

中国における会計基準の国際化

——リース会計を中心に

苗 馨 允*

The Internationalization of Chinese Accounting Standards:
Focusing on the Lease Accounting

Xinyun MIAO

I. はじめに

中国では、1950年代から1978年まで、少数のオペレーティング・リース取引が行われていたが、ファイナンス・リース取引が存在していなかった（婁・張 [1989]）。1978年からリース取引が中国企業の資金・設備調達手段の1つとして普及してきた。2010年末時点で、中国におけるリース取扱高は日本とドイツを上回り、アメリカに次ぐ第2位になった（三菱東京UFJ銀行 [2013]）。とりわけ、ファイナンス・リース取引は急増してきた。ファイナンス・リースを営む会社の数は2010年末の182社から2014年末の2,134社まで増え、ファイナンス・リース契約残高は2010年末の7,000億元から2014年末の32,000億元まで増加してきた（中国融资租赁三十人论坛・零壹融资租赁研究中心 [2016]）。

中国におけるリース取引の重要性が高まっているが、それらの取引を規制する中国のリース会計に関する研究は少ない。現存の研究成果として、張（2011）は中国におけるリース会計の変遷を3段階にわけて研究した。なお、3段階とは（1）1992年の「企業会計準則——基本原則」によって代表される時代、すなわち賃貸借の時代；（2）2001年の「企業会計準則——リース」によって代表される時代、すなわちファイナンス・リースに対して売買処理が求められるようになった時代；（3）2006年の新「企業会計準則——リース」によって代表される時代、すなわち国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンスの時代である。各段階において、借手と貸手におけるリース資産とリース債務の測定を明らかにした。

しかし、張（2011）では次の課題が残っている。まず、1978年以降、中国でリース取引が生じてきた。それを受けて、中国の会計基準設定機関である財政部は1980年代にリース取引の会計処理に関する規制を設定した。中国におけるリース会計の変遷を理解するために、1978年から1992年までの段階でのリース会計の内容および特徴を明らかにする必

* 現代マネジメント学部 現代マネジメント学科

要がある¹⁾。次に、中国は1978年から中央計画経済から市場経済へ移行しつつあるため、会計を巡る初期状態は市場経済先進諸国と違っていた。主にアメリカで発展してきた現代のリース会計（すなわち、リスク経済価値アプローチを採用する基準）が如何に中国固有の制度と擦り合わせながら、中国で採用されてきたのかを解明する必要がある。

そこで、本論文の目的は1978年から2006年まで、中国におけるリース会計の変遷を明らかにすることである。具体的に、変遷プロセスを3つの段階にわけて研究を進めていく。なお、3つの段階とは、(1) 第1段階：1978年から1992年まで（リース会計の初期）、(2) 第2段階：1993年から2000年まで（国際的慣行の導入期）、(3) 第3段階：2001年から2006年まで（IFRSとのコンバージェンスの加速期）である。各段階において、リース会計の変遷を引き起こした主な要因、リース取引に関する会計規制²⁾の内容および特徴、さらに国際的慣行と中国の固有性との擦り合わせに焦点をあてていく。

上記のように3つの段階に分ける理由は、各段階において中国のリース会計に転換が起こったからである。具体的に、第1段階では、すべてのリースに対する貸借処理が求められる規制から、ファイナンス・リースに対して売買処理が求められるようになった。すなわち、リースに対して資本化の会計処理が導入された。第2段階では、当時の国際的慣行であるリスク経済価値アプローチが採用された。第3段階では、国際会計基準（IAS）第17号と一致する会計処理が採用された。

なお、オペレーティング・リースについて、中国では最初から貸借処理が求められており、国際的慣行と一致している³⁾。本論文では、中国のリース会計の特徴を解明するために、ファイナンス・リースを中心に研究を進めていく。各段階においてファイナンス・リースの会計処理について、借手における(1)リース取引の分類、(2)当初認識時点の測定、および(3)費用の配分（特に利息の計算）という要点を明らかにしていく。

リース会計の変遷に関する研究は、中国における現存のリース会計およびその進展の背後にある理論的根拠への理解を与えることができると考えられる（Harrison and McKinnon [1986]）。

Ⅱ. 第1段階：1978年から1992年まで（リース会計の初期）

1978年以降、国有企業が遊休資産をほかの企業に短期間にわたって賃貸することが認められるようになった。これを機に、中国ではリース取引が始まった。1980年9月に財政部が「国営工業企業の会計制度——会計科目および財務諸表」⁴⁾（以下、会計制度1980）を公表し、初めてリース取引に関する会計規制を設けた（表1における転換1）。

表2で示されるように、会計制度1980における借手の会計処理の要点としては以下の点が挙げられる。

- (1) リース物件の所有権は貸手に所属するから、借手はリース資産を認識しない。
- (2) 借手はリース料を、発生するときに営業費用に計上する。

このように、会計制度1980では、すべてのリース取引がオペレーティング・リースとみなされ、貸借処理が要請されていた。

このような会計処理が採用された主な理由は当時中国におけるリース取引の性質および中国の会計規制の特徴にあると思われる。まず、当時、中国における主なリースは、国有

中国における会計基準の国際化

企業が遊休設備を短期間にほかの企業に賃貸する取引であった。資金調達を目的としてリースを用いる実務はほとんど存在していなかった。次に、当時、中国の会計規制における資産の認識は所有権移転という法的形式に基礎が置かれていた（婁・張 [1989]）。リース取引について、借手が所有権を取得していない限りにおいて、資産を認識してはいけなかった。

表1 1978年から2006まで中国におけるリース会計の主な転換

転換	期日	内 容
第1段階：1978年から1992年まで（リース会計の初期）		
1	1980年9月	財政部が「国営工業企業の会計制度——会計科目および会計諸表」を公表した
2	1982年12月	財政部が「リース料の会計処理に関する暫定規定」を公表した
3	1985年4月	財政部が「中外合資経営企業会計制度」を公表した
4	1985年6月, 1985年10月	財政部が1985年6月に「国営工業企業のリース料の会計処理に関する規定」、同年10月に、「国営工業企業における固定資産の賃借の会計処理に関する規定」を公表した
第2段階：1993年から2000年まで（国際的慣行の導入期）		
5	1996年1月	財政部が「企業会計準則第×号——リース」（公開草案）を公表した
第3段階：2001年から2006年まで（IFRSとのコンバージェンスの加速期）		
6	2001年1月	財政部が「企業会計準則——リース」を公表した
7	2006年2月	財政部が「企業会計準則第21号——リース」を公表した

出所：筆者作成。

実際に、1978年から中国への市場経済の導入とともに、上海や北京をはじめとする大都市での企業が資金調達の1つの方法としてリース（以下、新たな形のリース取引という）を利用するようになった（閔・王 [1986]）。1981年にオリエンタリース（現オリックス）が北京で合資会社を設立したことが中国のリース業が始まった象徴だと思われる（三菱東京UFJ銀行 [2013]）。

資金調達を主な目的とする新たな形のリース取引を規制するために、上海市財政局⁵⁾は1981年11月に「リース取引の会計処理に関する試行規定」⁶⁾（以下、試行規定1981）を公表した。試行規定1981では、新たな形のリース取引の実質は「(貸手)が割賦販売で借手に固定資産を提供する」（婁・張 [1989] 207頁、括弧内一筆者）ことであると認識されていた。そのため、試行規定1981では、新たな形のリース取引について、従来の遊休資産のリースと同じように賃貸借処理をしてはいけないと述べられた（婁・張 [1989]）。

試行規定1981における借手の会計処理の要点は次の通りである。

- (1) リースの開始日⁷⁾にリース物件の所有権が借手に移転されていないから、借手はリース資産を認識しない。
- (2) 借手はリース料を、発生するときに営業費用に計上する。
- (3) 借手はリース物件の減価償却を行う。

このように、試行規定1981では、新たな形のリース取引の経済的実質が固定資産の購入と資金の調達であると認識された。しかし、リース資産を認識しない処理とリース物件の減価償却を行う処理が同時に要請されることが理論上の矛盾が見られる(姜・張[1989])。

試行規定1981の適用範囲は上海市に登録されていた借手および貸手であった。全国からみると、新たな形のリース取引に関する会計規制がなかったため、会社の間にリース取引に関する会計処理の不一致がよく見られた。財政部は、リース取引の会計処理を統一させるために、1982年12月に「リース料の会計処理に関する暫定規定」⁸⁾(以下、暫定規定1982という)を公表した(表1における転換2)。財政部による暫定規定1982は基本的に上海市財政局による試行規定1981を踏襲したものであった。表2で示される暫定規定1982における借手の会計処理の要点は次のとおりである。

- (1) リース取引が所有権移転のリースと所有権移転外のリースに分類される。
- (2) 所有権移転外のリースに対して、リース料が発生するとき、借手が費用として処理する。すなわち、賃貸借処理が求められていた。
- (3) 所有権移転のリースに対して、借手はリース物件の所有権が借手に移転されるまで、

表2 中国におけるリース会計の変遷および借手の会計処理

		会計制度 1980	暫定規定 1982	規定198506と 規定198510	公開草案 1996	準則2001	準則2006
リースの分類		すべてのリース取引をオペレーティング・リースとみなす	所有権移転基準	(1) 所有権移転条項 (2) リース期間基準	(1) 所有権移転条項 (2) 割安購入選択権 (3) 耐用年数基準(75%) (4) 現在価値基準(現在価値 \geq 公正価値)	(1) 所有権移転条項 (2) 割安購入選択権 (3) 耐用年数基準(75%) (4) 現在価値基準(90%) (5) 特別仕様基準	(1) 所有権移転条項 (2) 割安購入選択権 (3) 耐用年数基準(75%) (4) 現在価値基準(90%) (5) 特別仕様基準
ファイナンス・リースの会計処理		—	賃貸借処理	売買処理	売買処理	売買処理	売買処理
当初認識時点の測定	リース資産	非計上	非計上	リース物件の取得価値	リース料総額	貸手におけるリース物件の帳簿価値とリース料総額の現在価値のいずれか低い額	リース物件の公正価値とリース料総額の現在価値のいずれか低い額
	リース債務	発生ベース	発生ベース	リース料総額	リース料総額	リース料総額	リース料総額の現在価値
費用の配分		リース料を営業費用に計上	リース料を営業費用に計上	減価償却費を営業費用に計上 利息の計算方法が不明；利息を営業費用に計上	減価償却費を営業費用に計上 利息の計算方法が不明；利息を営業外費用に計上	減価償却費を営業費用に計上 利息法、定額法、級数法のいずれかをういて利息を計算する；利息を営業外費用に計上	減価償却費を営業費用に計上 利息法を用いて利息を計算する；利息を営業外費用に計上

出所：筆者作成。

資産として計上しないが、当該リース物件に対して、自己所有の固定資産と同一の方法を用いて減価償却を行い、減価償却費を費用（製造原価）に計上する。また、借手はリース料が発生するとき、利息に相当する部分を費用（製造原価）に計上する。

暫定規定1982では、借手にリース物件の減価償却が求められる規制は売買処理に類似していたが、似て非なるものであった。それは、借手がリース物件とリース料の支払い義務を認識せず、所有権移転のリースについては賃貸借処理と同じ報告に終わっていたからである。このような矛盾のある会計処理が規定された主な理由は、長期間にわたって、中国の会計制度では資産の認識が所有権移転という法的形式に基礎が置かれていたからだと考えられる（姜・張 [1989]）。

財政部は1985年4月に、中国における外国投資家の会計情報へのニーズを満たすために、「中外合資経営企業会計制度」⁹⁾を公表した（表1における転換3）。なお、「中外合資経営企業会計制度」の適用範囲は外資企業のみであった。この制度では、国際的に認められた基準を参考にして、歴史的な原価会計を導入した。リース取引について、最終的にリース物件の所有権を取得する場合、借手がリース資産とリース債務を認識することが求められるようになった。これは中国で初めてリース資本化が求められる会計制度であったと考えられる。

「中外合資経営企業会計制度」に合わせて、財政部は国有企業にもリース資本化の会計処理を求めるようになった。財政部は1985年6月に暫定規定1982を廃止し、「国営工業企業のリース料の会計処理に関する規定」¹⁰⁾（以下、規定198506という）、同年10月に「国営工業企業における固定資産の賃借の会計処理に関する規定」¹¹⁾（以下、規定198510）を公表した（表1における転換4）¹²⁾。規定198506と規定198510では、リース資本化の会計処理が求められていた。

表2でまとめられるように、規定198506と規定198510における借手の会計処理の要点は次のとおりである。

(1) 所有権移転条項のないリース取引が、リース期間を基準（いわゆる、リース期間基準）にして分類される。具体的に、償却年数¹³⁾が10年以上（10年を含む）の場合、リース期間が償却年数の50～60%以上を占めるリース取引、また償却年数が10年以下の場合、リース期間が償却年数の60～70%以上を占めるリース取引¹⁴⁾はファイナンス・リースと分類される。

(2) 借手はファイナンス・リースに関する資産と負債を認識する。具体的に、支払うべきリース料の総額をもってリース債務を計上する。リース物件が使用状態になるとき、リース物件の取得価額相当額（リース物件の購入価額、運送費、保険料、据付費を含む）をもってリース資産を固定資産として計上する。

(3) 臨時的に賃借した少量の機械設備に支払ったリース料は費用（製造原価）に計上するという簡便的な処理が容認されていた。

規定198506と規定198510における借手の会計処理は主に次のような特徴をもっていた。

(1) リース期間に基づいてリース取引を分類し、所有権移転の法的形式に縛られないようになった（姜・張 [1989]）。財政部はこの変化について「所有権移転がファイナンス・リースのただ一つの形式であり、すべての形式ではない」（財政部 [1985a], 20頁）というように説明していた。しかし、財政部はファイナンス・リースの定義を明確にしていなかった

た。

(2)リース取引の分類に、解約可能性やリース料の金額などの要素が考慮されていなかった。リース期間のみを基準にすれば、必ずしも適切な分類ができるわけではないという指摘があった。

(3)リース期間の数値基準は当時の国際的慣行より厳格だと指摘されていた(張興和[1990])。例えば、当時の国際的慣行と考えられていたアメリカのリース会計、すなわちSFAS(Statement of Financial Accounting Standards)第13号では、ファイナンス・リースに判定されるリース期間の要件が、「見積経済的耐用年数の75%以上」とされていた(FASB[1976] para. 48参照)。

リース期間の数値基準に対して、財政部は次のように説明していた。「(財政部は)リース期間を厳しく規制している。すべての借手が必ず本規定(規定198506を指す)に規制されるリース期間に従ってリース契約を締結しなければならない。リース期間が利息、リースに関するコスト、およびリース料の金額に関わり、また借手の支払能力と国の収入に関わっている。リース期間を長くすると、リース会社のリスクが増え、借手が支払うリース料が高くなる。リース期間を短くすると、国の収入が影響され、借手がリース料を支払う圧力が増える。従って、新規定(規定198506を指す)では最低のリース期間を定め、国(の財政)、企業(の支払能力)とリース産業の発展を総合的に考慮した」(財政部[1985a], 20頁)(括弧内一筆者)。

財政部の説明から、リース期間基準の基礎になる考えは、会計規制を通じて、企業の経済行動に意図的に影響を与えること、また国の財政に対する影響を最小限にすることであることがうかがえる。このような考えは、国際的慣行の基礎になるフルペイアウト基準とは異なっていた。

(4)ファイナンス・リースについて、借手は当初認識時点に、支払うべきリース料の総額をもってリース債務を計上する。このように、リース債務の価額は利息相当額が含まれるリース料総額となっていた。この測定は当時の国際的慣行と違っていた。国際的慣行だと考えられていたSFAS第13号とIAS第17号では、リース債務の価額に利息相当額が含まれていなかった(FASB[1976]; IASC[1982])。

(5)利息相当額がどのような方法によってリース期間にわたって配分されるかについての規定はなかった。

要するに、規定198506と規定198510では、ファイナンス・リース取引に対して、国際的慣行と一致して売買処理が要請されるようになった。しかし、ファイナンス・リースの分類要件、当初認識時点の測定などについて国際的慣行との相違が多く残っていた。

実際に、規定198506と規定198510は国際的慣行を当時の中国における会計環境¹⁵⁾と調和させた結果だと考えられる。

まず、国際的慣行は1980年代の中国における経済・財政制度と不適合であった。当時、国有企業において、ほぼ全額の資本が政府によって提供され、利益のほぼ全額が政府に上納されていた(張・陸[2007])。そのため、財務情報のディスクロージャーの必要性が高くなかった。実際に、財政部がファイナンス・リース取引に対して売買処理を採用した主な理由は、外部の投資家や債権者などに透明性の高い財務報告の提供を促進することではなく、「リース取引に対する管理」(財政部[1985a], 20頁)を強化し、全国にわたる「固

定資産の投資規模とプロジェクトの配置」(財政部 [1985a], 20頁)を把握するというマクロ経済の管理をよくすることにあった。財政部はリースを含める固定資産の投資規模を明らかにするために、すべてのファイナンス・リースを物件の取得として処理することを求めるようになった。さらに、当時、企業会計が中国の税制と財政の下位に置かれており、企業会計の主な目的は課税所得および国有企業が国に上納すべき利益を計算することであった(財政部会計事務管理司 [1993])。財政部は会計制度の変更が国の財政に与える影響を最小限に抑えようとしていた。実際に、ファイナンス・リースに分類される要件としてのリース期間の設定は、財政への影響を考慮した結果であった(財政部 [1985a])。

次に、財政部が市場経済に適合した会計基準を設定するコンピテンスが足りなかったと考えられる。中国では、長期にわたって、中央計画経済が実施され、ファイナンス・リース取引が存在していなかった。財政部はファイナンス・リースという新たな取引の経済的実質に対する理解が足りていなかったと思われる。1980年代後期まで、市場経済の取引が中国で生じたが、それらの取引に対応する財務会計の論理が中国へ十分に伝達されていなかった。特に、市場経済が中国へ導入された初期に、中央計画経済において存在していなかった「貨幣の時間価値」という概念が経済および会社の経営に対する重要性は認識されていなかった(蔣 [1986])。そのため、規定198506と規定198510ではリース資産とリース債務の測定に貨幣の時間価値が考慮されていなかった。

最後に、1980年代に、中国企業がリース取引を利用する主な目的は融資で資産を購入することであるため、ほとんどのファイナンス・リース取引において所有権移転条項が存在していた。特に、中国企業が外国から設備を輸入する際に、外貨の不足を解決するためにリース取引を多く利用していた。

第1段階では、融資を目的とするリース取引が中国で現れたことに応じて、財政部はこれらの取引に対する規制に取り組み始めた。この段階における中国のリース会計の主な変更は、ファイナンス・リース取引に対して売買処理が採用されるようになったことである。ファイナンス・リースに関する会計処理について、財政部は市場経済先進諸国(主にアメリカ)の会計基準を参考にしたが、そのまま採用するわけではなかった。財政部は中国の会計環境に適合したリース会計規制を設定した。この段階において、経済システムをはじめとする中国の会計環境(すなわち、国際的慣行を適用する初期条件)が市場経済先進諸国と著しく異なっていたため、それを反映したリース会計が国際的慣行との間に大きな違いがあった。

Ⅲ. 第2段階：1993年から2000年まで(国際的慣行の導入期)

1980年代に、多くの中国の会計学者が市場経済先進諸国の会計基準および論理を参考にしながら、中国の会計基準の設定方法について研究してきた。その中、リース会計について、婁・張(1989)はリース取引の性質を研究し、アメリカのリース会計および国際会計基準の内容を紹介した。会計学者の研究は市場経済先進諸国の会計理論と実務を中国へ伝達してきた。さらに、会計学者は国際的慣行の中国への導入において財政部に圧力をかけていた(張・陸 [2007]; 楊 [1989]; 張 [1989])。

経済領域において、1992年から中国における経済改革が加速し、市場経済の全面的な

導入が進んできた。例えば、国有企業の株式化が始まり、1990年と1991年に全国の資本市場が創立された。市場経済の全面的な導入に応じて、中国の会計制度にも大きな変革が起こった。最も重要な変革の1つは、財政部が1992年11月に「企業会計準則」（基本原則）¹⁶⁾（以下、基本原則1992という）を公表したことであった。基本原則1992は中国の概念フレームワークとして位置付けられる。そこで、市場経済先進諸国で採用されていた歴史的原価会計の諸原則が導入された。例えば、基本原則1992では、発生主義、収益費用対応の原則、保守主義の原則、実質優先思考などが導入された(Douppnik and Perera[2012])。基本原則1992の主な目的は(1)外部の投資家や債権者に意思決定に有用な財務情報を提供すること;(2)財務報告の比較可能性を高めること;(3)会計と税を分離させること;(4)国際的慣行との調和を進めることであった(財政部会計事務管理司[1993]; Douppnik and Perera [2012])。

1993年から、財政部は基本原則1992に従って、国際的会計慣行と一致するような完結した個別会計基準を起草しはじめた(張・陸[2007])。1996年に、財政部は公開草案の形で30通の会計準則を公表した。その1つは「企業会計準則第×号——リース」¹⁷⁾（以下、公開草案1996という）であった(表1における転換5)。

表2で示される公開草案1996における借手の会計処理の主な内容は以下の通りである。

(1) リスク経済価値アプローチは採用された。ファイナンス・リース取引は、所有権に付随するリスクと経済的利益が実質的に移転されたリース取引と定義されていた。

(2) リース取引の分類基準に対して、国際的慣行とほぼ同様の要件は採用された。公開草案1996によって、次の要件のいずれかを満たすリース取引がファイナンス・リースに該当する。①リース期間終了後、資産の所有権が借手に移転される(すなわち、所有権移転条項);②借手が割安購入を選択する権利を有する(すなわち、割安購入選択権);③リース期間は当該リース物件の耐用年数の大部分(例えば、75%以上)を占める(すなわち、経済的耐用年数基準);④リースの開始日において、リース料総額の現在価値が、当該リース物件の公正価値より少なくない(すなわち、現在価値基準)。

(3) 借手はリース料総額をもってリース資産とリース債務を計上する。

(4) 利息の計算方法は明確にされていない。

公開草案1996の設定に対して、財政部は次のように説明した。

(1) 財政部は主にIAS第17号およびフランス、日本、イギリス、アメリカ、香港などの国または地域の基準を参考にしながら、中国固有の事情を考慮して、修正を加えた上で、公開草案1996を設定した。

(2) 現存の会計制度によって、借手は現在価値を考慮せずに、リース料総額をリース資産の価額としていた。その実務にあわせて、公開草案1996では現存の会計制度を踏襲し、現在価値を考慮しないことにした。すなわち、中国における現存の会計実務を継承していた。

これによって、公開草案1996に従えば、リース資産とリース債務に利息相当額が含まれることになる。国際的慣行によって、リース物件の公正価値とリース料総額の現在価値のいずれか低い額をリース資産とリース債務の価額とすることになり、利息相当額が含まれない(IASC[1982] para. 8参照)。このように、公開草案1996と国際的慣行との間に、測定に関する相違が残っていた。この事実は、財政部が中国の会計基準を設定する際に、

理論的整合性より中国の固有性を重視していたことを示している。

さらに、財政部は1997年1月1日に開始する会計年度から、公開草案1996の実施を求めた予定であったが、計画通りに施行することができなかった。

公開草案1996が国際的慣行との違いが残っていること、および予定通りに実施できなかったこと的主要原因として次の点が挙げられる。

(1) 当時の会計司司長¹⁸⁾であった冯淑萍によれば、会計専門職業人（すなわち企業における財務・経理スタッフおよび公認会計士）は国際的慣行に関する専門知識が足りていなかったため、会計基準を有効に実施できない可能性があることと懸念されていた（冯 [1998a]）。例えば、中国の会計専門職業人がリース料総額の現在価値を適切に計算できないことと懸念されていた。

(2) 産業界、特に大手国有企業は、国際的慣行の採用が会計基準の国際化の流れに乗るために過ぎない、実務上その採用の必要性がないと認識し、国際的慣行を取り込んだ会計基準の適用に強く抵抗した（冯 [1998b]）。

(3) 当時の中国経済においてリース取引の重要性は高くなかった。とりわけ、1990年代半ばに、中国のリース産業が不況に陥っていた。中国においては、ファイナンス・リースの契約金額が1989年の約20億ドルから1995年の3億ドル弱まで落ちた（陈 [1999]）。原因の1つは、リース料支払の延滞が多発したことによって、リース産業の発展が阻まれたからである。このように、リースに関する情報に重要性が乏しいと考えられたから、リース資産とリース債務の測定に簡便的な方法（すなわち、リース料総額でリース資産とリース債務を測定する方法）が採用されたと考えていいだろう。

第2段階では、中国での市場経済の全面的な導入とともに、財政部は市場経済に応じる会計基準を導入しはじめた。リース会計について、1996年に公表された公開草案では、ファイナンス・リースの定義、リース分類の基準、当初認識時点の測定などについて、国際的慣行が採用された。しかし、財政部は国際的慣行を中国の会計環境に適合させるために変更を行った。さらに、国際的慣行を取り込んだ会計基準（すなわち、公開草案1996）は財務諸表作成者をはじめとするステークホルダーからの抵抗をうけて、計画通りに実施されることができなかった。

IV. 第3段階：2001年から2006年まで（IFRSとのコンバージェンスの加速期）

2001年12月に世界貿易機関（WTO）に加盟したことを機に、中国経済のグローバル化がより一層進められてきた。財政部は、WTOへの加盟が中国における会計改革に有利な外部環境を提供してくれたと認識していた。財政部は2001年以降、中国の会計制度と国際会計基準とのコンバージェンスを加速させてきた。

2001年1月に財政部は「企業会計準則——リース」¹⁹⁾（以下、準則2001という）を公表し、すべての企業に対して、2001年1月1日に開始する会計年度からの実施を求めた（表1における転換6）。財政部は「リースに関する会計準則の公表・実施は借手と貸手におけるファイナンス・リースとオペレーティング・リースの会計処理および関連する情報のディスクロージャーを規制することに重要な意義をもっている。（中略）（準則2001で）規定される会計処理は国際会計基準と一致しており、（中国における）リース産業の発展と成長を

支える有利な会計規則を提供した。新たに設定されたリース会計準則には、(中国の) 現実に根差しながら、国際会計基準を取り入れるという(中国の会計基準を設定する)基本理念が反映されている」と述べた(財政部会計准则委员会秘书处 [2001], 括弧内一筆者)。

表2で示されているように、準則2001における借手の会計処理の主な内容は次の通りである。

(1) 次の要件のいずれかを満たすリース取引はファイナンス・リースに該当する。①リース期間終了後、リース物件の所有権が借手に移転される(すなわち、所有権移転条項); ②借手が割安購入を選択する権利を有する。確約購入価額が行使時点のリース物件の公正価値に比して著しく低いので、リースの開始日に借手が確実に購入権を行使することは当然予期される(すなわち、割安購入選択権); ③リース期間は当該リース物件の耐用年数の大部分(なお、準則2001の適用指針によって、大部分は75%以上(75%を含む)ということ)を占める。ただし、リース取引が開始するまで、リース物件の使用された年数が総耐用年数の大部分を占める場合に、当該要件を適用できない(すなわち、経済的耐用年数基準); ④リースの開始日において、最低リース料総額の現在価値がリースの開始日における当該リース物件の帳簿価額のほぼすべて(なお、準則2001の適用指針によって、ほぼすべては90%以上(90%を含む)ということ)に該当する。ただし、リース取引が開始するまで、リース物件の使用された年数が総耐用年数の大部分を占める場合に、当該要件を適用できない(すなわち、現在価値基準); ⑤特別仕様の物件であるため、リニューアルされなければ、借手しか使えない(すなわち、特別仕様基準)。

(2) 借手はリースの開始日におけるリース物件の帳簿価額と最低リース料総額の現在価値のいずれか低い額をもってリース資産を計上する。最低リース料総額をもってリース債務を計上する。リース資産とリース債務の差額を「未認識融資費用」という繰延資産として計上する。

(3) 利息の配分について利息法、定額法、級数法のいずれかが適用される。

準則2001は次のような特徴を持っている。

(1) 耐用年数基準と現在価値基準に具体的な数値基準が設定されていた。それは基準の実施を容易にするためである(財政部 [2001])。「(中国の会計専門職業人が) 専門的判断をする能力および会計の一般原則を運用する能力を欠いている」(冯 [1998a], 2頁)という状況に鑑み、財政部は原則主義の国際会計基準を参考にしたが、詳細なルールを多く設けていた(冯 [1995])。

(2) 当初認識時点のリース資産は、リース物件の帳簿価額(国際会計基準では、リース物件の公正価値になる)とリース料総額の現在価値のいずれか低い額とする。ここでは、財政部が公正価値の適用を避けようとする方針が反映されている。公正価値を適用しない主な理由は、1998年に公正価値が中国の会計基準に初めて採用された後、多くの中国の上場企業が公正価値を悪用し利益操作を行ったことが発覚したことに鑑みて、財政部が公正価値による測定を禁止するようになったからである(谢 [2011])。

2001年から2005年まで、財政部は国際会計基準を採用してきたが、その主な目的は中国における市場経済の発展に応じる会計基準を設定することであった。換言すると、財政部は2005年までに、会計基準と経済システムとの内部調整に重点を置いていた。しかし、2001年以降、会計基準の国際化の急展開によって、財政部が外部から、中国の会計基準

とIFRSとのコンバージェンスをせよという圧力をうけてきた²⁰⁾。そこで、2005年に、財政部は中国の会計基準の新設および改正を行い、IFRSとのコンバージェンスを達成しようという戦略を取った(王 [2005])。

2006年2月に財政部は新たな中国の会計基準、いわゆる「企業会計準則」(以下、新企業会計基準という)を公表した。従来の会計基準と比べて、新企業会計基準の主な変更の1つは、公正価値が測定属性の1つとして認められるようになったことである。公正価値の再適用に応じて、2006年2月に公表された「企業会計準則第21号——リース」(以下、準則2006という)では、当初認識時点のリース資産はリース物件の公正価値(準則2001では帳簿価額になる)とリース料総額の現在価値のいずれか低い額とするようになった(表1における転換7)。加えて、準則2001に比べて、準則2006では次のような改正も行われた。まず、「未認識融資費用」という項目が削除され、リース債務の価額がリース料総額から「未認識融資費用」を控除した後の額とされるようになった。次に、準則2001では、利息の計算に利息法、定額法と級数法のいずれかの適用が認められたが、準則2006では、利息法のみが認められていた。これらの改正によって、財政部はリースに関して、中国の会計基準とIAS第17号との平仄を合わせた。しかし、実務を容易にするために、準則2006の適用指針では、数字基準(すなわち、75%と90%という数値基準)が残された。

第3段階では、WTOへの加盟を契機に、中国政府は中国経済のグローバル化を加速させてきた。また、IFRSへのコンバージェンスは2000年以降、世界中に勢いを増やす潮流の流れになった。これらの変化に応じて、財政部はIFRSの中国への導入、特に、2005年からIFRSとのコンバージェンスを促進してきた。リース取引の分類について、準則2001では、IAS第17号と同様の基準(ただ、現在価値基準において、IAS第17号では、公正価値を適用することに対して、準則2001では帳簿価額を適用するという違いがある)を採用した。リース資産の当初認識時点の測定について、財政部は公正価値の適用を排除した。その後、財政部は、会計基準の国際化の流れに乗り、準則2006年では公正価値を採用した。これで、IAS第17号との主な違いをなくした。しかし、リース分類に対して、財政部は実務を容易にするために、適用指針で具体的な数値基準を設けている。これは国際会計基準審議会(IASB)が会計専門職人の独立した判断を尊重し、数値基準ではなく原則だけを規制するという理念と異なっている。

V. おわりに

本論文は借手の会計処理を中心に、1978年から2006年まで、中国におけるリース会計の変遷を解明した。具体的に、1978年から1992年までの第1段階では、財政部はリース取引に関する会計規制を設定しはじめた。最初の規制である会計制度1980ではすべてのリース取引について貸借処理が求められたが、規定198506と規制198510では、リース資本化の会計処理が採用された。1993年から2000年までの第2段階では、財政部は国際的慣行(主にSFAS第13号とIAS第17号)を参考にして、リース会計基準の公開草案を公表した。しかし、国有企業をはじめとするステークホルダーの抵抗を受けて、公開草案は正式な基準として公表および実施することができなかった。2001年から2006年までの第3段階では、財政部は中国の会計制度の国際化を進め、2001年にIAS第17号との調和を

達した準則2001を公表した。さらに、2006年に財政部は準則2001とIAS第17号の相違をなくし、改正された準則2006を公表した。これによって、中国におけるリース会計がIAS第17号とのコンバージェンスを達成したと思われる。しかし、財政部は適用指針において、IASBが提供していない数値基準を与えている。この数値基準はリースの分類について、中国における会計専門職業人が他のIFRS適用国における会計専門職業人と違う判断を下す結果をもたらす可能性があると思われる²¹⁾。

さらに、本論文では、中国が国際的慣行を導入するときの初期条件（例えば、中央計画経済、会計と税・財政の一体化、会計専門職業人の質など）が市場経済先進諸国と異なっていたため、中国のリース会計が国際会計基準とのコンバージェンスがコンフリクトを伴い、紆余曲折の過程であったことを明らかにした。

本論文は次のような限界がある。まず、本論文では1978年から2006年までの中国におけるリース会計の変遷を明らかにしたが、2016年に公表されたIFRS第16号「リース」に対する中国政府の対応を分析していない。

現在、中国で適用されるリース会計基準は2006年に公表された準則2006である。準則2006では、当時のIAS第17号と同じ、リスク経済価値モデルを採用し、リース取引がファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類される。借手は前者に対してオンバランス（売買）処理を行い、後者に対してオフバランス（賃貸借）処理を行う。

IASBは2016年1月に、IAS第17号に取り代わる基準として、IFRS第16号を公表した。IFRS第16号では、リスク経済価値モデルに代えて使用権モデルが採用され、リース物件の使用権が貸手から借手に（部分的に）移転した段階で、借手に対してはオンバランス処理が要請されるようになった。これによって、リース取引がファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類されなく、すべてのリースについて使用権資産とリース債務が認識（すなわち、オンバランス）されるようになる。

財政部は2010年に「中国の企業会計基準と国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンスに向けたロードマップ」（以下、ロードマップという）を発表し、IFRSの変更に合わせて、中国の会計基準を改正していくことをコミットした。ロードマップを踏まえれば、財政部は中国のリース会計基準を改正し、使用権モデルを採用すべきである。今後の研究では、財政部はどのようにIFRS第16号に対応しているのかを明らかにする必要がある。

次に、本論文では、借手の会計処理に焦点をあてて、中国のリース会計の変遷及び特徴を解明したが、リース取引における貸手の会計処理を言及していない。今後の研究では、中国のリース会計における貸手の会計処理に関する特徴を明らかにする必要がある。

最後に、近年、中国企業がキャッシュ・フロー改善を目的として、既存設備の所有権をリース会社へ売却した後、同設備を賃貸するというリースバックの取引が増加している（三菱東京UFJ銀行、2013）。リースバックの取引の重要性が高まっているため、今後の研究では、リースバックの取引に対する会計規制の変遷及び特徴を解明する必要がある。

謝辞

本研究は、科学研究費補助金・若手研究（B）17K13837研究課題「比較制度分析と質的データを用いて会計制度の進化と多様性の解明：中国をケースとして」（研究代表者：苗馨允）を受けて行った研究成果の一部をまとめたものである。

注

- 1) 実際、本論文では、1978年から1992年までの段階に関する分析は1985年にファイナンス・リースに対して売買処理が求められるようになったことを明らかにした。これは張（2011）の研究結果、すなわち2001年まで中国ではすべてのリース取引を賃貸借処理されていたことと異なっている。
- 2) 会計規制とは、企業の会計処理を規制する会計基準、適用指針および関連する法令などを指す。
- 3) 「国营工業企業の会計制度——会計科目および財務諸表」（財政部 [1980]）を参照する。
- 4) 中国語の簡体字で表記すれば、「国营工业企业会计制度——会计科目和会计报表」になる。
- 5) 上海市財政局は財政部の上海市での支局である。
- 6) 中国語の簡体字で表記すれば、「租赁业务财务会计处理试行规定」になる。
- 7) 本論文ではリースの開始日とリース取引の開始日を区別しない。
- 8) 中国語の簡体字で表記すれば、「关于租赁费用的财务处理的暂行规定」になる。
- 9) 中国語の簡体字で表記すれば、「中外合资经营企业会计制度」になる。
- 10) 中国語の簡体字で表記すれば、「关于国营工业企业租赁费用财务处理的规定」になる。
- 11) 中国語の簡体字で表記すれば、「关于国营工业企业租赁固定资产有关会计处理问题的规定」になる。
- 12) 規定198506はリース取引の分類、リース料の会計処理を規定したものである。規定198510は借手の会計処理を具体化したものである。
- 13) 償却年数は国務院（日本の内閣に相当する）によって規定されていた（国务院 [1985]）。
- 14) しかし、すべてのリース料を自社の資金で支払う場合（すなわち、所得税と国へ上納する利益に影響がない場合）に、リース期間に対する規制がない。
- 15) Gernon and Wallace [1995] によって、会計環境とは、各国における会計基準の設定・実施を巡るエコロジーである。会計環境は社会的、組織的、専門的、政治的、会計的要素を含める。
- 16) 中国語の簡体字で表記すれば、「企业会计准则」（基本准则）になる。
- 17) 中国語の簡体字で表記すれば、「企业会计准则第×号——租赁（征求意见稿）」になる。
- 18) 会計基準設定機関である財政部において、会計司は会計基準の作成を担当している。
- 19) 中国語の簡体字で表記すれば、「企业会计准则——租赁」になる。
- 20) 詳細は、苗 [2017] 74-75頁を参照。
- 21) 詳細は、Miao [2017] p. 69を参照。

参考文献

日本語の文献

- 高橋聡 [2009] 「日本のリース会計基準の分析——レシーの会計」佐藤信彦・角ヶ谷典幸編著 [2009] 『リース会計基準の論理』税務経理協会、31-62頁。
- 張為国・陸徳明 [2007] 「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」ジェーン・M・ゴドfrey、ケルン・チェルマース編（古賀智敏監修、石井明・五十嵐則夫監訳） [2007] 『会計基準のグローバリゼーション』同文館、253-281頁。
- 張秀春 [2011] 「リース会計基準の中国における発展過程」『産業経理』Vol. 71 No. 3、128-140頁。
- 苗馨允 [2017] 「中国における会計環境が公正価値の適用に与える影響の分析」『国際会計研究学会年報』第（39・40）合併号、65-84頁。
- 三菱東京UFJ銀行 [2013] 「中国リース業界の現状と今後の展望」。

英語の文献

- Doupnik, T. S., and Perera, H. [2012] *International Accounting (Third Edition)*. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Financial Accounting Standards Board: FASB [1976] *Statement of Financial Accounting Standards No.13, Accounting for Lease*.
- Gernon, H. and Wallace, R. S. C. [1995] International Accounting Research: A Review of Its Ecology, Contending Theories and Methodologies. *Journal of Accounting Literature*, 14, pp. 54-106.
- Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. [1986] Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 3, pp. 233-252.
- International Accounting Standards Committee: IASC [1982] *International Accounting Standards (IAS) No.17, Leases*.
- Miao, X. [2017] Challenges to the IFRS Adoption in China. *Asia Pacific Business and Economic Perspectives*, Vol. 5, No.1, pp. 61-81.

中国語の文献

- 财政部 [1980] 「国营工业企业会计制度——会计科目和会计报表」。
- 财政部 [1982] 「关于租赁费用的财务处理的暂行规定」。
- 财政部 [1985a] 「『关于国营工业企业租赁费用财务处理的规定』简介」『财务与会计』第9期, 20页。
- 财政部 [1985b] 「关于国营工业企业租赁固定资产有关会计处理问题的规定」。
- 财政部 [1996] 「企业会计准则第×号——租赁 (征求意见稿)」。
- 财政部 [2001] 『企业会计准则——租赁』中国财政经济出版社。
- 财政部 [2006] 「企业会计准则第21号——租赁」。
- 财政部会计事务管理司 [1993] 「企业会计准则讲解」中国财政经济出版社。
- 财政部会计准则委员会秘书处 [2001] 「租赁会计准则会给租赁业带来什么」『经济参考报』2001年2月24日第8版。
- 陈少华 [1999] 「租赁准则」曲晓辉·陈少华·杨金忠等著 [1999] 『会计准则研究——借鉴与反思』厦门大学出版社, 183-202页。
- 冯淑萍 [1995] 「关于企业会计准则的执行和具体准则的制定问题」『浙江财税与会计』第2期, 4-7页。
- 冯淑萍 [1998a] 「我国会计改革面临的问题及其对策」『注册会计师通讯』第2期, 1-3页。
- 冯淑萍 [1998b] 「财政部会计司司长谈新会计制度和新会计准则」『财务与会计』第12期, 12-13页。
- 国务院 [1985] 「国营企业固定资产折旧试行条例」。
- 蒋畏中 [1986] 「把核算建立在货币的时间价值基础上」『会计研究』第5期, 53-54页。
- 娄尔行·张为国 [1989] 『租赁会计』经济科学出版社。
- 闵一民·王忆华 [1986] 「略论我国融资租赁业的发展」『金融教学与研究』第1期, 3-4页。
- 王军 [2005] 「顺时应势, 加速构建会计准则体系——王军副部长在第22届联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组会议上的发言」(http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/lingdaojianghua/200807/t20080711_57232.html). 2016年8月20日アクセス
- 谢德仁 [2011] 「会计准则, 资本市场监管规则与盈余管理之遏制: 来自上市公司债务重组的经验证据」『会计研究』第3期, 19-26页。
- 杨纪琬 [1989] 「关于会计准则的若干问题——在“会计原则专题理论讨论会”上的讲话」『会计研究』第2期, 2-5页。
- 张德明 [1989] 「对拟定我国会计准则问题的一些认识」『会计研究』第2期, 27-30页。

中国における会計基準の国際化

张兴和 [1990] 「关于我国设备租赁事业发展中若干问题的思考」『广东金融』第4期，30-31頁。
中国融资租赁三十人论坛，零壹融资租赁研究中心 [2016] 『中国融资租赁行业2015年度报告』中国
经济出版社。
中国商务部 [2011] 「关于“十二五”期间促进融资租赁业发展的指导意见」。