

人民公社簿記の『土洋結合』(II)

小 嶋 正 巳

- 一 人民公社の会計制度の特質
- 二 初期人民公社の会計制度
- 三 人民公社簿記における『土洋併拳』……………以上第三六卷第四号
- 四 『土洋併拳』から『土洋結合』への条件……………以下本号
- 五 『土洋結合』の典型としての財産収支式簿記

四 『土洋併拳』から『土洋結合』への条件

前稿第一節において、人民公社会計制度の特質として、第一、経済計算の厳密化への対応と会計における管理機能の強化、第二、統一指導と分級管理の徹底、第三、専門計算と大衆計算の結合といった諸点を指摘した。

ところで、中国の社会主義経済発展様式の特徴は、人民公社の創造に典型的に示めされたように、大衆の主観的能动性の高揚が社会発展の決定的な原動力であることを、ことさらに強調する点にある。みぎの人民公社会計制度の特質のうち、第三の大衆計算の重視こそ、そのもっとも直接的集中的な表現である。この大衆計算の確立を全面的に保障するために、中国の伝統的な簿記法である収支式簿記が、全国人民公社において広範に採用されたのである。それが採用された最大の根拠は、なによりも大衆の習慣的感覚になれており、大衆が短期間に習熟できるといふ点にある。収支式簿記には若干の体系的理論的欠陥があるにもかかわらず、またそれは実際上大規模経営には適応しないに

もかかわらず、みぎの長所が高く評価されたのである。

もちろん、収支式簿記の欠陥は当初からはつきり認識されていたので、それは、大衆の会計技術水準の向上にともなつて、当然しだいに貸借複式簿記にきりかえられていくものと考えられていた。この収支式簿記から貸借複式簿記へのきりかえは、一時点において一挙に断層的におこなうのではなく、断層をつくらぬ漸進的移行の方法がとられた。つまり、最初は収支式簿記を採用し、その大衆性を大いに利用しながら、しだいに収支式記帳様式に貸借式のそれをうけいれ、収支式簿記の中で貸借式記帳方法を訓練し、それに十分習熟したところで貸借式の簿記原理を導入するのである。このような移行形態を『土洋併拳』の段階という。

人民公社簿記における『土洋併拳』の意義を、このように収支式簿記から貸借複式簿記への移行過程と理解するならば、それは、当然人民公社簿記が全国的に貸借複式簿記に移行しおわるところまでいきつかなければならない。ところが、実際においてこの過程は、当初のみとおしのように簡単なものではなかった。すくなくとも現段階の人民公社の客観的条件のもとでは、収支式簿記から貸借複式簿記への移行を促進するような積極的要因は、初期の段階よりかなり後退したものと考えざるをえない。この条件の変化の中軸をなすものは、いわゆる三級所有制の徹底である。わたしは、この三級所有制の徹底を人民公社簿記の『土洋併拳』から『土洋結合』への変化の条件、つまり、当初の貸借複式簿記への移行のみとおしをかなりの程度緩和し、土法である収支式簿記の長所を長期安定的に人民公社簿記の中に固定しようとする傾向への変化の規定的条件と理解したのである。この点をすこしくわしく説明してみよう。

人民公社簿記をしだいに貸借複式簿記に移行させようと意図していた『土洋併拳』の観点は、いうまでもなく、人民公社の経営規模が従来の高級合作社にくらべて一挙に数十倍に拡大されたことを根拠にしている。人民公社一社あ

たりの全国平均組織戸数五〇〇〇・労働力数一万・耕作面積六万華畝という経営規模は、もはや本質的には単式簿記である収支式簿記で処理しうる技術的限界をこえていると考えられていたわけである。このばあい、人民公社の経営規模が土法簿記の技術的限界をこえるというのは、明らかに人民公社の全経営範囲が一元的に掌握管理され、統一的に計算記帳され、公社全体が不可分の全一体経営とみなされることを前提としている。一九五八年後半から同年末の武漢会議の決定をへて整社工作にはいるまでは、事実そのようにおこなわれ、あるいはそうすることを直接めざして努力されていた。たとえば、生産大隊を『報表単位』とすることは、公社の全経営規模にわたる統一的記帳と計算を当然の前提としていた。

しかしながら、この公社全一体観は、整社工作が進展し、特に廬山会議以降、三級所有制が徹底的におしすすめられるにいたって完全にくつがえされる。元來、人民公社化運動をおしての農村集団所有制規模の拡大は、労働生産性の向上をテコとして従来の集団所有制単位相互間における土地生産性格差を縮小する度合いに依じてそれをおこなうというよりも、むしろ、一方では、農村における長期的観点からの基本建設投資（特に水利建設）および八字憲法式農法の最適集約度を考慮しつつ、他方では、公社（基層社会単位）の特質としての政社合一の最適規模を現実の主要な基準としてすすめられたようにみえる。このような現実の基準は、大衆の主観的能動性の高まりを最大限にうけとめようとする点では大きな積極性をもっていたが、しかし他面においては、現実の客観的な生産力水準に対して、集団経営の規模が拡大されすぎたことによる矛盾もあらわれてきた。その集中的な問題点が、たとえば社会主義社会における差額地代をどう処理するかという問題をとおして提起されている。

この面における初期人民公社の矛盾は、空前の大豊収をかちえた一九五八年においては潜在的なものであったが、五九年以降きびしい自然災害がかさなり、『継続大躍進』が困難となってくるとしだいに顕在化してきた。かくて、

一九六〇〜六一年にいたると、人民公社の組織は生産大隊の連合経済組織と認識されはじめ、現実にそのような人民公社を再編成することによって、生産力水準と集団所有制規模との矛盾を調整しようとするところみられた。その結果、従来の合作社を数十倍に拡大したところの人民公社の級は、それが経営管理上の統一単位として機能するのはかなり将来のこととなり、実際上の経営管理の統一単位は生産大隊となり、その生産大隊の内部でも、一般に各労働単位である生産隊の相対的独立性が、いわゆる差額地代の分配と関連して初期におけるよりもずっと強化されたのである。

このような情勢は、土法である収支式簿記の技術的限界からする貸借複式簿記への移行の緊急な必要性をかなり緩和したと評価できるのである。と同時にまた、このような情勢は、土法簿記を採用した最大の積極的要因であったところの大衆の会計計算への参加の必然性をさらに一層強調するようになり、土法簿記の積極的存在理由を強化したのである。

生産関係の本質的規定としての三級所有制の徹底は、経営管理の具体的側面においては、一般的には『三包一獎制』の全国的な推進としてあらわれた。『三包一獎制』とは、周知のように、人民公社の基本的経営単位を生産大隊とし、生産大隊は、生産隊に対し生産高・労働力・および生産費の三指標について契約をむすび、その具体的生産を請負わせる制度である。つまり、生産隊は、生産大隊から請負った一定の労働力と生産費の範囲内において、自らの自主性にもとずいてその創意性と積極性を大いに發揮して実際の生産を組織し、その達成した収穫の中から、契約による請負高だけを生産大隊にひきわたすのである。実際生産高と請負生産高の差額は生産隊の責任に属し、もしあまれば生産隊の当然の所有となり、不足すれば何らかの形で生産隊が賠償することになる。このような『三包一獎制』は、生産大隊に対する生産隊の相対的自主性を、初期人民公社におけるそれとくらべて大きく増大させ、あたかも初期における公社の級と生産大隊の級との関係に擬せられるようにおもわれる。この生産大隊に対する生産隊の相対的

自主性の強化は、制度的には、『四固定』つまり労働力・土地・役畜・および小型農具の生産隊占有の保障といった形であらわれている。

ところで、実際上の人民公社の経営管理の基層単位が生産隊の級に長期安定的に確立されてくると、当然、実際の会計業務つまり記帳業務は、どうしても生産隊の規模でまず完結させられ総括されなければならなくなってくるであろう。すなわち、『三包一獎制』のもとでは、生産大隊と生産隊とは、管理組織における単なる上級と下級の関係・指揮命令権と服従義務でつながる関係ではなくて、請負わせる側と請負う側、相互に主体性をもった平等の契約当事者という一面を強調してくる。とすれば、生産隊の記帳と計算は、労働単位である生産隊の生産人員が直接責任をもって自主的におこなわなければならない。このような時点においては、生産隊の記帳と計算は、初期人民公社でありえた『報表単位』にとどまることは不可能である。と同時に、生戸隊の規模が全国平均で約四〇戸から構成されていることからして、そこでの記帳と計算は、記帳方法の大衆性という問題が、基本計算単位が一般に生産大隊であったところの初期人民公社とくらべて、ずっと緊急のかつ重大な条件としてうかびあがってくるのである。いうまでもなく、生産隊は完全な意味の独立生産単位ではなく、したがって、たとえばその相対的自主性といっても、個々の国营企業が国家に対してもっているそれとは異質のものであり、それは生産大隊に対して請負単位としてあらわれるが、しかしあらゆる側面において、人民公社の特質をなすところの集団所有制規模の飛躍的な拡大からくる有利を何よりも注意ぶかく保存している。しかしながら、従前の合作社の平均規模の四分の一にしかすぎない規模の生産隊において、ともかく請負労働力・請負生産費用と生産高とをつきあわせ、その単位での成果を確定する記帳と計算をおこなわせるのであるから、やはり、記帳業務を徹底的に大衆化・簡易化することが要求されるのである。

以上のような理由によって、人民公社簿記が土法である収支式簿記から貸借複式簿記へ急速に移行しなければなら

ないような条件は後退したとみることができよう。したがってまた、当然、土法から洋法への移行形態としての『土洋併拳』は、土法を基礎とし洋法によってそれを補強する『土洋結合』の方向へ発展することになる。すなわち、貸借複式簿記の方が土法簿記より理論的にすぐれているという認識はかわらないが、土法簿記における大衆性・簡易性に対する評価が従来よりもいちじるしく積極的になり、その長所をそこなわないように配慮しながら、その欠陥を洋法と結合することによって補強し、暫定的なものではなく長期にわたって安定した人民公社簿記の様式を完全させようという方向へ努力が集中されるようになった。換言すれば、『土洋併拳』の段階においては、人民公社簿記には、明らかに収支式簿記原理と貸借複式簿記原理が同時に存在しており、後者が異質の前者を克服するという観点で統一されていたのであるが、『土洋結合』の段階においては、もはや対立する二つの簿記原理は存在せず、両者が結合して単一の・首尾一貫した新しい簿記原理が確立されるのである。

五 『土洋結合』の典型としての財産収支式簿記

前節でのべたように、『土洋併拳』から『土洋結合』への発展の契機となったものは、鄭州会議および廬山会議で確立された三級所有制徹底の方針・およびその管理制度への反映としての『三包一獎制』の全国的推進であるが、それらをおしすすめる過程は、同時に一九五九年以降のきびしい自然災害と対決して、農民とさまざまな分野の専門家が現場で直接協力しつつ、大衆の偉大な創意である人民公社を擁護し、その制度を現実 に即して整備していった過程でもあった。人民公社の『土洋結合』した新しい簿記は、このような過程の中でうみだされ、成長していったのである。

これらの人民公社における『土洋結合』簿記の典型的なものとして、閻伯臣・何光裕・呂伯炎によって財産収支式

簿記となすけられて学界に報告された記帳方法をあげることができる^①。これは、一九六一年秋、報告者たちが人民公社生産隊の会計工作強化の目的で実際に東北・黒竜江省の農村にはいつて農民とともに調査研究し、農民の実践的な経験と創造をかれらが理論化したものである。報告者たちによれば、それは、『長いあいだ、唯一の科学的で改変不能』と考えられていた資金バランス表を放棄し、『貸借がかならず対応する』という原則をとびだして、生産隊の会計計算を改革したものであり、『これまで若干の点に問題があると感じていたが、代替すべきヨリよい記帳方法がなかったために、積極的に擁護の態度をとってきた』ところの貸借複式簿記に対し、新しい会計思想をうちだすものと期待されている^②。

それでは、つぎにこの『土洋結合』の典型としての財産収支式簿記の内容を、ごく要約的に紹介してみよう。

（1）財産収支式簿記の内容

財産収支式簿記は、その名称からもうかがわれるように、土法簿記である収支式簿記を土台としている。つまり、収入および支出の観念をもって記帳方向を決定する。しかし、土法の収支式簿記があくまで現金の収支を記帳の主体にするのに対し、財産収支式簿記では財産を記帳主体とし、その増減を収入あるいは支出の観念に反映させる。まさにこの点において『土洋結合』があるわけである。以下、この簿記法の内容を記帳主体・記帳方法・およびバランス公式にわけて説明する。

（1）記帳主体 財産収支式簿記は、先述のように財産を記帳主体とする。ただこのばあい、財産というのは、実際に実物あるいは貨幣の形態で存在し、いつでも使用しうる状態にあるもののみをさしている、債権を除外して考えられている。たとえば、黒竜江省の人民公社試行会計制度（一九六二年）の規定によれば、生産隊の財産科目は、手持現金・銀行預金・在庫食糧・在庫物資・飼育家畜・固定資産の六科目に分類され、そしてそれで全部であ

る。その他の収入および支出の各科目は、財務総収入あるいは財務総支出の両項目に包括されている。

このような限定された意味の財産に記帳主体をしぼった根拠は、つぎのように説明されている。すなわち、第一には、生産過程は究極的には現物財産の形態転化の過程であり、すべての経済活動の最終結果は究極的には現物財産の増減変化に反映されるからである。さらに現物形態の財産は生産発展の基礎であり、同時に、公有財産の保護は社会主義会計の主要な任務の一つであるからである。第二には、それは、中国大衆の歴史的な記帳・計算の習慣に合致しているからである。もっともさきにも指摘したように、中国の伝統的収支式簿記は、現金を記帳主体とするもので、現物形態の財産全体を記帳主体とするものではなかった。この点では、中国の土法簿記の観念は拡張されたといえよう。しかしながら従前の伝統的収支式簿記においても、ある程度経営規模が大きくなり現金収支だけで経営状況を把握できなくなると、財産の増減を現金の収支にほん訳して記帳していたのであるから、この意味では実質的に大きな変化というべきではない。それは、たしかに土法収支式簿記の原理を土台としている。

(2) 記帳方法 この簿記の記帳方法には、収入—収入、支出—支出、収入—支出の三つの記帳方向があり、その変化の類型は、つぎの四つに分類される。

- 1 収入の発生が財産の増加をもたらしたばあい……………収入—収入
- 2 支出の発生が財産の減少をもたらしたばあい……………支出—支出
- 3 財産相互間に増減の変化があつたばあい……………収入—支出
- 4 財産科目をとおさないで収支が発生したばあい……………収入—支出

みぎの四つの類型のうち1・2・3のばあいは、いずれにしても現実に客観的に存在する変化の反映であるが、4のばあいは、手続を簡略化したことによるか、あるいは客観的な変化の反映ではないばあい・たとえば価格の変更に

よる結算表を記しよるし主理したるのじゆん。さし、この四の類記として其事例を記する。このよりのじゆん。

1. 小麦を収穫・秤量5,000斤入庫、価格500元
 (収入) 在庫食糧 500元 (収入) 農業収入 500元
2. 車輛による運送収入200元をうけとり銀行へ預入れ
 (収入) 銀行預金 200元 (収入) 副業収入 200元
3. 在庫の粃2,000斤を出庫し生産に投入、価格100元
 (支出) 在庫食糧 100元 (支出) 農業生産費用 100元
4. 現金10円で豚の飼料200斤を買入れ
 (支出) 手持現金 10元 (支出) 副業生産費用 10元
5. 米8,000斤を出庫し国家へ売渡し代金400元を銀行へ預入れ
 (収入) 銀行預金 400元 (支出) 在庫食糧 400元
6. 会社の同意をへて車輛一台を購入、銀行預金から支払う価格200元
 (収入) 固定資産 200元 (支出) 銀行預金 200元
7. 銀行預金20元を引出し、小口払いにそなえる
 (収入) 手持現金 20元 (支出) 銀行預金 20元
8. 大豆を収穫・1,500斤をそのまま農業税として直接上納、100元と見積る
 (収入) 農業収入 100元 (支出) 国家課税 100元

みぎの原則および具体的事例から明らかのように、この簿記法では、収入と支出がバランスしない。この点は、貸借複式簿記の記帳法と異なるのみならず、『土洋併挙』の段階でひろく採用されていた収支複式簿記の記帳法とも異なっている。収支複式簿記では、元来の収支式簿記における収支あるいは支出の概念の歪曲をあえてしてまで収入と支出をバランスさせたが、それは、いうまでもなく貸借複式簿記への移行の一階梯としてのものであった。財産収支式簿記においては、それ自体貸借複式簿記への移行の過渡的性格をもつものとは考えられていず、したがってその収入と支出がバランスしないのは、むしろ元来の収支式簿記における収入あるいは支出の概念を正當に貫徹させているという意味で、収支複式簿記にくらべて理論的な一貫性を保持している。ただ収入と支出がバランスしないにもかかわらず、かならず複式記帳を要求することの意味については、この簿記の首唱者たちはつぎのように説明している。すなわち、事物の発展と変化は、かならず因果があり相互関連的であり、孤立的にあらわれるものではない。企業経営活動の結果は、かならず企業財産の価値および形態の変化にあらわれるが、それらの内在的関連は、収入の発生——財産の増大、支出の発生——財産の減少、財産の形態変化——財産の内部的増大と減少の三系列にしぼることができる。財産収支式簿記の記帳法は、この三系列の変化をそのまま記帳方向としているから、このような方法によつてのみ生産経営活動の本来の形態をもっとも正確に反映させることができるという。

(3) バランス公式　みぎにのべたように、財産収支式簿記は完全な複式記帳法をとりながら、同時にかならずしも収入と支出を対応させないので、そのバランス公式は、元来の収支式簿記と同じく、 $収入 - 支出 = 増減$ という形式をとる。

このバランス公式を利用して全会計科目のバランス関係を反映させるもっとも重要な表式が『財務収支対照表』である。この財務収支対照表の構造は、みぎのバランス公式を反映して三つの部分にわかれている。すなわち、収入の

部・支出の部・および残高の部であり、生産隊会計を例にとると、収入の部には各種の基金・生産収入・および債務を包括し、支出の部には各種の生産費用・収益の分配・および債権を包括し、残高の部には各種の財産が包括されることになる。それぞれの項目について、前期在高・当期収入・当期支出・および期末在高をしめすことによって、当期の経営活動を総括することができる。いま、さきにしめた例にしたがって財務収支対照表の簡単な形式をしめせば、つぎのとおりである。

この財務収支対照表のバランス内容を要約的にみてみよう。

(a) まず上から下へのバランス関係・つまり

り会計科目相互間のバランス関係は、つぎの公式があてはまる。すなわち、期首在高ある

いは期末在高については、 $\text{財務総収入} - \text{財務}$

$\text{総支出} = \text{各種財産}$ ； 当期在高については、

$(\text{財務総収入のうち当期の収入} + \text{財務総支出}$

$\text{のうち当期の収入}) - (\text{財務総収入のうち当期$

$\text{の支出} + \text{財務総支出のうち当期の支出}) = \text{各種$

$\text{財産のうち当期の収入} - \text{各種財産のうち当期}$

の支出 であらわされる。

(b) つぎに左右のバランス関係・つまり同

一会計科目内の収入・支出・残高の相互関係

財務収支対照表(略式)

項 目	期首在高	当期収入	当期支出	期末在高
財務総収入	1,600	800	0	2,400
財務総支出	500	0	210	710
各種財産	1,100	1,320	730	1,690

上表のうち期首残高の内訳は、下記のとおりと仮定する。

財務総収入

生産隊基金	700元	} 1,600元
公共蓄積金	600元	
公益金	300元	

財務総支出

農業生産費用	400元	} 500元
副業生産費用	100元	

各種財産

固定資産	320元	} 1,100元
在庫食糧	300元	
在庫物資金	200元	
銀行預金	180元	
手持現金	20元	
飼育家畜	80元	

は、いうまでもなく、 $\text{期初在庫} + \text{当期の収入} - \text{当期の支出} = \text{期末在庫}$ の公式であらわされる。

(c) さらに上下と左右のバランス関係・つまり各欄の収入・支出・残高の対応関係は、 $\text{財務総収入} - \text{財務総支出} = \text{財務総収入} - \text{財務総支出}$ の公式であらわされる。

みぎのいくつかの基本的バランス公式は、いずれも比較的簡単なものであり、意味内容も明確にくみとれるであろう。ただみぎのうち(a)のグループについて若干附言しておく、この財産収支式簿記における収入あるいは支出の概念は固定的なものであって、それが属する科目の性格によってえいきょうされない。つまり、財務総収入に属する当期収入も財務総支出に属する当期収入も、収入である点ではかわりがなく、また支出についても同様である。このことから、当然、(a)グループの二つの公式の計算方法が異なってくるのである。

財務収支対照表は、生産隊の財務収支情況・収益の分配・および各種財産の在在を全面的かつ総括的に反映しうるものであり、管理の責任者および一般大衆に生産隊の財務状況を総括的に知らせる主要な表式である。それは、これまでたとえば資金バランス表・財務収支情況表・科目残高表等によって提供されていた資料を総括するとともに、記帳があやまりなくおこなわれているかどうかを点検する機能をもはたすことができるであろう。

以上が、財産収支式簿記の要約的な内容である。それではつぎに、このような簿記の特質を、元来の収支式簿記あるいは貸借複式簿記との比較において、もうすこしくわしくみてみよう。

(2) 財産収支式簿記の特質

一つの簿記法がすぐれているかどうかの判断の基準は、実践的な観点と理論的な観点からみることができ、実践的な観点とは、その実施が容易かつ簡便であるかどうか、特に第一節および第四節で詳述したような中国の人民公社の現段階の客観的条件からの要請として、一般大衆が習熟している伝統的慣習と合致しており、かつ労働大衆が直

接会計工作に参加できる程度に簡便であるかどうかという点である。理論的な観点とは、いうまでもなく第一にその簿記法自体の理論体系の整合性であり、第二にその理論体系が客観的・全面的・系統的かつ継続的に経営過程および経営成果を反映するのにたえうるかどうかという点である。前者の実践的な観点は、主としてその簿記の記帳方法からみることができ、また後者の理論的な観点は、主としてそのバランス公式の検討からみることができ、以下、そのような意味で、財産収支式簿記の記帳方法およびバランス公式を、元来の収支式簿記あるいは貸借複式簿記のそれと比較してみよう。

説明の便宜上、やはり先述の取引例を財産収支式簿記・貸借複式簿記・および元来の収支式簿記のそれぞれの記帳方法によってしめしてみると、次頁のとおりとなるであろう。元来の収支式簿記は、すべての取引を現金収支とみる原理を基礎とし、実際に現金収支をとまなう取引については、収入あるいは支出の欄に単式記帳するだけであり、実際に現金収支をとまなわない取引についてのみ、現金収支にほん訳するという意味で・つまり同額の収入と支出が同時に発生したと仮定して複式記帳する。この表においては、そのような元来の収支式簿記の記帳方法をあらわしている④。

ここで貸借複式簿記の記帳方法およびバランス公式の長所と欠陥をみてみると、まずその長所は、つぎのように要約されるであろう。

すなわち、ここでは、一つの記帳事項が発生すると、貸方と借方の両欄に同時に記帳され、貸借はかならず均衡する。このような貸借関係は、**簿記の両方** というバランス公式に基礎づけられ、それが正確かつ厳密に対応しているから、一つの事項が同時に記帳されるところの貸借両科日間の対応関係がきわめて明確でありその対応関係をとおして、資金と資金の来源の変動およびその原因を直接把握することができる。つまりそれは、経営資金・資

取 引 例	財産収支式記帳法	貸 借 記 帳 法	現金収支式記帳法
(1) 小麦を収穫、秤量入庫する。	(収入) 在庫食糧収入 (収入) 農業収入	(借方) 在庫食糧収入 (貸方) 農業収入	(支出) 在庫食糧収入 (収入) 農業収入
(2) 車輛による運送収入を銀行へ預入れる。	(収入) 銀行預金収入 (収入) 副業収入	(借方) 銀行預金収入 (貸方) 副業収入	(支出) 銀行預金収入 (収入) 副業収入
(3) 在庫の糶を生産に投入する。	(支出) 在庫食糧糶 (支出) 農業生産費用	(貸方) 在庫食糧糶 (借方) 農業生産費用	(収入) 在庫食糧糶 (支出) 農業生産費用
(4) 現金で豚の飼料を購入する。	(支出) 手持現金 (支出) 副業生産費用	(貸方) 手持現金 (借方) 副業生産費用	(支出) 現金帳簿にのみ 記帳
(5) 在庫の米を国家へ売渡し、代金は銀行へ預入れる。	(収入) 銀行預金 (支出) 在庫食糧糶	(借方) 銀行預金 (貸方) 在庫食糧糶	(支出) 銀行預金 (収入) 在庫食糧糶
(6) 銀行預金をもって車輛一台を購入する。	(収入) 固定資産 (支出) 銀行預金	(借方) 固定資産 (貸方) 銀行預金	(支出) 固定資産 (収入) 銀行預金
(7) 銀行預金を引出し、小口払いに準備する。	(収入) 手持現金 (支出) 銀行預金	(借方) 手持現金 (貸方) 銀行預金	(収入) 現金帳簿にのみ 記帳
(8) 大豆を収穫、そのまま農業税として上納する。	(収入) 農業収入 (支出) 国家課税	(借方) 農業収入 (貸方) 国家課税	(収入) 農業収入 (支出) 国家課税

金の来源・および資金の回転過程をそのまま記帳方向と完全に一致せしめられていたため、日常記帳に際しては、全面的かつ系統的に資金の来源・各種資金の現在の形態およびその形態にいたるまでの過程を把握することができ、経営活動の分析を容易かつ科学的におこなうことができる。同時に、貸借がかならず均衡することから原理は、記帳および

計算上のあやまりを検索するのに便利であり、簿記に対する日常の検査と監督をきわめて容易におこなうことができ。要するに、それは、明確な科目の対応関係を基礎にして、自己の独立し一貫した体系をもち、理論構造上完備しているといえよう。

しかし、それは、実務上において、特に前節にのべたような中国の現段階の条件のもとにおいては、つぎのような欠陥を指摘せざるをえないのである。

すなわち、第一に、貸借の記帳方向が、中国農民大衆の生活習慣と一致しない。たとえば、現金収入は借方に記入され現金支出は逆に貸方に記入されるなどである。第二に、貸借がそれぞれ二重の意味をもっている。つまり、経営資金の増加は借方に・その減少は貸方に記入され、経営資金の来源の増加は貸方に・その減少は借方に記入されるので、貸借は、それぞれ大衆感覚における収入と支出のいずれをもあらわすのである。どれが収入をあらわしまた支出をあらわすかは、その科目をみなければわからない。このことから、簿記担当者は、科目の性質を熟知するために相当の期間を要し、また熟練したものである。なぜそうなるかと問えば、答えられる人間は非常にすくないのである。もちろん、このことは、会計学上の理論においてはきわめて明快に系統だてられている。問題は、それが大衆にとって難解だということなのである。たとえば、前表第一例のように、小麦を収穫して倉入れすれば、大衆は、当然農業収入が増加し在庫食糧も増加したと考えるが、記帳は（借）在庫食糧（貸）農業収入とされ、どちらか一方の科目が減少したような錯覚をおぼえるのである。さらに第三に、帳簿を総括する残額試算表および資金バランス表において、その貸借のそれぞれの合計額は、貸借のバランスを表示するだけで、それ自体が収入・支出・あるいは残高をあらわすものではない。しかし、大衆および人民公社の幹部がもっとも関心をよせているのは、そのことである。したがって大衆も幹部も、自分の関心のある数字を引出すためには、帳簿を総括した残額試算表および資金バランス表を解釈

したり、あるいはそれからさらに別のいくつかの表をつくらなければならないのである。要するに、その欠陥は、理論構造上のものではなくて、『学びにくく用いにくい』というところにある。

つぎに現金収支式簿記の記帳方法およびバランス公式の長所と欠陥をみてみよう。まずその長所は、しばしばのべたように、中国民衆の伝統的慣習によっており、比較的小規模のかつ業務内容が比較的単純な経営においては、それで十分経営を掌握管理できるといふ実務上の簡便性にある。そして、その致命的な欠陥は、原理的に単式簿記であつて、複式記帳するばあい自己の独立したバランス公式を欠き、大規模のあるいは複雑な経営過程の全面的・系統的掌握ができないという点にある。特に、複式記帳の方法を採用したばあい、具体的につきのよ様な欠陥が露呈される。すなわち、第一、現実に現金収支が介在する記帳事項は相手科目をもたないことから、科目の依存関係が不明確かつ不一致となる。第二、若干の記帳方向がきわめて不合理にあらわれる。たとえば前表の取引例(1)・(3)のように倉庫からの搬出が収入・搬入が支出としてあらわれ、また(6)のように車輛の購入が固定資産の支出としてあらわれる。第三、さらに単式簿記が複式簿記の形式にあわせるところから、残高試算表および資金バランス表の作成のさい、現金収支を反対に記入しなければ収支のバランスがとれないという不都合がおこる。これらの欠陥は、一面では、土法簿記の大規模経営に対する不適合性がある程度救済し、あわせて貸借複式簿記へ漸進的に移行するための不可避の手段として考えられたものであるが、他面では、それは土法簿記の大衆の生活慣習に合致しているという最大の長所を大きく減殺するものであつた。

それでは最後、前二者との比較において、財産収支式簿記の記帳法およびバランス公式の特質についてのべよう。

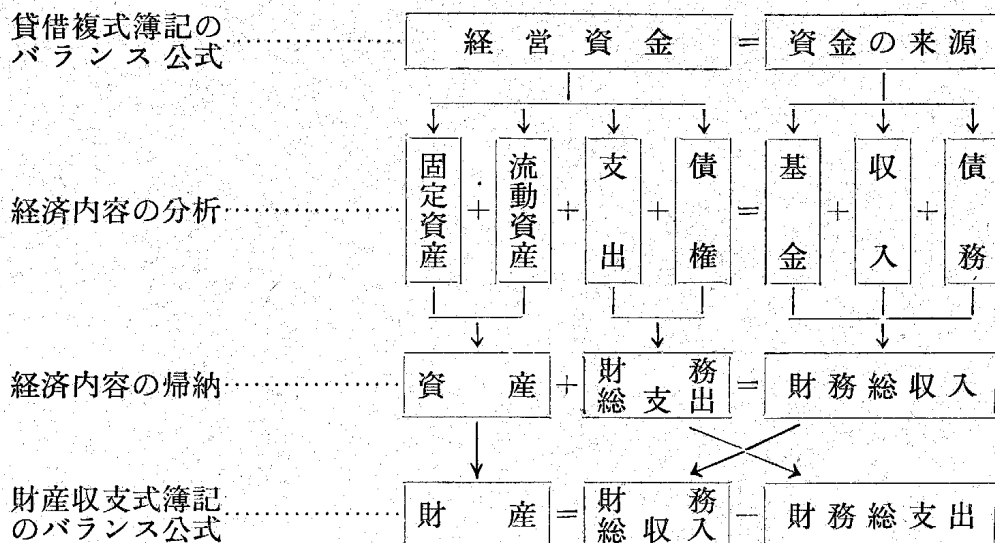
まず第一に、この方法における記帳方向は、大衆の伝統的な生活慣習に合致しており、生活感覚的に収入とうけとれるものは収入の側に、支出とうけとれるものは支出の側に記帳される。この点では、現金収支式簿記と同一である

人民公社簿記の『土洋結合』（Ⅱ）

が、しかし、現金収支式簿記が複式記帳法をとるばあいの若干の不自然な記帳方向の発生を完全に克服しているという点では、一步前進したものとみられよう。たとえば、ここでは、倉庫への搬入を支出・搬出を収入、家畜の購入を支出・死亡を収入と記帳するようなケースは、もはや発生しない。

第二に、すべての記帳事項は、すべて相手科目をもって記帳されるから、科目の相互対応関係は、きわめて厳密かつ明確に規定される。この意味における貸借複式簿記の長所は、財産収支簿記にも継承されているといえる。ただここでは、基礎となるバランス公式がちがひ、したがって収入——収入、支出——支出、収入——支出の三つの記帳方向の類別をもっている。科目相互間を関係づけしている理論的内容は異なっている。しかしこのことが、貸借複式簿記における貸方・借方にそれぞれ収支の二重の意味がある普及上の難点を克服しているのである。この記帳方向としての収支および支出が文字どおりの実質を内包しているということは、簿記の普及・習熟・運用におけるかえがたい長所といえるであろう。

第三に、財産収支簿記のバランス公式は、**収入—対立—対解** というかたちであらわされるが、これは、**貸借複式簿記のバランス公式 齎味齎味** と同様、科学的である。というのは、たしかに両者のバランス公式は異なり、し



たがって記帳方法も異なるけれども、両者のバランス公式が反映している経済的内容は、完全に同一のものであるからである。このことは、前図の図解のとおりであって、説明の要もないところである。

- ① 閻伯臣・何光裕・呂伯炎『关于記帳方法的探討』・『經濟研究』一九六二年第九期所収・參照。
- ② 閻伯臣等・前掲論文・四四頁。
- ③ 閻伯臣等・前掲論文の事例による。同四五頁。
- ④ 現金収支式簿記の記帳方法については、第三節でのべたように、実際には『土洋併拳』の段階において、すべての取引を複式記帳するようなさまざまなところみがおこなわれている。しかし、それらは、やはり元来の収支式簿記の原理を基礎とし、それに対する原理的普更はくわえていない。したがって、ここでいわゆる現金収支式簿記をもって元来の収支式簿記を代表させることは妥当といえるであろう。

（一九六三年六月稿）