

埼玉学園大学・川口短期大学 機関リポジトリ

On a General History of Accounting (2) (Social Science)

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2017-07-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 小宮, 靖夫 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/762

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



会計の通史とは何か（2）

— 茂木虎雄教授の会計通史観（その1） —

小 宮 靖 夫

I はじめに

筆者は、「会計の通史とは何か（1）」において、「会計の通史を執筆することは困難ではあるが、意義深い」ということを議論している B. S. Yamey, 'Some Reflections on the Writing of a General History of Accounting,' (*Accounting and Business Research*, Vol. 11, No. 42. Spring 1981) の論点について、小島男佐夫教授の論文「ヤーメイ『一般会計史の反省』——問題の提起——」とともに考察した。

その結果、会計の通史について、以下の点について確認を行った。

- (1) 通史執筆においても研究対象を時間的・地域的に限定することが有益である。
- (2) この場合の通史にはひとまず文献研究史（あるいは学説史）は含まれず、従って諸事実（会計実践）の収集から始まる。
- (3) 収集された資料の整理、分析は社会経済との関連で行うことが有効であるが、その際の諸事実はあくまでも十分に立証されたものでなければならない。

本稿では、これまでの論点に関連させつつ、茂木虎雄教授のこれまでの著作のうち、最も代表的な著書の一つである『近代会計成立史論』（1969年4月30日、未来社）の議論のうち、序から第四章までの部分を取り上げ、その後の考察で第五章から第八章までを取り上げ、さらに、もう一つ

の代表的著書である『イギリス東インド会社会計史論』（1994年3月31日，大東文化大学経営研究所）へと続けていきたいが，全ての関心事としては以下の点について着目して考察していきたい。

- (1) 茂木教授はなぜ17世紀の期間損益計算成立期を強調したのか。
- (2) 茂木教授はなぜ研究対象としてイギリス及びオランダ両東インド会社の会計実践を選択したのか。
- (3) 茂木教授の発生史的研究方法に対する認識はどのようなものか。

Ⅱ 『近代会計成立史論』の序から第四章までの議論

1 序における議論

茂木教授は序において次のように述べている。

「本書ではこれと並んで，十七世紀のオランダに会計史における画期的問題があると考えた。ここでは十九世紀会計のような固定資産の会計問題はないが，十五世紀の口別＝非期間的な簿記実践とは異なって，期間計算が問題となってくる。期間損益計算の成立過程の考察を中心として，近代会計成立史とした。この十七世紀会計史は従来はあまり問題とされなかった」。(3ページ)

茂木教授は「近代会計成立史」という表題の意味を期間損益計算成立史という意味で用いている。つまり，「近代会計成立史」とは損益計算が期間計算として現われる過程のことであって，それが17世紀の問題であると規定した。さらに，損益計算の内容の期間的限定（評価）の問題として「会計」を考え，そして形式（枠組）の問題として「簿記」を考えている点は注目すべきである。なぜなら，「簿記」と「会計」の定義は非常に重要な問題であると筆者は考えるからである（4ページ参照）。

茂木教授はさらに次のように論じている。

「ステヒン研究はパチョーリ研究に比して少ない。会計史の研究史をふりかえるとき、十七世紀があまり問題とされなかったことによる。十七世紀の重要性を強調するのが本書であり、その時代の代表的論者としてステヒンを問題とした。いつかの日、片岡教授のパチョーリ研究の向うを張って、『ステヒン簿記論の研究』をものしたいと考えている」。(8 ページ)

いわゆる勝利者史観を論じる茂木教授であるが、逆に比較的マイナーと捉えられ易い部分に光をあて、それをあえて研究対象とするところに茂木教授の想いが伺われる。

2 序章「会計史学の生成と発展」における議論

茂木教授はこの序章に「—— 本書の問題の所在とその限定 ——」という副題をつけている。

序章において、茂木教授は第一節「はじめに」における議論では「十七世紀に勘定理論が意識され始める。勘定理論は口別損益計算段階には存在せず、期間損益計算のなかで成立する」(23 ページ)と論じ、また第二節「会計史学の端緒 —— 十九世紀の研究について ——」では「ステヒン簿記論は〈期間計算〉を最初に意識した十七世紀の書であって、パチョーリの口別計算論を発展させたものである。複式簿記史が会計史に発展するにあたっては必ず問題とされねばならぬものが、十七世紀のオランダの会計事情であり、シモン・ステヒンである」(25 ページ)と論述することによって、パチョーリ(15 世紀, イタリア, 口別計算)からステヒン(17 世紀, オランダ, 期間計算)への展開史を導いているが、筆者としてはそのなかでも第四節「二十世紀の二十年代・三十年代の研究 —— 研究の発展拡充期 ——」における議論に特に注目したい。なぜなら、茂木教授はイタリア式簿記法を述べているシモン・ステヒン(Simon Stevin)の『数学的伝統録』だが、期間計算を問題としたことに着目して、ステヒンの研究の意義

について、次のように論じているからである。

「ステヒン研究の意義。複式簿記が形成されたとする十四・五世紀、そして十六世紀も口別損益計算が支配的であった。しかし十六世紀末より十七世紀にかけて期間計算が認識されてきた。この背景には株式会社の先駆的形態を示すオランダ東インド会社の形成という事情がある。期間計算は継続性企業のうえにたち、経営活動を人為的に切断して損益計算を行うものである。人為的区分をめぐって口別計算＝完了計算にはなかった問題がでてきた。棚卸評価の問題である。期末在高は損益計算には直接の関係をもたない。これが存在してくることによって、簿記計算には損益計算の関連部分の計算と、無関連部分の計算が存在することとなる。このようなことはパチョーリ段階には必要なく、また存在しなかったものである。新しい問題をステヒンは提起した。それは期間計算の問題である。それ故に『貸借対照表』が出てきたのであった。これはまだ複式簿記に直結するものではなかったが、企業資本の在り高を示してくる。この点をゲイスビークが問題としており、デ・ワールにもものっている。デ・ワールの著書は〈口別計算より期間計算へ〉という内容を示しているものであり、期間計算の問題の先頭にステヒンがたつ。パチョーリについては原典の翻訳から始まって内容の研究が進んでいるが、ステヒンについてはまことに少ない。本来的に会計史を問題とするかぎり、パチョーリ以上にステヒンが重要な地位を占めるものと考ええる。これは会計史における十七世紀の意義にも関連してくるもので、オランダの学者が扱うにふさわしいものである（第七章参照）」。（40 ページ）

結局、茂木教授は序章においてこれまでの研究においてパチョーリ研究に比べてステヒン研究が少なかったが、ステヒン簿記論は期間計算を最初に問題とした書であり、それによって貸借対照表が出てくると、この

背景には株式会社の先駆的形態を示すオランダ東インド会社の形成という事情があるが、15世紀の非期間的な「簿記」の実践とは異なり17世紀には期間計算が問題となることを明らかにすることによって、ステヒン研究の意義を主張したことが分かる。

3 第一章「会計史の方法論」における議論

第一章の副題は「——『会計世界一周論』によせて——」となっている。第一章において、注目すべきはやはり有名な「会計世界一周論」である。その第四節「『会計世界一周論』の妥当性」において、茂木教授は次のように論じている。

「近代会計が三つの前提——entity, accounting period, monetary valuation——のうえにたつが、直接的前提は会計期間である。会計期間の前提によってエンティティ概念も形成される。俗に企業実体概念といわれるが、期間の前提があればこそ、統一体として認識される。この両者には密接な関係がある。ここでは諸前提間の関連については直接の課題ではないので省くが、近代会計は期間計算のうえにたつ。この問題がまた会計学を構成する直接的な要因でもある」。(114-115ページ)

まず、茂木教授は近代会計の前提である期間計算について論じたうえで次のように続けている。

「商業資本の発展はやがて十七世紀のオランダに移ってゆく。これはあくまで前期的資本の発展であったが、このなかで『一般商品勘定』が形成されてくる。Simon Stevinは著書『数学的伝統録』（一六〇五年）のなかで、期間計算を問題として、一般商品勘定を指向する。一般商品勘定の出現は企業全体の商品勘定の形成であって、企業体の

客観的存在を示すものであった。企業体としての資本の独立＝ゴーイング・コンサーンの形成が期間計算を必要とした。ここに十五世紀の簿記にはない問題が見出される」。(115-116 ページ)

このように、茂木教授は一般商品勘定の出現について論じたうえで次のように続けている。

「われわれは十七世紀のオランダを、リトルトンおよび宮上教授の用語である『会計』の端緒とすべきか、また『簿記』の成熟とみるべきか。もっとも、後述するが、宮上教授は会計問題を固有の貸借対照表問題とみられている」。(116 ページ)

さらに、茂木教授は「簿記」の成熟と「会計」の端緒という議論を行い、次のように続けている。

「会計的にみた十五世紀と十九世紀の区別、宮上教授のいう『前期的簿記と近代的会計の区別』について学んできたが、この区別が出てくるのは『十七世紀』であった。十七世紀の分析が近代会計成立史を規定する。この十七世紀を十五世紀的に理解するか、十九世紀的に理解するかが問題点である」。(116 ページ)

ここで、茂木教授は 17 世紀の分析について 15 世紀（簿記）と 19 世紀（会計）のどちらに関連させるべきかを問題提起し、次のように続ける。

「十七世紀を十九世紀の先駆と考えることもできよう。十七世紀のオランダの経済的条件は資本主義化の方向を打出してはくるが、ここにおける資本は商業資本としての規定をうける。産業資本とは質的に異なる（ママ）。問題は『十七世紀のオランダにあらわれた簿記問題――

期間計算の生成——を近代会計の端緒とみるかどうか』である。近代は本来的には産業資本のなかから出てくる。会計的には期間計算が前期的簿記のなかから出てくる。これをいかに論理化するか。

この解明には十七世紀オランダの実証的研究の発展が必要であるが、私は経済的条件からみて十七世紀は十五世紀とともに前期的商業資本の問題であると考える。近代はここからは出てこない。これに対応する簿記＝会計も、商業簿記であり商業の損益計算の問題であった。近代会計は工業の、そして独占資本の会計であって商業簿記とは質的に異なる。会計学も工業の独占資本の会計が対象である。これはイギリスで問題となり、ドイツ、アメリカで確立する」。(117-118 ページ、下線は引用者)

つまり、茂木教授は 17 世紀のオランダについて、あくまでも 15 世紀とともに前期的商業資本の「簿記」の問題であるとし、一般商品勘定が出現する期間計算の生成期として捉えていることが分かる。

さらに、本稿が会計の通史とは何かをテーマとしている限り、茂木教授の第五節「むすび」における議論に耳を傾けざるを得ない。茂木教授は次のように論じている。

「会計通史を構成しようとするならば、前期的資本の簿記と近代的資本の会計を接合しなければならない。この基礎にある経済過程は異質のものであった。封建社会と資本主義社会の別であるが、その場合に会計を超歴史的存在とのみ見ることは許されない。簿記・会計の形式的側面を抽象的にとりあげてはならない。科学性を捨てることになる。ある形式をとって現われる簿記＝会計も機能してこそ存在意義があるわけで、機能的側面を重視しなければならない」。(118 ページ、下線は引用者)

こうして、茂木教授は会計通史の考察にとっての 17 世紀という前期的資本における「簿記」の機能的側面の重要性を指摘し、次のように続ける。

「十七世紀のオランダは、初期資本主義の段階であるが、簿記＝会計は商業資本に基礎をおく『十五世紀』的な存在で、その完成形態でもあろう。山下教授の第二段階も商業資本の損益計算として把握する。このなかで〈株式会社〉や〈期間計算〉の萌芽が出てくる。これらをいかに評価するかに問題がある。このオランダを正しく位置づけることが世界一周論の妥当性を大きくする」。(120 ページ)

このように、茂木教授は 17 世紀を「簿記」の成熟期と捉え、次に続く。

「簿記と会計の両端を問題とし、これらを単に接合させるのみでは会計史は形成されない。両者を対置させうる可能性を大きくする中間項は『十七世紀オランダ』の分析にあるわけで、この正しい位置づけこそ世界一周論の妥当性を大きくするものである」。(121 ページ)

結局、第一章において茂木教授は 17 世紀のオランダを「簿記」の成熟とすべきか、あるいは「会計」の端緒とすべきかという議論については、会計通史を構成しようとするなら、前期的資本の「簿記」と近代的資本の「会計」とを接合しなければならないが、未だ初期資本主義の段階であり、商業資本に基礎をおく 15 世紀的な存在であるから、「簿記」の完成形態と捉え、機能的側面を重視したことが分かる。

4 第二章「複式簿記の形成論理」における議論

筆者は、第二章においては、特に第二節「複式簿記史の方法——黒澤清教授の所説によせて——」における議論に注目しておきたい。なぜなら、複式簿記の形成論理について、茂木教授は自らの見解を次のように論じて

いるからである。

「私の見解として要約して示すならば、フローレンス式簿記を〈人名勘定＋現金勘定＋名目勘定〉として把握し、金融業の複式簿記の一つの典型と考えたい。またゼノア式簿記を〈人名勘定＋物財（＝商品）勘定＋名目勘定＋資本関係勘定〉とし、ベニス式簿記を〈人名勘定（＝資本関係勘定）＋物財（＝商品）勘定＋名目勘定〉として、両者は商企業の複式簿記と考えたい。名目勘定の存在こそは複式簿記の形成のメルクマールである。一二一一年史料に名目勘定部分があると考えている。（中略）それぞれの形態の簿記を勘定組織の特殊性からみて、フローレンス式簿記は貨幣取引資本・高利貸資本の簿記であり、ゼノア式簿記・ベニス式簿記は商品取扱資本の商品勘定中心の簿記である」。（131 ページ，下線は引用者）

こうして、茂木教授はフローレンス簿記における名目勘定の存在が複式簿記のメルクマールであるとし、さらに第五節「勘定の形成とその簿記史的意義」へと議論を進め、次のように論じている。

「複式簿記の目的は利潤の算定を第一義とするが、体系的＝組織的に資本循環という対象を全体的に把握できるものは複式簿記であった。計算目的を体系的に実現する基底に『勘定』といわれる対応的計算の単位があった。計算記録は人類の歴史とともに古いといえるが、勘定計算＝勘定形式による資本利潤計算はイタリアの中世末期に始まる。

勘定はその本質において体系性＝組織性をもっている。勘定の出現による利潤計算思考が複式簿記に結果するのであった。一二一一年史料に『勘定』が存在する。勘定の存在は、これを単に人名勘定のみの振替記録とするのみでは完結しない。勘定は三勘定系統を予定する。ここに体系化が成立するのであって、複式記帳の、従って複式簿記の

存在を主張できるのではなかろうか」。(163 ページ, 下線は引用者)

つまり, 茂木教授は三勘定系統の存在による複式簿記の体系化の成立を議論し, さらに, 第六節「むすび」において, 次のように論じている。

「複式簿記は商品取引資本とともに, さらにそれ以前に貨幣取引資本のなかにおいて形成されたのである」。(166 ページ, 下線は引用者)

結局, 茂木教授は第二章において複式簿記の形成のメルクマールは名目勘定の存在であり, 一二一年史料に名目勘定部分があることから, フローレンス式簿記を「人名勘定+現金勘定+名目勘定」として把握して, 金融業ではあるが, ここに複式簿記の存在を確認したことが分かる。

5 第三章「商品勘定の発展と損益計算制度」における議論

第一節「はじめに」の議論で, 小島男左夫教授や黒澤清教授を引用し, 複式簿記は「人名勘定→物財勘定→名目勘定」という三勘定の累積的發展論理の体系化で成立するという考え方が簿記史における複式簿記の一般的な形成論理であり, 結論として次のように論じている。

「このようにみてくると, 歴史的時点と形成のメルクマールの違いはあっても, 三勘定系統の出現による体系化で複式簿記は形成されると説明できる」。(169 ページ)

本稿において, 注目せざるを得ないのはやはり第三節「一般商品勘定の成立と棚卸計算——損益計算への過渡期——」であろう。なぜなら, 茂木教授は「〈十五世紀〉と〈十九世紀〉の間にある〈十七世紀〉の会計史的意義を究明しようとするのが本書である」(179-180 ページ)と述べているからであるが, 第三節において, 茂木教授は次のように論じている。

「一般商品勘定は、形式としては口別計算段階における商品名商品勘定と同じで、借方は仕入金額、貸方は売上金額を記入したが、十七世紀初頭のオランダで形成された。

期間損益計算の成立は、当時の簿記書から推測されるが、その一つはシモン・ステヒン（Simon Stevin）の『数学的伝統録』（Hypomnemata Mathematica）であるといわれる。これは期間計算を意識した最初の著述であって、期間損益計算と軌を一にして『一般商品勘定』を指向するものであった」。 (178 ページ)

ここでも、茂木教授は 17 世紀のオランダにおける一般商品勘定の形成を強調し、期間計算の成立が推測されるステヒンの『数学的伝統録』を高く評価していることが分かり、次のように続くわけである。

「〈十五世紀〉と〈十九世紀〉の間にある〈十七世紀〉の会計史的意義を究明しようとするのが本書であるが、単なる過渡期か、それとも独自の問題をなす一段階であるのか。山下勝治教授は著書『損益計算論』（泉文堂・昭和二十五年）において、『一般商品勘定の出現』という一節を設け、積極的にシモン・ステヒンの簿記論に、一般商品勘定が出現したとされる」。 (179-180 ページ)

つまり、茂木教授は山下勝治教授が『損益計算論』の「一般商品勘定の出現」という一節で、シモン・ステヒンの簿記論において一般商品勘定が出現したことを論じている点を引用し、シモン・ステヒンの『数学的伝統録』が期間計算を 17 世紀初頭のオランダで一般商品勘定が形成されたことを意識した最初の著述であるとして、その意義を認めた。

さらに、茂木教授は一般商品勘定が必ず商品棚卸高をとまなうのであるかどうかについての議論に入る。なぜなら、一般商品勘定の出現と期末棚卸制度の形成によって期間損益計算が成立すると考えているからであるが、

この点については、まず、次のように論じている。

「期間計算と一般商品勘定の出現を一致させて理解する必要はない、口別計算でも期間計算はありうる。しかし、期間計算は営業全体の損益計算が全面的にとらえられるところに成立する。一般商品勘定が損益計算機能を完全に果す段階は実地棚卸をなした十七世紀の後半のことであろう」。(181 ページ)

そして、茂木教授は損益計算機能を完全に果す段階である一般商品勘定の実地棚卸について、山下勝治教授の『損益計算論』から「少なくとも、十七世紀期末頃までには、一般商品勘定の下における期末棚卸制度が成立するに至っている」(182 ページ)などを引用して、次のように論じた。

「一六〇五年のシモン・ステヒンの段階は帳簿棚卸の段階である。棚卸計算は実地棚卸を必要とするところで問題となってきた。これは十七世紀末ないし十八世紀初頭のことであった。棚卸計算の必要認識によって商品売買益の決定には三つの要因があることがわかってきた。——これが三分法思考になる——。また商品在高勘定としての意義が認められてきたのである。しかしこの段階では口別計算思考も多分にあった。期間計算の確立・動態論思考の成立とともにこの一般的商品勘定は崩壊してくる。この背景には工業資本＝産業資本の確立があり、簿記も単なる流通過程の把握を目的とするものでなく、生産過程を問題とする段階にきた。《製造勘定》の問題として、これが展開過程で、〈製造勘定〉—〈製品勘定〉—〈売上勘定〉という三つの機能的分化がなされてくる。製造勘定の三分割の源流は古く十六世紀後半のプランタン印刷業の簿記に見られるのであるが、本来的成立は産業資本の確立にあるといえる。この製造勘定範疇において売上勘定の独立が、逆に商品勘定の三分割を促したともいえる」。(186-187 ページ)

このように茂木教授は工業資本（産業資本）の確立について論じたうえで、第四節「商品勘定の分割法の形成——本来的損益計算の成立と動態観——」へと議論を進めていく。

「三分法形成の歴史的研究は殆んど未開拓であり、簿記史それ自体としてよりも損益計算史＝会計史としての問題性をもつ。今後の研究の一つの論点となるであろうが、原価計算制度との関連で再吟味する必要もあろう。

企業の経営活動の具体的把握の方法である三分法思想は一般商品勘定のなかにすでにあった。一般商品勘定は企業の売買損益を示そうとする。この思想の萌芽は十七世紀末の『実地棚卸』の形成時点には極めて明白である。これが具体化は十九世紀のなかばにおけるイギリスおよびアメリカである。ここにおいて競争の激化により精密な損益計算の要請が三分法を必要とするが、独占移行期における株式会社制度が財務会計・経営管理会計の両面にわたって要求してきたものである」。(189 ページ)

このように、茂木教授は三分法形成の歴史的研究の未開拓さを指摘しつつも、三分法思想は一般商品勘定のなかにすでに存在したこと、そしてその思想の萌芽が 17 世紀の実地棚卸の形成時点にあることを明らかにしたうえで、結論として、第五節「むすび」で次のように論じている。

「口別計算段階——複式簿記の形成時点から十六世紀末頃まで——においては売買益計算に組み入れられるものは仕入商品が完全に売上げられたもののみであった。仕入商品の売れ残り高がある間は損益計算がなされず損益計算時点においては完全に仕入高と売上高が対応していた。口別商品勘定は決＝結算時点までは商品売買損益勘定になるのであるが、この勘定の存在する段階では企業の統一体としての損益計

算の必要なく、期間的制約もない。

企業活動が継続化してくるとき——基礎は生産力の向上による商品流通量の増大であるが——企業が資本の運動体として客観化してくる。資本は全体的視点から、全体を一つの量として把握することを要求する。ここに総仕入活動と総売上活動による商企業活動の一括的表示が必要となり、ここに、『一般商品勘定』が成立する。これは口別計算段階の口別＝商品名商品勘定の計算の仕組みをうけついでいる」。

(194 ページ)

そして、茂木教授は損益計算の差違が商品勘定の発展的意義を決定するものであり、損益計算の中心には商品売買益計算がたつとし、また、複式簿記は商品勘定の三分法を成立させることで本格的な期間損益計算の手段として成立することを明らかにして、次のように議論を進めていく。

「いまや複式簿記は三分法を内包し、動態論思考のうえにたつ。動態論↔三分法↔複式簿記の三者は十九世紀後半より二十世紀にかけて統一的な関連をもってくる。これらの一体性のうちに本来的な『近代会計』の成立となるのであった。十四・五世紀の北イタリア（ママ）、十七世紀のオランダ、十九世紀後半のイギリスおよびアメリカ。これらは複式簿記史の画期的時点であるが、これに対応して、口別商品勘定、一般商品勘定、そして三分法による商品勘定という発展系列が存在するのである。このような商品勘定を核として損益計算制度の特殊性が規定されてくる」。(197 ページ)

結局、茂木教授は第三章において 15 世紀と 19 世紀の間にある 17 世紀の会計史的意義を究明するために、商品勘定の発展と損益計算制度における議論を行い、「複式簿記の形成と商品勘定の出現——口別損益計算の段階——」から「一般商品勘定の成立と棚卸計算——期間計算への過渡

期——」へと議論を進め、さらに「商品勘定の分割法の形成——本来的期間計算と動態観——」について論じたことが分かる。

6 第四章「会計的評価の歴史的経緯」における議論

第四章の副題は「——資産、とくに『棚卸資産』を中心として——」である。第四章については、各節ごとに考察していくことにする。

まず、茂木教授は第一節「はじめに」における議論では次のように指摘し、棚卸資産における評価問題の歴史的な重要性を指摘する。

「企業会計も利潤も資本に対応的な存在で、それらの内実とは極めて歴史的なものである。われわれはいま『棚卸資産』を中心として評価問題の歴史的発展過程を考察するが、評価は企業の手持商品＝『棚卸資産』のなかに芽生え、そして『固定資産』評価を内包して近代的なものとなる」。(199 ページ)

次に、「会計史研究」の始まりは評価問題であることを次のように論じている。

「従来、会計史研究は複式簿記発生発展史を中心として展開されてきた。それは勘定組織の統一化＝体系化、そして完結化過程を中心におくものであった。会計史という名でなされたが内容は簿記史であって、勘定の組織の形成過程に中心をおくものであった。このような組織化の問題に対して、ある数値をもって現われる勘定の内実の吟味に中心をおくものであった。このような組織化の問題に対して、ある数値をもって現われる勘定の内実の吟味に評価の問題があって、このなかで会計史研究が始まる」。(199 ページ)

そして、茂木教授は14世紀の北イタリアで評価は資本循環運動が商品

流通運動を内包するときに出てくると論じ、また評価問題の歴史的解明においては、棚卸資産、とくに商品評価を中心としている点を指摘するが、その理由としては、資本の生活史においてはまず商業資本が登場してくるからと論じている。さらに、茂木教授は三つの商品評価の方法（原価主義、時価主義、低価主義）のうち、特に低価法的実践がすでに15世紀に形成されていた点に着目し、低価主義の系譜を探ることが評価原則の歴史を明らかにすることとなるとして、ここに本章の一つの問題があることを指摘した（201-203 ページ参照）。

結局、茂木教授は近代会計成立以前における商品売買損益の計算の発端から低価法が存在しているとし、次のように論じて考察の焦点とした。

「評価は固定資産の簿記計算への包括以前に、いわゆる『棚卸資産』と『当座資産』より構成される資本のなかで問題となった。棚卸資産の評価問題が固定資産に拡大してゆく」。(204 ページ)

第二節「評価問題の発展」における議論で、茂木教授はパチョーリ簿記論が口別損益計算のうえにたっていたために、本来的には商品棚卸を必要としないために、評価（決算）問題は存在しなかったし、また、評価論はなかったのであるが、商品の取引は商品勘定を生み出し、口別商品勘定ではあったが、評価の萌芽が出てくることを指摘するために、次のように論じている（210 ページ参照）。

「古くデ・マルコの記帳において低価主義的評価が存在したということとは、時価的基準が問題となるからで、原価と時価との比較による低い方をとるという知恵があったのである」。(207 ページ)

第三節「期間計算の成立と決算評価」における議論において、茂木教授は「口別＝商品名商品勘定」は企業の商品勘定へと発展し、「一般商品勘

定」となるが、一般商品勘定を意識した最初の文献はシモン・ステヒン (Simon Stevin) の『数学的伝統』(ママ) の第二巻 (一六〇五年刊) であって、一般商品勘定の完成はまた期末棚卸制度の成立でもあるとしてその意義を認め、次のように論じている (211-221 ページ参照)。

「継続性は資本活動の統一概念として『企業』を認識し、企業の損益計算を要求してくる。総括的損益計算における『純粹化』が『決算』の計算構造をつくりあげる。口別損益計算において『結算』はあったが、『決算』は必要ではなかった。決算こそは継続企業における人為的・期間的区分である。この区分において『棚卸』計算が必要となるのであった。口別計算においては、すべて収益・費用概念で整理できたものが、いまやその範囲をこえてくる (期間内未解消部分の形成)。資産概念の形成である。ここに財産目録とことなる貸借対照表形成の根拠がある」。 (212 ページ)

まず、茂木教授は第四節「貸借対照表の発展」における議論で、次のように論じている。

「十四・五世紀の北イタリアで複式簿記は前期的資本の利潤計算は損益計算として現われるが、時点と地域において内容は異なる。まず、口別損益計算の手段として形成し、やがて期間計算手段へと転化する。この転化発展過程において貸借対照表をうみだし、さらに損益計算書が確立する。貸借対照表の本質・能力分析が株式会社制度が一段化した独占資本主義の生成期にドイツで展開した。これが会計学に発展する」。 (221 ページ)

茂木教授は、さらに産業資本の形成と棚卸資産会計へと議論を進めて、第五節では「プロシャ商法における棚卸資産評価の問題」、第六節では

「イギリスの産業資本の成立過程における会計問題」を取り上げ、産業資本の循環が会計問題となることを指摘した上で、第七節「むすび」となる。

第七節「むすび」における議論では次のように論じている。

「会計上の資産は支出にもとづくもので、費用と同質概念である。これは存在ではなくて、認識の問題であると太田哲三教授は云われた。そのときどきの会計の問題とするもののみが、会計の対象となったのであるが、歴史的にまず資産として認識されたものは『棚卸資産』であった」。 (242 ページ)

結局、茂木教授は第四章において、合理性を規定するものは経済的実体としての資本の存在状況であるから、資産評価問題の中心は今日においては固定資産の費用測定の中にあるが、その祖先は商品評価であったことを明らかにし、まだこの段階では固定資産は会計上の資産ではなかったので、評価問題をまず商品評価の中に見定めようとしたことが分かる。

Ⅲ むすびにかえて — 小活 —

本稿では、序章でステヒン研究の意義を、第一章で「簿記」の完成形態としての 17 世紀オランダを、第二章で貨幣取引資本における複式簿記の形成期としての 13 世紀初頭フローレンスを、第三章で商品勘定の発展と損益計算発展段階の関係を、第四章で近代会計の祖先としての商品評価を議論することで、茂木教授が 15 世紀と 19 世紀の間の 17 世紀を「簿記」の成熟期として捉え、また近代会計という期間損益計算の成立がオランダの初期資本主義の胎内にあることを明らかにすることでその会計史的意義を究明したことが理解できる。