

VII 研究グループ報告

いま、フランス会計を研究する意義

—1673年商事王令から1982年Plan Comptableまで歴史の変遷—

主 査: 吉岡 正道 (東京理科大学)
副 査: 藤井 秀樹 (京都大学) 内藤 高雄 (杏林大学)
研 究 員: Burlaud Alain (Conservatoire National des Arts et Métiers)
金子 輝雄 (青森公立大学) 曾場 七恵 (名古屋学院大学)
渡邊 雅雄 (明治大学) 小津 稚加子 (九州大学)
仁木 久恵 (税理士) 末原 聡 (杏林大学)
徳前 元信 (福井県立大学) 弥永 真生 (筑波大学)
研究補助員: 若林 恒行 (公認会計士) 原田 雄一郎 (株式会社岩槻製作所)
仁木 めぐみ (株式会社ジーエス・ユアサ フィールディングス)

要 旨

フランスでは、1673年商事王令を、一般には Jacques Savary (ジャック・サヴァリ) 法典といわれている。そこに認められる会計規則を基軸として、フランス会計の研究が掘り下げられてきた。以下、17世紀から20世紀に至るまでのフランス会計を歴史的に紐解き、日本において、フランス会計を研究する意義を論じていく。

(1) 1673年商事王令の基本原則

1673年商事王令において、商業帳簿における最重要書類が財産目録である。財産目録は、その作成の過程と目的とに分けられた。財産目録の作成過程は、1673年商事王令の「商業帳簿の作成規定」に従って当該目録を作成することである。その目的は、商取引の確実性を保持し、商人間の不正をなくし、信用取引を確保するところにある。このことは、会計規則の準拠性を満たすことによって得られた。

(2) ヨーロッパ内での国際化

イギリスは、1973年に European Community (以下、EC と略する。) に加盟した。その後、EC 会社法指令を纏めるときに、フランスでは、イギリス会社法の「真実かつ公正な概観」を解釈し、1982年の Plan Comptable には「忠実な写像」として導入した。そこには、慣習法で培われてきた最高概念を成文法の中に組込むために、既存の概念である正規性、誠実性、および慎重性を活用している。

(3) 離脱規定

EC 第4号指令原案第2条の正規性および誠実性は、遵守機能と補足機能を有していた。ただし、離脱機能を備えていなかった。EC 第4号指令第2条の「真実かつ公正な概観」は、離脱機能も備えている。そこで、EC 第4号指令の「真実かつ公正な概観」をフランス流に「忠実な写像」と解すると、正規性および誠実性を満たせば「忠実な写像」を満たすことになる。

以上、フランス国内での会計秩序性および EC 諸国との会計協調化について検討してきた。EC 内での国際化を図るときに、フランスでは、イギリスでの「真実かつ公正な概念」を「忠実な写像」として導入してきた。ところが、フランスは、既存の正規性と誠実性を援用して、「真実かつ公正な概念」を解釈した。ここに、フランスらしい国際化への流れを射止めることができた。

0 はじめに

フランスのリヨンでは、16世紀に入ると金融都市として発展してきた。そして、リヨンの諸法令の中に「商人の帳簿」に関する規定が設けられた。ここでは、帳簿が証拠力として認められていた。

フランスの地方都市でも、会計に関わる処理が培われてきた。そして、統一的に成文化された商法が求められるようになり、1673年に商事王令が制定された。そこには、「記帳義務」「帳簿の証拠力」に関わる規定も設けられた。

18世紀後半になると、Bourbon（ブルボン）朝の絶対王権に対して、貴族が反抗し始めた。市民層まで巻き込んだ革命となり、政治体制は、絶対王政から立憲王政、そして、共和制へと移り変わっていった。さらには、Napoléon Bonaparte（ナポレオン・ボナパルト）によるクーデターが発起された。

1804年には、『フランス人の民法典（Code Civil des Français）』、一般にいわゆるNapoléon法典が制定され。そこには、5法典といわれる民法、商法、民事訴訟法、刑法、および治罪法が編成されている。その特徴として、所有権の絶対、契約の自由、過失責任などの諸原理が認められていた。

ドイツの占領以前の1939年には、フランスにおいて経済振興策を目的に、会計標準化委員会が組織された。そこでは、Plan Comptable Général⁽¹⁾（以下、Plan Comptableという。）の作成が始められた。そして、翌年の2月には、草案が提出されていた。占領後も、標準化委員会が、水面下でPlan Comptableによる会計標準化の研究を継続していた。戦争の終結後、1947年には、Plan Comptableとして制定する運びとなった。そして、1973年にイギリスがEuropean Community（以下、ECと略する。）

に加盟したことで、フランス国内では、本格的なEC内での国際化が始められた。その結果がPlan Comptable 1982である。

ここでは、1673年の商事王令から1982年のPlan Comptableまでのフランス会計の生成過程を論じている。本稿では、アングロ・サクソン諸国の会計思考との違いを顕著に示しながらも、フランス会計が日本においてどのように研究されてきたのかを解明していく。

なお、国際会計研究学会2018年度-2020年度研究グループの研究（以下、本研究グループと略する。）の課題は、フランスにおいて培われてきた国内での秩序性と国外での国際的調和化を明らかにし、その研究成果をどのようにJapan Generally Accepted Accounting Principles（以下、JP-GAAPと略し、日本基準と訳する。）に取入れるかによって、日本ではどのように国内的秩序性および国際的協調性を図ることができるのかを明らかにしていくところにある。

第1章 日本におけるフランス会計研究の意義

1-0. 研究課題

明治政府は、1873年（明治6年）にG.É. Boissonadeを日本に招聘した。そして、G.É. Boissonadeは、明法寮などでフランス法学を講義した。そのことが、日本で最初のフランスの社会科学を学ぶ機会となった。

Nobes・Parker [2008]の会計分類によると、ビジネスの実務から慣行化されて構築されていく会計体系と中央集権の下で法律によって規制される会計体系とに大別されている。後者の会計体系は、税法による影響が強いものと商法による影響が強いものとに分かれている。税法の影響が強い会計体系として、ベルギー、フランス、イタリア、スペインがある。これに

対し、商法の影響が強い会計体系として、日本、ドイツがある。いずれにしても、日本の会計体系は、フランスの会計体系と同じ中央集権の下でコントロールされている。ゆえに、本研究グループの研究課題は、フランスが会計体系を歴史的に生成してきた過程を研究することで、JP-GAAP への波及効果を明らかにしていくところにある。なお、1999年にフランスが International Financial Reporting Standards (以下、IFRS と略す。)を導入した経緯を調査し、研究することは、JP-GAAP の国際化にとって有益な示唆を与えるもの、と解される。

1-1. 研究目的

日本でのフランス会計研究を時代区分するとき、日本で刊行された書籍、論文などの数ないしは論題をベースに萌芽期、最盛期、低迷期、そして復活期という4つに分けられる(「図1-0」参照)。

萌芽期(1950年頃～1964年頃)には、片野一郎「フランスの平価切下と固定資産再評価」『産業経理』(1949)、中原千勝「フランス統一会計制度の研究—『1947年会計案』について—」『商学論集』(1955)、木内佳市「資本価値の低下と減価償却」『企業会計』(1955)などが、第二次世界大戦後のフランス経済の建直しに関わる論題を取上げていた。また、鎌田信夫「フランスにおける勘定学説の展開」『會計』(1961)などは、フランス会計の学説を論じている。

最盛期(1965年後～1994年頃)には、中村宣一郎「フランスにおける会計標準化の生成および発展(1)」『會計』(1965)、野村健太郎『会計標準化』の展望-ロゼール教授の最近の著作を中心に-』『商大論集』(1967)、岸悦三「フランス経営分析会計-フランス企業会計原則(プラン・コンタブル)解説にみられる実際原価計算と標準原価計算を中心として-1-」『広島商

大論集 商経編』(1967)などが、1942年に Plan Comptable を制定以後、Plan Comptable に関わる研究が盛んになってきた。Plan Comptable が1942年に生成された後、改訂を重ねてきた。すなわち、1978年には EC 第4号指令、1983年には EC 第7号指令の制定に伴い、Plan Comptable が1982年、1990年に改訂を重ねた。また、森川八洲男「フランス会計(文献紹介)」『産業経理』(1973)などは、制度会計に留まらず、文献研究をも取上げていた。

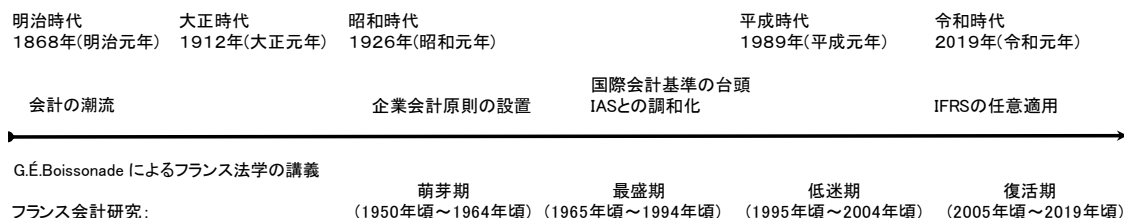
低迷期(1995年頃～2004年頃)になると、松井泰則「IAS とフランス会計基準」『立教経済学研究』(1994)、大下勇二「フランス会計の国際化対応-国家会計審議会の審議状況の分析を中心として-」『會計』(2001)などが、フランスでの International Accounting Standards (以下、IAS と略し、国際会計基準と略す。)との取組み方を研究し始めた。なお、内藤高雄「1947年プラン・コンタブルにおける二元論選択の理由(特集:現代会計学における諸問題)」『南山経営研究』(2004)などは、従前どおり Plan Comptable の歴史的意義を説いている。

復活期(2005年頃～2019年頃)になると、高山朋子「プラン・コンタブルと資本市場のグローバル化」『東京経大会誌 経営学』(2005)、斉藤昭雄「フランスにおける会計標準化の手段:IFRS とプラン・コンタブルを巡って(斉藤昭雄名誉教授古稀記念号)」『成城大学経済研究』(2012)などが、フランスの上場企業が IFRS を適用する際の軋轢を論じている。当時、日本においても、IFRS の導入が緊急の課題となっていた。2005年に、フランスが IFRS を適用したことで、その経験値を探り、日本でも生かしたい、と解される。こうして、日本では、フランス流の国際感覚を学ぶべく、フランス会計研究が盛んになってきた。なお、三光寺由実

子「中世フランス会計史-中世イタリア会計帳簿との比較研究-」『松山大学論集』(2011)な

どは、フランス会計の歴史に目を向けて研究している。

図1-0 日本でのフランス会計研究



なお、本研究グループでは、フランスかIFRSを導入した経緯を調べ、その経緯を日本の会計に当てはめることを試みていく。フランスの上場企業は、外部報告書としてIFRSを適用し、連結財務報告書を開示する。また、上場・非上場を問わず、フランスの企業は、Plan Comptableを適用し、個別財務報告書を作成する。同一の企業において、IFRSを適用したときの財務状態とPlan Comptableを適用したときの財務状態が異なることもある。そこで生じる差異は、フランス社会では受入れがたく、無駄な混乱を招く恐れもあった。

フランスは、国際的な協調を図るためにIFRSを導入した。しかし、現実として、中小企業には、IFRSを導入するだけの財力もなければ、導入するだけのメリットもなかった。そこで、中小企業は、納税申告に使える国内基準を用いて財務報告書を作成している。

上述のとおり、フランスは、IFRSを導入することで国外との協調性を図り、Plan Comptableの適用を認め続けることで国内での秩序性を堅持してきた。本研究グループの研究目的は、フランスでの会計基準の取組方を研究し、フランス流国際感覚を日本国内に応用することで、国外との協調性と国内での秩序性との均衡点を明らかにしていくところにある。

1-2. 研究の基本方針

1つの理論ないしは思想は、本質的に時代の産物であり、それぞれの時代の要請にもとづき生み出されたものである。いいかえれば、より規定的には、その時々¹の社会的経済的基盤のもとで、それとの一定の照応関係をもって表明される。したがって、一定の理論ないしは思想のもつ意義や特質をよりヨク把握するためには、それを、さらにその時代の社会的経済的基盤との関連において分析し、それのもつ歴史性を解明することが必要である(森川 [1978] 2頁)。

1-3. FR-GAAPの特徴

(1) 概念フレーム・ワーク

フランスは成文法の国であることから、その特徴を会計制度の中に見出すとするならば、債権者保護と確定決算主義である。1673年のフランス商事王令では、商人の記帳義務が定められている。ここでの記帳義務は、安全な商取引の確立を目的としていた。ここに、フランスの債権者保護思想の発祥をみることができる(仁木 [2018] 86頁)。

また、会計は、税法上の所得計算ならびに会社法上の配当可能利益計算の基礎となる。その意味では、会計を基軸とした確定決算主義が芽生えてきた(仁木 [2018] 99頁)。今日のフラ

ンスにおいても、債権者保護と確定決算主義の流れが脈々と受継がれている。

(2) 基本理念

フランスでの伝統的な一般原則として、正規性、誠実性、および慎重性が挙げられる（吉岡 [2005] 69-70 頁）。正規性は、会計規準に従って会計処理することを求めている。これに対し、誠実性は、会計人としての心の持ち方を説いている。極言するならば、会計人に他人を欺く意思がなければ、たとえ間違った会計報告しても罪に問われることがなかった。もっとも、今日では、一定の会計知識がある前提での心の持ち方を説いている。

慎重性は、一般原則の中でも最も重要な原則といわれている。保守的な会計処理することで、企業それ自体の存続が担保されている、と解している。

(3) 重視する財務情報

今日でも、資産を「正の財産」、負債を「負

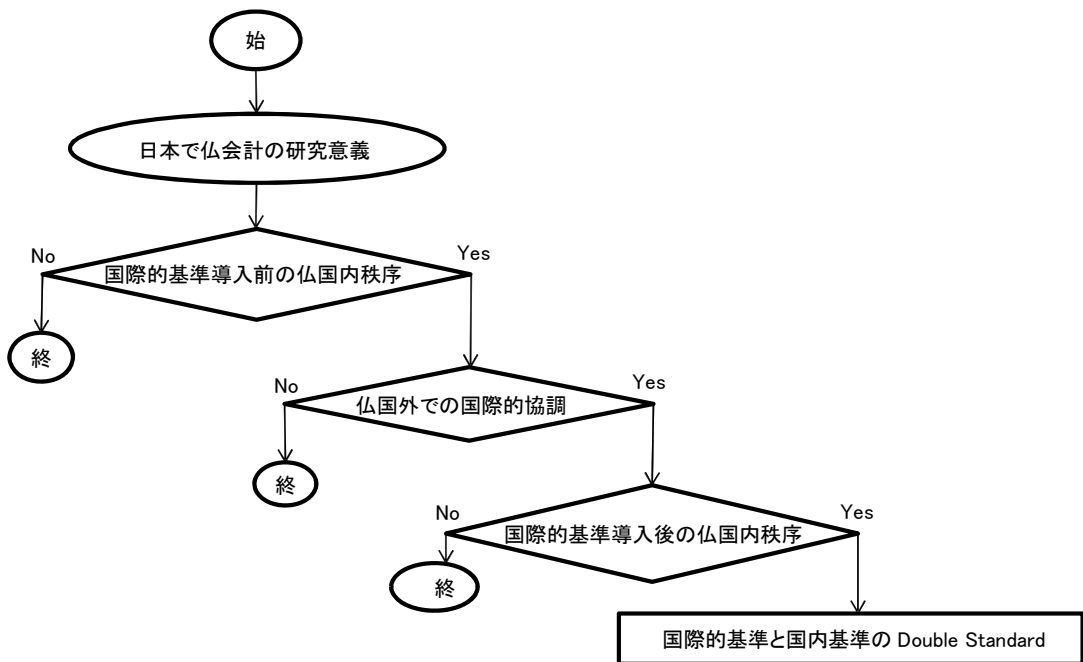
の財産」と呼んでいる。その意味では、所有権に拘り、独占的な支配による資産概念を拒み続けている。

(4) 利益概念

成果計算書は、貸借対照表の一勘定として位置付けられていた。その根底には、財産の増減によって利益が算出される、と解している。その意味では、資産から負債を差引いた包括的な利益概念を堅持している。

フランスは、長年にわたって培われてきた会計方針を変え、時代ともに変遷していく中で、使えるものは使い続ける（「図 1-1」参照）。陳腐化し、使い続けられなくなったときに、初めて一新する。国際的基準をフランス国内に持込んでも、それまでの France Generally Accepted Accounting Principles（以下、FR-GAAP と略し、フランス基準と訳す。）を放棄せずに使い続ける。その例として、ファイナンス・リースの独占的使用を根拠とした資産性を拒んでいる。

図 1-1 フランス的会計秩序



1-4. 日本への波及効果

2019年時点での日本では、JP-GAAP、IFRS、United States Generally Accepted Accounting Principles（以下、US-GAAP と略し、米国基準と訳す。）、および、Japan's Modified International Standards（以下、JMIS と略し、修正版国際基準と訳す。）が共存することになった。4つの基準からいずれかの基準を、上場企業が選ぶことになる。

無用な混乱を是正し、日本国内での秩序を保つには、フランスの国際的感覚と国内秩序を参照する。そうすると、国内では、IFRS の適用を認めながらも、別枠の上場部門を設ける。すなわち、従来とおり上場部門には、JP-GAAP、US-GAAP、および JMIS を適用した企業が上場する。これに対し、IFRS 上場部門を新たに設けて、IFRS を適用した企業は、IFRS 上場部門に上場することになる。このことによって、日本では、IFRS との国際的協調関係が保たれ、かつ、国内での JP-GAAP の堅持による国内秩序が保たれることになる。

第2章 17世紀から19世紀までのフランス会計学研究の意義

2-0. 研究課題

われわれが生きている現在は、過去の帰結としてある現在である。現在の日本の会計と法の現状を理解しようとするとき、その始点にまで遡って理解することは有意義である。17世紀のフランス会計学研究、すなわち、「会計の原点たる近代商法の祖、フランス商事王令の会計規定」（岸 [1975] 1 頁）を再考する意味はここにある。同時に、混迷を深める現在から将来を見渡すとき、将来を考える礎としても、歴史研究は有意義である。

本研究グループの研究の基本方針に基づき、17世紀から19世紀までのフランス計研究をたどることで、会計と法の結合の始点はどのような特徴を有していたのか、それは日本へどのような波及効果を有したのかを明らかにしたい。

2-1. 17世紀から19世紀のフランス会計はどのようなものだったのか

(1) フランス会計制度の時代区分

フランス会計制度の時代区分は、吉岡 ([1993] 56 頁) によれば次のように区分される。

- ①第1段階（1673年～1807年）
- ②第2段階（1807年～1953年）
- ③第3段階（1953年～1983年）
- ④第4段階（1983年～現在）

第1段階は、世界最初の1673年商事王令、詐欺破産の防止のために商業帳簿の作成規定を導入し、法と会計の結合形態の始点である。第2段階は1807年 Napoléon 商法典によって特徴づけられる。それは、株式会社に関する世界最初の一般的立法であり、株式会社の基本的特徴である株主の有限責任および株式の分割に関する規定を導入した。第3段階は、損益法思考の大幅な導入を導入した段階である。第4段階は、欧州共同体の会計規定をフランス商法に導入した段階である。ここでは、第1段階に焦点を当てる。

(2) 第1段階の会計制度の特徴

第1段階（1673年～1807年）では、1673年フランス国王 Louis Dieudonné (ルイ・デュードネ) 14世王令(商事王令)が、Jean-Baptiste Colbert (ジャン・バティスト・コルベール) 蔵相による重商主義の政策の一環として制定された(森川 [1978] 11 頁)。「会計史におけるフランスの地位は商事王令にある」(小津 [2017] 78 頁)とも、会計規定が近代国家の法令中におかれたのは、原始商法たる1673年

フランス商事王令中のそれをもって嚆矢とする（岸 [2015] 1 頁）とも、特別な表現をもっていい表される。

これは 12 篇 122 条からなり、「第 3 篇 大商人、普通商人および銀行業者の帳簿及び記録簿」にて 10 条からなる商業帳簿作成に関する規定を設けていた。フランスにおける統一的商事立法の創設を代表するばかりではなく、「世界最初の成文商法典」としての意義を有する（森川 [1978] 11 頁）。

(3) 1673 年商事王令と『完全な商人』

1673 年商事王令^②は次の規定を備えている。第 3 章「商人及び銀行業者の帳簿及び記録簿について」（全 10 カ条）

第 1 条 帳簿作成；卸売並びに小売を行う商人は、帳簿を備え、これに一切の取引、為替手形、債権及び債務、並びに家事費用に充てた金銭を記載せねばならない。

第 8 条 財産目録の作成；総ての商人は、また同じ 6 カ月の期間内に、自己の一切の動産・不動産及び債権・債務の財産目録を作成して、これに署名せねばならない。これは 2 年ごとに照合され、改新されねばならない。

これらの規定の趣旨は次の通りである（安藤 [2011] 5 頁）。

「詐欺破産の防止と商事裁判における帳簿の証拠としての利用」

- ①破産時点で財産の実在高と比較することで商人の財産隠匿の有無を判明させる。
- ②商人が定期的に自己の財産状態を把握することで、自己の資力に応じた取引をおこなえるようにし、自己の資力の認識不足による破産を防止する。

商事王令は、2 年ごとの財産目録の作成を義務づけたが、その財産目録の形式や内容に、さらにいえば、そこに記帳される各種財産はどのように評価されるのかという問題には何一つ

明示していない（森川 [1978] 15 頁）。そこで、本王令の起草者である J. Savary が著した『完全な商人』（Le Parfait Négociant）から、当時の商人の会計慣行を伺い知ることができる。

J. Savary 『完全な商人』1673 年は、王令の起草者による解説であり、包括的、網羅的、体系的商業論である。その第 1 部第 4 編において、商事王令の財産目録に言及する。

「第 33 章 事業遂行において相当な取引をしている小売商人が守るべき秩序と彼らの簿記手法について」、第 34 章 普通の取引をしている商人の仕入日記帳、売上日記帳、理由帳（元帳）の様式」（岸 [2019] 5 頁）。岸 ([2019] 5-6 頁) は、次のような特徴を指摘する。「…財政状態、経営成績の把握の重要性を説き、財産目録を毎年作成すべき、…いわゆる財産目録に続いてそれらを要約した貸借対照表を挙げ、これを含んだものを財産目録とした。」彼は、「棚卸資産評価における低価主義を説き、債権を良好な債権、疑わしい債権、不良債権に分類する。さらに未払給金、前払給金を計上することによって見越し、繰り延べを行っている。…このようにして財産法的損益計算、担保力表示を説くのである。」

2-2. これらの時代をどう解釈するか

(1) 会計と法の原点を確認する

会計の原点たる近代商法の祖、フランス商事王令の会計規定としての始点を確認する。指摘された特徴は、Napoléon 商法典、プロイセン普通国法、ドイツ普通商法典に重要な影響を与え、K. F. H. Roesler（ロエスレル）草案を経て、日本の旧商法にも引き継がれる部分がある（弥永 [2018] 34 頁）。いうまでもなく、この規定から、欧州の商業帳簿と財産目録に関する法の規定が広まっていった。現在、IFRS などのアングロ・サクソンの会計と、フランスをは

はじめとする大陸型の会計の乖離が指摘され、その調和化・収斂などの動きがみられるが、欧州諸国の会計と法律には、共通の起源（・歴史）があることを意識することは重要である。共通の歴史から、現在の状況を理解することで、ギャップや乖離を知るための「共通の出発点」となりうる。

(2) 経済的コンテクストから解釈する

フランス商事王令は、Louis14 世治下に J-B. Colbert によって推進された重商主義政策の一環を担うものである。その前文には、個人の財産と国富の源泉をなす商業の繁栄を持続させるために、当時、商人間に蔓延していた詐欺から善意の第三者を保護し、経済社会における取引秩序を維持することをその基本的立法趣旨としていた（森川 [1978] 14 頁）。

(3) フランス的二元論（評価の自由度）

記したように、商事王令は財産目録の作成を義務づけたが、その財産目録の形式や内容、そして、財産の評価問題に関しては明示していない。森川は、ドイツとフランスの経済発展が同じ段階にあったことを考慮して、両国における「法と会計の結合形態の異質性」（森川 [1978] 5 頁）を指摘する。フランス商法は、もともと債権者保護の見地に立ちながらも、ドイツ商法のように、評価規定、その他の計算規定を厳格に法定し商人的実践を尊重するという建前を取っていた。そのため、フランスでは、ドイツでみられたような、静態会計に立脚する法と本質的に動態会計を志向する商人的会計の対立・抗争といった問題は生じなかった。そして、商人会計においては、商法上、容易に自己を貫徹しうる制度的基盤が早くから存立したという。森川は、これらのフランス会計における *Freiheit*（評価の自由度）に注目することは、その後のフランス会計の展開、ないしその特性を理解するうえで極めて重要と指摘する（森川

[1978] 5 頁）。

この卓越した指摘から、*Plan Comptable* に原価計算や付加価値会計を取入れて有機的に結合させたことも想起される。そして、EC 会社法指令において、アングロ・サクソン会計との衝突が懸念された時期もあった。その際、イギリスにおける「真実かつ公正な概観」を「忠実な写像」としてフランスらしい国際化の流れを射止めることができた。また、EU 域内での IFRS 強制適用に際しても、上場会社の連結財務諸表にのみ、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 *Plan Comptable* を適用するという連単分離の選択をした。

この会計の自由度・二元論は、日本の将来の会計制度を考えるにあたって参考になろう。

(4) 経済を動かす力としての会計

アングロ・サクソンの会計は、資本市場を通して経済に作用する。これに対して、フランス会計は、詐欺から善意の第三者を保護し、経済社会における取引秩序を維持することで、商業の繁栄を意図する。岸（[1975] 3 頁）は、フランス商事王令規定が債権者保護、企業の経営管理への役立ちの両方をねらいとして成立した、と解釈する。安藤の②の視点ともいえよう。資本主や投資家の視点からではなく、企業の経営管理の視点で会計をとらえることは重要である。商業帳簿と財産目録で、まず「自己を知ること」で、経営の基盤を高め、苑で企業価値を生み出すという、商人的気質、経営管理的視点で会計を構築する。さらに、経済や法的形態など環境と会計との関わりに着目すること、あるいはアングロ・サクソン以外の観点で、会計をみることも重要な意味合いを持つ。

(5) 低価法の原基形態

この段階の会計思考に、低価法の原基規定を見出すこともできる（森川 [1978] 20-21 頁）。

従来、Schmalenbach Eugen（シュマーレンバッハ・ユージェン）、その他の諸論者によって商事条例（ママ）の立法趣旨に直接結びつけて、J. Savary の考え方が解釈されたために、債権者保護を目的とする財産計算的思考、つまり静態論を代表するものと一義的に評価された。彼が説く低価主義評価原則も、もっぱら債権者保護目的への役立ちという観点から把握され、商品価値を内輪に見積り、債務弁済能力を控え目に測定する、と解された。それは『完全な商人』の一つの側面、それこそまさに本質的な側面を看過ないし軽視している、といわざるをえない。本書は前期的資本の担い手としての商人の観点から著されたもので、終始一貫して商人的観点が貫かれている。

森川は、その観点に立脚して「商人的利益計算の必要性」を力説している。J. Savary の説く低価主義も、期末に残存する商品在高の低評価にとどまるだけではない。それを通して「期間利益の控え目の計上」、場合によっては「配当可能利益の控え目の計上」をもたらすことに、積極的な意義がある。立法趣旨である債権者保護という外在的要請にこたえつつ、資本調達に備えながら、商人ないしは企業の本質に根ざす慎重な損益計算志向に、いいかえれば「企業維持思考」を貫徹させていた。

以上、17世紀から19世紀までのフランス会計研究をたどることは、共通のルーツを求めることは、もちろん、フランス会計の特徴である Freiheit（評価の自由度）や二元性を検証することは、日本の将来の会計制度を考える上では、極めて参考になる。

第3章 Plan Comptable Général

3-0. 特徴と展開

Plan Comptable という標準会計制度は、す

で第2次世界大戦中の1942年にドイツ占領軍の指導により公表された1942年 Plan Comptable に端を発する。その後、大戦後の1947年に初めてフランス自らの手で公表され、1957年、1982年にそれぞれ改訂がおこなわれた。そして、上場会社の連結財務諸表へのIFRS適用というEUの選択を受けて、1999年に改訂をおこない、現在に至っている。したがって、Plan Comptable の研究は、まさにフランスにおける会計制度の研究そのものであるといえ、日本でも多くの研究者が Plan Comptable の研究に取り組んできた。

Plan Comptable の特徴として、財務会計の領域と原価会計・管理会計の領域を包含し、すべての勘定科目に10進法による勘定番号を付した、Cadre Comptable（カドル・コンタブル）を中心とした勘定組織の存在があげられる。これは、E. Schmalenbach が1927年に公表した Kontenrahmen（コンテンラーメン）で明らかにしたものであり、財務会計に原価計算を融合したシステムである。制度として、現在でもこれを維持しているところに、フランスの会計制度の最大の特徴がある、といえる。

3-1. 1942年 Plan Comptable

1942年 Plan Comptable については、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はいなかった。したがって、1942年 Plan Comptable についての研究業績は、日仏ともに非常に少ない。これは、1942年 Plan Comptable が占領下でドイツ軍の指導の下で、経済統制のために作成され、公表されたことによる。すなわち、E. Schmalenbach の Kontenrahmen を、1937年に戦時統制のために改悪した強制 Kontenrahmen (Plan Göring: ゲーリング・プラン) を模倣したもので、戦後の Plan Comptable の展開とは全く関係のない

ものである、と解されていたからである。というのも、この1942年 Plan Comptableは、財務会計と原価会計を同じ枠組みで扱った、いわゆる一元論の勘定組織から成立っていたからである。

そのような中でも、すでに1950年代から1960年代にかけて、青木侑、中原千勝、佐藤孝一、中村宣一郎らが、著書や論稿で1942年 Plan Comptableについて論じている。また、1980年代には野村健太郎、大下丈平が、そして、1990年代から21世紀にかけては本研究グループの内藤高雄や金子輝雄が1942年 Plan Comptableについての研究を発表している。

中原、佐藤、中村らは、1940年6月のドイツによる占領以前に、1939年7月の保険会社に対する会計規制や戦時国民必需品生産企業に対する会計規制の発表など、会計標準化を志向するフランス独自の動きが存在していたことを指摘している。

また、野村は、業種別組織委員会と適合委員会の存在を指摘している。さらに、内藤は、上記に次のことを加えている。

- * 20世紀前半に欧米各国に会計標準化の動きがあり、フランスはその動きを主導していたこと
- * この動向の一環として、1942年 Plan Comptableが作成されたことを、Plan Comptable自らが明確に記述していること
- * 1942年 Plan Comptableが単にKontenrahmenの翻訳ではなく、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入れようと工夫していること
- * ドイツの占領以前の1939年11月に、経済振興策をテーマとして、会計標準化のための委員会が組織され、Plan Comptableの作成を開始し、翌年2月に草案が提出されていたこと

以上のことから、1942年 Plan Comptableは、ドイツによる占領の影響を受けてはいたものの、それ以前からフランス国内でも会計標準化が志向されていた。そして、1942年 Plan ComptableはKontenrahmenをベースにはしていたものの、そこに可能な限りフランス的会計思考を織込んだものであった、といえる。

3-2. 1947年 Plan Comptable

1946年、フランスでは、大統領令によって会計標準化委員会(Commission de Normalization de la Comptabilité)が設置された。翌年には、1947年 Plan Comptableが公表された。そして、Plan Comptableを一般的適用化するために、新たに会計高等審議会(Conseil Supérieur de la Comptabilité)が創設された。というのも、この1947年 Plan Comptableはすべての企業に対して適用されたものではなく、その適用は任意であったからである。

この1947年 Plan Comptableが一般にはPlan Comptableの第1版とされており、戦後の経済復興計画の一環として、公表されたものである。したがって、国民経済計算に対する資料提供を第一義的目的としている。また、その勘定組織は、一見したところ、1942年 Plan Comptableのそれとは大きく異なっている。一般会計と分析会計を同一の勘定組織の中で相互に独立させた形式一元実質二元の体系の勘定組織であった。ところが、内容面では、分析会計の部について、依然として原価計算にとどまる状況であった。そういう点では、前記の任意適用という点とも併せて、多分に暫定的なPlan Comptableであった。そして、10年後の1957年には、完成版ともいえる新しいPlan Comptableが出ることになる。

この1947年 Plan Comptableについても、施行期間が10年間という短期であったことも

あり、日本における研究業績はそれほど多くはなかった。青木、中原、佐藤、中村らに加え、木内佳市が1950年代から1960年代にかけて、著書や論稿で1947年 Plan Comptable について論じている。また、1990年代から21世紀にかけては、内藤や金子も研究を公表している。中原や中村は、1947年 Plan Comptable 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ている。また、内藤は、1947年 Plan Comptable の Cadre Comptable と1942年 Plan Comptable の簡易版のそれとの関係、およびフランス国内の経済計画 (planification) や1948年にパリで開催された国際会計会議との関係に言及している。そして、金子は、1947年 Plan Comptable と Marshall Plan (マーシャルプラン) との関係や会計標準化の過程について言及している。

3-3. 1957年 Plan Comptable

1947年に Plan Comptable を公表したとはいえ、すでにその問題点を自覚していた会計高等審議会は、Plan Comptable の改訂案を作成した。会計高等審議会のあとを引継いだ Conseil National de la Comptabilité (国家会計審議会と訳し、C.N.C.と略す。)が1957年に Plan Comptable を公表することになる。この1957年 Plan Comptable は、分析会計の領域を中心に1947年 Plan Comptable を改訂しており、最先端の管理会計的手法の導入を可能にしている。そういう意味で、1947年 Plan Comptable の暫定的性格を払拭した、といえる。ここに形式一元実質二元の勘定組織を持つ、フランスの Plan Comptable が確立したのである。

1957年 Plan Comptable については、木内と中村によって『標準会計制度』として翻訳された日本語版が出版された。したがって、1960

年代以降、日本でも多くの研究者によって著書や論稿が発表されている。そして、この1960年代以降、日本におけるフランス会計研究、そして、Plan Comptable 研究は最盛期を迎えることになる。

青木、木内、中村、野村、村上仁一郎、岸悦三、鈴木義夫、森川八洲男、安平昭二、山浦瑛子、小関誠三、高尾裕二、斉藤昭雄、松井泰則、伊藤秀俊らが、多くの研究業績を発表している。

中村、野村、斉藤は1957年 Plan Comptable の各勘定を詳細に研究し、山浦は1957年 Plan Comptable と J. Fourastié (フォーラステイエ) の会計観との関係を、伊藤は1957年 Plan Comptable における外貨換算会計に関する論稿を発表している。また、青木は1957年 Plan Comptable で明確にされた、付加価値会計制度と資本維持会計制度について、詳細に論じている。

以上のとおり、1957年 Plan Comptable は1947年 Plan Comptable の暫定的性格を払拭したもので、形式一元実質二元の勘定組織を持つ、フランスの Plan Comptable はこの1957年 Plan Comptable によって確立したのである。

3-4. 1982年 Plan Comptable

1960年代後半に入ると、国内の法的、経済的社会的情勢の変化およびコンピュータの情報処理技術の発展の対応から、1957年 Plan Comptable の改訂を求める議論が活発化することになる。そこで、C.N.C.も改訂作業を進めることになった。当初の改訂作業の中心は、付加価値計算の進化を Plan Comptable にどのように取入れるかであった。

日本でも、この問題に関しては、青木、中村、野村、斉藤、岸、高尾裕二、中原章吉、小関、金井正、山浦、大下勇二、松井、辻村和佑・辻

村雅子らに加え、本研究グループの研究メンバーである吉岡正道、小津稚加子が研究業績を発表している。中村、野村は Plan Comptable の改訂の方向性について研究している。また、青木、斉藤、金井、小関は、J. Boutan (ブータン)、J. Delsol (デルソル)、J. Fourastié (フーラスティエ) らの経済理論が付加価値会計制度に与えた影響について研究している。しかしながら、この改訂の方向は、1978年に EC 加盟各国に通知された会社法第 4 号指令の草案が明らかになると、EC との調和化の観点から、残念ながら後退することになった。なお、1970年にアフリカ・マダカスカル共同機構に属する諸国に対して共通の標準会計制度として公表された Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne (以下、OCAM と略す。) プランに付加価値計算の進化を Plan Comptable に取入れる方向での改訂作業の成果をみることができた。斉藤、中原、小津は、OCAM プランについて詳細な研究をおこなっている。

さて、前記の EC 会社法第 4 号指令の Plan Comptable に対する影響についてであるが、これは 1973年にイギリスが EC に加盟したことと大きく関係してくる。すなわち、EC 第 4 号指令に、これまではなかったアングロ・サクソンの会計思考が導入されたのである。したがって、Plan Comptable の改訂作業も第 4 号指令の精神を尊重した形で再考されることになる。

この問題についても、中村、野村、森川、黒川保美、山浦、斉藤、吉岡、高尾、大下丈、蟹江、松井、伊豫田隆俊、藤井秀樹、小津、大下勇ら多くの研究者の業績が公表されている。

以上のとおり改訂作業を踏まえて、1982年 Plan Comptable は公表された。この Plan Comptable は上述のとおり、フランス内外の諸

情勢の進化を取込みながら、EC 加盟各国の会計制度との調和化を重要視した Plan Comptable であった。

この 1982年 Plan Comptable の公表とともに、日本における Plan Comptable 研究も絶頂期を迎える。中村、野村、斉藤、山浦、高尾、伊与田、岡田裕正、松井、大下丈、蟹江、小関、黒川、大下勇、吉岡、藤井、小津、伊藤、内藤らが研究業績を発表している。また、1982年 Plan Comptable については、中村、森川、野村、高尾、大下が翻訳し、『フランス会計原則』という表題で出版している。

3-5. その後の Plan Comptable の展開

1982年 Plan Comptable 公表以後、1995年に EU 委員会が 2005年までに IFRS を域内のすべての上場会社に適用する方針を公表した。そうすると、日本における Plan Comptable 研究も急速に衰退期に向かう。しかしながら、結果として、フランスは、Euronext Paris (ユーロネクストパリ) 市場上場会社の連結財務諸表にのみ、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 Plan Comptable を適用するという選択をした。これによって、21世紀にはいると、日本における Plan Comptable 研究も復活期を迎えている。

4. おわりに

以上、1673年の商事王令から 1982年の Plan Comptable までのフランス会計の生成過程を検討してきた。なお、本研究グループでは、アングロ・サクソン諸国の思考との違いを顕著に示しながらも、フランス会計の歴史的研究がどのように JP-GAAP に波及的な効果を及ぼすことになるのかを明らかにしていきたい、という問

題意識を持ち続けている。

フランスでは、ドイツの占領以前の1939年に経済振興策を目的に会計標準化委員会が組織され、Plan Comptableの作成が開始され、翌年2月には草案が提出されていた。この委員会が占領後も、水面下でPlan Comptableによる会計標準化の研究を継続したことで、第2次世界大戦の終結後、1947年プランとして結実した。1948年にパリで開催された国際会計会議では、このフランスの会計標準化に対する思考が、明確にされているのである。そして、1973年にイギリスがECに加盟したことで、フランス国内では、アングロ・サクソンの会計観を導入したPlan Comptableを1982年に制定した。ここに、EC内で国際化がみられる。

上述のとおり、フランスは20世紀前半期に欧米諸国で広がった会計標準化思考を、第2次世界大戦後も進化させている。そこには、まさにフランスの独自性がある、といえる。

注

- (1) Le Plan Comptable Généralは、フランスに登録された企業が適用する会計標準化の規則集である。この規則集は、国家会計審議会によって編成された。
- (2) 法律などの引用・翻訳に関しては、先行研究を参考にした。

参考文献

安藤英義 [2017] 「会計帳簿と財産目録・会計の原

点とその現状』『専修商学論集』(105), 1-17頁。
安藤英義 [2011] 「商法・会社法会計の展開」安藤他責任編集『企業会計と法制度』中央経済社, 3-50頁。

Commission de Normalisation de la Comptabilité [1947], *Plan Comptable Général 1947*.

Commission Interministérielle [1943], *Plan Comptable Général*, Edition Delmas.

C.N.C. [1957], *Plan Comptable Général 1957*.

C.N.C. [1986], *Plan Comptable Général 1982*.

Organisation Commun Africaine, Malgache et Mauricienne [1970], *Plan Comptable Général—Organisation Commun Africaine, Malgache et Mauricienne—*.

ジェイコブ・ソール (村井章子訳) [2015] 『帳簿の世界史』文藝春秋。

岸悦三 [2015] 「わが国会計史研究の足跡・フランス商事王令会計規定研究」『会計史学会年報』第34号 1-11頁。

岸悦三 [1975] 『会計生成史』同文館。

森川八洲男 [1978] 『フランス会計発達史論—フランス動態論の形成過程に関する研究』白桃書房。

Nobes, C. and Parker R. B. [2008], *Comparative International Accounting*, Tenth Edition, Prontice Hall.

仁木久恵 [2018] 『フランス会計の展開—複式簿記の生成から現代—』千倉書房。

小津稚加子 [2017] 「わが国におけるフランス会計学の潮流」『企業会計』第69巻第3号, 77-80頁。

大下勇二 [2018] 『連単分離の会計システム』法政大学出版局。

畷村剛雄編著 [1993] 『比較会社法会計論』白桃書房。

弥永真生 [2018] 「フランス商事王令のもとでの記帳義務」『企業会計』第70巻第1号, 34-40頁。

吉岡正道 [1993] 「フランスの会計法令と会計制度」畷村編著『比較会社法会計論』白桃書房。

吉岡正道 [2005] 『フランス会計原則の史的展開—基本原則の確立と変遷—』森山書店。