

経済性計算の原理

——日中米を中心として——

早 川 巖

The fundamental truth of economics calculation

——Japan, China, and United States relations——

Iwao HAYAKAWA

This paper is topics that have studied comparatively the fundamental truth of Economics Calculation, with establishment of economic-relation by mutual prosperity of the advanced capitalism-nations, and the less advanced communism nations. In which nations, the progress of economic-activity is measured by economic standard, accordingly, it is necessary that study the fundamental truth of economics-calculation from its essential side, and, made an effort to accumulation of wealth by the enterprise-growth in every nations and, to solution of economic friction between every nations. This is a paper that have studied thier topics on Japan, China, and United states from this point of view.

1. はじめに

1989年代の中国には、国営企業、集団所有企業、私有企業、中外合資企業、外資企業の5つの型の企業が存在する。これらの中国企業の経済性計算の原理を研究し、その原理に基づきそれらの企業の利益管理を遂行して、豊かな社会を建設することが中国に課せられた現代的課題であると考ええる。

現在の国際社会では、一国のみの発展、繁栄は難しく、常に諸外国と共存共栄の型で相互に発展することが自然の形態となっている。そこで、目ざましい発展を続けている日米等の資本主義経済体制と歩調を同じくして発展を促進しようと計画している中国とのそれぞれの企業の経済性計算の原理を比較研究し、更に、その基準を基礎として各企業の利益管理及び原価管理を促進する事が豊かな社会を実現し、人間の幸福を追求する端緒となる。そこで、中国における経済性計算の原理を、中華人民共和国会計法、中華人民共和国中外合資経営企業会計制度等より探索し、日米における会計準則や会計原則と中国のそれらともいうべき基準とを比較研究し、将来起こるであろう経済摩擦を減少させ、これらの基準

を基礎とした利益管理を実行することが研究者に課せられた現代的課題であると考ええる。

そこで、研究手段としては、(1). 研究対象となる概念の本質的意味を明確にし、その理論と方法を明らかにすること、(2). 中国会計水準を高め、日中米経済摩擦の発生を未然に防止すること、(3). 会計基準の比較を日中米経済交流に役立たせ、相互補償貿易の展開と合併企業の設立等にも貢献すること、及び(4). 中国企業の現状把握と将来の方向付けを行うためには、中国会計法令をよく認識し、経営財務の業績評価を適性に行なって経営意思決定のための資料とする事が必要である。

2. 経済性計算原理の比較検討

2.1 経済性計算としての会計と機能の比較検討

米国のFASB(財務会計基準審議会)による「財務会計概念ステートメント」第1号「企業財務報告の諸目的」によれば、「財務諸表作成の目的は永久不変のものではなく、財務諸表そのものに作用を及ぼす経済、法律、政治、及び社会環境の影響を受ける」と説明される。即ち、会計の使命は、一定不変のも

のではなく、会計を利用する人々の意思によって決定されるものである。そこで、米国の会計を外部報告会計と内部報告会計に分けてみると、2つの会計における使命の特徴が理解できる。

まず、外部報告会計の目的は、①. 株主の投資意思決定、②. 銀行が貸出する場合の意思決定、③. 政府の徴税に対する意思決定、④. 政府機関の証券管理の実施、⑤. 内部管理者の為の経営管理・財務管理の強化等に役立つ財務情報を提供することであり、その為には定期的に財務諸表に作成して企業の経営成績と財政状態を明らかにする必要がある。次に、内部報告会計の目的は、①. 経営の将来予測、②. 経営環境の適合性の判断、③. 有利投資及び経営方針の決定に役立たせることである。又、④. 適正な原価管理を実施して企業の業績評価を行ない、利益管理をする為であり、我が国に於ても米国と同様の分類方法で会計の使命が把握されている。中国における会計の使命は、①. 原価会計情報を利用して妥当な経営管理を実施し、②. 中国経済の向上、発展につとめ、共産主義中国の有形及び無形の財産を保護し、②. 国家計画管理を強化し、その計画の任務達成を保証することである。そこで、会計活動の効果よりこれを見れば、中国では、国家、企業、従業員の三者の経済関係を正確に処理するために会計が採用されており、会計処理の妥当性が、その企業にのみ影響する日米とは異なり、全国民経済の発展に影響を与えるので、「会計は、資本主義生産よりも共産主義生産においてこそ、更に必要とされる」ゆえんである。

2.2 会計基準の比較検討

2.2.1 会計公準(㉑. 企業実体, ㉒. 会計期間, ㉓. 貨幣的評価の公準)

①. 企業実体の公準については、会計の主体は経済活動を営む個々の経済実体即ち、企業実体であり、その財政状態と経営成績及びその他の財務諸表を計算し、作成するものが会計主体であるが、日米と中国では、生産手段の所有制が同一でないために、中国では、企業主体を①. 全人民所有制のもの、②. 集団所有制のもの、③. 小規模個人経営企業、④. 外国資本との合併企業、⑤. 外国資本企業の5つに分けるのであるが、日米における企業実体では、①. 個人経営、②. 共同経営、③. 各会社組織によるものがある。各企業間では、持株会社と従属会社関係及び相互の結合関係があり、持株会社による経営管

理も行われる。㉒. 会計期間の公準について見れば、企業の経済活動は、休止することなく継続的に行なわれることを前提としているので、適正な情報が提供される為には、予め計算期間を区切ることにより、確定決算書類の作成を容易にしなければならない。この点は、日中米に共通していて、期にまたがって発生する原価・費用についても、決算時に可能な限り、実際値に近づくように見積り、期間計算に算入することとしている。

㉓. 貨幣的評価の公準について見れば、企業の経済活動を測定するには、何を使用するか、又、会計情報を提供する場合に何を尺度とするか、は、極めて重要な問題である。統一計算単位として便利である貨幣を、企業の経済活動の測定手段とする公準に立つことは、物価の安定している時期には、問題はないので、日・米・中共に、一般等価物である貨幣を経済活動の測定手段としている。中国経済は比較的底調で物価は安定しているので、この公準については、論議が生じないが、日米では、第2次大戦後より現在までは、極めて企業成長が激しく、国民所得も膨張したので貨幣価値の不安定な時期も多かった為に、インフレ会計或いは、現在価値会計等の理論・手法が急速に発展し、研究された所でもある。

2.2.2 認識基準の比較検討(①. 取得原価主義, ②. 収益実現主義, ③. 費用収益の対応)

①. 取得原価主義について見れば、資産及び権利の評価は、実際の取引時の収支の貨幣額による会計基準であり、日中米共にこれを採用している。会計の評価を、取引時の購買価格で表示するのが最も妥当な経済事実の測定方法であると認められるからである。②. 収益実現主義について見れば、企業の生産と販売活動の結果として営業収入が確定するのであるから、その営業収入がいずれの会計年度に実現するか、収益の計上基準を規定し、それにより収益の確定するのが妥当である。中国に於いては、代金の入金時を営業収入実現の時期とする代金取立方式が採用されており、日・米企業では、実現主義である割賦販売基準、委託販売基準及び条件付販売基準等が採用されている。③. 費用、収益対応の計上基準では、期間的対応と因果的対応の両面より収益と費用とを対比・比較することが重要な意味をもつ。即ち、ある会計期間に費消した原価や費用を、同期間に稼得した収益と相互に対応させることにより比較させることは有意義であり、更に又、何らかの因

果関係のある項目の相互対応、即ち、原価又は費用と収益、犠牲と効果、投入と産出とを対比させることは重要であるので、中国では経営計算制度の中に遵守されるべきものとして規定されており、この費用収益対応の計上基準は、日・中・米共に共通する重要な会計基準である。

2.3.3 企業継続性基準の比較検討.

この基準は資産評価を会計処理のスタート時点とするものである。企業経営活動は途中で中断することなく、永続的に行なわれることを前提とするもので、企業資産の引き続き時の当初の用途通り使用すること、及び債務の承継時の条件どおり履行することを可能ならしめるものがこの企業継続性基準である。資本主義社会では、競争の激化に伴う企業の倒産、休業等の事態は常に止むことがないので、危険な企業を正常な状態の企業と区別する為に、日米等の資本主義社会では、企業継続性計算基準を設けて、資産評価処理のスタート時点としたのである。社会主義社会における経済の発表は、国家の経済計画にそって経済規律により発展する組織である為に、経済組織の編成替えによる企業の閉鎖、転業等は組織発展過程における生産力調整のための方法として現われるので、中国には、継続性基準は存在しないのである。

3. 企業会計のイデオロギー的考察

3.1 中国企業会計イデオロギー.

中国の企業会計イデオロギーは、①. 中華人民共和国会計法、②. 国营企業会計工作規則、③. 国营企業原価管理条例、④. 国营企業固定資産減価償却討行条例、⑤. 中華人民共和国中外合資経営企業会計制度等会計実務を管轄する機関が発表する各種指令文件に包含されており、5つの中国企業会計の特色をよく現わしている。①. 国家計画性原理→国家を有機体としてとらえる中国における経済の生産・消費の過程は、すべて計画経済が実施され、市場調整がこの計画を補足する政策を採っている。従がって、国家経済の細胞となる企業は、生産・技術・財務の計画を立案し、これに沿って厳正に実行されるのであるから、会計は、この計画実現の手段であるとされる。②. 国家政策性原理→中国の計画経済は国家政策による指導を受けるのであるが、会計は、その政策を実施するに当たり、財政規律を守り、財經法令を執行する手段であることが力説される。③.

全局性原理→中国という有機体の一構成部分である企業は、国家経済の重要な基礎となる一細胞であるから、各企業利益は全局の利益の一構成部分である局所的なものである。然し乍ら、両局相矛盾する場合には、中国が計画経済を実施している関係上、全局の利益を重視し、局部の利益を二次的なものと考える方法をとる。④. 資金特定項目専用原理→企業の生産経営活動に必要な資金の流用は原則として、資金専用項目に限定し、相互の流用は許されないが、一時立替える必要が生じた場合でも速かに精算し、この資金専用原理を遵守することが、中国の計画管理強化に必要とされるのである。⑤. 労働大衆優位の原理→経済計画管理の実施により、生産経営活動が行われるのであるが、その生産の成果、即ち、一切の物資・財物の創造者である労働大衆に対して財務公開が行われ、その会計情報が提供されるのである。即ち、会計担当者は、これらの情報については、大衆に深い理解を与えるように努力し、大衆の監督と検査を受けるという労働大衆優位の原理を主幹とするのである。要するに中国会計原理の機能は、同一会計事実については、同一方法で処理し、統一尺度で測定できる基盤を保証し、会計数値の資質を一定水準に高めることであるとされる。

3.2 日米企業会計イデオロギー（特に、保守主義と明瞭表示の企業会計イデオロギーについて）.

日・米において、一般に認められている企業会計イデオロギーの使命は、会計情報の存在の妥当性を示して会計処理の促進をうながすことのほかに、会計情報の信頼可能性の根拠ともなるべきものである。従って、中国には妥当しない会計イデオロギーもあり、その1は、保守主義の原理である。このイデオロギーによれば、企業会計に於いては、損費はすべて計上することとし、収益は予見可能なものの計上、即ち、未実現利益の計上をしないこととしている。この保守主義の評価によれば、資産評価は可能な限り低額になる方法を選び、負債評価は、できるだけ多額になる方法を採用し、当期利益の圧縮をする方法であって、日米の企業会計に於いて認められている所であるが、中国会計では、この方法を採用する必要がない。「实事求是・不偏不倚」（真実を探求し、一方に偏らない）という原理が保守主義に基づく評価法を認めないのである。又、中国では、統一的な会計制度が実施されており、企業の財政状態と経営成績の明瞭表示は、各制度の中に規定され

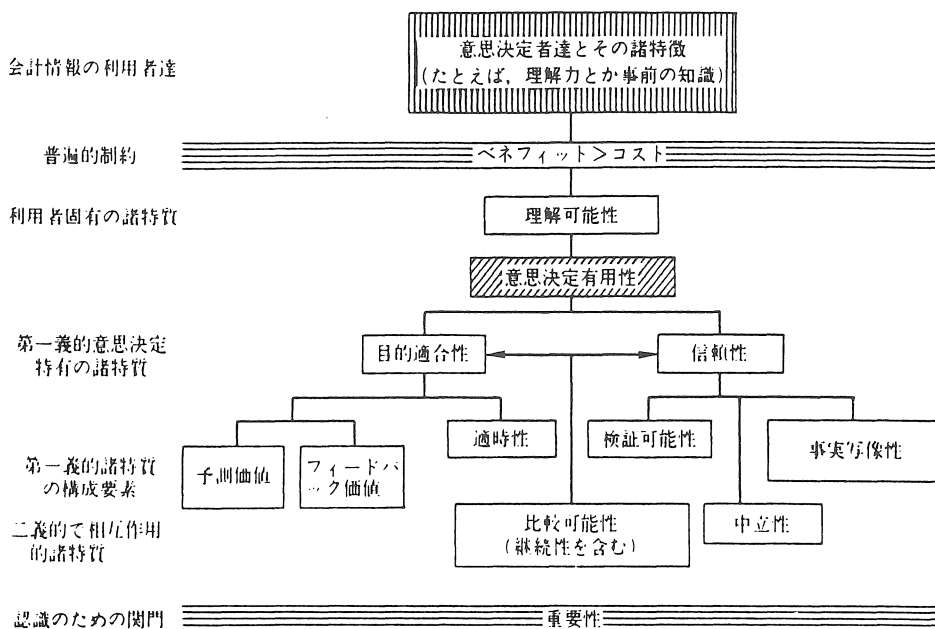


図 1. 会計諸特質の階層構造

ているので、特に、この原理を強調する必要がない。日米に於いては、生産手段の所有と経営が分離され、会計処理も諸々の方法で行われるので、処理方法如何によっては、提供される会計情報に大きな差が生じるので、財務諸表利用者の利益を守るために、その処理方法の明瞭表示の必要性が生じるのである。米国では、1980年にFASB(財務会計基準審議会)の発表した「財務会計基礎概念ステートメント」第2号「会計情報の質的特性」には、会計情報に要求される質の要件の間に各階層の関係のあることが強調されている(注図1)。即ち、「意思決定に有用なこと」が「会計諸特質の階層構造」の最も核心となるものであり、この意思決定有用性を支えているものが、「理解可能なこと—understandability」、「目的に適合していること—Relevance」、「信頼可能なこと—Reliability」の3つの柱である。どのような情報であろうとも、理解可能なものでなければ、意思決定に有用なもの「Decision usefulness」とはなり得ないので「意思決定有用性」の前に、「理解可能性」が前置する。又、「目的に適合していることは、予測価値(先見性)があること(Predictive Value)、フィードバックし得ること(Feed back value)及び適時性があること(Timeliness)の3つよりなる。信頼可能なこと(Reliability)は、検証可能なこと

(Verifiability)、中立性を持つこと(Neutrality)、及び真実であること(事実写像性, Representational Faithfulness)の3要素からなる。又、比較可能性は、継続性を含み(Comparability-including consistency)、「目的に適合していること」及び、「信頼しうること」に影響を与える。更に、会計情報の質的特性は、重要性を基礎とし、同時に経済性の原理に従い、最小の費用を消費し、最大の効果を保証するものでなければならない。以上のような思考は、日中米共に重要な会計の原理として認められている所であり、中国では、会計制度に関する規則、規程、等に散見され、又、日米に於いても、会計慣行としての会計原則のあることは、周知されている所である。

4. 結びに代えて

まず、社会思想及び所有制について見れば、共産主義体制下の中国では、生産手段は、①. 全人民所有のもの、②. 労働大衆による集団所有のもの、及び③. 個人経営企業、④. 合併企業、⑤. 外資企業があるが、特に、③. ④. ⑤. については、社会主義公有制経済の補完的役割を果たすもので、企業数もごくわずかである。①. 全人民所有制企業(国営企業)では、生産経営に必要な資金は、国家が交付

し全人民所有となり、又、②. 集団所有制企業には、必要な資金を、企業に参加する労働人民集団が提供し、その集団の所有となり、更に、国営企業は、国家経済の主導的地位を占めるものである。又、日米の資本主義体制の下での日米経済組織は、私有制の企業組織型態が多く、個人経営、共同経営及び法会社組織の3種のものがあるが、これらの企業の計算処理の方法も異なってくるので、比較すれば、その相違が明瞭に表われる。又、余剰生産物は、日米では、投資家に帰属し、投資家が可能な限り利得を多く獲得するための用具として、経営計算が使用され、剰余価値の資本割合による分配計算に用いられる。中国では、剰余生産物は、国家或いは、労働大衆の集団に帰属する。又、経営計算が生産費用の節減、原価の低減、利潤の拡大に貢献し、国家、企業、従業員の経済関係を正確に処理するのに用いられる。更に又、日米経済及び中国経済の基因比較について見れば、日米経済は、需要と供給のバランスによって決定される市場経済であるので、各種のマーケティング手法、即ち、地域的、或いは、階層的マーケティング戦略、生産技術戦略、財務戦略等を用いて、マーケットシェアを確保し、科学的手法を用いて市場予測につとめ、経営計画を立て、標準を決め、生産と経営の指針としている。この市場調査が経営計算に、原理、原則、基準を必要とさせることになる。中国の経済は、国家計画を基本とした国家計画経済であり、これにより、国家経済の統制及び市場調整活動が行なわれ、そして、この計画が具体的目標となって、個別経済組織単位（即ち、職域）に示され、実行されるのであるが、計算指標は、国家経済計画と深い関係があり、会計報告書を分析

することにより、国家経済計画の完成状況を知ることができるのである。今後の中国社会主义経済の発展を促進する為には、国家資本主義、集団資本主義等の立場に立った修正社会主义経済体制を確立して日米会計方式をモデルとした国家計画に基づく財産管理を強化して、中国における富の蓄積をはかり、日米をはじめ、諸外国との共存共栄を促進することが必要になるであろう。

以上、粗論ではあるが、若干の資料を基礎にして日中米における経営利益計算評価の基本原因ともなるべきものを比較論の型でまとめたものである。

参考文献

1. 山形休司：F A S B財務会計基礎概念. 同文館.
2. 柳隋年・呉群敢：中国社会主义経済略史. 北京週報社.
3. 大雄令純：比較会計論.
4. 中華人民共和国会計法「首席令21号」.
5. 国営企業会計工作規則「中国財政部」〔73〕財企字309号文公布.
6. 国営企業原価管理条例国务院1984年3月5日公布.
7. 日中合併企業のすべて「日中経済協会」
8. 中外合資経営企業法「日中経済協会」
9. 中国における合併企業経営「日中経済協会」
10. 中外合資経営企業会計制度「日中経済協会」
11. 中国の投資環境「日中経済協会」
12. 中国経済便覧「日中経済協会」
13. 最近の中国経済と投資環境「日中経済協会」
14. 多様化する中国投資「日中経済協会」

(受理 平成元年1月25日)