

II 自由論題

中国における「会計法」の展開

蔣 建 棟

佐賀大学大学院

要 旨

中国経済は、計画経済体制（中央集権的計画・中央集権的統制体制）の段階から、社会主義市場経済体制確立の段階へ、さらに社会主義市場経済発展の段階へと転換した。それに伴い、ミクロレベルでは、経済改革の中心である国有企業は、企業自主権の拡大、請負制の導入等経営面の改革から、「現代企業制度」の整備を中心とする財産権の改革へと発展した。中国の会計もまたその中心的役割を政府の計画および統制への要請に奉仕することから国有企業管理の情報要求に奉仕することへ、さらに後者から公司・企業の外部利用者の情報要求に奉仕することへと転換しつつある。

本稿は、そのような状況における中国会計の基本法である「会計法」の制定および改正のプロセスを考察し、計画経済体制，社会主義市場経済体制確立，社会主義市場経済発展というそれぞれの段階において、「会計法」の制定，改正のプロセスは，会計目的の変化と共に、「中国的特色」を残しながらも、「一国一企業」下の管理責任会計から，社会主義市場経済下の外部報告会計への接近の過程であることを明らかにした。

計法」の制定あるいは改正の要因，内容および特徴を検討する。

1. はじめに

1980年代以降の中国は，改革・開放政策により，世界経済発展の流れに乗り，急成長を成し遂げてきた。このような経済成長を支えているのは，整備されつつある中国社会の諸制度である。その諸制度の中において，とりわけ，企業会計制度は経済の成長と発展にとって重要な役割を果たしている。1990年代以降における国有企業への株式制の導入および証券市場の発展，2000年以降におけるWTO加盟等の状況下，中国の企業会計制度は，国際化の対応に迫られ，整備が行われた。

中国の企業会計制度は3層構造といわれ，その最高階層に「会計法」が位置している。1980年代以降における経済体制変換の中で，改正されながらも，その地位は不動のものとなっている。周知のように，日本では，「会社法」および「金融商品取引法」が，アメリカでは，「証券法」および「証券取引法」が存在し，それぞれ企業会計のディスクロージャーに対し，規制を行っており，中国のように「会計法」は存在しない。つまり，「会計法」は，中国の企業会計制度における特有のものとして存在しているのである。

1985年に「会計法」（以下，85年「会計法」という）が制定・公布された。その後，1993年（以下，93年「会計法」という），さらに，1999年（以下，99年「会計法」という）に改正された。その間，中国における経済体制は，計画経済体制から，計画商品経済体制へ，そして，社会主義市場経済体制へと変化した。本稿は，経済体制の転換によりもたらした様々な変化（非会計的要素の変化および会計的要素の変化）に基づき，85年「会計法」，93年「会計法」および99年「会

2. 中国企業会計制度の構造

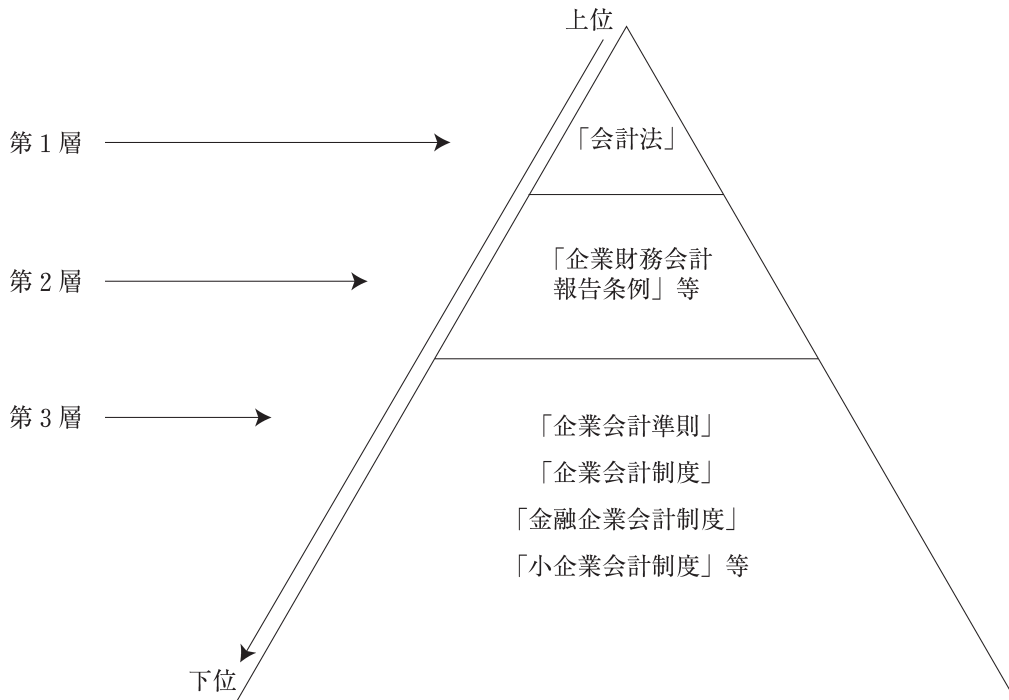
中国現行の会計システムは，図1のように，3層構造となっている。

まず，第1層は会計法律である。それは全国人民代表大会およびその常務委員会が定めた会計に関する法律のことであり，中国の会計システムの最高階層である。本稿の研究テーマである「会計法」はその最高階層に位置する唯一の法律である。

現行の「会計法」は1999年10月31日に公布され，翌年の7月1日から施行されたものである。この「会計法」は，第1章総則，第2章会計計算，第3章公司・企業会計計算の特別規定，第4章会計監督（監査），第5章会計機構（部署）および会計人員（担当者），第6章法律責任および第7章附則の7章，52条から構成されている。「会計法」は1985年に公布され，1993年に改正が行われ，現行の「会計法」は2回目の改正によりできたものである。「会計法」は，中国国内すべての企業，監査法人等に適用される会計に関する基本法であり，その下の第2層，第3層にある「企業財務会計報告条例」，「企業会計準則」，「企業会計制度」，「金融企業制度」および「小企業会計制度」制定の法的根拠となっている。

次に，第1層に次ぐ第2層は，会計行政法規である。それは，国务院（日本の内閣府に相当する）または各省・自治区・直轄市の人民代表大会およびその常務委員会が定めた会計に関する法令のことであり。「会計法」に基づき，2000年に公布した「企業財務会計報告条例」等がその第2層に位置づけられる。

図1 中国企業会計制度の構造



「企業財務会計報告条例」は、「会計法」の補充条例として、2000年6月21日に、「企業財務会計報告を規範化し、財務会計報告の真実性および完全性を保障するため、『会計法』に基づいて」（第1条）制定・公布された財務会計報告の編成および対外報告の条例である。その条文には、国際的な財務諸表の作成と充実、国際的な会計概念の導入、キャッシュ・フローの重視、ディスクロージャーの充実、財務報告書作成の精緻化、会計情報の対外提供、虚偽的または重要な事実が隠蔽された財務諸表に対する罰則等が定められている。

第3層は、会計規則および会計規範文献である。それは、国务院の各部門（主に財政部）や各省・自治区・直轄市の人民政府が法律・法規に基づいて制定したものである。「会計法」や「企業財務会計報告条例」に基

づいて制定された「企業会計準則」、「企業会計制度」、「金融企業会計制度」および「小企業会計制度」等は、第3層にあたる。

この第3層に位置する規則は、「会計法」で定めている「国家統一会計制度」にあたり、すべて国务院財政部より制定・公布されている。

「企業会計制度」は、2000年12月29日に、「会計法」および「企業財務会計報告条例」の執行を徹底し、企業情報の質を高めるために、公布したものであり、原則として、小企業を除く中国国内すべての企業を対象に適用される。なお、その具体的な内容等は後述する。

「金融企業会計制度」は、2001年11月27日に、「金融企業の会計計算を規範し、会計情報の質を高めるため、『会計法』および『企業財務会計報告条例』等関連法律・法規

に基づいて」(第1条)制定・公布された会計規則である。適用範囲は、「中国国内の各種金融企業、(銀行、保険会社、証券会社、信託投資会社、先物会社、基金管理公司、賃貸会社および財務会社を含む)」(第2条)である。

「小企業会計制度」は、2004年4月27日に、「小企業の会計計算を規範し、会計情報の質を高めるため、『会計法』および『企業財務会計報告条例』等関連法律・法規に基づいて」(総説明の1)制定・公布された会計規則である。適用範囲は、「資金の募集を行わない比較的経営規模の小さい企業」(総説明の2)になっている。

「企業会計準則」は、「基本準則」と「具体準則」からなる。2006年に新「企業会計準則」を発行する前は、1項目の「基本準則」と16項目の「具体準則」があった。「基本基準」の目的は、「中国の市場経済の要求に適応し、会計計算を統一化し、会計情報の質を保証する」ことである。一方、「具体準則」は、「基本準則」に基づく会計計算の具体的な内容と特別な業種の会計計算について規定をしている。また、「具体準則」はステートメントの形式を採っており、基本的に国際会計基準に準拠して作成されている。

また、上記の「企業会計制度」、「金融企業会計制度」、「小企業会計制度」および「企業会計準則」は、「会計法」で定めた「国家統一会計制度」の中の計算制度であり、具体的な会計処理を行う際に従う規則となっている。これらの規則を中心に、中国会計の標準体系は、図2のように構成されている。

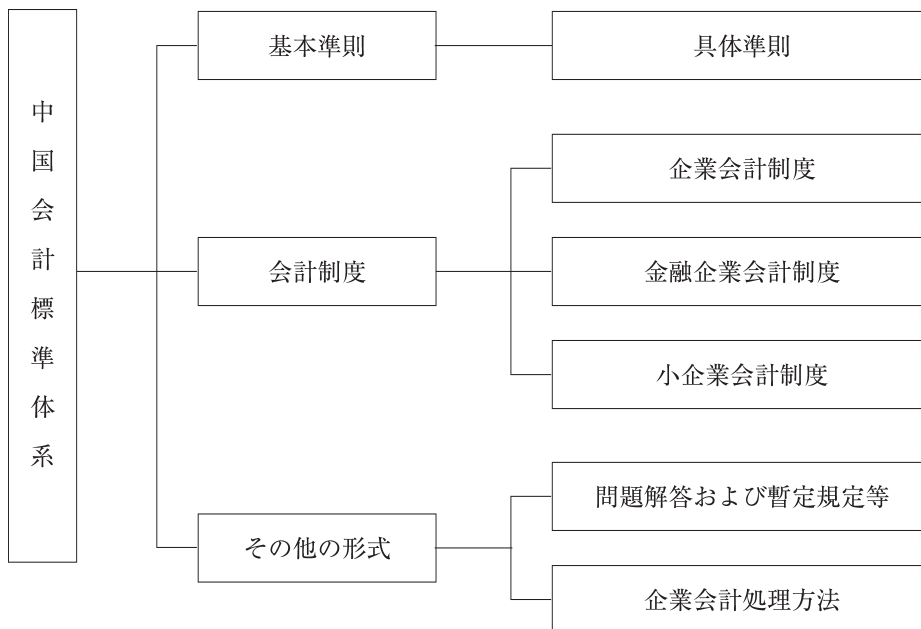
一方、2007年1月1日から、新「企業会計準則」が適用されることになった。

新「企業会計準則」は、財政部および1998年に設立した中国会計準則委員会

(CASC)により制定されている。新「企業会計準則」の公布に先立ち、2005年11月にCASCと国際会計基準審議会(IASB)との間に、コンバージェンスに関する同意がなされた経緯がある。以下では、CASCの構造を分析してみる。

CASCは、中国の企業会計準則の設定および改正に際し意見を述べる役割を果たしている。委員は、政府部門、会計学会、会計職業団体および一般企業の出身者の22名によりなる。また、当委員会には、政府の各部門、民間の各団体と各業界を代表する160人の専門家が参加している。CASCのメンバー構成等からみると、直接に財政部が会計制度を制定していた時代と比べると、より広範な意見収集を行い、開放的である。しかし、事務局は財政部会計司であること等を考えると、CASCは、依然として、財政部のコントロール下であり、独立をせず、あくまでも財政部の附属組織として運営されている。したがって、中国における会計基準作りは、アメリカの財務会計基準審議会(FASB)や日本企業会計基準委員会(ASBJ)のようなプライベートセクターによるものではなく、財政部というパブリックセクターによるものである。このようにして設定された会計準則は、それ自体が行政法規として強制力を有しているが、透明性や環境の変化に対応できる柔軟性(行政法規として設定されるので、頻繁な改正は困難と考えられる)に欠ける。なお、財政部が制定する会計準則等が国家統一会計制度の一種であると、「会計法」が規定していることは、財政部の権威を法から保障を与えている。

図2 中国会計標準体系



(出所) 王 [2005], 30 頁を一部修正し作成。

3. 85年「会計法」の制定および内容

(1) 制定要因・制定過程

85年「会計法」が制定された際に、改革・開放政策がすでに実施されたとはいえ、その背景は計画経済体制である。制定要因について、外的要因として①文化大革命後における「社会主義法治」への転換、②企業自主権の拡大、内的要因として、①新中国（1949年—）以前に「会計法」の歴史、②文化大革命後における会計秩序の整備があげられる。制定過程について、1980年8月に、第5期人民代表大会第3回会議が開かれ、会議に出席した代表の提案が「会計法」制定のきっかけとなった。そこから、①起草段階、②国务院審議の段階、③全国人民代表大会審議の段階を経て、4年あまりの時間を経過し、1985年1月21日、第6全国人民代表大会常務委

員会第9回会議にて採択された。

(2) 構成・内容

85年「会計法」は、6章31条で構成され、第1章（第1—6条）は総則、立法の目的等会計に関する原則を規定した。第2章（第7—15条）は会計計算、会計計算の基本原則、会計計算の対象に対する要求等を規定した。第3章（第16—20条）は会計監督、会計機構および会計人員による監督および国家による会計検査について規定した。第4章（第21—24条）は会計機構および会計人員、会計機構の設置、会計機構および会計人員の職責等について規定した。第5章（第25—29条）は法律責任、前4章で規定した行為に対し違反のある場合の罰則について規定した。第6章（第30—31条）は附則、集団経済組織の会計業務管理方法および施行年月についてそれぞれ規定した。85年「会計法」の内

容は、立法の趣旨、会計の基本任務、適用範囲、財務管理、会計計算の基本要求、会計検査、会計規則、会計機構および会計人員、法律責任等を含んでおり、中国会計の全般にわたっている。

(3) 特徴

85年「会計法」は、中国会計の基本機能を法律の形をとって明確にし、会計業務が法制化される契機となった。また、85年「会計法」は、会計業務の強化、国家財政紀律の維持・保護、経営管理の改善および経済効率の向上等において重要な役割を果たしたとされている。

江建平・陳勝軍氏は、85年「会計法」の具体的な役割として、「①会計人員の社会地位が高められた、②会計業務が強化された、③会計業務法制化の過程が加速された」（江・陳 [2000], 9頁）という3点をあげている。

謝少敏准教授は、「会計法」の内容およびその制定された政治的・経済的・制度的背景を分析した上で、85年「会計法」の意義について、「『会計法』は、会計担当者が国家利益の立場から会計実務を行うことを保障するものである。『会計法』の制定の意義は、ピラミッド式の行政統制体制における会計代理人制度の法制化に求めることができる」（謝 [1997], 117頁）と述べている。

江・陳氏および謝准教授は、85年「会計法」の制定について、ともに会計人員（会計担当者）を取り上げ、その地位の向上あるいはその職務履行に法的保障を与えることに制定の意義があるとしている。

85年「会計法」が制定された当時の中国において、ほとんどの単位は国有（国営）企業である。国有経済を管理・運営するのは計

画経済体制である。謝准教授は、このような経済構造の下で、「国全体が一つの『企業』とされており、政府はこの『企業』の所有者であると同時に、経営者でもあり、直接経験で企業活動に介入し監督している。従ってこの経済構造には、独立した監査部門の存在が不要である。そこで企業の会計担当者は、政府の代理人として国家利益の立場から企業会計を行い、同時に企業の財務活動を監督する義務がある」（謝 [1997], 114頁）としている。計画経済体制の下で、国家が直接ミクロ経済の管理をしている。会計業務においては、行政命令を管理の主要手段とし、会計人員を代理人として立てて行っている。

85年「会計法」においては、全31条のうち、16条が会計人員と関わっており、条文の半分以上を占めている。例えば、「会計法」立法の目的について、「会計業務を強化し、会計人員の法による職権の行使を保障する」（第1条）ことをあげている。また、会計人員の保護条項として、「各地方、部門および単位の行政指導者は会計機構、会計人員およびその他の人員が本法を執行することを指導し、会計人員の職権が侵害されないよう保障する。いかなる人も、会計人員に対し攻撃報復をしてはならない」（第4条）としている。さらに、会計人員の管理について、「会計人員は幹部管理権限の規定に任・免職すべきである。企業および事業単位の会計機構責任者または会計主管人員の任免は上級主管単位の同意を得なければならない」（第23条）とし、会計人員を国家の幹部として扱うことを明らかにしている。

このように、計画経済体制に対応し、会計人員が会計業務を行う際に保障を与えることが、85年「会計法」の大きな特徴である。また、会計人員が政府の代理人として会計業

務をスムーズに遂行するため、85年「会計法」は政府マクロ管理のための「会計法」ともいえる。

4. 93年「会計法」の改正および内容

(1) 改正要因・改正過程

93年「会計法」は、1990年代の初頭に制定・公布された。その背景は、社会主義市場経済体制の確立である。改正要因について、外的要因として、①社会主義市場経済の確立、②「請負経営責任制」、「リース制」の導入から財産権の改革へ、内的要因として、①会計国際化により規則・準則の制定、②85年「会計法」の問題点があげられる。1993年における改正のきっかけは、1989年前後に、「会計法」施行の状況および改革・開放政策の発展方向を考慮し、85年「会計法」に対し部分的に修正をする意見が出されたことである。そこから、財政部の起草、国务院の審議および全国人民代表大会常務委員会の審議を経て、4年間を経過し、改正が通過された。

(2) 構成・内容

構成および改正内容について、93年「会計法」は、論議の末「小改」となり、章の数や名称は85年「会計法」と同様で、条項が1条少ない構成となった。改正内容は、主に①立法の目的について、②適用範囲について、③会計業務の処理について、④国家統一会計制度について、⑤会計計算の内容について、⑥記帳本位貨幣について、⑦会計計算の電算化について、⑧違法収支のある場合の対応について、⑨会計機構、会計人員の設置について、⑩会計人員の管理について、⑪会計資料の偽造、変造もしくは故意に滅失する場合の

法律責任について、⑫単位指導者の法律責任について、⑬附則についての13箇所である。これらには、「会計法」適用範囲の拡大を受け、直接それに対応する形で改正された箇所や会計情報の質の保証を意図する改正がある。

(3) 特徴

93年「会計法」の改正内容を分析してみると、まず、社会主義市場経済体制の確立に伴い、「会計法」適用範囲の拡大を受け、直接それに適応する形で改正された箇所がある（例えば、上記①、②、⑩、⑬）。また、残りのほとんどは、社会主義市場経済体制の確立による社会的、経済的な変化に対応するものと考えられる（例えば、③の会計業務の処理については、社会主義市場経済体制の確立に伴い、国有企業に法人財産権の導入および非国有経済の発展により、会計情報質の問題がより嚴重なものになったから改正されたと考えられる）。なお、用語について、「上級主管単位」が削除されたことは、国有企業に経営権、法人財産権の付与により、行政による統制が弱くなったことを表している。したがって、93年「会計法」は、社会主義市場経済体制の確立に対応し、改正されたものといえる。

次に、会計情報の質の保証に関する改正がいくつか見られる（例えば、上記③、⑩、⑫）。謝准教授は、1993年の改正について、「改正『会計法』（93年「会計法」）は、旧『会計法』（85年「会計法」）に比べて最も特徴的な点は、会計情報の真実性を強調したことである。改正『会計法』第4条は、旧『会計法』にはなく、単位という企業等の組織の責任者が会計資料が合法、真実、正確かつ完全であるよう保証するものとしている（上記③）。このことは、中国の会計は、伝統的な

管理責任会計から意思決定会計へ発展してきていることを裏づけたものと見るができる。同時に、このことは、この発展過程において、会計情報の不実問題がいかに嚴重なものであったかを示して」(謝 [1997], 189—190 頁) おり、上記⑪に関して、「会計情報の真実性を保障するためのメカニズムの確立措置を打出した。このように改正『会計法』は、会計情報の真実性を強く規定することによって、それ自身の法的強制性と権威性を補強した」(謝 [1997], 190 頁) と考えられる。謝准教授のあげた 2 点以外に、上記⑫の改正は、単位指導者が会計人員から受理した違法収支の報告に対する監督の責任が強化されたことで、単位指導者の立場から、会計資料の質または会計資料の真実性に対し保証が強化されたと考えられる。

他方、上述したように、1993 年改正の方針は「小改」(大幅な改正ではない)であり、会計人員に関する条項は、なお多く存在する(単位指導者の会計資料質に対する責任を増やしたが)と同時に、政府による会計業務への管理体制は改正されなかった(第 5 条)ので、93 年「会計法」は、政府マクロ管理のための「会計法」という性格が承継されたと考えられる。

1990 年代初頭において、経済改革が進み、社会主義市場経済体制が確立されたとはいえ、経済システムは、いまだ計画経済体制から社会主義市場経済体制への過渡期にあった。このような背景の下に、93 年「会計法」は「小改」を実施したが、「一国一企業」下の内部報告会計から、自由経理を基本とする外部報告会計への転換期にあり、過渡的なものとなった。

93 年「会計法」は、社会主義市場経済に対応し、会計情報質の向上を目指す一方、政

府マクロ管理のための「会計法」であることに変わりがなかった。

5. 99 年「会計法」の改正および内容

(1) 改正要因・改正過程

99 年「会計法」は、1990 年代後半に制定・公布された。その背景は、社会主義市場経済の深化・発展である。

改正要因について、外的要因として、①証券市場の発展、②所有制のさらなる多元化、③国有企業改革の推進、内的要因として、①「会計改革」の不徹底、②会計基準グローバル化への対応、③ 93 年「会計法」の問題点、④「会計情報真実性喪失」の問題、⑤「会計情報真実性喪失」の問題への取り組みがあげられる。以上のうち、「会計情報真実性喪失」の問題およびその取り組みが 99 年「会計法」改正の直接要因である。99 年「会計法」の改正過程について、1998 年 5 月 21 日に国务院弁公庁が発行した「关于印发国务院立法工作若干意見及 1998 年立法工作安排的通告」の中で、初めて「会計法」の改正を提起したと考えられる。

そこから、①起草段階、②国务院審議の段階、③全国人民代表大会の審議という 3 つの段階を経て、1 年半を経過し、公布・施行に至った。全国人民代表大会は中国における最高の権力機関であり、99 年「会計法」は第 9 期全国人民代表大会 3 回の審議(第 10 回、11 回、12 回会議)を経て成立したことから、改正の重要性は明らかである。また、99 年「会計法」は、江沢民国家主席(当時)が第 24 号主席令を発し、公布されたことも改正の重要性を示している。

(2) 構成・内容

99年「会計法」は、7章52条から構成されており、それぞれ、第1章総則（第1—8条）、第2章会計計算（第9—23条）、第3章公司、企業会計計算の特別規定（第24—26条）、第4章会計監督（第27—35条）、第5章会計機構および会計人員（第36—41条）、第6章法律責任（第42—49条）、第7章附則（第50—52条）となっている。93年「会計法」と比較すると、内容は大幅に改正あるいは増加された。主な改正内容は、①単位責任者の責任、②会計計算の認識、測定および穩健原則、③内部会計監督制度の提起、④内部会計監督制度の提起、⑤国家統一会計制度、⑥「会計法」違反行為に関する刑事責任の6点であること（劉 [2002], 110-129頁）。

(3) 特徴

99年「会計法」の改正は社会主義市場経済の経済的、制度的発展により、93年「会計法」の延長線にあると考えることができる。

この認識の上で、99年「会計法」の特徴について、要約すると次のようになる。

①受託責任会計（外部報告会計）への接近
鎌田信夫教授および謝準教授は、シャム・サンダーの会計とコントロールの理論を引用して、会計の形態と企業組織の関係を3つのステージ²⁾に分けている。また、これまでの中国の会計について、「ステージIIの企業を拡大した『一国一企業』という巨大化した企業の管理責任会計がその主流であった。中国の受託責任会計は『一国一企業』の管理責任会計から脱皮しようとしているが、現在もその影響を多く残している」（鎌田・謝 [2006], 26-27頁）と述べる。また、大島正克教授は、

「国営企業を経営管理するための責任会計という管理会計制度が、改革開放時代を進めるに当たって、他の企業形態にも適用できる会計制度すなわち財務会計制度の要素を徐々に加えていった」（大島 [2005], 91-92頁）とされる。

「会計法」は中国会計制度の「母法」と位置づけられ、99年「会計法」の改正は、受託責任会計³⁾への接近と管理責任会計の残留両方が見られる。改正内容に踏まえ、受託責任会計への接近としては、次の2点がある。i 単位責任者に会計業務および会計資料の真実性、完全性の責任を持たせた。社会主義市場経済の発展により、「政府と企業の分離」（政企分離）が進み、国有企業においても、株式制公司という形を取るようになり、そのトップを勤める単位責任者は従来の国家代理人から経営者に変身した。したがって、財務諸表を使用し、外部に報告する責任が生じた。その報告者である企業経営者に報告資料の責任を持たせるのは当然のことであり、管理責任会計から受託責任会計への接近のあらわれであると考えることができる。ii 単位内部監督制度が提起された。これまで、中国のコーポレートガバナンスは会計担当者により実行されてきた（謝 [2006], 28-29頁）。しかし、単位責任者が経営者に変身することに従い、従来国家の代理人として企業会計を監督・監視した会計機構および会計人員の役割も変化した。会計人員は従来の「二重身分」⁴⁾から開放され、所有者の財産に対する監督・管理の責任が軽減され、業務の中心は具体的会計計算による会計情報の真実性を保証すること（内部会計監督）に移行した。それに伴い、93年「会計法」の第4章会計監督において強調された会計機構および会計人員の会計監督という職責（第16条）が改正され、99年

「会計法」において、「各单位は、当該単位の内部会計監督制度を確立して健全化しなければならない」とされた。

②会計基準国際化への準備

中国において、「会計法」は会計制度の「母法」として位置付けられ、会計制度に法的根拠と保証を与える。それゆえに、会計制度の変化は、適時、「会計法」に反映しなければならない。

会計基準国際化の重要な一環として、1992年の「基本準則」およびその後の「具体準則」があげられる。したがって、それらの規定が「母法」である99年「会計法」の改正において反映されることになった。

「基本準則」は、「会計計算は企業が発生した各経済業務を対象とし、企業自体の各生産経営活動を記録・反映しなければならない」（第4条）、「会計計算は企業の持続的、正常な生産経営活動を前提としなければならない」（第5条）、「会計計算は実際に発生した経済業務を依拠に、如実に財務状況および経営成果を反映しなければならない」（第10条）と規定している。これらの規定は、99年「会計法」における真実性の原則に関する規定（第9条）および新たに追加された第3章公司、企業会計計算の特別規定（第24、25、26条）に反映されている。「基本準則」および「具体準則」が規定した認識と測定を「会計法」の立場で再確認をし、会計基準の国際化への準備と保証を与える形となった。

③「中国特色」の残留

社会主義市場経済の発展に適応できるように99年に「会計法」の改正が行われた。社会主義市場経済において「私営経済は社会主義市場経済の重要な構成部分である」（「中華

人民共和国憲法」第11条第1項）として私営経済を認知しても公有制を放棄するわけではない。その社会主義市場経済により多数いわゆる「中国特色」が残っている。これは、会計の場合も同様である。

劉玉廷会計司司長は会計の中国特色を決定した環境要因を政治・経済、法律・制度、教育発展水準および文化環境4つの面から分析した後、会計に関する中国特色について、i 会計業務管理体制、ii 会計制度の制定権限、iii 会計監督体系、iv 会計人員継続教育、v 会計就業および任職資格（会計機構責任者という職務に適合する資格）、vi 管理会計、vii 会計研究方法の7つであると指摘している（劉 [2002], 134-144 頁）。これらの大半は、99年「会計法」において見出すことができる。

i の会計業務管理体制について、99年「会計法」は、「国務院の財政部門は、全国の会計業務を主管する。県級以上の地方各級人民政府の財政部門は、当該行政区域内の会計業務を管理する」（第7条）としている。それは、法律の形式で会計業務は財政部門が主管し、かつ、管理体制上「統一指導、分級管理」の原則を明確にした（劉 [2002], 138 頁）。ii の会計制度の制定権限について、「国家は、統一会計制度を実行する。国家統一会計制度は、国務院の財政部門が本法に基づき制定し、かつ、公布する」（第8条）とし、会計制度の制定権限は国務院財政部門にあると規定している。iii の会計監督体系について、「各单位は、当該単位の内部会計監督制度を確立して健全化しなければならない。単位の内部会計監督制度は、次の各号に掲げる要求に適合しなければならない」（第27条）、「関係する法律および行政法規の規定により必ず公認会計士の会計監査を経るべき単位は、受託した会計士事務所に対し如実に会計証憑、

会計帳簿、財務会計報告およびその他の会計資料並びに関係状況を提供しなければならない」(第31条)、「財政部門は、各単位の次の各号に掲げる状況について監督を実施する」(第32条)、「財政、会計検査、税務、人民銀行、証券監督管理および保険監督管理等の部門は関係する法律および行政法規所定の職責により関係単位の会計資料について監督検査を実施しなければならない」(第33条)とし、中国の社会主義市場経済の条件下で、単位内部会計監督、社会監督および国家(政府)監督という三位一体の会計監督体系を実行することを規定している。vの会計就業および任職資格管理について、「国有の、および国有資本が株式の支配的地位を占め、又は主導的地位を占める大・中型企業は、必ず総会計師を設置しなければならない。総会計師の任職資格、任免手続きおよび職責権限は、国務院より定める」(第36条)、「会計業務に従事する人員は、必ず会計業務就業資格証書を取得しなければならない。単位の会計機構責任者(会計主管者)を担任する場合には、会計業務就業資格証書を取得するほか、更に会計師⁵⁾以上の専門技術職務資格を具備し、又は会計業務に3年以上従事した経歴を具備しなければならない。会計人員業務就業資格管理弁法は、国務院の財政部門により定める」(第39条)。それらの条項により、会計就業および任職資格の管理権限は国務院にあると規定している。以上の4点により、99年「会計法」において、なお、国家による会計への統制が強力という「中国特色」が色濃く残っていることが明らかである。

上記のように、99年「会計法」の特徴は、社会主義市場経済の発展を対応するために、93年「会計法」の延長線に、「会計情報の真実性」を強調したことであり、なお、「中国

特色」は依然として残っているものの、会計基準の国際化を積極的に準備し、政府マクロ管理のためではなく、受託責任会計へ接近が見られる。

6. むすび

中国経済は、計画経済体制(中央集権的計画・中央集権的統制体制)の段階から、社会主義市場経済体制確立の段階へ、さらに後者から社会主義市場経済発展の段階へと転換した。それに伴い、ミクロレベルでは、経済改革の中心である国有企業は、企業自主権の拡大、請負制の導入等経営面の改革から、「現代企業制度」の整備を中心とする財産権の改革へと発展した。中国の会計もまたその中心的役割を政府の計画および統制への要請に奉仕することから国有企業管理の情報要求に奉仕することへ、さらに後者から公司・企業の外部利用者の情報要求に奉仕することへと転換しつつある。

それらに伴い、会計の基本法として、中国の企業会計制度の頂点に立つ「会計法」は、主導的ではないかもしれないが、経済体制の変化と同じく、「石を探つて川を渡る」と表現されるように、漸進的なアプローチを取り、国有企業改革や会計変革の歩調と合わせながら、変化しつつある。計画経済体制の下で、85年「会計法」は、会計秩序整備のために、国営企業、行政機関を適用範囲に制定された。その特徴は、計画経済体制に対応し、政府マクロ管理のため、会計人員の立場を保障することである。その後、社会主義市場経済体制確立を背景に、93年「会計法」は、不完全で過渡的なものでありながら、市場経済における自由経理が恣意経理にならないため公布された。その特徴は、社会主義市場経済の確

補足資料 85年「会計法」と93年「会計法」および99年「会計法」の比較（抜粋一総則）

	85年「会計法」	93年「会計法」	99年「会計法」
立法目的	第一条 会計業務を強化し、会計人員の法による職権の行使を保障し、かつ、国家財政制度及び財務制度の維持・保護、社会主義公有財産の保護、経済管理の強化及び経済効果の向上における会計業務の役割を發揮させるため、本法を制定する。	第一条 会計業務を規範及び強化し、会計人員の法による職権の行使を保障し、かつ、社会主義市場経済秩序の維持・保護、経済管理の強化及び経済効果の向上における会計業務の役割を發揮させるため、本法を制定する。 (①維持・保護の対象は「国家財政制度及び財務制度」、[「社会主義公有財産」から「社会主義市場経済秩序」に改正した。])	第一条 会計行為を規範し、会計資料の真实性及び完全性を保証し、経済管理及び財務管理を強化し、経済効果を向上させ、かつ、社会主義市場経済秩序を維持・保護するため、本法を制定する。 (①；規範の対象は、「会計業務」を「会計行為」に改正) (②；「会計資料の真实性及び完全性を保証する」という表現を追加) (③；「財務管理を強化」という表現を追加)
適用範囲	第二条 国有企業、事業単位、国家機関、社会団体及び軍隊は、会計事務を処理する場合には、必ず本法を遵守しなければならない。	第二条 国家機関、社会団体、企業、事業単位、個人工商業者及びその他の組織は、会計事務を処理する場合には、必ず本法を遵守しなければならない。 (①適用範囲は国有の単位から集団所有制単位、個人工商業者及びその他の組織に拡大した。)	第二条 国家機関、社会団体、 <u>公司</u> 、企業、事業単位及びその他の組織（以下、「単位」と総称する）は、必ず本法により会計事務を取り扱わなければならない。 (①；「個人工商業者」を削除し、「公司」を追加)
帳簿の設置	該当条項なし	該当条項なし	第三条 各単位は、必ず法により会計帳簿を設置し、かつ、その真实性及び完全性を保証しなければならない。
単位責任者の責任および会計人員に対する奨励	第四条 各地方、部門及び単位の行政指導者は会計機構、会計人員及びその他の人員が本法を執行することを指導し、会計人員の職権が侵害されないよう保障する。いかなる人も、会計人員に対して攻撃報復をしてはならない。 この法律を真剣に執行し、職務に忠実で、顕著な成績をあげた会計人員に対しては、精神的又は物質的な奨励を与える。	第四条 単位の指導者は、会計機構、会計人員及びその他の人員を指導して本法を執行させ、会計資料の適法性、真实性、正確性及び完全性を保証し、かつ、会計人員の職権が侵害を受けないよう保障する。いかなる人も、会計人員に対して攻撃報復してはならない。 この法律を真剣に執行し、職務に忠実で、顕著な成績をあげた会計人員に対しては、精神的又は物質的な奨励を与える。 (①単位の指導者は「会計資料の適法性、真实性、正確性及び完全性を保証する」ことが増やされた。)	第四条 単位責任者は、当該単位の会計業務及び会計資料の真实性及び完全性について責任を負う。 第六条 本法を誠実に執行し、職務に忠実で、原則を堅持し、顕著な成績を上げた会計人員に対しては、精神的又は物質的な奨励を与える。 (①；単位の指導者は、会計機構、会計人員及びその他の人員を指導して本法を執行させる」という表現を削除) (②；単独に単位責任者の責任及び会計人員への保障を規定)
会計機構、会計人員の職務権限およびその保障	第三条 会計機構及び会計人員は、必ず法律及び法規を遵守し、本法の規定に従って会計事務を処理し、会計計算をし、会計監督を実行しなければならない。	第三条 会計機構及び会計人員は、必ず法律及び法規を遵守し、本法の規定に従って会計事務を処理し、会計計算をし、会計監督を実行しなければならない。	第五条 会計機構及び会計人員は本法の規定により会計計算をし、会計監督を実行する。 いかなる単位及び個人も、方法のいかんを問わず、会計機構又は会計人員に意を授け、これを教唆し、又は強要して会計証憑、会計帳簿及びその他の会計資料を偽造させ、又は変造させ、虚偽の財務会計報告を提供させてはならない。

			<p>いかなる単位及び個人も、法により職責を履行し、又は本法の規定に違反する行為に抵抗する会計人員に対し打撃報復を実行してはならない。 (1)；「必ず法律及び法規を遵守する」及び「会計事務を処理する」という表現を削除 (2)；第五条第二項、第三項の禁止条項を追加 * 93年『会計法』においては、会計人員の保障に関する条項は第四条第一項の一部である。</p>
<p>会計業務管理体制</p>	<p>第五条 国務院の財政部門は、全国の会計業務を管理する。 地方各級人民政府の財政部門は、当該地区の会計業務を管理する。</p>	<p>第五条 国務院の財政部門は、全国の会計業務を管理する。 地方各級人民政府の財政部門は、当該地区の会計業務を管理する。</p>	<p>第七条 国務院の財政部門は、全国の会計業務を主管する。 県級以上の地方各級人民政府の財政部門は、当該行政区域内の会計業務を管理する。 (1)；「管理」という用語を「主管」に改正 (2)；「地方各級人民政府」を「県級以上」と限定 (3)；「当該地区」という用語を「当該行政区域内」に改正。</p>
<p>国家統一会計制度</p>	<p>第六条 国家統一会計制度は、国務院の財政部門が本法に基づき制定する。 各省、自治区及び直轄市の人民政府の財政部門、国務院の業務主管部門及び中国人民解放軍総後勤部は、本法及び国家統一会計制度に抵触しないという前提の下に、当該地区、部門及び軍隊の会計制度を制定し、又は規定を補充し、国務院財政部門に審査・承認を申請し、又は登録することができる。</p>	<p>第六条 国家統一会計制度は、国務院の財政部門が本法に基づき制定する。 各省、自治区及び直轄市の人民政府の財政部門、国務院の業務主管部門及び中国人民解放軍総後勤部は、本法及び国家統一会計制度に抵触しないという前提の下に、国家統一会計制度を実施する具体的弁法を制定し、又は規定を補充し、国務院の財政部門に審査・承認を申請し、又は登録することができる。 (1)地区の人民政府、国務院の業務主管部門及び中国人民解放軍総後勤部は「会計制度」を制定できるから、「国家統一会計制度を実施する具体的弁法」を制定できることに改正した。</p>	<p>第八条 国家は、統一会計制度を実行する。国家統一会計制度は、国務院の財政部門が本法に基づき制定し、かつ、公布する。 国務院の關係部門は、本法及び国家統一会計制度により会計計算及び会計監督について特殊な要求のある業種が国家統一会計制度を実施する具体的な弁法又は補充規定を制定し、国務院の財政部門に報告し、審査・承認を受けることができる。 中国人民解放軍の総後勤部は、本法及び国家統一会計制度により軍隊が国家統一会計制度を実施する具体的弁法を制定し、国務院の財政部門に報告し、登録する。 (1)；国家は、統一会計制度を実行する」という表現を追加 (2)；「国家統一会計制度を実施する具体的弁法」の制定主体から「各省、自治区及び直轄市の人民政府の財政部門」を削除 (3)；「審査・承認」及び「登録」の使い分けあり)</p>

以下の資料に基づいて作成した。

- (1) 全国人民代表大会常務委員会「中華人民共和國会計法」1993年12月29日。(2) 中華人民共和國主席令第二十四号「中華人民共和國会計法」1999年10月31日。
 (3) 孫鋒・郭永清『「会計法」一導読与研究』上海財經大學出版社、2000年。(4) 江建平・陳勝軍『「会計法」一精講』中国商業出版社、2000年。
 (注) 〓部および(1)(2)(3)は93年「会計法」の改正箇所とその説明、〓部および(1)(2)(3)は99年「会計法」改正箇所とその説明。

立に対応し、会計情報質の向上を目指す一方、政府マクロ管理のためのものである。そして、社会主義市場経済の発展に伴い、99年「会計法」は、会計情報の真実性を高めるために公布された。その特徴は、社会主義市場経済の発展に対応するために、93年「会計法」の延長線に、「会計情報の真実性」を強調したことである、なお、「中国特色」を依然として残っているものの、会計基準の国際化を積極的に準備し、単に政府マクロ管理のためではなく、受託責任会計へ接近が見られることである。「会計法」の制定、改正のプロセスは、会計目的の変化と共に、「中国的特色」を残しながらも、「一国一企業」下の管理責任会計から、社会主義市場経済下の受託責任会計への接近の過程ととらえることができる。

【注】

- 1) 85年「会計法」制定のきっかけは、1980年8月に開催された第5期人民代表大会第3回会議における人民代表の提案とされている。1980年代初頭は、改革・開放政策の方針がすでに決まったものの、改革案がほとんど具体化されていなかった時期である。したがって、85年「会計法」制定の時代背景は計画経済体制と考えられる。
- 2) ステージⅠの企業は、個人企業あるいは所有者が経営者で管理者である場合のような閉鎖的会社である。これらの企業は、記憶を補助するために取引を記録することが必要とされ、会計は簿記として認知される。ステージⅡの企業は、ステージⅠの企業より大規模で経営内容が複雑になり、所有者が経営者であるが、経営者がすべての管理業務を行うことが不可能になる。これらの企業にとって、会計システムは監督と報告のシステムとして必要とされ、資産の保全を確認するために貸借対照表、業績評価のために損益計算書およびキャッシュ・フロー計算書、生産をコントロールするために原価計算書等を作成する。このような内部管理に役立つ会計は、管理責任会計として認知される。ステージⅢの企業は、大規模

な株式会社である。これらの企業にとって、会計は会計責任を遂行するために必要なシステムである。財務諸表は外部報告書として作成する。このような外部報告に役立つ会計は受託責任会計として認知されている。

- 3) 「受託責任会計」について、「(株式会社においては) 経営者は、一定期間の資源の変動をもたらすあらゆる取引を会計というシステムを用いて記録・測定し、その結果を主として財務諸表という形で株主に報告するのである。この点で会計は受託責任を解明するメカニズムとして機能しているのである。こうした機能を重視した会計を『受託責任会計』(stewardship accounting) と呼ぶこともある」としている(伊藤 [2002], 45頁)。
- 4) 遲海濱「關於『中華人民共和國會計法(草案)』的說明」(1984年7月2日)は、会計人員の「二重身分」について、1つは、単位その他の人員と同じように、所在単位の合法的経済利益を維持すべく、もう1つは、直接に国家から賦与された厳格に財經規律および財務会計制度を執行する責任および国家利益を維持・保護する職責を持つと説明している。
- 5) 公認会計士や総会計師とは別に、中国において専門技術職務資格の一種である。専門技術職務資格は通常、高級、中級、初級3つの等級がある。会計に関して、高級専門技術職務資格は高級会計師、中級専門技術職務資格は会計師、初級専門技術職務資格は準会計師(助理会計師)あるいは会計員である。いずれの資格は、一定の条件を満たした以上、全国専門技術資格統一試験により、取得可能である。

【参考文献】

- 中国語
全国人民代表大会常務委員会「中華人民共和國會計法」(1985年1月21日)。
全国人民代表大会常務委員会「中華人民共和國會計法」(1993年12月29日)。
全国人民代表大会常務委員会「中華人民共和國會計法」(1999年10月31日)。
國務院「企業財務會計報告條例」(2000年6月21日)。
財政部「企業會計制度」(2000年12月29日)。
財政部「金融企業會計制度」(2001年11月27日)。

財政部「小企業会計制度」(2004年4月27日)。
財政部「企業会計準則—基本準則」(1992年11月30日)。
財政部「企業会計準則—基本準則」(2006年2月15日)。
江建平・陳勝軍[2000]『会計法—精講』中国商業出版社。
劉玉廷[2002]『中国会計改革—理論与实践』民主与建設出版社。

日本語
伊藤邦雄[2002]『ゼミナール 現代会計入門』(第3版)日本經濟新聞社。
謝少敏[1997]『中国の企業会計制度』創成社。
鎌田信夫・謝少敏[2006]「中国会計の制度的特徴」『税経通信』第61巻第6号。
大島正克[2005]「中国における企業会計制度の復活と発展—中国企業会計の特質を探る」『国際会計研究学会年報2005年度』国際会計研究学会。