

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 —

(6 ・ 完)

石 川 業

目 次

- 1 序一本稿の目的
- 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、本誌第68巻第2・3合併号)
- 8 結 び
(以上、本号)

8 結 び

歴史のなかの定常性・非定常性

現在におけるなんらかの問いに直面したとき、その解決につながるヒントやさらには直接の答えまでもを予期して、歴史に尋ねてみる。このような方針・発想に違和感を覚える論者は、いてもおそらく少数派なのであろう。たとえば「歴史の原点に立ち返る」というような、問題解決への期待も伝わる方針表明のフレーズからは、決め台詞に特有の、不思議とうまくいきそうな頼もしさも感じられる(そこにある期待に、たとえこれといって理屈が伴わないときでも)。歴史への依拠は、場合によっては即座の自己肯定を許し、その意味ないし結果についての自省を忘れさせてしまいそうでもある。

しかし、歴史に頼ろうとする姿勢が強ければ強いほど突き放されるような、あるいは、複雑な歴史を解釈しきる能力を試され、自身の無知をかえって思い知らされるような、つまり結局、自分のほうこそが問われていくという感覚に個人的にはたびたび陥る。とりわけ一次史料や、前述した探求型の研究が残す「歴史の空白」について、読み手に許される想像の余地が小さくないときは、当時の人々の思い・声が脳裏に響いたり、姿・情景も浮かんでくる錯覚のせいで、分析のための集中は妨げられる。加えて、歴史にまつわる「ロマン」とか「ドラマ」風の壮大な雰囲気呑まれ、答えどころか最初の問いすらあやふやになることも決してめずらしくない。なんとかの確に集中できたとしてもなお、頻繁に変わっていくいわば非定常的な事象に囲まれて視点は揺れ動き、他方で数百年も変わらないままのいわば定常的な事象が見え隠れもして、分析の焦点や立ち位置は定まりづらい感覚が続くことになる。なんとも厄介ではあるが、そうやって揺さぶられるがゆえにむしろ視点のバランスを心がけ、立ち位置を確認しながら答えを手繰り寄せる過程がおもしろくて、私は歴史(研究)から離れられないのかもしれない。

個人的な感覚はそれとして、上記のような非定常性と定常性¹⁾のうち、本稿は「拠出資本と留保利益の区別」に関わる範囲で、よりはっきりと意識しつつ相対的に、後者の定常性のほうに注目してきたことになる。たしかに通時的な研究ないし通時態においては、特定の対象の変化、つまりここでいう非定常性に広く注目が集まるようにもみえる。ただ、実際にそうみえるとしてもそれはあくまで、非定常性が重要になる局面も多いということに伴う、一種の傾向や程度の問題であって、通時的な研究自体が定常性への注目を論理的に排除してしまうわけではないであろう。そもそも研究の目的が一般に、特定の対象間・事象間における、より普遍的な²⁾(因果) 関係を説明する理論(仮説)の確立にあるとすれば、それらの対象・事象のほうに、もともとの普遍性・不変性が伴い得ると見込まれているはずである。つまるところ普遍的な理論は、普遍的な事象の認識を前提・必要とするわけであって、それゆえにこそ通時的な研究にとっては、歴史という事象に付随する非定常性だけでなく、むしろそのなかにある定常性の確認もまた重要となる。会計(学)の領域においてもたびたび、通時的ないし本来的な会計の役割・特徴が強調されたりしている一部の傾向は、意識的にしても無意識的にしても、定常性に対する注目の度合いを物語る。

この第8節は、上でふれたような、時代をまたぐ定常性の認識(事実認識)という論点を切り口にして、記述的な歴史と規範的な理論の異同をめぐる検討

1) 統計的な、いわゆる時系列解析(分析)で使用されるそれらの表現を、ここで借用しているのは、当該分析との接点を見越してのことではある。とはいえ当面、本稿ではそれらの用語の意味を厳格に解さなくても、たとえば少しおおまかに、時代を超えて変わりにくい特定のデータの性質のことを定常性、また、それとは反対の性質のことを非定常性、というくらいのいくぶん表面的な理解であっても、この本文の意味内容は齟齬なく伝わると思われる。

2) もとより完全な普遍性など予期すべくもないとしたら、より長期的な因果関係ないし理論を想定するというのもよい。本稿においてはそのような認識のもと、「(より)普遍的」「普遍性」といった表現が用いられている。なお、対象とする時間・空間に限定をかけることを、当初からの方針にする方法もあり得るとみられるが(たとえば、保城広至『歴史から理論を創造する方法 社会科学と歴史学を統合する』勁草書房、2015年参照)、普遍性の範囲は先験的には決められないとすれば、研究対象のあり方に従ってそれを経験的に決める余地も残されていよう。

へと進みつつ、さらに時間軸に沿って事象を相対化することに伴う効用ないし意義にふれながら、本稿を閉じていく。それは、前節までの調査、検討、自省をふまえた本稿なりの、会計史研究の展望を示す作業である³⁾。

事実認識が歴史研究にもたらす影響

前節の後半でふれた、歴史にもとづく仮説は、そこから導かれてくる説明や予測の意味内容に関して、出発点ないし根拠とされた歴史をめぐる事実認識⁴⁾のあり方によって自然と、いってみれば事前に（実証ないし反証される前に）影響を受けやすい。たとえば、歴史に残るいくつかの事象の観察をつうじて、それらが長期にわたり定常的・普遍的に生じてきたという事実認識が生まれるとする（事象⇒事実認識）。そしてそこから、それらの事象の定常的な原因にあたと推定された想定や概念を中核とする、ある仮説が構築されたとしよう（事象⇒事実認識⇒仮説構築）。このとき当該仮説（を成す想定や概念）は、その根拠とされたものと同じ性質の事象、とはいえこの段階にあってはもはや歴史上のそれだけでなく、さらに（もしあればだが）現在・未来の当該事象についても、定常的な因果関係の推定をもって説明・予測しようとするのが自然になる（事象⇒事実認識⇒仮説構築⇒説明・予測⁵⁾）。

3) 本節ではとくに、竹内啓「計量的歴史観のビジョン」『増補新装版 社会科学における数と量』東京大学出版会、2013年（第7章所収）、福井義高「会計研究の基礎概念」斎藤静樹＝徳賀芳弘責任編集『企業会計の基礎概念』（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1巻〕』中央経済社、2011年（第12章所収）、および、斎藤静樹「書評渡邊泉著『会計学の誕生—複式簿記が変えた世界』』『産業経理』第78巻第1号（2018年4月）が参照されている。なお、本論をひととおり終えた本稿の最後の節として、本節では、用語の基礎的な意味等の説明はできるかぎり抑えられている（その説明については、上にあげた文献等を参照）。

4) それはあるいは、史実についての認識とか、歴史認識と表現してもよい（以下同じ）。このことについては、本稿(5)（『商学討究』第68巻第2・3合併号（2017年12月））173頁以下も参照されたい。

5) 歴史をめぐる特定の事実認識が歴史にもとづく仮説に対して独特の影響（たとえば定常性の認識・想定に関する影響）を与え得ることについては、仮に納得をしてもらえたとしても、もっと一般的に、事実認識が仮説に影響を与え得ること

本稿の場合でいうなら、「拠出資本と留保利益の区別」という会計上の結果(事象)に付随する、数百年の時間を超えてきた定常性を認識しつつ、出資者=経営者間での財産分配をめぐる利害調整という、これも定常的な想定ないし概念が「区別」の原因にあたと推定する仮説が構築されていた。そしてそこでは、過去・歴史における当該「区別」についてだけではなく、現在・未来におけるそれについてもまた同様の説明・予測が引き継がれやすい、というわけである(下記の図1参照)。

以上のことを思い切って要約すれば次のようになろう。過去・歴史がこうであり続けたとみる事実認識は、現在・未来もやはりそうであり得るとみる仮説ひいては説明・予測を導出させやすい(たとえ一見、短絡的であっても)⁶⁾。

は当たり前であり、強調するまでもないことと思われるかもしれない。しかし、それも決して当然ではないことについては、のちの本文で説明する。

- 6) こういう仮説や説明・予測を導くためには本来、もう少し厳格に、そこにある想定や概念の定常性または非定常性を左右する条件が揃っていることと、そこでいわゆる斉一性の原理が働く根拠とを、あわせて確認すべきであろう。だがそのプロセスは省略されることが多く、そういう場合にはとくに、歴史をめぐる事実認識はそのまま、あたかも当然に、現在・未来の説明・予測に使われているようにも見える(そういう短絡なら、本稿は避けることを心がけてきたところである)。

なお、この脚注を付してある本文では、そこに先立って強調した定常性を想定しながら例示を行っているが、それをもって結論的にいえることは、非定常性を想定する例であっても変わらない。歴史をめぐる事実認識は、定常的・普遍的な内容であっても、非定常的・変動的な内容であっても、基本的にそれと整合的な内容のままで、現在・未来についての説明・予測に受け継がれやすいわけである(この脚注における上の段落が、すでにそのような想定の書き方になっている)。そのことは、過去・歴史の定常性(または非定常性)を根拠にしつつ、それとは反対方向に、現在・未来の非定常性(または定常性)を説明・予測するというのが、無理ではないにせよ困難であることから推知されよう。

図1 事実認識によって実証・反証の事前にもたらされる影響

次の事象または行為は、典型的には「⇒」の向きに影響ないし連鎖する⁷⁾。

事象 ⇒ 事実認識 ⇒ 仮説構築 ⇒ 説明・予測

より一般的な上記の図式が、以下でも主として想定されるものの、とくに歴史研究を想定してそれを表現し直すと、次のとおりである⁸⁾。

歴史上の事象

⇒ 歴史をめぐる事実認識

⇒ 歴史にもとづく仮説構築⁹⁾

⇒ 現在・未来についての説明・予測¹⁰⁾

7) それらの影響ないし連鎖の出発点は、(この図1や本文で示唆したつもりだが) 歴史をめぐる事実認識の前の、歴史上の事象でもあり得る。このように、説明・予測の発端を、事象それ自体とみるのか(实在論的な立場を採るのか)、それとも事象についての認識とみるのか(非实在論的な立場、たとえば社会構築主義的な立場を採るのか)は、論者ごとに異なり得る。ただそれでも本稿の結論そのものは、どちらの見解を採るのかによって左右されてはこなかったように思われる。したがってここでも、いずれの見解にあっても読めるように、どちらにせよ問題になるであろう事実認識からの影響以降に、なるべく言及している(もっとも、とくに非实在論にとって、事実認識という表現が理解しにくかったり、そもそも事象と事実認識が区別されないとすれば、上記の工夫も所詮は中途半端で終わるかもしれない)。

ちなみに、図1で示してある「典型的」な矢印の向きとは反対に、構築される仮説のほうを前もって見越したうえで事実を認識ないし解釈することも、不可能ではなさそうである。しかしその順序は、事実認識に付随してくる主観的な解釈としての性格を強くして实在論(的な立場)を遠ざけるであろうし、本文の続きで後述するような、歴史研究における史実の尊重にもなじまないと考えられる。そのため(特定の立場を排除しないため)本稿では、とくに「典型的」な上記の順序が想定されている。

8) これら一連の事象・行為は、続く本文で述べていくような意味で、いわば同じ次元にある(理論の次元というよりも事実の次元にある)。その理解を表現する目的で、図1における上側の連鎖と同様に、できれば本来は下側の連鎖も一列に表記したいところではある。しかし、スペース(原稿の横幅)の関係から、それはむずかしそうという事情もあり、以下では前者の、より一般的な図式をもって代用する。それでもその図式の背後では、もっぱら歴史研究が想定されているということが、本稿にとって重要である。

9) 定常的・非定常的な事象の認識は、事実認識に含まれるが、定常的・非定常的な概念の想定は、こちらの仮説構築のほうに含まれると解される。

10) 説明・予測の対象を「現在・未来」としているのは(典型的な)一例であり、

そこでの連鎖は論者によっては当然のことかもしれないが、同時にもう1つ当然または少なくとも自然とみられるのは、歴史をめぐる事実認識にもとづき構築された仮説は、いくなれば事前が続く事後に(実証ないし反証された後に)今度はその説明・予測の対象となる事実認識のほうから影響を受けやすい、ということである¹¹⁾。3つ前の段落での例を引き継いでいえば、過去・歴史から現在・未来にかけて存続すると仮説的に説明・予測される、想定ないし概念と事象との間の因果関係が、実際にもそのとおりに存続しているとみられた場合、まずはもちろん、そこでの仮説が実証されやすく(反証されにくく)なる¹²⁾。またさらに、当該仮説および説明・予測のそもそもの根拠になった過去・歴史についての事実認識と、当該説明・予測の対象としての現在・未来についての事実認識とが、互いに事実認識同士で強化しあうことにもなる¹³⁾。他方、上記

その対象を「過去」ないし「歴史」とすることも可能である。

- 11) 先に述べたとおりの、事前の影響をもたらしやすいのは、仮説(構築)の根拠としての事実認識(ここでは過去・歴史についての事実認識)である一方、この脚注を付した本文で述べているような、事後の影響をもたらしやすいのは、仮説による説明・予測の対象としての事実認識(たとえば現在・未来についての事実認識)である。事実認識という同じ表現があてられているが、前者は説明変数(説明項)的な事実認識であるのに対して、後者は被説明変数(被説明項)的な事実認識であり、後者をもってする実証・反証により前者が試されることになる。このことについては、引き続き本文も参照されたい。
- 12) このような局面も、実証・反証の「事後」という表現でカバーしているつもりであるが、その実証・反証の局面自体も含むためには、「事後」よりも「以後」という表現を使うほうが正確かもしれない。ただここでは、「事前」と対になるという理由で「事後」という表現が選ばれており、それが「以後」の意味も含むかたちで用いられている(したがって「事前」という表現は、ここでは「以前」の意味を含まないことになる。以下同じ)。そのイメージを、ここでは右向き(時間軸)を想定しつつ、不等号で表現すれば、「事前」は $>$ 、「事後」は \leq 、である。
- 13) そのように、過去・現在についての事実認識と現在・未来についての事実認識がいわば一体として強化されるのは、つまるところ、互いにとって整合的な事実認識が増えるからである。なお、この相互強化は、前者の事実認識のほうから後者の事実認識が説明・予測されるのか、それとも逆に、後者のほうから前者が説明・予測されるのかを問わずに得られるが、その向きがどちらであるのかによって、構築される仮説、ひいては、そこから導出されてくる説明・予測が異なり得る。たとえば、債権者保護という目的だけが認識される、現在に近い時点に立脚して、「拠出資本と留保利益の区別」の意義を眺めるときには、当該目的を内容とする仮説が構築され、そしてそれにもとづく説明・予測が導かれやすい。それに対し

の概念が現在はずでに想定されなかつたり、想定されるのはほかの概念であるとみられた場合、当然ながらそれらの概念・想定を含む仮説が反証されやすく（実証されにくく）なる。そしてその影響は上述の連鎖をさらに遡って、当該仮説の根拠にあたる過去・歴史についての事実認識までが、説明・予測しようと試みられた現在・未来についての事実認識により却下されやすくなる¹⁴⁾。

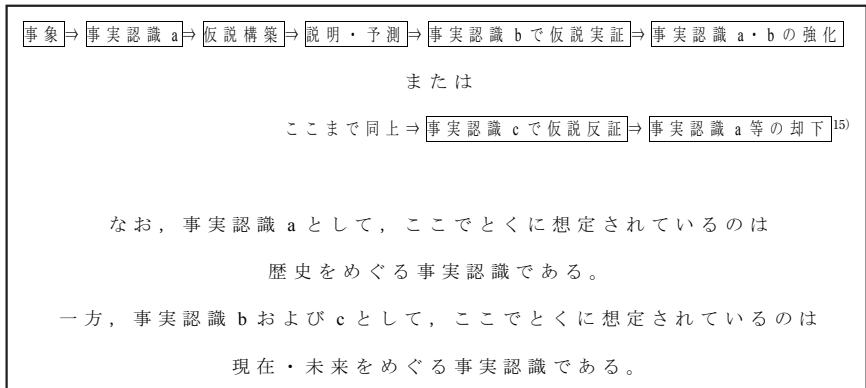
ここでも本稿の場合でいうと、会計上の事実ないし結果としての「拠出資本と留保利益の区別」が現在・未来においても認識されるとき、同時にその原因として出資者＝経営者間の財産分配をめぐる利害調整も過去・歴史におけるのと同じように想定されるとしたら、この想定が反証されないということになるのはもちろん、当該「区別」についての過去・歴史および現在・未来における事実認識が相互に強化されることにもなる。これに対して、同様の事実ないし結果が認識されるときでも、その原因としての上記の利害調整が想定されないとしたら、過去・歴史における「区別」の定常性をめぐる事実認識そのものに根本的な誤りが含まれているのではないかと疑われやすくなる。

本稿におけるように特定の過去・歴史に照らして当該「区別」を眺めるときには、出資者＝経営者間での財産分配をめぐる利害調整という目的を認識しつつ仮説が構築され、またその内容を反映した説明・予測が導かれる可能性が生じていた。このように、過去・歴史についての事実認識と現在・未来についての事実認識の、どちらを根拠とするかによって、強化される事実認識も、整う整合性も、異なり得るわけである。したがって時点を異にする事実認識が上述のように一体的に、互いを支持しあうという結果は、当然のように得られるものでなく、それだけに歴史上の定常性に注目する立場にとっては、重要な目標や強力な素地になる、ということでもある。

- 14) それはたとえば、帰無仮説と対立仮説のように矛盾の関係（相互排他関係）にある仮説同士が、1つの研究内で両立しないと似ている。事実認識同士もまた、特定の意味で同じ次元（事実の次元）にある、という事情から矛盾を許容しあうことがむずかしく、とくに1つの研究内における実証・反証の手続きをつうじて互いに相容れない意味内容が明らかになれば、その手続上、歴史にもとづく仮説を導き出した説明変数的な事実認識のほうが却下され得る側となるわけである。しかし実際には、歴史についての事実（認識）と現在について事実（認識）とが異なるとき、むしろ前者のほうに直接に立脚して、因果関係をめぐる仮説の体裁も整えられないまま、後者に批判が浴びせられることも少なくない。もちろん、過去・歴史よりも現在・未来のほうが変えていける余地は大きいのであろうが、だからといって実証・反証の対象と根拠を入れ替えてもよくなるわけではない。

上述のことをまとめよう。歴史にもとづく仮説は、過去・歴史をめぐる事実（認識）に由来ないし派生している。それだけに、その意味内容が事前に事実へと強く依存する度合いに応じ、実証・反証の事後には、説明・予測の対象となる現在・未来をめぐる事実（認識）によって、強い影響を受ける。その影響は、当該仮説自体の採否に及び得るのみならず、さらにはその由来にも遡って、過去・歴史をめぐる事実（認識）の強化・却下にまで及び得ることになる（下記の図2参照）。

図2 事実認識によって実証・反証の事後にもたらされる影響



以上のようにみられるのは、端的に言えば、歴史研究では史実の事実認識が尊重されるからである。本稿のここまでの表現も用いて、もう少し丁寧に表現すると、歴史についての事実認識にもとづく仮説は、典型的には探求型の研究

15) なお、とくに反証という結果がもたらされるのは、仮説よりも前の事実認識が的確でなかった場合だけではなく、仮説構築や説明・予測の過程に問題があった場合（事実認識は的確だが、仮説構築や説明・予測が的確ではなかった場合）においても、である。この図2においては（タイトルを除けば）、後者の場合とも決して矛盾は生じないが、本文の文脈に沿えば（タイトルの一部にあるとおり）、事実認識によって反証の事後にもたらされる影響を示すため、とくに前者の場合が想定されている、と解するのがわかりやすいであろう。

にみられるように、歴史上の対象・事象をできるだけ忠実に反映・記述しようとする志向ないし本能を備えているから、となろう¹⁶⁾。そこには史実をめぐる認識・解釈の余地が残るものの、歴史にもとづく仮説は、実証・反証の事前と事後の両局面で、その生得的な性格から事実認識により直接の影響を受ける。とりわけここでいう事後においては（次の結果がより重要と思われる）、当該仮説が事実認識のいわば直撃を受け、その意味内容を超えてしまう示唆を強く抑止される¹⁷⁾。つまり、その実証・反証後において得られる結論は厳密には、当該仮説が、事実を説明できる／説明できない、実証される（反証されない）／実証されない（反証される）、といったところにとどまる。いいかえると、仮説に照らして、過去と現在とは同じ／違う、似ている／似ていない、ということまでであれば必然的に語れるが、そこからさらに進んで、たとえば事実の合理性や良し悪しにまで根拠をもって立ち入れる保証はない。

とくにその事後的な、仮説の含意に課せられる相対的に厳しい制約につき、やはり本稿の主題で例示すると、次のとおりである。「拠出資本と留保利益の区別」の歴史ないし定常性を反映する仮説が、現在の事実認識により反証されなかった場合、当該「区別」がなおも利用されている状況について一定の理解は得られるであろうが、それだけをもって現状がよいとは評価できない。またその逆に反証された場合にも、「区別」が現在は利用されていないとみられる

16) 本文で後述するように、ほかの種類の場合においては事実が大事にされないというわけではないけれども、歴史研究においては相対的・比較的強く、史実をめぐる事実認識が尊重される。たとえば、歴史研究者（歴史家、ヒストリアン）は、歴史にもとづいた自前の仮説の反証ないし事実認識の却下の、理由となった事象が、仮に例外的な事象（いわゆるアノマリー）であろうとも、また、仮説に矛盾する事例がたった1つだけであっても、それについて軽視をしなかったり、かなり敏感に反応したりもする。歴史研究者にとってはおそらく、その研究手法がいわゆるケース・スタディと同じように、少ない事例に依拠するという事情も手伝って、事実ないし史実の1つ1つが相当に重たくなるようである。

17) それはどんな仮説にとってもそうだろうとみられるかもしれない。その可能性も承知のうえで、この本文において提示しているのは、比較的・相対的な話であり、事前に事実にもとづく度合いが強ければ強いほど事後の結論も、より明確に事実から粹をはめられる、というわけである。そういう特徴は、のちほど理論にもとづく仮説との比較を行うことで伝わりやすくなるだろう。

可能性についてはともかく、その現状に対しての批判や、「区別」の通時的な意味を取り戻すべきといった規範を語れるとはかぎらない。そこまで語ったり評価したりするためには、たとえば経済(学)的な意味で、過去・歴史のほうがより合理的であったことを別途、説明しておく必要がある。ところが歴史の記述自体に、そういった説明が内包されている必然性はない。事実(認識)と規範(理論)とは異なる(前者から後者は導けない)という、広く共有された見解、つまり、いわゆる事実当為二元論が、比較的にわかりやすくあてはまるケースであろう。

記述的な歴史と規範的な理論との異同

過去・歴史にもとづき、なんらかの事実の本来的なあり方(まずはとくに、外観的なあり方)が認識されるとき、そのあり方はあたかも、あるべきものように論じられることが少なくない。だがおそらく当然ながら過去・歴史(の内実)には、不合理性ないし不完全性が伴っていたとしてもおかしくない¹⁸⁾。そしてその不合理性・不完全性は、それらを内包する過去・歴史にもとづいた仮説にも避けがたく引き継がれる。これは、論者による自覚・認識の有無とは無関係に生じる結果である(上記のように、事実の外観的なあり方については認識があるということがすでに前提とされており、したがってここでいう結果はとくに、内実的な含意についての自覚・認識の有無とは無関係に生じる結果ということになる)¹⁹⁾。この意味で歴史研究は、たとえ現実的・具体的と評価されるとしても良かれ悪しかれ、強く事実(の外観的なあり方についての認識)に依拠するのである。

歴史にもとづく仮説に付随する上述の特徴は、必ずしも歴史にもとづかない

18) もしも過去・歴史のほうがつねに、たとえば合理的であったとすると、現在・将来における改善があり得ないことになってしまう。

19) 仮に、内実的な含意について不合理性・不完全性が自覚されていれば、それを内包する事実があるべきものと認識されることはなかろう。その点に照らしてもこの本文において、事実(認識)を、外観的なあり方についてのものと、内実的な含意についてのものに分けている意味がある。

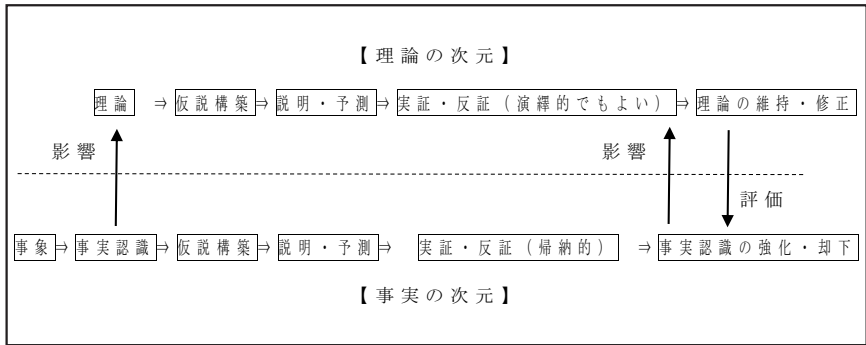
理屈ないし理論（仮説）、または、歴史にもとづく度合いが相対的に弱い種類の理屈・理論と比べると、より明確になる。たとえば、仮に「拠出資本と留保利益の区別」が行われる因果を説明する理論というものがあり得るとしよう。それはまずは、合理的な個人や完全競争・完備市場の想定といった、理想的な状況の仮定から出発する。たしかにその仮定は、もとより人間や市場を前提にしたり、その現状をふまえて緩められたりもするから、事実や歴史についての認識と実質的に無縁ではないのだが、程度はともかく、経済（学）的な意味で合理性をもつ当事者（競争・市場の参加者）が想定されることに違いはない。このような理論が、事実認識に照らして反証されなかった場合であれば、その理論が含意する合理性は、事実（認識）のほうにも備わっているとみることができよう。このとき、その事実の状況は、よい状況と評価され得る。他方で、当該理論が反証された場合であっても、その理論の意味内容は、必ずしも修正を施されたり無視されたりするとはかぎらず²⁰⁾、それどころか当初の意味内容を多かれ少なかれ保ったまま、事実の不合理性やその要因が論じられるときの根拠・規準として存続し得る（下記の図3参照）。

以上のように、事実にもとづく仮説は事実によって反証されると、そこまで役割を終えやすいのに対し、理論にもとづく仮説は事実によって反証されたとしても、なお理屈の上での合理性を伴うかぎり、事実の良し悪しを評価する際の規準ないし尺度としての役割を担い続ける。理論と呼ばれるものは通常、抽象化とか一般化の過程を経て、事実との間に一定の距離をとられた概念装置になっており、それゆえにこそ理論は、事実についての評価尺度になり得るといってもよい。これが、理論と事実の間における関係（の一側面）であるのに対して、もちろん歴史もまた、現在（をめぐる事実認識）との比較対象になり得るが、そこで整うのが事実と事実という、事実同士の間における関係である

20) ここではとくに、福井、前掲論文、477-479頁、および、斎藤静樹「特別講演（井尻雄士記念会計基礎研究国際講演）会計研究の再構築—実証なき理論と理論なき実証を超えて—」（要旨は日本会計研究学会第77回大会『研究報告要旨集』に収録）（2018年9月）を参照。

以上、歴史は規範や合理性の尺度になれるとはかぎらない²¹⁾。それはやはり、歴史(研究)が上述のとおり理論と比べてより現実的な、それでいてときには不合理性も内包する事実(認識)のほうから出発するから、である。

図3 事実認識が理論にもたらす影響と理論が事実認識に与える評価



歴史の原点に立ち返って、繰り返される歴史から学ぶ。こういった定型句に込められているであろう期待に応えるため²²⁾、より明確な説得力を伴う根拠や理屈をもって、過去・歴史にもとづいた仮説に規範的な性格を与えようとするのなら、上述の意味で対比的な関係にある理論(仮説)の役割、すなわちここではとくに、現在・未来の事実(認識)に伴う合理性を測る尺度としての役割

21) 伝統的な会計と違っていることをもって、現在の会計を即座に批判する見解もあるかもしれないが、その見解が合理性を伴っているとはかぎらない。前の脚注18でもふれたように(あえて繰り返すが)、歴史ないし過去のほうがいつもよいとすれば、現在ないし未来の進歩はあり得ないことになる(最近よりもつねに、昔のほうがよいということになる)。その見方が極端であることは、説明を要しないであろう。

22) その期待に応えるべきであるとまでは、ここで断定することはできない。ここでは、そういった断定ではなくて、応えるべきであると仮定をしたならどうするのがよいかということが、検討課題になっている。歴史の原点に立ち返るべきか否か、歴史は繰り返されるか否かについては、本稿を含めた歴史(会計史)研究の繰り返しによって、試していくほかにはないと思われる。ほかの研究と同様に、自身の役立ちを仮定した歴史研究そのものも、一種の仮説だからである。

を意識することが、1つの方針になり得る。

歴史(研究)が事実の外観についての純粋な記述に徹するかぎり、そこから見出され得る定常性は、その内実がブラック・ボックスに閉じられたままの、表面的な経験則にとどまる可能性が高くなるであろう。もしそうなれば上記の定型句の役割は、これまでと同様、不思議とうまくいきそうな頼もしさの醸成に尽きることになる。こういう状況を脱して、歴史のなかに見出し得る定常性の内実へと迫るためには、事象間・対象間における因果関係を意識しながら、歴史の事実認識にもとづいた仮説の核心を成す要素を明確化すると同時に、それ以外の、不可欠ではない要素を捨象することによって、仮説全体の抽象度ひいては一般性を高めつつ、当該仮説を、(規範)理論にもとづいた仮説へと近づけていくこと、それが1つの目標となるであろう。その目標を果たすことができれば、ひとくちに同じ事実の類いであっても例外的な事例(アノマリー)には簡単に左右されない²³⁾、合理性をも備えた仮説の可能性がみえてくるからである。その可能性を高めることは、過去・歴史からの学びを定常的に現在・未来へと適用できる可能性を高めること、つまり、歴史の原点に立ち返って、繰り返される歴史に学ぶという、その意義を高めることと連動する。

たしかに、もし事実(認識)と理論が異なる次元にあるとしたら、そもそも両者が近づくという想定自体がむずかしそうにみえても不思議はない。しかし考えてみると、理論のほうは、事実認識をふまえて修正を加えられたりするし、また事実認識のほうは、理論に照らして評価されたりするのであった。そうであれば理論と事実は、異次元的な関係ではなく、むしろ連続する同じ次元にあって、それらの間の違いは、程度の違いでしかないようにも思える。図3で

23) アノマリーに対する歴史家の反応については、前の脚注16を参照されたい。ちなみに、歴史研究の特徴の1つは、個別の事実(認識)にもとづくことに伴う具体性にあるとも思われるが、抽象化・一般化の過程を経ると、それが失われてしまう可能性もあり得よう。ただ、個別具体的な事実のほうから導かれるかぎり歴史にもとづく仮説には、抽象的な概念のほうから事実のあり方を説明・予測しようとする理論仮説と比べて、具体的な事実のいわば再現性・再描画性がもともと備わっている(担保されている)とみられる。

示した2本の系統の連鎖，すなわち，理論の系統と事実（認識）の系統という2つの連鎖をもとにいうと，両者はそれらを包含する同じ次元の内側において，そのなかで互いに近づいたり，あるいは離れたり，また競合したりもする，というわけである²⁴⁾（下記の図4参照）。ここまですでに，たとえば，歴史研究が事実認識の影響を受けやすいといった，程度を示す表現を繰り返し多用してきたのは，上でいうところの程度（の違いという）問題を念頭に置いてのことであった。

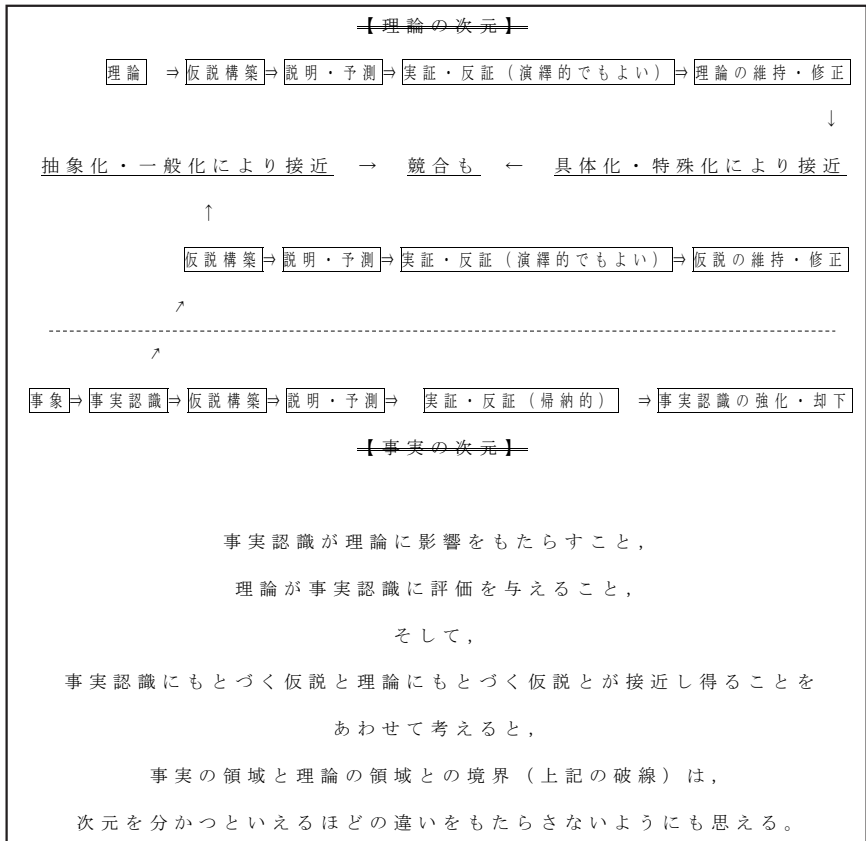
こういった理解を前提にすると，歴史にもとづく仮説も規範（理論）としての性格を伴い得ることになり，したがって当該仮説から学べる合理性も，理論仮説から学べる合理性に近い（近づけた）かたちで見出し得ることになる。そのようにして，歴史（会計史）研究の一般的な意義をたしかめていく作業であれば，その意義に含まれ得る一種のコモン・センスのあり方も，より具体的なかたちで想定し得る。とりわけ本稿にとってはなによりも，1794年プロシア普通国法の周辺²⁵⁾から読み取られた，財産分配をめぐる出資者=経営者間での任意的・自発的な利害調整における，より内生的で定常的な着想が，「拠出資本と留保利益の区別」にも定常性を伴わせてみせてくれるのであった²⁶⁾。

24) 身近・卑近な例でいえば，車線は違っても同じ向きの道路（片側2車線以上）を走る2台（複数台）の自動車，のイメージである。もっとも，現実世界での車間距離は前後左右のいずれも適度であるべきだろうし，公式のレース以外での競合（競争）は認められるべきではないが，仮説同士のぶつかり合いや競合（競争）ならあってしかるべきであろう。

25) そこには，同法の規定それ自体だけではなく，その起草の趣旨や，当時の経済環境（とくに起業および資金調達に関する環境），簿記・会計の実務が含まれる。なお，安藤英義編著『会計における責任概念の歴史—受託責任ないし会計責任—』中央経済社，2018年，61-67頁で調査対象とされている，1791年のプロシア普通法典，1756年のバイエルン・マクシミリアン民法典，および，ローマ法大全の1つである533年の『法学提要』の内容も，（詳細には立ち入らないが）本稿の内容と矛盾しないようである。

26) 本稿(5)の，とくに166-171頁を参照されたい。

図4 事実認識にもとづく仮説と理論にもとづく仮説の接近・競合



歴史にもとづいて事象を相対化することに伴う効用・意義

本稿があえて、理論からではなく歴史（の事実認識）に依拠してきたのは、「拠出資本と留保利益の区別」が依存する経路の、原初的（プリミティブ）な出発点のほうから、当該「区別」の現状をどこまで説明できるか試したかったからであった²⁷⁾。その歴史上の出発点は、理論的な意味における出発点と同じ

27) 現在を意識しながら歴史をふまえることについては、本稿(5)以前に、宮本又郎

になる、というわけでは必ずしもない²⁸⁾。理論的な観点からは想定しきれない現実的な原初性が、歴史のほうには付随しても不思議がなく、それは、本稿のここまで例示されてきたことでもある。その本稿の取組みは、とりわけ前節で述べたとおり、少なくとも部分的には歴史(会計史)研究の意義をかけた、ほかの研究手法との競合へと行き着くことになろう。遅かれ早かれ本格的に、その競合へ参入していくにあたり、最後にもう1つ(とはいえ、そもそも本稿だけをもって会計史研究の意義のすべてを語り尽くすことなど、とうてい望めないにしても)、ふれないままにはできない歴史研究の意義がある。それは、「拠出資本と留保利益の区別」を含む会計事象が辿ってきた経路ないし出発点を、数値的ないし計量的に表現できるほうが望ましいとして²⁹⁾、仮にそれらを特定の座標上で描こうとすれば、歴史研究は、その座標軸の1つとして時間軸を設定または追加してくれるのはもちろん、それだけでなく座標全体のあり方までを左右し得る、という意義である。もう少し具体的にいえば、次のようになろう。

現在における特定の事象の見え方ないし評価は、当該事象を単独でみる場合と、それとは違う、たとえば別の事象とあわせてみる場合とで、異なり得る。後者の場合における比較の対象としては、共時的なもの(たとえば同じ時代の異なる地域におけるもの)と、通時的なもの(たとえば異なる時代の同じ地域

「経済史・経営史の周辺① 歴史は役に立たないか」『書齋の窓』第593号(2009年4月)も参照。

28) このことについては、前の脚注13も参照されたい。ちなみに「区別」の意義をめぐる、本稿のいわば「出資者=経営者間の利害調整目的」仮説に対立する仮説(対立仮説)は、いわば「債権者保護・単一目的」仮説であり、それは、本稿の事実認識によりすでに反証されていて、互いに共存ひいては競合することがない。共存し得るのはいってみれば素朴な「債権者保護→単一目的」仮説だが、それがとくに理論にもとづいて構築されている場合には、これも本稿の仮説と直接的な競合関係には立たないかもしれない。なぜなら両者の違いは、仮説の内容という次元の前に、理論から出発しているのか、それとも、歴史から出発しているのかという、出発点の違いに派生するからである。その意味で両者の競合は、仮説の内容以前の、研究方法の次元における競合に遡りそうである。だからこそ本稿においても、歴史研究という方法のあり方について考える意味がある。

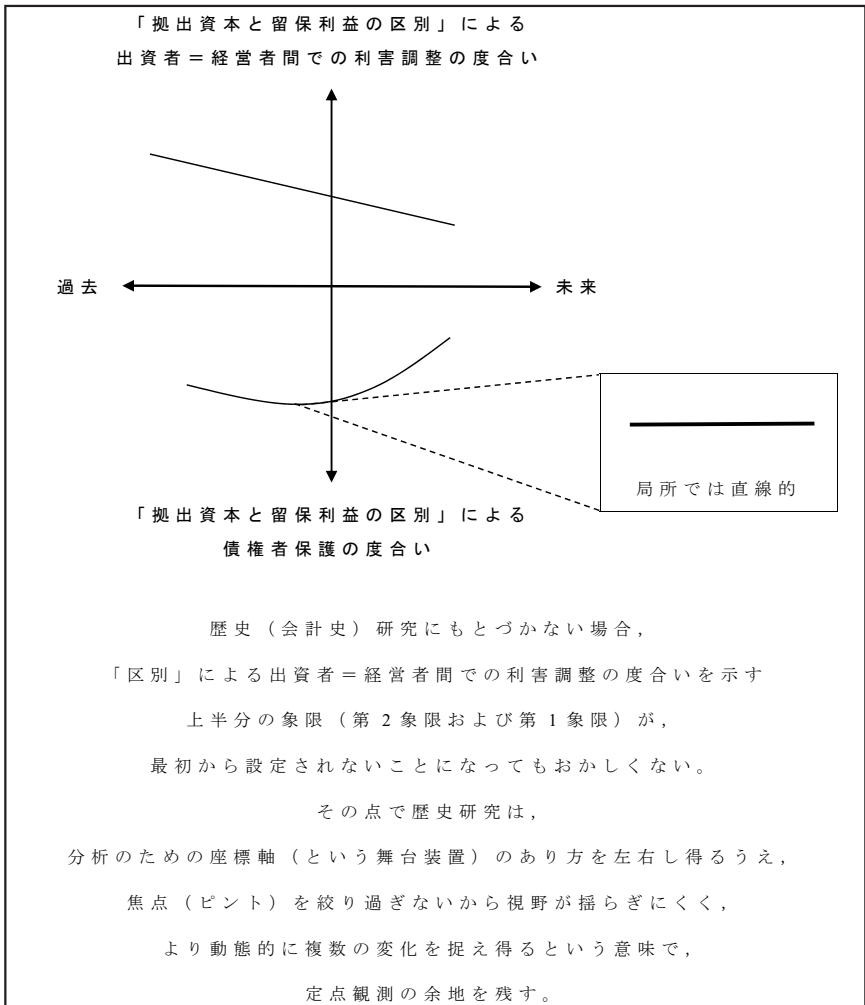
29) ここではとくに、竹内、前掲論文参照。

におけるもの)があり得る。とくに本稿も試みてきた、歴史をふまえる通時的な比較をつうじて、過去における事実認識は、現在における事実認識のあり方が唯一のものでないという見解や、より根本的に、それぞれの事実認識がもつ特性を、示唆したり明示してくれることがある。そのおかげで私たちは、現在における事実認識を相対化することができるようになる。このように歴史は、たとえ同じ地域を対象にしても、時代の変化に伴って状況・事象が変化し得るという意味の非定常性を取り込むわけであるが、その一方、本節冒頭でも述べたように、時間や状況・事象が異なっていても変わらないこと、つまり、定常性をも示し得る。そのような、異なる対象についての同じ位置づけという結果もまた、異なる時代間の比較をつうじていれば、歴史にもとづく相対化の産物と呼んでよかろう。変化をたしかめることだけが、相対化の成果ではない。

歴史にもとづかないとすれば(よくいえば、歴史に囚われないとすれば)、その代償として自然と、通時的な相対化の機会は大きく失われよう。ここでも仮に、なんらかの事象のあり方を、それが生じた時期(時代)を含む2つ以上の特徴に分けて、2次元以上の座標系で表わそうとする想定でいうと、歴史にもとづかない立場は必然的に、時間軸を短くせざるを得ない。そうだとすると当該事象にまつわる変化のうち、長い目でみれば曲線的に描かれるはずの変化(たとえば後発的な通増)が直線的にみえたり(たとえばもともと大きかったもののようにみえたり)、あるいはもっと根本的に、あり得べき座標軸がみえなくなったりするとしても、それはもはや自明の結果であろう。本稿の主題でいうと、「拠出資本と留保利益の区別」が、最初から債権者保護を目的にしていたようにみえたり、本来は出資者=経営者間の財産分配をめぐる利害調整のために使われていたことが無視されたりする結果も、歴史に囚われない方針のもとであれば、致し方ないというわけである。たしかに、特定の意図をもって時間軸を短縮させながら、限界的な変化・不変化を捉えようとする作業の意義が認められる場面も、あってしかるべきであろう。けれども、そこで最初から見失われてしまったものは、取り返しがつかない。視野に入らなかった座標軸は、端からなかったものとされる以外にない。それと比べて歴史(研究)は、

第一義的には、限界的な変化・不変化を描き出すのに最適な方法ではないかもしれないが、必要であれば時間的な視野を狭めることにより、局所にも焦点をあわせられる、そういう余地をなお残している(脚注23および下記の図5参照)。

図5 「拠出資本と留保利益の区別」の意義を想定した
歴史研究にもとづく座標軸の設定



以上のことをふまえて結論的にいうと、歴史（研究）の特性の1つは、対象となる複数の事象を相対化できる可能性を高めることにある、となる。ただしこれは単に、事象間の異同を示唆するというだけでなく、あるいはそれ以前に、事象間の位置関係・距離まで示す座標自体のあり方を左右し、あり得べき評価の基軸を変えることさえある。だとすると歴史がもたらす相対化は、通時的なそれだけにとどまらず、共時的なそれにも及ぶ。これらのことは、歴史研究が独自の座標軸、ひいては、独自の仮説を設定し得るということを意味する。

なお、ここで想定した、「区別」の意義の分析に向けた座標軸の設定は、歴史（研究）の意義をめぐる、抽象的な議論にとどまらない具体的・計量的な分析とも接点、つながりをもち得ると見込まれる。いくぶん唐突と自覚しながらも、その想定を提示したのは、本稿(4)における図1および図2の内容を（時間軸の向きが違ってはいても）引き継げるようにしておきたかったのと、「区別」の意義の計量的な実証分析につなげる意図があつてのことである³⁰⁾。

繰り返される会計史研究

会計史（研究）の意義を検討しようとするとき、本稿におけるような切り口が唯一のものとはとても考えられず、方針や論法は多様であるように思える。それでもここで、より先進的とみられる、歴史学の応用分野（の1つ）による成果として、たとえば歴史社会学における議論や到達点³¹⁾をそのまま会計学にもち込んでみても、（それはそれで学びがあるとは思いますが）会計史研究の文脈・蓄積に接合できるとは考えにくかった。それよりは、とくに日本の会計史研究でたびたびふれられてきた、歴史学・歴史哲学の文献・文脈に沿ったほうが、

30) 会計の歴史にしても、会計の利害調整機能にしても、それらの変化・不変化、非定常性・定常性のあり方を具体的に語るには、会計それ自体におけるのと同じように、測定ないし計量が必要になると思われる。とはいえこのことについては、稿をあらためるのがよさそうである。

31) 一例をあげるなら、スコチボル、T. 編著・小田中直樹訳『歴史社会学の構想と戦略』木鐸社、1995年や、ミルズ、C. ライト著・伊奈正人＝中村好孝翻訳『社会学的想像力』筑摩書房、2017年といった文献が、ここでは念頭にある。

これまでの研究の蓄積の、延長線上を進める見通しが立つと考えたわけである。しかし、それも仮説であり、実証・反証の対象となることを免れない。

歴史は、それをふまえさえすればすべての問題が解決される、というようなものではない。したがって歴史研究も、いつ頼ろうと助けてくれるような万能の研究方法でもない。歴史にもとづいた仮説も当然ながら、実証・反証の対象とされて、繰り返し、検証のプロセスにかけられるべきであろう。とりわけ、忘れ去られてしまいがちな昔を掘り返す歴史(研究)においては、(何回でもとはいわないが)何回かであれば、たとえいわゆる車輪の再発明であろうと、繰り返される必要すらあるようにも思える³²⁾。「実証」の名を明示的に掲げる研究方法においてさえ検証は、1度きりで終わらずに、繰り返される(べきである)という。

そうであれば、歴史が繰り返されているか否かはさておき、歴史研究の側は繰り返されてよい。史料調査の結果を丹念につないで星座を描くような³³⁾地道な作業にこそ、一種のロマンやドラマがあってもよい。なるほど、歴史小説や歴史それ自体についてはともかく、歴史研究のほうに壮大な雰囲気に伴うのかどうかも、定義と仮説次第であろうが³⁴⁾、やはりそれですらすらに実証済み、というわけではなからう。そこでの状況に似て、とりあえずの基礎研究として会計史に取り組む方針や、ある意味で結果を偶然に任せる立場を向こうにおき、こちらは「役に立つのか？」という問いに対しても理屈同伴の回答をもって、計算尽くで会計史の研究に取り組もうとする。そういう本稿の挑戦も引き続き例に漏れず、繰り返し試されていく対象となる。

(完)

32) そもそも車輪の再発明に気づけるのは、歴史を知っていてこそだと思う。

33) 安藤英義『新版 商法会計制度論』白桃書房、1997年、新版序、および、『商法会計制度論』国元書房、1985年、序文参照。

34) 太田浩司「会計と数の小話 好きこそ物の上手なれ」『企業会計』第69巻第8号(2017年8月)参照。

* 去る2018年2月26日、久野光朗先生(本学名誉教授)が逝去されました。この本稿(6)をあらためて最終的に仕上げたのはそのあと、ということになりますが、とりわけ本稿(5)(6)はより直接的に、久野先生からの影響を受けた内容になっています。

先生がその立ち上げに関われ、主として本学にゆかりのある研究者が参加をしてきた小樽商科大学・会計研究会において、2016年度の研究対象となりましたのは、Waymire, G. B. and S. Basu, *Accounting is an Evolved Economic Institution, Foundation and Trends® in Accounting*, vol 2, nos 1-2, pp 1-173, 2007年, でした。この書籍による、会計史研究についてのわりと新しい評価を題材に、私は初めて、会計史と向き合う久野先生のお考えを直に教わることができました。その経験は、先生が定年退官をされてから本学に入学した私にとって忘れがたい思い出となり、また本稿を助けてくれました。とくに久野先生の、会計(史)を取り巻く社会(史)まで意識する視野の広さと、幅広い知識をもって歴史にもとづく仮説を(受け売りでなく)自ら構築しようとする姿勢、そしてなによりも、学問に対してのきわめて真摯で誠実な接し方(久野光朗「高瀬莊太郎先生—社会学的・経済学的アプローチによる会計理論の構築と暖簾の研究—」『企業会計』第69巻第1号(2017年1月)参照)が、いまま私のたいせつな目標となり、頂戴してきた励ましのお葉書とともに背中を押してくれています。

本誌第61巻第2・3合併号(渡邊和夫名誉教授記念号)から投稿を始めた本稿は、その分割掲載の途中、(とくに会計学講座に関わる号として)第65巻第2・3合併号(山本眞樹夫名誉教授記念号)を経て、本号でようやく完となります。この間、8年もの時間が過ぎてしまいました。

私だけに起こることではないですが、未知だった関連論文・著作を読むたび視野は広がり、視点は後退を余儀なくされ、そのたび原稿を書き直す、そういう循環が繰り返し続く8年間でした。事前の原稿も、分割掲載の事情に甘え、当初のそれと比べて形式、内容、ともにずいぶん変わりました。少しだけましにはなったかもしれない、と思う部分がないわけではありませんが、8年もかけてこれか、という思いのほうが明確です。もし明日も書き直せるなら、そうするのだらうと思います。

そんなふうにご経過しているうち、大事な人にお会いできなくなることや、拙稿にお目通しをいただけなくなることも、増えてきました。もう少し取り組みたいことが残されている以上は、寂寥も道連れに続けるしかないようですが、とにかくもそうすることで忘れずに済むこともあるとしたら、それはそれで悪くないのかもれません。

久野先生が最後にくださった絵葉書の街、
所縁深き函館へと向かう道中にて記す

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）。
- 安藤英義編著『会計における責任概念の歴史—受託責任ないし会計責任—』中央経済社，2018年。
- 太田浩司「会計と数の小話 好きこそ物の上手なれ」『企業会計』第69巻第8号（2017年8月）。
- 久野光朗「高瀬莊太郎先生—社会学的・経済学的アプローチによる会計理論の構築と暖簾の研究—」『企業会計』第69巻第1号（2017年1月）。
- 斎藤静樹「書評 渡邊泉著『会計学の誕生—複式簿記が変えた世界—』『産業経理』第78巻第1号（2018年4月）。
- 斎藤静樹「特別講演（井尻雄士記念会計基礎研究国際講演）会計研究の再構築—実証なき理論と理論なき実証を超えて—」（要旨は日本会計研究学会第77回大会『研究報告要旨集』に収録）（2018年9月）。
- スコチポル，T. 編著・小田中直樹訳『歴史社会学の構想と戦略』木鐸社，1995年。
- 竹内 啓「計量的歴史観のビジョン」『増補新装版 社会科学における数と量』東京大学出版会，2013年（第7章所収）。
- 福井義高「会計研究の基礎概念」斎藤静樹＝徳賀芳弘責任編集『企業会計の基礎概念』（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1巻]』）中央経済社，2011年（第12章所収）。
- 保城広至『歴史から理論を創造する方法 社会科学と歴史学を統合する』勁草書房，2015年。
- 宮本又郎「経済史・経営史の周辺① 歴史は役に立たないか」『書斎の窓』第593号（2009年4月）。
- ミルズ，C. ライト著・伊奈正人＝中村好孝翻訳『社会学的想像力』筑摩書房，2017年。