

米国における資本主主体勘定理論の生成 —Thomas Jones の簿記理論の解明—

原 俊 雄

The Germination of The Proprietorship Theory of Accounts in America

—Elucidation of The Theory of Accounts by Thomas Jones—

Toshio Hara

Until the end of the nineteenth century, the dominant method of teaching bookkeeping was what is called the “journal approach.” After that, by the banishment of the journal as the mainbook in the business world, the “ledger approach” was introduced, and by the establishment of the periodic reckoning and the balance sheet, the proprietorship theory of accounts germinated.

Thomas Jones (1804–1889) adopted a new method of teaching, the ledger approach, and distinguished two sets of accounts, the “primary accounts” and the “secondary accounts”, which were intended to determine net assets or proprietorship.

His theory, however, differs from the English style of the proprietorship theory of accounts, for his classification of accounts differs from the English Style. His secondary accounts comprise not only capital and nominal accounts, but also merchandise account and others which he calls “floating property.” In my opinion, this difference results from his result-oriented (“dynamic”) theory. According to him, each set of accounts in double entry is a comparison of outgoings and incomings, —but one the reverse of the other. In this paper, I will reconsider the proprietorship theory of accounts and elucidate the result-oriented thoughts of Jones.

1 はじめに

英米における簿記教育の歴史は、貸借記入の説明手法の展開からなっており、その説明手法は、記帳規則の提示による暗記的学習という経験則による学習→擬人説→物的二勘定学説あるいは資本主主体勘定理論という展開であった。特に、擬人説の段階までの簿記教育においては、もっぱら仕訳帳における取引の貸借分解にその主眼をおく仕訳帳アプローチが中心であった。

しかしながら、特殊仕訳帳制、すなわち補助記入帳の主要簿化による（普通）仕訳帳の重要性

の低下による元帳アプローチの台頭、そして期間計算の確立、その結果として生じた貸借対照表の確立によって、資本主主体勘定理論が生成した。元帳アプローチにおいては、仕訳帳における取引の貸借分解よりも、貸借対照表に直結する元帳における取引の結果が重視される。したがって、元帳の各勘定の説明を行った後に、仕訳帳の説明を行うというアプローチをとる。これを素地として、大陸流の物的二勘定学説 (materialistische Zweikontenreihentheorie) あるいは英米流の資本主主体勘定理論 (proprietorship theory of accounts) が生み出されたのである。⁽¹⁾

本稿の対象であるアメリカにおいては、B. F. Foster の『商業簿記要論』(1836) (*A Concise Treatise on Commercial Book-keeping*) という業績がその先駆けとして挙げられるであろう⁽²⁾。

Foster によれば、簿記は所有者に自己の全資本と、その各部分の価値とを常に示すような方法で、財産を記録する技術 (art) である。そして、複式簿記においては、全資本が資本金勘定で記録され、構成部分が貨幣、商品、及び人名勘定で記録され、この二系統の勘定の間の一定の均衡が存在しなければならないと説明している。⁽³⁾

しかしながら、Foster の学説は、彼自身も認めるように、英国の F. W. Cronhelm や、アメリカの先達である T. Jones から学んだものであり⁽⁴⁾、事実、その内容も二人と異なるところがない⁽⁵⁾。したがって、本稿では、アメリカにおける簿記理論の考察の出発点としては、実質的な先駆者であると考えられる Jones の学説を取り上げることにする。

2 Jones の簿記理論

アメリカにおける資本主主体勘定理論の先駆者としての Jones の学説は、すでに多くの先学によって紹介されている⁽⁶⁾。そこで、ここでは、彼の学説を再認識する意味も込めて、彼の最初の著書である『簿記の原理と実務 (1841)』⁽⁷⁾で展開された理論を中心として、その全貌を明らかにしたい。

Jones は、簿記の理論とは、財務取引を記録・整理するもっとも簡単で、かつ分かりやすい方法を教授することであると説き、特に複式簿記を、各段階あるいは順次に、商人の営業活動の結果に関する明瞭で簡潔な報告書を提供できるような方法で、どんな多量のデータも解明し、処理できるようにする方法であると述べている。ここで Jones の言う報告書とは、資産・負債・利益・損失および元入資本に関する報告書 (Statement of the merchant's Resources, Liabilities, Gains, Losses, and Original Capital) である。(17頁)

この定義は、英国の Cronhelm 等の資本主主体勘定理論とは明らかに異なっている。Cronhelm 等は、簿記の目的を、所有者に自己の全資本と、その各構成部分の価値とを常に表示することであるとして、貸借対照表を重視し、損益勘定を貸借対照表の資本の勘定に従属するもの、あるいは資本の勘定の分岐勘定として位置づけているのに対して⁽⁸⁾、Jones は両者とも同等の取扱いをしているのである。この側面は、Jones が複式簿記の基礎をなすと主張する、以下の二つの命題の説明においても見受けられる。

命題 I

もし、一定時点におけるわれわれの資産と負債を確定することができるならば、その比較によって当該時点でのわれわれの財産の状態 (position of our affairs) を決定することができる。例えば、

資産負債表 1840年12月31日

手許現金	.....\$15,000	支払手形	.....\$3,000
受取手形	.....4,000	Jones Spring からの債務	.....6,000
William Jones への債権	.....<u>3,000</u>		
総資産	.....<u>\$22,000</u>	総負債	.....<u>\$9,000</u>

\$22,000

差引 9,000

したがって、われわれの現在あるべき財産.....\$13,000

負債が資産を超過する場合は、企業は債務超過 (insolvent) である。

命題 II

もし、期首のわれわれの財産の状態と、当該期間の利益と損失を決定することができるならば、それによって、期末の財産の状態を決定することができる。例えば、

1841年1月1日のわれわれの純資産ないし純資本	.....\$10,000
当期の利益	.....<u>3,000</u>
われわれの負債と資産を参照することなく、このデータから得られる、1841年1月1日 のあるべき財産	.....<u>\$13,000</u>

あるいは、当期の元入純資本	.....18,000
当期の損失	.....<u>5,000</u>
1841年1月1日のわれわれの財産	.....<u>\$13,000</u>

あるいは、損失が元入資本を超過していたならば、差額はわれわれの債務超過の程度を示していたであろう。(21~22頁)

これらの命題を等式によって示せば、命題Iは「期末資産—期末負債=期末資本」という資本等式であり、命題IIは「元入資本±期間損益=期末資本」という等式である。ここで注意すべき点は、命題Iと命題IIに主従の関係はなく、別個の独立した命題 (distinct and independant proposition) と考えられている点である。さらに、Jonesは、複式簿記には、事業において生じた諸事実を整理する二つの別個の方法があり、それぞれの方法が別個の勘定系統を有していると主張する(22頁)。ここでも、前述の簿記の定義においても述べたように、英国流の資本等式優位の命題とは異なり、期末資本の計算を最終目的とはしているものの、損益計算の地位の高揚が見られるのである。

ところで、当時のアメリカの簿記書では、仕訳帳における取引の貸借分解を主眼とした擬人的受渡説が支配的な簿記教授法となっていた。⁽⁹⁾

Jonesは、従来の擬人説に対して次のように批判している。

「借方のすべてがわれわれの債権額ではなく、貸方の全てがわれわれの債務額ではない。ある借方項目は債権であり、他の項目(資本金)は引出額である。また、ある項目(商品)は支払額であり、他の項目(現金)は受取額である。貸方項目もまた、同様に異なった事実を示す。このことから、これらの用語が恣意的に用いられていることは明らかである。したがって、それらを一律に債権債務関係で示そうとすることは、必然的に、われわれにそれに応じた曖昧な言葉を使用させることを余儀なくするか、あるいは、なんら実体を持たないばかりでなく、債権債務関係

が、われわれの達成しようとしている目標に明確な関連を有し得ないような事物の擬人化に依存せざるを得なくなってしまう。

…中略…借方・貸方という用語は、人名勘定においては字義通りの意味を有しており、これが類推によって全ての勘定に拡張されてきたのである。しかし、その類推の構成関係は、学生に対する指針として使用するにはあまりに曖昧すぎて、問題を説明すると言うよりも、神秘化してしまうように思われる。(20~21頁)⁽¹⁰⁾

擬人説によれば、勘定は、人名勘定及び非人名勘定の二つ、あるいは人名勘定、実在勘定(物財勘定)、及び名目勘定(擬制勘定)の三つに分類されていた。

しかしながら、Jonesは、このような勘定分類ではすべての理論づけが不可能になるとして(55頁)、勘定を、命題Ⅰの条件を充足するための第一次勘定(Primary Accounts)と、命題Ⅱの条件を充足するための第二次勘定(Secondary Accounts)とに二分している。具体的に言えば、第一次勘定には、現金、受取手形、支払手形、及び人名勘定が帰属し、第二次勘定には、その他全ての勘定が帰属する(24頁)。したがって、第二次勘定には、費用・収益の勘定、損益勘定(この勘定は、期中には雑損益勘定として、期末には集合損益勘定として開設される)、資本の勘定、さらに商品勘定及び船舶等の勘定も含まれることになる(24~26頁)。

このような勘定分類は、現代の実在勘定、名目勘定という財務諸表に直結した勘定分類とは、実在勘定に帰属するはずの商品勘定及び船舶勘定等が第一次勘定に帰属させられている点で異なっている。Jonesは、これらの勘定を変動財産勘定(Floating Property)と呼び、その残高は、固定財産(Fixed Property)とも呼ばれる第一次勘定とともに資産負債表に計上されることになる。

Jonesは、このような勘定分類に基づき、各勘定の記入方法とその残高の意味を解説した後、変動財産が存在しない場合と存在する場合とに分けて、具体的な数値例を示し、残高勘定に相当する資産負債表と、損益勘定に相当する損益表の作成方法を説いている(22~31頁)。

次に、Jonesは貸借平均の原理について、これは複式簿記の顕著な特徴であるが、この均衡は、二重の整理、すなわち第一次勘定と第二次勘定という二組の勘定の必然的結果であると述べてい

改良型試算表

結果		借方残高			貸方残高		結果	
		18,700	89	現金				
		16,241	02	受取手形				
				支払手形	20,250	00		
				J. Steel	4,974	29		
				J. Kelly	5,333	33		
				W. Brown	3,000	00		
		774	50	J. King				
		900	00	P. Hawes				
36,616	41			J. Wilson	1,500	00	35,057	62
		23,420	00	商品	8,948	50		
		6,500	00	コットン				
		6,000	00	積送品				
40,390	00	4,470	00	有価証券				
		250	00	諸費用				
288	06	36	06	利息				
				資本金	33,288	35	42,236	85
77,294	47	77,294	47		77,294	47	77,294	47

る(45頁)。すなわち、貸借平均記入の結果である貸借平均の原理よりも、命題Ⅰを充足する第一次勘定と命題Ⅱを充足する第二次勘定の結果の均衡の方が、理論上、重要視されているのである。

Jonesは、貸借平均の原理を具現する試算表について、これは月次に作成されるが、棚卸は通常、年一回であるから、試算表には単なる転記の正確性の検証という価値しかないとしながらも、この試算表の表示を前頁のように改良すれば、事業の状態に関する重要な情報を商人に提示できるであろうと主張する。この改良された試算表では、勘定科目が第一勘定と第二次勘定とに二分され、さらに第二次勘定が変動財産の勘定科目とその他の科目とに二分されている。すなわち、Jonesにあっては、試算表においても二つの命題を充足するための工夫がなされているのである。ここで、第二次勘定のうち変動財産の勘定は、売却済でない場合、決算時には、資産負債表と損益表の両者にまたがって計上される勘定である。(56頁)

第二次勘定に変動財産勘定が帰属する点は、英国流の資本主主体勘定理論とは異なる点である。というのは、これらは資本等式の左辺を構成する資産の一部であり、通常、財産系統勘定に帰属するからである⁽¹¹⁾。

試算表で転記の正確性が検証された後、命題Ⅰを具現する資産負債表、及び命題Ⅱのうち損益計算を具現する損益表が作成される。これを例示すれば次の通りである(57頁)。

資 産			負 債		
現金	13,300	00	支払手形	7,000	00
受取手形	14,000	00	Henry Prince	4,025	00
James Adams	3,000	00	元入資本	\$44,270	
Edward Harrison	3,653	00	利益	8,015	
Ship Rover 評価額	18,000	00	現在の純資本	52,285	00
商品	11,357	00			
	63,310	00		63,310	00
損			益		
元帳への転記	327	00	商品	5,592	00
Londonへの積送品	87	00	Ship Rover	4,310	00
諸費用	2,527	00	コットン	1,054	00
資本金、純利益	8,015	00			
	10,956	00		10,956	00

以上のように、Jonesは、全ての側面において二つの命題に基づく理論を展開している。彼は、アメリカにおける資本主主体勘定理論の先駆者であるとされるが、英国流の学説と比較した場合、そこには、いくつかの異同が存在した。この異同はどのようなことに起因するのであろうか。次節では、この点について考えてみたい。

3 二組の勘定系統とその解明

ここで、前節で指摘した、英国流の資本主主体勘定理論とJonesの学説の相違点を列举してみよう。

- (1) 期末資本の計算方法としてではあるが、損益計算も重視していること。
- (2) 財産系統勘定・資本系統勘定という分類法とは若干異なる、第一次勘定・第二次勘定という分類法を採ること。

英国流の資本主主体勘定理論の勘定分類法との相違は、前節の命題を見るだけでは明確ではない。というのは、命題の例示では、財産系統勘定と第一次勘定、資本系統勘定と第二次勘定とが、

それぞれ一致していたからである。言い換えると、資産は第一次勘定のみで構成されていたのである。しかしながら、第一次勘定は、全ての資産を対象とする勘定ではなく、固定財産の勘定しか対象としない。ここに、第二次勘定でありながら、資産として計上される勘定が存在する。その勘定とは、変動財産の勘定である。変動財産とは、価格変動の影響を受けるために、資産として計上される金額が、帳簿からは得られずに、判断ないし見積りによらなければならない財産であり、これに対して、固定財産とは、資産として計上される金額が、帳簿から得られる財産である (XVI頁)。

したがって、決算日において、もし、変動財産が存在しなければ、第一次勘定のみが資産負債表に振替えられ、第二次勘定 (資本金勘定は除く) が損益勘定 (ただし、Jones の場合、純粋な決算集計勘定ではなく、期中の雑損益勘定も兼ねている)、資本金勘定へと振替えられるのである。しかしながら、決算日に、変動財産が存在する場合には、第一次勘定と第二次勘定の変動財産の勘定が資産負債表に振替えられ、その他の第二次勘定 (資本金勘定は除く) が損益勘定を経由して資本金勘定へと振替えられる。

このような Jones の勘定分類は、C. Sganzini の成果学説と軌を一にしている。Sganzini は、複式簿記の主要任務として、

1. 現金、その代用手段及び信用関係における運動に関する分析的統制遂行 (分析的とは、個々の貨幣種類、各々の人格的信用関係に対してそれぞれ独立的にという意味である)。
2. 貨幣運動又は商品運動を費用及び収益として対置することに依る純収益の算出。
3. 終末純財産の算出

の三つを挙げ、 $G_1 - W_1$ 、 $W_2 - G_2$ という営利経済の二系列の過程において、この任務を遂行するために、貨幣勘定 (G. konten) ないし統制勘定 (Kontrollkonten) と、商品勘定 (W. konten) ないし計算勘定 (Rechnungskonten) という二系統の勘定を設ける。⁽¹²⁾

ここで、Sganzini の言う貨幣勘定ないし統制勘定は、Jones の第一次勘定に相当し、商品勘定ないし計算勘定は第二次勘定に相当する。しかも、Sganzini は、この勘定分類の根拠を、貨幣及び貨幣代用手段は価値統制が可能であるのに対し、商品はその価値が絶えず変動するため、技術的数量における統制は可能であるが、価値統制が不可能である点に求めている⁽¹³⁾。ただし、Sganzini が有価証券勘定を統制勘定に帰属させるのに対して、Jones は、第二次勘定に帰属させる点には相違がある (XV頁)。いずれにせよ、この成果勘定と軌を一にする勘定分類からも、Jones が損益計算を指向していたことが推測されるであろう。

Jones が損益計算を指向していたということを決定づけるのは、彼の変動財産に対する決算整理の解釈である。以下に述べるように、財産計算を指向する物的二勘定学説ないし資本主主体勘定理論と、Jones の学説とでは、この点に大きな相違がみられる。ここでは、変動財産の代表例として、まず、商品勘定を見てみよう。

財産計算を指向する物的二勘定学説ないし資本主主体勘定理論では、商品販売の都度、販売された商品の原価を算定し、資産の減少と資本の増減 (損益の発生) を記帳する分記法を採用することが望ましい。というのは、これらの学説においては、常に資産 - 負債 = 資本という資本等式の均衡を確保することが求められているからである。しかし、通常の商品売買の場合は、それは困難であるために、総記法が採用されると説明されている。周知の通り、総記法の商品勘定は、いわゆる混合勘定であり、決算整理によって、商品勘定の残高を期末棚卸高と商品販売損益とに分解することが必要となってくる。すなわち、商品勘定は、基本的には財産系統勘定であるが、

期中に売価で記帳されるために、資本系統勘定の要素が混在していると解釈されるのである。

これに対して、Jones は、総記法によって記帳された商品勘定の決算整理を次のように説明している。

「変動財産が売却されずに残存している場合、収入 (return) が不完全であることは明白である。…中略…したがって、利益を決定する前に、われわれが予想する追加的収入 (additional return) を売上高に加算しなければならない。…中略…そして、この販売未済財産は、われわれの資産の一部であり、売上高に加算する際に付した同じ評価額で記載されなければならないことを忘れてはならない。」(26頁)

具体的には、商品勘定は以下のように分析されている。

(1)在庫品が存在しない場合 (29頁)

支出 (Outlay)	商 品		収入 (Return)	
原 価	2,500	00	売上高	4,000 00
〃	4,000	00	〃	3,000 00
〃	5,000	00	〃	4,800 00
〃	4,700	00	総収益	\$22,100 1,800 00
	\$16,200	00	総原価	16,200 2,500 00
			総利益	\$5,900 6,000 00
				\$22,100 00

(2)在庫品が存在する場合 (31頁)

支出 (Outlay)	商 品		収入 (Return)	
商品仕入原価	6,000	00	売 上 高	8,000 00
〃	5,000	00	〃	4,000 00
〃	3,000	00	〃	5,000 00
総原価	\$14,000	00	手許商品評価額	3,357 00
			20,357	\$20,357 00
			14,000	
			利益	\$6,357

まず、商品勘定の左右が、「借方・貸方」や「増加・減少」ではなく、「収入・支出」である点で特徴的である (ただし、後の記帳練習においては借方・貸方とされているが)。これは、商品勘定の相手勘定が、第一次勘定であり、それが「現金の単なる別の形態」(only another form of cash) であるという認識 (48頁) から導き出されたことであると考えられる。

そして、貸方の総収入額 (収入見込額も含む) から、借方の総原価を差し引いている点の特徴的である。通常の販売損益の計算においては、売上高から売上原価を差し引いて販売損益を算定する。物的二勘定学説に忠実な表現をすれば、混合勘定である商品勘定において、貸方に期末棚卸高を記入することによって、結果として、資本 (商品販売損益) の増減額が計算され、それを借記 (あるいは貸記) することによって、過大 (あるいは過小) に計上された商品という資産の減少額が修正される。これに対して、Jones は、商品が全て売却された場合には、収入 (貸方) から支出 (借方) を差し引くことによって販売損益が計算できるというシステムの延長として、在庫がある場合も同様の収支計算を行っているものと考えられる。

すなわち、売上高 - (期首商品棚卸高 + 当期商品仕入高 - 期末商品棚卸高) = 商品販売損益ではなく、(売上高 + 期末商品販売見込額) - (期首商品棚卸高 + 当期商品仕入高) = 商品販売損益という計算システムなのである。これは、すべての口別商品が売却された時に、その貸借差額によって損益計算を行うという、Paciolo 時代の口別損益計算の残滓形態と考えることができる。

口別損益計算の発展形態として、在庫品が存在する場合、通常、販売済の部分だけで損益計算を行うのであるが、Jones の場合は、在庫品の販売が完了したものと見なして損益計算を行うのである。

このような思考は、商品に限定されるものではない。Jones は、別の箇所でも次のように述べている。

「変動財産が全て売却された場合、各勘定の貸借差額は商人の現在の財産である。しかし、何らかの財産が手許に残っている場合、その差額は、総原価と売上高の一部を含む商品勘定の差額と同様に、意味のないものである。…中略…そこで、手許の財産の価値を加算してみよう。

第一次勘定		第二次勘定	
借方	\$110,150	貸方	\$95,808
販売未済財産	29,357	売れ残り財産	29,357
総収入	\$139,507	完全な回収ないし収入	125,165
貸方ないし総支出	87,222	借方ないし支出	72,880
現在の財産	\$52,285	現在の財産	\$52,285

これらの表から、複式記入における各組の勘定は、支出 (outgoings) と収入 (incomings) の比較であることが明確に示されている。—しかし、一方は他方の逆である；すなわち、支出は第二次勘定では借方、第一次勘定では貸方である。しかしながら、各機構は、その役割上、異なる目的を達成するために諸勘定に分割されている；一方の機構は固定財産を測定するために、他方は発生した利益を測定するために。(55頁)」

このように、商品勘定を含む第二次勘定は、元入資本を計算する資本金勘定を除き、すべて損益計算のための勘定なのであり、これに元入資本を計上している資本金勘定が加わって、命題Ⅱを遂行するのである。

また、収入見込額で評価された売れ残り財産は、資産負債表にも計上されて、第一次勘定とともに命題Ⅰを遂行するのである。基本的には第一次勘定で構成されるべき資産負債表に、損益計算のための勘定である第二次勘定という異分子が混入するのは、それが“収入”見込額であるからではないだろうか。

しかし、このように考えれば、Jones が財務諸表作成目的の簿記を説きながらも、財産計算を指向する大陸流の物的二勘定学説ないし英国流の資本主主体勘定理論のように、勘定を財産系統勘定と資本系統勘定とに分類したり、あるいは、現代のように実在勘定と名目勘定とに分類したりせず、命題Ⅰを遂行するための第一次勘定と、命題Ⅱを遂行するための第二次勘定とに分類した根拠が明らかになるのである。

4 結 び

以上、アメリカにおける資本主主体勘定理論の出発点として、Jones の学説について考察してきた。ここで明らかになったことは、まず第一に、Jones の学説では、簿記は期末資本計算体系と考えられている点である。そして、この期末資本は、二つの独立した方法—命題Ⅰ：期末資本＝期末資産－期末負債、及び命題Ⅱ：期末資本＝期首資本±期間損益—によって算定される。この側面が、多くの先学から、資本主主体勘定理論の先駆者として、高く評価されている点であろう。

現代の一般的な簿記教科書においては、簿記は期間損益計算体系と考えられ、これを算定する二つの独立した方法として、期間損益＝収益－費用という損益法、期間損益＝期末資本－期末元入資本という財産法の二つの方法が存在すると説明されている。しかしながら、物的二勘定学説ないし資本主主体勘定理論と同様に、資本等式を前提として論じるのであるならば、Jonesのように期末資本計算体系と考える方が理論的整合性が確保でき、むしろ望ましいものと考えられる。

第二に、Jonesの学説は、期末資本計算体系でありながらも、損益計算を指向しているという点である。彼は、期末資本の算定の二つの命題に応じて、勘定を二つの系統に分類する。しかしながら、勘定を物的二勘定学説のように、財産系統勘定と資本系統勘定に分類するのではなく、第一次勘定と第二次勘定とに分類する。この相違は、Jonesが変動財産と称する勘定の位置づけに見られる。この勘定は、物的二勘定学説の場合は、帳簿外に実物が存在するという点から、当然、財産計算を遂行する財産系統勘定に帰属する。これに対して、Jonesの場合は、当該財産は価格変動の影響を被るために、その金額が帳簿からではなく見積りによって算定されるものとしている。すなわち、変動財産に関する限り、命題Ⅰの財産計算を実質的に遂行するのは、帳簿記録ではなく実地調査なのである。この場合、変動財産の勘定は、もっぱら損益計算を遂行する勘定となり、したがって、命題Ⅱを遂行する第二次勘定に帰属することになる。この変動財産の勘定では、期末在高は売却時価をもって貸記される。そして、これによって、貸方の収入額及び収入見込額から借方の支出額を差し引くという形態で損益計算が行われる。これは、口別損益計算時代から引き継がれている計算思考であろう。

他方、命題Ⅰを遂行するのは、現金勘定及びその単なる別の形態である第一次勘定と、実地調査によって算定された、第二次勘定に帰属するはずの変動財産の勘定である。第二次勘定が資産として計上される根拠は、私見によれば、それが収入見込額で計上され、かつ期末在高の原価と売価の差額は、損益計算上、評価益としてではなく、あくまで売却益と考えられている点から、変動財産の期末在高が実際に売却されれば、借方に収入額を計上する第一次勘定に転換するという「資産の現金性」にあるのではないかと考える。しかも、これによれば、複式簿記による記録が、財産価値計算のために売却時価を想定する財産目録と結合することになる。

すなわち、Jonesの第一次勘定と第二次勘定は、支出と収入を対置し（第一次勘定では、収入が借記、支出が貸記、第二次勘定では、支出が借記、収入が貸記）、期末に、実地調査の援助によって、命題Ⅰと命題Ⅱを遂行するものなのである。

このように、Jonesの簿記理論は、資本等式を一つの命題として採用していることによって、財産計算指向の簿記理論と見なされる可能性があるが、しかしながら、その実体は、損益計算指向の学説なのである。

最後に、Jonesの学説の普及に大いに貢献したFosterが、Jonesに宛てた書簡の中から、Jonesの簿記教授法の主要な特徴であり、その創始者であると認めた点を列挙して、本稿を締めくくることにする⁽¹⁴⁾。

- 第1 理論の説明を元帳をもって始めること。
- 第2 各個別勘定の概要を説明し、その用途を示すこと。
- 第3 各種の勘定から、各々が商人の財産を示す二つの財産に関する報告書を導き出すこと。
- 第4 複式記入による元帳は、あなたが…（いま第一次、第二次）と称する二種の勘定を有し、各組が商人の財産に関する報告書を作成し、商人の財産額を示すこと。（第一次）勘定…の結果と（第二次）勘定の結果との一致が決算を構成すること。

第5 一連の元帳の記帳練習によって生徒にこの知識を確認させ、それによって、いかなる元帳からでもその結果を導き出すことを学習させること。

第6 生徒に、日記帳の取引から元帳の未記入の欄に記入させ、それによって、仕訳帳なしに元帳を作成することを学習させること。

注

- (1) Jackson, J. G. C., "The History of Methods of Exposition of Double-entry Book-keeping in England," in Littleton, A. C. and Yamey, B. S., eds., *Studies in The History of Accounting* (London, 1956), 288~312 頁参照。
- (2) Hatfield, H. R., "Zwei Pfadfinder," *Zeitschrift für Buchhaltung*, No. 4, 1909 (Translated by Homburger, R. H., *The Accounting Historians Journal*, Vol. 4, No. 1), 2~8 頁。
- (3) Foster, B. F., *A Concise Treatise on Commercial Book-keeping* (Boston, 1836, rpt., Yushodo, 1982), 23及び26頁。Hatfield, 前掲稿, 3頁参照。
- (4) Foster, 前掲書, 序文5頁。Jonesの与えた影響は, FosterがT. Jonesに宛てた書簡の中で言明されている。Jones, T., *The Principles and Practice of Book-Keeping* (New York, 1841, rpt., Yushodo, 1982), 序言V頁。
- (5) Fosterの学説については, 久野光朗教授と中野常男助教授の詳細な研究がある。Fosterは, CronhelmやJonesの剽窃者であると称されるが, Cronhelmの学説をアメリカに移植し, さらにJonesの学説を正当に理解し, その普及に大いに貢献した立派な教育者であったという点にその業績が認められる。久野光朗著『アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—』同文館, 昭和60年, 第7章, 中野常男著『会計理論生成史』中央経済社, 第6章。
- (6) Jonesの学説は, 以下の文献で紹介されている。Hatfield, 前掲稿, Littleton, A. C., *Accounting Revolution to 1900* (New York, 1933), 第11章 (片野一郎訳『リトルトン会計発達史 (増補版)』同文館, 昭和53年), Chatfield, M., *A History of Accounting Thought* (Illinois, 1974), 222頁 (津田正晃・加藤順介訳『チャットフィールド会計思想史』文眞堂, 昭和53年, 284頁), 久野, 前掲書, 第7章, 中野, 前掲書, 第6章など。
- (7) 本稿作成に当たり参照したJonesの文献は, Jones, T., *The Principles and Practice of Book-keeping* (New York, 1841, rpt., Yushodo, 1982)が中心であるが, この他に, その改訂増補版にあたる, *Book-keeping and Accountantship* (New York, 1849, rpt., Yushodo, 1982)や, "Analysis of Bookkeeping as a Branch of General Education," *Hunt's Merchant's Magazine*, Dec. 1842 (rpt., *Accounting Historians Journal*, Vol. 4, No. 2), 29~46頁も参照した。なお, 本文中の括弧内の頁数は, *The Principles...*の該当頁数である。
- (8) Cronhelm, F. W., *Double Entry by Single* (London, 1818, rpt., New York, 1978), VI頁及び27~28頁参照。
- (9) この時代の簿記書については, 久野, 前掲書, 第6章及び第8章を参照されたい。
- (10) この擬人説に対する批判は, 近代会計学の祖, Hatfieldの著書の中でも引用されている。Hatfield, *Modern Accounting* (New York, 1909), 21~22頁 (松尾憲橘訳『近代会計学—原理とその問題—』雄松堂, 昭和46年, 20~21頁)。
- (11) Cronhelm, 前掲書, 27~28頁参照。
- (12) 岡本愛次・尾上忠雄共訳『スガンチーニ複式簿記の實在論的理論』有斐閣, 昭和28年, 41頁~43頁 (Sganzi, C., *Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppeleten Buchhaltung* (St. Gallen, 1908), 30頁~31頁)。
- (13) 同訳書, 18~19頁。
- (14) Jones, *Principles...*, 序言V頁。