

『簿記法原理』および『簿記學 第一』にみるFolsomの簿記書の系譜
—兼子 [1891] の再検討を中心として—

津 村 怜 花*

**Analysis of the two bookkeeping textbooks:
Boki-Ho-Genri by Zushi and *Boki-Gaku* by Morishima**

Reika Tsumura

要約

現在の高等学校等の簿記の教科書に掲載されている「取引要素の結合関係」の源流として、Folsomの簿記書が挙げられる。このFolsomの簿記書は、複数の邦訳者により訳され、多数の邦訳簿記書等が出版されるほど、当時、わが国で注目された簿記書の一つといえる。特に、図師民嘉による『簿記法原理』（1881年）および森嶋修太郎による『簿記學 第一』（1891年）は、『龍門雑誌』に掲載された兼子初太郎による論考「簿記學ニ所謂交換九様ノ変化ニ就テノ大疑」（1891年）で取り上げられており、Folsomの簿記書の邦訳簿記書等の中でも注目されていた簿記書である。しかし、兼子 [1891] によると、同じFolsomの簿記書に基づく両書の教示内容には違いがあるという。なぜそのような違いが生じたのか、両著者の邦訳の意図および教示内容の違いを明らかにすると共に兼子 [1891] の再考を行うのが本稿の目的である。

当該考察の結果、両書に違いが生じた理由として、図師はFolsomの簿記書の第1章～第6章の邦訳であるのに対し、森嶋はFolsomの簿記書を底本とし、自身の考えに基づく新たな説明を提示していたことが挙げられた。これにより、森嶋はFolsomとは異なる価値体系を構想し、新たな取引（価値の等価交換）を示す図表を提示するに至っていた。これに対し、兼子 [1891] では、森嶋の解説では、図師の提示する取引すべてを網羅できていないことを「大疑」として指摘しているが、これは兼子が当時、森嶋の説明を十分に理解できていなかったために生じた見解であり、森嶋も図師（および元となるFolsom）の提示する取引すべてを網羅した、新たな解説を展開していることが指摘できた。

キーワード：Folsomの簿記書、『簿記法原理』、『簿記學 第一』、取引要素の結合関係

* 提出年月日2014年6月30日、高松大学経営学部准教授

(Abstract)

The main aim of this research was to consider; bookkeeping theory of transaction elements by comparing two textbooks: *Boki-Ho-Genri* (Bookkeeping Theory) by Zushi and *Boki-Gaku* (Bookkeeping) by Morishima, in the middle Meiji Era.

The origin of the “bookkeeping theory of the eight transaction elements” taught in the Japanese commercial high schools at the time was from Folsom’s then recently introduced and academically influential bookkeeping textbook, *The Logic of Accounts*, published in 1873. It was introduced to Japan in the Meiji Era, and has been translated into Japanese by several people over the years. Authors of the time were mostly interested in content about bookkeeping theory of transaction. And so too, this research focuses mainly on the translation details of Folsom’s bookkeeping theory of transaction. In particular, the differences between two textbooks that were popular at the time, *Boki-Ho-Genri* by Zushi and *Boki-Gaku* by Morishima.

The results of this research shows that although both authors had quite accurately translated Folsom’s explanation, that; transaction is the equivalent exchange of value, their associated diagrams of value were quite different. Zushi adopted Folsom’s original diagrams, while Morishima changed Folsom’s diagrams, and method of value into a new method. Therefore, the two authors methods of transaction (nine varieties of change) also significantly differed. One paper published in 1891 by Kaneko pointed out the difference between these two textbooks. However, it later became clear that there were some mistakes in his understanding.

Key Word : *The Logic of Accounts* by Folsom, *Boki-Ho-Genri* by Zushi, *Boki-Gaku* by Morishima, Bookkeeping theory of transaction’s elements

1. はじめに

E. G. Folsom (1821-1897)¹による簿記書*The Logic of Accounts*, 1873は、南北戦争後に興ったアメリカ会計学の理論的研究の先駆の一つとされている。日本において、このFolsomの簿記書は商法講習所(1875(明治8)年設立)の教科書の一つとして使用されたようである²。そして、1878(明治11)年以降、Folsomの簿記書はわが国で多数の邦訳者による邦訳書ないし抄訳書、またはこれを底本とした教科書、これらに影響を受けた教

¹ Folsomは、1851年にオハイオ州のクリーブランドにMercantile Collegeを開き、簿記教育を行っていた。後に、FolsomはBryantおよびStrattonが設立した国際的な実業専門学校群(International Business College Association)に参加し、ニューヨーク州のアルバニーでAlbany Bryant & Stratton Collegeを開き、その経営者となった。1873年にはLogic of Accounts, New York & Chicagoを完成させた(西川 [1982] 166-167頁)。

² 西川 [1971] 319頁

科書（以下、邦訳書等）が出版され、商業学校等の教科書として活用された。したがって、Folsomの簿記書はわが国では注目された簿記書であり、多くの学習者がFolsomの邦訳書等に基づき西洋簿記を学んだものと考えられる。

その結果、当時、Folsomの簿記書を読んでいたとされる下野直太郎（1866-1939）により、1895（明治28）年に計算要素説が提唱された。これはFolsomによる価値受渡説に基づく勘定学説を下野が再整理すると共に、英国流の擬人説の影響をも組んでいると考えられている。続く、吉田良三（1878-1944）は下野の計算要素説を踏襲し、これを発展させた結果、取引八要素説を完成させている。そして、この取引八要素説の図式を諸学者が改良したものが、現在の高等学校の簿記の教科書に掲載されている「取引要素の結合関係」へとつながるといわれている³。

以上のことからFolsomの簿記書およびその邦訳書等は、わが国の勘定学説形成において重要な役割を果たした簿記書であるといえる。このため、現在、Folsomの簿記書そのものに関する研究は多数みられる。また、吉田や下野の記した簿記書の研究も進められている。しかし、最初期のFolsomの邦訳書等に関する研究は西川 [1971] や同 [1982]、工藤 [2013] 等にみられる程度で、あまり深く言及されていないように思われる。しかし、Folsomの簿記書は、当時の他の西洋簿記書とは比べられないほど多くの日本人により邦訳書等が出版されている。この史実からも、当時、注目された簿記書の一つであることは間違いないといえる。

特に、今回、まず注目するのは、多くのFolsomの簿記書の邦訳書等が出版されていた当時、発表された一片の論考である。すなわち、1891（明治24）年に『龍門雑誌』に掲載された、兼子初太郎⁴による論考「簿記學ニ所謂交換九様ノ変化ニ就テノ大疑」である。これによると、当時、Folsomの簿記書の邦訳書等としてまとめられた2組の簿記書、図師民嘉（1854-1922）による『簿記法原理』（1881）および森嶋修太郎（1848-1910）による『簿記學 第一』（1891）に記されている「交換九様ノ変化」に違いがみられるという

³ 安藤 [2002] 1-13頁。

⁴ 兼子は明治19年7月に東京商科大学（東京高等商業学校の後身）を卒業している（東京商科大学 [昭和16年] 『東京商科大学卒業生名簿 昭和16年5月末日現在』東京商科大学3頁）。『龍門雑誌』には、第42号（1891年11月）の論説として「簿記學ニ所謂交換九様ノ変化ニ就テノ大疑」の他、同号の雑録として「米國ノ綿花ト銅」が掲載されている。また、他、翌月に発行された第43号（1891年12月）の論説として「銀行ニ對スル其株主ノ觀念」、第45号（1892年2月）の寄書として「伊勢崎商業一斑」、第46号（1892年3月）の寄書として「家計簿記法論」が掲載されている。この他、1892（明治25）年には博聞社より『智知五獨案内』という編訳書を出版しているが、詳しい職業等については現段階では不明である。

のである。兼子の考える両簿記書における「大疑」とは何か、またこの「大疑」の原因ともいえる図師および森嶋におけるFolsomの簿記書の解釈の違い、その基になるであろう両者の邦訳の意図の違いを考察することが本稿の目的である。

2. Folsomの簿記書輸入とわが国におけるFolsomの簿記書による簿記教育

本節では、図師および森嶋の簿記書の考察に先立ち、両者に影響を与えたとされるFolsomの簿記書がいつ、どのようにしてわが国に伝来し、わが国の簿記教育で利用されるようになったのか、背景整理を試みる。その後、わが国に伝来したFolsomの簿記書の教示内容について考察をする。これを踏まえ、西川 [1982] に基づき、明治期に出版されたFolsomの簿記書の邦訳書等の教示内容を概説する。

2-1 Folsomの簿記書の輸入の経緯

1858（安政5）年にアメリカと締結した修好通商条約を皮切りに、オランダ、ロシア、イギリス、フランスとも通商条約が結ばれたことにより、わが国は長らく続いた「鎖国」体制から一変し、西洋諸外国との貿易が開始された。しかし、これらの条約はいわゆる不平等条約であり、この改正を求めるためには、日本が西洋諸外国と同様の近代国家としての体制を整えると共に、工業化を進める必要があった。このため、明治政府は近代的な法律や制度の整備作業を進めると共に、西洋技術や制度を日本へ移植するための技術者として「お雇い外国人」の雇い入れを行った。西洋簿記の輸入についても、この明治初期における西洋技術や制度の輸入の一環として行われた。

わが国最初の西洋簿記（単式簿記）の邦訳書である、福澤諭吉（1835-1901）による『帳合之法』が1873（明治6）年6月に出版された。これに続き、同年12月には、わが国最初の複式簿記の邦訳書『銀行簿記精法』が大蔵省より出版された。大蔵省では「お雇い外国人」の雇用により、西洋簿記の伝授および伝習が行われていた。当該簿記書も、紙幣頭付属の書記官として雇い入れられたスコットランド人A. A. Shand（1844-1930）の講述に基づき、大蔵省の官吏らが邦訳したものであった。このような西洋簿記輸入の最初期においては、どの西洋簿記の教科書を利用するか、また邦訳するかは運の問題、あるいは「お雇い外国人」の出身地等に依存するとの解釈がある⁵。しかし、Folsomの簿記書は多数の邦

⁵ 西川 [1953] 70頁。

訳書等が出版されていたことから、当時のわが国において当該簿記書が注目されていたものと捉えることができるのではなかろうか。まずは、そもそもFolsomの簿記書がわが国に輸入された経緯について紐解くこととする。

Folsomの簿記書は、アメリカの商業学校の経営者でもあったW. C. Whitney (1825-1882) がS. S. Packard (1826-1898) の簿記書 (*Manual of Theoretical Training in the Science of Accounts*, 1868) とともに日本へ携行した簿記書の一つといわれている⁶。このWhitneyの来日は、駐米日本公使であった森有禮 (1847-1889) の要請によるものである。森は日本でも商業教育が必要と考えており、文部省によって創設されることが予定されていた商業学校の簿記教員として、当時、Bryant, Stratton & Whitney Business Collegeの校長を務めていたWhitneyを招聘した⁷。これは、わが国最初の邦訳簿記書の原著者であるH. B. Bryant (1824-1867) およびH. D. Stratton (1824-1867) が1853年に創立し、10年間で50校を越す組織的に発展した連鎖商業学校の一つである。当時、Whitneyの運営する商業学校は退潮期に入っていた。森と共に商業学校の創立する計画を立てていた富田鐵之助 (1835-1916) は当該商業学校の卒業生であり、母校が経営に行き詰っていることを知っていたため、Whitneyに渡日の提案をしたものと考えられている⁸。

2-2 商法講習所の設立と簿記教育

Whitneyが招聘された当時、わが国では「學制」および「學制二編」が制定され、中小学の設置やその教員養成が進められるとともに、商業専門学校の設置が定められた頃であった⁹。しかし、文部省は商業学校の設立を時期尚早として否定した。この背景には、当時、文部省は「學制」に基づく中小学の設置や教員の養成、東京大学の設置に伴う制度確立により忙殺されていたため、文部省直轄として商業学校を設立するのは難しい状況にあったことが挙げられる。また、当時、商業や簿記に対して、学問的ないし教育的意義は低いと認識されていたことも一因として挙げられるだろう¹⁰。この結果、森は福澤や渋沢栄一 (1840-1931) 等の支援を取り付け、森による私学として商法講習所の設置を申請し、1875 (明治8) 年に商法講習所 (現・一橋大学) を開所するに至った。そして、Whitney

⁶ Previts and Merino [1998] p. 153.

⁷ 黒澤 [1990] 117頁。

⁸ 一橋大学学園史刊行委員会編 [1995] 4-5頁。

⁹ 西川 [1971] 303-304頁。

¹⁰ 黒澤 [1990] 117, 120-121頁。

については東京会議所が5年の任期で雇い入れ、商法講習所へ講師として貸与するという雇用形態がとられた¹¹。

WhitneyはBryantとStrattonによる連鎖商業学校での教育を商法講習所に取り入れ、同校では英語の教科書を用いて商業教育を行い¹²、簿記は最重要科目とされていた¹³。創立当初の授業科目には、「ブライヤント・ストラトン氏帳合之法（略式・本式）」が挙げられており、これには*Bryant & Stratton's Common School Book-keeping*が利用されといわれている。そして、訳語としては、福澤の『帳合之法』が利用されたようである¹⁴。少なくとも、史料からはWhitneyが携行したとされる2冊の簿記書が教科書として利用されていたことを示すものは残されていないようである。

商法講習所の設立から2ヶ月後の1875（明治8）年11月、森は外交交渉のため北京に派遣されることとなり、東京会議所頭取の渋沢に依頼して、商法講習所を森による私立学校から東京会議所所轄の学校へと移管した。翌年5月に講習所は銀座の仮校舎から京橋区へと移転したため、東京会議所がこの年に解散し、講習所は東京府へ移管された。これに伴い、商法講習所の所長には、渋沢の推薦により、矢野二郎（1845-1906）が任命され、矢野は1876（明治9）年8月に「商法講習所略則」を発表した。この規則改正の狙いは、英語による商業教育の比重を高め、Whitneyが最も力を注いだといわれる商業実践をさらに重視することであった¹⁵。

このようにWhitneyの意に即した体制が整えられたものの、彼は契約期間が未だ2年も残っている、1878（明治11）年6月に突如解任された。この真相は明らかにされていないが、1876（明治9）年から1878（明治11）年にかけて、政府の財政難に起因して高給で契約したお雇い外国人が大量に解任されたことから、Whitneyの解任理由も同様と考えられている¹⁶。Whitneyの後任には、イギリス人F. A. Meyerが採用された。このため、Whitneyは友人の津田仙（1837-1908）が彼のために銀座に開校した夜間簿記学校の教師

¹¹ 西川 [1955] 64-67頁; 同 [1971] 303-307, 320頁。

¹² 西川 [1971] 320-321頁。

¹³ 中村 [1983] 22頁。

¹⁴ 西川 [1971] 317, 320-321頁。

¹⁵ 一橋大学学園史刊行委員会編 [1995] 11-13頁。

¹⁶ Whitneyの解雇当時、所長である矢野の月給は100円、Whitneyは250円であった。商法講習所の予算総額が7,000円であったが、このうちの半分近くがWhitneyの給与となる。しかも、この予算の半分が府税で賄われ、残りは醸金を求めたが容易に集めることはできなかったとされる（島田 [1913] 57頁）。このことから、Whitneyの解雇はその賃金の高さに起因するものと考えられる。

として働くこととなった。そして、1880（明治13）年にはイギリスに帰国するに至った¹⁷。

1879（明治12）年2月に、商法講習所は本科における英語の授業を理解できる生徒を養成するために予備科を新設した。学科目は英語が主であるが、簿記、算術等も教授された。予備科の教師としてはイギリス人のA. J. Hare（1847-1918）が採用された。また、同年9月に「學制」を大改訂した「教育令」が公布された。この実施に備えて、同年5月に東京府は商法講習所を学校と認め、学務課の所管へ移した。これに応じて、商法講習所は初めて本格的な規則である「東京商法講習所規則」を発表した。この学科目と教科書として、「ブライアント・ストラトン合著『商業簿記法』」「商用簿記法初歩」、「簿記法輪講」などの簿記に関する科目名（教科書名）が挙げられている¹⁸。

西川 [1971] によると、このうち「ブライアント・ストラトン合著『商業簿記法』」は、Bryant等による簿記書3部作のうち最も難しいCounting House版と考えられている。そして、「簿記法輪講」に用いられた教科書については、明らかになっていないものの、Folsomの簿記書ではないかと考えられている。また、「商用簿記法初歩」についてはWhitneyによる著書と考えられている¹⁹。しかし、これはWhitneyが携行したPackardの簿記書の表題紙のみ日本語で「商用簿記法初歩」と記載され、Whitneyが商法講習所で利用する教科書として出版されていたものであると指摘されている²⁰。

そして、1880（明治13）年には「東京商法講習所規則」の一部が改正され、予備科が廃止されると共に、本科の修業年限が1年延長されることとなった。この変更に伴い、新たに追加された科目の中に、「フォルソム『商用簿記初歩』」「ブライアント・ストラトン『大商業簿記』『大簿記論考』」が含まれている。「フォルソム『商用簿記初歩』」は、本稿の考察対象でもあるFolsomの簿記書である。また、「ブライアント・ストラトン『大商業簿記』『大簿記論考』」はBryant等による簿記書3部作のうち、High School版およびCounting House版を指していると考えられている²¹。

以上の先行研究の記述等から、Whitneyが携行したとされる簿記書は、Packardの簿記書とFolsomの簿記書であるものの、開学当初、商法講習所ではこれらの簿記書に基づく

¹⁷ 一橋大学学園史刊行委員会編 [1995] 14-15頁。

¹⁸ 一橋大学学園史刊行委員会編 [1995] 16-17頁。

¹⁹ 西川 [1955] 68-69頁；同 [1971] 315-320頁。

²⁰ 一橋大学附属図書館「複式簿記がやってきた！ 明治初期簿記導入史と商法講習所」
<http://www.lib.hit-u.ac.jp/service/tenji/k15/whitney-bokisho.html>

²¹ 一橋大学学園史刊行委員会編 [1995] 19-20頁。

教育が行われていたという史料ないし記述は現状では見つけられなかった。しかし、少なくとも、1880（明治13）年から商法講習所で本稿の考察対象であるFolsomの簿記書が用いられたことが明らかになった。

2-3 Folsomの簿記書の概要

Folsomの簿記書は、複式簿記を精密な科学（an *exact Science*）として説明しようと試みた簿記書である。このため、価値により構成される取引の法則を示すこと、取引には数限りがあることを示すこと、全ての価値の種類に適應する貸借分類の法則を説明すること、全ての取引による財務的な結果を明らかにすることで、取引を構成する価値（the *value* composing such transactions）を厳密に分析し、正確に定義することを提示している²²。その中で、Folsomの特徴的な教示内容といえる点として、勘定を商業価値（Commercial value）と観念価値（Ideal value）という二勘定系統に分類している点をあげるができるだろう²³。

Folsomは複式簿記において記録対象となる価値は、交換価値（value in exchange）と使用価値（value in use or service）であると定義している。そして、これらの価値は性質の違いから、順に商業価値と観念価値の二つに分類される。商業価値は私達の外部にある物質的な物、つまり私たちにとって対外的な価値の総称であり、観念価値は私達に内在する資質や能力を指す、つまり私たちにとって内在的な価値を総称した用語と定義されている²⁴。さらに、この商業価値と観念価値は、【図表2-1】のように細分化される。

そして、すべての取引は、価値を等価で交換する（*a coequal receiving and giving of values*）という、価値交換の法則に基づいている。この価値交換の法則に従い、商業価値と観念価値を用いて取引を理解すると、商業価値、観念価値、商業価値と観念価値という三つの価値の組み合わせからなる9種類の交換（*nine varieties or species of exchange*）を見出すことができる²⁵。この9種類の価値の交換を等式で示すとともに取引の一例をまとめると【図表2-2】となる。

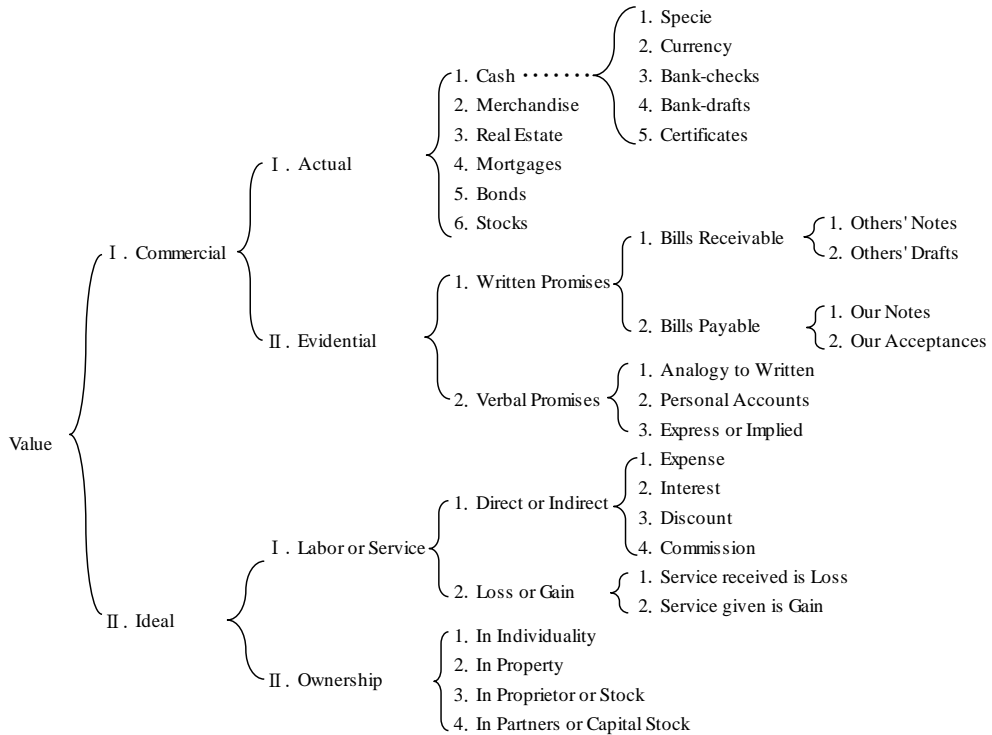
²² Folsom [1873] p.iii.

²³ このFolsomの勘定分類は、実務には利用できない内容であったことから、当時、大きな支持を得ることはできなかったとされる。しかし、Previts and Merino [1979] では、会計の理論面と評価面に関して言及された注目すべき簿記書の一つとして評価されている（Previts and Merino [1979] pp. 111-112（大野他訳 [1983] 119-120頁））。

²⁴ Folsom [1873] pp. 2-3.

²⁵ Folsom [1873] pp. 16-17.

【図表 2 - 1】 Folsomの価値体系



(出所 : Folsom [1873] p. x vii)

【図表 2 - 2】 Folsomの交換等式

様式	価値の交換等式 (受取=引渡)	取引の一例
第一様式 (商業価値)	① 商業価値 = 商業価値	商品を現金で購入する
	② 商業価値 = 観念価値	用益に対して現金を受取る(第二様式の①と逆の例)
	③ 商業価値 = 商業価値 + 観念価値	商品を購入価額に利益(gain)を上乗せした価格で販売し、現金を受け取る (第三様式の①と逆の例)
第二様式 (観念価値)	① 観念価値 = 商業価値	用益に対して現金を支払う(第一様式の②と逆の例)
	② 観念価値 = 観念価値	互いに仕事を交換し労働を提供することで、これを相殺する
	③ 観念価値 = 商業価値 + 観念価値	提供した以上の用益を受け、その差額を現金で支払う(第三様式の②と逆の例)
第三様式 (商業価値 + 観念価値)	① 商業価値 + 観念価値 = 商業価値	商品を購入し、運賃を含めた金額を現金で支払う(第一様式の③と逆の例)
	② 商業価値 + 観念価値 = 観念価値	提供した以下の用益を受け、その差額を現金で受取る(第二様式の③と逆の例)
	③ 商業価値 + 観念価値 = 商業価値 + 観念価値	利子付の他人の手形を受け取り、利子付の自己振出の手形を引き渡す

(出所 : Folsom [1873] pp. 19-28より筆者作成)

さらに、複式簿記では上記の価値の交換を、貸借に分類して表示する必要がある。取引は等価の価値の交換であり、価値を受け取ったのであれば当然に価値の引き渡しが必要とされるといふ、因果の法則 (the principle of *effect and cause*) に基づくと、受け取った価値は、その結果の原因となる引き渡した価値に依存することとなる。したがって、受け取った価値は結果として、引き渡した価値を負う (owe)²⁶こととなるため、これは借方に記入する。このように受け取った価値が借方に記入されるのであれば、その原因となる引き渡した価値は当然、反対の貸方に記入することとなる。しかし、この理由を別に考察するならば、引き渡した価値は受け取った価値を生み出す手段であるため、受け取った価値を生み出した価値に負われる (be owed)²⁷。このため、貸方に記入することとなる。以上の理由から、全ての価値を貸借分類する二つの原則が導き出される²⁸。

1. 受け取った全ての価値は借方に記入される (All Value received is Debited)
2. 引き渡した全ての価値は貸方に記入される (All Value given is Credited)

このように、Folsomの簿記書では、取引を等価の価値の受け渡しとしてとらえ、貸借分類の原則に基づき仕訳を行う。この結果、商業価値については、元帳で借方残高が求められるものは資産 (Resource) であり、元帳で貸方残高が計算されるものは負債 (Liability) である。また、観念価値については、元帳で借方残高が求められるものは利益 (Gain) であり、貸方残高が求められるものは損失 (Loss) である²⁹。以上のことから、Folsomによるこの商業価値と観念価値という二つの価値は、資産・負債という財産の状態を表す勘定

²⁶ この負うこと (owing) には、二つの意味がある。一つは交換により他の価値が生み出されることを意味する。他人の手形や他人による口頭の約束以外の価値を受け取った場合、これを負う価値は、受け取った価値が生み出された原因に相当するものである。労働の対価として現金を受け取った場合を考えると、受け取った価値である現金が負うものは、これが生み出された原因としての労働である。いま一つは言葉通りに債務 (*indebtedness*) としての意味であり、これは他人の手形や他人による口頭の約束を受け取った場合に相当する。このような価値は、受け取った際は証拠価値であるが、時間の経過に伴い実在価値として回収されるものである。このため、他人の手形や他人による口頭の約束が借方に記録する場合、負っていることが意味するのは債務 (*debt*) である (Folsom [1873] pp. 33-34)。

²⁷ この負われること (being owed) にも、負うことと同様に二つの意味がある。一つは交換により受け取った価値を生み出すことを意味する。いま一つは債務 (*debt*) を意味し、これは引き渡した価値が自己振出手形や自身に対する口頭の約束の場合に相当する。これらは支払いの約束であり、時間の経過に伴い実在価値と交換されるものである。このため、自己振出手形や自身に対する口頭の約束が貸方に記録されるということ、つまり負われているということは価値を生み出すことだけでなく、債務をも意味する (Folsom [1873] pp. 34-35)。

²⁸ Folsom [1873] pp. 30-31.

²⁹ Folsom [1873] p. 57.

と利益・損失といった経営成績を表す勘定から構成されていたことが分かる。

さらに、価値の等価交換が商業価値においてのみ行われるのであれば、等価の財産 (property) 同士の交換であるため、資本 (capital) の増減は生じない。しかし、観念価値との交換が行われた場合、利益や損失が生じ、結果として資本の増減を生じさせること、資産・負債という商業価値より導き出される結果が現時点での財産の状態としての資本を規定することを指摘している³⁰。

2-4 Folsomの簿記書の邦訳書等

Whitneyにより日本に携行され、商法講習所で利用されたFolsomの簿記書は、後に多くの日本人により邦訳書等が出版された。まず、Folsomの簿記書の一部を最初に邦訳したのは森嶋修太郎であり、これは1878 (明治11) 年に『簿記學例題』と題して出版された³¹。当該簿記書の凡例に「此書ハ西曆一千八百七十三年米^{アルバニー}国出版亞見拔尼商業学校教師イー、ヂー、ホルソム氏ノ著書ニ原ツキ聊カ余カ卑意ヲ加ヘテ之ヲ筆シ遂ニ数十葉ノ冊子トナス³²」と書かれていることから、Folsomの簿記書を原著としていることが明らかである。

森嶋は1872 (明治5) 年2月に慶應義塾に入門し、1875 (明治8) 年9月には商法講習所に入学した。1877 (明治10) 年3月には商法講習所を卒業し、翌月より助教心得に、9月には助教となった。しかし、翌年3月に辞表を提出し、4月より三菱会社に入社し、三菱商業学校の教員となっている。1880 (明治13年) 1月には三菱商業学校を離れ、三菱会社東京店副支配人に、3月には三菱為替店 (三菱の銀行業・倉庫行の始め) の支配人に就任し、1885 (明治18) 年には郵便汽船三菱会社副支配人となり、同年12月に三菱会社を退職した。そして、再び高等商業学校 (商法講習所の後身) の教員に復職し³³、1889 (明治22年) にはFolsomの簿記書を再考し、『簿記學 第一』を著している³⁴。

³⁰ Folsom [1873] p. 38; also see Folsom [1873] pp. 74-78.

³¹ 西川 [1982] 155頁。

³² 森嶋 [1878] 凡例1頁。

³³ 森嶋は商法講習所から三菱商業学校に移った際、商法講習所の生徒5名を三菱商業学校に編入学するよう勧誘したようである。このため、母校の商法講習所 (高等商業学校) の所長を務める矢野二郎は森嶋を遺憾に思ったものの、再度雇用後は森嶋を幹事に登用するなど重用した (烏田編 [1913] 143頁)。

³⁴ 岩崎家傳記刊行会編纂 [1967] 430頁; 西川 [1982] 167-169頁。

西川 [1982] では、森嶋の簿記書のうち、『簿記學例題』および『簿記學 第一』のみを、Folsomの簿記書の邦訳として取り上げている。しかし、この他にも森嶋が執筆した簿記書としては、『簿記學階梯』 (森下との合著)、『民間簿記學』 (森下との合著)、『小學校用簿記學』にも同様に、Folsomの簿記書の影響がみられる。

『簿記學例題』が出版された当時、森嶋は三菱商業学の教師であったため、初版の表紙には「三菱商業學校」と書かれており、当該学校予備科の教科書として用いられていた。やがて学校名を除いて広く出版され、三菱商業学校以外でも広く用いられた西洋簿記の教科書と考えられる³⁵。ただし、この教科書の内容は、Folsomの簿記書の完訳ではなく、そのうちの第6章の縮訳と例題として第8～10章から13の例題を取り上げ、訳したものとされる³⁶。ただし、例題のみが列挙されており、この例題の解説や帳簿の例示は成されていない。これに対して同書の凡例に、「此書固ヨリ例題ノミヲ集メタルモノナレハ其記入法ノ体裁ノ如キハ別ニ森下氏及ヒ余カ合著ノ簿記學階梯アリ就テミルヘシ³⁷」とある。つまり、帳簿の記録方法は、1878（明治11）年10月に出版された、三菱商業学校の校長を務めていた森下岩楠（1852-1917）と森嶋との合著『簿記學階梯』を見るように指示しているのである。したがって、『簿記學例題』と『簿記學階梯』は、合わせて使用されていたものと考えられる。

このように、三菱商業学校の講師として、森嶋が当該簿記書の邦訳を試みた背景に、商法講習所との関係が指摘できるのではなかろうか。森嶋は商法講習所の第一回卒業生であることから、WhitneyによりFolsomの簿記書について学んだ可能性も指摘されている³⁸。ただし、当時の授業科目において、Folsomの簿記書が利用されたとの史実は現在のところ確認できていない。また、三菱会社社長の岩崎弥太郎（1835-1885）は、1879（明治11）年10月に商法講習所の資金難を知り、三菱商業学校に商法講習所を払い下げてもらいたいという趣旨の願書を東京府知事に提出している。三菱商業学校の教員は慶應義塾の出身者であり、教科目も充実し、学生の資質も良かったもののこの提案は渋沢に反対され、叶わなかった³⁹。このような背景を考えると、商法講習所を払い下げられても対応可能な教科目が三菱商業学校に設置されていた、つまり慶應義塾の教育内容のみならず商法講習所の教育内容を勘案した科目が設定されており、この一つがFolsomの邦訳書等に基づく科目の設定と捉えることもできるのではなかろうか。

³⁵ 西川 [1982] 168頁。

³⁶ 西川 [1982] 155-161, 167-179頁。

³⁷ 森嶋 [1896] 凡例1頁。

³⁸ 西川 [1982] 165-166頁。

³⁹ 一橋大学学園史刊行委員会編 [1995] 18-19頁。

森嶋が三菱商業学校に移った際、森嶋の勧誘により商法講習所の生徒であった岩下清周、渡邊専二郎など5名の学生を三菱商業学校へ編入学した。これが叶うほど、三菱商業学校の教育レベルは高かったようである。ただし、後に岩下・渡邊は商法講習所に復学している（島田編 [1913] 141-142, 143頁）。

また、『簿記學 第一』はその諸言等に特にFolsomについての記述は見当たらない。しかし、その諸言において、簿記の「原理」「理論」を理解することが大事であると強調されている。そして、章構成をみると、Folsomの簿記書の第1章から第3章までの内容をまとめたものと考えられる、「第一章 價ノ事」「第二章 借及貸ノ事」と並んでいる。しかし、「第三章 帳簿ノ事」はFolsomの簿記書以外の書物を参照して記されたものと考えられる。

この他にも、西川 [1982] によると、Folsomの簿記書の邦訳書等が出版されている。出版年順に紹介すると、函師民嘉によりFolsomの簿記書を第1～6章を訳した『簿記法原理』が1881（明治14）年に出版されている。続いて、1884（明治17）年に竹田等訳『簿記學原論』として、1887（明治20）年に堀内正善講述・高雄馬一郎の筆記による『論理簿記學』として、1888（明治21）年に松尾亮訳『記簿法解釈』および森村金造講義『簿記學原理』として、1890（明治23）年に松本邁講述『簿記學』等として、数多くの邦訳書等が出版されている⁴⁰。

まず、函師による『簿記法原理』の表紙にはFolsomの簿記書の75頁（第6章）にある、資産・負債により示された財産の状態と、取引の結果として得られた損益による資本の増減を示した秤の図が用いられている。また、「函師民嘉抄譯」と書かれていることから、西洋簿記書の邦訳であることがわかる。何の邦訳であるは、『簿記法原理』の緒言に「米英ノ簿記學士フアルソフチースタル及パールエス氏等諸氏ノ著書を抄譯シ傍ラ鄙見ヲ挿サミ簿記ノ真理ヲ証明セント欲シ一書ヲ編輯シ名ケテ簿記法原理ト曰フ⁴¹」とあることから、Folsomの簿記書であることがわかる。

また、「抄譯」ということは、Folsomの簿記書の一部を邦訳したものと解することができる。西川 [1982] によると、これはFolsomの簿記書の第1章から第6章までの完訳とされている⁴²。たしかに両書の目次を比較すると、『簿記法原理』はFolsomの簿記書の最初の6章分の邦訳となっていることがわかる。しかし、細かく各章の節や項を比較すると、Folsomの簿記書にある一部の節が目次においては省略されている箇所、あるいはFolsomの簿記書にはない項目が挙げられている箇所がある。

実際に削除された内容として、例えば、Folsomは第1章の最初のパラグラフで経済学

⁴⁰ 西川 [1982] 162-166頁。

⁴¹ 函師 [1881] 緒言6頁。

⁴² 西川 [1982] 162頁も参照されたい。

者であるJ. S. Mill (1806-1873) の言葉を用いて価値の説明を行っている。一方の『簿記法原理』の第1章にはMillの名前は挙げられておらず、FolsomのMillの引用を基にFolsomが論を展開している第3パラグラフに相当する内容から始まっている。また、これも全訳ではなく、Folsomの説明を踏まえた上で図師の言葉で、当時の日本人にわかりやすいように言葉を補い、あるいは削除しながらまとめられている⁴³。以上の省略箇所があることから、『簿記法原理』はFolsomの簿記書の最初の6章の完訳ではなく、あくまでも抄訳である。

次に、竹田による『簿記學原論』は、第1章「価値ノ事」、第2章「交換ノ法則」、第3章「貸借ノ事」という3章構成からなる。本文最初の頁に「竹田等譯」とあることから、何らかの洋書からの訳本であることは明らかである。原著に関しては明記されていないが、この第1章から第3章までのタイトルは、Folsomの簿記書第1章から第3章に相当し、これらを邦訳していることがわかる。ただし、Folsomの簿記書に掲載されている図表については、すべて省略されている。

堀内講述・高雄筆記による『論理簿記學』は、専修学校で用いられた教科書である。はじめに「余カ是ヨリ講述セントスル所ハ有名ナル米国簿記學士イー、ジー、フルソム氏著原名（ロジカル、ブックキーピング）…⁴⁴」と書き記されていることから、Folsomの簿記書が原著であることが明らかである。「講述」とあることから、全訳ではないものの、章構成をみるとFolsomの簿記書の第1章から第6章までをまとめたものと考えられる。

森村の『簿記學原理』は、その緒言に、「私立学校ニ於テ簿記學ヲ講スルニ当リフォルソム氏ノ著書ヲ骨格トシ予カ管見ヲ皮肉トシ以テ一篇ノ講義録トナシタルモノ⁴⁵」と記されていることから、Folsomの簿記書を元に作成された簿記書であることがわかる。また、章構成をみるとFolsomの簿記書の第1章から第6章および他の簿記書等を参照しながらまとめたものと考えられる。これは、Folsomの簿記書にはない項目として、勘定についてまとめた第3章や、帳簿記入について論じた第8章などが記されているためである。

松尾の『簿記法解釋 全』はそのはじめに「簿記法解釋序」として、「米国人フォルソム氏ノ著ハス所簿記學原理ニ取り記簿法解釋ナル者ヲ譯シ⁴⁶」と記されていることから、

⁴³ see Folsom [1873] p. 2; 図師 [1881] 第1章1頁。

⁴⁴ 堀内講述・高雄筆記 [不明] 1頁。

⁴⁵ 森村 [1888] 緒言1頁。

⁴⁶ 松尾 [1888] 簿記法解釋序1頁。

Folsomの簿記書の訳本であることがわかる。ただし、目次をみると、Folsomの簿記書の完訳ではなく、いくつかの章の内容をまとめ、新たな章を作成している点がみうけられることから、抄訳であるといえる。例えば、松尾はFolsomの第1章および第2章をまとめて一つの章を作成している。このように、各省をまとめて抄訳することで、Folsomの簿記書では1～6章までの443頁からなる内容を、松尾は1～7章からなる397頁に縮訳している。

最後に挙げられている、松本の『簿記學』は専修学校理財科の教科書であり、西川文庫の目録では、『銀行簿記學』と合冊になっているようである⁴⁷。特段、Folsomに対する言及はなく、また章構成も大きく異なる。このため、第1章でFolsomと同様にMill等の経済学者の名前を挙げ、^{ウエルス}財やその尺度となる^{パリウ}價の意味について言及しているが、その一方で、わが国における必要な理解として、当時の物価の尺度や貨幣単位、手形や株式等についての説明を加えるとともに、Folsom簿記書では解説されていない単式簿記についての解説がみられる。このように、あまりFolsomとの共通点を伺いにくい構成、内容となっているが、第4章「營業ノ記録」において、取引の記録について「論理上ヨリスレハ有價物件ノ對等ノ交換⁴⁸」と説明しており、Folsomのいう価値の等価交換と合致する。また、「前者（筆者注：營業勘定）ハ損失及利益ヲ箇々ニ表示シ後者（筆者注：會計勘定）ハ資産及負債⁴⁹」を表すとしており、Folsomと同様に勘定を二つに分類していることが分かる。

以上の邦訳書等の考察から明らかになったことは、森嶋および森下の教科書以外に関しては、Folsomの簿記書のうち邦訳対象となった章の多くは第1章から第6までの内容となっていることが挙げられる。つまり、いずれの邦訳者の関心も、複式簿記の特徴である貸借分類をいかに論理的に説明するののかという点にあり、Folsomによる価値の分類に基づく説明を引用しているものと考えられる。この貸借分類については、わが国最初の西洋簿記の邦訳書である『帳合之法』や『銀行簿記精法』などでも邦訳に苦労した点であり、この解説に注目が集まることは必然ともいえる。

⁴⁷ 一橋大学図書館「西川孝治郎文庫目録」<http://www.lib.hit-u.ac.jp/service/bunko/nisikawa.htm>

⁴⁸ 松本 [1891] 130頁。

⁴⁹ 松本 [1891] 128頁。

3. 兼子 [1891] の再考

西川 [1982] では、上記の簿記教科書の他、1891（明治24）年に『龍門雑誌』に掲載された兼子の論考「簿記學ニ所謂交換九様ノ変化ニ就テノ大疑」もFolsomの簿記書との関係を指摘している⁵⁰。この論考では、図師による『簿記法原理』と森嶋による『簿記學第一』の教示する「交換九様ノ変化」の違いを指摘している。なぜ、同じFolsomの簿記書に倣った2組の教科書では違いが生じたのか、この「大疑」について本節では考察を試みる。このため、まず、両教科書とFolsomの簿記書における価値の体系や区分、そして価値の交換等式について比較考察を行い、原著であるFolsomからの変更点を明らかにする。これを踏まえたくて、両教科書の比較を行うこととする。

3-1 『簿記法原理』とFolsomの簿記書の比較考察

図師はFolsomに従い、簿記取引上の価値を、貿易価値（商業価値；Commercial value）と想像価値（観念価値；Ideal value）に二分し、これらの内容の説明をおこなっている。ただし、全てがFolsomの説明の通りというわけではない。例えば、Folsomは能力や才能など個人によるもの（In Individuality）、財産によるもの（In Property）、株主持分あるいは株式によるもの（In Proprietor or Stock）、組合員の持分あるいは資本金によるもの（In Partners or Capital Stock）から想像価値の一つである所有（Ownership）を構成している。しかし、図師はこのような四つの内容を区別することなく、これらをまとめて資本と総称し、その説明の中で、能力や才能を指す体内資本と勤労の結果としての元金や主人の名前を示す体外資本という二つに区分している⁵¹。

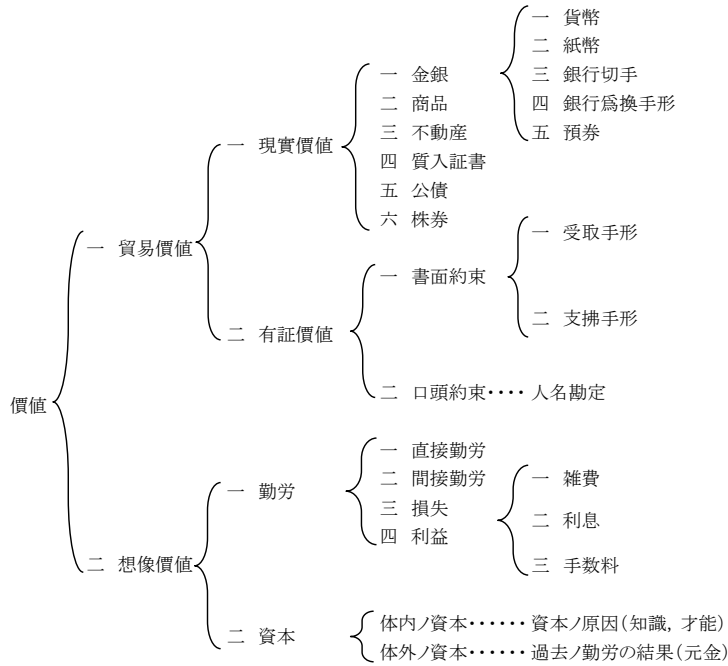
他の価値に対しても、現金など多少の省略はあるものの末端の勘定科目に相当するものまで項目を分け説明されているものもあるが、口頭約束の内訳など省略された箇所が多々見られる⁵²。このような図師の価値の体系を一覧にすると【図表3-1】となり、Folsomの示す価値の体系を一覧にした【図表2-1】と比較すると省略箇所や変更箇所が明らかとなるだろう。ただし、省略箇所については、Folsomによる価値の分類において末端に位置する構成要素や勘定に対するものである。つまり、これらの変更は大きな区分である貿易価値と想像価値、あるいは実在価値や証拠価値などの構成要素の一つでしかなく、こ

⁵⁰ 西川 [1982] 162-166頁。

⁵¹ 図師 [1881] 第1章18頁。

⁵² 図師 [1881] 第1章18-20頁；see Folsom [1873] pp.13-14；図師 [1881] 第1章1-20頁。

【図表3-1】『簿記法原理』の価値体系



(出所：図師 [1881] 目次、第1章より筆者作成)

これらの内容が直接に後の貸借分類や元帳勘定の分析に影響を与えることはない。したがって、図師が当時の日本において適さない勘定の説明や内容を考慮した結果と考えられる。

ただし、勤勞価値 (Labor or Service) の区分の変更は注視する必要がある。Folsomはまずこれを直接的または間接的な勤勞 (Direct or Indirect) と損失または利益 (Loss or Gain) の二つに区分している。直接的または間接的なものはさらに経費 (Expense)、利息 (Interest)、割引料 (Discount)、手数料 (Commission) に区分し、損失または利益はさらに損失である受け取った用益 (Service received is Loss) と利益である引き渡した用益 (Service given is Gain) とに区分している。これに対し、図師は勤勞価値を直接勤勞、間接勤勞、損失、利益の四つに区分し、さらに損失・利益から雑費、利息、手数料に細分している。これはFolsomの価値体系における割引料を省略した、あるいは割引料と経費をあわせて雑費とまとめたのみならず、直接勤勞および間接勤勞 (直接的または間接的な勤勞) の細分項目であるべき経費 (および割引料)、利息、手数料を損失および利益 (損失または利益) の内訳に変更していることとなる。

この原因を探るべく詳しく図師の説明内容を見ると、これらの勘定に対してFolsomに

はない説明が加えられていることがわかる。図師は雑費（経費、または経費および割引料）、利息、手数料という三つの勘定に対して、独自の分析から、これらの勘定は勤労価値を受け取る、あるいは引き渡すことで発生するため、結果として損失あるいは利益を表すものであると説明している⁵³。このため、直接勤労あるいは間接勤労の構成要素としてではなく、損失あるいは利益の構成要素に区分したことがわかる。

では、この時の直接勤労、間接勤労、損失、利益はどのように定義されているのだろうか。Folsomの説明においても、図師の説明においても直接勤労は労働力や用益そのものを指し、間接勤労は資本を用いることで得られる労働力や用益を指している。また損失は与えた貿易価値に対して想像価値を受け取ること、利益は与えた想像価値に対して貿易価値を受け取ることにより生じるとされる⁵⁴。

この説明から、想像価値の受け渡しの結果として損失あるいは利益が生じることがわかるため、想像価値の構成要素の一つである直接勤労および間接勤労は、損失および利益の構成要素であると解釈できるのではなかろうか。このような考察の結果、図師は雑費や利息、手数料という三つの勘定をFolsomとは異なり損失・利益の構成要素として位置付けたものと捉えることができるだろう。しかし、この捉え方をするならば、想像価値の構成要素を勤労価値と資本とするのではなく、損失・利益と所有とに変更する必要があるのではないだろうか。または、勤労価値と損失・利益を等しく位置付けること事態に問題が生じる。

他の原因として考えられることは、第1章の説明の読み違いである。Folsomは想像価値の区分としての勤労価値（労働または用益）を直接勤労あるいは間接勤労、損失あるいは利益について説明した後に、先の直接勤労（直接的なもの）および間接勤労（間接的なもの）の内訳として、経費、利息などを説明していたため、これを直近の損失あるいは利益の内訳と誤ったと捉えることもできる。しかし、Folsomが【図表2-1】を載せていることから、単純な解釈の誤りとは考えにくい。

さらに、第4章の元帳勘定の分析の説明においては、雑費、利息、手数料に加え、省略されていたはず、あるいは経費とまとめて捉えていたはずの割引料についての説明を、Folsomに従い行っている。このように考えると、図師自身がFolsomの価値体系を、当時の日本に必要な説明に特化して、あるいは分かりやすいようにまとめようと試みるもの

⁵³ 図師 [1881] 第1章17-18頁。

⁵⁴ Folsom [1873] pp. 11-13; 図師 [1881] 第1章16-17頁。

【図表3-2】『簿記法原理』の交換等式

九種ノ平均 價值交換ノ數種	第一區	第一	受ケタル貿易及價值ト授ケタル貿易價值ト相平均スルコト
		第二	受ケタル貿易價值ト授ケタル想像價值ト相平均スルコト
		第三	受ケタル貿易價值ト授ケタル貿易及ヒ想像ノ兩價值ト相平均スルコト
	第二區	第一	受ケタル想像價值ト授ケタル貿易價值ト相平均スルコト
		第二	受ケタル想像價值ト授ケタル想像價值ト相平均スルコト
		第三	受ケタル想像價值ト授ケタル貿易及ヒ想像ノ兩價值ト相平均スルコト
	第三區	第一	受ケタル貿易及ヒ想像ノ兩價值ト授ケタル貿易價值ト相平均スルコト
		第二	受ケタル貿易及ヒ想像ノ兩價值ト授ケタル想像價值ト相平均スルコト
		第三	受ケタル貿易及ヒ想像ノ兩價值ト授ケタル貿易及ヒ想像ノ兩價值ト相平均スルコト

(出所：図師 [1881] 4頁)

の、その統一が図れていないままと考えたこともできるだろう。このような曖昧な価値の解釈を行っていたということであるならば、先ほどの雑費勘定などの区分や説明の変更も、図師の理解が曖昧であるために生じたものと結論付けられることは否めないのかもしれない。

いずれにせよ、この区分の変更が直接的にさらに大きな区分である勤労価値、または想像価値といった、Folsomの価値体系の大枠を覆す変更ではない。このため、第4章の説明においては、目次や第1章の説明と整合されていないものの、Folsomの説明しようとしている第4章の元帳勘定の分析、そしてその結果として勘定残高が資産・負債・利益・損失を示すことには影響を与えるものではない。

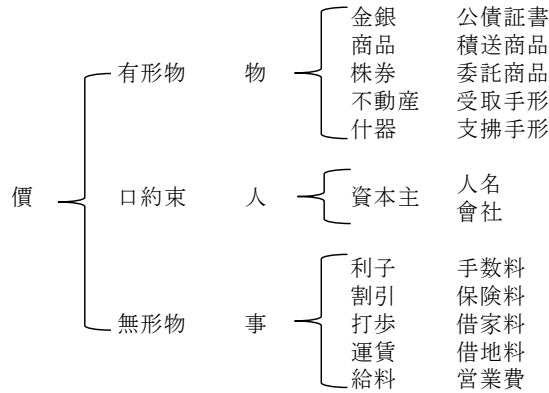
この価値区分を用い、図師は第2章「価値ノ交換」において価値をFolsomに従い3種類に整理しなおしている。すなわち、貿易価値、想像価値、そして貿易及ヒ想像ノ兩価値の3種類である。この3種類の価値をそれぞれ交換することで取引が成立すると考えるため、図師は【図表3-2】に示す価値の交換を提示している。これはFolsomの示す価値の交換等式【図表2-2】と同様であることが分かる。

3-2 『簿記學 第一』とFolsomの簿記書との比較考察

『簿記學 第一』とFolsomの簿記書との比較考察の結果、まず違いとして、森嶋は「価値」ではなく「價」という言葉を使用していることが挙げられる。そして、この「價」を「無形有力ナル一種ノ力ニシテ當ニ交換ノ標準トナルモノナリ⁵⁵」と説明し、具体的に「有

⁵⁵ 森嶋 [1889] 2頁。

【図表 3-3】『簿記學 第一』の価値体系



(出所：森嶋 [1889] 11頁)

形物又ハ無形物ニ拘ハラス都テ價ヲ保チタルモノ⁵⁶』としている。Folsomの説明する価値、つまり交換価値と使用価値という説明とは異なり、森嶋による新たな解釈として定義づけされた用語であるといえる。そして、この「價ヲ保ツ所ノ物」を三つに分類している。すなわち、「有形物＝物」「口約束＝人」「無形物＝事」である。これを示すと以下の【図表 3-3】の通りである。

Folsomの価値の分類、すなわち資産・負債を表す貿易価値と収益・費用・資本を表す想像価値とに分類していたものを、森嶋は新たに解釈しなおしていることが分かる。特徴的な点として、「事業へ其資本ヲ放銀セシ人⁵⁷」つまり資本金勘定と「營業上貸シ又ハ借りノ関係ヲ保ツ可ク起リタル人⁵⁸」と「事業上貸シ又ハ借りノ関係ヲ保ツ可ク起リタル會社⁵⁹」つまり債権債務にかかる人名勘定について新たな区分として「口約束＝人」を設けている。これにより、人名勘定で表される債権債務以外の資産および負債を表す「有形物＝物」と資本および人名勘定で表される債権債務を「口約束＝人」、そして収益・費用を表す「無形物＝事」とに区分していることがわかる。

このように、勘定科目の区分をまとめなおしているものの、【図表 3-4】に示すとおり、9種の交換を示している。したがって、価値の区分は異なるものの【図表 2-2】に

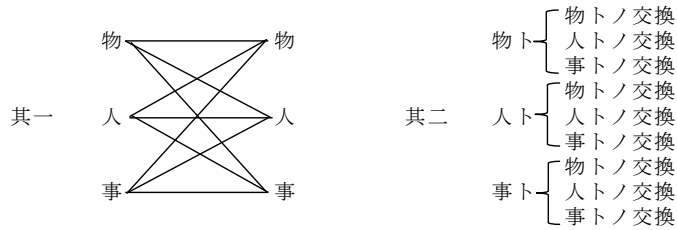
⁵⁶ 森嶋 [1889] 3頁。

⁵⁷ 森嶋 [1889] 15頁。

⁵⁸ 森嶋 [1889] 15頁。

⁵⁹ 森嶋 [1889] 15-16頁。

【図表3-4】『簿記學 第一』の交換等式



(出所：森嶋 [1889] 19-20頁)

示したFolsomの交換等式と同様の9種となっていることが分かる。

まず、森嶋は「價ヲ交換スルニ其分量ノ釣合ハ常ニ受ル物ト渡ス物ト相互ニ均一ナル分量ノ價ヲ交換シ以テ相互ニ平均ノ釣合ヲ保チ居ル⁶⁰」また、「一種ノ交換コトニ受ル物ハ渡ス物ヨリ價ヲ借り又渡ス物ハ受ル物ニ價ヲ貸シ然シテ其貸并ニ借ノ双方ヘ同シ金額ヲ記載スル⁶¹」と説明している通り、取引を価値の等価交換と捉えたうえで上記の図表を作成している点で、Folsomの着想と同様である。上記の図表で特記すべきことは、工藤 [2013] により指摘されている通り、当該交換等式において三つの要素間の結びつき方を線を引いて表現した点において、「取引要素説」という理論形成に最大の貢献を果たした⁶²ことであろう。

3-3 『簿記法原理』と『簿記學 第一』の比較考察

先に挙げたとおり、両著が出版されて間もなくの1891(明治24)年に兼子による論考「簿記學ニ所謂交換九様ノ変化ニ就テノ大疑」が発表されている。この論考では、両書に記されている9種の価値の交換を取り上げ、その内容が比較されている。図師が『簿記法原理』で説く価値は大別して貿易価値と想像価値の二つの区分に加え、これらを組み合わせた貿易・想像の両価値(混合価値)の3種であり、これらを用いて9種の価値の交換があることを示している。これに対し、森嶋は『簿記學 第一』にて、價を「有形物=物」「口約束=人」「無形物=事」の三つに区分すると共に、これらの交換を説いているため、結果として9種の価値の交換が考えられている。これに対して兼子 [1891] は、森嶋の価値

⁶⁰ 森嶋 [1889] 3頁。

⁶¹ 森嶋 [1889] 31頁。

⁶² 工藤 [2013] 81-82頁。

の交換についても、図師のような混合価値をも検討するのであれば、全部で16種になると解釈できると指摘している。そして、「混合價值ニ係ル交換ノ存在如何ノ一疑問トハナレリ⁶³」とし、さらに双方の取り扱う取引の内容に違いがあるのではないかとの見解が示されている⁶⁴。

このように、兼子 [1891] では、早くから同様にFolsomの簿記書を原著とし、注目されていた教科書である『簿記法原理』および『簿記學 第一』について、その教示内容の違いが着目されている。そして、双方の取引の内容において混合価値が含まれているのかいないのが論点となっていることがわかる。確かに、Folsomや図師は混合価値として、貿易価値と想像価値とを織り交ぜた価値の取引も、価値交換における一項目として明示している。これに対し、森嶋は混合価値等の表現を加えることなくシンプルに各三つの価値の交換の組み合わせを示すにとどめている。このため、兼子 [1891] が指摘する通り、図のみを比較すれば、森嶋が混合価値を検討していないと考えることもできるだろう。

しかし、森嶋は上記の図に加え、価値の交換に基づく貸借仕訳には、以下の4種類あると説明している⁶⁵。

第一類 貸ハ一類ニシテ借モ一類ノ物ノ現ル、場合

第二類 貸ハ一類ニシテ借ハ二類以上ノ物ノ現ル、場合

第三類 貸ハ二類以上ニシテ借ハ一類ノ物ノ現ル、場合

第四類 貸ハ二類以上ニシテ借モ二類以上ノ物ノ現ル、場合

ここで問題となるのは、この「類」という言葉が、単純に相手勘定科目が2科目以上かどうかを指すのか、相手勘定科目が二種類以上の價に区分される内容をも含むという意味なのかという点である。前者であれば、兼子 [1891] の指摘通り、森嶋は取引において混合価値を検討していなかったということになる。このため、第二類以降の取引例示を順に取り上げて検討することとする。

まず、第二類については、「永井直助ヨリ公債証書百圓券十枚ヲ金千圓并ニ正金銀行株券百圓券五枚ヲ金五百圓ニテ買入レ代金ヲ現金ニテ拂渡ス此金千五百圓也⁶⁶」という事例

⁶³ 兼子 [1891] 19頁。

⁶⁴ 兼子 [1891] 16-19頁。

⁶⁵ 森嶋 [1889] 46-47頁。

⁶⁶ 森嶋 [1889] 48頁。

が示されている。そして、「此取引ハ公債証書并ニ株券ト金銀トノ交換ナリ⁶⁷」と解説されている。この取引において取り扱われている公債証書、株券、金銀はいずれも「有形物＝物」に区分される。したがって、同区分の價の勘定科目が、一方では二つ記録する取引が取り上げられているということになる。

次に第三類については、「今村勇七ヨリ地面一ヶ所ヲ金千圓ニテ買入レ右代金トシテ金五百圓ヲ現金ニテ支拂ヒ残金五百圓ヲ十日限掛トナス此金千圓也⁶⁸」という事例が示されている。そして「取引ハ地面ト金銀并ニ人名トノ交換ナリ⁶⁹」と解説されている。この取引において扱われる価値は、地面は不動産であるため「有形物＝物」であり、金銀もまた「有形物＝物」、そして人名は「口約束＝人」である。一つの取引において、「有形物＝物」という一種類の價と「有形物＝物」および「口約束＝人」という二種類の價との交換が行われている。

最後に第四類については、「石川岩吉ヨリ地面付家屋ヲ買入ル但シ地面ハ金三千圓ニテ家屋ハ金五百圓ナリ右代金トシテ金千五百圓ヲ現金ニテ支拂ヒ金千圓ヲ十日限支拂ノ約束手形ヲ渡シ残金千圓ヲ掛トナス此金參千五百圓也⁷⁰」という事例が示されている。そして、「取引ハ地面并ニ家屋ト金銀、手形及ヒ人名トノ交換ナリ⁷¹」と解説されている。この取引において扱われる価値は、地面と家屋は不動産であるため「有形物＝物」であり、金銀と支払手形もまた「有形物＝物」である。そして、人名は「口約束＝人」である。このため、第四類も第三類と同様に一種類の價と二種類の價との交換取引が示されていることになる。

以上の事例から、「類」とは、勘定科目数を意味するものの、これに異なる価値区分の勘定科目も含まれていることが明らかとなった。したがって森嶋もまた、一種類以上の價と一種類以上の價との交換を想定しているといえる。ただし、この例示およびその後の演習においても、森嶋が取り上げている二種類以上の價は、「有形物＝物」と「口約束＝人」との組み合わせのみである。この内容をFolsomおよび図師の示すところの、貿易価値、想像価値およびこれらを組み合わせた混合価値という組み合わせに再分類すると、す

⁶⁷ 森嶋 [1889] 48頁。

⁶⁸ 森嶋 [1889] 49頁。

⁶⁹ 森嶋 [1889] 49頁。

⁷⁰ 森嶋 [1889] 50頁。

⁷¹ 森嶋 [1889] 51頁。

べて、貿易価値に区分される。

したがって、森嶋の例示および演習の内容をFolsomや図師の価値体系に再分類したうえで、混合価値に相当する取引がないと指摘しているのであれば、兼子の指摘は適切である。しかし、あくまで兼子は「七種類ノ相違」として、森嶋の価値区分において、複数の価値区分を混合した組み合わせを想定していないと指摘しているのである。そして、なによりもFolsomや図師のいうところの混合価値の有無が問題なのではなく、すべての取引の組み合わせを想定するのであれば、複数の区分の価値を組み合わせも想定する必要がある。このため、森嶋は、複数の区分の價の組み合わせを想定していることが例示等から明らかであり、図表のみをもってこれを否定することはできない。

では、なぜあえて図表上に混合価値等の名称を示さなかったのだろうか。これは、Folsomや図師の[図表2-2]および[図表3-2]とは異なり、森嶋は[図表3-4]の通り、左右に示した三つの価値をそれぞれ線でつなぐことで、二種類以上の價の交換についても示したのではなかろうか。したがって、兼子[1891]の指摘にあるような、森嶋が混合価値を検討していない可能性はなく、また16種もの複雑な取引の種類を示す必要もないといえる。むしろ、森嶋はそれぞれの價を線でつなぐことで、複数の價との等価交換をも示した図を用いたという点で、Folsomや図師の図表との違いを理解すべきであろう。

このような図表を発端とした両書の教示内容を兼子が混同した原因の一つとして、兼子の「人、物、事ヲ以テ貿易、想像、混合價值ニ対較セバ甲説（筆者注：森嶋の説）ノ人ハ乙説（筆者注：図師の説）ノ証拠貿易價值ナリ物ハ實在貿易價值ナリ又事ハ想像價值ナル⁷²」という考察結果を挙げることができる。先に考察した通り、「有形物＝物」は人名勘定で表される債権債務以外の資産および負債、すなわち図師やFolsomのいうところの貿易価値（商業価値）のうち現実価値（Actual）および一部の有償価値（Evidential）である。そして、「口約束＝人」は資本と人名勘定で表される債権債務、すなわちFolsomや図師のいうところの貿易価値の一部と想像価値のうち所有（資本）を指す。「無形物＝事」は収益・費用を表すものであり、図師やFolsomのいうところの想像価値（観念価値）のうち勤労価値（労働・用益）を指すのである。つまり、両書が出版され、教科書として利用されていた当時、兼子は両著の価値区分の違いなどを十分に理解していない状況にあったことがうかがえる。

⁷² 兼子[1891]17頁。

4. おわりに

本稿では、兼子 [1891] の指摘に基づき、Folsomの簿記書の邦訳書等である図師の『簿記法原理』および森嶋の『簿記學 第一』の比較考察を行い、両者の教示内容の相違点を明らかにするとともに、兼子のいう「大疑」について再考を行うことを目的としていた。

まず、図師の『簿記法原理』は、Folsomの簿記書の第1章～第6章までを抄訳した教科書であり、基本的にはFolsomの教示内容に従い、複式簿記を価値の等価交換として解説している。ただし、一部の教示内容について、具体的には価値の区分についてであるが、Folsomと異なり、価値の構成要素の区分の一部が省略されている箇所、そして再構成されている箇所があることが明らかになった。ただし、価値の区分の大枠、すなわち貿易価値（商業価値）および想像価値（観念価値）に影響を与える変更点ではなく、Folsomに倣った説明に終始していた。

これに対し、森嶋はFolsomとは異なる價（価値）の解釈を行い、これを人名勘定で表される債権債務以外の資産および負債を表す「有形物＝物」と資本および人名勘定で表される債権債務を「口約束＝人」、そして収益・費用を表す「無形物＝事」との三つに区分している。このため、図師やFolsomとは大きく異なる価値体系や教示内容が展開されているといわざるを得ない。しかしながら、Folsomと同様に取引を価値の等価交換として捉え、解説を行っている点では共通する解釈のもと、複式簿記の解説を行っているものといえる。

このように、Folsomの簿記書が図師および森嶋の両者の教科書に与えた影響が異なっていたため、当然、教示内容についても違いが生じた。これに対して兼子 [1891] が「大疑」として指摘したのは、両者ともに解説している取引における価値交換についてである。図師はFolsomに倣い、貿易価値と想像価値、そしてこれらの混合価値の等価交換として9種の取引を提示していた。これに対し、森嶋は「有形物＝物」、「口約束＝人」、「無形物＝事」の等価交換として、図師およびFolsomと同様に9種の取引を提示していた。兼子 [1891] は、森嶋は図師のような混合価値を使用していないことを問題視し、16種の取引を提示する必要があるのではないかと指摘している。

この問題点を考察すべく、本稿では森嶋の教示内容について詳細な検討を試みた。まず、森嶋は9種の取引を図示する際、図師やFolsomとは異なり、借方・貸方に分けて表示された三つの価値を線で結ぶという工夫を成していた。この結果、混合価値といった用語を用いずとも、自然に混合価値をも検討に含んだ図の提示を可能にしていた。また、9

種の価値交換における説明として、貸借それぞれが、1種類の價で構成される場合と2種類以上の價で構成される場合があることを明示するとともに、例示において詳細な解説を加えていた。したがって、森嶋も図師およびFolsomと同様に混合価値をも想定しているものの、説明の仕方および図表の提示の仕方の工夫により、16種に分けずともその解説を可能としていた。

以上の考察の結果、兼子〔1891〕は図師と森嶋の解説が、同じFolsomの簿記書に倣っているものの異なる点、つまり当時、出版されていたFolsomの邦訳書等の教示内容が同様というわけではないことを初めて指摘している点で注目すべき論考であるといえる。しかし、両者の教示内容の相違点および共通点について十分な理解に至っていなかったため、両者の価値交換の解説の違いを「大疑」として提示したものと考えられる。この点よりも、本考察により森嶋の教科書の問題点としては、例示および演習における詳細な解説において考えられている混合価値、つまり2種類以上の價の交換は、すべて「有形物=物」と「口約束=人」であり、これを図師やFolsomの価値体系に置き換えると、すべて貿易価値（商業価値）に区分される点が挙げられる。このため、森嶋は例示や演習において図師およびFolsomのいうところの混合価値による価値交換となる取引を具体的に示せていないことが明らかになった。

参考文献

- Bentley, H. C. and Leonard, R. S. [1934] *Bibliography of works on accounting by American authors*, vol. I, (1796-1900), Massachusetts.
- Folsom, E. G. [1873] *The Logic of Accounts; A New Exposition of the Theory and Practice of Double-entry Bookkeeping*, . . . , New York and Chicago (reprinted ed., Saga, 1995).
- Heffner, R. D. [1952] *A documentary History of the United States*, New York (アメリカ史研究会訳 [1955]『原典によるアメリカ史』教育書林).
- Previts, G. J. and Merino, B. D. [1979] *A History of Accounting in America: An Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting*, New York (大野巧一・岡村勝義・新谷典彦・中瀬忠和訳 [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).
- and Merino, B. D. [1998] *A History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting*, Ohio.
- Schlesinger, A. M. [1941] *Political and Social Growth of the American People, 1865-1940*, 3rd ed., New York.
- Shand, A. A 著・大蔵省訳 [1873]『銀行簿記精法』卷之一～五、大蔵省。
- 安藤英義 [2002]「吉田良三「取引要素説の形成」」『一橋論叢』第128巻第5号、1-17頁。
- 岩崎家傳記刊行会編纂 [1967]『岩崎弥彌太郎傳（下）』平文社。
- 大槻文彦 [2004]『言海』筑摩書房。
- 兼子初太郎 [1891]「簿記學ニ所謂交換九様ノ変化ニ就テノ大疑」『龍門雜誌』第42号、11-20頁。

- 工藤栄一郎 [2013]「わが国固有の複式記入理論の形成—「取引要素説」形成過程の検討—」『産業経理』第73巻第2号、76-94頁。
- 久野光男 [1985]『アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—』同文館出版。
- 黒澤 清 [1990]『日本会計制度発達史』財経詳報社。
- 小島男佐夫 [1973]『簿記史』森山書店。
- 小林儀秀訳 [1875]『馬耳蘇氏記簿法』第一・二巻、文部省。
- 訳 [1876]『馬耳蘇氏複式記簿法』上・中・下巻、文部省。
- 島田三郎編 [1913]『矢野二郎傳』矢野二郎翁傳記編纂會。
- 図師民嘉抄訳 [1881]『簿記法原理』（ただし、雄松堂復刻版（1981）を使用）。
- 竹田 等訳 [1884]『簿記學原論 全』丸家善七。
- 中野常男 [1992]『会計理論生成史』中央経済社。
- [1999]「神戸大学における会計学の教育と研究の系譜（前身校編）：神戸大学百年史の一齣」『研究年報・経営学・会计学・商学』第45号、71-124頁。
- 中村 忠 [1983]「一橋会計学を担った人たち」『一橋論叢』第89巻第4号、21-34頁。
- 西川孝治郎 [1953]「福澤論吉と簿記—帳合之法発刊八十年に当って—」『企業会計』第5巻第6号、68-72頁。
- [1955]「ウイリアム・C・ホイットニー——一橋大学創立八十周年記念によせて—」『一橋論叢』第34巻第6号、799-808頁。
- [1971]『日本簿記史談』同文館出版。
- [1982]『文献解題 日本簿記学生成史』雄松堂書店。
- 久野秀男 [1979]『英米（加）古典簿記書の發展史的研究』学習院。
- [1990]「批判的『簿記テキスト』試論（承前）—腑に落ちない『簿記テキストの常識』—」『学習院大学 経済論集』第27巻第1号、1-21頁。
- 一橋大学学園史刊行委員会編 [1995]『一橋大学120年史：captain of industryをこえて』一橋大学。
- 福澤論吉訳 [1873/1874]『帳合之法』卷之一～四、慶應義塾出版局。
- 堀内正善講述・高雄馬一郎筆記 [不明]『論理簿記學』出版社不明。
- 松尾 亮纂訳 [1888]『記簿法解釈 全』中近堂蔵版。
- 松本邁 [1891]『簿記學』（『銀行簿記學』と合冊）東京商業学校。
- 森下岩楠・森嶋修太郎合著 [1878]『簿記學階梯』上下巻、森下岩楠・森嶋修太郎。
- [1884]『民間簿記學』上下巻、中近堂。
- 森嶋修太郎 [1878]『簿記學例題』（ただし、雄松堂復刻版（1981）を使用）。
- [1891]『簿記學 第一』金港堂。
- [1894]『小學校用簿記學 第3版』金港堂書籍株式會社。
- 森村金造 [1888]『簿記學原理 全』森村金造。

参考サイト

- 一橋大学付属図書館「複式簿記がやってきた！ 明治初期簿記導入史と商法講習所」
<http://www.lib.hit-u.ac.jp/service/tenji/k15/whitney-bokisho.html>
- 一橋大学付属図書館「西川孝治郎文庫」<http://www.lib.hit-u.ac.jp/service/bunko/nisikawa.htm>

執 筆 者 紹 介

O.Baterdene	モンゴル国	経済開発省	投資政策局	主 任	教 授
丸山 豊史	高 松 大 学	経 営 学 部		主 任	教 授
山口 直木	高 松 大 学	経 営 学 部		准 教	授
岡本 丈彦	高 松 大 学	経 営 学 部		助 教	授
澤田 文男	高 松 大 学	発 達 科 学 部		准 教	授
津村 怜花	高 松 大 学	経 営 学 部		准 教	授
花城 清紀	高 松 大 学	経 営 学 部		助 教	授
藤井明日香	高 松 大 学	発 達 科 学 部		講 師	
岡 耕平	滋慶医療科学大学院	大 学		講 師	
川崎 紘宗	高 松 大 学	経 営 学 部		講 師	
竹内 由佳	高 松 大 学	経 営 学 部		助 教	授
向居 暁	高 松 大 学	発 達 科 学 部		准 教	授
森 享子	高 松 大 学	経 営 学 部		非 常 勤 講 師	
井上 範子	高 松 短 期 大 学			教 授	
小西 博子	高 松 短 期 大 学			准 教	授
藤井 雄三	高 松 短 期 大 学			講 師	
溝 利博	高 松 大 学	発 達 科 学 部		准 教	授

研 究 紀 要

第62・63合併号

平成27年2月25日 印刷

平成27年2月28日 発行

編集発行

高 松 大 学

高 松 短 期 大 学

〒761-0194 高松市春日町960番地

TEL (087) 841-3255

FAX (087) 844-4759

印 刷

株式会社 美巧社

高松市多賀町1-8-10

TEL (087) 833-5811