

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—

大島正克

亜細亜大学

要 旨

本稿は、中国における企業会計制度の復活と発展の検討を通して、中国企業会計の特質の抽出を試みている。改革開放時代の中国の企業会計制度の変遷は、絶え間のない継続的な改革現象である。その改革開放政策の中に、過去の蓄積としての国民革命期の企業会計制度が、適宜復活してきたと見ることによって、中国企業会計制度の、断絶後の継受という一つの道筋が浮き上がってくる。その道筋と計画経済下の所謂「一国一企業」の会計制度＝責任会計制度を基盤としてきた太い道筋とが融合して、改革開放時代における企業会計制度が形成されていった。

改革開放時代では、国民経済に占める国有企業の逡減化に伴い、「一国一企業」の責任会計制度の枠組みは相対的に解消の道を迎え、それに代わり財務会計制度を中心とする企業会計制度が整備されていったが、その迅速な制度整備はそれまで責任会計制度が存在していればこそ可能であった。

他方、会計制度の国際化および会計基準の調和化さらにはコンバージェンス（国際的収斂）が問題となる現代においては、国際的な会計技術を、中国も積極的に自らの企業会計制度の中に織り込む努力が求められた。それは中国の企業会計制度が、先進資本主義諸国における会計制度へキャッチアップするプロセスでもあった。そしてそのキャッチアップは、内容および実質はともかくも、形式的には実に迅速であった。

以上の検討から、改革開放時代の中国企業会計の特質として、(1) 管理会計の財務会計化、(2) 会計制度・技術のキャッチアップの迅速性、(3) アカウンタビリティ概念の欠如、という三つの特質が抽出された。

1. 問題提起

中国の企業会計制度をその継受という観点から見ると、国民革命期の企業会計制度（大島 [1998]）は、台湾の中華民国に受け継がれ、その後の台湾の企業会計制度の中に脈々と流れていった。他方、中華人民共和国は、社会主義革命を機に、国民革命期の企業会計制度とは決別し、新たに計画経済下の企業会計制度、すなわち「一国一企業」の会計制度を採用した。したがって機能という面から見れば一般的な意味でいう財務会計制度ではなく、むしろ管理会計の一環としての責任会計制度として捉えられることになる（Skousen and Yang [1988], 謝 [1997], 大島 [1999]）。また、一般的な意味でいう財務会計制度、すなわち、資本主義的な企業会計制度、さらに中国の構図でいうならば、1978年から振り返って約30年前まで行われていた国民革命期の企業会計制度が、改革開放時代を迎えて改めて復活したと捉えられる。以上の鳥瞰図を基に本稿では、中華人民共和国の改革開放時代における企業会計制度の復活とその発展の検討を通して、中国企業会計の特質を探究する。

改革開放時代に資本主義的な企業会計制度が復活したといっても、この時代は、1940年代後半に見られたような革命的にすべてが直ちに塗り替えられた訳ではない。国民経済に占める国営企業（1992年以降、国有企業）の相対的割合が逡減するに従い、逆に、郷鎮企業、外資系企業、個人・私営企業という非国営企業（非国有企業）の相対的割合が逡増するに従い、資本主義的な企業会計制度も、国全体の会計制度として相対的重要性を高めていくことになった。具体的には、資本主義的な企業会計制度の相対的重要性の増大過程

は、中国における企業会計制度の、頻繁ともいえる新設や改正という現象となって現われたのである。

もう一つの観点は、会計技術の国際移転（international transfer of accounting technologies）である。国民革命期に実施されていた企業会計制度の改革開放時代における復活も、会計技術の時間を越えた移転といえる。資本主義的な会計技術が必要となったとき、まず思い出されたのが、国民革命期の企業会計制度の会計技術であった。

改革開放時代の企業会計制度の発展は、国際化のプロセスとも捉えられ、国際的な会計技術が、海外からの資本導入と共に移転してきた。さらに、移転された会計技術が、円滑な資本移転のためのインフラ整備の一環として、中国国内の企業会計制度の中に同化していくのである。

以上の検討を通して、中国企業会計の特質の抽出を試みる。

2. 改革開放時代における経済発展および企業会計制度の復活と発展

(1) 改革開放時代における経済の発展区分

「一国一企業」の会計制度としての中国的責任会計制度の観点（謝 [1997], 大島 [1999]）からは、改革開放時代を1992年以降の「社会主義市場経済」の時代とそれ以前の時代の2区分で論じる場合が多い。さらに郝 [2001] の所説の区分も加味にし、その後の中国のWTOへの加盟も加えて、改革開放時代を5つの時期に区分して検討する【詳細は「資料：中華人民共和国（改革開放時代）の会計年表（1978～2004年）」を参照】。

(2) 1978～84年

公有制を基礎とした計画経済期の会計制度：「近代会計制度の基礎作り」の時期

1985年を境に国営企業の総和は損益分岐点を通過し、国全体の利益は損失へと逆転していくことが予測された（国家統計局編[1997]、大島[1999]）。この現実を打開するために、改革開放政策が取られることになる。すなわち、国家経済の建て直し策の重要な柱の一つは、外国資本の受け入れによる国内産業の活性化に外ならなかった。その外国資本の受け入れを円滑にするためにも、会計制度の整備が急がれたのである。

この時期の企業会計制度に関する動きとして、以下の3点が挙げられる。

- ① 「中外合弁企業法（中華人民共和国中外合資経営企業法）」の制定
- ② 監査制度（審計制度）の確立
- ③ 中国会計学会の設立

(3) 1984～89年

公有制に基づく計画的商品経済期（第1期）の会計制度：「会計諸法令の制定と監査制度の充実」の時期

この時期の企業会計制度に関する動きの主なものとして、以下の4点が挙げられる。

- ① 中国初の株式会社の出現
- ② 「会計法（中華人民共和国会計法）」や「中外合弁企業会計規定（中外合資経営企業会計制度）」の制定・公布による会計制度の基本整備
- ③ 「内部監査活動に関する若干の規定」、 「公認会計士条例（中華人民共和国注冊会計師条例）」、「監査条例（中華人民共和国審計条例）」など監査（審計）に関する法規定の整備
- ④ 中国公認会計士協会（中国注冊会計師

協会、CICPA）の設立

(4) 1989～92年

公有制に基づく計画的商品経済期（第2期）の会計制度：「証券取引所の開設」の時期

この時期の企業会計制度に関する動きの主なものとして、以下の2点が挙げられる。

- ① 証券取引所の開設
- ② 「公認会計士全国統一試験弁法（注冊会計師全国統一考試辦法）」公布と第1回全国公認会計士統一試験（注冊会計師全国統一考試）の実施

(5) 1992～2001年

社会主義市場経済期（WTO加盟前）の会計制度：「企業会計制度の統一化と国際化」の時期

この時期の企業会計制度に関する動きの主なものとして、以下の6点が挙げられる。

- ① 外資系企業の統一的な会計制度の実施
- ② 「兩則兩制」（「企業会計準則」「企業財務通則」「株式会社試行会計制度」「業種別会計制度」）の公布・施行による社会主義会計から資本主義会計への転換の促進
- ③ 「会計法」の改正（資本計算の明記）
- ④ 「公認会計士法（中華人民共和国注冊会計師法）」、「監査法（中華人民共和国審計法）」、「中国公認会計士協会規約（中国注冊会計師協会章程）」制定等による監査環境の充実化
- ⑤ 中国公認会計士協会（中国注冊会計師協会：CICPA）が国際会計基準委員会および国際会計士連盟に加入。
- ⑥ 「企業財務会計報告書条例」の制定と施行

(6) 2001～現在

社会主義市場経済期（WTO加盟後）の会計制度：「企業会計制度統一化の完成とポータリティ化」の時期

株式会社の会計制度は、2001年1月1日をもって統一化されたが、その他の企業会計制度も着々と統一化され、最後に残った「小規模会計制度（小企業会計制度）」も、2004年4月27日に財政部から公布され、2005年1月1日より実施され（中華人民共和国財政部[2004]、水野[2004]）、会計制度の統一化が完全に成就されるに至った。WTO加盟後の中国にとって、中国の企業会計制度の統一化の成就是、中国の企業会計が、形式的にも遜色のない水準まで到達したことを意味していた。

3. 中国企業会計の特質探求の視座

改革開放時代の企業会計制度では、郷鎮企業、外資系企業、個人・私営企業という非国営企業（1992年以降、非国有企業）の相対的割合が増加するに従い、資本主義的な企業会計制度が、国全体の会計制度として相対的重要性を高めていくことになった。この現象すべてを、国民革命期の企業会計制度の復活と捉えることには、異論があるところであろう。時代が異なるが故に、様相を異にするのは当然である。しかし、基本法である「会計法」を例にとっても、中華民国の大陸時代には、末期ではあるが1948年に「商業會計法」の制定があった。基本となる「会計法」を頂点とする企業会計制度の法体系は、何故か台湾のそれと類似しているのである。

会計プロフェッションの場合や会計学会の場合については、国民革命期の企業会計制度

の復活色を、かなり濃く出しているといえる。改革開放時代とはいっても、国家体制が異なるので、国民革命期の企業会計制度のままの復活ではないが、「中国会計の父」と讃えられる潘序倫の「立信会計師事務所」の事例等は、現体制の下での最大限の復活劇と見ることができよう（潘[1985]）。また、中国会計学会の設立は、改革開放時代における「近代会計制度の再スタート」に理論面からサポートすることになったが、学会構成員の中心となった学者は、国民革命期において会計研究を経験した学者であった。すなわち、非明示的ではあったが、国民革命期の会計学の復活がそこにあった。

株式会社が現実に存在しているにも拘らず、株式会社のための中央政府における法規定がなかなか制定されなかったり、「証券取引法」ではなく「証券法」であったり、しかもその制定についても実際に証券取引所ができて、かなり後になっての制定であったりと、大幅なタイミングの乖離が見られた（田中[2003]）。これらのタイミングの乖離の幅が大きくなればなるほど、現実とイデオロギーとの葛藤がそれだけ深いものであったことが窺われる。

さらに、2001年から施行されている「企業財務報告条例」等を見ると、国際的な会計基準に大きく影響されていることが分かる。国際化の時代では、国民革命期の企業会計制度の復活という影は、その国際化の光の中に吸収されていったと見ることが妥当であろう。

改革開放時代の企業会計制度を、国民革命期の企業会計制度の復活として取り上げてきた研究には、いまのところ遭遇してはいない。改革開放時代の企業会計制度の変遷は、政治上の革命のような過激な現象ではないが、絶え間のない継続的な改革現象ではある。また、

その改革開放政策の中に、過去の蓄積としての国民革命期の企業会計制度が、適宜復活してきたと見ることによって、中国企業会計制度の、断絶の後の継受という一つの道筋が浮き上がってくるという構図で捉えられる。その道筋と計画経済下の所謂「一国一企業」の責任会計制度を基盤としてきた太い道筋とが融合して、改革開放時代における企業会計制度が形成されていったと解釈されるのである。

それを「一国一企業」の責任会計制度の側から見れば、管理会計の財務会計化へのプロセスとして捉えられることになる。すなわち、従来の中国の会計制度は、「一国一企業」の会計制度＝責任会計制度として生成発展してきたが、改革開放時代では、国民経済に占める国有企業の逡減化に伴い、その枠組みは相対的に解消の道を辿っていった。それに代わり財務会計制度を中心とする企業会計制度が制度として整備されていったが、その迅速な制度整備はそれまで責任会計制度が存在していればこそ可能といえた。すなわち、中国の財務会計制度は、管理会計の財務会計化によって実現されたといえる。

次に、企業会計制度の発展という面から見れば、特に会計制度の国際化および会計基準の調和化さらにはコンバージェンス（国際的収斂）が問題となる現代においては、国際的な会計技術を、中国にも積極的に自らの企業会計制度の中に織り込むことが求められた。それは中国の企業会計制度が、先進資本主義諸国における会計制度へキャッチアップするプロセスでもあった。そしてそのキャッチアップが、内容および実質はともかくも、形式的には実に迅速なのである。

開放政策という外資導入政策は、必然的に、会計技術の移転を呼び込むことになる。資本の移動と共に会計技術が移転してくるのであ

る。外資系企業の会計規定にそれがよく現われていた。そして、それらの規定は、外資系企業の会計規定だけでは止まらなかった。次第に国内企業の会計規定へと浸透していき、中国の企業会計制度に占めるその面積を拡大していった。円滑なる資本移転のためのインフラとして、会計技術の移転が必須の要素であることが、中国における企業会計制度の国際化のプロセスからも判明したのである。具体的には、1985年以降、「会計法」という法律を頂点とした企業会計制度を構築し、内容的には国際的水準としては問題があるとしながらも、形式にはともかくも国際的な水準といえるほどの会計制度を迅速にキャッチアップし作り上げてきたのである。

4. 中国企業会計の特質の抽出

前述の中国企業会計の特質探求の視座から、中国企業会計の特質として、以下の三つの特質が抽出されるのではないだろうか。すなわち、

- (1) 管理会計の財務会計化
- (2) 会計制度・技術のキャッチアップの迅速性
- (3) アカウンタビリティ概念の欠如

という3点である。以下、それらについて検討してみよう。

(1) 管理会計の財務会計化

1949年から78年までは、「一国一企業」の会計制度すなわち国家規模の責任会計制度を採用していた。国营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のである。国家

規模の責任会計制度という基礎がなければ、容易には国際的な財務会計制度を導入できなかったはずである。社会主義計画経済をとったが故の責任会計制度であり、その基礎があったが故の「管理会計の財務会計化」によって(2)の会計制度・技術の迅速なキャッチアップが可能であったともいえる。

この「管理会計の財務会計化」こそは、他の東アジアの国々にはない中華人民共和国の企業会計の大きな特質と考えられる。

(2) 会計制度・技術のキャッチアップの迅速性

本稿の検討から、例えば中国国内の会計基準の先進資本主義諸国における会計基準へのキャッチアップが、内容および実質はともかくも形式的には実に迅速である、ということが判明している。

こうした「会計制度・技術のキャッチアップの迅速性」をもたらす原因はどこにあるのであろうか。先進資本主義諸国の会計(具体的には、アングロサクソン諸国の会計制度)を典型的目標として、アジア諸国もそのキャッチアップに努力してきた。この場合、会計が単独でキャッチアップしているのではなく、経済的に先進資本主義諸国に追いつくという経済政策さらには国家政策の一環として会計政策があったと見ることができる。韓国の朴政権、台湾の国民党政権はその典型であり、改革開放後の中華人民共和国の政権もその政策をとった。所謂開発独裁政策の一環としての会計制度・技術のキャッチアップと理解できるのである。

欧米で花を咲かせた資本主義の種は、アジア諸国にも蒔かれていったが、欧米と同じプロセスを辿ったのでは花はいつまでたっても咲かない。アジアという風土にはアジアとい

う風土に合った咲かせ方があった。有能なエリートは政府に集まり、逆に民間にはそれがなかった。政府にあって有能なエリートは、限られた資源を最適配分し、外資を十分に導入して、経済を発展させる政策すなわち開発独裁政策をとった(Vogel [1991])。それが国家としての中心的目標であった。社会主義をとった中華人民共和国は出遅れはしたが、改革開放政策として、実質的に開発独裁の政策を導入していった。そしてこの開発独裁政策を具体的に推し進めるインフラ整備の一環として会計制度・技術の素早い導入があったと見ることができるのである。したがって、会計制度・技術の導入には、ミッションと勢いがあった。先進資本主義諸国の会計を素早く導入しないと、外資導入は支障をきたし、開発独裁政策のエンジンの役割を果たさなくなるからである。まず形式面でのキャッチアップが重視され、国際的な水準を達成したことがやや誇張的に国際的にアピールされた。他方、経済的にはまだその段階には達していないために適合しないような会計制度は保留とされたが、欧米型の市場経済が未熟な段階では当然の選択でもあった。

以上から開発独裁政策の一環としての「会計制度・技術のキャッチアップの迅速性」は、中国企業会計の特質であるとはいえるが中国企業会計だけの特質とはいえない。すなわち、「会計制度・技術のキャッチアップの迅速性」は、中華人民共和国のみならず開発独裁政策をとった、台湾、韓国、シンガポール等にも当てはまるからである。

(3) アカウンタビリティ概念の欠如

これは(2)「会計制度・技術のキャッチアップの迅速性」の裏面からの見方ともいえる。すなわち、先進資本主義諸国における会計は、

株主をはじめとするステイクホルダーに支えられた社会における会計といえるが、経済段階から見て、中華人民共和国では、民間の力がステイクホルダーに支えられた社会を形成するまでには至っていない。すなわち、中国企業会計の特質として、「アカウントビリティ概念の欠如」⁵⁾が抽出されることになる。

しかしこの「アカウントビリティ概念の欠如」という捉え方も、中国に限らず台湾や韓国やシンガポールにも当てはまるともいえ、中国企業会計に限られた特質として限定することはできない。いずれ中華人民共和国も開発独裁期という過渡期を過ぎ、欧米的な資本主義に収斂するようになれば、やがては民間にアカウントビリティ概念が十分芽生え、民間の力を基礎とするステイクホルダーに支えられた社会が形成されることになるであろう。

以上から、中国企業会計の特質として「管理会計の財務会計化」「会計制度・技術のキャッチアップの迅速性」「アカウントビリティ概念の欠如」という三つ特質が抽出された。

5. 今後の課題

これまでの検討から、中国の企業会計制度は、先進資本主義諸国のそれへのキャッチアップを目標に、内容および実質はともかくも形式的には、実に迅速であったことが判明した。それに伴い資本主義的現実と社会主義というイデオロギーとの葛藤の深さが推し量れる場面が、いくつもあった。特に資本主義経済を前提とする会計では、「資産＝負債＋資本」という等式を基本とする以上、資本という問題を避けては通れないし、株式会社を前提とする以上、公有と私有との問題も避けては通れない。社会主義市場経済は、この問題

をとにかくも一時的にはクリヤーした制度とされる。企業会計制度でいうならば、やはり経済社会のインフラという機能が、最も要求される機能であろうが、強制的な法規定だけで企業会計制度がいつまで持ちこたえるか、というところに最大の課題がある。形式的には、国際的な水準に手の届くところまできている。ただ一点、それがすべて、「会計法」の傘下にあるという点だけが相違している。ますます国際化が進み、ボーダレス化すると、最終的には、この問題に行き着くことになる。

我々資本主義の国々では当然のようになっている、「会計法」の傘下にはない、すなわち法律ではない、アカウントビリティ概念に基づく企業報告制度に支えられた企業会計制度の構築を、中国の企業会計は、どこかの時点で、本格的に取り組まなければならないのではないだろうか。中国において企業会計制度のさらなるボーダレス化を推し進めるためには、これまでのキャッチアップ政策の影に追いやられた、このアカウントビリティ概念に基づく企業会計制度の構築の必要性が、一層強く感じられることになるであろう。

【付記】

国際会計研究学会第22回大会での報告にあたり、石井明先生（上武大学）、野村健太郎先生（愛知工業大学）、鎌田信夫先生（中部大学）から、貴重なコメントを戴きました。この場を借りて深謝の意を表する次第です。

【注】

- 1) 郝 [2001] では、WTO 前で終わっているため、4 区分である。その後の動向を入れて、本報告では、さらに WTO 加盟も区分の対象とし、5 区分とした。
- 2) 会計学の分野では「キャッチアップ」という用語は一般的ではないが、開発経済学やアジア経済学の分野では一般化した用語といえる。また『キャッチアップ型工業化論』（末廣

[2000]) では、キャッチアップ型工業化の共通する特徴として次の2点を挙げている。すなわち、①後発であるが故に、先発工業国がすでに開発し使用しているさまざまな技術や知識の体系を利用できる優位性をもつ、②後発であるが故に、工業製品はその大半を輸入から始めなければならない、という2点である。さらにその2点を遂行するために、どのように国内の経済諸資源を効率的に配分しあるいは集中的に管理するかが、大きな課題となるとしている。会計制度・技術のキャッチアップを考える場合、この「工業化」を「会計制度・技術」に置き換えると、「会計制度・技術のキャッチアップ」という場面での要請が理解可能となる。さらに、「会計制度・技術のキャッチアップ」を成功させるためには、一般に開発独裁といわれる政府主導による強力な政策遂行も必要となる。

3) 政府企業関係の比較制度分析の観点から、政府の形態として一般に大きく三つのタイプに分類される。すなわち、

- ① 権威主義型政府：三権および行政政府の各部門が「最高権力」に支配されている強力な政府形態。東アジアの国々で見られる。
- ② 関係依存型政府：三権分立の程度が低いが、相互のチェックアンドバランス機能によって独占的な政治支配が排除されている政府形態。日本の場合とされる。
- ③ ルール依存型政府：三権分立の程度が高く、行政よりも立法の果たす役割が大きい。アメリカの政府形態として理解されている（奥野〔藤原〕・関口 [1996]）。

「開発独裁 (developmental dictatorship)」とは、上記の①についての政治経済体制について一般的に使われる用語であり、権威主義開発体制とか開発主義とも呼ばれる。中国、台湾、韓国、シンガポール等がそれに当たる。

4) 例えば、連結会計等 (林 [2003])。

5) 1) アカウンタビリティ (accountability) について：

アカウンタビリティを、従来の「会計責任」と訳される狭い意味ではなく、企業社会会計あるいは社会関連会計における「説明責任」あるいは「報告責任」として捉えている。例えば、Gray, Owen, and Adams [1996] はアカウンタビリティを「あるものが責任をもって展開する諸活動に関する説

明 (必ずしも財務報告というわけでは決してない) あるいは計算書を提出する義務」 (山上監訳 [2003]) と定義しているが、まさにそのアカウンタビリティ概念である。

2) 「アカウンタビリティ概念の欠如」について：

i) 「中国には簿記だけはあるが会計がない。会計という実務だけはあるが会計研究という成果はない (中国只有簿記没有会计, 只有会计〔実務〕没有会计研究〔成果])」 (中国会計学会編 [2002 a,b,c,d]) という1節を、まず挙げたい。すなわち、中国会計学会編 [2002 a,b,c,d] である『中国会計研究文献摘編 (1979—1999)』は、中国会計学会が、1979年から1999年までの20年間における会計学の代表的論文を各分野別に選び要約文を掲載したものを、東北財経大学出版社が出版した文献集シリーズであるが、当該シリーズのすべての文献集の第1頁に、この1節が掲載されている。中国の会計学者は、この1節から、「だから我々は会計を研究しなければならない」と言いたいのであろう。すなわち、社会主義経済体制下では、国家段階で計画を策定し、遂行していくためには、簿記による計算と記録が必要であった。ただ、簿記となると、複式簿記のことであるので、資産=負債+資本となるため、我々のいうイタリア簿記はイデオロギー的に受け入れられない。かくして資金を収入と支出の観点からみる増減簿記を用いることとなった。

国営企業の経営の成果報告は、中央政府あるいは地方政府 (の共産党本部) にすればよかった。企業の経営に当たっても、経営者の横に党本部から派遣されたスタッフがついており、その支持に従って経営することになっていた。国営企業なので、出資者という観点からすればそれは政府である。したがって資金提供者への報告についての報告は政府への報告となり、従業員を含むその他のステイクホルダーへの報告は必要ではなかった。以上の状況からは、当然に説明責任としてのアカウンタビリティ概念は、生まれようもなかったと考えられる。

以上のような環境で、先進資本主義諸国から、新しく会計技術が移転してくるとき、表面的な技術のみが注目され、いわば会計

技術の利用性のみが追及されることになり、その会計技術の背景にあるアカウントビリティ概念は置き去りにされた、と考えられる。

ii) 歴史学の分野であるが、溝口雄三教授は、溝口 [2004] の『中国の衝撃』の中で、次のように述べている。すなわち、「事実の問題として、われわれ歴史学の分野でつねに心がけることを要請されていて、一般の人の気づかないことがあるので、そのことに触れておきたい。それは事実には、記録されていることによって注目される事実と同時に記録されていないことによって注目される事実もある、ということである。例えば、あまりに当たり前のことであるため、事実としては存在しながら記録されるまでには至らない日常生活上の「記録されない事実」、あるいはその事実、その観念がある時代には存在しなかったという没存在であるがゆえに記録されない「存在しないという事実」に注意をはらっておかなければならない。」(溝口 [2004])

以上の1節からも類推されるように、「アカウントビリティ概念の欠如」も、アカウントビリティという概念が事実として没存在であることを言おうとしている。まず、アカウントビリティ概念が、中国世界であまりに当たり前のことであるから存在していながら、記述されなかったのかということ、説明報告するという必要がなかったのだから、やはり、当たり前のこととして存在していたとは看做しえない。アカウントビリティ概念は、存在していなかったと見ることが、妥当であると考えられる。そして、アカウントビリティ概念は存在しないことによって注目される事実となると考えられるのである。

3) 「アカウントビリティ概念の欠如」への着目について：

これも溝口 [2004] から考えてみたい。すなわち、「意図についていえば、私は歴史家は、自分の意図につねに疑問を投げかけつけなければならないと考えている。自分は何を知りたいと思っているのか、なぜそれが知りたいのか。そしてその自問はつねに現代の苦悩や課題意識をくぐっていかなければならない。……(途中略)……こ

の意図は、あらかじめ「動力探し」という目的をもって歴史に入るかのように見えるため、前掲の「組み立てのプランが先にあってそれから事実探し」のケースに外見には類似するが、実は「動力」というのは多くの事実と事実との関係から帰納的に浮かび上がってくるフィクショナルな映像であり、どのようなプランの先行も役に立たない。例えば、この陽明学を生み出した動力というものは、陽明学や反対派の言説あるいはそれらの周辺を探せば見つかるというものではない。むしろ動力の連続態としての動脈は、無辺の世界へのあてのない旅のなかから、不意に姿を現わしてくるものである。つまり、事実があってその事実から「自ずと」組み立てがなされるというケースがこれである。」(溝口 [2004])

歴史学ではないが、これを会計学に置き換えても、自分の中ではまさに同様であった。例えば、中国の企業会計について調べるに際しても、中国の企業会計の特質は何か、中国の企業会計の中から何が抽出されるか、という疑問を常に投げかけ続けてきた。自分は、中国の企業会計の何を知りたいと思っているのか、なぜそれが知りたいのか、という自問があった。中国の企業会計における多くの事実と事実の関係から帰納的に浮かび上がってきたフィクショナルな映像が、「アカウントビリティ概念の欠如」という映像であった。「アカウントビリティ概念の欠如」という映像は、中国の企業会計という世界のあてのない旅の中から、不意に姿を現してきたものである。すなわち、中国の企業会計上の事実があってその事実から「自ずと」組み立てがなされてきたのが「アカウントビリティ概念の欠如」であった。

〔資料〕

中華人民共和国(改革開放時代)の会計年表(1978~2004年)

公有制を基礎とした計画経済期の会計制度：「近代会計制度の基礎作り」の時期

1978 中国共産党第11期中央委員会第3回全体会議(中共11期3中全会)の開催(12)(鄧小平が政権の座につく)。

1979 財政部会計課(財政部会計司)の再設

- 置 (1)。「中外合弁企業法 (中華人民共和國中外合資經營企業法)」の制定 (7)。
- 1980 中国会計学会の設立 (1)。甘肅会計師事務所の設立 (9.1)。経済特区 (最初は、深圳、珠海、汕頭、厦門の4都市)の開設 (5)。「中華人民共和國外商投資企業と外国企業所得税法実施細則」の制定 (12)。財政部「会計顧問処の成立に関する暫行規定 (關於成立会計顧問処的暫行規定)」を制定 (12.23)。
- 1981 上海会計師事務所の設立 (1.1, 董事長, 潘序倫。通称「全国で最初の会計師事務所」とされる)。引き続き広州会計師事務所 (2.23), 南京会計師事務所 (4), 新疆会計師事務所 (8.17), 昆明会計師事務所 (10.1), 中信会計師事務所 (10.31), 北京会計師事務所 (11)が設立。
- 1983 監査署 (審計署) が国務院の下に設立 (9)。「中華人民共和國中外合弁企業法実施条例」の制定。
- 公有制に基づく計画的商品経済期 (第1期)の会計制度:「会計諸法令の制定と監査制度の充実」の時期**
- 1984 北京天橋百貨店株式会社 (7) と上海飛樂音響株式会社が株式を発行。経済特区が14都市となる (3)。
- 1985 第6期全国人民代表大会常務委員会第9回会議「会計法 (中華人民共和國会計法)」を公布 (1.21) 施行 (5.1)。財政部「中外合弁企業会計規定 (中外合資經營企業会計制度)」を公布 (3.4) 施行 (7.1)。国務院「監査活動に関する暫行条例」を公布 (8)。審計署「内部監査活動に関する若干の規定」を公布 (10)。
- 1986 国務院「公認会計士条例 (中華人民共和國注册会計師条例)」を制定 (7)。
- 1988 「企業法人登記管理条例」の制定。国務院「監査条例 (中華人民共和國審計条例)」を公布 (11)。中国公認会計士協会 (中国注册会計師協会, CICPA) の設立。
- 公有制に基づく計画的商品経済期 (第2期)の会計制度:「証券取引所の開設」の時期**
- 1990 上海証券取引所の開業 (12)。
- 1991 深圳証券取引所の開業 (7)。財政部「公認会計士全国統一試験弁法 (注册会計師全国統一考試辦法)」を公布, 第1回全国公認会計士統一試験 (注册会計師全国統一考試) の実施。
- 社会主義市場経済期 (WTO加盟前)の会計制度:「企業会計制度の統一化と国際化」の時期**
- 1992 財政部国家経済体制改革委員会等「株式会社試行弁法 (股份制企業試点辦法)」を制定・公布 (5・15)。財政部国家経済体制改革委員会等が「株式会社試行会計制度」(5・23)を公布施行。財政部「外国投資工業企業実施細則 (勘定科目と財務諸表の規定)」を公布 (5)。財政部「外国投資企業会計制度」「外国投資企業財務管理規定」を制定 (6) (中国企業よりも先に1997年7月から外資系企業の統一的な会計制度が実施される)。財政部「企業会計準則」「企業財務通則」を公布 (12)。対外開放地域が (経済特区だけではなく)「全方位開放」となる。
- 1993 「企業会計基準則」「企業財務通則」を施行 (7.1) (全国に「資産=負債+資本」等式を前提とする複式簿記と会計制度を導入)。国家主席令として「公認会計士法 (中華人民共和國注册会計師法)」を公布 (10)。「有限責任の会計事務所設立とその審査を暫時施行する弁法 (有限責任会計師事務所設立及審批暫行辦法)」の公布 (12)。「会計法」の改正 (12.29)。「業種別会計制度」の制定 (「兩則兩制」が揃う。兩則:「企業会計準則」「企業財務通則」, 兩制:「株式会社試行会計制度」「業種別会計制度」, 「兩則兩制」は, 社会主義会計から資本主義会計への転換に重要な役割を果たす)。
- 1994 「会社法」の施行 (7.1)。「監査法 (中華人民共和國審計法)」の制定 (11)。
- 1996 中国注册会計師協会「中国公認会計士協会規約 (中国注册会計師協会章程)」を定める (6.5)。
- 1997 国際会計基準委員会に加入。国際会計士連盟に加入。
- 1998 財政部「株式企業会計制度」を公布 (1.27)。財務部会計基準委員会の発足。

- 1999 「証券法」の施行 (7.1)。「会計法」の再改正 (10.31)。
- 2000 国務院「企業財務会計報告書条例」を制定 (6)。「(改正) 会計法」の施行 (7・1)。財政部「『企業会計制度』の発行に関する通知」を発行 (添付文書 1, 企業会計制度, 2, 企業会計制度—会計科目と財務諸表) (12・29) (2001, 1・1 から株式会社に「企業会計制度」を適用し, 「株式企業会計制度」は廃止)。
- 2001 「企業財務会計報告書条例」の施行 (1・1)。国家会計学院 (北京, 上海, 厦門) の開校。
- 社会主義市場経済期 (WTO 加盟後) の会計制度: 「企業会計制度統一化の完成とボーダレス化」の時期**
- 中国が WTO に加盟 (11・11)。財政部「『金融企業会計制度』の印刷発行に関する通知」を発行 (11・27) (2002, 1・1 から実施)。財政部「《外国投資企業の『企業会計制度』執行に関する問題の規定》の発行に関する財務部の通知」を発行 (添付文書, 外国投資企業の執行に関する問題の規定) (11・29) (2002 年 1 月 1 日から外国投資企業にも「企業会計制度」を適用し, 「外国投資企業会計制度」は廃止)。
- 2002 財政部「外国投資企業の『企業会計制度』執行の問題解答の印刷発行に関する通知」を発行 (5・26)。
- 2004 財政部「小規模会計制度 (小企業会計制度)」を公布 (4・27) (2005, 1・1 から実施) (会計制度の統一化の成就)。

出所: 劉峰 [2000], 郭 [2003], 劉玉廷 [2002], 超西朴菊 [1999], 犬飼 [2002], 王 [2000], 小淵 [2003], 近藤 [2002 a, 2002 d], 水野 [2004], 中央監査法人編 [2000] 等を参考に作成。

〔参考文献〕

- (中国語文献)
- 郭永清. 2003. 『新中国企業会計核算制度変遷研究』東北財経大学出版社。
- 国家統計局編. 1997. 『中国統計年鑑 1997 年』中国統計出版社。
- 劉峰. 2000. 『会計準則変遷』中国財政経済出

- 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。
- 超西朴菊編著. 1999. 『中国会計準則研究』中国人民大学出版社。
- 中国会計学会. 1985. 『中華人民共和國会計法: 中外合資経営企業会計制度』中国会計学会 (Peat, Marwick, Mitchell & Co. による助成出版)。
- 中国会計学会編. 1986. 『学習《中華人民共和國注册会計師条例》』経済科学出版社。
- 中国会計学会編. 2002 a. 『中国会計研究文献摘編 (1979—1999) 財務会計卷』東北財経大学出版社。
- 中国会計学会編. 2002 b. 『中国会計研究文献摘編 (1979—1999) 会計基礎理論卷』東北財経大学出版社。
- 中国会計学会編. 2002 c. 『中国会計研究文献摘編 (1979—1999) 特殊業務会計与会計新領域卷』東北財経大学出版社。
- 中国会計学会編. 2002 d. 『中国会計研究文献摘編 (1979—1999) 審計卷 (上冊)』東北財経大学出版社。
- 中国会計学会編. 2002 e. 『中国会計研究文献摘編 (1979—1999) 審計卷 (下冊)』東北財経大学出版社。
- 中華人民共和國財政部制定. 2004. 『小企業会計制度』中国財政経済出版社。(英語文献)
- Huang, A. and R. Ma. 2001. *Accounting in China in Transition 1949-2000*. World Science Publishing (久野光朗・邵藍蘭共訳. 2004. 『転換期の中国会計: 1949-2000』同文館出版)。
- Gray, R. H., Owen, D., and C. Adams. *Accounting and Accountability*. Prentice-Hall (山上達人監訳. 水野一郎・向山敦夫・國部克彦・富増和彦訳. 2003. 『企業の社会報告—会計とアカウンタビリティ』白桃書房)。
- Scapens, R. W. and B.-L. Hou. 1995. The Evolution of Responsibility Accounting System in China, in Wallace, R. S. O., Samuels J. M., Briston R. J., and S. M. Saudagaran ed. *Research in Accounting in Emerging Economies 3*, London: JAI Press Ltd.: 193-211.

- Skousen, C. and J.-L. Yang. 1988. Western Management Accounting and the Economic Reform of China. *Accounting Organization and Society* 13(2) : 201-206.
- Vogel, E. F. 1991. *The Little Dragons : the spread of industrialization in East Asia*. Harvard University Press (渡辺利夫訳, 1993, 『アジア四小龍—いかにして今日を築いたか—』中央公論社).
- (日本語文献)
- 犬飼利弘. 2002. 「国際的調和をめざす中国の会計システム」『国際会計研究学会年報 2001 年度』: 99-114.
- 王昱. 2000. 「中国の企業会計基準について」『国際会計研究学会年報 1999 年度』: 67-85.
- 大島正克. 1996. 「経済発展における会計教育の役割—シンガポールの場合—」『国際会計研究学会年報 1995 年度』: 113-131.
- 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」『経営論集』(亜細亜大学) 33(2) : 107-139.
- 大島正克. 1999. 「中国国営企業における中国的責任会計の生成と発展」『経営論集』(亜細亜大学) 34(1) : 1-48.
- 大島正克. 2002. 「中国の管理会計実践に関する一考察—中国的特色を形成する基本的要素を中心に—」『経営論集』(亜細亜大学) 37(1・2) : 3-26.
- 大島正克. 2005. 「中国における企業会計制度の復活と発展—改革開放時代の企業会計制度—」『アジア研究所紀要』(亜細亜大学) 31 : 111-205.
- 奥野 [藤原] 正寛・関口格. 1996. 「政府と企業」青木昌彦・奥野正寛編著, 『経済システムの比較分析』東京大学出版会 : 247-268.
- 小津稚加子. 2004. 「会計技術移転論からみた国際会計基準への統一化」『国際会計研究学会年報 2003 年度』: 5-19.
- 小淵究. 2003. 「中国における企業会計制度の統一化」『慶應商学論集』(慶応大学) 16(1) : 1-14.
- 郝仁平. 2001. 「社会主義市場経済とは何か?—漸進型移行経済と政府の役割—」南亮進・牧野文夫編, 『中国経済入門』日本評論社, 第2章 : 23-38.
- 鎌田信夫・謝少敏. 1996. 「社会主義市場経済体制における企業会計制度」『南山経営研究』(南山大学) 10(3) : 61-111.
- 近藤義雄. 2002 a. 『中国現地法人の企業会計制度—日中対訳—』日本国際貿易促進協会.
- 近藤義雄. 2002 b. 『中国現地法人の企業会計制度—解説—』日本国際貿易促進協会.
- 謝少敏. 1997. 『中国の企業会計制度 : Accounting Evolution in China since 1949 to 1994』創成社.
- 末廣昭. 2000. 『キャッチアップ型工業化論—アジア経済の軌跡と展望—』名古屋大学出版会.
- 田中信行. 2003. 「中国証券法の生まれ出ずる悩み」『社会科学研究』(東京大学) 54(3) : 61-86.
- 中央監査法人編. 2000. 『中国会計監査基準—国際化時代の中国新制度の解説—』中央経済社.
- 潘序倫稿, 隈井要訳. 1985. 「潘序倫回顧録第4回《立信会計事務所を設立》」『会計ジャーナル』17(4) : 76-79.
- 平松一夫. 1997. 「アジア各国の会計制度—動向・特徴・課題—」『産業経営研究』(日本大学) 19 : 23-34.
- 水野一郎. 2004. 「現代中国会計制度の動向と特徴」『會計』166(5) : 100-111.
- 溝口雄三. 2004. 『中国の衝撃』東京大学出版会.
- 林慶雲. 2003. 「会計基準の国際的統一に向けた中国の対応と諸問題—連結財務報告制度を中心に—」『経営学研究』(愛知学院大学) 13(1) : 51-63.