

中国統一会計制度についての一考察(1)

許 霽

A Study of the Uniform Accounting System in China (1)

XU JI

1 はじめに

周知のとおり、中国においては、1978年から実施された「改革・開放」という経済政策によって、会計を取り巻く制度的環境は大きく変貌した。すなわち、「社会主義計画経済体制」から「社会主義市場経済体制」への政府の指導方針の変更に伴い、中国会計制度は政府による財政管理のための統一会計制度からグローバル化した市場経済に適応するための国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards; IFRS、以下『国際会計基準』と呼ぶ）に準拠する会計制度へと重点の移行を遂げてきたのである。

現在、中国の会計制度においては、一方では会計の国際的調和化に対応すべく、国際会計基準の内容がほぼ全面的に摂取された「具体企業会計基準」（原語：『具体企业会计准则』）の制定がみられる。しかし他方では、すべての国内企業に適用されるべき「企業会計規定」（原語：『企业会计制度』）が発表され、二つの会計制度が同時に執行されている。このような中国の会計制度の「二元的性格」はいったいどのようなものなのか。また、今後も継続的に展開されていくのか。それとも新たな統合化へ向けて一層の進化が示されるのか。本稿では、これらの問題について考察することを目的としている。

しかし今後の展開を予測するにはまず歴史を鑑みるべきであろう。本稿においては、1949年の新中国建国を境に、その前後における会計理論、会計制度および会計法規を歴史的に考察し、中国にとって最も相応しい会計制度はなにかについて検討していきたいと考える。

歴史探求に先立って、その歴史的区分を明確にする必要がある。現在の中国で出版されている近代会計史関連の書物に注目すると、そのほとんどは会計発展の段階を主に重大な政治事件にもとづいて区分していると窺える。たとえば、その第1段階は1927年から1949年（正確には同年9月）までの共産党占拠地域の会計、第2段階は1949年（正確には同年10月）から1952年までの国民経済回復期の会計、第3段階は1953年から1957年までのいわゆる「一五」¹時期の会計、第4段階は1958年から1960年までのいわゆる「大躍進」²時期の会計、第5段階は1961年から1965年までの国民経済調整期の会計、第6段階は1966年から1976年までの「文化大革命」期の会計、第7段階は1977年以後の全面的な「改革・開放」期の会計という7段階に区分する説³がある。

会計の理論や実務が必然的に歴史的ならびに政治的背景の影響を受けるという点を考えれば、上記のような区分の仕方は納得のいくものである。しかし、本稿は中国統一会計制度の展開について考察するものであり、中華民国政府時代における統一会計制度の形成についても触れるべきであると考え、

1 「一五」は、中央政府の直接管理の下、1953年から1957年までの5年間に国民経済を発展させる計画経済政策であり、中国の社会主義計画経済体制を象徴する政策であった。中国政府は、1953年に第一次5カ年計画が施行されてから、1992年の社会主義市場経済体制への転化までに実に9回にわたって5カ年計画を実施していた。

2 「大躍進」とは、1958年5月の中国共産党第8回2次会議において許された社会主義建設政策によって引き起こされた運動のことである。その内容は、15年間あるいはさらに短い期間内で、主要工業製品の生産量が当時のイギリスのそれに追いつき、追い越すように共産党全党と全国民を総動員したものである。

3 高治宇『中国会計発展簡史』河南人民出版社、1985年。

余秉堅「中国社会主义会计史研究的有关问题」『会计研究』、1991年第4期を参照。

1912年までに遡って考察する必要が生じる。また、第2段階から第5段階の区分は、それぞれに明確な理論的な特徴ないし根拠があるとは考え難く、さらに第7段階の区分は中国会計の最も発展している時期であるだけに、ひとつの段階として総括することに無理があるといわざるを得ない。

また、他の学者⁴の説によれば、中国における会計理念の展開は、1949年から1966年の形成段階、1967年から1978年の停滞段階、1979年から1989年の全面发展段階、そして1990年から今までのさらなる発展段階という4段階に区分される。この分類説によれば、第1段階と第2段階は「文化大革命」の発生を、第2段階と第3段階は共産党第11回3中全会を境とし、第3段階と第4段階は政治的な影響と関係なくただ時代別に区分されている。

筆者は、新中国建国後における区分に関しては後説にほぼ賛同する。ただ、第3段階と第4段階の区分点については1990年ではなく1992年ではないかと考える。なぜならば、1992年に、「わが国の経済体制改革の目標は『社会主義市場経済体制』を確立することである。」という経済建設の目標設定が中国共産党によって正式に提起され、中国経済は「社会主義市場経済」に向けて本格的に動き始めたからである。つまり、第1段階から第3段階までは「社会主義計画経済体制」における会計制度の展開の時期であるのに対して、第4段階は「社会主義市場経済体制」における会計制度の展開の時期であると考えられるのである。

したがって筆者は、中国における会計理念および会計制度の展開過程を以下の五つの段階に区分したい。すなわち、第1段階は1912年から1949年（正確には同年9月）までの中華民国時代における統一会計制度の啓蒙期、第2段階は1949年（正確には同年10月）から1966年の計画経済体制に適應する統一会計制度の形成期、第3段階は1967年から1978年の「文化大革命」期

4 陈信元・金楠『新中国会计思想史』上海财经大学出版社、1999年を参照。

における会計制度の断絶期、第4段階は1979年から1991年の「社会主義市場経済体制」に向けての会計制度の過度期、そして第5段階は1992年から現在までの「社会主義市場経済体制」に適応する新たな統一会計制度の形成期、という五つの段階である。以下においては、それぞれの段階における社会・経済的背景をまとめ、その時々々の会計理念および会計制度の特徴を考察する。

2 第1段階（1912年～1949年）

中華民国時代における統一会計制度について検討する前に、それまでの中国固有の会計理念とはなにかについて知る必要があり、ここではまず古代中国における簿記・会計の生成と展開について、若干触れておこう。

西洋会計学の基礎をなす貸借式複式簿記が中世ヨーロッパ、特にイタリア商人によって考案され、自由な商業都市において発展してきたのに対し、中国においては長い間、組織的な記帳法は存在しなかった。そもそも、中国における「会計」の起源説には、夏（か）禹（う）時代（紀元前21世紀～紀元前18世紀）説、西周時代（紀元前11世紀～紀元前771年）説および戦国時代（紀元前475年～紀元前221年）説の三つ⁵がある。そのいずれも政府が各種の租税収入および各種の費用支出を計算し、官吏の業績を考察するための一種の官庁会計であった。また、このような官庁会計の性質は「会計」という文字がもつ本来の意味からも示されている。すなわち、「会」とは「総計する」、「計」とは「計算、帳簿、官吏の考察」⁶であり、したがって、「会計」とは集まった財を記録・計算し、官吏の功績ないし過失を評価するものである。いわば、「会計」は計算と管理の結合物であった。

5 郭道揚著、津谷原弘訳『中国会計発展史綱（上）』文真堂、1988年、41～54頁を参照。

6 『辞源（合訂本）』（修訂本）、商务印书馆、1988年。

戦国時代に入ると、商人たちはその活動範囲を大きく広げ、なかには国に比肩する富を築いた者もあり、その富力によって政治が左右されることもあった。しかしながら、その後数千年間に渡り、奴隷制経済と封建地主制経済の時代が続いた。当然のことながら、商業の発展は妨げられ、社会に商業と商人を軽蔑する風潮が作り出された。すなわち、中国においては、単式簿記を中心とする官庁会計が常に主導的なものであったのである。

一方、民間においてはいわゆる「四柱（しちゅう）決算法」⁷を中核とする単式簿記的な会計体系が誕生し、それは—緩慢ではあるが—やがて「三脚（さんきゃく）帳」⁸、「龍門（りゅうもん）帳」⁹、さらに「四脚（しきゃく）帳」¹⁰のようないわば複式簿記的な記帳法にまで発展していった。しかし、その伝授法はほとんど口伝によるものであり、標準的な専門書もなく、まとまった体系になるまでにはいたらなかった。ようやく中国における最初の会計専門書¹¹である蔡錫勇（さいきゆう）の「連環帳譜」が出版されたのは1905年であったが、皮肉にもその内容は中国古来の簿記ではなく、イタリア式複式簿記の紹介であった。そして、1907年には日本に留学中の学者、謝森（しゃりん）と孟森（もうしん）による共著「銀行簿記学」が東京で出版され、これは中国語による二番目の会計専門書となった。この著書において

7 「四柱決算法」は、唐代（618～907年）につくられ、宋代（960～1279年）において官庁会計に最も使われた決算方法である。この簿記法の名称は、前期繰越、当期収入、当期支出および期末残高という4大要素を大きな建物を支える4本柱にたとえて名づけられたものである。

8 「三脚帳」は、単式簿記を基礎に生成した一種の不完全な収支複式記帳法である。

9 「龍門帳」は、「四柱決算法」の流れを受け継いだ中国で最も古い収支複式記帳法である。これは、明代末期および清代初期（約17世紀初期）の商業界によって作り出された民間商業に適合した記帳法である。

10 「四脚帳」は、18世紀半ばに現れた記帳法で「天地合帳」とも呼ばれ、「三脚帳」に対して「四脚帳」と名づけられた。中国固有の比較的成熟した収支複式記帳法といわれている。

11 それ以前に、会計にかかわる著作には、「周礼」、「国計簿」、「元和国計簿」、「玉海」、「太平経国書」、「食貨」、「職官」、そして歴代の「会計録」などが挙げられる。しかし、そのいずれも政府による課税および予算管理を紹介するもので、一種の総合報告書という性質が強く、会計の専門著書とはいえないものである。

は、アラビア数字を用いた貸借記帳法が紹介され、これによって初めて西洋簿記の全貌が知られることとなる。

このように、古代の中国式簿記会計は皇帝や貴族が国富を管理・計算あるいは監督することを主要な目的として用いられていたため、それは単式簿記を中心とする中国式官庁会計にすぎなかったといえるであろう。したがって、このような古代中国会計の特徴を常に念頭に置きながら、以下の論を進めたいと考える。

2.1 会計理念の展開

1920年から30年にかけて、中国式簿記の改良運動が盛んにおこなわれていた。上海の著名な会計士、徐永祚（じょえいそ）は、「龍門帳」や「四脚帳」などの中国式記帳法の形式を残した上で西洋式記帳法を取り入れ、中国式簿記を改良させることを提案した。この考えに対して、同じく、当時著名な会計士であり、アメリカ留学経験者でもあった潘序伦（ばんじょりん）は、西洋簿記を全面的に導入しようと主張した。後に、徐は1921年に「徐永祚会計師事務所」を、潘は1927年に「立信会計師事務所」をそれぞれ設立し、会計関連書物の発行や会計担当者の育成などの事業を展開させ、自らの考えの普及に大いに力を注いだ。

これら二人の会計士による論争は、やがて当時の会計学者のほとんどを巻き込んだ中国会計史上、最も激しい会計論争に発展する。結局のところ、この論争は日中戦争の勃発によって終焉を迎えたが、それは中国の会計関係者ならびに会計実務に多大な影響を与えた。その一例として、新中国が建国されるまでに、中小企業のほとんどが中国式簿記あるいは改良中国式簿記を使用し、その一方で、各高等商科学校の教材にはもっぱら「貸借記帳法」が取り入れていたことなどが挙げられる。

2.2 会計制度の展開

このような民間または学者間における論争に対して、政府も会計の法規定について積極的に取り組んでいた。1912年1月1日に、孫文が臨時大統領に中華民国南京臨時政府を正式に成立させた。当時、混乱している国家財政を統一させるためには、まず会計および金融の統一を図るべきだということで、急遽全8章36条の「会計法草案」が制定された。しかし残念なことに、南京臨時政府が成立してから半年も経たないうちに、袁世凱が率いる北洋軍閥政府（1912年～1927年）にとって代えられたため、「会計法草案」が実施されることはなかった。しかしながら、会計制度を統一するために「会計法」が必要であるという観念は受け継がれた。

1914年3月、北洋政府財政部によって、「会計法条例」が制定され、同年10月に「会計法」（中華民国3年に公布されたため、後に『民三会計法』と呼ばれている。本稿においても、慣習を尊重し、これを『民三会計法』と呼ぶ）として正式に公布された。このいわゆる「民三会計法」は、明治22年の日本の「会計法」に習って制定されたもので、中国の実情に合わせて改定された一部の条項を除いて、その内容は日本のものとほとんど同じであった。この「民三会計法」と、同年6月に公布されたいわゆる「民三監査法」が基本指針となり、1915年から1925年までに、鉄道、電力、郵政、運送、農商ならびに交通などの業種および関連政府部門の会計規定がそれぞれ制定され、中国における初めての体系的な統一会計制度の雛形がみられたのであった。

1927年、軍閥政権に代わり蒋介石が率いる中国国民党が政権を握り、中華民国国民政府時期（1927年～1949年）に入った。1935年8月に、「民三会計法」の影響を受けながらも、1921年に制定されたアメリカの「予算会計法」（Budget and Accounting Act of 1921）のスタンスを取り入れ、新たな「会計法」が公布された。国家予算などについての概観的な内容となる「民三会計

法」と比べ、より専門的かつ具体的な規定がなされ、さらに会計制度制定についての条項も組み込まれていた。

1927年5月に、国民政府によって統一会計委員会が設置され、統一会計制度を目指した「国民政府財政部会計則例」が制定された。さらに、1931年に、新たに設置された会計局によって、「中央各機構ならびに附属機構の統一会計規定」が公布され、1933年から本格的に施行された。この「統一会計規定」は政府会計における全面的な統一を図るものであり、勘定科目、記帳方法、財務諸表形式ならびに開示方法などの統一についての具体的な規定がなされていた。しかしながら、それから新中国建国までの十数年にわたる国内外の長き戦争の影響で、せっかく制定されたこれらの会計制度ではあったが、その機能を十分に発揮することはできなかった。

3 第2段階（1949年～1966年）

3.1 会計理念の展開

1949年10月に、社会主義国家である中華人民共和国が建国された。当時の中国の経済状況からみると、農業および手工業はGDPの90%前後を占め、工業部門は残りの10%にしか満たず、しかもそのほとんどは外国資本ならびに官僚資本による企業であった。国民経済を回復させ、社会主義国営経済の基礎を築くために、中央政府は土地改革を推し進めると同時に外国資本の回収と官僚資本の没収運動をおこなった。そして、当時の会計学界においては、建国当初から会計をめぐる論争が始まった。しかし、それはどのような会計体系を制定するかの論争ではなく、会計の科学的属性は階級性を持ち得るかどうかというものであった。

1951年頃においては、会計は階級的な属性をもつ、会計は技術的な属性をもつ、そして会計は階級および技術の二重の属性をもつ、という主として三

つの意見に分かれた。

50年代初期には、ソ連の会計制度が導入された。その影響もあって、会計学界においては、「貸借記帳法」すなわち西洋式複式簿記は最も科学的でかつ有機的であるという大方の一致が得られ、主導的な地位を得るにいたった。しかしながら、50年代末期に起こったいわゆる「大躍進」運動によって事情は一変し、会計は階級的な属性をもつという考え方が圧倒的となった。このような風潮は記帳法ないし簿記法にも強い影響を与え、それらについての大規模な論争を引き起こした。

「貸借」という用語は一般大衆にはなじまないために、「民衆による監督」¹²が受け難いことや、貸借概念と貸借構造には資本主義的性格がもたれているなどのことから、「貸借記帳法」が批判されるようになったのである。それゆえ、1964年に商業部は複式簿記の要素を残し、資金運動を日常的な増減概念をもって把握する「増減（ぞうげん）記帳法」¹³を制定し、その実施を促した。これは当時の経済状況に応じて、会計を普及させるために一層の簡略化と大衆化を図った結果であると評価できる。すなわち、「増減記帳法」の実施は、実務的には、当時の企業および会計担当者の状況を十分に配慮した政府の考えによるものであった一方、階級観念が意識された当時の政治理念にもとづく産物でもあったと認識すべきであろう。

このことは、60年代初期、当時の著名な会計学者たちによって編集された高等財經学校用テキストであった「会計原理」が、「会計の効用は社会主義制

12 社会主義国家の中国において、国は民衆のものであり、企業も民衆のものであるというスローガンが掲げられている。したがって、民衆による政府ならびに企業への監督が常におこなわれていた。

13 この記帳法は「経営資金＝資金源泉」を基本等式とし、「増」と「減」という記帳記号を用いて経済業務による会計要素の変化をそのまま反映する一種の複式記帳法である。この記帳方法は1940年代から既に会計学界で提起、議論され、1964年から商業部関連部門で試された後、1965年に商業部財政局によって正式に公表された。

度のもとで、会計が生産建設事業の促進にとって重要な意義をもつものである。まず、会計は計画的に社会主義経済を管理し、党の方針政策を伝達し施行させるためのひとつの重要な道具である。次に、会計は節約増産を励行させ、経済計算を強化し、さらに経済効果を求めるためのひとつの重要な道具である。最後に、会計は社会主義財産を保護するためのひとつの重要な道具でもある。」¹⁴記していることから明らかである。すなわち、建国初期の会計理念は当時の経済状況よりもむしろ政治理念と常に強く結びつき、それに左右されていた。いうまでもなく、このことは中国会計制度がもつひとつの大きな特色といえるであろう。

3.2 会計制度の展開

1950年3月に、国家財政および国家経済の統一を図るために、中央政府の「政務院」（原語：『政务院』）¹⁵によって「国家の財政経済業務の統一についての決定」（原語：『关于统一国家财政经济工作的决定』）が公布された。この「決定」によって、全国の財政収支、全国の物資調達、さらに全国の現金管理のいずれもが政府に統括され、国营経済における中央集権の管理体制が強められた。このような統一管理という政治理念のもとに、同年に財政部¹⁶の下部機構として「会計制度処」（原語：『会计制度处』）¹⁷が設立され、いわゆる「統一会計規定」の制定作業が進められた。「会計制度処」の審議を受け、1950年4月に重工業部によって制定された中国最初の統一会計規定である「重工業所属企業統一会計規定」をはじめとして、同じく当時の政務院

14 杨纪琬・娄尔行・葛家澍・赵玉珉・吴诚『会计原理』中国财政经济出版社、1963年より引用。

15 「政務院」は、後の「國務院」の前身である。なお、「國務院」とは中国の最高の国家権利執行機関および行政機関であり、いわば日本の内閣に相当するものである。

16 原語：「中华人民共和国财政部」、日本の「財務省」に相当する政府機関である。

17 「会計制度処」は、1950年9月に「会計制度司」、1982年5月に「会计事务制度司」、1988年10月に「会计事务管理司」改名され、現在にいたる。

の直轄部門である軽工業部、紡績工業部、燃料工業部、鉄道部、交通部、郵便電信部、貿易部、農業部、衛生部、中国人民銀行、中央合作事業管理局および出版総署の計13の部¹⁸についての22個の部門別統一会計規定が続々と公表された。

この「1950年統一会計制度」においては、記帳法について明言されていないものの、その勘定科目や帳簿様式から推察するに、そこでは「貸借記帳法」すなわち複式簿記法が採用されていた。また、財務諸表には貸借対照表（原語：『資産負債表』）、損益計算書（原語：『損益表』）および現金収支表以外に原価計算表（原語：『成本計算表』）も加えられた。留意すべきことは、財務諸表の体系に「原価計算表」も付け加えていたことである。なぜならば、当時においては、会計情報は企業の上級主管部門だけに提供するもので、社会に対して公開する必要はなく、原価価格が漏洩する心配がなかったからである。計画経済体制のもとでの会計制度における特徴が、まさにこの点に顕著に表われているといえよう。

国民経済回復期といわれる建国後の最初の3年間を経て、1952年から中国政府は大規模な経済建設に向けての第1次「5ヵ年計画」を実施した。このことはまさに、「計画経済体制」の開始を意味するものであった。1951年11月に、財政部は中国初めての全国企業財務管理と会計についての会議を開催し、そこで新たに国营企業資金納付についての会計処理方法、国营企業決算報告の作成・提示方法、そして国营企業の統一財務諸表と統一勘定科目が制定され、1952年から全国企業においてそれらを施行することが決められた。また、外国資本や官僚資本とは別に、民族資本を保護するために、残された多くの私営企業については、その会計規定を統一させる必要があった。それで1952年に、中華全国商工聯合会は「私営企業会計規定」を制定したのであ

18 「部」とは、日本の「省」に相当する行政機関で、たとえば中国の「農業部」は日本の「農林水産省」に相当するものである。

る。しかしながら、社会主義政策の進行につれて、1956年6月までに民族資本の融合が完了し、ほとんどの私営企業は公私共営企業に再編され、国営企業と同様の会計規定が適用されるようになった。

この「1952年統一会計制度」は、まさにソ連会計制度の全面的な導入を象徴するものである。たとえば上海財経大学の陳信元教授は、「① 会計は『社会主義計画経済』のために貢献すべきことを強調し、社会主義の経済計算制度は計画を完成させるための保障である。② 会計の統一性と集中化を堅持し、詳細な勘定科目表を制定する。③ 業種別に分類し、会計実務の管理をおこなう。」¹⁹と述べ、当時のソ連の社会主義会計学の理念を三つの体系にまとめた。すなわち、ソ連における会計についての理念体系が中国における部門別統一会計制度の制定や、中国の会計理念ならびに会計実務に多大な影響を与えたのである。たとえば、ソ連の会計規定に倣って、「貸借対照表」が「資金平衡表」という名称に変えられ、従来の「資産＝純価値＋負債」（原語：『資産＝净值＋負債』）という等式に代わって「資金運用＝資金源泉」が用いられたことなどが挙げられる。なお、このような資本概念を用いない会計制度は、後に長期にわたって使われていた。

そして1952年の時点から、会計規定の制定はすべて財政部に統括されるようになった。国営工業企業の下層部門の財務諸表までも、財政部によって制定されるのは実務的には適しているのかどうかという疑問も生じていたが、社会主義経済のもとに、国民経済計画と財務収支計画が統一されている限り、その計画の施行結果を考察するための道具としての会計報告書に関してはやはり統一される必要がある、という意見が主流となった。つまり、中国においては、財政部による会計制度制定というプロセスがこの時期から根づいたと考えられる。

19 陳信元・金楠『新中国会計思想史』上海財経大学出版社、1999年、109頁より引用。

その後、1953年から1954年末にかけて、数回にわたり統一会計制度に対する修正がおこなわれ、その間、下記の脚注²⁰に示すように、合わせて25の企業会計規定ならびにその関連通達が政府によって打ち出された。これらの規定によってかたちづけられた「1954年統一会計制度」の半分近くはいわば補足規定であることから、当時において、中国政府が会計制度を経済建設に適合するようにいかに努力していたか、ならびにソ連会計制度へのより一層の接近を図るためにいかに会計制度の修正をおこなっていたかが推測できる。

1955年財政部会計制度司が「ソ連のもので利用できるものならできるだけ利用し、条件的に未熟なものについても、機が熟するまで暫時的にソ連のものを利用すべきである。」²¹と提言していたように、当時の会計制度がいかに

20 (1)「国営工業企業統一勘定科目と財務諸表様式」(2)「国営工業企業統一勘定科目と財務諸表様式についての1955年補足規定」(3)「国営工業企業統一簡易勘定科目と財務諸表様式」(4)「国営工業企業統一簡易勘定科目と財務諸表様式についての補足規定」(5)「国営工業企業統一原価計算過程と原材料の会計処理方法」(6)「国営工業企業原価計算表様式とその説明」(7)「国営工業企業原価計算表様式の補足規定」(8)「国営工業企業日記計算形式証憑標準帳簿様式とその使用説明第二次草案」(9)「国営工業企業建設単位と国営建築請負企業の年度報告書についての四つの様式ならびに1954年の企業財務、基本建設財務会計計算についての若干の規定」(10)「国営企業建設単位統一勘定科目と財務諸表様式」(11)「国営企業建設単位統一勘定科目と財務諸表様式についての補足規定」(12)「国営企業基本建設投資と建築設置工事の原価計算(草案)」(13)「国営建築請負企業統一勘定科目と財務諸表様式」(14)「国営建築請負企業統一勘定科目と財務諸表様式についての補足規定」(15)「国営建築請負企業統一簡易勘定科目と財務諸表様式」(16)「国営建築請負企業統一勘定科目と財務諸表様式についての補足規定」(17)「国営供給販売機構統一勘定科目と財務諸表様式」(18)「国営供給販売機構統一勘定科目と財務諸表様式についての補足規定」(19)「国営農業企業統一勘定科目と財務諸表様式」(20)「国営農業企業統一勘定科目と財務諸表様式についての補足規定」(21)「国営企業決算報告の作成・提示の臨時方法についてのいくつかの補足規定」(22)「国営企業統一会計帳簿記入と会計証憑の作成方法」(23)「地方公私共営工業企業の基本業務についての簡易会計計算規定」(24)「地方公私共営工業企業簡易勘定計画」(25)「国営工業企業、国営供給販売企業、基本建設単位、建築設置企業、地方国営企業と地方公私共営企業の年度末決算の作成についての通知」。

21 高治宇『中国会計发展简史』河南人民出版社、1985年、197頁より引用。

してソ連のものをそのまま導入したかが窺える。このようなソ連会計の全面的な導入は、資本主義国家の理論はすべて有害であるという当時の政治理念による影響もあるが、社会主義経済管理の経験がない中国にとっては、やむを得ない選択であったともいえるであろう。しかし一方では、ソ連会計制度と中国会計制度との乖離が激しく、前者は後者にとって硬直的な制度であったともいえるのである。

そこで、1958年6月に、会計制度司の副司長の張新周（ちょうしんしゅう）は「迷信を打破して、思想を開放させ、企業会計の規定・制度を徹底的に改革せよ。」²²と提言し、中国会計制度における建国後初の大改革をおこなった。この改革は熱狂化されていた「大躍進」運動を背景におこなわれたもので、その内容はソ連会計を中心としたこれまでの会計制度を打ち破り、徹底的な簡易化と通俗化を図り、中国特有の会計制度設定を目指すものであった。

しかしながら、勘定科目および財務諸表についてあまりにも盲目的でかつ大幅な簡易化と通俗化がおこなわれた結果、会計処理には伝票処理だけで十分であり、帳簿はもはや不要であるという、いわゆる「無帳会計」までに発展し、企業内の会計部門がほとんど撤廃されるようになった。このことは会計実務に大きな混乱をもたらしただけでなく、国民経済にも多大な損害を与えた。つまり、新中国建国後での最初の会計制度改革は、皮肉にも会計制度そのものの破壊につながったのである。

このような混乱を是正し、既に無政府状態になっていた会計制度を再建させるために、1961年から1963年にかけて、「国营工業企業勘定科目とその利用説明」、「国营企業会計証憑、帳簿の様式とその利用方法（試案）」、「国营工業企業財務諸表様式とその作成方法」、「国营企業原価計算方法」および「国

22 郭永清「新中国企业会计核算制度变迁研究」东北财经大学出版社、2003年、73頁より引用。

営企業の費用配分についてのいくつかの規定」などの各種統一会計規定が施行された。さらに1963年1月には、国務院によって、中国初の会計担当者の責任、権限を定める行政法規「会計担当者職権試行条例」が発布された。これらの一連の措置によって、行きすぎた第1次会計制度改革で破壊された会計制度体系が回復され、乱れた会計秩序も次第に調整されていった。1965年4月に開催された「全国企業会計業務改革座談会」において第2次会計制度改革が企てられ、「工業企業の勘定科目と財務諸表様式」、「基本建設工事の勘定科目と財務諸表様式」、「工業企業簡易会計規定」および「基本建設工事簡易会計規定」の4種類の会計規定草案が制定され、1966年1月から全国範囲で試みる事が決められた。しかしながら、同年にいわゆる「文化大革命」運動が始まったために、「座談会」の本来の目標を達成することはできなかった。

4 第3段階（1967年～1978年）

4.1 会計理念の展開

1966年5月4日、北京で開催された中国共産党政治局拡大会議によって、すべての国家的業務に甚大な破壊がもたらされた、いわゆる「プロレタリア階級文化大革命」が始まった。それまで企てられていた会計改革は、全国を巻き込んだ「文化大革命」という大きな流れを前にして、あまりにも無力であり、一瞬にしてそれに飲み込まれてしまった。

1966年から1978年まで、中国の会計は長い停滞期に入り、会計業務が軽視され、会計理論も破壊的な打撃を受けた。たとえば、陳信元教授²³によれば、1967年から1971年の間、会計関連の著書がまったく出版されておら

23 陳信元・金楠「新中国会計思想史」上海财经大学出版社、1999年、17～18頁を参照。

ず、1972年以降も、農村人民公社関係の会計書籍の数冊しか出版されていない。1975年以降になって、ようやく予算会計、会計原理、工業会計、農業会計および商業会計などに関する教材が出版され始めたが、そのいずれも従来のももの焼き直しであって、新しい会計理念の樹立どころか議論らしいものすら見当たらなかった。したがってこの期間は、まさに中国の会計理念の展開にとってのいわば不毛時代というべきであろう。

4.2 会計制度の展開

「文化大革命」運動の始まりによって、「会計制度司」¹⁷の機能はほぼ麻痺した。会計による統計・監督機能がなければ、経済秩序に混乱が生じることは必至であり、ましてやこのような現象が一企業で起こったのではなく、全国の企業において生じているとなると、国民経済に与える悪影響の大きさは想像をはるかに超えるものであった。政府はこのような状況を察し、「中国共産党中央委員会」²⁴によって、1967年1月に「経済主義反対についての通告」、「群衆組織を腐敗させることを禁ずる通告」および「銀行保護についての通告」という三つの通告、1967年3月に「国家財産を保護し、節約しながら革命を進行することについての通告」、1968年2月に「より一層節約しながら革命を進行し、徹底的に支出を節約することについての緊急通告」、さらに1970年2月に「汚職、窃盗および投機行為を反対することについての指示」などが立て続けに公布された。これらの通告・指示はいずれも、会計管理を強化させ、国家財産の破壊と乱用を拘束することを目的とするものであった。つまり、「文化大革命」が始まってから半年も経たないうちに、政府は既に会計業務の重要性を意識したのである。

1968年の秋から、会計におけるいわば「無政府状態」を是正すべく、財政

24 これは、現在も中国共産党の最高機関である。

部は従来の改革を諦め、財務諸表様式の簡易化と会計計算体系の復旧作業に取り掛かった。企業の年度財務報告書は従来の23種類から7種類に、報告書の指標も3,800項目から700項目に減らされた。1969年11月に、財政部主催の「全国企業財務改革座談会」が上海で開かれた。この会議において、「企業財務制度改革におけるいくつかの問題についての意見」が提示され、その内容は、勘定科目、報告書、帳簿、原価計算の方法と内容、会計資料の保存とその期限、生活福祉の支出基準などであり、すべてが会計にかかわるものであることは一目瞭然である。これは、当時の国民経済において、会計不要論による会計証憑、帳簿および報告書などの破棄が日常茶飯事となり、一刻も早くその解決策が望まれた結果であろう。

企業会計制度の本格的な回復が図られたのは1973年であった。1973年12月に、財政部は「国営企業会計業務規則（試行草案）」を発布した。「規則」の冒頭において「会計は、企業の経営管理にとって不可欠で重要な道具である」とあらためて会計の重要性が強調されたのであったが、その具体的な内容は、1959年の「国営企業会計計算業務についての若干の規定」とほとんど同じであった。つまりこの「規則」の実施は、あくまでも会計業務の正常な運行を狙いとしたものであって、1966年以前の会計規定と比べ、大きく後退したといえる。とはいえ、1974年から正式に施行された「国営企業会計業務規則」ならびにその附則である「国営工業企業勘定科目」、「国営工業企業財務諸表」および「国営工業企業原価計算方法」によって、一応は完備された会計制度が再び形成されることになった。この「1974年会計制度」体系は、——歴史的観点からすれば——それまでの会計制度のすべてを否定した「文化大革命」に対するさらなる否定であるという意味において、まさに賞賛に値するものであったと筆者は考えている。

(未完)

参考文献

[著書等]

- (1) 杨纪琬・娄尔行・葛家澍・赵玉珉・吴诚『会计原理』中国财政经济出版社、1963年
- (2) 高治宇『中国会计发展简史』河南人民出版社、1985年
- (3) 郭道揚著、津谷原弘訳『中国会計発展史綱（上）』文真堂、1988年
- (4) Kin Cheung Liu, Wei-Guo Zhang, Contemporary Accounting Issues in China: An Analytical Approach, Prentice Hall, 1997.
- (5) 胡寄窗・谈敏『新中国经济思想史纲要』上海财经大学出版社、1997年
- (6) 津谷原弘『中国会計史』税務經理協会、1998年
- (7) Z.Jun Lin, David Chie-Hwa Yang, Liyan Wang, Accounting and Auditing in China, Ashgate Pub Ltd, 1998.
- (8) 陈信元・金楠『新中国会计思想史』上海财经大学出版社、1999年
- (9) 中国会计学会『中国会计研究文献摘编』东北财经大学出版社、2002年
- (10) 中华人民共和国财政部『党和国家领导人论财政』经济科学出版社、2002年
- (11) 郭永清『新中国企业会计核算制度变迁研究』东北财经大学出版社、2003年
- (12) 郭道扬『会计史研究』（第二卷）中国财政经济出版社、2004年

[論文等]

- (1) 余秉坚「中国社会主义会计史研究的有关问题」『会计研究』、1991年第4期
- (2) 杨纪琬「我国会计改革的历程与前景」『财经研究』、1994年第3期