

プラン・コンタブルにおける 会計標準化思考の展開 ～会計標準化と会計制度の統一化を巡って～

内 藤 高 雄

1 序

近年、国際会計基準審議会（International Accounting Standard Board—以下、IASBと略称する）が公表する国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards—以下、IFRSsと略称する）¹⁾で、世界の会計制度を統一しようとする動きが急速に進展している。意思決定有用性アプローチ、経済的実質優先主義思考、資産負債アプローチ、包括利益、公正価値といった、所謂アングロ＝サクソンの会計思考で、世界の会計基準を統一しようというこれらの潮流の背景には、マーケットの強力な要請が存在していると言えよう。確かにグローバル化した経済活動に企業が対応していくためには、これらの大規模企業を中心とした会計制度の統一化は、避けて通れない問題であるようにも思われる。

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）という標準会計原則を有するフランスにも、このような潮流は確実に押し寄せてきている。すなわち、周知のように2005年よりEUでは、域内の上場企業に対してIFRSsのうち欧州委員会が認めたものを強制適用としている。しかしながら域内各国では国際会計基準と国内基準のダブル・スタンダードとなっており、上場企業の連結財務諸

表には国際会計基準が適用されるものの、国内非上場企業の個別財務諸表には国内基準が採用されている。そしてフランスにおける国内基準はプラン・コンタブルであり、依然として伝統的なフランスの会計思考を堅持していると言えよう。

筆者はこれまで、プラン・コンタブルの展開を題材に、フランスの会計制度形成過程について研究してきた。フランスの会計標準化は、20世紀初頭より欧米各国で議論された、財務会計と原価会計・管理会計を組織的に融合したコンテンラーメンの発想を発展的に取り入れた会計標準化思考を、第2次世界大戦中に導入したものである。そしてそれを第2次世界大戦後にも守り、そして進化させ、さらには仏語圏を中心とした多くの国々に普及させようとしているフランスの会計標準化は、現在IASBが行っている会計制度の統一化とは明らかに異なるもの、対極に位置するものにもわれわれには思える。

現在、わが国では会計基準のコンバージェンスやIFRSsのアドプションの本格始動期を迎えている。そのような状況にある今だからこそ、われわれはIFRSsをわが国の会計基準にどのように導入するかという問題に、熱病のように魔されることなく、冷静に会計問題を検討してみる必要があると考える²⁾。

以上のような立場に立脚し、本稿ではプラン・コンタブルにおける会計標準化思考の展開を考察していきたいと思う。そしてこの考察を通しわれわれは、IASBが主導する会計制度の統一化とは異なる、フランスの会計標準化思考の特徴を浮き彫りにしていきたい。まずは次節において、1942年プラン・コンタブルをもとに、第2次世界大戦の終結する1945年までのフランスにおける会計標準化思考の展開について考察していきたい。

2 第2次世界大戦終結までの会計標準化思考の展開

第2次世界大戦後の1947年に初めてフランス自らの手で作成・公表された

1947年プラン・コンタブルは、戦争によって壊滅的な打撃を受けた経済の再建計画の一翼を担うものとして作成されたが、この1947年プラン・コンタブルは、暫定プランの性格が強いものであった。

この暫定的色合いを払拭し、フランス独自の会計制度を確立させたのが、1957年プラン・コンタブルである。筆者はこの1957年プラン・コンタブルによって、形式一元実質二元の体系の下に二元的内容を示すの勘定組織を持つプラン・コンタブルが、そしてフランスの会計制度が確立されたと考えている³⁾。

その後、フランス国内の法的・経済的・社会的情勢の変化に鑑み、またヨーロッパ統合のために加盟各国に通知された4号指令の精神をも取り入れて改訂されたのが、1982年プラン・コンタブルであり、現在に至っているのである。

したがってプラン・コンタブルは、一般に1947年プラン・コンタブルが第1版、1957年プラン・コンタブルが第2版、そして1982年プラン・コンタブルが第3版とされている。しかしながら、これらの第2次大戦後に公表されたプラン・コンタブルより以前にも、占領下でドイツ軍の指導で作成された、一般に1942年プラン・コンタブルと呼ばれているプランが存在している。筆者はこれまで、この1942年プラン・コンタブルにこそ、フランス会計標準化の起源があり、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という仮説を提起、証明してきた⁴⁾。そこで本節では第2次世界大戦終結までの会計標準化思考についての考察として、この1942年プラン・コンタブルを検討したい。

1942年プラン・コンタブルではその冒頭に「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(以下、「小稿」と略称する)を収容している。この「小稿」は、「1941年4月22日のデクレによって制定された省際委員会(Commission Interministérielle)によって作成され、デルマ出版によって発行されたプラン・コンタブル(1942年プラン・コンタブル…筆者注)の冒頭に収録され、

1942年7月の『現代経済研究』第3号に掲載され⁵⁾」ている。したがって本稿でもこの「小稿」をてがかりに、1942年プラン・コンタブルにおける会計標準化思考について考察していくことにする。

「小稿」は6つの節、13ページから構成されている。そしてその冒頭に、「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⁶⁾」と宣言している。したがって1942年プラン・コンタブルは唐突に作成・公表されたのではなく、バルセロナ国際会計会議の結果を受けての、欧米各国に広がった会計標準化思考のフランス的帰結の1つであることを明確にしている。

ここで挙げられたバルセロナ国際会計会議は、製造業の著しい発展と第1次世界大戦からの復興期という時代背景の中で、普遍的な会計教義を決定し、製造業での原価計算の手続を確立させる。それとともに、勘定を重視し、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勘定コードを使用し、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をテーマとした、会計標準化思考にとってのターニング・ポイントになった会議である⁷⁾。すなわち1930年代から40年代にかけての会計標準化は決してフランスのみで行われたのではなく、この会議を契機に欧米各国で会計標準化が模索されたのである。

「小稿」は続いて、経済の飛躍的な進展と会計理論や会計技術の発展が、必然的に先進経済諸国に会計の標準化をもたらしたことを明らかにしている。すなわち「会計標準化の理念は会計の進歩から生じた極めて当然の帰結であり、それは数世紀来の課題である⁸⁾」と述べている。しかしながら、「それぞれの国のその当時の経済発展の形態が異なっており、直接的な会計標準化の目的が国ごとに異なっているため、会計標準化という問題の発展形態も国ごとに異なっている⁹⁾」と述べて、アメリカ合衆国、イギリス、ソビエト連邦、ドイツの会計標準化について論じているのである。

このようにバルセロナ国際会計会議を契機とした欧米各国の会計標準化

について論じた上で、「小稿」は保険会社に対する会計を規制した1938年7月29日のデクレ、ならびにこの1942年プラン・コンタブルが、欧米各国の会計標準化の潮流を受けたフランスの結果であることを明言している。

以上のように論じるとともに「小稿」は、会計標準化という点では「フランスはおそらく、今日では先進諸国の中で最も後ろの列に在るであろう¹⁰⁾」として、プラン・コンタブルの存在理由とその目的、換言すればフランスの会計標準化思考について論じていくのである。

「会計は長い間、純粋に財務的な領域に限定されていた¹¹⁾」が、資本主義経済の発展により、企業の規模が大きくなり、製造業という形態が出現すると、会計の質が変化するようになった。企業の経営成績や財政状態を明らかにする財務会計の領域だけでなく、原価会計や管理会計の領域をも統合することによって、企業の経営者が部門ごとあるいは製品ごとの総原価を構成する要素を認識することが可能になり、企業の経営管理のために非常に役立つ。また総原価の計算という統一方法を使用することによって、企業の経営者は内部管理の正確な道具を得ることができ、また同業他社との比較を行うことも可能になるのである。

さらに1942年プラン・コンタブルによって定められた統一勘定と財務諸表様式を使用することによって、企業の実際の状況を正確にあらわすことが可能になり、生産者と消費者や経営者と従業員との間に良好な関係を築くことが可能になるのである。

このように論じた上で、「小稿」は「会計形態はすべての企業で同一の方法で理解されなければならない。そのことが、一方で企業間比較、個々の総原価の集積による業種別の平均総原価の算定、販売価格の合理的設定のための重要要素の決定が、他方で業種間比較、諸問題の要素を認識することによる事業の繁栄と社会的政治的均衡の基礎となる国家的価格の公正な均衡の実現を可能にするのである¹²⁾」と結論づけている。すなわち、「会計は目標 (fin) であることをやめ、手段 (moyen) になった¹³⁾」のであった。経済の進化に従って、さまざまな形態で会計という手段が使用されるべき

であると1942年プラン・コンタブルは論じているのである。

ところで、会計標準化の象徴でもあるデシマル・システムによる勘定番号の使用によって、会計データを容易に集計することが可能になるが、これによって1942年プラン・コンタブルは業種ごとに以下のことを迅速に決定することができるとしている。

- 「・貸借対照表と償却資本 (le capital amorti) のさまざまな関係
- ・経営勘定の各の項目と損益および売上高との関係
- ・売上高と使用資本 (le capital engagé) との関係
- ・流動資産と固定資産との関係
- ・売掛金 (les créances sur clients) と買掛金 (les dettes envers les fournisseurs) との関係
- ・支払手段 (trésorerie) と請求債務 (les dettes exigibles) との関係
- ・資金調達関係
- ・財務生産性 (le rendement financier)
- ・自己資本回転率
- ・運転資金 (fond de roulement) 回転率
- ・売上高に対する棚卸資産の回転率
- ・顧客回転率¹⁴⁾」

その結果、個別企業の経営分析が容易になるとともに、さまざまな国民経済レベルでの統計資料を容易に作成することが可能になるとしている。このことは第2次世界大戦後のプラン・コンタブルの会計標準化思考の展開とも関連して、非常に興味深いと言えよう。

3 第2次世界大戦後の会計標準化思考の展開

1945年に第2次世界大戦が終結し、フランスに政治的自由が回復すると、荒廃した経済の復興に早速とりかかることになる。すなわち1946年の大統領令によって設置された会計標準化委員会 (Commission de Normalisation

de Comptabilité) がプラン・コンタブルの改訂作業を行い、翌年、委員会が起草した1947年プラン・コンタブルを委員会のあとを継いだ会計高等審議会 (Conseil Supérieur de la Comptabilité) が公表することになる。

この1947年プラン・コンタブルは第1部「一般報告」と第2部「プラン・コンタブル」に分かれており、このうち第1部はパリ国立工芸学校の教授で、専門会計士・認許会計士の立場から政府委員を務めたブリュネ (A. BRUNET) が、1947年プラン・コンタブルの目的ならびに会計標準化委員会の考えを明らかにしたものである。したがってわれわれの考察の対象は第1部になると考えられる。

まず1947年プラン・コンタブルは、プラン・コンタブルの様々な目的と会計標準化の利点について明らかにしている。すなわち「会計標準化は企業にその財務成果を明白かつ迅速に明らかにすることを可能にするだけでなく、企業の総原価、企業の販売政策、技術的経営管理の進展を追求すること¹⁵⁾」であり、それによって同業他社との比較を可能にしている。その結果、「プラン・コンタブルは市場や健全な競争の研究の有力な材料となる¹⁶⁾」としている。

このようにプラン・コンタブルによる会計標準化の有用性を論じた上で1947年プラン・コンタブルは、次いで国民経済計算¹⁷⁾の必要性について論じていく。すなわち、1947年プラン・コンタブルでは会計標準化が示す3つの特徴として、①様々な企業によって把握された基礎的勘定の有高の合計を容認すること、②生産と交換の動的側面を与えること、③経済統計により大きな価値を与えることの3つであるとしている¹⁸⁾。そして「たとえその政治体制や経済体制がどうであれ、先進諸国の大部分において、国民経済計算に対する情報の要求が、様々な形態のもとで行われている会計標準化のための努力をもたらしている¹⁹⁾」としている。

この1947年プラン・コンタブルに明記されている会計標準化思考は、1942年プラン・コンタブルのそれと比較して、さらに一歩進んだものとなっていると言える。すなわち商業であれ、製造業であれ、あらゆる企業が

同一の勘定科目を使用することで、企業の経営者が部門ごとや製品ごとの総原価を計算することが可能になり、また他企業との経営比較が可能になることによって、会計を経営管理の手段として考えていた1942年プラン・コンタブルから一歩進んで、国民経済計算に対する資料提供を意識したものになっているのである。

もっともこの1947年プラン・コンタブルの一歩進んだ試みは、結局のところ、かなり後退したものになってしまう。すなわち「1947年プラン・コンタブルはまずはじめに、国営企業、半官半民会社や政府から財政的支援という恩恵を得ている企業において適用される²⁰⁾」ことになるのである²¹⁾。そして10年後に公表された1957年プラン・コンタブルが初めて、私企業を含めたすべての企業に強制適用されるのである。

さて、1947年プラン・コンタブルはたぶんに暫定的な色合いを持っており、公表直後から主として分析会計の分野での不備が指摘されていた。したがって1949年から改訂作業が開始され、会計高等委員会のあとを引き継いだ国家会計審議会（Conseil National de la Comptabilité—以下、C.N.C.と略称する）が1957年プラン・コンタブルを公表することになる。

この1957年プラン・コンタブルは、財務会計の領域にあたる一般会計については、形式的にも、内容的にも、基本的にはほとんど1947年プラン・コンタブルと同一であった。これは「一般会計は従来経験からしてもその方法、規則ともに比較的安定していたので、会計専門家の意見にもあったようにその実質的改訂には反対の立場が考えられた²²⁾」ことがその原因であり、修正はもっぱら分析会計の部の内容を充実させることに充てられた。すなわち実際原価計算中心の1947年プラン・コンタブルから、予定原価計算、直接原価計算などの最先端の管理会計の手法を導入したプランとして確立されたのである。

ところで1957年プラン・コンタブルはまず「イントロダクション」で改正の経過と主要な改正点を示した上で、第1部で一般的な原則について論じている。会計標準化思考については、第1部の冒頭に「プラン・コンタブル

の目的と内容」として短くまとめられている。すなわち「プラン・コンタブルは進歩的な会計標準化を実現することを狙い²³⁾」としており、業績比較に必要な同質性と、製造業であれ、商業であれ、あらゆる企業がプランに求める要求とを両立させることを前提としている。そしてそのために1957年プラン・コンタブルは以下のことを提案している。

- 〔① 原則として経済的かつ法的観念に従いながら、デシマルシステムのもとで作成された勘定のコード化、そしてそこから費用の分類
- ② 説明のための専門用語
- ③ 必要な時に価値変動を記帳するための正確性
- ④ 資産の様々な要素の評価の一般様式
- ⑤ 経営計算書、損益計算書、貸借対照表のモデル
- ⑥ 費用、総原価、成果の決定方法²⁴⁾〕

プラン・コンタブルによる会計標準化の意義について詳細に論じた1942年プラン・コンタブルならびに1947年プラン・コンタブルと比較すると、実にあっさりとした簡単な記述である。これはフランスの会計標準化思考が決して後退した訳ではなく、おそらくプラン・コンタブルによる会計標準化、そして国民経済計算に対する資料提供をはかるという思考が定着したために、もはや詳細な記述の必要がなかったとわれわれは考える。実際、1957年プラン・コンタブルでは、すべての企業に強制適用とすることについての説明に紙幅が割かれているのである。

その後、既述のようにフランス国内の法的・経済的・社会的情勢の変化、ならびにヨーロッパ統合を視野に入れて改訂されたのが、1982年プラン・コンタブルであり、現在に至っている。

この1982年プラン・コンタブルは第1編第1章「一般規定」第2節「会計標準化に関する一般規定」で以下のように記述している。

- 〔1 会計標準化は①会計の改善、②会計の理解と監査、③会計情報の比較（時間および空間比較）、④企業集団・産業部門・地域・国民など

広い範囲での会計の連結、⑤統計の作成を目的とするものである。

2 会計標準化は、会計の調和化を目的として会計基準を設定し、その適用をはかることを内容とするものである。

3 C.N.C.はその任務と原稿の手続きに従い会計基準を設定し、かつその適用について見解を表明する。²⁵⁾」

このように会計標準化について簡潔に論じた上で、会計基準、および会計の調和化 (harmonisation) について論じている。

1982年プラン・コンタブルはフランスの会計標準化思考、すなわち国民経済計算への資料提供を明確に謳ってはいるものの、詳細には論じていない。ここでの関心はすでに調和化へ移ってしまっているように思える。これは国際会計基準がまだ強制力を伴わず、その結果、会計基準の統一と言うよりもむしろ調和化を思考している²⁶⁾ 国際状況、そして1992年のEC市場統合を間近に控えていた当時の時代背景からは、むしろ当然のことと言える。そしてこの1982年プラン・コンタブルが現在でも、基本的にはフランスの国内会計基準となっているのである。

4 結び

以上、われわれはプラン・コンタブルにおける会計標準化思考の展開について考察してきたが、その結果はわれわれに大きな示唆を与えてくれたと言えよう。

1929年に開催されたバルセロナ国際会計会議を契機として、欧米各国に会計標準化思考が普及した。フランスも遅まきながら1930年代後半から会計標準化の手続きが始まることになる。占領下でドイツ軍の指導で作成されたとはいえ、その1つの完成型が1942年プラン・コンタブルなのである。この1942年プラン・コンタブルは当時の欧米各国で普及した会計標準化と同様の思考、すなわち製造業での原価計算の手続を確立させるとともに、勘定を重視し、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

れた勘定コードを使用し、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をテーマとしていた。

その後、第2次世界大戦後に公表された1947年プラン・コンタブルでは、それまでの会計標準化思考をそのまま継続させるとともに、あらたに国民経済計算への資料提供を、会計標準化の主要な、そして最終的な目的として打ち出したのである。この会計標準化思考は基本的には現在も継続しており、1957年、および1982年というその後に行われた2度の改訂でも、会計標準化思考の根底には依然としてこの国民経済計算への資料提供という目的が一貫して存在していると言えよう。

このような戦後のフランスの会計標準化思考は、戦争によって荒廃した経済の復興に対して、経済の計画化²⁷⁾という方法で対応したと密接に関連している。すでに第2次大戦中に水面下で深く潜行していた経済の計画化の試みは、戦後、初代経済企画庁長官ジャン・モネ (J. MONNET) の名を冠したモネ・プランと呼ばれる1947年の第1次計画の発表で花開くことになる。そしてその後フランスの経済計画 (planification) に浸透しているのが、協調経済 (Économie concertée) の精神である。

協調経済は自由放任という古典的な経済学の終焉を受けてフランスが到達した結論であり、「投資、生産交換に関する重要な選択が、企業の首脳者と政府の不断の共同作業によって行われ、また公共部門と民間部門の間に永続的な協力が行われるような体制²⁸⁾」であった。そこでは「政府は計画を通じて競争を刺激するという影響を私企業の企業活動に与え、それがフランス経済の発展に好ましいエネルギーを注入することが期待される²⁹⁾」のである。したがってフランスでは市場経済と経済計画とを二者択一に考えるのではなく、私企業の利潤追求という企業目的のためにこそ、経済計画が必要であると考えていたのであって、「大経済単位からなる市場経済と資本主義の組織の一つの型³⁰⁾」であると認識しているのである。

以上のようにフランスの会計標準化は1930年代に欧米各国で普及した会計標準化思考を取り入れ、さらに国民経済計算への資料提供を意図したも

のに発展させており、仏語圏諸国を中心とした他国にまでその会計標準化思考を普及させているのである。したがって現在IASBの主導で行われている会計制度の統一化とは、明らかに異なる思考であると言えよう。

ところで、プラン・コンタブルによる会計標準化思考が国民経済計算への資料提供を意識したのはいつであろうか。そもそも産業の合理化を目的とした会計会計標準化が、大戦中に戦時統制の側面を持つようになり、そして第2次世界大戦後の経済計画の採用から、国民経済計算への資料提供を意識したというのがわれわれのこれまでの理解であった。

われわれはかつてパンスルー（C-C. PINCELOUP）の著書を手がかりとして、1929年のバルセロナ国際会計会議をはじめとした一連の国際会計会議について考察した³¹⁾。パンスルーによればバルセロナ国際会計会議での6つのテーマのうちの4番目に「公会計」が挙げられている。それだけではなく、1910年のブリュッセル第1回国際会計会議では「行政部門の会計への私企業会計の導入」が、同年のシャルルロワ第2回国際会計会議では「行政当局の会計」および「公会計における統計学」がテーマとなり、そして1926年のブリュッセル第5回国際会計会議では国際会計会議の目標を議論する第3部会で、会計標準化のマクロ経済への貢献が議論されているのである。さらに1935年のブリュッセル第8回国際会計会議では、「公会計」を担当する第2部会で各国の国民経済計算、グローバルなレベルでの貸借対照表、政府の貸借対照表、プラン・コンタブルに基づく複式簿記による政府会計が主要なテーマであったのである³²⁾。

したがって第2次世界大戦後にフランスが打ち出した国民経済計算への資料提供を意識した会計標準化思考は、20世紀前半に欧米各国で広がった会計標準化思考の中ですでに意識され、議論されていたとも考えられるのである。

もちろん本稿で考察した文献・資料のみから上記のように断言することは些か牽強付会であり、今後さらなる慎重かつ緻密な考察が必要であるとわれわれは考える。しかしながら少なくともその可能性については否定で

きず、そういう点からも、フランスの会計標準化思考が、現在IASBの主導で行われている会計制度の統一化の対極にある思考であると言える。

注

- 1) 周知のようにIASBは2001年にそれまでの国際会計基準委員会（International Accounting Standard Committee—以下、IASCと略称する）が発展的に改組された組織であり、IASCによって作成され、IASBに承継された国際会計基準（International Accounting Standard：IAS）および解釈指針委員会（Standing Interpretations Committee：SIC）解釈指針書等、ならびにIASBによって作成された国際財務報告基準書および国際財務報告基準解釈指針委員会（International Financial Reporting Interpretations Committee：IFRIC）解釈指針からなる会計基準群の総称を一般にIFRSsと呼んでいる。
- 2) わが国でも最近になってIFRSsに対する批判的な検討をも盛り込んだ研究が目ざされている。
- 3) 詳細については拙稿「プラン・コンタブル生成期の勘定組織」杏林大学『杏林社会科学研究』第7巻第2号、同じく拙稿「プラン・コンタブル転開期の勘定組織」杏林大学『杏林社会科学研究』第8巻第2号を参照されたい。
- 4) 占領下でドイツ軍の指導で作成された1942年プラン・コンタブルはこれまで、ゲーリング・プラン（Plan GOERING）の模倣であり、実務においてはほとんど適用されなかったとして、フランス国内でもわが国でも軽視されてきたが、筆者はこの1942年プラン・コンタブルこそ、プラン・コンタブルによる会計標準化の原点であると考えている。なお詳細については拙著『フランスにおける会計標準化の研究』2010年・東京経済情報出版を参照されたい。
- 5) 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, p.19.
- 6) Commission Interministérielle, *Plan Comptable Général* (以下、注記ではP.C.G.と略称する), Edition Delmas, 1943, p.1.

1942年プラン・コンタブルは、ドイツ占領軍の指導により、ヴィシー政権の下で作成されたものである。具体的には1941年4月22日のデクレによって各省の代表からなるプラン・コンタブル省際委員会を設置し、この委員会が1942年にプラン・コンタブルを作成した。その後このプランは翌1943年に政府刊行機関からではなく、私的出版社であるデルマ出版（Edition Delmas）から公刊された。

- 7) このバルセロナ国際会計会議は1929年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、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た。そこでの討議テーマは①製造業および商業における貸借対照表の型の研究、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会計教義の決定、⑥国際的協調下の公認会計士であった。(C-C. PINCELOUP, *Histoire de la Comptabilité et des Comptables*, Edition Nice, 1993, pp. 106~107.) なお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を参照されたい。
- 8) Commission Interministérielle, *Op. cit.*, p.1.
- 9) *Ibid.*, p.4.
- 10) *Ibid.*
- 11) *Ibid.*, p.1.
- 12) *Ibid.*, p.9.
- 13) *Ibid.*, p.2.
- 14) *Ibid.*, p.11.
- 15) Commission de Normalisation des Comptabilité, *P.C.G.*, 1947, p.14.
- 16) *Ibid.*
- 17) 一般にフランス語の“comptabilité nationale”という用語を「国民経済計算」や「社会会計」と訳するが、ブリュネは1947年プラン・コンタブルで“comptabilité économique nationale”という用語を用いている。
- 18) Commission de Normalisation des Comptabilité, *Op. cit.*, pp.15~16.
- 19) *Ibid.*, p.15.
- 20) *Ibid.*, p.34.
- 21) リシャルル (J. RICHARD) はこの1947年プラン・コンタブルの適用の曖昧さと、一般会計と分析会計を勘定組織上明確に切り離したいいわゆる二元論のプランを採用したことの理由を、事業がガラス張りになり、分析会計が統制の対象になってしまうことをおそれた大企業経営者達との政治的妥協であるとしている。(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, 1988. 参照)。確かに1947年プラン・コンタブルでも1947年プラン・コンタブルによる会計標準化が、事業のガラス張り化とそれによる課税の強化や統制の強化を目的としているのではないことを、繰り返し論じている。なお、この問題については稿を改めて論じたい。
- 22) C.N.C., *P.C.G.*, 1957, p.11.
- 23) *Ibid.*, p.21.

プラン・コンタブルにおける会計標準化思考の展開

- 24) *Ibid.*
- 25) C.N.C., *P.C.G.*, 1986, p. I .7.
1982年プラン・コンタブルは1983年にEC会社法第7号指令「連結財務諸表」が発表されると、1986年には「計算書類の連結—その方法」という連結会計に関する章を加えた修整版を発表した。なお、研究にあたっては1986年修整版を使用した。
- 26) 周知のようにIASBが会計制度の統一を志すように方針転換をしたのは、1990年からである。
- 27) もっともフランスの経済計画は旧ソ連などの社会主義諸国の強制力を伴った、極めて強い計画とは異なり、若干の資本主義諸国で見られるような、緩やかな計画、彼らの言葉を借りるならば、指示的計画（*planification indicative*）である
- 28) 堀川マリ子・堀川士良著『資本主義と共産主義を越えて』1968年・学文社、10ページ。
- 29) 林雄二郎編『フランス経済の現実と展望』1967年・東洋経済新報社、19ページ。
- 30) F. Perroux, *Le IVe Plan Français*, Presses Universitaires de France, 1962, p.10.
- 31) 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。
- 32) C-C. PINCELOUP, *Op. cit.*, pp.106～132.