

会計基準のコンバージェンスと制度の頑丈性 —中国を事例として—

魏

巍

〔要 旨〕

本稿は、会計基準のコンバージェンスと制度の頑丈性の相互関連を明らかにするために、中国を事例にして議論を展開したものである。中国を事例に選んだ理由は、中国における会計基準のコンバージェンスは困難であるにもかかわらず、比較的短い期間で大きな成果を得たからである。筆者は、中国で行われた従来の会計規制方式と新しい会計規制方式を併存させながら、新しい会計規制方式に移行させるコンバージェンスの方法に、その特徴があると考える。また、それに関連して、比較制度分析による「制度の頑丈性」について検討し、会計基準のコンバージェンスと制度の頑丈性との相互関連を明らかにすることを試みる。

1. はじめに

2001年に国際会計基準委員会（IASC）が国際会計基準審議会（IASB）に改組された以後、国際会計基準（IFRS）の導入が多くの国で進められてきた。IFRSを自国に導入する際に、自国の会計基準をIFRSに近づけていくコンバージェンスの方法と、IFRSを自国の基準として導入するアドプションの方法がある。会計基準のコンバージェンスは、アドプションを最終目標とする場合とアドプションを最終目標としない場合に大別することができる¹。アドプションを最終目標としないコンバージェンスの場合は、自国基準とIFRSとの差異をどこまでに縮小することを決め、その差異の正当性を国際的に容認されることに努める必要がある²。

本稿は後者であるアドプションを最終目標としない会計基準のコンバージェンスを行う際に、従来の制度の頑丈性³をどのような影響を及ぼすのかについて明らかにしていく。ここでは、頑丈性は、外生的なルールであるIFRSに近づけるためのコンバージェンスの中、旧来の制度はすぐに変化することはなく、存続することを意味する。また、コンバージェンスを始めた時点のルール（国内会計基準）とIFRSの相違が大きいほど、制度の頑丈性が顕示されると推察できる。

以上のような会計基準のコンバージェンスと制度の頑丈性の相互関連を明らかにするために、まずは、会計基準のコンバージェンスを行う国の類型を提示し、中国における会計基準のコンバージェンスは極めて困難であることを確認する。次に、中国で行われた会計基準のコンバージェンスの特徴および実施効果を検討する。最後に、会計基準のコンバージェンスと制度の頑丈性の相互関連を明らかにしていく。

2. 会計基準のコンバージェンスを行う国の類型

会計基準のコンバージェンスは自国の会計基準を IFRS に近づけ、両者の差異を縮小させることを意味するが、具体的な行い方について、各国の会計基準規制機関が決めることになる。会計基準のコンバージェンスを行う際に、各国の国内環境要因が異なっており、会計基準のコンバージェンスの難易度も異なってくる。

そこで、会計基準のコンバージェンスが行われる国の国内環境要因に基づいて、それが要求する会計情報のタイプ（資産負債アプローチに基づく会計情報か収益費用アプローチに基づく会計情報か）とそれが要求する会計規制体系のタイプ（一元的会計規制体系か二元的会計規制体系か⁴⁾）により、類型化したのは表1である⁵⁾。

IASB においては会計観として資産負債アプローチに立脚する一元的会計規制体系が採用されていることから、4つの類型のうち、類型Aの場合は会計基準のコンバージェンスが一番容易であり⁶⁾、類型Cは次に容易であるのに対して、類型Bと類型Dは収益費用アプローチに基づく会計情報を要求するため、コンバージェンスが比較的困難であり、長い期間が必要するといえる。また、上場企業と非上場企業にそれぞれ異なるアプローチに基づく会計情報を要求する二元的会計規制体系の採用が必要とする類型Cと類型Dの場合は国内基準、コンバージェンス基準、および IFRS などによる基準の重層化がみられるのに

表1 会計基準のコンバージェンスを行う国の類型

会計規制体系 \ 会計情報	資産負債アプローチに基づく会計情報を要求する場合	収益費用アプローチに基づく会計情報を要求する場合
一元的会計規制体系を要求する場合	A	B
二元的会計規制体系を要求する場合	C*	D**

*資産負債アプローチに基づく会計情報を主として要求する場合

**収益費用アプローチに基づく会計情報を主として要求する場合

出所：魏 [2010] 87頁、表1。

対して、一元的会計規制体系を要求する類型Aと類型Bはそのような基準の重層化がほとんどみられないだろう。さらに、IASBが目指しているコンバージェンスは各国の上場企業に限定したのではなく、各国の国内基準とIFRSの間に存在する差異を解消することにあることから、類型Cと類型Dの場合、非上場企業に対してコンバージェンスを行った後の会計基準を施行することに、大きな課題があるといえる。

中国における会計基準のコンバージェンスの皮切りとなった2006年の当時の国内環境要因から（魏 [2009] 123-124頁）、中国はこの4つの類型のうちの類型Dに該当しており、その会計基準のコンバージェンスは極めて困難であるといえる（魏 [2010] 87頁）。

3. 中国で行われた会計基準のコンバージェンスの特徴と施行状況

前節において明らかにしたように、中国で行われる会計基準のコンバージェンスは困難で比較的長い期間を必要とし、当時の国内環境要因から上場企業と非上場企業の二元的会計規制体系を要求する。

中国においては、本格的な会計基準のコンバージェンスは2006年に始まった。その背景には国内資本市場における会計不正事件への対応⁷、WTOにおけるダンピング問題の解決（魏 [2008] 37頁）、EUの同等性評価の獲得があった。

2006年2月に、中国版概念フレームワークである「企業会計準則（基本準則）」の改訂と、新規・改訂を含む38の「企業会計準則（具体準則）」（以下、新準則と略す）が公布された⁸。公布に先立ち、2005年11月にIASBは中国会計準則委員会（CASC）と共同声明を發表し、この新準則はIFRSの内容を多く取り入れたものであると評価し、IFRSとのコンバージェンスが実現されたことを確認した（財政部 [2010] 89頁）。

この会計基準のコンバージェンスを実現した新準則は2007年1月にまず上場企業、一部の非上場金融企業と大型国有企業を対象に施行され⁹、その後、3年間をかけてほぼすべての大型・中型企業までにその適用対象を広げることが予定されていた（財政部 [2010] 89頁）。翌年である2008年に、EUは条件付きではあるが⁵、中国企業のEU資本市場での中国基準による財務諸表の使用を認めた（財政部 [2010] 90頁）。

3.1 会計基準のコンバージェンスの特徴

中国における会計基準のコンバージェンスは、アドプションを最終目標としないことが強調されてきた¹⁰。また、その国内環境要因から、上場と非上場という二元的な会計規制

方式を要求するにも関わらず、新準則はまずは上場企業を対象に施行され、2009年までに小企業を除くすべての企業に対応させ、二元的な会計規制体系をとらないことも明らかである。さらに、何よりも中国における会計基準のコンバージェンスは、計画経済時代から発展してきた会計規制方式と市場経済への転換に伴って導入された会計規制方式の2つの会計規制方式を併存させながら、政府の強制力によって新しい会計規制方式に移行させることに特徴があるといえる。

中国では、計画経済時代の会計規制方式を代表する「企業会計制度」と市場経済に転換した後の会計規制方式を代表する「企業会計準則」と呼ばれる新旧2つの会計規制方式¹¹は1992年以後に存在する。このうち、「企業会計制度」は1949年に建国後に制定された業種別企業会計制度から発展してきたもので、一方、「企業会計準則」は1990年代に市場経済への移行を背景に導入された先進諸国の会計制度から発展してきたものである。このように、1992年から現在までに、中国で行われた会計改革はこの2種類の会計規則方式を交互に調整、改訂してきた過程でもある（表2を参照）。

表2から明らかであるように、1992年までの「企業会計制度」による会計規制が、現在には、2000年に公布された「企業会計制度」を除いて、他のものはすべて廃止され、小企業を対象とする「小企業会計制度」も「小企業会計準則」に代替された。

IASCがIASBに改組された2001年を境に、会計基準のコンバージェンスに踏み切った国が多かった。中国も2003年¹²頃に会計規制の重心を、計画経済時代の産物である「企業会計制度」からグローバルスタンダードを導入した産物である「企業会計準則」へ傾けた。新準則は2007年にまずは上場企業を対象に施行され、非上場企業は新準則と「企業会計制

表2 併存する2つの会計規制方式

企業会計制度	業種別統一企業会計制度（1950年～1992年）
	新業種別会計制度（1993年～2000年）
	「企業会計制度」（2001年～現在）
	「中外合資経営企業会計制度」（1985年～1992年）
	「外国投資企業会計制度」（1992年～2001年）
企業会計準則	「金融企業会計制度」（2001年～2011年）
	「小企業会計制度」（2004年～2012年）
	「企業会計準則（基本準則）」（1992年～現在）
	「企業会計準則－具体準則－」（1997年～現在）
	「小企業会計準則」（2013年～現在）

注：太文字は現行の会計規制の内容を表している。

度」¹³のどちらかを選択できる状況にある。また、2000年「企業会計制度」は現在においても廃止されていないことから、新準則の施行状況、とりわけ非上場企業における施行状況について検討する必要がある。

3.2 企業の施行状況

新準則が公布された際に、その施行について、まず2007年に上場企業を対象に施行し、2008年は一部の国営大企業までに拡大し、2009年に小企業を除くすべての企業までに拡大することに努めると予定していた（王軍 [2006] 14頁）。施行がスタートした翌年である2008年12月に、EU から2011年までに状況を見直ことを条件に中国会計基準に対する同等性評価を得た。新準則の施行状況について、中国財政部は2008年から2010年にわたり、3つの調査報告書を公表した。その報告書の内容によると、新準則は上場企業を対象に有効に実行された（財政部会計司 [2008] -）。その一方、上海証券市場および深圳証券市場の両市場は新準則適用の発表に対してネガティブに反応した（蔣 [2021] 129頁）という実証研究の結果からも窺い知ることができるように、資本市場は新準則に対して消極的な態度があった。

財政部が公表した3つの調査報告書は新準則の上場企業における施行状況を調査し、EUの同等性評価を得る目的があったともいえる（魏 [2010] 95頁）。また、その調査対象は上場企業に限定していたことから、非上場企業の状況を知ることができない。適用対象を非上場企業まで拡大した比較的新しい調査の研究成果として、李・郭（2017）がある。彼らは企業の会計担当者を対象にアンケート調査を実施し、計16,760通のアンケートを回収でき、そのうちの有効である14,862通のアンケート結果を分析した。調査対象の企業の内訳は、大型上場企業は17.59%、中小上場企業は2.48%、新三板（株式譲渡システム）会社は2.04%、海外上場企業は3.49%、公募債を発行する会社は2%、私募債を発行する会社は1.27%、資本市場で融資しない企業は75%（李・郭 [2017] 13頁）であることから、資本市場で融資しない企業は総数の4分の3を占めることになる。

まず、このアンケート調査によると、2016年の時点において、57.88%の企業は新準則を、30%の企業は「小企業会計準則」を、8.67%の企業は2000年「企業会計制度」を、3.45%の企業はその他のもの（「小企業会計制度」、「金融企業会計制度」など）を採用していた。「小企業会計制度」と「金融企業会計制度」が廃止されたにもかかわらず、その使用を続けている企業が存在していたことも明になった（李・郭 [2017] 14頁）。上記の小企業と廃止基準を使用する企業を除くと、新準則の採用割合は86.97%まで上がり、「企業会計制

度]を採用する企業は13.03%に下がった。このことは、財政部が当初に予定していた2009年までに小企業を除くすべての企業を対象とする企業会計準則の施行は、2016年の時点にまだ実現できていないことを意味する。一方、2000年「企業会計制度」が廃止されていないが、それを施行する企業数が確実に下がっており、「企業会計制度」から「企業会計準則」への会計規制方式の移行は確実に進んでいると言える。

また、企業の「企業会計制度」から「企業会計準則」への施行を変更したタイミングをみると、「企業会計準則」を採用する8596社のうち、5166社は2007年にスタートし、総数の60.1%を占める。これは、2007年に強制適用の対象とされなかった非上場会社の多くも新準則の施行に踏み切ったことを意味する。また、2007年以後、「企業会計準則」の適用に切り替える企業数が年々低下する傾向がみられるが、2015年に増加傾向に変わった。これは2015年に財政部がいくつか会計規則を廃止することに起因する。

以上の李・郭（2017）のアンケート調査から明かになったように、中国の会計規制方式は確実に「企業会計制度」から「企業会計準則」へ移行し、財政部は新しい企業会計準則を公布すると同時に、一部の会計制度を廃止することによって、新準則の施行を推し進めた。

4. 制度の頑丈性と制度移行

前節において明らかになったように、財政部は会計基準のコンバージェンスを実現した新準則を2009年までの短期間で小企業を除くすべての企業までにその施行対象の範囲を拡大すると予定したにもかかわらず、2016年の時点においても、その適用をまだ始めている企業は全体の12.12%を占め、小企業を除くと、17.31%に上る。財政部による「金融企業会計制度」と「小企業会計制度」の廃止措置がなければ、この数値がさらに高くなるだろう。すでに指摘したように、中国の場合、会計基準のコンバージェンスは困難で比較的長い期間が必要とする。本節は比較制度分析による制度の頑丈性を取り上げ、会計基準のコンバージェンスとの関連性について検討することにする。

4.1 制度の特徴としての頑丈性¹⁴

Aoki（2001）においては、制度を「均衡の要約表現かつ共有予想」（Aoki, 2001, pp. 10-14；邦訳 [2001] 14-18頁）と表現し、制度の概念化には内生性、情報縮約、頑丈性、普遍性および複数性の5つの要素が含まれる（Aoki, 2001, p26；邦訳 [2001] 33頁）と説明

した。

この5つの要素は制度の特徴でもある重要なもので、本稿では、このうちの頑丈性に注目する。制度の頑丈性については、「これまでの制度のさまざまな概念に共通して関連する性質は、その持続性または頑丈性である。すなわち普段の環境変化に対して頑健であることである」(Aoki, 2001, p197; 邦訳215頁)と、環境変化に対するものであると指摘する。

すなわち、共有予想としての制度は非最適な配置である可能性があるにもかかわらず、環境変化に直面した時に持続的な傾向を持つ。このような頑丈性を持つ理由として、以下のように挙げられていた。第1に、制度は個々の経済主体の戦略的相互作用として形成される共有予想のシステムであるため、環境変化がドラスティックでないなら、制度変化は発生しない。第2に、制度化と経済主体の能力開発とのあいだのフィードバック・メカニズムは制度の持続性を強める働きをする。第3に、制度は、現状に都合のいい仕方政治権力を経済主体たちに帰属させるため、その経済主体たちは制度を永続化するための資源と能力に恵まれる。第4に、以上のような制度のさまざまな相互連結は制度を断片的に変化させることを困難にする(Aoki, 2001, pp. 233-235; 邦訳253-255頁)という。

以上のことから、制度は一種の均衡状態であり、その張力から簡単に変化することはないと言える。しかし、このことは、制度は変化しないことを意味するではない。制度変化の条件について、制度は頑丈性をもちながらも、「この性質は環境変化がある閾値となる点を超えるときにはテストに晒される。また、ドメインにおける内的なダイナミクスの(蓄積した)諸帰結は内生的に危機状態または手詰まりを創り出すかもしれない。より可能性の大なのは、両者が結合して生じることである」と述べた(Aoki, 2001, p197; 邦訳215頁)。

以上のことから、制度は頑丈性を持ちながらも一定の条件で変化する。均衡現象とみなされる制度の変化は、一つの均衡から別の均衡への動きとみなされうる。

4.2 制度の頑丈性と制度移行

Aoki (2001) は次のように指摘する。すなわち、制度変化は、環境ショック、ドメインの内的危機、あるいはそれらの結合によって引き起こされる認知的不均衡に反応して、経済主体たちが物事を行う新しい方法を発見しようと努めるプロセス(Aoki, 2001, p232; 邦訳252-253頁)である。そして、「人は次のように議論するかもしれない。もし経済主体のすべての可能な行動の集合が客観的に知られ、固定されているならば、ある合理的な経済主体が演繹的推論または他所での最善の慣行からの学習によって『より良い均衡』の可

能性を認識し、そこでの選択をフォーカル・ポイントとする活動に従事するだろう、と。このような合理的な役割はしばしば、政府に期待される」と述べた後、政府は「認知と推論に限界を持ち、説得と自身の行動の影響力に限界をもつ経済主体である」（Aoki, 2001, p232；邦訳252頁）ことを理由に、その論証可能性に疑問を投げた。

確かに、政府は限界をもつ経済主体であるため、上記の仮説を論証することが容易ではない。しかし、それはそのような事例の存在可能性を否定するものではない。仮に、強制力をもつ政府は「認知と推論に限界」を持ちながらも、強い説得と自身の行動の影響力をもつならば、制度変化をある程度推し進めることはあり得る。そして、中国の事例はそれに極めて近いということが出来る¹⁵。まず、中国政府は「認知と推論」に限界を持っているが、「社会主義市場経済」という「より良い均衡」の可能性を認識していた。そして、実験と政策修正する形でその「より良い均衡」を達成するために働きかける。それは、鄧小平氏の「石を探りながら川を渡る」に表現される中国の経済改革は、実験と学習そして政策修正のプロセスである。次に、説得と自身の行動の影響力に限界を持つ点を見てみると、中国の場合、政府は長い戦争の苦しみから国民を解放した功績とその後持続した経済成長の実現から、国民の絶大な支持を得ることができ、説得と自身の行動の影響力が極めて強いものである。

中国における会計基準のコンバージェンスは計画経済から市場経済への移行と重なっており、このような制度移行は明らかに政府に導かれていた¹⁶。また、この制度移行には「中国特色」が強調され、制度移行は旧来の制度を崩さないで、新しい要素をそこに導入することでその効果をみながら進めていく方法がとられていた。結果として、中国における制度移行は制度の頑丈性に従った形で行われ、中国においては大きな成果を収めた¹⁷。

5. 会計基準のコンバージェンスと制度の頑丈性の相互関連

前節における検討から明らかになったように、制度の頑丈性から、短時間の制度移行には限界がある。その一方、資本市場のグローバル化が急速に進んでいたことを背景に、会計基準のコンバージェンスは短期間で進められる必要があった。このような制度の頑丈性と会計基準のコンバージェンスの相互関連性について、以下のようにまとめることができる。

(1) 制度の頑丈性による移行期間の長期化効果

すでに述べたように、会計基準のコンバージェンスを行う国々のうち、表1で示した4

つの類型のうち、類型Bと類型Dに属する場合、自国基準とIFRSとの差異がより大きく、制度の頑丈性が短期間でのコンバージェンスの実現を困難にする。強い強制力を持つ中国の財政部すら目指していた短期間（3年間）の施行を実現できず、2016年の時点においてもかなりの数の企業は従来の会計規制方式を選択していた。

類型Bと類型Dの国々は比較的に長期的な会計基準のコンバージェンスを図ることで、よりスムーズにコンバージェンスを実現できるといえる。

（2）制度の頑丈性とコンバージェンスの重層化

会計基準のコンバージェンスを行う国々のうち、表1で示した4つの類型のうち、類型Cと類型Dに属する場合、上場と非上場を区別する重層化した会計基準のコンバージェンスを必要とする。なぜなら、基準の重層化はある程度制度の頑丈性の制限から解放することができ、会計基準のコンバージェンスの難度を下げるができる。

類型Dに属される中国の場合、上場と非上場を区別した会計基準のコンバージェンスを要求していたにもかかわらず、新準則は2008年以後、小企業を除くすべての企業までにその施行範囲が拡大した。その主な理由は、下記のような国際的要因にあるといえる。①2000年頃のダンピング問題を解決するために、国際的に認められる必要があった。②2006年以降にEUの同等性評価を得るために、早期にIFRSとの差異を縮小する必要がある。③2005年以後、中国はIFRSに対する影響力を高めるために、早期に自国基準とIFRSの差異を縮小し、その成果をアピール必要があった¹⁸。

（3）制度の頑丈性と新旧制度の併存

会計基準のコンバージェンスを行う国々のうち、表1で示した4つの類型のうち、類型Bと類型Dに属する場合、自国基準とIFRSとの差異がより大きく、会計基準のコンバージェンスは困難であるといえる。

類型Dにあたる中国の場合、財務報告の比較可能性を一時低下させたことや、会計操作の多発の問題を抱えながらも（魏 [2010] 96頁）大きな成果を収めた。その理由は、従来の会計規制方式と新しい会計規制方式を併存させながら、会計基準のコンバージェンスを進めた方法にあるとも言える。すなわち、制度の頑丈性から、新しい会計規制方式を導入してもそれがすぐに機能することができず、新しい共有予想が形成されるまでに従来の会計規制方式を一定の期間において存続させる必要がある。

以上のような制度の頑丈性と会計基準のコンバージェンスの関連から発見できた知見は、とりわけ類型Bと類型Dに属する国々における会計基準のコンバージェンスに役立つものになると期待できる。

6. おわりに

本稿は会計基準のコンバージェンスと制度の頑丈性と相互関連を明らかにするために、まずは、会計基準のコンバージェンスを行う国の類型を提示し、中国における会計基準のコンバージェンスが困難であることを確認した。次に、会計基準のコンバージェンスが極めて困難である中国で行われた会計基準のコンバージェンスの特徴を取り上げ、その実施効果について確かめることにした。その結果、中国における会計基準のコンバージェンスは、旧来の会計規制方式と新しい会計規制方式を共存させることに最大な特徴を持ち、その施行は当初の予定より長期化したことが明らかになった。それを受けて、制度の頑丈性について検討し、制度の頑丈性が制度変化を困難にするが、一定の条件に満たした場合に制度変化が発生する。また、政府は限界を持ちながらも制度移行を推し進めることが可能であり、中国政府はそれに極めて近い事例であることを指摘した。最後に、制度の頑丈性が会計基準のコンバージェンスを長期化させる効果があること、二元的な会計規制を要求する場合に上場と非上場を区別する重層化したコンバージェンスがその困難をある程度軽減できること、および従来の会計規制方式と新しい会計規制方式を併存させる方法は制度の頑丈性に従う方法であることを明らかにした。

本稿は中国を事例にして議論を展開してきたが、極めて限定されたもので広く一般に行われた会計基準のコンバージェンスに適用することに限界がある。最後に明らかにした会計基準のコンバージェンスと制度の頑丈性の相互関連について、より多くの事例での検証が必要とされており、今後の研究課題としたい。

注

- ¹ ほとんどの管轄（法域）がIFRSをそのまま採用しなかったり、あるいはIASBが定める発効日に従わなかったりしているが、IFRSのフルアドプションを目的とする（杉本 [2017] 987頁）。
- ² その判断基準となりうるのは、例えば、欧州連合（EU）の「同等性評価」を得ることを挙げることができる。
- ³ ここでいう制度の「頑丈性（robustness）」はAoki（2001）における制度の概念化に取り上げられていた5つの要素の1つである。残りの4つの要素は、「内生性（endogeneity）」、「情報縮約（information compression）」、「普遍性（universality）」、および「複数性（multiplicity）」である（Aoki [2001] pp. 26-27；邦訳 [2001] 33頁）。
- ⁴ ここでいう「一元的」と「二元的」は、上場企業と非上場企業に大きく異なる会計ルールを対応させることを要求するかいなかを意味する。その理由は、IFRSは元々グローバルな資本市場を前提にした内容であり、国内環境要因から上場企業に限定して施行されることが多くみられるからである。
- ⁵ 会計基準のコンバージェンスの類型化を試みた先行研究がいくつかある。例えば、李・馬（2007）は、IFRS導入方式を、IFRSを自国の法規で採択する手続きを経て認定するか、それとも国家別会計基準で転換して認定す

- るか、また、修正方法は修正しない、範囲内修正、範囲外修正によって、6つの類型に分けた。そのうえ、各国においては6つのうちから戦略的選択が可能であることを指摘した(李・馬 [2007] 6頁)。
- ⁶ そもそも類型Aの場合、アドプションの採用が可能であり、コンバージェンスはほとんど不要である。
- ⁷ 1997年に初めての「企業会計準則(具体準則)」の公布は海南民源の不正事件がきっかけとなった(Wei-Guo, Zhang, 2007, p207; 邦訳 [2009] 268-269頁)。
- ⁸ 新準則の公布に至るまでに長い準備と実験の期間があった。最初の具体準則を公布した1997年に本格的なコンバージェンスが開始したという主張もある(例えば、Wei-Guo, Zhang, 2007; 邦訳 [2009] 268頁)が、本稿は新準則が公布されるまでの期間を準備期間と見なす。
- ⁹ 中国では、『会計法』は会計体制あるいは諸規範には法的強制力を持たせると同時に設定主体にも正当性を与える(王 [2018] 16頁)ため、会計基準も強い強制力を持つ。
- ¹⁰ 王 [2018] は、これを「借鑒式アプローチ」と呼び、その特徴として、方向性(direction)、非同一次性(not the same)、経過性(process)、相互性(interaction)を挙げた。ここでは、非同一次性(not the same)に注目して頂きたい。
- ¹¹ 「企業会計制度」と「企業会計準則」は中国語表記である。なお、本稿は区別のため、2000年に公布された「企業会計制度」を「2000年『企業会計制度』」と呼ぶことにする。
- ¹² 2006年に38の「具体準則」の改訂・公布と「基本準則」の改訂が行われたが、その出発点は2003年の会計準則委員会の改組である。
- ¹³ 2000年「企業会計制度」、「金融企業会計制度」および「小企業会計制度」を含む(表2参照)。
- ¹⁴ 比較制度分析では、制度の頑丈性は「持続性」と呼ぶ場合もあるが、本稿は「頑丈性」に統一する。
- ¹⁵ 中国での移行は、経済活動のコーディネーションの面で政府が遂行する直接的な役割を徐々に減らすとともに、より分権的な制度の重要性をたかめながら前進的に進められてきた(青木・金・奥野編 [1997]、40頁)と指摘されたように、その経済移行は政府によって進められることが明らかである。
- ¹⁶ 市場の発展は必ず政府の政策を介する必要があるが、中国の短期間の市場の目覚ましい発展は明らかに政府の働きがなくては実現できなかった。
- ¹⁷ 中国の経済は1978年の改革開放政策以後に成長し続け、2030年までに米国を超え、世界で最大の経済大国になると言われている。
- ¹⁸ 中国がIFRS基金への投資額を2007年の1%から徐々に増加し、今は最大の投資者になった。一方、IASBは中国の会計基準に対する要望に応え、中国の特有の問題を解決した(張 [2020] 10頁)。

参考文献

- Aoki, M. Kim, H.K. and Okuno-Fujiwara, M. Edited (1996) *The Role of Government in East Asian Economic Development*, Oxford University Press Inc. (白鳥正喜監訳『東アジアの経済発展と政府の役割—比較制度分析アプローチ—』日本経済新聞出版社、1997年)
- Aoki, M. (2001) *Toward a Comparative Institutional Analysis*, The MIT Press. (瀧澤弘和, 谷口和弘訳『比較制度分析に向けて』NTT出版、2001年)
- European Commission (2008) *Accounting: European Commission grants equivalence in relation to third country GAAPs*, (https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_08_1962).
- Wei-Guo, Zhang (2007) Jayne, M. Godfrey and Keryn Chalmers, editors, *Globalisation of Accounting Standards*, Edward Elgar Publishing, Ltd. (張為国・陸徳明「中国会計基準と国際基準とのコンバージェンス—過程、成果、および展望—」 古賀智敏監修石井明/五十嵐則夫監訳『会計基準のグローバル化—』254-281頁、同文館出版、2009年)

- 財政部（2010）「中国企業会計準則与国際財務報告準則持続趋同路線図」『会計研究』2010年4月号、89-90頁。
- 財政部會計司（2008）「关于我国上市公司2007年執行新會計準則情况的分析報告」（財政部會計司 HP:<http://kjs.mof.gov.cn>）。
- 李京・郭永清（2017）「我国企業會計標準応用的現状、問題及改進建議—基于問卷調查的分析—」『财会通訊』2017年第1期、13-18頁。
- 王軍（2006）「関与中国企業會計準則体系建設与実施の若干問題」財政部會計司編写組編『企業會計準則講解2006』人民出版社、1-16頁。
- 張為国（2020）「影響国際会計基準の關鍵因素之一：大国博弈」『财会月刊』2021年2号、3-11頁。
- 魏巍（2010）「会計基準のコンバージェンスが財務報告に対してもたらした影響に関する一考察」『国際会計研究学会年報2010年度』85-98頁。
- （2009）「中国における会計制度改革に関する一考察—会計基準のコンバージェンスをめぐる—」九州産業大学『経営学論集』第20巻第2号、117-134頁。
- 王昱（2018）『現代中国の会計法規範と戦略』同文館出版。
- 蒋飛鴻（2021）『中国会計基準のコンバージェンス』中央経済社。
- 杉本徳栄（2017）『国際会計の実像—会計基準のコンバージェンスとIFRSs アドプション—』同文館出版。
- 須田一幸・百合岡靖裕「クラスター分析による会計基準の国際的類型化」『関西大学商学論集』第47巻4-5号、587-617頁。
- 孫美靈（2020）『会計の国際化と制度設計』中央経済社。
- 李悠・馬場芳（2007）「企業会計基準のグローバル化に関する考察—標準化スキームを使って—」『地域学論集』第4巻第1号、1-9頁。
- 藤井秀樹（2007）『制度変化の会計学』中央経済社。
- 苗馨允（2019）「中国におけるIFRSとのコンバージェンス—歴史的な原価会計から公正価値会計までのプロセス—」『国際会計研究学会年報』2019年第1・2合併号、161-180頁。