

# 市場経済化に伴う会計制度の確立に向けて

——中国会計の展開——

齊 藤 昭 雄

謝 道 生

## 1. はじめに

昨年末に中国は、会社法（中華人民共和國公司法）を柱としつつ、各種税務に関する法律を伴って会計法を成立させた。その意味で今年は、会計制度上中国は新たな段階を迎えたと言うことが出来る。

計画的商品経済——ないしは一般に言われるように市場経済——は、全面的にはないにしろ生産量の最終的な決定や価格決定を市場の動向に委ねようとするものであって、資本主義的な色彩を多分に持たざるを得ない。いわんや、外資導入をはじめとする経済の国際化を積極的に推し進めようとする以上、結局のところ、会計制度もまた資本主義諸国のそれに近づかざるを得ない宿命にあると言える。

貸倒引当金の計上や係争費用の計上を認めるなど、これまでの社会主義のもとではおよそ考えられなかったことが、中国では新たに認知された。のみならず中国は、国際会計基準に近づくかたちで新たな会計制度の成立をはかったのである<sup>1)</sup>。

しかしながら、「党中央は相変らずイデオロギー的な健全性に関する監視権を保ち続け」（1988年4月の法律）ている<sup>2)</sup> のであり、経済活動の多くの部分が国営企業によって占められていて、「何らかの形態の公有性のシェアが40～50%以下に下がるという可能性は、余り大きくなさそうである<sup>3)</sup>」というのが現在の見通しである。体制のいかんを問わず「市場経済」

が現代経済に共通する“普遍性”を持っているという認識に立っていると  
しても、あくまでも「社会主義タイプの混合経済システム」(ヤーノシュ・  
コルナイ)の構築を目指す<sup>4)</sup>ものであるとするならば、中国の会計は、それ  
までの社会主義経済の遺産をその根底に持ち続ける可能性はかなり高いと  
考えざるを得ない。

その意味で、中国会計の展望を試みるためには、これまでの社会主義的  
な計画経済のもとでの会計の姿を明らかにすることがぜひとも必要なこと  
であるように思われる。

中国の会計に関する研究は、日本においても近年急速に進み、過去の経  
緯についても、例えば西村明教授のまとめた研究<sup>5)</sup>をはじめとしてすぐ  
れた成果を多く見る事ができる。正直のところ、本稿がそれらの研究に  
新たに付け加えるものは余りないように思うけれども、中国の会計につい  
て研究を進めるうえで、われわれとしては、過去の整理は避けられないと  
ころである。そこで本稿では、長い間社会主義経済体制の理論的支柱と  
なっていた「資本論」と会計とのかかわりについて検討したあと、90年代  
を迎えるまでの会計が置かれていた社会状況を歴史的に整理して、中国会  
計の展望を試みてみるためのよすがとしたいと思う<sup>6)</sup>。

- 1) Cf. Michel Gervais 《L'évolution de la comptabilité chinoise》 *Revue française de la comptabilité* N° 246, Juin 1993, p.96. ちなみに、新たに採用された会計の4大原則は、①会計単位の原則——経済計算が行われる組織全体が相対的に独立した経済実体とみなされる、②経営の継続性の原則——企業は将来に亘って活動を続けることが妥当である、③会計年度への時間分割の原則——企業活動を記録し評価するために所与の一定の時間(会計年度)を用いる、④貨幣単位の安定価値の原則——諸取引は、その歴史的原価で記録される。(この部分は、Michel Gervais et Hong Tao Wang 《Les principes de la Comptabilité chinoise》 *Revue française de la comptabilité* N° 240, Décembre 1992, p. 90 を参照した。)
- 2) Cf. Michel Gervais *Op. cit.*, p. 97.
- 3) 佐藤経明稿「経済改善の比較論的考察」山内一男編『中国経済の転換』(岩

波講座現代中国第二巻) 1989年, 岩波書店, p. 89.

- 4) 同上, p. 78.
- 5) 西村 明著『中国企業会計の構造と分析』1989年, 九州大学出版会。
- 6) 本稿は, 謝道生の修士論文の一部をもとにして, 斉藤が, その後の文献と中国の動向を考慮して, 改めて書き直したものである。なお, 謝道生は, 成城大学入学以来, 堀川先生には公私にわたっていろいろ厚意に接した。本人はもとより指導教授の斉藤としても, この際に改めて御礼申し上げたい。

## 2. 『資本論』と会計

マルクスの会計に関する論述の中核は, 次の個所に集約されていると言ってよい。すなわちマルクスは『資本論』において「簿記は, 過程の統制および観念的総括としては, 過程が社会的規範で行われて純個人的性格を失えば失うほどますます必要となる」<sup>1)</sup>と述べている。マルクスのこの論述は, 中国の会計理論の形成と発展——したがって会計制度の展開にとっても——に甚大な影響を与えている。そこで, 『資本論』のこの論述の意味を正確に究明することは, 中国会計の展開を眺めるうえで, まずもって必要なことではないかと思う。以下では, 上記の簿記規定のキーワードとなっている「過程」「統制」および「観念的総括」について順次検討してみたいと思う。

### (1) 「過程」

マルクスの言う「過程」とは何を指すのであろうか。多くの文献は, それを単純に「生産過程」と解釈し, またそこから会計を論述し, 「会計は生産を管理する道具である」という結論を出す傾向にあった。しかし, そのような説明の仕方は人々の誤解を引起しやすしばかりか, マルクスの本来の意味に合致しない, という指摘<sup>2)</sup>を見逃すわけにはいかない。

マルクスのこの論述は, 『資本論』の第2巻に見られるものであるが, そ

こでのテーマは「資本の流通過程」である。しかしここでは単純な流通過程ではなく、生産過程を含む総流通過程が論じられているのであり、「資本流通」は「資本運動」と同義である。したがって、マルクスの言う簿記が「統制」と「観念的総括」をする過程は、ただ直接的な生産過程を指すものではなく、生産と流通を含む総流通過程を指すことになる。

上記の表現は、マルクスが貨幣資本の循環  $G-G'$ 、生産資本の循環  $P-P'$ 、商品資本の循環  $W-W'$  を詳しく分析し、また一つの全体としての産業資本循環過程における連続性と並列性の法則を研究した後用いたものである。したがって、この過程は、少なくとも  $P-P'$  や  $W-W'$  を含んだ  $G$  から  $G'$  に至る資本運動の全過程を指すものであることは明らかである。

マルクスは、この言葉の後に続いて、また次のように述べている。「簿記は手工業経営や農民経営の分散的生産におけるよりも共同体的生産において、資本主義的生産におけるよりも共同体的生産において一層必要である<sup>3)</sup>と。したがって、マルクスの言うこの過程は、また社会再生産を含み、生産、分配、流通、消費という4つの側面からなる社会的再生産過程を指すものであり、社会的再生産過程はつまり社会的経済過程である。

マルクスはまた次のように述べている。「商品の生産過程は必ず労働過程と価値形成過程との統一である<sup>4)</sup>と。ここでは生産過程、労働過程、価値形成過程があるが、会計は、どの過程に対して「統制と観念的総括」を行うのであろうか。それは明らかに価値の形成過程に対して行うのである。

ところで、会計は、どのようにしてこの過程に対して「統制と観念的総括」を行うのであろうか。周知の通り、ある一つの製品の価値は死んだ労働と生きた労働の消耗を社会平均必要量によって計算し、それを貨幣を用いて表わす。死んだ労働はすなわち生産手段の価値であり、会計が統制し総括するのは、これらの価値の移転過程であり、労働手段——主に固定資産——に対して、会計は償却のかたちを用いて、統制と総括を行うのであ

る。また労働対象——主に原材料——に対しては、会計は実際に消耗した価値量を通じて、統制と総括を行う。一方生きた労働はすなわち労働力である。一つの製品を生産するには、一定量の生産手段を消耗するばかりではなく、また一定量の労働力を消耗する。したがって、製品の生産高には、生産手段から移転してきた価値のほかに、消耗した労働力によって作り出した新しい価値が含まれている。

会計が統制と総括を行う価値形成過程についてのもう一つの側面の重要な内容は、労働力が価値を創造する過程である。すべての商品生産の条件のもとでは、この新しい価値を必要労働によって創造された価値と剰余労働によって創造された価値とに分けなければならない。必要労働の価値は労働力の報酬——賃金——として現われ、剰余労働の価値は価値の増殖——利潤——として現われるのであるが、これこそ商品生産者が最も重視することである。利潤の生産と実現過程も会計によって統制され、総括される主な過程であろう。

死んだ労働は、生きた労働がそれを用いて新しい価値を創造するところの一種の手段であり、各種の死んだ労働——生産要素——が占有する価値に対する貨幣としての表現は会計における「資金」（あるいは「資本」）であり、必要労働によって創造された価値に対する貨幣としての表現は、会計における「原価」であり、また剰余労働によって創造された価値に対する貨幣としての表現は、会計における「利潤」である。会計は、まさにこのような資金、原価、利潤などを通じて、価値の形成と増殖に対して統制と総括を行うのである。

## (2) 「統制」

マルクスはまた次のように述べている。「過程進行中の価値としては、生産部門内においてにせよ、流通部門を併せた両段階においてにせよ、資本はただ観念的に計算貨幣の形態をもって、当初はまず商品生産者または

資本商品生産者の頭脳に存在する。価格決定、または商品価格の計算（価格計算）をも含む簿記によって、この運動は確立され、調整される<sup>5)</sup>と。ここでマルクスがはっきりと指摘しているように、会計の統制内容は価値運動であり、その方法は価格決定、価格計算であり、その形式は貨幣的である。また会計の勘定は、貨幣で表示する価値運動の流量の計量器である。会計の統制作用は、これらの「メーター」及び一連の「加工製作」の会計方法を通じて、絶えず運動しつつある各種の価値形態の数量的変化に対して、各種の信号——経済情報——を提供することである。そして、価値の占有、価値形態の転化、価値の消耗、価値の補填および価値の増殖を反映し、それによって、「労働価値を調整し、労働時間を節約する」目的を達成するのである。

価値は商品の中に凝結する人類の一般の労働であり、この労働力の計算は、社会必要労働時間を標準とするのである。これが価格決定であり、会計的統制の核心でもある。商品生産の条件のもとでは、商品価値が表現される形式は相対価値形態である。甲商品の価値は、それを等価値形態とすることができる乙商品との交換を通じて、はじめて現われるのである。長い価値形態の発展過程を経て、最後に一般的等価値物の役割を果す貨幣が出現し、以来すべての商品の価値は、貨幣を通じてつまり価格を通じて反映するのである。

資本主義にせよ社会主義にせよ、商品生産や商品交換があるかぎり、価値決定が存在し、会計の助けをかりて、社会必要量を計算し表示しなければならない。特に社会主義国家の複雑な国民経済においては、数多くの企業が異なった使用価値をもって製品を作り出し、社会的分業を行っているが、一方ではまた価値としての共通の土俵を持ち、その面では統一的な価値形式をとっていると言える。商品の価値関係の連絡を通じて、社会における各種の有用労働の総合が形成され、はじめて各企業、各部門を一つの有機的分業構造と全体的経済運動に連合させることができるのである。し

たがって、社会主義経済は、価値関係として、あるいは計画的に組織された価値関係運動として現われるのである。そして会計の統制職能は、このような価値運動を計画し組織する職能として現われるのである。

マルクスの『資本論』において論述されている首尾一貫した思想によれば、われわれは次のようなことを理解することができる。つまり、会計の経済過程ないし価値運動過程に対する統制は、ミクロ的統制・マクロ的統制、段階的統制、全過程的統制を含まなければならない。統制の核心は、社会的必要労働量を確定してそれを表わし、個別労働量を計算し比較することである<sup>6)</sup>。

われわれは、会計のミクロ的統制（企業内における統制）、段階的統制（生産経営の各段階における統制）および全過程的統制（調達、生産、販売を含む全過程における統制）については、すでにほぼ了解している。検討すべきことは、結局のところ会計のマクロ的統制（国民経済に対する統制）である。

会計のマクロ的統制を検討するには、「社会的必要労働」について十分な理解が必要である。『資本論』によれば、社会的必要労働時間という概念は2つの意味をもっている。1つは、個々の商品を生産するのに必要となる社会的必要労働時間であり、いま1つは、社会的総労働時間から、その商品の各生産部門に比率によって分配する社会的必要労働時間である。そして会計のマクロ的統制もこの2つの側面に現われることになる。つまり、個々の製品の価格計算と、社会における製品の分配とその実現である。後者の作用は、資本主義社会においては実現しそうなことであり、各種類の労働の分配は、価格の波動を通じてのみ、自発的に実現されるのである。ところが社会主義社会においては、生産手段の公有制を実行しているため、価値法則を利用して、各種類の商品を生産することに使う労働量と社会総労働量を計画的に組合せ、それをその生産部門に与える労働量と一致させることができるのである。つまり、社会主義社会では、会計の統制職能が、国民経済において、比率に従って社会労働を調整し分配してい

ることに対して非常に重要であることが明らかである。そこで、この意味から言えば、会計のマクロ的統制は、資本主義社会におけるよりは社会主義社会においての方がより一層重要であると言えよう。

### (3) 「観念的総括」

価値の実体——労働は、抽象的観念的であり、価値の形態——貨幣は、具体的現実的である。会計が価値の形式の助けを借りて、価値の実体を反映することは、具体的な貨幣をもって、抽象的な労働を反映するのである。したがってマルクスは「観念的」と言っているのである。

価値は、抽象的労働と具体的労働の関係、個別的労働と社会的労働との関係を反映するものである。つまり具体的労働・個別的労働は、交換を通じて、抽象的労働・社会的労働に実現する時において、価値として現われるのである。その中でまた複雑労働を単純労働に還元し、個別労働を社会平均必要労働に換算することがある。これらの過程はすべて抽象的観念的に行われる。会計によって反映されるのは、まさに個別的労働——抽象的労働、複雑労働——単純労働というような思想的観念的形式である。貨幣をもって表わす価格は、観念的に価値を反映するのみである。交換価格と価値とは形式と内容の関係であり、形式は内容によって決定されまた内容を表わすのである。形式はいくら完全なものであっても、観念的に内容を反映するのみである。貨幣は畢竟労働とは異なる。価格は観念的に価値を反映するのみである。これらすべてが、マルクスの言う「観念的」の内容である。

エンゲルスは『国民経済学批判大綱』において、次のように述べている。「価値とは、生産費と効用との関係である。価値の最初の適用は、ある物を総じて生産すべきかどうか、すなわち、その物の効用は生産費をつぐなうかどうかという問題を解決することである」<sup>7)</sup>と、この文言は、マルクスの政治経済学において、初めて経済計算の必要性を提示し、経済効益の問



題を提示したものである<sup>8)</sup>。しかるにこれはマルクスの言う「観念的総括」の主な内容と目的でもある。すべての商品生産者について言えば、まず解決しなければならない問題は、経済効益から「ある財貨を生産すべきか否か」という問題である。また経済効益とは、つまり「費用」と「効益」との比率であり、それはまさに会計学が「観念的総括」を行って初めて確定されるのである。

以上のように、マルクスの『資本論』における論述によれば、価値の運動過程と増殖過程に対して、「統制」と「観念的総括」を行うのが会計である。そして「過程の統制」と「観念的総括」は、会計の基本的職能を表わしている。「過程の統制」については、それを統制計算（その中心は経済計算、経済効率の計算、成果の計算である）として理解してきたのであるが、「過程の統制」と観念的総括の関係については、なお論争が続いている。

いずれにしても、この『資本論』の論述は、市場経済化を目指し始めた中国においてはなばなく展開された会計の属性をめぐる論争<sup>9)</sup>においても絶えず意識され続けたところであり、中国の会計思考の根底からこれを払拭するということは、当分の間ありえないように思える。

- 1) マルクス著・長谷部文雄訳『資本論』日本評論社版・1948, 第2部第1分冊, p. 256.
- 2) 丁平準稿「浅析過程的控制和觀念総括」中国会計学会『会計研究』1982年4月号, p. 2.
- 3) マルクス著・向坂逸郎訳『資本論』岩波書店・1967, 第2巻, p. 155.
- 4) マルクス著・向坂逸郎訳, 前掲書, 第1巻, p. 256.
- 5) マルクス著・向坂逸郎訳, 前掲書, 第2巻, p. 154.
- 6) 丁平準稿, 前掲論文, p. 5.
- 7) 大内兵衛・細川嘉六監訳『マルクス・エンゲルス全集』第1巻, 大月書店・1982, p. 551.
- 8) 丁平準稿, 前掲論文, p. 6.

- 9) この点に関しては、西村 明著『中国企業会計の構造分析』九州大学出版会・1989, p. 297. を参照されたい。なお、中国の会計学者葛家澎教授による『資本論』に関する研究がわが国でも注目されている（たとえば西村明著, 前掲書, p. 285. 以下参照）。この葛教授の見解は、第1に、会計を生産過程を反映し監督する方法をみるソ連の会計学教科書の立場を追認し、第2に、会計が技術性のほかに階級性を持っていることを明らかにしている（同上）点で、その後の会計の属性をめぐる議論にも多大の契機を与えている点でも注目される。

### 3. 社会状況と会計

1949年の社会主義中国の建国から今日までの中国の会計の返遷のあとは、高治宇教授が「3回の高揚と2回の停滞」という表現によって巧みに整理している<sup>1)</sup>。そこで、それをひとつの柱としながら、今日までの中国の会計が置かれて来た社会的状況を振り返ってみたいと思う。

#### (1) 1949年—1957年の高揚

この時期は、国民経済の回復期と第1次5カ年計画の時期である。極端に「混乱、破綻した経済を土台とし、ソ連の会計モデルを模倣し旧中国の分散し、たち遅れ、各々勝手に行っていた会計を、集中し、秩序正しく、国家の統一的な指令に基づいた会計に転換した。」<sup>2)</sup> すなわち、統一的な財務管理と会計制度の設置と改正に従って、全国的規模で資産の精算や資金の査定が行われ、国営企業は、経済計算制<sup>3)</sup> や労働ノルマなどの企業管理体系を打立てることによって、計画管理を強め、労働組織を改善して、労働の生産性を高め原価を引下げ、資金の回転を速め、利潤を増大し、経済効益を高めたのである。

それにつれて、国家は、統一税法・税制や国営企業の利潤・減価償却費の上納方法などとともに、経済計算制を実施する際に必要となる「国営企業統一原価計算規程」と「国営企業推奨基金保留使用方法」などの法令を

公布し、関連する諸制度を整備した。会計は、私的商工業の改善に対して、大規模な経済建設の中で大きな役割を果たした。

## (2) 1958年—1960年の停滞

この時期は、周知のように、1956年にほぼ達成された社会主義改造を基礎に、人民公社が成立し、大躍進政策<sup>4)</sup>に支えられ、会計制度の簡略化や規制、制度の改善が極度に推し進められた時期である。

この時期において、会計もまた「大躍進」の激流に翻弄され、“古いものを大いに打ち破り、新しいものを大いに打ち立てる”というスローガンに打ちめされてしまった。つまり、会計勘定科目の簡略化や会計指標の簡素化、会計伝票の改善あるいは会計報告書の様式の改革などが、“改革・改善”の名のもとに極端に推し進められるところとなった。そこでは、会計が経済管理にとって不可欠な計算システムであることを考慮することなく階級闘争の観点から会計が定義づけられることになった。会計を技術的にしか見ない観点に対して、政治・生産・大衆の3つの観点から会計を捉えなおし、全国規模において会計改善運動を展開したのである。

確かに、先の第1次5カ年計画の時期にソ連の経験を教条主義的に導入し、会計手続・方法が複雑・煩瑣になり、会計勘定科目も膨大化し、会計担当者が特権化するという現象が生じていたことは否定し得ない。その結果、大衆的討議を繰り返す中で、古い制度や古いやり方が否定され、また経済管理にとって必要な会計も否定されたのである。そしてついには、いわゆる“無帳会計”が標榜され、会計活動を行う際に、帳簿さえいらなくなった。会計機構や会計担当者は併合され、あるいは整理・減少させられ、会計学者達は農村に下放（職務から離れて、工場や鉱山あるいは農村の現場に降りて鍛えさせる）し、前段階において打ち立てた経済計算制もまた破壊を受けた。しかし一方では、1959年後半から翌1960年の初めにかけて、「経済調整の立場から経済効率と結びついた会計制度を確立する必

要性が提唱され」「政治化した会計制度を修正し、新たに会計制度が整頓・整備され始めた」<sup>5)</sup> ことも見逃せない。

### (3) 1961年—1965年の高揚

大躍進運動による極端な大衆化や盲目的な経済政策によって混乱した経済を調整するために、この時期にはなによりも「まずうち立ててからこわすという思想を確立し、統一的な会計制度を回復し、会計活動の秩序を整頓すると同時に、会計制度改革の研究にとりかかったこと」<sup>6)</sup> が注目される。社会全体としては、「調整・強化・充実・向上」の8字方針が採られた時期である。経済を調整するために、財政経済規律を厳格に守るように指導が行われ、財務監督や専門家による管理が強化された。1963年1月に国務院により、「会計員職権試行条例」が公布され、経済計算制、財務管理、会計制度が確立された。これによって、財務計算を健全にし、専門家による管理と大衆管理とをさらに結合させ、かなり全面的な計画・組織・統制システムを形成した。

この時期には、経済効益から出発し、利益水準を高め、資金の利用効果を引上げるために、種々の統制方法が採用された。例えば、資金を査定する過程において、重要な物資運用の順位については重点を検討し、その変化状況と資金水準との関係を研究し、供給方法を改善することや、定期的な定量の物資注文を組織し、供給周期を短縮することなどが行われた。こうした中で「“経済が発展するほど会計も重要になってくる”という科学的論断が提出され」<sup>7)</sup> て、会計が重視され、また会計も経済調整のために大きな役割を果たしたのである。

### (4) 1966年—1976年の停滞

この時期は、プロレタリア文化大革命という10年の動乱の時期である。この時期においては、特に会計のような技術的性格の強い領域において、

甚大な被害もたらされた。人々は、会計を“資本主義の残滓”とみなし、“計画無用”をとさえ、“監督、締付け、押え付け”などと中傷した。経済よりも政治が先行し、会計帳簿や会計制度は、労働大衆の積極性を拘束するものとして批判された。

この時期においては、会計制度の簡略化は頂点に達した。そして財務規律を無視する傾向が強まり、多くの会計専門家は農村や工場に下放され、全国の財政経済系大学は数カ所に統合され、多くは閉鎖された。当然、企業内の経済計算や会計実務は弱体化してしまった。こうした状況のもとでは、会計の政治化が叫ばれ、会計理論研究は停滞し、さらに空洞の時期を迎えたのである。

#### (5) 1977年—近年の高揚

ここに至って、対外開放政策が実行されることとなり、会計の経済建設における重要性が十分に認識されるようになった。国家は、会計活動を活発化し会計担当者の積極性を高めるために一連の重要な措置を採り、会計に関する数多くの文書を公布した。中国には“会計の復活”とも言うべき一連の動きが起っている。例えば、1980年には、財政部の直轄機関として中国会計学会が設置され、さらに公認会計士制度の導入<sup>8)</sup>と公認会計士による監査（主として外国との合弁企業の監査）が開始された。その後の会計検査院の復活（1983年）、中国1984年監査協会の設置（1984年）、中華人民共和国会計法の採択<sup>9)</sup>（1985年）、企業会計原則の制定（1986年）などの一連の動きはその象徴的な出来事である。

また、経済体制改革と対外経済交流の発展に従って、会計理論の研究を強めることを要求した。それによって1980年10月に全国会計活動会議が召集され、過去の会計活動を回顧し、新たな情勢のもとでの会計活動のあり方を積極的に討論した。

その後、全国的に会計を重視し、会計を用いて経済を管理する機運が高

まり、会計学者達は、会計制度、会計原則、会計方法および会計の基本的概念・会計の本質と職能などの理論問題に対して、体系的な研究を展開するようになった。ここに中国の会計は、理論的にも制度的にも、未曾有の繁栄の時期を迎えることとなったのである。

叙上のような、改革開放前の中国会計の2度に亘る激変について、丁承厚氏は次のように述べている。すなわち「その根本的な原因は生産力の発展と経済体制の配置問題であると思う。その両者が互いに適合すれば国民経済は順調に発展し、会計活動も発展するが、もしその両者が適合せず、またするどく矛盾する時には、国民経済はまた停滞し、破壊され、会計活動も転落状態に陥る」<sup>10)</sup>と。しかし、そのような中国の極端なブレが、果して全く不幸なことであったのかどうか。

確かに中国の場合、「1958年の“大躍進”から1978年の“4つの現代化”の提起まで、およそ20年の時間を失ったという“失われた時間”の圧力は大きい。“文革の夢から醒めたら、周辺の NIES 諸国から完全に水を開けられていたという意識には、痛切なものが」<sup>11)</sup>あることは否定し得ない。しかし、「基本的にはソ連と同じ統一会計制度の枠組を持ちながらも」「政治的、思想的な揺らぎ」<sup>12)</sup>のおかげで、「標準勘定計画を実践的に促進する方向には向かわず、むしろ……(略)……極めて融通無碍な、ソフトな統一会計制度」<sup>13)</sup>が展開されて来た。そしてそのような「統一会計制度のソフトなあり方は、ソ連の場合とは異なって、資本主義の会計を容易に導入させ」<sup>14)</sup>るところとなった。ソ連に比べて市場経済化が順調に進んでいる背景のひとつに、会計を含めて、そのような資本主義の諸制度を導入しやすくしている状況があることは、特に注目しておくべきことではなからうか。

- 1) 高治宇著『中国会計発展史』河南人民出版社・1985年、pp. 153-4.
- 2) 丁承厚稿「中国会計の現状と発展」西村 明・張以寛共編『日中共同シン

## 市場経済化に伴う会計制度の確立に向けて

ポジウム〉日中会計・統計制度の比較』九州大学出版社・1992年，pp. 603-4.

- 3) 経済計算制は、国営企業が国家の指導のもとで、相対的に独立して企業経営を行う経営管理方式である。
- 4) 1958年の生産建設の大躍進を表現した言葉。当時、工業・農業を中心とした社会主義建設の全面的躍進の実現は、全人民にとっての課題とされた。しかし、損得を無視した共産主義精神の高揚の中での大躍進運動は1960年に挫折した。今では、これを、客観的経済法則の無視あるいは主観的意思過大評価の所産とみなし、1959年から1961年にかけての経済的困難発生の重要な原因と考えている。
- 5) 西村 明稿「中国の経済システムと企業会計制度——ソ連型の企業会計制度との比較において——」九州大学経済研究会編『中国の経済と統計・会計制度』九州大学出版会・1991年，p. 245.
- 6) 丁承厚稿，前掲論文，p. 60.
- 7) 丁承厚稿，前掲論文，p. 61.
- 8) 「中華人民共和国の公認会計士に関する規則」は、国務院によって、1986年7月に公布された。
- 9) 本稿第1節で触れた会計法は、本法を改訂したものである。
- 10) 丁承厚稿，前掲論文，p. 61.
- 11) 佐藤経明稿「経済改革の比較論的考察」山内一男編『中国経済の転換』（岩波講座現代中国第2巻）岩波書店・1989年，p. 80.
- 12) 西村 明稿，前掲論文，p. 246.
- 13) 同上。
- 14) 同上。

## 4. 若干の展望

中国において1980年以降はなばなく展開された、会計の属性——つまり本質と職能——をめぐる論争の中では、葛家澎教授の定義——「会計は財務情報を主とする経済情報を提供する情報システムである」<sup>1)</sup>——が最も適当であるように見える。会計は、価値運動（資本主義の条件の下では資本運動，社会主義の条件の下では資金運動）から発した経済的情報を識別し、測定し、伝達するものと考えられるからである。

もうひとつ中国で大いに問題になった会計の階級性については、われわれはこれを全面的に否定したい。マルクスの『資本論』におけるロビンソン・クルーソーの譬を待つまでもなく、人類が経済的な効率を無視して生存し得ない以上、会計がなくてはならないと言えるのであって、会計は決して階級闘争に照応して生まれて来たものでないことは明らかである。もしも会計が階級性を持つものとするれば、社会主義において階級対立が消滅して以後、会計は歴史の舞台から引きさがらなければならないはずであった。ところが現実にはますます大きな役割を發揮しているのである。だから、資本主義社会と社会主義社会とを区別する必要性は基本的には無いのではないか。——これは、会計の属性についての謝の認識であり、斉藤としても特に異存は無い。

ところで、経済効率の追求は、世界的に見て、会計行為のひとつの共通目標と考えられる。中国においても、経済効率の追求こそが会計理論と方法の両面における中心課題であることが確認されている。会計を一つの専門技術分野としてみる場合には、様々な国に存在する会計原則と実務が、幾世紀にもわたって蓄積されてきた人間の知恵と経験の結果であるがゆえに、非常に共通性を備えているのである。

資本主義の国々における会計理論の研究は、当然のことながら搾取階級の利害のためではなく、稀少資源の有効利用や豊かな経済社会の形成に資するための会計のあり方を究明しようとするものである。そのような会計理論と方法は、経済効率を高めることに役立つものであるということを認めざるを得ないであろう。

外国の有益な理論や方法を資本主義のものとして切り捨てることは、中国の会計理論研究の立遅れを取戻すためには非常に不利である。しかしながら、依然として社会主義体制を保ちつつ、経済改革の進展に伴って、従来の制度では考えられなかったような事態が出現し、これに対して会計上いかに対処すべきかという新たな問題が持上がっている。



従来、製品の生産量と出荷価格は全面的に政府の統制下におかれているが、現在は、割当量を超えた分の出荷については、一定の範囲内で企業の自主的な仕切り価格が認められるようになっている。その結果現実には、公定価格のほか、一定の枠内で動く変動価格と完全に市場原理にゆだねられる市場価格とが存在することになる。時にはこの3種の価格の間に大きな開きが生ずることがあるが、いずれにしても、企業の棚卸資産や固定資産の評価をどのように行うべきかが問題になる。すなわち単純に取得原価を適用すべきかどうかである。

単一統制価格に代る一物多価の状況は、単に棚卸資産や固定資産の貸借対照表価額の決定に対してのみならず、製造原価の確定や利益の算定に対しても大きな影響を与えることは言うを俟えない。

かくして、“社会主義タイプの混合システム”下では、単純に資本主義諸国の会計を適用し得ない面があり、独自の会計理論を展開しなければならない側面も生じている。そのような際にマルクス主義の思考方法が果してどこまで残りうるものなのであろうか。

先に見たように、中国の会計理論研究における理論的基礎はマルクス主義であった。中国における会計理論の展開は常にその認識論と方法論の枠内にあり、社会主義を根底に据え続ける限り、その方針は今後も維持されるであろう。しかし、経済解放政策の実施に伴って、会計学者達の視野は十分に広められたのである。今や中国の会計学者達は、先進資本主義諸国の会計制度や技法を積極的に摂取しているように見える。

その意味で、企業の自主権の拡大を背景とした、資本主義諸国の管理会計的手段の導入もいわば必然的なことである。しかし、多くの会計学者達は、すべての会計報告書は、社会経済計画の策定および外部の行政目的の両方に役立つべきであると主張し、中国では「管理会計」と「財務会計」とに分ける必要も無いと考えている<sup>1)</sup>。それ程までに中国の会計理論は、制度という表面上の姿が急速に資本主義的となりつつあるのとは対照的で

市場経済化に伴う会計制度の確立に向けて

あって、今後の展開が注目されるところである<sup>2)</sup>。

- 1) 葛家澎稿「馬克思的簿記理論与現代会計」『中国経済問題』1983年1月，p. 77.
- 2) 本節の一部については，上海財政大学・テキスト大学著・中央新光監査法人監訳『中国人民共和国の会計と監査』（中央経済社・1988年）を参照した。