

# 中国会計史の輝ける一齣

——四川製塩業の龍門帳——

高 橋 巖

---

## はじめに

過般（1991年10月）、北京経済学院の王志忠教授から小生に、「四川塩業的“龍門帳”——我国旧式会計核算的縮影」という小冊子が送られてきた。著者は同学院の付磊氏並びに劉志翔氏と記され、簡単な邦訳文が付されていた。

王志忠教授と小生は、多年の親交があり、同教授からの添書によると、中国会計史に関する文献を国外に紹介したいということであり、また、この文献が最近ようやく知られはじめた「龍門帳」に関する貴重な事項を取扱ったものであるということもあって、このたび小生がこれを「資料紹介」の形にまとめ直し、本誌で公にすることとした。

この小冊子の原文は、1,360字詰、7ページに収められていて、その構成は次のようになっている。

## はじめに

### I 帳簿組織

1. 草流簿
2. 流水簿
3. 総 簿

(1) 金銭出納簿（銀錢往来总簿）

(2) 労働者食費雑費総簿（人工伙食杂項总簿）

### (3)資本主総簿（各东工本銀总簿）

## Ⅱ 会計処理の方法（帳务处理的主要程序与方法）

1. 草流簿の記録方法
2. 流水簿の記録方法
3. 総簿の記録方法
4. 月計表の作成方法（月結草稿的編制）

### むすび

周知のように、中国は長い歴史を有する国である。「会計」の起源は、殷周時代（2,000 B. C～256 B. C）、あるいは仰韶文化時代（4,000 B. C～2,000 B. C）にまで遡りうる。しかしながら「重農賤商」（農を重んじ商を卑やしむ）、「恥言貨利」（利殖を恥じとする）の思想の影響からか会計記録は殆ど保存されていない。「龍門帳」は、その会計方式において、古代から用いられた単式簿記的会計方式から近代的な複式簿記的会計方式への発展を示す重要なメルクマールであるといわれながら、これまでその全貌が明らかでなく、一部分（例えば商業）に関する会計処理についての簡単な紹介程度にとどまっていた。

このような状況の中で、著者は四川省自貢市の档案馆で、清朝末期（宣統元年、1909年）から中華民国時代にかけての10か所余の塩井に関する52冊の会計帳簿を発見、その中の民国6年（1917年）から同11年（1922年）までの「大龍井」という塩井の14冊の帳簿（これは保存状態もよく、記録内容から当該企業が合資形態の塩の採掘生産を営む工業企業のもものと判明）を対象として、四川製塩業の龍門帳の会計方式の解明を行っている。

わが国は、明治以来、特に欧米との交流が盛んで、他の地域との交流を閑却する状況にあり、会計史研究上も反省すべき点があった。今日国際化といわれる時代の発展の中で、悠久の歴史を誇る中国会計史の“四川製塩業の龍門帳”なる意義ある一齣を紹介する機会を得たことを幸甚に思う。

以下、龍門帳を用いた清朝時代末頃の四川塩業がどのようなものであったかについて他の文献<sup>1)</sup>を参照しつつ若干の解説を行い、しかるのち付磊氏ら

の調査結果を紹介し、最後に研究ノートとしての私見を記すことにしたい。

## I. 四川塩業について

塩は大きく海塩、池塩、井塩の三つに分けられる。海塩は、海水から造られるもので、直隸（いまの河北）、山東、江蘇、浙江、福建、廣東の海岸に産する。池塩は、北西の解州、安邑二州縣の塩池に産する。井塩は、四川、雲南の塩井に産する。四川塩業は、この塩井によるものである。塩井は小さく深い井戸で、径は大抵人間一人が入ることができる程度のものであるが、深さは数十、数百米に及ぶということである。

四川塩の生産は、天然の塩井以外のものはすべて塩井戸掘りからはじめ、塩水を竹筒を用いて汲みあげ、それを釜に入れて煎しめる方法によって行われていた。こうして生産される塩は、空気中の湿気を吸って滷水と呼ばれるアルカリ性の水分、つまり苦汁（にがり）を生ずる。これは豆腐などの製造に用いられるもので、副産物として価値を有し、塩と同様販売される。

わが国において塩は専売品である。最近、明治以来の塩に関する専売法を改正して、自由に各種の塩を造らせて販売する方式に改めようとしているが、いままでは勝手に塩を生産したり販売したりすることが法令によって禁じられていた。中国ではどのようなになっていたのか。塩は人間の生存に欠かせない食料であるだけに政治上も重視され、すでに漢の武帝の時、元狩4年（119年 B. C）には、塩を人々に自らの費用で造らせ、官からは製造用の鍋を貸し与え、ときには手当を支給し、出来上った塩はすべて官が買い上げ、官はこれを商人に払い下げて販売させたという記録がある<sup>2)</sup>。これは一種の専売制度であるが、塩の専売は、その後さまざまな形に変化して今日に至っている。清代末期から民国時代にかけて行われた塩業も官の統制するところであった。海塩、池塩の製造所は塩場、井塩の製造所は塩井といわれ、塩場、塩井は、一省を標準に多少斟酌して9区画に区分され、そこには、巡視塩政、都転塩運使、運同、運判、場大使等の役人をおくなどして、その事務（徴税事

務はその主要なもの)を行わせた。ただし、塩の製造のための費用は、塩の生産者の負うところであって、官はこれに介入しなかった。製造された塩は、多くの場合、公垣という建物に運ばれ、官吏の立合の下で商人に売り渡す<sup>3)</sup>。商人の塩の販売先は、一定区域(四川塩は、四川一省並びに貴州省の大部分・湖北の一部。これは各地の産塩の競争衝突を防ぎ、その配給を円滑にするため、遠く唐代の制度にもとづき、宋代に定められた制度を踏襲したものとされる。)に限られていた。商人は、塩の仕入、販売に際して「塩引」と呼ばれる塩取扱許可証を持ち、商取引を行った。塩引の数は各地方ごとに定数制で、その権利は、永久的で子孫に世襲することができたから、この権利を得るために多額の財貨が支払われた<sup>4)</sup>。

要するに、清の龍門帳会計が行われていた時代の塩井では、塩の生産・販売は、官庁の統制はあったが、民営企業として行われていた。民国になっても同様であったであろう。

塩商人には裕富な人が多く、取引額も大きく、塩井の塩の生産者には、貧窮の人が多く、生産物の売上げも大きくなかったようである。塩は課税を通じて国の主な財源となるものであり、生産者、販売者の損益は、この税額によって大きく影響された。しかし塩業は、農業、畜産業、養蚕業、紡織業、薬業、糖業などと同じく、当時としては目立つ産業の一つであり、主要な所得源の地位にあった。また、塩井の経営には多数の人々の協力が必要であった。そこに共同企業が成立することになる。合資形態は資本に関する共同協力である。なお、当時すでに銭鋪、銭莊、銭庄、銀號などと呼ばれる銀行業が発達しており、塩井を営む四川・自貢市の「大龍井」なども銀行取引を行っていた。このことはその龍門帳の記録内容からも明らかである。ともかく中国では、18世紀中頃から資本主義的な経済活動が行われはじめ、会計技術については、「三脚帳」とよばれる単式簿記法から「四脚帳」とよばれる複式簿記法への発展が見られる。龍門帳はこのような簿記法の発展の中に位置づけられる中国会計固有の組織体系である。

## II. 帳簿組織

この龍門帳の帳簿組織は、主要簿と補助簿と集計表の三つに分けられ、主要簿は、「草流簿」、「流水簿」および「総簿」のいわゆる三帳制を採っている。

### 1. 「草流簿」

これは取引が発生したときに、備忘のためにその要点を簡単に記録しておく帳簿である。

### 2. 「流水簿」

これは草流簿に記入されている事項を整理して、取引の発生順に記録する帳簿である。大龍井では、ただ一冊の金銭出納簿（銀錢往来流水簿）を設けている。この流水簿には、普通、金銭と食事とが分けて記入される。

### 3. 「総簿」（总局）

これは流水簿に記録された事項を定期的に整理転記する帳簿である。大龍井の総簿には次の三つがある。

#### (1) 「金銭収支総簿」（銀錢往来总簿）

これは各科目の金銭の出入を記録するもので、債権、債務に関しては人名勘定が使用されている。

#### (2) 「労働者食事雑項総簿」（人工伙食杂項总簿）

これは営業諸費用を記録する帳簿である。役員報酬（客報）、労働者給料（人工）、臨時雇の賃金（零工）、運搬費（脚力）、塩、苦汁運送費（過價）、塩井補償工事支出（淘井）、支払利息（月利）等の諸費用のほか、材料、石炭、釘、縄、食事料金、油類などが物品の名称毎に項目を設けて記入される。それらはすべて買い入れ時に費用計上となっている。

#### (3) 「資本主総簿」（各东工本銀总簿）

これは各資本主（投資者）の資本（投資金）を人名別に記録する帳簿である。一つの塩井には数多くの出資者があり、上節、中節、下節等の名称の下に株分けされており、大株主には、毎月の集計表によって報告がなされる。そのため資本主総簿には、当月塩井掘費用、同累計額、株金払込額、資金残

高（あるいは資金不足額）、塩井掘作業進度、塩井の深さなど、それに出資比例による利益分配のための払込資本額や負担すべき費用なども記録される。

#### 補助簿（補助帳簿）

塩の生産を営む大龍井では、「塩生産・売上簿」（進出塩水簿）という補助簿を備えていた。これには塩の生産高と売上高を記録する。日毎に生産した塩・苦汁を桶に入れ、その数を容量に基づいて斤に換算し、進水簿に記入して生産日報とする。また売上げた塩・苦汁は、出水簿に記入して売上日報とするのである。塩の価格、苦汁の価格は、官庁の塩業管理機関が定めていたので、日常の記録は、数量のみをもって行われた。

#### 集計表（結冊）

大龍井の集計表は、仮月計表（月結冊稿）と称し、記録内容は、「来」、「去」、「進」、「交」、「存」、「欠」の6項目に分けられていた。この6柱を前後に二分し、前部は来（収）と去（付）、後部は、進（収）、交（支）、存（残）、欠（失）に区分して、各帳簿、流水簿及び補助簿の記録から集計を行うのである。この6柱決算法においては、前部で当該期間の取引の発生額の対照を行い、後部で収支による損益計算と平衡試算を行うようになっていた。

### Ⅲ. 記帳方法

#### 1. 草流簿の記録方法

草流簿は、さきに述べたように備忘記録を行う帳簿であり、ただ白紙に経済事項を自由に記録するものであって、特定の様式はない。

#### 2. 流水簿の記録方法

この帳簿は、草流簿と異なり、一定の様式をもつ。伝統的な漢字の書き方である縦書きに適するように、記入欄は上下に区分され、上部を「収」あるいは「来」の部とし、下部を「付」あるいは「去」と呼ぶ。大龍井の流水簿は、三脚帳の記録方法に則り、取引を現金と非現金の二つに分けて記録する。

先に非現金取引の方からいえば、来（貸方）と去（借方）が必ず相等しいという貸借平均の原理によって、一つの取引（経済事象）を二重に記入する。つまり、ダブル・エントリイの仕訳が行われるのである。大龍井の流水簿の実物資料を例にとってみれば次のごとくである。

取引例、辛酉年三月三十日、同心栄銀行（錢庄）の預金から業務用木材（松五十本）の運び賃六元八百文を支払う。

仕訳例、「収」同心栄銀行より六元八百文受け取り。

「付」運賃六元八百文支払い。

なお、この例では、仕訳の収方に「松木運賃支払い」、付方に「松木五十本」と小さい文字で書かれていた。

この記帳例の示すように、流水簿の「収」のところに塩井の銀行預金の減少を表すと同時に、「付」のところでは運搬費用の増加を表している。「収」と「付」の双方に記入された金額は相等しい。これはあきらかに複式簿記の仕訳の記帳である。しかも小さな文字で書かれた添え書きは、取引の内容を簡単に記したもので、日本では「小書き」とよばれているものであり興味深い。

次に現金取引についてはどうか。これについては、現金収支を相対する相手方勘定だけを記入して、現金勘定は記入していない。例えば「辛酉年三月三十日に洋釘二両（八分の一斤）を仕入れ、現金一百十文支払った。」という取引については、流水簿の下欄、すなわち「付」の部に「洋釘仕入れ、一百十文支払う。」と記録、同時に、傍に「二両」と小書きする。

複式簿記の仕訳を現金取引についてもそのまま行えば、前記の場合「借方、洋釘110文、貸方、現金110文」であるが、著者は、現金勘定は自明であるところから省略されていると述べている。実際、わが国の現金伝票の用法をみても現金伝票には相手勘定のみを書く方法が普及しており、省略されているという見方がうなずける。要は現金に関する情報と現金勘定を省いた場合の貸借平均がどのようなになるかであるが、この龍門帳では、現金出納に関する記録が流水簿と総簿の双方にあって、現金の収支額は容易に判るかたちに

なっている。また、貸借平均に基づく試算表（平衡試算）においては、現金残高（流水尾）を用いれば、試算式は成り立つわけである（この点、あとの「月計表の作成」のところを参照されたい）。

### 3. 総簿の記録方法

総簿は、総勘定元帳に相当し、流水簿の記録を定期的に分類整理してゆくものである。流水簿の収方記録は、対応する総簿の収方に、流水簿の付方記録は、対応する総簿の付方に記録する。これらを例示すれば次のごとくである。

(1) 「費用を現金で支払う。」という取引については、流水簿の付方に記録されたあと、「人工食事雑項総簿」の付方の費用項目の箇所記入する。

(2) 「買掛金を現金で支払う。」という取引については、流水簿の付方に、買掛先名の人名勘定で記録されたあと、「金銭収支総簿」の付方のその人名勘定のところに記録される。以上の1, 2については、現金勘定収方（貸方）の記録は行われなければならないわけである。

(3) 「未払費用が発生した。」ときは、流水簿の収方および付方に記録されたあと、金銭収支総簿のその人名勘定の収方と労働者食事雑項総簿の付方に記録される。

### 4. 月計表

大龍井の月計表は、仮月計表（結冊草稿）といわれているものであって、月末の試算と当月の損益計算および資本主等への報告のために作られる。

月計表は、集計表であって、各帳簿の記録を集計し記載してゆくのである。これを「攷帳」という。攷帳においては、各総簿の記録を「来」（貸方）と「去」（借方）とに分ける。但し、金銭収支総簿の現金に関しては、前月末の残高を「来」項に、本月末の残高を「去」に記載する。また、塩生産売上簿上に記録された生産販売数量については、月末に官が定めた価額によって金額に換算し、生産金額を「去」に、販売金額を「来」に分けて記載する。

集計終了後、試算の損益計算を行うわけであるが、試算済みの数字を、「進」（収）、「交」（支）、「存」（残）、「欠」（失）の四つに分ける。「進」は売上収



入その他の収入を表す。塩井では普通、物品総簿を設けなくて、日常、物品を買い入れたとき、費用として「労働者食事雑項総簿」に記入、月末にその物品が残っていれば、それを収入と見做して「進」に計上する。「交」は、コストにあたる費用支出を表し、給与、運搬費、塩井の建設と修繕等の費用すべての支出を含む。「存」は債権を含む資産を表し、「欠」は債務や資本主勘定の金額を表す。

「進」、「交」、「存」、「欠」の四つの組み合わせによって次の計算が行われる。

「進」の合計額から「交」の合計額を差し引けば、当期の収支計算を通じて、損益額が求められる。また、「存」の合計額から「欠」の合計額を差し引くことによっても、同じ損益額が求められる。すなわち、「進」と「交」は、「収益－費用＝利益」という損益法の算式を構成し、「存」と「欠」は、「資産－（負債＋資本）＝利益」という貸借対照表等式の損益計算法である財産法の算式を構成するものとなり、両者が同一の損益額を導くことになるわけである。

#### IV. おわりに—若干の所見

以上、四川塩業についての予備考察を行ったのち、付磊氏らの「四川塩業的“龍門帳”——我国旧式会计核算的縮影」なる論文をできるだけ詳しく解説した。付磊氏らの龐大な資料の整理および会計の構造ないし会計の方法についての解釈のご苦勞に敬意を表しつつ、次に現段階での筆者の若干の所見を述べることにしたい。

##### 1. 龍門帳の会計方法は、どのように類別されるか。

会計方法には、単式簿記と複式簿記という対照的な二つの方法がある。単式簿記の意味は極めて広いが、おおむねその記帳計算の中に純利益を自動的に算出する仕組みを有しない簿記法一般を総称するものと解してよいであろう。単式簿記は、財産系統の記録計算を一面的に行うもので、古代の王侯貴族の財産管理のために用いられ、今日でも家計簿や官庁会計において行われ

ている。これに対して複式簿記は、一つの取引事象に対して仕訳を通して二重記録を行い、その二重の記録の平衡性（貸借平均の原理）が、最終結果の表示にいたるまで貫かれてゆくことによって、記帳の正否が自ら検証され、同時に財産計算と損益計算とを行うように有機的に組織化されたものであることを特徴とする<sup>5)</sup>。複式簿記は、企業簿記、営利簿記などとも称せられ、中世末期のヨーロッパにはじまり、日本には明治初年に伝来したといわれている。これは発生史的に近代簿記といえることができる。

四川塩業の龍門帳では、草流簿に備忘記録されたのち、流水簿において、仕訳され、「収」、「付」に二重記録が行われ、さらに総簿において分類記録がなされる。また、月末に「結冊」が平衡試算と損益計算と財産計算を兼ねて行われる。したがって、これは付磊氏らが述べたように複式簿記の特徴を備えている。ただし、非現金取引についてのみ、収付両方に複式で記入し、現金取引については、現金に対応する科目だけを記入する点から、著者はそれを単式簿記から複式簿記への転化の跡と解し、大龍井帳は、少なくとも複式簿記への進化の一段階と述べているが、私見はこれと異なる。本文で述べたように、現金に関するその都度の記録は、實際上、事務能率の向上のために、不必要な部分として故意に省略されたものとみるからである。もしそうであれば、単式簿記から複式簿記への転化の跡とか、進化の一段階という見方と異なり、複式簿記を省力的、実務的に改良し、適用したことになり、むしろ、四川の塩業者は、当時としては、水準の高い複式簿記を用いていたことになる。

複式簿記法については、ルカ・パチオリ以来、イタリア式簿記法、ドイツ式簿記法、フランス式簿記法、イギリス式簿記法、アメリカ式簿記法などと呼ばれる諸方法があり、また、各種の業種別簿記法——商業簿記、工業簿記などがあり、企業形態や企業規模に応じた簿記法、さらには省力簿記とか、機械化簿記もある。これらの簿記方法は、複式簿記の本質的特徴を備えるかぎり、それは複式簿記である。四川塩業の大龍井が用いていた会計方法は、まぎれなき複式簿記と言い得る。

では、複式簿記中のいかなるタイプのものであるかといえ、かつてイタリア式簿記法と呼ばれたものの帳簿組織に類似している。イタリア式は、主要簿として、仕訳帳と元帳を、補助簿として現金出納帳、仕入帳、売上帳など、それに人名勘定元帳を用いた。大龍井の簿記法は、いわゆる商業簿記ではないから商品に関する帳簿は塩生産売上簿にとどまっているが、ヴェニス式から発展したイタリア式簿記法と基本的に同じである。ただ、現金に関する記録を省略している点では、記帳労務の省力化をねらって、イタリア式を改良したドイツ式簿記法に似たところがある。

また、かつてわが国の大原信久氏が銀行簿記を改良し、貸借簿記にかわるをのとして提唱したとされる収支簿記は、この龍門帳の収付簿記と軌を一にする。

中国固有の簿記法については、戸田義郎氏によって、寧紹系簿記が紹介され、それが単式簿記であること、決算目的よりも日常的な営業資料の入手を目的としたものであることなどが指摘されたが、この龍門帳の簿記法は、複式簿記であり、日常的営業資料の作成にとどまらず、決算を通じて資本主等へ定期的に報告するという一大目的をもっていた点でそれとは全く異なるタイプの簿記法といえよう。

## 2. 大龍井帳簿の時代的背景

この帳簿は、1917年から1922年までの会計記録である。わが国年号の大正6年から同11年にあたる。

日本には、すでに江戸時代に洋式複式簿記に匹敵するすぐれた簿記法があったということが、当時の三井家、白木屋、鴻池家、田部家、中井家、長谷川家などの商業帳簿の研究からうかがえる。しかし一般化したのは、明治以降、洋式の複式簿記が導入され、簿記教育が盛んになった、ずっとあとからである。

中国では、科挙の制度があった1300年にわたる長い時代（606年～1905年）、会計教育は数学教育と統合されたかたちで行われていたといわれる。また、近代的な学校形態での会計教育は、1902年に、高等教育機関に商務科が設け

られ、そこで簿記学とか理財学として行われはじめた。中華民国時代（1912年～1949年）、会計教育を行っていた実業高校は、121校、大学級高等教育機関は、30を超えたといわれる<sup>6)</sup>。

中国の会計近代化の父と呼ばれる潘序倫（1908年～1985年）は、1920年代から中国式簿記法の改良に努め、偉大な業績を顕した<sup>7)</sup>。しかし、明清時代から行われてきたといわれる<sup>8)</sup>龍門帳の簿記法にこれらの影響があったとは考え難い。

四川省の自貢市は、著者もいうように中国大陸北西の奥地で、沿海地方の新しい文化も容易には伝わらないところである。では自貢市周辺の人々がその塩業経営において、このような簿記法を独力で創り出したかといえば、俄に肯定できない。塩業は歴史上、2千年からの官の統制下におかれていたから官からの簿記法に関する有為な提案があったかとも考えられるが明らかではない。四川塩業のかかる簿記法は、その環境的条件と主体的努力によって、長い年月をかけて醸成されてきたのではないかと考えられる。しかしこのような単なる想像のごとき仮説を立証するには、今後気の遠くなるような長い年月と数知れぬほど多くの資料の収集、分析が必要であろう。それにしても付磊氏らの手掛けた四川製塩業の龍門帳は、中国会計史上の輝ける一齣であり、更に多面的かつ詳細に調べてみたいものである。

#### 注

- 1) 加藤 繁著『支那経済史考証』下巻、東洋文庫、昭和28年
- 2) 上掲書、493ページ
- 3) 上掲書、503ページ、塩の販売に関しては、1. 官督商銷、2. 官運商銷、3. 官運官銷の三つの販売形態があったが、1の官督商銷、すなわち本文のような形態が一般的であったという。
- 4) 上掲書、498ページ
- 5) 黒澤 清編『会計学辞典』東洋経済、昭和57年、P.753
- 6) 郭 道揚稿「中国会計事業的過去、現在与未来」国際会計教育会議、(京都) 1987年、小冊子。同氏著『会計発展史綱』上冊、津谷原弘訳『中国会計発展史綱』上 P.161
- 7) 羅 銀勝稿「潘序倫学求思想及活動述評」上下、上海會計、1990年7月、8月号
- 8) 郭道揚著「中国会計史稿」下冊 P.116 (1991.12.16)