

中国における会計制度改革に関する一考察

—会計観の変更をめぐる—

魏 巍

兵庫県立大学大学院生

要 旨

本稿においては、1992年の「企業会計準則」の導入、1994年から1996年の「企業会計準則（実施準則）」を制定するための討議資料の公表、1997年から2001年の「企業会計準則（実施準則）」の公布、2000年の「企業会計制度」の制定、2006年の「企業会計準則（基本準則）」および「企業会計準則（実施準則）」の改訂を考察対象として中国における会計制度改革について検討する。そのことからここにおいては、まず1992年「企業会計準則」が制定された理由について考察する。次に、1992年「企業会計準則」が導入された後に行われた会計制度改革に基づいて、1992年以降の期間を1992年から1996年まで（第1期）、1997年から2000年まで（第2期）、2001年から2005年まで（第3期）、2006年から2009年まで（第4期）の4つの期間に区分し、それら4つの期間における会計規制体系について明らかにする。続いて、これらの4つの期間における会計規制体系に内在している会計観を抽出するとともに、かかる会計観の変更をもたらした要因について検討することにする。

1. はじめに

中華人民共和国（以下、中国と略す）においては、1978年に改革・開放政策が打ち出され、その後、経済改革の深化に伴い、市場メカニズムが導入された。そしてそれに対応して、会計制度に対する改革が行われた。その中でも、最も大きな影響を与えたのが会計制度改革の理論的根拠を提供するために、1992年11月に「企業会計準則」が制定されたことである。

そして、それに続いて行われた会計制度における重要な改革をかかげると以下ようになる。まず第1は、「企業会計準則（実施準則）」（以下、実施準則と略す）を制定するため、1994年2月から1996年1月にかけて30の討議資料が公表されたことである。第2は、1997年5月を始めとして2001年11月までに全部で16の実施準則が公布されたことである。第3は、2000年12月に「企業会計制度」が公布されたことである。第4は、2006年2月に1992年「企業会計準則」を改訂した「企業会計準則（基本準則）」および改訂・新設を含め38の「企業会計準則（実施準則）」（以下、両者を併せて2006年企業会計準則体系と称する）が公布されたことである。

そこで、本稿では、まず1992年「企業会計準則」が制定された理由について考察する。次に、1992年「企業会計準則」が制定された後に行われた会計制度改革に基づいて、1992年以降の期間を1992年から1996年まで（第1期）、1997年から2000年まで（第2期）、2001年から2005年まで（第3期）、2006年から2009年まで（第4期）の4つの期間に区分して、それら4つの期間における

会計規制体系について明らかにする。続いて、これらの4つの期間における会計規制体系に内在している会計観を抽出するとともに、かかる会計観の変更をもたらした要因について検討することにする。

2. 1992年「企業会計準則」が制定された理由

中国会計学会は1987年に「会計基本理論および会計準則専門研究グループ」を設立し、会計準則に関する研究を始めた。また、中国財政部（以下、財政部と略す）も1988年に「会計準則課題グループ」を設置して、会計準則を制定するための研究と準備を始めた。当該課題グループは英米において普及している会計基準と類似の会計基準を開発することをその目的としていた（Xiao and Pan [1995], p. 179）。

そしてその当時、1992年「企業会計準則」が必要とされた要因として、財政部は1991年に「企業会計準則第1号—基本準則（草案）」（中華人民共和国財政部 [1991], 「附件二」）と同時に公表した『「企業会計準則第1号—基本準則（草案）」説明』（中華人民共和国財政部 [1991], 「附件三」）において、次のように述べている。すなわち、「経済改革の深化および開放政策の実施によって、旧来の会計制度は経済の発展に適應することができず、それには以下のような問題点がある。具体的には、それは①業種別・所有形態別の会計制度には統一性がなく、企業間の比較可能性に欠け、国家による経済政策の実施および統制が困難であること、また多くの業種にまたがる、あるいは、多くの所有形態をもつ企業および企業集団の要求に応えることができないこと、②政府がすべての経済業務に対する規定・統制を行っており、企業が自らの

状況に応じて会計計算方法を設定することができないこと、③外国人投資者によるわが国の会計政策および会計方法に対する理解が困難となり、国際間の経済交流に不利となることである」(中華人民共和国財政部 [1991], 「附件三」, 一)と説明されていた。

したがってこのことから、1992年「企業会計準則」の制定に至った要因は経済改革による政府の管理機能の変質および開放政策による国際的調和化の必要性にあるといえる。しかも、これらの要請に応えるためには、新たな会計基準を自ら開発するよりも国際的に認められている米国会計基準あるいは国際会計基準を導入する方が簡単であることは明らかである。しかし、中国の当時の状況においては、高度に発達した市場経済を前提としている米国会計基準、国際会計基準をそのまま導入することは非現実的である。そこで、将来に制定することを予定している実施準則の理論的な根拠を提供するために、1992年「企業会計準則」の制定作業がすすめられたと考えられるのである(魏 [2007a], 6-7頁)。

このような経緯に基づいて制定された1992年「企業会計準則」は概念フレームワークと具体的な会計基準との混合物とみなすことができ、そこに当時の国際的に存在していた概念フレームワークと大きな相違を認めることができる(葛・杜 [2003], 58頁)。しかし、会計刊行物の中で概念フレームワークと会計基準とを混合して取り扱うことも可能であり、1992年「企業会計準則」はその1つの例であるといえる。その意味で、1992年「企業会計準則」はその中に会計基準を含んでいたとしても、それは概念フレームワークとみなすことができるのである(Xiao and Pan [1995], p. 188)。

以上のことから、1992年「企業会計準則」の制定により、中国において初めて会計基準を導出するための概念フレームワークが形成されることになったといえる。そしてそのことから、ここにおいて会計基準に基づく会計規制方式が採用されることになったといえるのである。

3. 4つの期間における会計規制体系の考察

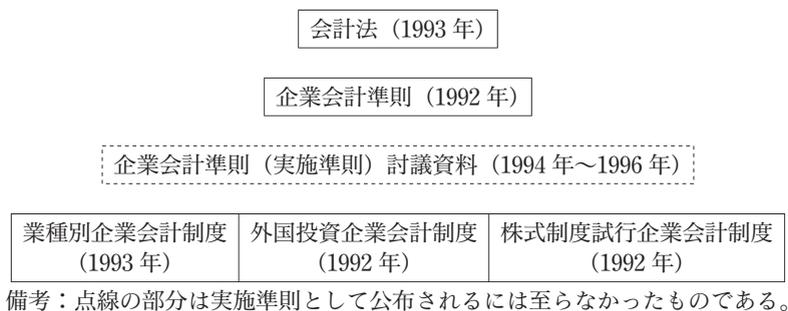
1992年「企業会計準則」が制定された以後に行われた会計制度改革に基づいて区分された4つの期間を取り上げ、それら4つの期間の会計規制体系について明らかにすることにする。

(1) 第1期(1992年から1996年まで)の会計規制体系

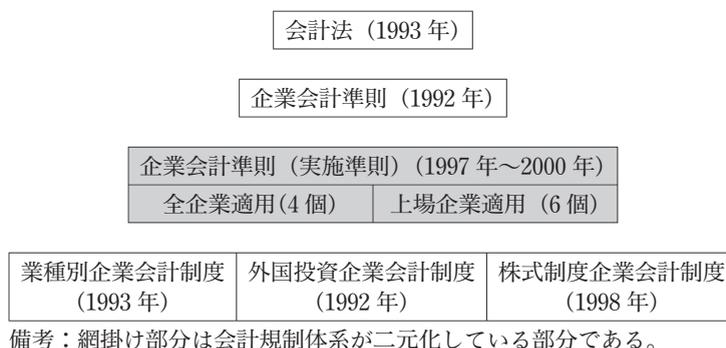
第1期における会計規制体系を示すと図表1のようになる。この期間は1992年11月に「企業会計準則」が制定された後、実施準則を制定するために30の討議資料が公表された時期である。

図表1においては、『会計法』を最上位に、1992年「企業会計準則」、「業種別企業会計制度」、「外国投資企業会計制度」および「株式制度試行企業会計制度」からなる3層構造となっている。しかもここにおいては、実施準則を制定するための討議資料は一般的な会計問題を含むすべての会計問題に関するものである(魏 [2007b], 4頁)。また、当時、財政部は当該実施準則の施行にあたり、何回かに分けて、しかも一回に多数の実施準則を、まず特定の企業を対象に施行し、その後市場経済の発展に伴いその適用対象を順次拡大するとしていたこと(中華人民共和国財政部 [1996], 一, 2)から、ここではすべての企

図表1 第1期における会計規制体系



図表2 第2期における会計規制体系



業を対象とする一元的な会計規制体系が採用されているといえる。

(2) 第2期 (1997年から2000年まで) の会計規制体系

第2期における会計規制体系を示すと図表2のようになる。この期間は1997年5月を始めとして、2000年4月までに10の実施準則が公布された時期である。

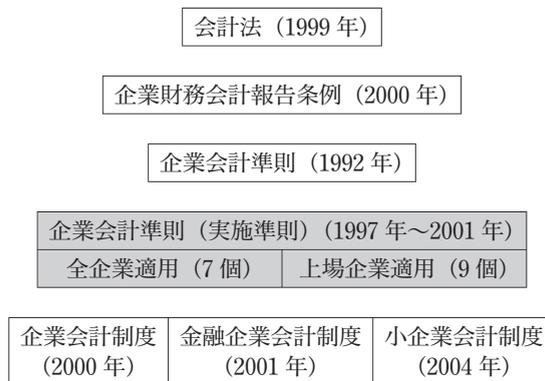
図表2においては、『会計法』を最上位に、1992年「企業会計準則」、「実施準則」、「業種別企業会計制度」、「外国投資企業会計制度」および「株式制度企業会計制度」からなる4層構造となっている。しかしここにおいては、10の実施準則は主として特殊な会計問題および財務報告問題に関するものであり、また、そのうち6個までが上場企業をその適

用対象としていること (魏 [2007 b], 7頁) から、ここでは、上場企業を対象とするものと上場企業以外の企業を対象とするものという二元的な会計規制体系が採用されているといえる。

(3) 第3期 (2001年から2005年まで) の会計規制体系

第3期における会計規制体系を示すと図表3のようになる。この時期は2000年6月に『企業財務会計報告条例』が、そして、同年12月に「企業会計制度」が公布されるとともに、「企業会計制度」の施行に併せて、2001年1月および11月に新たに6個の実施準則が、そして、同年11月には「金融企業会計制度」が、また、2004年4月には「小企業会計制度」が公布された時期である。な

図表3 第3期における会計規制体系



備考：網かけ部分は会計規制体系が二元化している部分である。

お、「企業会計制度」は2005年までに金融企業および小企業を除くすべての企業に適用されることになっており、「業種別企業会計制度」、「外国投資企業会計制度」および「株式制度企業会計制度」はそれに代替されることになっている。

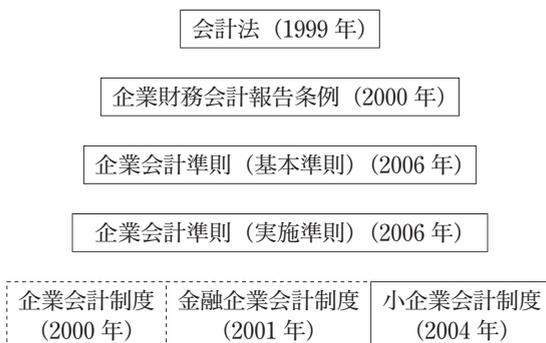
図表3においては、『会計法』を最上位に、『企業財務会計報告条例』、1992年「企業会計準則」、「実施準則」、「企業会計制度」、「金融企業会計制度」および「小企業会計制度」からなる5層構造となっている。しかもここにおいては、『企業財務会計報告条例』が「企業会計準則」の上位に置かれることにより「企業会計制度」に対して法律的な合理性を与えると同時に、「企業会計制度」の施行に併せて新たに公布された実施準則については相変わらず上場企業をその適用対象としているものが多いこと（魏 [2006], 70 頁）から、ここでは、上場企業を対象とするものと上場企業以外の企業を対象とするものという二元的な会計規制体系が採用されているといえる。

(4) 第4期（2006年から2009年まで）¹⁾の会計規制体系

第4期における会計規制体系を示すと図表4のようになる。この期間は2006年2月に2006年企業会計準則体系が公布された時期である。なお、1992年「企業会計準則」と2001年11月までに公布された16の実施準則は2006年企業会計準則体系によって代替されるとともに、さらに、2009年までに小企業を除くすべての企業に対して2006年企業会計準則体系の適用が予定されていることから、「企業会計制度」および「金融企業会計制度」もそれに代替されることになっている。

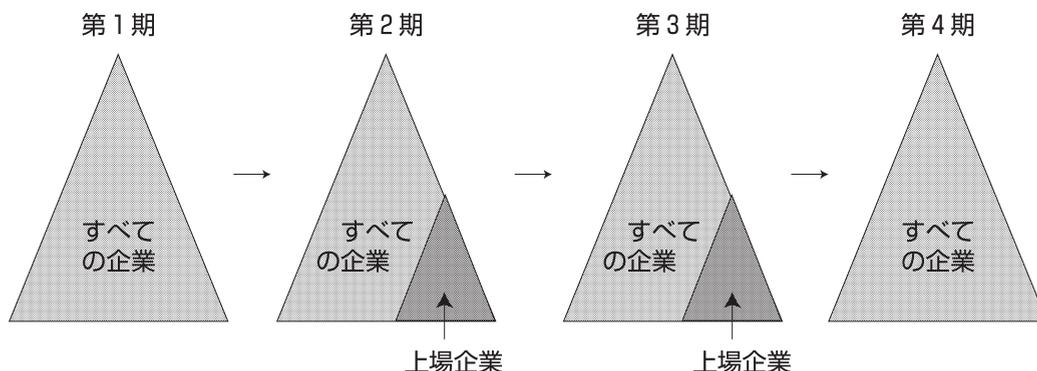
図表4においては、『会計法』を最上位に、『企業財務会計報告条例』、2006年「企業会計準則（基本準則）」、2006年「企業会計準則（実施準則）」、「企業会計制度」、「金融企業会計制度」および「小企業会計制度」からなる5層構造となっている。しかしここにおいては、「企業会計制度」および「金融企業会計制度」が2009年までに2006年「企業会計準則（実施準則）」に代替されることになっていること（魏 [2008], 第4節）から、ここではすべての企業を対象とする一元的な会計

図表4 第4期における会計規制体系



備考：点線内は2009年までに廃止されることが予定されているものである。

図表5 4つの期間における会計規制体系の変遷



規制体系が採用されているといえる。

(5) 小括

以上のことから、この4つの期間における会計規制体系の変遷を示すと、図表5のようになる。

4. 4つの期間における会計観の抽出

米国財務会計基準審議会 (FASB) は1976年に討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワークに係る問題の検討：財務諸表の構成要素およびそれらの測定』(以下、1976年討議資料と略す)を公表した。そしてそこにおいては、3つのアプロ

ーチを提示していた。すなわち、連携観に基づく①資産負債アプローチ、②収益費用アプローチ、と③非連携観である (FASB [1976b], p. 35)。しかも、1976年討議資料においては、複式記入発生主義会計は連携を定式化したものとみなされている (FASB [1976b], par. 82)。したがって、中国においては、1992年「企業会計準則」第8条、「企業会計制度」第9条および2006年「企業会計準則 (基本準則)」第11条において、複式簿記により記録を行うことが規定されていることから、そこにおいては非連携観ではなく、連携観に基づく資産負債アプローチと収益費用アプローチのいずれかに立脚しているものと考えられることができる。そこで、本節におい

ては4つの期間についてその会計観を抽出することにします。

1) 資産負債アプローチと収益費用アプローチの本質的な相違

資産負債アプローチと収益費用アプローチのいずれに立脚しているのかということについて判断するためには、両者の間にある相違について明らかにする必要があります。1976年討議資料によれば、資産負債アプローチは企業が所有する事物の変動を測定することを第一の目的とするのに対して、収益費用アプローチは企業あるいはその経営者の業績である利益を測定することを第一の目的とする (FASB [1976b], par. 48) ことから、利益測定の実質性と資産・負債測定の実質性が対立するときには、2つのアプローチから利益測定および資産・負債測定における実質的な相違が生じることになるとする (FASB [1976b], par. 48)。すなわち、収益費用アプローチに立脚する場合には、1期間における収益と費用の良好もしくは適切な対応をえるために、資産負債アプローチに立脚する場合には拒否するようなある種の項目 (しばしば「繰延費用」「繰延収益」「引当金」と呼ぶ) を財政状態表あるいは貸借対照表に積極的に記載しようとする (FASB [1976b], par. 51)。

また、かかる視点の相違から、資産負債アプローチと収益費用アプローチの実質的な相違は、利益概念と利益測定値にも及ぶ (FASB [1976b], par. 55)。つまり、資産負債アプローチは資産および負債の定義に基づいて利益を定義しているのに対して、収益費用アプローチは収益および費用の定義ならびに収益および費用の関連、または「対応」によって利益を定義している (FASB [1976b], p. 35)。

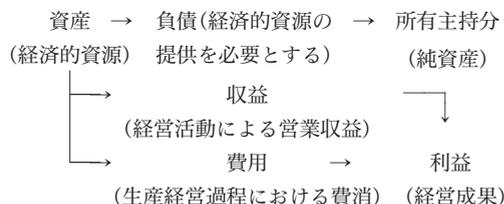
したがって、資産負債アプローチにおいては、利益は正味資産 (すなわち資産マイナス負債) の変動額であり、それは経済的資源の属性ならびに将来他の実体に経済的資源を引き渡す義務の属性の各測定値における変動額を表わしているのに対して、収益費用アプローチにおいては、利益は収益・費用の差額であり、収益・費用には、経済的資源やその引渡し義務を表わさないが、収益と費用を適切に対応させるために必要とみなされる諸項目が含まれる (FASB [1976b], par. 56)。

このように、資産負債アプローチと収益費用アプローチの実質的な相違は、①貸借対照表項目の範囲を経済的資源またはその引渡し義務の財務的表現としての資産・負債に限定するか、あるいは計算擬制的項目にまで拡大するかということ、および、②利益の本質を正味資産の増分とみるか、あるいは収益と費用の差額とみるかということにある (藤井 [1997], 47頁)。

2) 4つの期間における会計観の抽出

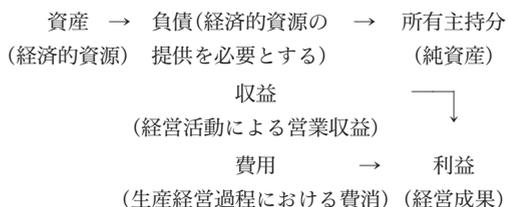
(1) 第1期における会計観の抽出

1992年「企業会計準則」における会計要素の定義から、そこにおける会計要素の体系を示すと次のようになる。ここでまず、資産－負債＝所有主持分という会計等式を前提とするとともに、収益・費用を所有主持分の変動ととらえる場合には、



という資産を出発点とする連続した体系を想定することができる。その一方で、資産－負債＝所有主持分という会計等式を前提とし

つ、収益－費用＝利益という会計等式を措定する場合には、



という資産・負債・所有主持分に基づく体系と収益・費用に基づく体系を包括する体系を想定することができる。

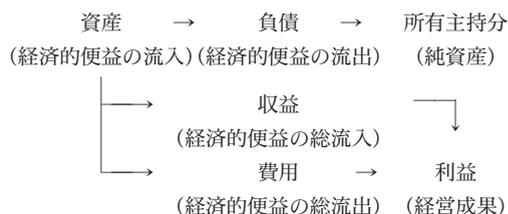
しかしここにおいては、利益は「企業による一定期間の経営成果」と定義されており(第44条)、その本質は明示されていなかった。そこで、1992年「企業会計準則」第23条をみると、「資産は流動資産、長期投資、固定資産、無形資産、繰延資産およびその他の資産からなる」と規定されており、繰延費用が資産の中に含まれていることが明らかになる。また、収益費用アプローチを支える会計原則である対応原則、歴史的な原価が1992年「企業会計準則」の一般原則の中に含まれている(魏 [2007 a], 4頁)。

このことから、1992年「企業会計準則」は基本的には収益費用アプローチに立脚しているものといえる。また、実施準則を制定するために公表された30の討議資料についても収益費用アプローチに立脚していることが明らかになる(魏 [2007 b], 10頁)。以上のことから、第1期における会計観は収益費用アプローチに立脚しているものといえるのである。

(2) 第2期における会計観の抽出

2000年4月までに公布された10の実施準則において、資産、負債、収益についてその定義を見出すことができる。一方、その定義を見出すことができなかった会計要素のうち、費用の定義については収益の定義に対応する

もの、所有主持分と利益については1992年「企業会計準則」に基づいているものとする。この10の実施準則における会計要素の体系は次のようになる。すなわち、

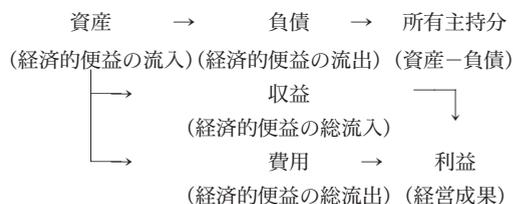


という資産を出発点とする連続した体系をそこに想定することができる。また、この10の実施準則の中には、時価を測定基準としているものがある(魏 [2007 b], 9-10頁)。

このことから、この10の実施準則は資産負債アプローチに立脚しているものであるといえる。その一方で、既述したように、1992年「企業会計準則」は収益費用アプローチに立脚しているものである。以上のことから、第2期における会計観は、基本的には収益費用アプローチに立脚しつつも、実施準則において部分的に資産負債アプローチが組み込まれているものといえるのである。

(3) 第3期における会計観の抽出

「企業会計制度」における会計要素の定義は『企業財務会計報告条例』のそれと同一であり、そして、その定義からそこにおける会計要素の体系は次のようになる。すなわち、



という資産を出発点とする連続した体系をそこに想定することができる。また、「企業会計制度」においては、「企業の資産はその流動性により流動資産、長期投資、固定資産、無形資産およびその他の資産からなる」と規

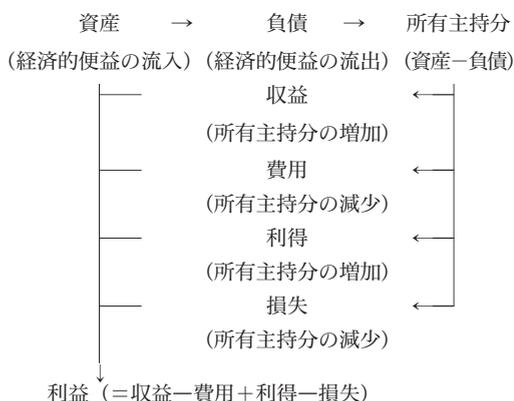
定されており（第13条）、そこにおいては「繰延資産」は含まれていなかったが、「企業会計制度—会計科目と財務諸表」の会計科目表には「繰延費用」という会計科目（第27番）が相変わらず含まれていた。

しかも、「企業会計制度」においては、収益費用アプローチを支える会計原則である対応原則、歴史的原価が含まれており（中華人民共和国財政部 [2000], 第十一条）、また、時価を測定基準として採用することはなかった。

このことから、「企業会計制度」は、資産負債アプローチへの大幅な傾斜が認められるものの、収益費用アプローチに立脚しているものといえる。その一方で、実施準則は既述したように、資産負債アプローチに立脚しているものといえる。以上のことから、第3期における会計観は、資産負債アプローチに大きく傾斜してはいるものの、基本的には収益費用アプローチに立脚しつつ、実施準則において資産負債アプローチが組み込まれているものといえるのである。

(4) 第4期における会計観の抽出

2006年「企業会計準則（基本準則）」における会計要素に対する定義から、そこにおける会計要素の体系は次のようになる。すなわち、



という資産を出発点とする連続した体系をそこに想定することができる。

しかも、2006年「企業会計準則（基本準則）」においては、収益費用アプローチを支える会計原則である対応原則、歴史的原価が削除されるとともに、測定属性として取得原価を原則とするものの、それに加えて現在原価、正味実現可能価額、現在価値、公正価値が挙げられている（魏 [2008], 第2節）。

このことから、2006年「企業会計準則（基本準則）」は資産負債アプローチに立脚しているものといえる。また、2006年「企業会計準則（実施準則）」も資産負債アプローチに立脚しているものといえる（魏 [2008], 第3節）。以上のことから、第4期における会計観は資産負債アプローチに立脚しているものといえるのである。

(5) 小括

以上のことから、この4つの期間における会計観の変遷を示すと、図表6のようになる。

5. 会計観の変更をもたらした要因についての検討

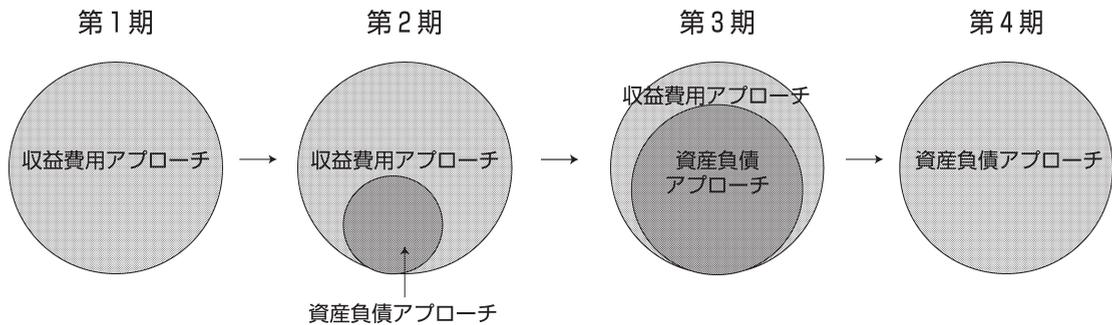
会計の基本目的が異なる場合、そこにおいて要求される会計情報に相違が生じるということについて、異論はないと思われる。そのことから本節では、会計の基本目的の変更について検討することにより、会計観の変更をもたらした要因について明らかにすることにする。

(1) 会計の基本目的における変更

4つの期間における会計の基本目的の変遷について概観することにする。

まず、第1期においては、1992年「企業会計準則」の第11条において、基本目的として国家によるマクロ経済管理に役立つ会計

図表6 4つの期間における会計観の変遷



情報を提供するという要請と投資者を含む企業の利害関係者に対して会計情報を提供するという要請の両者を満足することが挙げられているものの、ここでは、前者の要請が後者の要請よりも上位に置かれていること（魏 [2007 a], 14 頁）から、そこにおける基本目的は主として国家によるマクロ経済管理に役立つ会計情報を提供することにあるといえる。

また、第2期においては、公布された10の実施準則については証券市場における会計不正事件あるいは企業制度改革に係る問題に対応するものが多く認められる（魏 [2007 b], 15 頁）ことから、その一方で、1992年「企業会計準則」においては既述したように主として国家によるマクロ経済管理に役立つ情報を提供することにあることから、ここでは国家によるマクロ経済管理に役立つ会計情報を提供するという基本目的に、証券市場において会計情報を提供するという基本目的が付加されることになったといえる。

続く、第3期においては、「企業会計制度」の第11条の3において、基本目的として企業の財務状態、経営成績およびキャッシュ・フローに関する会計情報を提供することにより会計情報利用者の要請を満足することが挙げられていることから、その一方で、1992

年「企業会計準則」においては既述したように主として国家によるマクロ経済管理に役立つ情報を提供することにあることから、そこにおける基本目的は国家によるマクロ経済管理に役立つ会計情報を提供すること、および、会計情報利用者に会計情報を提供することにあるといえる。

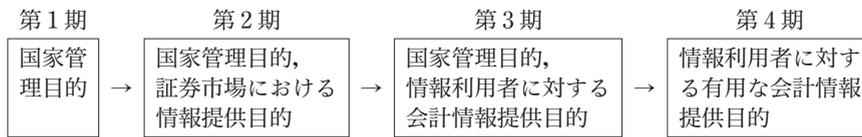
そして、第4期においては、2006年「企業会計準則（基本準則）」の第4条において、基本目的として財務報告の利用者に企業の財務状態、経営成績およびキャッシュ・フローなどの会計情報を提供することにより、経営者の受託責任の履行状況を示すこと、ならびに、会計情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することが挙げられているものの、ここでは、後者の目的は前者の目的を包摂するとされていること（財政部会計準則委員会編 [2005], 253 頁）から、ここにおける基本目的は主として会計情報利用者に有用な会計情報を提供することにあるといえる。

以上のことから、4つの期間における会計の基本目的の変遷を示すと、図表7のようになる。

(2) 会計情報利用者の採用する戦略による会計観の相違

会計情報利用者の採用する戦略により、そ

図表7 4つの期間における会計の基本目的の変遷



ここにおいて選択される会計観に相違が生じると考えることができる。例えば、公開会社の小株主は Exit（退出）戦略を採用することから、短期的に変動する企業価値に関する情報を要求することになるのに対して、公開会社の大株主と閉鎖会社の株主は Voice（発言）戦略を採用することから、企業の経営方針に関する要求を行うために会計情報が必要になるのであり、そこでは長期的に平均化された企業価値に関する情報を要求することになる（高須 [2000], 11 頁）。そしてそのことから、Exit（退出）戦略を採用する場合には資産負債アプローチに基づく情報を要求するのに対して、Voice（発言）戦略を採用する場合には収益費用アプローチに基づく情報を要求することになるのである（高須 [2000], 11 頁）。

したがって、国家によるマクロ経済管理に役立つ会計情報を提供するという目的に対しては収益費用アプローチに基づく会計情報が、一方、会計情報利用者に意思決定に有用な会計情報を提供するという目的に対しては資産負債アプローチに基づく会計情報が適合することになるといえる。その意味で、図表7における会計の基本目的の変遷と図表6における会計観の変遷とはその限りにおいて論理整合的であるといえるのである。

たしかに、中国においては、経済改革により市場メカニズムが導入されるとともに、証券市場が形成された。そして、財政部会計準則委員会は 2006 年企業会計準則体系を制定

するにあたり研究を行い、その結果として、当時の会計環境²⁾について次のような指摘を行っている。そのうち、ここで関連のあるものを挙げておくと、それは、①国家がマクロ経済を統制する国民経済管理体制にあり、国家は多くの面において企業に対する監督、管理および支配を行っている、②企業の所有形態は多様であるが、その中で国有資本が主要なものである、③非国有経済が国民経済発展の主流となりつつあり、集団、個人、外資などの非国有資本が企業資本の主要な供給者となっているが、国民経済の中における株式会社の地位は未だ顕著ではなく、一般投資家による資本の割合も小さい、④証券市場は未だ十分に発達しておらず、GDP に占める金融資産の割合は小さい（財政部会計準則委員会編 [2005], 542-543 頁）というものである。

このことから、この当時においても会計情報の主要な利用者は相変わらず国家部門であり、証券投資者の重要性は低いことが明らかになる。したがって、ここにおいては、資産負債アプローチに基づく会計情報に対する要求は限定的であり、基本的には収益費用アプローチに基づく会計情報が要求されることになるはずである。言い換えると、既に明らかにしたような収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の全面的な変更、すなわち、上場企業を対象とする補完的な会計規制体系としての資産負債アプローチの採用から、すべての企業を対象とする会計規制体系における資産負債アプローチへの大幅な傾

図表 8 会計観の変更をもたらした要因

会計観の変更	第1期から第2期	第2期から第3期	第3期から第4期
変更の要因	証券市場問題	WTO加盟問題	ダンピング問題
要因の性格	国内要因	国外要因	

斜およびその全面的な採用への変更はこのことから論理整合的に説明することができないのである。

(3) 会計観の変更をもたらした要因

以上における検討から、中国における会計環境をめぐる状況からは、最近における会計観の変更を論理整合的に説明することができないことが明らかになった。すなわち、第1期から第2期への会計観の変更は、証券市場をめぐる会計問題に対応する必要性が生じてきたことからそのことを論理整合的に説明することができるのであるが、その状況に大きな変化が生じていないにもかかわらず行われた第2期から第3期への会計観の変更、第3期から第4期への会計観の変更は、それを論理整合的に説明することはできないのである。

それでは、なぜかかる変更が生じたのであろうか。中国国内における状況に変化が生じていないことから、その要因は中国の国外問題に求めざるをえないであろう。すなわち、第2期から第3期への会計観の変更をもたらした要因はWTOへの加盟問題であり（魏 [2006], 67-68頁）、そして、第3期から第4期への会計観の変更をもたらした要因はダンピング問題であったと考えられるのである（魏 [2008], 第5節）。というのは、第3期においても第4期においても、すべての企業を対象として資産負債アプローチの導入が図られているからである。言い換えると、ここにおいてはすべての企業を対象として国際会計基準との調和化を図ることが必要とされて

いたといえるのである。その意味で、最近における会計観の収益費用アプローチから資産負債アプローチへの大幅な傾斜および全面的な移行は、対外的な要因に影響されたものであって、国内要因に起因するものではないといえる。

以上のことから、会計観の変更をもたらした要因について示すと、図表8のようになる。

6. おわりに

本稿においては、まず1992年「企業会計準則」が制定された理由について考察した。次に、1992年「企業会計準則」が制定された後に行われた会計制度改革に基づいて、1992年以降の期間を4つの期間に区分し、それら4つの期間における会計規制体系について明らかにした。続いて、これらの4つの期間における会計規制体系に内在している会計観を抽出するとともに、かかる会計観の変更をもたらした要因について検討してきた。そして、その結果をまとめると、図表9のようになる。

(付記)

本研究は、2007年国際会計研究学会年次大会の報告に加筆修正したものである。司会の松井隆幸先生および貴重なご質問やご意見を頂戴したフロアーの先生方に厚くお礼申し上げます。

図表9 4つの期間における会計規制体系, 会計観および会計の基本目的の変遷
ならびに会計観の変更をもたらした要因

	第1期	第2期	第3期	第4期
会計規制体系	一元的	二元的	二元的	一元的
会計観	収益費用 アプローチ	収益費用アプローチ, 資産負債アプローチ	収益費用アプローチ, 資産負債アプローチ	資産負債アプローチ
会計の 基本目的	国家管理目的	国家管理目的, 証券市場における情報 提供目的	国家管理目的, 情報利用者に対する会計 情報提供目的	情報利用者に対する有用 な会計情報提供目的
実態としての 会計目的	国家管理目的	国家管理目的, 証券市場における情報 提供目的	国家管理目的, 証券市場における情報提 供目的, WTO加盟対応目的	国家管理目的, 証券市場における情報提 供目的, ダンピング問題対応目的
会計観の変更	第1期から第2期		第2期から第3期	第3期から第4期
変更の要因	証券市場問題		WTO加盟問題	ダンピング問題

【参考文献】

- 財政部会計司編 [2004], 『企業会計制度講解』, 中国財政経済出版社。
- 財政部会計司編写組 [2007], 『企業会計準則講解2006』, 人民出版社。
- 財政部会計準則委員会編 [2005], 『会計基本仮設与会計目標』, 大連出版社。
- 財政部会計準則委員会ホームページ [2007], (<http://www.casc.gov.cn/>).
- FASB [1976a], *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB (原陽一訳, 「概念的枠組研究計画の範囲とその意義」, 森川八洲男監訳, 『現代アメリカ会計の基礎概念—FASB財務会計概念報告書—』, 白桃書房, 1988年, 1-39頁)。
- [1976b], *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB (津守常弘監訳, 『FASB財務会計の概念フレームワーク』, 中央経済社, 1997年)。
- [1978], *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, FASB (平松一夫・広瀬義州訳, 『FASB財務会計の諸概念(増補版)』, 中央経済社, 2004年)。
- [1985], *Elements of Financial State-*

ments, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, FASB (平松一夫・広瀬義州訳, 『FASB財務会計の諸概念(増補版)』, 中央経済社, 2004年)。

- 藤井秀樹 [1997], 『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』, 森山書店。
- 葛家樹・杜興強 [2003], 『財務会計概念框架与会計準則問題研究』, 中国財政経済出版社。
- Huang, A. and Ma, R. [2001], *Accounting in China in Transition: 1949-2000*, World Scientific (久野光郎・邵藍蘭訳, 『転換期の中国会計1949-2000』, 同文館, 2004年)。
- IASC [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC (日本公認会計士協会国際委員会訳, 『国際会計基準2001』, 同文館, 2001年)。
- 劉玉廷 [2004], 『『企業会計制度』的中国特色及与国际慣例的協調』, 財政部会計司編 [2004], 636-651頁。
- 水野一郎 [1993], 「中国における企業会計制度の変革—制定された『企業会計準則』の意義と特徴を中心として—」, 『JICPAジャーナル』, 第5巻第7号, 39-45頁。
- [1995], 「国際会計基準と中国企業会計制度」, 『国際会計研究学会年報(1995年)』, 国際会計研究学会, 37-53頁。
- [2006], 「現代中国会計制度の発展と特質—『企業会計準則』と『企業財務通則』の改訂を中心として—」, 『会計』, 第169巻第6号, 17-28

- 頁。
- Storey,R.K.and Storey,S. [1997] ,The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards, Special Report, FASB (企業財務制度研究会訳,『財務会計の概念および基準のフレームワーク』,中央経済社,2001年)。
- 高須教夫 [1994],「FASB 概念フレームワークにおける利益観—資産負債アプローチと収益費用アプローチ—」,『会計』,第145巻第1号,42-56頁。
- [2000],「会計観の変更と Ohlson モデル」,『研究資料』(神戸商科大学),d No.170, 1-14 頁。
- [2001],「FASB 概念フレームワーク・プロジェクトの出発点と到達点」,『商大論集』(神戸商科大学),第52巻第5号,479-492頁。
- 徳賀芳弘・王昱 [2005],「中国における I A S への対応」,徳賀芳弘・平松一夫編,『会計基準の国際的統一—国際会計基準への各国の対応—」,中央経済社,2005年,145-163頁。
- 王軍 [2007],「関与中国企業会計準則体系建設と実施の若干問題」,財政部会計司編写組 [2007], 1-16頁。
- 王昱 [2001],『中国における企業会計モデルの形成と変遷—1912年から1999年まで—』,関西学院大学出版会。
- Xiao,J.Z.Z. and Pan,A. [1995] ,“The Chinese Approach to Accounting Standard and a Conceptual Framework”,in Blake, J and Gao,S. (eds.) ,*Perspectives on Accounting and Finance in China,Routledge*,1995, pp. 178-179.
- 謝少敏 [1997],『中国の企業会計制度』,創成社。
- 魏巍 [2006],「中国会計制度改革の現状と展望—『企業会計制度』に関連して—」,『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院),第39巻第1号,57-71頁。
- [2007 a],「中国における概念フレームワークの形成に関する一考察—1992年『企業会計準則』に関連して—」,『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院),第39巻第3号,1-18頁。
- [2007 b],「中国における会計基準導入に関する一考察—『企業会計準則(実施準則)』に関連して—」,『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院),第40巻第1号,1-18頁。
- [2008],「中国における会計制度改革に関する一考察—2006年企業会計準則体系をめぐって—」,『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院),第40巻第3号掲載予定。
- 中華人民共和国財政部 [1991],『関与印発「企業会計準則第1号—基本準則(草案)」的通知』,財政部(91)財会字第84号。(http://www.hscz.com/Article_Show.asp?ArticleID=717)
- [1996],『印発「関与深化企業会計核算制度改革,実施会計準則的意見」的通知』,財会字1996年第1号。(http://www.gdczt.gov.cn/documents/lib1/200004032988.HTM)
- [2000],『企業会計制度』,財会字2000年第25号。
- [2002],『企業会計準則2002』,経済科学出版社。
- [2006 a],『企業会計準則2006』,経済科学出版社。
- [2006 b],『企業会計準則—応用指南2006—』,中国財政経済出版社。

【注】

- 1) 第4期を2009年までにしたのは、2006年企業会計準則体系は2009年までに小企業を除くすべての企業に対して適用されることになっており、それによって会計規制体系の一元化が実現されることになるからである。
- 2) 当該研究が行われたのは、2003年9月から2005年7月までの期間であると想定される(財政部会計準則委員会編 [2005],序)。

附表Ⅰ 会計要素の定義の一覧表

	1992年 「企業会計準則」	実施準則	企業会計制度	2006年 「企業会計準則（基本準則）」
資産	企業が所有または支配している、貨幣によって測定できる経済的資源である。	過去の取引または事象に起因する企業が所有または支配する資源であり、当該資源は企業に経済的便益の流入をもたらす。	過去の取引または事象に起因する企業が所有または支配する資源であり、当該資源は企業に経済的便益の流入をもたらす。	過去の取引または事象に起因する企業が所有または支配する資源であり、当該資源は企業に経済的便益の流入をもたらす。
負債	資産または役務の提供を必要とする、企業の負担する貨幣で測定できる債務である。	過去の取引または事象に起因する現在の義務であり、その義務を履行するにあたって企業から経済的便益の流出が生じる。	過去の取引または事象に起因する現在の義務であり、その義務を履行するにあたって企業から経済的便益の流出が生じる。	過去の取引または事象に起因する現在の義務であり、その義務を履行するにあたって企業から経済的便益の流出が生じる。
所有主持分	投資者の企業の純資産に対する所有権である。		所有者が企業の資産に対して享有する経済的便益であり、その金額は資産から負債を差し引いた後の残余额である。	資産から負債を差し引いた後の所有者の残余請求権である。
収益	企業による商品の販売または役務の提供などの経営活動によって実現した営業収益である。	企業が商品を販売する、役務を提供する、または資産の使用権を提供するなどの活動により生じる経済的便益の総流入である。	企業が商品を販売する、役務を提供する、または資産の使用権を提供することにより生じる経済的便益の総流入である。	企業の通常活動において発生した、所有者の資本投下と関連のない経済的便益の総流入であり、当該経済的便益の総流入は所有主持分の増加をもたらす。
費用	企業の生産経営過程において発生した各種の費消である。		企業が商品を販売する、役務を提供することにより、発生した経済的便益の流出である。	企業の通常活動において発生した、所有者の利益分配と関連のない経済的便益の総流出であり、当該経済的便益の総流出は所有主持分の減少をもたらす。
利益	企業による一定期間の経営成果である。		企業による一定期間の経営成果である。	企業による一定期間の経営成果であり、利益は当期損益に直接計上される利得および損失を含めて、収益から費用を差し引いた額である。