

中国における「企業会計制度」の存在意義

姚 小 佳*

The Significance of “The Accounting System for Business Enterprises”

YAO Xiaojia

要 旨

本研究は、中国会計体系に関する研究の一環として、2000年に中国財政部から公表された「企業会計制度」を取り上げ、その制定の背景と必要性を明らかにした上で、当該制度の構成と特徴を明確にし、さらに「企業会計制度」の役割と現時点の意義を検討するものである。

要 約

中国財政部は、中国国内企業と外商投資企業向けの制度を統一し、健全的な会計処理と情報開示を提供するために、2000年に「企業会計制度」を公表した。「企業会計制度」は、統一した会計制度として位置づけられており、会計情報を真実かつ完全に提供するために、企業の会計計算を規範化したものである。「企業会計制度」は、全部14章160条で構成されており、会計項目の設置と会計処理の方法を中心に述べ、財務会計報告の種類と様式を規定している。「企業会計制度」は、会計担当者が企業の会計計算を行う際に、重要な根拠を提供している。

キーワード：会計法、企業会計制度、企業会計準則

Summary

“The Accounting System for Business Enterprises” published in 2000 by China’s Ministry of Finance was to integrate the accounting systems for Chinese enterprises and foreign-owned enterprise, to provide accounting process and to improve information disclosure. As an integrated accounting system, “the Accounting System for Business Enterprises” aims to standardize accounting methods in order to provide complete and reliable accounting information for information users. “The Accounting System for Business Enterprises” classifies accounts, introduces accounting treatments, and provides Financial Report formats in its fourteen chapters. Accounting practitioners can refer to “the Accounting System for Business Enterprises” for detailed accounting treatment.

* 近畿大学産業理工学部 准教授

Keywords : Accounting Low, Accounting System for Business Enterprises,
Accounting Standards for Business Enterprises

I はじめに

2001年11月10日に、世界貿易機関（WTO）第4回閣僚会議において、中華人民共和国（以下、中国）のWTO加入は承認され、12月11日に加入資格が正式に発効した。WTOに加入することにより、中国の金融市場の対外開放が加速し、中国に投資する企業（これを外商投資企業という）も急速に増えてきた。中国政府にとって、世界各国からの投資が加速的に増える状況下で、法制度の整備も必要となってきた。その中、会計制度に関して、中国国内企業と外商投資企業向けの制度を統一し、健全な会計処理と情報開示を実現するために、中国財政部は、2000年に「企業会計制度」を公表した。

本研究は、「企業会計制度」設定の背景と必要性を明らかにし、「企業会計制度」の構成と特徴を明確にした上で、中国の会計体系における「企業会計制度」の役割と現時点での存在意義を検討しようとするものである。

II 「企業会計制度」制定の背景

1949年の建国時、中国は社会主義共和国であるため、土地も資源もすべてのものは国家に所有されており、中国政府は、全国の資源を調達し、計画によって各地に配分するという計画経済体制に基づいて、経済活動を行っていた。企業も国営企業であり、国家は唯一の投資者であった。そのような経済状況下で、当時、中国における会計の目的は、管理責任を重視して、国家が資源配分や国営企業管理を行うために有用な情報を提供することであり、「業種別企業会計制度」と「業種別企業財務制度」が存在して、重要な役割を担っていた。

1978年に改革開放が始まり、中国の経済は、まだ計画経済体制を中心としていたが、市場経済の考え方も重視され、計画経済体制から市場経済体制へ移行しつつあった。そのため、会計に関する法制度の整備が喫緊の課題となってきた。1985年に、「中国人民共和国会計法（以下、会計法）」が制定された。会計法は、会計に関する法制度の頂点に立っており、すべての組織における会計業務を指導するための法律である。すなわち、「会計法」の公表により、中国の会計制度の目的は、建国当初の管理責任を果たすための行政指導に有用な情報の提供から、企業の会計業務を規制することへ変更された。すべての組織または会計担当者は、会計法を遵守しなければならず、違反した場合には、罰が課されると規定されている。

1992年に、中国の経済は計画経済体制から市場経済体制へ移行し、市場を重視する社会主義市場経済という新しい体制が確立された。そのため、会計に関する制度も大きな変革を迎えた。社会主義市場経済の重要性が強調されるために、1993年に「会計法」は改訂された。また、1992年11月に、「企業会計準則」および「企業財務通則」が公表されると同時に、「業種別企業会計制度」と「業種別企業財務制度」も改訂され、「企業会計準則」については、

1997年以降、順次に個別準則が公表された⁽¹⁾。1990年代後に入ってから、統一的な会計制度の制定が議論されており、2000年に「企業会計制度」が公表され、2001年に「業種別企業会計制度」と「業種別企業財務制度」が廃止された。

要するに、1949年から1992年まで、国家がすべての資源を計画により分配する計画経済体制を中心とした経済モデルにおいて、会計の目的はすべての資源を管理し、各業種における資源を把握することであるために、「業種別企業会計制度」と「業種別企業財務制度」は重要な役割を果たしていた。しかし、1992年に計画経済体制から社会主義市場経済へ転換したことにより、経済モデルは市場原理を重視することになり、企業形態も建国当初の国営企業から株式会社や外資企業など多様化してきた。そのため、会計制度の目的は、資源を効率的に配分するために国家に有用な情報を提供することから健全な会計処理と適切な情報の開示に変更され、国内企業と外資企業との間に存在していた適用される会計ルールの相違をなくすために、統一的な会計制度を制定する必要があると窺い知ることができる。

したがって、中国財政部は、「会計法」の法的根拠に基づき、2000年12月29日に「企業会計制度」を公表した。中国財政部は、さらに、2001年11月29日に「外資企業の『企業会計制度』の施行に関する問題の規定」という通知を配付し、当該通知により、2002年1月1日から、外資企業も「企業会計制度」を施行することになり、同時に「外資企業会計制度」が廃止されることになる。「企業会計制度」は、公表の当初、株式会社と外資企業に限定して適用してきたが、2002年以後、株式会社以外の国有企業にも適用するように要請された。さらに、財政部も、その他の企業に対しても「企業会計制度」の適用を推奨している（仁川・田2006, 163頁）。したがって、「企業会計制度」は、従来の業種別会計制度と異なっており、会社の形態（株式会社か国有企業か）や会社の性質（外資企業や中国企業）の区別に関係なく、統一的な会計制度の役割を担っていると言える。

このような重要な役割を果たす「企業会計制度」の制定にあたって、守らなければならない原則は次のとおりである（財政部 2000a, 基本原則）。

- ① 中国共産党と国家の財政政策、法令と制度に一致し、統一した指導・階層的管理・地域の状況に順応する原則を守らなければならない。
- ② 「企業会計準則」の要件と一致しなければならない。
- ③ 報告企業の業種とその生産経営の特徴に適合しなければならない。国家の関連制度の執行を前提にして、経営管理を改善かつ促進するために、報告企業の具体的な制度や実施方法を決定しなければならない。
- ④ 企業の内部統制制度を強化し、会計の監督の役割を果たさなければならない。

Ⅲ 「企業会計制度」の概要

1. 「企業会計制度」の構成と適用対象

「企業会計制度」は、企業の会計計算を規範化し、会計情報を真実かつ完全に提供するた

めに、「会計法」および中国のその他の関連法律・法規に基づいて制定されており（財政部 2000a, 第1条）、図表1のように、14章160条で構成されている。

図表1 「企業会計制度」の構成

第一章 総則	第1条～第11条
第二章 資産	第12条～第65条
第三章 負債	第66条～第78条
第四章 所有者持分	第79条～第83条
第五章 収入	第84条～第98条
第六章 原価及び費用	第99条～第105条
第七章 利益及び利益処分	第106条～第112条
第八章 非貨幣性取引	第113条～第116条
第九章 外貨取引	第117条～第120条
第十章 会計調整	第121条～第139条
第十一章 偶発事象	第140条～第146条
第十二章 関連者関係とその取引	第147条～第150条
第十三章 財務会計報告	第151条～第159条
第十四章 附則	第160条

「企業会計制度」の適用対象は、外部から資金調達しない経営規模の比較的に小さい企業及び金融保険会社を除いて、中国国内に設立された企業（会社）である（財政部 2001, 第2条）。「企業会計制度」を適用する企業は、会計に関連する法律、行政法規及び「企業会計制度」の規定に従って、「企業会計制度」に違反しないことを前提にして、企業の具体的な状況に合わせ、当該企業に適する会計計算方法を制定する（財政部 2000a, 第4条）。

「企業会計制度」は、会計実務に関する具体的な会計処理を提供しており、以下のようなことについて規定している。

- ① 会計制度の原則規定—一般的に総則と呼ばれているが、会計業務の内容、遵守しなければならない原則などを含んでいる。
- ② 会計業務の計算における具体的な規定—例えば、会計項目及び使用方法に関する規定、記帳方法に関する規定、財務諸表の様式および作成方法
- ③ 財産管理や原価計算に関する規定—例えば、固定資産や流動資金の計算方法に関する規定、原価計算方法など
- ④ 財産清算、会計担当者の交代および会計ファイルの管理に関する規定など

2. 「企業会計制度」の概要

(1) 「総則」

「企業会計制度」の第一章「総則」では、会計計算についてより詳細的に説明している。会計計算は、企業の継続かつ正常な生産経営活動を前提にし、企業で発生する各取引または

事象を対象として、企業の生産経営活動を記録かつ反映するものでなければならない（財政部 2000a, 第5～6条）。会計計算は、会計期間を区分し、期間ごとに決算し、財務会計報告書を作成しなければならない。会計期間は、年度、半期、四半期および月次に分けられており、暦年により決定される。半期、四半期および月度は中間会計期間と呼ばれる（財政部 2000a, 第7条）。

また、会計計算は人民元を記帳本位通貨とする。業務収支が人民元以外の通貨を主とする企業は、人民元以外の1つの通貨を記帳本位通貨として選ぶことができるが、財務会計報告の作成にあたって人民元に換算しなければならない（財政部 2000a, 第8条）。会計記録の文字も中国語を使用しなければならないが、民族自治地方においては、会計記録に現地で通用する1つの民族文字を同時に使用することができ、中国国内の外資企業、外国企業およびその他の外国組織の会計記録には、1つの外国文字を同時に使用することができる（財政部 2000a, 第8条）。

企業は会計計算を行う際に、以下の基本原則を遵守しなければならない（財政部 2000a, 第11条）。

- ① 会計計算は実際に発生した取引または事象に基づき、企業の財政状態、経営成績とキャッシュ・フローを真実に反映しなければならない。
- ② 企業は、取引または事象の法的形式より、当該取引または事象の経済実質に基づいて会計計算を行わなければならない。
- ③ 企業が提供する会計情報は、会計情報の利用者のニーズを満たすために、企業の財政状態、経営成績とキャッシュ・フローを反映しなければならない。
- ④ 企業の会計計算方法は、前後の各期と一貫しなければならず、みだりに変更してはならない。変更が必要である場合には、変更の内容と理由、変更の累積影響額、または累積影響額を合理的に確定できない理由などを財務諸表の注記に説明しなければならない。
- ⑤ 企業の会計計算は定められた会計処理方法に従って行われ、会計指標の基準は、一致しており、相互に比較できるものでなければならない。
- ⑥ 企業の会計計算は、適時に行われなければならない、早くても遅れてもならない。
- ⑦ 企業の会計計算および作成した財務会計報告書は、明瞭であり、理解可能で、利用しやすいものでなければならない。
- ⑧ 企業の会計計算は、発生主義に基づかなければならない。当期に実現した収益および発生したかまたは負担すべき費用は、代金を受領した（支払った）か否かにかかわらず、当期の収益と費用として計上しなければならない。当期に帰属しない収益と費用は、代金を受領した（支払った）としても、当期の収益や費用として計上してはならない。
- ⑨ 企業は、会計計算を行う際に、収益とその原価・費用を対応させなければならない、同じ会計期間に帰属する各収益とそれに関連する原価・費用は、当該会計期間におい

て認識されなければならない。

- ⑩ 企業の各資産は、取得時に取得原価に基づいて測定されなければならない。その後、各資産の価値が減少するならば、企業は、本制度の規定に従って、相応の評価損失引当金を計上しなければならない。法律、行政法規と国家統一の会計制度が別途規定する場合を除き、企業は資産の帳簿価額を自ら調整してはならない。
- ⑪ 企業の会計計算は、合理的に収益的支出と資本的支出を区別しなければならない。支出の効果が本年度（または一営業循環期間）のみに及ぼすならば、当該支出は収益的支出として計上されなければならない。支出の効果が複数の会計年度（または複数の営業循環期間）に及ぼすならば、当該支出は、資本的支出として計上されなければならない。
- ⑫ 企業は、会計計算を行う際に、保守主義の原則を遵守しなければならず、資産または収益の過大表示、負債または費用の過少計上をしてはならないが、簿外引当金も計上してはならない。
- ⑬ 企業が行う会計計算は、重要性の原則を遵守しなければならない。会計計算の過程において、取引または事象に対して重要性のレベルを区別し、重要性のレベルにより異なる計算方法を採用する必要がある。資産・負債・損益に大きな影響を与え、かつ財務会計報告の利用者の意思決定に影響を与える重要な会計事項に対して、規定された会計方法と手続に基づいて会計処理を行い、財務会計報告において十分かつ正確に開示しなければならない。副次的な会計事項に対して、会計情報の真实性に影響を与えなく、財務会計報告の利用者の正確な意思決定を誤らせない場合には、適当に簡略的な会計処理が認められる。

また、「企業会計制度」は、第2章から第6章まで、会計要素である資産、負債、所有者持分、収益、費用と利益について詳細的に説明している。

(2) 資産

資産とは、過去の取引、事象によって生じ、企業が所有または支配する資源であり、経済的便益をもたらす効果があると予測されるものであり、流動性に応じて、流動資産、長期投資、固定資産、無形資産とその他資産に区分しなければならない（財政部 2000a, 第12～13条）。

① 流動資産

流動資産とは、1年以内あるいは1年を超える一営業循環期間内に、現金化でき、または費消される資産であり、主として現金、銀行預金、短期投資⁽²⁾、未収債権・前払金、前払費用、棚卸資産などが含まれる（財政部 2000a, 第14条）。

企業は現金および銀行預金の日記帳を設置し、発生順に従って記帳しなければならない。銀行預金は、銀行とその他の金融機構の名称および預金の種類に従って明細計算をしなければならない。外貨現金と外貨預金を有する企業は、人民元と外貨を区別し明細計算をしなければならない。現金の帳簿残高は必ず手許現金の額と一致しな

ればならない（財政部 2000a, 第14～15条）。

短期投資とは、随時に現金化でき、かつ保有期間が1年を超えないと予定される投資であり、株式、債券、基金などが含まれる。短期投資は、取得時に投資原価により測定し、短期投資の現金配当または利息は、実際の取得時に投資の帳簿価額と相殺する⁽³⁾。企業は、期末に短期投資の原価と市場価格のいずれか低い方で評価し、市場価格が原価を下回る場合には、その差額を短期投資評価損失引当金として計上しなければならない。短期投資の処分について、短期投資の帳簿価額と実際に取得した金額との差額は投資損益として計上される（財政部 2000a, 第16条）。

未収債権および前払金は、企業の日常の生産経営活動過程において発生する債権であり、受取手形、売掛金と前払金などが含まれる。未収債権および前払金は、実際に発生した金額により記帳し、取引先名等に従って明細帳を設け、明細計算をしなければならない。利息付未収債権は、期末に元本（または額面価額）と確定した利率に基づいて計算された金額より、帳簿価額を増加させ、かつ利息収益として認識し、当期損益に計上する。期限到来後も回収できない受取手形は、帳簿価額の残高を売掛金に振り替え、利息は計上しない（財政部 2000a, 第17～18条）。

前払費用とは、企業がすでに支出したが、当期および次期以降の会計期間にわたって負担すべきもので、負担期間が1年以内の費用であり、低額消耗品償却、前払保険料などが含まれる。前払費用は、その受益期間に応じて1年以内に均等償却を行い、原価と費用に計上されなければならない。前払費用が企業に便益をもたらさない場合には、未償却残高の全額が当期の原価と費用に一括計上され、以後の会計期間において償却してはならない（財政部 2000a, 第19条）。

棚卸資産とは、企業の日常の生産経営過程において、販売するために保有するもの、または生産過程にあるもの、あるいは生産または役務の提供過程において費消される材料もしくは物資であり、各原材料、商品、仕掛品、半製品、製品などが含まれる。棚卸資産は取得時に取得原価に基づいて計上しなければならないが、予定原価（売価）に基づき棚卸資産を計算する企業は、棚卸資産の予定原価と実際原価との差異を別個に計算しなければならない⁽⁴⁾。棚卸資産は、定期的に实地棚卸を行い、毎年少なくとも一回は实地棚卸を行わなければならない。企業は、期末に、棚卸資産を原価と正味実現可能価格のいずれか低い方で評価し、正味実現可能価額が原価を下回る差額を棚卸資産評価損失引当金として計上しなければならない（財政部 2000a, 第20条）。

② 長期投資

長期投資とは、短期投資以外の投資であり、保有期間が1年を超えると予定される各種の持分投資、現金化できないまたは随時に現金化する予定のない債券、長期債券投資とその他の長期投資が含まれる（財政部 2000a, 第21条）。

長期持分投資は、取得時に初期投資原価により記帳しなければならないが、異なる状況

に依じて、原価法または持分法を採用し計算しなければならない⁽⁵⁾。原価法の適用場合においては、追加投資、獲得すべき現金配当または利益を投資に振り替える場合または投資を回収する場合を除いて、長期持分投資の帳簿価額は原則として変更してはならない。持分法を適用する場合には、長期持分投資は最初に初期投資原価で測定し、投資企業の初期投資原価と被投資企業の所有者持分との差額は持分投資差額として処理され、一定期間にわたって均等償却を行い、損益に計上する⁽⁶⁾。また、企業が投資の目的を変更し、短期投資を長期投資に振り替える場合に、短期投資の原価と市場価格のいずれか低い方で振り替え、その価額を長期投資の初期投資原価とする。持分投資を処分する際に、投資の帳簿価額と実際に取得した金額との差額は当期の投資損益とする（財政部 2000a, 第22条）。

これに対して、長期債券投資は、取得時に、取得時の実際の原価を初期投資原価とし、額面価額と約定利率に基づいて、期間に応じて利息収益を計算し、認識する⁽⁷⁾。長期債券投資を処分する際に、実際に取得した金額と長期債券投資の帳簿価額との差額は、当期の投資損益とする。また、企業は、期末に長期投資を帳簿価額と回収可能価額のいずれか低い方で評価し、回収可能価額が帳簿価額を下回る差額を長期投資評価損失引当金として計上しなければならない（財政部 2000a, 第23～24条）。

③ 固定資産

固定資産とは、耐用年数が1年を超える建物、機械、機器、運搬具およびその他の生産経営に関連する設備、器具、工具などを指す。生産経営の主要設備に属しないが、単価が2,000元以上、かつ使用年数が2年を超えるものも固定資産としなければならない。企業は、固定資産の定義に基づき、企業の実際の状況により、企業に適する固定資産目録、分類方法、固定資産の減価償却年数・方法を設定する（財政部 2000a, 第25～26条）。

企業は固定資産の取得時に取得原価により記帳し（財政部 2000a, 第27条）、原則として毎月減価償却費を計上しなければならない（財政部 2000a, 第37条）。企業は、固定資産の性質と消耗の態様に基づいて合理的に固定資産の見積耐用年数及び見積残存価額を確定し、また科学技術の発展、環境およびその他の要因に基づいて減価償却方法を選択する。固定資産の減価償却方法は、定額法、定率法、生産高比例法、級数法、200%定率法などがある。減価償却方法等はいったん確定したら、みだりに変更してはならない。変更が必要な場合には、財務諸表の注記において説明しなければならない（財政部 2000a, 第36条）。

また、企業は、固定資産に対しても定期的に、あるいは少なくとも1年に1回は実地棚卸を行わなければならない（財政部 2000a, 第40条）。さらに期末に、企業は固定資産の帳簿価額と回収可能価額のうちいずれか低い方で評価し、回収可能価額が帳簿価額を下回る差額について、固定資産評価損失引当金を計上しなければならない（財

政部 2000a, 第42条)。

④ 無形固定資産とその他資産

無形資産は、企業が商品の生産または役務の提供、他者への賃貸、あるいは管理目的で実物形態を持たない非貨幣性の長期資産であり、識別可能な無形資産と識別不能な無形資産に分類されている。企業は、無形資産を取得した時に、実際原価により計上しなければならない(財政部 2000a, 第43～44条)。無形資産は、取得した月から予定使用年数にわたって均等償却し、損益に計上される(財政部 2000a, 第46条)。企業が無形資産を売却する場合に、受取金額と当該無形資産の帳簿価額との差額を当期損益に計上する(財政部 2000a, 第48条)。無形資産は帳簿価額と回収可能価額のうちいずれか低い方で評価し、回収可能価額が帳簿価額を下回る差額を無形資産評価損失引当金に計上しなければならない(財政部 2000a, 第49条)。

その他資産とは、上述の資産以外の資産(例えば長期前払費用)を指す。

(3) 負債

負債とは、過去の取引、事象により生じる現在の義務であり、当該義務を履行することにより、経済的便益が流出すると予想されるものである。負債は、流動性により流動負債と長期負債に分類される(財政部 2000a, 第66～67条)。

① 流動負債

流動負債とは、1年以内または1年を超える一営業循環期間内に返済しなければならない債務であり、短期借入金、支払手形、買掛金、前受金、未払給与、未払福利費、未払配当金、未払税金およびその他仮未払金、未払費用および1年以内に支払期限の到来する長期借入金を含む(財政部 2000a, 第68条)。流動負債は、実際の発生額により記帳しなければならない。短期借入金、利息付支払手形、短期未払債務は、借入元本または債券額面金額に基づき、確定された利率により期間に応じて利息を計算し、損益に計上しなければならない(財政部 2000a, 第69条)。

② 長期負債

長期負債とは、返済期限が1年または1年を超える一営業循環期間外の債務であり、長期借入金、未払債権、長期未払金を含む(財政部 2000a, 第71条)。長期負債は、実際の発生額により記帳しなければならない。長期負債は負債元本または負債額面金額に基づき、確定された利率により期間に応じて利息を計算し、本制度の規定により、それぞれ工事原価あるいは当期の財務費用に計上しなければならない(財政部 2000a, 第72条)。また、借入により企業で発生した借入費用⁽⁸⁾は、固定資産の購入建設のための専用借入金により発生した借入費用を除き、発生した期間に応じて費用として認識し、当期の財務費用に計上しなければならない(財政部 2000a, 第77条)。

(4) 所有者持分

所有者持分とは、所有者が企業資産から享受する経済的便益を指し、その金額は資産から

負債を差し引いた残高であり、払込資本（または株式資本金）、資本剰余金、利益剰余金および未処分利益を含む（財政部 2000a, 第79条）。払込資本は、投資者が企業の規定または契約、協議の約定に従って実際に企業に投入した資本を指す（財政部 2000a, 第80条）。資本剰余金には、資本金の割増、非現金資産の受贈益準備金、現金受贈益、持分投資準備金、交付金の受入、外貨資本換算差額とその他の資本準備金が含まれる（財政部 2000a, 第82条）。利益剰余金は、企業の性質により異なっており、一般企業および株式会社の場合には、法定利益剰余金、任意利益剰余金と法定公益金があり、外資企業の場合には、準備基金、企業発展基金と資本償還積立金がある（財政部 2000a, 第83条）。

(5) 収益

収益とは、商品の販売、役務の提供および資産使用权の譲渡などの企業の日常活動から形成される経済的便益の総流入を指し、主要業務収益およびその他の業務収益を含むが、第三者または顧客の代理で受け取る金額を含まない。企業は、収益の性質により、収益認識の原則に基づき、収益を合理的に認識・測定しなければならない（財政部 2000a, 第84条）。

商品販売による収益は、以下の4つの条件をすべて満たす場合に認識されなければならない（財政部 2000a, 第85条）。

- ① 企業が商品の所有権に関わる主要なリスクと便益を買手に移転すること
- ② 企業が、通常、所有権に関連する継続管理権を保持せず、かつ、販売した商品に対する支配を行わないこと
- ③ 取引に関する経済的便益が企業に流入することができること
- ④ 関連する収益と原価を信頼性をもって測定できること

役務の提供による収益について、役務の開始と完了が同一会計年度である場合には、役務が完了する時に、収益が認識される。役務の開始と完了が異なる会計年度である場合には、役務提供の結果を信頼性をもって見積ることができるならば、貸借対照表日に工事進行基準に基づいて役務の提供に関する収益が認識される（財政部 2000a, 第88条）。

資産使用权の譲渡による収益は、利息収益と使用料収益が含まれており、取引と関連する経済的便益が企業に流入することができること、と収益の金額が信頼性をもって測定できることの2つの要件を満たす場合に、認識される（財政部 2000a, 第91条）。

また、工事契約による収益は、工事進行基準と工事完成基準に基づいて認識される。

(6) 原価および費用

費用とは、企業が商品の販売、役務の提供などの日常活動から生じる経済的便益の流出であり、原価とは、企業が製品の生産や役務の提供のために発生する様々な費用である。企業は、合理的に期間費用と原価を区別しなければならない。期間費用は当期の損益として計上され、原価は生産された製品または提供された役務の原価として計上される。企業は当期中に既に販売された製品または提供された役務の原価を当期の費用に振り替えなければならない。商品流通企業は、当期に既に販売された商品の仕入原価を当期の費用に振替えなければ

ならない（財政部 2000a, 第99条）。

企業は、生産経営過程において費消された各材料を実際に費消された数量と帳簿単価に基づいて計算し、原価と費用に計上しなければならない。企業は、従業員に支払う給与を、規定された給与基準、労働時間と生産量記録などの資料に基づいて、原価・費用に計上しなければならない。企業の生産経営過程において発生するその他の費用は、実際に発生した額により、原価・費用に計上されなければならない（財政部 2000a, 第100～102条）。また、企業の期間費用には営業費用、管理費用と財務費用が含まれており、当期の損益に計上され、かつ損益計算書に項目別に表示しなければならない（財政部 2000a, 第104条）。

(7) 利益および利益処分

利益とは、一定の会計期間における企業の経営成果であり、営業利益、利益総額および純利益を含む。営業利益とは、主要業務収益から主要業務税金および付加金を控除し、その他業務利益を加算したものから、営業費用、管理費用と財務費用を控除した後の金額である。利益総額とは、営業利益に投資利益、補充収入、営業外収入を加算し、営業外支出を控除した後の金額である（財政部 2000a, 第106条）。

企業は原則として月毎に利益を計算しなければならないが、月毎に利益計算が難しい企業は、四半期毎または年度ごとに利益を計算することができる（財政部 2000a, 第108条）。企業は、当期に実現した純利益に期首未処分利益を加算し（または期首未処理損失を控除し）、その他の額を振り替えた残高を処分可能利益として会計処理を行う。また、企業は、処分可能利益から法定利益剰余金、法定公益金などを控除した後の金額を投資者への分配可能利益として会計処理を行う（財政部 2000a, 第110～111条）。

企業は、実現した利益と利益処分を区分しなければならないが、利益構成および利益処分の各項目について補助簿を設け、明細計算を行わなければならない（財政部 2000a, 第112条）。

(8) 非貨幣性取引

非貨幣性取引とは、取引の双方が非貨幣性資産をもって交換を行う取引であり（持分と持分との交換を含むが、企業結合における非貨幣性取引を含まない）、貨幣性資産に関わらないか、または少額の貨幣性資産のみに関わるものである。非貨幣性資産とは、貨幣性資産以外の資産を指し、棚卸資産、固定資産、無形資産、持分投資および期限到来まで保有する予定のない債券投資などを含む（財政部 2000a, 第113条）。非貨幣性取引を計算する際に、1つの資産と1つの資産との交換であるか、1つの資産と複数の資産との交換であるか、また、複数の資産と複数の資産との交換であるかにもかわらず、払出資産の帳簿価額に支払うべき関連税金費用を加算した金額により受け入れ資産を計上する（財政部 2000a, 第114条）。

(9) 外貨建取引

外貨建取引とは、代金の受領・支払、取引の決済などを、記帳本位通貨以外の通貨より行う取引である（財政部 2000a, 第117条）。企業が外貨建取引を計算する際に、相応の外貨勘定を設置し、外貨建取引が発生したときに、関連する外貨金額を記帳本位通貨金額に換算

して記帳しなければならない（財政部 2000a, 第117～118条）。また、各種外貨勘定の外貨残高は、期末に期末の為替レートにより記帳本位通貨に換算しなければならない（財政部 2000a, 第120条）。

(10) 会計調整

会計調整とは、国家の法律、行政法規および会計制度の要求に従い、または特定の状況下で、企業が従来採用した会計方針、会計上の見積りおよび会計上の誤謬、後発事象に対して行う調整である（財政部 2000a, 第121条）。

(11) 偶発事象

偶発事象とは、過去の取引または事象により形成される状況であり、その結果が将来の未確定事象の発生または不発生により検証されるものである。偶発負債とは、過去の取引または事象により形成される潜在的な義務であり、その存在が将来の未確定事象の発生または不発生により検証されるものであり、あるいは、過去の取引または事象で形成される現在の義務、当該義務の履行が企業の経済的便益の流出を招く可能性が低い、または当該履行義務を信頼性をもって測定できないものである。偶発資産とは、過去の取引または事象により形成される潜在的な資産であり、その存在が将来の未確定事項の発生または不発生により検証されるものである（財政部 2000a, 第140条）。企業は、偶発負債および偶発資産を認識してはならず、財務諸表の注記で偶発資産、偶発負債の形成原因・発生すると予測される財務的影響（予測できない場合にはその理由を説明する必要がある）・補償獲得の可能性を開示しなければならない（財政部 2000a, 第144～146条）。

(12) 関連当事者関係とその取引

企業の財務および経営の意思決定において、一方が他方を直接的あるいは間接的に支配または共同支配できるか、または他方に重大な影響を与える場合には、これらの者の間に関連当事者関係が存在する。両者または複数の者が同一の他者に支配される場合には、これらの者の間にも関連者関係が存在する（財政部 2000a, 第147条）。企業と関連当事者との間に取引が発生する場合には、企業は財務諸表の注記に関連当事者関係の性質、取引種類と取引要素を開示しなければならない（財政部 2000a, 第149条）。支配関係が存在する場合には、関連当事者が企業であれば、それらの間に取引があるかどうかにかかわらず、財務諸表の注記に当該企業の情報を開示しなければならない（財政部 2000a, 第148条）。

(13) 財務会計報告書

企業は、『企業財務会計報告条例』の規定に従って、財務会計報告書を真実かつ完全に作成し、外部に開示しなければならない、外部へ提出する財務会計報告書は以下のものを含む（財政部 2000a, 第151, 154条）。

- ① 貸借対照表
- ② 損益計算書
- ③ キャッシュ・フロー計算書

- ④ 資産評価損失引当金明細書
- ⑤ 利益処分計算書
- ⑥ 株主持分増減変動表
- ⑦ セグメント報告書
- ⑧ その他の関連附表

企業の財務会計報告書は年度、半期、四半期および月次の財務会計報告書に分けられる（財政部 2000a, 第152条）。財務報告書の提出期限について、月度の中間財務会計報告書は月の終了後6日以内（休日の場合は延期する。以下も同様）、四半期の中間財務会計報告書は四半期終了後15日以内に、半期の中間財務会計報告書は半期終了後60日以内に、年度の財務会計報告は年度終了後4ヶ月以内に提出しなければならない（財政部 2000a, 第157条）。

IV 「企業会計制度」の特徴

1. 会計の認識・測定・報告について詳細な規定を提供していること

「企業会計制度」は、会計情報の質を保証し、企業の日常活動の生産経営活動を忠実に反映するために、会計計算を規範化し、詳細な規定を提供している。「企業会計制度」の「会計項目および財務諸表」は、会計帳票の作成、帳簿の記入、科目の確認、会計システムの実行に役立つために、会計項目コードを統一的に規定するものであり、規定により、企業は任意に会計項目を編集してはならない（財政部 2000b, 一（一））。「企業会計制度」は、会計項目の設定（資産・負債・所有者持分・原価・損益に関する85個会計項目）と会計処理の方法を中心に記述し、財務会計報告書の種類と様式を詳細に規定しているので、会計担当者は、それらの規定を会計計算の根拠として利用し、財務会計報告書を作成する。

2. 中国の実際の経済状況を反映していること

「企業会計制度」は、中国の実際の経済状況を考慮したうえで、制定されたものである。計画経済体制の下で、国家は資源の管理と分配のために会計情報を利用することから、当時の主要な会計目的は資産管理であった。その後、中国の経済体制が計画経済体制から社会主義市場経済体制へ移行し、主要な会計目的は会計情報の利用者の意思決定に有用な会計情報を提供することに変更されたが、国有企業はまだ存在しており、国有企業の資源を管理することは相変わらず重要であるため、国有企業にとって、会計の目的は資産管理であることに変更はない。したがって、「企業会計制度」が資産管理を重視することは一部の規定に反映されている。例えば、財務会計報告書に含まれる資産減損引当金明細表は、「短期投資評価損失引当金」、「貸倒引当金」、「棚卸資産評価損失引当金」、「長期投資評価損失引当金」、「固定資産評価損失引当金」と「委託貸付金」等の項目を設け、それらの資産の評価損失引当金の増減変動を記録しなければならない。

3. 法的強制力を有すること

「企業会計制度」は、中国財政部から公表されたため、行政性法規に属している。したがっ

て、関連する企業は、「企業会計制度」を適用しなければならない。「企業会計制度」に規定される生産経営活動について、企業は、その他の会計方針を選ぶ余地がなく、必ず「企業会計制度」に基づいて、会計処理を行わなければならない。

V 「企業会計制度」の存在意義－結びに代えて

1. 包括した会計制度として位置付けられている

「企業会計制度」が公表される前に、国内企業は、13種の「業種別企業会計制度」を適用し、外資企業は「外国投資企業会計制度」を適用していたため、国内企業と外資企業には別々の会計ルールが存在していた。しかし、「企業会計制度」は、2001年に株式会社に適用し、2002年に外資企業を適用するとともに国有企業との適用も推奨されている。すなわち、「企業会計制度」は、企業形態（株式会社であるかどうか）や企業国籍（中国企業か外資企業か）に関わらず、外部から資金調達せず、経営規模の比較的小さい企業および金融保険企業を除いて、中国国内に設立された企業を対象とするので、従来の業種別企業会計制度より適用対象が拡大しているという意味で、包括的な会計制度として位置付けられている。

2. 会計情報の比較可能性を高めることができる

「企業会計制度」の公表により、「業種別企業会計制度」が廃止されることになり、「企業会計制度」は、すべての業種にわたる包括的な会計基準体系になったと言える。従来、報告企業は、「業種別企業会計制度」に基づいて会計処理を行っていたが、業種が異なれば会計処理も異なってくるので、異なる業種の企業間の会計情報を比較することができないおそれがある。また、以上で検討したように企業形態により適用される会計ルールが異なる可能性もあるので、同じ業種の企業間の会計情報の比較可能性を損なう可能性を否定できない。「企業会計制度」の実施により、企業の生産経営活動の本質が重視されるようになり、業種が異なる同種の取引には同じ会計処理方法が行われる。したがって、「企業会計制度」は、会計情報の比較可能性を高めることができ、投資者の意思決定に有用な情報を提供できるという点で、評価できるのである。

「企業会計制度」は2000年に公表され、当時、中国では統一的な会計制度として重要な役割を担っていた。その一方で、1991年に公表された「企業会計準則」は、2006年と2014年に大きな改訂を行い、現在、上場企業に強制適用されている。中国における「企業会計準則」の影響が大きくなるとともに、「企業会計制度」の重要性が以前より低くなっている。

本研究で明らかにされたように、「企業会計制度」の公表の背景は、中国の社会主義市場経済の確立の当初であり、成熟した段階ではない。そのため、「企業会計制度」は、当時の経済環境や企業の生産経営状況に適合しているが、その後、中国の経済が高度に発展しており、「企業会計制度」の改訂があまり行われていないことから、一部の規定（たとえば、収益認識原則）は、今日の企業の生産経営活動を忠実に反映することができない可能性がある。

これに対して、会計情報の利用者の意思決定に有用な情報を提供することを目的とする「企

業会計準則」は、国際財務報告基準（IFRS）の考え方を反映しながら、中国の実際の経済実情を考慮したうえで、基本準則と具体準則の公表・改訂をし続けているが、「企業会計準則」は原則主義に基づいているので、会計担当者の高い専門能力を必要としている。しかし、中国の会計担当者のレベル、特に中小企業において、全体的に高くないので、すべての企業に「企業会計準則」を適用することは困難である。これに対して、「企業会計制度」は、会計計算や財務会計報告書の作成について詳細的な規定を提供しているので、高い専門能力を有しない会計担当者も適用できる点で、上場企業以外の企業において、現在でも重要な役割を果たしていると考える。そのため、企業形態の多様化や企業数の過多という特徴を有する現在の中国経済において、「企業会計制度」の存在意義は現在も否定することができない。

注

- (1) 区別するために、1992年に公表された「企業会計準則」は、「企業会計準則－基本準則」と呼ばれ、その後の個別準則は「企業会計準則－具体準則」と呼ばれる。
- (2) 「企業会計制度」における「投資」の意味は、企業が分配を通じて富を増加させ、またはその他の利益を追求するためにその他の組織に資産を譲渡して別の資産を獲得することである（財政部 2000a, 第14条）。
- (3) ただ、既に「未収配当金」または「未収利息」に計上された配当金と利息は除外される（財政部 2000a, 第16条（二））。
- (4) 払出または既に出庫した棚卸資産について、実際原価に基づいて計算を行う場合には、先入先出法、総平均法、移動平均法、個別法または後入先出法等を採用して取得原価を確定するが、予定原価に基づいて計算を行う場合には、每期、負担すべき原価差異を振り替えて、予定原価を実際原価に調整しなければならない（財政部 2000a, 第20条）。
- (5) 企業が被投資企業に対して支配力、共同支配力がなく、重大な影響力がない場合には、長期持分投資は原価法を適用するが、企業が被投資企業に対して支配力、共同支配力および重大な影響力を有する場合には、長期持分投資は持分法を適用する（財政部 2000a, 第21条（二））。
- (6) 企業が追加投資などの原因により長期持分投資の計算を原価法から持分法へ変更する場合には、被投資企業に対して、支配力、共同支配力および重大な影響力を与えるようになった時点から、持分投資の帳簿価額を初期投資原価とし、初期投資原価と被投資企業の所有者持分との差額を持分投資差額として、均等償却し、損益に計上する。
- (7) 転換社債を保有する企業は、転換社債を購入し、または株式に転換するまで、一般の債券投資として処理する（財政部 2000a, 第23条（三））。
- (8) 借入費用とは、借入により企業で発生した利息、割引金または割増金の償却と補助費用、および外貨借入によって発生した為替差損益を指しており、借入により発生した補助費用は手数料を含む（財政部 2000a, 第77条）。

引用文献

中华人民共和国财政部（2000a）「中华人民共和国企业会计制度」。

（2000b）「中华人民共和国企业会计制度－会计科目及报表」。

王昱（2018）『現代中国の会計法規範と戦略』同文館。

何偉男（2010）「現行中国会計制度に関する研究」北星学園大学大学院論集（1）、239-256頁。

孫美灵（2017）「比較制度分析理論から見た中国企業会計制度の変遷」『流通科学大学論集－流通・経営編』第30巻第1号、117-131頁。

仁川栄寿・田雨（2006）「中国における企業会計制度の発展」『経営情報学部論叢』第20巻第1・2号、157-173頁。