

中国が国際財務報告基準 (IFRS) に合致することについて — 中日会計準則の相違からの再検討

譚

崢*・孫

娜**

A Study of Chinese accounting convergence with IFRSs — including the differences between China and Japan accounting systems

Zheng Tan, Na Sun

The importance and acceptance of IFRSs has increased significantly over the past few years. This paper analyses in detail, the challenges and the benefits of china's movement towards convergence with IFRSs. Moreover, the differences between the accounting systems of China and Japan have also been studied, in order to suggest an approach to establishing a set of CASs suitable to China's circumstances.

1. 緒言

2006年2月15日に、財務部は新規及び改定からなる一連の「企業会計準則」(「新会計準則」)を公布した。新会計準則には改訂後の「企業会計準則」(「基本準則」)と新たに公布された会計準則22項、及び従来の会計準則の改訂16項が含まれている。基本準則と具体会計準則38項からなるこの会計準則は、中国の市場経済発展の要求に合致し、国際的慣行と収斂された中国会計準則の体系が正式に構築されたことを意味する。

2. 新会計準則制定の背景

中国の更なる経済発展を受けて、会計情報も、ますます複雑さを増す各種の経済活動をより正確、かつより客観的に反映できるものが求められている。また、経済のグローバル化と国際資本市場のグローバル化により、資本市場の参加者と会計情報の利用者サイドからの質と透明性のより高い、比較可能性を添えた財務情報に対する需要もますます高まってきている。こうした状況の当然の結果として、質の高いグローバルな会計準則の早急な発表と整備が必要となり、また世界貿易機関加盟(WTO)以降、中国の世界経済システム及びグローバル資本市場への融合が加速され、会計準則の国際的収斂の必要性が叫ばれていた。

* 教養部 ** 中国中央财经大学博士

2005年11月、中国会計準則委員会と国際会計基準審議会は北京で会計基準の収斂へ向けた会議を開催し、中国会計準則委員会秘書長と国際会計基準審議会主席が共同声明に署名した。この共同声明では、会計の国際的な収斂に対する双方の基本的な見解が確認されたほか、新会計準則からなる中国の会計準則の体系が国際財務報告基準と基本的な収斂の実現として確認された。

新会計準則はこうした背景の下で制定、公布されるに至った。

3. 中国会計準則体系は国際財務報告基準との収斂が図られている

3.1 内容構造上の収斂

新しく公布された準則と改訂された準則の大部分が関連の国際基準を参考にしており、それとほぼ同じ原則と処理方法が採用されている。その顕著な例として新「所得税」準則がある。企業はこれまで一般に納税額方を採用し、当期に支払うべき所得税に基づいてその時期の所得税費用を確認していたが、新準則では国際基準と同じく、企業に資産負債法を採用して繰延税金項目を認識するよう要求している。他の例としては、金融商品（ある種の投資を含む）で国際基準と同じ分類及び測定方法が採用されていることが挙げられる。

したがって、従来と比べ、新会計準則に基づいて作成された財務諸表は、国際基準に基づいて作成されたものにより近い内容になっており、両者の相違が縮小されている。海外投資家や財務諸表の利用者にとっては、中国企業の財務諸表がより読みやすくなり、それにより中国企業が海外で上場及び資金調達する際に再度財務諸表を作成するコストも大幅に低減されることになる。

3.2 具体準則の内容に収斂が見せてる

3.2.1 公正価値 (fair value) の導入。新会計準則では公正価値測定の要求を導入している。同一支配下でない企業結合や金融商品の一部、株式報酬などについてはすべて公正価値で測定するよう要求し、投資不動産についても、条件付きで公正価値による測定モデルを導入している。債務再編と非貨幣性取引については、従来の準則で基本的に帳簿価格を測定基準とし、収益を認識していなかった手法を改め、一定の条件に合致する場合には、公正価値を測定の基礎とし、取引収益を損益計算書に計上するようにしている。こうした要求は企業収益の変動を増大させる可能性がある。したがって、実務においては、公正価値をどのように確定するか、特に参照できる活発な市場の市場価格がない場合は、企業はどのように評価方法を適用するかを理解していなければならないが、これは企業にとって容易にできることではない。

3.2.2 実質支配力基準で連結の範囲を決定する。新会計準則では連結財務諸表の作成と表示を規定している。親会社は連結財務諸表を作成しなければならないが、連結の範囲は実質支配力基準で決定することを規定し、形式より実質が重視されるべきことを強調している。要するに、支配の有無を判断する際は、潜在的議決権を考慮しなければならない。IAS 27「連結お呼び個別財務諸表」と比較すると、支配の概念や連結手続きなどは基本的に一致しているが、IFRSでは特別目的事業体の概念を導入している。要するに、新会計の連結財務諸表準則の基本論理は親会社偏り論理から実体偏り論理(entity theory)へ変化されていると感じられる。

3.2.3 非同一支配下の企業結合はパーチェス法で。今までの中国独自の会計関連規則では、企業結合する場合の会計処理方法が明白になっていない状態であるが、実際の操作から見れば、権益結合法(equity method)だと思われる。しかしながら、国際財務報告基準によってそういう方法は禁止されているのである。現在、新会計基準では、企業結合の基本的な会計処理方法を規定し、非同一支配下の企業結合に公正価値の測定要求を導入している。非同一支配下の企業結合は原則パーチェス法に基づいて処理する。買収日における買収側の取得した被買収側の資産、負債、偶発債務は、公正価値に基づいて認識する。のれんは原価に基づいて減損処理する。

3.3 所得税費用(income tax)の計算はますます簡単かつ正確に

新会計基準では、所得税の認識や測定及び関連情報の開示を規定し、資産負債法を採用して、繰延税金を計算するように要求している。所得税については税効果会社法の採用のみを認め、資産負債法を採用し、法人所得税に対する一時差異の影響を認識している。具体的にいうと、①いくつかの例外を除き、一時差異に基づいて計算された将来に支払うべき所得税額は、繰延税金負債と認識される。②いくつかの例外を除き、取得される可能性のある課税所得額を限度として、控除可能な一時差異や、後期への繰越ができる控除可能な損失や税額の低減などによってもたらされた将来期間に控除可能な所得税額は、繰延税金資産と認識される。③繰延税金資産と負債は、貸借対照表日の税法に基づいて規定され、当該資産の回収予測期間または当該負債の返済期間に適用される税率に基づいて測定され、回収予測期間または負債返済方式の納税効果を反映している。

4. 国際基準で日本会計準則との相違

4.1 日本に関する背景

周知のように、国際会計基準は、国際会計基準委員会が設定・公表した財務諸表作成に関する国際的統一化のための会計基準である。今日の企業活動においてグローバル化やボーダレス化が一層進む中、あらゆる面でグローバルスタンダードを念頭に活動することが必要になってきた。このような局面において、経営のインフラである会計も、その企業取引を国際的に比較可能なものとして扱えることが求められるようになってきた。

日本ではバブル崩壊に伴い平成不況が長期化し、その結果、不良債権の増大や大企業を含む倒産が相次いだ。これにより、日本の会計ディスクロージャや監査に対する海外投資家の不信感が高まり、格付けの引き下げや海外での資金調達に際してジャパンプレミアムという上乗せ金利をとられるなどして、日本企業の財務諸表や監査に対するジャパン・レジェンド問題となって表面化した。これらの問題に対処し、海外からの不振を払拭するために、日本で「会計ビックバン」が行われた。

1997年から2001年までの間に、連結財務諸表・連結キャッシュフロー計算書・研究開発費・中間連結財務諸表・退職給付・税効果・金融商品・外貨建取引に関する企業会計基準が再整備されたことで、国際会計基準に大きく近づき、両者の差異はほとんど解消したと言われる。なお、2001年以降は国際会計基準委員会の後継組織である国際会計基準審議会が、国際会計基準を包む国際財務報告基準の作成を進めている。

日本経団連では、2003年に「会計基準に関する国際的な協調を求める」と題した提言をとりまとめるなど、一貫して会計基準の収斂を支持してきた。関係者の積極的な取り組みもあって、欧州連合による日本会計基準の同等性評価において、欧州証券規制当局委員会（CESR）が、日本の会計基準が国際会計基準と同等であると判断したように、日本においても、高品質で国際水準と同等な会計基準の開発が進んだ。また、2008年度からは、すべての上場会社が、内部統制の評価と四半期開示を行うなど、企業の財務情報の透明性と市場の信頼性の確保へ向け、資本市場のインフラは確実に整備されてきている。

他方、会計基準の収斂を巡っては、本年2月に米欧の間で2009年を目途に相互承認を行うべく、当局と基準設定主体の双方が、会計基準の収斂と、その過程としての相互承認の実現に向けての合意が成立し、更に大きな一步を踏み出した。これに呼応し、欧州委員会は日・米・加の会計基準の使用を2009年度まで認める法案を欧州議会に提出した。今後、国際会計基準と米国基準との収斂が進む中で、日本基準だけが大きく乖離してしまえば、世界に日本基準が異質な基準であるとの印象を与え、国際的にビジネスを展開している企業の活動を妨げ、日本基準の孤立化、ひいては、日本市場、日本企業の信頼性の低下につながる可能性があり、懸念を抱く。そのような事態になれば、国際的な事業展開をしている企業は、国際会計基準に基づいた財務情報を作成せざるを得なくなる可能性がある。

日本は、2009年までに、日米欧間における会計基準の収斂を加速化し、相互承認を実現することが当面の最大の課題である。そのために、日本経団連は、会計基準の収斂の加速化を積極的に支持する決意である。世界から信頼される日本企業と日本市場の形成のため、金融庁や企業会計基準委員会（ASBJ）をはじめとする日本の関係者が一丸となって、会計基準の収斂を加速するとともに、日米欧の金融当局間で相互承認を実現するためのフレームワークに合意するよう、米欧の当局に対して早急に働きかける必要がある。

4.2 日本会計基準と国際基準の主な違い

日本会計基準と国際会計基準の主な違い

	日本会計基準	国際会計基準
企業の合併・買収	対等合併を認め、その場合は被買収企業の資産を簿価で引き継いでよい	買収企業と被買収企業を明確化し、被買収企業の資産は時価で評価
海外子会社の会計処理	現地国の会計基準でもよい。親会社と国内子会社は日本基準	海外子会社を含め、グループ会社はすべて国際会計基準に統一
特別目的会社の連結決算	支配関係があっても条件次第で連結対象外	支配関係があれば、すべて連結対象

4.3 中日会計準則の主な違い

中国の会計制度における財務諸表の中身は、日本のそれと若干異なる部分もある。代表的なところは損益計算書の経常利益の項目である。日本の会計制度では、営業利益に配当やその他の損益などの営業外損益をプラスして経常利益を出すのであるが、さらに、そこに特別損益をプラスして税引き前当期純利益を出す。

これに対して、中国では営業利益までは似ているが、経常利益に当たるものがない。営業利益に営業外損益と特別損益の両方をプラスして、いきなり税引き前当期純利益（利益総額）を出す。

また、「営業外収益」や「その他の営業収益」の項目が突出して大きくなることもある。本来なら営業収益に組み入れるべきものがそちらに計上されたりする。そうすると、例えば営業費用になるべき項目がはずされることも考えられ、営業利益を実際よりもよく見せることも可能ということになる。したがって、収益力を見る場合は営業利益よりも、税引き前純利益（利益総額）などで判断する方が一般的である。

4.4 日本今後解決すべき内外の課題と対応

この目標を実現するためには、下記のような様々な課題が生じることが予想されるが、日本経団連としては、関係者と緊密な連携をとりつつ、その解決と実現に取り組んでいく。

4.4.1 実態に即した会計基準の開発

日本経団連は、世界の主要な基準設定主体である国際会計基準審議会（IASB）、米国財務会計基準審議会（FASB）、ASBJの活動を積極的に支持し、三者がより活用しやすい会計基準の設定のために、互いの活動につき、定期的に意見交換を行い、相互に理解を促進していくことを提案する。同時に、IASBには会計基準の検討にあたり、財務諸表作成者、利用者、監査人、市場監督当局等の市場参加者の現実的なニーズに耳を傾けるよう強く求める。

特に、現在行われているIASBにおける業績報告や金融商品等の議論は、極端に資産/負債アプローチに基づいており、全面時価会計につながりかねない方向に進んでいる。これらが短期的視野に基づく企業経営を助長し、経済の長期的成長を阻害しかねないと懸念する。企業は、ゴーイング・コンサーンの下、長期的視野を重視した経済活動を行っており、このことが結果的に投資家の利益につながる。我々がそうした視点からこれらのプロジェクトに積極的に参画し、意見発信をしているということを、IASBは十分に考慮すべきである。IASBには、「革新的な会計基準」ではなく、企業側の実務負担に配慮した、実態に即した基準の開発を望む。

また、国際会計基準委員会財団（IASCF）の評議員会には、IASBに対する監視・監督機能の役割をこれまで以上に果たし、ガバナンスを強め、IASBが企業の活動実態に即した国際会計基準の開発を行うよう指導することを求める。

4.4.2 ASBJの体制強化

日本の会計基準の開発を担っているASBJの役割の重要性を認識し、その活動を引き続き支援していく。今後、ASBJが世界の基準設定主体とともに、グローバルかつ高品質な会計基準の開発の中心的役割を担っていくにあたっては、現在の体制の更なる強化が必要であり、その実現に向け、各関係者の理解と協力を求めたい。

4.4.3 法人税制との調整

限られた時間の中で会計基準の収斂をよりスムーズに進めるため、法人税の課税所得計算のあり方については、関係当局との密接な協力の下、個別に解決を図る必要がある。その際、企業の競争力、活力の向上と、国際的イコール・フットィングを視野に入れた総合的判断を行っていくべきである。

5 結論

5.1 収斂は完全な同一ではない、段階的なプロセスである

中国の企業会計準則の体系の公布と実施により、中国の企業会計準則と国際財務報告基準との実質的な収斂が実現したが、それは中国の経済発展の促進および中国国際資本市場における地位向上のための極めて重要な一歩となった。ただし、収斂は段階的なプロセスであり、国際作法を参考するにつれて、中国独特経済環境によって中国企業の特성에応じた準則も必要となっている。国際会計準則委員会と十分に交流してそれなりの準則を作り、自身の「中国特色」を国際基準に体现させなければならない。中国に存在しない業務に関しては、国際基準に明白に規定されていても無理に適用する必要はないのである。でなければ、収斂になれなく、ただ人力と財力を無駄にするほかにない。

5.2 運用面の克服が鍵

1993年に施行された中国の会計基準、会計制度は、計画経済時代のものとは全く異なったものである。計画経済時代になかったものは国際会計基準を参照しながら、中国の基準として制定された。このような背景を知った上で制度の整備状況をみると、作業は比較的順調で、わずか10数年という短期間で国際会計基準に近い基準を制定できたといえる。しかし、制度の運用面では、制度が執行されてからの期間が短い分、実務においては経験不足による関連行政部門対応のばらつきや、企業経理担当者の理解不足などの問題も生じており、運用面の課題の克服が成功への鍵になる。

国際的な単一の会計基準を共有するという目的を達成するために、中国と日本は、公共の利益に資する国際的な会計基準の策定に努力すべきであるが、現状を踏まえ、収斂を達成する前の中間的段階として、相互承認の実現に向けて協力しなければならない。

参考文献

1. アーンズと&ヤング：中国董事会情報（2006）
2. アーンズと&ヤング：新会計準則特集(2006)
3. 中国財政部サイト：www.mof.gov.cn

（平成19年3月22日受理）