

博士学位論文審査要旨

2007年7月5日

論文題目： 中国企業会計基準の「国際化」と「中国の特殊性」

学位申請者： 陶 静

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副査： 商学研究科 教授 百合野正博

要 旨：

本論文は、近年急速に変貌を遂げている中国の会計について、会計制度全体の構造、会計基準の内容、会計基準制定方法、会計基準実施における方策などの側面から考察を行い、中国会計制度がどのような特徴をもつかを分析したものである。その際、筆者が用意した分析視点は「国際化」と「中国の特殊性」である。

中国の会計基準の中心をなす「企業会計準則」は、2006年の改正によって国際会計基準とほとんど同一のものとなっている。このことは国際会計基準審議会からも高く評価され、中国の会計基準は一挙に「国際化」を果たした。しかしその一方で、中国の会計制度全体の構造は、法会計として形成されており、「企業会計準則」は「中華人民共和国会計法」の規制を受けるのであり、会計基準はこのなかで機能している。この意味では実務に最も近いところで「国際化」が積極的に進められているが、全体的には社会主義国の国家統制の中で機能していく姿が見られる。このことは新会計基準の実施面でも色濃く現れ、研修制度、実施を支える「会計委派制」など独特の制度を活用して、行政機関である「財政部」主導の下に新会計基準の浸透を図るという「中国の特殊性」がみられる。

このような中国会計制度の特徴の形成要因は、中国が政治的体制において社会主義国でありながら、資本主義国を中心とする市場経済体制の中に経済発展の活路を見出そうとするところにある。つまり資本主義国の証券市場における「国際会計基準」をほとんどそのままの形で取り入れ、中国の市場経済的發展を推し進める一方、会計基準を「中華人民共和国会計法」のコントロール下におき、実施の段階でも、中国政府および行政機関の主導の下で機能させるという政治体制上の必要性である。

本論文の主要な論点は以上のようなものである。筆者は中国の今日の会計制度を、原資料をもとに詳細に分析し、そこにみられる「国際化」と「中国の特殊性」を的確に描き出している。さらにこのような特徴を生み出す社会経済的背景についても十分な検討を加えている。中国会計の最近の状況についての研究は、これまで部分的にはおこなわれているが、本論文のように全体的な検討の中でその特徴を分析したものはほとんど見られない。その意味で本論文は大きく評価されるべきものであり、この領域での研究に寄与するものと評価できる。

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

総合試験結果の要旨

2007年7月5日

論文題目： 中国企業会計基準の「国際化」と「中国の特殊性」

学位申請者： 陶 静

審査委員：

主 査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副 査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副 査： 商学研究科 教授 百合野正博

要 旨：

われわれ審査委員は、2007年6月26日17時よりおよそ2時間にわたって、学位申請論文についての口頭試問および総合試験をおこなった。今日の中国会計制度を「国際化」と「中国の特殊性」という視点によって明確に特徴づけ、それを生み出す社会経済的背景の解明をふくむ申請論文の内容について、分析視点の意義、分析過程の的確さ、得られた結論の妥当性を中心に質疑をおこなった。その結果、本申請論文の独自の意義を十分に確認することができた。また、その主張を裏付ける申請者の会計学を中心とする専門研究分野についての学力も確認することができた。研究遂行上の語学力については、所定の英語試験の合格および利用されている英語文献の理解を通して十分な英語能力を有すること、また申請論文の記述言語である日本語においても申請者が十分な能力を有することを確認した。

よって、総合試験の結果は合格であると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 中国企業会計基準の「国際化」と「中国の特殊性」

氏名： 陶 静

要 旨：

中国は1949年に建国してから今日まで、半世紀余りを経過した。その間、旧ソ連に盲従した時期、「文化大革命」の時期を経て、70年代後半からようやく近代化の道に歩み始めた。その後、中国近代化の発展は加速し、その結果、中国の社会経済体制は「計画経済」から「市場経済」へと変化し、それに伴って、中国の企業会計制度も著しく変化・発展してきた。

1985年に中国初の正式な会計法規「中華人民共和国会計法」が公布・実施された。1992年に「二則」すなわち「企業会計準則」（基本準則）および「企業財務通則」、その後「二制」すなわち「企業会計制度」および「小企業会計制度」などがつぎつぎと公布・実施された。「二則二制」の公布・実施を機に、中国では、はじめて企業会計基準の三層体系が構築された。しかし、当時の企業会計基準体系の内容、とりわけ第三層の内容は事実上、断片的に先進国の会計基準を模倣し、急速に制定されたものであり、適時に改定も行われてこなかった。その結果、その内容に多くの不備が見られ、中国のWTO加盟後は、会計基準の不備がいつそう問題となってきた。国際社会から中国の会計基準の不備について指摘がされただけでなく、中国国内でも内容的矛盾の多い企業会計基準体系は、企業会計の実務に混乱を招くことにもなりかねない、という懸念の声が高まったⁱⁱ。

2004年から「中国財政部会計準則委員会」が財政部の指示を受け、積極的に「国際会計基準審議会」と連携をとり、全力で中国の企業会計基準体系の整備を始めた。その時期から、「国際会計基準」を中国の実情と照らし合わせて、中国会計基準を「国際化」する研究がさらに進められた。

2006年2月に中国の新「企業会計準則」（1項目の基本準則と38項目の具体準則を含む）が公布された。この新「企業会計準則」は国際的にも承認を得られ、高く評価されたⁱⁱⁱ。同年11月に新準則の実務指南（解釈指針）32項目も公布され、「企業会計制度」に取って代わった。これによって、2007年以後の中国の企業会計基準体系は新たに構築しなおされ^{iv}、国際化に対応する会計基準体系が整えられたのである。新「企業会計準則」は「国際財務報告基準」とのコンバージェンスを基本的に実現しえたとの評価を得た^vにもかかわらず、まだ差異（本稿では「中国の特殊性」と名づける）が見られる。また、全体的に中国の会計基準を見わたすと、「国際化」が進むなかで、基準体系の構造にも、基準内容そのものにも「中国の特殊性」が多く見られる。

今日の中国の会計基準は構造面も内容面も「国際化」と「中国の特殊性」が並存している。これについて、本稿第1章および第2章において考察した。

第1章の考察によって、中国の会計基準の構造面の特徴は法として会計基準が規定されるところに「中国の特殊性」があり、そして、そのなかで、「国際化」がおし進められていることが明らかにされている。

中国の企業会計基準構造の「特殊性」はなんとといっても、社会主義国の国家統制を強調する「中華人民共和国会計法」が企業会計基準体系の最上位（第1層）に位置し、それ以下の会計法規、会計行政規定および制度を規定していることである。このような構造であるために、第1層の「中華人民共和国会計法」で強調されている社会主義国としての特徴などの「中国の特殊性」は、国

際的にあまり問題とされない。別の言い方をすれば、「中国の特殊性」を残すため、会計法律としての「中華人民共和國会計法」が存在させられているともいえる。一方、そのような企業会計基準構造のなかで進められた「国際化」は、実務にもっとも近い会計行政法規および制度（第3層）において、多数現われている。なぜなら、第3層の内容はもっとも国際的に問題となるところであり、国際的に比較対象となるからである。そこでは、中国の社会主義国としての特徴は最小限にされ、「国際会計基準」の内容が存分に盛り込まれて、中国会計の「国際化」をアピールしている。

第2章では、中国の企業会計基準体系の各層を全体的考察し、それらの内容面での「国際化」および「中国の特殊性」を明らかにした。とりわけ、国際的に評価が高い2006年の新「企業会計準則」について、新旧「準則」の比較、「国際会計基準」との比較によって、「国際化」と「中国の特殊性」をより詳細に検討した。

新「企業会計準則」は国際的調和の産物であり、それはまた、いっそう中国会計の国際化を促進するものである。そこでは「社会主義国」の特徴を示すものは極力削り、経済発展を第1に考え、「市場経済」を重視する側面が前面に押し出され、大いに「国際化」を実現させたのである。そのおもな点は「具体準則」の項目をほぼ国際会計基準と一致させたこと、「公正価値」を測定基準の1つとして用いるようにしたこと、そして会計情報の「開示範囲」を大きく拡大したことである。一方、新「企業会計準則」も依然として「中国の特殊性」の留保が見られる。たとえば、「公正価値」の使用は極めて限定されており、なお原則として「歴史的原価」の使用を推奨すること、会計情報の「開示範囲」は拡大されたとはいえ、「具体準則」において、まだ開示範囲が狭いこと、そして、個別の「具体準則」においても、「資産の減損」、「政府補助」、「関連当事者の開示」などの内容はまだ「国際会計基準」と大きな差異が存在することである。

また、「中国の特殊性」をもっともよく示すと思われる「小企業会計制度」についても、第2章で詳しく検討している。

さらに、中国の会計基準の制定面での「国際化」と「中国の特殊性」について、第1章で、会計基準の構造の説明と関連させて、検討している。1998年に設置された「中国財政部会計準則委員会」は国際会計基準審議会の要求に合わせて2003年に改組されているが、改組後の「会計準則委員会」は22名の委員の半数近くが民間から招聘、任命された。形式上は、民間主導の形態あるいは、民間参与の形を整えている。とはいえ、民間人委員であっても元政府関係の役人、政府関係役人を兼任している人、あるいは国家公務員がほとんどである。そのうえ、「会計準則委員会」の運営財源も大半政府補助によってまかなっている。その意味では、実質上は政府が相変わらず全ての決定権を握っているといっても過言ではなかろう。このような政府主導の人的構成と運営のあり方そのものが「中国の特殊性」であるといえる。

実施面の「国際化」および「中国の特殊性」について、第3章の後半で検討した。本稿でいう「実施」は、2つの意味を持つ。第1は、基準を公布してから、実施するまでの会計担当者の研修教育についてであり、第2は、会計実務の実施制度についてである。

第1の研修教育については、「国際化」はほとんど見られない。反対に、「中国の特殊性」が目立つ。そこでは、中国の行政機関である「財政部」が新しい基準について標準教材を作り、そして、全国的に標準教育を段階的に各層会計人に受けさせる、という行政主導のやり方がとられている。

第2の実施制度については、「国際化」といえるのは、「国有企業」や「国有控股公司」に対してさえも、すなわち、社会主義国による「国有」企業にさえも、経済利益を優先させることである。いわゆる、「国有企業」を「市場経済化」したことである。しかし、このような「国有企業」においても、「会計委派制」、「総会計士制度」そして、「財務総監制度」などの会計実務の実施制

度をうまく利用して、有効に「国家統制」を計っている。この「会計委派制」、「総会計士制度」、「財務総監制度」などの実施制度は「国有」企業に対してだけでなく、「非国有」企業に対してさえ行われており、それによって、有効に「国家統制」を計ろうとしている。これらは大きな「中国の特殊性」といえる。

以上述べたように、中国企業会計基準の「国際化」と「中国の特殊性」を会計基準の構造、内容、制定、実施の4つの側面について、詳細に考察した。この検討をふまえ、4つの側面に現れた中国会計基準の「国際化」と「中国の特殊性」の根底にあるものは何かが問題になる。これについて、本稿は主に第3章で「社会経済環境」と「会計実務制度」に分けて分析している。私見では、根底にあるものは、中国が政治的体制として社会主義国でありながら、資本主義国を中心とする市場経済体制のなかに経済的発展の活路を見出そうとするところにある。つまり、中国企業会計基準の「国際化」と「中国の特殊性」の根元は社会主義国家体制のなかであって、資本主義国の証券金融市場において容認されうる「国際会計基準」をとり入れようとするところにあるといえる。そこに、会計基準の内容としては「国際化」を大きく進めながら、会計基準の制定、公布、実施の面では、中国政府、および行政機関である中国「財政部」が強く主導権を発揮するという「中国の特殊性」が色濃く生ずるものと考えられる。

さらに、中国は政治体制上の「社会主義国」とともに経済体制上の「市場経済」の「発展途上国」であるという特徴をもつ。私見では、中国の企業会計基準内容面で現れた「中国の特殊性」は「社会主義」による「特殊性」と「発展途上」による「特殊性」の2つが存在する。中国が「社会主義国」の政治制度を維持する限り、あるいは、維持するためには、「社会主義国」ともなう「中国の特殊性」（たとえば、「関連当事者についての開示」、「政府補助」などの「具体準則」に現れる「特殊性」ⁱ⁾）を残し続けるであろうと考える。また、現在の中国の「市場経済」についての「発展途上」という特徴にもなう「中国の特殊性」（たとえば、「資産の減損」、「公正価値」などの「具体準則」に現れる「特殊性」ⁱⁱ⁾）は今後中国の経済発展にしたがって、いずれ解消できるものと考えられる。

「国際化」されたと国際社会から評価されている中国の新「企業会計準則」は、2007年1月より正式に実施された。実施後の中国の企業会計実務や、そこで提供される会計情報のなかに、中国企業会計基準の真の「国際化」の姿がみられるものと私は考えている。

ⁱ⁾ 本文図1 (2頁~3頁) を参照。

ⁱⁱ⁾ 中華財務網(中華財務ネット) www.e521.com の「我国会計制度改革の不足与完善」(「我国会計制度改革の不足点および改善方法」)(作者不詳)、2005年4月。

ⁱⁱⁱ⁾ 楼繼偉「会計準則実施に伴う各準備工作」(「会計基準実施に伴う各準備作業」)『財政部会計準則委員会全員参加会議の発言原稿』、2006年10月の内容を参考にし、まとめたものである。

^{iv)} 本文図2 (5頁) を参照。

^{v)} 国際会計基準審議会のホームページ

<http://www.iasb.org/Home.htm> のニュース (2006年2月) による。

^{vi)} 本文第2章の4および、おわりに (116頁~118頁) の部分を参照。

^{vii)} 本文第2章の4および、おわりに (118頁~119頁) の部分を参照。