

中国複式簿記の構造と特徴：竜門帳の考察を中心として

吉永，心一

<https://doi.org/10.15017/2920796>

出版情報：経済論究. 79, pp.267-294, 1991-03-26. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

中国複式簿記の構造と特徴

— 龍門帳の考察を中心として —

吉 永 心 一

はじめに —前稿とのかかわりにおいて—

本稿は、前稿「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)——」『九大経済論究』第75号に続くものである¹⁾。前稿においては、まず「1 中国簿記史の研究課題と今日的意義」において、従来の簿記史研究においては貸借複式簿記が中心として取り扱われ、複式簿記とは即ち貸借複式簿記であると考えられている傾向に問題を提起し、貸借複式簿記が成立した中世イタリア以外の東洋の地域でも古くから簿記が成立し、各地域のそれぞれの経済的状況の下で、独自の形で発展したことを指摘した。そして、その上で貸借複式簿記と対比する形で中国簿記を簿記史の研究において考察する意義を述べた。「2 中国民間会計の成立と発展」においては、民間会計の成立と展開の状況を、中央集権的な封建社会の存続、発展に関連して古代より発達していた官庁会計と結び付けて、商業手工業の発達およびその変遷という点から概観した。最後に、「3 中国単式簿記と三脚帳」においては、本稿で取り上げる龍門帳の考察の前提として、中国で古代より使用され続けた単式(収支)簿記²⁾についてその構造と特徴を明らかにし、その上で龍門帳の基礎とされる三脚帳についてその特徴を主として記帳方法に焦点を当てて考察した。

本稿では、これらの考察を踏まえて龍門帳の構造を検討する。中国では、古代より、歴代王朝の中央集権的制度および強力な封建的制度の下で、その経済発展は大きな制約を受けていた³⁾。そして、簿記としては単式簿記が長期間にわたって用いられてきた。そして、19世紀半ば以降の西洋列強の侵入のなかで

貸借複式簿記が導入されるのであるが、それ以前に中国において複式簿記が成立していたのかどうかは、これまでは明らかにされてこなかった。そのため、貸借複式簿記に比べて中国簿記は簿記史研究の上からは問題にされることは、ほとんどなかった。しかし単式簿記段階に長期間とどまったとはいえ、そうした単式簿記もまた、各時期の経済状況の中で、経済活動を把握し、様々な管理活動に貢献してきたのである。簿記は、生産に結び付いたものであり、生産の管理には不可欠なものである。そして、生産力の発展により簿記も次第に体系化され組織的なものとなる。さらに、簿記は各地域の経済状況、経済活動、そこでの管理要求などに規定され、独自の形態となるのである⁴⁾。こうしたことから言えば、中国において単式簿記は各時代の管理的要求にどのように適応し、それに貢献してきたのか、そして、元から明代にかけて中国でも商業が大きく発達し、商業活動も多様化する中で⁵⁾、単式簿記に代わって複式簿記と呼ぶに値するものがいかなる形で現れてくるのかを検討することは有意義なことのように思われる。また、こうした検討は、中国簿記史の研究を行う上においてだけでなく、貸借複式簿記の構造の理解にかかわっても重要であると考えられる。

こうした意味から、本稿では西洋列強の侵入以前において最も発達した中国簿記として龍門帳という簿記を取り上げて、その構造と特徴を明らかにする。そして、その特徴をより明確にするために、貸借複式簿記との比較を試みる。

以上の点を念頭において、前稿（「3 中国単式簿記と三脚帳」において検討した内容）に引き続き龍門帳の構造について検討することにする。

注

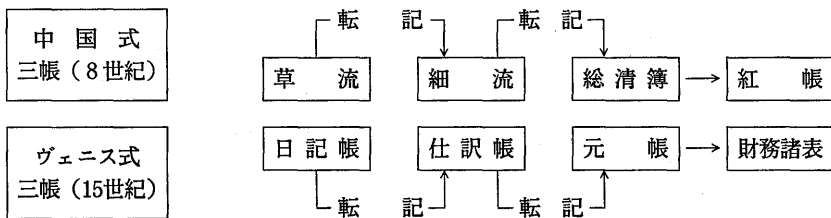
- 1) 本稿の表題及び「4」、「5」両節の題目は、本稿の内容により一層適応させる意味から、前稿とは若干異なったものとなっている。
- 2) 吉永心一「中国複式簿記の形成・確立過程とその意味——龍門帳の考察を中心として(1)——」『九大経済論究』第75号、1989年、64～65頁。
- 3) 同上論文、71～77頁。
- 4) 同上論文、67頁。
- 5) 同上論文、74頁。

4 龍門帳の構造

(1) 帳簿組織

龍門帳の帳簿組織は三脚帳の場合と同様に三帳（草流→細流→総清簿）から構成される。前稿「3」の(2)でも述べたように、龍門帳が三帳を基本としていることは、単式簿記や三脚帳との継承性や相互関連の上において、さらにその後の中国簿記の変遷をみる上でも重要である。なぜなら、三帳の成立が基本的な簿記の確立を示しているからである¹⁾。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、その上で一定期間ごとに記録を総括し経済事象全体の動きを把握し、最終的に損益を求めるという機能をもつものである。三帳の成立、およびそれら三つの帳簿間の記帳における相互関連性の確立は、簿記の基本的機能の確立を意味しているのである。さらにこのことは、イタリアの簿記との比較を行う上でも意義深いものである。なぜなら、次の図1において示されるように²⁾、イタリアにおいても三帳の帳簿組織が確立しており、各帳簿の形態およびその細かな点には相違がみられるが、草流→細流→総清簿と日記帳→仕訳帳→元帳という三帳としての形態は、基本的には一致しているからである。ただし、その後の各帳簿の整備、および分割の過程についてはそれぞれ固有の特徴がみられる。それでは次に中国における三帳の変遷についてみることにする。

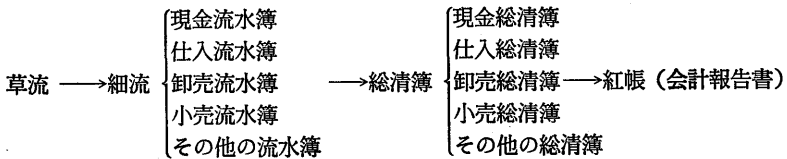
図1



中国の三帳の変遷は、二帳の成立→三帳の確立→細流と総清簿の分割という流れをとっている。古代より、経済取引はまずその発生順に草流に記録され、

一定期間の後に総清簿に転記される。こうした、草流→総清簿という二帳の段階から、唐代に入ると細流が草流から独立し、一方で、総清簿は細流の記録を基にして記帳されるようになる³⁾。こうして、唐代から宋代にかけて、草流→細流→総清簿という基本的な三帳の形態が確立した。当時、取引は営業時に書き付け程度に草流に備忘的に記録され、終業後に細流に転記された。そして一定期間の後に、細流の記録を整理して総清簿に転記されたのである。この後、草流は次第に単なる原始証券としての役割しか果たさなくなり、実際の記帳は細流に仕訳され、その後一括して総清簿へ転記されるようになった。そして明代になると、商品経済の発達、各種金融機関の勃興などにより、商品売買取引が増大、多様化し、その結果、仕入、販売、倉庫管理などの各個別業務を個々に記録、把握するために、それぞれの明細的記録が必要とされてくる。こうした要請に応じて、細流および総清簿がいくつかの帳簿に分割される。分割された細流および総清簿をそれぞれ分流、分清という⁴⁾。当時の典型的な帳簿分割の形態は次の図2の通りである⁵⁾。龍門帳もほぼこれと類似した形をとっていた。龍門帳を用いていたある錢庄の三帳を例にとると、商品の仕入販売業務

図 2



の記録、掛売買取引項目の処理および企業の全財産に対する統制などの要請に応じて、細流は仕入、販売、現金の各流水簿に、総清簿は、仕入、売上、資産、雑項目⁶⁾の各総清簿に分割されていた。これによって、各業務が個別的に把握され、適切に管理されたのである。ただし、ここでの帳簿の分割は、取引の増大・多様化による記帳の簡略化、特定取引についての明細な記録、及び個々の業務の個別的記録とその管理などの要求が生じたことが主な原因である。分割された各帳簿と、細流および総清簿との間に記帳の上で何らかの関連が生じていたのかは明らかではない。分割された各帳簿においては、特定取引を明細的

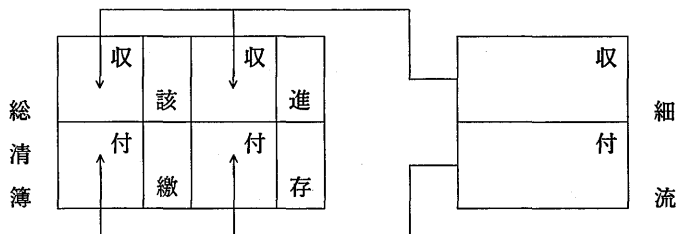
に把握することはできるが、取引全体を総括的に把握するためには、分割された記録を総括しなければならない。しかし、総清簿においては、そうした総括が行われなかったと考えられる。ここでの帳簿の分割は、単に各取引を個別に記録、把握し、その明細を表示するための、さらには経營業務の分業に伴って各業務を個々に管理するためのものにすぎなかったと考えられる。

以上のことより、龍門帳の帳簿組織については、三帳の帳簿組織を備えていること、そして、取引の増大、多様化、経營業務の分化に伴って帳簿が分割され、その結果、各個別取引、個別項目についてより適切な記録、計算およびその管理が可能になったことなどがわかる。

(2) 記帳方法

龍門帳の記帳には収付という記帳符号が用いられ、この点では三脚帳及び単式収支簿記と同様である。細流において経済取引は上下に記録されるが、その場合上が収（収入）で下が付（支出）である。そして全取引が収付両方に記帳される。この点は三脚帳と異なる。つまり三脚帳の場合、現金収支取引は収付の内のいずれか一方に、掛売買取引は両方に記帳されたのであるが、ここでは全ての取引が上下両方に記帳されるのである。そして、細流から総清簿へと取引は転記される（図3参照）。細流の収の方の記録は、その内容によって総清

図3



簿の収の方の進（売上収入）、該（債務発生、現金支出など）のいずれかに転記される。一方、付の方は、総清簿の付の方の存（債権発生、現金収入、仕入れ商品など）、繳（費用）のいずれかに転記される。それでは次の取引と仕訳をみながら、龍門帳の記帳方法を考察してみよう。

① 現金100元を中国錢庄より借り入れる。

② 商品を甲商店より80円で仕入れる。

①の取引を記帳する場合、三脚帳であれば細流の収の方の方にのみ記帳が行われる。比較の意味でここで簡単にその記帳のやり方をみてみると、現金収支取引はその片方のみが記帳される。収入の場合、収という記帳符号で現金の収入があったことが表され、その後にはそれに対応する事象（①の場合は借入金が増加）が示される。したがって、①の取引は次のように記録されるだけである。

① 収 中国錢庄 来帳 銀100元

同様に、②の取引は現金支出であるので、付が対応し、その後に対応する事象の商品（仕入れ）が記録される。つまり次のようになる。

② 付 商品 去帳 銀80元

（便宜上横書きにしたが、実際には図4のように記録された）。

ここで、記帳符号の収付は現金収支を表しており、その後現金収支に対応する事象が記録される。つまり現金の動きとそれに対応する事象が同時に記録されるのである。それでは、龍門帳の場合はどうのように記帳するのであろうか。①の取引は、借入れが生じている。これは、まず中国錢庄より現金を受け入れ、その現金を金庫に払い出した（納め入れた）と考える。そして、現金の調達先である中国錢庄が細流の収に記録され、受け入れた現金の納め入れ先である金庫が付に記録される。②の取引も同様に、まず商品を仕入れるための現金を金庫より受け入れ、その現金で甲商店より商品を仕入れたと考える。これを表すと次のようになる。

① 収 中国錢庄 来帳銀100元 / 付 金庫 去帳銀100元

② 収 金庫 来帳銀80元 / 付 商品 去帳銀80元

三脚帳の場合、現金収支取引は必ず収付の片方の方に記帳されたが、龍門帳では収付両方に記帳される。しかも、その記帳法には微妙な違いが生じている。三脚帳では収付は現金収支そのものを表していたのに対し、龍門帳では収付は現金の動きを中心にして、それがどこから受け入れられたか、そしてその現金がどこに納められたのかが、それぞれ収と付をもって

図 4

収
中国
錢庄
来帳
銀
100
元

付
仕
入
商
品
去帳
銀
80
元

表されているのである。ここでは、記帳者あるいは経営者は、金庫係から独立した存在であると考えられる⁷⁾。つまり、記帳者は現金の動きを中心にして金庫係、取引相手との間での現金、財物の受け払いを記帳するのである。帳簿組織との関連で言えば、その業務担当者に各業務について記録させるための個別の帳簿を設ける（金庫係に対する現金出納帳など）。これにより各担当者の業務に対する責任を明確にし、同時に彼らに対する管理を適切に行うのである⁸⁾。この点を踏まえて、三脚帳と龍門帳との関係をより詳細にみるため次のような取引を考えてみよう。

③ 商品を乙商店より掛で仕入れた。(代金100元)

これを三脚帳と龍門帳で記帳すると、次のように全く同じ結果となる。

〔三脚帳〕, 〔四脚帳〕

収 乙商店 来帳 銀100元 / 付 商品 去帳 銀100元

これは、どのように考えればよいのであろうか。この取引は現金収支が生じていないが、現金収支が発生したものとして、つまり現金収支に擬して取引が記録される。まず③の取引を、乙商店より現金を借入れ、その現金で乙商店より商品を仕入れたと考えて、乙商店からの借入れを、次のように仕訳する。

収 乙商店 来帳 銀100元 / 付 金庫 去帳 銀100元

そして、現金による商品の仕入れの仕訳は次の通りである。

収 金庫 来帳 銀100元 / 付 商品 去帳 銀100元

この二つを合わせたものが前述の記帳結果である。つまり、実際は現金収支が生じていないのであるが、生じたものとして取引を把握し記帳するのである。言わば、現金収支を仮定した取引の記帳である。以上のことから、三脚帳と龍門帳との記帳方法の比較を行ってみる。まず次の図5をみてみよう。この図より、両方の簿記に共通している点としては、掛による商品売買があげられる。両簿記共にこの場合は収付両方に取引内容が記録される。一方相違点の方は、現金収支取引および現金による商品売買取引においてみられる。三脚帳の場合は、現金収支取引、商品売買取引共にそれぞれ上下（収付）片方だけに記録される。具体的には、現金の動きが収付の記帳符号によってとらえられ、そしてそれに対応する事象が記帳符号の後に示される。龍門帳においては、どちらの

図 5

取 引	三 脚 帳	龍 門 帳
現金借入	収	収 付
現金貸付		収 付
商品仕入 (現金)		収 付
商品販売 (現金)	収	収 付
掛買い	収 付	収 付
掛売り	収 付	収 付

取引も収付両方に記録される。ここでは全ての取引が収付の対立関係でとらえられ記帳されている。以上のことより、三脚帳では全ての取引が複記されてはならず、依然として単式簿記段階の特徴をとどめていたと考えられる。ただし、掛売買取引を複記している点に、それまでの単式簿記の範囲からの一定の進展をみることもできよう。このことから複記の成立のための条件の一つとして掛売買取引の記帳の必要性が考えられる。この点については、次節の「5 龍門帳の構造と貸借複式簿記との比較」のところで詳しく検討するが、少なくとも龍門帳は、それまでの単式収支簿記や三脚帳とは異なる特徴を備えたものであるということが言えるであろう。それでは、こうして細流に記録されたものが、どのように総清簿に転記されたのかについて、次に検討することにする。

(3) 項目分類方法

細流から総清簿への転記は次のように行われる。まず取引は、細流の収付両方に分けて記帳され、細流の収の方の項目は総清簿の収（進と該）に、付の方の項目は総清簿の付（存と繳）に転記される。この様式は前述の図3の通りである。それでは具体的な例を挙げて、このことを説明することにする。

(取引例 I)

- ① 現金100元を甲銭庄より借入れる。
収 甲銭庄 100 / 付 金庫 100
- ② 商品を80円で仕入れ、代金を現金で支払う。
収 金庫 80 / 付 商品 80
- ③ 商品を販売し、売上150元を現金で受け取る。

収 売上 150 / 付 金庫 150

④ 給与10元を支払う。

収 金庫 10 / 付 給与 10

これを細流に記帳し、それを総清簿に転記したのが図6である。

図6

総 清 簿	該	④ 収金庫来帳 銀20元	② 収金庫来帳 銀80元	① 収甲錢庄来帳 銀200元	① 収売上来帳 銀150元	進	細 流		
	繳	④ 付給与去帳 銀20	③ 付金庫去帳 銀150	② 付在庫商品去帳 銀80	① 付金庫去帳 銀200	存		④ 付給与去帳 銀20	③ 付金庫去帳 銀150

(なお、決算時に四柱決算法により売上原価が求められ総清簿に加え入れられる⁹⁾。

$$\text{期首商品棚卸高}(100) + \text{当期商品仕入高}(80) - \text{期末商品棚卸高}(90) = \text{売上原価}(90)$$

但し、この値は任意の値である。

この図6から各項目の内容を検討すると次の図7ようになる。

以上のように、細流に記帳された取引は、総清簿への転記の際に、進、該、存、繳の四つに分類される。それでは、こうした四項目に分類された総清簿は一体どのような役割を果たしていたのであろうか。

まず、細流の段階で複記が行われていること、さらに細流から総清簿への転

図7

債 務 (増 加) 債 権 (減 少) 現 金 (減 少) 売上原価	該	売 上	進
費 用 売上原価	繳	現 金 (増 加) 債 権 (増 加) 債 務 (減 少) 商 品	存

記の際、細流の収の方に記録された内容は総清簿の収の方へ、付の内容は総清簿の付に移されることから、総清簿において、次の関係が成立する。

収側項目 = 付側項目, 「進+該」=「存+繳」

したがって、総清簿においては進、該、存、繳の四つの項目それぞれの総額を計算し、収側と付側との対比によって、記帳結果の正確さが確かめられる。つまり総清簿には記帳結果についての検証機能が存在するのである。そして、後に考察するように、総清簿の進と繳の結果は進繳結冊の、存と該の結果は存該結冊の基礎となっていることから、総清簿は結冊（報告書）作成の拠りどころであることがわかる¹⁰⁾。こうした点から、総清簿は貸借複式簿記の合計試算表に類似しているように思われる。つまり、「進+該」は合計試算表の貸方項目に、「存+繳」は借方項目に相当すると考えられるのである。

以上の考察から、総清簿において項目分類が行われるが、収付複記の結果として、「(進+該)合計額」=「(存+繳)合計額」という関係が成立する。そして、それは両方の合計額が一致するかどうかにより記帳計算結果を検証する機能を有しているのである。さらに総清簿は合計試算表と類似する性格をもち、結冊作成の基礎となっているのである。それでは、こうした記帳方法、項目分類に基づき損益はどのように求められていたのであろうか。次にこの点について考察する。

(4) 損益計算方法

(2), (3)の考察を通じて、龍門帳においては、取引は完全に複記されており、

総清簿における項目分類の結果、総清簿の収の「進+該」の合計額と付の「存+繳」の合計額とは常に一致することが明らかになった。ところが、こうした作業をいくら繰り返しても、総清簿においては、次のような関係が成立することが導き出されるだけで、そこからは利益額は求められない。

$$\text{「進+該」}=\text{「存+繳」}$$

したがって、総清簿への記帳だけでは損益は算出されないのである。それでは、一体どのようにして損益が求められるのであろうか。龍門帳の損益計算は、「進-繳」、「存-該」の二つの式によって二重に求められる¹¹⁾（但し、決算時に実地棚卸を行い、四柱決算法によって売上原価を求めて総清簿に加え入れる必要がある）。先程の取引例Ⅰの値を用いると次のようになる。

$$\text{進(150)}-\text{繳(20)}=130, \quad \text{存(450)}-\text{該(320)}=130$$

この二つの計算によって求められる値は常に一致する。またこの二つの値が一致することにより、記帳計算結果の正確さが検証されるのである。ところでこうして求められた値は、一体何を示すのであろうか。「進-繳」の方をみると、進は売上、繳は（売上原価を除いた）費用であって、差し引かれた値は、利益を示さない。それゆえに、決算時に売上原価が求められ、総清簿に加え入れられて初めて「進-繳」は「売上-売上原価」となり、利益が求められるのである。一方、「存-該」の方はどうであろうか。「存-該」の内容を吟味すると次の図8のようなになる（但し、ここでは売上原価が加えられる以前を問題にする）。

図8

(存) - (該)	
(現金増加)	- (現金減少) = (現金残高)
(債権増加)	- (債権減少) = (債権残高)
(債務減少)	- (債務増加) = - (債務残高)
(仕入商品高)	= (仕入商品高)

つまり、「存-該」によって求められるものは、現金残高および債権残高と仕入商品高の合計額から債務残高を差し引いた値となる。これより、「存-該」の差し引き計算は、貸借複式簿記において、貸借対照表を基にして「資産-負債」によって利益を求める過程に相当すると考えられる。ただし、商品の処理

については問題が残る。ここで図7をもう一度みてみよう。商品を仕入れた場合、存にその仕入高が記録される。そして商品の動きに関する記録は存以外には行われない（売上高が進に記録されるだけである）。存に記録される内容については図8でみたように、財産および債権の増加分である。したがって、商品の仕入れは手許商品の増加と認識されていることがわかる。期末に商品が売れ残った場合、この仕入れ額の中には、期末商品有高部分と売上原価部分とが混在することになる。このままでは、「存-該」によっては利益は求められない。そこで、「進-繳」の場合と同様に、決算時に売上原価が求められ該に加え入れられる。そして「存-該」は商品については「仕入高-売上原価」となり、期末商品有高が確定される。こうして初めて、「存-該」全体で利益が求められるのである。

なお、以上の点に関連して、期首商品有高¹²⁾ および期末における商品の売れ残りの有無と関連して、利益の計算はどのように行われていたのかを示しておく（なお、ここでは、取引例Iの数値を用いる）。

① 期首商品有高がない場合

- ・売れ残りが生じない場合

取引例Iの結果を参照。

- ・売れ残りが生じた場合(図9(1)参照)

仕入商品の内、売れ残りを20とする。

売上原価=

一期首商品有高(0)+当期仕入れ高(80)

期末商品有高(20)=(60)

利益=(150)-(20)-(60)

= (430) - (300) - (60) = (70)

② 期首商品有高がある場合…今こ

れを10とする

- ・売れ残りが生じない場合

図9(1)

⑤ 収 上 原 価	④ 収 金 庫	② 収 金 庫	① 収 借 入 金	該	③ 収 上	進		
60	20	80	200		150			
⑤ 付 上 原 価			④ 付 給 与	繳	③ 付 金 庫	② 付 商 品 庫	① 付 金 庫	存
60			20		150	80	200	

図9(2)

⑤ 収 上 原 価	④ 収 金 庫	② 収 金 庫	① 収 借 入 金	該	③ 収 売 上	進
90	20	80	200		150	
⑤ 付 売 上 原 価		④ 付 給 与	③ 付 金 庫	② 付 商 品	① 付 金 庫	存
90		20	150	80	200	

図9(3)

⑤ 収 上 原 価	④ 収 金 庫	② 収 金 庫	① 収 借 入 金	該	③ 収 売 上	進
75	20	80	200		150	
⑤ 付 売 上 原 価		④ 付 給 与	③ 付 金 庫	② 付 商 品	① 付 金 庫	存
75		20	150	80	200	

(図9(2)参照)

売上原価=(90), 利益=(40)

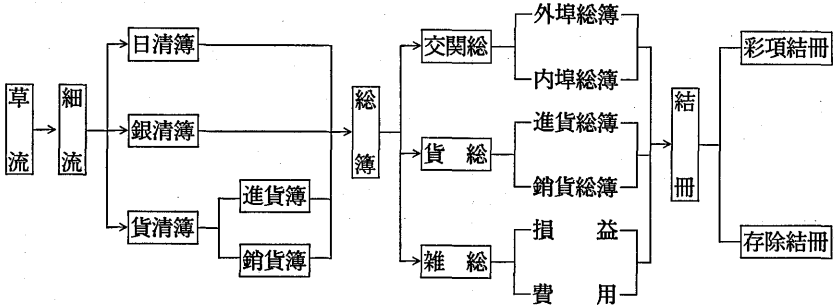
・売れ残りが生じた場合…15と置く(図9(3)参照)

売上原価=(75), 利益=(55)

以上のように、龍門帳の損益計算は「進-繳」、「存-該」という二つの計算によって行われるのであるが、その際、売上原価は総清簿の中からは求められず、実地棚卸により期末商品棚卸額を求める必要がある。つまり、損益計算は帳簿外での計算が必要となるのである(もちろん、その際に総清簿における数値は利用される)。さらに、商品の仕入れは存に記録され、これは仕入れが手許商品有高の増加としてとらえており、それが売上原価(費用)と期末棚卸高(資産)とに分離して認識し記録されていなかったことを示している。この点をより明確にするため、これまで考察してきた龍門帳をさらに発展させた四脚帳¹³⁾の場合の商品に対する取り扱い法を簡単にみることにする。

四脚帳の帳簿組織は三帳を基礎にする。そして、経営業務の分割に対応し細流と総簿はいくつかの帳簿に分割していた(図10参照)¹⁴⁾。ここで商品売買に関連して注目されるのは、貨総(総勘定元帳)の分割である。細流の中で貨清簿が、商品の仕入販売に応じて進貨簿(仕入帳)と鎖貨簿(売上帳)に分割していたのに対応し、総簿でも貨総が進貨総簿(仕入先元帳)と鎖貨総簿(得意先元

図10



帳)に分割していた。四脚帳の商品売買についての記録は、この二つの分流、分清で行われた。四脚帳の帳簿組織の特徴は、この両帳簿に会計計算科目(綱集、項など)¹⁵⁾が設けられていたことである。商品売買に関しては、その商品名が勘定科目名として用いられた。例えば、“緑茶集”、“紅茶集”などである。こうした各勘定において、特定の取引や項目に関する記録が行われたのである。以下、その具体的方法をみることにする。

まず次のような取引と仕訳を仮定する。

- ① 緑茶10包を現金100円で仕入れる。

収 金庫 来帳銀100元 / 付 緑茶集 去帳銀100元

- ② 緑茶 5 包を販売し、売上80元を受け取る。

収 緑茶集 来帳銀80元 / 付 金庫 去帳銀80元

①の付側に記録された内容(仕入)は、総簿の進貨総簿の中の緑茶集に、②の収側に記録された内容(売上)は、鎖貨総簿の中の緑茶集に転記される。つまり、進貨総簿では商品の仕入れが、鎖貨総簿では売上がそれぞれ商品毎に記録される。そして決算時に商品毎に売上原価が求められ(ただし、売上原価は総簿の中からは導き出されない。この点は、龍門帳と同様である)、進貨総簿および鎖貨総簿両方の各集に加え入れられる。今、前述の取引例において、売上原価を70とすると、それは次のように仕訳され、総簿の各集に記録される。

- ③ 収 緑茶集売上原価 来帳銀70元 (→進貨総簿の緑茶集へ転記)

- ③ 付 緑茶集売上原価 去帳銀70元 (→鎖貨総簿の緑茶集へ転記)

この結果、進貨総簿と鎖貨総簿の各緑茶集には次の図11のような記録が行われ

図11

進貨総簿		銷貨総簿	
緑茶集		緑茶集	
③収 売上原価 70	①付 仕入 100	②収 売上 80	③付 売上原価 70

たことになる（実際には縦に記録されているのであるが、ここでは便宜上横書きにした）。これより、進貨総簿の付の方の残高は期末商品有高を、鎖貨総簿の収の方の残高は売買益を示していることがわかる。そして、前者の値は存除結冊の下の方に、後者の値は彩項結冊の上の方にそれぞれ転記される¹⁶⁾。特定の商品毎に勘定を設けて売買益を求める方法は、貸借複式簿記の展開過程において特定商品勘定を設けて個別商品毎に売買益を求めていた方法と類似するものである。しかし、四脚帳では商品販売毎に売上原価を求めて売買益を算定したのではなく、決算時に売上原価を求めた後に、総簿の各集に加え入れ、売買益と期末商品有高を別々の集で求めていた点から言えば、分記法による売買益の計算法と共通する点があると考えられる。しかしながら、貸借複式簿記における商品勘定の三分割に相当する近代的な段階には未だ達していなかった。さらに進貨総簿の各集で記録されるのは、あくまでも仕入商品高であり、最終的に期末商品有高が求められるのである。龍門帳の売買益の算出の考察においても問題にした、商品の仕入れを財産の増加としかみなさない考え方は、四脚帳の段階になっても依然として残っているのである。

以上、四脚帳の簡単な構造と特徴をみてきたが、これは龍門帳を基礎にして、その特徴を受け継ぎながらも、それとは異なる、あるいはいっそう発達した形で成立し展開していった¹⁷⁾（総簿の中に龍門帳においてはみられなかった、綱、集などの勘定が設けられ、特定の取引が個別に記録されるようになったことに代表される）と考えられている。そうであれば、龍門帳の商品売買取引に対する記帳法、売買益の算出法などは、少なくとも貸借複式簿記の商品勘定三分割以前に相当する段階にあったと考えられるであろう。しかし、だからといって龍門帳が損益計算において貸借複式簿記より劣っていたとは一概には言えない。仕入れを財産の増加としか認識しない点は、伝統的な中国簿記の方

法を継承したものであると共に、当時の様々な経営管理に一定の貢献を果たしていたと考えられるからである。個別の勘定（ここでは集）に当たるものが現れる以前に、決算時に売上原価を求めて該と繳に加えて損益を計算するというやり方、および「進-繳」と「存-該」で損益を二重に求め、その一致性を検証するという方法が既に行われていたということは、ある意味では龍門帳の損益計算法に関するの一つの特徴と言えるかもしれない。そこには、従来の簿記にはみられない損益に対する何らかの新しい認識が影響していると考えられるからである。そうであれば、こうした新しい認識がどのような形で生じてきたのか、その背景にはいかなる経済上の、そして商業取引上の変化があったのかは龍門帳の損益計算の考察においてだけでなく、貸借複式簿記との比較の上でも重要であると言えよう。ただし、この点については今後の課題とする。

こうして損益が求められて結冊（報告書）が作成されるのであるが、次にその作成方法について触れた上で、それを基礎に行われていた“合龍門”と呼ばれる決算方法について述べることにする。

(5) 報告書（結冊）の作成と合龍門

龍門帳の報告書は“結冊”¹⁸⁾（進繳結冊と存該結冊）と呼ばれる。それらを具体的に表したのが次の図12である。進繳結冊において、当期売上高と当期仕入高の二つに関しては、総清簿の進と存の記録が参考にされる。しかし、期末棚卸高については、前述のように、実地棚卸を行って求める必要がある。そして、粗利益を求めた後に費用を差し引き純利益が算出されるのである。二つの結冊により純利益がそれぞれ求められるが、純利益は、進繳結冊では上（収）の方に、存該結冊では下（付）の方に導き出される。これは、とりもなおさず「進-繳」、「存-該」の二つの式と関連している。この背景には、「収の合計額」＝「付の合計額」という関係が存在する。つまり、「（進+該）の合計額」＝「（存+繳）の合計額」という関係が存在している以上、「進-繳」の残高は収の方に、「存-該」の残高は付の方に出てくるのであるが、この二つの差額は常に一致するからである。

さて、こうした二つの結冊により導き出された損益を基礎に、“合龍門”¹⁹⁾

図13

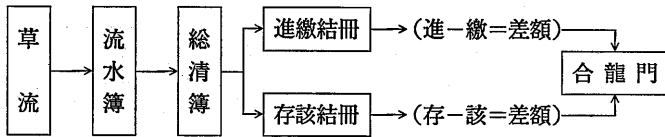


図13のように表される²²⁾。ただし、総清簿および各分清と結冊は、必ずしも結冊作成を第一義的目的として体系化されているとは言えない。このことは、総清簿と各分清との間の記帳上の関連の希薄さ（総清簿に統括勘定に相当するものが見られないこと）、実地棚卸に依存した損益計算法などの点からも明らかである。しかし、前述のように、それは必ずしも龍門帳が貸借複式簿記と比較して劣っていることを意味しているわけではない。何故なら、こうした特徴をもつ龍門帳は、明代から清代を経て中革民国初期に至るまでの間、商業企業などを中心に用いられてきたのであり、それは当時の中国経済の状況に適応しつつ、何らかの管理的な役割を果たすために生み出され展開されてきたのであり、一定の合理性を有していたと考えられるからである。

以上、龍門帳の構造をみてきたのであるが、次節では、これらを総合して龍門帳の特徴を明確にし、それと貸借複式簿記との比較を行うことにする。

注

- 1) 拙稿「前掲論文」, 81~83頁。
- 2) 郭 道揚『前掲書』, 172頁。
- 3) 郭 道揚『前掲書』, 161~162頁。
- 4) 郭 道揚『中国会計史稿(下)』中国財政経済出版社, 1986年, 95頁。『商業会計辞典』, 58頁。
- 5) 郭 道揚『会計発展史綱』, 163頁。
- 6) 郭 道揚『中国会計史稿(下)』, 117頁。
- 7) このことを直接示すものではないが、郭 道揚『前掲書』, 87頁参照。なお、こうした記帳者の業務担当者からの独立については、以下を参照。小島男佐夫「複式簿記と管理機能」『会計』60巻2号。戸田義郎「中国における帳簿組織」『国民経済雑誌』85巻3号, 26~27頁。
- 8) このことに関しては、郭 道揚『会計発展史綱』, 139頁参照。
- 9) 郭 道揚『前掲書』, 350~352頁。
- 10) 郭 道揚『前掲書』, 344頁。『商業会計辞典』, 56~58頁。

- 11) 郭 道揚『前掲書』, 356頁。『増減記帳法研究』, 104頁。高 治宇『中国会計発展簡史』河南人民出版社, 1985年, 30頁。『商業会計辞典』, 56頁。
- 12) 期首商品棚卸高については, 前期の進繳結冊の中の期末商品棚卸高の数値が用いられたと考えられる。これによって, 帳簿の継続性が保証されるのである。
- 13) 郭 道揚『前掲書』, 360~379頁。『中国会計史稿(下)』, 298~310頁。
- 14) 郭 道揚『会計発展史綱』, 362頁。
- 15) 郭 道揚『前掲書』, 365頁。『中国会計史稿(下)』, 304頁。『商業会計辞典』, 58頁。
- 16) 郭 道揚『会計発展史綱』, 365~366, 371~372頁。
- 17) 郭 道揚『前掲書』, 360~370頁, 郭 道揚『中国会計史稿(下)』, 304頁。
- 18) 郭道揚『会計発展史綱』, 352頁。『商業会計辞典』, 56~57頁。
- 19) 郭 道揚『会計発展史綱』, 354頁。高治宇『前掲書』, 30頁。郭 道揚『中国会計史稿(下)』, 121~122頁。『中国の会計と監査』中央経済社, 1987年, 246頁。
- 20) 郭 道揚『会計発展史綱』, 354項。『辞源』商務印書館, 1984年, 408頁。
- 21) 郭 道揚『前掲書』, 358頁。
- 22) 郭 道揚『前掲書』, 357頁。高 治宇『前掲書』, 30頁。

5 龍門帳の構造と貸借複式簿記との比較

以上, 龍門帳の構造を考察してきたが, 最後にこれらのことを踏まえて, まず龍門帳の特徴を明らかにする。そして, 貸借複式簿記の構造を簡単に考察し, 龍門帳と貸借複式簿記との比較を行うことにする。

(1) 龍門帳の特徴

① 帳簿組織

帳簿組織は三帳(草流→細流→総清簿)を基礎にしていた。元代から明代にかけて商業活動が発展したが, 取引量の増大や多様化による記帳の合理化と特定取引の個別記録の必要, 経営業務の分業による各業務の個別管理の必要などが生じたことから, 細流と総清簿がいくつかの分流と分清に分割された。その結果, 各取引の個別的な記録および適切な管理が可能となった。但し, その帳簿の分割は, 分割された記録の総括に必ずしも結び付かなかったのである。

② 記帳方法

収付複記が行われた。まず細流の上下は, それぞれ収と付に対応する。そし

て、全ての取引は、収付の対立関係により、一方は収の方へ、一方は付の方へ記録される。つまり、全ての取引が必ず上下両方に同時に記帳されるのである。

③ 項目分類法

細流の上の方（収）の記録は総清簿の上（進か該）へ、細流の下の方（付）の記録は総清簿の下（存か繳）に転記される。総清簿は取引を全体的に把握する以外に、後の損益計算の際に各項目（進、繳、存、該）についての合計額を求め、その値を結冊作成のための資料として提供するのである。

④ 損益計算

「進-繳」、「存-該」という二つの差し引き計算により損益が求められる。ただし、この計算で求められる値は実際は、「利益+売上原価」であり、純利益を得るためには、決算時に実地棚卸を行い、四柱決算法により売上原価を求め、その値を総清簿に加えた後に上述の差し引き計算を行う必要がある。つまり、帳簿上で利益は自動的に求められず、帳簿外での計算を必要とする。

ここでは商品に対する認識が問題とされる。総清簿では、商品は存に記録される。これは商品の仕入れが手許商品の増加としてのみ認識され、期末商品有高と売上原価の二つの要素に分離して認識されなかったことを示している。龍門帳には、商品売買に対して、仕入、販売、繰越商品などの個別の要素に分けてその動きを記録し把握するところの、仕入勘定、売上勘定、繰越商品勘定に相当するものが設けられてはいなかった。その結果、売買益の計算が帳簿上で自動的に、そして体系的には行われなかったのである。売買益の計算に関して、龍門帳は商品勘定三分割以前の段階にとどまっていたと考えられる。

⑤ 結冊（報告書）の作成および合龍門

総清簿の記録に基づき、進繳結冊と存該結冊が作成される（ただし、この作成のためには総清簿の記録だけでは不十分である）。両結冊は、共に一定期間における企業および会社の財産状態、営業成果、債権債務の状況などを把握するための資料を提供する。そして、こうした二つの結冊の間で合龍門が行われる。これは、両結冊により求められた利益の均等性を検証することである。

以上のように、龍門帳は、従来の中国簿記にはみられない新しい特徴を備えた簿記であるが、そうした新しい特徴が生じた背景には、いかなる状況が存在

していたのであろうか（前稿「2 中国民間会計の成立と発展」参照）。元代から明代にかけて、商業の発展により商品経済が普及し¹⁾、各種高利貸および金融業が発達した²⁾結果、商業取引が多様化し複雑になってきた（三脚帳と龍門帳との関係から言えば、特に、債権債務取引、掛売買取引などの増大が重要である）。それまでは、単純な現金収支取引か、現金による商品売買を含んだ取引が大部分を占める状況であったので、それに適応した簿記が成立し展開していたのであるが、信用取引の増大や旧式金融機構（錢庄、典当、票号など）の急速な発達により、日々増大し多様化する経済活動を記録するため、これまでとは異なる新しい簿記が必要になっていたのである³⁾。さらに、唐、宋の時代を経て一般化してきた「帳房」⁴⁾組織において、複雑多様な経済取引を十分に把握する必要と同時に、財物の出納、保管、仕入販売などの業務の分割の結果、各業務を適切に管理する必要も生じ、専任の会計係を雇うようになり、各会計係間の分業および相互牽制関係が強まり、今までより一層厳密で系統的な簿記が必要とされていたのである。これらの経済的情況の変化と龍門帳成立との直接的な関連は、なお一層の検討を必要とするが、これは今後の課題とする。

さて、こうした特徴をもつ龍門帳に対して中国会計学界は、「我が国固有の複式記帳法⁵⁾」、「中国固有の複式簿記の発展の始まり⁶⁾」、「我が国固有の複式簿記の萌芽形態であり、明清時代の中国簿記における最も新しい発展水準を表している⁷⁾」などの評価をしている。こうした評価について検討し、より適切な評価を行うため、貸借複式簿記の特徴を簡単に考察することにする。

(2) 貸借複式簿記と龍門帳

貸借複式簿記の構造とその特徴は次の通りである。

① 帳簿組織

三帳（日記帳→仕訳帳→元帳）を基礎にしている（ただし、日記帳はやがて仕訳帳に組み込まれ、実際は、仕訳帳→元帳という形をとる）。貸借複式簿記は中世イタリアで成立し、ヨーロッパ各地に伝播するのであるが、その過程で帳簿組織も変化する。それは帳簿の分割という形をとる。各地域によりその分

割過程に多少の相違がみられるが、それは大体次のような過程をたどる。

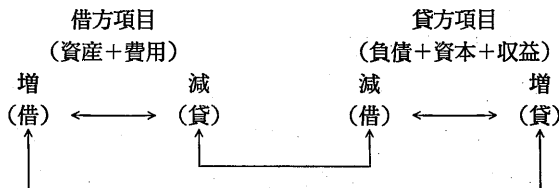
《単一仕訳帳・元帳制→補助簿の設置→仕訳帳の分割（補助簿の特殊仕訳帳化）→元帳の分割（補助元帳の設置）》

こうした帳簿分割の背景には、経済の発達、商品経済の普及などにより、経済取引が増大し、多様化してゆく中で、記帳の簡略化や合理化が図られたこと、特定取引についての一括した記録が必要とされたこと、さらに経營業務の分業により個別業務の記録、管理の必要が生じたことなどの条件が存在する。一方、こうした帳簿分割と対応し、分割された各帳簿と従来の仕訳帳（普通仕訳帳）や元帳（総勘定元帳）との記帳上の関連付けが行われてくる。つまり、分割された各帳簿では個別項目の明細的表示は可能となるが、取引全体の総括的表示はできないので、各帳簿を総括し、取引の全体的把握を可能とするための措置がとられるようになる（総合仕訳帳を設け各仕訳帳の記録を総括して元帳に転記すること、また総勘定元帳に設けられた統括勘定が、対応する補助元帳の各々の記録の合計を示すことなどが例としてあげられる）。このような帳簿の分割と総合は、より体系的で組織的な損益計算のための基礎となるのである。

② 記帳方法

貸借複記が行われる。これは、企業資金の増減、つまり「資産+費用」と「負債+資本+収益」という二つの系統における増減を、貸借という記帳符号を用いて記帳するものである⁸⁾。その複記構造は次の図14で示される。ここでは、全ての経済取引を借方項目（資産+費用）と貸方項目（負債+資本+収益）の二つに分け、それぞれ借方と貸方に対応させる。さらに両系統間の取引が全て借方と貸方で捉えられる。つまり貸借によって企業資金の全運動が表示され

図14



るのである。分類された各系統の内容と、それら個々の増加減少は、貸借という符号で表現される。ところで、取引は全てこの二つの系統に記帳されるので、この両系統のそれぞれの総額は一致する。そして、この均衡関係は、T字型勘定と結び付き、貸借複式簿記の特徴を形作るのである⁹⁾。つまり、貸借均衡の関係が全勘定を貫き、両系統の総額が等しいという関係が成り立つと共に、両系統の各項目の残高合計額においても均衡関係は成立する。この関係は帳簿組織や財務諸表全体を貫くのである。例えば帳簿が分割され、総勘定元帳へ補助元帳から転記する際などにも、こうした均衡関係により記帳計算の正確性が検証される。さらに、この関係は、試算表、およびそれらを基礎にして作成される財務諸表においても成立しているのである。

③ 損益計算方法、試算表および財務諸表

次の二つの式によって利益が求められる。

「収益－費用＝利益」、 「資産－負債－資本＝利益」

具体的には、まず貸借均衡原理とT字型勘定形式によって、記帳結果は、資産、負債、資本、収益、費用で各々残高が求められる。そしてそれらの値は(残高)試算表に集計され、貸借対照表と損益計算書が作成され利益が提示されるのである。帳簿組織との関連で言えば、①において述べたように、仕訳帳、元帳の分割、そしてそれに対応した分割された記録の総括は、正確な損益計算への帳簿組織の展開である。そして、商品売買取引に関しては、売買取引の動きをより詳細にとらえるために、商品勘定が、仕入、販売、繰越商品各勘定に分割され、各項目の変化を記録した上で売買益が計算されるのであるが、この分割は、体系的な損益計算に直結するのである。帳簿組織、勘定体系、記帳方法、試算表および財務諸表は、全て損益計算を軸にして体系化されているのである。

以上、簡単に貸借複式簿記の構造をみてきたが、これらのことを踏まえて龍門帳と比較すると、次のような共通点および相異点が見いだされる。

- (共通点) (i) 帳簿組織は三帳を基礎にしていること。
(ii) 複記を行っていること。
(iii) 記帳計算結果の検証性が成立していること。

(iv) ストック、フロー両面から利益が求められること。

(相違点) (i) 帳簿の分割、および分割後の各帳簿間の関連の有無。

(ii) 総勘定元帳と総清簿とにおける、勘定(統括勘定)の有無。

(iii) 損益計算の際、帳簿上での計算が行われているかどうか。

(vi) 商品の仕入れをストックとみるかフローとみるかどうか。

両方の簿記は共に、三帳の帳簿組織を基礎にし、帳簿と報告書との間に記帳計算上の一定の関係が存在している。記帳方法については、記帳符号は異なるが両方とも複記が行われている。そして、記帳結果についての一定の均衡関係が存在する。その関係に基づいて記帳計算の結果の正確さが検証され、最終的に二重に求められた利益が一致するかどうかも検証される。つまり、こうした点は貸借複式簿記と龍門帳に共通してみられる特徴なのである。ただし、複記の成立についての詳細な考察、そして貸借複記と収付複記との相違などは、両者の簿記を比較する上で重要であるが、この点は今後の課題とする。

この両者の比較を通じて、複式簿記は次のように規定される。まず、全ての取引が複記されること。そして、ある一定の均衡関係(借方項目=貸方項目)を通じて、記帳結果の正確性が検証されること。最後に、これらに基づいて利益がフローおよびストックの両面から二重に求められることなどである。

さて、こうした複式簿記としての特徴を両簿記共に有しているわけであるが、同時に両者には相違点が存在する。つまり、それが個々の簿記を特徴づけるのである。相違点の一つは、損益計算においてみられる。龍門帳では、損益計算は「進一徹」、「存一該」という二つの式によって二重に求められるが、その際、売上原価を総清簿の外から加えなければ利益は算出されない。つまり帳簿上での自動的な損益計算が行われないのである。また別の相違点として、総清簿に商品の仕入れを記入する際、商品に対する認識の違いがあげられる。貸借複式簿記では(商品勘定の三分割が行われた場合を仮定する)、商品については各業務に応じて個別の勘定が設けられ、その仕入、売上、繰越商品の状況が個別に把握される結果、より体系的な損益計算が行われる。これに対して龍門帳の方は、商品の仕入れが手許商品の増加ととらえられ、それが将来の売上のための費用部分とは把握されないのである。したがって、利益を求めるに

は、この仕入高の中に混在している売上原価部分を取り除く必要がある。つまり、損益計算過程においては、より体系的な在庫とその商品の仕入、販売についての詳細な記録が行われず、そのための総清簿の整備および改良（勘定の設定など）がなされていないと言えよう。ただし、前節「(4)損益計算方法」でも述べたように、こうした方法は、必ずしも貸借複式簿記に比べて劣っているということではなく、それは当時の商業形態に適合し、一定の経営管理の要求を満たしていたことが十分に考えられるのである。

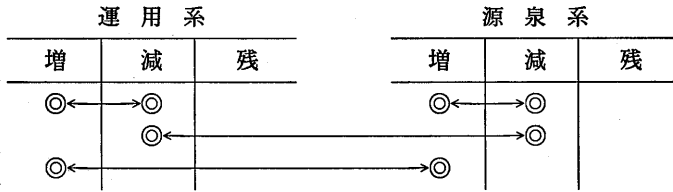
以上の考察から、貸借複式簿記と龍門帳とは、いくらかの共通点を有しているのであるが、一方で龍門帳は、貸借複式簿記とは異なる特徴を備えているのである。このことから、龍門帳は貸借複式簿記と基本的に類似する点を備えた複式簿記の一つの形態であり、（まだ他の地域や国々の簿記を考察してからでないと断言はできないが）この両方の簿記にみられた共通点は複式簿記の基本的特質の一部であると考えられる。

それでは、このような龍門帳の特徴は、現代の中国における各種記帳法においてもみられるのであろうか。最後にこの点について考察することにする。

(3) 龍門帳と現代中国の各種記帳法

新中国成立以後展開された記帳方法としては、複式現金収支記帳法¹⁰⁾、財産収支記帳法¹¹⁾、増減記帳法などがあげられる。ここでは収付複記と対応させる意味で増減記帳法を取り上げる。増減記帳法は、全ての経済取引を資金運用系と資金源泉系という互いに対立する二系統に分類し、その増加・減少を増減という記帳符号で表示する。そして、資金源泉・資金運用両系統にまたがる取引を増増（減減）で示し、各系統内における取引は増減（減増）で示す¹²⁾。この記帳法では、経済取引の実際の変動を増・減という記帳符号で直接的に反映している。つまり、増加ならば増、減少ならば減というように記入するため、非常に直感的で理解するのが容易である¹³⁾。これは増減が数量のみを表現していることに原因がある。その複式記帳構造を示せば次の図15のようになる。ここでは増・減の記帳符号は違いい対応せず単に経済取引の変化を表す即物的なものとなっており、この点に増減記帳法の独自性がみられるのである。

図15



また、増減記帳法は損益計算の際、運用系、源泉系各々の残高をまず確定する。前述の記帳法に基づくと、「運用系残高＝源泉系残高」という均衡関係が導き出される。ところが、この関係からは利益は算出されない。そこで、増減記帳法の損益計算は、収益（源泉系）の残から費用（運用系）の残を差し引くことにより行われる。そして、求められた値は源泉系の一項目となる¹⁴⁾。

以上の点から、龍門帳と増減記帳法との関連性について考えてみる。増減記帳法は、最初に資金運用系と源泉系に勘定を固定分類し、増・減の記帳符号で全ての経済取引を記帳する。こうした経済取引を勘定分類する内容（運用系と源泉系）と、その量的変化（記帳符号としての増減）とを分ける考え方は、龍門帳における項目の四分分類（進、繳、存、該）と、その上で「進+該」と「存+繳」という二つの系統に分けて、それらを収と付に対応させ、その両系統の増減変化を記帳符号で表そうとする考え方と類似するのであろうか。これは、図14と15を比較するとわかるが、両者には一定の共通性が存在する。つまり、増減記帳法の資金運用系は、龍門帳の「存+繳」の系統と比較すると、前者が資金がどのように運用されたのか（使用用途）を示しているのに対し、後者の方は現金がどこに払い出されたのか（支出用途）を示しており、この両者の方法は共通する点があるように思われる。また、源泉系の方も、資金の調達源泉を示しているのに対し、「進+該」の方は現金の調達先を示している。要するに、資金および現金を中心にして、その調達源泉と、その使用用途とを分離して把握し、それに基づいて全ての経済取引をこの二つの系統に分類するという点で、龍門帳と増減記帳法は非常に類似していると考えられるのである。

以上の考察を通じて、複式簿記とはイタリアで発生した貸借複式簿記にのみ適用される固有の名称ではなく、貸借複式簿記以外の簿記にも内在している普

遍性を備えたものであることがわかる。貸借複式簿記は、帳簿組織が損益計算のために体系化されており、T字型という独特の勘定形態により計算結果が自働検証されるという点で特徴づけられる。一方、龍門帳は、複式簿記としての特徴を備えており、その上で次のような特質を含んでいる。例えば、損益計算のための帳簿組織の体系化がなされていないこと、商品の仕入れを手許商品在庫の増加としか認識しないこと、売上原価が総清簿からは導き出されないこと、帳簿外での計算により初めて損益計算が可能となることなどである。

いずれにせよ、当時の中国簿記としては最高の発展状態を示すものとして、そして中国固有の複式簿記形態を備えた最初のものとして龍門帳を位置付けることができよう。それは時代と共に改良され、明末から中華民国初期にかけて用いられ続けるのである。ところで、龍門帳がその後どのように発展していくのかは本稿では検討しなかったが、清代中頃になると、龍門帳を基礎にして前述の四脚帳という新しい簿記が形成される。これは、その発展過程で西洋列強の侵入の影響を受けてしまうのであるが、「中国固有の複式簿記」¹⁵⁾ という評価を受けている。四脚帳についての詳細な考察を踏まえた上でなければ断定はできないが、以上のことから、三脚帳→龍門帳→四脚帳という発展過程は、中国における複式簿記の形成・確立過程を表すのではないかと考えられる。

西洋列強の侵入によって貸借複式簿記も導入されるのであるが、貸借複式簿記導入後も、中国側の民族資本や農村における企業などでは依然として龍門帳などの伝統的な簿記とその方法が残存し続けるのである。そして解放後、貸借複式簿記についての研究や貸借複式簿記と中国の簿記とをいかにうまく結び付けるかについての研究が盛んに行われることになるが、だからといって解放後の簿記の展開において貸借複式簿記の影響が支配的になるというわけではない。つまり、前述の考察からもわかるように、龍門帳などの伝統的な中国簿記は、解放後に作られた各種記帳方法の中に何らかの形で投影されたということも十分に考えられるからである。ただし、こうした問題は、西洋列強侵入後における貸借複式簿記の中国簿記に与えた影響、中華民国から新中国成立に至る時期の中国簿記の改良問題、そして新中国成立以後の各種記帳方法についての考察を踏まえた上で行わなければならない。これについては、今後の課題とす

る。

注

- 1) 林 文益『中国商業簡史』中国展望出版社, 1985年, 281頁。童書業『中国手工業商業發展史』齊魯書社, 1981年, 222~249頁。
- 2) 林 文益『前掲書』, 313頁。劉 光第『中国的銀行』北京出版社, 1982年, 10~11頁。薛軍『中国商法簡史』中国商業出版社, 1988年, 202~203頁。
- 3) 郭 道揚『會計發展史綱』, 341~342頁。郭 道揚『中国會計史稿(下)』, 109~110頁。
- 4) 拙稿「前掲論文」, 75~77頁。
- 5) 『商業會計辭典』, 55~56頁。『増減記帳法研究』, 104頁。
- 6) 郭 道揚『會計發展史綱』, 359頁。
- 7) 郭 道揚『中国會計史稿(下)』中国財政經濟出版社, 1986年, 122頁。
- 8) 服部俊治『中国簿記の研究』同文館, 1985年, 10~12, 155~156頁。西村 明『中国企業會計の構造と問題』九大出版会, 1989年, 44~46頁。
- 9) 西村 明『前掲書』, 46~48頁。
- 10) 服部俊治『前掲書』, 12~16頁。葛 家澍主編『會計学基礎』中国財政經濟出版社, 1986年, 63~73頁。魏 振雄編『中国記帳方法』中国財政經濟出版社, 1984年, 162~168頁。西村 明「中国における複式記帳法の展開」『會計』115卷1~2号, 1979年, 133頁。
- 11) 服部俊治『前掲書』, 16~17頁。西村 明「中国における複式記帳法の展開(二)」『會計』115卷2号, 1979年, 305~309頁。葛 家澍主編『前掲書』127~139頁。揚受芬主編『會計師手冊』中国鉄道出版社, 1987年, 112頁。
- 12) 張 以寬『増減記帳法』中国財政經濟出版社, 1980年, 31~32頁。服部俊治『前掲書』23~28, 155~165頁。西村 明「中国増減記帳法の構造と基礎」『經濟学研究』1977年, 332頁。魏 振雄編『前掲書』17~32頁。
- 13) 服部俊治『前掲書』, 20頁。
- 14) 西村 明『前掲書』, 53~54頁。
- 15) 高 治宇『前掲書』, 30頁。『商業會計辭典』, 56頁。郭 道揚『會計發展史綱』378頁。