

# 中国における小企業会計制度の展開

## Development of the Accounting System of Small-scaled Enterprise in China

許 霽

### 1 はじめに

近年、情報技術（IT）の進歩につれて、中小企業の取引環境も大きく変化しつつある。とくに電子商取引（EC）をはじめとする情報技術を用いた多様な取引形態が現れ、いわば中小企業にとってのビジネス・チャンスが広がってきた。しかしその一方で、資金調達の困難さは、資金需要が旺盛で、しかも投資意欲の強い多くの中小企業にとって、依然として悩みの種である。

現在、中国での中小企業の数は一億社を超え、全国企業総数の99%を占める。そして、中国のGDPの55.6%、工業の新增産出額の74.7%、販売総額の58.9%、税収の46.2%および輸出総額の62.3%が中小企業によって創出されており、さらに75%の雇用チャンスを提供している。<sup>1</sup> しかしながら、国有大企業に比べ、その資金調達手段がきわめて限られており、通常の投資条件を備え得ない中小企業にとって、間接金融の銀行融資がその主な資金源となることはいうまでもない。この場合、銀行はこれらの企業の外部会計情報にもとづいて与信審査をおこなうことになるのであるが、中小企業の外部情報は一般的に納税目的に作成されたものであるため、銀行が与信審査するための情報には適していない。したがって、中国での商業銀行による融資は主として担保方式がとられることになる。しかし、結果として、担保や抵当などの不足を理由に、

---

1 柏晶伟「加快中小企业改革创新」『中国经济时报』、2005年2月1日。

56.1%の融資申請が拒否されているのが現状である。ここからもわかるように、中小企業の資金難は自らの会計情報の不十分さに一端があると考えられよう。では、中国において、中小企業にかかわる会計制度はどのような動きを見せているのであろうか。

2004年5月に、上場企業や大企業のための会計規定制定に遅れをとりながら、ほぼすべての小企業を対象とする「小企業会計規定」（原語：『小企業会計制度』）がようやく財政部によって公布され、2005年1月1日より施行された。この会計規定設定は、現行の中国会計制度全体に多大な影響を与えるだけでなく、今後における中国会計制度改革の行方を探るうえでも重要な手がかりになるであろうと筆者は考えている。本稿においては、「小企業会計規定」が公布されるまでの歴史的展開を踏まえて、その内容および重要性、さらにこれからの中国会計制度に対する影響について分析していきたい。

## 2 「改革・開放」政策と中小企業

周知の通り、1978年から実施された「改革・開放」政策によって、「社会主義計画経済体制」から「社会主義市場経済体制」へと政府の指導方針が変更され、中国を取り巻く経済環境は激変した。そしてこの移行過程において、とくに私営企業の出現と証券市場の樹立は、中国における経済・金融改革を象徴する大きな動きであり、特筆すべき点であると考えられる。以下においては、この二つの動きと中小企業との関係に焦点をあて、論を進めることにする。

### 2.1 私営企業の出現－「三資企業」

「改革・開放」政策の推進につれ、中国における投資環境が次第に改善され、のちに国民経済にとって大きな柱となった中外合資経営企業、中外合作経営企業および外資企業と称された、いわゆる「三資企業」が続々と設立された。このような中小企業を中心とするあらたな企業形態の出現は、従来の「社会主義計画経済体制」にとってはもちろんのこと、これまでの国営企業を中心とした

会計制度づくりにとっても、ひとつの大いなる挑戦であった。そこで財政部は、1979年年末から中外合資経営企業のための会計計算規定の制定に着手し、いくつかの草案を経て、1985年3月に正式に「中外合資経営企業会計計算規定」（原語：『中外合資经营企业会计核算制度』）と「中外合資経営企業勘定科目と財務諸表」（原語：『中外合資经营企业会计科目和会计报表』）を發布した。これらの規定は、これまでの会計規定と決別して、勘定科目においては国营企業資金占有と資金源泉という国营企業で使われている区分方法に代えて、資産、負債、資本、原価（原語：『成本』）および損益の区分を用いた。また、財務諸表に関しても、国際的な慣習に倣って、「資金平衡表」に代えて「貸借対照表」（原語：『资产负债表』）という名称を使用し、さらに「損益計算書」（原語：『利润表』）のほかに初めて「財務状態変動表」（原語：『财务状况变动表』）をも加えた。つまり、「中外合資経営企業会計計算規定」の内容のほとんどは国際的会計慣行を導入したものであり、その施行は、まさに「社会主義商品経済」ならびにのちの「社会主義市場経済」に対応する会計制度モデルへの模索であった。そしてまた、この規定の制定は「社会主義市場経済体制」のもとでの企業会計制度改革におけるいわば先駆的な動きでもあったといえよう。

## 2.2 証券市場の樹立

1979年以降においては、経済改革の需要に合わせて、中国の金融体制は多元化に向けて歩みだした。とくに1984年、「中国人民銀行」が中央銀行として機能し始め、中国工商銀行、中国建設銀行、中国銀行および農業銀行の四大国有独資商業銀行も相次いで再編・設立され、それぞれの分野でその役割を果たせるようになった。かくして、中国人民銀行を中心とする金融体系の枠組みがつくられ、金融市場の管理体制が形成されたのである。

しかしながら、これら一連の改革のなかで、国有企業の改革だけが明らかに立ち遅れていた。国民の収入の増加とは反対に、国家の財政収入の割合が減少し、国有企業への政府による支持能力も著しく低下していた。とくに、1985年

から全面的に実施された「撥改貸」(はつがいたい)政策<sup>2</sup>によって、財政の多くの機能は銀行に委譲されたこともあって、国有企業の資産負債比率はますます悪化し、銀行の国有企業に対する不良債権が増加した。なぜならば、このような国有企業への貸付に対して、銀行が一切の権限と責任をもたなかったために、企業は形式的には貸付の返済義務を負うが必ずしも返済していないという実情があったからである。したがって、国有企業の改革を推進し、企業への貸付による銀行の不良債権を解消させるために、いままでにはなかった直接金融体系の樹立、とくに証券市場の建設が急務となった。

また、その他の中小国有企業ならびに郷鎮(ごうちん)企業<sup>3</sup>にとっても、株式発行という選択肢以外に資金調達の手段はなかった。そこで、いくつかの椅子や机を街頭に並べ、いわゆる「お茶売り屋台株式会社」を設立させたり、何人かの農村の幹部がごく一般の領収書に「株券」と書いたものを発行し、資金調達をして企業を創設させたりするような、いわば株式制度を模倣したさまざまな企業形態がたちまち全国に広まり、その数は1984年には温州だけで12,000社、上海の郊外でも2,700社にのぼった<sup>4</sup>。このようなほぼ自発的な資本市場への需要に応じて、民間による任意な株式発行を管理・統制し、企業の内部管理を強化させるために、政府が幾たびかの試行錯誤を経て、1990年12月19日に上海証券取引所が、1991年7月3日に深圳証券取引所がそれぞれ正式に開業認可され、中国証券市場にとって本格的な発展の時代を迎えることとなった。

---

2 これは、1979年から国務院によって試験的に進められた政策であって、国家予算の無償給付による弊害を除くため、国家予算を建設銀行経由で、有利子で貸し付けるという方法による融資である。

3 郷鎮企業とは、中国農村の地方自治体である郷と鎮(日本の行政区分でそれぞれ村と町に相当する)が経営する共同経営企業および個人経営企業のことである。その前身は人民公社(1958年から1982年の間に、農村を基盤として普及した政治や経済、さらに文化や軍事までも含んだ農業集団化機構)時代の「社隊企業」で、公社解体後の1984年に郷鎮企業と改称された。

4 倪小林「中国資本市場的历史方位」上海証券報、1998年10月22日。

## 2.3 小結

これまでの中国の会計制度および証券市場の展開についての論述からも理解できるように、中国において初めて国際的な会計基準の導入が図られた「中外合資経営企業会計計算規定」は、中小企業の多くを占める三資企業を対象に施行されたものであったし、株式会社の初期形態も郷鎮企業から生じたものであった。つまり、中国における金融改革と会計改革のいずれにおいても、中小企業はいわば牽引役としての役割を果たしてきたといえる。しかしながら、結局のところ、経済改革の中心は国有大企業であり、あらたな会計制度体系や証券市場におけるディスクロージャー制度も国有大企業のためのものであるといっても過言ではない。すなわち、中小企業は中国の経済発展にきわめて重要で、多大な貢献をなしてきたにもかかわらず、それを支える各種の制度づくりはかなり遅れているのが実情である。

では、このような中小企業に対して、中国政府はどのような政策を施し、どのような会計制度を制定したのであろうか。その経緯を次節において詳しく考察してみることにする。

## 3 中国における中小企業会計制度の展開

### 3.1 中国における会計制度改革

現在、中国の会計制度においては、会計の国際的調和化に対応すべく、1997年から国際会計基準の内容がほぼ全面的に摂取された「具体企業会計基準」（原語：『具体企业会计准则』）が公表されている。これは国際会計基準に沿うかたちで会計処理の具体的な項目ごとに制定され、主に上場企業向けに公表されている会計基準であり、その数はこんにちまでに既に16項目にのぼっている。一方、その他の多くの企業形態に対しては、いまだに社会主義の残滓が認められている「業種別会計規定」<sup>5</sup>が存在している。このことが、中国会計制度の「二元的性格」といわれるゆえんである。中国会計制度がもつ、このような「二元的性格」は、中国会計制度が「社会主義市場経済体制」という中国独特

な経済システムに対応させられてきたために生じた産物であることはいうまでもないが、逆にいえば、まさに現在、中国が独自の会計制度の構築を摸索していることの証左と見ることもできるであろう。

ところが、2000年6月に、国務院によって「中華人民共和国会計法」<sup>6</sup>に次ぐ重要な法規である「企業財務会計報告条例」が公布され、同年12月に、同「条例」の概念的枠組みに則り、財政部によって「企業会計規定」（原語：『企业会计制度』）があらたに発布された。この「規定」は、これまで制定されていた「具体企業会計基準」の内容をすべて包括しただけではなく、その執行範囲も対外的に資金調達しない小企業および金融保険業を除く国内のすべての企業と定めている。さらに、2001年に金融業または保険業などの特殊業種向けの「金融企業会計規定」（原語：『金融企业会计制度』）も公表されたことにより、国際的な会計慣習を取り入れ、かつほぼすべての国内企業を適応対象としたあらたな会計制度体系が誕生したのである。そして、この会計制度体系により、上記の「二元的」な会計システムはまさに「一元化」ないし「統合化」される兆しにあると考えられる。しかし残念ながら、これらの新しい会計規定のいずれも株式会社や金融企業あるいは外資企業などの大企業向けのものであって、数的には圧倒的な割合を占める国内の中小企業についてはまったく触れられていない。

### 3.2 「小企業会計規定」が公布されるまでの会計制度

---

5 1992年11月、財政部は「企業会計基準」（原語：『企业会计准则』）と「企業財務通則」（原語：『企业财务通则』）を公布し、さらに、これらにもとづいて、工業、商品流通、交通運送、鉄道運送、航空運送、郵便通信、建築工事、不動産開発、観光飲食サービス、金融、保険、農業および対外経済協力という13個の「業種別会計規定」と「業種別財務規定」（原語：『行业会计制度』と『行业财务制度』）を公表した。

6 1985年1月21日に開催された中国第6回全国人民代表大会常務委員会第9回会議において可決され、同日中華人民共和国主席令第21号として公布、同年5月1日から施行された。中国の会計制度体系において最上位に位置づけられる会計基本法である。

上述のように、中国の中小企業は経済の発展と社会の安定にとって重要な役割を果たしてきた。しかし、その規模の小ささや資本と技術力の低さから、伝統的な経済体制およびマクロ的な経済環境に影響されやすいという一面をもっている。たとえば、1997年9月の中国共産党第15回全国代表大会の「工作報告」において、「国有経済全体の活性化を図ることを重要視して、大企業をつかみ、小企業ははなす。再編、合併、賃借、売却、経営請負制、株式制などのかたちで国有経済に対して戦略的再編を実施し、国有小規模企業の開放と活性化を促進させなければならない。」と明言されたのであるが、ここでいう「大企業をつかみ、小企業ははなす」という、いわゆる「抓大放小」政策は、本来、大企業を中心に改革をおこない、小企業に対しては十分な自由を与えるという意味で使われている。しかしながら、各レベルの政府部門間の「誤解」もあり、「抓大放小」政策は競争力のある国有大型企業をうまく把握しさえすれば十分であって、中小企業はすべて売却あるいは——残念ながら——消滅させてしまえばよいと曲解され、逆に中小企業改革の健全な進行を妨げるものとなってしまった。<sup>7</sup>

また、あらたに公布された一連の会計規定の内容からみると、財政部の『企業会計規定』の発行についての通知によれば、すべての株式会社（上場企業を含む）は「企業会計規定」を執行しなければならないと明記されているが、株式会社のなかに存在する小企業（たとえば、部分投資企業またはハイテク企業）については言及されていない。また、財政部の『金融企業会計規定』の発行についての通知によれば、各種の金融企業は「金融企業会計規定」を執行しなければならないと規定している。同じく財政部の「外国投資企業が『企業会計規定』を執行する際の問題についての解答」によれば、2002年1月1日から、外国投資企業は「企業会計規定」を執行し、外国投資企業のうちの

7 西川博史・谷源洋・凌星光『中国の中小企業改革の現状と課題』日本図書センター、2003年、111～192頁を参照。

金融企業は「金融企業会計規定」を執行すべきであると記されているが、小企業についてはやはりまったく触れていない。したがって、2004年の「小企業会計規定」が公布されるまでの各種の会計基準や法規は、そのほとんどが大企業または上場企業向けに制定されていたものであって、中小企業の会計要求やその特殊問題については考慮されてはいないといえる。

このような会計制度のもとに、——「企業会計規定」に従って会計処理をしている一部の積極的な中小企業を除いて——ほとんどの中小企業は従来の「業種別会計規定」に準じた会計処理をおこなっていた。具体的には、「个体戸」<sup>8</sup> についての「个体工商戸会計規定」（原語：『个体工商戸会计制度』）<sup>9</sup>と「个体工商戸簡易会計規定」（原語：『个体工商戸简易会计制度』）、集体企業<sup>10</sup>についての「集体企業会計規定」（原語：『集体企业会计制度』）<sup>11</sup>、郷鎮企業についての「郷鎮企業会計規定」（原語：『乡镇企业会计制度』）<sup>12</sup> などの規定が並存している。これらの会計規定は、まさしく「社会主義市場経済体制」への過渡期の産物であり、そこには「社会主義計画経済体制」的な要素が多かれ少なかれ存在している。とくに所有制や業種の違いによってそれぞれ独立した会計規定が並存するために、企業間の会計報告の比較可能性がきわめて低くなっていた。

このようにして、「社会主義市場経済体制」への過渡期においては、大企業の成長がより重要視される潮流のなかで、中小企業にとっては不公平な競争環境が生み出された。さらに地方の企業管理部門による干渉もあって、中小企業の財務管理に多くの問題が生じ、中小企業に対する会計規定の状況はかなり混

---

8 「个体戸」とは、「个体工商戸」とも呼ばれ、企業資産が私的所有で、被雇用者数が7人未満の「个体企業」のことである。

9 この規定は、1997年に財政部によって公表されたものである。

10 企業の資産が集団の所有に属し、かつ「企業法人登記管理条例」の規定にもとづいて登記された経済組織のことである。

11 これは、1992年に公表された各種の業種別集体企業のための会計規定に対する総称である。

12 この規定は、1986年に財政部によって公表された。



乱しているといわざるを得ないのである。

国有大企業にかかわる会計制度基準がIASに沿った国際的な制度づくりであるとすれば、これまで中小企業に対して施行されていた会計規定は、従来の会計制度が多く残されており、まさに計画経済の残滓というべきものであろう。したがって、ようやく公布された「小企業会計規定」の内容を分析することは、中国での会計制度改革の方向性を見出す重要な手掛かりとなるであろうと筆者は考えている。しかし、その前に「小企業会計規定」の制定に大きな影響を与えた会計監査環境の変化も見落としてはならない。次節においては、中小企業にかかわる会計監査の近況についても簡単に触れておこう。

### 3.3 中小企業の会計監査にめぐる変化

近年、中小企業にかかわる年度会計決算書の監査において、その業務範囲や審査の対象と内容、さらに審査報告にかかわる利害関係者などについて、以下のような変化が生じつつある。

#### 3.3.1 決算書監査の範囲と内容の拡大

2000年、財政部によって公表された「国有企業年度会計報告にかかわる公認会計士監査における若干の問題についての通知」によれば、上場企業だけに定められていた利益処分計算書監査はすべての企業に適用されることになり、10以上の重要な監査注意事項が規定された。このことによって、年度決算書の範囲と内容がいずれも拡大されることとなったのである。また、相次いで公表された「具体企業会計基準」とその改訂基準によって、監査の際に準拠すべき会計基準もより厳格なものになってきた。さらに、政府による市場経済秩序への監督・管理の強化に従い、会計士事務所の職能と業務品質に対する財政と監査部門の管理も強まる一方である。

### 3.3.2 監査報告の利用者の増加

近年、会計士事務所に監査業務を依頼する企業は、従来の国有大企業から非国有集団所有制企業や個人企業までに拡大され、そのうちの大多数は中小企業である。このことには、以下の五つの原因が考えられる。すなわち、①債権者としての各種の商業銀行は、融資のリスクを軽減するために、監査を受けた会計報告の有用性を認め始めた。②企業の所有権改革に伴い、企業間の吸収合併が頻繁におこなわれるようになり、監査された財務諸表が重要な判断基準となった。③企業の市場行為や経営活動にかかわる利害関係者が、取引相手の信用度を判断する際の基準は、単純な登録資本額のデータではなく、信頼できる財務諸表に変わってきた。④合資や共同経営などの経営形態の増加に伴い、投資者が企業の財務状態と経営成績を確認する場合に、信憑性のある財務諸表が必要とされるようになってきた。⑤企業経営者は自ら経営する企業の社会的信用を高めるために、積極的に会計監査を受けるようになってきた、ということである。

### 3.3.3 監査対象の変化

監査の対象が国有大企業から非国有の中小企業に拡大されたことで、監査にかかわる業種の数が増え、監査内容と監査手続きにも大きな変化が現れた。また、このような変化は、中小企業自身を含め、それにかかわるすべての利害関係者の意識の変化を表すものでもあり、信憑性の高い会計情報の重要性があらためて認識された結果でもある。しかしながら、中小企業の会計担当者の素質の低さや財務管理に対する経営者の認識不足などから、会計処理ミスや会計情報についての偽造行為が多発し、これらのことは監査業務のリスクを増やす原因となったのである。また、中小企業にかかわる会計規定の曖昧性も、監査業務にとって大きな負担になっていた。

これらのことは、中小企業会計制度上の不備をますますあらわにさせ、一時も早くあらたな制度をつくることが望まれたのである。

## 4 「小企業会計規定」の内容

### 4.1 「小企業会計規定」の公布

2004年5月25日、特定条件を満たす小企業のみが適用できる「小企業会計規定」が財政部によって公布された。その第1条の「総説」の第2項に、小企業は、「外部から資金調達をせず（株券あるいは債券を公開発行しない）、かつ経営規模が比較的小さい企業。元国家経済貿易委員会、元国家発展計画委員会、財政部および国家統計局が2003年に制定した『中小企業基準の暫定規定』（原語：『中小企业标准暂行规定』、国経貿中小企[2003]143号）で規定された小企業。ただし、個人出資およびパートナーシップ形式で設立された小企業は除く。」と定義されている。ちなみに、「中小企業基準の暫定規定」で規定された小企業とは下記の【表1】で示されるとおりである。

【表1】

	小 型 企 業※			中 型 企 業		
	従業員数 (人)	総売上高 (万元)	資産総額 (万元)	従業員数 (人)	総売上高 (万元)	資産総額 (万元)
工 業	300以下	3000以下	4000以下	300～2000	3000～30000	4000～40000
建 築 業	600以下	3000以下	4000以下	600～3000	3000～30000	4000～40000
卸 売 業	100以下	3000以下		100～200	3000～30000	
小 売 業	100以下	1000以下		100～500	1000～15000	
交通運輸業	500以下	3000以下		500～3000	3000～30000	
郵 政 業	400以下	3000以下				
ホ テ ル 業	400以下	3000以下		400～1000	3000～30000	
飲 食 業	400以下	3000以下		400～800	3000～15000	

※従業員数、総売上高および資産総額のいずれかの条件にあてはまるものは小企業として扱われる。

この「規定」は既に公布された「企業会計規定」および「金融企業会計規定」と同じく、「中華人民共和国会計法」および「企業財務会計報告条例」をはじめとする関連法規にもとづいて制定されたもので、その公布によって、「企業

中国における小企業会計制度の展開

【表2】

項目	「企業会計規定」	「小企業会計規定」
会計期間	年度、半期、四半期、月期	年度、月期
財務諸表	「貸借対照表」、「損益計算書」、「キャッシュ・フロー計算書」、「資産減損準備明細表」、「持分増減変動表」、「未払増値税明細表」、「利益処分計算書」、「セグメント報告書」	「貸借対照表」と「損益計算書」のみで、「キャッシュ・フロー計算書」の作成は任意とされている
資産受贈	同類または類似資産の市場価値に支払うべき関連租税公課を加えた額、または見積もりキャッシュ・フローの割引現在価値をもって取得原価とする	同類または類似資産の市場価値に支払うべき関連租税公課を加えた額を取得原価とする
ファイナンス・リース固定資産	リース開始日のリース資産の当初の帳簿価額と最低リース支払額の現在価格のいずれか低いほうを簿価とする	リース契約額にもとづいて取得原価を計算する（固定資産が予定使用可能状態になる前の関連費用を考慮すべきとされる）
減損会計	長期資産（固定資産、無形資産等）、流動資産（短期投資、売掛金、棚卸資産）などが適用される	流動資産（棚卸資産、短期投資、売掛金）に対してのみ適用される
未処理財産損益	棚卸差益・差損等については「未処理財産損益」勘定に計上し、理事会の承認手続きなどを経て処理する	「未処理財産損益」勘定を経由せず、直接、当期の損益に計上する
長期投資	被投資企業については、支配または共同支配の状況や重大な影響の有無によって、原価法と持分法をそれぞれ適用し、かなり詳細な規定となっている	重要な影響が存在する場合は、長期投資に対して、①持分法投資差額を認識する必要がない、②持分法投資損益部分を除いて、長期投資の貸借対照表価額を調整する必要がない、という簡略化された持分法が適用される
社債発行差金の繰延	定額法または実効利率法	定額法
固定資産を購入・建設のための専用借入金に発生する借入費用	比較的発生金額が大きい場合は、購入・建設する固定資産を原価に直接算入し、比較的発生金額が小さい場合は、当期財務費用に算入する	建設中の資産に対する実際支出額を考慮する必要はなく、予定使用可能状態になる前のものは資本化することができる
資本準備金	資本差益、非資金資産受贈準備金、受贈現金資産、株式投資準備金、支給金振替、外貨資本換算差額、そのたの資本準備金	資本差益、非資金資産受贈準備金、外貨資本換算差額、そのたの資本準備金
利益剰余金	法定利益剰余金、任意利益剰余金、法定公益金、準備基金、企業発展基金、利益による出資の償還	法定利益剰余金、任意利益剰余金、法定公益金
法人所得税	「税効果会計法」と「未払税金法」のいずれかを選択適用できる	「未払税金法」に一本化され、当期に納付すべき所得税額をもって「所得税」とされる

会計規定」を中心とするあらたな会計制度体系がついに完成したといえよう。

#### 4.2 「小企業会計規定」と「企業会計規定」との違い

「小企業会計規定」は、「企業会計規定」をはじめとする会計制度体系に属しているところから、その根本的な会計理念はさほど変わらないと考えられる。では、その具体的な内容において、前述した「計画経済の残滓」といわれるものが果たして残されているのであろうか。このような疑問をもって、両規定の内容を比べ、その主な相違点を左記【表2】にまとめることとする。

このように、「小企業会計規定」は「企業会計規定」と比べ、勘定科目の数が85科目から60科目に減らされたことや「キャッシュ・フロー計算書」の作成が必須ではなくなったことなどの相違があり、さらに会計計算方法や処理方法などの違いもある。しかしながら、これらのいずれも簡便的な処理がなされただけであって、基本的な会計思考および制度理念は「企業会計規定」とまったく同じものであるといえよう。

したがって、たしかに小企業の現状やその特殊性を考慮し、幾分かの実務手続き上の簡略化が図られたものの、「小企業会計規定」の内容はけっして経済体制改革という過渡期におけるあいまいな産物ではない。あらたに公布された「小企業会計規定」は、あくまでも「企業会計規定」と歩調を合わせるものであって、いわば小企業の会計実務を、最新の会計理念が備えられた会計制度体系の枠組みに導くものであると認識することができる。これによって、中国国内のほぼすべての企業がようやく統一的な会計制度で規範されるようになったと考えられる。

## 5 おわりに

### 5.1 「小企業会計規定」における問題点

#### 5.1.1 適応範囲について

「小企業会計規定」の内容からみると、その適用範囲はあくまでも前掲【表1】で示されたように、株式または債券を公開発行していない小企業に限られている。つまり、同表で示された中型企業については、金融関連企業を除き、すべてが「企業会計規定」に従って、その外部情報を作成・公表しなければならないことになる。しかしながら、株式または債券を公開発行していない一部の中型企業にとっては、その会計情報の利用者は主に税務当局または銀行などの債権者である。さらに、これらの企業においては、投資者と経営者が同一人物であるケースが多く、会計情報への依存度が極めて低いといえよう。これらのいずれの点についても小企業と酷似しており、主として上場企業などの大企業がその適用範囲とされる「企業会計規定」を遵守させるのは、不適當ではないかと考えられよう。

このようなことから、また会計情報の比較可能性の観点からも、株式または債券を公開発行していない一部の中型企業については、「小企業会計規定」の適用範囲に組み込むべきではないかと考えられる。しかし、「企業会計規定」をはじめとする会計制度体系は、そのすべてが財政部によって制定されたことから、それら自身は法的な強制力をもつものであって、企業には自由選択権が与えられていないことはいうまでもない。したがって、中型企業の一部を無理に「小企業会計規定」に取り込むことは反ってその法的規範性を乱す結果になりかねない。よって、筆者は、「中小企業基準の暫定規定」における中小企業の区分基準そのものをより厳密かつ適切に再規定すべきだと提言したい。

#### 5.1.2 キャッシュ・フロー計算書の作成について

公表された「小企業会計規定」の内容から、「キャッシュ・フロー計算書」

の作成は任意となっている。これは、現在の中小企業にとって、「キャッシュ・フロー計算書」の作成は必要ではないという意見が実務界<sup>13</sup>と理論界<sup>14</sup>のいずれにおいても多く聞かれるからであると考えられる。

その主な理由は、以下の3点にまとめられる。

- ①「キャッシュ・フロー計算書」の作成にあたっては、中小企業はその会計処理をおこなう能力に乏しいため、ほとんどは会計士事務所によってなされているのが現状である。したがって、その作成はあくまでも監査と報告に合わせるためのものにすぎない。
- ②実質的に「キャッシュ・フロー計算書」に注目する外部関係者は少なく、ただの飾りになりかねない。
- ③企業の経営者は確かにキャッシュ・フロー情報を重視しているが、それはあくまでも内部管理のために使われるもので、ディスクロージャーに関しては企業の商業機密の漏洩につながる恐れがあり、開示のための「キャッシュ・フロー計算書」の作成には抵抗がある。

しかしながら、筆者はこのような「キャッシュ・フロー計算書」が不要であるという論点に賛成できない。中小企業を取り巻く利害関係者の数が増え、しかも会計情報の重要性も既に認識されている現在、企業自身のより一層の発展のためにも、内部管理から外部報告、さらに資金調達まで、比較可能性の高い「キャッシュ・フロー計算書」が最も重要であると考えられる。もちろん、その作成にあたっては、会計業務水準の低い中小企業にとっては困難であるかもしれない。しかし、「キャッシュ・フロー計算書」の簡略化が図られても、けっして「キャッシュ・フロー計算書」そのものは排除されるべきではないであろう。

---

13 宋新潮・曾貞・李勇成・杨端平「关于小企业会计制度的探讨」中国注册会计师、2003年第9期。

14 朱海妮「传统型中小企业会计发展对策：构建概念框架」财会通讯、2001年第8期。

## 5.2 今後の展開

中国会計制度においては、「小企業会計規定」が既に「企業会計規定」体系に組み込まれていることや、その内容が完全に「企業会計規定」にもとづいて制定されていることなどから、中国会計制度は「一元化」に向けて着実に進んでいるように見受けられる。では、これまで、中国の内外における多くの著書あるいは論文において展開されてきた中国会計制度の「二元的性格」という問題は、ついに「一元化」されるという結論に結び付けられるであろうか、それとも今後もなお継続的に展開されていくのであろうか。

私見によれば、上述の「二元的」あるいは「一元的」会計制度に関する論議は、あくまでも「社会主義計画経済体制」から「社会主義市場経済体制」への移行段階における現象に囚われているくらいがある。中国会計制度の特色をそのように単純に定義づけることは思考上の混乱を招き易く、むしろ不適切であると考えられる。なぜならば、現在の経済体制は中国のこれまでの歴史的展開の延長線上にあり、その経済体制が英米的な資本主義体制に転化することは考えられない限り、あくまでも「社会主義市場経済体制」を基礎とする会計制度の確立を理念として掲げなければならないからである。

## 参 考 文 献

### [著書等]

- (1) 赵海宽・郭田勇『中国金融体制改革20年』中州古籍出版社、1998年
- (2) 刘俊成『中小企业规章制度』安徽人民出版社、2002年
- (3) 于玉林『中小企业财务会计模式研究』经济科学出版社、2002年
- (4) 孙学敏・玄宇・邬玮・吴尚宗『中小企业金融与财务研究』郑州大学出版社、2003年
- (5) 西川博史・谷源洋・凌星光『中国の中小企業改革の現状と課題』日本図書センター、2003年

### [論文等]



- (1) 倪小林「中国資本市場の歴史方位」『上海証券報』、1998年10月22日
- (2) 黄彤・吴大兴「对小企业会计制度的几点建议」财会月刊、2000年第1期
- (3) 朱海妮「传统型中小企业会计发展对策：构建概念框架」『财会通讯』、2001年第8期
- (4) 张春廷「中国证券市场发展简史」『证券市场导报』、2003年1月8日
- (5) 宋新潮・曾贞・李勇成・杨端平「关于小企业会计制度的探讨」『中国注册会计师』、2003年第9期
- (6) 魏许莲「『小企业会计制度』与『企业会计制度』的比较」『中国注册会计师』、2004年第11期
- (7) 柏晶伟「加快中小企业改革创新」『中国经济时报』、2005年2月1日  
[会計法規等]
- (1) 中华人民共和国财政部『中华人民共和国企业会计制度』财政部文件[2000]财会字第25号、2000年12月
- (2) 中华人民共和国国家经济贸易委员会、国家发展计划委贸会、财政部、国家统计局『中小企业标准暂行规定』国经贸中小企[2003]143号、2003年2月
- (3) 中华人民共和国财政部『中华人民共和国小企业会计制度』财政部文件[2004]财会字第2号、2004年5月