

中国会計制度体系の特徴に関する一考察

——「企業会計準則」と「企業会計規則」¹の関係性を中心に——

肖 淼

- I はじめに
- II 会計制度体系の現状
- III 「企業会計準則」の概要
- IV 「企業会計規則」の概要
- V 「企業会計準則」と「企業会計規則」の関係性

I はじめに

近年、中華人民共和国（以下、中国と略称する）の会計制度においては、「企業会計準則」を中心に国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, 以下、IFRS と略称する）へのコンバージェンスが推し進められている。2006年に公布、2014年、2017年に改訂された新「企業会計準則」の内容から見られるように、IFRSとの差異が依然として認められている。

このような差異は、中国だけでなく、日本やアメリカにも存在する。それでは、なぜそのような差異が存在するのであろうか。それは、その国の中で会計制度が固有の役割・機能を果たしているからではないだろうか。このような会計制度の国際化のなかでの課題を理解、解決するために、中国会計制度の固有の役割・機能を解明する必要がある。

現行の中国会計制度においては、IFRSへのコンバージェンスを図るために制定された「企業会計準則」と、建国時から制定された一連の会計規則を基礎として制定された「企業会計規則」が併用されている。このような会計制度体系はどのような特徴があり、なぜ中国国内で、「企業会計準則」が推奨されるとともに、「企業会計規則」が併用されているのであろうか。

そこで本稿では、会計制度体系の現状を考察するうえで、「企業会計準則」と「企業会計規則」の特徴と役割を明らかにし、両者の関係性を分析する。

1 本稿でいう「企業会計規則」の中国語の名称は「企業会計制度」である。広義の企業会計制度と混同させないよう、本稿では、「企業会計規則」と訳す。

II 会計制度体系の現状

1. 中国における会計制度国際化の背景

近年、経済グローバル化の進展による国際的な企業経営活動や資金調達活動の活発化に伴い、世界中で会計基準の国際的調和化が話題になり、コンバージェンスの試みが進んでいる。2001年に、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee, 以下、IASCと略称する）は国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, 以下、IASBと略称する）に改組された。それ以降、IASBは、会計基準の設定主体として、会計基準の国際的統合に取り組んでいる。

EUが2005年以降IFRSを域内上場企業の連結財務諸表に適用することを決定した後、IFRS導入の動きが急速に国際範囲で広まっている。その一方、米国や日本等の国においては、自国基準を保持しながら、自国基準とIFRSとの差異を縮小することによって、IFRSと同等性を持つ会計基準を開発、採用しようとする「コンバージェンス」が進められてきた²。

このような経済グローバル化に伴う会計基準の国際的調和化という背景の中で、中国においては、2001年以降、経済発展方式の転換を経済方針として市場経済展開期に入るとともに、企業会計制度の国際化への取組みが進められた。

2. 中国会計制度体系の現状

現代中国の法規体系は、ピラミッド型の構造であり、一番上位にあるのは「憲法」である。その下には、第1図が示すように、「憲法」にもとづき、全国人民代表大会および常務委員会によって制定された民法、行政法、経済法、社会法、刑法および訴訟と非訴訟手続法などの法律がある。企業会計と関わる主要な諸法律は、民法類に属する「会社法」、「証券法」など、および経済法類に属する「会計法」、「税収徴収管理法」、「企業所得税法」などがある。

中国の会計制度の法規体系は、第1図に示すように、「中華人民共和国会計法」（以下、「会計法」と略称する）に従い、「企業会計規則」および企業会計報告条例のもとでの「企業会計準則」によって構成されている。

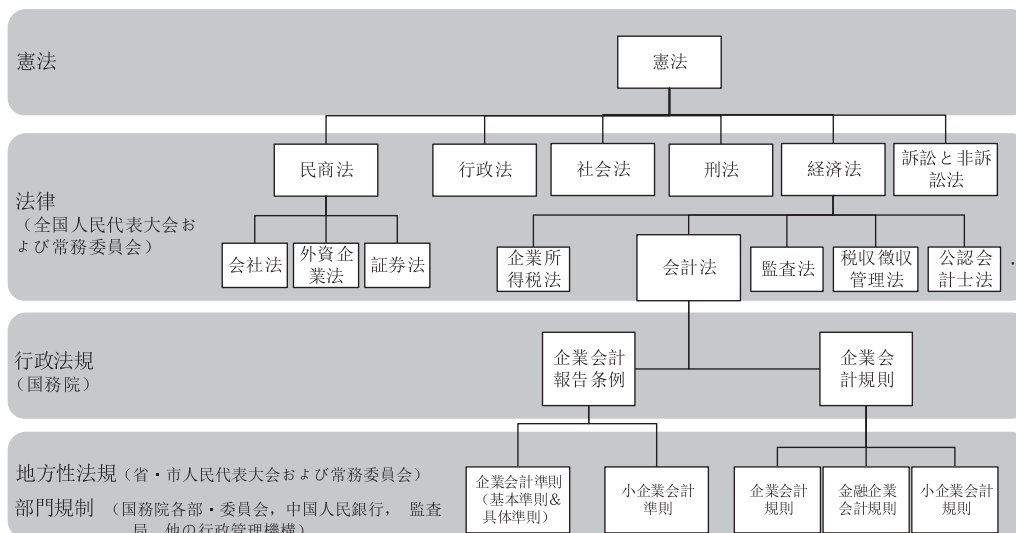
2001年公表された「企業会計規則」は、計画経済時期から採用してきた業種別企業会計規則、「株式会社会計規則」「外資投資企業会計規則」をもとに制定された具体的な会計処理の規則である³。1992年に公表された「企業会計準則」は、原則的な指導に重

2 佐藤誠二『会計基準の統合と分岐－EUとドイツの中のIFRS』森山書店、2020年10月、1-2頁。

3 姚小佳「中国における『企業会計制度』と『企業会計準則』の併存の意義」『アジア市場経済学会年報』

点をおきながら、取引および事象にもとづき個々の基準を公表し、論理的一貫性を図るものである。⁴ 両者とも政府行政法規の一部とみなされ、強制的拘束力がある。⁵

第1図 中国会計制度法規体系



出所：中華人民共和國國務院新聞（報道）弁公室，『『中国特色社会主義法律体系』白書』，2011年10月27日，第二章を参照して，筆者作成。

このような法規体系の中で、会計制度の国際化に対応して制定された「企業会計準則」が存在する一方で、「企業会計規則」も依然として存在し、「企業会計準則」と同じレベルの会計法規規制として適用されている。「企業会計準則」と「企業会計規則」とが併用されている中国会計制度の特徴を解明するために、ⅢとⅣで両者の概要と特徴を考察してみたい。

Ⅲ 「企業会計準則」の概要

2001年以降、中国会計制度の国際化は、「企業会計準則」の改訂を中心として展開された。

2006年に、中国財政部は、IFRSと実質的にコンバージェンスされた「企業会計準則」を公表した。「企業会計準則」は、「企業会計準則（基本準則）」（以下、「基本準則」と略称する）および新規と改訂を含める「企業会計準則（具体準則）」（以下、「具体準則」と略称する）によって構成される。2007年度から中国の上場企業を対象に適用が

ㄨ 報25巻』2022年，32頁。

4 蔣飛鴻「中国会計基準のコンバージェンスへの対応と選択」『会計論叢』第4号，2009年，128-131頁。

5 李文忠『中国監査制度論』中央経済社，2005年，136頁。

開始された。その後、順次に適用対象が拡大され、2009年までに小企業を除くすべての企業に対して適用されることになった。

2010年に、「企業会計準則と国際財務報告基準（IFRS）との継続的コンバージェンスに関するロードマップ」が公表され、その中で中国会計準則とIFRSとの違いを「重要な差異」と「差異とは認められない相違点」の二つに分類された。「重要な差異」とは純粋な会計基準間の差異であるのに対し、「差異とは認められない相違点」とは会計基準間に相違点が存在することを認め、社会経済環境の違いなどから、中国政府は会計基準間の「差異」として認識しないというものである。⁶IFRSの動きに従い、2014年、2017年、2019年に会計準則改訂作業が行われ、国際的会計慣行を採用した会計準則体系が完成された。

1. 「基本準則」の改訂

本節では、中国の概念フレームワークとみなされる2006年「基本準則」について、財務報告目的、会計情報の質的特性、会計要素の定義と認識、および会計測定という4つの側面から、国際化を目指す「企業会計準則」の基本的な原則を明らかにする。

1-1 改訂目標

2006年に公表された「基本準則」は、IFRSを参照して、1992年基本準則を改訂したものである。国家財政部により、今回改訂の目標は、第一に、社会経済的資源配分の効率性を向上し、会計情報の意思決定の有用性要件を強化することである。第二は、企業の長期的持続可能な発展を促進し、資産負債アプローチの中核的位置を確立し、企業の短期的な行動を制限することである。第三は、投資家の目的に適合する情報を提供し、会計情報の真実かつ公正を強調することである。第四は、企業の自主的革新と技術のアップグレードを促進し、研究開発費の資本化制度を導入することである。第五は、経済社会の調和的な発展を確保することである。第六は、会計情報の明瞭性を向上させ、投資家と社会公共利益を保護することであるとされている。⁷

1-2 改訂内容

(1) 財務報告の目的

1992年に公表された企業会計準則では、財務報告の目的について、次のように定めている。⁸

6 陶静「中国会計基準における公正価値の使用」『同志社商学』第63巻第4号、2012年、99頁。

7 付磊《新中国会计史》（『新中国会计史』）立信会计出版社、2015年12月、276頁。

8 中国財政部「企業会計準則（1992）」1992年、第十一条。

「会計情報は、マクロ統制レベルで国家の経済管理の要求に応え、関係者が企業の財務状況および経営成績を理解するためのニーズ、および企業の内部経営管理を向上するニーズを満たすものでなければならない。」

つまり、2006年以前の企業会計準則は、企業会計の目的を、企業の内部経営管理を通じての国家財政管理が中心に据えられていた。

それに対して、2006年に改訂された「基本準則」においては、財務報告の目的について、以下のように述べている。

「情報利用者に企業の財政状態、経営業績およびキャッシュ・フローなどに関する会計情報を提供し、企業管理層の受託責任の履行状況を反映し、財務会計報告利用者の意思決定に役立つ情報の提供としている。」

つまり、2006年以降、財務報告の目的は、受託責任の履行状況を反映する利害調整機能と投資者の意思決定に役立つ情報を提供する機能が中心となった。いわゆる、市場経済展開期における企業会計制度では、利害調整機能と有用な情報提供機能が融合されている。

それ以外に、「基本準則」の財務報告の目的は、すべての財務報告利用者に、公正的に会計情報を提供することであるとしている。財務報告利用者に対して、順位付けを行わず、特に従来の国家あるいは政府を第一の対象とすることをせず、国が国有企業の投資者として、その会計情報の利用は他の投資者と同じであるとしている¹⁰。このように、「基本準則」における財務報告の目的は、IASBによる概念フレームワークにコンバージェンスする形で改訂された。

(2) 会計情報の質的特性

国際的慣行と一致するために、「基本準則」の中で、従来の「一般原則」が「会計情報の質的特性」に改訂された。「基本準則」の第2章「会計情報の質的特性」では、以下のとおりに九つの具体的な要請が挙げられた¹¹。

「意思決定に有用な情報として、信頼性（忠実な表現）、目的適合性、理解可能性、比較可能性、完全性、形式より実質優先、重要性、慎重性、適時性を満たすものでなければならない。」

1992年「企業会計準則」の中で、会計の一般原則として挙げられていた発生主義、取得原価主義、収益的支出と資本的支出の区別および費用収益対応原則などの規定は、

9 中国財政部「企業会計準則 基本準則（2006）」2006年、第四条。

10 中国財政部会計司《企业会计准则讲解（2010）》（「企業会計準則解釈（2010）」）2010年、3頁。

11 中国財政部「企業会計準則 基本準則（2006）」2006年、第十二条-第十九条。

2006年の「企業会計準則」では、会計情報の質的要請からは除かれたが、それぞれ「基本準則」において別個の条文として詳細に定められている。

例えば、発生主義原則について、「基本準則」の「総則」では、会計認識、測定および報告の基礎条件として挙げられている¹²。取得原価主義は、一般的に採用すべき測定属性として、「基本準則」第九章「会計測定」における「測定属性」として詳細に定められている¹³。発生主義の基本原則の一つとしての対応原則については、明確な条文が「基本準則」から削除されたが、「基本準則」における「費用」の部分で、「売上原価などの費用は、対応する部分の売上高などの収益が認識される期間に、費用として当期損益に計上する¹⁴」と定められている。

(3) 財務諸表要素の定義と認識

「基本準則」における財務諸表の構成要素には、利益概念を除き、資産、負債、所有者持分、収益、費用の定義について、IASBの概念フレームワークを参考にして作成された。IFRSが資産と負債を重視する立場であるため、収益費用アプローチに立脚する1992年「基本準則」とは大きく異なっている¹⁵。

「基本準則」では、資産および負債を「発生する可能性の高い将来の経済的便益」と「発生する可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」として捉え、資産と負債の差額を「所有者持分」としている¹⁶。「収益」および「費用」を「企業の日常の経済活動における所有者持分の増加」と「企業の日常の経済活動における所有者持分の減少」と定義している。それとともに、初めて「利得」と「損失」の概念を導入した¹⁷。

(4) 会計測定

2006年までの会計準則において、測定については、取得原価、再調達原価、正味実現可能価額、割引価値の4つの方法が採用され、公正価値測定が認められてなかった。国際慣行と統合するために、「企業会計準則」では、公正価値測定が認められた。

「基本準則」では、資産の測定については、次のように規定している¹⁸。

「公正価値で測定する際に、資産および負債は、公平な取引の中で、状況を熟知する取引参加者の間に、資産交換または債務返済の価格により測定される。」

つまり、原則的には取得原価を採用することが求められているが、公正価値を採用す

12 同準則、第九条。

13 同準則、第四十二条（一）、第四十二条。

14 同準則、第三十五条。

15 魏巍「中国の概念フレームワークに関する一考察」『経営学論集』最終号、2019年、85-86頁。

16 中国財政部「企業会計準則 基本準則（2006）」2006年、第二十七条、第三十八条。

17 同準則、第二十七条、第三十八条。

18 同準則、第四十二条（五）。

る際には、その測定が信頼できることを保証しなければならない。

このように、この段階において、公正価値の適用条件は厳格であったと考えられている。金融商品、投資不動産、非共通支配下での企業合併、および非貨幣性取引などに対して、資産の認識、測定および表示の方法が明らかに公正価値の定義を満たし、かつ市場での市場価値を持続可能に入手できるという限定条件のもとで、公正価値測定を適用できるとしている。¹⁹

その後、2014年には、「基本準則」第四十二条（五）の公正価値について再度改訂された。改定後の内容は、次のように述べられている。²⁰

「公正価値を測定する際に、資産および負債は、測定日に発生した秩序のある取引の中で、市場参加者の間で、資産を売却した際の受取価格または負債を移転した際の支払価格により測定される。」

このように、改訂された「基本準則」における公正価値についての規定は、以下の変更点があった。まずは、市場参加者の間に、自主的に取引に参加する意思とお互いに独立することが要求されること、次に、測定日を明示することで、資産または負債の公正価値を確定する時間を明確にしたこと、そして、特殊な取引を除き、取引市場の環境を限定したこと、公正価値評価の対象範囲が拡大されたことである。²¹

以上のように、2006年以降、「基本準則」は、IASBの概念フレームワークにもとづき、1992年「基本準則」をもとに大きく改訂された。「基本準則」では、資産負債アプローチを採用し、会計情報の有用性を強調する傾向を明らかにし、IASBの概念フレームワークにコンバージェンスする形となった。しかしながら、会計目的における利害調整機能や情報提供機能の融合、および取得原価主義、費用収益対応原則は一般原則から除かれたが、別に詳細に定められたことからわかるように、「基本準則」は国際会計基準とコンバージェンスする同時に、依然として、中国会計制度の固有の考え方を保持している。

2. 「企業会計準則」（具体準則）と IFRS

具体準則において、明確に IFRS とコンバージェンスした内容以外に、2010年の「企業会計準則と国際財務報告基準との継続的コンバージェンスに関するロードマップ」で示されたように、中国「企業会計準則」と IFRS との間に残っている差異を「重要な差異」と「差異とは認められない相違点」の二つに分類されている。

本節では、純粋な会計基準間の差異である「重要な差異」をまとめ、これらの差異が

19 付磊 前掲書、278頁。

20 中国財政部「企業会計準則 基本準則（2014）」2014年、第四十二条。

21 胡向麗《企业会计准则—基本准则修订带来的变化与影响》（「企業会計準則—基本準則の改訂がもたらす変化と影響」）『财会月刊』第21期、2014年、122-123頁。

存在する原因を分析したうえで、国際化のもとでの会計制度の特徴を導き出したい。

2023年10月まで、IFRSとコンバージェンスしてきた中国企業会計準則の具体準則体系は第2表で示しているように、IFRS/IASの枠組みと対応している。

第2表 企業会計準則と国際会計基準の対照

具体準則	IAS/IFRS
第1号 棚卸資産	IAS 2 Inventories
第2号 長期持分投資	IAS 27 Separate Financial Statements IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures
第3号 投資不動産	IAS 40 Investment Property
第4号 固定資産	IAS 16 Property, Plant and Equipment
第5号 生物資産	IAS 41 Agriculture
第6号 無形資産	IAS 38 Intangible Assets
第7号 非貨幣性資産交換	IFRS 15 Revenue from Customers with Contracts / IAS 16 Property, Plant and Equipment / IAS 38 Intangible Assets
第8号 資産減損	IAS 36 Impairment of Assets
第9号 従業員給付	IAS 19 Employee Benefits
第10号 企業年金基金	IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
第11号 株式報酬	IFRS 2 Share-based Payment
第12号 債務再編	IFRS 9 Financial Instruments
第13号 偶発事象	IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
第14号 収益	IFRS 15 Revenue from customers with Contracts
第16号 政府補助金	IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
第17号 借入金費用	IAS 23 Borrowing Costs
第18号 企業所得税	IAS 12 Income Taxes
第19号 外貨換算	IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates / IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
第20号 企業結合	IFRS 3 Business Combinations
第21号 リース	IFRS 16 Leases
第22号 金融商品の認識および測定	IFRS 9 Financial Instruments
第23号 金融資産の移転	IFRS 9 Financial Instruments
第24号 ヘッジ取引	IFRS 9 Financial Instruments / IAS 39 Financial Instruments : Recognition and Measurement
第25号 保険契約	IFRS 17 Insurance Contracts
第26号 再保険契約	IFRS 17 Insurance Contracts
第27号 石油・天然ガスの採掘	IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
第28号 会計方針会計上の見積もりの変更および誤謬の訂正	IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
第29号 後発事象	IAS 10 Events after the reporting Period
第30号 財務諸表の表示	IAS 1 Presentation of Financial Statements
第31号 キャッシュ・フロー計算書	IAS 7 Statement of Cash Flows
第32号 中間財務報告書	IAS 34 Interim Financial Reporting
第33号 連結財務諸表	IFRS 10 Consolidated Financial Statements

第34号 一株当たり利益	IAS 33 Earnings per Share
第35号 セグメント報告	IFRS 8 Operating Segments
第36号 関連当事者の開示	IAS 24 Related Party Disclosures
第37号 金融商品の開示	IAS 32 Financial Instruments: Presentation/IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures
第38号 企業会計準則の初度適用	IFRS 1 First-time Adoption of IFRS
第39号 公正価値測定	IFRS 13 Fair Value Measurement
第40号 共同支配	IFRS 11 Joint Arrangements
第41号 その他の主体における持分開示	IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities
第42号 売却目的で保有する非流動資産および非継続事業	IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
なし	IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts

出所：中国財政部「企業会計準則（2020）」2020年、およびIASB, *International Accounting Reporting Standards (2020)*, 2020, Part A, Part Bを参照して、筆者作成。

しかし、現段階まで、中国企業会計準則とIFRSとの差異が依然として残っている。重要とみなされる差異は、企業結合、固定資産の減損の戻入、土地使用権の表示、資産の再評価、および政府補助金に関する会計処理方法にあると指摘されている²²。第3表は、それらの差異をまとめたものである。

まず、企業結合に関して、具体準則第20号では、共同支配下の企業結合取引において、結合企業が取得した資産および負債は、被結合企業の帳簿価額にもとづき測定すると規定している。つまり、持分プーリング法が適用される²³。非共同支配下での企業結合にはパーチェス法を採用するとしている。具体準則第20号は逆取得に関する規定がない。

これに対して、IFRS第3号の企業結合に関する会計処理では、共同支配下における企業結合は「企業結合」の範囲外となるため、具体的に規定されていない。IFRSにおける企業結合はすべて「買収」である²⁴とみなされ、持分プーリング法の適用が禁止され、パーチェス法のみを企業結合の会計処理とすることが定められている²⁵。

次に、資産の減損の会計処理について、具体準則第8号「資産の減損」では、有形固定資産、無形資産、のれん等を含む資産の減損損失がいったん計上されると、以後の会計期間における戻入は禁止されている²⁶。これに対して、IAS第36号では、資産の減損について、のれんを除き、過去に減損の認識を行った資産に対して、回収可能価額が

22 王昱「会計基準のコンバージェンスに向けて－中国の会計趨同戦略」『同志社商学』第59巻第1・2号、2007年10月15日、93-95頁。

23 中国財政部「企業会計準則（2006）」2006年、第20号、第二章、第五条～第九条。

24 中国財政部 同準則2006年、第20号、第三章、第十条～第十七条。

25 IASB, IFRS 3, Business Combinations, par.10-15, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

26 中国財政部 同準則2006年、第8号、第四章、第十七条。

回復した場合には、認識した減損損失の戻入れをしなければならない。²⁷のれんの配分方法について、具体準則第8号では公正価値の比率または帳簿価額の比率により配分するとしているが、²⁸IAS第36号では特に規定がされていない。

土地使用権の表示について、具体準則第6号では、無形資産として表示される。²⁹具体準則第3号と第21号に従い、賃貸した場合に、土地使用権は、投資不動産とされ、原価法を用いて処理するのが認められることになっている。³⁰

IAS第40号により、土地使用権は、土地の長期オペレーティングリース契約と解釈され、長期前払費用として表示される。企業が賃貸した土地使用権については、一定の条件を満たす場合に、投資不動産として処理され、この時に公正価値モデルを採用しなければならないとしている。³¹

有形固定資産の認識後の測定について、具体準則第4号「固定資産」によって、原価モデルの採用のみが認められている。³²

これに対して、IAS第16号によって、固定資産取得後の会計方針として、原価モデルと再評価モデルの選択が認められている。³³

無形資産の認識後の測定は、有形固定資産に関する規定と同じ、具体準則第6号「無形資産」において原価モデルの使用のみを認めている。³⁴IAS第38号によると、原価モデルと市場価格を参考にし、公正価値を取得できる場合に再評価モデルの適用を認めている。³⁵

政府補助金の処理方法について、具体準則第16号「政府補助金」では、資産に関する政府補助金は繰延収益として認識し、かつ、関連する資産の耐用年数内に均等に配分して損益に計上する。³⁶圧縮記帳による直接減額は認められない。

IAS第20号によると資産に関する補助金は、繰延収益として計上する方法、または補助金額を控除して資産の帳簿価額を算出する方法、いわゆる繰延収益計上あるいは直

27 IASC, IAS 36, Impairment of Assets, par.109-125, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

28 中国財政部 前掲準則2006年、第8号、第六章、第二十三条～第二十五条。

29 中国財政部 同準則2006年、第6号、第一章、第二条。

30 中国財政部 同準則2006年、第3号、第一章、第三条、第二章、第七条、第三章、第十条、および「企業会計準則(2018)」2018年、第21号、第二章、第五条～第九条。第21号、第三章、第十六条、第二十条。

31 IASC, IAS 40, Investment Property, pars. 5 and 20-38, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

32 中国財政部 前掲準則2006年、第6号、第三章、第七条。

33 IASC, IAS 16, Property, Plant and Equipment, par.29-42, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

34 中国財政部 同準則2006年、第6号、第三章、第十二条。

35 IASC, IAS 38, Intangible Assets, par.72-87, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

36 中国財政部 同準則2006年、第16号、第二章、第八条～第九条。

接減額のいずれかによって表示される。³⁷

第3表 企業会計準則と国際会計基準との差異

項目	企業会計準則の規定	IFRS の規定
共通支配下における企業結合	持分プーリング法	なし
資産の減損戻入れ	戻入れが禁止	戻入れ
土地使用権の表示	無形資産として表示	長期前払費用として表示
有形固定資産の認識後の測定	原価モデルのみ	原価モデルあるいは再評価モデル
無形資産の認識後の測定	原価モデルのみ	原価モデルあるいは再評価モデル (市場価格を参考し公正価値を 取得できる場合)
政府補助金	繰延収益として計上する。 直接減額が認められない。	繰延収益あるいは直接減額で計上

出所：中国財政部「企業会計準則（2020）」2020年、第40号、第8号、第6号、第4号、第16号、および IASB, *International Accounting Reporting Standards* (2020), 2020, Part A, Part B, IFRS11, IAS36, IAS38, IAS16, IAS20 を参照して、筆者作成。

以上のように、「企業会計準則」においては共通支配下における企業結合においては、簿価をそのまま引き継ぐ持分プーリング法が適用され、土地使用権については、原価法が選択でき、有形固定資産、無形資産の認識後の測定については原価モデルが適用される。

これらの会計処理方法の差異から見られるように、「企業会計準則」では、取得原価測定が重視されていると考えられる。企業会計準則における公正価値測定の使用範囲は、IFRS の処理方法と比べると、未だに狭いと見られる。「基本準則」では、IASB の計算構造の中心とする公正価値測定の適用範囲が拡大されているが、適用状況から見ると、取得原価が依然として測定属性構造の中心となっている。

政府補助金の処理方法について、資産に関する政府補助金は繰延収益として認識し、かつ、関連する資産の耐用年数内に均等に配分して損益に計上し、直接減額は認められない。この会計処理から、「企業会計準則」には、収益費用の対応原則が依然と重視されていることが見られる。

資産の減損の会計処理について、「企業会計準則」では、有形固定資産、無形資産、のれん等を含む資産の減損損失がいったん計上されると、以後の会計期間における戻入れは禁止されている。これは、評価損は計上するか、評価益は計上しないという取得原価主義会計の思考によるものと考えられる。

以上のように、企業会計準則は表層的に IFRS にコンバージェンスしているが、これ

37 IASC, IAS 20, *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, par.24-28, *International Accounting Reporting Standards* (Red Book 2015A), IFRS Foundation, 2015.

らの差異が生じるのは、中国会計制度の根底に依然として取得原価主義、期間損益計算を重視する考え方が存在しているためであると考えられる。

では、なぜ中国は、IFRSへコンバージェンスするという様相を呈しながらも、取得原価主義、期間損益計算を重視するのか、「企業会計規則」を含む会計制度体系から考察してみたい。

IV 「企業会計規則」の概要

2000年以降中国はWTOへの加盟と国際会計基準審議会への加入により、会計基準の国際的統合を目指し、従来の業種別会計規則、「株式制企業会計規則」、「外国投資企業会計規則」などの会計規則を整備することが求められた³⁸。「会計法」に準拠し、社会主義市場経済体制の要請を応え、会計準則を制定しつつあり、2000年12月に「企業会計規則」が公表された³⁹⁴⁰。

1. 「企業会計規則」の構成

「企業会計規則」は、企業の会計計算を規範し、真実かつ完全に会計情報を提供することを目的として、「会計法」およびその他の関連法律法規に準拠して制定されており⁴¹。外部から資金調達せず小規模会社を除き、中国国内で設立された企業を対象として適用される⁴²。

「企業会計規則」は、第4表が示すように十四章で構成され、会計計算に関する一般規定、会計科目の使用方法に関する説明、および会計書類と注記という三つの部分から、企業の会計実務を規範、規制している。このなか、第一章総則では、会計計算に関する一般規定として、会計計算全体に対する原則、および会計科目の認識・測定について規定されている。第二章から第十二章では、会計科目の使用に関する説明として、主要な会計科目の定義、およびその関連取引の処理方法について定めている。第十三章では、企業における会計書類の種類、形式、内容および作成方法について規定されてい⁴³る。

38 姚小佳「中国における『企業会計制度』の存在意義」『地域研究』No.27, 2021年10月, 43頁。

39 中国財政部《关于对企业会计核算制度改革征求意见的函》「企業会計決算制度改革に関する意見募集のレター」2000年12月。

40 中国財政部《关于印发〈企业会计制度〉的通知》「『企業会計規則』の公表に関する通知」2000年12月29日。

41 中国財政部「企業会計規則(2000a)」2000年, 第一条。

42 同規則 第二条。

43 同規則 第一条～第一百五十九条。付録 前掲書, 267-268頁。

第4表 「企業会計規則」の構成

第一章	総則	第一条～第十一条
第二章	資産	第十二条～第六十五条
第三章	負債	第六十六条～第七十八条
第四章	所有者持分	第七十九条～第八十三条
第五章	収益	第八十四条～第九十八条
第六章	原価と費用	第九十九条～第二百五条
第七章	利益と利益配分	第二百六条～第一百十二条
第八章	非貨幣性取引	第一百十三条～第一百六条
第九章	外貨決済取引	第一百七条～第一百二十条
第十章	決算調整	第一百二十一条～第一百三十九条
第十一章	偶発事象	第一百四十条～第一百四十六条
第十二章	関連会社の関係と取引	第一百四十七条～第一百五条
第十三章	財務会計報告	第一百五十一条～第一百五九条
第十四章	附則	第一百六十条

出所：中国財政部「企業会計規則」より，筆者作成。

2. 「企業会計規則」の特徴

本節では、「企業会計規則」の内容の一部取り上げて分析することで、「企業会計規則」の特徴を明かにする。

「企業会計規則」第十一条では，企業の会計計算に関する基本原則について，以下の⁴⁴ように定めている。

- (一) 会計計算は，確実に発生した取引または事象をもとに，企業の財政状態，経営業績とキャッシュ・フローを誠実に反映しなければならない。
- (二) 企業は，取引または事象の法的理論のみに拘らず，当該取引または事象の経済的事実にもとづき，会計計算を行わなければならない。
- (三) 企業は，会計情報利用者のニーズを満たすために，企業の財政状態，経営業績およびキャッシュ・フローを反映できる会計情報を提供する。
- (四) 企業の会計計算方法は，各期に一貫しなければならず，企業が随意に変更してはならない。変更の必要がある場合には，変更の内容と理由，変更による累積的影響額，および累積的影響額が合理的に確認できない理由などを財務報告書の注記に説明しなければならない。
- (五) 企業の会計計算は，定められた会計処理方法に従い，会計項目の処理方法は，一貫かつ相互に比較可能でなければならない。
- (六) 企業の会計計算は，随意に前倒しあるいは後回しにしてはならず，適時に

44 同規則 第十一条。

行わなければならない。

- (七) 企業の会計計算や作成した財務会計報告書は、明瞭かつ理解可能でなければならない。
- (八) 企業の会計計算は、発生主義の原則に基づく。当期に実現した収益や発生したまたは配分すべき費用は、代金の受取や支払にかかわらず、当期の収益と費用として計上しなければならない。当期に属しない収益と費用は、代金を受取や支払にかかわらず、当期の収益や費用として計上してはならない。
- (九) 企業は、会計計算を行う際に、収益とその原価や費用を対応させなければならない。同一会計期間に属する各収益とそれに対応する原価や費用は、当該会計期間に認識されなければならない。
- (十) 企業の資産は、取得時に取得原価に基づき、測定を行う。以降、資産価値に評価損が発生する場合に、企業は、本規則の規定に従い、評価制引当金を計上しなければならない。法律、行政法規および国家統一の会計規定による別箇定めを除き、企業は資産の帳簿価額を随意に調整してはならない。
- (十一) 企業の会計計算は、収益的支出と資本的支出を合理的に区分しなければならない。支出がもたらす便益が本年度（または一営業循環期間）のみに属す場合に、当該支出は収益的支出として計上されなければならない。支出がもたらす便益が複数の会計年度（または複数の営業循環期間）に及ぼす場合に、当該支出は、資本的支出として計上されなければならない。
- (十二) 企業は、会計計算を行う際に、保守主義の原則を守らなければならない。資産または収益の過大計上、負債または費用の過少計上をしてはならない。帳簿外の引当金も計上してはならない。
- (十三) 企業が行う会計計算は、重要性の原則を守らなければならない。会計計算においては、取引または事象に対して、重要性のレベルに応じて異なる計算方法を採用する。資産、負債および損益に重大な影響を及ぼし、財務報告書利用者の意思決定に更なる影響を及ぼす重要な会計事項に対しては、定められた会計方法と手続に基づき、会計処理を行い、さらに財務報告書において正確かつ誠実に開示しなければならない。副次的な会計事象に対しては、会計情報の真実性を損なわず、財務報告書利用者の意思決定を誤らせないことを前提として、簡略化の会計処理が認められる。

以上のように、基本原則の（八）と（九）からは、当期の実現した収益とそれに関連

する費用を対応させて会計計算を行うという期間損益計算の思考があり、それを支える概念として費用収益対応の原則が要請されている。さらに、(十)からは、資産の取得には取得原価で測定され、事後の測定において、評価損が生じているときには、資産の帳簿価額からの減額ではなく、評価損失引当金で間接的な減額が要請されている。さらに、「企業は資産の帳簿価額を調整してはならない」と規定されている。

このことから、「企業会計規則」は、会計計算の目的を期間損益計算として、それを達成するために、取得原価主義、費用収益対応の原則が要請されているものと考えられる。

V 「企業会計準則」と「企業会計規則」の関係性

1992年市場経済体制の確立に応じて、会計制度の一環として、「企業会計準則」が制定され、2000年、経済のグローバル化に応じて、会計制度の初歩的な整備として「企業会計規則」が公表された。その後、IFRSへのコンバージェンスを図って、「企業会計準則」を中心に、会計制度の国際化が展開されてきた。

Ⅲで述べたように、「企業会計準則」は表層的にIFRSにコンバージェンスしたものとなっている。IFRSは、投資家等の意思決定に有用な情報を提供することを主目的としている。その有用な情報とは、投資家等が将来のキャッシュ・フローを予測できる情報であり、そのような情報を提供するには、資産負債アプローチにもとづいて、公正価値で評価するという概念が中心となっている。

しかし、「企業会計準則」は、情報提供機能とともに利害調整機能もその目的とし、公正価値の適用範囲、企業結合における持分プーリング法の適用、有形固定資産と無形資産に対しては、原価モデルが適用されるなど、IFRSとの間に実質的な差異が依然として存在している。

「企業会計準則」とともに併存している「企業会計規則」は、IFRSの会計思考とは対照的に、会計計算は期間損益計算を行うことであるとして、それを支えるために、取得原主義、費用収益対応の原則が規定されている。

それではなぜ、IFRSにコンバージェンスした「企業会計準則」と「企業会計規則」が中国会計制度の中で併存しているのであろうか。「企業会計準則」の適用対象は、小企業を除く、すべての企業である。「企業会計規則」は、外部から資金調達をしない経営規模の比較的に小さい企業、および金融保険会社を除く、中国国内に設立された企業を対象としている。そのため、制度的には、「企業会計準則」と「企業会計規則」のいずれも適用可能となる企業が存在していることになる。

さらには、「企業会計準則」と「企業会計規則」は、中国会計制度法規体系の中で、

会計法のもとで、同列の法規として位置づけられている。

これらのことから、「企業会計準則」と「企業会計規則」とは異質のものにはなりえず、「企業会計準則」は、期間損益計算、取得原価主義、費用収益対応の原則といった諸概念を取り入れていると考えられる。このことによって、完全な資産負債アプローチにもとづく IFRS との間に差異が生ずるものと考えられる。すなわち、中国会計制度の根底には、依然として取得原価主義、期間損益計算を重視する考え方が存在しているのである。

参考文献

- IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010.
- IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2018.
- IASB, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2011A)*, IFRS Foundation, 2011.
- IASB, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2011B)*, IFRS Foundation, 2011.
- IASB, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.
- IASB, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015B)*, IFRS Foundation, 2015.
- 中華人民共和国財政部会計司《会计基础工作规范》(『会計基礎実務の規範』) 经济科学出版社, 1998年。
- 中華人民共和国財政部《股份制试点企业会计制度》(『実験株式会社企業会計制度』) 1992年5月23日。
- 中華人民共和国財政部《金融企业会计制度》(『金融企業会計規則』) 2001年。
- 中華人民共和国財政部《企业会计改革纲要试行草案》(『企業会計改革概要試行草案』) 1965年7月。
- 中華人民共和国財政部《企业会计制度》(『企業会計規則』) 经济科学出版社, 2001年。
- 中華人民共和国財政部《企业会计准则》(『企業会計準則』) 1992年。
- 中華人民共和国財政部《企业会计准则》(『企業会計準則』) 2006年。
- 中華人民共和国財政部《企业会计准则》(『企業会計準則』) 2014年。
- 中華人民共和国財政部《企业会计准则解释》(『企業会計準則解釈』) 2010年。
- 中華人民共和国財政部《小企业会计制度》(『小企業会計規則』) 2004年。
- 中華人民共和国財政部《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(『中華人民共和国企業所得税法实施条例』), 2007年。
- 中華人民共和国財政部《中外合资经营企业会计制度》(『中外合資經營企業会計制度』) 1985年3月。
- 中華人民共和国国家統計局『中国統計年鑑』1991年-2011年各年版。
- 中華人民共和国国務院《公司法(1999修正)》(『会社法』) 1999年。
- 中華人民共和国国務院《公司法(2004修正)》(『会社法』) 2004年。
- 中華人民共和国国務院《公司法(2005修正)》(『会社法』) 2005年。
- 中華人民共和国国務院《公司法(2018修正)》(『会社法』) 2018年。
- 中華人民共和国国務院《公司法(2018修正)》(『会社法』) 2018年。
- 中華人民共和国国務院《公司法》(『会社法』) 1993年。
- 中華人民共和国国務院《关于统一国家财政经济工作的決定》(『国家財政經濟仕組みの統一に関する決定』) 1950年3月。
- 中華人民共和国国務院《会计法(1993修正)》(『会計法』) 1993年。
- 中華人民共和国国務院《会计法(1999修正)》(『会計法』) 1999年。
- 中華人民共和国国務院《会计法》(『会計法』) 1985年。
- 中華人民共和国国務院《企业所得税法(2017修正)》(『企業所得税法』) 2017年。
- 中華人民共和国国務院《企业所得税法》(『企業所得税法』) 2007年。
- 中華人民共和国国務院《中华人民共和国所得税法实施条例》(『中華人民共和国企業所得税法实施条例』)

2007年。

中華人民共和国証券監督管理委員会《中国证券监督委员会公告》（『中国证券監督管理委員会公告』）2002年11期，『中国证券監督管理委員会公告』編集部，2002年12月。

付磊《我国企业会计制度改革的回顾与思考》（『我が国における企業会計制度の改革に関する回顧や思考』）『会計研究』2007年第12期，2007年12月，23-28頁。

付磊《新中国会计史》（『新中国會計史』）立信會計出版社，2015年12月。

佐藤誠二『会計基準の統合と分岐－EUとドイツの中のIFRS』森山書店，2020年10月。

謝少敏『中国の企業会計制度』創成社，1997年2月。

蒋飛鴻「国際会計基準の導入が中国の会計制度に与えた影響」『経営經理研究』第111号，2018年2月，121-135頁。

蒋飛鴻「中国会計基準のコンバージェンスへの対応と選択」『会計論叢』第4号，2009年，127-144頁。

孫美灵「中国における会計基準の国際的調和化へのアプローチ」『経済論叢（京都大学）』第179巻第4号，2007年9月，15-32頁。

孫美灵「比較制度分析理論から見た中国企業会計制度の変遷」『流通科学大学論集－流通・経営編』第30巻第1号，2017年4月，117-131頁。

陶静「中国会計基準における公正価値の使用」『同志社商学』第63巻第4号，2012年，99-114頁。

李文忠『中国監査制度論』中央経済社，2005年。

姚小佳「中国における『企業会計制度』と『企業会計準則』の併存の意義」『アジア市場経済学会年報25巻』2022年，31-39頁。

姚小佳「中国における『企業会計制度』の存在意義」『地域研究』No.27，2021年10月，41-56頁。