

中国の『小企業会計準則』 についての研究

陶 静

はじめに

- I 歴史と変遷
 - II 背景
 - 1 国際
 - 2 国内
 - III 現状
 - 1 『小企業会計準則』と『小企業会計制度』の相違点
 - 2 『小企業会計準則』と『企業会計準則』の相違点
 - 3 『小企業会計準則』と『企業所得税法』の相違点
- おわりに

はじめに

2011年10月18日に中国財政部が『小企業会計準則』を正式に公布し、2013年1月1日から実施されることになった。これに伴い2004年に公布された『小企業会計制度』は廃止されることになった。

『小企業会計準則』の制定目的は三つある。一つ目は小企業の経営管理を改善し、小企業の会計情報の真実性と透明度を高めていくことによって、小企業の健全な発展を促進することである。二つ目は租税の徴収管理を強化して税金負担の公平性を確保することである。三つ目は金融機関の小企業に対する貸出信用リスクを軽減して中小企業の融資難を緩和することである¹。

以上の三つの目的を実現するため、中国財政部が現行の企業会計制度体系を全面的に見直して、上場会社とすべての大中型企業に対しては2006年に公布された新『企業会計準則』を全面的に適用し、小企業に対しては『小企業会計準則』を適用する2つの「企業会計準則」による体系を作り上げた。

本稿では、中国の小企業向けの会計基準制定の道のり、国内外の背景を確認したうえで、『小企業会計準則』の構成、内容を検討する。さらに2004年の『小企業会計制度』、2006年の『企業会計準則』や中国現行の『企業所得税法』（『企業所得説法（実施条例）』）との相違点に注目し、『小企業会計準則』の特徴を考察したい。

1 中華人民共和國財政部、『小企業会計準則解釈（2011）』、経済科学出版社、2011年12月。

I 歴史と変遷

中国の小企業会計に関する基準の制定は比較的遅く、2004年以前は全国範囲での統一した基準は見当たらない。2004年4月27日に中国財政部が『小企業会計制度』（财会[2004]2号、以下「小制度」と省略）を公布した。それは当時の経済発展と企業管理の要望に応えるため、初めて制定された全国統一の小企業の会計を規範する制度である。「小制度」公布によって、当時の中国会計制度体系が整備されることになった（第1図²）。

2006年以後、中国の会計制度は大きく改革された。会計基準の制度化（中国では「準則」という）および国際会計基準とのコンバージェンスが進んでいる。その中、中国会計制度体系の一部となる小企業の会計基準も制度化の方向へと動き出している。

2010年4月、『「小企業会計準則」に関する意見公募の通達』（『関与征求《小企業会計準則》意見的通知』财会便[2010]15号）を中国財政部が公布した。この通知の中で①小企業会計情報の必要性②小企業会計準則の適用範囲③税法との調整④新『企業会計準則』（以下「新準則」と略す）との調整などについて社会各界から広く意見を募集し、調査および研究を行った。さらに、アジア・オセアニアの会計基準設定グループ

第1図 中国企業会計制度体系（2004）



出所：筆者作成

2 陶静、「中国における『小企業会計制度』の特徴」、同志社大学大学院商学論集第39巻第2号、2005年3月31日、148ページ。

第2図 現行中国企業会計制度体系³

出所：筆者作成

（AOSSG）の会議を通じて、国際会計基準審議会（IASB）、関係各国および地域の会計基準制定機構と実務的な交流も行った。2010年11月、中国財政部は『「小企業会計準則」公開草案』（『《小企業会計準則》征求意见稿』）を公布し、全国範囲で意見公募を行った。2011年10月18日に中国財政部は『小企業会計準則』（财会〔2011〕17号、以下「小準則」と省略）を公布した。その立法趣旨は小企業の会計認識、測定と報告を規範し、小企業の継続的發展を促進し、国民経済および社会發展において重要な力を發揮できるようにするためである。「小準則」は中国会計史上小企業のための初めての「基準」として位置付けられた。

「小準則」は2013年1月1日から執行され、早期適用が奨励されていた。それに伴い、従来の「小制度」は廃止されることになった。現時点では、中国会計制度体系は第2図のようになった。

II 背 景

会計基準は常に社会の経済情勢などの変化、社会の需要に応えるかたちで変化している。中国も例外ではない。「小準則」は国際的な小企業会計基準制定ブームの影響を受け、そして中国国内の小企業基準改訂の需要に応え、制定されたものである。

1 国際

会計界で最初に小企業においては大中企業と違う会計基準を適用すべきかどうかの論議が盛んになってきたのは2000年代であろう。

国連国際会計および報告基準の政府間専門家チーム（ISAR）は2000年7月にジュネ

3 第1図と同じ部分の公布、施行日を省略した。

ーヴで第17回の会議を開催し「中小企業の会計」についてのディスカッションを行った。2001年9月、同じくジュネーヴで開かれた第18回の会議で、『中小企業会計国際マニュアル』をめぐって討議を行い、各国の中小企業会計基準設定に関する指針、必要となる基本的な枠組、中小企業の範囲などの問題について議論をした。会議は中小企業の会計基準は簡単明瞭、使いやすく、必要とする会計情報を提供でき、できるだけ標準化し且つ融通性を保つことが重要であるとの結論に辿り着いた。2002年10月、第19回の会議では主に「中小企業会計基準」の制定について討論を行った。最終的には、ISARは既存の国際財務報告基準を考慮し、他の国の中小企業の基準を参考にし、ダブルスタンダードの基準を開発し適用するのは経済的で合理的であるとの結論を出した。

国際会計基準委員会 (IASC) は2000年に「中小企業会計基準」⁴の制定に着手し、その後 IASC が改組され、国際会計基準審議会 (IASB) となった。IASB が「中小企業会計基準」の制定において、『国際会計基準』(IFRS) (以下「完全版 IFRS」と略す) の簡素化、明瞭化および融通性が必要であるとの主旨に基づき、世界各国の中小企業に適合できる中小企業のための国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards for Small and Medium sized Entities, 以下、「中小企業版 IFRS」と略す) を制定し、2009年9月7日に公布した。小企業は資本市場で資金調達を行うことなく、銀行などの債権者からの借入れにより資金調達を行う。よって、会計情報提供の主眼は債権者に対する支払能力情報の提供である。しかし、「完全版 IFRS」の主眼は投資者に対して投資意思決定情報の提供することである。従って小企業に対して「完全版 IFRS」を適用するのは不合理である。それが「中小企業版 IFRS」が制定、公布された主な要因であろう。

個別の国をみていくとイギリスの会計基準委員会も早くから小企業の会計基準について研究をしてきた。1997年に『小型報告主体の財務報告基準』を公布し、小企業の会計処理について一部削減、簡素化を図った。2008年4月にさらに改訂をした。また、カナダ、日本などの国も中小企業会計基準を制定した。

2 国内

2009年10月「中国国際中小企業大会」が中国瀋陽で開催され、「小企業発展状況」の報告がされた。それによると、2008年度末において、中国全土で小企業は477万社あり、中国全土企業総数の97.11%を占めている。そのほか従業員数は52.95%を、主要営業収益は39.34%を、資産総額は41.97%とそれぞれ高い比率を占めている。また、中国の経済発達都市である上海においては2009年度末時点で、小企業総数は32.7万社で、上海市企業総数の96.42%を占める。従業員は530.2万人で54.95%を、営業収益は34,973.02億元で41.08%を、資本総額は14,093.31億元で50.66%をそれぞれ占め

4 この「中小企業」は中国の「小企業」に相当する。

⁵。以上のデータでも分かるように中国において、小企業は国民経済発展を推進し、経済市場の繁栄および社会の安定を促進する重要な力となっていて、中国の経済成長、就職緩和、科学技術推進、投資勧誘そして経済構造改善などの面においても重要な役割を果たしている。

一方、すでに施行されていた「小制度」が制定されたのは「新準則（具体準則）」が公布された2006年よりも早く、内容的には多くの問題が存在している。また、2007年時点の適用状況はわずか13%にすぎなかった。⁶現在、中国の小企業は創業期、成長初期にあるものが多く、発展は迅速である反面、大企業に比べると経営の規模が小さく、経営方式は多様である。また小企業の特徴として、資本市場での資金調達は基本的に行わない。所有と経営を分離していないだけでなく、企業管理の体制もまだ十分に整備されていない。例えば小企業では会計担当者の数も少なく、質も高くないのが一般的である。このような状況で小企業にも2006年公布した「新準則（具体準則）」を適用させるのは難しく、コスト・ベネフィットの観点からみても合理的でない。

さらに、小企業の会計情報利用者も比較的限定されている。資本市場で資金調達を行う大企業と違って、小企業会計情報の主な利用者は株主などの投資者ではなく、税務と金融機関である。中国の税法によると企業の所得税は確定決算主義によって、企業の課税所得を計算し、税額を申告すべきであると規定している（「査帳徴収」）。実際、小企業においては課税所得を正しく計算できないところが多く、当期の収入額に課税所得率をかけ税金を計算するケースは少ない（「核定徴収」）。一方、銀行などの金融機関が本来融資決定に使う主な資料である財務諸表も小企業では正確なものが提供されないことが多い。

以上を踏まえ、中国では「小準則」を制定するときに、以下三つの立脚点を設けた。
①中国の国情に合致し、「中小企業版IFRS」と同じく簡素明瞭にし、国際基準とのコンバージェンスを視野に入れること。
②課税の公平のためにできる限り中国の税法を尊重すること。
③銀行などの債権者の融資リスクを軽減するため、また小企業の融資難を解決するため、正確で分かりやすく作成できること。

Ⅲ 現 状⁷

第一章で述べたように、現行の中国会計制度体系は第2図のようになっている。「小準則」は中国国内に設立された『中小企業分類標準規定』（《中小型類型標準規定》）（工

5 李敏、「小企業会計準則解説与分析」、『上海注册会计师』2011年6月号、34ページ。

6 王丹舟、李炳忠、「小企業会計制度執行弱化的原因及对策」、『财会通讯（総合）』第1期、73～74ページ。

7 同注1

第1表 「小準則」適用できる中小企業の指標標準

業種	従業員数	営業収入	総資産額
農林漁業	－	500 万円未満	－
工業	300 人未満	2000 万円未満	－
建設業	－	6000 万円未満	5000 万円未満
卸売業	20 人未満	5000 万円未満	－
小売業	50 人未満	500 万円未満	－
交通運輸業	300 人未満	3000 万円未満	－
倉庫業	100 人未満	1000 万円未満	－
郵政業	300 人未満	2000 万円未満	－
旅館業	100 人未満	2000 万円未満	－
飲食業	100 人未満	2000 万円未満	－
IT 業	100 人未満	1000 万円未満	－
ソフトウェア・情報技術サービス業	100 人未満	1000 万円未満	－
不動産開発業	－	1000 万円未満	5000 万円未満
不動産管理業	300 人未満	1000 万円未満	－
リース・商業サービス業	100 人未満	－	8000 万円未満
その他	100 人未満	－	

出所：筆者作成（『中小型企業類型標準規定』を参照）

信部連企業 [2011] 300 号) に規定された中小企業（零細企業含む）に適用される。具体的には下表（第1表）の要件のいずれか1つ以上満たしていれば適用できる。ただし、以下の小企業は適用対象外である。①株券または債券が公開市場で取引されている小企業②金融機関またはその他金融業の性質を有する小企業③企業集団内の親会社と子会社。また、すでに新『企業会計準則』を採用した小企業は『小準則』への基準乗り換えは禁止されている。

「小準則」は10章90条プラス付録で構成され、主な内容は第2表の通りである。

第2表 「小準則」の構成および主要内容

章	内容
1 総則	立法主旨、適用範囲、本準則執行の関係規定
2 資産	流動資産（貨幣資金、短期投資、未収及び前払債権、棚卸資産など） 長期投資、固定資産と生産性生物資産、無形資産、長期前払費用

8 王冬年、『小企業会計準則と制度的差異分析』、経済科学出版社、2011年12月、2ページ。

9 中華人民共和国財政部、『小企業会計準則（2011）』、経済科学出版社、2011年11月。

3 負債	流動負債（短期借入金，未払及び前受債務，未払給料，未払税金，未払利息など） 非流動負債（長期借入金，長期未払債務など）
4 所有者權益	実収資本，資本剰余金，その他剰余金，利益剰余金
5 収入	商品販売収入及び労務（役務）提供収入
6 費用	営業コスト，営業税金及び付加，販売費用，管理費用，財務費用
7 利益および利益配分	営業利益，利益総額，純利益，営業外収入，営業外支出，政府補助，利益配分
8 外幣業務	外貨，外貨取引，外貨財務報告換算
9 財務報告	貸借対照表，損益計算書，キャッシュフロー計算書，注記
10 付則	零細企業の本準則執行についての注意事項（中小企業標準規定），執行日（及び「小制度」の廃止）
付録	会計科目 66 個，主要会計処理と財務報告

出所：筆者作成（『小企業会計準則（2011）』参照）

1 『小企業会計準則』と『小企業会計制度』の相違点

まず、「小制度」は「新準則（基本準則）」制定前に制定，公布されたものである。一方「小準則」は「新準則」公布後に新たに制定，公布された，いわゆる「新準則（基本準則）」の下位「会計準則」である。中国国内で設立されたすべての企業が「新準則（基本準則）」の適用対象になる。その上下関係から，「小準則」では削除された「小制度」にある内容の大多数は「新準則（基本準則）」で規範した基本的な内容である。例えば，会計公準および会計基本原則は「小制度」では規定されているものの，「小準則」では具体的な規定は見当たらない。なぜなら，会計公準および基本原則は会計の認識，測定，報告の前提条件であり，またはそれらを規範している。さらに会計情報の質にも深く関わる。よって，すべての企業の会計に対して規範力を発揮することになる。すべての企業に適用されている「新準則（基本準則）」において規定するのは合理的である。

さらに，「小企業」は経営規模が小さく，業務内容が単純で，外部の会計情報の利用者も少ない。近年「小企業」の会計に対して「簡素化」の傾向が見られる。よって，「小準則」は2004年に制定された「小制度」に比べるとより簡素化されている。例えば，「小制度」の中で規定していた「非貨幣性取引」，「債務再編」などの内容，また「交換資産の取得原価」，「交換取得資産の損益」などは「小準則」では省略された。なぜなら「小企業」ではほとんど発生しない取引であるからである。

一方，政府の後押しもあり中国の小企業も積極的に海外市場の開拓に力をいれている。よって，国際取引が増えるに連れて，外貨業務も自然と増えるはずである。「小制度」においても外貨記帳について「総説明」において簡単に規定されていた。しかし，現在および将来の小企業の発展からみると規定内容は乏しい。それを踏まえ，「小準則」

では単独に「外貨業務」の章を設け、より詳細に規定することにした。

つぎに、小企業の会計情報の主な利用者は税務機関と銀行などの債権者である。前述のように「小準則」制定の立脚点は租税の徴収管理を強化し、税金負担の公平性を確保することで、さらに金融機関の小企業に対する貸出信用リスクを軽減して中小企業の融資難を緩和することである。したがって、「小準則」はできるかぎり税法との調和を行った。また「キャッシュフロー計算書」は銀行などの融資判断に有用であることから、「小準則」において「キャッシュフロー計算書」の作成は義務づけられた。「小準則」と「小制度」の内容を全体的に見比べると以下の相違が見られる。①減損引当金の計上を廃止する。②資産損失の認識は企業所得税法の関係認識規定を採用する。③長期持分投資は一律原価法で評価する。④収益認識についてはリスク報酬移転の判断を省略する。⑤開業費は管理費用に計上する（長期前払費用としない）。

以下「小準則」と「小制度」の相違点をより具体的に見てみよう。

(1) 会計科目の相違

会計科目設置に関して、「小準則」と「小制度」の違いは主に以下の5種類に分けられる。その具体的な内容を見て、相違の原因を探ってみよう。

1. 新設科目

「小制度」になく、「小準則」で新設した会計科目は計12個である。それぞれ「購買材料、材料コスト差異、消耗性生物資産、生産性生物資産、生産性生物資産減価償却累計額、累計前払、未処財産過不足、未払利息、繰延収益、研究開発費、工事施行、機械作業」である。

「購買材料、材料コスト差異」二つの科目の新設原因は小企業の原価計算において必ず実際原価で棚卸資産を計算するではなく、計画原価によって計算する場合もあるからである。

「消耗性生物資産、生産性生物資産、生産性生物資産減価償却累計額」などの新設科目は「農・林・牧・漁業」のためである。

「累計前払」は小企業の無形資産の減価償却のために新設した。

「未処財産過不足」は小企業において財産点検時の各種差額を処理する経過勘定科目である。

「未払利息」は「前計上費用」を削除したことによって新設された科目である。主に借入金の未払利息を計算する。

「繰延収益」は主に政府補助資産の期間配分に使う科目である。

「研究開発費、工事施行、機械作業」は小企業においても今まで少ないが、これから多く見られる研究開発、工事関係のコストを計算するため新設した科目である。

2. 分解科目

「小制度」にある会計科目から分解して、新たに作った会計科目は4個ある。それぞれ「未収配当金、未収利息、前払金、前受金」である。

「未収配当金、未収利息」は「小制度」においての科目名は「未収配当金及び利息」である。内容はほぼ同じである。

「前払金、前受金」はそれぞれ「小制度」の「売掛金、買掛金」から分離して単独設置した科目である。

3. 合併科目

「小制度」の会計科目を合併し、作り上げた会計科目は10個ある。それぞれ「短期投資、未払従業員給与報酬、その他貨幣資金、長期株権投資、長期債権投資、建設仮勘定、資本積立、積立剰余金、利益配分、生産コスト」である。そのなか「短期投資」、「未払従業員給与報酬」は中国の企業会計の1級会計科目を合併し、それ以外は2級、3級会計科目を合併した。

「短期投資」は「小制度」の「短期投資」と「短期投資減損引当金」の合併科目である。それは「引当金」の計上を「小準則」において廃止したからである。

「未払従業員給与報酬」は「小制度」の「未払給与」と「未払福利厚生費」の合併科目である。それは「小準則」において「未払福利厚生費」を個別計上せず、「未払給与」の14%までの金額を「未払給与」にプラスし、「未払従業員給与報酬」として計上する方法に変更したからである。

それ以外の合併された科目はいずれも明細的なもので、小企業に会計科目設置に十分な自主性を与えるため「明細」を無くした。

4. 削除科目

「小制度」にあって、「小準則」で削除した会計科目は7個ある。それぞれ「短期投資損失引当金、貸倒引当金、棚卸資産減価引当金、長期前払費用、前計上費用、資産価値処理待ち、委託販売商品」である。

「小準則」において引当金計上を廃止したため、「短期投資損失引当金、貸倒引当金、棚卸資産減価引当金」などの「引当金」科目が削除された。

また「小準則」において「企業所得税法」と調和を図るため、「長期前払費用、前計上費用」などの科目が削除された。

さらに「小準則」において受け取った「贈与資産」は「繰延収益」および「営業外収入」によって処理するため「資産価値処理待ち」が削除された。

「小企業」において委託して販売することはほとんど見られないので「委託販売商品」

10 中国では、勘定科目は1級科目（大科目）、2級科目（中科目）、3級科目（小科目）の3段階の構造となっています。

が削除された。

5. 名称変更科目

「小制度」と「小準則」にある内容は同じであるが、名称は異なる会計科目は9個ある。(第3表参照)

(2) 財務諸表の相違

「小制度」の「会計諸表」は「小準則」において名称変更され「財務諸表」となった。また、「小制度」では企業選択作成である「キャッシュフロー計算書」は「小準則」においては「貸借対照表」や「損益計算書」と同様に強制作成の「財務諸表」となった。それは「キャッシュフロー」の内容はとくに銀行などの債権者の融資判断に有用であるからであろう。一方「小制度」では強制作成財務諸表である「未払増値税明細表」は選択作成となった。「財務諸表」の構成内容の変化を第4表でまとめた。

さらに「財務諸表」の注記内容をみてみよう。

「小準則」においてはおもに八項目の注記内容が要求される。それぞれ①「小準則」

第3表 会計科目名変更一覧¹¹

小準則	小制度
棚卸現金	現金
原材料	材料
消耗品(周転材料)	低価値消耗品
長期債券投資	長期債権投資
未納税金	未払税金
営業税金及び付加	主営業業務税金及び付加
その他業務コスト	その他業務支出
販売費用	営業費用
所得税費用	所得税

出所：筆者作成(『小企業会計準則(2011)』参照)

第4表 財務諸表の構成内容変化一覧¹²

財務諸表	内容	小準則	小制度
貸借対照表	分類変化	資産(流動資産と非流動資産) 負債(流動負債と非流動負債)	資産(流動資産, 長期投資, 固定資産, 無形資産およびその他資産) 負債(流動負債と長期負債)
損益計算書	構成変化	営業利益, 利益総額および純利益	主要業務利益, 営業利益, 利益総額 および純利益

出所：筆者作成(『小企業会計準則(2011)』参照)

11 同注8

12 同上

を適用する声明②短期投資，売掛金，棚卸資産，固定資産などの説明③未払従業員給与報酬，未払税金などの説明④利益配分の説明⑤担保資産の名称・帳簿価格および担保となった原因，未決訴訟，未決仲裁および担保金額など⑥損失が大きいときに，経営計画などを提示し，継続企業的前提（ゴーイングコンサーン）を保証する⑦企業所得税との差異調整内容⑧その他必要な内容である。

一方「小制度」では大きく二項目の内容となっていた。それぞれ①主要会計方針，会計見積もりおよびその変更に関する説明②未決訴訟，未決仲裁，当期購入或は処分した長期株権投資の内容，当期主要投資者との往来事項，融資，リース固定資産原価などの説明である。

2 『小企業会計準則』と『企業会計準則』の相違点

まず、「準則」と「小準則」の構成，各章の内容を比べてみよう。

第5表 「小準則」と「準則」構成内容一覧

2011年 『小企業会計準則』	2006年 『企業会計準則—基本準則』
全部で10章90条プラス付録から構成	全部で11章50条プラス付録から構成
第1章 総則 立法主旨：第1条 適用範囲：第2条 本準則執行の関係規定：第3条	会計公準 (第1章 総則) 第1条～11条 1. 企業実体の公準：第5条 2. 継続企業の公準：第6条 3. 会計期間の公準：第7条 4. 貨幣的評価の公準：第8条 基本準則の制定目的：第1条 基本準則の適用対象：第2条 基本準則の位置：第3条 記帳原則—貸借複式簿記：第11条 財務報告の目的—受託責任の履行および意思決定の有用性：第4条 会計認識，測定，報告の基礎—発生主義原則：第9条 会計要素の認識：第10条
規定なし（省略）	会計情報の質的特徴 (第2章 会計情報の質的特徴) 第12条～19条 真実性の原則：第12条 目的適合性の原則：第13条 比較可能性の原則：第15条 継続性の原則：第15条 適時性の原則：第19条 明瞭性の原則：第14条 実質優先主義の原則：第16条 慎重性の原則：第18条 重要性の原則：第17条

<p>第2章 資産 第5条：定義 第6条：測定方法 流動資産（貨幣資金，短期投資，未収及び前払債権，棚卸資産など）：第7条～15条 長期投資：第16条～26条 固定資産と生産性生物資産：第27条～37条 無形資産：第38条～42条 長期前払費用：第43条～44条 第3章 負債 第45条：定義，分類 流動負債（短期借入金，未払及び前受債務，未払給料，未払税金，未払利息など）：第46条～50条 非流動負債（長期借入金，長期未払債務など）：第51条～52条 第4章 所有者權益 第53条：定義，内容 実収資本：第54条 資本剰余金：第55条 その他剰余金：第56条 利益剰余金：第57条 第5章 収入 第58条：定義，内容 商品販売収入及び労務（役務）提供収入：第59条～64条 第6章 費用 第65条：定義，内容 （営業コスト，営業税金及び付加，販売費用，管理費用，財務費用） 第66条：測定方法 第7章 利益および利益配分 第67条：定義（営業利益，利益総額，純利益） 営業外収入：第68条 政府補助：第69条 営業外支出：第70条 税金：第71条 利益配分：第72条 第8章 外幣業務 第73条：内容 外貨，外貨取引，外貨財務報告換算：第74条～78条</p>	<p>会計要素 第3章～第8章 会計要素（認識，測定，記録，報告）に関する基本規定 資産：第3章（第20条～22条） 負債：第4章（第23条～25条） 所有者持分：第5章（第26条～29条） 収益：第6章（第30条～32条） 費用：第7章（第33条～36条） 利益：第8章（第37条～40条）</p>
<p>規定なし（個別会計要素において規定あり）</p>	<p>会計測定 第9章（第41条～43条） 会計測定の方法としての，取得原価，取替原価，正味実現可能価額，現在価値，公正価値等についての説明および規定</p>
<p>第9章 財務報告 第79条：定義，内容 貸借対照表：第80条 損益計算書：第81条 キャッシュフロー計算書：第82条～85条 注記：第86条 注意事項：第87条～88条</p>	<p>財務諸表 第10章 財務会計報告（第44条～48条） 財務諸表の内容：第44条 貸借対照表：第45条 利益計算書：第46条 キャッシュ・フロー計算書：第47条 財務諸表の注記と説明：第48条</p>

第10章 付則 零細企業の本準則執行についての注意事項（中小企業標準規定）：第89条 執行日（及び「小制度」の廃止）：第90条	第11章 附則 財政部の権限：第49条 施行日：第50条
付録 会計科目、主要会計処理と財務報告のひな形及び作成説明	付録 会計科目、財務諸表のひな形

出所：筆者作成（『小企業会計準則（2011）』および『企業会計準則（2006）』参照）

第5表の中に「準則」にあって、「小準則」に規定なしの内容は前述のように一つ目は「会計公準」および「会計基本原則」などである。それらは会計の認識、測定、報告の前提条件であるか、またはそれらを規範しているものである。よって、すべての企業の会計に対して規範力を発揮し、すべての企業に適用されている。あえて「小準則」で重複規定するところを避けたと考えられる。そもそも「小準則」は「準則」公布後に新たに制定、公布された、いわゆる「準則（基本準則）」の下位「会計準則」である。二つ目は会計測定の方法である。それは「準則」自体も「公正価値」の使用などきわめて限定的であるが、一部使用されている項目もあり、国際会計基準とのコンバージェンスを望んでいたので、測定について詳しく規定したのであろう。一方、「小準則」は基本「取得原価」で測定する。よって、会計測定について一章を使って規定する必要もないのであろう。

さらに、章の内容は一見同じであっても、「小準則」は「準則」に比べると、制定上会計処理の簡略化・明瞭化が図られたと言われている¹³。両者の詳細内容を比べてみる以下の相違がみられる。

(1) 減損会計の適用

「準則」の規定では、棚卸資産、金融資産の一部を場合によって減損引当金を期末に計上する。ただし戻入は可能である。また、固定資産、無形資産などの長期性資産は場合によって減損引当金を期末に計上する。かつ戻入は不可となっている。

一方「小準則」の規定では、減損会計の適用はない。具体的には棚卸資産、金融資産の一部などの流動資産を減損引当金ではなく評価引当金として計上する。また、固定資産、無形資産などの長期性資産は減損引当金として計上しないと規定されている。

(2) 資産評価（現物出資の固定資産）

「準則」では現物出資の固定資産の評価価額については、出資契約又は協議に基づく価格を用いることを規定している。

一方「小準則」の規定では、各出資者が認定した評価額及び関連税金費用の合計額を用いることになっている。

13 同上

(3) 借入金の利息金額

「準則」では、借入金の金額は実際の利率で計算するに対し、「小準則」では、契約利率で計算する。

(4) 税効果会計の適用

「準則」では、貸借対照表日に繰延税金資産或いは負債を計上すると規定している。一方、「小準則」では繰延税金資産も負債も計上せず、未払い税金を計上する。

(5) 金融資産の測定

金融資産の当初認識後の測定について、「準則」では保有目的によって、公正価値と取得原価を使い分けすると規定している。一方、「小準則」の規定では、原則取得原価で測定する。

(6) リース会計処理

ファイナンスリースの取得価額について、リース資産の価値とリース料の支払総額の現在価値（利息は含まない）のいずれか低いほうを使う。一方、「小準則」では、契約上の支払総額（利息を含む）及び関連税金費用を使う。

(7) 売上認識

「準則」では、所有権の移転に伴うリスクと収益が買い手に移転することを基準に売上を認識すると規定している。一方、「小準則」の規定は代金回収或いは回収権利の確定によって認識する。

以上の7つは「小準則」における「簡略化」「明瞭化」と言えるであろう。すなわち「減損」の認識、測定、現物出資資産の価格協議、リスクと収益移転判断も不要である。また変動する実際金利の計算や難しい税効果計算、現在価値計算もいらない。さらに、公正価値の使用はほとんど排除した。

ただし、耐用年数の確定ができない無形資産については、「準則」の規定では減価償却はしない。「小準則」では、10年以上で償却すると規定している。一見「準則」の会計処理の方が簡単なようであるが、実際は「小企業」のためになるべく「費用化」できるようにすることが主目的であろう。

3 『小企業会計準則』と『企業所得税法』（以下「税法」と略す）の相違点

「小準則」制定の立脚点の一つは「税法」との調和である。よって、「小準則」において資産の測定基準、耐用年数、残余価値測定、減価償却、長期費用配分の方法と期限、資産損失の認識、外貨換算方法、企業所得税計算方法などは「税法」と一致している。しかし「小準則」と「税法」の立法機関、立法目的は異なるので相違は存在する。具体的には『企業所得税法（実施条例）』と比較し、以下おもな相違をまとめてみよう。

(1) 小企業の^{14, 15}範囲

『企業所得税法（実施条例）』（以下「実施条例」と略す）の規定によると「小企業は国家の非限定と非禁止業種で、帳簿で納税所得を計算でき、かつ以下の条件を満たす企業である。①工業企業の場合、年度納税所得は30万元未満、従業員数は100未満、資産総額は3000万元未満である②その他の企業の場合、年度納税所得は30万元未満、従業員数は80人未満、資産総額は1000万元未満である。」

(2) 投資資産の認識と測定

「実施条例」においては投資の性質によって「権益性投資」と「債権性投資」の二種類に分けられ、短期と長期の区分はない。「小準則」は所有期間によって「短期投資」と「長期投資」に分けられ、さらに長期のなかでは「長期債券投資」と「長期株権投資」に分けられる。

「投資資産」の測定について、「実施条例」は現金支払いで取得したものは取得原価で記帳、それ以外の方式での取得は「公正価値プラス関係税金」で記帳する。「小準則」は取得原価での測定しか規定していない。

(3) 借入金利息

「実施条例」では企業が「生産経営過程のなか発生した合理的なかつ資本化しない借入金の利息を費用とする」。「小準則」では「借入金の利息について二種類に分類され、資本性支出に相当する利息は資産の取得原価に加算する、それ以外は費用とする」。

(4) 建設仮勘定の試運転収入

「実施条例」においては、企業が試運転などにより生産された製品、副製品について貨幣収入をもたらすものは収入総額に計上する。対して「小準則」は「営業収入」とせず「建設仮勘定」から差し引く。

(5) 政府補助

「実施条例」の規定は企業が受け取った「政府補助」は一括して当期収入に計上する（規定の条件に合致するものは「非課税収入」とする）。「小準則」は「繰延収益」と認識、関係資産の耐用年数内に均等に配分する。或は関係費用、関係損失発生期間で営業外収入として計上する。

おわりに

以上の考察で分かるように、中国の「小準則」は国際的に「小企業基準」が制定され

14 同上

15 中国国務院、『中華人民共和國企業所得税法』実施条例、2007年3月に公布、2008年1月1日より執行。

る傾向の状況下、国内の小企業の要望に応じて制定したものである。「新準則（具体準則）」だけでなく、旧「小制度」の簡素化を図り、できる限り「税法」と調和し、銀行などの金融機関債権者に容易にわかる融資判断資料を提供するために制定したものである。中国は2006年公布した「新準則」を「完全版 IFRS」とのコンバージェンスができたと認識し、2011年に公布した「小準則」は中国の国情を重視し、中国会計の「特色」を残しつつも、「中小版 IFRS」とのコンバージェンスを狙っている。本稿では、「小準則」の内容などを中国国内その他基準、法規などとの比較を行ったものの、「中小版 IFRS」との比較、そして日本など他国の小企業会計基準との比較は行っていない。それらは次稿で行う予定である。それを経て、「小準則」の「国際化」と「中国の特殊性」を確認できるであろう。