

中国会計制度の国際化：社会主義市場経済発展の前提

董, 曉梅

<https://doi.org/10.15017/3000183>

出版情報：経済論究. 100, pp.163-179, 1998-03-31. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

中国会計制度の国際化

—— 社会主義市場経済発展の前提 ——

董 曉 梅

目次

はじめに

第一章 貸借対照表の特質及びその要因

第一節 表及び項目の説明

第二節 特質及びその要因

第一項 投資の定義

第二項 流動・固定の区分表示

第三項 社債

第二章 損益計算書の特質及びその要因

第一節 表及び項目の説明

第二節 特質及びその要因

第一項 経常損益の表示

第二項 営業損益の範囲

第三項 純額表示の問題

終わりに

はじめに

近年、コンピューター、通信および交通技術の進歩を背景に、経済のグローバル化の進捗が著しい。また、その一環として、資本市場の国際化も急速に進んでいる。そのため、国内のみならず海外をも含めた投資家、債権者および政府などの資金提供者の意思決定のために、企業の財政状態と経営成績を比較可能な形で表わす会計情報が提供されなければならない。それ故、まず第1に、各国で異なっている会計情報を比較可能にするため、その作成の基礎である会計基準の国際的調和化が早急に実現されなければならない。

しかし、会計基準を含む会計制度は、それを取り巻く政治・経済・文化環境に起因していて、各国において多様な形態をとっている。果たして調和化は可能であろうか。場合によっては、人為的に統一化された会計基準に基づいて作成された会計情報は、異なった環境にある国の企業状況を歪めて写し出す恐れがあるのではないであろうか。このような疑問に依拠して、調和化が不可能だという主張もあり、その具体策は摸索されている段階にあるのが現状である。

このような状況のなかで中国は、近年、計画経済から社会主義市場経済へ移行している過程にあり、会計制度も大きく変貌するなかで、大別して次の4つの問題に直面している。

(1) 証券市場のディスクロージャーの要望に応えられるような会計制度を早期に制定する問題。

1978年から始まった中国の経済体制改革は、国有企業の経営メカニズムの転換によって企業を活性

化・効率化させることに重点を置いて行なわれてきた。しかし、未経験の分野でもあり、国有企業の赤字問題は悪化の一途を辿ったため、結局国有企業の株式会社化に改革の突破口が見出されるようになった。このことによって、国有企業の経営を建て直すことだけでなく、株式会社制度の導入に伴い新たに育成された証券市場で企業経営に必要な資金を調達できることも期待された。それ故、投資家のディスクロージャーの要望に応えられるような会計制度の制定が、証券市場を整備するための課題として提起された。

(2) 経済成長に必要な資金を国際資本市場で調達するための会計制度の国際化問題。

経済成長にとって不足している資金を国際資本市場で調達しようとする中国は、自国の会計制度の特殊性により、他国の資金提供者が理解でき、且つ比較可能な会計情報を提供できないという問題に直面している。また、外国から直接投資を誘致する際、外国の投資家が理解でき、且つ作成可能な会計制度も提供しなければならない。これらのことによって、中国の会計制度は国際化を要求されるようになったのである。

(3) 中国の市場経済の現状、法律体系などと整合性を持ち、且つ中国の更なる経済発展を促進できるような会計制度の制定問題。

中国では、市場経済の導入に伴い、市場経済を指向する会計制度が導入されるようになった。しかし、市場経済指向的な会計制度と言っても、世界各国の状況によってかなり異なっている。その中で、中国の市場経済の現状、法律体系などに相応しく、また中国の更なる経済発展を促進するには、どのような制度が参考になるかは問題となる。

(4) 計画経済指向的な会計制度と市場経済指向的な会計制度とを如何に統合するかという問題。

中国は、計画経済から社会主義市場経済へ移行する過程にあり、また、社会主義市場経済と言っても完全に計画経済を排除していないため、計画経済指向的な制度と市場経済指向的な制度という極めて異なった制度を如何に統合するかは、中国にとって一つの課題である。そして、その中には、会計制度の問題も含まれている。

以上に挙げた幾つかの問題は互いに絡み合っている。今後、中国がこれらの問題を如何に解決していくかは、中国の経済発展にとって極めて重要な問題である。その場合、特に核心的な事柄は会計制度の国際化の問題である。

また、中国の経済改革開放により、中国経済が世界経済との関わりが深まるに連れ、世界は中国経済、ひいては中国の会計制度を無視できなくなっている。即ち、中国会計制度の変革も国際的な会計制度の調和化の一環をなしているのである。従って、現行の中国の会計制度についての研究は、会計制度の国際的調和化に関する研究に対しても貢献できるものと思われる。

そして、会計制度の国際的調和化の可能性およびその具体策を検討する時には、抽象論に止まらずに、各制度の背後にある政治・経済・法律・文化などの環境要因をよく理解する必要がある。即ち、具体的な環境要因の解明によって、各制度の共通点と相違点を識別し、さらに相違点の原因における変化の可能性を分析し、調和化の具体策を探らなければならない。

そこで、本稿では、中国会計制度の方向性を念頭に置きながら、まず、近年大きく変革をとげた中国会計制度における株式会社の財務諸表を例示する。さらに、中国の株式会社会計制度と日本、アメ

リカの会計制度，及び国際会計基準（以下IASと称する）とを比較研究し，中国会計制度の幾つかの特質を挙げ，その環境要因について検討する。

第一章 貸借対照表の特質及び要因^a

第一節 表及び項目の説明

表 1： 資産の部

単位：千元

科 目	前 期	当 期
流動資産		
1. 現金及び預金	493,893	639,127
2. 短期投資	—	—
3. 受取手形	—	20,000
4. 売掛金	332,215	405,409
減額：貸倒引当金	1,688	1,829
売掛金正味額	330,527	403,580
5. 前渡金	55,979	66,311
6. その他未収金	150,842	81,536
7. 前払費用	5,075	1,087
8. 棚卸資産	435,015	458,940
9. 未決算流動資産純損失 ^b	—	—
10. 1年以内期限到来長期債券投資	—	—
11. その他流動資産	—	—
流動資産合計	1,471,331	1,670,581
長期投資		
1. 長期投資	5,147	3,106
長期投資合計	5,147	3,106
有形固定資産^c		
1. 有形固定資産取得原価	335,601	405,921
減額：減価償却累計額	120,760	168,971
有形固定資産残存価額	214,841	236,950
2. 建設仮勘定	77,501	132,906
3. 除却予定有形固定資産（売却，廃棄）	—	—
4. 未決算有形固定資産純損失 ^d	—	—
有形固定資産合計	292,342	369,856
無形固定資産^e及び繰延資産		
1. 無形固定資産	34,913	34,201
2. 繰延資産 ^f	20,640	17,555
無形固定資産及び繰延資産合計	55,553	51,756
資 産 合 計	1,824,373	2,095,299

表 2： 負債の部

単位：千元

科 目	前 期	当 期
流動負債		
1. 短期借入金 ^g	160,940	159,670
2. 支払手形	—	—
3. 買掛金	19,880	26,991
4. 前受金	462,701	355,946
5. 未払賃金	8,251	8,251
6. 未払福利厚生費 ^h	6,300	8,172
7. 未払配当金	46,800	54,000
8. 未払税金	95,991	130,299
9. その他未上納金 ⁱ	8,047	3,460
10. その他未払金	10,742	29,805
11. 未払費用	20,283	62,177
12. 1年以内期限到来長期負債 ^g	35,844	21,996
13. その他流動負債	—	—
流動負債合計	875,779	860,767
長期負債		
1. 長期借入金 ^j	49,931	63,370
2. 社債	—	—
3. 長期未払金 ^k	685	685
4. その他長期負債	—	—
長期負債合計	50,616	64,055
負 債 合 計	926,395	924,822

資本の部

単位：千元

科 目	前 期	当 期
資本		
1. 資本金	390,000	450,000
2. 資本準備金 ^l	427,577	602,494
3. 利益準備金、任意積立金、公益金 ^m	19,125	37,441
その内：公益金	9,564	18,721
4. 当期末処分利益金	61,273	80,539
資 本 合 計	897,975	1,170,474

a ここで示している貸借対照表、次章の損益計算書及び項目の説明は、財政部の次の規則と規定をまとめたものである。

- ① 『株式制実験企業会計規則』(1992年5月23日)
- ② 『株式制実験企業財務管理の若干の問題に関する暫定規定』(1992年6月6日)
- ③ 『株式制実験企業新会計制度の執行における若干の問題に関する規定』(1993年6月7日)
- ④ 『株式制実験企業「企業財務通則」及び業種別企業財務通則の執行に関する問題の規定』(1993年6月17日)
- ⑤ 『企業所得税会計処理の暫定規定』(1994年6月29日)
- ⑥ 『調整後勘定科目及び財務諸表様式』(1994年7月18日)
- ⑦ 『株式制実験企業会計処理問題解答』(1994年8月)

また、貸借対照表及び損益計算書に挙げている数字は『東方電機株式会社1995年年次報告書要旨』によるものである。ただ、企業独自の方針により設置された項目は、説明上の便宜のため、規則に合わせて修正を行った。更に、誤っていたと思われる何箇所かの数字をも修正した。

b 「未決算流動資産純損失」とは、企業の実地棚卸において判明した棚卸減耗損から、棚卸増加額を差し引いた後の純損失額のうち、政府管理部門による償却許可を待っている部分のことを言う。

c この項目は、中国語では「固定資産」と言う。社会制度上の原因から、土地はこの項目に含まれていない。

d 「未決算有形固定資産純損失」とは、企業の財産検査の際判明した有形固定資産の毀損から、増加額を差し引いた後の純損失額のうち、政府管理部門による償却許可を待っている部分のことを言う。

e この項目は、中国語では「無形資産」と言う。土地の使用権はこの項目に含まれている。

f 「繰延資産」とは、すでに対価の支払いが完了しているが、全て当期の損益に負担させることは合理的でないため、次期以降に渡って製造原価及び管理費用として償却すべき費用である。この項目は、開業費、有形固定資産大修理支出、リース有形固定資産の改良支出及び長期前払費用を含み、未償却残高で表示される。

g 「短期借入金」とは、期間1年以内の借入金のことである。

日本では、「貸付金、借入金(中略)等の債権及び債務で、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金または支払の期限が到来するものは、流動資産または流動負債に属する(後略)」(企業会計原則注解16)とされている。

以上のことから、中国の「短期借入金」項目と「1年以内期限到来長期負債」項目を合わせれば、日本の「短期借入金」項目に相当する事が分かる。

h 「未払福利厚生費」とは、社員の医療費、困窮補助及び保健、福利部門職員給料などの準備のことである。

i 「その他未上納金」とは、企業が税金以外に国に納めるべき金銭債務のことである。教育費附加未上納金、エネルギー交通重点建設基金、予算調整基金を含む。

j 「長期借入金」とは、銀行その他の金融機関からの借入金で、弁済までの期限が1年を超える各種の借入金のことである。長期借入金にかかる支払利息、為替差損益は、固定資産の購入・建設に関連する場合、その資産の引渡しが済んでいないかまたは引渡されたが代金の支払い(決済)が済んでいない場合には、その資産の取得原価に算入し、「長期借入金」の貸方にも記入すべきである。固定資産の購入・建設が完了引渡後、または代金支払い(決済)後に発生した支払利息及び為替差損益、その他の利息及び為替差損益は、当期の財務費用に計上し、「長期借入金」の貸方に記入される。

即ち、「長期借入金」項目は借入金元本の金額だけでなく、一部分の支払利息勘定及び為替差損益をも含む。

k 「長期未払金」とは、長期借入金と社債以外の長期金銭債務である。例えば補償貿易方式下の海外設備価額、未払ファイナンス・リース料等がある。

l 「資本準備金」は、株式払込剰余金、現金・現物贈与による資産増加額及び資産再評価益を含む。

m この項目は、中国語で「資本公積金」と言う。以下の三つに細分化されている：

- ① 利益準備金：会社法では、「会社が利益処分の際には、税引後当期純利益の10%を利益準備金として積み立てなければならない。……会社の利益準備金累計額が会社の登録済み資本の50%以上を達した場合、利益準備金を積み立てなくてもよい。」(中国『会社法』第177条)と定めている。
- ② 任意積立金：会社法によると、「会社が税引後当期純利益から利益準備金を積み立てた後、株主総会の決議により任意積立金を積み立てることができる。」(中国『会社法』第177条)
- ③ 公益金：会社法は、「会社が利益処分の際には、税引後当期純利益の5%から10%まで積み立てるべく」(中国『会社法』第177条)と定めている。元来、株主処分可能利益の一部であるが、中国では、従業員福利厚生施設(住宅、公共施設の建設など)の財源を確保する為、それを資本の一部として、国家の規定で積立を強制している。

第二節 特質及びその要因

中国の会計基準及び会計制度はIASにかなり近付いてきたとは言え、まだいくつかの独特な会計処理を有している。

第一項 投資の定義

中国では、会計上の投資という概念は極めて狭義的なものである。まず、流動資産には「短期投資」という項目がある。それは、「企業に購入され、随時現金化可能で、且つ随時現金化される予定のある各種の有価証券を指す。」(『株式制実験企業会計規則』)と定義されている。日本の企業会計原則によれば、流動資産に属する「有価証券」とは、所有有価証券のうち、証券市場において流通するもので、短期的資金運用のために一時的に所有するもの(同注解16)、とされている。即ち、中国の「短期投資」は、ほぼ日本の「有価証券」という項目に相当する。

そして、中国の「長期投資」という項目は、企業が他の企業に対し投資した期間1年以上の資金、又は投資後1年以内に現金化不可能あるいは随時現金化する予定のない株式と債券のことを指す。(『株式制実験企業会計規則』)

即ち、中国では、会計上投資対象として取り扱われているものは株式と債券に限定されている。これに対して、日本では、長期投資は一般に、利殖目的、資本参加目的に行われるとされ、投資有価証券、出資金、長期貸付金、長期預金を含んでいる。

また、IAS第25号の『投資の会計処理』[Accounting for Investments (1986年公表)]によれば、「投資」とは、企業が保有する資産で、分配(例えば、利息、ロイヤルティー、配当、賃貸料)を通して富を増加させること、あるいは、資本価値の増殖をもたらすこと等を言う⁽¹⁾。

さらに、アメリカ会計基準では、長期投資の対象となる項目は次の通りである。債券、社債、株券、生命保険証券、特別目的基金、貸付金ないし債権、現在の営業活動に使用されない不動産、設備、貴金属、美術品類⁽²⁾。つまり、長期投資の対象についての考え方は、中国は日本、IAS、アメリカのそれと相違している。

中国でのこのような投資に対する考え方には、中国の事情があると考えられる。それは、中国が市場経済を導入するまで、マルクス主義に基づき社会主義計画経済体制を取っていたことによる。ここでは、資本投下による利益獲得は搾取であると考えられ、それは禁止されていた。無論、株式や債券も存在しなかった。企業は殆ど国有企業で、その生産活動を行なうための資金が国家財政によって供給されていた。各企業は国家という一つの巨大な組織に所属する下位工場に過ぎなかった。また銀行も国家財政の企業に対する資金提供のための窓口という役割しかもたなかった。そのため、銀行の貸し付けも国家財政の企業に対する資金提供であり、企業の正常な生産活動を維持するためのものであった。利殖は貸し付けの目的とはなることはできなかった。そして、企業が他機関あるいは個人に対する貸し付けも利殖目的ではなく、あくまで相手の正常な生産活動を維持するためのものであった。また、企業の預金も国家財政が銀行を経由して提供した資金を使用するまで一時的に銀行に滞留するもので、その目的はやはり利殖ではなかった。現在、市場経済が導入され、株式、債券投資も認められるようになった。しかし、貸付金及び預金に関するこのような考え方が依然根強く残っているため、投資に対する認識も市場経済を主とする諸国と異なっているのである。

(1) 『国際会計実務ハンドブック』・青木茂男監修・中央経済社・1987年・444頁

(2) 『ビジネス・ゼミナール 英文会計入門』・小島義輝・日本経済新聞社・1993年・216頁

結局、長期貸付金も長期預金も「長期投資」には含まれていない。代わりに、長期貸付金が営業外債権として「その他の未収金」項目に含まれている。長期預金は「現金及び預金」項目に属している。

従って、中国会計制度における投資に関する独自の規定もかつての中国の社会制度に基づいたイデオロギーに起因しているものと思われる。ただし、中国における市場経済の導入に伴い、このような考えが薄れていく場合には、会計制度の投資に関する規定も変わっていくであろう。

第二項 流動・固定の区分表示

IAS第13号『流動資産および流動負債の表示』〔Presentation of Current Assets and Current Liabilities (1979年公表)〕は、資産・負債に対する流動・固定の分類表示には限界があると指摘し、その分類表示については個々の企業に委ねるとしながら、区分表示の目的を(a)企業の財務流動性、と(b)継続的に循環する企業の資源と債務の内容を明確にする手段という点に置いている。さらに、流動・固定の区分表示を行なう場合の規定を設けている。その中では、売上債権について、原則として1年基準を適用するが、1年以内に換金されないと見込まれる金額について、それが開示される場合に限り、流動資産に含めることができると定めている。また、預金と営業外債権については、1年基準を採用している⁽³⁾。

アメリカも会計研究公報 (Accounting Research Bulletins)、つまりARB第43号にて、流動・固定の区分表示の目的を明文化し、売上債権について営業循環基準を採用したが、預金と営業外債権についてはやはり1年基準を採っている⁽³⁾。

また日本の企業会計原則でも、営業債権について営業循環基準を取り入れながら、営業外債権、預金については、1年基準の観点に立って流動資産か固定資産かの区分を行うことを求めている⁽³⁾。

これに対して、中国は営業債権について営業循環を考慮し、3年基準を採っているが、営業外債権についても同じような取り扱いをしている。そして、預金については、流動・固定区分表示を問題としていない。

その営業外債権の項目としては、「その他の未収金」がある。「その他の未収金」とは、企業が受取手形、売掛金、前渡金以外の未収、前渡しによる各種の債権のことである。各種の賠償金、罰金、保証金、準備金、従業員への立替金等を含んでいる。実際には、この「その他未収金」以外に営業外債権の項目はなく、債券と株式に限定されている「長期投資」に貸付金が含まれることもできないので、この項目に含まれるようになっていく。結局、1年以内に期限到来しない営業外債権（長期貸付金を含む）と満期日まで1年以上の定期預金が、日本・アメリカ・IASの観点から見れば固定資産の長期投資に属することになるが、中国では、流動資産に含まれるようになってしまうのである。

そして、営業債権や営業外債権についての開示は、1997年12月17日に新しく改正された『株式公開会社情報開示の内容と様式に関する準則 第2号 年次報告書の内容と様式』（以下『開示準則第2号』と称する）により、統一的に規定された。それは、以下に挙げる例と同じようになっているのである。

(3) 『国際会計実務ハンドブック』300～306頁、『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—』稲垣富士男編著・同文館・1987年・115～121頁、『国際会計基準ガイドブック』朝日監査法人編・中央経済社・1994年・293～295頁

例（一汽金杯自動車95年度と96年度の年次報告書による）：

表3：

その他未収金（95年度）

期 間	未収先軒数	金額・元	構成比・%
1年以内	439	467,710,828	58.3
1年～2年	422	160,497,706	20.0
2年～3年	355	95,459,508	11.9
3年以上	1,010	78,639,792	9.8
合 計	2,226	802,307,834	100.0

貸借対照表の「流動資産合計」は3,071,533,929元である。即ち、1年以上の営業外債権334,597,006元は流動資産の約11%を占めている。

表4：

その他未収金（96年度）

期 間	未収先軒数	金額・元	構成比・%
1年以内	1,826	513,044,116	51.83
1年～2年	1,692	217,096,199	21.93
2年～3年	1,017	167,916,918	16.97
3年以上	2,129	91,750,735	9.27
合 計	6,664	989,807,968	100.0

貸借対照表の「流動資産合計」は1,620,466,559元である。即ち、1年以上の営業外債権476,763,852元は流動資産の約29%を占めている。

上の例からでも明らかのように、中国では、その他の未収金が回収されない場合、それは何年経っても「その他の未収金」項目に残ったままである。特に、現在多くの企業が「三角債」と呼ばれる不良債権に苦しめられているような状況では、「その他の未収金」項目の総額がどんどん膨らみ、流動資産合計額のかなりのウェイトを占めるようになってきている。このような現状での開示状況が財務諸表の利用者にとっては好ましいとは言えないのである。

元来、企業資産の流動性並びに債務返済能力に最も関心を払うのが、銀行などの企業の債権者である。流動・固定区分も債権者に配慮した基準と言える。しかし、つい最近まで中国の企業と銀行は、共に国有であり、計画経済のもとで、資金の借り手と貸し手というより、単なる財政資金の無償の使用人と提供者であった。そのため、企業は様々な方法を使って中央政府に資金を要求し、それを好き勝手に使う傾向があった。そしてまた、資金を提供する銀行は信用リスク管理の意識が薄く、企業の返済能力に対しては無関心であった。現在、社会主義市場経済の進行と共に、このような状況が変わつつあるが、従来の影響を受け、流動・固定区分についての理解はなお浅い。会計基準においては、流動・固定区分が行なわれているが、その区分基準には依然不備があると考えられる。

また、期間が3年というような基準は、中国企業の現状を配慮した結果とも言える。現在、中国経済は発展の初期にあり、全体的には資金が不足している。また、「三角債」問題が悪化しつつあり、多くの企業はそれに苦しんでいる。企業の債権回収期間が比較的長く、これを考慮に入れて、営業債権についても営業外債権についても3年という基準が一律に設けられたものと思われる。

従って、中国における市場経済の進展に伴って、この問題についても改善がなされるべきであろう。

第三項 社債

社債に対する会計処理について、まず日本の方法を見てみる。

社債発行差金については、企業会計原則上繰延資産としてそれを計上することが認められている(注解15)。このような処理によって、貸借対照表の負債のところに示されている社債の金額は最初から額面総額で、償還期間内に変わらない。

これに対して、アメリカは、日本のように社債発行差金を繰延資産に計上するのではなく、評価勘定説をベースにして会計処理を行なっている。

評価勘定説によれば、社債の発行によって生じた発行時の債務額を示すものはその金額ではなく発行価格であるから、社債発行差金は正味借入資本額を示すための額面金額に対する評価勘定としての性格を持つものである。即ち、まだ実際に支払っていない社債発行割引料を前払利息ではなく、未払利息と見なしており、その償却分は社債の発行総額の評価増しに伴う費用である。これによって、利子調整の意味を持つ社債発行差金は社債発行総額に每期順次累積され、償還期までに額面総額へ接近していくようになる。

そして、多くのアメリカ企業の場合、社債を貸借対照表に表示するには、社債発行差金を社債から控除(割引発行の場合)あるいは加算(打歩発行の場合)したあとの純額で記載していて、その詳細について、注記のところで開示している⁽⁴⁾。

中国は、アメリカと同じように評価勘定説をとっている。しかし、中国では、債券の利息は満期時にまとめて払われるので、会計処理はアメリカの場合と異なってくる。中国では、「社債」科目は更に四つに細分化される。

{	社債額面価額
	社債発行差金(打歩発行)
	社債発行差金(割引発行)
	社債利息 ⁽⁵⁾

その結果としては、貸借対照表の負債のところに示されている社債項目の金額は発行方式と経過期間によって変わってくる。つまり、社債は貸借対照表では額面総額で表わされない。次頁の図に、その具体例を挙げて説明している。

その例から分かるように、中国における社債項目の内容はかなり複雑なものとなっている。その金額は、平価発行に限り、社債額面総額プラス未払い社債利息累計額に等しい。割引発行の場合、それは、社債発行差金を控除してからの社債額面総額に未払社債利息累計額を加算したあとの金額となる。また、打歩発行の際、社債発行差金を加算したあとの社債額面総額プラス未払社債利息累計額に等しくなる。

しかし、1997年12月17日に『開示準則第2号』が改正されるまで、社債項目の注記について、何ら

(4) 『英和対照 アメリカの会計実務詳解』(第3版)・太田昭和監査法人監修・中央経済社・1994年・206～212頁・652～695頁。

(5) 中国では、債券の利息は満期時に一度に支払われる。費用・収益対応の観点から、各会計期間に属すべく未払利息は当該会計期間の費用として認識され、計上される。

社債額面総額	200万円
社債発行総額	150万円
償還期間	5年
年利子率	2%

日 本

・社債発行時

(借方) 現金預金	150 (貸方) 社債	200
社債発行差金	50	

貸借対照表の社債項目は200万円となっている。

・半年ごとに利払いする (利息は、 $200 \times 2\% \times 1/2 = 2$)

(借方) 社債利息	2 (貸方) 現金預金	2
-----------	-------------	---

・また、社債発行差金を繰延資産として処理し、各期末に償却分を費用計上する

(借方) 社債発行差金償却	10 (貸方) 社債発行差金	10
---------------	----------------	----

貸借対照表の社債項目はずっと200万円のままである。

・社債満期に償還する

(借方) 社債	200 (貸方) 現金預金	200
---------	---------------	-----

中 国

・社債発行時

(借方) 現金預金	150 (貸方) 社債一額面額	200
社債発行差金	50	

貸借対照表の社債項目は150万円となる。

・各期末に当該期間の社債発行差金の償却分と未払利息を費用計上する

(借方) 現金預金	12 (貸方) 社債発行差金	10	
		社債一利息	4

1年目の貸借対照表の社債項目は164万円になる。

2年目の貸借対照表の社債項目は178万円になる。

3年目の貸借対照表の社債項目は192万円になる。

4年目の貸借対照表の社債項目は206万円になる。

5年目満期時の貸借対照表の社債項目はやっと220万円になる。

・社債満期時に償還とともに利払いする

(借方) 社債一額面額	200 (貸方) 現金預金	220
社債一利息	20	

の規定もなされていなかった。現在では、中国証券監督管理委員会は、社債項目の情報開示について、以下のような形で要求している。

社債

債券名称 額面金額 発行日 発行総額 期間 当期末払利息(前払利息) 未払利息(前払利息)累計

第二章 損益計算書の特質及び要因

第一節 表および項目の説明

現在、中国国内で上場している株式会社の損益計算書及び利益金処分計算書は以下のようになっている。

表5：損益計算書及び利益金処分計算書

単位：千元

科 目	前 期	当 期
本業売上高	694,618	586,135
減額：本業売上原価	426,390	381,065
本業販売費用	20,916	19,998
本業管理費用 ^a	90,568	113,919
本業財務費用	3,440	(26,727) ^b
本業仕入費用	—	—
本業販売税金等 ^c	6,945	3,962
本業営業利益	146,359	93,918
加額：その他事業営業利益 ^d	4,053	1,908
営業利益	150,413	95,826
加額：投資損益	285	836
特別利益 ^e	131	294
補助金	—	12,203
減額：特別損失 ^e	1,232	1,517
加額：前期損益修正額	—	—
税引前当期純利益	149,596	107,642
減額：法人所得税	22,397	16,061
当期純利益	127,199	91,581
加額：前期繰越利益金	—	61,274
利益準備金及び任意積立金取崩額	—	—
処分可能利益金	127,199	152,855
減額：利益準備金	9,563	9,158
公益金	9,563	9,158
配当可能利益金	108,073	134,539
減額：優先株配当金	46,800	54,000
任意積立金	—	—
一般株配当金	—	—
当期末処分利益金	61,273	80,539

a 「管理費用」には、組合の経費、取締役の手当て、無形固定資産償却、開業費償却なども含んでいる。

b カッコは費用ではなく、収益を示している。詳しいことは、本章第二節第三項「純額表示の問題」を参照すること。

c 「本業販売税金等」とは、企業の本業が負担すべく物品税、付加価値税、営業税、及び都市維持建設税のことである。

d 「その他事業営業利益」とは、企業の本業以外の事業の売上高から、これらの事業の売上原価及び負担すべく費用(販売費用、管理費用、財務費用、仕入費用)、税金を差し引いたあとの純額のことである。

e 実は、中国語では「その他営業利益」と「その他営業損失」のようにになっているが、内容が日本の「特別利益」と「特別損失」に類似している。

第二節 特質及びその要因

九十年代に入ってから改革が行われ、中国の会計制度は日米先進国の会計制度及び国際会計基準に接近してきたとは言え、その変革があまり急激であったため、依然としてなお大きな相違がそれらの間には存在している。損益計算書の構造面での相違はその中の一つである。

まず、中国と日本、アメリカ及びIASにおいて要請されている損益計算書の様式について比較検討してみよう。

日 本 ⁽⁶⁾	中 国
I 売上高	I 売上高
II 売上原価	II 売上原価
売上総利益	III 販売費一般管理費
III 販売費及び一般管理費	IV 財務費用
営業利益	本業営業利益
IV 営業外収益	V その他事業営業利益
V 営業外費用	営業利益
経常利益	VI 投資損益
VI 特別利益	VII 特別利益
VII 特別損失	VIII 特別損失
税引前当期純利益	IX 前期損益修正額
法人税及び住民税	税引前当期純利益
当期純利益	法人所得税
	当期純利益

日本と中国ともに損益計算書の様式は明確に規定されており、「区分表示」と「段階別利益」の特徴を持っている。これに対して、アメリカには損益計算書の様式について明確な規定がなく、無区分式と区分式がある。

ア メ リ カ⁽⁷⁾

無 区 分 式	区 分 式
I (収益)	I 売上高
売上高	II 売上原価
その他	売上総利益
収益総額	III (営業費用)
II (原価及び費用)	販売費用
売上原価	一般管理費
販売費用	営業費総額
一般管理費	営業利益
支払利息	IV その他収益
その他	V その他費用
原価及び費用総額	当期税引前利益
税引前当期利益	所得税
所得税	当期純利益
当期純利益	

(6) 『ゼミナール 現代会計入門』・伊藤邦雄著・日本経済新聞社・1994年・222頁

(7) 『英和対照 アメリカの会計実務詳解』(第3版)・263～265頁を参考にして作成した。

また、IAS第5号『財務諸表に開示すべき情報』〔Information to be Disclosed in Financial Statements (1996年公表)〕には、損益計算書の開示事項については規定がなされているが、項目が以下のように列挙されているだけである⁽⁸⁾。

I	売上高その他の営業利益
II	原価償却費
III	受取利息
IV	投資による収益
V	支払利息
VI	法人所得に対する税額
VII	異常損失
VIII	異常費用
IX	企業集団内会社間の重要な取引
X	純利益

IASは、損益計算書の様式及び配列方法を明示していないが、もしもわれわれが上記の表の番号をそのまま配列順序と解し、さらに日本、アメリカの場合と比較するならば、中国の損益計算書の構造には、二つの特質が存在していることが明らかになる。

- (1) 中国では、経常損益が明示されていない。
- (2) 中国では、利息の受取と支払の差額及び為替差損益が財務費用として営業損益計算に含まれている。

第一項 経常損益の表示

経常利益は正常な企業活動の成果を表すもので、企業の業績を評価する時によく用いられる指標である。もし、発生が臨時的であり、且つその損失も非経常的である特別損益が、経常的な損益項目と区別なしに損益計算書に含められると、企業関係者は企業の経常的な経営成績を知ることができなくなる。このため、日本の損益計算書原則一と二は、特別損益項目をほかの経常的に発生する損益と区別して表示することを要求している⁽⁹⁾。

IAS第8号『異常損益項目、前期修正項目及び会計方針の変更』〔Unusual and Prior Period Items and Changes in Accounting Policies (1978年公表)〕でも、経常損益項目と異常損益項目を区分表示することが求められている⁽¹⁰⁾。

さらに、アメリカの会計原則審議会意見書 (Accounting Principles Board Opinions)、つまりAPB第30号も、同じことを要求している⁽¹¹⁾。しかし、その理由は明らかではないが、中国では経常損益の表示が規則として要求されていない。この点について、中国においては、さらに改善する必要があるのではないかと思われる⁽¹²⁾。

(8) 『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—』・稲垣富士男編著・同文館・1987年・56頁

(9) 『企業会計 実務・理論・制度』・野村秀和編著・青木書店・1994年・142～145頁

(10) 『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—』・70～72頁、および『国際会計実務ハンドブック』636～637頁。

(11) 『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—』・70～71頁

(12) 経常損益と特別(異常)損益については、日本、アメリカ、国際会計基準などの定義が若干異なっているが、ここでは、触れないことにする。

第二項 営業損益計算の範囲

日本の営業外損益の具体的な項目は、おおむね下記のようにになっている。

表6⁽¹³⁾：

営業外収益	営業外費用
① 受取利息(有価証券利息を除く)	⑧ 支払利息
② 受取割引料	⑨ 支払割引料
③ 有価証券利息	⑩ 社債利息
④ 受取配当金	⑪ 社債発行差金償却
⑤ 有価証券売却益	⑫ 社債発行費償却
⑥ 仕入割引	⑬ 創立費償却
⑦ 為替差益	⑭ 開業費償却
	⑮ 貸倒損失
	⑯ 有価証券売却損
	⑰ 売上割引
	⑱ 為替差損

これに対して、前にも述べたように、中国の企業活動及びそれが置かれている環境に起因して、中国では、貸付金と預金が投資の概念から外されている。これと整合性を持つように、損益計算書上においては、利息の受取分と支払分（上の表において左側の①受取利息、右側の⑧支払利息、⑨支払割引料）と為替損益（上の表において左側の⑦為替差益、右側の⑱為替差損）が財務費用とされ、利殖目的のもとでの財務活動による損益が、投資損益とされている。

さらに、財務費用は営業損益計算に含められるが、投資損益は営業外損益を構成している。これは、中国では市場経済が十分に確立されていない、企業の財テク活動が盛んではないということに帰因していると考えられる。それ故、財務費用は企業の財テク活動によるものではなく、営業活動に深く関わるものだと判断されるのである。具体的に言えば、これは、短期借入金とは企業にとって、運転資金の為のもので、長期借入金と長期未払金は企業が有形固定資産を購入また建設する為のもので、支払手形も企業の営業活動に関係するもので、これらによって発生した支払利息および割引料は営業活動につながる間接的な期間費用として営業損益に属すべきであるという判断に係わっている。したがって、利息収入は財テク活動の成果というよりも、単なる資金を銀行に預け入れていることによって創出されたもので、あくまでも営業活動に関わるものである。また、為替損益も銀行預金、長期借入金および長期未払金によるものであり、企業の積極的な財テク活動の結果ではないと考えられ、やはり営業損益に算入される。このような考えに基づき、中国式の損益計算書では、営業利益は財務費用を差し引いたあとの利益であり、日本の場合の営業利益とはその意味合いが異なっている。

このような中国的な会計処理は、いままでの中国の社会制度のもとで、慣行として定着してきたものである。しかし、実際には、中国経済が社会主義市場経済へ移行しつつあり、積極的に為替収益を得ようとする企業の財務活動は既に存在している。企業預金についても、現在中国の中央銀行以外の

(13) 『ゼミナール 現代会計入門』231頁および233頁の図を参考にして作成した。

銀行は未だ完全に商業銀行となっておらず、預金金利も中央銀行によって一律に決められているため、預金を通しての企業の積極的な資金運用の動きが見られないが、今後、中国における市場経済の発展と共に、企業の財テク活動がさらに盛んになっていくであろう。特に企業の成長に伴い、資金面ではかなり余裕を持つような企業集団が出現し、証券市場以外での資金運用に対してもさらに積極的になるであろう。(実は、現在中国では、株価操作を懸念して、国有企業及び上場会社による株式売買が禁止されている。)その場合には、投資に対する定義、あるいは預金や貸付金による収益に対する認識も変わり、その会計処理も変わってくると考えられる。即ち、企業の財テク活動、特に証券市場以外での資金運用が活発になってくれば、企業の財テク活動に起因する利息収支が営業損益から除外されるべきものと考えられるであろう。(実際には、企業の外部者にとって、財テク活動と営業活動による利息収支を峻別することが非常に難しく、不可能とも言えるため、財テク活動による利息収支が営業活動によるそれをはるかに超える場合、利息収支のすべてが営業外損益に処理されるようになるのではないかと考えられる。)

第三項 純額表示の問題

日本の場合、一般原則の明瞭性の原則は、損益計算書上においては総額表示の原則として具体的な形をとっている。即ち、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部または一部を損益計算書から除去してはならない。」(損益計算書原則—B)。これは、収益と費用の相殺を禁止することによって各項目の独立性を保証し、企業の収益性の明瞭表示を図るものである⁽¹⁴⁾。つまり、それは消極的には企業の利害関係者に企業の経営成績及び財政状態に関する判断を誤らせないように、更に積極的にはそれらのことについてより的確な判断を可能とさせるように、必要な会計事実を財務諸表を通じて明瞭に開示すべきことを要請している原則である。

したがって、売上高と売上原価とを併記しなければならないし、売上原価についても期首商品棚卸高に当期商品仕入高を加えて、それから、期末商品棚卸高を控除する形式によって計算過程を合わせて記載しなければならない。

この総額表示の原則は、日本だけではなく、EC理事会第四号指令、フランス商法、ドイツ商法⁽¹⁵⁾、イギリス会社法、IAS第5号⁽¹⁶⁾、及びアメリカSECのフォーム10-KやレギュレーションS-X、ルール3-03と3-04⁽¹⁷⁾においても、同じように規定されている。

中国の場合、会計準則の一般原則は、明瞭性の原則を挙げているが、具体的な会計規則上純額表示の処理を規定している。即ち、「売上原価」の計算過程を表示していないほかに、「財務費用」項目と「投資損益」項目の表示について純額表示の規定となっているのである。

(14) 『企業会計 実務・理論・制度』・149～150頁

(15) 『会計国際化の展開』・若杉明著・ビジネス教育出版社・1994年・52～55頁

(16) 『国際会計基準ガイドブック』・292頁

(17) 『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—』・48～51頁

「財務費用とは、企業が生産経営過程において発生した一般財務費用のことである。支払利息⁽¹⁸⁾(受取利息⁽¹⁹⁾を除く)、為替差損⁽²⁰⁾(為替差益⁽²¹⁾を除く)及び金融機関手数料を含む。」「企業が発生した財務費用を、当科目の借方に記入し、同時に「未払費用」科目、または「長期借入金」科目の貸方にも記帳する。財務費用と、相殺すべき発生受取利息、為替差益を、「銀行預金」科目、または「長期借入金」科目の借方に記入し、当科目の貸方に記入する。」(『株式制実験企業会計規則』)

また、「投資損益⁽²²⁾とは、企業が対外投資によって取得した収入または発生した損失のこと。当科目は以下の明細科目を設置すべく：1.株式投資損益⁽²²⁾；2.債券投資損益⁽²²⁾；3.その他の投資の損益⁽²²⁾。」(『株式実験企業会計規則』)企業が受領した配当金と債券利息を、当科目の貸方に記入する。打歩発行による債券の発行プレミアムを当科目の貸方に記帳し、割引発行による債券の割引料を当科目の借方に記帳する。有価証券の譲渡、売却益を当科目の貸方に、損失を借方に入れる。また、企業が被投資企業から受け取った収益は当科目の貸方に入り、投資の回収に際し発生した投資額と回収額との差額は当科目の貸方、または借方に入る。

このほか、「前期損益修正額」項目も純額のみ表示されている。

これらのことが、中国の諸会計規則が実は会計準則と矛盾していると判断される原因となっているのである。また、これは、企業の実態を知る上で、大変大きな支障となっていると言える⁽²³⁾。

終わりに

以上、近年大きく変化してきた中国の株式会社会計制度について、その幾つかの特質及びその背後にある環境要因を検討してきた。

その中、経常損益の表示問題、純額表示の問題、社債の内容の開示問題などは、証券市場の育成に関わるディスクロージャーの問題であり、開示の強化の問題である。これらの問題について国際的に通用している基準を取り入れても、中国企業の実態を歪めて表現されることはない判断できる。その部分的な改善は、既に1997年12月17日に公布された『開示準則第2号』において見られている。即ち、このような問題については、早急に改善しなければならないし、また改善できる問題なのである。また、投資の概念の問題、流動・固定区分の問題、及び営業損益の範囲の問題は、いずれも中国における市場経済の成熟度に起因している。従って、これらの問題は、今後中国における市場経済の進展

(18) このいう支払利息は、銀行及びその他の金融機関から借りている長・短期借入金の利息、支払手形利息、割引料及び長期未払金利息のことを指す。

(19) このいう受取利息は、銀行及びその他の金融機関に預けている預金の利息、受取手形利息のことを指す。

(20) このいう為替差損は、銀行及びその他の金融機関に預けている預金、長期借入金による為替差損及び長期未払金による為替差損のことをいう。

(21) このいう為替差益は、銀行及びその他の金融機関に預けている預金による為替差益のことをいう。

(22) これらは、中国語では実際に「収益」と言う言葉を使っているが、純額になっているため、ここでは「損益」と記すことにした。

(23) ただし、本稿を書いている最中、1997年12月17日に、中国証券監督管理委員会が改正した『株式公開会社情報開示の内容と様式に関する準則・第2号年次報告書の内容と様式』を公布した。その中には、「財務費用」項目について、年次報告書の財務諸表の注記において、収入と支出、収益と費用、また、利得と損失を分けて表示することを規定している。しかし、「投資損益」項目についての改善が見られない。

に伴い、改善されていくであろう。さらに、中国における市場経済の発達を促進するという意味では、これらの問題は今後改善されるべきであろう。

そして、上記に挙げた問題の改善は、中国会計制度における国際的調和化の一部と成っているのである。従って、中国における市場経済の発展に伴い、中国会計制度も一層国際化していくであろう。しかも、中国経済が世界経済と統合するに連れ、また、中国企業が内外市場からの資金調達を通して発展しようとするならば、中国における会計の国際化は避けられない。その道のりはなお遠いかもしれないが、それは、中国における市場経済の発展の前提となっているのである。

本稿では、中国会計制度における幾つかの特質を、その背景にある市場経済の成熟度の要因から分析した。更に、中国会計制度の発展方向は、会計制度の国際化であると考え、またその可能性について検討してきた。しかしながら、中国会計制度の特質はこれらの側面からのみ捉えるわけにはいかない。本稿では触れていない連結会計、外貨換算会計、リース会計なども重要な問題であり、中国会計のこのような特質についても今後の研究課題としたい。そして、中国会計制度の国際化の障壁となっている問題については、別稿で論じる予定である。さらにまた、中国の市場経済の発展を押し進めるように制定された会計制度が、果たして期待通りに機能できるかどうか、それは中国経済そして中国社会にどのような影響を与えるのか、などについても、今後研究を進めていきたい。