

中国会計制度のフレームワーク

山本紀生*

Framework of Accounting in China

Norio Yamamoto*

Abstract

In the 1950s, the PRC (Peoples' Republic of China) adopted the Soviet accounting system. However in 1979, a mixed economy-market system was introduced. In 1985, the accounting law was established. From then, PRC has begun to tackle accounting reforms.

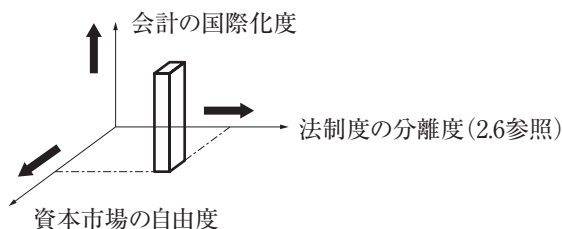
This paper considers Chinese accounting standards from the perspective of the legal framework, capital market, and international harmonization.

キーワード

会計法、会社法、企業所得税法、証券法、企業会計準則、国際会計基準

はじめに

会計制度は、社会経済的变化のような外生要因によって影響を受ける。中国では、計画主義的経済制度から計画的商品経済制度を経て、1970年代後半以降に社会主義的市場経済制度に移行した。経済制度の移行に伴い、会計制度も改革されてきた。本論文では、法的制度及び資本市場制度という制度環境のなかで、中国における会計制度の枠組みがいかに形成され国際化されてきたかを、下図のように三次元的に論じている。



*やまもと のりお：大阪国際大学経営情報学部助教授 (2005.9.29受理)

各次元の度合いは国際比較研究の後に提示されるものであり、本論文では各次元の枠組みの考察にとどめている。また、社会的・政治的環境や文化的環境は間接的に法制度や資本市場に影響を与えているものとして、明示的に分析していない。さらに、会計制度はガバナンスや内部統制などの財務報告コントロール制度によって信頼性が担保されるものであるが、これらの側面についても考察外としている。

したがって、第1節ではソビエト型会計制度から市場型会計制度への移行について論じ、第2節では法的枠組みとして会計法、会社法、企業所得税条例及び証券法を含む企業関連法の形成と関連を取り上げている。第3節では中国会計制度の階層構造及び規制設定機関について明らかにし、そして第4節では中国証券市場の概況と開示規制を検討している。第5節では財務諸表体系を中日両語で例示している。第6節では中国会計制度の国際化局面について取り上げている。

1 経済制度移行と会計制度変革

本節では、計画経済制度下におけるソビエト型会計制度と社会主義市場経済下における企業会計制度とを対比的に検討する。なお、本節の内容は謝 [1997] に依拠している。

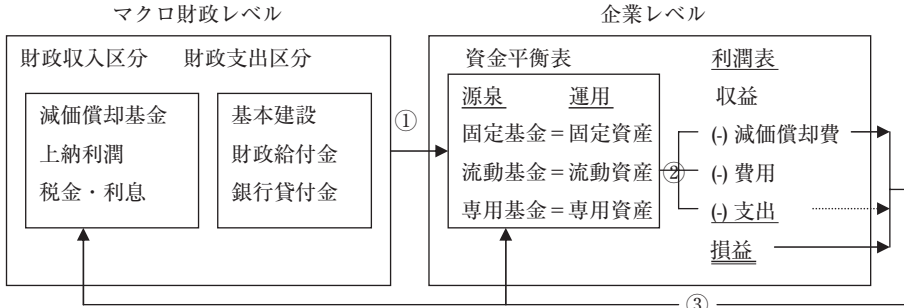
1. 1 ソビエト型会計制度

1950年代に、中国はソビエト連邦から統一会計制度と呼ばれる財務制度を導入した。統一会計制度は、各経済部門（政府部門、企業部門等）における標準勘定表、報告様式、会計規則を規定していた¹⁾。統一会計制度によって、生産、販売、流通に関する財務活動が中央統制されていた。企業は国から資金や資材の供給を受け、生産・販売によって得た利益は全て国に納めるというシステム（利潤上納制）がおこなわれていた²⁾。

企業は、マクロ財政の収支区分に応じた「資金の源泉＝資金の運用」等式に基づく中国独自の資金会計を用いていた。その資金配分メカニズムは下図の通り3つの機能によって示される³⁾。

- ①国家財政は「総収総支」と呼ばれる財政収支管理体制に基づき、財政給付金や銀行貸付金の形で企業が必要な経費を提供する。
- ②企業は資金の源泉区分（固定基金、流動基金、専用基金）毎に資金を運用し、利潤表によって、収益から減価償却費、流動資産の運用から生じる費用、利息・税金などの支出の合計を差し引いた損益を計算する。
- ③国家財政は、利潤表に基づき算定された、減価償却費（基金）、利息・税金を上納し、企業利潤は国家財政と企業留保に分配する。

図1 ソビエト型会計制度下の資金配分構造



(出処：謝[1997]、367頁)

このような資金配分構造の下では、企業は独立した主体ではなく、国家経済の一部門として位置づけられ、企業会計も財政収支を中心とした資金会計を採用していた。

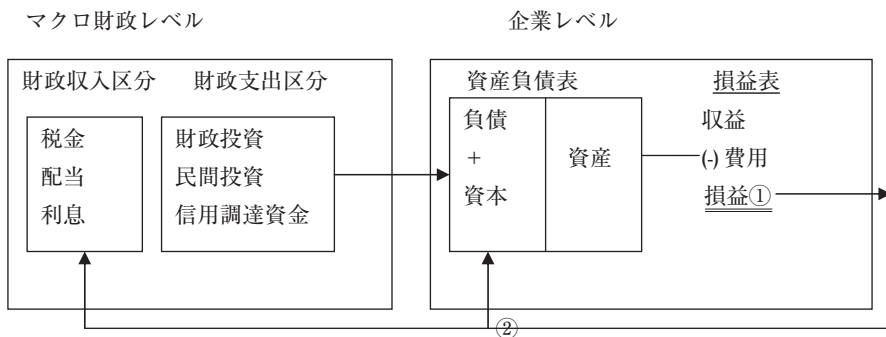
1. 2 社会主義市場経済下の企業会計制度

1978年の経済の開放改革政策によって、国有企業以外の所有形態の制限が緩和され、そうした中で集団企業や私営企業が台頭し、やがて1980年代半ばに株式会社が政府公認された。さらに1992年以降の経済改革は、ソビエト型会計制度とは異なる、市場経済型会計制度を導入した。

市場経済型においては、企業は独立の財産管理主体として位置づけられ、会計構造は「資産 = 負債 + 資本」「収益 - 費用 = 損益」の二つの会計等式に示される。マクロレベルと企業レベルの関係は下図のような2つの機能で示される⁴⁾。

- ① 会計の測定・評価基準に準じて費用と収益を対応させ、利益を算出し、企業レベルでの第一次配分を行う。
- ② 国家の財政・財政法令に準じて税金の納付と配当の支払を行い、マクロレベルでの第二次配分を行う。

図2 社会主義市場経済下の企業会計の制度構造



(出処：謝 [1997]、379頁)

このような社会主義市場経済下の会計制度には、以下の特徴がみられる⁵⁾。

- ①国家財政の企業への資金提供は経費の支弁ではなく、投資となり、利潤の上納ではなく、投資のリターンや税金支払の関係となった。企業はもはやマクロ資金循環の一部ではなく、独立した事業主体となった。
- ②企業が独立した存在となることで、財産運用は企業の判断に任され、国家は出資契約で定められた権利以外に、企業の経営に干渉することができなくなった。
- ③財務規則に制約された企業会計から、法や会計基準による市場主義的企業会計に移行した。

このような会計制度改革を保証しているのが、会社法、証券法などの市場主義的企業関連法制である。次節では、中国における社会主義的市場経済下の企業関連法制度において、会計制度がどのように法的に位置づけられているかを論じる。

2. 企業関連法の形成

2. 1 企業関連法の体系

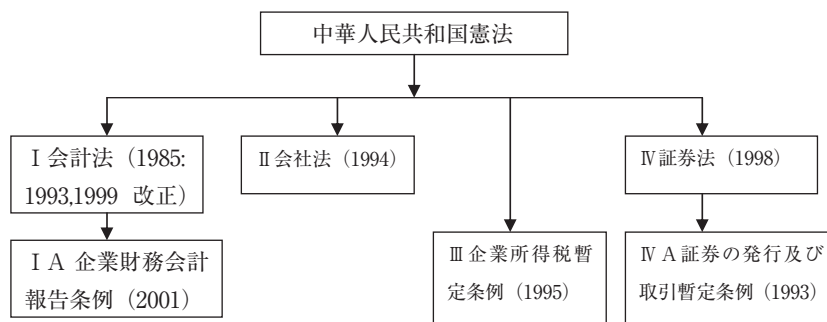
1990年代に入って、市場経済化に向けた会社法、証券法、企業所得税制などの企業関連法制が整備された。これらの企業関連法を個別に検討する前に、主な企業関連法の基本体系について検討しよう。

中国憲法における立法機関は、全国人民代表大会（以下「全人代」）、全人代常務委員会、国務院、省・直轄市人民代表大会（以下「各級人代」）である。全人代は憲法改正権のほかに、刑法、民法総則などの基本法の制定権を有する。全人代常務委員会は全人代（毎年1回2週間程度の開催）の立法機能を補完する。すなわち常務委員会は基本法を修正補完する権限が与えられ、基本法以外の法律制定権を与えられている⁶⁾。

全人代や常務委員会で制定された法律を具体化するために、国務院や各級人代に立法権が与えられている。国務院は日本の中央行政官庁にあたり行政法規を制定し、各級人代は日本の地方自治体の条例にあたる地方法規を制定している⁷⁾。

かくして、憲法はすべての法の最高法であり、憲法（全人代）の下に、会計法（全人代常務委員会）及び会社法（全人代常務委員会）、証券法（全人代常務委員会）、企業所得税暫定条例（国務院）などの企業関連法令が立法されている。

図3 企業関連法制の体系図



会計統制法としての会計法（1985年施行、改正1993年、1999年；以下年は施行年を表す）の制定を契機に、資本市場国が有する企業関連法令として、会社法（1994）、企業所得税暫定条例（1995）、証券法（1998）、企業財務会計報告条例（2001）が必要性の順に整備されていった。しかし、証券法の制定が遅れたため、実務細則として「証券の発行及び取引に関する暫定条例」（証券暫定条例と呼ぶ）（1993）が先行して制定されたのであった。

以下の節では、三つの時期、すなわち第一に計画経済的市場調整期（1980年代）、第二に社会主義市場的経済期（1990年代前半）、第三に国際化期（1990年代後半以降）に分けて、会計法、会社法、企業所得税及び証券法の順に各法令の変遷と概要を検討する。

	会計法	会社法	企業所得税暫定条例	証券法
第一期（1980年代）				
第二期（1990年代前半）				
第三期（1990年代後半以降）	↓	↓	↓	↓

2. 2 会計法の規制

(1) 会計法の変遷

第一期に制定された会計法（1985）は、人民代表及び政府組織法、選挙法、刑法などの法整備の一環として、当時の中国の国営企業における会計混乱を防止し、国家財産を保護するため、会計手続及び会計責任に関する規定を設けた（第1条(旧)⁸⁾。第二期の「社会主義的市場経済化」への移行を反映して、会計法が修正され、全ての企業及び政府部門に適用範囲を拡大した（第2条）。さらに第三期の1999年に、会計監督・統制機関の役割を明記するため改正を行い、国務院財政部（以下MOFという）が国家統一会計制度の設定機関であるとしている（第8条）。加えて、財務報告面を強化するため、会計法に基づく開示規制として、企業財務会計報告条例（2001）が制定された。

会計法の内容

会計法は会計基本法として、国家、社会团体、会社など全ての組織団体が遵守すべき会計及び会計統制責任に関する規範を規定している⁹⁾。会計法は7章52条からなる。第1章の総則第1条は立法趣旨について、「会計行為を規範化し、会計資料の真実性及び安定性を保証し、经济管理及び財務管理を強化し、経済効果を高め、社会主義市場経済秩序を維持するため、本法を制定する」と規定している。会計法は会計業務や会計処理（第2章）、会計監督（第3章）、会計機構と会計要員（第4章）などについて規定している。

企業財務会計報告条例（2001）は、財務報告書の種類や分類の形式的規範、検証制度、外部監査制度等を規定し、外部からの資金調達をしない小規模会社を除く全ての企業に適用される。6章第46条からなる。第1章は総則であり、本条例は「会計法」に基づき、財務報告の規範とその真実性、完全性を保証するためのものであると規定し、第2章では財務報告の構成として分類、区分表示など表示内容を規定し、第3章では数値照合、帳簿突合せなどの会計統制内容を規定し、第4章では提出先、提出期限などの報告要領を規定し、第5章では法的責任の内容を規定している。最後の6章では、MOFが具体的細則を制定

するものとしている。

2. 3 会社法の会計規制

(1) 会社法の変遷

第二期の1993年の第14回中央委員会第3回総会において、社会主義的市場経済の確立が宣言され、市場法制度の整備が急がれた¹⁰⁾。国営企業の近代化改革¹¹⁾と併行して約10年かけて中国会社法が1993年12月に成立した。中国会社法は「有限責任会社規範意見」(1992)および「株式会社規範意見」(1992)を参照しながら、起草されたものである¹²⁾。

(2) 会社法の概要

会社法の対象会社は、有限責任会社(有限責任公司)と株式会社(股份有限公司)であるが、株式会社のうち、上場会社(上場公司)について特別規定を設けている。なお、中国では、自動車、鉄鋼、エネルギーなど基幹産業は国有企業が中心である。これらの国有企業の株式会社化が進められているが、大株主は国や地方政府であり、国家の影響力が大きいという特徴がある¹³⁾。

会社法「第6章 会社の財務と会計」において、まず会社は法律、行政法規と國務院財政部(MOF)の規定にしたがって財務・会計制度を構築しなければならない(会社法174条)として、会計規制の階層を明確にしたうえで、会社法は財務報告及び分配規制に関して175条から177条において次のように規定しているのみである。会社は会計年度終了時に財務会計報告書(貸借対照表、損益計算書、財政状態変動表、財政状況説明書、利益処分表及び附属明細書)を作成し、法に基づいて監査検証されねばならない(会社法175条)。有限会社は会社定款に規定する期限内に財務会計報告書を株主に送付し、株式会社は株主総会開催の20日以前に財務報告書を会社に備え、株主の閲覧に供さなければならない(同法176条)。会社は当年度の税引後利益を分配するときには、利益の10%を控除して会社の法定準備金とし、また、利益の5%から10%を控除して会社の法定公益金に入れなければならない。会社の法定準備金の累計額が会社登録資本の50%以上の場合は積立てなくてもよい(同法177条)と規定されている。

2. 4 企業所得税の規制

(1) 企業所得税制の変遷

企業所得税制はマクロ財政制度の問題であり、経済制度や企業制度の変革に伴って、変遷している。第一期の1979年以降、国営企業は利潤動機を導入するために、経営権を企業に移し、利益を企業に譲るという「法権譲利」政策が実施された。その過程において、利潤留保制度や経営責任制などの改革が行われ、1982年には経営責任制を土台に「利改税」改革が行われ、企業所得税制が導入された¹⁴⁾。

しかし、企業所得税制は税率の不公平、地方政府の減免措置、税引前利潤を財源とする借入金の返済、さらに1987年からの経営請負制の導入に伴う請負基数に基づく納税額の計算を行うなど、国営企業の企業所得税は形骸化された。これらの問題に対して、1989年3月に、財政部および国家体制改革委員会は少数の地方に「税利分流」を試行していくことにした¹⁵⁾。そして、第二期の1994年にそれまでの企業所得税の改革の一貫として、「企業所得税暫定条例」(中国企業向)が國務院によって制定されたのである。それまでの6種の

所得税類別と3種の渉外税収類別に分かれていた企業所得税類別が、①企業所得税、②個人所得税と③「外資系企業及び外国企業所得税」に整理・統合された¹⁶⁾。最近、①と③を統一した企業所得税法が検討されている。

(2) 企業所得税法制における所得計算

企業所得税の納税義務者は、中国国内で独立して会計計算を行う企業及び組織で、①国有企業、②集合所有企業、③私営企業（法により成立された独資、共同企業を除く）、④連合企業、⑤株式会社及びその他の組織が該当する¹⁷⁾。税率は課税所得の33%であり（同法3条）、課税所得の計算は収入総額から控除が許可された費用額を差し引いて算定される（同法4条）。所得計算は原則として権利義務の発生主義による¹⁸⁾。

(I) 総収入額（帳簿額）

(II) 控除：諸費用（帳簿額）
 税務調整額（交際費・寄付金等）

課税所得

納税者の総収入額（I）には、①生産・経営による収入、②財産譲渡収入、③利息収入、④賃貸収入、⑤特許権使用料収入、⑥配当収入、⑦その他の収入が含まれる（同法5条）。

控除が許された諸費用（II）とは納税者が取得した収入に関係する原価、費用、損失を指す（同法6条）。これらは基本的には企業会計の費用に相当するが、費用のすべてが控除額すなわち損金算入額となるのではない。従業員の給料も損金にできるのは財政部規定の範囲内に限定される（同法6条2項）。また財務・会計処理方法が国家の税収規定に抵触する場合には、国家の税収規定に基づいて計算し納税すべき（同法9条）ことを明記し、税法の優位性を示している。なお、企業会計の利益と課税所得に相異があるため、中国でも「企業所得税会計処理の暫定規定」（1995）によって税効果会計が認められている¹⁹⁾。

2. 5 証券市場の法規制

2. 5. 1 中国証券市場の発展

中国の証券市場の発展は1980年代から始まる。1981年7月に中国国債の発行が再開された。その後、1980年代半ばまでに、企業の社債発行や株式の発行が始まり、1990年と1991年に、それぞれ上海証券取引所と深圳証券取引所が設立された²⁰⁾。

中国の株式には四つの型（国家株・法人株・個人株・外国株）がある。その定義は以下の通りである（株式会社規範意見24条）。

株式の型	定 義
国家株	国を代表して投資権限を有する政府部門または機構が国有財産を会社に出資して所有する株式。
法人株	企業法人が法により支配できる財産を会社に出資して所有する株式又は法人株を有する事業組織および社会団体が国により経営に用いることを許可された財産を会社に出資して所有する株式。
個人株	一般人又は株式発行会社の内部従業員が適法な財産を会社に出資して所有する株式をいう。
外国株	外交及び香港、マカオ、台湾地区の出資者が外貨で人民元株式を取得し所有する株式。

国家株、法人株、個人株はA株と呼ばれ人民元で取引される。外国株はB株と呼ばれる。

それらは互いに分離され、株式の型ごとに市場を形成している²¹⁾。中国株式市場のこの特異性は1. 1節で論じた計画主義的経済下の源泉別資金会計思考に遡る²²⁾。

なお、少数の国有企業は香港（H株）、ニューヨーク（N株）及びロンドン（L株）の海外市場に上場している²³⁾。

中国証券市場データ

	1992	1993	1994	2001	2002	2003
発行済株式（百万株）	68.87	387.73	684.54	5218.01	5875.45	6428.46
流通株数（同上）	21.18	107.88	226.04	1813.17	2036.9	2269.92
非流通株数（同上）	47.69	279.85	458.5	3404.84	3838.55	4158.54
総株式市場価値（百万元）	1048.13	3531.01	3690.61	43522.2	38329.12	42457.72
流通株式市場価値（百万元）	-	861.62	968.89	14463.2	12484.55	13178.51
非流通株式市場価値（同上）	1048.13	269.39	2721.72	29059	25844.57	29279.21
A株・B株の上場会社数	53	183	291	1160	1224	1287
発行国債（百万元）	460.78	381.31	1137.55	4884	5934.3	6280.1
発行社債（同上）	683.71	235.84	161.75	147	325	358

（出処：C S R C [2005],p.6）

取引所別上場会社数2003年

上海証券取引所	780社
深圳証券取引所	507社
合計	1287社

株式別上場会社数2003年

株式の種類	会社数
A株のみ	1146社
A株とH株	30社
A株とB株	87社
B株のみ	24社
合計	1287社

（出処：C S R C [2005],p.21）

2. 5. 2 証券法の規制

(1) 証券法の変遷

証券法は会社法と同時に第一期に立法化される予定であったが、証券市場の管理体制をめぐって、証券市場に一定に制約を設けるべきか、管理体制を中央集権とするか地方分権とするか等、国有株の取扱いに関する論争が生じ、立法化のための調整作業が難航した²⁴⁾。しかし証券市場において既に上海証券取引所や深圳証券取引所が営業を開始し、1992年に株式制が本格的に導入されたのを契機に、MOFは証券市場の管理のために、先ず国務院証券委員会（SCSC）や中国証券監督管理委員会（CSRC）を立ち上げた。そして1993年にMOFは証券法の役割をする「証券暫定条例」を制定した。同条例「第6章 上場会社の情報開示」に従い、上場株式会社はCSRCと証券取引所に中間報告書（中間決算後60日以内）、年次報告書（決算後に公認会計士の監査を経て120日以内）を提出しなければならないものと規定されている²⁵⁾。

証券法の制定を促進したのは、97年のアジア通貨危機、WTO加盟問題（2001年加盟）、90年代以降に頻発した政府高官による証券不正等の防止などの外部的要因であった。1998年12月に中国の証券取引の基本法となる「証券法」が全人代常務委員会によって制定され、1999年7月から施行されている。証券法によって、CSRCの権限が強化かつ中央集権化され、CSRCはそれまでの裁量的政策から準則主義的政策に変更した²⁶⁾。

(2) 証券法開示規定の概要

証券法第60条、61条及び62条はそれぞれ半期報告書、年次報告書及び臨時報告書に関する開示規定である。ちなみに、第60条は年次報告書について以下のように規定している：「株式又は会社債券を上場取引する会社は各会計年度の終了日より四か月以内にCSRC及び証券取引所に以下の内容を記載した年度報告を提出し、かつ公告しなければならない：(1) 会社の概況、(2) 会社の財務会計報告及び経営状況、(3) 董事、監事、経理及び高級官吏人員の略歴並びに持株状況、(4) すでに発行済みの株式及び会社債券の状況。会社の株式を最も多く所持する株主10名の名簿及び持株数、(5) CSRCが規定するその他の事項。

2. 6 分離型法制度

法制度が会計制度をどのように規定しているかに関して、中村他〔2000〕によると、連携型と分離型とがある²⁷⁾。連携型制度において、会社法、法人税法、証券法は互いの目的から会計評価や開示規定を設け、そのため各法の相互調整が問題とされる。これに対して、分離型制度では、各法は互いに目的の範囲において役割分担している。米国の法制度はこの分離型法制度を代表している。中国はこの米国の分離型法制度を採用している。この下では、法は財務報告について最小限度の規定のみを置き、会計基準に関する法的規定を設けない。

中国法制度は分離型法制度に加え、中国会計制度の基本法として会計法を設けているのが特徴である。会計法は全組織における会計統制を行うものである。会社法は配当規定を持っているものの、計算規定を持たない。企業所得税は「税利分流」により企業会計とは異なる所得計算規定を有している。証券法は上場会社に対する開示規定を有する。

	会計法（企業財務報告条例）	会社法	企業所得税暫定条例	証券法
会計統制規定	○	－	－	－
開示規定	○	○	－	○
配当規定	－	○	－	－
計算規程	－	－	別計算	－

3 中国会計制度の形成と構造

中国の会計制度は社会主義的要素と市場主義的要素の2元的構造を持つ。すなわち、会計法によって、会計が企業統制手段として用いられるとともに、会計基準レベルにおいては市場主義的な要素を取り入れ、開示面においては統制的要素を強化している。以下、企業会計制度の変遷を簡単に辿った後、会計規則の階層構造及び会計規則の設定機関について検討する。

3. 1 企業会計制度の会計改革

1993年の企業会計準則の形成は、それまでの試みや経験を活用しつつ、新しい会計基準の体系化をもたらした。経済環境の変化は、企業の法的制度の整備の必要性とともに、会計に関する認識・測定・開示に関する基準の整備を促した。

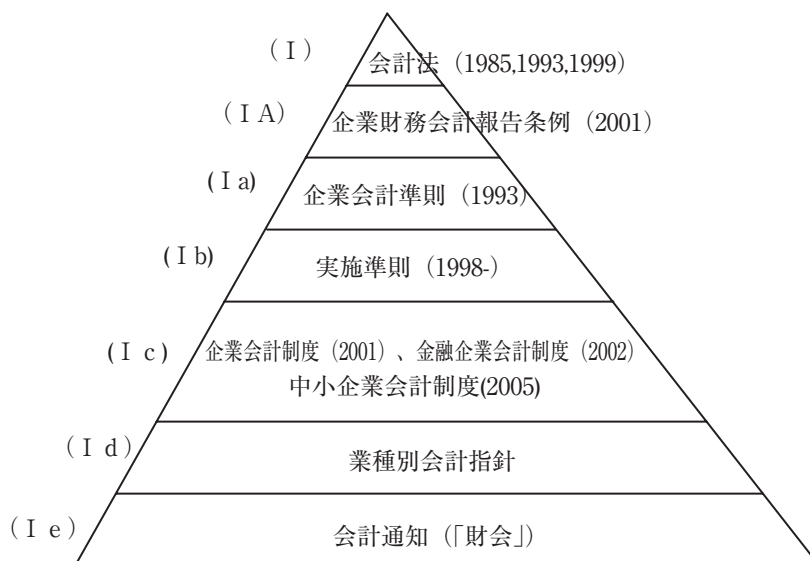
第一期に市場化や所有と経営の分離に伴って生じた会計問題に対して、伝統的な「国営工業企業会計原則」を中心とする業種別会計制度という個別的措置によって対応してきた。第二期において証券市場が発展するに伴って、会計は中央統制された財政的需要に従うものではなく、政府だけでなく投資家、債権者などの情報利用者に対しても企業の財政や経営成績を報告するものとして位置づけられた。そこで、MOFは1992年に上場会社に対する会計・開示規定を標準化するために、「株式試行会社会計規定」と「外資系企業会計規定」が設け、さらに中国会計の会計原則として同年に「企業会計準則」（会計規定）及び「企業財務通則」（財務管理規定）を公布した。しかし、これらの規定は国際的な慣行とは大きくかけ離れていた。第三期になると、MOFは実施準則（CAS）を開発すべく、約30の公開草案が作成され、現在16の基準が採用され、他の基準も検討中である。MOFは実施準則とは別に、統一的な会計規定である「企業会計制度」（2001）、さらに、金融企業会計制度（2002）、中小企業会計制度（2005）を制定した²⁸⁾。

	企業会計準則	CAS	企業会計制度	金融会計制度	中小企業会計制度
第一期					
第二期					
第三期	↓	↓	↓	↓	↓

3. 2 中国会計規則の階層構造

会計法（I）及び企業財務会計報告条例（IA）は、2. 2で論じた通り、「法令」として会計統制や開示の一般通則的内容を規範化している。中国の企業会計規則として実質的内容を形成しているのは、下図の通り（I a）から（I e）までの5層である。

図4 中国会計規則の階層構造



(出処：平松・徳賀 [2005]、151頁一部修正)

(I a) 企業会計準則 (1993)

企業会計準則は、会計計算基準の統一並びに会計情報の質を保証するために、会計法に基づきMOFによって制定され（第1条）、10章66条からなる。第1章では、企業実体、会計期間、貨幣的評価、複式簿記の採用；第2章では、一般原則として正確性、目的適合性、比較可能性、首尾一貫性、適時性、明瞭性、発生主義、費用収益対応原則、慎重性の原則、原価主義、収益的支出と資本的支出の区分及び重要性の原則；資産（第3章）、負債（第4章）、投資者持分（第5章）、収益（第6章）、費用（第7章）、利益（第8章）の一般的定義とそれらの構成要素の分類と定義；9章では財務諸表の種類として、貸借対照表、損益計算書、財政状態変動表又はキャッシュフロー計算書、及び附属明細表と注記が含まれる。第10章では、準則の解釈はMOFが行うものと規定している²⁹⁾。

(I b) 具体準則 (1998-)

具体準則はIAS（国際会計基準：現在はIFRS（国際財務報告基準））に歩調を合わせるために、MOFによって設定されてきた。企業会計準則とは一般と個別の関係にある。公表されている「具体準則」には、2つの内容のものが含まれる。1つは、現金流量表、中間財務諸表などの財務報告書、あるいは関連及び関係会社との取引開示のような開示項目に関する準則である。もう1つは、収入、投資、租税、固定資産のような個別会計項目

に関するものである³⁰⁾。

(I c) 企業会計制度 (2001) / 金融企業会計制度 (2002) / 中小企業会計制度 (2005)

株式会社会計規定及び外資系企業会計規定に代わって、I A Sの内容を取り入れた企業会計制度 (2001) がM O Fによって規定された。企業会計制度は全ての企業 (小規模会社及び金融企業を除く) に適用され、14章160条で構成される。1章には一般規定、2章に資産、3章に負債、4章に所有者持分、5章に収益、6章に原価及び費用、7章に利益及び利益処分、8章に非貨幣的取引、9章に外貨換算、10章に会計調整 (会計処理の変更など)、11章に偶発事象、12章に関連当事者関係及び取引、13章に財務会計報告、最終14章には補足規定を設けている。

加えて、企業会計制度の適用会社から除かれた金融保険業に対して「金融企業会計制度」(2002)、そして小規模会社に対しては「中小企業会計制度」(2005) が整備された。

(I e) 業種別会計

M O Fは1993年より、通信及び輸送等の業種別会計を開発してきた³¹⁾。

(I f) 「財会」

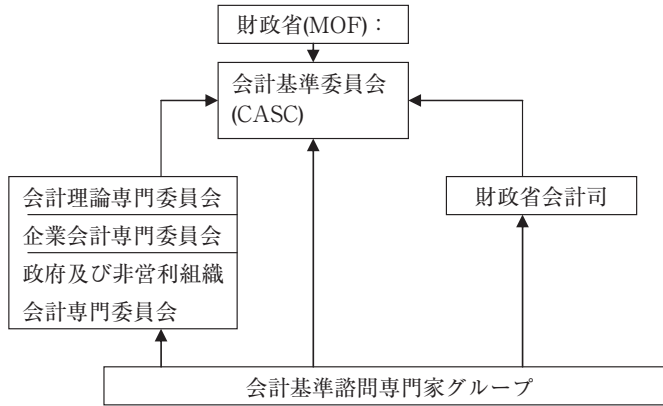
M O Fは必要に応じて「財会」と呼ばれる行政通達によって会計表明を行っている³²⁾。

3. 3 中国会計規則の設定機関

中国における会計基準設定主体はM O Fである。「会計法」5条に「国务院財務省は全国の会計業務を管理する」、同6条に「国家の統一的会計制度は国务院財務省が本法に基づいて制定する」、さらに「企業会計準則」65条に「本準則は財務省が解釈の責任を負う」と規定されている。そのなかでも会計制度に直接責任を負っているのは財務省会計司 (司はわが国の局に相当する) であり、とくに具体的に会計基準 (中国では会計準則) の作成実務を担当するのは会計司の会計基準専門家グループである。ただ、1998年10月に「会計基準委員会」が設立されたため、今後はこの委員会が中心的役割を担うことになる³³⁾。

会計基準委員会は政府財政部門、証券監督管理委員会、会計専門職、大学及び研究機関に属するメンバーから構成される。会計基準委員会の設立によって、中国における会計基準の設定及び警備の主体が「政府主導」であることが明らかとなった³⁴⁾。2003年3月に、会計基準委員会の改組が行われ、第2次財政省会計基準委員会 (C A S C) が発足した。C A S Cには、政府関連機構、理論研究分野、会計職業団体、仲介機構および企業などの代表的なセクターから20名の委員が選ばれたほか、160名の専門家からなる会計基準委員会諮問グループが結成された³⁵⁾。

図5 MOF会計基準委員会組織図



(出処：平松・徳賀 [2005]、157頁。一部修正)

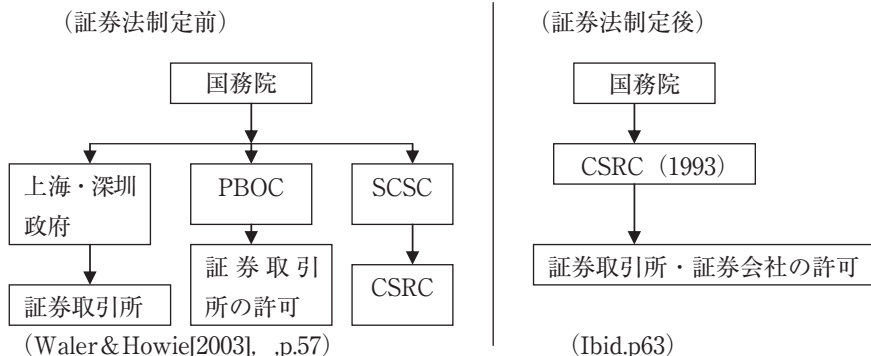
このように、中国の会計基準設定機関は政府主導であり、MOFが企業会計基準の公布機関であり、CASCが会計基準に対する設定委員会である³⁶⁾。

4 中国開示制度の構造

4.1 開示規制の変遷

証券法の成立が1998年に遅れたため、多数の政府機関が関与する重疊的証券規制が行われていた。MOFによる「株式暫定条例」(1993)が施行され、国務院証券委員会(SCSC：国務院直属の政策形成機関)の実行部門である中国証券管理監督委員会(CSRC：1993設立)による株式発行会社開示実施細則(試行)(1993)が制定され、さらにそれ以前の1990年に上海市人民政府、1991年には深圳市人民政府によって取引管理規定が設けられていた。証券会社許可に関しても、証券法制定以前には中国人民銀行(PBOC)が行っていた³⁷⁾。このように、中国の証券規制は複雑多重となっていたため、統一的な証券法の制定が急がれていたのであった。

図6 証券法制定前後の証券規制体制

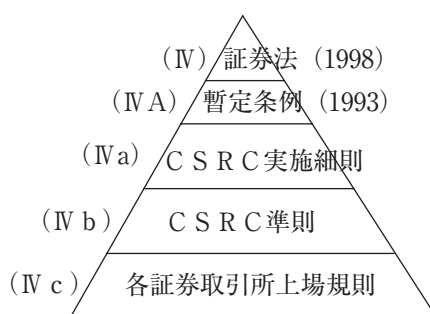


1998年に証券法が統一法として成立し、証券取引及び開示規制が一元化された。そして証券法によって、CSRCの権限が国务院の直属機関として明確化され、それまでの裁量的規制政策からより市場指向的かつ準則的規制政策に変更された³⁸⁾。

4.2 中国の開示規制の階層

開示規制体系は下図に示す5層からなる³⁹⁾。第1層及び第2層は、証券法(IV)及び株式暫定条例(IV A)である。第3層及び4層はCSRCの行政規則等であり、第5層は上海および深圳の証券取引所上場規則である。

図7 証券法開示規制の階層



以下では法令を除く3層の規制内容を説明する。

(IV a) CSRC実施細則

第3層は、国务院が制定した法や条例を実行するための実施規則である。例えば、「証券暫定条例」(1993)の実行指針として、CSRCは「公開上場会社の情報開示に関する詳細規則」を発行した。同規則は公開上場会社に対する開示の内容、様式、方法およびタイミングなどを規定している⁴⁰⁾。

(IV b) CSRC準則

第3層は、CSRCによって定式された開示指針である。CSRCは、上場会社が証券法や規則に準拠するための運用指針を提供するために発行している。たとえば、「株式を公開発行する会社の情報開示の内容と様式に関する準則」の第二号は、「年次報告書の内容と様式」を規定し、同三号は「半期報告書の内容と様式」を規定している⁴¹⁾。

(IV c) 各証券取引所上場規則

第4層は、上海及び深圳の各証券取引所は、証券法やCSRCの監督下で、定期報告書や臨時報告書の提出期限や記載事項に関する実務的細則を規定している。

各層の開示規則等は証券法制定前に先行したため、証券法制定以後、それまで会社法体制の下で制定されてきた開示規則等が証券法体制の下で改廃が進められている⁴²⁾。

5 財務諸表の体系

企業の財務報告書には、貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書(又は財政状態変動表)、附属明細書、財務諸表注記及び財務状況説明書が含まれる(企業会計準則57条)。

以下、財務諸表の雛型を示す⁴³⁾（なお数字は科目行番号）。

[例表]

A B C 集団股分有限公司
资产负债表（貸借対照表）

流动资产（流動資産）

- 1 货币资金（現預金）
- 2 短期投资（短期投資）
- 3 应收票据（受取手形）
- 4 应收股利（未取配当金）
- 5 应收利息（未取利息）
- 6 应收帐款（売掛金）
- 7 其他应收款（その他未収入金）
- 8 預付帐款（前払金）
- 9 应收补贴款（未取補助収入）
- 10 存货（棚卸資産）
- 11 待摊费用（前払費用）
- 21 一年内到期的长期债券投资（一年内期限到来長期債権投資）
- 24 其他流动资产（その他流動資産）
- 31 流动资产合计（流動資産合計）

长期投资（長期投資）

- 32 长期股权投资（長期持分投資）
- 34 长期债券投资（長期債権投資）
- 38 长期投资合计（長期投資合計）

固定资产（固定資産）

- 39 固定资产原价（固定資産原価）
- 40 減：累计折旧（減算：減価償却累計額）
- 41 固定资产净值（固定資産純価値）
- 42 減：固定资产减值准备（減算：固定資産減価引当金）
- 43 固定资产净额（固定資産純額）
- 44 工程物资（工事物資）
- 45 在建工程（建設仮勘定）
- 46 固定资产清理（未処理固定資産）
- 50 固定资产合计（固定資産合計）

无形资产及其他资产（無形固定資産およびその他の資産）

- 51 无形资产（無形固定資産）
- 52 长期待摊费用（長期前払費用）
- 53 其他长期资产（その他長期資産）
- 60 无形资产及其他资产合计（無形固定資産及びその他資産合計）

递延税项（繰延税金項目）

61递延税款借项（繰延税金借方）

67资产总计（資産総額）

流动负债（流動負債）

68短期借款（短期借入金）

69应付票据（支払手形）

70应付帐款（買掛金）

71预收帐款（前受金）

72应付工资（未払賃金給与）

73应付福利费（未払福利費）

74应付股利（未払配当金）

75应付税金（未払税金）

80其他应交款（その他未納金）

81其他应付款（その他未払金）

82预题费用（未払費用）

83预计负债（見積負債）

86一年内到期的长期负债（一年内期限到来長期負債）

90其他流动负债（その他流動負債）

100其他流动负债合计（流動負債合計）

长期负债；（長期負債）

101长期借款（長期借入金）

102应付债券（社債）

103长期应付款（長期未払金）

106专项应付款（特定未払金）

108其他长期负债（その他長期負債）

110长期负债合计（長期負債合計）

递延税项：（繰延税金）

111递延税款贷项（繰延税金借方）

114负债合计（負債合計）

少数股东权益（少数株主持分）

股东权益：（株主持分）

115股东资本（株主資本金）

116 減；已归还投资（減算；減資払込金）

117股东资本净额（株主資本金純額）

118资本公积（資本剰余金）

119盈余公积（利益剰余金）

120 其中；法定公益金（その内；法定公益金）

121未分配利润（未処分利益）

122 股东权益合计（株主持分合計）

135 负债和股东权益总计（負債及び株主持分総額）

利润表（損益計算書）

- 1 一、主管业务收入（主要營業收入）
- 4 減；主管业务成本（減算：主要營業原価）
- 5 主管业务税金及附加（主要營業税金及び附加費用）
- 10 二、主管业务利润（売上総利益）
- 11 加；其他业务利润（加算：その他營業利益）
- 14 減；管业費用（減算：營業費用）
- 15 管理费用（管理費用）
- 16 财务費用（財務費用）
- 18 三、管业利润（營業利益）
- 19 加；投资收益（加算：投資收益）
- 22 補貼收入（補助金收入）
- 23 管业外收入（營業外收入）
- 25 減；管业外支出（減算：營業外支出）
- 27 四、利润总额（税引前当期純利益）
- 28 減；所得稅（減算：企業所得稅）
- 30 五、净利润（当期純利益）

利润分配表（利益処分計算書）

- 1 一、净利润（当期純利益）
- 2 加；年初未分配利润（加算：期首未処分利益）
- 4 其他转入（その他振替受入）
- 8 二、可供分配的利润（分配可能利益）
- 9 減；提取法定盈余公積（減算：法的利益剰余金積立）
- 10 提取法定公益金（法定公益金積立）
- 11 提取职工奖励及福利基金（従業員及び福利基金積立）
- 12 提取储备基金（準備基金積立）
- 13 提取企业发展基金（企業發展基金積立）
- 14 利润归还投資（減資積立利益）
- 16 三、可供投资者分配的利润（投資者分配利益）
- 17 減；应付优先股股利（減算：優先株式配当金支払）
- 18 提取任意盈余公積（任意利益剰余金積立）
- 19 应付普通股股利（普通株式配当金支払）
- 20 股本的普通股股利（普通株式配当金の資本組）
- 25 四、未分配利润（未処分利益）

現金流量表（キャッシュフロー計算書）

- 一、经营活动的现金流量（営業活動によるキャッシュフロー）
 - 1 销售商品，提供劳务收到的现金（商品販売、役務提供による現金収入）
 - 3 收到的税费返还（税金費用の返還収入）
 - 8 收到的其他与经营活动有关的现金（その他営業活動と関連する現金収入）
 - 9 現金流入小計（キャッシュフロー・イン小計）
 - 10 购买商品，接受劳务支付的现金（商品購入、役務受入による現金）
 - 12 支付给职工以及为职工支付的现金（従業員への現金支出及び従業員のための現金支出）
 - 13 支付的各项税费（各種税金費用）
 - 18 支付的其他与经营活动有关的现金（その他営業活動と関連する現金支出）
 - 20 現金流出小計（キャッシュフロー・アウト小計）
 - 21 经营活动产生的现金流量净额（営業活動によるキャッシュフロー純額）
- 二、投资活动的现金流量（投資活動によるキャッシュフロー）
 - 22 收回投资所收到的现金（投資回収による現金収入）
 - 23 取得投资收益所收到的现金（投資収益の取得による現金収入）
 - 25 处置固定资产，无形资产和其他长期资产收回的现金净额
（固定資産、無形資産及びその他長期資産の処分による正味現金収入）
 - 28 收到的其他与投资活动有关的现金（その他投資活動と関連する現金収入）
 - 29 現金流入小計（キャッシュフロー・イン小計）
 - 30 购建固定资产，无形资产和其他长期资产支付的现金
（固定資産、無形資産及びその他長期資産の購入建設による現金支出）
 - 31 投资所支付的现金（投資による現金支出）
 - 35 支付的其他与投资活动有关的现金（その他投資活動と関連する現金支出）
 - 36 現金流出小計（キャッシュフロー・アウト小計）
 - 37 投资活动产生的现金流量净额
- 三、筹资活动产生的现金流量（財務活動によるキャッシュフロー）
 - 38 吸收投资所收到的现金（投資回収によるキャッシュフロー）
 - 40 借款所收到的现金（借入金による現金収入）
 - 43 收到的其他与筹资活动有关的现金（その他財務活動と関連する現金収入）
 - 44 現金流入小計（キャッシュフロー・イン小計）
 - 45 偿还债务所支付的现金（債務返済による現金支出）
 - 46 分配股利，利润或偿付利息所支付的现金
（配当、利益の分配あるいは利息の返済による現金支出）
 - 52 支付的其他与筹资活动有关的现金（その他財務活動と関連する現金支出）
 - 53 現金流出小計（キャッシュフロー・アウト小計）
 - 54 筹资活动产生的现金流量净额（財務活動によるキャッシュフロー純額）
- 四、汇率变动对现金的影响（現金及び現金同等物に係る換算差額）
- 五、現金及現金等价物净增減額（現金及び現金同等物に係る純増減額）

6 中国会計制度の国際化

6. 1 国際化の試み

MOFはこれまで会計制度を形成する際、国際会計基準（IAS／IFRS）を参照し、国際会計基準と中国の会計制度との収斂を試みている。その収斂過程は3期に分けられる。

第1期（国際会計基準導入準備段階）：1980年代の外国投資の増加に伴い、1985年に「中国と外国のジョイントベンチャーのための会計規制」が外国資本関連企業による会計制度のニーズに応えるため設定された。この会計規則が中国の国際会計基準採用の先駆けであった⁴⁴⁾。

第2期（会計基準形成）：MOFを中心として1993年に企業会計準則が設定され、1997年に降個別の実施準則が継続発行され、その内容は国際会計基準をかなり取り入れている⁴⁵⁾。

第3期（国際化強化）：1996年から1997年の間、中国の会計専門家はIFAC（国際会計士連盟）及びIASB（国際会計基準委員会）に参加した。国際的な参加を通して、中国の会計制度は一層国際会計基準に近づいた。たとえば、企業会計制度（2001）は国際会計基準に類似した会計規定を多数採用している⁴⁶⁾。

6. 2 国際基準との調整問題

しかし、中国会計制度は全面的に国際会計基準を採用している訳ではない。社会主義経済という中国特有の経済及び法的環境は中国特有の会計問題をもたらしているからである。現在存在する特異状況には以下のものがある⁴⁷⁾：

- ①経済の重要な部分が国有企業である。国有企業が株式企業に再構築された後も、株主として留まる地方政府が企業取引等に重要な影響を与えている。多くの資産の取引は純粋のビジネス目的によるよりも、政府によって促されている。
- ②自由競争市場環境は十分に発達していない。
- ③財務諸表は投資家のニーズだけでなく、特に監督及び経営管理のため国家のニーズに応えなければならない。
- ④監査人や評価人のような企業及び専門仲介者が発展段階にある。

このような特異性の存在が、中国会計基準と国際会計基準との間に次のような差異をもたらしている⁴⁸⁾。

- ①国際会計基準と中国会計基準間に適用範囲や会計処理の差異がある。例えば、資産の減損の適用対象について、国際会計基準では固定資産に限定されるのに対して、中国基準では固定資産だけでなく、棚卸資産、営業債権などに対しても適用される。
- ②公正価値、企業結合、年金や超インフレ会計のような領域については、中国基準は設定していない。
- ③国際会計基準が既に設定している基準で、中国基準が現在発行準備中のものがある。しかしながら、これらの差異は資本市場の国際的発展のなかで、解消されていくものである。

むすび

中国はこの10数年間に市場主義的な会計制度を導入してきた。しかし、それは同時に統制法である会計法の制定にみられるように、政府統制を維持しつつより市場主義的な会計制度を構築するというものであった。二元的会計規制の背景となっているのが、中国の企業関連法制度と中国特有の資本市場制度である。

法制度インフラとして、市場主義的な会計関連企業法（会社法、企業所得税暫定条例、証券法）が整備されている。中国会計制度は米国会計制度と同じく「分離型」である。分離型会計制度の特徴は会計規定については最小限度のみ規定し、法は会計基準の内容については関与しない制度的構成になっていることである。このような分離型の中国会計制度の下では、中国会計基準の国際会計基準（IAS／IFRS）の収斂は比較的容易である。

他方、中国の資本市場は株式種類別に分割された市場構造を有しており、資本市場の取引流通度は国家政策に依存している。しかし、最近、流通株の増加政策を採用しつつあり、国際化環境のなかで次第に自由競争資本市場に移行しつつある。

こうした会計制度環境の下で、会計基準の設定はMOFにより機動的に行われている。MOFは国際会計基準を取り入れた実施準則や、営利企業、金融企業、中小企業のための統一会計制度を制定している。MOFはこれらの会計基準を設定する際に国際会計基準との収斂を追求する一方、経済移行期に発生する国内的現実と国際的要請のギャップを埋めていかねばならないという課題を負っている。その際に、裁量主義的政策ではなく、公開主義に基づく準則主義的政策によって解決が図られるべきである。

注

- 1) 謝 [1997]、31-37頁。
- 2) 同上書、366-377頁、380-381頁。
- 3) 同上書、379-382頁。
- 4) 同上書、379-380頁。
- 5) 同上書、380-381頁。
- 6) 志村・奥島 [1998]、8頁。
- 7) 同上書、9頁。
- 8) 第一条：会計制度を強化し、会計担当者の法に在る職権行使を保証し、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経済管理を強化し、経済効果を高めることにおける役割を發揮する（謝前掲書、106頁）。
- 9) 「会計法は2つの法領域に関連性と協調性を与えている。1つは会社法、証券法、企業所得税法などの経済法領域に対してである。もう1つは、注册会计师法（1993）、監査法（1994）などの会計専門法領域に対してである。この第一の法領域に対して、特別法は一般法に優先すると法の原則に従い、具体的条文の制定や解釈の際に会計法との関連性と協調性が考慮される。第2の法領域においては、関連する法規範に対して法的判断基準となる会計専門技術を提供している」（许家林・张华林 [2005]、13頁）。
- 10) 中国共産党 [1993]、17頁。
- 11) 中国の国有企業の体制の変革は、国有企業の生産販売等の自主権拡大の試行段階である第1期（79-83）、企業利潤上納制に代わる第2期（83-87）、そして国有企業の請負経営責任制及び株式制が移行された第3期（88-92）に分けられている（志村・奥島前掲書、27-34頁）。

- 12) 志村・奥島前掲書、2頁。
- 13) 水野 [1999]、234頁。
- 14) 謝前掲書、171頁。
- 15) 同上書、171-172頁。
- 16) 同上書、175-177頁。
- 17) 中国税制研究グループ [2004]、109-110頁。
- 18) 同上書、110頁。
- 19) 水野前掲稿、236-237頁。
- 20) C S R C (2004), p. 3.

- 21) Waler&Howie [2003], p.177&p.189.分割された市場では、企業評価が多様なものがあり、正しい企業価値とは何かが問題となる。例えば、下の表の場合、 $(A + H + S) \times H_p = 619$ と $[(A + S) \times A_p] + (H \times H_p) = 2,400$ など複数の値が生じる。

例 中国極東航空会社の市場価値

A株 (A)	(株価) (A _p)	香港株 (H)	株価 (H _p)	国家株 (S)	純資産価値 NAV	市場価値 V(ドル換算)
300	5.52	1,567	0.99	3,000	1,286	複数値

- 22) 会社法第4条は「会社の国有資産の所有権は国に属する」と規定している。このことは株式会社においてどのような意味をもつのか。国が固定資産を会社に出資すれば、固定資産を表彰する株式を取得する。しかし、もし国が資産を所有する場合、固定資産を表彰する株式が資産の所有を喪失せずに売買可能であるか、が問題となる。固定資産は固定資産にリンクされるという資金会計の思考によると、国有株や法人株は、固定資産の所有権を喪失することなく、売却不可能である。それに比べて、個人株や外国株は流動基金であるので、現金と交換に売買可能されても、国の資産の所有権には影響されないのである (Waler&Howie [op.cit.,p.76])。
- 23) L Y W [1998]、pp.75-76
- 24) 田中 [2002]、52頁。
- 25) 水野前掲稿、236頁。
- 26) 田中前掲稿 [2002]、54頁。
- 27) 中村他 [2000]、33-36頁。
- 28) D T T a [2002]、pp.1-2. 中央青山監査法人他 [2003]、497頁。
- 29) 水野前掲稿、237-238頁。
- 30) 個別項目には、現金流量表／関連及び関係会社との取引開示／決算日後事項／債務更新／収益／投資／建築請負／会計政策／非貨幣取引／偶発事象／無形固定資産／租税／固定資産／棚卸資産／中間財務諸表がある。
- 31) 通信、建築、民間航空、出版、鉄道、農業、保険、投資、映像、船舶港湾、信託の各業別にガイドラインが設けられている (D T T b)。
- 32) 財会 (1995) No.11 : 「連結財務諸表に関する暫定規則」、財会 (1996) No.2 : 「連結範囲を明確にするための回答」、財会 (1999) : No.10 「子会社の連結問題等に対する回答」、財会 (2000) No.19 : 「先物商品等の処理に関する一連の表明」、財会 (2001) No.64 : 「関連当事者間取引に関する暫定規則」などが発行されている (D T T b)。
- 33) 水野前掲稿、237頁。
- 34) 平松・徳賀前掲書、152頁。
- 35) 同上書、159頁。
- 36) 同上書、158頁。
- 37) 張紅 [1998]、625頁。
- 38) Waler&Howie,op.cit.,p.10

- 39) LYW, *op.cit.* pp.79-80.
- 40) *Ibid.*, p.80.
- 41) 王冕 [2000]、71頁。
- 42) 同上書、76頁。
- 43) 中央青山監査法人他前掲書、602-609頁。なお、連結財務諸表については、「連結財務諸表暫定規定」(「財会」No.11 (1995))により、株式上場企業などに対して作成が義務づけられている。
- 44) LYW, *op.cit.* p.10.
- 45) *Ibid.*, pp.10-11.
- 46) D T T a , *op.cit.*, pp.2-3.
- 47) *Ibid.*, pp.,3-4.
- 48) *Ibid.*, p.4.

参考文献

- Asian Development Bank (consultants and staff) [2000], *Financial Management and Governance Issues in the PRC*. (<http://www.adb.org/Documents/books/>よりダウンロード)
- CSRC (中国証券監督管理委員会) [2004], *China Securities and Futures Market*.
- DTT a (DeloitToucheTohmatsu) [2001,2002,2003], *China Financial Reporting Update Issue*, (01/2001,02/2002,01/2003). IAS Plusサイト (<http://www.iasplus.com/index.htm>) よりダウンロード。
- DTT b, *China Accounting Standards Overview*. 同上サイトよりダウンロード。
- Lin Z.J., Yang D.C. & Wang L (LYW). [1998], *Accounting and Auditing in China*, 1998.
- Waler C.E. & Howie F.J. [2003], *Privatizing China*, John Wiley and Sons.
- 許家林・張華林 [2005] 「我国會計法的法理視角思考」『會計研究』(中國會計學會編) 2005年第4期(總210期) 10-14頁。
- 中国证券监督管理委员会編 [2003] 『中国証券市場信息披露規范2002』中国財政經濟出版社。王冕 [2000] 「中国におけるディスクロージャー制度の枠組み」『経営学論集(龍谷大学)』41卷3・4号, 62-77頁。
- 権泰殷 [2004] 『改訂版国際會計論』創成社。
- 志村・奥島編 [1998] 『中国会社法入門』日本經濟新聞社。
- 謝小敏 [1997] 『中国の企業會計制度』創成社。
- 田中信行 [2002] 「第五章中国証券法の現状と課題」『中国の金融制度改革とその課題』(財務省委嘱調査)、国際金融情報センター(金融庁サイトよりダウンロード)。
- 中央青山監査法人他編 [2003] 『中国稅務・會計ハンドブック第2版』東洋經濟新報社。
- 中国共産党 [1993] 「社会主義市場經濟体制を確立するうえでの若干の問題についての中国共産党中央委員会の決定」『北京週報別冊付録文献(5)』31卷47号、1-20頁。
- 中国稅制研究グループ編 [2004], 『中国の稅制』大藏財務協會。
- 張紅 [1998] 「中国証券法の立法の現状と課題」『國際商事法務』Vol.26, No.6, 625-633頁。
- 中村宣一郎・伊豫田隆俊・田村威文・齊野純子 [2000] 『イントロダクション国際會計』同文館。
- 原田・王・高・孫・道野 [1992] 「中国株式会社規范意見(上)」『國際商事法務』Vol.20.No.10、1257-1266頁。
- 平松一夫・徳賀芳弘 [2005] 『會計基準の國際的統一』中央經濟社。
- 水野一郎 [1999] (広瀬・田中編「10章中国」『國際財務報告の新動向』(別冊商事法務No.222) 商事法務研究会。
- 三代澤監訳 [1993] 「中国株式制試行企業の會計制度」『國際商事法務』vol.21, no.2, 189-202頁。
- 森総合法律事務所他編 [2002] 『中国經濟六法』日本國際貿易振興會。
- 吉田寛・干王林(監) [2001] 『日中會計モデルの比較研究』稅務經理協會。