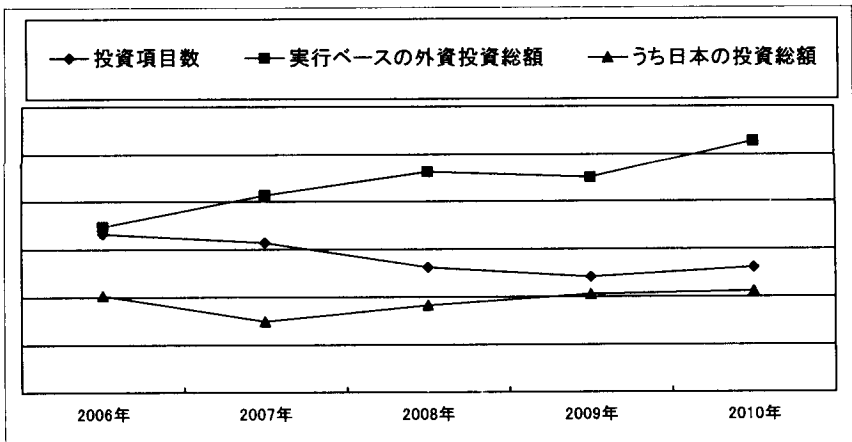


# 中国進出企業における会計上の諸問題

許 霽

「改革・開放」政策が実施されてから 30 年あまりが経ち、すでに数十万にも上る外資企業が中国各地に進出し、展開されてきた。下記【表 1】をみると、2008 年前後は停滞したようにみられるが、これはおそらく 2008 年より実施された外資企業を含むすべての企業の所得税の統一を内容とする「企業所得税法」や後に発生した金融危機などによる影響であると考えられ、総体的には中国における外資投資の勢いは衰えることなく、穏やかな成長をみせていることがわかる。

【表 1】



出典：中国商務部統計データにより筆者作成

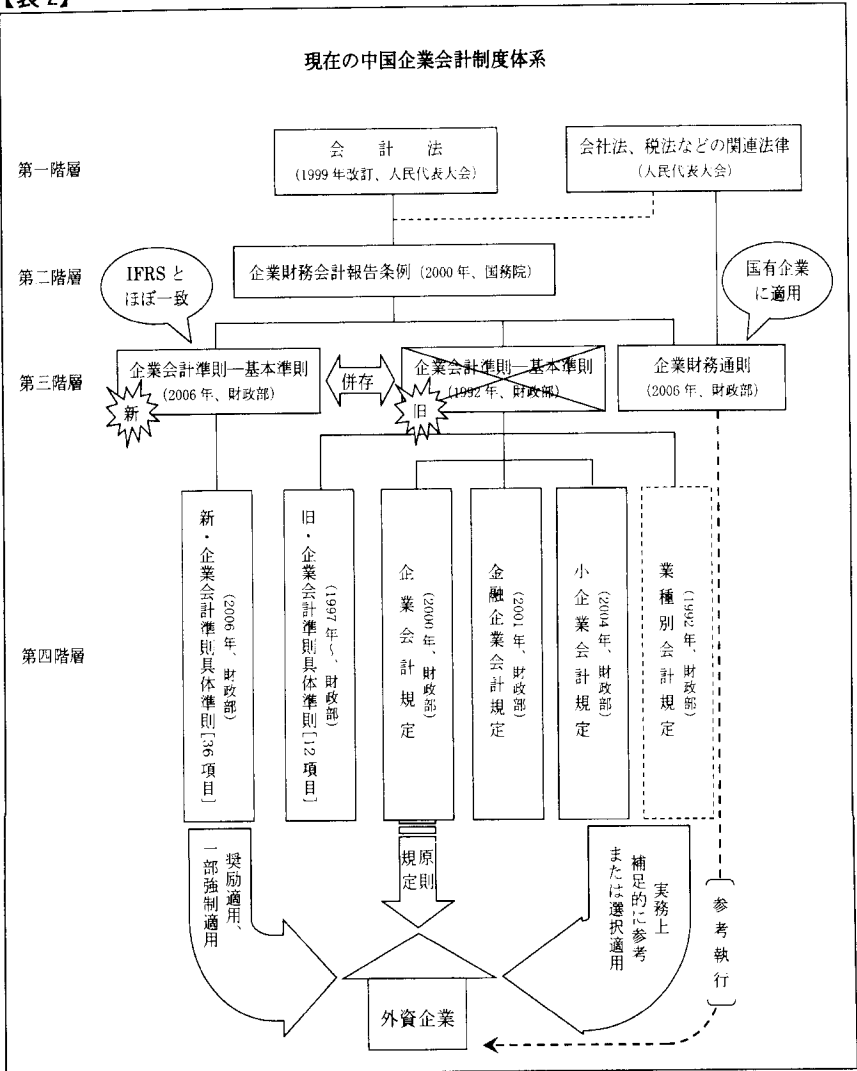
また、今年 11 月 16 日の中国商務部の発表によると、今年度 1～10 月の実行ベースの外資投資総額は 950.12 億ドルで前年同期に比べ 15.8% の増加であった。そのうち米国によるものは 25 億ドルで 18.1% も減少しており、EU27 カ国からの合計投資額は 55 億ドルで、わずか 1.0% しか増加しておらず、欧米の景気低迷や投資の鈍化が顕著にみられた。これに対して、日本は 57 億ドルで 65.5% の増加を示しており、これは香港、台湾に次ぐ第 3 位の投資総額で、近年横ばいとなっていた対中投資に再び火がついたことを読み取ることができる。

このような状況の中で、外資企業にかかわる諸法規、とくに会計や税法関連法規の変革が頻繁に行われてきた。そしてこれまでは、外資を誘致するためにさまざまな税務上の優遇措置が採られ、いわゆる外資企業への超国民的待遇が 30 年近く続いた。しかしながら、外資と内資における課税上の不均衡が次第に調整されるようになり、昨年は最後まで残っていた「都市維持建設税」と「教育費附加」も外資に対して徴収されるようになったことで、全企業の税制度が統一され、外資企業における超国民的待遇は完全になくなったのである。一方、外資企業を取り巻く会計制度はどのように構成され、またどのような役割を果たしているのか。以下においては、中国進出企業にかかわる会計制度を考察した上で、その問題点を、会計制度、会計監査および会計実務の三つの側面から分析し、さらにその解決策についても試みる。

## 1 現在の中国会計制度体系について

中国に進出している外資企業にかかわる会計制度体系は次の【表 2】にまとめることができる。つまり中国の会計制度体系は、第一階層に公会計と私会計のいずれも統括する「会計法」、第二階層に「会計法」の具体的な解釈ならびに上場企業における会計情報ディスクロージャーの規範化を目的とする

【表 2】



「企業財務会計報告条例」、第三階層に「企業会計規定」<sup>1</sup>の概念フレームワーク的な役割を果たす公表年度の違う二つの「企業会計準則」<sup>2</sup>、ならびに企業の財務処理を規定する「企業財務通則」が存在し、そして最後の第四階層には、新・旧準則の詳細規定ならびに各種の会計規定<sup>3</sup>によって構築されている。

2006年に公表された新・「企業会計準則」体系は、国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards ; IFRS)へのコンバージェンスを図るためのもので、ほとんどIFRSと同じ内容になっている。それに対して、これまで執行されてきた旧・「企業会計準則」体系は、公表当初は国際会計基準(International Accounting Standards ; IAS)との調和化が考えられたものの、従来の社会主義的な要素も多く残されており、中小企業や国有企業を含むすべての企業への適用を目的とした妥協の産物であると言わざるをえない。したがって、今回は旧準則を改訂するのではなく、従来体系に取って代わるねらいで新・「企業会計準則」体系が公表されたのであった。

現状としては、基本的にすべての外資企業は「企業会計規定」を遵守しなければならない。ただし、小規模企業の場合は、「小企業会計規定」を適用することもできる。また、新・「企業会計準則」に関しては、上場会社、主要金融機関ならびに大中型国有企業に強制適用されており、外資企業の適用も奨励され、しかも一部の地域<sup>4</sup>ではすでに外資への強制適用は試験的に始まっている。これらの規定以外に、【表2】では「業種別会計規定」も補足的に参考または選択適用と表記しているが、それについてはすでに廃止された規定で

<sup>1</sup> 中国語の原語では、「企業会計制度」という用語を使用しているが、企業会計制度体系の「制度」と区別するために、本稿では、「企業会計規定」という表現を用いることとする。

<sup>2</sup> 本稿では、両準則を区別するために、2006年に新たに公表されたものを新・「企業会計準則」、従来のものを旧・「企業会計準則」とそれぞれを表記する。

<sup>3</sup> 脚注1.と同様の理由で、原語では「業種別会計制度」、「金融企業会計制度」および「小企業会計制度」と表現されているものをすべて「業種別会計規定」、「金融企業会計規定」および「小企業会計規定」と訳す。

<sup>4</sup> 2008年から実験的に深セン、山西省および雲南省などの大中型外資企業にも強制適用されている。

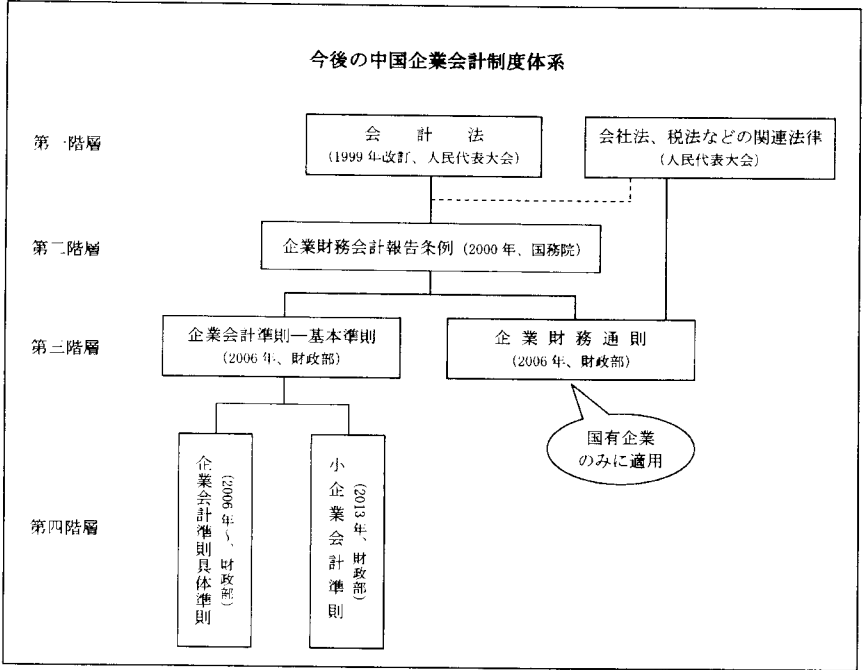
はないかという見解もある。なぜならば、2008年の国务院法令によって、旧・「企業会計準則—基本準則」はすでに廃止されおり、同年に、財政部によって16の具体準則のうち四つ（「関連当事者との取引の開示」、「収益」、「中間財務報告」および「建設契約」）も廃止されたことで、本来ならばその下部規定である諸規定、とくに旧・「企業会計準則—基本準則」と同時期に公布されている「業種別会計規定」も事実上、廃止されるべきだと考えられるからである。しかし、当該規定を廃止するという明文規定は出ておらず、一部の小規模企業はいまだにそれを参考執行しているという事実もあるため、ここで表記した次第である。

また、外資企業の財務上の基準については、「財政部による外商投資企業の『企業財務通則』と各業界企業財務制度の執行に関する通知」（1993）によれば、外資企業も1992年に公表された「企業財務通則」を適用しなければならないと規定している。しかし、2006年に改定された「企業財務通則」第2条では、「中国国有企業及び国有支配企業（金融企業を除き）を適用対象とし、その他の企業はこれを参考にして執行する。」と規定されており、外資企業への適用の有無に関しては明確にされていない。ただし、それ以外の財務規定もないため、ほとんどの外資企業はこれを参考にしているのが実情である。

これまでの中国企業会計制度の制定過程を考察すると、外資企業会計制度の作成にはつねに真っ先に様々な国際的な会計理念の導入を試み、その執行経験を踏まえながら国内企業のための会計制度を制定するという経緯がみられた<sup>5</sup>。しかしながら今日では、外資企業会計制度に与えられた、いわば試金石的な役割はすでに果たされたと考えられ、すべての企業における会計制度の統一が図られている。なお、今後の会計制度体系は次の【表3】になると予想される。

<sup>5</sup> 詳しくは、拙稿「中国における外国投資企業会計制度の変遷」『福山大学経済学論集』第34巻第1号、2009年4月を参照されたい。

【表 3】



## 2. 会計制度について問題点

### 2.1 会計制度の現状

まず会計制度については、先述のように、中国に進出している外資企業にはさまざまな法規が適用されていて、かなり混乱した状況であるといわざるをえない。外資企業にとっては、その規模にもよるが、「企業会計規定」と「小企業会計規定」、または新・「企業会計準則」のいずれかを選択することが可能であるが、いったん選択した以上、ほかの規定への適用は完全にできなくなる。これはかなり困惑するところではないだろうか。

日本企業の中国子会社の場合、日本の企業会計基準委員会の「連結財務

諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取り扱い<sup>6</sup>により、2008年4月以降、日本本社の連結財務諸表を作成する際に、「在外子会社はIFRS、米国会計基準または日本会計基準のいずれかを適用しなければならない」と定められている。よって、中国にある子会社にとっては、いちはやくIFRSに近い新・「企業会計準則」を採用することが得策かもしれない。ただし、残念ながら、今の新・「企業会計準則」はIFRSとほぼ同じ内容ではあるが、あくまでも中国のローカル基準であるため、IFRSの代替基準として日本本社の連結財務諸表にそのまま使用することができない。

それでも、2010年4月に中国財政部によって、IFRSとの持続的コンパジェンスのロードマップ<sup>7</sup>が発表され、いまだに相違ある項目の改訂を今年の年末までに完了する予定にしていることもあり、いずれかは企業会計制度の新・「企業会計準則」への一本化が想定される。よって、やはり新準則への対応を積極的に考えるべきであり、少なくとも中国子会社が新・「企業会計準則」を採用することは、会計基準の差異による調整作業を軽減できることになるであろう。ただし、その場合、税効果会計の採用や連結財務諸表の作成、そして公正価値測定モデルによる評価も要求されることとなり、それなりの覚悟が必要であると考えられる。

## 2.2 小企業会計準則の実施

また、数多くの中小規模外資企業が採用している「小企業会計規定」は、2004年に制定されたもので、「企業会計規定」を簡略化した内容となっている。2009年7月に、財政部によって行われた「小企業会計規定」の執行状況に関する調査によると、その規定内容の多くはすでに現状に適合せず、実務ではもはや機能しなくなっているとの結果が示された。なぜならば、「小企業会計規

<sup>6</sup> 企業会計基準委員会「実務対応報告18号」、2006年5月公表、2010年2月改正

<sup>7</sup> 財政部「中国企業会計準則の国際財務報告基準への持続的コンパジェンスを実現するための路線図」、2009年9月に意見徴収稿、2010年4月1日に正式公表

定」による小企業の区分方法は、2003年に当時の国家経済貿易委員会、国家計画委員会、財政部および国家統計局によって策定されたもので、一部の企業（情報処理サービスやソフトウェア、不動産、リースならびにビジネスサービスなどの業種）はその区分に含まれておらず、「業種別会計規定」と「小企業会計規定」のどれを執行すればよいか不明なままとなっているからである。

そこで、今年10月18日に財政部によって「小企業会計準則」が公表され、同日に「小企業会計規定」が廃止された。「小企業会計準則」は新・「企業会計準則」への一本化を図るもので、2013年1月1日よりすべての小企業において全面的に施行されることを契機に、新・「企業会計準則」体系が完成されると想定される。

### 3. 会計監査について問題点

#### 3.1 会計事務所の現状

次に、会計監査の問題点について考えてみよう。中国では、基本的に外資企業は会計事務所および公認会計士による監査が必要とされている。その際、中国の「ローカル会計事務所」と「外資系会計事務所」のいずれを選択するかにおいては、またもや困惑するところであろう。「ローカル会計事務所」の場合、とくに政府関係とのパイプがあるなど、地元の強みはあるが、規模が小さく、業務品質や信用面でばらつきが激しいという欠点もある。一方の「外資系会計事務所」は国際的な会計事務所が中国側パートナーとの合作<sup>8</sup>により設立されるものが一般的で、規模が大きく、サービスなどの質は高いが、監査報酬も高くなるのが難点である。

現在、中国の公認会計士協会は最新の5ヵ年発展計画において、品質と競争力の高い10の大型会計事務所と200の中型会計事務所を育成し、さらに

<sup>8</sup> 中国人会計士がパートナーシップの会計事務所を設立し、そのパートナーシップの会計事務所が外資系の会計事務所メンバーファームになるという形態もある。



小型会計事務所業務の規範化も図るなど、「ローカル会計事務所」の育成・拡大を急いでいる。まず北京、天津、江蘇、広西、雲南および上海の六つの地域に会計業務模範基地を建設し、今後さらに30の地域に広げることを予定しており、会計事務所のサービス内容を調整し、監査業務はもちろん、それ以外の市場ニーズに合った高品質な新業務を開拓することも目指している。これらの政策によって、利用者にとっては良い環境が整えられるのではないかと考えられる。現に昨年までに、公認会計士は96,498人、会計事務所は7,785軒（うち支所799軒）、従業者数は30万人に達しており、年間の業務収入は375億元で<sup>9</sup>、監査市場の規模が確実に拡大されていることが窺える。

### 3.2 内部監査体制の問題

これまで、外資企業における内部監査管理体制の不備も問題視されている。日本では、「金融商品取引法」によって、上場会社においては2008年4月1日から始まる事業年度より、海外子会社を含む連結グループにて内部統制を構築することを義務付けられたが、商慣習の違いやコミュニケーション・ギャップ、対日感情、知的財産権などの問題や、中国の現地スタッフの内部統制に対する認識不足もあり、制度の構築が難航しているという話もしばしば聞かれる。では、中国の内部統制制度はどのようになっているのだろうか。これに関しては、2008年に、財政部、証券監督管理委員会、審計署、銀行業監督管理委員会および保険監督管理委員会によって、「企業内部統制基本規範」がすでに公布されている。現在では主に一部の上場企業を中心に内部統制制度の確立を図っており、非上場の大中型企業への適用も奨励されている。中国の公認会計士は被監査会社の内部統制に対して、審査意見を付すことになったことで、監査範囲が拡大され、会計事務所にとってはかなりの負担増となっている。また、上場企業は会計事務所による内部統制監査が行わ

<sup>9</sup> 中国公認会計士協会「中国公認会計士業界発展計画（2011～2015年）」2011年7月を参考。

れているが、とくに内部統制についてのIT関係の対応にばらつきがあるため、さらなるシステム整備が必要であろう。

いずれにせよ、中国における内部統制制度はほぼ、米国企業改革法(SOX法)や米国トレッドウェイ委員会の「COSOフレームワーク」をそのまま導入したもので、中国企業の実情に合わず、実務と乖離していることや、政府主導型で民間の意見は反映されていないなど、さまざまな問題点が指摘されている。この内部統制制度は形式的に整備されたものの、あくまでも試行錯誤の段階であり、実務上効果的に機能するにはさらに時間を要するであろう。

## 4. 会計実務について問題点

### 4.1 会計と税務の分離

中国では、経理実務を担当するには「会計従業資格証書」が必要とされており、その取得には会計従業資格試験に合格しなければならない。また、1986年に財政部によって公布された「会計専門職務試行条例」によれば、会計専門職を高級職務である「高級会計師」、中級職務である「会計師」、および初級職務である「助理会計師」と「会計員」に区分されている。これらの資格認定には全国統一の資格検定試験に参加しなければならないが、その内容は税務に関連するものがかなり多いという状況にある。また、中国では、外資企業の年度監査は一般的に1月から3月の間で行われ、その報告書には、「会計」と「税務」のいずれの監査項目も含まれるのが一般的である。つまり中国の監査は、主管当局と税務当局による監査で、実質的には税務監査であるといえる。したがって、企業の会計担当者はつい税務基準にもとづいて会計処理を行ってしまう実態があり、会計監査人に関しても、やはり同じような現象がみられる。近年の中国進出企業の増加と市場経済の展開に伴い、国家行政から企業自身までも「会計」と「税務」を分離させる努力をしているが、その理念が十分に浸透するにはまだまだ時間がかかりそうだ。

また、外資企業の多くは自国でも未上場の中小企業であるため、会計組織の構築に十分な力を備えていない。加えて、近年の外資企業の増加により、語学力があり、かつ中国の会計法規や税務法規、そして実務的な経理知識をもつ人材はますます不足しているのが現状である。ましてやIFRSへの対応となると、ほとんどの企業の能力範疇を超えているといえよう。そこで一部の日系企業は、本社のノウハウを活用しながら、中国特有の会計処理や税務処理、ならびに内部統制制度などに関して、独自にマニュアル（社内規定）を作成している。この社内規定の作成はきわめて有効な手段として評価すべきである。なぜならば、経理担当者に現行の中国企業会計制度体系に則した財務諸表の作成を誘導すると共に、会計監査人における企業の会計体制への理解を深め、「会計」と「税務」の分離を自ら明確にすることもできるからである。今後、このようなマニュアル化した社内規定をいっそう広める努力が必要であると考えられる。

## 4.2 記帳代行業務

また、どうしても企業内での会計組織の構築や維持が困難な場合は、記帳代行サービスを利用するのもひとつの方法である。中国の「会計法」第36条によれば、「企業は会計業務の需要に応じて会計部門を設置するか、関連部門に会計従業者を配属し、会計主管人員を指定しなければならない。設置条件が備わっていない場合、認可を得て設立された記帳代行業務に従事する仲介機構に記帳代行を委託しなければならない。」と規定されている。したがって、比較的規模の小さい企業が記帳代行サービスを利用するのも大変有効であると考えられる。そして中国では現在、記帳代行業務を行えるのは、会計事務所、税理士事務所<sup>10</sup>、および財政部門によって認可された記帳代行仲

<sup>10</sup> 原語：「税務士事務所」、1994年に、中国国家税務局は「税務代理業務の実験的展開に関する通知」を公表したことで、中国における税理士制度が実施された。

介機構となっている。

2005年3月1日から施行された「代理記帳管理弁法」(財政部)によれば、一定の条件<sup>11)</sup>に適合し、地方の財政管理部門(県レベル以上の人民政府財政部門)の許可があれば、記帳代行仲介機構を設立することができる定められている。なお、仲介機構の業務範囲は、①財務会計報告書の作成、②財務会計報告の外部への提出、③税務当局への税務資料の提出、④委託者が委託するその他の会計業務からなっている。しかしその後、記帳代行仲介機構が数多く設立されるようになり、熾烈な競争の中、価格設定が次第に安くなると同時に業務品質の確保が難しくなってきた。とくに、いったん設立した機構は、その後、財政管理部門の監督を基本的に受けないこともあり、その信用度はますます低下し、きわめて混乱した競争市場となっているといわざるをえない。

一方、会計事務所の業務範囲は、主に監査業務とコンサルタント業務によって構成されており、コンサルタント業務のうち、記帳代行業務が重要なシェアを占めている。また原則的には、ある企業の記帳代行と会計監査を同時に行ってはいけないが、それを規範する法規が皆無であるため、実務的には、ほとんどの会計事務所が両業務を同時に引き受けている。ただし、税務当局の審査に通過するためには、同じ会計士による両業務の同時施行を避けるべしというのが暗黙の了解のようだ。

このような状況では、会計監査の独自性を損なう恐れがあることを考慮し、2010年3月1日にアモイ市財政局により、「アモイ市会計人員条例」が施行された。当条例の第13条には、「会計事務所が行った記帳代行業務については、同所およびその従業員による監査を施してはならない。」と規定されており、違反した者には、財政部門に言い渡された猶予期限内に業務改正が求め

<sup>11)</sup> ①会計従業資格証書をもつ専任人員が3名以上であること②主管記帳代行業務の責任者は会計師以上の専門技術職務資格をもつこと③固定した事務場所があること④健全な記帳代行業務規範および財務会計管理制度を備えていること

られ、改正しない者には、罰金<sup>12</sup>を課することとなっている。当条例はあくまでも地方法規ではあるが、中央政府による試行錯誤の一環であるとも考えられ、今後、全国的に普及する可能性が十分にあると想定される。

このように、同じ企業の記帳代行と監査が同時に行えるかという問題もあるが、しっかりと業務を行っている会計事務所や税理士事務所、そして記帳代行仲介機構も多く、地方の記帳代行業協会が次第に設立されていることもあって、記帳代行業務の強化と規範化が図られている。したがって今後、記帳代行サービスの利用は企業にとってのひとつの良い選択肢になると考えられる。

## おわりに

本稿は中国進出企業における会計上の諸問題について考察してきた。これらの問題は、中国における市場経済が急速に展開されてきた結果、それに対応する制度上の整備が十分に追いつかず、企業も個人もその急激な変化に順応できていないことに起因するものも多いが、なによりも、建国後、長年遂行されてきた計画経済体制の名残りや欧米を中心とした新たな制度理念の導入との間に生じた歪みによる影響が大きいと考えられる。

まず会計制度に関しては、IFRSへのコンバージェンスが着実に図られている一方で、国有企業や中小企業を配慮した従来の財務と税務処理が数多く残る1992年当時の諸規定がいまだに残存することこそ、実務上の混乱を招く元凶になっているのではないかと筆者は考える。よって今後は、会計法規や政策の急変を避け、一時も早く統一した企業会計制度体系を構築するためにも、新・「企業会計準則」体系の完備はもとより、すでに実効性の失った「業種別会計規定」をはじめとする旧規定の明文による廃止や、「企業会計規定」

<sup>12</sup> 違反した事務所には5,000元以上、50,000元以下の罰金、直接責任をもつ主管担当者およびその他の直接責任者には1,000元以上、5,000元以下の罰金が課せられる。

そのものの廃止も進めていくことを強く願いたい。

会計監査に関しては、そもそも中央政府による監督管理が最優先に考えられてきた中国においては、公平な立場にある第三者による監査への理解が乏しく、今後は公認会計士や税理士の育成、「ローカル会計事務所」の整備が先決であろう。また、全ての上場企業および一部の国有大手企業においてすでに執行されている内部統制制度も、当初期待されている成果が十分に得られておらず、中国の実務にあった制度内容の改正や経営者から従業員に至るまでにおける監査理念への理解の向上も重要課題となるであろう。

最後に会計実務に関しては、「税務」と「会計」の適度の分離を図るために、会計教育改革や高品質な経理担当者の育成が必要であると同時に、企業自身による努力も欠かせない。現地の会計制度に精通し、かつ語学力のある経理担当者にはなかなか恵まれない現状のなか、とくに会計処理や税務処理、ならびに内部統制制度についての自国にある本社と一貫性のある「社内規定」を作成し、従業員教育と諸手続きのマニュアル化を徹底すべきである。また、次第に完備されつつ中国の会計・税務・監査市場を合理的に利用し、記帳代行や税務代行サービスの有効利用も念頭に入れるべきであろう。

いずれにしても、社会主義市場経済体制がまだ十分に完備されていない中国においては、本稿で取り扱った中国進出企業における会計上の諸問題以外にも、さまざまな難題が存在し、企業はきわめて困惑した環境に立たされているといえよう。企業会計法規の完備や、企業経営者、経理担当者ならびに会計監査人のモラルの向上を期待するだけではなく、企業自身のリスクを十分に把握したうえで、コーポレート・ガバナンスの健全化をはじめとするさまざまな工夫を施すなど、現存制度を最大限に有効利用するよう、企業自らの努力が肝心であると考えられる。

**参考文献：**

- ・柴生田敦夫『日本企業の対中投資 調査・分析と中国の実際』三和書籍、2009年
- ・近藤義雄『中国事業の会計税務』（2010年改訂版）蒼蒼社、2010年
- ・有限責任 あずさ監査法人 中国事業室／KPMG 編『中国子会社の投資・会計・税務』中央経済社、2011年
- ・中国公認会計士協会「2011年会計師事務所総合評価前百家情報」、2011年7月
- ・中国公認会計士協会「中国公認会計士業界発展規劃（2011～2015年）」2011年7月
- ・中国人民共和国財政部「会計改革與發展“十二五”規劃綱要」、2011年9月