

中国の内部統制制度の現状と課題

徐 陽

Abstract

In China, many accounting frauds such as window-dressing occur, and both means and amount of fraud has become wider and bigger. To cope with the accounting frauds, the Chinese government and accounting professional institution have been setting laws or standards for internal control. The purposes of this paper are to outline Chinese accounting laws and regulations for internal control, and to clarify some features of internal control in China with COSO framework in the United States of America as the basis of comparison.

Keywords : internal control, accounting law, corporate law, internal control basic norms, COSO

はじめに

中国では粉飾決算事件などの会計不正¹、とりわけ上場企業の会計不正が社会問題化している。21世紀初頭においても、中国では、会計不正が相次いで表面化し、不正手段も多様化し、その金額もますます大きくなっている。これらの会計不正の事件を契機として、さらに世界の潮流にも影響されて、他の先進諸国の会計・監査基準を意識しながら、企業統治やそれに関連する

1 コーエン委員会報告書（1978）においては、不正とは「他人を欺き、もしくは他人を誤導することを目的とした一切の行為」である。監査人の責任が「故意による財務諸表の虚偽記載または省略に関わるもの」と定義している。本稿は会計上の虚偽や粉飾、また不正な財務報告を、会計不正と総称する。

内部統制²に関する法制度が整備されてきている。

歴史的にみると、計画経済体制下では、真実な会計資料の作成を通して、企業財産の安全・保全を保障することが強調されてきたが、改革開放の進展に伴い、所有と経営の分離に基づく近代企業制度³が確立したことに対応する法規が相次いで公表された。さらに、中国の国内状況に合わせてアレンジした部分はあるものの、基本的にはアメリカで公表された COSO フレームワークに見習った内部統制を構築している。

この流れの中、現在の中国における内部統制制度は、「中華人民共和国会計法」(2017年改正)を頂点として、「中華人民共和国公司法」(2013年改正)および「中華人民共和国証券法」(2014年改正)のほか、内部統制基本規範と一連の関連指針が整備されてきた。しかし、2017年7月に至っても、中国の国有企業18社の会計不正の摘発などの会計情報の捏造や帳簿偽造事件⁴など、不正な会計や法律違反が続出している状況である。

このように中国では、内部統制制度の整備が進んでいるが、内部統制の理論や実践を含む全般的な研究は少ない状況である。そこで、本稿は、今後の中国内部統制研究を進めるための準備として、中国における過去の主な会計粉飾事件と中国の会計関連法規や内部統制制度等の概要の紹介と、内部統制システムの課題を取り上げるものである。

2 「内部統制」とは、合理的な保障を提供することを意図した取締役会、経営者及びその他の構成員により整備・運用される企業内部の仕組み、業務に組み込まれたプロセスである。その目的は、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、関連法規の遵守、企業財産の保全である。具体的には、各業務で所定の基準や手続きを定め、それに基づいて管理・監視・保証を行なう、社内のチェック・システムで間違い(誤謬・不正)を未然に発見できる一連の仕組みを指す。

コーエン委員会報告書(1987)での勧告の1つは、企業の経営者は自社の内部統制制度の状況を説明した経営者報告書を、財務諸表に加えて提出すべきである。

3 近代企業制度は中国語では「現代企業制度」であり、中国共産党第14回3中全会で確立したものである。

4 日本経済新聞2017年7月12日。

I. 中国における内部統制の背景

中国の内部統制の思想は、十三経の一つである『周礼』の中で見ることができる。財貨の出入りに際して、数人の手を経て統制をするものであった⁵。現代社会経済の発展に伴い、企業の組織形態は、個人からパートナーシップ形態、さらに株式制度への変化による企業規模の拡大に伴う経営運営の複雑化や管理の専門化の程度が増している。

1. 初期の内部統制

計画経済体制時の中国における内部統制は、企業会計の担当者を通した内部会計統制が中心であった⁶。中国においては1960年代から、企業会計規範の設立に着手してきた。

1963年1月、国務院が『会計人員職権試行条例』（会計人員職権施行条例）を公表した。その中で、内部統制に関わる内容は、会計計算精度の向上、会計職員の職務と責任及び権限、そして会計職員の選解任及び賞罰について定めた⁷。

1979年以降の計画経済体制から市場経済体制への移行過程において、国有企業活性化のために、「放権譲利」⁸、「利改税」⁹、「経営請負制」¹⁰、「現代企業

5 孫（2007）pp.9-10で考察されている。

6 徐（2008）pp.1-22。

7 中国財政経済出版社（1963）。

8 放権譲利とは、経営自主権の拡大、国家と企業間の利益分配を調節する政策目的である。

9 利改税とは、計画経済下の利潤上納制を統一税率に変更して、税引き後利益を企業に留保する制度改革である。

10 経営請負制とは、国家所有権を前提として一定期間の個別請負契約に基づいて経営者に経営自主権を与え、企業の自己発展、損益の自己負担を目標とする政策改革である。

制度」¹¹等の政策が相次いで展開された。

1984年4月、中国財政部（日本の財務省に当たる（以下財政部））が『会計人員工作規則』（「会計職員業務規則」）¹²を公表した。この規則の目的は基本的な会計作業を強化し、科学的な会計秩序を確立し、会計職員に与えられた機能と権限を正しく行使し、会計管理レベルを改善し、経済建設における会計の役割を十分に発揮することである。会計規則の中で、内部統制に関わる主な内容は、会計担当者の職務責任制の確立、会計科目の使用、証憑の作成、会計帳簿の記録、財務諸表の作成、会計書類の管理、及び会計担当の交代に関する規定であった。

当時の企業会計規範の特徴は以下のような特徴が挙げられる¹³が、様々な原因により理想的な効果を得られなかった。

- ① 企業会計に関する規定は、全て行政制度の一環として垂直的な指令であったため、一つの整ったシステムの形成ができていなかった。
- ② 企業会計の規範に関しては、以下のような変遷があった。当初、中央が直接管理する集権体制に基づく垂直的な縦割りの部門別の規定は、上級機関から下部機関に対する指令であった。その後、全国経済産業分類¹⁴によって、統一的な規定が出されるようになった。すなわち、部門別の規定から、国民経済分類に基づく統一的規定に変化していった。そして、異なる規模や異なる性質の企業が、異なる会計制度を適用することに進展していた。

11 現代企業制度とは、市場経済に基づいて、法人制度を主体とした企業制度を中核とする、財産所有権の明確、権限と責任の所在の明確、政府と企業の分離、科学的な管理を基本とする制度である。

12 1984年4月24日に中国財政部より公表され、同年7月1日に発効し、1996年6月17日に失効した。

13 徐（2006）pp.29-52。

14 最初の中国の業種分類基準は、1984年に公表され、1994年、2002年、2011年と2017年の4回改訂された。2017年の第4版は、国家統計局、国家品質監督検査検疫総局、国家標準化管理委員会が承認した基準で、2017年10月1日から実施されている。

③ 企業会計規範の内容に関しては、単なる会計業務の計算に対する規範から会計業務の計算、さらに会計職員、職務責任に対する規範にまで進展した。

その後、企業の内部会計統制は、企業の経営メカニズムの整備に伴って改善された。例えば、計画経済体制の下、企業経営者は自主権がなかったため、内部会計統制は、会計資料の真実、企業財産の安全・保全を保障するためだけの存在であった。しかし、経済改革開放の進化に伴って、所有と経営の分離に基づく企業制度が確立し始めたことに対応する法規が相次いで公表された。これを受けて、内部会計統制も、次の三つの基本目標をもつように拡大された。

- ① 企業会計行為の規範、会計資料の真実・整備を保障すること。
- ② 記帳漏れを防ぎ、適時にミスと粉飾行為を発見・防止し、訂正することで、企業財産の安全、保全を保つこと。
- ③ 国家の関連する法律法規、企業内部制度の遂行を確保すること。

これらの内容から見ると、会計統制を主としたものであり、その目標は、会計情報の信頼可能性、会計不正の防止、資産の保護及び法律遵守の面に焦点が置かれている。

健全で有効な内部会計統制は、株主権の高度集中問題と経営者不在の問題を緩和し、中小株主の利益保護も図るようになっていく。また、企業財産の所有者が客観的に企業の財政状況と経営成績を評価することが可能となり、企業経営者の受託責任の履行状況を随時に監督することができる。

このように中国の会計法規の制定の中で、企業の経営機構の整備に伴って、内部統制についても有効な手段や方法が要約されたり、改善されたりしてきたが、本格的な内部統制の要請や規制など一連の規定の制定が始まったのは1986年以降である。

2. 内部統制の規定の段階的な制定

1985年5月、『中華人民共和国会計法』（以下「会計法」）が公表された。「会計法」では、内部統制に関連する主な内容として、会計計算、会計監査、会計機構、会計職員、及び法律責任などの問題に対して明確な規定が置かれた。法的な角度から、企業会計を通じて内部統制の基本内容を規定したものである。

1993年、「会計法」の改正が行われた。この改正では、会計の役割が社会主義市場経済秩序を維持すること、法律が社会公衆の利益を保護することを強調された。当時の国有企業の民営化の改革において、上場会社数が急増したが、偽帳簿、虚偽の財務報告書などの会計不正の問題¹⁵に対して、企業の経営者に「会計書類の合法、真実、正確、整備を保障する」ことを要求し、違反した場合には、責任者や執行者を明確にし、違反の程度に応じ、内部会計統制の関連問題をさらに明確にした。

1996年、財政部は、『会计基础工作规范』（「会計基準の基本的な規範」）¹⁶を公表し、会計基本業務の管理、会計機関および会計担当者、職業倫理、会計の計算、監督、内部会計管理体制¹⁷の確立に関する包括的な規制を設けている。その中で内部統制に対して、国家の会計法規、制度の規定に基づき、各企業の経営管理と業務管理の特徴及び要件に合せて企業内部の会計管理活動を規制するための制度を構築すると明確に定義された。

15 徐（2004） pp.111-196。

16 『会计基础工作规范』は、基本的な会計業務の強化、標準化された会計秩序の確立、会計業務のレベルアップを図るための規定（6章101条）を設けている。財政部は、1996年6月17日の公布と同時に、1984年4月24日公布の『会计人员工作规则』を廃止した。

17 内部会計管理体制がどのようなシステムであり、どのような内容が含まれるべきかといった統一された規則と要件は定められていない。異なる地域、異なる部門および業種の会計機関は、自身の内部統制体制の状況および不正の防止の設計に従って、会計計算および経営管理のニーズに応じて異なる選択肢を使用することができる。

1997年1月、中国注册会计师協会（公認会計士協会）は、『独立审计具体准则第9号－内部控制与审计风险』（「独立監査基準第9号－内部統制と監査リスク」）を実施した。これは、会計士事務所の公認会計士監査のリスク評価、監査効率の向上、そして業務の質を確保するために施行したものである。

1999年10月、全国人民代表大会は「会計法」の2回目の改正法案を採択し、内部統制制度を、会計情報が「真実かつ完全」であることを保証するための基本的な手段の一つとした。

2000年11月、証券監督管理委員会は、『公开发行证券公司信息披露编报规则』（「証券公募会社の情報開示規則」）を公表し、証券を公募する商業銀行、保険会社、証券会社に対して、健全な内部統制制度を確立することを求め、目論見書の中で、内部統制の完全性、合理性と有効性について説明を行なう区分を設けた。

2001年6月、財政部は『内部会計控制规范－基本规范（试行）』（「内部会計統制規範－基本規範（試行）」）¹⁸と『内部会計控制规范－货币资金（试行）』（「内部会計統制規範－貨幣資金（試行）」）を公表した。企業の資金に関する内部統制および管理を強化し、その安全を保障するものである。また、内部会計統制規範の基本規範の中で、内部会計統制は、企業が会計情報の質を高め、財産の安全・完備を保つため、また、法律・法規の遂行のために、規定および実施された一連の規制方法及び手続きであると定義された。

その後、この内部会計統制の基本規範の方針に基づき、2～3年以内に、中国経済発展に則した具体的な規範を作り、内部会計統制規範体系を構築することになった。この時点から、政府による企業の内部統制の構築に対する指導と、中国の内部会計統制の規範化、法制化が始まり、中国の企業統治が整備・改善されていくことになる。

18 「内部会計統制－基本規範」は中国の会計法に基づき、内部会計統制の枠組みを規定したものである。主に貨幣資金、棚卸資産、対外投資、工事項目、商品売買と収支状況、資金調達、売上原価、担保などの項目の基本規範が規定されている。

2009年7月、『企業内部控制基本規範』（「企業内部統制の基本規範」）を施行し、上場企業に適用するとともに、非上場の大中企業に関しては同規範の適用を推奨した。この基本規範によれば、この基本規範を適用した上場会社は、会社の内部統制の有効性に関する自己評価を行い、年度自己評価報告書を開示し、内部統制の有効性を監査するために、有価証券及び先物取引の資格を有する仲介機関を利用することができるとした。

2010年4月、「企業内部統制の基本規範」の実施のため、『企業内部控制应用指引』（「企業内部統制ガイドライン」）を公表した。これの公表により、内部統制は行政規定のレベルに引き上げられた。

II. 中国の内部統制システムの現状

中国は、市場経済化の進展の中で会計不正事件に絶えず直面してきた。1990年代の主な会計不正は、『包装上市』（偽装上場）として有名な紅光実業事件である¹⁹。国有企業の民営化及び中国国内の証券市場を通じた不正といえるであろう。2000年代に入ってから会計不正は、一連の大手上場企業の証券市場での資金調達のための粉飾事件が発生した²⁰。さらに、中国企業のグローバル化を背景に、海外の既上場企業を利用して会計不正で明らかになった事件²¹もある。海外の証券市場や投資家にも影響を与えたものといえるのである

19 徐（2006）pp.29-52。紅光実業事件の前後に、琼民源事件、東方鍋炉事件などが起きていた。

20 2000年から2001年にかけて、大手企業の資金調達は、財政支援から証券市場へ移行し、公募増資のための株価維持と金融融資のために、株価操作または株価の高騰維持の目的で、財務諸表の粉飾が起きるようになった。この時期の社会的な影響力が大きい代表的な事件が、鄭百文事件、銀広夏実業株式会社事件である（徐（2011b）、凌、王（2001）参照）。

21 2008年から2010年の緑諾科技事件があげることができる。同社の財務報告書に関する不正の疑惑により、2010年12月3日、ナスダックは緑諾科技に対して上場廃止を勧告した。2009年から2010年のわずか2年間で、米国に上場している中国会社の類似の財務問題が多く発生し、その数は約100件に上った（徐（2017）参照）。

う。

中国政府は、さまざまな会計不正事件の対策として、会計関連法規や内部統制制度等の法的インフラへ向けて急速な対応を図っているが、当初は中国国内を対象にしていたものが、企業のグローバル化に伴い、国際的な規範に合わせたものに変化して、現在の制度になっていることができる。

1. 内部統制制度の枠組み

中国の内部統制の規制のプロセスを振り返ると、内部統制の規定を整備し、運用するための規範等が制定されたのは、1999年の改正「会計法」²²が

22 「会計法」は、1985年1月21日の第6期全国人民代表大会常務委員会第9回会議において可決公布され、同年5月より施行された。その後、1993年12月29日の第1回の改正と1999年10月31日の修正を経て、2017年11月4日の第12回全国人民代表大会常設委員会第30回会議で「会計法」の第2回の改正が採択された。11月5日から施行され、現在でも有効である。中国の「会計法」は、会計業務の基本法規であり、中華人民共和国主席令として公布され、外資、株式に関わらず、国内のすべての企業に適用されるものである。

「会計法」の主旨は、偽りのない会計証憑に基づいて、正しい財務諸表を作成することにより、社会主義市場経済秩序を維持することである。その第一章第3条～第4条には、「各企業は会計法に基づき会計帳簿を設けなければならない。またその真実、完全であることを保証しなければならない」、「企業の責任者が当該企業の会計業務と会計資料の真実性、完全性に対して責任を負う」と定められ、第二章第9条では、「各企業は実際に発生した経済業務に基づき会計計算を行い、会計証憑を作り、会計帳簿を記録し、財務会計報告を作成しなければならない。いかなる企業も虚偽な経済業務あるいは資料をもって会計計算をしてはならない」と規定している。

1985年5月施行された「会計法」は、法律的な視点から、企業内部統制の基本的内容を規定したものである。この中では、内部統制に関連する主な内容として、会計計算、会計監査、会計機構、会計職員、及び法律責任などの問題について明確な規定を設けている。

これに対して、1993年の改正「会計法」では、会計の役割が社会主義市場経済秩序の維持におかれ、法律が社会公衆の利益を保護することを強調している。当時の悪化するにせ帳簿、にせ財務報告の問題に対して、企業の経営者に「会計書類の合法、真実、正確、完全を保障する」ことを要求し、違反した場合には、違反の程度および責任者、執行者を明確にし、内部会計統制の関連法規を更に明確にするようになった。

初めてである。

中国においては、1990年代の初期まで国有企業が国民経済の中心を担っており、計画経済体制の下での内部統制は、行政制度の一環として位置づけられていた。しかし、社会主義市場経済体制への移行に伴って、『中華人民共和国公司法』（「公司法」）²³や『中華人民共和国証券法』（「証券法」）²⁴等の制

1999年の修正「会計法」の趣旨は、会計行為を規範し、会計情報の真実・完全を保証し、経済管理と財務管理を強化し、経済効率を高め、社会主義市場経済秩序を維持するためである。改正では、主に総則、会計計算、会社、企業会計計算の特別規定、会計監査、会計機構と会計職員、法律責任などの内容が整備された。改正においては、内部監査の必要性が改めて強調され、外部監査も重要視するようになり、国家、社会、監査という監査システムが確立された。また、責任者に対する資格要件および会計情報の不正行為に対する法律責任も明確化され、罰則規定も含めて規定された。この改正の背景には企業財務諸表の虚偽記載や国有企業改革の推進や外資の導入、公認会計士試験制度の復活があった。

2017年の改正では、会計担当者は会計業務に必要な専門能力を有するべきであること、会計部門の責任者は会計師以上の専門技術資格を持つか、3年以上の経験を経て会計業務に従事すること（会計法38条）が求められ、会計書類や会計帳簿の偽造または変更、虚偽の財務報告の作成をした会計担当者は犯罪に至らない場合、罰金のほか、5年以内に会計業務に従事してはならない（同43～44条参照）ことが盛り込まれた。

23 「公司法」は、1993年12月29日の第8期全国人民代表大会常務委員会第5回会議において可決公布され、1994年7月1日より施行された。公司法の成立によって、国有企業は現代的な企業形態を採用することができるようになった。公司法は、先進資本主義国の企業制度と共通する現代企業制度の構築を果たしたといえるであろう。その後、公司法は、1999年12月25日と2004年8月28日の2回改正が行われた。2005年にもいくつかの改正が行われた。2013年12月28日に全国人民代表大会常務委員会で公表され、2014年3月1日から施行されたものが現行の最新版である。

24 「証券法」は、1998年12月29日、の第9期全国人民代表大会常務委員会において可決された。中国における証券市場に関する最初の体系的な法律であり、1999年7月1日から施行された。本法の審議には、1992年8月に全人代常務委員会の財經委員会の主導による起草グループが組織されてから、6年以上が費やされた。1994年8月には全人代常務委員会に提出されたが、株式市場に不正な取引が多発したため、数回にわたって審議・改正が加えられたことにより成立に時間がかかった。この期間、証券市場に対する規制は、まず行政が条例または暫定条例・暫定規定・暫定弁法・行政命令（省令）・通達などの規定で、証券市場の発行や流通、ディスクロージャー、取引所などを規制し、その都度、個別対应的に法令が制定された。こ

定によって、証券取引所に上場する会社も多数存在するようになってきた。株式会社の出現により、規模の拡大や取引の複雑化がもたらされる一方、原野実業公司事件²⁵、長城事件²⁶、海南事件²⁷等の会計不正事件も相次いで生じた。資本市場や経済規模の大きさに他の法整備が追いつかない状況下²⁸で、いち早く内部統制制度を導入した理由は、これらの事件の影響を受けて、「現代企業制度」の構築の一環として、上場会社の質を高め、それまで構築が遅れていた会計・監査、企業統治、内部統制制度を国際の基準に追いつかせることを一つの狙いとしていたと考えられる。そして、多くの制度的な改革が実施された。

中国注册会计师協会は、『注册会计师法』（「公認会計士法」）および『独立审计准则』（「独立監査基準」）²⁹に基づき、1996年12月に『独立审计具体准则

の結果、証券市場関連の法令は250以上に上っていた。その後、先行の法令を参考しつつ証券市場全般にわたる規定である証券法を制定するというプロセスを経ていた。その後、2004年8月28日、2005年10月27日、2013年6月29日、2014年8月31日と改正が行われた。

- 25 原野会社事件とは、1992年8月に発見された深圳原野実業会社が起こした事件である。原野会社は、わずか2年間で、資本金が150万元から9,000万元までに大躍進したが、その裏で、深圳経済特別区会計士事務所、公信監査事務所および宝安会計士事務所による不正な資産査定、虚偽記載、さらにはその助言が行われ、一般投資家に損害を与えたものである（徐（2011c））。
- 26 長城事件（正式名は北京長城電機科技産業会社事件）とは、1993年3月に、総裁の沈太福氏が5,000万元の負債に対処するために、所有していた省エネ電機の特許権を分割して売却する「融資方法」により、年利率24%（当時国債の金利が9%だった）もの高金利で市場から10億元の資金を調達したのをきっかけで発覚した事件である（徐（2011c））。
- 27 海南事件（正式名は海南長城国際投資グループ事件）とは、当該会社が設立申請時に1,000万ドルを登記資本としていたにもかかわらず、実はそれが銀行残高証明書のみならず1,000ドルを改ざんしていたことが1994年に発覚した金融詐欺事件である（徐（2011c））。
- 28 徐（2003a）pp.40-50,（2003b）pp.165-183。
- 29 中国公認会計士専門基準システムの重要な部分であり、公認会計士が独立監査業務を実施する過程で従わなければならない行動規範であり、公認会計士監査業務の質を測るための権威ある基準である。

第9号－内部控制与审计风险』(「独立監査基準第9号－企業内部統制と監査リスク」)を制定し、1997年1月1日から施行した。この基準では、公認会計士の財務諸表監査における被監査企業の内部統制の調査・評価、監査リスクの評価、監査の効率性の向上と実務の質の確保のため、「独立監査基準」に従って、規制したものである。この具体準則は、初めて内部統制の「3要素」の基本概念(組織機構、手続方法、内部監督)を明示したものである。具体準則の中で示された内部統制の定義は、被監査企業が、財務諸表の正当性、合法性および完全性を保証するために、資産の安全性と完全性を保つため、不正行為の防止、誤謬と粉飾を防止・発見・訂正するため、業務活動の効果的な実施を保証するために実施された政策およびプロセスである。内部統制には、管理環境、会計システム、管理手続が含まれる。

その後、1999年に「公司法」の改正が行われ、2000年9月の会計委派制や財務総監督委派制³⁰の導入など政府による不正行為の摘発も施行された³¹。

2001年6月には、財政部は『内部会計控制規範－基本規範(試行)』(「内部会計統制規範－基本規範(試行)」)を公表し、具体規範も順次公表され、資金等の内部統制と管理、資金の安全を保障することが強調される規定を設けた。これにより、内部会計統制体系の基本的枠組みが構築されはじめた³²。

「内部会計統制－基本規範(試行)」は中国の「会計法」に基づき、内部会計統制の枠組みを規定したものである。主に貨幣資金、棚卸資産、对外投资、工事項目、商品売買と収支状況、資金調達、売上原価、担保などの項目の基本規範が公表されたものである。これにより内部会計統制のフレームワークの整備が進められた。

2002年1月に、中国証券監督管理委員会から『上市公司治理准则』(「上場

30 会計委派制とは、政府部門が、会計職員を会社に派遣して経理活動の監督を委託・任命する制度である。財務総監委派制とは、会社の所有者である株主が、会計職員を会社に派遣して経営者の監督を委託する制度である。

31 徐(2004) pp.111-196。

32 刘(2002) pp.3-7。

会社の企業統治準則」)が公表された。この準則では、上場会社の監査委員会は、会社の内部監査制度及びその実施を監督する役割を有し、また内部統制制度などについては監査する職責を有すべきであると規定している。

2005年10月、「公司法」の第3回目の大幅な改訂が行われ、新「公司法」として2006年1月1日より施行された³³。新「公司法」の主旨は、①会社の組織と運営を規範し、②会社、株主および債権者の正当な権利と利益を保護し、③社会的および経済的秩序を維持し、社会主義市場経済の発展を促進することである。

新「公司法」と改正前の旧公司法とを比較すると、条文数は旧法より11カ条も減っているだけでなく、旧法上の重複した規定を整えることによって多くの強制規定が削除され、さらに株式上場に関する規定が証券法に移されている。これらのことを考慮すると、実質的な内容³⁴はむしろ旧法より大幅に増加したものと見える。

特に新「公司法」では、第一章の総則において、「会社が経営活動を行うに際し、法律と行政法規を遵守し、社会公德と商業道徳を遵守し、誠実に信

33 2005年10月27日、中国第10回全国人民代表大会常務委員会第18次会议において、「中華人民共和国会社法修正案」が賛成多数によって成立し、2006年1月1日から、新「公司法」として正式に施行された。この後、新「公司法」は、2013年に12カ所の改正が行われ、2014年1月1日から施行された。

34 新公司法の構成の特徴は、次の点にまとめられる。

第1に、有限責任会社と株式会社に共通する公司法の基本的な原則などが第1章の「総則」に定められ、取締役、監査役及び役員資格と義務については、新設した第6章にまとめられたこと。

第2に、有限責任会社について、株式譲渡に関する規定が新設された第3章に移され、設立及び組織機構に関する規則を定めている第2章に「一人有限責任会社の特別規定」という節が設けられたこと。

第3に、株式会社に關しては、2014年改正証券法に対応するため、旧「公司法」第4章に定められていた「上場会社」に関する規定が証券法に移され、第4章に第5節「上場会社の組織機構に関する特別規定」が新設されたこと。

第4に、「附則」の章には、改正により新たに加えられた重要な用語について、その定義が定められたこと。

用を守り、政府及び社会公衆の監督を受入れ、そして社会的責任を負わなければならない」(第5条)と明確に定めている。ここでいう社会的責任には、環境を保護すること、十分かつ合理的に人的資源を利用すること、法律に基づいて税金を納付すること、法律に従って従業員が社会保険に加入すること、社会の経済秩序を維持することなどが含まれている。同時にもう一つの法定責任として、公正的、適法的に企業の会計情報を開示することが社会的責任の一つとして求められている。

また、新「公司法」には、企業会計について「会社は提携している会計士事務所に真実・完全な会計証憑、帳簿、会計報告及びその他の会計資料を提供すべきであり、それを拒絶、隠匿、偽った報告をしてはならない」(第170条)と定めている。企業統治について、取締役・監査役・管理職上層の忠実義務とともに情報開示義務と責任が強化され、義務違反した場合の民事責任と刑事責任が定められ、株主総会の手続きと規則が改善され、中小株主の利益保護が図られている。

2. 中国における内部統制基本規範の新たな発展

2006年6月、新「公司法」、「証券法」等の法律および証券取引所の株式市場規則に基づいて、上海証券取引所と深圳証券取引所が、それぞれの市場の上場企業に対して『上市公司内部控制指引』（「上場企業内部統制ガイドライン」）を制定し、上場会社を対象に内部統制の構築を義務付けた。それまでは、銀行業や保険業などの金融業界を中心にいくつかの内部統制に関する規定³⁵は存在したが、上場会社全体に内部統制の構築を要求するものはなかつ

35 1997年5月に、中国人民銀行（中国の中央銀行）が初めて『加强金融机构内部控制的指导原则』（「金融機関の内部統制の向上に関する指導原則」）を公表し、1997年12月30日、中国人民銀行はさらに『关于进一步完善和加强金融机构内部控制建设的若干意见』（「金融機関内部統制の改善と強化に関する若干意见」）を公表した。他方、1999年8月5日、中国保険業監督管理委員会が「保険会社内部統制制度の建設に関する指導原則」を公表した。2001年1月31日、『证券公司内部控制指引』（「証

た。

そこで、全国の会計を主管する行政機関である財政部が主導権をとって、それまで断片的かつ漠然としていた規定を纏めることとした。財政部は、企業の内部統制に関する規定を強化するため、証券監督管理委員会、審計署(会計検査院に相当)、銀行業監督管理委員会および保険監督管理委員会の各機関と共同して、2006年7月に企業内部統制基準委員会を設立した。

中国の内部統制基準委員会は、企業の内部統制の強化・規範化、企業の経営管理レベルとリスクの回避能力の向上のため、また企業の持続可能な発展の促進と社会主義市場の経済秩序と公益の維持のため、「会計法」、「公司法」および「証券法」および他の関連法規に基づいて、2008年6月には『企業内部控制基本規範』（「内部統制基本規範」）を公表した³⁶。さらに、2010年4月に当該基本規範の実務指針となる『企業内部控制应用指引』（「企業内部統制ガイドライン」）を公表した（本稿では、これら二つを併せて、内部統制制度と呼ぶ）³⁷。これらは上場企業に内部統制の有効性を評価することを要求し、会計年度の財務報告書とともに、内部統制自己評価報告の開示を求め

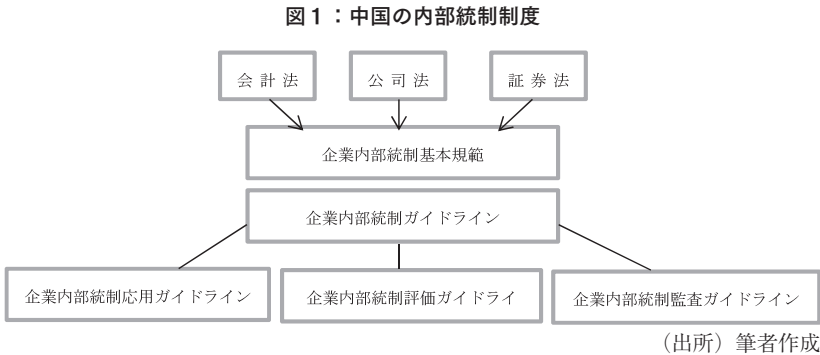
券会社内部統制のガイドライン」）が公表された。これは証券取引委員会が、証券会社に対して、内部統制の目標と原則、内部統制の基本的事項など、主たる内容を定めたものである。当該ガイドラインにより、詳細な内部統制の構築を証券会社や保険会社等に要求するようになった。さらに、2007年7月13日、中国銀行業監督管理委員会は、『商業銀行内部控制指引』（「商業銀行内部統制ガイドライン」）を公表し、2014年9月、改正「商業銀行内部統制ガイドライン」が公表された。当該ガイドラインには総則、内部統制の義務、内部統制の措置、内部統制のセキュリティ、内部統制の評価、内部統制の監督、附則、計7章51条もある。このように、金融監督機関がそれぞれ新しい内部統制の規定を制定されるに至ったことは、中国においても米国や日本と同様に銀行を中心に金融機関の内部統制が先行していたことがわかる。

36 「内部統制基本規範」第1条。

37 企業内部統制ガイドラインは、具体的に「企業内部控制应用指引第1号—组织架构」（「企業内部統制応用ガイドライン」）、『企業内部控制评价指引』（「企業内部統制評価ガイドライン」）、『企業内部控制审计指引』（「企業内部統制監査ガイドライン」）の三つのガイドラインから構成されている。

ている。

「企業内部統制ガイドライン」は、基本規範と共に、中国の内部統制制度を構成し、企業が内部統制を構築、評価、さらに監査人が内部統制監査を行う際の指針を示している。これらの変遷を経て成立した現在の法規や基準の体系をまとめたのが、図1である。



内部統制基本規範の通達文によれば、企業経営者は、内部統制組織の有効性を評価し、その結論を内部統制評価報告書として報告しなければならない、企業から内部統制の監査の依頼を受けた会計事務所等には、企業の内部統制が有効に機能しているかを監査し、内部統制監査報告書を提出することを求められている。企業自ら内部統制を評価し、それを会計士事務所に委託し監査する方式は、アメリカや日本と同じである。このような内部統制基本規範に見られる内部統制は、国企業のグローバル化の進展に伴って生じた2000年以降の不正事件（Ⅱの現状を参照）を背景として生じていたと思われる。

しかし、内部統制基本規範は、2009年7月1日に施行されたが、施行と同時に強制適用されたのは上場会社のみで、非上場会社の大中型企業には適用が推奨されただけであった。だが、内部統制基本規範では、中国の国内において設立された大中規模企業に適用されると定められている（第2条1項）

ことから、それ以降、非上場大中規模企業まで内部統制の構築義務は拡大されることとなっている。一斉適用による混乱を回避するため、上場会社と非上場大中規模企業との間に適用時期の差を意図的に設けていると考えられる。

なお、2012年11月29日、財政部が「行政事業の内部統制規範（試行）」を公表し、2014年1月1日からは施行された。本規範は、行政機関の内部管理レベルをさらに向上させるために、内部統制の標準化、政府の腐敗防止メカニズムを強化するため、「会計法」、「中華人民共和国予算法」およびその他の法律の規定に従い、制定されたものである³⁸。内部統制の適用範囲は、行政にまで拡張されていることがわかる。

また、2017年6月29日には、『小企業内部控制规范（試行）』（「小企業内部統制規範（試行）」）が公表され、2018年1月から施行される。この目的は、小規模企業の内部統制の確立と効果的な実施を指導するために、経営管理レベルとリスク予防能力を向上させ、小規模企業の健全で持続可能な発展を促進することである。この規範は、「会計法」、「公司法」等の法律および「内部統制基本規範」に従って制定された³⁹。

Ⅲ. 現在の中国内部統制制度の特徴

本章では、アメリカの産学共同組織であるトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）が公表した「内部統制の統合的枠組み」（COSO フレームワーク）と比較して、中国の内部統制制度の特徴を明確にする。

アメリカでは、1970年代から1980年代にかけて、粉飾決算や企業会計の不備など企業のコンプライアンスの欠如が社会問題となっていた。COSOは、1985年に米国公認会計士協会の働きかけで発足した。1992年に、COSOは、

38 「行政事業の内部統制規範（試行）」第1条。

39 「小企業内部統制規範（試行）」第1条。

COSO フレームワークを公表し、1994年には、その補足が公表された。COSO フレームワークでは、内部統制の定義にあたり、3つの目的と5つの構成要素を定義している。

内部統制の目的は、(1)業務の有効性・効率性を高めること、(2)財務報告の信頼性を確保すること、(3)関連法規を遵守することの3つである。そしてこの目的を達成するために、5つの構成要素として、「統制環境」、「リスクの評価」、「統制活動」、「情報と伝達」、「監視活動」が挙げられている。

さらに、2003年に、新しい COSO フレームワークの草案である COSO ERM (新 COSO) が公表された。新 COSO では、内部統制の基準の改定が行なわれ、目的に「戦略」を加え、構成要素に「目標の設定」「リスクの特定」「リスクへの対応」の3つを追加している。これを受けて、2013年5月14日、COSO は、「COSO フレームワーク」の改訂版を公表した。

1. 中国の内部統制制度に対する COSO の影響

中国では、企業の内部統制システムは、次の3類型にまとめられている⁴⁰。

第1は、内部統制要素を構造に取り入れた、内部統制の全体的な枠組み型である。これは COSO の内部統制の枠組みに類似する。

第2は、全体的な枠組を構築することがなく、実践的に展開する実務型である。

第3は、枠組み型と実務型の総合型である。すなわち、内部統制の枠組みを描きながら、実務運用も説明するという結合的な形態である。

これらの3類型のうち、現在の中国では、第1の類型に取れんされてきていると言える。中国での内部統制の立法化は、時期的には早かったといえるが、それは中国企業のグローバル化に伴い、会計・監査・内部統制制度を欧米の制度にキャッチ・アップさせることを1つのねらいとしていたためと考えられる。特に、COSO の内部統制制度の影響が大きい。これにより、中

40 徐 (2011a) pp. 1-11。

国企業の健全性と中国の資本市場の先進性を国際社会に示すことが可能になったといえるであろう。そして、このような内部統制システムの構築によって、内部統制自己評価報告と内部統制監査報告といった報告書レベルでは、質的・量的変化が生じたといえる。

内部統制基本規範によれば、内部統制とは、企業の『董事会』（取締役会）、『監事会』（監査役会）、『經理』（経営管理者、執行役）および全従業員が実施するもので、統制の目標を達成するためのプロセスであるとしている（第3条1項）。そして、内部統制は、企業の経営管理の合法・合法規性（すなわち法令等の遵守）⁴¹、企業財産の保全⁴²、財務報告および関連情報の真実・完全性（信頼性）を合理的に保証する⁴³ことにより、経營業務の有効性・効率性⁴⁴を高め、企業の発展戦略の実現を促進するために構築すると規定されている（同条2項）。このように中国の内部統制基本規範においては、①法令等の遵守、②財産の保全、③財務報告の信頼性、④経營業務の有効性・効率性、という順番に4つ目標を挙げており、米国のCOSOフレームワークが提示している順番と並び替えられている。これは中国の経済的環境要因にあわせて、法令や企業倫理を遵守する意識の低さ⁴⁵から経営管理の合法・合法規性を強調し、債権者保護の弱さから企業資産の保全を強調する意図が背

41 法令等の遵守とは、企業活動に関連する法令その他の規範等を遵守することである。

42 財産の保全とは、財産の取得、使用および処分が正当な手続きおよび承認の下に行なわれるよう、財産の保全を図ることである。その財産には、有形の資産のみならず、知的財産などの無形資産も含まれる。

43 財務報告の信頼性とは、財務諸表に重要な影響をおよぼす可能性のある情報の信頼性を確保することである。

44 業務の有効性・効率性とは、事業活動の目的達成のため、業務の有効性・効率性を高めることである。

45 中国には「上に政策があれば、下に対策がある。」（「上有政策，下有対策」）という言葉がある。元々は国に政策があれば、国の下にいる国民にはその政策に対応する策があるという意味だが、現在は企業の「決定事項について人々が抜け道を考え出す」という意味で使われることが多い。

景にあったと考えられる。

このような規定から、中国の内部統制制度は、基本的には米国の COSO フレームワークの枠組みに基づいて制定されたものではあるが、自国の状況にあわせて多少アレンジされていると言える。しかし、中国の企業内部統制システムが、COSO に代表される国際基準に近づきつつあることを示している。

表1は、中国と COSO との関係をまとめたものである。

表1 中国の内部統制制度形成と COSO との関係

	COSO	中国の内部統制関連の基準
1985年	トレッドウェイ委員会組織委員会 (COSO) が発足	
1986年		中国財政部による『会计基础工作规范』(会計基準の基本的な規範)の公表
1992年	「内部統制の統合的枠組み」(COSO フレームワーク)の公表(3つの目的と5つの構成要素)	
1994年	「内部統制の統合的枠組み」(COSO フレームワーク)の補足の公表	
1996年12月 (1997年1月1日に施行)		中国注册会计师協会(公認会計士協会)による『独立审计具体准则第9号-内部控制与审计风险』(独立監査基準第9号-内部統制と監査リスク)の公表
1999年		全国人民代表大会による『中華人民共和国会計法』の公表
2000年11月		中国証券監督管理委員会による『公开发行证券公司信息披露编报规则』(証券公募会社の情報開示規則)の公表

2001年6月		中国財政部による『内部会計控制規範－基本規範（試行）』（内部会計統制規範－基本規範（試行））および『内部会計控制規範－貨幣資金（試行）』（内部会計統制規範－貨幣資金（試行））の公表
2002年1月		中国証券監督管理委員会による「上場会社の企業統治準則」の公表
2003年6月	COSO ERM(新COSO), 内部統制の目的に「戦略」および5つの構成要素に「目標の設定」「リスクの特定」「リスクへの対応」の3つの追加	中国内部監査準則委員会による『内部審計具体準則第5号－内部控制審計』（内部監査具体準則第5号－内部統制監査）および『内部審計具体準則第16号－内部控制中的風險管理』（内部監査具体準則第16号－内部統制中のリスク管理）の公表
2006年6月		上海証券取引所と深圳証券取引所によるそれぞれの「上場企業内部統制ガイドライン」の制定。これにより、上場会社を対象に内部統制の構築を義務付けられた。
2006年7月		中国内部控制標準委員会（中国内部統制基準委員会）の成立
2008年6月		財政部、証券監督管理委員会、審計署（会計検査院）、銀行業監督管理委員会および保険監督管理委員会による、北京のハイレベルフォーラムでの企業内部統制基本規範を公表。
2009年7月		7月1日から、『企業内部控制基本規範』（企業内部統制の基本規範）の上場企業での実施
2010年4月		『企業内部控制應用指引』（「企業内部統制ガイドライン」）の公表

2013年	「COSO フレームワーク」の改訂版の公表	
2014年1月	COSO 委員長による中国訪問。中米の内部統制領域に定期的な交流システムの確立を提案。	
2014年10月	中国における COSO 関連基準の策定に参加し、両国間の協力の具体的な問題に関する事前協定を交換し、協議する。	
2015年2月15日	中国企業内部統制基準委員会と COSO と協力の覚書に署名	

(出所) 筆者作成

2. COSO との比較

中国における内部統制の特徴を示すために、COSO フレームワークと比べると、以下の3つの点で相違がみられる。

①内部統制の目的の違い

中国の内部統制の主な対象は、国内の企業である。企業の取締役会、監査役会、管理部門および全従業員が実施し、統制の目標を実現するためのプロセスである（基本規範3条1項）。内部統制基本規範の目的は、企業の内部統制の強化・規範化、企業の経営管理レベルおよびリスク回避能力の向上のため、企業の持続可能な発展を促進し、社会主義市場経済の秩序および一般大衆の利益を維持・保護するためであると規定されている⁴⁶。そして、内部統制は企業の経営管理の合法・合理性、財産の安全性、財務報告および関連情報の真実・完全性を合理的に保証し、経営の効率性及び有効性を高め、企業の発展戦略の実現を促進するために構築される（第3条2項）。

これに対して COSO フレームワークでは、業務の有効性・効率性がトップに位置づけられている。内部統制の目的は、企業の会計システム統制だけでなく、経営の効率性と管理の適法性を合理的に保障することも含まれている。この目的を達成するために、企業の各方面の活動に関わり、企業の経営

46 「企業内部統制基本規範」第1条。

プロセスの詳細な分析までする必要がある。例えば、表面上、財務上のリスクではない場合にも内部統制を考慮する場合があります。これは、訴訟事件の発生を防止し、一般大衆の企業に対するイメージを維持するための要素である。これらの影響は企業の財務と直接関係はないが、これらのリスクは最終的に企業の財務にダメージを与える可能性がある。したがって、内部統制の中に非財務目標を取り入れることは企業の利益の最大化を実現するために役に立つ。COSO フレームワークは内部統制の目的が含む内容に対応して、広範的であることが分かる。

②内部統制の手段の違い

中国の内部統制の手段は、主に誤謬の発見と会計不正行為の防止を中心としている。すなわち、一定の統制環境と統制手続きの下、錯誤及び不正行為を防止・発見・訂正することである。

これに対し、COSO の内部統制は、リスク評価を主要な統制手段として用いられている。これは、内部統制システムの運用の安定性に対して設置された手段である。統制の弱さは多くの損失とリスクの可能性が高いことを意味する。統制の強さは、少ない損失とリスクの可能性が低いことを意味する。リスク評価は、企業内部の段階を識別・分析に用いる場合、事前に経営管理リスク（財務管理リスクを含む）を最少レベルにコントロールすることができる。企業のどの部門のリスクが大きいか考察すると、それは企業の会計システムに影響を与えるかどうかには関係なく、その部分がコントロールの要となる。COSO 報告書の中では、内部統制の手段は主に事前統制という面と関連している。

③内部統制のレベルの違い

中国の内部統制基本規範では、内部統制の構成要素に関して、「内部環境」、「リスク評価」、「統制活動」、「情報と伝達」、「内部監査」の5つの要素を含むことを定めている⁴⁷。

47 「企業内部統制基本規範」第5条。

「内部環境」は企業による内部統制の実施の根拠であり、ガバナンス体制、組織構造と権利責任の分配、内部監査、人的資源政策、企業文化などが含まれる（5条1項）。「内部環境」に関しては第11条～19条で詳細に定められている。この中で、ガバナンス構築について、第11条にまた詳細に規定されていることから、「公司法」との規定の重複が見受けられる。

「リスク評価」は企業が内部統制の目標達成に関連するリスクを迅速に識別・分析し、合理的にリスク対応戦略を決定することをいう（5条2項）。「リスク評価」に関しては第20条～27条で詳細に定められている。内部リスクと外部リスクに分類し、それぞれ詳細に例示を列挙している。

「統制活動」は企業がリスク評価の結果に基づいて、リスクを許容範囲内に制御するために適切な管理措置を使用することをいう（5条3項）。「統制活動」に関しては第28条～37条で詳細に定められている。

「情報と伝達」は企業が内部統制に関連する情報を適時かつ正確に収集・伝達し、組織や企業内部と外部の相互間で適切に伝達することを確保することをいう（5条4項）。「情報と伝達」に関しては第38条～43条で詳細に定められている。

「内部監査」は企業が内部統制の確立と実施を監督し、内部統制の機能を評価し、欠陥を発見した場合速やかに改善をすべきである（5条5項）。「内部監査」に関しては第44条～47条で詳細に定められている。

このことから、中国の内部統制の要素は、COSOの内部統制の要素の概念を取り入れていることがわかる。したがって、内部統制が業務の流れ及び各業務循環の5項目の要素に基づいて設立されている。

しかし、業務項目に基づく内部統制制度を設置すると、まず各項目の内部統制制度を設定しなければならない問題がある。これは大量の内部統制制度の重複を招くことになり、企業及び各部門の理解が困難とされる。これに対して、業務循環に基づいて内部統制を設置すると、業務項目ごとの内部統制制度の設置の複雑な手続きを避けることができ、具体的な構成要素を強調

し、異なる性質業務の企業に対しての普遍的な指導性を保つことができるとの矛盾も見受られる。

結 び

中国では、内部統制が整備されてきているにもかかわらず、いまだに会計不正が行われている。このことを背景に、本稿では、中国における内部統制に関する規制の概略を紹介するとともに、現時点で考えられる問題点を指摘した。この原因について、中国の研究者及び証券機構が分析を行っているが、その多くの意見は、次のようにまとめることができる。

まず、中国における内部統制の理論と実践に関する研究は、1990年代に入ってから、政府が積極的に内部統制の研究を促進し、各業界の注目を集めるようになってから始まった。内部統制の研究に関する代表的な学者である石少侠氏⁴⁸は、中国に株式会社制度が導入されてから十年あまり経過した現在でも、最重要かつ最も注目されている問題は、内部統制メカニズムが確立されていないことであり、この結果、一般の会社が規範的運用をできないだけでなく、上場会社でも連続して粉飾決算発生した内幕が表されている状況である、と指摘している⁴⁹。また、黄（2003）は、会計情報の不実となった原因は多方面にわたるが、企業統治の構造における欠陥が最も基礎的な原因であり、制度的な原因でもある、と指摘している⁵⁰。

他方、上海証券取引所研究センターが、2000年10月18日に公表した「企業統治：国際経験と中国的実践」の報告資料によると、中国の上場会社における企業統治面について12項目の問題点が指摘されている⁵¹。これら種々の問

48 石少侠氏は、国家検察官学院教授、吉林大学大学院指導教官である。

49 石（2005）pp.33-39。

50 黄（2003）pp.72-73。

51 指摘されている12項目は、①株式の流通と非流通の構造が不合理、②取締役会の独立性が弱い、③監査役会の役割が適切に発揮できていない、④債権者の会社への

題が絡み合って、企業統治メカニズムの欠陥が発生し、会計の不正事件が続々と表面化したとしている。これは、表面的には粉飾決算など虚偽の決算書を中心とした会計不正であるが、その背後にある経営者の影響で不正が発生したときに、内部統制が有効に機能していなかった証左であると考えられる。

会計不正の問題に対処するためには、法律、政治、文化、道徳など多方面からの総合的な対策が必要であり、それによって根源的な原因を根絶する以外に方策がない。しかし、これはきわめて困難な作業であり、時間がかかるであろう。会計不正行為の問題をなくすには、何世代もの人々の努力が必要であり、その道のりは、はるかに遠く困難なものであろう。しかし、困難は不可能ということではない。

経済体制の改革や、計画経済から市場経済への移行にあたっては、ビッグバン型のアプローチには大きなリスクがある⁵²ので、それよりも漸進的改革（改革や移行における漸進的アプローチ）のほうが望ましいと考える。

そのうち経済体制は完成し、経済のおかれた外部環境と蓄積された内部環境の変化と共に徐々に進化・変貌する（経済体制の進化と経路依存性）。制度や仕組みが過去の経緯や歴史的な偶然などによって拘束（ロックイン）される。

こうした中国における内部統制の整備の過程とその中で続く会計不正を理論的に検討する有効な理論として経路依存があると考えられる。経路依存は、短期間で構築された経済システムには慣性があり、経済のおかれた外部

監督・抑制の機能が小さい、⑤要である人物（董事長，総経理，党委書記）はすべての支配権限を有する，⑥投資の意思決定の透明度及び専門化レベルが低い，⑦会社の資本市場が未だに整備されていない，⑧支配人コンサルタント労働市場の欠缺，⑨ねじ曲げられたインセンティブメカニズム，⑩中小株主の利益が適切に保護されていない，⑪責任追及メカニズムの欠缺，⑫成熟した株主及び企業統治の文化が形成されていない（樊（2003）pp.10-11）。

52 青木・奥野（1996），ロシアの例はビッグバン・アプローチが持つ大きなリスクを示している（p.11）。

環境と蓄積された内部環境の変化と共に徐々に進化・変貌するという視点⁵³である。自国の長い歴史の中で経済システムの進化と経路依存性をもって生成された制度であれば問題は別であろうが⁵⁴、「安定的な仕組みとして存在する」⁵⁵には時間がかかるであろう。

実際、中国で会計不正が続くのは、計画経済体制から続く会計や監査に関する考えが慣性として、現在も存在していることに由来するように思われる。市場に複数の新しい技術が導入された場合、最も優れたものが広く受け入れられ、市場のシェアを確保することが予想されるが、実際にはそうでないことも多々ある。経路依存は、このような状況を説明するために登場したものである。経路依存性によると、どの均衡、すなわち市場のバランスがとれて落ち着くポイントへ収束するかは、その経路途中の小さな事象（スモールイベント）、すなわち偶然に支配されるとしている。その偶然の積み重ねの結果、ある均衡へ収束するのであり、従来の理論のように最初から合理的な均衡へ収束するわけではない。したがって、その均衡が最も合理的なのかどうかも分からないとされている⁵⁶。

現代経済における制度の多様性や複雑性を理解するには、経済、政治、組織、そして社会といったドメイン間に存在する制度の相合依存性や、そうしたドメインを連結している制度の本質に関する考察が必要とされる⁵⁷。均衡分析と歴史分析は相互に補完的であり、いずれも不可欠であると言える⁵⁸。

この「経路依存性」という考えを用いて中国の内部統制制度ひいては日本

53 青木・奥野（1996）p. 2。

54 孫（2012）pp.70-83。

55 1つの制度が安定的な仕組みとして存在するのは、社会の中である行動パターンが普遍的になればなるほど、その行動パターンを選ぶことが戦略的に有利となし、自己拘束的な制約として定着するからである（制度の持つ戦略的補完性）（青木・奥野（1996）p.2）。

56 津川（2014）p.1。

57 滝沢・谷口訳（2003）p.5。

58 滝沢・谷口訳（2003）p.12。

やアメリカなどの国との比較研究をすることが、内部統制制度が整備されているにも関わらず不正会計が後を絶たない中国の特徴を明らかにする上で、有効ではないかと思われる。この点は今後の課題とする。

【日本語参考文献】

- ・青木昌彦・奥野正寛編著（1996）『経済システムの比較制度分析』東京大学出版会
- ・徐陽（2003a）「コーポレート・ガバナンスにおける中国国有企業の問題点」国際公会計学会学会誌『公会計研究』第4巻第2号
- ・徐陽（2003b）「中国国有企業の株式会社化における企業統治について」日本経営教育学会 Vol.6 『経営実践と経営教育理論』
- ・徐陽（2004）「中国における会計任命制度の課題」『九州大学大学院法学研究科』第87号
- ・徐陽（2005）「上場企業の会計不正及び企業統制について」『九州共立大学経済学部紀要』第104号
- ・徐陽（2006）「中国の企業統治について」『社会関連会計研究』第18号
- ・徐陽（2008）「中国における内部統制システムの構築」『九州共立大学経済学部紀要』第113号
- ・徐陽（2011a）「中国上場会社における会計不正行為の研究」九州共立大学総合研究所『九州共立大学総合研究紀要』第4号
- ・徐陽（2011b）「中国法における会計責任と監査責任に関する一考察」九州共立大学『九州共立大学研究紀要』第2巻第1号
- ・徐陽（2011c）「中国における公認会計士制度について－その法的責任に対する認識の形成と発展－」国際公会計学会学会誌『公会計研究』第12巻第2号
- ・徐陽（2017）日本会計研究学会第76回全国大会スタディ・グループ「現代中国会計の多方面・総合的研究－歴史的・比較制度的分析を踏まえつつ－」（代表水野一郎）の中間報告
- ・孫美灵（2012）「中国における内部統制制度の導入－アンケート調査による導入コスト分析－」、『會計』第181巻第6号
- ・津川友介『経路依存性（Path dependence）－過去の歴史が将来を決める』
<https://healthpolicyhealthecon.com/2014/09/07/path-dependence/>
- ・西崎賢治（2005）「中国上場会社の会計不正行為－特徴と方向性－」三田商学研究，第48

卷第2号

- ・ 日本経済新聞「中国国有企業、9割が財務不正 大手20社の監査公表」2017年7月12日
電子版。http://www.nikkei.com/article/DGXLASDC11H0T_R10C17A7MM8000/
- ・ Aoki, Masahiko (2001) *Toward a Comparative Institutional Analysis*, The MIT Press
(滝沢弘和・谷口弘和訳(2003)『比較制度分析に向けて』新装版, NTT出版株式会社。)
- ・ *Report Conclusions, and Recommendations* (The Commission on Auditors' Responsibilities, 1978) (鳥羽至英訳(1990)コーエン委員会報告書『財務諸表監査の基本的枠組み』白桃書房)
- ・ *Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting, October, 1987*,
アメリカ公認会計士協会・トレッドウェイ委員会報告, 鳥羽至英・八田進二共訳(1999)
『不正な財務報告 結論と勧告』白桃書房

【中国語参考資料】

- ・ 樊炳清(2003)『上場会社企業統治与経営者激励約束』湖北人民出版社。2003年11月
- ・ 黄嘉妮(2003)「公司治理結構中的審計角色」雑誌『審計理論与实践』2003年第11期
- ・ 凌华薇, 王烁「銀広夏の陷阱」(2001)『財經』雑誌。電子版
<http://www.cs.com.cn/csnews/20010807/105960.htm>
- ・ 刘玉廷著(2002)「《内部会计控制规范》:新形势下加强单位内部会计都督的里程碑」,『会计研究』
- ・ 孫燕杰(2007)「《周礼》内部牽制的思想与現代内部統制的關係」監査月刊2007年第7期,
理論研討論壇
- ・ 石少俠(2005)「对完善我国公司法若干問題的思考」雑誌『当代法学』2005年第3期
- ・ 中国財政經濟出版社(1963)『会计人员职权试行条例』, 1963年2月発行
- ・ 中国情報局
[http://stock.searchchina.ne.jp/forum/disp.cgi?y=2001&d=1108&f=henme_1108_001.shtml](http://stock.searchchina.ne.jp/forum/disp.cgi?y=2001&d=1108&f=henme_1108_001.shtml&mb=chinastock)
&mb=chinastock (2005.10.8閲覧)
- ・ 中国注册会計師協會(2004)『独立審計具体准则第29号-了解被审计单位及其環境并评估重大错误风险』征求意见稿, 会協[2004]69号, 2004.10.08発行
<http://www.chinaacc.com/new/63/66/2004/10/ad0515111180140021470.htm>
- ・ 中国注册会計師協會(2004)『独立審計具体准则第30号-针对评估的重大错报风险实施的程序』征求意见稿, 会協[2004]69号, 2004.10.08発行

<http://www.chinaacc.com/new/63/66/2004/10/ad42235111180140021250.htm>

・中国の新証券法全文（2017）<http://www.liuxiaoer.com/fa/3022.html>

・全国人民代表大会常务委员会关于修改《中华人民共和国会计法》等十一部法律的决定

（2017）http://www.gov.cn/xinwen/2017-11/05/content_5237317.htm?_zbs_baidu_bk

《付記》

本稿は、日本会計研究学会第76回全国大会スタディ・グループ「現代中国会計の多方面・総合的研究－歴史的・比較制度的分析を踏まえつつ－」（代表水野一郎）中間報告（於広島大学2017年9月22日）を踏まえて、加筆したものである。