

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 ——

(1)

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 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？
- 7 結 び

1 序 — 本稿の目的

本稿の目的は、大きく分けて、次の3つである。

- ① 1794年に公布・施行されたプロシア普通国法 (Allgemeines Landrecht für die preußischen Staaten) における、商事会社 (ないし組合) の資本概念を明らかにすることをつうじて、わが国 (株式会社) 会計制度における資本概念の源流をみる。
- ② その1794年プロシア普通国法の商事会社 (ないし組合) 規定においても、「拠出資本と留保利益の区別」(具体的には、事業ごとの同「区別」) を想

定した規定が採り入れられており、そしてそれは、債権者への配慮以前に、出資者と経営者の間での財産分配をめぐる利害調整のためであったとみられることを確認する。

- ③ 上の①②で確認される内容から、事業ごとの「拠出資本と留保利益の区別」は実務慣行に根ざした1つのGAAP (Generally Accepted Accounting Principle (s)) であったとみられるが、現在はそのことが、正面から取り上げられなかったり、知られていなかったりする (ようにみえることがある) 状況について、その根拠と是非を考える。

これらのうち、本稿にとって最も重要な目的は、③である。①②にも、先行する歴史研究との関わりで、個々に意義はあり得るかもしれない。というのはこれまでの、1794年プロシア普通国法における資本概念を主たる検討対象とした研究は見当たらず、同法会計規定研究の間隙が多少とも埋められるかもしれないからである。しかし、それらは本稿では、なにより③の目的のための布石であって、ここでの主眼はあくまで、現在の日本における資本会計のルールをめぐる分析 (に対する含意) に向けられている。

以上が本稿の目的であるが、あえて、表面的な説明に抑えてある。より根本的な、本稿の目的を支える動機と背景については、次の第2節をあてて詳しく述べて、なぜ上記の目的が設定されているのかを説明しよう。それが、本稿の実質的な出発点となる。

それを受けて続く3つの節では、いずれもプロシア普通国法における、組合と商事会社の事業ごとの拠出ルール (第3節)、組合の「拠出資本と留保利益の区別」(第4節)、および、商事会社の「拠出資本と留保利益の区別」(第5節)が、すべて、なによりもまず出資者と経営者の間の利害調整を目的にしていたことが確認される。次の第6節では、そこまでの検討をふまえたうえで、現代 (のとくに日本) における「拠出資本と留保利益の区別」の意義づけ・あり方についての反省に取り組みたい。そして最後の第7節では、歴史的な会計ルールの研究に対する自省を含めた、本稿のまとめを行う。

2 本稿の動機と背景

それにしても（というより、主眼が現在の日本における資本会計のルールに向けられているのならなおさら）、なぜ200年以上も昔の、地理的条件も経済的環境も日本と異なっていたプロシアにおける、しかも法のもとでの資本概念を検討する必要があるのか？ このことについては、それなりに説明が必要であろう。明確な意図をもって、その説明から本論を始めたい。そうすることで、本稿の含意が、よりわかりやすくなるはずである。

もっとも、検討の必要性を確認するのは、研究論文としては当たり前のことであろう。それでもここで、その確認を丁寧に関立たせて行っておきたいのは、これまでの簿記・会計分野における広い意味での（古い会計ルールの検討も含めた）歴史研究に対して、未熟ながらも自問と改善を試みたいからである。これは、本稿の表（おもて）面的な目的と切って離せない、いわばその裏（うら）面的な目的であり、より具体的にいえば、以下のとおりである。

対象が、会計行動や制度であるか、学説であるかを問わず、それらを歴史的に比較検討するという取組みは、法律学や経済学といった他の学問分野でも行われてきたようである。しかし、かなり思い切っていえば、とくに日本の簿記・会計分野で試みられてきたその取組みの中には、一部の例外¹⁾を除いて、なんらかの因果関係を探るという意図（が明らかで）もなければ、検証できる仮説すら示されないものが、なかったとはいえないように思う²⁾。たとえば、素朴

-
- 1) たとえば、R.L.ワッツ＝J.L.ジーマーマン著・須田一幸訳『実証理論としての会計学』白桃書房、1991年、415－416頁（訳者による「本書の読み方と考え方」）における、安藤英義『商法会計制度論』国元書房、1985年（新版、白桃書房、1997年）の位置づけを参照されたい。
 - 2) 科学ないし研究の役割とは、現象の因果関係についての推定に寄与する、（新規な）仮説の構築と検証・分析である、というような見方で一定の合意があるとすれば、そのもとでは、本文のような取組みの評価は、高くはならないであろう（ここではとくに、大日方隆『アドバンスト財務会計—理論と実証分析』中央経済社、2007年、および、八重倉孝「国際競争力のある研究者の養成」『會計』第177巻第1号（2010年1月）参照）。

な歴史(的文章)の紹介にとどまりつつ³⁾それが現在の日本に与える含意に無関心でいたり飛躍的な議論を示したりする⁴⁾とか、それまでまったく(あまり)取り組まれてこなかったから取り組むというだけの単純な作業理由⁵⁾も、ときにはみかけてきた。

たしかに、そういった作業にも、簿記・会計における知識体系のすき間を埋めて新たな展開をもたらす可能性がないとはいえない。広く科学の領域におい

このような見方に対して、反応はさまざまとみられるが(たとえば田中章義「アメリカ会計学界の反省と教訓」『会計』第178巻第1号(2010年7月)参照)、あくまで、比較・歴史的な検討に取り組んできた者(私)が果たしてどう応じることができるのか、それが、本文で意識されている問題である。

- 3) 国内外の古い規定や文献を紹介するという作業には、古語・外国語の翻訳(現代語訳・日本語訳)という資料作成的な意味はあり得ても、それだけで簿記・会計研究を進展させるような追加的な含意があるのかどうかまではわからない。当然であるが、規定の内容も文献の内容も、それぞれの原典にすでに書かれているのだから、それを復唱することの意義は、自明ではない。
- 4) 時代を問わず、他国のルールと日本のルールとの違いを紹介して、そこからほぼ直接的に、「参考になる」とか「日本に導入すべき」といった見方が示されることもあった。しかし、違っているという事実と、参考になるとか導入すべきという見方の間には、即座につなげるには決して小さくはない距離があるはずである。個々の具体的なルール以前に、それを取り巻く環境を含めた歴史的な文脈が異なっている場合、他国でうまく機能しているルールでさえ日本ではうまく機能しない場合があり得ることは、もはや否定されないであろう。それがふまえられているのなら、上記のような見方は躊躇されるはずである。
- 5) 研究者のだれもがまったく(あまり)取り組んでこなかったのは、明示的にせよ暗黙的にせよ、その作業に意味がない(少ない)とか、研究者が率先して取り組むべき問題ではない(実務家やマスコミ、出版社(編集部)が取り組んだほうが効率も効果も高い)、という合意があったからかもしれない。その可能性をふまえれば、取組みの少なさという表面的な事実だけでは、検討のための積極的な理由にならないのであろう。

もっとも、先行研究の少なさが、一層、新たな取組みの価値を高める事情もあり得る。たとえば、可能であるのにだれも取り組んでこなかった作業があるとして、知られていなかったその重要性を明らかにできる場合や、重要とみられていても不可能であった作業がなんらかの事情(新しい技術の開発やアイデアの着想等)によって可能になったという場合、それに取り組む積極的な理由が生じ得る(明確になり得る)であろう。

いずれにしても、以上のような意味で、研究の量(多寡)とともに質を考えるという、だれもがわかっているはず(わかっているつもり)のことを、たてまえで終わらせないように、自戒したい。

で、今でこそ世界規模で評価される研究業績も、当初はまわりから無視されていたり、その研究をした本人でさえ明確には意義・必要性を見出せていなかったりというケースは、たびたび見聞きするところである。そしてそのように、事前には意義が必ずしも明らかではなかったところに、いわば偶発的にでも発見や展開をもたらす研究業績について一層、「意外な」とか「思いがけない」といった形容があてはまるのかもしれない。

それでもやはり、合理的な事象や処理（会計処理）を想定しようとしたり、不合理（にみえそう）な現実についてさえも説明の合理性は確保しようと試みる私たちの姿勢は、含意の示し方を含めた研究目的にも貫かれるのが、やはり合理的であろう。合理性、含意、目的を、自らごまかせない。ぎりぎりまで含意を明示しようとする意識は、それが展望的なものであれ近視眼的なものであれ、他の研究者や偶然に含意の評価ないし展開を任せきってしまう態度とは、同じではないはずである。

後者のような態度から本稿も自省・脱却して、「基礎研究」とか「研究の多様性」といった表現を、適切な意味を超えてアド・ホックに（意義のあいまいな作業の逃げ道に）使わないように、前節で掲げた目的の必要性をひときわ明示的に確認しておきたい。それが、本節における以下の記述の狙いである。

本稿のベンチマークとしての株式会社会計制度における伝統的資本概念

これまでに私は、日本の株式会社会計制度における伝統的資本概念を明らかにする拙稿⁶⁾を公表してきた。そこでは、同制度の直接的な源流とみられる、ドイツ株式会社会計制度の出発点、つまり、ドイツの有力な一王国であったヴェルテンベルクの1839年商法草案（Entwurf eines Handelsgesetzbuches für das Königreich Württemberg mit Motiven）まで遡っている。そして、同草案らしいの株式会社会計制度における資本概念は、ドイツでは現在もなお、また、

6) 「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）。

日本でも最近まで、フローにもとづくのではなく、「充実（拠出）されるべき」とか「維持されるべき」といった、当事者間の合意それ自体にもとづいてきたことを確認した。

そこで重要とみられたのは、起源云々に関わる表面的な側面よりも、合意にもとづく資本概念が、その生成から200年近くにもわたって、ドイツ（ないしヨーロッパ）でも日本へも定着してきたという、より実質的な側面であった。その生成・確立に、実務からの帰納（ボトムアップ）的な側面があった場合はなおさらであるが、権力による超越的な決定（トップダウン）の側面があった場合でも⁷⁾、合意にもとづく資本概念が、とにかくも長期間にわたって先進諸国の実務から排除されなかったことは、軽視しにくいと思われるのである。なぜなら、その資本概念も、時代や地域、経済的環境を超える普遍（的有用）性をもってきたからこそ廃止されなかった、という可能性がないとはいえないからである。合意にもとづく資本概念が、時間・距離・環境に耐えて、制度的・実務的に生き延びてきた概念であったようにみえる、といいかえてもよい。

それにもかかわらず合意にもとづく資本概念は、少なくとも日本の会計学界では、フローにもとづく資本概念（払込資本ないし拠出資本）として解釈されてきた。このことは、それ自体がなぜなのかと関心をひく現象であったとみられるのと同時に、多少とも注意を喚起する現象でもあるとみられた。とくに後者の見方の理由についていえば⁸⁾、それは、もともと合意にもとづいてきた概念を、それとは異なるフローにもとづくものと同一視するなら、まず、平成13年6月の商法改正以降に生じていた資本概念をめぐる議論を、より意義のあるかたちで適切に分析・整理できないとみられたからである。さらには、資本の

7) この事情については、前掲拙稿「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(2)」、とくに、31頁以下を参照されたい。

8) 前者の見方の理由については、前掲拙稿「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(1)」、第1章第2節を参照されたい。また、後者の見方の理由についてもより詳しくは、同じ拙稿の同じ箇所と、さらに前掲拙稿「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(3・完)」、119-121頁を参照されたい。

数値をもとに計算される比率等の解釈・使い方や、同じく資本の数値を規準にした分配規制についての理解に、多かれ少なかれ誤差や誤解がもたらされかねないとみられたことも、理由であった⁹⁾。

以上のように、この合意にもとづく資本概念は、フローにもとづく資本概念の特徴を浮き彫りにして、議論の整理や概念の理解を補助する、1つのベンチマークとみられるのであった¹⁰⁾。そしてまた本稿にとっては、次に述べるとおり、別の意味でもベンチマークの役割を果たすことになる。

株式会社社会計制度における資本概念から会計制度一般の資本概念のあり方へ

わが国株式会社社会計制度における資本概念は、すでにふれたとおり、ドイツで初めて株式会社規定をもった1839年ヴェルテンベルク商法草案に起源をもつものであって、とくにドイツの株式会社社会計制度におけるものとしては、それ以上に起源を遡ることはできない¹¹⁾。ところが同草案は、その株式会社社会計制度の資本概念についてまでも、株式会社の規定をもたない1794年プロシア普通国法の規定（社員（出資者）全員が無限責任を負う、商事会社の規定）を参照しながら起草されていた、とみられるのである¹²⁾。

-
- 9) このことは、わが国株式会社社会計制度における資本概念がフローにもとづいていくようになった、現時点でもいえることである。なぜなら、現在すでに計上されている資本の金額のほとんどが、もともと合意にもとづいて計上（当初認識および当初測定）されたものだからである。たとえ、ルール変更後の資本がフローにもとづくになっても、それは、変更前の資本が合意にもとづいていたことまでも変えるわけではない。
- 10) その点で、本稿脚注6で示した拙稿における仮説の「検証」は、統計手法を用いる実証研究の方法には及ばず、その仮説が通時的にも共時的にも、どれだけ多くの事象や、概念ないしルールと共存できるか（矛盾しないか）という規準で行われていたにとどまることになる（ここではとくに、内井惣七『科学哲学入門—科学の方法・科学の目的』世界思想社、1995年、第4章参照）。
- 11) 株式会社社会計制度としては、1838年オランダ商法におけるものが先行しているが、そこに、わが国株式会社社会計制度における資本概念の起源があるとはいえないのではないかと、ここでは見込まれている。詳しくは別稿にゆずるほかないが、手がかりは、安藤、前掲書、第4章の第2節および第3節である。
- 12) Entwurf eines Handelsgesetzbuches für das Königreich Württemberg mit Motiven, II. Theil, Motive, Stuttgart, 1840年, 261条理由(230頁), および, 206

このような、ヴェルテンベルク商法草案に対するプロシア普通国法の影響を辿るという意味で、本稿には、わが国（株式会社）会計制度における資本概念の起源を遡る拙稿の続編、という位置づけを与えることができる。その文脈において、ヴェルテンベルク商法草案らしいの株式会社会計制度における伝統的資本概念（合意にもとづく資本概念）は、比較対象・評価規準として次節以降で用いられていくベンチマークになると同時に、あるいはそれ以前に、上記の意味における「続編」としての本稿の、起点になっている。

そこでは、有限責任社員からなる会社の資本概念と、無限責任社員からなる会社の資本概念との、とくに共通点を探る作業から、含意が引き出されると見込まれている。というのも、その作業はつまるところ、必ずしも企業の形態を問わない、会計制度上の資本概念についての一般性にふれるという性格をもつからである¹³⁾。とりわけてこのことに、本稿がプロシア普通国法を検討対象とする理由がある。

結論を少し先取りすることになるが、その一般性とは、「拠出資本と留保利益の区別」（以下、単に「区別」と呼ぶことがある）の、より広範囲にわたる企業形態での利用である。たしかにその具体的な意味内容は、資本概念のあり方に影響を受けるものの、それでも、有限責任社員の会社にあたかも必然的に

条理由（183-185頁）参照。そこでは、株式会社の配当ないし資本概念に関わる規定（261条）の参照先として、合名会社の同規定（206条）があげられ、そしてその理由書が、プロシア普通国法の商事会社規定（2編8章656条）を参照しているのである。このことについては、安藤、前掲書（新版。以下同じ）、190-193頁もあわせて参照。

- 13) 加えて、1839年ヴェルテンベルク商法草案が、1807年フランス商法や1838年オランダ商法を参照して起草されていたこと（たとえば、前掲理由書、206条理由（183-185頁）参照）と、1794年プロシア普通国法が、1673年フランス商事勅令（Ordonnance du commerce）の影響を受けていたといわれること（たとえば、Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, I. Bd., Stuttgart, 1953年、66頁（松尾憲橋・百瀬房徳共訳『貸借対照表法の論理』森山書店、1985年、20頁）参照）も、ここでは念頭にある。つまり、ヴェルテンベルク商法草案からプロシア普通国法に遡っておくことは、このあとさらに、フランス商法やオランダ商法からの流れを検討するための橋渡しの意味ももつという認識が、本稿にはある（その検討結果がどうなるのかは、ひとまずにおいて、である。本稿脚注11参照）。

結びつけて考えられやすい「区別」が、無限責任社員の会社（や組合）についても前提とされていたことが確認される。このことが示すのは、「区別」は、債権者のためということ以前に、出資者と経営者の間の財産分配をめぐる利害調整¹⁴⁾のために利用されていた、ということである。

なお、プロシア普通国法が想定していたその利害調整は、現在、少なくとも研究者の間ではほとんど想定されないほどに具体的で、特殊であるようにさえみえるかもしれない。そのように思われる理由の1つは、そこでの「区別」が事業ごとに想定されていたと理解できることにある。私見によれば、とくに財務会計学の分野では暗黙的であれ通常、「区別」は企業全体で1つのものである、と想定されている（きた）とみられる¹⁵⁾。それに対して、事業ごとの「区別」を想定する規定内容を含むプロシア普通国法は、全体として、実務のルールを吸収して起草されたことが特徴的であるとみられている¹⁶⁾。つまり同法には、

14) この利害調整自体の想定については、Vehn, A. ter, Die Entwicklung der Bilanzauffassungen bis zum AHGB, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 6. Jg., 1929年, 337頁による指摘が古い。

15) それは必ずしも、日本の会計学界だけにみられる傾向ではないと思われるが、わかりやすさを考えて、ひとまず日本の会計制度における表現を用いていえば、たとえば資本金は、全体としての1つであるというような見方が示されていた（ここではとくに、上田明信＝吉田昂＝味村治『新商法解説 株式会社の計算』中央経済社、昭和38年、60頁参照）。もっとも、その資本金は、厳密な意味での拠出資本ではなかったが（本稿脚注6に示した拙稿を参照されたい）、会計学の立場からも、その資本金は払込資本ないし拠出資本と呼ばれる場合がほとんどであり、したがって払込資本をひとまとまりの単位としてみることに、おそらく違和感は強くはもたれないであろう。

なお、いわゆる株式種類別経理は、資本金や資本剰余金、ないし、払込資本を、その名のとおりに株式種類別に会計処理する方法として論じられていた（ここではとくに、中村忠『資本金論 [増訂版]』白桃書房、昭和50年、30-32頁および76-79頁参照）。たしかに株式の種類の違いは、それによる資金調達の意味図や運用の用途、ひいては事業別の「区別」につながる可能性はある。しかし、そこではやはり、あくまで株式種類別の経理までが考えられるにとどまり、たとえば普通株式についての払込資本なら、どの事業のためであったかを問わず、ひとまとまりに扱われていたとみられる（1つの手がかりとして、中村、前掲書、65頁参照）。

16) たとえば、Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794, Textausgabe, mit einer Einführung von Hans Hattenhauer und einer Bibliographie von Günther Bernert, Berlin, 1970年, および, Allgemeines Landrecht für die

当時の財産分配をめぐる利害調整の実務を反映した、デ・ファクトスタンダードないし一般に認められた会計原則（GAAP）としての、「区別」が含まれているとみられるのである¹⁷⁾。

もしかすると、商法・会社法規定を主題にするというだけで批判があり得るかもしれないが、ここ（一連の拙稿）で法規定が題材として選ばれている理由は、上述のような意味で表面的でない、実質的な特徴に着目していることにある。意識としては、結果的に会計基準の形式をとろうと、法規定の形式をとろうと、GAAPとしての性格をもつ会計ルールのあり方・意義が注目されているのである。

現在における日本の会計ルール分析への示唆

出資者と経営者のための、GAAPとしての「区別」の意義は、債権者のためのものと比べて、一部の論者による場合¹⁸⁾を除いてはあまり語られてこなかったが、それはなぜであろうか？ 「区別」の意義を債権者への配慮と結びつけてきた見解の中には、少ないものの、根拠はさておき結論的には明確に、出資者と経営者のための「区別」の意義を否定する見解もある¹⁹⁾。しかし、他方で多数は、上述の意義について沈黙しているようである。その場合、この議論の結論というのは、どのような方向に向かっていると理解すればよいので

Preußischen Staaten von 1794, mit einer Einführung von Hans Hattenhauer und einer Bibliographie von Günther Bernert, 3., erw. Aufl., Berlin, 1996年の序（Vorwort）ないし導入（Einführung）や、安藤、前掲書、第5章第2節1、および、百瀬房徳『貸借対照表法の生成史』森山書店、1998年、3頁参照。

- 17) もともと「拠出資本と留保利益の区別」は多様であり得るのであって、その中から、個々の企業における「区別」の具体的なあり方が、当事者間の合意にもとづく選定によって決まるとみられるのであった（このことについては、「「払込資本と留保利益の区別」の多様性と当事者間の合意による選定」『経営総合科学』第88号（2007年3月）を参照されたい）。
- 18) これについては、拙稿「「払込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、第10章を参照されたい。
- 19) ここでは、斎藤静樹『会計基準の研究〈増補版〉』中央経済社、2010年、139頁参照。

あろうか？

これらのことについての具体的な検討はあとで行うが、そこから、比較・歴史研究の現代における意義の（もちろんすべてではないにしても）一端が確認され得ると本稿はみている。本稿で取り上げられるのも、すでに公になっている規定の内容であるが、それらが取り上げられるのは、翻訳・資料作成までを目的としているからでもなければ、歴史あるものへの純粋な憧れや素朴な好奇心によるのでもない。そこでの歴史的な制度・ルール比較に、現在の日本と断絶されない、時間の縦糸で結ばれるような意味を意識することで、アイディアの再発見や経験の忘却を予防して、研究の進展を意図的に補助することができると考えられているからである。

たとえば、上述のような「区別」にもとづく利害調整ルールがあったことを知れば、当然、そのうえでの判断が可能になるであろう。もちろん、そこでの「区別」の使い方が、当時においては慣行的であったとしても、現在においてまで有用であるかどうかは仮説の域を出ず、これはあらためての検証対象となる。それでも、検証される（べき）仮説が、新たに構築・追加され得ることや、忘却されずに済むということもまた、たしかであろう。それでこそ、その先の実証の意義も、さらに高まり得るはずである。先行研究がふまえられないのが生産的でないのと同じように、とくに実務を反映した歴史的なルールのあり方がふまえられないのもまた、（関心が現在に向いている場合でも）生産的とは思えない。

ひとくちに歴史研究（による現在への示唆）といっても、その意味内容は自明ではないから、取り組む根拠に慎重でありたい。だからこそ、あくまで概要としてではあるが、本稿では上述のような意味での現在への示唆が会計ルールの歴史研究によってもたらされ得る、という見込みを示しておいた。そして、それを具体的に確認しようとするのが、次節以下の作業ということになる。

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

「1794年に公布・施行されたプロシア普通国法 (Allgemeines Landrecht für die preussischen Staaten) は、民法、商法、行政法等にわたる広範な法典である²⁰⁾」。その内容のうち、本稿の目的に照らして主要な検討の対象になるのは、商法に該当する部分である。これについての重要な理由の1つは、「近代商法において、広く商人一般を対象とした会計規定は1673年フランス商事勅令に始まるが、しかし特に会社の会計規定といえるものは、私 (安藤英義教授—石川) が知る限りプロシア普通国法に始まる²¹⁾」ということにある。

その1794年プロシア普通国法の規定の中でも、本稿がとくに関心を向けるのは、社員 (出資者) 全員が無限責任を負う商事会社 (Handlungsgesellschaften) の資本概念に関わる規定である。この規定は、ドイツで初めて株式会社規定をもった1839年ヴェルテンベルク商法草案の参考にされていたのであり、したがって、わが国 (株式会社) 会計制度の資本概念についての理解を助ける源流を、ここでみることになる。

なお、商事会社規定が置かれている、プロシア普通国法第2編第8章の第614条は、「商事会社においては、別段の規定がここでなされていないかぎり、組合契約の一般規定 (第1編第17章第186条以下) が適用される²²⁾」と定めている。したがって、商事会社についてのルールを適切に理解するには、組合につ

20) 安藤, 前掲書, 20頁。プロシア普通国法についての、比較的最近の評価については、本稿脚注16で示した文献のほか、たとえば、Koselleck, R., *Preußischen zwischen Reform und Revolution, Allgemeines Landrecht, Verwaltung und sozial Bewegung von 1791 bis 1848*, Stuttgart, 1967年や、Dölemeyer, B. und H. Mohnhaupt, hrsg., *200 Jahre Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten, Wirkungsgeschichte und internationaler Kontext*, Frankfurt am Main, 1995年を参照。

21) 安藤, 前掲書, 184頁。

22) 訳については、ここでは、安藤, 前掲書, 53頁における訳をほぼそのまま引用させていただいた。

いてのルールをみておく必要がある。

そこで本節では、先に組合についての規定、次いで商事会社についての規定、という順番で、資本のあり方を示唆する規定をみてみよう。より具体的には、「拠出についての判断に際して (in Ansehung der Beyträge)」という題目のもとに置かれた規定から、そこで想定されているとみられる資本概念の手がかりを探ることにする。

それらの規定は、会計処理に直接に関わる規定という意味での、会計規定であるとはいいづらい。しかし、その意味での会計規定だけからは、特定の概念を十分には理解できないことさえあったというのが、過去の拙稿²³⁾でも学び取られた教訓である。むしろ、会計規定以外からも、資本概念についての手がかりが得られる場合があるといってよい。次に示していくプロシア普通国法の規定からもまた、そのような成果が得られることになる。

組合における「拠出についての判断に際して」の規定

プロシア普通国法における組合規定（1編7章）のうち、下に示していく規定²⁴⁾の、本稿にとって重要と思われる特徴を、前もってここで述べておこう。そのほうが、（読み方にバイアスをかけるかもしれないが）やや多めの規定の理解も容易になるであろう²⁵⁾。

23) 本稿脚注6参照。

24) 資料は、本稿脚注16で示した文献。

25) 規定を示すにあたって、いくつか確認しておきたいことがある。

まず、1794年プロシア普通国法においては、条文に条項数が示されているが、たとえ異なる条項数でもそれらが連続している場合、そこでの各条文がひとつながりの文のようになっていることがある。たとえば、第1条の終わり方が「…しなければならぬ。」であるとする、第2条が「それにもかかわらず、…」と続くことがある。現在の私たちにとっては、「第1条の規定にもかかわらず」といった丁寧な書き方のほうに馴染みがあるのだろうが、本稿では基本的に、原典に即した訳を示すことにする。

また、同法では、ある場合に限定ないし特定して適用されるルールが記述されるときに、たびたび、

「…である場合：そのときは…である。」

というように、コロンやセミコロンを用いて

それらの特徴は、大きく分けて次のとおりである。

- ① 組合員（出資者ないし経営者）どうしの拠出をめぐる利害調整について、詳細な規定が置かれていること。
- ② 事業ごとの拠出と利益持分が想定されていること。
- ③ 合意にもとづく資本概念の手がかりが薄弱であること。

第189条

契約に別段の定めがなければ、各組合員は、共有の基金（Fonds）のために、同じ割合で拠出を行う（beytragen）義務を負う。

第190条

ある個別の組合員が明確に契約したものより大きな拠出（mehrere Beyträge）について、その者は、どういう事情のもとでも、他の組合員によって促されることはない。

第191条

ただし、そのようなより大きな拠出がなく、共有される究極的な目的の達成がまったく遂げられない場合：組合からの脱退をしようとしなない組合員は、（拠出を一石川）促され得る。

第192条

この事情のもとで、さらに明確に申し合わされた拠出によっても究極的な目的が達成され得ない場合、各組合員は、契約期間の満了前でもなお、組合を脱退する権利をもつ。

第193条

新たな拠出によって、組合の事業（Geschäfte）がさらに拡張されるべき場合；ただし、その対象が変わらないままである場合：他の組合員は、自らの判断で、この拠出を増加することができる。

場合ないし条件 : (;) 帰 結

という関係が規定されることがある。これについても、現在の私たちにはあまり馴染みがないと思われるが、基本的に原典の表現に従っていくことにしよう。

第194条

しかし彼らは、それをしない組合員に対して、均等な増加を強要することも、その拒絶を理由に組合員を除名することも、できない。

第195条

反対に彼らができることは、拡張される事業において生じさせられた利益 (Gewinn) について、増加させられた拠出の割合にもとづき、より厚い持分 (Antheil) を求めることだけ、である。

第196条

それに対して、他の組合員が、新たな拠出によって、彼らの結び付きの目的を、そこでそれまでに運営されていない新たな対象に広げようとする場合：そのための拠出を拒絶する者は、この拡張される事業の持分 (Theil) を受け取ることについて、義務も負わないし、権利ももたない。

第197条

その場合に他方で、他の組合員の結び付きは、彼らによってのみ構成される1つの新しい組織 (Societät) と見なされる。

第198条

組合事業の運営のために調達される基金 (zusammengetragener Fonds) は、締結された契約上の時点から、共有の財産 (gemeinschaftliches Eigentum) と見なされる。

… (土地・動産の拠出・共有等に関する第199条－第202条は省略)

第203条

現金によるのではない拠出の履行 (Leistung seiner Beyträge) について遅滞する者は、その遅滞によって生じる損害について、組合に対し賠償を行わなければならない。

第204条

現金拠出 (Geldbeyträge) の遅滞された払込み (Entrichtung) の場合、他の組合員は、損害賠償のかわりに、法定の遅延利息を請求するを選択できる (…括弧内の参照規定は省略—石川)。

第205条

組合が開業すればすぐに、利益と損失 (Nutzen und Schaden) は、持分割合にもとづいて、組合員に共有される。

出資者＝経営者間の拠出をめぐる利害調整

第189条から第191条は、組合員の拠出の義務と非強制に関する規定、続く第192条は、組合員の拠出目的の未達成と脱退に関する規定、そして、第193条および第194条は、特定の場合の新たな拠出とその非強制に関する規定である。これらは、拠出をめぐる組合員 (出資者ないし経営者) どうしの対立を緩和する、利害調整のための規定と位置づけることができよう²⁶⁾。その詳細さ・具体性²⁷⁾は、規定の数からいっても内容からいっても、現在の日本における同じ目的の組合規定 (民法669条, 674条, 678条参照) と比べると、明確である。

そのあとの第195条および第196条も、出資者＝経営者間と同じ利害調整に関わる規定に含められるであろう。ただそれらは、前述の規定と比べて、利益持分に関係するものである点で特徴的である²⁸⁾²⁹⁾。

26) とくに事業運営の方法に関わる規定であるので本論文では示していないが、同様の趣旨をもつ規定としてほかに、第208条と第209条をあげることができる。

27) このような特徴をもつ、プロシア普通国法のもとでの出資者＝経営者間の利害調整のための配慮は、本文には示さなかった次の規定からも読み取れる。

第170条

結び付きの目的、および、それに到達する際の、そして、到達するための結合関係はつねに、物財の区別なく (ohne Unterschied des Gegenstandes)、書面での契約によって、詳細な処分についてまで (bey Strafe der Nichtigkeit)、定められなければならない。

28) 第196条と利益持分との関わりについて、とくに念のためにいえば、同条はそれを「拡張される事業の持分」に含めるというかたちで、利益持分に関わっている。

29) 本稿脚注26と同様、とくに事業運営の方法に関わる規定であるので本論文では示していないが、利益持分をもとにした利害調整の趣旨をもつ規定としてほかに、第212条をあげることができる。

事業ごとの拠出と利益持分

その特徴にも関わっていく次の第197条には、とくに注目したい。というのもこの規定は、前の第196条を受けて、新たな事業（それまでとは異なる事業）に向けた新たな拠出ないし基金（189条等）の別建て処理、いいかえれば、事業ごとの拠出の処理を示唆しているとみられるからである。このように、事業と拠出とを結び付けて想定する態度は、次の第198条からも読み取れるし³⁰⁾、すでにみた第191条、第192条、第193条、第195条、第196条からも、実はそうであった。このうち、最後の第195条と第196条が関係していた利益持分は、事業ごとに想定されているとみられるのである。

結論的にいえば、これらの規定内容は、事業ごとの「(拠出)資本と留保利益の区別」を想起させる。ただし、この(拠出)資本概念は、なお問題である。つまりまだ、ここでフローにもとづく資本概念（すでに拠出された金額）が想定されているのか、合意にもとづく資本概念（これから拠出されるべき金額）が想定されているのかが、確認されていない。「拠出」という表現があるというだけでは、それが拠出されたものを前提とするのか、拠出されるべき資本を想定しているのかは、必ずしも明らかではなかった³¹⁾。

30) なお、とくにこの第198条では、「基金」と「財産」との違い、ないし、貸方と借方との違いが想定されているかどうか、いいかえれば、複式簿記が想定されているかどうかは、はっきりしない。また、ここまで踏み込んでこなかったが、他の規定における「拠出」や「持分」という表現についても、同じことがいえる。

本文で述べていく資本のあり方（たとえば、(拠出)資本と事業（資産）との結び付き）は、複式簿記による記録を前提とするほうが、理解しやすくなると思われる。とはいえ、単式簿記による場合でもなお、資本取引の記録は不可能ではない（岩田巖『利潤計算原理』同文館、昭和31年、108頁参照）。そこで本稿では、以下でも引き続き、記録の方法を厳密には問わないまま、検討を続けることにする。なお、この脚注で述べたことについては、安藤、前掲書、第2章第2節2、および、同章第6節も参照されたい。

31) 前掲拙稿「わが国株式会社社会会計制度における伝統的資本概念の特質(1)」、第2章を参照されたい。

合意にもとづく資本概念の手がかり

それに関して第203条と第204条の規定内容は、合意された拠出額の存在、ひいては、拠出されるべき金額としての、合意にもとづく資本概念の可能性を示唆している。なぜなら、その金額が合意（契約）されていてこそ、のちに拠出の履行や遅滞が具体的な問題になり得るはずだからである。また、先にみた第189条の「拠出を行う義務」、および、第190条の「契約したものより大きな拠出」という表現も、具体的な意味をもつのは、それに先立って合意されているはずの拠出されるべき金額があつてこそであろう。そのような合意の存在はまた、第192条における「申し合わされた拠出」の想定によつても裏づけられる。

とはいえ、このように合意にもとづく資本概念の存在を示唆する規定は、のちの1839年ヴェルテンベルク商法草案と比べてみると、貧弱である³²⁾。端的な特徴を指摘すれば、分割払込みについての規定（たとえば、資本金額の10分の1の拠出を済ませておくだけで、開業は認められる、といった規定）がないのである。この場合はとくに、「拠出」という表現から即座に拠出資本を想定することを躊躇させる事情が、少ないといえる³³⁾。そのことと矛盾なく、最後に示した第205条も、すでに履行された拠出についての、開業後における利

32) それは、本文では示さなかった、組合において現物出資と労務出資が行われることを認める次の規定を含めて考えても、いえることである（商事会社については、本稿第4節で示す252条参照）。

第169条

複数の人が、彼らの財産あるいは事業（Vermögen oder Gewerbe）、また、彼らの労働および努力（Arbeiten und Bemühungen）を、すべてあるいは部分的に、共有される最終目的への到達に向けて結合する契約は、組合契約（Gesellschaftsvertrag）と呼ばれる。

33) 「分割払込制が採られると資本概念は合意にもとづく」とか、「全額払込制が採られると資本概念はフローにもとづく」といった、必然的な結び付きはないとしても、それぞれの間に結び付きやすさはあると思われる（前掲拙稿「わが国株式会社社会会計制度における伝統的資本概念の特質（2）」、63-64頁、拙稿「資本金及び資本準備金の捉え方と会計処理」『一橋論叢』第131巻第5号（2004年5月）、同「資本金及び資本準備金の捉え方と現物出資に係る会計処理」『産業経理』第64巻第3号（2004年10月）参照）。

益持分に関する規定であると理解できる。

商事会社における「拠出についての判断に際して」の規定

上述のような組合における事情は、商事会社においてもほぼ同じようにみられる。以下の規定（2編8章）³⁴⁾から、そのことを確認しよう。

…（契約の発生日に関わる第629条は省略）

第630条

共有される基金への拠出（Beyträge zum gemeinschaftlichen Fonds）については、第1編第17章第189条以下の諸原則が適用される。

第631条

ただし、組織的運営の事業（Geschäfte der Societätshandlung）が、新たな拠出によって拡張されるべき場合：それは、すべての社員の合意（Uebereinstimmung）によってのみ、行われ得る。

第632条

どの社員（eine oder andre Mitglied）であれ、そのような合意なしに、その拠出を増大させ、それによって組織的運営の事業を拡張する場合：その者は、既述の委託とは別の（ohne vorhergegangenen Auftrag）、他の事業に工面をした（besorgt）者と見なされる（…当該「委託」についての参照規定は省略—石川）。

それでも、それらの間に、いわば先後関係があることは、ふまえられておいてよいと思う。つまり、たとえば「合意にもとづく資本概念が採られるから、分割払込制が採られやすくなる」のではなく、その逆に、「分割払込制が採られるから、合意にもとづく資本概念が採られやすくなる」という先後関係があるとみられる。そして、分割払込制か全額払込制かの選択は、もっぱら資金調達方法についての配慮によると考えられるので、資本概念のあり方に関心を絞っている本稿が、（興味ある論点だとしても）分割払込制が採られない理由までを探る必要はないであろう（以上のような姿勢は、前掲拙稿「わが国株式会社社会会計制度における伝統的資本概念の特質（3・完）」、第4章第4節においても同じであった）。

34) 資料は、Koch, C. F., Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten, 2. Theil, 1. Bd., Berlin, 1854年。

組合規定が示唆していた資本概念との共通性

本節の冒頭で示した、プロシア普通国法第2編第8章の第614条をふまえれば、わざわざ置かれている上記の商事会社規定は、組合規定とは異なる内容をもつはずであろう。たしかに実際、念のための規定と理解できる第630条のあとに、第631条は、組合の場合（193条、196条）とは異なって、新たな拠出を伴う事業拡張のために、すべての社員の合意を求めている。

しかし、次の第632条の規定内容はつまるところ、拡張事業に対する拠出の、別建て処理を求めることになることと解される。したがって結局、組合の場合との共通点として、事業ごとの拠出が想定されることになる、といえそうである。そしてその他のことについても組合規定が準用されるから、結論として、商事会社における資本概念についても、組合のそれについて示した①②③すべての特徴が見出される、ということになる。

以上のことを念頭に置きながら、続く2つの節ではより直接的に、組合および商事会社における会計規定の検討に取りかかっている。それによって、ここで得られた予期が確かめられていくことになる。

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

本節では、プロシア普通国法における、組合の「拠出資本と留保利益の区別」に関わる会計規定を検討する。ここでいう会計規定とは、具体的には、「利益および損失について（Wegen Gewinns und Verlusts）」という見出しのもとに置かれた、利益配当についての規定や、その前に必要なはずの利益計算につながる、財産評価についての規定である³⁵⁾。

35) プロシア普通国法における組合規定および商事会社規定には、「計算について（Wegen der Rechnungs (ab) legung）」という見出しを付された規定もある。

必要と思われるからとはいえ、取り上げる規定の数は、少なくない。そのため、読みやすさを考えた前節と同じ趣旨で、ここでも前もってそれらの規定³⁶⁾の重要と思われる特徴を示しておこう。

それらは大きく、次の3つにまとめることができる。

- ① 貸借対照表上での利益計算にもとづく、事業継続を条件とした資本維持型の財産分配ルールが想定されていること。
- ② そこでいう資本は拠出資本であり、そして「拠出資本と留保利益の区別」が前提にされていると解されること。
- ③ これらのルールのほか、拠出資本への利子付与を含む、組員（出資者ないし経営者）間の財産分配をめぐる利害調整について、詳細な規定が置かれていること。

第241条

共有の債務（Schulden）、事業運営のために費消された費用、組合のために捧げられた資本（gewidmetes Capital）、および、組員から調達された拠出（die von den Mitgliedern zusammengebrachten Beyträge）の控除後、共有の財産（Vermögen）に残余として残るすべてが、組織の利益（Gewinn der Gesellschaft）となる。

第242条

上掲の項目が、共有の財産で充当され得ないかぎり、損失（Verlust）が存在する。

第243条

利益および損失の計算に際しては、利用期間を通じて、組合がその事業運営のために使用する工具、器具およびその他の所有物（Effecte）の価

本来ならそれらも含めて、会計規定と呼ぶべきかもしれないが、本稿ではその目的に照らし、とくに本文のような意味内容をもつ規定のことを想定して、会計規定という表現を用いることが多い。

36) 資料は、本稿脚注24に示したものと同一である。

値の継続的利用および減耗が考慮されなければならない。

第244条

利益および損失に対する各組合員の持分 (Antheil) は、もっぱら契約の内容 (Inhalt des Vertrages) に従って評価されなければならない。

第245条

一方の組合員にすべての損失が、また、他方の組合員にすべての利益だけが割り振られるような取決めは、贈与に関する規定に従って評価されなければならない。

第246条

その取決めが、贈与契約としては成立し得ない場合：そのような組合のもとでの利益および損失は、法定の原則に従って分配されなければならない。

第247条

ある組合員が、その利益に対する持分の代わりに、損失の危険を負担することなく、資本に対する特定の利子 (bestimmte Zinsen für ein Capital) をあらかじめ決めておいた場合：その者は、単に組合の債権者 (Gläubiger) と見なされる。

第248条

しかし、その者が、組合が見舞われ得る損失について、一定割合の持分を負担する場合：それ (資本に対する利子—石川) は、別途、法において認められた、あらかじめ決めておくべき資本に対する利子よりも高いことが、その者に対しては認められる。

… (組合員間の申合せと、組合員 = 外部者間の申合せの関係に関する第249条は省略)

第250条

他方、ある者が、実際には組合の構成員にならずに、取決めに従ってただ資本をゆだね (anvertrauen), それについて本来の法定利子より高く (利子を—石川) 受け取る場合：ただしその一方で、資本の割合にもとづいて

危険および損失をも共同で負うことにしているとする：そのとき、その者は、組合の債権者に対して、その払込資本（eingesetztes Capital）をもってのみ責任を負うに過ぎない；また、より多く（の資本—石川）が、組織の債務に関連して拠出することを促されるということは、行われ得ない。

第251条

契約において、利益および損失に対する組合員の持分について定められていない場合：それ（持分—石川）は、組合の基金に対する拠出（Beytrag）の割合にもとづいて決められなければならない。

第252条

すべての組合員が、彼らの労働力（Arbeit）だけをもって、共有の利得（Vorteil）をもたらすために結び付きをもっている場合：彼らの利益および損失に対する持分は、均等である。

第253条

一部の（ein oder andres）組合員だけが共有の基金に対する拠出を全うしている場合：契約においてはっきり決まっていない、利益に対する残余持分は、最低額の資本拠出（Capitalbeytrag）を行う者の持分と均等にされる。

第254条

その他の組合員がみな、同じ資本拠出をしている場合：その拠出を完全に全うした全組合員は、その利益について均等な持分をもつ。

第255条

損失については、利益についてと同様、現金拠出をした組合員は一律に、割合的な持分を負担する。

第256条

現金拠出を全うした組合員は、明確に取決めをしている場合を除き、組織（Gesellschaft）の基金に生じている損失に、持分の転記（Uebertragung eines Antheils（欠損填補—石川））をすることは、促され得ない。

第257条

それに対して、共同による最善の努力の割りに期待された報いがない場合にかぎっては、その損失に対する持分が存在する³⁷⁾。

第258条

しかし、そのような組合員に対して、前年までの利得 (Vorteile) が、資本に貸方記入されている (zu Capital gut geschrieben worden) 場合；すなわち、彼がその資本 (現在にいう剰余金の資本組入れが行われたあとの資本額—石川) の割合にもとづいて、かつての利益 (ferner Gewinn) に参加することが正当化されるような場合：彼は、損失の負担についても同じ割合にもとづかなければならない。

第259条

損失によって共有の基金に生じた欠損が、他方で填補されるべきである場合：組合の開始時に共有される資本が調達されたのと同様に、まさに割合的に追加 (Nachtrag) が行われる。

第260条

損失が、現金拠出を全うした組合員の債務によって生じさせられている場合：この者は、たしかに損害賠償を義務づけられるが、新たな拠出は義務づけられない。

第261条

利益および損失についての決算は、別段のことが申し合わされていなければ、共有される事業の遂行 (erfolgte Beendigung) にもとづいて、ただしそれが複数年にわたって継続している場合、毎年行われなければならない。

37) 前の第256条と、この第257条との違いは、ややわかりにくいとも思われるので、念のためその解釈を示しておこう。第256条では、特別な取決めがないかぎり、現金拠出を全うした組合員は、組合に発生した損失の負担を強制される (促される) ことはないが、それに対して、第257条では、共同で (組合全体として) 「最善の努力」を尽くした場合には、損失を負担することはやむを得ない、ということが規定されているのだと解される。

第262条

現金拠出を全うした組合員が被る不利益を根拠として、以前の年度の損失を、明確な申し合わせがないときに、のちの年度の見積りによっても、その（見積りの—石川）利益で差し引きすることはできない。

第263条

利益持分について、各組合員は、任意に処理すること (freizubehalten) ができ、かつ、それを組織から引き出す権利をもつ。

第264条

過半数の得票をもってしても、組合員に対して、共有される基金を増強するために契約で申し合わされていない利益持分の留保 (Zurücklassung) を、その意思に反して義務づけることはできない。

第265条

しかしそれに対して、各組合員は、継続事業を損なわないで (ohne Zerrüttung der fortzusetzenden Geschäfte) 行われ得るまで、利益持分の現金配当 (baaren Herauszahlung) を耐えて待たなければならない。

第266条

各組合員の債権者は、その（組合員の—石川）利益持分をも請求することができる。

第267条

しかし、彼らは、持分の確認 (Nachweisung) についても、払戻し (Herausgabe) の方法および時期についても、債務者自身が契約あるいは法にもとづいて拘束されていることがらすべてを甘受しなければならない。

第268条

そこで、ある年度の利益が、契約にもとづいて、ないし、ある割合にもとづいて、基金の増強 (Verstärkung) のために組合に残される場合：そのような取決めもまた、各組合員の債権者に対して効力を生じる。

貸借対照表上での利益計算（241条～243条，261条，262条）

第241条から第243条は、貸借対照表上での利益計算についての規定であると解することに、問題はなかろう。ただ、資本概念の検討を目的とする本稿で問題になり得るのは、第241条にいう「組合のために捧げられた資本」と、「組合員から調達された拠出」の異同であろうか。これについては、あとで（関連する250条を取り上げてから）説明を試みたい。当面は、ひとまずそれらの「資本」と「拠出」の意味内容を問わないまま、ここでの利益計算方法を確認すれば、それは次のとおりである。

第241条で登場する大まかな計算項目は5つ、すなわち、①共有の債務、②事業の運営のために費消された費用、③組合のために捧げられた資本、④組合員から調達された拠出、および、⑤共有の財産である。これらから、次の算式によって、利益が計算される。

$$(⑤-②) - ①-③-④ = \text{共有の財産に残余として残るすべて} = \text{組合の利益}$$

なお、現在の簿記・会計分野における一般的な表現を用いていえば、⑤-②は、減価償却費ないし減耗費控除後の財産（資産）、①は負債、③および④は資本、ということになる。

以上のほかに利益計算に関わる規定としては、少し先に飛んで、第261条と第262条もそれに含められ得るであろう。前者では、継続事業における毎年の決算、後者では、見積りの利益による損失填補の禁止が定められている。

事業継続を条件とした資本維持型の財産分配と持分の決定

(244条～246条，251条～260条，263条～265条)

第244条から第246条まで、また、第251条から第260条まで、そして、第263条から第265条までは、主に、利益の持分あるいは損失の負担、ないし、利益の配当に関わる規定として、ひとくくりにまとめることができよう。とりわけここで注目したいのは、第263条、第264条、第265条である。

まず、第263条は、出資者（組合員）の任意的な利益配当を許容している。これは裏返しの、資本（ないし基金）の分配は許容されないことを意味すると解される。その第263条を受けて、続く第264条は、利益留保の義務がないことを確認している。ただしそれらは、第265条が定める条件を満たした場合のことであり、ここで最も注目されるのは、その条件の内容である。それは、端的に言えば、事業継続を条件とした利益配当（財産分配）ルールである。

その利益については、上述のとおり、貸借対照表による資本維持的な計算が規定されていたから、それもあわせて考えると、プロシア普通国法の組合における利益配当ルールは、事業継続を条件とした資本維持型の財産分配ルールとして位置づけることができよう。これはもちろん、素朴な資本維持よりも厳しい。たとえ資本は維持されても、事業継続に支障をきたすのなら、配当は認められないからである。

事業別「拠出資本と留保利益の区別」の想定（とくに259条、265条）

残る問題は、その「資本」の意味内容である。結論をいえば、それは、フローにもとづく拠出資本であると解される。その端的な根拠になるとと思われるのは、第259条である。同条は、欠損填補のための、資本の追加について定めているが、この内容は、ここでいう資本が、拠出資本であることを想定したものであると解されるのである。簡単な例をもって説明しよう。

たとえば、合意にもとづいて拠出されるべき金額が総額で150、そのうち、フローにもとづいて拠出された金額が総額で100であるとする。それに対して、資産としての未払込請求権³⁸⁾50を含めた純資産は80、したがって同請求権を除いた純資産は30になっているとしよう。この場合、たしかに、合意にもとづく資本概念でも、フローにもとづく資本概念でも、同じ70の欠損が生じていることになる。

38) これについては、前掲拙稿「わが国株式会社社会会計制度における伝統的資本概念の特質(2)」、第3章を参照されたい。

それでも、このような状況において、「組合の開始時…と同様に」「追加が行われる」(259条)ことで、より直接的な効果をもたらしてくれそうなのは、フローにもとづく資本のほうである。欠損自体は、その拠出資本額と相殺することで消えるが、プロシア普通国法が想定する事業(継続)と拠出との結び付きを維持するようなかたちで、もともと拠出されていた金額(事業資産)を回復するには、拠出についての合意にとどまらない、拠出そのものが直接的であろう。

第259条は、そのように、フローにもとづく資本(の追加)を想定していたと解するほうが、効果的であるから一層自然と思われるし、ほかの規定とも矛盾しない。仮に、合意にもとづく資本を想定していたのなら、未払込請求権の有無や、その行使による資金の追加に言及があってもおかしくなかった。あれだけ詳細なルールを用意したプロシア普通国法のもとだからこそ、余計にそう思えるのである³⁹⁾。

以上のように、ここでの資本概念はフローにもとづく資本概念であると考えるところとして、あとの問題は、その拠出資本と過去の(留保)利益とが区別されていくかどうか、である。ここでも結論からいえば、区別されていく、ということになる。わかりやすい根拠規定は、まず、第265条である。もし期間利益が、留保されると同時に、いわば自動的に(拠出)資本に振り替えられるなら、当然ながら表向きには留保利益を特定できなくなり、その「利益持分の現金配当を耐えて待」つことも、もはやできない。したがって第265条は、留保された利益が、拠出資本と区別されていくことを前提にした規定ということができよう。

39) ただし、利益計算には直接に関わらない次元においてであるとしても、合意にもとづいて拠出されるべき金額と、払込請求権の金額とは、実際には把握されておく必要はあったとみられる。そうでなければ、本文で取り上げた規定にたびたび登場する「拠出を全うした組合員」と、そうでない組合員に対して、異なる対応ができなくなるなど、広く払込請求権をめぐる把握・管理や対応に支障をきたし得るはずだからである。なお、その把握・管理は、資本概念のあり方に直結するわけではなく、本文で示した解釈にも影響はない(以上のことについては、前掲拙稿「わが国株式会社社会会計制度における伝統的資本概念の特質(2)」、63-64頁を参照されたい)。

さらには、第258条と第264条も、「拠出資本と留保利益の区別」を想定したほうが読みやすいはずであり、その理解がほかの規定とも矛盾しないことも確認されるであろう。また、ここまで明確に意味を確認していなかった第241条の「利益」も第258条の「かつての利益」も、留保利益のことであると解すればよい、ということになる。

拠出資本への利子付与等の財産分配をめぐる利害調整

(247条, 248条, 250条, 266条～268条)

第247条, 第248条, および, 第250条は, 拠出資本への利子付与について規定している(もっとも, 前の2か条は, 組合員からの拠出資本ではなく, 債権者からの借入れへの利子付与に関わる規定になっている)。ここでも相変わらず, (債権者に関わるものも含めた広い意味の)財産分配をめぐる利害調整について, 詳細な規定が置かれていることが確認されるであろう。

なお, この組合規定では, 拠出資本については利息付与の規定があるのに対して, 留保利益についてはそれがなく, このような取扱いの違いは「区別」の根拠になり得る⁴⁰⁾。ただし, この利子付与のあり方は, 商事会社規定におけるのとは異なるので, それを取り上げる次節でまとめて検討することにしよう。

ここではとくに, 第250条について, その内容が利益計算方法を規定していた既述の第241条に関連していると解されるので, より詳しくみておきたい。その第241条の内容についてもち越しておいた問題は, 「組合のために捧げられた資本」と, 「組合員から調達された拠出」の意味の, 異同であった。

第250条は, 2つのコロント, 1つのセミコロんで区切られ, 4つの文章から構成されるかたちになっている。第1文と第2文のいわば条件が満たされれば, 該当する者は組合債権者に対しても有限の拠出責任を負うだけで済む, とするのが第3文である⁴¹⁾。第4文の内容もまた, それに関わっているととれる。

40) 安藤英義「資本と利益の区別」起源考」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, 6-7頁参照。

41) のちに, 1861年普通ドイツ商法(Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch)

ここで重要なのは、その有限責任までを負う者（以下、厳密ではないかもしれないが、匿名組合員と呼ぶ⁴²⁾）が、資本を拠出するし、その割合にもとづく損失も負担するのに、組合員とはならない一方、他方では、より高い利子を受け取るが、債権者とも見なされないこと⁴³⁾である。というのも、このような状況で、その匿名組合員からの拠出資本が利益計算上どう扱われるのかが、問題になってくるからである。

それは、第250条にいう「組合のために捧げられた資本」として取り扱われる、というのが本稿の見方である。他方で、組合員からの拠出資本は「組合員から調達された拠出」として、また、債権者からの借入れは「共有の債務」として取り扱われることになる。匿名組合員による拠出資本が、組合員による拠出資本と同じように、利益計算上、純財産からの控除項目として取り扱われることで、匿名組合員も、組合員と同様に、「資本の割合にもとづいて危険および損失をも共同で負う」（250条2文）ことになるはずであるし、したがって第241条で計算される利益が留保利益を意味することも確かめられる。注釈書にも解説をみつけられなかったので、推測にとどまるが、このような解釈が、最も無理がないと思われるのである。

「組合のために捧げられた資本」についてのほかの解釈としては、それを留保利益と理解するとか、あるいは、必要な合意を得たうえで拠出資本に振り替えられた（留保）利益と解することもあり得よう⁴⁴⁾。しかし前者の解釈では、

も施行されている時代に出版された、Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten nebst den ergänzenden und abändernden Bestimmungen der Reichs- und Landesgesetzgebung; mit Erläuterungen von H. Rehbein und O. Reincke, 4., verb. Aufl., 2. Bd., Berlin, 1889年, 271頁では、この第250条に、有限責任までしか負わない構成員（組合員ないし社員）からなる、匿名組合（Stille Gesellschaft）、合資会社（Kommanditgesellschaft）、および、株式会社（Aktiengesellschaft）の規定を参照先とする脚注が付されている。このことから、本文の理解は間違いないと思う。

42) 前の本稿脚注41と、本文に示した第250条の第1文をあわせて参照。

43) このことは、本文で示した第247条と比べると、対照的である。

44) 資本助成的なものを想定するのは、私が調べた規定と考えた範囲では、無理があるように思われた。

とくに第241条それ自体によって、利益はいったん留保されたら、利益持分の現金配当の根拠から外されていってしまう、ということになりかねない。しかし、そこまでの意図が、ここでの規定にあったとは思われない(264条および265条参照)。また、後者の解釈では、前者の解釈の問題点は生じないとしても、「組合員から」という表現が「組合のために捧げられた資本」に(あえて)加えられていないことを説明しにくい。「組合員からの」留保利益(持分)の拠出資本への振替えが、禁止されているわけでもないのである(264条、および、このあとに検討する268条参照)。

結局、先に示した本稿の解釈が、矛盾のないものと思われる。そして、それにもとづく、(前節で確認した)事業別の「拠出資本と留保利益の区別」を前提として、ここまでの組合員間におけるものに、新たに債権者が加わった財産分配をめぐる利害調整について規定しているのが、第266条から第268条である。ここ(までの論述)からも示唆されると思うが、プロシア普通国法の組合規定における「区別」も、直接的には、債権者への配慮のために想定されているのではなかったようである。それはまず、組合員(出資者＝経営者)間での、事業継続に配慮した財産分配をめぐる利害調整のために想定され、そしてそれがそのまま、間接的に、債権者への配慮にも転用されるかたちになっている。それはすでに実質的な検討を経た見方であるが、形式的な規定の順序と数(詳細さ)をふまえても、そういえそうである。

以上のような組合規定の内容は、商事会社規定において(どのように)引き継がれるのか、あるいは、(どのように)変更を加えられるのか。それが、次節での主要な問題となる。

(未完)

* 紙幅の規程による分割掲載のため、なお未完ではありますが、謹んで本稿を渡邊和夫名誉教授記念号に寄せます。

思えば会計の歴史・制度は、渡邊和夫先生の主要な関心事であったと思われ

ます⁴⁵⁾。私自身も、リトルトン（の資本金計）、『会計発達史』と片野一郎先生、その門下の久野光朗先生・安藤英義先生、そして、商大会計学講座と渡邊先生に、簿記・会計の歴史研究という線上でつながりを感じてまいりました。

その方法に対する反省や評価⁴⁶⁾もふまえながら、私自身も商大会計学講座の一員になれたことの意味を探りつつ、今後も自省と精進を重ねる所存でございます。

白樺を臨む研究室にて

45) 渡辺和夫『リトルトン会計思想の歴史的展開』同文館、平成4年、および、渡辺和夫『財務会計変遷論』同文館出版、平成19年。

46) ここではとくに、久野光朗『アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—』同文館、昭和60年、第1章、および、山本眞樹夫書評「久野光朗教授著『アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—』」（同文館 1985）、(12) + pp.412の紹介『商学討究』第36巻第2号（1985年11月）参照。

また、最近の論功としてとくに、千葉準一「【研究ノート】日本会計制度史研究の方法」『経営志林』第76巻第2号（2008年9月）、友岡賛「「会計史」小史」『三田商学研究』第51巻第6号（2009年2月）、中野常男＝橋本武久＝清水泰洋＝桑原正行「わが国における会計史研究の軌跡—『會計』に見る会計史文献の史的分析：1917年～2008年—」『経営研究』第55号（2009年7月）、および、清水泰洋「歴史研究の再分類」日本会計研究学会 課題研究委員会（委員長 徳賀芳弘）『日本の財務会計研究の棚卸し—国際的な研究動向の中で— 最終報告書』、2010年9月参照。

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）。
- 安藤英義「「資本と利益の区別」起源考」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。
- 岩田 巖『利潤計算原理』同文館，昭和31年。
- 上田明信＝吉田 昂＝味村 治『新商法解説 株式会社の計算』中央経済社，昭和38年。
- 内井惣七『科学哲学入門—科学の方法・科学の目的』世界思想社，1995年。
- 大日方隆『アドバンスト財務会計—理論と実証分析』中央経済社，2007年。
- 片野一郎訳＝清水宗一助訳『リトルトン会計発達史〔増補版〕』同文館，昭和53年。
- 久野光朗『アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—』同文館，昭和60年。
- 斎藤静樹『会計基準の研究〈増補版〉』中央経済社，2010年。
- 清水泰洋「歴史研究の再分類」日本会計研究学会 課題研究委員会（委員長 徳賀芳弘）『日本の財務会計研究の棚卸し—国際的な研究動向の中で— 最終報告書』，2010年9月。
- 田中章義「アメリカ会計学界の反省と教訓」『會計』第178巻第1号（2010年7月）。
- 千葉準一「【研究ノート】日本会計制度史研究の方法」『経営志林』第76巻第2号（2008年9月）。
- 友岡 賛「「会計史」小史」『三田商学研究』第51巻第6号（2009年2月）。
- 中野常男＝橋本武久＝清水泰洋＝桑原正行「わが国における会計史研究の軌跡—『會計』に見る会計史文献の史的分析：1917年～2008年—」『経営研究』第55号（2009年7月）。
- 中村 忠『資本金論〔増訂版〕』白桃書房，昭和50年。
- 百瀬房徳『貸借対照表法の生成史』森山書店，1998年。
- 八重倉孝「国際競争力のある研究者の養成」『會計』第177巻第1号（2010年1月）。
- 山本眞樹夫書評「久野光朗教授著『アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—」（同文館 1985），（12）＋pp.412の紹介」『商学討究』第36巻第2号（1985年11月）。
- 渡辺和夫『リトルトン会計思想の歴史的展開』同文館，平成4年。
- 渡辺和夫『財務会計変遷論』同文館出版，平成19年。
- R.L.ワッツ＝J.L.ジーマーマン著・須田一幸訳『実証理論としての会計学』白桃書房，1991年。

欧文文献

Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten nebst den ergänzenden und

- abändernden Bestimmungen der Reichs- und Landesgesetzgebung: mit Erläuterungen von H. Rehbein und O. Reincke, 4., verb. Aufl., 2. Bd., Berlin, 1889年。
- Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794, Textausgabe, mit einer Einführung von Hans Hattenhauer und einer Bibliographie von Günther Bernert, Berlin, 1970年。
- Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794, mit einer Einführung von Hans Hattenhauer und einer Bibliographie von Günther Bernert, 3., erw. Aufl., Berlin, 1996年。
- Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, 1. Bd., Stuttgart, 1953年 (松尾憲橋・百瀬房徳共訳『貸借対照表法の論理』森山書店, 1985年)。
- Dölemeyer, B. und H. Mohnhaupt, hrsg., 200 Jahre Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten, Wirkungsgeschichte und internationaler Kontext, Frankfurt am Main, 1995年。
- Entwurf eines Handelsgesetzbuches für das Königreich Württemberg mit Motiven, II. Theil, Motive, Stuttgart, 1840年。
- Koch, C. F., Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten, 2. Theil, 1. Bd., Berlin, 1854年。
- Koselleck, R., Preußischen zwischen Reform und Revolution, Allgemeines Landrecht, Verwaltung und sozial Bewegung von 1791 bis 1848, Stuttgart, 1967年。
- Vehn, A. ter, Die Entwicklung der Bilanzauffassungen bis zum AHGB, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 6. Jg., 1929年。

拙 稿

- 「資本金及び資本準備金の捉え方と会計処理」『一橋論叢』第131巻第5号(2004年5月)。
- 「資本金及び資本準備金の捉え方と現物出資に係る会計処理」『産業経理』第64巻第3号(2004年10月)。
- 「「払込資本と留保利益の区別」の多様性と当事者間の合意による選定」『経営総合科学』第88号(2007年3月)。
- 「「払込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)。