

# フランスにおける会計標準化の起点

内 藤 高 雄

## 1 序

フランスの標準会計制度であるプラン・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、純粋にフランス自らの手で1947年に初めて公表された。すなわち1946年4月4日のデクレによって設置された会計標準化委員会 (Commission de Normalisation de la Comptabilité) が、作成したプラン・コンタブルが、1947年9月18日の大統領令によって承認されたのであり、これが1947年プラン・コンタブル<sup>1)</sup>である。そしてこの1947年プラン・コンタブルが第2次世界大戦後、現在までのプラン・コンタブルの展開の起点である<sup>2)</sup>と一般には思われてきた。

---

1) Commission de Normalisation des Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 1947.

2) プラン・コンタブルはその後、1947年版の経営分析会計の領域を中心に未完成の部分修正し、最先端の管理会計的手法の導入も可能にした改訂版を国家会計審議会 (Conseil National de la Comptabilité —以下、C.N.C.と略称する) が1957年に公表した (C.N.C., *Plan Comptable Général* 1957.)。さらに1982年には、国内の法的、経済的、社会的情勢の変化および情報処理技術の発展への対応、さらにはEC会社法第4号指令への対応から、改訂版を公表した (C.N.C., *Plan Comptable Général* 1982.)。

そして1999年には会計規制委員会 (le Comité de la Réglementation Comptable) 規則ならびにそれを承認する省令によってプラン・コンタブルを修整し、個別財務諸表に関する部分と連結財務諸表に関する部分を2つに分割した。その上で、ユー

しかしながらプラン・コンタブルは1947年以前にも存在していた。1941年4月22日のデクレによって各省の代表から構成されたプラン・コンタブル省際委員会 (Commission Interministérielle) がその翌年に公表し、1943年に私的出版社であるデルマ出版 (Edition Delmas) から公刊された1942年プラン・コンタブル<sup>3)</sup>がそれである。

周知のようにフランスは第2次世界大戦において最終的には戦勝国の側に位置したものの、1940年から1944年まで、ドイツによる占領を経験した<sup>4)</sup>。従ってこの1942年プラン・コンタブルは、占領下でドイツ軍の指導の下で、経済統制のために作成・公表されたものである。そしてその内容もシュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) のコンテンラーメン (Kontenrahmen) を、1937年に戦時統制のために改悪し、当時ドイツ本国で適用されていた強制コンテンラーメンと呼ばれるゲーリング・プラン (Plan Göring) を模倣したものであって、戦後のプラン・コンタブルの展開とは全く関係のないものである、と一般には解されていた。というのも、この1942年プラン・コンタブルは、財務会計と原価会計を同じ枠組みで扱った、いわゆるシュマーレンバッハのコンテンラーメン流の一元論の勘定組織から成立っており、その目的も、主として航空機産業に対しての統制であり、合理化によって生産力を向上させ、戦争へ貢献することにあつたからである。従って実務においてはほとんど適用されなかったと考えられていた。

しかし本当に1942年プラン・コンタブルは戦後のプラン・コンタブルの

---

ロネクストパリ (Euronext Paris) 市場上場会社の連結財務諸表にのみ、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standard : IFRS) を強制適用し、非上場会社の連結財務諸表、およびすべての企業の個別財務諸表については、修整された1999年プラン・コンタブルを適用するという選択をした。

3) Commission Interministérielle, *Plan Comptable Général*, Edition Delmas, 1943.

4) パリ陥落が1940年6月14日であり、同年6月22日に独仏休戦条約が調印され、実質的にドイツによる占領統治が始まった。一方、1944年8月25日にはパリ解放が行われ、1944年中にはフランスの大部分は連合軍によって解放された。

展開とは全く関係のないものなのであろうか。それならばなぜ占領時に他国（ドイツ）から強要されたプラン・コンタブルによる会計標準化を、戦後フランスが継続したのであろうか。もし1942年プラン・コンタブルが戦後のプラン・コンタブルの展開とは全く関係のないものであれば、それはフランスにとって本来、忌々しい記憶であり、これを完全に放棄するべきであったであらう。

実際、フランスにおけるプラン・コンタブルの展開についての研究における第1人者であるリシャール（J. Richard）が指摘する<sup>5)</sup>ように、現在の大学の教科書においては、1942年プラン・コンタブルはほとんど触れられておらず、完全に忘れられた存在、否、忘れようとしている存在になっている。それにもかかわらず、プラン・コンタブルという存在、そしてコンテンツラーメンから脱却したものの、依然として財務会計と原価会計を包含したカドル・コンタブルを中心とした勘定組織を持っているのはなぜであらうか。

この点に関して筆者はすでに1つの仮説を提示している。すなわちそれはフランスのプラン・コンタブルによる会計標準化思考はドイツの占領以前から存在しており、プラン・コンタブルによる会計標準化は1942年プラン・コンタブルが起源となっているというものである<sup>6)</sup>。そしてわれわれはこれまでこの仮説の証明をフランスおよびわが国の文献を根拠に試みてきた。

ところでこの1942年プラン・コンタブルに関する研究は、日本においても、フランスにおいても、これまであまり重要視されて来たとは言えなかった。前述のように1942年プラン・コンタブルがフランスにとって忌々しい記憶であり、忘れようとしている存在である以上、フランス国内での研究において重要視されていないという事実からも当然かもしれない。またわが国

---

5) J. Richard, 《Les Origines du Plan Comptable Français de 1947 : Les Influences de la Doctrine Comptable Allemande》 *Cahier de recherche* Université Paris Dauphine, No. 9302, 1993, p. 3.

6) 詳細については拙稿「フランスにおける会計標準化の端緒」『杏林社会科学研究』第14巻第3号を参照されたい。

においても、プラン・コンタブル研究の中心は、1957年プラン・コンタブル、および1982年プラン・コンタブル、そして現在ではIFRSとプラン・コンタブルとの関係であり、すでに公表から70年以上が経過している1942年プラン・コンタブルの研究は非常に少ないのが現状である。

しかしながらフランスでは1960年ぐらいまでは状況が異なっており、フランスのプラン・コンタブルによる会計標準化の起源に関する研究があったことを、リシャールは論稿の中で指摘している<sup>7)</sup>。また筆者はこれまで中村宣一郎、野村健太郎らがその著書の中で、1942年プラン・コンタブルに関して研究してきたことを指摘している<sup>8)</sup>。

そこで筆者はわが国における1942年プラン・コンタブル、およびプラン・コンタブルによる会計標準化過程を研究した論稿を改めて調べてみたところ、1950年代から60年代にかけての中村および中原千勝の論稿を入手することができた<sup>9)</sup>。またそれらに関連して、同時代のフランスの文献をも得ることができた。

中村は1942年プラン・コンタブルおよび1947年プラン・コンタブルの成立過程や目的、会計標準化を志向するフランス独自の動きの存在、1947年プラン・コンタブルに関する経済委員会の勧告、そして1947年に設置された会計高等委員会について多くの論稿を公表している。このうち1965年に公表された論稿では、1942年プラン・コンタブルの成立過程や公表に至る経緯について、詳細に研究している<sup>10)</sup>。

---

7) J. Richard, *Op.cit.*, p. 4.

8) 詳細については拙稿「1942年プラン・コンタブルの生成過程」『杏林社会科学 研究』第23巻第2号を参照されたい。

9) 調査については、1966年以前のフランス会計に関する論稿については中央経済社が1969年に出版した『会計学文献目録大集』を、1967年以降の論稿についてはCiNii(国立情報学研究所のNII学術情報ナビゲータ)を使用した。

10) 中村宣一郎稿「フランスにおける会計標準化の生成および発展(1)」『会計』1965年9月、中村宣一郎稿「フランスにおける会計標準化の生成および発展(2)完」『会計』1965年11月。

## フランスにおける会計標準化の起点

中原はフォーラステイエ (J. Fourastie) の会計思考やシャルドネ (L. Chardonnet) の経済自由主義と統一会計制度論について論じた上で、フランス統一会計制度形成についてのこれまでの歴史、標準化の意義、統一会計制度の目的、統一会計制度の利益について考察している<sup>11)</sup>。

そこで本稿ではこれらの論稿、および関連するフランスの文献を手掛かりに、1942年プラン・コンタブル、およびプラン・コンタブルによる会計標準化の起点について、改めて考察していくことにする。まず次節においては本稿の基礎である、これまでの筆者の研究におけるフランスのプラン・コンタブルによる会計標準化の起点について明らかにしていきたい。

- 
- 周知のように中村はプラン・コンタブルをはじめ、フランス会計全般についての多くの著書や論稿を公表している。1942年プラン・コンタブル、およびプラン・コンタブルによる会計標準化の過程についてテーマにしている本稿では、主として「フランスにおける会計標準化の生成および発展 (1)」を手掛かりに考察していく。
- 11) 中原千勝稿「フランス統一会計制度の研究 (1) — 「1947年会計案」について」『商学論集』第2巻第1号1955年4月、中原千勝稿「フランス統一会計制度の研究 (2) — 「1947年会計案」について」『商学論集』第3巻第3号1957年9月、中原千勝稿「フランス統一会計制度の研究 (3) — 「1947年会計案」について」『商学論集』第3巻第2・3号1958年2月。

中原は1955年から58年にかけて、プラン・コンタブルに関する3本の論稿を発表している。このうち1957年および58年の論稿は、1947年プラン・コンタブルのクラス1の永久資本勘定からクラス9の経営分析勘定までの各勘定クラスについて詳細に分析したものである。また1955年の論稿は既述のようにフォーラステイエの会計思考やシャルドネの経済自由主義と統一会計制度論、および1947年プラン・コンタブルの成立過程を明らかにしている論稿であり、本稿では主として1955年の論稿を参考に考察した。

なお、中原はこのように1950年代にプラン・コンタブルに関する3本の論稿を公表しているが、筆者の調査ではその後、フランス会計についてはおろか、会計に関する論稿を残念ながら公表していない。

## 2 筆者のこれまでの研究におけるフランスの会計標準化の起点

フランスにおける会計標準化に関する筆者の仮説は、1942年プラン・コンタブルの公表以前に、フランスではプラン・コンタブルによる会計標準化思考が存在していたというものである。そうでなければ、占領下でドイツ軍によって強要されたプラン・コンタブル、すなわちすべての勘定科目に勘定番号を付し、10進法によってクラスごとに分類したカドル・コンタブルを中心とした勘定組織を、そしていわゆるコンテンラーメンから出発する、本来は性質を異にする一般会計と分析会計という2つの会計を、1つの勘定組織の中で扱うという会計思考を、戦後も継続して使用した理由を、筆者は理解することができないからである。

結局、プラン・コンタブルによる会計標準化思考はドイツによる占領以前から存在していたのであり、占領があろうがなかろうが、プラン・コンタブルによる会計標準化は実現していたと言えよう。したがって当時のフランスでは、1942年プラン・コンタブルは好感を持たれていた筈なのである。

それではこのプラン・コンタブルによる会計標準化思考の起点は果たしていつなのであろうか。

もちろんフランスの会計標準化の起点を1673年に求めることは、無理があると言えよう。周知のようにフランスは、世界に先駆けて1673年に商業条令 (Ordonnance de Commerce) を制定し、企業に債権者保護を目的として、財産目録と貸借対照表の作成を義務付けることによって、公的会計制度を成文法の形で開始した。しかしながらそれはあくまでも年次決算制度の基礎を築いたに過ぎないと言える。その後この商業条例は1807年に「ナポレオンによって株式会社に関する規定が初めて設けられ<sup>12)</sup>」、1867年には商事会社法 (Loi sur les Sociétés) が制定された。しかしながらほとんど同時期の1861年に商法典を公表したドイツなど、近隣諸国の会計に比べて先進的で

---

12) 佐藤孝一稿「プラン・コンタブルについて」『企業会計』1957年9月、p. 3。

あったとは決して言えず、長らく会計制度の標準化・統一化について政府は無関心であったと言える。そのため会計の義務化という規定こそ設けたものの、実際の会計処理の方法についてはあくまでも各企業の判断に委ねられたのである。そのため各企業にとって都合の良い会計が行われていたのであり、いわゆる会計自由放任主義が続くことになる。この状況は中原によれば1935年の法律および1937年の法律によってようやく改善されたのであった<sup>13)</sup>。従って1673年も1807年も、そして1867年も、フランスにおける会計標準化の起点にはならないであろう。

この問題に関して、筆者の仮説の出発点となったコーバン (R. Cauvin) の論稿<sup>14)</sup>によれば、フランスにおける会計標準化の起点は1929年であった。すなわち1929年にバルセロナで開催された国際会計会議 (Congrès international de la Comptabilité) がそれである。

コーバンは論稿の中で資本主義経済の急速な発展は、商工業の発展と企業実務の複雑化の進展をもたらした結果、会計技術の飛躍的な発展を導いたにもかかわらず、「会計技術の進化は、長い間、純粋に財務会計の領域に制限されて<sup>15)</sup>」いたとしている。そこでコーバンはこのバルセロナ国際会計会議において、おそらく初めて会計の普遍的教義 (une doctrine universelle de la comptabilité) の決定、および製造業での原価計算の手続を確立させ、商業だけでなく、製造業をも含めたすべての企業が統一された財務諸表を作成することで、企業の信頼性を保証し、企業間の比較を可能にすることが話し合われたことを指摘している<sup>16)</sup>。

---

13) 中原千勝稿、前掲論文、p. 77。

14) R. Cauvin, 《Historique et Critique du Plan Comptable Général》 E. Archavlis, R. Cauvin, J. R. Orun, G. Romnet, *Journées d'Etudes Comptables Marseille, 1949, Le Plan Comptable Général Etudes et Rapports*, Edition du Conseil Régional de l'Ordre National des Expert-Comptables et Comptables Agrées, 1949..

15) *Ibid.*, p. 19.

16) *Ibid.*

ところが筆者はその後の研究でパンスルー (C-C. Pinceloup) の著書<sup>17)</sup>を発見した。このパンスルーの著書は上下2巻からなり、1901年から1950年までのフランスにおける会計に関する歩みを、10年ごとにまとめたものである。

パンスルーによれば、コーバンが論稿の中で指摘している1929年のバルセロナ国際会計会議は、9月8日から12日まで5日間の日程で行われた第6回国際会計会議であり、国際会計協会 (Association Internationale de Comptabilité — 以下、AICと略称する) とカタルーニャ会計士協会 (l'Association des comptables de Catalogne)、が主催し、スペイン政府の後援で行われ、5つの政府と14の国家、60の専門会計士協会の代表、150名以上のメンバーが参加して、以下の6つのテーマについて議論している<sup>18)</sup>。

- 1) 製造業および商業における貸借対照表の様式の研究
- 2) 製造業における原価の計算手続および要素
- 3) 金融業の経営および会計を検査することを担当する機関、専門会計士、  
認許会計士
- 4) 公会計
- 5) 会計の普遍的教義 (une doctrine universelle de la comptabilité) の決定
- 6) 国際的協調下の公認会計士

もっともこの国際会計会議は、パンスルーによれば1910年8月20日・21日の両日、ブリュッセルで博覧会の際に、ベルギー会計学術組織 (Société académique de comptabilité de Belgique) とAICの共催で行われたものが第1回国際会計会議である。そしてその際のテーマは以下のようになっていた<sup>19)</sup>。

第1部会 ①会計の定義

---

17) C-C. Pinceloup, *Histoire de la Comptabilité et des Comptables*, Editions Nice, 1993.

18) *Ibid.*, pp. 106 ~ 107.

19) *Ibid.*, p. 75.

## フランスにおける会計標準化の起点

- ②会計の役割の定義
- ③会計要素の分割
- ④会計化のために採用される一般原則
- ⑤勘定の合理的分類
- ⑥専門用語
- ⑦行政部門 (administrations publiques) の会計への私企業会計の導入

第2部会 勘定コードの作成

第3部会 会計に適應されるデシマルシステムによる勘定の分類

第4部会 ①専門的利害 (intérêts professionnels)

- ②専門的業務を法的に理解する手段

この第1回国際会計会議のテーマを見ると、すでに1910年から、その後のプラン・コンタブルによる会計標準化思考につながる議論がなされていたことは明白である。その後この国際会計会議は、翌年の1911年にシャルロワで開催された第2回から1939年にリエージュで開催された第10回まで開催されている<sup>20)</sup>。従ってわれわれはプラン・コンタブルによる会計標準化思考の起点を第6回バルセロナ国際会計会議が開催された1929年ではなく、1910年としていたのである。

ところが今回、中村や中原の論稿によれば、プラン・コンタブルによる会計標準化思考の起点はもう少し遡りそうである。そこで次節においてはこれらの中村や中原の論稿を手掛かりに、フランスにおけるプラン・コンタブル

---

20) パンスルーによれば1914年にルクセンブルクで開催される予定であった第4回大会は第1次世界大戦のため中止されている。また第9回大会については記述がないため、不明である。なお、1935年にブリュッセルで開催された第8回国際会計会議では、会議の主催者である国際会計協会の代表として、デュ・ラ・ポルト (R. Delaporte) の名前もある。詳細については拙稿「フランスにおける20世紀前半の会計標準化をめぐる状況」成城大学『経済研究』第162号白鳥庄之助名誉教授退職記念論文集、2003年11月を参照されたい。

による会計標準化の起点について、今一度考察してみることにする。

### 3 諸文献から明示されたフランスの会計標準化の起点

さてフランスにおける会計標準化の起点として、中村は論稿の中で、「株式会社制度の発達とともに株主と債権者の利害を調整するため会計書類が重視され、19世紀の末葉から20世紀の初頭にかけて、業種のいかに問わずすべての企業に適用可能な会計書類の形式が研究された<sup>21)</sup>」こと、そしてその研究の場として、具体的には1880年にパリで開催された第1回全国会計専門家会議 (Congrès de Contabilités) と1901年にブダペストで開催された第8回国際統計学会 (L'Institut International de Statistique) の存在を指摘している<sup>22)</sup>。

中原も論稿の中で、「資本主義の発達に伴い、従来の会計放任主義は許されず、会計準則化の思想が起こってきた<sup>23)</sup>」ことを論じている。そして具体的なものとして、中村同様、第1回全国会計専門家会議と第8回国際統計学会を挙げている<sup>24)</sup>。

第1回全国会計専門家会議について中村は、「結論が得られなかったとはいえ、貸借対照表様式の統一化が議題に取り上げられた<sup>25)</sup>」ことを指摘している。また中原は「当時勢力のあった単式簿記と新興の複式簿記の優劣が検討され、貸借対照表表示の合理化が研究され、激しい議論が行われたが結論

---

21) 中村宣一郎稿、前掲論文、p. 176.

22) *Ibid.*

23) 中原千勝稿、前掲論文、P. 87。

24) *Ibid.*

中原は論稿の中で、それぞれ第1回全国会計士会議と国際統計協会第8回会議と記しているが、これはそれぞれ中村が記述する第1回全国会計専門家会議と第8回国際統計学会と同じ会議と考えてよいであろう。本稿では中村に従って、第1回全国会計専門家会議と第8回国際統計学会と呼称を統一する。

25) 中村宣一郎稿、前掲論文、p.176.

に達しなかった<sup>26)</sup>」ことを論じている。

また第8回国際統計学会について中村は、「統計資料作成の観点からとはいえ貸借対照表様式が討議された<sup>27)</sup>」ことを指摘している。中原も同様に「統計的見地から株式会社貸借対照表作成法が研究され<sup>28)</sup>」、会議では「ある科目は明瞭に表示できることを認めたが、建設的成案を得ることはできなかった<sup>29)</sup>」ことを指摘している。

このように中村や中原の論稿を見る限りでは、フランスの会計標準化の起点は第1回全国会計専門家会議がパリで開催された1880年のように思われる。すなわち当初はフランス国内で貸借対照表の様式を初めとした会計標準化思考を志す議論が盛り上がりを見せ、それが20世紀にはいるとブダペストで開催された第8回国際統計学会で国際的な議論となっていくとも思える。そしてその会計標準化を巡る国際的議論が、1910年の第1回ブリュッセル国際会計会議を始めとした一連の国際会計会議へとつながっていくとも推測できるのである。

ところで以上はわが国における中村や中原の論稿で明らかにされている議論であるが、フランス国内では第1回全国会計専門家会議と第8回国際統計学会についての記述はあるのであろうか。

そこでわれわれは、会計標準化について論じたブリュネ (A. Brunet) の著書<sup>30)</sup>、および既述の1900年～1950年のフランスの会計の展開についてまとめたパンスルーの著書を調べてみた。

---

26) 中原千勝稿、前掲論文、P. 87。

27) 中村宣一郎稿、前掲論文、p.176。

28) 中原千勝稿、前掲論文、P. 87。

29) *Ibid.*

30) A. Brunet, *La Normalisation comptable au service de l'entreprise, de la science et de la notion*, Edition Dunod, 1951.

このブリュネのフランスの会計標準化に関する著書は、本稿で取り上げた中村の論稿をはじめ、わが国の多くのフランス会計研究者に参考にされている。

1880年の第1回全国会計専門家会議についてブリュネは、その著書の中の「商法と会計標準化」の章において、会計処理の具体的処理方法に関して商法に規定がない状況で、1880年代からフランスで貸借対照表の統一を模索するいくつかの動きがあることを論じている。そしてその最初の試みとして1880年にパリで開催された第1回全国会計専門家会議を挙げている<sup>31)</sup>。ブリュネは著書の中でこの会議において、「会計標準化の問題を研究したが、いかなる結論にも帰着しなかった<sup>32)</sup>」ことを指摘している。

パンスルーはこの1880年の第1回全国会計専門家会議について、より詳細に論じている<sup>33)</sup>。すなわち「第1回全国会計専門家会議は1880年12月12日、13日、14日、15日、および16日にパリで<sup>34)</sup>」、開催された。「会議はプランカール (M. Planchard) が主宰し、その目的は、“会計の統一様式”を追求することであり、従って、会計書類の様式が極めて多様な状況にあり、その結果から生じる問題を認識すること<sup>35)</sup>」であった。

パンスルーはこの第1回全国会計専門家会議で、具体的には会計と簿記の記帳、会計の方法、学校で使用するための、実用的で簡素化された簿記の方法などが議論されたことを述べている<sup>36)</sup>。その上で、パンスルーはこの会議で、初等学校から高等学校まで、すべての学校で会計を教えること、その際

---

31) A. Brunet, *Op.cit.*, p. 179.

32) *Ibid.*, p. 180.

33) C-C. Pinceloup, *Op.cit.*, p. 50.

既述のようにこのパンスルーの著書は1900年から1950年までの会計に関わる出来事について、10年単位でまとめたもので、1880年の第1回全国会計専門家会議についてはいわばこの著書の対象外にあたるため、筆者はこれまで見落としていた。しかしながらパンスルーのこの著書には、冒頭に「1990年以前の期間」の会計に関わる出来事をまとめた章があり、この章に1880年の第1回全国会計専門家会議について詳細な記述がある。

34) *Ibid.*, p. 50.

35) *Ibid.*

36) *Ibid.*

には単式簿記ではなく、複式簿記を用いることなどがまとめられたことを論じている<sup>37)</sup>。

これに対して第8回国際統計学会については、パンスルーは著書の中で簡単に触れているのみである。すなわち、「1901年にブダペストで開催された国際統計学会は、国際統計の観点から、株式会社の貸借対照表のより良い作成方法を追求したものである<sup>38)</sup>」との記述が、1901年～1910年の章の国際会議の節の冒頭にあるのみである。

筆者はこの記述についても、今回の論稿の執筆のための研究過程で、改めて発見したものである。1901年という20世紀最初の年の国際会議にもかかわらず、たった3行の記述であったからか、あるいは国際統計学会という会計とは異なる国際会議であったからか、見落としてしまっていたことは、大きな過ちであったと言える。

一方、ブリュネはこの第8回国際統計学会について、以下のように論じている。すなわち、「1901年にブダペストで開催された国際統計学会の第8回セッションは、「国際統計の観点から示す、株式会社の貸借対照表のより良い作成方法を追求した<sup>39)</sup>」ものである。会議の作業は17点<sup>40)</sup>についてのアンケートに回答することによって準備され、数人の会計技術者が好意的に回答し、実務的な特徴を提案した。フランスの貢献は特に建設的であった<sup>41)</sup>」としている。その上でブリュネはこの会議において、パリ統計学会副会長で、フランス銀行の経済研究室長であるデゼサル (P. des Essars) や、パリ証

---

37) *Ibid.*

38) *Ibid.*, p. 80.

39) A. Brunet, *Op.cit.*, p. 179.

40) この17点のアンケート項目について、パンスルーの著書によれば、貸借対照表の借方や貸方の意味や構成要素、借方合計と貸方合計の差額の意味する内容、設備、商品、建物は取得原価で評価されるべきか実現可能価格で評価されるべきかなど、詳細なものであった。( *Ibid.*, pp. 80～81)

41) A. Brunet, *Op.cit.*, p. 180.

券取引所の取引所エージェントの上場の責任者であるデクード (M. Decoud) の意見を挙げている<sup>42)</sup>。

以上われわれは中村、中原、ブリュネ、パンスルーの論稿や著書を手掛かりに、フランスにおける会計標準化の起点について考察してきた。1880年にパリで第1回全国会計専門家会議が、また1901年にブダペストで第8回国際統計会議が開催され、そこでそれぞれ会計標準化について話し合われたことは明確な事実と言えよう。問題はこの2つの会議における会計標準化思考が、それぞれ単発で議論されることに終わってしまったのか、それとも1910年から始まる国際会計会議、そしてフランスにおけるプラン・コンタブルによる会計標準化につながっているのかであろう。

もしこれが2つの会議における議論のみで終わってしまったのであれば、フランスの会計標準化の起点となるのかどうかは微妙である。従って問題はこの2つの会議を受けた後のフランスの展開である。そこで次節ではこの問題について考察していくことにする。

#### 4 ネイマール委員会の結論とその後の展開

はたして2つの会議はフランスの会計標準化の起点となりうるのであろうか。

筆者の答えは1880年および1901年に開催されたこの2つの会議は、フランスにおけるプラン・コンタブルによる会計標準化につながっているというものである。なぜならばフランスでは、1901年にブダペストで第8回国際統計会議が開催された翌年の1902年6月21日に法務省令を發布し<sup>43)</sup>、「法務省の下に、パリ統計協会元会長のネイマール (A. Neymarck) を委員長とする院外委員会 (Commission extra-parlementaire — 以下、ネイマール委員会と略

---

42) *Ibid.*, pp. 180 ~ 181.

43) A. Brunet, *Op.cit.*, p. 181.

中原千勝稿、前掲論文、p. 88。

称する)を設置して、会社法の改正と貸借対照表の統一化について調査研究に当たさせた<sup>44)</sup>」からである。

しかしながらネイマール委員会は、「財産目録や貸借対照表を会社法で詳細に規定することは適当ではない<sup>45)</sup>」との結論を出してしまった。中村はこのネイマール委員会が「1年間の審議を重ねた<sup>46)</sup>」としているが、ブリュネは1901年のブダペスト国際統計学会の際に「国際研究所のメンバーに宛てた内容によく似た質問票が作成され、委員会は、企業が従うべき法律の規定、すなわち財産目録と貸借対照表の作成方法に関する法令を制定する必要がないことを全会一致で決定するための会議を開催したに過ぎなかった<sup>47)</sup>」としている。

ネイマール委員会が財産目録と貸借対照表の作成方法を会社法で詳細に規定する必要がないという結論を出した根拠として、中村は以下の2つを挙げている。

- 「a) 会計手続を詳細に法律で決めることは不可能である。
- b) 会計手続を何等かの形で統一する必要は認めるが、現在それは企業毎に異なり、極めて複雑であって、統一できない。<sup>48)</sup>」

同様にブリュネは著書の中で、「ネイマール委員会は、財産目録と貸借対照表を規制したとしても、あらゆる場合を包括的に規制することはできず、罰則がないために簡単に脱法が可能であるため、特別に法律を作ることは勧められない<sup>49)</sup>」としていることを指摘している。

中原はネイマール委員会をはじめ、当時の立法者が会計標準化の「問題を

---

44) 中村宣一郎稿、前掲論文、p. 176.

45) *Ibid.*

46) *Ibid.*

47) A. Brunet, *Op.cit.*, p. 181.

48) 中村宣一郎稿、前掲論文、p. 176.

49) A. Brunet, *Op.cit.*, p. 181.

詳細に研究し正確に法文化することが不可能に見えたから<sup>50)</sup>」であろうとしている。しかしながら「この権力者の取った統一会計問題に対する態度は誠に重大であって、フランスで20世紀当初から統一問題が停滞してしまったのはここに原因がある<sup>51)</sup>」としている。

また中村はネイマール委員会の会社法の改正による会計標準化を否定する結論を出した背景として、ブリュネの著書を引用し、「貸借対照表様式の統一化に対する一般の考えが成熟しきらない内にそれを法律でとりあげようとしたことであり、もう一つの原因は、その審議に当たった委員達が、会計の知識に欠けていたことである<sup>52)</sup>」としている。

ネイマール委員会の結論に対する中村、中原、そしてブリュネの指摘はおそらく事実であろう。1880年にパリで開催された第1回全国会計専門家会議、および1901年にブダペストで開催された第8回国際統計会議において、会計標準化が議論され、それを受けて政府の下で設置されたネイマール委員会が、会計標準化を否定する結論を出したことは、フランスにとって非常に不幸なことであった。

しかしながらこのネイマール委員会の結論、すなわち財産目録と貸借対照表を会社法で詳細に規制することを放棄するという結論にもかかわらず、フランス国内で会計標準化思考が完全に放棄されたわけではない。代表的な研究者としてレオティ (E. Léautey) を挙げることができる。レオティはネイマール委員会の結論の直後に「株式会社の公表する貸借対照表の統一」(L'Unification des bilans des sociétés par actions) という論稿を発表した。この論稿の中でレオティは勘定科目のコード化を行い、これをすべての企業に等しく適用するという会計標準化を行うことで、「会計処理および報告手

---

50) 中原千勝稿、前掲論文、p. 88。

51) 同上。

52) 中村宣一郎稿、前掲論文、p. 176。

A. Brunet, *Op.cit.*, pp. 182 ~ 183.

続にみられる過度の恣意性をいましめ、貸借対照表様式を統一化する必要を強調して、ネイマール委員会の結論に反論した<sup>53)</sup>」のであった。このレオティの研究は、その後のプラン・コンタブルによる会計標準化につながる思考であり、政府機関の公式の活動においては会計標準化思考は停滞してしまっただけは事実であるが、2つの会議において議論された会計標準化思考は、フランスの中で着実に根付いていったと言えよう。

## 5 結び

すでに論じたように、1942年プラン・コンタブル、およびその成立過程についての研究は、わが国においても、フランスにおいても、非常に少ないと言える。それどころか現代では1942年プラン・コンタブルの存在自体が忘れられた存在、忘れようとしている存在になりつつある。それはおそらくドイツによる占領下でのプラン・コンタブルという忌々しい記憶を想起させるからであろう。

しかしながらリシャールが指摘するように、1960年ぐらいまでの状況は少し異なるものであった。本稿で取り上げた1951年に出版されたブリュネの著書、あるいは1949年に公表されたコーバンの論稿など、フランスの会計標準化形成過程について論じた文献も存在したのである。またわが国においても、本稿で取り上げた1955年の中原の論稿や1965年の中村の論稿など、1942年プラン・コンタブルや20世紀前半期のフランスの会計標準化の研究は存在していた。

筆者はこれまでのフランスの会計標準化形成過程についての研究で、フランスのプラン・コンタブルによる会計標準化思考はドイツの占領以前から存在しており、プラン・コンタブルによる会計標準化は1942年プラン・コンタブルが起源となっているという仮説を提起し、その証明を行ってきた。そ

---

53) 中村宣一朗稿、前掲論文、p. 177.

してその根拠として、以下の4点が挙げられる。

第1に、1910年のブリュッセルの第1回から1939年のリエージュの第10回までの一連の国際会計会議からも明白なように、20世紀前半の欧米各国には会計標準化の動きがあったことである。そしてこの一環として1942年プラン・コンタブルが作成されたことを、1942年プラン・コンタブル自らが、その冒頭の《プラン・コンタブルの存在理由》の中で明確に記述しているのである<sup>54)</sup>。

第2にこの会計標準化思考を受けて、フランスでは、ドイツによる占領以前に1939年に保険会社に対する会計規制、軍需産業に対する会計規制、1941年の銀行業に対する会計規制など、1930年代からプラン・コンタブルによる会計標準化の動きがあった事実である。そしてこれが1940年2月に会計標準化委員会からプラン・コンタブルの草案が公表されたことにつながったのである。

第3に1942年プラン・コンタブルが、リシャールが論じているように、単にゲーリング・プランを翻訳したものではなく、収益・費用に関する部分を初めとして、主として下位勘定において、可能な限りフランス流の会計思考を取り入れようと工夫していることである。

そして第4に1942年プラン・コンタブルと1947年プラン・コンタブルの両プランが、具体的な作業という点では、プジョル (G. Poujol)、マルタン (A.J. Maitin)、パラント (J. Paranteau) という基本的には同じメンバーによって作成されたことである<sup>55)</sup>。その上で、1942年版の一元論のプランに対する産業界からの評価が高かったにもかかわらず、経営会計が統制の対象とされることを恐れていた産業界と、会計標準化を志向した会計標準化委員会

---

54) Commission Interministérielle, *Op.cit.*, p. 1.

なお、詳細については拙稿「1942年プラン・コンタブルにおける会計標準化の目的」『杏林社会科学 研究』第15巻第4号を参照されたい。

55) J. Richard, *Op.cit.*, pp. 12～13.

との政治的妥協を理由として、1947年プラン・コンタブルが1942年プラン・コンタブルの単純バージョンをモデルとして、二元論のプランを作成したことである。

本稿で筆者は中村、中原およびブリュネの文献を手掛かりに、上記の4つのうちの第1の根拠、すなわち20世紀前半期に欧米各国にあった会計標準化の動きについて再考察した。そして1910年にブリュッセルで第1回国際会計会議が開催される以前に、1880年にパリで開催された第1回全国会計専門家会議と1901年にベダペストで開催された第8回国際統計学会で、すでに会計標準化についての議論があったことが明らかにされた。これは筆者がこれまでの研究で見落としていた事実である。

もちろんこの2つの会議を受けて院外委員会として法務省に設置されたネイマール委員会が財産目録と貸借対照表の作成方法を会社法で詳細に規定する必要がないという結論を出してしまったことは、フランスの会計標準化にとっては非常に不幸なことであり、西欧各国と比較して、会計標準化が遅れてしまったことは事実である。しかしながら中村や中原は2つの会議が、筆者の第2の根拠、すなわち1930年代のフランスの会計標準化の動きにつながったことを指摘している。そこで最後に本稿ではこの点について若干の考察を行うことにする。

中原は論稿の中で、フランス統一会計制度の歴史として、1673年の商業条例、1880年のパリ第1回全国会計専門家会議、1901年ベダペスト第8回国際統計学会、そしてネイマール委員会の存在について論じた上で、フランス政府が近代会計に法的干渉を与えたものとして、①断片的なもの、②本格的統一会計に関するもの、③再評価法に対するものの3つに区分している。そしてネイマール委員会の結論以後の断片的なものとして、保険会社の資産評価法を定めた1922年3月の法律、同じく1932年4月19日のデクレ、青年会運動の財務会計活動を監督する1938年8月13日の法律、保険会社に対する標準貸借対照表による統一会計処理と統一勘定表示を定めた1939年7月29

日のデクレ、軍需産業の統一会計規則を定めた1939年7月29日のデクレ<sup>56)</sup>、簿記に関する1940年4月24日のデクレ、銀行に標準様式の勘定使用を命じた1941年6月13日の法律を列挙している。そしてその次に、本格的統一会計に関するものとして1942年プラン・コンタブルを最初に挙げている<sup>57)</sup>。

また中村は保険会社に対する会計標準化、軍需産業会計の標準化、銀行会計の標準化について詳細に論じている。

軍需産業会計の標準化について中村は、「フランス政府は、軍需品を大量に調達する戦時体制下にその調達価格を適正化し財政を節約するため、軍需品の納入企業に対して、原価計算を行い、原価と利益を明らかにすることを要求した<sup>58)</sup>」ことを明らかにしている。そのために、1939年4月に会計検査官の監査を受けることと統一様式に従った財務諸表を作成が義務付けられ、次いで同年8月に原価計算を行い、その利益を明示することが要求された<sup>59)</sup>。

中村はこの軍需産業会計の標準化について、「経済統制を容易にし、財政を節約することを目的としたものであるから、会計標準化の展開にたいしてはきわめて限られた効果しかもたなかった<sup>60)</sup>」が、「フランスのように、会計が共通の原則および規則をもたず、多様を極めていた国では、軍需産業会計に限られた標準化であっても、会計の標準化に貢献するところが少なくなかった<sup>61)</sup>」としている。

---

56) この軍需産業の統一会計規則を定めたデクレについては、コーバンは1939年7月22日と、ブリュネは1939年7月29日としている。(R. Cauvin, *Op.cit.*, p. 23. A. Brunet, *Op.cit.*, p. 135.)

57) 中原千勝稿、前掲論文、pp. 88～93。

なお、このほかに中原は本格的統一会計に関するものとして1947年プラン・コンタブルなどを、また資産再評価法に関するものとして1945年8月15日のデクレなどを挙げている。

58) 中村宣一朗稿、前掲論文、p. 179。

59) 同上。

60) 同上。

61) 同上。

保険会社会計の標準化について中村は、1939年7月29日のデクレが「経営管理のための基礎資料を提供すること、監督官庁に必要な資料を提供することおよび被保険者や出資者等利害関係者に保険会社の財務的実体を明示することという三つの観点から保険会社の改善を目的として、主に会計報告の面を中心に規定していた<sup>62)</sup>」ことを明らかにしている。デクレは保険会社が作成を要求された会計書類の標準様式を2つ明示していた。中村はこのうち監督官庁や経営者に必要な情報を提供する標準様式Bを論稿の中で示している。「保険業は公共性の強い業務であるにもかかわらず、保険会社会計はそれまで会社毎に異なり多様性を極めていたので<sup>63)</sup>」、「保険会社会計の標準化は時宜を得たものであった<sup>64)</sup>」と中村は評価している。

銀行会計の標準化について中村は、1941年6月13日の法律によって設置された「銀行統制委員会(Commission de Contrôle des Banque)は、国立銀行および民間銀行を監督するため、比較可能な会計資料を入手できるように銀行に対する会計指針を作成した<sup>65)</sup>」ことを論じている。中村はこの法律によって提示された銀行貸借対照表標準様式を明示し、銀行統制委員会が「決算書類の提出を要求しただけでなく、取引内容を把握して四半期別の銀行経営の動向を知り、預金高や信用高の統計を作成するため、四半期毎に標準様式にしたがい貸借対照表を作成して提出することを要求した<sup>66)</sup>」ことが、保険会社会計に対する標準化と比較して徹底していたとしている。

以上のように、本稿でわれわれが検討してきた中村、および中原の論稿で、彼らはいずれも、1930年代後半から始まる保険会社に対する会計標準化、

---

62) 同上、p. 180。

63) 同上、p. 181。

64) 同上。

65) 同上。

66) 同上。

そして中村は論稿の中でこの後に1942年プラン・コンタブルについて詳細に論じている。

軍需産業会計の標準化、銀行会計の標準化が1942年プラン・コンタブル、そして戦後のプラン・コンタブルの展開に結びつくことを主張している。

筆者はこれまで、コーバン、そしてパンスルーの論稿を下に、1910年のブリュッセルの第1回国際会計会議から始まる一連の国際会議での会計標準化を巡る議論が、フランスの保険会社に対する会計標準化、軍需産業会計の標準化、銀行会計の標準化につながり、それが1942年プラン・コンタブル、そして戦後のプラン・コンタブルの展開に結びついたことを明らかにしてきた<sup>67)</sup>。

もちろん、ネイマール委員会の結論が1903年の時点で会計標準化を会社法で詳細に規制することを否定したために、1880年のパリ第1回全国会計専門家会議と1901年のベダペスト第8回国際統計学会における議論が直接的に1942年プラン・コンタブル、そして戦後のプラン・コンタブルの展開に結びついたと結論付けることは難しいかもしれない。しかしながら2つの会議で議論された会計標準化思考はその後の一連の国際会計会議に結びつき、そしてこれが保険会社に対する会計標準化、軍需産業会計の標準化、銀行会計の標準化、さらには1942年プラン・コンタブル、そして戦後のプラン・コンタブルの展開に結びついたことは間違いないことであろう。そういう点で本稿での考察を受けて、筆者はフランスの会計標準化の起点が1880年のパリ第1回全国会計専門家会議であると考えているのである。

---

67) 詳細は拙稿「フランスにおける会計標準化の端緒」『杏林社会科学 研究』第14巻第3号を参照されたい。