

# 博士学位論文審査要旨

2022年12月23日

論文題目： 現代中国における会計制度の本質的役割

学位申請者： 肖 森

審査委員：

主 査： 商学研究科 教授 志賀 理

副 査： 商学研究科 教授 佐藤 誠二

副 査： 商学研究科 教授 稲見 亨

要 旨：

中国において、2006年に公布された新「企業会計準則」を中心に、国際会計基準（IFRS）へのコンバージェンスが推し進められている。しかし、その新「企業会計準則」とIFRSには、企業結合会計や減損会計をはじめ、会計処理に差異が少なからず存在している。そのような現状から、本論文は、なぜそのような差異が存在するのか、市場経済体制へと移行した中国社会主義経済体制においては、IFRSへのコンバージェンスを含め、会計基準の現代化を進める会計制度が固有の役割を果たしているのではないかという問題意識から、会計制度が中国経済体制のもとで現実的に果たす、その本質的役割（機能）を明らかにしようとしたものである。

本論文は、この問題意識を解明するために、経済過程と会計制度の実質的関連性に着目しながら、中国建国時から現在に至る政治経済体制の移行と会計制度の転換との相互関係を歴史的に考察することにより、そこにおける会計制度転換の根底に貫かれている法則性を見だし、会計制度の本質的役割を明らかにするという研究視点を設定している。

このような研究視点から、先行研究を踏まえ、中国における政治経済体制の変遷にもとづいて、次のように、建国以降、現在までの期間を5つの時期に区分し、論文を構成している。すなわち、1949年から1956年までの社会主義改造期、1957年から1978年までの計画経済体制時期、1979年から1991年までの市場経済転換期、1992年から2000年までの市場経済確立期、2001年から現在までの市場経済展開期である。

本論文は、以上の各時期の考察をつうじて、中国会計制度は、計画経済体制から資本主義諸国と同等の市場経済体制への改革を円滑に達成するために、計画経済体制のもとでは否定された資本主義諸国の会計制度へと転換され、表層的にはその会計制度と同様の形態を示しながら、転換された制度そのものは、実質的には計画経済体制から一貫して国家資金管理、国家資産保護、および国家税収確保という要請に奉仕する手段、つまり、その根底にある「中国特色社会主義」としての経済体制を堅持するという法則性を合理化する手段としての役割を果たしているという結論を導き出している。

中国会計制度を取り上げる先行研究の多くは、制度紹介や中国会計制度のIFRS対応を考察するにとどまる。それに対し、本論文は新「企業会計準則」とIFRSの差異から、その原因を、計画経済体制からの会計制度の分析をつうじて、「中国特色社会主義」としての経済体制のもとで機能する会計制度の本質的な役割に求めたところに、その学術的な意義があると評価できる。

本論文は、その全体にわたって、中国政府が公表した歴史的資料や多くの文献を用いて、中国建国時から現在までの国家政治経済政策と会計制度の転換から会計制度の本質的役割を緻密に

論証した学術的研究成果である。本論文の分析視点は、中国会計研究、さらには、国際会計基準の適用問題についての研究に対しても、有効な示唆を提供しており、学術的な貢献を果たしていると評価できる。

以上の理由により、本論文は博士（商学）（同志社大学）の学位を授与するにふさわしいものであると認められる。

## 総合試験結果の要旨

2022年12月23日

論文題目： 現代中国における会計制度の本質的役割

学位申請者： 肖 淼

審査委員：

主 査： 商学研究科 教授 志賀 理

副 査： 商学研究科 教授 佐藤 誠二

副 査： 商学研究科 教授 稲見 亨

要 旨：

われわれ審査委員は、2022年12月13日13時30分から約1時間半にわたって、上記学位申請論文についての口頭試問および総合試験を実施した。

申請者による学位申請論文の要旨説明を得たうえで、審査委員は当該申請論文について、論理展開の内容、先行研究との関係、当該領域の専門知識および用語の理解などに関して質疑し、厳正な審査を行った。申請者は審査委員の質問に対して、誠実かつ的確に応答した。それらの結果、申請者の専門知識、研究能力、当該研究領域における申請論文の貢献度について確認できた。また、母国語の中国語の他に、多数の英語文献、日本語文献を読み込み、研究に反映していることから、申請者が十分な語学力（英語・日本語）を有していることも確認できた。

よって、総合試験の結果は合格であると認める。

# 博士學位論文要旨

Abstract of Doctoral Dissertation

論文題目： 現代中国における会計制度の本質的役割

Title of Doctoral Dissertation

氏名： 肖 淼

Name

要旨：

Abstract

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」を中心に国際会計基準（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、その国のなか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。

その問いから出発した本論文の目的は、中国建国時からの政治経済体制の移行と会計制度の転換との関係を考察することにより、特色のある中国社会主義経済体制のもとで、会計制度はどのような本質的な役割を果たしているのかを明らかにすることである。この問題意識を解明するために、先行研究を踏まえ、中国における政治経済体制の歴史的な変遷にもとづいて、以下のように、建国以降、現在までの期間を5つの段階に区分した。

すなわち、第1段階は1949年から1956年までの社会主義改造期、第2段階は1957年から1978年までの計画経済体制時期、第3段階は1979年から1991年までの市場経済転換期、第4段階は1992年から2000年までの市場経済確立期、第5段階は2001年から現在までの市場経済展開期である。その5つの段階について、それぞれの時期において行われた会計制度改革が、その時期の政治経済政策とどのような関係にあったのか、その関係性から会計制度がどのような役割を果たしていたのかということについて考察を行なった。

第1章では、中国における会計制度の形成プロセス、中国会計制度の改革を引き起こす要因、および中国会計制度の国際化に関わる先行研究の整理、考察を行った。

第2章では、建国初期の社会主義改造期における社会主義公有制への改造という政治経済政策と会計制度の形成について考察を行い、この時期における会計制度は、社会主義改造方針のもとでどのように機能していたのかを明らかにした。建国初期の社会主義改造方針のもとで、企業所有制の統一を図るという過渡期の要請を満たすために、会計制度は、建国以前に中国に導入されていた資本主義諸国の会計の理論と簿記方式を採用した統一会計制度を制定した。この統一会計制度は、計画経済体制が確立されるまでの過渡期において、建国以前から残存してきた資本主義的性質の企業形態を含め、国家がすべての企業を対象に統一管理を実施することに機能したと考えられる。したがって、この時期における会計制度は、まずは会計環境を整え、国家による統一財政経済制度の確立を円滑に進める役割を果たしたのである。

第3章では、計画経済体制のもとで、実施された公有制、統一財政経済制度、および計画的生産制度という経済政策を、会計制度の改革内容と結び付けて考察することによって、計画経済体制時期における会計制度の役割を明らかにしている。

計画経済体制が構築されると、会計制度は、収支計算を内容とする、国家資金管理の手段に転換された。このような会計制度の転換は、これまで採用されてきた資本主義的な会計制度が、中

国社会主義における計画経済体制には適合しなかったためである。つまり、公有制、統一財政経済制度、および計画的生産制度の実施によって、国家が国営企業の経営生産活動に必要な資金の統一支給を行い、企業の利潤のほとんどすべてを国家財政に上納するという計画経済体制を構築するための政治経済政策に奉仕しうる会計制度が要請されたのである。したがって、この時期の企業会計制度は、堅固たる社会主義経済体制を構築することに奉仕する手段としての役割を果たしていたと考えられるのである。

第4章では、市場経済転換期において行われた、経営自主権の拡大、「利改税」の導入、および経営請負制の導入という三つの企業改革に応じて、会計制度はどのように改革されたのかを考察し、市場経済へと転換した経済体制のもとで会計制度が果たした役割を明らかにしている。

計画経済体制から市場経済体制へ転換する時期においては、会計制度は、国家資金管理に機能しつつ、資本主義的な会計の性質の利潤計算機能をもつことになる。これは、上記三つの企業改革を円滑に進め、市場経済体制へと移行するために、資本主義諸国に接近する会計制度に転換する必要があったからであると考えられる。しかし、その会計制度の内容からして、表層的には資本主義的な性質を帯びながら、本質的には、国家のマクロ統制や資金管理と国営企業への統制を保証する機能を維持する必要性、つまり、「中国特色社会主義」としての経済体制を構築する必要性から、このような会計制度の転換がなされたと考える。

第5章では、社会主義市場経済確立期において、現代企業制度を構築するために、国有企業に株式会社制度を導入するという企業改革の中で、会計制度が果たした役割を明らかにしている。

現代企業制度の導入によって、国営企業の名称も国有企業と称するようになった。国有企業を含む現代的な株式会社は、自主経営、所有権と経営権の分離などの特徴が現れていた。そのため、従来の会計制度では、資本維持や資金管理方式に問題が生じ、新しい企業形態に適合しなくなった。そこで、企業における利潤と資本を明確に区分するために、期間損益計算を内容とする会計制度に転換された。つまり、資本主義的な株社会計が導入されたのである。しかしながら、国有企業は、株式会社に転化されても実質的には、国家が絶大な支配力を行使しうる国有企業として、中国経済のなかで重要な地位を占めていた。したがって、計画経済体制のもとでは否定された資本主義的な性質をもつ会計制度に転換されたことの本質は、表層的には資本主義諸国と同等の市場経済体制を確立するために必要な株社会計の導入という形をとりながら、国家である大株主の支配に拘束されている国有企業を対象として、国家が出資した国有資本の維持と利潤計算を行うことによって、国家資産の保護と税収の確保に奉仕する機能を会計制度に持たせることであると考えられる。したがって、この時期における会計制度の本質的役割は、中国特色社会主義としての経済体制を維持することにあると考える。

第6章では、市場経済展開期において、経済グローバル化という国家方針のもとで、会計制度がどのような役割を果たしているのかについて考察した。

市場経済体制が確立され、中国経済のグローバル化が展開されると、IFRSへコンバージェンスする会計制度へと転換された。国際市場での資金調達活動や投資活動を行うために、国内証券市場の整備や国際市場との接近が求められ、会計制度の国際化が要請されることになる。しかしながら、会計制度は、会社法や企業所得税法と相互に関連する法規体系の中に組み込まれ、国家の法による統制が堅持されているのである。しかも、近年においても、「国進民退」といわれるように、国有企業が中国経済の重要な地位を占めている。したがって、中国経済のグローバル化を達成するには、表層的には会計の国際化がなされ、資本主義国と同等のグローバル化という合意を獲得しながら、会計制度は、国家税制を確保し、国家資産を保護することに奉仕し、中国特色社会主義としての経済体制をさらに堅持することに本質的な役割を果たしていると考えられる。

第7章では、各章の考察から、現代中国における会計制度の本質的な役割を導き出した。中国における会計制度は、各時期において、資金運用状況管理のための収支計算、利潤分配のための

利潤計算、および分配可能利益や課税所得計算のための期間損益計算へと転換されてきた。

資本主義諸国においては、経済現象を現実的に成立させるために、会計実務が進展し、それを規定するために会計基準が設定され、それを合理化する会計理論が要請される。つまり、会計制度は本質的に、経済現象を現実的に成立させるための社会的合意を獲得する手段として役割を果たしている。そこに会計制度の転換の意味が見いだされる。

中国においては、国家政治経済政策によって、計画経済体制から市場経済体制へと変遷してきたが、その中で、経済のグローバル化を経て、今では資本主義諸国と近似の市場経済体制になったと見なされる。そのような経済体制を構築するために、企業形態の変容がなされてきたのである。会計の対象も、国家直接管理のもとでの国営企業から株式会社に変化し、資本主義諸国と同等の会計制度が形成されている。つまり、各時期における国家政治経済政策を達成するために、各時期の企業形態を対象とする会計制度形態に転換され、表層的にはその会計制度形態そのものの役割を果たしながら、その本質は、国家資金管理、国家資産保護、および国家税制確保などの要請に奉仕していたのである。

したがって、中国会計制度の本質的な役割は、国家による企業に対する統制、管理に奉仕する手段なのである。言い換えると、会計制度は、表層的に資本主義諸国と同等の市場経済体制への改革を円滑に進めるための社会的合意を獲得しながら、本質的には、その根底にある中国特色社会主義としての経済体制を堅持する手段としての役割を果たしているのである。