

# 中国会計制度の改革と現状

飯 塚 勲

**要 約：**1970年代末に始まる中国の社会主義市場経済への移行に伴って、中国の財務会計と監査も改革された。対外解放政策によって、欧米管理会計の研究と教育も進展するが、その実践への導入は遅れている。本稿では中国の会計制度の改革と現状を概観した。

**キーワード：**経済改革，対外解放，中国，財務会計，監査，管理会計

## はじめに

1993年度の対中国海外投資（直接投資と中外合弁企業）は700億ドルを記録し、対前年度比30%超の増加であった。1993年度中における中外合弁企業の設立は17万件に達し、対前年度比80%超の増加であった。1990年代の中国の国内総生産（GDP）の伸び率は12.0%（1991年度），12.8%（1992年度），13.4%（1993年度），11.8%（1994年度）であり（出典：中国国家計画委員会，Adhiraki and Wang, 1995），将来の対中国海外投資も継続することが見込まれる。アーンスト・ヤング社（Ernst & Young International Ltd.）によるグローバル企業230社を対象にした最近の調査によれば，米合衆国，日本，およびヨーロッパの多国籍企業は中国を急成長国の1つであり，最も魅力ある市場とみなしている（Adhiraki and Wang, 1995）。しかし，このことは21世紀が「中国の世紀」になることを必ずしも示唆するわけではないようである。

たとえば「独自の資本主義によって，中国は目覚ましい経済発展を遂げてい

る。だが、中国の1人当たり国内総生産(GDP)は約400ドル。その中国が成長を続けても、21世紀末に、日本の水準の3分の2程度にしか達しない。中国の世紀が到来するのは、21世紀ではなく、22世紀だろう。中国の人口は日本の十倍あるので、国全体のGDPはいずれ日本を上回るだろう。だが先進国の条件は、1人当たりGDPや技術力にある」(レスター・サロー, 1996)という予測もある。

中国経済の改革の結果、中国会計制度は急速な経済改革に適応するためにも、新しい経済関係を反映するためにも、改革された。中国会計制度の改革は社会主義市場経済化の1部分であることを特徴にしている。

中国内外の専門家にとって中国会計制度に関する知識が重要になってきた実情としては、たとえば次のようなことをあげることができる。

①中国経済に対する外国の関心の増大と共に、中国との取引に関心をもつ当事者を援助する会計専門家の役割がますます重要になっていること。

②世界中の財務アナリストが中国企業を対象としたとき、中国企業の財務諸表を理解し説明することには困難が伴うこと。

③中国で事業を始めようとする外国企業は中外合弁企業を設立するために中国の相手企業を選択し評価するときに困難に直面すること。また事業を開始した後には、中国当局へ財務諸表と納税申告書を提出するときに困難に直面する。

④国際資本市場で資本を調達しようとする中国企業は財務諸表を国際的基準に合せて作成し直さなければならない(Adhiraki and Wang, 1995)。

以上の実情は外部報告(財務会計)に係わるものであるが、内部報告(管理会計)の知識が中国の会計専門家によって重要視されるようになった実情は次の如くである。

1970年代後半における中国の「対外解放」政策の結果として、中国の会計関係者は欧米会計についての研究を始めた。管理会計の比較的新し領域が多額の関心を集めた(西村明監訳, 1995)。経済改革の進展に伴って、企業は日常的

な意思決定において、かなりの自主権を獲得してきた。そのため、1980年代後半以降、意思決定志向の会計情報への要求が著しく増大してきた。その結果、管理会計の教育や訓練が強調され始めた。管理会計を主題とする多くのテキストが中国の著者によつて刊行された。さらに、管理会計は、国内の会計教育プログラムのほとんどにおいて必須科目となってきた（Feng and Carroll, 1993）。

本稿では、1970年代後半以降の経済改革政策と開放政策に伴う財務会計および監査と管理会計の改革と現状を概観してみた。

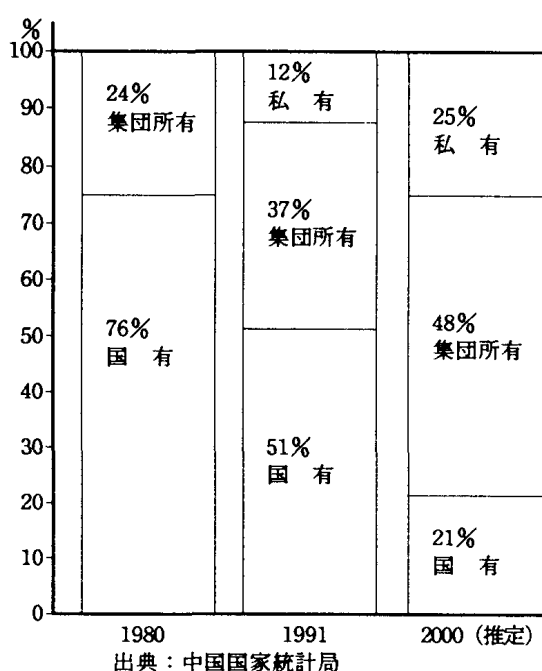
## 1. 中国会計制度の改革

1949年の革命後、中国はソ連型の中央集権的計画経済制度を採用した。同時に、国家経済政策の実施と生産手段の国家統制の維持に資することを主目的とするソ連型の会計制度が採用された。中国会計制度は中央集権的統制経済のための基金ベース制度であった。すなわち国家基金がどのように利用され、生産割り当てが達成されているか否かを重視した統制型であり、政府諸機関や税務当局へ経済計画のための統計を提供するマクロ指向の制度であった。1978年以前、中国のすべての企業は国有か集団所有であった。企業の収益性の測定や長期的安全性はまったく重視されていなかった。

1978年以降、中国経済が中央集権的統制経済から市場指向経済へ移行すると共に、国有企業は著しく減少した。図1の如く、1980年から1991年の間に国内総生産に占める国有企業の割合は76%から51%へ減少し、集団所有企業の割合は24%から37%へまた私有企業の割合は0%から12%へ増加している。

マクロ指向の伝統的会計制度が利益指向の非国有企業のニーズに十分な対応をできなかったことと、経済特区の創設とそこへの外国資本の流入とが原因となって会計制度の改革となり、1985年には中外合弁企業会計規制が制定された

図1 GDPに占める所有形態別割合



(同法は改正され、1992年の外国投資企業会計規制にvari, 中外合弁企業と外国の中国子会社を対象とするようになる)。

最近の目立った中国経済改革の1つは資本市場の育成である。1980年代後半以降、中国政府は銀行融資の代替方式を開発するために、中国企業が資本市場で資本を調達することを許可した。この政策は中国企業を国際株式取引所に上場させるだけでなく、中国に証券市場を開発することによって推進され

た。中国で最初の株式取引所は1990年12月に上海に開設された。1991年4月には深圳株式取引所が開設された。両株式取引所では2種類の株式が売買されている。すなわち、人民元(RMB; Ren-Min-Bi)建てで中国居住者のみに許可されたA株式と外貨建てで外国人に許可されたB株式が売買されている。両株式取引所の取引出来高は約500億ドル(A株式が90%超を占める)である。著名な中国会社数社は香港株式取引所とニューヨーク株式取引所に上場している。株式を発行できるようにするため、国有企業は株式会社へ変更され、1992年には株式制試行企業会計規制が制定された。

企業の所有形態の変化とそれに伴う会計規則の変更によって、中国には3種類の会計基準が存在する。すなわち、中国企業は国有か、中外合弁企業か、私有企業かに応じて、それぞれ、3種類の会計基準から1つの会計基準を選択することになる。このような所有形態別の会計基準の適用は1992年の企業会計準則によって定められたものであり、この企業会計準則は国有企業会計規制、外国投資企業会計規制、および株式制試行企業会計規制を含む。1993年4月に財

政部（1985年の中華人民共和国会計法は会計に関する最高法規であり、会計規制や会計基準を設定する権限を中央政府の財政部に与えている）から公布された企業会計一般原則と企業会計基準は今後における中国会計制度改革のフレームワークであり、現行の3種類の会計基準の差異を狭めることになると見込まれている（Adhiraki and Wang, 1995）。

## 2. 中国の財務会計と監査の現状

### (1)中国の財務会計の現状

自由市場経済を指向した経済改革は中国会計制度に多大の変化を生じたが、従来の会計制度の影響も依然として残っている。すなわち、会計基準を設定する権限は依然として中央政府にあり、財政部の会計管理課が会計活動の管理に全面的な責任を負っている。中国の会計専門家団体である中国会計協会は勧告をだせるにすぎない。

中国の会計実践を国際会計基準へ接近させた近年の改革を経ても、会計実践の多くは国家統制経済の影響をうけている。減価償却率、貸倒引当率、および外貨建取引の人民元換算率は国家によって規制されている。これらの諸率は非現実的であり、中国の財務諸表を国際会計基準に合せて変更するときには調整しなければならない。また棚卸資産と短期投資は取得原価で表示し、時価の低下を考慮した引当金の規定を欠いている。

繰延租税と偶発負債は中国の会計規制に含まれていない。社会主義の政治経済制度を反映して、中国企業は従業員福祉費用（住宅、年金、賞与など）のための準備金を法定されている。しかし、国際会計基準や米国のGAAPと異なり、この法定準備金は費用化されず、税引後利益から留保されている。表1は米国のGAAPと中国の企業会計準則（1992年）における開示と測定的主要な相違点を示したものである（Adhiraki and Wang, 1995）。

表1 米国GAAPと中国企業会計準則の相違点

項 目	米 国 G A A P	中 国 企 業 会 計 準 則
1. 開示		
報告期間	暦年または会計年度	暦年のみ
重要な会計方針の開示	開示しなければならない	国有企業は開示しなければならない。共同出資企業と外国投資企業は方針変更のときのみ開示する。
セグメント情報	開示しなければならない。	要求されていない。
偶発負債	開示しなければならない	要求されていない。
資金計算書	現金収支計算書	財政状態変動表または資金収支計算書
2. 測定		
減価償却費	合理的期間にわたる定額法または加速償却法	国有企業と共同出資企業は国家規制の減価償却法と耐用年数の選択 外国投資企業は米国GAAPと類似する。
棚卸資産	低価法	国有企業と共同出資企業は歴史的原価 外国投資企業は米国GAAPと類似するが、 国家当局による事前承認が必要。
短期投資	低価法	国家の規定する率にもとづき決定
貸倒引当金	見積により決定	国家の規定する率にもとづき決定
従業員福祉費用	税引前利益より控除	税引後利益からの留保、従業員福祉基金
繰延租税	財務諸表に表示	要求されていない

表1の測定の相違点により、中国企業の財務諸表を国際会計基準に合せて修正するときには大きな変化が生ずる。たとえば、上海バキューム社の財務諸表の修正では、純利益は1,470万人民元から7,340万人民元へ増加し、純資産は29,380万人民元から19,860万人民元へ減少した。また上海クロール・アルカリ社の純利益は6,970万人民元から330万人民元へ減少した（Andrew Jack, 1993）。

経済改革の影響は無視できないが、中国企業会計準則（1992年）は再考を迫られている。たとえば、マルクスの経済理論によれば、土地は国家に属するものである。中国企業では資産として認識されていない。しかし、近年の中国では土地は希少な経済資源であり、土地の利用は経済的ベネフィットを生むという考えが高まっている。中国の多くの省（州）では土地の特定期間の利用権は政府当局との交渉または入札で決まる。現在の中国企業は土地利用権を無形資産として認識し、利用期間にわたって償却している（Fang and Tano, 1991）。特許権・商標権・複写権などの無形資産も従来の中国の会計では認識

されていなかった。海外投資の増大と技術の商品化に伴って、現在ではすべての無形資産を認識し、償却することが要請されている。中国企業会計準則（1992年）は国際会計基準と米国GAAPを参考にしているので、自己開発の特許権を資産としている。このように、経済自由化の諸力は、ゆっくりではあるが、中国の会計制度を国際会計基準と合致する方向へ導いている（Adhikari and Wang, 1995）。

## （2）中国の監査の現状

西側諸国で知られている監査の概念が中国に導入されたのは最近のことである。中国では最近まで、すべての企業が国有で利益は重視されていなかったため、西側諸国の意味での監査は存在しなかった。実施されていた監査活動は各企業が計画目標を達成しているか否かの検証を提供する管理・検査機能に類似していた。

中国の監査は1980年代の経済改革による非国有企業の増大によって注意を払われるようになった。監査の重視は租税管理目的から生じた。国家が企業の直接管理を放棄したことによって、国家は各企業が利益から適正額の租税を国家へ支払っているか否かを監視し検証する機構を必要とした。その結果、国家統制監査機構としての監査当局が国・省・地方の別におかれた。

国有企業は独立監査人による年度監査を要求されていない。国家監査局または租税当局が租税目的で国有企業の監査を定期的を実施する。国有企業の4分の1が毎年監査をうけている。共同出資企業と外国投資企業は年度監査を要求されている。ほとんどの集団所有企業と私有企業はまったく監査をうけていない。

このような限定された監査実践は独立監査人の数の不足のためである。監査当局が急速に増大する非国有企業のすべてを監査することが不可能であることは間もなく判明した。1988年10月21日には監査および会計サービスを提供する権限を付与された民間独立企業である社会監査機関の設立を承認する監査規制

が公布された。

以上の改革だけでは、少なくとも短期的には、監査サービスの不足を解消できるとは期待されていない。中国の監査専門職はまだ緒についたばかりである。最初の地方的な公認会計士協会は1987年4月に上海に設立された。この1年後、財政部は中国公認会計士協会（CICPA）を設立した。CICPAはCPA試験を含むCPAに係わるすべての問題に責任を負う。現在のCICPAの会員は1万名であるが、この人数は必要数をはるかに下回っている。

CICPAは約10の監査基準を発表しているが、地方のCPAの用いる監査基準は著しく異なっている。通常、年度監査は大企業を対象として1週間か2週間（長くても3週間）で実施されている。監査人はめったに第3者の検証を求めず、また棚卸には立ち会っていない。監査当局と社会監査機関は報告書を提供する相手先である財政部と契約し仕事をしているので、監査人の独立性についてもある程度の関心が生じている。また監査担当機関は監査する対象に関する情報を財政部から与えられている。

監査サービスの質の向上と有資格監査人の数を増加させるために、種々の対策がとられてきた。CICPAは会計士の訓練と免許について全国的な管理をしている。CICPAはまた大学の会計カリキュラム作成や資格取得の指針作成に積極的に参加している。

従来はCICPAの会員のみが中国企業の年度監査を認められていた。有資格監査人の不足に対応するため、中国政府は外国人にも中国CPA試験の受験を認めるように規制を緩和し、また外国会計事務所が中国で監査および会計サービスを提供することも認めた。最初の1994年には米合衆国、英国、カナダ、オーストラリア、シンガポール、マレーシア、ニュージーランド、台湾、香港、およびマカオからの外国人482名が中国CPA試験を受験した。この482名の中の300名以上は既に母国でCPAの資格を取得している者であった。中国はCPAの数だけでなくその質の改善にも大きな関心をもっている。財政部は2,000年ま



でに会計士を10万人にしたい計画を立てている。国際会計事務所の参入は中国における監査サービスの不足を解消するだけでなく、会計と監査のノウハウを中国の専門家へ移転することになる（Adhiraki and Wang, 1995）。

### 3. 中国の管理会計の現状

管理会計は1970年代後半に至るまで、中国のほとんどの会計関係者にとってはなじみのないものであった。中国で管理会計が長い間知られていなかった理由は次の2点にある。

(1)中国の会計関係者が欧米における会計の発展について学ぶことが、政治上の懸念によって妨げられた。すなわち、旧ソ連型の政治経済制度のもとで、欧米会計（管理会計を含む）の利点はイデオロギー上の理由から否定された。

(2)高度な中央集権的統制経済において、企業会計の役割は、主として国家の計画設定目的と企業の財務取引の監視などに役立つ簿記機能に限られていた。すなわち、統制経済内では企業管理者に意思決定権限が欠如していたため、管理指向の会計技法の研究やその実施に関する要請はほとんど生じなかった。

1970年代後半における「対外開放」政策の結果、中国の会計関係者は欧米会計の研究を始め、管理会計も熱心に研究され、大学の会計カリキュラムでは必須科目とされるようになった。しかし、欧米型管理会計の企業への導入はまだほとんどない状況にある（Jiashu, Jun, and Feng, 1996）。

中国における管理会計の発展は1970年代末に始まる経済改革にルーツをもつ。経済改革以前には、すべての中国企業は国有で統制されていた。生産割り当て、価格、および投資決定はすべて国家によって統制されていた。企業の管理者は決定権をもたず、企業の業績に経済的責任を負っていなかった。従って、会計情報はマクロ指向であり、企業の経営の計画と統制を目的としていなかった（Bromwich and Wang, 1991）。

国家から企業への決定権の委譲は中国における管理会計へのニーズを高めた重要な要因であった。経済改革の1部分として、中国は非国有企業の成長を奨励し、また同時に国有企業により自主権を与えた。たとえば、1部の国有企業は現在では利益の1部分を留保することを認められている。このような変化と共に高度な計画と統制のニーズが生じた。自主権の増加に伴う新しい意思決定は企業の管理者の側により多くの業務情報のニーズを生じた。

管理会計は中国では新しい現象であるが、原価計算は従来、中国企業で広く実施されていた。中国の原価計算は標準原価と製品原価を重視したソ連型であった。責任会計、標準原価計算、および予算編成は中国企業で広く実施されていたが、これらの技法は社会主義マクロ指向の特徴をもっていた。たとえば、中国の伝統的な責任会計は究極的な目的を利益ではなく、生産量目標としており、貨幣的誘因よりも道徳的誘因を強調している。変動費と固定費の区別はされておらず、したがって原価計算は部門や機能の業績評価に資する情報を提供していなかった。中国の予算編成は技術的にはすぐれているが、企業の総合予算は社会主義マクロ指向を反映して、販売予算から出発するのではなく、生産目標予算から出発している。価格決定は国家によって統制されていたため、原価分析と価格決定の結合は弱い。投資分析はほとんど注意を払われず、投資利益率、キャッシュ・フロー割引法、および資本コストの概念はほとんど知られていなかった。経済改革の結果、欧米の管理会計技法がしだいに中国企業へ導入されているが、欧米の管理会計技法をそっくりそのまま適用するのではなく、中国人は企業の管理情報のニーズを充足するために従来の実践の多くを採用している(Adhiraki and Wang, 1995)。

欧米型管理会計技法の中国企業への導入状況は次の如くである。欧米型管理会計技法の中では貢献利益法とCVP分析が中国企業で最も一般的になっている技法である。貢献利益法とCVP分析の魅力は利益と業務計画を結合する能力にある。両技法は中国の管理者へ異なる業務決定が収益と原価にどのように

影響するかを分析するためのツールを提供している。中国企業では貢献利益法とCVP分析を計画と統制のツールとして利用することが増大している(Adhiraki and Wang, 1995)。

中国企業における今後の欧米型管理会計技法の普及はどのように見込まれているだろうか。中国企業がより自主権を与えられると共に、在庫管理・損益予算・資本予算などの欧米型管理会計技法がより重要になろう。これらの技法の多くは既に中国の中外合弁企業 (foreign joint venture) で採用されている。これらの技法の普及と成功には、中国の企業システムのリストラが必要であり、また中国人管理者の思考 (attitudes) の文化的変容が必要である。中国人管理者の文化的変容は欧米型管理会計技法の普及と成功にとっての大きな挑戦となるであろう(Adhiraki and Wang, 1995)。

## おわりに

今後の中国の経済と会計制度および会計教育制度の動向を展望すれば、次の如くである(Adhiraki and Wang, 1995)。

中国経済は過去17年間(1978年-1995年)にわたり改革に成功を収めている。しかし、計画経済から市場経済への移行はまだ完成からほど遠い。大きな問題と不確実性が依然として存在している。すなわち、マクロ・レベルでは、中央集権的統制経済を管理する古いツールを部分的に放棄した中央政府は、経済政策と財政政策を効果的に実施するための手段と機構を欠如している。またミクロ・レベルでは、国有企業は①国家とマネジメントの関係の規定の不完全、②企業を市場環境へ調整する能力の欠如、③社会福祉制度の重い負担など、により損失をこうむっている。

最近における2桁のインフレ抑制と国有企業経営の好転は経済改革を強化した。社会的政治的安定を維持するため、中国政府は経済改革計画に漸進的で精

緻な方式（短期間に最近採用した指標を導入し、小規模企業の改革について指標を検証する）を採用した。

今後の中国経済が上昇と下降を経験することは疑いのないところであろう。しかし、市場指向経済改革は不可逆の方向である。経済改革は中国会計制度の改革を支える要因である。中国経済が市場経済を指向する限り、会計制度を発展させる力が存在し、国際会計基準や実践と調和した方向をとるであろう。中国会計制度の改革には国際的な援助と協力が必要であるが、既に次のような幾つかの援助と協力が与えられている。

①世銀とアジア開発銀行は会計制度を国際会計基準へ接近させるための中国への援助としてローンを承認した。

②デトロイト・タッチ・トウマツ会計事務所は2,600万ドルの契約で会計基準の設定とCPA教育プログラムの設定で中国政府を援助している。

③国際会計実践を習得するため、多数の中国人CPAがさまざまな国の国際会計事務所研修している。

④参入規制の緩和により、国際会計事務所が中国人事務所との合併事務所（ジョイント・ベンチャー）に参入し、会計の技術的ノウハウの訓練と移転を提供している。

中国の会計教育制度も改革される必要がある。新しい経済的現実を反映するように教科書と会計カリキュラムが改革される必要がある。学生により動的な市場指向システムを教育するためには、教師も新しい高度な教授法を導入し、学生に最新の会計革新を学ばせる必要がある。中国の会計教育制度の改革は時間がかかるであろうが、改革の力が維持されている限り不可欠のことである。

## 参考文献

1. 西村明監訳(1996), アジア太平洋地域の会計, 九州大学出版部。
2. レスター・サロー(1996), 「サロー教授に聞く」, 朝日新聞10月25日朝刊。
3. 游仲勲(1983), 中国経済をみる眼, 有斐閣。
4. 大塚啓二郎・劉徳強・村上直樹共著(1995), 中国のミクロ経済改革, 日本経済新聞社。
5. 平松一夫監修・昼馬義宏他著(1997), 中国の会計制度と会計実務, 税務経理協会。
6. Adhiraki and Wang(1995), Accounting for China, *Management Accounting*, April。
7. Bromwich and Wang (1991), Management Accounting in China: A Current Evaluation, *International Journal of Accounting*, vol.26。
8. Fang and Tano(1991), Recent Accounting Developments in China: An Increasing Internationalization, *International Journal of Accounting*, vol.26。
9. Feng and Carrol(1993), Accounting Research in China, *Accounting Research*, NO.5。
10. Jiashu, Jun, and Feng(1996), Accounting Standards and Practice in China, in Willet, Baydoun, and Nishimura (editors), *Accounting in The Asian Pacific Region*, Longman Hong Kong。
11. Andrew Jack(1993), Chinese Practitioner Ready for Their Great Leap Forward, *Financial Times*, August 12。

## Reform and Status of Accounting System in China

Isao Iizuka

**Abstract :** China began transition to socialist market economy in the late 1970's. Financial accounting and auditing in China were changed as a part of economic reform. Research and education of western management accounting evolved after the late 1970's, but Chinese type of management accounting is still dominant in practices. This article gives bird's-eye view on reform and status of accounting system in China.

**Key Words:** economic reform, financial accounting, auditing, management accounting, China.