

〈論文〉

## 公会計における複式簿記に関する一考察

岩橋忠徳

### 目次

#### はじめに

- 1 記号論理学からみた会計プロセス
- 2 公会計における計算構造
- 3 三脚帳における計算構造

#### おわりに

### はじめに

2005年12月に閣議決定された行政改革の重要方針ならびに改革推進法案では、国家全体の債務の増大を圧縮するという観点から、地方公共団体においても例外ではなく資産・債務管理等に資するための財務書類の整備が推進されることになった(総務省[2006a],para.11)。また、近年において地方分権が進展するに伴い、人口減少や少子高齢化といった様々な問題に直面する中、地方公共団体は財政におけるより一層の透明性の向上ならびに自主的な経営が求められるようになった。

このような社会的な要請に対して、2006年5月に総務省は新地方公会計制度研究会を設置し、そこでの検討を踏まえて「新地方公会計制度研究会報告書」(以下、新報告書)を公表した。新報告書では、基準モデルと総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領が示され、地方公共団体における財務書類の作成に関する整備が進められた。さらに、2006年10月には新地方公会計制度実務研究会報告書(以下、新実務報告書)が公表された。その中で、地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル(以下、基準モデル)と、地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル(以下、総務省方式改訂モデル)という二つのモデルに基づいて財務書類がどのように作成されるべきかについて詳細な解説が行われている。

2010年には、総務省によって今後の新地方公会計の推進に関する研究会が設置された。

この研究会では、国際公会計基準や公会計の現状、地方公共団体における取組状況等を踏まえたうえで、地方公会計の推進方策や基準に関して議論が行われてきた。それらの議論に基づいて、2013年に「中間とりまとめ」が公表され、さらに2014年には「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（以下、今後の新報告書）が公表された。

本稿では、新地方公会計制度に関して、複式簿記がどのように導入されていくべきか<sup>(1)</sup>について考察する。つまり、地方公共団体の会計制度において単式簿記から複式簿記へと論理的に移行しうるとする方策について検討したい。そのため、実務的な側面というよりむしろ、論理的な計算構造を考察するために記号論理学の考え方をを用いることにする。その際、中国において単式簿記から複式簿記へと発展を遂げるうえでのターニングポイントとなったと評価できる中国の伝統的な記帳方法である三脚帳を取り上げ、今後の方向性についても触れておきたいと考えている。

## 1 記号論理学からみた会計プロセス

複式簿記における計算構造を考察するうえで、その計算構造を記号に置き換えて考察することは論理的に有用であると考えられる。記号論理学では記号過程について、構文論的な次元を構文論的研究領域、意味論的な次元を意味論的研究領域、語用論的な次元を語用論的研究領域という三つの研究領域で取り扱っている（内田・小林 [1988],p.15）。新地方公会計制度が整備されてきたのは、前述したように財務書類の整備と財政上の透明性の向上、自主的な経営が求められるようになったのは、財務書類の利用者である住民、地方債等への投資者、その他外部の利害関係者及び地方公共団体の内部者等からのニーズ（総務省 [2014],para.27）であるため、記号論理学における三つの研究領域のうち、本稿においては特に語用論的研究領域から考察したい。

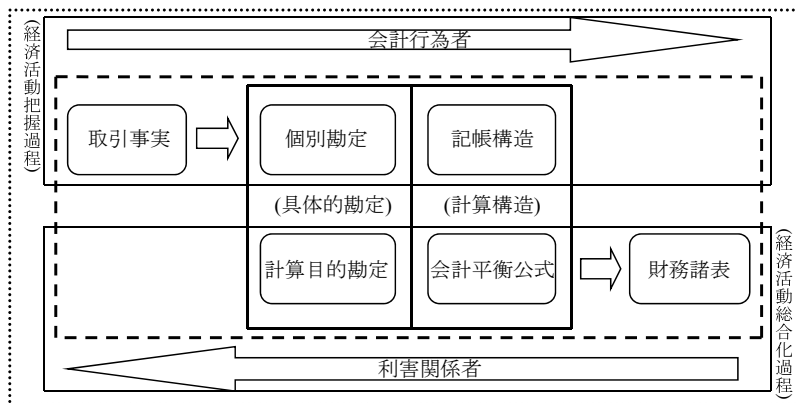
語用論的研究領域とは、「記号と使用者との関係に注意を向け…知的活動を理解するのにそのような関係が関連してくることを深く評価」（内田・小林 [1988],p.51）することを研究対象とする領域である。つまり、この研究領域は構文論的研究領域と意味論的研究領域を包摂する研究領域であり、記号論理学における四つの要素である記号媒体、指示対象、解釈項、解釈者についての関係が分析されるため、最も具体的な研究領域であるといえる。

コミュニケーションの記号学に関する研究者である Luis J.Prieto は、記号行為に関して受信者側だけではなく、発信者側の視点で記号行為を考察している。発信者側の視点から記号行為を考察することは、会計行為者を包含した論理的な会計プロセスを検討する上でも非常に重要であろう。

発信者が、何らかの意図をもって特定のメッセージを伝達しようとする場合、それは特定の統合記号の記号内容クラスであるメッセージ群に含まれており、同時に発信する記号は、対応する記号表現クラスである信号群に含まれることを理解するという（丸山 [1998],p.62）。そして、発信者によって特定の記号表現クラスの中から発信すべき記号が選択されれば、受信者によって特定の記号内容クラスの中からその記号の帰属すべきメッセージが選択されるのである（丸山 [1998],p.63）。記号論理学の発信者と受信者の関係は、会計プロセスにおける会計行為者と利害関係者の関係を論理的に説明する上で役立つと考えられる。

拙稿において、経済活動把握過程と経済活動総合化過程について論じている。（陳 [2014],pp.33-34）まず経済活動把握過程とは、記号論理学でいえば発信者の出発点となる特定のメッセージを伝達しようとする意図としての取引事実が、記号論理学でいうところの統合記号の記号内容クラスに相当する記帳構造、また具体的には個別勘定に記録される過程である。このような会計プロセスにおける財務的な情報または知識を伝達する組織は、会計の対象言語と呼ばれており（塩原 [1984],p.248）、指示対象となる取引事実が会計プロセスにおける計算構造に包含されないのが特徴である。

それに対して、経済活動総合化過程とは、記号論理学でいえば発信者が記号表現クラスから信号を選択するために、あるいは受信者が記号内容クラスからメッセージを選択するために必要なプロセスであり、個別勘定が損益勘定や残高勘定といった計算目的勘定に集約される過程である。このような会計プロセスにおける会計の方法および原則に関する知識を伝達する組織は、会計のメタ言語と呼ばれている（塩原 [1984],p.248）。ここでメタ言語と呼ばれるのは、指示対象が取引事実から二次的に導き出された会計処理の過程そのものにあるからである。記号論理学に基づき、会計プロセスを図で表すと以下のとおりである。



—— 構文論的研究領域    - - 意味論的研究領域    ..... 語用論的研究領域

出典：陳 [2014],p.34 の図 2

図 1 会計プロセスと三つの研究領域

図1から明らかのように、利害関係者からみれば記号論理学での信号に相当する財務諸表に基づき、記号論理学の記号内容クラスに相当する計算構造から財務諸表の根拠となる取引事実を導き出すことになる。そのため、統合記号としての計算構造や具体的勘定を使用する際には、必ず類別操作が前提となるのである。つまり、財務諸表で表現される具体的事象に関して、記号内容クラスおよび記号表現クラスの成員としての計算構造や具体的勘定が認知されなければならない。また、記号論理学でいうところの統合記号が類別される体系では相互に排他的な関係にあり、その論理的和が全体集合に等しいようなクラス群から構成されなければならず(丸山[1998], p.102)、これと同様に会計プロセスにおいても、取引事実が記帳構造や会計平衡公式といった計算構造に基づいて個別勘定や計算目的勘定の成員として認識されなければならない。また、個別勘定同士の排他的な関係に基づいて、その論理的和を示す計算目的勘定が個別勘定を包含することで類別体系が構築されているといえる。

図1の取引事実や財務諸表は具体的実体として存在するが、統合記号としての具体的勘定群や計算構造は抽象的実体である(丸山[1998], p.51)といえる。具体的実体と抽象的実体を混同しないという前提のもと、記号内容クラスと記号表現クラスを対象に研究を行う場合、同一、包摂、交叉、排他という論理関係のうちの一つが必ずあるという原理がある(丸山[1998], p.85)。その中でも特に会計プロセスにおける計算構造において関連する論理関係は、包摂関係と交叉関係<sup>(2)</sup>である。この二つの論理関係を会計プロセスで考えてみると、包摂関係は計算構造に基づいて各個別勘定が具体的には損益勘定と残高勘定に集約されるということから、計算目的勘定が各個別勘定を包摂する関係であることは明らかである。また、交叉関係は会計平衡公式に基づく計算目的勘定間の関係、すなわち残高勘定や損益勘定間の関係であると考えることができる。次節では、会計プロセスに対する記号論理的な解釈に基づいて、公会計における計算構造について考察する。

## 2 公会計における計算構造

### (1) 公会計における財務報告

前節において、会計プロセスを論理的に考察してきたが、公会計における財務報告の目的が何かを理解しなければ、その計算構造を考察することはできない。そこで、米国の政府会計基準審議会によって1987年に公表された Concepts Statement No.1: Objective of Financial Reporting を取り上げる。Concepts Statement No.1によれば、財務報告の目的として以下の三つを挙げている(GASB[1987], para.3)。

- ・多くの目的に対して、有用な情報の提供するため。
- ・政府が、公的説明責任の履行という義務を全うするため。
- ・財務報告書を重要な情報源とする利用者が、ニーズを満たすため。

さらに、上記の目的を踏まえたうえで財務報告の基本目的は、利用者ニーズと利用者が行う意思決定を考慮したものでなければならないとされている。それでは、ここでいう利用者とは誰を指しているのであろうか。政府会計基準審議会は、地方公共団体の外部財務報告書の主たる利用者として、まず第一義的な説明責任を負っているグループである市民、次に市民を直接的に代表するグループである立法機関および監督機関、最後に融資の実行、または融資のプロセスに関与するグループである投資者および与信者といった三つのグループが存在すると考えている（GASB[1987],para.10）。

公会計における報告実体である地方公共団体の活動は、明確に区分することが困難な場合もあるが、伝統的に行政タイプの活動とビジネスタイプの活動に区分されてきた（GASB[1987],para.11-12）。行政タイプの活動とは、市町村のような一般目的政府の機関だけではなく、ある種の特別目的の政府機関でも行われている活動である。またビジネスタイプの活動は、一般目的政府の部局および当該活動のために設立された特別目的の政府機関を通じて行われるのである。

行政タイプの活動は、税金を徴収した後、サービスを提供することで実行される。地方公共団体によって課される税金と提供されるサービスは、以下のような特徴を有している（GASB[1987],para.17）。

- ・納税者は、非自発的な資源提供者である。
- ・個人が支払う税金と需要するサービスのコストや価値の間には、比例的な関係がほとんどない。
- ・提供される資源と需要されるサービスの間には、交換関係は存在しない。
- ・提供するサービスに関して、しばしば独占性を持つことがある。
- ・提供するサービスに関して、最適な量または質を測定することは、著しく困難である。

これらの特徴から、財務報告における公的説明責任の必要性が浮き彫りとなった。つまり、税金とコストや価値の間には比例関係がないため、民間企業に対して行われる収益性に基づく業績評価はあまり意味がなく、様々な測定値に基づく業績評価をつうじて公的説明責任が求められるということである。

公会計における財務報告の目的とその特徴が明らかになったところで、公会計における計算構造について考察する。その計算構造をより深く理解するために、わが国と比較して公会計の先駆けといえるドイツの自治体新会計制度を取り上げる。

ドイツにおける公会計制度改革は、1994年にバーデン＝ヴェルデンベルク州の内務省の主導によって、計算書三本化による会計システムとして自治体新会計制度が開発された。その試行において十分な成果が確認されたため、1999年より実施に踏み切ることになり、ドイツの諸都市にも自治体新会計制度が導入されていった。

伝統的な自治体会計の測定対象は、貨幣資産の変動のみであるが、これに対して現代における社会的要請を踏まえた新しい自治体会計の測定対象を考えると、正味資源費消ないし正味資源節約の測定を指向することになる。ここでいう資源費消は、資産の消耗、すなわち企業会計における費用を意味し、逆に企業会計における収益は、租税や交付金などとして入ってくる資源の回復である。他方では費消された資産を補填し、それによって共同体の存続能力を継続的に可能なものにしなければならないのである（亀井[2000], p.3）。

資源費消の概念が行き着くところは、「正味資源残高に関連しこれらの取引が発生したその年度の計算書に帰属するすべての財政上の取引の帳簿記入」（亀井[2000], pp.3-4）であるといえる。

ドイツの自治体新会計制度における会計システムは、運営成果計算書、資産計算書および財務計算書という三つの主要計算書から構成される（亀井[2000], pp.5）。これらの主要計算書の関係を示すと、以下のとおりである。



出典：亀井[2000],p.5の図2

図2 自治体新会計制度における計算の連関

まず、運営成果計算書とは一定期間における純財産の変動を測定し、それに関連する取引を適切に構成し、その結果運営成果を明らかにする計算書である（亀井 [2000], p.4）。その計算構造は、企業会計における損益計算書に相当するが、それとは異なり一方的な取引事象に基づく収益および費用が大きな意味を持つという（亀井 [2000], pp.6-7）。つまり、税金などの移転収益や民間への補助金支出などの移転費用は経済的な発生原因の存在する年度、すなわち法的拘束力のある請求権の存在する年度がその年度にあたるのである。

つぎに、資産計算書とは、総資産、負債および純財産の残高を明らかにするための計算書である（亀井 [2000], p.4）。その計算構造は、企業会計における貸借対照表に相当するが、それとは異なり資産表示に関して、実現可能資産と行政資産に分類するという特徴がある。このような資産の分類は売却可能な物的資産の表示が可能となるばかりではなく、資産と対置する正味総負債の表示も可能となり、将来的に財務的資源へ転換可能な資産部分を控除後の地方公共団体の債務を表示することになる（亀井 [2000], pp.11-12）。

そして、財務計算書とは一会計年度における収入および支出を認識し、その結果得られる支払手段の在高を明らかにする計算書である（亀井 [2000], pp.13-14）。その計算構造は企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に該当するが、それとは異なり会計システムの総合的な構成要素を形成するものであり、収益および支出が直接法によって算定されるのである。

わが国の公会計における財務書類は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の四表、または行政コスト計算書と純資産変動計算書を結合して三表とされている（総務省 [2016], pp.4-5）。ドイツの自治体新会計制度における三つの主要計算書は、わが国の公会計における財務書類三表と同一ではない。わが国において、人口減少や少子高齢化などの様々な問題に直面し、地方分権が進展する中で社会的な要請を反映した財務書類四表では純資産変動計算書、あるいは財務書類三表であれば行政コスト計算書及び純資産変動計算書が公表されるのは特徴的といえるであろう。

## (2) わが国の公会計における財務報告

2006年10月、総務省によって新実務報告書が公表された。その報告書では、基準モデルと総務省方式改訂モデルに基づいて財務書類がどのように作成されるべきかについて示している。

まず、基準モデルとは、企業会計の実務をもとに資産負債管理や予算編成への活用等といった公会計に期待される機能を果たすことを目的としており、開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づいて作成し、現金取引のみならずストックとフローの情報を網羅的かつ誘

導的に公正価値で把握するというモデルである（総務省 [2006b],para.29）。基準モデルでは、会計処理方法として複式簿記ならびに発生主義会計を採用している。

次に、総務省方式改訂モデルとは、基準モデルと目指す方向性は同じであるが、事務負担の軽減のために固定資産台帳や複式簿記に基づかず、決算統計情報を活用して財務書類を作成することを認めるというモデルである（総務省 [2006b],para.209）。また、総務省方式改訂モデルでは、開始貸借対照表の整備が比較的容易なため、早期に財務情報と公有財産の整備財源情報などを開示できる反面、公有財産等の貸借対照表計上額が厳密ではないため、売却可能資産から優先して固定資産台帳を整備しつつ、未収金や貸付金の評価情報などの段階的かつ計画的な充実があらかじめ意図されている（総務省 [2006b], para.209-210）。

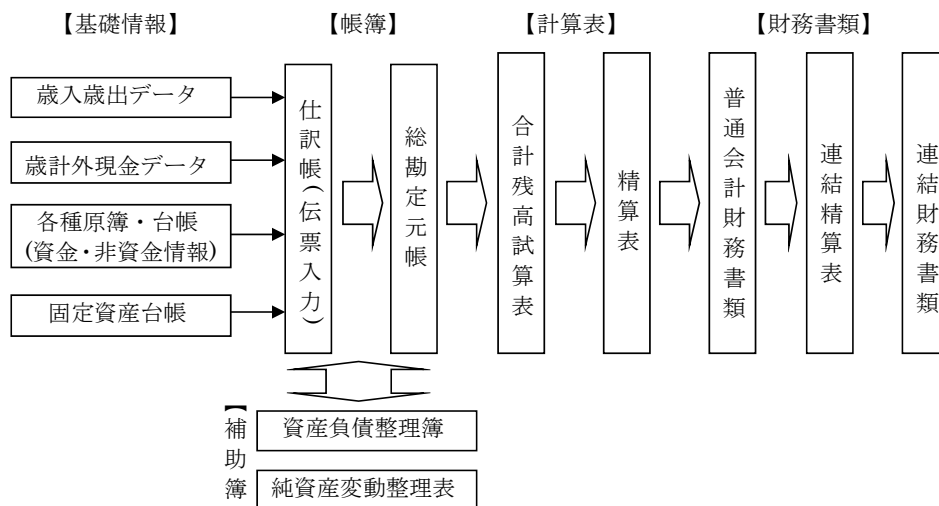
基準モデルと総務省方式改訂モデルを比較してみると、前者は複式簿記ならびに発生主義会計に基づくことから、開始時末の分析残高を除いて財務書類データから元帳、さらに伝票に遡って検証可能であるが、後者は固定資産台帳を整備するなど段階的かつ計画的な充実がなされれば検証可能性を高めることができないのである。

本稿では、特に導入段階において複式簿記を重視する基準モデルに関して考察することにする。

基準モデルで作成される帳簿等は、仕訳帳、総勘定元帳、固定資産台帳、資産負債整理簿、純資産変動整理表、合計残高試算表、精算表である（総務省 [2006b], para.58-60）。これらの帳簿のうち、企業会計と同様に仕訳帳と総勘定元帳は主要簿であり、固定資産台帳、資産負債整理簿、純資産変動整理表は補助簿である。

財務情報の基礎となる原情報には、一部未収金や貸倒れ情報等を含む歳入歳出データ、預り金等を含む歳計外現金データ、ならびに各種原簿・台帳があり、それらを利用して最終的に財務書類が作成される（総務省 [2006b],para.58-60）。これらの原情報から、帳簿等の作成後、財務書類が作成される過程を示すと以下のとおりである。





出典：総務省 [2006b], para.64 の図 4

図3 基準モデルにおける会計プロセス

図3における歳入歳出データから複式仕訳を作成するには、日常的な予算執行と同時に仕訳を行う方法と、期末時点において確定したデータを一括して取得して複式化する方法という二つの方法が考えられるという（総務省 [2006b], para.89）。前者の方法では、財務会計システムの整備が前提となることから、それが整備されるまでの期間を考慮し、新実務報告書では後者の方法を例として説明が行われている（総務省 [2006b], para.89）。しかしながら、財務会計システムから期末に歳入歳出データを取得後、これらを一括して複式仕訳に変更する方法を考察したとしても、地方公共団体の会計制度において単式簿記から複式簿記へと論理的に移行しうるような方策を検討することは難しいであろう。そこで、総務省から2016年5月に公表された「統一的な基準による地方公会計マニュアル」を取り上げることにする。そのマニュアルでは、具体的な仕訳例が示されている（総務省 [2016], p.9）。

その内容を簡略化したものを示すと、以下のとおりである。

【取引例】

	項 目	金 額
①	住民税の調整	500
②	住民税の収入	450
③	道路の建設(検査確認)	500
④	国補助金収入(道路関係)	100
⑤	道路の建設(支払い)	500
⑥	職員給与支払い	150
⑦	消耗品の購入(納品)	20
⑧	公共施設使用料の収入	50

【仕訳例】

(単位:百万円)

	借 方		貸 方	
①	未収金	500	税込等	500
②	税込等収入	450	未収金	450
③	工作物(インフラ資産)	500	未払金	500
④	国県等補助金収入	100	国県等補助金	100
⑤	未払金	500	公共施設等整備費支出	500
⑥	職員給与費	150	人件費支出	150
⑦	物件費	20	未払金	20
⑧	使用料及び手数料収入	50	使用料及び手数料	50

公会計の財務書類四表に関して、複式簿記に基づいて作成されるならば、記帳レベルにおいては計算目的勘定として残高勘定、行政コスト勘定、純資産勘定、資金収支勘定を設置する必要がある。上記の仕訳例に基づき、仕訳帳から総勘定元帳への転記は省略し、総勘定元帳における個別勘定から計算目的勘定への振替をTフォームで表すと、以下のとおりになる。

借	残高勘定	貸	借	行政コスト勘定	貸	
①未収金	500	②未収金	450	⑥職員給与費	150	
③工作物	500	③未払金	500	⑦物件費	20	
⑤未払金	500	⑦未払金	20	⑧使用料及び手数料	50	
借	純資産勘定	貸	借	資金収支勘定	貸	
	①税込等	500	②税込等収入	450	⑤公共施設等整備費支出	500
	④国県等補助金	100	④国県等補助金収入	100	⑥人件費支出	150
			⑧使用料及び手数料収入	50		

それでは上記のように作成されるべき公会計における計算目的勘定同士を論理的に結び付けることが可能であろうか。公会計における計算目的勘定に関して、すべて同レベルでの設置を試みるならば、経済活動把握過程を会計平衡公式で表すと、以下のとおりである。

$$\begin{aligned}
 \text{残高勘定} &: \quad \text{資産} &&= \text{負債} + \text{純資産} \\
 \text{行政コスト勘定} &: \text{経常費用} + \text{臨時損失} + \text{純行政コスト} = \text{経常収益} + \text{臨時利益} \\
 \text{純資産勘定} &: \text{期首残高} + \text{純行政コスト} = \text{財源} + \text{固定資産等の変動} + \text{期末残高} \\
 \text{資金収支勘定} &: \text{期首残高} + \text{業務活動収入} + \text{投資活動収入} + \text{財務活動収入} = \text{業務活動支出} + \text{投資活動支出} + \text{財務活動支出} + \text{期末残高}
 \end{aligned}$$

上記の会計平衡公式に関して、右辺と左辺の差額を算定するためには、両辺が被減数と減数の関係にならなければならない。そこで、右辺は金額的に正数であるが、本質的には負数であることを表す計算目的符号を付与したうえで、経済活動総合化過程における計算目的勘定を会計平衡公式で表すと、以下のようになる。

$$\begin{aligned}
 \text{残高勘定} & \text{´} : \quad + \text{資産} &&= | - \text{負債} \quad - \quad \text{純資産} | \\
 \text{行政コスト勘定} & \text{´} : + \text{経常費用} + \text{臨時損失} + \text{純行政コスト} = | - \text{経常収益} \quad - \quad \text{臨時利益} | \\
 \text{純資産勘定} & \text{´} : \quad + \text{期首残高} \quad + \text{純行政コスト} = | - \text{財源} - \text{固定資産等の変動} - \text{期末残高} | \\
 \text{資金収支勘定} & \text{´} : + \text{期首残高} + \text{業務活動収入} + \text{投資活動収入} + \text{財務活動収入} = | - \text{業務活動支出} - \text{投資活動支出} - \text{財務活動支出} - \text{期末残高} |
 \end{aligned}$$

上記の会計平衡公式から、純資産勘定´の期末残高は残高勘定´へ純資産として、また資金収支勘定´の期末残高は残高勘定´へ資産の内訳の現金資産として振り替えられる。このような振替関係、すなわち計算目的勘定の相互関係についてTフォームで表すと、図4のようになる。

図4の純資産勘定´ならびに資金収支勘定´から残高勘定´への振替では、交叉記録が行われており、三つの計算目的勘定間の振替が論理的に行われているように見える。しかしながら、純資産勘定´から残高勘定´への振替というよりも残高勘定´に集約される個別勘定としての純資産勘定への振替、また資金収支勘定´から残高勘定´への振替というよりも残高勘定´に集約される個別勘定としての現金資産勘定への振替が行われているのである。このことから、純資産勘定ならびに資金収支勘定を設置したとしても、計算目的勘定レベルではなく、個別勘定レベルの下位勘定となり、計算目的勘定間の振替を論理的に行うことはできない。

それでは、わが国の公会計制度において、論理的に複式簿記をどのように導入していくべきであろうか。その疑問を解決するための糸口として、次節では、かつて中国における単式簿記から複式簿記への過渡的形態と評価された記帳方法である三脚帳の計算構造について考察する。

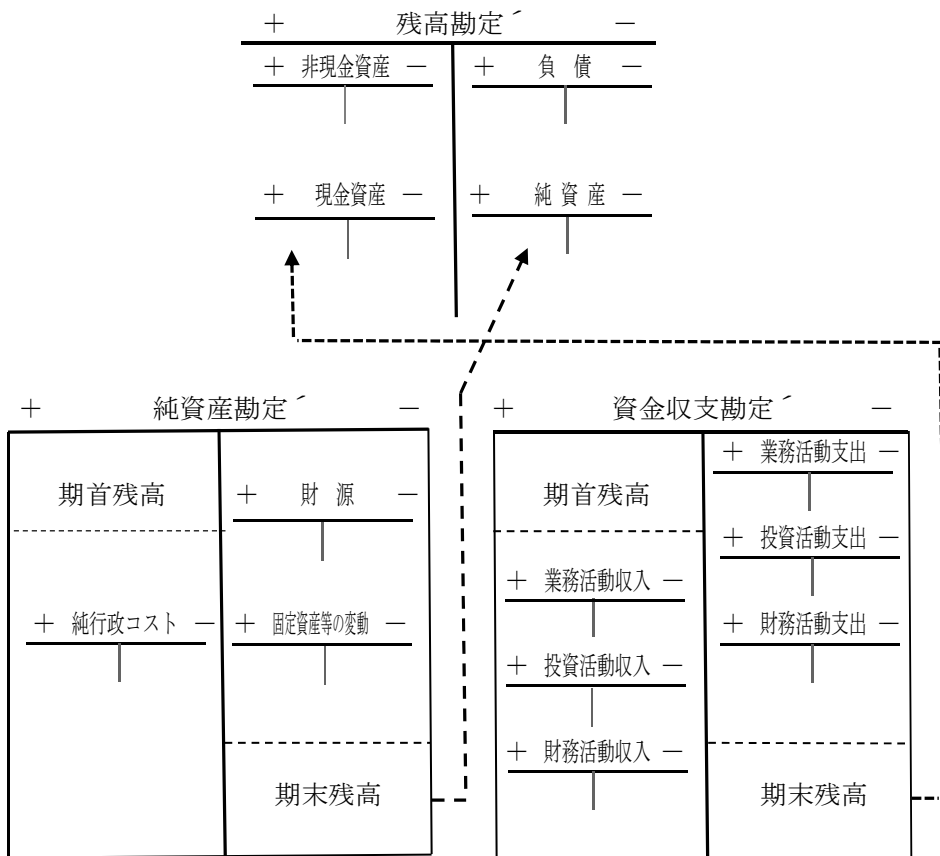


図4 公会計における計算目的勘定の相互関係

### 3 三脚帳における計算構造

#### (1) 三脚帳の成立背景

三脚帳が考案されたのは明代とされ、前期的な資本主義において用いられていたとされている（郭・津谷 [1988], p.310）。明代における前期的な資本主義は、農村部での絹・木綿織物工業として萌芽した。多くの農家が副業として、生糸の売買業者である糸行から生糸の原料を借り入れて生産を行っていた。そのため、生糸を生産する農家は糸行に対して、原料を借り入れた分の債務を負うことになっていたが、生糸は市場で売買を行う糸行の評価に基づいて買い上げられることになっていたため、生糸生産農家は糸行が生糸に不当に低い価格をつけることを受け入れざるを得ず、債務を返済した後にほとんど利益が出ることとはなかった（藤本 [1967], pp.149-152）。

また、木綿織物の材料となる綿布は一条鞭法の施行以前には物納として認められていた

が、一条鞭法の施行後には租税としては銀納のみを認めることになった。そこで、農家では銀納を行うために、以前は物納していた綿布を一旦、木綿織物業者に売却することになった。そのため、木綿織物業者は糸行と同様に農家が生産した綿布を非常に安価で買い上げるようになった（藤本 [1967], p.153）

明代において、農村部が絹・木綿織物業に携わるようになった結果、絹・木綿織物の生産が加速したため、海外への絹・木綿織物の輸出が増加し、海外から銀貨が流入したのである。その結果、海外から大量の銀貨が流入したことで国内の銀貨は大幅に増加し、急激な貨幣経済の発達をもたらすことになった（藤本 [1967], pp.144-148）。その後、貨幣経済が急速に発達した結果、その末期において銭庄が誕生した。銭庄は、外国の銀貨と国内の銀塊、また銅銭と金銀の兌換によって巨額の利益を得ることとなった。さらに、銭庄は兌換以外にも貸出業務や為替業務といった信用取引も行っていたが、それらが定着することにはなかった（中国近代経済史研究会 [1971], p.34）。このことから、銭庄は金融機関の原初形態の枠を超えるものではなかったと言わざるを得ないのである。

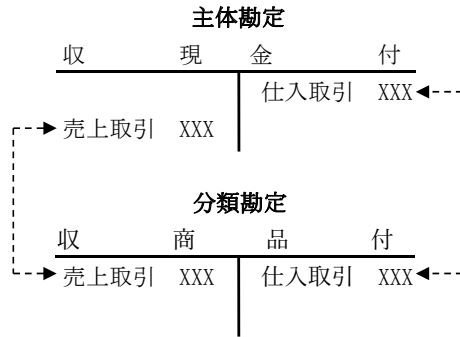
## (2) 三脚帳の記帳方法

三脚帳は、単式簿記から複式簿記への過渡的形態を有する記帳方法として評価されている（郭・津谷 [1988], p.309）。中国の慣習に基づいて、現金収支そのものを示す動詞である収入と付出から収と付という記帳符号を採用している。例えば、現金による仕入れの場合は「付 商品 XXX」というように、形式的には記帳符号と付随する事由が一面的に記帳されるだけであり、記帳符号である収については全く記帳されない。また、現金による売上げの場合には「収 商品 XXX」というふうに、この場合も記帳符号と付随する事由が一面的に記帳されるのみである。このように、三脚帳では現金収支を伴う取引については、形式的に二面的な記帳を行わないのである。この点から中国固有の伝統的な複式簿記として評価されず（郭・津谷 [1988], p.310）、単式簿記の一形態と考えられているのである。

ところで、三脚帳は現金収支に関して一面的な仕訳形式を採用すると述べたが、これは主体勘定である現金勘定が形式的に記帳符号化されたことによるものである。そのため、構造的には主体勘定である現金勘定と、分類勘定である現金収支の原因事由を表す各勘定間の取引として記録され、主体勘定と分類勘定間において複記が行われているといえる。

現金収支を表す主体勘定としての現金勘定とその他の分類勘定としての各勘定の関係を表すと、以下のとおりである。

現金収支を伴う売買取引の場合



非現金による売買取引の場合

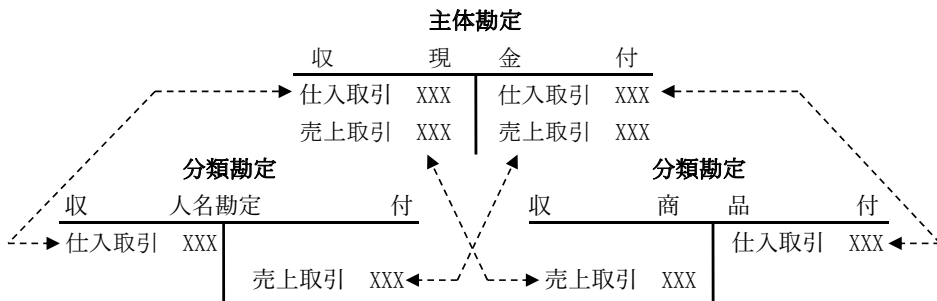


図5 主体勘定と分類勘定との関係

三脚帳の記帳構造を考察してみると、明代末期に誕生した銭庄による信用取引が定着しなかったことから明らかなように、三脚帳は現金収支取引のみが行われていた時期に考案されたと考えられる。そのため、三脚帳では現金収支自体が、動詞の意味を有する記帳符号である収と付として固定的に採用され、また各分類勘定の記帳方向が現金収支に基づいて決定されるという現金の動きを重視した記帳構造になったのであろう。その後、非現金による信用取引が行われるようになったはずであるが、信用取引における最終的な現金決済の必要性から、非現金取引では引き続き現金収支に基づいて主体勘定が媒介となって各分類勘定間の記帳が行われ続けたのではないかと考えられる。

(3) 三脚帳における決算方法

三脚帳の帳簿体系は、三つの帳簿からなる。その三つの帳簿とは草流、流水簿、総清簿である。まず、草流とは日常の取引発生時にその都度、記録される帳簿であり、流水帳を作成するための根拠となり、備忘記録としての役割を担っている（津谷 [1998], pp.62-

63, p.66)。貸借複式簿記であれば、草流は伝票にあたと考えられる。次に、草流に続いて作成されるのが流水帳である。流水帳では草流における各記録に基づいて仕訳が行われ、総清簿のもとになる記録としての役割を担う（津谷 [1998], pp.63-64)。貸借複式簿記でいえば、流水帳は仕訳帳に相当すると考えられる。最後に、総清簿とは流水帳において仕訳された各項目に対して、存と該に分類するという項目別分類計算を実施し、記帳結果の検証、最終的な会計報告書となる結冊を作成するための資料を提供する帳簿である（津谷 [1998], p.64, pp.66-67)。貸借複式簿記であれば、総清簿は総勘定元帳にあたと考えられる。流水帳と総清簿はともに主要簿という位置づけであり、これらに関して前述した2-(2)の取引例ならびに公会計における勘定科目を用いて、流水帳と総清簿を作成してみると、以下のとおりである。

(単位：百万円)

総 清 簿	⑦ 収	⑥ 収	⑤ 収	③ 収	① 収	該	⑧ 収	⑦ 収	④ 収	③ 収	② 収	① 収	流 水 帳
	未 払 金	職 員 給 与 費	未 払 金	未 払 金	税 収 等		使 用 料 及 び 手 数 料	未 払 金	国 県 等 補 助 金	未 払 金	未 収 金	税 収 等	
	20	150	500	500	500		50	20	100	500	450	500	
	⑧ 付	⑦ 付	④ 付	③ 付	② 付	① 付	⑦ 付	⑥ 付	⑤ 付	③ 付	① 付		
	使 用 料 及 び 手 数 料	物 件 費	国 県 等 補 助 金	工 作 物	未 収 金	未 収 金	物 件 費	職 員 給 与 費	未 払 金	工 作 物	未 収 金		
	50	20	100	500	450	500	20	150	500	500	500		
						存							

上記のように、流水帳での仕訳記録が総清簿の存・該へと転記されるが、それ以前に流水帳から現金収支取引に関する仕訳を抽出して三柱決算法<sup>(3)</sup>によって現金残高を算定しなければならない。上記の流水帳から期末現金残高の算定を試みると、当期の現金収入額は600百万円、当期の現金支出額は650百万円なので、期末現金残高 = 600百万円 - 650百万円という基本等式に基づいて - 50百万円と算定されうる。三柱決算法では、前期繰越、

すなわち期首残高という概念が存在しなかったため、現代においては期首残高の算定が必要となる点は注意すべきである。

三脚帳における決算方法は、総勘定元帳に転記された存の合計額から該の合計額を控除することによって当期純損益が算定される。上記の総清簿をもとに、当期純損益を算定すると、存の合計額は1,620百万円、該の合計額は1,670百万円なので、当期純損失は50百万と算定される。

以上のように、三脚帳では流水帳から総清簿へと転記する際に非統一な方法を採用していることが大きな特徴である。つまり、転記の際には非現金取引に関しては貸借複式簿記と同様の平行記録が行われるが、現金収支を伴う取引については貸借複式簿記とは異なり交叉記録が行われるということである。三脚帳では、現金勘定が主体勘定として、すなわち個別勘定レベルにおいて計算目的勘定のように取り扱われた結果、三柱決算法ならびに転記の際の交叉記録が必要となったと考えられる。

## おわりに

本稿において、新地方公会計制度が整備され、その中で地方公共団体における財務書類の根拠となる複式簿記が論理的に導入されていくべき方向性について考察した。記号論理学に基づいて考えてみると、財務報告（財務諸表）を導き出す会計プロセスにおいて、記帳構造や会計平衡公式といった計算構造、また個別勘定や計算目的勘定といった具体的勘定は、重要な構成要素となりうる。そのため、財務報告の論理的根拠は特に会計平衡公式に基づく計算目的勘定にあり、財務書類は各計算目的勘定に基づいて作成されるべきであろう。

新地方公会計制度における財務書類は四表あるいは三表とされ、各財務書類に対応するような計算目的勘定を設置すべきと考えられるが、これに関連して論理的には純資産勘定ならびに資金収支勘定が計算目的勘定として設置できないことを明らかにした。そこで、歳入歳出データから始まる新地方公会計制度における段階的な複式簿記の導入のために、中国の伝統的な記帳方法である三脚帳における計算構造の考察を試みた。三脚帳の決算方法における若干の問題点について指摘したが、三脚帳の計算構造本質は、資金収支を始点とする記帳方法であるが故の主体勘定としての現金勘定設置にある。その考え方が、歳入歳出に基づく単式簿記から複式簿記への導入期における計算構造を検討するうえでの一助となることを期待している。



## 注

- (1) 今後の新報告書では、地方公会計において検証可能性を高め、より正確な財務書類の作成を可能とするためには、複式簿記の導入が不可欠であるとされている。2014年の時点では伝票単位等で仕訳を行っている地方公共団体のうち、発生の都度行っているのが3団体、期末一括仕訳で行っている団体は255団体であり、全体の約15%にすぎなかった。(総務省 [2014], para.291)
- (2) 包摂関係とは、一方のクラスの全成員が他方のクラスの成員ではあっても、後者の成員が前者の成員であるとは限らないような関係であり、その関係は、対称形をなさない唯一のもの(丸山 [1998], p.85)であるという。また、交叉関係とは、二つの成員と、他方の成員ではないものがあり、それに一方の成員ではない他方の成員とがある(丸山 [1998], p.85)という関係である。
- (3) 三柱決算法とは、古代中国において会計決算で伝統的に用いられてきた「入－出＝残」という基本等式のことである(成 [1984], pp.97-98)。

## 参考文献

- Chambers,R.J.[1966], *Accounting Evaluation and Economic Behavior*,Prentice-hall.  
(塩原一郎訳 [1984]『現代会計学原理〈上巻〉』創成社)
- 成聖樹 [1984]「増減記帳法对我国固有記帳方法的繼承和发展」増減記帳法研究組編『増減記帳法研究』光明日報出版社。
- GASB[1987], *Objectives of Financial Reporting*,Concept Statement No.1.
- Lüder.K.G[1999], *Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens*,Staatsanzeiger für baden-Württemberg GmbH,Stuttgart.(亀井孝文訳[2000]『地方自治体会計の基本概念』中央経済社)
- Morris,C.W. [1938], "Foundations of the Theory of Signs", *Foundations of the Unity of Science*,Vol.1,University of Chicago Press. (内田種巨・小林昭世訳 [1988]『記号理論の基礎』勁草書房)
- Prieto,L.J. [1972], *Messages et signaux*,Universitaires de France. (丸山圭三郎訳 [1998]『記号学とは何か—メッセージと信号』白水社)
- 郭道揚・津谷原弘 [1988]『中国会計發展史綱(下)』文真堂。
- 総務省 [2013]「今後の新地方公会計の推進に関する研究会 中間とりまとめ」。
- [2014]「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」。
- [2006a]「新地方公会計制度研究会報告書」。
- [2006b]「新地方公会計制度実務研究会報告書」。
- [2016]「統一的な基準による地方公会計マニュアル」。
- 中国近代經濟史研究会編訳 [1971]『中国近代國民經濟史(上巻)』雄渾社。
- 陳忠德 [2008]「中国式簿記における計算構造—龍門帳・改良中国式簿記と貸借対照表学説—」『産研論集』第35号。
- [2014]「複式簿記に関する記号論的考察—キャッシュ・フローを中心として—」『経済と経営』第44巻第1・2号。
- 津谷原弘 [1998]『中国会計史』税務経理協会。
- 藤本栄治 [1967]『中国經濟史』法律文化社。