

# ペイトン会計構造論の現代的意義

## Today's Significance of Paton's Accounting Structure

山下 壽文  
Toshifumi Yamashita

### 要約

アメリカ会計学のパイオニアとして知られるペイトン (William A. Paton) の会計思想、会計準論、評価論および利益概念などの業績は、わが国でも多くの論者により論ぜられてきた。しかし、近年、利益観が収益費用アプローチから資産負債アプローチへ転換し、概念フレームワークにもとづき会計基準が設定され、その業績の現代的意義は失われた感がある。しかし、簿記と会計の関係、資産負債アプローチのもとでの勘定体系を考察するとき、ペイトンの会計構造論は多くの示唆を与える。とくに、資産負債アプローチによる複式簿記の変容への懸念に対しては、それを振り払う論拠となる。

キーワード：会計構造、会計公準、会計主体論、企業主体理論、資本主理論、勘定体系、持分、資産負債アプローチ

### 1. はじめに

ペイトン (William A. Paton) の業績については、わが国において多くの論者により取り上げられ、会計思想、会計公準論、評価論および利益概念など多岐にわたり、論議がおこなわれてきた。しかし、近年、ペイトン学説についての関心が薄れ、その使命を終えた感がある。その背景には、利益観の収益費用アプローチから資産負債アプローチへの転換をあげることができる。

この転換にもとづく会計基準の設定において、ペイトンが批判したスプレイグ (Charles E. Sprague) やハットフィールド (Henry R. Hatfield) の資本主<sup>1)</sup> 理論の復権がみられ、ペイトンの企業主体理論<sup>2)</sup> にもとづく会計構造論が批判的に捉えられている。これは、ペイトン会計構造論の負の面である。ここで、会計構造とは、Paton [1922] における第1部の表題「会計構造」(Accounting Structure) をあらわすもので、企業主体理論にもとづく貸借対照表および損益計算書の作成にいたる複式記入による勘定体系、すなわち計算構造をいう。

ペイトン会計構造論は、簿記と会計の関係でいえば、簿記を会計の一部分として捉え、簿記と会

計を一体化したアメリカ型の会計研究および教育の原型をみることができる。また、勘定体系において資産を中心としており、資産負債アプローチにおける勘定体系と整合性がみられる。

本稿では、ペイトン会計構造論の先駆者としてのスプレイグおよびハットフィールドの見解およびそれに対するペイトンの批判を検証し、企業主体理論のもとでの勘定体系、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの利益観の転換のもとでのペイトン会計構造論の現代的意義について考察する。

### 2. ペイトン会計構造論の先駆的研究

ペイトンは、Sprague [1907] の1972年の復刻版の序文で、次のように述べている。

「60年前、私はミシガン大学の会計原則コースに登録したことがあった。講師は、経済学部 David Friday 教授で、会計学について何ら知識のない人であった。ある日、彼は晴れやかな様子で教室にやってきて、それほど厚くない2つの著書を強くわれわれに推薦した。それが、Chares Ezra Spragueによる*The Philosophy of Account* (1907) と Henry Rand Hatfield による*Modern Accounting*

(1909)であった。これらの著書は、私に会計学への興味を喚起させた。それがなければ、経済学から会計学分野へのキャリアを変えることはなかったであろう。」

この序文で、ペイトンは、Sprague [1907] と Hatfield [1909] を紹介されて、経済学から会計学へ専攻分野を変えたことを記しており、ペイトンはこれら著書により大きな影響を受けたことを示唆している。

スプレイグは—これはハットフィールドにもいえるのだが—いわゆる擬人法による借方記入（借記）および貸方記入（貸記）を脱して、論理的に一貫した説明を試みる。これは物的二勘定説といわれ、ハットフィールドがシェアー (Johan Shäre)<sup>3)</sup> に依拠したのに対して、スプレイグは独自に確立した (青柳 [1969] 26頁) とされる<sup>4)</sup>。

スプレイグは、擬人法について「簿記係は貸方残高のなかに負債でないものがあることを知りながら、怠惰な習慣から貸方残高はすべて負債であるという誤りを導いてきた」(Sprague [1907] p.38) と批判する。

擬人法について、ハットフィールドは、次のように説明する。「借方・貸方という用語は、本来借主Debtorと貸主Creditorを示すという厳密な意味で用いられ」「もし、100ドルの前貸金がAに与えられるとするならば、それは彼をその金額の借主とする。したがって、これは彼の勘定に借方記入ないし借記……によって表示される。もし、Aがその100ドルを払い戻せば、それはもちろん、その借記を帳消しにすることになる。それはその100ドルを右側の欄に記入することにより表示される。もし、彼が今度は逆に100ドル以上の額を前貸しすることになるならば、そのことは、彼を借主から貸主へ変えることになる。」(Hatfield [1909] pp.21-22.松尾監訳 [1971] 19-20頁)

これを補足説明すると次のようになる。Aは当店で100ドルの貸し付けを受けるので借主である。つまり、Aは当店で100ドル借り入れたので、当店のA (貸付金) 勘定に借記する。

A (貸付金)	
100	

次に、Aが当店で100ドル返却したので、貸記して帳消しにする。

A (貸付金)	
100	100

この間、現金の授受があったとすれば、現金勘定は次のように説明される。現金係を擬制し、現金係が当店で現金を貸し付けたとして、当店の現金勘定へ貸記する。

現金	
	100

逆に、当店がA (貸主) から100ドルを借り入れた場合、Aが当店へ貸し付けたので、当店のA (借入金) 勘定へ貸記する。

A (借入金)	
	100

現金の授受については、省略する。

ここからは、スプレイグの批判に関係するが、資本主による当店への100ドルの出資について、資本主が当店に貸し付けたので、当店の資本主 (資本金) 勘定へ貸記する。

資本主 (資本金)	
	100

ここで、貸主 (借入金) 勘定と資本主 (資本金) 勘定に差異を認めず、貸主も資本主も当店で現金を貸し付けていることから負債として把握することになる<sup>5)</sup>。

スプレイグは、この非論理性および非実体性を批判するが、「実在の株主による種々の株式の複合的所有は、負債ではない」(Sprague [1907] p.38) として、負債と資本の区分を明確にする。これは、利益を資本主の富の増加と考える資本主理論の立場から、資本概念の重要性をあらわしている。

ハットフィールドは、資本を負債と同一とする擬人法の説明理論について、人名勘定において妥当するが、それ以外の他種勘定、費用および収益などの諸勘定に適用するのは困難であるとする (Hatfield [1909] pp.22.松尾監訳 [1971] 20頁)。

擬人法が人名勘定に妥当するかについて、ペイトンは、A (借主) に払戻しをした際に、借方100ドルの帳消しで貸記するという説明に対して、Aが当店より借り入れたので借記するのであれば、Aが当店に貸し付けたので貸記するとしなけ

れば論理の一貫性がないにもかかわらず、そうならないところに、擬人法の非論理があり、このことが「他の資産勘定、損益勘定、純利益項目および利益剰余金勘定に対し、合理的に適用できない」(Paton [1922] p.292) 要因とする。

ペイトンの批判はさておき、擬人法を批判するスプレイグは、資産＝負債＋資本主持分の方程式から、3つに価値を分類し、6つの発生可能性を示す (Sprague [1907] p.24)。

- |             |             |
|-------------|-------------|
| 1. 資産の増加    | 2. 資産の減少    |
| 3. 負債の減少    | 4. 負債の増加    |
| 5. 資本主持分の減少 | 6. 資本主持分の増加 |

さらに、6つの可能性は、次のように借記および貸記される。

借 方 (左側)	貸 方 (右側)
資産の増加	資産の減少
負債の減少	負債の増加
資本主持分の減少	資本主持分の増加

用役の提供による資本主持分の増加は、“earnings”あるいは“income”であらわされる (Sprague [1907] p.25)。

スプレイグと同じ物的二勘定説を採るハットフィールドも同様の説明をおこなっているが、方程式については、財産－負債＝資本主持分<sup>6)</sup>としている。

ペイトンは、スプレイグの資産＝負債＋資本主持分の方程式について、「論理的整合性というより慣習的言い回しであり、財務諸表を公表する場合における現実的な最善の様式ではない」とし、「スプレイグは、……貸借対照表の本質をごく自然に資産－負債＝“純財産”(“net Worth”)の方程式と考えた」(Paton [1922] p.51) と解釈している。

資産の増加は借記（左側記入）などとする、借方・貸方の意味はなくなり、単なる形式的なものとなる。そうすると、資産、負債および資本主持分の定義、認識および測定にもとづく理論体系を確立する必要がある。

プレヴィッツ＝メリノによれば、スプレイグは、「際限のない一連の規則を暗記させるよりも、むしろ勘定記録には加算と減算が中心的な技術として用いられる特定の等式関係が含まれているこ

とを強調し」「正味財産額の決定には統一的な価値が重要である」(Previts and Merino [1998]<sup>7)</sup> p.154.大野他共訳 [1983] 117頁) と主張し、「勘定の人格化で用いられた『理論説明』に取って代わる、論理に基づく概念的枠組みを明確にしようとした」(Previts and Merino [1998] p.209.大野他共訳 [1983] 175頁) とされる。

これはハットフィールドも同様であり、ペイトンがスプレイグやハットフィールドから影響を受けて、専攻分野を経済学から会計学へと変えた要因であろう。

ただ、「所有主理論の最も顕著な欠陥は資産という語を十分に定義でき」ず、「資産を『所有主によって所有されるもの、あるいは所有主にとって便益のあるもの』と定義し、負債を『消極資産』とした」(Previts and Merino [1998] p.216.大野他共訳 [1983] 180頁) ことにあり、それに相応して利益を資本主の富の増加とする見解に対して、ペイトンは企業主体理論の立場から厳しく批判する。

### 3. ペイトン会計構造論と会計主体

スプレイグは、「計算構造論的には損益計算書を貸借対照表に従属せしめる、財産法的利益計算の立場に立ち」(若杉 [1960] 175頁)、初期のペイトンも同様の立場を採っており、静態論的利益計算を会計構造とすると解釈する向きもある。

これはシュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) のドイツ動態論の観点からの解釈であって、アメリカ動態論にそのまま適用することには問題がある。

ドイツ動態論が貸借対照表を損益計算書の連結環、つまり補助手段とみなし、その財政状態表示機能を否定するのに対し、アメリカ動態論は貸借対照表の財政状態表示機能を肯定する。ドイツ動態論が一元論であるのに対し、アメリカ動態論は二元論といえることができる。とはいえ、どちらを中心にするかにより、貸借対照表を中心とするバランスシート・アプローチと損益計算書を中心とするインカム・アプローチにわかれる。前者は、資産を鍵概念とするアセット・アプローチ、後者は原価を鍵概念とするコスト・アプローチといわ

れる<sup>8)</sup>(青柳 [1963a] 56頁)。

ペイトンの立場は、バランスシート・アプローチ＝アセット・アプローチやインカム・アプローチ＝コスト・アプローチであり、ドイツの静態論および動態論の枠内ではとらえきれない。このことから、「アメリカにおいては資本主理論から企業体理論への展開」(白井 [1975] 47-48頁)として、会計観の変化をとらえるという見方もある。

ペイトンは、会計公準としてbusiness entityをあげているが、それを次のように説明する<sup>9)</sup>。

「企業すなわち企業のおかれた立場は、価値の連続する流れを明らかにし、かつ企業自体の活動をおこなう組織を構成する。」「それは、“事業”の財務上の歴史を示し、簿記係や会計士が記録および分析をおこない、帳簿や勘定は“事業”の記録で、経営活動や財務状況の期間的報告書は、企業の報告であり、資産は“企業”財産であり、かつ持分は資本主持分および負債である。」「business entityの仮定は、企業の経営活動を担う個人とは多少異なり区別されるが、ある論者には強く批判され、他の論者には強く擁護される概念である。」(Paton [1922] p.473)

会計公準は、企業会計をおこなううえでの仮定であり、それをもとに演繹的に会計理論を組み立てる前提である。そのうちのbusiness entity仮定は、企業自体が会計主体であり、スプレイグやハットフィールドの会計主体を資本主とみる見解に対する批判として仮定される。

ハットフィールドやスプレイグなどの資本主理論の論者<sup>10)</sup>によれば、「企業の基本的方程式は、“財産 (goods)＝資本主持分”を導く」が、“所有物”の分類は、積極と消極のグループにわかれ」「負債は、“消極所有物”として処理される。」換言すれば、「負債は所有物の一側面をあらわすと考えられ、何ら直接資本主持分とは関係ない。純所有物(積極所有物から消極所有物を控除)＝資本主持分である。」(Paton [1922] p.51)

つまり、企業の財産は資本主のものであり、負債は資本主が負うものである。その差額が資本主持分になるが、営業活動により生じた利益は資本主持分の増加となる

このような考え方は、資本がそれほど多くない

個人企業や組合企業には適切であるが、多くの資本を有する所有と経営が分離した会社には不適切である。会社における資金調達には担保付社債、優先株式などでおこなわれるが、その性質から負債と資本主持分とに区別することはできない(Paton [1922] pp.65-66)。

「会社それ自体は、投資家あるいは投資家層とは法的に明らかに別の企業実体であり、非会社企業の個人資本主が資本主であるというのと同じ意味において、資本主である。」(Paton [1922] p.66)

会社は、財産を所有し、貸借対照表の左側に、持分は利害関係者を意味し、右側に表示する(Paton [1922] p.67)。

このように、『会計理論』(Paton [1922]—筆者)で展開されたペイトン理論の特徴は企業実体・経営的観点の強調こそにある」「ペイトンはすべての取引を徹底して、この財産＝持分の等式上の変動・増減として位置づけ、説明する。」(加藤 [1976] 49頁)

ペイトンは、普通株主、優先株主、社債権者、手形債権者の利益参加、危険負担、経営参加、統制権などの要素について検討し、それらは本質的に異なるものではなく、持分のもとに包含する(加藤 [1976] 50頁)。

したがって、ペイトンの企業主体理論(財産＝持分の等式)は、利益を「残余持分の変動を示すものではなく、すべて持分の増加を表わす」とし、「利子も配当も費用ではなく利益の分配」(渡辺 [1976] 186頁)となる。

これに対して、資本主理論では、資本主の資本抛出以外の資本主持分の増加は利益となるが、「富の増減は、企業の経営から生じるかぎり、直接資本主持分勘定に記録されず、付随勘定に記録される」(Sprague [1907] p.67)ことになる。ここで付随勘定とは、利益・損失勘定である。事例(1907年)を示すと次のとおりである(金額は省略、一部修正)。

利益・損失			
費	用	収	益
給料	×××	販売利益	×××
発送費	×××	受取利息	×××
保険料	×××	受取家賃	×××



支払利子	×××		
租税	×××		
修繕	×××		
燃料	×××		
電力	×××		
消耗品	×××		
	×××		
純利益	×××		
	×××		×××
1株10ドル配当	×××		
剰余金への振替	×××	純利益から振替	×××
	×××		×××
剰 余 金			
	1907年		
	1月1日残高	×××	
	12月31日利益	×××	
	(B/S貸方へ)	×××	

(Sprague [1907] p.67)

これに対するペイトンの批判は、支払利子が経費として収益から控除されることに向けられる。それは、「普通株主の観点から、あらゆる優先的な持分の有利になるように生じる利子と（優先株への一筆者）配当は、残余利益が認識される前に処理されなければならない控除、支払である」(Paton [1922] pp.87-88) からである。そうしないと、「資本構造にとらわれない企業実体としての企業の収益力が曖昧となり、経営比較や期間比較」ができないことになる（山崎 [1960] 41頁）。事例を示すと次のとおりである（金額は省略、一部修正）。

損		益	
費用合計	×××	収益合計	×××
(純利益a/cへ振替)	×××		
純 利 益			
普通株主配当	×××	(損益a/cから振替)	×××
優先株主配当	×××		
担保付社債利子	×××		
社債利子	×××		
支払手形利子	×××		
(剰余金a/cへ振替)	×××		
剰 余 金			
		(純利益a/cから振替)	×××

(Paton [1922] p.203)

なお、ペイトンは、損益計算書の例示において、「純利益」から普通株主配当を除き、「普通株

主に帰属する利益」から普通株主配当を控除し「留保利益」を表示する形式を示している（Paton and Dixon [1958]<sup>11)</sup> p.385. 山崎 [1960] 40頁）

このようなペイトンの企業主体理論にもとづく資本主理論の批判は、妥当性があるかどうか検討の余地がある。

スプレイグやハットフィールドの資本主理論は、1901年にUSスチールが成立するなど「独占の確立期に……アメリカ公表会計理論の一形態としてあらわれ」、「個人企業の会計に照応するものではまったくなかった」（加藤 [1976] 55頁）とすれば、ペイトンのいうように資本主理論は所有と経営の分離した大企業に該当しないという主張は適切とはいえない<sup>12)</sup>。

ペイトンのbusiness entity公準の欠陥は、現在では会計単位としてのentityと会計主体としてのentityを混同していることにある。なお、会計主体論<sup>13)</sup>は、「企業実体の性格を社会的・経済的あるいは法律的な見地から」「会計の指導理念やその判断の基礎を求めていこうとする」（新井 [1978] 210頁）ものである。

今日では、会計公準としての企業実体の公準と会計主体としての企業主体理論を区別して論ずるのが一般的である。ペイトンの意に反し、会計主体論としての資本主理論は、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) の概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の収益および費用の定義、「資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関するもの以外の持分の増加を生じさせるもの」(IASB [2018] par.4.25 (a)) および「資産の流出若しくは減価又は負債の発生形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関するもの以外の持分の減少を生じさせるもの」(IASB [2018] par.4.25 (b)) にみられるように、決して「歴史的産物」ではない。

#### 4. ペイトン会計構造論と簿記理論

ペイトンに関する「ペイトンと簿記理論」などと題された論文が若干みられる。しかし、ペイトンに簿記理論という観念があったかどうかは疑わ

しい。

リトルトンは、「産業革命にひき続いて私的企業のみざましい勃興をみるにいたつた十九世紀は、実に商業的にも工業的にも金融的にも、また法律的にも大躍進の時代であつた。簿記をとりまく各種の外的与件は、これまで単なる組織的な記録方法としてとどまっていた簿記を発展せしめて、企業経営上の管理手段たらしめる力をもつていた。いいかえれば、一九世紀にいたつて簿記は会計accountingに発展したのである。」(Littleton [1933] p.165.片野訳 [1952] 255頁)と述べる。

20世紀には、「アメリカ資本主義は、……生産と資本集中、企業形態の株式会社会社化によって急速に発展し、U.S.スチールに代表されるような、大規模製造企業の成長と、その水平的統合を進行させた……状況にあつて、会計のテキストもまた、従来のような簿記書、つまり記録計算機構としての複式簿記の解説にとどまることが許されなくなっていた」(中野 [1992b] 303頁)とされる。ただし、「簿記理論から会計理論への『変化』の観点とともに、両者のもつ『連続性』の観点を見失ってはならない」(白井 [1975] 50頁) ことはいうまでもない。

このような時代背景のもとに刊行されたスプリグの著書名 (Sprague [1907]) の邦訳について、『勘定の哲学』、『勘定の哲理』、『会計の哲理』、『会計の原理』、『会計原理』など論者により相違するが、簿記から会計への転換期であることに鑑み、その内容から『会計の原理』あるいは『会計原理』が適切といえるであろう。ただ、本文のなかでは「勘定」という訳出が論旨にあてはまる場合もあるので注意が必要である。

このような会計思考は、ハットフィールドやペイトンの著書にもみられる。

ペイトンは、借方および貸方のルールおよび説明が勘定の擬人化によりなされてきたが、複雑な現在において企業手続を処理する簿記の技術の原理を理解するには不十分であるとして、借方および貸方の複式記入による会計手続について論ずる (Paton [1917] p.3)。

ペイトンは、「会計と簿記は同じではない—簿記は主に事実の記録、会計は分析と解釈である

一、しかし健全な簿記の実務は、健全な会計の実務にとって重要である」(Paton [1917] p.3) と述べ、ここでは簿記と会計が区別されている。

しかし、ペイトン＝スティヴンスンとの共著では、「従来の会計学の書が多く簿記学と狭義の会計学との間に不要なる区別を立て、両者を綜括して一の統一的理論的説明を樹てることを試みなかったのに反して、『会計原論』はよく此の企てを試みて成功した事である。即ち企業の貸借対照表を出発点とし、且つ之を中心として、会計学の全体を説明せしむと試みたのである。」<sup>14)</sup> (上野 [1920] 236頁) といわれるように、簿記と会計の一体化がみられる。それは、「会計とは、広義には企業の資産および資産に対する法的権利の統計的数値を提示し、分類することを試みる科学である。企業の所有物に生ずるあらゆる価値ある対価を説明し、様々な個人および利害関係者が企業において有する権利を保護しなければならない。」(Paton and Stevenson [1918] p.3) という定義からも明らかである。

ペイトンは、簿記と会計の関係について、次のように述べる。

「企業の出来事について日記をつけねばならず、そのデータは分類され記録される。会計のこの部分は一般に“簿記”といわれ、主に企業取引を分析し、記帳するいつもの秩序だった手順である。概して、簿記と会計を明確に区分する試みは、まったく意味がない。もし、簿記を最も広義に可能な方法で定義するなら、それは実質的に会計と同じ定義である。しかしながら、通常の用法の観点から、“会計”という用語が世間一般の用法では、おそらくよりふさわしい名称である。“簿記”は、会計にとって不可欠なものである。」(Paton [1922] pp.4-5)

これは、簿記と会計の一体化、簿記は会計の一部であることを示唆している。さらに、ペイトン＝ディクソンの共著 (Paton and Dixon [1958]) では、筆者の見落としがなかつれば、bookkeepingという表現はなく、索引にも掲げられていない。

ペイトンの損益計算体系において、社債利子や優先株主配当などと普通株主配当の勘定処理については前述のとおりであるが、この他売上割引や

貸倒見積額は売上高修正項目とされ、仕入割引は総費用から控除されるなど特徴を有する (Paton and Dixon [1958] p.385. 山崎 [1960] 40-41頁)。

その是非はさておき、ペイトンの勘定体系は、貸借対照表と損益計算書のどちらを重視するかに係りなく、アセット・アプローチが貫かれている。

費用勘定科目のほとんどすべては、資産という一般的範疇、つまり労働 (Labor)、燃料 (Fuel)、保険 (Insurance)、事務消耗用品 (Stationary) などすべて資産項目であり、建物、機械装置、その他の固定資産と同様にその支出が価値となる。価値ある用役は、形ある有用なものと同様に真の資産項目である (Paton [1917] p.10)。これらの資産価値の変化は、その種類により長短がある。建物は長期間にわたりゆるやかに変化し、事務用消耗品は短期間に変化する。貸借対照表上、前者を固定資産、後者を流動資産として区分する (Paton [1922] p.92)。

会計が取り扱う「データは、基本的に資産と持分 (資本主の権利) の2種類からなる。両者は、常に金額的に一致し、一方は資産の反対項目となり、同じ測定単位が用いられ」 (Paton [1917] p.17)、資産＝持分の均衡が得られる。

ペイトン会計構造論の現代的意義は、簿記理論が会計理論に包摂されること、勘定体系は資産を中心に展開されることにある。したがって、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの利益観の転換がおこなわれても、その計算構造 (一般にいう複式簿記) が財務諸表の表示を意識した記録機能の低下をもたらすという批判はあたらない (山下 [2024] 34頁)。

## 5. ペイトン会計構造論と勘定体系

ペイトンによれば、資産と持分は、次の4つの取引に分類される (Paton [1917] p.18)。

- (1) 資産の増加 — 資産の減少
- (2) 資産の増加 — 持分の増加  
持分の減少 — 資産の減少
- (3) 持分の減少 — 持分の増加
- (4) (1)～(3)の混合

利益は持分の増加をあらわすが、費用と収益の内訳は、持分勘定の付随勘定である損益勘定で示

される。

製造業をもとに勘定体系を例示すると次のとおりである (金額は省略、一部修正)。なお、資産は左側・加算、右側・減算、持分は左側・減算、右側・加算と表記される (借方・貸方の用語は使用されていない)。

仕 掛 品			
a	×××	(1)	×××

aは、建物減価引当金勘定、原材料勘定、労働 (用役) 勘定、燃料 (用役) 勘定、保険 (用役) 勘定など、費用勘定を経ないで直接仕掛品勘定へ振替。

製 品			
(1)	×××	(2)	×××

損 益			
(2)	×××	収益合計	×××
(3)	×××		

純 利 益			
b	×××	(3)	×××
(4)	×××		

bは、普通株主配当勘定、優先株主配当勘定、担保付社債利子勘定、社債利子勘定、支払手形利子勘定から振替。

剰 余 金			
		(4)	×××

(Paton [1922] pp.201-203)

資産に生じる変化は、次の主たる3つのタイプからなる。

第1は、購入あるいは販売を原因とする変化で、ある資産の他の資産への転換をいう。例えば、原材料の現金などでの購入、製品の現金などによる販売の場合である。

第2は、特定の資産が営業活動で消費され、企業内の資産総額はそれによって減少しないが、それ自体は失われる。例えば、原材料が生産活動で消費され、仕掛品へ転換する場合である。この場合、原材料それ自体は失われるが、資産総額に変化は生じない。

第3は、製品の販売をつうじて、販売に係る財や用役などが最終的に消費され、企業から失われる。これらの場合は、資産価値が直接あるいは間接的に何ら原状回復することなく失われる。(Paton [1922] p.92)

これらのペイトンの勘定体系は、多くの論者により取り上げられてきたが、この体系の現代的意義は、次の点にある。

スプレイグやハットフィールドの1920年代の支配的見解が、労働、配送、燃料、保険、電力、事務消耗品あるいは広告という用役を無形であるゆえに、その取得は費用と認識され、建物などの固定資産と区別したのに対し、ペイトンは、それらの取得を企業にとってサービスとみなし、資産として認識し、区別しなかったことにある（奥山[1985] 100-101頁）。

ペイトンは、1940年前後に動態論の立場を明確にしたといわれているが、上記の見解は変えていない。

変化があるとすれば、資産の消費分を資産勘定から費用勘定をとおして仕掛品勘定へ振替えていることである。

ペイトン＝ディクソンでは、商品勘定→売上原価勘定、消耗品勘定→消耗品費勘定、未払給料勘定→給料勘定、建物勘定→減価償却費・修繕費勘定、前払保険料勘定→その他の費用勘定、支払勘定→その他の費用勘定あるいは配送費勘定から費用および収益勘定へ振替をしている（Paton and Dixon [1958] pp.99-100）。

この振替は、晩年も同様である。炉と燃料の関係を勘定で示すと、次のように、炉および石炭の購入は資産として計上され、炉の減価償却費および石炭の消費は費用（製造に投入される場合は仕掛品）となる（金額省略、一部修正）<sup>15)</sup>。

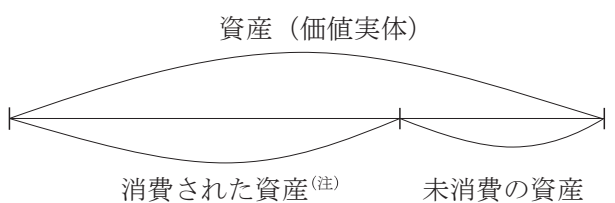
石炭の堆積		
	×××	(1) ×××
燃 料 費		
(1)	×××	
炉 - 原価		
	×××	
炉-見積減価償却		
		(2) ×××
減価償却費		
(2)	×××	

(Paton [1965] p.30.原・今福共訳 [1974] 24-25頁)

かつて動態論が一世を風靡するなか、その極論に若干の批判的な見解もみられた。そのなかでペイトン学説の影響を受けたと思われる見解は、次

のとおりである。

動態論では、資産と費用の関係について、原価のうち当期に消費された部分が費用となり、未消費部分が次期に繰り越され、次期以降に消費される資産とされる。これに対して、資産（価値実体）の一部が消費され、残りが未消費となって繰り越されるのであって、同じく資産に変わりがなく、費用は消費された資産の消費の原因をあらわす説明項目である（中村 [1959] 88-89頁）と指摘する。これを図で示すと次のようになる（一部修正）。



(注) 但し、この部分については、消費の原因を示す必要あり（これが費用）。

具体的に説明すると、『流れるもの』（価値実体）を基礎として、その『流れ方』（使途）が種々ある。例えば、商品という資産は、売上原価、広告宣伝費、福利厚生費、火災損失へと使途がわかる。」（中村 [1966] 69頁）

その他、資産（価値実体）の流れは、次のようになる。

(借) ○○用役××× (貸) 現 金×××

(借) ○○ 費××× (貸) ○○用役×××

略して

(借) ○○ 費××× (貸) ○○用役×××

上記仕訳で現金払いでない場合は、未払○○となる（中村 [1966] 71頁）。

このような見解は、財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）が収益費用アプローチから資産負債アプローチへの利益観の転換をもたらした討議資料（FASB [1976]）に相つうじるものがある。

資産アプローチとは、「利益を、資産・負債の増減額にもとづいて定義する」（FASB [1976] par.34.津守監訳 [1990] 53頁）利益観をいう。これに対して、収益費用アプローチは、「利益を1期間の収益と費用の差額にもとづいて定義する」



(FASB [1976] par.38.津守監訳 [1990] 55頁) 利益観である。

収益費用アプローチにおいて、「収益・費用概念は明確でなく」「企業の期間利益とは何かという問題をめぐる個人的見解によって、不当に左右される」(FASB [1976] par.60.津守監訳 [1990] 65頁) ことから、利益操作の要因とになりかねない。これを防ぐための方法として、利益、収益および費用を明確かつ具体的に定義するために、資産の変動あるいは負債の変動に関連づける(FASB [1976] par.213.津守監訳 [1990] 155頁) 資産負債アプローチが合理的である<sup>16)</sup>。このような論拠から、FASBやIASBの個別基準の設定において、資産負債アプローチが採られていると考えられる。

なお、資産負債アプローチにもとづく純資産について、複式簿記の財産計算と利益計算の媒介の役割を担わないという批判があるが、ペイトン会計構造論における勘定体系のもとではこの批判はあたらない(山下 [2024] 34頁)。

## 6. おわりに

利益観が収益費用アプローチから資産負債アプローチへと転換し、この転換が個別基準の設定に大きな影響を与えている。このような状況のなか、かつてアメリカの会計原則設定に貢献したペイトン学説はどのように位置づけられるか。換言すれば、ペイトン会計理論の現代的意義をどこに求めるべきかを、ペイトンの会計構造論をもとに再考察を試みた。

ペイトン会計構造論の現代的意義としては、次の2点をあげることができる。

第1に、簿記と会計の関係である。論者によって、資産負債アプローチのもとで複式簿記の変容が批判的に捉えられるが、これについては山下 [2024] において、簿記と会計の混同から生じるものと指摘している。

本稿では、この簿記と会計の関係をアメリカにおいて簿記から会計への展開における、ペイトンのスプレイグ、ハットフィールドの所説の評価および批判をとおして考察した。その結果、ペイトン会計構造論では、簿記理論が会計理論に包摂さ

れ、勘定体系にもとづき理論構成がおこなわれていることを明らかにした。したがって、利益観が収益費用アプローチから資産負債アプローチに転換しようが、複式簿記が変容するという発想は生じない。

第2に、ペイトンの資産概念を中心とした勘定体系は、利益を資産および負債の変動とみる資産負債アプローチと整合性がある。収益費用アプローチにおける収益および費用の定義の抽象性が利益操作をもたらすという資産負債アプローチからの批判は、ペイトンの資産概念を中心とする会計構造、つまり勘定体系において解消できる。ただし、ペイトン会計構造論では、いわゆる負債と資本を持分として区別しないために、利益を負債の変動とせず、持分の変動とすることになるが、この点で問題が残る。

## 注

- 1) “proprietor” は、所有主とも資本主とも訳出される。本稿では、筆者以外の引用箇所を除き、資本主とする。
- 2) ペイトンは、資本主理論に対してbusiness entity理論を展開する。business entity理論は、企業実体理論(説)、企業主体理論(説)、企業体理論などと訳出される。ただ、新井 [1978] は、企業主体理論(entity theory)と企業体理論(enterprise theory)とを区別する。本稿では、新井 [1978] にしたがって引用箇所を除き、企業主体理論とする。
- 3) ハットフィールドは、Hatfield [1909] の序文でシェアーの『簿記の科学的取り扱いの試み』(1890)を参考にしたことを述べている。また、参考文献には、本書とともに同じ物的二勘定説のヒュグリー(Friedrich Hügli)の著書もあげている。
- 4) ニューヨーク州において、1896年に公認会計士法が成立するが、同年おこなわれた公認会計士試験の試験委員3人の1人にスプレイグが任命されている。なお、試験科目は会計理論、会計実践、監査および商法の4科目であった(青柳 [1969] 26頁)。
- 5) この借記および貸記の説明は、本末転倒で日

本人にとっては理解が困難という福澤諭吉や下野直太郎の批判については、山下 [2023] に詳述しているので、参照されたい。

- 6) ハットフィールドは、Hatfield [1909] において、“property”、“goods”、“asset” の原語を用いているが、松尾監訳 [1971] では「財産」、「財産」、「資産」と訳出されている。私見では、すべて「資産」と訳出するのが適切と考えるが、多くの論者の訳出がそのようになっているので、ペイトンの場合もそれにしたいが訳出している。
- 7) Previts and Merino [1998] は、大野他共訳 [1983] の原本である1979年版に比べると、加筆、修正、削除（写真など）がなされている。訳出に際しては、大野他共訳 [1983] に該当する箇所がある場合は、それにより訳出した。
- 8) 「会計理論は、会計教育方法として発達、この事情が貸借対照表の見方についてこの常識観を温存させた。」（青柳 [1963a] 57頁）
- 9) ペイトンは、会計公準としてこのほか、継続企業（The Going Concern）、貸借対照表方程式（The Balance-Sheet Equation）、財政状態および貸借対照表（Financial Condition and The Balance Sheet）、原価および簿価（Cost and Book Value）、原価の発生および収益（Cost Accrual and Income）、配列（Sequences）をあげている。これらが会計理論の前提、すなわち公準とされるのは、企業は倒産しているし、貸借対照表には数値化されないものは含まれず、価値は変動するなど、必ずしも現実とは一致しないが、このような仮定により会計理論を演繹的に展開するためである（Paton [1922] pp. 471-499）。
- 10) 資本主理論の提唱者としては、19世紀初期のクロンヘルム（Friedrich W. Cronhelm）、19世紀中期のジョーンズ（Thomas Jones）あるいは20世紀初期のケスター（Roy B. Kester）などがあげられる。ケスターは、資本主理論の説明に1章（Kester [1917] pp.12-18）をあてている。
- 11) 「著作権を有するMacmilan Companyにより

1938年と1949年に出版されたWilliam A. Patonによる*Essentials of Accounting*にもとづいている」と、本書扉の裏面に記してある。

- 12) スプレイグ、ハットフィールドおよびケスターは、所有と経営の分離した大企業の存在を含めて資本主理論を展開していると考えられる。ケスターは、個人企業、組合企業に加えて会社（corporation）を企業組織形態としてあげている（Kester [1917] pp.21-22）。
- 13) 会計主体論については、所有主（資本主）理論、代理人理論、企業実体理論、企業体理論、資金理論などがある（新井 [1978]、214頁）。なお、阪本安一は、ペイトンの会計主体理論を「資本主の集団としての企業体を取りあげている点において代理人説的企業体説と見られる」（阪本 [1966] 36頁）とし、むしろ資本主理論（代理人理論）に属すると主張する。
- 14) にもかかわらず、上野には、『簿記大綱』などの著書がある。引用は旧漢字体を新漢字体に直している。
- 15) 「炉一見積減価償却」が減価償却引当金になっていないことに留意されたい。
- 16) 資産負債アプローチは、貸借対照表を重視するが、損益計算書の損益計算機能を軽視するものではない。

## 参考文献

- ・ FASB [1976] Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting: Element of Financial Statements and Their Measurement*. (津守常弘監訳 [1997]『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。)
- ・ Hatfield, Henry R. [1909] *Modern Accounting: Its principles and some of its problems*, Meredith Publishing Company. Reprinted 1968 by Yushodo Booksellers Ltd. (松尾憲橋訳 [1971]『ハットフィールド近代会計学』雄松堂。) リプリント版および訳書の原著書は、1916年版による。
- ・ IASB [2018] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.

- Kester, Roy B. [1917] *Accounting Theory and Practice: A First Year Text*, The Ronald Press Company. (沼田嘉穂 [1937]『ケスター貸借対照表論』森山書店。)
- Littleton, Andrew C. [1933] *Accounting Evolution to 1900*, Reprinted 1981 by The University of Alabama Press. (片野一郎訳 [1978]『リトルトン会計発達史 (増補版)』、同文館出版。)
- Paton, William A. [1917] “Theory of Double Entry System”, *The Journal of Accountancy*, January. (Taggart ed [1964]), pp.3-18.
- ——— and Stevenson, Russel Alger [1918] *Principles of Accounting*, The Macmillan Company.
- ——— [1922] *Accounting Theory*, Ronald Press. Reprinted 1973 by Scholars Book Co.
- ——— and Dixon, L. Robert [1958] *Essentials of Accounting*, Maruzen Company Limited.
- ——— [1965] *Corporate Profits: Measurement, Reporting, Distribution, Taxation*, Richard D. Irwin, Inc. (原亨・今福愛志共訳 [1974]『ペイトン会社利潤論—測定、報告、分配、課税—』千倉書房。)
- Previts, Gary John and Merino, Barbara Dabis [1998] *A History of Accountancy in the United States: The Cultural Signification of Accounting*, Ohio State University Press. (大野功一・岡村勝義・新谷典彦・中瀬忠和共訳 [1983]『プレヴィッツ＝メリノ アメリカ会計史—会計の文化的意義に関する史的解釈—』同文館出版。翻訳原書は1979年刊行の初版。)
- Sprague, E. Charles [1907] *Philosophy of Account*, Reprinted 1972 by Scholars Book Co.
- Taggart, Herbert F. edition [1964] *Paton on Accounting: Selected writing of W. A. Paton*, The University of Michigan.
- Williams, Kelly L. and Lawrence, Howard J. [2018] *Willam A. Paton: A Study of His Accounting Thought*, Emerald Publishing.
- 青柳文司 [1963a]「アメリカ会計学の系譜 (その一)」『横浜市立大学論叢』第15巻第3号、52-88頁。
- ——— [1963b]「アメリカ動態論の成立の系譜 (その二)」『横浜市立大学論叢』第15巻第4号、33-72頁。
- ——— [1964]「アメリカ動態論の成立」『會計』第85巻第4号、62-78頁
- 新井清光 [1978]『会計公準論 [増補版]』中央経済社。
- 上野道輔 [1920]「ペイトン、スティヴンスン共著『會計原論』を読む」『経済學研究』(東京帝国大学) 第1巻第1号、235-248頁。
- ——— [1928]「ペイトン教授の損益勘定理論」『経済學論集』(東京帝国大学) 第7巻第1号 (上野道輔 [1935]『簿記理論の研究』(第4版) 有斐閣)、325-386頁。
- ——— [1939]「ペイトン教授『會計原論』」『経済學論集』(東京帝国大学) 第9巻第3号、117-141頁。
- 奥山正剛 [1997]「ペイトンにおける資産の用役性」『沖大経済論叢』第21巻第1号、99-109頁。
- 片岡武夫 [1965]「ペイトンの簿記論」『中部経済界』第4号、1-12頁。
- 加藤盛弘 [1976]「会計主体概念の導入と論理—ペイトン『会計理論』の分析を通して—」『會計』第109巻第5号、43-58頁。
- 工藤栄一郎 [1997]「W. A. Patonの簿記理論」『熊本学園商学論集』第4巻第1号、19-33頁。
- 阪本安一 [1966]『近代会計と企業体理論 (改訂版)』森山書店
- 佐藤孝一 [1954]「会計主体論をめぐる若干の問題点」『企業会計』第10巻第1号、12-22頁。
- 佐藤孝好 [1956a]「企業主体の構想 (その一)—ペイトン教授の所説を中心として—」『會計』第69巻第1号、120-128頁。
- ——— [1956b]「企業主体の構想 (その二)—ペイトン教授の所説を中心として—」『會計』第69巻第2号、109-116頁。
- 白井佐敏 [1975]「会計実体論の展開—ハットフィールドとペイトン—」『會計』第107巻第6号、47-59頁。
- ——— [1976]「企業実体論の生成—ペイトン『会計理論』を中心として—」『経営研究』(大阪市立大学経営学会) 第26巻第5号、1-22頁。
- 竹林代嘉 [1977]「初期ペイトン学説における

- 諸勘定の意義』『会計学研究』(専修大学会計研究所) 第3号、1-9頁。
- ・ ——— [1978]「初期ペイトン理論の計算構造」『専修経営学論集』第24号、147-176頁。
  - ・ 谷江武士 [1977]「ペイトン会計学に関する一考察」『會計』第111巻第3号、83-94頁。
  - ・ 網島誠忠 [1968]「W. A. Patonのエンティティ論の矛盾とその解釈—会計主体論によせて—」『中京商学論叢』第15巻第3号、165-182頁。
  - ・ ——— [1993]「ペイトン損益勘定理論に関する若干の考察 (I)」『中京商学論叢』第40巻第1号、143-153頁。
  - ・ ——— [1994]「ペイトン損益勘定理論に関する若干の考察 (II)」『中京商学論叢』第41巻第3号、23-31頁。
  - ・ 中田 浩 [1924]「ハットフィールド及びペイトンの簿記理論に就いて」『早稲田商學』第1号、279-320頁。
  - ・ 中野常男 [1984]「アメリカ会計学説史研究序説—チャールズ・E・スプレイグの簿記理論について—」『會計』第125巻第3号、100-118頁。
  - ・ ——— [1984]「スプレイグ簿記理論の論理構造—アメリカにおける資本主理論的簿記論の確立—」『會計』第135巻第3号、95-89頁。
  - ・ ——— [1992a]「アメリカにおける資本主理論の展開過程について」『會計』第142巻第2号、12-27頁。
  - ・ ——— [1992b]『会計理論生成史』中央経済社。
  - ・ 中村 謙 [1959]「企業会計の二元的性格と勘定体系」『福岡大学創立25周年記念論文集商学編』、77-104頁。
  - ・ ——— [1966]『『流れるもの』と『流れ方』との二元より成る会計体系』『福岡大学商学論叢』第11巻第2号、65-84頁。
  - ・ 挟間義隆 [1996]『ウィリアム・ペイトン研究—企業実体論と取替原価会計—』白桃書房。
  - ・ 眞野ユリ子 [1978]『損益計算書論—ペイトン学説研究—』森山書店。
  - ・ 宮上一男編 [1979]『ペイトン研究』世界書院。
  - ・ 村田英治 [1992]「ペイトンのエンティティ説」『商学論集』(福島大学経済学会) 第59巻第3号、125-134頁。
  - ・ 山口 孝 [1961]「ハットフィールドの簿記理論について」『商学論叢』(明治大学商学研究所) 第44巻第4号、41-69頁。
  - ・ 山崎佳夫 [1960]「損益計算の構造—ペイトンの所説を中心として—」『富大経済論集』第6巻第2号、197-210頁。
  - ・ 山下壽文 [2023]「簿記から会計への展開—下野直太郎の所説を中心として—」『佐賀大学経済論集』第55巻第3・4号、39-78頁。
  - ・ ——— [2024]「簿記会計をめぐる論点—簿記と会計は区別できるのか—」『九州情報大学研究論集』第27巻、25-38頁。
  - ・ 山本忠恕 [1954]「ペイトンの企業観と企業利益観」『企業会計』第6巻第1号、142-147頁。
  - ・ 若杉 明 [1960]「会計学基礎概念に関する一考察」『商学論集』(福島大学経済学会)、173-220頁。
  - ・ 渡辺康良 [1976]「企業主体論の分析視角—ペイトンの所説を中心として—」『會計』第109巻第1号、181-193頁。
- なお、IASB [2018] の訳出は次による。  
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/japanese/2022/issued-annotated/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting-ja.pdf?bypass=on>