

**Schriften zur wirtschaftswissenschaftlichen
Analyse des Rechts**

Band 9

**Die Geschichte des
französischen Bilanzrechts**

Von

Dr. Hans Diekmann



Duncker & Humblot · Berlin

HANS DIEKMANN

Die Geschichte des französischen Bilanzrechts

Schriften zur wirtschaftswissenschaftlichen Analyse des Rechts

herausgegeben von

**Heinz Grosseckler, Münster · Bernhard Großfeld, Münster
Klaus J. Hopt, München · Christian Kirchner, Hannover
Dieter Rückle, Trier · Reinhard H. Schmidt, Trier**

Band 9

Die Geschichte des französischen Bilanzrechts

Von

Dr. Hans Diekmann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Diekmann, Hans:

Die Geschichte des französischen Bilanzrechts / von Hans Diekmann. – Berlin: Duncker u. Humblot, 1991

(Schriften zur wirtschaftswissenschaftlichen Analyse des Rechts; Bd. 9)

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 1990

ISBN 3-428-07129-8

NE: GT

D 6

Alle Rechte vorbehalten

© 1991 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Fremddatenübernahme und Druck:

Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61

Printed in Germany

ISSN 0935-5065

ISBN 3-428-07129-8

Vorwort

Diese Arbeit lag im Sommersemester 1990 der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation vor. Mein besonderer Dank gilt Herrn Professor Dr. Bernhard Großfeld, der die Arbeit angeregt und betreut hat, und Herrn Professor Dr. Heinz Holzauer, als Zweitberichterstatter. Weiter danke ich dem Deutschen Akademischen Austauschdienst, der meinen Forschungsaufenthalt in Paris durch ein Stipendium gefördert hat, sowie der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, die diese Veröffentlichung finanziell unterstützt hat.

Bielefeld, im Frühjahr 1991

Hans Diekmann

Inhaltsverzeichnis

Einleitung

1. Teil

Ursprünge und Entwicklung der Buchführung bis zur Ordonnance de Commerce von 1673

A. Die Buchführung der norditalienischen Städte im Mittelalter	16
I. Wirtschaftliche Voraussetzungen	16
II. Entwicklung der Buchführung	17
III. Luca Pacioli und sein Werk über die Buchführung	19
IV. Exkurs: Die Buchführung vom Altertum bis zum Mittelalter	21
1. Mesopotamien	22
2. Ägypten und Griechenland	22
3. Rom	23
V. Die Ursprünge des Werkes von Luca Pacioli	23
B. Die Buchhaltung in Frankreich im 14. und 15. Jahrhundert	24
C. Der Weg der doppelten Buchführung von Norditalien nach Frankreich	25
I. Flandern und das Werk Jan Ympyns	25
II. Pierre Savonne	28
1. Inhalt des Buches von Savonne	28
2. Einfluß auf Frankreich	30
III. Handelsverbindungen zwischen Frankreich, Flandern und Norditalien ..	31
D. Weiterentwicklung der Buchführung in Frankreich im 16. und 17. Jahrhundert	32
I. Übernahme der doppelten Buchführung	32
II. Bedeutung des Journals	33
III. Abzeichnung der Handelsbücher	33
IV. Inventar und Bilanz	34
1. Jean André	34
2. Claude Irson	35
3. de la Porte und andere Autoren	35
V. Sinn und Zweck der Buchführung in Frankreich im 16. und 17. Jahrhun- dert	36
VI. Die kaufmännische Praxis	36

2. Teil

Die Ordonnance de Commerce von 1673

A. Entstehung der Ordonnance de Commerce	38
I. Gründe für die Schaffung der Ordonnance de Commerce von 1673 ..	38
1. Zentralismus Ludwig XIV	38
2. Konkurse und Betrügereien im Handel	39
3. Colbertismus	40
a) Florierender Handel	40
b) Höhere Steuereinnahmen	40
II. Vorbereitungsarbeiten zur Ordonnance de Commerce	41
B. Buchführungsregeln der Ordonnance de Commerce	42
I. Buchführungspflicht	42
1. Journalbuch (Titel III Artikel 1 und 2)	42
a) Inhalt der Regel	42
b) Doppelte Buchführung in der Ordonnance de Commerce	44
2. Kopierbuch der ausgehenden Briefe (Titel III Artikel 7)	44
3. Zweck der Buchführungspflicht	45
II. Regeln, die die Echtheit der Bücher sichern sollten	46
1. Abzeichnung der Bücher durch den Handelsrichter oder den Bürgermeister (Titel III Artikel 3 und 4)	46
2. Äußere Form des Journalbuches (Titel III Artikel 5)	47
III. Beachtung der Vorschriften in der Praxis	48
1. Geringe Anwendung der Regeln	48
2. Gründe für die Nichteinhaltung der gesetzlichen Pflichten	48
3. Sanktionen bei Nichteinhaltung (Titel XI Artikel 3, 11 und 12) ...	49
IV. Inventarpflicht (Titel III Artikel 8)	50
V. Verwendung der Bücher im Prozeßfall (Titel III Art. 9 und 10)	51
C. Jacques Savarys Kommentar zur Ordonnance de Commerce	53
I. Lebenslauf Jacques Savarys	53
II. Savary zur Buchführung	54
1. Geschäftsbücher	54
2. Bewertung des Inventars	55
3. Bilanz	56
III. Verbreitung und Weiterentwicklung des „Parfait Négociant“ Jacques Savarys	57
D. Resümee und geschichtliche Beurteilung der Buchführungsregeln der Ordonnance de Commerce	58

3. Teil

Entwicklung im 18. Jahrhundert

A. Gesetzliche Maßnahmen zur Durchsetzung der amtlichen Abzeichnung von Geschäftsbüchern	60
B. Reformentwurf der Handelskammer zu Rouen	63
C. Vorschläge der Commission de Révision de l'Ordonnance de Commerce von 1778 (Projet Mirosmenil)	64
I. Buchführungsregeln der Reform	64
1. Pflicht und Kontrolle der Haltung eines Journalbuches (Titel II Artikel 1 bis 4)	64
2. Inventarpflicht (Titel II Artikel 6)	65
3. Verwendung der Bücher im Prozeßfall (Titel II Artikel 7 bis 9) ..	65
4. Resümee	66
II. Gründe für das Scheitern der Reform	66
D. Edmond Degranges père	67
E. Resümee	68

4. Teil

Entwicklung des Bilanzrechts im 19. und Anfang des 20. Jahrhunderts

A. Kommission zur Erarbeitung eines Handelsgesetzbuches von 1801	69
I. Einsetzung der Kommission und Zweck ihrer Arbeit	69
II. Buchführungsregeln des Kommissionsvorschlages	70
1. Buchführungs- und Inventarpflicht (1. Buch II. Titel Artikel 4 und V. Titel Artikel 46)	70
2. Regeln, die die Echtheit der Bücher sichern sollten (1. Buch II. Titel Artikel 5 bis 7)	71
3. Beweiskraft der Handelsbücher im Prozeß (1. Buch II. Titel Artikel 8 bis 11)	72
4. Bilanzerstellung im Konkursfall (3. Buch II. Titel Artikel 361 und 363, V. Titel Artikel 396 und VIII. Titel Artikel 420)	73
5. Sanktionsvorschriften	74
III. Resümee	74
B. Code de Commerce von 1807	75
I. Buchführungsregeln	75
1. Buchführungspflicht	75
a) Journalbuch (Artikel 8 Satz 1 und Artikel 84)	75
b) Registrierung der Geschäftskorrespondenz (Artikel 8 Satz 2) ..	77

2. Inventar (Artikel 9)	78
a) Änderungen gegenüber der Ordonnance de Commerce	78
b) Bewertung	78
c) Bilanz	79
3. Formvorschriften und Regeln, die die Echtheit der Bücher sichern sollen (Artikel 12 und 11)	80
4. Verwendung der Bücher im Prozeßfall (Artikel 13 bis 17 und 109)	82
5. Geschäftsbücher im Konkursfall	84
a) Pflicht zur Bilanzerstellung (Artikel 470 und 471 von 1807) ..	84
b) Sanktionen bei Fälschung und für nicht ordnungsgemäß geführte Geschäftsbücher (Artikel 587 Nr. 3, 591, 593 Nr. 4 und 7, 594, 438, 439 von 1807 und 586 Nr. 6, 591, 584 von 1838)	85
II. Resümee	87
C. Reformvorschläge zum Code de Commerce	88
I. Gründe für Reformversuche	88
II. Inhalt der Reformprojekte	89
1. Journalbuch und Briefkopierbuch	89
2. Bewertung des Inventars und Aufstellung einer Bilanz	91
3. Regeln, die die Echtheit der Bücher sichern sollten	92
D. Buchführungsregeln im Gesellschaftsrecht	94
I. Entwicklung eines Gesellschaftsrechts außerhalb des Code de Commerce	94
II. Bilanzrecht im Gesetz über die Kapitalgesellschaften von 1867	94
1. Gründe für die Entwicklung des Bilanzrechts im Aktienrecht	94
2. Buchprüfer (Artikel 32 und 33)	95
3. Inventar, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Artikel 34, 35 und 45)	97
4. gesetzliche Rücklage (Artikel 36)	99
5. Publizitätspflichten (Artikel 35)	100
6. Resümee	101
III. Reformvorschläge zum Bilanzrecht der Aktiengesellschaft von 1867	101
1. Anlaß für Reformüberlegungen	101
2. Die Reform von 1893	102
3. Vorschläge zur effektiveren Buchprüfung	103
4. Bilanz und Bewertung	105
5. Verbesserung der Publizität	107
6. Das Scheitern der Reformen	107
E. Gründe für die stagnierende Gesetzgebung im Bilanzrecht in Frankreich ...	108
I. Die „liberté“ der französischen Revolution und der Wirtschaftsliberalismus des 19. Jahrhunderts	108
II. Gesetze als Leitlinien des Rechts	109

Inhaltsverzeichnis

11

III. Streit, um die Möglichkeit einer Bilanzvereinheitlichung	110
IV. Zurückgehender Einfluß der Praktiker auf die Handelsgesetzgebung	111
V. Beurteilung der Stagnation im Bilanzrecht in Frankreich	112
F. Exkurs: Vergleich des Bilanzrechts in Frankreich mit dem Bilanzrecht in Deutschland im 19. Jahrhundert	113
I. Buchführungspflicht	114
II. Bewertungsregeln	115
III. Inventar, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	116
IV. gesetzliche Rücklage	118
V. Publizitätspflichten	118
VI. Buchprüfer	119
VII. Sanktionen bei Nichteinhaltung der Regeln	120
VIII. Resümee	120

5. Teil

Entwicklung des Bilanzrechts im 20. Jahrhundert

A. Entwicklung des Bilanzrechts außerhalb des Handels- und Aktienrechts	122
I. Bilanzrecht im Versicherungswesen und Kreditwesen	122
1. Versicherungswesen	122
a) Bewertungsregeln	122
b) Publizitätspflichten und Bilanzierungsregeln	123
2. Kreditwesen	123
3. Resümee	124
II. Einfluß des Steuerrechts auf das Bilanzrecht	124
1. Definition des zu versteuernden Gewinns	124
2. Buchführungspflicht	125
3. Bewertungs- und Bilanzierungsregeln	126
4. Resümee	128
B. Änderungen des Bilanzrechts im Gesellschaftsrecht im 20. Jahrhundert	128
I. Verordnungen zum Bilanzrecht für Aktiengesellschaften	128
1. Buchprüfer	129
2. Bilanzierungsregeln und Publizität	130
II. Reform des Gesellschaftsrechts von 1966	132
1. „compte d'exploitation“ (Betriebsrechnung), Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung	132
2. Buchprüfung	135
3. Publizität	135
4. Sanktionen	136
5. Resümee	136

C. Reform des Code de Commerce 1953	137
I. Reformvorschläge in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts	137
II. Buchführungsregeln des Code de Commerce von 1953	138
1. Journalbuch (Artikel 8)	138
2. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Inventar (Artikel 9)	139
3. Formvorschriften und Regeln, die die Echtheit der Bücher sichern sollten	139
4. Sanktionen	140
5. Resümee	141
D. Plan Comptable	141
I. Gründe für die Schaffung eines Kontenplanes	141
II. Inhalt des Plan Comptable	143
III. Resümee	145
E. Entwicklung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und der Berufsvereini- gungen	145
I. „Experts-comptables“ und „Comptable agréés“	145
II. „commissaires aux comptes“	147
III. „Commission des opérations de bourse“	148
F. Umsetzung der 4. EG-Bilanzrichtlinie 1983	148
I. Code de Commerce	149
1. Buchführungspflicht und Abzeichnung durch den Handelsrichter .	149
2. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang	149
3. „image fidèle“, Bewertungsregeln und Stetigkeit	150
II. Gesellschaftsrecht	151
III. Plan Comptable	152
IV. Steuerrecht	153
G. Resümee	154
Literaturverzeichnis	157
Anhang	173

Abkürzungsverzeichnis

AHGB	= Allgemeines Handelsgesetzbuch
ALR	= Allgemeines Preußisches Landrecht
Art.	= Artikel
Aufl.	= Auflage
bzw.	= beziehungsweise
Diss.	= Dissertation
D.P.	= Dalloz, Recueil périodique et critique de jurisprudence, de législation et de doctrine
ebd.	= ebenda
EDV	= elektronische Datenverarbeitung
f.	= folgende
gem.	= gemäß
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
G.P.	= Gazette du Palais
hrsg.	= herausgegeben
Nr.	= Nummer
RdNr.	= Randnummer
RG	= Reichsgericht
R.S.	= Revue des Sociétés
S.	= Seite
vgl.	= vergleiche

Die Literatur ist abgekürzt, wie im Literaturverzeichnis unter den jeweiligen Autoren vermerkt.

Einleitung

Die Harmonisierung des europäischen Bilanzrechts hat in der Praxis zu mehr Schwierigkeiten geführt als erwartet. Einheitliche Regeln werden in den Mitgliedsländern der europäischen Gemeinschaft unterschiedlich interpretiert und angewandt. Dies zeigt, daß durch ein einheitliches Regelwerk von heute auf morgen die bisherige Übung nicht vereinheitlicht werden kann. Um die unterschiedlichen Interpretationen zu verstehen, ist deshalb auf die Ursprünge zurückzugehen.

Das Bilanzrecht ist Ergebnis einer längeren Geschichte: doppelte Buchführung wird übernommen und weiterentwickelt. Es entstehen Handelsbräuche und Gewohnheitsrecht. Die Ursprünge der doppelten Buchführung und damit des Bilanzrechts kommen aus Norditalien; dies soll skizziert werden. In Frankreich beginnt mit Ludwig XIV erstmals die umfassende gesetzliche Absicherung durch die zentrale Staatsmacht, die erste umfassende Kodifikation von Buchführungsregeln überhaupt. Die Gründe und Motive für diese Entwicklung sollen dargestellt und belegt werden.

Im folgenden wird dann der Fortschritt des Bilanzrechts im 18. und 19. Jahrhundert beschrieben: wie sich Bilanzrecht unter veränderten wirtschaftlichen und politischen Bedingungen weiterentwickelt, welchen Zweck es hat. Dabei stellen die französische Revolution und die Industrialisierung neue Anforderungen an das Wirtschaftsrecht. Warum dies indes im französischen Handelsrecht nur zu wenigen Änderungen führt, ist zu untersuchen. Im letzten Schritt ist dann die Entwicklung im 20. Jahrhundert bis zur Umsetzung der 4. EG-Bilanzrichtlinie darzustellen. Dabei wird deutlich, wie weit die Bilanzen der französischen Unternehmen zunächst nur vom Steuerrecht und vom Kontenplan bestimmt werden. Ein umfassendes Bilanzrecht als Teil eines Handelsrechts gibt es erst durch die Harmonisierung aufgrund europäischen Rechts.

1. Teil

Ursprünge und Entwicklung der Buchführung bis zur Ordonnance de Commerce von 1673

A. Die Buchführung der norditalienischen Städte im Mittelalter

Die italienischen Kaufleute entwickelten im Mittelalter die Ursprünge unserer heutigen Buchführung.

I. Wirtschaftliche Voraussetzungen

In Norditalien entstanden im Mittelalter Banken und große Handelsgesellschaften, wie zum Beispiel die Handelshäuser Medici und Soranzo. Diese Handelshäuser richteten eine kaufmännische Buchführung ein. Denn nur so konnten die Geschäftsherrn ihre Angestellten überprüfen und selbst einen Überblick über die Geschäftstätigkeit bekommen¹. Dies galt gerade für die Banken. Sie hatten viele Schuldner und mußten deshalb über ihren Geldverleih Buch führen, um den Überblick über ihre Geschäfte nicht zu verlieren².

Voraussetzung für diese Entwicklung war die Stellung der norditalienischen Städte als bedeutende Handelszentren. Dies war möglich durch die Öffnung des Sankt Gotthards, die einen Handel auf dem Landweg bis an den Rhein erlaubte³. Der Fall Konstantinopels an die Türken im Jahre 1453 begünstigte ebenfalls Norditalien als Handelszentrum zwischen Nord- und Südeuropa⁴. Darüber hinaus boten die Mauern der norditalienischen Städte Schutz gegen kriegerische Auseinandersetzungen und Überfälle von Banditen⁵. Die günstige Lage der Städte zum Meer ermöglichte den Seehandel auf dem seit 1498 bekannten Seeweg nach Indien⁶. Durch indirekte Steuern, wie zum Beispiel auf Salz, Wein oder Bier kamen die Städte Norditaliens zu Reichtum⁷.

¹ Goré, S. 94; Vlaemminck, *Histoire et doctrine de la comptabilité*, S. 44; Fogo, in: Brown, *History of accounting and accountants*, S. 97; de Roover, *Annales d'histoire économique et sociale* 1937, 171 (174 f.).

² Vgl. de Roover, *Annales d'histoire économique et sociale* 1937, 171 (172 f.); Say, *Considération sur la comptabilité en partie double*, S. 9 f.; Goré, S. 94; Vlaemminck, *Histoire et doctrine de la comptabilité*, S. 44; Tatté, S. 13.

³ Coornaert, *Les Français et le commerce international à Anvers*, Band I, S. 22.

⁴ Molinier, S. XLI f.

⁵ Sieveking, *Wirtschaftsgeschichte*, Band XLVII, S. 84; Tomasin, *Revue française de comptabilité* Mai 1986, 26.

Die Entwicklung der Buchführung wurde darüber hinaus durch die Einführung der arabischen Zahlen begünstigt⁸. Die neun arabischen Ziffern vereinfachten mit ihrem Stellenwertsystem und der Null die Darstellung von Summen gegenüber den römischen Zeichen⁹. Die arabischen Ziffern waren bereits im 9. Jahrhundert in Bagdad bekannt¹⁰. Sie wurden durch Leonardo Fibonacci mit seinem Werk „Liber abaci“ 1202 in Norditalien eingeführt¹¹. In den Geschäftsbüchern bis zum 14. Jahrhundert sind sie aber nicht zu finden, weil sie in Florenz 1299 verboten wurden. Die städtischen Beamten beherrschten diese neuen, „heidnischen“ Zeichen nicht; auch glaubte man, daß die arabischen Ziffern leichter zu fälschen seien als die herkömmlichen römischen Zeichen¹². Im 15. Jahrhundert setzten sich die arabischen Zahlen jedoch durch. So benutzten sowohl die Handelshäuser Soranzo 1406, Barborigo 1450, als auch Jacob Badoer 1436 bis 1439 in ihren Geschäftsbüchern die arabischen Zahlen¹³.

II. Entwicklung der Buchführung

Zunächst kannten die italienischen Kaufleute nur *ein* Geschäftsbuch, in das sie alle Geschäftsvorgänge in der zeitlichen Reihenfolge ihres Entstehens eintrugen¹⁴. Doppelt Buch führten erstmals die Finanzbeamten in Genua. Sie buchten jeden Geschäftsvorfall zweimal: im Soll und im Haben¹⁵. Solche doppelten Buchungen enthielten auch die Bücher der Georgsbank aus dem Jahre 1406. Die Bankiers buchten eine Einzahlung im Soll auf dem Kassenkonto und im Haben auf dem Debitorenoder Kreditorenkonto¹⁶. Der Kaufmann Francesco Datini hielt

⁶ Molinier, S. XLI f.; Jäger, Beiträge zur Geschichte der doppelten Buchhaltung, Band 1, Vorwort, S. VII.

⁷ Sieveking, Wirtschaftsgeschichte, Band XLVII, S. 84.

⁸ Degos, Revue française de comptabilité Oktober 1985, 34 (37).

⁹ Sieveking, Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft 1901, 1489 (1504); Goldschmidt, S. 95.

¹⁰ Mackay, in: Brown, History of accounting and accountants, S. 11; Kheil, Über einige Bearbeitungen des Buchhaltungstractates von Luca Pacioli, S. 123.

¹¹ Penndorf, S. 48; Goldschmidt, S. 99 Fußnote 13; Sieveking, Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft 1901, 1489 (1505); Kheil, ebd., S. 123.

¹² Penndorf, S. 48; Käfer, S. 59 RdNr. 3.5; de Roover, Annales d'histoire économique et sociale 1937, 171 (191); Kheil, ebd., S. 127; Leyerer, Theorie und Geschichte der Buchführung, S. 30.

¹³ Vlaemminck, Histoire et doctrine de la comptabilité, S. 54.

¹⁴ Penndorf, S. 47; Sieveking, Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft 1901, 1489 (1496).

¹⁵ Sieveking, Jahrbuch für Gesetzgebung und Verwaltung 1901, 1489 (1499); Fourastié, S. 54; Dupont, La partie double avant Pacioli, S. 22 f.; Fogo, in: Brown, History of accounting and accountants, S. 99.

¹⁶ Vgl. Abdruck der Bücher bei Dupont, La partie double avant Pacioli, S. 25; Sieveking, Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft 1901, 1489, (1500).