

軍需産業に対する会計規制と フランス会計標準化

～1939年に公表された一連のデクレの規定を中心として～

内 藤 高 雄

1 序

フランスにおけるプラン・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) による会計標準化の展開を研究している筆者は、わが国およびフランス国内で、一般に言われている考えを否定するものである。

すなわち、一般には第2次世界大戦後の1947年にフランス自らの手で作成・公表された1947年プラン・コンタブル¹⁾が現在までのプラン・コンタブルの展開の起点である²⁾とされている。そして1942年に公表し、1943年

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

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³⁾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。そしてそれは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、という考えが一般的であった。

しかしながら筆者はこの一般的な見解を否定し、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示してきた。

なぜならば、もし一般に考えられてきた見解が正しいとするならば、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1942年プラン・コンタブルの標準化思考を、ドイツの占領から解放された第2次世界大戦後も、維持・発展した形で1947年プラン・コンタブルを作成したこと、その後、現在に至るまで、国内の法的・経済的、社会的進展や国際的な情勢をも考慮に入れて改定して来たものの、基本的には維持してきたことを理解できないからである。

本来、1942年プラン・コンタブルはフランスにとって忌まわしい記憶のはずである。占領時に他国（ドイツ）から強要された制度（プラン・コンタ

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。さらには2023年に修正を行い、現在に至っている。

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

ブルによる会計標準化)を忌み嫌うという傾向は、洋の東西を問わないはずである。にもかかわらず、プラン・コンタブル会計標準化思考を堅持してきたということは、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、という考えが、筆者の結論である。そしてこれまで筆者の仮説の証明を試みてきたのである。

具体的には、フランスの会計標準化の起点が1880年の第1回パリ全国会計専門家会議と1901年の第8回ブタペスト国際統計学会であること⁴⁾、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において、欧米各国で会計標準化が議論されたこと⁵⁾、この風潮を受けてフランスでもドイツの占領以前に会計標準化を志向した展開があったこと⁶⁾、そして1942年プラン・コンタブルが単にゲーリング・プランの翻訳ではなく、そこに可能な限り、フランスの会計思考を織り込んでいること⁷⁾などを考察してきた。

さて筆者は前稿、および前々稿で保険会社に対する会計規制(Réglementation comptable des assurances)について論じてきた。保険会社に対する会計規制は、1938年6月14日のデクレ⁸⁾、1938年12月30日のデクレ⁹⁾、そして

4) 詳細については拙稿「フランスにおける会計標準化の起点」『杏林社会科学研究』第37巻第2号を参照されたい。

5) 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号を参照されたい。

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、および拙稿「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。

7) 詳細については拙稿「1942年プラン・コンタブルに与えたコンテンラーメン論の影響」『杏林社会科学研究』第18巻第3号を参照されたい。

8) Décret unifiant le contrôle de l'Etat sur les entreprises d'assurances de toute nature et de capitalisation et tendant à l'organisation de l'industrie des assurances, Journal officiel de la République française, Lois et décret, 16 juin 1938, pp.6811 ~ 6816.

9) Décret portant règlement d'administration publique pour la constitution des sociétés

1939年7月29日のデクレ¹⁰⁾によって構成され、保険業という一業種ではあるが、会計制度の統一化を定めたものであった¹¹⁾。

ところでこの保険会社への会計思考は、筆者のプラン・コンタブル会計標準化の研究の出発点でもある、コーバン（R. Cauvin）の論稿により発見したものである。コーバンはこの論稿の中で、フランスにおける1930年代末からのPlan Comptableによる会計標準化の動きとして、保険会社に対する会計規制と並び、軍需産業に対する会計規制（Réglementation comptale des entreprises travaillant pour la Défense Nationale）、および銀行業に対する会計規制¹²⁾（Réglementation comptale des banques）について論じている。

そこで本稿では、フランスにおける1939年代末の軍需産業に対する会計規制について考察していくことにする。

2 諸文献における軍需産業に対する会計規制についての記述

本節では、1939年代末の軍需産業に対する会計規制について、わが国およびフランスの諸文献を手掛かりに、考察していくことにする。

まず筆者の研究の出発点となったコーバンの論稿に注目したい。コーバンは軍需産業に対する会計規制については、論稿の中で、「利益制限に関する

d'assurances et de capitalisation, des tontines et des syndicats de garantie et pour le fonctionnement et le contrôle de ces organismes, Journal officiel de la République française, Lois et décret, 31 décembre 1938, pp. 14880 ~ 14899.

10) Décret relatif à la comptabilité des entreprises d'assurance de toute nature et de capitalisation, Journal officiel de la République française, Lois et décret, 17 octobre 1939, pp. 12385 ~ 12433.

11) 詳細については拙稿「フランス会計標準化の萌芽～保険会社に対する会計規制と1939年7月29日のデクレの一般規定～」『杏林社会科学研究』第38巻第3・4号合併号、および「フランスにおける1939年7月29日のデクレによる保険会社に対する会計規制」『杏林社会科学研究』第39巻第1号を参照されたい。

12) 銀行業に対する会計規制については、稿を改めたい。

最初の法令として、1939年7月29日のデクレが交付され、国防に従事する企業が保持すべき会計の形式と経費の設定規則を定めた。このデクレは売上高（200万フラン以上または以下）、経済的役割（製造業と流通業）、生産の性質（国内消費用生産と輸出用生産）によって企業を区別した¹³⁾と論じている。そして「困難な時期に企業に課せられたこれらの規制に対して、激しい批判が浴びせられた。にもかかわらず、1940年4月までに1,500の企業が、それぞれのニーズに合わせた標準的な枠組みに基づいた会計計画を軍備管理総局に送った¹⁴⁾」としている。

このようにコーバンによれば、軍需産業に対する会計規制は、保険会社に対する会計規制を実質的に定めた1939年7月29日のデクレと全く同日に定められたことになる¹⁵⁾。

次いで筆者はこの軍需産業に対する会計規制について、わが国の文献がどのように論じているかについて調査してみた。わが国では中原千勝と中村宣一郎が論稿の中で軍需産業に対する会計規制について取り上げている。しかしながら中原はその論稿「フランス統一会計制度の研究」の中で、第三節フランス統一会計制度の歴史の中の＜断片的の対策＞の1つとして、1939年7月29日のデクレを挙げ、「戦時中国民必需品生産に当る全企業は統一会計規則に従わねばならぬと定める」としているのみで、それ以上の記述はない¹⁶⁾。

13) R. CAUVIN, 《 Historique et Critique du Plan Comptable Général 》 Emmanuel ARCHAVLIS, Roger CAUVIN, Jean Raymond ORUN, Gabriel 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 Agréés, pp. 26 ~ 27.

14) *Ibid.*, p. 27.

15) Décret relatif au régime fiscal des entreprises travaillant pour la défense nationale, 29 juillet 1939, Journal officiel de la République française, Lois et décret, 30 juillet 1939, pp. 9638 ~ 9640. 以下、注記ではDécret du 29 juillet 1939, *Journal officiel* 1939と略称する。

16) 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

これに対して中村は論稿の中で、軍需産業会計の統一化という項で軍需産業に対する会計規制を論じている。まず中村は「経済の発展にともない国民経済に占める国家財政の地位は高まり、財政収入の面においても、また財政支出の面においても国家財政が国民経済に及ぼす影響は大きくなった¹⁷⁾」と論じている。その上で「フランスでは1914年から1920年にかけて戦時特別税および所得税の課徴を確実にするため企業会計の規制が行われたが、そこには未だ会計標準化にたいする積極的な態度を認めることはできない¹⁸⁾」としている。

しかしながら1930年代末になってフランスでは軍需産業に対する会計規制が行われたことを、以下のように中村は論じている。「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たいして、原価計算を行ない、原価と利益を明らかにすることを要求した。すなわち、1939年の統令によって、軍需品を納入する企業は会計検査官の監査を受けるとともに追って規定することになっていた様式にしたがって財務諸表を作成することが義務付けられ、さらに同年8月の統令によって、軍需品の原価計算を行い、その利益を明示することが要求されたのである¹⁹⁾」。

以上のように中村は、フランスにおける軍需産業に対する会計規制が戦時体制下での経済統制を容易にし、さらには財政の節約を目的に、段階的に進められたことを論じている。

最後に筆者がこれまでの研究で考察してきたコーバン以外のフランス国内

学論集』第2巻第1号1955年4月、p. 89。なお、「Décret」について、中原は法令と、また後掲の中村は統令と訳しているが、本稿では引用の箇所を除いて、フランス語をそのままカタカナで表記したデクレを用いることにする。

17) 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-」『會計』第88巻第3号、p. 179。

18) 同上。

19) 同上。

の文献、すなわちデゴ (J-G. Degos)、ブリュネ (A. Brunet)、パンスルー (C-C. Pinceloup)、トゥッシュレイ (B. Touchelay) が、この軍需産業に対する会計規制についてどのように論じているかを考察してみる。

フランスの会計標準化に関する著名な研究者であるデゴは、その著書²⁰⁾の中で、保険会社に対する会計規制についてはその存在のみを記しているが、軍需産業に対する会計規制についての記述は皆無である。また同じくフランスの会計標準化に関する著名な研究者であるブリュネは、その著書の中で、保険会社に対する会計規制については1つの章²¹⁾を割いて、そして銀行業に対する会計規制については専門職組織の枠内での企業に対する会計標準化の章の1つの節²²⁾を割いて、それぞれ論じているが、軍需産業に対する会計規制については独立した章や節を割いて論じてはいない。

ただブリュネはその著書の第7章「政府による会計標準化の間接的形態」の冒頭で、軍需産業に対する会計規制について論じている。すなわち、「入札制度などによる純粹で單純な競争では適正価格が得られない対象物や設備に関する契約の場合、政府は発注の正確なコストを評価できるようにするため、納入業者の原価と利益の両方を決定するという予防措置をとることがある。このような態度は、戦争や再軍備の時期など、公共発注がかなりの量にのぼるときに出てくるのは当然のこと²³⁾」であるとしたうえで、戦争物資、武器、軍需品に関する規則を定めた1939年4月18日のデクレロア、国防に従事する企業の税制に関する1939年7月29日のデクレ、そして1939年7月29日に規定された施行令について論じている²⁴⁾。

パンスルーは著書の中で、1935年10月のデクレロアが、フランスが最初

20) J-G. Degos, *L'histoire de la comptabilité*, Press Université de Français, 1998.

21) A. Brunet, *La Normalisation comptable au service de l'entreprise, de la science et de la notion*, Edition Dunod, pp. 215 ~ 235.

22) *Ibid.*, pp. 236 ~ 249.

23) *Ibid.*, p. 134.

24) *Ibid.*, pp. 134 ~ 136.

に会計標準化の措置を目指したとし、そのデクレロアで、①毎年、前年と同じ形式での貸借対照表と損益計算書の作成、②評価方法の不変、③損益計算書における利益や損失の原因ごとの区分表示、の3つを規定したことを論じている²⁵⁾。けれども会計標準化は、「国の指示と統制なしには行われなかった²⁶⁾」とし、「会計制度（用語、会計内容など）を標準化してより明確にすることと、会計制度同士を比較できるようにすること（専門部門、事務管理、統計）²⁷⁾」によって会計標準化が発展した例として、保険会社に適用される統一会計規則に関する1938年12月30日と1939年7月29日のデクレを例として挙げている²⁸⁾。しかしながら、このパンスルーの著書の中には、1939年7月29日のデクレによる軍需産業に対する会計規制についての記述を見ることはできない。

トゥッシュレイは論稿の中で、1940年以前の会計標準化の進展について、当時の状況について、印刷業界、製鉄業界などのいくつかの民間部門の経営者たちの間では、会計標準化を叫ぶ声もあったものの、決してそれは大きなものにはならず、「会計標準化という作業に加速をつけるためには、戦争が切迫しているという意識が生まれる状況を待つしかなかった²⁹⁾」としている。そしてそのうえで、ドイツによる占領以前にフランスでは、会計標準化は制度として企業に課されなかったとし、例外として保険会社に対する会計規制を挙げ、その展開について詳細に論じている³⁰⁾。しかしながら軍需産業に対す

25) C-C. Pinceloup, *Histoire de la Comptabilité et des Comptables*, Edition Nice, 1993, p. 123.

26) *Ibid.*

27) *Ibid.*

28) *Ibid.*

29) B. Touchelay, “à l’origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960”, *Comptabilité—Contrôle—Audit*, Histoire de la comptabilité, du management et de l’audit, numero thématique, juillet 2005, p. 64.

30) *Ibid.*

る会計規制については、1939年1月16日には上場企業に対して工業会計の一般原則を決定する通達（une circulaire administrative）が発せられたこと、そして同年7月29日に軍需産業に対する会計規制の第一歩となるデクレが公表されたことについて触れている。トゥッシュレイは、このデクレが、「原価を計算するための要素と規則が定義され、経費の正しい配分を検証するための一般会計の保管が規定された³¹⁾」ことを指摘している。

以上のことから、わが国においても、フランスにおいても、この軍需産業に対する会計規制が、保険会社に対する会計規制と同日に公表されたデクレによって規制されているにもかかわらず、一部の研究者を除けば、これまであまり注目されていなかったと言えるであろう。そしてその原因には、第2次世界大戦の勃発が深く影響しているようである。

フランスがドイツに宣戦布告したのが1939年9月である。そういう意味では保険会社に対する会計規制、および軍需産業に対する会計規制は、まさしく戦争が始まろうとしている中で公表されたデクレであり、ブリュネやトゥッシュレイが指摘しているように、戦争が切迫しているという意識が生まれる状況下で、成立したと言えよう。

以上、本節では2次資料と言うべきわが国およびフランスの文献をもとに考察してきたが、次節においては、1次資料であるフランス官報（Journal Officiel）に掲載されているデクレ原文をもとに、この軍需産業に対する会計規制について考察していくことにする。

3 デクレ本文における軍需産業に対する会計規制

前節の最後で考察したトゥッシュレイの論稿にあるように、フランスでは会計標準化は戦争の切迫が実際に認識されるまで現実的ではなく、会計標準化の主導権も「ドイツとは異なり、政治当局だけから生まれたわけではなく、

31) *Ibid.*, p. 65.

税務当局、保険部門を管轄する労働省、組織化団体（技術者やビジネスマン）、会計の専門家など³²⁾」多くの部門でそれぞれが進めていた。従って「ドイツのアプローチは、再軍備を視野に入れた国民経済の統制強化が目的であり、フランスのアプローチは、再軍備とはあまり関係がなく、経済効率の向上、競争の尊重の確保、不正行為の排除が目的であった³³⁾」と言える。

さて、1939年7月29日のデクレによる軍需産業に対する会計規制は、同年4月18日のデクレロア「戦争物資、武器、軍需品の体制を確立するデクレロア」（Décret-loi fixant le régime des matériels de guerre, armes et munitions : 以下、デクレロアと略称する³⁴⁾）が出発点になっていると言える。この1939年4月18日のデクレロアは、42条から構成されたものであり、軍需産業に対する会計規制の対象を詳細に定めた法令である。

デクレロアでは第1条で、この規制の対象となる戦争物資、武器弾薬および部品について、8つのカテゴリーに属するものを列挙している。すなわち、それは以下のようなになる。

「I. - 戦争物資

第1カテゴリー - 陸戦、海戦または航空戦に使用するために設計または意図された銃器および弾薬。

第2カテゴリー - 戦闘において銃器を携帯または使用するための装備品

第3カテゴリー - 戦闘用ガスから身を守るための装備

II. - 戦争物資とみなされない武器および弾薬

第4カテゴリー - 防御用火器およびその弾。

第5カテゴリー - 狩猟用の武器とその弾薬。

32) *Ibid.*, p. 64.

33) *Ibid.*

34) Décret-loi fixant le régime des matériels de guerre, armes et munitions, 18 avril 1939, *Journal officiel de la République française, Lois et décret*, 12 juin 1939, pp.7463 ~ 7466.

以下、注記ではDécret-loi du 18 avril 1939, *Journal officiel* 1939と略称する。

第6 カテゴリー - 刃物。

第7 カテゴリー - 射撃、見本市または展示会用の武器およびその弾薬。

第8 カテゴリー - 歴史家および収集家の武器および弾薬。³⁵⁾」

その上でデクレロアでは第3条で「国防大臣は、この政令にいう装備品の製造および取引に関する国家管理の規制および指示を一元化し、調整する。このため、国防大臣は、その権限を政令で定める戦争物資管理総局を自由に使用することができる³⁶⁾」と規定しているのである。管理については「関係省庁の代表者、特に、陸海空軍省に関しては、これらの省庁の特別管理グループ及び戦争物資管理総局³⁷⁾」によって行われることが定められ、特に「技術的および会計的業務、特に生産、製造における改良、利益、広告および表示に関する支出³⁸⁾」が重視された。その上で「保管すべき記録、提出すべき報告書、その他政令の対象となる者の義務は、必要に応じて政令で定める³⁹⁾」とされている。

このほか、デクレロアでは戦争物資、武器、軍需品について、許可のない輸出入の禁止の条項や個人的な保有の禁止条項、譲渡の際の申告規定、そしてそれぞれの罰則規定などが詳細に規定されている⁴⁰⁾。

次に1939年5月8日にデクレが公表された。このデクレは「国防に従事する企業の利益に対する課税に関するさまざまな規定を簡素化し、再構成することを目的として、この目的のために特別に設置された委員会に、これらの企業の利益に適用される税制を定めた政令を作成する任務を委託した⁴¹⁾」。

35) Décret-loi du 18 avril 1939, Art. 1, *Journal officiel* 1939, p. 7463.

36) *Ibid.*, Art. 3.

37) *Ibid.*, Art. 4.

38) *Ibid.*, Art. 5.

39) *Ibid.*

40) *Ibid.*, pp. 7463 ~ 7466

41) Décret du 29 juillet 1939, *Journal officiel* 1939, p. 9638.

この委員会は、この委員会を主宰した国防・戦争省名誉事務総長、監査院第一院長であるギナン (M. Guinand) の名前をとって、ギナン委員会 (Commission dite

以上のような展開のもとで、1939年7月29日に、2つのデクレが公表されることになる。すなわち、「国防に従事する企業の税制に関するデクレ」(Décret relatif au régime fiscal des entreprises travaillant pour la défense nationale : 以下、1939年7月29日デクレと略称する)と実質的に施行令となる「国防に従事する企業の利益制限に関する1939年7月29日付デクレの適用条件を定めるデクレ」(Décret fixant les conditions d'application du décret-loi du 29 juillet 1939, relatif à la limitation des bénéfices des entreprises travaillant pour la défense nationale : 以下、施行令と略称する⁴²⁾)である。

1939年7月29日デクレは閣僚理事会議長であり、国防・戦争担当大臣であるダラディエ (E. Daladier) によって提出されたデクレであり、1939年5月8日のデクレによって設置されたギナン委員会が「国防に従事する企業の利益に適用される税制を定める法令を作成する責任を負う⁴³⁾」ことを明らかにした。その上で、国防に従事する企業の税制に関して定めた、10の条文から構成されている。

Guinand) と呼ばれる。ギナン委員会は、使用資本利益率 (la rémunération des capitaux engagés) を厳しく制限する必要から、国防に従事する企業に適用される税制を決定し、デクレに基づいた具体的な施行令を作成した。(Paul FAURE, *Le Pays socialiste*, N° 16, 16 juin 1939, p. 4 参考)。

なお、ギナン委員会の設置を定めた1939年5月8日のデクレを、journal officiel 上では筆者は発見することができなかった。しかしながら上記のDécret du 29 juillet 1939、およびLe Pays socialiste,からの記述からも、そしてブリュネの著書における以下の記述からも明らかであろう。「1939年7月29日にいわゆるギナン委員会によって作成された法令によって規定された施行令は、企業会計が組織されるべき原則を定めていた」(A. Brunet, *op.cit.*, p. 135.)

42) Décret fixant les conditions d'application du décret-loi du 29 juillet 1939, relatif à la limitation des bénéfices des entreprises travaillant pour la défense nationale, *Journal officiel de la République française, Lois et décret*, 30 juillet 1939, pp. 9674 ~ 9677. 以下、注記では2^{eme} Décret du 29 juillet 1939, *Journal officiel* 1939と略称する。

43) Décret du 29 juillet 1939, *Journal officiel* 1939, p. 9639.

まず第1条で国防に従事する企業の利益について、「毎年、この政令で規定される最高限度額に制限される。ただし、企業がこの制限を受けるのは、同一の請負業者または供給業者が同年中に関係4省の行政機関と締結した契約の総額が50万フランを超える場合のみである⁴⁴⁾」としている。従って軍需産業でも、行政機関と締結した契約の総額が50万フランを超えない、いわゆる中小企業は規制の対象外になっている。

しかしながら、「この制限は、当該契約を締結している企業だけでなく、その下請け企業にも適用される⁴⁵⁾」と規定している。従って元請企業だけでなく、下請け企業も、一定以上の売り上げがある場合は、規制の対象となることを明文化している。そして第3条で「制限の対象となる利益は、契約の履行から生じる利益であり、直接税総則 (code général des impôts directs) 第6条から第12条までに規定される工業的および商業的利益に対する課税の原則に従って決定される⁴⁶⁾」としている。

第4条は「制限の対象となる契約または業務を遂行する企業の会計は、施行令（同日に公表された、ギナン委員会が定めた施行令：筆者注）が定める条件に従い、各契約の執行の原価および各会計年度にすべての契約の執行によって得られた純利益を示すように、これらの契約に直接的または間接的に関連する業務を記録しなければならない。本条が課す義務により企業が特別会計を作成する場合、これらは一般会計に統合されなければならない⁴⁷⁾」と規定している。また第5条は「年間総売上高が200万フランを超えない企業は、政令で定める簡易簿記の対象となる⁴⁸⁾」と、いわゆる中小企業に対する簡易措置を定めている。

44) *Ibid.*, Art. 1, *Journal officiel* 1939, p. 9639.

45) *Ibid.*

46) *Ibid.*, Art. 3.

47) *Ibid.*, Art. 4.

48) *Ibid.*, Art. 5.

この他、第2条では規制の対象外になる契約を定め⁴⁹⁾、第6条は課税納税者の「課税対象となる純利益の金額と、この利益を決定するために必要な情報、および会社が行った契約の対応する金額を記載した特別申告書を税務署長に提出する⁵⁰⁾」義務と罰則が規定されている。その他、第7条では課税の根拠について、第8条では課徴金について、第9条では事業の譲渡または移転の場合、および事業者の死亡の場合について、記載されている。そして、第10条では、契約の履行から生じる利益の制限について、国の利益のために行われる年間控除の計算方法が記載されている⁵¹⁾。

以上の国防に従事する企業の税制に関する1939年7月29日のデクレを受けて公表された施行令は、ギナン委員会が適用条件について定めたもので、3章29条からなる条文である。このうち第1章が利益と総原価について、第2章が企業会計について、そして第3章が徴収計算書の作成 (Établissement du Prélèvement) について規定している。

まず第1章では総原価について規定している。初めに第2条で「1939年7月29日付デクレ第4条に準拠する会計システムは、以下に定める原則に従って確立される⁵²⁾」と論じ、第3条から第11条までの条文で、総原価の計算と利益について定めている。

第3条では、総原価の定義について論じている。すなわち、「①当該注文に直接適用される材料および労務に関する費用並びに当該注文の履行に直接かつ完全に適用され、個別化される可能性のあるその他の費用、②その他のすべての費用および減価償却費、特に会社の間接費。その割合は、第21条に規定される会社の勘定表に定められた手順に従って計算される⁵³⁾」と定めている。また第4条で「材料、半製品、完成品、および雑品は、第16条に定

49) *Ibid.*, Art. 2.

50) *Ibid.*, Art. 6, *Journal officiel* 1939, pp. 9639 ~ 9640.

51) *Ibid.*, Art. 7 ~ 10, *Journal officiel* 1939, pp. 9639 ~ 9640.

52) 2^{ème} Décret du 29 juillet 1939, Art. 2, *Journal officiel* 1939, p. 9674.

53) *Ibid.*, Art. 3.

める条件に従って決定された総原価で請求される。会社の勘定表には、この価格の算出方法が記載される⁵⁴⁾」と規定している。次いで第5条では諸経費の内訳について「①製造間接費は、可能な限り間接費と工場間接費に区別される⁵⁵⁾」と規定している。

第6条は減価償却費について規定している。すなわち「工業上および商業上の利益の確立および課税のために実際に実施され認められたものとする⁵⁶⁾」としている。第7条は発明または改良が企業内で発生または開発され、国防契約の履行に利用される場合の控除について、第8条は前払いとみなされる総原価での製造注文の適切な実行に関して規定された特別賞与について規定している⁵⁷⁾。この場合、特別賞与については、「少なくとも5分の1は、会社が直接、または別個の地位を有する慈善団体への寄付という形で、従業員および労働者に配分しなければならない⁵⁸⁾」としている。

第9条では「商業上の費用は、国防に関する命令の執行の総原価を決定するために考慮してはならず、また、広告宣伝費、代理費用又は顧客の開拓に要した費用を含んではならない⁵⁹⁾」と規定している。そして第10条では総原価決定のための管理費について、租税公課を含むと規定し⁶⁰⁾、第11条では債券の利息および場合によっては償還プレミアムから生じる金融費用について、「支払利息が、フランス銀行からの貸付金利息の2%増し以上の利率である」という条件の下では、総原価計算のための一般管理費に含まれると規定している⁶¹⁾。

54) *Ibid.*, Art. 4.

55) *Ibid.*, Art. 5.

56) *Ibid.*, Art. 6.

57) *Ibid.*, Art. 7 ~ 8, *Journal officiel* 1939, pp. 9674 ~ 9675.

58) *Ibid.*, Art. 8, *Journal officiel* 1939, p. 9675.

59) *Ibid.*, Art. 9.

60) *Ibid.*, Art. 10.

61) *Ibid.*, Art. 11.

続いて施行令では第2章で企業会計について、2つの節に分けて規定している。すなわち第1節の年間総売上高が200万フランを超える企業と第2節の年間総売上高が200万フランを超えない会社である。このうち後者については第23条で、「年間総売上高が2,000,000フランを超えない製造業または販売業は、前述の規定に従って会計をつけることを免除される⁶²⁾」と規定している。このことは既述の1939年7月29日デクレでも第5条でも規定している⁶³⁾。従ってこの軍需産業への会計規制の対象となる企業は、あくまでも年間総売上高が200万フランを超える企業である。

さて、施行令は年間総売上高が200万フランを超える企業に対して、まず第13条で「制限の対象となる契約を特別な登録簿に記録しなければならず、この登録簿には、当該契約の日付および目的に加え、各契約に関する領収書の詳細が記載される。契約には番号が付され、各契約の番号は、このデクレの第14条から第23条までに規定される会計書類に記録される。複式簿記で保管されるこれらの書類は、会社の一般会計の一部を構成し、事業全体の業績を決定することに直接貢献する。これらの書類の作成は、1939年7月29日のデクレ公布後に始まる最初の会計年度から義務付けられる⁶⁴⁾」と規定している。その上で、施行令は製造業または建設業と、販売業とに分けて、詳細な規定を定めている。

製造業または建設業については、第14条～第21条で詳細に規定している。すなわちまず費用を正しく把握するため、「①すべての従業員の賃金、給与および付随的手当、②生産に使用されるすべての材料または製品の移動、受取、支払および回収（もしあれば）、その数量および金額」を記載することを求めている⁶⁵⁾。

62) *Ibid.*, Art. 23, *Journal officiel* 1939, p. 9676.

63) 注49を参照されたい。

64) 2^{eme} Décret du 29 juillet 1939, Art. 13, *Journal officiel* 1939, p. 9675.

65) *Ibid.*, Art. 14.

次いで第15条では、「同じカテゴリーの契約による製造企業では、各契約または各供給品グループ、または同じ製造部門または部署は、一般勘定、特別小勘定、または補助勘定に直接請求されるか、またはそこから取り出される、すべての借方項目および貸方項目を示す特別営業勘定の対象となり、その残高は実現した粗利益を表す⁶⁶⁾」と規定している。その上で、上記の各特別勘定について第16条では、①注文の履行に必要な商品、原材料、供給品に対する支出、②人件費および項目化されうるすべての付随費用、③製造間接費（減価償却費を含む、可能な限り直接賦課され、不可能な場合には労働時間などの合理的基準で配賦された金額）、④会計年度の期首にすでに特別営業勘定に計上された仕掛品および資材、⑤業務に特別に関連するその他すべての費用、特に契約条件に基づき会社が支払う可能性のある違約金を、借方に記載しなければならないと規定している⁶⁷⁾。また第17条では各特別勘定には、廃棄物、スクラップ、副産物の販売、注文の適切な実行、その他の項目に対して支払われたボーナスを含む、あらゆる種類の獲得債権、および棚卸時点における仕掛品が計上されると規定している⁶⁸⁾。

第18条～第20条は損益小勘定について規定している。すなわち第18条では「各会計年度の純利益のうち、賦課金の対象となる契約の履行から生じる部分を決定するために、会社は、賦課金が発生する可能性のあるすべての契約の結果を記録するために、集団損益小勘定を開設しなければならない⁶⁹⁾」と規定している。その上で第19条では「すべての商業的および管理的な代表

66) *Ibid.*, Art. 15.

67) *Ibid.*, Art. 16.

68) *Ibid.*, Art. 17.

なお、仕掛品については原則、一般倉庫の品目ごとの勘定から得られる加重平均原価で評価し、製造途中の製品および未入荷の完成品については総原価で、引渡しを受けていないすべての完成品については、見積販売価格で評価することが求められている。

69) *Ibid.*, Art. 18.

経費および広告宣伝費を除いた販売費、ならびにあらゆる種類の経費、法人税の計算上損金算入が認められる経営スタッフの報酬、財務費用、1939年2月13日付法令に規定される新しい工具および設備の更新のための引当金を含む引当金⁷⁰⁾」が損益小勘定の借方に表示されることを求めている。さらには「損益勘定には、上記第15条に規定される特別勘定からの総損失も引き落とされる⁷¹⁾」としている。そして第20条では「第18条に規定される損益小勘定には、第15条で言及される特別営業項目から派生する総利益、および雑収入の一部、利息、参加権益が計上される⁷²⁾」と定めているのである。

そして製造業または建設業についての規制の項の最後に、第21条で以下のように規定している。すなわちそれは、「各製造会社は、1940年の最初の2箇月以内に、およびその後変更が行われるごとに2箇月以内に、国防省（戦争物資管理総局）及び直接税会計検査官に、この政令の規定に従って、特に製造間接費及び商業間接費及び管理間接費の配分のために採用された方法の正確な指示を示す会計計画を送付しなければならない⁷³⁾」という規定である。

以上が製造業または建設業についての規制であるが、これに対して販売会社については、第22条で「販売会社が保管する勘定には、国防供給に関連し、適切な証拠書類によって裏付けられた別個の勘定を記載しなければならない⁷⁴⁾」とし、具体的には、①会社が販売する製品の購入単価、②実施された各販売業務に関する収入、③販売手数料およびあらゆる種類の費用の3つを上げているだけである⁷⁵⁾。

施行令では最後に第3章徴収計算書の作成において、施行令の規定で会計

70) *Ibid.*, Art. 19, *Journal officiel* 1939, pp. 9675 ~ 9676.

71) *Ibid.*, Art. 19, *Journal officiel* 1939, p. 9676.

72) *Ibid.*, Art. 20.

73) *Ibid.*, Art. 21.

74) *Ibid.*, Art. 22.

75) *Ibid.*

帳簿作成が義務付けられた企業に関する徴収計算書の作成、課税額の計算、そのための明細書の形式などが記載されている。

第24条では施行令の「規定に準拠した会計帳簿の作成が義務付けられている会社、または会計書類によって制限の対象となる契約の履行実績を示すことが可能な会社では、賦課金を決定する際に考慮される利益は、会計帳簿に記載された純利益に、1939年7月29日付デクレ第3条で認められた控除を適用することによって得られる⁷⁶⁾」と規定している。その上で第25条で課税対象者が提出を求められている申告書は、以下の事項を明記した詳細な明細書が求められている。すなわちそれは、

- 「a) 締結した契約の日付、内容、金額および通し番号、
- b) 取得または再委託された契約および受領した再受注の内容、金額および通し番号、
- c) 下請業者に譲渡または移転された契約、および第三者に発注された下請契約の名称、金額、通し番号、ならびに譲受人、下請業者および再委託業者の氏名および住所、
- d) 各契約および各下請契約の履行により発生した売上高、
- e) 規制会計の対象となる会社では、制限の対象となる契約および業務の遂行から生じる純利益、その他の会社では、第24条第2項に規定される営業純利益および総売上高、
- f) 1939年7月29日付法令第3条により認められた特別控除額、
- g) 譲渡価格、譲渡総利益、または制限の対象となる契約の譲渡で得た手数料、および対応する純利益⁷⁷⁾」である。

第26条では納税者と行政との間で意見の相違があった場合の特別行政委員会に関する規定が定められ⁷⁸⁾、第27条で税務職員が職務遂行のために「必

76) *Ibid.*, Art. 24.

77) *Ibid.*, Art. 25.

78) *Ibid.*, Art. 26.

要と思われる明細書または会計表を入手する権利を有する⁷⁹⁾」としている。とりわけ「会社が負担した様々な経費の金額および公私間の内訳に関する有益な説明を求めることができる。このため、一般的な製造原価、一般的な商業原価、管理原価を様々な勘定科目に配分するために使用される明細書、シート、文書類は、これらの配分を証明するものとして、企業によって10年間保管される。これらの書類は、上記の職員の要請があれば提出しなければならない⁸⁰⁾」と定めているのである。

4 結び

第1次世界大戦で敗戦し、徹底した軍備の削減を押し付けられたドイツは、1930年代には再軍備を目的とした制度改革を進行することになる。その過程で会計制度の標準化が進展し、既述のようにシュマーレンバッハのコンテナーメンを改悪した戦時統制用のゲーリング・プランが公表されることになる。再軍備の渦中にあったドイツでは、国家が経済を掌握・統制するために会計の標準化が必要だったと言える。そういう点ではトゥッシュレイが指摘しているように、ドイツでは会計標準化の主導権は政府が握っていた。これに対し、フランスでは多くのグループで会計標準化が議論されていた。

本稿で筆者は1939年7月29日に公表された2つのデクレを中心に、フランスにおける軍需産業の会計規制について考察してきた。フランスにおける軍需産業の会計規制は、上記のような状況の下で、フランスがドイツに宣戦布告する約1か月前に公表されたデクレである。そしてそれはまさしく戦争が切迫するという状況の下で、企業に課された税制上の制約と軍需産業による会計業務の管理を強化し、国家的努力に貢献することが求められたのである。

79) *Ibid.*, Art. 27.

80) *Ibid.*

その上でフランスの軍需産業の会計規制の中心は、施行令（適用条件を定めるデクレ）であると言える。すなわち、体系的には、1939年7月29日のデクレ（国防に従事する企業の税制に関するデクレ）において、国防に従事する企業の利益の定義、デクレの対象企業、規制の対象外になる契約課税対象となる純利益の金額、特別申告書などについての、いわゆる大枠のみを定めており、詳細は施行令で定めている。

この施行令では第1章で総原価について詳細に規定したうえで、実際の会計の規定を第2章で定めている。その際には製造業および建設業と販売業とを分けて規定しているが、中心は製造業および建設業に関する規定であり、その大部分を原価の算定とそこから計算される利益に充てている。

そこで本稿の最後にこのフランスの軍需産業の会計規制について、いくつかの問題について考察していくことにする。第1の問題は軍需産業の会計規制と同年に公表された保険会社に対する会計規制との比較の問題である。

軍需産業の会計規制が施行令において、とりわけ製造業および建設業における原価の算定とそこから計算される利益を詳細に規定しているのに対し、保険会社に対する会計規制では原価の算定に関する規定はほとんど存在しない。これは当然ではあるが、損害保険や生命保険のような保険会社が金融業であり、原価計算をする必要がない会社、1942年プラン・コンタブルの言葉を借りれば、原価会計を実施していない企業に該当するからである⁸¹⁾。そういう点では、この軍需産業の会計規制が財務会計に原価計算を有機的に融合した、後年のプラン・コンタブルの会計思考や、ドイツのコンテンラーメンに近づいたものになっていると言えよう。

81) Commission Interministérielle, *Op. cit.*, p. 34b.

1942年プラン・コンタブルは、要約勘定分類であるカドル・コンタブル (cadre comptable) において、原価会計を財務会計に統合した統合バージョンの他に、原価計算を実施していない企業のための単純バージョンも併せて作成・公表している。詳細については拙稿「1942年プラン・コンタブルに与えたコンテンラーメン論の影響」『杏林社会科学研究』第18巻第3号を参照されたい。

第2の問題はこの軍需産業に対する会計規制が、プラン・コンタブルの会計標準化思考、と結びついたものであるのかという問題である。

確かに前述のようにこの軍需産業に対する会計規制は、保険会社に対する会計規制とは異なり、原価計算を財務会計に融合した思考をうかがうことができるものにはなっている。しかしながら、各勘定の定義、そして筆者がプラン・コンタブルの象徴であると考えている、カドル・コンタブルを中心とした勘定一覧は存在しない。

もちろん、保険会社に対する会計規制についても、各勘定の定義や勘定一覧は存在しないが、1939年7月29日の保険会社に対するデクレでは、その第5章および第6章で、損害保険会社とそれ以外の保険会社とに分けて、報告書の雛型を提示している。それはA1～A5、A20～A22、およびB1～B11、B23という膨大な数の雛型である。そういう意味では、保険会社に対する会計規制は、カドル・コンタブルを中心とした勘定一覧こそないものの、1942年に始まるフランスのプラン・コンタブル会計標準化につながるものであると言える。しかしながら軍需産業に対する会計規制についてはそのような雛型も存在しない。軍需産業に対する会計規制が製造業および建設業における原価の算定とそこから計算される利益を詳細に規定していることで、プラン・コンタブル会計標準化思考につながる規制であるように思えるものの、この点は保険会社に対する会計規制と比較して、大きな後退であるともいえる。果たして何故、軍需産業に対する会計規制ではカドル・コンタブルを中心とした勘定一覧どころか、同日に発行したデクレで保険会社に対して提示したような報告書の雛型すらもないのであろうか。

この問題はおそらくはフランスの第2次世界大戦への参戦と敗戦、そしてその結果によるドイツの占領が大きく影響していると言えよう。おそらくはギナン委員会が中心になって、軍需産業に対しても、財務会計だけでなく、原価計算の部分をも統合した計算書の雛型を作成し、また勘定の標準化を示すことを考えていたのではないか。この点については、既述のように中村も

論稿の中で指摘している⁸²⁾。すなわちこの軍需産業に対する会計規制は、あくまでも1939年7月29日の段階では未完成であったのであろう。

しかしながら第2次世界大戦でパリが陥落し、独仏休戦条約が調印され、ドイツ軍の占領下におかれたことにより、作業が中断されてしまったのではないか。第2節でもふれたが、ドイツのポーランド侵攻により第2次世界大戦が勃発したのが1939年9月1日、フランスの参戦が同9月3日、そしてパリ陥落が翌1940年6月22日である。軍需産業に対する会計規制が、参戦と敗戦によって止まってしまったことはやむを得ないことでもあるであろう。

この点に関してトゥッシュレイも論稿の中で、1939年「7月29日のデクレは、国防に従事する企業の会計基準の一般化の第一段階を示した⁸³⁾」が、「戦争が勃発したため、このデクレは適用されなかった⁸⁴⁾」としている。従ってこの軍需産業に対する会計規制はデクレとして公表されたものの、実務においてはほとんど適用されていなかったのであろう。そしてそれこそが、例えば既述のようにブリュネがこの軍需産業に対する会計規制について、著書の中で節を設けて取り上げていない理由でもあろう⁸⁵⁾。

もう1つこの問題において注目したことは、軍需産業に対する会計規制に対して公表後、フランス国内で反対があったことである。ブリュネは著書の中で、1939年の改革に対して企業から提出された反対意見として以下の3つを上げている。

「① 統一規則の制定は、会計技法が独自の教義を明確に定義していない限り、

82) 注19を参照されたい。

83) B. Touchelay, *Op.cit.*, p. 65.

84) *Ibid.*

85) もっともトゥッシュレイはドイツによるフランスの占領は、会計にとって利益をもたらしたことを論じている。すなわちトゥッシュレイは戦前直後の時期に現れた会計の標準化への関心が、ヴィシー (Vichy) 政権の成立以後、工業生産を一時的に組織し、組織委員会 (les comités d'organisation : CO) を創設することや、会計と会計士組織の改革が提案されたことに結びついていると論じている。(Ibid.)

とりわけ株式の評価規則や減価償却率の選択に関して、考えられない

- ② 標準化された産業会計は、企業が通常使用している方法で求める結果を得ることができるため、無意味である
- ③ 実際には、企業は会計改革を適用することができないだろう。第一に、必要な資格を持ったスタッフや十分なコンピューター設備がないこと、第二に、高いコストがかかることである⁸⁶⁾」

同様に中村も論稿の中で、当時の有力な公共会計士であるコジョル (P. Caujolle) が反対したことから実現しなかったとして、反対の理由として以下の3つを挙げている。

- 「a) 評価方法、減価償却方法等の研究が未だ十分に行われていないのに、このような会計原理の面について、統一的規則を設けることは望ましくない。
- b) 現在実施されている原価計算でも政府の必要とする情報の提供には十分であるから、統一的原価計算規則を設ける必要はない。
- c) 会計専門家や事務機械の数が不十分である⁸⁷⁾」

その上で中村は、「軍需産業会計統一化の運動は、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といえよう。しかしながらフランスのように、会計が共通の原則および規則をもたず、多様をきわめていた国では、軍需産業会計に限られた統一化であっても、会計の標準化に貢献するところが少なくなかった。それは、軍需産業会計の統一化が少なくとも同一業種に属する企業の会計を共通の原則および規則にしたがわせることを可能にしたからである⁸⁸⁾」と論じている。

しかしながらたとえ開戦と敗戦・占領によって未完成に終わったとしても、

86) A. Brunet, *Op.cit.*, pp. 135 ~ 136.

87) 中村宣一郎稿前項論文、p. 179.

88) 同論文、pp. 179 ~ 180.

またコジョルの反対によって止まってしまったのであっても、この1939年の2つのデクレによる軍需産業に対する会計規制が展開されていた事実は明確であり、筆者の研究および仮説に対しては、1つの非常に有力な材料であることは明白である。すなわちフランスでは1940年6月22日のドイツの占領以前から、財務会計に原価会計を有機的に融合させた、コンテンラーメン流の会計標準化を実施しようという潮流が明らかに存在し、そして確実に進展していたのである。

ドイツの占領とヴィシー政権の樹立によって、以後、フランスの会計標準化は2つの道を歩むことになる。すなわち1つはドイツ占領軍の影響を受けた銀行業に対する会計規制や1942年プラン・コンタブルの公表等のヴィシー政権の展開、すなわち表側の展開であり、もう1つは占領軍とヴィシー政権からは隠れて行われた会計標準化の展開、すなわち水面下の展開である⁸⁹⁾。そしてこの水面下の展開が、フランスのプラン・コンタブル会計標準化思考に大きく、そして確実につながっていたと、筆者は考えているのである。

89) B. Touchelay, *Op.cit.*, p. 65.