

# 現代中国における会計制度の本質的役割

同志社大学大学院博士（商学）学位論文

同志社大学大学院商学研究科

商学専攻博士後期課程

肖 淼

## 目次

序章 本研究の問題意識.....	1
第1節 問題意識.....	1
第2節 研究課題.....	5
第3節 研究方法.....	5
第4節 概念説明.....	6
第5節 本論文の構成.....	6
第1章 中国会計制度に関わる先行研究.....	9
第1節 中国会計制度の変遷プロセスに関わる研究.....	9
第2節 中国における会計制度改革とその要因に関わる研究.....	9
2-1 会計制度改革とイデオロギー.....	9
(1) イデオロギー.....	9
(2) 会計制度改革とイデオロギー.....	15
2-2 会計制度改革と経済改革.....	24
第3節 中国会計制度の国際化に関わる研究.....	28
第2章 中国社会主義改造期における会計制度.....	32
第1節 社会主義改造期における経済背景.....	32
第2節 社会主義改造期における会計制度.....	35
第3章 中国計画経済体制のもとでの会計制度.....	40
第1節 計画経済体制の特色.....	40
1-1 所有制制度—公有制.....	40
1-2 統一財政経済制度.....	42
1-3 計画的生産制度.....	43
第2節 国営企業の実質.....	44
第3節 計画経済体制のもとでの会計制度.....	47
3-1 統一会計制度の確立.....	47
(1) 国営工業企業統一会計制度.....	47
(2) 国営企業統一会計制度.....	48
3-2 会計制度改革と調整.....	49
(1) 第1次会計制度改革と調整.....	49
(2) 第2次会計制度改革と調整.....	52
3-3 小括.....	53

第4節 計画経済体制時期における会計制度の役割	53
<b>第4章 市場経済転換期における利潤分配会計制度</b>	<b>55</b>
第1節 企業改革	56
1-1 企業改革の内容	56
(1) 企業自主権の拡大	56
(2) 「利改税」	57
(3) 経営請負制	58
1-2 北京首都鋼鉄会社の事例	60
第2節 企業資金構造の変更	61
2-1 計画経済体制時期における企業資金構造	61
2-2 市場経済転換期における企業資金構造	62
第3節 利潤分配会計の導入	65
3-1 利潤分配会計の導入	66
3-2 利潤分配会計の特質	68
第4節 市場経済転換期における会計制度の役割	69
<b>第5章 市場経済確立期における株式会社会計制度</b>	<b>71</b>
第1節 市場経済確立期における経済改革	72
1-1 社会主義市場経済体制	72
1-2 現代企業制度の構築	73
(1) 現代企業制度	73
(2) 会社制度の導入	74
第2節 現代企業制度の導入をめぐる会計上の諸問題	76
2-1 資本維持の問題	76
2-2 資金管理方式の問題	77
第3節 会計制度の改革	78
3-1 「企業会計準則」	78
(1) 「一般原則」	78
(2) 「資産」、「負債」、「財務報告」	78
(3) 「財務報告」－「損益表」	81
3-2 会計構造の全体的な変化	83
第4節 市場経済確立期における会計制度の役割	85
4-1 国有企業の規模変化	85
4-2 株式会社の所有構造と株式の構成	87
4-3 市場経済確立期における会計制度の役割	90

<b>第6章 市場経済展開期における企業会計制度の国際化</b>	<b>92</b>
第1節 会計制度改革の環境要因	93
1-1 対外要因- WTO に加盟	93
1-2 対内要因-国有企業改革の深化	94
(1) 新しい国有資産管理体系	95
(2) 企業改革による「株権分置改革」	96
(3) 国有企業の規模変化	97
第2節 会計制度の国際化と会計制度体系の形成	99
2-1 会計制度の国際化の経緯	99
2-2 会計制度体系の形成	100
第3節 「企業会計準則」(基本準則)の改訂	102
3-1 改訂目標	102
3-2 改訂内容	102
(1) 財務報告の目的	102
(2) 会計情報の質的特性	103
(3) 財務諸表要素の定義と認識	104
(4) 会計測定	104
第4節 「企業会計準則」(具体準則)とIFRSとの差異	105
第5節 会計法規と「会社法」および「企業所得税法」	110
5-1 中国の法規体系	110
5-2 会計制度とその周辺制度との関係	113
(1) 「会計法」	113
(2) 「会社法」	114
(2-1) 「会社法」の目的	114
(2-2) 会社法と企業会計	114
(3) 「企業所得税法」	116
第6節 市場経済展開期における会計制度の役割	119
6-1 企業会計準則の特徴	119
6-2 会計制度の本質的な役割	120
<b>第7章 現代中国における会計制度の本質的役割</b>	<b>122</b>
第1節 各章の要約	122
第2節 現代中国における会計制度の本質的役割	129
第3節 今後の課題	131
<b>参考文献</b>	<b>132</b>

## 図表一覧

図表 2-1 建国以前の主要産業における資本の割合 .....	34
図表 2-2 業種別統一会計制度における資産負債表様式 .....	37
図表 2-3 業種別統一会計制度における損益表様式 .....	38
図表 3-1 1952 年-1957 年国民経済における所有制構成の変化 .....	41
図表 3-2 国営企業の資金構造 .....	45
図表 3-3 国家財政と国営企業の資金構造との関係 .....	46
図表 3-4 1962 年会計改革以降の資金平衡表の様式.....	51
図表 3-5 1962 年会計改革以降の利潤計算表の様式.....	52
図表 4-1 計画経済体制時期における国営企業の資金構造 .....	62
図表 4-2 計画経済体制時期における資金平衡関係 .....	62
図表 4-3 市場経済転換期における国営企業の資金構造 .....	65
図表 4-4 市場経済転換期における国営企業の資金平衡表 .....	65
図表 4-5 計画経済時期における国営企業と国家財政との資金関係 .....	66
図表 4-6 市場経済転換期における国営企業と国家財政との資金関係 .....	67
図表 4-7 市場経済転換期における利潤表 .....	67
図表 5-1 市場経済確立期における国有企業の種類 .....	75
図表 5-2 市場経済確立期における資産負債表の様式 .....	81
図表 5-3 市場経済確立期における損益表の様式 .....	82
図表 5-4 市場経済確立期における利潤分配表の様式 .....	83
図表 5-5 市場経済確立期における国有企業と国民経済との資金関係 .....	84
図表 5-6 1998 年-2002 年中国における工業企業全体と工業国営企業の規模変化	87
図表 5-8 1992 年-2002 年中国における株式の構成 .....	88
図表 6-1 1996 年-2006 年中国における資金調達状況 .....	94
図表 6-2 国有資産管理体系 .....	96
図表 6-3 2002 年-2009 年中国における工業企業全体と工業国営企業の規模変化	99
図表 6-4 現行中国企業会計制度法規体系 .....	101
図表 6-5 企業会計準則と国際会計基準の対照 .....	106
図表 6-6 企業会計準則と国際会計基準との差異 .....	109
図表 6-7 中国のピラミッド型法体系 .....	111
図表 6-8 中国における国家機構の構成 .....	112
図表 6-9 中国における各レベルの法律体系 .....	113

## 序章 本研究の問題意識

### 第1節 問題意識

### 第2節 研究課題

### 第3節 研究方法

### 第4節 概念説明

### 第5節 本論文の構成

### 第1節 問題意識

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。その問いが、本研究の出発点である。

中国は、1949 年に社会主義国として建国された。建国当初は、資本主義経済体制が残存しており、会計制度も資本主義的色彩を帯びていた。しかし、社会主義計画経済体制、公有制が実行されるにつれて、資本主義的会計制度は否定され、収支計算を内容とする国家資金管理のための会計制度に転換された。

その後、改革開放政策が推進され、社会主義市場経済体制が実行された。国家経済体制は、計画経済から、市場を重視する市場経済に転換され、所有制の多元化が認められるようになった。市場経済体制が実行されると、計画経済体制のもとでは否定された資本主義諸国で行われていた会計、すなわち、複式簿記による利益計算が導入されることになった。

2001 年以降、中国は、WTO に加盟し、経済成長と経済グローバル化を背景とする国際化の時期に入った。国際化のもとで、中国の会計制度は、IFRS へコンバージェンスする方向性を持ち、改革されている。このように中国においては、政治経済改革が行われるとともに、会計制度改革が行われてきているのである。

このような中国会計制度の転換は、資本主義諸国における会計制度の転換とは様相を異

にする。宮上教授<sup>1</sup>と加藤教授<sup>2</sup>の研究は、資本主義諸国における会計制度の転換の意味から、会計の本質的役割を解明するための視座を提示している。本研究はかかる視座にもとづいて、社会主義経済体制をとる中国における会計制度の本質的役割を解明することを目的とする。

宮上教授は、以下のように会計の本質を解明するための分析手法を提起している。

「現実としての企業会計の機能は、当該の歴史的社会的性質によって規定された特殊歴史的機能にほかならない。会計の手續のうえでの個別企業での遂行過程は、その性質に着目するとき、じつは、当該社会の特殊歴史的機能の遂行過程にほかならないものとして理解されねばならない。この意味で、現実としての企業会計の機能は、資本主義社会のもとの機能として理解せられなければならない<sup>3</sup>」と述べられている。そこで、「企業会計の機能のもつ、歴史的社会的特質としての資本主義的性質が、どのようなものであるかが、現実的に分析されなければならない<sup>4</sup>」という。宮上教授が述べておられるように、「この点の分析に着目するとき、歴史的社会的特質をもつ資本主義の客観的経済現象と、同じく歴史的社会的特質をもつ資本主義の企業会計とはどのような関係にあるかが、研究課題として提起せられうることとなる<sup>5</sup>」。つまり、会計の本質的な役割・機能は、資本主義の客観的経済現象との関係で解明されるというのである。

それでは、会計と客観的経済現象の関係はどのようになっているのか。会計が制度上表れる会計現象について、宮上教授は、「企業会計現象は、その特殊歴史的社会的性質を貫くにあたり、企業会計制度としての特殊性を持つてする<sup>6</sup>」という。ここでいう企業会計の制度的性質とは、企業会計現象が企業の個別的な記録、計算、表示の現象として成立しているのではなく、現実としての記録、計算、表示が会計制度という枠を与えられて、そこに、記録、計算、表示として成立していることにあるという<sup>7</sup>。つまり、会計現象は、個別企業の会計ではなく、制度上の独特の仕組みの枠の中で記録、計算、表示が行われることによって成立している制度現象であるというのである。

次に、客観的な経済現象について、「客観的な経済現象（たとえば、税、配当、公共料金など）は、社会諸現象の中にあつて、もっとも基礎的な現象である<sup>8</sup>」という。その客観的

---

<sup>1</sup> 宮上一男『会計学本質論』森山書店、1983年3月。

<sup>2</sup> 加藤盛弘『現代の会計原則（改訂増補版）』森山書店、1992年1月、および加藤盛弘『現代の会計学（第3版）』森山書店、2003年3月。

<sup>3</sup> 宮上一男 前掲書、42頁。

<sup>4</sup> 同書、42頁。

<sup>5</sup> 同書、42頁。

<sup>6</sup> 同書、44頁。

<sup>7</sup> 同書、44頁。

<sup>8</sup> 同書、45頁。

な経済現象は、それを貫く客観的法則があるという<sup>9</sup>。つまり、資本主義においては、経済法則が貫かれており、客観的経済現象はその法則によって支配されているというのである。

制度現象である会計現象と客観的法則によって支配されている客観的経済現象との関係はどうなるのか。宮上教授は、「会計現象は、経済現象と異なり、客観的現象ではなく、制度現象である。客観的現象には、それを貫く客観的法則があるが、会計現象には、それ自体を貫く法則はない。けれども会計現象は客観的法則の支配のもとで成立する経済現象に規定されて成立しているので、この意味では、客観法則に規定され、その法則に従属して成立しているものということができる<sup>10</sup>」という。つまり、資本主義の会計は、客観的経済法則に規定され、資本主義会計としての特質をもって成立しているというのである。

そのような客観的経済法則に規定されて成立する会計現象は、本質的にどのような役割・機能をもっているのだろうか。宮上教授は、以下のようにその本質を解明している。

「会計は、そのような社会的歴史的性質によって、特定の性質を付与されるのであって会計一般や個別企業の会計というようなことによって、その性質が付与せられるのではない。その会計が、資本主義の会計である場合には、その会計の性質は資本主義的性質のものである。会計には、そのような社会的に特定された性質があるのである。その会計は、個別の企業の会計であるということによって、その性質を付与されているのではない<sup>11</sup>」という。つまり、資本主義諸国の会計は、資本主義という経済体制に規定される性質をもつというのである。

さらに、「このような会計の社会的歴史的性質が、会計の制度の性質を決定し、会計の機能の性質を決定し、また、会計の文書的証拠の性質を決定するのである。資本主義会計は、その性質によって資本主義の客観的経済現象に奉仕しえているのである<sup>12</sup>」。そのことによって、「特定の客観的経済現象（たとえば、税、配当など）が社会的に合意せられたものとなり、現実の成立に発展せしめられるというところに、会計現象が成立するのである<sup>13</sup>」という。

以上のように宮上教授は、会計の本質的役割・機能が、資本主義の客観的経済現象に奉仕しうることにあるということを明らかにしている。客観的経済現象に奉仕するとは、具体的には、加藤教授は以下のように述べている。

「会計によって配当や税が決められ、さらに法制度的にも、その会計上の利益を基礎として配当や税が決められるものと手続化されているのはなぜであろうか。それは当該資本主義の経済法則に規定されて成立する配当・税などの経済現象は当該資本主義の性質を色こく帯びている（たとえば、配当の抑制、大企業への減免税など）ため、その経済現象は

---

<sup>9</sup> 同書、46 頁。

<sup>10</sup> 同書、47 頁。

<sup>11</sup> 同書、63 頁。

<sup>12</sup> 同書、44 頁。

<sup>13</sup> 同書、44 頁。



そのままでは現実的には成立しえないからである。そこに、その経済現象を現実的に成立させるために奉仕する諸制度が必要とされる。その一つが会計である。客観的経済関係の中で成立を規定される税、配当などの経済現象を、会計上の利益によって決定されたものとすることによって、その成立に奉仕するのである<sup>14)</sup>。

以上のように、宮上教授と加藤教授の分析によって、資本主義諸国における会計の本質的な役割・機能は、資本主義において貫かれている客観的経済法則の支配のもとで成立する経済現象を、制度的性質をもつ会計によって決定されているということにすることによって、社会的合意を得て、現実的に経済現象を成立させることに奉仕することであるということが明らかにされた。

前述のように、経済現象を成立することに奉仕する手段、すなわち、会計制度はどのように形成されるのか。この点について、加藤教授は、「このような奉仕的・手段的な機能を果たす制度的形式としての会計実務およびそれを論理化する会計原則は、そのものの表面上の論理性によってではなしに、それを規定する経済現象との関係において考察されなければならない<sup>15)</sup>」という分析方法を提示している。このような視点から、次のように、資本主義諸国における会計制度（会計理論、会計基準、会計実務）の形成形態を明らかにしている。

加藤教授は、「会計実務と会計理論の関係は、基本的実質的には前者が後者を規定する関係にある。手続的には、そして論理の形式としては、会計理論が会計原則・規則を規定し、原則・規則が会計実務を規定する関係に見えるが、実質的關係はその逆である。税、配当、料金といった経済現象成立の要求にしたがって、会計実務が開発され、その存立を求められているのであり、その会計実務を合理化、合法化するために会計原則・規則の設定が求められ、更にその会計原則・規則を論理という手段によって合理化するために会計理論が求められ、位置づけられている<sup>16)</sup>」と、会計制度の形成形態の本質を明らかにされている。

それでは、現代のアメリカや日本などの資本主義諸国の会計制度はなぜ転換されるのであろうか。期間損益計算を会計目的としていた近代会計から、投資家などへの意思決定に有用な情報の提供を会計目的とする現代会計に転換されている。近代会計においては、取得原価主義、費用収益対応の原則を基本的概念として、減価償却実務や引当金実務などの会計実務が論理化されてきた。しかし、現代の会計においては、意思決定に有用な情報を提供するということを会計目的として、将来のキャッシュフロー情報が強調され、資産を

---

<sup>14)</sup> 加藤盛弘 前掲書、1992年1月、2頁。

<sup>15)</sup> 同書、2-3頁。

<sup>16)</sup> 加藤盛弘 前掲書、2003年3月、7頁。

将来の経済的資源、負債をその犠牲として定義されることによって、減損会計や資産除去債務会計などが論理化されている。

資本主義の根底に貫かれている客観的経済法則に支配されている経済現象を、社会的合意を得て現実的に成立させるために、会計実務が開発され、それを規定する会計基準の設定が求められ、それを合理化するために会計理論が要求されるという視点にもとづけば、経済現象を成立させるために、会計実務が進展するのであるから、現在の会計基準、会計理論がそれを合理化できなければ、新たな会計基準、会計理論の形成が求められ、新たな会計制度に転換されるのである。

そこで本研究では、上記の視座にもとづいて、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、中国という特殊性をもった社会主義経済体制のもとでの会計制度はどのような役割を果たしているのか、その本質を明らかにすることを目的とする。

## 第2節 研究課題

中国の社会主義経済体制のもとでの会計制度の本質的な役割を解明するためには、単なる現在の会計制度について分析することは不十分だと考える。

そのため、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つの段階に区分して考察を行う。

第1段階：1949年から1956年までの社会主義改造期

第2段階：1957年から1978年までの計画経済体制時期

第3段階：1979年から1991年までの市場経済転換期

第4段階：1992年から2000年までの市場経済確立期

第5段階：2001年から現在までの市場経済展開期

本研究では、それぞれの時期における会計制度改革の内容を、政治経済体制の変遷、および企業形態の変容と結び付けて、三つの課題について考察を行う。一つ目は、各時期における国家体制のもとで、どのような政治経済政策によって会計制度改革が行われたのか、二つ目は、各時期における会計制度改革の内容は何であるのか、三つ目は、各時期における会計制度は国家体制のもとでどのような役割を果たしているのかということを考察することによって、本研究の目的を達成する。

## 第3節 研究方法

本論文では、一次資料と二次文献を利用し、分析を行う。一次資料には、中国共産党あるいは中国政府機関により、公表された法律、政府文書、会計規則、政治家あるいは官僚による講演、主張、および国家統計局による年鑑や統計データなどが含まれる。これらの一次資料は、中国の政治経済体制の転換、企業改革の方向性や成果、および会計制度の変

遷プロセスを明確にするために使用される。二次文献は、学者、官僚、実務家、および政府機関による国家政策、企業形態、および会計制度に関する研究、解説、コメントあるいは議論を含む資料である。二次文献は、政治経済政策と会計制度との具体的な関係を分析する際に使用される。

#### 第4節 概念説明

会計制度については、魏巍はつぎのように述べていた。「会計制度もまたフォーマルの部分である商法、税法、会計基準、会計規則、会計規範など以外に、インフォーマルの部分である会計慣習、慣例、道德規範などが含まれている。会計制度に欠かせないインフォーマルの部分として、その形成と効力の発揮は社会経済環境などの制約を受けなければならない。一方、フォーマルの会計制度の制定も単純に技術的なものではなく、各種利害関係を調整した結果であり、一種の不完全な契約である。このように、会計制度は、他の制度と一緒に制度の枠組みを構成する。また、会計制度を研究対象とする際に、フォーマルの部分だけではなく、インフォーマルの部分の検討も不可欠であるといえる<sup>17)</sup>」。

本研究は、制度現象である会計現象の本質的役割を解明することを目的としているため、前述した定義の中で、本論文の研究対象となる会計制度<sup>18)</sup>は、中国における法体系の中で、政府機関が公表した会計法、会計規則、会計準則、会計規定などの会計法規体系に限定することにする。

ここで、区別したい概念は、中国語の表現における狭義的な「会計制度<sup>19)</sup>」である。ここでいう狭義の会計制度は、政府機関によって公表され、会計実務を進める際に準拠すべき方法、手続などを規範する個別の規則である。例えば、「国営工業企業会計制度」、「企業会計制度」などの規則は、財政部あるいはその他の政府機関によって制定され、ある業種、あるいはある所有制形態の企業に適用され、会計処理方法および財務諸表作成の詳細な手順を規範するものである。誤解を防ぐために、本論文では、狭義の会計制度を会計規則と訳す。

#### 第5節 本論文の構成

本論文は以下のように構成される。

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起こす要因についての先行研究を整理、考察する。この考察を通して、現代中国における会計制度に関して、どのようなことが明らかにされたのか、どのような課題が残されているのかを明らかにする。

---

<sup>17)</sup> 魏巍「移行経済における会計制度変遷に関する一考察-比較制度分析を手がかりに-」『経営学論集』第27巻第1号、2016年7月、62頁。

<sup>18)</sup> 英語で「accounting system」と訳す。

<sup>19)</sup> 英語でいう「accounting regulation」に意味が近い。

第2章では、1949年新中国建国以降1956年までの社会主義改造期における国家政治経済政策、企業の形態および会計制度の形成について考察する。社会主義改造期において、国家による「新民主主義経済」体制と「過渡期総路線」政策の実施に伴い、残存的な買弁資本、外国・官僚資本、民族資産階級の資本主義私営企業などの所有制形態に対して、社会主義公有制への改造が推し進められていた。

このような所有制改造の政策はどのように展開されていたのか、この政策によって企業形態はどのような変化が生じたのか、この時期における公表された「業種別統一会計規則」をはじめとする会計制度はどのような改革が行われたのか、なぜこのような改革が生じたのかを明らかにする。

第3章では、1957年から1978年の計画経済体制時期における計画経済体制、企業形態、および企業会計制度の改革内容を考察することによって、その時代における会計制度の役割を明らかにする。

具体的には、計画経済体制のもとで、どのような経済政策が実施されていたのか、これらの経済政策によって、国営企業はどのような特徴が現れたのか、会計制度改革の内容を明確にするうえで、どのような要請に応じて、このような会計制度改革が行われたのかを明らかにする。

第4章では、1979年に改革開放政策の実施から1992年までの市場経済転換期を対象として、「経営自主権の拡大」、「利改税」、および「経営請負制」の導入を中心に展開された企業改革によって、国営企業はどのような変化が生じたのかを考察する。次に、国営企業の変化に応じて、会計制度の改革を明らかにする。最後に、市場経済転換期において、会計制度は計画的な市場経済体制のもとでどのような役割を果たしていたのか、その本質を導き出したい。

第5章では、1992年-2001年の市場経済確立期における経済改革によって、企業と国家との関係がどのような変化があったのかを明らかにし、具体的には、社会主義市場経済体制はどのような特徴があるのか、このような経済体制のもとの現代企業制度はどのようなものであるのかについて考察を行う。そのうえで、前章の内容を踏まえ、従来の会計制度は現代企業制度の構築に対して、どのような問題が生じたのかをまとめる。さらに、これらの問題点に対して、全面的な会計改革によってどのような会計上の変化があったのかを考察し、最後に、このような会計制度は、市場経済体制を確立する中で、どのような本質的な役割を果たしていたのかを明らかにしたい。

第6章では、2001年以降の市場経済展開期を対象として、会計制度の国際化の経緯を整理したうえで、WTO加盟や現代企業制度の深化などの国家政策にもとづき、会計制度の国際化が展開される要因を考察する。つぎに、「企業会計準則」と国際会計基準との統合や差異を分析することを通して、中国会計制度の特徴を明らかにする。そのうえ、中国の法規体系と結びつけ、企業会計準則をはじめとする会計制度は、グローバル化を目指す市場経済展開期においては、どのような役割を果たしているのか、その本質を明らかにしたい。

第7章では、総括として、各章で行った考察をまとめ、計画経済体制から、市場経済体制、中国経済の国際化へと、経済政策が変遷するによって、会計制度が転換され、その時期で果たしてきた会計制度の役割から、中国社会主義経済体制の中で貫かれている会計制度の本質的役割を導き出したい。

## 第1章 中国会計制度に関わる先行研究

### 第1節 中国会計制度の変遷プロセスに関わる研究

### 第2節 中国における会計制度改革とその要因に関わる研究

### 第3節 中国会計制度の国際化に関わる研究

### 第1節 中国会計制度の変遷プロセスに関わる研究

付磊の研究<sup>20</sup>においては、1978年に実施された改革開放政策によって、1949年に中国建国以降から2015年までの期間を二つの段階に区分し、それぞれの段階における会計制度の変遷プロセスが分析されている。

第1章と第4章では、政治経済政策の実施の流れにしたがい、政府機関によって制定、あるいは改訂された会計規則・規定などの一次資料と学者による解説や財務諸表様式を結びつけて、会計制度改革の内容として、各規則や規定の内容がまとめられている。

付は、中国の会計制度が、政府によって統一制定され、実施までも行政的に規制されていることを指摘している<sup>21</sup>。そのため、この研究では、会計制度改革は政治経済政策による結果を前提として、単なる政治経済政策の公表の流れにしたがい、会計規則や規定の公表、改訂の内容をまとめているに過ぎず、具体的になぜこのような内容として会計制度改革が行われたのかについて考察されていない。このような単純に会計制度の変遷プロセスに関する研究は非常に多い。本研究では、歴史的な文献として参考した。

### 第2節 中国における会計制度改革とその要因に関わる研究

#### 2-1 会計制度改革とイデオロギー

##### (1) イデオロギー

会計制度改革に関わるイデオロギーの概念について、以下のような研究がなされている。

##### ①毛沢東思想

毛沢東思想については、学者である中嶋嶺雄は、「毛沢東思想はマルクス・レーニン主義の理論と中国革命の実践とを統一した思想であり、中国の共産主義であり、中国のマルクス主義である。毛沢東思想は、マルクス主義が、いまの時代の植民地、半封建国家の民族・民主革命において、いっそう発展させられたものであり、マルクス主義の民族化のすぐれ

---

<sup>20</sup> 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。＊（）内筆者訳，以下同じ。

<sup>21</sup> 同書，5頁。

た典型である<sup>22</sup>」と述べている。

マルクス主義の理論により、人間の存在規定という「人間学」から出発して、「疎外された労働」を媒介させながら、「私有財産の運動の中に、まさに経済の運動の中に、全革命運動はその経験的ならびに理論的基礎を見いだす<sup>23</sup>」。つまり、政治闘争が「経済の解放を、つまり、経済的価値の真の実現をめざす遠大な闘争領域その背後にもつ<sup>24</sup>」という理論である。毛沢東思想は、単に革命思想や理論だけでなく、このようなマルクス主義の理論を吸収した政治・経済の発展理論や実践手段を含む体系と認識される。

滕健、趙志浩などの研究より、毛沢東思想のもとでの政治体制については、一般的に、中央計画経済、階級闘争の優先、および公有制という三つの政策が取り上げられる。

### 中央計画経済

1949年9月に財政経済委員会、続いて1952年に国家計画委員会が設立され、中央政府は建国初期から経済活動に対する介入を強化した。国家財政機関は、「中央統収統支<sup>25</sup>」体系、工業主管機関は「統一指導・分級管理<sup>26</sup>」体系を採用していた<sup>27</sup>。

1953年3月に共産党中央は、政府活動に対する指導を強化するという方針を決定した。第一次五カ年計画期には、社会主義の下に、中央集権的な計画経済体制が確立され、重工業優先政策の要請に応じ、経済活動の権限と財源が中央政府に集中され、有限の資源と資金が経済計画に基づき配分されるようになった<sup>28</sup>。

中央集権的な計画経済体制の確立について、「その背景に、数千年にわたる封建社会で形成された自給自足の自然経済思想の影響、戦前20年余りにわたって包囲、分割された革命本拠地と解放区(いずれも共産党支配地域)で形成された自給自足、各自為戦(各自で戦う)の管理制度、社会主義建設の経験不足の中、基本的にソ連スターリン時代の計画経済体制を取り入れた、第一次五計画における重工業優先の要請があった<sup>29</sup>」という。

### 階級闘争の優先

---

<sup>22</sup> 中嶋嶺雄『現代中国論—イデオロギーと政治の内的考察(増補版)』青木書店、1971年8月、63頁。

<sup>23</sup> 同書、47頁。

<sup>24</sup> 同書、47頁。

<sup>25</sup> 中央政府による財政の統一収入、統一支出という意味である。

<sup>26</sup> 企業の生産、経営に関する管理や財政源泉などについて中央政府が統一指導し、その実施と管理は各地方政府が行うという意味である。

<sup>27</sup> 滕健「中国の計画経済時代における体制改革」『岡山大学経済学会雑誌』第48巻第1号、2016年4月、51頁。

<sup>28</sup> 同論文、51頁。

<sup>29</sup> 同論文、51頁。

階級闘争とは、生産手段の私有化が社会の基礎となっている階級社会では、異なる階級の間に発生した格差を解決するために行われる闘争である。階級闘争は社会発展の原動力として位置づけられていたため、この時代は、毛沢東思想における階級闘争が優先されていた<sup>30</sup>。

## 公有制

1953 年から 1957 年までの間に、中国では第一次五カ年計画が実施された。計画初期の 1953 年に、毛沢東は「過渡期における党の総路線」を示した。過渡期の総路線において、中国が建国されてから社会主義体制が確立されるまでの期間が第 1 回目の過渡期であると規定された。この過渡期における共産党の基本任務は、段階的に中国の社会主義工業化を実現すること、農業、手工業、資本主義的商工業に対する社会主義改造を実現することであった。社会主義改造とは、生産手段の私有制を社会主義的な公有制に改造することを通して、「社会主義体制」へ移行することである<sup>31</sup>。この過渡期の総路線は 1954 年に憲法に記載されるとともに、新中国の初期公有制改革が、正式に始まったというのである<sup>32</sup>。

## ②鄧小平理論

### 経済発展の優先

Mahmoud Ezzamel, Jason Zezhong Xiao, Aixiang Pan (以下, Ezzamel 他と略称する)の研究<sup>33</sup>においては、鄧小平理論について、経済発展の優先、市場経済、および企業の私有制という経済政策から以下のようにまとめていた。

1976 年に毛沢東が死亡した後、後継者である華国鋒は、毛沢東の決定を一切実行し、指示に一切従うために、「2 つの全て」政策を適用していた。鄧小平は、共産党中央委員会の会談で、この政策が 1970 年代の状況には適しないため、「2 つの全て」政策に反対すると主張した。さらに、この政策への反対は、1977 年と 1978 年の「実践こそ真理を検証する唯一の基準<sup>34</sup>」に関する全国の議論をもたらしたという<sup>35</sup>。

鄧小平は、「実践こそ真理を検証する唯一の基準」として社会实践を強く支持し、事実

---

<sup>30</sup> 趙志浩《马克思的阶级斗争学说及其对中国的影响》（「マルクスの階級闘争学説および中国への影響」）『唐山学院学报』第 22 卷第 2 期，2009 年 3 月，25-26 頁。

<sup>31</sup> 毛沢東《党在过渡时期的总路线》（「過渡期における党の総路線」）中国共産党中央政治局会議，1953 年 6 月 15 日。

<sup>32</sup> 滕健，前掲論文，47 頁。

<sup>33</sup> Mahmoud Ezzamel, Jason Zezhong Xiao, Aixiang Pan, Political ideology and accounting regulation in China, *Accounting Organizations and Society*, 2007, pp. 669-700.

<sup>34</sup> 鄧小平《解放思想，实事求是，团结一致向前看》（1978）（「思想を開放，事実にもとづく真理を求め，集結して前向き」）『鄧小平文選（第 2 巻）』第 2 版，中共中央文献編集委員会，1994 年，140-153 頁。

<sup>35</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 684.



から真実を求めることはマルクス主義と毛沢東思想の基本原則であるという主張がなされた<sup>36</sup>。このような主張により、1978年12月までに、多くの地方、政府、軍隊関係者は真理の基準として社会实践を支持することを示した<sup>37</sup>。

1978年に、鄧小平は、マルクス主義と毛沢東思想を正しく適用し、生産力の発展に適合しない生産関係と上部構造を改革するために、思想を解放することが前提条件であると主張する結論的な講演を行なった。この講演によって、鄧小平は、「実践こそ真理を検証する唯一の基準」という理論を作り出した<sup>38</sup>。

鄧小平は、共産党第十一回三中全会では、大きな損害をもたらした毛沢東主義の階級闘争の優先が糾弾され、農業、工業、国家防衛および科学技術の4つの現代化を達成するための経済改革をしなければならないと主張された。4つの現代化の実現には、生産力の大幅な強化が不可欠であり、生産力の発展に適合しない生産関係と上部構造を変更し、不適切な管理、活動および提案の方式を変更することが要求された<sup>39</sup>。

さらに、共産党第十一回三中全会では、外国から先進的な技術と設備を輸入するために、開放政策が唱えられた<sup>40</sup>。反友好的な国際的な環境は、中国が自立の政策を採用することを促進した。しかし、外交関係を広めるという継続的な努力を行なった結果、1970年代初期に国連安全保障理事会の常任理事国となり、資本主義諸国、例えば、アメリカとイギリスとの公式外交関係を確立した<sup>41</sup>。

1978年当時は、輸出入はわずかに工業生産と農業生産の合計の6.28%であり、中国の対外直接投資はほとんどなかった<sup>42</sup>。このように、開放政策は、外国との経済貿易関係を強化する強い意欲を反映していたという<sup>43</sup>。

1981年に開催された第十一回中央委員会第六次総会では、毛沢東思想が共産党の方針的なイデオロギーとして再確認されたが、階級闘争の廃止や、物質的・文化的需要の増加と社会的生産の遅れとの間に中国の主要な矛盾が生じたと主張され、長期的なプロレタリ

---

<sup>36</sup> *Ibid.*, p. 684.

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 684.

<sup>38</sup> 鄧小平 前掲講演, 140-153 頁。

<sup>39</sup> 中国共産党中央委員会, 《中国共产党第十一届中央委员会第三次全体会议公报》(「中国共産党第十一回三中全体大会会議公報」) 中国共産党第十一回三中全体大会, 1978年12月22日。

<sup>40</sup> 同公報, 第二章。

<sup>41</sup> 同公報, 第一章。

<sup>42</sup> Terry Cannon, Foreign Investment and Trade: Origins of the Modernisation Policy, Stephan Feuchtwang and Athar Hussain(ed), *The Chinese Economic Reforms*, St. Martin's Press, 1983, pp. 319-320.

<sup>43</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 685.

ア革命理論が除外された<sup>44</sup>。これらの主張は、毛沢東の階級闘争思想の影響を弱めるだけでなく、より多くの政治的開放を要求することを通じ、寛容的な政治環境を作り出したというのである<sup>45</sup>。

Ezzamel 他は、「実践こそ真理を検証する唯一の基準」に関する議論、発言および談話などによって、社会実践基準が設定され、これによって、当時の中国における経済発展の優先に社会的な背景を作り出し、改革開放政策の確立が可能になったとしている。

## 市場経済

鄧小平は、計画経済も市場経済も特定の政治イデオロギーに専有されものではなく、市場メカニズムを用いて社会主義生産力を発展させることができると主張していた<sup>46</sup>。鄧小平の市場経済理論は、市場のメカニズムを用いて中央計画経済を強化するのではなく、社会主義市場経済の理論を東欧諸国の経験と結び付け、新たな社会主義の市場経済を創出することであった<sup>47</sup>。

1970年代後半に、社会主義における製品を生産と交換が市場によって規制される商品に変えなければならないという観点を強調するために、「商品経済」という新たな概念が創出された。しかし、第十二回全国代表大会の公式文書の作成を担当する学者グループは、共産党規制者に「商品経済」という言葉が不適切であると表明し、会議の公式報告にこの言葉が組み込まれることはできないと主張する文書を提出した。それゆえ、第十二回全国代表大会では、「計画は優先であり、市場は補助である<sup>48</sup>」ということが表明された。さらに、最終的に、中国共産党中央委員会は、「経済体制改革に関する決定」の中で、計画と市場の両方を、組み合わせて使用することを提唱し、「公有制に基づく計画的な商品経済」という新しい概念を採用した<sup>49</sup>。さらに、中国共産党第十三回全国代表大会では、計画と市場の両方が社会全体の役割を果たすことが示された<sup>50</sup>。

鄧小平は、共産党第三回大会で定められた改革開放政策が正しいと証明され、したがって、生産力を解放するために、改革開放政策は堅固に支持されるべきであると表明し、さ

---

<sup>44</sup> 中国共産党中央委員会《关于建国以来党的若干历史问题的决议》（「建国以降党の若干歴史問題に関する決議」）中国共産党第十一回中央委員会第六次総会，1981年。

<sup>45</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 685.

<sup>46</sup> 鄧小平《社会主义也可以搞市场经济》（1979）（「社会主義も市場経済を施行できる」）『鄧小平文選（第2巻）』第2版，中共中央文献編集委員会，1994年，231-236頁。

<sup>47</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 687.

<sup>48</sup> 胡耀邦《全面开创社会主义现代化建设的新局面》（1982）（「社会主義現代化の構築に新局面を創出する」）『十二大以降の重要文献選編（上巻）』人民出版社，1986年，243頁。

<sup>49</sup> 中国共産党中央委員会《中共中央关于经济体制改革的决定》（1984）（「中共中央が経済体制改革に関する決定」）『十二大以降の重要文献選編（中巻）』人民出版社，1986年，48頁。

<sup>50</sup> 趙紫陽《沿着有中国特色的社会主义道路前进》（1987）（「中国特色の社会主義道路に沿って進む」）『十三大以降の重要文献選編（上巻）』人民出版社，1991年，462頁。

らに、いかなる改革も、社会主義生産力の発展、国家権力の強化および生活水準の向上につながることを主張した<sup>51</sup>。また、「資本主義の下でも計画が存在しているので、計画経済は社会主義と同等ではない。市場経済も資本主義だけではない。なぜならば社会主義の下にも市場が存在するからである。社会主義の本質は、生産力の解放と発展、搾取と分極を除外し、そしてすべての人々の繁栄の最終達成である<sup>52</sup>」という主張した。Ezzamel 他は、これらの鄧小平による主張によって、社会主義市場経済が正当化されたとしている<sup>53</sup>。

1992 年に開催された第十四回全国代表大会では、鄧小平の「生産力の解放と発展を促進する」という発言によって、社会主義市場経済の発展が全国で認可された<sup>54</sup>。

### 私有制

所有制の私有化に関する議論は、鄧小平時代の初期においては、政治的に敏感であったという<sup>55</sup>。それゆえ、当初、共産党の文献では、経済改革における私有化と言わなかった。所有権に関する議論の移行にはいくつかの問題が生じた。第一は、他の所有制形態よりも公有制が優れているのか。第二に、公有制は社会主義の本質的特徴であるのか。第三に、私有制および公有制以外の所有権の分類があるのか。第四に、株式企業の本質は何かという問題である<sup>56</sup>。

1978 年に、農村の各家庭に土地を再分配する目的により、農民から開始された家庭契約責任制度は、公的所有権を保有していたが、管理上の経済的責任とそれに対応する自主性を認めた。1984 年、国有企業に農村の契約責任制度を導入することが認められた<sup>57</sup>。1987 年に規定された暫定的社会主義理論は、私有制を公有制に必要なかつ有益な補助とみなし<sup>58</sup>、1988 年に私的所有権が初めて憲法的で保護された<sup>59</sup>。

1989 年以降の天安門学生運動の風潮では、私有化は資本主義的復興として非難された。しかし、鄧小平の講演<sup>60</sup>に従い、政府は、公有制の優位性がほとんどの社会資産が国家および社会共同所有の対象であることを意味すると主張し、国有企業を株式会社に移行させる

---

<sup>51</sup> 鄧小平 前掲談話 (1979), 231-236 頁。

<sup>52</sup> 鄧小平《在武昌, 深圳, 珠海, 上海等地的谈话要点》(1992) (「武昌, 深圳, 珠海, 上海で行なった談話の要点」)『鄧小平文選 (第 3 卷)』第 2 版, 中共中央文献編集委員会, 1994 年, 374 頁。

<sup>53</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 688.

<sup>54</sup> *Ibid.*, p. 689.

<sup>55</sup> 鄧小平《改革是中国发展生产力的必由之路》(1985) (「改革は中国における生産力発展の唯一の道」)『鄧小平文選 (第 3 卷)』第 2 版, 中共中央文献編集委員会, 1994 年, 136-140 頁。

<sup>56</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 692.

<sup>57</sup> 中国共産党中央委員会 前掲決定 (1984), 48-55 頁。

<sup>58</sup> 趙紫陽 前掲報告 (1987), 463 頁。

<sup>59</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 692.

<sup>60</sup> 鄧小平 前掲談話 (1992), 370-383 頁。

ことを提案し、小規模国有企業の売却もしくはリースを認めた<sup>61</sup>。

1992年に、鄧小平の講演によって、市場と計画の論争を解決したとはいえ、所有権が手段なのか目的なのかという新しい議論を引き起こした。手段の観点から見ると、社会主義は共通の繁栄という目標を達成するために、あらゆる種類の所有権を使用することができるという<sup>62</sup>。Ezzamel 他は、深セン市の共産党規官僚である李による「正しい所有形態が社会的生産力の発展に最も適したものである」、「社会主義と資本主義は、公的または私的の所有権の使用に基づくのではなく、公平性と効率性の両方をより良く達成したと考えることによってのみ区別することができる」という見解に、私有制の根拠を見出している<sup>63</sup>。

以上のように、Ezzamel 他は、鄧小平理論のもとで、社会主義市場経済体制の基礎が形成されたと分析している。

## (2) 会計制度改革とイデオロギー

Ezzamel 他は、中国の会計制度は単なる中立的なツールとみなすのではなく、国家イデオロギーに深く影響を与えられていると主張する。彼らの研究においては、会計制度改革を前述した毛沢東時代や鄧小平時代における政治的イデオロギーと結び付けて分析を行っている。

### ①毛沢東時代における会計制度

Ezzamel 他は、まず毛沢東時代における計画経済、階級闘争の優先、および企業の公有制という三つの政治政策のもとで構築された会計制度について考察している。

### 会計制度と計画経済

毛沢東時代では、資源の需要と供給とのバランスをとるために、中央計画経済という政策が採用された。この政策のもとでは、企業は、中央計画経済を実施する一つの単位とみなされ、ほとんど自主性を持たず、経営者の雇用も政府と共産党が管理していた。この時代では、会計は中央計画経済のためのツールと見なされていたという<sup>64</sup>。これについて、Ezzamel 他は、学者である葛による「社会主義会計の主要な目的は、企業による計画経済の実施についての情報を提供すること、潜在的な資源を明確にして結集するための進捗と結果を体系的に反映すること、企業が内部資源を適切に使用することを確保すること、計

---

<sup>61</sup> 中国共産党中央委員会《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》

(1993) (「中共中央が社会主義市場経済体制の構築に関わる若干問題に関する決定」)『十四大以降の重要文献選編 (中巻)』, 人民出版社, 1996 年。

<sup>62</sup> 周叔莲《“私有化” 首先是一个政治概念》(「私有化まずは政治概念である」)『中国经济大論戦』经济管理出版社, 1998 年 5 月, 94-95 頁。

<sup>63</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 692.

<sup>64</sup> *Ibid.*, p. 679.

画的かつ均衡的な国家経済発展法則の要件と基本的な社会主義経済法則の要件を正確に反映することによって、国家計画に役立つことである<sup>65</sup>」という見解を引用し、社会主義会計は国家計画に奉仕するものであると分析している。

つまり、社会主義経済体制のもとでの会計は、計画経済を維持、促進するための国家による管理手段としての役割を持っていたというのである。

この時代の中国においては、中央計画経済の実施を円滑に進めるために、統一会計制度が採用されていた。この統一会計制度は、中央計画経済政策を維持し、合法化し、経済の発展を促進し、階級の勝利を強調することなどの政治目的を支持するために必要であったとされる。この統一会計制度は、伝統的な計画経済体制のもとで、会計、国家財政、税制の間に分離がなかったため、財政と税制の要件に応じて形成されたものであり、国家の財政収入を最大化するためのツールと考えられていたという<sup>66</sup>。それゆえ、その時代には、資本主義諸国における企業利益に対して保守主義的な処理を行う会計は、政府の支配力を低下させる道具と見なされていたという<sup>67</sup>。

その時代に、市場のメカニズムは、計画経済政策と矛盾する資本主義の独占的な特徴を有し、失業などの不平等を引き起こす搾取の手段と見なされていた。したがって、資本主義の会計は信頼できないと考えられていた。計画経済体制によって、社会主義経済の発展が自然の経済法則として解釈されたため、不確実性とリスクが存在しないと仮定された。また、毛沢東によって、社会主義は資本主義よりも優れていると主張されていたように、社会主義においては、保守主義のような資本主義の会計原則を採用するのは社会主義の優位性を否定することに等しいとされていたという<sup>68</sup>。

したがって、イデオロギー的には、会計における保守主義は、中央計画の概念と矛盾していると解釈された。さらに、政府が固定的な価格を設定しており、価格が安定していたために、資産評価は、保守主義を必要とせず、単に歴史的原価に基づいていればよかったという<sup>69</sup>。

Ezzamel 他は、学者である葛の以下の見解を引用し、計画経済のもとでは保守主義は否定されていたと分析している<sup>70</sup>。

「邪悪な資本主義制度では、国家的に統一の評価ルールを持つことは不可能であり、評価基準として合理的な実際原価を採用することはさらに不可能である。評価方法の選択は、

---

<sup>65</sup> 葛家澍《苏联会计的先进模式》（「ソ連会計の先進モデル」）『工業会計』1955年第2期，8頁。

<sup>66</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op.cit.*, p. 679.

<sup>67</sup> 葛家澍 前掲論文，7頁。

<sup>68</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 680.

<sup>69</sup> *Ibid.*, p. 680.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 680.

資本家が利益を最大化するのを助けるかどうかによって決定される<sup>71</sup>。

つまり、資本主義における会計は、資本家の利益を最大化するために、保守主義的な評価方法が採用されるというのである。

以上の分析により、Ezzamel 他は、この時代の中国においては、会計は、毛沢東思想のもとで展開された計画経済体制を維持、推進するための手段であり、資本主義で採用されている保守主義的な会計は、計画経済を阻害するものと位置付けられ、否定されていたと分析している。

### 会計制度と階級闘争

マルクス主義におけるプロレタリアとブルジョアの階級闘争の観念は、中国共産党と政府の主要な焦点として考えられていた。国内では、階級闘争は、政治的論争の本質的な内容として結集され、1957 年の反右派運動や 1966-1976 年の文化革命を含む多くの政治的運動において明確に示された<sup>72</sup>。

1949 年に中華人民共和国が建国された際に、多くの民間企業および国有企業は、西方（資本主義諸国）の複式簿記を使用し、政府および中小企業は、収支簿記と呼ばれる中国の簿記法を採用していた。この差異は、中国で外国簿記法を採用すべきかどうかについての政治的議論をもたらした。しかし、議論の焦点は、すぐに、会計は本質的に階級的性質があるかどうかについての検討に移ったという<sup>73</sup>。

例えば、Ezzamel 他は、学者である邢と黄による「資本主義の会計理論は、資本主義的経済システムに適合し、それを保護している<sup>74</sup>」、「資本主義会計理論では、資産評価原則は、資本家の利益を隠すために設計されている。利益が大きく望まれる場合は、資産が高く評価され、小さく望まれる場合は資産が低く評価される<sup>75</sup>」という見解を引用し、中国においては、資本主義の会計が資本家（ブルジョア）のためのものであると位置付けられていたと分析している<sup>76</sup>。

会計が階級的性質を有するという見解は、支配的であった。Ezzamel 他は、学者の顧や黄による「会計は、資本家によって労働者階級の搾取を助けるために使用されるが、社会

---

<sup>71</sup> 葛家澍《试论会计核算这门科学的对象和方法》（「会計決算という科学の対象と方法について」）『厦門大学学报（哲学社会科学版）』1956 年第 2 期，41-43 頁。

<sup>72</sup> 毛沢東《工人阶级与资产阶级的矛盾是国内的主要矛盾》（1957）（「プロレタリア階級とブルジョア階級との矛盾は国内の主要な矛盾」）『毛沢東選集』第五卷，人民出版社，1977 年，65 頁。

<sup>73</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 677.

<sup>74</sup> 邢宗江 黄寿宸《怎样建立新中国会计理论基础》（「どのように新中国の会計基礎を構築するのか」）『新会計』初号，1951 年 1 月，13 頁。

<sup>75</sup> 同論文 14 頁。

<sup>76</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 677.

主義にとっては、社会主義財産を保護し、社会主義を発展させるためのものである<sup>77</sup>」という見解を引用し、資本主義と社会主義における会計の目的を分析した。さらに、Ezzamel 他は、学者の余による「社会主義会計報告書と分析は、プロレタリアの立場と方法論を用いているため、プロレタリアの政治的目的と社会主義経済体制を維持、発展させるのに役立つ<sup>78</sup>」という主張を引用し、その時代においては、会計は単純な技術課題として理解することはできなく、明確な階級の性質を持っていたことを明らかにしている<sup>79</sup>。

その時代において、保守主義の会計処理は、市場経済のもとで競争優先と資本を維持する手段だけではなく、資本主義の利益を保護する手段であるため、資本主義会計の一部とみなされた。したがって、会計が階級的性質を有するという考えに基づいて、資本主義の一部としての保守主義の会計処理が否定されたのである。

以上のように、毛沢東の階級闘争という思想においては、資本主義国で採用されていた会計は、保守主義的であり、それは資本家による労働者階級の搾取の手段として位置付けられて、否定されることになったとしている

### 会計制度と公有制

1955 年までに、異なる階級間の差異や搾取を排除するために、すべての私有制は、公有権（国有または集団所有）に改正された。

公有制のもとで、国営企業は、単に国家に余剰金を支払い、国家からの資金配分を待っているだけの単位と見なされていた<sup>80</sup>。企業の公有化のもとで、国家財政の収入は、国営企業からの上納によって得られ、国営企業は自らの運命を決定する権利や支配力がなかった。それゆえ、当時の国営企業は、現代で意味する独立の実体ではなかった。政府は、国営企業からの上納を集め、国営企業は、利益を創出する単位であった。企業と国家との関係は、提供と配分の関係であったという<sup>81</sup>。

それゆえ、Ezzamel 他は、学者の顧による「資本主義会計が資本と配当に焦点を当てるのに対して、社会主義会計は国家財政を強調する<sup>82</sup>」という見解や、財務省が公表した企業会計改革（草案）の概要から「企業会計は、党の指導のもとに多くの成果を確保していた。計画と経済計算の強化、生産力と貯蓄の促進、および社会主義財産の保護に積極的な役割

---

<sup>77</sup> 顾继业 黄鹤《会计核算形式发展的主要经验和技术倾向》（「会計決算方式発展の主要な経験や技術傾向」）『中国経済問題』1963 第 2 期，1963 年，44 頁。

<sup>78</sup> 余绪纓《社会主义会计学的阶级性与科学性的探讨》（「社会主義会計学の階級性や科学性に関する議論」）『厦門大学学报（哲学社会科学版）』1964 年第 1 期，32-33 頁。

<sup>79</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op.cit.*, p. 677.

<sup>80</sup> *Ibid.*, p. 680.

<sup>81</sup> *Ibid.*, p. 680.

<sup>82</sup> 顾准《社会主义会计的几个理论问题》（「社会主義会計のいくつかの問題」）『新会計』1979 第 2 期，1979 年，27 頁。

を果たしていた<sup>83</sup>」という見解を引用し、社会主義会計は公有制による国家財政を反映するために構築されたと分析している<sup>84</sup>。

公有制のもとでは、国家利益が第一、企業利益が第二、個人が最後という優先順位がつけられ、企業と個人は国家利益に従属すると考えられた。会計は、国家、企業、および個人の利益の対立する利害関係を調和するためのツールとして推進されたため、資本主義会計は国家利益に反するものとして批判されたという<sup>85</sup>。

このように、公有制のもとでは、国家の利益が第一と考えられ、その国家財政のための会計であった。そのため、資本主義国家で採用される会計は、個人や企業を優先するもの、すなわち、保守主義による企業内部での利益の留保を推進するものとして否定されたというのである。

## 考察

以上の Ezzamel 他<sup>86</sup>の分析により、当時の中国では、計画経済のもとで、会計は、国家のマクロ経済管理のツールとみなされ、国家政策に奉仕するためのものであったことが明らかにされている。計画経済体制を実施する時代において、会計主体は企業ではなく、実質的に国家であった。計画経済のもとで企業の経営資金が、国家から供給され、利益が国家へ上納される。それを計算するのが会計であった。当時の階級闘争を優先するというイデオロギーのもとで、会計は階級的性質を有するものと見なされていたため、資本主義の会計は労働者階級を搾取する手段として批判された。国家の利益を優先する公有制において、資本主義会計は企業や個人の利益を優先するものとして批判されたのである。それゆえ、その時代において、企業の目的は、利益を追求することではなく、社会主義における再生産の拡大という需要に応じることであった。したがって、当時の中国における会計制度は、毛沢東思想による社会主義体制を推進し、国家の利益を最大化するものとしての役割を果たしていたと考えられる。

### ②鄧小平時代における会計制度

鄧小平理論のもとでは、3つの毛沢東思想のイデオロギーが徐々に置き換えられた。まず、階級闘争の優先は、1978年の「実践こそ真理を検証する唯一の基準<sup>86</sup>」において、社会実践こそが真理を検証できるとして経済発展の優先に置き換えられた。この移行により、1978年の中国共産党第十一回中央委員会第三回総会において、経済改革と開放政策を促進することが可能になった。第二に、計画経済は、社会主義市場経済に置き換えられ、最後

---

<sup>83</sup> 中国財政部《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。

<sup>84</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, pp. 680-681.

<sup>85</sup> *Ibid.*, p. 681.

<sup>86</sup> 鄧小平 前掲談話（1978），140頁。



に、すべての所有形態が社会主義を発展させる手段とみなし、私的所有権が奨励された<sup>87</sup>。Ezzamel 他は、鄧小平時代のこれらの政治経済体制と会計制度との関係を明らかにしている。

### 会計制度と経済発展の優先

鄧小平理論においては、イデオロギーにかかわらず、いかなる手段も社会主義生産力を発展させるために使用するというものである<sup>88</sup>。したがって、社会主義に役立つ限り、資本主義会計と見なされるものでも使用することができ、最終的には手段として正当化されるのである<sup>89</sup>。この変化は、会計の本質に関する新たな議論を促進したという<sup>90</sup>。

多くの議論によって、会計は「中立的な技術」と主張されるようになった。経済発展の優先への移行と「実践こそ真理を検証する唯一の基準」に関する議論に従い、これまでの「会計が階級的性質を有する」という観点に対して、徐々に会計が科学的、中立的な技術とすることが唱えられるようになった<sup>91</sup>。1979 年以降、議論は、資本主義会計をどのように扱うべきかについての戦略を策定する必要性に集中していた。すなわち、マルクスの理論により、管理機能は社会的労働の組織に共通であるが、資本によって支配されている場合にのみ労働搾取の道具となるというのである<sup>92</sup>。

Ezzamel 他は、以下の諸説を引用し、中国において資本主義の会計が取り入れられる論拠を明らかにしている。すなわち、鄧小平による「科学技術は最も重要な生産力であり、それは会計の技術観によってサポートが提供される<sup>93</sup>」という主張や、当時中国の会計学会の副会長である葛による「資本主義国でも社会主義国でも商品経済を運用しているのであるから、資本主義社会で採用されている会計理論と方法が、社会主義国でも採用できる<sup>94</sup>」

---

<sup>87</sup> 江泽民《高举邓小平理论伟大旗帜，把建设有中国特色社会主义事业全面推向二十一世纪》（1997）（「鄧小平理論の旗を揚げ，中国特色社会主义事業の構築を二十一世紀に押し出す」），『十五大以降重要文献選編（上巻）』人民出版社，2000 年。

<sup>88</sup> 中国共産党中央委員会 前掲決定（1984），348 頁。

<sup>89</sup> 鄧小平《关于经济工作的几点意见》（1979）（「経済事業に関するいくつかの意見」）『鄧小平文選（第2巻）』第2版，中共中央文献編集委員会，1994 年，194-202 頁，および《建设有中国特色的社会主义》（1984）（「中国特色の社会主義を構築する」）『鄧小平文選（第3巻）』第2版，中共中央文献編集委員会，1994 年，62-66 頁。前掲談話（1992）370-383 頁。

<sup>90</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 685.

<sup>91</sup> *Ibid.*, pp. 685-686.

<sup>92</sup> *Ibid.*, p. 686.

<sup>93</sup> 鄧小平《在全国科学大会开幕式上的讲话》（1978）（「全国科学大会開幕式における講演」）『鄧小平文選（第2巻）』第2版，中共中央文献編集委員会，1994 年，85-100 頁，および《科学技术是第一生产力》（1988）（「科学技術は第一生産力」）『鄧小平文選（第2巻）』第2版，中共中央文献編集委員会，1994 年，275 頁。

<sup>94</sup> 葛家澍《怎样认识会计的主要属性》（「どのように会計の主要属性を認識するのか」）『中国経済問題』1980 年第 5 期，44-45 頁。

という主張である。彼は、「会計は生産に直接的に役立つ科学であるため、国境がなく、不確実性の特徴を有する商品経済に対して保守主義を適用すべきである<sup>95</sup>」と示し、「生産力が生産関係を決定するというマルクスの見解に啓発され、会計が生産力と生産関係の両方に関連しているが、主に生産力に関係する<sup>96</sup>」と主張した。会計の階級観から技術観への移行によって、資本主義諸国の会計は更に有利であるという声が広まり始めたという<sup>97</sup>。

1980年代後半には、保守主義は商品価格引き下げのための引当金という形で、商業企業によって限られた方法で採用され始めた<sup>98</sup>。Ezzamel 他は、会計研究者である楊による「階級闘争優先の終了に伴い、当時の会計は、階級的性質があるという考え方が会計学術の舞台から後退した<sup>99</sup>」という見解から、1990年代までに、会計は、主に階級的な性質であるという考え方が地位を失い、生産力または技術の視点がより支配的になったと分析している<sup>100</sup>。

### 会計制度と社会主義市場経済

鄧小平時代では、中央計画経済の範囲が徐々に縮小された。1985年以前に、政府は小額商品の規制緩和を始めた。1985年から1991年の間に、計画価格と市場価格という正式な二重価格設定システムが存在していた。1992年以降、市場価格は、徐々に二重価格設定システムに取って替わるようになった<sup>101</sup>。1998年までに、中央政府によって設定された価格を有する商品の数は、1978年の1,336種と比べると58種に減少し<sup>102</sup>、2002年までに上海と深セン証券取引所の時価総額は中国のGDPの45%を占めるようになった<sup>103</sup>。価格設定が、政府から市場へ段階的に移行することによって、企業は競争、リスク、不確実性の増大に直面し始めた。インフレは1990年代に大きな懸念となり、当時のインフレ率は20%以上にも達した<sup>104</sup>。

---

<sup>95</sup> 葛家澍《论会计理论的继承性》（「会計の継続性を論じる」）『厦門大学学报（哲学社会科学版）』1956年第2期，78頁。

<sup>96</sup> 同論文 82頁。

<sup>97</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op.cit.*, p. 686.

<sup>98</sup> *Ibid.*, p. 687.

<sup>99</sup> 楊雄勝《会计理论研究问题的讨论——致杨纪琬同志的信》（「会計理論研究問題についての討論-楊記琬への手紙」）『会計研究』1993年第5期，2頁。

<sup>100</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 687.

<sup>101</sup> 《中国改革与发展报告》专家组《1978-1994 中国改革与发展报告-中国的道路》（『1978-1994 中国改革と発展報告-中国の道路』）中国財政經濟出版社，1995年，231-235頁。

<sup>102</sup> 刘仲黎《奠基：中国经济50年》（『基礎を確立：新中国經濟50年』）中国財政經濟出版社，1999年，753-765頁。

<sup>103</sup> 中国证券监督管理委员会《中国证券监督管理委员会公告》（『中国证券监督管理委员会公告』）2002年11期，『中国证券监督管理委员会公告』編集部，2002年12月，60-63頁。

<sup>104</sup> 《中国改革与发展报告》专家组 前掲書，238頁，および刘仲黎 前掲書，760頁。

経済構造改革については、中国共産党の決定によって採用された計画商品経済理論は、会計改革のイデオロギー的動機を提供した。この理論は、商品経済が社会主義経済発展の不可欠な段階であり、中国では計画制度の改革に焦点を当てなければならないことを示すものであった<sup>105</sup>。この理論によって、保守主義は、価値と競争の法則が重視される商品経済において、一般的に採用されているツールとして市場競争を支え、不確実性を解決する手段として、限定的に保守主義の採用が主張されはじめたという<sup>106</sup>。

この点について、Ezzamel 他は、財務規制者である張による「私たちの会計システムは、商品経済と経済改革の発展には適していない。既存のシステムは、統一された収入と支出のニーズに対応するため、計画経済の下に設立されたのであった。外国の経験や国際基準に基づき、会計システムを修正し、新たな会計基準を開発しなければならない<sup>107</sup>」という見解から、市場経済への転換によって会計が改革されるということを分析している<sup>108</sup>。

企業会計基準は、結局、保守主義を会計原則として扱ったが、企業が他の税金や公的金融規制によって許可されている場合に限り、企業は、加速償却と棚卸資産評価のための後入先出法を採用することが許された<sup>109</sup>。財政部は、1988年に会計基準の設定に関する暫定的な提案を作成した会計基準プロジェクトグループを設立した。その後、1992年に、企業会計基準が正式に適用され、会計基準に基づく業種固有の統一会計システムに関する規定が設定された<sup>110</sup>。

以上のように、Ezzamel 他は、中国においては、市場経済が中央計画経済に取って替わったことにより、会計改革が行われ、毛沢東時代における資本主義諸国の会計の拒否を否定し、市場経済によって生じるリスクや不確実性に対応するためのものとして、保守主義の会計が採用され、新たな会計基準が開発されるようになったと分析している。

## 会計制度と私有制

社会主義的な公有制のもとでの「鉄のボウル」制度は、改革の結果として「3つの分離」（共産党と政府、政府と国有企業、財産所有者と管理者）をもたらし、国営企業がますます弱くなったという<sup>111</sup>。1980年代に成長してきた中外合弁企業、1980年代後半と1990年代

---

<sup>105</sup> 中国共産党中央委員会 前掲決定（1984）、47-67 頁。

<sup>106</sup> 贾华章《试论确立适合我国国情的稳健性原则》（「我が国に適合な慎重性原則の確立を論じる」）『会計研究』1987年第4期、33-36 頁。

<sup>107</sup> 张佑才《继续深化会计改革 加速会计事业发展 更好地为发展社会主义市场经济服务-财政部副部长张佑才在全国会计工作会议上的讲话》（「会計改革の深化を継続、会計事業の発展を加速させ、よりよく社会主義市場経済の発展に奉仕する-財政部副部長張佑才による全国会計事業会議での講演」）1995年第11期、23-25 頁。

<sup>108</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op.cit.*, p. 689.

<sup>109</sup> 中国財政部《企业会计准则》（「企業会計準則」）1992 年。

<sup>110</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op.cit.*, p. 690.

<sup>111</sup> 中国共産党中央委員会 前掲決定（1984）、55-58 頁。

初めに中国の経済成長に大きく貢献した郷鎮企業<sup>112</sup>などの非国有化の形態は、1980年代中間に登場した<sup>113</sup>。1999年には、1,700万人を雇用する128万社以上の民間企業と3,100万人の単独のトレーダーが存在するようになった。現在では、1,300社を超える上場企業が、平均で3分の1の個人所有権を保有している<sup>114</sup>。このようなイデオロギーと実践の手段的見方への移行は、資本主義諸国の会計概念を採用するか否かに関する議論が行われる背景を作り出したという<sup>115</sup>。

ジョイントベンチャーの急速な拡大に伴う国際調和への圧力の高まりに対応し、発生基準、対応原則、歴史的原価を採用する「中外合資経営企業会計制度」は、1985年に公表された。しかし、保守主義、低価法の使用、および不良債権に対する引当金は採用されなかった<sup>116</sup>。

しかし、Ezzamel 他は、学者である葛による「国際会計実務を調和させ、投資環境を改善するために、中外合資経営企業において保守主義を採用する必要がある<sup>117</sup>」という見解や、学者である石による「目標を達成し、賞与を受け取るために経営者が意図的に利益を拡大する国有企業における短期主義の問題に対処するために、保守主義が必要である<sup>118</sup>」という見解から、この時代の中国において、保守主義の必要性が主張されるようになったと分析している<sup>119</sup>。

保守主義会計は、特定の適用範囲において拡大されたが、1992年3月に発行された中外合資経営企業およびその他の外資系企業の会計制度修正においても、保守主義を一般原則として採用していなかった<sup>120</sup>。

1992年、鄧小平の談話に従い、保守主義の限定的適用が認められ、株式持分会社制度を実行するための会計システムを開発することが主張された。このような株式会社持分が社会主義的生産力を高める手段としてますます受け入れられ、国有企業が株式会社に変わったことにより、1998年の株式会社会計制度は、4種類の資産減損（すなわち、不良債権、株式、短期投資および長期投資）の計上を認めた。また、2000年の企業会計制度では8種

---

<sup>112</sup> 「郷鎮企業」とは、郷（日本の町にあたる区域）や鎮（日本の村にあたる区域）が興した集団または個人経営の企業。

<sup>113</sup> 《中国改革与发展报告》专家组 前掲書、244-245頁。

<sup>114</sup> 刘仲藜 前掲書、660-673頁。

<sup>115</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op.cit.*, p. 693.

<sup>116</sup> 中国財政部《中外合資経営企業会計制度》（「中外合資経営企業会計制度」）1985年3月。

<sup>117</sup> 葛家澍, 林志军, 魏明海《涉外会计制度与稳健原则》（「外国企業と関わる会計制度と保守主義原則」）1988年第5期『会計研究』, 1988年, 19-22頁。

<sup>118</sup> 石新武《稳健性原则的原始涵义及其在我国的适用性》（「保守主義原則の原始的意味および我が国における適用性」）1988年第3期『ハルビン商業大学学報（社会科学版）』, 1988年, 81-86頁。

<sup>119</sup> Mahmoud Ezzamel et al., *op. cit.*, p. 693.

<sup>120</sup> *Ibid.*, p. 693.

類の引当金が認められ、株式会社がそれらを率先することが要求された<sup>121</sup>。

以上のように、Ezzamel 他は、鄧小平時代における企業の所有権改革では、私有制の認可による株式会社の出現に伴い、会計制度の改革も行われ、このプロセスによって、保守主義会計を中心とする資本主義諸国の会計が認められ、拡大されてきたと分析している。

## 考察

以上の Ezzamel 他分析により、鄧小平主義によって、階級闘争の優先が経済発展の優先に置き換えられ、「実践こそ真理を検証する唯一の基準」という考えによって、資本主義で採用されているものであっても、それが社会主義生産力の発展に資するものであれば、受け入れるという方針に転換された。そのことによって、資本主義の会計が社会主義経済の発展に資する「中立的な技術」ということで導入されることになった。さらに、経済発展優先のために採用された社会主義市場経済において、資本主義会計の特徴である保守主義は、リスクや不確実性に対応し、市場競争を支えるものとして、認められるようになった。さらに、所有制の多様化は経済発展をもたらすものであるとして、株式会社が設立されるようになり、保守主義会計は、会社持分の増加による、株式会社の発展に資するものとして、受け入れるようになったことを明らかにしている。

Ezzamel 他研究は、毛沢東思想や鄧小平理論と会計制度を結びつけて考察することを通して、中国会計制度の変遷の方向性は政治的イデオロギーによって影響されていると指摘している。しかし、この研究においては、会計制度の適用対象となる企業の形態について考察が行われておらず、会計制度が、より具体的なレベルで、どのような要請を満たすために、どのように改革されたのかについて言及されていない。

## 2-2 会計制度改革と経済改革

謝少敏の研究<sup>122</sup>においては、1949 年に中国建国以降、1996 年までの期間における企業会計制度の改革内容や特質について考察を行っていた。すなわち、本研究での期間区分における計画経済体制時期、市場経済転換期、および市場経済確立期の前半の会計制度についての考察となる。

謝少敏の研究では、研究対象となる「会計制度」について、以下のように説明されている。会計制度という場合は、会計規制とそれによって規制されている会計実務の集合を意味する場合が多い。一国の会計制度の特質を理解し、それを本質的に追究するにあたっては、会計規制の条文、財務諸表の体系や様式、会計勘定科目および会計プロセッシングな

<sup>121</sup> 中国財政部《股份制试点企业会计制度》（「実験株式企業会計制度」）1992 年 5 月 23 日。

<sup>122</sup> 謝少敏『中国の企業会計制度』創成社、1997 年 2 月。

どを考察の対象とするだけでは不十分であり、会計規制の設定主体と結びつけて、分析する必要があるため、会計制度を一つの社会的システムとして捉えるべきであるという<sup>123</sup>。

謝の研究は、財務報告の目的、財務諸表の体系、および会計規制の設定主体による会計規制方式などによって構成されている企業会計制度を研究の対象として、会計規制の制定と適用を中心に中国の企業会計制度の特質を考察している<sup>124</sup>。

この研究の第1部では、国営工業企業会計制度を縦糸として、経済体制の発展段階にもとづき、中国の企業会計制度の発展過程を、計画経済体制時期(1949-1978年)、計画的市場経済体制時期(1979-1992年)、および社会主義市場経済体制時期(1992年-1996年)に区分し、各時期におけるマクロ財政構造と企業会計制度の関係および企業会計制度の変化の原因を明らかにしている<sup>125</sup>。

第2部では、1979年-1996年の期間に、公表された外資系企業会計規則、持分制企業会計規則および「企業会計準則」の内容を個別的説明するうえで、それぞれの会計制度とIAS、アメリカの会計基準および日本の会計諸法令と比較し、それにもとづいて中国の企業会計制度が外国の会計制度を継受していることや国際化の影響を受けている状況を明らかにしている<sup>126</sup>。

これらの考察により、1992年に市場経済体制の確立とともに、経済構造の変革が、中国の企業会計制度の展開に大きな影響を与えていることが明らかにされた。謝は、以下のよう、に、会計主体、会計目的、会計手段という3つの側面から、企業会計制度の構造変化を明らかにしている。

### 会計主体

1992年以前、いわゆる計画経済体制時期や計画的市場経済体制時期における会計主体については、以下のように述べている。「会計主体は、会計方針・会計判断を決定する人のことである。中国では従来マクロ管理主導型の会計制度をとっていた。会計制度の中心になる会計規制は政府の法令・条令・規定・規則などの形で公表され、強制的かつ統一であった。しかも会計規制には会計の認識・測定の基準がなかった。企業は、その会計処理を行う際に業種別、部門別、所有制別に設定された会計規制およびそのときの財政・税務政策に関連する個別的な財務規制に準拠しなければならず、自ら会計判断を行ったり、会計方法を選択したりすることができなかった。すなわち、企業の会計方針・会計判断はすべて国家を代表する政府によって決定されていた。従って、企業の実質的所有者の政府が会計主体であった<sup>127</sup>」。

---

<sup>123</sup> 同書、2頁。

<sup>124</sup> 同書、3頁。

<sup>125</sup> 同書、3頁。

<sup>126</sup> 同書、4頁。

<sup>127</sup> 同書、392頁。

市場経済体制確立以降の企業会計制度は、1992年に公表された「企業会計準則」を中心に形成されるものである。このような新しい会計制度体系は従来の会計制度と異なり、新しい会計準則は、会計の測定・評価を中心に規定するものであると考えられるという<sup>128</sup>。

市場経済体制確立以降の企業会計制度のもとでの会計主体については、謝は以下のように説明している。「新しい企業会計準則の導入と同時に、財政部はまた、『企業財務通則<sup>129</sup>』を公表して、企業財務活動およびその管理についての基本的原則・基準を規定し、各々の個別財務規定の代わりに、『企業財務通則』および種別財務規則を中心とする新しい企業財務制度を導入した。こうして、企業はその会計処理を行う際に一々政府行政管理部門の指示に従うことではなく、会計基準および財務基準に定めている範囲内で、自主的に会計判断を行い、会計方針を決定することができる。従って、現行の企業会計制度のもとで、少なくとも制度的・論理的に企業自身がその会計の主体である<sup>130</sup>」。

### 会計目的

会計目的について、謝は、従来、中国の企業会計に期待される役割は、次の4点に要約されるという。すなわち、「①国家計画の実現を保証すること、②党の方針・政策を徹底的に実行に移すこと、③経営管理を強化し、経済効果を高めることおよび④社会主義財産を保護すること<sup>131</sup>」である。以上の内容からみると、企業会計の最も重要な目的は、「政府の国民経済運営活動のために情報を提供することにある。会計情報の利用者は主として政府部門である。このような会計は、政府による国家所有の財産についての会計とみられる<sup>132</sup>」と主張する。

1992年に公表された「企業会計準則」においては、会計報告の目的について次のように定めている。「会計情報は、国家のマクロ経済管理の要求、関係者が企業の財政状態および経営成果を理解するニーズ、および企業内部の経営管理を強化する需要を満たすものでなければならない」。これによると、1992年以降の企業会計制度のもとでは、会計情報の利用者には、政府部門、企業の利害関係者および経営者が含まれるようになった<sup>133</sup>。

### 会計手段

---

<sup>128</sup> 同書、393頁。

<sup>129</sup> 「企業財務通則」の中国語の名称は《企业会计制度》（「企業会計制度」）という。誤解を防ぐために、謝の研究では、「企業会計通則」と訳されているが、筆者の研究では、「企業会計規則」と訳す。詳細は、本論文の第6章第2節を参照されたい。

<sup>130</sup> 同書、393頁。

<sup>131</sup> 同書、394頁。

<sup>132</sup> 同書、394頁。

<sup>133</sup> 同書、394頁。

謝の研究においては、会計手段は、「会計対象を処理する技術的方法のこと<sup>134</sup>」と解説された。計画経済体制時期における会計手段について、謝は、「『統収統支』の財政管理体制のもとで、国営企業の必要な資金はすべて国家財政から給付され、これに対し企業の収入がすべて国家の規定に従って上納される。責任区分および管理のため、国家は小口現金制度のように、企業に一定の流動資金を与え、それを企業レベルで循環させるが、全体からみると、企業はマクロ資金循環における一つの通過点にすぎない。従って企業会計は『企業主から分離した企業実体ごとに行われる』ものではない。企業会計には資本金の概念がなく、会計の対象はマクロ資金循環の中の特定の企業といった段階における資金の運動である。このため、会計上は『資金の運用=資金の源泉』の会計等式を採用していた。この会計等式では、資金総額の運用と源泉だけでなく、個々の資金の運用と源泉とをそれぞれイコールさせることも要求されていた」と述べている。

1978年以降、国営企業における資金運用の効率を向上させるために、資金管理制度が改革された。1993年に、公表された「企業財務通則」において、企業に財務経理の自主権を与え、資本金制度を導入することが決定され、資本維持の原則が確定された。これ以降、企業は、資金を自主的に運用、調達できるようになった。企業資金制度の変化とともに、当時の企業会計制度は、企業自体の資金運動を記録し、「資産=負債+資本」という会計等式を財務諸表作成の前提とするように構成されたという<sup>135</sup>。

謝は、以上の分析により、中国の企業会計制度における本質的な変革、いわゆる構造変革は、会計主体の移行であることを検証した。すなわち、経済改革以降、企業における「所有と経営の分離」とともに、国有資本の維持不能となった。この問題に応じて、「政企分離<sup>136</sup>」が取り上げられた。その一環として、企業会計が国家財政から分離されることになった。この分離によって、会計判断の主体は、国家財政から企業実体に移行したというのである。したがって、この研究においては、会計主体における変化こそ、中国の企業会計制度における本質的な変革であると主張している<sup>137</sup>。

## 考察

謝の研究は、政府に公布された財政、財務および会計に関する公文書などの多くの一次資料を分析することによって、1996年までの中国における企業会計制度の改革の内容を政治・経済・社会的背景の中で客観的に明らかにしている。それ以外に、財務諸表の様式や

---

<sup>134</sup> 同書、393頁。

<sup>135</sup> 同書、394頁。

<sup>136</sup> 政府による直接行政管理と企業の自主経営権限をとの分離を意味する。

<sup>137</sup> 同書、395頁。



当時の教科書による解説などの二次資料を比較、分析することによって、会計制度改革による財務諸表上の変化を説明している。

特に、この研究は、政治経済体制の転換についての分析の中で、中国の企業形態の主体となる国営企業における資金構造の変化に言及し、国営工業企業の会計制度改革を軸として、中国の企業会計制度の特質をとらえている。この研究視点から、中国における企業会計制度の本質的な役割に触れることができると考える。

しかし、この研究の対象期間は1996年までとなり、市場経済確立期の後半や市場経済展開期における会計制度改革に関する研究は継続されていない。本研究では、謝の分析視点を参考にしながら、1996年以降現在に至る期間を含め、会計制度、国家政治経済政策、および国営企業の改革を結び付け、中国における会計制度の本質的な役割を明らかにする。

### 第3節 中国会計制度の国際化に関わる研究

本節では、2001年以降の会計制度の国際化に関わる先行研究をまとめる。

孫美灵の研究<sup>138</sup>は、会計基準の国際的調和化における用語を整理することによって、会計基準の国際的調和化が進展する理論的根拠を整理しており、この根拠を踏まえて、中国の会計基準<sup>139</sup>の国際的調和化の動きについて考察を行っている。

孫は、中国の会計基準の国際的調和化に関わる国内環境について、B株市場<sup>140</sup>に関する実証分析を通じて、「資本構造のもとでは、企業に対する政府の関与は依然として強く、市場規律の十分な働きが妨げられることになる。また、流通株の投資家は零細な個人株主で構成され、機関投資家はまだ少ないのが現状である。たとえ企業が透明かつ高品質な会計情報の開示を行なったとしても、それを解読する能力を持つ洗練された株主層がなければ、意味をなさない。個人投資家や証券アナリストの一般的な分析能力は、まだ不十分であるように思われる<sup>141</sup>」と指摘している。つまり、中国の会計制度においては、IFRSとコンバージェンスするには、証券市場の成熟度をはじめとして国内経済環境による制約が問題であるというのである。

このような制約のもとで、中国の国際会計基準との調和化についてのアプローチについて、孫は「中国の経済事象がIFRS上の経済事象と形式上同等であるが、中国の特殊な経済

---

<sup>138</sup> 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。

<sup>139</sup> 《企业会计准则》（「企業会計準則」）を指す。孫の研究では、会計基準と訳されるため、当該先行研究レビューの部分では「会計基準」という用語を使用する。

<sup>140</sup> 中国の株式市場において、株式は、A株、B株、およびH株の三種類と分類されている。A株とは、国内投資家のみ購入可能な人民元建ての株式である。B株とは、国内市場で発行した人民元で表示の外貨建ての株式である。これ以外に、H株とは、香港市場で上場した中国国内企業が発行した株式である。

<sup>141</sup> 孫美灵 前掲論文、27頁。

環境により実質上は異なる場合、中国の現状に合う会計基準を設定する。IFRS 上の会計事象が中国ではまだ現れていないあるいはこうした経済事象が発展の初期段階にある場合、こうした事象の発展を待ち、適切な時期が来た時に IFRS を適用する。IFRS にはなく、中国の特殊性から生じる特殊な会計事象については、中国独自の会計基準を設定する<sup>142)</sup>という方策を提言している。

最後に、孫は、以上の考察によって、「中国の特殊な環境要因に甘んじるのではなく、IFRS との差異を最小限に留めることによって、持続的な経済成長に資するべきである」と主張している。

蔣飛鴻の研究①<sup>143)</sup>においては、中国の会計法規体系とコンバージェンスへの対応を考察することによって、IFRS との乖離と同等制評価を分析している。

この研究では、2001 年以降の中国において、新しい会計基準<sup>144)</sup>を制定する必要性について、「第 1 に、株式会社制度の導入と証券市場の発足である。第 2 には、証券市場の急発展による国内産業の急発展、また産業の急発展による資金調達が必要である<sup>145)</sup>」と述べられている。さらに、このような必要性に応じて、蔣は「証券市場による資金調達を円滑にできるようにするため、国内の投資者だけでなく海外の投資者に対しても意思決定に有用な情報を提供しなければならないという状況を生じてきた。しかし、従来の会計情報は不透明であって、比較可能性、統一性も欠如していた。そのため、その時代にあった投資者を指向した情報制度および法制度が必要となってきた<sup>146)</sup>」と指摘している。

以上のような必要性や要請のもとで、構築された会計法体系の特徴について、蔣は「会計制度<sup>147)</sup>と会計基準の併用であること<sup>148)</sup>」と「現行の中国の会計法規体系においては、会計基準のもつ強制的拘束力はあること<sup>149)</sup>」を取り上げている。このような会計法規体系のもとでの会計基準と IFRS とのコンバージェンスの結果として、差異が存在していることを明らかにしている。

---

<sup>142)</sup> 同論文 28 頁。

<sup>143)</sup> 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、127-144 頁。

<sup>144)</sup> 「新しい会計基準」とは、『企业会计准则』（「企業会計準則」）を指す。しかし、蔣の研究では会計基準と訳されるため、当該先行研究レビューの部分では「会計基準」という用語を使用する。

<sup>145)</sup> 蔣飛鴻 前掲論文、130 頁。

<sup>146)</sup> 同論文 130 頁。

<sup>147)</sup> ここでいう「会計制度」とは、『企业会计制度』（本論文では「企業会計規則」と訳す）、『金融企业会计制度』（「金融企業会計規則」）、『小企业会计制度』（「小企業会計規則」）などの一連の規則を指す。

<sup>148)</sup> 蔣飛鴻 前掲論文 131 頁。

<sup>149)</sup> 同論文 131 頁。

これらの差異が存在する原因として、蔣は、「会計目的観の相違、情報利用者の特殊性、そして市場経済の未熟性など現段階では中国特有の問題は依然として何点か残されている<sup>150</sup>」と主張し、具体的に、「政府が多くの企業にとって依然として重要な利害関係者であり<sup>151</sup>」、「現段階の中国企業の資金調達において、間接金融が依然として重要な手段となっている<sup>152</sup>」という2点を取り上げている。つまり、当時の会計の目的は、重要な利害関係者である国家に有用な情報を提供すること、および債権者を保護することであるという。

蔣は、以上の分析にもとづいて、国際化が進んでいるなか、中国会計基準の展開方向に関する選択として、企業自身の状況に応じた国内基準と国際基準に準拠する基準の2本立てが必要であると主張している<sup>153</sup>。

蔣飛鴻の研究②<sup>154</sup>は、IAS/IFRSの影響を受け、コンバージェンスが進められてきた企業会計基準を含めて、IFRSの導入が中国の会計制度に及ぼす影響について考察を行なっている。

蔣は、国際会計基準の理論基盤を提供すると期待されるIASBの概念フレームワークについて考察し、IAS/IFRSにおける会計目的や利益計算をめぐる会計観の変遷について、「IASBは、資産を企業の経済的資源とし、負債を企業の現在の債務として定義したうえ、収益を当該期間における資産の増加および負債の減少、費用を当該期間における資産の減少および負債の増加に基づいて、それぞれ認識するとしている。IASBは、財務諸表の構成要素の定義において、資産と負債の定義を支配的なものとし、収益、費用を資産、負債に依拠して定義している。つまり、利益の算出にあたっては、IASBはFASBと同様に、資産負債アプローチに依拠していると捉えることができる<sup>155</sup>」と述べている。

そのうえで、中国会計準則の基礎的な理論、会計目的、会計情報利用者などの側面から、IAS/IFRSとの比較を行っている。この中で、コンバージェンスによる中国会計目的の変化について、「会計の第一の目的は、まず、受託責任の履行状況を反映するための利害調整機能の達成である。その次が投資者の意思決定に役立つ情報の提供である<sup>156</sup>」とIAS/IFRSの会計目的を受け入れていることを明確にしている。

IAS/IFRSの導入が中国会計制度に与えた影響について、公正価値の処理と包括利益表示が取り上げられている。蔣は、2014年以降の企業会計準則にもとづいて、公正価値の処理

---

<sup>150</sup> 同論文 138 頁。

<sup>151</sup> 同論文 138 頁。

<sup>152</sup> 同論文 138 頁。

<sup>153</sup> 同論文 142 頁。

<sup>154</sup> 蔣飛鴻「国際会計基準の導入が中国の会計制度に与えた影響」『経営経理研究』第111号、2018年2月、121-135頁。

<sup>155</sup> 同論文 124 頁。

<sup>156</sup> 同論文 128 頁。

について、中国における「公正価値測定は、基本的に金融商品にとどめ、投資不動産と資産の減損について部分的に適用するものとしている。その他の非金融商品については従来どおり取得原価主義を適用することとなっている」と説明している。包括利益の取り扱いについて、「IAS/IFRS と対応する形で導入が進められてきた<sup>157)</sup>」ことを明らかにしている。

以上の分析にもとづいて、この研究では、「現行の企業会計基準は、投資意思決定に有用な情報の提供へ移行しつつある。そのため、純資産の差額として包括利益は、投資意思決定に有用な情報とみることもできる。しかし、政府が企業に多くの影響を与えているため、中国の会計制度は国家の管理目的に有用な情報を提供することが依然として重視されていることも忘れてはならない<sup>158)</sup>」と指摘している。

### 考察

以上の三つの研究をはじめとして、中国における会計制度の国際化に関する研究は、IFRS へのコンバージェンスの経緯、企業会計準則の内容と IFRS との差異についての制度紹介が主流である。これらの研究により、中国会計準則の改革の背景として、グローバル化による国際市場での資金調達活動の展開が取り上げられていることが明確にされた。会計準則の内容は、明確に IFRS とコンバージェンスしている中で、依然として差異が存在していることも分かった。差異が生じる原因については、証券市場の成熟度不足、国家が企業の重要な利害関係者となるという特殊体系が指摘されている。

しかし、いずれも中国会計制度の IFRS へのコンバージェンス問題の考察や、コンバージェンするための中国会計制度の対応の考察にとどまっており、国際化を主題とする会計制度改革を国家政治経済政策と結び付けて、その会計制度改革の本質的な要因を明確にする考察はまだ不十分である。

---

<sup>157)</sup> 同論文 132 頁。

<sup>158)</sup> 同論文 133 頁。

## 第2章 中国社会主义改造期における会計制度

### 第1節 社会主义改造期における経済背景

### 第2節 社会主义改造期における会計制度

1949年に中国は、新民主主義国家として建国され、国家体制は「新民主主義経済体制」と暫定され、社会主义国家への転換を目指して、過渡期に入った。1953年に提起された「過渡期総路線」では、この時期の目標について、「社会主义工業化を実現し、農業、手工業、および資本主義工商業を対象として、社会主义改造を行う<sup>159</sup>」こととされた。つまり、社会主义制度を構築するために、生産手段の私有制を社会主义公有制に改造することが図られた。

そのため、1956年までの期間に、建国以前から残されてきた資本主義の経済構成を全面的に社会主义経済構成へと改造する政策が推し進められた。この期間は、社会主义改造期とも称する。

このような政治経済上の改造を背景として、当時の新中国<sup>160</sup>においては、国民経済の構成はどのような変化が生じて、そのもとでの企業の所有制はどのような形態になり、これらの変化に応じて、当時の会計制度はどのような動きがあったのであろうか。本章では、国家政治経済方針と結び付け、社会主义改造期における会計制度の役割を明らかにする。

### 第1節 社会主义改造期における経済背景

1949年9月に開催された第一回中国人民政治協商会議では、建国初期に新民主主義国家としての政治経済発展の方向性を表す「共同綱領<sup>161</sup>」が公布され、新中国建国以降に施行される経済発展方針や基本経済体制などが規定された。

新民主主義時期の経済制度と基本経済政策について、「共同綱領」は、以下のように述べている<sup>162</sup>。

①新中国の国民経済は、主に社会主义性質を持つ国営経済、半社会主义性質の合作経済、国家資本主義性質の公私合営経済、私有資本主義経済、および个体経済によって構成されている。

---

<sup>159</sup> 第一届全国人民代表大会《过渡时期总路线》（「過渡期総路線」）『中華人民共和国憲法（1954年）』、1954年2月、序言。

<sup>160</sup> 1949年に建国された中華人民共和国は、以前の政権と区別する際に、新中国と呼ばれる。

<sup>161</sup> 全称は《中国人民政治协商会议共同纲领》（「中国人民政治協商會議共同綱領」）である。本文では「共同綱領」と略称する。

<sup>162</sup> 中国人民政治協商會議第一回全体會議《中国人民政治协商会议共同纲领》（「中国人民政治協商會議共同綱領」）、1949年9月29日、第五章。

②以上の経済構成要素に対して、基本経済政策は次のようになる。国営経済を主導的な地位に置き、優先的に発展させる。労働者に属する合作経済と公私合営経済を積極的に奨励し、支援する。個人資本主義経済を利用し、制限し、改造する、いわゆる、その中に国家経済成長と社会発展に有利な部分を奨励、支援し、国家経済成長と社会発展に不利な部分に対して、制限し、改造を行う。個体経済に対して、相互協力の方式で、共同発展に導く。

③産業政策に関しては、重工業の発展を優先する。国家は対外貿易に対して統制を行う。資本節制<sup>163</sup>を実施し、国家経済と国民生活に関わる重要な産業に対して、国家は直接管理、制御を行う。

つまり、建国以前から残存されてきた多様な所有制形態に対して、新中国における所有制構成要素の形態が国営経済、合作経済、公私合営経済、私有資本主義経済、および個体経済に限り認められ、各経済構成要素の性質によって、発展の優先順位と発展方式もが規定された。その中でも、国営経済をはじめ公有制<sup>164</sup>の主導的な地位が決められ、国家は直接管理する方式で、中国における社会主義公有制を構築し始めた。公有制の構築を支えるために、私有資本主義経済と個体経済などの資本主義性質の経済要素を改造する要請も見られる。新中国の工業システムを構築することを目標に、他の産業より重工業を優先に発展することも求められた。

このように、新民主主義時期の経済発展の目標は、建国以前の半植民地半封建社会<sup>165</sup>から、社会主義国家へと転換するとともに、重工業をメインに国営経済をはじめとしての社会主義公有制を構築することとなった。

このような社会主義公有制を構築することを目標として、1953年から1957年までの第一次五カ年計画<sup>166</sup>では、農業、手工業、および資本主義工商業を主な対象として、生産手段の私有制を社会主義公有制へと転換させるという社会主義改造が展開された。いわゆる、資本主義的性質を持つ所有制形態を社会主義公有制へと改造することを求めている。

---

<sup>163</sup> 「資本節制」とは、孫中山によって提起された民生主義の基本綱領の一つである。その主要内容は、国家資本を発展し、個人資本を節制することである。

<sup>164</sup> 「公有制」とは、本論文では、生産手段の私有制と相対して、生産手段を公有化する経済制度を意味する。一般的に、全人民所有制経済、集団所有制経済および混合所有制経済の中の全人民所有制と集団所有の経済要素を含める。

<sup>165</sup> 「半植民地半封建社会」とは、形式的に封建社会の国家機関と主権形態を保持し、経済的、政治的、および文化的には他の資本主義国によって支配、抑圧されている社会形態を指す。1840年から1949年9月までの期間に、中国の社会性質は半植民地半封建社会と定義される。

<sup>166</sup> 「五カ年計画」とは、中国における国民経済発展の長期計画であり、1953年から五年ごとに経済発展の計画を立て、見直すことである。1953年から1957年までの期間は中国の第一次五カ年計画となる。

改造方式を述べる前に、建国初期の経済状況を明らかにしたい。前述したように、建国以前に、中国の社会性質は半植民地半封建社会であったため、主要な産業は、ほぼ他の資本主義国家によって支配されていた。図表2-1に示されているように、当時の主要な工商業においては、外国・官僚資本<sup>167</sup>は主要な割合を占めしており、特に石油、石炭、製鉄、製鋼などの重工業においては、ほぼ独占であったといえる。それ以外に、民族資本<sup>168</sup>も存在していたが、外国・官僚資本と比較してみると、占める割合が低く、しかも主に手工業に分布していた。つまり、建国初期の新中国においては、民族資本と外国・官僚資本などの資本主義の性質を持つ所有制形態が、ほぼ独占的な地位を占めしていた<sup>169</sup>。

図表2-1 建国以前の主要産業における資本の割合

年度	産業	民族資本	外国・官僚資本
1942	石炭	12.3%	87.7%
1943	石油	-	100.0%
1943	製鉄	2.7%	97.3%
1943	製鋼	0.2%	99.8%
1947	発電	25.0%	75.0%
1946	機械	38.0%	62.0%
1947	綿糸	56.0%	44.0%

出所：许涤新 吴承明《中国资本主义发展史》（『中国資本主義発展史』）人民出版社，1992年，740-741頁を参照して，筆者作成。

このような経済形態を改造する方式について、1947年に公表された「新民主主義革命の三綱領」においては、以下の方針が決められた<sup>170</sup>。

「封建階級から土地を没収し農民に返還する。蒋介石，宋子文，孔祥熙，陳立夫をはじめの独占官僚資本を没収して国家が所有する。民族工商業を保護する。」

つまり、農業における社会主義改造は、封建主に属した土地を没収し、全体の農民に返し、「合作社」という組織を一単位としての集団経営方式が展開された。手工業においては、私有制性質を持つ個人の労働者を集め、「生産合作社」を設立することで、私有制を

<sup>167</sup> 「外国・官僚資本」とは、建国以前に蒋介石，宋子文，孔祥熙，陳立夫の大財閥が独占していた工業企業を指す。

<sup>168</sup> 「民族資本」とは、建国以前に国民の中で形成された私有資本主義を指す。

<sup>169</sup> 謝少敏 前掲書，12 頁。

<sup>170</sup> 毛沢東《新民主主义论》（1940）（「新民主主義論」）『毛沢東選集』第2巻，人民出版社，1977年，678頁。

公有制へ転換させた。このような「合作社」を単位とする集団経営方式も公有制の中での集団所有制経済の主要な形態となった。資本主義工商業は、社会主義改造のメインとなり、金融業、重工業、交通運輸業、および商業における官僚資本性質を持つ重要な企業に対して、基本的に没収する手段で、全人民所有制企業、いわゆる国営企業へと転換させていた。民族資本の企業に対して、国家買収を手段として、十年間の公私合営期間を経て、国営企業へと転換させた<sup>171</sup>。

このような国家経済方針のもとで展開された所有制改造によって、中国における国民経済の所有制形態は、ほぼ公有制に統一され、1956年までに社会主義公有制が構築できたのである。つまり、国民経済における各重要な産業は、国家によって統一管理が行われ、支配されることになったのである。

## 第2節 社会主義改造期における会計制度

前述のような社会主義改造という背景のもとで、建国初期の中国における会計実務は、建国以前の会計慣行にしたがって行われていた。建国以前は、資本主義国の会計が中国に伝えられていたが、資本主義が未発達のため、政府機関、官僚資本主義企業、外国企業、および少数の大規模民族資本企業に限って採用されており、1947年当時に、工商業企業の八割以上は、依然として旧式の会計を採用していた<sup>172</sup>。いわゆる、「龍門帳」、「四脚帳」という中国の伝統的な記帳法である<sup>173</sup>。

このように、建国初期における会計制度は、依然として旧中国の会計慣行の影響を受けていた一方、資本主義国の会計も導入しつつあったため、企業の会計実務は非常に混乱していた。特に、会計業務を標準化するための会計原則と具体的な会計計算システムについて、統一的な規定が一切なかった。

このような不備な会計環境は、国家の統一財政経済制度の実行に悪影響を及ぼしただけではなく、政府部門による国営企業に対する管理指導の実施を妨げていた。つまり、公有制を実施するために、このような会計制度は、必要な統一財政経済制度の要求と高速的な経済的発展の需要を満たせなくなった。それに応じて、新中国の会計制度が直面する最も緊急の課題は、会計業務の秩序を確立し、統一の会計制度を制定することであった<sup>174</sup>。

これらの問題を解決するために、中央政府に所属する各業種の主管部門により業種別統一会計規則を起草することが要求された。

---

<sup>171</sup> 李定 編《中国资本主义工商业的社会主义改造》（『中国における資本主義工商業の社会主義改造』）、当代中国出版社、1997年10月、40頁。

<sup>172</sup> 赵有良《中国近代会计审计史》（『中国近代会計監査史』）上海财经大学出版社、1994年、240頁、281頁。

<sup>173</sup> 謝少敏 前掲書、13頁。

<sup>174</sup> 付磊 前掲書、5-7頁。



1950年から1951年までの間に、重工業部、軽工業部、繊維工業部、鉄道部、交通部、郵政部、貿易部、農業部、衛生部、中国人民銀行、中央合作事業管理局および全国出版総署は、財政部の統一基準に従って、各部門に所属する国営企業に適用する会計規則を制定した<sup>175</sup>。これで、新中国における初めての業種別統一会計制度が制定されたのであった。

この業種別統一会計制度は、各主管部門に属する企業の生産、経営、管理および業種の特徴を表すとともに、会計規則の内容と構成には、統一性を保っていた。

これら会計規則は、すべて①総則、②財務諸表、③勘定科目、④会計帳簿、⑤会計伝票、⑥会計処理プロセス、⑦会計書式の組織体系図、⑧附則という8部分によって構成された<sup>176</sup>。その具体的な内容を総括してみると、次のような共通の基本規定がある<sup>177</sup>。

①記帳方法として複式簿記を使用すること。②会計事項の処理は、発生主義にもとづくこと。③資産の取得価格に関する記帳は、原価または確定価格にもとづく行うこと。④財務諸表について、主として資産負債表（勘定式）、損益表（報告式）、現金収支表、原価計算表がある。財務諸表の体系と様式は統一に規定される。⑤総勘定元帳の勘定科目は、資産、負債、収益および費用の4類に分けられ、統一の科目名称、番号および決算内容に従って使用される。

図表 2-2 の資産負債表の様式から見られるように、この時期においては、「資産＝負債」という会計等式が採用されていた。負債の部は、負債と純資産に区分され、企業の資金源泉を表し、純資産の部分は、政府投資の資金と当期損益によって構成されていた。資産の部は、企業による資金運用を表していた<sup>178</sup>。

---

<sup>175</sup> 楊紀琬《中国現代会計手冊》（「中国現代会計ハンドブック」）中国財政經濟出版社，1988年，105頁。

<sup>176</sup> 付磊 前掲書，9頁。

<sup>177</sup> 項懷誠主編《新中国會計 50 年》（『新中国會計 50 年』）中国財政經濟出版社，1999 年，8-9頁。

<sup>178</sup> 付磊 前掲書，18頁。

図表2-2 業種別統一会計制度における資産負債表様式

**資産負債表**

部： 局：

企業：

年 月 日

単位：千元

資産	期末数	期首数	増減数	負債	期末数	期首数	増減数
甲 固定資産および提出資産				甲 固定および定額負債			
固定資産：				基金：			
土地				政府資金			
建物および設備				他の資金			
機器および設備				基本減価償却基金			
運送設備				基金合計			
雑設備				割当金：			
創業費				国庫割当流動資金			
固定資産合計				国庫割当欠損補填			
提出資産：				割当合計			
有価証券				利潤：			
預け保証金				前年度			
提出資産合計				本年度			
固定および提出資産総計				利潤合計			
乙 定額資産				定額負債：			
材料				未払給料			
燃料				未払費用			
仕掛品				未払税金			
製品				固定および定額負債総計			
事務用品							
前払費用				乙 定額資産負債			
定額資産総計				短期借入金			
丙 決済およびその他の資産				定額資産負債総計			
現金：							
銀行預金				丙 決済及びその他の負債			
手持現金				仕入先との決済：			
現金合計				買掛金			
得意先との決済：				未払及び前受金：			
売掛金				前受収益			
未収及び前払金：				内部取引：			
小口現金				上級との取引			
未配分諸掛				決済及びその他の負債総計			
その他の未収金							
未収及び前払金合計							
決済及びその他の資産総計							
資産総額				負債総額			
補充資料：							
固定資産基本減価償却引当金：							
建物及び設備							
機械及び設備							
運送設備							
雑設備							
合計							

出所：杨时展《1949-1992 年中国会计制度的演进》（『1949-1992 年中国会計制度の変遷』）  
中国財政経済出版社，1998 年，10-11 頁を参照して，筆者加筆。

図表2-3の損益表の様式が示すように，当期利潤を計算する際に，生産損益と営業損益を分けて表示されていた。当時，社会主義改造が進んでおり，計画経済体制がまだ確立しておらず，市場メカニズムは依然として企業に影響を及ぼしていた。このような社会環境に応じて，国営企業の経営業績に影響する要素は，内部要素である生産経営活動と外部要素

である市場価格の影響に分けられていた<sup>179</sup>。統一会計制度は、異なる影響要素による損益を明確に区分、反映させるために、損益表で生産損益と営業損益を分けて表示することを規定した。

図表2-3 業種別統一会計制度における損益表様式

損益表	
部：	局：
企業：	
年 月 日	単位：千元
<hr/>	
製品売上高	
減算 製品売上原価	
売上利潤	
加算 営業外収入：	
福利収益	
材料、製品棚卸益	
雑収益	
営業外収入合計	
営業利潤及び営業外収入総計	
減算 営業外支出：	
財務費用	
福利費用	
材料・製品棚卸損	
貸倒損失	
営業外支出合計	
当期利潤	
<hr/>	

出所：杨纪琬《现代中国会计手册（1998 年版）》（『現代中国会計ハンドブック（1998 年版）』中国財政経済出版社，1998 年，148 頁を参照して，筆者加筆。

業種別統一会計制度の公表以降，企業が統一された会計規則を適用することによって，業種ごとに経営生産管理と会計決算業務の統一基準が形成された。これは，建国初期の混乱した会計環境を整備するための第一歩となり，次の計画経済体制を構築する段階における国家統一管理制度を深化するための基礎となった。

以上のように，このような所有制改造の時期においては，経済形態を効率的に改造し，国家財政管理を統一するために，建国以前に中国に導入されていた資本主義諸国の理論と簿記方式をいったん採用し，計画経済体制が確立されるまでの暫定的な会計制度として「業種別統一会計制度」が制定された。この「業種別統一会計制度」は，「資産」，「負債」，「収益」，「費用」の概念を採用し，財務諸表は資産負債表や損益表という様式であり，資本主義的性質を帯びた内容であった。このような建国初期における統一会計制度は，計画経済

<sup>179</sup> 同書，15 頁。

体制が確立されるまでの過渡期において、混乱していた会計環境を整備し、建国以前から残存されてきた資本主義的性質の企業形態を含めて、国家が国営企業を中心とする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。

その後、計画経済体制が構築されるにつれて、より広い範囲での統一会計制度が構築されていくのである。そこで、社会主義計画経済体制のもとで、どのような会計制度が構築されたのか、第3章で考察する。

### 第3章 中国計画経済体制のもとでの会計制度

#### 第1節 計画経済体制の特色

#### 第2節 国営企業の実質

#### 第3節 計画経済体制のもとでの会計制度

#### 第4節 企業会計制度の役割

前章で述べたように、1949年に中国は、新民主主義国家として建国され、1956年までの期間に、「新民主主義経済」体制と「過渡期総路線」方針を実施し、国民経済を徐々に回復させ、社会主義改造を完成させた。このような社会主義改造によって、中国は、建国初期の新民主主義社会から、社会主義初期段階へと転換した。しかも、この期間に第一次五年計画が展開され、計画経済体制の基盤が次第に形成された。

1954年に公布された新中国における初めての憲法では、「国家は、経済計画を用いて国民経済の発展と改造を指導し、生産力を継続的に高め、人民の物質的と文化的な生活を改善させ、国家の独立と安全を強化する<sup>180</sup>」と明記された。この法律規定により、計画経済体制が中国の法的経済体制になったと考えられる。

計画経済体制は、中国の基本経済体制として、1978年に改革開放政策が確立されるまでに、国民経済の発展の方向性を導いていた。この1957年から1978年までの期間は、計画経済時期と称される。

本章では、計画経済時期を対象として、社会主義改造期の後に形成された計画経済体制の特色について考察し、このような体制のもとでの企業形態の実質を分析する。このことによって、経済制度の発展と結び付け、会計制度改革の経緯を考察し、計画経済時期における会計制度の役割を明らかにする。

#### 第1節 計画経済体制の特色

社会主義改造期から徐々に形成されていた計画経済体制は、主に所有制制度、国家財政制度、および計画生産制度によって支えられていた。以下で、この三つの制度の内容と特徴について考察する。

##### 1-1 所有制制度－公有制

1956年末、社会主義改造が達成されるにつれて、建国初期の新民主主義経済体制から社会主義経済体制への転換が実現され、所有制改造の成果として社会主義公有制が確立され

---

<sup>180</sup> 第一届全国人民代表大会第一次会議「中華人民共和国憲法（1954年）」1954年9月20日、第十五条。

た。

社会主義公有制の実現手段については、第2章で述べたように、農業と手工業において、農民や個人労働者を集め、「合作社」という組織を一単位として、集団経済を構築した。資本主義工商業における国民経済の主要な構成部分を占める業種に対して、基本的に官僚資本を没収し、民族資本を買収する手段で、全人民所有制経済、いわゆる国営経済へと転換させた。一部の民族資本をいったん公私合営経済に転換させ、十年間を経過して国営経済へと改造された。

所有制改造前後の変化については、図表3-1に示されているように、改造初期の1952年に、个体経済は、国民経済の71.8%を占め、所有制形態の主体となっていた。その時、公有制性質の国営経済と集団経済は、わずかに国民経済の20.6%しか占めていなかった。第一次五カ年計画による社会主義改造を経て、国営経済が33.2%へと拡大し、集団経済が56.4%へと増加し、両者を合わせた公有制は基本的に国民経済の90%以上を占めるようになった。一部の民族資本は先に公私合営経済に改造され、その後に国営経済へと転化されたため、改造期に公私合営経済が徐々に増加していた傾向が見られた。

図表3-1 1952年-1957年国民経済における所有制構成の変化

単位：％

年度	国営経済	集団経済	公私合営経済	資本主義経済	个体経済
1952	19.1	1.5	0.7	6.9	71.8
1953	23.9	2.5	0.9	7.9	64.8
1954	26.8	4.8	2.1	5.3	51.6
1955	28	14.1	2.8	5.3	51.6
1956	32.2	53.4	7.3	－	4.1
1957	33.2	56.4	7.6	－	2.8

出所：中国科学院研究所 中央工商行政管理局《中华人民共和国私营工商业社会主义改造统计提要（1949-1957）》（「中華人民共和国における私営工商業社会主義改造に関する統計提要（1949-1957）」）1958年10月、参照して、筆者作成。

このように、1952年から1957年にかけて、社会主義公有制が構築された。社会主義公有制の基本的構成要素は、国営経済、合作社経済、公私合営経済、および个体経済を含める。具体的な展開方式は、工商業における国営企業や集団企業、農業における人民公社<sup>181</sup>、

<sup>181</sup> 「人民公社」とは、集団所有制経済の展開方式である「合作社」の一種類であり、農村部では多かった。

国営企業へと転換中の公私合営企業、手工業における個人工場である。

特に、このうち、社会主義工業化を実現するために、工業における主要な形態となった国営企業に対する経営管理が、極めて重要な地位に置かれるようになった。工業以外に、交通運輸業、商業、銀行と貸付機関および対外貿易などの国民経済における重要な業種においては、国営企業も公有制の主要な展開形式として計画経済体制を支える役割を果たしていた<sup>182</sup>。

このような社会主義公有制は、計画経済体制の展開に不可欠な基盤を整えた。

## 1-2 統一財政経済制度

建国初期における新民主主義の经济管理思想により、国家は、中央政府と地方政府の経済権限を区分して、市場をコントロールすることを通して、国民経済の発展に主導的な役割を果たすべきとされた<sup>183</sup>。つまり、国家は、中央政府集権を強めるとともに、地方政府の役割を生かすという政府経済管理体系を構築したうえで、国家全体の財を集中して、最大の経済効率を発揮させるために、統一手段で生産活動、資源分配を行い、重要度や緊急度の度合いによって、歳出の段取りをすることが求められた。

以上の要請に応じて、中央政府は、国家財政収支の均衡、物資需給の均衡、および経済・物価の安定を目的として、「国家財政経済仕組みの統一に関する決定」を公布し、国家歳出を節約し、収入構成を調整し、国家の財政経済活動を統一的に管理することを決定した。この「決定」の主な内容は、「国家財政収入を統一管理し、国の収入の大部分を中央政府に集中し、国家の必要な支出に使用する。全国の物資調達を統一管理し、これまで分散していた国家が保有する重要な資源を集中させ、合理的に使用して過不足を調整する。全国の現金管理を統一的に行い、軍隊、政府機関、および国営企業の現金は、一部の短期使用分を除いて、すべて国家銀行に預け入れられ、資金の取引が中国人民銀行を通して振替小切手で決済する<sup>184</sup>」というものであった。これによって、統一財政経済制度が正式に形成された。

このうち、もっとも必要な国家財政制度である統一財政収支は、前述したように、収入を統一的に集めたうえで、統一的に支出を計画する管理形式で行われていた。これは「統収統支」といわれ、その内容は主に次の3つがある<sup>185</sup>。①中央と地方との財政収支について、財政収支の決定権限は、主として中央政府に集中された。②一切の財政収支はすべて

---

<sup>182</sup> 中国产业体系的制度结构研究课题组《建国初期的计划经济效率》（「建国初期の計画経済効率」）『当代経済科学』第37卷第5期，2015年9月，117頁。

<sup>183</sup> 吴承明 董志凯《中华人民共和国经济史》（『中華人民共和国経済史』），社会科学文献出版社，2010年，105頁。

<sup>184</sup> 中華人民共和國國務院《关于统一国家财政经济工作的决定》（「国家財政経済仕組みの統一に関する決定」）1950年3月。

<sup>185</sup> 南部稔『現代中国の財政金融政策』多賀出版，1991年，8-9頁。

国家予算に組み入れ、地方政府の財政収入はすべて中央政府に上納され、支出はすべて上級政府によって支給された。③国営企業の利潤はすべて国に上納され、一切の収支項目、支出方法と支出指標はすべて、中央政府が統一的に制定した。

統一財政収支が実行されると同時に、全国の現金管理も統一的に実施され、すべての政府機関および国営企業の現金は、中国人民銀行において統一的に管理され、国の統一予算によって集中的に使用されていた<sup>186</sup>。

当時、計画経済体制のもとで、このような統一財政経済制度によって、国家は、業種主管部門などの政府機関を通じての行政管理を行う以外に、国営企業の生産経営活動を実質的に直接管理できるようになった。

### 1-3 計画的生産制度

第2章で言及した「共同綱領」においては、国民経済に対して統一管理を強化するとともに、各経済構成要素に対する発展方式も異なると示されていた。このうち、国営経済に対して直接計画管理を行うことが明確にされた。

社会主義公有制や統一財政経済制度のもとで、全国の経済資源は、全人民いわゆる国家に属し、その管理や分配の権利は中央政府に集中されていた。国営企業が必要な生産原材料などの経済資源および主要な生産製品に対し、国家が価格を定め、計画予算のとおりに一括購入、一括販売、統一分配、定量供給を行なった。この分配方式は「統購統銷」という。その結果、国営企業の原材料供給と製品販売、およびそれに伴うすべての生産経営活動は、政府主管部門によって統一的に計画、采配された<sup>187</sup>。

この統一物資調達政策のもとで、国営経済の生産活動が、国家によって直接管理されたため、国営企業の生産計画は、政府の予算制定機関によって統一制定され、あるいは審査を経て許可されなければならなかった<sup>188</sup>。つまり、企業が、どのような製品をどれだけ生産するか、製品をどこに販売するかなどの企業の生産活動は、国家が作成した計画に従い、展開されなければならなかった。

以上のような計画経済体制のもとの公有制、統一財政経済制度および計画的生産制度の内容をまとめると、計画経済体制は次のような特色を持っていると考えられる<sup>189</sup>。

①所有制改造の完成により、公有制が構築され、企業は、主に国営企業と集団企業の2つの形式で展開された。とりわけ、国営企業は主導的な地位を持っていた。

---

<sup>186</sup> 謝少敏 前掲書、15 頁。

<sup>187</sup> 同書、15 頁。

<sup>188</sup> 同書、61-62 頁。

<sup>189</sup> 许涤新 主编《政治经济学辞典》（『政治経済学辞書』）人民出版社、1980 年、256-257 頁。



②財政管理制度については、「統収統支」方式が採用され、企業の利潤はほとんど国家財政に上納され、企業の支出は計画予算とおりに国家から支給されていた。国営企業の利潤上納は国家財政歳入の大部分を占めていた<sup>190</sup>。

③生産原材料などの物資と製品に対し、国家は「統購統販」という資源配置方式を用い、統一的に計画、管理、分配を行っていた。製品価格は、国家全体を一つの単位とするうえでの内部移転価格とみなされ、政府によって行政的に決められていた。

④国営企業における生産品目、数量、品質、原価、利潤などすべての生産経営活動は、政府主管部門から階層的に伝達されてきた指令的計画指標によって行われていた。

## 第2節 国営企業の実質

前述のように、計画経済体制のもとで、国営企業は最も重要な経済所有制形式として、国民経済の中で主要な地位を占めていた。本節では、国営企業と国家財政との関係を分析することで、国営企業の実質を明らかにしたい。

計画経済体制のもとで、統一財政経済制度と計画的な生産制度にもとづいて、国営企業の生産活動に必要な原材料、燃料、動力、工具などの生産材料は、国家によって統一的に分配された。企業は生産した製品に対しても、国家の物資部門あるいは商業部門の計画に従って、販売活動を行った<sup>191</sup>。

物資の統一調達以外に、国営企業の生産経営に必要な資金も、「統収統支」原則に従い、国家財政によって統一管理されていた。図 3-2 で示しているように、国営企業における資金構造は、主に「資金の運用＝資金の源泉」の原則に従い、国家資金、銀行借入金、および企業内部形成資金という三つの源泉があった。しかし、当時のほとんどの資金は、国家財政によって支給された国家資金であり、銀行借入金と企業内部形成資金は限定されていた<sup>192</sup>。

国家資金は、国家財政によって支給されるものである。運用の目的によって、固定基金、流動基金、および専用給付金と区分されていた。このうち、固定基金は、固定資産を購入、建設、および改良するために、国家財政によって支給される資金である。企業の生産規模に応じて、原材料、燃料を購入するなどの長期的な生産活動に必要な流動資金は、流動基金の形式で支給された。流動基金は、定額流動資金に流入し、企業の仕入、生産、販売などの生産経営活動に厳格に運用されていた。専用給付金は、企業における技術革新や技術改造を行うなどの特別な需要がある時に、国家によって支給された補助金などが含まれていた<sup>193</sup>。

---

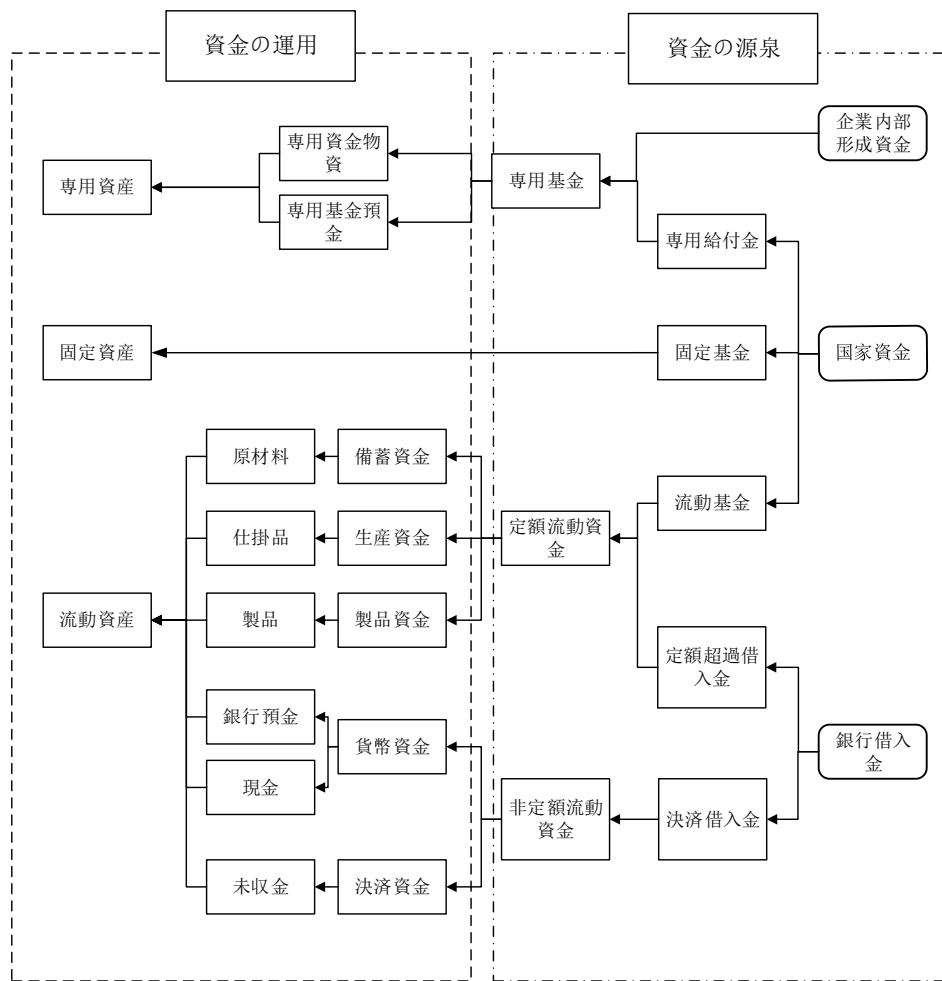
<sup>190</sup> 謝少敏 前掲書、64-65 頁。

<sup>191</sup> 尹相国『中国国有企業の株式会社化』時潮社、2016 年 4 月、114 頁。

<sup>192</sup> 同書、114 頁。

<sup>193</sup> 赵玉珉 黄代民 编著《会计学基础》（『会计学基礎』）中国人民大学出版社、1982 年 7 月、45-47 頁。

図表3-2 国営企業の資金構造



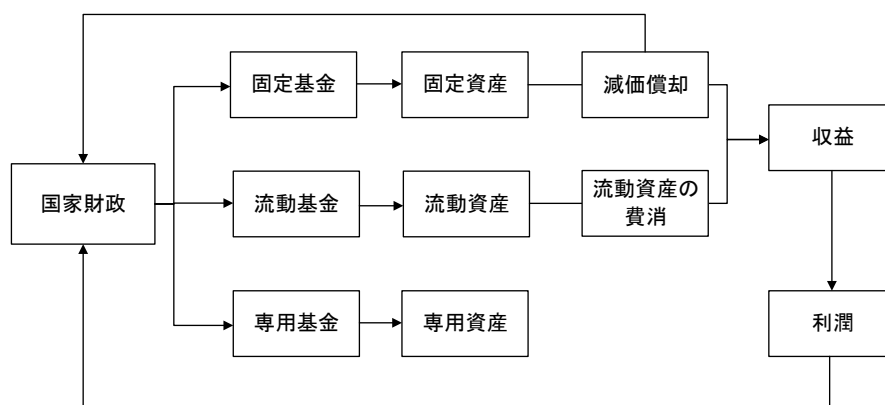
出所：赵玉珉 黄代民 编著《会计学基础》（『会計学基礎』）中国人民大学出版社，1982年7月，41-48頁，および謝少敏 『中国の企業会計制度』創成社，1997年2月，63頁を参照して，筆者作成。

次に，国家財政と国営企業における資金の流れとの関係を見てみよう。企業資金図3-3で示しているように，国家財政から，企業に流入したすべての国家資金は，その運用目的によって，固定基金，流動基金および専用基金とに区分され，それぞれの運用目的に応じて厳格に使用され，企業内部で勝手に混同させることは認められなかった。これは「専資専用」といわれる。そのうち，国家財政に支給された固定基金は，減価償却によって再び国家財政に還流された。流動基金は，企業の生産経営活動を通して，企業内部で循環していた。専用資金は，生産活動以外の特殊な事業に使用される資金として，最後に使用目的によって固定基金あるいは流動基金に流入した。さらに，企業の生産経営活動から実現した利潤は，「統収統支」原則に従い，国家財政に上納されなければならない<sup>194</sup>。

<sup>194</sup> 謝少敏 前掲書，64 頁。

このように、国家財政による資金の支出と国営企業における資金の運用との間に循環が形成されていた。

図表3-3 国家財政と国営企業の資金構造との関係



出所：謝少敏 『中国の企業会計制度』創成社，1997年2月，64頁を参照して，筆者加筆。

以上のように、国営企業の特徴は、次のようにまとめることができる<sup>195</sup>。

①国営企業の生産活動は、国家の統一財政経済制度のもとで、中央政府あるいは地方政府機関によって、統一的指導と統一的計画に従って展開された。企業が生産した製品は、国家によって所有されるため、企業は厳格に国家が規定した調達計画と調達価格にもとづいて、製品の販売を行い、勝手に処分する権限を有していない。

②企業の利潤は、国家の規定にもとづいて、企業内部に奨励金として残す部分を除いて、ほとんど全部が国家に上納され、国家財政による統一計画予算に従い、集中的に分配される。

これらの国営企業の性格によって明らかなように、国営企業は、仕入、生産、販売、投資などの生産経営活動に対する自主的決定権を持たないため、独立の営利実体とみなされていなかった。では、このような国営企業の実質は何かというと、まず国家の全体を一つの巨大企業とみなして、国家はこの巨大企業の所有者となり、中央政府は最高責任者となる。国営企業は、独立の営利実体ではなく、国家のマクロ計画を達成するために、生産経

<sup>195</sup> 同書 61-62 頁。

営活動を行う国家という巨大企業に属する一生産単位に過ぎなかった<sup>196</sup>。このような計画経済体制のもとでの企業管理システムは「一国一企業<sup>197</sup>」と言われる。

### 第3節 計画経済体制のもとでの会計制度

計画経済時期の中国における社会経済の発展に応じて、会計制度の発展は、次のような流れで展開された。すなわち、計画経済体制の形成初期では、計画経済の要請が重視され、ソ連の会計処理を模倣することで、統一会計制度が制定された。その後、国民経済の発展期に入り、会計制度を簡略、是正する改革が行われた。しかし、会計制度を簡明化しすぎたため、会計秩序に混乱が生じ、国民経済の調整期では、その問題を解決するために、会計制度を改正する様々な試みがあった。1966-1977年の国民経済の挫折期では、会計制度の発展は停滞していた。

前節で述べたように、計画経済体制のもとで国営企業が、もっとも重要な公有制の実現形式であったため、この時期における企業会計制度は、主に国家によって統一管理された国営企業を対象として制定された。このような企業会計制度は、どのように構築されていたであろうか。以下で計画経済体制のもとでの企業会計制度を統一の段階と、部分的改革および調整の段階に分けて、その変遷を考察する。

#### 3-1 統一会計制度の確立

当時、国営企業では、財産の状態が不明確で、帳簿上も不明瞭であり、国家による財政配分が統一的に計画できないという現象が多く見られた。社会主義改造期に制定された「業種別統一会計制度」は、統一財政経済制度と計画的生産制度という高度な統一計画制度の要請を満たせなくなった。より統一性の高く、網羅性の強い会計制度の制定が求められた。

##### (1) 国営工業企業統一会計制度

計画経済体制の構築とともに、より効率的に国営企業を統一管理できるように、先に国営工業企業に経済採算制を導入した。経済採算制の確立に伴い、国営工業企業において、国家に支給された資金の使用目的をより明確にし、運用状況を明瞭に表すために、会計制度上に、勘定科目の設置や財務諸表項目システムの統一や整備が要求されていた。

以上の要請に応じて、既存の業種別統一会計制度にもとづいて、会計規定についての削除あるいは修正が行われていた。その内容は、いずれも勘定科目の設置や財務諸表項目の増減に止まっていた。会計勘定科目について、国営工業企業では、149の第一級科目と87の第二級科目を設定した。科目分類について、会計要素による通用の分類方法を変更し、ソ

---

<sup>196</sup> 同書 62-63 頁。

<sup>197</sup> 同書 64 頁。「一国一企業」とは、国家全体を一つの企業とみなすという意味である。謝の研究では、「一国一企業」という用語を用いて表現している。

連式の経済内容による分類方法を採用し、次のように25類に分けられた。すなわち、固定資産、提出資産、材料、賃金、生産、製品、繰延費用、貨幣資金、販売顧客清算、売掛金と前払金、内部取引、資本建設資産、大修理資金、基金、補助金、減価償却引当金、銀行借入金、供給顧客清算、債権および前払い、資本構築負債、大修理負債、生産計画成果、税金および販売費などである<sup>198</sup>。財務諸表の様式は、依然として、第2章で言及した業種別統一会計制度における資産負債表や損益表をベースに、前述した項目を加えて記入するものになった。

## (2) 国営企業統一会計制度

計画経済体制の完備と経済採算制の全面導入とともに、業種別統一会計制度と国営工業企業統一会計制度は、全国の国営企業を対象として、会計管理の展開の要請を満たせなくなった。そのため、全国的会計制度の統一が要求される。

1952年に、「国営企業統一会計科目」、「国有企業統一会計報告書」、「国営企業決算報告編制暫定弁法」等の会計規則を含む会計制度が公布された。既存の会計制度のもとで、新しい財政、会計の問題を解決するために、会計科目と財務諸表に関する会計規則について検討された。

会計科目の統一について、既存の業種別統一会計制度草案を基礎として、工業、運輸、鉄道、郵便と電信、貿易、農林業に対して、統一会計科目が確定された。国営工業企業の統一会計科目が見本として使用され、他の企業会計科目の設定原則は、基本的に工業企業と同じであった<sup>199</sup>。

財務諸表の統一について、工業企業の財務諸表様式を見本として、前述した6つの業種の統一財務諸表体系が作成された。内容から見ると、次の修正があった<sup>200</sup>。①各種類の資金上納表と欠損補填給付表が削除された。②作表のコストを節約するため、資産負債表の増減欄が削除された。③流動資金回転率計算表が増設された。④損益表の注記として、利潤あるいは損失の処分状況が表示されたようになった。⑤基本建設財務諸表は一般の財務諸表から分離された。

会計制度の統一化段階において、会計制度は計画経済体制の要件を満たすために、全国の国営企業における会計管理業務を整備するために制定されたため、その内容は、次のように計画経済体制の特徴と関係している。

まず、国営企業の資金は、国家財政によって統一給付されたため、統一会計制度では、資金の区分に対応する勘定科目が設定され、資産負債表には資産の部と負債の部では、資

---

<sup>198</sup> 杨纪琬 前掲書, 132-141 頁。

<sup>199</sup> 付磊 前掲書, 28 頁。

<sup>200</sup> 同書 28-30 頁。

金の運用と源泉を反映しなければならなかった。その源泉によって国家資金、銀行借入金、および企業内部形成資金という三つの源泉に区分されたため、資産負債表の負債の部に計上されていた。資金を運用する際に、人為的に固定資金、流動資金および専用資金3つの部分に分けられ、その運用状態は、資産の部に計上された。

次に、統一財政経済管理体系のもとでの「統収統支」原則に従って、企業における固定資産の使用による減価償却基金および固定資産の売却収益は、国家財政に返還されていた。企業の利潤は、計画に従って財政に上納され、企業の損失は、計画どおりに財政によって補填されていた。これらの統一計画管理の需要に応じて、会計上には、財政との関係を明確に表すために、大量の勘定科目が設定された。

第三に、統一会計制度は、国家経済予算計画の編制と国家計画の実施進捗度に対する検査に奉仕した。国営企業は、国家計画にもとづいて、企業財務収支計画を作成し、上級主管部門と財務部門によって承認されなければならなかった。そのため、計画の実施状況も定期的に検査、評価されるため、会計上、計画管理の要件に従って適時の情報を提供することが要求された。したがって、会計科目と財務諸表の設定は、計画管理の要件が見られた。

### 3-2 会計制度の改革と調整

前述したように、建国初期に形成された統一会計制度は、資本主義諸国の会計における資産負債表や損益表の様式を採用し、ソ連式モデルを模倣し、中国の社会主義改造期にもっとも緊急な「統一」という要請を満たすために、試みとして作成された。このような会計制度においては、資産負債表や損益表の様式は、多少資本主義国の会計を意味するという批判の声も当時にあった。そのため、計画経済体制の発展と調整による経済運動やイデオロギーの論争の影響を受けて、さまざまな会計制度上の問題が生じた。これらの問題に対して2回の大きな改革と調整が行われた。

#### (1) 第1次会計制度改革と調整

1958年に、国民経済発展計画の第2次5ヵ年計画が開始された。計画の初年度に、農業と重工業を高速発展させるために、経済の「大躍進」政策<sup>201</sup>が展開された。急速に社会主義経済体制の発展を進めるという経済発展の方向性が提唱された。「大躍進」政策をより効率的に実施させるため、ソ連式の高度な中央集権の経済管理体制を是正する要請が生じ、地方分権化が導入された<sup>202</sup>。

このような経済発展方式の調整に応じて、会計制度の改革も要求された。

---

<sup>201</sup> 「大躍進」とは、「大いに意気を込んで、常に高い目標を設定し、できる限り多く、速く、良く、より効率的に社会主義建設(構築)を進める」という意味である。

<sup>202</sup> 付磊 前掲書、86-87頁。

前の段階に制定された統一会計制度は、「過多」(帳簿、報告書、指標が多すぎる)、「過繁」(一つの業務をいくつにも記帳する)、「過細」(明細・分類の極端化)、および「過死」(多くの指導機関の審査と承認手続きによる会計機能の不活発化)などの欠陥があった。これらの欠陥を解消するため、財務諸表作成の簡略化と通俗化を主題として、会計制度の改革が始まった。この改革は、勘定科目と財務諸表項目の減少、財務諸表集計方法の変更および財務諸表様式の統一などの内容で展開された<sup>203</sup>。

しかし、「大躍進」政策の失敗により、国民経済は、全体的にバランスが崩れ、会計制度の過度な簡略化も会計秩序の混乱を招いた。このような国民経済の混乱状態を調整、回復、発展させるために、中央政府は、財政の統一管理を再び強調し、企業財務管理制度の改善を強化した。

経済調整の中で、会計秩序の混乱を整頓するために、会計制度の改革成果に対して一連の調整も行っていた。例えば、簡略化のため廃止された会計規則を再編成し、崩れた会計基金体系を再構築するというものであった。その過程において、当時の企業の原価管理制度における原材料管理制度の不備、棚卸資産の減耗損が大きいなどの問題に対し、原価計算管理の強化、原材料受入、保管、支出制度の整備、労働ノルマ管理の強化、経費削減および経済採算制の強化が要請された。その一方で、勘定科目と財務諸表の簡略化を維持し、勘定科目を17種から14種に減らし、財務諸表項目も簡素化された<sup>204</sup>。

財務諸表の様式には、大きな変化が生じた。表 3-4 に示すように、資産負債表は、資金平衡表に変更され、「資金の運用＝資金の源泉」という会計等式を用いて、資金運用と資金源泉との関係をより明確に表すようになった。国家資金、銀行借入金、および企業内部形成資金という三つの資金の源泉は、資金平衡表の右側の「資金の源泉」の部に記入された。資金を運用する目的によって、資金平衡表の左側の「資金の運用」の部に、固定資産、定額流動資産流および非定額流動資産として計上される。

---

<sup>203</sup> 同書、88-93 頁。

<sup>204</sup> 同書、97-98 頁。

図表3-4 1962年会計改革以降の資金平衡表の様式

**資金平衡表**

企業：

単位：元

資金の運用	期首	期末	資金の源泉	期首	期末
一 固定資産 固定資産取得原価 減算 減価償却累計額			一 国家基金： 固定資産 流動資産		
固定資産純額			合計		
二 定額流動資産： 原材料 仕掛品 前払費用 製品			二 定額流動資産 銀行借入金： 超定額借入金		
			合計		
			三 銀行借入金： 決済借入金 特別借入金		
合計			合計		
三 非定額流動資産： 貨幣資金： 現金 銀行決済口座預金 發送商品： 請求手続済發送商品 決済資金： 商品代金未収金 業務用仮払金 その他の未収金			四 基本減価償却基金，固定資産売却収入および利潤： 1. 基本減価償却基金 本年度積立金 減算 上納決済額 期末未上納額 2. 固定資産売却収入： 本年度発生額 減算 上納決済額 期末未上納額 3. 利潤： 本年度実現利潤 減算 企業奨励基金積立 上納済利潤		
合計			期末未上納利潤		
四 未処理財産棚卸損： 固定資産 流動資産			五 決済負債： 商品代金未払金 未払賃金 未払税金 その他の未払金		
			合計		
			六 未処理財産棚卸益 固定資産 流動資産		
合計			合計		
五 専用基金資産： 大修理銀行預金 四項費用銀行預金 企業基金銀行預金 大修理貯蔵物資 四項費用貯蔵物資			七 専用基金： 大修理基金 四項費用給付金 企業基金		
合計			合計		
総計			総計		

出所：楊時展《1949-1992 年中国会计制度的演进》（『1949-1992 年中国會計制度の変遷』）  
中国財政經濟出版社，1998 年，106-111 頁を参照して，筆者加筆。

これに応じて，表 3-5 で示すように，利潤計算表は従来の損益項目の集計表から期末利潤を計算，表示する形式に変更された<sup>205</sup>。これは，「統収統支」原則によって，国営企業の利潤は国家へ上納されることが求められたためである。

<sup>205</sup> 謝少敏 前掲書，46-48 頁。



図表3-5 1962年会計改革以降の利潤計算表の様式

利潤計算表			
企業：		単位：元	
項目	計画数	実際数	増減数
商品製品売上高			
減算 商品製品売上税			
商品製品売上工場原価			
商品製品販売費			
商品製品売上利潤			
その他の売上収入			
減算 その他の売上税			
その他の売上原価			
その他に売上利潤			
営業外損益純額			
利潤（損失）総額			

出所：楊紀琬《現代中国会計手冊（1998年版）》（『現代中国会計ハンドブック（1998年版）』中国財政經濟出版社，1998年，147頁を参照して，筆者加筆。）

## （2）第2次会計制度改革と調整

第1次会計制度改革と調整の結果として，企業会計制度は依然として多くの規則制定上の問題が存在していた。例えば，会計規則は，煩雑で，実務上の適用が難しくなった。また，会計帳簿，会計伝票が多すぎ，手続きが煩雑で，大量の重複作業を招いた。多くの財務諸表は，構造が専門化しすぎ，内容が煩雑で，わかりにくかった。計算方法については，形式主義が取られていた。企業の規模や業種の特殊性を問わず，すべて同様な計算方法が適用されていた<sup>206</sup>。

これらの問題を解決するために，会計規則，会計処理，財務諸表の様式などについて，改革が行われた<sup>207</sup>。①会計規則については，業種の特徴によって設定することが規定された。小規模の企業に対して，大規模の企業とは別に，簡易的な会計規則が設定された。②原価計算方法について，製品の原価は，工場本部に集中して計算し，原価配分の手続きが簡略化された。③資金計算方法について，企業の資金は指定された用途に使用されるが，同一用途の資金は，その源泉にかかわらず，総合して計算されるようになった。④記帳方法について，複式記帳法は，徐々に分かりやすく，使用しやすいように改革された。増減記帳法，収支記帳法を積極的に試行し，改善することが規定された。⑤伝票，帳簿，勘定科目および財務諸表の様式について，明瞭かつ実用で，利用しやすいように設置された。財務諸表の内容は，一般的に必要な財務状況に関する基本的情報のみを示した。

<sup>206</sup> 楊紀琬 前掲書，238 頁。

<sup>207</sup> 謝少敏 前掲書，48-49 頁。

### 3-3 小括

計画経済体制時代における企業会計制度は、部門別統一会計制度、国営工業企業統一会計制度、国営企業統一会計制度を次第に制定するという統一化段階を経過し、その上で、2回の改革と調整を行い、最終的に確立されてきた。その形成と変遷過程をまとめると、当時中国の企業会計制度の確立は、次のような特徴がある<sup>208</sup>。

- ① 企業会計制度は、企業の商業慣行が徐々に累積され、それに応じて形成されたのではなく、企業に対する統一管理を行うために、政府による統一規制の強制実施によって制定された。このため、会計制度の形成は、会計規則の制定を中心に行われた。
- ② 計画経済体制のもとで、企業は、「一国一企業」における一つの生産部門とみなされたため、企業会計は、企業における管理責任区分と業績評価のための記録計算ツールであった。企業における資金調達などの財務上の決定権限は、すべて国家行政管理機関に集中されていたため、会計規制は、会計方法（例えば、勘定科目の設置と使い方）と財務諸表の様式（表示方法など）に止まり、具体的な会計測定基準などには一切触れていなかった。
- ③ 建国初期の国民経済発展の後れによって、国民教育水準がきわめて低かった。このような歴史的な背景から形成された中国の企業会計制度は、政府行政部門が主導で進められてきたものであった。そのため、会計規則が適用される中で、企業の実務との間に多くのギャップが生じた。それゆえ、企業会計制度の改革や調整する際に、会計手続を簡略させ、伝票や帳簿や財務諸表をわかりやすくすることが求められた。

## 第4節 計画経済体制時期における会計制度の役割

前述した企業会計制度の変遷の特徴を総括すると、当時の中国における企業会計制度の実質は以下のように要約することができる。

計画経済体制が確立されるにつれて、企業会計制度は、「一国一企業」の社会形態における生産単位としての企業を管理するための管理責任会計となった。そこでは会計上の判断がすべて企業の所有者と経営者である国家行政管理機関によって行われた。まず、国家政策に応じて所有制改造を促進するために、公有制の国営企業を対象として、会計規則の制定が行われた。そして、統一財政経済制度のもとで、国家財政と国営企業との「統収統支」関係を維持、補完するため、企業会計制度は、統一財政経済制度の一環とみなされ、財政計算の役割を果たしていた。さらに、計画経済体制のもとで、企業会計制度は、国家経済計画を実施する一単位としての企業における国家資金を計画どおりに使用する過程を記録し、その結果を上級政府に報告する役割も果たしていた。したがって、社会制度としての企業会計制度は、企業の生産経営活動を記録する会計情報を利用し、国家マクロ経済運営に奉仕する役割を果たしていたと考えられる。

---

<sup>208</sup> 同書、70頁。

そのような役割を果たすために、会計制度に対する改革と調整が行われた。その中、国家財政計画を徹底的に実施するために、企業の主要な資金源泉となる国家資金を企業内部での資金運用を厳格に管理するために、統一会計制度のもとでの資産負債表は、資金平衡表に変更され、資金源泉と運用との対応関係を明確に表せるようになった。経済採算制が再整備され、企業内部の残す資金を除き、国家への上納利潤を保証するために、利潤計算が再び重視され、利潤計算表は、従来の損益項目の集計表から期末利潤を計算、表示する形式に変更された。

このような変化から見られるように、計画経済体制のもとで、国営企業が独立の営利実体ではないため、企業会計の最も重要な目的は、期間損益計算ではなく、収支計算による国営企業の資金利用状況を記録することであったと考えられる。

したがって、会計制度の技術側面から見ると、勘定科目の設置と使い方などの会計方法と財務諸表の様式に関する改革と調整は、すべて国家の経済状態に応じて行われていた。

会計上の判断がすべて国家行政管理機構によって行われるため、企業会計制度は、企業から国家の規定どおりに資金を運用しているか否かを確認するための記録システムであったのである。

したがって、計画経済体制のもとで、企業会計制度は、所有制改造、統一財政経済制度および計画的生産を促進し、それに関する一連の政策を徹底的に実行するための一つの重要な手段であった。つまり、建国当初に採用された資本主義的性質の会計制度は、この計画経済体制のもとでの、国家による国営企業の統一管理という目的に適合することができなかったのである。それゆえ、当時の企業会計制度は、国営企業を対象に、国家体制の構築に応じる経済政策の実行に奉仕する手段、すなわち、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 市場経済転換期における利潤分配会計制度

### 第1節 企業改革

### 第2節 企業資金構造の変更

### 第3節 利潤分配会計の導入

### 第4節 市場経済転換期における会計制度の役割

1978年12月に開かれた中国共産党第十一回中央委員会第三次全国大会（十一回三中全会と略す）では、改革開放政策が確立され、国内での「改革」と対外的に「開放」という二つの方針が打ち出された。それ以降、経済改革の実施によって、中国は計画経済体制から社会主義市場経済体制へ移行し始めた。1978年に経済改革の実施から1992年までの期間は市場経済転換期と呼ばれ、この期間において、「公有制のもとで計画経済体制の補完として市場経済を導入する<sup>209</sup>」という計画的な市場経済体制が実施された。

第3章で考察したように、改革開放政策以前の中国において、計画経済体制のもとで「統収統支」という高度中央集権的な財政制度をとっていた。このような財政制度のもとで、国営企業は国家経済構造の中で主要な地位を占めていた。経済的な仕組みから見ると、国が一つの大企業とみなされ、各国営企業は、この大企業の一生産部門的な役割を果たしていた。このような経済構造は「一国一企業」と言われる。つまり、国家財政によって、国営企業の収支は、国家に統一管理され、企業の生産販売活動もすべて国家によって管理されていた。したがって、ある国営企業に損失が発生すると、国家財政によってその損失が補填された。このような経済システムの中で、競争原理の欠如によって国営企業の活力が徐々に失われ、赤字の国営企業が増えてきた。各地方政府や国営企業の積極性が抑えられ、その結果として、国家財政も悪化しつつあった。それとともに、社会資源の非効率的な配分や社会生産の不均衡な発展などの問題も深刻になった<sup>210</sup>。

このような深刻な状況を緩和するために、計画経済体制の欠陥を改善する要請が求められ、改革開放政策が、基本的な改革策として提起された。市場経済転換期における経済改革は、企業改革が最も重要な政策として展開された。企業改革の主要な内容は、企業自主権の拡大、「利改税」の導入、経営請負制の導入という三つの政策であり、それらは企業自主権の拡大から段階的に実施された。企業改革が進められるとともに、会計制度も国営企業の変革に応じて改革された。この段階では、会計制度改革は、企業資金構造の変化や利

---

<sup>209</sup> 中国共産党中央委員会 《中共中央关于经济体制改革的规定》（「中共中央による経済体制改革に関する決定」）第十二回三中全会，1984年10月20日。

<sup>210</sup> 九州大学中国経済研究会『中国の経済制度と統計・会計制度』九州大学出版会，1991年4月10日，204-206頁。

潤分配会計の導入が中心であった。

そこで本章では、中国市場経済転換期における経済改革の中で、会計制度がどのような役割を果たしたのか、その本質的な役割を明らかにする。本章においては、まず、市場経済転換期に行われた企業改革の主要な政策や成功した事例を考察し、企業改革による国営企業の変化をまとめる。次に、国営企業の変化に応じて、会計制度の改革による会計処理の変化を明らかにする。最後に、市場経済転換期において、会計制度は計画的な市場経済体制のもとでどのような役割を果たしていたのかを導き出したい。

## 第1節 企業改革

市場経済転換期において、計画経済体制の枠内で、市場経済のメカニズムを導入することが図られ、企業改革が国営企業の所有権と経営権を分離することを目標として手探りで進められた。本節では、企業改革の主要内容を考察し、改革の成功事例として北京首都鋼鉄会社の改革方式を取り上げることを通して、企業改革による国営企業の実際的な変化を考察する。

### 1-1 企業改革の内容

国営企業の所有権と経営権の分離という目標を実現するために、多くの試みが施行された。とりわけ、企業自主権の拡大、「利改税」の導入、および経営請負制の導入という三つの政策は、中国国営企業にとっては大きな改革であった。

#### (1) 企業自主権の拡大

計画経済体制のもとでは、企業の生産計画、資材調達、製品販売、雇用賃金、利潤分配、資金運用の決定権はすべて政府行政部門に統一管理されていた。国営企業の自主性や積極性を向上させるために、1979年から、「放権譲利」の原則に着目し、企業自主権の拡大が始まった。「放権譲利」とは、企業における一部の生産経営権限を拡大し、利潤を企業内に留保することを認めることである<sup>211</sup>。

その具体的な内容は、主に資金管理、生産活動、および販売活動という三つの側面が取り上げられる。資金管理の側面には、改革以前の厳格的な「統収統支」という統一財政経済制度が緩和され、企業流動資金の調達が以前の上級政府機関による直接給付方式から、銀行から借入の方式が認められることへ転換され、企業の資金調達や運用権限の自主化は徐々に高くなってきた。また、改革以前、利潤はほとんどすべて国家に上納されていたが、この改革によって、政府が規定した比率にもとづき、利潤が企業内部に留保できるように

---

<sup>211</sup> 尹相国 前掲書、120-122 頁。

なった。それ以外に、減価償却基金の50%に対し、企業が自主的に支配できるようになった<sup>212</sup>。

生産活動の側面については、政府が策定した年度生産計画を達成した場合、企業は補充生産計画を策定し、生産を拡大することができるようになった。製品の販売活動に関しては、補充生産した製品に対して政府の物資管理部門が優先購入権を持つが、政府機関が購入した後に、残りの部分を政府に定められた価格で販売することができるようになった。これ以外に、企業は政府機関が策定した従業員の定員、ノルマ計画、および賃金総額指標に従い、自主的に従業員の選抜採用や賞罰の権限を有するようになった<sup>213</sup>。

つまり、企業自主権の拡大により、企業が資金管理に対する自主性が高くなり、計画経済時代においては全額国家に上納されていた利潤が一部企業内に留保可能になった。企業が製品を生産販売する権限、および従業員の雇用などの決定権が制限付きながらも徐々に企業経営者に付与されるようになった。

## (2) 「利改税」

企業自主権の拡大により、国营企業内部に留保できる利潤の比率も引き上げられた。国家財政収入の成長を考慮し、国家と国营企業との間に利潤分配関係の完備が求められたため、1983年から、企業改革の重心が税制改革に移行された<sup>214</sup>。

計画経済体制時期においては、国营企業が利潤をほぼ全額上納する方式であったが、市場経済転換期には、統一の税率で国家財政へ税金を納める方式に転換された。このような改革政策は「利改税」と呼ばれる<sup>215</sup>。

「利改税」は2段階に分けて展開された。第1段階では、次のような法人税制度を導入することをメインとして行われた<sup>216</sup>。

- ① 大中型の国营企業に対し、55%の税率を適用して法人税を徴収する。税引後の利潤が改革前の留保利潤額を超過した企業に対し、企業の業績にもとづき、政府に算定された税率で調節税を徴収する。この方式を通して、再び国家と企業との間で利潤を分配する。
- ② 小型国营企業に対して、集団企業と同様に、超過累進税率によって法人税を徴収し、税引後の利潤は原則的に企業に留保する。

第2段階の「利改税」は、税制体系の整備を中心に展開された。この段階では、国营企業の納税の税目は、製品税、増値税、営業税、塩税、資源税、家屋不動産税、車両使用税、

---

<sup>212</sup> 川井伸一『中国企業改革の研究』中央経済社、1996年3月、15-21頁。

<sup>213</sup> 同書 15-21頁。

<sup>214</sup> 尹相国 前掲書、123頁。

<sup>215</sup> 同書、123頁。

<sup>216</sup> 謝少敏 前掲書、96頁。

土地使用税、都市維持税、および調節税という 11 項目に増加した。このうち、製品税、増価税、営業税、および塩税は、従来の工商税<sup>217</sup>から分解されたものである<sup>218</sup>。

「利改税」の導入によって、国家財政と国営企業との間に、従来の国営企業が利潤を全額上納する方式から、統一の税率で国家財政へ税金を納める方式に転換された。当時の企業所得税が、非常に高い税率で徴収されたうえ、再び調節税が設定されていたため、企業に留保できる利潤額は、依然として国家によってコントロールされていたと考えられる。そのため、「利改税」は単純な税制改革だけではなく、実質は、企業自主権の拡大とともに、国家と企業との間で、国営企業による生産経営成果となる利潤に対する分配関係に関する改革であったと考えられる。

### (3) 経営請負制

企業自主権の拡大や「利改税」の成果を踏まえ、国営企業をより活性化させるために、企業の経営権と国家に属する所有権との分離、政府と企業との分配関係の規則化、および企業の自主経営体系の構築を目指し、経営請負制を段階的に国営企業に導入された<sup>219</sup>。

経営請負制の基本的な原則は、「基数利潤を厳守（包死基数）、上納確保（確保上交）、基数利潤を超過した部分による企業内留保の増加（超収多留）、欠損の企業補填（欠収自補）<sup>220</sup>」である。つまり、企業は①政府によって算定された基数利潤を最低限の達成利潤額とすることを請負い、②この基数利潤や超過達成利潤にもとづいて算定された上納利潤額を政府に上納をしなければならない、③基数利潤を超過した部分の利潤額が増加すればするほど、企業に留保できる利潤額が高くなり、④基数利潤に達しない場合はその差額を企業の責任で負担して上納することになった。

つまり、企業は、国家から経営を請負う際に、政府に法人税を納めたあとに、上記の原則にもとづき、さらに利潤を上納し、利潤が請負基数を超過すれば、企業内に留保できる仕組みが作られたのである。

以上の原則にもとづき、請負制を導入した国営企業は、政府との間に請負契約を結び、基数利潤に基づいて利潤上納を請負う。利潤上納の請負方式は企業の具体的な形態により異なるが、典型的なものとして、①利潤遞増上納請負、②基数利潤上納の請負・超過利潤の分配、③利潤定額上納請負、④赤字企業の赤字削減請負という4つがあった<sup>221</sup>。

---

<sup>217</sup> 「工商税」とは、1973 年の税制改正以降、工業商業企業を対象に課される都市部不動産税、車両・船舶使用免許税、食肉処理税および塩税から簡素化されたものである。

<sup>218</sup> 尹相国 前掲書、124 頁。

<sup>219</sup> 同書、125-126 頁。

<sup>220</sup> 国务院《全民所有制工业企业承包经营责任制暂行条例》（「全民所有制工業企業の請負経営責任制に関する暫行条例」）、1988 年 2 月 27 日、第五条。

<sup>221</sup> 同条例、第九条。

①利潤逓増上納請負方式は、原則的に経営状況が好調の企業に適用された。ある年度の上納利潤額を上納利潤基数とし、その後、毎年一定の比率で逓増していく。上納後の利潤は企業内に留保することが認められ、生産発展基金、集団福利基金、および従業員奨励基金として配分される<sup>222</sup>。

具体的な算式<sup>223</sup>は以下のようである。xは、政府によって、算定された逓増率を指す。

$$\begin{aligned}\text{本年度上納利潤額} &= \text{前年度上納利潤額} \times (1 + x\%) \\ \text{企業内留保利潤} &= \text{利潤総額} - \text{上納利潤額} - \text{税金}\end{aligned}$$

②基数利潤上納の請負・超過利潤の分配方式は、食品加工、製塩・糖、日用品製造など、国により社会的需要が大きいと判断された業種に適用された。原則的に、政府が定めた基数利潤（一般的には、前年度の利潤総額とする）を上納利潤額として、超過した実現利潤の部分は、政府が決定した留保率xで国と企業との間に分配される<sup>224</sup>。

$$\begin{aligned}\text{利潤総額} &\left\{ \begin{array}{l} \text{基数利潤 [全額を上納利潤とする]} \\ \text{超過達成利潤 [上納 : 留保 = (1-x) : x]} \end{array} \right.\end{aligned}$$

③利潤定額上納請負は、利潤率の低い企業、あるいは減産企業で実施された。上納利潤の額は、政府機関により、年度ごとに前年度の利潤総額の水準にもとづいて決定される。上納した後の利潤は、全額企業内に留保される<sup>225</sup>。

$$\begin{aligned}\text{利潤総額} &\left\{ \begin{array}{l} \text{上納利潤 (年度ごとに金額が固定化される)} \\ \text{留保利潤 (利潤総額 - 上納利潤)} \end{array} \right.\end{aligned}$$

④赤字企業の赤字削減請負方式は、過去数年間の年平均赤字額が赤字基数として算定され、政府により毎年一定額の補助金が支給されるが、基数超過の赤字の部分に対して、補助金が支給されず、企業の自己補填となる。基数以内の赤字削減部分はその一部あるいは全額が企業内に留保することが認められる<sup>226</sup>。

<sup>222</sup> 松崎義 編『中国の電子・鉄鋼産業-技術革新と企業改革』財団法人法政大学出版局、1996年3月28日、295-297頁。

<sup>223</sup> 同書、295-296頁より筆者がまとめた。

<sup>224</sup> 同書、292頁。

<sup>225</sup> 同書、293-294頁。

<sup>226</sup> 同書、295頁。



これらの請負方式からわかるように、企業は税金を納めた後、政府への一定金額の利潤上納を保証し、企業内部により多くの利潤を留保できるようになった。つまり、経営請負制を通して、企業の義務と権利が確定され、政府と利潤分配関係もより一層明確にされた。

以上のように、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を中心に展開された企業改革の本質は、企業所有権と経営権の分離を実現するプロセスの中で、政府と企業との間の利潤分配関係を新たに構築することであったと考えられる。

#### 1-2 北京首都鋼鉄会社の事例

以上のような企業改革の主要な政策にもとづいて、実際に国営企業はどのように改革を実施していたのかについて、当時に改革の成功事例として、全国の模範になった北京首都鋼鉄会社の事例<sup>227</sup>を通じて説明する。

北京首都鋼鉄会社は、1980年代当時に、従業員が18万人、総資産額が約52万元を有する大型国営企業である。1979年に生産責任制を導入し、1984年から利潤通増上納請負制を導入していた<sup>228</sup>。

請負契約の内容は、政府へ上納する利潤は、前年の上納利潤額を基数として毎年7.2%ずつ通増していくことである。この契約内容に応じて、企業側は、前年に比して20%の利潤通増の実現という目標を設定していた。企業は、各種の税金を納めた後、請負った利潤を上納し、残った利潤を企業内に留保できる。企業内留保利潤のうち60%を生産発展基金に組み入れ、20%を集団福利基金にして、残りの20%を従業員奨励基金に当てていた<sup>229</sup>。

これと同時に、賃金総額の増加率と利潤総額の増加率を0.8:1の比率で連動させ、利潤総額が1%増減すれば、国により算定される賃金総額が0.8%増減するという変動賃金制が採用された<sup>230</sup>。

具体的には、北京首都鋼鉄会社の賃金体系は、基本賃金、浮動賃金、ボーナス、連動賃金(利潤に連動する賃金)の4つの部分から構成されていた。浮動賃金は、従業員の等級に従って、先頭の30%の従業員に支給された。企業の利潤額が請負いた目標額を超過すれば、超過部分の利潤額の1%に応じて、賃金総額が国家によって算定された金額を基準に0.8%増加して、増加した賃金総額は従業員奨励基金にプールされた。その後、従業員の請負任務(生産量、品種、品質、物資の消耗)の完成状況に応じて、ボーナスとして従業員に支払われた。さらに、連動賃金は、企業の超過利潤の金額に応じて、生産任務を完成した従業

---

<sup>227</sup> 九州大学中国経済研究会 前掲書、251-253頁、および松崎義 前掲書、244-247頁の考察を参照した。

<sup>228</sup> 九州大学中国経済研究会 前掲書、251頁。

<sup>229</sup> 同書、251頁。

<sup>230</sup> 同書、251頁。

員に対して、貢献度の程度によって、基本の賃金のうえで、1%から20%まで増加することが可能になった<sup>231</sup>。

このような上納利潤通増請負制の導入によって、従業員の賃金の増加は企業利潤の成長に依存するため、企業経営者と政府および従業員はともに利潤を通増させるという共通の目標を持つことになった<sup>232</sup>。つまり、利潤留保率は、利潤額によって大幅に上昇できるようになり、企業の生産経營業績は高まった。そのため、企業内部での競争や企業の生産効率性が徐々に取り戻されていた。

以上の考察のように、企業改革によって、国営企業と政府との関係が変わり、従来の厳格な直接統制関係から、工場長あるいは他の請負経営者などの代理人を介する間接統制関係へ変化した。さらに、利潤上納方式は利潤にもとづく納税方式に転換し、企業内部に留保する利潤も企業の実現した利潤に応じて、多く留保できるようになった。

したがって、このような経営請負制を導入した企業では、実現利潤を軸に経営が行われることになり、適正な利潤計算と利潤分配の処理はこれまで以上に重要な位置を占めることになった。これらの国営企業の変化に応じ、会計制度改革も行われた。その主な内容は、企業の資金構造の変更と利潤分配会計の導入である。以下で、それらの内容について考察する。

## 第2節 企業資金構造の変更

本節では、計画経済体制時期と市場経済転換期における企業資金構造の変更を通して、会計処理上の改革を明らかにする。

### 2-1 計画経済体制時期における企業資金構造

計画経済体制のもとでは、国営企業が独立の営利実体とみなされなかったため、企業会計の最も重要な目的は、期間損益計算ではなく、収支計算にもとづいて、国営企業の資金利用状況を記録して、管理することであった。また、企業資金の供給は、国家の計画により支出され、あるいは貸し付けられるため、企業は資金調達する必要がほとんどなかった<sup>233</sup>。

図4-1と図4-2から見られるように、国に支給された資金は固定資金、流動資金と専用資金に分けられ、それぞれ国家財政による特定の源泉がある。企業は、生産活動の中に、必ず国家計画管理の原則に従い、3種類の資金を相互に混用することが認められず、厳格

---

<sup>231</sup> 同書 253 頁。

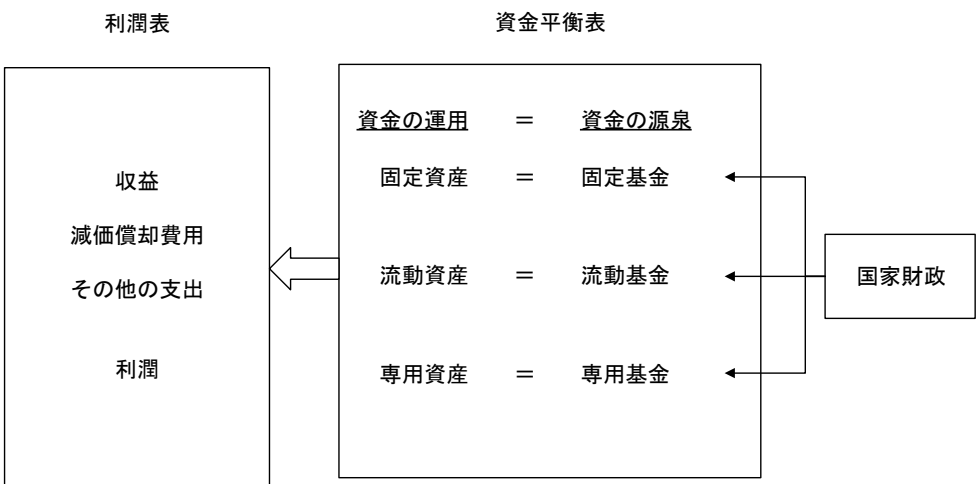
<sup>232</sup> 松崎義 前掲書，292 頁。

<sup>233</sup> 謝少敏 前掲書，70-71 頁。

に資金の源泉に対応し、資金を運用しなければならなかった<sup>234</sup>。

つまり、図 4-2 の資金平衡表の部分に示すように、企業の資金運用形態は、資金の運用＝資金の源泉（固定資産＝固定基金、流動資産＝流動基金、専用資産＝専用基金）という「三段平衡」等式で厳しく管理されていた。そのため、資金運用の成果として、減価償却費、流動資産の費消から発生した費用および利息・税金などの支出の合計を収益から差し引き、利潤が計算されていた<sup>235</sup>。

図表4-1 計画経済体制時期における国営企業の資金構造



出所：謝少敏『中国の企業会計制度』創成社，1997 年 2 月，図 1-2, 図 7-1 を参照して，筆者作成。

図表4-2 計画経済体制時期における資金平衡関係

資金の運用	資金の源泉
固定資産	固定基金
流動資産	流動基金
専用資産	専用基金

出所：杨时展《1949-1992 年中国会计制度的演进》（『1949-1992 年中国会计制度の変遷』）中国財政経済出版社，1998 年，106-111 頁を参照して，筆者作成。

## 2-2 市場経済転換期における企業資金構造

<sup>234</sup> 同書，64 頁。

<sup>235</sup> 同書，43-48 頁。

市場経済転換期においては、企業自主権の拡大や経営請負制の導入とともに、企業経営資金は、国家財政支出以外に、銀行貸付などの資金調達方法も出現した。同時に、企業経営請負制のもとで、国による生産指標の達成を前提として、企業は拡大生産もできるようになった<sup>236</sup>。つまり、企業資金源泉の形態や企業の生産業務内容は多面的になったのである。

図表 4-3 と図表 4-4 に示すように、企業経営資金は、固定資金、借入資金、決済資金および専用資金を含めて多面的になったが、それぞれの源泉や使用目的が依然として明確に決められていた<sup>237</sup>。

例えば、固定資金の一部は、国が財政予算を通じて全国の生産資金から企業に支出され、長期的に使用される資金であり、いわゆる企業内部での国家固定基金、国家流動基金となる。その他の部分は、企業が自社で蓄積した資金であり、すなわち、企業内部での生産発展基金、予備基金などから転化された企業固定基金、企業流動基金である<sup>238</sup>。

なお、借入資金には、銀行の信用貸付の方式で銀行から借入れた基本建設借入金、投資借入金、流動資金借入金などがある。決済資金とは、決済関係で国家予算、ほかの企業部門から一時所有されている決済支払金である<sup>239</sup>。

これ以外に、専用資金は、企業は特定の用途のために持つ資金であり、例えば、専用大修理、更新改造などに使われる資金があり、企業内部で専用基金に組み入れられた<sup>240</sup>。

このような企業資金源泉の形態や企業の生産業務内容の多元化により、これらの資金が企業に運用される際に、計画経済体制時代に厳格に管理されていた資金の「三段平衡」が維持できなくなった。

例えば、流動資産は、定額流動資産とその他の流動資産に分類される。定額流動資産は調達用流動資産、生産用流動資産および製品用流動資産の3つの部分から構成された。定額流動資産の定額部分に対応する資金源泉は、国家予算による支給あるいは銀行からの流動資金借入金である。生産の季節的変動および臨時的要因によって、生産過程に必要な定額流動資金の金額が定額部分を越えるならば、銀行に臨時に融資を申請することもでき、あるいは決済資金を一時的に利用することもできる。流動資産には、定額流動資産のほか、例えば、現金、銀行預金、売掛金、受取手形、その他の受取勘定のような、定額管理になじまないその他の流動資産もある。これらの非定額流動資産の資金源泉は、原則として、買掛金、支払手形などその他の支払勘定のような決済資金の部分となるべきであるとされるが、実際には、両者をすべて一致させることが困難であった。一致しない部分は、

---

<sup>236</sup> 同書、159 頁。

<sup>237</sup> 同書、159 頁。

<sup>238</sup> 石人瑾 根本光明『中国および日本の会計・監査制度』中央大学出版部、1996 年 4 月、265 頁。

<sup>239</sup> 同書 265 頁。

<sup>240</sup> 同書 265 頁。

定額流動資産の資金源泉によって調達されることも認められた<sup>241</sup>。

また、原則として、流動資産と流動資金、専用資産と専用資金という資金運用形態と資金源泉は一致すべきとされるが、実際にはこのバランスを維持することも困難になり、流動資金と専用資金の混用が生じる状況が多くなった。このような状況は多くの場合には、主要生産業務と特定業務が相互に関連しているため、資金を分けて決済することができなくなった<sup>242</sup>。

それ以外に、従来の三段平衡等式のもとで、無形資産の購入資金は、流動基金から賄わなければならないため、無形資産は流動資産として分類されるべきところ、実際には、固定資産に分類されている。このように、固定資産と固定資金との対応も維持できなくなった。

これらの実際的な状況に応じ、図表 4-4 で示す市場経済転換期における資金平衡表は、次のように変更された。従来どおり、借方には資金運用、貸方には資金源泉が示されるが、資金運用の部は、固定資産、無形資産、長期投資、流動資産および専用資産という5つの部分に分類された。そのうち、固定資産、無形資産、長期投資の資金源泉は固定資金に対応し、また、国家流動資金や企業流動資金は固定資産の部に属するようになった。流動資産は借入資金と決済資金の合計と対応し、具体的な項目間の対応が緩くなった。以前には専用資金に属した専用借入金も借入資金の部に区分され、流動資産として運用できるようになった。

以上の分析から見られるように、市場経済転換期における企業経営資金の源泉の分類が、資金調達手段の多元化によって増加し、企業自主権の拡大に伴う取引内容の多様化につれ、それぞれの資金源泉の間の区分は具体的な状況に応じて緩くなり、一時的な混合運用することも実務上に認められた。

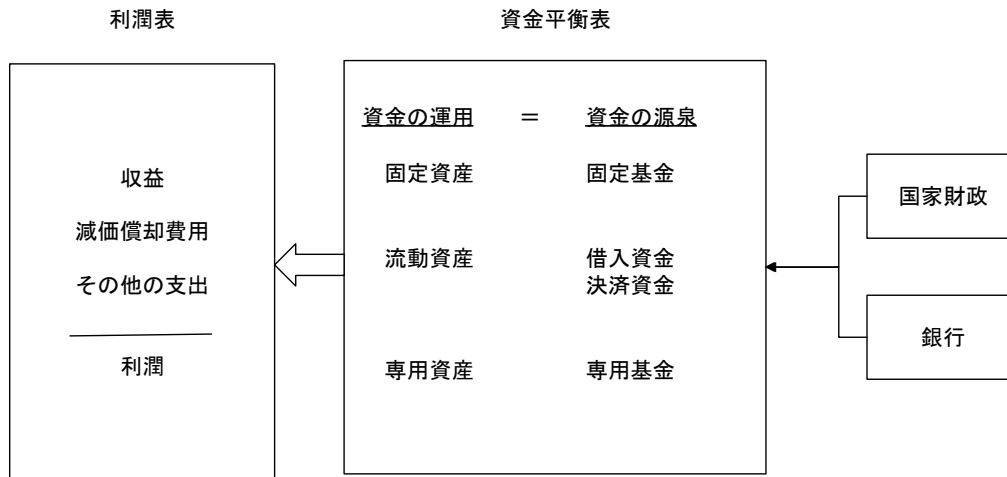
したがって、市場経済転換期において、計画経済時代に企業の資金運用方式に対する厳格な直接統制が緩やかになっていることがみられる。

---

<sup>241</sup> 同書 275 頁。

<sup>242</sup> 石人瑾 根本光明 前掲書、351-357 頁。

図表4-3 市場経済転換期における国営企業の資金構造



出所：謝少敏 『中国の企業会計制度』創成社，1997 年 2 月，図 1-2, 図 7-1 を参照して，筆者作成。

図表4-4 市場経済転換期における国営企業の資金平衡表

資金の運用	資金の源泉
固定資産 無形資産 長期投資	固定および流動資金： 国家固定基金 企業固定基金 未振替固定基金 国家流動基金 企業流動基金
流動資産	借入資金 基本建設借入金 投資借入金 専用借入金 社債 … 決済資金
専用資産	専用資金 専用基金 給料基金 …

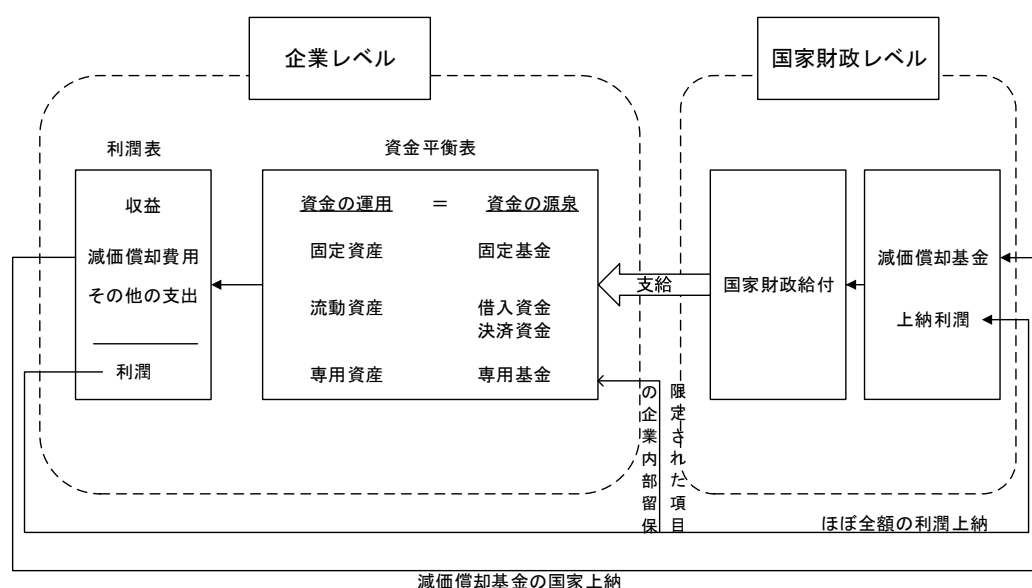
出所：付磊《新中国会计史》（『新中国會計史』）立信會計出版社，2015 年 12 月，183-184 頁，表 4-5 を参照して，筆者作成。

### 第 3 節 利潤分配会計の導入

### 3-1 利潤分配会計の導入

計画経済体制のもとでは、図表 4-5 の示すように、「統収統支」という統一管理の財政政策が採用され、国家財政に支給された資金の運用成果として、ほぼ全額の利潤が国へ上納された。そのうち一部の極めて限定された項目のみ企業内に留保することが認められていた。そのため、企業と国家との間に、利潤分配の必要がなかった。利潤計算の目的も、国家計画を編制や財政予算を立てるために、各企業の生産経営効率を把握することであった。

図表4-5 計画経済時期における国営企業と国家財政との資金関係

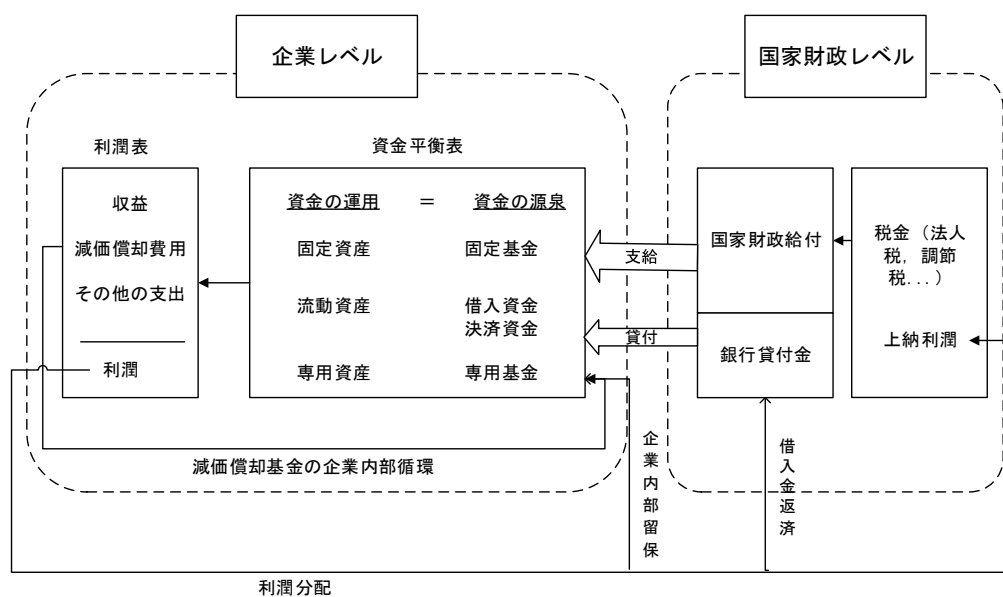


出所：謝少敏 『中国の企業会計制度』創成社，1997年2月，図7-1を参照して，筆者作成。

市場経済転換期においては、企業自主権の拡大、利改税の導入、経営請負制の導入を内容とする企業改革により、会計上の判断主体を企業と政府との間に代理人を介する間接統制関係があらわれた。それとともに、企業資金調達ルート多元化により、企業と政府との間に利潤分配が求められた。それに応じて、利潤分配会計が導入されてきた。

図表 4-6 の市場経済転換期における資金循環の流れから見ると、多くの方式によって調達された企業経営資金の運用成果として、利潤を分配する会計処理が生じた。まず借入金を利潤総額から返済して、国へ請負った利潤を上納して、税金を納める。残った部分が企業内に留保される。同時に減価償却基金も企業内に残せるようになった。図表 4-7 の利潤表からもわかるように、借入金の返済は利潤分配項目として、利潤総額から返済される。つまり利潤総額から利潤分配の処理を行っていたのである。

図表4-6 市場経済転換期における国営企業と国家財政との資金関係



出所：謝少敏 『中国の企業会計制度』創成社，1997 年 2 月，図 1-2, 図 7-1 を参照して，筆者作成。

図表4-7 市場経済転換期における利潤表

項目
I 製品売上高
減算 売上税
売上原価
販売およびその他の費用
製品売上利潤
加算 その他の売上利潤
営業外収入
減算 営業外支出
資源税
II 利潤総額（利潤分配）
加算 その他企業からの利潤
減算 基本建設借入金返済充当
...
減算 所得税
調整税
III 企業内留保利潤
各基金への配分

出所：付磊《新中国会计史》（『新中国會計史』）立信会计出版社，2015年12月，198 頁，表4-9を参照して，筆者作成。



### 3-2 利潤分配会計の特質

本節では、基本建設借入金の会計処理を例として、利潤分配会計の特質を説明したい。

計画経済体制時期において、国営企業の設備投資などに必要な資金が国家から給付されていた。このため、基本建設の規模が抑えられず、投資項目の利用効率が低いなどの問題が生じていた。経済改革が展開された以降、基本建設投資に対して、昔の財政給付を銀行借入に改める試みがあった。この試行により、基本建設の借入金は、その借入金によって完成した設備で増加した利潤で返済される。当時に、「税引前還貸」という税引前の利潤から控除する方法が採用されていた。返済された元利金は、利潤分配項目とする一方で、固定資金に計上された。

設備投資などの借入金に関する会計処理を次の仕訳で示す<sup>243</sup>。

① 借入金で固定資産を購入

(借) 固定資産                      (貸) 基本建設借入金

② 借入金の返済

(借) 基本建設借入金              (貸) 銀行預金

③ 返済処理と同時に、同額を利潤から「固定資金」勘定に振り替える

(借) 利潤分配                      (貸) 固定資金

なぜこのような処理をするのかというと、計画経済体制時代の「専款専用」という資金管理制度の慣行を受けていたためである。図表 4-1 に示された計画経済体制時代の資金構成からもわかるように、国営企業の資金は、国家計画にしたがって、資金の源泉によって使用方式が限られていた。そこで、特定の資金の運用、例えば、固定資産は、一貫してその収入、例えば減価償却基金によって回収されていた。このような資金の源泉と用途が限定された「専資専用」の制度のもとで、設備投資のための借入金を、その設備投資からの収入で返済することになる。また、設備投資の責任区分と業績評価のため、会計上は、借入金による投資の資金循環を、別個に明らかにしなければならなかった。つまり、設備投資などの借入金の返済を、利潤の中から支払うという会計処理は、このような管理責任会計のもとでの会計思考のためであった<sup>244</sup>

以上のように、企業資金構造の変更により、「三段平衡」の会計慣行が撤廃され、資金の混用が認められたことから、国家による企業資金の運用に対する厳格な直接統制が次第に緩やかになっていることがみられる。それとともに、基本建設借入金の返済と固定基金勘定に振り替える会計処理から見られるように、企業改革による代理人関係の形成に応じて、利潤分配の会計が導入された。利潤分配の項目には、国への利潤上納、借入返済、企業内部留保などが含まれていた。

---

<sup>243</sup> 謝少敏 前掲書、131 頁。

<sup>244</sup> 同書、131 頁。

中国の利潤分配会計においては、資金収支の計算が、依然として「資金運用＝資金源泉」の会計等式を採用する一方で、損益計算について、資金運用の部の増減額を資金源泉の部に加減するという会計処理方法を採用している。このような会計処理方法は、本質的に、すべての資金増減を資本金勘定へ振り替えるという処理と同様である<sup>245</sup>。また、利改税の導入以降、企業の留保利潤は、前年度の利潤上納を考慮した上で、調節税としてさらに課税される。このように、本来、企業が自主的に使用し得る留保利潤も、政府の統制のもとに置かれた。

以上のように、中国の利潤計算は、資本主義諸国のように配当可能利益の算出を目的とするものではなく、国家財政に対する企業の分配可能な生産経営成果を計算することであったと考えられる。

#### 第4節 市場経済転換期における会計制度の役割

市場経済転換期においては、企業自主権の拡大、「利改税」の導入、および経営請負制の導入などの企業改革によって、企業と政府との関係が代理人を介した間接統制関係に変化し、そのことによって企業の資金構造や利潤分配方式も変化した。

国営企業の資金構造の変化に応じて、会計制度においては、資金平衡表における借入資金、決済資金などの資金源泉の項目が増加した。利潤分配の要請に応じて、利潤分配会計が導入され、利潤分配の項目として、利潤表に国への利潤上納、借入返済、企業内部留保などの項目が含まれるようになった。

しかし、このような利潤分配会計の導入とともに、収支計算の方式は、依然として「資金運用＝資金源泉」の会計等式を用いていた。このもとでの損益計算は、資金運用の部の増減額を資金源泉の部に加減するという会計処理方法を採用している。また、利改税の導入以降、企業の留保利潤は、前年度の利潤上納を考慮した上で、調節税としてさらに課税される。そのため、実質的に、企業に留保できる利潤額は依然として、政府に厳格に統制されていた。このように、当時の利潤計算の目的は、資本主義諸国のように配当可能利益計算を目的とするものではなく、国家財政に対する分配可能な生産経営成果を計算することであると考えられる。

以上のように、市場経済転換期における企業会計制度は、やや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が、このような会計制度は、市場経済へ転換するための国家経済政策を円滑に推進するために必要であったと考える。したがって、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、市場経済に転換しながらも、「中国特色的社会主義」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

---

<sup>245</sup> 同書、131頁。

と考える。ここに市場経済転換期における会計制度の本質的役割があると考ええる。

## 第5章 市場経済確立期における株式会社会計制度

### 第1節 市場経済確立期における経済改革

### 第2節 現代企業制度の導入をめぐる会計上の諸問題

### 第3節 会計制度の改革

### 第4節 市場経済確立期における会計制度の役割

1992年に鄧小平の「南巡講話<sup>246</sup>」をきっかけに、中国共産党の十四回大会で、この時期における中国の経済体制改革について、「社会主義市場経済体制を確立する」ことを目標とすることが正式に提起された。このような国家政治・経済方針の確立に応じて、1992年-2001年の期間は、市場経済確立期と呼ばれる。

1978年以降、「改革開放」政策に伴い、中国は、計画経済体制から市場経済体制へと転換しつつあった。前章で述べたように、1978年-1992年までの市場経済転換期においては、企業自主権の拡大、「利改税」の導入、および経営請負制の導入などの経済改革策が打ち出され、計画経済体制のもとでの国営企業の経営形態が徐々に変容してきた。国営企業と政府との関係が代理人を介した間接統制関係に変化し、そのことによって企業の資金構造や利潤分配方式も変化した。

このような成果を踏まえ、市場経済確立期においては、市場経済転換期に続き、現代企業制度を構築するという経済改革は、国営企業を中心とする企業改革を深化させるという方向で進めることが目標とされた。このような経済改革の方向性に応じて、1992年以降、「企業会計準則」や「企業財務通則」の公表をはじめとして、会計規制体系と企業会計システムに構造変革をもたらす全面的な改革が起こった。

このような背景のもとで、本章では、まず市場経済確立期における経済改革によって、企業と国家との関係がどのような変化があったのかを明らかにし、具体的には、社会主義市場経済体制はどのような特徴があるのか、このような経済体制のもとでの現代企業制度はどのようなものであるのかについて考察する。そのうえで、前章の内容を踏まえ、従来の会計制度は現代企業制度の構築に対して、どのような問題点が生じたのかをまとめる。さらに、これらの問題点に対して、全面的な会計改革によってどのような会計上の変化が

---

<sup>246</sup> 「南巡講話」とは、1992年に、鄧小平は中国の南部都市を巡って現地考察する際に行った講演を文書化した内容である。この談話においては、計画と市場について、「計画要素が多いか市場要素が多いかは、社会主義と資本主義の本質的区別ではない。計画経済は社会主義に等しくなく、資本主義にも計画がある。市場経済は資本主義に等しくなく、社会主義にも市場がある。計画と市場は、両方とも経済の手段である」と論じた。この談話は、鄧小平理論の重要な内容として、中国における社会主義市場経済体制の確立に不可欠な理論基盤を与えたといわれている。

あったのかを導き出したい。最後に、このような会計制度は、全体的な経済改革の中で、どのような本質的な役割を果たしていたのかを明らかにしたい。

## 第1節 市場経済確立期における経済改革

本節では、社会主義市場経済体制の特徴と現代企業制度の内容を考察する上で、企業と国家との関係はどのような変化があったのかを明らかにする。

### 1-1 社会主義市場経済体制

1992年以降、「社会主義市場経済体制」の構築が経済改革の目標と定められた。1993年11月に開催された第十四期中国共産党中央委員会第三回全体会議<sup>247</sup>（以下、第十四期三中全会と略称する）では、「中共中央による社会主義市場経済体制の設立に関する若干の問題についての決定」が発表され、社会主義市場経済体制の基本的枠組について以下のように述べられていた<sup>248</sup>。

「社会主義市場経済体制の確立は、国家のマクロ管理のもとでの資源配分において市場が基本的な機能を果たさせることを目標としている。この目標を達成するために、公有制を主体とし、さまざまな経済要素を共通に発展させるという方針を堅持し、国有企業の経営方式を深化的に変革する一方、『財産権を確定し、権利と責任を明確し、政府と企業を分離し、科学的管理体系を備えた』という要件を満たす現代的な企業制度を設立する必要がある。全国に統一的開放的な市場体系を確立し、都市と地方の市場との間に緊密な統合を実現させ、国内市場を国際市場に接続し、資源の最適な配分を促進する。経済を管理する政府の機能を変革し、間接的な手段のもとづく健全なマクロ管理システムを確立し、国民経済の健全な運営を確保する。经济管理に対する政府の機能を変革し、間接的な手段を主とする健全なマクロコントロール体系を確立する。」

上記の社会主義経済体制の基本的構造を、資源配分と経済所有構造の側面から、次のようにまとめることができる。すなわち、資源配分の面においては、従来の国家統一計画の代わりに、国家のマクロコントロールのもとで、市場メカニズムを導入し、経済活動を市場の価値法則に従わせて、供給関係に適合させる仕組みを構築することになった。経済所有制構造の面では、私営経済および外資経済の存在が認められるようになった。いわゆる、公有制を主体とすると同時に、多様な所有経済が長期的に共同発展し、異なる経済構成要素が自由に結合できるような混合所有制が構築されていた。

<sup>247</sup> 第十四期中国共産党中央委員会第三回全体会議は、1993年11月11日～11月14日に開催され、主要な論題は中国社会主義市場経済体制の基本的な枠組を描き出すことであった。

<sup>248</sup> 中国共産党中央委員会《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》（「中共中央による社会主義市場経済体制の設立に関する若干の問題についての決定」）第十四期三中全会、1993年11月、第一章第2条。

このような社会主義市場経済体制の方針にもとづいて、資源配分に関して、市場が基礎的な役割を果たせるようになったため、市場主体とする企業は、国家のマクロコントロールを受け一方、経営の自主性も求められた。同時に所有制形態の多様化によって、従来の国営企業以外に、私営企業、外資企業、合営企業などの形態が出現しつつあった。市場の要請に応えられるように、これらの多様な形態の企業を法律上体系的に規定することことが求められた。

## 1-2 現代企業制度の構築

### (1) 現代企業制度

前述した市場経済体制の確立のもとで、多様化された企業形態の中で依然として主要な地位を持っている国営企業が、どのように企業の経営・生産効率を向上し、市場メカニズムのもとで競争に積極的に参入できるのかという問題に対して、改革策として現代企業制度の構想が提起された。

1993 年 11 月に公表された「中共中央による社会主義市場経済体制の設立に関する若干の問題についての決定」において、「現代企業制度を設立することは、国有企業改革の方向である<sup>249</sup>」ことが決められた。この「決定」は現代企業制度の基本特徴について、以下のように言及している<sup>250</sup>。

- ①財産権関係が明確にされること。企業における国有資産の所有権が国家に属し、企業は国家を含む投資家の出資によって形成された法人財産権を有し、民事権利を保有し、民事責任を負う法人実体とする。
- ②企業は、法人財産を運用し、法律を遵守して自主経営を行い、損益を企業の自己責任で負担し、規定に従って税金を納め、出資者に対して資産の価値維持および価値増殖の責任を負う。
- ③出資者は、企業に投入した資本額に応じて所有者權益、すなわち資産受益、重大な意思決定、および経営者を選抜する権利を保有する。企業が倒産した場合、出資者は、企業に投入した資本額をもって、企業債務に対して有限責任を負う。
- ④企業は、労働生産性と経済効率を向上することを目的として、市場の需要や供給に応じて生産活動や経営活動を行う。政府は企業の生産や経営活動に直接介入しない。企業は市場競争の中で勝ち残り、長期的な欠損や支払不能を抱えている企業は法律に従って破産することになる。
- ⑤すべての企業は、科学的な企業経営管理システムや組織管理システムを確立し、所有者、経営者、および従業員との関係を調整し、インセンティブと制約を結合した経営メカニズムを形成するように努力しなければならない。

---

<sup>249</sup> 第十四期三中全会，前掲決定，第二章第 4 条。

<sup>250</sup> 同決定，第二章第 4 条。

つまり、現代企業制度により、企業は、計画経済体制のもとでの政府による行政・財政上の直接統制から解放され、法的民事権利や責任をもつ独立の主体となった。このような独立主体として、国営企業が、従来のように政府部門の行政管理を受けて、国家財政によって損失を補填する経営方式を改革し、市場の要請に応じて、自主的に経営活動を行い、損益を企業自己責任で負担することが求められた。さらに、国家が、国営企業の出資者でもあり、経営管理者でもあるというこれまでの統一管理システムに代わりに、出資者の権利と責任が明確に区分された。いわゆる、企業の経済所有権と経営権の分離を図るという企業改革の方向性が明確にされたのである。

このような国家は企業の経営活動に直接介入せずという考え方のもとで、1993年に公表した「憲法修正案」において、従来の国営企業という表現を国有企業<sup>251</sup>に改めた<sup>252</sup>。

さらに、1997年9月に開催された共産党第十五次全国代表大会において、「公有制を主体とし、多様な所有制経済がともに発展する」ことを、中国の基本的経済制度として確定した。同時に「2000年末までに、大多数の大型あるいは中型国有企業が現代企業制度を基本的に整備する」という目標を打ち出した<sup>253</sup>。このように、公有制の主要な形態となる国有企業を対象に、現代企業制度を導入するという改革を深化すべきことが強調された。

## (2) 会社制度の導入

当時、他の所有制形態が認められるようになったが、国有企業は、国民経済の中で依然として主導的な地位を占めしていた。この視点から見ると、現代企業制度の構築は、国有企業を中心とする会社制度の導入によって展開されていた。

それに加えて、1999年9月に公表された「中共中央に国有企業改革および発展に関する若干の問題についての決定」においては、公有制企業の多様な形態を定めることが決定され、それが国有企業の有限責任化、株主の確定による会社化、いわゆる「国有企業改制」の根拠となった<sup>254</sup>。

まず、この決定にもとづいて、国有企業の会社化を支える法的体系が整備された。1993年に制定され、中国初の「会社法」において、会社形態として有限責任会社<sup>255</sup>と株式会社<sup>256</sup>の二種類が定められた。会社法の制定は、国有企業の会社化を推進するための法的環境

---

<sup>251</sup> 本論文では、1993年以降の国営企業に関する表現を「国有企業」の名称で表す。

<sup>252</sup> 第八次全国人民代表大会、「憲法修正案」1993年3月、第5条。

<sup>253</sup> 今井健一 渡辺真理子『シリーズ現代中国経済4 企業の成長と金融制度』名古屋大学出版会、2006年6月、51頁。

<sup>254</sup> 中兼和津次 編『中国経済はどう変わったか』国際書院、2014年2月、311頁。

<sup>255</sup> 「有限責任会社」の中国語の正式名称は「有限责任公司」であり、日本の有限会社に相当する。本論文では、理解しやすくするために、「有限責任会社」と翻訳する。

<sup>256</sup> 「株式会社」の中国語の正式名称は「股份有限公司」であり、日本の株式会社に相当する。本論文では、理解しやすくするために、「株式会社」と翻訳する。

を整えたと考えられている<sup>257</sup>。

「会社法」以外に、計画経済時期から適用してきた企業法も依然として存在していた。中国における従来の企業法の体系は、「所有制基準」を採用して制定された。つまり、企業の所有制にもとづき、個別の法律あるいは条例を制定する仕組みである。

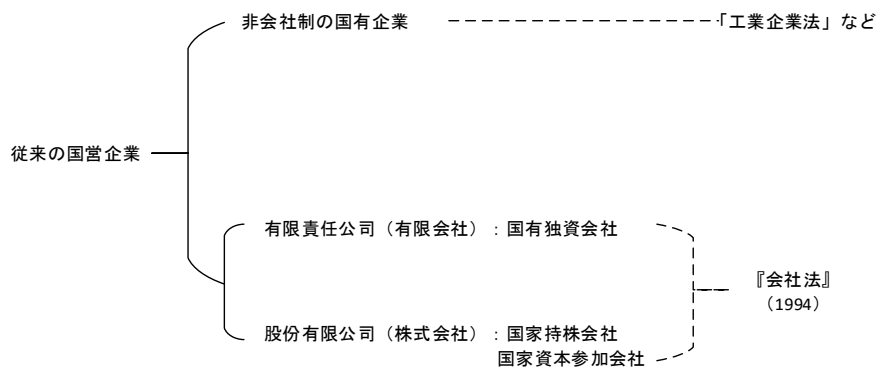
代表的な企業法体系の法令は、「全人民所有制工業企業法」、「郷村集団所有制企業条例」、「城鎮集団所有制企業条例」、「私営企業暫定条例」、「中外合資経営（合弁）企業法」、「中外合作経営企業法」および「外資（外商独資）企業法」等が挙げられる<sup>258</sup>。

以前の企業法体系と「会社法」との適用対象は以下となる。すなわち、「会社法」上の会社形態の条件に従って会社に転換していない企業に対しては、それぞれの所有制性質に応じて、以前の企業法の法例が適用され、企業改革によって会社形態へ転換済みの企業に対しては、「会社法」が適用される<sup>259</sup>。

このような法的環境の整備のもとで、会社制度を導入した後の中国における国有企業の形態は、以下のようにまとめることができる。

まず、従来の国有企業のうち、大中型国有企業がはじめに、会社化を行っていた。国家の出資形態によって、国有独資会社、国家持ち株会社、および国家資本参加会社に分類されている。そのうち、国有独資会社は有限責任会社に属し、国家持ち株会社と資本参加会社は株式会社に属す。法的体系の中に置いてみると、国有独資会社、国家持ち株会社、および国家資本参加会社は「会社法」によって規制される。非会社制の国有企業は、従来の国営企業とほぼ変わらないため、「工業企業法」などの法令によって規制される。現在、中国では、株式会社制度が導入された国有会社は、一般的に「国有企業」と称される<sup>260</sup>。

図表5-1 市場経済確立期における国有企業の種類



<sup>257</sup> 今井健一 渡辺真理子 前掲書，49 頁。

<sup>258</sup> 尹相国 前掲書，148 頁。

<sup>259</sup> 同書，148 頁。

<sup>260</sup> 本論文の第 5 章，第 6 章においては，個別の説明を除き，国有会社を「国有企業」という名称で国有会社を表現する。



出所：尹相国『中国国有企業の株式会社化』時潮社，2016年4月，147-150頁を参照して，筆者作成。

このような国有企業に会社制度を導入するという現代企業制度の展開とともに，企業と国家との関係はいくつかの変化が生じた。まず，国家財政が企業に資金を提供する方式は，従来の国家統一予算計画による財政支給から，出資者として投資を行うという形に変更された。さらに，企業と国家との利潤分配関係は，従来の国家財政への利潤上納の方式から，国家財政への納税関係と出資者への配当支払関係に変わった。

以上のように，計画経済体制のもとでの国家は，企業の所有者，経営者，および行政管理者を兼任する高度集権という形態であったが，企業改革によって，国有企業，いわゆる国有会社と国家との関係は，全面的に従属関係が切り替えられ，自主経営を行う「経済実体」と国家である「投資者」との関係，および企業である「納税者」と国家政府部門である「行政管理者」という関係が明確にされたのである。

## 第2節 現代企業制度の導入をめぐる会計上の諸問題

社会主義市場経済体制のもとで，現代企業制度の導入とともに，国有企業を含む現代的な会社は，所有権と経営権の分離，および経営自主権の拡大などの特徴が現れていた。そのため，従来の企業会計制度は，新しい企業形態の要求を満たせなくなり，多くの問題が生じた。

### 2-1 資本維持の問題

従来の企業会計処理は，国家資金の管理を主要な目的としていたため，「資金の運用=資金の源泉」という会計等式を根本的な考え方として採用していた。このような会計処理システムにおいて，「資金の運用」の結果とする資産に関する会計処理は，直接に「資金の源泉」の部に記入される国家資金の増減に影響を及ぼす。そのため，以下の固定資産の会計処理の例<sup>261</sup>に見られるように，「資金の源泉」の部における国家資金の変動が頻繁になる。

①固定資産の無償処分は国家資金を減少させる。

(借)減価償却累計額	(貸)固定資産
国家固定資金	

②固定資産の毀損による損失は国家資金を減少する。

(借)減価償却累計額	(貸)固定資産
国家固定資金	

③固定資産の実地調査によって確定した棚卸減耗は国家資金を減少する。

---

<sup>261</sup> 謝少敏 前掲書，157頁。

(借)減価償却累計額

(貸)固定資産

国家固定資金

④固定資産の実地調査によって確定した棚卸差益は国家資金を増加する。

(借)固定資産

(貸)減価償却累計額

国家固定資金

現代企業制度のもとで、企業の所有者と経営者を分離することを図るため、企業会計においては、投資家と経営者との間の利害関係を調整する必要が生じ、分配可能利益の計算が要求され、資本維持も求められた。しかし、伝統的な会計処理システムでは、「資金の源泉」と「資金の運用」が連動し、つまり、資本金に相当する国家資金は、「資金の運用」によって常に変動するため、明確に維持されることができない<sup>262</sup>。したがって、このような会計システムは、資本維持を強調する現代企業制度の要求を満たせなくなったのである。

## 2-2 資金管理方式の問題

市場経済体制転換期においては、企業自主権の拡大や経営請負制の導入によって、国営企業の流動資金の財政給付が取り消されて、基本建設資金の予算給付も銀行貸付に改められた<sup>263</sup>。つまり、計画経済時期のように、国家は国営企業の唯一の所有者として、国営企業の経営や生産に必要な資金を国家財政から給付する方式は維持できなくなった。同時に、金融改革により、企業は銀行貸付から資金を調達することも可能になった。

このような国有企業における資金調達方式の多様化に伴って、資金源泉の部がこれまで固定・流動・専用という資金用途に応じる基準によって区分されていたが、固定資金・借入金・決済資金・専用資金との区分方式に変更された。

さらに、従来の企業会計制度のもとでは、国家財政予算レベルでの「資本的支出と収益的支出」を区別するために、企業に対し、調達にあたり指定された資金を指定どおり運用するという意味の「資金専用」原則の適用が要求されていた<sup>264</sup>。つまり、企業は前述した資金の区分に従って、資金を運用しなかったらならなかった。

このような修正された資金の管理方式においても、依然として企業における国家資金の運用や流動を記録する実質は変わっていなかった。もちろん、このような会計処理システムでは、現代企業制度のもとでの多様化された資金調達方法に応じて、資産の法的所有関係を明らかにすることができなかった。つまり財産所有権を明確するという要求を満たすことができなかったのである<sup>265</sup>。同時に、厳格な資金専用原則は、独立法人となる現代会社を求める自主経営を妨げることになるという問題が生じてきた。

---

<sup>262</sup> 同書、158 頁。

<sup>263</sup> 同書、159 頁。

<sup>264</sup> 同書、159 頁。

<sup>265</sup> 同書、159 頁。

### 第3節 会計制度の改革

以上の問題に対処するために、社会主義市場経済体制と現代企業制度の導入という経済改革への対応として、現代的な会社が求める企業会計制度の確立や会計処理方法の改革が不可欠となった。これに応じて、会計制度の改革が展開された。

まず、規制体系の側面では、1992年に、「企業会計準則」が公表されるとともに、従来の業種別、部門別、所有制別で制定された個別財務規則も全面的に改訂されることとなった。1992年に公表された「企業会計準則」は、初めての中国国内のすべての企業に適用される統一的な会計規制となった<sup>266</sup>。このように、「企業会計準則」を中心に、他の個別財務規則を補足とする規制体系が形成された。

本節では、「企業会計準則」の内容を分析することで、転換期と確立期における財務諸表上の変化をまとめ、市場経済確立期における会計制度改革の内容を明らかにする。

#### 3-1 「企業会計準則」

1992年に公表された「企業会計準則」は、十章66条によって構成され、会計業務の一般的な要求や会計の基本的な構成要素について、原則的な規定を反映した。これは、経済取引に関する詳細な会計処理方法についての規定ではなく、基本的な会計準則である。以下で、「企業会計準則」の主要な内容を抽出して、従来の会計規定より、革新した点をまとめる。

##### (1) 「一般原則」

本「準則」の第二章「一般原則」では、客観性、目標性、比較可能性、一貫性、適時性、明確性、発生主義会計、費用収益の対応<sup>267</sup>、慎重性、歴史的評価主義、資本的支出と収益的支出を区分すること、および重要性という12条の会計の一般原則が示されていた<sup>268</sup>。以上の原則の大部分は、市場経済転換期における会計規定にすでに示されていたことがあるが、慎重性の原則は、今回初めて一般原則に含まれた。

##### (2) 「資産」，「負債」，「財務報告」

第三章「資産」では、資産の概念が「企業が所有あるいは支配可能な、貨幣で測定できる経済的資源であり、多様な財産、債権、およびその他の権利を含む<sup>269</sup>」と定義され、資

<sup>266</sup> 中国財政部「企業会計準則」1992年12月，第一章。

<sup>267</sup> 「費用収益の対応」は、原文では“配比”（「対応」）という用語のみで表現され、理解度を考慮するため、「費用収益の対応」と筆者加筆。

<sup>268</sup> 中国財政部 前掲準則，1992年12月，第二章。

<sup>269</sup> 中国財政部 同準則，第三章，第二十二條。

産が初めて経済資源という視点で定義された。また、この章では、「資産は、流動資産、長期資産、固定資産、無形資産、繰延資産およびその他の資産と分けられる」というように、資産の分類も示されている。各種類の資産の概念も定義されている。例えば、流動資産の概念については、「流動資産とは、一年以内に現金に転換できるあるいは費消される資産である。現金および各種預金、短期投資、未収金と前払金、棚卸資産などが含む<sup>270</sup>」と定義されている。

このような資産の分類方式は、以前のような資金の源泉の性質によって、固定資産、流動資産、専用資産と分類される方式とは異なり、資産そのものの特性によって区分されるようになった。たとえば、流動資産については、従来のような企業に流入した資金の性質で判断される基準がなくなり、「1年」という時間的な客観的な基準で区分されるようになった。

第四章「負債」では、負債の概念は「貨幣で測定可能であり、企業が負担できるような資産またはサービスで償還できる債務である<sup>271</sup>」と定義されている。負債の分類については、「負債は流動負債と長期負債に分けられる」と示されている。たとえば、長期負債の概念は、「長期借入金、社債、長期買掛金などの、返済期間が一年を超える債務である」と定義されている。

市場経済転換期以降、企業の資金調達手段が多様化されてきたため、長期的な借入金などの負債の会計処理に関する規定も充実されてきた。

第五章「所有者持分」では、所有者持分については、「投資者が企業純資産に対する所有者であり、投資した資本金、形成された資本準備金、利益剰余金および未分配利益が含まれる」と定義されている。これで、所有者持分の概念が導入された。

第九章「財務報告」では、資産負債表について「資産負債表の科目は、資産、負債、および所有者持分に区分され、表示しなければならない<sup>272</sup>」と定められた。いわゆる、市場経済確立期における会計制度は、「資産＝負債＋資本」という会計等式が適用されるようになったのである。

以上の会計規則の改訂や「企業会計準則」の公表によって、従来の資金平衡表は資産負債表に変更され、この二つの時期の形式を比較すれば、次のような変化をまとめることができる。

#### ①会計等式の変化

従来の資金平衡表には、「資金の運用＝資金の源泉」という会計等式が適用されていた。その会計思考は、計画経済体制のもとで、国家の一生産単位とした企業が国に支給された資金の源泉を資産の形態に応じる運用形態を明らかに記録し、報告することを重視してい

---

<sup>270</sup> 中国財政部 同準則、第三章、第二十三条。

<sup>271</sup> 中国財政部 同準則、第四章、第三十四条。

<sup>272</sup> 中国財政部 同準則、第九章、第五十八条。

た<sup>273</sup>。つまり、国家資金管理の目的からの会計思考である。

改革された会計システムにおいては、「資産=負債+資本」という会計等式を適用している。この会計等式や資産負債表の様式から見られるように、負債と資本の概念が正式に導入された。現代企業制度における法的財産所有権を明確にすることを重視する考え方のもとで、企業の資産および資産に対応する法律上の償還請求権と利益請求権を明確に示すこと、すなわち、債権者と所有者の權益、および各利害関係者の利得を明らかにすることに重点が置かれた<sup>274</sup>。

## ②資金運用状況の変化

従来の会計システムにおいては、前述した「資金専用」原則が適用されていたため、「資金の運用」の部における資産が国家に支給された資金の区分に従って、固定、流動および専用資産と分類されていた。

しかし、現代企業制度の導入によって、企業における資金が国家財政によって直接的に支給される関係も存在しなくなった。これに応じて、「資金専用」原則も維持できなくなった。したがって、資産負債表における資産は自然形態の資産であり、その源泉となる資金によって区分される必要がなく、法律上の請求権に準じて、対応関係を明確にする方式になった<sup>275</sup>。そのため、資産は、固定と流動に区分される際に、時間の長さという客観的な基準によって判断されるようになった。

## ③表示範囲における変化

現代企業制度が中国に導入される以前は、会計システムにおいて、資本の概念がなく、その代わりに、資金の概念が採用されていた。企業に対して、すべての資金は、企業の所有者である国家によって支給された。つまり、企業は、国家による資金を運用して生産経営活動を行うことを委託されていたに過ぎなかった。さらに、国家は行政管理の役割も担っていたため、会計上の判断が国家によってなされ、企業は、資金の運用や管理だけに責任を持っていた。このため、当時の資金平衡表における表示範囲は、資金の源泉の状態および資金の運用の結果に限られていた。

改革後の資産負債表における資本は、投資者によってその運用および管理が委託された資金である。企業は、その受託責任を明らかにするために、少なくとも、投資者からの投下資金の原価、管理の状況、運用の結果を明示しなければならない<sup>276</sup>。この要求にもとづいて、所有者持分の部に資本金、資本準備金、利益準備金および未処分利潤の区分が明確にされるようになった。資産の項目から見られるように、資金の運用結果をより詳しく表示できるようになった。

---

<sup>273</sup> 謝少敏 前掲書，164 頁。

<sup>274</sup> 同書，164 頁。

<sup>275</sup> 同書，165 頁。

<sup>276</sup> 同書，166 頁。

図表5-2 市場経済確立期における資産負債表の様式

資産	期首	期末	負債および所有者持分	期首	期末
流動資産			流動負債		
貨幣資金			短期借入金		
短期投資			支払手形		
受取手形			買掛金		
売掛金			前受金		
減算 貸倒引当金			その他未払金		
正味売掛金			その他未納金		
前渡金			一年満期の長期負債		
未収補助金			その他の流動負債		
棚卸資産			流動負債合計		
前払費用			長期負債		
未処理流動資産純損失			長期借入金		
その他の流動資産			社債		
流動資産合計			長期末払金		
長期投資			その他の長期負債		
固定資産					
固定資産取得原価			繰延税額		
減算 減価償却累計額			貸方繰延税額		
固定資産純額			負債合計		
固定資産整理					
建設仮勘定					
未処分固定資産純損失					
固定資産合計			所有者持分		
無形資産および繰延資産			資本金		
無形資産			資本準備金		
繰延資産			利益準備金		
無形資産および繰延資産合計			未処分利潤		
繰延税額			所有者持分合計		
借方繰延税額					
資産総計			負債および所有者持分総計		

出所：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，233頁，表4-13を参照して，筆者加筆。

### （3）「財務報告」－「損益表」

第九章「財務報告」では，損益表に関しては，「損益表は，企業の一定期間における経営業績や分配状況を表す報告書である。損益表における科目は，利潤の構成と利潤の分配によって区分され，表示される。別個に利潤分配表を編制することも認められる。<sup>277</sup>」と示している。

会計準則の規定により，市場経済確立期における損益表は，図表5-3に示すように，従来の利潤表にもとづいて改革された。

<sup>277</sup> 財政部 同準則，第三章，第59条。

図表5-3 市場経済確立期における損益表の様式

項目		今月数	今年度累計
一	製品売上高		
	減算 製品売上原価		
	製品販売費用		
	製品売上税金および付加費		
二	売上総利潤		
	加算 その他の業務収入		
	減算 管理費用		
	財務費用		
三	営業利潤		
	加算 投資収益		
	営業外収入		
	減算 営業外支出		
	加算 前期損益修正		
四	利潤総額		
	減算 法人税		
五	純利潤		

出所：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，235頁，表4-14を参照して，筆者加筆。

以前の利潤表と改革後の損益表とを比較すると，両者の変更点は，次のようにまとめることができる。

計画経済体制のもとでは，国家に従属する国営企業は利潤を上納することが求められたため，従来の利潤表には，利潤上納や税金納付などを含む利潤分配の項目が表示されていた。これに対して，改革後は，利潤分配と損益計算が切り離され，利潤分配項目に対して，決算日に図表5-4に示している利潤分配表を作成することになった。このように，損益表は，企業の経営成果の実現過程を表し，損益を計算するプロセスをより明らかにするものとなった。

さらに，損益計算のプロセスについて，前章に示した様式から見られるように，以前の利潤表では，売上総利潤にその他の販売利潤および営業外収益を加え，それから営業外支出および資源税を差引いて利潤総額を算出している。これに対し，改革された損益表では，売上総利潤計算の区分，営業利潤計算の区分，および利潤総額の区分を設けている<sup>278</sup>。

売上総利潤計算の部分は，売上高，売上原価，販売費用，販売税金および付加の4つの項目によって構成される。

営業利潤計算の部分は，その他の業務利潤，管理費用，財務費用の3つの項目からなる。その中の管理費用および財務費用は，本来の「全部原価法」によって製品原価の一部とす

<sup>278</sup> 謝少敏 前掲書，166頁。

る一般管理費，支払利息などを含んでいる<sup>279</sup>。

利潤総額の部分は，投資収益，営業外収入，営業外支出の3つを含む。投資収益は，従来，利潤分配項目として処理されていた合併企業からの利潤やその他の企業からの利潤などを含んでいる<sup>280</sup>。

このような損益計算の区分方式上の変化以外に，図表 5-3 から見られるように，以前には利潤分配項目として表示されていた法人税の納付は，純利潤額計算をする前に控除されることになった。

図表5-4 市場経済確立期における利潤分配表の様式

項目	
一	純利潤
減算	未上納特殊基金
加算	年初未処分利潤
減算	借入金返済充当
	項目別利潤留保
二	配分可能利潤
加算	利益準備金取崩
減算	利益準備金積立
	支払利潤
	奨励充当
三	未処分利潤

出所：付磊《新中国会计史》（『新中国會計史』）立信会计出版社，2015年12月，236頁，表4-15を参照して，筆者加筆。

### 3-2 会計構造の全体的な変化

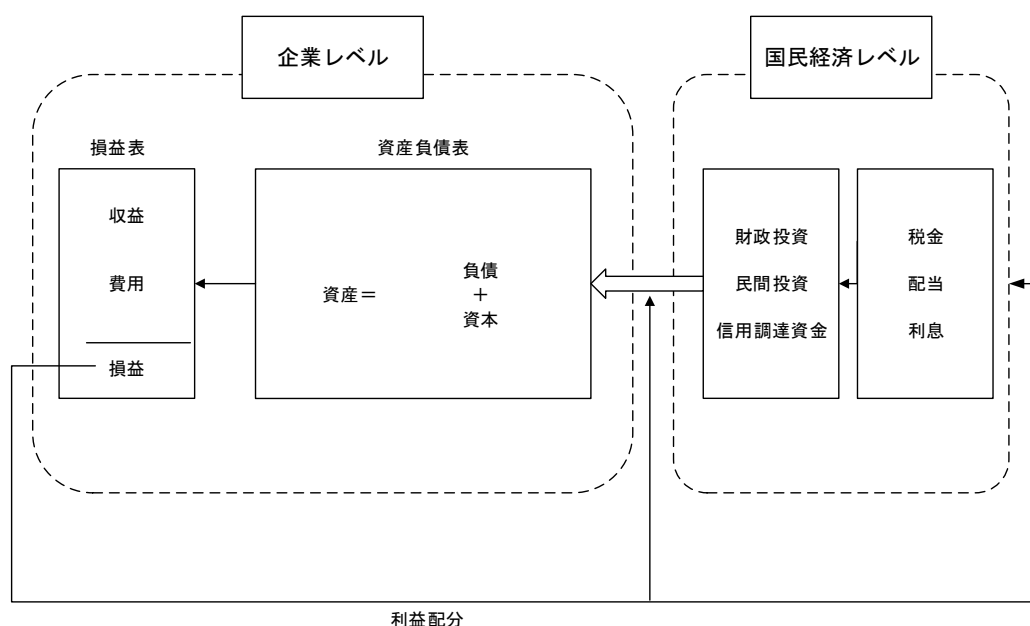
図表 5-5 に示すように，市場経済確立期における国有企業の資金構造では，財政投資，民間投資，あるいは信用調達などの源泉から，企業に流入した資金が，法的所有関係に応じて分類されている。これは，これらの資金の所有者に対して，企業財産あるいは利益に対する請求権を明確にすることが求められたためである。

<sup>279</sup> 同書，166頁。

<sup>280</sup> 同書，167頁。



図表5-5 市場経済確立期における国有企業と国民経済との資金関係



出所：謝少敏 『中国の企業会計制度』創成社，1997 年 2 月，図 7-7 を参照して，筆者加筆。

前述したように，会計等式の変更に伴い，資金運用の結果として，資産が，資金の源泉である資本および負債と対応するようになった。企業レベルでは，会計の測定・評価基準に準じて，費用と収益を対応することによって損益を計算し，その後，国家の財政・財務法令に従い，税金の納付や配当の支払などの利益配分を行うという方式に転換された。

このような企業会計は，従来の，資産の増減額を資金に加減する処理方法を改め，利益と資本を明確に区分し，適正な期間損益計算を図るようになった。

現代企業会計制度のもとで，資金が一旦企業の経営循環に投入されると，投資者の支配を免れ，企業が独立した存在として，自由に運用できる資源となる。

投資者は一旦出資をすれば，資金の運用権利を企業に委譲し，出資契約に定めた権利以外の企業経営に関与することはできない。つまり，国家は直接的に企業を行政支配することができなくなった。このように，企業は，法的に定められた出資契約にもとづいて，自己の意思で財務判断を行うことができるようになったのである。

このような現代企業制度のもとで，企業会計と国家財政との関係は，体系的に，従来の企業財務管理が国家財政に従属するという直接的な統制関係から，企業が国家法規則である「企業会計準則」に従って，財務管理を行うという法規制の関係に変化した。したがって，企業会計は，資本維持の要求にもとづいて，資本と利益を厳格に区別して，企業の「所有と経営の分離」という株式会社会計として位置付けられた。

資本主義国における企業会計の目的は，資本と利益を厳格に区別して，利益計算を行う

ことによって、株主や債権者などの利害関係者の利害を調整することである。この視点から見ると、市場経済確立期において、中国も資本維持の要請にもとづき、資本と利益を明確に区別し、利益計算を行う株式会社会計を導入したのである。

#### 第4節 市場経済確立期における会計制度の役割

これまでの考察のように、中国における市場経済確立期においては、表面的には資本主義諸国と同様の株式会社化が進められ、会計制度においても、株式会社会計が導入された。その株式会社会計は、「公有制を主体とする混合所有制を発展させる」という社会主義市場経済体制の中で、本質的にどのような役割を果たしているのであろうか。

そこで本節では、市場経済確立期においては国有企業の規模、株式会社の所有構造、株式の構成から、中国の株式会社化の特徴を分析し、この時期における会計制度の本質的な役割を明らかにする。

##### 4-1 国有企業の規模変化

株式会社制度の導入以降、国有企業における変化は、前述のような名称の変更や法的規制体系の改革だけではなく、実際に企業改革によって国有企業の規模にも大きく変化があった。

1995 年以降、国有企業に現代企業制度を試験的に導入する段階に、「抓大放小<sup>281</sup>」という方針にしたがっていた。ここでの「抓大」とは、国有大企業に対して、国家が依然とし集中管理を行ない、現代的な大企業グループへの成長を加速させるという内容である。「放小」とは、小型の国有企業を自由化や活性化をさせるために、国家が統一管理を諦めて、改組、合併、経営請負、リース経営、売却、あるいは、株式会社に転換させる方式で、市場に解き放つという内容である。その本質は、中小型の国有企業の所有制性質を改めて、私有制へ転換させることだと考えられる<sup>282</sup>。

この段階に、表層的には、「国退民进<sup>283</sup>」の特徴があるが、実質的に、民営企業を発展させるとともに、国有企業の数が急速に減少したものの、国民経済の主体であった大型国有企業の規模は、現代企業制度の導入によって、拡大されつつあった。

当時の工業企業においては国有企業が占める割合が極めて高かったため、本節では、国有工業企業に焦点を当て、株式会社制度の導入によって、1998 年から 2002 年までに国有企業の規模がどのように変わっていたのかを明らかにする。具体的に、工業企業全体の会

---

<sup>281</sup> 「抓大放小」とは、大事なものを掴んで、小さいものを放すという意味である。

<sup>282</sup> 金山 権「中国国有企業改革における歴史と分析」『桜美林論考. ビジネスマネジメントレビュー』2012 年 3 月 1 日、74 頁。

<sup>283</sup> 「国退民进」とは、国有企業の数量が減少（後退）しており、民営企業の発展が進んでいるという意味である。

社数、資産総額、および生産総額の変化と、そのうち国有工業会社の会社数、資産総額、および生産総額の変化を考察する。

まず、図表 5-6 のデータが示すように、全国の工業企業数は 1998 年の 165,080 社から 2002 年の 181,557 社まで、緩やかに増加していた。そのうち、国有および国有持株工業会社数は、1998 年から 2002 年まで、64,737 社から 41,125 社まで減少していた。国有および国有持株工業会社数が全体の工業企業数に占める割合は、39.2%から 22.7%まで縮小していた。つまり、株式会社制度の導入によって、国有および国有持株会社数は低下している傾向が見られる。

つぎに、資産総額のデータから見ると、工業企業全体の資産総額は 1998 年の 108,821 億元から 2002 年の 146,217 億元までに増加していた。国有および国有持株工業会社における資産総額は、会社数が減少している一方で、1998 年から 2002 年まで 74,916 億元から 89,094 億元まで、毎年安定的に増加していた。国有および国有持株会社 1 社あたりの資産総額は、1.2 億元から 2.2 億元に約 2 倍に増加し、その規模は拡大していた。国有および国有持株工業の資産総額が全体の工業会社の資産総額に占める割合は、68.8%から 60.9%まで縮小したが、依然として工業資産総額の大部分を占めている。

さらに、生産総額から分析すると、工業企業全体の生産総額は 1998 年の 67,737 億元から、2002 年の 110,776 億元まで増加していた。国有および国有持株会社の生産総額は、企業数が減少しているにもかかわらず、1998 年の 33,621 億元から 2002 年までの 45,178 億元まで徐々に増加していた。国有および国有持株会社 1 社あたりの総生産額は、0.52 億元から 1.1 億元に約 2 倍に増加した。工業企業の総生産額の中で、国有および国有持株会社の生産総額が占める割合は、1998 年の 49.6%から 2002 年の 40.8%まで低下していた。これは、前述のように一部の中小型の国有企業が市場に解放されたためである。国有および国有持株会社 1 社あたりの総生産額からわかるように、市場経済体制の導入によって、工業企業全体の生産力が上がっていると同時に、国有企業のパフォーマンスも向上している。

このように、株式会社制度の導入以降、国有および国有持株会社の企業数は、減少しているにもかかわらず、その資産総額や生産総額は依然として、安定的に増加していた。工業企業全体の資産総額や生産総額の増加が急速であるため、割合からみれば、低下の傾向が見られるが、工業企業全体の企業数の 2 割くらいしか占めない国有企業が、全体生産総額の約 4 割、全体資産総額の約 6 割を占めることから考えると、国有企業は依然として国民経済全体に重要な役割を果たしているといえる。

以上の分析により、市場経済確立期においては、株式会社制度の導入によって、国有企業数が減少しているにもかかわらず、国有企業の規模は、実質的に拡大しているといえる。さらに、国民経済における国有企業の主要な地位が以前と同じように維持されていると考えられる。

図表5-6 1998年-2002年中国における工業企業全体と工業国営企業の規模変化

年度	工業企業数(社)	国有と国有持株会社数(社)	割合(%)	工業生産総額(億元)	国有と国有持株会社の生産総額(億元)	割合(%)	国有と国有持株会社1社当たりの生産総額(億元)	工業全体資産総額(億元)	国有と国有持株会社の資産総額(億元)	割合(%)	国有と国有持株会社1社当たりの資産総額(億元)
1998	165,080	64,737	39.2	67,737.14	33,621.04	49.6	0.52	108,821.87	74,916.27	68.8	1.20
1999	162,033	61,301	37.8	72,707.04	35,571.18	48.9	0.58	116,968.89	80,471.69	68.8	1.30
2000	162,885	53,483	32.8	85,673.66	40,554.37	47.3	0.76	126,211.24	84,014.94	66.6	1.60
2001	171,256	46,767	27.3	95,448.98	42,408.49	44.4	0.91	135,402.49	87,901.54	64.9	1.90
2002	181,557	41,125	22.7	110,776.48	45,178.96	40.8	1.10	146,217.78	89,094.60	60.9	2.20

(出所)『中国統計年鑑』1998年-2004年のデータより、筆者作成。

#### 4-2 株式会社の所有構造と株式の構成

1992年に公表した「株式会社規範意見」により、株式が所有主体によって、以下のよう  
に国家株、法人株、個人株、および外資株に分類されている<sup>284</sup>。

①国家株とは、国家投資を代表する権利のある政府部門もしくは機構が、国有資産を企業に出資して、保有する株式である。国家株は国務院が授権した部門、もしくは国務院の決定により、地方人民政府の授権した部門もしくは機構が保有し、また株主権利代表を任命する。

②法人株とは、企業法人が合法的に支配できる資産を企業に出資して、保有する株式である。もしくは法人資格の事業単位および社会団体が、国家から経営に使用することが許可された資産を公司に出資して、保有する株式である。

③個人株とは、個人投資もしくは当該公司内部の職員が個人の合法財産を企業に出資して、保有する株式である。

④外資株とは、外国および香港、澳門、台湾地区の投資家が人民元の持株式を購入する形式で企業に出資して、保有する株式である。

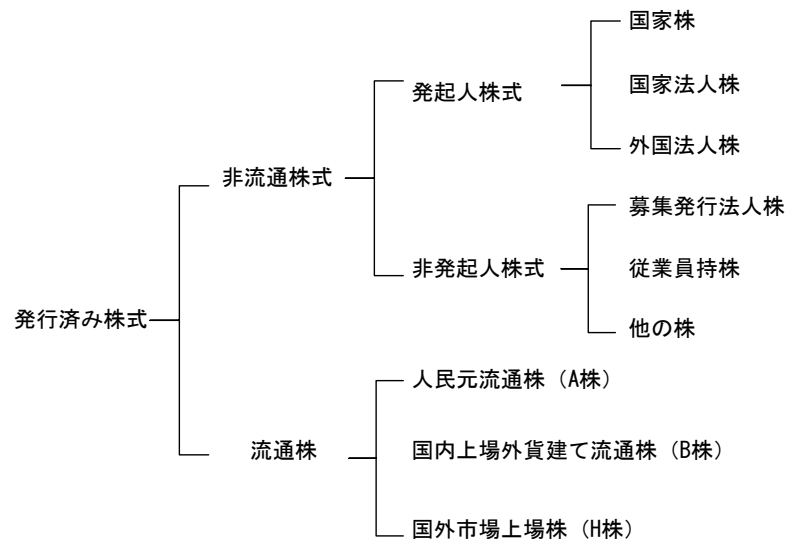
また、図表5-7に示しているように、流通形態によって、株式は、流通株と非流通株式に区分することができる。そのうち、非流通株は、国家株、法人株、従業員持株の3種類があり、流通株はA株、B株、H株の3種類がある<sup>285</sup>。このうち、従業員持株は、前述した個人株に属す。A株とは、国内投資家のみ購入可能な人民元建ての株式である。B株とは、

<sup>284</sup> 尹相国 前掲書、161頁。

<sup>285</sup> 同書、162頁。

国内市場で発行した外貨建ての株式である。これ以外に、H 株とは、香港市場で上場した中国国内企業が発行した株式である。

図表 5-7 中国における株式の種類



出所：尹相国『中国国有企業の株式会社化』時潮社，2016 年 4 月，162 頁。

図表5-8 1992年-2002年中国における株式の構成

	1992	1994	1996	1998	2000	2002
非流通株	<b>48. 19</b>	<b>458. 5</b>	<b>789. 69</b>	<b>1664. 85</b>	<b>2437. 43</b>	<b>3838. 54</b>
国家株	28. 50 (41%)	296. 47 (43%)	432. 01 (35%)	865. 51 (34%)	1475. 13 (39%)	2773. 43 (47%)
国内法人株	9. 05	73. 83	224. 63	528. 06	642. 54	664. 51
外資法人株	2. 8	7. 52	14. 99	35. 77	46. 2	53. 26
募集法人株	6. 49	72. 82	91. 82	152. 34	214. 2	299. 7
内部従業員株	0. 85	6. 72	14. 64	51. 7	24. 29	15. 62
その他	0	1. 1	11. 6	31. 47	35. 07	32. 02
流通株	<b>21. 18</b>	<b>226. 04</b>	<b>429. 85</b>	<b>861. 94</b>	<b>1354. 26</b>	<b>2036. 9</b>
A株	10. 93	143. 76	267. 32	608. 03	1078. 16	1509. 22
B株	10. 25	41. 46	78. 65	133. 96	151. 56	167. 61
H株	0	40. 82	83. 88	119. 95	124. 54	360. 07
株式総数	<b>68. 87</b>	<b>684. 54</b>	<b>1219. 54</b>	<b>2526. 79</b>	<b>3791. 69</b>	<b>5875. 44</b>

出所：『中国証券先物統計年鑑』1992 年-2003 年のデータより，筆者作成。\* ( ) 内は国家株が株式総数に占める割合。

図表 5-8 のデータから見られるように、1992 年から 2002 年までは、株式の発行総数は急激に増加していた。そのうち、非流通株は、1992 年の 48 億株から 2002 年の 3,838 億株まで急速に増加していた。株式総数に占める割合が 69%から 65%に下がっているが、非流通株は、依然として非常に高い割合を占めている。その中で、1992 年から 2002 年まで、国家株は、約 29 億株から 2,773 億株に増加していた。株式総数に占める割合は、41%から 47%に上がって、他の形態の株式が占める割合よりかなり高いといえる。

以上の分析のように、当時中国の証券市場に発行した株式の構成の中で、非流通株の割合が極めて高い。そのうち、国家株は、主要な存在になっているといえる。

国家株の特徴は、主に 2 つがある。すなわち、市場占有率が高い株式市場での売買ができず、配当もないことである<sup>286</sup>。これは敵対的買収を防ぎ、国有および国家持株会社の株式構成の安定を維持するためであると考えられる<sup>287</sup>。

このように、国家株が主要な構成となる非流通株は、株式市場で取引ができないと決められているが、一部の株は法人同士での協議による譲渡が認められている<sup>288</sup>。この場合、株式の値上がりを目的とする譲渡もあるが、株式の大量保有によって経営の意思決定の権利を獲得することが、その主要な目的である。この意味では、非流通株は、株式の保有を通じて、会社の経営活動への参加をねらう支配証券の性格を持っているといわれる<sup>289</sup>。

流通株については、個人投資家や機関投資家は、株式市場で流通株の売買に参加できるが、その目的は主にキャピタル・ゲインの獲得にあり、流通株の取得によって、会社の支配権を獲得する企業買収は非常に少ない<sup>290</sup>。この意味では流通株は株式保有による利益獲得を目指す利潤証券の性格が強いといえる<sup>291</sup>。このように、中国の株式市場における流通株と非流通株の区分は、実は利潤証券と支配証券との分離ともいえる<sup>292</sup>。このような流通株と非流通株に区分される中国の独自の株式の仕組みは、「株権分置」と言われる。

以上のように、株式総数に対して、支配証券の性質を持つ非流通株の数は大半を占めており、特に国家株は圧倒的に高い割合を占めていた。このように、国有企業に株式会社制度を導入する過程に、国家は、非流通株の形式で、国有企業に対する所有権や支配力を保護していたといえる。

以上の考察から、市場経済確立期に展開された現代企業制度の実質を明らかにした。

---

<sup>286</sup> 同書、165 頁。

<sup>287</sup> 同書、165 頁。

<sup>288</sup> 同書、165 頁。

<sup>289</sup> 黄孝春「中国の株式市場における『非流通株』問題の形成」『アジア経済』、2006 年第 2 号、38 頁。

<sup>290</sup> 同論文、38 頁。

<sup>291</sup> 同論文、38 頁。

<sup>292</sup> 同論文、38 頁。

社会主義市場経済体制のもとでの現代企業制度は、国有企業における「所有と経営との分離」を図って、資本主義の企業経営方式を実施することになった。しかし、非流通株が株式総数に占める高い割合から見られるように、国家は、国民経済の中で依然として主要な地位を占める国有企業を株式化させると同時に、非流通株の発行によって、所有者として国家の支配力を依然として維持していた。したがって、現代企業制度は、国有企業の株式化を進めるとともに、実質的に国家財産の流出を防ぐという原則を堅持していると考えられる。

#### 4-3 市場経済確立期における会計制度の役割

1992年以降、現代企業制度の導入とともに、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、従来の企業会計制度では、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。

改革された会計制度は、資本主義諸国で採用されている株式会社会計と同等の内容であった。資金平衡表は、資産負債表に変更され、その資産負債表から見られるように、「資産=負債+資本」という会計等式が採用され、資産、負債、および資本の概念が導入された。資金構造の変化に応じて、資産負債表では、資産は、固定と流動に区分される際に、従来の資源の源泉による区分方式が廃止され、時間の長さという客観的な基準によって判断されるようになった。さらに、改革後の資本は、投資者によってその運用および管理が委託された資金であるため、その受託責任を明らかにするために、表示範囲には、所有者持分の部に資本金、資本準備金、利益準備金、および未処分利潤の区分が明確にされた。資産の項目から見られるように、資金の運用結果をより詳しく表示できるものになった。従来の利潤表は損益表に変更された。損益表は、企業の経営成果の実現過程を表し、損益を計算するプロセスをより明らかにするものになった。

このように企業会計は、従来の、資産の増減額を資金の源泉の部に加減する処理方法を改め、利潤と資本を明確に区分し、適正な期間損益計算を図るようになったのである。

社会主義市場経済体制のもとでの現代企業制度は、企業の「所有と経営との分離」を図り、資本主義の企業経営方式を実施するものであった。しかし、国有企業の規模、株式会社の所有構造、株式の構成を分析すると、国有企業は国民経済の中で、依然として主要な地位を占めしていた。さらに、国家が最大の株主として国有企業の持分を所有することによって公有制を維持して、同時に大株主の支配力で経済調整を行っていた。

このように、市場経済確立期における企業会計制度は、表層的には、計画経済体制のもとでの「一国一企業」の企業制度にもとづく内部資金管理会計から、市場経済体制のもとでの受託責任会計へと転換された。この市場経済確立期においては、国家は、資本主義諸国の市場経済に近似する市場経済体制を確立することが最大の目的であり、資本主義諸国が採用する株式会社会計という様相を呈した会計制度の導入が必要となったのである。しかし、この株式会社会計の対象となる会計主体は、実質的には、国家が絶大な支配力を行

使しうる国有企業なのである。

したがって、市場経済確立期における会計制度の本質的な役割は、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し、「中国特色社会主义」としての経済体制を維持することにあると考えられる。



## 第6章 市場経済展開期における企業会計制度の国際化

### 第1節 会計制度改革の環境要因

### 第2節 会計制度の国際化と会計制度体系の形成

### 第3節 「企業会計準則」(基本準則)の改訂

### 第4節 「企業会計準則」(具体準則)とIFRSとの差異

### 第5節 会計法規体系の特徴

### 第6節 市場経済展開期における会計制度の役割

2001年に中国は、「改革開放」という国家体制改革方針にしたがい、積極的に市場の「開放」を推進するために、中国経済のグローバル化に取り組み、WTOに加盟した。2002年11月に開催された中国共産党第十六回全国代表大会では、経済発展と経済体制改革の新しい目標が決定された。2003年10月、中国共産党第十六回三中全会では、「社会主義市場経済体制の完備に関するいくつかの問題に対する中国共産党中央委員会の決定」が公表された。

この2回の大会によって、この段階における経済発展の方針として、科学的発展観が提起され、「人間本位で全面的調和的持続可能的な発展観」が要求された。その中で、社会主義市場経済体制を完備させることが主な任務として、以下のことが強調された<sup>293</sup>。

- ①公有制を主体とし、多種類の所有制経済をともに発展させるという基本経済制度を完備すること。
- ②統一開放的、秩序のある現代的な市場体系を確立すること。
- ③マクロコントロール体系、行政管理システムおよび経済法規制度を整えること。
- ④雇用、所得分配、および社会保障制度の健全化を図ること。
- ⑤経済が持続可能的な発展を促進するメカニズムを確立することである。

つまり、この時期の国家経済改革方針は、公有制を主体とする混合所有制を確保することを前提として、現代会社制度のもとでの企業管理システムを引き続き整備し、より秩序のある開放的な市場を構築することを通して、社会主義市場経済体制を展開することが目標とされたのである。このような「改革」と「開放」方針を進めている時期は、市場経済展開期と称する。

そこで、本章では、2001年以降、経済成長と経済グローバル化を背景とする市場経済展開期においては、中国企業会計準則がコンバージェンスする制度的環境要因をまとめ、国

---

<sup>293</sup> 中国共産党中央委員会《中共中央关于完善社会主义市场经济体制的若干问题》(「社会主義市場経済体制の完備に関するいくつかの問題に対する中国共産党中央委員会の決定」)『十六大以降重要文献』2004年、464-483頁。

際会計基準との統合や差異を分析することを通して、この時期における企業会計準則の特徴を明らかにする。そのうえ、中国の法規体系の中で、企業会計準則をはじめとする会計制度は、どのような役割を果たしているのかについて考察する。

## 第1節 会計制度改革の環境要因

中国における会計制度に関する規定が政府行政法規の一部とみなされ、強制的拘束力があるという特徴を持つため、その開発あるいは改訂の動きは、国家政策と分けて検討することができないと考えられる<sup>294</sup>。そこで本節では、市場経済展開期における主要な国家経済政策を分析し、会計制度改革が起こる環境要因をまとめる。

### 1-1 対外要因- WTO に加盟

2001年に中国はWTOに加盟し、積極的にグローバル化の展開に取り組んだ。経済の国際化に向けて関税の引き下げや市場開放政策によって、外国資本による直接投資の増加がもたらされたうえ、国際経営のグローバル化がさらに推し進められた。

図表6-1は、WTOに加盟する前後の1996年-2006年間の国内市場、海外市場による資金調達および海外からの直接投資額を示している。数値から見られるように、2001年のWTO加盟後、経済グローバル化に向けて関税の引き下げや市場開放政策が進められていた結果<sup>295</sup>として、2001年以後の海外市場による資金調達額が急速に増加していた。同時に直接投資額も、安定的に増加し、2004年には過去最大の5014.1億元に達した。

---

<sup>294</sup> 蔣飛鴻 前掲論文，2009年，130頁。

<sup>295</sup> 同論文，138頁。

図表6-1 1996年-2006年中国における資金調達状況

(単位：億元)

年度	国内市場による資金調達額	海外市場による資金調達額	海外からの直接投資額
1996	341.52	83.56	3,463.59
1997	933.82	360.00	3,756.58
1998	803.57	37.95	3,773.18
1999	897.39	47.17	3,338.50
2000	1,541.02	562.21	3,370.79
2001	1,182.13	70.21	3,881.66
2002	779.75	181.99	4,366.87
2003	823.10	534.65	4,430.63
2004	862.67	648.08	5,014.10
2005	338.13	1,544.38	4,547.84
2006	2,463.70	3,130.59	4,483.17

出所：『中国統計年鑑』1996年-2008年のデータより、筆者作成。

経済成長とグローバル化による資金調達活動や投資活動が急速に増加していたため、国内証券市場の整備や国際市場との繋がりが求められた。そのため、会計制度の国際化が緊急な課題になった。

## 1-2 対内要因-国有企業改革の深化

前述のように、市場経済展開期における国家戦略的な方針によると、公有制の主体的地位を堅持し、国有経済の主導的役割を発揮させ、公有制の経済生産効率を積極的に推進し、国有経済の配置と構造に関する調整をスピードアップすることが要求された<sup>296</sup>。つまり、第5章で明らかにしたように、中国における所有制の構成の中で、国有企業が国民経済の重要な部分を占めていたため、新しい時期における現代企業制度の完備は、依然として国有企業改革の深化を中心に展開されたのである。

2002年以降、WTO加盟にともない、国際市場に参入するために、国有企業の改革は、1990年代から行われていた現代企業制度のもとで、国家財産権を明確にすることや上場企業の質を強化することによって、投資家の信頼を獲得することを主要な目標として進められた。具体的には、マクロレベルの改革は、新しい国有資産管理体系を確立することであった。ミクロレベルでは、いわゆる企業改革の焦点は、「株権分置改革」を通して、株式会社制度

<sup>296</sup> 付磊 前掲書、273頁。

を完備し、現代的な財産権制度と健全なコーポレートガバナンス構造を改善するうえで国有企業を再編することに置かれた<sup>297</sup>。

#### (1) 新しい国有資産管理体系

2002年11月17日に開かれた中国共産党第十六回全国代表大会の報告により、経済体制改革の重点を「国有資産管理体系の深化」へ移すことが強調された<sup>298</sup>。2003年10月14日の第十六回中国共産党中央委員会第3次中央全体委員会で採択された「社会主義市場経済体制を完成させるための中国共産党中央委員会の若干決定」においては、「国有資産管理体系を完備し、国有企業改革を深化させる」ということが強調されているといわれるテーマの節が設定された<sup>299</sup>。つまり、2002年以降の国有企業改革は、国有資産管理体系の改革を先頭として展開された。

2003年3月の第十回全国人民代表大会第1次会議は、国務院国有資産監督管理委員会<sup>300</sup>（以下、国資委と略称する）を設立し、196社の国有企業への管理権限を従来の中央政府機関から国資委へ移転することを決定した。国資委は、国家を代表し、出資者として国有企業を監督・管理する職責を履行する。それ以降、各省・市の地方政府に属する省・市国資委も次第に設立され、各地方政府に属する国有企業の国有資産を管理する責任をもつことになった。

現在の国有資産管理体系は、図表6-2で示されるように主に国資委のもとでの3階層モデルで展開されている。各級の国資委は、国有資産の所有権をもって、国家全額出資で設立された国有資産経営会社が、国有資産をより効率的に運用できるように、意思決定や指導を行う。国有資産経営会社は、国有資産を運用し、出資者として、国有企業への投資活動を行う<sup>301</sup>。

新しい国有資産管理体系のもとで、国有企業における政府の行政管理や出資者としての所有権との分離が実現できるようになった。そのうえで、出資者の所有権と企業の法人財産権がより明確に区分され、国有資産の所有権を明確にするという国家方針が実現できるようになった。

このように、新しい国有資産管理体系の形成によって、国有資産の管理や運用がより効率的になり、国有企業における現代財産権制度とコーポレートガバナンス構造の形成などの現代企業制度の健全化が推進された。

---

<sup>297</sup> 同書、275頁。

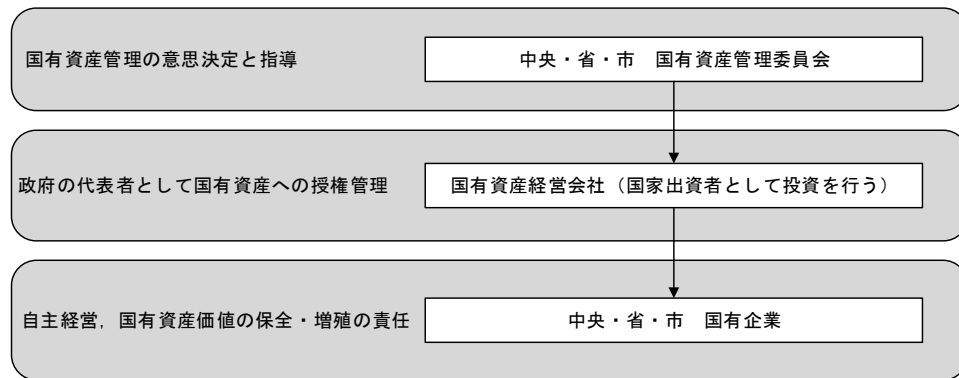
<sup>298</sup> 中国共産党第十六回全国代表大会「中国共産党第十六回全国代表大会報告」2002年11月17日、第四章、第4節。

<sup>299</sup> 金山権『中国企業統制論-集中的所有との関連を中心に』学文社、2008年9月、114頁。

<sup>300</sup> 「国務院国有資産監督管理委員会」は、中国ではよく「国資委」と略称されるため、本論文では、「国資委」と略称する。

<sup>301</sup> 金山権 前掲書、115-124頁。

図表6-2 国有資産管理体系



出所：金山権『中国企業統制論-集中的所有との関連を中心に』学文社，2008 年 9 月，122 頁を参照して，筆者加筆。

## (2) 企業改革による「株権分置改革」

国有企業をより効率的に海外市場へ進出させ，資金調達活動や投資活動に参加させるように，「株権分置改革」という企業改革策が実施された。

第 5 章で説明したように，株式会社制度導入の初期に，株式の種類が大きく流通株と非流通株に分けられる「株権分置」という中国独自の株式の仕組みが適用されていた。そのうち，株式市場での売買が禁止された非流通株は，長い間に 6 割以上の高い割合を占めており，健全な株式市場の構造の障害となっていた<sup>302</sup>。さらに，非流通株は，法人同士間に協議譲渡価格による譲渡する取引が認められているため，同一会社における流通株と非流通株は，異なる価格で扱う現象が生じていた。これは，会社法における「同株式，同権利，同価格」という原則が実現されていないと批判されていた<sup>303</sup>。

そのため，2005 年から，非流通株による問題を解決するために，「株権分置改革」が展開された。さまざまな試行錯誤を経て，最後に非流通株を流通株に転換させるという措置がとられた。つまり，上場企業の非流通株主は，現金で補償する方式，あるいは無償で株式を譲渡する方式で，流通株主から非流通株を流通させる権利を購入するというものである<sup>304</sup>。

現在は，原則的にほとんどの非流通株が流通株に転換され，株式市場で売買できるようになった。非流通株に換金性が付与されることによって，海外からの企業投資の活発化を

<sup>302</sup> 王東明「中国株式市場の生成と拡大プロセスに関する一考察（下）」『経営研究』72 巻 3 号，2021 年 11 月 30 日，21 頁。

<sup>303</sup> 尹相国 前掲書，170 頁。

<sup>304</sup> 王東明 前掲論文，22-24 頁。

促進できると評価された<sup>305</sup>。このように、中国の株式市場は海外市場に参入し、資金調達を行う制度的な環境が備わった。また、国内市場で、M&Aなどの国有企業の再編も増えてきた。

改革の初期に、国資委の前主任である李融栄氏の談話により、「国家は、将来にわたって、国有株を大量に売却するわけではない<sup>306</sup>」と述べられていた。制度上に非流通株は、流通株に転換され、株式市場で流通できるようになったが、実際に売買されていたのは流通株の5%しかなかった<sup>307</sup>。つまり、制度上の改革が整備されていても、実際に国家株を、いつ、どのくらいの量で流通させるのかは、依然として国家によって決定されている。

2010年以降、国資委のもとでの国有資産経営会社を通じて、実質的に流通できる国家株は、国有持ち株の形式で、徐々に増加された。

2013年以降、国有資本の効率を向上させ、国有企業の活力を強めるという目標を満たすために、「混合所有制を積極的に発展させる」という国有企業改革の任務が提起された。国有企業は、上場や保有株式の流通などの方式により、民営資本や外資を導入するという改革の方向性が見られた。

以上のように、制度上、「株権分置改革」の完了によって、国有企業のグローバル化や再編による規模の拡大が期待された。

### (3) 国有企業の規模変化

図表 6-3 に示すように、2002 年から 2009 年までの工業企業全体や国有工業企業を対象として、その会社数、資産総額、および生産総額の変化を分析することを通して、国有企業の規模変化から、市場経済展開期における企業改革の状況を明らかにしたい。

まずは企業数から見ると、全国の工業企業数は 2002 年の 181,577 社から 2009 年の 434,364 社まで、約 2.5 倍増加していた。国有および国有持株工業会社数は、2002 年の 41,125 社から 2009 年の 20,510 社まで、約半分に減少していた。国有および国有持株工業会社数が全体の工業企業数に占める割合も、22.7%から 4.72%まで縮小していた。つまり、市場経済展開期においては、全体の企業数は急激に増加しているが、国有および国有持株会社数は低下している傾向が見られる。

次に、資産総額の側面から見ると、工業企業全体の資産総額は、2002 年の 146,217 億元から 2009 年の 493,692 億元まで増加していた。国有および国有持株工業会社における資産総額は、2002 年の 89,094 億元から 2009 年の 215,742 億元まで、約 2.4 倍にまで増加しており、1 社あたりの資産総額は 2002 年の 2.2 億元から、2009 年までの 10.5 億元に、約 5

<sup>305</sup> 井上武「本格化する中国上場企業の非流通株問題の解決」『資本市場クォーターリー』9 巻 1 号、野村資本市場研究所、2005 年夏、145 頁。

<sup>306</sup> 『中国証券報』新華通信社、2008 年 8 月 11 日。

<sup>307</sup> 王東明 前掲論文、24 頁。

倍増加した。国有企業数が減少傾向にあるのに対して、国有および国有持株工業会社1社あたりの資産総額から見れば、実際に国有および国有持株工業会社の規模は、急速に拡大している傾向が見られる。

さらに、生産総額の変化を考察すると、工業企業全体の生産総額は2002年の110,776億元から、2009年の548,311億元まで、約5倍増加していた。国有および国有持株会社の生産総額は、2002年の45,178億元から2009年の146,630億元まで、約3.2倍増加して、1社あたりの生産総額は2002年の1.1億元から、2009年までの7.1億元に、約7倍増加した。つまり、市場経済展開期においては、国民経済全体の生産力は急速に発展しており、国有企業数は減少しているものの、1社あたりの生産効率は向上していると考えられる。

以上の分析のように、市場経済展開期においては、国有および国有持株会社などの国有企業数は、市場経済確立期から減少しており、工業企業全体に占める割合も下がっていた。この点から、国有企業以外に、私営企業、民営企業および外資企業などの企業形態が急速に発展していることが分かる。つまり、多様な所有制形態が共同に成長する混合所有制の発展が進められたのである。

そのような中でも、国有企業の1社あたりの資産総額や生産総額は、大幅に増加している。そのため、国有企業数が減少しているにもかかわらず、企業の規模は、実質的に拡大している。つまり、国民経済における国有企業の主導的な地位に変わりはなく、混合所有制の中で、公有制は実質的に依然として重要な地位を持っているのである。

また、関志雄氏の研究によると、2021年版の「フォーチュン・グローバル 500」には、中国大陸部の企業132社がランクインしている。その中で、国有企業は97社、民営企業が35社である。同氏は、「近年、市場化改革が停滞していることを背景に、民営企業の経営不振が目立つようになった。国有企業または国有投資会社が、経営困難に陥っている民営企業に出資する形で救済する案件が相次いでおり、「国進民退」の傾向が鮮明になった。政府は規制強化や出資などを通じて、民営企業へのコントロールを強化しようとしている。経済だけでなく、社会と国家安全保障面においても民営企業の一層の貢献を求めている<sup>308</sup>」と、現在の中国経済の状況を分析している。

---

<sup>308</sup> 関志雄「中国における民営企業への規制強化-アントグループとディディの事例を中心に」独立行政法人経済産業研究所、2021年9月29日掲載。  
<https://www.rieti.go.jp/users/china-tr/jp/ssqs/210928ssqs.html>, 2022年10月01日閲覧。

図表6-3 2002年-2009年中国における工業企業全体と工業国営企業の規模変化

年度	工業企業数 (社)	国有と 国有持 株会社 数 (社)	割合 (%)	工業全体資 産総額(億 元)	国有と国有 持株会社の 資産総額 (億元)	割合 (%)	国有と 国有持 株会社1 社当た りの生 産総額 (億元)	工業生産総 額 (億元)	国有と国有 持株会社の 生産総額 (億元)	割合 (%)	国有と 国有持 株会社1 社当た りの資 産総額 (億元)
2002	181,557	41,125	22.7	146,217.78	89,094.60	60.9	2.2	110,776.48	45,178.96	40.8	1.1
2003	196,222	34,280	17.5	168,807.70	94,519.79	56.0	2.8	142,271.22	53,407.90	37.5	1.6
2004	276,474	35,597	12.9	215,358.00	109,708.25	50.9	3.1	201,722.19	70,288.99	34.8	2.0
2005	271,835	27,477	10.1	244,784.25	117,629.61	48.1	4.3	251,619.50	83,749.92	33.3	3.0
2006	301,961	24,961	8.3	291,214.51	135,153.35	46.4	5.4	316,588.96	98,910.45	31.2	4.0
2007	336,768	20,680	6.1	353,037.37	158,187.87	44.8	7.6	405,177.13	119,685.65	29.5	5.8
2008	426,113	21,313	5.0	431,305.55	188,811.37	43.8	8.9	507,448.25	143,950.02	28.4	6.8
2009	434,364	20,510	4.7	493,692.86	215,742.01	43.7	10.5	548,311.42	146,630.00	26.7	7.1

出所：『中国統計年鑑』2002年-2011年のデータより、筆者作成。

国有企業を中心とする企業制度の改革や混合所有制の推進によって、国有企業を含め、株式会社に転換した企業では、財産所有権の帰属関係の変化が生じた。つまり、計画経済時期における企業の財産権が国家に属するという単一の従属関係が変わり、企業の利害関係者は以前より多様になった。

このような多様な所有制形態が存在する開放的な市場においては、企業が円滑に市場に参加し、順調に資金調達を行うことができるように、さまざまな利害関係者が必要とする情報を提供することが求められ、市場経済展開期における会計制度の改革が進められた。

以上のように、市場経済展開期においては、「改革開放」政策の実践として、対外的には、WTOへの加盟をきっかけに、全面的に経済のグローバル化が推進され、対内的には国有企業の改革を中心に現代企業制度の構築が進められた。これらの国家政策による様々な経済問題を解決するために、会計制度の国際化が求められた。

## 第2節 会計制度の国際化と会計制度体系の形成

### 2-1 会計制度の国際化の経緯



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 年から国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards, 以下、IFRS と略称する)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以降、IFRS 採用の動きは世界中に広がっていった。オーストラリア、南アフリカが 2005 年から IFRS を適用することを決定した。ニュージーランドは 2007 年から適用が開始された。カナダは 2006 年 1 月に、2011 年を目標に IFRS へ移行する戦略計画を採択した。2007 年に韓国も 2011 年の導入を目指した IFRS 採用へのロードマップを採択し、同年末に韓国語版 IFRS を公表した。

その一方、米国、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。

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。

## 2-2 会計制度体系の形成

その国際化のプロセスを理解するために、現段階における中国の会計制度の法規体系を考察することが必要である。図表 6-4 に示すように、中国の会計制度の法規体系は、「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<sup>309</sup>」および「企業会計準則」によって構成される。「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を統一するために制定された具体的な会計処理の実務指針である。1992 年に公表された「企業会計準則」は、原則的な指導に重点をおきながら、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<sup>310</sup>。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<sup>311</sup>。

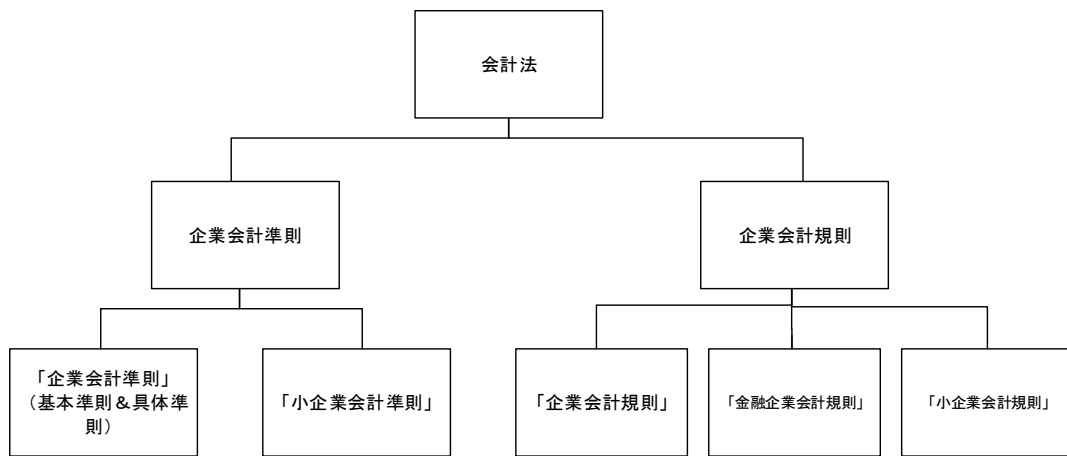
---

<sup>309</sup> 「企業会計規則」の中国語の名称は「企業会計制度」である。本論文では、広義の企業会計制度と混同させないため、「企業会計規則」と翻訳する。

<sup>310</sup> 蔣飛鴻 前掲論文、2009 年、128-131 頁。

<sup>311</sup> 李文忠『中国監査制度論』中央経済社、2005 年、136 頁。

図表6-4 現行中国企業会計制度法規体系



出所：張洪君《論我國會計法規體系及其結構》（「我國における會計法規の體系および構成」）《財務與金融》第124期，2010年，41-44頁を参照して，筆者作成。

このような法規体系の中で，市場經濟展開期における企業會計制度の国際化は，「企業會計準則」の改訂を中心として展開された。

「企業會計準則」の国際化プロジェクトの進行プロセスは以下のとおりである。

2005年に，中国「企業會計準則」の国際化プロジェクトを主導していた財政部元副部長の王軍氏は，IAS/IFRSの受け入れ方針について，以下のように4つの原則を挙げた<sup>312</sup>。

「（企業會計準則の国際化の）<sup>313</sup>方向性は（IFRSとの）コンバージェンスとなる。

コンバージェンスは同一（の基準を追求すること）を意味するわけではない。（會計準則の国際化には）コンバージェンスは必要なプロセスである。コンバージェンスは（IASBとの）相互作業である。」

これによって，中国ではIFRSをそのままアドプションすることではなく，コンバージェンスする姿勢が明らかにされた。しかし，そのコンバージェンスには，まったく同一の基準にすることではなく，中国固有の會計処理を堅持するという意味が表れていると考えられる。

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新「企業會計準則」を公表した。新「企業會計準則」は，新「企業會計準則（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「企業會計準則（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開始された。

<sup>312</sup> 王軍《审时度势把握机遇完善中国会计准则体系》（「時勢を把握して中国會計準則体系を完備する」）『會計研究』第10期，2005年，5頁。

<sup>313</sup> （）内は，翻訳の都合で，筆者が加筆した部分である。

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<sup>314</sup>。IFRS の動きに従い、2012 年と 2014 年に 2 回の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。

### 第 3 節 「企業会計準則」(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」の基礎的枠組みを明らかにする。

#### 3-1 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<sup>315</sup>。

#### 3-2 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<sup>316</sup>。

「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

---

<sup>314</sup> 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。

<sup>315</sup> 付磊 前掲書、276 頁。

<sup>316</sup> 中国財政部 「企業会計準則(1992)」1992 年、第十一条。

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<sup>317</sup>。

「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、新「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<sup>318</sup>。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<sup>319</sup>。

「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、2006年の新「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」における別の条文として詳細に定められている。

<sup>317</sup> 中国財政部 「企業会計準則 基本準則（2006）」2006年、第四条。

<sup>318</sup> 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。

<sup>319</sup> 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。

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た<sup>320</sup>。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<sup>321</sup>。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 2006 年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<sup>322</sup>」と定められている。

### (3) 財務諸表要素の定義と認識

2006 年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<sup>323</sup>。

2006 年基本準則では、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<sup>324</sup>。「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<sup>325</sup>。

### (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、2006 年会計準則では、公正価値測定が認められた。

2006 年基本準則では、資産の測定については、次のように規定している<sup>326</sup>。

「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。

---

<sup>320</sup> 同準則、第九条。

<sup>321</sup> 同準則、第四十二条（一）、第四十二条。

<sup>322</sup> 同準則、第三十五条。

<sup>323</sup> 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。

<sup>324</sup> 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。

<sup>325</sup> 同準則、第二十七条、第三十八条。

<sup>326</sup> 同準則、第四十二条（五）。

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<sup>327</sup>。

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<sup>328</sup>。

「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<sup>329</sup>。

以上のように、2006 年以降の「基本準則」は、IASB の概念フレームワークにもとづき、1992 年基本準則から大きく改訂された。新「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、新「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。

#### 第 4 節 「企業会計準則」（具体準則）と IFRS との差異

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、これらの差異が存在する原因を分析したうえで、社会主義市場経済体制の展開期における中国会計制度の特徴を導き出したい。

---

<sup>327</sup> 付磊 前掲書、278 頁。

<sup>328</sup> 中国財政部 「企業会計準則 基本準則（2014）」2014 年、第四十二条。

<sup>329</sup> 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。

2020 年 4 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図表 6-5 で示すように、ほぼ IFRS/IAS の枠組みと対応している。

図表6-5 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・天然ガスの探掘	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, PartB 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。もっとも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、政府補助金、および従業員給付に関する会計処理方法にあると指摘されている<sup>330</sup>。図表 6-6 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<sup>331</sup>。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<sup>332</sup>。具体準則第 20 号は逆取得に関する規定がない。

<sup>330</sup> 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, 95 頁。

<sup>331</sup> 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。

<sup>332</sup> 中国財政部 同準則 2006 年, 第 20 号, 第三章, 第十条～第十七条。



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、具体的に規定していない。IFRS における企業結合はすべて「買収」とであるとみなされ、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<sup>333</sup>。

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<sup>334</sup>。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、回収可能価額が回復した場合には、認識した減損損失の戻入をしなければならない<sup>335</sup>。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<sup>336</sup>、IAS 第 36 号では特に規定がされていない。

土地所有権の表示について、具体準則第 6 号では、無形資産として表示される<sup>337</sup>。具体準則第 3 号と第 21 号に従い、賃貸した場合に、土地所有権は、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<sup>338</sup>。

IAS 第 40 号により、土地所有権は、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所有権については、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<sup>339</sup>。

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<sup>340</sup>。

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<sup>341</sup>。

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

---

<sup>333</sup> IASB, IFRS 3, Business Combinations, par. 10-15, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

<sup>334</sup> 中国財政部 同準則 2006 年, 第 8 号, 第四章, 第十七条。

<sup>335</sup> IASB, IAS 36, Impairment of Assets, par. 109-125, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

<sup>336</sup> 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。

<sup>337</sup> 中国財政部 同準則 2006 年, 第 6 号, 第一章, 第二条。

<sup>338</sup> 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。

<sup>339</sup> IASB, IAS 40, Investment Property, pars. 5 and 20-38, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

<sup>340</sup> 中国財政部 前掲準則 2006 年, 第 6 号, 第三章, 第七条。

<sup>341</sup> IASB, IAS 16, Property, Plant and Equipment, par. 29-42, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

資産」において原価モデルの使用のみを認めている<sup>342</sup>。IAS 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<sup>343</sup>。

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。圧縮記帳による直接減額は認められない<sup>344</sup>。

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接減額のいずれかによって表示される<sup>345</sup>。

図表6-6 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, PartB, IFRS11, IAS36, IAS38, IAS16, IAS20 を参照して，筆者作成。

前述のように，中国「企業会計準則」にもとづいて，企業結合に関して，共同支配下の企業結合には，被合併会社の資産負債の簿価をそのまま引き継ぐ持分プーリング法を適用し，非共同支配下での企業結合には，被合併会社の資産負債の公正価値で評価するパーチェス法を採用するとしている。土地使用権については，無形資産として表示され，貸し出

<sup>342</sup> 中国財政部 同準則 2006 年，第 6 号，第三章，第十二条。

<sup>343</sup> IASC, IAS 38, Intangible Assets, par. 72-87, *International Accounting Reporting Standards (Red Book 2015A)*, IFRS Foundation, 2015.

<sup>344</sup> 中国財政部 同準則 2006 年，第 16 号，第二章，第八条～第九条。

<sup>345</sup> 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.

した土地使用権については原価法の採用を選択できることになっている。有形固定資産と無形資産の認識後の測定について、原価モデルの採用のみが認められている。

これらの会計処理方法の差異から見られるように、新「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。新「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、新「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、新「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は禁止されている。これに対して、資産負債アプローチを重視する IFRS では、投資回収可能性の低下を反映させるという考え方から減損会計を行なっているため、減損の要因が回復した場合にも対象資産の価値を適切に反映するために、減損損失を戻入することが認められている<sup>346</sup>。

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、会計制度の法的体系を考察する必要があると考える。

## 第5節 会計法規と「会社法」および「企業所得税法」

前述したように、新「企業会計準則」は IFRS と同等性評価を取得したが、依然として差異が存在している。これらの差異の存在は、中国の固有の会計思考である取得原価主義、期間損益計算が依然として重視されているためであると考えられる。では、なぜ中国は、市場経済展開期においては、依然として取得原価主義、期間損益計算を重視するのか、会計制度の法的体系を考察する必要があると考える。

そこで、本節では、中国の法規体系を分析することによって、企業会計は、その周辺制度となる「会社法」と「企業所得税法」との関係を明らかにし、中国会計制度の特殊性を考察する。

### 5-1 中国の法規体系

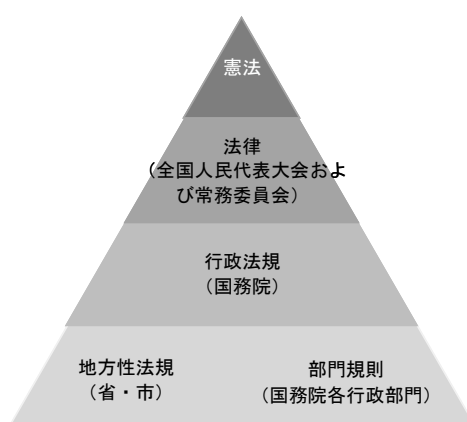
---

<sup>346</sup> 西田 彬「減損損失の戻入れ」『経営戦略研究』第2巻、2008年、21-27頁。

現代中国の法規体系は、図表 6-7 のような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、図表 6-8 と図表 6-9 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各種の法律がある。例えば、民商法、行政法、経済法、社会法、刑法および訴訟と非訴訟手続法がある。

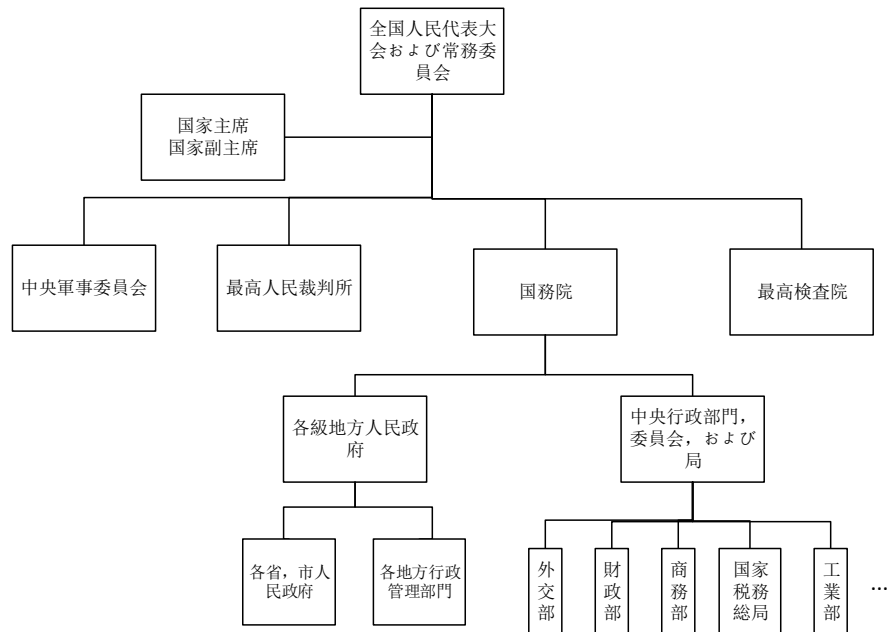
企業会計と関わる主要な諸法律は、民商法類に属する「会社法」、「証券法」、および経済法類に属する「会計法」「税収徴収管理法」「企業所得税法」などがある。これらの法律の間には、法規体系上には、上下関係ではなく並列的な存在である。

図表6-7 中国のピラミッド型法体系



出所：中華人民共和国国务院新聞(報道)弁公室、「『中国特色社会主义法律体系』白書」，2011 年 10 月 27 日，第二章を参照して，筆者作成。

図表6-8 中国における国家機構の構成



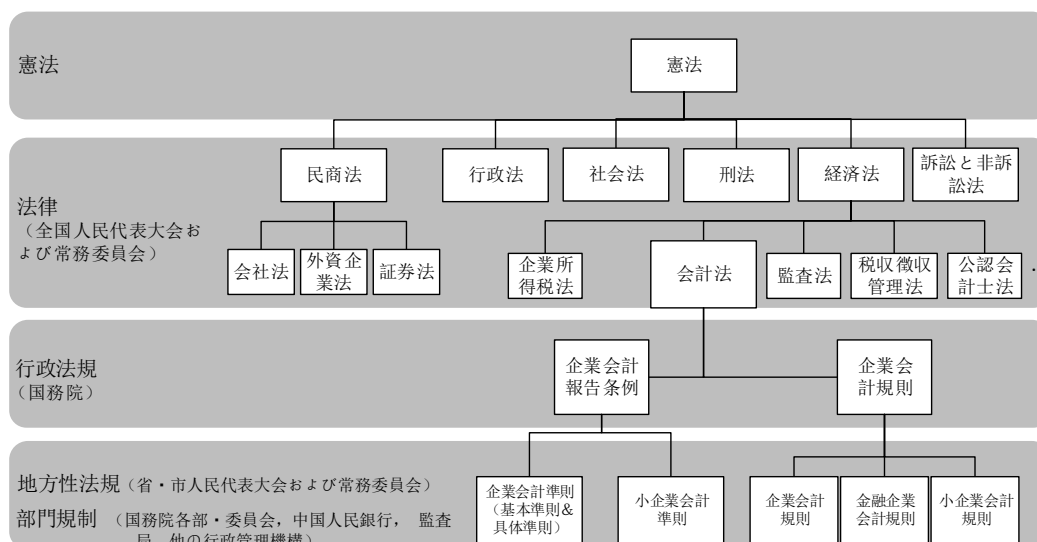
出所：『中華人民共和國憲法』第三章国家機構を参照して，筆者作成。

法律レベルの下の行政法規は，各法律にもとづき，國務院によって制定される。これらの行政法規の原則にもとづいて，地方性法規・部門規則・地方政府規則が，各行政部門，委員会および国家局あるいは地方政府によって制定される。

法的効力の強弱については，ピラミッド型のように，『憲法』>法律>行政法規>地方法規・部門規則・地方政府規則となる。また，地方法規>同級と下級地方政府の規則というような順位となっており，その中，部門規則と地方政府規則とは同様の効力を有する。

したがって，会計制度においては，このような上下関係をもとに形成される階層式体系は，法律レベルの「会計法」が頂点に置かれて，行政法規レベルの「企業財務会計報告条例」とその下の部門規制レベルの「企業会計準則」が形成された。

図表6-9 中国における各レベルの法律体系



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。

## 5-2 会計制度とその周辺制度との関係

本節では，企業会計を拘束する「会計法」とその周辺制度となる「公司法」と「企業所得税法」の内容をそれぞれ考察し，その間の関係を明らかにする。

### (1) 「会計法」

「会計法」は，1980 年から中国財政部によって起草され，1985 年に人民代表大会の審議を受けが公布された。「会計法」の重要な役割は，以下のように 5 つが取り上げられた<sup>347</sup>。

- ①会計法規に法的根拠の提供
- ②会計法規の設定主体は国务院財政部門とする法的根拠の提供
- ③会計法規(国家統一会計制度)の実行における法制化
- ④会計法規の適用対象による諸規範遵守の義務化
- ⑤会計業務における管理の体制化

本章の第 3 節で説明したように，中国の会計制度の法規体系は，「会計法」の下で，「企業会計規則」および「企業会計準則」によって構成される。「企業会計規則」は，具体的な会計処理の実務指針であり，1992 年に公表され，2006 年，2014 年に修正された「企業会計準則」は，原則的な指導に重点をおきながら，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<sup>348</sup>。両者とも政府行政法規の一部とみなされ，強

<sup>347</sup> 付磊 前掲書，188 頁。

<sup>348</sup> 蔣飛鴻 前掲論文，2009 年，128-131 頁。

制的拘束力がある。

したがって、中国では、「会計法」は、会計業務の基本的規範となり、会計法規と規則の母法である<sup>349</sup>。「会計法」は会計制度の規範に法的強制力を持たせると同時に、設定主体である財務部にも法的権利を与え、会計法規体系の整備をより効率的に整合できるとされる。

## (2) 「会社法」

現代中国最初の「会社法」は、1993年12月29日第8回全人代常務委員会第5次会议にて中华人民共和国主席令第42号として公布され、1994年7月1日より施行された。その後1999年、2004年、2005年と2013年の計4回の改正が行われ、現在、執行中の「会社法」は4回目の改正で2014年3月1日より施行されたものである。

### (2-1) 「会社法」の目的

1994年に実施された「会社法」では、立法目的および根拠法について、以下のように明記している<sup>350</sup>。

「現代企業制度確立の必要性に応え、会社の組織と行為を規制し、会社、株主と債権者の合法的權益を保護し、社会の経済秩序を維持し、社会主義市場経済の発展を促進するため、「憲法」にしたがって本法を制定する。この法律は有限責任会社と株式会社を対象に適用する。」

2005年版以降の「会社法」の目的は、次のように改正され、現在に至っている<sup>351</sup>。

「会社の組織および行為を規範し、会社、株主および債権者の合法權益を保護し、社会経済秩序を維持し社会主義市場経済の発展を促進するため、本法を制定する。」

以上の改正から見られるように、2005年頃には、中国現代企業制度の確立および「法治国家」の構築は一定水準に達していたため、「会社法」においては、立法根拠の文言は削除され、より簡単明瞭な条文に改正されたが見られる。同時に、「会社法」の立法によって、有限責任会社と株式会社における株主と債権者の權益を保護することが中国经济改革に定着していることがわかる。

### (2-2) 会社法と企業会計

企業が会計業務を行うことにあたって、中国の「会社法」では、「企業会計準則」および他の会計規定に準拠すべきという明確な規定の遵守を要求する明文化された規定は設けていなかった。そのかわりに、「会社法」の第八章「会社の財務会計」においては、会社の財

<sup>349</sup> 李文忠 前掲書、143頁。

<sup>350</sup> 全国人民代表大会 「会社法」1993年、第1条。

<sup>351</sup> 全国人民代表大会 「会社法」2005年、第1条。

務・会計業務規定,財務報告および会計情報開示に関する規定が定められている。その具体的な内容は以下である。

「会社は、法律,行政法規および国务院財政部門の規定に準拠して,自社の財務・会計規定を定めなければならない<sup>352</sup>。」

すなわち,具体的な会計法規範名などを表現せず,ここでは法律レベルの法規は「会計法」,行政法規レベルの法規は「企業会計報告条例」,国务院財政部門の規定レベルの法規は「企業会計規則」と「企業会計準則」と理解できる。

第 164 条では,財務会計報告に関しては,次のように定めている<sup>353</sup>。

「会社は毎会計年度終了後,財務会計報告を作成し,法に従って会計士事務所の監査を受けなければならない。財務会計報告は法律,行政法規および国务院財政部門の規定に従って作成しなければならない。」

つまり,ここでいう法律,行政法規および国务院財政部門の規定とは,「会計法」,「企業財務会計報告条例」,「企業会計規則」,「企業会計準則」(基本準則,個別会計準則,指針等)等であり,それらに従えば,財務会計報告には,①貸借対照表,②損益計算書,③キャッシュ・フロー計算書,④附属明細書,⑤財務諸表注記が含まれることになる。

第 165 条では,財務会計報告書の開示については,以下のように規定している<sup>354</sup>。

「有限責任会社は,会社定款に定める期限までに財務会計報告書を各株主に送付しなければならない。株式会社の財務会計報告書は,株主総会の定時総会開催の 20 日前までに,自社に備え付け,株主の閲覧に供しなければならない。株券を公開発行した株式会社は,財務会計報告書を公開しなければならない。」

第 166 条においては,会社の法定準備金と任意準備金に関して以下のように,制限が設けられている<sup>355</sup>。

「会社は,当年の税引後利益を分配する時,利益の 10%を会社の法定準備金として積立てなければならない。会社の法定準備金の累計額が会社の登録資本金の 50%以上である場合,新たな積立を必要としない。

会社の法定準備金が過去の年度の会社の欠損を補填するのに不足する場合,前項の規定により法定準備金を積み立てる前に,当年の利益をもって欠損を補填しなければならない。

<sup>352</sup> 全国人民代表大会 「会社法」 2013 年,第 163 条。

<sup>353</sup> 全国人民代表大会 「会社法」 2013 年,第 164 条。

<sup>354</sup> 全国人民代表大会 「会社法」 2013 年,第 165 条。

<sup>355</sup> 全国人民代表大会 「会社法」 2013 年,第 166 条。



会社は、税引後利益から法定準備金を積み立てた後、株主会または株主総会の決議を経て、任意準備金を積み立てることができる。

会社が欠損を補填し、準備金を積み立てた後の余剰利益は、有限責任会社の場合、本法第 34 条の規定に従って配当を行い、株式会社の場合は株主の保有する株式の比率により分配する。ただし、株式会社定款が株式保有の比率によらずに分配することを定めている場合はこの限りではない。

株主会、株主総会または取締役会が前項の規定に違反して、会社が欠損を補填し、法定準備金を積み立てる前に株主に利益を分配した場合、株主は、規定に違反して分配された利益を、会社に返還しなければならない。

会社が保有する自己株式は利益を分配してはならない。」

第 167 条では、株式会社の資本準備金に関して、以下のように規定している<sup>356</sup>。

「株式会社が、株券の券面額を超える発行価額で株式を発行することにより得た額面超過額および国务院財政部門が資本準備金に組み入れることを定めるその他の収入は、会社の資本準備金に計上しなければならない。」

第 168 条では、準備金の用途に関して、以下のように定めている<sup>357</sup>。

「会社の準備金は、会社の欠損の補填、会社の生産経営の拡大、または会社の資本への組み入れに使用するものとする。しかし、資本準備金は会社の欠損の補填に用いてはならない。法定準備金を資本に組み入れる場合、当該準備金の残高は法定準備金組入れ前の会社の登録資本金の 25%を下回ってはならない。」

つまり、166 条～168 条の規定により、会社は、株式総会の決議を取得し、剰余金の配当を行うことが可能である。配当可能利益は、「税引後利潤-資本準備金-利益準備金-自己株式の帳簿価格」という式で計算される。資本剰余金と利益剰余金も明確に区分されている。

以上の内容から見られるように、中国の「会社法」は、会社、株主、および債権者を保護することを目的として、公有制を主体とする混合所有制の中で、「会社法」における配当可能利益への制限は、国有企業を含めて、すべての会社を対象として、会社、株主、および債権者との間の利害調整を果たしていた。特に、国民経済の中で主体な地位を占める国有企業が、国家を代表して企業の出資者となる国有資産経営会社への配当は、法的に保証されるようになった。

### (3) 「企業所得税法」

市場経済体制の導入によって、現代中国においては、会計制度と税収制度は、ほぼ 1990 年代より同時に本格的な整備が始まった。2007 年 3 月 16 日に、「企業所得税法」が公布さ

<sup>356</sup> 全国人民代表大会 「会社法」 2013 年、第 167 条。

<sup>357</sup> 同法律 第 168 条。

れ、2008 年 1 月 1 日より従来の「企業所得税暫定条例」に替わり、施行された。この法律の適用対象は、次のように規定されている<sup>358</sup>。

「中国国内の企業と収入のある他の組織は、企業所得税法の納税者として企業所得税法に従って納税を行う。」

さらに、課税所得額については、第二章で以下のように規定している<sup>359</sup>。

#### 第 5 条

企業は各納税年度の収入総額から、非課税収入、免税収入、各控除項目および補填することが認められる過年度の損失額を控除した後の残額を課税所得額とする。

#### 第 6 条

企業は貨幣形式または非貨幣形式により各種源泉から取得した収入を収入総額とする。以下の収入が含まれる。(1) 物品販売収入 (2) 役務提供収入 (3) 財産譲渡収入 (4) 株式利子、配当金等の権益性投資収益 (5) 利息収入 (6) 賃貸料収入 (7) 特許権使用料収入 (8) 受贈益収入 (9) その他の収入

#### 第 7 条

収入総額のうち以下の収入は非課税収入とする。

(1) 財政給付金 (2) 法にもとづき受け取った財政管理に組み入れられる行政事業性料金、政府関係基金 (3) 国務院が規定するその他の非課税収入

#### 第 8 条

企業で実際に発生した、収入の取得に関連する、原価、費用、税金、損失およびその他の支出を含む合理的な支出は、課税所得額を計算するときに控除することができる。

#### 第 9 条

企業で発生した公益的寄付金支出は、年度利益総額の 12% 以内の部分を、課税所得額を計算するときに控除することができる。

#### 第 10 条

課税所得税額を計算するとき、以下の支出を控除することはできない。(1) 投資者に支払った株式利子、配当金等の権益性投資収益 (2) 企業所得税税額 (3) 税収滞納金 (4) 罰金、科料および財産の没収による損失 (5) 本法第 9 条に規定する以外の寄付金支出 (6) 賛助支出 (7) 未承認の引当金支出 (8) 収入の取得に関連しないその他の支出

#### 第 11 条

課税所得額を計算するとき、企業が規定にもとづき計算した固定資産の減価償却費は控除することができる。

<sup>358</sup> 全国人民代表大会 「企業所得税法」 2007 年、第 1 条。

<sup>359</sup> 全国人民代表大会 「企業所得税法」 2007 年、第 5 条～第 21 条。

以下の固定資産は減価償却費を計算し控除してはならない。(1)建物、構築物以外の使用に供していない固定資産 (2)オペレーティングリース方式で賃借した固定資産 (3)ファイナンスリース方式で賃貸した固定資産 (4)既に減価償却済みであるが継続して使用する固定資産 (5)経営活動と関係のない固定資産 (6)単独で価格を見積り、固定資産として記帳する土地 (7)その他の減価償却費を計上し控除してはならない固定資産

#### 第 12 条

課税所得額を計算するとき、企業が規定にもとづき計算した無形資産の償却費は控除することができる。

以下の無形資産は償却費を計算し控除してはならない。

(1)自己開発した、支出を既に課税所得額の計算時に控除した無形資産 (2)自己創設のれん(3)経営活動と関係のない無形資産 (4)その他の償却費を計上し控除してはならない無形資産

#### 第 13 条

課税所得額を計算するとき、企業で発生した以下の支出で、長期前払費用として規定にもとづき償却するものは控除することができる。

(1)既に減価償却済みの固定資産の改良支出 (2)リース固定資産の改良支出 (3)固定資産の大修理支出 (4)その他の長期前払費用とすべき支出

#### 第 14 条

企業の対外投資期間において、投資資産の原価は課税所得額の計算時に控除してはならない。

#### 第 15 条

企業が棚卸資産を使用あるいは販売する場合、規定にもとづき計算した棚卸資産原価は課税所得額の計算時に控除することができる。

#### 第 16 条

企業が資産を譲渡する場合、当該資産の簿価は課税所得額の計算時に控除することができる。

#### 第 17 条

企業が企業所得税を一括計算し納付する場合に、その国外にある営業機構の欠損を国内にある営業機構の利益と相殺してはならない。

#### 第 18 条

企業で納税年度に発生した欠損は、以後の年度へ繰越し、以後の年度の所得をもって補填することができる。ただし、繰越期間は最長 5 年を超えてはならない。

#### 第 20 条

本章に規定する収入、控除の具体的な範囲、基準および資産の税務処理の具体的な方法は国务院財政部門、税務主管部門が規定する。

## 第 21 条

課税所得額を計算するとき、企業の財務、会計処理方法が税法法律、行政法規の規定と一致しない場合は、税法法律、行政法規の規定にもとづき計算し納税しなければならない。

以上の規定から分かるように、「企業所得税法」においては、課税所得額を計算する際に、どのような企業会計法規あるいは準則にもとづくかは言及されていない。第 21 条では、矛盾が生じる場合に、「税法」を優先する内容が明確に規定されている。つまり、課税所得を計算するにあたって、企業会計処理の計算方法が、税法法律、行政法規の規定と相違する場合、課税所得額は、税法法律、行政法規の規定に従って計算されることになる。すなわち、税法と企業会計規定との間に抵触が生じた場合には、税法が優先されることになるのである。

また、「企業所得税法实施条例」第五条は、「課税所得額は、企業会計上の利益を基礎にして、一納税年度ごとの収入総額から不課税収入、免税収入、各種控除と繰越欠損金を控除した残額とされている<sup>360</sup>」と規定している。

つまり、中国の企業所得税の課税所得額計算は、企業会計上の利益を基礎にして、税法上の規定による不課税収入、免税収入、各種控除と繰越欠損金などを控除して、算出する方式である。このような課税所得額の計算方式は、企業会計上の税引前利益を基礎としていと考えられる。

以上のように、「会社法」の規定により、税引後利益にもとづいて、配当可能利益計算を行うために、会計制度上も、資本と利益の区分や期間損益計算が求められていると考えられる。「企業所得税法」や「企業所得税法实施条例」により、課税所得計算は企業会計上の税引前利益にもとづいて行われるため、会計制度上も、適正な期間損益計算が求められていると考えられる。つまり、会計法の下に置かれる企業会計準則による企業会計は、会社法による配当可能利益計算や企業所得税法による課税所得計算と相互に関係していると考えられるのである。

## 第 6 節 市場経済展開期における会計制度の役割

本節では、経済グローバル化の中で、中国「企業会計準則」のコンバージェンスのプロセスと内容を通して、市場経済展開期における新「企業会計準則」の特徴を明らかにする。そのうえで、新「企業会計準則」を主要内容とする会計制度はどのような役割を果たしているのかを明らかにする。

### 6-1 企業会計準則の特徴

<sup>360</sup> 中国財政部 「中華人民共和國企業所得税法实施条例」，2007 年，第五条。

財政部は、2006 年に基本準則と具体準則によって構成された新「企業会計準則」を公布した。その後、IFRS の動きに対応するために、2012 年と 2014 年に 2 回の改訂を行なった。これで、IFRS との同等性評価を受けた会計準則体系が完成したとされている。

基本準則のコンバージェンスは、IASB の概念フレームワークを参照し、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、および会計要素の測定という 4 つの側面から、1992 年の基本準則を大きく改訂し、企業会計準則の基礎的枠組みを構築した。

具体準則は、IASB の概念フレームワークの考え方を受け入れている基本準則にもとづき、IFRS とコンバージェンスする方向性を持って、中国の会計慣行と現実環境を考慮したうえで制定された。その後、2 回の改訂が行われたが、共同支配下での企業結合、固定資産の減損の戻入、土地使用権の表示、資産の再評価、政府補助金、および従業員給付に関する会計処理がいまだに IFRS と差異が残っている。

これらの差異は、中国会計制度が依然として取得原価主義、期間利益計算を重視しているという根底的な考え方を表しているものと考えられる。

以上のように、中国市場経済展開期において、企業会計準則は、国有企業改革の深化による株式市場の整備や経済の国際化という政治経済政策の要請に応えるために、積極的に、IFRS とコンバージェンスする形となりながら、中国固有の取得原価主義と期間損益計算を重視する考えを堅持するという特徴を有しているのである。

## 6-2 会計制度の本質的な役割

市場経済展開期においては、国家経済政策による会計制度改革の環境要因については、対外要因となる WTO への加盟によって、経済成長とグローバル化による資金調達活動や投資活動が急速に拡大されていたため、国内証券市場の整備や国際市場との接近が求められた。内部要因である国有企業改革の深化によって、多様な所有制形態が共同に成長するという混合所有制が進められた。さらに、市場経済に転換するために企業改革が行われてきたが、そこでは国有企業よりも民間企業の発展を推進するという「国退民进」が唱えられてきた。しかし、この時期の工業企業全体に占める国有企業数、国有企業が保有する資産総額および生産総額を分析した結果、国有企業の数が増加しているにもかかわらず、国有企業の規模が実質的に拡大していると考えられる。実質的には「国進民退」という、国有企業中心の経済が展開されているのである。つまり、混合所有制の中で、公有制は実質的に依然として重要な地位を持っていると考えられる。

中国経済のグローバル化という政策に対応するために、会計制度の国際化もなされた。会計制度の国際化の経緯は、「企業会計準則」の改訂を中心に展開された。その改訂は「基本準則」と「具体準則」に分けられた。2006 年に公表された新「基本準則」は中国の概念フレームワークとみなされ、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」の基礎的枠組みが構築された。新「基本準則」では、IASB の概念フレームワークにコンバージェンスする

方向性で、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ことが明らかにされた。しかし、取得原価主義、費用収益の対応原則は一般原則から除かれ、別個に詳細に定められたこと、および利潤の概念では、期間損益を重視する視点から、中国固有の会計の考え方が見られた。

また、「具体準則」と IAS/IFRS との比較においては、企業結合、固定資産減損の戻入、土地使用権の表示、資産の再評価、政府補助金、および従業員給付に関する会計処理方法にある差異を整理することを通して、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ことを明らかにした。

それではなぜ、中国会計制度において、取得原価主義、期間損益計算を重視する考え方が根底に存在しているであろうか。中国経済のグローバル化によって、対内的に会計法規体系が整備されてきた。会計法を頂点として、企業会計準則の基本準則と具体準則を体系化し、会計制度が中国のピラミッド型構造の法規体系の中に組み込まれた。会計法、会社法、企業所得税法が憲法を頂点とする法規体系の中で、並列的に置かれることにより、それらの法律に相互関連性が生ずることになる。つまり、会計法の下に置かれる企業会計準則による企業会計は、会社法による配当可能利益計算や企業所得税法による課税所得計算と相互に関係することになる。配当可能利益計算や課税所得計算は、取得原価にもとづく期間損益を基礎とする。それゆえに、公正価値測定によって経済状況の変動を利益計算に組み込む IFRS を完全には受け入れることができないのである。つまり、企業会計準則を法規体系の中に組み込むことによって、会社法や企業所得税法とともに、国家による法の統制という体系を堅持しているのである。

中国がこのような国家による法の統制という体系を堅持するのはなぜか。市場経済展開期においては、グローバル化が推進され、混合所有制の発展とともに証券市場の整備もなされた。そのため、表層的には会計制度も IFRS と同等のものへと転換された。しかし、実質的には、「国進民退」といわれるように、混合所有制という形態をとりながらも、国有企業が重要な地位を占めている。国家として、企業所得税によって国家財政を確保するとともに、国有企業を代表とする国家資産を保護する必要があったのである。そのため、会計制度を法規体系の中に組み込み、国家による法の統制という体系を堅持しなければならなかったと考えられる。

したがって、市場経済展開期における会計制度は、中国企業の国際化の向上や株式会社制度を推進するために、IFRS へのコンバージェンスという形式を取ることによって、中国経済のグローバル化の達成という中国国内の社会的合意、さらには世界的な合意を獲得しながら、その本質は、国家資産を保護し、国家財政を確保することによって、「中国特色社会主义」としての経済体制をさらに堅持することに奉仕する役割を果たしていると考える。

## 第7章 現代中国における会計制度の本質的役割

### 第1節 各章の要約

### 第2節 現代中国における会計制度の本質的役割

### 第3節 今後の課題

### 第1節 各章の要約

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、中国という特殊性をもった社会主義経済体制のもとでの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った。この問題意識を明らかにするために、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。

第1段階：1949年から1956年までの社会主義改造期

第2段階：1957年から1978年までの計画経済体制時期

第3段階：1979年から1991年までの市場経済転換期

第4段階：1992年から2000年までの市場経済確立期

第5段階：2001年から現在までの市場経済展開期

各章では、それぞれの時期における会計制度改革の内容を、国家体制の移行による政治経済政策と結び付けて、次の三つの課題を中心に考察を行った。すなわち、一つ目は、国家体制の移行のもとで、どのような政治経済政策が行われたのか、二つ目は、その政治経済政策によって、どのような会計制度改革が行われたのか、またその内容はどのようなものであったのか、三つ目は、各時期における会計制度は国家体制のもとでどのような役割を果たしていたのかという課題である。

まず第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についての先行研究を整理、考察した。中国における会計制度の形成プロセスに関わる先行研究の中で、中国の会計制度は、国家体制の移行に応じて、改革が行われていたという特徴が明らかされていた。中国会計制度の改革を引き起こす具体的な要因に関する先行研究では、国家イデオロギー、国家政治経済政策などの要因が取り上げられた。しかし、いずれも市場経済展開期以降の会計制度改革の要因が言及されていない。さらに、市場経済展開期以降の会計制度改革に関する研究は、主に制度紹介を中心に、IFRSへコンバージェンスの経緯、企業会計準則の内容について分析していた。しかし、会計制度改革を国家政治経済政策と結び付けて、その本質的な要因を明確にする考察はまだ不十分である。

以上の先行研究を考察した結果、中国社会主義経済体制のもとでは、国家イデオロギー

や国家政治経済政策によって会計制度改革が行われていることは明らかにされているが、中国社会主義経済体制全体を通じて、会計制度が本質的にどのような役割を果たしているのかということが解明されていない。会計制度を国家政治経済体制の移行と結び付け、その改革の要因について分析することによって、中国社会主義経済体制における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ということを解明する本研究課題に意義があることが確認できた。

第2章では、建国初期の社会主義改造期における政治経済方針の確定や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、建国初期の国家体制のもとでどのように機能していたのかを明らかにした。

1949年新中国が建国されてから1956年の間に、国家による「新民主主義経済」体制と「過渡期総路線」政策の実施に伴い、残存的な買弁資本、外国・官僚資本、および民族資本主義の私営企業などの資本主義の所有制形態を対象として、社会主義公有制への改造が推し進められていた。

このような所有制改造の時期においては、経済形態を効率的に改造し、国家財政管理を統一するために、建国以前に中国に導入されていた資本主義諸国の理論と簿記方式をいったん採用し、計画経済体制が確立されるまでの暫定的な会計制度として「業種別統一会計制度」を制定した。この「業種別統一会計制度」は、「資産」、「負債」の概念を採用し、財務諸表は資産負債表と損益表という様式であり、資本主義的性質を帯びた内容であった。このような建国初期における統一会計制度は、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て、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、1957年から1978年までの計画経済体制時期における国家体制、そのもとの経済政策、および企業会計制度の改革内容を結び付けて考察することによって、その時期における会計制度の役割を明らかにした。

国家体制の考察については、計画経済体制時期に、建国初期の暫定的な新民主主義経済体制が社会主義計画経済体制へと移行された。このような計画経済体制のもとで、もっとも重要な経済政策として、公有制、統一財政経済制度、および計画的生産制度が実施された。これらの経済政策の内容から、計画経済体制は次のような特色をもつことが明らかとなった。すなわち、①所有制改造の完成により、公有制が構築され、企業は、主に国営企業と集団企業の2つの形式で展開された。その中で、国営企業が主導的な地位を持っていた。②財政管理制度については、「統収統支」方式が採用され、企業の利潤はほとんど国家財政に上納され、企業の支出は予算計画通りに国家財政から支給されていた。国営企業の利



潤上納は国家財政歳入の大部分を占めしていた。③生産原材料などの物資と企業に生産された製品に対して、国家は「統購統販」という資源配置方式を用い、統一的に計画、管理、分配を行っていた。製品価格は、政府によって行政的に決められていた。国営企業における生産経営活動は、政府機関から伝達されてきた「統購統販」という資源配置方式にもとづいて決められた計画指標によって行われていた。

つまり、計画経済体制のもとで、国家全体が一つの巨大企業とみなされ、中央政府はこの巨大企業の最高責任者となる。国家全体という巨大企業の中で、国営企業は、独立の営利実体ではなく、国家計画を達成するための国家に従属する一生産部門または工場の役割を果たしていた。すなわち、国営企業は、仕入、生産、販売、および資金調達などの営利を目的とした生産経営活動に対して、自主的決定権限を一切持っていなかった。企業の生産経営活動に必要な資金や物資は、すべて国家財政から支給され、生じた利潤もほとんど国家財政に上納されていた。

このような計画経済体制のもとで、国営工業企業統一会計制度、国営企業統一会計制度が次第に制定され、会計制度の統一化が試みられ、その後、2回の改革と調整が行われ、最終的に会計制度の統一化が完成された。

計画経済制度のもとの会計制度においては、「資産＝負債」という会計等式にもとづく資産負債表が廃止され、「資金の運用＝資金の源泉」にもとづく資金平衡表に変更された。この改革によって、企業における資金の源泉と資金の運用との対応関係が明確にされ、国家統一財政経済制度のもとで、企業の主要な資金源泉となる国家資金と企業内部での資金運用が厳格的に管理されるようになった。また、従来の損益項目の集計表のような損益表は、期末利潤を計算、表示する利潤計算表に変更された。この改革は、経済採算制が整備され、「統収統支」の統一財政経済制度のもとで、国家への上納利潤を保証するために、利潤計算を重視するという要請を満たすためであった。

このような会計制度の転換の目的は、計画経済体制のもとで、国営企業が独立の営利実体ではないため、期間損益計算ではなく、収支計算によって国営企業の資金運用状況を記録し、国家財政への利潤上納額を計算することにあつたのである。

以上のように、計画経済体制のもとの会計制度は、所有制改造、統一財政経済制度、および計画的生産を徹底的に実行するための一つの重要な手段であつたことがわかる。これまで採用されてきた資本主義的性質の会計制度は、イデオロギー的には社会主義経済体制のもとでは、ブルジョアの会計として否定されたと考えられうるが、本質的には、国家による国営企業の統一管理という目的に資本主義的性質の会計は適合しなかったのである。それゆえ、当時の会計制度は、国営企業を対象に、国家計画経済体制を構築するための経済政策の実行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、1979年に経済改革の実施から1992年までの市場経済転換期と呼ばれる期間を対象として、経済政策となる企業改革の主要な内容や成功した事例を考察することによ

って、市場経済体制への転換とともに国営企業の変化をまとめた。次に、国営企業の変化に応じて、会計制度においてはどのような改革が行われたのかを明らかにした。最後に、市場経済転換期において、会計制度は計画的な市場経済体制のもとで、どのような役割を果たしていたのかを導き出した。

市場経済転換期において、もっとも重要な経済政策は企業改革であった。その企業改革は、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を中心に展開された。これらの改革によって、国営企業と国家との関係が、企業所有権と経営権の分離を実現するプロセスの中で、従来の厳格な直接統制関係から、工場長あるいは他の請負経営者などの代理人を介する間接統制関係へと変化した。企業による国家財政への利潤上納方式は、利潤にもとづく納税方式に転換され、企業内部に留保する利潤も企業の実現した利潤額に応じて、留保できるようになった。

国家による国営企業に対する統制方式の変化によって、国営企業の資金構造も変化した。資金調達手段の多元化によって、企業資金の源泉の分類は増加した。企業自主権の拡大に伴う取引内容の多様化につれ、資金源泉の分類に応じて厳格な資金運用の区分は、具体的な状況に応じて緩くなり、一時的に混合運用することも実務上、認められた。したがって、市場経済転換期においては、計画経済時期における国営企業の資金運用方式に対する厳格な直接統制が緩やかになっていることがみられた。

そのうえで、経営請負制の導入とともに、企業と国家との間に代理人関係が形成され、利潤分配の必要が生じた。

国営企業の資金構造の変化に応じて、会計制度においては、資金平衡表における借入資金、決済資金などの資金源泉の項目が増加した。利潤分配の要請に応じて、利潤分配会計が導入され、利潤分配の項目として、利潤表に国への利潤上納、借入返済、企業内部留保などの項目が含まれるようになった。

しかし、このような利潤分配会計の導入に対して、収支計算の方式は、依然として「資金運用＝資金源泉」の会計等式が用いられていた。このもとでの利潤計算は、資金運用の部の増減額を資金源泉の部に加減するという会計処理方法を採用している。また、利改税の導入以降、企業の留保利潤は、前年度の利潤上納を考慮した上で、調節税としてさらに課税される。そのため、実質的に、企業に留保できる利潤額は依然として、政府に厳格に統制されていた。このように、当時の利潤計算の目的は、市場経済諸国のように配当可能利益計算を目的とするものではなく、国家財政に対する分配可能な経営成果を計算することであったと考えられる。

以上のように、市場経済転換期における会計制度は、利潤計算会計の導入によって、表面的には資本主義会計に接近していたが、実際には、依然として、国家のマクロ統制や資金管理に奉仕して、計画的な市場経済体制を円滑に実施させ、国家が企業経営権を分離しながらも、国営企業への統制を保証する手段としての役割を果たしていたと考える。

第5章では、1992年-2001年の市場経済確立期における経済改革によって、企業と国家との関係がどのような変化があったのかを明らかにし、具体的には、社会主義市場経済体制はどのような特徴があるのか、このような経済体制のもとでの現代企業制度はどのようなものであるのかについて考察した。そのうえで、前章の内容を踏まえ、従来の会計制度は現代企業制度の構築に対して、どのような問題点が生じたのかをまとめた。さらに、これらの問題点に対して、全面的な会計改革によってどのような会計上の変化があったのかを明らかにした。最後に、このような会計制度は、経済改革の中で、どのような本質的な役割を果たしていたのかを導き出した。

社会主義市場経済体制の特徴は、資源分配に関して、市場が基礎的な役割を果たせるようになったため、市場主体とする企業は、国のマクロコントロールを受ける一方、経営の自主性も求められた。同時に所有制形態の多様化によって、従来の国営企業以外に、私営企業、外資企業、合営企業などの形態が出現しつつあった。それとともに、国営企業の名称も国有企業と称するようになった。

市場経済体制を確立するもっとも重要な経済政策は、企業改革であった。企業改革は、国有企業に株式会社制度を導入するという現代企業制度を中心に展開された。現代企業制度の導入によって、国有企業と国家との関係はいくつかの変化が生じた。まず、国家財政が企業に資金を提供する方式は、従来の国家統一予算計画による財政支給から、出資者として投資を行うという形に変更された。さらに、企業と国家との利潤分配関係は、従来の国家財政への利潤上納の方式から、国家財政への納税関係と出資者への配当支払関係に変わった。

つまり、市場経済体制もとでの企業改革によって、国有企業と国家との関係は、従来の従属、統制関係が切り替えられ、自主経営を行う「経済実体」と国家である「投資者」との関係、および企業である「納税者」と国家政府機関である「行政管理者」という関係が明確にされたのである。

現代企業制度の導入とともに、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、資本維持問題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。

これらの企業改革による問題に対処するために、1992年に、「企業会計準則」が公表されるとともに、従来の業種別、部門別、所有制別で制定された個別財務規則が全面的に改訂されることになった。これらの会計規則の改訂により、会計処理方式に大きな変化があった。

この「企業会計準則」は、資本主義諸国で採用されている株式会社会計と同等の内容であった。資金平衡表は資産負債表に変更された。その資産負債表から見られるように、「資産=負債+資本」という会計等式が採用され、資産と負債および資本の概念が企業会計準則にあらためて定義された。資金構造の変化に応じて、資産負債表では、資産は、固定と流動に区分される際に、従来の資源の源泉による区分方式が廃止され、時間の長さという客

観的な基準によって判断されるようになった。さらに、改革後の資本は、投資者によってその運用および管理が委託された資金であるため、企業は、その受託責任を明らかにするために、投資者からの投下資金の原価、管理の状況、運用の結果を明示することが求められた。そのため、表示範囲に関して、所有者持分の部に資本金、資本準備金、利益準備金および未処分利潤の区分が明確にされている。資産の項目から見られるように、資金の運用結果をより詳しく表示できるものになった。利潤表は損益表に変更された。損益表は、企業の経営成果の実現過程を表し、損益を計算するプロセスをより明らかにするものになった。

このような企業会計は、従来の、資産の増減額を資金の源泉の部に加減する処理方法を改め、利潤と資本を明確に区分し、適正な期間損益計算を図るようになった。

社会主義市場経済体制のもとでの現代企業制度は、企業の「所有と経営との分離」を図り、資本主義の企業経営方式を実施するものであった。しかし、国有企業の規模、株式会社の所有構造、株式の構成を分析すると、国有企業は国民経済の中で、依然として主要な地位を占めていた。さらに、国家が最大の株主として国有企業の持分を所有することによって公有制を維持して、同時に大株主の支配力で経済調整を行っていた。

このように、市場経済確立期における会計制度は、表層的には、計画経済体制のもとでの「一国一企業」の企業制度にもとづく内部資金管理会計から、市場経済体制のもとでの受託責任会計へと転換された。この市場経済確立期においては、国家は、資本主義諸国の市場経済に近似する市場経済体制を確立することが最大の目的であり、資本主義諸国が採用する株式会社会計という様相を呈した会計制度の導入が必要となったのである。しかし、この株式会社会計の対象となる会計主体は、実質的には、国家が絶大な支配力を行使する国有企業なのである。したがって、市場経済確立期における企業会計制度の本質的な役割は、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ことにあると考えられる。

第6章では、2001年以降の市場経済展開期を対象として、国家政策による会計制度改革の環境要因を分析し、会計制度の国際化の経緯を整理した。「企業会計準則」と国際会計基準との統合や差異を分析することを通して、この時期における企業会計準則の特徴を明らかにした。そのうえで、企業会計準則をはじめとする会計制度は、中国の法規体系の中に置かれ、市場経済展開期においては、どのような役割を果たしているのかについて考察した。

まずは、国家政策による会計制度改革の環境要因については、対外要因となるWTOへの加盟によって、経済成長とグローバル化による資金調達活動や投資活動が急速に拡大されたため、国内証券市場の整備や国際市場との接近が求められた。内部要因である国有企業改革の深化によって、多様な所有制形態が共同に成長するという混合所有制が進められた。

さらに、この時期の工業企業全体に占める国有企業数、国有企業が保有する資産総額および生産総額を分析した結果、国有企業の数が増加しているにもかかわらず、国有企業の規模が実質的に拡大していると考えられる。このことから、市場経済に転換するために企業改革が行われ、そこでは国有企業よりも民間企業の発展を推進するという「国退民进」が唱えられてきたが、実質的には「国進民退」という、国有企業中心の経済が展開されていることが明らかになった。つまり、混合所有制の中で、公有制は実質的に依然として重要な地位を持っていると考えられる。

中国経済のグローバル化という政策に対応するために、会計制度の国際化もなされた。会計制度の国際化の経緯は、「企業会計準則」の改訂を中心に展開された。その改訂は「基本準則」と「具体準則」に分けられた。2006年に公表された新「基本準則」は中国の概念フレームワークとみなされ、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」の基礎的枠組みが構築された。新「基本準則」では、IASBの概念フレームワークにコンバージェンスする方向性で、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ことが明らかにされた。しかし、取得原価主義、費用収益の対応原則は一般原則から除かれたが、別個に詳細に定められたこと、および利潤の概念では、期間損益を重視する視点から、中国固有の会計の考え方が見られた。

また、「具体準則」とIFRSとの比較においては、企業結合、固定資産減損の戻入、土地使用権の表示、資産の再評価、政府補助金、および従業員給付に関する会計処理方法に存在する差異を整理することを通して、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ことを明らかにした。

それではなぜ、中国会計制度において、取得原価主義、期間損益計算を重視する考え方が根底に存在しているであろうか。中国経済のグローバル化によって、会計法規体系が整備された。会計法を頂点として、企業会計準則の基本準則と具体準則を体系化し、会計制度が中国のピラミッド型構造の法規体系の中に組み込まれた。会計法、会社法、企業所得税法が憲法を頂点とする法規体系の中で、並列的に置かれることにより、法規体系の中に相互関連性が生ずることになる。つまり、会計法の下に置かれる企業会計準則による企業会計は、会社法による配当可能利益計算や企業所得税法による課税所得計算と相互に関係することになる。配当可能利益計算や課税所得計算は、取得原価にもとづく期間損益を基礎とする。それゆえに、公正価値測定によって経済状況の変動を利益計算に組み込むIFRSを完全には受け入れることができないのである。つまり、企業会計準則を法規体系の中に組み込むことによって、会社法や企業所得税法とともに、国家による法の統制という体系を堅持しているのである。

なぜ中国は、このような国家による法の統制という体系を堅持するのであろうか。市場経済展開期においては、グローバル化が推進され、混合所有制の発展とともに証券市場の整備もなされた。そのため、表層的には会計制度もIFRSと同等のものへと転換された。し

かし、実質的には、「国進民退」といわれるように、混合所有制という形態をとりながらも、国有企業が重要な地位を占めている。国家として、企業所得税によって国家財政を確保するとともに、国有企業を代表とする国家資産を保護する必要があったのである。そのため、会計制度を法規体系の中に組み込み、国家による法の統制という体系を堅持しなければならなかったと考えられる。

したがって、市場経済展開期における会計制度は、中国企業の国際化の向上や株式会社制度の推進ということで、IFRS へのコンバージェンスという形式を取ることで、中国経済のグローバル化達成という中国国内の社会的合意、さらには世界的な合意を獲得しながら、その本質は、国家資産保護、国家財政確保などへ奉仕する役割を果たしていると考ええる。

## 第2節 現代中国における会計制度の本質的役割

建国時から現在まで、中国における会計制度は、国家経済体制の移行とともに、大きく改革されてきた。

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、資本主義諸国の会計の影響を受け、資本主義的性質をもつ会計が採用されていた。

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、企業の利潤はほとんどすべてを国家財政に上納するという社会主義に改造するための経済政策に奉仕しうる会計制度が要請されたのである。

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、やや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。国営企業改革によって市場経済体制へと移行するために、経営自主権の拡大、「利改税」の導入、および経営請負制が導入され、資本主義諸国に接近する制度へと転換されることになる。しかし、表層的に資本主義的性質を運びながら、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障する機能を維持する必要性、つまり、「中国特設社会主義」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。

市場経済体制が確立されるにつれて、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、資本主義的な株式会社会計が導入されたのである。市場経済体制を確立し、資本主義諸国と遜色のない株式会社制度を中心とする現代企業制度を構築するためには、国営企業を国有企業に転化し、資本主義的

な会計の導入が必要になったと考えられる。しかしながら、国有企業に転化されても実質的には、国家が絶大な支配力を行使する国有企業として、中国経済の中で重要な地位を占めているのである。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式会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する。したがって、この時期における会計制度の本質的役割は、「中国特色社会主义」としての経済体制を維持することにあると考える。

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 への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、「中国特色社会主义」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える。

以上のように、現代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「中国特色社会主义」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。

### 第3節 今後の課題

本研究では、企業会計制度の改革要因を分析する際に、会計制度の適用主体となる企業形態の変遷についての考察を行っていた。第5章と第6章で述べたように、国有企業は依然として中国経済の中で重要な地位を占めている。現在、進んでいる国有企業改革の中で、国有資本の参加が強調され、理論上で、「国有資本企業」（国資企業と略称する）という概念が提起された。金山の研究では、国有企業から国資企業への改革は、いかに市場経済に転換させ、推進していくかに関係しており、制度上、観念上に依然として多くの課題が残されていると指摘されている<sup>361</sup>。このような国資企業改革が現在進められている途上であるため、本研究では、国有企業に対する「国資企業」という経営方式の導入が検討されている現在の企業改革と、会計制度の関係を考察できなかった。

今後、国資企業の発展を含めて、中国における企業形態の変遷を再考し、最新の企業会計準則、企業会計規則などの会計法規体系上の改革と結び付けて、新しい時代に、会計制度はどのように機能しているのかを考察する必要があると考える。

また、本研究は、中国の会計制度に対する認識を深掘りために、主に文献研究を中心とする理論的な分析を行った。しかし、企業レベルでは、各時期においては、どのように会計制度を施行していたか、この中にどのような実務上の問題点が生じたのかということについての考察はまだ触れていない。そのため、今後、計画経済時期から残されてきた国有企業を対象とする事例分析を通して、中国における会計制度の役割を検討する必要があると考える。

---

<sup>361</sup> 金山 権 前掲論文、83-84 頁。



## 参考文献

### 日本語文献

- 今井健一 渡辺真理子『シリーズ現代中国経済 4 企業の成長と金融制度』名古屋大学出版会, 2006 年 6 月。
- 井出健二郎「中国の社会経済環境と会計制度」『早稲田商学』第 360・361 合併号, 1994 年 9 月, 365-382 頁。
- 井上武「本格化する中国上場企業の非流通株問題の解決」『資本市場クォーターリー』9 巻 1 号, 野村資本市場研究所, 2005 年夏, 135-148 頁。
- 尹相国『中国国有企業の株式会社化』時潮社, 2016 年 4 月。
- 王東明「中国株式市場の生成と拡大プロセスに関する一考察(下)」『経営研究』72 巻 3 号, 2021 年 11 月 30 日, 17-42 頁。
- 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, 87-100 頁。
- 金山権「中国における国有企業の改革と企業統治」早稲田商学第 438 号, 2013 年, 449-472 頁。
- 金山権「中国国有企業改革における歴史と分析」『桜美林論考・ビジネスマネジメントレビュー』2012 年 3 月 1 日, 73-85 頁。
- 金山権『中国企業統制論-集中的所有との関連を中心に』学文社, 2008 年 9 月。
- 川井伸一『中国企業改革の研究』中央経済社, 1996 年 3 月。
- 加藤盛弘『現代の会計学(第 3 版)』森山書店, 2003 年 3 月。
- 加藤盛弘『現代の会計原則(改訂増補版)』森山書店, 1992 年 1 月。
- 鎌田信夫・謝少敏「社会主義市場経済体制における企業会計制度」『南山経営研究』第 11 巻第 1 号, 1996 年 6 月, 61-111 頁。
- 九州大学中国経済研究会『中国の経済制度と統計・会計制度』九州大学出版会, 1991 年 4 月 10 日。
- 許霄「中国統一会計制度についての考察(1)」『福山大学経済学論集』第 31 巻第 2 号, 2006 年 10 月, 97-114 頁。
- 許霄「中国統一会計制度についての考察(2)」『福山大学経済学論集』第 32 巻第 1 号, 2007 年 4 月, 155-173 頁。
- 近藤義雄『中国の企業所得税と会計実務』中央経済社, 2005 年。
- 近藤弘『中日対訳 中国企業会計準則』中央経済社, 2007 年。
- 魏巍「移行経済における会計制度変遷に関する一考察-比較制度分析を手がかりに-」『経営学論集』第 27 巻第 1 号, 2016 年 7 月, 53-67 頁。
- 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, 74-92

頁。

郡司健「会計基準のコンバージェンスへの対応とその制度的課題」『企業会計』第60巻第2号, 2008年, 164-170頁。

黄孝春「中国の株式市場における『非流通株』問題の形成」『アジア経済』, 2006年第2号, 35-61頁。

胡丹「中国における証券市場の発展と会計基準のグローバル化」『経済科学』第56巻第1号, 2008年, 1-12頁。

顧俊堅「経営者の利益調整の動機と会計基準の変更」『経済科学』第63巻第3号, 2016年, 39-48頁。

斎藤静樹(2011)「会計基準開発の基本思考とコンバージェンスのあり方」『金融研究』第8号, 2011年, 1-17頁。

謝少敏『中国の企業会計制度』創成社, 1997年2月。

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

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, 127-144頁。

石人瑾 根本光明『中国および日本の会計・監査制度』中央大学出版部, 1996年4月。

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。

高寺貞男『会計と組織と社会』三嶺書房, 1992年4月。

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。

滕鍵「中国の計画経済時代における体制改革」『岡山大学経済学会雑誌』第48巻第1号, 2016年4月, 45-60頁。

中兼和津次 編『中国経済はどう変わったか』国際書院, 2014年2月。

中嶋嶺雄『現代中国論—イデオロギーと政治の内的考察(増補版)』青木書店, 1971年8月。

西村明『中国企業会計の構造と分析』九州大学出版会, 1989年2月。

久野光郎 邵蓝蘭 共訳『転換期の中国会計:1949-2000』同文館出版株式会社, 2004年10月。

平松一夫「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題—調和からコンバージェンスへ」『企業会計』第60巻第4号, 2008年, 18-24頁。

平松一夫「資本市場のグローバル化と会計基準のグローバル化」『企業会計』第59巻第1号, 2007年, 22-32頁。

- 松尾憲橘『社会主義会計学の基礎』同文館出版株式会社，1968年12月。
- 松崎義 編『中国の電子・鉄鋼産業-技術革新と企業改革』財団法人法政大学出版局，1996年3月28日。
- 南部稔『現代中国の財政金融政策』多賀出版，1991年。
- 宮上一男『会計学本質論』森山書店，1983年3月。
- 毛里和子「中国にとっての社会主義」『社会主義経済学会会報』1992巻30号，1992年10月，38-43頁。
- 山下寿文「中国会計基準のグローバル化への取り組み」『佐賀大学経済論集』第40巻第2号，2007年，1-19頁。
- 山下寿文「中国会計基準の現状と課題」『会計』第168巻第5号，2005年，97-107頁。
- 山下寿文「中国会計基準の新展開」『会計』第172巻第3号，2007年，110-120頁。
- 李文忠『中国監査制度論』中央経済社，2005年。
- 渡辺利夫『社会市場経済の中国』講談社，1994年11月。
- <Web 資料>
- 関志雄「中国における民営企業への規制強化-アントグループとディディの事例を中心に」独立行政法人経済産業研究所，2021年9月29日掲載，  
<https://www.rieti.go.jp/users/china-tr/jp/ssqs/210928ssqs.html>。

## 中国語文献

- 陈佳贵 编《中国企业改革发展三十年》(『中国企業改革発展の三十年』) 中国財政経済出版社，2008年12月。
- 陳信元・金楠《新中国会计思想史》(『新中国会計思想史』) 上海财经大学出版社，1998年1月。
- 鄧小平《解放思想，实事求是，团结一致向前看》(1978) (「思想を開放，事実にもとづく真実を求め，集結して前向き」)『鄧小平文選 (第2巻)』第2版，中共中央文献編集委員会，1994年。
- 第一回全国人民代表大会《过渡时期总路线》(「過渡期総路線」)『中華人民共和国憲法 (1954年)』，1954年2月。
- 樊进科 等《论文化环境对会计模式系统的影响》(「論文化の環境が会計制度体制への影響」)『系统辩证学学报』第10巻第4期，2002年10月，90-93頁。
- 冯娜・王娜《我国会计制度变迁的研究》(「我が国会計制度変遷についての研究」)『会计论坛』2009年第12期，2009年12月24-25頁。
- 付磊《企业制度演变与会计发展》(「企業制度の変遷と会計の発展」)『会计研究』2012年第7期，2012年7月，3-7頁。

- 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」）『会计研究』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』）立信会计出版社，2015年12月
- 付蕴英《比较与借鉴：我国会计模式的选择》（「比較と参考：我が国における会計制度の選択」）『重庆大学学报』1999年第4期，1999年4月，37-49頁。
- 葛家澍, 林志军, 魏明海《涉外会计制度与稳健原则》（「外国企業と関わる会計制度と保守主義原則」）1988年第5期『會計研究』1988年，19-22頁。
- 葛家澍《会计学导论》（『會計学のイントロダクション』）立信会计出版社，1999年1月。
- 葛家澍《论会计理论的继承性》（「会計の継続性を論じる」）『厦門大学学报（哲学社会科学版）』1956年第2期，76-86頁。
- 葛家澍《试论会计核算这门科学的对象和方法》（「会計決算という科学の対象と方法について」）『厦門大学学报（哲学社会科学版）』1956年第2期，31-55頁。
- 葛家澍《苏联会计的先进模式》（「ソ連会計の先進モデル」）『工業会計』1955年第2期，5-10頁。
- 葛家澍《新中国会计理论发展要略》（「新中国における会計理論の發展要略」）『上海市经济管理干部学院学报』第5卷第5期，2007年9月，34-39頁。
- 葛家澍《怎样认识会计的主要属性》（「どのように会計の主要属性を認識するのか」）『中国経済問題』1980年第5期，42-45頁。
- 顾继业 黄鹤《会计核算形式发展的主要经验和技术倾向》（「会計決算方式發展の主要な経験や技術傾向」）『中国経済問題』1963年第2期，1963年，43-57頁。
- 顾准《社会主义会计的几个理论问题》（「社会主義会計のいくつかの問題」）『新会計』1979年第2期，1979年，25-33頁。
- 黄莹 张世钧《从中国会计史看会计制度的变迁方式》（「中国會計史から会計制度の変遷方式を見る」）『环渤海经济瞭望』，2006年第10期，2006年10月，37-40頁。
- 贾华章《试论确立适合我国国情的稳健性原则》（「我が国に適合な慎重性原則の確立を論じる」）『會計研究』1987年第4期，33-36。
- 焦冰《两大会计模式的比较与对建立中国特色会计模式的借鉴》（「二種の会計制度の比較と中国における特別会計制度の設定への参考」）『山西高等学校社会科学学报』第18卷第2期，2006年2月，3-7頁。
- 李定 编《中国资本主义工商业的社会主义改造》（『中国における資本主義工商業の社会主義改造』），当代中国出版社，1997年10月。
- 林浩《社会意识对1949年至1955年中国会计制度变迁的影响》（「イデオロギーが1949-1955年中国會計制度の変遷への影響」）『云南财贸学院学报』第18卷第1期，2003年7月，105-108頁。
- 刘峰《会计学基础》（『會計学の基礎』）高等教育出版社，2000年。
- 刘玉庭《中国企业会计准则改革与发展》（「中国企業会計準則改革と發展」）人民出版社，2010

- 年 11 月。
- 刘仲藜《奠基：新中国经济 50 年》（『基礎を確立：新中国経済 50 年』）中国財政経済出版社，1999 年。
- 羅華文《毛泽东思想的由来》（「毛沢東思想の由来」）『湖北民族学院学报』第 20 卷第 3 期，2002 年 10 月，36-39 頁。
- 馬文桂《论我国国营工业的性质和任务》（「我が国の国営工業企業の性質と任務を論じる」）『人民日报』。
- 毛沢東『毛沢東選集』第一卷-第五卷，人民出版社，1977 年。
- 石新武《稳健性原则的原始涵义及其在我国的适用性》（「保守主義原則の原始的意味および我が国における適用性」）1988 年第 3 期『ハルビン商業大学学報（社会科学版）』，1988 年，81-86 頁。
- 汪海波《1949.10-1998 中华人民共和国工业经济史》（『1949.10-1998 中華人民共和国の工業経済史』），山西經濟出版社，1998 年 4 月。
- 王海民《会计学基础（第 3 版）》（『会計学の基礎（第 3 版）』），西北大学出版社，2012 年 6 月。
- 魏亚平《社会主义市场经济对会计模式构建的理论要求》（「イデオロギーが 1949-1955 年中国会計制度の変遷への影響」）『天津纺织工学院学报』第 17 卷第 6 期，1998 年 12 月，8-15 頁。
- 吴承明 董志凯《中华人民共和国经济史》（『中華人民共和国経済史』），社会科学文献出版社，2010 年。
- 项怀诚主编《新中国会计 50 年》（『新中国会計 50 年』）中国财政经济出版社，1999 年。
- 邢宗江 黄寿宸《怎样建立新中国会计理论基础》（「どのように新中国の会計基礎を構築するのか」）『新会計』初号，1951 年 1 月，12-16 頁。
- 徐玉德《改革开放三十年来我国企业会计规范的演进历程与制度安排》（「改革開放三十年以来我が国における企業会計規範の発展と制度改造」）『财务与会计』2008 年第 8 期，2008 年 8 月，20-23 頁。
- 杨纪琬《会计原理》（『会計の論理』）中国财政经济出版社，1998 年 1 月。
- 杨纪琬《中国现代会计手册》（『中国現代会計ハンドブック』）中国财政经济出版社，1988 年。
- 杨兴龙《我国会计制度的选择与变迁》（「我が国における会計制度の選択と変遷」）『会计之友』2010 年第 4 期，2010 年 4 月，125-126 頁。
- 楊時展《1949-1992 中国会计制度的演进》（『1949-1992 中国会計制度の演進』）中国财政经济出版社，1998 年。
- 楊雄勝《会计理论研究问题的讨论——致杨纪琬同志的信》（「会計理論研究問題についての討論-楊記琬への手紙」）『会計研究』1993 年第 5 期，1-5 頁。
- 余绪纁《社会主义会计学的阶级性与科学性的探讨》（「社会主義会計学の階級性や科学性に

関する議論」)『厦門大学学報(哲学社会科学版)』1964年第1期,32-37頁。

張佑才《继续深化会计改革 加速会计事业发展 更好地为发展社会主义市场经济服务-财政部副部长张佑才在全国会计工作会议上的讲话》(「会計改革の深化を継続,会計事業の発展を加速させ,よりよく社会主義市場経済の発展に奉仕する-財政部副部長張佑才による全国会計事業会議での講演」)1995年第11期,17-27頁。

趙有良《中国近代会计审计史》(『中国近代会計監査史』)上海财经大学出版社,1994年。

趙玉珉 黃代民 編著《会计学基础》(『会计学基礎』)中国人民大学出版社,1982年7月。

趙志浩《马克思的阶级斗争学说及其对中国的影响》(「マルクスの階級闘争学説及び中国への影響」)『唐山学院学报』第22卷第2期,2009年3月,25-30頁。

中国共産党中央文献編集委員会『十二大以降の重要文献選編(上巻)』人民出版社,1986年。

中国共産党中央文献編集委員会『十三大以降の重要文献選編(上巻)』人民出版社,1991年。

中国共産党中央文献編集委員会『十五大以降の重要文献選編(上巻)』人民出版社,2000年。

中国共産党中央委員会《关于建国以来党的若干历史问题的决议》(「建国以降党の若干歴史問題に関する決議」)中国共産党第十一回中央委員会第六次総会,1981年。

中国共産党中央委員会《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》(「中共中央による社会主義市場経済体制の設立に関する若干の問題についての決定」)第十四期三中全会,1993年11月。

中国共産党中央委員会《中共中央关于经济体制改革的规定》(「中共中央による経済体制改革に関する決定」)第十二回三中全会,1984年10月20日。

中国共産党中央委員会『十六大以降重要文献』2004年。

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》(「中外合資経営企業会計制度」)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决定》（「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）》（『會計法』）1993年。

中華人民共和国国務院《会计法（1999修正）》（『會計法』）1999年。

中華人民共和国国務院《会计法》（『會計法』）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。

中華人民共和国人民政治協商会議第一回全体会議《中国人民政治协商会议共同纲领》（「中国人民政治協商会議共同綱領」），1949年9月29日，第五章。

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。

《中国改革与发展报告》专家组《1978-1994 中国改革与发展报告-中国的道路》（『1978-1994 中国改革と発展報告-中国の道路』）中国財政經濟出版社，1995年。

周叔莲《“私有化”首先是一个政治概念》（「私有化まずは政治概念である」）『中国經濟大論戰』經濟管理出版社，1998年5月，94-95頁。

周晓苏《论社会主义市场经济条件下的中国会计模式及其特征》（「社会主義市場經濟における中国會計制度とその特徴」）『南开管理评论』2001年第3期，2001年3月，40-46頁。

朱廷辉・马宁《中国会计六十年发展历程回顾与展望》（「中国會計六十年発展の回顧や展望」）『财会月刊』，2010年第12期，2010年12月，33-37頁。

## 英文文献

Cherl Reither, What are the Best and the Worst Accounting Standards, *Accounting Horizons*, September 1998.

Christopher Nobes, Robert Parker, *Comparative International Accounting 12<sup>th</sup> Ed*, Pearson

- Education Limited, 2012.
- 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.
- Mahmoud Ezzamel, Jason Zezhong Xiao, Aixiang Pan, Political ideology and accounting regulation in China , *Accounting Organizations and Society*, 2007, pp. 669-700.
- Michael Jensen, The New Corporate Finance: Where the Theory Meets Practice (2nd edition), *Irwin McGraw-Hill*, 1999.
- Previts, Gary John, A history of accounting in America, *A Ronald Press publication*, 1976.
- Terry Cannon, Foreign Investment and Trade: Origins of the Modernisation Policy, Stephan Feuchtwang and Athar Hussain (ed), *The Chinese Economic Reforms*, *St. Martin's Press*, 1983, pp. 319-320.