	

そして第30表の数値からn+1年度、n+2年度それぞれについて2.17%、2.35%の総生産性余剰比率を求めることができる。

2 数量要因の生産性への貢献分析

また、総生産性余剰は価格増減要因を含まない、いわば数量増減要因のみから生み出される。そこで第30表における各要素費用についての個別要素生産性比率は、第3式のように求められる。

$$(第3式) \quad \frac{m+1 \text{ 年度の生産高の恒常価格数値}}{m \text{ 年度の生産高の名目数値}}$$

$$\times \frac{m \text{ 年度の要素費用の名目数値}}{m+1 \text{ 年度の要素費用の恒常価格数値}} - 1$$

この式の値は生産数量の増加率が生産要素数量の伸び率に等しい時、ゼロとなる。前者が後者を上回れば(下回れば)、正(負)となる。そしてm+1年

49) *Ibid.*, p.127.

度の総生産余剰創造に対する数量増減の貢献度を意味するものと解しうる。そこで事例では、この貢献度を第31表の通り算出している⁵⁰⁾。

第31表 数量増減による生産要素の生産性への貢献度

n+1年 度	n+2年 度
総生産性余剰比率 仕 入 = $\frac{202.1}{178.9} \times \frac{145.1}{164.8} - 1 = -0.54\%$	2.17% 総生産性余剰比率 $\frac{244.3}{203.4} \times \frac{165}{193.6} - 1 = 2.36\%$
外部費用 = $\frac{202.1}{178.9} \times \frac{18.9}{20.8} - 1 = 2.65\%$	$\frac{244.3}{203.4} \times \frac{21}{22.8} - 1 = 10.63\%$
人 件 費 = $\frac{202.1}{178.9} \times \frac{9.7}{9.4} - 1 = 16.57\%$	$\frac{244.3}{203.4} \times \frac{11}{10.6} - 1 = 24.64\%$
企業資本 = $\frac{202.1}{178.9} \times \frac{4.5}{4.1} - 1 = 23.99\%$	$\frac{244.3}{203.4} \times \frac{7.4}{8.8} - 1 = 1.00\%$
租税公課 = $\frac{202.1}{178.9} \times \frac{0.9}{1.1} - 1 = -7.57\%$	$\frac{244.3}{203.4} \times \frac{1.1}{1.3} - 1 = 1.63\%$
棚卸資産 = $\frac{202.1}{178.9} \times \frac{-0.2}{-2.4} - 1 = -90.59\%$	$\frac{244.3}{203.4} \times \frac{-2.1}{1.6} - 1 = -257.64\%$

更に、この貢献度を第30表の費用構造に加重して、第32表のように、総生産性余剰比率に占める生産要素の総生産性利得 (gain de productivité globale) 比率を求めている⁵¹⁾。これは同時に総生産余剰の各生産要素への割当てをも意味している。

表32表 生産要素の総生産性利得比率

n+1年度	%	n+2年度	%
仕 入 : $-0.54 \times 0.833 = -0.45^*$		$2.36 \times 0.811 = 1.91$	
人 件 費 : $16.57^* \times 0.047 = 0.78$		$24.64 \times 0.044 = 1.08$	
企業資本 : $23.99^* \times 0.021^* = 0.50$		$1.00 \times 0.037 = 0.04$	
外部費用 : $2.65 \times 0.105^* = 0.28$		$10.63 \times 0.096 = 1.02$	
棚卸資産 : $(-90.59) \times (-0.012) = 1.09$		$-257.64 \times 0.007 = -1.80^*$	
租税公課 : $-7.57 \times 0.006^* = -0.05^*$		$1.63 \times 0.005^* = 0.01^*$	
総生産性余剰	<u>2.15**</u>		<u>2.26**</u>

(筆者注) * いすれも原文数値を修正した。

** 計算上の誤差がある。

紙幅の関係上、これらの分析比率の詳細な検討は別の機会に譲ることとする

50) *Ibid.*, p.127を修正した。

51) *Ibid.* pp. 127~128を修正した。

が、これまでの生産性分析の体系に新たな視点を加えることは明らかであろう。

V む す び

以上で、フランス公認会計士・認許会計士協会の企業経済調査研究委員会研究グループによる余剰計算書作成・分析の事例を紹介し検討した。事例では、まず余剰計算書の作成について手順を追って述べている。しかし実際の余剰計算対象は、余剰構成要素の一部に限定されており、余剰計算の全体構造は明確にされていない。それにもかかわらず、事例で示された部分的計算構造から、全体構造を明らかにする試みは可能となったと考える。特に精算表形式での余剰の数量・価格要因区分計算は、今後、余剰計算のみならず、いわゆる数量・価格差異分析を行う際の有力な手段として応用できよう。それと共に、利害関係の核としての企業の性格を表現するのに適した余剰計算書の計算・表示構造も示された。

また、事例では余剰計算書の分析にも言及しており、それについても若干の検討を加えた。しかし、余剰計算書自体、新出の計算書であり、分析手法等について不明確なまま残された事項が多いことは否めない。したがって、数量と価格への要因区分が困難な項目の存在、あるいは余剰に対する数量変動の貢献度等、分析上、重要な意義を帯びる可能性ある事項については今後の課題とななければならない。

ところで、余剰計算書について考察する場合、情報、特に数量情報の入手可能性が基本的な問題となる。フランスにおいては、このうち、労働構造・賃金等についての数量情報が既にビラン・ソシアルで入手できる状況にある。しかし、わが国においては、経営環境の相違もあり、外部からの情報入手は今後とも困難であると思われる。したがって、わが国への適用をも意図すれば、余剰計算書ならびに余剰計算・分析構造の内部管理目的への適用が、一つの考えられる展開方向であろう。そこで、このような方向をも研究枠内に導入して、引き続き考察することを期するものである。

(1984年12月)

(筆者は関西学院大学商学部専任講師)