

# 博士学位論文

## 論文要旨及び論文審査結果の要旨

以下は、神戸学院大学学位規則第13条ならびに神戸学院大学学位規則経済学研究科規定第7条の規定による公表を目的として、本研究科において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査の要旨である。(学位規則(昭和28年文部省令第9号)第8条による公表は神戸学院大学大学院として別途公表。)

氏名(国籍)	Xu Ji 許 霽 (中華人民共和国)
学位の種類	博士(経済学)
学位記番号	経博甲第3号
学位授与の条件	学位規則第2条第3項該当
学位授与の日付	平成16年3月22日
学位論文題目	現代中国会計制度の研究 ——改革の経緯と現状ならびにその展望——

審査委員 主査 戸田 博之  
久富 玄理  
大野 俊雄  
中野 常男

# 現代中国会計制度の研究

——改革の経緯と現状ならびにその展望——

神戸学院大学大学院経済学研究科経済学専攻

博士後期課程 許 霽

## 論文内容の要旨

本論文は、中国において現在進行中である「社会主義市場経済改革」を背景として、今なお変貌しつつある中国会計制度の現状と課題を考察することにより、いわゆる「特色ある中国会計」(有中国特色的会计)とはいかなるものであるかを模索しかつ展望することを目的としている。具体的には、とくに証券市場をめぐる諸会計基準ならびに会計法規制定状況とその問題点を明確にすることによって現代中国会計制度の全体像を把握し、その将来を展望しようとするものである。

周知のとおり、建国(1949年)当初の中国はそれまで用いられていた英米式会計制度を廃止し、1953年1月1日からソ連式の統一会計制度を取り入れた。その後、計画経済のもと、暫定的に統一会計制度が執行されたが、1978年から実施された「改革・開放」政策によって、会計を取り巻く制度的環境は大きく変貌した。すなわち、「社会主義計画経済体制」から「社会主義市場経済体制」への政府の指導方針の変更に伴い、中国会計制度は政府による財政管理のための統一会計制度からグローバル化した市場経済に適応するための国際会計基準(IAS)に準拠する会計制度へと重点の移行を遂げてきた。とくに、1992年11月には、財政部によって「企業会計基準」および「企業財務通則」が発布され、中国の会計制度には再び英米的な会計制度が導入されるようになった。また、近年における証券市場の発展やWTOへの加盟などによって、市場経済の進展

に伴う比較的公正な競争環境が徐々に育成され、企業に対する政府の保護と干渉は少なくなった。その結果、企業自体が市場における独立した意思決定主体となり、自主経営が強化されつつあるのが現状である。

現在、中国の会計制度においては、一方では会計の国際的調和化に対応すべく、国際会計基準の内容がほぼ全面的に摂取された「具体企業会計基準」の規定が見られる。しかしながら他方では、いまだに社会主義の残滓が認められている「業種別会計規定」が存在している。このことが、中国会計制度の「二元的性格」といわれるゆえんである。中国会計制度がもつこのような「二元的性格」は、中国会計制度が「社会主義市場経済体制」という中国独特の経済システムに対応させられたために生じた産物であることはいうまでもないが、逆にいえば、まさに現在、中国が独自の会計制度の構築を摸索していることの証左と見ることもできるであろう。

しかしながら、一方では、2000年にはすべての国内企業に適用されるべき「企業会計規定」が發布され、会計制度の「一元化」ないし「統合化」の兆しも認められる。では、このような中国の会計制度の「二元的性格」は今後も継続的に展開されていくのか、それとも会計制度の新たな統合化へ向けて一層の進化が示されるのであろうか。もちろん、この種の問題提起は、中国の内外における多くの著書あるいは論文においても展開されているが、この問題についての明確な結論を提示し得る研究はほとんどないといってよい。

私見によれば、上述の「二元的」あるいは「一元的」会計制度に関する論議は、あくまでも「社会主義計画経済」から「社会主義市場経済」への移行段階における現象に囚われているきらいがある。中国会計制度の特色をそのように単純に規定することは思考上の混乱を招き易く、むしろ不適切であると考えられる。なぜならば、現在の経済体制は中国のこれまでの歴史的展開の延長線上にあり、その経済体制が英米的な資本主義体制に転化することが考えられない限り、あくまでも「社会主義市場経済」を基礎とする会計制度の確立を理念として掲げなければならないからである。

それでは、今後においてはいったいどのような会計制度設定を試みるのが最良の策なのであろうか。この問いに答えるためには、中国会計制度の本質を突き止めることがなによりも重要であり、そのためには以下の三つの問題を当てる必要がある。

- (1) 中国の会計制度の制度的な特徴はいかなるものであるか。
- (2) 現在の中国会計制度が直面している課題はいかなるものであるか。
- (3) 今後における中国会計制度設定の方向性はいかなるものであるべきか。

以上の問題を解明するためには、現行の会計法規の内容を詳しく吟味するだけでは不十分である。会計制度を取り巻く経済環境の変化や会計制度にかかわる企業の利害関係者の動向などについて、総合的な視点から検討する必要がある。社会主義国家でありながら市場経済を推進し、急激な経済改革の最中にある中国においては、政府の意向や行政・経済改革の動向をより明確に把握しなければならぬのはもちろんのこと、経済改革の牽引役ともいえるべき証券市場の展開にかかわる会計制度設定をとくに重要視すべきである。

本論文は3部構成のかたちをとっており、その概要は以下のとおりである。

まず、「第I部 中国会計制度の社会・経済的背景」は、先述した問題(1)を解明し、中国会計制度の特徴を社会的ならびに経済的に分析するものである。その内容は、「第1章 中国会計制度の確立と展開」および「第2章 中国における資本市場の生成と発展」から成る。

第1章では、「社会主義計画経済体制」の樹立を目標として統一会計制度の設定から、「改革・開放」後の社会主義市場経済体制への政策変更に伴う新たな会計制度づくりへの発展過程を概観し、監督官庁への報告義務を中心とした従来の中国会計制度と、投資家を意識し始めた国際化へ向けての新会計制度がもつそれぞれの特徴を理解する。さらに、中国会計制度に内在するいわゆる「二元性」を探る。

第2章では、会計制度の展開に必要な不可欠な土壌ともいえるべき金融・証券市

場の生成・発展の実態を分析するとともに、もうひとつの側面から、中国会計制度の本質ならびにその特色を突き止める。すなわち、改革・開放政策前後の金融・証券市場の生成と発展の経緯を分析し、これらの視点から中国会計制度の制度的特徴すなわち上述の「二元的性格」の実態を探ろうとする。

次に、「第II部 中国会計制度の現状と課題」は、先述した問題（2）を解明し、主に中国会計制度の現状とそれが直面する課題について論究するものである。その内容は、「第3章 中国会計制度の現状」および「第4章 証券市場の発達とディスクロージャー制度の拡充」から成る。

第3章では、第I部の内容を踏まえて、「二元的」会計制度の生成とその特色を具体的かつ体系的に考察することを試みる。そして現在の中国の企業会計制度を構成する諸要素を、「会計法」を中心とする法体系、「企業財務通則」を中心とする体系、「企業会計基準」を中心とする体系ならびに「企業会計規定」を中心とする四つの体系にまとめ、それぞれが直面する課題を明確にして、その解決策を導き出す。

第4章では、中国会計制度が直面する課題を明確にするために、財務会計にかかわる制度的・実務的側面から証券市場の現状および問題点を検討する。証券市場を通じた直接金融を活発化させるために、会計情報の信頼性の問題をどのように解決すべきか、あるいは、情報開示と監督官庁への報告義務の関係をどのように整備すべきかについても考える必要がある。とりわけ、制度的ならびに実務的な側面から中国における証券市場の現状と問題点を検討し、既に深刻な社会問題となっている証券市場をめぐるいわゆる「会計不信」をいかにして解決するかという問題も重要課題として取り挙げる。

最後に、「第III部 中国会計制度の展望」は、先述した問題（3）を解明するものである。その内容は、「第5章 『具体企業会計基準』の展開」、「第6章 『小企業会計規定』制定の行方」および「第7章 今後への展望」から成る。

第5章では、現在、——会計の国際的調和化問題との関連において——最も注目されている「具体企業会計基準」の個別事例に焦点を当て、証券市場の発

展過程と個別基準の設定順序を比較し、両者の密接な関係を分析する。ここでは、最も代表的な例として、「キャッシュ・フロー計算書」ならびに金融商品にかかわる会計基準の設定に関する問題を取り上げ、主としてアメリカ、IASCおよび日本における会計基準制定の過程と比較しながら、中国におけるそれらの展開を分析し、その特色と現在の問題点をまとめた上で、今後の展望を試みる。

第6章では、いまだに公布されていない「小企業会計規定」をめぐる論議を中心として、現在の中国会計制度の特色について——補論的に——考察することにする。中小企業の外部情報については、納税がその主な目的である。通常の投資条件が備え得ない中小企業にとって、間接金融の銀行融資がその主な資金源となることはいうまでもない。したがって、銀行もこれらの企業の外部会計情報の主な利用者であり、その情報にもとづいて与信審査をおこなう。しかしながら、中国における商業銀行による融資は主として担保方式がとられているため、これら中小企業の会計情報はさほど重要視されていないのが現状である。すべての中国企業のうち99%をも占める中小企業向けの会計規定設定は、中国会計制度全体に多大な影響を与えるものであり、今後における制度設定の方向を担う重要な手がかりとなるであろうと考えられる。

最後に、「第7章」では、本論文の内容を総括した上で、今後の中国会計の新たな構築を担う手がかりを探求し、最後に筆者なりの考えを述べて本論の結論とする。

## 論文審査の結果の要旨

本論文は、現代中国の「社会主義市場経済改革」を背景として、今なお変貌しつつある中国会計制度の現状と課題の考察を通じて、中国会計学会の研究目標である「特色ある中国会計」（有中国特色的の会計）とはいかなるものであるべきかを模索し、その将来を展望することを目的としている。

本論文の構成は3部（198頁）から成り、第I部「中国会計制度の社会・経済的背景」では、中国会計制度の特徴が歴史的、社会的ならびに経済的に分析されている。第II部「中国会計制度の現状と課題」では、現在の中国会計制度が直面する課題についての論及がなされている。最後に、第III部「中国会計制度の展望」では、将来における中国会計制度改革の方向性についての独自の論が展開されている。

本論文の内容は、企業会計改革の世界的動向および会計制度と不可分の関係にある証券市場の発展を視野に入れた総合的研究であるが、その特徴は、主として次のように要約できる。

1. これまで中国会計についての文献は、単に理念的に会計制度改革の必要性について論ずるにとどまっていたのに対して、本論文は、「中国会計制度の特色」とはなにかについて本質的な問題提起をおこない、独自の論を展開している。
2. 会計改革の核心は、IAS（国際会計基準）との調和化にあり、それは1997年に始まる「具体企業会計基準」の制定に象徴されるというのが内外における一般的解釈であったが、それとは反対に、本論文は、国内企業すべてに適合する会計基準の制定つまり2000年公布の「企業会計規定」が中心となっている事実を鋭く指摘している。
3. 2000年の「企業会計規定」の発布以降においては、それまでの会計制度の「二元的性格」があたかも「一元的性格」に転換し得たとする多くの所説に対して、本論文はそのような命題を否定し、中国会計制度の将来の展開の予

測もまた今なお流動的である点を論証している。

4. もっとも本論文は、現行の政府主導的な会計制度の改革は本来あるべきものではないとしながら、少なくとも中期的には政府による指導が必要である点を強調している。これは、民間による基準設定が必要とする他の多くの論者による論調とは異なる特徴的な主張である。
5. 結論として本論文は、「特色ある中国会計」の構築に当たっては、いわば理念的に中国的特色を求め、それをもって中国会計制度改革のスローガンとするのは必ずしも得策とはいえず、現在および将来における「社会主義市場経済」の存続を前提とする限り-あくまでも「社会主義的市場経済」を標榜しつつ現実的な改革を積み重ねるべきである、と主張している。

論文作成上とくに努力の跡が認められるのは、第1章「中国会計制度の確立と展開」および第2章「中国における資本市場の生成と発展」における豊富な文献・資料を駆使した精力的な理論展開、第3章「中国会計制度の現状」における会計法体系の分類についての独自の試みであり、いずれも本論文の卓越した側面のひとつと評価することができる。

もっとも、本論文の細部については、たとえば「キャッシュ・フロー計算書」についての日・米会計基準との比較論あるいはたとえば「改革」と「開放」の概念規定の曖昧さに見られるように、いささか論者の主観に過ぎた点あるいは説明が不足する点が認められるが、そのことによって本論文の全体的価値が失われるものではなく、いずれも論者の今後の一層の研鑽と努力によって昇華されるであろうものと思惟する。

以上のように本論文は、学界の共有財産として十分に貢献し得るものと考えられ、審査委員は、博士（経済学）の学位を授与するに相応しいものと認める。

2004年2月18日

審査委員 主査 戸田 博之

副査 久富 玄理



副査 大野 俊雄

副査 中野 常男