

# 1942年プラン・コンタブルの生成過程

内 藤 高 雄

- 1 序
- 2 諸文献による1942年プラン・コンタブルの生成過程
- 3 トウッシュレイの論稿の検討
- 4 結び

## 1 序

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について研究しているわれわれは、前稿で1930年代のフランスにおける会計規制について考察した。もし1942年プラン・コンタブルの作成以前に、否、ドイツによる占領以前に、プラン・コンタブルによる会計標準化思考の制度化に関する動きが、フランスで存在したことを証明できれば、われわれの仮説の証明が大きく前進するからである。そしてその結果はわれわれの期待以上のものであった。保険会社、軍需産業、銀行業という業種で1930年代後半に会計規制が行われており、まさにそれは一連のプラン・コンタブルの展開の萌芽とも呼ぶことができるからである<sup>1)</sup>。

通説では、フランスの会計標準化は第2次世界大戦後の1947年のプラン・コンタブル発表によって始まるとされてきた。もちろん占領下でドイツ軍の指導によって作成された1942年プラン・コンタブルも存在するけれ

ども、1942年プラン・コンタブルは1937年にドイツ国内で公表・適用されていたゲーリング・プラン（Plan Göring）の模倣にすぎず、戦後のプランの展開には何ら関係のないものであるとされている。

これに対してわれわれは通説を否定し、「1942年プラン・コンタブルこそがプラン・コンタブルの第1版ともいえるものであり、プラン・コンタブルによる会計標準化思考はこの1942年プラン・コンタブルが原型になっている<sup>2)</sup>」との仮説を提示し、その証明を試みてきた。

ところで前稿の結びでわれわれは、パリ第12大学教授トゥッシュレイ（B. TOUCHELAY）の驚くべき指摘の存在を明らかにした。すなわちそれは「直接税一般管理局（DGCD：Direction générale des contributions directes—以下DGCDと略称する）は（会計標準化の…筆者注）問題の研究を続けた。1939年11月、DGCDはいわゆる『経済財政研究委員会』（Commission d'études économiques et fiscales）という委員会にプラン・コンタブルの作成の責務を負わせた。このプランは1940年2月、直接税国家労働組合広報（Bulletin du syndicat national des contributions directes）において発表された。戦争の開始（1939年9月3日）、および敗北と休戦（1940年6月22日）が作業を鈍らせた。しかし作業は記録的な時間で占領下でフランスの第1のプランを作成する方向に向かった<sup>3)</sup>」というものである。

われわれはこれまで、われわれの仮説の証明のために考察を重ねてきた。

1929年のバルセロナ国際会計会議を契機として、西欧各国を中心に、会計標準化を思考する動きが広がっており、フランスも中心メンバーの1つであった。したがってフランスでも、プラン・コンタブル作成以前の1930年代に、プラン・コンタブルによる会計標準化思考が確実に存在していた<sup>4)</sup>。実際、1942年プラン・コンタブルはその冒頭に「プラン・コンタブルの存在理由」（les raisons d'être d'un plan comptable général）と名付けられた小稿を収容している。そしてこの「小稿」の冒頭で、「1929年のバルセロナ国際会計会議で、会計の普遍的教義を定義しようという決意が、おそらく初めて明確に表明されており、会計標準化の理念は新しい理念ではない<sup>5)</sup>」と

宣言し、1942年プラン・コンタブルの作成・公表がこの潮流の一環であることを明確にしている<sup>6)</sup>。

さらに実際にフランスでは前稿で明らかにしたように、1938年6月14日のデクレ、1938年12月30日のデクレ、および1939年7月29日のデクレによる保険会社への会計規制にみられるように、プラン・コンタブルによる標準会計制度の樹立へ向かって、展開していた<sup>7)</sup>。

したがって通説ではドイツ占領軍によって唐突に押しつけられたもので、コンテンラーメンの模倣にすぎないとされていた1942年プラン・コンタブルも、細部を検討すると単にコンテンラーメンを翻訳したのではなく、そこにはフランス独自の会計思考が取り入れられていたのである。もちろんドイツの占領から解放された戦後に公表された1947年プラン・コンタブルは二元論のプランであり<sup>8)</sup>、一見したところ1942年プラン・コンタブルとの関係は希薄であるように見える。しかしながら詳細に検討してみると、それは1942年プラン・コンタブルの単純バージョン（分析会計を行わない、中小企業のためにあてられたもの）をベースとして作成されたものである。実際、実業界では、1942年プラン・コンタブルを、リシャール（J. RICHARD）が指摘するように、会計データの標準化が達成されるということから好意的に受け止めていたのである。しかしながら第2次大戦後の1947年に公表されたプランは二元論を選択した。したがって当然のことながら、この1947年プラン・コンタブルに対しては激しい批判も存在していた。それにもかかわらず1947年プラン・コンタブルが二元論を選択した理由を、われわれはリシャールが指摘するように政治的な理由—荒廃した諸産業の復興を、資本主義経済を土台としながらも、計画経済の要素を取り入れた協調経済で推し進めていった戦後のフランスが、経営会計が統制の対象とされることを恐れていた実業界と会計標準化を志向した会計標準化委員会（Commission de Normalisation de Comptabilité—現在の国家会計審議会であるConseil National de la Comptabilitéの前身）との政治的妥協—であると結論づけたのである<sup>9)</sup>。

以上のように、われわれのこれまでの研究は、われわれの仮説の正当性の証明に、大きな力を与えてくれた。そしてこのトゥッシュレイの指摘はフランスの会計標準化の展開について、これまでの通説を根底から否定する重大な指摘である。そしてそれはそのまま、われわれの仮説の正当性を証明する決めてとなり得る可能性を持っていると考えられる。なぜならば1942年プラン・コンタブルの作成に実際に携わった、プラン・コンタブル省際委員会の中心メンバーであるデトフ (A. DETOEUF)、シェズルプレトル (J. CHEZLEPRÊTRE)、クルトゥー (J. COURTROT) が、ドイツによる占領以前からプラン・コンタブル作成に携わっていたことを指摘しているからである。

そこで本稿では、トゥッシュレイの論稿を中心に、1942年プラン・コンタブルの生成過程について考察していくことにする。もちろん多くの先人達が1942年プラン・コンタブルの生成過程については研究してきた。そしてわれわれもまた、一応の考察は行ってきている。しかしながらこれまでの研究の中では、トゥッシュレイが指摘するような重大な事実は浮き彫りにされては来なかった。したがってわれわれは1942年プラン・コンタブルの生成過程についてももう一度詳細な検討をする必要があると考えるのである。

## 2 諸文献による1942年プラン・コンタブルの生成過程

周知のようにフランス国内でも<sup>10)</sup>、わが国でも、これまで1942年プラン・コンタブルは軽視されてきた。したがってその生成過程についても、詳細に記述している文献は決して多いとは言えないのが現実である。

さて1942年プラン・コンタブルの生成過程について、諸文献が一致して論じている記述によれば次のようになる。すなわち1941年4月22日のデクレによって、ヴィシー政府の各省の代表者からなるプラン・コンタブル省際委員会 (Commission Interministérielle) が創設された。この委員会はドイツによる占領下で経済統制を目的とした標準会計制度であるプラン・コ

## 1942年プラン・コンタブルの生成過程

ンタブルの作成を目的としていた。そして1年間の審議の結果、公表されたのが1942年プラン・コンタブルである。

実に簡単な記述である。多くの文献が1942年プラン・コンタブルの生成過程に、否、1942年プラン・コンタブルそれ自身について、あまり重点をおいていない以上は、当然ともいえるであろう。1941年にドイツ占領軍の指導でプラン・コンタブル作成のための省際委員会が創設され、1年後に1942年プラン・コンタブルが作成・公表されたという事実、フランスがドイツに宣戦布告したのが1938年9月3日、パリ陥落が1940年6月14日、そして同年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<sup>11)</sup> という事実を考えれば、1942年プラン・コンタブルが占領下でドイツ軍によって押しつけられたもので、当時ドイツ本国で使用されていたゲーリング・プランの模倣にすぎないとする考えが通説とされるのも無理がないといえよう。

ただしこれはあくまでも、プラン・コンタブルに関する研究の中心が1942年の版になかったことが原因であり、1942年プラン・コンタブルの生成過程についてももう少し詳細な指摘もある。

野村健太郎教授は著書の中で上記の記述に加えて、業種別組織委員会(Comité d'Organisation Professionnelle)と適合委員会(Comité d'adaptation)の存在を指摘している。

前者については、ドイツによる占領直後の「1940年8月16日『生産の臨時的組織に関する法律』によって経済力向上を目的とする『業種別組織委員会』が設置された。政府は、この業種別組織委員会を機能せしめて経済を指導し、管理するのに必要な正確な情報を得るためプラン・コンタブルによって会計標準化を達成しようとした<sup>12)</sup>」のであり、まさに占領直後から、1942年プラン・コンタブルの作成に向けての作業に着手していたことがわかる。

後者について野村教授は、1942年プラン・コンタブル作成・公表をうけて、「1943年12月13日の省令によって「適合委員会」が設置された。この適

合委員会は、行政側と産業側の代表者とによって構成され、プラン・コンタブル・ジェネラルが尊重されて業種別組織委員会によって作成される業種別プランを調査するという任務をもっていた<sup>13)</sup>』と指摘している。しかしながら戦時下にあつてこの適合委員会の作業は難航し、結果として航空機産業組織委員会の作成した業種別プランの検討のみに終わり、1942年プラン・コンタブルも航空機産業に適用されたにすぎないという結果に終わったのである。

また中村宣一郎教授は公認会計士・認許会計士連合（Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés）の創設にも言及している。すなわち、1942年プラン・コンタブルの成立後に、「標準会計制度を支える仕組みとして、1943年4月3日付の法律により公認会計士・認許会計士制度が設けられ、ここにフランスに初めて会計標準化とそれを支える会計士制度が成立した<sup>14)</sup>』と論じているのである。

しかしながら、これらの野村・中村両教授の指摘を加えても、通説の優位性は微動だにもしないであろう。なぜならば業種別組織委員会、適合委員会、そして公認会計士・認許会計士連合はすべて1940年6月から1944年8月までのドイツによる占領下で起こった出来事だからである。したがってこれら一連の1942年プラン・コンタブルをめぐる動きは、すべてドイツによる占領下で、ドイツ軍の指導によって強制されたと考えることがもっともらしいことなのである。

ところでわれわれはすでにリシャルの論稿を手がかりとして、パラント（J. PARANTEAU）の証言について考察した。パラントは1942年プラン・コンタブルの作成に直接携わった人物であり、1942年プラン・コンタブルの生成過程を研究する場合には、第1級の資料であるといえよう。

リシャルの論稿にあるパラントの証言は以下の通りである。

「1 強制コンテンラーメン（ゲーリング・プラン…筆者注）の最初の翻訳が現れたのが1937年から39年にかけてだったように思われる。

2 それ以前にプラン・コンタブルによる会計標準化についての明確な

## 1942年プラン・コンタブルの生成過程

関心、いわんやこの点に関する具体的な研究がフランスにあったとは思えない。

- 3 1942年および1947年の2つのプランの両方の作成作業に大蔵官僚であるプジョルとマルタン、そしてパラント自身の3人の人物が実際に参加した。
- 4 1942年プラン・コンタブルの編集で主要な役割を果たしたのはプジョルとマルタンである。会計標準化委員会（Commission de Normalisation des Comptabilités）を主宰するシェズルプレトルは会計の専門家ではなく、具体的な作業に干渉しなかった。デトフも公的関係に重要な役割を果たした。
- 5 実際に、1947年プラン・コンタブルの作成を主導したのは4、5年前に1942年プラン・コンタブルで技術を調整した老練な専門家のプジョルであった。<sup>15)</sup>」

第1の証言から、隣国ドイツで施行されたゲーリング・プランが、いち早くフランスにもたらされ、翻訳作業を通して研究されたことが理解できる。しかしながら第2の証言はある意味ではわれわれにとって不利な証言である。なぜならばこのパラントの証言は、1937年以前のフランスにおけるプラン・コンタブルにおける会計標準化思考を否定することになるからである。

われわれはこの問題についてすでに一応の証明をしてきた。1929年のバルセロナ国際会計会議とその後の会計標準化の動きはまさにこの証言を否定する論拠となるであろう。われわれはこの点に関してはパラントの判断ミスであると考えている。いずれにしてもパラントの第2の証言は、1940年のドイツによる占領以前からプラン・コンタブルによる会計標準化の研究が始まっていたことは肯定しているのであり、この点ではむしろわれわれの仮説の正当性の証明にとって有利であるとも言えよう。

パラントの第3、第4、第5の証言は1942年および1947年の両プランの作成に関わる証言である。その証言から1942年プラン・コンタブルは、会計標準化委員会を主宰するシェズルプレトル、およびデトフは主として対外

関係を担当し、実質的にはプジョルとマルタンが主導し、パラントとともに作成し、1947年プラン・コンタブルはプジョルが主導し、マルタンおよびパラントとともに作成したことが明らかである。

これまで多くの文献によって、1947年プラン・コンタブルは1942年プラン・コンタブルと同じメンバーによって作成されたと言われていたが、実際に両プランの作成に主導的に携わっていたのはプジョル、マルタン、パラントだったのである。なおシェズルプレトルが主宰していた会計標準化委員会がはたしてどのような委員会だったのか、1942年プラン・コンタブルの作成に携わったプラン・コンタブル省際委員会あるいは1947年プラン・コンタブルの作成に携わった会計高等審議会（Conseil Supérieur de la Comptabilité）や会計標準化委員会（Commission de Normalisation de la Comptabilité）とどのような関係があるのかという問題があるが、これについては後述する。

そこで次節においてははいよいよ本稿の核心である、トゥッシュレイの論稿について検討していきたい。

### 3 トゥッシュレイの論稿の検討

前稿でも論じてきたように、問題となっているトゥッシュレイの論稿は「1930年代から1960年代のフランスのプラン・コンタブルの起源」という表題でプラン・コンタブルによるフランスの会計標準化について論じたもので、1938年～1944年を論じた第1節、1945年～1951年を論じた第2節、1952年～1965年を論じた第3節の、3つの節から構成されている。そして本稿でわれわれが考察していく部分である第1節は、さらに1940年以前、占領期、1942年プラン・コンタブル発行の3つの項に分けて論じている。

前稿でわれわれはこのうちの最初の部分、すなわち1940年以前を対象として、1930年代のフランスの会計標準化について考察した。トゥッシュレイはフランスでは1889年のリモージュで行われたフランス印刷業経営者会



議や1929年のバルセロナ国際会計会議を契機として、会計標準化を叫ぶ声があったものの、戦争の切迫までは大きな声にはならなかったと論じている。そしてドイツでは再軍備のための国家経済の統制強化の一環として政府主導で会計標準化が進められていったのに対し、フランスでは経済効率の改良と競争尊重の保証、および不正の除去を目的としていたとし、ドイツによる占領以前にはフランスでは会計標準化は制度として、保険会社を例外にすれば、企業に適用されなかったとしている<sup>16)</sup>。そして第1項の最後に、本稿の冒頭で掲げた衝撃的な指摘が登場するのである。そこでトゥッシュレイが占領期、および1942年プラン・コンタブル発行の項でどのように論じているのかについて考察していくことにする。

前述のようにドイツによる占領は1940年6月22日に始まった。トゥッシュレイはドイツによる占領が、会計標準化の進展に加速度をつけたとし、1942年プラン・コンタブルの作成過程について、詳細に論じている。

まずトゥッシュレイは「第2次大戦前にあらわれた会計標準化に関する関心は1940年7月のヴィシー政権以来、確かなものになった<sup>17)</sup>」とし、占領下での経済的欠乏を解消するためには、経済に対する意識改革、指導経済の必要性が叫ばれるようになったことを明らかにしている。具体的には占領直後の「1940年8月16日の法律が一時的に工業生産を組織し、組織委員会 (les comités d'organisation…CO) を生み出した<sup>18)</sup>」ことを指摘している。

この占領下で経済改革を求める動きは、2つのベクトルに結びついた。すなわち会計専門家組織の創設とプラン・コンタブルによる会計標準化である。1941年4月22日のデクレはプラン・コンタブル省際委員会を創設したデクレであるが、このデクレで前者の会計専門家組織創設の問題をも担当することが要求されたとトゥッシュレイは論じている。プラン・コンタブル省際委員会は主要閣僚と学識経験者から構成されていたが、彼らは後者の問題、すなわちプラン・コンタブルによる会計標準化を容易にするためにも、専門家組織創設の問題を積極的に推進し、専門会計士・認許会計士連合が「1942年4月3日の法律と4月22日のデクレによって創設された<sup>19)</sup>」

のである。

これに対して後者の問題、すなわちプラン・コンタブルによる会計標準化については、プラン・コンタブル省際委員会の設立以前から、否、ドイツによる占領以前から継続されてきた問題である。トゥッシュレイはこの問題についてまず、第2次大戦以前からの最も積極的な近代化主義者(modernisateurs)であるデトフの名前を挙げている。デトフは彼の学位論文で、会計のルールのないことの問題を指摘し、「1937年以來のドイツで課された改革(ゲーリング・プランの導入のこと…筆者注)をフランスに導入することを示唆した<sup>20)</sup>」のである。

次いでトゥッシュレイは、本稿の冒頭に掲げた衝撃的な指摘にある、経済財政研究委員会について論じる。すなわち1939年11月にDGCDによってプラン・コンタブルの作成を担当するために組織された経済財政研究委員会の委員達によって行われた「研究は経済振興策をテーマとしていた<sup>21)</sup>」。この経済財政研究委員会は「1940年には“会計標準化研究委員会(Commission d'étude sur la normalisation des comptabilités)”となり<sup>22)</sup>」、10月にセーヌ地区の会計検査責任者にプラン・コンタブルの草案を報告している。さらに既述のように、すでに同年2月には直接税国家労働組合広報においてプラン・コンタブル案が発表されている。その後、同年12月、「DGCDの事務局長であるシェズルプレトルは現存のプラン・コンタブル<sup>23)</sup>から着想を得た仮説的報告書を提出した<sup>24)</sup>」。この報告書でシェズルプレトルは以下のことを述べている。

- 1 会計標準化が国家の一般利益に寄与する
- 2 事業の秘密を尊重するという悪い個人主義を放棄することを義務づける
- 3 政府主導で会計標準化の問題のより詳細な研究をすすめる

シェズルプレトルは「会計が、経費を統制し、収益を監視し、比較を行うために数的データを提供し、貯蓄を保護することを可能にする、『統制経済のひとつの支柱』(un pilier de l'économie organisée)になりうる<sup>25)</sup>」こと

を明らかにしたのであり、この報告書は1942年プラン・コンタブル作成の基礎を提供していたと言えよう。

前節でわれわれはパラントの証言から、1942年プラン・コンタブルの作成に関わった人物として、プジョル、マルタン、シェズルプレトル、デトフ、そしてパラント自身の5人の名前を得た。トゥッシュレイによれば、このうちデトフおよびシェズルプレトルの2名が、ドイツの占領以前からプラン・コンタブルによる会計標準化についての研究していたことになる。もちろん時期的には非常に微妙であるが、ドイツによる占領は1940年6月22日に始まったことを考えれば、少なくとも研究を開始したのは占領以前であると言える。さらにトゥッシュレイは「会計標準化作業はプラン・コンタブル省際委員会へ委託される前に『会計標準化委員会 (Commission de normalisation des comptabilité)』でクルトゥーを中心に、おそらく秘密のやり方で続けられていた<sup>26)</sup>」と推測している。そしてこのことが、プラン・コンタブル省際委員会の設置以降、驚くべき早さで1942年プラン・コンタブルの公表に到達した理由であろう。

会計標準化委員会に対してはその構成に関して批判も出ていた。すなわち「工業生産省 (Ministère de la production industrielle…PI) は委員会の中により多くの会計専門家達を集めることを熱望していた<sup>27)</sup>」のである。その結果、会計標準化委員会と工業生産省との間で1941年2月に一致がみられ、1941年4月22日のデクレによってプラン・コンタブル省際委員会が設置されたのであった。

プラン・コンタブル省際委員会は、経済問題の事務責任者であるシェズルプレトルが主宰し、副主宰者としてクルトゥーが任命された。そして2人の下にエバザール (C. EVEZARD) ら5人の専門会計士、労働化学組織国家委員会 (le Comité national d'organisation scientifique du travail…COST) と銀行部門を代表するブラジェ (J. BRAGER)、そして科学組織一般委員会 (Commission générale d'organisation scientifique…CEGOS) を統合した専門情報センター (Centre d'information interprofessionnel…CII) の代表であっ

たパレントらが集められて当初は構成されていた。そして「1941年5月15日に第1回目の会議が行われ、1941年5月27日にデトフがクルトゥーに代わって加入した<sup>28)</sup>」のであった。

プラン・コンタブル省際委員会の作業は、カドル・コンタブル作成を担当する委員会と専門用語を担当する委員会の2つの下位委員会を設置し、メンバーを増員させながら、急ピッチで進められた。初めて経験する会計標準化に対しての抵抗と反対はあったものの、プラン・コンタブル省際委員会の「下位委員会は1941年11月の終わりに、ほとんど彼らの研究を完成<sup>29)</sup>」していた。「多くの年月を必要としたドイツと比べて、フランスの《理論的》作業（プラン・コンタブル作成という作業…筆者注）は、6ヶ月間でプラン・コンタブルを完成させるという結果をもたらした。この迅速さはシェズルプレトルの事前の研究とプラン・コンタブル省際委員会から支持された諸活動によって説明される<sup>30)</sup>」と言ってよいであろう。

かくして1942年プラン・コンタブルは完成することになる。1942年プラン・コンタブルがドイツによる占領の結果、ドイツ本国で適用されていたゲーリング・プランの翻訳を占領軍に無理矢理、そしてそのまま押しつけられたものではないことはもはや明白であろう。

われわれはすでに1942年プラン・コンタブルとゲーリング・プランを内容面で比較して、1942年プラン・コンタブルは単なるゲーリング・プランの翻訳ではなく、そこにはフランス独自の会計思考が織り込まれていることを明らかにしてきた<sup>31)</sup>。内容面だけでなく、生成過程からもこのことは証明されたといえよう。

ところで前節でわれわれは1942年プラン・コンタブルおよび1947年プラン・コンタブルに関するパレントの証言を再吟味する過程で、シェズルプレトルが主宰する会計標準化委員会の問題があることを提起していた。すなわちパレントの第4の証言にある、1942年プラン・コンタブル生成過程でのシェズルプレトルが主宰していた『会計標準化委員会』の問題である。

われわれはこれまでこの会計標準化委員会が1947年プラン・コンタブル

作成のための委員会、すなわち1946年4月4日のデクレによって創設された会計標準化委員会のことであると誤解し、あまり問題にしていなかった。しかしながらパラントは1942年プラン・コンタブルの作成に関する項で、『シュズルプルトルが主宰する会計標準化委員会』と明確に述べている。しかも上記の1946年4月4日のデクレによって創設された会計標準化委員会は、「経営・労働組合、政府機関、会計専門家などによって構成され、テュルパン（TURPIN）氏が主宰し<sup>32)</sup>」ていたのであり、パラントが指摘する『シュズルプルトルが主宰する会計標準化委員会』とは別の組織であることは間違いない。

トゥッシュレイの論稿を手がかりとして1942年プラン・コンタブルの生成過程について考察してきたわれわれにとってこの問題に対する解答はもはや明確であろう。1939年11月、DGCDが『経済財政研究委員会』という名称でスタートさせ、翌年2月にはすでに草案を公表していた委員会、以後『会計標準化研究委員会』『会計標準化委員会』と名称を変えたものの、シュズルプレトルの下で一貫してプラン・コンタブルの作成に携わり、プラン・コンタブル省際委員会に糾合された会計標準化委員会こそ、このパラントの第4の証言にあらわれる『シュズルプルトルが主宰する会計標準化委員会』であることはもはや疑う余地がないであろう。したがってこのことから、ドイツの占領以前から、フランスではプラン・コンタブルの作成作業が始まっていたと言えるのである。

#### 4 結び

すでに20世紀初頭の1903年にはにはレオティ（E. LEAUTEY）が著書『株式組織会社の貸借対照表の統一化』（L'unification des bilans des sociétés par actions）で勘定コード化を主張するなど、会計標準化に関心を持っていたフランスでは、1929年のパルセロナ国際会計会議以降、他の西欧各国同様、会計標準化を求める声が高まっていた。また会計標準化作業の過程で、

1937年に隣国ドイツで適用が開始されたゲーリング・プランの翻訳・研究もなされていた。

ただし、会計標準化の目的は独仏両国で大きく異なっていた。ドイツでは再軍備のための経済統制を目的に会計標準化が進められていったのに対し、フランスでは経済振興策を主たる目的として進められていった。そしてフランスではその過程で公表されたのが、前稿で考察した保険会社に対する会計規制である。

さらに保険会社に対する会計規制の公表以後も、会計標準化のための作業はシェズルプレトル、デトフ、クルトゥーらを中心に進められ、いくつかの草案や報告書もできあがっていた。作業は敗戦とドイツによる占領の混乱の中で、おそらく秘密の形で続けられた。したがって1941年4月22日のデクレによってプラン・コンタブル省際委員会が設置されると、これまでの作業をベースにして、きわめて短期間で1942年プラン・コンタブルが作成されたのであった。

われわれはこれまで20世紀前半期のフランス国内および国際的諸情勢の考察や、1942年プラン・コンタブルとコンテンラーメンや1947年プラン・コンタブルとの比較を通して、われわれの仮説の正当性の証明を行ってきた。そしてそれらはいずれもわれわれにとって非常に有益なものであったと言える。しかしながら本稿でわれわれが考察した1942年プラン・コンタブルの生成過程—パラントの証言にトゥッシュレイの論稿での指摘を加味した考察—は、まさにわれわれの仮説の正当性を正面から証明しており、決定打とも言えるのではないか。

ところでトゥッシュレイは論稿で、1942年プラン・コンタブルの適用の問題についても論じている。そこで最後にこの問題について若干の考察を加えることにする。

一般に1942年プラン・コンタブルは占領下でドイツ軍の指導によってもたらされたものであり、企業の理解と協力を得ることができず、航空機産

## 1942年プラン・コンタブルの生成過程

業にのみ適用されただけで、実務にはほとんど適用されないままで終わってしまったと言われている。果たして事実はどうなのであろうか。

プラン・コンタブル省際委員会は1942年プラン・コンタブルの「作成をもってその任務を終了し、このプラン・コンタブルに基づく業種別会計指針の作成は、1942年8月16日付の法律に基づいて設置された組織委員会に一任され<sup>33)</sup>」、組織委員会で作成された業種別プランを審査し、実際に業界に適用させる任務は、1943年10月18日の省令<sup>34)</sup>によって設置された「プラン・コンタブル適合委員会」に委ねられた。

確かに1942年プラン・コンタブルについては、実業界からの抵抗や適用の混乱があったことは事実である。トゥッシュレイもこの点について、1942年プラン・コンタブルに対する批判を考慮し、政府は「会計の効果の不十分さを考慮し、企業の経営者の慣習を尊重して、プラン・コンタブルの適用を強制しなかった<sup>35)</sup>」と述べている。そのため、周知のように1942年プラン・コンタブルは、政府刊行機関ではない私的出版社であるデルマ出版より1943年に出版されたのであった。したがって1943年10月18日の省令で設置され、シェズルプレトルが主宰するプラン・コンタブル適合委員会も、「1943年12月のセッションしか維持できず、1つの業種別プランだけしか公認できなかった<sup>36)</sup>」のである。

しかしながら1942年プラン・コンタブルが実業界からは強硬に反対され、全く無視されたかという点、そんなことはない。確かに公認した業種別プランは航空機産業1つだけであったが、香水製造業、製紙業、クリーニング業などプラン・コンタブル適合委員会に委ねられた業種別プランは他にも存在した。さらに国营印刷所やアルザスの国有鉱山などの国营企業、および700社もの民間企業が、「業種別プランによって拘束されることを待たずに、自社の会計をプラン・コンタブルにしたがって組織した<sup>37)</sup>」こともトゥッシュレイは指摘している。

そういう意味でプラン・コンタブルによる会計標準化という思考は、ドイツによる占領以前も、そして占領中も、フランスの企業経営者たちの中

に着実に根付いていったと言える。そしてシェズルプレトルやデトフヤクルトゥーらは占領以前も占領中も、そして1942年プラン・コンタブルの公表以後も、おそらくはプラン・コンタブル作成作業を継続したのであろう。また「ブリュネ (C. BRUNET) を中心としたグループやフランス組織国家委員会 (Comité national de l'organisation Française…CNOF) も1942年プラン・コンタブルの代替となるプラン・コンタブルを作成した<sup>38)</sup>」。これらの努力がドイツの占領から解放された第2次世界大戦後に、実を結ぶのである。

- 1) 詳細については、拙稿「フランスにおける1930年代の会計標準化の展開」杏林大学『杏林社会科学 研究』第22巻第4号を参照されたい。
- 2) 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、87ページ。
- 3) Beatrice 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.
- 4) 詳細については前掲拙稿「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」を参照されたい。
- 5) Commission Interministérielle, *Plan Comptable Général*, Edition Delmas, 1943, p.1.
- 6) 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」杏林大学『杏林社会科学 研究』第15巻第4号を参照されたい。
- 7) 詳細については同じく前掲拙稿「フランスにおける1930年代の会計標準化の展開」を参照されたい。
- 8) プラン・コンタブルあるいはコンテンラーメンの類型については、一般に過程的勘定分類原理に基づき、一般会計と分析会計の両領域を含むものを一元論、貸借対照表的勘定分類原理に基づき、一般会計の領域のみのもの、あるいは一般会計と分析会計の両者を明確に切り離しているものを二元論と呼んでいる。プラン・コンタブルについては1942年プラン・コンタブルが一元論、1947年プラン・コンタブル以降のものが二元論とする解釈が一般的である。
- 9) 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」杏林大学『杏林社会科学 研究』第18巻第3号、「1942年プラン・コンタブルと1947年プラン・コンタブルの関係」杏林大学『杏林社会科学 研究』第18巻第4号、および「1947年プラン・コンタブルにおける二元論選択の理由」南山大学『南山経営 研究』第19巻第2号を参照されたい。



## 1942年プラン・コンタブルの生成過程

- 10) すでに論じてきたことではあるが、リシャルの調査によれば、現在学生が使用している10冊の教科書のうち、7冊が1942年プラン・コンタブルについて何ら言及しておらず、2冊がただ1942年プラン・コンタブルが存在したことをのみを取り上げている。したがってただ1冊、コラス（B. COLASSE）の著書のみが、1942年プラン・コンタブルと1947年プラン・コンタブルの関係、およびコンテンラーメンの影響について言及しているのである。（Jacques RICHARD, *Les Origines du Plan Comptable Français de 1947 : Les Influences de la Doctrine Comptable Allemande, Cahier de recherche No. 9302, 1988, Université Paris Dauphine, p.1.*）
- 11) エマニュエル・ダステュ著、井上堯裕編訳『パリは解放された』1985年・白水社参照。
- 12) 野村健太郎著『フランス企業会計』1990年・中央経済社、110ページ。
- 13) 同上。
- 14) 中村宣一朗著『会計標準化の展開』1965年・ミネルヴァ書房、4～5ページ。
- 15) Jacques RICHARD, *Op. cit.*, pp. 10～11.
- 16) この他に軍需産業、銀行業への会計規制が検討されたが、厳密にはドイツによる占領以前に、制度として成立したのは保険会社に対する会計規制のみである。詳細については前掲拙稿「フランスにおける1930年代の会計標準化の展開」を参照されたい。
- 17) Béatrice TOUCHELAY, *Op. cit.*, p.65.
- 18) *Ibid.*
- 19) *Ibid.*, p.66.
- 20) *Ibid.*
- 21) *Ibid.*
- 22) *Ibid.*
- 23) トウッシュレイはこれについて論稿の注記において、デトフによって主宰されていた科学組織一般委員会（Commission generale d'organisation scientifique…CEGOS）で会員のために作成したプランを例として挙げている。ここからおそらく「この現存するプラン・コンタブル」という表現は、会計標準化に向けて様々なセクターで作成された私的プラン・コンタブルの草案を意味すると考えられる。
- 24) Béatrice TOUCHELAY, *Op. cit.*, p.66.
- 25) *Ibid.*
- 26) *Ibid.*, p.67.
- 27) *Ibid.*
- 28) *Ibid.*
- 29) *Ibid.*, p.69.
- 30) *Ibid.*

プラン・コンタブル省際委員会による1942年プラン・コンタブル作成作業に対する反対と抵抗について、トゥッシュレイは論稿の中で、1942年3月23日の商工会議所会頭による産業界、商人、商工会議所と十分な一致点を得ていないという批判や、1942年7月のパリ商工会議所の、企業経営者の自由を奪い取るものであり、事業の秘密を守るべきであるとの批判などを挙げている。しかしながら、プラン・コンタブル省際委員会は11名の企業や業界団体の代表、3名の銀行の代表、および11名の専門会計士をメンバーに入れて拡張しており、これらの批判は十分に考慮に入れられているとしている。(Ibid., pp.67～69)

- 31) 詳細は前掲拙稿「1942年プラン・コンタブルに与えたコンテナーメン論の影響」を参照されたい。
- 32) 野村健太郎著、前掲書、15ページ。
- 33) 中村宣一朗著、前掲書、10ページ。
- 34) トゥッシュレイは論稿の中で、プラン・コンタブル適合委員会が1943年10月18日の省令によって設置されたと述べている。(Béatrice TOUCHELAY, *Op.cit.*, p.69.) これに対して野村教授、中村教授は1943年12月13日の省令としている。(野村健太郎著、前掲書、110ページ、中村宣一朗著、前掲書、10ページ。) 両者の差異の理由は不明であるが、トゥッシュレイはこの省令が1943年11月11日の官報に記載してあることを付記しているので、ここでは10月18日の省令というトゥッシュレイの主張を採用した。
- 35) Béatrice TOUCHELAY, *Op.cit.*, p.69.
- 36) *Ibid.*, p.70.
- 37) *Ibid.*
- 38) *Ibid.*