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

内藤高雄

1. 序

近年，企業取引のグローバル化がめざましく進展するにともなって，会計基準を国際的に統一しようとする動きが強まってきている。そしてその中心となるのは国際会計基準委員会 (International Accounting Standard Committee－以下，IASC と略称する）が公表する国際会計基準 (International Accounting Standard) である。

もともと IASC は職業会計士団体の国際組織であって，完全な民間の団体であるため，公表する国際会計基準に法的拘束力がないこと，さらには各国の会計基準がそれぞれの国固有の法的・経済的・社会的，そして歴史的情勢をふまえて成立しているということから，国際的にたった1つの会計基準に統一しようという方向を選択するのではなく，各国の会計基準を調和化させようという方向を選んでいた。しかしながら 1987 年に証券監督者国際機構 (IOSCO) という政府組織の国際機関が IASC の諮問グループに参加し，翌年，IASC の活動を全面的に支持する声明を発表すると様相は一変し，現在に至っているといえよう。わが国でも 1990 年代後半から行われてきた一連の会計制度改革，いわゆる日本版会計ビッグ・バンも，この流れをふまえたものである。

ところで IASC はイギリスおよびアメリカの会計実務家が主導している。したがってそこで公表される国際会計基準も，資産負債アプローチや経済的実質優先主義に代表されるように，アングロ・サクソン流の会計思

考を全面的に取り入れたものである。いわばアングロ・サクソン流の会計思考で世界が統一されようとしているともいえよう。

しかしながらわれわれはこのような時代であるからこそ，もう1つの会計思考，フランコ・ジャーマン流のそれに注目したい。とりわけプラン・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）という独特の標準会計制度を持つフランスの会計思考に，強く興味を持った。フランスでは20世紀中盤から，すべての企業に同一の，そして単一の会計基準であるプラン・コンタブルの適用を義務づけている。そしてそれだけでなく，そのプラン・コンタブルによる会計標準化の思考を，仏語圏の旧植民地の国々にまで普及させているところに，独自の会計観，否，会計文化を持っているといえよう[1]。アングロ・サクソン流の会計観が会計の世界を席巻する中で，このような会計文化に正面から取り組むことこそ，非常に意義深いことであるとわれわれは考えるのである。

さて，プラン・コンタブルはこれまで細かい修整は別として，1942年[2]，1947年[3]，1957年[4]，1982年[5]の4種類のものが公表されている。

1） 周知の通り，フランスを含めて，EU各国では2005年より，連結財務諸表作成会社については，各国の会計基準から全面的に国際会計基準に移行することが決定している。しかしながらこれは市場の要請，実務との妥協とも考えられる。実際，この決定についてはフランス国内の会計学者や実務家，あるいは官僚達からも批判的な見解が出ている。さらに連結財務諸表を作成しない会社については，国内基準の適用が続くと考えられ，フランス流の会計観は依然として存在し続けると考えられる。

2） Commission Interministérielle, *Plan Comptable Général*（以下，注記においては *P.C.G.* と略称する), Edition Delmas, 1943.
1942年プラン・コンタブルは1941年4月22日のデクレによって制定されたプラン・コンタブル省際委員会 (Commission Interministérielle) によって，1942年に作成・公表され，政府刊行機関ではない私的出版社であるデルマ出版によって1943年になって出版されたものである。

3） Commission de Normalisation des Comptabilité, *P.C.G.1947*.
なお，1942年プラン・コンタブルおよび1947年プラン・コンタブルの詳細については，拙稿「プラン・コンタブル生成期の勘定組織」『杏林社会科学研究』第8巻第2号を参照されたい。

4） Conseil National de la Comptabilité（以下，注記においてはC.N.C.と略称する), *P.C.G 1957*.

このうち，最初の1942年のプランは占領下でドイツ軍の指導により作成されたものであり，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 GOERING) の模倣にすぎなかった。したがって戦後のプランの展開には何ら関係のないものであって，1947年プラン・コンタブルこそがフランス自らの手で作成した最初のプランであり，一般会計と分析会計を形式的には同じ体系の下で，実質的には分離させて配置した二元論のプランがフランスのプラン・コンタブルであるという理解が通説である。

しかしながらわれわれはこの通説に対して，「なぜフランスは，占領下で他国から押しつけられたともいえる1942年プラン・コンタブルの思考を，完全に放棄しなかったのであろうか[6)]」との疑問を抱いた。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・コンタブルを中心にした勘定組織と，本来性質を異にする一般会計と分析会計を1つの勘定組織の中で扱うという，プラン・コンタブルの根本的思考は1942年プラン・コンタブルの公表から現在まで，脈々と受け継がれてきているように，われわれには思える。

このわれわれの疑問に応えうるものとして，われわれはすでに1つの仮説を提示してきた。すなわち「従来，わが国だけでなく，フランス国内においてさえ，肯定されていないものの，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[7)]」という仮説である。

---

5) C.N.C., *P.C.G 1982.*
なお，1957年プラン・コンタブルおよび1982年プラン・コンタブルの詳細については，拙稿「プラン・コンタブル転開期の勘定組織」『杏林社会科学研究』第9巻第2号を参照されたい。

6) 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，p. 25.

7) 前掲拙稿，p. 26.

この仮説を証明するためにわれわれはこれまで，以下のような考察を試みてきた。

i　1929年のバルセロナ国際会計会議 (Congrès international de comptabilité) よりフランスを含めた西欧各国に会計標準化を試みる動きが広がり，これを受けてフランスでも，会計標準化の手続が30年代末より進められてきたことに関する考察[8)]

ii　1942年7月の『現代経済研究』(Revue de l'Economie contemporaine) 第3号に掲載され，1942年プラン・コンタブルの冒頭にも収録された「プラン・コンタブルの存在理由」と命名された小稿に関する考察[9)]

iii　リシャール (J. RICHARD) の論稿を手がかりとした，1942年プラン・コンタブルとコンテンラーメンの比較[10)]

iv　同じくリシャールの論稿を手がかりとした，1942年プラン・コンタブルと1947年プラン・コンタブルの比較[11)]

ところでわれわれは第1の考察において，コーバン (R. CAUVIN) の論稿を手がかりとして，研究を進めてきた。そしてその結果，プラン・コンタブルによる会計標準化は，20世紀前半期の会計理論や会計技術の進歩を積極的に会計制度に取り入れることで，当時西欧で普及しつつあった会計標準化思考を具現化しようとしたものであるという結論に到達した。この結論をさらに精度の高いものにするためには，他の角度から考察を行うことが必要である。すなわちフランス国内の研究者達，とりわけ該当する時期のプラン・コンタブルを中心としたフランスの会計制度の研究者達が同

8)　詳細は前掲拙稿を参照されたい。
9)　詳細は拙稿「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。
10)　詳細は拙稿「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。
11)　詳細は拙稿「1942年プラン・コンタブルと1947年プラン・コンタブルの関係」『杏林社会科学研究』第18巻第4号を参照されたい。

様の理解に到達しているかどうかを調べることが不可欠であると思われる。

しかしながらこの研究は困難を極めた。もともとフランスでは現在の会計手続の問題が重要視され，会計の歴史的展開，とりわけわれわれが研究の対象としている1942年プラン・コンタブルに関わる研究があまり重要視されていない。その上，すでに半世紀以上の月日が経過している。第2次世界大戦，さらにはその過程でのドイツによる占領があったこともあり，著しく資料が少ないのである。

そんな中でわれわれはようやく，デゴ (J-G. DEGOS) とパンスルー (C-C. PINCELOUP) の会計史に関する著書を見つけることができた。現在，会計史研究にあたるフランスの代表的な学者であるデゴの著書[12)] は，古代エジプト，ギリシア，ローマ文明から現代までの会計の歴史について論じたもので，全体の6分の1にあたる20ページをプラン・コンタブルについて費やしている。またパンスルーの著書[13)] 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って，われわれの研究にはこの上もないもののように思われる。

そこで本稿ではこのデゴとパンスルーの著書を手がかりにして，20世紀の前半期のフランスの会計標準化に向けた状況について考察していくことにする。

2.　会計理論の展開

19世紀後半に会計理論の進展がみられた[14)]フランスでは，20世紀に入

---

12) Jean-Guy DEGOS., *L'histoire de la comptabilité*, 1998, Press Université de Français.

13) Camille-Charles PINCELOUP, *Histoire de la Comptabilité et des Comptables,* 1993, Edition Nice.

14) デゴは著書の中でこの時期の著名な会計学者として，デザルノ(DESARNAUD de Lésignan) やドゥグランジェ (E. DEGRANGES) らを挙げている。(Jéan-Guy DEGOS., *Op.cit.,* p. 93.)

り，会計技術の進展とも相俟って，著名な会計学者によって会計理論が大きく発展した。デゴは著書の中で，代表的な理論家として，レオティ(E. LEAUTEY), フォール (G. FAURE), デュマルシェ (J. DUMARCHEY), ド・ラ・ポルト (De la PORTE), パングロウ (C. PENGLAOU) の名前を挙げている。

レオティは「会計標準化の先駆者の一人である[15]」。彼は1903年に出版した著書『株式会社の貸借対照表の統一化』(L'unification des bilans des sociétés par actions) の中で，「取引の記帳をしたり財産目録を作成したりするさいに企業に自由性を委ねておくかぎり，数多くの誤用をもたらすことを指摘したうえで，決算書類についての統計的方法に基づく統一的表示の重要性を示し，企業の諸要請に適合すべき弾力性を考慮した貸借対照表についての特定の諸規則およびモデルを提案した[16]」のである。またレオティは金属会社の管理責任者であり，工業会計について研究し，1865年に『工業の会計と管理』(Traité de comptabilité et d'administration industrielle) を出版し，さまざまな製造工程で原価を把握することが可能な勘定分類を試みたギルボー (A. GUILBAULT) が協力して，1889年に出版した著書『勘定理論，一家計の，商業の，工業の，財務の，そして農業の会計−』[17] は，「フランスの会計に新しい視点を開いた[18]」ものであるといえる。レオティとギルボーは会計を科学の一分野として明確に位置づけ，「さまざまな経済循環，生産，分配，消費の諸勘定間の合理的な関係を明確にした[19]」のである。その上で彼らは「財産を所有し，管理する企業のために，企業の社会的・経済的諸活動が企業に及ぼす影響を，勘定理論があらゆる時点で把

15) *Ibid.*
16) 野村健太郎著『フランス企業会計』1990年・中央経済社，p. 82。
17) E. LEAUTEY & A. GUILBAULT, *La science des comptes, traité de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière, et agricole,* 1889, Septième Edition, Paris Librairie cpmptable et administrative.
18) Jean-Guy DEGOS., *Op.cit.,* p. 94.
19) *Ibid.*

握することを可能にしなければならない[20]」と結論づけ，実務に適用する勘定体系の作成と，貸借対照表の統一を試みるのである[21]。

職業会計人であり，高等商業専門学校教授でもあったフォールは，多くの著作を残しており，その著作は20世紀前半の商業学校で教科書として用いられてきた。彼は会計を言語，経済サービスに対する技術であると考え，国民経済の発展に会計が大きな貢献を果たすことを表明した[22]。

デュマルシェは1914年の『会計の実証理論』(La théorie positive de la comptabilité)，1925年の『近代会計：哲学，科学，技術という3つの観点での会計理論の合理的構成の試み』(La comptabilité moderne : essai de constitution rationnelle d'une discipline comptable au triple point de vue philisophique, scientifique, et technique), および1926年の『科学的原価理論』(Théorie scientifique de prix de revient) の3つの著作を著した。彼は「会計を数学，哲学，経済学，そして社会学を使用する1つの社会科学であり，ミクロ経済学とマクロ経済学とを会計手続の媒介によって統合することができる[23]」と考えていた。デュマルシェは会計の一般的な目的を，経済と会計との複雑な関係を，会計という手段によって，具体的に貸借対照表の形で表すことであると考えていた。彼は勘定を価値単位のクラスとして定義し，そこから資産，負債，純財産の概念を規定し，これらの関係を表現するものとして，貸借対照表を考えていたのである。

ド・ラ・ポルトは会計を科学として定義した。彼は会計の目的を「経済手続を描くこと，原価を計算すること，財政状態・取引の成果を評価すること，および資産を評価すること[24]」としている。彼は1936年に出版された『ロレ百科事典』(Encycolopédie RORET) の中で，「会計は勘定の科学

20) *Ibid.*
21) E. LEAUTEY & A. GUILBAULT, *Op.cit.*, pp. 111~194.
22) Jean-Guy DEGOS., *Op.cit.*, p. 95.
23) *Ibid.*, p. 96.
24) *Ibid.*, p. 97.

であり，実務的，法的，財務的タスクを完遂するために用いられる[25]」とデュマルシェの理論の本質について論じている。またパングロウは1929年に『会計技術入門』(Introduction à la technique comptable) を著し，会計と法律，財政，経済との関係を研究した。彼の著作は，会計の基礎構造に関して，後に多くの著者によって参照されることになる。

このように20世紀前半のフランスの会計学者について論じた後でデゴは，フランスの会計制度，プラン・コンタブル生成に影響を及ぼした何人かの他国の会計学者についても論じている。デゴによれば，その存在価値がフランスの会計学者のそれにも勝るとも劣らない代表的な学者がシュマーレンバッハ (E. SCHMALENBACH) である[26]。

シュマーレンバッハについては，動的貸借対照表論・コンテンラーメン論を発表し，近代会計の礎を築いた会計学者として，あまりにも有名である。われわれもすでにシュマーレンバッハについては，コンテンラーメンの創始者として，さらにはフランスのプラン・コンタブルに多大な影響を与えた会計学者として，何度となく考察してきた。デゴはシュマーレンバッハについて，「あらゆるプラン・コンタブル (コンテンラーメン…筆者注) の創始者であり，分析会計の問題での第一人者であり，原価管理の先駆者である[27]」と評価している。

以上，われわれはデゴの著書にしたがって，20世紀前半のフランスの会計理論の展開についてみてきた。そしてそれは次のようにまとめることができるであろう。すなわち，20世紀に入り工業が発達するとともに，

25) *Ibid.*
26) シュマーレンバッハの他にも，デゴは会計を経済統制および経済管理に方向づけたセルボニ (G. CERBONI) やベスタ (F. BESTA)，多重記帳式会計を考案したピサーニ (E. PISANI) らのイタリア人会計学者の名前も挙げている。そして彼らの業績は後にイギリス人ディクシー (L. DICKSEE) やカナダ人マテシッチ (R. MATTESSICH) らのアングロ・サクソン人会計学者にも影響を与えたとしている。(Jean-Guy DEGOS., *Op.cit.,* p. 97)
27) *Ibid*., pp. 97~98.

フランスでは会計の標準化という問題が関心を集めはじめた。レオティが主張するように，会計方法を企業の自主性に委ねていたのでは，誤りが生じ，結果として生産性の向上等の企業の成長，ひいては国民経済の発展に寄与し得ないばかりでなく，企業間の比較を行うことができないからである。フランスでは会計を，商業であれ，製造業であれ，はたまた農業であっても，企業の経済活動を把握するための道具として位置づけたのである。さらにはすべての企業の会計方法や貸借対照表を中心とした財務諸表の統一を図り，また財務会計の領域である一般会計と原価会計・管理会計の領域である分析会計の両者を包含する標準会計制度を制定することによって，個別の企業だけでなく，国民経済全体の成長のための手段としても位置づけるように考えたのであった。

フランスにおいてこのような会計思考が広がりをみることになった背景としてもう1つの要素，会計技術の進展も挙げられるであろう。もちろん現在のコンピュータのようなものはまだ出現しているはずもないが，「1867年に発明された機械式帳簿[28)]」をはじめとして，ファイル，カーボン紙，カード，製本システム，さらには初期の計算機などが実用化されはじめたのもこの時期であり，プラン・コンタブルが後に，勘定のコード化を実現することに大きな影響を与えたであろうことが考えられるのである。

3. 会計標準化思考の普及

前節でわれわれはデゴの著書を手がかりにして，20世紀前半のフランスの会計理論の展開について考察したが，次いで本節ではパンスルーの著書を手がかりとして，この時期の西欧で会計標準化思考がどのように普及していたのかについて考察していきたい。はたして本当に会計標準化思考が広まっていたのであろうか。

そもそもわれわれがこの仮説を打ち立てることになったきっかけはコー

28) *Ibid*., p. 99.

バンの論稿であった。すなわち「1929年のバルセロナ国際会計会議以来，会計の普遍的な定義が欠如している[29]」こと，企業が使用している勘定の複雑さと財務諸表の統一がないことが問題になり，その定義を求め，さらには「企業の状況を浮き彫りにする会計を標準化し，会計データを比較可能にすること[30]」を目的として，プラン・コンタブルの作成に向かったというものであった。われわれはこのコーバンの論稿における指摘に着目し，1942年プラン・コンタブルがフランスにおける今日に至るまでの一貫した会計標準化の過程の中で作成されたという仮説を立てたのである。

ここでポイントになるのはバルセロナ国際会計会議である。この会議で何が話し合われたのか，パンスルーの著書を手がかりに，調べてみよう。

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。そしてこれは正確には第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た。そしてそこでの討議テーマは以下の6つであった[31]。

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

29）R. CAUVIN, "Histoire et Critique du Plan Comptable Général",
E. ARCHAVLIS, R. CAUVIN, J. R. ORUN, G. ROMANET, *Journées d'Etudes Comptables Marseille, Le Plan Comptable Général, Etudes et Rapports,* 1949, Edition du Conseil Regional de l'Ordre National des Expert-Comptables et Comptables Agrées, p. 19.

30）*Ibid.*

31）Camille-Charles PINCELOUP, *Op.cit.*, pp. 106~107.

5) 会計教義 (doctorine comptable) の決定

6) 国際的協調下の公認会計士

コーバンの論稿での指摘は，この6つのテーマの中で，第一義的には5番目のテーマに基づいたものであろう。産業，とりわけ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する必要があった。さらには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。バルセロナ国際会計会議ではこのテーマを主題として，議論が進んだと考えられる。コーバンの論稿が発表されたのが1949年であることから考えるなら，第2次世界大戦とその後の歴史の中でアングロ・サクソン流の会計思考が隆盛をとげ，世間の関心から遠ざかってしまったものの，確実にこのような思考が存在していたのであろう。

さらにはシュマーレンバッハがコンテンラーメン論を公表したのが会議の3年前であることから類推するならば，原価計算を財務会計と組織的に融合させ，国民経済計算へも貢献するようなコンテンラーメンが，会議での有力な選択肢であったことはいうまでもないことであろう。

ところで1929年のバルセロナ国際会計会議は第6回目のものであった。したがってこれ以前にも，同様の国際会計会議が開かれたはずである。そこで次にこの国際会計会議について考察してみよう。

第1回目の国際会計会議は1910年8月20日・21日の両日，ブリュッセルで博覧会の際に，第1回会計学会として，ベルギー会計学術組織 (Société académique de comptabilité de Belgique) とAICの主催で行われた。その際のテーマは以下のようになっていた[32]。

第1部会 ①会計の定義

②会計の役割の定義

32) *Ibid., p. 75.*

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　会計に適応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 professionels)

②専門的業務を法的に理解する手段

驚いたことに，コーバンが指摘する問題は1929年のバルセロナ国際会計会議で初めて議論されたわけではなかったのである。それどころか，その約20年前の第1回会議から，すでに議題に上がっていたのである。第1部会で議論された会計の定義や勘定分類の問題，および第2部会・第3部会で議論された勘定分類とコード化の問題は，そのままフランスでの1942年から現在までのプラン・コンタブルによる会計標準化のそれと結びつくものであろう。

続いて翌年9月24日・25日の両日，第2回国際会計会議がベルギーのシャルルロワ (Charleroi) で行われた。そしてそこでのテーマは以下のようになっていた[33)]。

第1部会――さまざまな観点での検証

①教義的観点からの会計方法の比較検証

②勘定分類の概念にしたがった2部門の会計化と参考としてのデシマルシステム

③3重式会計とロシアの会計

④行政当局の会計

33) *Ibid., pp. 89~90.*

⑤公会計における統計学

第2部会——民法と商法

①会計年度の規則

②英国会計の規定

③帳簿記入における起源と進展および会計職業人

第3部会——刊行

①会計の概念と原則の表現のためのシェーマと図表

②会計のメカニズムを図表で提示する手段としてのシェーマと図表

③管理マニュアル

④国際中央会計刊行局

⑤国際的経営および会計関係のための国際的共通言語の使用

第4部会——教育

会計専門学校（組織，研究プログラム，方法，手続および教育）

第5部会——専門的利害

①さまざまな条件の下での雇用契約

②雇用契約と利子契約

第1回会議で俎上にのぼった議論，中でもわれわれが関心を持つプラン・コンタブルによる会計標準化につながる議論は，第2回会議でも第1部会で議論されている。そればかりか，議論をより発展させ，一般会計と分析会計という2つの会計を意識し，それを統合するような会計思考，すなわちフランスの会計思考により接近しているとさえ，いえるであろう。

1913年8月23日・24日の両日には，ベルギー万博の際に，第3回国際会計会議が開かれた。そこでのテーマは次のようなものであった[34]。

第1部会——一般会計

①勘定分類の普遍的シェーマの研究

②株式会社の貸借対照表の統一——貸借対照表の型

34) *Ibid., p. 90*.

a) 勘定分類の普遍的シェーマから生じる一般型の貸借対照表

b) 会社と他の商人に特定の型の貸借対照表

第2部会——教育

会計専門教育

一見したところ第3回会議では，われわれが関心を持つテーマは後退したようにも思える。しかしながら，第1部会の議論の中心に勘定分類の普遍的シェーマの研究が据えられていることからも，けっしてそのようなことはないといえるであろう。

さらに第4回国際会計会議が1914年9月にリュクセンブルクで予定されていたが，第1次世界大戦のため，中止となってしまったのである[35)]。

その後13年間の空白を乗り越え，1926年7月2日から4日まで，第5回国際会計会議がブリュッセルで開かれる。この第6回の会議には報告者としてフランスからド・ラ・ポルトが参加している。さらにはこの会議からあらたにメンバーとしてブラジル，スペイン，ギリシア，オランダ，イタリア，ルーマニアが加わったのである。この会議のテーマは以下のようになっていた[36)]。

第1部会——一般会計

－用語，プラン・コンタブル（勘定の普遍的分類）

－勘定の働き，機能，特徴，符号

第2部会——部局の作業の合理的組織

－組織，サービス，刊行，係争問題

－作業方法，機械他

第3部会——国際会計会議の目標

－国家経済が世界規模になるような原則から出発し，このことを理解したうえで国際会計が最も広く最も高度な役割において世界

35) *Ibid., p. 91.*

36) *Ibid., p. 105.*

規模になるような，大規模な国際集団と国際連盟との結合を実現する行為

－領域；統計，財政，一般経済，輸送

第4部会――その他

－他のあらゆる問題が会議の作業の枠組みに包含される

もはやコーバンが指摘した問題が国際会計会議の中心的，そして第一義的な課題であったことは明らかであろう。それどころか，会計の普遍的定義を決定し，製造業における原価会計を財務会計と組織的に融合する。そしてその上で，製造業であると，商業であるとを問わず，デシマルシステムからなる勘定のコード化をすべての企業に適用するプラン・コンタブル（ドイツではコンテンラーメン）によって，会計を標準化し，企業の経済活動を描写し，他の企業との比較可能性を保証する。さらにはそれをマクロ経済へ貢献させるという，フランス流の会計思考である会計標準化思考を進化させるために国際会計会議があるといっても過言ではないであろう。

以上，われわれはパンスルーの著書を手がかりとして，ブリュッセルで行われた第1回国際会計会議からバルセロナの第6回国際会計会議までをみてきたが，コーバンの指摘，そしてわれわれの仮説の出発点は，証明されたといえよう。否それどころか良い意味で否定されたともいえようか。

フランス流の会計思考である会計標準化思考は，1910年の第1回国際会計会議から，議論されていたのである。それどころか，以後，この国際会計会議の議論の中心になっていたともいえよう。

もちろん，国際会計会議がベルギーを舞台にすることが中心である点から考えると，ヨーロッパ大陸諸国主導のものであった可能性は拭いさることが出来ない事実である。しかしながら，少なくともフランスを含めたヨーロッパ大陸諸国には，この思想が普及していたことは間違いないといえよう。そしてこの思考を具現化するために，1926年にドイツでシュマー

レンバッハが発表したコンテンラーメンが（フランスではプラン・コンタブルが），その手段として導入されることが検討されたといえよう[37]。

4　結び

以上，われわれは20世紀前半期のフランスの会計標準化をめぐる状況について，デゴの著書とパンスルーの著書を手がかりとして考察してきた。そしてその結果はわれわれの仮説の証明のためには，非常に心強い根拠の1つになったものと思われる。

20世紀前半期のフランスでは会計理論が急速に進展を見せた。そしてその背景には製造業の発展による工業会計の進展があると類推できる。それまで会計の具体的な方法や勘定分類，および財務諸表の形式について各企業の自主性に委ねていたのでは，会計を信頼性のあるものにはできない。ましてや企業間の比較ができないことはいうまでもない。会計は企業の経済活動を描写するものであり，あらゆる企業に対して一般会計と分析会計を包含した，単一のデシマルシステムの勘定分類を適用することで，会計が社会科学の一分野として，さらにはミクロ経済とマクロ経済を結びつける手段として存在するという方向で，理論が生育していくことになる。

さらには同時期，1910年のブリュッセル国際会計会議から，会計の普遍的定義を決定し，製造業であると，商業であるとを問わず，デシマルシステムからなる勘定のコード化をすべての企業に適用することで会計を標準化するという議論がなされてきたのである。そしてその議論が1929年

37）すでにわれわれは明らかにしたことではあるが，ドイツ語のコンテンラーメンは直訳すれば勘定枠となり，カドル・コンタブルというフランス語の和訳「会計（勘定）の枠」と同義であり，内容的にも同じものと考えて良いであろう。この点についてはフランス国内でも，ドイツのコンテンラーメンをはじめとした各国のコンテンラーメンがプラン・コンタブルとして扱われているし，またわが国でもコンテンラーメン研究の第一人者である安平昭二教授がドイツ以外の国のコンテンラーメンの1つとしてプラン・コンタブルをとり上げていることからも，共通した理解であるといえよう。

のバルセロナ国際会計会議において，確立したと考えられるであろう。その具体的な手段としてプラン・コンタブルが選択されたのはいうまでもないことである。

したがってたとえドイツによる占領がなくとも，フランスではプラン・コンタブルによる会計標準化を進めていたことは紛れもない事実であると考えられよう。もちろんこれだけで，われわれの仮説が証明されたと結論づけるのは早計かもしれないが，少なくとも強力な根拠になるとわれわれは確信している。

ところで国際会計会議は，1929年のバルセロナ会議以降も継続されている。したがって最後に1929年以降の議論について若干の考察を試みることにする。

1931年9月7日から9日まで，第7回国際会計会議がブカレストで，AICとルーマニア会計士高等審議会 (Conseil supériur du corps des experts–comptables et comptables autorisés de Roumanie) の主催で開催された。この会議には「ドイツ，イギリス，オーストリア，ベルギー，ブラジル，ブルガリア，フランス，オランダ，ハンガリー，イタリア，チェコスロバキア，スイスの代表団が参加し[38]」ていた。そしてそこでのテーマは「①行政部門への複式簿記会計の適用，②会計と税務 (fisc)，③公的機関を代表する専門会計士の役割と機能[39]」であった。

続いて1935年8月17日から19日まで，第8回国際会計会議がブリュッセル博覧会の際にAICの主催で開催された。会議では「一般会計」「公会計」「教育」「専門的利害」の4つの部会に分かれ討論された。「一般会計」を担当する第1部会では会計用語，会計と統計，後発事象，「公会計」を担当する第2部会では各国の社会会計，グローバルなレベルでの貸借対

38) Camille-Charles PINCELOUP, *Op.cit.*, p. 130.
39) *Ibid.*
40) *Ibid.*, pp. 131~132.
この会議では前述のド・ラ・ポルトがAICの代表になっている。

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[40]。

パンスルーによれば，その後国際会計士会議 (Congrès international d'expert) やベルリン国際会計会議などが開かれているが[41]，同様の形式の国際会計会議は1939年の水博覧会 (Exposition de l'Eau) の際にリエージュで開催された第10回国際会計会議[42] が最後である。そしてこの会議には「23カ国の代表団が参加し[43]」,「一般会計」「法と立法府」「統計的刊行」「組織，査定 (expertise)，景気，予測」「専門的利害」の5つの部会に分かれて討論が行われた。「一般会計」を担当する第1部会での議論は海上および河川会計，水運輸送会計が中心であった。

この最後の第10回会議は第8回目までの会議と少し趣の異なった会議になっている。すなわち第6回バルセロナ国際会議の後，第7回および第8回の会議ともほぼ同様の傾向，つまりプラン・コンタブルによる会計標準化，その社会会計への適用を意識したものになっている。フランス流の会計思考をさらに発展させようとするものであった。しかしながら第10回会議における議論は23カ国の代表団が参加したにもかかわらず，少なくともパンスルーの著書によれば，きわめて当たり障りのないテーマになってしまっているといえよう。そして同年，第2次世界大戦が勃発し，翌

41) Camille–Charles PINCELOUP, *Op.cit.,* p. 132, et p. 220.
しかしながらこの後者のベルリンでの国際会計会議は1938年であるにもかかわらず，第5回となっており，AICが主催しているという記述はない。しかもそのテーマの傾向も明らかにこれまでの一連の国際会計会議とは性格が異なっている。またこれとは別にAICの総会やパリ国際会計会議などの記述もあるが，このテーマも一連の国際会計会議とは性格が異なっている。

42) パンスルーの著書には1935年の第8回会議と1939年の第10回会議に関する記述があるだけで，第9回国際会計会議に関する記述はいっさいない。第9回会議がどこでいつ開催されたのか，あるいは開催されなかったのか，はたまたパンクロウの著書の1940年代の出来事として中で記述されている，前記の1938年第5回ベルリン国際会計会議がこれにあたるのかは，残念ながら定かではない。

43) Camille-Charles PINCELOUP, *Op.cit.,* p. 132.

年，フランスはドイツに降伏，占領されるのである。

本稿でわれわれは20世紀前半のフランスを中心とした西欧社会で，会計標準化が展開されてきたその状況について考察してきた。そしてその結論は会計理論と技術の発展を背景として，フランス国内およびヨーロッパ大陸諸国を中心とした西欧各国において，商業であれ，製造業であれ，すべての企業に対して，原価会計（分析会計）を財務会計（一般会計）に有機的に結合し，両者を1つの体系に包含した会計の適用を義務化する。そこではすべての勘定科目を分類し，10進法によるコードを付す。それによって企業の経済活動を明確に把握すること，企業間比較を行うことを可能にし，さらにそれを国民経済計算にも結びつけるという，プラン・コンタブルによる会計標準化，フランス流の会計思考が存在し，進展していたことが明確になったとわれわれは考えるのである。