

中国における会計任命制度の課題：企業統治の視点を求めて

徐, 陽
九州大学大学院法学府

<https://doi.org/10.15017/10965>

出版情報：九大法学. 87, pp.111-196, 2004-02-14. Kyudai Hogakka i
バージョン：
権利関係：

中国における会計任命制度の課題

——企業統治の視点を求めて——

徐 陽

はじめに

一 国有企業の改革

- 1 国有企業改革の背景
- 2 国有企業改革の経緯
- 3 株式制度の導入
- 4 国有企業の株式会社化

二 改革後の監督体制の諸問題

- 1 企業統治構造上の問題点
- 2 制定法上の問題点
- 3 会計職員の管理体制の問題点
- 4 会計職員の地位の問題点
- 5 監査制度の問題点
 - (1) 監査役組織と機能
 - (2) 監査役会の機能不全
- 6 外部監督の問題点

三 会計任命制度の試行

- 1 会計任命制度の目的と内容

——コーポレート・ガバナンスの新しい形態
- 2 会計任命制度の変遷
 - (1) 会計任命制度の背景

四

- 1 会計任命制度の派遣形式
 - (1) 行政事業の派遣形式
 - (2) 直接管理形式
 - (3) 財務会計集中形式
 - (4) 零細行政事業単位の統一管理形式
- 2 国有企業の派遣形式
 - (1) 主管会計任命制度の形式
 - (2) 財務総監制形式
 - (3) 会計事務管理本部の形式
 - (4) 内部任命制の形式
- 3 郷鎮企業等の派遣形式
 - (1) 会計楼の形式
 - (2) 村レベルの管理形式

五 会計任命制度の導入の効果と問題点

- 1 制度導入の効果
 - (1) 国家財産の流失の防止
 - (2) 違法行為や会計上の不規律行為の抑制
 - (3) 会計職員レベルの強化
 - (4) 会計情報の質の改善
 - (5) 小括
- 2 問題点の検討
 - (1) 派遣される会計職員の問題
 - (2) 派遣される会計職員と企業内部の会計職員との関係
 - (3) 財務総監と内部監査との関係
 - (4) 現代企業制度の進展
 - (5) 国際基準への接近
- 3 今後の課題

おわりに

はじめに

近年、欧米諸国や日本では、会計、監査および企業統治（コーポレート・ガバナンス）に対する国際的な信認を得るためのさまざまな改革の議論が活発に交わされている。これらの議論は、欧米諸国や日本だけでなく、市場原理の導入を積極的に推進しつつある中国においても注目を集めている。

しかし、中国においてのこれらの議論は、欧米諸国や日本とは若干異なった視点からなされている。中国での企業改革は、一九七九年から今日に至るまで二〇年以上に亘り、国有企業を中心に進められてきた。この国有企業の改革・進展の行方が、今後の中国経済の発展を左右する。したがって、中国では、欧米諸国や日本において議論されている会計、監査およびコーポレート・ガバナンスの強化の問題のほかに、中国独自の問題として、国有企業の自立を促進する見地から、いかにして経営者に責任を負わせるかが重要な問題として議論されてきた。^①

すなわち、これまで中国政府は、国有企業の活性化策として企業の経営自主権の拡大を図ってきた。これにより、経営者の裁量権は拡大され、経営者は企業を支配し得る実質的な権限を握るに至った。しかし一方、多くの場合、政府は経営者を行政当局から派遣し続け、経営者にそれに応じた責任を持たせなかった。そのことから、国有企業の赤字経営・非効率経営の問題が生じている。^② また国有株の現状が流通的でないため、市場を通じての経営者に対する監視機能が働かず、投機的な経営の事例が蔓延している。これらの要因が重なり、現在、内部統制の脆弱化に伴う経営者のモラルハザードが生じてきており、放漫的な経営が続出している。ここに中国の経営者支配の問題がある。これら経営者の責任感の欠如による杜撰な経営管理に対して、政府は現在、強い危機意識を持つに至り、こ

これらの問題を解決するために、さまざまな企業監督制度を試行している。本稿が課題とする会計任命制度もその一つである。

会計任命制度は、国有企業の自立化に伴い、その経営活動に対する監督機能の弱体化の欠陥を補完するための制度として構想された⁴。そのため、この制度の目的は、政府が企業に対し、企業経理とその検査を担当する会計職員⁵の任命・派遣により、経営者に対する監督機能を強化することを意図している。すなわち、この制度により企業内部での違法行為や会計上の不規律な行為の事前防止、また企業の健全性と効率性を高めようとしている⁵。会計任命制度の導入は、会計職員の管理体制に関する重要な改革⁶でもあり、中国の企業ガバナンスの中核をなしている。このように、会計任命制度は企業改革の促進を図るため、企業管理を会計的側面から強化する手法として重要な制度である⁷。また会計監督メカニズムを活性化し、腐敗の予防と抑制のための重要な制度でもある。しかし、会計任命制度それ自体は、企業自主権の範囲、現行法規における位置付け、会計職員の地位等多くの未解決な問題を内包している。

本稿は会計任命制度を課題とし、この制度の企業会計における規制の機能を究明しようとするものである。そのため、会計システムと会計監査と情報開示という三者の関係を模索し、これら三要素の整合性を得ることによって企業経営の健全性と公正性の確保を意図している。そのため、本稿では、以下の順序で検討していく。まず、国有企業の固有な歴史的環境をふまえる必要から、国有企業改革の過程を概観し、その改革の中で企業統治に関する監督体制の問題点を抽出する。そして、本論として監督体制の欠陥を補うために導入された会計任命制度に焦点をあてて検討を行う。具体的には、会計任命制度の導入経緯を概観するとともに、地方の会計任命制度の形式とその導入の効果を分析する。以上を踏まえて、企業運営の妥当性と透明性の確保を図るため、会計任命制度の今後の課題

について、企業統治の視点から検討を加える。

【注】

- (1) 李維安『中国のコーポレート・ガバナンス』税務経理協会、一九九八年、五頁。
- (2) 『人民日報』一九九九年八月四日の報道によれば、中国における国有大中型企業は、一九九七年末までに一万六八七四社、うち赤字企業は六五九九社と全体の三九・一％を占めている。
- (3) 『人民日報』一九九九年三月一八日。中国の政府活動報告の摘要が掲載された。一九九九年三月五日の政府活動報告中で、朱鎔基首相は「経営管理が悪くて重大な欠損を発生させた企業経営者には、一年目にイエローカードを、二年目には交代させる」と悪質な経営者に警告を出した。
- (4) 杜興強「会計人員委派制与控制」内部人控制」<http://acc.inh.net/new/2002-10/21029095404.htm>。
- (5) 中国財政部会計司の司長劉玉廷談会計改革和会計監管問題 (二〇〇二年一月一〇日) <http://www.china.com.cn/chinese/law/244487.htm>。
- (6) 二〇〇〇年に開かれた、中央規律検査委員会四次全体会議と、國務院第二次廉政工作の會議、及び第九期全国人民代表大會第三次會議で議決された『政府工作報告』の中で、さらに会計任命制度を推し進める(普及に努める)要求が出された。會議では『會計法』の施行と併せて、会計任命制度の普及をさらに拡大しなければならない」との方針が打ち出された。
- (7) 財政部が全面的に會計管理を強化するには、積極的に会計任命制度を推し進めることが必要であるとの講話が行なわれた。二〇〇〇年六月二六日の財政部部長項懷城の講話、二〇〇〇年七月三日の財政部会計司長馮淑坪の講話等が挙げられる (<http://www.chinaacc.com>)。

一 国有企業の改革

1 国有企業改革の背景

中国は建国以来三十年余り、中央集権的な計画経済を実施してきた。この計画経済の管理体制は、単一的な公有制(全民所有制と集団所有制)の基盤の上に築き上げられてきたものである。この体制においては、国家は企業の唯一の投資者、所有者および管理者であり、国による統一購入・統一販売(統収統支)の財政管理制度が採られていた。つまり、国家は政府経済管理部門において、集中的に企業の具体的経営活動を管理していた。その具体的な管理方法として、中央政府において工業、農業、交通などの業種別に専門化された経済管理部門を設置し、一方、省・市・県などの行政層別の地方政府からなる組織網を通じて、企業管理が行われてきた。

すなわち、企業の生産活動に必要な資金、原材料の調達・調整などはすべて国家から計画的に供給・支給され、そのうえ販売・収益に至るまで、経営システムは政府の行政統制メカニズムに従っていた。各企業の生産品目、数量、品質、原価、利潤なども、国家が下した指令の計画指標によってすべて規制されていた。企業はこれら指標を厳格に計画どおり遂行することを要求され、企業損益はすべて国家に帰属した。当時の企業は行政部門の指導と統制のもとでしか機能しえなかった。その結果、製品価格は、国家全体を「一企業」とする内部移転価格のように、行政的に決められ、従業員は国家労働部門によって統一的に配置されていた。

計画経済の下では、企業は経済活動において市場との関連が非常に薄く単純なため、会計職員は企業の会計記帳業務以外に、政府の代理人として企業の財務活動を監督する義務^⑧があった。また、政府は、業務別・部門別・所有

制別の極めて細分化された会計制度を使って、具体的な会計業務を規律し、指導していた。つまり、国全体を一つの巨大企業とする内部管理向けの責任区分会計の制度であったと認識できる。

計画経済の構造下では、国家所有制および中央集権的な政策が、経済を調整するに十分貢献してきたといえる。しかし、文化大革命による社会秩序の崩壊、経済秩序の混乱という苦しい社会経験を経て、経済危機に直面したことを契機に、計画経済体系の欠点が露呈した。そこで急遽、遅れた国民経済を発展軌道に乗せるため、第一期三回中央委員会全体会議（一九七八年十二月）では、党の活動重点を社会主義の経済建設に移すという方針変換が決定され、「经济管理体制と经营管理方法に対する真剣な改革に着手する」⁽⁹⁾政策が打ち出された。

2 国有企業改革の経緯

一九七九年に中国は経済建設を中心として、改革・開放という重大な国策に着手し始めた。次いで八〇年代に入ってから、過去の単一的な計画経済体制から社会主義市場経済体制への転換という改革・開放を深めていった。これに伴い、地域・産業部門・業種および所有制を超える企業集団、多国籍企業の出現、証券市場の成立による株式会社、請負制企業、外資系企業、合弁会社等の急激な増加等の変化が現れた。伝統的な単一公有制（国营のみ形態）は国有、民営、合資等多種形態に改造され、その公有制の割合も次第に減っていった。中国政府は、国有企業改革を経済体制改革の中核とし、所有構造の多元化への変革により、資金調達と資源の効率分配だけでなく、企業統治の改善をも意図していた。

国有企業改革の目標は「現代企業制度」⁽¹⁰⁾の確立にある。八〇年代の後半から、国有企業改革については、旧国营企業を自立させ、経営権を独自に行行使し得る企業へ転換させることを意図して、株式制度の導入を決定し本格的に

実行してきた。しかし、現実には企業改革の拡大とともに、永年の計画経済の仕組みに慣れた国有企業の多くは、低迷が続き、赤字経営に陥っていた⁽¹²⁾。そのため、銀行に対して債権の減免を要求し、税金の減免や国家財政の投入を要求する等の特殊政策による援助に頼って生き延びている国有企業も少なくなかった⁽¹³⁾。多くの国有企業は形式だけの株式会社に止まっていたのである⁽¹⁴⁾。

3 株式制度の導入

建国当時、中国政府は、新中国の経済再建に必要な資金を調達するために、旧来の北京、上海、天津の旧証券取引所を閉鎖すると同時に、新たに天津(一九四九年六月)と北京(一九五〇年二月)に人民政府の証券取引所を開設した。この二つの取引所開設の目的は、建国当初に必要な資金の調達を促進し、あわせて、インフレを抑制することにあつた⁽¹⁵⁾。しかし、その後、経済の回復に伴って、二つの取引所は一九五一年末に閉鎖された。それ以来、四〇年もの間、中国には株式会社は存在せず、証券市場もない状態が続いた⁽¹⁶⁾。

経済改革・開放の政策を実施して以降、中国经济が急速に発展していく中で、様々な分野で資金調達が必要とされたが、政府は財政上の資金不足に直面していた。これに対して、自営業・郷鎮企業・一般個人などには大量の遊休資金が発生していた。このような事情に加えて、株式会社制度の導入に適切な環境が整備されたことから、農村の共同出資による企業の設立が始まり、やがて都市部の集団企業および全人民所有制企業に至るまで株式会社制度の導入が進められた。

株式会社制度の実施を促進する立法措置として、中心となるのは一九九二年五月一五日の「株式有限会社規範意見」⁽¹⁸⁾である。深圳と上海に証券取引所が開設されたことは、中国証券市場を本格的に復活させるきっかけとなった。

また、株式制企業の規範を定立するため、一九九三年に会社法〔公司法〕が制定された。これは国有企業の改革にとって画期的な法律であり、国有企業としてのステータスを維持する株式会社を創出した。この会社法の制定によって、国有企業の株式会社への転換がよりいっそう促進されることとなった。

4 国有企業の株式会社化

国有企業改革は、市場経済体制への移行期にあつて、経営不振の国有企業を再生〔活性化〕し、企業経営の効率性を積極的に高めるために行なわれた。その過程において様々な政策が試行されてきた。具体的には「放権讓利」⁽¹⁹⁾、「利改税」⁽²⁰⁾、「経営請負制」⁽²¹⁾、「現代企業制度」⁽²²⁾などが挙げられる。

中国における企業経営の理論の中で、所有者と経営者の関係は、受託代理の契約関係〔委任関係〕であるとの見解がある⁽²³⁾。すなわち、所有者は、経営者の利益と所有者の利益とを可能な限り一致させるべく、種々のインセンティブ方案を創設したが、中国ではそれらのインセンティブが業績と連動していないため、有効な機能を果たしていない。その結果、それらのインセンティブは経営意欲を引き出す原動力にはならなかった⁽²⁴⁾。この見解は、委託（所有者）と受託（経営者）の契約関係の中で、それぞれに目標の違いが生じていることを示している⁽²⁵⁾。

一九九九年九月、第一五期中国共産党中央委員会第四回総会が開かれ、「国有企業の改革と発展に関わる若干の重要問題についての決定」（以下「決定」と略す）が採択された。この「決定」は、国有大中型企業について「規範化された会社制」への改革を強調しており、その中心課題は企業統治の確立であった。この企業統治の狙いは、企業が株式会社制度への転換により規律づけられ、経営者の激励と内部牽制メカニズムを形成し、透明度と競争力を高めることであつた。

しかし、現実には、この株式会社化は政府が多くの株式を保有する筆頭株主となった。したがって、改組した国有企業には、国有株の集中的所有〔一株独大〕が顕在化し、国有株の株主である政府が企業の重役の選出や株主総会を左右してしまった。その結果、政府選出の経営者が大きな裁量権を持ち、企業経営活動を統治するという中国の経営者支配⁽²⁶⁾の問題が生起した。政府行政参与下の経営者支配が中国の特徴と言えよう。

すなわち、選出された経営者は、党・政府の企業幹部人事管理専門機関(行政機関)により任命される。しかし、この経営者は必ずしも経営のプロではなく、官僚組織の一員としての認識が強い。経営者の収入は公務員の給与に準じており、経営者の意思決定の基準は企業の業績を上げることよりも行政階級の昇進が主たる追求目標となった。その結果、企業の利益が損なわれるようなケースが多く見られるようになった。⁽²⁷⁾

また、市場経済下の株式会社では、当然の前提である所有者の経営者に対する監督メカニズム⁽²⁸⁾が、十分に機能していない。⁽²⁹⁾その原因は、企業へ派遣された経営者はその身分が行政幹部であるため、所有者である行政機関から行政幹部を監視することが手薄となり、統治機能の弱体化に伴って経営者のモラルハザードが生じ、放漫経営になりがちなことにある。そのうえ、国有株が非流通のため、市場の経営者に対する監視機能が働かず、投機的な経営が蔓延していることも挙げられよう。

また、国家は筆頭株主であるが、一般株主のように配当利益を重視していない。その原因は、国家は利益配当がでた場合、株式配当により持株比率を増加させるだけに止まり、それ以外の利益配当がないことから、支配株主としては経営監督に無関心な傾向にあるからである。

このように国家の所有者(株主)としての地位(利益配当を得る地位)と役割(経営を監督する役割)が曖昧である。しかも、株主代表訴訟制度が整備されていないため、分散的な少数株主による監督機能が弱い。その結果、企業統

治の監督機能が有効に働かず、経営者支配の弊害がますます大きくなっていった。経営者は企業の国有資産を使い込み、国有資産が流失する事態をも招くことになった。

【注】

(8) 会計職員の主な職責は「厳格に会計規則を遵守し、真実に経済活動の状況を明らかにし、企業の計算制度を強化し、国家の財産を保護し、国家計画を執行し、国家の制度を守り、国家の財政、金融規律を厳守させる」ことであった。つまり、企業の資金変化を管理し、企業の規律違反行為を監督し、各政策および規律を守り、国家の生産経営計画の達成を保証する義務があった。楊紀宛主編「國務院『會計人員職權試行條例』中国現代會計手冊」、一九九五年、一三三頁。

(9) 房維中「中国経済の調整と転換」中国経済年鑑一九八一年版、中日貿易新聞社、一九八一年、二四頁。

(10) 『全民所有制工業企業轉換經營機制條例』(全人民所有制工業企業經營メカニズム轉換條例)(中華人民共和國國務院第一〇三号令、一九九二年七月二三日公布) 第二条。現代企業制度は自主的經營、内部留保、損益の自己負担、自己發展、自己規制である。

(11) 中国では一九八六年以降、企業改革(所有権と經營權の分離)の方針に合わせて、法律上の称呼が「国营企業」から「全人民所有制企業」(＝国有企業)に変更された。本稿もこの変化に合わせて「国营企業」と「国有企業」とを使い分けている。

(12) 国家統計局の調査によると、一九八七年に一四、九二三の大型国有工業企業の中では、六、〇四二企業が欠損を生じており、欠損の割合が四〇・五%となり、欠損金額が五八九・一億元(約七六五八・三億円)に上り、欠損率が五二・七%であった。一九九八年六月末には、欠損の割合が五五・一%となり、欠損率が一〇五・六%に上った。

国有企業が本格的に着手したばかりの一九八五年には、国有企業の利益総額に対する赤字の割合は四・二%であったが、一九九五年に四三・九%まで上昇しており、一九九六年に赤字総額が黒字総額より上回っていた。

(13) 猿鋼明「国有企業不適應市場竞争的治理結構問題」『中国国有企業のコーポレート・ガバナンス』東京大学社会科学研究所、二〇〇二年、二二一頁以下。

(14) 国有企業の所有権の曖昧、国有資産管理・經營・監督体制の問題、経営者支配の問題、負債率(七割以上)の高い問題、内部統制の遊離する問題等が挙げられている(國務院發展中心マクロ經濟研究部 米建国「資本市場發展与国有商業銀行改革」

二〇〇二年七月二九日、<http://www.vcmc.net/xuekan>。

- (15) 李維安、前掲書(注一)、一〇七頁。
- (16) 李維安、前掲書(注一)、六九頁。
- (17) 李維安、前掲書(注一)、七二頁。
- (18) 一九九〇年一月二日に上海証券取引所、一九九一年七月に深圳証券取引所が設立された。「株式会社規範意見」を出す前後であるが、三月一七日、「深圳市株式有限公司暫行規定」、および五月一八日に「上海市株式有限公司暫行規定」が出され、株式制度の導入の実験場として、「株式有限公司規範意見」に基づき、深圳と上海に証券取引所の開設が認められた。
- (19) 「放権讓利」は一九七九年～一九八二年の間に施行された政策である。経営自主権の拡大、国家と企業間の利益分配を調節する目的で実施された。「放権讓利」は一九七九年七月に國務院が公表した「国营工業企業經營管理自主権の拡大に関する若干規定」に基づいて行なわれた。この規定は国家の指令的計画を遂行するという前提の下で經營権を初めて企業に付与したものである。例えば、補充生産計画の策定、国家留保比率に基づく利益保留、自己機構の設置、国家計画指標に基づく従業員の選抜採用・賞罰等の権限が企業に付与された。従業員の生産意欲が向上し、個人の所得も増加した。それにもかかわらず、上納制度が維持され、企業業績の上昇による利益を企業に譲り、個人の所得にまわしたため、国家財政収入は伸び悩んだ(国家统计局編『成就輝煌的二〇年』中国統計出版社、一九九八年、一五三頁)。
- (20) 「利改税」は一九八三年～一九八六年の間で施行された政策である。これは、計画経済下の利潤上納制から統一税率に変わって、税引き後利益を企業に留保する制度改革である。「利改税」は一九八四年五月に公表された「国营工業企業自主権のより一層の拡大に関する暫定規定」に基づいて行なわれた。この規定は経営自主権をより具体的に明示したものである。その目的は、国家財政を優先的に保証し、企業の業績と従業員の所得をリンクさせるメカニズムを確立することにあつた(川井伸一『中国企業改革の研究』中央経済社、一九九六年、三頁)。
- (21) 「經營請負制」は一九八七年～一九九一年の間に施行された政策である。「經營請負制」の法的根拠は一九八八年四月一三日に制定し、八月一日に実施された『全人民所有制工業企業法』(企業法と略称)である。具体的には、国家所有権を前提として一定期間(三年の場合が多い)の個別請負契約に基づいて、經營者に経営自主権を与え、企業の自己發展、損益の自己負担を目標とする政策である。この企業法により国有企業は所有と經營の分離について明確に規定され、一三項目の経営自主権が明示された。しかし、所有と經營の分離や自主經營の確立は期待するほど実現されず、政策試行の失敗と言える。その後、右

記政策を代替する目的で試行されたのが、株式制度の導入である。

- (22) 「現代企業制度」は一九九二年から試行された政策である。この制度の法的な根拠は一九九二年七月に公布された『全民所有制工業企業転換経営機制条例』（転換条例と略称）である。「現代企業制度」には主に有限責任会社と株式会社の二つの形式がある。転換条例の主要内容は一四項目の経営自主権を国有企業に付与するものである。その目的は、国家の最終所有権と国有企業の法人としての財産所有権を明確にすることにある。同時に、国有企業が政府の介入から離れ、独立に経営活動を行う近代的な企業組織（現代企業制度）へ変貌させることにもあった（猿鋼明「国有企業不適応市場競争的治理結構問題」『中国国有企業のコーポレート・ガバナンス』東京大学社会科学研究所、二〇〇二年、二一〇頁）。
- (23) 杜興強「会計人員委派与控制」『内部人控制』<http://acc.inhe.net/new/2002-10/21029095404.htm>。
- (24) 杜興強、前掲書（注23）の文献参照。
- (25) 所有者の目的は、株主利益の最大化と残余財産請求権の最大化の追求である。経営者の目的は、代理人として自身の利益の最大化（例えば報酬、奨励金及び休暇等）の追求にある。
- (26) 日本でいう「経営者支配」は、中国の概念で表現すると「内部人控制」である。この内部人控制は、国有企業の場合を指すことが多い。具体的には、中国では企業改革が現在進展中であるため、企業外部（株主、債権者及び企業主管部門等）からの監督が脆弱である一方で、国有企業の経営者（工場長、支配人ら）は企業を制御する一部の権限（裁量権）を得ることとなったため、その権限を利用して、企業投資、就職、分配、利潤使用等の重大な意思決定において私的利益の最大化を追求し、外部出資者（国家と銀行）の利益を軽視し、利益を損なう状況が挙げられる（範黎波、李自潔著『企業理論与公司治理』对外经济贸易大学出版社、二〇〇一年、二四一頁以下）。
- (27) 国有資産の横領事件としてはアモイの遠華集団巨額横領事件（二〇〇一年三月二七日）、および二〇〇一年五月九日の深圳市人民検査院が公判した巨額横領事件（『中国情報局』二〇〇一年五月三二日）、などがある。また、一九九三年一月当時国家経済貿易委員会の副主任が、職権を利用して巨額の利益を得た事件が挙げられる（『人民日報海外版』二〇〇〇年一月一二日）。
- (28) 市場経済下の株式会社では、株主の利益が重視され、株主が経営監督に主体的な地位を占めている。企業内部の経営者の懈怠、無能及び倫理観の欠如等に関しては、株主の監督メカニズムによってある程度抑制が可能である。
- (29) 学術座談会「国有企業改革中的委託——代理關係問題」『經濟研究』一九九五年八月。

二 改革後の監督体制の諸問題

国有企業が株式会社化した後、会社機構の権限は分化したが、内部牽制メカニズムが確立されていないため、企業経営のメカニズムは改革前と実質的に変わらなかった。中国の経営者支配の問題に対して、監査制度による監督機能は有効に機能せず、特に会計監督にはいくつかの問題がある。以下では、現在の会計監督の問題点を企業統治、会計法、会計職員、監査制度、外部監督の側面から検討していく。

1 企業統治構造上の問題点

中国の企業統治構造は以下の三つの特徴があると言われている。⁽³²⁾

第一は、証券市場の未発達、不整備である。中国の株式市場は法規が不完全なため、株式会社制度が規範化されず、暴利を得る行為が蔓延している。一部関係者からは、中国の株式市場は賭博場であるとさえ言われる所以である。⁽³³⁾

第二は、株式支配が国家株主と法人株主に集中しており、株式数の六八・四％が非流通株であるため、資本市場を通じて経営者に対する抑制機能が脆弱である。

第三は、株式会社化した国有企業で、社長〔総経理〕が取締役会を支配していることが挙げられる。自由市場経済下では、社長が取締役会によって任命され、取締役会は経営者（社長）の経営活動を監督する重要な役割を果たす。ところが中国の会社法では、取締役会長・議長〔董事長〕が、会社の唯一の法定代表権を持ち（中国会社法第

一一三条Ⅱ)、社長は単なる上級管理者である。そして、取締役会長が社長を兼任することができるため(同法第一二〇条Ⅱ)、国有株式会社の九〇%⁽³⁴⁾、公開会社の四七・七%が兼任している⁽³⁵⁾。また、国有企業では、代表取締役を監督する取締役会の議長と代表取締役との兼任が約七〇%存在する⁽³⁶⁾。しかし、中国における実態は、本来株主總會での株主の権利行使を通じて経営陣への規律づけ、代表取締役を監督すべき取締役会の大部分が政府派遣した官僚である経営者(社長)に支配されている。このように、中国の法整備ではいまだ会社法の趣旨に適った形で運営されているとは言い難い。この点法整備が整っていないのは日本の日本においてもこの傾向は否めない。

2 制定法上の問題点

改正前の「中華人民共和国會計法」(一九八五年に制定、以下會計法と略称する)では、企業内部の會計部門と會計職員は企業に対して監督を行わなければならないと規定していた。しかし、内部牽制メカニズムの不整備により、経営者の會計責任については規定していなかった。その結果、企業内部で會計職員は経営者の指図に従って不正會計を行う事態が多発し⁽³⁷⁾、會計秩序の混乱や虚偽の會計情報の氾濫が現れた。例えば、一九九九年財政部の抽出検査調査の公告第一号によると、會計情報の質について、一一〇社の酒製造企業の中で、一〇二社が虚偽の財務諸表により、粉飾利益が一三・八八億元あったとの結果が出た。

このように改正前の會計法では、経営者の會計情報に対する責任の曖昧さという盲点があり、會計は経営者に支配され、経営者に都合のよいように會計情報が操作されることが多かった。そのため、一九九九年の改正會計法では、會計行為の規範、會計情報の真実・保全ということを趣旨とする改正が行われ、経営者は企業の會計業務と會計資料の真実性、整然性に対して責任を負う(中国會計法第四条)ことになった。そして、健全な會計記帳規則の改

善を行い、会計監督の制度化を図った。しかし、会計監督の機能と責任は、変わらず会計職員に課せられた(同法第五条)。

さらに、二〇〇〇年七月一日の改正会計法では、経営者は会計機構や会計職員が法に基づき職責を行うことに対して監督責任を負う(同法第二八条)とされた。また会計監督の章を単独に設けて、会計監督の制度内容を整備し充実させた。新会計法は、会計監督を企業内部会計監督⁽³⁸⁾、社会監督⁽³⁹⁾(中国公認会計士監督)、国家監督⁽⁴⁰⁾(政府監督)の三つに分類している。これは「三位一体的会計監督体系」と呼ばれている⁽⁴¹⁾。この改正によって、法律上は、企業経営者が会計責任を負うことが明確となった。

3 会計職員の管理体制の問題点

計画経済体制下で国家が会計職員を管理していた際に求められていた基本的要求は、現行の会計職員の管理体制にも反映している。計画経済当時の管理体制の仕組みは、企業の主管部門が、会計責任者や会計主管職員の評価と任免の権限を持っていた。また財政部門は、会計実務と具体的な業務処理の基準制定及び任免対象審査の権限を持っていた⁽⁴²⁾。つまり、人事権限と業務権限とが分離された会計職員の人事の二重管理のシステムであった。

この会計職員の管理体制の不備により、会計秩序の混乱や会計行為の非規範化を招き、企業の一部あるいは少数の者が自己の利益のため会計を操縦し⁽⁴³⁾、虚偽の会計情報を作り出し、虚偽の帳簿を作り、収入を隠したりして、利益操作する等、国有財産が大量に流失した。会計職員はその本来の監督機能を有効に果せなくなっていた。

例えば、国有企業においては、工場長原価(場長成本)⁽⁴⁴⁾、裏帳簿(両本帳)や秘密積立金(小金庫)の現象等の問題が発生した。また、投資・設備に対しては資産評価が行われず、減価償却も計上されない等の状況から、生産

項目の確定に使われる会計数字や設備の導入等による企業活動の正確な会計情報の提供ができない状態にあった。その結果、盲目的な生産拡大や生産項目の重複等の結果を招き、設備の遊休や投資の浪費を生じさせた。このように、国有財産の流失が起こり、さらに国家・企業の財産と利益が個人の懐に流れていく現状⁽⁴⁵⁾では、正確な情報に基づく会計報告を提供・把握することは困難である。

4 会計職員の地位の問題点

中国の会計管理体制の特徴は「二重制」として捉えることができる。会計職員は、①国家からの職責を受けて、国家利益を代表する政府の代理人として、企業の経済活動を監督する。②彼等は、政府の代理人としての身分であるとともに企業の代理人でもある。そのため、上級の主管部門からの指導とコントロールを受けて、企業の立場で会計計算を行う身分を同時に有する。この会計職員の負う、政府の代理人として監督を行う身分と、企業会計の代理人として会計計算を行う身分、という二重の身分は会計法⁽⁴⁶⁾で定められている。

中国の「二重制」は、計画経済体制の下で国の施策と社会秩序の保持として機能していた。しかし、市場経済体制下で、所有と経営が分離され、企業の利益と国家の利益との間に齟齬^{そご}をきたす部分が生じてきた。会計法には会計職員の監督責任を保障する措置の規定は定められていない。一方、会計職員の職務、給料、ボーナス、住宅等福利厚生などはすべて企業の経営者に支配されている。そのため、会計職員は、個人の利益のために、経営者の違法行為による不正会計業務に加担して、安易に上司（経営者）の指示に従う傾向が生じてきた。

また、市場原理の導入に伴って、個人の利益を追求することが多くなったため、会計という職業を利用して、会計職員が自らに有利な取引や、賄賂、横領等の違法行為に踏みだすようになった。このように会計職員の倫理観の

低下により、経営活動上に問題が発生しても、会計職員が見て見ぬふりをし、会計職員の会計監督機能が成り立たなくなり、国家財産の流失の増大へとつながった。

不正行為の事例として、山西五台山ビール製造工場の工場長は、自己の利益を図るため、三年半の間に二六名の会計職員を入れ替え、結果的には四、〇〇〇万元以上の借金が行方不明となったこと（一九九九年の『中国財經報』）、また、一九九六年の中国株式市場を揺るがせた有名な「琼民源」事件では、海南民源現代農業発展株式有限会社が関連部門との虚偽の取引を四・五億元計上し、会社の財産を不正に着服し、重大な損失を作り出したことなどが挙げられる。

5 監査制度の問題点

(1) 監査役組織と機能

中国の会社法では、株式会社の機能として、株主総会、取締役会〔董事会〕、監査役会〔监事会〕によって構成されるコーポレート・ガバナンスの枠組を定めている。会社法一二四条ないし一二六条に基づいて、株式会社は監査役会を設置し、監査役会は株主の代表や、適当な比率の自社の職員・労働者の代表から構成される合議体（会社法一二四条二項）であり、その構成員は二名を下回ってはならない。監査役会の権限の一つに、会社の財務に対する検査と取締役・代表取締役の職務に対する監査があり（会社法一二六条一項一号・二号）、適法性監査だけでなく妥当性監査も含む（会社法一二六条一項二号・三号）。会社法一二八条により、監査役は、法律・行政法規および定款に従い、忠実に監査の職責を履行しなければならないとされている。これらの規定によって、株式会社の監査役会は、毎決算期の財務諸表に対し、監査報告を作成し、株主総会に提出し、承認決議を求める。同様に、有限責

任会社においても、会社法五二条に基づいて、その経営規模が比較的大きい場合には、監査役会を設置することとされる。その権限は株式会社と同様であり、監査役（会）は会計監査を行うとされている。

(2) 監査役会の機能不全

このように、会社法の成立による新しいコーポレート・ガバナンスの特徴は、「旧三会」から「新三会」へということばに象徴的に表現されている。⁽⁴⁷⁾これは、会社法以前の国有企業が、「党委員会」、「従業員代表大会」、「労働組合」という三つの機関を有していた「旧三会」のに対し、会社法では「株主総会」、「董事会」、「监事会」の三つの機関「新三会」が、これに取って代わることになった点である。「旧三会」の国有企業は計画経済下の党を中心とした企業形態であり、企業自体の経営管理機構ではない。これに対し、「新三会」は株式会社自体の経営管理機構として組織されており、「旧三会」から「新三会」へという転換は国有企業内部に意思決定機構を持つことになった。しかしながら、会社法のもとでの株式会社の監査役会の実態は、計画経済下の企業と党委員会との関係と何ら変わらない点が多い。すなわち、株式会社制度が導入後も党委員会がそのまま監査役会に名称変更を行なっただけか、あるいは新たに監査役会を設置して、その中で党の活動を行なうかの二つの形式が見られるだけで、「旧三会」の機能がそのまま全部あるいは部分的に監査役会に吸収されている。監査制度の導入が、以上このような実態であるため、任命された監査役がどの程度監査制度を理解しているか、仮に理解していたとしても監査機能を充分に発揮できるのか、などの問題がある。

また、日本の商法が監査役の職責および監査報告書の記載事項に関して詳細な規定を設けているのに対し、中国の会社法は、監査役会の職責の内容および職責を履行するプロセスについて、会社法五九条、一二三条、一二八条

において取締役、監査役、支配人(社長)の忠実義務が原則的に規定されているだけで、詳細な規定はない⁽⁴⁸⁾。しかも、取締役、支配人には、公務員という身分が背景にあり、責任の所在が不明確になりがちである。すなわち、中国には株主代表訴訟制度が存在しないことから、実体法上の権利・義務及び責任を実現するための訴訟制度は整備されていない。また、取締役と会社との訴訟については、監査役が会社を代表する等のテクニカルな条文も存在しない⁽⁴⁹⁾。そのため、現状では、中国における経営責任を追及することは極めて困難であるとみられる⁽⁵⁰⁾。

6 外部監督の問題点

中国の外部監督〔注冊会計師の監督〕制度は一九八〇年代に設置されたものである。そのため、この制度自体の実績が浅く、経験が不足している。現在は各領域でこの制度の業務が広がっているが、市場経済の発展のスピードに制度の確立・法律の施行が追いついていないのが現状である。主に外部監査監督の役割を担う中国公認会計士〔注冊会計師〕自体が監査職人としての経験が浅く、全体的な業務レベルが低いことが外部監督機能脆弱化の原因となっている。

また、中国の公認会計士は、専門的な職業組織集団として未だ形成されていない。さらに、個々の公認会計士が業務を遂行する際に指針となるべきマニュアルもまだ整備されていない。そのため、個人の倫理観に基づき業務が遂行されているのが現状である。

このように、公認会計士の規範体制は全体的に不完全で、国際基準に対して相当に距離がある。とりわけ、一部の公認会計士は自己の利益追求のため、企業と通謀して故意に虚偽の会計報告を提供し、投資者・債権者等の利益を侵害している。このような公認会計士の行為による不正会計情報の発生などにより、会計情報の真实性への欠如

を招き、経済秩序の混乱に拍車をかけている。公認会計士による監査・監督のレベルアップには、各方面にわたる検討改革が必要であり、時間がかかると言われている。⁽³¹⁾しかし、このような現状であっても、外部監督の施策を強化し続けることは必要であると考える。

【注】

- (30) 吳水澎「現代企業制度与会計監督」『財務會計』二〇〇〇年二月。
- (31) 会計監督機能は、会計の照合、計算、チェック、分析等の機能を通して、企業統治の各方面の権限責任について監督することである。つまり、企業の生産経営活動を反映した上で監督を行う会計統治のことを指す。企業経営の目的は利益最大化であり、その利益の多かれ少なかれが経営管理の各側面により反映され、会計は企業の原価管理、資金管理、品質管理等の状況において監督を行う。また、会計を通して企業の財政状態、経営成績、キャッシュフロー情報により、経営者業績に対して審査や評価を行う。
- (32) 張炎興「公司治理結構和會計控制觀」『會計研究』二〇〇一年八月、一三二頁。
- (33) 「股市是賭場」中国語の表現である。吳敬連「股票期權激勵与公司治理」『文摘』二〇〇一年六月。
- (34) 王殿龍『會計委派制理論与実務』新華出版社、二〇〇一年二月、一三二頁。
- (35) 何凌「上市公司治理結構の実証分析」『經濟研究』一九九八年、第五期。
- (36) 王殿龍、前掲書、一九〇頁。
- (37) 陸建英「強化會計監督、推動国企改革」『廣西財政高等专科学校学报』一九九九年八月。
- (38) 企業内部会計監督の基本的な内容と要求は、会計事項の關係する会計職員の職責・権限を明確にすべきこと（會計法二七条I項）、重大な經濟業務に関する事項の意思決定（「決策」と執行の順序を明確にすべきこと（II項）、財産調査を行うこと（III項）、會計資料の内部監査を行うこと（IV項）である。
- (39) 社会監督は一つの外部監督である。それは主に公認会計士（「注册會計師」、會計師事務所等が企業の経営活動に対して監査を行なうことである。財務報告の客観性と公正性を監督する。社会監督は監査業務そのものである。

- (40) 国家監督も一つの外部監督である。一九八三年、憲法に基づいて国家監査制度が設立され、同時に各大都市で「審計署特派員弁事所」が設立された。政府機関は主に国有企業の会計行為、会計資料に対して監督検査を行なう。国家監査制度は本質的には行政監督である。
- (41) 陳玉青「新会計法対会計監督理論的影響」『上海會計』二〇〇一年八月、一〇頁。
- (42) 王殿龍、前掲書、一四五頁。
- (43) 李曉梅「淺談會計監督弱體化的成因及对策」『財會研究』一九九九年五月。
- (44) 工場長が自分の都合で原価を決めていくことである。
- (45) 「人は車で運んでいるのに私は自転車で運ぶので損した」、という言い方がよくある。
- (46) 『中華人民共和國會計法』(一九九三年一月二十九日改正)の第二八条、第二九条参照。
第二八条…(略)…會計部門、會計職員は本法および国家統一の會計制度の規定に違反する會計事項に対して、処理を拒絶しあるいは職権に基づいて訂正させる権利を有する。
- (47) 田中信行編『中国国有企業のコーポレート・ガバナンス』東京大学社会科学研究所、二〇〇一年。
- (48) 若杉明「中国の監査制度について」『會計』第一五八巻第一号。
- (49) 瀨瀨敦子「中国会社法の少数株主保護制度に関する比較的考察」『國際商事法務』三〇巻八号、一〇〇八頁。
- (50) 周学曾等『中国股分制』中国青年出版社、一九九七年、三三三頁。
- (51) 銀様軍「刎議會計委派制」<http://acc.inhonet/new/2002-10/21024092121.htm>。

三 会計任命制度の試行——コーポレート・ガバナンスの新形態

経済改革の過渡期にあるとはいえ、財務会計業務の混乱や外部監督の脆弱により、虚偽の会計情報の氾濫、国有資産の流失、各種の腐敗・賄賂犯罪など数多くの経済事件が相次いでいる。⁽⁵²⁾これに対して、中国政府は、特別検査

員派遣制度〔稽察特派員制度⁽⁵³⁾〕を実施していたが、この制度は不正事件発生の事後検査による監督のため、問題の解決にはあまり効果がなかった⁽⁵⁴⁾。

これらの問題を根本から解決するには、会計監督を組織強化しなければならない。政府が、監督・牽制の有効な方法を模索しているなか、各地域で自発的に始められていた会計任命制度が注目されるに至った。政府は、この会計任命制度の実施によって、会計監督を通して、企業内部で発生直前の会計不正や違法行為、会計上の不規律行為等を事前に防止することができると考えた。また会計監督の要点さえ押えれば、経済犯罪の防止も源から押えられ、と考えた。そこで、党・中央政府は、行政事業単位と国有企業及び国有持株企業の中で会計任命制度の試行および推進に踏み切ることを決定した。

もつとも、近年の中国では、多くの地方で、行政事業、国有企業及び国有持株会社の企業財務を監督し、国家資産を管理するため、相次いで会計任命制度の試行を始めている。この制度は会計職員の管理体制を改革したものであり、国家政府部門と財産管理部門が財産所有者として、行政事業・国有企業等の総会計師、会計部門の責任者及び会計主管職員等を任命・派遣する制度である。すなわち、会計任命制度は国家政府部門と財産管理部門による、企業の財産・財務・経営を管理・監督する会計管理（会計による内部統治）の制度である。

以下では、この会計任命制度について具体的に検討していく。

会計任命制度（原語では会計委派制であるが、本稿では会計任命制度と訳す⁽⁵⁶⁾）という言葉は、中国中央紀律委員会常務委員劉麗英によって中央紀律委員会に提出した調査報告書の中で使用されて以来、全国に広がった。劉麗英は、一九九六年に江蘇省の無錫市で経済訴訟事件⁽⁵⁷⁾（江蘇無錫集団新興会社が不法に三二億元の資金調達をした事件⁽⁵⁸⁾）の調査をしていた。その際に、企業内部の財務管理の混乱状態や責任者の不正行為を規制し、国有企業の財産を保護する

ための方法を模索していた。

劉麗英は、江蘇省呉県の用直鎮の会計管理ステーション〔会計管理站⁽⁵⁹⁾〕の仕組みと、用直鎮が会計管理を実施して以来一〇年間、経済違法の事件が一件も起こらなかったことに注目し、早速現地の調査研究を始めた。

現地では、用直鎮が会計管理ステーション(会計管理部門)を設立し、会計職員を管理することを通して、経済的な違法行為を初期段階で防止することに成功していた。それだけではなく、派遣される会計職員は企業の経営管理、経営効率の向上という役割を果たしていた。劉麗英は、この調査結果を直ちに中央紀律委員会に報告し、この仕組みを「会計委派制」と称した。

中央紀律委員会がこの仕組みの有効性を直ちに確認した後、会計任命制度は全国的に広く試行されるようになった。同様の問題を抱えていた地方政府は、自発的に会計任命制度を導入していった。この制度は、中国の基層的な地方政府レベルから、自然に点々と広がり、現在全国に展開しつつある⁽⁶⁰⁾。

具体的には、会計任命制度はまず江蘇省内で試行され、その後、湖北省、深圳市、上海市、湖南省、河北省、雲南省、広西自治区、江西省、浙江省、黒龍江市、安徽省、山東省、内モンゴル自治区、重慶市の順番で試行され展開されてきた⁽⁶¹⁾。

1 会計任命制度の目的と内容

会計任命制度は、財産所有者としての政府を代表し、財産管理者として、国有大中企業・行政事業単位の会計部門へ責任者や担当者を任命派遣して、会計による監督を行い、会計による管理を統一に行う統治制度である。同時に政府の管理部門が会計職員の任免、移動、賞罰、業績の評価、給料および福利厚生について統一的に管理する

会計職員の管理制度でもある。

会計任命制度は、現在、試行段階として、財政部が政府募集により各企業・事業体から会計職員を公募し、一定期間の教育訓練を行った後、様々な国有大中企業・行政事業単位に派遣する方式を取っている。

会計任命制度の目的⁽⁶³⁾は、企業の健全性を確保し、監督システムの欠陥を補完するために、会計監督の機能を強化することにある。具体的には、会計計算の過程と方法の統一化・合法化を図り、会計情報の質を保証することにある。これは改革途上に財政規律がゆるみ、不正の会計情報や国有財産の流失などから、会計管理体制を強化することを目指した国家政策の一環としての役割を果たす制度である。

任命される会計職員の主な職務は、①企業の無駄な予算を削減すること、②財政収入の一つである予算外資金の納付を促すこと、③地方政府のための財源を確保すること、④財経法に従った監督責任を遂行すること、⑤資金の目的外の流用・賄賂・横領などの不正行為を防止することなどである。会計職員はこれら職務を誠実に遂行することにより、会計データの真实性と正確性を高めることが要求されている⁽⁶⁴⁾。

この会計任命制度については、二〇〇〇年に開かれた中央紀律検査委員会四回全体会議と、国务院第二回廉政工作の会議、および第九期全国人民代表大会第三次会議の『政府工作報告』などの会議で、「『会計法』の施行に併せて、会計任命制度の試行をさらに拡大しなければならない」との方針が打ち出されている。以下では、会計任命制度の変遷について検討する。

2 会計任命制度の変遷

社会主義国家としての中国は、建国以来、計画経済体制を採用していた。長い期間、国家が財産所有者であると

同時に経営者として全企業を統括してきた。具体的には、全企業の経営活動をも直接指揮し、社会経済全体を統一的に管理してきた。中央政府は、目標設定に関して必要なすべての情報を管理し、細部に至るまで具体的な生産要素を割当てると共に、生産物の配給などすべての資金・費用を割当て、物量単位で個々の経済主体に対してノルマを下達し、さらに個々の経済主体の収入を上納させるという供給制経済形式を採っていた。

当時の会計職員の職務は、国家計画の収支計算のみの出納係の役割を果すにすぎなかった。会計職員は国家规定に従って職務を行い、職務上何らかの問題や矛盾に直面した際には、上級部門に報告して処理についての指示を請うだけであった。

会計職員は国家を代表して監督機能を行っていたため、国家が会計職員を直接管理することは当然なことであり、このことは法令条文の中でも規定されている。例えば、国务院が公表した「会計職員職称条例」(一九六三年制定一九七八年改正)では、一般会計職員の任免は上級機関の財政部門の承認を得なければならぬと規定されている。実際、上級機関は各企業の会計主管職員を直接一律に任免していた。この規定は、中央から統一的に管理する硬直な会計職員管理体制であった。この制度は現行の会計任命制度と類似した仕組みであったが、当時の計画経済の管理形態には適格的であるものの会計任命制度の試行時には注目されることはなかった。

一九七八年までは、国家全体が一企業体として経営活動を行っていたため、会計職員は国家幹部として、国家経済を管理し、各企業国有財産の監督の役割を果たしていた。会計任命制度の出現は計画経済体制の延長線上にあり、この制度の出現は決して偶然ではなく、その背景には政治体制や経済体制に深い影響が存在すると思われる。

一九八五年五月に会計法が実施されてから、会計職員の任免などに関し、国家直接管理をある程度緩和した改正が行われた。しかし、この改正においても、会計機構の責任者、会計主管担当者の任免は上級主管機関の承認を得

ることが要求されている。

(1) 会計任命制度の背景

中国共産党一二期第三回中央委員会全体会議（一九七八年十二月）以降の経済改革の展開に伴い、国有企業の会計管理システムも模索検討されてきた。すなわち、国有企業の活力を強化し、企業の独立性、すなわち「自主経営、自主意思決定、損益自己責任」を確立するため、責任制、利改税、請負制等の制度等が一九七九年から一九八三年までに相次いで試行された。

当時、企業の経営自主権が拡大するなかで、会計の監督機能はそれに追従することができず、ますます弱体化していた。その結果、国有財産の大量流失等の問題が目立つようになった。一方、企業の会計業務においては、個人や地方の利益を追及するため、経済上の違法行為や財務報告の粉飾等が頻発するようになった。これらの事件発覚後、政府部門が強力に調査・処分を行っても、これらは事後処罰であったので、抑止効果は乏しく、結果として違法行為の歯止めにはならなかった。逆に、調査対象の限界により虚偽の会計情報が拡大される傾向さえ生じていた。

行政事業単位においては、予算外資金管理⁽⁶⁵⁾の混乱の問題、企業や市民・農民に対する恣意的な費用徴収、罰金、割当ての徴収という「三乱」問題が非常に際立っていた。公権行使の場面では、各種の汚職や腐敗などの経済犯罪が横行した。権力者が私的的目的のために公権力を売買する腐敗行為⁽⁶⁶⁾、業務上の横領、公金（国有企業の資金、技術開発等の特別支出金）の不正流用、公金による飲み食い・賭け事、公金を使った海外視察旅行等、権力者が個人の私腹を肥やす行為が多く見られた⁽⁶⁷⁾。

また、納税の側面では、『中国財經報』で掲載された調査結果によると、「国有企業の五〇%以上が脱税しており、郷鎮企業は六〇%以上、個人企業は八〇%以上、「三資企業」(いわゆる独資・合資・合作企業)は八〇%以上が脱税している⁽⁶⁸⁾」という。

(2) 会計任命制度のはじまり

以上のような問題に対して、当時の中国共産党総書記江沢民は、第一五期党大会において、「反腐敗の問題は我々党の生死存亡にかかる嚴重な政治闘争である。」と指摘した。中央規律検査委員会二次全体会議では、会計管理体制の改革を行い、会計任命制度を導入することが提議された。そこで、会計監査を強化するための会計職員管理体制の改革が検討されるようになった。

会計職員管理体制の改革について、一九八〇年代当時、会計監督の強化をはかるため、経済学者の間で二つの立場から激しい議論がなされた。一方は、旧来の会計職員の国家(行政)幹部としての監督機能と内部管理機能との二つの職能を持つことが維持されるべきであり、会計職員を間接に管理することを提唱する立場である。他方は、現行の会計職員を管理制度を改革すべきであり、国家及び管理部門の会計任命制度を実施し、会計職員に対して直接に管理することを提唱する立場である。

会計任命制度の萌芽の初期、一九八五年一月二二日『經濟日報』の第一面に、時希平氏は、「建議実行『国家会計委派制』(国家会計任命制度を実施する提案)」という文章を発表した。この文章の中で、国家が国营企業の会計に対して「統一委派、分級管理制」(統一的任命派遣し、級に分ける管理制度)を実施することを提案し、国家任命制を実施する六つの長所を挙げた。

また、会計任命制度は、市場経済へ進む現在の中国に適合するとの次の見解がある。一九八六年二月七日『人民日報』に、呉太昌氏は、「論会計独立与国家監督企業的関係」(会計独立与国家の企業監督との関係)という文章を発表した。この文章で、会計職員の人事関係と賃金関係は企業所属から分離して、国家が直接管理すべきであり、企業との人事・賃金の関係を絶った会計職員は、実質上、国家が企業へ配備(進駐)する国家専門管理幹部になることを提言した。

しかし、呉氏は、現在中国の会計制度がまだ完全に整備されておらず、会計職員の絶対数が不足し、業務遂行能力水準も低く、会計が国家管理から独立して実施されるまでにはまだ時間がかかるとの指摘をなし、必ずしも会計任命制度を全面的に支持したとはいえない見解ではないかと考える。

その後、多くの学者が会計任命制度に関してそれぞれの見解を発表した。これらの議論は、その後の会計任命制度の発展に理論上の先行研究の役割を果たした。

一方、地方では自発的に会計職員管理体制の改革すなわち会計任命制度の試行が始められた。例えば、一九八五年一〇月『商業会計』に、四川省の内江地域の楊名偉等が、「改革会計人員管理的賞試」(会計職員管理改革の試み)の文章を発表した。これは、四川省安岳県通賢区の協同組合の実例であり、一九八四年七月一日から企業の分散管理を基底層党支部より財務職員を派遣する統一管理に換え、会計管理の強化と共に経済効率を高めることができた、という現地の試行状況を紹介したものである。

また、一九八六年六月『安徽财会』に、「深圳航運総公司実行会計人員委派制」が紹介された。この文章は、深圳航空運送総会社が、一九八六年二月から下級企業に会計職員の任命派遣制度を実施し始めたことについて述べたものである。しかし、当時、会計任命制度について大きな論争があり、また、地方レベルでの会計任命制度に関し

ても、未解決の問題が山積していた。例えば、一九八六年三月二六日には、武漢市の機械工業会計学会から、企業中層幹部の任命制度の規定には、会計法規と一致しない部分があるとの質問状が中央財政部へ送られた。これに対して湖北省财政厅の通達（財政部八六財会字第一三三号文書）は、会計機構の責任者、会計主管職員の任免について、会計法の規定に従って執行すべきであるとの回答をしている。この通達からみると、当時、政府は会計法に従うことを優先的に考え、会計職員の任命派遣については会計法の範囲内に限定されていたといえる。したがってこの段階での会計任命制度は、個別地域の小範囲で自発的に試行されていた制度にとどまっていたといえよう。

（3）会計任命制度の自主的試行

一九八八年から一部の地方政府を中心として会計任命制度の試行が始まった。湖北省の襄樊市、江蘇省呉県の用直鎮は、全国的に最も早く正式に会計任命制度を施行し始めた地域である。一九八八年に湖北省の襄樊市は、国内初の地方会計局を設立し、企業に会計職員の任命および派遣を行った。江蘇省呉県の用直鎮は、一九八八年三月に会計サービスステーションを設立し、会計職員の資格の規定や、会計職員の登記・訓練、新設企業の会計職員の任命に関して管理を行った。⁽⁶⁸⁾ その結果、企業の健全性が実現され、不適切な経営の防止には効果的であった。そこで一九九〇年三月に会計管理ステーションに衣替えし、中国で初めての会計管理ステーションが生まれ、特徴のある会計任命制度として公式化された。

中国の改革開放の窓口である深圳市もまた、会計任命制度を早期に実施した地域である。深圳市で最初に会計任命制度を試行したのは、国有大企業である「深圳飛行場公司」である。⁽⁶⁹⁾ この公司は集团公司の公式文書として「深圳飛行場公司財務管理制度」を公表した。その内容は、集团公司に属するすべての企業に対して、集团公司の計財

部から会計職員を統一的に任命派遣し、配置転換し、管理するとされており、会計職員は集団会社の計財部と所属する企業との二重の指導を受ける形になった。そして、会計職員の人事関係は集団会社の人事部に所属し、さらに、賃金関係及び昇給、賞与、福利厚生、育成訓練等に関しては、集団会社の計財部・育成訓練部が決めるという、いわば徹底的な任命派遣の制度が行われた。

このように、この制度の模索段階では、制度自体の存在に対して、中国の個別地方で認識されはじめ、次第に自ら計画的かつ組織的に会計任命制度を試行し始めた。

(4) 会計任命制度の展開

会計任命制度は、違法行為や会計上の不規律行為を初期段階で防止する効果が顕著に現れたことから、中央政府の部門は、この制度を重視し、一九九八年一月の中央紀律検査委員会第二回会議で、正式に会計管理体制の改革を打ち出した。国有企業、国有持分企業の中で会計任命制度の試行を行い、地方と部門でも会計任命制度の試行を推進していった。

中央政治局常務委員会の尉健行委員は、会議報告の中で、「会計管理体制を改革しなければならない。会計任命制度は内部統治メカニズムを強化し、会計上の不規律行為、違法行為の発生を防止する効果的な制度である」と指摘した。江沢民総書記は「尉氏の報告が中央政治局の同意を経て、第一五回人民代表大会の会議精神に沿っていた方針であるため、完全に賛成する」と発言し肯定した。

また、中央紀律検査委員会第四回会議では「党政機関、財政支援の事業及び政府直接管理する事業に対して、会計任命制度を続けて試行しなければならない。国有中小企業に対しても続けて試行できる」との見解が示された。

これらの一連の発言により、会計任命制度は政府の認定を受けた。

会計任命制度は、一九九七年末より広東、四川、上海などの省市でも導入され、江蘇、蘇州、湖北の襄樊市、利川市、山東等の地域で展開した。

統計によると、一九九八年末に、会計任命制度は、全国一〇五地区(市)、四一四県で試行したとされている。⁽⁷¹⁾一九九八年末には、直接・間接に、任命派遣された会計職員は一万四四七二名にのぼり、一九九九年末には、一五七五地区(市、区、事業団体)が会計任命制度を実施しており、任命派遣された人員は六万二〇一名に増加した。⁽⁷²⁾そのうち、湖北省、広西自治区等の地域では、省政府が会計任命制度に関する規定を公告し、他の地域でも財政と監察部門が公告を出している。

二〇〇〇年九月三〇日に、中国財政部と監察部が連合して、「会計任命制度の試行に関する意見」と題された意見書を公表した。この意見書は会計任命制度の法的根拠となっており、これにより会計任命制度が正式に全国的に押し進められた。この意見書は、まず党政機関、財政支援の事業、及び政府直接管理の事業に、会計任命制度を実施することを要求している。また、各地域、各部門でも、漸進的に試行し、適合的な会計任命制度を選択すること、会計職員の責任、権限及び任命する部門との関係を明確にし、会計職員の規定に従って正確に職責を履行することを要求している。

統計によると、二〇〇〇年九月末、全国二三省・五自治区・四直轄市(計三二地域、すなわち全国の二五七地(市)、一〇二九県(市、区)のすべての地域において会計任命制度が試行された。地級企業総数の六六%、県級企業総数の四一%にあたる企業でも試行された。⁽⁷⁴⁾直接・間接に、任命派遣された会計職員は一一万人にのぼり、およそ四〇〇〇の行政機関と七万九〇〇〇の企業が会計任命制度を受け入れた。二〇〇一年末には、陝西、山西、海南、浙江

等四つの省で、省に所属する「会计核算中心」機関を設立するなど、一〇五三県、一万三二九七の郷鎮地方で展開されていた。⁽⁷⁵⁾

3 会計任命制度の構造

(1) 派遣される会計職員の主体

会計任命制度は、その施行過程で相応の効果が現れているとされる。しかし、管理主体（会計職員の派遣機構）に関する規定が明確化されていないため問題点が多く議論されている。実際、全国の各地方ではそれぞれ独自の形態で施行されているため、ある程度の混乱を招くことは避けられない。しかし、会計任命制度を「どの機関の誰が主体となって任命派遣し、管理責任をとるべきか」という根本的な問題を解決しなければ、その実践を促進し発展させるには限界があるのではなからうか。

会計任命制度は、企業の所有者としての政府が会計職員を任命派遣する制度であり、財産所有者と任命派遣される会計職員の間での委託の関係を表している制度である。⁽⁷⁶⁾ 従って、会計職員の任命派遣は所有者が決定し、「誰投資、誰委派」（投資する者が、任命派遣する者になる）「誰委派、誰管理」（任命派遣する者が、管理する者になる）という原則に基づいている。

現在、中国の国有企業と国有持株企業に対しては、国家が所有権を持ち、政府の国有財産権管理部門が所有権を代表している。⁽⁷⁷⁾ そのことから、国有企業と国有持株企業に対して会計職員を派遣する主体は、国有財産権管理部門であるべきであろう。また、政府機関や国有非営利機関に対しての派遣も、資金源泉が主に国家財政であるため、国有企業と違い、財政部門が派遣主体となるべきであろう。

(2) 会計職員の派遣の範囲

会計職員の派遣の範囲は、被派遣企業への会計職員をどの役職に何人派遣するかの問題である。

会計管理体制の改革の初期の当時には、会計秩序の混乱や虚偽の会計情報が氾濫しており、会計責任者を派遣するだけでは、会計監督の実効性にあまり効力がなかった。実際、多くの地方では、現地企業の具体的な状況にに応じて任命派遣が行なわれ、企業ごとに会計職員任命の範囲や職務担当はそれぞれ異なっていた。現在、会計任命制度が実施されている派遣先の実例を挙げると、以下の通りである。

① 国家行政機構⁽⁷⁸⁾や、財政投資の事業単位、財政補助事業に対して派遣されるのは、総会計師⁽⁷⁹⁾、会計機構責任者⁽⁸⁰⁾、主管会計担当者⁽⁸¹⁾であり、出納職員を含める場合もある。② 郷鎮政府及び行政事業単位に対して派遣されるのは、すべて会計職員である。③ 国有大中企業に対して派遣されるのは財務総監制であり、国有小企業には主管会計者あるいは会計機構責任者であり、会計職員全員の場合もある。④ 集団企業の場合、集団に従属する企業へ財務総監の派遣や、会計職員全員の任命派遣が行なわれる。例えば、国有農場、郵政総局のような経済主体の内部あるいは部門機構には、すべて会計職員が派遣される。⑤ 政府投資の郷鎮企業にはすべて会計職員が派遣される。⑥ 村級の企業には主管会計や計算会計が派遣される。

(3) 会計職員の派遣手続

会計職員を任命派遣する際には、一連の手続きが定められている。① 審査・評定の段階、② 職場育成訓練の段階、③ 整理・引渡の段階、④ 任命派遣の段階、の四段階がある。

審査・評定の段階では、派遣される会計職員の管理主体あるいは管理機構と専門家が共同で評価審査委員会を作

り、会計職員就職資格条件に基づいて、公開・公正・公平の原則に従い、派遣される会計職員の審査・評定をする。職場育成訓練の段階では、選ばれた会計職員は、派遣される職場に応じて一定期間育成訓練を施される。その内容は、法律法規、会計業務知識、コンピュータ操作知識、道徳素質（倫理）教育、会計任命制度理論等である。整理・引渡の段階では、管理主体あるいは管理機構は、派遣する前に専門家を指定して、企業財務の清算整理を行い、関連規定に従い会計業務を引渡す手続を行う。

任命派遣の段階では、管理主体あるいは管理機構は、正式に選ばれた会計職員を任命し、「委派証書」を交付する。会計職員は派遣されると同時に、その人事関係は管理機構に移動する。⁽⁸²⁾

(4) 派遣される会計職員の資格

会計任命制度下の会計職員の資格は、派遣される企業や単位の性質、規模等の状況によって異なる。会計職員には、政治条件、身体素質、知識水準及び実践経験が整っていることが要求される。

(a) 財務総監の資格

財務総監は、企業の財務活動と会計活動に関して管理監督を行う高級管理職員（財務担当役員⁽⁸³⁾）である。財務総監は総会計士及び財務部長とは異なり、所有者あるいは出資者のために財務監督を行い、企業の日常経営には参与しない。深圳、上海、杭州等各市の実例を見ると、財務監督者の資格として以下の四点が挙げられる。

① 適格な理想と信念を有し、国有資産安全の維持、増加のための責任感を有する者。② 法制観念を持ち、順法精神が強く、原則を守り廉潔で公のために尽くす者。③ 確実な財務会計専門的知識と企業管理基礎的知識を有し、経済・財務の面に関する法律法規を熟知している者。④ 強い業務能力と豊富な実務経験を有する者。すなわち、経済

管理に関する資格や職務上の地位を持ち、さらにそれを取得してから、会計と監査の専門業務を三年以上経験をする者。

また、財務総監を担当するに適任でないとされる事由として、以下の点が挙げられている。①汚職行為により国有資産の重要な流失を招いた者。②財經規律や制度を違反し、賄賂や横領、虚偽帳簿等会計上の不規律行為があった者。③個人あるいは指導の責任が原因で、経営管理と財務管理の失策を招き大きな損失を生じさせた者。④会計職員の職業的道德行為に違反する者。

(b) 会計機構責任者及び会計主管職員の資格

会計機構責任者は、会計機構の行政と業務に関するすべてに責任を負う会計職員である。会計主管職員は、会計機構が設置されていない行政事業単位で指定された会計業務責任者である。会計機構責任者及び会計主管人員は、一般的に国有小企業あるいは行政事業単位を担当する。会計機構責任者は、改正会計法に基づいて、各地の実例から以下の条件を備えなければならない。

①党の基本路線を支持し、「四つの基本原則」を維持し、品行が方正であり、政治思想が良好である者。②会計業務に情熱を持ち、原則を堅持し、順法、廉潔で公のために尽くす者。③国家の財政と経済に関する法規、紀律、方針、政策と制度を熟知し、現代企業の実務知識を把握し、業務に詳しく、より強い組織指導能力を有する者。④財務会計の専門学校以上の学歴、あるいは「助理会計師」という技術上の肩書きを有し、会計業務の経験を五年以上有する者。⑤年齢は四五歳以下で、健康かつ会計機構責任者の業務要求に適する者。

(c) 一般会計職員の資格

一般会計職員の資格は、財務総監、会計機構責任者および会計主管人員と比べて、任命要件のレベルが低い。法

律規定制度を守ること以外に、以下の四点が要求されている。

①財務会計専攻を卒業あるいは高校以上のレベルを有し、財政部門の専門知識養育・審査を経て、会計業務従事資格証書を取得している者。②国家の財經法規、紀律、方針、政策と制度を熟知し、会計業務の管理知識を把握し、ある程度の財務会計業務経験を有する者（会計師の肩書きを有すれば最適である）。③党の基本路線を支持し、「四つの基本原則」を維持し、品行が方正であり、政治思想が良好であること。④会計の仕事に情熱を持ち、原則を堅持し、順法、廉潔で公のために尽くす者。

【注】

(52) 「会計監督与会計控制」 「論会計監督權利」 <http://www.shxit.com/kjzx/kuaijijiandu.htm> 参照。

(53) 一九九八年四月二八日、稽察特派員制度が実施された。

(54) 稽察特派員制度が実施されていたにもかかわらず、企業の会計監督の弱体化の問題、腐敗問題を解決できなかった。一九九八年末紀律検査委員会の調査結果によると、雲南省の雲南紅塔集団の代表取締役であった褚時健は、定年前に三五五万ドルの公金を私有化した汚職事件、広西省の上思県化工総合場の場長林昌宏が、甥と一緒に企業公金五六万元を横領し、虚偽の会計記録により脱税した金額が一八万元という事件があった。

(55) 中国では公安、検察、法院という政法機関は、同級党委員会の指導下に置かれているため、組織的な管理業務については上級機関の指導を受けるものの、具体的な活動上の問題については党委員会の指導を受けることになっている。高級人民検察院は省党委員会の指導を受け、県級人民検察院は県党委員会の指導を受けている。このような仕組みは、司法活動における地方保護主義の温床になっているとして批判されている（中国研究所編『中国年鑑二〇〇一』創土社、二〇〇一年八月、八〇頁）。

(56) 会計任命制度の日本語訳については以下のように考える。原語の「会計委派制」からすると日本語訳として会計「委任」制の方が適当かもしれない。しかし、日本の「委任（民法六四三条以下）」では、受任者（この場合は会計職員）が善管注意義務を負い、また委任者（この場合は政府部門）に対して顛末報告義務を負うなど法的にいくつかの義務を負う（但し中国の会

計職員もこれに類似した義務を負う」とされ、又、厳密には、「委任」の目的は法律行為であること（準委任とする）この点
 は問題ないのであるが）などから、敢えて「委任」の言葉を避けた。また、「委任」して派遣する制度の実体は、「任命」とい
 う言葉の方が適切ではないかと考えた。

(57) 王殿龍、前掲書、三七〜三八頁参照。

(58) 一元約一三円で換算した場合、三二億元は約四一六億円にあたる。

(59) 用直鎮政府が設立した会計管理部門のことである。

(60) 高言「関与会計人員委派制試点情况的調査」『财会通讯』（武漢）、一九九八年三月、一五〜一八頁参照。

(61) 会計任命制度は底層地区から始まり、現在全国に広がっている。会計任命制度は、江蘇省、湖北省、深圳市、上海市、湖南
 省、河北省、雲南省、広西自治区、江西省、浙江省、黒龍江市、安徽省、山東省、内モンゴル自治区、重慶市等の地域で試行
 されている。具体例を挙げると次表の通りである。

地域	地方の参考規定	任命企業数、派遣会計職員数	形式と効果
山東省	一九九九年六月省財政庁と監察庁が「山東省会計任命制度改革の試行工作意見」を通達	一九九九年末一六市、四八県の行政事業が試行され、その中の一〇市が国有企業、国有持分企業、集団企業で行われた。一部の市・県が会計管理局或は会計管理センターを設立した。（山東財政庁会計処「開展会計委派制改革試点開拓会計管理工作新局面」『財務与会計』二〇〇〇年六月。）	省（県）会計任命制度
山西省	一〇〇〇県へ会計任命制度の工作の方案を通達	一九九九年末六つの会計局を設立し、五四三八の企業へ六六五五名の会計職員を任命し派遣した。（武漢「山西省会計委派制工作的実践与思考」『財務与会計』二〇〇〇年六月。）	会計局の設立、会計任命制度
湖北省	一九八四年四月『省人民政府会計任命制度の試行をよりよく行う通知』の公表	一九八八年末一四県一五〇社の国有企業、七〇〇の集団企業、一二〇の事業へ三〇〇〇名の会計職員を任命派遣した。	会計任命制度
雲南省	一九九七年九月省長の指摘「機構改革後政府はいかに国有大中型企業の監督管理を強化すべきかに関するいくつかの見解」	一六の企業へ会計任命制度を実施した。（張貴林「推行会計委派制是加強会計監督的有效措施」『雲南財政与会計』一九九九年六月。）	会計任命制度。簿外資金七〇萬元と財政貯蓄の未納八二六萬元

天津市 (西青区)	一九九七年一月一日に「郷鎮企業主管會計が會計任命制度の實施規定」を實施	九つの郷の企業へ會計職員を任命派遣し、任命証書を授与した。(程以興「実行會計委派制成效好」『中国郷鎮企業會計』一九九九年六月。)	會計任命制度
上海市	一九九八年市檢察委員會、農業委員會、財政局が連合して下達した二三号文書「上海市郷企業の會計任命制度の全面推行に関する若干意見」	上海市郷で全面的に會計任命制度を推行する。	會計任命制度
広東市	一九九六年一〇月から集団企業の會計職員の選抜	最初に選抜された六名が財務総監として国有企業へ派遣された。(程明慶「浅談企業派駐財務総監存在的問題」『広東財會計』一九九九年六月。)	財務総監制、企業の生産経営、財務、投資等の面に対して監督を實施する。
深圳市	一九九四年財務総監制度の推行	国有資産管理公司の一二四の企業へ財務総監或は財務部長を任命派遣した。(程星元等「財務総監進入中国」『中国財經新聞』一九九九年七月。)	財務総監制
寧夏 自治区	村レベルの管理	村レベルの企業に會計任命制度を實施し管理する。郷鎮から八六名の国家幹部を選抜して、派遣した。(王学江「寧夏靈武市村派會計有了「新婆家」」『中国財經新聞』一九九七年七月二二日。)	會計任命制度
内蒙 ゴル	郷鎮レベルの管理	村レベルの財務記帳センターを設立し、村會計管理の制度を形成した。(李占卿「内蒙古赤峰元宝山風水沟村級財務管理調査」『中国財經新聞』一九九九年五月二三日。)	代理記帳型の會計任命制度、會計管理と民衆制度の結合

(62) 石春茂「論會計管理体制的創新及其選択」『會計研究』一九九八年一二期、四頁。

李明「適當分類、統一管理」『河北財會』(石家莊)、一九九八年一月、四二頁参照。

(63) 中国財政学会『會計管理新模式——會計委派制操作指南』經濟管理出版社、二〇〇〇年、三頁。

(64) 河南淮陽県財政局 張継華、陳伝良等「淮陽県是怎样統管統派的」『財會通訊』一九九八年一期、九〜一〇頁。

(65) 中国において広義の財政資金は二つに大別される。一つは国家財政すなわち予算内予算、もう一つは、予算外資金である。予算内予算は中央財政のみならず、地方財政すべてが入る。これに対し、予算外予算は、各級地方自治体、国有部門の各企業、事業体が自ら収支を管理し、国家計画に組み込まれずに機能する。予算外資金は数十項目を包括する。

収支管理主体ごとに分類すると、以下の通りである。

地方財政部門が管理するもの (工商附加税等)、事業単位が管理するもの (鉄道維持費、家屋不動産収入、水利事業費等)、行政単位が管理するもの (機関特殊資金収入、市場管理収入、都市公共事業収入等)、国有企業及び主管部門は各項利潤留保等が、集団所有制企業では税引き後利益が、予算外資金となる (小島麗逸編『中国経済統計・経済法解説』アジア経済研究所一九八九年、三三五頁以下参照)。

- (66) 例えば、最近摘発され注目を集めている事件として、土地使用権の払い下げを巡る增收賄犯罪である陳希同事件、成克傑事件等が挙げられる。市場経済化改革の過程で中国の裁量権の拡大が行なわれた。経済の所有権と経営権は中央から地方へ、また市場へ分散していった。その中で、管轄領域を一元的に支配する地方指導部は、地方に分散された市場に分散されたはずの権限をもコントロールすることができた。いわば、地方指導者が地方で絶対的な権力者であることである。同じようなことは国有企業の中でも見られる。すべての例をここで挙げられないが、例えば、幹部の腐敗は「末期ガン」的症状をみせるようになったと言われている例がある (宇野和夫『中国年鑑』七八頁)。中央規律検査委員会第五回全体会議で江沢民が「腐敗は党和国家の存亡に係る問題だ」と危機感を強調した (『人民日報』二〇〇〇年十二月二七日)。

- (67) 中国研究所編『中国年鑑二〇〇一』創土社、二〇〇一年、七四頁。

- (68) 『中国財經報』一九九三年九月一八日。

- (69) 王殿龍等、「用直鎮推行會計委派制的作法和思考」、『财会通訊』一九九九年一月。

- (70) 陸建清等、「談集团公司推行財会人員派注制」、『财会通訊』一九九二年八月。

- (71) 鄒進興、「關於會計委派制的若干問題」、『會計研究』一九九九年九月。

- (72) 財政部會計司調研組、「関与會計人員委派制試点情况的調查」、『財務与會計』(京)、一九九八年四月、一〇〜一二頁参照。

- (73) 劉明輝、「會計委派制特集」、『財務与會計』二〇〇〇年六月。

- (74) 中国財政部部長 (大臣) 補佐李勇在會計委派制試点工作座談会上的讲话 (二〇〇〇年二月二八日、北京) <http://www.jscj.com/jscj/caikuai/data/2001-0207113635.htm>。

- (75) 財政部會計司、監察部弁公庁編『會計集中核算——會計委派制實踐』中央財政經濟出版社、二〇〇二年三月。

- (76) 邱立全、「談會計委派制主体的界定」、『遼寧財稅』二〇〇〇年四月。

- (77) 徐端峨、「熱点聚焦 會計委派制」、『財務与會計』二〇〇〇年九月。

- (78) 国家行政機関は各級人民政府を指す。それは国家権力機関である各級人民代表大会の執行期間と位置づけられている。行政に対する指導と監督の機能を果たす。
- (79) 『会計基礎工作規範』(一九九六年六月一七日財政部)に基づいて、大企業、中企業、事行単位、業務主管部門においては、総会計師の選任を要する(第九条)。総会計師は、会計師以上の専門技術資格を持つことが要求され、『総会計師条例』の規定に基づき職責、権限を行使する。
- (80) 会計機構責任者が会計法の規定に基づき選任される。企業内部の会計機構には、会計機構責任者を選任することが必要とされる(『会計基礎工作規範』第六条)。
- (81) 会計機構が設置されていない企業では、会計職員陣の中から、会計主管職員を指定することが要求される(『会計基礎工作規範』第六条)。
- (82) 楊永康「農牧団場会計委派制初探」『新疆農墾経済』一九九九年三月。
- (83) 財務総監は日本語に直訳するのが困難なため、「財務担当役員」と意識した。ただし、以降は原語のままに使用する。

四 会計任命制度の派遣形式

会計任命制度の基本形式(以下形式は形態の意である)は、被派遣企業の所有制、経済規模、組織構造等の要素により決められる。会計職員の職責・権限は、被派遣企業の規模や具体的な状況、派遣される職場の重要性によっても異なる。どの要素を重視するかによって会計任命制度の分類は異なる⁽⁸⁴⁾。ここでは、被派遣企業の組織構造及び企業規模に基づいて分類する。以下では、組織構造に対応して、基本形式を三通りに分類する。

1 行政事業の派遣形式

(1) 直接管理形式

直接管理形式は、地方政府あるいは地方財政部門が、その管轄下にある行政事業単位に会計職員を直接派遣する形式である。派遣する会計職員は、行政事業単位や、財政部門の中から選出され、あるいは一般から公募する。被派遣企業では、会計職員が、財務会計責任者や主管会計職員（経理部長）の業務を担当する。一部の企業では出納職員の業務の担当も含まれる。

この形式の下では、派遣主体は、会計職員の人事関係、職場移動、職業肩書、職務昇進、給料ボーナス、福利等に対して統一的に管理するとともに、会計職員の社会保障制度、職場交代制度及び奨励制度を整備する。この管理体制は会計機構不変、会計地位不変、会計職能不変の三つの原則に基づいて行なわれる。⁽⁸⁵⁾

この形式が適用されるのは、主に財政資金が支出されている企業や行政事業単位である。この形態の具体例として、湖北省の襄樊市、宜城市が挙げられる。⁽⁸⁶⁾

襄樊市は、全国で最初に会計任命制度を正式に施行した地域である。一九九七年五月には、襄樊市は会計任命制度試行の重要性を宣伝し始め、一九八八年に国内初の地方会計局を設立し、企業に会計職員の任命派遣を行った。同年四月には『省人民政府関与認真作好会計委派制试点工作通知』を公表し、会計任命制度の実施範囲を拡大した。一九八八年末には、湖北省内の一四の県・市において、一五〇社の国有企業、七〇〇個の企業集団、一二〇個の事業単位で会計任命制度の試行が行なわれ、三、〇〇〇名の会計職員が任命派遣された。⁽⁸⁷⁾

直接管理形式は、会計職員を集中的に管理するには便利な形式である。会計職員は被派遣先から独立しているため、経営者のコントロールを受けず、公正な会計業務を行うことができる。この形式の導入は、会計業務の規範化、

腐敗行為の防止、予算外資金の管理に役立つと評価された。しかし、一方では、①会計職員が会計業務を独立して行なうため、業務の質が殆ど会計職員個人の能力・倫理感に任されている。②派遣された会計職員は必ずしも企業業務に精通しているとは限らないため、会計業務が効率的に行なわれない可能性がある等の指摘がある。⁽⁸⁸⁾

(2) 財務会計集中形式

財務会計集中形式は、政府財政部門が底層部の区・県で財務会計計算センターを設立し、その管轄下にある行政事業單位に会計職員を統一的に派遣し、資金決算を統一的に管理する〔集中管理、分戸核算〕派遣形態である。この形態は、各レベルの行政事業單位に対して、行政事業單位の資金使用権と会計自主権が維持されていることが前提であり、目標は管理効率と経済効率の両方を高めることにある。

派遣される会計職員は、主に基層部の行政事業單位から選出され、あるいは財政部門の中から選出される。この管理体制下で、会計任命制度が試行される行政事業單位は、すべての会計機関を解消し、銀行口座を解約して財政専用口座に移動される。各項目別資金の収支と決算、および日常会計計算、会計書類の管理等業務は、すべて会計センターにより処理される。これにより、会計計算センターが資金を統一的に指導・管理することが容易になる。その結果、財政資金の全過程のコントロールが強化され、資金の浪費や流用等の現象が抑制され、財政資金の使用効率が高まったとされる。⁽⁸⁹⁾この形式が適用されるのは、政府の各レベルにおける行政事業單位である。特に県レベルの行政事業單位に適應される。この具体例として、湖北省の沙市、宜昌市が挙げられる。

(3) 零細行政事業単位の統一管理形式

零細行政事業単位の統一管理の形式は、会計業務と監督管理を一体化した行政事業単位の新型会計管理体制である。郷鎮レベルの政府財政部門が、郷鎮レベル行政事業単位に対して、会計職員、資金決算及び会計計算を統一的管理する派遣形式である。

派遣される会計職員は、行政事業単位や財政部門の中から選出される。会計職員は、総合会計、資金会計及び統管会計の業務を担当する。この形式の管理体制は「一取消」、「二直達」、「三集中」、「四設立」、「五建制」の五つの段階が必要とされている。

取消の段階では、行政事業単位の銀行口座が取消される。各単位の銀行口座の残高をゼロにし、各単位のすべての口座は財政専用口座に移動する。

直達の段階では、収入が直接に財政専用口座に到達する状態になる。

集中の段階では、以下三つの内容が含まれる。すなわち、①資金決算業務を集中する。つまり、各行政事業単位は会計部門を設置せず、現金や振替や収支計算等の業務は、出納係が財政部門で集中的に行う。②会計の計算を集中する。郷鎮財政部門が各单位から三〜五人を選出して単位の計算を代理する。③会計書類を集中する。それらの書類は、郷鎮財政部門に統一的に管理される。

設立の段階では、総会計を設置して、目標の管理、予算調整、検査監督を行う。資金会計を設立して、預金範囲内での資金管理、現金支払い業務を担当する。統管会計を設立して、会計計算業務を担当し、定期的に帳簿の照合、財務報告書の編制を行う。単位出納を設立して、企業内部の収支、予算外の収入の記録、定期的に財務収支証憑を総会計師に交付し検査してもらう。統管会計と一緒に収支業務の決算を行う。

建製の段階では五つの制度、すなわち、総合財政予算制度、收支審査許可制度、会計伝票審査制度、現金の定額管理及び範囲限定の管理制度、証憑管理制度を設立する⁽⁹⁰⁾。

この形式では、行政事業単位の資金使用权と会計自主権が変わらないことが前提であり、目標は管理効率と経済効率の両方を高めることにある。すなわち、郷鎮レベル行政事業単位の資金を有効的に管理し、政府部門のマクロ的な抑制、行政事業単位の財務收支活動の監督の役割を果たす。また、郷鎮会計業務を規範化し、資金使用の効率化に努めることにある。適用されるのは、郷鎮行政事業単位の会計管理である。具体例として、湖北省宜昌市における会計管理が挙げられる。

2 国有企業の派遣形式

(1) 主管会計任命制度の形式

主管会計（会計責任者や経理部長⁽⁹¹⁾）任命制度の形式は、行政事業単位の直接管理形式に類似している。派遣主体は政府あるいは財政部門である。一部には財政部門と企業主管部門の共同派遣も存在する。派遣される会計職員は、政府あるいは財政部門が国有企業から選抜するが、それでも不足する場合には公募する。会計職員は、被派遣企業で財務会計責任者や主管会計職員の業務を担当する。一部の企業では出納職員の業務の担当も含まれる。

主管会計の業務を担当するために、会計責任者あるいは主管会計担当者の会計職員には、主に五つの権限が与えられている⁽⁹²⁾。

①財務報告の権限。すなわち、定期的に企業の経営者（指導者）に財務内容と経営成績の報告を担当し、派遣機構と関連部門に、迅速に正確で真実性のある財務会計報告書を送付させる権限を有する。

② 国庫への金銭納付に関する監督権限。企業が国家の規定に定められた税金、公共費用及び納入すべき費目を過不足なく、適時に納付することを監督する。

③ 会計上の不規律行為を防止・拒否する権限。国家財經法規の違反、収入の過小計上、費用の過大計上、隠し金庫、その他の損益操作及び経済損失や浪費をもたらす企業行為に対して、防止、拒絶あるいは是正の権限を有する。それらに効果がなければ、会計法に基づいて、派遣機構と関連部門に報告する権限を持つ。

④ 企業会計職員の指導権限。派遣される会計責任者は、企業内部の会計職員を集めて財經法規と会計専門知識を指導・教育する。会計職員の管理水準と業務素質を高め、企業の会計職員の業務履行を監督する。

⑤ 問題報告の権限。派遣機構に定期的に財務会計業務の状況や会計業務の中での問題を報告する権限を有する。右のような権限を持つ会計責任者あるいは主管会計担当者は、同時に以下四点の職責を負う。

(i) 遵法性の職責。会計法、企業会計通則等の関連法規の規定に基づいて、その企業の会計計算活動を計画し実施する。

(ii) 経営活動の参与。当該企業の経営業務の意思決定に参与し、財務計画を制定し、財務活動を監督する。

(iii) 会計システムの整備。資金管理や原価管理等の規程を制定し、系統的、完備的、規範的な会計計算体系を確立し、企業の経済効果と利益を高める。

(iv) 職員管理の職責。その企業の会計業務を受け持ち、その企業の会計職員を管理する。

この形式の導入は、主管会計職員の業務責任を強化し、会計職員の地位を高め、会計職員の身分を保護するのに役立つ。また、企業側にとっても受け入れやすい方法であると言われている。⁽⁹³⁾

また、この形式は「統一管理、統一委派、分職任免」の三つの原則に基づいて、会計職員の人事関係、職場移動、

職業称呼、職務昇進、給料ボーナス、福利等を統一的に管理する管理体制でもある。この場合、給料と福利厚生に関する負担は各地で異なる。多くの場合、派遣部門は「誰用人、誰負担」の原則に基づいて被派遣企業から服務費用を徴収し、政府あるいは財政部門から会計職員に支給する形式を採っている。

しかし、一方では、企業会計職員の人事関係は財政部門に移動し管理され、政府部門の人事編制領域が拡大されるため、人材資源の合理配置に努めるといふ、いわゆる「小政府、大会社」の方針、すなわち政府部門の人員削減の方針と矛盾することになる。

この形式が適用されるのは、国有企業、国有持株企業、都市企業集団等である。現在この形式は主に中小都市で試行されている。具体的には、湖北省の利川市、鶴峰市でこの形式が試行された例が挙げられる。

(2) 財務総監制形式

財務総監制（財務担当役員）の形式は、財政あるいは国有資産管理部門が財務総監を派遣し、国の代表者として会社の取締役会に入り、独立して財務管理監督権を行使する形式である。派遣先は国有企業及び国有持株企業である。

被派遣企業における会計職員は、国有資産の運営、重大な投資意思決定、及び会計報告の検査等の職責を担当する。同時に、重大な財務収支と経営活動に対しては、経営者（社長）と共同で署名を行う会計任命制度でもある。

派遣される会計職員は、国有企業や、政府財政部門の中から選出され、あるいは一般から公募される。

財務総監制の業務担当者には、主に、次の九つの権限が与えられている。⁹⁴⁾

① 指導監督の権限。企業の日常的な財務会計活動を指導し監督する権限。

- ② 経営計画の立案に参加する権限。年度予算・決算、資金使用と運用の計画、費用支出計画、融資計画、利潤分配方案、損失補填方案等を含む、企業経営の重大な計画や方策の立案に参加する権限。
 - ③ 資金管理に参与する権限。企業の資金使用と運用、貸付担保、外部（外国）投資、財産所有権の譲渡、資産評価等重大な意思決定に参与する権限。
 - ④ 執行役員を監督する権限。取締役会が承認（決議）した重大な経営計画や方策の執行情況に対して監督を行う権限。
 - ⑤ 財務諸表を検査する権限。企業の財務報告を検査し、その正確さを確認し、取締役会に報告書を送付する権限。
 - ⑥ 経営行為を監督する権限。財經法律や法規に違反する行為および国有財産の損失をもたらす可能性のある経営行為を、適時に発見し制止すると同時に、取締役会に報告する。必要であれば直接、国有資産管理部門と財政部門に報告する権限。
 - ⑦ 会社内部機関に参加する権限。財務総監は、定期的に取締役会や監査役会に参加して、企業の資産運用と財務状況を報告する。また、取締役会と監査役会の質問に応答する権限。
 - ⑧ 子会社を監督する権限。派遣企業の全財産だけでなく、子会社の財務運用と資金収支の状況も監督し検査する。そして、その結果を取締役会及び監査役会に監査意見として報告する権限。
 - ⑨ 内部財務責任者に対する権限。企業内部及び子会社の財務責任者の任免、昇給、移動、賞罰について、事前に意見を述べる権限。
- このような権限を持つ財務総監は、同時に次の職責を負う。
- ① 国有資産所有権の管理部門或はその他管理主体に対する責任。会社の財務会計活動の健全性を保証し、国有資

産の維持・増殖を確保する。

② 公司の財務報告の真実性、適法性、整然性に対する責任。

③ 参与した計画や立案の失策による企業経済損失に対する、相応の責任。

④ 企業の財務管理法律・法規の違反行為を発見・制止することができなかった場合の相応の責任。

このように、財務総監制は特殊な会計任命制度である。国家所有者により任命された財務総監が、企業の経営状況、財務運用と資金収支の状況に対して監督を行うのみでなく、企業の重要な財務報告を検査し、企業の年度予算や決算の立案に参加し、国有資産の出資者に企業の資産と経営業績の状況を報告することをも担っている。

この形式は、会計情報の真実性を保障するシステムを建設するには有効な形式であり、また、会計の基礎業務を強化するにも、便利な形式であると言われている。この形式により国有資産の監督管理のメカニズムが確立され、外部監督を強化することが期待できる。さらに、企業内部で上司が部下を統治するのに役立つ。財務総監は、所有者の利益を保護するため、所有者の立場から企業行為と経営者の行為に対して監督を行うことができる。

この形式では、会計監督者の身分の独立性を確保するため、財務総監の給料、手当、ボーナスは、財政予算に組み込まれ、設定された賃金専用口座に、財政部門から直接支給される。財務総監の定期評価と職場交代は派遣部門が実施する⁽⁹⁵⁾。

この形式が適用されるのは、国有大企業あるいは国有持株会社である。すなわち、財務総監が派遣される企業は、国有独立公司（国有資産を授権した経営公司及び国有独資子会社を含む）、国有資産持株の有限責任公司、国有資産の持株会社である。

具体例として、広東省深圳市、湖南省懷化市、湖北省の武漢市、江蘇省塩城市、上海市が挙げられる。この形式

は最初に広東省深圳市で生成した。すなわち、一九九三年、深圳市投资管理公司是国有企業へ財務総監を派遣する方法を試みた。他方、国有企業の内部財務統治を強化するため、上海市は一九九九年三月から全面的に財務総監制を実施している。⁽⁹⁶⁾

しかし、この形式の実務上の問題点は、財務総監の職責・権限を企業内部の会計管理職員の職責・権限と区別することが困難な点にある。実際には、財務総監が企業内部の経営・投資・意思決定に過剰に関与し、企業の経営自主権を圧迫してしまう恐れが生じてしまうのである。⁽⁹⁷⁾

(3) 会計事務管理本部の形式

会計事務管理本部の形式は、各級の政府と財政部門の指導の下で、管轄下にある国有企業の会計職員を選出し、会計事務管理本部を創設する形式である。同時に、会計事務管理本部を通して、会計主管や会計職員の管理や配置を行う。会計職員は本部に所属し、経済的に独立した身分になることが特徴である。被派遣企業における会計職員は、総会計師、会計責任者や主管会計職員の業務を担当する。一部の企業では出納職員の業務の担当も含まれる。

この形式では、派遣主体は、各級政府と財政部門の管理下にある会計事務管理本部となる。本部が会計職員の統一管理と統一派遣を行う。会計職員は、国有企業の会計職員から選出されるが、企業から推薦することも可能である。企業の推薦により会計職員が選出される場合には、主管部門の考査を経て、財政部門が審査する必要がある。会計職員は通常一〜三年で交代する。

会計職員の給料やボーナス等の収入は、企業利益と個人業績の評価に連動する。主管部門は企業から月別管理費を徴収し、専用帳簿で統一管理し、給料やボーナスを支給する。年末には、企業利益と個人業績の評価、及び主管

部門と財政部門の許可により、効率ボーナスが追加支給される。同時に、会計事務管理センターは会計職員の人事関係、職務任免、職場移動等に責任を負う。

このように会計事務管理本部の形式は、会計職員の人事管理に関与することよりも、会計職員の計算と監督の機能を保障することを目的としている。これにより会計資料の真実性や完全性が保障されると同時に、本部は最大限に情報を把握することが可能となる。会計事務管理本部は企業との接触面が広く、迅速に情報が集まることから、上級部門機関の意思決定のため、必要な資料を提供することが可能である。

この形式が適用されるのは、主に小規模な国有企業や国有持株企業である。例えば、湖北省の襄樊市では会計局を設立し、それを通して全市の会計職員の統一的管理と派遣を実施した。また、上海市の閔行区では、大隆会計師事務所が管理本部として任命派遣機関に指定され、全区各企業の会計主管の選出、派遣、管理の業務を行い、責任を負っている。派遣される会計職員は、法に従って職責を有償で履行している。

（4）内部任命制の形式

内部任命制の形式は、企業集団の内部管理の形式とも呼ばれる。これは企業集団の上位（リーダー企業、親会社）から、そこに所属する企業あるいは子会社に会計職員を派遣し、派遣される会計職員が企業集団の直接管理を受ける形式である。派遣主体は企業集団の総公司あるいは親会社である。派遣される会計職員は、主に企業内部の会計職員から選出されるが、他の会計職員からの考查・選抜も可能である。会計職員は一般会計職員であり、集団の子会社或は支社等で会計や出納の業務を担当する。

一般会計職員は業務を担当するために、主に四つの権限が与えられている。⁽⁹⁸⁾

- ① 企業の重要な経済活動に参与する権限。外部報告の編成に参与し、報告書の真实性と適法性を確認する権限。
- ② 企業の財務運用と資金収支の状況を監督検査する権限。
- ③ 国家と企業の利益に損害をもたらす一切の支出を制止する権限。
- ④ 企業の財務会計管理規定の立案および、企業の年度予算決算や配当の立案に参与し、企業の新項目投資の実行性報告と重大な経済契約の検査に参与する権限。

このような権限を持つ一般会計職員は、同時に次の六つの職責を負う。

- ① 国家財經法規と制度を徹底的に実施する責任。
- ② 会計法と企業会計準則及び企業会計通則の要求に基づき、会計事項を処理し、会計計算と会計監督を行い、会計情報の真实性を保証する責任。

③ 企業の年度収支計画の制定に参与し、企業の予算、決算の実施状況を編制し分析し報告する責任。

④ 企業の国有資産や集団資産の運用状況を監督し、国有資産や集団資産の流失をもたらした場合の相応の責任。

⑤ 企業の財務収支状況を監督し、上級機関へ報告する財務報告の真实性や適法性に対する責任。

⑥ 企業の国家財經紀律の実施状況を監督し、国家財經紀律に違反する行為があった場合の責任。

また、内部任命制の形式は、次の四つの点で評価されている。財務を集中するため、集団に所属する企業の統治には有効である。特に費用徴収により、評価する単位に対して恣意的な費用の徴収・罰金・割当て等の不正行為を抑制することが可能となる。次に、所属する企業が自身の利益のため、総会社の利益を侵害する行為を抑制することが可能となる。総会社の資金調達、投資、資金回収、分配等の活動の柔軟性が保障され、同時に財務部門が企業集団全体の立場で利益最大化を実現できる。また、下層の会計情報の真实性が保障されるため、総会社の指導によ

り、正確に企業集団の管理や意思決定を行うことが促進される。最後に、会計職員の責任感と業務レベルを高めることより、会計の内部統治を強化し、会計の基礎業務の完璧化を促すことが可能となる。

この形式が適用されるのは、国有大型企業集団あるいは国有農場等である。この形式は全国の多くの大型企業集団で試行されている。

具体例として、湖北省の武漢鋼鐵集团公司、鄂州市供銷社、安徽省の馬鞍山鋼鐵株式有限公司、吉林通化鋼鐵集團公司、山東濰坊亞星集团公司、北京華都集團等が挙げられる。

3 郷鎮企業等の派遣形式

(1) 会計樓の形式

会計樓とは会計のオフィスを意味し、会計職員が帳簿の集中管理をここで実施する形式である。この会計オフィスビル〔会計樓〕⁹⁹の形式は、企業内部の会計部門を企業から分離して、会計樓で統一的に会計業務を行うことであり、主に郷鎮企業¹⁰⁰で行われている。これは郷・鎮の民間企業や農村の経済組織は、企業規模が小さいため、会計職員を派遣するよりも集中的に会計管理監督を行うほうが合理的であるからである。

このため会計樓は、会計職員が集中的に企業の代理記帳業務を行うとともに会計業務監督を行う会計任命制度の形式となる。ここでは、会計職員の編成は企業の規模に応じて決定される。一般的には三〜五人である。会計樓の会計職員の報酬は会計樓によって統一管理される。会計樓は政府の経済貿易部門に管理される。

この形式は会計の管理機能を強化することや管理の漏れを防ぐことに便利な方法である。規範に従って管理業務を行うことにより、恣意的な費用・罰金・割当ての徴収を防止することが可能となる。

(2) 村レベルの管理形式

村レベルの管理形式〔村帳站管〕は、合作経済体制が変わらないことを前提にして、村ごとに村級財務帳簿を創設して、郷鎮経営センターで集中的に管理する形式である。郷鎮経営センターは帳簿のみを管理し、村委員会は資金のみを管理する。すなわち帳簿と資金を分別し管理する制度である。この形式の派遣主体は、郷鎮の政府あるいは財政部門により設立された郷鎮経営センターである。派遣される会計職員は、郷鎮経営センターで業務を行う。毎月定期的に郷鎮経営センターに会計業務を報告する。証憑の検査は帳簿記入前に行う。派遣される会計職員は主管会計、記帳会計、合同管理会計を担当し、郷鎮経営センターで統一的に管理される。報酬の支払いは郷鎮経営センターが行うが、財源は郷鎮の財政支出、会計手数料、村級行政の積立から支出される。

この形式では、センターで帳簿作成を行い、党支部責任者(村長)が署名し、出納係が現金を管理する。すなわち、支配権、支出権、記帳権の分離が実行され、期首の予算、期末の決算は村民代表大会で監査する。この形式は村級の財務管理に適用される。

この形式の実施により、集団財産の流失を防止するという有効な効果が見られた。具体例として、吉林省敦化市⁽¹⁰⁾が挙げられる。

(3) 多種制度の併用形式

江蘇省(省都は南京で、人口七〇六六万人)は、全国で最初に会計職員管理体制に関して改革を行なった地域の一つである。江蘇省蘇州呉県の用直鎮は、改革実施以前有名な貧鎮であった。近年、鎮党委が会計任命制度を施行してから、企業の財務管理メカニズムを強化し、企業の経営者に対する監督・管理を強化し、企業経営活動を規制し

てきた。

この形式は、鎮政府が郷鎮会計管理ステーションの設立を通して、鎮・村の管轄下にある団体企業及び団体資産の合資企業・株式会社・請負企業等に対して、多様な会計任命制度を採用している。例えば「全額統籌統派」、〔半額統籌統派〕及び「統聘統派」等が挙げられる。⁽¹⁰²⁾ この形式の要点は、会計職員の人事、評価、賃金・奨励などの権力等を企業から分離して、会計職員に独立性を与え、以前の記帳・報告の業務から財務監督機能を履行することになり、経営者の有効な制約メカニズムを形成し、腐敗現象の抑制を管理することになった。

この形式の派遣主体は、政府財産管理部門である。責任・権利の明確な会計管理ステーションを創設して管理する形式である。派遣する会計職員は、以前所属した企業から選出されるが、企業から完全に分離される。

この管理体制は、「持証上崗」、「双重指導」、「双重管理」、「双軌考核」、「定期交代」の原則に基づいて、単一の記帳・計算の業務から予測・監督の業務へ移行させる。派遣する会計職員は会計管理ステーションだけに対して責任を負う。会計職員の職責は工場長、支配人の退職時に合理的な業績評価を行うことが委託される。同時に、財産の維持・増殖に対する監督責任を果たす。会計職員に対する審査、教育訓練は、会計管理ステーションにおいて統一的に管理される。会計職員の賃金・ボーナスの支給は会計任命制度の形式によって異なる。

〔全額統籌統派〕の形式では、会計管理ステーションは、企業の規模・利益及び会計業務の程度により会計服務費を徴収する。会計職員の報酬は、審査結果に連動している。〔半額統籌統派〕の形式では、会計職員の年間報酬を二等分し、五〇%の部分は派遣部門が業績審査して支給し、五〇%の部分は会計職員の経営参加や、管理能力に基づいて企業から支給される。〔三資企業⁽¹⁰³⁾〕、合作企業に対しては、国有・集団の持株がある企業と協議の上で、派遣と公募を併合した会計任命制度が採用されている。

具体的には、一九八八年三月に会計サービスステーションを創設し、会計職に就く資格を規定し、全鎮の育成(養成)訓練に合格した会計職員を登記し、新設企業の会計職員には一律に公募して任命する制度を実施した。用直鎮は会計任命制度を試行してから二年後、その効果が大きかったため、省の他の地区も現地の状況に合わせて、多種多様な会計職員管理体制の改革が行なわれた。⁽¹⁰⁴⁾

一九九八年に「用直鎮会計諮詢服務所」を創設し、記帳代理制度を始めた。例えば、如皋市の企業管理局は郷鎮統計、財務管理を強化するため、市内の五〇郷鎮地域に記帳代理ステーションを創設し、一二二七社に及ぶ企業と契約した。代理の範囲は九三・五%に達した。

一九九〇年三月に、用直鎮の会計所に所属する会計サービスステーションが会計管理ステーションに姿を変えた。⁽¹⁰⁵⁾ 会計管理ステーションは鎮政府の直接指導を受け、鎮長がステーションの長を兼任し、財政所の所長がステーションの常務副長を兼任する体制をとった。会計管理ステーションは、人事、教育、企業管理の三つの部門に分け、三つの権利と、六つの任務を負わせ、郷鎮集団企業に対して直接管理の責任を負うものとした。

以上、会計任命制度の全体像をこれまで概観し、それぞれ形式の内容、方法と問題点について整理しつつ分析した。以下、この制度が地方政府でどのように導入されているか、会計任命制度の実施状況を全面的に分析するため、省レベルで実施された会計任命制度の具体例を見ていきたい。

4 具体例——山西省

山西省は中国の華北、太行山の西部に位置している。全省は、一五万平方キロメートル以上あり、五つの地域、

六つの地級市、一六の県級市、九二の県がある。そのうち、約一〇の市・県は、対外開放地区に指定されている。中国内地に当たる山西省は、石炭、鉄の産出地域である。全省の三分の二では石炭が産出され、その産出量は中国で一位を誇る。以上に加え、山西省は、会計任命制度試行の当初から積極的にこの制度を導入してきた経緯がある。

山西省は、計画的に会計任命制度の試行による効果を宣伝し、同時に、会計任命制度の試行の方案・方法等の規定を制定してきた。また、会計任命制度の実施を、会計業務管理の最重要課題に位置づけ、全省をあげて会計任命制度の展開を推進してきたのである。以下では、山西省において実施された具体的な方法を検討しつつ、会計任命制度の是非につき分析したい。

(1) 制度の変遷

山西省の会計任命制度⁽¹⁰⁶⁾は一九九二年に保徳県から初められ、制度が導入された「初期の段階」、制度が定着しつつあった「自然発展の段階」を経て、さらにこの制度を「漸進的に推進した段階」を経験し、その試行の地域は点から面へと拡大し、一九九七年に全省内で全面的に展開・施行された。一九九八年末には、省内の各市地域で会計任命制度の試行が確立され、一九九九年省内の一一九の県(区)すべてで会計任命制度が実施された。一九九九年末には六つの会計局が設置され、一〇〇の県へ会計任命制度の工作方針の通達を下し、五四三八の企業へ六六五五名の会計職員を任命し派遣した。

このように山西省の会計任命制度試行の過程は、大きく「初期の段階」、「自然発展の段階」、「漸進的に推進した段階」、「全面的な推行程」の四つの段階に分けられる。

(a) 初期の段階

まず、一九九二年一月から一九九七年までの期間が、「初期の段階」である。一九九二年一〇月に省内忻州地区の保徳県が最初に会計局を創設し、県内の会計職員を企業の業種、性質に分類して管理する方法が、制度の試行として実施された。また同時期に、行政事業部門に対しては会計任命制度が全面的に実施された。すなわち、国有工商企業及び国有持分企業に対して会計職員を公募して任命する制度が実施され、県、郷(鎮)団体企業及び収支自己責任の企業に対しては会計職員に任命証書を与え職場に就かせる〔持証上崗〕という管理制度が実施された。

(b) 自然発展の段階

次に、一九九七年から一九九八年八月までの期間が「自然発展の段階」とされる。山西省運城地区の絳県では、一九九七年に会計管理委員会が設立された。会計管理委員会は、会計組織部門、人事部門、編成部門、労働部門、財政部門、監査部門から構成され、県長が会計管理委員会の主任を兼任し、紀律検査書記及び組織部長が副主任を兼任した。そして、従来の会計担当者が無責任に職務を担当することが多かつたため、全県の会計管理に対して「二統四改」の仕組みが実施された。

「二統」とは会計制度を統一することを意味する。全県の各企業は厳格に会計法、企業会計準則と会計通則及び会計基礎工作規範などの法規制度を執行しなければならないとされた。

「四改」は、次の四つの主旨の改正を意味する。すなわち、第一は、会計を企業会計から政府会計へ集中させ、会計職員を任免する人事権の管理を政府の財政部門に任せる。第二は、一方向の検査から双方向の検査とし、目標責任制度を確立する。第三は、担当者から保証金を預かり職務を遂行させる。第四は、任命された会計職員の賃金は財政部から統一して支払う、である。この「二統四改」は、一九九八年七月までに山西省の二九県で推し進めら

れた。

(c) 漸進的に推進した段階

さらに、一九九八年八月から一二月まで「漸進的に推進した段階」が続く。一九九八年一〇月、忻州市で行われた全省会計任命制現場会において、山西省の紀律検査委員会および财政厅は、会計任命制度についての総括をし、さらに今後の制度の展開を確定した。その結果、一九九八年末までには、会計任命制度を省内各地の県で試行することが確認された。

(d) 制度の全面的な推行段階

一九九九年以降、制度の全面的な推進が展開された。同年六月までに全省の五つの市、七九の県で会計任命制度が実施され、三〇七六の企業に対して四五二五名の会計職員を任命し派遣した。省、地(市)、県のレベルで会計局を設置し、地(市)レベルで三〇の国有企業を選んで財務総監任命制が施行された。二〇〇〇年末には、全省の九一の県(市、区)と七の地市本級で会計任命制度を実施し、六五五二の企業に対して八一五八名の会計職員を派遣した。一部の市・県では会計計算センターを設立した。また、ある市・県では、会計任命制度の実施範囲を、郷鎮集団企業と農村集団経済組織にまで拡大した。

このように省内での会計任命制度の実施は、順調に展開され、多くの貴重な経験が得られたと評価されている。⁽¹⁰⁷⁾その後、多くの法規・法規範が整備されているが、現在でもこの制度は展開途上にある制度といえる。

(2) 制度の概要

次に、会計任命制度の基盤をなす法規・法規範について概観する。

(a) 山西省における会計任命制度実施の基本規定

二〇〇一年三月九日に山西省人民政府は、「関于在全省全面推進会計委派制度試行工作的意見」を公表した。この意見書は、中央紀律委員会第四次全会、第五次全会と國務院第二次廉政工作會議の内容、および財政部・監察部が公表した「関于試行会計委派制度工作的意見(二〇〇〇年二月)」の要求に従ったものである。この中で、企業の類型と規模に応じて会計任命制度の形式を選択すべきこと、各方面の職責を明確にすることが要求されている。

これに基づいて、二〇〇一年五月二五日に山西省委員会および省政府が、全面的に会計任命制度を推進するために、具体的な実施方案の条文として「中共山西省委并公庁山西省人民政府并公庁関于省直单位会計集中核算的实施方案」を公表した。

この方案では、会計任命制度を全省で実施するため、省レベルの会計核算センターを設立し、省レベルの単位に對して、代理記帳や会計集中計算を実施することが決定されている。方案の中で、指導思想及び基本原則を始め、会計集中計算について会計任命制度を実施する範囲、形式及び内容について概括されている。そして、会計任命制度を実施する企業の財務管理職責、派遣側の主な職責についても定められ、さらに、派遣側の機構設置、人員選抜、実施の順序に至るまで詳細に定められている。

(b) 会計任命制度の展開のための準備規定

次に、各单位と省レベルの会計核算センターとの会計業務の交代を行うため、二〇〇一年五月三〇日に会計職員の交代規定に関する「山西省直会計集中核算单位会計移行并法」が公表された。これは、会計任命制度の実施による会計核算センターの会計職員と单位の会計職員の業務交代についての規定である。準備業務、移行する会計資料、移行手続及び新しい帳簿の作成等の移行方法、期間などが具体的に規定されている。例えば、山西省の直属の行政

単位会計核計算センターは二〇〇一年六月二六日から新帳簿を作成し、同年七月一日から新帳簿を運用することが規定された。

また、会計核計算センターの会計職員の採用方法については、二〇〇一年六月七日に「山西省直隸行政単位会計核計算中心人員招录办法」が公表された。この規定は財政部・監察部が公表した「關於試行會計委派制度工作的意見（二〇〇〇年一二月）」の内容に基づいて作られたものである。この規定は、二〇〇一年七月一日から、山西省に直属する行政単位において実施する。その目的は会計任命制度という新しい会計管理体制の実施にあわせて作られたもので、具体的には、「集中管理、統一的口座開設、口座毎の計算」である。

(c) 予算会計の規定

この新しい会計管理体制を実施し、資金運用の正常化を図るためには、各単位内に予算会計の担当者を選定する必要が生じ、二〇〇一年六月七日に「山西省會計集中核算單位預算會計確定辦法」規定が公表された。

この規定は、予算会計の職員の基本条件、選抜方法と手続、職責等について定められたものである。そして、財政資金の正常な運用を確保した上で、決算報告業務を行うために、各単位には一〜二名の会計職員を指定して予算会計の担当者とすることを要求している。予算会計の確定は、まず、会計職員が省财政厅による教育訓練を受け、試験を受け、各単位が試験結果により予算会計の職員を選任し、会計核計算センターに報告する。その報告の結果によつて予算会計の担当者が確定される。

また、同年六月一四日には、「山西省會計集中核算單位預算會計工作規則」が公表された。この規則は、予算会計の業務についての基本要素、業務手続、職責、紀律要求等を規定したものである。また、企業の決算報告業務を規範化し、資金の正常な運転を確保し、業務職責を明確にするため規定された工作規則でもある。その内容は予算

会計職員の業務職責、業務順序、準備金の使用と管理、及び紀律要求等である。

(d) 会計集中計算の業務規定

二〇〇一年六月七日、山西省が直接管理する事業に対して「会计核算中心銀行操作規程」と「会计核算中心資金収付業務流程」の規定も公表された。いずれも省レベルの「会计核算中心」機関に対する業務規定である。前者は、銀行業務に関する決済業務を規定している。すなわち、資金安全の確保をするため、企業と銀行の業務関係について規定したものであり、会計任命制度の実施に伴って、企業の銀行決算業務が「会计核算中心」に委託・代理される。後者は、資金業務に関する規定である。すなわち、会计核算センターの業務順序を明確にするため、資金の流入、流出賃金の計算、固定資産の計算について規定されたものである。

二〇〇一年六月一四日に、「山西省财政厅、山西省監察委員会、山西省審計庁、中国人民銀行太原中心支行、関于納入集中核算单位有関事項的通知」が公表された。この通知は、中央紀律委員会第四次全会、第五次全会と国务院第二次廉政工作会议の内容実質、及び財政部・監察部が公表した「関于試行會計委派制度工作的意見（二〇〇〇年一二月）」の要求に基づいて制定されたものである。この新管理制度は、二〇〇一年七月一日から実施された。省レベル単位で、会計集中計算制度を実施するため、具体的な手続きと要求が規定されている。この制度は適用対象範囲が広く、業務量が多い。しかし、山西省は財務管理や會計監督強化の実施を確実にするために、また、財務収支行為を規範化し、財政資金の運用を管理するために、この新管理制度を導入した。

二〇〇一年一〇月一一日には、「山西省直屬行政单位會計計算中心 會計計算試行办法」が公表された。會計任命制度を実施するために、省レベルの「會計核算中心」という機関が設立された。この規定は、省レベルの會計核算センターにおける、會計計算等の業務について具体的に規定したものである。資金の計算・使用・管理、材料の管

理・計算、固定資産の管理・計算、収入、支出、会計計算の監督等に関して詳しく規定されている。

山西省の多くの地市と県区は、省財政庁の要求に従って、会計職員に対して、「持証上崗」制度、会計例会制度、審査制度、交代制度、離任制度及び会計職員の再教育制度等、一〇の大制度を実施された。

(3) 会計任命制度の運用

山西省会計任命制度の具体的な実施方法は、「派遣機構の設置」「派遣範囲および形式」「派遣手順」という三つの段階で行われている。

(a) 派遣機構の設置

会計任命制機構の設置は、次の三つの形式がある。

① 会計管理局の設置の形式。忻州地区、陽泉市、运城地区、臨汾地区などに所属する一〇五の県が会計局を設置し、そのうち、全額事業単位の離石市、襄垣県の会計局の管理は中央財政部門に委ねられ、他は地方財政部門の管理に任されている。

② 会計管理委員会あるいは指導グループの設置の形式。嵐県、汾陽県、交口県、臨県、文水県、清徐県、太谷県、平県の八県には、県長が委員長を兼任する会計管理委員会あるいは指導グループが設置され、財政局が任命制度の日常事務を担当し責任を負う。

③ 会計科の設置の形式。財政部門の中で会計科・会計股を設置して、会計任命制度の業務管理を担当する。

(b) 派遣範囲及び形式

任命派遣の範囲は、次のように分類できる。

① 行政事業部門への派遣。忻州、运城、临汾の地区にはすべての行政事業単位に対して派遣を行い、陽泉県には教育、建築、工商、治安、裁判所の五つの系統に対して直接管理形式の派遣が行われている。吕梁地区には、業務の量はより少ない企業は二、三箇所を一人を派遣する財務会計集中形式を採り、業務量が多い行政事業部門に単独派遣を行い、公安、檢察、司法、交通警察等に対して財務組の派遣が行われている。

② 国有企業、国有持分企業への派遣。忻州、运城、临汾の地区には国有企業、国有持分企業に対し、任命して派遣を行い、興県、平遥県は国有持分企業に対して財務総監制形式の派遣を行った。

③ 私営企業、郷鎮企業に対する派遣。中陽県は年間税利額が三〇万元以上の私営企業に対しては、会計職員を公募して任命する制度を実施した。小規模で業務量が少ない集団・私営の村企業に対しては、会計代理制度を実施している。

④ 村の財産の郷による検査。忻州地区の県・市、及び临汾の汾西県、吕梁の興県と石楼県、太原市の清徐県等では、「村の財産の郷による検査」という制度が実施している。

(c) 会計任命制度の派遣手続

会計任命制度の下で会計職員を派遣する手続は次の手順に従って行なわれている。すなわち、多くの地・市・県においては、企業が会計職員を推薦し、会計局あるいは財政部門が資格検査を行い、組織・人事・労働・財政の部門が共同で派遣する。具体的には、陽泉市では、まず企業からの推薦あるいは会計職員の自己推薦により、八五名の会計職員が集まった。彼らに対して、会計法規と財會管理知識の試験を行い、検査した結果、八五名の会計職員を優秀、良好、一般の三つのレベルに分け、会計局と人事局の共同審査を通して、合格者を人事・労働局の承認を得て、企業へ任命した。

山西省においては、会計職員の派遣については異なる任命形式を採っている。忻州地区、陽泉市に所属している県・区では財務責任者と会計主管者だけを派遣する。汾西県、大同県では会計主管者と出納員を派遣する。石楼県、柳林県では財務責任者、会計主管者と出納員に対して同時に派遣し、国有企業と国有持分企業に対しては財務総監を派遣する形式を採っている。运城地区、保徳県、襄垣県、太原市の清徐県、中陽県等の行政事業単位と国有企業に対しては全部の会計職員を任命する形式を採っている。

【注】

(84) 会計任命制度の派遣主体組織の側面を重視して分類すると、政府派遣、企業集団派遣、その他の経済組織派遣の形式がある。派遣される会計職員の業務担当の側面を重視して分類すると、主管会計職員の派遣、財務総監の派遣、財務業務全体職員の派遣、総会計師の派遣等の形式がある。被派遣企業の所有制体制の側面を重視して分類すると、行政事業単位の派遣、企業の派遣、その他の経済組織の派遣等の形式がある。さらに、会計職員の募集方式による分類、会計職員の職能による分類、会計職員の人事関係による分類等が挙げられる。

(85) 王殿龍『会計委派理論と実務』新華出版社、二〇〇一年、六七頁。

(86) 劉明輝主編『会計委派制読本』東北財經大學出版社、二〇〇一年、五九頁。

(87) 中国東北財經大學では、「会計委派理論と実践研究」に関して研究チーム〔課題組〕が編成され、全国範囲で会計任命制度の実施状況の調査を行なった(劉明輝主編『会計委派制読本』東北財經大學出版社、二〇〇一年六月)。

(88) 王殿龍『会計委派理論と実務』新華出版社、二〇〇一年、六七頁。

(89) 王殿龍、前掲書、六九頁。

(90) 王殿龍、前掲書、六九頁。

(91) 主管会計は日本語に意識すると、「会計責任者あるいは経理部長」となるが、誤解を避けるため以降は原語のまま使用する。

(92) 王殿龍、前掲書、二一八頁。

(93) 王殿龍、前掲書、六八頁。

- (94) 王殿龍、前掲書、二一八頁。
- (95) 王殿龍、前掲書、七一頁。
- (96) 林志平「上海全面実行財務総監制」『中国財經新聞』、一九九九年三月二五日。
- (97) 劉明輝主編『會計委派制読本』東北財經大學出版社、二〇〇一年、六四頁。
- (98) 王殿龍、前掲書、二一八頁。
- (99) 楊萍「從會計委派制看會計人員管理体制改革」、中華會計網校、二〇〇二年七月 <http://www.chinaacc.com/wenyuan>。
- (100) 「郷鎮企業」とは、元々農村の人民公社及び生産大隊という二つの集團経済的な協同グループ企業によって設立されたものである。農村では、政治的、社会的な組織管理制度を確立した後に、地域や町村が経済組織を統合して企業を設立したほか、新たに人民公社に属していた人々による共同企業やその他の形態の共同企業及び個人企業も部分的に出現した。一九八四年にこのような企業を総称して「郷鎮企業」と名づけられた(任文侠『現代中国の企業経営』斎藤毅憲監訳、文真堂、一九九一年五月、一一五頁)。
- (101) 財政部會計司、監察部弁公庁編『會計集中核算 會計委派制実践』中央財政經濟出版社、二〇〇二年三月。
- (102) 劉明輝主編『會計委派制読本』東北財經大學出版社、二〇〇一年六月、七三頁。
- (103) 外国の資本が単独で出資する独資企業、中国側と外資とが共同で出資する合弁企業、そして、外資に中国側が協力する合作企業の三種類を指す(『中国年鑑』二〇〇一年、三〇七頁)。
- (104) 王殿龍、前掲書、二五四頁。
- (105) 王殿龍等、「用直鎮推行政計委派制的作法和思考」、『財会通訊』一九九九年一月。
- (106) 武涛「山西省會計委派制工作的实践与思考」、『財務与會計』二〇〇〇年六月。
- (107) 山西省人民政府転発「『関与在全省全面推進會計委派制度試行工作的意見』的通知」(晋政発二〇〇一年一〇号)。

五 会計任命制度の導入の効果と問題点

会計任命制度が実施されたことにより、企業の違法行為や不正行為に対して、それらの防止及び監督の機能が強化され、日々深刻化していた腐敗現象の発生にブレーキをかける役割を果たすことができた。また、国有企業や行政事業単位の会計業務を管理することにより、会計業務レベルの向上が促された。さらに、企業外部に対して信頼性が高い真実な会計情報を提供できるようにもなった。これらにより、会計任命制度は有力な監督、規制メカニズムであると評価されている。⁽¹⁰⁸⁾ 例えば、湖北省荆沙市沙市区が行政機関で会計任命制度を実施した効果は、満足〔四滿意〕⁽¹⁰⁹⁾や促進〔六個促進〕⁽¹¹⁰⁾と評価された。

しかし、会計任命制度には問題点もある。以下、会計任命制度の効果及びその問題点について論述する。

1 制度導入の効果

(1) 国家財産の流出の防止

制度導入前の国家財産の流失と資金横領の問題に対しては、事前に検出して防止することができるようになり、資金使用率が向上したと評価できる。例えば、財政部門で会計業務を集中的に管理することによって、単位の資金運用状況の把握がしやすくなり、財務の会計上の不規律行為が適時に発見され、財務監督の經常化、制度化が促された。

具体的には、湖北省烏林鎮は一九九六年六月に財務集中計算を実施して以降、一六〇万元の予算外収入を国庫に

納入することを可能にした。全鎮では六〇万元の支出を縮小し、会計業務の代理を通して、会計職員が二五名削減でき、人件費や職員育成訓練費が約三〇万元節約できたとされる。

山東省章丘市では会計任命制度を実施して以降、一九九七年の予算外収入が前年度の二九〇〇万元から一・〇八六億元に激増した。一九九八年も前年度並みの実績を残した。山東省済陽県では、一九九六年の九〇〇万元から一九九七年には三五〇〇万元に増加し、中国国内で成果が高く評価された^(註)。

荆州市の沙市は、四〇の行政事業単位に会計業務の代理を実施した。以前は八〇名以上必要とされた会計職員の業務が、会计核算センターでは五名の会計職員で担当され、会計業務の効率化が図られた。会計任命制度を実施しての五年間、沙市区の全体財政収入は二〇・二%増加した。二〇〇〇年七月二〇日の『中国財經報』によれば、陝西省は、省レベルの会计核算センターを設立した後、試行した単位の会計・出納職員が以前の四〇〇名から六〇名に減少し、会計業務の効率向上のみではなく、行政の費用支出も節約できた。

(2) 違法行為や会計上の不規律行為の抑制

企業の違法行為や会計上の不規律行為の問題に対しても、これを有効的に抑制したと評価できる。会計任命制度実施以降、会計職員の地位は保障され、職責が規定上明確にされた。また、業績と賞罰が連動することにより、会計職員は積極的に職責を履行するようになった。

企業において、南寧康迈商業有限责任公司では、任命された会計職員が財務制度及び法規に従って業務を行い、無駄な支出を抑えたため、一九九九年一月から六月までに、出張旅行費用が前年と比べて一二万元、率にして五七・一%減少し、業務招待費も前期と比べて、二〇万元、四七・六%減少した。また、南寧市糖業煙酒総公司では、商

品回転率および棚卸資産回転率が高められ、一九九九年上半期で流動資産回転日数は前年の八一日から、五八日になった^(註)。

行政事業単位において、湖北省宜昌長陽土家族自治県では、県内の交通局に会計職員を派遣し、県内の三一八ヶ所の国道の舗装工事の工程中に、事前から事後まで会計職員が参与し監督した。その結果、一、八〇〇万元を投資した工事費用に対して三八〇万元の節約ができた。財政管理に責任を持ち、合理的でない項目を除外した結果である。

二〇〇〇年一月二七日の『中国財經報』によれば、一九九九年に江蘇省の豊県は会計任命制度を実施し、県機関六七の単位から各種の資金一、二三〇万元を集め、各種の債権債務一、三七五万元を清算した。通常の一般管理費用の前年同期と比べて金額七四万元、二三%の削減ができた。会計任命制度を実施した後、内部管理メカニズムが強化されたことによる節減であるといえる。

武漢鋼鉄公司は、会計任命制度を実施した一九九五年から一九九七年までの三年間、毎年の営業費用の削減が七億元を超えた。湖北省烏林鎮は、一九九六年に会計業務代理を通して、規定違反の支払いを拒絶したのが五六回で、不規則な証憑が一二〇〇枚あり、三〇万元の資金の節約が可能となった。

ここにおいても、会計任命制度が、制度上あるいは財政収支の運用上に有効な監督メカニズムであることが評価できる。

(3) 会計職員レベルの強化

政府部門が会計任命制度を推進したことにより、会計管理体制および会計職員に対して次のような大きな効果を

もたらした。

①会計任命制度は、会計職員の具体的な業務職責として「会計基礎工作規範」を設定している。そのため会計職員は自らそれらの規範に基づき、会計業務を行うようになり、会計基礎業務および会計管理部門の機能が強化された。

②会計職員は、企業内部に所属して、経営者の指図下で企業を監督する職務と、企業の管理職員として経営管理に参加する職務との二重職責を負うこととなっている。会計任命制度が実施されてから、監督の職務が派遣される職員の職責に移行されたため、元来の会計職員の会計と監督という二重職責の問題が解消され、会計業務の独立性が保障された。

③会計任命制度が実施される以前は、会計職員が経営者の指示に従い、支払業務を行った後、帳簿を記入していたが、実施されてからは、会計監査を行った後、経営者検査を経て、出納の支払業務が行われるようになった。例えば、新楽市の被派遣単位は、旅費等の収支を計算する際に証憑検査制度を実施した。これは、会計職員が検査した後、経営者の署名を得て収支決算を行う制度である。このため会計職員が行う会計監督は、支払業務前になされるようになり、会計職員の地位の向上とともに不正支出の防止に有効に機能した。

（4）会計情報の質の改善

政府部門が会計任命制度を推進したことは、会計情報の質の改善においても大きな効果をもたらした。市場経済体制下では、会計情報の利用者は国家、管理部門、債権者、投資者、一般大衆等である。会計任命制度の実施によって、利害関係者に真実で信頼できる会計情報が提供されることが可能となった。

また、会計任命制度は、国有企業の財務決算に関して財務総監と経営者の共同署名制度を義務づけたため、経営者〔総経理〕の行為に対して財務総監による有効な牽制が行なわれ、会計粉飾を防止することが可能になった。会計の基礎的業務が普遍的に強化され、河北省の元氏市、赵県では、一九九九年九月以降、財務報告の適時、内容の正確さの比率は一〇〇%に達したと報告されている。

(5) 小括

会計任命制度の導入により、会計情報の真实性を確保するとともに国有資産の保護を実現し、不実の会計情報の開示を防止し、国有資産の流失を抑制し、国家の所有者としての権利を守ることができた⁽¹³⁾とされている。

確かに会計管理体制の改革は、経営者の恣意性がある程度排除できたといえるであろう。しかし、この制度の導入により、企業の自主性や独立性の阻害、会計監督の職能と監査機能との混同などの負の面があることを軽視してはならない。それは会計任命制度による会計監督が、企業外部の国家公務員という独立性を持つ会計職員により企業への強力な「行政監督」を実施させることを意味する。以下この問題点を具体的に検討していききたい。

2 問題点の検討

会計任命制度は、国有資産の管理、国有企業の財産を管理・監督することに重要な意義を持っている。すなわち、国有企業の経営者に対する監督牽制の強化や、会計上の様々な違法行為を阻止することができ、会計情報の質を確保し、国有企業の財務の監督体制およびコントロール体制を健全にするのに効果的であったといえる。これは各方面の事例から立証することができよう。しかし、中国の市場経済体制の発展、法制度の整備、社会監査監督と企業

内部監督の制度の進展に伴って、現段階では有効と思われる会計任命制度も次第にその役割を終えていくのではないかと考えられる。会計任命制度は、最終的には市場経済体制下の企業においては適応ができなくなるのではなからうか。また、現状の会計任命制度の適用範囲も党政機関、財政予算収支の事業単位及び政府機能部門だけに適応するべきであり、可能な限り限定すべきであらう。これらの理由について、以下具体的に詳論したい。

（1）派遣される会計職員の問題

（a）派遣される会計職員のレベルの問題

まず、業務の技能レベルの向上の問題がある。現在、多くの会計職員には業務の技能に関して一面の欠落〔三多三少〕の問題がある。すなわち、専門外の会計職員や、帳簿記録の簡単な記帳しかできない会計職員が多く、会計専攻の大学卒者や、企業計算が理解できる職員が少ないこと、手作業での帳簿記入の職員が多く、会計電算化を操作できる職員が少ないことなどである。併せて、会計職員の職業倫理の向上の問題もある。

（b）財政部門の負担の問題

会計任命制度が実施されてから、会計職員の賃金等はすべて財政部門から支給されるようになり、財政部門に大きな負担が加重された。

（c）会計職員の昇進の問題

企業の会計職員の昇進に関して、元の企業では、一定の年数の勤務を経れば、自然に昇進していた。これに対し、派遣される会計職員は、派遣機関（財政部門）に所属することになるため、派遣機関は派遣される会計職員の管理を行うが、昇進に関しての権限規定がない。また、財政部門の昇進ポストも限られているため、会計職員が業務に

対して将来性の不安から積極性に乏しい。

(d) 派遣される会計職員の従属関係が確定しにくい問題

江蘇省淮陰市の試行状況から、派遣される会計職員が複数の管理部門から管理されていることが判明した。派遣される会計職員は、人事関係は元の企業に、組織関係は派遣企業に、賃金、福利、ボーナス及び職称評定、審査、採用は政府の財政部門によって管理されている。このような会計職員は「姑が多い」という管理体制下の状況で、会計職員は会計職能を十分に発揮することができると、今後の課題になるであろう。

(2) 派遣される会計職員と企業内部の会計職員との関係

会計任命制度の実施によって、企業の内部管理機能（特に会計に関する機能）が制約されている。一般的に会計機能には、予測や計画、計算、検査、分析及び評価、監督及び方策などの機能がある。

会計任命制度により派遣される会計職員の主な職能は監督であり、それに付随してある程度の計算や方策の機能も求められる。しかし、派遣される会計職員は、企業の経営発展のために予測や計画及び経営業績評価などは行わない。そのため、全般的な会計職能を果たすことができないのではなからうか。また、派遣される会計職員は、企業の立場か、政府の立場かどちらかに重点を置いて監督を行うことになり、両方同時に同様の注意を払うことは極めて困難である。

また、企業内部の会計職員と派遣される会計職員との間に、矛盾が生じる可能性がある。企業内部の会計職員は、企業の重大な経営方案の選択に対して意見を表明し、財務的な判断を行う。企業の立場から、企業の長期的な発展を重視する。そのため、企業にとってリスクがある投資方案であっても、長期的な視点から有効な方案と判断すれ

ば、積極的に投資することもある。これに対し、派遣される会計職員は監督を行う際に、企業の経営業績の問題を考量する必要が必ずしもない。また、重大な経営方案に対して否決権を持つことから、企業にとってリスクがある投資について経営者の意思決定に反対することが多く、企業の発展チャンスを逃がしてしまう可能性が高い。

（3）財務総監と内部監査との関係

派遣される財務総監の権限規定には、内部会計職員の権限までが含まれている。

例えば、山西省では、国有企業に財務総監の派遣制度を実施する際には、「法に基づき、派遣される企業の財務収支活動と資産運営状況を厳格に監督すること、企業の財務制度の制定に参加すること」との規定が適用されている。⁽¹⁰⁾

深圳市は、財務総監の派遣制度を実施するに際して、「財務総監は規定事項に対しては総経理と連名署名すること、企業の重大な投資項目の実行性の審査に参加する」とことと規定され、浙江省では、「国有企業の財務会計活動に対して監督管理を行う」ことが規定されている。

上海市では、一九九七年に市組織部・市財政局・市国有資産管理局が共同で「上海市国有企業財務総監管理暫行規定」を公表した。この規定はすべての国有独資公司、国有資産持株有限責任公司及び株式会社に対し、財務総監を設置することを要求するものである。財務総監の派遣制度を実施する際に、取締役会の派遣、親子会社の派遣、及び政府派遣の三つの形式に分けていた。同時に、「財務総監の職責は簡単な監督ではなく、企業の経営管理に参加すること」が規定されている。

財務総監（財務担当役員）による監督監査と内部監査とは、それぞれ監督監査の角度が異なる。この内、内部監

査には、企業内部の会計責任者による監査と監査役会・監査役の監査がある。

(a) 財務総監と内部監査の責任者との関係

財務総監と内部監査の責任者との関係を見てみると、両者には多くの相違点がある。

まず、財務総監は、派遣された高級財務監督人員として、被派遣会社から独立している。財務総監は、経営者の職権濫用等の会計上の不規律行為を防止し、経営者及び企業行為の監督を対象としている。これに対して、企業内部監査の責任者は企業の一員であり、経営者（社長）が指名し、取締役会の承認を得て、経営者に直接所属する。そのため、内部監査は、経営者の指導下で内部監査業務を行うことになる。そのことは、企業内部の各部門の職務を監査の対象としているため、経営者の職務を監査することができないことになる。

(b) 財務総監と監査役会・監査役との関係

財務総監は、監査役会・監査役とともに専門的な監督人員である。両者とも定期取締役会に出席することができる。しかし、両者には相違点もある。

監査役会は、会社内部の常設機関であり、取締役会と対等な地位にあり、取締役や重要使用人の職務執行に対する監査機関である。また、独立して監査業務の執行を行うため、取締役、支配人及び財務責任者が監査役を兼任することはできない。会社法第五四条に基づき、監査役会は「取締役会、支配人の違法、定款違反の行為に対して監督する」、「取締役会、支配人の行為が企業利益に損害を与える際に是正させる」職責がある。つまり、監査役会の職責は、主に取締役会の方策に対してチェックを行い、事後的な監査であるが、適法性監査を行い、企業の健全性と効率性をはかるために監査監督を行っている。

これに対して、財務総監は、政府から派遣された際に強力な権限が与えられている。すなわち、経営管理や財務

計画制定に關しての参与権、内部財務會計制度に關しての審査権、會計資料に關しての検査権、財務計画の執行に關しての監督権、重大な経営活動や資金運用に關しての署名権が与えられている。そのため、企業に対して監督権限を行使する意識が強く、国家を代表して国有財産保全、国家利益を重視する。しかも財務総監は適法性監査を重視するのみでなく、監査監督を通して、財務活動全般を合理的かつ効率的に運営するための役割を果たすため、財務活動の全過程をも監督する。従って、財務総監は監査役会の補完機能をも果しているといえる。

(c) 財務総監と内部監査の問題点

内部監査と監査役会の監査は、事後的な監査である。これに対して、財務総監は外部者の立場から、企業の日常の財務活動を監督しているため、結果のみでなく過程をも含めて監査監督が可能である。すなわち、財務総監は、随時、企業の重大問題を所有者（派遣機関）に報告し、措置を採ることができるといえるため、適時に経営者の会計上の不規律行為を牽制することが可能となる。

しかし、財務監督には問題点も存在している。財務総監は、経営者（社長）と平行的にそれぞれ職務を行うとともに、企業管理の参与権、監督権や検査権を行使している。そこに財務総監と企業内部の監査機能との職責の混乱が見られる。また、第五章で述べたように、財務総監と企業内部の會計管理職員との権限関係も曖昧であり、そこから問題も生じる。任命派遣された會計職員は定期的に交代するため、監督権限を行使するには有効であるが、企業経営の財務戦略や予算策定、経営目標の達成への會計協力に対する意見の具申を難しくする可能性がある。すなわち、會計職員を企業経営の意思決定の協力者の立場から、企業を監督・管理する立場へ押しやり、経営者と會計職員との間の協力関係に問題を生じさせる可能性がある。

(4) 現代企業制度の進展

中国の現代企業制度の基本的な要求は、自主経営、権責明確、政企分開（政府と企業の分離）等である。これに基づき、企業は市場における自主・独立な経済主体となることが要求される。つまり、国家と企業の行政上の支配従属関係を断ち切り、企業は財務を管理する主体として、自主権（経営権、意思決定権、人事権を含む）を持つことが要求される。このような現代企業制度を確立させるためには、国家はその生産経済活動に対して、マクロ的な規制のみを行い、企業の合理的な経営を害するような自主権への干渉は避けるべきである。

しかし、会計任命制度の下では、実質上、政府が会計職員を任命し派遣するため、従来企業内部の管理機構に属していた会計部門は、国家によりコントロールされ、政府の行政管理作用が企業の内部にまでおよび、政府が会計を通して企業を支配する可能性が生じ、企業会計は国家の行政機関の延長として機能することになる〔国家権益観〕。しかも、この制度は現代企業制度と相反し、企業の自主権の典型とも言うべき人事権にまで干渉し得る制度である。このような会計任命制度を通じた実質的な国家による直接管理は、計画経済の条件下で、政府が企業の経営権を代表して行使したと本質的に同質となる。すなわち、会計任命制度の導入は、企業に対する監督が内部監督から国家行政による監督へと逆行したことにほかならないのであり、この結果、行政機関と企業の分離が行われず〔政企不分〕、権限と責任が不明確であった古い制度に回帰させることになりかねないといえる。したがって、会計任命制度は、現代企業制度の目指す市場原理の下では、漸次解消されるべき過渡的な制度であるといえよう。

(5) 国際基準への接近

中国は二〇〇一年末のWTO加盟を契機に、企業の国際化が進み、対外経済は順調に推移している。これに伴い、

経済活動の主体としての中国企業は、会計情報面、企業監督体制面においても国際基準に接近すべきであろう。現在、中国では企業統治を取り巻く法整備が進められ、二〇〇一年八月一六日「上場会社における社外取締役制度の確立に関する指導意見」⁽¹⁹⁾が公表された。その内容は社外取締役制度の導入に関する規定である。さらに、二〇〇二年一月七日「上場企業の企業統治準則」(原語「上市公司治理準則」)も公表された。内容の前文は中国における上場企業の企業統治の基本原則、投資者の権利保護を実現するための方策であり、上場会社の董事、監事、経理等高級管理職人員が遵守すべき基本的な職務、職責と職業倫理等に関して規定したものである。これらの規定により、企業統治に関する法や規則が改善されるとともに、経営者に対する監督機能の強化が期待され、経営者の権限濫用を抑制することにより株主の利益を図ることも期待できよう。

また、国有企業改革の発展に伴って、企業内部の監督メカニズムと報酬体制、及び外部社会監督メカニズムも整えられるであろう。法律・法規の整備につれて、違法行為の取締と処罰も厳格にされ、不正の会計情報や会計上の不規律行為も是正されるであろう。

会計任命制度の実施は、現状では必要性があるとしても、これはあくまで市場体制移行期への過渡的な制度であると考えるべきである。今後は、社外取締役制度をはじめとする企業統治制度や注冊会計師による外部監査制度が、より整備されることにより、会計任命制度の果たした役割を代替することが期待される。その際、中国の企業統治制度は、より国際基準に適合するであろう。

3 今後の課題

現在、中国の国有企業は、会計任命制度で会計をコントロールして企業を統治している。しかし、正確性と信頼

性のある会計情報が確保できるかについては疑念がある。企業会計の規制は会計システム・監査・情報開示の三つの要素を連関させて始めて有効に機能することができる。

しかし、現在の中国では、企業自体の会計システムの構築が不十分な状態にある。そのため、国家による会計システムの手助けが行われていると考えられる。本来、企業組織における会計システムは、国家がコントロールして補正していくべきものではなく、企業それ自体が構築し機能させていくべきものであり、企業が独自に行うべきであろう。ここに企業財産の動きを記録する会計システムの構築とともに、監査や情報開示が欠かせないものとなる。同時に近年の会計システムは、会計記録の正確性と信頼性の確保、証拠確保や証憑確保など規律ある内部統制（リスクマネジメントの認識）を伴う必要がある。しかし現行の会計任命制度は、会計を強調しすぎて、監査とのバランスが取れていないことから、つまり不完全な会計組織のため、情報開示を行っても、正確かつ信頼性が高いものとはいい難い。

また、企業経営の健全性・公正性を確保するためには、企業会計規制が整備される必要がある。企業会計の規制には、会計システムと監査と情報開示が三つ巴となることから、会計システムが企業会計規制の基盤となる。監査は第三者の立場から会計記録の適正性と信頼性を保証するためのものであり、会計システムの状況または成果を調査・検討し、適否に関わる意見表明の手続きである。会計と監査の両立によって真実性・正確性ないし妥当性を持つ会計情報が得られる。財務諸表の適正性ないし信頼性を高めるためには、これを保証する枠組みつまり内部統制の組織構造を制度的にいかにか整備するかが課題となる。すなわち、公表を予定する財務諸表の作成は、つねに会計監査を受けることを前提とし、またこれに関する法規制の構造（制度的な枠組み）を整備しなければならぬ。そのため参考となるのは、日本の株式会社制度であり、ここでは財務諸表の作成および開示の手続きとともに、会

計監査の手續きも厳格な法規制の対象となっている。自由な市場経済体制下において、企業の本質は経営の自主性⁽¹²⁰⁾にある。そのため、正確な会計情報を担保するには、以上のようなシステムマッチな枠組みを企業外部に依存することなく、企業内部から成熟し形成されていくことが要諦となる。

【注】

- (108) 卿承玉「对会計委派制若干認識問題的探討」<http://acc.inhe.net/new/2002-11/21111115626.htm>。
- (109) 「四滿意」とは、単位が満足し、財政部門が満足し、政府が満足し、社会が満足していることを示す(湖北省荆沙市沙市区財政局「実行集中核算制提高財務管理和財政監督水平」『財務与會計』二〇〇〇年六月)。
- (110) 「六個促進」とは、①財政廉潔建設の効率化、マクロ管理の強化を促進したこと。②財政資金管理の強化、行政運営コストの削減、財政改革の発展を促進したこと。③国家資産の管理の強化、會計監督の機能の發揮、横領腐敗の防止、廉政の強化を促進したこと。④會計業務レベルを高め會計業務の規範化を促進したこと。⑤會計情報の質の向上を実現し、會計電算化を促進したこと。⑥財務管理レベルを高め、會計管理体制の改革を促進したことを示す(湖北省荆沙市沙市区財政局「実行集中核算制提高財務管理和財政監督水平」『財務与會計』二〇〇〇年六月)。
- (111) 山東省財庁會計処「開展會計委派制改革試点 開拓會計管理工作新局面」『財務与會計』、二〇〇〇年六月。
- (112) 広西水族自治区財庁會計管理処「探求會計管理体制改革——关于南寧市推行會計委派制度情況調查」『広西會計』、一九九九年一〇月。
- (113) 竜玉廷「当前會計理論研究中的幾個問題」『會計研究』一九九九年一月、五—二頁。
- (114) 二〇〇一年三月九日に山西省人民政府が公表した「关于在全省全面推進會計委派制度試行工作的意見」参照。
- (115) 前掲脚注20参照。
- (116) 一九九三年一月一七日『人民日報』(海外版)『中共中央関与建立社会主义市場經濟体制若干問題的決定』によると、明晰產權制度、自主經營、權責明確、政企分開、科學管理が挙げられている。すなわち、①国家を含む出資者による財産は企業が所有する。②企業はその法人財産を運営して、自主的に經營し、損益を自己負担し、出資者のために財産の価値の維持・増加

の責任を負う。③出資者は企業に投入した持分あるいは株式によって、収益分配、重要事項の決定および経営者選任などの権限を持ち、企業の債務に対しては、持分あるいは株式を限度に責任を負う。④企業は営利を目的とする市場経済の中において、優は生存、劣は淘汰という規律を遵守し、長期にわたる欠損と債務超過の場合、法により破産宣告を受けなければならぬ。⑤科学的な組織制度と管理制度を実施し、出資者、経営者及び従業員間の関係を調整し、奨励と節約のメカニズムが形成される、の五点である。

(117) 前掲脚注3参照。

(118) 李若冰「新形势下会计监督」『财务与会计』一九九八年三期、五三頁。

楊雄勝「会计监督本质新探」『财务与会计』一九九八年三期、五七頁。

(119) 原語は「関于在上市公司建立独立董事制度的指导意见」である。二〇〇一年八月一六日に公表された。

(120) 本稿での自主性とは、自己の創意と責任(危険負担)および独立の資本計算に基づく(すなわち、自己の統一的意思と自主性のもとで)企業自体のゴーイングコンサーン(継続性)を意味する。

おわりに

現代の中国は、計画経済から市場経済への移行期にある。この移行期における企業の経営様態は、中国の歴史的・社会的・政治的風土の諸要素を反映している。その歴史的・社会的・政治的風土の諸要素の制約下での様態変容は不可避である。それと同時に、その様態変容を通じて新しい歴史的・社会的・経済的諸条件を創出してゆくはずのものである。そこに各企業は、その企業をとりまく歴史的・社会的・経済的諸条件を内生し、各企業独自の経営システムを形成していくこととなる。

このような企業の様態を、全体あるいは個体の論理としてすべてを一体的に捕捉し、通約することは不可能であ

る。ここにある特定の視点からの認識が必要となる。本稿が課題とする会計任命制度が真に答えるべき問題は、それらの制度が当時の経済態勢のうちにあつて如何なる機能を果し、また、如何なる目的に応じえるために行われていたかということ、史料の考証を通じて明らかにすることによつて、これを一定の発展的系譜の上に配置し、その系譜を再構成することにこそ求められなければならないとの認識に立脚している。したがつて、本稿では現代の中国におけるコーポレートガバナンスの根底をなす会計制度、とりわけ、「会計任命制度」を考察対象として、その実態の解明と問題点を抽出し、今後の自由市場経済体制移行への制度的改善の一助たらしめることを狙ひとして論述した。すなわち、はじめに国有企業の改革と株式会社制度、改革後の監督体制について論じ、次いで本稿のテーマである会計任命制度の諸側面について論述した。

この会計任命制度は、市場経済体制への移行に伴う企業規模の拡大化、組織の複雑化、職能の分化が進む反面、不正な会計情報の氾濫、財務収支の混乱、国有財産の流失等の問題が踵を接して発生している状況への対処策としての試行である。当初は自然発生的に一部の組織体が自ら実践したものであり、それがやがて国家の制度として認められるようになって推進されてきた経緯がある。

この会計任命制度は中国独自の統治制度であり、国家統制的なシステムであり、計画経済の残滓とも考えられる。しかし、国有企業の民営化への転換を図る移行期には、企業財務管理の混乱や情報開示の点に関しては、その正確性・透明性の担保のために、国家の強制力もある程度やむを得ない制度と言える。現に資本主義国家においても、これに類似したシステムがすでに存在している。例えば、フランスの国有企業では、会計計算や会計監督を規制・管理する共同会計制度が行われている⁽¹²⁾。その点、中国の会計任命制度は市場経済の移行期にある国々、および資本主義国家でも、国有企業等が民営化を図る場合には、一つの過渡的的制度として参考になるのではなからうか。

今後の中国が市場経済を指向していく以上、市場経済の中核をなす証券市場の成熟化した株式会社制度、その基盤をなす内部統制システムをバックボーンとした会計制度が整備され、十分に機能し、中国型ガバナンスの構築という難題に対処することこそ、市場経済化へ向かう二一世紀の新生中国への道標となるであろう。そのためには、過度的には企業統治に関する国家の介入もやむを得ないが、最終的にはグローバリゼーションにおけるコーポレート・ガバナンス思想に適合的な制度を導入する必要がある。

その一環として、資本（証券・金融）市場の流動化、および経営管理者の育成システムを促進し、より一層の株式会社の制度機能を充実させる必要がある。そのために、政治・行政からの経営への介入を極力避け、経営自主性の確立による取締役会と監査役会のモニタリング機能の強化を図る制度整備が必要となる。本稿では、現有制度としての会計任命制度を分析・整理し、現在の企業監督・監査制度には多くの問題があることを指摘した。中国では、「会計不信」を一掃するために会計財務報告書の経営者責任の明確化等を確保するため、最近初めて経営者の刑事責任を認めたと⁽¹²³⁾ころである。現代企業制度に適應する新たな企業統治形式には、信頼しうる会計情報の開示と経営者責任の明確化等制度改革は如何にあるべきか、つまり、会計、監査そしてコーポレート・ガバナンス、特に中国の現状では喫緊の課題である会計任命制度の改革が、健全且つ活力ある中国経済社会の基盤整備の要諦となる。これらの具体的方策如何については本稿に引続き今後の研究課題としたい。

【注】

(121) 福岡市でも同様に、福岡市が出資した第三セクター「博多港開発」に対して、同社と市の監査を行うよう市監査委員による業務監査を求めた（西日本新聞二〇〇三年一月二八日）。

(122) フランスの共同会計師制度は一九六二年二月二十九日に参議院投票で議決された法令（第六二一—一五八七号）に根拠を持つ。政府が国有企業に対する規制・管理・監督を行ない、その規制・監督方法は国有企業の実行体制改革の重要な内容とされている。

フランスでは国有企業の経済監督検査するため、監督検査を事前・事中（期中）・事後の三段階に分ける。事前と事中（期中）の監督検査は経済財政工業部が担当して、別々に設立した財政検査の検察官や、共同会計士が監督検査の執行を行なう。事後の監督検査は監査法院が行う。他に憲法委員会や、国民議会も国有企業の経済活動に対して監督検査の責任を有する。

共同会計師は財政部から国有企業・事業体（行政事業単位、国有企業と国有持株企業）へ派遣された会計専門の職員である。共同会計師の主な職責は企業経営の適法性、合理性を監督すると同時に、国家に関する費目収支の業務を取り扱うことである。財政部は共同会計師を設立し、全国各地の各部門で事務所四〇〇〇ヶ所を設置し、六万人以上の派遣した共同会計師を管理する責任を負う。同時に、派遣された共同会計師を通して、国家、地方及び国有企業の財務を管理する。すべての政府部門と国有企業では共同会計師制度を実施することが要求されている。フランスの共同会計師の派遣は企業業種、規模に応じて行われる。

共同会計師と被派遣単位の関係については、行政事業単位の会計業務は共同会計師が責任を負うこととなる。会計機構と会計職員を設置しない。

しかし、国有企業では派遣される共同会計師の他に、独立的な会計機構（部門）の設置を要求されており、日常の会計業務を行う。派遣された共同会計師は企業の経営業務に干渉せず、その真実性、適法性を監督し、同時に国有資産の維持・増加、税金と国家収入に関して責任を負う（呉国敏「法国公共会計師制度考察報告」『会計管理新模式』经济管理出版社、二〇〇〇年、九—一六頁）。

フランス以外の西洋諸国でも、共通の特徴としては、国有企業に対する規制・管理・監督が企業管理システムの重要内容とされていることである。主に以下六つの方面に対して監督管理が集中している。すなわち、①国有企業の設立、改組、破産等の意思決定。②国有企業の取締役会、監査役会の役員任免賞罰。③国有企業の投資や、資産調達や、収益の分配。④国有企業の財務状況の審査。⑤国有企業の発展計画、経営方向の指導。⑥財務と人事の配置等についての規制・監督が行なわれている（楊肅昌「西方国有企業監督机制評述」『国有資産管理』二〇〇〇年一月）。

(123) 例えば、一九九八年一月一二日第一審である北京市第一中级人民法院が、海南民源現代農業發展株式会社の代表取締役に

対して、不実の会計財務報告書の提供に関して刑事責任を始めて認めた。方軍雄等「案例分析 三年造假、責任幾何」『財務与会計』二〇〇一年一期、六七頁。

参考法令

1. 中華人民共和国民法通則（一九八七年一月一日）
2. 中華人民共和国注冊會計師法（一九九三年二月二日）
3. 中華人民共和国公司法（一九九四年七月一日）
4. 国有企業財産監督管理條例（一九九四年七月二四日、國務院）
5. 中華人民共和国審計法（一九九五年一月一日）
6. 會計基礎工作規範（一九九六年六月一七日、財政部）
7. 関于加強国有企業財務監督的意見（一九九七年二月、財政部）
8. 上市公司章程指引（一九九七年、証監会）
9. 国有重点金融機構監事會暫行條例（二〇〇〇年三月一五日）
10. 国有企業監事會暫行條例（二〇〇〇年三月二二日）
11. 中華人民共和国會計法（二〇〇〇年七月一日）
12. 関于在上市公司建立獨立董事制度的指導意見（二〇〇一年八月一六日、証監会）
13. 上市公司治理準則（二〇〇二年一月七日）
14. 内部會計控制規範——基本規範（試行）
15. 全民所有制工業企業轉換經營機制條例（轉機條例と略称）
16. 全民所有制工業企業法（一九八八年八月一日）

参考文献

1. 江頭憲治郎『株式会社・有限会社法』有斐閣、二〇〇一年九月。
2. 王保樹「經營集中の理念か制衡の理念か——中国のコーポレート・ガバナンス」の課題（連続特集／中国におけるコーポレー

- ト・ガバナンス①) 法律時報七三卷八号、八五〇九〇頁。
3. 虞建新『中国国有企業の株式会社化』信山社、二〇〇一年。
 4. 志村治美、奥島孝康編『中国会社法入門』日本経済新聞社、一九九八年。
 5. 末永敏和『会社法基礎と展開』(第三版) 中央経済社、二〇〇二年。
 6. 末永敏和『コーポレート・ガバナンスと会社法』中央経済社、二〇〇〇年。
 7. 末永敏和「中国会社法の特徴とその異質性」(連続特集/中国におけるコーポレート・ガバナンス③完) 法律時報七三卷九号、五八〇六一頁。
 8. 高橋公忠「中国のコーポレート・ガバナンスの背景」(連続特集/中国におけるコーポレート・ガバナンス②) 法律時報七三卷九号、七七〇八二頁。
 9. 畠田公明「中国会社法の業務執行機関に関する諸問題」(連続特集/中国におけるコーポレート・ガバナンス②) 法律時報七三卷九号、八三〇八九頁。
 10. 西山芳喜『監査役制度論——代替的機関説の試み』中央経済社、一九九五年。
 11. 李維安『中国のコーポレート・ガバナンス』税務経理協会、一九九八年。
 12. 李黎明「中国企業社会改革の現状について」(連続特集/中国におけるコーポレート・ガバナンス①) 法律時報七三卷八号、七三〇七七頁。
 13. 三澤一『会計監査の理論(改定版)』中央経済社、一九八四年。
 14. 森淳二朗「国家による会社支配——中国の企業ガバナンスが示唆する理論的課題」(連続特集/中国におけるコーポレート・ガバナンス③完) 法律時報七三卷一〇号、六二〇六六頁。
 15. 森淳二朗「監査役の構成原理とシステム」(森本滋・前田雅弘・川浜昇編『企業の健全性確保と経営機構』) 有斐閣、一九九七年、五三〇七九頁。
 16. 森淳二朗「監査役制度と会社支配理論——監査役の独立性確保への途」(森淳二朗編『企業監査とリスク管理の法構造——蓮井良憲先生・今井宏先生古稀記念』) 法律文化社、一九九四年、二二九〇二四二頁。
 17. 森淳二朗「会社法におけるコーポレート・ガバナンスの基本構造——効率性と公正性の基本的枠組み」(特集/日本におけるコーポレート・ガバナンス)『国民経済雑誌』(神戸大学) 一八〇号一卷、一〇一五頁。