

[共同研究：在中国日系企業の経営問題に関する総合的研究]

北東アジア3カ国 会計基準の差異と その文化的背景

—中国・韓国・日本—

権	藝	卿*
崔	震	賢**
全	在	紋***

Ⅰ はじめに

中国はかつて、社会主義計画経済にもとづくロシア式会計制度を採択していた。しかし、1978年に対外市場開放を高唱し、社会主義市場経済制度を導入した。市場経済化しつつ、会計制度として市場経済に見合う英米式会計制度へと移行して行った。もちろん、その後、何度も会計基準を改正しながら、最近に至っては国際会計基準（IFRS）に近接した会計準則（中国では会計基準を「会計準則」と表記する）を設定している。

今や、全世界の国々は中国の経済発展に注目している。中国沿岸地域を中心に興った工業化は、全土に拡大した。それにより、中国経済は「中興期」に入ったという評価も出てきている。こうした中国の工業化と開放化によって、株式市場（深圳、上海）も活況を呈している。このようなタイミングに際して、韓国と中国は証券市場における株式の相互上場を合意・施行することとなった。

現下の状況では、投資家にとって、両国の会計基準に立脚して得られた会計処理の結果を表わす財務諸表における勘定科目や金額は、はたして同一の意味を有するのか。あるいは相互に異なる意味のものとして解釈しなければならないのか。それらに対する明確な認識が必要となった。韓中両国の会計情報における異同点を明確に認識するためには、会計処理および報告にかかわる会計制度、とりわけ企業会計基準（準則）の異同点ならびに両国における文化的差異を質す必要がある。

本研究はまず、権・崔両名による共同研究からスタートした。当該共同研究における最初の成果は、2007年6月7日に桃山学院大学大学院で開催された会計研究会において披露され

* 中国 浙江財経学院会計学院副教授

** 韓国 慶尚大学校経営大学教授（現学部長）

*** 日本 桃山学院大学経営学部教授

キーワード：中国，韓国，会計制度，文化，会計基準

た [全, 2008]。その内容は、韓国と中国における最新会計基準の比較、および両国会計基準における差異の経営文化的背景の相違を考察するという観点での論考であった。その後その論考をベースに、本稿共著者の一人である全が、日本における現行会計基準と対照させる方式で、北東アジア3カ国間における国際比較を試みた。

また、権・崔両名はホフステード (G. Hofstede) による異文化間経営比較論を手がかりに、韓中両国における最新会計基準の差異に潜む文化的背景の相違を剔抉せんとした。全はその手法にならって、日本の現行会計基準とも対照させる方式で、北東アジア3カ国間の経営文化的背景の相違を整理せんとした。以上が本研究の骨格である。

II 韓国会計基準の法的根拠と構造

1 企業会計基準の法的根拠

韓国における会計関連の法律としては、「上場法人等の外部監査に関する法律」がある。また、基本的な会計ルールをなすものとして「企業会計基準」が存在する。韓国では、企業会計基準において規定されている各種用語については、それらの概念を正確に定義する目的で『財務会計概念体系』が公表されている。また、会計基準の適用に必要な具体的事項を明示するため、企業会計基準書 (No. 1~25, および No. 101~102) を発表している。

韓国の「企業会計基準」は、中国の「企業会計準則」に相当する。韓国の企業会計基準書は中国における会計具体準則 (通用業務準則, 財務諸表準則, 特殊業務準則) と類似している。さらに、財務会計概念体系は、企業会計基準を理解するのに必要な会計用語の基本的概念を定義している。

2 基本的構造

韓国における会計基準の制定は、株式会社の外部監査に関する法律・第13条の規定を根拠とする。同法の適用を受ける会社の会計と監査人による監査の双方に、統一性と客観性を付与するため、会計処理および報告に関する基準を定めている (韓国・企業会計基準第1条)。また、韓国・企業会計基準第21号において、一般原則、貸借対照表作成基準、損益計算書作成基準、資産負債評価、利益剰余金処分計算書作成基準、キャッシュ・フロー計算書作成基準、資本変動表作成基準、注釈および付属明細書基準を規定している。

韓国・企業会計基準において使用されるこのような用語の概念を明確にするため、財務会計概念体系 (韓国会計研究院・会計基準委員会, 2003年12月) が公表された。実務で適用する際に準拠しなければならない内容は、会計基準 (No. 1~25, No. 101~102) において定められている。さらに、業種別会計準則については、基準第90条において証券先物委員会が別途定めうるものと規定されている。このような業種別準則については、リース (lease) 会計処理準則、企業買収・合併などに関する会計処理準則、連結財務諸表準則、企業集団結合財務諸表準則などがある。

3 財務会計概念体系と企業会計基準

(1) 財務会計概念体系

財務会計概念体系は、会計政策や手続きを直接的に決定する会計基準ではないが、より根本的な財務会計や財務報告の概念を示すものである。したがって、財務会計概念体系において財務報告の基礎概念が確立されれば、財務情報の有用性および信頼性は向上することであろう。この財務会計概念体系は、国際会計基準委員会の概念体系を土台にして、韓国の財務報告環境を考慮して定めた（韓国会計研究院会計基準委員会、2003年、財務会計概念体系序文：現在は「韓国会計基準院」と改称）とされる。

財務会計概念体系は、図表1のような内容となっている。

図表1 韓国の財務会計概念体系

第1章 序論	第5章 財務諸表の基本要素
1.1 目的	5.1 基本要素の意義
1.2 内容および適用範囲	5.2 貸借対照表の基本要素（資産、負債、資本）
1.3 財務報告	5.3 資本変動表の基本要素（所有主の投資、所有主への分配）
1.4 財務諸表の作成責任	5.4 損益計算書の基本要素（包括利益、収益、費用差益および差損の区分表示）
1.5 財務情報利用者	5.5 キャッシュ・フロー計算書の基本要素（営業活動キャッシュ・フロー、投資活動キャッシュ・フロー、財務活動キャッシュ・フロー）
1.6 環境の考慮	
第2章 財務報告の目的	
2.1 財務報告目的の具体化	
2.2 投資および信用意思決定に有用な情報の提供	
2.3 未来のキャッシュ・フロー予測に有用な情報の提供	
2.4 財務状態、経営成果、キャッシュ・フローおよび資本変動に関する情報の提供	
2.5 経営者の受託責任評価に有用な情報の提供	
第3章 会計情報の質的特性	第6章 財務諸表基本要素の認識
3.1 質的特性の意義	6.1 認識の基準（未来経済的効益の発生可能性、測定信頼性）
3.2 目的適合性	6.2 資産の認識
3.3 信頼性	6.3 負債の認識
3.4 質的特性間の相反関係	6.4 収益の認識
3.5 比較可能性	6.5 費用の認識
3.6 会計情報の制約要因	
第4章 財務諸表	第7章 財務諸表の基本要素の測定
4.1 財務諸表	7.1 測定
4.2 財務諸表の基本仮定	7.2 測定属性の種類
4.3 発生主義会計	7.3 測定属性の選択
4.4 財務諸表の体系	7.4 現在価値の測定
4.5 貸借対照表	
4.6 損益計算書	
4.7 キャッシュ・フロー計算書	
4.8 資本変動表	
4.9 財務諸表の相互関連性	
4.10 財務諸表情報の特性と限界	

(2) 企業会計基準の構成

韓国の現行企業会計基準については、新企業会計基準書で設けられた関連条項については

旧規定として削除され、その他の部分は当該基準書が作られる時まで存続することになっている。したがって、韓国の現行企業会計基準は、暫定的性格のものと言えよう。韓国企業会計基準の体系は、次のとおりである。

韓国の企業会計基準では、会計情報基準は第3条一般原則において規定されている。当該一般原則の内容を見ると、図表2の第1章（総則）第2節に見られるとおり、会計情報の開示に関連して、信頼性、理解可能性、充分性、期間比較可能性（継続性）が規定されている。また、伝統的会計からの慣行にのっとり、安全性（保守主義）に立脚している。

韓国の企業会計基準が会計情報の基準を明定している理由は、企業の会計実務における恣意的な判断を最大限排除し、会計情報の有用性を高めるため基本的に従わねばならない原則たらんとすることにある。このような原則に立ち、さらに貸借対照表作成基準や損益計算書作成基準を細部的に規定している。

注目すべきことは、韓国の場合、重要性（実用性を含む）と安全性（保守主義を含む）を重要視しているという点である。安全性は、韓国企業における財務構造の脆弱性にてらし、財務構造を強固に維持する方向で会計処理することが望ましいという見地によるものである。韓国の企業会計基準は、全体で第1章から第8章まで区分して構成されており、総91ヶ条文からなっている。各章別の主要内容を見ると、図表2のようである。

図表2 韓国・企業会計基準の構成

第1章 総則 1. 財務会計の目的 2. 一般原則 ①信頼性：客観性、公正性 ②理解可能性：明瞭性 ③充分性 ④期間比較可能性：継続性 ⑤実用性 ⑥保守性 ⑦実質優先	第4章 資産・負債の評価
	第5章 利益剰余金計算書 (基準書 No. 21 により代替)
	第6章 キャッシュ・フロー計算書 (基準書 No. 21 により代替)
第2章 貸借対照表 (基準書 No. 21 により代替)	第7章 注釈および附属明細書 (基準書 No. 21 により代替)
第3章 損益計算書 (基準書 No. 21 により代替)	第8章 補則 ・中小企業の会計処理に対する特例 ・業種別会計処理準則等 ・外部監査対象外企業の会計処理

(3) 企業会計基準書

韓国の企業会計基準書は、企業会計基準を解釈し、それを実務に適用するのに必要な事項を説明している。こうした企業会計基準書は、図表3のように、現在総計で28号まで発表されている。

図表3 韓国・企業会計基準書

基準書 番 号	題 目	制(改)定日
1	会計変更と誤謬修正	2001.03.30
2	中間財務諸表	(2006.11.13)
3	無形資産	2001.12.27
4	収益の認識	(2002.12.31)
5	有形資産	(2006.11.13)
6	貸借対照表日以後に発生した事象	(2002.12.31)
7	金融費用の資本化	2001.12.27
8	有価証券	2002.01.25
9	転換証券	2001.01.25
10	棚卸資産	2002.08.09
11	中断事業	(2004.12.03)
12	長期請負工事契約	2003.02.21
13	債権・債務調整	2003.11.07
14	中小企業会計処理特例	2003.12.23
15	持分法	2004.02.13
16	法人税会計	2004.06.16
17	引当負債および偶発負債・偶発資産	2004.10.13
18	ジョイントベンチャー投資	2005.02.03
19	リース	2007.05.25
20	特殊関係者開示	2007.05.25
21	財務諸表の作成と表示 I	2006.04.19
22	株式基本補償	2006.06.13
23	一株あたり利益	2006.06.13
24	財務諸表の作成と表示 II (金融法)	2006.06.13
25	連結財務諸表	2007.01.19
101	金融持株会社	2004.12.10
102	企業構造調整投資会社	2006.11.13
103	間接投資機構	2005.05.27

ちなみに、韓国の企業会計基準書に相当する日本のそれは、財務会計基準機構（プライベート・セクター）企業会計基準委員会による会計基準となろう。現在総計で13号まで発表されている。図表4のとおりである。

韓国における会計情報の質的特性とは、会計情報が有益であるために備えるべき主要属性のことを言う。それは、会計情報における有用性の判断基準をなす。韓国において会計情報の質的特性を構成するものは、目的適合性（relevance）、信頼性（reliability）、比較可能性（comparability）である。

韓国における会計構成要素の測定基準を検出すれば、次のようである。まず、収益と費用

図表4 日本・企業会計基準

企業会計基準 番号	題 目	制(改)定日
1	自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準	2006.08.11
2	一株当たり当期純利益に関する会計基準	2006.01.31
3	「退職給付に係る会計基準」の一部改正	2005.03.16
4	役員賞与に関する会計基準	2005.11.29
5	貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準	2005.12.09
6	株主資本等変動計算書に関する会計基準	2005.12.27
7	事業分離等に関する会計基準	2005.12.27
8	ストック・オプション等に関する会計基準	2005.12.27
9	棚卸資産の評価に関する会計基準	2006.07.05
10	金融商品に関する会計基準	2007.06.15
12	四半期財務諸表に関する会計基準	2007.03.14
13	リース取引に関する会計基準	2007.03.30
14	「退職給付に係る会計基準」の一部改正(その2)	2007.05.15

※ 企業会計基準適用指針（企業会計基準委員会）や実務指針（日本公認会計士協会）などの具体準則は除く。

は発生主義にもとづき認識する。そして、収益は実現価額により、費用は発生価額により測定する。資産と負債については、歴史的な原価および歴史的現金流入額を基本とする。また、資産にあつては、公正価値（fair value）および純実現可能価値を部分的に許容している。負債の場合にも、未来の履行価額の上に支払いに要する費用を加算した金額を測定基準としている。

企業会計基準の適用範囲は、基本的には〈株式会社の外部監査に関する法律〉に定める外部監査対象企業であるが、第91条（外部監査対象企業以外の企業の会計処理）において、すべての企業の会計処理にもこの基準を準用できるものとしている。

韓国の会計基準委員会は、会計基準の中立性を維持し、かつ新しい経済状況に順応できるように一貫性をもちながら改善していくこと、ならびに会計の透明性を確保するため将来における会計基準の改善作業が志向すべき基本方向について概念体系を定立するものと闡明した。

III 中国会計制度の法的根拠と構造

1 法的根拠と構造

中国は、独自の社会主義法体系を2010年までに完成すべく、会計制度に関連した各種法規を修正・補完していきつつある。各種法規にもとづき、会計要員や会計機構が独立的かつ公正に会計権限を行使できるよう、保証していくことが必要になっている。不祥事や誤審に対しては、責任追及制度を実施しようとしている。中国は、法にもとづく健全な財産増殖を保護する法制度を確立し、各企業の合法的な権益と平等な競争を保証する一方、彼らを監督し

管理しようと努力してきた。

このような脈絡の中で、中国の現行会計制度は「中華人民共和國会計法」に根拠をおいている。当該会計法は、中国における会計法規の中で基本法の役割を果たしており、企業会計準則および処理基準は、その下位法規として実務に関連している。

現在の中華人民共和國会計法は、1985年1月21日に初めて作られた。それは、1993年および1999年10月31日に改正されている。第1章総則（第1条～第8条）、第2章会計計算（第9条～第23条）、第3章会社および企業会計計算の特別規定（第24条～第26条）、第4章会計監督（第27条～第35条）、第5章会計機構と会計人員（第36条～第41条）、第6章法律責任（第42条～第52条）から、構成されている。

このような中国の会計制度は、韓国における財務会計概念体系ならびに企業会計基準書に見合うものと見なしうる。したがって、本稿では、中国の企業会計基本準則は韓国の財務会計概念体系や日本における財務会計の概念フレームワークに、また、中国の企業会計具体準則は韓国の企業会計基準書や日本の企業会計基準に対応するものとして議論している。

ここで、日本を含む北東アジア3カ国会計制度の、法的根拠をはじめとする会計ルールの展開マップを提示するならば、次の図表5のようになろう。

図表5 北東アジア3カ国 会計制度マップ

	中 国	韓 国	日 本
法 的 根 拠	会計法およびその他法律	株式会社の外部監査に関する法律	金融商品取引法
基本的準拠枠	企業会計基本準則(No.1～38)	財務会計概念体系	財務会計の概念フレームワーク
具 体 基 準	企業会計具体準則	企業会計基準書	企業会計基準・同適用指針

2 企業会計準則の構成と変化

企業会計準則は、〈中華人民共和國会計法〉にもとづき、社会主義市場経済発展の必要性から、会計計算の標準を統一している。また、会計情報の信頼性を保証するため、1993年7月1日から施行し、それ以後何回かの改正を経て、現在に至っている。

この準則は、国内に設立されたすべての企業に適用される。国境の外に設立された中国投資企業に対しても、本準則に依拠して、国内において関係を有する部門に財務報告がなされなければならない。また、中国において企業会計制度を制定する場合には、この準則を遵守することになっている。

会計計算は、企業が持続的で正常な生産経営活動をなすことを前提に、企業において発生する各種経済業務を対象にするとともに、各生産経営活動を記録の上に反映させなければならない。会計計算はまた、会計期間を区分して期別で決算し、財務諸表が作成されなければならない。

会計期間は、年度別、分期別、月別に区分する。年度別、分期別、月別といった期間については、陽暦を選択し、会計計算においては原則的に人民元を記帳本位貨幣とする。また、

外国企業にあつては、中国国内に関連する機関に対し報告書を作成する場合は、人民元に換算して表示するものとする。

財政部会計局（財政部会計司）は、1998年10月12日に会計準則委員会を構成して、会計準則制定の責任を請け負っている。会計準則委員会所属委員らは、政府部門、学界、公認会計士業界、証券監督部門、企業界の代表者らで構成される。この委員会の任務は、会計準則の全体、組織構造、項目として立案されるものに対し諮問をなすことである。また、会計政策の選択に関する諮問をなし、会計準則実施に際して諮問をなす場合に関連情報をフィードバックするというものである。（www.casc.gov.cn）

最近、会計準則委員会により提起された第2次会計制度改革（2006年2月）は、要するに世界化と開放経済に見合う会計制度を定着せしめ、国際会計基準に近い会計準則を策定することを重点においたものである。したがって、第2次会計制度改革は、「実質主義」と「開示拡大」のための会計準則改革と見なしえよう。

(1) 基本準則の修正

これまで、中国の基本準則は歴史的原価（historical cost）と発生主義（accrual basis）を原則にしていたが、2006年度の会計改革においては、実質主義（substance over form）を強化するため、取替原価、実現可能価値、現在価値および公正価値などを具体化し、会計の基本計算原則に据えた。そして、基本準則第9条においては、発生主義を基本公準とするものの、費用については生産要素の提供時点における原価で認識するのではなく、関連収益の認識時点において認識することとした（費用準則第35条）。

このように、2006年度における会計の基本準則改正の焦点は実質主義に置かれているが、重要性の原則と保守主義（慎重性）の原則はそのまま維持されている。そうした現在の基本準則の内容を旧準則と比較すれば、図表6のようである。

図表6 中国・新旧基本準則の比較

項目	修正前	修正後
全体の構造	総則、一般原則、資産、負債、資本、収入、費用、利潤、財務報告、附則とからなり、10章に区分される。	「一般原則」を「会計情報の質的要求」に変更した。その他の構造は変化がなかった。内容はそのまま10章に区分される。
総則部分	目的	中国における社会主義市場経済の要請に沿うべく、会計計算の標準を統一し、会計情報の質量を保証する。
	根拠	中華人民共和国会計法
財務諸表の目標	第2章の一般原則にしたがい、会計情報は国家の巨視経済管理の要求に符合しなければならない。また、関連当事者が企業の財務状況ならびに経営成果を理解するという必要性を満足せしめ、内部経営管理を強化するという必要性を満足せしめることである。	第1章の総則にしたがい、財務諸表の目標は、財務会計報告利用者のために会社財務状況・経営成果ならびにキャッシュ・フローなどにかかわる会計情報を提供し、かつ、企業管理者の受託責任履行状況を反映せしめ、財務会計報告利用者の経済的意思決定の助けとなることである。

会計の基本公準	企業実体の公準 (business entity : economic entity : 会計主体の仮定), 期間別報告の公準 (periodicity assumption : 会計期間の仮定), 貨幣単位測定の公準 (monetary unit of measures : 貨幣単位の仮定), 継続企業の公準 (going-concern assumption : 持続的経営の仮定)	発生主義 (accrual basis : 損益発生の仮定) を追加した。	
会計情報の質的特性 (qualitative characteristics of accounting information)	第2章の「一般原則」において, 12個の基本準則を規定している。すなわち, 7個の会計情報における質的特性 [真実性, 目的適合性 (relevance), 比較可能性 (comparability), 一貫性 (consistency), 適時性 (timeliness), 重要性 (materiality), 明瞭性] と5個の測定ならびに認識に対する基本準則 [実際原価計算 (actual cost accounting), 対応の原則 (matching principle), 発生主義 (accrual basis), 収益的支出と資本的支出の区分 (distinguishment between revenue expenditure and capital expenditure), 保守性 (conservatism or prudence)]	財務報告の目標に適合させるべく, 第2章は「会計情報の質的要求」と命名されている。原初の基本原則を補充し, 完全なものに調整している。現在, 会計情報の質的特性は, 信頼性 (reliability), 目的適合性 (relevance), 理解可能性 (可理解性), 比較可能性 (comparability), 一貫性 (consistency), 実質優先 (substance over form), 重要性 (materiality), 保守性 (prudence), 適時性 (timeliness) を含んでいる。	
資 産	定 義	資産とは, 企業が貨幣単位により測定可能な, 保有・統制する経済資源と定義している。各種財産, 債権, その他の権利を含む。	資産とは, 企業における過去の取引や事象により形成され, 企業が保有・統制し, 企業に対し将来経済的利益をもたらす資源と定義している。
	分 類 および 特 性	資産は, 流動資産, 長期投資, 固定資産, 無形資産, 繰延資産 (deferred assets), その他資産など, 6種に区分する。かつ, それぞれ詳細に定義し, 解釈し, 説明している。	資産の具体的な分類内容は削除している。その内容は, 関連性のある具体会計準則に依拠して規定している。資産に対しては, 3個の特性を強調している。(1)過去の取引や事象により形成されるものであること, (2)企業が保有したり, 統制したりするものであること, (3)予期される経済的利益をもたらすものであること。
	認 識	資産の定義のみ規定している。どのように資産を認識するかの内容はない。	資産の定義にかなう以下のようなことがらに符合してこそ, 資産として認識可能である。(1)その資源に関連して経済的利益が企業に流入する可能性が高いこと, (2)その項目の原価や価値を確実に測定できること。
	表 示	各種資産をいかに表示するかについて, 詳細な説明を規定している。	貸借対照表に表示する。資産の定義に符合していても, 資産の認識条件に符合していない項目は, 貸借対照表に表示しない。(たとえば, 繰延資産は認めない: 権義脚注)
負 債	定 義	負債とは, 企業が負担するものにして, 貨幣単位で測定可能な資産ないし用役により償還できる債務と定義している。	負債とは, 過去の取引や事象により形成され, 企業において将来経済的利益の損失をもたらす現実的義務と定義している。
	分 類 および 特 性	負債は, 流動負債と長期負債に区分する。それぞれ詳細に規定している。	負債の具体的な分類内容は削除している。その内容については関連性のある具体会計準則に依拠して規定している。現在義務の概念を明確ならしめている。
	認 識	負債の定義のみ規定している。どのように負債を認識するかの内容はない。	負債の定義にかなう以下のようなことがらに符合しなければならない。(1)その義務に関連して経済的利益が企業に流出する可能性が高いこと, (2)未来にあらわれる経済的利益を確実に測定できること。
	表 示	各種負債をいかに表示するかについて, 詳細な説明を規定している。	貸借対照表に表示する。負債の定義に符合していても, 負債の認識条件に符合していない項目は, 貸借対照表に表示しない。
資 本 と	定 義	資本とは, 企業における投資者の企業資産に対する所有権であると定義している。	資本とは, 所有主持分または企業の資産から負債を差し引いて残る残余持分であると定義している。

資本の維持概念	分類および特性	企業の投資者が企業に投入した資本金および計上された資本剰余金、利益剰余金、未処分利益などを資本に含める。また、それぞれに対する具体的な解釈も提示している。	所有者が投入した資本金、資本に直接計上した所有者持分の利得・損失・留保利益等のすべてが資本（所有者権益）に含まれる。また、直接計上された所有者持分の利得や損失の定義についても、明確ならしめている。
	定義	収入とは、企業の財貨を販売したり用役を提供するなど、経営業務において実現した営業収入と定義している。企業業務収入と、その他の業務収入を含む。	収入とは、日常活動において形成され、所有主持分を増加させるものにして、所有者が投入した資本金とは関係のない経済的利益の総収入と定義している。
収入	認識	企業は営業収入の実現を合理的に認識しなければならない。また、すでに実現した収入はしかるべき時に帳簿に計上しなければならない。	経済的利益は企業に流入する可能性の高い場合に、企業資産を増加させたり負債を減少させる。経済的利益の流入額は、確実性をもって測定できるときに測定する。
	定義	費用とは、企業が生産経営過程において発生した各種の消耗と定義している。	費用とは、企業が日常活動において発生し、所有主持分を減少させるものにして、所有者に分配される利益には関係のない経済的利益の総損失と定義している。
費用	分類および特性	直接費用、間接費用、期間費用に区分する。	
	認識	関係規定なし。	以下のような3種の内容を確定している。(1)製品を生産したり用役を提供する場合に発生する製品原価や用役原価等に属する費用は、製品販売収入や用役収入を認識する場合に当期損益として計上しなければならない。(2)企業において発生した支出の中で経済的利益が生じないものや、たとえ経済的利益が生じる場合でも資産の認識条件に符合しないものは当期損益として計上する。(3)企業において発生した取引や事象が負債をもたらしたり、資産として認識できないものは当期損益として計上する。
利益(利潤)	定義	一定の期間における経営成果	一定の会計期間における経営成果
	構成	営業利潤、投資純収益、営業外収支差額金額を含む。	収入から費用を差し引いて残った差額金額、ちよくせつ当期利潤の利得や損失に計上したものを含む。
会計測定	特別な規定なし。		会計要素の測定属性に依拠して測定せねばならない。歴史的な原価 (historical cost)、取替原価 (replacement cost)、実現可能価額 (realizable value)、現在価値 (present value)、公正価値 (fair value) など、5個の測定属性を明確ならしめている。
財務諸表	定義	財務報告とは、企業の財務状態や経営成果を反映する書面文書と定義している。	財務会計報告とは、企業が対外的に提供する、ある特定日時の財務状況や、ある会計期間の経営成果ならびにキャッシュ・フローなどの、会計情報を反映する文書と定義している。
	構成	貸借対照表、損益計算書、財務状態変動表（またはキャッシュ・フロー計算書）、附表、会計諸表注釈、財務状況説明書を含む。	会計報告書は、注釈およびその他財務報告として開示せねばならない関連情報ならびに資料を含む。財務諸表は、少なくとも、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書等の諸表を含むものとする。

資料：黄光松 石文先 胡家望 张卓奇，2006，最新会计准则导读图解与比较，上海财经大学出版社，pp.11-14。

(2) 具体準則の改善

具体準則の改革は総38箇に及ぶ。その中で新しく制定された具体準則は22箇であり、16箇

は過去の準則を修正したものである。かかる具体準則の制定ないし改正状況は、表7のとおりである。

図表7 中国・新旧具体準則の比較

新 準 則			旧 準 則		
現在の名称	公 布	施 行	元の名称	公 布	施 行
企業会計準則第1号－ 棚卸資産 (inventories)	2006年2月 15日修正、 公布	2007年1月1日から上 場会社に対して施行す る。その他企業に対し ては、施行を促す。	企業会計準則－棚卸資 産	2001年11月 9日	2002年1月1日から株 式会社において施行
企業会計準則第2号－ 投資資産 (long-term equity investments)			企業会計準則－投資	1998年6月 24日初公布 2001年1月	1999年1月1日から上 場会社において施行 2001年1月1日より上 場会社において暫定的 に施行
企業会計準則第3号－ 不動産投資 (invest- ment properties)	2006年2月 15日、初公 布	2007年1月1日から上 場会社に対して施行す る。その他企業に対し ては、施行を促す。	新しい準則		
企業会計準則第4号－ 固定資産 (fixed assets)	2006年2月 15日、修正 公布		企業会計準則－固定資 産	2001年11月 9日	2002年1月1日から株 式会社で施行
企業会計準則第5号－ 生物資産 (biological as- sets)	2006年2月 15日、初公 布		新しい準則		
企業会計準則第6号－ 無形資産 (intangible assets)	2006年2月 15日、修正 公布		企業会計準則－無形資 産 (intangible assets)	2001年	2001年1月1日より株 式会社において暫定的 に施行
企業会計準則第7号－ 非貨幣資産交換 (exchange of non-monetary assets)	2006年2月 15日、修正 公布		企業会計準則－非貨幣 資産取引	1999年6月 28日公布 2001年修正 公布	2000年1月1日よりす べての企業において施 行 2000年1月1日よりす べての企業において施 行
企業会計準則第8号－ 資産の減損 (impairment of assets)	2006年2月 15日、初公 布		もともと制定・公布した準則において資産減損に対する内容は関連具体準則に分散していた。現在は元の投資準則、固定資産準則、無形資産準則において規定されていた資産減損を企業会計準則第8号－資産減損 (impairment of assets) に含めている。		
企業会計準則第9号－ 従業員俸給 (employee compensation)	2006年2月 15日、初公 布		新しい準則		
企業会計準則第10号－ 企業年金基金 (enterprise annuity fund)	2006年2月 15日、初公 布		新しい準則		
企業会計準則第11号－ 株式ベースの支払い (share-based payment)	2006年2月 15日、初公 布		新しい準則		
企業会計準則第12号－ 負債調整 (debt restructurings)	2006年2月 15日、再修 正		企業会計準則－負債調 整 (debt restructurings)	1998年初公 布 2001年修正 公布	1999年1月1日に全国 で施行 2001年1月1日からす べての企業において施 行
企業会計準則第13号－ 偶発事象 (contingencies)	2006年2月 15日、修正 公布	企業会計準則－偶発事 象 (contingencies)	2000年公布	2000年7月1日から施 行	
企業会計準則第14号－ 収入 (revenue)	2006年2月 15日、修正 公布	企業会計準則－収入 (revenue)	1998年6月 公布	1999年1月1日から上 場会社において暫定的 に施行	

企業会計準則第15号－建設契約 (construction contracts)	2006年2月15日, 修正公布		企業会計準則－建設契約 (construction contracts)	1998年公布	1999年1月1日から施行
企業会計準則第16号－政府補助金 (governments assistance)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
企業会計準則第17号－借入費用 (borrowing costs)	2006年2月15日, 修正公布		企業会計準則－借入費用 (borrowing costs)	2001年初公布	2001年1月1日からすべての企業において施行
企業会計準則第18号－所得税 (income taxes)	2006年2月15日, 初公布	2007年1月1日から上場会社に対して施行する。その他企業に対しては, 施行を促す。	新しい準則		
企業会計準則第19号－外貨換算 (foreign currency transaction)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
企業会計準則第20号－企業結合 (business combinations)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
企業会計準則第21号－リース (leases)	2006年2月15日, 修正公布		企業会計準則－リース (leases)	2001年公布	2001年1月1日からすべての企業において施行
企業会計準則第22号－金融商品の認識と測定 (recognition and measurement of financial instruments)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
企業会計準則第23号－金融資産の移転 (transfer of financial assets)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
企業会計準則第24号－つなぎ売買 (hedging)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
企業会計準則第25号－直接の保険契約 (direct insurance contracts)	2006年2月15日, 初公布		企業会計準則－会計政策・会計見積りの変更, 誤謬修正 (changes in accounting policies and estimates, and correction of errors)	1998年初公布	1999年1月1日から上場会社において施行
企業会計準則第26号－再保険契約 (re-insurance contracts)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
企業会計準則第27号－石油・天然ガス採掘 (extraction of petroleum and natural gas)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
企業会計準則第28号－会計政策・会計見積りの変更, 誤謬修正 (changes in accounting policies and estimates, and correction of errors)	2006年2月15日, 再修正公布		2001年修正公布	2001年1月1日からすべての企業において施行	
企業会計準則第29号－貸借対照表日以後の事象 (events occurring after the balance sheet dates)	2006年2月15日, 再修正公布		企業会計準則－貸借対照表日以後の事象 (events occurring after the balance sheet dates)	1998年5月12日初公布	1998年1月1日から上場会社において施行
企業会計準則第30号－財務諸表の表現 (presentation of financial statements)	2006年2月15日, 初公布		新しい準則		
				2003年4月修正	2007年7月1日施行

企業会計準則第31号—キャッシュ・フロー計算書 (cash flow statements)	2006年2月15日, 再修正公布	2007年1月1日から上場会社に対して施行する。その他企業に対しては, 施行を促す。	財務状態変動表	1993年7月1日に原価諸表が財務状況変動表に変更された。	
			キャッシュ・フロー計算書	1998年1月1日に財務状況変動表がキャッシュ・ロー計算書に変更された。	2001年1月1日からすべての上場会社において施行
企業会計準則第32号—中間財務報告 (interim financial reporting)	2006年2月15日, 修正公布		企業会計準則—中間財務報告 (interim financial reporting)	2001年11月最初	2002年1月1日からすべての上場会社において施行
企業会計準則第33号—連結[結合]財務諸表 (consolidated financial statements)	2006年2月15日, 初公布			新しい準則	
企業会計準則第34号—1株当たり利益 (EPS : earnings per share)	2006年2月15日, 初公布			新しい準則	
企業会計準則第35号—セグメント報告 (segment reporting)	2006年2月15日, 初公布			新しい準則	
企業会計準則第36号—関連当事者開示 (related party disclosures)	2006年2月15日, 修正公布	2007年1月1日から上場会社に対して施行する。その他企業に対しては, 施行を促す。	企業会計準則—関連当事者関係および取引の開示	1997年5月22日最初	1997年1月1日から上場会社において暫定的に施行
企業会計準則第37号—金融商品の表示 (presentation of financial instruments)	2006年2月15日, 初公布			新しい準則	
企業会計準則第38号—企業会計準則の初適用 (first time adoption of accounting standards for business enterprise)	2006年2月15日, 初公布			新しい準則	

上の新しい具体準則における改善内容を要約すれば, 以下の6項のようになろう。

① 棚卸資産評価の準則：2002年の会計制度では先入先出法, 後入先出法, 個別法, 移動平均法, 加重平均法など5法が規定されていたが, 2006年度の改正では後入先出法, 移動平均法が削除され, 国際会計基準 No.2 と同一となった。

② 資産価値の減少に関連する引当金：2002年に規定された8種類の引当金設定により, ひとまず損失として認識した部分は以後に利益で回収されるとしても, 利得としては認識できないものと規定された。

③ 企業合併会計：これまで, 企業合併に関する具体的な会計規定はなかった。企業合併に対する定義, 合併の類型区分にともなう規定とともに, 経済実体における内部的企業合併の場合は持分法 (権益法) を適用するものとした。また, 外部企業との合併時には, パーチェス法を適用するものと規定した。

④ 合併財務諸表に関する基本理論の変化：以前は合併範囲の決定において適用された基

準は、重要性だった。2006年の改正では、小規模会社や特殊分野の会社までも合併範囲の中
に含めた。1995年に財政部が発表した合併財務諸表暫定規定における持分プーリング法は削
除された。そして、親会社の財務諸表上に、子会社持分は別に区分表示するよう規定された。

⑤ 関連取引内容の整理および開示：2006年改正の具体準則では、充分性が確保されるよ
う開示の範囲が拡大された。たとえば、企業の統制に関連した当事者、重大な影響を及ぼす
当事者、主要な個人投資家、重要な役員および密接な関連がある者に関する開示をなすよう
規定された。

⑥ 債務書き換え会計処理の変更：まず、公正価値 (fair value) を測定属性とした。債務
者が現金以外の方式で借金返済したとき、債務者が放棄した非現金資産、債務から資本に転
じた借金、その他債務条件を変更した書き換え債務は公正価値により計上し、本来の帳簿価
格によっては計上しないこととした。

次いで、負債書き換への収益は損益として認識することとした。債務者が負債を書き換え
るとき、どのような書き換え方式であれ、放棄した現金、非現金資産、債務で資本に転じた
負債、その他債務条件を修正した書き換え債務の公正価値と帳簿価額との差額は、負債書き
換え収益として計上し、当期損益として認識するものとした。

IV 会計基準の異同点とその文化的背景

1 会計基準の異同点

中国における政治制度上の変化は、経済制度上における所有制の変更ならびに分配構造や
分配方式の変化を招いた。会計制度においても、会計情報利用者の情報要求充足や経営管理
面での役立ちという会計目的に変化をもたらした。中国において政治制度上の監督制度完備
や法制の強化は、会計法、会計準則および各業種別会計制度、または関連会計法規を完備す
るのに影響を与えた。経済制度上における市場メカニズムの利用や対外経済開放の拡大は、
資本主義会計システムを受け入れ、資本主義会計の基本要素ならびにその他用語・概念との
統一を促進させた。

中国において、会計に関連した最上位法は、〈中華人民共和国会計法〉である。会計法は、
中国におけるすべての組織、すなわち国家機関、社会团体、企業・事業単位、個人商工業、
およびその他組織を対象として国家的に統一的な会計を目指しており、この点で資本主義会
計とは一線を画している。たとえば、貸借対照表は「資産負債表」と称し、持分は「權益」
と称して、資本主義的色彩を薄くしている。

中国の企業会計準則は、社会主義市場経済発展に必要な情報や会計計算表示の統一、およ
び会計情報における信頼性確保のために、貨幣測定、継続経営 (継続企業) ならびに会計期
間を公準としつつ、一般原則を樹立している。中国の企業会計準則はその目的として、「信
頼性」を規定している。これについて、資本主義市場経済下の一般会計原則における「有用
性」と対比してみると、中国会計制度の志向するところは、いまだ社会主義計画経済下で会

計目標とされた「真実性」の確保にこだわっていることが見てとれよう。

また、情報の質的特性として、信頼性、関連性、理解可能性および適時性をあげ、利益操作に対する制限装置として重要性、保守主義および実質優先主義を列挙している。そして、測定属性として、歴史的原価、現在原価、純実現可能価値、現在価値および公正価値を羅列している。

図表8 会計基準（会計準則）における基本構造の東北アジア3国間比較

	中 国	韓 国	日 本
適用範囲	中国内国（国境内）における企業	株式会社の外部監査に関する法律の適用を受ける会社（その他企業もこれを準用できる）	証券市場へ情報開示を求められる公開企業が中心
財務報告の目的	財務会計の目的 財務会計報告書の利用者に企業の財務状況、経営成果およびキャッシュフロー等の関連する会計情報を提供し、企業のマネジメントの受託責任の履行状況を表示して、財務会計報告書の利用者が経済的な政策決定を行うのに有益であることにある（近藤[2006], p.835）。	財務会計報告の目的 企業実体外部の多様な利害関係者の経済的意思決定のために経営者が企業実体の経済的資源や義務、経営成果、キャッシュフロー、資本変動等に関する財務情報を提供することである。	財務報告の目的 投資家による企業成果の予測や企業評価のために、将来キャッシュフローの予測に役立つ情報を提供することである。
会計情報の質的特性	1. 信頼性 2. 関連性（目的適合性） 3. 理解可能性 4. 比較可能性（一貫性） 5. 適時性 6. 重要性 7. 保守主義 8. 実質優先	1. 目的適合性 2. 信頼性 3. 比較可能性、継続性 *質的特性間の衝突 *会計情報の制約要因 4. 重要性 5. 保守主義 6. 実質優先 7. 実用性	1. 意思決定有用性 (1)意思決定との関連性（目的適合性） ①情報価値の存在 ②情報ニーズの充足 (2)信頼性 ①中立性 ②検証可能性 ③表現の忠実性 2. 一般的制約 (1)内的整合性 (2)比較可能性
財務諸表の構成要素	財務会計の基本要素 1. 資産 2. 負債 3. 所有者權益 4. 収入 5. 費用 6. 利潤	財務諸表の基本要素 1. 資産 2. 負債 3. 資本 4. 収益 5. 費用 6. 包括利益 *資本変動表の基本要素 *キャッシュフロー計算書の基本要素	財務諸表の構成要素 1. 資産 2. 負債 3. 純資産 4. 株主資本 5. 包括利益 6. 純利益 7. 収益 8. 費用
基本仮定	会計主体 継続経営 会計期間 貨幣測定	企業実体 継続企業 期間別報告 （発生主義）	（言及なし）
測定属性	歴史的原価 取替原価 純実現可能価値 現在価値 公正価値	歴史的原価 企業特有価値 純実現可能価値 償却後価額	取得原価 市場価格 （再調達原価・正味実現可能価値） 割引価格 入金予定額 被投資企業の純資産額に基づく額 支払予定額 現金受入額

以上のような認識をもとに、中国・韓国・日本、これら北東アジアカ3国における企業会計基準（基本準則）を比較対照したのが図表8である。会計目的，質的特性，基本要素，基本仮定（公準）および測定属性などの面で，共通点と差異点が発見できる。

上の図表8に見られるように，北東アジア3カ国とも，国際会計基準に非常に近接した基準を設定している点で共通している。同時に，次のような相違も看取される。

① 財務報告の目的（中国：財務会計の目的／韓国：財務会計報告の目的）

中国では「会計情報利用者」が経営実体に関する経済的意思決定をなすのに必要な情報提供を目的にかかげ，財務状態，経営成果，およびキャッシュ・フローなどの情報提供とともに，「企業管理者の責任履行」をも明示的に強調していることが特徴である。

さらに，こうした点を韓国における企業の「外部利害関係者」という表現と対比してみると，会計単位をとして法的実体観からする「企業」にのみ限定しないで，「経営実体」という経済的実体観にともなう企業集団なども会計の単位（実体）と見なせるよう規定している。この点にも中国の特徴がある。

日本では1997年6月に「連結財務諸表原則」が改正された。その際，連結情報を中心とする開示制度への転換が図られた。その結果，金商法会計（証取法会計）においては，それ以前とは異なり個別財務諸表は副次的な報告に転じ，連結財務諸表が主要な報告となった。連結の範囲についても，従来の法的な持株基準から，実質重視の経済的な支配力基準に転換した。

以上に関連して言うかぎり，中国における財務報告目的観は，韓国よりも日本に近接していると言えよう。

② 会計情報の質的特性

基本的特性として，中国は韓国における3特性[関連性（目的適合性），信頼性，比較可能性]のほかに，「理解可能性」および「適時性」を追加している。これに対し，韓国では，関連性（目的適合性），信頼性，比較可能性とともに，「質的特性間の相反関係」や「会計情報の制約要因」も考慮するよう，財務会計概念体系において明記されている。

日本においては，基本的な特性として，何よりもまず意思決定有用性が特定されている。そして，当該意思決定有用性を支える特性として，関連性（目的適合性）と信頼性の2つの特性が具体化されている。それら2つの特性は，さらに2つないし3つの下位特性により支えられる構造となっている。

さらに，意思決定有用性を実現する上で，一般的制約（必要条件ないし閾限界）となる特性として，内的整合性と比較可能性という2つの特性が設定されている。3国間の相対的優劣は別論として，日本における会計情報の質的特性観は，中国や韓国のそれに比べて，関連諸特性が階層構造的に表明されている点で立体的である。

③ 財務諸表の構成要素

3国は共に貸借対照表（中国：資産負債表）の構成要素と損益計算書（中国：利潤表）の構成要素を規定しているが、3国において相互にニュアンスの異なる用語が使用されている。すなわち、中国では、韓国における「資本」や日本における「純資産」という用語に替えて「所有者權益」、韓国や日本における「収益」という用語に替えて「収入」、韓国や日本における「利益」という用語に替えて「利潤」という概念が使用されている。

また、日本の場合に「財務諸表の構成要素」と言うところ、中国では「財務会計の基本要素」と言い、韓国の場合には「財務諸表の基本要素」と言う。韓国では、日中と異なり、財務諸表の構成要素に「資本変動表の基本要素」ならびに「キャッシュ・フロー計算書の基本要素」を追加している。

④ 基本仮定（公準）

韓国では、企業実体、継続企業、期間別報告が公準として「財務会計概念体系」において提示されている。中国では、会計主体、継続経営、会計期間の仮定以外に、図表8では掲げていないが、「貨幣測定」および「発生主義」が提示されている。

基本仮定について中韓を比較すると、中国では韓国の「企業実体」に替えて「会計主体」、また「継続企業」に替えて「継続経営」という用語を使用している。これによっても、韓国における法実体観にもとづく会計単位（会計実体）に対し、中国では企業集団や事業部といった経済実体観にもとづく会計単位が念頭に置かれていることが看取される。

会計における基本仮定（公準）について、日本における『財務会計の概念フレームワーク』では何ら言及がない。明示が一切ない。議論の基本仮定すなわち前提が、議論に関係する人びと全員の間で共通しており「言わずもがな」であるならば、基本仮定（前提）の言及（明示）は必要ない。しかし、日本の学界内における会計公準論の多様な現況を想起したい。この現況に照らせば、中国・韓国における会計基準（会計準則）の基本構造は、基本仮定（公準）をカバーしている点で、日本よりも体系的であると評しえよう。

⑤ 測定属性

測定属性について、まず中国と韓国を照合してみよう。歴史的な原価（取得原価）、公正価値、純実現価値は両国で共通しているが、中国では「取替原価」と「現在原価」を含めている。韓国では、「企業特有価値」と「償却後金額」を明示している。とくに、韓国では公正価値と企業特有価値は現在価値で測定するよう求めている。この点を勘案すると、中国と韓国を照合した場合、測定属性における差異点は、中国の「取替原価」が、韓国では「企業特有価値」や「償却後金額」となっていることである。

細部の相違までは未確認であるが、中国や韓国における測定属性は、基本的に日本における上位3属性（取得原価・市場価格・割引価格）とオーバーラップしている。しかしながら、日本における下位4属性（入金予定額・被投資企業の純資産額に基づく額・支払予定額・現金受入額）の明示は、中国や韓国には見られない。

もっとも、たとい明示はなくても、それら下位4属性の資産・負債測定における意義の重

要性を思えば、中国や韓国における会計実務において、それら下位4属性の適用なしに会計的認識が遂行されている状況など考えにくい。日本における多数測定属性の掲出は、統一評価論を無用とする企業会計基準委員会（ASBJ）における混合測定アプローチの意識的表明と解される。

2 差異の文化的背景

政治経済的次元から俯瞰すれば、中国は65もの多民族国家であり、社会主義市場経済という特性を持っている。同時に、中国は自国こそ世界の中心という自負心を持っている。こうした特性と自負心は、いまだ中国の文化にそのまま反映されている。この点で、北東アジア3カ国（中国・韓国・日本）における会計基準（準則）の差は、以下のような文化的背景の違いに相関するものと説明できるかも知れない。

異文化間研究については、現代においても世界最高峰をなすものとして、しばしばホフステードの業績が評議される。彼以前においては、異文化間研究で収集するサンプルと言えば、せいぜい100~200人程度が通常であった。そのような状況下、ホフステードは1970年代に、40ヶ国10万人以上ものサンプルを対象に調査を行なった。それまでとは比較にならないスケールの大きな調査であった（チャールズ [2006] p.94）。以後、ホフステードの研究は世界的な注目を浴び、おびただしい数の研究者により引用ないし援用されることとなった。

ただし、ホフステードによる研究も、1970年代初期の調査以来、すでに40年近くもの長い歳月が経過している。文化と言えども、時の流れとともに変化をまぬかれない。ホフステードの古い研究が今もはたして有効か、それに懐疑的な人びとも少なくなかろう。しかし、現代においても、ホフステードの調査を超えるスケールの大きな、かつ体系的な研究は見当たらない。

そうした事情もあいまって、会計学界において異文化現象が議論の対象となる場合にも、一再ならずホフステードの研究が引用されてきた。たとえば、グレイ (Sidney J. Gray) [1988]、エディー (Ian A. Eddie) [1989]、平松 [1994] らの研究がある。

自然（＝非人為）の対極をなすのが文化（＝人為）である。言うまでもなく、会計制度それ自体も人為（人間の所産）である。すなわち、文化の一種である。ならば、北東アジア3カ国（中国・韓国・日本）における会計制度の比較討究は、まぎれもなく異文化間研究となる。

ホフステードによる研究には、たしかに時間の経過からくる陳腐化という問題点は内包されている。しかし、ホフステードを凌駕する研究が見当たらない現状において、会計における異文化間研究の試論の一つとして、本稿でも今一度ホフステードの研究を援用したい。そして、北東アジア3カ国（中国・韓国・日本）における会計基準の差異につき、試みにその淵源を当該3国間の文化的背景の違いに求め探してみたい。

ホフステードの研究に寄るにせよ寄らないにせよ、本稿における試論が「呼び水」になっ

て、文化としての会計基準の国際比較研究が進展するよう祈念するものである。

ホフステードの文化次元（各指数は⁴호수정 [2005] pp.136~145 を参照）をもとに、北東アジア3カ国の状況について比較すれば、以下のような差異が認められる。

第一に、中国は集団主義（集体主義）的志向については韓国より低い（個人主義指数：中国・香港=25, 韓国=18, 日本=46）が、儒教的躍動性を示す長期志向指数（クァク・ノソン [2005], p.145）については韓国や日本よりはるかに高く（中国=118, 韓国=75, 日本=80）、各個人の利益よりも全体の利益と団結を優先する傾向が強い（權藝卿 [2001], p.15）。第二に、権力格差面については、中国は韓国や日本よりその格差が大きい（権力度指数：中国・香港=68, 韓国=60, 日本=54）。したがって、中国では中央集権的志向が強く、等級構造が厳格で、下級者は上級者に絶対服従する傾向が高い。それゆえ、中国における会計基準の制定や改正においても、財政部の権限が強く、会計実務界や学者らの影響力は相対的に弱い（權藝卿 [2001], pp.17~18）。

第三に、中国の会計文化は鮮明であり、不確実性回避の志向が濃厚である（不確実性回避指数：中国・香港=29, 韓国=85, 日本=92）。したがって、具体準則の内容が、非常に詳細になっている。市場資本主義国家である韓国や日本より、中国の不確実性回避志向の方が強い。

第四に、中国は韓国より男性中心文化を持っているが（男性中心指数：中国・香港=57, 韓国=39, 日本=95）、社会主義的伝統と儒教的志向が強いため、人々の間における関係が良好で人となりを重視し、謙虚で弱者に関心を持ち生活の質を重視する傾向が韓国より強い。したがって、中国は各種住宅公的基金やその他例外福利規範のような職員福利制度（病院診療、出産、出棺、婚姻などの休暇の際にも公的基金支給）にともなう費用項目が多い（たとえば、韓国企業では医療保険と産業災害保険程度であるが、中国企業では医療保険の他に、養老保険、失業保険、障害保険、出産保険等々があること）。

また、グレイ（Gray）の下位文化的観点から見れば、中国は韓国より権威主義的文化が濃厚であり、法規制主義的志向が強い。会計制度の施行側面でも、画一主義的志向が強く、会計情報利用者の情報需要だけでなく、企業管理者の責任履行に関する状況把握要求も強い。会計の測定属性においては、韓国や日本と同じように保守主義的志向を持っている。中国は秘密主義的志向が強く、韓国と同じように開示には非常に消極的である（權藝卿 [2001], p.35）。

V お わ り に

本稿を結ぶにあたって、以下、中国会計制度における最近の動向を概略的に紹介したい。もって、日本語読者になじみのうすい中国会計最近事情の欠をおぎないたい。

中国では、1978年対外開放以後、中国領内において海外直接投資家が急増したが、彼らのために「企業」という微視的次元における英米式会計が必要とされた。そうした必要から導

入されたのが、1985年度の「中華人民共和国会計法」および「中外合作経営企業会計制度」であった。とくに、「中外合作経営企業会計制度」は、英米式会計による国際的な会計ルールに接近せんとした最初の会計制度だった。

1992年の「外資企業法」にのっとり、「中外合作経営企業会計制度」を「外部投資企業会計制度」(1992年)と改め、その適用範囲を拡大して「株式制実験企業会計制度(1992)」を導入することにより、中国において上場会社を含む株式会社に対し適用される国際ルールにのっとった会計制度がはじめて確立した。

また、中国・財政部は、具体準則を1993年2月から1997年までに30箇制定したが、公式に発効したのは16箇にすぎなかった。結局、14箇の具体準則は制定されたものの、発効を見ないままであった。また、13箇の「業種別会計制度」も、1992年に制定ならびに公表された。2000年になり、中国が会計制度を改革した理由は、1998年制定の企業会計準則と株式有限会社会計制度における具体会計準則との間の矛盾点を解決するためであった。すなわち、一部は補充規定を公布して調整はしたものの、具体的に適用する過程において、一部株式有限会社の財務状態、経営成果およびキャッシュ・フローに関し虚偽報告できる余地が残されていたためだった。そこで、後入先出法と移動平均法を廃止、経済実体内部間での合併に対しては持分法の適用、外部経済実体との合併にはパッチェス法(原価法)の適用、合併財務諸表作成範囲の拡大、および特殊関係者の開示拡大措置などを取り入れたのであった。

2006年における第2次会計制度の改革は、要するに世界化と開放経済に適合する会計制度導入の後、中国の会計基準を国際会計基準に収斂すべく「実質主義」と「開示の拡大」を目的とする改革だったと見ることができる。また、その一方で、2006年2月の会計制度改革は、業種別会計制度の保留および会計制度の国際化であったと要約できる。

[本稿は、桃山学院大学総合研究所の共同研究「03共160 在中国日系企業の経営問題に関する総合的研究」の研究成果の一部である。]

参 考 文 献

I 中 国 語

- 黄光松 外3人, 2000, 最新企業會計準則導讀, 上海財經大學出版社
黄光松 外3人, 2006, 最新企業會計準則導讀, 上海財經大學出版社
王躍堂 孫錚 陳世敏, 2001, 會計改革與會計信息質量, 會計研究: 16-27.
陸建橋, 1998, 中國上市公司盈餘管理實證研究, 博士論文, 上海財經大學.
閻達五 王建英, 2001, 上市公司利益調整行為的財務指標特徵研究, 財務和會計, <http://www.e521.com>
李長愛 志惠, 2001, 企業會計制度的主要變化, 財務月刊, <http://www.e521.com>
國務院 財政部, 2006, 企業會計準則
國務院 財政部, 1999, 中華人民共和國會計法
國務院 財政部, 1993, 企業財務通則
國務院 財政部, 1999, 企業會計準則

國務院 財政部, 1994, 會計處理規定

王道振, 1995, 「企業會計準則及其理念結構」, 1993年會計學論文選, 中國財政經濟出版社

趙德武, 1998, 會計學, 西南財經大學出版社

II 韓国語

곽노성, 2005, 국제협상론, 경문사

權藝卿 (Yi-Qing, Quan), 2001, 中國會計制度의 特徵과 環境의 背景, 慶尙大學校大學院 碩士論文

權藝卿-崔震賢, 2005, 中國會計制度 改革以後 利益情報의 質的 改善與否, 經營學研究 34-3, 韓國經營學會

權藝卿 (Yi-Qing, Quan), 2005, 中國會計制度 改革의 背景과 重點, 非營利經營研究 2-2, 韓國非營利經營學會

李海東, 1990, 企業會計基準解說, 一朝閣

企業會計概念體系, 2004, 韓國會計研究院

企業會計基準, 2004, 韓國會計研究院

企業會計基準書 No.1-No.17, 2004, 韓國會計研究院

企業會計基準書 No.101-No.102, 2004, 韓國會計研究院

企業會計基準書 No.1-No.25, 2006, 韓國會計基準院

企業會計基準書 No.101-No.102, 2006, 韓國會計基準院

財政部會計資格中心, 2007, 中級會計資格中級會計實務, 經濟科學出版社, pp.6-9.

정운오, 2005, 체제개방 이후 중국의 자본시장과 회계제도의 발전, 회계저널 14-3, 한국회계학회

崔震賢, 2002, 中國會計의 制度的 分析, 會計情報研究 14-1, 韓國會計情報學會

韓國會計研究院, 2004, 企業會計概念體系

韓國會計研究院, 2004, 企業會計基準

韓國會計研究院, 2004, 企業會計基準書 No.1-No.25

韓國會計研究院, 2004, 企業會計基準書 No.101-No.102

III 日本語

近藤義雄, 2006, 中国現地法人の経営・会計・税務〔第4版〕, 中央経済社

齋藤静樹編著, 2007, 詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」(第2版), 中央経済社

全在紋, 2008, 「会計基準の国際比較ならびにその差異の文化的背景——韓国と中国——」, 桃山学院大学総合研究所ニュース, No.134 (Jan.25)

平松一夫, 1994, 国際会計の新動向, 中央経済社

プリブル・チャールズ, 2006, 科学としての異文化コミュニケーション, ナカニシヤ書店, 94ページ

IV 英語

Eddie, I. A., 1989, "The Association between Cultural Values and Accounting Systems Characteristics in the Asia-Pacific Region: An Exploratory Study," (Paper presented to the Annual Meeting of AAA), pp.32-35.

Gray, S. J., 1988, "Toward a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally," *Abacus*, March.

Hofstede, G., 1980, *Culture's Consequences*, Sage Pub.

Hofstede, G., 1991, *Cultures and Organizations: Software of the mind*, McGraw-Hill

A Comparative Study on the Accounting Standards and their Cultural Backgrounds of China, Korea, and Japan

Quan Yi Qing¹
Choi Jin Hyeon²
Chun Jae Moon³

Each of the accounting standards used in China, Korea and Japan is similar to the International Accounting Standards. However, each of the three accounting standards also includes some important differences.

First, in Korea and Japan, the objective of financial reporting is to provide useful information that external related parties, including investors, can use to make economic decisions. On the other hand, in China, the objective is not only to provide useful information to such external parties, but also to ensure internal management executes responsible stewardship.

Second, some of the terms used in the accounting standards have different nuances among the three countries. These include “owners’ equity” (“所有者權益” in China, “資本” in Korea, and “純資産” in Japan), “balance sheet” (“資産負債表” in China, “貸借対照表” in Korea and Japan), “income statement” (“利潤表” in China, “損益計算書” in Korea and Japan), “revenue” (“収入” in China, “収益” in Korea and Japan), and “accrual basis” (“權債発生主義” in China, “発生主義” in Korea and Japan).

Third, Korean accounting standards are based on the viewpoint of legal entity, but Chinese accounting standards are based on the viewpoint of economic entity. As a result, “going-concern postulate” pertains to *maintaining management* (持續經營) in China, but in Korea it means a *running company* (継続企業). Similarly, “accounting entity” means *management entity* (経営主体) in China, but *business entity* (企業実体) in Korea. Furthermore, in China, the right of using land means intangible assets, whereas in Korea, the ownership of land means tangible assets.

The above differences in accounting standards and term nuances in China, Korea and Japan stem from the specific cultures where they have been used. Today, however, these three accounting standards seem to be moving toward greater convergence with the International Accounting Standards (International Financial Reporting Standards).

1 Associate Professor, School of Accounting, Zhejiang University of Financial and Economics, P.R. China

2 Professor, College of Business, Gyeongsang National University, Republic of Korea

3 Professor, Faculty of Business Administration, Momoyama Gakuin University (St. Andrew’s University), Japan