

[論文]

中国における最初の職業会計士法規

— 1918年『会計師暫行章程』制定の背景と過程について —

History and Background: The First Professional Accountant Legislation in China

邵 藍 蘭

1 はじめに

中国における最初の職業会計士法規は1918年¹9月7日に公布された『会計師暫行章程』であった。北洋政府は職業会計士法規を制定した直接的なきっかけとして、同年6月に、交通銀行²の総会計主任を務め、民間商工業の発展における会計の重要性を誰よりも分かっていた謝霖³が、当時の経済社会における会計業務の委託というニーズに応えるために、会計事務所を設立しようと、自ら農商部と財政部に対して上申書を送ったということであった。

では近代中国における最初の職業会計士法規の公布という歴史的な出来事は、一体どういう歴史的、経済的もしくは社会的背景のもとで実現されたのか、特に、立法化を目指す日本大正期の会計(監査)士立法運動⁴の影響を受けながら、なぜ日本より早く、しかも上申書提出後2か月余りで『会計師暫行章程』が公布される運びとなったのか。これらのことに対して関心が持たれることはごく自然なことであろうと思われる。

日本においては中国の近代会計制度、特に筆者が

最も関心を持つ1918年『会計師暫行章程』公布前後の期間を扱った研究はほとんどなされておらず放置されたままである⁵。

一方、中国においては民国時代の会計制度に関する研究は近年になって静かなブームになっているように見える⁶。これらの研究はこれまで空白であった中国大陸における民国時期会計(士)研究を埋める意味において大きな貢献であった。しかしかれらの、民国初期特に1918年前後における会計プロフェッションの生成に関する議論の仕方が筆者にとって十分に満足できるものとは言い難いところがある。「中国近現代史は、「帝国主義の侵略による瓜分、亡国」に対する「愛国、抵抗、革命」の歴史であり、「近代化」、「国民国家」の形成、「統一化」をめざす歴史と描かれてきた。……しかし、このように概括するだけでは、何か中国近現代史の重要な側面を見落とされているのではないか(斎藤, 1999: 1)」という指摘は、今日の中国における民国時期会計史の研究においても当てはまるのではないかと思われる。すなわち、例えば謝霖が中国に職業会計士を導入することに関する議論は、「中国には自身の会

1 1918年は中華民国の民国7年、日本の大正7年に当たる年である。すなわち中華民国北洋政府期はほぼ日本の大正期と対応する。本稿では引用を除き、西暦で表示する。なお、「北洋政府期」は「民国前期」の1912年から1928年までの期間を指す。「北京政府」ともいう。本稿でいう「民国初期」はおおむね1912年から1919年あたりまでの期間を指す。

2 交通銀行は1908年に設立され、1912年3月北京政府成立後、中国銀行と共に中央銀行的な役割を担う銀行であった。

3 謝霖(1885-1969年)、字霖甫、江蘇武進人、日本明治大学商学部卒業、北洋政府期において中国銀行と交通銀行の会計改革を主導し、西洋式の簿記教育を推進し、中国近代会計改革の最初の実践者であり推進者である。また謝霖は日本留学中の1907年に『銀行簿記学』(共著者:孟森)を出版させ、日本を媒介して西洋の複式簿記を中国に紹介した人物でもある。謝霖については拙稿「中国における初期の簿記書」(邵, 2011)を参照されたい。

4 日本では「会計(監査)士法案」が1914年(大正3年)に初めて帝国議会で提出され、13年間の歳月を費やし、ようやく1927年に『計理士法』が成立した。謝霖は1918年の上申書のなかで自身が「かつて日本に留学し、大学商学部を卒業した」ということを強調したのも、この間の日本における会計事務所の設立や、会計(監査)士立法運動の動向に関して自分自身は知っていたとの表明であろう。謝霖会計師事務所の業務内容や文言および『会計師暫行章程』の内容および文言から日本の影響を十分に観察しよう。このことは稿を改めて検討したいと思う。

5 この意味において大島正克の「中国国民革命期における中華民国の近代会計制度の生成と発展」は貴重な先行研究である。また、1927年から東亜同文書院(上海)の会計教授を務めた有本邦造は、中国1918年の『会計師暫行章程』を和訳し、自身の著書『支那会計学研究』(大同書院, 1930年)に収録している。日本に中国の1918年会計士法規を最初に紹介したのは恐らく有本邦造であろう。

6 例えば徐小群の『民国时期的国家与社会:自由職業団体の上海的興起, 1912-1937』(新星出版社, 2007年)、喻梅の『中国注册会計師制度思想与制度変遷研究: 1918-1949』(中国社会科学出版社, 2016年)、朱英・魏文享の『近代中国自由職業群體者与社会変遷』(北京大学出版社, 2009年)等々がある。

計師制度がないため、中外経済訴訟の交渉のなか、華人会計師はしばしばひどい差別を受けていた。謝霖の上申（1918年6月、謝霖が農商部・財政部に上申書を提出し指示を仰ぐことを指す——引用者注）は、いうまでもなく「会計主権」を奪還するためであった。それ故に彼は初めて職業会計師制度の設立を提唱した（魏，2011：3）というように、しばしば「民族的」、「国家主権的」な視点で記述される。もっと違う視点でこの問題にアプローチすることはできないのかと筆者は考えざるを得ない。

しかしながら北洋政府期は政権不安定で混乱の時期であったため、この時期の史料は非常に限られている⁷。史料不足の制限もあり、とりわけ本稿では書誌学的、人物学的な側面から、先行研究を参考しながら『会計師暫行章程』公布の歴史的背景として、まず民国初期における経済法規の整備状況や、商工業の発展、特に銀行開設の状況を概観し、つぎに当時中国で開業した外国人会計士の活動状況を把握する。そしてこうした歴史的背景を考察したうえで、謝霖が会計事務所の設立を北洋政府に建言する最も直接的な契機を追究し、そして職業会計士法規の制定および会計師第一号誕生の過程を浮き彫りにしたい。

2 民国初期における経済法規の整備——謝霖と張謇との関係に注目

「民国前期は、政権システムを含む「近代化」の模索の時期であった」（斎藤，1999：21）。それは中国社会が「伝統から近代へと向かう転換」の時期でもある。民国前期の北京政権期は「法制整備が進められ、法治社会への移行が追求され」（斎藤，1999：21-22）、各種の法整備、法制化が進められていった。

経済法規の整備に関して、孫文指導下の南京臨時政府時期から始まっていたが、体系的な制定作業は袁世凱の北洋政府成立後に本格化された（虞，2003）といわれる。1913年10月から1915年4月まで北洋政府の農商総長を務めた張謇⁸は近代中国資本主義経済立法のために重要な役割を果たした。張謇は在任期間中に、「実業の振興と富民強国とを職業的

使命」とし、中国の国情に依拠して、西洋資本主義経済の法律制度に鑑み、主導的に工商・農林・漁牧・金融・水利などに関する、経済法規・条例を20種あまり制定した。法律は実業に対して非常に重要であることをかれは深く理解しており、「法律を活用」しようとしたのである（苑，1999：349）。

張謇は1913年10月に就任後、特に実業に関する法規、例えば『商人通例』、『公司条例』⁹、『公司注册規則』等を制定し、1914年9月から施行した。実業振興を目的に『公司条例』が制定され、その注册規則によって、その時点までに既に設立されている企業および今後設立される企業は、全て登記されなければならない、登記されてはじめてその効力が発せられる（浜口，1991：100）とされる。

張謇の後、比較的長く農商総長を務めたのは田文烈（在任：1917年12月-1920年2月）であった。農商総長としての田文烈も実業に関する様々な研究会や調査会を立ち上げ、実態を調査し、近代的法制の導入に尽力したといわれている。

このように民国初期に通底する近代国家の建設、そして実業振興のためには、法律を整備し、「法律を活用」する必要があった。この動向の延長線上に会計にかかわる法規が制定されるということは何の不自然もないように思われる。まして張謇と謝霖とは親しい間柄であるため、近代的な株式会社経営における簿記・会計の重要性や会計プロフェッションおよびその立法について意見交換していた可能性もあると推測する。

では会計界の謝霖はどういう経緯で時の著名人である張謇とのかかわりをもったのか。このことを我々が知るようになったのは1980年代になってからである。ようやく謝霖が現代中国人に思い起こされ、かれに関する紹介文が出始め、そのなかでしばしば張謇との関係が言及されるのである。商衍赤の「懐謝霖先生」よると、謝霖は1909年日本留学から帰国後、清政府の留学生試験に合格し、「商科举人」¹⁰を授与された。その後蔡元培¹¹によって招聘され、北京大学で教鞭をとり、日本から導入した貸借記帳法について講義をしたが、「中華は東瀛に非ず」

7 中国第二歴史档案馆（南京市）には関連する史料が所蔵されているかもしれないといわれるが、非公開の史料もまだ多い状況である。

8 張謇（1853年7月1日-1926年8月24日）は洪沢榮一に相当する人物である。李佩「張謇父子と洪沢榮一：書簡から見た知られざる近代日中関係の一側面」、小林守「中国近代における企業経営理念の源流——民族資本家、張謇の「富強論」としての経営理念——」、苑書義「農商総長張謇の開放主義」などを参照されたい。

9 『公司条例』（251か条）は1914年1月に公布され9月から実施された。1923年5月に3か条の改定が行われたほかは、一貫して、「北洋政府時期の企業活動の基本を定めた法となった」。1929年12月に国民政府令によって『公司法』が公布されると、その使命を終えることとなった（浜口，1991：106）。

10 挙人は中国の明・清代に、科挙の郷試に合格したものである。

11 蔡元培は中華民国初代教育総長を務め、1916年から1927年まで北京大学の学長であった人物である。

とあからさまに言う人がいたという。その時、一部の有識者は謝霖による新知識の伝播を支持し、蔡元培と元江蘇都督の庄蘊寛も特に謝霖を支持した。庄蘊寛は謝霖の理論を著名な状元実業家である張謇に紹介し、張謇は大に賞賛したという。以上の記述からも分かるように、謝霖は帰国後まもなくすぐ張謇との交流が始まったのである。

二人が親しい友人関係にあるということは黄太沖の「我所知道的謝霖先生(一)」（私の知っている謝霖先生）から窺うことができる。それによると、張謇が創立した南通商業学校の図書館に、謝霖の著書『簿記学』数冊が所蔵されており、しかもすべてハードカバー（上製本）であった。張謇は謝霖の『簿記学』を商業学校の教科書として指定したとみられる。黄はさらに次のように述べた。「当時の陽湖（即ち常州）挙人（謝霖のことを指す——引用者注）はまだ三十代手前、一方の南通状元はすでにもうすぐ六十、二人の年齢と地位はかなりかけ離れているのに、どうしてこのような親しい関係になれたのでしょうか」と人々は不思議に思われるかもしれない。黄はそれが二人に一致した志を持っているからであると解釈した。すなわち謝霖は自身の著書の中で、しばしば「母実業而父教育」（実業と教育の両方を重視する）という救国思想を主張し、それは張謇が一貫して提唱する理念と一致している。共通の抱負によって二人は地位や年齢の差を超えた友情で結ばれたのである。

謝霖は1923年8月に病気のため上海で入院した時、張謇は71歳のご高齢であるにも関わらずお見舞いに行っていた。張謇はこのことを自身の日記に書いている¹²。このことから二人の交流はかなり親密的であると伝わってきた。両氏は実業振興、商業教育、簿記・会計ないし職業会計士制度などについて意見交換していたかもしれないと容易に想像できるであろう。

3 民国初期における商工業発展の状況——近代的な銀行の設立に注目

北洋政府期は「産業振興にも力を入れ、第一次大

戦期に急速な生産力の向上が実現し」（斎藤，1999：36）、近代中国において特に民間資本による企業の設立が最も活発に行われた時期でもある。この間に設立された企業数は1500近いものがあったという。

民国初期における商工業の発展状況と企業活動の状況を知るのに以下の論考は大いに参考となる。沈家五の「従農商部注册看北洋時期民族資本的發展」（農商部の登記から見た北洋時期における民族資本の発展）と浜口允子の「中国・北洋政府時期における企業活動と「公司条例」」¹³である。

浜口によると、まず当時の「企業形成の全国的状況が知り得る理由は、1914年に袁世凱政権のもとで、農商総長張謇によって実業振興を目的に「公司条例」が制定され、その注册規則によって、その時点までに既に設立されている企業および今後設立される企業は、全て登記されなければならないこと、登記されてはじめてその効力が発せられることが定められたからであった」（浜口，1991：100）。

それでは浜口の研究を引用しながら北洋政府期における企業の状況をみてみよう。

第一、企業設立数は「民国にはいって、特に第一次世界大戦の始まる1914年から順調な伸びをみせ、1920年、21年にピークを迎えている。これは大戦の勃発によって、対外貿易におけるそれまでの膨大な入超が急速に縮小されたことと関係があり、こうした経済環境が、すでに進行していた国内市場の拡大と相まって民間企業の活発な設立を促したものであろう」。

第二、設立企業の業種は多様であり、第一次世界大戦を経過する中では、「工業発展の基盤をなす交通運輸関係企業がみるべき増加をみせ」、もう一点注目し得るものは、「金融保険業の増加であり」、「資本金100万元以上のものが4割を超えるなど、他業種に比べて圧倒的に規模が大きいことを示している」。

第三、企業形態に関して「株式会社の形のもの80%で大部分をしめる」。従って、この時期の企業の問題とは、「股份有限公司」の問題である¹⁴。

第四、企業が設立された地域に関して「上海は圧

12 1923年8月8日「詣謝霖甫於篠崎医院」（篠崎病院にて謝霖を見舞う）、8月12日「得霖甫訊」（謝霖から便り）、8月13日「復霖甫訊」（謝霖に返信）、8月14日「又与霖甫訊」（また謝霖に手紙を）、8月15日「得霖甫訊」（謝霖より便り）（李・尤，2017：941）。

13 浜口の当該論考は当時の「登記資料を中心とし、さらに同資料を使った沈家五氏の労作「北洋時期工商企業統計表」をあわせて利用しながら、北洋政府時期の企業活動についてその全体像を明らかに」（浜口，1991：100）したものである。

14 浜口は「株式市場が未発達な中で、この形態を採ることがもつ意味や、この形態の企業の実際のあり方について」なによりも明らかにしなければならないと考え、「公司条例」をとりあげ、株式会社形態の企業の経営の問題点を考察する所以である。なお、浜口論文に掲載された第1表「北洋政府時期に設立された形態別企業数」によると、清末民初に設立された企業（株式会社、合名会社、合資会社、株式合資会社）総数は1477社であって、そのなか株式会社は1170社、80%であった。

倒的な発展ぶりを示し、業種も極めて多様である」¹⁵。

このように北洋政府期は中国近代史上最も混乱し、最も暗黒の時代であったにもかかわらず、民間資本の商工業はある程度の発展を遂げていた。沈家五はその原因を以下のように整理した。第一、1913年10月に張謇が農商総長に就任した後、商工業発展のために経済法規を整備したこと。第二、第一次世界大戦の勃発後、欧米や日本からの製品が途絶え、これは中国の「民族資本主義の発展」に好機をもたらしたこと。この時期に軽工業だけではなく、重工業、交通業、金融業とも大きな発展があった。特に金融業について、「大戦前、農商部に登記（登録）した銀行はひとつもなかった。大戦期間中に登録した銀行株式会社は13行あった。大戦後の2年半も、さらに17の銀行が登録した」。第三、「反帝愛国民族運動は民族商工企業の発展を促進した」こと。すなわち外国製品不買運動のなか、商工企業には発展の空間が生まれ、「1915年から1918年まで、批准を経て登録した会社は378社であった。平均して年間94.5社が登録されたという計算になる」。第四、民間資本家の努力によること。注目すべきことは、当時多くの軍閥官僚は商工業への投資に参入したということである¹⁶。

このように、1914年以降の中国社会において商工業が活発に発展した時期があった。この流れのなかで、「中国の民間資本による近代的な銀行が続々と誕生するようになる」¹⁷。

そもそも中国では清末から近代的な銀行が設立され始め、中央銀行の役割を果たす中国銀行（前身は1908年設立の大清銀行）や交通銀行（1908年設立）が設立され、英国の香港上海銀行（HSBC）、米国のシティバンク、日本の三井銀行など外国の銀行も相次いで中国でその業務を展開していた。一方、中国の民間資本による銀行も続々と開設されていた（注17で考察した通りである）。大勢の銀行が急速に設

立され、それに伴い金融リスクも高まっていた。注17で考察した銀行の開設数と存続数を別の見方で見てみると、1911-15年には29行が新規設立され、19行は業務停止や倒産になり、倒産率は55%であった。1916-20年の開設数と倒産数はそれぞれ56行と41行であって、倒産率は73%であるという計算になる。このことは、当時における銀行業の信用リスクはいかに高いかを物語っている。そのような状況のなか、銀行は多くの顧客を獲得するためにまず顧客を安心させなければならない。銀行は自身の実力を証明するために、独立した会計専門家を招聘し、帳簿を監査（当時は日本語の「監査」を「検査」また「査帳」という中国語を使っていたが、現在は「審計」という）してもらい、その実力を社会に向けて発信するニーズが生まれてきた。すなわち会計士による監査証明という行為は信用誇示のための重要手段となったのである。しかし、当時の中国はまだ会計士という職業が生まれていなく、中国人の職業会計士もまだいなかったため、中国で働く外国人の会計士に頼らざるを得なかった。例えば1915年6月設立の中国民間資本による上海商業儲蓄銀行は、1916年1月に公表した第一期営業報告書に「克佐時洋行」の監査証明書が添付されていたといわれる¹⁸。

4 清末民初の外国人会計士——中国語能力が問われる局面に注目

19世紀半ば頃から外国銀行を含め多くの外国企業が中国に進出してきた。それに伴い、西洋の商業制度も中国に導入され、外国の会計士は中国において業務を展開し始めた。上述した「克佐時洋行」は民国時期において最も知られている外国の会計士事務所であった。「克佐時」もしくは「克佐時洋行」は、1902年に英国人の Arthur Rylands Lowe が香港で会計士業務を執行し始め、1903年に Joseph Eadie Bingham が加盟し、事務所の名称も Lowe &

15 浜口論文に掲載された第2表「北洋政府時期における各年の地域別、規模別企業数」によると、企業数の多い順で見ると、上海は最多の243社、江蘇省159社、浙江省121社、天津93社、北京と山東省と同様87社となっている。そのなかで資本金10万-99万円の企業数を見ると、上海は最多の95社、江蘇省57社、山東省46社、天津45社、浙江省41社、北京32社であった。資本金100万円以上の大企業数を見ると、上海は最多の62社、つぎは北京28社、そして天津27社であった。大規模企業は上海と北京・天津に集中していることが分かった。

16 張謇自身も多くの企業を創立し、のちほど述べる孟森も常州商業銀行を創設し、また謝霖は交通銀行の総会計主任でありながら会計師を兼任した。このようなことは当時では珍しいことではないようにみえる。

17 久保亨は先行研究を出所とする「銀行の開設数推移」一覧表を自身の著書『中国経済100年のあゆみ——統計資料で見る中国現代経済史——』（95頁）に収録している。それによると、中国の民間資本による銀行開設数は、1911-15年は29行（存続したのは10行）であって、1916-20年は56行（存続したのは15行）になり、ピークは1921-25年の95行（存続したのは26行）であった。また浜口論文第3表「北洋政府時期に設立された業種別・規模別企業数」を見ると、資本金10万-99万円という中規模の企業のなか、25業種中、「金融・保険」は二番目多い63社であった。100万円以上の企業のなか、25業種中、「金融・保険」は最も多く、55社であったというデータが出ている。

18 <http://shuo.news.esnai.com/article/201805/174186.shtml>（張輝「漫話中国注会百年(1)——中国第一家会計事務所」、最終閲覧日2019年11月29日）

Bingham に変更した。1906年元旦、Lowe & Bingham は中国大陸で最初の支店を上海公共租界博物館路(現虎丘路)8号で設立した。その後1909年に、更に英国籍の会計士 Frederick Newman Matthews が加盟し、事務所の名称もさらに Lowe, Bingham & Matthew (LB & M) に変更した。その他、1917年、すなわち謝霖が会計師事務所を開設した前の年に、当時世界で最大といわれる会計士事務所である米国 Haskins & Sells¹⁹ も中国で支店を設立し、「大美査帳局」という中国名で業務を開始した²⁰。

清末から民国にかけての時代における中国の会計事情について、大島(1998年)の先行研究がある。大島は1927年の *The Journal of Accountancy* (Vol. 43, No.5, May 1927, pp.350-355) に掲載された “Accounting and Auditing in China” という論文を参考しながら当時の会計(士)事情を整理・紹介した。大島による、“Accounting and Auditing in China” の著者 Emil S. Fischer は1894年から1899年の間、上海の the Deutsch-Asia-tische bank という銀行で会計部長(head accountant)として働いた経験を持っており、民国初期(少なくとも1917年頃)までは中国にいた外国人会計士であった。Fischer氏が1927年に書いた当該論文は「恐らく英文により中国の会計事情を本格的に紹介した最初のものであろう」。その記述は多少記憶に辿ったものもあるかもしれないが、Fischerの論文は「時期的には、中華民国成立前後における会計事情までは網羅されている」と大島は推測していた。

当時、外国の会計士あるいは会計担当者は中国で働くといっても、中国で設立された外資系の商工業企業においてであり、中国の地場企業や施設で働くことは事実上不可能であるとされる。その理由として、「中国の公共施設でも商工業企業でも、中国式の形式と慣習そして漢字によって、会計帳簿が記録されるからであり、よほどの中国研究家(sinologues)か中国文学の達人(masters of Chinese literature)でなければ、一般の外国人では、こうした中国語に熟達するのは不可能」であるという。5年間中国語のレッスンを受けた Fischer は、「会話は自由にできるが、それでも中国語で記録された帳簿や証票の監査・修正・調査をするには、中国人のアシスタントがいなければ不可能であり、また外国企業といっ

ても、中国語で記録された領収書(Chinese vouchers)は回ってくるが、その場合でもやはり、中国人の事務員の説明がなければ、それらに承認を出せないとし、その位、外国人の会計士あるいは会計担当者が中国に活動領域を持つということは難しいことなのである」(大島, 1998: 110-112)。

とはいうものの、当時の中国にはまだ中国人の会計士が誕生しておらず、会計に関する業務は外国籍の会計士に依頼せざるを得なかった。例えば、1909年設立の上海永宁人寿保險有限公司の目論見書に「査帳人: 克佐時洋行」と記しており、また、すでに述べたように、1915年6月設立の中国民間資本による上海商業儲蓄銀行は、1916年1月に克佐時洋行の監査証明書付きの第一期営業報告書を公表したといわれている。このように実業振興のために増え始めた当時の中国民間資本企業はその会計監査について外国籍の会計士に頼らざるを得なかったのが当時の実情であった。

特に上述したように、1914年世界大戦後から急速に増え始めた銀行は、自身の実力を証明するために、独立した会計専門家を招聘し、帳簿を監査してもらい、その実力を社会に向けて発信する必要があった。すなわち会計士による監査証明という行為は信用誇示の重要手段となっていたのである。このような当時の状況において、中国語を読めて、中国商工業の帳簿を査帳(監査)できる中国人の会計士を持つことは切羽詰まった喫緊の課題であろう。まして謝霖は当時の中国の会計界において第一人者的な存在であって、自身が留学した日本は1909年の日糖粉飾事件を契機に、1914年から「会計(監査)士法」の立法運動が起きており、その情報についてかれは知っていたはずである。

5 常州商業銀行の設立 — 謝霖と孟森との関係

そうしたなかで、1917年1月27日、資本金14万元、従業員はわずか15名の、地方における小規模銀行である常州商業銀行は設立された。当事者の日記や当事者同士の手紙などの史料が見つからない現在では、当時どのようなやり取りがなされたかは分からない。しかし少なくともこの銀行の設立は中国最初の会計事務所開設、そして会計士法規の制定と

19 1896年、Charles Waldo Haskins と Elijah Watt Sells はニューヨークで設立した会計士事務所であり、その後幾つかの吸収合併を経て今日のデロイト トーマツ グループ(Deloitte Touche Tohmatsu)となっている。

20 <http://shuo.news.esnai.com/article/201805/174186.shtml> (張輝「漫話中国注会百年(1) — 中国第一家会計師事務所」, 最終閲覧日2019年11月29日)

は何らかの関係性、もしくはそれらの契機をつくったのかもしれないと考える。なぜならば謝霖は会計師として（おそらく）最初に業務を執行したのは常州商業銀行の監査であったからである。

当時交通銀行の総会計主任という高い地位にあった謝霖は、なぜ北京や上海といった大都市ではなく、江蘇省の常州という地方都市の銀行とかかわりを持ったのか。それはまず一つ目、謝霖は常州人であるということ。二つ目の原因、しかも最も重要な原因は常州商業銀行の董事長（取締役会長）を務めたのは孟森であるということである。

孟森（1869-1937年）は謝霖と共に1907年に『銀行簿記学』を東京で印刷出版した共著者である。かれらは常州人で、すなわち同郷人（清末陽湖、民国武進、今日の武進は常州市の区になっている）でもある。孟森は1902年35歳の時に日本に留学、東京法政大学法律学科を卒業し、民国成立後、国会衆議院に当選し、憲法起草委員会の委員ともなっていた。袁世凱が国会を解散後、孟森は帰郷し、商業活動に従事し、常州商業銀行を設立したのである。晩年は明清史の研究に専念し、中国では著名な明清史学者になったという人物である。

常州商業銀行の設立当初は、やはり査帳員（監査人と理解してよい）を外国人会計士である克佐時に依頼していた。『銀行週報』²¹ 1917年第1巻第9号に「常州銀行聘査帳員」というニュース記事があった。それによると「常州銀行は設立以来今日まで、業務が順調に発展しており、資本金は銀30万元、すでに10万元の払込資本を受け取った。また財政部の批准立案を終えており、会計専門家英国人の克佐時を査帳員として招聘し、氏は昨日常州に到着した」²²。

6 謝霖会計師事務所の誕生

同郷人で日本留学時代からの友人であり、『銀行簿記学』の共著者同士である孟森と謝霖は、常州商業銀行の査帳員を外国人の会計士に依頼しなければならないことは無念であったろうし、謝霖としても複雑な心境に陥ったであろう。克佐時は着任後中国系の銀行でスムーズに査帳業務を行えたかどうか、そして友人同士の謝霖と孟森は中国人自身の会

計事務所の必要性について話し合ったかどうか、現在のところは知るべきがない。いずれにせよ、1年後の1918年6月、謝霖は会計事務所を開設するために農商部と財政部に上申書を送り、批准許可を仰ぐことにしたのである。

現在我々はこのあたりの状況を知る手がかりとしては謝霖が1941年に成都光華大学『青年之声』（第3巻第1期）に寄せた「中国之会計師制度」²³のみである。

謝霖は当該論考の前言において、中国における会計師の始まりについて「中国では、会計師の名称が、民国7年（1918年）6月、私は農商財政両部に対して会計師業務の遂行を呈請（公文書で申請する——引用者注）したのは始まりである」。この職業は英国ではChartered Accountant、米国ではCertified Public Accountantと称する。中国ではそもそもこういう職業がなく、……私は農商財政両部に……呈請した時、律師（弁護士のこと——引用者注）、医師（医者のこと——引用者注）、工程師（エンジニアのこと——引用者注）の先例に倣い、「会計師」という名称を作った」と述べた。

そして自身が政府に送った上申書および農商部・財政部の批准文を論考の第三節（中国会計師の略史）に掲載した。まず1918年6月の上申書の内容は以下の通りである。

経済発展と国際競争につき、企業の運営は慎重にしなければならない。企業は計算方法から目を背けると、経済の進歩は期待できない。これは会計が科学であると公認される所以であり、また会計専門家は諸国において重宝される所以でもある。東西各国を見渡すと、早くから職業会計師の制度が存在している。上海においてもここ数年、例えば会計専門家克佐時もすでに開業しており、便利であり、社会から歓迎されている。私自身はかつて日本に滞在し、大学の商学科を卒業、帰国後銀行会計の仕事に携わり、また会計科目を教え、あれこれ十年になった。世の中のご時世というニーズに応じて、遠くは各国の職業会計師法規を模倣し、近くは上海克佐時の先例を踏襲し、大衆

21 『銀行週報』は1917年5月29日に創刊され、1950年3月3日までの終刊まで33年間、34巻1635期を発行した。近代中国において最も創刊時期が早く、刊行期間も最も長く、民国時期において最も権威的な金融類雑誌である。

22 <http://shuo.news.esnai.com/article/201811/183114.shtml>（張輝「漫話中国注会百(4)——第一份審計報告」, 最終閲覧日2019年12月6日）

23 当該論考は前言、第一節 会計師の地位、第二節 会計師の役割、第三節 中国会計師の略史、第四節 中国現行の会計師制度、第五節 会計師と弁護士との違い、第六節 会計師名称の訳語、第七節 会計師公会、第八節 会計師の制服及び法廷上の座席、第九節 会計師グループの業務執行、第十節 会計師の実際業務、第十一節 会計師と会計学校、最後に付言という構成になっている。

より会計業務の委託というニーズに応えるために、北京にて会計事務所を設立したく、諸事情を斟酌し草案を作成したので、検討批准するように願う所存である。

謝霖はこの上申書のなかで、まず、経済発展のために会計の果たす役割を強調し、つぎに諸外国においては会計士という制度が存在し、上海にも外国人の会計専門家が業務を展開しており、社会から好評を得ていると紹介した。最後に自分自身はかつて日本に留学し、帰国後も長年間銀行の会計業務に携り、会計事務所を開設するのに十分に適任であることをアピールした。その時代のエリート会計専門家として、謝霖は恐らく民間から自然発生的な職業会計士の生成を待つよりも、政府の批准認可を得るという形での事務所開設は当時の中国社会にあっていると認識していたであろう。

謝霖は上申書を北洋政府農商部と財政部に送った後すぐ受理され、決裁意見が出された。

1918年6月24日、農商部はつぎのような批准書を出した。

商業を経営するにあたり、会計を整備することは最も重要である。当該上申人は会計事務所を設立しこの業務（会計業務——筆者注）を請け負う予定である。実行してよい出来事であるため、立案することを批准する。

一方、財政部は同6月28日の批准書においてつぎのように述べた。

当該上申人は会計事務所を設立し計算業務を請け負う予定である。これは商人と一般民衆に利便性をもたらすため、当然実行してよい。章程を検討したところ、概ね妥当である。暫定的に立案することを批准し、将来的には専門的な章程を制定した時、なおもってそれに従わなければならない。

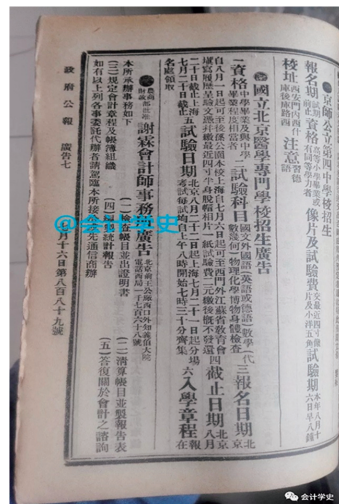
以上考察した通り、財政部も農商部も非常に素早く謝霖の申請に対して批准書を出した。農商部は「商業を経営するにあたり、会計を整備することは最も重要である」、財政部は会計事務所が計算業務に携わるということは「商人と一般民衆に利便性を

もたらす」ことになる、という見解で会計事務所の設立を肯定的にとらえた。

特に財政部の批准文では「将来的には専門的な章程を制定した時、なおもってそれに従わなければならない」との一語が書き加えられた。これは会計師事務所設立の申請は個別的な案件ではなく、将来的には会計師に対して、専門的な制度を制定し規範しなければならないと、当時財政部の官僚は意識していたであろう²⁴。

ともあれ、農商部・財政部から迅速な批准許可を得て、謝霖は翌月の7月16日に、『政府公報』と『銀行週報』（第2巻第27号）にて「謝霖会計師事務所廣告」との広告を掲載した（写真1を参照）。これをもって中国最初の会計師事務所は誕生したのである。社会全般はまだ「会計師」という職業について認識できていない状況下のスタートであって、その後の発展も紆余曲折ではあるものの、「謝霖会計師事務所」の設立は中国職業会計師業が正式に始動したことを意味し、中国会計史における重要な出来事である。2018年は中国最初の会計師事務所設立百周年に当たる年であって、中国会計界から何らかの百周年記念行事が行われるのではないかと期待していたが、特にそういったことはなかったようである。幸いに、すでに数か所で引用したように、張輝という注冊会計師の方が長年収集してきた中国会計師に関する史料を2018年という節目の年にウェイブサイトで公開した。筆者が知りたかった多くのことは

写真1 1918年7月16日 謝霖会計師事務所廣告



出所：<http://shuo.news.esnai.com/article/201805/174186.shtml>（張輝「漫話中国注会百年(1)——中国第一家会計師事務所」）

24 <http://shuo.news.esnai.com/article/201805/174186.shtml>（張輝「漫話中国注会百年(1)——中国第一家会計師事務所」，最終閲覧日2019年11月30日）

これらの史料に出会ったことで知り得るようになった。本稿の写真史料はすべて張輝のウェブサイトからの借用であって、ここで張輝および史料の発見に努めた方々に感謝の意を示す。

7 『会計師暫行章程』の公布

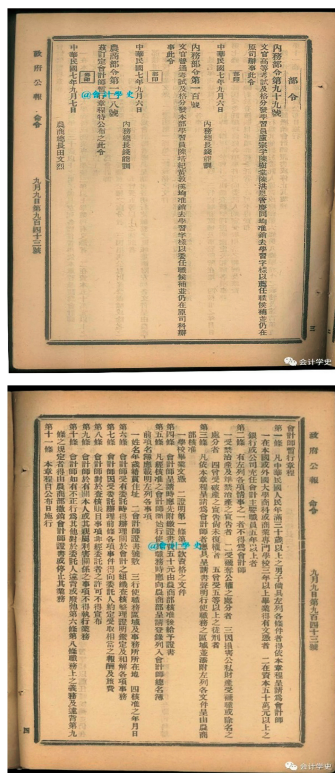
すでに述べた通り、謝霖は1918年6月、政府に対して会計事務所の設立を申請し、同6月24日と28日に農商部と財政部からそれぞれ設立の許可が下り、7月16日に「謝霖会計師事務所」広告が『政府広報』と『銀行広報』に掲載され、中国初の会計師事務所は政府の批准許可という形で誕生したわけである。その間政府内、もしくは政府と謝霖との間にどのような議論、あるいはやり取りがあったのか、今のところは分かっていないが、いずれ6月後半から2か月余り経過後の9月7日に、時の農商総長田文烈署名の農商部令第128号『会計師暫行章程』が公布される運びとなった。このことは1918年9月9日の『政府広報』第943号にて掲載された（写真2を参照）。

また前述した通り、農商部は特に張謇が農商総長に就任後、経済法規の整備を取り組み、後任の田文烈も近代的法制の導入に積極的であったといわれている。この動向の延長線上、政府は西洋発祥の職業会計士制度や西洋的監査思考を自国に導入しようとする要請に直面した時、とりあえず法律をつくってこれから増えていくであろうとする会計師を管理しようと考えていたかもしれない。「将来的には専門的な章程を制定した時、なおもってそれに従わなければならない」²⁵との文言が暗示したように、政府はすでに6月の時点で会計師に関する法律を制定しそれをもって会計師を管理するというを考えていたと推測する。

いずれにせよ、『会計師暫行章程』の公布によって、会計師を管理する際に準拠すべき規則ができたため、同年9月20日、農商部による「農商部布告第五号」²⁶が出された。写真3のとおりである。

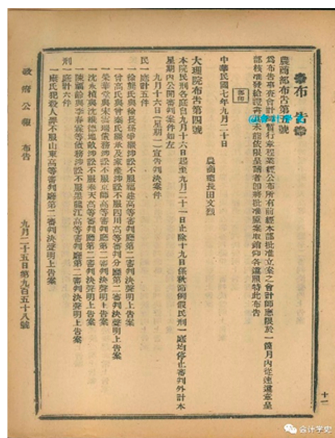
布告は「会計師暫行章程はすでに公布しており、以前において本農商部の批准立案を得た、すべての会計師は一か月以内に、速やかに本章程に従い関連書類を農商部に提出するように、農商部は核準（審査のうえ許可）したうえで証書を発行する。期間内に提出しない者は、当初の批准原案を取り消すので、謹んで従うように布告する」というような内容と

写真2 1918年9月7日 『会計師暫行章程』の公布



出所：http://shuo.news.esnai.com/article/201805/174189.shtml（張輝「漫話中国注会百年(3)一亜州第一部注册会計師法規」）

写真3 1918年9月20日 「農商部布告第五号」



出所：http://shuo.news.esnai.com/article/201805/174189.shtml（張輝「漫話中国注会百年(3)一亜州第一部注册会計師法規」）

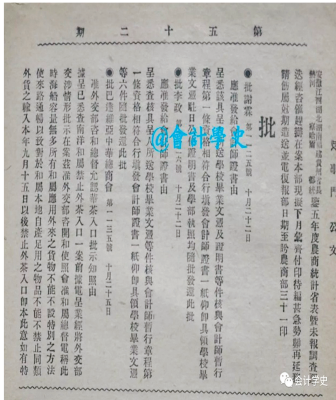
なっている。

農商部の布告は全ての民衆に向けて呼び掛けるようにみえるが、実質上は謝霖一人を念頭においた呼び掛けであった。なぜならば当時農商部の許可を得

25 上述した6月28日の財政部批准文書に書かれた文言である。

26 1918年9月25日、『政府広報』第958号、掲載。

写真4 1918年10月22日 農商部より謝霖に会計師証書を発行



出所：http://shuo.news.esnai.com/article/201805/174189.shtml (張輝「漫話中国注会百年(3)一亞州第一部注册会計師法規」)

ていた会計師は彼一人だけであったからである²⁷。

この農商部布告が発された1か月後の10月22日、農商部は『会計師暫行章程』を根拠規則とする会計師証書第一号を謝霖に発行したのである。このことは1918年の『農商公報』第52期に掲載された(写真4)。

中国歴史における最初の会計師はこのように『会計師暫行章程』という根拠規則に基づいて登録出願し誕生したのである。1918年10月22日時点での謝霖は交通銀行総会計主任という立場にいたため、実質的には兼任の形でのスタートであった。

謝霖は会計師証書を取得した後、最初に受託した業務は先ほど紹介した友人である孟森の常州商業銀行からの依頼であったとおもわれる²⁸。1919年3月4日の『銀行週刊』(第3巻第6号)には「常州商業銀行改聘査帳員」(常州商業銀行は査帳員を変更)とのニュース記事が掲載され、常州商業銀行は英国会計士克佐時の代わりに謝霖会計師を査帳員として迎え入れたのである(写真5)。

この記事には二つの内容が含まれる。一つ目は、常州「商業銀行は兼ねてから査帳員を英国の克佐時に依頼していたが、今般政府はすでに会計師注册条例を公布しており、華人が自分自身で会計師業務を行うようになったため、(克佐時の—引用者注)代わりに謝霖会計師に依頼し査帳職務を継続する。謝君はすでに七年度(1918年—引用者注)の決算検

写真5 1919年3月4日「常州商業銀行改聘査帳員」記事および監査報告書

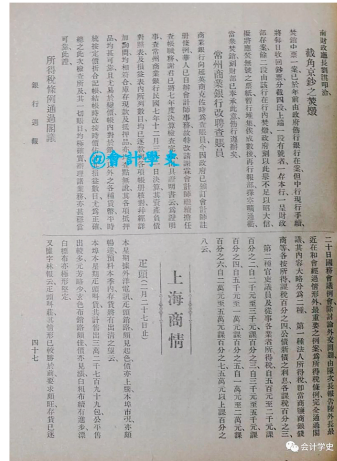
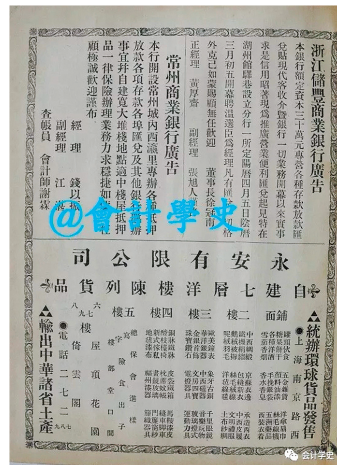


写真6 1919年3月以降と推測 常州商業銀行「査帳員 会計師謝霖」の広告



出所：http://shuo.news.esnai.com/article/201811/183114.shtml (張輝「漫話中国注会百年(4)一第一份審計報告」)

査を終了させ、証明書を作成した」という、事務所変更の広告である。二つ目は、1918年12月31日決算の資産負債表及び損益表に対する査帳(監査)報告の内容である。この査帳報告は中国人会計師の手によって作成された最初の監査報告であったかもしれないといわれている²⁹。

謝霖は会計師として常州商業銀行の査帳員を兼任したことの広告資料も見つかっている。具体的な日付は不明であるが、『銀行週報』に掲載された常州商業銀行の広告には「査帳員 会計師謝霖」と書かれている。写真6はそれである。

27 http://shuo.news.esnai.com/article/201805/174189.shtml (張輝「漫話中国注会百年(3) — 亞州第一部注册会計師法規」, 閲覧日: 2019年11月20日)
28 現時点において発見できる史料ではこれが最初であった。すなわち1918年10月22日から1919年3月4日までの間に謝霖が会計師として会計監査業務を行ったかどうか現時点では不明である。
29 http://shuo.news.esnai.com/article/201811/183114.shtml (張輝「漫話中国注会百年(4) — 第一份審計報告」, 最終閲覧日 2019年11月20日)

年月日	出来事	特記事項
1909年 (月日は不明)	上海永年人壽保險有限公司の株式目録見書に「査帳人：克佐時洋行」と記す	原史料の出所は不明
1916年1月	上海商業儲蓄銀行設立(1915年6月) 第一期営業報告書に「克佐時洋行の査帳証明書」を添付	原史料の出所は不明
1917年1月27日	常州商業銀行設立	董事長(取締役会長)：孟森
1917年7月24日 (月日は推定)	「常州銀行聘査帳員」記事 (『銀行週刊』1917年第1巻9号掲載)	英国人の会計専門家克佐時を査帳員として招聘
1918年6月 (何日か不明)	謝霖は財政部・農商部に上申書を送呈	会計事務所設立を申請
1918年6月24日	農商部より批復(意見を添えて回答)	会計事務所設立を批准、立案
1918年6月28日	財政部より批復	批准、立案
1918年7月16日	「財政・農商部批准 謝霖会計事務所廣告」(『政府広報』第889号、『銀行週報』第2巻第27号掲載)	中国最初の会計事務所が正式に設立
1918年9月7日	農商部令128号『会計師暫行章程』公布(『政府公報』第943号、1918年9月9日、掲載)	中国における最初の会計師法規となる。
1918年9月20日	農商部布告第五号(『政府広報』第958号、9月25日掲載) 布告内容：これまで農商部批准の会計師は一月以内に新章程に則った関連書類を提出するように、核準(審査のうえ許可)した後証書を発行	実質は謝霖一人への呼びかけ。当時農商部の批准を経て会計事務所を開設したのは謝霖だけであった。
1918年10月22日	農商部より謝霖に第一号会計師証書を発行(『農商公報』第52期掲載)	謝霖は中国における最初の会計師となった。
1918年12月9日	「農商部・財政部批准 謝霖会計事務所」廣告、『申報』に掲載	
1919年3月4日	「常州商業銀行改聘査帳員」記事(『銀行週刊』第3巻第6号掲載)	査帳員を克佐時から謝霖に変更 謝霖による中国史上最初の監査報告書が作成された。
1919年3月 (何日か不明)	「常州商業銀行公告」『銀行週報』掲載 經理：錢以振 副經理：江湛 査帳員：会計師謝霖	会計師としての謝霖が常州商業銀行の査帳員(監査人)となる。

民国初期における職業会計士生成の過程をまとめた一覧表は上のとおりである。

8 おわりに

中国最初の会計士事務所である「謝霖会計事務所」は、北洋政府農商部・財政部の批准許可を経て1918年7月16日の『政府広報』にての広告掲載をもって正式に成立した。その後同年9月7日、中国最初の職業会計士に関する法規である『会計師暫行章程』は農商部令として公布され、この章程の規定に基づき、農商部は10月22日に第一号会計師証書を謝霖に発行した。「上からの」、「法規制の」形で中国の職業会計士制度が形成されたのである。

本稿は『会計師暫行章程』が公布されることに至った歴史的背景やその経過を浮き彫りしてきた。民国初期に制定されたこの会計士に関する法規を、民国

初期特に張謇が農商総長の時代から一貫して近代的経済法規の整備に取り組み、その延長線上の出来事として捉える。

そして職業会計士生成の経済的背景を商工業の発展、特に新設銀行の急増に伴い生じた信用保証のニーズに求めた。すなわち民国初期、特に1914年世界大戦開戦後の数年間、中国の民族商工業は一定の発展を遂げ、その頃多くの民間銀行が乱立され、銀行は信用保証のために会計帳簿を監査してもらいそれを社会に発信する必要があったため、会計士による監査というニーズが生まれてきたわけである。自国の会計士が存在しなかったそのころ、外国人の会計士に会計帳簿の監査を依頼せざるを得なかったが、現実問題として外国人は中国語で作成された会計帳簿を監査するのに十分な中国語能力を持たず、ほぼ不可能であった。そうしたなかで、日本の明治

大学商学部卒業、中国銀行や交通銀行の会計制度改革に取り組み、当時の会計界において第一人者的な存在である謝霖は、大正期日本の会計（監査）士法立法運動の動向を察知しながら、自らの影響力をもって中国に職業会計士制度を導入することにしたのである。

また、謝霖と常州商業銀行との関係性に注目しつつ中国における職業会計士誕生の過程を整理した。すなわち謝霖の日本留学時代の友人で、留学中の1907年に『銀行簿記学』を共著した孟森は1917年1月27日に常州商業銀行を設立したのである。時期的に偶然に重なったか、それともこの銀行の設立は中国職業会計士制度の最も直接的な契機を作ったか、わかっていないが、いずれその後謝霖による政府への建言（1918年6月）、「謝霖会計師事務所」の設立（1918年7月16日）、『会計師暫行章程』の公布（1918年9月7日）、第一号会計師証書の発行（1918年10月22日）、謝霖会計師による常州商業銀行監査報告書の公表（1919年3月4日）という一連の中国会計史における重要な出来事が起きていた。

なお、『会計師暫行章程』の具体的な内容や、当該章程と大正期日本の「会計（監査）士法」（案）との接点については今後の課題にしたい。

参考文献

日本語

- 有本邦造（1930）『支那会計学研究』大同書院
- 苑書義（1999）「農商総長張謇の開放主義」（中央大学人文科学研究所編『民国前期中国と東アジアの変動』中央大学出版部、所収）
- 大島正克（1998）「中国国民革命期における中華民国の近代会計制度の生成と発展」『亜細亜大学経営論集』第33巻第2号、1998年3月
- 久保享（1995）『中国経済100年のあゆみ——統計資料で見る中国近現代経済史——』第2版、創研出版
- 小林守（2012）「中国近代における企業経営理念の源流——民族資本家、張謇の「富強論」としての経営理念——」『専修大学商学研究所報』第44巻1号、2012年5月
- 斎藤道彦（1999）「民国前期中国と東アジアの変動」（中央大学人文科学研究所編『民国前期中国と東アジアの変動』中央大学出版部、所収）
- 邵藍蘭（2011）「中国における初期の簿記書」『経営論集』No.3、札幌学院大学
- 浜口允子（1991）「中国・北洋政府時期における企業活動と「公司条例」」『放送大学研究年報』第9号

李佩（2016）「張謇父子と洪沢栄一：書簡から見た知られざる近代日中関係の一側面」『アジア・アフリカ研究』第56巻1号

中国語

- 黄太冲（1983）「我所知道的謝霖先生（一）」『上海會計』1983年12月
- 李明勳・尤世玮編（2017）『張謇日記』上海辞書出版社
- 商衍赤（1984）「懷念謝霖先生」『财会通訊』1984年5月
- 沈家五（1984）「從農商部注册看北洋時期民族資本的發展」『歷史档案』1984年4月
- 魏文享編（2011）『民国時期之專業會計師論會計師事業（資料匯編）』湖北人民出版社
- 謝霖（1941）「中国之會計師制度」『青年之声』成都光華大学、第3巻第1期（魏文享編『民国時期之專業會計師論會計師事業（資料匯編）』湖北人民出版社、2011年、所収）
- 虞平和（2003）「民国初期的經濟法制建設」『二十一世紀』インターネット版、総第13期、2003年4月

（本稿は平成29年度短期国内研究員・短期在外研究員（研究課題：民国時期における日中会計の交渉）研究成果の一部である。「訪問学人」として受け入れてくれた台湾中央研究院近代史研究所と当研究所の林美莉教授に深く感謝する。）

（しゃお らんらん 財務会計論）

