

中国複式簿記の形成・確立過程とその意味：龍門帳の考察を中心として（1）

吉永，心一

<https://doi.org/10.15017/2920755>

出版情報：経済論究. 75, pp.63-94, 1989-12-12. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

中国複式簿記の形成・確立過程とその意味

— 龍門帳の考察を中心として(1) —

吉 永 心 一

目 次

はじめに

1. 中国簿記史の研究課題と今日的意義
2. 中国民間会計の成立と発展
3. 中国単式簿記と三脚帳
4. 龍門帳の記帳方法と損益計算方法

おわりに

は じ め に

本稿は、中国複式簿記（ここでは中国において独自に形成・発展してきた複式簿記を指す）の形式と確立の過程とその歴史的な意味内容を、明代に出現した龍門帳という簿記の考察を通じて明らかにし、中国における簿記の特徴を解明しようとするものである。また、このような特徴が今日の中国における簿記にどのように継承され、いかなる影響を及ぼしているかを探求するものである。

中国に限らず西洋あるいは日本で用いられている簿記の構造を理解するには、それを構成している諸要素、例えば帳簿組織、記帳符号、記帳方法、損益計算の方法などについて、その形成と確立の過程を解明し、それによってそれらの本質的な機能を解明することが必要である。簿記を構成するこうした個々の要素についての史的考察を通じてはじめて今日における簿記の構造や、その本質的機能を究明することができるのである。同時に今日における簿記につい

てのこうした史的考察とその本質的な解明によって将来における簿記の発展を展望することもできるのである。

さて、ここで中心に取り扱う龍門帳とは、明代中頃から商業が発達し、商品経済が普及するのに伴い、日々複雑になる経営活動を管理しようとするために一商人が考案し、広く用いられるようになった簿記である。この簿記について中国の会計学界は、「我が国固有の複式記帳法¹⁾」であるとか、「中国固有の複式簿記の発展の始まり²⁾」などと述べている。筆者も、中国簿記史のうえからみれば、龍門帳はそれ以前に形成・確立された単式簿記における特質を継承あるいは改良する一方で、独自の記帳方法と損益計算方法を備えるに至った簿記であると考えている。とはいえ、龍門帳はそれ自体新しい特徴を含んでいる。つまり、そこには従来の単式収支簿記³⁾にはなかった新しい特徴がみられ、この特徴はさらにそれ以後の中国における簿記に大きな影響を与え続けてきたのである。龍門帳は一商人が考案した簿記にすぎないにもかかわらず、明代中頃から中華民国（ここでは1911年辛亥革命から1945年新中国成立までを指す）初期頃まで工商企業や商店において広く用いられた⁴⁾。こうした歴史的展開をとげた龍門帳について、その記帳方法と損益計算方法の点から考察し、その特徴を明らかにすることは、中国簿記史の問題や今日における中国の簿記と龍門帳との相互関係を考察するうえできわめて重要であろう。もちろん、龍門帳の形成後中国において新しい簿記が出現しなかったわけではなく、四脚帳⁵⁾や改良中国簿記⁶⁾などが現れてきた。そして解放前（ここでは1949年新中国成立以前を指す）において貸借複式簿記が日本や西洋から導入されながらも、なお中国式の簿記が温存されており、解放後においても中国的な伝統をもった様々な簿記⁷⁾が出現しましたそれに改善が加えられて今日に至っている。本来ならば、こうした簿記の全般的な発達を考察したうえで、ここで取り扱う中国式の簿記が今日の簿記にどのような影響を及ぼしているかを分析しなければならない。そうすることで、問題の本質は一層解明されることになるが、現時点ではこうした点を念頭に置きながら、ひとまず貸借複式簿記導入以前に時期を限定し、中国簿記の形成と確立過程を考察する外はないであろう。龍門帳以降の中国簿記は、19世紀後半における西洋列強の侵入とそれに伴う西洋式の簿記の伝

来・導入という歴史的背景により、少なからず貸借複式簿記などの影響を受けたため、この時期の簿記についての研究はさらに視点を変え、あるいは拡大して行うことが必要である。これは次の研究課題とする。

注

- 1) 『商業会計辞典』遼寧人民出版社, 1986年, 55~56頁。増減記帳法研究組編『増減記帳法研究』光明日報出版社, 1984年, 104頁。
- 2) 郭道揚『会計発展史綱』中央廣播電視大学出版社, 1984年, 359頁。
- 3) 中国において古代から中世にかけて用いられた簿記であり、収・支(付)を記帳符号とすることから名付けられた。これについては、郭道揚『中国会計史稿』上冊, 中国財政経済出版社, 1981年, 235~238頁を参照。
- 4) 郭道揚『会計発展史綱』, 342~343頁。
- 5) 18世紀中頃に出現し、龍門帳の後を受けて成立した複式簿記の一種である。四脚帳の四脚という名の由来は、その記帳計算方法に求められる。つまり、現金収支取引を複記し(両脚)、債権債務取引も同様に複記(両脚)するため、両者を合わせて四脚と称したことに由来するのである。一方、現金収支取引を単記(一脚)したことが、「3」のところでも触れるが三脚帳の三脚の名の由来である。これについては、郭道揚『前掲書』337頁。増減記帳研究組編『前掲書』100頁。高治宇『中国会計発展簡史』河南人民出版社, 1985年, 29~30頁などを参照。
- 6) 中国では19世紀中頃からの西洋列強の侵入に伴って貸借複式簿記を含んだ西洋の簿記が導入された。そしてその影響を受けて、19世紀末頃から20世紀初頭にかけて様々な既存の簿記改良運動が行われた。この頃のそうした改良を受けた既存の簿記あるいは新しく考案された簿記を総称してこう呼ぶことにする。なお、この時期の中国の簿記改良の動きについては、高治宇『前掲書』67~71頁。郭道揚『前掲書』174~175, 180頁を参照。
- 7) 「おわりに」のところでも詳しく取り扱うが、その代表的なものとしては現金収支記帳法、財産収支記帳法そして増減記帳法などがある。

1. 中国簿記史の研究課題と今日的意義

(1) 簿記史研究の問題点

簿記史の研究においては、従来イタリアあるいはヨーロッパで成立した貸借複式簿記に関する研究が支配的であった。もちろんこの貸借複式簿記が合理的な計算構造をもち、今日の簿記に与えた影響の大きさを考え合わせると、こう

した支配的な傾向を否定することはできない。しかし、イタリア以外の国や地域においても古来より簿記は存在しており、それぞれの経済的条件下で経済を管理する手段としてそれなりの発展をとげてきている。たとえ今日において世界的に貸借複式簿記が支配的に用いられ、その機能やそれが果たす役割が一般に承認されるとしても、そのことをもって貸借複式簿記を中心にして簿記の問題を考えなければならないということにはならない。こうした意味から、西洋の貸借複式簿記と対置して中国の簿記が取り上げられてもよいように思われる。そして、その研究は貸借複式簿記そのものの特徴を解明するばかりか、簿記の一般的な性格を明らかにすることにもなるのである。

今日における簿記の中で、確かに貸借複式簿記ほど合理的な計算構造、記帳方法そして損益計算方法を備えたものは存在しない。貸借複式簿記は、13世紀頃の中世イタリアにおいて発生したとされている。その発生時期については議論の存在するところであり¹⁾、明確にそれを確定できないが、少なくとも当時のイタリアにおける大規模な航海貿易の発展や両替商の発達などの状況下に信用取引が普及し、それに照応するために帳簿上で取引を記録する必要が生じ、そこにそれが発生することになったのであろう。そして、共同出資企業の出現を経て、構成員間の資本持ち分を確定するとともに、出資者へ利益分配を行うことが必要となり、こうした要求を満足させるために貸借複式簿記が現代一般的に用いられているものにつながるような形態を取り始める。さらに、株式会社の出現により利益分配が定期的に行われるようになるにつれて、期間損益計算が要請され、こうした要請に応えるように完全な貸借複式簿記（これを会計ということもできよう）が成立するのである²⁾。その貸借複式簿記の特徴は、貸借複記による記帳規則のもとで、企業の生産・経営活動が全面的、体系的に反映され、損益計算が自働的に行われることである。いずれにしても、貸借複式簿記はイタリアばかりかドイツ、イギリス、オランダ、アメリカなどの各地に、そして日本や中国にも伝えられ、形態を変えつつもそれぞれの地に定着し、その一般的な計算構造は世界的に認められるものとなっている。貸借複式簿記はこうした性格を持つがゆえに簿記史研究の中心でありえたのである。

それでは、貸借複式簿記を導入した後、各地で用いられていた簿記は、全て

の地域で貸借複式簿記にとって代わられたのであろうか。あるいは、各地において用いられていた簿記が依然として残存したのであろうか。私としては後者の考えを取りたいと思う。なぜなら、貸借複式簿記が合理的な計算構造を持つとはいっても、それが必ずしも全ての国や地域において合理的に用いられるとは限らないからである。簿記は生産に結びついたものであり、生産の管理には簿記は不可欠なものである。そこで、生産力が発展するにしたがって、簿記はより体系化され組織的なものとなっていくことになる。さらに、生産力を管理するものは人であり、人の生産的な結びつき（生産関係）であるから、簿記はまた生産関係にも規定されるのである。こうした簿記の一般的な性質を考慮に入れるならば、各地における簿記は、その生産力や生産関係に大きく規定され、しかも各簿記の記帳方法や損益計算方法も、それらの要求を満たすために独自の形態をとるのである。例えば、商業が未だ行商的な段階にある時点では、簿記もそれほど複雑である必要はなく、損益計算においても口別計算段階で十分対応できたと考えられる。商業が次第に発達し店舗を構えて営まれる段階に達すると、商品売買活動の活発化や多様化に伴って簿記もそれに適応する形で発展し、損益計算なども期間的損益計算の段階に発展するのである。したがって、貸借複式簿記の導入によって各地で用いられていた簿記は大きく影響を受けたとしても、それぞれの簿記の伝統的な計算方法や損益計算方法は残存すると考えられる⁹⁾。こうした点からみれば、貸借複式簿記以外の簿記について、その形成・確立過程を考察し、その特徴を解明することは、簿記史研究において大きな意味を持つのである。

(2) 中国簿記史の研究課題

中国では19世紀中頃以降、西洋列強の中国大陸への侵入と同時に、貸借複式簿記も導入された⁹⁾。そしてそれは、清代末から中華民国初期にかけての会計実践や会計理論の発達に少なからず影響を及ぼした。例えば、1860年代から始まる洋務運動において、洋務派官僚が建設した軍事工場では経営活動のほとんどを西洋人が担当しており、西洋から簿記が直接導入された⁹⁾。そして19世紀末から20世紀初頭にかけて、清政府は西洋諸国や日本に留学生を派遣し会計制

度や簿記理論を学ばせ、そして帰国後彼らを会計の仕事に従事させた。さらに20世紀に入ると、まず銀行界において謝霖らが西洋の簿記を参考にして独自の簿記を考案し⁶⁾、1930年代には潘序倫らが西洋の簿記を積極的に導入し既存の簿記の改良に力を注いだ⁷⁾。

新中国成立以後、社会主義經濟建設の要求を満たすように様々な簿記が出現し、また既存の簿記にも改良が加えられた。新しく出現した簿記には、現金収支記帳法、財産収支記帳法、そして増減記帳法などがあるが、そのうち特に増減記帳法は、貸借複式簿記に比べても遜色のない体系的で合理的なものとして今日まで中国では取りあげられてきたのである。増減記帳法は、1964、5年に一部の商業企業において試験的に実践され、そこでの経験を総括し、やがて国营工業企業にも採用され⁸⁾、文化大革命中は全国的な普及をみて、今日ではまだ商業部系統の一部で採用されている。この増減記帳法は、貸借複式簿記の複式記帳という特徴を取り入れつつ、「貸借」という記帳符号が一般には難解で理解しにくいので⁹⁾、農民や一般労働大衆にわかりやすいという社会主義の要求を満足させるために、「貸借」を「増減」という記帳符号に変え、また勘定体系を資金源泉と資金運用の二大系列に固定分類するといった内容をもったものである。つまりそれは、大衆がわかりやすく管理に参加しやすく、企業に対する大衆的な經濟計算を強化するのに有利であるという社会主義會計としての要求に合致したものである¹⁰⁾。こうした特徴をもった増減記帳法は果たして1964年頃にはじめて創造された社会主義的な中国簿記なのであろうか。それとも、それがもつ社会的意味(大衆にとっての分かりやすさ)を別とすれば、その原理的な考え方はすでに龍門帳などの簿記の中でみられたものではないだろうか。

中国では古来より簿記は存在しており、その時々を経済的状況に照応する形で発達し、様々な管理活動の要求を満たしてきた。そしてそれらの簿記の中には、今日の中国において用いられている簿記に少なからず影響を及ぼしているものもある。したがって、増減記帳法は新中国成立以後に出現したものであるが、やはりそこには伝統的な中国簿記の影響が残っていることは十分考えられる。こうしたことを踏まえた上で、中国簿記の形成・確立の過程を明確にし、

その特徴と一般性を見いだすことは、今日の中国の簿記へのその影響を認識し、ひいては今後の会計実践、会計理論を展開し、さらには簿記を改良するうえで貢献できるように思われる。

たしかに今日の中国は社会主義経済であり、そこでの簿記と建国以前において使用されていた簿記とはそれらが規定されるところの社会経済構造あるいは生産構造も異なっており、相互にはどのようなつながりもないように見える。しかし、たとえ経済体制や生産関係が異なっても会計活動に従事する人々の商業や簿記に関する考え方や習慣などはすぐには改まるものではなく、またそこには数千年来続いた封建的あるいは官僚主義的な考え方が強く残存しているように思われる。こうした点からも、中国の簿記の形成・確立過程を史的に考察し、中国簿記の本質を解明することは、今日的な意味を有しているであろう。もっともそれには、簿記のもつ一般性を掌握しておかなければならない。そしてそのためには西洋の簿記についての知識は不可欠なものと思われる。そうした一般性を通じてはじめて中国の簿記の特徴が明確になり、中国の簿記と今日における中国の簿記との関連性を究明することも可能となるのである。ひいては、貸借複式簿記と中国の簿記との比較を行うことも可能となり、それは今日の中国の簿記を考察するうえでも重要と思われる。

(3) 龍門帳研究の意義

ところで、本稿で取り扱う龍門帳は、明代末に山西出身の商人で富山 (fushan) というものが考案したものとされており¹¹⁾、それは官庁において用いられていた簿記を民間で用いられていた簿記に結びつけ、商業の経営管理の必要を満たそうとしたものである。中南財経大学の郭道揚教授は龍門帳を「中国独自の特色を備えた一種の複式記帳法で、中国式会計が単式から複式へと変遷する歴史的発展傾向を展開したもの¹²⁾」と位置づけている。これを単式簿記とみるか複式簿記とみるかは議論が存在するところであるが、これは少なくともこれまでの中国固有の簿記を基礎にして当時の経済状況に照応するために現れてきた新しい簿記である。またそれは、清代から解放以前においても工商業企業で広く用いられたのである。したがって龍門帳の特質を解明することは、中国

簿記史の研究において、特に明代から解放前にかけての簿記の発達を考察するうえで重要であるように思われる。

それでは龍門帳の特徴はいかなるものであろうか。この問題について以下具体的に検討していくことになるのであるが、さしあたりここで要約すれば、その記帳方法と損益計算方法の二点において特徴をみることができる。記帳方法に関しては、収付（支）複記の形態をとっていること、そして全勘定を四つの系統に分類していることである。損益計算方法については、勘定系統の四分類を基にしてそのバランス関係を通じ、さらに決算時に売上原価を算定したうえで損益を求めようとするものである。もちろん、この二つ以外にも様々な特徴が含まれているわけであるが、それ以前の中国の簿記にはみられなかったものとしては上述の二点にその特徴を求めることができよう。

では次に、龍門帳が形成された民間における簿記の成立と発展過程をみてみることにしよう。

注

- 1) 貸借複式簿記の生成時期についての研究は数多く行われてきたが、その代表的なものとして中世イタリアにおける三つの帳簿——1221年フロレンスの両替商の帳簿、1340年ゼノアの財務官の帳簿、15世紀のヴェニス商人の帳簿——を資料として、人名勘定・物的勘定・名目勘定の三つの勘定系統の体系化によってその生成時期を設定する研究があげられる。以下、その主要なものを記しておく。黒沢清「複式簿記の発生史的考察」『会計』昭和8年。木村和三郎・小島男佐夫『改訂簿記学入門』昭和31年。泉谷勝美『中世イタリア簿記史論』森山書店、昭和39年。
- 2) 期間損益計算の側面より複式簿記の形成を考察したすぐれた分析として、山下勝治『損益計算論』泉文堂、昭和25年がある。
- 3) 例えば、帳簿締め切り様式における大陸法と欧米法との相異などはまさにこうしたものである。
- 4) 郭道揚『会計発展史綱』中央広播電視大学出版社、1984年、463頁。趙玉珉・黄代民『会计学基礎』中国人民大学出版社、1981年、11頁。高治宇『中国会計発展簡史』河南人民出版社、1985年、67頁。
- 5) 高治宇『前掲書』68頁。
- 6) 高治宇『前掲書』68～69頁。
- 7) 郭道揚『前掲書』180頁。
- 8) 増減記帳法研究組編『増減記帳法研究』光明日報出版社、46頁。張以寬『増減記

- 帳法』中国財政経済出版社、16頁。西村明「中国増減記帳法の論理と機能」『会計』11巻3号、1978年、42頁。
- 9) 西村明「中国における複式記帳法の展開」『会計』115巻1号、1979年、131～133頁。増減記帳法研究組編『前掲書』116～118頁。張以寛『前掲書』15頁。
- 10) 張以寛『前掲書』24～26頁。西村明「中国増減記帳法の論理と機能」424～427頁。
- 11) 中央新光監査法人監訳『中国の会計と監査』中央経済社、1987年、246頁。郭道揚『前掲書』342～343頁。高治宇『前掲書』29頁。増減記帳法研究組編『前掲書』99頁。
- 12) 郭道揚『前掲書』359頁。

2. 中国民間会計の成立と発展

(1) 中国における官庁会計の成立と発展

中国における古代から中世にかけての簿記史を概観すると、官庁会計が民間に比べて著しく発達したことが特徴としてあげられる。これは、中国の長い間にわたる中央集権的な封建社会の存続およびその発展と深く結び付いているのである。中国では、周王朝以来王朝の興亡を繰り返しながら、全体としては一つの非常に安定した封建制度が長期間維持されてきた。それでは、中国の官庁会計はどのようにして成立したのであろうか。

会計とは、はじめは生産機能の付随部分であった¹⁾。そして社会的分業が進み分業の領域が拡張すればするほど専門に会計を行うものが必要となり、やがて会計が生産機能から徐々に独立して一つの専門的機能を備えるまでになる。そして経済発達のなかで経済管理を行うための不可欠な要素となるのである。中国では、周代における生産力の発達、私有財産制の発達とその普及、国家の出現などの状況下に、皇帝や封建官僚などの支配者階級の権益を守るため、さらに国家の財政収支を管理するために会計がいっそう必要とされ、それはやがて国家機構の中で独立した一部門を形成するようになる²⁾。このようにして成立した官庁会計部門は、歴代の王朝によって重視され、改良・強化が図られたのである。ここで簡単に中国の官庁会計の発達をみておこう。

官庁会計の発達を概観すると、次の三つの時代に大きな特徴がみられる。周

代、漢代そして唐代である。まず周代の官庁会計については、会計部門が国家組織の中で一つの独立した専門的な活動を行う部門となったこと、そして会計と財物保管業務の間に初歩的な分業が成立したことが特徴としてあげられる³⁾。次に漢代については、全国的な支配が行われたことによって上計制度（地方から中央に対する報告制度）が確立し、さらに金銭と穀物の保管・管理が初歩的に分業したことが特徴である⁴⁾。さらに唐代については、「度支部（全国の財政予算と会計計算を掌握する部門）」を最高の会計管理部門にして、上から下までを貫く一つの体系的な財政・会計組織が確立したこと、そして財政・会計部門内で権力が分散させられた上に部門間の牽制関係が打ち立てられたこと、さらには財政部門から独立した「比部（全国の監査を掌握する部門）」を設けて監査の役割を果たさせたこと⁵⁾が特徴である。これらはほんの一部の例にすぎないが、その記帳方法および監査の方法については、古代から中世にかけての官庁会計の発達世界的にみてもかなり進歩したものであるといえる。

もちろん、本章では官庁会計そのものが研究の主題ではないので、その詳細な分析に立ち入ることはできないが、民間会計を考察する場合にもこうした官庁会計の計算構造や、それが形成された背景としての封建制度およびそれと関連した経済状況を見無視するわけにはいかない。なぜならば、会計はその対象である経済活動（したがってその在り方を規定する生産水準）から離れて独自に発展することはできず、むしろそうした経済活動に会計は大きく左右されるからである。それではまず、中国における封建制度下の経済、特に商業と手工業の変遷過程について簡単にみておこう。

(2) 中国における商業と手工業の変遷過程

中国では、商業は近代までにはほぼ三つの興亡の時期を経てきた。それは、漢代、唐代そして龍門帳が発生した明代である。これらの時期に共通する特徴としては、いずれもその直前に国家が分裂状態（春秋戦国時代、南北朝時代、元の統治時代）にあり、その分裂状態を克服して築かれた統一王朝が確立しているということがあげられる。封建制度が確立してから後、皇帝や官僚貴族など

の封建支配者階級は、自己の封建体制を維持し、中央集権をさらに強化するために、商業・手工業を発展させるとともに、そこから重税や賦役の強化などによって収奪を行った。たとえば、三国時代から唐・宋の時代に至るまで、個人手工業者はその多くの者が官営手工業場において強制的に労働させられており、封建体制の維持のために奉仕しなければならなかった⁶⁾。しかも彼らの生産活動は、ほとんどが封建支配者階級のために行われていたのである。

一方、商業についてしてみると、漢代の頃商人は比較的自由に営業活動を行っていたが⁷⁾、それも支配者階級の許可のうえに行われていた。当初、大商人は封建支配者階級と結合して農民、手工業者および中小商人らを収奪する立場にあった。当時、多くの大商人は貴族出身であったり管理活動を兼任したりしていた⁸⁾。このようにして、封建支配者階級の擁護のもとで発展した大商人は、やがてその経済的な力や政治的権力を強め、時には封建支配者の権益を侵すようになる。逆に今度は封建政府からの圧迫を徐々に受けるようになる⁹⁾。たとえば、封建政府は商人の官吏化を禁止したり、大商人の権益基盤である鉄・塩・銅などの生産物を官営にするなどして抑商政策を押し進める¹⁰⁾。こうした政策は若干の変化をみせながら以後歴代の王朝に引き継がれ、その結果商人の地位は低められ、商業そのものが「末業（本業＝農業に対する呼びかたで、商工業を意味した）」と称され、また世間でも商業蔑視の風潮が広められることになる。

こうしたことからみると、中国における商業・手工業は長期にわたって封建制度という枠¹¹⁾の中で発達しており、その制度的な制約を受けるほかはなかったのである。さらに商業手工業は、封建支配者階級の必要を満たすために発展することを余儀なくされて、強力な中央集権制度のもとでは、その発展が封建制度の枠を飛び越えて独自に行われることはほとんど不可能であった。そして、こうした状況は程度の差はあれ中世全般にわたって存続することになるのである。

ところが、宋代の頃よりこうした商業蔑視の状況に微妙な変化がみられるようになる。それは封建制度そのものが全盛期を過ぎて停滞・衰退期へと移行しつつあったという条件のほかに、商業における変化がこれに大きく影響してい

たと考えられる。その変化とは、商業が農業の発達と結び付き、商品経済がかなり普及し始めるとともに商業の諸形態も多様化するようになった点にみられる¹²⁾。そして元の統治を経て明代に入ると、封建制度の枠から脱却しようとする商業形態の基盤が形成されてくるのである。それでは、明代にはいかなる商業上の変化が生じたのであろうか。

明代における商業上の変化はいくつか考えられるが、重要なものとしては商品経済の普及、地域間の流通の活発化、封建的な制約の緩和¹³⁾などがあげられる。宋代の頃から、農業は生産技術の向上や農機具の改良などによって全般的に発展傾向をみせていた。そして、明代の頃になると貨幣経済が農村にも普及するようになり、さらに都市人口の増加により食糧に対する需要が急増したことも伴って余剰生産物が商品化しはじめる。これを契機として、食糧に限らず日用品なども商品経済内に入り込むようになり、都市と農村あるいは各地域間で商品経済が活発に行われるようになってくる。このように商品経済が各地において普及するにしたがって、商店や商業企業の内容にも変化がみられるようになる。従来は封建支配者に奉仕するために行われていた商品生産が、次第に交換を目的とする商品生産へと徐々に変化しはじめる。このことは、それまでの商店が主として皇帝、官僚貴族、地主ら封建支配者階級の周辺に集中していたのが、次第に都市や農村に分散するようになり、また政治的性格とはかけ離れた地域にも交易が集中するようになったことから裏付けることができる。つまり封建制度の枠から徐々に抜け出し、独自に営業活動を行うことができる商人が増大することによって、商人は次第にただ自らの利益のために商業以外にも生産を行いはじめるのである。明代末頃になると、「合夥企業（共同出資企業）¹⁴⁾」とよばれるものが出現し、それはなおまだ血縁関係に依存した性格が強かったのであるが、単独経営形態ではできなかった大規模な経営を行うことができるようになったのである。こうしたことは明代の商業発展の状況を知るうえでの一例にすぎないのであるが、いずれにしても明代の商業はそれまでの商業とは量的・質的にも異なる側面を持ちはじめたと言えよう。

以上のことから、龍門帳が出現した明代における商業の状況は封建制経済か

ら資本主義的な商品経済への大きな転換期にあったと言えるのである。それでは、こうした商業の変遷を背景として中国民間会計がどのように成立し発展していったのかを次にみることにする。

(3) 中国民間会計の形成過程

(1)のところで述べたように、中国における古代から中世にかけての官庁会計は独自の発展をとげて、会計組織¹⁵⁾、報告制度¹⁶⁾、監査制度¹⁷⁾などの点においてすぐれた体系を作りあげた。これに対して、同時期における民間会計はいかなる状況であったのであろうか。

民間会計は中国において古代より存在していた。しかしその形成と発展には、それが対象とする商業企業や商店に対する封建的な制約ならびに支配者階級による干渉などがその発展に大きく影響していた。そして民間会計はその独自の発展を抑えられることになり、それが封建制の枠から抜け出すには明代まで待たねばならなかった。

こうした状況を踏まえて、それが一つの独立的な組織形態をもつに至ったということから考えるならば、民間会計の確立時期を明代に設定するのが自然であるように思われる。そして明代以前の民間会計の発達は、つぎの三つの時期に分けることができる。つまり、兼任会計系の時期、専任の会計係を招へいた時期そして「帳房」組織形態の三つである¹⁸⁾。この点について少し具体的にみてみよう。

古代から唐代までは、一般に商人は商業経営活動に従事しつつ自分で記帳活動を行った。当時の商業形態は単純で、商品交換活動もそれほど盛んではなく、さらには中心的な商業形態がいわゆる行商形態であったため、商人は取引終了ごとに自分で記帳を行っていた。このように商人自らが会計係を兼ねるという兼任会計の状況は、唐代の時期を境に変化をみせはじめる。その変化は、取引活動の増加や商業活動の多様化のみならず、商業そのものの形態変化が原因として考えられる。つまり、商業が行商的で流動的な形態から、一つの店舗をかまえた固定的な形態に転換するのである¹⁹⁾。この頃になると、長安や洛陽などの政治的中心地ばかりでなく、交通の要衝である揚州や対外貿易の中心で

ある広州などのいわゆる商業都市が各地に出現した²⁰⁾。そして商品取引も大口販売や小売販売などのように多様化し、こうした商業都市の周辺に固定的な「邸店（倉庫業と仲買業を兼ねる商店）²¹⁾」というものが数多く見られるようになった。こうしたなかで商人は、日々増大し多様化する経営活動を記帳計算するために、専任の会計係を招く必要に迫られることになる。こうした専任の会計係を招へいすることが唐・宋の時代を経て一般的になってくると、そうした専任の会計係を含んだ分業的な管理組織が次第に形成されてくる。これが「帳房」組織のはじまりであるが、その背景には単に商業形態の複雑化や取引活動の多様化などの条件のほかに、商店などにおける業務分業、部門間の相互管理の必要が生じたことなどが存在していたと考えられる。具体的に「帳房」組織を示すと次の図 1 のようになる。

図 1

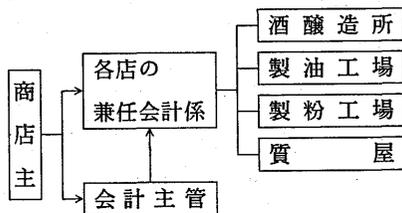
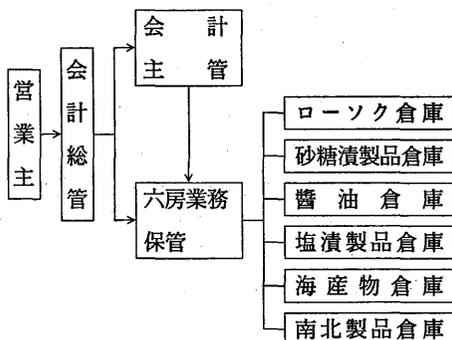


図 1 は元代における帳房組織の一例²²⁾ であるが、これは「賈員外（店主）」から会計主管、会計主管から各店の兼任会計係という二級の計算・管理体制をとっている。つまり、まず店主が専任の会計係を外部から招へいし、これを会計主管とする。会計主管は一本の「総清帳（元帳）」を掌握し、五日ごとに各店の「流水帳（日記帳）」を検査する。そして各店の兼任会計係は、会計主管に対して定期的に金銭・財物の残高状況などを報告する。月末には、会計主管が帳簿を整理・総括したうえで店主に報告するのである。

次に明代になると帳房組織²³⁾ は三級の計算・管理体制へと進展する。これを示せば図 2 のとおりである。

図2



ここでは、「業主（営業主）」から会計総管，会計総管から会計主管，そして会計主管から各房の兼任会計係という三級の計算・管理体制をとっている。つまり，各房の兼任会計係は貨物の保管および商品についての勘定の計算をおこない，それらのうえには会計主管が置かれて財物の出納を管理し，商品の仕入販売と費用支出についての計算を行う。さらにこれら全てのうえに会計総管が置かれ，全房の帳簿を掌握すると共に定期的に決算を行う。このような帳房組織の確立は，先に述べたように経営管理面からの要請に結び付いて会計活動を分業化し，各会計係間の相互関係を打ち立てる必要が生じたことと深く結び付いている。

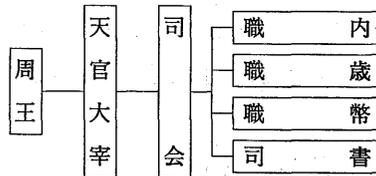
以上述べたような民間会計組織の変遷過程は，主として商人自身の会計係の兼任→会計係の自立化・専任化→会計係の分業化という軸に沿ったものであり，会計係のこうした組織化は彼らが用いる簿記の発達に大きなインパクトを与えたと考えられる。同時にまた，会計の計算・記帳対象である商業企業の形態変化，取引活動の多様化・複雑化も簿記の発達を促す原因となったのである。

そこで次に，民間において使用された簿記はどのようなものであったかについて考察することにする。

注

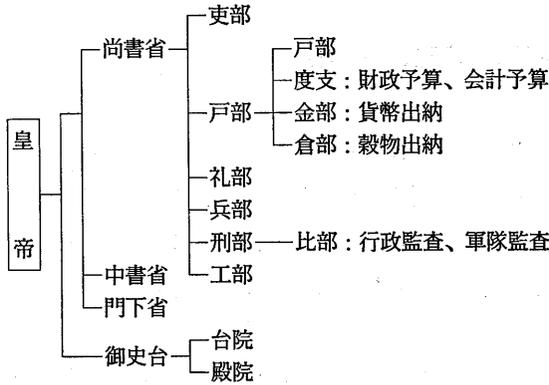
- 1) マルクス『資本論』長谷部文雄訳，日本評論社版，第2部第1分冊，254頁。

- 2) 郭道揚『会計発展史綱』中央広播電視大学出版社, 1984年, 61~63頁。
- 3) 郭道揚『前掲書』74~82頁。文碩『文明古国の会計』経済科学出版社, 1986年, 20~26頁。高治宇『中国会計発展簡史』河南人民出版社, 1985年12~13頁。
- 4) 郭道揚『前掲書』85~91頁。高治宇『前掲書』11~20頁。
- 5) 郭道揚『前掲書』97~103頁。高治宇『前掲書』18頁。中央新光監査法人監訳『中国の会計と監査』中央経済社, 1987年, 230~241頁。
- 6) 林文益『中国商業簡史』中国展望出版社, 1985年, 103~106頁。この手工業者を雇い入れ官営工場で労働させる制度を匠戸制度と呼んだ。この点については、『辞海』経済分冊, 上海辞書出版社, 1980年, 159頁を参照。
- 7) 童書業『中国手工業商業発展史』齊魯書社, 1981年, 36頁。
- 8) 林文益『前掲書』67~68頁。
- 9) 林文益『前掲書』70頁。
- 10) 林文益『前掲書』73頁。童書業『前掲書』56~64頁。
- 11) ここでの「粹」とは、商業手工業に対して与えられる封建制度の影響を意味するが、商業手工業が封建制度に半ば依存した形ではじめて存続できたことから、商業手工業が封建制度から与えられた範囲内で活動しえたことも表している。
- 12) 童書業『前掲書』155~157頁, 170~177頁。
- 13) 林文益『前掲書』278~324頁。
- 14) 林文益『前掲書』307頁。
- 15) 2), 3)とも関連することであり、ここで簡単に図で示すことにする。



簡素化するために他の職掌は記入しなかった。天官大宰が国家の財計権力を総括しており、その下に財物保管、会計兩部門が設けられていた。司会は王朝の財政収支の計算と財物の各部門における状態を把握する権限をもっていた。そして、その下の四部門が具体的に活動を行っており、司書(会計計算)、職内(財物収入帳簿を管理)、職歳(財物支出帳簿を管理)、職幣(残高帳簿を管理)のうち、後の三者は相互に牽制関係にあり、司書が総括計算を行うことにより財政収支を司書という会計係が管理するという会計と出納の分離が生じるのである。こうした関係を通じて、王朝財政収支が統制しやすくなったのである。

- 16) 報告制度とは、前述の「上計制度」のことである。
- 17) まず次の図をみてみよう。



唐の財計組織は、尚書省が財政事務を含んだ一切の政務を掌握していた。その下に六部が設置されており、そのうち戸部が国家行政の総合管理機構であり、刑部の下の比部が監査機構であった。戸部のなかでは度支部が財政予算と会計計算について掌握しており、毎月中央各部門は度支に対して当期の財物残高の状況を報告する義務があった。国庫に対しても、年末に報告されてくるものを統一的に考査していた。一方、金部と倉部は財物の出納を掌握していた。つまり、金部の方は全国各地の倉庫に貯蔵されている貨幣の出納を管理しており、貨幣の出納は金部の許可をえてはじめて可能となったのである。同様に倉部は全国の倉庫内の穀物の出納を掌握し、穀物の出納は倉部の許可が必要であった。戸部内ではこの度支部と金・倉両部の間に上下関係は存在していなかったが、会計計算の面では金・倉両部は度支部の統制を受けたのである。つまり、一年の財物の収支状況について、金・倉両部は度支部に報告することが義務づけられており、度支部はその報告を審査した。これは、部門内における牽制関係が成立していたことの一例である。

さらに、六部のなかにある刑部の下には比部が設けられており、全国の監査を統制していた。比部は度支部からは独立しており、国家財政のみならず軍隊における監査を掌握し、その権力は国家財政経済の各領域に及んでいた。

- 18) 郭道揚『前掲書』133頁。
- 19) 林文益『前掲書』122～124頁。
- 20) 林文益『前掲書』115頁。
- 21) 『辞海』経済分冊，上海辞書出版社，1980年，162頁。
- 22), 23) 郭道揚『前掲書』139～140頁。

3. 中国単式簿記と三脚帳

「2」において中国民間会計の成立と発展を主として商業の変遷過程を通じてみてきたのであるが、明代に出現した龍門帳を考察する前に、中国で古代から中世にかけて長期間使用されてきた単式簿記について、その構造と特徴を分析し、さらに龍門帳の基礎となったといわれる三脚帳についてに触れておく必要がある。

さて単式簿記とはいかなるものであろうか。このことは複式簿記の概念規定とも関連し、中国の簿記を研究するうえで重要な問題である。ここでは単式簿記と複式簿記との相異という点から簡単にみてみることにする。まず複式簿記であるが、これは全ての経済取引を二面的にとらえ、それを一対の記帳符号で複式記帳を行う。そして、こうして記帳されたものを基にして費用収益計算と資本計算を結び付ける。つまり、〔収益－費用〕と〔資産－(資本＋負債)〕という二つの計算を行い、一定期間の損益を求める。この際、純利益が上の二つの式で複式表示されることによって、記帳や計算の正確性を自働的に検証するということが可能となる。一方、単式簿記は経済取引が相互に関連することなく切り離されて個別に記帳されるので、複式簿記のように取引を全面的に記録することはない。つまり、単式簿記は記録が全面的に行われず、しかも取引の因果的な関連づけを行っていないために記録されたものが相互に関連せず、複式簿記のように記録計算の自働的検証といった機能を持ち合わせていないのである。ただし後にも述べるが、中国における単式簿記は取引を二面的にとらえようとする傾向がみうけられ、複記とさほど変わらない性格をもったものも出現していることは注目されることである。

それでは、こうした問題を念頭に置きながら中国における単式簿記について具体的にみることにする。

(1) 中国の単式簿記

① 帳簿組織

帳簿とは、経済取引を継続的に正確に記録し、それによって全体的な経営活動を把握し、それをもって経営活動を行うための一つの道具¹⁾である。古代において人類は経済事象を認識する際、帳簿にはなく頭の中で行った。やがて経済事象が複雑になるにしたがって、彼らの周辺にある事物にそれらを記すようになる。その事物とは竹であったり石であったりするるのであるが、そうした形はともかく、こうして記録された事物が帳簿の萌芽形態なのである。しかし、それらは備忘的で一時的な記録にすぎず、簿記として用いる帳簿とはいえない。帳簿は継続的、体系的に記録されるという点においてその特徴がみられる。こうしたことからみれば、紙の発生が帳簿の確立を決定的なものにしたと言えることができる。つまり、竹や石に刻んだだけでは経済活動の複雑化や取引の多様化に対応することができず、日々の経済活動の記録の整理や文書の保管に不都合となり、記録と現物との関連がつけにくく、さらに統一的で全体的な計算が非常に困難になるからである。紙面での記録はこのような欠点を克服し、さらに紙面に記録することにより記録の整理や計算が行いやすくなるのである。さらに、ここで注意すべきことは、紙の発生以前における記録手段の形態およびそこでの記録の仕方は、紙発生以後の簿記における記帳方法に多少なりとも影響を与えていることである。たとえば、中国では古代において記録手段となったのは主として竹であるが、記録は上下に行われるのが一般的であった。しかも竹の配列は右から左というのが普通であった。こうした記録方法における特徴は、以後の中国の簿記において長期間にわたって継承されていったのである。何故こうした現象が生じたのかについては記帳符号についての考察の上で重要であるが、これは今後の課題にする。

さて、中国における一定の体系的な帳簿組織を具体的に考えると、三帳ということで特徴づけられる。それでは、具体的に三帳の帳簿形態をみることにしよう。三帳とは、「草流（原始証券）」、「細流（日記帳）」、「総清（元帳）」と呼ばれる三つの帳簿のことである²⁾。草流は日々の活動を記録する証券であり、細流は各経済取引ごとに草流を基にして記録する帳簿であり、総清は細流をさらに類別整理し、各取引の具体的な関係を全体的に整理する帳簿である。

この三帳が帳簿組織として確立してくるのは唐代から宋代にかけてといわれ

ている。それ以前には、草流→総清という二帳を使用していた時期が長期にわたって続いた³⁾。三帳の萌芽は周代に求められる。周代の官庁では、財物保管部門と会計部門とが個別に帳簿を管理しており、保管部門は保管帳簿、会計部門は分類帳簿と総括帳簿を管理していた。これらのうち、保管部門の保管帳簿と会計部門の分類帳簿は時系列的に経済活動を記録しており、会計部門の総括帳簿は、各分類帳簿を基にして一定期間ごとに記録を総括した。前二者の帳簿が後の草流、後者が後の総清の萌芽となったのである⁴⁾。以後、この草流→総清という二帳の帳簿組織は長期間使用されたのである。一方、民間においても同時期に商業発達のなかで二帳の帳簿組織が用いられていた。具体的にみると、商業経営活動のなかで商品の仕入販売や損益の計算に関して帳簿を設けて記入していた。そのうち、日々の仕入販売の状況を時系列的に記録する帳簿は後の草流、一定期間ごとに商品の売上や費用支払いをまとめ記録して損益を求める帳簿は後の総清の萌芽となるのである。

このように二帳の帳簿組織が広く使用されるなかで、唐代頃から「2」において述べたように商品経済が発展、商業活動が多様化し、取引が増加するようになるると二帳だけでは対応できなくなり、新しい帳簿組織が必要とされてくるのである。つまり、営業時には書き付け程度に取引などを記しておき、閉店後それらの記録を流水帳（あるいは細流）に書き写し、一定期間ごとに流水帳に基づいて記録を総括分類して総清簿へ転記し、損益を計算するという帳簿組織の確立が要請されてくる。このようにして、草流→細流→総清という三帳の帳簿組織が形成されるのである。さらに明代に入ると、細流と総清をそれぞれ細かく分割し、記帳の正確さを高め、経済活動をより詳細に記録することが行われるようになり、帳簿間の関連もいっそう綿密となってくる⁵⁾。三帳はこれまで述べたような変遷過程をたどるわけであるが、この三帳は単式簿記の基礎であるばかりでなく、三脚帳や龍門帳の帳簿組織の基礎でもあった。このことは中国簿記史を考察するうえで重要である。なぜならば、三帳の帳簿組織の成立は簿記の確立を意味するからである。簿記とは、日々系統的に経済事象を記録し、それを一定の記帳規則に基づいて分類・整理し、そのうえで一定期間ごとに記録を総括して経済事象全体の動きを把握し、損益を求めるという基本的機

能をもつものである。三帳の成立、つまり草流→細流→総清の形成およびそれらの間の記帳における相互関連性の成立というのは、同時に簿記の基本的機能の確立を意味しているのである。そして三脚帳と龍門帳が三帳を帳簿組織としていたことは、中国簿記の変遷過程において、単式簿記、三脚帳、龍門帳が個個バラバラに出現して、相互に何の関連もなく確立したことを意味するのではなく、それらが三帳という一つの軸を中心に展開されていったということを示唆しているのである。さらに龍門帳は、三帳の帳簿組織を基礎にして独自の特徴、つまり収付複記の方法や勘定の四分類による損益計算方法などを備えるように至ったのであり、それは複式簿記としての性格を含んでいる。しかし、たとえ龍門帳が複式簿記の一種であるといっても、その基礎には三帳の帳簿組織が据えられており、これなくしては複式簿記も成立しえなかった。三帳の確立は、中国簿記の形成と確立を見るうえで一つの指標といえることができる。

② 記帳方法

記帳方法のなかで中心となるのは記帳符号である。記帳する際に重要なことは、経済事象の増減変化を正確に認識し、それを系統的にわかりやすく帳簿に記入し、記録されたものを互いに関連づけることであるが、記帳符号はこうしたことを行ううえで大きな役割を果たすものである。それでは、具体的に記帳符号の変遷の状況を見ることにする。

中国において、記帳符号は古代の頃より存在した。原始社会において、人々は収穫物を記録する際に様々な文字を用いた。たとえば「獲（狩猟による収穫）」、「穿（落とし穴による収穫）」、「畢（網による収穫）」などのように、その収穫物の収穫された方法を示す文字が符号として用いられていた⁶⁾。これらは原始的な文字により叙述された記録であり、まだ記帳符号としては未完成なものであるが、こうした原始的、初歩的に事物を認識する方法は、その後の中国における簿記の記帳符号にも少なからず影響を及ぼした。

さて、こうした符号は収穫物の数量や種類が増えるにつれて、その表現能力が実際の状況に適応しきれなくなる。そこで、経済事象を表現するうえでの新しい符号が必要となった。こうして中国では古代において、官庁では入・出、民間では収・付（中国語では支出を意味する）という記帳符号が出現し、広く

使用されるようになる⁷⁾。これらは、財物を受け取った場合は入か収、払い出した場合は出か付を対応させたものである。つまり、事物の量的変化を即物的に表現した符号であり、人類の当時における事物の認識水準に適合したものであった。そして、それらは以後広く用いられるのである。特に民間で用いられた収・付という記帳符号は、後で述べる龍門帳の記帳符号でもあり、さらに今日の中国の簿記（たとえば、銀行金融機関における収支記帳法）においても用いられているのである。この収・付についての考察は、中国簿記の特徴を究明するうえでも特に重要な点と思われる。

ところで、入・出が官庁において用いられたことは、国庫財物管理と関連していると考えられる。つまり、国庫において現金や財物の出入りを主として記録することに結び付いて入・出が記帳符号として用いられたのである。これに対して、民間では商業取引や商業活動が記録の対象であったので、現金の収支を基軸とする商品売買活動を表す文字が記帳符号になったと考えられるであろう。つまり、現金の受け払いという活動が、受（収）と付という記帳符号に体现したと考えられるのである。したがって形は異なるとしても、収・付と入・出は中国においてきわめて即物的に事物の増減変化を表記する記帳符号として形成されたということができる。それでは、収・付を記帳符号とする場合、具体的にはどのように記帳されていたのであろうか。当初帳簿は上下式であり、収は上側に付は下側に記入されており、それぞれの取引は時系列的に記録されていた。ここには、古代中国における記録法の影響がみられる。つまり、竹に記録を行っていた際には、一つの竹には収か付のいずれかを記入して時系列的に並べていたが、取引数の増加によりやがて収と付の竹をそれぞれでまとめて並べるようにして整理しやすいようにした。さらに、収と付の対照を行いやすいように一本の竹の表面を上下二つに分けて収と付の事項を一本の竹にまとめて記入したことが上下式記入の萌芽となったと考えられるのである⁸⁾。それでは次に、こうした記帳方法によって記帳された後、どのようにして決算を行っていたのかをみることにしよう。

③ 決算方法

中国における決算方法の変遷過程は次の三つに分けることができる。

- 実地棚卸のみによる方法
- 三柱決算方法
- 四柱決算方法

実地棚卸のみによる方法は、文字通り実地棚卸によって決算を行っていた時期であり、生産水準が低い段階において用いられた原始的な方法である。ただこの方法は、三柱決算方法や四柱決算方法が用いられるようになった後においても、帳簿と実際とを検証するうえで用いられ続けたのである。

三柱決算方法は、西周時代の官庁においてその萌芽を求めることができる⁹⁾。当時、国家の財政・会計機構は、「天官大宰」という役人が最高権力者として国家の財政・会計に関する権限を掌握していた。そして、その下に会計部門や財物保管部門などが設けられており、会計部門における「司会」という役人が王朝の財政収支の計算を管理していた。この司会の下に財物の出納を行う役人が設けられていた。それは、「職内（財物の受け入れ帳簿を掌握する役人）」、「職歳（財物の払い出し帳簿を掌握する役人）」、「職幣（財物の有高を掌握する役人）」の三つであり、彼らは財物の出納を個別管理していた。この三職の間には相互に牽制する関係が存在しており、入でもって出を制御し、出でもって入を制御し、入と出でもって財物の有高を統制するという体系が作られていた。こうした入と出が独立しながら相互に牽制しあうという関係は、当時の決算に影響を与えたばかりか、三柱決算方法の萌芽となったとも考えることができる。つまり、この三帳の分業によって当期の剰余財物を求めることができることから、 $[\text{入} - \text{出} = \text{残}]$ という式でもって剰余財物を求めることが考え出されて、やがてこれが決算方法として定着するのである。

ところで、この方法は国庫財物の管理、有高計算と結び付いて発達し、国家財政収支の管理に大きく貢献した。一方民間では、 $[\text{収} - \text{付} = \text{残}]$ という式でもって当期の残高を求めていた。しかし、こうした三柱決算方法は期首の有高を当期の入や収に含めなければならず、当期における純増加分を正確には把握できないという欠点が存在するために、官庁では帳簿のごまかしや不正の原因となったり、民間では正確な有高計算が行えず経営管理に不便をもたらした。このようにして、三柱決算方法が使用されるなかで次第に前期繰り越しに対す

る認識が深められてくるようになり、新しい決算方法が要求されるようになる。

四柱決算方法については、漢の時代にすでにその萌芽がみられていたのであるが、整えられた形をとってくるのは唐代後半から宋代にかけてである¹⁰⁾。それでは、三柱決算方法から四柱決算方法への移行の背景にはいかなる条件が存在していたのであろうか。「2」において述べたように、唐代は商業活動や取引活動の多様化に代表される商業面での変化がみられた時代であった。つまり、商業形態が行商的で流動的なものから、一つの店舗をかまえた固定的なものへと転換したのである。商業が行商的な形態にある時期には、一回ごとの取引が終了した後に全ての収入から支出を差し引くことにより残高を求めることができる。そして、その残高は次回取引における収入に加えられることになる。この段階では、三柱決算で十分に対応できるのである。しかし、これが店舗型の商業形態が一般的になると商業活動が活発になり、一定期間の成果を知るために人為的に期間を区切って定期的に決算を行うことが必要になってくる。そして、当期の収入の中に含まれる前期繰り越し部分を明確に区別するようになる。こうして、三柱決算方法の三柱に前期繰り越しというもう一つの柱を加えて決算を行うことになる。これが三柱決算方法から四柱決算方法への移行にある背景であると考えられる。四柱決算方法は唐代から宋代にかけて形が整えられていくが、その基本的な決算公式は次のとおりである¹¹⁾。

$$\begin{aligned} & \text{期首有高(旧管)} + \text{期中受入(新収)} - \text{期中支出(開除)} \\ & = \text{期末有高(見在)} \end{aligned}$$

(四柱の名称は時代によって異なっているが、ここでは明代前後から清代にかけて使用されていた名称をあげている。)

この公式を三柱決算方法と関連させてみると、

$$\text{収(旧管+新収)} - \text{支(開除)} = \text{残(見在)}$$

という形になり、有高計算としての意味合いが強く残っている。しかし、旧管が加わったことの意味は大きく、それと新収との区別を明確にしたことは期間的概念が強く認識されるようになったことの現れであると考えられている。つまり、当期と前期とのつながりといった側面や記帳の継続性という側面が強く

強調され、そのことが期間的な成果の計算ということを生起させる大きな要因となるのである。それでは、このことを具体的にみてみよう。まず、前述の四柱決算方法の公式を次のように書き換えてみる。

期中受入(新収)－期中支出(開除)

＝期末有高(見在)－期首有高(旧管)

この式から、全体としては有高計算の要素を残しながらも、その内に純増加分の計算という機能が含まれていることがわかる。つまり、新収から開除を差し引いた残高はまさにストックの増加分を示しており、フローとストックの増減が結合したところに四柱決算方法が確立しているのである。その意味では、四柱決算方法は近代的な有高計算と成果計算とを内包する萌芽的な計算方法であるといえる。

さて、この四柱決算方法は唐・宋以後広く用いられるようになり、その四柱的概念は会計報告書や証票などにも適用されることになる。そして、これは龍門帳の形成と発展過程においても何らかの影響を及ぼしたとも考えられ、さらには、今日の中国の簿記における三欄式勘定¹²⁾の使用にも関係していると考えられる。それでは次に、こうした単式簿記の特徴を基礎にして出現した簿記で、龍門帳の基礎ともなった三脚帳についてみることにしよう。

(2) 三脚帳

三脚帳¹³⁾は、その発生時期を明確に設定することは難しいが、大体明代頃とされている¹⁴⁾。三脚帳についての研究は、中国複式簿記の形成・確立過程をみる上で重要であり、その後に出現した龍門帳の考察を行う上でも注目すべきものである。そして、そのためには、三脚帳が従来の中国簿記のいかなる点を継承し、あるいはそれを改良したのか、そしてその上でいかなる独自の特徴を備えるようになったのかを解明することが必要である。それでは、その構造を簡単にみることにする。まず帳簿組織であるが、これは三帳を基礎とする。ここでの三帳は、草流→流水帳→騰清帳(元帳)である。この段階では、草流は単なる原始証票の役割を果たすにすぎない。ただ、これ以外の点では、従来の単式簿記における帳簿組織と類似しており、流水帳から騰清帳への類別転記の

方法なども同様であった。そして、こうした帳簿組織を基礎にして上下式に記帳が行われた。ただし、そこには従来の記帳方法とは若干異なる点がみられる。それでは、次に記帳方法について例を挙げて具体的にみることにする。

三脚帳は記帳符号としては収と付を用いる。収付の記帳符号としての成立については、「3」の(1)のところでも述べたが、本来は即物的な性格を強くもつ符号であったが、三脚帳が用いられた段階になると、微妙な性格の変化がみられる。これは、三脚帳の最も大きな特徴の一つである。以下、まずこの点について考察する¹⁵⁾。次の取引をみてみよう。

- ① 商品甲を中国商店より現金100両で仕入る。
- ② 商品甲を北京商店に販売し、代金120両を現金で受け取る。

この取引を仕訳する際、現金の動きを中心にして行う。①では現金支出が生じているので、これに記帳符号の付を対応させる。そして流水帳において下側(流水帳は上下に別れていた)にまず“付”と記入する。次に、この現金支出と対応している事象である“商品(仕入)”を付の下に記入する。②の場合、①とは逆に現金収入が生じているので、流水帳の上側に“収、その下に“売上”と記入する。ここでも記帳符号の収とその内容である売上とは対応関係にある。①と②の仕訳を表すと次のとおりである。

- ① 付 商品 去帳¹⁶⁾銀 100両
- ② 収 売上 来帳¹⁷⁾銀 120両

以上が三脚帳の基本的な仕訳の方法であるが、①と②の仕訳をみると、①では付が、②では収のみが記録されている。つまり、記帳符号の対応性という点からみれば両方の仕訳ともその対応性がなく、そうした意味から言えば単記である。ところが、その記帳内容を見ると、取引は二面的にとらえられている。これは何を意味するのであろうか。

これまで単記、複記の違いを、取引の二重性の見地からみるものが多かった。それは、商品交換取引が行われると、その取引自身が現金と商品の動きという二重性をもっているがゆえ、いきおいその仕訳も二重の形、つまり複記の形態をとらざるをえないというものである。そして反対に、商品交換が十分に

発達していない段階においては、こうした二面性を表す必要はなく、仕訳も単記で十分であったと考えられていたのである。ところが、三脚帳の場合では①、②の仕訳は単記によって取引内容が二面的にとらえられている。このことは、取引の二重性が複記を生み出すというこれまでの説明では解決しえない問題である。それでは、これはどのように考えればよいのであろうか。これは、単記、複記いずれによっても取引を二面的にとらえることができるのであり、ただその仕訳の方法が異なるという点で区別されうると考えることができる。したがって、取引のもつ二重性（ここでは商品売買における二重性）が直ちに複記を導き出すのではなく、単記をも生み出しうると考えられるのである。

以上、収付の記帳符号としての性格を述べてきたわけであるが、それらに要約すると次のようになる。まず、収付はそれ自身で現金収入、現金支出の発生を示す。そして、その次には現金収支と対応する事象（商品仕入、売上など）を記入する。つまり、この記帳法では収付という記帳符号と、その後に表示される内容とが互いに対応しており、これによって取引内容が二面的に表示されているのである。ところで、①、②の取引はいずれも現金取引であったが、現金の動きがない取引—債権債務取引の場合はどのように仕訳を行うのであろうか。これは、収付の記帳符号としての性格をさらに展開し、三脚帳のもう一つの特徴である流水帳から膳清帳への類別転記を論ずる上で重要であるので、この点を次に考察する。

まず、次の取引をみてみよう。

③ 商品乙を中国商店より 100両で掛買する。

この取引については、商品乙を現金で仕入れたものとみなし、現金支出が生じたと認識する。したがって

付 商品乙 去帳銀 100両

と記帳する。一方、商品を仕入るための現金 100両は、中国商店より借り入たとみなし、現金収入が生じたと認識する。したがって

収 中国商店 来帳銀 100両

と記帳する。債権債務取引の場合も、収付の記帳符号と、その後に表示される内容とは互いに対応しており、この点では①、②の場合とは違いはなく、それぞれが取引の二面性を表している。ここで注目されるのは、③の仕訳が形の上からは複記となっており、しかも収側、付側ともにそれぞれ取引を二面的に認識していることである。これはいかなることなのであろうか。これを解明するにあたり、記帳符号の対応という問題を考える必要が生じてくる。その前にまず、比較のために、西洋の貸借複式簿記における記帳符号である貸、借について簡単にみてみることにする。

③の取引を貸借複式簿記で仕訳すると次のようになる。

借 仕入 100 / 貸 買掛金 100

ここでは、借貸という記帳符号と、それぞれの後に示される内容とが一致している。さらに、借貸という符号は互いに対応関係にあり、取引の二面性を表している。この点において収付と貸借との記帳符号としての性格の相異がみられる。債権債務を仕訳する場合、収付、貸借ともに複記が行われるが、収付は記帳符号としては互いに対応していない。流水帳の上側には収（現金収入）とそれに対応する事象が、下側には付（現金支出）とそれに対応する事象が記録され、それぞれの側で記帳符号と内容が対応しているだけで、個々に取引内容が二面的に認識されているにすぎないのである。したがって、③の仕訳では、収の“中国商店”という内容は付とは対応せず、中国商店に買掛金を返済した場合に、“収 中国商店 来帳銀100両”と記録されてはじめて、その内容と対応し、決済がなされるのである。このような収付の非対応は、三脚帳が債権債務取引を現金収支取引が行われたものとして仕訳を行っていることがその原因の一つと考えられる。そもそも、債権債務取引、例えば債務の発生は単独で終了するものではなく、必ず債務の返済という事象が対応する。これは債権の場合も同様である。したがって、その記帳符号としての成立に債権債務取引が強く影響を与えている貸借は、互いに対応する関係にあるのである。一方、現金収支取引は、例えば商品の仕入による現金支出が発生した場合、これに対応する事象は必ずしも必要ではない。つまり、現金収支取引は単独で終了するので

ある。これは、売上による現金収入などの場合も同様である。したがって、現金収支に基づいて記帳符号として成立した収付は、記帳符号として非対応の関係にあるのである。こうしたことからみて、収付という記帳符号を用いて、しかも現金収支取引が行われたものとして債権債務取引を記帳しようとしたことが、前述の収付複記において形の上では複記の形態をとりつつも、収付がそれぞれ個別に二面的な認識を行っていたことの大きな要因と考えられよう。それでは、こうして流水帳に記帳された後に謄清帳に転記されたわけであるが、その際類別して転記が行われた。この問題について、特に損益計算との関連性からみると以下ようになる。

まず、流水帳の上側に収、下側に付が、そしてそれぞれの後に対応する事象が記入されるのであるが、収（現金収入）に対応する事象が謄清帳の上側に転記され、それらは“該”と称される。一方、付（現金支出）に対応する事象が謄清帳の下側に転記され、それらは“存”と称される。この方法に基づいて存と該の内容を吟味すると次のようになる。

該（現金収入に対応する事象）	存（現金支出に対応する事象）
財務収入	財務支出
売上収入	資産
	費用

さてここで、（該マイナス存）によって求められた値が損益計算に大きくかわってくる。はたしてこの値は利益（損失）とみなせるのかどうか。この点について考察するために、次の取引と仕訳をみてみよう。

- ④ 甲商店より商品乙を 100両で仕入る。
付 商品乙 去帳銀 100両
- ⑤ 丙商店へ商品乙を 140両で販売する。
収 売上 来帳銀 140両

これを謄清帳に転記すると、該は140、存は100となる。ここで、〔該一存〕によって求められた値40は一体何を表すのであろうか。前述の該と存の内容からみれば、この値は財務収支差額であると言える。仮に、取引が全て単純な商品取引である場合に、この差額は利益とみなすことができる。ただし、備品など

の資産を購入したり、債権債務取引が盛んになってくると、これでは不十分となる。その場合には、期末に手持ち商品有高を調べ、これを〔該一存〕の該に加えなければならない。ところで、期末棚卸高を求める際に決算方法の問題がかかってくる。ここで、「3」の(1)の決算方法を思い起こしてみよう。三脚帳が用いられていた頃の決算は三柱決算方法がとられていた。つまり、当期の全収入から全支出を差し引いて残高が求められた。これを式で表すと次のようになる。

$$\text{収} - \text{付} = \text{残}$$

これを三脚帳の損益計算の公式である〔該一存〕と比較してみると、両方の間に共通点があることがわかる。手持ち商品残高が存在しない場合には、三柱決算方法によって求められた残高が〔該一存〕の残高である財務収支差額と一致するのである。したがって、前述のように、三柱決算方法から四柱決算方法へと変化する過程には期間的な概念が大きく作用を及ぼすのであるが、そうした意味からすれば、三脚帳が三柱決算方法を基礎にして損益計算を行っていたことは、当時の商業が未だ期間的な損益計算を行うほどには発達していなかったことの裏付けとなると考えられる。商業活動が次第に固定された店舗で継続的に行われるようになり、期間的な考えかたが生じてくると、期首期末の棚卸が重要となってくる。この段階に至ると、三柱決算方法では正確な損益計算には不十分であり、そこで期末棚卸高を算出するための決算方法が要請される。つまり、四柱決算方法の萌芽がみられるのである。その基本公式は次のとおりである。

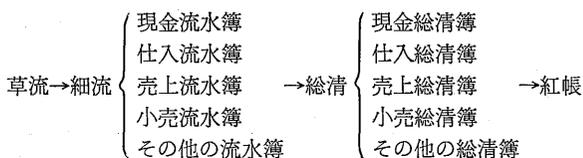
$$\begin{aligned} & \text{期首商品有高(旧管)} + \text{期中商品受入高(新収)} - \text{期中商品払出高(開除)} \\ & = \text{期末商品有高(見在)} \end{aligned}$$

これを用いて商品の期末有高を求め、それを〔該一存〕の式に加えて求められた値は、利益とみなすことができるであろう¹⁸⁾。三脚帳の損益計算は、商品経済の発達程度、例えば単純な商品交換取引であるのか、掛売買が行われていたのか、あるいは資産が購入されていたのかどうかなどの条件と深く結び付いており、それによって〔該一存〕で求められた値の性格も規定されるのである。

以上みてきたように三脚帳は、その収付という記帳符号による取引内容の二面的な表示、そして流水帳から騰清帳への転記の際に存と該という二つに類別し、その上で〔該一存〕によって損益を求めるといった特徴を備えた簿記である。このような特徴が現れたのは、伝統的な中国単式簿記を引き継ぎつつも、それまでにはみられなかったような要因がそこに働いていたからであると考えられる。つまり、その要因としては、債権債務取引が次第に普及しはじめていたこと、さらには商店の形態が当座的なものから店舗型のものへと変化するようになったことなどが考えられる。いずれにしても、それまでの単式簿記がある程度展開させた三脚帳が、この後どのように発展するのか、あるいは新しい簿記にとって代わられるのか、龍門帳との関連はいかなるものかなどは、中国の複式簿記の形成・確立過程を考察する上で重要な問題である。これらの問題については次章で検討することにする。

注

- 1) 郭道揚『会計発展史綱』中央広播電視大学出版社、1984年、147頁。
- 2) 郭道揚『前掲書』157頁。
- 3) 郭道揚『前掲書』158～159頁。
- 4) 郭道揚『前掲書』158頁。文碩『文明古国の会計』経済科学出版社、1986年、21～22頁。
- 5) 郭道揚『前掲書』162～163頁。なおここで163頁の図を示しておく。



- 6) 郭道揚『前掲書』205頁。
- 7) 郭道揚『前掲書』208頁。
- 8) 郭道揚『前掲書』149～150頁参照。
- 9) 郭道揚『前掲書』233頁。増減記帳法研究組編『増減記帳法研究』光明日報出版社、1984年、97～98頁。『商業会計辞典』遼寧人民出版社、1986年、61頁。
- 10) 郭道揚『前掲書』236頁。高治宇『中国会計発展簡史』河南人民出版社、1985年、23～24頁。郭道揚『中国会計史稿』上冊、中国財政経済出版社、1981年、351～360頁。増減記帳法研究組編『前掲書』98頁。『会計辞典』上海人民出版社、1981年、101頁。
- 11) 郭道揚『前掲書』237頁。

- 12) 今日の中国の簿記における勘定は、古来から用いられていた上下式のものではなく、下に示すような左右式のものである。

現金

	増	減	残
期首	100		100
(1)	150		250
(2)		80	170
計	250	80	170

- (1) 現金収入150が生じた
 (2) 現金支出 80が生じた

このように、増加、減少、残高のそれぞれに分けてその変化を示すものが三欄式勘定である。この例で、残高合計170を求める式は次のようになる。

$$100 + 150 - 80 = 170$$

これはつまり、

$$\text{期首有高} + \text{期中受入} - \text{期中支出} = \text{期末有高}$$

という四柱決算方法において行った計算と同じ性格をもつことがわかる。したがって、上下式から左右式への転換がどのようにして行われたかは現時点では論証できないが、期末有高の算出に関して両者には何らかの関連が存在することだけは確かである。

- 13) 三脚帳の三脚とは、「はじめに」での注5) のところでも述べたように、記帳の方法つまり部分的に複記を行うことから名づけられたものである。
- 14) 郭道揚『前掲書』335頁。
- 15) なお、以下で行う考察については、九州大学経済学部大学院管理会計研究室におけるゼミでの議論に負うところが大きい。
- 16), 17) 去帳、来帳は、それぞれ付、収と対応して記帳符号としての役割をはたしている。
- 18) これはあくまでも推測の域を越えないが、三脚帳において期末棚卸高を求める際に四柱決算方法がとられるようになると、損益計算に関する三脚帳の問題に影響を与えるであろう。この点については今後の課題とする。