

国際会計基準の導入が中国の会計制度に与える影響

蒋 飛 鴻

要 約

近年、企業経済活動のグローバル化と多様化を背景に、会計基準の比較可能性の向上を目的とする会計基準の国際的コンバージェンスの動きが加速化している。国際会計基準のコンバージェンスへの対応のため、2006年、中国はIAS/IFRSと実質的にコンバージェンスされた企業会計基準を公表した。その後、2012年と2014年の2回の改訂作業が行われた。現在使われている企業会計基準の規定の多くは、IAS/IFRSとのコンバージェンスが図られたものとなっている。

現行の中国の会計制度は、旧ソ連の影響を大きく受けて形成された企業会計制度が存在する一方で、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が同時に併存する形となっている。このような制度的な背景があるなかで、IAS/IFRSの導入が中国の会計制度にどのような影響を及ぼすのであろうか。

以下では、まず、国際会計基準作り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を確認する。そのうえで、IAS/IFRSの会計目的や利益の算出をめぐる会計観の変遷について概観する。さらに、中国での会計基準作りの基礎的な理論、会計目的、会計情報の利用者などをIAS/IFRSのそれらと比較し、コンバージェンスへの対応による中国の会計体系の変化を確認し、中国の会計制度の特徴を明らかにする。最後に、公正価値の取り扱いと包括利益の表示を例に、IAS/IFRSの導入が中国の会計制度に与える影響を明らかにする。

キーワード：国際会計基準 (IAS/IFRS)、コンバージェンス、公正価値、包括利益

1. はじめに

国際会計基準 (International Accounting Standards : IAS) および国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRS) (以下では、IAS/IFRSと略す) は、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) が開発した会計基準で、会計基準の比較可能性の向上を目的としている。近年、企業の経済活動のグローバル化と多様化を背景に、会計基準の国際的コンバージェンスの動きが加速化している。

中国においては、財務会計基準委員会 (Chinese Accounting Standards Board : CASB) が、会計基準の設定主体として、コンバージェンスへの対応を担っている。2006年2月、中国は、IAS/IFRSと実質的にコンバージェンスされた企業会計基準 (中国名：企業会計準則, Chinese Accounting Standards : CAS) を公表し、2007年1月から国内のすべての上場企業に対して強制適用してきた。

中国は2005年にIAS/IFRSの受け入れ方針として5原則を挙げており、受け入れの姿勢を明確にしている¹⁾。これによると、中国ではIAS/IFRSをそのまま受け入れることはないと思われる。したがって、会計基準のコンバージェンスに向けての作業は今後も継続していくと考えられる。また、これまでの会計制度にはない会計処理、たとえば、公正価値の取り扱いや包括利益の表示などへの対応が求められる。これらへの対応は、今後、会計制度に大きな影響を与えると予想される。後述のように、企業会計制度（日本の金融庁に当たる財政部が制定した会計規則のことであり、日本における企業会計制度とは意味が異なる）と企業会計基準の併存が会計実務の基礎となっている制度的な背景があるなかで、IAS/IFRSの導入が中国の会計制度にどのような影響を及ぼすのであろうか。

上記の問題意識をもとにして、以下では、まず、国際会計基準作り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を確認する。そのうえで、IAS/IFRSの会計目的²⁾や利益の算出をめぐる会計観の変遷について概観する。さらに、中国での会計基準作りの基礎的な理論、会計目的、会計情報の利用者などをIAS/IFRSのそれらと比較し、コンバージェンスへの対応による中国の会計体系の変化を確認し、中国の会計制度の特徴を明らかにする。最後に、公正価値の取り扱いと包括利益の表示を例に、IAS/IFRSの導入が中国の会計制度にどのような影響を与えるかについて検討する。

2. 概念フレームワークと会計目的

会計基準が理論的に妥当かどうかの判断尺度を提供するのは概念フレームワークである。概念フレームワークは、外部の利用者のための財務諸表の作成および表示の基礎をなす諸概念についてまとめたものである〔IASB (2010), A19〕。概念フレームワークは、将来の基準開発に指針を与える役割を果たし〔伊藤 (2016), p.105〕、会計事象について、明らかな定めのない認識、測定、記録、表示ならびに説明のための理論的基礎を提供し、財務諸表利用者の理解を助けるものとして位置づけられている〔氏原 (2008), p.2〕。

1973年に設立された国際会計基準委員会 (IASC) は、1989年、「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) を公表した。IASCによって公表された上記の概念フレームワークは、2001年にIASCから組織変更されたIASBによって承継された（以下、すべてIASBとする）。会計基準の国際的コンバージェンスの進展に伴い、概念フレームワークの統合も試みられていた。

2004年から、IASBは、FASBと共同プロジェクトを立ち上げ、共通の概念フレームワークの構築をしてきた³⁾。その成果として、2010年9月に、「財務報告のための概念フレームワーク」(Conceptual Framework for Financial Reporting) が公表された。その後、IASBとFASBの概念フレームワークに関する共同プロジェクトは十分に進展しなかった。そのため、2012年からIASBは単独で概念フレームワークの開発を再開した。

IASBは、概念フレームワークの開発にあたって、会計目的を頂点とする演繹的アプローチを採用している〔岩崎 (2014), p.40〕。すなわち、IASBは、会計目的を概念フレームワークの基礎をなすものとし、その他の側面である報告企業の概念や有用な財務情報の質的特性、財務諸表の構成

要素、認識、測定、表示および開示なども会計目的から生じたものとしている〔IASB (2010), A21 OB1〕。

会計目的について、IASBは、現在および潜在的な投資者、融資者およびその他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な財務情報の提供〔IASB (2010), A21 OB2〕としている。また、財務報告書の主要な利用者を、現在および潜在的な投資者、融資者およびその他の債権者の多く〔IASB (2010), A21 OB5〕としている。そして、個々の利用者の情報ニーズが異なるため、IASBは、財務報告基準を開発するにあたって、主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報の提供を目指している〔IASB (2010), A22 OB8〕。

このように、IASBは、異なる情報ニーズを持っている会計情報の利用者の最大多数を、投資者、融資者およびその他の債権者とし、彼らに対し経済的な意思決定に有用な情報を提供することを目的としている。したがって、IASBの概念フレームワークにおける主たる会計目的は、意思決定に有用な情報の提供と捉えることができる。この目的に対応しているのが、後述のいわゆる資産負債アプローチである。

利益の算出において、収益、費用の定義が支配的であるべきなのか、それとも資産、負債の定義に依拠すべきなのかという点で本質的な違いがみられる。その際に、具体的な会計基準との間で深い関係をもつのが会計観である。会計観として収益費用アプローチ (revenue and expense view) と資産負債アプローチ (asset and liability view) が挙げられる。

収益費用アプローチと資産負債アプローチの定義は、一般的に、FASBの討議資料「財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析：財務諸表の構成諸要素とその測定」(FASB 1976)に依拠している。上記の討議資料を発端に、会計基準設定においては、収益費用アプローチと資産負債アプローチという2つの利益観について議論が展開されてきた〔川村 (2014), p. 46〕。その後、資産負債アプローチの影響を受けて設定されたFASBの様々な会計基準は、各国の会計基準や国際会計基準へ多大な影響を及ぼしてきている〔川村 (2014), pp. 46-47〕。

そして、IASBの「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」(1989)は、資産を「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源」〔IASB (1989), 4.4a; 企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳 (2013), A33〕と定義し、負債を「過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの」〔IASB (1989), 4.4b; 企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳 (2013), A33〕としている。また、資産と負債の差額を「持分」〔IASB (1989), 4.4c; 企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳 (2013), A33〕として算定する。

また、IASBは、収益を「当該会計期間中の資産の流入もしくは増価または負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるもの」〔IASB (1989), 4.25a; 企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳 (2013), A37〕とし、費用を「当該会計期間中の資産の流出もしくは減価または負債の発生を形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるもの」〔IASB (1989), 4.25b; 企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳 (2013), A37〕としている。

このように、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で、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。

資産負債アプローチは、企業の期首と期末の2時点の純資産（期末純資産－期首純資産）の変動額のうち、資本取引によらない部分として包括利益を算定している。IASBは2011年に改訂IAS第1号を公表し、その他包括利益の表示を改善しようとした。改訂IAS第1号によると、包括利益は、資本取引以外の取引または事象による一期間における資本の変動、純利益（損失）については、収益から費用を控除した合計額としている〔IASB（2011a）, par. 7〕。

1989年のIASBの概念フレームワークは、発生主義会計を重視している。その理由について、概念フレームワークでは、発生主義会計は、取引その他の事象および状況が報告企業の経済的資源および請求権に与える影響の発生する期間を描写するもので、これらの情報は過去の現金収入および現金支出のみに関する情報よりも、企業の過去および将来の業績を評価するためのよりよい基礎を提供する〔IASB（1989）, A23 OB17〕としている。そのうえで、IASBは金融商品を中心として時価を組み込んでいた。

これに対して、2010年の概念フレームワークでは、IASBは、キャッシュ・フローを創出する企業の能力を重視し、企業の将来のキャッシュ・フローを予測する助けとなる情報の提供を重視している〔IASB（2010）, A27 OB3-OB4〕。その際、公正価値測定は、企業の創出するキャッシュ・フローを把握するうえで良く適合しているようにみえる〔郡司（2016）, p. 2〕。

2011年に公表されたIFRS第13号「公正価値測定」は、公正価値を測定日時点で市場参加者間の秩序ある取引における、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払う価格〔IASB（2011b）, par. IN8, par. 9〕と定義している。このように、公正価値とは、基本的には売買市場の時価であり、出口価格であるのに対して、債務は第三者に移転するときに支払うべき金額である〔斎藤（2011）, p. 10〕。

また、IFRS第13号は、金融資産、金融負債あるいはすでに公正価値が使われている基準を中心に、公正価値測定を限定的に適用する〔IASB（2011b）, pars. 5-7〕としている。減損会計における使用価値や棚卸資産における正味実現可能額のように公正価値の定義と異なる測定には適用されないことを明記している〔郡司（2016）, pp. 7-8〕。このように、IFRSの公正価値測定は、すべての会計領域に全面的に適用されるのではなく、金融商品を代表とする領域に部分的に適用されることになっている〔郡司（2016）, p. 8〕。

1989年の概念フレームワークは、発生主義会計に基づき、過去の現金の収入・支出を基礎とし、歴史的な原価主義を原型としつつ、金融商品を中心として、時価が組み込まれる混合測定モデルとなっていた〔岩崎（2014）, pp. 49-50〕。それに対して、IASBは、2010年の概念フレームワークにおいては、資産負債の測定について過去ではなく将来キャッシュ・フローに基礎をおき、さらに使用資産等については歴史的な原価が組み込まれた混合測定モデルとなっている〔岩崎（2014）, pp. 49-50〕。したがって、同じ混合測定モデルとはいっても、包含された中身が変化してきているといえる。

3. 中国の会計体系とコンバージェンスへの対応⁴⁾

中国におけるコンバージェンスへの対応による会計処理への影響を確認するためには、その前提として中国の会計制度について理解しなければならない。中国の会計制度の特徴としては、まず、企業会計制度と企業会計基準の併存であることが指摘できる。ここでいう企業会計制度は、一般的な意味での会計制度ではなく、財政部によって制定された規則のことを指す。企業会計制度は具体的な処理方法を制定するもので、いわゆる会計処理の実務指針であるのに対して、企業会計基準は、原則の指導に重点をおきながら、取引および事象に基づき個々の基準を公表し、論理的な一貫性を図るものである。

もう1つの特徴は、現行の中国の会計体系において、企業会計制度および企業会計基準は行政法規の一部とみなされ、強制的拘束力がある〔劉 (2007), p.2; 冯 (2003), p.4〕ことである。たとえば、会計法第8条では、中国では統一の会計制度を実施することが規定されている〔全国人民代表大会常務委員会 (1999), 第8条〕。この会計制度は財政部が本法 (会計法) に基づいて制定する。また、会計法第50条では、統一の会計制度について、以下のように定義している。統一の会計制度とは、財政部が本法に基づいて制定する会計処理、会計監督、会計機関、会計に従事する人員、および会計管理に関する規則である〔全国人民代表大会常務委員会 (1999), 第50条〕。このように、本来なら企業会計制度および企業会計基準は、会計処理の計算規定の範疇にあるが、会計法第8条および第50条で法的根拠が与えられている。

中国会計の原点は、旧ソ連の社会主義計画経済下における会計観にある。1949年から、中国は旧ソ連と同様に計画経済下におかれており、会計制度も、旧ソ連の専門家の助言のもとで作られたものである。計画経済においては、政府がすべての経済資源を支配し、経済計画に従って、個々の国有企業に資源の配分をする。2000年の企業会計制度が公表されるまで、中国では、計画経済のもとで設立された株式会社を対象とした株式会社実験企業会計制度、外国企業を対象とした外国投資企業会計制度、そして、中国国内企業を業種別対象とした業種別企業会計制度⁵⁾が実施されてきた。2000年に公表された企業会計制度は、上記のいくつかの企業会計制度を統一するために制定されたものであり、2001年から株式会社に適用され、国有企業への適用も推奨されている。その後、2001年に、上場した金融保険業に適用する金融企業会計制度、2004年には小企業に適用する小企業会計制度も公表された⁶⁾。

周知のように、会計基準は財務諸表を作成する際に準拠すべきルールであり、会計方法の選択に関する指針あるいは規則である。もともと会計基準は、市場に定着しているベスト・プラクティスを帰納的に集成したものであるといわれてきた〔斎藤 (2011), p.3〕。今日の会計基準は、情報利用者に有用な情報の提供を目的とし、理論構成がなされている。しかし、1992年まで、中国では企業会計制度しか存在しておらず、会計基準というものがそもそも存在していなかった。1979年の改革開放後、中国では欧米、特にアメリカの資本主義経済における会計観の影響を受け、会計基準の整備が進められることになった。中国の財政部は、1980年からワーキング・グループを作り、会計基準の作成に着手した。その成果の一環として、財政部は1992年11月に企業会計基準—基本基準を公表し、その後、1997年まで順次、16の個別基準を公表した。だが、1992年に公表された

企業会計基準は国際会計基準へのコンバージェンスを意識したものではなかった。

その後、中国では高品質な会計基準を作成するために、1998年10月に財政部のもとで、財務会計基準委員会が設立され、企業会計基準の制定および改正に携わっている。2006年に、IAS/IFRSと実質的にコンバージェンスされた企業会計基準が公表された。2006年に公表された企業会計基準は、その後、2012年と2014年の2回の改訂作業を経て、現行のものとなっている。

さらに、近年においては、企業会計制度と企業会計基準の整合性が図られてきている。1992年に公表された企業会計基準を契機に、企業会計制度の改革が行われた。その結果として、2001年から業種と部門を問わない統一の企業会計制度の実施をスタートした。しかし、企業会計制度を支える理論体系と企業会計基準を支える理論体系は異なっていたため、両者間には基本的な考え方に相違がみられる。

これまでみてきたように、現行の中国の会計制度は、旧ソ連の影響を大きく受け形成されてきた企業会計制度が存在する一方で、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が同時に併存する形となっている。つまり、企業会計制度は中国の社会環境に依存し、歴史的なものであるのに対して、企業会計基準は、開放政策後に輸入した舶来品である。両者の関係は、対立関係から対等関係、さらに共存関係にある〔李（2005）、p.133〕。両者の影響が中国における会計目的観の独自性をもたらしたと言える。結果として、現段階は、会計基準へのコンバージェンスに対応する側面と、自国の現状に対応しなければならない側面が同時に存在する会計体系となっている。現行の会計体系のなかに、企業会計基準が中国における会計制度の理論的根拠を提供するものとする構想があるため、その改定作業がたえず行われている⁷⁾。

現行基準となっている2014年の企業会計基準は、1つの基本基準と41の個別基準によって構成されている。基本基準は、総則、会計情報の質的特性、会計6要素、会計測定、財務会計報告、附則などの内容を含む11章50条から構成されている。なお、基本基準は、個別基準を作成する際の指針としての機能を果たしている。個別基準は、基本基準の要求に従い、会計処理業務について具体的な規定を制定したものである。

2014年の企業会計基準—基本基準の第2章（第12条～第19条）において、企業会計の一般原則が定められている。具体的には、①会計情報の真実性、②会計情報の有益性、③会計情報の明瞭性、④会計情報の比較可能性、⑤会計情報の経済的実体性、⑥会計情報の重要性、⑦企業情報の保守性、および⑧企業情報の適時性。①の会計情報の真実性とは、実態取引をもとに会計の認識、測定及び報告を行い、会計情報の真実性と内容の完全性を保証しなければならない。言い換えれば、ここでの真実性は、信頼性のある財務情報の提供である。また、②会計情報の有益性とは、会計情報は情報利用者の経済的意思決定の要求に合致し、企業の状況を評価することに資するものでなければならない。これによると、有益性のある情報とは、目的適合性のある情報を提供すべきということになる。以上のように、中国の企業会計基準における財務情報の質的特性は、従来同様に信頼性と目的適合性を基本的特性としたものであると読み取れる。

基本基準では、資産を「発生する可能性の高い将来の経済的便益」とし、負債を「発生する可能性の高い将来の経済的犠牲」として捉えている。そして、IASBと同様に資産と負債の差額を「持分」としている。そしてまた、「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〔財政部（2014）、基

本基準，第33条，第37条]し，収益と費用の差額としての損益は所有者持分の増減をもたらすものとしている。つまり，損益計算書は企業の一定期間の純資産の変動とみなされる。このように，2014年の企業会計基準では，財務諸表の構成要素である資産，負債，所有者持分，収益，費用の定義については，IASBとほぼ同様のものとなっており，また，資産負債アプローチを採用していることがわかる。

第2章ですでに述べたように概念フレームワークは，会計基準が理論的に妥当かどうかを判断する尺度であり，将来の基準開発に指針を与える役割を果たす位置づけとされている。FASBおよびIASBは，すでに概念フレームワークを公表してきた。それに対して，中国では，いまだに概念フレームワークを公表していない。中国では，概念フレームワークの構築にあたっては，これまで多くの議論がなされてきた。代表的には以下の3つの考え方がある。

一つ目は，企業会計基準－基本基準を作成し，それを概念フレームワークとみなし，状況に応じて修正していく方法である。二つ目は，企業会計基準－基本基準を修正すると同時に，あらたに概念フレームワークを構築し，会計体系が概念フレームワーク，基本基準，個別基準の3つによって構成される方法である。そして，三つ目は，基本基準を廃止し，概念フレームワークを構築するものである。これらの議論は，結果的に，一つ目の考え方で落ち着いてきた。つまり，現段階で，企業会計基準－基本基準を個別基準の作成指針とし，FASBやIASBの概念フレームワークに相当する役割を果たすものとしている〔財政部会計司编写組（2010），pp.1-2〕。

一般的に，会計制度を支えているのは会計基準といわれている。合理的な会計基準を開発するためには，明確な理念をもとに，会計目的をいかに捉えるかに依存する〔氏原（2008），p.1〕。会計目的は，一般的に，受託責任を明確にしたうえでの利害調整機能の達成と意思決定に有用な会計情報の提供の2つが挙げられる。周知のように，近年の会計基準の国際的コンバージェンスは，いわゆる意思決定有用性アプローチに立脚して展開されてきたものである。このアプローチに基づく会計の主たる目的は，情報利用者の意思決定に有用な情報の提供としている。

IAS/IFRSのコンバージェンスへの対応は，中国の企業会計基準における会計目的にも変化を及ぼした。たとえば1992年から実施してきた企業会計基準は，会計目的を「会計情報は，国家のマクロ的経済管理の要求にかない，関係企業の財務状況および経営成績を理解するニーズ，企業の内部経営管理を向上するニーズに応えるものでなければならない」〔財政部（1992），基本基準，第11条〕としている。つまり，会計目的は，情報開示に対応するものではなく，主に，国と他の利害関係者との調整と捉えることができ，国家管理の1つの手段としている。

これに対して，2014年の企業会計基準は2006年のそれと同様に，会計目的を「情報利用者に企業の財政状態，経営成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，企業経営者の受託責任の履行状況を反映しつつ，財務会計報告利用者の意思決定に役立つ情報の提供」〔財政部（2006）及び（2014），基本基準，第4条〕としている。ここでいう情報利用者は，投資者，債権者，政府並びに関連部門および一般大衆などが含まれている〔財政部（2006）及び（2014），第4条〕。

上述の2014年の企業会計基準において示された会計目的は，以下のことを明示していることがわかる。すなわち，まず，企業の財政状態，経営成績およびキャッシュ・フローなどに関する会計情報の提供である。次に，これらの会計情報は，企業経営者の受託責任の履行状況を反映するもの

である。さらに、会計情報は、情報利用者の経済的意思決定のために、役立つ情報でなければならない。ここで注意しなければならないのは、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。このように、2014年の企業会計基準はコンバージェンスへの対応を意識しており、1992年の会計目的と本質的な違いがあると捉えることができる。とはいえ、中国の会計目的においては、利害調整機能が依然として重視されていることには注意が必要である。

利害調整機能が重視されることは、会社法の該当規定において確認することができる。会社法第1条では、会社法の制定目的を企業、株主および債権者の権利を守るためとしている。また、会社法第167条では、会社が税引後利益を分配する際に、利益の10%を法定資本準備金として計上することを規定している〔全国人民代表大会常務委員会（2005）、第167条〕。いうまでもないが、配当制限は利害調整プロセスの1つとして捉えることができる。

従来、中国の会計制度は、FASBやIASBのように「一般に公正妥当と認められた会計原則（GAAP）」という会計慣行によるのではなく、国家がマクロ経済をコントロールするために理論構成されるものであった。この会計制度の主たる目的は、国有企業へ配分された経済資源の実施に関する情報を政府へ提供すること、および課税所得の計算であった。企業会計基準のIAS/IFRSへのコンバージェンスに対応するために、中国における会計目的は、徐々に、投資者の意思決定に有用な情報の提供という情報提供機能へと変更されつつある。しかし、その他の情報利用者のため、とりわけ国家の管理・監督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現状であることは忘れてはならない。

このような状況の背景には中国の会社形態の特殊性が存在している。これまで、中国では、国有企業がもっとも一般的な会計形態であり、中国経済の重要な部分は国有企業によって占められてきた。1980年代後半、所有と経営の分離が進むなか、株式会社制度が普及してきた。その変化のなかで、多くの国有企業は、株式会社へと転換した。だが、現在でも多くの企業では、国家所有による流通不可能な株式の割合が依然として多くを占めている。すなわち、このことは、国有企業が株式会社化された後も、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、当該企業に重大な影響を及ぼしていることを意味している⁸⁾。そのため、中国の会計は国家の管理目的に有用な情報を提供しなければならないのである。

4. コンバージェンスへの対応による会計処理への影響

前述したように、中国における会計目的観はIAS/IFRSによって大きな影響を受けてきた。その影響は、2014年に公表された会計基準における会計の一般原則においてもみてとれる。ただし、公正価値の使用に関してはIASBの考え方と相違がみられる点は注意が必要である。

すなわち、2010年に改訂されたIASBの財務報告に関する概念フレームワークは、公正価値を計算構造の中心的なものとして想定されている〔岩崎（2011）、p.29〕。ただし、公正価値で資産を評価する場合、資産は時価で表されるため、財務諸表の情報利用者がその数値を検証することが難しくなる。また、公正価値は時価であるため、「時価をベースに作成された財務諸表は資産の価格変動の影響を受けるため、期末の利益数値が大きく変動する」〔伊藤（2016）、p.281〕と考えられ

る。そのため、公正価値を計算構造の中心とする上記のIASBの概念フレームワークは、これまで信頼性と検証可能性を財務情報の質的特性としての機能を弱体化させてしまい、その結果、財務情報の信頼性が犠牲になり、投資家等に必ずしも有用な情報を提供するものではないという側面もある〔岩崎（2011），p. 29 及び pp. 38-39〕。

すでに第3章で述べたように、中国の企業会計基準—基本基準は、個別基準の作成指針であり、IASBの概念フレームワークに相当する役割を果たすものである。中国の企業会計基準—基本基準における財務情報の質的特性は、従来どおり、目的適合性と信頼性を重視している。これに対して、IASBの概念フレームワークは、目的適合性と信頼性よりも財務情報の比較可能性を重視している。このように、財務情報の質的特性について両者には根本的な違いが見られている。また、IASBは、公正価値評価を計算構造の中心的なものとして想定しているのに対して、中国の企業会計基準は、従来どおり、取得原価主義に重点をおきながら、金融商品を限定して全面的に公正価値評価を適用するようになってきている。したがって、中国の企業会計基準における公正価値の適用範囲はIFRSのそれよりも狭まれていることが理解できる。以下では、公正価値の取り扱いおよび包括利益の表示について具体的にみていこう。

中国では、これまで資産の測定について、原則として、当該資産の取得原価を基礎としてきた〔財政部（1992），基本基準，第19条〕。2006年、中国ではIAS/IFRSと実質的にコンバージェンスされた企業会計基準が公表された。そのなかで、資産の測定については、原則として取得原価を採用するとしながらも、再調達原価、正味実現可能価額、割引現在価値および公正価値が認められている〔財政部（2006），基本基準，第42条，第43条〕。ただ、2006年の企業会計基準においては、公正価値の定義については明確に定められていなかった。2007年、『企業所得税法实施条例』は公正価値を市場価格と定めている〔国务院（2007），第13条〕。

ただ、公正価値による測定は、投資不動産や生物資産、非貨幣性資産の交換、資産の減損、金融資産などにおいては（それぞれの個別基準を参照する）、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の適用となっている〔財政部（2006），基本基準，第42条(5)〕。

2011年のIFRS第13号「公正価値測定」の公表を受けて、中国では、2014年1月26日に新たに企業会計基準第39号「公正価値の測定」が公表され、2014年7月1日から公正価値測定の本格的な適用が認められるようになった。企業会計基準第39号は、これまで投資不動産、資産の減損等の基準において規定されていた公正価値の規定を1つにまとめ、公正価値の定義、評価方法、開示等を定めた。

2006年の企業会計基準の改訂作業を経て公表された2014年の企業会計基準においては、金融商品および金融資産に関する基準が3つ含まれている⁹⁾。それらの基準においては、売買目的有価証券などの金融商品については全面的に公正価値による測定が認められている。その測定および処理については、たとえば、売買目的金融資産および金融負債については、取得時および取得後も公正価値に基づいて測定し、その変動額は当期純利益として計上すると規定している〔財政部（2014）企業会計基準第22号，第30条，第32条〕。売却可能金融資産のうち資本性金融商品については、公正価値で当初測定した後も公正価値で測定を行い、公正価値の変動額は所有者持分に計上するとしている〔財政部（2014），企業会計基準第22号，第30条，第32条〕。

2014年に公表された企業会計基準と2006年の企業会計基準とを比較すると、公正価値で測定される項目の割合が増えていることがわかる。ただ、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。他方、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。

次に、中国における包括利益の導入に関してみていくことにしよう。包括利益は、純資産の期首と期末の変動額を基礎とした利益概念である。他方、当期純利益は実現主義をもとにして計算された一会計期間の利益（期間収益－期間費用）である。IASBは資産負債アプローチに立脚し、投資家の意思決定に有用な情報の提供を目的としている。そのため、公正価値を計算構造の中心とし、当期純利益よりも純資産の変動額である包括利益を重視すると考えられる。

表1 企業会計基準における「損益計算書（要約）」

| 項 目 | | 当期金額 | 前期金額 |
|-----|--|------|------|
| 一 | 営業収入 | | |
| | 減算： 営業原価 営業税金及び附加 販売費用 管理費用 財務費用 資産減損損失 | | |
| | 加算 公正価値変動収益（損失は－で表示） 投資収益（損失は－で表示） | | |
| | そのうち：共同経営企業及び合弁企業に対する投資収益 | | |
| 二 | 営業利益（損失は－で表示） | | |
| | 加算： 営業外収入 | | |
| | 減算： 営業外支出 | | |
| | そのうち：非流動資産処分損失 | | |
| 三 | 利益総額（損失は－で表示） | | |
| | 減算： 所得税費用 | | |
| 四 | 純利益（損失は－で表示） | | |
| 五 | 1株当たり利益 | | |
| | (一) 基本的1株当たり利益 (二) 希薄化後1株当たり利益 | | |
| 六 | その他包括利益 | | |
| 七 | 包括利益総額 | | |

出所：財政部会計司编写組（2010），p. 510

中国ではこれまで実現主義に基づいて、当期純利益概念が用いられており、包括利益概念についての規定はなかった。IAS/IFRSとのコンバージェンスへの対応のため、2006年に公表された企業会計基準に包括利益概念が導入されてきた。2009年、財政部が公表した企業会計基準解説第3

号においては、1株あたり利益に続き、その他包括利益と包括利益の総額を表示する〔財政部(2009)、企業会計基準解説第3号(七)〕という実務指針が出されている。そして、2010年、中国の財務部が発行した『企業会計準則講解2010』において、包括利益の変動を重視する形としての損益計算書(要約)のひな型〔財政部会計司编写組(2010)、p.510〕と、その損益計算書に対応する「所有者持分変動計算書」のひな型が掲載された〔財政部会計司编写組(2010)、p.516〕。

表1で示すように、営業収入に公正価値変動収益(損失)を加味したものが営業利益(損失)になる。また、包括利益は、当期純利益にその他包括利益が加えられた形となっている。表2によると、所有者持分当年度増減変動額は、当期純利益のほかに、その他包括利益によるものである。ここでその他包括利益は表1のその他包括利益の金額と一致することとなる。このように、損益計算書上のその他の包括利益の変動額は、所有者持分変動計算書から確認できる仕組みとなっている。

表2 所有者持分変動計算書

| 項目 | 当年度金額 | | | | | | 前年度金額 |
|-------------|-----------|-----------|----------------------|-----------|-------------------|-----------------------------|-------|
| | 払込 資本金 | 資本 剰余金 | 減算 .. 自己 株式 | 利益 剰余金 | 未 処 分 利益 | 所有 者 持 分 合 計 | |
| 一 前年度期末残高 | | | | | | | |
| 加算：会計方針の変更 | | | | | | | |
| 前期修正 | | | | | | | |
| 二 当年度期首残高 | | | | | | | |
| 三 当年度増減変動額 | | | | | | | |
| (一) 純利益 | | | | | | | |
| (二) その他包括利益 | | | | | | | |
| 以下省略 | | | | | | | |
| 四 当年度期末残高 | | | | | | | |

出所：財政部会計司编写組(2010)、p.516

2014年に公表された企業会計基準第30号「財務諸表の表示」は、損益計算書においては、営業収入に公正価値変動収益(損失)を加味したものが営業利益(損失)になる。また、純利益に続き、その他包括利益と包括利益の総額を表示すると規定し〔財政部(2014)、企業会計基準第30号、第31条〕、ここで包括利益とは、企業が一会計期間において、財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、企業の純資産に対する持分所有者以外との取引による部分を指すと定義されている〔財政部(2014)、企業会計基準第30号、第32条〕。すなわち、純資産の変動額のうち、資本金、準備金、剰余金等の資本取引による変動額を除いたものが包括利益である。包括利益は、当期純利益のほかに、その他包括利益が含まれる。その他包括利益には、有価証券やデリバティブなどにかかわる評価差額、持分法適用会社に対する持分相当額、ヘッジ損益、為替換算調整勘定など

が含まれる〔財政部（2014）、企業会計基準第30号、第33条〕。

ここでの包括利益の表示方法としては、IASBが推奨する1計算書方式（当期純利益を表示する損益計算書と包括利益計算書の表示を1つの計算書で行う方式¹⁰⁾）を採用していることがわかる。所有者持分変動表では、包括利益の総額を表示するよう規定している〔財政部（2014）、企業会計基準第30号、第36条（一）〕。さらに、注においてはその他包括利益に関する情報を開示するよう求められている〔財政部（2014）、企業会計基準第30号、第40条〕。このように、2014年の企業会計基準第30号における包括利益の表示は、2009年の基準解釈第3号の実務指針を基準に組み込みんだ形で規定されている。

以上で述べてきたように中国は、IAS/IFRSへのコンバージェンスの対応のため、2006年に、限定条件のもとで公正価値による測定を導入から2014年の金融商品において全面的公正価値による測定を認めるようになった。また、包括利益の取り扱いについても、IAS/IFRSと対応する形で導入が進められてきたことがわかる。

一方、税法上においては、課税所得計算目的から当期純利益の算定が依然、求められている。大陸法系に属する中国の会計体系において、企業の作成した財務諸表は課税所得の算定のベースとして重視されることは明らかである〔盖（2001）、p.39；杭（2015）、p.152〕。課税所得の計算にあたって、資金的な裏づけのある利益の算定がメインになる〔杭（2015）、p.152〕。したがって、課税所得の算定過程においては、会計数値の検証可能性、信頼性、保守主義などの特性が重視される。当期純利益は実現された利益であって、資金的な裏づけのあるものである。

中国の企業所得税法実施条例では、課税所得の計算は、基本的に、収益費用対応の原則によって、1期間に実現した収益と発生した費用に基づく〔国务院（2007）、第9条〕ものである。課税所得額は、企業会計上の利益を前提にして、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〔国务院（2007）、第5条〕。

上記の所得税の計算方法は日本の企業所得税の計算とほぼ同様である。つまり、企業会計上の利益概念に、企業所得法上の規定（別段の定めという形で）にしたがって、加算および減算を行うことによって企業の課税所得を計算する。税法上の別段の定めは、「収益・費用の概念や実現・発生などの概念を否定するものではなく、むしろ、企業会計上の基本的概念を前提として、公平性の観点から企業会計上の費用計上額を限定したり、損益の認識要件や時期を一律化するといった趣旨の規定が主である。」〔多賀谷充（2007）、p.80〕。以上のように、中国における課税所得の計算は、企業会計上で算出された利益を、企業所得税法の規定にしたがって、加算および減算をすることによって得られるものとしている。その際、当然、当期純利益概念が重視されている。

今後、コンバージェンスへの対応の進みにつれ、中国もIAS/IFRSと同様な処理を認めるならば、当期純利益と包括利益との乖離が拡大することになる。このような利益概念に基づく損益計算書から、企業所得税法の規定にしたがって、これまで加算・減算をするような税務上の調整を行うことは難しくなると考えられる。多賀谷充（2007）および斎藤（2011）で指摘されたように、税制と会計を分離し、会計基準から独立した税制を考えると、技術的・量的に膨大なコストがかかることが避けられないことになる〔多賀谷充（2007）、p.80；斎藤（2011）、p.14〕。

5. むすび

急速にグローバル化していく経済環境の変化に伴い、会計基準を取り巻く環境が大きく変化している。それに伴って、会計目的の重点が受託責任の解除をしたうえでの利害調整機能から情報開示、言い換えれば投資者の意思決定に有用な情報の提供へと変化しつつある。近年、会計基準の比較可能性の向上を目的とする会計基準の国際的コンバージェンスの動きが加速化している。

会計基準のコンバージェンスを指向する中で、中国では政府主導による法制化へとその仕組みを変化させた。そのような動きは2000年代初期から加速してきた。2006年に公表された企業会計基準は、その後、2012年と2014年の2回の改訂作業が行われた。現在使われている企業会計基準の規定の多くは、IAS/IFRSとのコンバージェンスが図られている。

本稿の目的は、IAS/IFRSの導入が中国の会計制度にどのような影響を与えたかを検証することである。そのなかで、特に、これまでの会計制度にない会計処理、たとえば、公正価値の取り扱いと包括利益の表示についてみてきた。

2006年に、中国はコンバージェンスへの対応のために、資産負債アプローチを取り入れ、資産の測定については、公正価値の適用を認めるようになった。また、包括利益の取り扱いについても、IAS/IFRSと対応した形で表示するようになっている。2014年に改訂された企業会計基準は2006年のそれと同様に、基本的に取得原価を中心としているが、金融資産については全面的に公正価値による測定が認められるようになった。これに対して、IASBは資産負債アプローチに立脚し、取得原価よりも公正価値評価を計算構造の中心として、包括利益を取り入れている。したがって、同じ資産負債アプローチを取り入れることにしても、中国の会計とIASBとの考えには根本的な違いがみられている。

現行の中国の会計制度は、旧ソ連の影響を大きく受けて形成された企業会計制度が存在する一方で、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も併存する形となっている。従来の企業会計制度は、国家がマクロ経済をコントロールするために構築されたものである。したがって、企業会計制度の主たる目的は、政府に経済資源の実施に関する情報の提供と課税所得の計算であった。そのため、財務情報の質として目的適合性と信頼性が重視されている。

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の包括利益は、投資意思決定に有用な情報とみることでもできる。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。今後、コンバージェンスへの対応が進むにつれ、中国の会計処理においても、将来の事象の変化を盛り込むために、見積りや推定といった予測の作業が不可欠となることが予想される。そうした状況が進展すれば、課税所得の計算にあたっては資金的な裏づけのある利益の保証ができなくなる可能性も生じるだろう。

《注》

- 1) IAS/IFRSとのコンバージェンスを主導していた財政部の王軍元副部長が2005年9月に中国の西安で開催された第5回中日韓3カ国会計基準設定主体会合の際に明らかにした戦略である。ここでの5原則

とは、コンバージェンスは目標であり、コンバージェンスは同一を意味するものではなく、コンバージェンスは過程であり、コンバージェンスは相互作用であり、コンバージェンスは新たなスタートである。詳細については、〔王 (2005), p.4〕を参照されたい。

- 2) あるいは財務報告の目的、本稿では、特別な断りがない限り、会計目的と同義に使われる。
- 3) ここでの説明は、氏原 (2008)、岩崎 (2014)、伊藤 (2016) および杉本 (2017) を参考にしている。アメリカのFASBは、他国に先駆けて1978年に概念フレームワークを公表した。その後、2000年までに概念書第1号から第7号までを公表した。2010年FASBは概念書第8号(この概念書第8号をもって、概念書第1号と概念書第2号を廃止した)を公表した。概念書第8号は、IASBと共同で開発したものであり、現行のIASBの概念フレームワーク第1章「一般目的財務報告の目的」と第3章「有用な財務情報の質的特性」と整合されている。
- 4) ここでの説明の一部は蔣 (2009) を参考にしている。
- 5) 1993年まで、中国には40以上の業種別会計制度があった。1993年、財政部はこれまで存在してきた40以上の業種別会計制度を修正、統合して、13の業種別会計制度にまとめた。
- 6) 小企業は、中国経済の中で重要な役割を果たしている。これまでの小企業会計の問題点を解決するため、財政部は小企業会計制度を制定した。中国では業種別に、企業の資産総額、売上高、従業員数の3つによって小企業が規定されている。例えば、製造業の場合においては、資産総額が4,000万元未満、売上高3,000万元未満、従業員数が300人未満の企業を小企業と規定している。これについては財政部 (2004) の「小企業制度」を参照されたい。
- 7) これについては、葛 (2001) および劉 (2001) を参考されたい。
- 8) 1998年当時、株式のわずか30%だけが証券市場で売買されているに過ぎず、残りの70%は政府もしくは政府関連機関に所有されている非流通株となっている。これについては久野・邵 (2004)、83ページを参照されたい。社会主義国家という特質から上場会社に対する支配を保持し、統制が図られていた。現在、非流通株の占める割合は減少したと考えられるが、企業にとって政府が依然として重要な利害関係者であることは言うまでもない。
- 9) 具体的には、企業会計基準第22号—金融商品の認識及び測定、企業会計基準第23号—金融資産の移転および、企業会計基準第37号—金融商品の表示である。
- 10) IASBは、2011年、改訂IAS第1号を公表し、包括利益の表示を改善しようとした。1計算書方式(当期純利益を表示する損益計算書と包括利益計算書の表示を1つの計算書で行う方式)を推奨する方式としながらも、1計算書方式と2計算書方式(当期純利益を表示する損益計算書と、包括利益を表示する包括利益計算書からなる方式)のいずれかによる〔IASB (2011 a), par. IN6, par. IN13〕こととした。

参考文献

- 伊藤邦雄 (2016) 『新・現代会計入門 第2版』日本経済新聞出版社。
- 岩崎 勇 (2011) 「IFRSの概念フレームワークについて——財務情報の質的特性を中心として——」『會計』第180巻第6号, pp.29-41。
- 岩崎 勇 (2014) 「IASBの概念フレームワークにおける測定問題について」『會計』第185巻第5号, pp.40-52。
- 氏原茂樹 (2008) 「会計基準の設定に関する考察——日本の会計制度への国際会計基準の導入に関連して」『流通経済大学論集』第42巻第4号, pp.1-15。
- 川村義則 (2014) 「資産負債アプローチをめぐる議論からのインプリケーション」『會計』第185巻第1号, pp.46-62。
- 郡司 健 (2016) 「現代会計観の拡張」『會計』第190巻第3号, pp.1-12。
- 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, pp.1-17。
- 蔣 飛鴻 (2009) 「中国会計基準のコンバージェンスへの対応と選択」『會計論叢』第4号, pp.127-144。
- 杉本徳栄 (2017) 『国際会計の実像』同文館出版。
- 多賀谷充 (2007) 「会計基準の国際的収斂による開示制度への影響 連単分離を考える」『会計プロフェッション』第3号, pp.75-84。
- 李 文忠 (2005) 『中国監査制度論』中央経済社。
- 久野光朗・邵藍蘭 (2004) 『転換期の中国会計：1949-2000』同文館。
- 王 軍 (2005) 「审时度势把握机遇完善中国会计准则体系」『会计研究』第10期, pp.3-6。

- 冯淑萍 (2003) 「中国的会计改革与发展—在第十六届世界会计师大会中国论坛上的演讲」『上海会计』第 1 期, pp. 3-7。
- 劉玉廷 (2001) 「企业会计制度的中国特色及与国际惯例的协调」『会计研究』第 3 期, pp. 3-9。
- 劉玉廷 (2007) 「中国企业会计准则体系: 架构, 趋同与等效」『会计研究』第 3 期, pp. 2-8。
- 盖地 (2001) 「大同小异: 中国企业会计标准与国际会计准则」『会计研究』第 7 期, pp. 34-41。
- 葛家澍 (2001) 「关于我国会计制度和会计准则的制定问题」『会计研究』第 1 期, pp. 4-8。
- 杭品厚 (2015) 「中国会计准则国际趋同的会计环境研究」『经济研究导刊』第 3 期, pp. 152-154。
- 全国人民代表大会常务委员会 (1999) 『中華人民共和國會計法』(中国語: 『中华人民共和国会计法』)。
- 全国人民代表大会常务委员会 (2005) 『中華人民共和國公司法』(中国語: 『中华人民共和国公司法』)。
- 全国人民代表大会常务委员会 (2007) 『中華人民共和國企業所得稅法』(中国語: 『中华人民共和国所得税法』)。
- 國務院 (2007) 『中華人民共和國企業所得稅法實施條例』(中国語: 『中华人民共和国所得税法实施条例』)。
- 財政部 (2009) 『企業會計基準解說第 3 号』(中国語: 『企业会计准则解释第 3 号』)。
- 財政部 (1992) 『企業會計基準—基本基準』(中国語: 『企业会计准则—基本准则』)。
- 財政部 (2004) 『小企業會計制度』經濟科学出版社。
- 財政部 (2006) 『企業會計基準』(中国語: 『企业会计准则』)。
- 財政部 (2014) 『企業會計基準』(中国語: 『企业会计准则』)。
- 財政部會計司编写组 (2010) 『企業會計準則講解 2010』人民出版社 (中国語: 『企业会计准则讲解 2010』)。
- FASB (1976), *Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*. (津守常弘監訳 (1997) 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。)
- IASC (IASB) (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳『2013 国際財務報告基準 Part A』中央経済社。)
- IASB (2010), *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳『2016 国際財務報告基準 Part A』中央経済社。)
- IASB (2011 a), *International Accounting Standard 1: Presentation of Financial Statements*.
- IASB (2011 b), *International Accounting Standard 13: Fair Value Measurement*.

(本稿は、実践女子大学 H29 年度教育研究振興基金助成金による研究成果の一部である)

(原稿受付 2017 年 11 月 11 日)