

〔論 説〕

## 中国の概念フレームワークに関する一考察

—「企業会計準則（基本準則）」<sup>1</sup>をめぐって—

魏

巍

### 〔要 旨〕

本稿では中国の概念フレームワークと見做される「企業会計準則（基本準則）」をめぐって検討する。まずはその制定された経緯、そして概念フレームワークと見做される理由について明らかにする。次に、それに対する2回にわたる改訂による変更点を分析・検討し、そこにおける会計観の変更を明らかにし、そのような変更をもたらした要因を検討することにする。

### 1. はじめに

一般には、概念フレームワーク<sup>2</sup>は、首尾一貫とした整合性のある会計基準を導くために、会計目的や会計の諸概念を体系化したものを指している。概念フレームワークを最初に制定したのは米国の財務会計基準委員会（以下、FASBと略す）である。このFASBの概念フレームワークはその後、他国の概念フレームワークに大きな影響を与えた。我々は概念フレームワークと呼ぶ時、このFASB概念フレームワークの形式と内容に類似しているものを指すことが多い<sup>3</sup>。

ところで、齊藤（2007）の中で指摘されているように、概念フレームワークは会計基準の形成の立脚基盤となるべき諸概念の体系であり、日本においては企業会計原則が会計行為の規範としての役割を果たしてきたものとみてよい（齊藤，2007，pp.170-171）。言い換えると、一国の概念フレームワークは必ずFASBの概念フレームワークと類似する形式と内容をとる必要がない。会計基準の形成の立脚基盤となる諸概念の体系がそれと異なる形式と内容で存在している場合でも、それを広い意味での概念フレームワークと看做することができる。

<sup>1</sup> この「企業会計準則（基本準則）」は1992年に公布された当初、「企業会計準則」という名称だったが、2006年改訂の際に、名称変更が行われ、本日に至る。

<sup>2</sup> 概念フレームワークは「財務会計の概念フレームワーク」や「財務報告の概念フレームワーク」などと呼ばれる場合もあるが、本稿では多くの先行研究に倣って「概念フレームワーク」と呼ぶことにする。

<sup>3</sup> 概念フレームワークをめぐると多くの優れた先行研究がある。ここでは、引用した文献のみを示すことにとどめたい。

中国では建国した1949年から現在まで、計画経済体制を前提とする基金会計から市場経済体制を前提とする利益測定会計に転換し、経済改革の深化に伴い、国際会計基準とのコンバージェンスを進めてきた。中国では、鄧小平氏の南巡談話後の1992年に公布された「企業会計準則」<sup>4</sup>を概念フレームワークと看做するのは一般的である<sup>5</sup>。

本稿はこの「企業会計準則」の制定された経緯、中国の概念フレームワークと見做される理由、そして、制定された当初の内容および2回にわたる改訂による変更点を分析・検討する。そのうえ、そこにおける会計観の変更を明らかにし、そのような変更をもたらした要因を検討することにする。

## 2. 中国の概念フレームワーク

中国においては、建国した1949年から1992年まで、公的所有制度を前提とする基金会計を採用した。この基金会計はソ連の会計制度を模倣して導入されたものであり、1992年までに概念フレームワークと見做せるものはなかった。

### (1) 「企業会計準則」の公布された経緯

1978年に改革・開放政策が打ち出され後、経済改革の深化に伴い、会計制度に対する改革も行われた。そのような背景の中、中国会計学会は1987年に「会計基本理論および会計準則専門研究グループ」を設立し、会計準則に関する研究を始めた。また、中国財政部（以下、財政部と略す）も1988年に「会計準則課題グループ」を設置して、会計準則を制定するための研究と準備を始めた。当該課題グループは英米において普及している会計フレームワークと類似の会計フレームワークを開発することをその目的としていた（Xiao and Pan, 1995, p. 179）。その結果、財政部は1991年11月に「企業会計準則第1号（基本準則）（改訂公開草案）」を公表し、全国でそれに対する意見を求めた。そして、さらに修正を行い、財政部は1992年11月に「企業会計準則」（以下、1992年基本準則と略す）を公布し、1993年7月から施行されることになった。その後、1997年よりそれに基づく「企業会計準則（実施準則）」<sup>6</sup>（以下、実施準則と略す）が

<sup>4</sup> 「企業会計準則」が1992年に公布され、2006年と2014年に改訂された。本稿は便宜上、1992年に公表された「企業会計準則」、2006年に改訂された「企業会計準則（基本準則）」、そして、2014年に改訂された「企業会計準則（基本準則）」を、それぞれ「1992年基本準則」、「2006年基本準則」および「2014年基本準則」と呼ぶことにする。また、3者を包括する意味で「基本準則」を用いる。

<sup>5</sup> 中国において、概念フレームワークが存在するか否かについては、必ずしも明確ではないという興味深い指摘がある（王, 2014, 第6章）。

<sup>6</sup> 中国語は「企業会計準則（具体準則）」である。

順次に公布されてきた<sup>7</sup>。

1992年基本準則は米国を中心とする諸外国の文献に対する研究に基づいて策定されたもので、中国の会計制度改革に対する理論的な根拠を提供するという役割が期待されていた。しかも、その制定にあたり、これまでのような政府が一方的に設定するという方式ではなく、草案を公表し、全国範囲でそれに対する意見を求めるという国際的に採用されている設定方式が用いられていた。また、その制定目的は、将来的にはそれに基づき実施準則を制定するとされていた（中華人民共和国財政部, 1991, 「草案説明」, 四, 2）。

中国においては、政府が会計規定の唯一の設定者であり、FASBのような公的統制を回避し私的統制を守るための「公的性格」を証明する（津守, 1979, p. 78）ための会計理論による信頼性の付与を必要としない。その意味で、会計の理論的な体系を構築しようとする1992年基本準則の制定は極めて興味深いことであるといえる。

## （2）諸概念の体系が含まれるもの

中国においては、これまでに、概念フレームワーク<sup>8</sup>という名称のものはない。会計の諸概念の体系が含まれるものとして、1992年基本準則のほかにも、2000年に公布された『企業財務会計報告条例』と「企業会計制度」がある。

『企業財務会計報告条例』は1999年に改訂された『会計法』に対する補充法規条例として2000年6月に公布された。『企業財務会計報告条例』は当時の2006年に改訂された「企業会計準則（基本準則）」（以下、2006年基本準則と略す）において規定されている会計要素の定義に対する修正を行い、会計の六要素<sup>9</sup>に新たな意味合いを与えた」（財政部会計司編, 2001, 序, p. 5）と、財政部が説明した<sup>10</sup>。

同年12月に、「企業会計制度」が公表された。「企業会計制度」の「総則」には、適用範囲、他の法律・法規との関係、記録対象、会計期間、測定単位、記帳方法、財務諸表の表示などについて規定するとともに、比較可能性、明瞭性、発生主義、費用収益対応、保守主義、重要性などについて記述している。「企業会計制度」の各章に会計要素の定義が含まれており、『企業財務会計報告条例』の会計要素の定義と同様な内容である。

『企業財務会計報告条例』は「企業の財務会計報告を規制し、財務会計報告の真实性と完全

<sup>7</sup> 2018年現在、全部で42の実施準則が公布された（詳細は王, 2018, pp. 98-99）。

<sup>8</sup> 中国語の「概念框架」, 「財務会計概念框架」, 「財務報告概念框架」がそれにあたる。

<sup>9</sup> 六要素とは資産、負債、所有主持分、収益、費用、利益である。

<sup>10</sup> その際に、1992年基本準則を修正せず、その上位に置く『企業財務報告条例』を新たに追加することは興味深い。

性を保証する」(第1条)ことが目的である。一方、「企業会計制度」には会計要素と一般原則の内容が含まれているものの、それは「企業の会計処理手続を規範化し、真実かつ完全な会計情報を提供する」(第1条)ことが目的である。その両方は会計基準を導くための概念フレームワークではない<sup>11</sup>。

### (3) 概念フレームワークと看做される基本準則

中国の会計学術界に強い影響力を持つ会計学者の葛家恕氏が1997年に、中国の有力な会計学術誌『会計研究』で「基本会計準則と財務会計概念フレームワーク—1992年『企業会計準則』の修正・改善に関する個人的な意見—」をタイトルとした論文を発表した。そこにおいては、1992年基本準則は会計基準の基準(メタ基準)であると指摘し、それは、会計前提、会計目標、会計要素、認識・測定および開示などの基本概念および一般原則を内容としており、新しい会計基準を導き、現存の会計基準を見直し、基準に含まれていない取引の会計処理方法を決定する根拠になる役割があると、述べられていた。また、欧米の概念フレームワークに対しては2つの考え方があると指摘し、その1つは60年代の考え方であり、会計前提と一般原則を概念フレームワークと看做し、米国公認会計士協会(AICPA)のARSN0.1とARSN0.3に代表される。もう1つの考え方は、FASBの1978年に始まる概念フレームワークの形成がそれである。1992年基本準則はこの2つの考え方を基本としつつも、主に1つ目の考え方に基づいており、中国の概念フレームワークの形式は必ずしも他国の概念フレームワークと同様にする必要はないという(葛, 1997, pp. 2-3)。

この基本準則を概念フレームワークと看做す考え方はその後中国で定着していた。企業会計準則編審委員会(2009)が以下のように説明している。すなわち、わが国の基本準則は国際会計基準審議会(以下、IASBと略す)の「財務報告に関する概念フレームワーク」とFASBの「財務会計の諸概念」と類似しており、企業会計準則体系<sup>12</sup>の中にそれと同様な役割を果たしている(企業会計準則編審委員会, 2009, p. 1)。

また、2014年に開かれた「中国会計学会基礎理論専門委員会2014年学術検討会」では、中国の基本準則は会計基準を導く役割を果たしており、IASBの財務報告の概念フレームワークに相当することは、当該検討会のメンバーの共同の認識であるという(任・張, 2014, p. 141)。

以上のことから、基本準則の制定された当初においても現在においても、中国の概念フレー

<sup>11</sup> 『企業財務会計報告条例』は会計規定等を制定する際に、概念フレームワークのような役割を果たしていた一面もある(王, 2018, p. 165)と指摘されている。

<sup>12</sup> 企業会計準則体系は、基本準則、実施準則および適用指針を含む。

ムワークと看做されているといえる。

#### (4) 国際一般的な概念フレームワークとの間に相違が存在する理由

基本準則はその内容、制定機関、強制力について、国際一般的な概念フレームワークとの間に大きな相違が存在していることも事実である。そのような相違が存在する理由として、以下のように挙げることができる。

##### ① 中国の法体系の特殊性

基本準則は2006年改訂後に、企業会計準則体系の中に組み込まれていた。それは独立とした概念フレームワークではなく、会計基準の一部であることを意味する。

中国の法制度は法規範重視の大陸型であり、『中華人民共和國立法法』の基で形成される階層式体制は法律、行政法規、部門規章、規範性通達の4階層から成されている(王, 2018, p. 114)。基本準則はこのうちの「部門規章」に当たり、財政部部長が発行する。

基本準則と国際一般的な概念フレームワークとの違いについて、財政部会計司の司長を長く務めていた劉玉廷氏が以下のように説明した。すなわち、IASBとFASBの概念フレームワークは会計基準を導く役割があるが、それは会計基準の一部ではなく、法的拘束力も持たない。一方、中国の基本準則は会計準則体系の一部であり、このことが基本準則の会計基準制定の権威性と法的効力を保証した。逆に、基本準則は独立とした概念フレームワークとして存在する場合、中国の法的環境において、その制定目的を果たすことができないだけでなく、一般社会および政府監督管理部門の認可を得ることが難しい(劉, 2010, p. 46)という。

このように、中国の法体系の特殊性が基本準則と国際一般的な概念フレームワークとの間に相違をもたらした要因の1つであるといえる。

##### ② 中国の会計規制方式の特殊性

中国は計画経済から市場経済へ移行する移行経済国である。中国の場合、計画経済から市場経済への移行に時間をかけて行う漸進主義方式を採用した。そのため、移行が完了するまでの長い期間において、性格の異なる2つの制度が共存することになる<sup>13</sup>。

具体には、従来の会計規制方式である「企業会計制度」と1997年以降に導入された新たな規制方式である「企業会計準則」<sup>14</sup>の共存である。1992年基本準則が制定された当初、また実施準則が制定されていなかった。その第3条においては、「『企業会計制度』<sup>15</sup>を制定する際に、

<sup>13</sup> 詳細については、魏(2013)を参照されたい。

<sup>14</sup> この「企業会計準則」は1992年基本準則を指しているわけではなく、基本準則と実施準則を含む会計規制方式を指す。2006年以後、それを「企業会計準則体系」で表現されることが多い。

<sup>15</sup> 当時の「業種別企業会計制度」と将来に制定する新しい会計規則(実施準則)を指していると考えられる。

本準則に従う」と規定していた。そして、この第3条の内容は2006年改訂の際に、「企業会計準則は基本準則と実施準則を含め、実施準則の制定は本準則に従う」に変更された。すなわち、従来の「企業会計制度」から「企業会計準則」への移行が終了し、「企業会計制度」が「企業会計準則」に代替されるまで、基本準則は企業会計準則体系の中の概念フレームワークであり、全体の概念フレームワークではない。言い換えると、従来の会計規制方式である「企業会計制度」<sup>16</sup>が完全に「企業会計準則」に代替されるまで、独立で共通の概念フレームワークは生まれないと推測できる。

2016年10月に、財政部が「会計改革と発展『十三五』計画綱要」を公表し、2016年から2020年までの会計改革の目標として、社会主義市場経済に適應する会計体系を構築し、完備させることを掲げた（財政部会計司, 2016, p. 1）。そこには、「社会主義市場経済」が強調され、中国政府は中国のこのような特殊性を保持しながら、会計改革を進める姿勢を示しており、中国の概念フレームワークと国際一般的な概念フレームワークとの相違もしばらく存続されると考えられる。

### 3. 1992年基本準則に対する検討<sup>17</sup>

1992年基本準則は全66条、10章構成をとっている。すなわち、「総則」、「一般原則」、「資産」、「負債」、「所有主持分」、「収益」、「費用」、「利益」、「財務報告」、「附則」の10章である。そして、その内容から大きく4つに分けることができる<sup>18</sup>。

第1は、基準設定の目的、適用範囲、会計規則との関係、会計公準および表示文字について規定している第1章である。そこでは、第1条において、基準設定の目的を、第2条において、その適用範囲を、第3条において、会計規則を制定するにあたり当該準則に従わなければならない旨を規定していた。さらに、会計公準として、会計実体（第4条）、継続企業（第5条）、会計期間（第6条）、貨幣的測定（第7条）の4つを挙げており、記帳方法（第8条）として複式簿記の採用、記録文字（第9条）として中国語の使用について規定していた。

第2は、会計の一般原則と質的特徴について規定している第2章である。そこでは、目的適合性、客観性、比較可能性、首尾一貫性、適時性、理解可能性、発生主義、対応原則、保守主

<sup>16</sup> 2000年に「業種別企業会計制度」を統一した「企業会計制度」が公布され、2001年に公「金融企業会計制度」が<sup>8</sup>、2004年に「小企業会計制度」が公布された。現在、「金融企業会計制度」と「小企業会計制度」が廃止され、「企業会計制度」の廃止は時間の問題であるといわれている。

<sup>17</sup> 詳細については、魏（2007a）を参照されたい。

<sup>18</sup> 第10章の「附則」は施行日を規定するのみであり、ここにおいては考察の対象から除外することにする。

義、歴史的原価、資本的支出と収益的支出の区分、重要性について規定されていた。そしてこれについては、質的な特徴に係わる規定とそれに係わらない発生主義、対応原則、歴史的原価、資本的支出と収益的支出の区分という規定からなっていることを、その特徴として挙げることができる。

第3は、6つの会計要素およびその内訳要素の定義、認識、測定、記録、報告について規定している第3章から第8章である。すなわち、ここでは、「資産」、「負債」、「所有主持分」、「収益」、「費用」、「利益」の6つの会計要素およびその内訳要素の定義、認識、測定、記録、報告について規定されているのである。

第4は、財務報告について規定している第9章である。そしてここにおいては、基本財務諸表、基本財務諸表の定義、例示・表示方法、財務諸表作成の基礎、連結基準について規定されていた。また、財務諸表は貸借対照表、損益計算書、財政状態変動表（あるいはキャッシュ・フロー計算書）、附属明細表および財務諸表注記事項、財務状況説明書からなるものとし、財務状況説明書を除き、その定義が行われていた。

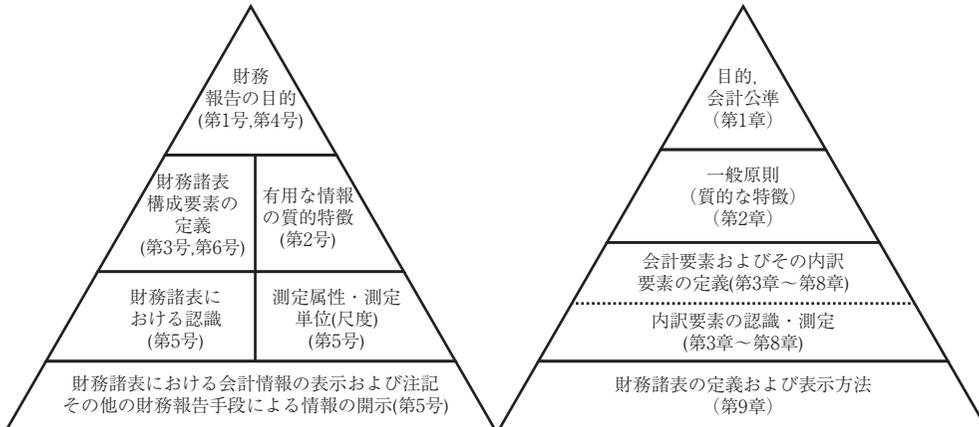
1992年基本準則の制定にあたり FASB の概念フレームワークを参照した<sup>19</sup>ことから、ここにおいては、FASB 概念フレームワークを取り上げ、それと1992年基本準則とを比較検討することにする。

FASB の6つの SFAC よりなる FASB 概念フレームワークの構成を示したのが、図表1の左側の図である。各部分は、ピラミッドの上から下に、そしてそれぞれのレベルでは左から右に策定作業が進められることが予想されていた (Storey and Storey, 1997, p. 68; 企業財務制度研究会誌, 2001, p. 94)。すなわちそこでは、財務報告の目的を第1層に、財務諸表構成要素の定義および有用な情報の質的特徴を第2層に、財務諸表における認識・測定属性・測定単位を第3層に、そして財務諸表における会計情報の表示および注記、その他の財務報告手段による情報の開示を最下層とする統合的な体系が想定されているのである。

次に、FASB の概念フレームワークの構成に対応する形で1992年基本準則の構成を示したのが、図表1の右側の図である。すなわちそこでは、その制定目的および会計準則を第1層に、一般原則（質的特徴）を第2層に、会計要素およびその内訳要素の定義および認識・測定を第3層に、そして財務諸表の定義および表示方法を最下層とする体系となる。したがって、図表1より、1992年基本準則は FASB の概念フレームワークと概ねその構成が類似していることがわかる。

<sup>19</sup> 他に参照した主要な文献として米国公認会計士協会 (AICPA) の会計調査研究 (ARS) 第1号および第3号ならびに国際会計基準委員会 (IASB) の概念フレームワークがある。

図表1 FASBの概念フレームワークと1992年基本準則の比較



参照：Storey and Storey (1997), p. 68, Figure 1；企業財務制度研究会訳 (2001), 95ページ, 図表1。

以上の1992年基本準則の内容に対する検討から、それは当時の国際的に存在していた概念フレームワークと大きな相違を認めることができるが、会計刊行物の中で概念フレームワークと会計基準とを混合して取り扱うことも可能であり、1992年基本準則はその1つの例であるといえる。その意味で、1992年基本準則はその中に会計基準を含んでいたとしても、それは概念フレームワークと看做すことができるのである (Xiao and Pan, 1995, pp. 187-188)。

#### 4. 2006年基本準則に対する検討<sup>20</sup>

##### (1) 2006年改訂の経緯

会計制度の改革が進められる中、財政部は2003年に、中華人民共和国財政部会計準則委員会（以下、会計準則委員会と略す）を改組した。改組された会計準則委員会は政府関連部門、会計研究者、会計実務家、仲介機関、企業から選任された22人の委員から構成されており、その主席には財政部副部長の楼継偉氏が、秘書長には同じく副部長の王軍氏がそれぞれ就任した。財政部は、会計準則委員会の改組に合わせて、2003年3月に「会計準則を制定する手順」を公表した。その「会計準則を制定する手順」（財政部会計準則委員会, 2006a, 四）によると、企業会計準則を制定する手続きとして、議題設定段階、起草段階、意見聴取段階および公布段階の4段階である。

かかる手続きを経て、2003年9月に、会計準則委員会委員および会計準則諮問専門家グルー

<sup>20</sup> 2006年基本準則の詳細については、魏 (2008a) を参照されたい。

プのメンバー<sup>21</sup>が研究グループを組織し、42の議題について研究を行った。その後、1年以上にわたる研究の成果に基づき、会計準則委員会は2005年7月までに36の議題に対して審議を行った（財政部会計準則委員会編、2005、序）。そしてそれを受けて、財政部は、2005年6月に「企業会計準則（基本準則）」の公開草案を公表した。また、それに合わせて2005年6月から2006年1月にかけて新たに21の実施準則の公開草案が公表され、全国範囲でそれに対する意見が求められた。そしてその結果として、2006年2月に「企業会計準則（基本準則）」（以下、2006年基本準則と略す）および新規・改訂を含め38の実施準則が公布された。

1992年基本準則の場合、公布後順次に実施準則を公布する方法をとっていたのに対して、2006年基本準則は38の実施準則と同時に公布された。これは基本準則と実施準則の整合性を図るための公布・施行であると考えられる。

## （2）2006年基本準則の内容

改訂後の基本準則は全50条、11章構成をとっている。すなわち、「総則」、「会計情報の質的特徴」、「資産」、「負債」、「所有主持分」、「収益」、「費用」、「利益」、「測定」、「財務報告」、「附則」の11章である。そして、それはその内容から大きく5つに分けることができる。

第1は、基準設定の目的、適用範囲、実施準則との関係、会計目的および会計情報の利用者、会計公準、会計要素の認識・測定・報告に関する一般原則、会計要素の内容および会計要素を認識する原則、記帳方法について規定している第1章である。そこでは、まず第1条において、基準設定の目的を、第2条において、その適用範囲を、第3条において、実施準則を制定するにあたり基本準則に従わなければならないことを規定している。そして、第4条において、会計目的と会計情報の利用者について規定している。さらに、会計公準として、継続企業（第5条および第6条）、会計期間（第7条）、貨幣的測定（第8条）の3つを挙げるとともに、会計の認識、測定および報告にあたっては権責発生制<sup>22</sup>に基づく旨（第9条）、会計要素の認識にあたっては取引または事象の経済的実態に基づき、資産、負債、所有主持分、収益、費用、利益を会計要素とする旨（第10条）、記帳方法として複式簿記を採用する旨（第11条）を規定している。

第2は、会計情報の質的特徴について規定している第2章である。そこでは、客観性（第12条）、目的適合性（第13条）、理解可能性（第14条）、比較可能性（第15条）、実質優先（第16条）、

<sup>21</sup> 会計準則委員会は160名の会計専門家を招聘し、財政部会計準則委員会会計準則諮問専門家グループを設立した。当該グループの目的は会計準則委員会に協力することである（財政部会計準則委員会、2006b）。

<sup>22</sup> 権責発生制とは、当期に実現した収益および負担する費用は当期の損益計算に計上し、当期に帰属しない収益および費用は当期に計上してはならないとするものである（財政部会計司編写組、2007、p. 5）。

重要性（第17条）、保守主義（第18条）、適時性（第19条）について規定している。

第3は、6つの会計要素の定義、認識および開示について規定している第3章から第8章である。そこでは、それぞれの章において、「資産」（第3章）、「負債」（第4章）、「所有主持分」（第5章）、「収益」（第6章）、「費用」（第7章）、「利益」（第8章）の6つの会計要素の定義、定義に含まれている用語の解説、認識基準、開示する財務表について規定している。

第4は、測定について規定している第9章である。そこでは、会計要素を測定するにあたっては測定属性に基づいてその金額を確定すべきである（第41条）と規定している。そして、測定属性として、取得原価、取替原価、正味実現可能価額、現在価値、公正価値の5つを挙げ、その測定方法について規定している（第42条）。

第5は、財務報告について規定している第10章である。そしてそこにおいては、財務報告の定義、財務報告の内容、基本財務諸表、小企業に対してはキャッシュ・フロー計算書の作成を要求しない旨（第44条）を規定しており、また、貸借対照表（第45条）、損益計算書（第46条）、キャッシュ・フロー計算書（第47条）、注記（第48条）について定義が行われている。

最後に、附則（第11章）において、その解釈権が財政部にある旨（第49条）および施行日（第50条）について規定している。

## 5. 2014年基本準則に対する検討

### （1）2014改訂に至った経緯

2006年基本準則と一緒に新規・改訂を含め38の実施準則が同時に公布されたが、2014年までに新たな実施準則は公布されなかった。財政部が2014年1月に「企業会計準則第39号（公正価値測定）」を、同年2月に「企業会計準則第40号（共同支配の取決め）」を、3月に「企業会計準則第41号（他の企業への関与の開示）」を、4月に「企業会計準則第42号（売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業）」を公布した。

そして、2014年7月23日、財政部は財政部令第76号として「『企業会計準則（基本準則）』を改訂する決定」を公布した。その中に、改訂の理由について、「わが国の企業と資本市場の発展に対応するため、わが国の企業会計準則と国際財務報告準則とのコンバージェンスを実現させるため」である（財政部, 2014, p. 88）と説明していた。

### （2）2014年基本準則の内容

2014年の改訂は、基本準則第9章「測定」第42条第5項に限定したもので、2005年のような

大幅な改訂ではない。この第42条では、測定属性として、取得原価、取替原価、正味実現可能価額、現在価値、公正価値の5つを挙げ、その測定方法について規定している。この42条の改訂前後の内容を比較したのは図表2である。

図表2 基本準則2014年改訂前後の比較

改訂前の第42条の内容	改訂後の第42条の内容
(五) 公正価値。公正価値を測定する際に、資産および負債は、公平な取引の中で、状況を熟知している取引参加者の間で、資産交換または債務返済の価格により測定される。	(五) 公正価値。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、資産売却した際の受取価格または負債移転した際の支払価格により、測定される。

この2014年改訂による主な変更点について、胡（2014）は以下のように挙げた（胡, 2014, pp. 122-123）。

- ① 取引者には、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ようになったこと
- ② 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したこと
- ③ 特殊な取引を排除し、取引の市場環境を限定したこと
- ④ 公正価値評価する資産負債の範囲が拡大したこと

この2014年基本準則の改訂は、2014年1月の『企業会計準則第39号（公正価値測定）』の公表を受けたものであり、第42条第5項の改訂は上記39号の内容との整合性を図るためのものである。王（2014）はこのような実施準則の公表を追う形での基本準則の改訂は特殊な現象であると指摘する（王, 2014, p. 21）。

## 6. 基本準則における会計観の変更

### (1) 資産負債アプローチと収益費用アプローチの本質的相違

資産負債アプローチと収益費用アプローチのいずれに立脚しているのかということについて判断するためには、両者の間にある相違について明らかにする必要がある。1976年討議資料『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係わる問題の検討：財務諸表の構成要素およびそれらの測定』によれば、資産負債アプローチは企業が所有する事物の変動を測定することを第一の目的とするのに対して、収益費用アプローチは企業あるいはその経営者の業績で

ある利益を測定することを第一の目的とすることから、利益測定の必要性と資産・負債測定の必要性が対立するときには、2つのアプローチから利益測定および資産・負債測定における実質的な相違が生じることになるとする (FASB, 1976, par. 48)。すなわち、収益費用アプローチに立脚する場合には、1期間における収益と費用の良好もしくは適切な対応を得るために、資産負債アプローチに立脚する場合には拒否するようなある種の項目 (しばしば「繰延費用」「繰延収益」「引当金」と呼ぶ) を財政状態表あるいは貸借対照表に積極的に記載しようとする (FASB, 1976, par. 51)。

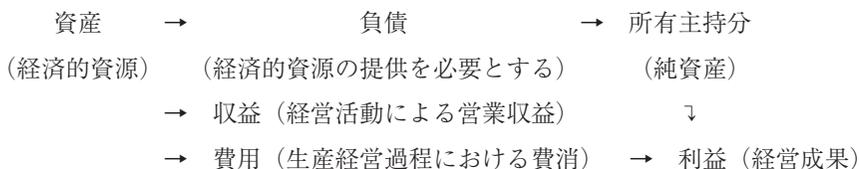
また、かかる視点の相違から、資産負債アプローチと収益費用アプローチの実質的相違は、利益概念と利益測定値にもおよぶ (FASB, 1976, par. 55)。つまり、資産負債アプローチは資産および負債の定義に基づいて利益を定義しているのに対して、収益費用アプローチは収益および費用の定義ならびに収益および費用の関連、または「対応」によって利益を定義している (FASB, 1976, p. 35)。したがって、資産負債アプローチにおいては、利益は正味資産 (すなわち資産マイナス負債) の変動額であり、それは経済的資源の属性ならびに将来他の実体に経済的資源を引き渡す義務の属性の各測定値における変動額を表わしているのに対して、収益費用アプローチにおいては、利益は収益・費用の差額であり、収益・費用には、経済的資源やその引渡し義務を表わさないが、収益と費用を適切に対応させるために必要とみなされる諸項目が含まれる (FASB, 1976, par. 56)。

このように、資産負債アプローチと収益費用アプローチの実質的な相違は、①貸借対照表項目の範囲を経済的資源またはその引渡し義務の財務的表現としての資産・負債に限定するか、あるいは計算擬制的項目にまで拡大するかということ、および②利益の本質を正味資産の増分とみるか、あるいは収益と費用の差額とみるかということにある (藤井, 1997, p. 47)。

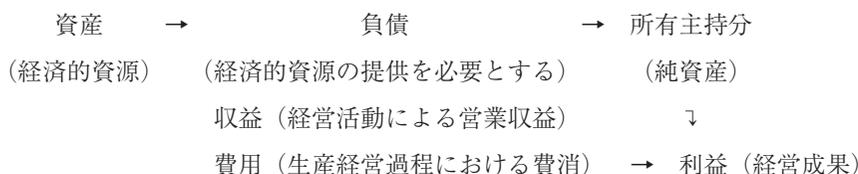
## (2) 基本準則から抽出した会計観

### ① 1992年基本準則から抽出した会計観

1992年基本準則における会計要素の定義から、そこにおける会計要素の体系を示すと次のようになる。ここでまず、資産－負債＝所有主持分という会計等式を前提とするとともに、収益・費用を所有主持分の変動としてとらえる場合には、



という資産を出発点とする連続した体系を想定することができる。その一方で、資産－負債＝所有主持分という会計等式を前提としつつ、収益－費用＝利益という会計等式を措定する場合には、



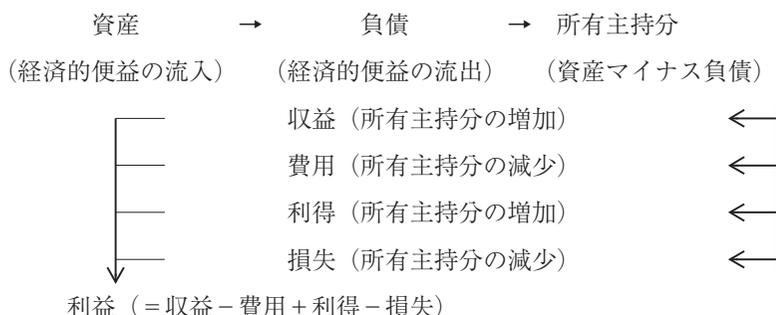
という資産・負債・所有主持分に基づく体系と収益・費用に基づく体系を包括する体系を想定することができる。

しかし1992年基本準則においては、利益は「企業による一定期間の経営成果」と定義されており（第44条）、その本質は明示されてはいなかった。そこで、1992年基本準則第23条を見ると、「資産は流動資産、長期投資、固定資産、無形資産、繰延資産およびその他の資産からなる」と規定されており、繰延費用が資産の中に含まれていることが明らかになる。また、収益費用アプローチを支える会計原則である対応原則、歴史的原価が1992年基本準則の一般原則の中に含まれている（魏，2007a, p. 4）。

このことから、1992年基本準則は基本的には収益費用アプローチに立脚しているものであるといえる<sup>23</sup>。

## ② 2006年基本準則から抽出した会計観

2006年基本準則における会計要素に対する定義から、そこにおける会計要素の体系は次のようになる。すなわち、



<sup>23</sup> 「企業会計準則」において資産負債アプローチを採用するに際して、それを収益費用アプローチの中に組み入れる理由について、魏（2007a）を参照されたい。

という資産を出発点とする連続した体系を想定することができる。

しかも、2006年基本準則においては、収益費用アプローチを支える会計原則である対応原則、歴史的な原価が削除されるとともに、測定属性として取得原価を原則とするものの、それに加えて現在原価、正味実現可能価額、現在価値、公正価値が挙げられている（魏，2008a, p.27）。

このことから、2006年基本準則は資産負債アプローチに立脚しているものといえる。

### ③ 2014年基本準則における資産負債アプローチの接近

2014年に行われた基本準則に対する改訂は極めて限られた改訂であり、その変更内容から、公正価値による測定対象の範囲が拡大されたといえる。資産負債アプローチと収益費用アプローチに背後にある利益測定モデルについて、2つの方法が考えられる。1つの方法は、個別取引の有する時点性に着目する方法であり、もう1つの方法は、個別取引の有する時点性を無視する方法である。第1の利益測定モデルにおいては基本的施行として財貨動態が、第2の利益測定モデルにおいては基本的施行として貨幣動態が想定されている。そして、第1の利益測定モデルはFASBによって提起された新しい利益計算モデルとしての資産負債アプローチを、第2の利益測定モデルは現行会計実務としての収益費用アプローチをそれぞれモデル化したものといえる（高須，2012, pp. 66-67）。

FASBは、資産（または負債）の公正価値を、「当該資産（または負債）を自主的・主体的に現在の取引において購入（または引き受ける）もしくは販売する（または決済する）ことができる金額であると説明していること（FASB, 1997, par. 43）から、公正価値は時点性を重視する測定方法であり、方法1に利用されるといえる。

2006年基本準則第42条第5項に限定した改訂内容は資産および負債の測定属性の1つとしての公正価値を積極的に採用することは、概念フレームワークである基本準則における資産負債アプローチへのさらなる接近であるといえる。

以上においては、1992年基本準則、2006年基本準則および2014年基本準則の内容から会計観を抽出した結果、それは収益費用アプローチから資産負債アプローチへの移行と接近が見られた。

## 7. 会計観の変更をもたらした要因についての検討

中国の会計基準を制定する機関である企業会計基準委員会によると、「概念フレームワークは、現行の会計基準の基礎にあたる前提や概念を出発点としており、財務報告を取り巻く現在の制約要因を反映している。ここでいう制約要因とは、具体的には、市場慣行、投資家の情報

分析能力、法の体系やそれを支える基本的な考え方および基準設定の経済的影響に係わる社会的な価値判断などを指す」(企業会計基準委員会, 2006, 前文)。

すなわち、会計を取り巻く制約要因の変化は概念フレームワークの内容に変化をもたらすことになるといえる。本節は中国の概念フレームワークにおける会計観の変更をもたらす要因を検討することにする。

### (1) 会計の基本目的における変更

周知のとおり、FASBの概念フレームワークにおける会計観の変更は「意思決定有用性アプローチ」の提起に始まる。会計の基本目的の変更は会計観の変更をもたらす重要な理由であることはいうまでもない。そこで、基本準則における会計目的の変更を確認することにした。

まず、1992年基本準則の第11条において、基本目的として国家によるマクロ経済管理に役立つ会計情報を提供するという要請と投資者を含む企業の利害関係者に対して会計情報を提供するという要請の両者を満足すること<sup>24</sup>が挙げられているものの、そこでは、前者の要請が後者の要請よりも上位に置かれていること(魏, 2007a, p. 14)から、そこにおける基本目的は主として国家によるマクロ経済管理に役立つ会計情報を提供することにあるといえる。

それに対して、2006年基本準則の第4条において、基本目的として財務報告の利用者に企業の財務状態、経営成績およびキャッシュ・フローなどの会計情報を提供することにより、経営者の受託責任の履行状況を示すこと、ならびに、会計情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することが挙げられているものの、そこでは、後者の目的は前者の目的を包摂するとされていること(財政部会計準則委員会編, 2005, p. 253)から、ここにおける基本目的は主として会計情報利用者に有用な会計情報を提供することにあるといえる。

以上のことから、1992年基本準則における会計の基本目的は国家管理目的から2006年基本準則の情報利用者に対する有用な会計情報提供目的に変更したことが明らかになった。

### (2) 会計情報利用者における変化

基本準則における会計の基本目的の内容から、会計情報の主要な利用者が政府からそれ以外に変化したと推測できる。会計情報の利用者における変化は会計観の変更をもたらすことがある。

---

<sup>24</sup> 第11条には「企業の内部経営管理を強化するという要請」も挙げられていたが、そこでは外部報告と内部報告を混同しており、相互に矛盾していることから、それを基本目的からはずした(詳細は魏, 2007a, p. 4を参照されたい)。

というのは、会計情報利用者の採用する戦略により、そこにおいて選択される会計観に相違が生じると考えることができる。例えば、公開会社の小株主は Exit（退出）戦略を採用することから、短期的に変動する企業価値に関する情報を要求することになるのに対して、公開会社の大株主と閉鎖会社の株主は Voice（発言）戦略を採用することから、企業の経営方針に関する要求を行うために会計情報が必要になるのであり、そこでは長期的に平均化された企業価値に関する情報を要求することになる（高須, 2000, p. 11）。そしてそのことから、Exit（退出）戦略を採用する場合には資産負債アプローチに基づく情報を要求するのに対して、Voice（発言）戦略を採用する場合には収益費用アプローチに基づく情報を要求することになるのである（高須, 2000, p. 11）。

そのことから、国家によるマクロ経済管理に役立つ会計情報を提供するという目的に対しては収益費用アプローチに基づく会計情報が、一方、会計情報利用者に意思決定に有用な会計情報を提供するという目的に対しては資産負債アプローチに基づく会計情報が適合することになるといえる<sup>25</sup>。その意味で、基本原則における会計の基本目的の変更と会計観の変更とはその限りにおいて論理整合的であるといえるのである。

しかしながら、中国は移行経済国として国家管理目的が非常に強く、会計の基本目的は経済移行という経済政策上の目的に従うことになる<sup>26</sup>。そのことから、基本原則における会計の基本目的の変更は会計観の変更をもたらした本質的な要因でない可能性がある。

### （3）国際会計基準とのコンバージェンスの影響

2001年に、中国は WTO への加盟を実現した。WTO に加盟したことは中国基準と国際会計基準とのコンバージェンスを加速したといえる。

劉玉廷氏によると、WTO 加盟後、中国経済は世界経済と密接な関係となり、国内における市場経済への移行と国際化が新たな段階に入った。国際貿易と資本取引が活発となり、会計に対する更なる改革が必要となった（劉, 2010, p. 3）。

実際には、WTO への加盟が実現された後、中国企業はダンピングの最大の標的となっていた。加盟国の間に、会計と財務報告における類似性が要求される。中国には国際会計基準と同等性のある会計基準は存在しないことを理由に、中国の市場経済は認められなかった（葛, 2008, pp. 174-175）。

<sup>25</sup> 国家は高須（2000）で指摘する公開会社の大株主と閉鎖会社の株主に、会計情報利用者は公開会社の小株主にそれぞれ置き換えることができる。

<sup>26</sup> 詳細は魏（2013）pp. 57-58を参照されたい。

このように、WTOへの加盟、そして、加盟後のダンピング問題を背景に、国際会計基準とのコンバージェンスが政府によって進められてきた<sup>27</sup>。また、外資導入と中国企業の国外資本市場に上場させるためにも、国際会計基準とのコンバージェンスが非常に有効であるといえる(馮, 2004, p. 4)。

周知のように、国際会計基準は資産負債アプローチを採用している。中国における国際会計基準とのコンバージェンスが進めば、必然的に資産負債アプローチへの移行と接近が観察されることになる。

## 8. おわりに

本稿は基本準則の制定された経緯、それを中国の概念フレームワークと見做す理由、そして、基本準則と国際一般的な概念フレームワークとの間に相違が存在している理由を検討した。中国は計画経済から市場経済へ移行する中、従来の会計規制方式と異なる新たな「会計準則」を開発する必要があった。そのような首尾一貫とした新しい会計基準を開発するために、「基本準則」が導入され、「メタ基準」の役割を果たしてきた。

本稿の基本準則における会計観の変更に対して検討した結果、そこにおける収益費用アプローチから資産負債アプローチへの移行を観察することができ、そのような会計観の変更に与える要因は会計の基本目的における変化よりも、国際会計基準とのコンバージェンスという国家政策が政府によって進められたことにあることを明らかにした。

中国国内においては、将来に独立とした概念フレームワークの必要性について、意見が分かれている<sup>28</sup>。2014年の基本準則に対する改訂はわずか一部にとどまっております、2006年に行われた基本準則と実施準則の両方に対して行われた大幅な改訂が今後にも行われる可能性が高い。その一方、基本準則は独立とした概念フレームワークに代替される可能性も否定できない。国際会計基準とのコンバージェンスが進む中、「社会主義市場経済」という特色を維持されるのか、それとも放棄されるのかについて、今後の動きに注目したい。そして、少なくともその2020年までの会計改革の目標の内容から、この概念フレームワークにおける「中国特色」が維持されると思われる。

<sup>27</sup> WTO加盟とダンピングの要因が中国会計制度に与える影響について、魏(2008a)を参照されたい。

<sup>28</sup> 現行の基本準則が十分に概念フレームワークの機能を発揮している意見(徐, 2018)と独立した概念フレームワークの制定が必要であるという意見(王, 2014; 葛, 2008)。

## 参 考 文 献

- 財政部 (2014) 「中華人民共和國財政部令第七號 - 財政部關於修改《企業會計準則 - 基本準則》的決定」『交通財會』2014年第8期, pp. 88-91。
- 財政部會計司 (2010) 「中國企業會計準則與國際財務報告準則持續趨同路線圖」財會 (2010) 10號 (<http://www.casc.org.cn/2010/0419/92948.shtml>)。
- 財政部會計司 (2016) 「會計改革與發展『十三五』規劃綱要」財會 (2016) 19號 ([http://www.ndrc.gov.cn/fzgggz/fzgh/ghwb/gjjgh/201708/t20170809\\_857231.html](http://www.ndrc.gov.cn/fzgggz/fzgh/ghwb/gjjgh/201708/t20170809_857231.html))。
- 財政部會計司編 (2001) 『企業會計制度講解』中國財政經濟出版社。
- 財政部會計司編寫組 (2007) 『企業會計準則講解2006』人民出版社。
- 財政部會計準則委員會 (2006a) 「會計準則制定程序」([http://www.casc.gov.cn/wyhjs/200607/t20060703\\_337137.htm](http://www.casc.gov.cn/wyhjs/200607/t20060703_337137.htm))。
- 財政部會計準則委員會 (2006b) 「財政部會計準則委員會機構簡介」([http://www.casc.gov.cn/wyhjs/200607/t20060703\\_337192.htm](http://www.casc.gov.cn/wyhjs/200607/t20060703_337192.htm))。
- 財政部會計準則委員會編 (2005) 『會計基本假設與會計目標』大連出版社。
- 財政部『企業會計制度講座』編寫組 (1993) 『企業會計制度講座』湖南科學技術出版社。
- 曹源·汪猛·張敏 (2017) 「財務報告概念框架與會計基本理論問題研究 - 中國會計學會基礎理論專業委員會2016年學術檢討會綜述」『會計研究』2017年第1期, pp. 92-94。
- 杜興強·翁健英 (2010) 百度文庫, (<https://wenku.baidu.com>)。
- FASB (1976) *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB (津守常弘監訳 (1997) 『FASB 財務會計的概念フレームワーク』, 中央經濟社。)
- FASB (1997) *Using Cash Flow Information in Accounting Measurements*, Proposed statement of Financial Accounting Concepts, Exposure Draft, FASB.
- 馮淑萍 (2004) 「中國對於國際會計協調的基本態度與所面臨的問題」『會計研究』2004年第1期, pp. 3-8。
- 藤井秀樹 (1997) 『現代企業會計論 - 會計觀的轉換與取得原值主義會計的可能性 - 』森山書店。
- 葛家澍 (1997) 「基本會計準則與財務會計概念框架 - 關於進一步修改完善1992年《企業會計準則》的個人看法」『會計研究』1997年第10期, pp. 1-4。
- 葛家澍 (2008) 『制度·市場·企業·會計』東北財經大學出版社。
- 葛家澍·杜興強 (2003) 『財務會計概念框架與會計準則問題研究』中國財政經濟出版社。
- 葛家澍·劉峰 (2002) 『會計理論 - 關於財務會計概念結構的研究 - 』中國財政經濟出版社。
- 黃曉燕 (2014) 「西方財務會計概念框架與我國基本會計準則的對比研究」『財務會計』2014年第9期, pp. 70-73。
- 胡向麗 (2014) 「『企業會計準則 - 基本準則』的改訂に伴う變化と影響」財會月刊2014年第21期, pp. 122-123。
- 劉玉廷 (2010) 『中國企業會計準則改革與發展』人民出版社。
- 劉玉廷 (2014) 「《企業會計制度》的中國特色及與國際慣例的協調」『會計研究』2001年第3期, pp. 3-9。
- 企業會計基準委員會 (2006) 「討議資料 財務會計的概念フレームワーク」。
- 企業會計準則編審委員會編 (2009) 『企業會計準則案例講解 (2010年版)』立信會計出版社。
- 任永平·張希 (2014) 「關於會計準則國際趨同下財務報告概念框架拓展 - 中國會計學會會計基礎理論專業委員會2014年學術討論會觀點綜述」『當代會計評論』第7卷第2期, pp. 141-146。
- 斎藤静樹編著 (2007) 『討議資料 財務會計的概念フレームワーク』中央經濟社, 第2版。
- Storey, R.K. and Storey, S (1997) *Special Report: The Framework of Financial Accounting Concepts and standards*, FASB (企業財務制度研究会訳 (2001) 『財務會計的概念および基準のフレームワーク』中央經濟社。

- 高須教夫 (1991) 「概念フレームワークの本質的機能に関する一考察」『會計』第139巻第3号, pp. 64-75。
- 高須教夫 (1994) 「FASB 概念フレームワークにおける利益観—資産負債アプローチと収益費用アプローチ—」『會計』第145巻第1号, pp. 42-56。
- 高須教夫 (2000) 「会計観の変更と Ohlson モデル」『研究資料』(神戸商科大学), 第170号, pp. 1-14。
- 高須教夫 (2012) 「第4章: 公正価値会計をめぐる相剋—アカウンティング・マインドとエコノミックス・マインド—」日本会計研究学会課題研究委員会『歴史から見る公正価値会計—会計の根源的な役割を問う—』2012年8月最終報告, pp. 63-80。
- 津守常弘 (1979) 「企業会計の私的統制」『産業経理』第39巻第5号, pp. 73-82。
- 王更峰 (2014) 「2014年企業会計準則修訂变化亮点与企业应对的浅思」『會計師』2014年第4期, pp. 20-21。
- 王昱 (2006) 『中国における企業会計モデルの形成と変遷—1912年から1999年まで』関西学院大学出版会。
- 王昱 (2014) 「“原則主義対細則主義”の視点による中国会計の再考」, 『国際学研究』Vol. 3 No. 1, pp. 1-10。
- 王昱 (2018) 『現代中国の会計法規範と戦略—和して同ぜず—』同文館出版株式会社。
- 魏巍 (2006) 「中国会計制度改革の現状と展望—『企業会計制度』に関連して—」兵庫県立大『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院) 第39巻第1号, pp. 57-71。
- 魏巍 (2007a) 「中国における概念フレームワークの形成に関する一考察—1992年『企業会計準則』に関連して—」『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院) 第39巻第3号, pp. 1-18。
- 魏巍 (2007b) 「中国における会計基準導入に関する一考察—『企業会計準則(実施準則)』に関連して—」『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院) 第40巻第1号, pp. 1-18。
- 魏巍 (2008a) 「中国における会計制度改革に関する一考察—2006年企業会計準則体系をめぐって—」『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院) 第40巻第3号, pp. 23-41。
- 魏巍 (2008b) 「中国における会計制度改革に関する一考察—利益測定会計への転換をめぐって—」『星陵台論集』(兵庫県立大学大学院) 第41巻第2号, pp. 1-19。
- 魏巍 (2008c) 「中国における会計制度改革に関する一考察—会計観の変更をめぐって—」国際会計研究学会年報2007年度『会計基準の国際的統一化の先にあるもの』2008年3月, pp. 153-166。
- 魏巍 (2013) 「会計制度の変遷に関する一考察—移行経済学の視点から—」九州産業大学『経営学論集』第24巻第1号, pp. 47-61。
- Xiao, J.Z.Z. and Pan, A (1995) “The Chinese Approach to Accounting Standard and a Conceptual Framework”, in Blake, J. and Gao, S. (eds.), *Perspectives on Accounting and Finance in China*, Routledge, 1995, pp.178-199.
- 許太諠編 (2016) 『企業会計準則及相關法規応用指南2016』中国市場出版社。
- 中華人民共和国財政部 (1991) 『関与印発「企業会計準則第1号(基本準則)(草案)」的通知』財政部 (1991) 財会字第84号, 「関与発布『企業会計準則第1号(基本準則)』的通知(草稿)」(通知), 「企業会計準則第1号(基本準則)(草案)」(草案), 「『企業会計準則第1号(基本準則)(草案)』説明」(草案説明)。
- 中華人民共和国財政部 (2002) 『企業会計準則2002』経済科学出版社。
- 中華人民共和国財政部 (2006) 『企業会計準則2006』経済科学出版社。
- 中華人民共和国財政部 (2014) 「中華人民共和国財政部令第76号—財政部の『企業会計準則(基本準則)』改訂についての決定」『交通财会』2014年第8期, pp. 88-91。

本稿は、日本会計研究学会スタディ・グループ(テーマ: 現代中国会計の多面的・総合的研究—歴史的・比較制度的分析を踏まえつつ—, 代表者: 水野一郎)における筆者担当する部分の最終報告の内容である。