

# 中国会計の変革と国際化の方向

藤田 昌久  
董 晓 荣

## I はじめに

中国の会計の変革は新中国が成立(1949年)して以来、およそ次の3つの段階に分けられる。

第1段階は1949年から文化大革命が始まった1966年までである。この時代の特徴はソ連の会計理論および方法の全面的導入であった。会計理論および方法は中央集権的計画経済に奉仕することであった。反資本主義体制の影響を反映して、それまでのブルジョア階級に奉仕する会計理論および方法の批判の時代であった。

第2段階は1967年から1977年までの10年間である。この時代の特徴は政治闘争が激しく行われた混乱期であり、会計研究の空白期であった。毛沢東が統治した時代である。中国は全国に多大な損害を与えた2つの激しい政治的大衆運動を経験した。この時代においては会計の発展はほとんどなかった。

第3段階は1978年から現在までである。鄧小平時代の中国は、従来までの中央集権的計画・中央集権的統制経済を「中国的特質を有する」市場経済に転換させようとする野心的課題を自らに設定した。この時代の経済変革と関連した3つの主要な会計変革を識別することができる。第1、会計の主要な役割は、政府の計画と統制の要請に奉仕することから、市場における意思決定者の情報要求に奉仕することへ転換した。第2、会計制度は業種別会計制度の伴う基金会計制度から、もっと近代的な西洋式会計制度に類似した会計制度に変わった。第3、会計情報利用者は、政府という唯一の利用者から、多種多様な利用者グループにまで拡大した。

本稿の主要目的は会計と会計の機能している環境とがいかに密接に関連しているか、なぜ会計が上述してきた特別な変革を経験したのかということを立てることにある。さらに、近年における中国会計の国際化といった会計発展の問題に焦点を

あててみることにする。

## Ⅱ 第1段階：1949年から文化大革命が始まった1966年まで

中国が毛沢東統治下にあった1949年から1966年の間の政治的展開、およびその会計実務と会計変革に及ぼす影響を立証し、かつ分析して社会の他局面に対する政治の影響、たとえば経済的変革や社会的変革、さらに会計に対するそれらの影響が検証されることになる。

### 1 1949年までの中国会計史

古代中国においては未熟な単式簿記制度が展開していたが、それはその後何世紀にもわたって発展し、精緻化されるにいたった。清朝（1644-1911）までに、中国式単式簿記制度は十分に発達を遂げ、それ自体の顕著な特質を有していた。

明朝（1368-1644）末期から清朝にかけて、龍門帳法<sup>①</sup>ならびに四脚決算法<sup>②</sup>として知られている中国式複式記帳の枠組が出現した。

しかしながら、この中国複式記帳制は必ずしも十分に進化した体系ではなく、2つの重要な面で西洋式複式簿記より劣っていた。概念的レベルでは、中国式複式簿記は「イタリア式資本利益会計」の基礎を成す原則、すなわち資産・資本勘定と損益勘定との巧妙な統合をかならずしも十分に把握していなかった。

西洋式複式簿記法においては、ひとつの重要な目的は、資源への投資および当該投資の利益を記録、開示することにある。1930年代までには、西洋式会計制度<sup>③</sup>が全政府機関、政府所有企業、および近代的金融機関によって採用されるようになった。しかし、非政府企業部門で貸借記帳法をそのまま適用しようすることには抵抗があった。結局、学者によって設計された一種の混成式記帳法、すなわち中国式会計の一定の特徴を留保しながら西洋式の一定の近代的特徴を取り入れた混成式記帳法が中国の私企業によって受容されるようになった。この二重アプローチ、すなわち、西洋式会計の利用と混成式記帳法の利用との併存は1949年まで続いた。

### 2 創建期の中国会計（1949-1957）

重なる戦争はこの国に大規模な破壊をもたらし、中華人民共和国は事実上廃墟の上で1949年に創建された。共産党政府は政治的統制権の獲得、経済の再建、および国家統一と社会変革の達成という大変な課題に直面していた。

創建期においては、新しい政治的・経済的・社会的構造に妥当する新たな会計・財務報告制度すなわち種々の組織の経済活動を検査・監督、国家の計画および予算の執行を監視し、経済への統制を維持し、さらに新国家計画を策定するために必要な情報を国家に提供できるような制度を構築する緊急な要請が存在した。会計発展の特定課題は、高度中央集権的な政治体制および経済体制に付随して援助し、かつ国家の包括的計画を促進するための全国的統一会計制度と会計実践を確立させることであった。

この段階の会計発展もまた、政治的・経済的発展の場合と同様、中国の政治的・経済的諸条件を反映した一定の独特な特徴を有していたとはいえ、「一辺倒」の姿勢をとり、ソ連による影響を強く受けていた。1949年12月、財政部の会計事務管理局は、全国的統一会計制度を制定し、かつ国全体の会計業務を管理する責任を負わされた。そこには2つの重要な任務があった。ひとつは各種経済単位の会計制度を統一すること、もう1つは会計制度を利用して経済復興を支援することであった。これらの目標は、中央集権的経済の用具としての統一会計制度の公布を導いた。

#### (1) 統一会計制度

企業にとって最初的手段は各種の部門または業種で活動する事業のために統一会計制度を制定することであった。各統一会計制度は特定業種の生産と営業の計画を反映し、その会計情報は主として国家が当該部門の国民経済計画を編成し、その執行を監督することができるように作成された。事実、統一会計制度は政府の計画と統一目的のための統計データ収集経路として役に立った。すべての企業は当該関連業種別統一会計制度を厳格に遵守するよう要請された。

統一会計制度の採用は国際的に認知された会計実務とは著しく異なっており、皮肉なことに、部門もしくは業種を異にする企業間に不統一な実務を作り出した。けれども、統一会計制度は中央集権的計画経済のもとで運用され、市場経済における財務報告目的と完全に異なる目的で機能するよう制定されたのであった。

#### (2) 基金会計

統一会計制度の採用は基金会計制度を随伴することとなったが、それは完全に新しい基礎的な会計概念と会計原則に依拠するものであり、国家の基金配分と財務統制制度に応ずるものであった。従来の会計等式は基金会計と首尾一貫する次の等式にとって代わられた。

$$\text{基金運用} = \text{基金源泉}$$

新しい用語「基金」は「資本」とは対照的に、資本主義経済体制に対立するもの

としての社会主義経済体制を反映するために用いられた。

さらに、国家が企業への財務統制を実行し、中央集権的計画を推進させるため、すべての基金は用途が指定され、固定基金、流動基金、および特定基金という3つの範疇に分割された。固定基金は固定資産の購入または建設に使用される基金であった。流動基金は日々の事業運営に使用される基金であった。また特定基金は研究開発計画、従業員の福祉および大修繕計画のような特定目的のために指定された基金であった。各範疇別に資産総額は基金源泉総額と常に一致しなければならず、以下に示された3つの下位等式が展開されなければならない。

固定資産＝固定基金

流動資産＝流動基金

特定資産＝特定基金

基金会計制度の若干の特徴は、経済体制そのものと合致しているのであるが、次のような点が強調されるべきである。①無形資産が存在しなかった。②国家に帰属する土地が資産として認識されなかった。貸借対照表に加え、他の主要財務諸表は損益計算書および製品原価計算書であった。

### 3 大躍進時期の会計 (1958-1962)

残念なことに、創建期の成果と第1次5ヵ年計画の成功裡の達成は、第2次5ヵ年計画 (1958-1962) の実現にあたっては踏襲されなかった。過去に採用した漸進的発展アプローチは放棄された。1958年に2つの急進的計画が着手された。すなわち、経済発展の加速を意図した人民公社運動および大躍進運動であった。採用された主要戦略は、特に農民と労働者という特定の標的にされた社会集団を動員し、国家全体を熱狂的な生産活動へ突入させることであった。この2つの計画は悲惨な結果をもたらすことになった。

大躍進運動<sup>①</sup>およびそれに随伴する恐怖と憎悪の社会的環境は、先の創建期に構築された会計制度および財務統制制度に深刻な悪影響を与えた。これらの制度は中央集権的計画の手續に不可欠な大量の統計数値を提供したが、その統計数値の大部分は喪失してしまった。それ故、大躍進運動は経済計画、財務統制、および行政構造に有害な変化をもたらした。管理統制制度および会計実務にとって大いに有害であった。この時期の会計発展は大きな後退を余儀なくされた。

製品原価の集計と測定での労働者の参加という先の創建期の実務は、多くの理由で廃棄されてしまった。①帳簿記録は時間の浪費であり、生産に付加価値をもたら

さない非生産活動と考えられるため、会計業務に費やす時間の無駄である。②労働者その他の従業員は会計や実務的活動よりも生産活動への参加を望んだ。会計や事務的活動は労働階級社会に置ける地位が不明確である知識人と専門家たちの仕事だと考えられていたからである。③最も重要なこととして、下級行政レベルの党幹部たちには資料創作が可能となるよう、創建期の実務を廃棄しようとする動機があった。彼らは、自分たちの「創造性」が実現され、また奇跡的成果が報告されるように、財務統制および会計制度が適切に維持され標準化される詳細な記録を望まなかった。

会計教育も後退を余儀なくされた。学者と学生は彼らの大部分の時間を工場での生産活動に使うよう強要された。会計雑誌はまったく研究成果を公表することなく、大躍進運動を推進する党の宣伝道具の一部になってしまった。

#### 4 修復期の会計 (1963-1966)

修復期では、会計の重要性が再認識され、各業種の会計規則と会計規定が再構築された。また1957年から1959年までの間に排除されてきた多くの会計職務が回復された。1963年、政府は「会計担当者職権試行条例」を公表したが、それは業務に対する外部干渉から会計担当者を保護し、会計情報の質を確保しようとするものであった。

大躍進期の一つの遺産は、新しい複式簿記法、いわゆる増減記帳法を採用したことであった。貸借記帳法は「ブルジョア世界」から輸入されたため、適切ではないと考えられた。そこには2勘定系統が存在した。①基金源泉または収益勘定系統、および②基金運用または費用勘定系統。ある取引が源泉または収益勘定と運用または費用勘定の双方を含むならば増加（または減少）は双方の勘定系統に記入されることになる。ある取引が1勘定系統だけに関連しているならば、ある勘定に増加、同勘定系統内のほかの勘定に減少が記入されることになる。増減記帳法は中小企業で普及した。事実上、この方法と貸借記帳法の基礎をなす原則は同じである。

### Ⅲ 第2段階：1967年から1977年の10年間

「プロレタリア文化大革命」、そう称されたとおり、それは1966年初頭から毛沢東の死に至るまで約10年間続いた。この異常な政治的大衆運動は、全住民を震撼させたのであるが、主として毛沢東によって発動され、彼の政敵を失脚させ、それゆ

え党と国家の最高指導者としての彼の地位を復活させるために企図された。

文化大革命期においては、会計の発展は再び大きく後退した。会計担当者と会計教員は農村に追放され、肉体労働に従事させられた。1963年に58まで回復した製造業の勘定組織上の勘定科目数は、1973年に再度32まで削減された。

財務統制機構と会計手続は革命と矛盾・対立するものとして公然と非難された。多くの組織と企業では、革命大衆が全ての会計業務を乗っ取ってしまい、何が何でも文化大革命の推進に適応すると彼らが思った方法で会計報告書を作成した。会計記録が保持されない場合、「無帳簿会計」という実務も珍しいことではなかった。

毛沢東によって、推進された政治的大衆運動、そしてそれに伴って同じ社会内で造成された恐怖と憎悪の風土は、社会的、経済的変革のみならず会計の変革にも影響したことは明らかであった。この時期における政治的要因の支配的影響は主として政治体制と中央集権的政府構造に帰し得るであろうが、毛沢東の党内での地位、彼の思想、および彼の指導方法が決定的な役割を果たした。党内権利闘争における毛沢東の興亡は、四つの顕著な時代からなる政治的背景を特色付けるものであった。

創建期では、新政治体制と中央集権的政府構造に奉仕するためソビエト型の影響にしたがって、まったく新しい会計制度と会計実務が採用された。この時期では会計が重要な役割を有した、大衆運動が知識人と専門家、科学的諸方法、諸規則と諸手法に向けられた大躍進の間に、会計は著しい後退を余儀なくされた。国家の最優先課題が大躍進によって引き起こされた危機を克服し、経済を軌道に戻させようとする修復期においては、会計は若干の失地回復を果たした。文化大革命の間、会計は再び重大な被害を受け、「無帳簿会計」の実務が会計を混乱させた。毛沢東の時代では、会計の変革は毛沢東の政治的浮沈に応じて揺れ動くヨーヨーのごとくであった。

#### IV 第3段階：1978年から現在

経済改革計画が1978年に始まって以来、中国は多岐にわたる局面で劇的な変革を成し遂げてきたが、その基本的政治体制は以前と変わっていない。中華人民共和国の政治体制の主要な特徴は、一人の党最高指導者の支配下にある中国共産党の国家全般に対する絶対的支配状況という点である。

この基本的な政治、行政構造はただ2つの企業形態、すなわち国有企業と集団所有企業しか存在しなかった中央集権的計画・中央集権的統制経済体制を監督するた

め1950年代に確立された。民営部門もしくは市場は存在しなかった。1979年の経済改革の開始および門戸開放政策の採用以降、中国の経済構造および企業の所有関係は大幅に変化してきた。市場指向経済を目指す国において中央政府の経済の計画と統制の諸機能は著しく縮小され、経済資源の配分と富の分配という役割を担う市場によって次第に代替されてきた、多くの大規模国有企業は、国家、機関投資家ならびに個人投資家、さらに外国人投資家によって共同所有される株式会社へ転換してきた。小規模国有企業および大多数の集団所有企業は個人所有者に売却されるか民営化された。これらの変革は中国に新企業形態をもたらした。株式会社、上場会社、個人所有企業、および中外合併企業などである。かくして、民営部門が出現し、それがあまりにも速いペースで成長してきたので、近いうちに国有部門よりも大きくなるであろう。

### 1 経済改革時期の中国会計の発展 (1978-1984)

1978年12月の中国共産党第11期中央委員会第3回総会で選択された経済体制改革の決定は、経済改革の総体的方向を策定した。この最初の改革期においては、多くの重要な経済政策が公表された。とくに、3つの関連領域の諸政策が履行された。第1、1950年代に存在した農産物の農業市場が再開され、若干の軽工業製品や消費財のための新市場が開設された。第2、農産物や消費財のための市場が果たす役割が国家の計画機能で認識された。第3、民営企業と外国投資企業の発展が奨励された。言い換えれば、中央集権的計画が依然として経済を支配していたが、市場は補足的役割を果たし始めるようになった。

文化大革命は会計制度の混沌と混乱をもたらした。改革計画の最初のステップとして、貸借記帳制度の本質と機能に関する論争が展開された。貸借記帳制度はひとつ会計技法であって資本主義体制と社会主義体制の双方に役立つことができると解明された。その結果、貸借記帳法は政府と企業によって再び採用されるにいたった。他の動きとして、財務統制制度と会計手続が強化された。

この時期の会計には幾つかの重要な進展があった。第1、統一会計制度が1981年に改定された。1950年代に制定された旧統一制度は経済改革によってもたらされた新しい事業活動に対処できなくなった。統一会計制度は改定され、勘定科目の追加、改正統一財務諸表および新手續を含むものであった。若干の開示項目が初めて財務諸表に現れ始めた。すなわち、貸借対照表の銀行借入金と企業基金（留保利益）、および損益計算書の所得税と留保利益であった。

第2、政府の監督による監査制度が樹立された。国有企業への経営権限の委譲にもなって国有企業は政府との利潤分配制度のもとに置かれ、所得税の納付が要求されるようになった。しかしながら、国有企業が作成した財務諸表に対する証明機能を果たす独立した会計士業は存在しなかった。中央政府は、1982年12月に開催された第5回全国人民代表大会において、総審計師の職位と事務所を創設し、同様の職位と事務所が省と地方政府レベルにおいても設けられた。国家審計制度の主要な役割は政府の課税歳入が適正に執行されることを確証することにあった。

第3、国有企業の経営者が市場の需給に基づいて経済的意思決定を行い始めたので、改革以前の中国では知られていなかった管理会計が重要な研究と適用の領域となった。門戸開放政策は西洋式管理会計の中国の輸入を促進した。中国企業会計制度における諸変革は、その後西洋式管理会計の普及と採用に関連付けられてきた。この技術移転は、その後、主として米国の教材や雑誌からであるが、精選された管理会計の方法や技術を中国語で出版することを通じて行われた。教育は、これらの方法を広める上でのもうひとつの重要な手段であった。研修のプログラムやセミナーが行われた。

第4、門戸開放政策の採用に伴って外国資本が中国に流入し始め、外国投資を処理するための合併企業会計が発展した。1979年、全国人民代表大会は「中華人民共和国中外合資経営企業法」を承認した、その直後、財政部は「中外合資経営企業会計制度（草案）」を公布したが、それは1985年に発効された。1992年、その規定は、全ての外国投資企業を網羅するように拡大され、「外国投資企業会計制度」と名称変更された。

合併企業の会計制度は国際会計基準に依拠した中華人民共和国の最初の会計制度であった。基金ベースの会計モデルは、伝統的歴史的原価モデルに取って代わられたが、それは西洋式会計制度に特有な会計の等式、諸概念、および測定・開示要請を含むものであった。若干の会計取引処理方法には、中国の状況を反映して特異なものがあつた。

合併企業会計制度の導入と実施は中国における外国投資の促進を強化したと考えられる。このことは結果としてさらに会計改革、たとえば経済特区で使用される会計制度に関する改革をもたらした。株式制企業会計におけるその後の発展および1993年以降の会計準則の制定は、合併企業会計制度に依拠したものであり、それは1990年代の会計改革の先駆けとみなされる。

## 2 計画的商品経済時期の中国会計の改革（1984-1991）

5年間の改革を経て、中国経済は単一の公有制から公私共同所有制へ、また計画経済から国家計画と市場操作を併存する混合経済へと転換した。公有制と国家計画が依然として支配的であったけれども、民営部門が極めて早いテンポで発展し、市場が次第に経済上の資源配分の役割を担うようになった。

### (1) 国有企業の会計改革

この段階におけるマクロ経済レベルとミクロ経済レベル双方の改革計画は、国家計画機構の生産単位としての国有企業を、他の市場参加者たちと市場で競争する相対的に独立した商品生産者に転換させることを意図した。特に、財務的・経営的意思決定の自主権を国有企業に委譲したことは、国有企業の地位およびその国家との関係を大幅に変化させた。これらの変革は国有企業の会計実践と財務管理に重大な影響を与えた。

計画経済のもとでは、国有企業財務情報の唯一の目的は、国家計画の立案と執行を助け、それゆえ、政府は財務諸表の唯一の利用者であった。新経済体制のもとでは、国有企業財務情報の目的と利用者はさまざまな理由で大幅に変化し、かつ拡大した。①財務情報はマクロ経済政策の策定および国家計画の作成で政府によって利用された。②国有企業の財務諸表はまた利潤分配の企画、国有企業による留保利益の決定、ならびに国有企業が納付すべき所得税を含むさまざまな税金の確定をするため政府によって利用された。③銀行融資が重要な基金源泉となったので、銀行は国有企業財務諸表の重要な利用者となった。④市場における独立した商品生産者および参加者として、国有企業は供給者、顧客、およびビジネスパートナーとの取引、また少数株主への報告をするようになった。さらに⑤国有企業の経営者による財務情報の利用は、国家計画に基づく会計責任の解除という唯一の目的に奉仕することから、資産の受託責任、経営業績、課税などに関連する多元的目的に奉仕することへ変化した。この時期に会計が果たした主要な機能は、計画的経済体制下の政府の計画策定要請よりも企業経営のために情報を提供することであった。

この段階における会計改革は3つの領域に焦点が置かれた。すなわち、統一会計制度の改革、外国投資企業会計の樹立、および株式制企業会計の形成である。後者の2つの改革は米国会計基準、英国会計基準、および国際会計基準といったグローバルな会計基準の影響を受けている。

### (2) 統一会計制度の改革

経営実務がますます複雑になってきたことが、1985年と1989年の統一会計制度の

改定を導いた。幾つかの大きな変革が行われた。第1、3つの会計下位等式（固定基金、流動基金、特定基金）、さらに指定された基金は指定された目的にしか利用できないという厳格な規則が廃止された。第2、種々の新項目、たとえば銀行借入金、貸借対照表上で開示され、無形資産が合併企業その他の企業集団作成の貸借対照表に現れ始めた。第3、一定程度の柔軟性が統一会計制度に取り入れられた。第4、銀行借入金は特別な特徴があったため特別な会計処理が必要とされた。

### (3) 外国投資企業の会計

門戸開放政策の採用に伴い外国資本が中国に流入し始めた。統一会計制度が国際会計実践と著しく異なっていたため、1985年、財政部は「中外合資経営企業会計制度」を制定したが、外国投資で生じた若干の問題について特別に扱った。1992年、これらの規定は外国独資企業を含む善外国投資企業を網羅するまでに拡大し、「外商投資企業会計制度」と改名された。

### (4) 株式制企業の会計

株式制企業の出現は幾つかの特別な会計問題を引き起した。たとえば、異業種に従事する所有者が共同で保有する企業は、その会計に特定の統一会計制度を選択するにあたって困難をとまなうであろう。国際的会計慣行に依拠し、多くの面で「外商投資企業会計制度」と類似した「株式制試行企業会計制度」が1992年に制定された。

### (5) 公認会計士<sup>®</sup>

門戸開放政策と経済改革計画は公認会計士の業務に対する要請をもたらした。中外合併企業の年次報告書は中国公認会計士による監査を要求され、1980年、財政部は最初の「会計顧問処の設立に関する暫定規定」を公布したが、これは中華人民共和国における公会計実務の制度を創設するものである。

## 3 社会主義市場経済時代の中国会計の改革と国際化（1992以降）

国有企業の株式会社化および市場指向型経済体制の発展にあわせ、この改革段階において会計制度にも根本的変革をもたらされた。統一会計制度は放棄され、基金ベースの会計等式と会計方法も廃止されて、近代的西洋会計制度に取って代わられた。会計の役割は内部の管理への情報提供から市場における外部意思決定者たちへの情報提供に転換してきた。

### (1) 基本会計準則の制定

初期の諸改革の結果として、1993年の中国の会計実務は2つの範疇に区分するこ

とができる。一つは国際慣行に準拠し、一般的に外国投資企業、株式会社、および一定の経済特区の企業に適用される会計実務である。もう一つは、伝統的な統一会計制度を採用し、一般的に国有企業と集団所有企業に適用される会計実務である。各範疇には、所有形態や業種に従って多くの特化した制度が存在していた。全部で、40以上の会計制度が適用されているが、このことは多大な混乱を引き起し、統一された会計準則要綱の必要性を示唆していた。

財政部は、この状況を救済するために、2つの代替的アプローチの中から一つを選択することができた。財政部は国際会計慣行に依拠した基本準則と具体準則の設定に関する一般モデルとして役立つ基本準則を採用することもできた。これは急進的アプローチとみなすことができる。

もう一つの方法として、財政部は将来の具体準則の設定に関する一般モデルとして役立つ基本準則を採用することもできた。このアプローチのもとでは、既存の具体的会計制度は将来の新具体準則に取って代わられるまで改善して適用され続けられることになる。財政部は後者の比較的漸進的なアプローチを採用することに決定した。

1992年準則は総則、一般原則、資産、負債、所有者權益、収益、費用、利益、財務諸表、および付則の10章からなっている。準則は3つの目標を明記している。①社会主義市場経済発展の要請を満たす。②会計準則を統一する。また③会計情報の質を確保する。それはまた特別準則設定の指針となるように設計されている。

1992年準則は次の諸節を含んでいる。①4つの国際的に認められた会計仮定すなわち会計実体、継続事業、会計期間、および貨幣的評価；②12の一般会計原則、すなわち客観性、目的適合性、比較可能性、首尾一貫性、適時性、理解可能性、発生主義、対応原則、保守主義、歴史的原価、収益的支出と資本的支出の区分および重要性；③財務諸表の6構成要素、すなわち資産、負債、所有者持分、収益、費用、および利益、さらにそれらの構成と分類、また④財務諸表、すなわち貸借対照表、損益計算書、財政状態変動表またはキャッシュ・フロー計算書、および付属明細表と注記である。さらに、1992年準則はたとえば貸借記帳法、会計構成要素の認識と測定、経営活動の記録と報告、および会計用語のような詳細な事柄に関するルールを規定している。

以上の記述から知りえることは、1992年準則は一般原則と詳細なルールとの混合であるということである。西洋的会計慣行の観点から判断すれば、1992年準則は会計準則そのものであるというよりも、準則設定のための構造として役立つ概念的枠

組の性質を有するということである。

1992年準則と1992年通則の公布は中国の会計改革にとって、画期的出来事であると考えられた。特に、国有企業にとって、それは中央集権的計画経済下の国家財務統制体制からの離脱、また国際会計基準との調和化へ向けた重要な一歩である。

しかしながら、多くの問題が残っている。1992年準則は、概念的枠組として、米国、英国、もしくは国際会計基準委員会の枠組と比較すればまだ弱点がある。すなわち、1992年準則はそれ程包括的、全面的、また十分に構成されたものではない。当該準則は若干の基本的問題を無視しており、また他の問題に関しても十分な議論を欠いている。

基本準則として1992年準則と1992年通則とが併存することは問題を提起することにもなる。両者は互いに補完するよう意図されたとはいえ、測定と開示の両領域において若干の重複が存在し、これは情報作成者を混乱させることになる。

## (2) 新業種別会計制度

14の業種別会計制度は1992年準則とともに1993年7月1日に施行された。完結した具体会計準則要綱を設定するためには長年月を要するので、14の会計制度は技術的指針を提供する過渡的措置となっている。それらは製造、商業、運送、鉄道輸送、航空輸送、郵政、旅行・飲食、建設、不動産開発、農業、外国合併企業、金融、保険、およびリースといった業種における企業の会計制度を含んでいる。

新会計制度は近代的な西洋会計の枠組と会計等式に依拠している。基金ベースの会計等式「基金運用総額＝基金源泉総額」は近代的会計等式「資産＝負債＋所有者持分」に取って代わられている。資産は流動資産と非流動資産に分類される。後者は長期投資、固定資産、無形資産、および繰延項目から成っている。基金源泉総額を負債と所有者持分に分解することはもっと複雑であった。

他方、これらの新制度は若干の局面において旧来の統一会計制度に準拠している。会計方針はほぼ変化しておらず、また取引の記録、勘定組織一覧表、および財務諸表の様式に関しては詳細なルールが規定されている。新制度に従って作成される財務諸表は西洋で作成される財務諸表と似ているように見えるが、その類似性は皮相的なものであり、実質的相違が存在する。事実上、新制度は国際的会計慣行とは両立しない。

## (3) 現行中国会計制度

中国における現行の会計制度は三段構造になっている。第1レベルには「会計法」(1985年、1993年と1999年改正)、各種の税法その他の規則があるが、この基盤のも

とに、第2レベルとして「企業会計準則」(1992年)と「企業財務通則」(1992年)がある。第3レベルには14の業種別会計制度と業種別財務通則、10の具体会計準則(2000年まで)、株式有限会社の会計制度と財務通則、および外国投資企業の会計制度と財務通則がある。全ての企業は1992年準則と1992年通則および10の具体準則のうち4つを適用するように要請されているが、上場会社は全部の具体準則を適用しなければならない。外国投資企業や株式有限会社はこの2つの企業形態のために以前設定された会計制度を継続して適用する。全ての他の形態の企業は特定の企業が営業活動を行っている業種に関わる14組の業種別会計制度と財務通則のうちの一つを適用するよう要請される。

具体会計準則は、いままで主に上場会社に適用されており、外資系企業に適用されている具体会計準則は、② キャッシュ・フロー計算書と④ 債務再編の二つだけであった。外資系企業にとっては1998年度末の決算から適用が開始されたキャッシュ・フロー計算書以外はあまりなじみはなく、実際の会計処理と決算書の作成は、企業会計準則ではなく1994年から適用されている外国投資企業会計制度によっていた。2001年初頭に無形資産、借入費用、リースの三つの具体会計準則が新たに公布されるとともに、すでに公布されていた9つのうちの6つの具体会計準則が改正された。改正された具体会計準則は、キャッシュフロー計算書、債務再編、投資、会計方針の変更等、非貨幣性取引である。これらの具体会計準則は2001年1月1日から上場会社に適用され、そのうち、キャッシュフロー計算書、債務再編、工事契約、会計方針等、非貨幣性取引、偶発事象、借入費用、リースは外国投資企業にも適用されている。2001年11月に中間財務諸表、固定資産、棚卸資産の具体会計準則も公表され、2002年1月から上場会社または株式有限会社に適用されている。

具体会計準則の改正

	公表年月	実施年月	修正年月	適用企業
① 関連当事者との取引の開示	1997年5月	1997年1月		上場会社
② キャッシュ・フロー計算書	1998年3月	1998年1月	2001年1月	全ての企業
③ 後発事象	1998年5月	1998年1月		上場会社
④ 債務再編	1998年6月	1999年1月	2001年1月	全ての企業
⑤ 収益	1998年6月	1999年1月		上場会社
⑥ 投資	1998年6月	1999年1月		株式会社
⑦ 工事契約	1998年6月	1999年1月		上場会社
⑧ 会計方針等	1998年6月	1999年1月	2001年1月	全ての企業
⑨ 非貨幣性取引	1999年6月	1999年1月	2001年1月	全ての企業
⑩ 偶発事象	2000年4月	2000年7月		全ての企業
⑪ 無形資産	2001年1月	2001年1月		株式会社
⑫ 借入費用	2001年1月	2001年1月		全ての企業
⑬ リース	2001年1月	2001年1月		全ての企業
⑭ 中間財務報告	2001年11月	2002年1月		上場会社
⑮ 固定資産	2001年11月	2002年1月		株式会社
⑯ 棚卸資産	2001年11月	2002年1月		株式会社

(今後公表予定の新しい具体準則)

① 財務諸表の表示

- ② セグメント報告
- ③ 国庫補助金の会計処理
- ④ 外貨取引
- ⑤ 一株当たり利益
- ⑥ 廃止事業

最近注目すべきできごとは「小企業会計制度」が2004年4月27日公布され、2005年1月1日より実施されることになったことである。これによって中国において進められてきた企業会計制度の改革の基本的な枠組みが完成されることになり、重要な意義をもつトピックである。

## V 新たな国際化への歩み

### 1 今後の課題

- (1) 「会計法」が有効的に機能しているのかどうかを分析する

部分的に改正すべき点や新しい会計環境に対応すべき点があれば、「企業財務会計報告条例」のように条例制定を行う。

- (2) 財務報告面に力点をおいて会計制度体系構築への継続的研究

制度体系を新たにしたが、特に上場企業の会計報告、会計情報面において、その真実性の問題が問われている。公認会計士の充実もはかられている。

- (3) 国有企業への「企業会計制度」施行の問題

現場ではさまざまな習慣が残っており、周知させるための国有企業への適用を一年延ばしたが、いまだ適用されず、混乱も見られる。国家経済の中核をなすべき国有企業の国家経済への影響は計り知れないものがあり、国有企業改革は順調に進んでいない。

- (4) 会計に携わる人の道德意識の向上

組織改革や規定遵守強化と共に教育を充実させる。

- (5) 企業会計制度の整備

簡素化されたとはいえいまだ複雑な会計制度である。各会計制度の適用対象が重複していたり記述内容に多数重複箇所が存在したりしている。

- (6) アメリカ会計基準あるいは国際会計基準の直接採用の問題

中国の市場経済はまだ初級段階にあり、資本市場整備や企業改革はいまだ中途である。また依然として国家が重視しているのは国有企業や集団所有企業である。

### (8) 政府および非営利組織会計の改革

1997年に「財政総予算会計制度」をはじめとする一連の政府、非営利組織会計が制定された。統一的な会計制度で地方政府には適合していないとされ、政府会計においても会計情報透明性の問題が存在している。

### (9) 内部統制の問題

会計情報面の統制を強化するため、情報を有効活用できる技術・ハード面の整備が必要となっている。リスク評価をいかに行うかも当面の課題である。

## 2 動向と展望

### (1) 内向きの国際化の継続・強化

中国政府はWTO加盟のために多くの法律の整備を進めてきたが、会計の分野においても、財政部主導の下に国際会計慣行を十分取り入れた企業会計基準が施行されている。中国における証券市場の発展も企業会計をディスクロージャーの分野での制度整備を促がしている。特に取引所への上場が認可制から申請ベースに変わったことが変革を進める要因になったといわれる。

さらに国際化を強化するため国際会計基準等の制度・資料や論文を翻訳する。国際的な委員会等に参加し制度制定に生かす。欧米の大学への留学を推進する。

### (2) 外向きの国際化の継続・強化

中国は国際会計基準を参考にしながら中国の会計基準の整備を精力的に進めている。IASB(国際会計基準審議会)への働きかけも積極化しており、中国のアジア、さらには世界の中でのプレゼンスを着実に高めている。

国際的な委員会・理事会・研究会へ人員を派遣する。中国の会計制度や研究成果を英語で発信する。外資系企業で活躍する人を増員する。

### (3) 中国会計の充実

会計の管理監督は国务院の財政部が行っており財政部の会計司が会計法に基づき統一的な会計制度の構築を推進してきた。財政部の下に会計基準委員会が設けられている。制度制定において政府と民間の連携を強化する。制度体系、制度全体をさらに整備する。会計実務のレベルを向上させる。会計資格制度を強化する。

## VI おわりに

以上本稿では、中国社会の環境と社会的要請の変化に応じた会計の進化に関する

研究である。われわれは社会の進歩にしたがって、新たな挑戦に応じるように、会計も進歩し、適応していく。中国の経済改革、とくに国有企業の改革および門戸開放政策は会計改革をもたらし、それが中国会計制度に根本的変革を生じさせた。

中国における現行会計制度は多様な企業形態、多元的な基準と制度からなっているが、それらは業種別制度、新会計準則、外国投資企業と株式有限会社の会計制度である。これらの制度と基準はすべて1992年準則に依拠している。これらの変革は中国の会計を転換させ、国際会計基準を参考にしながら中国の会計基準の整備、中国のより開かれた市場経済に適合する会計モデルの展開を進めている。

(注)

①龍門帳法制では、取引が4つの範疇に分類・記録された。すなわち受取、支払、保有、債務であった。収益項目は受取、損費項目は支払に記録された。資産の増加と負債の減少は保有、これに対して資産の減少と負債の増加は債務に記録された。受取項目と債務項目は元帳の上半分の「収入」に分類され、これに対して支払項目と保有項目は元帳の下半分の「支出」に分類された。この複式記帳原則は「収入あれば必ず支出有り、その金額は相等し」のように表現された。

②四脚決算法は、龍門記帳法の影響下で生成され、かなり洗練された記帳法であった。四脚決算法は損益計算書の作成を必要とし、全ての収益はこの計算書の上半分、そしてすべての費用、損失、および税金は下半分に記載された。利益(損失)上半分合計額の下半分合計額に対する超過額として計算された。

③西洋式会計制度は1912年に政府所有の中国銀行によってはじめて採用され、1916年までには当該銀行の会計制度全般が新制度に転換し、伝統的中国式記帳法に取って代わった。

④大躍進期間中、多くの会計担当者は他の労働、しばしば肉体労働に振り向けられた。会計の規則と手続は無視され、また会計記録が限定されていたため、信頼をおくのは人民の良心だけであった。その結果、国民経済の状態を正確に決定することは困難になった。

⑤公認会計士は中国語で注册会計師という。

参考文献及びウェブサイト

Allen Huang and Ronald Ma, Accounting in China in Transition:1949-2000

(Singapore: world Scientific Publishing Co.Pte.Ltd.,2001),(久野光郎 邵藍蘭共訳「転換期の中国会計」同文館 2004)

- 郭道揚著 津谷原弘訳「中国会計発展史綱」、(上)、(下)、文眞堂 1988
- 近藤義雄「中国現地法人の経営・会計・税務」、中央経済社 2004
- 津谷原弘「中国会計史」、税務経理協会 1998
- 水野一郎「中国における企業会計制度の変革」、『JICPAジャーナル』第五巻七号  
1993
- 水野一郎「現代中国会計制度の動向と特徴」、『会計』第166巻第5号2004
- 中国会計網<http://www.canet.com.cn/info/default.asp>
- <http://rio.andrew.ac.jp/cms/kato.pdf>
- <http://www.esnai.com/>