

# 中国における中小企業会計2011についての一考察\*

— 国際的比較視点を用いながら —

胡 丹

This paper first analyses the accounting for SMEs in China 2011 generally, secondly focuses on the *Exposure Draft for Small Companies' Accounting Standards* (ED for SMEs) issued 1st November 2010 by Ministry of Finance People's Republic of China. To pursue the characteristics of Chinese accounting for SMEs, the paper also uses the comparison analysis among Japan, IASB and China. There are many findings from this paper. For example, in China, the small companies' size is as same as the small-middle companies' size in Japan. ED for SMEs has a key concept, the Simplification of the common standards, which is the same as that of IASB's, while the companies applying ED for SMEs are different from IASB's. ED for SMEs is shorter than IASB's very much. On the other hand, before ED for SMEs' issue, there is a little long way from 2003, showing the anguish of Chinese government to cope with the legislating the accounting standards for SMEs.

## I. はじめに

本稿は、中国における中小企業に関する会計を概述するうえで、「小企業会計準則（公開草案）」を中心に考察を進めるものである<sup>1)</sup>。

近年、IASBが主導する「会計基準の国際的統一化」の波の中、大企業と区別して、中小企業の会計の有り方についての議論および政策の動向が活発化している。こうした中、中国の財政部は2010年11月1日に、「小企業会計準則（公開草案）」を公表し、広く意見募集をした。中国における中小企業会計の実態を分析することは、各国の中小企業会計の一端を理解するのに、必要である。

一方、中小企業が国の経済を支えている実態もある。中国を例に挙げるとすれば、中国

域内にある企業の数が477万であるが、小企業は企業全体に占める割合について、企業数に関して97.11%、従業員数に関して52.95%、売上高に関して39.34%、資産総額に関して41.97%を占めている<sup>2)</sup>。中国も他の国と同様に中小企業の経済活動が国の経済基盤となっている。

そこで、本稿では、中国における中小企業の会計の最新なる関心事である「小企業会計準則（公開草案）」に焦点をあて、それがIASBの影響を受けていたのか、その特徴などについて考究することとする。併せて、中国の「中小企業の会計」の現状についても整理する。

\*本稿の作成にあたり、下記の補助金より援助を受けている。独立行政法人日本学術振興会基盤研究B（課題番号：23330152）、同学術振興会基盤研究B（課題番号：2406002）、同学術振興会事業費補助金（整理番号：J2302）。

## II. 中国における会計制度体系～中小企業会計制度体系を視野に入れて～

2011年现阶段の中国における会計制度体系を【図表 1】のようにまとめられる<sup>3)</sup>。1985年に公布され、1993年・1999年と2005年に3回にわたり改訂された「会計法」はそのフレームワークの上位法律である。当該法律は中華人民共和国の最高国家権力機構である全国人民代表大会で承認され、「中華人民共和国国家主席令」として発効されたものである。

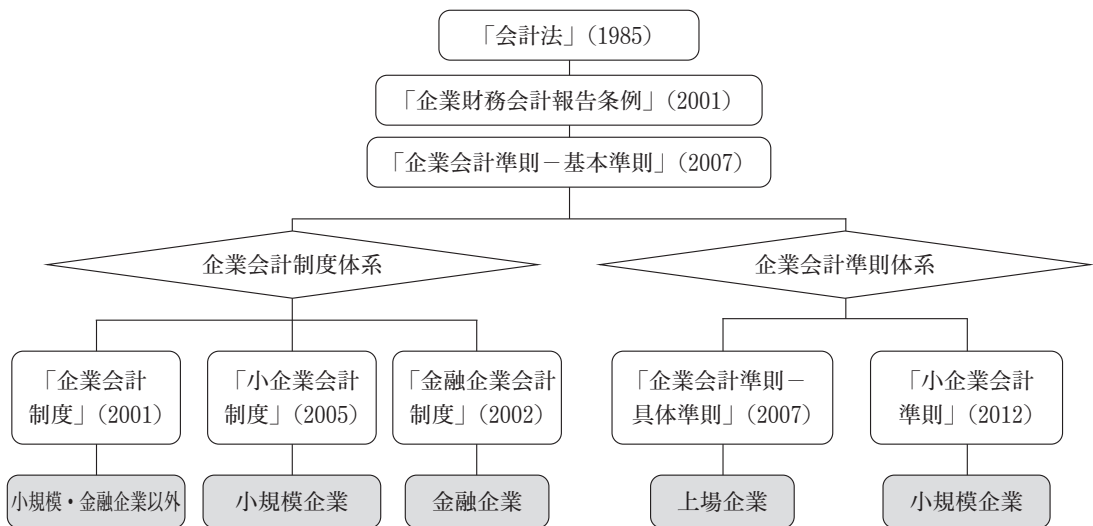
また、「企業財務会計報告条例」は中国の最高国家権力の執行機関である国務院から2000年6月発布され2001年1月から執行された条例である。外部から資金を調達する企業と大中規模の企業には、財務諸表の作成と対外的な発表について当該条例の適用を受けなければならない。

さらに、「企業会計準則－基本準則」などは、国務院の構成機関の1つである財政部の

中の会計司が発布されるものである。「企業会計制度体系」群は、中国のマクロ経済における管理および統計情報の比較可能性のニーズに応えるため、会計要素がいかに記帳され報告されることに重点を置く。それに対して、「企業会計準則体系」群は、企業の財務状況、経営成績およびキャッシュ・フローの状況を如実に反映し、投資および与信に有用な会計情報の提供を目的とし、会計要素の認識と測定問題に重点を置きながら、同時にディスクロージャーについても規定する。なお、【図表 1】のような「企業会計制度体系」群と「企業会計準則体系」群は現実の制度の名前ではなく、筆者が理解を進めるために設定したものであることに留意おきください<sup>4)</sup>。

くわえて、適用企業の違いによって、中国の会計制度体系を確認することができる。2001年1月に施行された「企業会計制度」は、1998年公布された「株式有限会社会計制度」を前身の制度に持ち、適用企業が小規模・金

【図表 1】 中国における会計制度体系 (2011年)



注：カッコ内の年度が制度の施行年度である。

中国における中小企業会計についての一考察

融企業以外である<sup>5)</sup>。また、「小企業会計制度」(2005)は小規模企業に対応し、「金融企業会計制度」(2002)は金融企業を適用企業としている。さらに、「企業会計準則—具体準則」(2007)は上場企業、2010年公布され2012年施行される予定の今回の公開草案である「小企業会計準則」(2012)(以下、「小企業会計準則」(2012)と記す。)は小規模企業を適用企業としている。

本稿の目的である中国における中小企業会計の状況の解明を鑑みれば、小規模企業を対象とする「小企業会計制度」(2005)および

「小企業会計準則」(2012)が分析の対象となろう。

Ⅲ. 中国の中小企業の状況と区分～国際的比較視点を用いながら～

【図表1】の中、適用企業が「小規模企業」という記述があったが、どういう基準を持って小規模企業というのか、中国における中小企業の区分について、この節では検討する。

【図表2】は中国の国家経済貿易委員会、国家発展計画委員会、財務部、国家統計局が連

【図表2】 中国の中小企業の区分

(単位：人数，万元)

| 産 業        | 中企業      |            |            | 小企業   |        |        |   |
|------------|----------|------------|------------|-------|--------|--------|---|
|            | 従業員数     | 売上高        | 資産総額       | 従業員数  | 売上高    | 資産総額   |   |
| 工 業        | 300～2000 | 3000～30000 | 4000～40000 | 300以下 | 3000以下 | 4000以下 |   |
| 建 築 業      | 600～3000 | 3000～30000 | 4000～40000 | 600以下 | 3000以下 | 4000以下 |   |
| 卸売・<br>小売業 | 小売業      | 100～500    | 1000～15000 | —     | 100以下  | 1000以下 | — |
|            | 卸売業      | 100～200    | 3000～30000 | —     | 100以下  | 3000以下 | — |
| 輸送・<br>郵政業 | 輸送業      | 500～3000   | 3000～30000 | —     | 500以下  | 3000以下 | — |
|            | 郵政業      | 400～1000   | 3000～30000 | —     | 400以下  | 3000以下 | — |
| ホテル・飲食業    | 400～800  | 3000～15000 | —          | 400以下 | 3000以下 | —      |   |

出所：「中小企業規準暫定規定」(国経貿中小企(2003)143号)より、作成。

注：①中国の域内にあるすべての企業に適用する。

②「工業」は鉱業、製造業、電力・ガス・水の生産・供給業を含む。

③従業員数は年末の就業人員数を指す。

【図表3】 日本の「中小企業基本法」における中小企業の区分

|                                 | 中小企業者<br>(下記のいずれかを満たすこと) |           | うち小規模企業者  |
|---------------------------------|--------------------------|-----------|-----------|
|                                 | 資 本 金                    | 常時雇用する従業員 | 常時雇用する従業員 |
| ①製造業・建設業・運輸業,<br>その他の業種(②～④を除く) | 3億円以下                    | 300人以下    | 20人以下     |
| ②卸売業                            | 1億円以下                    | 100人以下    | 5人以下      |
| ③サービス業                          | 5000万円以下                 | 100人以下    | 5人以下      |

出所：中小企業庁『平成21年度中小企業施策総覧』

注：法人税法における中小企業は「資本金1億円以下の法人」と定義されている。

合して作成された「中小企業規準暫定規定」(国经贸中小企(2003)143号)の規定を参考に、作成したものである。当該規定によって、中国において現時点でも中小企業の区分時に利用されている<sup>6)</sup>。また、比較するために、【図表 3】において、日本の「中小企業

基本法」における中小企業の区分を示しておく。【図表 2】と【図表 3】と比較すると、従業員数および資産総額(資本金の額)の部における人数・金額から、中国において「小企業」と分類された企業は、日本において「中小企業」に分類されることがわかる。

【図表 4】 中国の小企業にかかる法律や通達

| タイトル   | 施行時間            | 発行機関                                  |
|--|-----------------|---------------------------------------|
| 「中小企業促進法」<br>(中华人民共和国主席令(第69号))                    | 2003年1月1日       | 2002年6月29日第9回全国人民代表大会常務委員会第28次會議により承認 |
| 「小企業会計制度」(财会(2004)2号)                              | 2005年1月1日       | 財政部会計司                                |
| 「非公有制の個人私営企業の發展を支持と誘導するためのいくつかの意見」<br>(国発(2005)3号) | 2005年2月19日      | 國務院                                   |
| 「國務院による中小企業の更なる發展を促進するためのいくつかの意見」<br>(国発(2009)36号) | 2009年9月19日      | 國務院                                   |
| 「小企業会計準則(公開草案)」<br>(财会便(2010)65号)                  | 2012年1月1日(施行予定) | 財政部会計司                                |

【図表 5】 中小企業会計に関する取り組み～「IASB」対「中国」対「日本」

|           | IASB/IASC                 | 中国                | 日本  |
|-----------|---------------------------|-------------------|---|
| 1998年4月   | 「中小企業の会計」研究プロジェクト立ち上げ     |                   |   |
| 2002年6月   |                           | 「中小企業促進法」         | 「中小企業の会計に関する研究会報告書」(中小企業庁)                      |
| 2003年9月   | 「中小企業版IFRS」策定の決定          |                   |   |
| 2004年4月   |                           | 「小企業会計制度」         |   |
| 2004年6月   | 「討議資料：中小企業の会計基準に対する予備的見解」 |                   |   |
| 2005年2月   |                           | 国発(2005)3号        |   |
| 2005年8月   |                           |                   | 「中小企業の会計に関する指針」                                 |
| 2007年2月   | 「公開草案：中小企業版IFRS」公表        |                   |   |
| 2009年7月   | 「中小企業版IFRS」公表             |                   |   |
| 2009年9月   |                           | 国発(2009)36号       |   |
| 2010年8-9月 |                           |                   | 「中小企業の会計に関する研究会・中間報告書」, 「非上場会社の会計基準に関する懇談会・報告書」 |
| 2010年11月  |                           | 「小企業会計準則(公開草案)」公表 |   |

#### IV. 中国の中小企業会計にかかる取り組み～国際的比較視点を取り入れて～

【図表4】は中国の小企業にかかる法律や通達を時系列の順でまとめたものである。2003年1月1日施行された「中小企業促進法」を皮切りに、中国において、中小企業に対する会計基準の設定が本格化され始め、2010年において、「小企業会計準則（公開草案）」という形に実を結んだことが読み取れる。

中国における中小企業会計に関する取り組みがIASBと日本とを対比したものは、【図表5】のようにまとめられる。特に2010年公開された「小企業会計準則（公開草案）」は2009年7月のIASBによる「中小企業版IFRS」の公表を受けてからの展開と理解されれば、中国はIASBに後追いをしている部分があろう。一方、日本における中小企業会計の取り組みも着々行われていることといえよう。

#### V. 中国の「小企業会計準則（公開草案）」の内容～国際的比較視点を取り入れて～

前節では「小企業会計準則（公開草案）」（「小企業会計準則」（2012））までの中国における中小企業会計にかかる取り組みについて国際的比較視点を取り入れながら、分析を試みた。本節では、「小企業会計準則」（2012）の具体的な内容について、掘り下げて検討したい。

##### 1 「小企業会計準則」（2012）の基本方針

「小企業会計準則」（適用企業：小企業）は、「企業会計準則－基本準則」（2007）にしたがい、「企業会計準則－具体準則」（2007）（適用企業：大中企業）と合わせて、中国の域内企業に適用される（【図表1】を参照）。

しかし、小企業の規模が小さく、業務内容が単純で、会計専門家が少なく、会計情報利用者のニーズが相対的に単一であることから、「小企業会計準則」は簡素化されるべきである（簡化要求）とされている<sup>7)</sup>。

また、「小企業会計準則」の適用対象である「小企業」とは、中国の域内に設立された下記の3つの条件を満たす企業である。

##### (1) 社会的公衆責任を負担しない企業

ここでいう「社会的公衆責任」を負担しない企業とは、下記に示すような「社会的公衆責任」を負担する企業の2つのパターンを除く企業を示す。1つは、上場企業や社債を発行する非上場企業、上場を準備する企業および社債発行を準備する企業のように企業の株あるいは債券を市場に公開し取引させている企業パターンである。1つは、非上場金融機関や金融性質の基金などのその他の企業（主体）のように、財務資源を受託で持ち管理する金融機関あるいはその他の企業パターンである。

##### (2) 経営規模が比較的に小さい企業

中国国務院が指定している「小企業」に適している（【図表2】を参照）。

##### (3) 企業集団の親会社でも子会社でもない企業

企業集団の親会社と子会社は「企業会計準則－具体準則」を順守すべきであって、「小企業会計準則」の適用範囲でない。

このように、「小企業会計準則」の適用対象の条件である「社会的公衆責任を負担しない企業」は、IASBの「中小企業版IFRS」の適用対象である「社会的説明責任のない企業（non-publicly accountable entities）」に近いように見えるが、こまかな中身が違っているようにみえる。また、企業集団の親会社や

【図表 6】「小企業会計準則」（2012）の構成と内容

| 項 目             | 内 容  |
|-----------------|--|
| 第 1 章 総則        |  |
| 第 1 条           | 「会社法」と「企業会計準則－基本準則」が上位規定。  |
| 第 2 条           | 社会的公衆責任を負担しない、小規模、企業集団の親会社や子会社でない中国域内で設立された企業が適用範囲である。   |
| 第 3～4 条         | 「企業会計準則－具体準則」との関係  |
| 第 5 条           | 小企業に設置する会計にかかわる組織について  |
| 第 2 章 資産        |  |
| 第 6 条           | 資産は「経済利益の資源」であり、小企業の資産は流動資産、長期債券投資、長期保有目的持ち株投資、固定資産、無形資産およびその他の非流動資産に分けられる。  |
| 第 7 条～15 条      | 流動資産について   |
| 第 16 条～19 条     | 長期債券投資について   |
| 第 20 条～23 条     | 長期保有目的持ち株投資について  |
| 第 24 条～31 条     | 固定資産について   |
| 第 32 条～35 条     | 生物資産（農業を営む小企業が対象）について  |
| 第 36 条～39 条     | 無形資産について   |
| 第 40 条～41 条     | 長期前払費用について   |
| 第 3 章 負債        |  |
| 第 42 条          | 負債は「経済利益の流出」をもたらす企業の現在の義務であり、小企業の負債は流動負債と非流動負債に分けられる。  |
| 第 43 条～47 条     | 流動負債について   |
| 第 48 条～49 条     | 非流動負債について  |
| 第 4 章 持分（所有者权益） |  |
| 第 50 条          | 持分は小企業の資産から負債を控除したのち、所有者が享有する部分を指し、「 <b>実收資本</b> 」（あるいは「股本」）、「 <b>資本公積</b> 」、「 <b>盈余公積</b> 」と「 <b>未分配利潤</b> 」に分けられる。 |
| 第 51 条          | 「 <b>実收資本</b> 」（小企業が契約などに基づき、投資者からもらえる小企業の資本）について  |
| 第 52 条          | 「 <b>資本公積</b> 」（資本剰余金：投資者の出資額が登記資本より超過した部分）について  |
| 第 53 条          | 「 <b>盈余公積</b> 」（利益剰余金：法定積立金と任意積立金）について   |
| 第 54 条          | 「 <b>未分配利潤</b> 」（未分配利益）について  |
| 第 5 章 収益（収入）    |  |
| 第 55 条          | 収益（収入）は小企業が日常活動により形成され、持分の増加をもたらす、所有者による資本拠出と関係ない「 <b>経済利益の総流入</b> 」であり、商品販売収益と労務提供収益に分けられる。                         |
| 第 56 条～57 条     | 商品販売収益について   |
| 第 58 条～59 条     | 労務提供収益について   |
| 第 60 条          | 商品販売収益と労務提供収益が同時に生じた場合   |
| 第 61 条～62 条     | 政府の補助について  |



中国における中小企業会計についての一考察

| 第6章 費用                              |   |
|-------------------------------------|---|
| 第63条                                | 費用は小企業が日常活動の中発生し、持分の減少をもたらす、所有者による資本拠出と関係ない「経済利益の総流出」であり、「主營業務成本」(主たる業務の売上原価)、「主營業務税金及附加」(税金等)、「其他業務支出」(主たる業務でないから生じた費用)、「銷售費用」(販売費)、「財務費用」(財務費用)、「管理費用」(管理費用)などに分けられる。 |
| 第64条                                | 「未分配利潤」(未分配利益)について  |
| 第7章 利益(利潤)および利益分配                   |   |
| 第65条                                | 利潤は小企業が一定会計期間における経営成績を指し、「營業利潤」、「利潤總額」および「淨利潤」を含む <sup>7)</sup> 。   |
| 第66条                                | 「所得稅費用」について   |
| 第67条                                | 「利潤總額」について  |
| 第68条                                | 配当について  |
| 第8章 財務報告(財務報表)                      |   |
| 第69条                                | 財務報告は小企業の財務状況、経営成績およびキャッシュ・フローの構造的描写(结构性表述)であり、少なくとも「資產負債表」、「利潤表」および「附注」で構成され、必要に応じて、「現金流量表」を加える。   |
| 第70条                                | 「資產負債表」について   |
| 第71条                                | 「利潤表」について   |
| 第72条                                | 「現金流量表」について   |
| 第73条                                | 「附注」について  |
| 第74条                                | その他   |
| 第9章 附則                              |   |
| 第75条~77条                            | 解釈が財政部による。2012年1月1日施行。  |
| 付録1: 会計勘定、主要帳簿処理および財務報告             |   |
| 付録2: 「小企業会計準則」と「企業会計準則」における会計勘定の対応表 |   |

注: 中国の会計用語について、中国語での「收入」=収益; 中国語での「利潤」=利益である。

また、「經濟利益」は英語で言う「economic benefit」である。

子会社が適用対象から外れるというのも独自のであるといえる。

## 2 「小企業会計準則」(2012)の構成と内容

「小企業会計準則」(2012)は本文が9章77条、付録2つ、12429文字、91頁で構成されている。その内容を一覧表示したのが【図表6】である。

「小企業会計準則」(2012)はまず上位規定や適用範囲企業などについての記載がある第1章: 総則で始まり、財務諸表の構成要素

に沿った形で、第2章: 資産; 第3章: 負債; 第4章: 持分; 第5章: 収益; 第6章: 費用; 第7章: 利益およびその分配が続く。さらに、最後の第8章(財務報告)はディスクロージャーを意識する財務諸表の内容・開示についての規定となっている。中身を確認すると、興味深いのはそれぞれ財務諸表の構成要素である資産・負債・持分・収益・費用の定義や構成項目の特徴である。たとえば、資産の構成について、流動資産、長期債券投資、長期保有目的持ち株投資、固定資産、無形資産および

その他の非流動資産に分けられる (第 6 条) としているが、それはたとえば日本ではあまり見受けられない資産の構成である。また、損益計算書の構成要素である収益、費用および利益にいたっては、かなり独自の分類の仕

方が存在することは明白である (【図表 6】を参照)。

中国の「小企業会計準則」(2012)の内容をより詳細に検討するために、IASB「中小企業版IFRS」(2009)と対比して分析をして

【図表 7】中国「小企業会計準則」(2012) 対 IASB「中小企業版IFRS」

| 比較項目   | 中国「小企業会計準則」(2012)  | IASB「中小企業版IFRS」  |
|--|--|--|
| 紙幅   | 本文が 9 章 77 条、付録 2 つ、12429 文字、91 頁。   | 本文と Basis for Conclusions および Checklist の 3 つで構成され (参考文献を参照)、本文だけで 35 セクション、232 頁に及ぶ。  |
| 適用対象   | 社会的公衆責任を負担しない、小規模、企業集団の親会社や子会社でない中国域内で設立された小企業 (第 2 条、具体的には本文参照)。  | 社会的説明責任のない企業であり、かつ外部の財務諸表利用者に一般目的財務諸表を公表する企業 (セクション 1)   |
| 概念フレームワーク  | 右項の内容がほとんどなく、条文の中から、財務諸表の構成要素には資産、負債、持分、収益および費用があることが読み取れる。  | 財務諸表の目的、情報の質的特性、財務諸表の構成要素、構成要素の認識・測定、発生主義、財務諸表の認識など詳しく (セクション 2)   |
| 上記のことから、IASBのほうは分量が多く、中国のより広範であることがわかった。下記において、中国の条文の分類に従い、比較する (各構成要素の定義に注目する。) |  |  |
| 資産   | 資産は「経済利益の資源」であり、小企業の資産は流動資産、長期債券投資、長期保有目的持ち株投資、固定資産、無形資産およびその他の非流動資産に分けられる (第 6 条)。                        | 資産とは経済主体によってコントロールされる、主体に経済的便益の流入が期待されるまたは過去のイベントの結果としての資源である (セクション 2, 15 条)。資産項目は①現金および現金同等物、②取引関係やその他の売上債権、③金融資産 (①、②および③を除く)、④棚卸資産、⑤有形固定資産、⑥公正価値で評価される投資資産、⑦無形資産、⑧取得原価－減価償却費累計額－修繕費で評価される生物資産、⑨公正価値で評価される生物資産、⑩関係会社 (associates) への投資、⑪合弁会社 (jointly controlled entities) への投資、⑫当期税金と関わる資産 (assets for current tax)、⑬繰延税金資産である (セクション 4, 2 条)。 |
| 負債   | 負債は「経済利益の流出」をもたらす企業の現在の義務であり、小企業の負債は流動負債と非流動負債に分けられる (第 42 条)。   | 負債とは過去のイベントから生じた経済主体の現時点の義務であり、または経済的便益をもたらす資源の経済主体からアウト・フローの生成が予測される清算による義務である (セクション 2, 15 条)。負債項目は①取引関係やその他の売上債務、②金融負債 (①および⑥を除く)、③当期税金と関わる負債 (liabilities for current tax)、④繰延税金負債、⑤引当金資産である (セクション 4, 2 条)。   |
| 持分   | 持分は小企業の資産から負債を控除したのち、所有者が享有する部分を指し、「実收資本」(あるいは「股本」)、「資本公積」、「盈余公積」と「未分配利潤」に分けられる (第 50 条) (具体的には【図表 6】を参照)。 | 持分とは経済主体の資産からすべての負債を除いてあとの残余持分である (セクション 2, 15 条)。持分は認識された資産マイナス認識された負債の差である (セクション 2, 22 条)。持分項目は①少数株主持分、②親会社株主持分 (equity attributable to the owners of the parent) である (セクション 4, 2 条)。   |



中国における中小企業会計についての一考察

|           |  |   |
|-----------|--|---|
| <p>収益</p> | <p>収益（収入）は小企業が日常活動により形成され、持分の増加をもたらす、所有者による資本拠出と関係ない「経済利益の総流入」であり、商品販売収益と労務提供収益に分けられる。（第55条）</p>   | <p>IFRSは①包括利益計算書のみ、または②包括利益計算書と損益計算書の2つをパフォーマンス表示するのに認める（セクション2、23条）。Incomeとは、出資者の拠出ではない持分の増加を生じさせる資産の増強または負債の減少の形とした、報告期間における経済的便益の増加である（セクション2、23条）。収益項目は①収益（revenue）、②関係会社への投資による収益、③非継続事業による税引き後利益または損失とb) 非継続事業における純資産の除去または公正価値マイナス販売費用で認識される税引き後利益または損失、のすべてを1つにした場合の純額（セクション5、5条；7条）。</p> |
| <p>費用</p> | <p>費用は小企業が日常活動の中発生し、持分の減少をもたらす、所有者による資本拠出と関係ない「経済利益の総流出」であり、「主營業務成本」（主たる業務の売上原価）、「主營業務税金及附加」（税金等）、「其他業務支出」（主たる業務でないから生じた費用）、「銷售費用」（販売費）、「財務費用」（財務費用）、「管理费用」（管理費用）などに分けられる。（第63条）</p> | <p>Expensesとは、出資者の拠出ではない持分の減少を生じさせる資産の減耗または負債の増加の形とした、報告期間における経済的便益の減少である（セクション2、23条）。費用項目は①金融費用、②関係会社への投資による損失、③税金費用、④a) 非継続事業による税引き後利益または損失とb) 非継続事業における純資産の除去または公正価値マイナス販売費用で認識される税引き後利益または損失、のすべてを1つにした場合の純額（セクション5、5条；7条）。</p>   |

みた。【図表7】はその対比分析の結果をまとめたものである。

まず、紙幅からみると、中国の場合、本文が9章77条、付録2つ、12429文字、91頁であるのに対して、IFRSは本文とBasis for Conclusions およびChecklistの3つで構成され（参考文献を参照）、本文だけで35セクション、232頁にも及ぶ。適用企業の違いについては、前述のように中国の適用対象の条件である「社会的公衆責任を負担しない企業」は、IFRSの「中小企業版IFRS」の適用対象である「社会的説明責任のない企業（non-publicly accountable entities）」に近いように見えるが、こまかな中身が違っているようにみえる。また、中国において企業集団の親会社や子会社が適用対象から外れるというのも独自のであるといえる。また、概念フレームワークのようなものは中国基準にはないのである。

上記のことから、IASBのほうは分量が多

く、中国のものよりも広範であることがわかった。【図表7】の後半の部分において、範囲が比較的狭い中国の条文の分類に従い、財務諸表の構成要素の定義に着目し比較することとする。

資産、負債、持分、収益および費用の定義について、中国の条文でいう「経済利益の資源」は「経済的便益」（economic benefit）と同義であることから、中国のものとIASBのものがほぼ同じであることがいえる。

一方、資産、負債、持分、収益および費用におけるそれぞれの細分類については、中国の小企業の定義から、企業集団の親会社や子会社が適用対象から外れたこともあり、細分類については若干の相違があることが見受けられる（【図表7】を参照）。

【図表8】は「小企業会計制度」（2005）と「小企業会計準則」（2012）の比較をまとめたものである（【図表1】、【図表4】および【図表5】の関係箇所も参照されたい）。

【図表 8】中国の「小企業会計制度」(2005) 対 「小企業会計準則」(2012)

| 差異        | 「小企業会計制度」(2005)                                     | 「小企業会計準則」(2012)                                   |
|-----------|---|---|
| 紙幅        | 107388文字  | 12429文字   |
| 資産        | ①短期投資(1年を超えない投資)の取得原価が時価より低い場合に、引当金を設定する(短期投資跌价准备)。 | ①「短期投資跌价准备」をしない。                                  |
|           | ②資産の実際の損失金額の確定について規定がない。                            | ②資産の実際の損失金額の確定は所得税法の関係規定を参照し規定。                   |
|           | ③棚卸資産の払出単価算定方法については後入先出法を含める。                       | ③棚卸資産の払出単価算定方法については後入先出法を廃止。                      |
|           | ④長期保有目的持ち株投資(長期股权投资)は原価法あるいは持分法で評価する。               | ④長期保有目的持ち株投資は取得原価を用いて会計処理する。                      |
|           | ⑤固定資産の減価償却にかかわる最低耐用年数および修繕費について、所得税法での方法と一致させていない。  | ⑤固定資産の減価償却にかかわる最低耐用年数および修繕費について、所得税法での方法と一致させる。   |
| 負債        | ①負債の認識・測定の規定によって認識・測定する。                            | ①実際の発生額(实际发生额)で計上するように規定。                         |
|           | ②利息の計算については具体的な利率を規定していない。                          | ②利息の計算については表面利率(票面利率)あるいは契約された利率(合同利率)で計算する。      |
| 持分        | 持分の部は、評価換算差額等も含める。                                  | 持分の部は、資本(资本公积), Capital Surplus(资本溢价)と未配分利益のみとする。 |
| 収益        | 収益を確認する時点が明確でない。                                    | 収益を確定する時点を明確にした。                                  |
| ディスクロージャー |   | キャッシュ・フロー計算書を簡素化し、脚注において納税額と計上する税額の調整についての説明を加える。 |

【図表 8】から、中国における小企業に対する会計基準は試行錯誤しながら、簡素化されてきた軌跡が確認できる。ここからも、中小企業にとって、会計基準が簡素化されたものになって、初めて受け入れられるという現実を見て、規制当局は苦悩し、対応をしてきた実態を垣間見ることができよう。

## VI. むすび

本稿では、中国における中小企業に関する会計を概観するとともに、2010年公布された「小企業会計準則(公開草案)」を中心に考察

を試みた。そこで、下記に示す考察の結論をまとめることでむすびに代えたい。

(1) 中国における会計制度体系は、「会計法」を上位法律とし、「企業会計制度体系」と「企業会計準則体系」の2つ体系下の規定によって構成される(【図表 1】)。こうした会計制度体系の中、「企業会計制度体系」群からは「小企業会計制度」(2005)、「企業会計準則体系」群からは「小企業会計準則(公開草案)」(2012年施行予定)が中国における中小企業会計に関わる中心的な規定となっている。

(2) 従業員数、売上高および資産総額を用い

- て、中国は大企業、中企業、そして小企業の区分をしている（【図表2】）。一方、中国における「小企業」と分類された企業は、日本において「中小企業」に分類されていることから、国によって、分類基準が異なっているようである（【図表3】）。
- (3) 中国は2003年1月1日施行された「中小企業促進法」を嚆矢に、中国における中小企業にかかる法律や通達が数年一度公布されるようになった（【図表4】）。IASBと日本との比較から、中国における中小企業にかかわる法律などの施行はIASBの後追い感が否めないが、非常に遅れた動向になっているとは言えないようである（【図表5】）。
- (4) 中国における中小企業に関わる会計の中心的役割を果たす「小企業会計準則」（2012）の基本方針は、一般的な会計準則よりも小企業会計が簡素化すべきであるとしている（簡化要求）。適用対象である「小企業」とは、中国域内に設立され①社会的公衆責任を負担しない企業、②経営規模が比較的に小さい企業、③企業集団の親会社でも子会社でもない企業の3つの条件を満たす企業である。この適用対象の条件である「社会的公衆責任を負担しない企業」は、IASBの「中小企業版IFRS」の適用対象である「社会的説明責任のない企業（non-publicly accountable entities）」に近いように見えるが、こまかな中身が違っているようにみえる（具体的にはV.節を参照されたい）。また、企業集団の親会社や子会社が適用対象から外れるというのも独自のであるといえる。さらに、概念フレームワークのようなものは中国基準にはない（【図表7】）。
- (5) 「小企業会計準則」（2012）は本文が9章77条、付録2つ、12429文字、91頁があり、第1章：総則、第2章：資産、第3章：負債、第4章：持分、第5章：収益、第6章：費用、第7章：利益およびその分配で構成される。興味深いのは、それぞれ財務諸表の構成要素である資産・負債・持分・収益・費用の構成項目について独自のものが存在することである（【図表6】）。たとえば、資産の構成について、流動資産、長期債券投資、長期保有目的持ち株投資、固定資産、無形資産およびその他の非流動資産に分けられる（第6条）としている。
- (6) 「小企業会計準則」（2012）とIASB「中小企業版IFRS」（2009）と対比し、分析した結果、IASBのほうは分量が多く、中国のものよりも広範であることがわかった。範囲が比較的狭い中国の条文の分類に従い、財務諸表の構成要素の定義と分類に着目し比較した。その結果、資産、負債、持分、収益および費用におけるそれぞれの細分類については、中国の小企業の定義から企業集団の親会社や子会社が適用対象から外れたこともあり、若干の相違があることが見受けられる（【図表7】）。
- (7) 一方、「小企業会計準則」（2012）と「小企業会計制度」（2005）の比較分析を通じて、中国における小企業に対する会計基準は試行錯誤しながら、簡素化されてきた軌跡が確認できる（【図表8】）。中小企業にとって、会計基準が簡素化されたものになって、初めて受け入れられるという現実を見て、中国の規制当局も他の国と同様に苦悩し、対応をしてきた実態が推測できよう。

なお、本稿における公開草案の正式版である、2011年10月18日公布された中国財政部の「小企業会計準則」は2013年1月1日より施行されるが、当該準則についての研究は、次の研究ステップに委ねることとする。

## 付記

本稿は2011年9月9日東京理科大学で開かれた国際会計研究学会第28回研究大会で「各国の中小企業版IFRSの導入実態と課題」(河崎照行委員長)研究グループ最終報告における筆者の研究成果を加筆・修正したものである。

## 注

- 1) 中国財政部は2011年10月18日に「小企業会計準則」を公布したが、本質的な差異がないこともあり、本稿は「同草案」に着目する。
- 2) 「小企業会計準則 (公開草案) の起草説明」1頁。
- 3) 個々の会計制度について、胡丹 (2003a) および胡丹 (2008) を参照されたい。
- 4) 「会計制度」と「会計準則」の区別について、たとえば、葛家樹 (2001) がある。
- 5) 1998年公布された「株式有限会社会計制度」は当時注目された会計制度であり、それがあつて中国会計は国際会計基準との差が縮まったといわれている。Bao and Chow (1999), p.91; Chen et al. (1999), p. 99; 胡丹 (2001), 137-141頁。
- 6) 2010年6月に中国の財政部によって新しい「中小企業の分け方に関する規定 (中小企業**划型标准规定**)」が公布されたが、ここではそれまでに使われていた「中小企業**規**準暫定規定」(国**经贸**中小企 (2003) 143号) に注目する。「中小企業の分け方に関する規定 (中小企業**划型标准规定**)」についての研究は次の研究成果に委ねる。
- 7) たとえば、会計測定 of 側面において、小企業が

取得原価を用いて測定するように規定し、また、ディスクロージャーの側面において、小企業のキャッシュ・フロー計算書の作成が任意であるとしている。中国財政部会計司「「小企業会計準則 (公開草案)」の起草説明」2010年11月。

- 8) 「**营业利润**」=「**主营业务收入**」(主たる営業活動による収益) + 「**其他业务收入**」(その他営業活動による収益) - 「**主营业务成本**」(主たる営業活動にかかるコスト) - 「**主营业务税金及附加**」(企業が日常業務に伴い負担すべく税金のこと、「**营业税**」, 「**城市建设维护税**」, 「**资源税**」, 「**土地增值税**」および「**教育费附加**」などが含まれる) - 「**其他业务支出**」(その他業務による費用), 「**销售费用**」(販売費), 「**财务费用**」(資金調達時に生じる費用), 「**管理费用**」+ 「**投资收益**」(投資活動による収益) - 「**投资损失**」(投資活動による損失)。「**利润总额**」=「**营业利润**」+ 「**营业外收入**」(主たる営業活動でない活動による収益) - 「**营业外支出**」(主たる営業活動でない活動による費用)。「**净利润**」=「**利润总额**」- 「**所得税费用**」。

## 参考文献

<日本語>

- 小津稚加子 (2009) 「SME版IFRSの開発過程—公開草案 (ED) 構造化はどのようになされたのか—」『**経済学研究**』第75巻第5・6合併号, 65-77頁。
- 河崎照行 (2004) 「中小会社会計基準の国際的動向」『**企業会計**』第56巻第7号, 117-124頁。
- 河崎照行 (2011a) 「「中小企業会計指針」を巡る現状と課題」『**産業経理**』第70巻第4号, 26-34頁。
- 河崎照行 (2011b) 「「中小企業版IFRS」の特質と導入の現状」『**會計**』第178巻第6号, 1-12頁。
- 国際会計研究学会・研究グループ報告 (中間報告) 「各国の中小企業版IFRSの導入実態と課題」2010年8月。
- 胡丹 (2001) 「中国における市場改革及び国際会計基準導入への対応」『**六甲台論集**』第48巻第1号, 133-150頁。
- 胡丹 (2003a) 「中国新興資本市場の特徴と会計システムの国際的調和化」『**産業経理**』第63巻第1号,

## 中国における中小企業会計についての一考察

113～124頁。

胡丹 (2003b) 「会計数値の価値関連性についての一考察——上海証券取引所の上場企業からの実証研究——」『東アジア研究』第2号, 87～100頁。

胡丹 (2003c) 「国際会計基準に基づく財務情報の価値関連性——上海証券取引所で上場した企業からの実証的証拠——」『会計プロGRESS』第4号, 71～84頁。

胡丹 (2005) 「国際会計基準導入を巡る議論—各国の対応・その特徴・問題点」『環太平洋経営研究』第6号, 81～101頁。

胡丹 (2008) 「中国における証券市場の発展と会計基準のグローバル化」『経済科学』第56巻第1号, 1～12頁。

平賀正剛 (2009) 「中小企業のためのIFRSに関する一考察」(国際会計研究会報告資料)。

<英文>

IASB (2009), IFRS for SMEs, International Accounting Standards Board, July 2009.

IASB (2009), Basis for Conclusions on IFRS for SMEs, International Accounting Standards Board, July 2009.

IASB (2009), Illustrative Financial Statements Presentation and Disclosure Checklist on IFRS for SMEs, International Accounting Standards Board, July 2009.

<中国語>

葛家樹 (2001) 「会計制度と会計準則」『会計研究』2001年1月号。

孔光国 (2009) 『中小企業会計準則問題研究』東北財経大学出版社。

中国財政部会計司 「「小企業会計準則 (公開草案)」の起草説明」2010年11月。

财会便 (2010) 65号 「小企業会計準則 (公開草案)」中国財政部会計司, 2010年11月。

国经贸中小企 (2003) 143号 「中小企業規準暫定規定」国家经济贸易委员会, 国家发展计划委员会, 財政部, 国家统计局。

中华人民共和国主席令第69号 「中小企業促進法」2002年6月。

「小企業会計制度」(财会 (2004) 2号) 中国財政部会計司。

国発 (2005) 3号 「非公有制の個人私営企業の発展を支持と誘導するためのいくつかの意見」中国國務院。

国発 (2009) 36号 「國務院による中小企業の更なる発展を促進するためのいくつかの意見」中国國務院。

(名古屋大学大学院経済学研究科)