

「原則主義対細則主義」の視点による中国会計の再考

王 昱*

Principles-based Accounting Versus Rules-based Accounting in China

Yu WANG

要旨：本稿では、中国会計基準の設定アプローチを「原則主義対細則主義」の視点から検討を行った。中国基準は原則主義に立つものではなく、また細則主義に立つものでもなく、「原則主義と細則主義」のハイブリッドによって成り立つものであると考えられる。中国は米国、日本、IASB の経験を鑑みて、かつ世界慣行を踏まえて、法規属性を持たない「概念フレームワーク」を設け、会計理論の再構築が必要であるとの提案を行っている。

Abstract :

In this paper I analyze an approach of Chinese accounting standards from the viewpoint of “Principles-based Accounting Versus Rules-based Accounting”. I conclude that the approach is neither Principles-based Accounting nor Rules-based Accounting. It is a hybrid of “Principles-based Accounting and Rules-based Accounting”. Based on this result, I point out that China needs to establish “The Conceptual Framework for Financial Reporting”.

キーワード：中国会計基準、「原則主義対細則基準」、「概念フレームワーク」

I. はじめに

会計基準の世界では、最も影響力を持っている基準と言えば、国際会計基準（IFRS）と米国会計基準（US-GAAP¹⁾）の二つが双璧をなしている。IFRS とは国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards）の通称であり、国際会計基準審議会（International Accounting Standard Board：IASB）により公表された基準書などが含まれている。また、IFRS は細則主義（Rules-based）である US-GAAP の失敗を教訓に、原則

主義（Principles-based）に基づいて開発された基準としても知られている。IASB の公表によれば、2012 年までに IFRS をアドプション（Adoption：採用）する国の数は約 120 に上った。しかし、2012 年の GDP²⁾ ランキングトップテンに入っている米国（1 位）、中国（2 位）、日本（3 位）、インド（10 位）の四カ国では、IFRS をアドプションせず、それぞれの国の特徴を持つコンバージェンス（Convergence：収斂）作業で IFRS への対応が行われている。ポストコンバージェンス時代だと言われる現在、IFRS は細則主義では

*関西学院大学国際学部准教授

1) US-GAAP とは一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles）の通称であり、主に米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：FASB）に公表された基準書などが含まれる。

2) GDP（国内総生産）とは、国内の生産活動による商品・サービスの産出額から原材料などの中間投入額を控除した付加価値の総額。http://ecodb.net/ranking/imf_ngdpd.html

なく原則主義の基準であることが会計界で再認識され、「財務報告のための概念フレームワーク」(The Conceptual Framework for Financial Reporting 以下：概念フレームワークと称す)の見直しもIASBで再開された。

目下、米国では、細則主義の基準設定から原則主義への新局面が議論されながら、IFRSへのコンバージェンスがコンドースメント・アプローチ³⁾によって実現されようとしている。日本では、細則主義から原則主義への移行について、その進展に大きな動きがない。中国では、1993年に初めて明文化された基本基準である「企業会計基準」の施行を契機として、国際的な会計慣行を選別しながら自国の基準に取り込んできた。その結果、2006年に財務省から公布された新しい基本基準と38の個別基準はChinese-GAAPと呼ばれるほど整備されている。しかしながら、「概念フレームワーク」が存在するのかについては、必ずしも明確ではない。これまで、順調にコンバージェンス戦略に徹してきた中国は、持続的なコンバージェンスを一貫して行うとの姿勢を崩していないが、2007年以後は、新規の会計基準及び改訂版の公表が行われていない。

本稿では、規範帰納的研究方法⁴⁾を用いて、まず、IFRS財団(IFRS Foundation)に公表された分析資料に基づいて、中国上場企業における会計基準の現状について再確認する。次に、中国基準は原則主義の基準における特徴を有するのかを検証し、さらに会計基準の設定をめぐる「原則主義対細則主義」の視点から、中国の基準は原則主義か、それとも細則主義を採用しているのかについて検討を行い、最後に、今後の展開において、明文

化される「概念フレームワーク」の必要性について考察を行う。

II. 中国におけるIFRSへの対応現状の再確認

これまで世界の会計界において、中国のIFRSへの対応に関する認識はかならずしも統一されておらず、時にはアドプション国、時にはコンバージェンス国と表現されている。ここでは、2013年6月にIFRS財団から公表されたAnalysis of the IFRS jurisdictional profilesに基づいて、非アドプション法域としてリストアップされた中国の現状とその立場を再確認する。

IFRS財団は「IFRSアドプションの仕組みに関係なく、最終結果は同じとなるべきである。すなわち、国際的な会計基準の単一のセットという目標を達成するためのIFRSの完全なアドプションである」⁵⁾ことを再三にわたり強調している。上記の分析では、IFRSを完全にアドプションしていない法域、すなわち、11の非アドプション法域がa～f⁶⁾に分類してリストアップされており、中国は米国と日本同様にリストアップされている。従って、中国はアドプション法域ではないとみなされている現状が確認できる。

【図表1 非アドプション法域の現状】で示したように、中国では、手本式アドプション⁷⁾によるIFRSへのコンバージェンスが世界から評価されたにもかかわらず、他の非アドプション法域と比較してみると、IFRS財団が掲げている「IFRSの完全なアドプション」という目標まで辿り着くことは決して容易なことではない。

3) コンドースメント(condorsement)とは2010年12月に米国証券取引委員会(SEC)のPaul Beswick 副主任会計士が言い始まったconvergenceとendorsementを合体した造語である。

4) 詳細は徳賀芳弘(2013)「規範的会計研究の方法と貢献」『会計』第183巻第2号、森山書店、13頁～28頁を参照されたい。

5) 日本企業会計基準委員会(ASBJ)「IFRS財団がIFRSの国際的なアドプションに向けての進捗状況を図表化」より。https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/press/20130605.jsp

6) Of the remaining 11 jurisdictions that have not adopted (意訳：残り11の法域では[IFRSを]採用されていない)：a～f(詳細は【図表1】を参照)。<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional-profiles.aspx>

7) 手本式アドプションとは、自らの意思を損なわない前提で、あるお手本をよく学んで、妥当な部分を取り込み、不都合な部分は取り込まずあるいは修正して取り込む方式である。詳細について、王昱[2009]を参照されたい。

1. Using Full IFRS の企業がある非アドプシヨ ン法域と比較する場合：

中国企業における Full IFRS の使用は【図表 1】の左側で示した c、b、d 三種類の 6 つの法域と異なっている。この 6 つの法域では、それぞれの当局に設けられた必要条件を満たした企業で Full IFRS の限定、任意、自主適用が行われている。米国と日本のような完熟⁸⁾した資本市場を有する環境を備えたいのであれば、資金調達国際化において、IFRS の役割が大いに期待できる。また、後発開発途上国であるブータンでは、個別企業による IFRS の自主適用を行うことが会計制度の整備には欠かせない貢献力となることが期待できる。

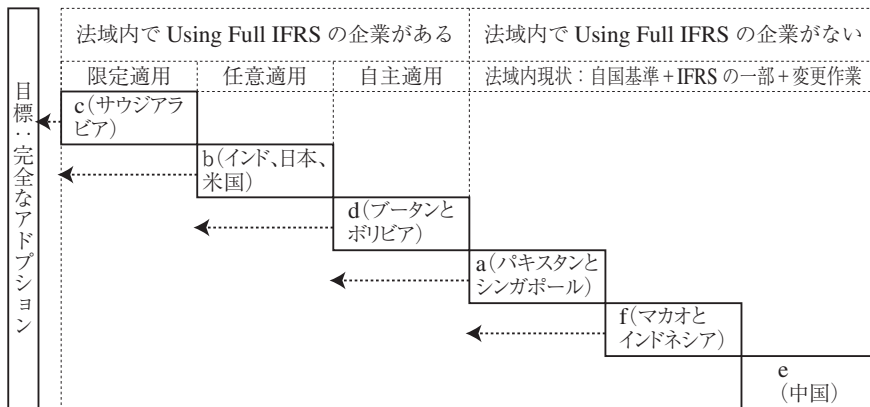
しかし、新興経済国としての中国では、自国の会計規制がほぼ定着しており（詳細は次節を参照）、「(China) has substantially converged its national standards to IFRSs」（図表 1 注 e）、すなわち、実質的にコンバージェンスされた中国基準が既に存在していることから、IFRS の自主適用は

中国企業にとっては必要性が高いとは言い難い。「IFRS を導入するニーズは全くない。コストと作業量の増加の他に何もない」⁹⁾という大手企業からの意見もある。

また、欧州連合 (EU) では、中国基準が Chinese GAAP（【図表 2】を参照）と呼ばれ、米国基準および日本基準と同様に EU 版 IFRS と同等であることが欧州委員会に評価された（王昱 [2010]）にもかかわらず、中国の資本市場は海外企業に開放されていないため、Full IFRS によって作成される比較可能性の高い財務諸表の必要性は米国や日本に比べ、極めて低いというのが現状である。

それゆえ、中国の資本市場において、海外企業の上場が受容されない限り、財務諸表の利用者と作成者、そして監査側の立場からみれば、IFRS の必要性は高いとは言えないであろう。換言すれば、中国の資本市場における資金調達の国際化が実現すれば、Full IFRS を必要とする企業には、一部の非アドプシヨ法域のように条件付きで Full IFRS の限定あるいは任意適用をすることが

【図表 1】非アドプシヨ法域の現状



（出所）IFRS 財団に分類された下記注の a～f の分類を用いて筆者作成。

注：原文は下記の通りである：「a. two (Pakistan and Singapore) have adopted most but not all IFRSs as part of national GAAP with some modifications；b. three permit IFRSs on a limited voluntary basis for domestic and/or foreign issuers (India, Japan, United States)；c. one (Saudi Arabia) requires IFRSs on a limited basis (banks and insurance companies only)；d. two (Bhutan and Bolivia) have not adopted IFRSs, but IFRSs are nonetheless used by some companies, and Bhutan has begun an adoption process；e. one (China) has substantially converged its national standards to IFRSs；and f. two (Macao and Indonesia) have adopted some IASs/IFRSs but have not announced a plan or timetable for full adoption.」（原文出所：脚注 6 を参照）。

8) ここでいう“完熟”とは、自国の資本市場では、上場条件に満たせば、海外企業の上場も受容されることを指す。

9) 永井知美（2012）「経済インフラをアウトソーシングするということ」『企業会計』Vol.64 No.8、1 頁より。

考えられる。

2. Using Full IFRS の企業がない非アドプション法域と比較する場合：

【図表 1】の右側に Full IFRS 企業の存在しない非アドプション法域を示している。これらの法域では、Full IFRS は使用されていない。または、a（パキスタンとシンガポール）と f（マカオとインドネシア）に分類された法域では、IFRS の大部分あるいは一部が“採用”されたと表現していることに対して、e の中国基準（【図表 2】の Chinese GAAP を参照）について、“採用”という表現を使わず、“substantially”（実質的）にコンバージェンスしていると表現している。

2006 年に中国財務省が 39 の会計基準を公布した際に、IASB 初代議長である David Tweedie は“The adoption of the new Chinese accounting standards system brings about substantial convergence between Chinese standards and International Financial Reporting Standards”¹⁰⁾（David Tweedie [2006]）との評定を下した。以降、“has substantially converged”（実質的にコンバージェンスされている）という表現は中国基準とセットして使われるようになった。“substantially”は中国基準に「曖昧なベール」を被せたように見える。このため、中国基準が実質的にコンバージェンスされていると認識されたにもかかわらず、非アドプション法域としてあげられているのが現状である。

従って、中国に残された選択肢は Full IFRS のアドプションしかないはずだが、Full IFRS は高品質を目指しながら、常に開発、改訂がなされている“動的な目標”であるため、潜在する新たな差異が生じる可能性も十分に考えられる（王昱

[2010]）。中国当局は上記の状況をよく把握していることから、2010 年に中国財務省は「中国企業会計基準は国際財務報告基準へのコンバージェンスを持続するロードマップ」（中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图¹¹⁾、以下：中国版ロードマップと称す）を公表し、中国会計基準の基本基準である「企業会計基準」を概念フレームワークとして改訂する予定を立てていた。しかし、この予定の実現は難航しており、2006 年に公表された 39 の基準は改訂されないまま今日に至っている。「実質的なコンバージェンスをした」というベールが被せられている中国基準の進化は現時点ではほぼ停滞していると言えよう。

換言すれば、現在の中国基準における「動的な」IFRS 条文への追従は限界に達している（このような現象はシンガポールでも見られている¹²⁾）。この限界を乗り越えるためには、中国基準の設定アプローチとして、原則主義と細則主義のどちらに立つかに対する再考が必要だと考えられる。

Ⅲ. 中国基準は原則主義の特徴を持つのか

「実質的にコンバージェンスされている」中国の基準作りは IFRS 条文への追従であると考えられるが、中国基準が IFRS と同様な原則主義の基準とは言い切れないことは前述した。

原則主義の基準は多くの特徴を持っている。ここでは、①法律を前提としたルールを作らない、②ルールに不明確な点があれば概念フレームワークに立ち返って判断する¹³⁾、という特徴に焦点をあて、中国基準にはこれらの特徴を持つかどうかについて、中国基準¹⁴⁾の置かれた状況に即して検討を試みる（基準内容による分析は別稿にする予

10) 意識：新しい中国会計基準システムの採用は中国基準が IFRS への本質的なコンバージェンスをもたらす。

11) 中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图 <http://www.asc.net.cn/pages/common/index1.asp>

12) シンガポール当局は自国基準と IFRS とのフルコンバージェンスについて、2012 年に完了する予定であったが、IFRS が開発中の基準であることを考慮して、フルコンバージェンスの完了時期を撤廃した。 http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryou/soukai/20120329/06.pdf

13) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬」の第 10 項と第 11 項によれば、取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が存在しない場合には、経営者は、次に掲げる根拠資料を上から順に参照し、その適用可能性を検討しなければならない (a) 類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS の定め、(b) フレームワークにおける資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識基準及び測定概念と定めている（国際財務報告基準 PART A 332）。

14) 2007 年 1 月 1 日より中国基準（基本基準と 38 の個別基準）を執行する企業は「企業会計規定」（中国語：／

定である)。

1. 中国基準は法に基づいて作られたものである

中国の法制度は英米のようなアングロサクソン国と異なり、法規重視の大陸型であるために、『中華人民共和國立法法』という法律が存在している。この法律の基で形成される階層式体制は①法律、②行政法規、③部門規章、④規範性通達の4階層から成されている。

会計における法規設定も例外ではなく、このような階層式体制に沿って行われる。【図表2】は、中国上場企業における2012年版ピラミッド型会計規範を示している。

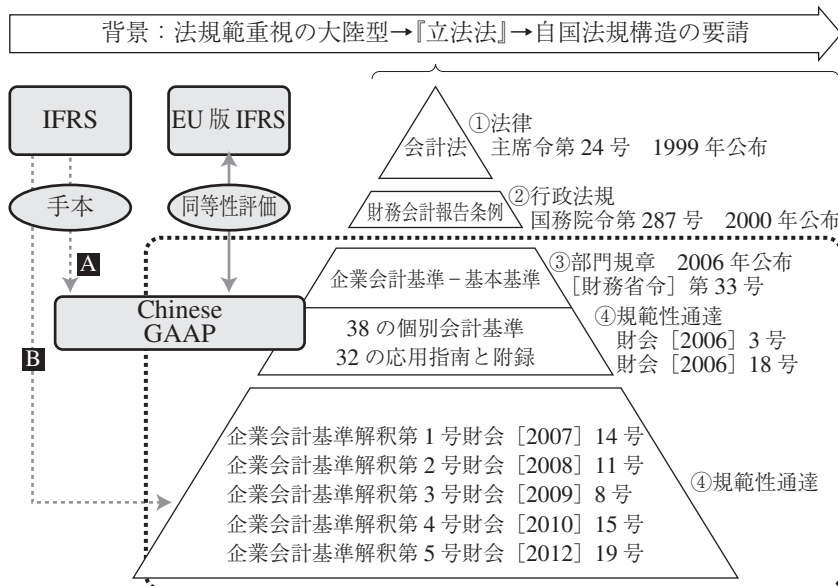
前節で述べたように、中国は手本式アドプションを用いて、原則主義であるIFRSを自国の会計法規体制に取り込んでいる。【図表1】のeで言及されている実質的にコンバージェンスされている中国基準は【図表2】のChinese GAAP(A)の部分であり、1つの基本基準と38の個別会計

基準と32の応用指南及び附録が含まれている。

【図表2】の③である「企業会計基準－基本基準」の第一条には『中華人民共和國會計法』及び関連法律、行政法規に基づいて、本基準を制定すると記載されている。また、第三条に個別会計基準も基本基準に準拠して制定しなければならないとも記載されている。それゆえ、中国基準の設定は法律を前提とされていることが明らかである。

IFRS財団は「IFRSのアドプションは、個々の法域における立法及び規制機関による自発的な公共の利益に関する決定であり、個々の公的機関がIFRSを国内の法律に組み込むための最も適切な方法を決定するものであること」¹⁵⁾を表明している。原則主義に基づくIFRSは法律を前提に作ったルールではないために、個々の法域の公的機関により法的強制力を付与する必要がある。「実質的にコンバージェンスされている」中国基準においては、法規として作られた性質を持っているため、国内法律に組み込む必要がない。言い換え

【図表2】2012年版ピラミッド型会計規範（上場企業対象）



(出所) 筆者作成

↘ 「企業會計制度」(2000年12月29日財会[2000]25号)の執行が中止となる(「財政部关于印发《企業會計准则第1号－存货》等38項具体准则的通知」財会[2006]3号)。

15) 日本企業會計基準委員会(ASBJ)「IFRS財団がIFRSの国際的なアドプションに向けての進捗状況を図表化」より。https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/fiasb/press/20130605.jsp

ば、中国基準は法律を前提としたルールそのものである。

2. 明文化された「概念フレームワーク」が存在しない

原則主義の基準は原理原則しか設けないため、ルールに不明確な点があれば、「概念フレームワーク」に立ち返って判断する必要がある。しかし、「概念フレームワーク」はすなわち IFRS ではないという点¹⁶⁾に注意を払う必要がある。

中国では、明文化された「概念フレームワーク」が存在していないのだが、これまで手本式アドプションによって整備されてきた中国基準内には散在するという解釈は多く見られる。

【図表 2】で示した②「財務会計報告条例」¹⁷⁾は 1989 年 4 月に IASC（国際会計基準委員会、IASB の前身）理事会で承認され、2001 年 4 月に IASB により採用された「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」を大いに参考して制定されたのである（冯淑萍 [2004]）。この条例の第一条には、『中華人民共和国会計法』に基づいて本条例を制定すると記載されている。

2010 年の中国版ロードマップでは、【図表 2】の③である「企業会計基準－基本基準」を概念フレームワークとして改訂する予定と記載されているが、詳細な内容が提示されていないため、①「基本基準」の名称を変えないまま、IASB の「概念フレームワーク」を内容に取り込むか、②「基本基準」の名称を「概念フレーム」に変更し、IASB の「概念フレームワーク」の内容を取り込むか、のいずれかと推測される。いずれにしても、「概念フレームワーク」として改訂された内容は中国基準の構成内容であり、従来通りの法的強制力を持つことは変わらないことが想像できる。それゆえ、「概念フレームワーク」の真の役割も期待通りに果たせない可能性が懸念される。

以上の検討から、中国基準は原則主義の基準にあるべき主な 2 つの特徴を有していないという結論を得た。従って、中国基準は IFRS のような原則主義に基づくものではないことが明らかである。しかしながら、中国基準の源は IFRS と言っても過言ではない。中国基準に含まれていない「財務会計報告条例」、それから「企業会計基準－基本基準」には「概念フレームワーク」の内容が含まれているのも事実である。

IV. 「原則主義」対「細則主義」の現状

2002 年のエンロン事件以後、米国は細則主義から原則主義への基準作りに戻ろうとしている（蔡寧 [2003]）。原則主義対細則主義をめぐる議論は今でも米国で続いている。2006 年の劉峰・黄青雲（2006）の先行研究によれば、1992 年以後の中国上場企業における会計ルールは細則主義から原則主義へ、さらに原則主義から再び細則主義にシフトしたという指摘があった。筆者は【図表 3】を用いて、「原則主義対細則主義」の視点から、中国企業における会計ルールの設定アプローチについて、3 つの段階に分けて簡略に説明する。なお、ここでいう「原則主義」とは、「原則的な会計処理の方法のみが示され、数値基準を含む詳細な取扱いには設けない手法」であり、「細則主義」とは「広範にわたり会計処理のための詳細な判断基準や数値基準を示し、これらの記述に従って会計処理を行っていく方法」¹⁸⁾を指す。

第一段階：1993 年 6 月までは細則主義の基準のみ存在する。

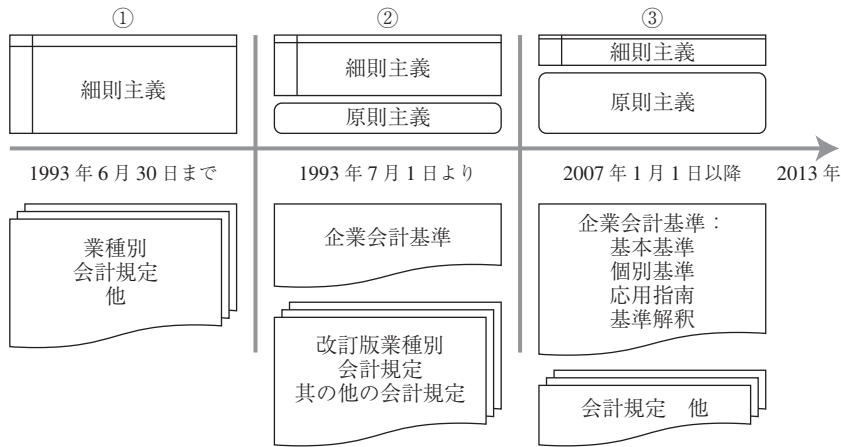
周知のように、中国では、1949 年に新政権と共に社会主義計画経済が導入された。旧ソ連会計の影響を受けながら、企業の会計ルールは主に所有制別・業種別会計規定であった。記帳法として増減記帳法、収付記帳法、貸借記帳法があり、勘定科目と会計報告の様式などは管理当局に規定さ

16) 「概念フレームワークは、IFRS の一部を構成するものではありませんが、概念フレームワークの考え方を基礎として、各 IFRS の基準が作成されています」（直原（[2012]、p 2）。

17) 条例の詳細について、王昱（2006）翻訳「企業財務諸表条例」中国国务院令第 287 号、『同志社商学』第 57 巻、57 頁～64 頁を参照されたい。

18) 金融庁（2012）「IFRS に係る討議資料（4）」より。http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20120229/02.pdf

【図表 3】「原則主義」対「細則主義」の現状



（出所）筆者作成

れていた。1985年に『中華人民共和国会計法』が施行されたが、1993年6月までは、日本の「企業会計原則」のような会計ルールが存在しなかった。従って、【図表3】の①で示したように、この段階において、会計処理方法などは詳細に定められていたため、細則主義の基準のみであった。

第二段階：1993年7月より細則主義の基準に原則主義の基準が加わる。

1993年7月1日より、初めて明文化された「企業会計基準－基本基準」が施行された。記帳法も貸借記帳法に統一され、従来の「資金平衡表」は廃止となり、すべての企業に「貸借対照表」、「損益計算書」、「キャッシュフロー計算書」が導入されたのである。この基本基準は前述したように「概念フレームワーク」を手本にして制定されたものであり、日本の「企業会計原則」のような役割も果たしている。しかし、従来の所有制別・業種別の会計規定は廃止されず、13種類の業種別会計規定に改訂されていた（王昱[2001]）。それゆえ、【図表3】の②段階において、「企業会計基準－基本基準」が施行されたため、一部の原則原則を示している原則主義の基準が細則主義の

基準に加えられたのである。

第三段階：2007年1月より「原則主義と細則主義」のハイブリッド¹⁹⁾状態

2007年1月1日より、「実質的にコンバージェンスされている」中国基準、すなわち、Chinese GAAPの上場企業への強制適用が始まった。前述したように、Chinese GAAPは原則主義の基準における特徴を有していないにもかかわらず、手本式アドプションを用いて、IFRSの条文に追従してきた。これらの基準について、「同じ英語で書かれたもののベースで比べて、本物のIFRSの10分の1の厚さです²⁰⁾という指摘もあった。Chinese GAAPの中国語基準書は約530頁であるが、2010年版のIFRS英文基準書は約3,070頁（2010年版）である。基準書のボリュームから単純に考えれば、中国基準はFull IFRSの圧縮版と言える。

また、Chinese GAAPは2007年の施行から改訂されずに今日に至っており、IFRSの新内容については、2007年から2012年にかけて、【図表2】のBの流れで示すように財務省は「企業会計基準解釈第1号」（中国語：《企业会计准则解释第1号》）から第5号までを順次に公布・施行する

19) ハイブリッド (hybrid) とは「異質なものの組み合わせ」を指す（集英社[1993]『国語辞典』、1369頁より）。

20) トモズキオックスフォード・レポート「日本の経済社会に対するIFRSの影響に関する調査研究」、2012年3月30日、初版94頁、改訂版92頁より。

ことによって対応をしている。しかしながら、このような「ピース・ミールアプローチ」(piece-meal approach) すなわち、断片的な対応によって生じた基準上の非整合性が大きな課題として浮き彫りになりつつある(王昱 [2013])。同時に、複雑な取引に対する規制当局の第二の判断や実務専門家の能力向上などの課題も指摘されている²¹⁾。

IASB および米国や日本においては、関連当局から明文化された「概念フレームワーク」が公表されていたが、中国では、明文化された「概念フレームワーク」が存在していないことから、一部の原理原則を示した Chinese GAAP に定めていないものに対しても、特に中国企業経営に特有な事象に対応するためには、基準解釈に頼らざるを得ない状態になる可能性がある。その結果、【図表 3】の③で示したように中国基準は一部の原理原則を示す Chinese GAAP (基本基準、個別基準、応用指南、附録を含む) と詳細な規定・数値を示す基準解釈(第 1 号～第 5 号)から構成されることになる。

これによって、中国基準の設定アプローチは原則主義に立つものではなく、また細則主義に立つものでもなく、「原則主義と細則主義」のハイブリッドによって成り立つものだと考えられる。さらに、中国基準には、IASB の「概念フレームワーク」と中国の法規制も雑じられていることも判明できる。

V. むすびにかえて－明文化された「概念フレームワーク」を設ける必要性

これまで、「原則主義対細則主義」の視点から中国会計の再考を行ってきた。その結果、①法律を前提としたルールを作らない、と②「概念フレームワーク」の存在という原則主義会計基準とし

ての主な二つの特徴が中国基準から見られないことは明らかになった。それゆえ、中国基準は IFRS を手本にして形成されているが、IFRS のような原則主義の基準ではないことも明白である。また、2007 年より中国の上場企業で適用されている企業会計基準の内容は 2006 年まで適用されていた企業会計規定²²⁾より充実されていたにもかかわらず、細則主義の基準と言えるほどの詳細規定は設けられていない。従って、中国会計基準の設定アプローチは原則主義に立つものではなく、また細則主義に立つものでもなく、「原則主義と細則主義」のハイブリッドによって成り立つものであると考えられる。

一方、2007 年から今日に至るまで、新規会計基準及び改訂版の公表が行われていないことから、中国基準の設定もしくは IFRS へのコンバージェンスの進展はやや停滞気味であることがうかがえる。このような局面を打開するためには、筆者はⅢの 2 で言及した「概念フレームワーク」を設ける必要があると主張する。その理由の一つとしては、「概念フレームワーク」の設置・開発は原則主義法域のみならず、細則主義法域でも進められているからである。

米国における「概念フレームワーク」の新局面において、2003 年の「SEC 研究報告書」²³⁾は「従来の“原則だけから成り立っている基準”および“規則主義的基準”のいずれをも否定し、原則主義的または目的志向型会計基準を首尾一貫して発展させることが必要であることを強調する。……、より目的志向的な制度を目指す動きを促進するに当たって首尾一貫した概念フレームワークは必要欠くべからざる一歩である」という認識を表明したことが津守 ([2008]、pp 5-6) で紹介されている。

21) 原則主義の適用による問題の所在：中国証券監督管理委員会では、「特に次のよう課題を指摘している。①細則主義の規制環境における原則主義の新企業会計準則の適用②判断の相違の受入・許容水準③複雑な取引に対する規制当局による第二の判断④専門的な能力や経験の向上の必要性」出所：企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議「IFRS に関するアジア調査出張(中国)調査報告書」(資料 4-4)、2012 年 2 月 17 日、12 頁～13 頁より。

22) 企業会計規定は 14 章(計 160 条、本文計 62 頁)から構成されている。企業会計基準は基本基準と 38 の個別会計基準から構成されている(本文計 218 頁)。

23) U. S Securities and Exchange Commission [2003], *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by United States Financial Reporting system of a Principles-Based Accounting System*, July. 25, 2003. 津守 [2008] では、「SEC 研究報告書」と称されている。

日本の場合には、会計基準は細則主義の基準でありながら、「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」（以下、討議資料と称す）は会計基準の憲法作りとして文章化されている（石川 [2005] p 106）。また、政治に翻弄されない理論的権威の確立という点でも、概念フレームワークを会計の憲法になぞらえるにはそれなりの意味がある（齋藤 [2005.b]）との指摘もあった。

さらに、2013年7月18日にIASBは、「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂・修正を検討したディスカッション・ペーパー（DP：A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting）を公表し、2014年1月14日まで一般のコメントを求めている。

このように、米国、日本、IASBでは、「概念フレームワークのコンバージェンス」（桜井 [2007]、p 78）がすでに始まっている。これを背景に、中国は米国、日本、IASBの経験を鑑みて、かつ世界慣行を踏まえて、法規属性を持たない「概念フレームワーク」を設け、会計理論の再構築（Restructuring）が必要であると考えられる（中国における「概念フレームワーク」の検討は別稿にて行う予定である）。

参考文献

[日本語]

- IASB（2004）「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」、『国際財務報告基準書（IFRSs™）2004年3月31日現在の国際会計基準書（IASs™）及び解釈指針書を含む』雄松堂出版、35-57。
- IFRS財団編（2010）『2010国際財務報告基準』PARTA、PARTB、企業会計基準委員会／公益財団法人財務会計基準機構監訳、中央経済社。
- 安藤英義編著（1996）『会計フレームワークと会計基準』、中央経済社。
- 飯塚隆他著（2010）『IFRSの基本』日本経済新聞出版社。
- 石川純治（2005）「討議資料「財務会計概念フレームワーク」の苦心と本音」『企業会計』Vol.57、No.7、106-108。
- 岩崎勇（2007）「会計概念フレームワークの現状と問題点」『会計』第172巻第5号、35-47。
- ASBJ/FASF 10年史編集委員会（2012）『ASBJ/FASF 10年史』企業会計基準委員会／公益財団法人財務会計基準機構。

- ASBJ（2004）企業会計基準委員会基本概念ワーキンググループ討議資料『財務会計の概念フレームワーク』。
- 王昱（2013）「中国の最新会計像－持続的なコンバージェンスに同等性評価を加える－」『JICPA－会計・監査ジャーナル』、1月号、45-52。
- 王昱（2010）「Chinese GAAPの初年度適－経済新興国におけるIFRSの役割－」『会計』、第178巻第1号、7月号、59-74。
- 王昱（2009）「コンバージェンスとアドプッションをめぐる中国の対応」『国際会計研究学会 2008年報』、国際会計研究学会、25-34。
- 王昱（2007）「会計基準のコンバージェンスに向けて－中国の会計趨同戦略－」、『同志社商学』第59巻1・2号、87-100。
- 王昱（2001）『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。
- 鶯地隆継他（2012）「特集IFRS原則主義へのチャレンジの進展～作成者、監査人の相互理解、基準設定主体の役割～」『会計・監査ジャーナル』No.687、21-28。
- 大日方隆編著（2012）『金融危機と会計規制－公正価値測定の誤謬』、中央経済社。
- 菊谷正人著（2002）『国際的会計概念フレームワークの構築』、同文館出版。
- 齋藤静樹編著（2005.a）『詳解「討議資料財務会計の概念フレームワーク」』、中央経済社。
- 齋藤静樹（2005.b）「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の意義と特質」『企業会計』、Vol.57 No.1。
- 桜井久勝（2009）「会計の国際的統合と概念フレームワーク」『企業会計』Vol.61 No.2、18-25。
- 桜井久勝（2007）「概念フレームワークのコンバージェンス」『企業会計』Vol.59 No.1、78-85。
- 佐藤信彦（2013）「会計基準の設定権限と強制力」、『企業会計』Vol.65 No.1、60-66。
- シャム・サンダー教授・来日記念特別講演（2007）「想像の中の会計という世界」『企業会計』Vol.59 No.5、113-119。
- 杉本徳栄（2012）「シャピロ委員長の規則措置とIFRS適用問題」『会計』第182巻第4号、39-52。
- 辻山栄子（2010）「IFRSをめぐる6つの誤解」『企業会計』Vol.62 No.12、4-13。
- 津守常弘（2008）「「財務会計概念フレームワーク」の新局面と会計研究の課題」『企業会計』Vol.60 No.3、4-14。
- 津守常弘（1997）『FASB財務会計の概念フレームワーク』、中央経済社。
- 徳賀芳弘（2012）「会計基準における混合会計モデルの

- 検討』『金融研究』第31巻第3号、日本銀行金融研究所、141-203。
- 徳賀芳弘著(2001)『国際会計論－相違と調和－』、中央経済社。
- 徳賀芳弘(2007)「業績報告のあり方について－包括利益か純利益か」『企業会計』Vol.59 No.1、85-93。
- 直原知佳(2012)「概念フレームワークの概要及びこれから読み解く IFRS の開示ポイント」『ディスクリージャーニュース』Vol.15、4-12。
- 橋本尚・山田善隆著(2010)『IFRS 会計学』(第2版)、中央経済出版社。
- 橋本尚著(2007)『2009年国際会計基準の衝撃』、日本経済新聞出版社。
- 平松一夫[監修](2011)『IFRS 国際会計基準の基礎』、中央経済社。
- 平松一夫・徳賀芳弘編著(2005)『会計基準の国際的統一国際会計基準への各国の対応』、中央経済社。
- 平松一夫著(1994)『国際会計の新動向』、中央経済社。
- ミュラー／ガーノン／ミーク著、野村健太郎・平松一夫監訳(1999)『国際会計入門 第4版』中央経済社。
- [英語]
- International Accounting Standards Board (2010) *International Financial Reporting Standards*. London, International Accounting Standards Committee Foundation.
- David Tweedie (2007) "Can Global Standards be Principle Based?" *Journal of Applied Research in Accounting and Finance*, Vol.2, No.1, pp.3-8.
- David Tweedie (2006) "China affirms commitment to converge with IFRSs" 15 February
<http://www.ifrs.org/News/Announcements-and-Speeches/Pages/China-affirms-commitment-to-converge-with-IFRSs.aspx>
- [中国語]
- 蔡宁(2003)「会计准则制订－以规则为基础，还是以原则为基础？」『财务与会计』No.10、中国财政杂志社、pp21-22。
- 常勋(2004)『会计创新及国际协调』、东北财经大学出版社。
- 杜莉(2004)「财务会计概念框架的构建及其经济分析」『会计研究』No.11、中国会计学会、pp27-30。
- 冯淑萍(2004)「中国对于国际会计协调的基本态度与所面临的问题」『会计研究』No.1、中国会计学会、pp3-8。
- 葛家澍(2011)「论财务会计概念框架中的报告主体概念」『会计研究』No.6、中国会计学会、pp3-7。
- 葛家澍(2009)「试评 IASB/FASB 联合概念框架的某些改进」『会计研究』No.4、中国会计学会、pp3-11。
- 葛家澍(2007)「FASB 与 IASB 联合趋同框架(初步意见)的评介」『会计研究』No.6、中国会计学会、pp3-10。
- 葛家澍(2004)「财务会计概念框架研究的比较与综评」『会计研究』No.6、中国会计学会、pp3-10。
- 葛家澍・杜兴强(2003)『财务会计概念框架与会计准则问题的研究』、中国财政经济出版社。
- 盖地・刘慧凤(2004)「会计原则协同会计准则国际趋同的切入点」『会计研究』No.3、中国会计学会、pp22-26。
- 刘玉廷(2011)『会计中国二十年』、立信会计出版社。
- 刘玉廷(2004)「贯彻科学民主决策要求完善我国会计准则体系」『会计研究』No.03、中国会计学会、pp3-6。
- 刘峰(1996)『会计准则研究』、东北财经大学出版社。
- 刘峰・黄青云(2006)「会计准则的变迁从原则导向到规则导向」『会计论坛』、No.1、pp13-25。
- 娄尔行(1993)『会计审计理论探索』、立信会计出版社。
- 舒惠好・黎文靖(2004)「我国财务会计概念框架的法律地位研究」『会计研究』No.11、中国会计学会、pp22-26。
- 王爱国(2003)「构建中国特色财务企业概念框架的几点思考」『财务与会计』No.03、中国财政杂志社、pp19-21。
- 许玉红(2005)「中国财务会计概念框架及会计准则专题研讨会会议综述」『会计研究』No.6、中国会计学会、pp77-78。
- 杨敏(2013)「中国会计准则建设和国际趋同的经验」『财务与会计』No.02、中国财政杂志社、pp4-6。
- 杨敏(2011)「会计准则国际趋同的最新进展与我国的应对举措」『会计研究』No.9、中国会计学会、pp3-8。
- 阎达五(2004)『阎达五文集』、中国人民大学出版社。
- 朱琳(2012)「美国应用国际财务报告准则的策略选择研究与启示」『会计研究』No.02、中国会计学会、pp23-27。
- 周文荣(2003)「立足改革加快我国会计准则体系建设」『财务与会计』No.08、中国财政杂志社、pp4-5。