

# 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 —  
(5)

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の照合一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の照合一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の照合一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の照合一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の照合一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、本誌第65巻第2・3合併号)  
(この途中から本節最後まで、本号)
- 8 結 び

《会計史は役に立つのか? <sup>1)</sup>》

事業別の「拠出資本と留保利益の区別<sup>2)</sup>」は、債権者保護という目的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のために必要とされていた。この解釈はこれまでのところ、本節の規準<sup>3)</sup>に照らして通時的ないし歴史的に反証されていない。だがなお残る問題は、そのような歴史の解釈がどういう意味を現時点においてもつのか、であろう。仮に「区別」の本来的・歴史的な目的ないし意義を識別できたところで、それが現在に至ってもなお（さらには未来にわたってもなお）通用するという保証や必然性はない。

もっと一般的にいうと、なんらかの会計（処理）が導入された当初の時点における目的・意義を歴史的に明らかにできたとしても、それが当時のあり方のまま、現在も規範として位置づけられたり必要とされたりするとはかぎらない。例として、ここでは一般性を意識しつつ「区別」それ自体からやや離れた題材をあげれば、原価主義会計の確立当初に想定された原価評価の目的・意義と、公正価値会計に注目が集まってきた近時に想定される原価評価の目的・意義とは、相違しているかもしれないわけである。このことを結果的に具現するかのような原価評価の適用範囲の変化（時価評価との使い分けに関する会計基準等の変化）が現われている場合なら、相違はわかりやすくなるとも思われるが<sup>4)</sup>、たとえそういった表面的・形式的な変化が表出していない場合でも、会計処理の内実や位置づけは通時的に変化している可能性があり得る<sup>5)</sup>。

- 1) こういう、ある意味で刺激的な問い方・論点には好き嫌いがあるかもしれないが（この論点の検討状況についてはのちほど、たとえば脚注9等で断片的ながらふれていく）、どんな見地に立つとしても大事な前提は、「役に立つ」という表現の意味内容を初めとした、当該論点の具体的な中身・背景についての共通理解である。ここでもできるだけ、先入観や印象論、好き嫌いを抑えた検討を心がけたい。
- 2) 本稿(4)（『商学討究』第65巻第2・3合併号（2014年12月））までに引き続いて、以下で単に「区別」と呼ぶときは、この「拠出資本と留保利益の区別」を指す。
- 3) 本稿(3)（『商学討究』第64巻第2・3合併号（2013年12月））、253-254頁参照。
- 4) もっとも、そういった変化だけに注目する見方は、表面的だという評価・批判を免れないかもしれない。しかし、表面的な変化が内実的な変化に起因しているという可能性も、ア・プリオリには否定されないであろう。
- 5) その可能性を示す、より具体的な例については、次の脚注6を参照されたい。

さらにまた、そういう個々の変化が全体としての会計を構成していったり、それらを取り巻く環境のほうも変化していくときは、たとえば適切な損益計算という一見して同じ目的・意義が想定された会計の枠組みについてさえ、その意味内容が発生・確立した当初と変わらないままで現在もなお保持されている、とは断定しにくいことになろう<sup>6)</sup>。となると、本稿が直接の検討対象にしてきた「区別」のみならず、おそらくもっと広い範囲にわたる会計上の論点に関して、「過去・歴史がこうであったとみられるのだから、現在も（さらには未来も）こうである（こうなる）」という断定の提示や、「こうであるべきだ」といった規範の展開は、あまり簡単には行えないようである<sup>7)</sup>。つまりところ過去（歴史）

- 6) そのような理解の根拠として、ここで想定されている事例をもう少し具体的に、（次の脚注7との関わりで）とくに演繹による推論の形式で示しておけば、以下のとおりである。

**大前提**：時間・空間または環境・文脈が変化すると、形式的には同じ取引・同じ財政状態・同じ会計処理のもとでも、損益が変動し得る。たとえば、価格変動（財の個別価格の変動でもよいし、一般物価水準の変動でもよい）が生じると、それに伴って売買損益が変動したり評価損益が生じる。

**小前提**：上記の例のような変化が生じると、そこでの損益の意味も変化し得る。たとえば、損益がより楽観的なものとして（より保守的・慎重ではないものとして）解釈されたり、経営努力と関係ない部分を含むものとして解釈され得る。

**結論**：会計（処理）の意味づけは通時的・共時的に変化し得る。

なお、それらの変化がどこで生じるか（たとえば本文でふれた会計基準上か、それとも会計実務上か、会計学上であるか）は、ここでは問題ではない。また、会計関連のことに限らず一般的に、環境・文脈のあり方によって、歴史をめぐる解釈や位置づけ等が変わり得ることについては、たとえば、Carr, E. H., *What is History? : With a New Introduction by Richard. J. Evans*, 3rd ed., Basingstoke : Palgrave Macmillan, 2002年（初版は1961年）、34-37頁および65-66頁（E. H. カー著・清水幾太郎訳『歴史とは何か』岩波書店、1962年、55-59頁および103-104頁）や、Pierson, P., *Politics in Time : History, Institutions, and Social Analysis*, Princeton : Princeton University Press, 2004年、結び（ポール・ピアソン著・粕谷祐子監訳『ポリティクス・イン・タイム 歴史・制度・社会分析』（河野勝＝真淵勝監修『ポリティカル・サイエンス・クラシックス5』）勁草書房、2010年、終章）参照。

- 7) たとえば、角ヶ谷典幸「書評 渡邊泉著『会計の歴史探訪』」『会計』第186巻第5号（2014年11月）、136頁参照。

この本文で例示した類いの断定や規範は、帰納による推論にもとづいている。なかでも、根拠とする事例を1つ1つ挙げて積み上げていく想定帰納は、とくに「枚举的帰納法」「枚举による帰納法」などと呼ばれており、推論の説得力を高めるのに一見、有効な方法にみえるかもしれない。たしかに、これらの種類の

についての知識がそのまま現在において役に立つという必然性はない（なお、ここにおけるのと同じように、「過去」と「歴史」という表現は、以下でもほぼ同義で使用される<sup>8)</sup>）。

とすれば、会計の歴史に関する知識・研究は、現在を生きる私たちにとって具体的にどのような意味で役に立つのだろうか？<sup>9)</sup>過去における会計事象のあり方を確認しようと試みたり、それらの事象が辿ってきた系譜を前後の経路と整合的に解釈しようとする作業は、本稿のそれを含めて幅広く行われてきた

帰納は、日常的・世間的には決してめずらしくないと思われるが、論理学・科学哲学の領域では、枚挙の帰納法でさえも正しいとはかぎらない推論（真理保存的ではない推論）方法の典型とみられるようである（たとえば、ここではとくに、戸田山和久『科学哲学の冒険 サイエンスの目的と方法をさぐる』日本放送出版協会（NHK出版）、2005年、49-50頁および67-72頁参照）。

帰納に伴う上記の問題は、これも本文でふれた、会計を取り巻く環境変化等がもたらす問題と無関係に生じ得る（別の問題であり得る）。後者の問題は、演繹による推論からすでに指摘され得るものであり（前の脚注6参照）、前者の帰納に伴う問題と同じではない。したがって、この脚注を付した本文における断定・規範は、大きく2つの問題を抱えていることになる。そのうちとくに環境変化等がもたらす問題を、この本文で取り上げているのは、そちらのほうが会計史研究に特徴的に生じやすい問題になっているとみられるからである（いわば、共時的な空間の違いによる環境等の違いに加えて、通時的な時間の違いによる環境等の変動が重なってくる）。その一方、帰納の正当化をめぐる問題のほうは、通時的な文脈・環境の違いから独立して一般的に生じ得る。

- 8) 関連して、「過去・歴史」と「現在」との区分については、本稿では当面、いわゆる近代の終わり（第二次世界大戦の終結）を境界と見立てて、それ以前は、一律に過去・歴史と見なし、それよりあとは、検討・研究の対象や関心によって線引きが行われている。とりわけ「区別」に関しては、その意義を見直す大きな契機となった平成17年の会社法制定の前まで、ないし、その伏線を含んだ平成13年6月の商法改正前までは、（いわゆる現代に含まれるが）過去・歴史と見なし、それよりあとを1つの現在と想定しつつ、本稿の検討は進められている。
- 9) この種類の問いは、駆け出しにありがちな不用意の疑問という印象、あるいはまた、いまさら取り上げるまでもない初歩的な疑問といった印象を与えてしまうかもしれない。そのような印象はたしかに、本稿にはあてはまる部分があるが、問いそれ自体は、専門家の間でさえ現在もお未解決の論点であるとみられる。そのことについて、ここではとくに、千葉準一＝中野常男「序」千葉準一＝中野常男責任編集『会計と会計学の歴史』（斎藤静樹（主幹）＝安藤英義＝伊藤邦雄＝大塚宗春＝北村敬子＝谷武幸＝平松一夫総編集『体系現代会計学 [第8巻]』中央経済社、2012年、iii頁参照）。

とみられるが<sup>10)</sup>、そういった確認・解釈は現在、どんな意味をもつてであろうか？  
 このような一種の有用性を意識した功利主義的<sup>11)</sup>な問いに対して、仮にうまく  
 答えられなかったとしたら、本稿を閉じることもむずかしくなる。というのも、  
 ここまでに取り組んできた、過去へと向けた回顧・遡及が、現在をめぐっての  
 認識・理解につながるとか、未来へと向かう予測・規範につながっていく、と  
 いえる具体的な論拠が不確かであるとするれば、歴史の研究にもとづいた本稿に  
 おける記述的・規範的な見解にどういう意義があるのかもまた、不確かになる  
 と思うからである<sup>12)</sup>。

---

10) そのようなタイプの作業だけを対象にした調査ではないけれども、たとえば、  
 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：1917～2008年—」『経営研究』第55号（2009  
 年7月）、および、中野常男＝橋本武久＝清水泰洋＝澤登千恵＝三光寺由実子「『会  
 計史学会年報』に見るわが国の会計史研究の特質：1983～2012年」『國民經濟雜誌』  
 第208巻第2号（2013年8月）参照。具体的には、両論文の文献目録中（前者では  
 7-68頁、後者では23-30頁）で、タイトルに「生成」「発達」「発展」「展開」とある  
 研究には、この本文でいうタイプの作業が多い。

11) 功利主義（的）という表現の意味については、意図あって、のちの脚注30と、  
 それに対応する本文でふれる。さしあたり、会計史（研究）と功利主義との関係  
 については、American Accounting Association (AAA), Committee on Accounting  
 History, *The Accounting Review*, Vol. 45, Committee Reports: Supplement to  
 Volume XLV of *The Accounting Review* (1970年), 53-54頁参照。

12) このあとも、会計史（研究）についてたびたび使用していく「役（に）立つ」  
 「意味をもつ」「意義がある」といった表現の意味は、本稿においては、次に示す  
 2つの要素から成る。

(1) たとえば、会計の実践ですぐ使えるといった「実利」的なことよりも（その  
 意味はあってもよいのだが）、それ以上に学術的な貢献につながる、典型的には、  
 会計事象をめぐる因果関係の解明に貢献する、という意味である（役に立つ対象  
 の限定）。

(2) なお、そこで想定されている貢献は、私たちが直面しているところの現在に  
 おける、会計学上の課題の解決につながる貢献を意味する（役に立つ時点の限定）。

これらの意味のうち、とくに上記(2)の意味に照らすと、直接には過去ないし  
 歴史上の会計事象をめぐる因果関係を解明するための貢献は、現在における課題  
 とのつながりが不明確であるかぎり、「役に立つ」のか否かについて考える余地を  
 残すことになる。この点については、あとの脚注30第3段落も参照されたい。

《「区別」の会計史をふまえる意義を歴史研究一般に照らして問う》

上記の問題意識を念頭に置きつつ以下では、本節の詰めとして、ここまで確認してきた「区別」の位置づけを歴史的系譜の文脈へと整合的に埋め込む<sup>13)</sup>ことができるという、その意義について、本稿の考え方を述べる。それは本節で、【歴史経路上のつながり】を内容とする規準⑤を明示して独立させている段階からすでに、必然的に行うべきことになっていたはずの説明ではあろう。ただ、その説明のためには、本稿の限定された範囲にとどまらず、会計史研究（会計の歴史研究）がもち得る意義一般にまでも立ち入ってふれるのがよい。そのように考える理由は、次のとおりである。

本稿は、必要かつ可能と思われる範囲で歴史を参照しつつ、「区別」の意義を検討してきた。そこで仮に、本稿も会計史研究の1つに含まれるとしよう<sup>14)</sup>。このとき、広く会計史研究の一般的な特徴・意義にふれることは、本稿自体の特徴・意義にふれる作業と、共通点をもつことになると思込まれる（その程度はさておき）。とすれば、「区別」の歴史という相当に限られた範囲にもとづく本稿の見解だけでなく、それに加えて適宜、会計史研究の意義一般についての代表的な見解を参照することが、効率的かつ効果的である。なぜなら、多くの研究業績に支えられる後者の見解は、歴史の洗礼に耐えているという可能性が相対的に高く、ひいては、会計史研究全体に対して認められ得る一般的な意義を理解しようとする際の、効率的・効果的な参照対象になると考えられるからである<sup>15)</sup>。なお、仮にそれだけが理由であったとしたら、それはいってみれば先行研究をふまえることの常識的な意義と大きな違いはなく、ここでのようにそれを確認する必要はあっても、あえて強調する必要まではない。

13) この表現はやや独特かもしれないが、そのニュアンスについては、たとえば、戸田山、前掲書、243-246頁参照。

14) これは、ひとまずの仮定である。あとで少し違う見方も試してみる。

15) この見方自体、「過去がこうであったのだから、現在もこうである」という理解になっているようにみえるかもしれないが、そうではない。過去における一般的な意義がそのまま現在にも通用するとみられているのではなく、あくまでも現在までの一般的な意義を現在に活用することが企図されている。

本稿が明示的に、会計史研究の意義一般に関する代表的な見解にふれる作業を強調している理由は、もう1つ別のことにある。それは、その代表的な見解と本稿の見解との相違点を対比的に明らかにすること、である。素朴に歴史を参照するというだけでは、前掲の問いに対して、不明確にしか答えられない。既述のとおり、歴史の知識が現在・未来も役立つとはかぎらないからである。しかし一方で、そのことが全称命題の形式（この場合は「つねに役立つ」といった表現）までは成していなかった点も、同じくらい重要になっている。なぜなら本稿では、会計史研究が現在・未来に役立つ場合もあると考えられているからである。そういう場合を引き出すための要件の1つは、過去（歴史）と現在・未来をむしろ短絡させないことであるとみられるが、これについては後述するとして、とにかくその要件を明確にしていくときには、本稿の見解の立ち位置を示してくれるような、いわば参照枠があったほうがよい。

その役割を、会計史研究の意義一般に関する代表的な見解が果たしてくれると期待される。より多くの会計（史）研究者が共有し得ると見込まれる参照枠に照らして、本稿がどの位置にどのように立脚するのかが、おそらく、本稿の少数派的な性格とともにさらされることになろう。もちろんこれらの試みは、私にとってきわめて野望的であり、この手に余る自覚もある。歴史研究の意義を部分的ながらも措定するだけでなく、本稿の独自性を示すことまでもが視野に入るからである。それでも会計史研究の領域において（さらに歴史学・歴史研究一般<sup>16)</sup>においてさえも）統一的な方法論が確立しているとはいいきれない状況のようであるし、そのためか、そこでの研究の意義も自明といえないよう

---

16) 「歴史」というものについての理解、または、歴史学・歴史研究一般についての理解を与えてくれる文献は数多いが、本稿で掲げるのは、引用文献だけに限定する。それでもそれらの文献が、本稿における歴史の見方を、ときには整合的なかたちで、また、ときには対立的なかたちで、浮き彫りにしてくれると思われる（ちなみに、文献の蒐集に際しては、楠家重敏『「歴史とは何か」の歴史』晃洋書房、2016年が便利であった）。

なお、歴史（歴史研究）一般についての理解は、そのまま会計史研究に使えるとはかぎらない。いいかえれば、会計史研究には独自の特性があり得る。それらのことについては、本文の続きで言及する。

である<sup>17)</sup>。こういった方法論の次元での課題も本稿にとって、歴史に依拠する方法が当然であるとまでは断言できない理由になっており、それゆえ本節冒頭でふれたように、研究の方法に関わる規準⑤も妥当性・普遍性を問われる対象になるのである。

その規準⑤は、「区別」のあり方や意義をめぐってより外生的ではあるものの、ここまでの規準①～④がもつ示唆を、通時的な側面で包括または左右する要因でもあるのだ<sup>18)</sup>。したがってその役割を確認することは、ここまでの論述を後方支援的に締めくくる位置から、本稿全体に及ぶ方法の適否をかけて会計史研究の意義までを例証しようとする作業にとって、最後の課題（難問）になる。たかだかここまでの限定された取組みだけでは、会計史研究の方法論や意義をめぐって可能な論考も、相当に限られる。それでも、歴史（研究）が示唆してくれた洞察なしに成り立ち得なかった本稿が、前掲の問いに答えようとした試みの1つとして、その過程と結果を提示しておきたい。この取組みが、「拠出資本と留保利益の区別」という一種の制度会計にまつわる歴史的な経路を辿ってきた本稿の、一貫した立場を決定づけると思われる。

その起点自体はシンプルで、「会計史は役に立つのか？」という問いである<sup>19)</sup>。反面、問いの簡潔さと裏腹に答えはシンプルにできなかったが、読みにくさは可能なかぎり和らげたいと思う。そこで、議論のポイントと流れがわずかでも整理しやすくなるよう、このあとに続く論点を前もって提示しておけば、次の

17) 簿記史・会計史（研究）におけるそのような認識については、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、久野光朗『アメリカ会計史序説—簿記から会計への進化—』同文館出版、平成21年、序章、桑原正行「解題深書 簿記会計史研究の方法論」『企業会計』第65巻第2号（2013年2月）、および、清水泰洋「歴史研究の細分類」徳賀芳弘＝大日方隆編著『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社、2013年（第6章所収）参照。

また、歴史（研究）一般の意義をめぐる問いについては、たとえば、河野勝・真淵勝「ポリティカル・サイエンス・クラシックス 刊行にあたって」ピアソン著・粕谷監訳、前掲書、ii頁、および、同書、「日本語版への序文」iii頁参照。

18) 前掲した本稿(3)、248-254頁参照。

19) なお、本稿の検討は、会計史のなかでもとくに財務会計の歴史に関わる傾向・性格が強い、という自覚をまずここで示しておく。



とおりである。

《現在を意識して会計史をふまえる》

《研究の前提として会計史をふまえる》

《会計史の意義を抽象的なままにしない》

《当事者の内生的な着想を会計史から見出す》

《現在までに届く重厚な仮説を会計史から得る》

これらの論点の順に、本節の残りの検討は進む（会計史研究の一般的な意義を参照枠と見立てたうえでの本稿自体の位置づけは、本節の最後で一覧できるようにしておく。182頁参照）。以上の作業をつうじた結論は、「会計史は役に立ち得る」だが、大事なはその意味内容と根拠である。

《現在を意識して会計史をふまえる》

まず、根本的なことに言及したい。会計史研究がどういう意義をもつのかについて関心があるとはいえ、そもそも本稿自体は、歴史研究のうち少なくとも典型的なものに含まれないかもしれないのである。一般に歴史研究と呼ばれる領域においては、本稿が試みてきたような、過去から現在に至るまでの経路やインプリケーションを確認することが一見、事前の目的としても事後の結果としても、必要条件とされていないようにみえる場合がある。現在との結び付きが必ずしも歴史研究に要求されないとしたら、本稿の通時的な検討・見解は、会計史研究の本質（的な強み）を語れないかもしれない<sup>20)</sup>。このことは、本稿の意義だけではなく歴史（研究）の意義全般にまでも関わると思われるので、

20) それどころか、歴史研究をめぐる特定の観点からみれば、回避すべきところに本稿は立ち入っている可能性もある。実際にそうであっても、本稿の理由を説明する用意はあるが、とにかくそういった可能性を感じるほどに、歴史（研究）の位置づけは自明でも一枚岩でもなく、相当に多様であるということが認識されていてよいと思われる。なぜならその認識によって、日本における会計史（研究）の状況もさまざまにあり得るかたちの1つにとどまる（排他的な1つではない）、ということが知られると思うからである。それに関連して、歴史学の位置づけの多様性については、たとえば、遅塚忠躬『史学概論』東京大学出版会、2010年、「はしがき」参照。

もう少し具体的な説明を加えておきたい。

たとえば、「ある時代に（およびある地域で）どのような会計事象が生じていたのか」についての探求ないし確認それ自体が究極的な目的とされる取組み（そこまでで完結する取組み）を、たびたびみかける<sup>21)</sup>。そして、このような取組みが、歴史研究のあり方の具体的なイメージを形成しているようにみえる。本稿におけるここまでの表現も使っていえば、そういう、もっぱら過去の特定の時代（・空間）に視野を絞り込む研究が、広く（簿記・）会計の領域でも、歴史研究として位置づけられているとみられるわけである。あるいは歴史研究といえはむしろそのような、いわば歴史「探求型<sup>22)</sup>」の研究こそが、典型的に想起されるようにも思われる。

他方、とくに財務会計の領域では、規範・記述や実証等の研究方法を問わず多かれ少なかれ会計ルールに関わる研究のために、比較的最近の会計原則・

---

21) あくまで一例だが、それはたとえば、300年以上前にヨーロッパで生じていたとみられる（簿記・）会計事象を明確化したり、具体的に紹介するといった作業である。それらを参照するにあたっては、中野＝橋本＝清水＝桑原、前掲論文、および、中野＝橋本＝清水＝澤登＝三光寺、前掲論文が参考になる。

22) 歴史研究の分類について、すでに広く用いられているほかの規準（この脚注の次の2つの段落で断片的にふれる規準等）があることを承知しながら、本稿独自の分類規準を設定することには、ためらいもある。それでもあえて独自の規準を設定するのは、それが本稿の目的にとって、次に述べる理由から相性がよい分類をもたらすと考えられるためである。

歴史（正確には会計史）研究の分類の1つとして、たとえば、実務史／理論史（学説史）／制度史／実務家史という大枠の分類がある（清水、前掲論文、178-179頁参照）。それは、なにを史料として利用するのかという調査対象の種類にもとづく、いわば対象ベースの分類とみられる。他方、本文で示した歴史「探究型」と、あとで示す歴史「援用型」は、なんのために歴史をみるのかという目的にもとづく、いわば目的ベースの分類である。こちらの規準は（本文の続きでも説明するとおり）相対的に、歴史がなにの役に立つのかという問いへの応じ方を、より明確にしてくれる。したがって、本稿の問題意識に照らして使い勝手がよいのは、この目的ベースの分類ということになる。

なお、（簿記・）会計史研究の分類ないしアプローチについてはほかに、文献史的アプローチ／資料史的アプローチ（桑原、前掲論文、94-96頁）や、伝統的アプローチ／批判的アプローチ（清水、前掲論文、182-183頁）といった分類が示されている。これらと照らしたときにも、本稿における歴史「探求型」「援用型」は、上の段落で示したのと同じように特徴づけることができる。

会計基準の歴史<sup>23)</sup>をふまえようとする取組みを、よくみかける<sup>24)</sup>。本稿もまた、現行ルールの意義の理解を最終的な目的にしつつ、歴史探究型の研究の典型を目指すというよりは、それらの成果を援用することをつうじて、歴史の経路をふまえようとしているにとどまるのかもしれない。その意味で本稿を含み得るそれらの、いわば歴史「援用型」の研究は、特定の過去へと焦点を絞り込んだ探求型からみれば、垂流か邪道と評価される可能性（少なくとも「王道」とは見なされない可能性）もあろう。

なるほど実際、歴史の援用型ではときに（自戒も込めていえば）、史料確認自体が最終的な目的とはされていないこともあってか、その作業がおおざっぱになったり、探求型の研究成果がともすれば都合よく無視されたり、また場合によっては、つまみ食い、いいとこ取りされているようにもみえる（のちほどその例にふれる）。とはいえここで注目しておきたいのは、定義・分類に従って当然のことかもしれないが、援用型におけるほうが、探求型が得た研究成果のレビューや自身で行う史料確認から得られる、現在へのインプリケーションに対して、より明示的に意識が向けられやすいとみられる点である<sup>25)</sup>。いいかえ

23) 会計原則・会計基準というルールの形式にも、すでに約100年の歴史がある。しかしそれらの開発や設定が盛んになっていったのは、とりわけ1920年代以降のアメリカにおいてであって、たとえばヨーロッパにおける簿記・会計や会計法規の展開に比べると新しい。したがって本稿では、ルール形式としての会計原則・会計基準の歴史が「比較的最近の」事象として認識されている。

24) このタイプの取組みは、前の脚注10で示した論文・文献目録をもってしても特定しにくい（典型的な探求型との違いの一端かもしれない）。むしろ、会計基準等の名称に示されている論点（たとえば純資産の部の表示等）を論文のタイトルにも反映させている、近年における比較的多数の研究による取組みが、規範的・記述的研究や実証研究といった研究方法の違いとは無関係に、そのタイプに該当する。

なお、そこで題材とされる近年の会計事象に先んじて、関連する実務の歴史も法的な規制の歴史も存在している場合においてさえ、基準ないし原則の歴史だけを取り上げる動向が、明示的・説得的な根拠説明を伴っているとはかぎらない。

25) それに対し（念のため確認しておく）歴史の探究型は本文で既述のとおり、あくまでも過去の探求・確認そのものを、最終的な目的とするのであった。このタイプの研究については、AAA, 前掲報告書, 54頁, 清水, 前掲論文, 186頁, および, Gaffikin, M., What is (accounting) history?, Accounting History, Vol. 16,

れば、前述のような「歴史（研究）がなんの役に立つのか？」といった問いに答えようとする姿勢が相対的に明確になりやすいのは、こちらの歴史援用型の研究だというわけである。

これに取り組む論者たちも、「歴史は重要か？」と問われたらきつと肯定的に答えるであろう。そこに伴うべき根拠や問題が仮に自覚されていなくても<sup>26)</sup>、結論として、とくに「現在を理解するために歴史は役立つ」というように考えられているとみられる。そうでなければ、歴史は援用されていなかったはずであろう<sup>27)</sup>。ただ、すでにふれたとおり、時間が経過すれば環境・文脈は変わり得るのであって、そのもとで事象（会計事象）の内容も変わり得る。この問題が認識されていてもなお「歴史は現在の役に立つ」というのなら、同時にその具体的な意味や根拠までを説明する必要があるだろう。しかしその論理的な説明は、少なくとも明確には行われてこなかったようであるし、もとより歴史を厳密なかたちで現在に活用することも、すでに言及したとおり、簡単であるとは思えない。

だからこそ、もう一方の歴史探究型は、視野も言及も過去に限定する抑制を効かせているのかもしれない。そうだとすれば、現在へのインプリケーションに関する黙秘も一見、適切であるようにみえるが、その謙抑が知られていても「役に立つのか？」の問いは容赦なく、歴史研究全般を襲い続けるであろう<sup>28)</sup>。謙抑も黙秘も、その問いに対する直接的な答えにはなっていないからである。もちろん、ほかの受け答えもいくつかあり得るはずだが、「役に立たなくても

No. 3 (2011年8月), 235頁 (Abstract) も参照。

26) 歴史（過去）から現在に対する断定・規範を、より直接的に引き出す際の根拠や問題については既述したが、この本文の続きでも再度ふれる。

27) いまでもよく見聞きする「歴史に学ぶ」というフレーズが含意しているのは、おそらく多くの場合、「歴史は繰り返す」といえるような保証まではないとしても、現在（へと至る過程）を的確に理解するために歴史（研究）が参考になる、といった発想なのであろう。これについては、あとの脚注32と、それに対応する本文も参照されたい。

28) そういう事例には、「歴史が科学である」ことの「あかし」が要求されるケース（エドワルト・マイヤー＝マックス・ウェーバー著・森岡弘通訳『歴史は科学か』みすず書房、1965年、246-247頁（訳者解説）参照）も含まれよう。

よい<sup>29)</sup>」とか、「非功利主義的であるほうが高尚<sup>30)</sup>」といったタイプの反応だけであれば、簡潔ではあっても厳格ではない。そういう反応の根拠が示されないかぎり、回答として不十分であろう<sup>31)</sup>。根拠が不明確であるという点でいえば、

29) このタイプの反応は、より具体的には主として「実利」にはつながらなくてもよいという考え方を表わすとみられる。そうだとすれば問題は、なににつながるのか（役立つのか）であると思われるが、この問いに対する本稿の反応は、脚注12で提示した。それ以外の反応・回答については、本文の続きと、下の脚注31を参照されたい。

30) まず（「非」が付かない）功利主義とは一般的に、ある事象に対する評価を、それがもたらす帰結・厚生・効用に従って下す立場のことをいう。それに対して非功利主義は、ほかではあまり使われない表現ではあるが、この本文においては文字どおり功利主義の反対の立場を意味しており、事象の帰結等にこだわらない考え方を指す。後者の（呼称はともかく）考え方自体は、人文学系の分野でよく見聞きするような印象もあるが、理工系の分野でも散見される（戸田山、前掲書、97-100頁は、そのイメージを助けるであろう）。

ここでとくに、脚注11を付した箇所との関わりも意識しつつ、功利主義という立場についてももう少し説明を加えたい。その立場は、会計研究者にとって馴染みが多いとみられる対象でいうと、おそらく（投資意思決定）有用性を規準にして会計ルールの評価を行う立場が功利主義と共通点をもつようにみえるであろう。とはいえ、この功利主義という立場・呼称の適用範囲は、実際にはかなり広く、会計における特定の立場の個性をうまく表現しきれぬか微妙な部分が残るうえ、その主義に対する強力な嫌悪が提示されているようでもある（その状況については、たとえば、若松良樹編『功利主義の逆襲』ナカニシヤ出版、2017年参照）。そこで本文では、「功利主義的」という表現を使うことによって、その主義に顕著である上記のような（上の段落でふれた）表面的な特徴だけを借用させてもらっている。

ちなみに、「日本の研究（会計史研究—石川）の大半は、功利主義的な立場に立つ伝統的アプローチのパラダイムに属しているといえよう」（清水、前掲論文、186頁）という評価もある。他方、本文で想定されている歴史探求型は、なんらかの課題を解決しようとする志向をもつとしても、もっぱら過去に関わる課題についての功利主義的な立場に限定されそうである。それは、AAA、前掲報告書や、清水、前掲論文で想定されている功利主義と、完全に同じとはいえないように思われる。本稿で、現在に関わる課題のほうへと意識が向けられることについては、脚注12参照。

31) ほかに、「自分自身の探求欲が満たされるなら、それだけでよい」といった回答もあり得ようが、そういった自己満足（という重要なモチベーション）は、結果として「役に立つ」成果につながる必要条件、ひいては、研究・科学の必要条件にはなり得ても、それらの十分条件にはなり得ないとみられる（たとえば、徳賀＝大日方、前掲書、19-23頁（大日方隆）に47-48頁（米山正樹、万代勝信）をあわせて参照）。その一方、回答を提示できないとしたなら、意義はないとか

結論の方向的に逆の、とにかく「歴史が重要である」とか「歴史は繰り返す」といった、現在（から未来）にかけての直感、期待、信仰と違いはない<sup>32)</sup>。

以上のとおり、まず援用型は、過去と現在を結び付けようとする意識が相対的に強く、現在にとっての意義を理解しやすそうではあるが、その結び付きの可能性や根拠が不明確になりやすい。他方で探求型は、丹念に過去を掘り下げ、それと現在を安直に結び付けようとはしない抑制も示すが、そのぶんだけ現在にとっての意義が不明確になりやすい。このように、会計史を題材にする研究は、本稿の関心に照らすと、大きく2つに分類してそれぞれを特徴づけることができる。なお、ここで援用型と探求型を分けて特徴づけておいたのは、両者の袂を分かつためではない。この分類にもとづくことによって本稿が狙うのは、それら2つのタイプの間に見込まれる補完関係ないし相乗効果を認識したうえで、会計史（研究）が現在に対して提供し得る意義の1つを明確にすることである。

援用型と探求型が補完関係にあるという発想の根拠は、上で述べたような、それぞれの消極的な部分があっても、互いの積極的な部分が補いあうであろうという見通しと、そして次に述べていくような、結局はどちらであれ実質的に現在への含意が意識される、という共通点にある。援用型のみならず探求型においても、つまるところ根本的・原理的に不可能なのは、現在にもたらされるインプリケーションを意識しないことであろう。なぜなら歴史探究型でさえも現在の私たちが取り組むかぎりには、その現在と切り離すことができないはずだからである<sup>33)</sup>。この見方と少なくとも結果的に整合するかたちで、とくに直近

---

不明であるという答えと紙一重になろう。この論点については、最後の第8節でもう一度ふれる。

32) 「歴史を大切にせよという主張は、往々にして理論なき主張に終止することが多い」(河野勝・真淵勝「ポリティカル・サイエンス・クラシックス 刊行にあたって」ピアソン著=粕谷監訳、前掲書、ii頁)。また、歴史(の法則)への信仰については、たとえば、マイヤー=ウェーバー著・森岡訳、前掲書、246頁(訳者解説)を参照。

33) 結論としては、安藤英義「会計史研究と現代会計」『会計史学会年報』第31号(2013年9月)、8頁、および、Gaffikin、前掲論文、248頁も同趣旨とみられる。

の日本における会計史研究を牽引されてきた研究者たちも、次のとおり述べておられる。「あえて記すとすれば、会計史の知識は、会計人にとって、その専門的知識に対置されるべき一般的知識としての『教養』であり、『コモン・センス』ということになろう<sup>34)</sup>」。

その結論のとおり、実際に「教養」や「コモン・センス」が得られるとすると、これらが意味をもち得るのは、過去に生きていた人たちにとってではなく、各時点の現在を生きる人たち<sup>35)</sup>にとって、のはずであろう。この意味で会計史研究は、本稿を含み得る援用型にしても、さらには探求型にしても、過去から現在に対するインプリケーションを得ようとする志向を、程度の違いこそあり得ても共有しており、したがって互いに補完しあえる関係にある。たしかに、異なるタイプに分類されている研究同士が、現在への意識という共通点だけで

---

より広く、歴史学一般に共有される意識を示すものとして、遅塚、前掲書、34-35頁（歴史学の目的の、あくまで1つを取り上げている箇所ではあるが）参照。さらに、いくぶん古典的な文献として、歴史をめぐる判断が歴史を「現代史」(storia contemporanea) にする、という趣旨の歴史哲学を提示していた Croce, B., *La Storia Come Pensiero e Come Azione*, *La Critica. Rivista di Letteratura, Storia e Filosofia* diretta da B. Croce, Anno. 35, fasc. 1 (1937年1月), 4頁（別の著作に収録された同タイトルの論考の、該当する部分の訳として、B. クローチエ著・上村忠男訳『思考としての歴史と行動としての歴史』未來社、1988年、13頁参照。ただし、同じクローチエの言葉を訳したもので、上記の上村訳（原典はイタリア語）と、清水訳、前掲書、236頁（原典は英語）とでは、解釈が異なり得ることに注意したい）、また、そのクローチエに影響を受けたといわれ、歴史家にとって過去（歴史）は死なず現在を生きている、という趣旨の理解を示していた Collingwood, R. G., *The Idea of History*, Revised ed., with Lectures 1926-1928 : Edited with an Introduction by Jan Van Der Dussen, Oxford : Oxford University Press, 1994年（初版は1946年）、202, 157-158, 174-175頁等（R. G. コリングウッド著＝小松茂夫・三浦修共訳『歴史の観念（復刊版）』紀伊國屋書店、2002年、217, 168-169, 186-187頁等）を、Carr, 前掲書、14-16頁（清水訳、前掲書、24-27頁）とあわせて参照。

なお、「歴史認識が重要」と語られることは少なくないが、そこでは歴史を認識して、それで終わりというわけではなく、現在における課題の解決までもが意識されていることが多いように見える。だが、もしそうであるとしたら、具体的なインプリケーションについては沈黙、というこれもまた少なくないケースをどう受け止めたらよいか、むずかしい。

34) 千葉＝中野、前掲書、iii頁。「あえて」という表現に滲む悩みを感じつつ、本稿もあえて選んで引用させていただく。

35) そのなかには、現在以降の、未来を生きる人たちも含まれてよい。

(簡単に) 補完され得るのか、という疑問はあってもおかしくない。その補完の具体的なあり方については、以下にもう少し続く内容をもって答えることにしたいが、結論的なことは前もって示しておく、それは、「探求」された歴史を「援用」という、想定としてはシンプルな補完である。そのための試みは、論理的に不可能なものではないはずだし、互いにとって望ましくもあろう。現在の役に立つ、という方針が共有されるのであるから。

#### 《研究の前提として会計史をふまえる》

会計史(研究)をつうじて現在へと伝えられる知識が、一般的知識としての教養やコモン・センスになると考えるとき、それを知っておくことは、いわば研究の前提として先行研究<sup>36)</sup>をふまえることと類似してくる。そうだとするとその必要性も自ずから明らか、ということになりそうだが、先行研究を網羅的にふまえることが理想的であるとはいえ、それが意外とむずかしいのに似て、歴史を矛盾なくふまえることも決してたやすくはないように思える。とくに、1つの独立した研究領域を形成し、学会まで擁するようになっていく歴史研究の蓄積をきちんとふまえるという作業には、それ以外の先行研究のレビューに比べて、固有の困難や一種の参入障壁が生じていてもおかしくはない。この点についてはまた後述するが、いずれにせよ結果として、歴史はときに無視されたり、またときには都合よく援用されたりもする。ここでは本稿に関わる範囲で、その問題にふれておこう。

本稿の主題、つまり、日本における「拠出資本と留保利益の区別」の意義は、商法・会社法上の強制的な配当規制との関わりにある(あった)と、いまでも断定されることがある。しかしそれが偏見ないし1つの解釈でしかないことは、本稿のここまでする論述を繰り返すまでもなく、次の出来事を確認しさえ

---

36) ここでいう先行研究とは、会計史研究に含まれるもの以外の先行研究のこと(たとえば、実証的な会計の先行研究等)を意味している。以下の本文でも原則として、それと同じ意味で先行研究という表現を用いていく。ただし例外的に、その意味を明確にしたほうがよいと思われる場合には、そのようにしたい。



すれば、すぐにはわかるはずである。昭和25年に改正された商法は、その改正前と比べ、株式会社に対する強制的な配当規制をより明確に「区別」へと依拠させるようになった<sup>37)</sup>。それは、同改正に関わった商法研究者によると、「會計學の原則を妥當と認め<sup>38)</sup>」た結果であったという。そうであれば、時系列的に会計のほうが、同改正商法に先んじて「区別」を取り上げていたはずである<sup>39)</sup>。それに対して、「区別」が商法・会社法の配当規制に由来する理念であるとみる際には、その理由を説明する必要が生じる。それに応じないのなら、歴史の一部を無視しているのと同じであろう<sup>40)</sup>。

上の偏見・解釈は、もしかすると、平成13年6月に改正された商法が会計

37) より具体的には、資本準備金の概念が導入された(昭和25年改正商法第288条ノ2)のと同時に、株式の発行価額のすべてが資本金か資本準備金に算入されることとなった(同法第284条ノ2)。そのうえ、それまでひとくくりになっていた準備金は、資本準備金と利益準備金に区別されることになった(前掲2つの規定に加え、同法第288条)。これらの改正によって、株式会社に対しての配当規制(なお強制)は、より明確に「区別」にもとづくようになった。あくまでその点についていうと、組合・合名会社といった、出資者が無限責任を負う企業形態に対する従前からの配当規制(ただし任意)に近づいた。

38) 鈴木竹雄＝石井照久『改正 株式會社法解説』日本評論社、昭和25年、263頁。

39) 広く知られているとおり、昭和24年7月9日に設定(中間報告)された「企業会計原則」は、「資本取引と損益取引の区別」ないし「資本剰余金と利益剰余金の区別」を取り込んでいた(一般原則・三)。同原則の設定と、昭和25年改正商法の成立(同年5月2日)の順序も、本文における理解と整合的にみえるであろう。

ただし、本文で引用した「會計學の原則」が「企業会計原則」そのものを指すと断定してよいか、少し迷う(その事情についてはさしあたり、弥永真生「企業会計法と制度会計」『會計』第183巻第1号(2013年1月)、39頁が参考になる。本稿の主題ではないので詳論は避けるが、たとえば、上記改正商法の法案作成は昭和24年3月10日に一応完了していたという経緯にふれば、迷う理由の一端が伝わるであろうか)。それはさておき、ここでは当面、「會計學の原則」の意味内容をほぼ文字どおりに(結果としては広く)、会計学ないし会計原則の考え方を指すものと理解できれば十分である。その認識のもと、これ以降の検討は続く。

40) 本稿のここまでと違い、とくにここでは意図的に、会計学・会計原則の歴史と商法・会社法の歴史とが交錯する、そんな話題を提示している。規準④の照合に際してふれたように、商法・会社法の規定を直接の題材にする時点で会計の話題ではない、といった形式的な見解も存在するからである。本文の事例が示すのは、両者の歴史をふまえなければ会計側の経路さえも適切には位置づけられない場合があるという、実質的な側面である。

基準等よりも先に「区別」から離れたように見える<sup>41)</sup>ことに注目して、「区別」に根拠がなくなったと理解するのかもしれない。しかし、商法・会社法の立場と会計の立場が分けられているという前提でいうと、その理解では順序も立場も逆転させられてしまっている。もともと「区別」を推したのは、少なくとも外観的には上述のとおり会計の立場だったとみられる。そこから強制的な配当規制が離れていったことの批評や説明は、なによりもまず商法・会社法の立場自体の役割であろうと思われる一方、会計の立場が主体的に取り組むべきことは、たとえば、昭和24年に公表された「企業会計原則」がそもそもどうして「区別」を取り込んでいたのかという理由や、現在においてもその理由に意味があるのか、また、もし意味がなくなっているといえらばそれはなぜか、を明らかにすることだと思われる。「区別」を提起した側にある会計の立場が、説明もなくそれを撤回するというのは、社会通念上の意味で無責任である以前に、学問的な一貫性を欠いている。

もともと、一口に会計の立場といっても会計人(会計の実務家および研究者)の論調は一律ではないし、ルールの形式(法律であるか会計基準であるか)に注目した分類は、もとより検討のあり方を一面的にするのだった<sup>42)</sup>。その意味でも「会計か、商法か」というおおざっぱな視点や整理は、いまでもときどきみかけるし、上でも一時的に便乗してみたものの、問題を抱えている。さらにここで最も重大と思われるのは、自説に都合のよいところは「企業会計原則」のような一種の権威<sup>43)</sup>に頼りながら、反対に自説で説明がつきにくいところは

---

41) 実際は、配当(分配)規制がほぼ「区別」に依拠しているという状況に、それほど変わりがない。資本金も資本準備金も、従前から減らすことは可能であり、結果として分配可能額へと算入することができた。たしかに、その手続きが軽くなったとはいえるであろうが、そのことと「区別」の意味づけとの関係は、もう少し厳密に説明されてよい(資本金・資本準備金が減らしやすいことと「区別」の有無とは一応、別の問題である)。

42) 前掲した本稿(3)、277-288頁、または、拙稿「「拠出資本と留保利益の区別」の基礎的な想定と制度会計的な位置づけ」『産業経理』第73巻第3号(2013年10月)、160-162頁参照。

43) 本文で示したものの以外には、会計公準や概念フレームワーク等も含まれる。

無視するどころか批判の対象にさえしてしまう、そういうご都合主義が会計史の解釈についても現われ得ることである。内省の対象にされるべきなのはまずこういった、歴史のつまみ食い、いいとこ取りのほうであろう。本稿の話題でいえば、出資者の有限責任ルールが採用される前から、事業ごとの「区別」が実務で行われていたとみられることが、現在は正面から取り上げられないことも、歴史の無視に相当するといえる<sup>44)</sup>。

そういった事例からは、歴史研究による成果の参照はもちろん、できるだけ史料自体についての確認もあわせて行う意味を、あらためて痛感させられる。それらの研究・史料のふまえ方は、上掲の例におけるように、結論を逆向きにすることさえある。当然ながら本稿もまた、アド・ホックな歴史援用の主体になっている可能性があり、歴史経路の確認が過度に粗くなっていなかったか、恐怖感を覚える。こういう感覚・状況はやはり、先行研究のレビューについて生じる感覚・状況と類似するであろう。先達の取組みをどうふまえるかに伴う同種のリスクが、研究の品質を高め得る機会と背中あわせになっているようにみえるからである。このような状況では、会計史研究を含めた先行研究を参照する作業が、研究を思いがけない失敗から回避させてくれることにより、論文等の品質低下を抑止し得るという意味で、研究の前提を与える<sup>45)</sup>。とくに会計の歴史のこととなれば、当時のことを直接的に知る会計人のチェックが少なくなっている事象についていっそう、その援用のあり方を自分自身で確認する責任が大きくなろう。

---

44) ここで取り上げた論点に加え、たとえば、あくまで期間損益計算の結果として生じる「区別」は、同計算のあり方と無関係である（同計算に影響を与えない）という断定も、まだできないと思う。その他資本剰余金からの受取配当金の利益認識には検討の余地が残されているし（斎藤静樹『会計基準の研究（増補改訂版）』中央経済社、2013年、第19章参照）、分配可能利益ひいては特定の「区別」を想定した利益調整の可能性も検証過程にある（本稿(2)（『商學討究』第62巻第2・3合併号（2011年12月））244-245頁参照）。

45) なお、歴史にもとづく会計事象のいわば相対化も、研究の前提を与えるという役割を担うとみられるが、本稿では、その役割とは別の意義を、歴史にもとづく相対化に見出している。それについては、次の第8節で論じる。

## 《会計史の意義を抽象的なままにしない》

歴史をふまえるのか否かという方針、また、ふまえるにしてもその具体的なあり方は、本稿に関わる上掲の代表的な事例（歴史をふまえない事例）が示すように、導かれてくる結論の前提を形成し得る。前提が異なれば結論も異なり得るわけであって、そのこともたしかに重要ではある。ただ、それだけというなら少なくとも外観上、会計史研究の意義は、（歴史研究以外の）先行研究についてのレビューの意義と大差ないという見方もできよう。上ではそのような先行研究のレビューとの共通点が肯定的に捉えられていたわけであるが、そのことは見方を変えると、会計史は一見して独立した研究領域を形成してはいるものの、そこには実は、ほかの研究にとっての前提の先の、もっと結論に近いところで独自性を発揮するような意義まではない、といった理解にもつながりかねない。あるいは、それならまだよいほうなのかもしれない。

というのは、とりわけ若い世代の研究者・学生たちの多くが、会計史研究、とくに探求型のそれを自ら進んで行くという選択を、文字どおり敬遠している（敬いつつも遠ざけている）ようにもみえるから、である。彼らをみながら、また私自身の経験も振り返りながら、その敬遠の理由として重要と思われるのは、会計史（研究）を参照するという作業の非効率性である。会計史（研究による成果）を教養として読み込んでいくよりも、現在の事象に関する研究上の論点・テーマを直接的に取り上げている先行研究のレビューや、関連する会計基準等の学習を優先的に充実させるほうが、当該研究の前進のためには効率がよい。現在に向けたインプリケーションを意識する研究（とりわけ、比較的によくの統計分析）にとっては、関連する会計基準等はいわば「近い」のに対し、会計の歴史は「遠い」のである。

それゆえに傾向として、会計史の研究はまったく参照されないか、あるいはそこまで極端ではなくても、先行研究が取り上げていた会計史に間接・偶然にふれられる程度で済まされるということも少なくないのであろう。関心が直接に現在へと向けられているため、時間的な視野が狭くなるのはほぼ必然であり、歴史に配慮はしても、せいぜい援用型までにとどまることになる。他方、会計

の歴史について自ら探求に取り組み、それらの成果を矛盾の（少）ないかたちで秩序立て、さらにそこから新たな研究成果・含意を引き出そうとする試みは、効果の高い作業になり得るのかもしれない。ただ、その可能性（の高低はともかく）と引き換えに要求されるのは、会計史研究の専門家になるという決意か、または、それ以外の専門家を志向する会計研究者にとっては、多かれ少なかれ非効率な作業への専念であろう<sup>46)</sup>。

教養やコモン・センスとは元来、そういうものなのかもしれない。それらの重要性は上で確認したつもりでもあるが、しかしそれら自体は、現在に生じている問題を直接に解決してくれるような、新規の貢献にはなりづらいようにも思える。それらはほぼ定義上、すでに知られているべきことだからである<sup>47)</sup>。あくまでも後続の研究の前提であることに尽きる役割は、先行研究についてのレビューそのものが新規的な業績とは見なされないのと似ている<sup>48)</sup>。その点に注目すると、教養ないしコモン・センスとしての会計史研究に固有の役割は、多少とも不明確になってくる。先行研究と同等といえるならまだよいかもしれないという趣旨のことを上で述べておいたのは、先行研究をふまえるレビュー

46) 反対に、そういう作業を避けようとする意思決定は、上述したような、会計史についてのおおざっぱで粗っぽい作業につながる可能性がある。このような一種のトレード・オフは、そもそも研究の前提として会計史をふまえるか否かという選択の間でも生じ得るが、歴史研究の探求型と援用型の間でも、程度の違いこそあれ生じ得るわけである（補完関係ないし相乗効果とは逆に作用し得る）。

47) また、さしあたり個人的な体感にもとづくので、「実際」とまではいえないかもしれないが、歴史研究一般の方法に関わる文献を読み込んでも、それをそのまま会計に適用したところで、革新的な進歩が生まれるとは思えなかった。この点については、最後の第8節であらためてふれる。

48) 特定の論点に関する研究の全体像や進展状況を把握するために、（一般の論文中における先行研究のレビュー以上に）いわゆるレビュー論文が重宝され、それが後続の、別の新しい研究につながることはある。ただそのレビュー論文自体が、たとえば、それまで明確にされていなかった視点等で既存研究を包括するとか、より上位の概念を見出したりすることで新しい知見を生むというのは、高い難度の作業である。もし、その作業の成功例が少なからず知られているとしたら、それは、レビュー論文執筆の依頼先が多くの場合、その論点の権威であることと関係しているのかもしれない。しかしそのような状況と、歴史（をふまえる）研究の領域での自発的な、依頼によらない論文執筆の状況は、一般に異なっている。

のほうは、明確に必須であると考えられて、原則として遂行されているからである<sup>49)</sup>。

たしかに、それらのレビューのなかで、会計の歴史を題材にした先行研究にふれられる場合もあるが、そうでなくても、つまり、比較的在最近の事象だけを対象にしたレビューであっても、広く受け入れられているようである。特定の事象についての知識があるかないかということなら、たとえば、本稿で取り上げた（歴史上におけるというよりも）わりと最近における社内資本金制度を教養として知っているかどうかもまた、「区別」の評価を左右していた<sup>50)</sup>。必要な教養を提供してくれるのは、会計の歴史（研究）だけではない可能性を示す1つの例であろう。ここで広く、すべての教養の源泉を想起し始めれば際限がなくなるから（その意味もほとんどないであろうから）、会計に関する直接的な教養に話しを絞るにしても、それは最近の論点であってもよいかもしれない、というわけである。

ここまで述べた意味で、特定の領域における教養やコモン・センスとしての知識を明らかにすることは、少なくとも会計の歴史（研究）に固有の特性であるとはいえない。もちろん、特性があるのかないのかという問題と、意義があるのかないのかという問題とは、別である。歴史をめぐる認識・知識が結論を左右しかねない以上、その役割だけで十分に意味がある。たとえ固有の特性でないとしても、それらを軽率に扱ってよいことにはならず、一般的な重要性こそが歴史研究の意義であり得る。とはいえ、一般的な意義であればなおさらより具体的な次元で、会計史（研究）の知識は現在においてどのように役立つのかの説明されたり、その知識がなかったらどうなるのかが明示されないと、教養ないしコモン・センスとしての意義も抽象的なままで、ひいては、反証が不可能なままで、結局は放置されてしまうかもしれない。どれだけ適切な内容

49) そこでは、本文でふれた「遠い」「近い」の事情が影響している（あるいはもう少し具体的にいって、「歴史の文脈」よりも「目下の研究における文脈」が重要とみられている）のかもしれない。

50) 前掲した本稿(3)、269-277頁参照。

が実際には含まれていても、援用することがむずかしいときは、その役立ちを想像することも發揮することもむずかしくなる。

たとえば、簿記会計史を学ぼうと参考となる文献として、簿記会計史研究者が挙げる代表的なもの、という紹介<sup>51)</sup>もあるCarr (1961)によれば、「歴史とは歴史家と事実との間の相互作用の不断の過程であり、現在と過去との間の尽きることを知らぬ対話<sup>52)</sup>」であるという。しかし、とくに、歴史研究に自ら取り組んだことのない会計研究者にとってはおそらく、その言葉を見聞きしてなんとなく凄みは感じられても、その「対話」がなにを指しているのか、具体的になにをどうすればよいのか、イメージは湧いてこないであろう<sup>53)</sup>。同様に、教養やコモン・センスを身に付けることにより、どんな成果が生まれるのかも、それほど具体的にはみえてこないように思われる。たとえば、実証研究に取り組む論者には、歴史ある資料に目をとおすという作業までなら想像されようが、そこからどういう成果がもたらされるのかが、必ずしも明確にはみえてこないはずである。そもそもどれが教養やコモン・センスにあたるのか（会計の歴史のすべてか、その一部か）が、鮮明ではないようにも思える。

さらに、もし会計史（研究）に一般的な意義だけでなく（後述するような）固有の意義があるとしたら、その具体的な意味内容も理解しやすくなるほうがよい。そうなることによって、会計史の専門家ではない研究者にも会計史研究の意義が理解され、そしてその成果も共有されやすくなろう。これらのことに関してPierson (2004)は、表面的には政治（学）を対象にする研究であるが、

51) 桑原、前掲論文、93頁参照。それをふまえて本稿も、Carr、前掲書を意識的に多く参照しているが、とはいえ同書は、どれだけ重要であるにせよ半世紀以上前の文献でもあるわけで、それ以降・それ以外の歴史研究の展開についてもまた、ふまえる必要があるかもしれない。そのことについては、同書、第3版に付されている“Introduction”のほか、とくに会計の歴史に関わるものとして、たとえば、比較的新しいGaffikin、前掲論文参照。

52) Carr、前掲書、24頁（清水訳、前掲書、40頁）。

53) ただしカー自身は、歴史のあり方と科学、さらには、歴史における因果関係について、もう少し踏み込んだ議論を提示していた。そのことについては、あとの脚注75第1段落参照。

社会科学ないし社会過程と、歴史ないし時間的過程との関係を明確にすべく、下記のような認識に依拠する。本稿の拠り所にもなっている見解なので、長いことも承知しつつ、強いて引用する。「社会過程を理解するためになぜ時間性に焦点をあてた研究が重要なのかと問われても、その論点はおよそ曖昧だった。『歴史は重要である』という文句はしばしば引き合いに出されるが、ほとんど解明されたためしがない。そればかりか、時間的過程の分析を支えるのに必要な中核概念の多く（…中略…—石川）は、非常に断片的・限定的にしか議論されてこなかった。これでは『歴史は重要である』と断言するには十分ではない。社会学者は、なぜ、どこで、いかに、何のために、ということを知りたいと思っているのである<sup>54)</sup>」。会計史の意義は、明確・具体的であってもよい。

#### 《当事者の内生的な着想を会計史から見出す》

翻って、本稿における検討の仕方自体にも、会計史（研究）に固有の意義を不明確なままにしている側面があるのか。ここまでの検討はたしかにあえて、歴史研究一般の意義と会計史研究固有の意義とを、あまり明確には区別しないまま、あるいは、それらの共通点を意識しながら、進められてきた。それは、大衆にもお馴染みの「歴史が重要である」とか「歴史は繰り返す」といった、根拠があまり定かではない、おおまかな見解がとられている場合までを視野に入れつつ、歴史を参照することの一般的な意義について考えるためであった。そうすることにより、会計史に関する知識がもつ教養やコモン・センスとしての意義にもふれやすくなっていたと思う。

だがそれだけでは、必ずしも十分な検討とはいえないようにも思える。会計（学）が、独立した専門的な（学問）領域と見なされているからには、会計史研究の意義についても、その特性を反映した検討が必要になっていて不思議はないからである。より具体的に隣接領域との異同を考慮して、もう少し丁寧に

---

54) Pierson, 前掲書, 5-6頁（ピアソン著・粕谷監訳, 前掲書, 7頁）。引用文中の注は省略した。



表現すると、以下のようになる。しばしばいわれるように、会計が言語行為と共通する部分を有すると同時に、それ自体が経済行為としての意味を備えている<sup>55)</sup>一方で、その行為を対象にする学問としての会計学が、言語学や経済学と一応、区別されている現状があるとしたら、歴史の一般的な特徴だけでなく言語史や経済史の特徴と比較しても、独自の会計史の特性があっておかしくない。もちろん、こういった外見に依拠する理解が内実を捉えるという保証はないものの、それは会計史が特性をもつという兆候でもあろう<sup>56)</sup>。その特性についての定説がないとみられる以上、試行錯誤的・模索的になってしまう部分は生じるかもしれないが、とにかくもそれが、もし存在するのなら把握できてこそ、会計史研究の意義もより大きく引き出され得るはずである。

その意識でここまでの作業を振り返っていうと、さしあたり本稿をつうじたうえでの見解として、会計史研究には1つの独自の特性があり得る<sup>57)</sup>。それは、公的に書かれた規定や原則・基準等の存在またはあり方が、言語や経済に比べて特徴的な会計の領域で、むしろそれらのルールが(少)なかった時代における当事者(本稿ではとくに出資者ないし経営者)たちの会計行動の自発性を、会計史研究こそが観察・推定しやすくしてくれるという特性である。過去に起きたらしいことの表面的な紹介に尽きるのでなく、その外観よりも内実をみるために、外生的な規制等の束縛が少なかった時代・状況、いいかえれば、当事者が自分たちの内生的な着想<sup>58)</sup>に依拠しやすかったはずの環境における実務

55) たとえば、斎藤静樹『会計測定理論』森山書店、1975年、自序、1頁参照。

56) なるほど、会計史自体に特性があるからというよりも、会計の歴史をより適切に扱えるのが会計の専門家であるから、会計史という領域が独立しているだけ、という可能性もあり得よう。しかし他方で、前の脚注4で既述したとおり、内実の変化ないしあり方が、外観の変化ないしあり方として現われる、という結果も生じ得る。

57) ここでいう会計史はとくに、より明確に財務会計の歴史という意味で理解するほうがわかりやすいかもしれない(前の脚注19参照)。

58) 出資者や経営者といった企業の当事者が、特定の外生的なきっかけ(たとえば財産分配の必要性)に逢着し、それを受けて、特定の想定を(本稿で想定されてきた規準の①②③を)内生的に連想する。そのようなイメージをもって、「着想」という表現は用いられている。

に注目することで、彼らが本来的・自発的にどんな会計を行おうとしたのかが推知される。そのような成果が、現在における（簿記・）会計行動までも理解するための基礎的な手がかりとして、会計史研究によって提供され得るというわけである<sup>59)</sup>。たしかに、研究対象とされる状況・時代がプリミティブに過ぎれば、その成果を現在へと応用することが多少ともむずかしくなる部分は生じないともかぎらない。とはいえ、必ずしも不可欠ではなかったとみられる文脈や条件が取り払われた原初的な状況<sup>60)</sup>にあるとき、当事者たちがどういう会計（行動）を選択するかを合理的に推知できれば、その成果は、応用的な条件が付加された場合を検討する際の、理論上の出発点になる<sup>61)</sup>。

ちなみに、規制が少ない状況における実践への注目は、言語史や経済史でも重要であろう。だが、これらの分野と比較すると会計（学）においては現在、会計基準等の公的なルールが、実務上の重要な参照対象になっている（学問上でも実務と同じように注目されている）。そのような状況のもと、会計実務が会計基準等にGAAPとして吸収されるだけでなく、会計基準等のほうが新しい会計実務を要求したりするから、基準等があるときとないときで、実務は異なり得ることになる。このように、現在は一種の与件のようになっている公的な会計ルールが、存在しない場合、または、存在していても任意性の強いルールである場合、どういった会計実務が選択されるかは、興味深い調査対象になる

---

59) この見方については、前掲した本稿(3)、277-278頁に加え、「勘定理論と「拠出資本と留保利益の区別」の主従一名目・実在勘定の分類と損益資本金振替えの可否との関係一」『日本簿記学会年報』第28号（2013年7月）、46-47頁もあわせて参照されたい。

60) 本稿の場合、債権者保護の文脈や出資者の有限責任という条件がさしあたって不可欠ではなかった（存在しなかった）時間・空間に、本文でいう原初的な状況としての位置づけが与えられていた。こういった状況を想定したり、あるいは、実際に存在する（した）当該状況に注目する試みは、科学哲学の分野では抽象化または理想化と呼ばれ、一般にその過程を経て理論化が行われる（戸田山、前掲書、233-234頁参照）。

61) たとえば、株主と経営者の利害の不一致（利害対立）によって引き起こされる問題の、理論的な出発点を指定する、大日方隆『アドバンスト財務会計（第2版）』中央経済社、2013年、303-304頁参照。

とみられる。というのも上の段落でふれたように、通常は観察しにくいはずの、当事者がもつ本来的・内生的な着想を、ある会計処理の起点となる要因として推知しやすくなるからである。実際にそうなるとすれば、上に提示した会計史（研究）の特徴は、公的なルールの存在が必ずしも与件とされないほかの分野における歴史（研究）のそれと比べ、独自の価値をもつはずであろう。以上はとくに、言語史および経済史との違いを意識した理解である。

もっとも、本稿のように、とくにプロシア普通国法の任意規定を題材にして導き出された上述の特性は、会計史研究だけでなく、私的な契約や法といった広い意味での制度をめぐる歴史の研究にも備わる可能性がある。むしろ本稿のほうが、法と経済学、ゲーム理論にもとづく比較歴史制度分析<sup>62)</sup>に影響されている面もある。上の2つの段落における理解だけでは、経済法を含む、とくに法制の歴史（研究）がもつ特徴との違いが不明確なままであろう。それでも、いわばハードな法律の規定と対比して、よりソフトな会計のルール<sup>63)</sup>は、相対取引ないし市場取引における当事者間の、合意にもとづいて形成される性格がより強く（この点ではなお法律上の任意規定と類似の特徴をもっているが）、市場の拡大にも応じてルールの国際化・統一化も現実問題になりやすくなっている（この点ではおそらく法律上の任意規定と相違する特徴をもっている<sup>64)</sup>）。これらの点が、法（学）や経済（学）と比較してみたときの会計（学）の相対

---

62) ここではとくに、Greif, A., *Institutions and the Path to the Modern Economy: Lessons from Medieval Trade*, Cambridge: Cambridge University Press, 2006年参照。

63) なお、神田秀樹「デファクト・スタンダードとしての会計基準の形成：小賀坂報告に対するコメント」『ソフトロー研究』第9号（平成19年7月）も参照。

64) 本稿では、法律上の任意規定と「拠出資本と留保利益の区別」の相性のよさは確認されていた一方、ルールの国際的な統一化のような文脈までは基本的に想定されていなかった。仮にその、比較的最近の想定・文脈に沿ったとして、本文で述べているような、会計ルールと法律上の任意規定との相違につき考える必要が生じて、前節までの歴史的な検討に変更を加える必要まではないであろう。それはそれとして、会計基準というルール形式が、法律の規定と同じでないにもかかわらず、任意規定のような決め方を（あまり）採らない点は興味深い。それだけ会計の情報提供機能には、統一化が必要ということであろうか。あるいは、利害調整機能のほうは、時空を超えると異なりやすいということかもしれない。「区別」の意義についても予断を避けながら、本文での検討を続けてみる。

的な特性になっており、ひいてはそれが上述のような、会計史（研究）の特性をもたらすことになると思われる。

そういう特性を活かした会計研究として、とりわけ、ここで念頭に置かれている取組みの1つは、19世紀後半にイギリスで行われた財務諸表の任意開示を手がかりにして、比較的最近の日本における財務会計の契約支援機能（本稿でいうところの利害調整機能）の実証を試みた研究である<sup>65)</sup>。そこでは特定の当事者たちによる内生的な着想の候補が、時代や国境を越えて存在する可能性をもつものとして、またその意味で、より高い一般性を予期させるかたちで、会計史から抽出されているようにみえる。なるほど考えてみれば、会計法規や会計基準それら自体の通時的な変化ないしあり方を表面的になぞるだけでは、傾向として、過去に対し肯定的・拘泥的になって必要な変化でさえも抑制されかねないし、もとより、目下の現場で生じている会計行為の実務的・自発的な変化を捉えにくいように思われる<sup>66)</sup>。そこではもっぱら、公的に書かれた会計ルールのように目がいくからである。だからといって、会計の実務史に注目し過ぎると今度は、作業が個別のケース・スタディ的になり、そこから生まれる結論は特殊性を帯びる。そうであれば、会計の表面的な特徴（も大事だがそれ）以上に、当事者の内生的な着想に注目することで、通時的にも共時的にも通用する範囲のより広い理論が生まれる可能性がある。会計史研究は、その内生的な着想を、後述のとおり仮説として描き出すことに貢献し得る。

その可能性を、あらためて（とはいっても再論になる部分はあるが）本稿の論点でも確認しておこう。本節で「区別」についてのより内生的な要素として位置づけた規準①～③を用いていえば、本稿にとって会計史研究がもつ特性の1つは、以下のように整理される。出資者と経営者という当事者間で財産分配

---

65) 須田一幸『財務会計の機能—理論と実証』白桃書房、2000年、まずは32-35頁、第3章、第4章参照。なお、1844年会社登記法でいったん財務諸表の開示等が強制化されたあとに、1856年会社法で任意化されているという経緯に注意したい。

66) 会計史研究の結論として、つまるところ「これまでこうだったのだから、これからもこうであるはず（あるべき）」とみる見解の、典型的な背景の1つが、本文におけるような状況かもしれない（前の脚注7もあわせて参照）。

をめぐる利害調整（分配／留保のどちらをどれだけ行うかについての調整）が想定されると【規準①】，まず，経営者から出資者への直接的なアウトフローのあり方（どういう金額か）を決めるための拠り所が必要になるという着想が生じ【規準②】，またその必要に応じるため，出資者から経営者への直接的なインフローすなわち拠出資本と，事業活動からのインフローすなわち留保利益とが帰属するところの事業（ないし出資者）という単位【規準③】，したがって事業別（ないし出資者別）の「区別」が着想される。

これら一連の想定は，外生的な規制等の要因が少ない原初的な状況においての，特定の当事者たちによる会計処理選択へつながる本来的・内生的な着想の連鎖を反映しており，それゆえに，異なる時間・空間をまたいで広く通用するような，より一般的な性格をもち得ると見込まれる<sup>67)</sup>。そういう着想の出発点である規準①を与えるのは，財産分配という外生的な所与の要素ではあるが，とにかくそれが実際に生じている以上，規準②③は通時的・共時的に，現在の日本における実務面でも<sup>68)</sup>想定され得る。

#### 《現在までに届く重厚な仮説を会計史から得る》

そこで，「区別」をめぐる当事者間での内生的な着想を「史実」として確認できればよいのであるが，その試みには重大な困難が付きまとう。本稿では，1794年プロシア普通国法が適用される前後の時間・空間における，文献（簿記教本）をつうじて「区別」の1つの理念型が読み取られ，それをもとにして，実務から自発的・本来的に形成されたGAAPとしての「区別」の存在・あり方が，（上でも用いた表現で再度いうと）推知されていた。そしてさらに，その推知を前提にしたうえで，当時における「区別」を，その背後から導き出して

67) 目にみえるかたちで現われてくる現象それ自体（たとえば，会計事象としての「区別」）は，当然ながら観察しやすいのに対して，それらの現象の原因となる，または，それらを説明する当事者の期待，着想・動機，理論・法則等のほうは，一般的であればあるほど観察しにくくなる。これらのことについては，大日方，前掲書，233-234頁，および，戸田山，前掲書，198-204頁参照。

68) 規準①～③の制度面での照合作業は，前掲した本稿(3)で終えている。

いたとみられる当事者間の内生的な着想が、重ねて推知されてきたことになる。こういう推知の連鎖を史実と呼ぶことは、むずかしいと思う。

たしかに、もし仮に該当する時間・空間における実務をふまえた筆致の簿記教本すらも現在に残っていなかったとしたら、上述の推知を行うことさえ困難であったかもしれない。けれども、当時・現地の実務上、「区別」が具体的にどのような当事者たちの間でどんなふうに使われていたのかを、まとまった状態で示してくれる資料（たとえば統計データ）等の存在は、知られていない。かろうじて、GAAPとしての「区別」の実務や、その背後にあったとみられる着想と、整合的な材料を示すことまでなら可能と思われるが、それらを史実として認識するとか確定するといったことは、いまのところ困難であろうと思われる。

その事情は（簿記・）会計の帳簿といった、いわゆる一次史料にあたることだがたとえ可能だとしても、根本的には変わらないかもしれない。私たちが目にすることができるのは、当時の（私たち自身ではない）ほかのだれかによって作成された史料にとどまるからである。物質的な意味で、帳簿等が現在までに残されていること自体や、そこに文字等が書き記されていること自体であれば、事実ないし史実として確認もしやすいであろう。しかし、その史料を作成したとみられる当事者（たち）の行動や真意そのものは、当該史料における記録の内容面での正誤や真偽等とあわせて、直接に確認することがむずかしく、史実として解釈・合意・定義すること<sup>69)</sup>さえも、決して容易であるとは思えない。

これらの意味で、史実というものを確認しようとする試みには、歴史研究に広く共通する困難が伴う<sup>70)</sup>。私たちが居合せる現在についてすら、そのあり方を事実として実証するのに困難が付きまとうわけだから<sup>71)</sup>、まして長い時間を隔てた遠い過去・歴史における事実の実証には、それ以上の困難が付いて回る

69) たとえば、遅塚、前掲書、第2章参照。

70) ここではとくに、Carr、前掲書、講演I（清水訳、前掲書、講演I）参照。

71) たとえば、首藤昭信『日本企業の利益調整 理論と実証』中央経済社、2010年、および、大日方隆『利益率の持続性と平均回帰』中央経済社、2013年参照。

ことになろう。もしかすると、場合によって史実を特定しやすいという事例はあり得ようが、基本的には上述した共通の困難のもと、本稿の場合はさらに、注目したい内生的な着想というものが不可視である点も、歴史上の資料の制約とあいまってその確認作業の難度を上げている。これらのことはいわば、過去を過去として（歴史を歴史として）確認することの困難性である<sup>72)</sup>。

また、もし過去の事実（史実）を認識できたとしても、それを現在（ないし未来）にかけての推論や規範へと展開できる根拠は、不明確なままであった。そのことはすでにふれてはいるが、重要であるので、本節の結論にも近づいたこの段階であらためて、本稿の事例をもっていえることを確認しておきたい。わが国会計制度の源流の1つを成している、1794年プロシア普通国法の適用前後における実務いらい、事業別に「区別」が使われてきたことがたとえ史実であっても、当時における意義ないし使用価値が現在もそのまま認められる、とは短絡できない（たとえ制度間の系譜的連続性をふまえても）。当然ながら、当時と現在で環境・文脈が同じというわけではないからである。これはいってみれば、過去（歴史）を現在にあてはめることの困難性である<sup>73)</sup>。

以上の、大きく2つの困難に照らすと、（とくに史実を追い求める探求型の）会計史研究から得られる成果も例に漏れず多くの場合、さしあたっては史実と

72) なお、あらゆる歴史について史実が存在しない、というくらいに徹底した懐疑までは、本稿にも伴っていないはずだが、とくに史料等の制約から歴史の確認に限界が生じやすいことは、おそらく多くの会計史研究者が実感するところであると思われる（たとえば、平林喜博「会計史の意義」平林喜博編著『近代会計成立史』同文館出版、平成17年、9-11頁参照）。実際、会計史研究の論文・著書で、史実の措定に推定が多く観察されるのは、その現われであろう。

73) この種類の困難性については、すでに言及した面もあるが（たとえば脚注6とそれを付した本文を参照されたい）、別の面についてもさらにいえば、それは、「歴史が重要である」「歴史は繰り返す」「歴史から学ぶ」といった類いの格言が抱える、根本的な問題である。なぜ歴史が重要であるのか、また、厳密な意味で歴史は繰り返しているのかについては、説明すらもされないことのほうが多い。昨日までの経験が、今日以降も同等ないしそれ以上の意味をもつ（ことがある）と断定できないかぎり、歴史から学ぶことの内容も一意には定まってこない。このように考えてくると、歴史に関わるどんなに有名な格言であっても、研究者にとっては、根拠なしに妄信すべき教条ではなく、検証すべき対象であろう。

呼ばれる以前の、歴史をめぐる個人的な解釈・見解・認識にあたるとみられる。その意味における歴史認識を、さらに史実として確認しようと試みるのなら、追加の証拠を提示したり、当該認識の意義ないし価値を説明することによって、仮説としての地位から学界等のコミュニティにおける合意・定義へとつなげる努力が必要になろう。それと同時に、または、それとは独立に、当該歴史認識を現在へとあてはめようと試みるときにも、おおよそ類似の努力が必要になるわけだが、この場合はとくに歴史上の事象と「遠い」関係にあればあるほど、現在の事象にあてはめられる歴史認識は、仮説としての性格を強くする可能性が大幅的に高まる。

だがそのことは、ここまでの検討にもとづけば、もはや意外ではなからう。過去の事象自体についても、現在の事象についても、それらを説明するための歴史認識は、根拠となる歴史を直接に観察できないかぎり仮説としての性格を自然と明確にする。このとき、歴史の援用型だけでなく探求型の研究といえど既述のとおり、現在に対するインプリケーションを意識せざるを得ないとするなら、また、究極的には現在を生きる私たちにとっての意義がより重要になるとするなら、歴史認識という仮説と現在における事象とは「遠い」関係になりやすいことが、いっそう大きな論点になるはずであろう。そうであればとくに現在の事象に注目するときは、むしろ歴史を視野の外に置き、もっぱら直近の事象に視野を絞り込んだ認識、つまり、現在の事象にもとづく仮説のほうが、当該事象に「近い」ぶんだけ高い説明力を伴う可能性さえあるとみられる<sup>74)</sup>。

ただ、そのような遠近の感覚を、文字どおりに受け取ってよいであろうか？

---

74) ちなみに、その可能性を認めても、だからといって歴史研究から得られる仮説の意義が現在は認められないという結論に直結させるのは、明らかに論理の飛躍である。たとえば、「過去は過去であって現在は「区別」が不要である」というような、過去と現在とを断絶する見方も、そこには特段の確証がないという意味で、過去と現在とを短絡させる見方と同じ次元にある。後者の短絡が「区別」の意義を肯定できないことは本文で述べたとおりである一方、反対に前者の断絶も「区別」の意義を否定できないわけである。現時点で「区別」の意義がないとも確認されていないかぎり、前もって紹介したような「区別」の歴史の無視を肯定できる理由も自明ではない。要するに、ここまでの材料だけでは、両者の優劣はつかない。



上で示したような、歴史を無視したりご都合主義的に使う見解も含む、現在の事象にもとづく立場に対し、歴史にもとづく立場はなにを示せるだろうか？最も自然で有望なのは、やはり、よりもっともらしい仮説の構築とその実証であろう。仮説の実証という発想・作業はもともと、歴史研究においても重要なはずであり<sup>75)</sup>、その前提でいうと、歴史にもとづく認識ないし仮説を過去のみならず現在にも適用するときは、実証の場面・対象を現在にまで拡張するだけ、とも思える。たしかに実証の、とくに方法は多様であって、とりわけ統計分析にもとづく実証作業は、会計史の分野では敬遠されるかもしれない<sup>76)</sup>。しかし

75) ここではとくに、Carr, 前掲書, “Science” の語が題名に含まれている講演Ⅲ, とくに54-56頁(清水訳, 前掲書, 85-88頁), および, “Causation in History” と題された講演Ⅳを参照(カーによる“historical facts”の捉え方をふまえても、である)。

なお、会計史研究を直接的な題材にした文献である、桑原正行「会計史研究の意義—アプローチと役割—」『会計史学会年報』第30号(2012年9月), 17頁でも、まず「一般史研究」のプロセスの一部として、仮説の検証が掲げられたうえで、それを含む研究プロセス(の全体)は、会計史研究においても基本的に同じであるとみられている(ただし、「特に会計文献を中心とする会計史研究の場合」についても、同論文, 17頁を参照)。そこで言及されている「検証」と本稿(の本文)でいう「実証」とは、表現こそ異なっているが、仮説の説明力をたしかめようとする理念の面では実質的に同じとみられる。

76) 会計史を含む歴史の研究で、もっぱら想定されてきた実証と、最近の、とくに財務会計研究で想定される実証とでは、上述の理念の面においてははたか方法の面においては、意味内容が異なることが多い。歴史研究の場合ならたとえば、数百年前に作成された現物の資料つまり一次史料にもとづいて、仮説の説明力等につき検討を行うといった作業が、実証(的)と呼ばれている。他方、財務会計研究における実証研究の場合でも、現物の資料(データ)にもとづくという点は共通しているが、明確な相違として現われやすいのは、対象(サンプル)の多さと、確率論をふまえた統計手法の使用であろう。もっとも、歴史研究の場合にも(いわゆるcliometricsすなわち計量経済史の領域で)、サンプルが多くなったり統計手法が使われたりすることはあるが、とりわけ会計史研究においては、単一ないし少数の一次史料を対象にした、個別の事例調査(ケース・スタディ)的な研究が多い。

どちらの意味の実証であっても当然、その結論は対象とする範囲内にしか通用しないけれども、一般に財務会計研究における実証のほうが、対象範囲が広い。また、統計分析では(でも)多くの場合、検証の対象となる仮説が設定されるのだが、その検証結果を全称命題の形式や規範の文体で表現することは、実際には不可能に近い(行われぬ)。そして、そこでの仮説は、過去以上に現在における

実証という発想自体は、多くの会計史研究者にとっても馴染み深く、(それが唯一ではないとしても)自然な理念の1つのはずであろう<sup>77)</sup>。その理念に支えられた取組みが、歴史にもとづく仮説を実証するのはもちろん、会計史(研究)は役に立つのか否かまでも部分的に<sup>78)</sup>実証することになる<sup>79)</sup>。

課題を意識したものになっていることが多い。

それらと同じことを歴史研究で行っていくのは、史料の制約等があるときにはやむを得ないわけだが、ここで大事なそれはそれよりも、上掲のことに照らすとき会計史研究における実証の意味や役立ちが浮き彫りになる、ということである。たしかに、事例調査が自然な会計史研究者にとっては、統計分析にもとづく実証が縁遠く感じられるのも、自然なことかもしれない。だが、その実証(の特徴)を遠くから眺めるといふ立場は、本文で既述の、歴史を無視したり敬遠する立場とあまり変わらず、必ずしも大義を伴う視点ではなからう。続く本文であらためて歴史援用型の研究とのつながりにふれるのは、以上の認識による。

77) いわゆる史料批判を重視する歴史実証主義ないし実証史学(実証主義歴史学)は、それ自体が批判的な検討を加えられて、すでに原型のまま残されているとはいえないが(たとえば、浜林正夫=佐々木隆爾編『歴史学入門』有斐閣、1992年、168-173頁参照)、一次史料それ自体の検討を重視する(軽視しない)という影響は、現在に残されているといえるかもしれない。ここではとくに、千葉準一「【研究ノート】日本会計制度史研究の方法」『経済志林』第76巻第2号(2008年9月)、および、三光寺由実子『中世フランス会計史—13-14世紀会計帳簿の実証的研究—』同文館出版、平成23年参照。

ただし、本文でふれた、歴史を歴史として確認ないし実証することの困難は、立場や主義によって軽減されるわけではない。また、一次史料が現在まで残っているかどうかは必ずしも、その重要性和厳密に連動しているとはかぎらないから(史料が思いがけない事故等で消失することもあるから)、限られた史料の批判的検討による成果をどれくらい重要視すればよいかは、むずかしい(興味深い論点ではあるが、ここまでの言及にとどめる)。

78) 「部分的に」といっているのは、たとえば、特定の(単一の)研究主題を対象にした、歴史にもとづく仮説の実証だけでは、会計史(研究)の役立ちのすべてまでは実証できないからである。会計史(研究)が全体として役に立つかどうかという問いに答えるには、その全体を包摂する仮説を実証するような作業が必要になる。容易であるとはとても思えないが、やりがいのある作業が多く残されていることはわかる。

79) なお、とくに財務会計研究で定着しつつある実証の手法も、帰納による推論の体裁をとる。となれば、脚注7で紹介したような、帰納にまつわる問題が生じることになるが、ここで重要なのは、帰納の使い方(の違い)である。

脚注7で示したのは、帰納が一気に結論(断定や規範)へと結び付けられる例であった。歴史研究がまずは特定の過去に視野を絞り込んでいるにもかかわらず、その成果の現在における意義を語ろうとすると、帰納を結論へと結び付けるほか

そのための出発点として、本稿の場合はここまでにも示唆してきたとおり、「区別」が出資者と経営者の間における利害調整に使われるという仮説の構築が企図されていた。この仮説を、過去の事象をもとに（実証したとはいえないが）整合的なかたちで抽出・構築したあと、現在の事象のうち、より制度的な側面との整合性については、必要と思う範囲の照合をすでに済ませてある<sup>80)</sup>。残されている重大な課題は、現在の会計実務における「区別」をどれだけ整合的に説明できるかについての実証であるが、それを含む以上の取組みで、重要なことのまず1つは、構築された仮説を即座に断定や規範へと短絡させたりはしない、適切に懐疑的な方針である。歴史にもとづくどんな認識もすべて反証の対象であって、全称命題ではなく確率的な仮説にとどまる<sup>81)</sup>。したがって、その仮説の（過去以上に）現在の事象に対する説明力が、検証のためのデータをより収集しやすいという技術的な事情の助けも借りつつ、実証される意味が

---

なくなってしまうのかもしれない。しかしそれでは、歴史（認識）が現在に通用する可能性の検証・反証が欠落してしまう。

それに対し、この脚注を付した本文で想定されている帰納は、いわゆる最良の説明への推論すなわちアブダクションである（たとえば、戸田山、前掲書、51頁参照）。このタイプの帰納は、より明確に仮説を提示するまでにとどまって、当該仮説が現在にあってはまるかの検証は基本的に、別途予定されている（たとえば、Sober, E., *Reconstructing the Past: Parsimony, Evolution, and Inference*, Cambridge, Mass.: The MIT Press, 1988年、42-43頁（エリオット・ソーバー著・三中信宏訳『過去を復元する 最節約原理、進化論、推論』勁草書房、2010年、64-65頁）参照）。そしてその検証においても用いられる（別の）帰納の結果が、全称命題の形式でなく確率的な表現で、また、規範的というよりも記述的なかたちで、表現されるわけである。

上記のような理解には、いわゆる科学的実在論が適合するようだが（戸田山、前掲書、第9章、および、徳賀＝大日方、前掲書、310頁、脚注5（大日方隆）参照）、それとは別の見地とも矛盾しない部分があるようにもみえる（たとえば、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、とくに第8章参照）。哲学的な立場が具体的な研究の結論に与え得る影響は気にかかるけれども、その点についての言及は、ここまで抑えておく。

80) 前掲した本稿(3)(4)参照。

81) 脚注72でも述べたように、本稿では、史実がまったく存在しないとまでは考えられていない。しかし、史実についての認識は、たとえすでに通説ないし有力説としての地位を与えられているものであっても、反証され得る仮説の域を出られない。

ある。これによって、歴史研究をめぐる前述の2つの困難のうち（過去を過去として確認する困難は残るけれども<sup>82)</sup>）、過去を現在にあてはめる短絡のほうは乗り越えられる。

そしてもう1つ、ここでさらに重要なのは、実証の対象となる仮説が会計史（研究）にもとづいていること、そのものである。歴史に照らして仮説を構築するとき、過去の事象に対する矛盾や無視を抑えようとすると、クリアすべきハードルは一般に、多くかつ高くなる。時間軸が伸びれば通常は、考慮すべき対象が増大し、説明が難解な事象も視野に入りやすくなるからである。しかし逆にいうと、それらをクリアして歴史の文脈にうまく埋め込める仮説であれば、より有力な歴史認識の候補となるはずである。なぜなら、会計の制度・実務に慣性や経路依存性が伴うとき（革命のような大きな制度変化は恒常的には生じないとき）、過去の事象に対しての矛盾が少なければ少ないほど、現在の事象に対する説明力は高くなるという可能性も見込まれるからである<sup>83)</sup>。

本稿を含む一連の拙稿が、日本の会計制度における「区別」の意義について、イギリスやアメリカからの影響以上に、とくにドイツから直接に継受されたと一般にみられる相対的に多大な要素をふまえてきたのも<sup>84)</sup>、歴史（history）の文脈というストーリー（story）へとうまく埋め込めるような、制度の系譜との整合性がより高い仮説を意識した結果である。なお、先立って説明しておいた当事者間の内生的な着想にはもともと、違う時間・空間をまたぎやすい性質が伴うとみられるのだが、それもまた（仮説の一部として）ドイツの系譜に帰属する源流から取り込むことにより、（仮説全体としての）整合性の強化が試み

---

82) その軽減については、なお探求を続けたい。それによって、仮説（実証の前の）構築の精度が向上し得るからである。

83) 戸田山、前掲書、51頁参照。この本文でも、制度の慣性や経路依存自体が仮説であることを認識しつつ、予断が増えないよう注意を払っているつもりである。

84) 日本の会計制度が影響を受けてきたのは、もちろん、いまやドイツの会計制度からだけではないし、たとえ明治時代におけるわが国の商法会計制度の形成時に話しを限っても、継受されたのはドイツの同制度がもつ特徴だけではなかった。それでも、影響の強弱をふまえて、とくに資本制度および「区別」に論点を絞るとき、ドイツからの影響は多くて大きかったことに、あまり異論はなからう。

られていた<sup>85)</sup>。歴史を遡ったり現在までの経路を辿るという一見しての遠回り  
がもたらす合理性に、期待がかけられてきたわけである。

これらの検討では、仮説構築の段階から前もって矛盾が少なくストーリーが  
つながり、整合的に理解できる範囲は広くて深いほうがよい、という価値判断  
が採られている。共時的・通時的に広くて深い説明の範囲が、過去から現在に  
までも届く、その意味での重厚な仮説<sup>86)</sup>は、会計史研究からこそ生まれてくる  
可能性が高いとみられる。現在における事象との距離が「遠い」ことはむしろ、  
仮説を重厚にするための要件ですらあったわけである。ここまでが自然な想定  
の1つになっているとしたなら<sup>87)</sup>、そこから先は、歴史にもとづかない仮説と  
の、実証の次元における競合になろう。というのも、歴史に照らしつつ矛盾を  
避ける方針（歴史にもとづく矛盾律）の採用は、比較的にならざるを得ても、  
決して唯一の選択肢ではないからである<sup>88)</sup>。いいかえると、歴史を参照しない  
（部分がある）という特徴だけで、当該仮説が排除されてしまうような必然性  
は、少なくとも論理的には存在しない。

関連して会計の制度・実務には、慣性ないし経路依存性だけでなく、他方で  
同時に変化も伴う。説明の対象となる現在の事象との距離が「近い」仮説は、  
たとえ分厚くなりにくいとしても、その現在の事象と近いために高い説明力も  
もつ、そんな可能性を期待するの、もう1つ別の自然な想定であり得よう。  
そういう想定から現在の事象にもとづく仮説は、いふなれば薄くてよく切れる  
かもしれないわけである。これに対し、分厚くて「遠い」仮説が、過去に拘泥

---

85) この点は、須田、前掲書とやや違っている。

86) その図式的なイメージについては前掲した本稿(4)、図2を参照されたい。  
ただし同図は、仮説によって整合的に説明できる範囲（論点の集合）を2次元  
の座標軸上に示しているが、この脚注を付した本文での「重厚」という表現は、  
範囲の広さだけでなく（あるいはそれ以上に）論点の重要さ・深さ、ひいては、  
それらを説明する仮説の重厚さという、3次元的な特性を意識した表現になっ  
ている。

87) 歴史を支持する立場からみれば、それ以外の想定はあり得ないのかもしれない  
が、本文の次の段落でもう1つの想定を示す。

88) 前掲した本稿(4)、脚注9参照。

する傾向を残したり、必要な変化にさえも重たい反応を示すときには、現在における、たとえば経済合理性をふまえた歴史のいいとこ取りが、むしろ必要とされてもおかしくない。近道を選択することに、合理性が備わり得るケースである<sup>89)</sup>。

これらの仮説間における競合は、前述のような、歴史は役に立つという仮説の検証・反証も兼ねる。本稿の主題である「区別」についていえば、ここまでの照合作業によって、その制度的な側面には比較的に変化が少ないとみられたから、歴史にもとづく重厚な仮説にこそ合理性が備わるところでは見込まれている。しかし、その制度のもとの実務のほうは、制度から独立して変化し得ることも考慮すると、「遠い」けれども重くて厚い仮説（出資者と経営者との間の利害調整に注目した、歴史にもとづく仮説）と、薄いけれども「近い」うえによく切れるかもしれない仮説（債権者保護に注目した、必ずしも歴史のすべてにもとづくわけではない仮説）の、どちらの説明力が高いかは、もはや思考のテストや実験だけで予想しきれず、実証してみなければわからない。これらの

---

89) ちなみに、歴史にもとづかない立場が、過去における特定の事象を視野の外に置くことがあるという点について、本文では前もって批判的に言及しておいた。ただそういう、歴史についての一種の無視も可能になっているのは、そもそも、いつの（いつからいつまでの）どんな事象にふれるのかについて、論者に選択の余地が残されているからでもある（たとえば、Carr, 前掲書, 8-10頁（清水訳, 前掲書, 14-16頁）参照）。単なる手抜きはここでは除外して考えてよいと思うが、たとえ丁寧に注意を払っていても歴史の確認がとくに断片的になりやすいのは、おそらく、その確認作業の前または途中から、なんらかの仮説（の候補）が念頭に置かれる場合であろう。この場合には、当該仮説と整合的な歴史のほうに目は向きがちになり、特定の事象や特定の年代だけが、ある意味では自然と取り上げられることになってもおかしくない。そして他方では、それ以外のことが視野の外に置かれて捨象されやすくなるわけである。

とはいえそれは、別の意味ではア・プリオリな選別にもなっていて、一般的に許されるとまでは思わない。たしかに、すべての事象と整合的でなくても、より重要な事象と整合的であるとか、より最近の事象と整合的であればよい、という可能性に気づかせてくれたのは、上記のようないわば歴史の「選択」であった。それでも、自身の仮説に都合のよい事象だけではなくて、説明がつきにくい事象も察知して明示することは、そのあとの研究課題までも明確化してくれるマナーであろう。その意味でもやはり、会計史をふまえることは、研究の前提となる。

意味で現在に対する遠近の感覚は、文字面の争いというより、実証面における競合の関係にある。

歴史にもとづく立場から、その競合に臨むにあたっては、より明確に、歴史研究の探求型と援用型との補完関係が自然となり、むしろそれ以上の相乗効果が必要にもなってくるであろう。つまり、探求型にとっては、その歴史認識がもつ現在についての説明力を実証する際に、援用型からの補完が必要になるし、援用型にとっては、高い説明力をもつ候補として重厚な仮説を提供してくれるような、探求型からの補完が必要になる。とくに援用型では初めから、自らが行ったものにしても他者が行ったものにしても、会計史研究による成果の援用が予定されている<sup>90)</sup>。したがって、援用型が探求型の研究成果のあり方に影響を受けるのは自然であろうが、逆に探求型のほうにも、既述のとおり、会計史研究の意義を抽象的なままにせず、どのようにすれば援用されやすくなるか、どうしたら実証される仮説を提供できるのか、といった点について工夫の余地があり得よう。そのような意味での互いの歩み寄り、歴史の探求型と援用型の両方にとって双方向的に研究の品質を向上させる、相乗効果につながり得るとみられる。

ちなみに、歴史研究以外の規範的研究・記述的研究においても、決して軽視できなくなっているのが、実証研究へのつながり・橋渡し、もう少し具体的にいうなら、会計研究者の間における、経験的事実や検証可能性の共有であるとみられる<sup>91)</sup>。仮に現状のまま、歴史にもとづいた認識・仮説の意義に関する評価が高まっていくわけではないとしたなら<sup>92)</sup>、また、ほかの研究のほうから歩み寄ってくれる見込みが必ずしも大きくないとしたなら、会計の歴史研究のほうから、上記のつながり・橋渡しに接点を得て（いわば、先方のフィールド

90) もともとそういう分類にしてしまっている可能性はあるが、予定調和の関係にしてはほとんどみかけないのが、歴史にもとづく重厚な仮説の実証なのである。

91) たとえば、徳賀＝大日方、前掲書、第1章第6節（大日方隆）参照。

92) 日本会計史学会スタディ・グループ（北浦貴士＝清水泰洋＝中村恒彦＝野口昌良＝本間正人）『簿記論・会計学講義で語るべき会計史 最終報告』2017年11月、「はじめに」参照。

に歩み寄って), 「歴史が重要である」ことを明示できるとよい。それにより, 歴史にもとづいた認識・仮説の意義が, 具体的な次元で試されることになる。またそうであってこそ, 「歴史が重要である」「歴史は役に立ち得る」といえる根拠が, 歴史をふまえない立場にも明確なかたちで示されるはずである。

会計史(研究)の 役立ちに関する論点	会計史(研究)一般に 照らして, あり得べき ほかの立ち位置	本稿の立ち位置
【現在へのインプリケー ションを意識するか】	意識しない (実質的に不可能?)	意識する
【会計史をどのように ふまえるか】	ふまえない いいとこ取り	矛盾の少ないかたちで ふまえる
【会計史の役立ちを どう示すか】	一般的(抽象的)に	できるだけ 明確・具体的に
【会計史から独自の なに見出されるか】	会計の歴史の 外観的な特徴	当事者の 内生的な着想も
【どんなものとして 見出されるか】	史実として	現在にまで届く重厚な 仮説として

(未完)



## 引用文献一覧（本号分）

## 和文文献

- 安藤英義「会計史研究と現代会計」『会計史学会年報』第31号（2013年9月）。
- 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。
- エドワルト・マイヤー＝マックス・ウェーバー著・森岡弘通訳『歴史は科学か』み  
すず書房，1965年。
- 大日方隆『アドバンスト財務会計〈第2版〉』中央経済社，2013年。
- 大日方隆『利益率の持続性と平均回帰』中央経済社，2013年。
- 神田秀樹「デファクト・スタンダードとしての会計基準の形成：小賀坂報告に対す  
るコメント」『ソフトロー研究』第9号（平成19年7月）。
- 楠家重敏『「歴史とは何か」の歴史』晃洋書房，2016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。
- 久野光朗『アメリカ会計史序説—簿記から会計への進化—』同文館出版，平成21年。
- 桑原正行「会計史研究の意義—アプローチと役割—」『会計史学会年報』第30号（2012  
年9月）。
- 桑原正行「解題深書 簿記会計史研究の方法論」『企業会計』第65巻第2号（2013年  
2月）。
- 斎藤静樹『会計測定の理論』森山書店，1975年。
- 斎藤静樹『会計基準の研究〈増補改訂版〉』中央経済社，2013年。
- 三光寺由実子『中世フランス会計史—13-14世紀会計帳簿の実証的研究—』同文館出  
版，平成23年。
- 清水泰洋「歴史研究の細分類」徳賀芳弘＝大日方隆編著『財務会計研究の回顧と展望』  
中央経済社，2013年（第6章所収）。
- 首藤昭信『日本企業の利益調整 理論と実証』中央経済社，2010年。
- 鈴木竹雄＝石井照久『改正 株式会社法解説』日本評論社，昭和25年。
- 須田一幸『財務会計の機能—理論と実証』白桃書房，2000年。
- 塚塚忠躬『史学概論』東京大学出版会，2010年。
- 千葉準一「【研究ノート】日本会計制度史研究の方法」『経済志林』第76巻第2号（2008  
年9月）。
- 千葉準一＝中野常男「序」千葉準一＝中野常男責任編集『会計と会計学の歴史』（斎  
藤静樹（主幹）＝安藤英義＝伊藤邦雄＝大塚宗春＝北村敬子＝谷 武幸＝平松一  
夫総編集『体系現代会計学〔第8巻〕』中央経済社，2012年。
- 角ヶ谷典幸「書評 渡邊泉著『会計の歴史探訪』」『會計』第186巻第5号（2014年11月）。
- 徳賀芳弘＝大日方隆編著『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社，2013年。
- 戸田山和久『科学哲学の冒険 サイエンスの目的と方法をさぐる』日本放送出版協  
会（NHK出版），2005年。

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：1917～2008年—」『経営研究』第55号（2009年7月）。

中野常男＝橋本武久＝清水泰洋＝澤登千恵＝三光寺由実子「『会計史学会年報』に見るわが国の会計史研究の特質：1983～2012年」『國民經濟雜誌』第208巻第2号（2013年8月）。

日本会計史学会スタディ・グループ（北浦貴士＝清水泰洋＝中村恒彦＝野口昌良＝本間正人）『簿記論・会計学講義で語るべき会計史 最終報告』2017年11月。

浜林正夫＝佐々木隆爾編『歴史学入門』有斐閣，1992年。

平林喜博「会計史の意義」平林喜博編著『近代会計成立史』同文館出版，平成17年（ブローグ所収）。

弥永真生「企業会計法と制度会計」『會計』第183巻第1号（2013年1月）。

若松良樹編『功利主義の逆襲』ナカニシヤ出版，2017年。

## 欧文文献

American Accounting Association (AAA), Committee on Accounting History, The Accounting Review, Vol. 45, Committee Reports : Supplement to Volume XLV of The Accounting Review (1970年)。

Carr, E. H., What is History? : With a New Introduction by Richard. J. Evans, 3rd ed., Basingstoke : Palgrave Macmillan, 2002年（初版1961年）（E. H. カー著・清水幾太郎訳『歴史とは何か』岩波書店，1962年）。

Collingwood, R. G., The Idea of History, Revised ed., with Lectures 1926-1928 : Edited with an Introduction by Jan Van Der Dussen, Oxford : Oxford University Press, 1994年（初版1946年）（R. G. コリングウッド著＝小松茂夫・三浦修共訳『歴史の観念（復刊版）』紀伊國屋書店，2002年）。

Croce, B., La Storia Come Pensiero e Come Azione, La Critica. Rivista di Letteratura, Storia e Filosofia diretta da B. Croce, Anno. 35, fasc. 1 (1937年1月)  
（別の著作に収録された同タイトルの論考の訳として，B. クローチェ著・上村忠男訳『思考としての歴史と行動としての歴史』未來社，1988年）。

Gaffikin, M., What is (accounting) history?, Accounting History, Vol. 16, No. 3 (2011年8月)。

Greif, A., Institutions and the Path to the Modern Economy : Lessons from Medieval Trade, Cambridge : Cambridge University Press, 2006年（アブナー・グライフ著・岡崎哲二＝神取道宏監訳『\*叢書《制度を考える》比較歴史制度分析』NTT出版，2009年）。

Pierson, P., Politics in Time : History, Institutions, and Social Analysis, Princeton : Princeton University Press, 2004年（ポール・ピアソン著・粕谷祐子監訳『ポリティ

クス・イン・タイム 歴史・制度・社会分析』(河野勝＝真淵勝監修『ポリティカル・サイエンス・クラシックス5』) 勁草書房, 2010年)。

Sober, E., *Reconstructing the Past : Parsimony, Evolution, and Inference*, Cambridge, Mass. : The MIT Press, 1988年 (エリオット・ソーバー著・三中信宏訳『過去を復元する 最節約原理, 進化論, 推論』 勁草書房, 2010年)。

## 拙稿

「勘定理論と「拠出資本と留保利益の区別」の主従一名目・实在勘定の分類と損益資本金振替えの可否との関係—」『日本簿記学会年報』第28号 (2013年7月)。

「「拠出資本と留保利益の区別」の基礎的な想定と制度会計的な位置づけ」『産業経理』第73巻第3号 (2013年10月)。