

■ 論 文

中国における会計制度の継承と発展

— 国際会計基準の影響を中心として —

The Succession and Development of an Accounting System in China
— An Emphasis on the Influence of International Accounting Standards —

神奈川大学大学院 経営学研究科
国際経営専攻 博士後期課程

姜 玉 英

Yuying Jiang

序 章 研究の目的と論述の展開

第1節 研究の意義と目的

中国は、海外からの投資対象国として最も注目されている国の一つである。しかし中国に対する投資環境は大きく変化しており、中国投資を考える外国企業は中国の情勢を注視する必要がある。近年では会計制度改革による「合併企業会計法」、「外資企業会計法」等が改正され、外資に対する優遇措置が廃止される方向に進んでおり、「内国民待遇」の実施すなわち外資企業と中国の内資企業との差別的制限の撤廃が進められている。

本論文は、このような中国における会計制度について、特に国際会計基準の影響を中心として、その継承と発展に焦点を当てて研究することを目的としている。

まず第1には、中国における会計制度の発展を歴史的に考察する。1949年10月1日、中華人民共和国が成立した。その後中国は、1952年までに新民主主義経済体制を試みたが、1953年に第1次5ヵ年国民経済計画を実施し、社会主義への移行を始めた。それから経済改革が提起された1978年までは、計画経済体制が実施されていた。計画経済体

制のもとで、会計制度は、政府が企業を経営するという「一国一企業」の管理責任会計のシステムとして発展してきた。1949年から1978年に至るまでの中国の会計制度の形成・変遷過程を、その社会的・経済的環境との関連において考察することとする。

次に第2には、中国における企業改革と会計制度の進化について分析する。1979年以来、「経済改革」や「対外開放」政策を実施し、計画経済体制から計画的市場経済体制へ移行した。この時期の企業会計制度の変遷には、2つの大きな流れがある。一つは、1983年における「合併企業会計規則」の設定と1992年「外資系企業会計規則」及び「社会会計規則」の設定の段階である。もう一つは、「会計法」の制定や業種別会計規則の改訂を経て、「企業会計基準」に至る流れである。ここでは、国内一般企業の改革過程における企業会計制度の展開について検討し、中国の会計制度がどのように、また、いかなる要因により進化してきたかを明らかにする。

そして第3には、現代会計制度の確立過程とその特質を明らかにする。1992年に入ってから中国の経済改革・開放は、「社会主義市場経済」へ

と大きく進展してきている。財政部は1992年に「企業財務通則」及び「企業会計基準」を公表し、1993年から「企業会計基準」を中心とする新しい会計規制体系を実施されることになった。まず、社会主義市場経済体制の構想に適合した現代企業会計制度を確立することの背景と確立の過程及びその内容を考察し、それによって現代中国の企業会計制度の特質を明確にする。ここでは、外資系企業会計規則と同時期の「国营工業企業会計規則」、そしてIASとを比較し、国際化の視点から、中国の企業会計制度の特徴を明らかにする。

最後に第4には、中国における会計制度の変貌について論述する。外国投資企業の会計制度は、2002年に大幅に改正され、外国投資企業は「企業会計制度」が適用されることとなった。2001年では、中国の企業会計制度は、外国投資企業に対する外国投資企業会計制度、株式有限会社に対する「企業会計制度」株式有限会社以外の中国企業（有限責任会社等）に対する業種別会計制度の3本立てであった。今回の改正により、中国の企業会計制度は外国投資企業と株式有限会社に対する企業会計制度と、その他の中国国内企業に対する業種別会計制度の2本立てとなった。

従来の中国会計制度に関する研究は、中国の会計制度・会計変革について明らかにするものの、中国の伝統的会計制度の特質とその継承という視点での考察がほとんど行われていない。日本をはじめとする先進諸国の会計制度の影響や最近の国際会計基準の導入過程において、中国会計制度がその過程で何をどのように継承しているのか、あるいは継承すべきかを正しく分析・吟味することは、今後の中国会計制度のあり方を決定するうえで極めて重要なことである。本論文は、できる限り、オリジナルなデータをもとに、中国会計制度の継承とその問題点を分析し、そして、中国会計制度の発展とその課題を考究することとする。

第2節 論述の構成と展開

本論文は、前節で述べた研究目的を達成するために、大きく三部から構成されている。

まず第一部は、中国の経済発展と会計制度について考察する。東アジアでは、これまで右肩上がりの経済発展を遂げてきたが、1996年から通貨・金融危機に見舞われ、厳しい経済運営を迫られている。アジア最大の経済大国である日本も国内経済の低迷を開闊することに力を注いでいる。しかしながら、中国だけは1997年に約9%、1998年には7・8%の経済成長率を維持した。中国経済の高度成長は、相互依存関係が強まる今日の世界において、周辺のアジア諸国のみならず、環太平洋諸国にも影響を及ぼし始めている。

以上の経済発展を背景として、中国における会計制度の改革が進められ、企業制度が整備され、それに伴って会計法規の制定が大きく進展した。各章の論点は、次のとおりである。

第1章は、中国における経済発展と会計制度について研究する。第2章は、中国における会計制度の形成と発展である。第3章は、中国における会計制度と開示規定である。ここでは、中国における会計制度の概要、中国における会計法及び会計業務について述べる。

次に第二部では、中国の会計制度に及ぼす国際会計基準の影響について分析する。中国は1978年末から、「対外開放」政策のもとで、外資導入を奨励し、経済の国際化を進めてきた。その過程で合弁企業をはじめとする外資系企業が急速に増えてきて、企業会計にもその影響が及んでいる。出資、外貨換算、無形資産、配当などの会計処理は、新しい会計の課題である。元来、中国の企業会計制度は、市場原理を否定とする計画経済体制のもとに発展したものであり、長年にこれらの問題を資本主義会計固有の内容とみなし、その解決については未経験であった。外資導入を促進するために、財政部は、1985年に「合弁企業会計規則」を確定し、外資系企業会計の制度化を試みた。そして1992年に経済発展の進展に即して、中国の会計制度も著しく改革が進んでいる。

第4章は、国際会計基準の創設と発展、コア・スタンダードの承認及びIAS概念フレームワークについて論じる。この点は、中国の会計制度の継

承と発展を研究するためには必要不可欠である。第5章は、中国の会計制度の新展開と国際会計基準の影響について論述する。第6章は、持分制企業会計制度に及ぼす国際会計基準の影響について検討する。ここでは、「会社会計規則」を中心に、持分制企業会計制度の構造を分析し、株式会社の視点から中国の企業会計制度の特質を明確にする。

そして第三部では、中国における会計制度の継承を明らかにし、その発展の方向を探ることとする。第7章は、中国における監査制度について研究する。中国における国際的な監査制度を目指した公認会計士による監査制度が始まったのは1980年からである。現在の公認会計士監査制度は20年が経過したが、公認会計士に関連する法律の成立と監査基準が整備されてからまだ日が浅い。ここでは、これまでばらつきのみられた会計監査が、今後は整備された法制度や監査基準に即して実施されることとなり、そのあり方を検討する。

第8章は、中国における上場企業のディスクロージャーの研究である。中国の経済改革は「上からの改革」であり、指導階層が命令経済の体制に見切りを付け、見える手による資源配分を徐々に諦めるプロセスでもある。長い試行錯誤を経て、「市場は決して完璧で理想的な仕組みではないが、リスクに対処するのに一応機能する」との認識は中国で徐々に浸透してきた。株式会社制度や株式上場制度を整備し、資本市場を育成すれば、これまで行政の許認可制度と国有銀行を中心とする間接金融制度がもたらした資源配置の歪みが是正され、より効率的な資本配分が期待される。本章はディスクロージャーに焦点を当て、投資家が合理的投資行動を通じて企業・経営者を選別し、企業統制の改善と効率的資本配分に働くための情報開示のあり方を検討する。

最後に第9章は、中国における会計制度の継承と発展について考察する。中国は、中華人民共和国が成立したときから、最終的には共産主義の実現を目指して、物動計画に基づく計画経済体制をとってきたが、その後、1978年末から、計画経済に市場原理を導入し、計画的市場経済を経て、資

源配置に関し市場が基礎的役割を果たす社会主義市場経済体制の確立に至ってきた。経済体制のこのような激しい変化に影響され、企業会計制度は、計画経済体制における「一国一企業」の企業制度に適合した管理責任会計の制度から、市場経済体制における「所有と経営の分離」の企業制度に適合する受託責任会計の制度に発展してきている。

このような管理責任会計から受託責任会計への転換は、また、「一国一企業」という巨大企業における内部管理会計から、市場経済を前提とする個々の企業実体における財務報告会計への転換とみることができる。それは、中国の企業会計制度の特質を規定する構造変革であると考えられる。本章は、この構造変革を糸口として、中国の企業会計制度の特質を整理し、中国における会計制度の継承と発展を探求することとする。

第一部 中国の経済発展と会計制度

第1章 中国会計制度を取り巻く環境要因

第1節 計画経済から市場経済への移行

中国において「社会主義経済」を実行するということは、社会主義公有制の下で、国家が計画経済を実行することであった。このことは国家の基本理念として中国の憲法にも明示されていた。1949年10月1日に中華人民共和国が成立したが、その後の中国は、三段階の経済発展を歩んできた。第一段階：1949年から1952年までに新民主主義経済を試みたが、1953年に第一次5ヵ年計画を実施し、社会主義への移行を始めた。それから経済改革が提起された1978年までは、計画経済が採られていた。

第二段階：1979年以来「経済改革」や「対外開放」政策を実施し、計画経済から計画的市場経済へ移行した。

第三段階：1992年に入ってから中国の経済改革は「社会主義市場経済」へと進展してきている。

中国は、1992年の鄧小平氏の南方視察講話にお

いて、次の4点の発表が行われた。すなわち、①計画と市場はいずれも経済発展の手段であり、計画経済は社会主義と等しくない。②社会主義社会の生産力の発展に有利か否か、国民生活水準の向上に有利か否か、社会主義国家の総合的国力の発展に有利か否かといった3つの有利な理念判断を基準にして、「改革・開放」を推し進める。③貧富格差を消滅するという社会主義の理念を押さえている限り、計画経済の割合の多少及び市場経済の割合の多少は関係ない。外国の現代的・先進的経営方式、管理方式を積極的に導入しても何の支障もない。④今の有利なチャンスを失わず、数年ごとに経済成長を1段階ずつ上昇させ、総合国力を増強させなければならない。

「社会主義市場経済」における特徴としては、①公有制主体の体制、②労働に応じた分配の原則、③計画と市場におけるマクロ経済規制、が挙げられる。

このような改革・開放政策の加速及び社会主義市場経済の発展によって、企業あるいは会計制度への影響としては、第一に外資導入や証券市場の国際化を促進するために、国際会計制度が必要となること、第二に従来の画一的な企業自主権の賦与と経営責任の明確化、という企業改革政策に役立つ会計制度が求められること、第三に国家によるマクロ管理の必要性からも、国家として統一された会計制度が必要となってきたこと、が挙げられる。つまり「改革・開放」の加速と「社会主義市場経済」の発展との2つの条件により、中国における会計制度は内部からも外部からも改革を迫られることになったのである。

第2節 「会計法」制定の社会的・経済的背景

「会計法」は、1985年1月21日に第6期人大第9回会議で可決されたものである。それは、会計改革の中で制定されたが、理由は会計改革だけではない。「会計法」制定の理由は、当時の社会的・経済的背景のもとで要求されたものであった。

(1) 政治的背景

「会計法」制定の要因には、まず、文化大革命

の時期に法律制度の不完備による社会秩序の崩壊という苦い経験が挙げられる。文革の苦しい経験を背景として、第5期人大第2回会議に提出された国務院総理の「政府工作報告」では、法律秩序の強化の方針が打ち出された。

そして、政府組織法・選挙法・裁判所組織法・検事院組織法・刑法・刑事訴訟法・合併企業法などが次々と改正・制定され、引き続き国籍法・合併企業所得税法・個人所得税法・婚姻法なども改正・制定された。このように法律によって国を管理・統制するという政治的な動きがあって「会計法」の制定に関する提案が提出されたわけである。

(2) 経済的背景

「会計法」制定の第2の要因としては、当時の企業経営が管理面で混乱状態にあったことが挙げられる。1966年に発動された文革のもとでは、会計制度を含む社会的生産に必要な規則・規制は労働人民を管理するものとされており、すべて無用のものとして破壊された。多くの企業においては会計機構が撤去され、会計担当が生産ラインに出向させられ、会計が完全に運用できない状態にあった。このような混乱状態は1977年文革が結束してからも、しばらく続いていた。これには、会計の基本的法律がなく、会計規則を正しく行うことができないからであると判断された。このような経済的背景で「会計法」の制定が迫られた。

(3) 制度的背景

国全体が1つの「企業」とされ、政府はこの「企業」の所有者であると同時に経営者でもあり、直接経営で企業活動に介入し、監督している。したがって、この経済構造には独立した監査部門が存在しない。そこでは、国全体が1つの利益中心点であり、よって一つの会計単位とする会計構造が形成されることになる。

当時の経済構造の下では、会計担当者がその職責を執行することは極めて困難であった。その難しさは会計担当者の二重身分、すなわち国家の代理人としての職責と、企業の従業員としての職権の衝突に原因があり、さらに会計担当者の直面していた問題が輕微違法事件、及び犯罪と判断しか

ねる規則違反事件であることが重大な要因であった。

上記のような制度的な欠陥に対し、会計担当者が、国家利益の観点からその職場の経済活動を監視する職責の執行をするには、法律上の保証が必要であることが明白である。

このように政治的・経済的・制度的な要求を背景として、「会計法」が公表された。

第3節 「会計法」制定の意味

「会計法」の規定は極めて基本的なルールを定めたもので、直接的に会計実務を追求するものではない。また、内容の大半は会計担当者の職責や職権の規定である。このような「会計法」は、その他の具体的な会計規則の設置に法的根拠を提供する基本として位置付けられているが、行政法令によって会計を規制してきただけに、会計活動を法制化する最初の試みとして「会計法」の制定は、さらに重要な意味を持つと考えられる。

その背景によって明らかなように「会計法」制定当時の中国では、文革の影響や制度的欠陥などが原因で会計秩序が混乱していた。これは大規模な経済改革が展開されていたため、会計の役割が高く期待されていた時期だけに重要な問題であった。この問題の解決方法として、まず会計の代理人である会計担当者がその職責を果たし、彼らが職責を果たすことに対する妨害を排除しようという努力が欠かせない。

市場経済の場合、会計担当者が受託者の利益のために行動しようということに対する保証は、個々の企業の私事として受託者が「代理人の選定について、その専門的能力や徳性などを調査し、またその行動様式についてできるだけ明確に指定する、といった方法で」行われてきた。「一国一企業」の中国では、内部管理制度としての企業会計も社会制度の一環であるから、会計組織についても法制化の対象になる。

このように「会計法」は、会計担当者が国家利益の立場から会計実務を行うことを保障するものである。「会計法」の制定の意義は、行政統制体

制における会計代理人の法制化に求めることができる。

第4節 「会計法」の内容

「会計法」は、「会計制度を強化し、会計担当者の法による職権行使を保障し、会計の国家財政制度及び財務制度を維持すること、社会主義公有財産を保護すること及び经济管理を強化し、経済効果上昇における役割を発揮する」(第1条)ことを立法趣旨とするものである。その内容は次のとおりである。

第1章 総則

- (1) 適用範囲：すべての国有企業及び事業単位・国家機関・社会团体・軍隊が、その会計業務を行う際は、この法律に従わなければならない(第2条)。
- (2) 執行：会計機構及び会計担当者は、この法律の規定に基づき会計事務を行い、会計処理を進め、会計監督を実施する(第3条)。
- (3) 会計管理体制：国务院财政部は全国の会計事務を管理し、地方財政部門は地方の会計事務を管理する(第5条)。全国統一の会計規則は、国务院财政部において法律に従い設定する。
- (2) 会計期間：会計年度は、西暦の1月1日から12月31日までとする(第8条)。
- (3) 記帳通貨単位：人民幣の元を記帳単位とする(第9条)。
- (4) 会計資料に対する要求：会計証憑・会計帳簿・財務諸表及びその他の会計資料は、真実・正確・完全、かつ会計規則の規定に適合したものでなければならない(第10条)。
- (5) 会計プロセス：会計機構は原始証憑を審査し、審査過程の会計伝票を作成しなければならない(第11条)。
- (6) 財産照合制度：各企業は財産照合制度を整備し、帳簿記帳と現物・現金とを一致させなければならない(第13条)。
- (7) 財務諸表の提出：各企業は、帳簿記録に準拠して財務諸表作成し、提出するものとする。)
- (8) 会計文書：会計証憑・会計帳簿・財務諸表及

びその他の会計資料は国家の関係規定に基準し、保存書類として保管しなければならない(第15条)。

第3章 会計監督

各企業の会計機構及び会計担当者は当該企業の会計を監督するものとする(第16条)。

第4章 会計機構及び会計担当者

各企業は、会計業務の必要性に応じて会計機構を設置し、その他の機構に会計担当者を配置し、会計責任者を指定する。会計担当者の任免は、幹部管理権限の規定に準拠する。

第5章 法律責任

違法行為をしたものに対し行政処分を行い、刑事責任を追及することができる

第2章 中国における会計制度と開示規定

第1節 中国における会計制度制定の背景

中国企業会計制度の設定機関である中国財政部は、国務院の許可を受け、1992年11月30日に「企業会計準則」を公布した。この「企業会計準則」は、1993年7月1日より全国で施行されるに至っている。この「企業会計準則」が制定されることとなった背景とは、一言でいえば、経済体制改革と対外開放政策の急速な進展に伴って、従来の中国の会計制度ではマクロ的にもミクロ的にも充分な情報要求に応えきれなくなってきた、ということである。

その理由の第1は、これまでの会計制度は、基本的には所有制別、部門別、業種別に制定されており、異なる所有制や部門、業種の間に統一的に共通して遵守されるべき会計処理規範がなく、各種企業によって提供される会計資料も統一制と比較可能性に欠けていたことである。各種企業について政府は適切な情報を把握することができず、これまでの会計制度では適応できなくなった。すなわち、企業会計制度においても、経済体制改革と対外開放政策に適合した体制を早急に構築することが要請されたわけである。

第2の理由は、中国のこれまでの会計制度は、旧ソ連の計画経済体制に適用した会計制度をモデ

ルとしていたため、社会主義市場経済下の中国においては、これを適応できなかったことである。そして、対外経済交流の拡大として香港やニューヨークの証券市場への上場や外資導入を促進するため、国際的な会計慣行に沿った企業会計準則が必要となったのである。

第3の理由は、1988年に公布された「全人民所有制工業企業法」によって、企業の所有と経営の分離が確認され、1992年7月の「全人民所有制工業企業経営メカニズム転換条例」の公布によって、企業の所有と経営の分離が加速されたことである。これまでの企業会計制度は、所有制別、部門別、業種別に制定され、企業の自主的経理を制限した画一的なものにとどまり、業種によって会計制度が異なるため、利益分配などによって企業間で不公平が出てきたことや、企業の所有権の関係が会計制度上明確に反映されないことなどの問題があった。したがって、新しい経営メカニズムに適合する会計制度の整備が必要とされたわけである。そして、「企業会計準則」を中心として、新たな業種別企業会計制度、株式制企業会計制度、外国投資企業会計制度等の整備が行われてきたわけである。

〈「企業会計準則」設定の経緯〉

1989年10月 財政部会計事務管理局による「会計準則研究グループ」の設置と第1回会議開催。

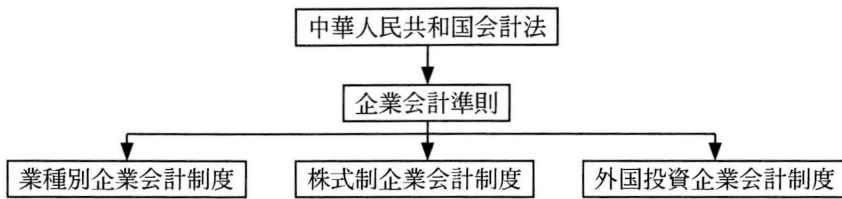
1989年1月 中国会計学会「会計基本理論と会計準則研究グループ」による会計準則特別理論研究討論会の開催(上海)。

1989年3月 「会計準則研究グループ」は上海、浙江、広東、江西等赴き、会計学の教授や会計実務の担当者と討論し、意見を求める。

1989年11月 「会計準則研究グループ」が「中華人民共和国会計準則(草案)大綱」を起草し、内部討論に回す。

1990年4月 「会計準則研究グループ」が「中華人民共和国会計準則(草案)大綱」を提出。

図表2-1 中国における会計制度の法的枠組み



1990年9月 会計事務管理司の5名が会計準則状況視察のため英国を訪問。

1990年11月 財政部は「中華人民共和国会計準則（草案）大綱」（討論稿）を提出。

1991年11月 財政部は「企業会計準則第1号—基本準則（草案）」を公表し、関係各部門に布し意見を求める。

1992年2月 深圳市において財政部主催の会計準則国際研究討論会が開催される。

1992年6月 王丙乾財政部長が「人民日報」において、大胆に国際経験を参考にし、会計準則を制定し実施することを主張する。

1992年7月 財政部の代表がアメリカに赴き、世界銀行に会計準則の技術援助を求める。

1992年10月 財政部が「会計改革を深化させ、会計活動を強化し、経済をさらに速く、良好発に展させることに関する意見」を公表し、会計準則の制定をはっきりと提案する。

1992年11月 國務院の許可を経て財政部令第5号として「企業会計準則」が制定される。

1993年7月 「企業会計準則」を7月1日より施行。

中華人民共和国会計法 1985年1月21日中華人民共和国主席令第21号公布、1985年5月1日施行、1993年12月修正

企業会計準則 1992年11月16日財政部公布、1993年7月1日施行

業種別企業会計制度 1992年～1993年にかけて、財政部が各業種の会計制度を公布

株式制試行企業会計制度 1992年5月23日財政部及び国家経済体制改革委員会公布、1993年1月1日施行

外国投資企業会計制度 1992年6月24日財政部公布、1992年7月1日施行

中国においては、国家機構として、全国人民代表大会常務委員会という国家権力機関がトップにあり、最高行政機関として國務院が位置する。財政部は國務院の部門の一つである。会計制度に関する法律の整備や設定に関しては、財政部が司っている。全国人民代表大会常務委員会は、「中華人民共和国会計法」を制定したが、会計制度に関する法律の設定としては、基本的枠組みを定める役割に過ぎない。國務院の財政部以外の部門で、例えば国家経済対策改革委員会なども管理事項に関する会計規制の設定に関与してきている。

このように、中国における会計制度の設定機関は多元的であり、財政部を中心としながら各レベルの政府が統一的指導に基づき、階層別に管理を行うという特徴がみられる。やはりこれは、社会

第2節 中国における会計制度の枠組み

中国における会計制度の法的枠組みは、「中華人民共和国会計法」を基本として、会計についての基本規則として「企業会計準則」が位置している。さらに、図表3-1に示すように具体的に各種企業に適用される規則が位置している。

各会計法等の公布、施行時期は次のとおりであった。

主義市場経済への移行段階における法律の不整備や、企業会計制度が国家の財政政策の影響を受けてきたという背景があるためであると思われる。中国における会計制度はマクロ管理のもとで政府の政策の一環であり、規制機関も多元化している。

第3章 中国における会計制度の形成と発展

第1節 計画経済体制における会計制度

(1) 企業会計制度形成の初期段階

1911年孫文により行われた「辛亥革命」以降、中国のブルジョア階級は封建社会の枠を越えて経済的・政治的・組織的地位を獲得し、都市部における資本主義の発展をもたらした。しかし、「辛亥革命」以降も中国は半封建・半植民地の性格が変わらず、民族資本主義の発展が遅れ、生産力は極度に停滞し生活水準は低位にあった。資本主義の発展は、図表3-1に示されるように官僚資本主義及び外国資本が中国の経済に独占的・支配的地位を占めていた状態であった。

このような経済形態の中で、中国における近代的企業会計の発展も極めて遅れた状態にあった。もともと中国では、すでに宋朝（960年～1279年）の官庁会計において「四柱決算法」という体系化した中式簿記が、また清朝初期（1630年代）前後、山西地方の民間金銭業、及び商業に「龍門帳」

が、清朝乾隆・嘉慶年間（736年～1820年）一部の金銭業及び商業では「四脚帳」という中国独特の複式簿記がそれぞれ現われた。また、1905年に留日学者蔡錫勇の「連環帳譜」が出版され、同じく1907年留日学者の謝霖・孟森による「銀行簿記学」が出版され、海外の貸借複式簿記を中国に伝えてきた。さらに中華民国の時代に、中国の会計は、会計士制度・政府会計制度・会計教育と会計出版業及び民間会計の革新などの側面において大きな発展が見られた。しかし、資本主義が未発達のため、1949年以前は近代的企業会計が形成されるまでには発展できなかった。貸借複式簿記さえも、外国資本に属していた工場・商社・銀行などの企業及び不平等条約の下で外国人に統制されていた税関・鉄道・郵便事業などの部門、ならびに少数の民族資本企業に適用されていただけで、多くの中小企業には中式簿記、または改良中式簿記が採用されていた。

政府は戦後のインフレーションを抑制し社会・経済秩序を安定させようと、まず財政・経済の統一化を試みた。1950年3月3日に、政務院（国務院の前身）は「国家財政経済活動の統一に関する規定」を發布し①全国財政収支の統一②全国物資調達の統一③全国現金管理の統一を通して国営経済範囲内に中央集権の管理体制を推し進めてきた。

(2) 統一企業会計制度への発展

1949年～1952年の新民主主義政策が実行された

図表3-1 主要工業生産高における官僚資本及び外国資本の割合

単位：％

	年度	合計	民族資本	官僚・外国資本
発電量	1947	100	25.0	75.0
石炭	1942	100	12.3	87.7
石油	1943	100	0	100.0
銑鉄	1943	100	2.7	97.3
銅	1943	100	0.2	99.8
動力機	1946	100	38.0	62.0
綿糸	1947	100	56.0	44.0
綿布	1947	100	27.0	73.0

出所：統計工業通訳資料室「我国社会主義工業化的概況」『新華半月刊』、1957年第2号、p.56。

年間に、中国は政治の安定と経済の回復に全力を尽くし、多くの各種成果を達成した。そして、政治の安定と経済の回復を背景として、1952年に政府は「1953年から第1次五ヵ年計画を実施する」と発表し、新民主主義経済体制に代わって計画経済体制の導入を推進した。1952年1月に財経委は「国民経済計画編成方法」を發布し、計画経済の導入段階に入った。

1957年に、國務院は「工業管理体制の改善に関する規定」、「商業管理体制の改善に関する規定」ならびに「財政管理体制の改善に関する規定」を公布し、1958年から一部の工業管理、商業管理及び財政管理の権限を地方行政に移行し、企業に利潤留保制度を導入することにした。経済管理体制の改革と共に、会計制度の改革も問われた。中国の企業会計制度、特に1955年以来的標準勘定計画は旧ソ連のものそのまま導入し、結果としては中国の風土・文化と不調和のところが大きいにあった。これに対応し財政部は1957年11月から会計規則を公布し、標準勘定計画の改正をはじめとしたそれらの会計規則は、1958年1月1日から実施されたが、社会の流れは旧ソ連式会計制度の改革を、極端な簡略化を目的とする会計改革に貶めてしまった。

(3) 統一会計制度の第二次改革

1962年体系の整備により、第1次会計制度改革で混乱した会計秩序は徐々に回復した。中国経済は、1965年には1957年のレベルを回復し、1966年から更なる発展を求めて第3次5ヵ年計画がスタートした。このような経済環境の影響を受けて、会計制度改革は再度、課題として取り上げられた。すなわち、財務部は1964年10月に中央各経済部の財務会計司・局長会議を開き、企業会計制度改革の計画・段取り・目標について検討し、1965年に「企業会計改革綱要（試行草案）」を公表し、会計制度改革に着手した。

この「綱要」は改革内容を含めて12項目の改革方針を提出している。その中で、会計規則・会計処理・財務諸表について、5つの改革を求めている。すなわち、①会計規則の改革、②原価計算方法の改革、③資金計算方法の改革、④記帳方法の改革

および⑤証憑・帳簿・勘定科目・財務諸表の改革、の5改革である。

第2節 計画的市場経済体制における会計制度

中国は1979年以来、「経済改革」や「対外開放」政策を実施し、計画経済体制から計画的市場経済体制へ移行した。この時期の企業会計制度の変遷には、2つの大きな流れがある。1つには、会計制度の国際化という改革である。それは、1983年に海外からの直接投資の増加に対処して「合併企業会計規則」の設定を第1段階、1992年「外資系企業会計規則」及び「会社会計規則」の設定を第2段階として進み、1993年「企業会計基準」の実施段階で国内一般企業の会計改革と合流した。2つには、経済改革に対処して、国内一般企業の会計制度を拡充・修正しようとする改革である。それは「会計法」の制定や業種別会計規則の改訂を経て、「企業会計基準」の段階に至った。

1 「世紀の実験」と会計改革

1978年12月18日から22日までに開かれた第11期3中全会では、経済体制を改革するという方針が決定された。しかし、その時点では、どのような経済体制に改革するかについて、明確な計画があったわけではなく、「石を探りながら河を渡る」ように改革が始まったのである。その過程で、中国は、「計画調節と市場調節」、「補的な市場経済」、「計画的商品経済」、「社会主義初級段階」、「計画経済と市場経済の結合」などの改革構想に基づいて数々の試みを行ってきた。

2 1985～89年における企業会計制度の展開

農村改革の成功を踏まえて、1984年10月の第12期3中全会から経済改革の重点は都市に移ってきている。第12期3中全会で採択された「中共中央の経済体制改革に関する決定」（以下「決定」という）は、社会主義と商品経済とは相容れないという伝統的な理論を否定し、計画的商品経済論を提起した。

企業改革に伴い、財政部は、新しい改革措置が導入されるたびに個別的な財務・会計規定を設定し、企業改革によって生じた会計問題について規

制してきた。社会的な「所有と経営の分離」の流れを背景に、財政部は、1988年から企業会計基準の設定に着手し、1991年7月29日に「会計改革綱要（試行）」を公表した。

「会計改革綱要（試行）」は、会計改革の指導方針、総目標、基本原則及び会計管理体制、会計制度、企業会計、コンピュータ会計、公認会計士、会計担当者、理論研究、会計改革の指導組織などについて言及している。とくに会計一制度の改革については、①統一的な会計基準を設定すること、②基本的、統一的な財務諸表の体系を確立することを目標としてあげている。この目標の提出は、会計改革の主軸は、従来の管理責任会計を修正することから、現代の外部報告会計を確立することへ移行していることを意味している。1992年に入ってから、財政部は、企業改革の新しい動向に適合してIASの内容を多く反映した「会社会計規則」、「外資系企業会計規則」及び「企業会計基準」を公表し、さらに「企業会計基準」に準拠して業種別会計規則を全面的に改革し、1993年7月から中国大陆全土に「資産＝負債＋資本」等式を簿記の前提とする会計システムを導入した。

第3節 社会主義市場経済体制における会計制度

1992年に入ってから中国の経済改革は、「社会主義市場経済」へと進展してきている。また、企業改革の目標として、現代企業制度の構想が提起されている。これらの環境の変化を背景に、財政部は、1992年11月30日に、「企業財務通則」及び「企業会計基準」を公表し、その後、業種別会計規則を全面的に改訂し、1993年7月1日から「企業会計基準」を中心とする新しい会計規制体系を実施することにした。このように社会主義市場経済の構想が提起されてから、企業会計制度は、企業会計の面では、「資産＝負債＋資本」という会計等式を前提とし、会計規制の面では基準方式を採用する現代企業会計制度へ変質した。会計改革の方向は、現代企業会計制度の確立へ急転した。

社会主義市場経済体制及び現代企業制度の実質は、全社会レベルで「所有と経営の分離」を実施

し、国家が最大の株主として国民経済における最大の持分を所有することによって公有制を維持し、また、大株主の立場からマクロ調整を行い、ミクロレベルでは資本主義の企業経営方式を実施することである。このような社会主義市場経済体制及び現代企業制度の導入に対し、従来の「一国一企業」の企業制度に基づく伝統的な企業会計制度は、次の諸問題があり、全面的に改革されなければならないとなった。

- ①資本維持の問題
- ②資金分類基準の問題
- ③資金専用原則の問題
- ④原価計算の問題
- ⑤損益計算の問題
- ⑥会計規制の問題

以上の6つの問題は、伝統的な企業会計の主な問題を含んでいる。このように、社会主義市場経済と現代企業制度の導入といった経済基礎への対応として、国家財政から分離した企業会計の確立や会計規制方式の改革が不可欠となり、ここに「企業会計基準」が公表され、業種別会計規則は全面的に改訂されることとなった。1993年企業会計制度の全面改革は、企業会計制度を、「一国一企業」における管理責任会計から企業を会計主体とする受託責任会計へ移行させ、変質をもたらした。しかし、当時の社会状況の下にあって、会計制度の全面改革は、現代企業会計制度の枠組みだけを作ることにならざるをえなかった。結局、企業会計制度は、国際的に認められている会計慣行を多く取り入れる一方、利潤分配会計のように、従来の国営企業の会計慣行を継承されたところが多かった。

第二部 中国の会計制度に及ぼす国際会計基準の影響

第4章 国際会計基準委員会の設立と国際会計基準

第1節 国際会計基準委員会の設立と組織

会計基準の国際的調和化または国際化を図ろう

とする試みや研究は、最近に始まったものではない。その始まりは、1904年に開催された第1回会計士国際会議（ICA）に求めることができるが、もっと具体的にいえば、1957年のアムステルダムで開催された第7回ICAにおいて、その議長であったオランダ会計士協会の当時の会長I・クレイエンホフ（I.Kraayenhof）氏が、「会計の国際的挑戦」というテーマで、国際的統一化の意義、その可能性、その条件、各国の会計基準研究の現状などについて報告を行ったことである。

この会議は、戦後、ほぼ5年ごとに開催されたが、国際的な会計基準確立の必要性が国際的な場で公式にとりあげられたのは、1962年ニューヨークで開催された第8回ICAにおいてである。そこでは、「世界経済と会計」が統一論題とされ、この論題は、1967年の第9回ICAパリ会議では、「会計原則の国際的調和化」という統一論題として展開された。

また、1966年には、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）の会長ベンソン（H. Benson）卿は、カナダ勅許会計士協会（CICA）の年次大会において、CICAの会長及びアメリカ公認会計士協会の（AICPA）会長と会合を行い、3ヵ国による国際会計に関する合同研究機関の設置の必要性についての検討会議を行った。これを受けて、同年暮、ICAEW、CICA及びAICPAによって、関係各国における会計上の諸問題の比較研究を行い、よって会計基準の世界的統一化を目的とする会計士国際研究グループ（AISG）が設立された。

しかし、AISGは、すべて英語圏から構成されているという組織上の制約から、またその活動が実務上の遵守を目的とするものでなく、調査研究にとどまるものであったところから、統一化には当初から限界があった。そこで、AISGは、1972年の第10回ICAシドニー会議において、各国の会計基準の現状についての調査研究にとどまらず、広く統一的な会計基準の設定とその遵守を求め、オーストラリア、フランス、西ドイツ、オランダ、メキシコ及び日本の会計士団体に新しい組織の設立を求めた。

これに応じて設立されたのが国際会計基準委員

会（IASC）である。すなわち、IASCは1973年6月、オーストラリア、カナダ、フランス、西ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、イギリス及びアイルランドならびにアメリカから成る先進9ヵ国の16会計士団体の合意結果、設立されたプライベート・セクターである。1983年以降は、国際会計士連盟（1FAC）の会員である各国の職業会計士団体がIASCの加盟国（会員）になっている。1998年11月まで、IASC及びIFACは103ヵ国、143のメンバーを有している。

第2節 コア・スタンダードの承認をめぐる各国の動向

(1) コア・スタンダードの設定

IASCは、急ピッチでIASの改訂と新しいIASの設定作業を行ってきたが、そのなかでもとりわけ注目されるのは、コア・スタンダードの設定である。IASCによれば、コア・スタンダードとは、クロスボーダーで資金調達を行う企業のための包括的な会計基準であると説明されている。

1995年7月、IOSCOはコア・スタンダードをIASCが完成したならば、第1作業部会（WP1）その受入を検討し、IOSCOの専門委員会にクロスボーダーで資金調達を行い、またグローバル市場で上場するための会計基準としてIASを承認する旨の勧告を行うとした。しかも、IOSCOは40の会計基準から成るコア・スタンダードのリストを公表し、これが完成したならば、一括承認する旨を明らかにした。

当初、コア・スタンダードは1999年6月に完成される予定であったが、IASCは1996年3月にこれを前倒しし、1998年3月までに完成させるとし、急ピッチで作業を進めてきた。IASCは金融商品の会計基準のプロジェクトにつまずいたが、これを1998年3月までに完成させるために、一度はFASB基準を採用したうえで、コア・スタンダードを公表すると報じた。しかし、このシナリオはIASC理事会により拒否され、独自に金融商品に関する会計基準を設定し、1998年中にはコア・スタンダードを完成するよう再決定された。そ

の結果、1998年6月に金融商品の認識と測定に関する公開草案E62が、また1998年12月にはこれがIAS39として公表された。

(2) コア・スタンダードの承認をめぐる各国の動向

IAS39が公表されたことによって、コア・スタンダードはほぼ完成されたといえる。ちなみに、これまで公表されたコア・スタンダードに基づいてIASの財務報告としてまとめたものである。もっとも、コア・スタンダードが実際にいつIOSCOに承認されるのかについては予断を許さないところであるが、注目すべきは、EU諸国をはじめ各国でその受入れについて立場表明が行われるようになってきたことである。例えば、EUではコミッショナーがIASと一致していない会社法指令については、その改訂を検討する旨を表明し、ドイツ及びフランスでは海外で資金調達する会社の国内向けと海外向けの連結財務諸表はIASに準拠して作成するよう商法改正を行い、イタリア、ベルギーその他のEU諸国もドイツ及びフランスに歩調を合わせる予定であるといわれている。また、イギリスでは、会計基準審議会（ASB）がUK-GAAPとIASを一致させようとする方針を公表しているが、UK-GAAPの方がIASよりも優れているという結論を得た場合には、外国でのIASのテスト状況をみってから再検討するとし、スイスでは、多国籍企業の国内向けの財務報告もIASを用いることを承認している。さらに、オーストラリアは国内基準をIASに調和化する方針を採択し、カナダ、マレーシア、南アフリカなどもオーストラリアに追随する模様である。

また、アラブ首長国連邦、ケニアなどのアフリカの多くの諸国及びカザフスタン、ウクライナ等の旧ソビエト連邦諸国などでは、IASをそのまま国内基準とすることを決定したという。

さらに、各国の証券取引所でのIAS受入れ状況についていえば、ロンドン、フランクフルト、チューリッヒ、ルクセンブルク、タイ、ホンコン、アムステルダム、ローマ、マレーシアなどの証券取引所では、上場する外国会社については無調整

でIASに準拠する財務諸表を受け入れるという。

問題は、アメリカと日本である。アメリカの場合には、IOSCOによるIASの承認はSECによるIASの承認にほかならないとみられているので、事態はさほど単純ではない。また、IASにUS-GAAPが反映されていることもあって、アメリカでは日本ほどIASにヒート・アップしていないし、極めて冷静であり、慎重である。

第3節 国際会計基準の概念フレーム適用範囲と設定趣旨

(1) 対象範囲

「財務諸表の作成と表示に関するフレームワーク」は、連結財務諸表を含む一般目的の財務諸表（以下「財務諸表」という）を取り扱う。そのような財務諸表は、少なくとも年1回作成表示され、広範な財務諸表利用者が必要とする共通の情報を提供する。特殊目的の財務報告書、例えば目論見書や税務目的のために作成される計算書類は、原則として、本フレームワークの範囲外である。

財務諸表は、財務報告のプロセスの一部を構成する。財務諸表には、通常、貸借対照表、損益計算書、財政状態変動表（例えばキャッシュ・フロー計算書、ファンド・フロー計算書などの方法で提示されることがある）及び注記、ならびに財務諸表の必要不可欠な部分を成す他の計算書や説明資料が含まれる。さらに財務諸表には、補足明細表が含まれることがある。しかし年次報告書に含まれる社長・会長による報告書、マネジメントによる解説と分析などは含まれない。

本フレームワークは、公的セクターあるいは私的セクターに関係なく、すべての事業体の財務諸表に適用される。

(2) フレームワーク設定の趣旨

このフレームワークは、外部の利用者のための財務諸表の作成と表示の基本的枠組みを述べたものである。本フレームワーク設定の趣旨は以下のとおりである。

① IASC理事会が、将来の国際会計基準の作成と現行の国際会計基準の見直しを行う際に役立つ。

- ②財務諸表の表示に関する規則、会計基準及び手続の調和を促進する際に役立つ。
- ③各国の会計基準設定主体が国内基準を作成する際に役立つ。
- ④企業等が国際会計基準を適用する際に役立つ。
- ⑤財務諸表が国際会計基準に準拠しているか否かについて、監査人が意見を形成する際に役立つ。
- ⑥財務諸表の利用者が、国際会計基準に準拠して作成された財務諸表に含まれる情報を解釈する際に役立つ。
- ⑦国際会計基準の形成のプロセスに関しての情報を提供できる。

なお、このフレームワークは狭義の国際会計基準を構成するものではないことに留意すること。

IAS理事会は、一部、本フレームワークと国際会計基準とが一致しない場合があることを認識している。その場合には、国際会計基準の規定が本フレームワークの規定に優先する。

第5章 中国の会計制度の新展開と国際会計基準の影響

第1節 財務会計制度の新展開

1993年の「企業会計基準」を中心とする会計規制体系の導入は、中国に「資産＝負債＋資本」という会計等式を前提とする企業会計の確立の基盤を築いた。しかし、この確立を目的とする企業会計制度の改革は、環境変化を先取りする形で行われた改革であり、税引前利潤を財源として借入金を返済するなど、従来の国営企業の会計処理の慣行を多く継承された。このような問題の解決を含めて、1993年以後も財政部は、租税制度、金融制度、企業制度、価格制度などの社会制度の改革にあわせて、社会主義市場経済体制に適合する企業会計制度の整備を進めてきている。このなかで、1994年の租税制度の改革に伴う税効果会計の導入は、企業会計制度はIASを受け入れ、会計制度現代化に大きく貢献している。

1994年に、①税法上の統一、②租税負担の公平性の確保、③税制の簡素化、④税収分権の合理化、

- ⑤利益配分関係の明確化、⑥分配構造の規範化などを旨として租税制度の改革が行われた。

1994年の租税制度改革は、法人税などの主要税目が1994年1月1日から実施されるということから、94年税制改革と名付けられた。この94年税制改革は、社会主義市場経済における市場による資源の適切配分を意図とした全面改革であり、次の3つのシステム改革が含まれている。

- ①財政管理制度の改革
- ②所得税と流通税の改革
- ③国家と国有企業の利益配分制度の改革

中国では1980年、1985年、1989年の3回にわたって財政制度の改革と地方政府への権限委譲が行われてきた。また、国税も地方税も地方税務局が徴収していた。このため、地方政府にかなり大きな減免税権を持たせていた。94年税制改革により、「分税制」が導入され、各税目が中央税と地方税と中央地方共通税に区別されることになり、既存の地方税務局のなかに中央税務局が設置され、中央税は中央税務局、地方税と中央地方共通税は地方税務局で徴収されることになった。

第2節 「会計法」の改正と会計制度の新展開

1993年の企業財務・会計制度の改革は、企業に経理自由を前提とする会計システムを導入してきたが、自由経理の適切性を判断し監督する制度はまだ未整備の状態であった。社会主義市場経済の構築に向かう各社会制度の改革が本格化につれて、監査制度、会計士制度の整備が企図されている。さらに1993年の改革によって1985年に設定した「会計法」の改正が問題となり、同法の改正が行われた。

第3節 外資系企業会計制度に及ぼす国際会計基準の影響

外資系企業とは、中国国内に本部を設立する合併企業、合作企業及び外資企業のことである。外資企業は、外国投資者が100パーセント出資することを特徴とするが、合併企業と合作企業は、中国の企業と外国投資者が共同で出資する企業であ

図表5-1 合併企業と合作企業の比較

	合併	合作
①法的根拠	合併企業法	合作企業法
②資本回収	合併期間満了前に資本の回収はできない。	合作期間終了までに資本の回収と利子の支払を受ける。
③清算	合併期間満了時の清算は簿価または時価で計算する純資産を出資比率により配分する。	合作期間満了時、外資側パートナーは無償あるいは契約に定めた条件で中国側パートナーにすべての資産を譲渡する。
④利益の配分	出資比率による。	契約による。

出所：樊勇明『中国の工業化と外国資本』文真堂、1992年、p.43。

り、両者の間に次頁の図表5-1のように示されているような相違点がみられる。

合作企業及び外資企業は、実務的に「合併企業法」に準じていたが合併企業に対する優遇を適用されなかった。このように合併企業を優先する政策をとったのは、改革開放当初、外国の資本と先進技術によって中国の経済を振興させようという強い願望があったものの、外国の直接投資が一種の搾取であるという認識も浸透していたからである。このような状況のなかで、合併企業は、中国側が代表取締役の指定と投資比率で統制できることから、最優先発展の対象とされた。例えば、「合併企業法」では、合併企業の取締役会には代表取締役1人を設けることとし、中国側が担当するという定めがある。また、明文化されていないが、実務上では、1982年末に設立していた48社の合併企業のうち、24社は中国側の出資比率が50%を超え、出資比率不明の1社を除き、中国側の出資比率が50%を下回った企業は、2社しかなかった。

合併企業の発展に鑑み、財政部は、1983年3月1日に「合併企業会計規則（試行草案）」、同年4月28日に「合併工業企業勘定科目及び財務諸表（試行草案）」を發布し、1983年から試行することにした。試行草案の実務経験に基づいて、財政部は、1985年3月4日と4月24日に、「合併企業会計規則」及び「合併工業企業勘定科目及び財務諸表」、「合併旅行業企業勘定科目及び財務諸表」を公表し、合併企業会計を制度化した。そのうちの「合併企業会計規制」は、「国内に設立するすべての合併

企業に適用される」ものであり、「西側の会計処理・会計実務の原則及び方法を多く吸収した」内容となっている。また、外国投資者の理解を助けるため、「合併企業会計規則」では、会計原則、会計公準及び会計基準が規定されている。これらの規定の多くは、国際的に認められている会計原則や会計慣行と類似している。

このような状況のなかで、1986年4月12日に第6期人大第4回会議で採択された「外資企業法」が、同年10月11日に「國務院二十二カ条」という國務院の「外国投資の推奨に関する規定」が、1988年4月13日に第7期人大第1回会議で採択された「合作企業法」が実施され、合併企業のほかに、合作企業及び外資企業にまで法規制を広げ、整備された。そのなかでとくに「國務院二十二カ条」は、外資導入の方向について、①外資導入の重点を輸出型、技術先進型産業及びエネルギー開発、交通と素材生産などのインフラ施設と基礎産業に置く、②外資導入方式は単なる税金減免優遇の供与から、行政、経済、社会など多面にわたる投資環境の全面改善に移行するという政策を決定した。「國務院二十二カ条」実施後、投資環境はかなり改善された。それに反応して、1986年下半年から、技術先進型を中心に直接投資は再び上昇の傾向をみせた。また、1989年から外資系企業のなかで、外資企業の割合も急速に上昇してきた。このため、合作企業及び外資企業の会計制度を整備する必要が生じた。

一方、「合併企業会計規則」の法的根拠になる

「合弁企業法」及びその实施条例ならびに「合弁法人税法」及びその施行細則については、1986年1月15日に「合弁企業法实施条例」第100条、1987年12月21日に「合弁企業法实施条例」第86条の3が国务院によって修正され、1990年4月4日に第7期人大第3回会議において「合弁企業法」も修正された。また、1991年4月9日に第7期人大第4回会議で採択された「外資系企業及び外国企業所得税法」が、同年6月30日に国务院によって「外資系企業及び外国企業所得税法实施条例」が公表され、それによって「合弁法人税法」及び「合弁法人税法施行細則」が廃止されることになった。さらに1991年7月29日に財政部は、「会計改革綱要」を公表し、①統一的な会計基準を設定する、②基本的かつ統一的な財務諸表の体系を確立するという目標のもとで、企業会計制度を全面的に改革することを決定した。

「合弁企業会計規則」は、企業会計制度の国際化に先導的かつ重要な役割を果たしたが、当時の国内経済環境の影響と国際化に対する経験不足のため、その内容は簡単で、構成も体系的でなかった。とくに外資系企業にとって肝心な外貨換算について問題が多かった。その後財政部は、次々に補充規定を設定してきたが、当今の環境の変化に伴い、それらを全面的に改正する必要に迫られた。そのため、財政部は、1992年6月24日に合弁企業、合作企業及び外資企業の3者を適用対象とする「外資系企業会計規則」及び「外資系工業企業勘定科目及び財務諸表」、「外資系旅行業企業勘定科目及び財務諸表」を公表し、合弁企業を対象にした「合弁企業会計規則」などを廃止した。

「外資系企業会計規制」が公表された後、財政部は1992年11月30日に「企業会計基準」及び「企業財務通則」を公表し、その後「企業会計基準」に沿って従来の業種別会計規則を改訂し、「企業財務通則」に基づいて業種別財務規則を設定し、それらを1993年7月1日からすべての企業に適用することにした。しかし、実際には、財政部は1993年6月23日に「外資系企業の新会計規制の執行における若干の問題に関する規定」を公表し、外資

系企業は「企業会計基準」を準拠すべきであるが、具体的な会計処理について、次の例外を除き従来どおり「外資系企業会計規則」に準拠するとした。

- ①業種別会計規則に準じて口座開設銀行にも財務諸表を送付する。
- ②小額多量品及び包装物の処理を業種別会計規則に準じる。
- ③社外投資から生じた収益または損失は、業種別会計規則に準じて「投資収益」勘定を設置して個別に計算する。
- ④棚卸資産の棚卸損益及び廃棄損は、業種別会計規則に準じてその純損益を管理費用に計上する。
- ⑤業種別会計規則にしたがって「投資者持分」項目を「所有者持分」に名称変更する。

第5章 持分制企業会計制度に及ぼす国際会計基準の影響

第1節 持分制企業会計の発展

(1) 伝統型持分会計の導入

持分化の初期において、持分制は、一種の資金調達の方法と認識されるにすぎず、消費財の生産に深く関わっている農村の郷鎮企業や都市の第3次産業を発展させるために進められてきた。これらの集団企業や郷鎮企業における「持分」の導入は、会社制度の導入というより、むしろ協同組合の形成という意味で行われ、必ずしも株式の発行や会社への組織変更に伴うとは限らない。

株式を発行していた企業のなかでも、株式会社への組織変更を伴わない企業が多かった。その発行された株式のほとんどは、「参加か脱退かが自由で、利率が定期貯金利率より高く、満期日に利息を付けて元金を返済する」という保証があった。これに対し株主には議決権、利益配当請求権及び残余財産配分請求権がなく、利益の配当については配当金の場合もあるが、定められた配当率による株式利息の場合もあった。これらの持分制企業は、元来の資産はそのまま、出資金のみを持分とする財務構造をとるのが普通である。すなわち、持分制の導入は会社の設立につながっていなかつ

た。

このような状況のなかで、持分会計の導入は、従来の会計システムの枠組みのなかで行われるにほかならなかった。伝統的会計システムと持分会計とのずれについては、資金分類の一貫性を犠牲にすることによって調整することが行われた。

(2) 導入型の持分制企業会計

持分制が早期に導入された地方では、地方政府の会計規制として、持分制企業の会計制度を整備するところがみられた。これらの地方政府の会計規制は、持分制企業に欧米式の財務諸表の導入を試みていた。例えば、「アモイ市株式会社財務会計暫定規定」では、株式会社が年度末に提出しなければならない年度報告書として、営業状況報告書、資産負債表、利潤表、財政状態変動表及び利潤（欠損）処分案があげられている。また、「江蘇省持分経営企業会計規則（試行）」では、年度報告書として資産負債表、利潤表、財政状態変動表及び附属明細表並びに財務状況説明書が要求されている。

また、1990年12月19日に上海証券取引所が、翌年7月に深証証券取引所が開設された。株式の流通市場の成立は、株式上場企業に対し、統一様式の財務諸表を作成し公開することを要請した。したなかで、1992年に鄧小平の「南巡談話」が発表された。鄧小平は、その談話において証券や株式市場に関し、適したものか危険なものかを試行してみるべきであるとし、持分制が社会主義のものか資本主義のものかという論争に決着を付けた。

1992年5月以来、国家体改委を中心に中央政府は、持分制に関する一連の意見書や暫定規定を設定し、持分制企業を一般の内資系企業と区別して、特別の法規制のもとで企業活動を行わせることにした。また、「会社法」及び会社法違反犯罪の懲罰に関する法規の起草が、1992年9月から全国人大常務委員会法制工作委员会の日程にのぼった。

これらの規制のなかで、「株式会社規範意見」及び「有限責任会社規範意見」は、会社法の役割を演じたものである。第14期党大会において社会主義市場経済体制に関する構想が提起された後、

資源配置に関し市場経済が基礎的な役割を果たす経済体制の形成のために、証券市場に関する法規制や会社法の制定などが急がれた。そのなかで、1993年4月22日、國務院により「株式発行及び取引管理に関する暫定条例」が、1993年12月29日に中華人民共和国主席令第16号により「会社法」が公表された。持分制企業法規制の整備により、持分制企業会計は、制度化の方向へ展開してきた。

第2節 持分制企業会計制度と会社会計規制

(1) 持分制企業会計制度の構造

「会社法」は、1994年7月1日から実施された。「会社法」が発効された後、持分制企業は「会社法」によって規制されることになった。ここでは、「会社法」の規定を中心に持分制企業制度を考察し、持分制企業会計制度の構造を究明した上で、「会社法」の会計規定及びその特徴を明らかにする。

「会社法」は、「現代企業制度を確立するという要請に答え、会社の組織及び行為を規範にあわせ、会社及び株主・債権者の合法的な利益を保護し、社会経済秩序を維持し、社会主義市場経済の発展を促進する」（第1条）ために、憲法にしたがって制定されたものである。

「会社法」の全文は、11章230条からなり、次のように構成されている。

第1章 総則（第1条～第18条）

第2章 有限責任会社の設立及び組織機構

第1節 設立（第19条～第36条）

第2節 組織機構（第37条～第63条）

第3節 国有独資会社（第64条～第72条）

第3章 株式会社の設立及び組織機構

第1節 設立（第73条～第101条）

第2節 株主総会（第102条～第111条）

第3節 取締役会、社長（第112条～第123条）

第4節 監査役会（第124条～第128条）

第4章 株式会社の株式発行及び譲渡

第1節 株式発行（第129条～第142条）

第2節 株式譲渡（第143条～第150条）

第3節 上場会社（第151条～第158条）

第5章 社債（第159条～第173条）

- 第6章 会社の財務・会計（第174条～第181条）
- 第7章 会社の合併、分割（第182条～第188条）
- 第8章 会社の破産、解散及び清算（第189条～第198条）
- 第9章 外国会社の支社（第199条～第205条）
- 第10章 法律責任（第206条～第228条）
- 第11章 付則（第229条～第230条）

第三部 中国における会計制度の変革と進化

第7章 中国における監査制度

第1節 中国における監査制度の概要

(1) 中国の監査制度小史

中国の監査の歴史は、西周初期から始まり、秦・漢の時代に確立し、隋・唐から宋時代に健全な発展を遂げ、元・明・清時代、中華民国を経て中国人民共和国に至った。今日のような、国際的な監査制度を目指した公認会計士による監査制度が始まったのは1980年からである。

公認会計士の監査は中国人民共和国建国初期の経済復興に積極的な作用を発揮したといわれる。当時、違法行為を行う資本家が、投機目的の買い占めに走り、脱税が横行し、政府の財政は険悪となった。経済活動の責任者である陳雲氏は、数千名の公認会計士を招聘し、工商企業に対して帳簿検査を行うことによって、物価は安定し、国家税収が確保され、国家財政の好転に貢献した。しかしその後、旧ソビエト連邦の高度に集中した計画経済方式を取り入れたことによって、公認会計士の監査は悄然と経済の舞台より退出した。

1980年12月に財政部は「会計顧問の成立に関する暫行規定」を公布し、1981年1月に上海で公認会計士監査制度復活第1号の会計士事務所である“上海会計士事務所”が設立された。これ以降、北京で中華、中信会計士事務所が設立され、広州、深_等の地域でも第1回批准の会計士事務所が設立された。公認会計士制度復活の直接の契機は、対外経済開放により外資系企業が中国に設立され、外資系企業に対する監査を行うことであった。そ

の後公認会計士監査は、上場株式企業にも適用された。今後は、より多くの企業に公認会計士監査が適用されることが期待されている。

1985年、公認会計士監査が「中華人民共和國会計法」に規定され、1986年7月國務院は中国の初めての公認会計士法規である「中華人民共和國公認会計士条例」を公布した。1988年末、公認会計士の全国職業組織である中国公認会計士協会を設立し、1991年に全国公認会計士統一試験が復活、1993年10月に「中華人民共和國公認会計士法」が公布された。1996年1月に第1回承認、1997年1月に第2回承認の独立監査基準がそれぞれ施行され、さらに1999年7月より第3回承認の独立監査基準が施行されている。ここでの承認は、財政部の承認を指す。

現在の公認会計士監査制度は、約20年が経過したが、公認会計士に関連する法規の成立と監査基準が整備されてからまだ日が浅い。これまでは監査実務にばらつきが見られたが、今後は整備された法制度や監査基準に即して監査が行われることが期待されている。

(2) 監査の体系

中国における監査の体系は、図表7-1のとおりである。

(3) ローカル会計士事務所と外資系会計士事務所

現在、中国の会計士事務所及び監査事務所は約6,000事務所あり、全国に分布している。中国の会計士事務所は、次の3つに区分される。

①直轄会計士（監査）事務所（ローカル会計士事務所）

財政部及び監査署が認可した会計士（監査）事務所であり、有限責任の会計士事務所及びパートナーシップの会計事務所が含まれる。

②地方会計士（監査）事務所（ローカル会計士事務所）

省、自治区、直轄市の財政庁（局）及び監査庁（局）が認可した会計士（監査）事務所である。

③中外合作会計士事務所（外資系会計事務所）

登録された中国の会計士事務所と国際会計士事務所の合作により設立された事務所である。

図表7-1 監査の体系

監査主体	政府監査	内部監査	公認会計士監査
監査組織	国家監査部門	各単位内部に設置した監査部門	公認会計士が組織する会計士事務所
監査目的	各級政府及びその部門の財政収支、公共資金の収支運営状況の監督検査	各部門、各単位の財政収支及び経営管理活動の監督検査	被監査企業の財務諸表に対して監査を行い、監査意見を表明
監査制度	法に基づき執行する	監査署の指導により設立	法定監査
独立性	監査部門は独立した監査監督権を持ち、そのほかの行政機関、社会团体及び個人から干渉を受けない	外部監査に比べ独立性は相対的に弱い	独立性が強く、客観的で公正
直接監査機関	国務院監査署（審計署）	各部門、各単位の責任者	中国公認会計士協会及び財政部

中国の公認会計士は一個人では開業ができず、必ず会計士事務所に所属する必要がある。ローカル会計士事務所と外資系会計士事務所の業務範囲は基本的に同じであるが、外資系会計士事務所は、主として外国企業の中国現地子会社のサポートを主な目的とし、ローカル会計士事務所は国内企業のみならず外国企業の中国現地子会社の会計業務までサポートしている。外国企業が、どちらの会計士事務所を選択するかは、本国の本社または合弁の相手先の意向によるところが大きい。

外資系会計士事務所の監査は、国際会計事務所の監査マニュアルや内部審査制度を取り入れ、監査の品質の維持向上に努めている。ローカル会計士事務所の監査は、それぞれ独自の監査を行っており、規模の大きさや地域によって監査の水準にばらつきがあるのが現状である。

第2節 中国の公認会計士制度

(1) 中国の会計士事務所及び公認会計士の概況

中国で公認会計士（注冊会計師）による監査制度は、1980年から始まり約20年が経過した。

1998年12月31日まで、全国の会計士事務所は6、683事務所、会計士事務所に所属し職務を行っている公認会計士は約56、000人、公認会計士の資格を有するが執務を行っていない公認会計士は約69、000人であり、会計士事務所に勤務する資格のない職員は約71、000人である。公認会計士は、

公認会計士としての業務を行う場合、単独では行えず、いずれかの会計士事務所に所属しなければならない。

年齢別に見ると公認会計士のうち、60歳以上は52%、40歳以下は19%となっており、高齢化がうかがえる。また、大学卒以上の学歴を有する公認会計士は17%であり、諸外国の公認会計士の平均が60～70%であることと比較すると大きな開きがある。

試験合格による公認会計士は33%である。公認会計士の資格は、高級会計士であった者、会計学者等で会計業務の実務経験を有する者、大学や大学と同程度の学歴を持ち、財務会計業務に20年以上従事した者等は、試験を免除され査を受け公認会計士を申請することができたが、1991年から公認会計士試験制度が行われ、試験合格者のみに資格を与えることとなった。

試験は年1回、5科目（会計、監査、財務原価管理、経済法、税法）であり1度にすべての科目に合格する必要はないが、1科目の合格有効年数は3年である。1994年から外国人も受験できることとなった。外国籍の公認会計士は現在4人がいる。試験合格者には公認会計士の資格を与えているが、公認会計士として業務を行うためには公認会計士協会へ入会を申請し、1ヵ所の会計士事務所に所属し、2年以上の監査経験を経ってから公認会計士として登録ができる。

また、海外の会計士事務所と提携した外資系会計士事務所は6事務所である。この提携は、中外合作事務所の形態をとっており、合作終了期間は2010年まで延長できるようになった。現在、100%独資の外資系会計士事務所の設立は認められていない。

公認会計士の監査報告について、1999年2月に開催された中国公認会計士協会理事会第3回会議において、中国公認会計士協会秘書長李勇氏が行った報告では、1998年の公認会計士が行った773社の上場企業の1997年監査報告書では、38社に限定意見が付され、55社に特記事項を付した監査報告書が出され、1社が不適正意見、さらに1社が意見差控報告を出した。これらの合計は95社にのぼり上場会社全体の12.29%に該当し、監査の品質や職業倫理基準が守られ向上していることを意味するとしている。さらに最近のニュースを引用し、国民が公認会計士に対する信頼性の程度が過去の45%から81%にまで上昇したと報じており、中国社会にも公認会計士に対する期待が高まっていると述べている。

(2) 中国公認会計士協会 (CICPA)

中国公認会計士協会（中国注册会计师協会、Chinese Institute of Certified Public Accountants: CICPA）は、1988年11月に成立した。財政部の監督、指導の下に中国公認会計士協会は1992年9月に監査署の監督、指導を受け入れた中国公認会計士協会が成立し、1995年6月に連合組織である公認会計士全国組織が成立した。

1983年に、中国は監査署を設立し、1988年に国務院が「中華人民共和国監査条例」を公表し、それ以後「中華人民共和国監査法」を公表したことが、中国政府の監査法規、規範の制定整備が開始されたことを意味する。1996年年末まで、監査署は既に38の政府監査規範を公表した。監査署は、政府部門や国有企業を監査する国家機関である。

監査手続で要求されるものは、日本の公認会計士が行う監査手続と類似しており、両者の間に実質的な差異はないものと思われる。ただし、公認

会計士による監査制度が開始されてから20年が経過したもの、監査基準は最近になってようやく整備されたばかりであり、それまでは中国公認会計士協会等が作成した資料を参考にして各会計事務所が独自の判断で監査を実施していた。また、会計士事務所によって監査の経験も異なっており、実務的には監査の水準に相当の開きがあるものと思われる。

1994年1月1日に「中華人民共和国公認会計士法」が正式に施行された。中国公認会計士協会は、認会計士法第35条の規定により、財政部の承認を得て1994年4月から中国独立監査基準の制定に着手し、同年10月に監査基準制定チームを編成して作業を開始した。1996年1月1日から第1回承認の独立監査基準が施行され、1997年7月1日から第2回承認の独立監査基準が施行された。1999年7月1日から第3回承認の独立監査基準が施行され、現在に至り一応の独立監査基準の体系が確立した。

監査基準の国際化につれ、監査署は1983年に最高監査機関国際組織（International Organization of Supreme Audit Institution: INTOSAI）に加入し、中国公認会計士協会も1997年5月に国際会計士連盟（International Federation of Accountants: IFAC）に加入した。これらは中国公認会計士業界が世界に進出するために積極的な意味を持つ。

第8章 中国上場企業のディスクロージャー

第1節 WTO加盟と新たな中国金融体系の形成

(1) 金融サービス市場の開放

2001年12月11日に中国はWTOの正式メンバーとなった。WTO加盟による金融サービス市場の開放は段階的に行われ、5年の移行期間経過後は、ほぼ全面的に開放される。WTOルールは市場経済のルールであるため、中国の金融改革は、金融の市場経済化に向けて、改革の速度を一段と早める必要がある。

中国政府は、2001年12月末に對外貿易経済合作部のインターネットのホーム・ページを通じて、

WTO加盟議定書とその付属文書の英文正本及び中国語訳文を公開した。また中国人民銀行は、その「文告」(2001年第25号)において、金融業の対外開放の内容と時間表を公表した。

① 銀行業の開放

ア 外貨業務の顧客制限を廃止

② 人民元業務に関する制限の段階的緩和

ア 商業手形の割引、支払・受取代理業務、貸金庫業務を行うことができる。

イ 人民元業務の地域制限の緩和ができる。図表8-1のとおりである。

ウ 遠隔地業務の制限が緩和される。人民元業務取扱許可を受けた外国金融機関は、人民元業務取扱が開放された遠隔地の顧客にサービス提供ができる。

エ 顧客制限が段階的に解消される。

図表 8-1 人民元業務取扱地域の開放

時期	開放地域
加盟前	上海、深圳で試行中
加盟時	上海、深圳、天津、大連
1年以内	広州、珠海、青島、南京、武漢
2年以内	済南、福州、成都、重慶
3年以内	昆明、北京、厦門
4年以内	汕頭、寧波、瀋陽、西安
5年以内	全ての地域を開放

図表 8-2 人民元業務の顧客制限の緩和

時期	顧客範囲
加盟前	外資系企業、外国人個人に限定
加盟時	
2年以内	中国資本企業を追加
5年以内	中国個人を含む全て

出所：WTO中国加盟議定書付属文書

② ノンバンク金融業の開放

WTO加盟時に、外資ノンバンク金融機関による消費者向け自動車ローンが認められる。市場参入、内国民待遇においては制限を加えない。

③ 証券業の開放

ア 外国証券会社は、中国の機関を仲介せず直接B株取引を取り扱うことができる。

イ 外国証券会社の在中国事務所は、中国の証券取引所の特別会員となることができる。

ウ 外国のサービス提供者は、合併で国内の証券投資ファンド管理業務を行うことができる。外資の出資比率は当初33%までとされ、加盟3年以内に49%まで増加できる。

エ 加盟3年以内に、外国証券会社は、合併証券会社を設立し、A株の引受販売、B株、H株、政府及び企業債券の引受販売、ファンドの発起人業務を行うことができる。

(2) 市場開放が中国の金融業界に及ぼす影響

外国金融機関の市場参入による新たな競争は、中国の金融サービス市場を多様化し、その規模を拡大するとともに、中国の金融業界に対し、大きな影響を及ぼすものとみられる。

WTO加盟は、金融サービス市場の開放をスケジュール化、国際公約化したことに意義がある。これによって、中国市場でのビジネスチャンスを狙う外国金融機関と守勢にまわる中国金融機関との競争や戦略的提携が本格的にスタートする。

(3) 商業銀行体制の改革

国有商業銀行の改革について、2001年12月に中国人民銀行の戴相龍行長は、「国有独資商業銀行の改革テンポを速め、中国の銀行業の全体競争力を高める必要がある。国有銀行は、商業化、株式会社化の方向に沿って、総合的な改革を段階的に進める。中国の商業銀行の問題点は、国有制と分業制(業態別経営)であるとされていたが、上述の改革方針は、上場民営化、総合金融サービス会社化を目指したものであり、WTO加盟が銀行制度改革を加速していることを示している。

(4) 国有商業銀行の資本増強策

現実的な資本充実の方法としては、長期劣後債の発行、営業税の減免、戻し税の実行で、年間500億元程度の資本充実が可能となるとされている。長期劣後債については、国内に巨額の個人預金あり、政策銀行金融債や国債の年間発行額(2001年の銀行間市場発行額4,748億元)の規模からみると、500億元程度は市場調達可能な金額である。また営業税の戻しについては、4大国有銀行の営

業税納税額が99年は304.4億元、2000年は297.8億元もあることから、その大部分を戻すこともできよう。国際的にみれば、日本や米国、英国では、利息収入に対し8%も課税するような営業税はなく、また営業税がある国でも税率は非常に低いので戻し入れば国際標準に沿った金融税制の実現にもつながる。株式上場を含む自己資本増強対策案としては、いくつかの対策が検討されている。

第2節 中国の金融リスク

まず、資金フローをみると、家計から企業、政府、そして農村から都市へという資金の流れがある。これは、金融機関の内部と市場を通じた資金の流れの二つでみられる。中国の金融システム連鎖の中で、金融リスクが集中しつつあるのは、農村ではなく、株式市場もしくは企業統治に関わる局面と思われる。農村が直面している金融的な問題は、資金フローから眺めると農村から都市へ資金が流出した結果、実物経済が不振に陥っているデフレ的な状況が起きているという問題である。

一方、株式市場は、企業にとっては、十分な規律づけのない安易な資金調達チャネルであり、投資家にとってはリスクが多い形になっている。金融システムは、単に資金を循環させるだけでなく、同時にそこに参加する人の間の利害を適切に調整することも重要な機能である。しかし、現在の中国の金融システム、特に株式市場は、この利害調整に失敗している可能性が高い。株式市場は歴史的経緯もあり、企業の規律づけが弱い。そして、あまりに企業を優遇し、投資家を蔑ろにしている。しかし、現在ここに資金が流入しつつある。

国有商業銀行の与信政策は、特に農村部での与信について消極的になっているという指摘が強い。具体的には、国有商業銀行の採っている次のような政策に対して批判がある。第一に、県レベル以下の支店の統配合により、農村部（県レベル以下の行政区画）の企業が与信を得られなくなっている。第二に、県レベル以下の支店の与信決済権限が非常に低くなり、県レベル以下に位置する企業は、銀行与信を得られなくなっているという指摘

が強い。これは、「授權授信制度」と呼ばれる制度の導入の結果、進んでいるといわれている。第三に、法定準備金以外にも、銀行内準備金による現場の資金の吸い上げ、金融市場で運用に回している、この結果、上場企業に資金が流れない、と指摘されている。

第一の県レベル以下の支店統配合については、マクロの統計上は確実に進んでいる。例えば、工商銀行は3,078カ所（県支行226箇所、分理处・貯蓄所1,800箇所余り）を撤廃している。ただし、こうした支店網の撤廃は、あくまでコスト削減を目的としており、業務のないところを廃し、または他の拠点と統配合する形で進められている。特に預金獲得については、貯蓄所を委託経営するなどの形で拠点を残すケースが多いようである（2001年12月人民銀行総行・建設銀行総行、2001年9月湖北省A市農業銀行分行・工商銀行におけるアンケート）。しかし、与信政策にどのように影響しているかは、不明である。

図表 8-3 4大商業銀行の拠点数

	1997年	1998年	1999年
工商銀行	NA	39,986	36,908
中国銀行	NA	15,227	14,368
農業銀行	63,676	58,466	56,539
建設銀行	32,788	30,470	27,889

出所：中国金融年鑑2000年。

第二の与信決済権限の上限が下がってきているという現象はやはり存在している。A市及びB市での銀行でのアンケートにおいても、県支行レベルでの決済が可能な額は、全く決裁権限がないケースから、50万元から500万元までを上限とする範囲であった。また、営業員が管理する債権額は5,000万元以下となっていた。ただし、こうした与信決済権限の引下げに伴い、大口貸付先の管理は、県支行の上層にあたる市分行に移管されることが多いようである。つまり、県レベルでの決裁権限低下は、必ずしも与信決定の上限設定を意味しないようである。

第三の問題点である、銀行内準備金による資金の吸収という現象については、次のような報告が

ある。現在、中国の銀行に対しては、他の経済と同じように法定準備金を積むことが求められている。この準備金には金利が支払われる。しかし、ここ数年の経済成長の鈍化に併せた金融緩和につれ、準備率、金利ともに大幅に低下している。しかし、一方で銀行内部の管理規定として、現場の支店に内部準備金を積むことも求めている。福州8つの県では、この準備率、金利はともに、法定準備のそれよりも高い。結果として内部準備金額は法定準備金額を上回っている。そして、準備金の合計は上昇しており、同時に預貸比率は徐々に低下している。中央銀行の金融緩和に反して、銀行内部では地方の支店に対しては引き締め気味に行動していることになる。

第3節 中国上場企業のディスクロージャー

(1) ディスクロージャーの要請

資本市場がうまく機能するには、公平で透明な取引ルール、情報の非対称性を是正するディスクロージャー、経営者の暴走を防ぐ企業統制、及び投資家の理性的行動が不可欠である。これまで国有企業改革、株式市場の発展、会計制度、会計監査問題、銀行と不良債権問題、経営者と企業統制などについて多くの研究成果が発表されたが、資源の効率的配分という視点からディスクロージャーと投資家育成について議論するものが欠けていた。ここではディスクロージャーに焦点を当て、投資家が合理的投資行動を通じて企業・経営者を選別し、企業統制の改善と効率的資本配分に働くための情報開示のあり方を検討してみる。

(2) 計画経済とリスク

巨額な不良債権とGITIC（広東信託公司）の破綻に代表される乱脈経営をもたらす原因は、企業統制の機能不全、つまり、権限と責任の明確化を犠牲にして分権化を進めたことにあると思われる。地方官僚と経営者が経済リスクを負わずに乱脈融資と無責任な投機は行われてもチェック機能が不在のため、危機が表面化するまでそれを抑制する力が働かない。国有銀行の地方支店がリスク判断と審査能力が不足する半面、地方官僚の圧力に屈

して経済的な合理性を欠ける政策融資、情実融資、企業を延命させる追加融資を行ってきたことは不良債権の増加を助長し、問題の表面化を妨げてきたこともよく指摘される。

中国の一般国民が金融危機に未経験であり、国有銀行に絶大な信用を置いてあることと政府が迅速に行動して2、700億元の特別国債を発行し、銀行資本の充実を計ったことにより、当面、不良債権の問題が金融不安に直結する懸念があまりない。しかし、生産・販売・給与などの面において決定権を経営者に与え、商品生産の分野ではほぼ完全に市場原理を導入し、優勝劣敗の競争原理を認める一方、資本配分と投資決定に「計画経済」の要素を残し、行政の関与と競争制限を認める漸進的改革手法は果たして市場リスクに対応できるかどうか、間接金融体制で効率的な資本配分を行えるかどうかは、今、強く問われている。

(3) 株式会社制度の導入

①急増する金融資産と個人投資家

民間が経済的余裕を持ち始める証拠は、金融資産の増加である。銀行預金は99年末には既に6兆元を突破し、毎年10%以上伸びており、一人当たりの貯金も5千元に近づく。民間預金の一部が公金を不正に個人名義で預けたものなどの指摘もあるが、金融資産の増大、特に90年代に入ってからの高伸びは、証券市場を育つ土壌となった。

②証券市場の急成長

1990年、朱熔基が上海市長在任中に、上海証券取引所が設立された。当初、株式会社制度は地方や企業の自発的改革のひとつであり、株券も性格は社債に近く、資金調達手段だけであった。92年の「鄧小平南巡談話」を境に中国が「社会主義市場経済」路線を採用し、株式会社制度の導入と証券市場の育成を国营企業改革の一環として取り入れた。その後、国营企業の株式会社化、「公司法」の設定、会計制度の改定、証券監督委員会の設置、公認会計士制度の導入など一連の資本市場育成策が打ち出され、上場企業の数と株券発行は急速に増えてきた。99年末の上場社数や時価総額は国際レベルから見ればまだ取るに足らないが、個人投

資家層の広がりが目覚しい。証券口座数は既に4、480万以上に達し、個人投資家の数は4、300万人を超え、都市人口の1割以上を占めるようになった。8割の投資家がサラリーマンであり、約半数は資金が10万元以下の小口投資家である。

③変貌する資金の流れと資本効率

国民所得の分配構造変化及び国有企業への資金提供を財政支給から銀行融資に切り替えた結果、中国の金融構造が大きく変貌した。家計部門が最大の資金余剰部門となり、政府部門による貯蓄(投資)が73%から4%へ急低下した。一方、企業部門が一貫して最大の資金不足部門であり、その資金不足が家計部門の貯蓄によってファイナンスされる構図が定着した。

国有企業に限っていえば、設備投資と流動資金の資金源を銀行融資に頼り、間接金融の比率が圧倒的に高い。しかし、国内の全社会固定資産投資を見ると、財政投資及び国有銀行・ノンバンクの融資による資金調達徐徐に後退し、地方政府や管轄官庁、企業間の融資、民間金融や外国投資の割合が拡大してきたことが分かる。

国有4大銀行は民間預金の主な受け皿であり、近年登場した地方銀行や民間銀行を遥かに高い預金量を獲得しているが、これまで政策上、国有企業への傾斜融資義務がある。非国有企業、特に私営企業が長期融資の対象外とされ、短期流動資金しか貸さない。

第9章 中国における会計制度の進化

第1節 中国会計制度の継承

(1) 伝統的会計制度の基本構造

計画経済体制のもとでは、企業会計は、公有制のもとにある生産手段の分散使用から生じた責任区分及び業績評価のために生まれたものである。企業会計制度は、国家の企業に対する直接管理のために構成されていた。その構造は、とくに国家財政が収入と支出との一切を行政的に集中して管理するといった「統収統支」の国家財政構造に制約され、次のような中国固有の制度的特徴がみられる。

① 「統収統支」の資金管理制度のもとで、国家財政は国家予算の支出区分によって企業に固定基金、流動基金、専用基金を与え、同時にその区分ごとに資金回収を求める。したがって、会計処理上では、「資金の運用＝資金の源泉」という会計等式を採用し、固定基金、流動基金、専用基金という資金源泉の区分に応じて資産を固定資産、流動資産、専用資産に区分する。

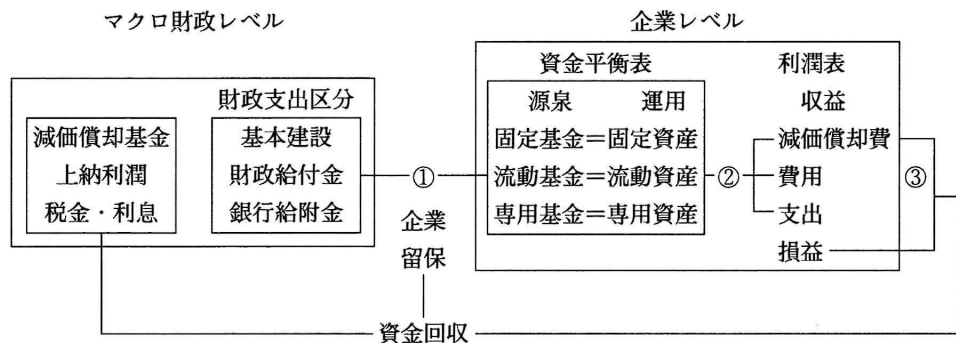
② 「統収統支」の資金管理制度においては、企業の利益分配の権限も国家財政に集中されている。国家財政は、資金の回転・補償形態及び統制可能範囲の区分によるものである。

会計処理上では、資本金と利益剰余金の概念を用いなくて、正常の生産過程における流動資産の循環を除き、すべての資産増減を基金勘定へ振替える。つまり、資金運用の部の増減額を資金源泉の部に加減する。

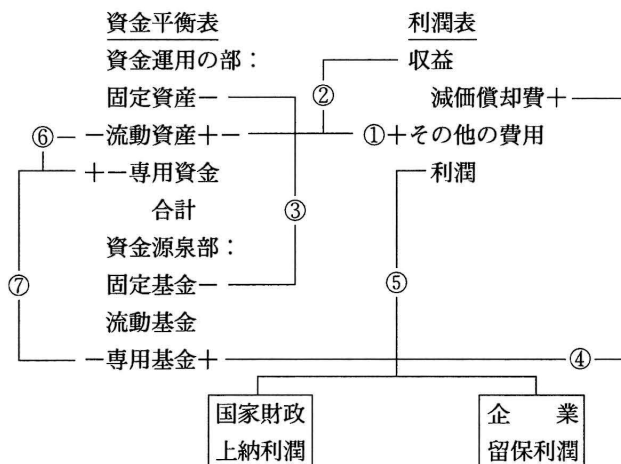
③ 行政的関与に伴う「統収統支」の財政管理体制のもとで、企業は経済採算制を実施する独立した経済組織体でありながら、利益分配及び投資権限を有していないため、国家財政体系のなかの原価中心点または利益中心点にすぎない。会計処理上では、財貨の変動と財産の状態を明瞭にする明細記録、計画の完成状況を明らかにする原価分析及び国家に対する資産管理責任を明らかにする資産の増減報告が非常に重要視され、主要財務表と明細表を区別しない財務諸表の体系を採用している。

④ 「統収統支」の財政体制のもとでは、企業会計上算出された利潤の分配のみではなく、利潤の計算過程における原価分配なども「統収統支」される。国家財政は、企業会計に対し、会計規制と財務規制の二重制度をとっている。会計の記録・報告については、主に業種別、部門別及び所有制別会計規則、例えば、「国营工業企業会計規則」のような規制方式が採用される。会計上の測定・評価は、そのときの財務規定に準拠して行わなければならないため、会計の認識・測定・評価の結果を対象に行われる会計の記録・報告も、そのときの財務規定と一致しなければならない。

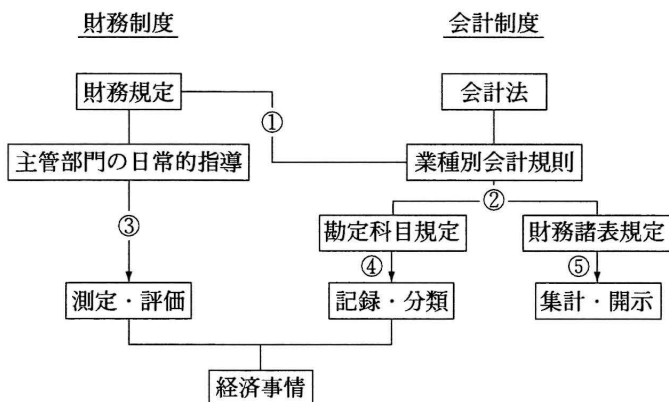
図表9-1 資金の循環からみる企業会計制度の構造



図表9-2 勘定の対応関係からみる企業会計制度の構造



図表9-3 会計規制のメカニズムからみる伝統的な企業会計制度の構造



それ故、会計規制の具体的な内容は、そのときの政治・経済の動きに大きく左右され、しばしば国家の財政・税務政策の影響で変更される。

- ⑤「統収統支」の財政管理体制のなかでは、国家財政が投資中心点として位置付けられる。国家財政は、数多くの企業に対する直接統制を実現するために、統一指導のもとで、管轄権限に沿って階層別に管理を行うといった「統一領導、分級管理」原則に基づいて会計管理を行っている。具体的には、財政部が「統一領導」の位置に立って、全国の会計事務を管理する。

(2) 現行会計制度の特質

現行の企業会計制度のもとでは、企業会計と国家財政との関係は、制度的に次のようになった。

- ①国家財政が企業に資金を提供することは、経費の提供ではなく、投資を行うことである。逆に企業と国家財政との関係は、利潤の上納ではなく投資報酬及び税金の支払関係となった。
- ②以上のような投資・経営関係のもとでは、資金が一旦企業の経営循環に投入された以上、それは、投資者の支配を免れ、企業が独立した存在として、自由に運用できる資源、すなわち、資産となる。投資者は一旦出資をすれば、財産の運用権を企業に委譲し、出資契約に定めた権利以外、企業経営に干渉することはできない。
- ③企業財務と国家財政との関係は、企業財務が国家財政に従属するという直接的な統制関係から、企業財務が社会的合意としての国家规定にしたがって企業の資金収支を管理するという法規制の関係になった。

このように、現行の企業会計制度は、会計配分機能と情報開示機能を兼ね備えている会計の制度であり、まさに「所有と経営との分離」を前提とする株式会社会計の制度である。それは、伝統的な企業会計制度に比べて、会計上の判断が企業によって行われるという性質がみられる。

(3) 中国会計制度の継承

伝統的な企業会計制度と現行の企業会計制度に対する分析に基づいて、構造変革そのものを、会計主体の移行と理解することができる。すなわち、

中国の企業会計制度における構造変革は、国家が直接的経験で企業を管理するという「所有と経営の一体化」を前提とし、国家資本主を会計主体とする会計創造から、「所有と経営の分離」を前提とし、企業実体を会計主体とする会計構造への変革である。

この変革によって、企業会計は会計配分機能と情報開示機能の統一体として、国家財政から独立して体系的に自己完結されているものとなった。この企業会計は、資本主が直接的経験に基づいてその投下資金を管理するための「帳簿記録」と異なり、企業実体を会計主体とし、企業の利害関係者に財務情報を提供する会計の性質を有するものである。

このように、中国の企業会計制度における構造変革は、管理責任会計から、受託責任会計への変革であると同時に、「一国一企業」の企業制度に基づく内部管理会計から、市場経済を前提とする財務報告会計への変化でもある。このような経験は、会計一般の発達史における簿記から会計への進化過程にもみられた。

第2節 中国における会計進化の一般性と特殊性

(1) 会計進化の一般性

規制体系の実施は、企業会計制度に構造変革を生じさせた。それにより企業会計は、①制度的に「企業会計基準」に準拠して会計配分機能を遂行することが可能になり、②「資産＝負債＋資本」という会計等式を導入し、国家財政と分離して企業実体の会計処理を行うことが可能となった。すなわち、企業が「企業会計基準」にしたがって自ら会計判断及び会計方針を決定することが可能になった。このような企業会計制度は、企業実体を会計主体とする株式会社会計として認知できる。

以上のように、中国の企業会計制度は、経済環境の変化に伴い、資本主を会計主体とする資本主会計の制度から、代理人会計の制度を経て、企業実体を会計主体とする株式会社会計の制度に至っている。このような会計制度の発展パターンは、会計一般の個人企業会計から代理人会計を経て、

株式会社会計に至るという発展パターンと同様な経験を有するものである。このことから、中国の企業会計制度の発展過程は、会計発達史の再現ともいえよう。中国の企業会計制度に関する研究は、会計史の視点から会計の本質を究明することと同様に有意義なことであると位置付けられる。

(2) 会計進化の特殊性

中国では、資本の蓄積は、計画経済体制の時期に国家権力の資源に対する社会的統制によって行われた。1978年頃から、資本蓄積には、外資の導入、農村における商業資本など一部の個別資本の集積と集中がみられるが、その主な部分は、企業自主権の拡大を通して行われてきている国家資本に対する再分配である。このような社会基盤において、企業会計は、「一国一企業」における経済採算制の一環として、はじめから組織化されている。したがって、中国では、各々の企業の自主的会計処理からなる会計慣行がなく、また、債権者や投資家などの情報利用者を保護する目的で行われる会計行為の法制化の過程がなかった。

そこで企業会計制度は、会計主体が会計秩序及び経済秩序の維持、財政の適切な運営などを実現するために、最も妥当と考えられる会計政策を設定し、企業にそれを実施させることによって営まれてきた。1992年から、企業会計基準の導入も行われてきているが、会計基準は、各企業の会計処理を統一する慣行の要約ではなく、資本再分配により各企業に分散した自主的経理が恣意的経理とならないように、制度的措置として、会計政策として会計理論の検討を加えて設定されるものである。

このように中国における会計進化は、主に会計政策の設定と改廃、ときには会計制度の改革という形で現れる。そのなかで、1978年以前は、資本主義会計の場合の、各々の企業に委ねられている会計ファンデーション及び、簿記制度の整備が、会計制度の主な内容であったが、1978年以降は管理責任会計から受託責任会計への改革が、会計進化の一つの重要な断面である。

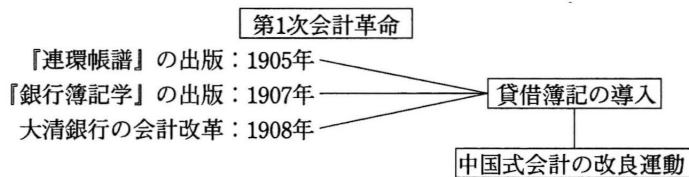
(3) 会計制度改革の経済史的位

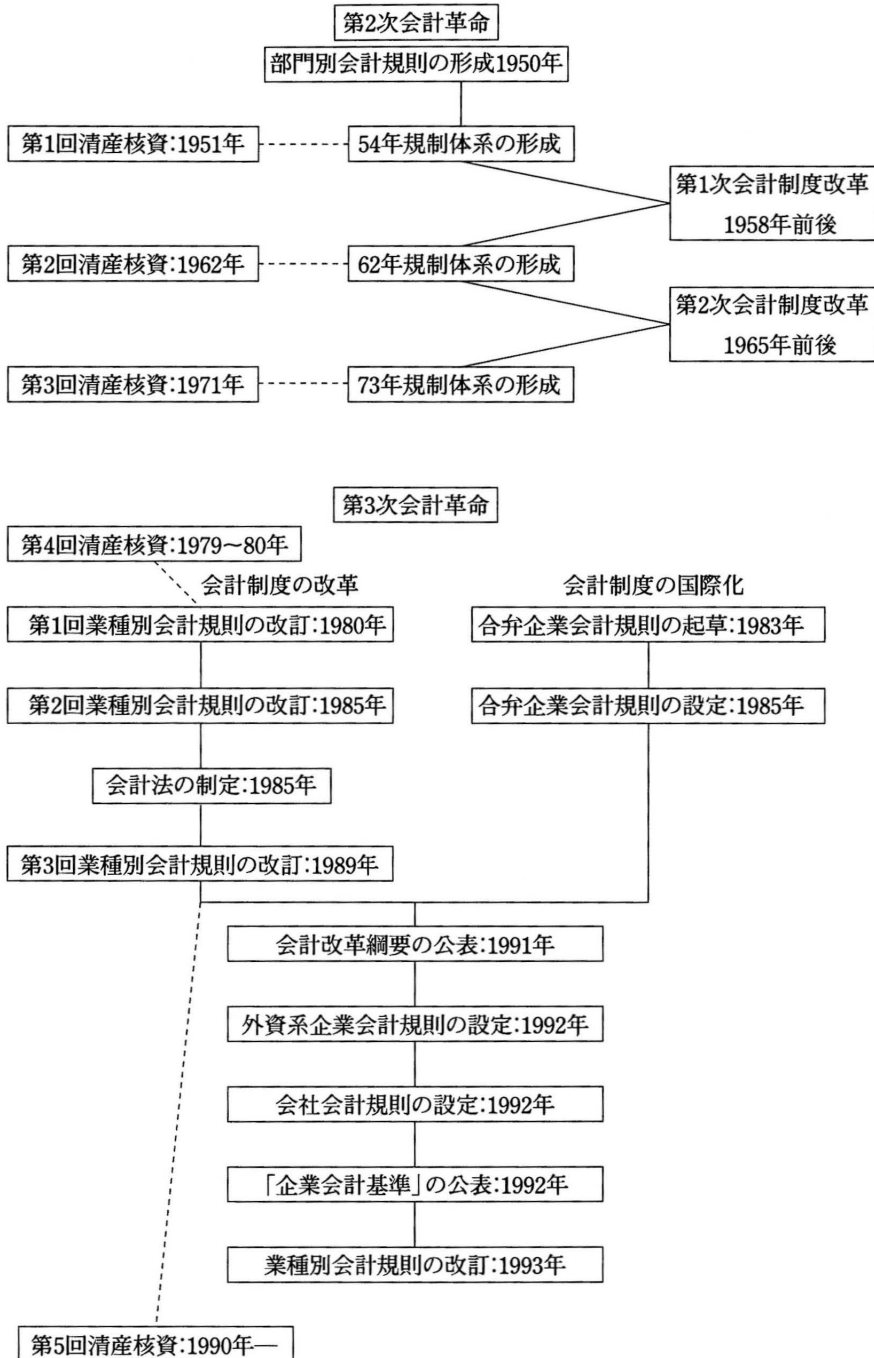
経済不況・停滞から脱出するため、中国は1978年から、経済改革を決定し、一方で経済の効率化と活性化を狙って市場原理を導入し、他方では外国の資本と技術の利用によって工業化を達成しようと、対外開放に励み、一連の試行錯誤を経て、国際経済協力を重視する市場経済体制の選択に至った。歴史的に中国は、「重農輕商」の農業国で、商品経済の発展が遅れており、国民経済には自給用生産を目的とする小農経済が支配的であった。そのような経済環境のなかでは、会計は商に並ぶ輕蔑の対象であり、近代企業会計の発展はなかった。

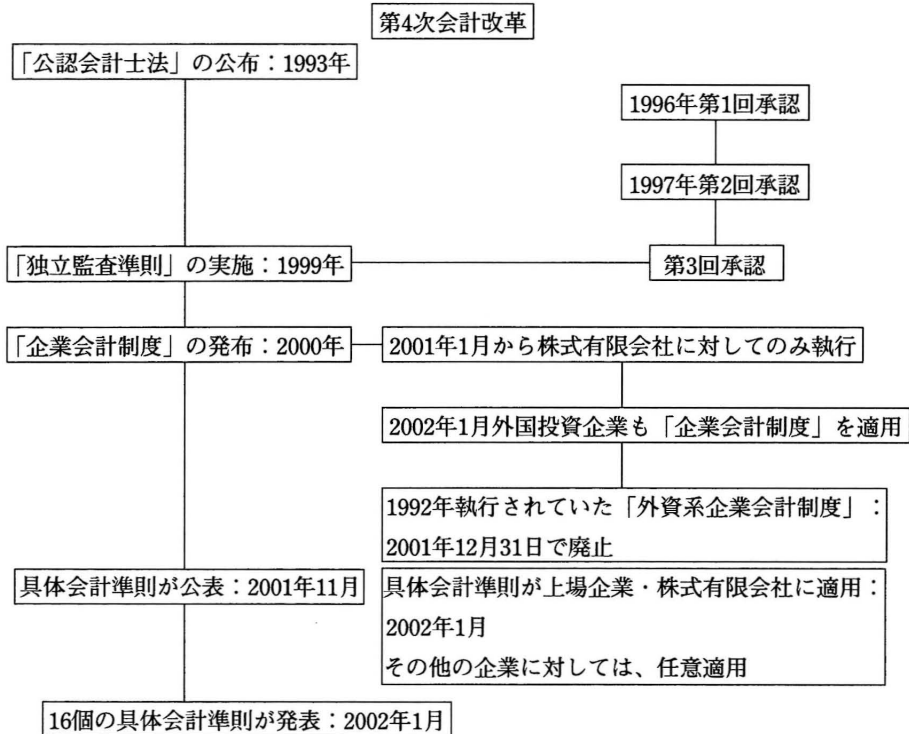
1978年から始まった企業会計制度の改革は、近代中国の会計進化過程の継続である。このような進化過程は、近代中国の自給用生産から市場向け生産への経済発展過程と互いに一致している。中国の経済発展過程と、世界経済発展過程との類似性は、中国の会計が会計一般と同様な発展パターンを有することに原因がある。

近代中国における会計の進展過程を図表で示すと、次のとおりである。

図表9-4 会計の進化







第3節 中国会計制度の発展

現行の企業会計制度は、すでに公表した体系的な「企業会計基準」及びこれから公表予定の一連の具体的な会計問題に関する個別会計基準を中心に形成されるものである。従来の会計規制と異なり、これらの会計基準は、会計の測定・評価を中心に規定するものである。新しい企業会計制度の導入と同時に、財政部はまた、「企業財務通則」を公表して、企業財務活動及びその管理についての基本的原則・基準を規定し、各々の個別財務規定の代わりに、「企業財務通則」及び業種別財務規則を中心とする新しい企業財務制度を導入した。

企業はその会計処理を行う際に一々政府行政管理部門の指示をうかがうことなく、会計基準及び財務基準に定めている範囲内で、自主的に会計判断を行い、会計方針を決定することができる。したがって、現行の企業会計制度のもとで、少なくとも制度的・論理的に企業自身はその会計の主体である。

会計目的は、会計報告の目的によって明らかにすることができる。「企業会計基準」は、「会計情報は、国家のマクロ経済管理の要求にかなない、関係者が企業の財政状態及び経営成果を理解する必要を満たし、企業が内部の経営管理を強化する必要を満たすものでなければならない。」これによると、現行の企業会計制度のもとでは、会計情報の利用者には、政府部門、企業の利害関係者及び経営者が含まれる。

1978年から中国は、資金運用の効率を向上させるために、国営企業の資金管理制度を改革してきた。1992年11月に、さまざまな改革を経て「企業財務通則」において、資本維持の原則を確定した。1993年7月1日に、政府は、「企業財務通則」を発効し、企業に財務経理権を与え、資本金制度を導入した。こうして企業は、自主的に運用できる資金を持つようになってきた。企業資金制度の変化に鑑み、現行の企業会計制度は、企業実体の公準を採択した。そこで企業会計は、企業自体の資金

運動をその対象とし、「資産＝負債＋資本」という会計等式を簿記の前提とするように構成されている。

本論文は、改革前後の企業会計制度の構造と特質を分析し、上記の現象で現わしている中国の企業会計制度における本質的な変革、つまり構造変革は、会計主体の移行であると検証した。すなわち、経済改革以来顕在化した国有資本の維持不能は、「所有と経営の分離」を要請した。この要請は、「政府と企業分離」となって具体化し、その一環として、企業会計が国家財政から分離されることになった。この分離によって、会計判断の主体は、国家財政から企業実体に移行し、大きな進展であった。

もちろん、会計目的、会計手段などの側面における変化をもって構造変革を分析することも考えられるが、ここでは、次の理由から、会計主体における変化こそ、中国の企業会計制度における本質的な変革であると判断した。

第1の理由

会計目的の変化からみると、政府管理部門に財務情報を提供することを目的とする会計と、企業の利害関係者グループに財務情報を提供することを目的とする会計との間では、会計情報の内容及び会計情報利用者の構成において大きな違いがみられる。しかし、まず、情報の内容や情報利用者の構成において、どんな変化があろうと、会計そのものの情報システムとしての性質は変わることがない。次に、情報利用者は会計情報システムの外郭要素であり、会計規制を通さないと、会計システムに直接に影響することができない。さらに、会計情報の内容はある程度まで会計主体によって決定される。企業の所有者と会計の主体とが同一人（グループ）である場合、所有者が往々に自らの情報ニーズによって会計報告の内容を決定する。

第2の理由

会計手段の変化は会計主体の変化がもたらした結果である。それは、会計方法が会計主体の採用する会計方針によって決定され、会計方針が会計主体の情報ニーズにより決定されているからであ

る。例えば、会計等式の技術的側面からみると、資金平衡等式と資産資本等式とは本質的な差異がない。資金の運用は資産のことであり、資金の源泉をもって負債・資本を説明することもできる。問題はそれぞれの表示しようとする内容である。資金平衡等式と資産資本等式は、前者が資本主の意思で随意に加減される基金の在高を反映し、後者が法的に維持されるべき資本の在高を明らかにしているという内容の違いによってはじめて、異なるものと区別される。

主要参考文献

日本語文献

- 新井清光『企業会計原則論』森山書店、1985年。
 安藤英義編著『会計フレームワークと会計基準』中央経済社、1996年。
 飯野利夫序、根本光明、石人壇編『中国及び日本の会計・監査制度』中央大学出版部、1996年。
 稲垣富士男編著『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—』同文館、1992年。
 大雄令純『比較会計論—アジア諸国の場合—』白桃書房、1985年。
 大日方隆『企業会計の資本と利益名目資本維持と実現概念の研究』森山書店、1994年。
 大藪俊哉・藤田幸男訳『利益決定論—会計理論的フレームワーク—』中央経済社、1984年。
 郭道揚著・津谷原弘訳『中国会計発展史綱』文眞堂、1988年。
 儀我壮一郎『現代中国の企業形態』森山書店、昭和34年。
 九州大学中国経済研究会編『中国の経済制度と統計・会計制度』九州大学出版会、1991年。
 小嶋正己著『中国社会主義企業の展開』千倉書房、1993年。
 千葉準一『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷—』中央経済社、1998年。
 照屋行雄・井口伸共著『財務会計原理』東京経済情報出版、1999年。
 照屋行雄『企業会計の構造』税務経理協会、2001年。

西村明著『中国企業会計の構造と分析』九州大学出版会、1989年。

西村明・張以寛共編『日中会計・統計制度の比較』九州大学出版会、1992年。

西村明監訳『アジア太平洋地域の会計』九州大学出版会、1995年。

日中経済協会『中国の企業管理制度とその改革の課題』日中経済協会、1983年。

日中経済協会『中国経済便覧』(1983年版) 日中経済協会、1983年。

日中経済協会等編『中日経済法律辞典』日中経済協会・中国展望出版社、昭和62年。

日中経済協会合作合併相談所訳『中外合資経営企業会計制度—勘定科目と財務諸表—』日中経済協会、1987年。

日本会計研究学会・特別委員会(新井清光委員長)『企業会計原則と商法計算規定』日本会計研究学会、1988年。

日本証券経済研究所『中国の株式制度と証券市場の生成』1994年。

平松一夫著『国際会計の新動向』中央経済社、1994年。

深津比佐夫編著『アジアNIESの会計』清文社、1992年。

藤田幸男編著『国際化時代と会計』中央経済社、1994年。

森川八洲男編著『会計基準の国際的調和化』白桃書房、1998年。

平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念』(改訳版) 中央経済社、1994年。

焚勇明『中国の工業化と外国資本』文真堂、1992年。

吉田明『中国の上場会社』商事法務研究会、1998年。

若杉明編著『会計制度の国際比較』中央経済社、1992年。

中国語文献

政務院財政経済委員会編『中央財經政策法令彙編』(第3輯) 新華書店、1952年。

財政部工業交通商業財務司編『国营工業交通商業企業財務会計制度選編』中国財政経済出版社、

1978年。

中華人民共和国財政部『工業企業会計制度』中国財政経済出版社、1993年。

中華人民共和国財政部『中華人民共和国中外合資経営企業会計制度』中国財政経済出版社、1985年。

中華人民共和国財政部『中外合資経営工業企業会計科目和会計報表』中国財政経済出版社、1985年。

中華人民共和国財政部『中華人民共和国外商投資企業会計制度』国際文化出版公司、1992年。

中華人民共和国財政部『外商投資工業企業会計科目和会計報表』国際文化出版公司、1992年。

中華人民共和国財政部『股_制試点企業会計制度』中国財政経済出版社、1992年。

中国注册會計師協会編印『注册會計師手冊』(第3輯)、1990年。

財政部会計事務管理司編『国際会計基準』中国財政経済出版社、1992年。

国家国有資産管理局政策法規司編『中外股_制法規匯編』中国政法大学出版社、1992年。

司法部法学教材編輯部編『新編中華人民共和国常用法律法規全書』(1996年1月版) 中国法制出版社、1996年。

上海市對外經濟貿易委員会・上海市外国投資工作委员会編『上海市利用外資工作手冊(中英对照)』上海遠東出版社、1993年。

『中華人民共和国会社法』中国商業出版社、1993年。『企業会計基準(中・英・日文对照)』法律出版社、1994年。

国务院法制局法規編算室編『中華人民共和国新財務会計制度大全』中国物価出版社、1993年。

中華人民共和国財政部編『中華人民共和国外商投資企業会計制度』上海市財政局、1993年。

中華人民共和国財政部『中華人民共和国会計準則(草案)提綱』『上海会計管理』上海市総会。

郭道揚『中国会計史稿』(下冊) 中国財政経済出版社、1988年。

高治宇『中国会計発展簡史』河南人民出版社、1985年。

財政部会計事務管理司編『企業会計準則詳解』中国財政経済出版社、1993年。

中国会計学会秘書処編『中国会計学会一九八〇年年会論文選』中国財政経済出版社、1981年。

中国会計学会秘書処編『1988-1989年会計学論文選』中国財政経済出版社、1991年。

陳亜明『会計規範論』中国財政経済出版社、1991年。
財政部『企業会計準則1999』経済科学出版社、1999年。

汪祥耀主編『最新国際会計準則』浙江人民出版社、1997年。

英語文献

American Accounting Association, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements* (1957 Revision) Sarasota, FL.: AAA (中島省吾訳[1977]『増訂AAA会計原則』中央経済社), 1957.

American Institute of Accountants, *Accounting Research Bulletin No.43 Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, AIA, 1953. (渡辺進・上村久雄訳[1959],『アメリカ公認会計士協会会計研究広報・会計用語公報』,神戸大学経済経営研究所)

American Institute of Certified Public Accountant, *accounting Principles Board Opinion No.11, Accounting for Income Taxes*, New York: AICPA, 1967.

American Institute of Certified Public Accountants, *Accounting Trends and Techniques*, New York: ALICPA, 1965,1968, 1969, 1971, 1972, 1973, 1975,1977,1989,1990,1991.

Arpan, J. S. and L. H. Radebaugh, *International Accounting and Multinational Enterprises 2nd Edition*, New York: John Wiley & Sons, 1985.

Baydoun, N., A. Nishimura and R. Willet, *Accounting in the Asia-Pacific Region*, Singapore : John Wiley & Sons (Asia) Pte Ltd, 1997.

Belkaoui, A. R. *International Accounting*, Westport: Quorum Books, 1985.

Belkaoui, A. R. *The Cultural Shaping of Accounting*, Westport: Quorum Books, 1995.

Blough, C. G. "Development of Accounting

Principles in the United States," *Berkeley Symposium on the Foundations of Financial Accounting*, University of California, Berkeley, 1967.

Briston, R. J. "The Evolution of Accounting in Developing Countries," *International Journal of Accounting*, Vol. 14, No. 1, 1978.

Brown P. R., V. E. Soybel and C P Stickney "Achieving Comparability of US and Japanese Financial Statement Data," *Japan and the World Economy*, Vol. 5, No. 1, 1993.

Campbell, L. "Financial Reporting in Japan," Edited by Nobes, C. W. & R. H. Parker, *Comparative International Accounting (4th edition)*, New York, London: Prentice-Hall International (UK) Limited, 1995.

Choi, F. D. S. and G. G. Mueller, *International Accounting*, Englewood Cliffs: N. J. Prentice-Hall Inc, 1984,1992.

Cochrane, J. L. "Helping to keep U. S. Capital Markets Competitive: Listing World-Class Non-U. S. Firms on U. S. Exchange," Edited by Choi, F. D. S. and R. M. Levich, *International Capital Markets in a World of Accounting Differences*, New York: IRWIN, 1994.

Cooke, T. E. and R. H. Parker, *Financial Reporting in the West Pacific Rim*, Lodon and New York: Routledge, 1994.

Ernst & Young, UK/US GAAP Comparison, London: Koganpage,1992.

Financial Accounting Standards Board, *FASB Discussion Memorandum, An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statemets and Their Measurement*, Connecticut: FASB. 1997.

Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objective of Financial Reporting by Business Enterprises*, Stamford: FASB, 1978.

Financial Accounting Standards Board, *Financial Accounting Standards Board No.52. Foreign currency translation*, Connecticut: FASB, 1981.

Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Stamford: FASB, 1984.

Hall, C., Y. Hamao and T. S. Harris, "A Comparison of Relations between Security Market Prices, Returns, and Accounting Measures in Japan and the United States, Edited by Choi, F. D. S. and R. M. Levich, *International Capital Markets in a World of Accounting Differences*, New York: IRWIN, 1994.

あとがき

中華人民共和国が1949年に成立してから、1950年代における右派追放運動、1960年から1970年代にかけてのプロレタリア文化大革命、そして1976年の4人組追放を契機に、これまでの社会主義に対する認識の下では、この先中国経済が行き詰まることを予想し、1978年の中国共産党第11期第3回全国人民代表大会は、「改革・開放」政策を提唱した。さらに1984年10月の中国共産党第12期第3回全人大の「党中央の経済体制改革に関する決定」において、社会主義の根本的任務は生産力の発展から国民を物質・文化面において満足させることにあり、そのために経済発展に力を集中させようという重要な発表があった。それは新たな社会主義への認識するものであった。

この新しい認識の下では、自給自足的自然経済から商品経済・市場経済へ移行し、社会主義の発展段階において不可欠な前提となった。そして、商品経済・市場経済を行うに当たっては、これまでの中央集権的な統制的計画メカニズムで実行するのではなく、1984年10月の中国共産党第12期第3回全会において「社会主義経済は、計画的商品経済である」という方針が打ち出され1987年10月の中国共産党第13全人大では「国家が市場を調節し、市場が企業を誘導する」という改革方針が打ち出された。しかし、1989年春の「天安門事件」

を経て1989年8月の中国共産党全会では、改革路線とは逆行する「計画経済と市場経済との結合」という方針が打ち出された。

そして、1992年1月18日から2月21日にかけての鄧小平氏の南方視察講話を踏まえて、1992年10月中国共産党第14回大会において「社会主義市場経済」という概念が提起され、1993年3月中国全国人民代表大会第8期第1回会議で、中華人民共和国憲法改正案が通過し、第7条は「国家は社会主義市場経済を実行する」と改正されたものである。「社会主義市場経済」とは、公有制主体あるいは労働に応じた分配という社会主義の基本的メカニズムが基礎としての役割を残しながらも、資源の配分・経済の運営の調節においては、市場メカニズムが基礎的役割を果たす経済体制というものである。ただし、市場メカニズムの欠陥を補うため、国家によるマクロ・コントロールの強化が必要であるものとされている。したがって「社会主義市場経済」における特徴としては、①公有制主体の体制、②労働に応じた分配の原則、③計画と市場におけるマクロ経済規制、が挙げられる。

このような改革・開放政策の加速及び社会主義市場経済の発展によって、企業あるいは会計制度への影響としては、第一に外資導入や証券市場の国際化を促進するために、国際会計制度が必要となること、第二に従来の画一的な企業自主権の賦与と経営責任の明確化、という企業改革政策に役立つ会計制度が求められること、第三に国家によるマクロ管理の必要性からも、国家として統一された会計制度が必要となってきたこと、が挙げられる。

つまり「改革・開放」の加速と「社会主義市場経済」の発展との2つの条件により、中国における会計制度は内部からも外部からも改革を迫られることになったのである。

現在中国では、「所有と経営の分離」が今もなお続いている。また、1993年、2002年の会計改革によって取り入れた多くの会計基準は、資本主義市場経済諸国、とりわけ、アメリカの会計基準を見本にして作ったものであり、基準を必要とする

社会的・経済的・実務的基盤を伴っていない一面もある。社会主義市場経済や現代企業制度や会計実務・会計理論の発展に伴い、企業会計制度は徐々に充実していくはずである。今後は、「所有と経営の分離」の進行につれて、資本主義市場経済諸国が経験したように、中国の企業会計制度は、経理自由が過剰に強調されたり、その反動として会計関係法規制が制定されたりして現代化へ向かうことであろう。

本論文は、私の長年における留学研究の成果である。祖国における会計制度の発展に些かでも役立てば幸いに思う。また、本論文を熱心にご指導して下さった照屋行雄先生をはじめ経営学研究科の先生方に厚くお礼を申し上げたい。そして、長年の留学を常にサポートして下さった瀧本良吉氏にも心から敬意を表したい。さらに、物心両面で留學生活を支えてくれた両親にも感謝したい。

(2002年11月)