

# フランス会計に関する史的一考察

—1867年商事会社法制定までを中心に—

荒 鹿 善 之

## はじめに

フランスは一般に大陸法系諸国に属し、法的形式を尊重する、いわゆる成文法主義という特質を備えた法体系を有しているとされる。会計に関する規定についても、17世紀の法のなかに、すでに条文が設けられるに至り、その法に関する注釈書はヨーロッパ各国に大きな影響を及ぼした。この時代が、フランスにおける会計制度の萌芽とでも言うべき時代であるという点を考慮すれば、後述するように財産目録や貸借対照表の作成規定が設けられたことの意義は非常に大きい。

ところが、17世紀から19世紀にかけて制定された商法関係法令は、会計に関する規定を設けてはいるものの、その条文は詳細な点までを網羅したものではない。したがって、当時のフランスの会計制度を深く分析するには、会計に関する法令の内容を検討することに加え、それを取り巻く当時の会計学についての研究書の内容についても考察し、しかもいかなる背景からいかなるプロセスを経て法規定が設けられ、理論の構築がなされていたのかまでを検討する必要があるだろう。

本稿では、当時の会計に関する規定を設けた3つの法令に焦点を当て、当時のフランス会計の発展の歴史をその社会的・経済的背景を踏まえつつ明らかにしていくことにする。

## I 1673年商事勅令の時代

### 1 商事勅令の制定とその背景

会計に関するフランスの最初の法規制としては1673年の商事勅令 (Ordonnance de Commerce) があげられる。この商事勅令は、ルイ14世治下の当時、蔵相のコルベール (Jean Baptiste Colbert) によって進められていた重商主義政策の一環として制定されたものであり、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なく、世界最初の成文商法典として、そして会計史上、財産目録作成義務を法制化した最初のものであるという点で非常に重要な意義を有している。

この当時のフランスの経済情勢は、約1世紀半にわたって続いた好況が終わりを告げ1630年代よりみられはじめた不況の最中にあり、ヨーロッパにおいて国際商業の覇権をめぐる列国の激しい競争が展開された時期でもあった。このような状況におけるコルベールの経済思想の基礎は、「貨幣は君臨する (l'argent fait tout)」なる言葉からみてとれる。すなわち、一国の富、またその栄光は金銀の保有量によって定まり、ある国が貴金属を獲得し豊かになるためには、他国からこれを奪う以外に方法はない (岸 [1975], 11頁)。そのためには何よりも他国から輸入を抑えて、貴金属の流出を防ぐのはもちろん、国内に産業を興して輸出を奨励し、その代価たる金銀を蓄積せねばならないというものであった (岸 [1975], 11頁)。具体的には、輸入禁止的な高関税率を設定し、貴金属の流出を防ぐという、保護関税主義的政策を展開し、そのような国家の介入によって国内産業を育成するというものであった<sup>1)</sup>。これが、当時コルベールによって採られた

---

1) コルベールによってとられた政策は、その他にも①本国製造品の輸出に対する関税免除ないし輸出奨励金制度、②原料輸出の禁止ないし高関税賦課、③原料輸入に対する低関税ないし輸入奨励金制度などがあった (吉田 [1962], 16頁)。なおこれらの政策は、当時の王室財政を救済するという目的のもとで行われたものであったとされているが、この点については、吉田 [1962] を参照されたい。

重商主義政策であった。コルベリティスムと名付けられた重商主義政策は、17世紀の危機への対応策であり、不況期における国際的商業戦争に生き残るための戦略であった（長部 [1983], 8頁）のである。

しかしながら、このようなコルベールの政策は商人を保護するだけではなく、その一方でそれらを規制するものであった。すなわち、それは、利益と名誉という希望を与えることによって彼らを魅惑し、しかも詐欺を防ぐために、厳しく彼らを規制するものであった（岸 [1975], 204頁）。1673年商事勅令の制定は、コルベールの政策において、そのような規制を行うための一つの手段だったのである。

このような状況下で制定された1673年商事勅令は、商人という特権階級を対象に制定されたものであり、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たものであった（森川 [1978], 14頁）。商事勅令における商業帳簿に関する規定は、第3章第1条から第10条において以下のように設けられている<sup>2)</sup>。

第1条 大商人および普通商人は、卸売商であるか小売商であるかを問わず、一切の取引、為替手形、債権および債務、ならびに家事費に用いた金額を記載した帳簿を備え付けなければならない。

第2条 両替業者および銀行業者は、紛議の際の解決資料となる、その取引に関する一切の事項を記入した日記帳を備えなければならない。

第3条 大商人および普通商人の帳簿は、卸売商であるか小売商であるかを問わず、商事裁判所の所在地においては商務官の一人によって、その他の地域においては、市長または助役の一人により、手数料または税金を払わずに、最初の頁および最終の頁にその

---

2) 条文を翻訳するに当たっては、森川 [1978]、岡田 [1926] を参考にした。

署名を受け、更に商事裁判官または市長および助役の代理人の手によって、最初の頁および最終の頁に略署と丁数記入を受け、最初の頁にその旨を明記されなければならない。

第 4 条 両替業者および銀行業者の帳簿は、商事裁判官の一人によって各頁に番号、署名および略署を受け、最初の頁には両替業者または銀行業者の名称、帳簿の性質すなわち日記帳であるか現金出納帳であるか、および帳簿が 1 冊めか 2 冊めかまたはそれ以降のものであるかを記載し、その旨が商事裁判所書記局または市庁の登記簿に登録されなければならない。

第 5 条 日記帳は日付順に記載し、空白を作らず、各項目および末尾において計算をし、欄外には一切記入してはならない。

第 6 条 大商人、普通商人および両替業者または銀行業者は本勅令の公布後 6 ヶ月以内に新しい帳簿すなわち日記帳およびその他の帳簿を作成し、前掲の規定に従い、署名、丁数記入および略署を受けなければならない。なお希望によっては旧帳簿の抄録をすることができる。

第 7 条 大商人および普通商人は、卸売商であるか小売商であるかを問わず、受け取った信書の綴込みと発送した信書の複写簿を作成しなければならない。

第 8 条 すべての普通商人は 6 ヶ月以内に、一切の動産・不動産ならびに債権および債務について、自署した財産目録を作成しなければならない。この目録は 2 年ごとに照合され、再調製されなければならない。

第 9 条 日記帳、その他の帳簿または財産目録の提示あるいは報告は、相続、共有財産および破産の場合における会社の分割のため以外には、裁判所においてこれを請求または命令することはできない。

第 10 条 ただし、大商人または普通商人が、自己の日記帳およびその他

の帳簿を使用することを欲する場合、または相手方がそれを信憑することを申し出た場合には紛議に関する部分を抜粋するために、その提示を命ずることができる。

このように、日記帳には家事費用を含む商人の一切の取引が記載され、また財産目録についても家計財産を含む商人の一切の財産を記載するという規定が設けられていた。つまり、これらの記録に現れた財産の変動の事実、並びにそれらを集計すれば商人がその時々保有しているはずの財産在が高が判明するということが、詐欺破産の防止に役立つ（安藤 [1985], 12頁）のである。詐欺破産とは、債務者自身による財産の隠匿、不当処分又は浪費を伴う破産をいう（安藤 [1985], 12頁）が、財産目録作成規定は、この詐欺破産のような商人的秩序を乱す悪弊から善意の債権者を保護することをその狙いとするものであると解釈される（森川 [1978], 14頁）のであり、この点は1673年商事勅令のなかに、財産目録の作成という会計規定および家計と営業とを分離させない会計規定が盛り込まれた重要な背景と考えられるのである。

またそのような詐欺破産に基づく紛争が相ついでみられたが、この商事勅令は当時経営成績・財産保全などの営業状態の把握のために慣習として一部で行われていた財産目録作成の実務を、紛争裁定のための財産状態の定期的表示という法的要請に合わせて公式に規定したものであり、債権者保護および定期決算制度への糸口を法的に確立したものであるとして高く評価されるべきものであろう（中村 [1969], 13頁）。

## 2 サヴァリーによる商業帳簿論

上述した商事勅令は、債権者保護という法理念に基づき財産目録を法制化し、当時の詐欺破産を未然に防ぐための規定を備えており、その意味で会計史上確かに注目に値するものであった。しかしながら、会計に関する規定は、先に示したわずか10条あまりの商業帳簿規定しか設けられていない。詳細に関しては当時の会計慣行に委ねられていたと考えられるが、商

事勅令のみからは知ることができないその会計慣行は、ジャック・サヴァリー (Jacques Savary) なる人物によって1675年に著された当該勅令の注釈書に相当する『完全な商人 (Le Parfait Negociant)』という大著から探ることが可能である。

貴族を祖先にもつ商人の家庭に生まれ、弁護士としての修業年限終了の後、身を転じて織物卸商人となったジャック・サヴァリーは、その法律的素養と商業的実務経験とをかわれて法律立案委員に選ばれた(飯野[1950], 85頁)。しかもそのなかにあって彼が絶えず主導的役割を果たしていたことは、本勅令が一名『サヴァリー法』(Code Savary) と称せられ、あるいはまたその注釈書を彼が国王の意を体して、それより2年を経た1675年<sup>3)</sup>に書きあげたことからしても明白である(飯野[1950], 85頁)。そして本注釈書は英語だけでなくドイツ語、オランダ語、イタリア語等にも翻訳されており、当時の欧州各国に大きな影響を与えたと考えられるのである。

ところで、商事勅令第1条にみられた帳簿規定については、先述したように帳簿を作成する目的は、日々の取引を記録することによって債権者保護を果たすことであった。商事勅令の注釈書であるサヴァリーの『完全な商人』によってその点は検証することが可能である。サヴァリーは第33章の冒頭において、「若者が、自己の商店設立のために手段を講じ、小売商業を行うために店を借りた後、なすべき第一のことは仕入、準備、商品販売において、混乱を避けるために、自己の職業に必要な帳簿を備付けて、事業遂行のための秩序保持を目論むことである」(Savary[1676], p.468, 岸[1975], 226頁)としている。帳簿を備える必要性として具体的に、「信用のない商人が存在している」点をあげている。つまり、「帳簿の提示を裁判所が要求したとき、有罪の宣告を受けることを逃れるために、いかなる帳簿をも備付けていないと断言する」(Savary [1676], p.474, 岸 [1975],

---

3) 初版は1675年に出版されたが、サヴァリーの死後も二人の令息によって、絶えず変遷する時代にも即応するように改訂が行われた(飯野[1950], 90頁)。なお本稿においては、1676年版の原典を用いている。

227頁) ような商人が実際に存在していた。通常そのような商人は破産する商人であり、自分の行動や財産を隠匿することによって自身の有罪宣告を逃れようとしていたのである。したがって、そのような商人が存在する以上、裁判において帳簿の提示が不可能であるなら、その商人はたとえ善人であったとしても詐欺破産者とみなされることとなった。ゆえに、商人が債権者に損害を与えるほどの多大の損失を生じさせた場合、裁判において自己の行動や営業の不振を立証させるためには帳簿を備えていることが不可欠となり、結果的に商事勅令は、帳簿作成規定を設けることにより債権者を保護し、商人の事業活動を律することで経済全体の秩序維持を達成しようとしたわけである。よって、サヴァリーが説く商業帳簿の意義の第一の側面は、このように国民経済における法による秩序の維持にあったと言える。

また帳簿を備えることは、商人自身のためにも重要なことである。なぜなら、「彼らはすべての自分の事業に関することを記載する帳簿を所持するならば、それについてより深く知悉することになり、ひいては仕入において、そしてまた自分の商品の販売において、より慎重に商売するようになるからである」(Savary [1676], p.474, 岸 [1975], 227頁)。そしてそのための帳簿として、事業遂行において重要な (considérable) 取引をしている商人の場合には次のような9つの帳簿をサヴァリーは提示しているのである。

①仕入帳 (livre d'achat)

②仕入帳の抜粋帳たる仕入先元帳 (livre extrait du livre d'achat)

③商品の掛売を行ったものを、すべて記載しなければならない日記帳  
(un livre Journal où l'on doit écrire tout ce que l'on vend à crédit de marchandise)

④仕入先元帳と同じ手法による借方、貸方のある、第3の日記帳の抜粋帳たる得意先元帳 (livre du journal tenu en debit & crédit, de la mesme manière que l'extrait du livre d'achat)

⑤現金で売られるすべての商品について記載した売上帳 (livre de vente où l'on écrit toute la marchandise qui se vend au comptant)

⑥現金支払帳 (livre d'argent payé)

⑦現金帳 (livre de caisse)

⑧商品在高帳 (livre de numéro)

⑨染色帳 (livre de Teinture)

ただし、これら 9 点の帳簿を備えるべき商人は「事業遂行において重要な取引をしている小売商人」であり、「平凡な (médiocre) 取引をしている商人」については、第 34 章において述べられている。「重要な取引」か「平凡な取引」かについては、商人が扱う商品によって区分されている。金糸織・銀糸織・絹織物の商人は、9 点の帳簿が必要であるとされているが、「バザン (basin), 綿入麻織物, 綿毛交織物, ルベージュ (英国産ラシャの一種), 金銀絹などの打ち紐, リボン, 毛皮, 食料品, その他の商品といった正確に秩序づけをおこなうことができない複合したものを扱う商人に関しては、3 種の帳簿をつけるだけで十分である」(Savary [1676], p.504, 岸 [1975], 239 頁) とされている。その 3 種の帳簿とは、仕入帳, 掛売日記帳, 現金帳である。それらは商事勅令第 3 章第 5 条において規定されていたように、日付順に項目ごとに記載し、空白をつくることなく、各項目ごとに計算されねばならないのである。これら 3 種の帳簿は「重要な取引をしている商人」はもちろん、「平凡な取引をしている商人」も備付けるべきものであるから、そのような意味ではこの 3 種の帳簿が最も基本的なものと考えてよいであろう。

このように、これらの帳簿を備えることによって債権・債務の管理、現金の収入・支出たる出納管理、商品の在庫管理等が可能となる。しかも、現金支払帳, 現金帳といった帳簿には家事支出をも記載しなければならず、営業と家計の未分離からもたらされる財産の浪費を防止するとともに、自己の財産を自分自身が熟知することによる経営管理が可能となるのである。



よってサヴァリーは、(1)国民経済における法による秩序の維持と、(2)企業経営の二つの側面から、商業帳簿を論じているのであり、前者にあっては、債権・債務関係の立証たる帳簿の証拠能力に、後者にあっては、経営管理にこれに関わらしめている（岸 [1975], 220頁）のである。

### 3 サヴァリーによる財産目録論

次に財産目録の作成についてであるが、財産目録を作成する意義についてサヴァリーは、『完全な商人』第38章冒頭において次のように述べている。すなわち「小売商人は、自らの取引について、十分に知悉するために、自らにとって、非常に大事な一つのことを守らねばならない。それは次の二つのことのために、すべての資産・負債について、総括的な財産目録を毎年作成することである。すなわちその第一は、1年間を通じて利益を得たか、損失を蒙ったかを知るためであり、第二はすべての自己の商品について、全般的に再認識し、自らの代理人や使用人に盗まれていないかどうかを知るためである」（Savary [1676], p.602, 岸 [1975], 269-270頁）と。このように、サヴァリーは、まず損益計算、経営管理上からその意義を強調する（岸 [1975], 259-260頁）。そしてそのために、サヴァリーが起草した商事勅令は、第3章第8条にあるように、勅令交付後6ヵ月以内に財産目録を作成し、2年ごとの再調製をすべきであると規定しており<sup>4)</sup>、先述したように財産目録作成義務を法制化した最初のものである点で大きな意義を有しているわけである。

ところがサヴァリーは、第34章において、財産目録を要約したものを「現在の財産目録の平均表 (Balance de present inventaire)」とし、借方

---

4) 勅令の条文においては財産目録の作成は「2年ごと」とされているが、サヴァリーは『完全な商人』の第38章において、「営業において適切に振舞い、自らの折衝を好ましい、有利なものとするのに役立つが故に、毎年これを作成することが、ヨリ望ましい」（Savary [1676], p.606, 岸 [1975], 271頁）と述べ、年次財産目録の作成を勧めている。

に資産、負債、貸方に負債、資本を示す貸借対照表を提示している。サヴァリーにとっての財産目録は、今日我々が言う財産目録と貸借対照表の双方を含んでいるのである。その貸借対照表の様式については以下のようになっている<sup>5)</sup>。

現在の財産目録の平均表

借方、現在の財産目録中に 含まれる商品、私にかかる (会社の場合はわが社にか かる) 債権、金庫内に見出 された現金	L 35,434.2.1	貸方、現在の財産目録中に 含まれる私の (わが社の) 負債	L 10,023.1
動 産		私の資本 (またはわが社の 定款による資本金)	L 20,000
1 マルク当り28ルーブルの 銀の食器10マルク	L 280	神の恩寵により私 (または わが社) が、1672年9月1 日より、本日1673年9月1 日までに得た利益なる現在 の財産目録の残高ルーブル	
私の家具見積額	} L 4,480		L 5,411.1.1
L 4,200			<u>L 35,434.2.1</u>
不 動 産			
家屋一軒見積額	L 15,000		
私の全資産合計額	<u>L 54,914.2.1</u>		
現在の財産目録上 の負債控除額	<u>L 10,023.1</u>		
私の純資産合計	L 44,891.1.1		

商事勅令においては一切の動産、不動産、債権および債務についての財産目録の作成が規定されていた。サヴァリーはこの点について、「財産目録を作成する普通商人が開業日以後、またはすでに財産目録が作成されたことがあるなら、最終の財産目録作成後、利益を得たか、損失を出したかを知るために、貸借対照表を作成せねばならない」(Savary [1676], p.616, 岸 [1975], 276頁) とし、「借方側には、借方、現在の財産目録に含まれる

5) 貸借対照表の雛形の和訳については、岸 [1975] 282頁を参考にした。

商品、私にかかる（または会社の場合には、わが社にかかる）債権、現金と記し、すべてが示される合計額を算出、記載し、貸方側には、私にかかる（会社の場合には、わが社にかかる）負債と書き、それらが表すものをも合計して記載しなければならない」(Savary[1676], p.616, 岸[1975], 276頁)としている。これによって営業上の財産や債務の状況をまず把握することが可能となり、さらに貸方には、資本金が加算され、それらのすべての貸借差額としてまず純利益が示される。

加えて注目すべきは、借方において、商品や債権といった営業に関係する資産に、商人個人が所有する動産（食器や家具）および不動産（家屋）の金額が加算され、そこから貸方側に記載されていた負債額を控除することにより商人個人の「純財産額」が示される。

したがって、貸借対照表においては家計財産を含めた支払能力の表示・判定を行うことが可能であり、サヴァリーによるこのような貸借対照表の様式は、当時のフランスの家計と営業の未分離を反映したものなのである。しかも、「資産、負債について作成する財産目録によって、自己の営業状況が芳しくないことを知るに至った人たちは、そのような状態を知らない場合に比べて、はるかに容易に対応策をとりうる」(Savary[1676], p.606, 岸[1975], 271頁)とあるように、サヴァリーは、財産目録と貸借対照表の作成が詐欺破産防止だけでなく、自らの経営管理に資することをも念頭に置いていることが明らかなのである。

## II 1807年フランス商法の時代

### 1 商法規定の内容とその背景

1673年商事勅令は、公布後1世紀あまりにわたって会計に関する規制を行なうという役割を担い続けることになり、新たな法規定が生まれたのは19世紀に入ってからであった。それは、ナポレオンⅠ世治下の1807年に公布された「商法典」(Code de Commerce)―別名「ナポレオン法典」(Code

Napoléon)一である。1807年9月10日に制定され、9月20日に公布されたこの1807年フランス商法は、1673年商事勅令の規定の多くを実質的に継承するかたちになっている。

しかしながら、1673年商事勅令が、いわゆる商人法主義に立脚して、商人 (commerçant) という特権身分・階級だけを規定対象としていたのに対して、この1807年フランス商法は、新しく商事法主義＝客観主義を導入して、商行為 (acte de commerce) という概念を基礎に据え、かかる行為を営む者は商人、非商人 (non-commerçant) の別を問わず、ひとしくその適用を受けるという立場を表明し<sup>6)</sup>、商法を「商人階級専属の法」から解放している (森川 [1978], 42頁)。そこに本法の基本的意義が見出されるのであり、そのためにこれは真に近代的商法典の名に値する (西原 [1952], 11頁) ものと評価されるのである。

また、フランスにおいては、イギリスには及ぶべくもないにしても、18世紀はその工業の発展の時代であって、公共的または軍事的性質を有する特許会社のほかに、純私的な株式会社が設立された (大隅 [1987], 41頁)。したがってこの1807年フランス商法においても株式会社に関する規定が設けられている。これが実に株式会社に関する世界最初の一般的立法にほかならない (大隅 [1987], 48頁) のである。このような特徴を有する本商法の構成は以下のようにになっている。

第1篇 「商一般 (Du commerce en général)」

第2篇 「海商 (Du commerce maritime)」

第3篇 「破産および破産犯罪 (Des faillites et banqueroutes)」

第4篇 「商事裁判権 (De la juridiction commerciale)」

このうちの第1篇「商一般」は、第1章「商人 (Des commerçants)」, 第2章「商業帳簿 (Des livres de commerce)」, 第3章「会社 (Des sociétés)」

---

6) この点は、第1編「商一般」、第1章「商人」の第1条において「商人とは商行為を行い、かつそれを平常の職業としているものを言う」という条文に表れている。

に分かれているが、会計に関する規定は第2章「商業帳簿」に設けられている。以下に関係条文を掲げておこう<sup>7)</sup>。

第8条 すべての商人は、商業上使用するが、必ずしも不可欠ではない他の帳簿とは別に、日記帳を備付け、その債権および債務、その商業上の行為、その取引、手形の引受または裏書、および一般にその名義の如何を問わず、彼が受取ったものおよび支払ったもののすべてを、日ごとに記載し、そして商人の家事の費用のために使用した額を、日ごとに掲げなければならない。

商人は受取った信書を収束し、かつ送付した信書を帳簿に謄写しておかなければならない。

第9条 すべての商人は、毎年その動産、不動産、債務について私署した財産目録を作成し、年ごとに、その目的のために備付けた帳簿にこれを記載しなければならない。

第10条 日記帳および財産目録は略署を受けなければならない。信書控帳はこの方式に従うには及ばない。すべては日付順に従って調製し、余白、脱漏、余白への書き込み等がなくてはならない。

第11条 上記の第8条および第9条により調製を命ぜられた帳簿は、商事裁判所の裁判官の一人、または市長もしくは助役によって通常の方式により無料で、丁数記入および略署を受けなければならない。商人はこれらの帳簿を10年間保存しなければならない。

第12条 裁判官は、正式に調製された商業帳簿を商人間における取引事実の証拠をなすものとしてこれを採用することができる。

第13条 商業を営む者が、義務づけられた帳簿にして、商法が上に定めた方式を遵守しない者は、これを調製した者の利益のためには、裁判所に提示し、または裁判上証拠とされることはできない。

---

7) 条文の和訳については、森川 [1978] 42-45頁、大森他 [1957] 48-53頁を参考にした。

破産および破産犯罪の篇に定められた規定の適用を妨げるものではない。

第14条 帳簿および財産目録の提出は、相続、共有財産、会社の財産分配の諸事件、および破産の場合以外には、裁判上これを命ずることができない。

第15条 訴訟中において、裁判官は争点に関する事項を摘出するために、職権をもっても、帳簿の提出を命ずることができる。

1673年商事勅令と比較すると、財産目録の作成期間が、商事勅令の場合には「2年」であったのに対して、本商法では第9条に見られるように「毎年」すなわち「1年」へと短縮されている。ここに年次財産目録の作成義務が明確化されるに至ったわけである。この点には、1673年商事勅令と同様に債権者保護の思想が明らかにみてとれるのであり、財産目録の作成期間の短縮により、債権者保護の規定が強化されたと言えよう。

しかしながら、なぜこの当時に商人、非商人の別を問わない客観主義が確立されるに至ったのか。また、なぜ年次財産目録の作成を法制化するに至ったのであろうか。その背景は1789年のフランス革命<sup>8)</sup>に求めることが可能である。

フランスではこの革命によって封建制が廃止され、人権宣言が公布されることにより、近代社会の到来が世界中に高らかに告知された。革命の結果、農業部門においては領主＝農奴制が廃止されることによって、自立的な小土地所有農民が広範に成立した。工業面においては、いわゆる「初期独占」といわれる経済体制が打破された。「初期独占」体制とは、ギルド制、

---

8) フランス王権は、ルイ14世（在位1643～1715）が完成させた絶対主義の体制により国家と人民の上に君臨していた。したがって、すべての国民が単なる王の臣民に他ならず、また少数の貴族や僧侶が特権身分を保有し、国民の90パーセントを占める平民からの勤労・納税に寄生した生活を営んでいた。王室財政が窮乏に陥ると、特権身分の階層からも税を徴収する政策が行われるが、そのような状況のなかで国民のすべてが自由な個人としての自己を確立し、平等な権利を保有するために引き起こした革命が、市民革命の典型とさえ言われるフランス革命であった。

特権マニファクチャー、特権貿易会社および産業規制体制の全体を指す（原 [1993], 13頁）。そしてこれらの体制の打破は、法的裏付けによって実行されたのであった。ギルド制の解体を命じたグラルド法（1791年）の制定などがそれにあたる。その後フランス国民は、そのような法の制定によって営業の自由を獲得するに至ったのである。また刑法第490条（1810年）は、資本家および労働者が、商品や労働力を販売するにあたり協定を結ぶことを禁止し、ここに自由主義と個人主義に基づく自由競争体制が法的に保障され、資本主義経済の原理が確立されるにいたった（原 [1993], 13-14頁）。

このような経済的背景によって、1673年の商事勅令ではフランス革命後の情勢に適合しない点が多くみられるようになる。特に商人の閉鎖的な身分制に基づく特権主義が、「自由・平等」というフランス革命の精神と相容れず、また商工業の自由が完全に宣言されると、商事勅令の改正が必要となったのである。つまり商人、非商人を問わず、商行為という概念をもとに等しくその適用を受けるという法制度の確立を要したのである。しかも商工業の自由が宣言され、商人の身分制が排除されると企業活動が一段と活発となり、2年ごとに行なう財産状態の表示では破産の場合の紛争裁定のための資料として役立たなくなった（中村 [1969], 16頁）と考えられるのである。

しかも、その頃世界市場を制圧して産業革命を経過中であったイギリスが、フランス経済にとって深刻な影響を与えるようになる。例えば、1786年に締結された「英仏通商条約」によって、イギリスの安価な繊維（綿）製品が大量に流入し、フランスの綿業は壊滅的な打撃をうけることになった（長部 [1983], 12-13頁）。また、ノルマンディでは1787年6月から危機が深刻化し、「農村工業の消滅」や「商工業の完全な衰退」が見受けられるようになったのである。英仏両国産業の発展段階の差があまりにも明白であったということが、これらフランスにおける経済危機を生み出した一つの要因であると言っても過言ではない。そして、そのような状況下でフラ

ンス経済は1806年に恐慌を経験するに至るのであるが、この恐慌が1807年に制定される商法にも影響を与えることになる。すなわち、1807年フランス商法においては、年次財産目録の作成規定が盛り込まれているのは先に述べた通りであるが、その背景には、恐慌にみまわれて破産者が続出したという事実が存在するのである。そしてその規定の根底には債権者保護の思想が存在するのであり、この債権者利益の保護は、会計帳簿を法規にしたがって作成するとともに財産状態を1年ごとに表示することによって達成されるものと考えられ、これによって信用不安の解消という法の要請が満たされるものとされたのである（中村 [1969], 17頁）。

## 2 コフィによる年次財産目録の特質

1807年商法における会計規定の大きなポイントは、1年ごとに財産目録を作成する義務、すなわち年次財産目録の作成が規定されたことであった。そこで年次財産目録の作成について述べている文献として R.P.A. コフィ (R.P.A. Coffy) の『複式簿記一般原理総覧<sup>9)</sup>』を取り上げてみることにしよう。

コフィは、その第5章の冒頭において「財産目録は、商人の投機的状況 (situation speculative) に関する一般的な一覧表である」(Coffy [1833], p.34) と述べ、加えて、もしその年次財産目録の作成規定が遵守されたなら、「当該規定は、社会に対して提供された最も信頼できる保証されたもの (garantie) となるだろう」(Coffy [1833], p.35) として、年次財産目録作成規定の社会の秩序維持における貢献度を評価している。これは、1673年商事勅令における2年ごとの作成から1年ごとの作成へと期間を短縮することで、財産目録作成者が有する財産の状況のより適時な把握が可能となり、その点で財産目録の意義が高まったとの考えによるものであろう。

---

9) 原典の正式な表題は以下の通りである。

*Tableau Synoptique des Principes Généraux de la Tenue des Livres a Parties Doubles.*



そしてコフィによれば、財産目録には次の3種類が存在するとしている。それが開始財産目録 (*inventaire d'entrée*)、閉鎖財産目録 (*inventaire de sortie*) および暫定的財産目録 (*inventaire de transition*) である。前二者は、事業の開始時と終了時にそれぞれ一回だけ作成されるものであり、暫定的財産目録が「事業の期間中に営業活動の成果を知るため、そして一定時点における状況を知るため」(Coffy [1833], p.35) のものである。そして「暫定的財産目録は、事業の開始時と終了時という2点の間で作成されるのであり、作成される間隔は1年を超えない期間なのであり、その間隔は法が意図している財産目録と同様なのである」(Coffy [1833], p.51)。よってコフィが提示した3種類の財産目録のうち、この暫定的財産目録こそが1807年の商法規定における年次財産目録に相当するものである。

この暫定的財産目録は、他の二つの財産目録とは本質的な点で異なる。それは、開始財産目録と閉鎖財産目録は事業の開始時と終了時においてのみそれぞれ作成されるに過ぎないが、暫定的財産目録は事業活動中のある一定時点において作成されるという点である。すなわち、「暫定的財産目録は、その作成の際にある中断点 (*point d'arrêt*) を設けるが、その主たる目的は、一定時点におけるすべての勘定の個々の状態を決定すること、清算を容易にすること、(財産・資金などの) 管理の混乱を防ぐこと、そして利害関係者の意向に沿って、あるいは彼らとの契約に従って利益を分配または資本化するために、企業の投機的状況を確認することなのである」

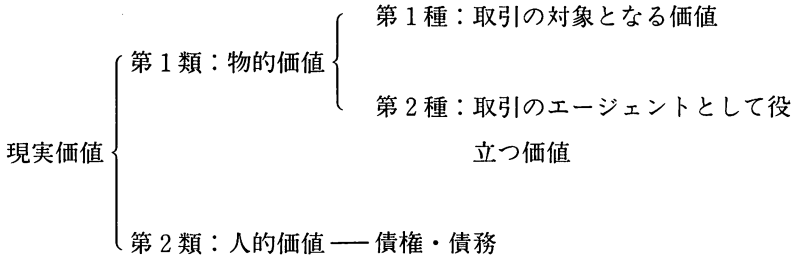
(Coffy[1833], pp.51-52)。したがって、暫定的財産目録は設けられた中断点によって期間が暫定的に区切られるが、その中断点の前後二つの事業期間を結びつける役割をも果たすものである。そしてそのような性質を有するがゆえに暫定的財産目録は、「一経営期間に負担しうるあるいは負担すべき費用を決定し、一定の比率によって配分することにより次の期間へと費用を伝達する (*transmettre*)」(Coffy [1833], p.52) 必要が生じるのである。

これらの役割が果たされるために、コフィは「暫定的財産目録は、その

作成において現実価値勘定 (*comptes de valeurs réelles*) を導入しなければならない」(Coffy [1833], p.52) としているが、特に一定の比率によって費用を次期に伝達するためには「それに加えて擬制価値 (*valeurs fictives*) または整理価値 (*valeurs d'ordre*) の勘定である理論勘定 (*comptes rationnels*) を暫定的財産目録では認めることとなる」(Coffy [1833], p.52) と述べている。そこで次に暫定的財産目録の作成に必要な理論勘定についての検討を行うために、コフィが提示した価値分類およびその価値分類に基づく勘定分類に触れることにしよう。

### 3 コフィによる価値分類と勘定分類

コフィは、会計で取り扱う価値の分類を行う意義として、当時の企業が行う事業活動の変化をあげている。すなわち、「事業活動は、非常に多くの様々な手段によって変化し、そしてそれは外見は常に新しい数多くの状況の下で行われている」(Coffy [1833], p.27) としている。そして「ついには、その組合せや方法の無限性が、一般的な規則における考え方をすべて排除するか、あるいはいずれにしてもそのような規則の適用を非常に困難なものにするはずである」とし、事業活動の変化に対応するために、会計における一般的な規則にも何らかの変化が必要であるとの認識にたっている。確かに、どのような形で事業活動が行われようと、「それらは結局、価値の交換 (*échange de valeurs*) といった目的をもっている」(Coffy[1833], p.28) のであり、商取引は自然の産物を交換するにとどまっていた時代も存在していた。しかしながら、商取引の発達とともに、そこで発生する価値も複雑化・多様化し、よってそのような取引の記録を行う会計においても、取り扱われる価値が複雑化・多様化する。ゆえに、コフィは価値についての分類・整理を行うことは有意義であるとの見解を示しているのである。そしてそのような見解のもとでコフィは会計で扱う次のような価値体系を提示している。



理論価値：擬制価値または整理価値

まず、このうち現実価値 (valeurs réelles) とは、「現実に関取引に関わってくる価値」であり、具体的には次の2種類に分類される。第1類は「物的価値 (valeurs matérielles)」, すなわち実際に手で触れることのできる (parpables) 性質を有する価値であり、第2類は「人的価値 (valeurs personnelles)」, すなわち各種債権、債務を表す価値である。第1類の物的価値は、更に「取引の対象となる価値 (valeurs faisant l'objet du commerce)」および「取引のエージェントとして役立つ価値 (valeurs servant d'agens au commerce)」の2種類に分類される。このような「現実に関取引に関わってくる価値」とともに、コフィは先述した「理論価値」なる分類項目をあげている。また商取引において、先に掲げた現実価値は、減少したり失われたりする一方で、ある時には増加したり発生したりというように変化する。それらの価値の変動を表す項目が「理論価値」である。コフィはこのような価値分類に基づく勘定分類を次のように行っている<sup>10)</sup>。

第1源泉 現実価値勘定 (comptes de valeurs réelles)

第1類 物的勘定 (comptes matériels)

—物の勘定 (comptes avec les choses)

10) 勘定分類の和訳については、森川 [1978] 64頁を参考にした。

第 1 種 取引の対象となる価値の勘定 (comptes pour les valeurs faisant l'objet du commerce) : 店舗および道具 (fonds et ustensiles), 動産 (meubles), 船舶 (navires), 不動産 (immeubles), 商品 (marchandises) 等を含む

第 2 種 取引のエージェントとして役立つ価値の勘定 (comptes pour les valeurs servant d'agens au commerce) : 現金 (caisse), 受取手形 (effets à recevoir), 支払手形 (effets à payer), 等を含む

第 2 類 人的勘定 (comptes personnels)

一人の勘定 (comptes avec les personnes) : 各種の債権・債務勘定 (dettes actives ou passives) を含む

第 2 源泉 理論勘定 (comptes rationnels)

一擬制価値または整理価値の勘定 (comptes de valeurs fictives ou d'ordre) : 資本 (capital), 保険料 (assurances), 両替料 (change), 手数料 (commissions), 仲買手数料 (courtages), 家事費 (dépenses domestiques), 割引料 (escompte), 商業・製造の費用 (frais de commerce ou de fabrique), 有価証券売買損益 (négociations), 損益 (pertes et profits), 値引 (rabais) 等を含む

このように、この勘定分類における第 1 源泉：現実価値勘定は、交換行為に参加する現実価値の運動を追跡する役割を担う勘定であり、第 2 源泉：理論勘定は、この現実価値が交換過程において蒙る増加または減少、創造または消滅を表示する機能を果たす勘定なのである (森川 [1978], 65 頁)。そして「主として実在物 (réalités) を認めるにすぎない財産目録において理論勘定が生じるということは、会計上注目値に値する重要な問題である」(Coffy [1833], p.53) と考えられる。なぜなら実在物のみが棚卸の対象となり、「一般的には財産目録は実在物を含むにすぎないはず」(Coffy [1833], p.53) だからである。そして、実在物には該当しないその理論勘

定においても、特に暫定的財産目録の作成に関して重要となるのが擬制 (fiction) 項目である。コフィはこの擬制項目について具体的に創立費 (frais de premier établissement) を用いて説明を加えている。

コフィは、「商店を設立する際、より確実にそしてより速やかにその目的を達成するために、得意先やのれんといった一般的に営業権 (fonds) と呼ばれているものを購入する場合があります、工場あるいは何らかの企業を設立する際には、有形・無形の経営手段を結合する必要がある」(Coffy[1833], p.54) とし、そのための代価を創立費として捉えている。そしてこの創立費は、ある程度の期間にわたって償却する必要性があるということを説き、「それは企業の見積存続期間あるいは未償却価値のおおよその減少に基づいて計算された比率によって年度利益から控除する」(Coffy[1833], pp.54-55) 方法によって行うものとしている<sup>11)</sup>。このような考えは、先にみたサヴァリーの「完全な商人」においてはみられなかった会計思考であり、まさに費用配分の考えが提唱されているということに他ならない。

そしてそれは2つの事業期間を結びつけるという暫定的財産目録の役割、すなわち「一経営期間に負担しうる、あるいは負担すべき費用を決定し、一定の比率に従って配分することによって次の期間へと費用を伝達する」(Coffy[1833], p.52) という役割を果たすためのものであり、「毎年、財産目録を作成しなければならない」として年次財産目録の作成を規定しているものの、具体的な規定が設けられていない1807年商法規定の間隙を

---

11) コフィによれば、暫定的財産目録における償却の記帳は、以下の2つの方法によって行うことが可能であるとしている。

①財産目録の借方に創立費勘定の未償却価値の部分を表示する方法。

②財産目録の借方に創立費勘定の借方総額を記載し、貸方に償却した金額の累計額を表示する方法。

加えてコフィは、「第一の方法によれば、財産目録の借方側に未償却価値を表示するにすぎないが、第二の方法を採用すると、借方側に償却すべき総額を、貸方側に償却累計額を同時に表示することになる」ので「第二の方法が望ましい」という見解を示している。

も補完する会計思考であるといえるのである。そして創立費の事例においてみられた費用配分という会計思考は、コフィが呈示した価値分類とそれに基づく勘定分類における、擬制的項目を表すための理論勘定の存在によって論理化されるわけであり、その意味においてコフィによる価値分類・勘定分類は、暫定的財産目録ひいては年次財産目録の役割をも論理化するものであるとも言えるのである。

### III 1867年商事会社法の時代

#### 1 商事会社法規定の内容とその背景

1807年フランス商法の背景には、1789年のフランス革命が存在することは先に述べた通りであり、この革命の精神である自由・平等主義は、営業自由の理念たるものを生み出し、1807年商法には客観主義が導入されるに至った。この1807年商法では第1篇第3章に会社に関する規定が設けられており、当該規定は、その後1856年7月17日付の会社法および1863年5月23日付の有限責任会社法<sup>12)</sup>によりその補充・変更が行われたのであるが、1867年7月24日には会社に関するこれらの諸規定を総合して、新たに会社法 (Loi sur les sociétés) が生まれたのである (中村 [1969], 17頁)。これがいわゆる1867年商事会社法と呼ばれているものである。

この商事会社法の主たる特徴としてあげられることは、第一に1807年商法においては株式会社の設立に関しては政府の許可を必要とする、いわゆる設立許可主義が採られていたのに対して、1867年商事会社法においては設立自由主義 (regime de la liberté réglementé) たる準則主義が採用されたということである。そして第二の特徴は、この設立自由主義の濫用から生ずる弊害を防止するための会計公開制度の整備・拡充と監査役規定の設置である。

---

12) この2つの法に関する詳細は、森川 [1978] 101-102頁を参照されたい。

まず第一の特徴の設立許可主義から準則主義への変化であるが、条文は次のように変化した。まず1807年商法では以下の規定が設けられていた。

第37条 株式会社は、政府の許可およびその設立案の認可を得なければ、存在することができない。

これが、1867年商事会社法では以下になった。

第21条 今後、株式会社は政府の許可を要せずしてこれを設立することができる。

この結果、1807年商法第37条の規定は廃止されるに至った。もともとこの1807年商法は、特に株式会社の特質である株主有限責任制から生ずる弊害を防止するという配慮から、設立許可主義を採用したために、実際には、株式会社形態はあまり普及せず、むしろ設立の自由が保証された合資会社形態<sup>13)</sup>が好んで利用される(森川[1978], 44頁)という状況であった。1820年代から40年代にかけて、株式会社は150社あまりの設立にとどまったが、同じ時期の株式合資会社の設立は、1000社あまりにものぼったのであり、この頃はまさに株式合資会社の設立が頂点に達した時期だったのである。

しかしながら、その当時におけるフランス産業資本の急速な発展のなかで、いまや株式会社に関する設立許可主義がそのような発展を阻害する要因となっているとして、その改訂を促す機運が高まり、しかもそれに加えて、1860年1月23日に成立した英仏通商条約により、一面で、いちはやく設立自由主義を導入した同62年のイギリス会社法(Companies Act of 1862)との調整をはかり、また他面でイギリス企業との競争に対処するために、準則主義を採用することが緊急の課題となったのである(森川[1978], 101-102頁)。その結果、新しく株式会社に関する基本法として制

---

13) ここにいう合資会社とは、正確には株式合資会社であり、有限責任の株主と人的無限責任(responsabilité illimitée personnelle)を負う業務執行社員(gérant)から成る会社形態のことであり、別名小型株式会社(société anonyme au petit pied)と呼ばれるように、株式会社に比べ比較的小規模の企業に適したものであった(森川[1978], 101頁)。

定された1867年商事会社法においては、準則主義が採用されることとなった。すなわち、本法は、株式組織会社 (société par actions) 一株式合資会社と株式会社を含む一般に対して、多年の懸案事項であった準則主義の採用に踏み切り、それをもって自由株式会社 (société anonyme) の時代の到来を告げたのである (森川 [1978], 102頁)。

しかしながら、この準則主義の採用は、1867年商事会社法における会計規定にも重要な影響を与えるに至り、上述した本法の第二の特徴として現れることとなった。というのも準則主義が採用されたことにより、株式会社の設立は増加する傾向を示すことが容易に推測することが可能であり、その結果、一般株主を保護するための規定が当然の如く重要となる。よって、会計公開制度を整備・拡充するために、フランスにおいてはじめて決算貸借対照表の作成が義務づけられたばかりでなく、さらに損益計算書 (compte de profits et pertes) の作成までもが要求され<sup>14)</sup>、しかも財産目録、貸借対照表および損益計算書といった株主総会に提出される計算書類に関しては、その正確性等を検証するための会計監査役が設置されることとなったのである。この会計監査役制度は、本法において創設されたものであり、特に一般株主を中心とした利害関係者の保護という見地から株式会社における前述のような会計公開制度と結合して、それを補強し、その効果的な運用を推進する役割をはたすものと期待された<sup>15)</sup>のである (森川 [1978], 105頁)。以下、株式会社に關する会計規定をあげておこう<sup>16)</sup>。

---

14) 損益計算書は、財産目録および貸借対照表とともに株主総会に提出すべき旨が規定されていた (第34条) が、株主総会における株主からの質問に答えるために、一定の添付書類によって補足する必要があるほど内容的には簡素なものであった。この点についての詳細は、Batardon [1939] chapitre V を参照されたい。

15) しかしながら、監査役規定が設けられたにもかかわらず、それは十分な機能を果たしていなかった。監査役の独立性や専門的能力についての規定 (欠格条項や資格制限規定) は1867年法には見当たらず、その結果、取締役の親族や会計に関する専門的知識の乏しい者が実際にその職に就くという事態が少なくなかったのである。なお当時のフランスの監査制度の詳細については、山榘 [1961] を参照されたい。



- 第32条 年次株主総会は、次年度の株主総会において、取締役の提示する会社の状況、貸借対照表および諸計算書に関する報告をおこなう、社員もしくは非社員から成る一人または数人の監査役を選任する。貸借対照表および諸計算書の承認に関する決議は、それに先立ち監査役の報告がない場合には、これを無効とする。総会において監査役の選任がないとき、または選任された監査役の一人または数人が故障あるいは拒絶した場合には、すべての利害関係者の請求により取締役を正当に呼び出して、会社の住所の商事裁判所の所長の命令をもってその選任または補充をおこなう。
- 第33条 株主総会の開催につき定款に定める時期に先立つ3ヶ月間、監査役は、自らが会社の利益に照らして適当と判断するたびに、帳簿を閲覧し、かつ会社の諸業務を検査する権限を有する。監査役は、緊急の場合には、常に株主総会を招集することができる。
- 第34条 すべての株式会社は、半年ごとにその資産および負債の状態に関する総目録を作成しなければならない。この目録は監査役の利用に供される。加えて、会社の動産、不動産ならびにすべての債権、債務の表示を含む財産目録は、商法典第9条に従って毎年作成される。財産目録、貸借対照表および損益計算書は株主総会の少なくとも40日前に監査役の利用に供される。これらは株主総会に提出される。
- 第35条 株主総会の招集の少なくとも40日前に、すべての株主は、会社の住所において、財産目録および株主名簿を閲覧することができ、かつ財産目録の要約たる貸借対照表および監査役の報告書

---

16) 条文の和訳については、森川 [1978] 103-104頁、大森他 [1957] 200-208頁を参考にした。

の写を送付されることができる。

第36条 毎年の純利益より少なくとも20分の1を控除し、準備金の設定に充当する。この控除は、準備金が会社資本の10分の1に達したときには義務的でなくなる。

このように、準則主義の採用による株式会社の設立自由主義が採られたことにより、一般株主保護を目的とした会計公開制度の整備・拡充および会計監査役制度が設けられた。したがって、1867年商事会社法におけるこれらの特徴は、お互い無関係に規定されたのではなく、密接な関係が成り立ったということが明らかなのである。しかも準則主義の採用については、フランス産業資本の発展の促進、イギリス法との調整そしてイギリス企業との競争への対処といった非常に大きな背景があり、それらが本法の会計規定に大きな影響を及ぼしている点は見逃せない事実なのである。

## 2 ギルボーによる貸借対照表観

1807年商法においては、帳簿および財産目録を作成すべき旨が規定されていたが、1867年商事会社法では、それに貸借対照表および損益計算書が加えられた。しかしながら、双方の法令において、それらの計算書類がいかに作成されるべきかについては詳細な法規定が設けられていない。この点についてギルボー (C. Adolph Guilbault) は、『工業会計論および管理概論<sup>17)</sup>』なる著書において、1807年商法における会計規定の不備を認識し、「商法典 (le Code) が補完されねばならない点を私は付言する」(Guilbault [1865], p63) と明言しており、明らかに当該著書が1807年商法における会計規定の空白を補完する意図を有しているものであることを示唆しているのである。そしてその空白とは、『商工業者によって毎年作成されなければならない正規の貸借対照表は、証拠書類によって証明される取得原価

---

17) 原典の表題は、以下の通りである。

*Traité de Comptabilité et d'Administration Industrielles.*

でのみ保持されねばならない』というフレーズによって商法典は補完されねばならない」(Guilbault [1865], p.63)とあるように評価規定の不備に特に焦点を当てている。しかもそのような焦点の当て方は、1877年に出版された『工業経済論<sup>18)</sup>』においても継承されており、1867年商事会社法でも評価規定の不備がなお存在していた点を考慮すると、『工業経済論』もこれまでの法における会計規定の空白（特に評価規定の空白）を補完する意図を有していると考えられるのである。

そこで本節においては、この『工業経済論』を取り上げ、ギルボーによる貸借対照表観についての考察を行うこととする。

まずギルボーは、「財産目録や貸借対照表の作成が会計に関する主たる作業の一つである」との観点にたち、「生じうる誤解がしばしば破滅 (ruine) の原因となるという意味において、その作業は非常に難しいものである」

(Guilbault [1877], p.191) としている。例えば「虚偽の利益を示している貸借対照表は、致命的な幻想をもたらし、そして不幸にも作成において犯された失敗は、利益が生じているかのような感覚を経営者にもたらす」

(Guilbault [1877], p.191) 場合がある。そこでギルボーは、「貸借対照表には、真実が記載されるよう努めなければならない」(Guilbault [1877], p.192) という点を強調するのである。そして「より厳密な正確性とより精密な真実の追求をもたらす」ために、次の二つの規則の遵守が必要であるとギルボーは考えている (Guilbault [1877], p.162)。

①経営者が所有するすべての価値は、手元にある限り購入価格すなわち原価を保持すべきである

②利益あるいは損失は、原価と、実行された販売によって示された価格との比較によって決定される

このようにギルボーは、貸借対照表における資産の評価額を、取引相手

---

18) 原典の表題は、以下の通りである。

*Traité d'Economie Industrielle Etudes Preliminaires, Organisation et Conduite des Entreprises.*

との合意に基づいて形成された原価に求めることにより貸借対照表における真実な内容が保持されるとの観点にたつとともに、売却価格 (prix de vente) と原価との差額が利益であるという取得原価主義の評価原則を展開しているのである。そして資産の時価評価によって時としてもたらされる「致命的な幻想」とギルボーが考えている「虚偽の利益」を貸借対照表から排除することが、この取得原価主義の採用によって可能となるわけである。ギルボーによる「貸借対照表に記載される真実」とは、あくまでも原価を基礎とした真実に求められることになるのである。

しかしながら、「もし決算日に存在する財の市場価値が取得価格より低ければ、取得価格を適用することで財産目録をゆがめることになりはしないか」(Guilbault [1877], p.194) という疑問を掲げ、棚卸資産についてそれに対する考え方をギルボーは次のように提示している。つまり「その種の差異を説明し、必要があればそれらを調整する勘定 (comptes régulateurs) に記入することは常に可能である」(Guilbault [1877], p.194) とし、今日の引当金勘定なるものによって市価下落分の先取り計上を行う考え方があげられている。またそれとは別に「遂行されている営業活動において、顧客との協議の後に売却され、引き渡された財の原価と売却価格との比較によって利益が導かれるという論理的秩序に従えば、実際に大きな問題が生じる理由はもはや存在しない」(Guilbault [1877], pp.194-195) とし、原価主義に基づく利益概念により市価下落分を考慮に入れないという考え方も示している。

このうちギルボーは、いずれの考え方を採用すべきかについては述べていない。しかしながら、このような問題提起は、本書ではじめて見受けられたものであり(森川 [1978], 126頁)、現代の低価主義の萌芽とでもいえるべき思考がそこに明らかにされているのである。ギルボーのこのような低価主義論は、あくまで取得原価主義の枠内で展開されているものであるが、その点は取得原価主義を基礎とする費用配分思考を提示したコフィの文献にも見受けられなかった点である。そしてその意味において、ギルボーに

よる本書は、時代の流れに即して会計思考が進化したプロセスを呈示している貴重なものと言えよう。

しかもギルボーは「支払われた配当は、もはや資本に返すことが不可能である」(Guilbault [1877], p.192)という認識から、配当可能利益の算定を慎重に行うという観点にたち、株式会社制度をめぐる各種利害関係者集団の存在と利害の対立を念頭においた資産評価原則論を展開しているのである。そしてギルボーの評価思考は、それが商法典ないし会社法における評価原則の空白を補充して、配当可能利益計算の基礎に原価主義を据えることによって、配当可能利益を現実の取引から生じた実現利益だけに限定し、その客観化・精密化をはかろうとするものであるが、それと同時に、他方で、取引財の評価について低価主義を加味し(森川 [1978], 148頁)ているのである。したがって、このような思考は、商事会社法における準則主義の採用から生じる株式会社の増加という法的・経済的背景に基づく思考であると言えるのである。

## おわりに

フランスの会計法令の変遷を辿ることにより、法規定の変化の背後には、それぞれ大きな社会的・経済的背景が見受けられることが明らかとなった。それらの背景は、当然の如く、時代によって様々な様相を呈しているが、法規定の内容を変えうるに足る十分な力を有していたことは、それぞれの時代に共通していることである。本稿において取り上げた時代に関しては、会計に関する規定は法の条文においてのみ見受けられるのであるが、法の変遷の背後に大きな背景が存在する限り、会計規定もその背景によって大きな影響を受けることとなった。

しかしながら、会計制度のいわば萌芽とでも言うべきこの時代においては、会計に関する法規定の内容は、現代の会計規定とは比べものにならないくらい不十分なものであり、その結果、法規定を補完する意図で会計理

論を展開しようとした文献も著されることとなった。したがって、社会的・経済的背景⇒法の制定・改正⇒会計規定の変化⇒会計理論の展開という一連のプロセスが、当時のフランスにおいて見受けられるのであり、このプロセスから明らかなように、会計規定の変化に加えて会計理論の展開もまた法の制定・改正の背後に存在する社会的・経済的背景から大きな影響を受け、その背景に対応した規定および理論の構築が模索されていったのである。

ただ、フランスにおけるこのようなプロセスは、この時代に限って展開されたものでないことは想像に難くない。その後の時代についても緻密な分析を行い、フランスにおける現在の会計制度および理論の特質とその背景を今後さらに検討していく必要があるだろう。

#### 【参 考 文 献】

- 安藤英義『商法会計制度論』国元書房, 1985年。  
青木脩『新版フランス会計学』財経詳報社, 1972年。  
Batardon, Léon, *L'inventaire et le Bilan*, Dunod, 1939.  
Coffy, R. P. A, *Tableau Synoptique des Principes Généraux de la Tenue des Livres a Parties Doubles* (deuxième édition), Renard, 1833, reprinted in Bywater, M. F., ed., *Historic Accounting Literature* (Volume 39), Scholar Press, 1979.  
Guilbault, C-Adolphe, *Traité de Comptabilité et d'Administration Industrielles*, Guillaumin et C<sup>ie</sup> Libraires, 1865.  
Guilbault, C-Adolphe, *Traité d'Economie Industrielles*, Librairie Guillaumin et C<sup>ie</sup>, 1877.  
原輝史『フランスの経済一転機に立つ混合経済体制—』早稲田大学出版部, 1993年。  
平松一夫『国際会計の新動向—会計・開示基準の国際的調和』中央経済社, 1994年。  
飯野利夫「貸借対照表」, 『現代会計実務講座第1巻・財務諸表』春秋社, 1950年<sup>19)</sup>。  
岸悦三『会計生成史—フランス商事王令会計規定研究—』同文館, 1975年。  
松尾圭正『会計理論の基礎構造』同文館, 1982年。  
森川八州男「フランスにおける会計情報公開制度の展開とその問題点」『明大商学論叢』第51巻第7・8号, 1968年。  
森川八州男『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, 1978年。  
中村宣一郎『近代フランス会計学』中央経済社, 1969年。

- 西原寛一『商法学（第2版）』岩波書店，1965年。
- 野村健太郎『フランス企業会計』中央経済社，1990年。
- 岡田誠一「ルイ14世商業条例中商業帳簿に関する条文」『会計』第19巻第10号，1926年。
- 大森忠夫・大隅健一郎『現代外国法典叢書(9)仏蘭西商法 [I]』有斐閣，1957年。
- 大隅健一郎『新版株式会社法変遷論』有斐閣，1987年。
- 長部重康『現代フランス経済論』有斐閣，1983年。
- Salter, Stephen B. and Douppnik, Timothy S., "The Relationship between Legal Systems and Accounting Practices : A Classification Exercise," *Advances in International Accounting*, Vol. 5, 1992.
- Savary, Jacques, *Le Parfait Negociant*, Jean Herman Widerhold, 1676, reprinted in Yamey, Basils, ed., *Historic Accounting Literature II* (Volume 29), Yushodo Company Limited, 1990.
- Vlaemminck, Joseph - H, *Histoire et Doctrines de la Comptabilité*, Dunod, 1956.
- Walton, Peter J., ed., *Country Studies in International Accounting - Europe*, Edward Elger Publishing Company, 1996.
- 山崎忠恕『監査制度の展開』有斐閣，1961年。
- 吉岡正道「フランスの会計法令と会計制度」，畠村剛雄編著『比較会社法会計論』白桃書房，1993年。
- 吉田静一『フランス重商主義論』未来社，1962年。

---

19) この文献には，責任編者が明記されていない。ちなみに各章の内容と著者は，以下の通りである。

第一章「総論」太田哲三，第二章「損益計算書」林健二，第三章「貸借対照表」飯野利夫，第四章「剰余金計算書・剰余金処分計算書」番場嘉一郎，第五章「財産目録・財務諸表附属明細表」大住達雄，第六章「財産評価論」高瀬莊太郎