

IFRS に関するアジア調査出張(中国)  
調査報告書

## 目次

<b>I.</b>	<b>中国の会計基準・開示制度</b> .....	<b>1</b>
1.	上場企業の財務諸表作成基準.....	1
2.	新企業会計準則の適用対象企業.....	2
3.	単体財務諸表の役割.....	3
4.	非上場企業に適用される会計基準.....	4
<b>II.</b>	<b>国際会計基準(IFRS)への対応</b> .....	<b>5</b>
1.	IFRSの取り込み方.....	5
2.	新企業会計準則を導入した背景・理由.....	8
3.	新企業会計準則の導入のコスト・ベネフィット.....	10
4.	原則主義への対応.....	12
5.	会社法への影響.....	16
6.	税法への影響.....	17
7.	企業等への影響.....	17
<b>III.</b>	<b>経済活動と会計のあり方</b> .....	<b>18</b>
1.	IFRSとゴーイングコンサーン経営.....	18
2.	公正価値会計.....	18
<b>IV.</b>	<b>会計基準設定主体のあり方と意見発信</b> .....	<b>20</b>

1. 会計基準設定主体のガバナンス.....	20
2. 会計基準設定主体の役割.....	21

## I. 中国の会計基準・開示制度

### 1. 上場企業の財務諸表作成基準

中国では、上場企業は、連結財務諸表と単体財務諸表の双方の作成および開示が求められている。それらの財務諸表の作成基準は、次のとおりである。

連結財務諸表	単体財務諸表
新企業会計準則	新企業会計準則

中国の会計基準は、会計に関する基本法である「会計法」を頂点に、具体的な会計処理を定めた基準として新企業会計準則等が存在する<sup>1</sup>。新企業会計準則は、2006年2月に中華人民共和国財政部令第33号及び財会[2006]第3号として公布された。国際会計基準(IFRS)とのコンバージェンスの観点から、多くの点でIFRSと共通の考え方が導入され、2007年1月1日以降開始事業年度からすべての上場企業に適用されている。なお、新企業会計準則は、Ⅱ.1で詳述するように、基準の構成や個々の規定は、IFRSの構成や規定を基礎としたものである。

中国の上場企業は、新企業会計準則に従って、連結財務諸表と単体財務諸表を作成することになる<sup>2</sup>。

新企業会計準則は、以下の基本準則及び具体準則から構成される。なお、38項目からなる具体準則は、IFRSの各基準と対応する形で定められている(参考資料1参照)。

- ・ 基本準則:概念フレームワークに相当。
- ・ 具体準則:基本準則に準拠し、38項目の会計処理の具体的内容と特別な業種の会計処理について規定したもの。

具体準則のさらに詳細な説明は、応用指南等として定められている。

- ・ 応用指南:具体準則のうち重要な内容である32項目についてさらに詳細な説明を加えるとともに、会計科目と主要な帳簿処理について規定したもの。

<sup>1</sup> 中国の会計制度は法体系の一部として次の4つの階層から構成されており、新企業会計準則は③に含まれる(財政部)。

- ① 会計法—中国の会計制度に関する基本法。全国人民代表者会議及びその常務委員会によって定められ、国家主席名で公表される。
- ② 行政法規
- ③ 省令—立法法(国务院の各部門が法律と国务院の行政法規、決定、命令に基づいて部門の権限内で制定する規則)に基づく基本基準で、具体的な会計処理を行う際に従う規則。財政部の大臣名で公表される。中国の法律に基づく形で、整備されている。
- ④ 規範性文書—ガイダンス、解釈。会計司の公文書という形で、公表される。

<sup>2</sup> 会社法において、全ての企業の連結財務諸表と単体財務諸表の双方に財政部によって公表された会計基準が適用されることが定められている(財政部)。

## 2. 新企業会計準則の適用対象企業

### (1) 新企業会計準則の適用範囲

新企業会計準則の適用範囲は、2006年に制定されて以降、次のように拡大している。

適用開始時期	適用対象企業
2007年	すべての上場会社 <sup>3</sup> ・保険会社・証券会社・基金公司及び先物仲介会社
2008年	中央国有企業 <sup>4</sup> 非上場の銀行等 <sup>5</sup> (外資銀行・都市商業銀行・信託会社・財務会社等)
2009年	地方(35の省市)国有企業 農村信用合作社

上記のほか、大型・中型企業<sup>6</sup>については、以下のように各地方財務局の規定により、新企業会計準則の適用が求められている。

地域	適用日	根拠規定
深圳市	2008年1月1日	深財会[2007]第89号
云南省	2009年1月1日	云財会[2009]第5号
山西省	2009年1月1日	晋財会[2007]第21号
陝西省	2010年1月1日	陝西省財政庁、国資委、国家税務局、地方税務局関于貫徹實施企業會計準則的意見
広州市	2010年1月1日	穗財会[2009]第7号
厦門市	2010年1月1日	厦財会[2009]第8号
上海市	2011年度中	沪財会[2010]第8号
遼寧市	2011年7月1日	遼財会[2011]第214号
大連市	2012年1月1日	大連市財政局 2011年5月25日通知

### (2) 中国の証券市場

<sup>3</sup> 中華人民共和国財政部令第33号(2006年2月15日)及び財会[2006]3号(2006年2月15日)

<sup>4</sup> 国資発評価[2007]12号(2007年1月28日)、国資発評価[2007]38号(2007年3月6日)

<sup>5</sup> 財会[2007]16号(2007年12月29日)

<sup>6</sup> 「大型・中型企業」の定義については、行通部聯企業[2011]300号により、地域に関わらず全国統一的に定められている。

中国には、主要な証券市場として、上海証券取引所と深圳証券取引所がある。

上海証券取引所は、中国証券監督管理委員会(CSRC)が直接管理・監督する機関として 1990 年に設立された取引所であり、中国の大規模な国営企業を中心に、2011 年末時点で 931 社が上場している<sup>7</sup>。

深圳証券取引所もまた、CSRC の監督のもと、自律的な規制機関として、1990 年に設立された取引所である。企業規模に応じて、メインボード、中小ボード、創業ボードといった区分けした市場を設けている。2011 年 6 月末時点で、1,312 社が上場しており、うち 484 社がメインボード、592 社が中小ボード、236 社が創業ボードに上場している<sup>8</sup>。

いずれの取引所でも、上場企業が適用する会計基準は新企業会計準則となっている。なお、現時点で海外企業の中国国内での上場は認められていない(なお、上海市場では、国際ボードの設立を検討中である(財政部))<sup>9</sup>。

なお、中国本土の証券市場と密接な関わり合いをもつ証券市場として香港の香港証券取引所が挙げられる。中国企業の中には中国と香港の両市場に重複上場する場合があります(「A+H 株」と呼ばれる。)、そうした重複上場の会社について、2010 年 12 月 15 日より、新企業会計準則の他、基準の発効日や経過措置を除いては IFRS と一致している HKFRS に基づく財務諸表の作成も認められることとなった<sup>10</sup>。

上海取引所によれば、2011 年末時点で、香港証券取引所に上場している中国大陸企業は 72 社(上海証券取引所 60 社、深圳証券取引所 12 社)である。また、上海証券取引所に上場している 60 社のうち、約 3 分の 2 は、香港証券取引所に提出している財務諸表において、IFRS もしくは IFRS と同内容の香港基準を使用しており、残りの 3 分の 1 が中国基準を使用しているとのことである。

### 3. 単体財務諸表の役割

中国の証券法では、連結財務諸表とともに、単体財務諸表についても新企業会計準則に従い作成および開示することが求められている<sup>11</sup>。

<sup>7</sup> 上海証券取引所ウェブサイトより。

[http://www.sse.com.cn/sseportal/en/c01/p996/c1501\\_p996.shtml](http://www.sse.com.cn/sseportal/en/c01/p996/c1501_p996.shtml)

<sup>8</sup> 深圳証券取引所ウェブサイトより。<http://www.szse.cn/main/en/AboutSZSE/SZSEOverview/>

<sup>9</sup> 新企業会計準則が導入された 2007 年は、証券制度における国有株の改革が行われた時期でもある。この改革以前には、上場株式の 3 分の 2 は(売却や譲渡が厳しく制限されている)非流通株であったが、この改革により上場株式がすべて(取引可能な)流通株となった。(上海証券取引所)。

<sup>10</sup> HKEx(香港証券取引所)プレスリリースより。

<http://www.hkex.com.hk/eng/newsconsul/hkexnews/2010/101210news.htm>

<sup>11</sup> CSRC は、上場企業開示情報の作成規則「第 15 号—財務報告に関する一般規定」を公表しており、その第 10 条で、「連結財務諸表を作成する企業は、連結財務諸表以外に親会社の財務

- 単一の会計基準が各財務諸表に適用される。単体財務諸表の作成は、法律の要請であり、企業はこれを順守する義務がある(財政部)。

中国の会社法では、財務諸表の作成・監査義務が規定されており、財務諸表は、法律、行政法規及び国務院財政部門の規定に従って作成しなければならないとされている(第 165 条)<sup>12</sup>。

単体財務諸表に連結財務諸表と同じ会計基準を用いる理由や単体財務諸表の役割について、財政部や CSRC からは次のような説明があった。

- 連単双方に、同一の会計基準を適用することで、両財務諸表間の比較可能性が高まり、連結財務諸表の作成コストを低減できる(財政部)。
- 中国の会社法では利益分配の主体となるのはあくまで企業単体なので、企業の持続的経営による利益分配能力を表すのはあくまで単体財務諸表となる(CSRC)。

#### 4. 非上場企業に適用される会計基準

中国では、現状、一部の非上場企業に対して用いる会計基準は、上場企業に対して用いる会計基準とは異なる基準となっている。

新企業会計準則の適用範囲外の企業には、以下の基準が適用される<sup>13</sup>。

- ① 旧企業会計準則 (1993)
- ② 企業会計制度 (2000)
- ③ 小企業会計制度 (2004)
- ④ 金融企業会計制度 (2001)

なお、2011 年 10 月、財政部は、非上場の小規模会社のための会計基準を公表しており、2013 年 1 月 1 日に発効する(CSRC)。後述 II.7.(2)も参照。

---

諸表も提供する必要がある」とし、連結・単体両方の開示を義務付けている。

<sup>12</sup> ただし、財務諸表が連結と単体のいずれを指しているか、開示が求められるかについては明記されていない。

<sup>13</sup> 会計処理の具体的な処理を定める「①旧企業会計準則」を基本として、会計法等の執行の徹底、企業情報の質の向上を図ることを目的とした「②企業会計制度」、小企業及び金融機関それぞれの会計計算を規範し、会計情報の質を高めるための「③小企業会計制度」、「④金融企業会計制度」が適用される。

## II. 国際会計基準(IFRS)への対応

### 1. IFRS の取り込み方

#### (1) IFRS の取り込み方

中国では、IFRS のアドプションではなく、コンバージェンスを採用している。具体的には、基準の構成(有形固定資産・無形資産といった個々の基準の括り・番号付け)はIFRS とほぼ同じものとし、各基準の中身について、IFRS の個々の規定をそのまま取り込むほか、個々の規定の文言の削除・変更などの修正や並び替えを行うといった、IFRS の構成や規定を基礎とする手法がとられている。

- 中国でのコンバージェンスは、IFRS の規定を基礎に、新たな自国の会計基準を策定していくというアプローチとして認識されている。中国は IASB の開発する単一で高品質な基準の実現を支持しており、中国側が最大限の努力をして国際基準とのコンバージェンス、場合によっては一致を図ろうとしている(財政部)。
- 新企業会計準則は、言語や構造に関する違いを除いては、IFRS と実質的に同一である。これらの違いは中国特有の言語的及び文化的な環境によるものである(財政部)。

なお、中国におけるコンバージェンスは、中国側だけでなく IASB 側も必要に応じて適切な対応を行う双方向のものであるという考え方に基づいて実施されており、IASB に対する意見発信も積極的に行われている。

- コンバージェンスは、IFRS と新企業会計準則との双方向から行われる(財政部、証券取引所、監査法人)。

新企業会計準則は、会計法で定めた「国家統一会計制度」の中の計算制度であり、具体的な会計処理を行う際に従う会計規則である。したがって、新企業会計準則は頻繁に改正できないものと捉えられており、新企業会計準則自体は、2006 年の策定以降、改訂されていない。一方、中国では、企業会計準則の改正に代えて、企業会計準則講解や同解釈といったガイダンスの公表によって新たな経済事象の発生や変化に対応するものとされており、2006 年以降に行われた直近の IFRS の改訂についても、適宜反映される仕組みとなっている。

- 新企業会計準則そのものは 2006 年以降改正されていないが、これを基礎として、財政部の会計司が企業会計準則講解や同応用指南、同解釈といったガイダンスを出し、新たな IFRS、IFRS の年次改善、IFRS 解釈指針委員会の解釈指針、突発的な問題に適宜対処している<sup>14</sup>(財政部、CSRC)。

<sup>14</sup> 例えば、企業会計準則講解(2010)の冒頭の記載によると、IFRS の改正(企業結合、長期持分



## (2) 新企業会計準則とIFRSとの差異

新企業会計準則とIFRSとの間の重要な差異は、2006年時点で、一般に次の2つとされていた<sup>15</sup>。このうち1つ目の関連当事者間取引の開示については、既に差異が解消されており、現在では、2つ目の減損損失の戻入のみが差異とされている。これは、財政部の公式な説明によるものであるが、CSRC、証券取引所、上場企業、監査法人のいずれも同様の認識を共有していた。

### ① 関連当事者間取引の開示

(差異の内容)

IFRSでは、国の支配を受ける営利企業について、同様に国の支配を受ける他の企業との取引の開示を求められていた。一方、新企業会計準則では、多くの国有企業の存在を考慮し、同一の政府の支配を受けている「国有企業間の取引」については、実質的な支配関係が存在しない場合には関連当事者間取引として扱わず、開示は不要とされており、差異が生じていた。

財政部によれば、この差異については、IASB側が、IAS第24号の改訂を行い、このような取引を関連当事者間取引としては取扱わないこととしたことから、それが適用される2011年1月1日以降開始事業年度から、差異は解消されることとなった。

### ② 減損損失の戻入

(差異の内容)

IFRSでは、固定資産の減損について、のれん以外の資産について認識された減損損失は、減損損失が最後に認識されてから、当該資産の回収可能価額の算定に用いられた見積りに変更があった場合には、戻入を行うことが求められている。一方、新企業会計準則では、一度認識した減損損失は、それ以降の会計期間において戻入を行わないこととされ、差異が生じている。

(差異の背景)

上記の差異を設けた背景について、財政部は、次のとおり、実務や比較可能性、利益操作の防止などを理由として挙げている。

- 一度減損が生じると、価値が回復する可能性が低いことが一般的である。実務でも、長期性資産の減損を認識した後に、再び回復して戻入が必要となる状況となることは極めて稀である。そのため、米国基準と同様、減損の戻入を認めないこととした(財政部)。

---

投資、金融商品及び金融リスクの表示、公正価値に関する開示、保険契約に関する会計処理、その他の包括利益の表示、セグメント報告等)を反映させるために修正が行われたとのことである。

<sup>15</sup> 財政部が2007年8月に発表した「中国新企業会計準則体系」による。詳細は、(参考資料2)「新企業会計準則と国際財務報告基準との相違点」を参照。

- 長期性資産は償却期間が長いため、減損の戻入があると、利益操作に利用される可能性があることも、戻入を認めないこととした目的の一つである(財政部)。

なお、上記以外にも、公正価値測定や共通支配下の企業結合などの項目において、IFRS と新企業会計準則の間に差異は見られる(詳細は参考資料2を参照)。ただし、当局は、それらの差異は相違点ではあるが明確な差異とは認められないとしており、法律や言語体系の相違によって生じるものであるとの認識を示している。

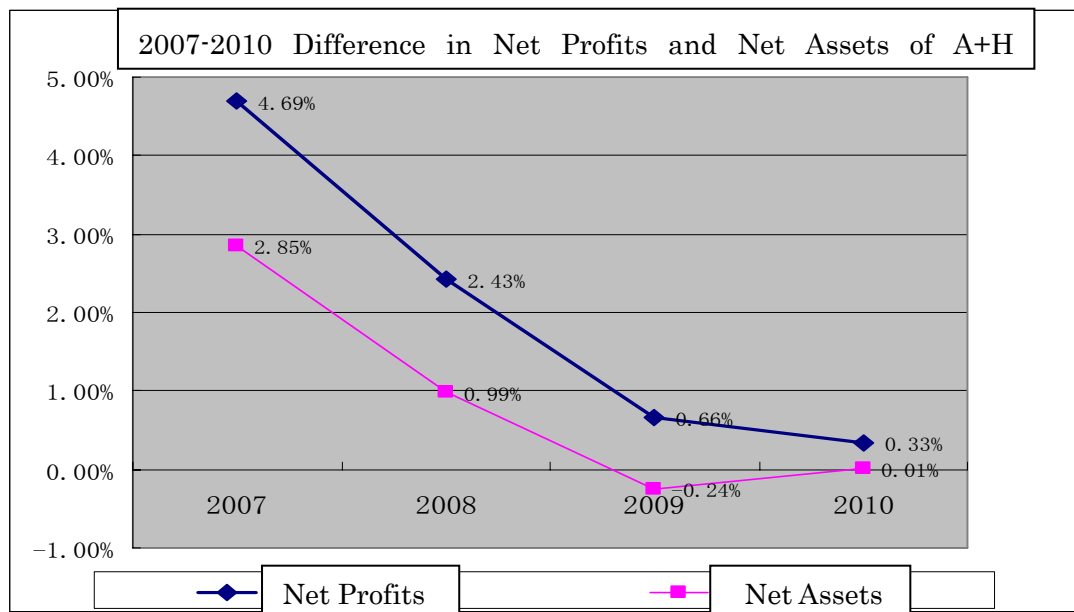
- 上記②の長期性資産の減損の戻入の有無を除き、新企業会計準則と IFRS は完全に一致しており、若干の差異があるとすれば、それは法律及び言語の構造面の違いによって生じるものである(財政部)。
- 新企業会計準則と IFRS とのコンバージェンスは、認識・測定のみならず、開示の内容についてもコンバージェンスを行っている。取引があった場合に開示されるべき情報は、新企業会計準則でも IFRS でも開示が必要となり、同等の開示が求められる(CSRC)。
- IFRS と新企業会計準則との間には、上記①、②というわずかな差異があるのみで、それ以外はコンバージェンスしていることを IASB と確認した。IASB は中国の特殊な環境を認め、公正価値、共通支配下における企業結合など、中国における特殊な会計処理を認めた(財政部)。

### (3) 新企業会計準則と IFRS との差異による影響

財政部は、中国本土と香港の証券取引所に重複上場している中国企業(いわゆる「A+H 株」)の財務諸表についての差異の分析を行っているが、新企業会計準則に基づき作成された財務諸表と IFRS に基づき作成された財務諸表の間の数値差異は縮小しており、現在はほとんど差がないとしている。

- 重複上場している会社の会計基準間(すなわち新企業会計準則と IFRS)の純利益と純資産の差異率は 2007 年度でそれぞれ 4.69%と 2.85%、2008 年度で 2.43%と 0.99%となっていた(財政部、CSRC)<sup>16</sup>。
- 2010 年末時点で、中国本土での上場企業 2062 社のうち、68 社が香港でも上場している。A+H 企業により報告された純資産と純利益の差異の傾向は以下のとおり(CSRC)。

<sup>16</sup> 差異の主因は、保険会社の保険料収入、保険獲得コスト、保険合同準備金にかかる差異であり、それを2009年度に改善した結果、2009年度の年度報告書においては、純利益、純資産とも差異は完全になくなったとされている(財政部、CSRC)。



なお、当該差異の縮小などを理由として、中国当局は実質的に中国基準は IFRS と同一であると主張している。

- 「A+H 株」の純利益と純資産に関する差異はほとんどなくなっており、これは IFRS と新企業会計準則による財務報告がほぼ一致しているともいえる。新企業会計準則は IFRS に実質的にコンバージェンスをしているが、効果は直接的なアドプションと変わらない。中国のほとんどの勘定科目の認識、測定、開示との間に差異がないという点を強調したい(財政部)。

## 2. 新企業会計準則を導入した背景・理由

### (1) 新企業会計準則導入の背景

中国では、IFRSとのコンバージェンスの取組みの結果、2005年に財政部の内部組織である中国企業会計準則委員会(CASC)秘書長(事務局長)とIASB議長との間で中国における会計基準のコンバージェンスに関する共同声明<sup>17</sup>を公表し、2006

<sup>17</sup> 共同声明の概要は以下のとおり。

- 中国は、コンバージェンスを中国の基準設定計画の最終目標の1つであると明言した。
- 中国は、新企業会計準則を採用する企業がIFRSsを採用する企業の財務諸表と同じ財務諸表を作成すべきであることを確認した。
- IASBの代表団は、IFRSsとのコンバージェンスは時間を要し、IFRSsとのコンバージェンスをいかに行うかは中国が決定する問題であることを承認した。
- 中国は、すでに21の公開草案を公表し、現在基準化への最終作業の段階にあり、これらの実務指針を検討中である。さらに2の公開草案が近々公表される。また、中国はすでに基準化されている16の会計基準の改訂を始めた。これらの中国の会計基準体系は、IFRSsとのコンバージェンスを達成する観点から十分に考察されている。
- IASBの代表団は、中国によるIFRSsとのコンバージェンスの非常な進展を評価、賞賛する。
- CASCは、中国がその独自の状況および環境のため、関連当事者間の取引の開示、公正価

年には IFRS とのコンバージェンスが図られた新企業会計準則が公表されている。

財政部では、中国におけるコンバージェンスの実施に係る具体的な目的として次を挙げている。

- ① 経済発展のプロセスへの対応
  - ② 市場システムの完備化
  - ③ 公益の保護
  - ④ 政府による監督の強化
  - ⑤ 対外開放レベルの向上
- こうした目的は、中国の市場経済、改革開放が新しいフェーズに入ったことを反映している。グローバル化の波の中で、企業にも新しい要求が突きつけられていることを反映したもの(財政部)。

## (2) コンバージェンス・アプローチの採用に際して考慮した要因

前述のとおり、中国では、IFRS の取り込みに際して、コンバージェンスのアプローチを採用している。中国がコンバージェンスの戦略を採用した理由として、財政部は中国の法律、言語、実務、実行性などの観点を挙げている。具体的には次のとおりである。

- ① 中国の法制度、環境への対応
  - 統一会計制度においては、国内企業は財政部の公表した会計制度に従うことになっているが、アドプションを行うと法律との齟齬が生じる(財政部)。
- ② 言語の違い
  - 英語と中国語の言語としての違いや、法律用語の違いなどを考えると、アドプションはこのような言語環境には合わない(財政部)。
- ③ 実務問題の速やか、かつ、効果的な解決
  - コンバージェンスの根本的な出発点は、実務問題を解決し、会計の規範化を図ることである。この観点から、コンバージェンスは実務的かつ効果的である(財政部)。

## (3) コンバージェンスを実施する上での方針、考え方

中国が、コンバージェンス・アプローチを具体的に実施していくうえでの方針や考え方について、財政部では次のような考え方をもっている。

- 中国における会計制度は、中国経済の進捗具合と歩調を合わせ発展してきている(財政部)。
- 長年にわたり中国の経済成長のニーズに合わせ、ステップを重ね、会計基準

---

値の測定および共同支配のもとでの企業結合を含む独特な基準化を行う上で直面した多くの会計諸問題の調査および発展的な意見の提示において、IASB を支援することに同意した。IASB は、公開草案および基準の改訂、実施指針をレビューすることにより中国を支援することに同意した。

への対応を進めている(財政部)。

- コンバージェンスの過程で、基本準則、具体準則が概ね準備できた 2005 年の段階で、IASB の理事等を交えて、IFRS と新企業会計準則の差異について議論を行い、コンバージェンスが図られているという共通認識に至った(財政部)。
- 2005 年 11 月の CASC 秘書長と IASB 議長の共同声明における中国側の見解は以下のとおり(財政部)。
  - ① コンバージェンスは会計準則制定作業の基本目標の一つである
  - ② コンバージェンスの具体的な方法は中国が決定する
- 2008 年の金融危機を受け、2010 年 4 月に財政部は新企業会計準則と IFRS との継続的なコンバージェンスに関するロードマップを公表した。そこでは、IFRS の新設、改訂に従い、新企業会計準則もほぼ同じタイミングで更改を行うことをコミットしている(財政部)。

### 3. 新企業会計準則の導入のコスト・ベネフィット

新企業会計準則の導入による中国の市場全体における影響については、以下(1)、(2)のとおり、コストとベネフィットについて様々な関係者の意見があった。なお、財政部、CSRC 及び証券取引所からは、コストとベネフィットの両方があるものの、新企業会計準則は概ね円滑に導入できたとの意見があった。

- 新企業会計準則は大きな混乱なく、概ね円滑に導入でき、その導入から 5 年目を迎えたが、その運用はこれまでのところ持続的、安定的に推移している。新企業会計準則の導入により、企業の短期的な行動を抑制し、長期的、持続的な発展を促す役割を果たしている。(財政部、CSRC、証券取引所)

#### (1) 導入によるベネフィット

新企業会計準則の導入による具体的なベネフィットとして、財政部、証券取引所からは、次のように、中国の金融資本市場の発展・安定化や中国企業の海外進出の促進などが挙げられている。

(金融資本市場への影響)

- 企業の開示内容の一本化により比較可能性が向上し、開示内容の品質が効果的に高められ、金融資本市場の発展が促された(財政部)。
- 新企業会計準則により、金融資産・負債、ヘッジ会計、保険、年金、リース等の会計基準がシステマティックに整備され、金融市場の安定化をもたらした(財政部)。

(中国企業の海外進出への影響)

- 新企業会計準則の適用、IFRS への持続的なコンバージェンスにより、中国企業の海外進出が促進された。具体的には、EU における同等性評価や、香港との間で監査の効果の同等性に関する合意文書が交わされたことにより、企業

の海外進出に伴うコストが削減された(財政部)。

(その他の影響)

- 公認会計士業界の発展が促進された。会計基準だけではなく監査基準についても中国・香港間で相互承認が認められているため、大手監査法人は、中国国内の監査基準で、香港上場企業の監査が可能である。(財政部)。
- 旧基準では簿外とされていた金融機関の業務の一部が、新企業会計準則ではバランスシートに反映され、金融機関の業務の実態を忠実に反映するものとなった(証券取引所)。

なお、作成者からは、導入によるベネフィットについて、以下の意見もあった。

- IFRSとのコンバージェンスは、国としてのメリットのためになされたものであり、個別の製造業の企業にとってみれば新会計基準ないしIFRSを導入するニーズは全くない。コストと作業量の増加のほかは何もない(上場企業(製造業))。

## (2) 導入によるコスト

新企業会計準則の導入により、監督当局、投資家、作成者などに、教育・訓練やシステム対応、新基準への対応負担の発生など、各種のコストが発生している。

(監督当局)

監督当局である財政部からは、次のような教育関連やシステム等に関するコストが生じたとの意見があった。

- ① 関係者のトレーニング、情報システムの見直し、会計処理・会計指標の変更に関する作成者のコスト
- ② 部署を跨った合同監督や教育に要するカリキュラムの変更に関する監督当局のコスト

ただし、これらのコストについての財政部の認識は、「新企業会計準則導入によるベネフィットの大きさと比べると非常に小さい」というものであった。

(投資家)

投資家にとっての導入コストとして、次のような点も挙げられた。

- 新企業会計準則の適用は、公正価値測定の影響などにより、数値の変動幅が大きくなる可能性が高い。また、利用者が、(従来の基準では)営業外となるべき項目の値を自ら算定しなければならないなど、利用者にとって財務諸表の分析にはエネルギーを必要とする(証券取引所)。

(作成者)

新企業会計準則の導入で生じた作成者にとってのコストとしては、作成者側の判断の増加、勘定科目の見直し、開示量の増加などが挙げられる。

- 従来は、特定の取引事項以外は、所定のフォーマットに従って財務諸表を作成すればよかったが、原則主義の適用により、開示すべき事項はすべて開示しなければならなくなった(CSRC)。

- 新企業会計準則の導入で開示量が増加した。企業は、財務諸表において何を開示することが必要なのか、各々の企業の状況を考慮に入れつつ、開示要求の適正性に関する判断を行う必要がある。また新企業会計準則の実施により、どのように既存の財務報告システムを更新し、担当者の研修を実施するかについても検討する必要がある(監査法人)。

作成者側では、こうした変化に対し、例えば次のような対応を取っている企業もあった(上場企業(製造業))。

- ◇ 会計に関するプロセス全体(グループ会社のシステムを含む)の改善とマニュアルの策定
- ◇ グループ会社の経理担当者すべてを対象とした研修の実施
- ◇ 導入後、新企業会計準則に関連した財政部からの追加の説明文書によるアップデートのフォロー
- ◇ 会計処理上の論点についての監督当局への照会<sup>18</sup>と、得られた指示のグループ会社への徹底

## 4. 原則主義への対応

### (1) 原則主義の適用による問題の所在

新企業会計準則の適用は、専門的な判断が求められることとなり、財務諸表の作成者や監査人だけでなく、規制当局にとっても新たな課題となっているとしている。CSRC では、特に次のような課題を指摘している。

- ① ルールベースの規制環境における原則主義の新企業会計準則の適用
  - 中国の多くの行政規制はルールベースであり、原則主義の会計基準の導入は、様々な行政機関が発行する会計規制や測定ルールと矛盾する可能性がある。採掘産業における各種の手数料の扱いなどがその一例である。
- ② 判断の相違の受入・許容水準
  - 原則主義の会計基準は、概念フレームワークに基づくものであるため、財務諸表作成者、会計士、規制当局、会計基準設定主体<sup>19</sup>は、減損や公正価値測定などの経済的取引について異なる解釈や判断を行う可能性がある。規制当局の目標は、判断の相違を無くすことではなく、ガイダンスの提供を通じて、許容可能な水準まで相違を縮小することにある。

<sup>18</sup> 当該企業では、新企業会計準則導入時には、監督当局である財政部やCSRC会計部との間で、毎月のようにコミュニケーションを行っていたとの説明があった。また、現在では、コミュニケーションの量こそ減っているものの、既にチャンネルは確立されており、問題があれば随時問い合わせできる状況にあるとの説明があった。なお、当該企業においては、監査人からは情報提供を受けているが、企業側が監査人に対して問い合わせを行うことはほとんどないとのことであった。

<sup>19</sup> 中国における会計基準設定主体は財政部である。詳細はIV. を参照

- 実質的に同様の取引であっても、異なる会計士・企業が判断することで異なる会計処理方法が採用されることがあり、監督当局として問題視している。
- ③ 複雑な取引に対する規制当局による第二の判断(second judgment)
  - 企業による利益調整行動は、原則主義の会計基準においては避け難い課題の一つである。規制機関は、複雑な会計取引で、一定の利益目標に合うようにデザインされた取引に対し、しばしば第二の判断を行わなければならない場合がある。規制当局は、高いリスクを伴うので、そのような判断を行う際には特に注意を払わなければならない。
  - 価値の認定、とりわけ公正価値の認定について、固定資産のような長期性資産や金融資産の回収可能性は意見が分かれる場合がある。当局としては、企業の判断を注視し、場合によっては当局として再度の認定を行うこともある。
- ④ 専門的な能力や経験の向上の必要性
  - 原則主義の会計基準の導入は、高度な能力のある会計専門家(企業の財務部門のスタッフ、会計士、会計関連の規制者)を必要とする。会計理論と実務の双方をカバーする組織的なトレーニングが、会計専門家の能力を向上させるために必要となる。

上記のほか、原則主義の適用について、監査法人からは、次のような意見があった。

- 財政部は基準適用における作成者や監査人に有用なガイダンスを発行している。また各監査法人には IFRS 適用に関する独自の内部ガイダンスや手法がある。
- 会計基準により会計方針の選択適用が認められている場合は、経営陣は経営環境に対する理解に基づいて、最善の会計方針を決定するために判断を使用する。したがって、企業の会計数値の作成責任は全て経営陣にある。
- 会計基準の発展は監査人及び監査自体に影響を与えるかもしれない。既存のものしくは提案された会計ルールの結果、幅広い監査能力や検証可能性に関する問題が実務において生じる可能性がある。IFRS の結論の背景には、しばしばそのような性質の問題に対する IASB の議論の記述が含まれている。

## (2) 原則主義に対応するための具体的な取組み

原則主義に対応するための具体的な取組みとしては、例えば、次のようなものが挙げられる。

- ① 財政部による解釈指針、ガイダンス等の提供
- ② CSRC 等による監督
- ③ CSRC による Q & A 制度
- ④ 取引所による財務報告書の審査



### ①財政部による解釈指針、ガイダンス等の提供

財政部は、2006 年以降、( i )企業会計準則応用指南<sup>20</sup>、( ii )企業会計準則解釈(第 1 号～第 4 号)、( iii )企業会計準則講解、( iv )企業会計準則実施問題専門家工作組意見など、いくつかの解釈指針・実務指針を公表している(上記 II.1.も合わせて参照)。

- 中国はあくまで国内基準として新企業会計準則を適用しており、直接 IFRS の規定を適用するわけではない。また、現時点で関連する規定がなければ、国内の所管部門で共通的な論点に関しての規定を作成することとなる。このほか、例えば、普遍性がなくかつ規定もないような問題について、中国の会計基準としての解釈を出すことが一時的に難しいということであれば、監督当局が比較可能性を担保するために指導している。(CSRC)
- 一般論として IFRS サイドで国際共通のガイダンスを出す必要があるかどうかについては、IFRS が速やかに解釈を出し、それを中国の法制度にコンバートできるとすれば、取り込むかもしれない。ただし、あくまで財務情報は高品質で投資家の意思決定に役立つものでなければならないため、市場の実態と乖離した IFRS のガイダンスが IASB から出された場合には、それを鵜呑みにはせず、中国の実態に合うものにする必要があると考えている。ただし、今のところそのような問題は発生していない(CSRC)。

### ②CSRC 等による監督

CSRC は、監督当局として、中国全土に関係機関を有し、上海証券取引所、深圳証券取引所と連携して財務報告に関する監督体制を確立している。

- CSRC には中国全土に 36 の出先機関があり、2つの取引所とともに三位一体の監督体制を取っており、具体的には次のような活動を行っている(CSRC)
  - ◇ 上場企業の定期(年次)報告書については、出先機関及び 2 つの証券取引所がチェックを行う。個別の問題があるときには個別の問題として指導を行い、不十分な開示については、企業が CSRC 又は出先機関に報告する義務がある。
  - ◇ 出先機関は地元に登録している上場会社について責任を負っており、年次報告書の作成<sup>21</sup>から開示まで全過程を監督している。

<sup>20</sup> 例えば、応用指南には、ファイナンス・リースの認定基準として、以下の様な数値基準がある。

- リース期間がリース資産の経済的耐用年数の大部分を占める場合とは、75%以上を占めている場合と考えられる。
- リース料総額の現在価値がリース資産の公正価値にほぼ等しい場合とは、90%以上の場合と考えられる。

<sup>21</sup> 証券取引所からは、CSRC の出先機関は、監査法人の監査計画に関与する形で企業の年次報告書の作成過程の監督を行っており、財務諸表の作成段階から企業を直接指導しているというわけではない、との話があった。

- ◇ CSRC の会計部では、上場企業の年次報告書を個別に確認した上で、上場企業全体の年次報告書を対象に会計基準の適用状況を検証している。それらを踏まえ、毎年、年次報告書、監督報告書を作成している。
- ◇ 会計部の下には、会計士課があり、監査法人を監督している。同部署では、米国公開会社会計監督委員会(PCAOB)と類似した手法で監査法人の品質やガバナンスをチェックしている。
- ◇ 毎年、年次報告書が開示される前に、会計部の名義で上場会社・投資家向けに、当該年度の年次報告書の作成・閲覧に関して注目すべき点を注意喚起している。
- 当局間の調整、協調を強化している。財政部、国家審計署(CNAO)、CSRC、中国銀行業監督管理委員会(CBRC)、中国保険監督管理委員会(CIRC)が連携し、日々マーケットをモニターし、各企業を分析している。ここで把握した問題を研究し、幾つかの解釈を財政部が公表しており、新企業会計準則の運用の統一化に主導的な役割を果たしている。なお、企業の個別のケースに財政部が判断を下すことはない(財政部)。
- 監査法人は、新企業会計準則の適用に問題が生じている場合、CSRC の出先機関に相談をし、その内容が CSRC に報告される。取引所も、出先機関も把握したすべての問題を CSRC の会計部に報告し、CSRC 会計部は財政部とも協議を行う。どの企業にも共通する問題に関しては、財政部が通達を出すことになっている(証券取引所)。

### ③CSRC による Q&A 制度

CSRCでは、上場企業の新企業会計準則の適用に際して、判断を要する事項などについて、個別に企業の質問を受け付け、回答する Q&A 制度を設けている。

- どの企業にも共通する問題について、異なる企業により、異なる判断が行われた時には、CSRC が総合的に取引の実質を判断し、Q&A の方式で、会計基準の原則を踏まえながら、指導を行う(CSRC)。
- Q&A は解釈ではなく、実務の中で上場会社の判断を統一させるために作成され、具体的な会計基準の規定がないことを前提に、一時的な CSRC の見解として発行しているものである。資本市場においては適時性が求められており、適時に開示が求められる中、財政部が関連の問題について、きちんと解釈を出していなければ、CSRC の見解として、Q&A を上場会社に周知徹底する。その後、財政部が解釈を出したら、そちらが正式な解釈となる(CSRC)。
- 2007 年の新企業会計準則の適用以降、6 回に渡って Q&A を出している。Q&A は、出先機関及び証券取引所からの具体的な問い合わせに回答しており、回答は合計で 200 以上に上る。回答は、原則として個別ケースのみに行われる。ただし、多くの企業にも共通する問題については、Q&A として、CSRC のシステムに載せており、CSRC 内部で共有している。この Q&A は、CSRC のシステムを

利用して、出先機関 36 箇所に送付され、各出先機関が担当する上場会社に徹底されている(CSRC)。

#### ④取引所による財務報告書の審査

上海証券取引所、深圳証券取引所では、企業が提出する財務報告書について基準違反、開示誤りの有無などの事後審査を行っている。

- 取引所は、企業の財務報告書が提出された後に事後的な審査を行う。この事後審査で、会計上の問題がある場合は、CSRC の会計部に報告を行う。その上で、CSRC が企業の報告書が基準に違反していると認定した場合は、取引所が企業に訂正報告を求める(証券取引所)。
- 取引所の審査は企業の年次報告の全項目に関して行われるもので、会計に関する部分に限っているわけではないが、毎年、全上場企業の 1 割にあたるおよそ 100 社に対して、取引所は報告書の訂正を要請している。なお、訂正のほとんどは、記載内容の漏れや記載事項の些細な不備の訂正で、会計処理や開示に関する深刻な訂正はあまり多くない。これは、会計上の疑問点は、企業と関係者の緊密な連携により、作成時点で解決済みの場合が多いからである。また、虚偽の開示については、事後審査の時点ですぐに見つかるものではない(証券取引所)。

## 5. 会社法への影響

中国の会社法第 167 条は、分配規制について、税引後利益の一定額の積立義務などを定めているが、監督当局などの認識としては、新企業会計準則の導入による影響は特段ないと考えられている<sup>22</sup>。

- 中国の会社法では、実現した利益のうち、一定割合について法定準備金を留保する必要があり、残った部分が配当可能利益となる。配当性向は企業の自由裁量であり、IFRS の規定によって左右されるものではなく、IFRS でも中国の会計基準でも会計基準自体はあくまで利益の計算手法を提供しているだけである。中国の法体系においては、法令及び規則が、法律・行政法規・省令・規範性文書の 4 つの階層に分かれており、会計基準の法的位置づけは、規範性文書であり、法律・法規の中でも一番位置づけは低いため、上位法があれば上位法に拘束される。会社法の剰余金の配当規制について全面的な見直しが必要

---

<sup>22</sup> 例えば、次のような分配規制がある(会社法第 167 条)。

- ① 当期の税引後利益の分配に際して、利益の 10%を法定準備金として積み立てなければならない。
- ② 法定準備金の累計額の累計額が会社の登録資本金の 50%以上である場合、新たな積立を必要としない。
- ③ 会社が欠損を填補し、準備金を積み立てた後の余剰利益は、株式会社の場合は株主の保有する株式の比率により分配する。

であるといった議論はない(CSRC)。

- 新企業会計準則導入による、会社法への影響はない(監査法人)。

## 6. 税法への影響

中国の企業所得税は、2007年以前は、中国企業と外資企業とでそれぞれ異なる法律が適用されていたが、2008年1月1日から、両者に適用される共通の企業所得税法が施行されている。中国の企業所得税は、会計基準で算定した損益から税務調整を行い、課税所得を算出しているが、損金経理要件に関連した話は特段聞かれなかった。

なお、1990年代以降、会計制度の改革に伴い、会計と税務は異なる目的<sup>23</sup>をもつものとして、両者の乖離が生じているとされている。このため、2006年の新企業会計準則の導入によって、会計と税務との関係に特段の変化はないとされている。

- 1990年代から中国は会計システムの改革を行い、そのときから中国の会計システムと税収システムは全く別のものになった(CSRC)。
- 新企業会計準則の導入により会計と税務との関係は一切変わっていない(CSRC)。
- 税法と会計基準は中国では分離されている。全ての中国企業は財務諸表を作成する際に、財政部公表の会計基準を遵守しなければならない(財政部、上場企業(製造業))。

## 7. 企業等への影響

### (1) 会計基準の変更により大きく影響を受ける産業

新企業会計準則の導入の影響として、公正価値測定の範囲の拡大(Ⅲ.2.に詳述)を挙げる意見もあったが、その影響は必ずしも大きくないとの意見もあった。

また、開発費の資産計上やのれんの非償却など特有の項目について、新企業会計準則の導入の影響は必ずしも大きくないとする意見などが見られた。

- 開発費については、旧企業会計準則ではすべて費用として計上していた。新企業会計準則では資産計上することもできるが、慎重性(prudence)の観点から、当社ではあえて資産計上していない(上場企業(製造業))。
- 限定的な観察結果ではあるが、小規模企業は開発費を費用計上する傾向がある(監査法人)。
- 開発費の資産計上や、のれんの非償却など、新企業会計準則の導入により、

<sup>23</sup> 会計制度の基本原則は、企業の投資家・関係者に企業の財務状況の真実を伝えることである。一方、税制には他の考慮要素があり、たとえば国の政策等の影響をうけ、それを反映させなければならない(CSRC)。

製造業にとって不利になるといった議論はない。また、新旧の基準間で、製造業に関して大きな違いはない(財政部、CSRC)

- 新企業会計準則における開発費の資産計上の要件は IFRS と同じであり、業種別に取り扱いの差異はない。業種によって差が出るのは、業種によっておかれている状況が違うことや原則主義を適用した以上、避けられない問題である(CSRC)。

## (2) 非上場企業への影響

2011年10月、財政部は、非上場の小規模会社のための会計基準(小企業会計準則)を新たに公表しており、2013年1月1日から新たに適用される。小企業会計準則は、国際的な基準との関係と、国内状況や税制との関係の両方に配慮したものであるとされている。

- 新企業会計準則は、中国の大中規模の非上場企業にも適用される。小規模企業の新たな会計基準は2011年10月に公表され、中小企業向けの国際会計基準(IFRS for SMEs)に準拠するように試みている。(財政部)。
- 上場企業に適用される新企業会計準則と比較すると、小企業会計準則は地域ごとの税務規制とより密接な関わり合いを持っている(監査法人)。
- 小企業会計準則は、グループの一部ではない非上場会社に適用される。財政部は、外国所有企業も含めて、大中規模の企業に対して、徐々に新企業会計準則を適用対象にする予定である(監査法人)。

## III. 経済活動と会計のあり方

### 1. IFRS とゴーイングコンサーン経営

中国では、IFRS が長期的なビジネスを行う企業の活動をより適切に反映するために開発された会計基準であるか、企業の清算価値をより適切に反映するために開発された会計基準であるかといった会計基準の性質に関する議論は聞かれなかった。

また、IFRSが基礎とする会計概念について、B/S 重視である、当期純利益やリサイクリングを軽視している、といった議論は特段聞かれなかった。

IFRS が長期的な経営に向かないといった議論も特段聞かれなかった。

### 2. 公正価値会計

新企業会計準則の導入により、金融商品や固定資産の減損、企業結合など、公

正価値測定が必要となる領域が増えている。

### (1) 新企業会計準則における公正価値の運用状況

中国では、新企業会計準則の導入に際して、IFRS の公正価値測定の考え方をそのまま取り入れるのではなく、中国特有の環境(中国は新興国であり、公正価値に関する実務に習熟していないなどの認識)を考慮して取り入れている。

例えば、財政部が 2007 年 8 月に発表した「中国新企業会計準則体系」(詳細は参考資料 2 参照)によると、公正価値測定は、「活発な市場における公表市場価格が存在し、公正価値を信頼性をもって見積もることができる場合に限り」認めるとするアプローチを採用している。また、投資不動産の公正価値評価や固定資産の再評価など、IFRS では公正価値と原価の選択適用が認められている項目について、新企業会計準則では、原価を優先する、あるいは原価のみを認めるという取扱いを定めている。

- 一部の金融資産の公正価値については、同じタイプの金融資産が国際市場において適切に評価ができる場合であっても、中国においては入手不可能又は信頼できない場合があると考えられており、その適用については比較的慎重な姿勢をとっている。例えば、エクイティ投資について、活発な市場が存在しない又は他のルートで然るべき評価ができない場合には、取得原価を用いることとなる(CSRC)。
- 中国企業が海外で活動し、海外で信頼できる情報があり、信頼性のある公正価値が測定できるのであれば、それを用いることになる。反対に、中国国内では、一部のエクイティ投資に関する市場が十分でない場合があり、公正価値測定のための十分な情報が入手し得ない場合には、公正価値評価を無理に行っても信頼性が損なわれるだけである(CSRC)。
- 会計方針の選択適用は投資政策の観点で認められている。企業が原価モデルを選択した場合、その理由の一つは、特定の投資不動産には、活発な市場がないということである(監査法人)。

### (2) 公正価値の適用による影響

中国では、公正価値の適用による影響に関して、関係者により、次のような様々な意見があった。

- 新企業会計準則における公正価値測定における要求事項は IFRS と同一であるが、中国やその他新興市場においては、公正価値測定に関する実務的な問題が存在している。IASB の EEG(新興市場国グループ)は、特定の状況下における公正価値測定のさらなるガイダンスを提案しようと努力をしている。IASB は IFRS 第 13 号の公正価値測定の教育資料の中でこれらの提案を検討している(財政部)。
- 新企業会計準則は共通支配下以外の M&A の取引に対する影響が大きい。

中国では共通支配下での取引が一般的であり現状大きな影響はないものの、共通支配下以外の取引は新企業会計準則では公正価値で測定することが必要となり、時間と手間を要する(証券取引所)。

- 公正価値会計により生じる利益の変動について、新企業会計準則の導入当初は経営者に戸惑いがあったものの、導入から時間が経過した現在は、経営者が積極的に公正価値測定による利益の変動に関心を持つようになった(上場企業(製造業))。
- 結果的に、公正価値会計の導入は、企業のリスクを可視化することができるなど、ポジティブな役割を果たすと考えられている。一方で、公正価値の計算技法ないし計算結果が個別企業でばらつく可能性があり、操作性もあると考えている(上場企業(製造業))。
- 中国は現状では製造業を中心とした国であり、金融資産の企業全体の資産に占める割合は低いこともあって、公正価値に関する困難には直面していない(証券取引所)。

## IV. 会計基準設定主体のあり方と意見発信

### 1. 会計基準設定主体のガバナンス

中国では、会計基準の設定担当当局である財政部が、会計基準の策定も担っている。具体的には、財政部会計司の内部組織である中国企業会計準則委員会(CASC)が会計基準設定に関する諮問機関として機能している。CASCは、当局、企業、学会、会計士協会の代表者30名以上からなる委員で構成されており、①会計理論専門委員会、②企業会計専門委員会、③政府及び非営利組織会計専門委員会の3つの専門委員会から構成されている<sup>24</sup>。

- 会計法では、統一された会計制度を国務院の財政担当部局が実施することとされており、財政部が会計基準設定主体となっている<sup>25</sup>(財政部)。
- 会計制度は専門性が高く、経済への影響も大きいため、高品質の基準開発には、体制整備が重要であると考えている。また会計制度は、法律の重要な構成要素となっている(財政部)。

<sup>24</sup> なお、新企業会計準則に準拠した財務会計報告の利用者については、出資者、債権者、政府及びその関連官庁、一般大衆等が想定されている(企業会計準則—基本準則第4条)。

<sup>25</sup> 中国における会計基準の設定権限については、「会計法」において以下のように規定されており、財政部の作成する会計基準に法的な権威を付与している。

・国務院の財政部門は、全国の会計業務を主管する(会計法第7条)。

・国家は、統一会計制度を実行する。国家統一会計制度は、国務院の財政部門が本法に基づき制定し、かつ、公布する(会計法第8条)。

- 委員の選任においては、作成者、監査人、利用者の意見を踏まえ、人選を行っている(財政部)。

## 2. 会計基準設定主体の役割

中国では、IFRS とのコンバージェンスは、中国側の基準の変更だけでなく、IASB 側の対応も行われる双方向のものであるとの認識から、財政部を中心に、IFRS 財団、IASB 等への人材の派遣<sup>26</sup>、IASB の理事やスタッフとの継続的な協議やアジア・オセアニア会計基準設定主体グループ(AOSSG<sup>27</sup>)、新興経済グループ(EEG<sup>28</sup>)を通じた意見発信など、様々な取組みがなされている。

- こうした取組みは、関連当事者取引の開示の差異の解消にもつながった。また、直近 1 年では保険、リース、金融商品などの議論も行っている(財政部)。
- 様々な IASB のプロジェクトについて、国内関係者の意見を反映したコメントレターを、主に CASC から IASB に対して提出している(財政部)。
- 会計は(企業活動の成果を)事後反映する国際言語であり、わかりやすく、企業の実態、現在のリスクを反映するものであることが望ましい。IASB のメンバーに対しても、IFRS は難解で、企業のキャッシュ・フローを忠実に反映しない可能性があることや、新興国の実態を踏まえて基準開発を行うべきであるといった意見を述べた(証券取引所)。

以上

---

<sup>26</sup> IASB の理事、IFRS 財団評議員会評議員、IFRS 助言会議メンバー、IASB の客員研究員など。

<sup>27</sup> 中国は、AOSSG の議長諮問委員会のメンバーである。

<sup>28</sup> 中国は、EEG の副議長および事務局を務めている。



## (参考資料 1)

## 新企業会計準則と国際財務報告基準との基準の対応

新企業会計準則	国際会計基準
企業会計準則－基本準則	財務諸表の作成と表示に関するフレームワーク
企業会計準則－具体準則	国際財務報告基準書(IFRSs)及び国際会計基準書(IASs)
第1号 棚卸資産	IAS 第2号 棚卸資産
第2号 長期持分投資	IAS 第27号 連結及び個別財務諸表 IAS 第28号 関連会社に対する投資 IAS 第31号 ジョイント・ベンチャーに対する持分 IAS 第39号 金融商品:認識及び測定
第3号 投資不動産	IAS40号 投資不動産
第4号 固定資産	IAS 第16号 有形固定資産
第5号 生物資産	IAS 第41号 農業
第6号 無形資産	IAS 第38号 無形資産
第7号 非貨幣性資産の交換	IAS 第16号 有形固定資産 IAS 第38号 無形資産 IAS 第40号 投資不動産
第8号 資産の減損	IAS 第36号 資産の減損
第9号 従業員給与報酬	IAS 第19号 従業員給付
第10号 企業年金基金	IAS 第26号 退職給付制度の会計及び報告
第11号 株式報酬	IFRS 第2号 株式報酬
第12号 債務再構築	IAS 第39号 金融商品:認識及び測定
第13号 偶発事象	IAS 第37号 引当金、偶発債務及び偶発資産
第14号 収益	IAS 第18号 収益
第15号 工事契約※	IAS 第11号 工事契約
第16号 政府補助金	IAS 第20号 政府補助金の会計処理及び政府援助の開示
第17号 借入金	IAS 第23号 借入費用
第18号 企業所得税	IAS 第12号 法人所得税
第19号 外貨換算	IAS 第21号 外国為替レート変動の影響 IAS 第29号 超インフレ経済下における財務報告
第20号 企業結合	IFRS 第3号 企業結合
第21号 リース	IAS 第17号 リース
第22号 金融商品の認識および測定	IAS 第39号 金融商品:認識及び測定
第23号 金融資産の移転	IAS 第39号 金融商品:認識及び測定
第24号 ヘッジ取引	IAS 第39号 金融商品:認識及び測定
第25号 保険契約※	IFRS 第4号 保険契約
第26号 再保険契約※	IFRS 第4号 保険契約

第 27 号 石油・天然ガスの探掘	IFRS 第 6 号 鉱物資産の探査及び評価
第 28 号 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正	IAS 第 8 号 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬
第 29 号 後発事象※	IAS 第 10 号 後発事象
第 30 号 財務諸表の表示	IAS 第 1 号 財務諸表の表示
第 31 号 キャッシュ・フロー計算書	IAS 第 7 号 キャッシュ・フロー計算書
第 32 号 中間財務報告書※	IAS 第 34 号 中間財務報告
第 33 号 連結財務諸表	IAS 第 27 号 連結及び個別財務諸表
第 34 号 一株当たり利益	IAS 第 33 号 一株当たり利益
第 35 号 セグメント報告	IAS 第 14 号 セグメント別報告
第 36 号 関連当事者の開示※	IAS 第 24 号 関連当事者についての開示
第 37 号 金融商品の表示	IFRS 第 7 号 金融商品：開示 IAS 第 32 号 金融商品：開示及び表示
第 38 号 企業会計準則の初度適用	IFRS 第 1 号 国際財務諸表基準書の初度適用

(注)新企業会計準則の 38 の基本準則うち、「※」印の 6 つの各準則には、対応する応用指南が制定されていない。

(参考資料 2)

新企業会計準則と国際財務報告基準との相違点

新企業会計準則と IFRS の主な相違点は次の表のとおりであるが、財政部が 2007 年 8 月に発表した「中国新企業会計準則体系」によると、その当時において、①関連当事者間取引と②資産の減損損失は、財政部により重要な差異であると認識されている。また、同じく③～⑦については、財政部は会計上の相違点ではあるが、差異とは認められないとしている。

	項目	新企業会計準則	IFRS	備考
①	関連当事者間取引の開示 (国有企業間の取引)	同一の政府の支配を受けている「国有企業間の取引」については、実質的な支配関係が存在しない場合には関連当事者間取引として扱わず、開示は不要。新企業会計準則 36.6	国家の支配を受ける営利企業は、その他の国家の支配を受ける企業との取引について開示を免除されない。IAS24.IN6	財政部「中国新企業会計準則体系」で、重要な差異と認識されている。 ただし、2011 年 1 月 1 日以降開始事業年度から適用される改訂 IAS24 では、このような取引を関連当事者間取引としては取扱わなくなることから、この点における差異は解消した。ただし、IAS24 では、政府との関係等一定の注記の開示が要求されているため、この点においては差異が存在するものとみられる。
②	有形固定資産及び無形固定資産の減損損失の戻入	一度認識した減損損失は、以降の会計期間において戻入を行わない。新企業会計準則 8.17	のれん以外の資産について認識された減損損失は、減損損失が最後に認識されたから、当該資産の回収可能価額の算定に用いられた見積りに変更があった場合のみ、戻入しなければならない。IAS36.114	財政部「中国新企業会計準則体系」で、重要な差異と認識されている。
③	共通支配下の企業結合	国有企業改革を円滑に進めるという観点から、共通支配下の企業結合について、簿価での引継ぎを認める持分プーリン	IFRS3「企業結合」は、共通支配下の企業結合に適用されず、この点に関する明確な規定が存在しない。	財政部「中国新企業会計準則体系」で、差異とは認められない相違点とされている。

		グ法の適用が認められている。新企業会計準則20		
④	公正価値測定	中国は新興国であり、公正価値に関する実務に習熟していないのが現状であるとし、このことから「活発な市場における公表市場価格が存在し、公正価値を信頼性をもって見積もることができる場合に限り」公正価値による測定が認められている。	広い範囲で公正価値の適用が要求されている。	同上。 2009年5月にIASBから公正価値測定に関するガイダンス案が公表され、中国当局は基本的には賛成する方針だが、新興国のための個別のガイドラインが制定されていない旨を指摘している。
⑤	売却目的の非流動資産及び非継続事業	この点に関する明確な規定が存在しない。	IFRS5「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」において、売却目的保有の非流動資産は帳簿価額と売却費用控除後の公正価値いずれか低い金額で計上され、廃止事業についての区分表示が求められる。	財政部「中国新企業会計準則体系」で、差異とは認められない相違点とされている。
⑥	退職給付会計	退職給付そのものが実務上浸透していないため、この点について明確な規定が存在しない。	IAS19「従業員給付」で、退職給付会計に関する詳細な基準が定められている。	同上。
⑦	超インフレ会計	中国が超インフレ状態に無いため、独立した基準を定めていないが、外貨換算の1項目として超インフレ関係に関する規定がある。	IAS29「超インフレ経済化における財務報告」で、超インフレ会計について独立した基準が定められている。	同上。