

中国における市場改革と 国際会計基準導入への対応

胡 丹

神戸大学大学院 経営研究会
六甲台論集 ー経営学編ー
第48巻 第1号 抜刷
平成13年6月

中国における市場改革と 国際会計基準導入への対応

胡 丹

1 はじめに

本稿は、中国における市場経済要素の導入による企業の民営化・株式会社化などの動向を踏まえて、中国会計の変遷と国際会計基準の導入とを結び付け、その差異を把握し、理論的、制度的かつ実証的に中国会計の在り方を研究することを目的とするものである。

「21世紀は中国の世紀である」という説が唱えられるほど、近年の中国は、国際社会・国際経済の中で、ますます重要な地位を占めるようになり、強い発言力を持つようになってきている。近年の経済基盤の変化を背景として、中国の会計基準の抜本的な修正・設定を求める声が高まってきた。計画経済対応の会計システムは、経済の市場化、目覚ましい発展の環境変化にもはや充分に対応し得なくなってきた。そこで、会計システムを整備するため、国際的会計慣行・会計基準の詳細な検討を踏まえた上で、自国にあう会計基準を構築するアプローチが、最も望ましいと考えられる。事実、中国政府は幅広く国際的に適用可能な会計基準構築のために技術・資金援助を受け入れ、中国の新たな会計システムの整備を試みている。このような展開は、中国における会計システムの国際的調和化に向けた展開として把握することができよう。

そこで、本稿は、「中国における国際会計基準導入への対応」という重要かつ緊急に検討すべき課題に対して、中国会計システムの歴史的展開を踏まえた上で、その背景を分析し、また国際会計基準導入という視点から、中国基準と国際会計基準（IAS）との差異を理論的・実証的に研究し、21世紀における中国会計の展望と課題を考察しようとするものである。

本稿は、具体的に、次の6節から構成されている。まず、本節では本稿の目的、構成を記述する。第2節では、近代（1949年建国以来）中国の会計基準の歩みを経済・経営の変化と照らし合わせながら、俯瞰した上で、本稿でより重視している1978年改革開放後における会計基準の変遷を分析する。第3節では、中国会計システムに影響を及ぼす11の要素を採り上げ、それらを更に4つの要因に分類し、内部・外部の視点から分析を行う。第4節では、「中国基準」と「国際会計基準（IAS）」の比較を行い、その差異の特徴を分析する。第5節では、中国の国際会計基準導入により企業の利益数値にどのような影響があるのかを統計的な定量分析を行なう。第6節では、中国会計における国際的調和化のアプローチを検討し、中国の会計基準の国際的な会計慣行への調和化に関する具体的な展望を行い、課題を指摘する。

II 近代中国会計基準の歩み

中国（中華人民共和国）建国以来の50数年、中国企業を取り巻く経済・経営環境の変化に伴い、会計基準の枠組みは、大きな変貌を遂げることとなった。中国の会計基準の歴史区分については様々な見解が存在するが、ここでは【図表1】に示すような4つの発展段階に区分することにしよう¹⁾。

【図表1】 建国以来の中国会計基準の4つの発展段階と特徴

期間的区分	経済・経営環境	会計基準の目的 ^a	会計基準上の動き（法律等）
I 生成期 (1949年建国～1957年)	社会主義国家の成立、企業の国有化運動；重工業の重視と発展；国による企業の資金の管理；中央集権の国づくりによる企業の中央集権志向	中央企業の統制 内部目的：特に重要 外部目的：重要でない	・中央に所属する企業を対象に最初の統一制度として、「中央重工業部に所属する企業及び経済機関に対する統一会計基準」（1950年7月1日施行） ・全国企業を対象に「国営企業統一会計項目」、「国営企業統一財務諸表報告」、「国営企業決算報告の暫定方法」等（1952年施行） ・ソ連の会計基準を導入するとして、「国営工業企業基本業務標準帳簿計画（会計項目）」及び「国営工業企業基本業務統一財務諸表」（1956年1月施行）
II 不安定期 (1958年大躍進運動～1966年)	大躍進運動 ^b （1958年）、会計基準の「徹底放権、大力簡化」；ソ連との関係悪化、技術、物質の支援を打ち切られ自立路線	会計手続、会計項目の簡略化、効率化；計画経済に適応 内部目的：特に重要 外部目的：重要でない	・会計項目等の簡略化を図り、「中央国営企業の財務管理中におけるいくつかの問題に対する意見の通知」（1958年公布） ・「企業会計基準に関する通知」（1958年6月公布）
III 混乱期 (1966年～1978年）（文化大革命）	1966年から、文化大革命が全面的に展開され、会計改革を含め、経済活動等は混乱、麻痺の状態に陥った。	文化大革命の中間周恩来、鄧小平等による会計秩序の正常化への試み 内部目的：特に重要 外部目的：重要でない	・「基本建設会計基準」（1973年施行）、 「国営企業の原価についてのいくつかの処理方法」（1973年公布） ・「国営工業企業会計項目」、「国営工業企業会計財務諸表」、「国営工業企業原価計算方法」（1973年2月公布）
IV 拡充期 (1978年～現在)	1978年以後の対外開放政策；国有企業の再構築と民営化、株式会社化；経済特区の設定、外資導入に優遇措置を採るなど、投資環境の改善により、外資企業の増加；証券市場の出現；重工業重視から軽工業・第3次産業重視への移行；ハイテク、コンピューター、通信業界の発展	概念的フレームワークの設定；外資企業の経済活動のディスクロージャー；株式会社形態を持つ企業のディスクロージャー；民営化した企業の管理；債権者（銀行、投資者）に対するディスクロージャー 内部目的：特に重要 外部目的：重要 ^c	・「国営工業企業会計基準—会計項目及び会計財務諸表」（1980年に修正） ・「中華人民共和國会計法」（1985年5月1日に施行） ・「中外合資経営企業会計基準」（1985年7月1日に施行） ・「企業会計準則」（1993年7月1日から実施） ・「株式会社会計基準」（1998年1月に施行）

（注：a：外部・内部目的、開示の重要度を含む。b：1958年の大躍進運動は左派の思想である迷信の排除、思想の解放、独創精神の育成等のスローガンを掲げた。その影響を受けた農村では、経済指標である生産高等の指標を実際よりも高く設定し、実際の数字の代わりに架空の数字が公表されていた。c：古い体質により、外部者が必ずしも徹底的なディスクロージャーを求めていなかったために、外部者に対するディスクロージャーがまだ不十分である側面があるが、以前の状態と比較する場合、飛躍的に外部目的は重要になってきたといえる。）

- (1) 中国の会計学界では発展段階の分け方について様々な議論があるが、1978年以降の改革開放後を1つ大きな段階として、また、1966年から1978年の文化大革命を1つの段階として捉えることでほぼ一致している。ここでは王海民 [1999]；項懐誠 [1999] 等の文献を参考に、【図表1】のような4つの段階に区分している。

このように、1949年建国時以来の中国会計基準は、計画経済型から市場経済型へ、国有企業を主な会計被写体とする従来の形から多様な所有区分の企業に対応できる形へ、また、ディスクロージャーの目的が内部志向から外部志向へシフトしつつ、市場経済に対応できる会計基準体系が徐々に設定されていった（【図表1】を参照されたい）。このような発展を遂げたのは政治制度をはじめ、企業所有・活動、ファイナンス・資本市場の変化によるものであると考えられる。

また、1978年の改革開放後、劇的な変化を遂げた経済・経営環境の中、会計基準の発展段階は大きく3段階に区分して特徴づけることができる⁽²⁾。ここでは、その要点のみを記述するにとどめたい。

(1) 中国会計の概念的フレームワーク及び株式会社に対する実験的な会計基準が公布された1992年を節目として、それ以前の、つまり1978年から1992年の間を第1期とする。第1期では、「市場経済化」を取り入れ、国有企業を再構築・民営化するため、国営企業に対する会計基準の修正が必要となり、また、外資企業・私営企業の増加に備えた、外資企業・私営企業・国有企業を含む多様な企業形態に対する会計基準の整備が急務であった。

(2) 株式会社会計基準が公布された1998年までを第2期とする。第2期は、急激な経済成長を背景として、国有企業改革が深化し、証券市場が成長したため、様々な所有区分にある企業が増加した期間である。このような情勢を受けて、すべての企業に対応できる概念的フレームワーク作りが不可欠となり、市場経済に更に対応することができる会計基準の修正・作成も急務となった。

(3) 第3期は1998年から現在までを期間とする。この間、国有企業の更なる改革及び株式会社の普及により、株式会社に対する会計基準作成が必要となり、またWTO加盟に向けた国際化の流れにおいて、債権者・株主に対する国際的に対応できる会計基準の下でのディスクロージャーが求められるようになったため、株式会社に対応する会計基準作りの必要性が増大してきた。

このように1978年から現在に至る期間を会計基準の動きの視点から3つの段階に分けることができ、市場経済要素の導入への対応という中国会計の変遷は、国有企業改革の進展と深く関わり、また企業形態・業種の多様化及び社会のグローバル化の中に変化してきたといえよう。

Ⅲ 中国会計に影響する環境的要素

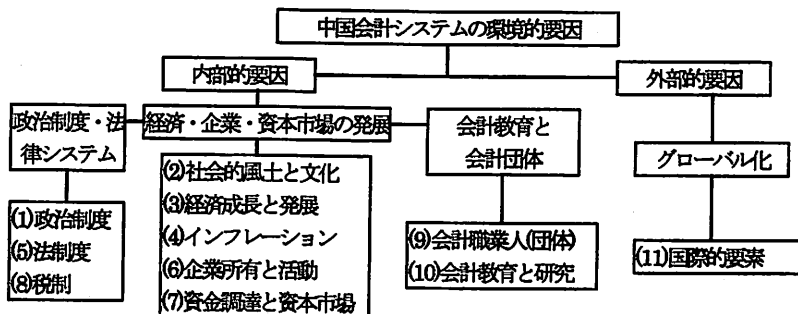
70年代後半の改革開放後の中国会計はどのような要因によって変貌を遂げてきたのであろうか。中国会計を取り巻く環境的要素を検討してみる必要がある。

Radebaugh & Gray [1997] は、会計システムに関わる11の環境的要素を指摘した⁽³⁾。その理論に依拠し、中国のケースに適用して見た結果、11の要素を以下の4つの要因に分類したほうが中国会計に関わる環境的要素の究明に更なる理解が得られよう（【図表2】を参照されたい）。すなわち、要因1（政治制度・法律システム）、要因2（経済・企業・資本市場の発展）、要因3（会計教育と会計団体）、要因4（グローバル化）である。また、前者3つの要因を内部的要因とし、要因4（グローバル化）を外部的要因と考えられる。つまり、要因1, 2, 3は外部からの圧力によるものと捉えるより

(2) 3つの段階に区分したのは、歴史的に会計基準の動きを考察した上で、Xiang Bing [1998], pp. 111-113. を参考にした。視点が変えれば、他の分類方法があると考えられるが、便宜上、このように分けた。

(3) Radebaugh & Gray [1997], pp. 47-49.

【図表 2】 中国会計システムに関わる環境的要因



も、主に中国国内の内部からの圧力が会計システムに影響を及ぼしていると考えられる。以下、これらの4つの要因について検討しよう。

中国にとって、名実ともに富強の大国となり、国際社会の仲間入りを果たすため、国際社会からの投資を促すことは不可欠である。そのため、財務諸表の比較可能性、投資者保護を目的とする会計基準の設定・修正に大きな関心が向けられてきた。また、【図表 2】の内部的要因になっている3つの要因もグローバル化という背景において、外部からの圧力による変化も少なからずあった。

要因1（政治制度・法律システム）が変わらなければ経済体制・会計基準を変える必要はない。政治制度の変革を伴う改革開放がなぜ行われる必要があるかについて、その理由を検討することは、中国会計発展を見る上では重要と考えられる。まず、当時の政治制度が、変化せずしてその下で生活していた人々は生きていけない状態にあったことから、政治制度の修正は主に国内圧力によるものと考えられる⁽⁴⁾。また、政治制度の修正、内外経済・経営環境の変化に鄧小平のリーダー的存在が大きな要因になっていることが指摘できよう⁽⁵⁾。

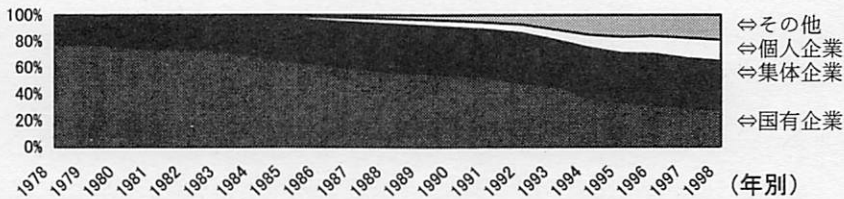
政治制度の変化を受けて、中国の「市場経済化」が本格的に動き始め、企業・資本市場はいくつの変遷を遂げてきた。改革開放後中国の企業の所有区分と経営活動内容は多様化した。1978年の企業改革により、国有企業の全体企業に占める比率は縮小する傾向にある（【図表 3】を参考されたい）。

国有企業であれば、政府に対する信頼感もあり、公衆はそのディスクロージャーを必要としないが、その他の所有区分の企業に対して、特に株式企業になると、公衆（投資者）の権利を保護する立場から、財政状態・経営成績に対するディスクロージャーの必要性が求められてきた。

(4) 統計上、1958年から1978年、中国の経済成長は非常に小さかった。1955年のGDPは世界の4.7%を占めたが、1978年においては2.5%まで減少した。1960年にGDPは日本とほぼ同程度であったが、1978年に日本は全世界の25%に占めるようになった。科学技術と教育においても、78年までの中国は先進国と比べて非常に低い水準にあった。生活の水準も改善されず、1958年から1978年、農民の一人当たりの年収は73元から134元へと拡大したが、農民の間にはなお飢餓の問題が残っていた。都市部に居住していた成人の一人当たりの年収はわずか235元から316元に増加しただけであり、人々の社会に対する不満は募っていた。具体的には次を参考されたい。沈謙芳 [1999], 13-14頁。

(5) この点については上海財政大学の陳信元教授へのインタビューにおいて、中国会計がなぜ変貌をしてきたかの質問に対して、陳教授が指摘したことである。

【図表 3】 国有企業、集体企業、私营・個人企業等の生産高が
工業総生産に占める割合の変化



(出所:『中国統計年鑑』1993-1999年に基づいて、筆者が作成した。)

しかしながら、様々な経済要素が中国の産業界に活躍したとはいえ、中国では依然として、変化しつつある国有企業が支配的地位にある。また、中国では国有企業の株式会社化と連動して、証券市場が整備され、急速な発展を遂げてきた(【図表 4】を参考されたい)。資本市場の存在と発展は資金調達を容易にさせ、企業の資金面からの脱政府依存が期待できる。いうまでもなく、証券市場の出現により、投資者保護が重要視され、それに関わる会計基準の枠組み作りが内外投資者の要望によって迫られることになる。

【図表 4】 中国証券市場の成長

	1993年	1994年	1995年	1996年	1997年	1998年
上場会社数	183	291	323	530	745	851
上場された株の数	218	345	381	599	821	931
株式の市場総価値(億元)	3531	3691	3474	9842	17529	19506

(出所:『中国統計年鑑(2000年)』の資料から編集・作成。)

要因 3 (会計教育と会計団体) について、会計専門組織が力を持っていない場合には、他の国・地方からの会計基準が導入しやすいので、会計専門教育が盛んでなく、会計職業組織も機能しなかった中国においては、外国の会計システムを導入しやすい。また、一般に、高質の会計基準であっても、それを利用できるだけの能力の人材がいなければこれらの会計基準は無駄になる。会計基準の改正・設定のニーズは利用者側の教育水準に関連する。中国の場合、国民全体の教育水準の引き上げに時間がかかると思われるが、外国投資者の増大により、利用者の立場から質の高い会計基準を求めるようになってきた。

更に、中国の会計システムに影響する要因の間に、互いに影響する一つのパターンが浮かび上がる。すなわち、「政治制度⇒経済の変化⇒市場の変化」ということである。中国の政治制度の微調整・修正の影響を受け、経済に市場経済要素が取り入れられ、資本市場が脱政府の道を歩んだといえる。これらの変化はまだ中国会計システムに影響を及ぼしていく。

このように、中国会計システムに影響を及ぼす要素・要因が様々であるが、政治制度、企業、資本市場が主な要因であって、これらはまた改革開放後の中国会計の変貌の後押し役を担っているといえよう。

IV 中国会計基準の IAS への対応

1. 「IAS」対「株式会社会計基準」

株式会社会計基準は会計法、企業会計準則、中外会計基準の中で中国にある企業に対して最も適用

性・厳格性を持っていると考えられる⁽⁶⁾。それゆえ、株式会社会計基準を中国の会計基準の代表として、IAS との比較研究を行うことが最も有益であると考えられる。ここではまず、IAS と中国の株式会社会計基準との例示的な比較をおこなった（【図表 5】を参照されたい）。

【図表 5】「IAS」対「中国の株式会社会計基準」の比較例示一覧

項目	国際会計基準 (IAS)	株式会社会計基準
棚卸資産	標準処理 (FIFO, 加重平均法) と代替処理 (LIFO)。	FIFO, 加重平均法, 移動平均法, LIFO, 個別法が認められる。
有形固定資産の原価認識	標準処理 (原価評価) と代替処理 (評価替え - 評価益の計上可)。	取得原価での評価及び評価益の計上可。
固定資産の減価償却	規則的な方法で配分; その変更は会計上の見積りの変更。	通常定額法・級数法, 生産高比例法, 2 倍定率法の容認; 変更を開示; 取得時の月には計上されないが, 除去する月 (月初から月末) に計上される。
無形資産	認識後の測定: 標準処理 (取得原価)・代替処理 (再評価額); 20 年以内償却。	取得原価または開発原価で資本化; 政府規定の期間または耐用年数または 10 年以上で償却; 開業費は 5 年以上償却。
長期投資及び持分法・原価法	永久的評価減について規定し, 持分法は 20 ~50% を必要とする。	上場企業は低価法を使用; 資本の 20% を超える場合 (重要な影響力を持つ), 持分法を利用; 長期投資のための引当金の設定。
貸倒引当金	保守主義原則; 売上債権は引当金を控除して開示。	貸倒引当金は財務諸表に単独に開示; 企業独自の引当金の設定; 政府による最大額から差異がある場合, その差異は開示。
請負工事契約	工事進行基準は支出が見積もられる時だけ使用; 予想される損失は全部計上; 開示すべき。	IAS と同様 (開示項目の相違以外)。
収益認識	基準に合うと収益を認識。	IAS と同様 (収益認識基準の具体例を挙げている)。
従業員給付	標準処理 (発生給付評価方式) と代替処理 (予測給付評価方式) による年金費用・債務の策定; 裁定追加負債の認識規定無し。	ガイダンスがない。
繰延法人税	負債法に基づき計上 (改定 IAS12)。	未払税金の開示; 繰延法または負債法のいずれを利用。
セグメント報告	IAS14 では, 情報の範囲と基本・開示等について具体的に規定。	ガイダンスがない。
キャッシュ・フロー計算書	直接法あるいは間接法を使用。	直接法を基本方法とし, 直接法から間接法への変換情報を付属情報として開示。
付属明細書	重要な表と位置づけ。	ガイダンスがない。
中間財務報告	強制的ではない; 作成する場合基準を使用; 基本は比較可能性を含む一貫性。	上場企業だけが要求されている。

(出所: Arthur Andersen in China [1999] 及び青山監査法人・プライスウォーターハウス [1998] を参考に, 筆者が作成。)

- (6) 株式会社会計基準 (第一編の一) では会計法・会社法・企業会計準則に基づき株式会社会計基準を設定したという。また, 株式会社会計基準 (第一編の四) では, 「会社は企業会計準則及び株式会社会計基準に違反してはならない」と規定した。

【図表5】より見出せることは、規定に関する表現に相違があるものの、IASと中国の株式会社会計基準の規定に多項目にわたって明らかに類似していることである。【図表5】をより詳細に分析していくため、以下、株式会社における会計基準を「中国基準」として、全般的アプローチや代替案の容認などからIASとの差異を把握できるだろう。IASと中国基準について、大きく次の4つの基本型に分類することができる⁷⁾。

- [A] 両基準の全般的アプローチが実質的に類似的であるもの（「類似アプローチ型」）
- [B] 両基準の全般的アプローチが実質的に異なるもの（「異なったアプローチ型」）
- [C] 少なくとも一方の基準において代替的アプローチが許容されるもの（「代替的アプローチ型」）
- [D] 特定の会計事項について、一方の基準においてのみ基準が設定されているもの（「存在上の差異型」）

【図表6】 会計基準のバリエーションとその類型化—「IAS」対「中国基準」

バリエーションの類型化	会計基準の例示	調和化の方策
[A] 類似アプローチ型	<ul style="list-style-type: none"> ・有形固定資産の評価基準 (IAS16/第三編・第1501号科目の二) ・請負工事契約 (IAS16/第三編・第1502号科目の四) ・請負工事契約 (IAS11/付属項目二) 	<ul style="list-style-type: none"> ・標準処理と代替処理を分けることによって基準を更に分かり易くする ・会計上見積の変更、減価償却法の変更との対応の整備 ・開示項目の再検討
[B] 異なったアプローチ型	<ul style="list-style-type: none"> ・研究開発費 (IAS9/第三編・第5503号科目の一) 	<ul style="list-style-type: none"> ・R&D区分処理アプローチ (IAS) か統一処理アプローチ (中国) か要検討
[C] 代替的アプローチ許容型		
C-1 中国基準はIASより幅が広い型	<ul style="list-style-type: none"> ・棚卸資産の原価決定 (IAS2/第三編・第1241号科目の二) ・繰延法人税 (IAS12/第三編・第2231号科目の二) 	<ul style="list-style-type: none"> ・各種の方法の適否について要検討 ・繰延法か負債法か要検討
C-2 IASは中国基準より幅が広い型	<ul style="list-style-type: none"> ・キャッシュ・フロー計算書 (IAS7/第五編のキャッシュ・フロー計算書の四) 	<ul style="list-style-type: none"> ・間接法か直接法か要検討
[D] 存在上の差異型	<ul style="list-style-type: none"> ・従業員給付 (IAS19) ・セグメント報告 (IAS14) 	<ul style="list-style-type: none"> ・短期従業員給付、退職後給付等広範囲に渡って規定を設けることが必要 ・セグメント報告を巡る規定作成が必要

(出所：株式会社会計基準 (1998), 青山監査法人・プライスウォーターハウス [1998], 前掲書の内容を検討した上で、古賀智敏 [1999], 前掲書, 200頁の [表1] を参考に、筆者が中国の場合に当てはめ、作成。)

(7) FASB [1996] によるIASとU.S基準との比較研究の時に用いられたバリエーションの分類方法をここで利用した。なお、この分類方法に至っては、古賀智敏 [1999a], 175-231頁を参考にしている。以下、中国基準とIAS基準との比較・分析については、中国の「株式会社企業会計基準」の他 Arthur Andersen in China [1999] を参考にした。IASの各該当箇所につき、次もあわせて参照されたい。青山監査法人・プライスウォーターハウス [1998]。

上記 [A] の類似アプローチ型として、有形固定資産 (IAS16/株式会社会計基準第三編・第 1501 号科目の二)、固定資産の減価償却 (IAS16/株式会社会計基準第三編・第 1502 号科目の四) 等、がある。

(イ) まず、有形固定資産について、IAS16 では、取得原価を標準処理とし、代替処理として公正価値による評価替えが容認されている。これに対して、中国の株式会社会計基準では、有形固定資産がまず取得原価で計上し、そして定期的に再評価する時、評価替え益・損失を当期の損益としている。両会計基準は概ね全般的アプローチにおいて類似的であろう。

(ロ) 固定資産の減価償却に関して、IAS16 では、規則的な方法で配分し、会計上の見積りを変更すれば減価償却費も変更すると規定している。また、中国の株式会社会計基準では、幅広い方法を容認する形で、IAS での規則的な方法で配分するという規定に類似しているといえよう。

上記 [B] の異なったアプローチ型は、研究開発費 (IAS9/株式会社会計基準第三編・第 5503 号科目の一) 等が含まれるであろう。研究開発費に関して、株式会社会計基準ではすべての R&D は管理費用として費用処理されるのに対し、IAS9 では一定の要件を満たす開発費は資産計上し、資本化処理することを要求している。これは、IAS では保守主義を会計政策の選択の基礎とする考えがあるのに対して、中国では保守主義という概念がまだ社会的に広く認識されていないことによる差異として理解することができるであろう⁽⁸⁾。

上記 [C] の代替的アプローチ許容型には、(1) 中国基準は IAS より幅が広い場合と (2) IAS が中国基準より幅広い場合とがある。(1) の例として、棚卸資産の原価決定 (IAS2/株式会社会計基準第三編・第 5503 号科目の一) がある。棚卸資産の原価決定に関して、IAS2 では先入先出法 (FIFO) または加重平均法を標準処理とし、代替処理法として後入先出法 (LIFO) を採用している。中国の株式会社会計基準では、FIFO、加重平均法、移動平均法、LIFO、個別法が全般的に認められている。上記の (2) の例として、キャッシュ・フロー計算書の形式と方法 (IAS7/株式会社会計基準 (第五編のキャッシュ・フロー計算書の四) がある。IAS7 では、直接法あるいは間接法を使用するのに対して、株式会社会計基準では、直接法を基本方法とし、直接法から間接法への変換情報を付属情報としている。

最後に、上記 [D] の存在上の差異型の例には、セグメント報告 (IAS14) 等がある。IAS14 では、「収益性・リスク基準」を採用していて、セグメント決定及びセグメント情報開示について規定をしているが、中国ではこれに対応する基準がない。

以上は、中国基準の IAS への対応のために検討する領域のいくつかの例示にしか過ぎないが、【図表 5】と【図表 6】をあわせて検討していくと、類似的アプローチ型が最も多く、異なったアプローチ型が最も少ないことが分かる。また、代替的アプローチ許容型と存在上の差異型はある程度存在していることも読み取れる。存在上の差異型が存在するのは中国会計基準が整備中にあるという証拠でもある。異なったアプローチ型と代替的アプローチ許容型が最も調和化が困難な領域であるので、中

(8) 「企業会計準則」第 18 条では、保守主義を遵守しなければならないと規定しているが、この基準が出されるまで保守主義を採用すべきかどうかについて会計学界で広く議論されたほど、明白に保守主義が基準上に盛り込まれなかった。

国会計基準は調和化の道程にあることも物語っている。そこで、中国会計基準の調和化に向けての新たな動きを見ることにしよう。

2. 調和化プロジェクトの展開

中国会計システムが計画経済から市場経済に対応するものへと転換し、国際会計慣行との整合性を求めようとする動きの中で、それらの試みの典型例として、「企業会計準則」の一連の個別会計準則（具体会計準則）プロジェクトの展開が挙げられるだろう。例えば、金融技術援助プロジェクト（Financial Sector Technical Assistance Project）（1992年～1996年）、会計改革及び発展プロジェクト（Accounting Reform and Development Project）（1996年～2001年）がある⁽⁹⁾。その結果、30項目の会計準則の公開草案を完成させ、1997年5月から最初の個別会計準則を皮切りに、2000年5月まで、10の個別会計準則を公布した。【図表7】を参照されたい。

【図表7】より、明らかに、財政部による個別会計準則の公開草案は、セグメント別報告、従業員給付、金融商品、一株当たり収益等が設定されていないが、いくつかは国際会計準則と対応しているといえる。一方、中国にしか見られない会計基準、例えば清算に関する基準もある。

二つのプロジェクトとも世界銀行から融資を受けたことから、外圧による会計基準修正・設定の例であると言える。しかし、第2節でも検討したように、改革開放後の会計基準の設定・修正は内部からの圧力によるものが大きく、会計基準をどのように設定・修正していくかについて、中国政府の苦悩は大きい。

V IAS 導入の実態分析

1. 背景

本節では、報告された財務諸表数値の分析を行うことによって、中国会計基準（中国 GAAP）と IAS との差異に関する実証的な分析を試みる。その前に、以下の2つの点を明らかにしたい。

▷ A株とB株

投資者は国内に在住するか国外に在住するかによって、大きく①中国の個人投資者、②中国の機関投資者、③外国の個人投資者及び機関投資者にわけられる。そこで、上記の①②のグループが所有している株を「A株」といい、上記の③の投資者が有している株を「B株」という⁽¹⁰⁾。A株は人民元（元と略す。）で、B株は米ドルあるいは香港ドルで取引をする。

A株あるいはB株を発行するため企業は審査基準を満たさなければならない。一般に、高い業績と潜在力を予測される企業は上場される。興味深いのは、同時にA株とB株を発行している企業の場合、それぞれの株一株当たりの権利内容は同様であるが、A株の価格は通常B株より高いことである。それは情報の不完全性、言語の違い、異なる会計基準等によるものと考えられる。A株とB株とでは価格に差があるが、2001年まではこの2種類の間の株の裁定は禁止されていた。

(9) 歴史の転換については、項懐誠 [1999]、664-666頁を参考にした。

(10) 一部分の中国企業は1993年から海外の証券取引所に上場していた。そのような株を例えばH株（香港）、N株（ニューヨーク）、L株（ロンドン）、T株（東京）という。

【図表 7】 国際会計基準 (IAS) と中国の個別会計準則

項 目	国際会計基準 (IAS)		中国の個別会計準則	
	発行年度及び改訂年度	公開草案	正式発行年度	
1. 財務諸表の表示	1975年発行・1997年改訂	貸借対照表・損益計算書・所有者の権利		
2. 棚卸資産	1975年発行・1993年改訂	棚卸資産		
3. 連結財務諸表	廃止・第 27号と第 28号に差替え	-		
4. 減価償却の会計	1976年発行	-		
5. 財務諸表に表示すべき情報	廃止・第 1号に併合	-		
6. 物価変動に関する会計上の対応	廃止・第 15号に差替え	-		
7. キャッシュ・フロー計算書	1977年発行・1992年改訂	キャッシュ・フロー計算書	1998年発行	
8. 期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更	1978年発行・1993年改訂	会計政策、会計予測変更及び会計誤謬の更正	1998年発行	
9. 研究開発費	第 38号に併合	研究及び開発		
10. 後発事象	1978年発行・1998年改訂	後発事象	1998年発行	
11. 工事契約	1979年発行・1993年改訂	工事契約	1998年発行	
12. 法人所得税	1979年発行・1996年改訂	法人所得税		
13. 流動資産及び流動負債の表示	廃止・第 1号に併合	回収すべき項目および支払うべき項目		
14. セグメント別報告	1981年発行・1997年改訂	-		
15. 物価変動の影響を反映する情報	1981年発行	-		
16. 有形固定資産	1982年発行・1998年改訂	固定資産		
17. リース	1982年発行・1997年改訂	リース		
18. 収益	1982年発行・1993年改訂	収入	1998年発行	
19. 従業員給付	1983年発行・1998年改訂	スタッフ福利		
20. 国庫補助金の会計及び政府の援助の開示	1983年発行	贈与及び政府援助		
21. 外国為替レート変動の影響	1983年発行・1993年改訂	外貨換算		
22. 企業結合	1983年発行・1998年改訂	企業結合		
23. 借入費用	1984年発行・1993年改訂	借入費用資本化		
24. 特別利害関係の開示	1984年発行	特別利害関係及びその取引と開示	1997年発行	
25. 投資の会計処理	廃止・第 40号に差替え			
26. 退職給付制度の会計と報告	1987年発行	スタッフ福利		
27. 連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理	1989年発行	連結財務諸表		
28. 関連会社に対する投資の会計処理	1989年発行・1998年改訂	-		
29. 超インフレ経済下の財務諸表	1989年発行	-		
30. 銀行業及び類似する金融機関の財務諸表における開示	1990年発行	-		
31. ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告	1990年発行・1998年改訂	-		
32. 金融商品一開示及び表示	1995年発行	-		
33. 一株あたり利益	1997年発行	-		
34. 中間財務報告	1998年発行	-		
35. 廃止事業	1998年発行	-		
36. 資産の減損	1998年発行	-		
37. 引当金、偶発負債及び偶発資産	1998年発行	-		
38. 無形資産	1998年発行	無形資産		
39. 金融商品一認識及び測定	1998年発行	先渡商品		
40. 投資資産	2000年発行	投資	1998年発行	

(注：中国の会計準則の公開草案は表にあるもの以外、非貨幣性取引、清算、繰延資産、債務の再組合、或有事項（過去に発生した事項で、将来の事項によって証明される）がある。その中、正式の会計基準として発行されたのは、非貨幣性取引（1999年）、債務の再組合（1998年）、或有事項（2000年）である。)

▶中国会計基準とIASの利益調整

B株を発行している中国の企業は中国GAAPによる財務諸表とIASによる財務諸表を公表することを要求されている⁽¹¹⁾。財務諸表は次年度の4月30日までに、中国証券取引委員会によって推薦された証券新聞あるいは雑誌の中の少なくとも1つに公表されなければならない⁽¹²⁾。B株の発行に伴って、IASによって作成された財務諸表は、中国語あるいは英語で記載され、中国GAAPによる財務諸表が公表される日と同じ日に、香港で公表される。この二組の会計基準（中国GAAPとIAS）の会計利益数値についての総括的な記述、つまり中国のGAAPによる利益数値をIASによる利益数値に変換するまでの変換過程の記述は、中国GAAPをベースに地元の新聞に提供されなければならない。

2. リサーチの質問事項と分析方法

▶リサーチの質問事項

中国の会計制度改革によって、会計基準の国際的調和化が促進されてきた。第4節に述べたように、資本市場の出現に伴い中国はIASを手本に会計基準を設定してきた⁽¹³⁾。しかしながら、中国GAAPとIASとの差は依然として大きいといわれる。そこで、次のような2つの問題が提起される。

問題1：IASと最近の中国会計基準との差異をなすものは何か。これらの差異は利益数値にどのような影響を与えているか。

問題2：これらの差異に最も関連する財務諸表の項目として、どのような項目があるか。

また、第4節にも述べたように1998年1月財政部によって公布された「株式会社会計基準」は中国の上場企業の財務報告の実務に重要な変化をもたらすことになった。この変化が最近の中国GAAPとIASとの差異を縮小させる要因となりうるかどうかは検討する余地がある。

問題3：1998年の新会計基準設定は中国GAAPとIASとの差異を縮小するか。

▶データと分析方法

すべてのB株を発行している企業にとって、公衆に総括的な財務報告の中に中国GAAPとIASベースの利益数値を公表するが、この差異の内訳に関する情報が入手可能であるのは上海証券取引所における1994年から1998年の期間に限られる。従って、サンプルは上海証券取引所のこの期間中でB株を発行する企業に限られている。サンプルのサイズは1994年の31個から1998年の51個に

(11) B株を発行している企業がIASと香港の会計基準のいずれを選択して財務諸表を作成することは認められているが、大多数の企業はIASを選択した。Charles J. P. et al. [1999], p. 96.

(12) 要求された財務諸表は貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、付属計算書、そして注記情報である。また、中国証券取引委員会によって推薦された7つの証券新聞、1つの雑誌は、「中国証券新聞」、「上海証券新聞」、「証券タイムズ」、「財政タイムズ」、「毎日経済」、「中国改革」、「毎日中国」（英文）、そして「毎週証券市場」である。しかしながら、大多数の企業は最初の三紙を選ぶ。Charles J. P. et al. [1999], p. 96.

(13) 例えば、1997年から1998年まで財政部によって交付された8つの個別会計準則はすべての方面からIASのと相当する。

増加した⁽¹⁴⁾。なお、データの特徴から正規分布に従うかどうか不明なため、分析時に T 検定をすると同時に、ノンパラメトリック検定のウィルコクソン (Wilcoxon) 検定をすることにした。

上海証券取引所はこの二組の会計利益数値の詳細な差異を提供しているが、この二組の利益数値の差異に対する内訳のための分類が明確ではない。この分類の方法は年毎に相違していたため、オリジナル内訳を厳密に分析し、【図表 8】に示されるように 11 科目に分類することにした。これらの 11 科目は二組の会計利益数値の差異の原因であると考えられる。なお、分析方法にあたっては、Charles J.

【図表 8】 中国 GAAP と IAS による利益数値の差異に関連するファクター

ファクター	1998 年までの中国 GAAP	IAS
1. 外貨建取引	同様な会計規定であるが、為替レートに対する規制は差異をもたらす。	同様な規定。
2. 棚卸資産・有価証券の評価	低価法を必要としない。有価証券の評価減に関する規定がない。	保守主義をベースとする評価基準。
3. 貸倒引当金	政府によって比率を制限する。例えば、外資企業に対して売上債権の 3% を貸倒引当金とする。	保守主義をベースとする規定。
4. 長期投資の評価、持分法・原価法	a. 永久的な評価減に対して規定がない。 b. 持分法の使用は 25% 以上の持分を必要とする。	a. 永久的評価減について規定した。 b. 持分法は 20~50% の持分を必要とする。
5. 繰延税およびその他税に関連する項目	規定がない。	繰延税は認識され、報告される。
6. 固定資産：評価、減価償却そして再評価	a. 自己建設の費用の資本化が完成証明書が発行される時（通常建設の実際終了時以降）にする。 b. 見積残存価額および耐用年数は政府によって決定される。	a. 建設が終わった時に資本化は終える。 b. 見積残存価額および耐用年数は経営者によって決定される。
7. 無形資産償却	最短償却期間は政府によって規定される。	関連する利益の見積期間に償却する。
8. 繰延費用	IAS に同様であるが、自由裁量がよく使用される。	対応原則と保守主義は重視される。
9. 繰延収益	項目 8 と同様。	項目 8 と同様。
10. 資本調整	予備基金および福祉基金のような特殊ニーズによる。	規定がない。
11. その他	a. 中国のみに存在する特殊調整科目が設定された。 b. ファイナンス・リースなど中国では規定がない。	a. 規定がない。 b. ファイナンス・リースなどの規定。

(出所：Charles J. P. et al. (1999), *op. cit.*, p. 99, table 2 を参考に、筆者が作成した。)

(注：a: 1994 年 1 月 1 日に、中国政府はこれまでの 5.8 (1 ドルに 5.8 人民元) の固定レートを 8.7 に修正した。この為替政策による差異は政府が 5 年間をかけて償却できるとしているが、B 株を発行している企業は会計報告に 1994 年に直接費用化している。

b: 繰延費用における差異は更に以下の科目に分けられる。(1) 繰延資産の償却。(2) 繰延利息の調整。(3) 中国 GAAP の下での費用の資本化。(4) 繰延費用の見積の調整。(5) 仕掛品と完成品のコストの調整。(6) 給料費用の調整。(7) 研究開発費用の資本化。(8) その他。)

(14) 本来のデータは 1994 年 34 社、1998 年 53 社であったが、データの欠損があるので、統計的に分析するため 1994 年の分を 31 社、1998 年の分を 51 社にした。

P. et al. [1999] を参考にしている⁽¹⁵⁾。

3. 分析と検討

上記の3つのリサーチ問題を検討することにしよう。

▶最近の中国会計基準とIASの差異

【図表9】は1994年から1998年にかけて、中国GAAP対IASベースの利益数値の差異を総括するものである。パネルAは全部の差異について理由を検討するもので、パネルBは外貨建取引による差異を除く理由を検討するものである⁽¹⁶⁾。

一般的に、中国GAAPによる利益数値は5年間にわたってIASより高いといえる。IAS利益数値に転換する時、最小18.54%（1994年）、最大30.07%（1995年）利益数値は減少した。中国GAAPによる利益数値がIASより大きいのは、様々の規定において、IASは中国GAAPより保守的立場を採っているからと考えられる。【図表9】はまた、B株を発行している企業における二組の利益数値の差異のばらつきは顕著であることを示した。それは標準偏差が大きいこと（平均差異の2倍）、そして差異範囲の大きいことによって証明される。

また、利益数値比較の結果として、中国GAAPによる利益数値はIASより有意に高いと分かるが、1998年における両利益差異が0.01の有意水準で差異があるといえないという結果が出た。更に、パネルAとパネルBを比較して、明らかに、外貨建取引による影響を除けば両利益の差は減少したように見える。パネルBの1994年の部で、両利益の差があるといえない結果が出たのは、B株を発行している企業の1994年の利益数値に関して、93年までの外貨建取引による差異を全額一度に取り除いたことによるものと考えられる⁽¹⁷⁾。

【図表10】は【図表9】からの結論が確認できる。1994年から1998年の間、IASの下での利益数値が中国GAAPより大きい会社数は5社から17社で平均で全会社数の22.07%を占める。一方、中国GAAPの下での利益数値の方が大きい会社数は24社から41社で平均で全会社数の77.93%を占める。

(15) 筆者の調査では筆者の目的に近い実証研究は、本稿の執筆段階でこの研究以外殆どなかった。Charles J. P. et al. [1999], pp. 91-111. この論文の主な結論は以下である。二組の利益差異において、95年をピークに差が縮小してきたが、中国GAAPの下での利益数値はIASのより一貫して大きい（20~30%）ということが判明した。15%のB株を発行する企業は利益数値の符号が変わった。つまり、中国GAAPの下ではプラスだったが、IASではマイナスに変わった。これらの差異は会計規定、選択可能範囲、財政ルール、臨時的な事象によるものといわれる。更に、1998年以降、これらの差異は有意に減少されるであろうと予測された。本稿において、ファクターの分析、データの範囲等は先行研究と異なっている。

(16) 1994年1月1日に、中国政府はこれまでの5.8（1ドルに5.8人民元）の固定レートを8.7に一気に修正したことによる差異は大きいので、それを除去した場合、パネルBのような差異分析が必要と考えられる。

(17) Charles J. P. et al. [1999]の結果と幾分が相違する部分がある。先行研究では、95年をピークに差異が年々縮小する傾向にあると指摘したが、筆者のデータ処理の結果は1998年まで中国GAAPによる利益数値がIASのより有意に高く、年々縮小する傾向が見当たらない。しかしながら、1998年には、差異があるといえない（有意水準0.01）という結果も出ている。

【図表 9】 中国 GAAP と IAS を下での利益間の差異 (単位: 百万元)

年度	サン プル数	中国 GAAP 1 社当たり	IAS 1 社当たり	T 検定 (対応サンプルの限定)				ノンパラメトリック 検定 (Wilcoxon)	
				差の平均	差の標準偏差	t 値	有意確率 (両側)	漸近有意確率 (両側)	
パネル A: すべての差異を含む結果									
1994	31	93.094	75.838	17.256	32.032	2.999	0.005	0.001	
1995	38	80.758	56.478	24.280	47.411	3.157	0.003	0.000	
1996	43	79.350	61.549	17.801	27.213	4.289	0.000	0.000	
1997	50	87.867	70.527	17.340	28.532	4.297	0.000	0.000	
1998	51	64.199	52.200	12.900	32.201	2.861	0.006	0.002	
パネル B: 外貨建取引による差異を除いた結果									
1994	31	93.094	86.935	6.160	24.597	1.394	0.173	0.264	
1995	38	80.758	67.205	13.553	38.354	2.178	0.036	0.007	
1996	43	79.350	66.069	13.281	27.455	3.172	0.003	0.000	
1997	50	87.867	72.742	15.125	25.890	4.131	0.000	0.000	
1998	51	64.199	54.508	9.691	30.446	2.273	0.027	0.015	

【図表 10】 財務諸表転換後の利益の変化

年度	サンプル数	転換後利益増 (万元)		転換後利益減 (万元)		利益の符号が変化した会社数	
		会社数	1 社当たりの差	会社数	1 社当たりの差	利益+から-	利益-から+
1994	31	7	677.27	24	2426.44	0	0
1995	38	9	797.78	29	3429.10	5	0
1996	43	5	884.30	38	2106.84	7	0
1997	50	9	1339.34	41	2344.28	6	0
1998	51	17	1506.09	34	2688.00	5	0
94-97	213	47	1040.96	166	2598.93	23	0

▶ 利益差異を左右する項目

各ファクターの絶対値平均、そのファクターの下で差異を報告した会社の数 (非影響会社数) はファクター毎・年毎に【図表 11】に表している。各年度の列に一番左側の項目は影響を受ける会社の数である。非影響会社数という視点から考える場合、5年の間、ファクター 1 (外貨建取引)、ファクター 3 (貸倒引当金)、ファクター 4 (長期投資の評価)、そしてファクター 6 (固定資産: 評価、減価償却そして再評価) は二組の会計利益の差異において、最も重要なファクターと考えられる⁽¹⁸⁾。【図表 11】

(18) 影響される会社の数で考えると、11ファクター (その他) というファクターが多いのは当然と思われるから、11ファクターを除くことにした。

【図表 11】 中国 GAAP と IAS との差異ファクターの貢献度

ファクター	1994 年		1995 年		1996 年		1997 年		1998 年	
	被影響 会社数	絶対値平均 (万元)	被影響 会社数	絶対値平均 (万元)	被影響 会社数	絶対値平均 (万元)	被影響 会社数	絶対値平均 (万元)	被影響 会社数	絶対値平均 (万元)
1	22	1618.79	28	1678.61	24	1035.20	22	760.87	27	779.38
2	11	625.22	18	555.54	24	534.87	25	675.92	25	888.66
3	13	464.74	24	1208.13	30	888.56	36	1481.98	36	1803.92
4	13	464.74	21	1179.40	22	947.24	31	1457634.63	27	610.25
5	14	461.97	13	710.64	8	637.53	8	693.34	8	465.25
6	19	760.78	14	1193.44	25	577.68	24	731.07	23	735.12
7	6	144.60	2	151.35	8	193.95	11	235.56	16	192.87
8	10	383.51	0	0.00	3	335.53	3	782.47	11	1333.38
9	9	690.76	13	787.25	7	738.34	20	851.98	8	667.81
10	3	2372.93	8	913.78	1	224.60	10	468.64	8	541.58
11	23	267.66	35	854.46	36	565.13	39	586.94	42	921.71

に各年度の列の右側の項目に各ファクターの差異の大きさ（絶対値平均）を表している。絶対値平均の大きさという視点から、ファクター 1（外貨建取引）、ファクター 3（貸倒引当金）、ファクター 4（長期投資の評価及び合併）は 4 年間の期間を通して重要であると分かる。

▶ 1998 年の株式会社会計基準の影響

一般的に、株式会社会計基準は中国 GAAP と IAS とのギャップを縮める作用を果たしている⁽¹⁹⁾。

【図表 8】にある以下のファクターは 1998 年基準の下で大きく縮小されることになる。つまり、ファクター 2：棚卸資産・有価証券の評価、ファクター 3：貸倒引当金、ファクター 4：長期投資の評価及び持分法・原価法、ファクター 5：繰延税およびその他税に関連する項目、である。

【図表 11】においては以上の 4 つのファクターが中国 GAAP と IAS との利益差異の全部の各年度別で 40% 前後を占めている。また、1994 年の為替レート変更による損失・利益が中国 GAAP の場合、1998 年までに完全に償却されることから、外貨建取引による差異は 1998 年以降に大きく縮むことが期待される。以上のことから、この 5 年間に観察された差異の 50% はなくなることが期待できよう。しかしながら、もしビック・ファイブと地元の会計事務所の見越項目の処理の方法と容認度について大きな差異が存在すれば、過去の手続との一貫性から、期待されるほど差異は減少されないかもしれない。

ここまで検討してきたのは主に B 株を発行している企業に焦点を置いたが、A 株を発行している企業も同様の規定を遵守する。A 株を発行する企業の財務諸表は B 株発行企業と同様、IAS での利益に比べて過剰計上する傾向がある。しかしながら、一つ注意すべきことは、1998 年以降、A 株を発行する企業の利益の過剰計上は変わらないかもしれないが、B 株を発行する企業の利益数値は減少するかもしれない。1998 年基準は B 株を発行する企業に対して強制的であるのに対して、A 株を発行する企業に対しては任意的であることから生じることになる。

(19) 詳細は第 4 節の 1. を参照されたい。

以上、実証研究の結果は、上場企業に対する近年の中国 GAAP に基づいて計上される利益数値が IAS より一貫して大きいことが分かる。平均的に、中国 GAAP の下での利益数値は IAS より 20 から 30% 大きい。全体的におよそ 22% の B 株を発行する企業は、中国 GAAP の下では利益を計上しているが、IAS の下では損失を計上することになる。更に、1998 年の株式会社会計基準によって、今まで観察された差異の 50% はなくなると期待される。また、二組の利益差異の縮小は中国 GAAP の変化に多く依存している。中国 GAAP の選択可能範囲を妥当に縮小することと、財政規定の修正および更なる監査は、差異縮小に役立つことができよう。財政部、中国証券取引委員会、中国公認会計士協会の協力はこのプロセスを確実なものとなるだろう。

VI 中国の国際的調和化への展望と課題

古賀智敏 [1999b] によれば、会計基準の調和化を推進するためには、大きく 3 つのアプローチがあるという⁽²⁰⁾。すなわち、(1) 統一的会計基準の採用によるグローバルな調和化アプローチ、(2) 他国の会計基準の導入による自国の会計基準の調和化アプローチ、(3) 他国の会計基準・実体実務の検討による自国の会計基準の国際化アプローチ、である。

中国会計にとって、当面、最も実行可能性があり、適用性のあるアプローチは、上記の (3) の自国の会計基準の国際化アプローチと考えられる。中国における国際調和化アプローチと考える場合、上記 (2) のアプローチに当てはまるともいえるが、實際上、例えば個別会計基準の内容は IAS の一部分の導入ともいえる⁽²¹⁾。しかしながら、全体的に中国の会計システムを検討する場合、中国では会計基準や個別ガイダンスの設定にあたって、IASC、FASB 等による会計基準を参考に、政治制度・経済背景との適合性を検討しつつ会計基準を定めているという意味で、現在上記 (3) の国際化アプローチを用いている。今後、中国の会計にとって、外国・国際的会計基準設定団体との交流を高め、隣接アジア諸国等との協力関係を促進し、「実質的な国際調和化」を図ることは重要であろう。

本稿における考察の結果、中国会計は国際会計基準への調和化という視点から次の方向で展開し、その変革を遂げることが期待されるであろう。また、展開のプロセスにおいて、課題を抱えることも予測されよう。

- (1) 市場経済に適用可能な会計への発展。1978 年改革開放政策が施行されるまでに、中国の会計システムは計画経済に対応するものであった。その後、市場経済要素を取り入れた経済的背景に適應するための中国の会計システムの再構築が始まった。会計法、中外会計基準、企業会計準則、株式会社会計基準の 4 つのレベルを中心に、中国会計は国有企業だけでなく、外資企業・株式会社・個人会社にも通用できる会計基準を作り上げてきた。更なる市場経済化に適應するための会計システム構築は今後も継続するものと予測されよう。しかしながら、中国には市場経済に対応する会計基準構築の経験が不足しており、これからの苦悩も予測できよう。
- (2) 収支計算重視から期間損益計算重視への展開。それは、国が企業を所有・管理し、それらの企業が永遠に継続するものと考え、期間損益はもはや意味を成すものでなくなったためである⁽²²⁾。

(20) 古賀智敏 [1999b], 348 頁。

(21) 第 4 節の関係文節を参照されたい。

(22) 例えば、本稿では記述しなかったが、中国の外貨換算会計に関する中国の会計基準の変遷から、明らかに、中国は期間損益計算を重視しなかった。

しかしながら、国有企業の再構築・民営化・株式会社化によって、企業の多様化が進み、収支計算重視では経済実態に対応しきれなくなり、期間損益計算重視への移行は必至であろう。

- (3) 特定企業別会計基準から包括的会計基準への展開。企業の所有区分・活動による企業の多様化により、従来の特定企業別会計基準と国有企業だけに対応する会計基準はそれらの経済的背景に対応できなくなり、包括的会計基準を作成せざるを得なくなった。例えば、会計法、企業会計準則は中国にあるすべての企業を対象とする包括的会計基準である。しかし現時点で、業種別会計基準と個別会計基準は平行に実施されており、業種別会計基準のこれからの撤廃およびその役割を担える会計基準の設定は課題にされるであろう。
- (4) 会計基準の充実化への展開。「市場経済化」の進展により、今までにない形態の経済取引が中国で行われるようになり、それに対応するため、会計基準の充実を迫られるであろう。例えば、デリバティブ取引への対応である。しかしながら、中国において、これまでになく経済実態に対応できる会計基準構築に難題が予測されるだろう。
- (5) 原価主義会計から時価主義会計への展開。中国の会計基準では「実際コスト＝原価」で有形固定資産を評価したが、会計法、企業会計準則等では評価益の計上を認めるようになり、時価主義会計への第一歩といえよう。また、原価主義会計から時価主義会計の国際的流れの中、中国会計の時価主義導入は遠くないものであると考えられる。
- (6) 情報開示の内部指向から外部指向への展開。第1節にも検討したように、計画経済を背景とした時代、企業会計は主に内部管理目的で使用されたが、市場経済要素を取り入れた現在、株式会社が普及し、国有企業は更なる改革が進められ、WTO加盟に備え、いかに外部の投資者・債権者に経営成績・財務状況を伝達するかが重要になってきた。

以上のように中国会計システムが将来においても経済・経営環境の変動の中変貌を遂げ、結果的にIASを代表とする国際会計慣行に近づくことは予測されよう。なぜならば、中国にとって、かつてない「市場経済化」に対応できる会計基準構築においては、国際社会を検討の上で修正・導入するアプローチを採用することが最も望ましく、中国の経済実態に適しているからである。

<参 考 文 献>

I 英語文献の部

- Arthur Andersen in China [1999], "Comparison of IAS, USGAAP and PRC GAAP".
- Charles J. P. et al. [1999], Charles J. P. Chen, Ferdinand A. Gul and Xijia Su, "A Comparison of Reported Earnings under Chinese GAAP vs. IAS: Evidence from the Shanghai Stock Exchange", *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 2, pp. 91-111.
- FASB [1996], Financial Accounting Standards Board (FASB), *The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences Between IASC Standards and U.S. GAAP* (edited by Carrie Bloomer).
- Frederick D. S. Choi, Carol Ann Frost and Gary K. Meek [1999], *International Accounting* (third edition), Prentice-Hall, Inc..
- Radebaugh & Gray [1997], Lee H. Raderbaugh and Sidney J. Gray, *International Accounting and Multinational Enterprises* (fourth edition), John Wiley & Sons, Inc..
- Xiang Bing [1998], "Institutional factors influencing China's accounting reforms and standards", *Accounting Horizons*, Vol. 12, No. 2, pp. 111-113.

II 中国語文献の部

- 劉 威 [1999], 『國際會計準則比較可能性研究』上海財經大學出版社。
- 夏冬林 [1996], 『國際會計比較』中國財政經濟出版社。
- 項懷誠 [1999], 『新中國會計 50 年』中國財政經濟出版社。
- 沈謙芳 [1999], 「改革開放是新時期中國的最鮮明的特徵」江西財經大學學報, 13-14 頁。
- 王海民 [1999], 「建國五十年以來我國會計基準的成果和展望」中國會計學界第四回會計史檢討會交流論文。
- 中國財政部『中華人民共和國外資投資企業會計制度』1992 年 7 月 1 日施行。
- 中國財政部『企業會計準則』1993 年 7 月 1 日施行。
- 中國財政部『股份有限公司會計制度—會計科目和會計報表』1998 年 1 月 1 日施行。
- 第 9 期全國人民代表大會常務委員會『中華人民共和國會計法』2000 年 7 月 1 日施行。

III 日本語文献の部

- 青山監査法人・プライスウォーターハウス [1998], 『國際會計基準ハンドブック』東洋經濟新報社。
- 青山監査法人・プライスウォーターハウス [1999], 『中國稅務・會計ハンドブック』東洋經濟新報社。
- 石村貞夫 [1993], 『すぐ分かる統計解析』東京図書株式会社。
- 石村貞夫 [1995], 『SPSS による統計処理の手順』東京図書。
- 古賀智敏 [1999a], 『會計基準のグローバル化戦略』森山書店。
- 古賀智敏 [1999b], 『デリバティブ會計』(第 2 版) 森山書店。