

人民公社簿記の『土洋結合』(I)

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』
- 四 人民公社簿記における『土洋結合』

以上本号

以下第三七卷第二号

一 人民公社の会計制度の特質

三級所有制が確立されるまでの初期の人民公社は、合作社からの移行にさいして、『上動下不動』(上部組織だけをまず統合して人民公社として発足し、下部組織は生産面にあたえるえいきょうを考慮して一挙に統合することをさける方針)という政策がとられたにもせよ、その組織規模を一挙に約三〇倍・大きいものでは五〇倍以上に拡大し、さらに在郷の国营企業を掌握して、農業以外にも工業・運輸・商業・金融をふくむ多角的な経済組織となった。そればかりではなく、いわゆる『政社合一』(人民公社と郷政権との統合)によって、人民公社は国家の基層政権組織となり、国家財政と直接結合するとともに、教育・軍事をふくむ国家行政をも担当するようになった。このような巨大な変化に対応して、人民公社の会計制度をうちたてるためには、いくたの新しい重要な問題を解決しなければならなかった。

原則的な問題としては、つぎのような諸点を指摘することができる。同時にまた、つぎの諸点は、人民公社の会計制度の新しい特質をなすものであった。

第一に、経営規模の飛躍的な拡大によって、従来よりもずっと厳密な経済計算が要請される。従来の合作社程度の経営規模（平均一七〇戸の農家・三五〇人の労働力・二〇〇〇華畝の土地）では、幹部および社員は、ある程度までは計数にたよらなくても経営管理の具体的状況を掌握することができ、生産現場に密着して適時適宜な措置を講ずることができた。しかし、公社化されたのちは、その経済計算は、単に成果計算の機能をはたすだけでなく、日常の経営管理をチェックしていく管理的機能をもはたさなければならなくなってくる。特に初期の人民公社においては、全社（平均五〇〇〇戸の農家・一万人の労働力・六万華畝の土地）の統一管理を公社管理委員会がおこなうか・あるいはおこなうことをめざしていたので、公社の新しい会計制度の組織においては、計画管理手段としての機能がとりわけ重要視された。

のちに三級所有制が確立され、その徹底的な貫徹によって、人民公社が生産大隊の連合経済組織と理解され、実質的には生産隊が独立計算単位とされるようになって、人民公社の本質——歴史的役割がゆるがない以上、この原則的要求がよめられることはなかった。拡大された規模における統一的計画管理の強化こそが、人民公社と従前の合作社との基本的区別の一つであるからである。

第二に、経営の多角化によって、きわめて広汎な内容を包括する統一的な会計制度を確立することが要請される。人民公社は、農業とその副業ばかりでなく、工業・運輸・商業・金融の各部門、および行政・教育・福利厚生・治安等の各機関を包括している。したがって、人民公社の新しい会計制度の中には、国家財政と直接結合している予算会計・利潤指標および原価指標を中心とする企業会計・利潤指標をふくまない事業会計を包括することになる。人民公社内部の各経済単位のうち、あるものは完全に独立採算制をとるが、あるものは経済計算をおこなってもその損益の処理は上級にまかせ、あるものは『満収満支』（その単位の収入はすべてそのまま上級に上納し、その支出はすべて上級の基

金からだす)の方法をとっている。また、公社内部の各経済単位のあげた利潤のうち、全人民所有制部分(国営商業および人民銀行の在郷機関)のそれは、大部分が上納利潤として、税金の形式をとらず直接国家財政に吸収される。さらに、人民公社の労働組織は『変工変農』(業務の繁閑に応じて工業にも農業にも従事する)といわれ、各生産部門間でかなり自由に融通しあう。したがって、人民公社の新しい会計制度は、このようなさまざまな性格と系統をもち、また相互に依存しあっている内容を、それぞれの機能を完全に発揮できるように、しかも統一的に組織しなければならない。それゆえ、ここでは、統一指導・分級管理の原則が徹底的におしすすめられることになる。

第三に、人民公社は、集団所有制から全人民所有制への、さらには社会主義から共産主義への最良の移行形態として規定されており、現に公社の級の所有制の中には全人民所有制の要素をふくんでおり、分配制度の中には共産主義的分配の萌芽をふくんでいる。それらの具体的な内容は、初期の段階と三級所有制確立後とはかなりちがった様相をもってくるが、集団所有制の不断の止揚・全人民所有制への接近は、人民公社の基本的戦略目標である。したがってこのことを反映して、人民公社の新しい会計制度は、全体的・長期的な観点からいえば、集団所有制と全人民所有制の二重指導に適應するように組織されなければならないし、また所有制の止揚に適應して自らも変化していくような柔軟性・弾力性をそなえたものでなければならない。

会計制度にこのような歴史的進歩性を保持させるためには、単に大衆が理解しやすい形式をとるだけではなくて、大衆自身が会計計算をおこない、その大衆計算を基礎として専門計算が組織されるような制度でなければならない。そうしてはじめて、公社の会計制度を経済的基礎の発展に応じて適時に改善し、つねに生産の発展に対して積極的な役割をはたすよう保障することができる。このような発想は、社会の発展の規定的な原動力は人民大衆の革命的高揚であり、その実現は革命的大衆運動におうという思想にもとづいている。人民公社自体も、もとよりこのような革命

的大衆運動の所産と考えられるわけである。

二 初期人民公社の会計制度

それでは、このような経済計算の厳密化と会計組織における管理機能の重視・統一指導と分級計算の徹底・専門計算と大衆計算の結合といった新しい特質は、具体的にどのようななかたちで会計制度の中におりこまれるかを、つぎに紹介してみよう。

まず、河南省長葛県増福廟人民公社の事例について、新しい会計制度確立の具体的な過程と内容をあとづけてみることにする^①。なお、この公社は、二七の合作社が統合されたものであるが、比較的はやく設立された上、公社化以前にすでに統一的会計制度をうちたてる基礎が形成されており、公社化と同時にきわめて短期間に体制を整備した。いわば非常に先進的な事例である。

(1) 新しい会計制度確立の過程

まず公社は、財政および会計の管理体制をととのえ、その任務を明確に規定し、人員を配置することからはじめた。ごく要約的というと、つぎのとおりである。

公社の級の管理体制は、財政と会計をあわせて財經部とし、総合会計兼監査・農業会計・工業会計・現場会計兼保管業務・生活福利会計兼食堂会計指導機関・および信用兼出納の六部門にわけ、全体を統轄する財經部長（公社副書記兼任）をふくめて、七名の幹部を配置した。

公社の級の財經部の主要な任務は、つぎのように規定された。すなわち、(1)財務収支計画の編成・資金源泉の合理的調整、(2)公社資産の管理、(3)公社経済活動の全面的掌握と経済計算・計画遂行情況の点検およびその分析資

料の提供、(4) 社員に対する公社財政情況の定期報告、(5) 所属下級単位に対する財務収支予算および定期報告の作成・下級単位の会計監査・同じく物資の供給と賃金の支払、(6) 会計要員の養成・所属下級単位の財政会計工作の指導、等である。

生産大隊^②の管理は、専任の会計責任者一人をおいて、各種の財務報告の編成に責任をもたせ、公社財務部と生産隊をつなぐと同時に、生産隊の会計工作の指導にあたらせる。

生産隊の管理は、会計兼信用業務責任者一人・現物保管兼統計責任者一人をおいて、その隊の工農業収入および農業部門の財務請負支出の計算に責任をもたせ、現物の調達と保管・定期の財務報告の編成・および統計資料の作成にあたらせる。

つぎに、公社の資産を確定し、その管理運営を生産の高速度発展路線へ大躍進とむすびつけて、規則・規定等に成文制度化することがこころみられた。資産確定工作は、幹部会議をかさねて公社を中心に結束するという思想を強調しその確認の上で、実地検査をとおして詳細な目録が作成された。この思想統一の重視ということは、やはり公社化によって組織規模が一挙に拡大されたために、幹部間においても、従来の合作社財産をにわかに小範囲の集団所有から解放することに一種のとまどいや抵抗を感じる空気があったからではなからうか。公社の資産が確定すると、社員大衆の『大鳴大放』(大衆の経営参加の一つの形式で、さまざまな機会をつくって、すべての大衆に意見を發表させる大衆運動)をとおして、公社の統一的な経済発展に適應するような会計制度の編成がはじめられ、大衆討議と幹部会議を何度か往復した結果、この増福廟人民公社では、次項に要約するような『八項制度』がうちたてられた。

このような新しい会計制度の確立工作の推進と同時に、会計要員の養成も計画的にすすめられた。すなわち、一定の計画にもとずいて、幹部要員を省・専区・県の專業学校へおくり、また社内の紅專大学(共產主義教育と技術教育の

ために、余暇を利用しておこなわれる公開講座に会計科を新設し、さらに『評比運動』（相互批判をとおして各単位の成果を交流しあう大衆運動）や模範工作者の表彰などがおこなわれた。

（2）新しい会計制度（『八項制度』）の内容

八項制度というのは、多角経営・政社合一という公社の性格から、前述のようにいくつかの異なる原則を包括する会計制度を、予算制度・現金管理制度・食糧保管制度・資産管理制度・原価計算制度・賃金および分配制度・財政の大衆監査制度・会計要員の交流制度の八項目にわけ、それぞれ独自の管理規則を制定して、公社各部門が積極性を十分発揮できるよう保障するとともに、全体を有機的に結合させ・統一指導が貫徹できるよう組織したものである。それぞれの内容について、ごく要約的に説明してみよう。

（1）予算制度　公社は、全部門を包括する統一的な年間収支予算を編成し、さらにそれにもとづいて四半期ごとにやはり統一的な収支予算を編成する。この予算は、全社規模の社員代表大会で審議・決定される。大躍進を達成しあるいは持続するための臨時的性格の予算外支出は、公社管理委員会の権限でおこなうことができ、社員代表大会には事後報告でたりるが、それ以外は、予算外支出はできないたてまえになっている。

また公社は、毎月および四半期ごとに所属下級単位の予算にもとづいて生産高指標・品質指標・投資指標・収入指標をおろし、各単位は、それにもとづいて月・季ごとに予算を編成し、公社の級の承認をへて執行する。また各単位は、月・季・年ごとに公社に決算報告を提出し、公社は、その監査結果および全社的な決算報告を社員代表大会に報告することになっている。

（2）現金管理制度　公社の現金は、信用部責任者（人民銀行の郷機関の責任者が兼任）が出納責任者をかねて統一的

に管理する。公社内部における一〇元以上の取引は、一律に帳簿決済をおこない、それ以下の支出のみ現金でおこなう。公社所属の各単位の事業収入は、当日中に信用部へ預け入れ、手持現金は一〇元以下とする。現金使用量を節約するために、賃金支払においても食事供給部分は食券で支給するなどの方法をとる。

(3) 食糧保管制度 食糧の分配権は、公社が統一的に掌握する。したがって、当然、剰余食糧の処分権は直接生産単位にはなくすべて上級へ上納されるが、公社はそれに対して適当な奨励制度をもうけて、若干部分を還元する。しかし、上納されても、現物の保管はそれぞれの各級単位でおこなうことになるので、保管および出入庫は、きわめて厳格な制度のもとにおかれることになる。在庫品は一覧カードに整理され、出入庫伝票に上級の承認署名のないものは、保管員の側に入庫を拒否する権限があたえられている。

(4) 資産管理制度 公社のあらゆる公共資産は、公社の級が直接所有することを明らかにしているが、その管理は分級しておこない、各単位ごとに管理責任者をおき資産台帳を整備する。公社は、各級単位の管理状況を定期に点検する。大型の機械・工具および建築物等は、個別的に耐用年数をきめて定額減価償却をおこない、中小型の資産は一括して平均的な使用年数をきめ、その帳簿価格の総額に応じて定率減価償却をおこなう。

(5) 原価計算制度 それぞれの生産単位の会計技術水準に応じて、帳簿内計算・帳簿外計算・および完全帳簿計算の三種の方法をとるとされているが、当面主として採用されているのは帳簿外計算法である。帳簿外計算法というのは、勘定科目の編成において、その生産単位における生産費用の各勘定科目のみをもうけて、各生産物種類ごとの原価科目はつくりえず、したがってその生産単位の総生産費用は帳簿内で計算されるが、各生産物種類ごとの原価は計算されない。それが必要なときは、各項目の生産費用を適当に各生産物種類ごとに賦課して、ごく大まかに原価を推定する方法である。

たとえば、農業部門ではこの方法が採用されているが、主要作物ごとの原価計算は、つぎのような方法で推定される。(a) 計算期間は一年とし、毎年末(決算期)におこなう。(b) 種子・肥料・農薬等の直接生産費は、各作物ごとの実際支払額が記帳されているから、そのまま直接賦課する。(c) 各種生産用具の減価償却費・役畜の飼育費・管理費等の間接費は、適当な比率で各作物に賦課する。この賦課比率の基準としては、作物ごとの計画あるいは実績の工分数が利用されたものと思われる。(d) 賃金は、やはり労働対象が記帳されているから、各作物ごとの実際支払額を直接賦課する。

工業部門では、帳簿外計算法から一步すすめた帳簿内損益計算・帳簿外原価計算の方法が採用されていた。つまり勘定科目の編成にさいして、各生産物種類ごとの原価科目をもうけ、原材料費および各種の間接費用は帳簿内で賦課されるが、そこには賃金の賦課はふくまれない。かつ、その生産単位の損益は、原材料費および各種の間接費の総額と賃金総額の合計を販売収入から差引たものとして計算され、帳簿内では各生産物種類ごとの原価計算はおこなわれない。それは、決算期ごとに、農業生産部門とほぼ同様の方法でごく大まかに推定されるのである。

(6) 賃金および分配制度 労働に応じた分配原則を貫徹させ、基本賃金プラス奨励金の形態をとる。基本賃金は八級制を採用している。一般に基本賃金と奨励賃金の比率は、前者が全体のほぼ八〇%をしめている。管理上では、賃金の計算資料の収集・支給額計算・および記録の保管は、各直接生産単位でおこない、基本賃金の部分は、直接生産単位の計算支給額を公社が承認するという形式で公社の級が掌握し、奨励賃金の部分は、各直接生産単位にまかせられている。後者の部分は、現物支給のばあいが多い。

(7) 財政の大衆監査制度 公社および各級単位の帳簿は、毎月一回公開する。監査は社員代表によって定期および不定期におこなわれるが、別に専任の監察部門をもうけて、日常的に財務会計工作が点検されることになっている。

このほか広汎な社員の意見を直接きくために、意見箱や意見簿などが各所にもうけられる。

(8) 会計要員の交流制度 人民公社の設立当初においては、会計要員の絶対数も不足している上に、その技術水準も低く、人員の交流・補充・および再教育をひんばんにおこなう必要があった。このようなばあい、会計要員はかならず自分が責任をもっていた仕事をやりおえ、すべての手続を完了してから移動することが制度的に確立された。

初期人民公社における新しい会計制度の一つの先進的典型としての八項制度は、概略みぎのようなものであった④。それではつぎに、このような会計制度のもとで、具体的にどのような帳簿組織および計算方法が採用されていたかをやはりごく要約的にみてみよう。

(3) 新しい帳簿組織および計算方法の事例

前述のように、合作社から人民公社への編成替は、一挙に数十倍に規模を拡大したのみならず、一方では、それはさまざまな生産および非生産部門を包括し、しかも他方では、特に初期のうちには公社は連合組織ではなく全一体的な組織と一般に理解されていたため、合作社時代の計算を単に上級へ集約延長するだけでは不可能となり、新しい経済計算の体系をつくりだす以外になかった。新しい帳簿組織および計算方法についていえば、それは、それぞれの人民公社の客観的な条件および会計の技術的水準に照応して、さまざまな形式が考案された。

それらを帳簿組織の面から分類すると、生産大隊あるいは生産隊のいずれを『報表単位』（実際に帳簿をもうけての記帳計算をおこなわず、単に財務報告諸表を作成するだけの単位）とするかによって二つにわけられる。もし生産大隊を『報表単位』とするならば、直接生産単位である生産隊において、たとえそれ自体が不完全・未完了なものであっても、会計証憑の作成からその単位の初歩的な損益計算までおこなわれることになる。また生産隊を『報表単位』とするな

らば、直接生産単位内部ではそこの損益計算はおこなわれず、単に会計証憑をおこすだけとなるであろう。いうまでもなく、初期の人民公社においては、完全な意味の損益の処理は、公社の級で統一のおこなわれ、そこでのみ完了せしめられる。

さらに、それらを計算方法あるいは記帳方法の面から分類すると、完全な貸借複式簿記を採用しているものと中国の伝統的な方法を発展させた収支式簿記を採用しているものとの二つにわけられる。収支式簿記には、単式のものとの複式のものとの二つの形式があるが、単式のものとは一般的とはいえないであろう。また貸借複式簿記と収支複式簿記とを折衷した形式もあるが、完全に貸借複式簿記でないものは、やはり本質的には『土法』（中国の伝統的な方法）ここでは収支式簿記をいうの範疇にいれるべきであろう。記帳方法において、完全に『洋法』（土法に対して外国から導入された近代的な方法、ここでは貸借複式簿記をいう）にきりかえるか・『土法』をのこすかという問題は、主として公社幹部および社員大衆の会計技術水準に照応して決定された。

記帳方法の問題は、本論文の主題であり、節をあらためて論述する。ここでは、一・二の典型的事例を紹介して初期人民公社の帳簿組織の概要をつかみ、記帳方法の問題にはいる前提説明としたい。

帳簿組織において、生産大隊を『報表単位』とするか・あるいは生産隊をそうするかについては、生産大隊および生産隊の規模と生産業務の内容・それらの従前の合作社組織とのつながりの程度・さらには大衆の会計技術水準が主として決定の根拠になっている。

たとえばその規模についていうと、全国平均で生産大隊はほぼ六生産隊からなり、生産隊は三〇〜四〇戸の農家で編成されている^⑥。しかし、個々のばあいでは、この全国平均規模よりも大きいのも小さいのもあった。というのは合作社から人民公社への編成替のとき、さまざまな条件から、従前の合作社がそのまま生産大隊となればあいてもあ

るし、また単一あるいはごく小数の生産隊となったばあいもあった^⑥。前者のばあいは、それがさらにいくつかの生産隊に分割されることになり、後者のばあいは、従前の合作社がいくつか統合されて一つの生産大隊を組織する。

『上動下不動』の移行原則に依拠して従前からの会計組織をなるべく継承するように配慮するならば、当然、前者のばあいは生産隊を『報表単位』とし、後者のばあいは生産大隊を『報表単位』とするであろう。しかも、一般的な条件からすれば、前者よりも後者のばあいの方が、各生産隊相互間の土地生産性その他の客観的条件の格差が大きいかずであるから、その面からいっても、各生産隊規模の経済計算を重視する必要度が大きかった^⑦。

それでは、まず最初に生産大隊を統一記帳単位とし・生産隊を『報表単位』とする事例を紹介する。河南省上蔡県上游人民公社のばあいである^⑧。

この人民公社は、人民公社——生産大隊——生産隊の組織をもつ単位人民公社がいくつか連合して連社管理委員会を構成していた。いわゆる県連社を指向していた初期のきわめて先進的な公社の一つであった。単位人民公社の会計制度は、連社管理委員会の統一指導のもとに制定された。分級されている三級にわけて、それぞれの帳簿組織を説明してみよう。ただし、ここでは工業部門については省略する。

(1) 公社の級の帳簿組織　公社の級においては、一一の帳簿が設定され、それをもって公社のすべての収支を包括させる。各帳簿の名称・および各帳簿内に設定される勘定科目は、次表のとおりである。もちろん、これらは組織の基準であって、各单位人民公社では、それぞれの具体的情況に応じて、次表の組織を適宜に併合あるいは細分化してもよいとされていた。

この表にみられるように、公社の級の帳簿組織においては、郷(村)級財政・商業・金融・あるいは食糧等の従前は別系統の管理体制にくみこまれていた諸部門が完全に統合されている。帳簿組織においてはこのような部門別は完

人民公社簿記の『土洋結合』

上游人民公社における公社の級の帳簿および勘定科目表

帳簿の名称	勘定科目	帳簿の名称	勘定科目
1 公有財産	役畜 繁殖畜禽 機械設備および農具 副業工具および運搬用具 家屋建造物および水利設備 家具および文化福利設備 果樹および立木 その他の公有財産	6 公社支出	文教衛生事業収入 郵便事業収入 その他の収入 前年度繰越収入 国家予算の受入れ 工業支出 農業支出 林業支出 牧畜業支出 商業支出 食糧管理費支出 水利支出 副業支出 郵便事業支出 交通支出 文化支出 教育支出 賃金および生活費 科学研究支出 衛生支出 公共福利支出 行政管理支出 その他の支出
2 基本建設投資	建築工程支出 大修理支出	7 上納金	債務支出
3 在庫物資	生産物 種子 飼料 肥料 材料 消耗品 その他の物品	8 下級経費支出	
4 公社基金	公共積立金 出資金 予備食糧基金 商業流動資金 信用資金	9 貨幣資金	銀行預金 手持現金
5 公社収入	工業収入 農業収入 商業収入 サービス業収入 食糧企業収入 金融利息収入 副業収入 牧畜業収入 林業収入	10 部門間取引	銀行借入金 未収金 未払金
		11 収入分配	(決算科目)

全に否定されており、それらは勘定科目のレベルではじめてあらわれる。このことは、政社合一・多角経営にもとづく人民公社会計の基本的性格のあらわれである。

ただ、政社合一したといっても、人民公社はあくまで集団所有制単位であり、したがって、国家と公社の財政関係は内部関係として処理することはできない。第七番目の『上納金』帳簿は、この意味で人民公社の本質的な性格にもとづく公社と国家のパイプであり、この帳簿には、集団所有制と全人民所有制の関係・つまり公社財政と国家財政の関係・いわゆる『一包』関係が反映される^⑨。

さらに、この公社では、幹部および大衆の会計技術水準に照応して、収支式簿記を採用している。したがって、決算（毎年末）は、収入分配帳簿をもちいておこなわれる。つまり、決算日に、公社収入帳簿の残高を収入分配帳簿の収入欄へ転記し、また公社支出帳簿の残高を収入分配帳簿の支出欄へ転記し、その差額を本年分配総額として確定した上、公社管理委員会が各科目への配分を決定する。

具体的な経済活動に財務収支事実が発生すると、一定の形式による証憑にもとづき、一定の手続きにしたがって記帳がおこなわれる。記帳ののちには、適時にそれらを総括して財務状況を各側面から反映する財務諸表が作成されなければならない。会計証憑および財務諸表の形式・また会計証憑——帳簿——財務諸表を連結する手続きを厳密・正確にかつ能率的に組織することは、記帳の正確性を保障するためだけでなく、会計制度自体が全面的かつ最大の経済効果の追求を規制する手段として機能するために、きわめて重要な問題である。これらの証憑および諸表は、人民公社の特殊な経済組織を反映して特殊な形式をそなえているばかりではなく、前述のようにこの公社では収支式簿記を採用しているので、一般的な貸借複式簿記と比較して、その形式および手続きにおいて原則的な差異がみいだされる。ここでは、次節の収支式簿記についての論述の便宜上、それらの具体的な形式の一端をしめしておく。

収入(支出)転記伝票

前日	収入・支出	金額
残高		

年 月 日

No.
財(会)字第 号

収入(支出)科目

相手科目

摘 要	金 額
合 計	

本日	収入・支出	金額
残高		

会計証憑は、原始証憑と整理証憑とにわけられる。前者は、たとえば送状・領収書・手形等の外来証憑をいい、後者は、計算単位の内部で作成された証憑であって、記帳の根拠となり、あるいは帳簿に代替されるものである。原始証憑は、それにもとづいて原則的に整理証憑に書きなおされるものであるから、このばあい重要なのは、整理証憑の形式と組織である。整理証憑には、収入転記伝票・支出転記伝票・入金伝票・出金伝票・および物資引渡指図書がある。上図は転記伝票のヒナ形であるが、他の証憑もすべて完全に同一形式である。ただ物資引渡指図書の摘要欄は、品名・単位・数量・単価の各欄にたてわりされておき、入金伝票は、一片を入金原単位に保管するために二連式になっている。転記伝票に収入と支出の区別があり、入金伝票と完全に同一形式なのは、現金収支をとまわらない経済財務活動も、かならず現金収支が介在したものと想定し、現金収支に還元して記帳するという収支式簿記の思考方法の反映である。

財務諸表についていうと、主要なものに財務収支対照表・会計情況総表・および公社収支明細表の三つがあり、それぞれの

人民公社簿記の『土洋結合』

財務収支対照表

年 月分

帳簿 (勘定科目)	月初在高		本月発生額		月末在高	
	収入	支出	収入	支出	収入	支出

会計状況総表

年 月 日作成

項目 (勘定科目)	収入 (資産)		項目 (勘定科目)	支出 (負債)	
	期首在高	期末在高		期首在高	期末在高

公社収支明細表

年 季分

項目	収支細目	計画数	実績	達成率 (%)

ヒナ形は上にしめすとおりである。財務収支対照表は、それぞれの勘定科目ごとの財務工作の執行結果を点検するための月報であって、当月三日までに前月の分が三通作成される。三通のうち、一通は、公社管理委員会に管理資料として提出され、一通は、会計部門に元帳にかわるものとして保存され、のこりの一通は、原始証憑と照合して併合表が作成される。会計状況総表は、資金収支の分布状況をみるためのものであって、四半期ごとあるいは年末決算のさい作成される。公社収支明細表は、公社の経済財政活動を計画と対照して点検するためのものであって、四半期ごとあるいは年末決算のさい作成される。いうまでもなく、収支式簿

記であっても、現金勘定科目をもつ複式記帳法を採用するならば、これら諸表の収支は均衡するであろう。

みぎにのべた以外に公社の級の重要な帳簿および財務諸表としては、倉庫出入簿および在庫物資明細表がある。現段階の人民公社は、農業生産を主としながらすべての生産部門・サービスおよび行政部門を包括し、社会生活の巨大な基層単位となっている。したがって、収穫後の農産物の管理を主とする保管・配給業務は、人民公社管理の重要な部門をなしている。倉庫出入簿は、保管場所ごとにそなえられ、その保管員が入庫指図書および引渡指図書（両者は収支の符号が異なる以外は同一形式）にもとづいて記帳する。ただこの帳簿では、数量が記入されるだけで、金額は記入されない。在庫物資明細表は、公社収支明細表と対応して、人民公社の経済活動状況を会計の側面から認識する重要な手段の一つであり、公社の倉庫出入簿を集計して四半期ごとあるいは年末決算のさい作成される。その形式は物資の種類ごとに一項目にまとめられ、品名・規格・単価・金額の順に記載される。

(2) 生産大隊の級の帳簿組織 生産大隊の級の帳簿組織は、公社の級とくらべてずっと簡略化されており、現金出納帳・収支明細帳・在庫材料明細帳・および公共財産明細帳の四帳簿を軸とし、その他必要があるばあい公社の級の帳簿組織に準じてもうけることになっている。このことは、一つは、初期人民公社においては、生産大隊は独立計算単位であるがその損益は内部で処理せず・完全な経済計算は公社の級で完結するという管理原則がとられていたこと、もう一つは、生産大隊の組織規模・および当時の幹部さらには大衆の会計技術水準からして、当然であったといえよう。

勘定科目の組織については、公社の級のそれに準ずるとされている。ただ若干の不必要な科目は使用せず、また必要ならばあいには、若干の科目を条件に応じてさらに細分化するよう指示されている。たとえば、農業生産を主とし、さらに多種作物を栽培している大隊においては、農業収入の科目を小麦・高粱・薯類等に分割して記帳する。

人民公社簿記の『土洋結合』

記 帳 伝 票

添付証憑 枚

年 月 日

No.

摘 要	収 入		支 出		数 量	金 額
	科 目	丁数	科 目	丁数		

現金出納帳は、大隊出納員が出入金伝票にもとづいて記帳し、毎日業務終了後、大隊会計責任者が現金・伝票・および現金出納日報を検収する。この公社では、現金出納帳は一日一頁をあて複写式を採用し、その複写分が現金出納日報になるように工夫されている。収支明細帳は、公社の級では各帳簿に分割記帳されていたものを総合した元帳にあたる。在庫材料明細帳は、公社の級の倉庫出入簿と在庫物資明細表を総合したものにあたり、材料の種類ごとに一項目にまとめ、項目ごとに入庫順に数量および金額が記入される。公社の級で物資といい大隊の級で材料というのは、初期人民公社においては、食糧をはじめとする主要物資は公社の級が掌握し、大隊の級が掌握していたのは当面の生産に必要な原材料物資および当面の消費材料だけであったためであろう。さらに公共財産明細帳については、特殊な大型設備ないし機材をのぞいて、主要な生産手段は当時から生産大隊が実質的な占有権をもち、その補修および新調についても責任をもっていたことから、その管理の必要上、それが大隊の級で作成されたのであろう。

生産大隊の級で使用される会計証憑は、公社の級のものが準用されるが、大隊においては帳簿が現金出納帳以外は収支明細帳に一本化されているために、現金収支をとまわらない記帳事項には、すべて上図のような記帳伝票がもちいられている。また生産大隊で作成される財務諸表としては、財務収支対照表および在庫物資明細表がある。いずれもその形式および内容は、公社の級のそれに準ずる。

(3) 生産隊の級の帳簿組織 この公社では、生産隊が『報表単位』とされており、

生産隊の内部では経済計算をおこなわない。したがって、生産隊の級には体系的な帳簿組織はもうけられず、生産隊の級の記帳と計算に必要な会計資料をとりまとめて報告するにとどめられる。生産隊における支出および収入の大部分は、生産大隊が直接執行するのであるが、一部分の支出は、生産大隊から一括支給され生産隊に具体的な支出を委任される。また一部分の収入は、生産隊が実質上占有している部門ないし財産について発生し、この部分は大隊が直接掌握できない。生産隊が記帳し・報告表にまとめるのは、この部分についてのみである。つまり、生産大隊の級の帳簿組織に包括されている勘定科目は、生産隊の級において記録する必要はなく、また生産隊の級の勘定科目は、そのままのかたちでは生産大隊の級の勘定科目とはならない。

生産隊の級の勘定科目を具体的にいうと、その他の収入・小型農具の購入および修理費・管理費・上納金・手持現金・回転資金・および部門間取引の七科目である。その他の収入というのは、生産隊の生産収入以外の収入・たとえば手持原材料の価格変動による差益金・廃品処分益金などをさす。小型農具購入修理費は、大隊から一定金額を前受けするので、その明細をこの科目に記録する。管理費は、生産隊の事務費や旅費などの仮払の領収および清算を処理する科目である。上納金は、前記のその他の収入を大隊に上納するさい、一たんこの科目に振替える。以下の科目については、説明の要はないであろう。これらの記帳は、一冊の収支明細帳の上におこなわれるが、記帳にさいしては伝票等をもちいない。生産大隊への報告には、各科目の残高のみを表示した表が作成される。

以上が、生産隊を『報表単位』とする帳簿組織の一つの典型・上游人民公社の事例である。

それでは、もう一つの生産大隊を『報表単位』とし・生産隊の級で基層計算をおこなう典型的事例を紹介しておく。前述した八項制度をもつ河南省長葛県増福廟人民公社のばあいである^⑧。ただここでは、前述のところからある程度人民公社会計の計算組織を類推できるとおもわれるので、前者との差異を指摘するにとどめる。

人民公社簿記の『土洋結合』

増福廟人民公社における公社の級の会計勘定科目表

公共財産	工業および副業収入
在庫物資	林業および園芸収入
貨幣資金（銀行預金および現金）	牧畜業収入
社内取引	農業収入
社外取引	
	公共積立金
基本建設投資	公共福利基金
下級単位への資金支給	賃金基金
農業支出	税金および保険費
牧畜業支出	収入分配
機械耕作費	
共同生産費	財政収入
管 理 費	財政支出
賃 金	

この増福廟人民公社の計算組織は、『両実一虚』の方法といわれている。『両実』とは、公社および生産隊の級で体系的に帳簿を組織し・実際に経済計算をおこなうことをいい、『一虚』とは、生産大隊の級では生産隊の計算を総合して財務諸表にまとめるだけで、実際の経済計算をおこなう帳簿組織をもたないことを意味している。しかも、この公社における生産大隊の一虚は徹底的なものである。いま、公社の級の会計勘定科目を一覧するならば、上表のとおりである。この二四の勘定科目は元帳および多欄式明細帳に組織され、別に現物管理のために、すべての現物を登録する帳簿がもうけられる。このような公社の級の帳簿および勘定科目の組織方法は、さきの上游人民公社とくらべてずっと単純化されているが、しかし原則的には完全に同一のものである。このことは、いうまでもなく大規模集団所有制・政社合一・多角経営という人民公社の本質的性格にもとづいてい

る。しかしながら、この公社では、生産大隊の級には全然帳簿をもうけず、したがって生産大隊自身の会計勘定科目は存在せず、ただ各生産隊の級の勘定科目が大隊の規模において合計されるだけとなっている。

実際の基層経済計算は生産隊でおこなわれるが、生産隊の級では請負勘定・社員間流通・社内外流通・奨励賃金・および貨幣資金の五勘定科目を設定し、それを明細項目をもった総分類帳に組織している。さらに生産隊では、現物管理のために固定資産および在庫物資の登録帳をそなえている。みぎの勘定科目のうち、請負勘定というのは、経常的な農業支出および管理費は上級から一括して一定額の資金を前渡しされ、それからの個々の具体的支出は生産隊の責任でおこなわれるが、その収支を記帳する科目である。奨励賃金というのは、この公社では奨励賃金の二〇%を生産隊の自由処分権をみとめているので、その分配を記帳する科目である。これらの記録は、明細総分類帳にもとづき、毎月一回生産隊収支明細月報にまとめて生産大隊に送達される。さらに生産隊では、さきの八項会計制度の紹介のさいふれたように、独自の帳簿外原価計算制度をもうけている。毎年末の決算において、帳簿外原価計算表が作成されて生産隊の全生産費用が計算されるが、この表は公社の級において全公社的規模で総括される。

生産隊の帳簿および勘定科目の組織が公社の級のそれを準用せず、生産隊に移譲されている末端管理権に照応して組織されているという意味では、上游人民公社も増福廟人民公社も技術的共通性をもっている。しかしながら、一方は自ら損益を総括せず・したがって当然経済計算単位とされていないが、他方は帳簿外原価計算表を作成することによって、不完全・未完了の部分計算であるにしろ自ら損益を計算し、実質的に基層経済計算単位をなしている。この意味においては、技術的共通性はあっても、両者の本質的性格は区別されなければならない。

- ① 王存炎『紹介一個人人民公社的財務管理和会計核算』・『工業会計』一九五八年第二二期・一一一―一三頁参照。
- ② 当時、この増福廟人民公社では、第二級の管理単位は『管理区』といわれていた。一般に、人民公社の三級分級管理単位は

呼称は、設立当初は、公社——管理区（生産大隊）——生産隊とよばれていたが、第二級の管理区という呼称はまもなく廃され、公社——生産大隊——生産隊となり、三級所有制が提唱されたところから、公社——生産隊——生産小隊とかわり、その後ふたたび公社——生産大隊——生産隊と旧に復している。現段階では、みぎの最終の呼称が一般的であるが、かならずしも画一的ではなく、最末端単位が生産小隊とよばれていることもしばしばみうけられる。これらの呼称は、それぞれ経営単位の規模・経営の相対的独立性の程度・および公社化以前の合作社とのつながりの程度に関連しているように考えられる。ただし、本論文中においては、混乱をさけるために、時期および個々のケースにかかわらず、すべて公社——生産大隊——生産隊といいかえて論述することにする。以下においても同様である。

③ ここでいう工分数は、公社の平均的な一〇作業日を一単位としている。工分数を基準とする各作物ごとへの間接費の賦課はのちに三包一奨制がおしすすめられる段階になると明確なかたちをとり、さまざまな計算方法も考案されてくる（拙著『現代中国の労働制度』第三章第二節参照）。しかし、三包一奨制自体は、合作社時代からひろくおこなわれていた方法であることから、公社化の初期の段階において、すでにこのような方法で作物ごとの原価計算をおこなっていたような公社では、やはり間接費の賦課は、作物ごとの工分数を基準にすることが可能であったと考えられる。人民公社における原価計算制度については、別の機会にとりまとめて詳述する意図をもっている。

④ いうまでもなく、このような八項制度は、その後の三級所有制の確立につれて大きく変容する。特に生産大隊の級の管理権限がしだいに強化されるにしたいが、公社の級の管理権限は縮小されて名実ともに大隊の連合組織となり、分級管理される三級間の紐帯は、『定』制度（上級から下級への計画指標が指令あるいは命令の形式でだされる。）から『包』制度（上級から下級への計画指標が請負指標としておろされ、両級間の権利義務は請負契約できめられる。）へ移行し、同時に、管理組織上の重点は、公社と生産大隊との関係から生産大隊と生産隊との関係に移行してくる。このような管理組織の発展にともなう財務会計制度の変容は、別に機会をえてくわしく展開することとし、ここでは、以下の論述に必要なかぎりでの初期人民公社の典型的な財務会計管理制度の概要をしめすだけにとどめておく。

⑤ 『人民日報』一九五九年八月二十九日紙面、廖魯言『鼓足干劲力争豊収』・「紅旗」一九六一年第三、四期所収、馬文端『我国社会主义建設中の労働問題』・「紅旗」一九六一年第五期所収等では、いずれも全国における生産大隊総数約五〇万・生産隊総数約三〇〇万あまりとのべている。武漢會議の決議（一九五八年二月）によって整社工作にはいつて以来、生産大隊と生産

隊の規模および総数はほとんど変化していないようである。

- ⑥ 一般的にいえば、比較的大規模な合作社はそのまま生産大隊に、比較的小規模な合作社は生産隊に編成替えされたといえる。また、よく平均的に開発されて土地生産性の格差があまり大きくない公社、あるいは単一の原料作物を栽培しているような公社では、生産大隊および生産隊の規模を大きくすることが可能であるから、従前の合作社の規模がそれほど大きくなかったばあいは、それを生産隊に編成替えしやすい条件をつくるであろう。しかし、いずれにしても、一般的にいえば、従前の合作社がそのまま一つの生産大隊に編成されたばあいよりも、従前の合作社を生産隊として統合編成された生産大隊の方がずっと大規模なものになるだろう。

- ⑦ 初期の人民公社において重要視されたのは、注④でのべたように公社と生産大隊の関係であった。周知のように、公社の級の評価が全一視から連合体観へ転化するにともない、生産大隊を『報表単位』とすることはありえなくなった。この変容の具体的な展開は、やはり別の機会にゆずる。

- ⑧ 河南省上蔡上游人民公社聯社管理委員会『基層人民公社會計制度』・『工業會計』一九五八年第二期・二一五頁参照。

- ⑨ 『一包』関係とは、人民公社が国家財政収入の調達を請負うことをいう。これについては、かつて詳論した。拙稿『人民公社の経営管理について(Ⅰ)』・『山口経済学雑誌』第一〇巻第一号所収・参照。

- ⑩ 王存炎・前掲論文・参照。

三、人民公社簿記における『土洋併挙』

人民公社会計の記帳方法―簿記は、前節でもふれたように、土法である収支式簿記を採用しているところと、洋法である貸借複式簿記を採用しているところがあった。上游人民公社は前者の典型事例であり、増福廟人民公社は後者にあたる。また、一つの人民公社がみぎのいづれかの一つの簿記を採用しているばあいのほかに、一つの人民公社の内部の若干部門・たとえば工業・商業・金融部門では貸借複式簿記を採用し、他の若干部門・たとえば農業および副業部門では収支式簿記を採用しているところもあった⑩。収支式簿記と貸借複式簿記の分布状況をみると、収支式簿

記を採用している人民公社が大多数をしめており、貸借複式簿記を採用しているのは大都市周辺の公社か・あるいは工業部門の比重がかなり高い先進的な一部の公社であった^②。

このように人民公社簿記として収支式簿記が広汎に普及していた理由は、消極的な面としては、従前の農業生産合作社で採用していた収支式簿記をそのまま引継いだことによるのと、積極的な面では、貸借複式簿記よりも収支式簿記の方が大衆に理解しやすく、新しい会計制度の創設にさいして大衆に依拠し・大衆の積極性を大胆に發揮させるためには、収支式簿記を採用する方が有利であったことによる。

しかしながら、貸借複式簿記は、完成された科学的な理論体系をもち、また技術的体系も完備されたものであったのに対し、収支式簿記は、若干の重要な理論的欠陥をもっていたし、さらに大規模経営に照応する技術的体系もまだ整備されていなかった。しかも社会主義社会の背骨である全人民所有制企業・特に国营工業部門は、ずっと以前から完全な貸借複式簿記を採用していた。それゆえ、経営規模を飛躍的に拡大し・一部の全人民所有制部分を包括し・さらにその工業部門の重点的な発展を意図していた人民公社としては、収支式簿記の大衆との親密性を最大限に利用しながらも、それを人民公社の最善かつ永久的な記帳方法とは一般に考えていなかった。収支式簿記は、公社幹部および大衆の会計技術水準の向上にしたがって、いづれ貸借複式簿記と交替するものと予想されていたのである。武漢会議以後の整社工作（一九五八年二月一九日八中全会の決議「人民公社の若干問題について」が公表され、それにもとづいて翌年春耕までを公社体制の整備期間とされた。実際の整備期間は五九年夏までおよび、この過程で三級所有制が確立された。）の過程において、人民公社の記帳方法を統一すべきかどうか・『土洋併拳』（収支式簿記と貸借複式簿記を平行して発展させることは可能かどうか・さらにどのようなように収支式簿記から貸借複式簿記へ移行するか・といった問題を中心に論争がおこなわれたが、このことは、当初から前述のような認識があったことの反映であると理解されよう。

それでは、人民公社簿記の実際の発展過程に照応しつつ、つぎに収支式簿記の形式とその性格、収支式簿記から貸借複式簿記への移行形態―『土洋併挙』、さらに次節において、単なる移行ないしは両者の併存ではなく、両者を折衷して新しい独自の人民公社簿記を創造する『土洋結合』について、順をおって説明することにしよう。

(1) 収支式簿記の形式と性格

収支式簿記は、中国古来の伝統的簿記であって、すでにふるくから中国農村において広汎に使用されていた^④。それが収支簿記といわれるゆえんは、先述したように、すべての記帳事項を現金の収入か支出かのいづれかに還元思考して記帳するからである。

いま具体的な事例をあげていうと、河北省永合会人民公社のばあいであるが、公社化するまでの農業生産合作社では、つぎの二つの帳簿組織をもつ収支式簿記がおこなわれていたという^④。

一つは、日記帳(『流水帳』)・資産台帳(『底帳』)・支出簿(『開支帳』)・および収入簿(『収入帳』)の四冊の帳簿がおかれていた。現金の収支・あるいは現金収支をとまなわない記帳事項が発生すると、つぎにのべるような方法でそのつど日記帳に記帳される。当時の合作社の会計業務はそれほど繁多ではなかったので、日記帳は毎日締切られ、一方では日記帳残高と現金残高が照合されるとともに、他方ではその日のうちに債権・債務・および現物の勘定科目は資産台帳に、収入および支出の項目は収入簿および支出簿にそれぞれ転記された。資産台帳・収入簿および支出簿は、毎年一回決算期に締切られる。

もう一つは、それよりさらに簡単なもので、帳簿は現金帳および分類帳の二冊だけであった。現金帳というのは、前例の日記帳にあたり、内容・形式とも完全に同一のものである。分類帳というのは、前例における資産台帳・収入

簿・支出簿の三冊を一冊にまとめたものであって、収入の部・支出の部にわけ・それぞれがいくつかの勘定科目からなっている。ここでは、現金帳は合作社の会計員が、分類帳は合作社の資産保管員がそれぞれ記帳し、前者は毎月末に締切られ、後者は年一回決算期に締切られることになっていた。

このような帳簿組織による記帳方法についていうと、現金収支が発生すると、いうまでもなく日記帳の収入あるいは支出のいずれか一方の欄に記帳される（単式記帳）。現金収支をとまなわなない記帳事項が発生すると、それは収入と支出が同時に発生したものと想定され、日記帳の収入および支出の両欄に同時に同額が記帳される（複式記帳）。それらを分類帳（あるいは資産台帳および収支簿）に転記するばあいは、日記帳の収入欄はすべて分類帳の収入欄へ・日記帳の支出欄はすべて分類帳の支出欄へ転記される。貸借複式簿記では、金銭出納帳から元帳に転記するばあい貸借が反対になるが、収支式簿記では、収支がそのままに転記される。それゆえ、この転記作業は、一般に振替（『転帳』）といわれず清書（『騰清』）とよばれている。さらに、分類帳においては、すべての勘定科目は収支いづれか一方の欄しかもたないから、分類帳の各勘定科目間の振替記入はありえないことになる。

決算をおこなうときは、まず、分類帳の決算勘定科目に収支各勘定科目の残高をとりあつめて損益勘定をつくり（前節の上游人民公社の事例では収入分配帳簿に相当する）、つぎに、この損益勘定残高とその他の諸勘定科目の残高・および日記帳の帳尻にあらわれる現金残高をとりあつめて収支対照表を作成する。みぎのような収支式記帳法によって作成された損益勘定は、当然、収入の部に利益をしめし、支出の部に損失・費用をしめすであろう。またその収支対照表は、収入の部に現存する諸借入金・資金・および正味利益高をしめし、支出の部に現存する諸貸付金および資産をしめし、収入の部と支出の部の差額は現金残高と一致するであろう。

以上が収支式簿記の基本的な形式であるが、その最大の長所は、大衆性と簡易性という点にいいつくすことができ

る。すなわち、大衆性というのは記帳方向が大衆の現実的・日常経験的感覚に合致していることであって、これがなによりもの強味である。収支式簿記では、会計技術をしらない大衆にとって常識的に収入とうけとれるような会計事項はすべて収入欄へ記帳されることになり、支出のばあいも同様である。つまり、生産物の販売・貸付金のとりもどし・借入金・資金のうけいれ・利潤はいづれも収入の部の勘定科目であり、反対に物資の購入・貸付金・借金の返済資金の払いもどし・損失と費用はいずれも支出の勘定科目に属している。このように表示された帳簿あるいは決算表は、なにびとにもきわめて理解させやすい。反対の面からいえば、貸借複式簿記の普及が困難であったのも、主としてこの理由による。つまり、一般の大衆にとっては、たとえば現金収入が借方に記入され・借入金も貸方に記入されるということ、貸借という字義にこだわって理解にひどく手間がかかるのである。簡易性という点では、すべての記帳事項を現金収支に還元して記帳するので、仕訳が単純であやまりがないこと、また分類帳の各勘定科目が収支いづれか一つの記帳欄しかないから、記帳方向をあやまることがなく・かつ振替業務がないこと等を指摘できる。このことは、短期間に大量の会計要員を養成し、あるいは大衆を会計業務に参加させるのにきわめて有利であろう。人民公社の新しい会計制度の樹立にさいして、収支式簿記が広汎に採用された根拠も、まさにここにある。

しかしながら、このような長所をもつ収支式簿記も、そのまま新しい人民公社の簿記としておしひろめるには、実務上多くの欠陥や困難があった。すなわち、第一に、収支式簿記は、元来、比較的小規模の単純な業務に適應するものである。ところが人民公社は、従前の合作社を二〇ノ三〇社以上合併したものであり、また工業・農業・副業・商業・金融を包括する多角経営を特質とするものであったから、その複雑な多量の業務に適應できなかつた。特に、伝票類をもちいず・会計事項発生のつど日記帳に記帳すること、また収支全勘定科目の合計残高と現金残高を照合するのてなければ記帳もれや誤記を発見できないことは致命的ともいえるであろう。第二に、人民公社内部の取引におい

て非現金決済がいちじるしく増加したが、それらをすべて現金収支にほん訳して記帳することは非効率であろう。第三に、収支式簿記の帳簿組織や記帳方法にまだ不統一な点がすくなくならずあって、各单位間の交流や相互学習に不便があった。

したがって、従前の合作社が人民公社に編成替されたさい、大規模・多角経営と厳密な計算制度確立の要求に適応し、みぎのような欠陥や困難を克服するために、合作社時代の収支式簿記は、多くの改善と形式の統一化のころみがなされた。この過程をとおして、従前の収支単式簿記は、大部分が収支複式簿記にあらためられたといわれる^⑤。さきへのべた収支式記帳法は、いうまでもなく単式のものであるが、これを完全な複式簿記にあらためることは、技術的にはきわめて簡単である。単式の収支簿記においても、現金収支をとまわらない事項の記帳は複式記帳していたのであるから、問題は現金収支だけである。すなわち、新しく現金勘定科目をもうけて、現金収支も相手勘定科目をもたせて複式記帳すればたりる。しかもそうすれば、すべての記帳事項を収支両欄に記帳することになるのだから、従来の記帳方法になれた会計員にとっても、ほとんど困惑を感じさせないであろう。このように改善された収支式簿記による典型的な人民公社会計制度の一つが、前節で紹介した上游人民公社のばあいである。そこでは、収支式簿記の長所が注意ぶかく保存されながら、先述の欠陥がかなり克服されているというべきであろう。

ところで、初期の人民公社整社工作における指導的文献の一つであった李先念の論文『農村の財政・流通管理体制の改善をどのように認識するか』の中に、『貸借会計と収支会計とは、実質的に同一のものである』という一節がみいだされる^⑥。しかしながら、完全に複式記帳される収支式簿記と貸借複式簿記とが本質的に同一のものかどうかは、収支式簿記の性格をみる上においてははっきりさせておかなければならない問題である。

結論からいえば、収支式簿記の本質的格は、あくまで単式簿記であるというべきであろう。それは、技術的には

容易かつ完全に複式記帳が可能であっても、そのばあいは収支式簿記の理論的性格に破綻をきたし、もはや収支式簿記とはいえなくなってくる。収支式簿記と複式簿記とは、理論的には矛盾すると考えられる。

すなわち、再三のべたように、収支式簿記は、現金収支を唯一の記帳主体とし、現金収支をとみなわない事項を記帳するばあいは、帳簿上現金収支が介在したものとして処理する。収支式簿記においては、記帳対象としては現金があるのみであり、記帳方向としては収入か・そうでないものはすべて支出以外にはありえない。したがって、収支式簿記のもとにおける勘定科目の体系は、理論的には現金収入および現金支出の分類細目にすぎないのであって、すべての勘定科目が収入の部か支出の部にわけられ、両者の差額が現金残高に一致するのは、収支式簿記の本質的表現である。理論的には、そこに現金勘定科目をもうけ・現金収支に相手勘定科目をもつ複式記帳することは、不可能でありまた無意味である。

収支式簿記に現金勘定科目をもうけ、現金収支も複式記帳し、収支簿あるいは分類帳の収支両部を均衡させようとするれば、つぎのような問題が実際上派生せざるをえない。というのは、収支式簿記の本質上、すべての勘定科目の記帳方向は現金収支と一致しており、したがって収支簿あるいは分類帳の収支を均衡させようとすれば、新設の現金勘定は現金の実際の収支と反対の方向に記帳し、支出の部に現金残高がでるようにしなければならぬ。具体的には、次例のような記帳がおこなわれることになる。このような記帳例は、収支の観念と方向が大衆の日常的感觉と一致しているという収支式簿記の最大の長所をいちじるしく減殺するであろう。かりにこのような不便はしのぶとしても、収支複簿記では、依然として現金収支が特殊な地位をしめており、現金とその他の科目は主従の関係を維持している。複式簿記の本質からいえば、反対の方向に記帳される二つ勘定科目のいずれか一方が特殊な重要性をもつことはありえない。この点からいっても、収支式簿記を複式記帳する技術的可能性があり・かつそれが実現されているとしても、

人民公社簿記の『土洋結合』

業務事例	収支複式簿記	貸借複式簿記
1. 公社が信用部預金から現金120元を引出す。	(収入) 信用部預金120元 (支出) 手持現金120元	(借) 手持現金120元 (貸) 信用部預金120元
2. 公社が生産大隊に現金200元・食糧100元を支給する。	(収入) 手持現金200元 在庫物資100元 (支出) 内部流通300元	(借) 内部流通300元 (貸) 手持現金200元 在庫物資100元
3. 公社経営の工場が製品600元を生産する。	(収入) 仕掛品600元 (支出) 完成品600元	(借) 完成品600元 (貸) 仕掛品600元

やはりその本質的性格は単式簿記であるといわざるをえない。したがってさきの李先念論文にみられることは、厳密な理論的規定として理解することはできない、むしろ、収支式簿記でも適切な工夫をくわえうまく運用するならば、それによって人民公社の経済活動を十分反映させることができ、貸借複式簿記と実質的におなじ効果を期待できるという意味に解釈するべきであろう⑦。

(2) 人民公社簿記における『土洋併拳』

さきにもふれたように、大部分の人民公社は改善された収支複式簿記を採用していたが、一部の会計技術水準の高い先進的な人民公社では貸借複式簿記を採用しており、また一つの人民公社内部で両者を併用しているところもあった。

このような不統一には、やはり矛盾があった。すなわち、改善された収支複式簿記といえども、収支式簿記の固有の欠陥を完全に除去することができない。特に勘定科目の体系を現金収支になぞらえて収支のいづれかに分類するやりかたは、経営規模の拡大と業務内容の複雑化につれて、科目の依存関係が実際に適合せず、不一致・不明確なところがあらわれてくる。また複式簿記の体裁をととのえることは、若干の事項についての収支の記帳方向を

きわめて不合理なものにせざるをえなくする。反対に、貸借複式簿記は、完全に理論的な一貫性を保持し、経営規模の拡大と業務内容が複雑化すればするほどその優越性を発揮するが、人民公社化運動の決定的契機である大衆の積極性に依拠するという点では、技術的困難があった。この矛盾の解決のためには、現段階における農民大衆の会計技術水準に照応して、収支式簿記の採用と普及をみとめつつ、他方ではそれを一つの階梯として、先進的などころからしだいに貸借複式簿記へ移行させようとする方針がとられた。いわゆる人民公社簿記における『土洋併拳』である。

『土洋併拳』の方針が一般的に承認されるまでには、人民公社簿記として、貸借複式簿記と収支式簿記のいずれが適当であるかについて論争があった。そして、その過程において、貸借複式簿記の方が理論的に体系的に一貫性があること、技術的にも大規模な多角経営の経済組織である人民公社の簿記としては貸借複式簿記の方が適応性が高いことが確認された上で、なお大躍進という政治情勢に適応するために、収支式簿記の大衆性・簡易性という特質が買われたのである^⑧。したがって、『土洋併拳』は当然同時に収支式簿記から貸借複式簿記への漸進的移行という意味をふくんでいた。『土洋併拳』の方針が一般的に承認されたのは、武漢会議の決議が発表された直後・一九五九年はじめ頃とみられるが、その頃から以後に発表された人民公社簿記の『土洋併拳』を支持する諸論文には、収支式簿記から貸借複式簿記への具体的移行方法についてふれたものが多いのは、みぎのことを反映したものとみられる^⑨。収支式簿記から貸借複式簿記への移行・つまり人民公社簿記の統一は、異質的な二つの簿記が併存するために、ときには一公社内においても各単位の会計証憑類および財務諸表の形式が不統一をまぬかれないという現実の不便から、きわめてさしせまった問題と考えられていた。反対の面からいえば、当時の政治情勢は、このような不便を犠牲にしても、収支式簿記の大衆性・簡易性によって、大躍進—人民公社化の大衆運動を高揚させる必要が優先していたのである。

収支式簿記から貸借複式簿記への具体的な移行は、一般につきのような段階をへておこなうべきであると考えられ

人民公社簿記の『土洋結合』

1. 収支式旧式帳簿

						農業収入壹百元	一月五日
						副業支出伍拾元	

2. 収支式洋式帳簿

月日	科目	摘要	収入	支出	残高

系がまだ収支式簿記の原則によっているからである。貸方・借方の意味を従前の収入・支出の意味から區別して、貸方||基金あるいは負債の増加・資産の減少、借方||資産の増加・基金あるいは負債の減少という意味に理解しうるよ

ていた^⑩。そして、つぎの各段階の記帳方法こそ、『土洋併挙』の具体的な形式であったわけである。

すなわち、第一段階は、いわば予備的段階とでもいべきもので、従前の旧式帳簿（上図1）を洋式帳簿（上図2）にあらため、さらに現金収支と非現金収支の記帳を區別するなどの工夫をとおして（次図3）、収支単式簿記を完全に収支複式簿記に移行させる。

第二段階は、収支式簿記の記帳原則を完全に保持したまま、従前の帳簿の収支欄を左右反対におく（次図4）。この段階において、すべての記帳事項を現金収支に還元して記帳方向を決定する収支複式簿記と資産の増減は基金あるいは負債の増減という認識から記帳方向を決定する貸借複式簿記の原則的差異を十分に教育しつつ、従前の収入を貸方・支出を借方というよび方にあらためる（次図5）。貸方・借方というよび方にあらためても、記帳方法は従前の収支式による。つまり、勘定科目の体

3. 収支式洋式改良帳簿 (1)

月 日	科目	摘 要	非現金収支		現金収支		
			収入	支出	収入	支出	残高

4. 収支式洋式改良帳簿 (2)

月 日	科 目	摘 要	支 出	収 入	残 高

5. 貸借式への過渡的帳簿

月 日	科 目	摘 要	借 方	貸 方	残 高

うになると、勘定科目の体系を完全に貸借複式簿記の原則にもとづいて再編成する。かくて、収支複式簿記から貸借複式簿記への移行をおえるわけである。一九五九年のはじめから、整社工作の一つとして、このような『土洋併挙』の方法をとって、人民公社簿記は、貸借複式簿記への統一をはじめたものとおもわれる。

しかしながら、その後の整社工作は、周知のとおり生産大隊の所有制を基礎とする三級所有制の貫徹を軸として展開されたが、一九五九年以降の自然災害のえいきょうもあって、当初の予想をはかるにこえるきびしさをもっておしすすめられることになった。すなわち、公社の級の統一指導権はしだいに稀薄になり、生産大隊の自主的管理権が強化され、それにつれて、生産隊の生産大隊に対する相対的独自性も当然強化されてくる。ついに当初の単一経済組織としての人民公社は、生産大隊の級の連合経済組織となり、三包一奨・四固定制がおしすすめられる段階になると、生産大隊と生産隊との管理上の関係は、あたかも初期における公社の級と生産大隊とのそれにちかいものになってくる。このことは、人民公社の会計制度において、主として初期の人民公社の巨大規模での計算という条件によって収支式簿記にくわえられていた圧力がある程度緩和されたことを意味するであろう。

同時にまた、特に生産隊の級の経済計算を重視するという観点からは、収支式簿記の大衆性・簡易性という特質が従前にもまして保持すべき重要な条件とみられるようになってくる。

かくて、一九五九年以降、人民公社の会計制度は、当初のみとおしどおりに早急に貸借複式簿記に移行せず、新しい条件のもとに新しい形態で従前の収支式簿記を発展させてくる。つまり、一九五年以降・三級所有制の徹底的な貫徹という段階においては、人民公社の簿記は、『土洋併拳』の諸形態がしだいに安定し・充実にせしめられて、いわば『土洋結合』の段階にいたるのである。このことについては、節をあらためてのべる。

(一九六三年一月稿・未完)

- ① 中共樂山県委農村工作部『關於人民公社建立會計核算制度的意見』・『企業會計』一九五九年第一期・一二頁参照。
- ② 管錦康『農村人民公社記帳方法問題』・『企業會計』一九五九年第三期・七頁参照。
- ③ ここでのべる収支式簿記と実質的にまったく同一のものが、大正年間から昭和初期にかけて、日本式収支簿記あるいは東洋流金銭収支複式簿記といわれて提唱されたことがある。また昭和五年、農林省は家畜保險組合(当時全国で二〇〇余)の簿記にこの日本式収支簿記を採用したともいわれる。当時の提唱者たちによると、この簿記法は大正年間に、私立大原簿記学校主大原信久が創始したものであり、日本式とか東洋流とかいうのは『欧米伝来の貸借簿記法が我が国民精神に副はざるものであり』(杉山茂『日本式収支簿記』昭和九年・千倉書房版)、『欧米の糟粕に甘ずるを止めて大に奮起すべき秋、之こそ日本式として全世界に誇るに足るべきもの』(下野直太郎『簿記會計法』昭和六年・森山書店版)であったからである。かれらは、収支式簿記が中国の土法簿記であることをしらなかつたか、あるいは故意に黙殺している。
- ④ 河北省永合会人民公社財政試驗田研究小組『人民公社社會計能否土洋併拳』・『企業會計』一九五九年第一期・一三頁参照。
- ⑤ 管錦康・前掲論文・参照。
- ⑥ 李先念『怎樣認識農村財管理体制的改進』・『紅旗』一九五九年第二期・七頁。
- ⑦ もっとも、中国會計学界では、かならずしもこのような意見に一致しているわけではない。たとえば、吳雲波は、収支式簿

記が単式簿記といわれるのは、結局現金勘定科目をもうけないことに帰せられるのであって、それさえおきなうならば、収支式簿記の収入を貸借複式簿記の貸方・支出を借方とみて貸借複式簿記に擬することができる、したがって、収支式簿記も実質的に複式簿記の性格をもっていると主張している。呉雲波『収付会計和借貸会計可以土洋併挙和土洋結合』・『企業会計』一九五九年第五期・参照。

- ⑧ 劉善初・陳恒庄『略論農村人民公社會計核算形式和記帳方法』・『企業會計』一九五九年第二期・一九頁・参照。
- ⑨ 中共樂山県委・前掲論文、永合会人民公社研究小組・前掲論文、劉善初等・前掲論文、管錦康・前掲論文、呉雲波・前掲論文、張時愛『対人民公社會計能否土洋併挙的看法』、思競『人民公社的記帳方法不必強求一致』、馬文鈺『対農村人民公社記帳方法的意見』等の諸論文は、いづれも多かれすくなかれ収支式簿記から貸借複式簿記への移行方法についてふれている。
- ⑩ 管錦康・前掲論文、呉雲波・前掲論文・参照。

〔付記〕

本稿は、昭和三七年度文部省科学試験研究補助をうけた『中国における経済計算制の実証的研究』の研究分担者としての報告の一部である。

(山 口 大 学)