

中国における企業会計制度の発展

—2006 年「企業会計準則」を中心に—

田 雨

中部大学大学院

要 旨

中国において、2006 年 2 月に、改正「企業会計準則」が公布され、IFRS との統合化が実現したといわれている。本稿は、「企業会計準則」改正の社会的要因および 2006 年「企業会計準則」の特徴などを明らかにするために、これまでの企業会計制度の発展過程を検討したうえで、2006 年「企業会計準則」を旧準則および IFRS/IAS と比較した。その結果、2006 年「企業会計準則」は① 国有企業の株式制導入、② 証券市場の発達、③ IASB への参加および④ WTO への加盟の必要にせまられて制定されたものであり、2006 年「企業会計準則」で①公正価値がより広く用いられるようになり、②開示情報の範囲が拡大し、また③「具体準則」間の関連性が強化されたことが明らかになった。この過程で 2006 年「企業会計準則」は、中国独自の法制度および経済環境などを考慮し、取り入れて、IFRS/IAS と統合化を実現した。2006 年「企業会計準則」は今後、会計情報の質を向上させ、資産・負債の測定、および納税などに重要な影響を与えるものと思われる。

1. はじめに

中華人民共和国（以下、中国）において、2006年2月、『企業会計準則－基本準則』（以下、『基本準則』）および38項目の「企業会計準則－具体準則」（以下、「具体準則」）が公布された。『基本準則』は旧『基本準則』の改正版であり、38項目の「具体準則」は16項目が旧「具体準則」の改正版で22項目が新「具体準則」である。『基本準則』は全企業に、「具体準則」は上場企業に2007年1月から適用される。なお、「具体準則」適用企業については、『企業会計規則』（『企業会計制度』）または『金融企業会計規則』（『金融企業会計制度』）¹⁾の適用が中止される。今回の改正について、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, IASB）のトゥイーディー（David Tweedie）議長は、「企業会計準則」と国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, IFRS）との実質的統合が実現したと好意的に受け止めている。²⁾2006年公布の『基本準則』・「具体準則」（以下、「企業会計準則」）は、今後の中国の会計基準の動向に重要な影響を与えられられる。本稿では、はじめに、これまでの中国の企業会計制度の発展過程を検討し、そのうえで、2006年に行われた「企業会計準則」改正の社会的要因を明らかにする。ついで、2006年「企業会計準則」を旧準則およびIFRS/IASと比較してその特徴を明らかにし、最後に、2006年「企業会計準則」の導入に伴う問題点を指摘してみる。

2. 中国の企業会計制度の発展

(1) 「一国一企業」

資料1「中国の企業会計制度の発展」に示すように、中国の企業会計制度は、建国から1978年までの30年間、中央集権的計画経済体制の下、政府が企業を経営する「一国一企業」の管理責任会計システムとして発展してきた。³⁾「一国一企業」の管理責任会計システムでは、経営機能がPDCA（Plan, Do, Check and Act）に分解され、国务院の「統一指導」により「分級管理」⁴⁾されていた。会計上の認識・測定および記録・報告はそれぞれ財務規則と会計規則によって定められてきた。これに加えて、「業種別企業会計規則」（「行業会計制度」）すなわち、工業、農業など業種ごとに定められた会計規則により、勘定科目、帳簿様式、会計報告内容などが定められていた。

1978年、鄧小平政府が経済改革・対外開放政策を採り、中央集権的計画経済体制を計画的商品経済体制へと移行させた。これに伴い、企業会計制度の整備が要請され、1985年に『中華人民共和国会計法』⁵⁾（以下、『会計法』）が制定された。『会計法』は中国の企業会計制度において最も権威のある大法で、企業会計制度の頂点に位置する。『会計法』は、あらゆる組織における会計処理システムの構築義務と、会計担当者・組織管理者の権利、義務および罰則について定めている。ただし、会計処理に関しては規定していない。『会計法』によって、企業会計制度は行政指導中心から法的規制中心へと転換された。

(2) 「兩則兩制」

1992年、中国共産党中央委員会より社会主義市場経済体制の採用が宣言された。これ

に伴い、企業会計制度の大改革が始まり、「一国一企業」の管理責任会計が終焉した。社会主義市場経済体制採用宣言から間もなく『企業会計準則』および『企業財務通則』が公布され、翌年の1993年7月から施行された。これと時を同じくして「業種別企業会計規則」および「業種別企業財務規則」（「行業財務制度」）も改正された。これらの基準から形成される企業会計制度は「両則両制」とよばれる。『企業会計準則』は、1997年以降次々と公布されている「企業会計準則—具体準則」と区別するために、『企業会計準則—基本準則』と名称変更されている。

1993年には『会計法』も改正されている。この改正によって『会計法』は新しい役割を果たすようになった。資料2に示すとおり、『会計法』の制定目的は、1985年『会計法』では国家財政制度および財務制度の維持であったのに対して、1993年『会計法』では社会主義市場経済秩序を維持することとなった。また、『会計法』の適用範囲は、1985年『会計法』では国営企業・事業体であったのに対して、1993年『会計法』では企業、事業体、自営業およびその他の組織となった。

「両則両制」が形成された主たる要因は、当時の中国の経済体制と政府の役割の変化、および改革開放政策の採択と外資導入の拡大である。「両則両制」の形成は、つぎの2つの意義をもつ。

- ①資産、負債、所有者持分、収益、費用および利益の6つの会計要素の概念を確立した。
- ②会計等式の変更、財務諸表体系の刷新、会計記帳法の統一を実現させた。

しかし、「両則両制」にはいくつかの問題があった。主要な問題としてつぎの2つの問題があげられる。

- ①会計情報の比較可能性が低い。 企業の

業種あるいは所有形態ごとに各種の会計規定が定められているため、会計情報の比較可能性が低い。また、連結グループ企業間で適用される会計規定が異なる場合、連結財務諸表の作成が困難である。

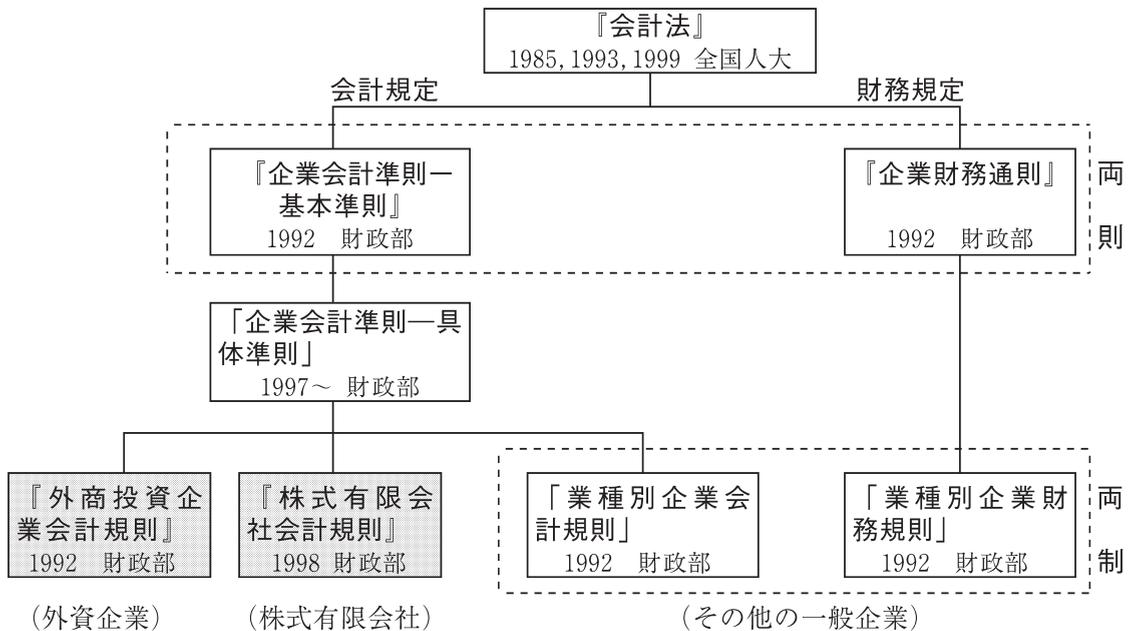
- ②会計要素の定義が不十分である。『基本準則』は、資産を「企業が保有あるいはコントロールしている、貨幣で測定可能な経済的資源で、各財産、債権およびその他の権利を含む」と定義している。しかし、この定義には、つぎの2つの資産の重要な質的属性が含まれていない。1つは「過去の取引あるいは事象によって生じた」ものであること、もう1つは「将来において企業に経済的便益を提供できる」ものであることである。そのため、資産に生じた損失あるいは減損が認識されず、不良債権が貸借対照表に引き続き計上されることになった。

『『両則両制』のあと、証券市場の発展に伴い、投資者、債権者など企業の利害関係者がより高い水準の企業会計情報を要求するようになった。そのため、財政部は1998年に『株式会社会計規則』（『股份有限公司会計制度』）を制定し、……、1997年から次々と10項目の具体準則を⁶⁾発表した。図1は「両則両制」形成当初の企業会計制度を示したものである。

(3) 「統一企業会計規則」

1990年代後半から、財政部は「両則両制」における比較可能性などの問題を検討し始めた。ここで、1) すべての経済事象を網羅するように「具体準則」を整備するか、2) 「業種別企業会計規則」および「業種別企業財務規則」に代わる会計基準を制定するかについて、様々な意見が検討された。財政部は、

図1 「両則両制」形成当初の企業会計制度（1992～2000）



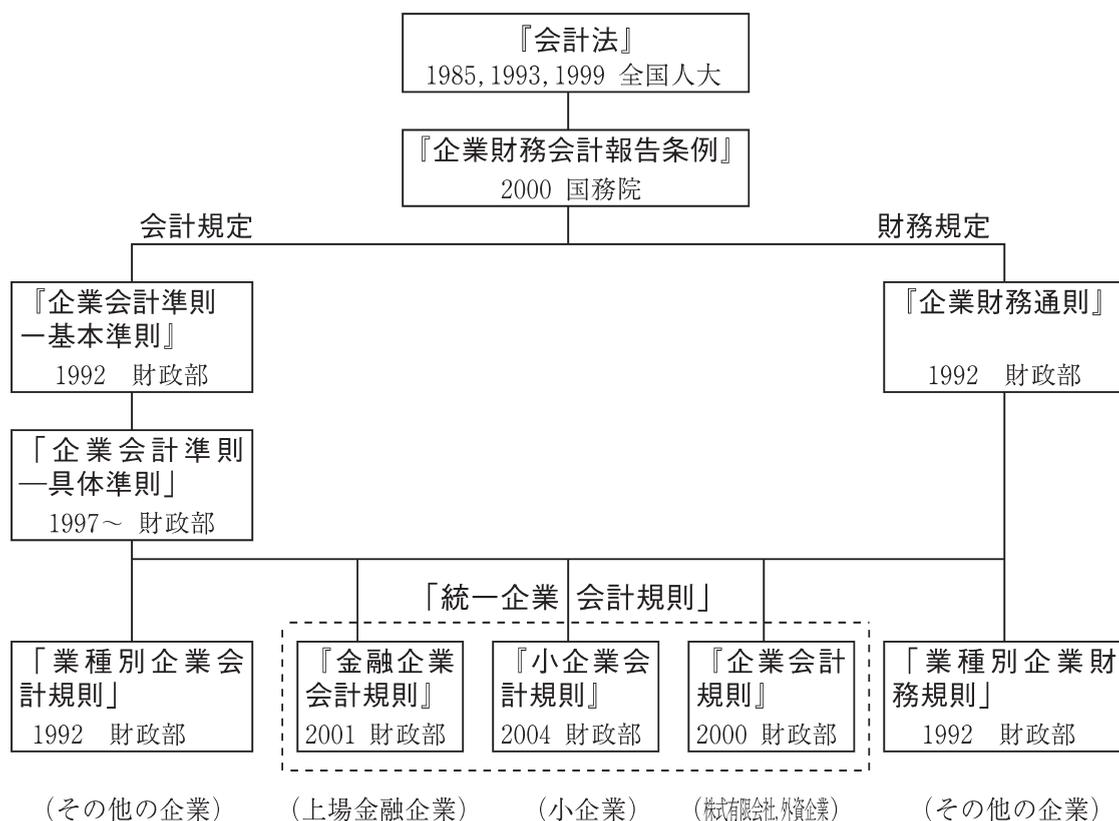
注 数字は公布年度，アミカケ部分は特殊企業に関する規定を示す。

「業種別企業会計規則」にかわり、アメリカの財務会計基準委員会（FASB）が制定した100以上の会計基準をそのまま導入することは、断念した。それは、このようなことは短期間では実現不可能であり、仮に実現可能であるとしても、実務上、企業がそのような会計基準に従って会計処理を行うことは、中国の国情に適応しないと判断したためである。そのため、財政部は独自の「統一企業会計規則」の検討に入った。

「統一企業会計規則」とは、「業種別企業会計規則」および「業種別企業財務規則」に代わる会計基準、すなわち「業種・所有制を問わず、中国全土の統一的な、財務と会計を一体とした会計処理規則をいう。これには会計要素の認識、測定、記録および報告が含まれる⁸⁾。「統一企業会計規則」は『企業会計規則』（『企業会計制度』）を中核として、そのほかに『金融企業会計規則』（『金融企業会計制

度』）および『小企業会計規則』（『小企業会計制度』）の3つの会計基準から構成されている。『企業会計規則』は2000年に公布され、当初、株式会社と外資企業だけを対象として2001年から実験的に施行された。その後、2002年に財政部は今後3年間で、株式会社以外の国有企業に対して順次『企業会計規則』を施行していくと通知した。また、財政部は、その他の企業に対しても『企業会計規則』の実施を推奨した⁹⁾。『金融企業会計規則』は2001年に公布され、2002年から上場金融企業を対象として施行された。また、『小企業会計規則』は2004年に公布され、2005年に小企業を対象として施行された。『小企業会計規則』にいう小企業とは、株式または債券を公開発行していない企業で、『中小企業標準暫行規定』が定める小企業をいう¹¹⁾。『企業会計規則』を中核とする「統一企業会計規則」によって、「業種別企業会計

図2 「統一企業会計規則」期の企業会計制度（2000～2006）



注 数字は公布年度を示す。

規則」および「業種別企業財務規則」の適用範囲は次第に縮小してきた。

『企業会計規則』の制定と時を同じくして、『企業財務会計報告条例』（以下、『報告条例』）が制定された。『報告条例』は国務院令として2000年6月に公布され、2001年1月に施行された。国務院令は、簡潔に言えば、日本の内閣府令に相当するもので、『会計法』に次ぐ上位法令である。『報告条例』はつぎの2つの理由により制定された。第1に、1992年の「両則両制」には報告に関する規定がなく、1955年制定の『国営企業決算報告作成・提出方法』¹²⁾がそのまま適用されていること。第2に、1992年の「両則両制」に

おける会計要素の定義に不備があったことである。

「統一企業会計規則」期の企業会計制度は、図2に示すとおりである。図1と同じく、図2の主な規定は点線内に示してある。この点線の位置の変動から明らかなように、「両則両制」が形成された当初は「業種別企業会計規則」・「業種別企業財務規則」が広く適用されていたのに対して、2000年以降は「統一企業会計規則」が広く適用されている。資料3に示すように、「統一企業会計規則」によって「両則両制」における1) 比較可能性、2) 連結財務諸表の作成可能性、3) 会計要素の定義の明瞭性および4) 業種選定の必要性

に関する問題点が大幅に改善された。

3. 「企業会計準則」改正の社会的要因

近年、IFRS/IASを導入する国が増加してきた。中国政府も、会計基準の国際的統合化は世界的な趨勢であり、中国の会計基準とIFRS/IASとの統合化は、中国の投資環境の改善、情報の透明性の向上、外資の導入、国内経済の発展に役立つと認識するようになった。そこで、財政部会計準則委員会(Chinese Accounting Standards Committee, CASC)が、2004年から新しい会計基準の制定および既存の会計基準の見直しに着手した。CASCは、会計基準制定権限を有している財政部会計司に対して、会計基準の制定・改正について意見表明することを目的として1998年に設置された委員会である。CASCは国際会計基準との統合化にあたり、(1)統合化は進歩であり、目標である、(2)統合は同一を意味しない、(3)統合化は漸進的な過程である、(4)統合化は相互的な統合であるという方針を表明している¹³⁾。

2005年11月、CASCとIASBは、会計基準の統合化を目指すことに合意した¹⁴⁾。その後、この合意は、つぎのような基準制定の方針として具体化された。すなわち、特定のIFRS/IASについて、中国にそれに相当する基準が存在せず、かつ、これに関連する取引・経済事象がある場合は、中国は新たに基準を制定するかあるいはIFRS/IASをそのまま導入すべきである¹⁵⁾。2006年2月、CASCとIASBの会計基準統合化の話し合いの結果、改正『基本準則』および38項目の「具体準則」が公布された。38項目の「具体準則」のうち16項目は旧「具体準則」を改正したもので、22項目は新たに制定し

たものである。

2006年に「企業会計準則」が改正された社会的要因として、以下の4つがあげられる。

- 1) 国有企業への株式制の導入 1999年中国共産党第15回中央委員会第4次大会で「中共中央による国有企業改革と発展に関する重大問題の決定¹⁶⁾」が決議され、国有企業への株式制の導入方法として、株式の上場、外国資本との結合、および企業間の株式持ち合いなどの方法が提唱された。
- 2) 証券市場の発達 1990年に上海、1991年に深圳に証券取引所が設立され、2006年6月現在、両取引所合わせて1489社の会社が上場されている。また、海外での中国企業の外貨株発行も増えている¹⁷⁾。
- 3) IASBへの参加 1992年から、IASBはあらゆる機会を利用して、中国の会計基準の制定に影響を与えようとしていた。「IASBは1992年以降に公開された中国の会計基準制定機構の学術検討会すべてに参加していた。さらに、1997年の中国公認会計士協会のIFACへの参加後、中国の会計基準の制定機構は、IASBのメンバーとなり、さらに1998年にはIASBは理事会を北京で開催した¹⁸⁾」。
- 4) WTOへの加盟 中国の会計基準がIFRS/IASと同等性をもつものとして承認されることは、中国が市場経済体制国家として承認されることを意味する。中国は2001年12月WTOに正式に加盟したにもかかわらず、先進諸国は中国を市場経済体制国家と認めていない。その理由の1つとして、中国の企業が国際的な会計基準に準じて会計処理を行っていないことがあげられる。中国のWTO

への加盟条文によれば、中国がWTOへ加盟してから15年の間、不正な投げ売りを行っているとは判定された場合、自ら市場経済体制国家であることを証明できなければ、非市場経済体制国家であると判定される。これは中国の輸出に大きな影響を与える。このような意味で、2006年「企業会計準則」によってIFRS/IASを導入したことは、中国の経済発展の過程において避けられない一歩であった。¹⁹⁾

4. 2006年「企業会計準則」の特徴

財政部会計司司長の劉玉廷氏は、「企業会計準則」改正に関して、2006年8月開催の中日韓会計基準設定機構会議で、つぎのように述べている。²⁰⁾

中国の実質的統合化政策について、つぎの特徴がみられる。すなわち、第1に、「統合化は目標であり、同一を意味しない。統合化は過程であり、相互的な統合である」という原則に準拠する。第2に、会計要素の認識、測定および報告についてIFRSとの統合化を実現するが、会計基準の形式、言語、番号付けなどについてはIFRSのまま受け入れるわけではなく、中国の特徴を重視する。第3に、関連当事者開示、資産減損の戻し入れおよび公正価値の適用について、中国には国有企業が多くあり、市場経済は発展途上で完全でないなどの特徴を考慮し、IFRSと異なる中国の現状に適切な規定を設けている。これは、IASBに認められており、さらにIASBの関連する基

準を修正することに役立っている。

本節では、上記の劉玉廷氏の見解に依拠して、2006年「企業会計準則」を旧準則およびIFRS/IASと比較し、その特徴を明らかにする。

(1) 『基本準則』

1992年『基本準則』は、第1章「総則」で会計準則、第2章「一般原則」で会計原則、第3章から第8章の各章で資産、負債、所有者持分、収益、費用および利益の6つの会計要素、第9章で財務報告について定めており、事実上、会計の概念フレームワークの役割を果たしている。ただし、『基本準則』はIASB、FASBの概念フレームワークとは異なり、法律的効力を有している。²¹⁾

『基本準則』は、2006年の改正によって新たに認識、測定、報告、取引などの概念が規定されるなど、その内容はさらに充実した。表1に、1992年『基本準則』と2006年『基本準則』の比較を示した。以下では『基本準則』の主要改正事項である会計情報の質、財務報告書の利用者について取り上げる。

- 1) 会計情報の質 表1に示すとおり、1992年『基本準則』の制定目的は「社会主義市場経済の発展に適應する」ことであった。これに対して、2006年『基本準則』の制定目的は「会計処理基準を統一し、企業会計における認識、測定、および報告行為を規制する」ことである。2006年『基本準則』では、以下に示す1993年と1999年の『会計法』の改正方針に沿って、会計情報の質が強調され、「会計測定」(第9章)の章が新設されるとともに、新たに明瞭性の原則(第14条)および実質優先の原則(第16条)が定められた。

表1 1992年・2006年『基本準則』の構成と内容の比較（1部抜粋）

事項	1992年『基本準則』	2006年『基本準則』
構成	第1章 総則（第1～9条） 第2章 一般原則（第10～21条） 第3章 資産（第22～33条） 第4章 負債（第34～37条） 第5章 所有者持分（第38～43条） 第6章 収益（第44～46条） 第7章 費用（第47～53条） 第8章 利益（第54～56条） 第9章 財務報告書（第57～64条） 第10章 付則（第65～66条）	第1章 総則（第1～11条） 第2章 会計情報の質に対する要求（第12～19条） 第3章 資産（第20～22条） 第4章 負債（第23～25条） 第5章 所有者持分（第26～29条） 第6章 収益（第30～32条） 第7章 費用（第33～36条） 第8章 利益（第37～40条） 第9章 会計測定（第41～43条） 第10章 財務報告書（第44～48条） 第11章 付則（第49～50条）
1 制定目的	第1条 社会主義市場経済の発展に適応し、会計処理基準を統一し、会計情報の質を保証するため、『会計法』に基づいて本準則を制定する	第1条 企業会計における認識、測定、および報告行為を規制し、会計情報の質を保証するため、『会計法』およびその他の関連する法規に基づいて本準則を制定する
2 効力	第3条 企業会計制度の制定は本準則に従わなければならない	第3条 「具体準則」の制定は本準則に従わなければならない
3 財務報告書の作成目的	該当条文なし	第4条 企業は財務報告書を作成しなければならない。財務報告書の目的は、財務報告書の利用者に企業の財務状況、経営成績およびキャッシュ・フロー等に関する会計情報を提供し、企業管理層の受託責任の履行状況を示し、財務報告書の利用者の経済的意思決定を助けることにある。 財務報告書の利用者は、投資者、債権者、政府と関連する部門および社会公衆を含む
1 会計情報の利用目的	第11条 国家のマクロ経済管理のニーズに沿って、関係者が企業の財政状態および経営業績を測定することと、企業が内部の経営管理を強化すること	第13条 財務報告書の利用者の経済的意思決定に関するニーズに関連して、財務報告書の利用者が企業の過去、現在あるいは将来における状況を評価あるいは予測することを助けなければならない
2 情報の質	該当条文なし	第14条 企業が提供する会計情報は明瞭なもので、財務報告書の利用者にとって理解しやすく、利用しやすいものでなければならない
3 実質優先	該当条文なし	第16条 企業は、取引または事象の経済的実質に基づいて、会計上の認識、測定および報告を行わなければならない。単に取引または事象の法律上の形式に準拠してはならない
4 会計情報の内容	第21条 企業が提供する会計情報は、企業の財務状況、経営業績に関する取引・事象を全面的に示さなければならない。重要な取引・事象については別個に示さなければならない	第17条 企業が提供する会計情報は、企業の財務状況、経営業績およびキャッシュ・フロー等に関するすべての重要な取引・事象を示さなければならない

1993年改正『会計法』（資料2）

会計によって社会主義市場経済秩序の維持を図る組織の責任者が会計書類の合法性、真実性、正確性および完全性を保証する。

1999年改正『会計法』

会計書類の真実性と完全性を保証する。

- 2) 財務報告書の利用者 2006年『基本準則』は、つぎに示すように財務報告書の利用者の範囲を初めて明示した（第4条）。

企業は財務報告書を作成しなければならない。財務報告書の目的は財務報告書の利用者に企業の財務状況、経営成績およびキャッシュ・フロー等に関する会計情報を提供し、企業管理層の受託責任の履行状況を示し、財務報告書利用者の経済的意思決定を助けることにある。

財務報告書の利用者には、投資者、債権者、政府と関連する部門および社会公衆が含まれる。

上記の第4条は、株式制の導入および投資主体の多元化を反映したものである。条文において投資者および債権者が、政府に関連する部門より先に記されていることに投資者および債権者重視がみてとれる。

(2) 「具体準則」

『基本準則』が概念フレームワークとして機能しているのに対して、「具体準則」は個別的な会計処理法を定めている。前述したように、2006年「企業会計準則」は、CASCとIASBとの話し合いの結果、制定されたもので、これにはIFRS/IASに対応する基準が含まれている。ただし、「具体準則」にはIFRS/IASの一部が含まれているだけで、詳細については、2006年10月公表のガイドラインで明らかにされている。

38項目の「具体準則」は、①認識・測定に関する準則、②報告に関する準則、および③特殊業種に関する準則の3種類に分けられる²²⁾。表2に示すように、38項目の「具体準則」のうち36項目がIFRS/IASの影響を強く受けている²³⁾。

①公正価値の導入の拡大：（例）のれん（非共同支配下の企業結合に関するも²⁴⁾の）、投資不動産、金融商品、債務のリストラクチャリング、非貨幣性資産の交換などに関する会計処理が新たに定められた。

②開示範囲の拡大：（例）金融商品関係の資産・負債の開示、ストックオプションに関する情報の開示が要求されている。

③「具体準則」の体系化：旧「具体準則」は別々に規定されており、相互に関連していなかった。これに対して、2006年「具体準則」は相互に関連することが明記されている。

その一方、2006年「企業会計準則」にはつぎに示すような中国の独自性も存在する²⁵⁾

①連結財務諸表：「具体準則」の第20号「企業結合」は、共通支配下の企業結合を連結範囲から除外している。

②資産減損：「具体準則」の第8号「資産の減損」は、資産減損引当金の戻し入れを禁止している。

③関連当事者：関連当事者の定義上、国有企業間には関連当事者関係があることになる。しかし、国有企業間に「国家所有」以外の関連当事者とみなされる関係がない場合、これらの国有企業は関連当事者とはならない。

④公正価値：国内の商品市場が十分発達していないため、公正価値の導入を慎重に緩やかに進める。

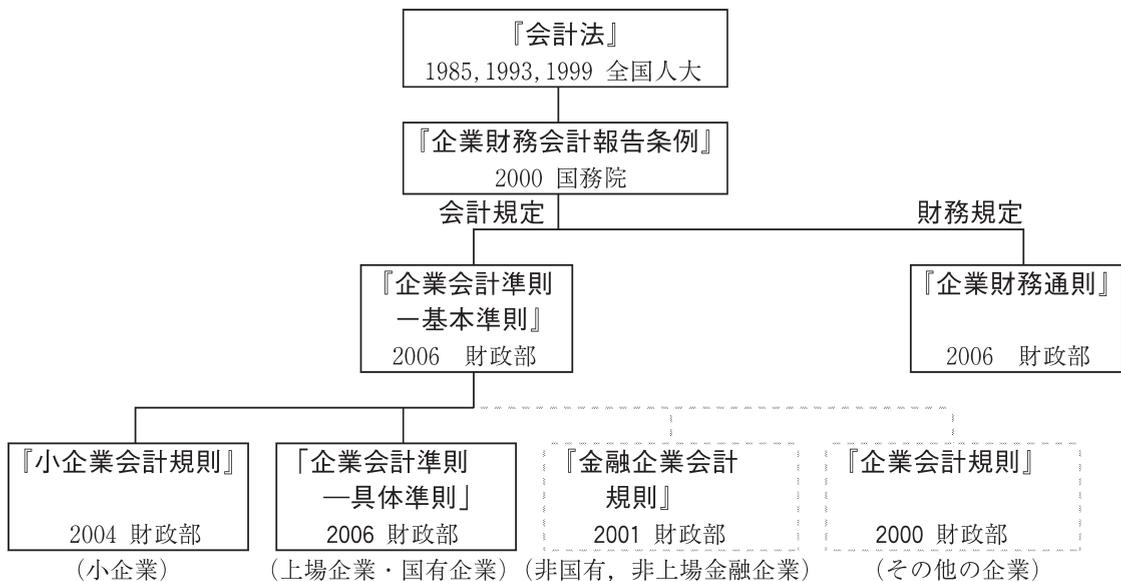
表2 2006年「具体準則」とIFRS/IASとの関連

番号	標 題	公布年月	施行年月	関連IFRS/IAS基準
1	棚卸資産	2001.11	2002.1	IAS 2
2	長期持分投資	1998.6	1999.1	IAS 27/28/31/39
3	投資不動産	2006.2	2007.1	IAS 40
4	固定資産	2001.11	2002.1	IAS 16
5	生物資産	2006.2	2007.1	IAS 41
6	無形資産	2001.1	2001.1	IAS 38
7	非貨幣性資産の交換	1999.6	1999.1	—
8	資産の減損	2006.2	2007.1	IAS 36
9	従業員報酬	同上	同上	IAS 19
10	企業年金基金	同上	同上	IAS 26
11	株式報酬制度	同上	同上	IFRS 2
12	債務リストラクチャリング	1998.6	1999.1	—
13	偶発事象	2000.4	2000.7	IAS 37
14	収益	1998.6	1999.1	IAS 18
15	工事契約	同上	同上	IAS 11
16	政府補助	2006.2	2007.1	IAS 20
17	借入費用	2001.1	2001.1	IAS 23
18	法人税	2006.2	2007.1	IAS 12
19	外国為替換算	同上	同上	IAS 21
20	企業結合	同上	同上	IFRS 3
21	リース	2001.1	2001.1	IAS 17
22	金融商品（認識と測定）	2006.2	2007.1	IAS 39
23	金融資産の譲渡	同上	同上	IAS 39
24	ヘッジ	同上	同上	IAS 39
25	元受保険契約	同上	同上	IFRS 4
26	再保険契約	同上	同上	IFRS 4
27	石油・天然ガス採掘	同上	同上	IFRS 6
28	会計方針・見積りの変更および誤謬の修正	1998.6	1999.1	IAS 8
29	後発事象	1998.5	1998.1	IAS 10
30	財務報告書の表示	2006.2	2007.1	IAS 1
31	キャッシュ・フロー計算書	1998.3	1998.1	IAS 7
32	中間財務報告	2001.11	2002.1	IAS 34
33	連結財務諸表	2006.2	2007.1	IAS 27
34	1株当たり利益	同上	同上	IAS 33
35	セグメント報告	同上	同上	IAS 14
36	関連当事者開示	1997.5	1997.1	IAS 24
37	金融商品の開示	2006.2	2007.1	IAS 32/IFRS 7
38	初年度適用	同上	同上	IFRS 1

以下の資料に基づいて作成した。

(1)山田辰己「中国における企業会計準則の採用について」『JICPA ジャーナル』Vol. 18, No. 6, 2006年6月, (2)IASBのHP (<http://www.iasb.org.uk/standards/summaries.asp>), (3)王松年「国際財務報告準則の発展—会計準則的国際趨同」『财会学習』2006年第2期, 2006年2月, (4)王建新「新会計準則的特点及与国際財務報告準則的比較分析(二)」『財務与会計』2006年第10期, 2006年10月

図3 2007年以降の企業会計制度



注 数字は公布年度、点線部分は適用範囲がせまい基準を示す。「業種別企業会計規則」・「業種別企業財務規則」は、本文で述べたとおり、事実上、不要となりつつあるため、図に含めていない。

このような中国独自の規定の存在は、法律制度、社会・経済・市場環境およびIASBの発展途上国軽視などに起因する²⁶⁾。

2006年「具体準則」が企業に与える影響としてはつぎの4つがあげられる。²⁷⁾

- ①会計上の恣意的操作の減少(例) 棚卸資産の処理法をFIFO法に統一。資産減損引当金の戻し入れの禁止
- ②資産・負債の測定(例) 公正価値の導入
- ③企業結合に関する会計処理(例) 親会社重視からエンティティー重視へ。連結範囲について実質支配基準を導入
- ④金融企業における金融商品の開示(例) 金融商品をすべてオンバランスし、公正価値で測定

(3) 今後の課題

2007年1月から、2006年『基本準則』は全企業、2006年「具体準則」は上場企業を

対象として施行される。また、国有資産監督管理委員会は、2008年末までに2006年「具体準則」を国有企業に適用すると発表している²⁸⁾。これに伴い、「具体準則」適用企業は、『企業会計規則』あるいは『金融企業会計規則』の施行が中止される。その結果、今後の企業会計制度は図3のようになる。「業種別企業会計規則」・「業種別企業財務規則」については、『企業会計規則』を始めとする「統一企業会計規則」によってその必要性が低下していた。それが、2006年「企業会計準則」により事実上、不要になりつつある。ただし、政府は現時点ではその存否について言及していない。この問題がどのように決着するかはいまだ不明である。さらに、2006年「企業会計準則」自体についても問題が指摘されている。

中国の経済体制は中央集権的計画経済体制から、計画的商品経済体制を経て、社会主義

市場経済体制へと転換してきた。しかし、現在でも法律制度、経済・社会・市場環境などについて先進国とは著しく異なっている。IASBに参加するため、またWTO加盟国により市場経済体制国家として承認されるために、中国は2006年「企業会計準則」においてIFRS/IASを大幅に導入し、形式上IFRS/IASとの統合化を実現した。しかし、実務上、中国の企業会計制度が2006年「企業会計準則」の導入によって、本当の意味でIFRS/IASと統合²⁹⁾できるかについては多くの疑問があげられている。

5. むすび

中国では1978年まで中央集権的計画経済体制のもと国家は企業の所有者で、企業会計は「一国一企業」という巨大化した管理責任会計として機能していた。管理責任会計では、経営機能がPDCAに分解され、国务院の「統一指導」のもとに「分級管理」されていた。1992年に「企業会計準則」が導入され、「両則両制」とよばれる会計基準体系が形成された。1992年「企業会計準則」は、マクロ経済管理を目的としながらも、6つの会計要素、すなわち資産、負債、所有者持分、収益、費用および利益の概念をはじめて確立するなど、中国の企業会計制度を大幅に改善した。その後、「両則両制」形成当初にみられた問題を解決するため、2000年に「統一企業会計規則」が導入され、さらに2006年には「企業会計準則」の改正が行われた。

「企業会計準則」改正の社会的要因としては、国有企業における株式制の導入、証券市場の発達、IASBへの参加およびWTOへの加盟などがあげられる。2006年「企業会計準則」は、中国独自の法制度および経済環

境を強調しながらも、IFRS/IASとの統合化を実現した。2006年『基本準則』は、会計情報の質に対する要求を強調し、認識、測定、報告、取引などの概念を明記し、新たに明瞭性の原則と実質優先の原則を規定した。また、会計情報の主要な利用者として投資者、債権者をあげ、会計情報の利用目的を利用者の意思決定を助けることとしている。2006年「具体準則」は、①公正価値の導入の拡大、②開示範囲の拡大および③「具体準則」の体系化を図ったものである。2006年「企業会計準則」は、IFRS/IASの主要な原則を反映しているものの、会計要素の記録、連結財務諸表、関連当事者開示、資産減損の振戻しおよび公正価値の適用などについては、中国に国有企業が多いことなどを理由として、IFRS/IASの規定をそのまま導入することを避けた。それでも、2006年「企業会計準則」は、会計上の不正操作の減少、資産・負債の測定および企業結合などにより影響を与えることは明白である。

今後、2006年「企業会計準則」の適用範囲の拡大に伴い、「業種別企業会計規則」、『企業会計規則』および『金融企業会計規則』などの存否が問題となる。また、2006年「企業会計準則」は、形式上、IFRS/IASとの統合化を実現したものの、本当の意味でIFRS/IASと統合化が実現するかどうかは今後の課題である。

資料1 中国の企業会計制度の発展

企業形態	企業会計制度	準則・通則	規則	年代	事項		
一 国 一 企 業	両 制		業 種 別 企 業 会 計 規 則 ☆ 2	49.10	中華人民共和国成立，中央集権的計画経済体制開始	☆1「」は法規，準則，規則，あるいは政策の全体的名称。「」は特定の法規，準則，規則の名称	
				49 ～ 77	「業種別企業会計規則」☆1 「業種別企業財務規則」		
				78	計画的商品経済体制開始		
				80	「業種別企業会計規則」改正		☆2「統一企業会計規則」導入後も存続
				85.1	『会計法』公布（85.5施行）☆1		
一 国 多 企 業	両 則 両 制	企 業 財 務 通 則 ☆ 4	統 一 企 業 会 計 規 則 ☆ 5	.3	『中外合資経営企業会計規則』公布（85.7施行）	☆3点線と矢印は法規，準則，規則の交替関係を，太い点線と矢印は編入関係を示す	
				92	社会主義市場経済体制開始		
				.5	『株式制実験企業会計規則』公布（92.1施行）		
				.6	『外商投資企業会計規則』公布（92.7施行）		
				.11	『企業会計準則』公布		
				.12	『企業財務通則』公布 「業種別企業会計規則」改正 「業種別企業財務規則」改正		☆4 2006年12月現在，「具体準則」の適用対象は各具体準則ごとに異なっている。2006年「企業会計準則」では，全具体準則の適用対象を原則として上場企業とした
				93.12	『会計法』改正		
				97.5	『企業会計準則—関連方関係及其交易的披露』公布（97.1施行）		
				98.1	『株式有限会社会計制度』公布（98.1施行）		
				99.10	『会計法』第2次改正（00.7施行）		
00.6	『企業財務会計報告条例』公布（01.1施行）	☆5 2006年12月現在，全企業に適用。2006年「企業会計準則」適用後は，「企業会計準則」適用企業以外の企業に適用対象を限定					
.12	『企業会計規則』公布（01.1施行）						
01.11	『金融企業会計規則』公布（02.1施行）						
04.4	『小企業会計規則』公布（05.1施行）						
06.2	『企業会計準則—基本準則』改正 「具体準則」改正・追加（07.1施行）						

資料2 『会計法』の変遷（一部）

項目	85年法	93年法	99年法
第一章 総則	(第一条) ①会計業務を強化し、会計担当者の法による職権行使を保障して、会計の国家財政制度および財務制度を維持すること、②社会主義公有財産を保護すること、③経済管理の強化によって経済効率を向上すること	(第一条) ①会計業務を強化し規制し、会計担当者の法による職権行使を保障して、会計の社会主義市場経済秩序を維持すること、②社会主義公有財産を保護すること、③経済管理の強化によって経済効率を向上すること	(第一条) 会計行為を規制し、会計情報 ^ア の真実、完全を保障し、経済管理と財務管理を強化し、経済効率を向上し、社会主義市場経済秩序を維持すること
1-1 制定目的			
1-2 適用範囲	(第二条) 国営企業・事業体、国家機関、社会团体、軍隊	(第二条) 国家機関、社会团体、企業、事業体、自営業およびその他の組織	(第二条) 国家機関、社会团体、 <u>会社</u> 、企業、事業体およびその他の組織
1-3 基本規定	(第四条) 組織の行政責任者は、会計担当者の職権が侵害されないように保障すること	(第四条) 組織の責任者は、 <u>会計資料の合法、真実、正確、完全を保障し</u> 、会計担当者の職権が侵害されないように保障すること	(第四条) 組織の責任者は、組織の会計業務および会計資料の真実性と完全性について責任を負うこと
1-5 国家統一会計制度	(第六条) 国務院財政部はこの法に基づいて国家統一会計制度を制定すること	同左	(第八条) 国家は統一会計制度を実施すること。国務院財政部はこの法に基づいて国家統一会計制度を制定し、公布すること
第六章 附則（1999年法は第七章）	規定なし	規定なし	用語定義 (第五十条) <u>組織責任者</u> ：組織の代表または職権を行使する主たる責任者 <u>国家統一会計制度</u> ：国務院財政部門がこの法に基づいて制定する会計処理、会計監督、会計機構および会計担当者ならびに会計管理の制度 (第五十一条) <u>自営業の会計管理方法</u> については国務院財政部門によって別に定めること

注 アミカケ部分は改正部分、アンダーラインは新設部分を示す。

資料3 「両則両制」と「統一企業会計規則」の比較

事 項	「両則両制」(1992年)	「統一企業会計規則」(2000年)
1 比較可能性	低い 業種あるいは所有形態ごとに各種の会計基準が存在している。	大幅に向上した 「業種別企業会計規則」の適用範囲を縮小した。
2 連結財務諸表の作成可能性	困難 「業種別企業会計規則」等によりグループ企業間で適用される会計基準が異なるため、連結財務諸表の作成が困難であった。	容易 1) 連結グループの親会社に『企業会計規則』が適用される場合、『企業会計規則』によって作成する。 2) 連結グループの子会社に『企業会計規則』が適用される場合、『企業会計規則』または親会社に適用される基準によって作成する。
3 会計要素の定義の明瞭性	不明瞭 「資産」の定義が不備なため、資産の損失あるいは減損を認識できない。	明瞭 『企業財務会計報告条例』および『企業会計規則』が「資産」定義の不備を補完した。
4 業種選定の必要性	必要 業種を特定できず、どの基準に準拠すべきか不明な企業が存在していた。	不必要 管轄財政部門への申請により、『企業会計規則』を適用できる道が開かれた。

【注】

- 1) 特急財政部文件「財政部關於印發『企業會計準則第1号—存貨』等38項具体準則的通知」(財会[2006]3号)2006年2月。
- 2) David Tweedie「在會計審計準則体系發布會上的講話」2006年2月。
<http://www.casc.gov.cn/internet/internet/zh/newsreview/zgkjsjzztxfbhzjxx/davidfy.html>
- 3) 鎌田信夫、謝少敏「中国會計の制度的特徴」『税経通信』Vol. 61, No. 6, 2006年5月。
- 4) 謝少敏『中国の企業會計制度』創成社, 1997年, p. 369。
- 5) 中華人民共和國主席令第21号『中華人民共和國會計法』1985年1月。
- 6) 財政部會計司編『企業會計制度講解』中国財政經濟出版社, 2001年, p. 3。
- 7) 同上, p. 640。
- 8) 財政部會計司編『企業會計制度講解』中国財政經濟出版社, 2001年, pp. 9-10。
- 9) 財政部「財政部關於国有企業執行『企業會計制度』有關財務政策問題的通知」(財企[2002]310号)2002年7月。
- 10) 財政部會計司編, 前掲書, p. 11。
- 11) 中華人民共和國財政部制定『小企業會計制度』中国財政經濟出版社, 2004年, p. 1。
- 12) 國務院「國務院關於廢止2000年底以前發布的部分行政法規的決定」
http://news.xinhuanet.com/zhengfu/2001-10/19/content_76486.htm
- 13) 湯雲為「我國會計準則發展的新里程碑—賀新會計準則体系建立」『上海會計』2006年第3期, p. 5。
- 14) “Joint Statement of Secretary-General of the China Accounting Standards Committee and the Chairman the International Accounting Standards Board”, Nov. 2005。
- 15) 湯雲為, 前掲論文, pp. 5-6。
- 16) 中國共產黨中央委員會「中共中央關於国有企業改革和發展若干重大問題的決定」1999年9月。
- 17) 湯雲為, 前掲論文, p. 3。
- 18) 劉峰『會計準則變遷』中国財政經濟出版社, 2000年, p. 230。
- 19) 財会學習編集部「“準則”為何要与國際趨同」『財会學習』2006年第2期, p. 1。
- 20) 財政部會計準則委員會「2006年中日韓會計準則制定機構會議活動報告」
http://www.casc.gov.cn/gnxw/200611/t20061113_488830.htm

- 21) 王建新「新會計準則的特点及与國際財務報告準則的比較分析(一)」『財務与會計』2006年第9期, p.35。
- 22) 湯雲為, 前掲論文, p. 6。
- 23) 會計研究編集部「新會計準則与財務決策論壇綜述」『會計研究』2006年第9期, pp. 89-92。
- 24) 王建新, 前掲論文, p. 35。
- 25) 王建新, 同上, p. 36。
- 26) 同上
- 27) 王建新, 前掲論文, p. 35。
- 28) 李偉「在會計審計準則体系發布会上的講話」2006年2月。
<http://www.casc.gov.cn/internet/internet/zh/newsreview/zgkjsjztxfbhzjxx/lwfy.html>
- 29) 孫錚, 劉浩「中国會計改革新形勢下的準則理論實証研究及其展望」『會計研究』2006年第9期, pp. 19-21。

【参考文献】

中国語

- David Tweedie「在會計審計準則体系發布会上的講話」(2006年2月)
<http://www.casc.gov.cn/internet/internet/zh/newsreview/zgkjsjztxfbhzjxx/davidfy.html>
- 王松年「國際財務報告準則的發展—會計準則的國際趨同」『財会學習』2006年第2期(2006年2月)
- 葛家澍『會計基本理論与會計準則問題研究』中国財政經濟出版社(2000年)
- 財会學習編集部「“準則”為何要与國際趨同」『財会學習』2006年第2期(2006年2月)
- 財政部會計司編『企業會計制度講解』中国財政經濟

- 出版社(2001年)
- 特急財政部文件「財政部關於印發『企業會計準則第1号—存貨』等38項具体準則的通知」(財会[2006]3号)(2006年2月)
- 中華人民共和國主席令第21号『中華人民共和國會計法』(1985年1月)
- 中國共產党中央委員會「中共中央關於国有企業改革和發展若干重大問題的決定」(1999年9月)
- 張玉周『財会法規体系及其衝突与協調』中国財政經濟出版社(2004年)
- 李偉「在會計審計準則体系發布会上的講話」(2006年2月)
<http://www.casc.gov.cn/internet/internet/zh/newsreview/zgkjsjztxfbhzjxx/lwfy.html>

日本語

- 大島正克「中国における企業會計制度の復活と發展—改革開放時代の企業會計制度—」『亜細亞大学アジア研究所紀要』第31号(2005年3月)
- 大雄令純「中国會計の國際化」『産業經理』Vol. 53, No. 1(1993年)
- 鎌田信夫, 謝少敏「中国會計の制度的特徴」『税経通信』Vol. 61, No. 6(2006年5月)
- 水野一郎「現代中国會計制度の發展と特質」『會計』第169卷, 第6号(2006年6月)
- 山田辰己「中国における企業會計準則の採用について」『JICPA ジャーナル』Vol. 18, No. 6, (2006年6月)