

II 自由論題報告

中国における企業会計準則の設定主体と 設定プロセス

—CASC と IASB の比較検討—

陸 暁 鷗

佐賀大学大学院

要 旨

中国企業会計準則は、パブリックセクターである中国財政部会計司により設定され、財政部により公表される。CASC は、IASB、FASB および ASBJ のような基準設定主体ではなく、財政部内に設置された企業会計準則設定の諮問機関である。

本稿では、CASC と IASB との比較検討を通して両者の相違とともに、中国における企業会計準則の設定に際しての CASC の役割を明らかにする。また、CASC は、IASB とのコンバージェンスプロジェクトにおいて、中国財政部を代表し、IASB および各国の基準設定主体と密接な関係を構築し、中国の意見を忠実に IASB へ伝達するという重要な役割を果たしていることを検証する。さらに、パブリックセクターである財政部会計司によって会計規則として設定された企業会計準則が設定プロセスの透明性や新たな経済事象の発生や変化等に対応できる柔軟性や即時性の確保が可能かどうかの問題について検討している。この問題について、財政部会計司は、会計規則である会計準則を頻繁に改正することに代えて、企業会計準則解釈を公表することによって新たな会計事象の発生や変化が生じる際に対応できる柔軟性や即時性を確保し、企業会計準則の設定プロセスに意見聴取段階を導入することによって、企業会計準則設定の透明性を確保していることを明らかにする。

1. はじめに

2005年に中国会計準則委員会（China Accounting Standards Committee：CASC）は国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：IASB）との間でコンバージェンスに関する共同声明（北京合意）を公表し、コンバージェンスを目指すことに合意した。これにしたがい、2006年2月15日に財政部は、新企業会計準則（以下、新準則という）を公布した。

企業会計準則は、パブリックセクターである財政部会計司により設定され、財政部により公表される（財政部 [2003 b]、中華人民共和国会計法（以下、会計法という）[1999]第7条）。IASBと「北京合意」を締結したCASCは、IASB、米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：FASB）および日本の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：ASBJ）のような基準設定主体ではない。CASCは、財政部内に企業会計準則設定の諮問機関として設置されている。

FASBやASBJのようなプライベートセクターによって設定された会計基準は、その設定プロセスの透明性、公開性を確保できるが、それ自体法的拘束力は有していない。言い換えれば、基準設定主体がプライベートセクターであることは、プライベートセクターに会計基準の設定権限を付与されているが、その最終承認は証券市場規則当局が担うことになる。つまり、会計基準の設定権限と承認権限が分離している。また、会計基準の設定プロセスに対する監視や設定された会計基準の実施も証券市場規則当局が担うことになる。これに対して、中国では、パブリックセク

ターとしての財政部会計司が設定権限と承認権限を付与されている。パブリックセクターによって設定された会計基準は、それ自体が会計規則として強制力を有し、設定された会計基準の徹底的な実施が保障できるが、設定プロセスの透明性や新たな経済事象の発生や変化に対応できる柔軟性や即時性が確保できるかどうか問題となる。本稿では、中国における企業会計準則の設定主体を明らかにし、CASCとIASBとの比較検討を行い、その相違を明確にした上で、CASCが企業会計準則の設定又はコンバージェンスプロジェクトにどのような役割を果たしているかを考察する。その後、企業会計準則の設定において、上述したような柔軟性や即時性の確保等の問題について中国がどのように対応しているかを検討する。

2. 企業会計準則の設定主体

会計法第7条は、中国における会計の主管政府部門は財政部であると規定している。

1979年の改革開放以降、経済方針が大きく変わり、会計体制を整備するため、1979年1月に財政部に「会計制度司」が復活し、1982年に「会計事務管理司」と名称変更した。さらに、1994年2月の中央政府部門の組織改革に伴い、名称を「会計司」に変更し、現在に至っている。会計司の主な職責は、全国の会計の管轄、会計改革と政策提案の研究と提出、会計の法律・法規と統一的な会計制度の起草と実施の徹底、全国の会計従事資格の管理、外部監査の指導と管理、会計電算化の指導と監督である。会計司は、企業会計準則の設定主体でもある。1988年に財政部会計司に「会計準則課題グループ」が立ち上げられ、中国の会計準則の研究と起草に携わっ

た(葛 [2000], 8頁)。会計準則課題グループは、まず、1989年3月に「中国会計準則の設定に関する最初の構想(ディスカッションペーパー)」, 「中国会計準則の設定に関する検討すべきいくつかの主要問題点(公開草案)」を提出し、その後、1990年3月に「中華人民共和國会計準則(草案)大綱」を提出した(財政部会計準則課題グループ [1989])。これに基づき1991年11月「企業会計準則第1号基本準則」を作成し、財政部は1992年11月、正式に「企業会計準則」を公布した。

1998年10月には、財政部内に会計準則設定の諮問機関と位置付けられたCASCが設置された。2003年にCASCの大幅な人事・組織の改編が行われ、外部の専門家の意見をより多く取り入れる態勢を整えた。再編後のCASCは委員22名で、財政部の他の政府部門、会計学者、業界団体、仲介機関、産業界から構成される。委員のほか、CASCの業務への協力者として、外部の会計専門家160名のアドバイザーを招いている。

3. CASCとIASBとの比較

CASCとIASBの組織構成、メンバー構成および機能を比較すると、図表1のとおりである。

まず、CASCは、IFRS財団に属する独立の機関であるIASBと異なり、財政部から独立せず、財政部内に設置される。また、IASBは会計基準設定主体であり、それに対して、CASCは会計準則制定の諮問機関である。

CASCは、① 会計理論専門委員会 ② 企業会計専門委員会 ③ 政府及び非営利組織会計専門委員会の3つの専門委員会から構

成されている。2003年に財政部会計司劉玉廷司長は、3つの専門委員会の課題について、次のように述べている(周 [2003], 4頁)。

(1) 会計理論専門委員会

会計理論専門委員会は主に財務会計の概念フレームワークの研究に力を入れて、北京、上海、厦門の3つの地方で会計目標、会計基本仮定、会計情報品質の特徴、会計要素および認識と測定、会計基準の向かうべき方向についてプロジェクト研究グループを設立する。1年間研究を展開して、各プロジェクトの研究報告を基に、「財務会計の概念フレームワーク」の研究報告書を作成する。それによって、中国の「財務会計の概念フレームワーク」の研究と起草のための基礎を打ち立てる。

(2) 政府及び非営利組織会計専門委員会

IASBやFASBが公表したプロジェクトを参考にしながら、政府および非営利組織の会計専門委員会は政府会計の概念フレームワーク、政府会計の計算基礎、政府会計準則、政府の財務報告、政府の業績を評価する体系を含めたプロジェクト研究グループを設立する。それぞれ半年あるいは1年間研究を行い、研究報告書を提出する。それを基に、中国の政府および非営利組織の会計準則の整備を推進する。

(3) 企業会計専門委員会

2年間(2004年—2006年)企業会計準則の設定計画によって、同時に各企業会計準則の進展と自身の特殊性との両方に配慮をして、企業会計専門委員会はプロジェクト研究グループを設立し、研究とコンサルティング作業を展開する。具体的には、企業会計専門委員会は資産の減損、企業合併、連結財務諸表、所得税会計、金融商品会計、保険会計、石油天然ガスの会計を中心に研究グループを設立し、それぞれ半年あるいは1年間研究を行い、

図表 I CASC と IASB との比較

	CASC	IASB
組織構成	<p>財政部から独立せず、財政部内に所属する会計準則制定の諮問機関である。</p> <p>会計理論専門委員会、企業会計専門委員会、政府及び非営利組織会計専門委員会の3つの専門委員会から構成されている。</p>	<p>IFRS 財団に属する独立の会計基準設定機関で国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) の設定を行っている。</p>
メンバー構成	<p>委員 22 名で、財政部のほかの政府部門、会計学者、業界団体、仲介機関、産業界から構成される。委員のほか、CASC の業務への協力者として、外部の会計専門家 160 名のアドバイザーを招いている。</p>	<p>幅広い職務上の経歴を有している 12 名の常勤の理事、2 名の非常勤の理事から構成されている。2012 年までに 16 名の理事に拡大される。理事は、IFRS 財団の評議員会から選任されるとともに、これに対して説明責任を負っており、専門的な能力と国際的なビジネスおよび市場に関する経験を有しており、選択し得る最良の組み合わせを選択することが要求されている。</p>
機能	<p>会計理論専門委員会は、主に、財務会計の概念フレームワーク (「基本準則」) やその他関連する基本理論に関する審議と助言を行う。</p> <p>企業会計専門委員会および政府及び非営利組織会計専門委員会は、会計準則の全般的な計画、構造および開発に関する審議と助言、会計準則設定過程での主たる会計処理方法の選択に関する審議と助言、会計準則の実施に関する審議とフィードバックを行う。</p>	<p>財団定款第 37 条によれば、</p> <p>(a) 反対意見の記載を含む IAS, IFRS および公開草案の作成および公表、および IFRS 解釈指針委員会 (IFRS Interpretations Committee) による解釈指針書の最終承認等、IASB のすべての専門的事項についての全責任を負う。</p> <p>(b) すべてのプロジェクトの公開草案を公表し、通常、主要なプロジェクトについてはパブリック・コメントに付すための基準書草案又は討議資料を公表する。</p> <p>(c) 専門的議題の策定および追及について、および専門的事項のプロジェクトの割当について、完全な裁量権を有する。その作業の実行を組織する際に、詳細な調査又は他の作業を各国の会計基準設定主体又は他の組織に委託できる。</p>

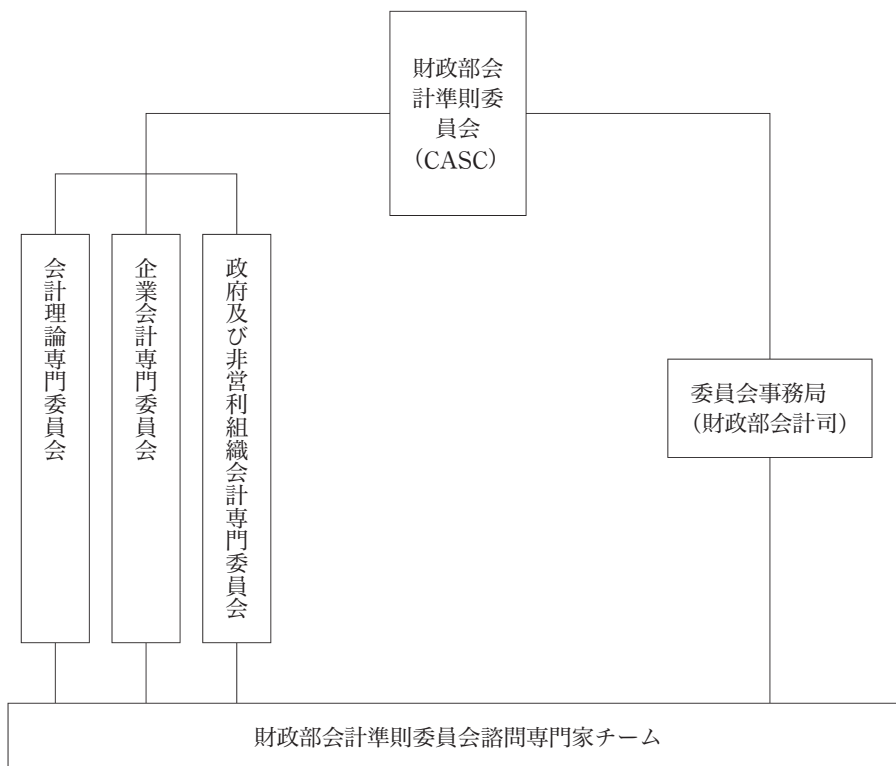
(出所) 財政部 [2003 a] および IASB [2010] に基づいて作成

研究報告書を提出し、それによって企業会計準則を設定するための理論的な支援を行う。

各委員会は、①企業会計準則の全般的な計画、構造および開発に関する審議と助言、②企業会計準則設定過程での主たる会計処理方法の選択に関する審議と助言、③財務会計の概念フレームワーク (「基本準則」) やその他関連する基本理論に関する審議と助言、および④企業会計準則の実施に関する審議とフィードバックを行う (財政部 [2003 a])。これ

に対して、IASB は、会計基準の設定主体であり、会計基準の開発や改訂の検討項目の設定やプロジェクト計画の策定とその実行について、全面的な裁量権を有し、IFRS 解釈指針委員会による解釈指針書の最終承認の責任を持つ。これに対して、CASC は IASB と異なり、会計基準の設定や解釈指針書の最終承認を行う権限がなく、企業会計準則の設定主体ではなく、企業会計準則設定の諮問機関として機能している。

図表 2 CASC の組織図



(出所) 財政部 [2003 a] より転載

また、CASCの下に事務局が設置され(図表2を参照)、事務局長は、財政部会計司司長が兼任する。事務局の役割は、次のとおりである。①委員会全体会議の開催を準備し、専門委員会会議、検討会諸般の会議資料を委員に提供する。②委員会と企業会計準則設定主体の間、委員会と委員の間、委員会と専門委員会の間で情報を伝達する。③定期的に委員会に進行状況を報告する。④委員会と国際会計組織の間での連絡を務める(財政部[2003 a])。上述のように、CASCは、委員会と国際会計組織と密接な関係を構築するという重要な役割を持つ。したがって、IASBとのコンバージェンスプロジェクトにおいて、CASCは、中国財政部を代表し、IASBと世界各国の基準設定主体が開催する重要な会議

に出席し、IASBおよび各国の基準設定主体と密接な関係を構築し、又は中国の意見を忠実にIASBへ伝達するという重要な役割を果たしている。

4. 企業会計準則の設定プロセス

中国における企業会計準則設定の役割を果たしている主体はCASCではなく、財政部会計司である。企業会計準則の設定主体である会計司は、パブリックセクターであるため、会計司によって設定された企業会計準則は、それ自体が会計規則として強制力を有している。しかし、会計規則自体は頻繁に改正することができないため、新たな会計事象の発生

や変化に対応できる柔軟性や即時性の確保が問題として指摘される。

中国の現行会計システムは、3層構造となっている(田 [2007], 190 頁)。第1層は会計法律である。それは、全国人民代表大会およびその常務委員会²⁾が定めた会計に関する法律であり、中国の会計システムの最高階層である。第2層は、会計行政法規³⁾である。それは、国務院(日本の内閣府に相当する)または各省・自治区・直轄市の人民代表大会およびその常務委員会⁴⁾が定めた会計に関する法令である。「会計法」に基づき、2000年に公布した「企業財務会計報告条例」が第2層に位置付けられる。第3層は、会計規則および会計規範文献⁴⁾であり、国務院の各部門(主に財政部)や各省・自治区・直轄市の人民政府が法律・法規に基づいて制定したものである。2006年に公表された新準則は第3層に位置付けられる。また、新準則は、基本準則、具体準則、応用指南の3部で構成されている(王 [2008], 28 頁)。具体準則は、基本準則に準拠し、会計処理の具体的内容と特別な業種の会計処理について規定をしている。応用指南は、新準則のうち重要な内容である32項についてさらに詳細な説明を加えるとともに、会計科目と主要な帳簿処理について規定している。

企業会計準則の実施範囲の拡大に伴う新しい状況および新しい問題の出現は、それらに対する客観的又は迅速的な対応を必要とする。新準則はIFRSとのコンバージェンスを実現したと言われるが、中国の国情が考慮されている。また、企業会計準則は会計規則であり、頻繁に改正することはできない。従って、企業会計準則を頻繁に改正することに代えて、企業会計準則解釈を公表することによって新たな経済事象の発生や変化に対応している。

企業会計準則解釈は、応用指南とは異なり、新準則に対する詳細な説明ではなく、新たな会計事象の発生や変化に適合する会計処理について規定し、IFRSの改訂に対応する新準則の修正について規定をしている。また、企業会計準則解釈の位置付けについて、財政部会計司劉玉廷司長は、「企業会計準則解釈は具体準則と同等の効力を有する。」(劉 [2009])と述べている。財政部は、2007年11月16日、2008年8月7日、2009年6月11日、2010年7月14日に「企業会計準則解釈第1号」、「企業会計準則解釈第2号」、「企業会計準則解釈第3号」、「企業会計準則解釈第4号」を公布した。

これらの企業会計準則解釈の公布により、ある程度の新たな経済事象の発生や変化に対応できる柔軟性や即時性が確保できると考えられる。

また、会計司は① 新プロジェクトの着手段階 ② 公開草案の起草段階 ③ 意見聴取段階 ④ 企業会計準則の公表段階の4つのプロセスによって企業会計準則の設定を行うことを規定している(財政部 [2003 b])。この企業会計準則の設定プロセスをみると、意見聴取段階の導入によって、ディスクロージャの重視、企業会計準則設定の透明性の確保ができると考えられる。

5. 企業会計準則のコンバージェンスプロセス

対外的に、CASCは、中国財政部を代表し、IASBや世界各国の基準設定主体の間で開催する重要な会議に出席し、コンバージェンスに関するプロジェクトに積極的に参加することによって企業会計準則の国際的に遜色のない水準を確保している。

例えば、CASCは、2006年11月に欧州連合（European Union：EU）代表と会合を持ち、中国の新準則がIFRSと同等性評価を得られるよう協議した。2007年6月には欧州委員会（European Commission：EC）の代表が北京を訪問して、2008年までに中国の新準則がIFRSと同等性を有するかどうかの最終決定を行うことを表明した。

2007年12月に欧州証券規制委員会（The Committee of European Securities Regulators：CESR）は、中国、日本、米国の同等性についての助言に関する報告書を欧州委員会に提出した。この報告書の中で、中国の新準則はIFRSを導入した結果であることから、新準則は基本的にIFRSに類似しており、表面上はIFRSと同等性があるとされている（小津 [2008]，38頁）。

しかし、新準則は2007年度に初めて適用されており企業と監査人による新準則の具体的な実施状況について、同等性を判断するだけの有効な証拠がなく、新準則の適切な実施状況を見逃して判断することはできないとされた。

これにより、CESRは、ECに対して、現時点では中国の新準則の同等性について最終的な判断を行うべきではなく、ECが中国の証券発行者に対してEU市場にアクセスするときに中国の会計基準を使用することを受け入れたとしても、2011年までにその同等性の判断を可能とする適切な証拠すなわち新準則の適切な実施状況が存在しなければならぬと助言した。

CESRの技術的助言により、中国で新準則が適切に実施されているかどうかの情報がなく、IFRSとの同等性評価に関する最終的な判断は延期すべきであるとされたが、その後、新準則は適切に実施されているとい

う報告により、EUの証券市場においては2011年まで経過措置の適用が認められた。

2008年10月7日、欧州議会の経済通貨委員会は、ECが作成した「目論見書指令施行に関する規則改正案」と「透明性指令思考に関する決定案」について討議を行い、上述のとおり議決した。

2008年11月14日にはCESRも同様の決議を行っている。この決議では、中国、カナダ、韓国、そしてインドについて同等性があるとみなして経過的に2011年まで第三国基準またはIFRSの運用状況を見守ることが付記されている。同等性と経過措置の決議は、最終的に2008年末までにECが最終決定を行う決定である。

ECが作成した規則改正案と決定案では、2009年1月1日以降は日本と米国の会計基準はIFRSと同等であると認められている。中国、カナダ、韓国の会計基準について同等性の判断は行われておらず、2011年末までこれらの国の証券発行者が自国の会計基準で財務諸表を作成することを経過的に許容している。すなわち、中国企業はEUの証券市場において自国の新準則に準拠して作成した財務諸表を報告することが認められている。

上述したように、財政部はEUによる会計基準の同等性評価を通して、新準則の国際水準を確保することができる。財政部は、2010年4月に公表した「中国企業会計準則とIFRSのコンバージェンス全面的持続のためのロードマップ」において、財政部のこれまでの新準則の国際水準を確保するための努力について、次のように述べている（財政部 [2010]）。

「中国もIFRSの設定プロセスに積極的に参画し、IFRSの設定過程での発言権や影響力を高めるべきである。財政部はこの面です

で多くの作業を進めている。例えば、IASBと隔年での定期会合制度を設け、今年からは幹部クラスがコンバージェンスをめぐる協議の場を設け、IFRSの改革方針や具体的な基準について、中国の関心事を重点的に話し合うことになっている。同時に、IASBやIFRS財団、IASBの基準諮問会議(Standards Advisory Council)など、IFRS設定にかかわる機関に中国から代表を派遣している。財政部は毎年IASBに人員を派遣し、基準項目に関する技術的な協議に直接参画している。中国の立場を代表するこうした人員は、双方の意思疎通の間口を広げ、中国の意見を反映し、IASBとの長期的協力やコンバージェンスの枠組みを構築するための下地を整えている。昨年発足したアジア・オセアニア基準設定主体グループ(the Asian Oceanian Standard Setters Group)は中国の提唱により発足した組織であり、今後のIFRS設定に当たり、中国など同地域の新興市場経済国の影響力拡大に役立つことになるであろう」。

6. おわりに

本稿は、CASCとIASBとの比較検討を通して、CASCが企業会計準則の設定主体ではなく、企業会計準則設定の諮問機関として機能していることを明らかにした。また、CASCの下に設置された事務局の役割を分析し、CASCはIASBとのコンバージェンスプロジェクトにおいて、財政部を代表し、IASBや世界各国の基準設定主体の間で開催する重要な会議に出席し、IASBおよび各国の基準設定主体と密接な関係を構築する役割、又は中国の意見を忠実にIASBへ伝達するという重要な役割を果たしていることを検証

した。さらに、中国の現行会計システムの構造を説明し、企業会計準則の位置付けを明確した上で、設定主体が中国財政部会計司というパブリックセクターであるため、設定プロセスの透明性や新たな経済事象の発生や変化に対応できる柔軟性や即時性の確保の問題について検討を行った。これについて、中国は、会計規則である企業会計準則を頻繁に改正することに代えて、企業会計準則解釈を公表することによって新たな会計事象の発生や変化が生じる際に対応できる柔軟性や即時性を確保している。また、企業会計準則の設定プロセスを分析し、意見聴取段階をプロセスに導入することによって、中国はよりディスクロージャを重視し、会計準則設定の透明性を確保していることを指摘した。最後に、CASCは、財政部を代表し、IASBや世界各国の基準設定主体の間で開催する重要な会議に出席し、コンバージェンスに関するプロジェクト(EUによる会計基準の同等待性評価)に積極的に参加することによって企業会計準則が国際的に遜色のない水準を確保していることを明らかにした。

【注】

- 1) 2006年2月15日に財務部は、新企業会計準則を公布した。新企業会計準則は、1つの基本基準と38個の具体準則から構成され、旧企業会計準則(基本準則および具体準則16項目)を一部改訂し、IASBの「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」を参考にして、新たに22項目を追加している。新企業会計準則は、2007年1月1日より中国国内の上場企業に適用され、他の企業に対して早期適用の奨励が行われている。2009年1月1日より、適用の範囲は上場企業から一部の金融機関、大中型国有企業まで広がっている。外国投資企業、国有企業以外の中国内資企業に対して旧企業会計準則と企業会計制度が適用されている。

- 2) 中国の立法には全国人民代表大会と常務委員会による立法、國務院と関連部門による立法、一般地方の立法、民族自治地方の立法、経済特区の立法および特別行政区の立法などが含まれる。中国の現行の立法システムは中央が統一的に指導するが、ある程度分権があり、各クラスの立法が共存し、さまざまな種類の立法が結合する立法権限の区分システムである。
- 全人代常務委員会の立法は中国における最高国家権力機関の常務機関が法によって全国の及ぶ規範的法律文書を制定し、変更する作業の総称である。全人代常務委員会は立法を制定、改定、補充、廃棄する権限があり、提案、審議、表決、決定を公布する権限もある。
- 3) 行政法規は、國務院が主に、かつ經常的に行使する立法権で、國務院が憲法と立法法の直接の規定に基づいて関連の行政事項を制定し、法規を変更する権限である。現行の憲法第89条に規定された國務院が行使する18項の職権の中で、第1項の職権は憲法と法律に基づいて、行政法規を制定する。立法法の第56条も同様にこの職権を規定している。行政法規は法的形式あるいは淵源の中で憲法や法律の下、一般の地方的法規の上の位置に置かれる。
- 4) 立法法の規定により、中国の法律法規システムは、法律、行政法規、部門規章、規範性文書の4つの部分により構成される。法律は、中国全国人民代表大会常務委員会が制定し、同委員会で法律が通過された後に国家主席により公布される。行政法規は國務院常務委員会が制定し、同委員会で通過された後に國務院総理令の形によって公布される。部門規章は、國務院の各部委員会・中国人民銀行・審計署と行政管理職能を備えた國務院直属の機関が法律と國務院の行政法規・決定・命令に基づき、当該部門の権限の範囲において制定し、國務院主管部門部長により公布される。規範性文書は、國務院主管部門が部門文書の形式で印刷発布する。

【主要参考文献】

中文

- 王建新 [2008] 『国際財務報告基準の紹介および中国企業会計準則との比較』 人民出版社。
- 葛家澍 [2000] 「中国会計学会成立以来の我が国の会計理論研究」『会計研究』第4期。
- 財政部 [2003 a] 「財政部会計準則委員会工作概要」。 http://www.casc.gov.cn/wyhjs/200607/t20060703_337161.htm
- 財政部 [2003 b] 「企業会計準則設定プロセス」 http://www.casc.gov.cn/wyhjs/200607/t20060703_337137.htm
- 財政部 [2010] 「中国企業会計準則と国際財務報告基準 (IFRS) のコンバージェンス全面的持続のためのロードマップ」。
- 財政部会計準則課題グループ [1989] 「中国会計準則の設定に関する最初の構想 (ディスカッションペーパー)」および「中国会計準則の設定に関する検討すべきいくつかの主要問題点 (公開草案)」。
- 中華人民共和國會計法 [1999] 全国人民代表大会常務委員会。
- 周文榮 [2003] 「立足改革加快我国会计准则体系建设—財政部會計司司長劉玉廷談會計準則委員會的改組狀況」『財務と會計』第8期。
- 劉玉廷 [2009] 『企業会計準則解釈第3号 (公開草案)』の公表に関する記者会見。
- 邦文
- 小津稚加子 [2008] 「EUによる同等性評価の最新動向」『企業会計』第60巻第4号。
- 田昆儒 [2007] 「第6章 中国会計改革の現状と課題」山下寿文編集 [2007] 『中国における国際化への課題』中央経済社。
- 英文
- IASB [2010] International Financial Reporting Standards (財務会計基準機構監訳 [2010] 『国際財務報告基準 (IFRSs®) 2010』中央経済社。)