

アメリカ会計史の 時代区分に関する一考察^{*}

久野光朗

目 次

- § 1 序 説
- § 2 国民経済上の歴史的事件を背景にした時代区分
- § 3 文献史的・学説史的時代区分
- § 4 公会計士業務を背景にした時代区分（以下次号）
- § 5 結 語

§ 1 序 説

そもそものはじまりから、アメリカは地上の人々にとって磁石だった。近くからも遠くからも、暑い所からも寒い所からも、山からも野原からも、不毛の沙漠からも肥沃な畑からも、いたるところから人々はアメリカの海岸にひきつけられた。長さ3,000マイル、幅1,500マイルもあるこの磁石は、生きとし生けるあらゆる種類の人々をひきつけた。—— Leo Huberman⁽¹⁾

北米のみならず中南米をもふくめたアメリカの歴史は、すでに西暦紀元前1世紀頃までには成立していたというユカタン半島のマヤをはじめ、西暦500年前後に成立したというペルーのインカ、さらにメキシコのアステックやアリゾナのプエブロという、すくなくとも4つの文化圏からなるインディアン文明にまでさかのぼることができ、一般に理解されているほど新しいものではない。⁽²⁾

しかし、一般に親しまれているアメリカの歴史は、近世以降、いわゆる旧大陸に対する新大陸の発見以後のことである。すなわち、1492年——Pacioliの*Summa*が出版される2年前、コロンブスがスペイン女王の応援を得て3隻の船と120人の水夫を率い

* 原稿受領1970年11月2日

(1) Leo Huberman, *We, The People* (New York, Harper Brothers, 1947). 小林良正・雪山慶正共訳、「アメリカ人民の歴史(上)」(岩波書店, 1954), p.1.

(2) Jean Canu, *Histoire des États-Unis*. 中屋健一訳、「アメリカ史」(白水社, 1952), p.5を参照。

てサン・サルバドル島にたどりついたとき以降である。もっとも、コロンブス自身は、死ぬまで、アメリカが独立した大陸であることを知らなかったようであり、アメリカという名前そのものは、1497年、ポルトガルの命を受けて南アメリカを発見し、アメリカ大陸が独立した存在であることを最初に考えついたフィレンツェの人、アメリゴ・ベスプッチの名にちなんでつけられたとのことである。⁽³⁾

さて、その後の特筆すべき歴史的イベントとしては、まず1607年、ロンドン会社によって105名の人々がバージニアの海岸地方に移住したことであろう。これはアングロサクソンによる最も古い植民地——経済的動機に基づく植民地であるといわれているジェイムズタウンの基礎を築いた。続いて、イギリスのジェイムズ1世が英国国教を強制したことに端を発して、1620年、102名からなる清教徒達 (Pilgrim Fathers) がロンドン商人の援助を得て、バージニアにやってきた。これこそ、かの有名なメイフラワー号によるアメリカ上陸であり、その後合衆国全土に大きな影響をもたらしたニュー・イングランドの指導的精神となったものである。

これ以後、各国の植民地と化したアメリカは、18世紀の中葉になると、フランス領カナダとスペイン領フロリダとの間に、大西洋岸沿いに13の小植民地が建設され、その人口も約百万に達していたといわれる。しかし、それらの植民地は、独立宣言をした1776年から1780年にかけて、革命を遂行し、独自の州憲法を制定し、1783年9月3日、ついにパリ条約によってイギリスからも独立が承認され、ここに13の独立した邦からなる合衆国が形成されるにいたったことは周知のとおりである。

以上、われわれは、アメリカ合衆国の独立にいたるまでの過程を概観してみたのであるが、ここで、われわれの当面の課題であるアメリカ会計史の時代区分に眼を転じてみることにしよう。会計史にかぎらず、すべての歴史について、万人を納得させるだけの普遍妥当性を有する時代区分を行なうことは、非常に困難である。まず主体にかかわる観点の相違、その主体によって規定される目的の相違、さらにその主体と目的とに規定される方法および対象の相違が考えられるからである。⁽⁴⁾

(3) 加茂儀一、「世界文化史Ⅱ」(日本評論社、1955)、p. 464を参照。

(4) かかる方法論に関しては、たとえば下記の文献を参照されたい。

牛尾真造、「経営史の方法論にかんする三つの手紙」、『経営セミナー』、第12・13・14号——なにかんずく第14号に掲載の“第三の手紙——経営史における「時代」区分の問題によせて——”が有益である。

井上忠勝、「アメリカ経営史」(神戸大学経済経営研究所、1961)における序論の第2章、「経営史学の方法」pp. 21-40。

茂木虎雄、「近代会計成立史論」(未来社、1969)、第1章、「会計史の方法論」pp. 98-121。

それにもかかわらず、ここで、われわれがアメリカ会計史の時代区分を通じて歴史的認識を深めようとするのは、その過去に対する認識を通じて現在に対する認識を高め、さらにその現在に対する認識を通じて将来に対する認識をも高めんとする意図に基づいている。したがって、われわれは、イギリスにおける当代一流の歴史家、E.H. Carr が時代区分について述べている含蓄にとんだ次の言葉を銘記しておく必要があるであろう。⁽⁵⁾

…歴史がいろいろの時代に区分されるというのは、事実ではなくて、必要な仮説、あるいは、思想の道具であって、それが光を与える限りにおいて有効なもので、その有効性は解釈の如何によるのです。…(2行半省略——筆者)。同様に、歴史を地域によって区分するのも事実ではなくて、仮説であります。

この Carr の所論に従えば、われわれがなさんとする時代区分は、まさに会計という特定分野とアメリカという特定地域とを前提にした二重の仮説のうえに立っていることになる。しかも、仮説というものは一定の目的ないしは解明を前提としているのであるから、“時代区分はつねに、いっさいの歴史的思考にとって大前提をなすと同時に、結論をも形づくっている”⁽⁶⁾のだといわなければならない。

かかる目的と認識に基づいて、筆者は、次節以降において、まず3人の先覚者達によるアメリカ会計史に関する研究業績を中心にこれを整理し、吟味し、かつ紹介したい。そして、それらの業績をふまえながら、主として会計制度史の観点から筆者自身が試みた時代区分を提示して結びとしたい。ここで、以下において論及する3人の先覚者達の名前と研究業績とを示せば次のとおりであるが、順序は当該研究業績の公表年次に従ったままである。

P.F.Brundage, "Milestones on the Path of Accounting," *The Harvard Business Review*, Vol. 29, No. 4, July 1951, pp. 71-81. "Roadblocks in the Path of Accounting"
⁽⁷⁾
The Harvard Business Review, Vol. 29, No. 5, Sep. 1951, pp. 110-119.

(5) E.H.Carr, *What is History?* (London, Macmillan & Co. Ltd., 1961), pp. 54, 55. 清水幾太郎訳、「歴史とは何か」(岩波書店, 1962), p. 86.

(6) 木村尚三郎, 「歴史の発見」(中央公論社, 1968), p. 24.

(7) 筆者が知るかぎりでも、下記の3つの紹介・批判論文がある。

木村和三郎, 「今世紀におけるアメリカ会計学の確立と発展——アメリカ会計学50年——」, 『国民経済雑誌』, 1952年1月——これはのちに「会計学研究」(有斐閣, 1954)の第1章, 「今世紀におけるアメリカ会計学の確立と発展——アメリカ会計学序説」, pp. 1-22に所収。

江村 稔, 「アメリカ会計学の発展」, 山下勝治・古林喜楽編, 「会計学の発展と課題」(中央経済社, 1960), pp. 151-170に所収。

後藤幸之助, 「アメリカ経済の発展と会計学」, 『会計』, 第92巻・第6号, 1967年12月号, pp. 88-101.

黒沢 清, “米国会計学発展史序説,” 経営学全集第3巻 —— 「米国会計学 (上)」 (東洋経済新報社, 1956), pp. 237-306.

J.D. Edwards, *History of Public Accounting in the United States* (East Lansing, Michigan State University, 1960), pp. XIV+368.⁽⁸⁾

§ 2 国民経済上の歴史的事件を背景にした時代区分

—— P. F. Brundage の所説を中心にして ——

19世紀から20世紀への曲り角を出発点として、以後50年間におよぶ会計発展の歴史を考察した Brundage は、その会計の進路が主として記録 (recording)、分析 (analysis)、および報告 (reporting) という3つに分化し、かつ、それらが相互に交叉しながら発展してきたのだと述べ、そのいずれの進路においても解明 (interpretation) ということが重要な役割を果たしてきたとしている。また、会計発展の進路は、概して経営の発展に導かれたものであると述べながらも、“会計は経営の用具である (accounting is a tool of business)” ということは真実であるが全面的真実ではなく、会計は経営のパートナーでもあるとしている。

かかる観点に基づいて、Brundage は、公認会計士としての自己の業務体験をも織りまぜながら、主として国民経済上の歴史的事件を背景にした時代区分を行なっているのであるが、その道しるべ (milestones) として、彼が提示している6つのメルクマールを中心⁽⁹⁾に、彼の時代区分を要約して示せば次のとおりである。

第1期：今世紀初頭の企業結合とその会計への影響 (1900年～1907年)

第2期：1907年に始まる政府の会計規制 (1907年～1914年)

第3期：第1次世界大戦中の増税にともなう会計の発展と貸借対照表から損益計算書への重

(8) 次の紹介論文がある。加藤盛弘, “アメリカにおける公表会計制度の発展 —— J. エドワーズ「アメリカ公共会計士制度の歴史」——,” 「同志社商学」, 第13巻・第2号, 1961年7月, pp. 199-223. なお、同書の簡単な書評としては、E. B. Wilcox, *The Accounting Review*, July 1961, pp. 526, 527; R. J. Sampson, *The Business History Review* (Harvard University), Summer 1961がある。

(9) Brundage は、数字はかならずしも発展の道しるべにならないと指摘しながらも、興味ある資料として他に次のような統計をも示している。

〈年 度〉	〈公認会計士の会員数〉	〈The Journal of Accountancy の発行部数〉
1901	119	
1907	707	
1918	1,225	
1932	2,183	7,062
1941	5,730	14,815
1950	16,062	54,250

点移動の始まり (1914年～1920年)

第4期：1932年のニューヨーク証券取引所による会計公開基準の採用とその後の証券立法の発展 (1920年～1941年)

第5期：第2次世界大戦中の会計の重視——研究公報、物価統制、原価調査、再評価、および再契約 (1941年～1945年)

第6期：第2次世界大戦後の会計の発展——インフレーションおよび組織的労働者と農民の地位向上 (1945年～1950年)

以下、主として彼の所説に従って、その時代区分を特徴づけている“道しるべ”なるものを中心に考察していく。

第1期：企業結合時代 (1900年～1907年)

この時期の特徴は、アメリカ経済が1890年代初期の不況を乗り越えて再生の途上にあったということ、なかんずく米西戦争(1898年)が企業に強い刺激を与えた結果、急激な経済成長と多くの企業結合 (consolidations and mergers) をもたらしたことであり⁽¹⁰⁾。Brundage は、この時期の特徴を代表する具体的事例として、最初の10億ドル会社——U. S. スティールの設立 (1901年) とイギリス育ちの会計人、Arthur Lowes Dickinson の来米とをあげている。

U. S. スティールに代表される企業結合は、一面において、連結財務諸表会計を通じて関係会社間の営業活動の集約的表示を進歩させたのみならず、他方において、会計部門における諸手続を全面的に改善し、原価会計を精緻化し、かつ部門別会計および製品別会計の発展をもたらした。さらに、同年、Dickinson がロンドンからニューヨークへ

(10) Leo Huberman は、アメリカの1860年における工業生産額は英・仏・独について第4位であったが、1894年には第1位になり、1890年で農産物の価額よりも大きくなっていったとし、下記のような統計資料を示している。なお、彼は、“1880年代までは、敏腕な企業家たちはたがいに競争したが、1880年代以後には、彼らはたがいに団結したのだ”と述べて、この間の事情を説明している。小林・雪山、前掲訳書(下)、pp. 52, 53, 66を参照。

合衆国における工業の発達
(手工業経営や隣接経営をはじめすべての工場をふくむ)

単位 1,000

年次	経営の数	賃金労働者	生産物価額 (ドル)	投下資本額 (ドル)
1859	140	1,311	1,886,000	1,009,000
1869	252	2,054	3,386,000	2,118,000
1879	254	2,733	5,370,000	2,790,000
1889	355	4,252	9,372,000
1899	512	5,306	13,014,000	9,835,000

やってきたことは、その後彼がアメリカにおける偉大な会計指導者の1人になったことを思い起こせば、その歴史的意義は十分に理解できるであろう。

しかし、この時期を通じて一般に普及していた会計観は、貸借対照表重点主義の会計観であり、たとえば、1904年、セント・ルイスで開催された国際会計人会議の議長をつとめた Dickinson の同会議への提出論文——“会社の利益 (The Profits of a Corporation)” が如実に物語っているとおり、利益は2時点間の貸借対照表の資本有高の比較によって計算されていたと考えられる。すなわち、棚卸を前提とした財産法による損益計算が主流をなしていたと考えられる。そして、Brundage は、かかる会計観が旧来の単式簿記に由来するものであることを指摘している。

第2期：政府の会計規制時代（1907年～1914年）

Brundage によれば、1901年のマッキンレイ大統領の死後、その跡をついだ T. ルーズベルト大統領は、1890年に制定された シャーマン・トラスト反対法を運用して、反トラスト・反独占の運動を展開した⁽¹¹⁾という。なかんずく、1906年における州際商業委員会のヘップバーン修正 (Hepburn amendment) は、政府の規制に刺激を与えたものであり、これを Brundage は会計発展の第2の道しるべとしている。すなわち、この修正によって、1907年から州際商業委員会の権力が強化され、同委員会に対して鉄道会社の報告書を標準化する権限が与えられた。また、かかる政府機関による会計に対する規制は、さらに1914年、連邦取引委員会の設立およびクレイトン法の制定によって、いっそう押し進められていったという。

さて、この期間における具体的な会計問題としては、上述した州際商業委員会による鉄道業の統一会計と関連して、料金決定にかかわる減価償却の問題が初めて正式に論じられるようになったことだ⁽¹²⁾という。この問題は、その後数十年にわたって論争の種となったけれども、その焦点は、第1に、使用財産の消費が減価償却準備金を通じて每期測定されるべきか、それとも廃棄に基づいて初めて測定されるべきかということであり、

(11) しかし、Leo Huberman によれば、シャーマン・トラスト反対法そのものは、“大規模な企業結合がつけられるのを止めなかった”といい、“…いくつかの一番大きい会社は、この法律が制定された直後、つまり1897年から1904年までの間につくられたのだ”としている。同上訳書(下)、p.74を参照。

(12) アメリカにおける減価償却論の拍頭は、もう少し早く、すなわち19世紀の後半だとする見解もある。たとえば、A.C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900* (New York, American Institute Publishing Co., Inc., 1933), pp.223-241; 片野一郎訳、「リトルトン会計発達史」(同文館、1952), pp.327-349; 木村和太郎、「新版減価償却論」(森山書店、1965), pp.11-41を参照。

なお、この鉄道業の減価償却問題に関しては、G.O. May, *Financial Accounting* (New York, The Macmillan Company, 1943), pp.118-171で詳説されている。

第2に、準備金の計算は取得原価によるべきか、それとも見積取替原価によるべきかということであったという。

なお、Brundageは、この期間中、とくに1908年から1909年にかけて、R. H. Montgomery, *Dicksee's Auditing*; W. M. Cole, *Accounts — Their Construction and Interpretation*; C. F. Sprague, *The Philosophy of Accounts*; および H. R. Hatfield, *Modern Accounting* などの権威ある会計文献が続出したことをも指摘している。

第3期：第1次世界大戦の時代（1914年～1920年）

第3の道しるべは、第1次世界大戦の勃発であるという。それは企業の経営活動と拡張に新局面をもたらした。すなわち、憲法第16次修正が1913年に発効し、所得税に関しては、従来の各州への割り当てをやめて、連邦議会に所得への課税権を付与した結果、大幅な増税が行なわれた。具体的には1917年の戦時超過利益税（war excess profits tax）と1919年の戦時利益税（war profits tax）とが議会を通過し、これらが企業会計に非常に大きな影響を与えることになった。さらに、上記の所得への課税とあいまって、多くの原価加算戦時契約（cost-plus war contracts）が会計上の記録や報告書に対する拡大と改善を促すにいたったのである。

かかる社会経済的背景のもとに、この期間の企業会計においては、課税利益の計算を中心に利益重点主義の新動向が見られ、貸借対照表重点主義の会計観から損益計算書重点主義の会計観への移行が始まってきたことを特筆しなければならない⁽¹³⁾。たとえば、1918年に制定された歳入法およびその関連法規は、純利益が各納税者の会計期間に基づいて、かつ各納税者の記帳において正確に採用されている会計方法に従って算定されなければならないことを規定するにいたったのであり、これと関連して、所得算定上、実現（realization）の問題が重要であると考えられるにいたったという。

第4期：第1次世界大戦後から第2次世界大戦前までの時代（1920年～1941年）

第1次世界大戦後の企業経営は、1920年の不況によって一時阻害されはしたが、その不況も幸い極めて短期間であったため、1929年に始まる大恐慌にいたるまで、比較的安

(13) S. Gilman も、利益重点主義の新動向をもたらした積極的要因として、株式会社組織形態の生成および大規模工業の発展——現代原価会計の発展とともに、所得への課税ということをおいているが、“所得への課税は、おそらく、会計実務に影響を及ぼしたあらゆる要因のなかで最も強力なものであろう”と述べ、“さらにまた、課税が財産価値（property values）よりも所得（income）に基礎をおいていたので、収益（earnings）、原価（costs）、経費（expenses）、損失（losses）などの適切な算定に一層の注意を払わなければならなくなったのも極めて当然であった”と指摘している。Accounting Concepts of Profit (New York, The Ronald Press Company, 1939), p.31; 久野光朗訳、「ギルマン会計学（上）」（同文館、1965）、pp. 38, 39を参照。

定した成長をとげることができたという⁽¹⁴⁾。しかし、国債を減じようとする政府の政策に基づき、前期に引き続く高率課税のため、多くの企業では外部金融 (public financing) に依存せざるを得ず、ために有価証券の発行が異常な増大を見せた。ニューヨーク証券取引所に上場された株式数は1921年1月1日から1928年12月31日までの間に45%増加し、普通株に関しては同じ期間中に55%増加したという。ところが、この株式への投資および投機が盛んになりすぎ、それがやがて1929年の秋に始まる大恐慌へと進んだことは周知のとおりである。

この厳しい経験を通じて、指導的立場にあった会計人達は、会社の財務報告に関して全面的な改善を施すことを考えるにいたり、損益計算書重視の会計観が明確に打ち出されるようになった。その具体的証拠として、Brundageは、アメリカ会計士協会の証券取引所協同特別委員会がニューヨーク証券取引所株式上場委員会との間で交わした1932年9月22日付の書簡をあげ、これこそが会計発展上の第4の道しるべであると述べている。

かくして導入された会計の公開基準と収益性表示を強調する会計観は、さらに1933年の証券法 (Securities Act) および1934年の証券取引所法 (Securities and Exchange Act) の制定によって、証券取引委員会を中心に促進されていったのである。この政府統制ならびにその具体的な会計規制の背後にある経済政策上のドクトリンが、1933年に新たに選出されたF.D. ルーズベルト大統領によるニュー・ディールの一環として形成されたことはいうまでもない。しかし、Brundageによれば、F.D. ルーズベルトは、企業の自由化によって自由企業制度の要件を保持し、破壊的な革命を防いだのだといわれている⁽¹⁶⁾。

この期間における具体的な会計問題としては、上述した各種の動向を反映し、まず損

(14) Leo Huberman は、当時の事情を次のように述べている。“戦争が終結してみると、ヨーロッパ諸国は弱くなり、合衆国は強くなっていた。アメリカは資本主義世界で最大の金融上ならびに政治上の強国になっていた。アメリカは債務国から債権国に変じていた。アメリカはかつては債務国だったが、いまは債権国だった。アメリカの過剰資本は、国の新旧をとわず地球上のあらゆる隅々で、投資の機会を見つけ出した。”小林・雪山、前掲訳書 (下)、p. 120。

(15) この書簡は、The American Institute of Accountants, *Audits of Corporate Accounts* (New York, The Institute, 1934) に収録されているが、上述した特別委員会の議長をつとめた G.O. May の著作——*Twenty-Five Years of Accounting Responsibility* (New York, American Institute Publishing Company, 1936), Chap. XI および *Financial Accounting* (New York, The Macmillan Company, 1943), Appendix to Chap. IV にも収録されている。

(16) この点、Leo Huberman は次のように考察している。“ニュー・ディールは、アメリカ人を教育する重要な舞台だった。それは観念上の革命だった。”小林・雪山、前掲訳書 (下)、p. 262。

なお、同書の pp. 151, 187, 188 をも参照。

益計算書の最終“純利益”（final “net income”）に関連して、異常損益項目の取り扱いにつき、それらを剰余金調整項目とすべきか否か、換言すれば、当期業績主義によるべきか包括主義によるべきかということが論議されたという。すなわち、当初、アメリカ会計士協会が前者の立場を主張し、アメリカ会計学会および証券取引委員会が後者の立場を主張したことは周知のとおりである⁽¹⁷⁾。これはたんに損益計算書の表示形式の問題であるばかりでなく、利益概念そのものにかかわる重要な問題であると考えられる。

さらに、深刻な不況を通じて、各企業は激しい競争にうちかつため、原価の低減や不採算事項の除去に関連して、熱心な合理化を進め、管理会計領域での著しい進歩発展をもたらした。また、機械化会計（machine accounting）の展開を通じて会計機の製造自体を一つの有力な産業にまで拡大させるにいたったという。さらにまた、大学で会計学を修めた卒業生達が従来の金融・投資関係機関から会計・生産・販売の各部門へ進出してきたことも、この期間の特徴であると Brundage は指摘している。

第5期：第2次世界大戦の時代（1941年～1945年）

1930年代初期の不況から次第に脱出した企業は、1937年に一時的な不況はあったけれども、1938年から1939年の間に完全な立ち直りをみせ、第2次世界大戦の勃発に続く重大事態に対処できる体質を備えていたという。Brundageによれば、この第2次世界大戦への参戦が第5の道しるべである。そして、会計がその戦時体制の難局に対応できたのは、すでに開戦前の第4期において、数多くの先進的会計人達はその土台づくりをしていたからであるという。

Brundageは、アメリカ会計士協会が、1939年に T.H. Sanders を部長とする研究部門ならびに会計手続委員会を樹立し、同年9月以降、多くの「会計研究公報（Accounting Research Bulletin）」を公表し、⁽¹⁸⁾ それを通じて社会的目的に立った企業会計基準を明確にしたことを第1にとりあげ、次いで、いわゆる S-H-M 会計原則（1938年）、アメリカ会計学会の会計原則試案（1936年）、および A.C. Littleton and W.A. Paton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*（1940年）の貢献をあげている。ま

(17) しかし、1940年代以降、当期業績主義と包括主義との妥協ともいえるべき“損益および剰余金結合計算書（combined statement of income and surplus）”が普及しはじめ、証券取引委員会も、1950年、かかる様式を承認するようになった。

(18) 会計手続委員会は、その後第51号まで公表したけれども、1962年以降、現在の会計原則審議会（Accounting Principles Board — APB）に改組された。

た、このように多くの重要な業績が公にされ、かつ、それらがその後の会計原則の論議に刺激を与えたことは、ある意味で、1908・9年の時代と似ていることをも指摘している。

さて、この第5期という戦時体制下においては、緊急な会計問題として、会計規制をふくむ多くの統制が課されたことに注目しなければならない。まず第1に、物価統制 (price fixing) の基礎として会計が広範に利用されたことをあげなければならない。また、超過利益に対する高率課税を通じて、原価調査 (cost inspection)、再評価 (repricing)、および再契約 (renegotiation) ということが重要な会計手段となるにいたり、棚卸資産に関する後入先出法 (lifo)、戦時緊急設備資産に関する加速償却 (accelerated amortization) などが税務対策として現われるにいたったという。さらにまた、指導的立ち場にあった多くの会計人が、軍務に服したり、緊急事態に対処して設立された各種政府機関において責任のある仕事に従事したことも付言しなければならないであろう。

第6期：第2次世界大戦後の時代 (1945年～1950年)

戦後においても危惧された景気の後退はなく、企業経営は全般的に繁栄をみたのであるが、賃金の急激な高騰が物価に大きな影響を与え、それに基づくインフレーションがこの時代の重大な問題になったという。また、それと関連して、企業においては、社会保険および年金に関して各種の労働契約が結ばれ、それを通じて具現してきた問題も前者と同様に重大な意義を持つにいたったという。さらにまた、農業政策全般が、いわゆる“平衡価格 (parity price)”で計算した貸付金の支払いや農民の地位向上ということとあいまって、インフレーションを助長させることになったという。

しかし、Brundage は、なかんずく企業と労働組合間における協定を重視し、この時代の道しるべとして、1949年秋の鉄鋼労使協議会 (Presidential Steel Board) の報告書を取りあげている。それは主要な鉄鋼会社とアメリカ鉄鋼労連との間でなされた年金協定 (pension agreements) の基準に利用されたものであるが、社会保険および年金は、設備や機械に対する減価や保険と同様に人間“機械” (human “machine”) に対する減価を考慮するうえで、正常な営業費の一部と見なされなければならないことを述べており、また、政府がその面倒をみないかぎり、各企業が負担しなければならないことをも主張している。

企業におけるかかる負担がいかほど巨大であるかについて、Brundage は U.S. スティ

ールの例をあげている。同社では、1949年12月31日現在で過去の従業員の提供サービスに基づく将来の年金支払義務の保険統計的計算額が6億7千7百万ドルに達したという。これに対して、同日現在すでに信託されていた基金は1億3百万ドルにすぎず、また、同社の社外普通株式2,600万株の時価が6億9千2百万ドルであったことを考え合わせれば、企業や政府のみならず、会計にとっても、労働者の地位がいかに大きなウェイトを占めるかがわかるであろう。

以上、今世紀に入ってから50年間にわたるアメリカ会計史を、Brundageに従って、国民経済的事件に焦点を合わせながら概観してきたのであるが、彼は、さらに1951年の時点で将来の展望を試み、その後の会計の進路に横たわる障害 (roadblocks) として、次の5つの事項を指摘している。

1. 貨幣的障害 (monetary obstacle)
2. 課税の影響 (effects of taxation)
3. 財務諸表に対する誤解 (misconceptions of financial statements)
4. 政府の会計規制に基づく諸困難 (difficulties from regulated accounting)
5. 会計上の保守主義 (conservatism in accounting)

ここで上記の障害について詳論することができないのは残念であるが、1970年代を迎えた今日、彼が指摘している障害のすべてが、なんらかのかたちで伝統的な企業会計に対して脅威を与えていることは明確に実証されたといっていゝであろう。なかんずく、彼が第1に指摘した貨幣的障害は、周知のとおり、慢性的インフレーションにともなう企業会計制度の存立的基盤にかかわる重大問題である。しかし、彼自身は、会計の将来は極めて明るく、上記の幾多の障害も、やがて克服されるであろうと確信していた旨を付言しておく。

§ 3 文献史的・学説史的時代区分

—— 黒沢清の所説を中心にして ——

アメリカ会計学の歴史的発展を概観するにあたって、黒沢は、Emil Studt, *Die privatwirtschaftliche Erfolgsrechnung in den Vereinigten Staaten von Amerika* (1935)

をも参照しながら、文献史的かつ学説史的観点から、いちおう次の4つの時代区分ができるとしている (p. 239)⁽¹⁹⁾。

第1期：イギリス会計学がアメリカに移植されてから、2・3の先駆的なアメリカ会計学者によって、アメリカ会計学の基礎が築かれはじめた時代（～1913・4年）

第2期：伝統的会計学の一層の発展とその批判のあらわれたところのアメリカ会計学の新しい展開を意味する時代（1913・4年～1923・4年）

第3期：管理会計論——予算統制、標準原価による原価管理、経営分析による財務管理等の新しい研究領域が開拓された時代（1923・4年～1933・4年）

第4期：会計原則の樹立の問題を中心として、会計の社会的責任の観念を強調する会計思想が普及し、アメリカ会計学の発展に新時期を画するにいたった時代（1933・4年～）

黒沢は、上記の第1期から第4期までを通じて、まずアメリカ会計学の特徴が実践的性格の濃厚である点を指摘し、なかんずく公認会計士による監査制度との密接な関係を認識する必要があるとしている。かくして、アメリカ会計学は「会計士会計学」にほかならないといってもあながち誇張ではないであろうと述べている (pp. 240, 241)。しかし、第3期において発展した管理会計論——経営者会計学は、その当初においては、旧来の会計士会計学に対するアンチ・テーゼとして現われたのであるが、その後、両者の並存時代が始まるのであるから、アメリカ会計学は会計士会計学と経営者会計学との2つの要素から成り立っているといわねばならない。

さて、かかる視点に立って、黒沢は、文献史的かつ学説史的考察を進めるのであるが、残念ながら、その考察範囲は実質上第2期までの会計士会計学に限定されており、その後今日まで、第3期以降に関する考察は公表されていない。したがって、本稿でも、主として第2期までを扱い、第3期と第4期に関しては、ごく簡単に論及するにとどめざるをえない。以下、彼の時代区分に従って考察していくが、その前に、彼が掲げている年代記的文献目録——簿記原理、原価計算、監査等に関するものを除いた一般会計学関係の文献で、今世紀初頭から1929年までのうち主要なものだけを示せば次のと

(19) すでに筆者が序説で指摘したとおり、時代区分は必要な仮説もしくは前提であるとしても、上記の黒沢の時代区分には若干の疑問をとまなう。すなわち、以後の考察を進めていく過程で、次のように述べ、あまりにも時代区分を自由に拡大しすぎているからである (pp. 274, 275)。“ただし第2期と第3期とは明確に、年代記的な区分をすることは不可能であって、財務会計の領域では、ケスター、ペートン等の会計学に関する労作の出現した時期から、キャンニングによる会計学批判の出現の時期までを第2期にふくめるとともに、管理会計の領域ではマッキンシーの予算統制のあらわれた第2期に属する時期から第4期の時代までをふくめなければならない。2期とか3期とは便宜の呼称で、年代記的には当然前後重複していることをまぬがれない。”

(20)
おりである。

1908年

- Bentley, Harry Clark. *Corporate Finance and Accounting*.
 Cole, William Morse, *Accounts; Their Construction and Interpretation*.
 Sprague, Charles Ezra. *The Philosophy of Accounts*.

1909年

- Hatfield, Henry Rand, *Modern Accounting; Its Principles and Some of Its Problems*.

1914年

- Dickinson, Arthur Lowes, *Accounting Practice and Procedure*.
 Esquerré, Paul Joseph, *The Applied Theory of Accounts*.

1916年

- Bennett, Robert Joseph, *Corporation Accounting*.
 Gilman, Stephen, *Principles of Accounting*.
 Paton, William Andrew, and Stevenson, Russel Alger. *Principles of Accounting*.

1917年

- Kester, Roy Bernard, *Accounting Theory and Practice*, Vol. 1 — Vol. 2 (1918), Vol. 3 (1921).

(20) 参考までに、H. C. Bentley and R. S. Leonard, *Bibliography of Works on Accounting by American Authors* (Boston, H. C. Bentley), Vol. I (1934), p. 6; Vol. II (1935), p. 5 によって、1796年から1934年までに出版された主要文献——25頁以上の単行本および小冊子の数を示せば次のとおりである。なお、ちなみに1796年に出版されたアメリカ人による最初のまとまった簿記文献は、William Mitchell (1763~1854), *A New and Complete System of Book-keeping by an Improved Method of Double Entry; Adapted to Retail, Domestic and Foreign Trade ... the Whole Comprised in Three Sets of Books ... to Which Is Added a Table of the Duties Payable on Goods, Wares, and Merchandise, Imported into the United States of America; the Whole in Dollars and Cents* (Phil., Bioren & Madan, 1796), pp. 454, 21½ cm である。

<1791~1850>	<1851~1900>	<1901~1934>
1791~1800..... 2	1851~1860..... 26	1901~1910.....158
1801~1810..... 2	1861~1870..... 20	1911~1920.....237
1811~1820..... 9	1871~1880..... 59	1921~1930.....391
1821~1830..... 8	1881~1890.....106	1931~1934..... 88
1831~1840.....23	1891~1900.....113	
1841~1850.....24	324	874
<u>68</u>		

<1901~1934の年次別>

1901..... 8	1908.....20	1915.....25	1922.....49	1929.....39
1902.....12	1909.....22	1916.....25	1923.....51	1930.....39
1903.....12	1910.....24	1917.....33	1924.....52	1931.....19
1904.....12	1911.....16	1918.....27	1925.....36	1932.....22
1905.....20	1912.....21	1919.....11	1926.....38	1933.....23
1906.....13	1913.....30	1920.....20	1927.....30	1934.....24
1907.....15	1914.....29	1921.....32	1928.....25	

1922年

Paton, William Andrew, *Accounting Theory*.

1923年

Finney, Harry Anson, *Principles of Accounting*, Vol. 1. • Vol. 2.

1924年

Couchman, Charles Bennington, *The Balance-Sheet; Its Preparation, Content, and Interpretation*.Paton, William Andrew, *Accounting*.

1925年

Scott, DR, *Theory of Accounts*, Vol. 1 — *The Cultural Significance of Accounts*, Vol. 2 (1931).

1927年

Hatfield, Henry Rand, *Accounting; Its Principles and Problems*.

1929年

Canning, John Bennett, *The Economics of Accountancy*.Walker, Ross Graham, and Coffman, Paul Brown, *Problems in Accounting Principles*.**第1期：財務会計論——会計士会計学の基礎構築の時代（～1913・4年）**

簿記技術論の段階から、はじめて貸借対照表論としての会計学の萌芽が発生したこの時代を代表する文献として、黒沢は、H. R. Hatfield の主著、*Modern Accounting* をあげている。それに先だつものとして、前に掲げた W. M. Cole および C. E. Sprague の著書にも注目しているが、前者は中心問題の把握に欠けており、また後者は複式簿記原理の解釈という程度を越えていないという (p. 246)。

Hatfield は、周知のとおり、英・独の会計学文献を参照し、⁽²¹⁾ 当時の企業および会計士が無批判に踏襲していたイギリスの会計実務に対して、鋭い批判を行ない、会計学の目的と主題とを体系的かつ統一的に叙述した点で、その貢献が認められている。かくして、黒沢は、Hatfield の場合、(1) 資産およびその評価の原則、(2) 減価償却論、(3) 資本持分と負債に関する諸問題、(4) 利益論、(5) 剰余金論、(6) 損益計算論、(7) 原価会計論などの問題が論じられており、アメリカ会計学は彼の構築したフレーム・ワークのな

(21) 下記の諸文献がある。

L. R. Dicksee, *Auditing* (1905).F. W. Pixley, *Auditors; Their Duties and Responsibilities* (1906).J. F. Schär, *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung* (1890).F. Hügli, *Buchhaltungsstudien* (1900).H. W. Simon, *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften* (1899).H. Rehm, *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften* (1903).

かで発展をとげてきたということもできると述べ (pp. 247, 248), それらの問題を重点的に検討したうえで, Hatfield 会計学の特徴を次のごとく要約している (p. 273)。

- (1) 会計学の統一的概念構造として資本主理論を立てたこと。
- (2) 資産評価論の基礎として主観主義の見地をとり入れたこと。
- (3) 貸借対照表重点主義の会計理論すなわち静態論の見地をとったこと。
- (4) 会計学の基礎的前提として, ゴウイング・コンサーンの公準を立てたこと。

まず第1に, Hatfield が資本主理論 (proprietorship theory) を形成したという点については, 彼が F. Hügli および J. F. Schär にならって, 資産を積極財産 (aktive Vermögen = positive goods), 負債を消極財産 (passive Vermögen = negative goods) と名づけ, 資産 (assets) - 負債 (liabilities) = 資本主持分 (proprietorship) という物的二勘定学説 (Zwei-Kontentheorie) をアメリカで最初に主張したという事実⁽²²⁾にこれを求めることができるであろう。この資本主主体説に基づく彼の勘定理論は, のちに S. Gilman の資産 = 負債という勘定理論や W. A. Paton の資産 = 持分 (equity) といった企業主体説に基づく勘定理論によって超克されるのであるが, 相当長期間にわたってアメリカの会計学および会計実践に影響を与えてきたことを特筆しておく必要があるであろう。

第2に, 主観主義に基づく資産評価論であるが, Hatfield は, 棚卸資産は現在価値 (current value) により, 固定資産は使用価値 (use value) によって評価すべきだという主張をしており, ここにもドイツの H. W. Simon, H. Rehm らの使用価値説 (Gebrauchswerttheorie) を中心にした主観主義の影響を受けていることが推察される。かくして, 黒沢は, “ハットフィールドをもってアメリカ会計学の創始者として解することが許されるとすれば, アメリカ会計学は, 客観主義の時代を持つことなしに主観主義の段階からその第一歩を歩みはじめたものといいうるであろう” と述べている (p. 247)。

第3に, Hatfield の学説が静態論であったということであるが, 彼は貸借対照表評価論を主題としていたこと, なかんずく使用価値説による減価償却の解釈に関連して,

(22) S. Gilman の勘定理論については *Principles of Accounting* (Chicago, LaSalle Extension University, 1916), p. 27 を, また W. A. Paton の勘定理論については *Principles of Accounting* (Ann Arbor, George Wahr, 1917), pp. 113-183; “Theory of the Double-Entry System,” *The Journal of Accountancy*, January 1917, pp. 9-26 を参照。

動態論の基礎をなす期間的費用配分説が十分に展開されておらず、価値低減説が同居していたことを指摘できる。そして、このことは彼の学説が貸借対照表重点主義のそれであったことを物語っている。

最後に、彼の学説は、静態論であるにもかかわらず、すでに資産評価に対するゴウイング・コンサーンの前提を主張していたことに注目しなければならない。すなわち、“…棚卸評価の基準は、‘ゴウイング・コンサーン’としての所有者に対する当該資産の現在価値であるという一般原則が採用されなければならない”という彼自身の説明がなよりの証拠である。⁽²³⁾

第2期：伝統的会計士会計学の完成とそれに対する批判の時代

(1913・4年～1923・4年)

Hatfield を頂点とする 貸借対照表評価論を中心にした伝統的会計士会計学は、この第2期において、Hatfield 自身はもちろんのこと、R.B. Kester および H.A. Finney らによって、いちおうの定型化をみるにいたった。すなわち、黒沢によれば、Kester は、それまでの会計学の通説を集成し、Finney は、さらにそれを承継したのだという (p. 276)。しかし、両者とも、たんに伝統的会計士会計学の解説者たるにとどまり、画期的な進展に寄与するところはなかったようである。

ところで、黒沢は、E. Studt の主張を参考にしながら、棚卸資産評価に焦点を合わせて、その評価基準を原価主義、低下主義、および時価主義の3つに分類し、当時の代表的学者を次のように列挙している (p. 278)。⁽²⁴⁾

純粹の原価主義：

Esquerré, Dickinson.

慎重な原価主義としての低価主義：

動態論的修正：

Couchman.

静態論的修正：

Bliss, Kester, Canning, Montgomery.

時価主義：

Paton, Hatfield, Clark, Scott.

(23) H.R. Hatfield, *op. cit.*, p. 81.

(24) かかる低価主義をめぐる学説については、S. Gilman, *Accounting Concepts of Profit*, Chap. 26, pp. 429-462; 前掲拙訳書(中), pp. 521-560 に詳しい。

上に見るとおり、伝統的会計士会計学の創始者たる Hatfield も棚卸資産評価に関するかぎりでは時価主義に近い立場をとっていたのであるが、ここでは黒沢に従って、当時の伝統的会計士会計学の批判者として特異な存在であった Paton および Scott の学説——時価主義を簡単に紹介してみよう。

周知のとおり、Paton の評価学説の発展過程は、(時価主義) → (時価主義+原価主義の一部許容) → (原価主義) → (原価主義+時価主義) という屈折をたどっているけれども、ここでは Stevenson との共著になる本 (1916 年) を前提としてその特徴を伺ってみることにする。Paton は、利益の決定に関連して、財産評価における増価 (appreciation) と減価 (depreciation) の影響を次のように述べている。⁽²⁵⁾

もし純収益がもっと広義において一定期間のエクイティの純増加 (新資本の投下および資本払い戻しをのぞく) として定義されるならば、純収益はすべての価値変動が考慮された場合にはじめて計算し得ることは明らかである。この純収益の概念に従えば、固定資産の減価発生額は——特定の財貨および用役の費消に基づく損費と同様に——一定期間に対する経費総額の一部を構成するものである。同様に、一定期間における耐久的設備財その他の資産のすべての増価額は——生産物の販売から生ずる収益と同じく——収益総額の一部である。これらすべての資産価値に生ずる諸変動が確認されないかぎり、エクイティの新しい状態は決定し得ないのである。

次に、Scott の評価学説は、黒沢によれば、市場の客観的評価と、企業における会計的評価とを有機的に統一する有機的時価主義であるとされているが、その立論の基礎をなす認識は次の 3 点に要約されている (p. 298)。

- (1) 企業経営の客観性の増加の傾向。現代の企業は、往時に比べてますます現実的基礎の上に立つようになり、企業家の主観的判断に依存する程度が低下するにいたり、企業に対する市場統制の重要性が増大したこと。
- (2) 会計および統計の進歩が、企業経営におけるこのような変化をひき起した重要な原因であること。
- (3) 企業経営の客観性の増大は、市場のうちに権威ある評価の媒介者を求めることを余儀なくしたこと。したがって会計的評価は市場を基準としなければならないこと。

第 3 期：管理会計論——経営者会計学の抬頭と発展の時代 (1923・4 年～1933・4 年)

この第 3 期という時代区分が、黒沢によれば、便宜的なものであることについては、

(25) Paton and Stevenson, *op. cit.*, pp. 238, 239.

すでに指摘した。すなわち、黒沢の場合、管理会計論は、従来の会計士会計学に対するアンチ・テーゼとしてあらわれたとするのであるが、その抬頭をいちおう J. O. McKinsey, *Budgetary Control* (1922) をもってとらえ、その後の予算統制や標準原価による原価管理、経営分析による財務管理などの発展は第4期にまたがるものだとしている。したがって、筆者は、この第3期の時代区分に疑問があることを再度指摘しておきたい。

第4期：会計原則の統一運動と費用動態論確立の時代 (1933・4年～)

アメリカ会計学は会計士会計学だといわれるが、アメリカの会計士は、第1期から第3期にいたる長い間、いわゆる貸借対照表監査 (balance sheet audit)⁽²⁶⁾ に従事してきた。しかし、1929年に始まる深刻な不況が投資大衆に対する保護の必要性を痛感させ、ここに信用目的のための自由監査から投資目的のための法定監査へという大きな質的転換が生じた。黒沢は、そのメルクマールとして、1933年、ニューヨーク証券取引所が上場会社に対して、独立公認会計士による監査ずみの財務諸表要求の声明書を公表したことをとりあげている (p. 243)。

黒沢は、かかる動向を通じて、アメリカ会計学の第4期を特徴づけるものが、その後の会計原則統一運動であり、また、それを通じて費用動態論が確立したことであるといひ、さらに、“アメリカ会計学における動態論の役割は、従来の会計士会計学と経営者会計学との総合をなしとげることにはほかならなかった”と述べている (p. 244)。

以上、黒沢に従って、アメリカ会計学の発展過程を概観してきたのであるが、ここで M. S. M. E. Heakal⁽²⁷⁾ の所論をも参考にしながら、もう少し最近までの発展過程を追跡し、前者の欠を補なってみたい。Heakal は、1900年以後の会計思想の主流に関する進化の過程を文献史的・学説史的に考察し、それを次の3つの学派に分類している。

1. 貸借対照表学派 (the balance sheet school)
2. 損益計算学派 (the income school)
3. 価値学派 (the value school)

貸借対照表学派は、会計の中心目的を事業の財政状態の決定ということに求めるのに

(26) S. Gilman, *op. cit.*, pp. 31-37; 前掲拙訳書 (上), pp. 39-46 に詳しい。

(27) Mohamed Sabry Mohamed Ei-tayib Heakal, *A Classification of the Schools of Accounting Thought*, an unpublished Ph. D. Thesis, University of Illinois, 1968, pp. viii + 189.

対して、そのアンチ・テーゼとして進化した損益計算学派は、会計職能の中心目的を利益決定ということに求め、そこでは企業が一連の財政状態としてよりも連続する事業活動の流れとして理解される。さらに、第3の価値学派は、会計の中心目的を企業にかかわる経済的利益 (economic income) の測定ということに求め、そこでは企業が貸借対照表に反映される優れた均衡状態 (preferred state of equilibrium) を持った経済組織と見なされる。

ここに“優れた均衡状態”と称されているのは、最大利益の産出を約束する資産と持分の構成のことを意味している。このことは、企業利益が営業活動 (operating activity) のみでなく保有活動 (holding activity) をも考慮して決定されなければならないことを意図しているが、とくに物価変動を考慮した場合、それは大きな意義を有すると思われる。なお、Heakal によれば、かかる学派の抬頭は、たとえ未熟ではあるにせよ、すでに1930年代においても見られるという。

以下、Heakal に従って、各学派の代表的文献を示せば次のとおりである。⁽²⁸⁾

〈貸借対照表学派〉

- Montgomery, *Dicksee's Auditing* (1905).
- Sprague, *The Philosophy of Accounts* (1907).
- Hatfield, *Modern Accounting* (1909).
- Dickinson, *Accounting Practice and Procedures* (1914).
- Cole, *Accounts — Construction and Interpretations* (1908).
- Kester, *Accounting Theory and Practice* (1917).
- Esquerré, *The Applied Theory of Accounts* (1914).
- Montgomery, *Auditing Theory and Practice* (1912).
- Nicholson, *Factory Organization and Costs* (1909).

〈損益計算学派〉

- Stephen Gilman, *Accounting Concepts of Profit* (1939).
- Paton and Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (1940).
- A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory* (1953).
- A. A. A., “A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements,” (1936).
- A. A. A., “Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements,” (1941).

(28) *ibid.*, pp. 33, 61, 62, 108, 109, 110.

A. A. A., "Supplementary Statement No. 6 — Inventory Pricing and Changes in Price Levels," (1953).

A. A. A., "Supplementary Statement No. 2 — Price Level Changes and Financial Statements," (1951).

A. A. A., "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements," (1948).

A. A. A., "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements," (1957).

A Study Group at the University of Illinois, *A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles* (1964).

〈価値学派——未成熟の段階のもの〉

Henry W Sweeney, "Income," *The Accounting Review*, December 1933.

Fritz Schmidt, "Is Appreciation Profits?" *The Accounting Review*, December 1931, pp. 289-293.

Fritz Schmidt, "The Basis of Depreciation Charges," *Harvard Business Review*, April 1930, pp. 257-264.

Fritz Schmidt, "The Importance of Replacement Value," *The Accounting Review*, September 1930.

William B. Castenholz, "The Accountant and Changing Monetary Values," *The Accounting Review*, December 1931, pp. 282-288.

William B. Castenholz, *A Solution to the Appreciation Problem* (1931).

William Blackie, "What is Accounting: Accounting for Now?" *N. A. C. A. Conference Proceedings*, 1948, pp. 26-54.

Willard J. Graham, "The Effect of Changing Price Levels upon the Determination, Reporting, and Interpretation of Income," *The Accounting Review*, January 1949, pp. 15-26.

Sidney Alexander, *Income Measurement in a Dynamic Economy*, Five Monographs on Business Income by the Study Group on Business Income (1950).

〈価値学派——成熟段階のもの〉

Stephen A. Zeff, "Replacement Cost: Member of the Family, Welcome Guest, or Intruder?" *The Accounting Review*, October 1962.

Donald A. Corbin, "The Revolution in Accounting," *The Accounting Review*, October 1962.

Emily Chen Chang, "Business Income in Accounting and Economics," *The Accounting Review*, October 1962.

G. Edward Philips, "The Accretion Concept of Income," *The Accounting Review*, January 1963.

- Robert T. Sprouse, "Historical Costs and Current Assets — Traditional and Treacherous," *The Accounting Review*, October 1963.
- G. Edward Philips, "The Revolution in Accounting Theory," *The Accounting Review*, October 1963.
- A. A. A., "Supplementary Statement No. 1 — Accounting for Land, Buildings, and Equipment," (1964).
- A. A. A., "Supplementary Statement No. 2 — A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement," (1964).
- Stephen A. Zeff and W. David Maxwell, "Holding Gains on Fixed Assets — A Demurrer," *The Accounting Review*, January 1965.
- Charles T. Horngren, "How Should We Interpret the Realization Concept?" *The Accounting Review*, April 1965.
- Kenneth W. Lemke, "Asset Valuation and Income Theory," *The Accounting Review*, January 1966.
- G. Kenneth Nelson, "Current and Historical Costs in Financial Statements," *The Accounting Review*, January 1966.
- L. S. Rosen, "Replacement Value Accounting," *The Accounting Review*, January 1967.
- Edgar O. Edwards and Philip W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income* (1964).
- Norton M. Bedford, *Income Determination Theory — An Accounting Framework* (1965).
- Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* (1962).

上記の文献史的考察から筆者自身が各学派の年代区分を試みるとすれば、貸借対照表学派は、いちおう 1910 年代において確立していたことがわかる。そして、そのアンチ・テーゼとして、1930 年代以降、損益計算学派が現われて定着したのであるが、他方、その間に、すでに価値学派の主張が散見される。しかし、1960 年代になると、さらに損益計算学派のアンチ・テーゼとして、本格的な価値学派の抬頭を見るにいたるのである。ここで、上述した Heakal の会計学説発展過程の説明を要約するため、これを図示するとすれば、次頁のごとくになると思われるが、⁽²⁹⁾そこには最近の各学説が採用している行動科学および情報理論に基づくアプロウチをも付記してある。

(29) *ibid.*, p.167 に基づき、筆者が若干補筆してある。

