

中国における初期の簿記書

Early Works on Western Double-entry Bookkeeping by Chinese Authors

邵 藍 蘭

要 旨

中国で最初に出版された簿記書は清国外交官蔡錫勇の『連環帳譜』であり、第2冊目の簿記書は清国留日学生謝霖・孟森の『銀行簿記学』である。本稿では、清朝末期の「西学東漸」という歴史的脈絡の中で、中国会計の「西学東漸」の具現として、中国における初期の簿記書の出版およびその著者たちの日本とのつながりが歴史的にどうであったかを解き明かす。

目 次

- 一 はじめに
- 二 蔡錫勇と『連環帳譜』(1905年)
 - 1 蔡錫勇の人物像
 - 2 中国最初の簿記書の出版とその運命
 - 3 『連環帳譜』の内容とその出版の意義
- 三 謝霖・孟森の『銀行簿記学』(1907年)
 - 1 謝霖とその時代背景
 - (1) 明治期の清国留学生
 - (2) 留日学生の翻訳活動と当時の出版事情
 - 2 『銀行簿記学』の出版とその意義
 - (1) 『銀行簿記学』の内容
 - (2) 『銀行簿記学』出版の意義
 - 3 謝霖のその他の貢献
 - (1) 中国銀行会計制度改革への貢献
 - (2) 中国職業会計士制度創立への貢献
 - 4 不遇の晩期
- 四 むすび

一 はじめに

「アジアにおいては、日本が貸借複式簿記を受け入れた最初の国である」。日本人が貸借複式簿記を正式に導入したのは、「日本の封建的幕藩体制を排除し、植民地の危機から離脱し、近代的民族国家を作り上げ、資本主義の道を急いだ」という明治維新時期の

社会的・経済的背景によるものである。

「明治6年(1873年)6月、博学な福澤諭吉の翻訳によるアメリカ人の著作『帳合之法』が刊行された。これは日本人自身による翻訳出版第1号の会計著作である。……福澤諭吉は努力して通俗的で理解しやすく貸借複式簿記を紹介した。……この翻訳出版によって、日本は進んだ簿記方法を導入する事にし、その後の日本の会計学術と会計教育の発展に有利な条件を創り出した」。そして第2の簿記書『銀行簿記精法』という書物は、「イギリスの会計学者 Allan Shand の著書を「銀行簿記」専門書として紹介している。これは日本における最初の複式による会計著作の導入であり、『帳合之法』が啓蒙的作用を発揮した事に対し、『銀行簿記精法』は簿記の水準をより高める作用をしたという事ができる」。

上記は1984年に出版された中国歴史上最初の会計史教科書である『会計発展史綱』¹⁾の中に、日本について述べられた部分の引用である。その叙述には若干訂正しなければならない部分があるものの、明治時代に出版された日本における最初の簿記書について、少なくとも今日の中国会計界では広く知られることになっている。日本はその後も多くの会計著作を出版し、「日本国内はもちろんアジア各国にも大きな影響を与え」、「日本の会計学者は、貸借複式簿記と進んだ会計理論をアジアに導入した。彼等のこの方面の貢献は、十分肯定するに値するものである」

1 中国における会計史研究は、少なくとも中華人民共和国の創立から改革開放までの30年間はほぼ停滞状況にあった。『会計発展史綱』は改革開放後に出版された中国最初の会計史教材であり、1987年に国家教育委員会優秀教材一等賞を受賞しており、著者は中南財経大学(現中南財経政法大学)会計系教授郭道揚であり、本書は上・下に分けてそれぞれ1988年と1990年に、津谷原弘によって日本語全訳で翻訳出版された。ここでの引用は津谷の翻訳に依る。

(郭, 津谷訳, 1990: 435) と、日本会計界のアジアないし中国に対する貢献について、中国ではこのように評価している。

一方、日本より 32 年遅れて、1905 年(光緒 31 年)に、西洋式簿記法(複式簿記法)を紹介する中国最初の簿記書『連環帳譜』が、清国の外交官僚である蔡錫勇の手によって執筆され、出版された。その 2 年後の 1907 年に、当時日本に留学中の清国留学生である謝霖と孟森は、日本の銀行簿記学を底本とした『銀行簿記学』を東京で出版し、日中両国で同時発行した。当該『銀行簿記学』は中国における第 2 冊目の簿記書となった。今日、中国で使用されている西洋の「debit/credit 複式簿記」は、実は直接「西洋」から中国に伝わったのではなく、この『銀行簿記学』によって東洋の日本を媒介して中国に伝わったのである。

しかし、中国における最初のこの 2 冊の簿記書およびその日本との関わりについて、日本ではほとんど知られていない²。さらに残念なことに、日本だけではなく、中国においても、従来まではあまり知られてこなかった。

その根本的な原因は、言うまでもなく中国における会計史研究の遅れにある。改革開放後によりやく本格化した中国の会計史研究は、中国古代会計史や改革後の現代会計史に関するものがほとんどで、近代、特に清末民初の会計史について、その研究が十分に展開しているとはいえないのが実態である³。こうした事態の背景にある更なる原因は、近代以降の日中関係というものがあられると思われる。周知の通り、近代以降の日中間は侵略、戦争という歴史がある一方、中国における近代的学科の形成において、「日本モデル」や「日本要素」の果たす役割が大きいというのもひとつの事実である。しかし、「中華意識と日中間の不幸な歴史」とはばまれて、中国では日本の近代化を範として学んだことを肯定的に叙述する

ことはしにくい⁴(平川, 2010: 74)ということもあってか、清末民初の中国会計史の研究を展開しにくい側面がないとは言えない。

一方、日本においては、「世界最高水準」の業績を含み、「日本の会計史学の研究対象は、……そのほとんどが英・米・独・仏・伊・蘭に関する研究であり、本家「日本」の会計史を専門的に研究対象としている研究者は、わずか 10 名にも満たない」(千葉, 2008)という日本の会計学界では、「後進」の中国会計(史)に関心を寄せる者がなおさらない⁵。

本稿は、清末の「西学東漸」という歴史的な文脈の中で、中国会計の「西学東漸」の具現として、中国における初期の簿記書の出版およびその著者たちの日本とのつながりが歴史的にどうであったかということを中心に、先行研究の成果を踏まえながら、解き明かしてみたい。

二 蔡錫勇と『連環帳譜』(1905 年)

1840 年の鴉片戦争以後、中国は半植民地半封建社会に転落した。この歴史的な事実は、中国近代会計の発展にも大きな影響を与えた。列強が中国で設立した工場、洋行、銀行、および不平等条約によって列強にコントロールされた中国の税関、鉄道、郵政などの実務業界において、西洋式簿記が使用されていた(陳, 1993a・1993b)。しかしそれらは、あくまでも局地的で、個別的であった。西洋式簿記法が中国に紹介され、導入されたのは、20 世紀に入ってからのことである(陳, 1993a)。

1905 年(光緒 31 年)、湖北官書局から出版された蔡錫勇の『連環帳譜』は、中国における最初の簿記書もしくは会計専門書である。

1 蔡錫勇の人物像

すでに述べたように、中国近代会計史の研究は、これまでは未開拓の分野であり、近年になってよう

2 現時点で見発できる日本人の手によって日本で出版された書物の中にこの 2 冊の簿記書およびその著者に言及したのは、津谷原弘の『中国会計史』のみである。

3 例えば 1984 年当初出版の『会計発展史綱』では、近代の中国会計を扱う章はわずか 2 頁であった。20 世紀 90 年代に入って、近代における西洋式複式簿記の伝来に関する論文が断片的に見られるようになり、そして 2005 年に出版された劉常青の『中国会計思想発展史』は、1905 年以降の近代会計思想史を比較的全面的に扱う章を登場させている。しかし単行本として出版されたのはおそらく『民国会計思想研究』(宋, 2009) だけであろう。

4 中国人は日本から近代化について学んだことを率直に認め、過去を反省する現象がようやく最近になって見られるようになった。『走向近代化的東方対話——洋務運動与明治維新的比較』(江, 1993), 『近代的学科の形成——中国における「日本要素」の出現』(章, 2009) や『新語戦争——清末の嚴復訳語と和製漢語との争い』(黄, 2009) といった研究成果が中国人の手によって公表されたことはその表れである。

5 かかる日本における会計史研究の現状のもとで、近年、中国の会計研究者から日本の会計研究者に協力を求める要請が見られるようになった。たとえば、明治期日本における西洋式簿記の導入過程において、記帳記号の簡略化という事実の有無に関して、「敬請日本会計界同行協助解開這一歷史謎團」(この歴史的謎を解明するために、敬意をもって日本の会計界同業者の協力を願いたい)(汪, 2009: 148) という声が上がっている。これは、日本会計制度形成史に強い関心をもつ中国・韓国留学生への「……日本側からの基礎的な資料さえも、十分に累積されていない」(千葉, 2008) という千葉が兼ねてから指摘した対応の問題よりも、一層突き進んだ本家「日本」会計史研究の問題であるように思われる。

やく中国近代会計史に対する関心が寄せられるようになってきた。とはいえ、日本における福澤諭吉やアラン・シャンドに関する膨大な研究成果と比べ、中国では蔡錫勇や謝霖に関する詳細な研究はまだなされておらず、断片的な紹介しか存在しないのが現状である。

ここでは、成・郭 (2001)、劉 (2005)、高 (2007)、蘇 (2008)、宋 (2009)、汪 (2009)、韓 (2009) の記述を基にし、蔡の人物像を描いてみよう。

蔡は清末の職業外交官であり(蘇, 2008)、洋務実業の開拓者でもあった。彼は中国近代史上、多くの分野において先陣を切り開いた人物である⁶。

蔡の生誕と死去の年について、汪 (2009) は「1847-1898年」、高 (2007) は「1850-1896年」としているが、ほかの文献は「1850-1897年」と記している。どれが正しいのかはいまのところ、確かめる術はない。一方、出身地についても、「福建龍溪人」(高, 2007, 韓, 2009) と「福建龍岩人」(成・郭, 2001, 蘇, 2008, 宋, 2009) という二通りの記述はあるが、複製版の『連環帳譜』を見てみると、その表紙では、「龍溪蔡錫勇著」ということが明確に書かれているので、「福建龍岩人」という記述は誤りであろう。

では、蔡の生きた時代はどんな時代であったろうか。それは鴉片戦争後の中国であり、列強による不平等条約が相継ぎ締結された国難な時代であった。蔡は外国語を学び、外交官になった所以は清国のこうした時代背景にあった。閻立の研究によれば、「鴉片戦争以後に宣教師たちは、開港場で学校を作ったり宗教関係の本などを出版したりしたが、一部の人を除いて中国の官僚や知識人の大半は外国および外国語に対して無関心のままであった」(閻, 2009: 57-8)。しかし、1858年の中英天津条約は、「今後英国の公文はすべて英文で記す。……内容について争議が行われる場合は、すべて英文を基準にする」とされ、同年の中仏天津条約も「フランス上官および領事官は中国上官および地方の官僚に照会文を発行する際、フランス文を使用する。……今後すべての各条文に関し両国間で争議が行われる場合、常にフランス文を基準とする」(閻, 2009: 60-1) ことになっており、これは不平等条約である上に、さらに「一国の国語が条約の正文となった不平等性」が加えられ、「清政府にとっては二重の不平等となったのである」(閻, 2009: 61)。

これらの条約締結後、外国語を学ぶ必要性が認識されはじめ、清政府が外交活動を補佐する外交の通訳人材を育成するために外国語学校を設立しはじめた。そこで、中国最初の近代外国語学校京師同文館(北京同文館ともいう)が1862年に設立され、広州同文館(広東同文館ともいう)が1864年6月に開校された⁷。広州同文館を開校する際に学生の条件として清政府は、「年は14歳以内、或いは20歳前後、清、漢文字にすでに通曉し質実にして造就すべきものをまとめて選ぶ」という勅命を下した(閻, 2009: 67)。学生の進路に関しては「一、二年後に外国語を把握した者がいれば、上京のうえ試験して官職を授け、昇進の機会をあたえる」(閻, 2009: 68) とされた。学生の定員を20名にして、「ずっと満州文字を学んでいる」八旗子弟を16名、漢人の優秀な世家子弟を4名選んだのであった(閻, 2009: 68)。

蔡は漢人の子弟として、1864年(同治3年)、14歳(1850年の生まれとすれば)の若さで広州同文館の第1期生に選ばれたのである。1867年(同治6年)、蔡を含む6名の満人・漢人優秀学生が選抜され、北京で行われる英語試験に参加し、優秀な成績で「監生」⁸の称号を獲得した唯一の学生であった。1872年、「福建龍溪監生」という身分で、試験免除の形で北京同文館(すなわち京師同文館)に編入され、さらに3年間社会科学、自然科学、および工学技術の勉学に励んだのである。

ところで、蔡が「日本に留学した」という記述が所々見られ、たとえば、宋 (2009: 25) は蔡について、「同治6年に、広州同文館を卒業した。青年時代は日本に留学したことがある」と述べ、また、劉 (2005: 138) は「1867年(同治6年、劉は道光47年と書いてあるが、誤りであろう)に粵東同文館を中退した後、日本に留学した。日本留学から帰国後、……外交官の随員として米国、ペルー、日本に赴任した」と述べている。宋、劉の両著者は、蔡のその日本留学の時期や留学先について言及しておらず、史料の提示もなされていないが、ここで、劉の記述にしたがえば、蔡の日本留学時期は1867年以降のことになる。1867年といえば日本の明治期前年である。この時点では、日本から(まして日本語を)学ぼうという考え方は中国人が持たなかったはずである。なぜならば、中国人はとりわけ日本語について、学習しなければ分からないものだと認識し始めたの

6 蔡錫勇は中国速記法の創始者であり、1896年に中国史上最初の速記法著書『伝音快字』を出版した(高, 2007: 170)。また、蔡は中国における現代的意味での最初の大学、「自強学堂」(1893年創設、現武漢大学の前身)の最初の学長である。

7 京師同文館と広州同文館の詳細については、高 (2007) の『晚清洋務学堂的外語教育研究』が詳しい。

8 明・清時代の「国子監」(現代で言うところの最高学府・大学)の学生、または入学資格を得た者である。

は、初代駐日公使団⁹が来日した1877年以後のことであった。それまでの清国は「日本語学習を行う必要はない」(閻, 2009: 173)という考え方であった。したがって1860年代という時期に、蔡は「日本に留学した」とは考えにくい。さらにいえば、清政府が日本にはじめて留学生を派遣したのは1896年(明治29・光緒22年)のことであって、これは蔡が死去(1897年だとすれば)した前の年であった。

とはいえ、蔡とその『連環帳譜』は日本と全く関わりを持たなかったわけではないと思われる。その理由としては、

(1)若き蔡は1875年(光緒元年)から、時を前後して、米国、ペルー、日本に赴任する大使(使者)の通訳官として、これらの国に出向いていた。したがって蔡は明治維新期の日本には駐在もしくは立ち寄ったことがあると思われる。

(2)蔡の存命中に出版できなかった『連環帳譜』を出版させようと、御子息が「考察のため日本へ赴き、帰国後にそれを校正・整理したうえで出版させた」という記述が残されている。

(3)「資本」という語は日本より中国に伝わった日本語彙であるといわれているが、『連環帳譜』の「総結単」(試算表)の中にはこの「資本」という用語が登場している。これは蔡もしくはその御子息が明治日本の経済書もしくは簿記書を目にした可能性があるからであろう。いずれにせよ、蔡と『連環帳譜』は日本とは何らかの関わりがあったと言えるであろう。

ともあれ、蔡はその後「候補通判」の身分で駐米文化参贊に就任し、在任期間中はハーバード大学の名誉博士の学位を授与されたとも言われている。

そして1884年(光緒10年)、親の死去を受け、蔡は米国より中国に帰国した。守制¹⁰満期後、蔡は両広総督張之洞にその実力を買われ、広東洋務局総弁(洋務局委員)として任命され、その後蔡は張之洞の洋務実業活動に精力的に関わった。蔡が直接的にその設立に携わった学校や実業は、自強学堂、武備学堂(新軍軍官学校)、鉱業学堂、工業学堂、鉄道学堂、両湖書院、銀元局、漢陽製鉄所、湖北銃砲所、織布局、および馬鞍山炭鉱などがある。漢陽製鉄所、湖北銃砲所、織布局、および馬鞍山炭鉱は1889年(光緒15年)にその設立を命じられた官弁企業である。

蔡は特に富国強兵のための教育に心血を注ぎ尽くした。1893年、張之洞は清政府に、近代西洋の自然科学を学ぶための「自強学堂」の設立を提言し、蔡を「総弁」(今日の学長に相当する)として任命した。高度な人材育成を目標とする学制5年の自強学堂は、中国近代における最初の学府もしくは大学と考えられ、自強学堂の「総弁」蔡は中国近代における最初の学府・大学の学長となったのである。

しかし残念ながら、1896年、張之洞は武漢で武備学堂を創設したことをうけ、蔡は当該学堂の学長という重大な役職を兼任することになり、その開学式典に出席する途中、暴風で船が転覆し、救助後は重病を抱えながら仕事を続け、つい過労で1897年に亡くなった(亡くなった年は1898年という説もある)。彼の死後「内閣大学士」の称号が清政府によって追贈された。

2 中国最初の簿記書の出版とその運命

蔡錫勇は海外赴任中にその語学力を生かし、積極的に外国人との交流をかさね、西洋文化に接する機会も多かった。その過程で彼は、西洋諸国の政府機関、金融機関、および商工企業が複式簿記記帳方法を一般的に使用しており、その厳密性、科学性および実用性の面において、すべてが中国旧式の記帳法¹¹より勝っていることに気づいたのである。蔡は西洋の複式記帳法を高く評価し、この先進的な記帳方法を中国人に紹介したいという思いが芽生えたのである。中国に帰国後、蔡は新興実業の創立など多忙な公務の合間をぬって、大量の西洋式簿記書を読み、そのエッセンスを吸収・翻訳すると同時に、中国の慣習を配慮しつつ、中式簿記の要領も積極的に取り入れた。すなわち、彼は中式簿記の用語と中国風の例示を通じて西洋式複式簿記を中国に紹介しようとしたのである。しかし残念なことに、蔡が著した『連環帳譜』の原稿は完成したものの、その出版を待たずに蔡は世を去った。その後、御子息の蔡璋と蔡琦が父上の遺志を受け継ぎ、亡き父の本を出版させようと、その出版に先立って、日本に行き、日本の「工商百族簿注」や国家の「財賦調査」の状況を視察し、「知簿録之法之良」(帳簿記録方法のすばらしさを知り)、さらに日本では簿記を「列学科之一」

9 初代公使は何如璋、副公使は張斯桂、書記官は黄遵憲であるが、3人とも日本語は知らなかった。詳しくは(閻, 2009)の第5章を参照されたい。

10 中国封建時代の制度で、父母が死んだとき、その子は27ヶ月間家に閉じこもって身を慎み、官職にある者は必ず一時その職を退く。

11 西洋式簿記が伝播されるまで、中国では中国固有の記帳法、三脚帳法、龍門帳法、四脚帳法が存在していた。津谷(1998)、郭(1984年、津谷訳)を参照されたい。

(学科の一つとして位置づける)ということに深い感銘を受けたのであった(蔡璋「連環帳譜後述」)。蔡璋は帰国後、父の原稿を整理・校正し、1905年(光緒31年)に『連環帳譜』を湖北官書局より出版させた。中国歴史上最初の簿記書はこのようにして誕生したのである。

ここで蔡の人物像を現代風に言い換えれば、蔡は外交官出身の高級官僚であり、外国のことを熟知しており、更に清時代の中国の近代化に尽力した識者である。このような人物がその本業の傍らで簿記に関する書を著すほどに、当時の中国の識者が、簿記知識の重要性を認識していたということができよう。しかし、「当時の保守思想と社会環境に制約され、また著者は会計研究の専門家ではないので、叙述した内容には限界がある。すなわちあまりにも中式記帳法と洋式記帳法との融合に立脚点を置き過ぎ、かえって debit/credit 記帳法の全容を十分に示していないことになる。したがって、本書はその出版後、得られるべき重視を得なかった。また実業界に影響を与えることもなかった」(宋, 2009: 26)。

汪(2009: 134)によれば、本書の出版後30数年を経た1941年に、潘序倫¹²が『立信会計月報』(1941年, 第1巻第3期)に発表した「論連環帳譜」の一文において、「本書が出版後、商工業界からまったく反応がなかったばかりではなく、この本もなんと「不伝」(伝わらないまま)になってしまった。この30数年間、本書を読んだ国人(中国人)は果たして何人がいるだろう。一代の大儒(大学者)が長年の心血を注いだ著作が、結局のところ「覆瓿当薪之物」(薪とされること)になり、学者はこのようにことに遭い、これ以上の不幸があるのだろうか」と述べている。

ところが、1940年代に発された潘序倫の嘆きをよそに、『連環帳譜』が現代中国人の目に触れるまで、さらに50数年間の歳月を要した。1993年に、中国で名を知られている著名な会計学者楊時展は、その生命の最後の年月において、中国会計の「瑰宝」が葬り去られないように、本書を他の2冊の会計著書¹³と共に、『中華会計思想宝庫』(第一集)に収録し、中国財政経済出版社から出版させた。初版からおおよそ90年後のことであった。

汪は『連環帳譜』が埋没された理由をさらににつき

のように分析した。

(1)蔡が「能者多勞」(能力あるものが多く働く)、「英年早逝」(若くして亡くす)ということは、本人とご家族の不幸であるのみならず、「中国会計界の不幸」である。

(2)『連環帳譜』は紆余曲折を経て1905年に出版されたが、これはすでに彼の死去から年月が立っており、またその御子息蔡璋は速記法事業所の業務に縛られ、出版後の宣伝・普及といった『連環帳譜』に関わることを顧みる余裕はなかった。

(3)何よりも、蔡は会計の「業界内人士」ではないため、恩師の遺志を受け継いでその学説を広めることを自分の責任とする門下生を持たなかった。したがって、『連環帳譜』が冷遇に見舞われたことも若干の必然性があるろう。

もし、あと何年間か蔡が長生きして、『連環帳譜』は彼の存命中に出版することができたならば、「自強学堂」の学長という立場から、講義で複式簿記の理念を伝授することができたであろう。また、彼は製鉄局、化学堂、水陸港、織布と銃砲両局など、多くの洋務実業の責任者であるということからも、これらの実業で複式簿記を試験的に実施し、他の企業のモデルとなったはずであろうと、中国近代会計の「百年総括」に積極的に取り組む汪は惜しむように述べている。

3 『連環帳譜』の内容とその出版の意義

『連環帳譜』は特定の簿記書を翻訳・紹介したのではなく、広く西洋の簿記書を参考し、「中土要理」、すなわち中国式簿記の慣習を踏襲しつつ、西洋式簿記を中国風にアレンジしたものである。言い換えると、中国式簿記の様式と用語をもって西洋式複式簿記を例示した簿記書である。著者は本書の凡例で、「連環帳法創自義大利国、欧米両洲經商者無不効之」(連環帳法はイタリアで創作され、欧米の商売人がそれを模倣しない者はいなかった)と述べたに留まり、特定の底本を示していない。

以下では、本書の内容について、郭道揚が『連環帳譜』復刻版(2009年)出版のために書いた前言を参考にしながら記述する。本書は上・下二篇から構成される。全書は「連環帳法」についての総括的な説明、すなわち「連環帳凡例」の部分を除き、三つ

12 潘序倫(1893-1985年)は1920年代、米国で博士号取得後中国に帰国し、1930年代、中国における西洋式簿記の全面的導入と、西洋会計思想の伝播を積極的に推し進めた中国近現代の著名な会計学者であり会計職業教育家である。立信会計事務所(1927年設立)の創設者でもある。

13 1冊はのちほど述べる謝霖・孟森の『銀行簿記学』(1907年)であり、もう1冊は米国で出版された楊汝梅の著書 *Goodwill and Other Intangibles* (1926年)である。

の事例に分けて具体的な解説を行った。上篇は第一事例を扱い、五巻に分けて例示する。第一巻は「設題六十則」と題し、「陳李號」という名前の人の工場における60項目の取引を列挙した。第一例題はこの60項目の取引をめぐる、連環帳法の基礎を説明したものである。その他の四巻のうち、前三巻は「流水簿」、「匯清簿」と「総帳簿」の記録方法および三者間の転記関係を例示したものであり、最後の巻は「期票簿」（約束手形簿）と「匯票簿」（為替手形簿）の例示である。下篇は綿花、綿糸と綿布を経営する商号を例にし、連環帳法について引き続き説明をしたものである。そこでは当該商号について、二通りの帳簿設置例（すなわち本書の第二事例と第三事例になる）を挙げ、さらに第一事例にはない「銀款簿」（現金出納簿）と「銀款雑用簿」を増設し、「多種日記帳」の計算形式を具現し、第一事例より進んだものとなった。「著者は異なる種類の業務について、それぞれ特色をもった例示を示した。工業と商業の業務ならびにそれらの経営活動の過程が異なっており、よって連環帳法の具体的運用、設例および表現の仕方なども区別するように工夫された。こうしたことから分かるように、著者は異なる状況を想定した実例を列挙する目的は、連環帳法を推し進め、中式簿記の改良を図ろうとするものであった」と郭は述べている。

『連環帳譜』の帳簿設置について、著者は連環帳法を中国人により良く理解されるように、中国と西洋の「三帳」を結びつけて説明することに努めた。

第1種類の帳簿は、中式簿記では「草帳」（すなわち上記の「流水簿」に含まれる諸帳簿）をいい、西洋式簿記の「備忘録」にあたる。

第2種類の帳簿は、西洋式簿記でいう仕訳帳の設置である。すなわち中国が伝統的に使用している「日流」のことであり、『連環帳譜』ではそれを「匯清簿」と称す。「匯清簿」は「有該即有存」（「該」あれば必ず「存」あり）の原則に沿って会計処理を行い、西洋式簿記の「借あれば必ず貸あり」と同様の原理である。

第3種類の帳簿は、総帳簿の設置である。これは西洋式簿記の総勘定元帳と同様の役割を果たしているが、勘定科目名には依然として「天號」、「地號」のような中式簿記の伝統的な名称を与えている。

しかしここで特に進んだことは、蔡錫勇が外国で慣用されている「貸借平衡試算表」を帳簿組織の中

に導入したことである。当該試算表は「総帳簿」の後に付しており、蔡はそれを「総結単」と称する。当該「総結単」も中式簿記の伝統にしたがい、上・下に区分する方法をとり、上方を各「該」の金額、下方を各「存」の金額を列挙する。その合計決算した結果について、上方「共該」の金額は、必ず下方「共存」の金額と一致しなければならない。一致すれば、当期の会計処理には間違いがないと証明されることになる。一致しなければ、当期の会計処理に誤りがあることを意味する。このような「有該即有存」（「該」あれば必ず「存」あり）、「所該必與所存相符」（「該」の総額は「存」の総額と必ず一致しなければならない）の原則は、蔡が「借あれば必ず貸あり、貸借の金額は等しい」という西洋式簿記の原理を中国に導入し、応用した結果である。したがって、蔡は『連環帳譜』において作成した「総結単」の性質は、西洋式簿記の「貸借対照表」の作成原理と一致している。

損益計算について、決算時（半年一回か一年一回）、綿の購入価格と諸費用を、生地売却価格とを比較させ、売却価格が購入価格と諸費用より多ければ利益になり、少なれば損失である。その損益の数値はまた必ず、「我欠人者」（負債）を意味する一部と「人欠我者」（資産）を意味する一部が相殺後の残高と一致しなければならない。一致すれば間違いがないということになるとされている。

一方、記帳方法について、本書の凡例では次の一節がある。西洋式複式簿記の巧妙なところは、一取一付¹⁴、一該一存にある。私の手を經由して出入りするすべての貨物¹⁵には、必ず来歴と行く先がある。「我該即彼存」（私が「該」であれば、彼が「存」である）、「彼該即我存」（彼が「該」であれば、私が「存」である）。言い換えれば、「我取即彼付」（私が「取」であれば、彼が「付」である）、「彼取即我付」（彼が「取」であれば、私が「付」である）。「彼・我」として示せないものについて、例えば物品を購入する場合は、「物該銀款」（物品勘定の「該」に現金の金額を）、「銀款存某物」（現金勘定の「存」に当該物品を）のように記録する。これはいわば連環ということである。帳簿を締め切る時に、すべての「該」はすべての「存」と一致しなければならず、不一致が生じる場合は誤りがあることを意味し、検証し訂正しなければならない。

このように、『連環帳譜』の特徴について以下を挙

14 「付」は取支の「支」という意味である。

15 ここでの「貨物」は日本語の貨物という意味ではなく、貨幣・商品の意味であると思われる。

げることができる。

(1)中式簿記における伝統的な記帳記号には「収・支」や「進・繳・存・該」がある。『連環帳譜』ははじめて西洋式 debit/credit 記帳法を中国に導入しようとした書物として、中国人がより理解しやすく、心理的抵抗のないように、debit/credit に「該・存」という用語を充てた。

(2)帳簿は当時の中国人が使い慣れている中式紙の線訂旧式帳簿を使用した。帳簿のページ数やサイズが統一しておらず、各ページには幾つか欄を印刷し、真ん中には2本の横線を境界線にし、横線の上部分は「該(収)項」、下部分は「存(付)項」となる。取引の時間順に沿って記帳し、筆墨を利用して右から左へ、上から下へと縦書きする。

(3)数字は蘇州数字¹⁶を利用し、期日は陰暦¹⁷を使用するが、「貳月初一日」もしくは「四月初六日」のように漢数字と略漢数字が混ざって表示されるところもある。

(4)帳簿の名称および帳簿組織も中式簿記を踏襲した(羅, 1995, 劉, 2005: 141)。

蔡の功績ならびに『連環帳譜』出版の意義について、真っ先に挙げるべきことは、本書の出版によって、中国会計学術史上、会計思想を体系的に記述する書物が存在しなかったという歴史に終止符を打ったことである。『連環帳譜』は中国において、「最初に debito と credito 記帳法の精髓を最も適切に翻訳し、紹介した著書である」(蘇, 2008)といわれるように、本書は西洋式複式簿記法を正式に中国に伝えた最初の会計専門書である。

しかし、現在の視点から見れば、蔡の『連環帳譜』には十分ではない側面もある。郭道揚は復刻版(2009年)出版の前言で、本書の欠点について次のように述べている。

(1)本書が紹介している記帳法は主に15世紀末、ルカ・パチョーリが紹介したイタリア早期の複式簿記であり、欧米諸国における当該簿記法のその後のさらなる発展については紹介しなかった。

(2)著者は設例において、過度に中式簿記の伝統的な作法に妥協し、また比較的遅れたものまでを保留した。例えば、旧式の帳簿様式(右縦書き帳簿)や煩雑な中式碼字、および煩瑣な書き方などがそれらである。

三 謝霖・孟森の『銀行簿記学』(1907年)

中国人がはじめて目にしたいいわゆる「西洋式」、少なくとも形式的に、文字の横書き、アラビア数字と西暦の使用、そして何よりも「借方」・「貸方」という漢字の記帳記号を使用した西洋式複式簿記は、1907年、謝霖・孟森(孟森はその後清朝歴史の専門家になった一邵)が東京で出版した『銀行簿記学』であった。これは日本における最初の簿記書、福澤諭吉の『帳合之法』とアラン・シャンドの『銀行簿記精法』が出版された1873年から34年後のことであった。『銀行簿記学』は日清戦争終結後、大挙して日本に留学してきた清国留学生である謝霖・孟森が、森川鑑太郎の『銀行簿記学』を底本として編纂し、日本で出版され、日本・中国両国において同時発行されたものである。本書は中国において、体系的に西洋の debit/credit 複式記帳法を紹介した第2冊目の会計専門書となった。

周知のように、「中国における近代的学科の形成は、本来「援西入中」(西学を導入し中華で用いる)の賜物といえるが、……「西」が何であるか、それ自体が問題なのである。実際、いわゆる「西学」は、欧米から到来したものばかりでなく、「日本という仲介のパイプ」のもつ意義も軽視できない」(章, 2009: 79)。会計の分野でも、中国近代会計の形成は日本から多くの影響を受けたことは否定できない。近代中国における西洋式簿記の受容は「日本という仲介のパイプ」を経由して、まさに「日本を通じて西洋の文化を学んだ」過程であり、またその過程において留日学生の果たす役割が大きかった。しかしながら従来まで、「中華意識と日中間の不幸な歴史とにはばまれて、中国では日本の近代化を範として学んだことを肯定的に叙述する」(平川, 2010: 74)ことはしにくいか、中国において近代(特に清末民初)の会計史研究が非常に欠落しており、清末の留日学生が、「日本の会計学界が推賞する新式銀行簿記の理論および日本の銀行界が採用した新式簿記法を中国に導入し、中国近代会計発展の歴史において大きな影響を及ぼす」(郭道揚, 『銀行簿記学』復刻版出版, 前言)という重大な歴史的事実もしくは歴史的事件は、日本はもちろん中国においても、従来までほとんど知られてこなかった¹⁸。謝霖・孟森ならびに『銀

16 蘇州数字は宋から中華民国まで使用されていた数字である。中国における数字の進展状況について津谷(1998: 21-4)、また蘇州数字について山岡(1995: 134)を参照されたい。

17 中国において、太陽暦を採用したのは、中華民国臨時政府が樹立した1912年のことである。

18 謝霖のことについて、1984年、謝の死後15年目、生誕百周年に当たる年において、中国の会計雑誌『财会通訊』(総合版)はその5月号に「懐念謝霖先生」(「謝霖先生を偲ぶ」)の一文を掲載した。これはおそらく現代の中国(会計)人がはじめて目にするのであろう。

行簿記学』に関する記述が中国の会計雑誌に散見できるようになってきたのは20世紀90年代に入ってからのことである。

1 謝霖とその時代背景

謝霖とはどういう人物であろうか。現段階で拝見しうる謝に関する記述は概ね、謝は中国会計界の先駆、著名な会計学者、中国会計士制度の開拓者、中国における最初の公認会計士、中国における最初の公認会計士事務所の創設者であり、また謝が北京大学、湖南明德大学、復旦大学、光華大学、四川大学、上海商学院などの教授、および光華大学商学院会計学科主任、光華大学成都分校副学長などを歴任したと紹介される。一方、日本において発見できる謝に関する記述は、津谷原弘の著書『中国会計史』においてである。津谷は謝を、「中国会計発展に大なる貢献をした著名な会計学者であり、中国近代会計の基礎を固めた先駆者の一人である」と讃えた。

ところが、中国近代会計史上におけるこれほど重要な先駆者であるにもかかわらず、現在のところ、謝に関する伝記や年表といったものを発見することができず、断片的な言及や紹介しか存在しないのが実情である。とりわけ、筆者が関心を持つ日本留学時代の謝に関する記述は、現時点において入手し得る資料を整理してみると、謝霖(1885-1969年)、字霖甫、江蘇省武進県出身。1905年(明治38年・光緒31年、科挙制度廃止の年)、日本に留学し、留学期間中の1907年(明治40年・光緒33年)に、孟森と東京で中国語著書『銀行簿記学』を出版し、1909年(明治42年・宣統元年)、明治大学商学科を卒業し、帰国した、といった内容である。

ここでは幾つかの疑問が生じる。

(1) 中国人が中国語の著書を日本で出版するということは今日ではほとんど聞かない出来事であるが、なぜ当時においてそういうことができたのか。

(2) 『銀行簿記学』はどういう出版社から出版されたのか。このことは現存の資料では分かっていない。

(3) 明治期の日本において、数多くの簿記書の中からなぜ森川鑑太郎の簿記書を選択し編訳したのか。等々多くの疑問を解明するために、謝が生きた時代の背景を見つめる必要がある。

(1) 明治期の清国留学生

平川(2010:73)の指摘によれば、多くの日本人

にとって「明治期留学生」といえば、明治時代に西洋に留学した日本人のことであろう。明治日本に留学してきた中国や韓国の「明治期留学生」についてはあまり知られていない。「明治日本は西洋へ留学生を送り出したが、目が次第に西洋に釘付けとなり、西洋的価値観でアジアを見下ろした。その一辺倒ゆえに日本人は今日にいたるまで、東洋から受け入れた明治期留学生のことも見えなくなっている」(平川, 2010:84)と平川はさらに指摘する。

明治期以前の過去において、中国が和書を輸入したり、中国人が日本語を学んだり、日本の文化を学びに留学生を派遣したことはなかった(平川, 2010:18)。すでに述べたように、中国人が「日本語を学ぶ必要がある」と認識したのは初代駐日公使団が来日した1877年以降のことであり、「二代目駐日公使の黎庶昌は1882年9月に公使館内で日本語学校を設立したものの、日清戦争の関係で廃校となったのである。中国で本格的な日本語教育が実施されはじめたのは、1897年3月に広東同文館で「東文館」という日本語科が設立された頃からである」(閻, 2009:230)り、日本人教習長谷川雄太郎が講師として招かれた(高, 2007:166)。中華至上主義の誇りをもつ中国が、はじめて日本に留学生を送ったのは日清(甲午)戦争(1894年に勃発、1895年に日清講和条約締結、日清戦争終結)後の1896年(明治29・光緒22)のことであった¹⁹。

その後、「清朝シナで科挙の制度は、1904年を最後の年として廃止された。そして翌1905年、日本が日露戦争で勝利するや、中国から多数の留学生が来日した。その数は1905年後半には8千6百余人に達した」(平川, 2010:74)といわれている。「経済的負担が軽くてすむということもあって遠く西洋へ留学するより近くの日本へ留学して、日本がすでに西洋から学んだことを中国もまた取り入れることが提言された」(平川, 2010:75)のである。「中国から日本への留学は1896年から1937年まで42年間つづいた」(実藤, 1960:1)という。その間、特に1898年から1907年までの10年間は、近代日中関係史における「黄金の十年」と呼ばれ、教育文化交流の面で日中蜜月の時代でもあった。「当時、清末中国は日本近代化の成功の鍵を教育に見いだし、日本をモデルに鋭意教育改革に努め、日本もこれに全面的に協力した。年間1万人を超える留学生が来日し、一方、600人をこえる日本人教習が中国に招かれて各地で

19 1896年当時の駐日公使裕庚が、当時外務大臣で文部大臣を兼任していた西園寺公望を通して東京高等師範学校校長嘉納治五郎に清国留学生13名の教育を依頼したのである。実藤恵秀の『中国人日本留学史』と阿部洋の『中国の近代教育と明治日本』に詳しい。

教鞭をとったのはこの時期のことである」(阿部, 1990:1)。

大規模な日本留学の原因は、(1)清政府の奨励である。(2)中国人留学生を受け入れることによって、中国人の親日感情を養成することができると、日本政府も積極的であった²⁰(谷, 2009:30)といわれている。

謝はまさにこのような時代的背景のもとで、江蘇省籍の留学生²¹として、1905年に日本に留学したのである。

(2) 留日学生の翻訳活動と当時の出版事情

幕末維新以後、日本は西洋文化圏へ入ろうとした。日本は洋書の輸入国、翻訳国となりおびただしい数の英独仏の書籍を輸入した(平川, 2010:18-9)。

一方の中国では、1898年に、康有為・梁啓超による戊戌新政が推進された。康有為や湖広総督張之洞は、中国が日本に敗れたのは、「わが中国が閉関して他国の新法・新学・新器をとり入れなかったからである」と断じて、西洋書の訳しにくいことを嘆き(実藤, 1960:255)、彼らは日本書の翻訳を奨励した。

そこで、「日清戦争後、……日本にきていた留学生たちも、留学はじまって5年めの1900年には、日本書漢訳の実力ができ、日本書漢訳団体をつくった。その団体は訳書彙編社である」(実藤, 1960:259)。訳書彙編社が「主として大学の講義を訳し」(実藤, 1960:265)、日本以外の国の人の著書もすべて日本文から重訳した。その背景には、日清戦争後は新学(東西学)を学ぶために新書を読むことが、中国知識人の必要なことになっていたことがある。1901年から1904年までに出版された書物は533冊、その中に日本書は60%強である。しかし、西洋諸国のものも、このころは主として留日学生によって日本の訳文から漢訳された……こうした状態は、だいたい清朝のすえ(1911年)まで続いた(実藤, 1960:282-4)という。「これらの訳書は一般の教養のために訳したのもであるが、また中国国内の学校の教科書にあてるために訳されたのもである。大部分日本で印刷されて、中国におくられたのである」(実藤, 1960:273)。

明治時代(清末)の留日学生は、主として何を求めているかといえば、「普通学」(師範)と「憲政」(政治)であった。憲政を施行するには、まず教育を普及させなければならないのであった。そこで、こ

の期にもっとも多く訳されたものは教育と法律に関するものであった(実藤, 1960:284)。

しかし、少数ではあるが「商科」と「会計」を専攻する留学生もいた。謝はまさにこうした少数派の留学生として明治大学商学科で学び、一方では中国会計の分野にとって貴重な1冊である『銀行簿記学』を東京で出版したわけである。

ではなぜ日本で出版したのかということについて、実藤(1965:301-2)によれば、

(1)日本の印刷所に依頼したほうが、中国に原稿をおくって出版するよりも便利だからである。とくに校正において便利である。

(2)日本の印刷が中国よりもすぐれていたからである。すなわち写真版や図表などをいれるには、日本の印刷所に依頼したほうが便利であったからである。

(3)カナをいれるのに便利である。

このように、謝霖・孟森とその『銀行簿記学』は、清末の「西学東漸」という流れのなかで、日本を媒介して西洋文化を摂取する情勢を背景にし、かかる時代的環境の中から生まれた人物と書物であった。

2 『銀行簿記学』の出版とその意義

『銀行簿記学』は、謝霖が日本留学2年後の1907年に出版された書物である。本書の実物は「海内僅存孤本」(中国国内では僅か1冊しか残されていない)と言われているが、その1冊はどこに所蔵されているのかについて書かれた文献はまだ見当たらない。これまでには、1992年に中国財政経済出版社によって復刻版が出版されており、また1997年に原書の複写本の形で『中華会計思想宝庫』(第一集)に収録され、中国財政経済出版社によって出版されていた。筆者が持っているのは、立信会計出版社がルカ・パチョーリの『簿記学』を皮切りに、会計経典叢書シリーズ出版という壮大なプロジェクトの一環として、2009年12月に出版したものである。

本書の出版年月と出版社について、筆者が持っている最新の復刻版では、初版当初のこうした基本的な情報が完全に欠落しており、したがってそれらを確認することができない。ほとんどの文献は「1907年に東京で出版」(1907年4月と書く文献もある)ということしか書かれていない。出版の年について、共著者の孟森が本書のために書いた序で、「光緒32

20 日本の政軍官紳各界をあげての対清親善工作と留学勧誘の思惑について、さらに追究したのは嚴安生の『日本留学精神史 近代中国知識人の軌跡』(第四章「在日留学生と日露戦争」)である。

21 江蘇省学生は「要領のよい江南秀才が多く」(嚴, 1991:314)、当時の江蘇省は、湖南省、湖北省、四川省につき多くの留日学生を派遣した省であった(谷, 2009:30)。

年2月、日本江戸集賢館にて」と記されており、光緒32年は1906年のことであったので、出版年度は1907年であることは間違いがないであろう。上述した時代背景と照合して見ると、1907年はまさに日本書の漢訳本が空前絶後の盛況を呈した時期に当たる年であった。

では出版社についてであるが、当時「中国の書物の印刷を引き受けた印刷所は、浅草の東京並木活版所・牛込神楽坂の翔鸞社・牛込市ヶ谷の秀英舎第一工場・神田の愛善社・秀光社などいろいろであるが、なかでも並木活版所は……もっとも多くの留学生からの依頼をうけたようである。留学生からの注文が殺到し、従来の並木活版所では、ひきうけきれずして、中国文印刷専門の同文印刷舎が設立されたのが1906年である(実藤, 1965: 325)。全くの推測であるが、1907年出版の『銀行簿記学』は同文印刷舎によって出版された可能性が大きい。

(1) 『銀行簿記学』の内容

本書の理論的部分について「森川鑑太郎著わす所の銀行簿記学を用いて」とし、帳簿に関しては「原圭南²²が指定した早稲田商科の所定様式に従う」ことになっている。一方、翻訳・編集の過程においては米田喜作の『簿記学本』をも参考にしたという。したがって、本書は全くの翻訳ではなく、著者たちは明治期日本の簿記知識を広く吸収し、中国人がよりよく理解できるように、日本語用語の翻訳に苦心しながら、細心深く多くの注を付けるように工夫したものである。それゆえ、本書は「訳」とせず、「編纂」となっている。

ところで、本書は「森川鑑太郎著わす所の銀行簿記学を用いた」と凡例では述べているが、具体的に、森川鑑太郎のどの原書かは書いていない。そこで、日本で刊行された明治期簿記書のコレクションである「西川孝治郎文庫目録」を調べてみると、当該文庫は版の異なる3冊の森川鑑太郎の著書を所蔵している。原書名は『修正銀行簿記学』であり、それぞれ第6版は明治34年(1901年)9月、第10版は明治37年(1904年)5月、第11版は明治38年(1905年)2月となっており、共に東京同文館によって出版されたものである。これも推測であるが、「森川鑑太郎著わす所の銀行簿記学」とは、森川鑑太郎の『修正銀行簿記学』(東京同文館, 1905年, 第11版)の

ことではないかとおもわれる。

『修正銀行簿記学』(第11版)の内容は以下の通りである。第壹章：銀行の業務、第貳章：取引の分類并勘定科目(第一、負債に属する勘定科目、第二、資産に属する勘定科目、第三、損益に関する勘定科目)、第參章：借貸の理并銀行簿記の特質、第四章：傳票、第五章：帳簿の組織(第一、主簿、第二、補助簿)、第六章：勘定報告書、第七章：利足計算法、第八章：實踐(第一、取引、第二、決算、第三、報告、第四、利益配當計算)、最後に各種帳簿の様式を付している。

一方、謝霖・孟森の『銀行簿記学』では、序言、凡例に続き、各章の内容は次の通りである。第一章：銀行之業務、第二章：取引之分類并款項名目(第一、属於負債之款目、第二、属於資産之款目、第三、属於損益之款目)、第三章：借貸之理由并銀行簿記之性質、第四章：傳票、第五章：帳簿之組織(第一、主簿、第二、補助簿)、第六章：往来帳目報告書、第七章：利息計算法、第八章：實踐(第一、取引、第二、決算、第三、報告)。

なお、帳簿の年月日について著者は、「概用陽曆」(すべて陽曆を使用する)とし、「非用陽曆、不能獲計算之進歩」(陽曆を使用しないと、計算の進歩を得ることができない)と強調し、さらに、「曆法必應改良」(曆法は改良すべきである)ということ強く主張した。これは1873年にすでに太陽曆に改曆した日本をみて、中国にも進歩のためには改曆を行うことの必要性を、留学生の彼らは祖国に強く訴えたものである。しかし本書が出版された時点では、中国はまだ旧曆を使用しており、そこで著者は「意欲用陰陽兩曆制簿、輾轉設法、競不可得」(帳簿を製作する時に、陰陽兩方の曆を使用しようと試みたが、試行錯誤をして、とうとうできなかった)とその苦勞を明らかにした。結局のところ、本書の帳簿は陽曆を使用することにし、例題は、たとえば、「四月初二日(即西曆四月二十五日)」のように、陰陽の兩曆で記すことにされた。

(2) 『銀行簿記学』出版の意義

中国人は本書によって西洋式貸借記帳法を習得していたと言っても過言ではない。成・郭(2001)が述べたように、『銀行簿記学』は西洋式の帳簿と横書き方式を採用し、さらにアラビア数字で記帳すると

22 原圭南について、孟森が序言の中で次のように述べている。「吾学簿記、不出於学校、出於委巷里耳所遍設之簿記学会。会甚伙、吾所厠之会名正則、会長為大阪高等商業教頭原圭南君」。(私の簿記学習は、学校からではなく、巷に林立する簿記学会からである。我々の会は非常に人気があり、「正則」の会名を付けた。会長は大阪高等商業教頭の原圭南君である)。

いう西洋の貸借記帳法をそのまま中国に紹介した書物である。これによって中国人がはじめて西洋式簿記の真の姿を目にしたのである。

郭道陽は本書復刻版(2009年)の出版にあたりその主な意義について以下のように論じた。

(1)新式銀行帳簿組織の導入は、中国旧式金融機構における帳簿組織の改善を促進した。

(2)伝票の運用方法の導入は、中式会計に対して大きな影響を与えた。伝票の機能や役割について、中国実業界と会計界からの注目を集めることになった。『銀行簿記学』は、その後中国における伝票利用という方法の広まりに思想的素地を作った。

(3)『銀行簿記学』は、銀行業務の特徴に基づき、会計項目の分類について体系的に論述し、勘定科目の設置とその具体的運用方法について、初歩的であるが中国に紹介した。これらは当時の中式簿記改良の基本的根拠となった。その一例としては、大清銀行が行った会計項目の改善はほぼ本書を参考したといわれている。

(4)『銀行簿記法』をもって、「借・貸」の記帳記号および借方と貸方の明確な意味がはじめて中国に導入され、これによって中国の会計人が貸借記帳法を認識し始めた。

(5)『銀行簿記学』は、「現金式仕訳法」をはじめて中国に導入した会計著書である。本書によって紹介された現金式仕訳法は、その後の中国銀行における会計改良の根拠となった。大清銀行は最初に本法を採用し、その後は交通銀行も本法を採用した。

(6)『銀行簿記学』は、はじめて貸借平衡試算表、貸借対照表、損益計算書の様式および作成方法を中国に導入し、また証憑、帳簿および財務諸表には新しい様式とアラビア数字を採用した。このことは中国会計界その後の旧式簿記改良に良い影響を与えた。

3 謝霖のその他の貢献

謝霖は1909年7月に日本の明治大学を卒業後、中国に戻り、翌年「経済特科」の試験を受けるために上京し、清政府商科舉人の「功名」(資格または官職)を得た。すぐに北京大学の学長蔡元培に招かれ、北京大学で教鞭をとることになり、そこで日本より導入した貸借記帳法を教授した(商, 1984)。その後、謝は復旦大学、上海商学院、光華大学など多くの大学でも教鞭をとり、また『簿記学』、『銀行簿記法』、『改良中式簿記』、『中国之会計師制度』、『鉄道会計』、『審計学要義』、『实用政府会計』などの著書を出版し、

会計知識の伝播および中国会計教育の発展のために大きな貢献をされた。

以下は中国銀行会計制度の改革と中国職業会計士制度の創立、という特筆すべき謝のその他の貢献を取り上げる。

(1) 中国銀行会計制度改革への貢献

1912年1月、謝霖は大清銀行の総司帳(すなわち総会計師)に就任した。時は辛亥革命(1911年10月10日勃発)と中華民国成立(1912年1月1日)のさなかであり、清朝の最後の皇帝溥儀は1912年2月に正式に退位し、南京の革命暫定政権の大統領にあたる臨時大統領には孫文が就任した。そこで、孫文大統領に招かれ、謝は孫中山陸海大元帥府の会計長に就任した。ところが、孫文はすぐ大統領の座を袁世凱に譲ったため、この会計長の職は一過性の職に過ぎなかった。とはいうものの、南京臨時政府は大清銀行を清算し、1912年2月に中国銀行として組織再編した。謝も、元大清銀行の総司帳から中国銀行の総会計として就任したのである。

謝は就任後、西洋式複式簿記法の採用に積極的に取り組んでいた。当時において、西洋の会計を理解している人が少なく、そのため、北京で講習所を開設し、山西票号や安徽錢莊²³からそれぞれ十数人を選抜し、彼らを育成することにした。謝は自ら「銀行簿記」などを伝授し、中国の銀行に西洋式複式記帳法を導入するための人材を供給することができた。5年間の努力を経て、ようやく1916年になってから、中国銀行の旧式簿記が完全に廃棄されることになったのである。その後徐々に各支店も、日本の銀行会計モデルを実施するように推進されていった。新式の記帳法は、帳簿組織の中で各種の帳簿を設置するほかに、特に「伝票」と称される記帳証憑を記帳の根拠として設置し、その伝票はさらに業務の種類によって、収入伝票、支出伝票、および振替伝票の三種類に分けられる。また、記帳時は西洋式の帳簿を使い、アラビア数字での記録に変えた。

1917年、謝は段祺瑞政権下の交通銀行の総裁に招かれ、一方では、交通銀行の会計制度の改良・修正を行い、他方では旧式簿記に取って代わり、西洋式簿記の全面導入を推し進めた。

謝は中国における銀行会計の改良に多大な貢献をした。特に当時において革新的な会計方法(基本的には日本の会計方法を踏襲したものである)ともいえるべき点は以下の通りである。

23 「票号」や「錢莊」は中国の在来的な金融機関である。

(1)現金を主体とする貸借仕訳法の中国銀行帳簿処理における地位を確立させた。言い換えれば、中国伝統の現金収支記帳法を、現金式仕訳記帳法、すなわち複式記帳法に変えさせたのである。

(2)伝票を記帳の根拠とさせることで、銀行の帳制を一層厳密化させた。

(3)西洋式の帳簿組織をもって、転記を特徴とする中国旧式会計の「三帳」体系(草流, 流水帳, 総清簿)に取って代わった。

(4)「借方」と「貸方」をもって記帳方位を区別するしるしとし、「上収下付」(収入は上方に、支出は下方に配置する)の垂直型帳簿に取って替わった(劉, 2005: 142)。

謝の銀行会計改革は、中国が「伝統的単式記帳から科学的な複式記帳へと重要な一步を踏み出し、また貸借複式記帳法がわが国での応用のための基礎を作った」(張, 2009)。さらにその改革は、「民国時期の会計の発展に先駆的な役割を果たし、その後の中国会計の改良および改革運動に対して直接的な影響を与えた。銀行会計はわが国官営企業と民営企業が会計改良を行う際のモデルと範例になったのである」(宋, 2009: 54)。したがって謝は理論の側面からのみならず、実務においても中国会計の改良を推進し、その功績を否定することができない(劉, 2005: 142)。

(2) 中国職業会計士制度創立への貢献

近代中国における公認会計士業(注冊会計師業)の出現は遅いだけでなく、その発展も非常に緩慢であった。杜(2008: 4)によれば、近代中国公認会計士業の発展過程を(1)外国の在華会計業が先鞭をとった始動の段階;(2)中国人公認会計士業の誕生という初歩の発展段階;(3)経済に対する政府の統制強化が公認会計士業の発展を一層活発化させた段階、という3つの段階に分けることができる。

19世紀末から20世紀初頭、中国人より先立って上海で会計士業を行う有名な外国会計士事務所が、克估時会計行(Lowe, Bingham & Matthews)であった。当該会計行の創設者 Matthews, Frederick Newman は、1903年2月にロンドンで Associate Chartered Accountant の資格を取得し、同年7月に中国に行き、最初は英国海運業太古洋行(Butterfield & Swire Co.)に雇われたが、1907年に辞職し、

公共会計士の業務に従事し始め、1909年元旦、A. R. Lower と J. E. Bingham の協力のもとで、克估時会計行を創立させたのである。そのほかには、譚史籠会計行(Turner, Sturrock and Brown, Chartered Accountants, Shanghai)や湯笙会計行(Thomson & Co., Chartered Accountants)がある(杜, 2008: 4-5)。

在華外国人会計事務所の顧客層は、主に洋行(在華外国企業)、税関、塩務、鉄道、郵政および私営商業であった。また、これらの事務所は租界会審公廨が指定する中国人に関連した破産整理や経理訴訟の監査も引き受けていた。当時において在華外国人会計士の人数はそれほど多くはないが、業務範囲も決して幅広いとはいえない。しかし、中国(人)と外国(人)との経済紛糾を仲裁する際に、外国人会計士は往々として外国側の肩を持ち、中国側の利益が十分に保障されなかった。

このような現実を目のあたりにして、日本留学の経験者で、当時、中国銀行総会計のポストに着いていた謝霖は、日本が1914年前後に次々と会計事務所を開設したこと²⁴に触発され、中国の主権と民族利益の保護を図るために、1918年6月、北洋政府(1912年中華民国成立後、袁世凱が設立した北洋軍閥統治下の国民政府のこと)農商部、財政部に対し上書し、「中国会計師制度」の制定と会計士事務所の開設を言明したのである。北洋政府は謝の上申書を受け取った時に、会計士とは何か、会計士の職責とはいかなるものかについてまだ分かっておらず、謝の教を乞うために使いの人を派遣した始末であった(杜, 2008: 5-6)。北洋政府農商部は当時、北洋政府が全国の工農商業を主管する部門であり、謝の提言が「利商利民」(商売にも民衆にも有利)であると考え、すぐ謝の提言を受け入れ、かつ謝に会計士規程の起草を依頼した(張連起, 2009, 宋, 2009: 67)。

そこで、1918年9月7日、謝起草の『会計師暫行章程』10条が北洋政府によって公布・試行され、それと同時に、北洋政府農商部は公認会計士証書第1号を謝に授与した。これによって謝は中国における最初の公認会計士になった。またこの1918年公布の『会計師暫行章程』10条は、中国最初の会計士法規となり、中国公認会計士業の誕生を意味したものである(宋, 2009: 67)。

謝は公認会計士証書第1号を授与された後、秦開、

24 1914年前後の日本においては、日糖事件を契機として、職業会計人制度を擁立する動きが活発化し、大正3年(1914年)をはじめ、その後毎年のように「会計監査士法案」あるいは「会計士法案」といった法案が帝国議会で提出されていた。実務界や学界で監査制度・職業会計人制度に関する動きも一層高まった。たとえば1916年に東会計士事務所の開設がそれである(全日本計理士会職業会計人史編纂委員会, 1972: 4-8, 齊藤, 1994)。

楊曾詢（「洵」と書くこともある）と共同で北京と天津に「正則会計事務所」²⁵ という名称の会計事務所を開設した。当該「正則会計事務所」が中国における最初の会計士事務所となった。

しかし、会計士という職業は当時の北京・天津ではまだ認知されておらず、加えて、謝は当時交通銀行に奉職する身であり、事務所のことをかまう余裕がなかった。そのため、事務所の業務発展は思わしくなかった。そこで1930年に、謝はその商工業発展の勢いを見せた上海に、正則会計事務所を移転させた²⁶。上海での開業後、事務所は上海商工業・金融業からの信頼を受け、業務も急速に拡大し、事務所はその後相次ぎ、南京、済南、長沙、重慶、成都、広州など30以上の都市に支所を設立させ、さらに事務所のあるところでは、必ず正則会計補習学校を設置し、多くの初・中級の会計人材を育成したのである（杜，2008：236-7，張，2009）。

4 不遇の晩期

すでに述べたように、1909年日本から中国に帰国後、1930年代まで、謝霖は中国における西洋式複式簿記法の導入に尽力し、大清銀行（その後中国銀行）、交通銀行の会計改革を行い、また中国における職業会計士制度の創設に大きな貢献をした。一方教育者として、時の北京大学校長蔡元培に招かれ、北京大学で新会計を講義し、その後、上海商学院会計系教授、復旦大学銀行金融系主任、上海光華大学商学院会計学科主任、光華大学成都分校副学長などを歴任した。1937年、日本軍の上海侵攻を受けて、謝は光華大学の成都分校の創設を命じられ、厳しい情勢のもとで光華大学成都分校を総合大学に育て上げ、多くの有名な教授を招き、当時では全国にも名を馳せた高等学府にした（毛，2002，宋，2009：59）。

1930年代の謝について、上述した光華大学成都分校の創設に尽力した愛国学者としては多く語られているが、政府関連の仕事に関してはあまり多く語られていないように見える。まれであるが、「抗戦直前まで、謝霖は中央銀行秘書官を務め、その後財政部に財政特派員として任命され、四川に入り貨幣制度の整理に当たった」（杜，2008：235-6）という記述も見られる。

周知の通り、30年代の中国は、一方では抗日戦争があり、もう一方では国内の国民党と共産党との闘

争があるという複雑な状況におかれていた。日本留学中、将来抗日戦争に参加しなければならないことは、謝は想像していたのであろうか。また、蒋介石国民政府の財政部に奉職したことは、その後彼の中国での運命を左右することになるといったことはおそらく謝自身は考えようもしなかったであろう。

ともあれ、新中国成立後の謝は、四川省政協委員、成都市人民代表、四川省工商連合委員、成都市商業局顧問などを歴任したといわれる。こうした職務からもわかるように、中国近代会計の先駆者である謝は、共産党政権下の新中国の会計発展に、貢献する場を与えられなかった。

1956年、謝は「右派」と階級分けされ、彼が創設した正則会計補習学校もすべて閉校になった。「右派」に画定された後、彼は子女によって北京に迎えられ、そこで同様に「右派」とされた中国著名の経済学者馬寅初が彼との面会を申し込んだが、謝は「お互いに暗闇の境遇のなかに身をおかれ、これ以上の誤解を引き起こさないため、暫くの間に接客を控えたほうが適宜である。雲がずっと空を覆うことがないので、一堂にして語り合う日がそんなに遠くない」と人を介して馬寅初に伝えたというエピソードが残されている。しかし、謝の期待とは裏腹に、10年間の文化大革命中、「抄家」（文革中、紅衛兵が知識人の家に押し入り、乱暴な没収・争奪行為を行う）などの迫害を受け、1969年2月、不運のなかで世を去ったのである。

四 むすび

清末における「西学東漸」の潮流よりやや遅れて、中国会計領域の「西学東漸」を蔡錫勇の『連環帳譜』（1905年）と謝霖・孟森の『銀行簿記学』（1907年）を出発点とするならば、百年の歳月が過ぎたところである。『連環帳譜』は実際の影響がほとんどなかったものの、その出版は中国において、簿記・会計に関する専門書が存在しなかった歴史に終止符を打ったことは重要な意味をもつ。また蔡錫勇の「中土要理」の思想はその後中式簿記改良の先駆となった。『銀行簿記学』は中国会計史上2冊目の簿記書であるが、アラビア数字、横書き、太陽暦、借方・貸方記帳記号の使用といった意味で、西洋の複式簿記の真の姿を中国人に伝えた最初の簿記書である。本書は明治期日本の清国留学生の手によることは、清末民

25 「正則」という名称は、『銀行簿記学』の序言で、共著者の孟森は自身の簿記学習は学校からではなく、巷に林立する簿記学会で勉強したと述べ、彼が参加した会の名称は「正則」であると記述している。謝霖は会計事務所を設立する時に、日本時代にゆかりのあるこの「正則」の名称を借用したのではないと思われる。

26 抗日戦争期間は事務所の重心を四川省に移した。

初における中国近代会計（学科）の形成にとって大きな意味をもつ。謝霖は中国に帰国後、明治日本の国立銀行をモデルにして、大清銀行（その後中国銀行）や交通銀行の会計制度と簿記方法の改革を行った。また大正時日本の会計士制度創立の動きに触発され、中国会計士制度を創設したのである。

このように、清末民初、日本を媒介して西洋の複式簿記ないし会計士制度が中国に伝播し、他の学科と同様に、中国の近代会計学科の形成は日本モデルもしくは「日本要素」が重要な役割を果たしたことは否定できない。

しかし、西洋の複式簿記は日本を媒介して中国に伝播したものの、その受容の過程は日本以上に平坦なものではなかった。2千年の歴史を有する中国固有の収支簿記法はあまりにも根強く、広く使われていたため、新式簿記への抵抗も並大抵ではなかった。それ故、20世紀2-30年代は中式簿記改良派と西洋簿記改革派との論争が起き、また近年まで中国では収支簿記と貸借簿記並存の状態が続き、さらに今日に至り和製漢語の「借方」・「貸方」という記帳記号を巡る議論が絶えたことはなかった。これらの問題は今後の研究課題にする。

参考文献

日本語

- 阿部 洋 (1990)『中国の近代教育と明治日本』福村出版
- 閻 立 (2009)『清末中国の対日政策と日本語認識 朝貢と条約のはざままで』東方書店
- 岡下 敏 (1994)「わが国への簿記の導入とその定着」(小林健吾編著『日本会計制度成立史』東京経済情報出版, 所収)
- 郭道揚 (1984)『会計発展史綱』中央廣播電視大学出版社 (津谷原弘訳『中国会計発展史綱(上)』(1988),『中国会計発展史綱(下)』(1990), 文真堂)
- 厳安生 (1991)『日本留学精神史 近代中国知識人の軌跡』岩波書店
- 黄克武 (2009)「新語戦争——清末の厳復訳語と和製漢語との争い」(貴志俊彦・谷垣真理子・深町英夫編『模索する近代日中関係 対話と競争の時代』東京大学出版会, 所収)
- 齋藤真哉 (1994)「監査思考の導入とわが国監査制度の確立」(小林健吾編著『日本会計制度成立史』東京経済情報出版, 所収)
- 実藤恵秀 (1960)『中国人日本留学史』くろしお出版
- 章 清 (2009)「近代的学科の形成——中国にお

る「日本要素」の出現」(貴志俊彦・谷垣真理子・深町英夫編『模索する近代日中関係 対話と競争の時代』東京大学出版会, 所収)

- 全日本計理士会職業会計人史編纂委員会 (1972)『近代職業会計人史』
- 千葉準一 (2008)「日本会計制度史研究の方法」『経済志林』第76巻第2号
- 千葉準一 (2009)「明治前商法期における英国型報告会計実務の形成と変容」『経済志林』第76巻第4号
- 津谷原弘 (1998)『中国会計史』税務経理協会
- 平川祐弘 (2010)『日本語は生きのびるか——米中日の文化的三角関係』河出書房新社
- 山岡由佳 (許紫芬) (1995)『長崎華商経営の史的的研究——近代中国商人の経営と帳簿——』ミネルヴァ書房

中国語

- 蔡錫勇 (1905)『連環帳譜』(立信會計出版会社, 復刻版, 2009年)
- 陳茂生 (1993a)「借貸記帳法在我国的發展史簡述」『上海會計』1993年第10期
- 陳茂生 (1993b)「論借貸記帳法在我国的歷史沿革」『廣西財務与會計』1993年第10期
- 成聖樹・郭亜雄 (2001)「回眸20世紀中国會計論壇的記帳方法之爭」『上海會計』2001年第12期
- 杜恂誠 (2008)『近代中国鑑証類仲介業研究——上海的注册會計師』上海財經大學出版社
- 高曉芳 (2007)『晚清洋務學堂的外語教育研究』商務印書館
- 谷秀青 (2009)『清末民初江蘇省教育會研究』廣西師範大學出版社
- 韓東京 (2009)『中国會計思想史』上海財經大學出版社
- 江秀平 (1993)『走向近代化的東方對話 洋務運動与明治維新的比較』中国社会科学出版社
- 劉常青 (2005)『中国會計思想發展史』西南財經大學出版社
- 羅長青 (1995)「中国記帳方法發展傳播史略」『交通財會』1995年第7期
- 商衍赤 (1984)「懷念謝霖先生」『財會通訊』(綜合版) 1984年5月
- 宋麗智 (2009)『民國會計思想研究』武漢大學出版社
- 蘇万平 (2008)「借貸記帳法符號選擇的問題研究——写在借貸記帳法落戶中国百年之際」『中国市場』2008年第14期
- 汪一凡 (2009)『改良現代會計方案：科學化的探索』

中国財政経済出版社

謝霖・孟森（1907）『銀行簿記学』（立信會計出版社，復刻版，2009年）

張連起（2009）「我们的精神向導 我们的智慧地標——中国會計“六君子”群像」『財務与會計』2009年第3期

張連起（2010）「思想退隱：中国會計主体性迷失之辯」『財務与會計』2010年第6期

趙友良（1999）「漫談會計發展史和會計思想史」『财会通訊』1999年第2期

（本稿は、2007年10月1日から2008年3月31日まで、札幌学院大学短期在外研究の成果の一部である）

（しゃお らんらん 財務會計論）