

【研究ノート】

中国会計法における資格者必置制度

The system of license about the Accounting Law in China

中国会計法の必直資格者制度

高橋 孝治

【Abstract】 China has “the Accounting Law”, which rules the activities of corporations. Because of this law, those who don't have Accounting qualification can't balance their account even in their corporations. In other words, without employees who have Accounting qualification, corporations can't balance their account. This will analyzes the regulation of the China society by studying the revision of this system.

【キーワード】 中国会計制度、会計従事資格、社会の規制

【Key words】 the system of account in China ,accounting qualification , regulation of society

※本文において [] は直前の単語の中国語原文を示し、原則として初出にのみ付した。

1. はじめに

中華人民共和国（以下「中国」という。特に 1949 年 10 月 1 日以降の「中国」を強調する場合は「新中国」という。本稿では新中国より前の時代として「中華民国」という用語を使うこともある）には会計法という法律があり、この法律が中国での会計制度を規律する最も重要な法律である。当該会計法には、「会計従事資格証書 [会計従業資格証書]」という資格証書の保有者以外の者は、勤務先企業のものであっても会計業務に携わることができないという規定がある（第 38 条）（本稿ではこの制度を「会計資格者必置制度」という）。日本では、他者の会計帳簿の作成代理を業として行う際には公認会計士や行政書士などの資格が必要となるが¹、勤務している企業の会計帳簿は誰が作成しても問題ない。

なぜこのような制度があるのか、趣旨や目的は何なのか、またこのような制度を用意している中国社会にはどのような背景があるのかを本稿は考察する。すなわち、本稿は会計資格者必置制度を素材に中国社会を紐解くものである。

2. 中国の会計制度

後の論述のために、ここでは中国の会計制度と会計法がどのような構造を持ち、どのように歩んできたのかを紹介しておく。

（1）中国の会計制度の構造

中国の現在の会計制度は 4 階層からなる構造となっている（張 2008 : 20）²。階層の上位から順に会計法律、会計行政法規、会計部門規章、地方性会計法規および行政管理部門会計規章 [行業管理部門会計規章] となっており、下位の法規は上位の法規に抵触することができない。

会計法律とは、中国の最高権力機関である全国人民代表大会（日本の国会に相当。以下「全人代」という）および全人代常務委員会で制定された会計に関する諸法律である（「会計法」、「公認会計士法 [注册会计师法]」、「監査法 [審計法]」など）。会計行政法規は、国务院（日本の内閣に相当）が制定し公布する法規であり、その内容のほとんどは会計法律の内容を具体化したものである（「企業財務会計報告条例」、「総会計士条例 [総

会計師条例]」、「監査法实施条例[審計法实施条例]」など)。会計部門規章は全国の会計、監査、財務などの業務を行う主管部門（日本の省庁に相当）である財政部（日本の財務省に相当）が制定する法規である。これら部門規章の数は全会計法規中最も多いとされ、中国の会計法規体系の主要部分を占めている（張 2008：19）。地方性会計法規および行政管理部門会計規章は地方政府（日本の地方公共団体に相当）や財務部以外の各主管部門が制定する法規で、制定した地方政府や主管部門が管轄する範囲内においてのみ効力を有する。すなわち中国全土で統一的に用いられる会計法規ではない。しかし、中国における会計法規体系のうち重要な部分であると指摘されている（張 2008：19）。地方性会計法規の例としては「山東省実施《中華人民共和國會計法》弁法」、「江西省実施《中華人民共和國會計法》弁法」などがある。

（2）中国の会計制度史

ここでは、中国の会計制度がどのような歴史を歩んできたのかを見ていく。中国では幾度も起こる社会変革によって、経済体制が、社会主義計画経済、社会主義商品経済、社会主義市場経済などへと変化してきた。会計制度はこれらの経済体制の変革の影響を他の分野よりも大きく受けていると言える。すなわち、中国の社会変革とそれに伴う会計制度の変遷を知ることは現行の会計制度の趣旨を探る上で必須の作業と言える。

1）中華民国期

中国の近代会計制度の歴史は、他の諸制度の近代化と同じようにアヘン戦争終了後から始まる。特に1905年に西欧諸国（特に日本やイギリス）から複式簿記制度を始めとする会計理論や会計制度が導入されたことが大きな転機となった。それまでの中国の会計記帳方法は単式簿記だったからである（賀 2003：7）。なお、この改革は中国の第一次会計改革とされている（邵 1995：29）。

袁世凱政權（北洋軍閥政府）が1914年3月に公布した「会計条例（後に「会計法」に改名）」が中国で初めての会計法規となった。その後、1925年に国民党政府による「会計法」が公布された。その後も1935年には新しい「会計法」が、1948年には「商業会計法」が公布され、中国の会計制度は整備されていった。

2）新中国成立以降文化大革命終了まで

1949年10月1日に中国共産党による新中国が成立した後、会計制度は紆余曲折を経ることになる。まず、新中国成立後、中華民国期の制度は全て廃止された。そして、1949年には中央人民政府から「統一会計制度に関する訓令[關於統一的會計制度的訓令]」が公布され、1950年3月9日には政務院財經委員会から「統一会計制度起草に関する訓令[關於草擬統一會計制度訓令]」が公布された。これらによって1957年までにある程度完成された会計制度が整った（劉 2009：58）。これらの会計制度は新中国が手本としていたソビエト連邦の制度を参考にしたソビエト会計制度と呼ばれる制度であった（邵 1995：29）。すなわち、単一的社会主義計画経済体制における、非常に簡素な会計制度であった。この頃の中国は全ての企業が国営企業であり、利益の全てが国家のものとなるという構成だったため、複雑な会計制度は必要がなかったのである（山本 2006：54）。すなわち、ソビエト会計制度における会計の目的は情報の公開や提供ではなく、国家への報告であった。なお、このソビエト会計制度の導入が中国における第二次会計改革である（邵 1995：29）。

1957年から反右派闘争、1958年からは大躍進運動が始まった。これらの政治闘争の背後にある「左」思想の影響を受け、会計制度は「権力移譲の徹底（中央の簡素化）、大幅な簡素化、分かりやすいものにする、整理の徹底[徹底放権、大力簡化、力求通俗、切實整理]」などの方針の元「記帳なき会計、戸板会計（その場で計算する）、代理による記帳（現場で記帳しない会計）[無帳会計、門板会計、以表代帳]」などの改革が行われ、全国統一の会計制度は破壊された（劉 2009：58）。その後1961年になり会計制度は一時期復興された。

しかし、1966年に文化大革命が始まる。文化大革命により「政治的損得による記帳、計算をしない記帳[只算政治帳、不算經濟帳]」のスローガンが出され会計制度は再び批判された。これにより会計制度は統一規範を失い、各企業の記帳方法なども混乱を極め、財産管理も杜撰を極めた。

3）85年会計法

文化大革命終了後、改革開放政策が始まると同時に大量の経済法が制定された（劉 2009：58）。改革開放政策により市場経済体制への移行や外資受け入れなどのため、経済法の制定が急速に必要となったためである。

会計に関しては、経済管理の基礎手段として「会計従事者業務規則[会計人員工作規則]」、「工業企業会計従事者職場責任制[工業企業会計人員崗位責任制]」、「会計档案管理弁法」などにより統一会計制度が整備された。これらの制度により企業内会計の体系は回復し、会計制度と会計監督制度が確立した。

そして、1985年1月21日に新中国初めての「会計法（以下「85年会計法」という）」が公布された（同年5月1日から施行）。85年会計法は外国の会計法規、新中国建国以来の会計実践経験、国内の会計教育、会計理論研究や経済法学会の意見などを取り入れて完成した。しかし、改革開放政策が実施されていても、この当時の経済体制は計画経済体制であると指摘されている（蔣 2009：13）。85年会計法は「国家の代理人としての会計担当職員の役割に期待した。つまり、当初の『会計法』は国家のための『会計法』であった」とも言われる（犬飼 2001：84）。改革開放政策の開始と同時に大量の経済法が制定されたが、その内容は社会主義的であり、計画経済を行うための会計制度と言える。この点は、改革解放後の立法は涉外経済法以外の分野はソビエト法の影響を強く受けていたと指摘される通りである（高見澤＝鈴木 2010：104）。すなわち、外国との取引などに直接の関係のない85年会計法は、ソビエト法の影響を強く受けて成立したのである。このことは、85年会計法の目的である「会計業務の強化および会計従事者の法的職権の保障を行うため、国家財政制度と財務制度の維持、社会主義公共財産の保護、経済管理の強化、経済効果の作用を高めるため本法を制定する」との国家統制を意識した言葉にも表れている（85年会計法第1条）。

なお、「1980年代以降の、日本を含む西欧諸国の会計制度を参照しながら、独自の会計制度の形成に伴う改革が第三次会計改革」とも言われている（邵 1995：29）。しかし、既に述べたように1980年代は計画経済期であり、会計法も社会主義的内容であり、基本的には文化大革命以前と変わらないように思われる。西欧諸国の会計制度を参照する「第三次会計改革」は、次項で紹介する社会主義市場経済体制の趣旨が盛り込まれた93年会計法以降を指す方が適切であろう。

4) 93年会計法

1992年に鄧小平は南巡講和において「社会主義市場経済」の考え方を提唱した。この社会主義市場経済の考え方は翌1993年の憲法改正で憲法にも明記された。

この改革は経済制度の改革であり、会計法も改正の必要があった。これを受けて1993年に会計法が改正された（以下「93年会計法」という）。

この改正で会計法の適用範囲も国営企業、国家機関、社会团体、軍隊（85年会計法第2条）から国家機関、社会团体、企業、事業単位、個人商人およびその他組織（以下、本稿において「事業体[単位]」という）（93年会計法第2条）へと広がった。このように条文上も企業や個人商人の存在を認めるなど社会主義市場経済制度導入の影響が見られる。また、会計法の目的も85年会計法の「国家財政制度と財務制度の維持、社会主義公共財産の保護」という言葉が削除され、「社会主義市場経済秩序の保護」という言葉に置き換えられた（93年会計法第1条）。

この改正の目的は「改革開放の深化と社会主義市場経済の発展に伴い、経済管理の会計作業に対する新たな要求が生まれ、85年会計法ではその新たな発展の要求に適応することができない」ことが理由である（劉 1993）。しかし、この改正は全面改正ではなく、あくまで85年会計法を部分修正する形での改正であった。

5) 99年会計法

改革の深化、開放の拡大、社会主義市場経済の発展に伴い93年会計法でもこれらの状況の変化に対応できなくなった。さらに、国家によるマクロ経済コントロールの強化のためにも会計法は再び改正の必要に迫られた。そして1999年に会計法は再び改正された（以下「99年会計法」という。2000年7月1日から施行）。この99年会計法が現行会計法である。この99年会計法は、国外の会計規範を参考にし、中央関連部門や企業の関係者および世界的に著名な会計士や香港の専門家から意見を聞いて作成されたものであった（項 1999）。

この改正により、個人商人が会計法の対象から外れることとなった（99年会計法第2条）。零細な個人まで適用対象とすることは、かえって法律の実効性を損なうと考えられたためである（犬飼 2001：906 - 907）。その他の主な改正内容は以下の4点である（項 1999）。①会計資料の真実性、完全性の確保、②記帳の基本原則の確保、法による会計計算の保証、③会計監督の強化、④違法行為への処罰の厳格化。また、99年会計法の目的は「会計行為を規律し、会計資料の真実性、完全性を保証し、経済管理および財務管理を強化し、経済効率を高め、社会主義市場経済秩序を保護するため」

とある（99 年会計法第 1 条）。85 年会計法第 10 条や 93 年会計法第 4 条にも会計の真実性や完全性を保証した条文は存在した。しかし、それを法の目的を規定する条文の中で規定している点で 99 年会計法はより強く会計の真実性・完全性の保証を意識していると評価できる。

3. 資格者必置制度

（1）資格者必置制度の概要

1) 資格者必置制度の根拠

1. で述べたように、中国では会計従事資格証書保有者に会計業務を行わせなければならない。このため「会計従事資格証書は、会計業務に従事できることを証明する合法的証明書」であり、「会計現場へ行くための『参入証』である」と言われている（黄＝孫 2003：946）。

具体的根拠である 99 年会計法第 38 条には以下のようにある。「第 1 項、会計に従事する者は、会計従事資格証書を取得しなければならない。第 2 項、企業の会計部門の責任者〔会計主管人員〕は、会計従事資格証書を得る以外に、さらに会計士以上の専門資格の取得もしくは 3 年以上の会計従事の経歴がなければならない。第 3 項、会計担当職員〔会計人員〕の従事資格を管理する方法は国务院財政部門の規定によるものとする」。

この第 3 項に言う国务院財政部門の規定とは、具体的には「会計従事資格管理弁法〔会計従業資格管理辦法〕」という会計部門規章を言う。会計従事資格管理弁法第 3 条も「国家機関、社会团体、企業、事業体およびその他の組織中の経理部の責任者ならびに以下の会計業務に従事する者は会計従事資格を得なければならない」と、重ねて会計従事資格証書保有者でない者が会計業務に携わることを禁止している。なお、ここに言う「以下の会計業務」とは、出納、監査、資本、収入や支出の計算を言う。（会計従事資格管理弁法については 4. で詳しく述べる。）

2) 資格者必置制度の強制

財務部は会計に関して各事業体を監督する権限を持つ。当該監督内容は当然に会計帳簿などが真実で完全なものであるか、国家の規定する会計制度に合致しているかなどである。しかし、この監督内容には会計業務に従事する者が会計従事資格証書を具備しているか

の監督も含まれている（99 年会計法第 32 条第 1 項第 4 号）。

99 年会計法には法に従わない場合の罰則も規定されている。「会計担当職員が本法の規定する要件に合致しない場合」に県級以上の人民政府は期限を定め是正を求め、併せて事業体に 3 千元以上 5 万元以下の料金を課すことができ、直接の責任者およびその他責任者に 2 千元以上 2 万元以下の料金を課すこともできるとする（99 年会計法第 42 条第 1 項第 10 号）。さらに、続く第 42 条第 2 項は「前項の行為の一つに該当する場合は、犯罪を構成し、法により刑事責任を追求する」とする。すなわち、中国では会計従事資格証書保有者以外の者が会計業務に携わることが犯罪となるのである。

3) 資格者を置けない場合の規定

実際には全ての事業体が会計担当職員全てを会計従事資格証書保有者とすることはできない。そこで経理部〔会計機構〕や会計担当職員を置く必要がない事業体は代理記帳の形で委託に出すことを会計法は要求している（99 年会計法第 36 条。代理記貼管理暫行弁法（2005 年 3 月 1 日施行³⁾ 第 11 条）。法律上は、経理部や会計担当職員を置く必要がない場合については明記していない。しかし、前章（2）5）で述べたように、99 年会計法は個人商人をその対象としていない。そのため、経理部や会計担当職員を置く必要がない場合とは、個人商人の場合を指しているものと思われる。また、条文の行間から、経理部を置くことの出来ない小規模な事業体も委託に出すことを求めているように見受けられる。

代理記帳を行うことができるのは、代理記帳機構と呼ばれ、①3 名以上の会計従事資格証を持つ専任職員がおり、②主たる代理記帳の責任者は会計士以上の資格を保有しており、③固定された事務所を持ち、④健全な代理記帳業務規範および会計管理制度を持っていることが条件となる（代理記貼管理暫行弁法第 4 条）。会計士事務所でない代理記帳機構を設立する際には、県級以上の人民政府の批准を得て、併せて財政部から代理記帳許可証書を受け取り業務を行うことができる（代理記貼管理暫行弁法第 3 条）。

4) 会計資格者必置制度の趣旨

現在の会計資格者必置制度の前身たる制度は 1990 年 3 月 23 日に国务院財政部が發布した「会計証管理

弁法（試行）（以下「90年会計証法」という）」に定められた「会計証」制度に求められる（本章（2）で詳しく説明する）。1990年会計証法では制度趣旨を、会計担当職員の管理の強化および会計証保有者を各事業場の会計責任者とすることにより会計の質を高めるためのものとしていた。

1996年に新しい会計証管理弁法が施行された（以下「96年会計証法」という）。その目的は、「会計業務および会計担当職員の管理を強化し、各事業場に合格した会計担当職員を配置することを促進し、会計集団の素質および会計業務の水準を高め、社会主義市場経済建設の作用を会計業務中に十分発揮する」ことであった（96年会計証法第1条）。

99年会計法における会計資格者必置制度は、改正内容のうち「③会計監督の強化」の表れとされている⁴。財政部部長（当時）であった項承誠は以下のように説明している。「現行会計法の規定によれば、会計監督を実施する主体は経理部と会計担当職員である。長年の実践により、このような監督メカニズムには限界があると証明されている。法改正時の意見公募の際に、特に会計担当職員に対する会計監督のポイントとなったのは、健全な事業場内部の会計システムを創り、会計担当職員、事業場の責任者、社会仲介組織、政府関係部門の会計監督に関する責任を明確にすることであった。このため改正草案では現行『会計法』に『会計監督』という一つの章を作り、大幅な改正および補充を行った」（項 1999）。

また、99年会計法第38条の説明に93年会計法第23条の説明が流用されることもある（93年会計法第23条の説明については、次節3）で詳しく説明する）。例えば99年会計法第38条の解説で黄赤東らは93年会計法第23条の説明を用い、「会計は政策性および専門性が高い仕事であり、会計担当職員は必要な専門知識およびこの重要な作業に対する能力が必要である」と説明している（黄＝孫 2003：992）。

以上のことから、現在の会計資格者必置制度の趣旨は会計監督による経済監督強化とその能力が担保されている者だけで会計業務を行い会計の質を確保する点にあると言える。特に後者の目的については、90年会計証法の時代から変わることがない。

（2）93年会計法以前の会計担当職員に対する規制

会計担当職員を資格従事資格証書保有者にしなければならないという制度は会計法上は99年会計法から

始まった。しかし、この制度の前身と言える制度がそれ以前にも存在していた。ここでは、99年会計法以前の会計資格者必置制度を見ていく。

1）85年会計法

85年会計法には特に会計資格者必置制度は置かれていなかった。「出納人員は監査役、会計書類の保管および収入、費用、債券債務の登記作業を兼任してはならない」との規定があるのみであった（85年会計法第21条第3項）。

1986年9月までは中国では「単位」制度という中国型社会主義労働制度が実施されていた。単位制度下の中国では学校を卒業すると国家からどの職場に勤務するのかの指示を受け、その通りに働かなければならず、そこには国家からの指示を拒絶する自由はなかった⁵。すなわち、就職や人事などは国家が全て管理しており、「会計資格者のみを会計担当職員とする」と事業体の人事を制限する制度を入れる余地がこの時期にはなかったと言える。

1986年7月12日に国务院から「国营企業で労働契約制を実施する暫定規定〔国营企業実行労働合同制暫行規定〕」および「国营企業が労働者を雇用する暫定規定〔国营企業招用工人暫行規定〕」が發布された。これにより単位制度は終了し、中国でも1986年10月から就職に契約制度が導入されるようになった。しかし、単位制度が廃止されても、85年会計法は改正されなかった。

2）90年会計証法

1990年3月23日に国务院財政部が90年会計証法を公布し、1991年1月1日から施行された。この90年会計証法に会計資格者必置制度の前身ともいえる「会計証」制度が規定された。

90年会計証法の目的は、「会計業務および会計担当職員の管理の強化、各事業場に合格した会計担当職員を配置することを促進し、会計業務の水準を高めるため、中華人民共和國会計法に関連した会計業務を管理」することにある（90年会計証法第1条。以下、本項で単に条文番号を述べるときは90年会計証法を意味する）。

「会計証は会計担当職員が会計業務に従事するための資格証」であり（第2条）、「会計証を持つ者は、独立して会計担当職員としての職権を行使でき、会計専門職務の審議を行うことができ、優秀な会計担当職員

として選任されることができ、規定に従い会計人員榮譽證書を申請し取得することができる」(第8条第1項)。また「会計証を取得していない者は独立して会計業務を担当することができない」とされていた(第8条第2項)。つまり、会計証保有者でない者は会計責任者となることはできないが、全ての会計担当職員に会計証を要求しているわけではなかった。この点に現在の会計資格者必置制度との違いがある。

なお、当時三門峡市財政局職員であった崔群耀は河南省三門峡市でこのときの会計証の実態を調査している。それによれば、三門峡市には1995年に会計担当職員は8,984人おり、会計証保有者はそのうち4,136人であり、全体の51%を占めていた。さらに、3,948人が会計証保有者がいない事業体に所属している(崔1995:34)。このような実態から、90年会計証法の実行性は疑問視する声が多かった。

しかし、90年会計証法には多大な期待もされていた。例えば湖北省财政厅(当時)の賀茂清は以下のように述べる。「目下、会計担当職員の人事と会計業務に対する要求は一致していなかった」(賀1990:19)。賀茂清がこのように述べる根拠は以下の3点である。①会計担当職員の相当数の職業知識のレベルなどが要求されるレベルに合致していないこと、②新人の会計担当職員の会計の知識を試すことがないこと、③事業体の長などの任意で会計担当職員の異動が決まること。これらの点を是正するために、このような会計証制度は意義あるものと賀茂清は述べている(賀1990:19)。

3) 93 年会計法

会計法においては93年会計法から会計担当職員に対し規制がなされるようになり、「会計担当職員は必要な専門知識を身に付けなければならない」とされた(93年会計法第23条前段)。

この改正理由につき財政部部長(当時)であった劉仲藜は「会計業務は専門性、技術性、政策性が強い業務であり、このような業務に従事する者は一定の専門知識と能力が必要である」と述べている(劉1993)。しかし、既に90年会計証法上の制度であった会計証制度について、93年会計法で言及されることはなかった。

4) 96 年会計証法

1996年7月19日に財政部が公布した96年会計証法により90年会計証法は廃止された(1997年1月1

日から施行)。これにより会計証制度も大幅に改正される。

具体的には、96年会計証法から会計証を取得していない者を会計業務に従事させることが禁止された(96年会計証法第2条。以下、本項で単に条文番号を述べるときは96年会計証法を意味する)。現在の会計資格者必置制度の始まりと言える。

また、96年会計証法から「予備会計証」という新しい制度が始まった。予備会計証を取得した場合、その証書の有効期間は取得してから3年であり、有効期間内には会計担当職員として選任されることが可能であった。予備会計証を持つ者が会計担当職員に選任された場合には、事業場は30日以内に証書発行機関に申請を行い、正式な会計証を受け取り、同時に登記手続きを行わなければならない、予備会計証の有効期間内に会計業務に従事しなかった場合は、予備会計証は失効するものとされていた(第9条第2項)。

4. 会計従事資格証書

中国における会計に関する資格試験は、公認会計士[注册会计师]を始め、いくつか存在する⁶。99年会計法第38条により会計担当職員が取得しなければならない会計従事資格証書とはどのようなものであろうか。ここでは中国の会計従事資格証書およびその資格制度について見ていく。

(1) 会計従事資格制度の歩み

ここでは過去の会計証や会計従事資格証書の取得方法について見ていく。

1) 90 年会計証法

90年会計証法における「会計証」は申請のみで取得することもできた。会計証を取得する基本的条件は「①4つの基本原則⁷の堅持、②会計法規および制度の遵守、③一定の会計の専門知識の具備、④会計業務と公平な業務を熱愛すること」の4つである(90年会計証法第5条。以下、本項で単に条文番号を述べるときは90年会計証法を意味する)。そして、「会計專業職務任職資格で会計員以上の評定を既に受けているか⁸、中專⁹以上の財經專攻の学歴を持つ者で、第5条の規定のうち①、②、④の条件に適合する者は直接会計証の公布を受けることができ」た(第6条第1項)。「会計專業職務任職資格の評定を受けていない、または中專

以上の財経専攻の学歴でない者は、専門知識に関する試験に合格し、かつ第5条の規定のうち①、②、④の条件に適合する場合に会計証の交付を受けることができる」た（第6条第2項）。

2) 96 年会計証法

96 年会計証法下での会計証の取得方法は以下の通りである。会計証の取得申請をする者は、以下の4つの要件を満たしていなければならない。①4つの基本原則の堅持、②国家の財経および会計に関する法律、法規、規章の遵守、③一定の会計の専門知識および技能の具備、④会計業務および公平な事務を熱愛すること（96 年会計証法第5条。以下、本項で単に条文番号を述べるときは96 年会計証法を意味する）。

現在会計業務に従事しており、既に中専以上の財経専攻の学歴を持つ者は、会計業務に対する能力があるかを審査の上、直接会計証が交付される（第7条第1項）。会計に従事する希望を持ち、中専以上の財経専攻の学歴を持たない非会計担当職員は、会計の専門知識訓練に参加し、訓練合格証を取得し、併せて会計証専門知識統一試験〔会計証專業知識統一考試〕に合格することにより予備会計証の交付を受けることができる（第7条第2項前段）（予備会計証の取得後の会計業務については、3（2）4）で既に説明した）。会計証専門知識統一試験の試験科目は①財務会計法規、②会計基礎知識、③会計実務、④そろばんもしくは初級電子会計（いずれか1科目を選択）の4科目であった（第6条）。中専以上の財経専攻の学歴を持つ非会計担当職員が試験を受ける際は、②会計基礎知識および④そろばんもしくは初級電子会計の2科目の科目免除を受けることができた（第7条第2項後段）。

3) 00 年会計資格法

99 年会計法第38条を受けて会計従事資格管理弁法（以下「00 年会計資格法」という）が財務部より公布された（2000 年7月1日から施行）。それと同時に96 年会計証法のうち00 年会計資格法に抵触する規定は廃止されることになった（00 年会計資格法第27条。以下、本項で単に条文番号を述べるときは00 年会計資格法を意味する）。

00 年会計資格法は「会計従事資格証書を管理するために、『中華人民共和国会計法』の関連規定を根拠に制定」されたものである（第1条）。会計従事資格証書の取得申請する者は以下の4つの要件を満たしていな

なければならない。①原則を堅持し、公平に業務を行い、良好な道徳を具備していること、②国家の法律および法規を遵守すること、③一定の会計専門知識と技能を具備していること、④会計業務を熱愛していること（第6条第1項）。また、虚偽の財務会計報告を行った者、不正会計を行った者、会計資料、会計帳簿や財務会計報告を隠匿あるいは故意に毀損した者などは会計従事資格証書を取得あるいは再取得することができないとも定められた（第6条第2項および99 年会計法第40条）。

教育部（日本の文部科学省に相当）の認可した中専以上の会計系列専攻の学歴を持ち、第6条に定める条件に一致する者は、卒業から2年以内であれば会計従事資格証書を申請で証書を取得することができ、後述する会計従事資格試験を受験する必要はない（第8条前段）。2年を経過して会計従事資格証書を取得していない場合、会計従事資格試験を受験し合格することにより会計従事資格証書を取得しなければならない（第8条後段）。また、中専以上の会計系列専攻の学歴を待たない者も会計従事資格試験を受験することができる（第7条第2項）。

会計従事資格試験の試験科目は、①財経法規、②会計基礎知識、③会計実務、④初級電子会計もしくはそろばんの4科目である。

また、2000 年5月8日に財政部が告示した「財政部関于印發〈会計従事資格管理弁法〉的通知（二）」には以下のように規定されている。「2000 年7月1日より前に規定に従い有効な会計証を取得していた者は会計従事資格証書を具備しているとみなす。保有している会計証は会計従事資格管理部門の審査を受けた後、会計従事資格証書に交換することができる」。これにより、前身の制度である会計証を持つ者は審査により会計従事資格証書を持つことができた。

4) 05 年会計資格法

2005 年3月1日から新しい会計従事資格管理弁法が施行された（以下「05 年会計資格法」という）。この05 年会計資格法から会計従事資格証書制度も大幅に改正された。具体的には会計従事資格試験の受験申請をする者は以下の3つの要件を満たしていなければならないとして、①会計およびその他財経に関する法律、法規を遵守すること、②良好な道徳を具備していること、③会計の専門的な基礎知識および技能を具備していることである（05 年会計資格法第8条第1項）。

以下、本項で単に条文番号を述べるときは 05 年会計資格法を意味する)。00 年会計資格法第 6 条第 2 項の会計従事資格を取得できない者の要件は変更されていないが、効果は「会計従事資格試験に参加できず、会計従事資格証書を取得あるいは再取得できない」に改められた(第 8 条第 3 項)。すなわち、試験に参加することすらできないことが明確にされた。また、これに追加する形で 99 年会計法第 42 条(法による会計帳簿の不設置の場合など)、第 43 条(会計証拠を偽造、変造した場合など)、第 44 条(法により保存しなければならない会計証拠や会計帳簿などを隠匿または故意に毀損した場合など)に列挙されている違法行為を行ったことにより会計従事資格証書を取り消された者は、取消から 5 年間会計従事資格試験に参加することはできず、会計従事資格証書の再取得もできないこととされた(第 8 条第 2 項)。

会計従事資格試験の試験科目は、①財経法および会計職業道德、②会計基礎、③初級電子会計もしくはそろばん 5 級の 3 科目となった(第 9 条第 1 項)。第 8 条の規定に合致し、かつ国家教育行政主管部門が認定する中専以上の会計類専攻の学歴を持つ者は、卒業から 2 年以内の場合、②会計基礎と③初級電子会計もしくはそろばん 5 級の科目が免除される(第 10 条第 1 項)。つまり、05 年会計資格法から中専以上の会計類専攻の学歴を持つ者であっても無試験で会計従事資格を取得できないこととなった。また、ここにいる「会計類専攻」とは何か 05 年会計資格法で明らかにされた。すなわち、「会計類専攻」とは①会計学、②電子会計コース[会計電算化]、③公認会計士コース[注册会计师専門化]、④監査学[審計学]、④財務管理、⑤資産運用学[理財学]のいずれかである(第 10 条第 2 項)。

(2) 現在の会計従事資格制度

財政部は 2012 年 12 月 5 日に 05 年会計資格法を改正した(2013 年 7 月 1 日から施行。以下「12 年会計資格法」という。また本節で単に条文番号を述べるときは 12 年会計資格法を意味する)。これが現行の「会計従事資格管理弁法」である。ここでは現在の会計従事資格証書制度を見ていく。

1) 受験資格および受験科目

05 年会計資格法から会計従事資格試験の受験申請をする者に要求される 3 つの要件や会計従事資格試験

の受験ができない者の要件は変更されなかった(第 8 条)。なお外国人も受験できることが明確にされている(第 35 条)。

試験科目は①財経法および会計職業道德、②会計基礎、③初級電子会計もしくはそろばんの 3 科目である(第 10 条第 1 項)。また、中専以上の会計類専攻の学歴を持つ者の科目免除も完全に撤廃された。さらに、ペーパーレス試験の導入についても言及している(第 10 条第 2 項および第 3 項)。これらのことから、試験制度として大きな改正が行われたと言える。

会計従事資格試験は各地方の財政主管部門が試験を行うため、地方によって試験の実施方法が異なることがあった。例えば、一回の試験で全ての科目に合格しなければならないとされるのが通常であったが、科目合格を認め、二回以内の試験で全ての科目に合格すればよいという地方もあった(会计从业资格考试网 2013)。しかし、12 年会計証法は、試験は科目合格制度を認めず、3 科目同時に合格しなければならないことを明記した(第 11 条第 1 項)。なお同じように、試験日時も各地方で異なっている。また、会計従事資格証書はどこで合格しても中国全土で有効である(第 15 条)。なお、中国全土で有効とするこの規定は以前から存在していた。05 年会計資格法第 19 条)。

2) 試験の合格およびその後

会計従事資格試験は各科目 100 点満点で絶対評価で合格判定をされる。各地方で合格点が異なることもあるが、概ねどの地方も 60 点以上を合格としている。なお、合格率は概ね 20%前後である¹⁰⁾。

会計従事資格試験に合格した者は結果の発表から 6 ヶ月の間に指定の会計従事資格管理機構で会計従事資格証書を受け取ることができる(第 11 条第 2 項)。

なお、会計従事資格証書保有者は継続教育を受け、業務の素質と会計職業道德を高く保たなければならない(第 16 条第 1 項)。また、事業体は証書保有者の継続教育への参加を支持し、学習時間を保証し、必要な学習条件を提供しなければならないとする(第 17 条第 2 項)。

また、会計従事資格管理機構は証書保有者の基本的情報、会計業務の状況、変更登記の状況(証書保有者はその所属会計従事資格管理機構が変更になった場合変更登記を行わなければならない(第 21 条第 3 項))、継続教育受講の状況、会計法律や法規の違法状況などの情報を管理する(第 19 条)。

なお、05 年会計資格法では証書保有者が会計業務に就業してから 90 日以内に登記を行わなければならないとしていたが（05 年会計資格法第 23 条第 2 項）、12 年会計証法では証書保有者は証書の受取りをしたときから自動的に登記されるようになった（第 19 条）。

5. 結び

中国における会計資格者必置制度を見てきた。この制度は国家が会計担当職員の管理を行うための制度と言えるであろう。前身である会計証制度の目的も「会計担当職員の管理の強化」を謳っている。そして、それは 99 年会計法でも変わるところはない。

なぜこのような会計担当職員の管理を行わなければならないのか。それは 99 年会計法制定の際にも強調されていた「会計監督の強化」なのである。社会主義市場経済制度導入、WTO 加盟以降、憲法以外はソビエト法からの脱却が進んでいると言われている（高見澤＝鈴木 2010：110）。しかし、会計資格者必置制度を見る限り、そのようには思われない。会計監督を行うことは、会計担当職員を通じて行われる国家による経済コントロールの一環である。これにつき中国では「会計監督は我国の経済監督体系の重要な構成部分である」と表現している（楊 2010：21）。すなわち、中国憲法第 15 条第 2 項の「国家は、経済立法を強化し、マクロ的な調整・制御を十全なものにする」との規定の具体的手段なのである。

99 年会計法からは「これまで会計担当職員が負っていた会計監督を実行しなければならないという法定義務は消滅した」との指摘がある（曹 2000：17）。しかし、これは正しくない。99 年会計法から国家統一会計制度が定義され、会計計算のみならず、会計監督なども会計業務に含まれることが明らかにされたからである（犬飼 2001：907）。つまり、「会計監督を実行しなければならない」という表現を行う必要がなくなっただけで、現在の中国においては「会計」という言葉の中に会計監督や経済監督という言葉をも含んでいるのである。中国では「一般的に言って会計は経済管理の手段で一種の管理活動」と定義されている（賀 2003：257）。このように中国の会計と日本などの会計ではその目的が異なる。2（2）3 で述べたように文化大革命終了後の中国における会計の目的は「経済管理の基礎手段」であった。すなわち、中国における会計制度の目的はその頃から変わっていない。山本紀生も中

国特有の経済および法的環境として「財務諸表は投資家のニーズだけでなく、特に監督及び経営管理のための国家のニーズに応えなければならない」と述べている（山本 2006：71）。

以上から、中国の会計制度は未だ社会主義的会計から脱却していないと言える。山本紀生はこの点につき「1992 年以降の経済改革は、ソビエト型会計制度とは異なる、市場経済型会計制度を導入した」と述べつつも、「中国の会計制度は社会主義的要素と市場主義的要素の 2 元的構造を持つ。会計法によって、会計が企業統制手段として用いられるとともに、会計基準レベルにおいては市場主義的な要素を取り入れ、開示面においては統制的要素を強化している」と表現している（山本 2006：55、62）。さらに千葉準一と邵藍蘭は企業制度の「西方化」を象徴する会社法の成立と同時に 93 年会計法が成立したことは、「迫り来る自由主義的会社立法に『対して』、会計法系統法規により、国家管理の枠組みを継承しようとする中国政府の基本的な姿勢を表現しているように見える」と述べる（千葉＝邵 1995a：144）。この千葉準一らの評価は 93 年会計法に対するものであるが、現在も通じるものと考えられる。

特に 96 年会計証法では、会計責任者のみが会計証保有者でなければならないとされていたが、これが全ての会計担当職員に拡大され、さらに、もともと 90 年会計証法、96 年会計証法という会計部門規章に定められていたものが 99 年会計法という会計法律に「格上げ」する形で規定された。このように、勤務している企業の会計を誰でも行うことができるという「西方化」会計からは逆行するように、会計資格者必置制度はその規制を強めている。さらには、12 年会計証法からは会計業務に従事していない証書保有者までもが管理されることになった（12 年会計資格法第 19 条）。また、会計従事資格試験は学歴による試験免除が科目免除へ、そして科目免除も撤廃など資格取得も容易ではなくなりつつある。つまり、中国は規制緩和をし、市場経済に委ねる社会を目指す改革開放政策が実施されているにも関わらず、会計資格者必置制度に着眼する限り、国家による管理や規制は強化されて今日に至っている管理社会という側面があるのである。

補論. 日本企業はどのように捉えるべきか

中国にある日本企業の数 は 2011 年末で 22,790 社と

なっている(国際統計局貿易外経済統計司 2012:604)。日本企業が中国で活動するには、会計資格者配置制度は避けて通れない。日本企業が中国で会計帳簿を作成するためには法的には、①現地で会計従事資格証書保有者を雇用する、②中国への参入前に現地赴任予定者に会計従事資格証書を取得してもらう、③記帳代行業者に委託する、のいずれかが必要である。しかし、筆者の見る限り現段階で中国に進出している日本企業で現地の日本人に資格取得を行わせているところはほとんどない。例えば筆者が中国の日本企業に赴任している日本人に聞き取り調査を行ったところ以下のような回答が返ってきた。

・「日本人スタッフは日本のことでスキルアップしてくれればいいと思っている。中国に関するスキルアップは中国人スタッフにしてもらえばいい。日本人に中国の資格を取ってもらうなんてことしない。たぶん日系企業のほとんどの会社がこういう考えを持っている」(日系生命保険会社の日本人代表、2014年2月18日回答)

・「中国で働いていても日系企業はほとんどが社内公用語は日本語だし、中国語すらよくできない日本人スタッフも多い。日本人スタッフに中国の資格を取らせるなんてありえないことだ」(日系運送会社の日本人スタッフ、2014年2月18日回答)

・「中国に赴任するにあたり、中国語はできなくてかまわないというのが提示されていた。日本人従業員全員に対してその条件が提示されている。日本人従業員に中国の資格取得の奨励をすとかありえないことだ」(日系旅行会社の日本人副董事長、2013年7月16日回答)

・「日本人従業員に中国の資格を取得させる？そんなことはあり得ないし、そんな話は聞いたこともない」(日系自動車会社の日本人従業員、2014年2月18日回答)
・「中国での駐在員のうち、勉強している人がやっているのはみんな中国語です。中国の専門分野を勉強するまでには至っていません」(日系広告会社の日本人副董事長、2014年2月27日回答)

上記聞き取りからすると、会計従事資格証書を取得している日本人は極めて少ないかほとんどいないと考えてよい。本稿は会計資格者配置制度の歴史的展開から中国社会の規制強化を明らかにした。そのため日本企業などはどう捉えるべきかについては触れる余裕が

なかった。中国の日本企業は日本人の赴任者が会計帳簿の作成をせず、現地採用の会計従事資格証書保有者である中国人や記帳代行業者に任せているのであろうか。それとも無資格で自社の会計帳簿を日本人が作成しているのであろうか。企業にとって最も重要な利益の計算を日系企業の幹部たる日本人赴任者が行うのは当然のことであろう。しかし今回の聞き取りの結果では日本人赴任者が会計帳簿作成に携わった場合、それが違法行為になるように見える。

中国の日系企業がどのように会計帳簿を作成しているのかの実態調査は筆者の今後の課題である。

注

- 1 公認会計士は、「財務諸表の調製」という名目で会計帳簿の作成代理を行うことができる(公認会計士法第2条第2項)。ただし、これは公認会計士の独占業務ではない(公認会計士法第47条の2)。会計帳簿の作成代理は「事実証明に関する書類」という名目で、原則的には行政書士が行うものである(行政書士法第1条の2第1項)。
- 2 中国の会計制度は3層構造であるとする説もある。3層構造と捉えるときは地方性会計法規および行政主管部门会計規章が省略される(蔣 2009:10; 邵 1995:35; など)。
- 3 2005年3月1日施行の代理記貼管理暫行弁法より前には1994年6月23日に公布された旧法があった(同年7月1日から施行)。
- 4 会計監督は「会計担当職員が予定された目的や要求に従って、会計業務を通じて事業場の経済活動の監督を行うことである」とされている(黄=孫 2003:782)。また、「事業場内部の経理部の会計担当職員が法に基づく経済監督検査職権を持ち、国家機関、社会团体、会社、企業、事業体その他の組織の、経済活動の合法性、合理性および会計資料の真実性、完全性および事業体内部の予算執行状況の進行の監督を行うこと」とか「会計担当職員が国家を代表し、事業場の経済活動を監督すること」と定義されることもある(楊 2010:21; 曹 2000:17)。会計監督と類似する言葉に監査[審計]という言葉があり、公認会計士による監督が「監査」であるとする見方もある。しかし、本来の意味での「監督」とは異なるとされている。その理由としては、①公認会計士は事業場内部の会計担当職員ではないこと、②会計監督は会計業務と同時進行で行うものであること、③監査の対象は各事業場の経済活動ではなく、会計報告の客観性と公平・妥当性[公允性]であることなどである(曹 2000:17)。このように会計監督は、「経済活

動の監督」を会計担当職員が会計業務と同時進行で行う中国会計独特の制度と言えるであろう。

- 5 単位制度の詳細については木間＝鈴木[ほか] (2009 : 220 - 223) などを参照。
- 6 中国の公認会計士制度については邵 (1995 : 42 以下) が詳しい。また、公認会計士、会計従事資格証書の他にも、会計専門技術資格〔会計專業技術資格〕などがある。
- 7 「4つの基本原則」とは、1982年に改正された中国憲法の前文に記載されている①社会主義の道、②人民民主主義独裁、③共産党の指導、④マルクス・レーニン主義と毛沢東思想・鄧小平理論の4つの原則である。4つの基本原則については、石塚 (2004 : 31 - 33) が詳しい。
- 8 「会計專業職務任職資格」という資格試験がある。この試験は、当時、甲種、乙種などの区分があり、その中に合格すると「会計員」という資格を得られるものがあった(雷＝張 1992 : 18)。
- 9 中専とは中等専門学校の略である。中卒者もしくは高卒者を対象とした2年間の職業専門学校である。
- 10 既に述べたように会計従事資格試験は各地方が試験を行うので、公式に全国統一の合格率は計算されていない。しかし、中国会計報の調査によれば、「ある二級都市では年間4万人から8万人が受験するが、合格率は20%に届いておらず、ある市にいたっては合格率は6%にすら至らない」としている(中国会計報 2013)。また、ウェブサイト上で合格率を公開している地方の記事によれば、合格率は北京市通州区の2012年試験では19.4%、2013年試験では26%、江蘇省溧陽県の2011年試験では23%、安徽省滁州市の2013年試験では26.8%であった(教育城 2013 ; 江苏财经会计网校 ; 2012 环球网校 2013)。中国会計報 (2013) の調査のように合格率が6%にすら到達していない地方もあるものの、全国的に見れば概ね合格率は20%前後であると言える。

引用・参考文献

〔日本語文献〕

- 石塚迅, 2004, 『中国における言論の自由—その法思想、法理論および法制度—』明石書店。
- 大飼利弘, 2001, 「中国の『会計法』改正と企業会計システム」『會計』森山書店 159 (6) : 83 - 93。
- 小口彦太＝田中信行, 2004, 『現代中国法』成文堂。
- 木間正道＝鈴木賢[ほか], 2009, 『現代中国法入門』(第5版) 有斐閣。
- 邵藍蘭, 1995, 「中国会社法制と会計法規体系の考察」『経済と経済学』東京都立大学 79 : 29 - 47。

- 蔣建棟, 2009, 「中国における『会計法』の展開」『国際会計研究学会年報 2008 年度』国際会計研究学会 : 9 - 23。
- 高見澤磨＝鈴木賢, 2010, 『中国にとって法とは何か—統治の道具から市民の権利へ』岩波書店。
- 千葉準一＝邵藍蘭, 1995a, 「中国会社立法と企業会計法制の形成課程 (一)」『會計』森山書店 147 (5) : 137 - 144。
- 千葉準一＝邵藍蘭, 1995b, 「中国会社立法と企業会計法制の形成課程 (二・完)」『會計』森山書店 147 (6) : 119 - 130。
- 山本紀生, 2006, 「中国会計制度のフレームワーク」『国際研究論叢』大阪国際大学 19 (2) : 53 - 74。

〔中国語文献〕

- 曹冈, 2000, 〈新《会计法》对会计理论的影响〉《会计研究》2000 (5) : 16 - 21。
- 崔群耀, 1995, 〈对会计人员实行《会计证》管理的几点思考〉《财税与会计》1995 (9) : 34 - 35。
- 高一斌, 2005, 〈我国《会计法》的制定与发展〉《会计研究》2005 (8) : 3 - 14。
- 国际统计局贸易外经统计司, 2012, 《中国贸易外经统计年鉴 - 2012》中国统计出版社。
- 贺茂清, 1990, 〈加强会计人员管理实效会计证制度〉《武汉财会》1990 (6) : 19 - 20。
- 贺永生 (主编), 2003, 《会计法通论》人民法院出版社。
- 黄亦东＝孙秀君 (主编), 2003, 《会计法及配套规定新释新解》人民法院出版社。
- 会计从业资格考试辅导教材组 (编), 2011, 《财经法规与会计职业道德》(第3版) 东北财经大学出版社。
- 雷达＝张先云, 1992, 〈改革和完善会计专业职务聘任制度实行会计专业技术资格老师办法—学习《会计专业技术资格考试暂行规定》及其《实施办法》的几点体会〉《财会通讯》1992 (6) : 16-19。
- 刘燕, 2009, 《会计法》(第2版) 北京大学出版社。
- 杨欣 (主编), 2010, 《会计法规与职业道德》(第3版) 高等教育出版社。
- 张洪君, 2008, 〈我国会计法规问题研究〉立信会计出版社。
- 〈中华人民共和国财政部令第73号《会计从业资格管理办法》〉《财务会计》2013 (2) : 72 - 74。
- 蔡诚, 1993, 〈全国人大法律委员会关于《中华人民共和国会计法修正案 (草案) 》审议结果的报告〉、全国人民代表大会ホームページ, (2014年7月10日取得, http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2000-12/28/content_5003078.htm)。
- 迟海滨, 1984, 〈关于《中华人民共和国会计法 (草案) 》的说

明)、全国人民代表大会ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2000-12/26/content_5001588.htm).

江苏财经会计网校、2012、〈沭阳县会计从业资格考试合格率取得新突破〉、江苏财经会计网校ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

<http://www.jscj.com/jscjcongye/news/12/1171.php>).

教育城、2013、〈北京通州区 2013 年会计从业资格考试合格率为 26%〉、教育城ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

<http://www.12edu.cn/ckl/kjcy/ksdt/201305/278638.shtml>).

会计从业资格证考试网、2013、〈报考指南〉、会计从业资格证考试网ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

<http://www.cyedu.org/zhinan/#sj>).

环球网校、2013、〈安徽滁州 2013 年度会计从业资格无纸化考试合格证书办理〉、环球网校ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

http://www.edu24ol.com/web_news/html/2013-7/201307020148587701.html).

刘仲藜、1993、〈关于《中华人民共和国会计法修正案(草案)》的说明〉、全国人民代表大会ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2000-12/28/content_5003077.htm).

全国人大常委会、1985、〈中华人民共和国会计法〉、全国人民代表大会ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2000-12/06/content_5004454.htm).

全国人大常委会、1993、〈中华人民共和国会计法(修正)〉、全国人民代表大会ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2000-12/05/content_5004607.htm).

全国人大常委会、1999、〈中华人民共和国会计法(修订)〉、全国人民代表大会ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2000-12/17/content_5004753.htm).

项怀诚、1999、〈关于《中华人民共和国会计法(修订草案)》的说明〉、全国人民代表大会ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、

http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2000-12/06/content_5007180.htm).

nt_5007180.htm).

中国会计报、2013、〈会计从业资格考试通过率引人关注〉、中国会计视野ホームページ、(2014 年 7 月 10 日取得、
<http://news.esnai.com/34/209/2013/0706/92059.shtml>).

(TAKAHASHI, Koji/中国政法大学)