

# 出資者＝経営者間における利害調整のための 事業別「拠出資本と留保利益の区別」

—1794年プロシア普通国法をつうじた GAAP としての位置づけ—

(4)

石川 業

## 目 次

- 1 序—本稿の目的
- 2 本稿の動機と背景
- 3 プロシア普通国法の組合規定・商事会社規定にみる  
事業ごとの拠出にもとづく出資者＝経営者間の利害調整
- 4 プロシア普通国法の組合規定にみる  
「拠出資本と留保利益の区別」と出資者＝経営者間の利害調整  
(以上、本誌第61巻第2・3合併号)
- 5 プロシア普通国法の商事会社規定にみる  
「拠出資本と留保利益の区別」と出資者＝経営者間の利害調整
- 6 自発的な実践から制度的な法規に吸収された GAAP としての  
「拠出資本と留保利益の区別」の位置づけ  
(以上、本誌第62巻第2・3合併号)
- 7 現在では「拠出資本と留保利益の区別」は  
出資者＝経営者間における利害調整のための GAAP ではないのか？
  - ・プロシア普通国法から読み取られた「区別」の位置づけの整理
  - ・整理規準の性質および使い方に関する補足
  - ・GAAP としての位置づけに関する留保
  - ・規準①の照合—現代における日本の組合・合名会社規定にみる「区別」の用途
  - ・規準②の照合—現代における直接的な財産分配の想定と「区別」のあり方
  - ・規準③の照合—現代における社内資本金制度にみる事業別「区別」の実践
  - ・規準④の照合—利害調整のための任意的な会計ルールを取り込みやすい法規定  
(以上、本誌第64巻第2・3合併号)
  - ・規準⑤の照合—歴史的な経路という文脈への埋め込みの意義  
(この途中まで、本号)
- 8 結 び

### 規準⑤の照合—歴史的な経路という文脈への埋め込みの意義

ここまでの整理規準①～④はすべて、もともと200年以上も過去の、地理的にも遠い他国における会計ルールから抽出されていた。良くも悪くもその特徴が伝わるよう、もう少し一般的に言えば、(a)異なる時代の、(b)異なる空間における題材が、根拠になっていたことになる<sup>1)</sup>。

#### 《異なる空間をつなぐ共時的な作業》

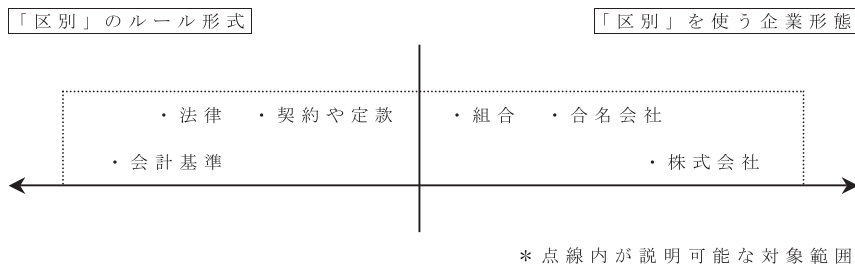
そういう規準の内容が現在の日本における会計ルールからでもみてとれる、ということをつしなめようとしてきた前述の照合作業<sup>2)</sup>は、あくまでその単独的な性格に注目すると、特定の時代（現代）へと視野を絞ることにより通時性がいくぶん捨象されて、特定の空間（日本）を対象を限定することから共時性が多少とも際立つ作業（ないし静態分析的な作業）にみえるであろう。まずはそこで共時的な説明が可能になるとみられた、出資者＝経営者間における利害調整（直接的な財産分配）のための「拠出資本と留保利益の区別」の導入範囲を図式的にまとめれば、下の図1のようなになる。この図では、国や場所という空間の違いも問われない。

---

1) 時代（時間ないし歴史）と空間（場所ないし地理）という、2つの次元または座標にもとづいて、なんらかの事象を分析しようとするのは、特段の深みや独創性を感じさせる方法ではないかもしれないが、本稿の安直な思い付きというわけでもない。たとえば、ここではとくに、Febvre, L., *Face au vent: manifeste des Annales nouvelles, Annales. Économies, Sociétés, Civilisations*, 1<sup>re</sup> ann., N° 1, 1946年1-3月, 4頁（リュシアン・フェーヴル著＝長谷川輝夫訳『歴史のための闘い』平凡社, 1995年, 第3章, 74-75頁）参照。

2) 本稿(3)（『商学討究』第64巻第2・3合併号（2013年12月））参照。

図1 出資者＝経営者間における利害調整（直接的な財産分配）のための「拠出資本と留保利益の区別」の共時性<sup>3)</sup>



もし、この共時的な作業が実際上も別個独立的なもの（たとえば1本の論文）になった場合でも目標にできたといえる成果は、国境・地域やさらに企業形態を越えて「区別」が必要とされるような、特定の環境・文脈等の条件を明確にすることであった。つまりたとえ、ドイツ（プロシア）と日本といった場所に違いがあっても、また、組合、合名会社、株式会社といった企業形態（ごとの出資者責任）の違いに加え、資本市場の発達度とルール形式や、いわゆる所有と経営の分離のあり方に代表される企業支配の状況等に違いがあっても<sup>4)</sup>、（それら

3) 左右に向いた矢印付きの実線は、共時的な広がりの意味する。上下に引かれた縦の実線はさしあたり（のちに図2を示すまでのあいだ）、「区別」のルール形式を示す象限と「区別」を使う企業形態を示す象限とを分けるための、境界線・中心線であると理解してほしい。なお、この中心線の近くにプロットされているものほど、「区別」がもつ本来の意義との関係を説明しやすい対象であることを意味する。その逆に、中心線から遠くにプロットされているものほど、「区別」の本来の意義との関係を説明する際に工夫が必要になってくる対象であること、いいかえれば、やや応用的な説明の追加を要する対象であることを意味する。他方、点線の内側で上のほうにあるか下のほうにあるかは、ここではほとんど意味がない。

ちなみにこの図では（のちの図2でも）、出資者と経営者が異なる当事者として想定されているため、「区別」を使う企業形態の象限に個人商人ないし個人企業を示していない。ただしそれは、個人商人・個人企業と「区別」との関係を説明できないことを意味しない。そのことも含めて図1（および図2）の意味内容は、前掲した本稿（3）の内容（たとえば、262-263頁）とあわせて参照されたい。

4) 本稿では、こういった企業形態・資本市場とルール形式のあり方・企業支配をめぐる状況の違いも、国や地域などの違いに加えて、空間の違いに含まれている。

とは別の) ある特定の環境・文脈のほうは共通して揃っているというときには<sup>5)</sup>,  
そこで使用される「区別」の意義もまた共通していると想定・解釈できる。

そんな環境・文脈の明確化が、本稿のここまでの過程で、意識されるようになっていたわけである。だからこそ、上記 (b) のような異なる空間から抽出されてきた規準①～④を、現在の日本の会計ルールへと照らし合わせるといふ、まさに距離感のある作業も、論理的な無理や飛躍を抑えつつ可能になっていたはずであろう<sup>6)</sup>。

#### 《異なる時代をつなぐ通時的な作業》

その意味で本稿が仮に、環境・文脈を度外視する制度比較からは脱却できていたとして、なお違和感とか特殊性を生じさせかねないのは、むしろ上記 (a) のような異なる時代への依拠のあり方のほうかもしれない。というのは、過去の事象(歴史)をふまえようとするにしても、本稿のようにわざわざ1794年のプロシア普通国法にまで遡ることは、少なくとも唯一の選択肢にはならないであろうと思われるからである。あとでもふれるように、時系列の経路のどこ(まで)に遡るかは、論者ごとに異なり得る。

それどころか対照的に、これと違って歴史的な脈絡が強くない、別の題材・事象にもとづく場合でも、規準①～④と同じ整理内容が適宜、選択的・断片的

5) 本稿が注目している「区別」の場合、その背後にある環境・文脈は、前述した規準①～④(の照合作業)に集約されている。したがって詳細は繰り返さないが、ここでは、その概要を簡潔にまとめておきたい。「区別」を取り巻いて、その意義を左右する環境・文脈とは、「出資者＝経営者間における直接的な財産分配が想定されること」であった。こういった条件面で違いのある複数の空間においては、同一の会計ルールでさえ、同じ位置づけが与えられるとはかぎらない。

6) 他国の会計ルールを比較対象に設定し、日本の会計ルールの特徴をなんらかの意味で相対化することは、不可能ではないかもしれない。だが、それぞれの環境や文脈を無視して、それらの比較から日本の会計ルールの「あるべき論」を語ったりほめかすのは、相当に高度な作業であろう。そのことは、たとえば、特定の組織(企業や大学)を評価しようとするとき、クロス・セクション(および時系列)で明らかに異なる位置にある組織は、そもそも比較の対象として選ばれにくい(明確な理由がないかぎり、少なくとも積極的には選ばれない)ことを考えてみればよい。そこからさらに規範論や政策論までをも導くのは、かなりの力技である。

ながらも抽出される可能性は、決して否定できない。たとえば、現在のドイツ会計制度やアメリカ会計制度からでも、それらの整理基準を引き出せる見込みが皆無、というわけではない<sup>7)</sup>。つまるところ、過去（の「区別」を含む会計ルール）に遡ることは、その必要性について最初から説明の余地もないような、当然・自動的に決まる方針であるとは断言できないであろう。仮に研究対象が、現在のものだけに限られていても、それだけで論理的におかしいということにはならない。

事実、少なくとも明示的には歴史への言及がない論文をたびたびみかけるし、仮に、「区別」の意義（や、それが使われる環境・文脈）を明確にするという目標が本稿とのあいだで共有されるときでも、通時性をめぐる意識のあり方は異なり得るはずである。もとより、時代ごとに環境・文脈も異なり得る以上、たとえ伝統的なものと評価される会計ルールだとしても（あるいはその歴史が長ければ長いほど）、それが形成された当初と、たとえば現在とで、まったく同じ意義が付与されているという保証はない。その意味でもやはり歴史を参照することは、少なくともつねに見解を決定づけるような必須のマナーである（べきだ）とまではいえず、それもまた1つの分岐点、あくまで研究（方法）上の選択肢の1つにとどまるのであろう。

#### 《通時的・共時的な説明対象の範囲拡張》

それでも本稿にとっては、「区別」をもたらしたとみられる通時的な脈絡・経路・分岐点を明確に意識しながら辿り、前掲の基準を1794年プロシア普通国法という1つの題材から引き出してきたことに、最も重要な意味があった。

---

7) さしあたっての手がかりとして、論文末に示す拙稿のうち2007年の3本を参照。ただしそれは、本稿で取り組んでこなかった試み（意識的に回避してきた試み）であって、本文におけるような見込みについての言及も、無責任かもしれない。とはいえ、たとえば、「ほかの国における、ある時代のルールがこうであったから、現在の日本にも…」というような、特段の脈絡のない議論をみつけるのに、あまり苦労はしない。ということは、通時的な文脈に束縛されないことも、1つの選択として成立しているかもしれないのである。その合理性（の可能性）については、本文の続きをあわせて参照されたい。

その（いくつかの）理由のうち、意図あって形式的なものからあげるとそれは、同法の計算規定が、日本の会計制度の沿革上にあり、しかも現在につながっている歴史的な経路の起点にあたる（と理解できる）こと、である<sup>8)</sup>。もちろんプロシア普通国法は、現在までの日本の制度会計に至る唯一の源流であるとはもはやいえないわけであるが、その日本における「区別」の（制度的な）位置づけを探って、沿革・歴史経路上を辿れば行き着く、会社会計制度上の最古の起源であるといえる。

ここで、そのように通時的な経路を意識または想定することの、意義を問うために、たとえば、ある歴史に対して不整合的な見解・仮説が示されるという場合を想像してみよう。これに対しては、おそらくわりと多くの論者が（普段は歴史を意識しない論者も）直感的であれ違和感を覚えるとみられる。実際にそうだとすると、それはなぜであろうか？ 歴史に対しての不整合が、どうして違和感を招くのか？<sup>9)</sup> このような問いは、会計（制度）史研究にかぎらず歴史研究全般の意義にまで及び得る点で重要とみられるが、あまりに素朴・根本的でもあるせいか、その直接的な答えをみかけることも（多く）ないように思われる。

こういう事情（歴史研究一般や会計（制度）史研究における通説的な回答を引用しづらいという事情）もあって、ここでは本稿が内包してきた回答の1つを、躊躇は残るものの思い切って示すことにしたい。それは、一般的に言って次のとおりである。歴史に不整合な見解・仮説が、違和感をもたらし得るのは、過去における事象を説明しきれないから、したがって、説明できる範囲を狭くするから、である。そのような結果は、説明可能になる対象範囲ができるだけ

---

8) このことについては、安藤英義『新版 商法会計制度論』白桃書房、1997年、とくに183-184頁も参照。

9) その答えは、（簡単だと直感されるかもしれないが）明らかでない。なぜなら、歴史についての無知が、現在についての無知までを意味するとはかぎらないから、である。過去と現在とが概念的に区別されるかぎり、「歴史の無知⇒現在の無知」という関係を論証することは、簡単であるとは思われない。また、そもそも、歴史に対しての不整合や矛盾を嫌うはずの（無）矛盾律でさえも、採用するかしないかを選択できる1つの立場ではある。

広い見解を探る、という目標に反する<sup>10)</sup>。

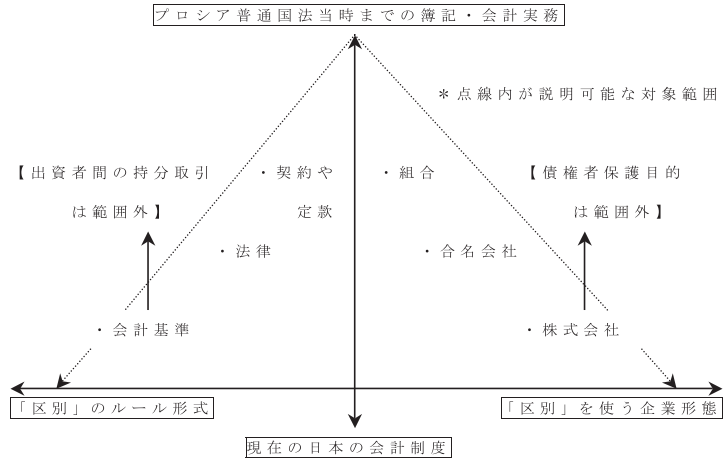
それを回避するかたちで、本稿では前もって、「区別」が辿ってきた歴史的経路のつながりをより具体的に想定できるよう、その実務的・制度的な起源が描写・整序されていた（第1節～第6節、および、部分的には、本節（第7節）における規準①～④の照合参照）。そしてその通時的な説明の連鎖、つながりが、いわば時間軸に見立てられたうえで、そこに「区別」についての共時的な説明が、配置・プロットされていったわけである（基本的には、本節における規準①～④の照合参照）。単独的にみるなら、特定の時代へと視野を絞る性格が際立つ本節の作業は、それ以前の節における作業を下敷きにしつつ、時代をまたぐこともできるようになっている。

この結果に向かうように、「区別」が使われる特定の環境・文脈への、上述した意識が、共時的な作業においてだけでなく、順序としてはそれに先立ち、通時的な作業において確保されていた。会計ルールとそれを取り巻く条件は、地域や企業ごとに異なり得るのはもちろん、時代ごとにも変わり得るのだから、それらの差異・変化をも視野に入れることが、本稿の一貫した方針になった。そしてここに至って、その方針を集約および具現化したかたちの座標軸の上で、クロス・セクションと時系列とをまたぐ「区別」の位置づけを想定することにより、説明可能となる対象範囲を2次元的に拡張できたと思う。その全体像を図式的に示せば、下の図2のようになろう。

---

10) 前掲した本稿(3)、脚注5参照。ただし、その目標の設定についても、採用／不採用の選択は可能であろう（たとえば、大日方隆「整合性分析と実証研究」大日方隆編著『会計基準研究の原点』中央経済社、2012年、第20章所収、344頁参照）。本文で「躊躇は残る」としている理由は、主にそこにある。

図2 出資者＝経営者間における利害調整（直接的な財産分配）のための「拠出資本と留保利益の区別」の通時性および共時性<sup>11)</sup>



11) 上下を貫く矢印付きの実線は、図1の中心線と比べて明確に、通時的な広がり  
を意味する。それを時間軸（時間の流れ）と見立てると、下に降りる矢印の意味は  
伝わりやすいであろうが、上に昇る矢印も示してあるのは、現在から過去へと遡る  
プロセスを含意するためである。プロットされている項目も、1つの象限ごとに、  
より古いものが上、より新しいものが下にある。ただし、異なる象限間での項目の  
高低には、あまり意味がない。たとえば、左の象限の「法律」と右の象限の「合名  
会社」が同じ高さにあることに、特段の意図はない。他方、左右に向かう矢印付き  
の実線については、本稿脚注3で示した説明が、ほぼそのままあてはまる（ので、  
これら以外のことについても、図1および本稿脚注3をあわせて参照されたい）。

時代を下るにつれ、企業をめぐる当事者が多様になって、企業の形態が増えたり、  
また、資本市場が発達して、会計ルールの形式も1つでなくなってきたわけだが、  
中心の時間軸を上から下に降りていくと、説明可能な対象範囲（点線内）の裾野も  
広がっていくように表現してあるのは、そういった増大する事象・対象もほとんど  
説明可能な範囲に収まることを示すためである。その一方、「区別」のルール形式  
のうちの会計基準と、「区別」を使う企業形態のうちの株式会社から、まっすぐ上  
に時間を遡っても、「区別」の本来的な意義・起源から離れた場所に行き着きやすい  
図式になっている。もともとそれらの会計基準および株式会社が、説明可能な対象  
範囲（点線内）からはみ出しかかっているのは、とくに会計基準において想定され  
る資本市場での出資者間の持分取引と「区別」との（無）関係や、株式会社制度に  
おける債権者保護を目的とした「区別」の（便乗的な）使用が、出資者＝経営者間  
の利害調整のため、という「区別」の本来の用途の観点までは説明しきれない部分  
をもっているからである（図1では、わかりやすさを優先して明示しなかった部分  
である）。

なお、この図2もまた、国の違いを越えて、とくにドイツの会計制度にも適用し  
得るが、ルール形式や企業形態以上に実質的な環境・文脈の違いには、やはり留意  
したい。



### 《通時的かつ共時的な反証》

以上の作業により、本稿が全体として目標としてきた、「区別」の共時的でしかも通時的な位置づけは、別稿<sup>12)</sup>による成果とも合流しながら、少なくとも重要だと思われる範囲で尽くされている。もとより完全な記述を期すこと自体が容易でないが、仮にもっと論述を多くすることは可能であっても、ここまでの説明について致命的な不足にも気づけていない。こういう認識を現時点での前提にした、あくまで文脈的・記述的な作業に依拠するかぎりの結果ではあるけれども、本節のタイトルとして示した問いを帰無仮説に変換した命題、すなわち、現在においてもなお、(事業別)「拠出資本と留保利益の区別」は出資者＝経営者間における利害調整のための GAAP である、という位置づけは、否定ないし反証されていない<sup>13)</sup>。

その反証可能性は、既述のとおりたしかに、GAAP の一般的な定義それ自体が抽象性をもつぶんだけ、低くなっていたであろう<sup>14)</sup>。これは、そういう定義の性格が必然的にもたらす結果であり、現在までのところ、GAAP を実質的に把握ないし特定しようとする種類の作業<sup>15)</sup>に、不可避的・先天的な負担であるようにも思える。とはいえそれは、本稿の場合、反証が不可能であったという状況とは異なっている。もし「区別」が、まず形式的にみて、会計原則・基準や法規定等の文面にまったく書かれていなかったとか、さらには実質的にみて

---

12) 「わが国株式会社会計制度における伝統的資本概念の特質—会計理論における資本概念を財産分配局面で利用する合理性の尺度—(1)(2)(3・完)」『愛知経営論集』第155号・第156号・第158号(2007年2月・2007年7月・2008年7月)。

13) ここで設定される帰無仮説は、「…「区別」は…GAAP ではない」というものであってもよい。こちらの仮説は反証される可能性が高いとみられるが、そうであるかぎり、本文における結論の趣旨には変わりがない。

14) 前掲した本稿(3)、283-288頁参照。

15) 会計基準の内容を検討するタイプの研究であればおよそ、その種類の作業に含まれるところでは考えられているが、大量の例のなかからとくに念頭に浮かんでくる最近の研究としては、日本会計研究学会スタディ・グループ(主査 藤井秀樹)『会計制度の成立根拠と GAAP の現代的意義 最終報告』2010年9月がある。それは、会計基準研究の用語も定着しつつある現在にあってなお、成文の形式としての会計基準だけではなく、実務にもとづく実質(的な制度)としての GAAP を視野に入れる例である。

も、そもそも実務で使われたような形跡がなかったりして、とうてい「一般に認められた」会計ルールとはいえないかったとしたなら、前述の「区別」の位置づけは反証されていた。したがって、もともと反証できないものを、どれだけ（共時的・通時的に）検討しても反証などできない、という事態は避けられていたわけである。

ただ、それで GAAP の定義につきまとう抽象性が解消されるわけでも、楽観が許されるわけでもない。その事情もあって本稿では、取り扱われる（題材が帰属する）空間に加え時間も広めにとられている。それにより、上記のような反証可能性の低下は、わずかなりとも埋め合わされていたはずである。特定の見解で整合的に説明しようとする対象を広げれば通常、その見解が否定される可能性も高まるからである。そのようにして本節では、クロス・セクションと時系列の2つのハードルを意識して、必要・可能なかぎり規準①～④を明確化したうえで、それらの内容を現在の事象やルールに照らし合わせつつ、そこにずれや不整合、矛盾があるとはいえないことをたしかめてきた。その作業は、GAAP の抽象性に由来する困難を軽減するための、定義をめぐる正攻法であるとはいえない一方で、会計基準のルール形式がまだ使用されていなかった場所・時代の実務における「区別」の使い方までを説明範囲内に取り込めたことは、内実むしろ正面突破的に、反証可能性を高めるだけで終わらない共時的かつ通時的な検討の成果にもなっていたと思う。

以上の意味で、前述した「区別」の GAAP としての意義・位置づけを、現在の日本に至る歴史的な経路・文脈へと載せることができる。そのことの確認が、表面的にはここまでの、共時的な規準①～④にもとづく照合の到達点であり、そして実質的にはすでに、通時的な規準⑤による照合結果にもなっている。

（未完）

\* 本稿ではこのあとに、歴史をふまえることの実質的な意義をめぐる問答が続きますが、その内容をよりよくできる、という現在の手応えにすがりつつ、時間軸（分割掲載）をもう少し拡張したいと思います。

本稿の「起源」を辿ると、山本眞樹夫先生にまで遡ります。私が学部生時代に、

会計の歴史を学ぶきっかけを与えてくださったのも、また、納得できるまで自分自身で（ゆっくりでもいいから）考えるように促してくださったのも、山本先生でありました。先生がご自身の研生活の当初に取り組んでおられたテーマが、資本会計（剰余金会計）であったということにも、本稿にとっては導かれた部分があったかもしれません。

山本眞樹夫名誉教授記念号に寄せる論文として、本稿はあまりに貧弱であり、ここで（完）と記せなかったことに、悔しさは残ります。ですが、『商學討究』も私の研究もまだまだ続いていく、という通時性の先を見据えつつ、本稿を未完のままにすることでとにかくも、山本先生に「次」を約束しているかたちになればと望む心境でもあります。

先生が『会計情報の意味と構造』（同文館、平成4年）の各章を構成する重要な論文をとりまとめておられた頃の年齢に、いつのまにか、私も近づいています。いつまでもゆっくりとは、していられないようであります。

秋の駆け足を感じる緑丘の研究室にて

#### 引用文献一覧（本号分）

##### 和文文献

安藤英義『新版 商法会計制度論』白桃書房、1997年（『商法会計制度論』国元書房、1985年）。

大日方隆「整合性分析と実証研究」大日方隆編『会計基準研究の原点』中央経済社、2012年（第20章所収）。

日本会計研究学会スタディ・グループ（主査 藤井秀樹）『会計制度の成立根拠と GAAP の現代的意義 最終報告』2010年9月。

##### 欧文文献

Febvre, L., Face au vent: manifeste des Annales nouvelles, Annales. Économies, Sociétés, Civilisations, 1<sup>re</sup> ann., N° 1, 1946年1-3月（リュシアン・フェーヴル著＝長谷川輝夫訳『歴史のための闘い』平凡社、1995年、第3章）。

##### 拙稿

「[拠出資本と留保利益の区別]と出資者・経営者の利害調整」安藤英義先生退官記念論文集編集委員会『会計学論考—歴史と最近の動向』中央経済社、2007年。

「わが国株式会社会計制度における伝統的資本概念の特質—会計理論における資本概念を財産分配局面で利用する合理性の尺度—（1）（2）（3・完）」『愛知経営論集』第155号・第156号・第158号（2007年2月・2007年7月・2008年7月）。