

中国における外国投資企業会計制度の変遷

許 霽

はじめに

去る2008年、胡錦濤中国国家主席の訪日で、日中関係は「春」を迎えた。周知のように、1972年に日中両国の国交が樹立して以来、両国の関係は、蜜月期、凍結期など、いくつかの紆余曲折しながら展開してきた。とくに2007年からはそれまでの「政冷経熱」というこっけいな状況は徐々に改善され、ようやく新たな時期に入った。日本の税関がまとめた統計によると、「2008年1～9月の中日二国間貿易額は2018億6千万ドルで前年同期比17.6%増加し、日本の貨物貿易の平均増加率を4.8ポイント下回った。日本の対中輸出額は963億8千万ドル（同22.6%増）、中国の対日輸出は1054億8千万ドル（同13.5%増）で、日本の貿易赤字は同50.5%減少の67億7千万ドルになった。中国は日本の第一の貿易相手国であり、第二の輸出先国であり、また第一の輸入元国になっている」としている。

しかしながら、世界規模な金融危機に遭遇している今、日中両国はともに深刻な影響を受けている。中国商務部が今年1月15日に公表したデータにあるように、「昨年第4四半期（10～12月）から、外資導入に減少傾向がみられ始めたことで、10月以降は実行ベース導入額のマイナス成長が続いている。12月の外資系企業新規設立数は2562社で前年同月比25.78%減少し、実行ベース導入額は59億7800万ドルで同5.73%減少した」のである。しかし同時に、「2008年の実行ベース外資導入額は923億9500万ドルに達して前年比23.58%増加し、17年連続で発展途上国の首位に立った。外資系企業の新規設立数は2万7514社で同27.35%減少した」にも見られるように、世界でのグロー

バル投資が低迷する中で、中国の外資誘致額が相変わらず比較的に大幅な伸びを示しているのもまた事実である。

米国やヨーロッパに比べ、日中両国が受けた金融危機による打撃は相対的に小さいものであるといえよう。金融危機に協力して対処することで、むしろ両国にとって、さらには東アジア諸国にとって大きなチャンスになるかもしれない。なぜならば、これまで米国は日中両国にとって大きな輸出市場であったが、対米輸出が足止めされた場合、日中両国間の貿易交流はむしろ確実に増えるのではないだろうか。現に、2008年12月13日に、日中韓の首脳は日本の福岡県で会談し、金融危機の対応について意見を交換して、対策を検討した。このようなことから、今後はとくに東アジア諸国は相互依存、相互支援システムを構築することによって、国間での悪性の競争を減らし、協力と「ウィン・ウィン」を拡大していかなければならないことが予想される。

このような背景に、日中間の貿易はますます展開されるであろう。また、これまで投資先または輸出先として考えられてきた中国は、日本に投資する国としても注目されるようになってきている。いずれにせよ、地域産業の海外進出がますます加速され、企業によるグローバル的な吸収合併がより頻繁におこわれるようになると想定される。その際、互いの市場動向や言語、商慣習の違いなど、海外進出にはさまざまな難題が立ちはだかり、会計制度の違いもそれらのうちのひとつであるといえよう。海外進出の場合、完全自己資本による進出や現地企業の買収合併など、さまざまな手法が考えられるが、企業結合会計をはじめとして、会計基準の違いで当初の狙いを達成できない可能性も大きい。とくに地方における中小企業による海外進出に際しては、日中両国の会計資格を有した人材確保が難しく、現地での会計制度を理解しないままの盲目的な行動は、かえって損害を被る恐れさえある。したがって、互いの会計制度の相違点を比較し、理解することが重要なのではないだろうか。

今回の研究は、まず中国における外国投資企業に対する会計制度の誕生と

その変遷を考察することで、中国会計制度に対する理解を深め、さらには現在施行中の中国会計制度を解説し、今後の展開を占う手がかりになることを願う。

一般的には、中国における外資企業の展開は、次のような六つの歴史的段階に分けられている。つまり、第1段階は1949年から1977年までの断絶期、第2段階は1978年から1985年までの模索期、第3段階は1986年から1991年の発展期、第4段階は1992年から1995年までの上昇期、第5段階は1996年から2005年までの安定期、第6段階は2006年から現在に至るまでの邁進期である。本稿においても、上記の区分に従い、それぞれの段階における外資企業の展開、そしてそれに関連する租税制度と会計制度の展開について考察することを試みる。

1 外資導入の断絶期（第1段階：1949年～1977年）

1.1 外資企業の展開

1949年10月に、社会主義国家である中華人民共和国は建国された。当時の中国経済の状況は、農業および手工業はGDPの90%前後を占め、工業部門は残りの10%にしか満たず、しかもそのほとんどは外国資本ならびに官僚資本による企業であった。一刻も早く国民経済を回復させ、社会主義国営経済の基礎を築くために、新しい中央政府が真っ先におこなったのは税関総署を設立することであり、政務院¹の直轄によって、全国の税関を統一管理するようになった。さらに1951年までに一連の政令と通達を發布し、半植民地支配下のために諸外国に握られていた税関の主権をようやく取り戻したのであった。また、中央政府は土地改革を推し進めると同時に外国資本の回収と官僚資本の没収運動をおこない、租税政策と税収手続きなどを調整しながら、

1 「政務院」は、後の「國務院」の前身である。なお、「國務院」とは中国の最高の国家権利執行機関および行政機関であり、いわば日本の内閣に相当するものである。

国営企業と当時存在していた合作社経済（一種の協同組合経済）、個人資本主義経済、個体経済および国家資本主義経済（国家と個人による合作的な経済形態）との並存と調整をおこなった。

その後、朝鮮戦争勃発に伴い、1950年12月28日に「中国にある米国財産の管制、貯金の凍結についての命令」（原語：「关于管制美国在华财产、冻结美国在华存款的命令」）を發布し、1951年5月15日に、「中国での米国財産の処理に関する指示」（原語：「关于处理美国在华财产的指示」）を打ち出し、参戦した英米両国による投資資産の処分をおこなった。統計によると、1952年までに、外国資本企業は1192社から563社に、従業者数が12.6万人から2.3万人に、資産が12.1億元から4.5億元までに減少した。そして外国資本や官僚資本に関するこのような政策とは別に、民族資本については保護しながらも、改造する手法がとられた。また国家資本主義形態を通して、民族資本企業が次第に社会主義公有制企業形態に変えられ、工業、商業、飲食業および個人商店に対する大規模な協同組合化が進められた。さらに、1952年から中国政府は大規模な経済建設に向けての第1次「5ヵ年計画」を実施した。このことはまさに、「計画経済体制」の開始を意味するものであったといえるであろう。完全な計画経済体制への移行により、企業の収益はすべて国に上納され、後に再分配されるという上納制度がとられるようになった。そして1956年6月までに、民族資本の融合が完了し、ほとんどの私営企業は公私共営企業に再編されるようになったのである。

建国直後における外資の利用といえば、当時のソ連と東欧の社会主義国家との経済協力が挙げられる。たとえば1950年と1951年に、中国とソ連が共同設立した中ソ石油株式会社、中ソ有色・稀金属株式会社、中ソ民用航空株式会社および中ソ造船会社の四社やポーランドとの合資による中波船舶会社などが、新中国にとってのはじめての中外合資経営企業であろう。さらに60年代から資本主義諸国より肥料、化繊、プラスチック、冶金およびエネルギー

一などの分野における資金や技術の導入もおこない、社会主義経済の発展に貢献したのであった。

しかしながら、1958年5月の中国共産党第8回2次会議において許決された社会主義建設政策によって「大躍進」²運動が引き起こされ、1966年5月4日、北京で開催された中国共産党政治局拡大会議によって、いわゆる「プロレタリア階級文化大革命」が始まった。外資企業や個人企業などは資本主義の「温床」と考えられ、すべてが打破の対象となり、多様な所有制形態から高度集中した経営管理モデルである国営企業に統一されるようになった。このような集中、硬直、単一的な経営と管理体制のもとに、企業が本来持つべく独立性と自主性が完全に失われ、国民経済の発展に多大な悪影響を与える結果となったのである。

1.2 会計制度の展開

1950年に、財政部の下部機構として「会計制度処」(原語:「会计制度处」)³が設立され、いわゆる「統一会計制度」の制定作業が進められた。しかしながら、政府が遂行している計画経済体制に適合する会計制度の制定経験がなかったため、ソ連の会計制度をほぼそのまま導入することとなった。1951年11月に、財政部は中国初めての全国企業財務管理と会計についての会議を開催し、そこで新たに国営企業資金納付についての会計処理方法、国営企業決算報告の作成・提示方法、そして国営企業の統一財務諸表と統一勘定科目が制定され、1952年から全国企業においてそれらを施行することが決められた。ソ連の会計規定に倣って、「貸借対照表」は「資金平衡表」という名

2 「大躍進」とは、1958年5月の中国共産党第8回2次会議において許決された社会主義建設政策によって引き起こされた運動のことである。その内容は、15年間あるいはさらに短い期間内で、主要工業製品の生産量が当時のイギリスのそれに追いつき、追い越すように共産党全党と全国民を動員したものである。

3 現在は「会司」に改名されている。

称に変えられ、従来の「資産＝純価値＋負債」（原語：『資産＝净值＋負債』）という等式に代わって「資金運用＝資金源泉」が用いられ、後に長期にわたって使われていた。

また、外国資本や官僚資本とは別に、民族資本を保護するために、残された多くの私営企業については、その会計規定を統一させる必要があった。そこで1952年に、中華全国商工聯合会は「私営企業会計規定」を制定したのである。しかしながら、社会主義政策の進行につれて、1956年6月までに民族資本の融合が完了し、ほとんどの私営企業は公私共営企業に再編され、国営企業と同様の会計規定が適用されるようになった。

このような中国会計制度も、後に中国全土を巻き込んだ「文化大革命」運動の勃発によって、これまでにない破壊的な打撃を受け、そのすべての機能が失われることとなる。当時の会計理論および会計制度は完全な停滞状態に陥るにとどまらず、大きく後退したといえよう。

2 外資導入の模索期（第2段階：1978年～1985年）

2.1 外資企業の展開

1978年12月に開催された中国共産党第11回3中全会によって、経済体制改革がおこなわれ、「改革・開放」政策が実施された。それに先駆けて同年8月に、外資の利用を一括して管理するために、國務院によって「外商投資管理委員会」が設立された。しかしながら、30年間も鎖国状態だった中国にとって、開放政策の実施は決して容易なものではなかった。対内的には、外資は「万悪の源泉」であるという固有観念を払拭しながらも、対外的には、中国における外資誘致の誠意と決心を表明することは、まさに当時の要務であった。

しかしこれまで、ほとんど国営企業しか存在しない中国にとっては、外資企業に適合する法制度は皆無であった。そこで1979年7月に、中国國務院

によって、外資利用に関する中国初の関連法律、「中外合資経営企業法」が起草、公布された。ただし、その内容には、完全外商出資企業の創設の禁止や、企業の代表者は必ず中国側が担任するなどの規定が盛り込まれ、外資の誘致にはきわめて慎重であった。とはいえ、1980年9月に、「中外合資経営企業所得税法」と「個人所得税法」、同年12月に「中外合資経営企業所得税法施行細則」、さらに1981年12月に、「外国企業所得税法」がそれぞれ発布され、外資に対する初歩的な税収奨励制度が形成されたのであった。

また、外資導入のための環境作りに、1980年に、深圳、珠海、汕頭およびアモイに経済特区を設立し、1984年に、上海、天津、大連、青島、そして広州などの14の沿海都市が最初の開放都市として指定された。このような沿海地域の開放による外資の増加に合わせて、1984年に「経済特区と14の沿海港都市における企業所得税と商工統一税の減免についての暫時規定」（原語：「关于经济特区和沿海14个港口城市减征、免征企业所得税和工商统一税的暂行规定」）、1985年に「中外合資による港や埠頭建設の優遇についての暫時規定」（原語：「关于中外合資建设港口码头优惠待遇的暂行规定」）、1985年に「涉外経済契約法」（原語：「涉外经济合同法」）が公布された。それまでの税率の高さを解消すべく、外資企業への徴税の減免をおこなうさまざまな優遇政策がとられ、外資の誘致に関連する諸法規がほぼ整備されたかたちとなった。

このような投資環境の整備に伴い、香港、マカオおよび台湾を主とした小規模な外資による試行的投資が次第に増え、1986年までに、8061社の外資企業が創立され、契約外資総額が231.22億ドルであった。しかしながら、この段階における外商投資の内容は、労働密集型の一般加工業や旅館またはサービス業を中心とするもので、投資金額が少なく、市場を占めるシェアも比較的小さいものが多かった。

2.2 会計制度の展開

外資企業という新たな企業形態の出現は、従来の計画経済体制にとってはもちろんのこと、これまでの国営企業を中心とした会計制度づくりにとってもひとつの大なる挑戦であった。そこで財政部は、1979年年末から既に中外合資経営企業の会計計算規定の制定に着手し、いくつかの草案を経て、1985年3月に正式に「中外合資経営企業会計計算規定」（原語：「中外合資经营企业会计核算制度」）と「中外合資経営企業勘定科目と財務諸表」（原語：「中外合資经营企业会计科目和会计报表」）を発布した。

これらの規定では、これまでのソ連的な会計規定と決別して、勘定科目においては国営企業資金占有と資金源泉という国営企業に使われている区分法に代えて、資産、負債、資本、原価（原語：「成本」）および損益の区分を用い、財務諸表に関しても、国際的な慣習に倣って、「資金平衡表」に代えて「貸借対照表」（原語：「资产负债表」）という名称を使用し、さらに「損益計算書」（原語：「利润表」）のほかに初めて「財務状態変動表」（原語：「财务状况变动表」）をも加えた。つまり、「中外合資経営企業会計計算規定」の内容のほとんどは国際的会計慣行を導入したものであり、その施行は、まさに「社会主義商品経済」ならびに後の「社会主義市場経済体制」に対応する会計制度モデルへの模索の表れであった。この規定の制定は「社会主義市場経済体制」のもとでの企業会計制度改革におけるいわば先駆的な動きであり、のちにおこなわれた国際会計基準の導入のための基礎作りでもあった。

また、1985年に、新中国建国後初めての会計基本法規である「会計法」が公布された。「会計法」の施行は、中国の会計業務がようやく法制化と規範化の段階に入ったことを示すものであった。

3 外資導入の発展期（第3段階：1986年～1991年）

3.1 外資企業の展開

「改革・開放」政策が施行されてから8年間経過し、沿海地域から内陸部

に広がる投資環境は徐々にではあるが整備されるようになった。外資企業の規模と数量をいっそう向上させるため、1986年4月に「外資企業法」が公布され、従来の外国投資者による単独での会社創設を禁止する規定が撤廃された。そして同年に、国務院によって「外商投資の奨励に関する規定」（原語：「关于鼓励外商投资的规定」）が公布され、外資企業の形態や経営範囲、投下資金の金額、そして営業期間などに応じてさまざまな減免税措置がとられた。これにより、後に国民経済の大きな柱となった中外合資経営企業、中外合作経営企業および外資企業のいわゆる「三資企業」が続々と設立されることとなる。

また、1988年4月に「中外合作企業法」が公布され、1990年4月に「中外合資経営企業法」についての修正もおこなわれ、合資企業を国有化しないことを宣言し、外国人投資家は企業の理事長に就任できるようになるなど、外国投資家による独立した経営自主権が保障され、国際的慣習に沿った企業経営ができるようになった。さらに1991年4月に、これまでの「中外合資経営企業所得税法」と「外国企業所得税法」の代わりに「外商投資企業と外国企業所得税法」が公布され、同年6月にその実施細則も公表された。外資企業に対する税収優遇を維持しながらも、税率調整をおこない、投資先産業へのマクロ的コントロールが図られた。

これらの一連の措置により、1992年までに、31975社の外資企業が創立され、契約投資総額が294.7億ドルに上った。また、これまで旅館業と旅行サービス業がほとんどであった外資投資だが、製造業と輸出業への投資の割合が増え、投資元の業種と地域も拡大する一方であった。

3.2 会計制度の展開

1988年に、会計士のための全国的な社会団体である「公認会計士協会」（原語：「注册会计师协会」）が設立され、会計士という職業団体が重要視され始めたことは注目に値する動きである。

80年代の中国の会計理念をまとめると、大別して二通りの展開を見せている。ひとつは従来のソ連社会主義会計学と中国での会計改革・実践とのよりいっそうの融合が試され、これは「文化大革命」およびそれ以前の会計制度の回復と完備を図る動きである。とくに1980年代前半においては、ソ連会計学の中国会計理念ならびに実務に対する影響力はなお強いものであった。いまひとつの展開は、西洋的会計学理念の導入を図ろうとするものであり、その動きは1980年代後半には既に前者の展開にとって代わる勢いであった。とくに、1988年10月に財政部によって、中国の会計基準の制定を目的とした「会計基準課題チーム」（原語：「会计准则课题组」、後に「会计准则委员会」に改名）が設立され、西洋的な会計制度の本格導入を狙いとする新たな会計改革が始まった。

4 外資導入の上昇期（第4段階：1992年～1995年）

4.1 外資企業の展開

1992年の鄧小平のいわゆる「南巡談話」⁴を契機に、中国での経済体制改革および対外開放の歩みが速められ、同年10月には、中国共産党第14回代表大会によって「わが国の経済体制改革の目標は『社会主義市場経済体制』を確立することにある。」という目標設定がなされた。

1993年までに、経済の好転に伴い、中国の商工税制改革も外資企業の税制度から着手し、次第に国営企業まで展開した。とくに、国営企業にはこれまでの利益上納制度の代わりに、外資企業と同じように所得税を納付する、

4 これは、鄧小平が1992年1月から2月にかけて、中国の南部都市を訪問した際の談話内容をまとめて発表されたものである。この「南巡談話」において、「計画が多いかそれとも市場が多いかは、社会主義と資本主義の本質的な区別ではない。計画経済がイコール社会主義なのではなく、資本主義にも計画がある。また、市場経済はイコール資本主義なのではなく、社会主義にも市場がある。計画と市場のいずれも経済的な手段にすぎない。」（『鄧小平文選』第3巻、373頁）と明言されており、彼によるこの理念は、まさに後の「社会主義市場経済」理論の基礎となっていたのである。

いわゆる「利改税」といわれる税改正がおこなわれ、さまざまな企業形態における租税制度の統一が図れた。1993年に、「全国人民代表大会常務委員会による外商投資企業と外国企業が増値税⁵、消費税、営業税などの税収を適用する暫時条例の決定」（原語：「全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业 and 外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定」）が公布され、外商等私企業と外国企業による「増値税暫時条例」、「消費税暫時条例」および「営業税暫時条例」（1994年1月1日に、国務院によって公布）の施行を定めた。さらに1994年1月28日に、中国でのすべての在住者に適用する法律として、「個人所得税法実施条例」が発布された。このような一連の商工税制改革によって、国営企業ならびに外資企業における税制統一の第一歩が踏み出されたのであった。

1995年1月に発布された「外商投資株式有限会社の設立に関する若干の問題についての暫時規定」（原語：「关于设立外商投资股份有限公司若干问题的暂行规定」）によって、新たな外資企業形態である外商投資株式有限会社が認められるようになった。また、同年の「BOT方式で外商投資を吸収する関連問題についての通知」（原語：「关于以BOT方式吸收外商投资有关问题的通知」）によって、BOT方式による外資導入も認められた。これらの措置で、外資企業が急速に増え、1995年までに、216,761社の外資企業が創立され、契約投資総額は3,435.22億ドルに上り、「改革・開放」政策実施以来のピークに達した。また、この段階から、外資の導入は、第2産業とくに製造業が大半を占めるようになり、大手のグローバル企業による進出が増え、投資項目の規模と技術水準もかなり向上したといえよう。

4.2 会計制度の展開

1992年から始まった根本的な体制改革に合わすように、会計における大

5 生産型企業、投資性会社、加工貿易企業、商業企業など、中国で物品の販売と加工を営む全ての企業にかかる一種の付加価値税である。

規模な改革も同時におこなわれた。1992年に、金融体制改革による株式会社の出現に伴って、「株式制度試行企業会計規定」が制定された。その後、1992年5月に、「外国投資工業企業の実施細則」（勘定科目と財務諸表の規定）が財政部によって公布され、6月に、これまでの「中外合資経営企業会計制度」に修訂を加え、新たに「外商投資企業会計制度」と「外国投資企業財務管理規定」も相次いで制定された。これらの制度では、その適用範囲を広げ、国際的慣習にいつそう近づこうとする努力が見られた。このようにして、他の国内企業より一足早く、外資系企業のための統一的な会計制度が完成されたのであった。

1992年11月、財政部は「企業会計基準」（原語：「企业会计准则」）と「企業財務通則」（原語：「企业财务通则」）を公布し、さらに、これらにもとづいて、工業、商品流通、交通運送、鉄道運送、航空運送、郵便通信、建築工事、不動産開発、観光飲食サービス、金融、保険、農業および対外経済協力という13個の「業種別会計規定」と「業種別財務規定」（原語：「行业财务制度」）を公表した。このいわゆる「両則両制」⁶の発布および施行は、中国における会計領域の改革の本格的な幕開けといえるであろう。

「企業会計基準」の制定はかたちだけの制定ではなく、その基本的な会計政策の選択および運用においても、十分に国際的調和化を図った結果であることを示すものであった。また、「企業会計基準」の第8章には、「会計記帳は『貸借記帳法』を採用する」と明確に規定されており、会計制度制定の中心は、いかにして西洋的な会計制度を導入し、「特色ある中国会計」体系を建設するかはその焦点が絞られるようになった。そして、13個の業種別会計規定の施行は、中国の会計慣習ならびに大多数の会計関係者の業務水準に適合させた結果であったといえよう。

6 両則とは「企業会計基準」と「企業財務通則」の略称であって、両制とは13個の業種別会計規定と財務規定の略称である。

1993年に、「企業会計基準」の具体基準を制定するために、財政部の指導のもと、デロイト・トウシュ・トーマツ（Deloitte Touche Tohmatsu）会計事務所による国外チームと10人の中国国内の会計専門家による国内チームがそれぞれ編成され、1994年2月から1996年1月までに、6回にわたって30個以上の「具体企業会計基準」の公開草案が出された。

そして、会計監査に関する諸法規も強化されるようになり、1993年10月に「公認会計士法」（原語：「中华人民共和国注册会计师法」）⁷が公布された。その規定には、「互恵原則に従い、外国人による中国公認会計士全国統一試験への参加と登録を認める・・・国务院財政部門の許可により、外国会計士事務所が中国国内にて常駐代表機構を設立することができる。・・・国务院對外經濟貿易管理部門あるいは国务院の授權部門、そして省レベルの人民政府による審査を経て、国务院財政部門によって許可された場合、外国会計士事務所と中国の会計士事務所が共同に中外合作の会計士事務所を設立することができる」と定められている。

さらに同年12月に「会計法」の第1次改訂、その翌年の1994年7月に「会社法」（原語：「中华人民共和国公司法」）⁸、8月に「監査法」（原語：「中华人民共和国审计法」）⁹が次々と人民代表大会において通過され公布された。この一連の法規の施行によって、会計監査業務および上場企業における会計情報のディスクロージャーの強化が図られたのである。

5 外資導入の安定期（第5段階：1996年～2005年）

5.1 外資企業の展開

この時期では、中国における外資導入が調整期となり、安定した発展段階

7 これは、1993年10月に中国人民代表大会で通過され、1994年1月1日から施行された。

8 これは1994年に公布され、1999年に改訂された。

9 これは1994年8月に中国人民代表大会で通過され、1995年1月1日から施行された。

に入った。1995年に発布された「外商投資方向の指導の暫時規定」（原語：「指导外商投资方向暂行规定」）および「外商投資産業指導目録」によって、外商投資活動を奨励、制限、許可および禁止の四種類に分け、さらに外商による投資経営のできない分野や国有資産がその主導的地位を占める分野などを明確に提示した。これは、中国における外商投資が全面的な優遇期から産業調整期に入ったことを示すものであった。1997年に、東南アジアの金融危機の勃発やWTO加盟への申請準備に合わせて、「外商投資方向の指導の暫時規定」および「外商投資産業指導目録」その第1次修正がおこなわれ、外商に対する投資可能業種の範囲がさらに拡大された。

また1999年に、「現在の外商投資の更なる奨励に関する意見」（原語：「关于当前进一步鼓励外商投资的意见」）が打ち出され、外資の発展を奨励すると同時に、国家経済の安全な発展と民族産業の適切な保護を図るための規制や措置がとられた。たとえば、外資企業がエネルギー、交通など基盤産業に従事する場合は、これらの投資における税収優遇の適用範囲を拡大したことや、政府がその発展を促進しようとする産業や中西部地区の開発に役立つ外資の導入を意図的に促した内容が盛り込まれたことなどが挙げられる。2002年に、「外商投資方向の指導規定」が発布、施行された。これは中国における税収優遇政策が、基盤産業および中西部地区にその重点を移したことを意味するものであった。

そして、2001年11月11日、中国が正式にWTOへ加盟し、農業、鉱業、建築業、金融保険証券業、文化娯楽業および交通運送業など、さまざまな分野への外資参入規制がさらに緩和され、中国での投資環境は著しく改善された。

とくに注目すべきことは、2002年から2003年にかけて、中国政府によって、「外資企業に対する上場企業の国有株¹⁰、法人株の譲渡問題に関する通達」（原語：「关于向外商转让上市公司国有股和法人股有关问题的通知」）、「外資

10 これは国有資産株の略称で、国家株と国有法人株を併せたものを指す。

による国有企業再編についての暫時規定」（原語：「利用外资改组国有企业暂行規定」）および「外国投資家による国内企業の吸収合併についての暫時規定」（原語：「外国投資者并购境内企业暂行規定」）などの一連の法令が次々と打ち出されたことである。これらの規定のタイトルからも明らかなように、国有企業の活性化と再編成のために外資による資本参入を積極的に活用していこうという政策的な意図が窺える。

ちなみに、この段階では104,850社の外資企業が創立され、契約投資総額が2,588.72億ドルに上った。

5.2 会計制度の展開

1997年、これまで証券市場において頻繁に発生した会計不祥事を防止するために、財政部によって初めての「具体企業会計基準」である「企業会計基準——関連当事者の関係およびその取引に関する開示」（原語：「企业会计准则——关联方关系及其交易的披露」）が実施され、国際会計基準の本格導入が始まった。1998年1月に、財政部によって「会計基準委員会」（原語：「会计准则委员会」）が設置され、2001年までに、主に上場企業向けの16項目の「具体企業会計基準」が公表された。しかしその後、2003年に「会計基準委員会」が「財政部会計基準委員会」（原語：「财政部会计准则委员会」）に改組され、タイトルどおりの国家主導型のパブリックセクターとしての会計基準設定機関が設立され、会計基準の国際化が着実に進んでいた。

そして2006年2月に、財政部によってついに新たな「企業会計基準」体系が公布された。まず、「企業会計基準」を概念フレームワークとして改訂し、「企業会計基準——ガイドライン」（原語：「企业会计准则——基本准则」）と改称された。また、すでに制定されていた16項目の「具体企業会計基準」に修正を加え、新たに38項目の「具体企業会計基準」によって構成される会計制度体系が築かれた。これによって、「企業会計基準」体系がついに完成したのである。

また、会計の関連法規として、1999年に「会計法」の第2次改訂に引継ぎ、「証券法」（原語：「中华人民共和国証券法」）¹¹も施行され、上場企業における会計規定の整備および証券市場のディスクロージャーの法的規範はより一層強化された。さらに2000年6月に、国務院によって「会計法」に次ぐ重要な法規である「企業財務会計報告条例」（原語：「企业财务会计报告条例」）が公布された。

そして、上述した「企業会計基準」体系の樹立と同時に、もうひとつの重要な会計制度が誕生した。2001年、財政部が新「会計法」で規定されている「国家が統一会計制度を執行する」という内容を遵守するため、「企業会計規定」（原語：「企业会计制度」）を公布し、外国投資企業を含む、あらゆる業種、持分の種類ならびに企業形態の会計制度を統合し、財務会計を一体化した会計計算基準に統一したのであった。さらに、その翌年11月に金融保険業の経営上の特殊性を考慮した「金融企業会計規定」（原語：「金融企业会计制度」）が公布され、2004年に小規模企業に適用する「小企業会計規定」（原語：「小企业会计制度」）も公布された。

これにより、主に上場企業に適応する「企業会計基準」体系とは別に、ほぼすべての企業向けの会計規定である「企業会計規定」、金融・保険などの特殊業種向けの「金融企業会計規定」、さらに外部資金調達をおこなわない中小企業向けの「小企業会計規定」による中国会計制度のもうひとつの柱である「企業会計規定」体系も樹立されたのであった。

6 外資導入の邁進期（第6段階：2006年～現在）

6.1 外資企業の展開

2006年から、中国における外資投資は新たな段階に入った。第2から第5段階までは、中国の外資誘致政策は主に税収面の優遇を柱に、外資投資の

11 これは1998年12月に中国人民代表大会で通過され、1999年7月1日から施行された。

数量を重視し、外資企業に国民を凌ぐ待遇を与えることで、できるだけ多種多様で、広範囲の外資を誘致しようとした。しかしながら、中国経済の急速な発展に伴い、さまざまな外資企業優遇策による弊害が次第に顕著となった。また、自国技術力の発展や産業構造の合理化のため、外資への奨励措置も従来の加工製造業からサービス業やハイテク産業へ移行されるなど、外資と自国産業についての政策を調整し、より合理的に外資誘致をおこなう必要が生じている。

とくに、2006年3月14日に、第10回全国人民代表大会第4次会议において、「中華人民共和国国民経済と社会発展の第11次五ヵ年計画企画綱要」が可決され、その中には各種企業税収制度を統一するという内容も含まれていた。同年から、財政部、国家税務総局および国務院法制事務室は、32箇所の中央政府部門に企業所得税制度改革に関する意見を募り、翌年3月に、「企業所得税法」が交付され、2008年から施行されることとなった。これにより、内資企業と外資企業のいずれにも適用される税法の統一が図られ、課税ベースと法定税率が統一された。さらに、税収優遇政策が変更され、経済と産業構造を優良化し、技術の向上と地域発展の調整を促進して、企業の発展にも役立つことが期待されている。

6.2 会計制度の展開

2006年10月に「企業会計基準」をはじめとする38項目の具体準則を發布し、2007年1月1日よりまず上場企業を中心に施行し、その3年から5年の実績をみて、将来的に外国投資企業などすべての企業に適用されることが予定されている。ただし、企業会計基準の早期適用も促しており、上場企業以外の外国投資企業等も2007年から適用できるようになっている。

「企業会計規定」と「企業会計基準——ガイドライン」の内容は、中国国内すべての企業に適用するため、従来の「投資者持分」勘定を「所有者持分」勘定に改正するなど、「外商投資企業会計制度」に一部の修正を加えること

で調整を試みた。ただし、「外商投資企業と外国企業所得税法」をはじめとする外商投資企業に関連する種々の財務管理規定に影響される部分に関しては、法改正するまでは現状維持ということになっている。

おわりに

これまでは、中国建国後における外資企業の展開とそれに適合する会計制度の制定について考察してきた。建国初期には、ソ連をはじめとする一部の社会主義国家との友好協力において、合資企業形態が見られたが、計画経済体制の遂行や文化大革命などの影響で、完全に消え去ってしまった。しかしながら、社会主義計画経済体制に適合するソ連の会計制度が導入され、長い間中国会計制度に影響したのであった。

その後、1978年の「改革・開放」政策の実施によって、中国経済は激変した。真っ先におこなわれたのが外資の導入である。これはただ外国資本を導入し、中国経済の発展に貢献させるための単純な措置ではなく、外資の導入をめぐって、市場経済に適合する経営管理方法や関連法律の制定、さらには関係する租税制度や会計制度の制定など、さまざまな措置が試され、施行されてきた。つまり、外資の導入は、「改革・開放」政策をスムーズに進行させるための重要な試金石であり、その試行錯誤によって、「計画経済体制」から「中国の特色ある社会主義市場経済体制」への転換に成功したのであった。建国後の中国にはじめて西洋式の貸借式複式記帳法を復帰させたのも、国際会計基準の会計理念がはじめて取り入れられたのも、すべて外資企業のための会計制度を制定する際に試されたものである。つまり、外資企業の展開がなければ、今日の中国会計制度の樹立がなかったといっても過言ではない。

現在、中国における外資導入が新たな段階に入り、そのためのさまざまな環境をよりいっそう整備し、関連する会計制度や租税制度をよりいっそう強化させることが重要である。とくに、新たに公布された「小企業会計規定」

の問題点や、証券市場の発達に伴う外資企業による吸収合併が頻繁になり、そのための企業結合会計基準の完備が遅れている問題、また会計制度のコンバージェンスに向けて突進している今、国内基準と国際基準との調和の問題など、さまざまな難問が数多く残っている。とくに、世界的な経済危機に直面している今、中国政府がいかに外商投資政策を調整していくのかは、注目するところではあるが、具体的には今後の研究課題として取り込んでいきたいと考えている。

参考文献：

- (1) 高治宇『中国会计发展简史』河南人民出版社、1985年
- (2) 中央新光監査法人監訳『中華人民共和国の会計と監査—その実務・制度・教育および発展の研究—』中央経済社、1988年
- (3) 陈信元・金楠『新中国会计思想史』上海财经大学出版社、1999年
- (4) 涂文涛『当代中国所有制结构变迁研究』西南财经大学出版社、2002年
- (5) 郭永清『新中国企业会计核算制度变迁研究』东北财经大学出版社、2003年
- (6) 許霽「中国における企業結合会計と国有企業改革」『神戸学院大学経営学論集』第1巻第2号、2005年3月
- (7) 許霽「中国統一会計制度についての一考察(1)」『福山大学経済学論集』第31巻第2号、2006年10月
- (8) 許霽「中国統一会計制度についての一考察(2)」『福山大学経済学論集』第32巻第1号、2007年4月
- (9) 刘建民『外商投资税收激励与政策调整』人民出版社、2007年
- (10) 叶军『中国利用外资研究』中国商务出版社、2007年
- (11) 税理士法人トーマツ編著『中国新企業所得税制の実務』清文社、2008年
- (12) 李海波・蔣瑛『外商投资企业会计』立信会计出版社、2008年

Development of the Accounting Regulations of Enterprises with Foreign Investment in China

XU JI