

比較制度分析理論から見た中国企業会計制度の変遷

Changes of Business Accounting System in China:
a Study from the Perspective of Comparative Institutional Analysis Theory

孫 美灵*

Meiling Sun

本稿の目的は、中国における企業会計制度の変遷を比較制度分析の歴史的経路依存性の概念を援用し考察することで、もっとも成功した移行経済の国とされている中国での会計制度改革の特徴を浮彫りにし、制度改革を試みる諸外国に政策的インプリケーションを提供することである。

キーワード：中国企業会計準則、比較制度分析、歴史的経路依存性、移行経済、制度

I. はじめに

中国は中央計画経済から市場経済へという経済体制の移行を進めながら2011年までGDP年成長率10%前後を維持し、2014年には日本のGDPの2倍を上回ることになり、大きな経済的成果を収めている。こうした成果は、旧東欧や旧ソ連の移行経済が深刻な困難性に遭遇するなかで、もっとも成功した移行経済の例とされている¹⁾。とはいえ、中国の成功は、「安定化、自由化、民営化、及び民主化」²⁾といった一般に経済学者の間で移行経済が成功するための条件として考えられている条件が十分に整っていない状況下で実現したことも看過されてはならない。中国の市場経済化が成功した理由に関しては不明なところが依然として多くあり、世界の関心を集めている。経済成長の制度的基盤の一つをなす会計制度も、この30年あまりの間にダイナミックに変化してきた。本稿では改革開放政策が打出された1978年から2017年現在に至るまでの中国の会計制度の変化に焦点を当て、比較制度分析の視点に基づきその変化のプロセスを理論的に解明したい。

本稿の次節以下の構成は次のとおりである。第II節では、本稿で比較制度分析の理論を援用する理由と「歴史的経路依存性」の概念について説明する。第III節では、中国の会計制度の変遷過程を時系列的に回顧することによって制度改革の発展経路を確認し、歴史的経路依存性の概念を用いてなぜそのような発展経路を辿ったのかについて理論的な解釈を行う。第IV節では、中国の会計制度改革の特徴を浮き彫りにし、第V節では諸外国への示唆を指摘する。

先行研究との関連で本稿は次のような意義を有している。中国の会計制度に関する多くの先行研究は記述レベルの紹介に留まっている。本稿は比較制度分析の理論的ツールを援用し会計制度

の変化過程を理論的に分析するものであり、かかる分析を通じて諸外国に制度改革を行う上での示唆的観点を提供することを目的としている。

II. 理論的枠組み—比較制度分析 (CIA) ³⁾

伝統的経済学は、制度を外生的なものとして捉え、既存のゲームのルールとして取り扱ってきた。そして、そのような既存の制度を前提としたうえで、システムを構成する最小単位の分析から直接システム全体の挙動を解明しようとする要素還元主義アプローチを取っている。これを現実にも照らして言うと、伝統的経済学は成熟した市場経済という制度を前提として、資本主義社会のメカニズムを解明しようとする経済理論である。これに対し比較制度分析は、制度を内生的なものとして捉え、制度がどのような変化を経て形成されたのかを説明しようとする。また、生物学の分野で使用されている複雑系の概念を取入れ、インタラクティブなアプローチを取る。つまり、生物がDNAによって設計されているからといって、いくらDNAの分析を行ってみても、それだけでは生命の仕組みは明らかにならず、単純な仕組みがどのように組み合わせられ、複雑かつ整合的な1つの生体を作用させているかについては説明できない。それと同じく、経済システムもシステムを構成する最小単位としての各経済主体の行動が単純に結合されて全体をなすのではなく、各経済主体の行動が様々な制度を生み出し、これらの制度が互いに相互作用して複雑系を形成していると主張している。

市場経済の初期段階にあった中国経済を理解し、政策的インプリケーションを導くためには、成熟した市場経済を前提とした伝統的経済学の理論では不十分である。それに対し、制度の変化過程を説明しようとする比較制度分析は、制度の移行を進めている中国に対して有益な示唆を与えている。また、「中国の改革も、比較制度分析の理論と論点を検証し、さらにその理論を発展させる貴重な『実験室』を提供した」⁴⁾といえる。

そして、地球上には多様な種からなる生物が共存しているように、世界経済のなかにも多様な制度が存在し、そしてどんな制度(種)にも勝る最適な制度がただ1つ存在するとは考えにくいと比較制度分析は主張している。経済システムの進化に対する「多様性」の視点は、「ワルラス的な一般均衡を主張する伝統的な経済学」⁵⁾とは異なり、史上初めて出現する社会主義市場経済体制や社会主義市場経済体制内部の様々な制度の存在の合理性を解釈するのに有用な理論的ツールを提供したといえよう。以上の説明が本論文でCIAを理論的枠組みとする理由である。

以下では、比較制度分析の重要な理論的柱をなす「歴史的経路依存性」の概念を簡単に説明する。歴史的経路依存性(Historical Path Dependence)とは、経済システムの進化の経路が、歴史的、技術的、社会的、経済的、政治的環境からなる歴史的初期条件に依存するということである⁶⁾。つまり、過去が現在と将来を決めるということである。経済システムがいったんある経路を辿り始めると、その経路から脱出することができず、ロックインされる場合がある。それは、他の経

路に移行することによって生じるコストが、既存の経路を続けることによって得られる便益よりはるかに大きい、あるいは他の経路に移行することがそもそも不可能であるからであると考えられる。外部環境の変化により、時代的意義を失った既存の制度から新しい制度に移行するとしても、既存の制度の影響からすぐ完全に脱却することはなく、その影響がもたらす特徴を帯びることになる。というのは、制度には自己拘束性が存在するからである。既存の制度の慣性は、少なくとも移行の初期段階においては強く維持されることになる。

そして、ある制度から他の制度へ移行させる推進力としては、「①自己実現的な予想変化、②大きなサイズの同時的な突然変異（既存の習慣にとらわれない新人類の登場）、③異種との接触（海外の異なったシステムの移入）などが候補となる」⁷⁾とされる。

Ⅲ. 企業会計制度⁸⁾の変遷過程

改革開放政策が打ち出された1978年から中国政府は絶えず会計制度の改革を行ってきた。こうした一連の改革は、まず1992年に最初の転換点を迎えることになる。1978年から90年代初頭まではまだ計画経済体制下にあり、計画が主、市場は補助的な手段という位置づけであったが、1992年からは市場原理を重要視する社会主義市場経済の路線が明確に打ち出され、社会主義市場経済体制の時代がスタートした。それに伴って、会計制度も「現代企業制度」の一環として当時の経済発展に応じた様々な会計制度が実施された。1992年から2005年までは会計制度の国際化を意識しつつも、基本的には中国国内の経済環境に合わせた制度改革であった。2006年に公布された「企業会計準則」が国際財務報告基準⁹⁾との実質的なコンバージェンスが達成されてからは、国際財務報告基準との持続的なコンバージェンスにどのように対応していくかが主要な課題に変わってきた。以下では、1978年から1991年までを会計制度の黎明期、1992年から2005年までを国際化も視野に入れた国内発展期、2006年から2017年現在までを国際財務報告基準へのコンバージェンスの時代と称し、この三つの時代別に会計制度の変遷を当時の経済的背景とともに見ていく。そして、歴史的経路依存性の概念を用いてそのような発展経路を辿る理由について分析する。

1. 会計制度の黎明期（1978年～1991年）

1978年までの計画経済体制の時期には、「国営工業企業会計制度」、「国営供銷企業会計制度」、「基本建設単位会計制度」、「建築企業会計制度」および「国営農場会計制度」という国営企業を対象とした5種類の業種別会計制度が存在していた¹⁰⁾。1978年の改革開放政策の実施によって集団所有制企業（郷鎮企業など）、私営企業、外国投資企業の企業形態が出現し、所有形態における多様化が進むようになり、こうした状況に応じて国営企業、郷鎮企業、私営企業、合弁企業などの所有形態別の企業会計制度が実施された。また、前述した国営企業向けの5種類の業種別会計制度も「工業企業会計制度」、「農業企業会計制度」、「建設企業会計制度」、「交通運輸企業会計制

度」、「商業企業会計制度」などへと細分化が進み、1992年ごろは所有形態別と業種別の会計制度を合わせて40種類以上に及んだ¹¹⁾。1985年に公布された合弁企業向けの「中外合弁企業会計制度」は、計画経済体制下の「資金の運用＝資金の源泉」という旧ソ連式の会計から「資産＝負債＋所有者持分¹²⁾」の先進諸国の会計に移行した最初の会計制度である。従来の会計制度とまったく違った内容と形式を取り入れたという意味で、先進諸国の会計への移行の端緒を開くものであった。しかし、この時点では合弁企業のみが適用対象となっており、純粋な中国企業まで適用されるようになるのは1992年に株式会社という企業形態が現れてからになる。

2. 会計制度の国内発展期（1992年～2005年）

1992年からは、従来の計画が主であり市場は補助的な役割を果たすという時代から、「計画と市場はどちらも手段であり、市場経済イコール資本主義ではなく、計画経済イコール社会主義でもない。」という鄧小平の新命題の提起により、市場原理を重要視する社会主義市場経済体制の時代に突入した。経済体制の移行が始まるなか、会計制度改革も1992年から大きな転換点を迎えることになる。1993年12月に会計法（1985年制定）が改正（1994年1月から実施）されたが、その改正の要点も立法主旨が「計画経済秩序の維持」から「社会主義市場経済秩序の維持」に変更された点と、「会計法」の適用範囲が「国有経済組織」から「すべての経済組織」に拡大された点にある。また、1992年から1993年にかけて「株式試行企業会計制度」、13業種の業種別企業会計制度、「外国投資企業会計制度」、「企業会計準則」が一斉に公布された。以下、1992年から2005年までの会計制度の変遷をその背景とともに見ていく。

a. 1992年「株式制試行企業会計制度」・1998年「株式制企業会計制度」

中国における株式会社の組織形態は1984年から現れた。1984年9月に、北京天橋百貨株式有限会社（北京天橋百貨股份有限公司、百貨店）が最初の株式会社として株式発行による資金調達を行った¹³⁾。当時は、株式会社という組織形態に対しまだ模索段階にあり、本来の意味での株式会社とは程遠いものであった。1987年2月ごろには、こうした株式会社が7,000社弱に達したと言われている¹⁴⁾。1992年初頭、鄧小平が南方視察を行う際に下した「株式会社制度の導入と実験をもっと大胆に進めよう」という指示のもと、国有企業を株式会社化することで「現代企業制度」を設立することが国有企業改革の主要な課題となっていた。こうした背景から、1992年5月に「株式制試行企業会計制度」が公布され、同年から株式会社化された国有企業には従来の業種別企業会計制度のかわりに「株式制試行企業会計制度」が適用された。「株式制試行企業会計制度」の公布により、今まで旧ソ連式会計に慣れ親しんだ国有企業に先進諸国の会計モデルが導入されるようになり、中国の企業会計制度改革において画期的な意味を持つ。1998年には「株式制企業会計制度」が公布され、株式制試行企業を対象としていた「株式制試行企業会計制度」は廃止となった。

b. 1992年～1993年 13の業種別企業会計制度

1992年から1993年にかけて13業種の業種別企業会計制度が公布（1993年7月から実施）された。これは40種類以上の所有形態別・業種別企業会計制度に対し、本来の所有形態別の区分を無くし、業種別に集約したうえで、その内容を後述の基本準則に合致するように改正したものである。13業種の業種別企業会計制度とは「工業企業会計制度」、「商品流通企業会計制度」、「農業企業会計制度」、「運輸（交通）企業会計制度」、「運輸（鉄道）企業会計制度」、「運輸（航空）企業会計制度」、「郵便・電信・通信企業会計制度」、「建設企業会計制度」、「不動産開発企業会計制度」、「対外経済合作企業会計制度」、「旅行・飲食サービス企業会計制度」、「金融企業会計制度」、「保険企業会計制度」を指す。

40種類以上の所有形態別・業種別企業会計制度から13業種の業種別企業会計制度に集約された背景としては、従来所有形態別・業種別企業会計制度が経済発展とともに露呈してきた不適合性や局限性が挙げられる。

c. 1992年「外国投資企業会計制度」

改革開放政策のなかで最も重要な課題の一つが外国企業を誘致することであるが、経済発展とともに外国企業の形態も最初の合弁企業から合作企業、独資企業へと多様化が見られるようになり、1992年7月には合弁企業、合作企業、独資企業を対象とした「外国投資企業会計制度」が公布された。それに伴い、合弁企業のみを対象とした1985年の「中外合弁企業会計制度」は廃止となった。

d. 1992年「企業会計準則」

「企業会計準則」は「企業会計準則—基本準則」、「企業会計準則—具体準則」、「企業会計準則—応用指針」（解釈指針）で構成されている（以下、それぞれを準則、基本準則、具体準則、応用指針とする。）。基本準則は財務諸表の要素などについて一般原則を示したものであり、概念フレームワークのような役割を果たしている¹⁵⁾。具体準則は国際財務報告基準と同じようにトピックス毎に個別の会計基準を示している。1992年に公布されたのは基本準則のみで、具体準則はそれ以降に整備作業が始まった。財政部会計司は1994年から1996年にわたって32の具体準則の草案を作成し、中国国内と外国の専門家から意見聴取を行った。1997年に、最初の具体準則である「企業会計準則—関連当事者関係とその取引に関する開示」が公布されたのを皮切りに、2003年までには16の具体準則が公布、実施された。

準則が導入された背景としては当時の会計基準の国際化への対応であると考えられる。90年代は国際会計基準委員会（IASC、国際会計基準審議会（IASB）の前身）による国際会計基準（当時のIAS）への調和化が進められた時期であった。中国政府が外国企業の直接投資を誘致するた

めには、国際的に通用する会計制度の導入が必要となる。従来の会計制度は旧ソ連式の計画経済下の会計制度であり、資本主義諸国の会計制度とはまったく異質なものであり、また 40 種類にも及ぶ多種多様な会計制度は、外国投資家を戸惑わせ、直接投資のスムーズな進行を妨げるものになる。そして、中国の企業が国際資本市場で資金調達を行うためにも国際的に通用する会計基準を取り入れ、会計情報の比較可能性を高めなければならない。具体準則の整備、公布によって、中国の会計制度は会計基準の国際化に向け大きな一歩を踏み出したと考えられる。

e. 2000 年「企業会計制度」

2000 年 12 月に「企業会計制度」が公布（2001 年 1 月から実施）された。「企業会計制度」の実施により、従来の業種ごとに異なった会計制度、株式会社と非株式会社を区別した会計制度、外国企業と中国企業を区別した会計制度がなくなり、会計要素の確認、測定、記録、報告方法すべてを含めた、中国で初めての統一した会計制度が誕生した。「企業会計制度」の適用とともに、「株式制企業会計制度」は 2000 年末に廃止され、「外国投資企業会計制度」も 2002 年 1 月から「企業会計制度」に包摂されることになった。業種別会計制度も観光業を除き廃止されたが、「企業会計制度」のなかに具体的な会計処理について規定がない場合は、従来の業種別会計制度が参考とされた¹⁶⁾。「企業会計制度」の内容は表 1 のように構成されている。

「企業会計制度」が制定された背景としては、13 業種の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」が同時に存在することによって異なる「会計制度」が適用される企業間の会計情報の比較可能性の問題がより顕在化してきたことと、経営範囲が多業種に渡る企業集団が連結財務諸表を作成する際、異なる会計制度に基づいて作成した子会社間の会計数値を調整する作業も困難であったことが考えられる。「企業会計制度」は後の準則の適用範囲の拡大に伴って 2013 年 1 月 1 日から廃止されたと考えられる。

表 1. 2000 年「企業会計制度」

【企業会計制度】

第1章 総則	第2章 資産
第3章 負債	第4章 所有者持分
第5章 収益	第6章 原価と費用
第7章 利潤とその分配	第8章 非貨幣性取引
第9章 外貨建取引	第10章 会計調整
第11章 偶発事象	第12章 関連当事者関係とその取引
第13章 財務会計報告	第14章 附則

【企業会計制度—勘定科目と財務諸表】

1 一般説明	2 勘定科目とその整理番号
3 勘定科目の使い方	4 財務諸表の様式
5 財務諸表の作成	6 財務諸表の注記

【付録1—主要会計事項仕訳例】

【付録2—その他関連法規】

出所：中華人民共和国財政部：『企業会計制度 2001』（経済科学出版社，2003）。

f. 2001年「金融企業会計制度」・2004年「小企業会計制度」

「金融企業会計制度」は2001年に公布（2002年から実施）されたが、準則が金融機関にも適用されるようになり、2011年には廃止となった。「小企業会計制度」は2004年に公布（2005年から実施）されたが、2011年に公布（2013年から実施）された「小企業会計準則」によって廃止となった。

g. 歴史的経路依存性

ここではなぜ最初から準則に一本化するのではなく、準則と13業種の業種別企業会計制度や「企業会計制度」などを併存させたのかについて疑問が生じる。つまり、準則と「企業会計制度」など複数の基準が併存すると企業に混乱をもたらし、企業間の財務諸表を比較する際にも困難が生じるのに、このような発展経路を辿るのはなぜなのか。その理由は中国の会計実務の発展状況から探らなければならない。国際的に通用する会計慣行との融合を図るため準則を導入したが、それは中国の会計実務から内生的に作り上げられたものではなく、政府の強制力によって先進諸国が何十年にわたる経験の蓄積の上で築き上げた制度（いわゆる「経験の蒸留」）を「輸入」したものである。中国は後進国の後発優位性を発揮して、先進諸国の会計制度を模倣し、導入することは容易であるが、制度を有効に機能させる経済環境までを「輸入」することはできない。つまり、会計制度が内生的に進化する場合その過程のなかで築き上げられる制度的環境を一気に整備することはできない。ゆえに、国際財務報告基準を模倣した準則と、中国会計の独特の歴史的軌道を反映した現存の制度的環境の間にはギャップが存在する。そのギャップの一つとして、職業会計人の専門的能力が準則の求める専門レベルに達していないことが指摘できる。準則や国際財務報告基準は会計要素の認識、測定、報告の三つの部分で構成されており、記録の部分は含まれていない。また、「企業会計制度」などに比べ原則主義に基づく会計基準になっているため、会計処理を行うにあたって会計職業人の専門的判断が必要となる。それに対し、「企業会計制度」などでは勘定項目、財務諸表の様式など具体的な記録方法が明示されており、専門的な判断を必要としない。具体的な会計指針に慣れ親しんでいる中国の会計実務環境において「企業会計制度」などは財務諸表を作成する指針として強い実務的適用性を持っていた。したがって、「企業会計制度」などは準則と既存環境の不調和で生じる衝突を緩和させる緩衝材（クッション）の役割を果たしていた。先進諸国で使われているいわゆる「洗練」された制度に急激に変更すると、表面上は新制度が確立されても、新制度を取り巻く環境が変わっていないため、改革の摩擦は大きい。歴史的初期条件に応じて業種別企業会計制度や「企業会計制度」を実施したことは最初から準則に一本化するより煩雑で煩わしいが、改革の摩擦を最小限に抑え、スムーズな制度改革につながったと考えられる。これはまさしく歴史的経路依存性を表す好例であるといえよう。

3. コンバージェンスの時代（2006年～2017年現在）

a. 2006年「企業会計準則」とコンバージェンス

前述したように1997年に最初の具体準則が公布され、2006年には38の具体準則（2003年までに公布された具体準則の改定も含む）が公布された。2006年の準則は2007年1月1日より上場企業への適用が始まり、準則が適用される企業は「企業会計制度」と「金融企業会計制度」の適用を受けないとされた。

この時点での準則は国際財務報告基準と多少の差異は残っていたが、実質的なコンバージェンスが達成されたとされていた。2005年11月8日に公表された中国財政部副部長王軍とIASB議長デビット・トゥイーディーの間の声明では、関連当事者についての開示、資産の減損の戻入についての差異を除き、準則は国際財務報告基準と一致しているとされていた。準則と国際財務報告基準間の差異をなくし、コンバージェンスを継続するため、中国政府は準則を国際財務報告基準に近づけていくための努力だけではなく、IASBに対し国際財務報告基準を中国の特殊事情も織り込んだ形で修正するように働きかけた。たとえば、改定前の「IAS24 関連当事者」では、政府の支配または実質的な影響を受ける企業は、政府の支配または実質的な影響を受ける他の企業との取引をすべて開示しなければならないとされていた。国有企業を多く抱えている中国の場合、この基準に基づいて処理するとすると、国有企業同士はたとえ実質的支配関係が存在しなくても、政府の支配下にあるという理由で互いの取引内容を開示しなければならない。このような情報開示は企業にとって負担になるだけではなく、投資家にとっても投資意思決定を行う上で混乱をもたらす情報にしかならない。2009年の改定後のIAS24では、実質的な支配関係のない国有企業間の取引については開示する必要がないとされた。また、改定前の「IFRS第1号初度適用」ではIFRSに基づき作成した財務諸表を開示する初年度は、過去2年間の財務諸表も開示するよう求められていた。しかし、国有企業の一部を組織改組して設立された株式会社（国有企業グループのなかで優良組織のみを改組して株式会社化するケースが多かった。）が初めて準則を適用する場合、過去2年間の財務諸表は提出できなくなる。このような事情を勘案し、2010年に改定されたIFRS第1号では免除規定が設けられるようになった。

b. 同等性評価

香港との同等性評価：2007年12月6日、準則と香港基準の間の同等性問題について声明が発表され、関連当事者についての開示、資産の減損の戻入についての差異を除き、同等であるとみなされ、香港で上場している中国企業（H株を発行する内陸企業）は準則に基づいて作成した財務諸表を利用することが可能になった。

EUとの同等性評価：EUからは、2009年から2011年末までの経過措置（同等性評価ではないが、準則に基づいて作成した財務諸表に再調整を行わず、EUの証券市場に提出すること）を経

て、2012年1月から同等性評価が得られた。

c. 2014年「企業会計準則」

2011年のIFRSの新たな公表（IFRS第10号から13号までの公表）とIASの大幅な改定（IAS第1号、19号、27号、28号の改定）を受けて、2014年には2006年の準則が大幅に改定され、また3つの具体準則が新たに加わって、41の具体準則が公布（2014年7月から実施）された。表2は2014年の準則を今現在の国際財務報告基準と比較する形で示したものである。準則と国際財務報告基準の基準名は1対1で完全に対応しているわけではないが、内容的には実質的な差異がない。たとえば、準則には「IAS第29号 超インフレ経済下における財務報告」に該当する基準が存在しないが、その理由としては、中国では政府による政策的関与が強いためIAS第29号で示されているような超インフレが発生する可能性が極めて低く、このような会計基準を設定する必要がないからである。しかし、超インフレが発生した国・地域にある中国企業の財務諸表の開示に関しては「準則第19号外貨建取引の換算」や応用指針で明記されている¹⁷⁾。準則の適用範囲は徐々に拡大し、今現在はすべての大中型の企業まで適用されている。今現在実施中の会計基準は2014年公布の準則と2011年公布の「小企業会計準則」のみである。

IV. 会計制度改革の特徴

第III節で述べた一連の企業会計制度の変遷過程を図1のようにまとめることができる。図1の縦と横の点線を軸として、中国の会計制度改革の特徴を次のように見出すことができる。

1. 漸進的な改革

まず、縦の点線を軸にして時系列的に見てみよう。1978年に改革開放政策が打ち出され、従来の国営という単一の所有形態からさまざまな所有形態が現れ、また業種も拡大していき、90年代初頭には40種類以上の所有形態別・業種別の企業会計制度が存在していた。1992年からは社会主義市場経済体制の時代に入り、「現代企業制度」設立の一環として株式会社という新たな企業形態が現れ、それに応じて1992年に「株式制試行企業会計制度」が公布された。92年から93年にかけて40種類以上に及ぶ所有形態別・業種別の企業会計制度は13業種の業種別企業会計制度に収斂し、2000年には13業種の業種別企業会計制度が「株式制企業会計制度」、「外国投資企業会計制度」とともに「企業会計制度」に統一されていく。「企業会計制度」に統一されることによって、中国の歴史的経路に沿って発展してきたローカル基準の改革は一段落を終えることになる。そして、1992年からはローカル基準と同時並行的に会計基準の国際化を意識した準則の制定もスタートした。準則は当時のIASの形式を参照し、可能な基準から少しずつ整備を進め、順次公布、実施されてきた。2005年までは会計基準の国際化を意識しつつも、基本的には先進諸国の会計制

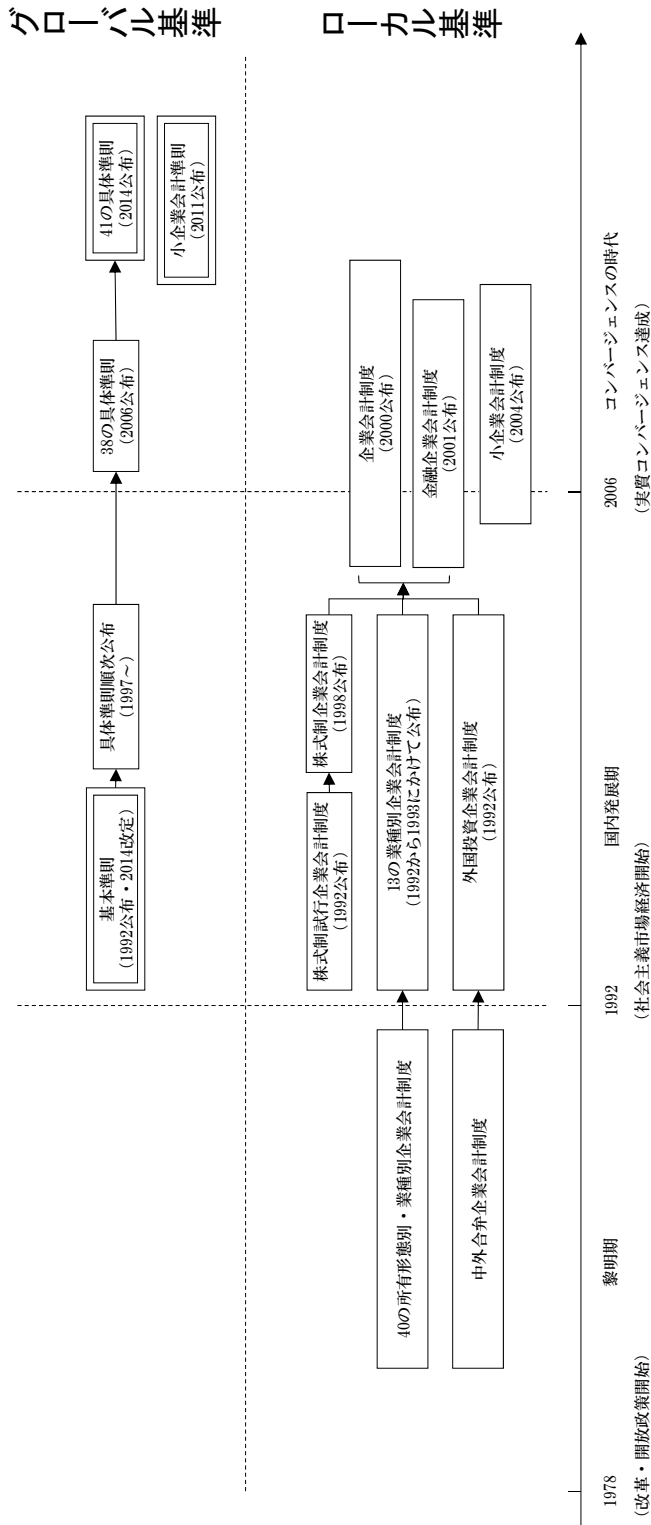
表 2. 2014 年準則と国際財務報告基準

企業会計準則	国際財務報告基準
準則第1号 棚卸資産	IFRS第1号 国際財務報告基準の初度適用
準則第2号 長期持分投資	IFRS第2号 株式報酬
準則第3号 投資不動産	IFRS第3号 企業結合
準則第4号 固定資産	IFRS第4号 保険契約
準則第5号 生物資産	IFRS第5号 売却目的で保有する非流動性資産及び非継続事業
準則第6号 無形資産	IFRS第6号 鉱物資源の探査と評価
準則第7号 非貨幣性資産の交換	IFRS第7号 金融商品：開示
準則第8号 資産の減損	IFRS第8号 事業セグメント
準則第9号 従業員報酬	IFRS第9号 金融商品
準則第10号 企業年金基金	IFRS第10号 連結財務諸表
準則第11号 株式報酬	IFRS第11号 共同支配の取決め
準則第12号 債務再編	IFRS第12号 他の企業への関与の開示
準則第13号 偶発事象	IFRS第13号 公正価値測定
準則第14号 収入	IFRS第14号 規制繰延資産
準則第15号 工事契約	IFRS第15号 顧客からの契約から生じる収益
準則第16号 政府補助	IFRS第16号 リース
準則第17号 借入費用	IAS第1号 財務諸表の表示
準則第18号 所得税	IAS第2号 棚卸資産資産
準則第19号 外貨建取引の換算	IAS第7号 キャッシュ・フロー計算書
準則第20号 企業結合	IAS第8号 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬
準則第21号 リース	IAS第10号 偶発事象
準則第22号 金融商品の認識と測定	IAS第12号 法人所得税
準則第23号 金融資産の譲渡	IAS第16号 有形固定資産
準則第24号 ヘッジ	IAS第19号 従業員給付
準則第25号 元保険契約	IAS第20号 政府補助金の会計処理及び政府援助の開示
準則第26号 再保険契約	IAS第21号 外国為替レート変動の影響
準則第27号 石油・天然ガスの採掘	IAS第23号 借入費用
準則第28号 会計方針、見積りの変更と誤謬の修正	IAS第24号 関連当事者についての開示
準則第29号 貸借対照表の偶発事象	IAS第26号 退職給付制度の会計及び報告
準則第30号 財務諸表の表示	IAS第27号 個別財務諸表
準則第31号 キャッシュ・フロー計算書	IAS第28号 関連会社及び共同支配企業に対する投資
準則第32号 中間財務報告	IAS第29号 超インフレ経済下における財務報告
準則第33号 連結財務諸表	IAS第32号 金融商品：表示
準則第34号 一株当たり利益	IAS第33号 一株当たり利益
準則第35号 セグメント別報告	IAS第34号 中間財務報告
準則第36号 関連当事者についての開示	IAS第36号 資産の減損
準則第37号 金融商品についての開示	IAS第37号 引当金、偶発債務及び偶発資産
準則第38号 準則の初度適用	IAS第38号 無形資産
準則第39号 公正価値測定	IAS第39号 金融商品：認識及び測定
準則第40号 共同支配の取決め	IAS第40号 投資不動産
準則第41号 他の企業への関与の開示	IAS第41号 農業

出所：財政部会計準則委員会の HP と IASB の HP。

度を模倣・学習する国内発展期であったと言えよう。しかし、2006年に38の具体準則を公布し、国際財務報告基準との実質的コンバージェンスが達成されてからは、模倣・学習の段階から持続的なコンバージェンスに向けて活動する時期に入った。

以上から、新しい企業形態や業種が出現する都度必要に応じて新しい会計制度が公布されており、基準設定が首尾一貫した論理に基づき体系的に行われたものではないことがわかる。中国政



出所：筆者作成。

凡例：二重線で囲まれている会計制度は、2017年現在実施中の会計制度を指す。

図1. 中国企業会計制度変遷の全体像 (1978年—2017年)

府に最初から市場経済の制度改革の明確なシナリオがあったわけではなく、試行錯誤を重ねながら改革が進めていくなかで、会計制度改革も制度全体を一気に変えてしまうようなビックバン的な改革ではなく、経済発展に応じて必要などころからそして可能などころから部分的に、段階的に変えていく漸進的な改革であったと言える。とはいつても、国際的に通用する会計基準に切替えるという会計制度改革の基本的な方向は明確であり、その方向に向けて前進しながら絶えず調整を加えてきたのである。

2. 二元的な改革手法

図1の横の点線を軸にして見ると、また違う会計制度改革の手法を見出すことができる。横線の上にある準則は国際財務報告基準をモデルにした会計基準であり、中国の現状に合わせて少々の修正はしているものの、基本的には海外から「移植」してきたグローバルな基準である。これに対し、横線の下にある「企業会計制度」などは、国際的な会計慣行を参照しながらも、基本的には中国の現状をベースとして発展してきたローカルな基準である。なぜ最初から準則に一本化することができなかったのか。第III節でも述べたように、準則は国際的に通用する洗練された制度ではあるが、この制度を即時導入したとしてもインフォーマルな制度（ここでは、十分に発達していない市場経済の経済的環境、既存の会計制度に馴染んできた人々の慣習など）が慣性を持っているため、準則は有効に機能するどころか「副作用」をもたらしたであろう。中国は、準則というグローバルな基準の整備と中国の歴史的初期条件に基づいたローカル基準の整備を同時に行ってきた。つまり、新制度（準則）と、既存の制度に沿って改良を行った過渡的な制度（「企業会計制度」など）を同時に稼働させ、過渡的な制度を徐々に新制度に近づけていくという二元的なアプローチを採ってきた。中国では、80年代初頭の価格改革においてもこのような二元的な手法（中国語で「双軌制」と言われ、英語で「Dual-track System」と訳される。）が採られていた。計画的指令による価格と市場メカニズムによる価格が同時に存在し、最終的には市場価格に移行するという方法である。会計制度改革にもかかる二元的な手法が採られており、二元的な手法は中国の制度改革全般における特徴であると言えるかもしれない。

3. 政府主導による改革

中国の会計制度改革は、政府の主導により行われた改革であったためスムーズに進められ、改革のコストもそうでない場合より低かったと言えよう。この作業を民間団体に任せただけの場合、改革に時間がかかるばかりでなく、制度の実効性にも問題が生じる可能性がある。

V. 終わりに

以上の考察から、中国の会計制度は経済体制の移行を含めた様々な歴史的初期条件のもとで、

中国政府の主導により中国独特の改革経路を辿ってきたことが確認できた。旧ソ連式の会計制度から国際的に通用する会計基準に移行する過程は、既存の制度に沿って改良した過渡的な制度と新制度を同時に発展させ、最終的には過渡的な制度を新制度に近づけていくという二元的アプローチの移行過程であったことがわかる。

なぜ、旧東欧や旧ソ連の移行経済が行詰っているのに、中国経済は賛美され続けているのか。既存の制度から新しい制度に移行する際、成功する決定要因は何なのか。各国が置かれている初期条件によって成功する条件は異なるが、中国の経済改革の経験のなかには諸外国でも応用できる普遍的な理論が潜んでいるのかも知れない。改革の抵抗力を最小限に留めスムーズな改革を行うために、旧制度と新制度を併存させる体制のもと、旧制度を徐々に新制度のほうへ近づけていく二元的手法は、移行経済の諸国や構造改革が行われている日本のような先進諸国にも参考になるであろう。

注、引用文献

- 1) 青木昌彦・奥野正寛：『経済システムの比較制度分析』（東京大学出版，1996），11頁。
- 2) 銭穎一：「中国市場経済化の制度的基礎」『転換期の東アジアと日本企業』（東洋経済新報社，2000），115頁。
- 3) CIA は Comparative Institutional Analysis（比較制度分析）の略語である。以下 CIA とする。
- 4) 王躍生：「新制度派経済学はなぜ中国で風靡するのか」
(<http://www.rieti.go.jp/users/china-tr/jp/010917gakusya.htm>, 2000), 2001年9月17日取得。
- 5) 鈴木博：「日本型経済システムの制度的補完性—比較制度分析の視点から—」、『千葉大学社会文化科学研究』第4号（2000）285-313, 285頁。
- 6) 青木昌彦・奥野正寛：『経済システムの比較制度分析』（東京大学出版，1996），8頁。
- 7) 鈴木博：「日本型経済システムの制度的補完性—比較制度分析の視点から—」、『千葉大学社会文化科学研究』第4号（2000）285-313, 287頁。
- 8) 各会計基準の名称については、中国の状況を適切に反映できる日本語の訳語を見つけることが困難であるため、解釈を加える形で中国語言語の名称を使用することにする。
- 9) 本稿では特段説明がない限り IAS と IFRS を含めて国際財務報告基準と称する。
- 10) 謝少敏：『中国の企業会計制度』（創成社，1997），96頁。
- 11) 経済発展とともに新しい企業形態、業種が出現する都度、新しい会計制度が公布されたと考えられる。
- 12) 所有者持分は「純資産の部」に相当する。
- 13) ほぼ同時期に、上海飛楽音響会社（1984年11月）と上海延中実業会社（1985年1月）も株式による資金調達を行い、北京天橋百貨株式会社と並んで中国最初の株式会社とされている（日本証券経済研究所,1994），65頁）。
- 14) 日本証券経済研究所：『中国の株式会社制度と証券市場の生成』（日本証券経済研究所，1994），67頁。
- 15) 企業会計準則編審委員会編：『企業会計準則案例講解 2017年版』（立信會計出版社，2017），1頁。
- 16) 梁瀬正人・斎藤公彦：『中国税務・会計ハンドブック』第2版，（東洋経済新聞社，2003），504頁。
- 17) 劉玉廷：「中国企業会計準則体系：架構，趨同与等效」、『会計研究』2007年3月号（2007）2-8, 7頁。

参考文献

日本語文献：

- 青木昌彦・奥野正寛：『経済システムの比較制度分析』（東京大学出版，1996）。
- 青木昌彦：『経済システムの進化と多元性』（東洋経済新聞社，1997）。
- 著、滝澤弘和・谷口和弘訳：『比較制度分析に向けて』（NTT出版株式会社，2003）。
- 青木昌彦・金滢基・奥野（藤原）正寛[1997]『東アジアの経済発展と政府の役割』（日本経済新聞社，1997）。
- 王寅東：『中国企業会計制度の展開と課題』（東京国際大学大学院博士学位論文，1998）。
- 王躍生：「新制度派経済学はなぜ中国で風靡するのか」，<http://www.rieti.go.jp/users/china-tr/jp/010917gakusya.htm>，2001年9月17日取得。
- 河崎照行・顔維群：「中国における企業会計制度の発展過程と課題」，『甲南経営研究』第42巻第3・4号（2002）1-28。
- 九州大学中国经济研究室：『中国の経済制度と統計・会計制度』（九州大学出版会，1991）。
- 澤邊紀生：「制度化パースペクティブと会計研究」，『立命館経営学』第35巻第1号（1996）23-51。
- 謝少敏：『中国の企業会計制度』（創成社，1997）。
- 鈴木博：「日本型経済システムの制度的補完性—比較制度分析の視点から—」，『千葉大学社会文化科学研究』第4号（2000）285-313。
- ：『制度の経済学』における2つのパラダイム—比較制度分析とレギュレーション・アプローチ」，『千葉大学社会文化科学研究』第5号（2001）205-217。
- 錢穎一：「中国市場経済化の制度的基礎」『転換期の東アジアと日本企業』（東洋経済新報社，2000）。
- 孫美灵：「移行期中国における企業会計制度の変遷—比較制度分析の視点に基づく検討—」，京都大学大学院経済学研究科モノグラフNo.200406038（2004）。
- ：「移行期中国における企業会計制度とコーポレート・ガバナンス—比較制度分析の視点に基づく検討—」，『経済論叢』第174巻第5・6号（2004）33-50。
- 日本証券経済研究所：『中国の株式会社制度と証券市場の生成』（日本証券経済研究所，1994）。
- 水野一郎：「現代中国会計制度の発展と特質—「企業会計準則」と「企業財務通則」の改訂を中心として—」，『會計』第169巻第6号（2006）821-832。
- 梁瀬正人・斎藤公彦：『中国税務・会計ハンドブック』第2版，（東洋経済新聞社，2003）。

中国語文献：

- 鄧永勤・陸燕芳：「海峽兩岸會計準則國際化比較研究」，『會計研究』2013年2月号（2013）15-21。
- 付磊：「我国企業會計制度改革的回顧與思考」，『會計研究』2007年12月号（2007）23-28。
- 付磊：「企業制度演變與會計發展」，『會計研究』2012年7月号（2012）3-7。
- 付磊等：『新中国會計制度史』（立信會計出版社，2015）。
- 李玉環：「全面準確理解國際準則進一步完善我國會計準則」，『會計研究』2016年1月号（2016）19-24。
- 劉玉廷：「閔與中國企業會計準則與國際財務報告準則持續全面趨同問題」，『會計研究』2009年9月号（2009）6-9。
- ：「中國企業會計準則體系：架構，趨同與等效」，『會計研究』2007年3月号（2007）2-8。
- 《企業會計制度》研究組編：『《企業會計制度》及講解』（東北財經大學出版社，2001）。

- 企業会計準則編審委員会編：『企業会計準則案例講解 2017 年版』（立信會計出版社，2017）。
- 企業会計準則編審委員会編：『小企業会計準則講読 2017 年版』（立信會計出版社，2017）。
- 吳聯生等：『新旧企業会計制度差異分析』東北財經大學出版社，2001）。
- 陽敏：「会計準則國際趨同の最新進展与我国的应对举措」，『會計研究』2011 年 9 月（2011）3-8。
- 陽敏・陸建橋・徐華新：「当前國際會計趨同和我国會計準則國際趨同的策略選抉」，『會計研究』2011 年 10 月（2011）9-15。
- 趙西卜：『中国會計準則研究』（中国人民大学出版社，1999）。
- 張天西：『中英米會計準則比較研究』（中国人民大学博士学位論文，1999）。
- 中華人民共和國財政部：『企業會計準則 2006』（經濟科學出版社，2006）。
- 中華人民共和國財政部：『企業會計制度 2001』（經濟科學出版社，2003）。
- 中華人民共和國財政部會計準則委員會 HP：<http://www.casc.org.cn/casc/zhence/quanwen/>，2017 年 3 月 27 日取得。
- 中華人民共和國財政部制定・企業會計準則編審委員會編：『企業會計制度 2017 年版』（立信出版社，2017）。
- 中華人民共和國財政部制定・企業會計準則編審委員會編：『企業會計制度應用指南 2017 年版』（立信出版社，2017）。
- 周曉蘇：『中国會計模式論』（東北財經大學出版會，2002）。
- ：『中国會計模式研究』（天津財經大學博士学位論文，2000）。
- 庄恩岳：『中外會計準則比較』（中国審計出版社，2000）。
- 英語文獻：
- Douglass C. North, *Institutions: Institutional Change and Economic Performance* (Cambridge University Press, 1990)
（竹下公視訳：『制度・制度変化・經濟成果』（晃洋書房，1994）。
- IFRS HP <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>，2017 年 3 月取得。