

IFRS へのコンバージェンスに関する研究

—J-GAAP と CAS の比較をもとに—

周

楨

《要 旨》

本研究の目的は、会計基準の国際的コンバージェンスの動きのもとで、日本と中国の損益計算書の表示方法と計算方法の違いを明らかにすることである。

現在、日本企業会計基準 (J-GAAP¹) と中国企業会計準則 (CAS) とともにコンバージェンスの段階であるが、J-GAAP と国際財務報告基準 (IFRS)、CAS と IFRS の間にはそれぞれ差異が存在している。日本は IFRS の任意適用を認めているが、中国では未だ適用が認められていない。IASB の金融商品、公正価値、収入についての修正が中国の法律に反しているものがあり、また中国には特殊な国有企業があるなどの理由で、あくまでコンバージェンスであると明言している。また、コンバージェンスの状況について、J-GAAP より CAS の方が進んでおり、CAS と IFRS との差異は少ないが、確実に存在している。したがって、IFRS を適用しない場合、J-GAAP に基づいて作成された損益計算書と CAS にもとづいて作成された損益計算書の比較はできない。両国で異なる経済、法律、政治環境のもとで、会計基準などを作成しているため、IFRS に基づいて財務諸表を作成しなければ、比較可能とはならない。この問題については、日本企業会計基準委員会が任意適用から強制適用に移行すること、中国財政部が任意適用あるいは強制適用を採用することにより、日中の企業の財務諸表を比較することが可能となるであろう。

I はじめに

今日、急速にグローバル化していく経済環境の変化に伴い、会計基準を取り巻く環境が大きく変化している。それに伴って、会計目的の重点が投資者の意思決定に有用な情報の提供へと変化している。さらに近年は、企業経済活動のグローバル化を背景に、会計基準の比較可能性の向上を目的とする会計基準の国際的コンバージェンス (convergence: 収斂) の動きが加速化している。その中で、日本と中国においてもこのようなコンバージェンスの動きがみられる²。

本研究の目的は、会計基準の国際的コンバージェンスの動きのもとで、日本と中国の損益計算書の表示方法と計算方法の違いを明らかにすることである。

¹ 金融庁では Japanese GAAP を「J-GAAP」と省略している。金融庁 HP https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyou/siryou/soukai/20110224/03_apdf を参照した (閲覧日2023年4月13日)

² 蔣 (2021) 96頁

Ⅱ 先行研究

日本と中国の会計基準のIFRS³への対応に関する研究は、日本と中国の研究者によって行われている。白坂（2017）では、日本基準からIFRSを適用する際にかかる経緯で利益額に変化が起きるのか⁴について検討している。蔣（2018）では、中国での会計基準作りの基礎的な理論、会計目的、会計情報の利用者などをIASとIFRSのそれらと比較し、コンバージェンスへの対応による中国の会計体系の変化を確認し、中国の会計制度の特徴を明らかにし、IASとIFRSの導入が中国の会計制度に与える影響⁵を明らかにしている。李他（2019）では、欧州連合、米国、日本、ロシアの4つの地域を選択して、それぞれIFRSへのコンバージェンスの理由、コンバージェンスの進展、コンバージェンスの過程での主要な問題点、異なる対策、コンバージェンスの最終的な効果を研究している。この研究によると、資本市場と実体経済の発展のニーズは、各地域が会計基準の国際的な収斂を望む主な原因となっている。ただし、資本市場の成熟度、法制度、歴史的文化的などは、国や地域によって大きな違いがあるため、IFRSへのコンバージェンスは、その状況に応じたものでなければ効果が期待できない⁶と結論づけている。

自動車産業を選択した理由について、近年、世界でグリーン・低炭素経済競争が始まり、日本も中国もカーボンニュートラルを目指しているが、すでに中国では新エネルギー車（NEV）を推進してきている（朝日新聞 2021年2月6日）。このような両国の自動車産業の経営情状態に関心があるため、日本の株式会社SUBARU（スバル）と中国の北京汽車株式会社（BAIC）の損益計算書を比較している。

Ⅲ 会計基準のIFRSへの対応

日本と中国の会計のIFRSへのコンバージェンスの状況について、J-GAAP（Japanese Generally Accepted Accounting Principles）とCAS（China Accounting Standards）をもとに比較する。

³ 本研究では団体名、機関名等を次のように省略する。

ASBJ：日本企業会計基準委員会、J-GAAP：日本企業会計基準、MOF China：中国財政部、CAS：中国企業会計準則、BAIC：北京汽車株式会社、IAS：国際会計基準、IASB：国際会計基準審議会、IFRS：国際財務報告基準、EU：欧州連合。

⁴ 白坂（2017）38頁

⁵ 蔣（2018）121頁

⁶ 李他（2019）1～2頁

1. ASBJ

日本の会計のコンバージェンスは ASBJ のもとで、付表 1 に示されるように行われている。J-GAAP では、2002年に企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」と企業会計基準第 2 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」が公表され、その後 2005年から、毎年公表され、さらに改正が行われている。2005年に EU の上場企業に対して IFRS 適用が義務付けられたことを受け、2007年、日本の会計基準を IFRS にコンバージェンスさせる方針を政府が固めた⁷。2009年 6 月 30 日、企業会計審議会は「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を公表し、2010年 3 月期の連結財務諸表から一定の要件を満たす上場企業（特定会社）に対して、IFRS の任意適用を認めるようになった。また、日本での IFRS の強制適用の判断の時期については、2012年を目途とすることとされた⁸。

2010年 3 月期から始まった IFRS の任意適用制度においては、

- ① 上場していること
- ② IFRS による連結財務諸表の適正性確保への取組・体制整備をしていること
- ③ 国際的な財務活動又は事業活動を行っていること

という要件をすべて満たした会社を「特定会社」と定義し、IFRS を適用して連結財務諸表を提出することができることとしている（連結財務諸表規則第 1 条の 2）⁹。

2013年10月28日、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令が公布・施行され、「特定会社」の 3 要件のうち①と②の要件を撤廃し、③の要件のみとし、IFRS の任意適用要件を緩和した。また同時に、期末に限らず各四半期または上半期からでも IFRS の適用が可能となった¹⁰。

2. MOF China

中国の会計のコンバージェンスは MOF China の主導のもとで行われている。CAS は付表 2 に示されるように、MOF China 会計準則委員会により、2006年 2 月 15 日に 1 項目の基本準則と 38 項目の具体的な準則を公布し、新たな企業会計準則体系を形成している。2014年 1 月から 7 月にかけて、MOF China は 8 項目の企業会計準則を順次発表した。

企業会計準則の実施状況に関して財政部会計司（2012）は、「2005年 1 月 1 日から、すべての EU の上場企業の連結財務諸表は IASB が発表した IFRS を採用している。その後、EU が承認した IFRS を EU の強制的な拘束力を持つ会計準則として使用し続けている。2011年、中華人民共和国財政部は EU が採用している IFRS とその実施状況を評価し、2010年12月31日まで、IASB が公表し、発効した国際財務報告準則は EU に認められ、EU の上場企業の連結財

⁷ 金融庁（2020）1 頁

⁸ 橋元、山田（2022）8 頁

⁹ 中央経済社（2019）93 頁

¹⁰ 橋本、山田（2022）10 頁

務諸表において良好に実施されていると考えている。したがって、『中華人民共和国会計法』及びその他の関連規定に基づき、関連事項を以下のように公告する。2012年1月1日から、EUの上場企業が連結財務諸表において採用している IFRS は、中国の『企業会計準則』と等価（同等）である¹¹』と記している。

中国会計学会副会長の劉玉廷（2011）は「企業会計準則の継続的な国際基準へのコンバージェンスは、『直接採用』の立場ではなく、国際的な相互承認に基づくコンバージェンスである¹²』と述べている。また、IFRS を直接採用しない理由について、「IASB は金融危機後、金融商品、公正価値、収入などの基準項目に大幅な修正を行い、中国の意見を聞いてなかった。いくつかの修正は、中国の法律に反しているものがある。例えば、金融商品に関する基準のその他の包括利益と減損処理及び財務諸表の表示などの国際基準の改正は、中国企業の財務状況に大きな影響を与える可能性がある。IASB は、これらの問題に関する中国側の修正意見を未だ採用していない。したがって、中国は IFRS を直接採用できず、コンバージェンスの段階である¹³』と述べている。

EY 新日本有限責任監査法人（2020）は、「中国の新しい企業会計準則と IFRS との間には、基準上の差異項目は特殊な項目を中心にごくわずかであり、実務上重要な影響が生じる項目はほとんど存在しないものと考えられる¹⁴』と述べている。

このように、日本では IFRS の任意適用が可能になっている。他方、中国では IFRS を直接採用の立場ではなく、CAS は IFRS とエクイバレンスであると考えられている。

IV 財務諸表の体系

財務諸表の体系について、IASB の IAS 第 1 号「財務諸表の表示」¹⁵、日本の J-GAAP 第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」、そして中国の CAS 第 30 号「財務諸表の表示」をもとに比較する。

IAS1 「財務諸表の表示」の paragraph 10¹⁶から par. 14 には、「完全な 1 組の財務諸表」という概念があり、その構成要素のすべてを含まない財務諸表は、IFRS に準拠した財務諸表とはみなさないとしている（IAS1 pars.10~14）。完全な 1 組の財務諸表は、次の要素から構成されている。

¹¹ 財政部会計司（2012）

¹² 劉（2011）1 頁

¹³ 劉（2011）1 頁

¹⁴ EY 新日本有限責任監査法人（2020）32 頁

¹⁵ IAS 第 1 号等は以下 IAS1 等のように省略する。

¹⁶ paragraph は par. と省略する。

- (a) 財政状態計算書 (F/P)
- (b) 純損益及びその他の包括利益計算書 (C/I)
- (c) 持分変動計算書 (C/E)
- (d) キャッシュ・フロー計算書 (C/F)
- (e) 注記

J-GAAP22では、連結財務諸表は企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関して真実な報告を提供するものでなければならない(9項)と規定している¹⁷。

連結財務諸表は、次の要素から構成されている(18~43項)。

- ① 連結貸借対照表(18~33項)
- ② 連結損益及び包括利益計算書(又は連結損益計算書及び連結包括利益計算書)(34~40項)
- ③ 連結株主資本等変動計算書(41項)
- ④ 連結キャッシュ・フロー計算書(42項)
- ⑤ 連結財務諸表の注記事項(43項)

CAS30では、財務諸表とは企業の財務状況、経営成果、キャッシュ・フローを構造的に表現したものである¹⁸(2条)と定められている。財務諸表は、次の要素から構成されている。

- ① 資産負債表(貸借対照表)(16~29条)
- ② 利潤表(損益計算と包括利益計算が一体の損益計算書)(30~34条)
- ③ 現金流量表(キャッシュ・フロー計算書)
- ④ 所有者權益(或いは株主權益)変動表(所有者權益は純資産を指す)(35~36条)
- ⑤ 附注(注記)(37~43条)

IFRS、J-GAAP及びCASの財務諸表の体系は表4-1に示される。

¹⁷ 中央経済社(2019) 66頁

¹⁸ 中華人民共和国財政部 HP <https://www.casc.org.cn/>「第30号・財務諸表の表示」を参照した(閲覧日2021年12月1日)

表 4-1 IFRS, J-GAAP 及び CAS の財務諸表の体系

一般的な読み方	IFRS	J-GAAP	CAS
貸借対照表	財政状態計算書	連結貸借対照表	資産負債表
損益計算書	純損益及びその他の包括利益計算書	連結損益計算書	利潤表
株主資本等変動計算書	持分変動計算書	連結株主資本等変動計算書	所有者権益変動表
キャッシュ・フロー計算書	キャッシュ・フロー計算書	連結キャッシュ・フロー計算書	現金流量表
注記	注記	連結財務諸表の注記事項	附注

(注) 本研究では、IFRS, J-GAAP 及び CAS それぞれの計算書を一般的な読み方で表示する。

(出所) 筆者作成

表 4-1 に示されるように、IFRS, J-GAAP 及び CAS の財務諸表の体系は企業の財政状態、経営成績、キャッシュ・フローについての情報を提供するものであることを規定している。また、それぞれの財務諸表の構成要素については、顕著な差異は見られない。

V 損益計算書についての比較

IFRS を基準として、J-GAAP に基づくスバルの2019年3月期の損益計算書と CAS に基づく2018年度(12月31日決算) BAIC の損益計算書を主に表示方法と計算方法について J-GAAP と IFRS, CAS と IFRS それぞれの差異を明らかにして、それらの差異に基づいて J-GAAP と CAS を比較検討する。

1. IFRS の表示・開示項目

IAS1は、包括利益計算書についての開示要求事項を定めている。この開示事項は、次の3つに区分される¹⁹。

- (1) 包括利益計算書の様式 (IAS1 par.10~10A)
- (2) 包括利益計算書に表示すべき情報 (IAS1 par.81A~96)
- (3) 包括利益計算書又は注記のいずれかに表示すべき情報 (IAS1 par.97~105)

(1) 包括利益計算書の様式

IFRS は包括利益計算書に表示について、単一の計算書又は2つの計算書いずれかの様式で表示すると規定している。1 計算書方式は、包括利益計算書に当期純利益及びその他の包括利益のすべての内訳項目を表示する。これに対し、2 計算書方式は、当期純利益の内訳を表示する「損益計算書」と、当時純利益から始まりその他包括利益の内訳を表示する「包括利益計算

¹⁹ あずさ監査法人 (2020) 43頁

書」で構成される。この場合に、損益計算書は包括利益計算書の直前におく (IAS1 par.10A)。そして、採用された様式は、毎期継続して適用しなければならない (IAS1 par.45)。

(2) 包括利益計算書に表示すべき情報

包括利益計算書は、当期純利益の部及びその他の包括利益の部に加え、以下の事項を表示する (IAS1 par.81A)。

(1a) 当期純利益, (1b) その他の包括利益の合計, (1c) 当期の包括利益 (当期純利益とその他の包括利益の合計額)

なお、企業が2計算書方式で当期純利益を表示する場合には、非支配持分に帰属する当期純利益及び親会社の所有者に帰属する当期純利益は損益計算書に表示する (IAS1 par.81B)。

包括利益計算書の当期純利益の部 (2計算書方式の場合は損益計算書) に表示すべき情報として当該期間に係る次の金額を表す科目を含めなければならないとされている (IAS1 par.82)。

(2a) 収益, (2aa) 償却原価で測定する金融資産の認識の中止により生じた利得又は損失, (2b) 金融費用, (2c) 持分法で会計処理されている関連会社及び共同支配企業の当期純損益に対する持分, (2d) 税金費用, (2ea) 非継続事業の合計に関する単一の金額 (IFRS5「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」を参照)

企業は、ある期間に認識される収益及び費用のすべての構成要素を、原則として、当期純利益に含める必要がある。ただし、IFRS が別途要求又は許容している場合を除く (IAS1 par.88)。

このように、IFRS は包括利益計算書の様式について、1計算書方式と2計算書方式の2つを示している。そして、包括利益計算書には当期純利益の部及びその他の包括利益の部に加えて、前述した (1a), (1b) 及び (1c) の3項目を表示すべきであり、包括利益計算書の当期純利益の部には、前述した (2a) から (2e) までの6項目を表示すべきとしている。そして当期純利益は非支配持分に帰属する当期の純利益と親会社の所有者に帰属する当期の純利益に分けて表示しなければならない。

2. IFRS の表示方法

IAS1は、IFRS の包括利益計算書における費用の表示について、次のように記している。

企業は、当期純利益の算定に認識した費用の分析を、費用の性質又は機能に基づく分類のうち、信頼性が高く、目的適合性がより高い情報を提供する方法を用いて、表示する (IAS1 par.99)。

費用の分析については、費用を材料の購入費、運送費、減価償却費及び償却費、人件費、広告宣伝費といった費用の性質に従って集約する (IAS1 par.102) 費用性質法と、費用をその機能に従って、売上原価や、例えば、販売又は管理活動費の一部として分類する (IAS1 par.103) 費用機能法の2つの方法を示している。

(1) 費用性質法

費用の性質に基づく分類方法を用いて費用の分析を表示する場合、企業は、原材料及び消耗品、労務費、及びその他のコストについて費用として認識したコストを、当該期間における棚卸資産の正味変動額とともに開示する (IAS2 par.39)。

性質別分類による包括利益計算書は表5-1に示される。

表5-1 性質別分類による包括利益計算書

収益	xxx
その他の収益	xxx
商品払出高	xxx
従業員給付費用	xxx
減価償却費及び償却費	xxx
その他の費用	xxx
費用合計	xxx
税引前利益	xxx

(出所) あずさ監査法人 (2020) 57頁を参照して、筆者作成

表5-1に示されるように、費用性質法では、費用の性質に従って集約し、営業費用として商品払出高、人件費として従業員給付費用、減価償却費として減価償却費及び償却費を表示する。

(2) 費用機能法

費用を機能別に分類した場合、減価償却費及び償却費、人件費のような費用の性質に関する追加情報は、注記において開示する (IAS1 par.104)。これは、費用の性質に関する情報が、将来キャッシュ・フローの予測に有用であるためである (IAS1 par.105)。

表5-2 機能別分類による包括利益計算書

収益	xxx
売上原価	xxx
売上総利益	xxx
その他の収益	xxx
販売費	xxx
管理費	xxx
その他の費用	xxx
税引前利益	xxx

(出所) あずさ監査法人 (2020) 57頁を参照して、筆者作成

表5-2に示されるように、費用機能法では、費用をその機能に従って分類し、売上原価や、販売又は管理活動費として販売費と管理費を表示する。

また、費用機能法は、収益から売上原価を差し引いて売上総利益にその他の収益とその他の費用を加減して利益を求めることになる。

3. IFRS の計算方法

IFRS の費用機能法に基づく計算書についてスバルの2019年3月期と BAIC の2018年度（12月31日決算）の包括利益計算書を例示する。スバルは2019年4月より、IFRS に基づいて連結財務諸表を作成している²⁰。

(1) 費用機能法によるスバルの包括利益計算書

2019年3月期のスバルの包括利益計算書（IFRS 費用機能法）は表5-3に示される。

表5-3 2019年3月期 スバルの包括利益計算書（IFRS 費用機能法）

IFRS	単位：百万円	
費用機能法		摘要
継続事業		
売上高・営業収益	3,156,150	④
売上原価・営業原価	2,558,262	
売上総利益	597,888	
持分法による投資利益	377	⑥
営業利益に係るその他の収益	6,731	
その他資産処分益・評価益	1,151	
賃貸料収入	493	
その他	5,087	
販売費および一般管理費	298,875	
研究開発費	108,558	
営業利益に係るその他の費用	15,839	
その他資産処分損・評価損	5,610	
その他	10,229	
営業利益	181,724	
金融収益	13,701	
うち受取利息・配当金	13,538	
その他金融収益	163	
金融費用	9,399	⑥
うち支払利息・割引料	1,808	
デリバティブ評価損	6,993	
為替差損	221	
その他金融費用	377	
税金等調整前当期純利益	186,026	
法人税等	45,287	⑧
当期税金費用	55,962	
繰延税金費用	-10,725	
継続事業からの純利益	-	
非継続事業		
非継続事業からの純利益	-	⑨
当期利益	140,789	①
親会社の所有者に帰属する純利益（純損失）	141,418	1a
非支配持分に帰属する純利益（純損失）	-629	1b

²⁰ 表示方法は日経バリュースサーチのデータに基づいている。

周 楨

その他包括利益合計：税効果調整前	16,462	②
その他包括利益合計：税効果額	47	
その他の包括利益（税引後）		
純損益に振り替えられることのない項目		
確定給付制度の再測定	-610	
その他の包括利益を通じて測定するものとして指定した資本性金融商品の公正価値の純変動額	535	
純損益に振り替えられる可能性のある項目		
在外営業活動体の為替換算差額	15,519	
持分法適用会社のその他の包括利益に対する持分	-186	
その他の包括利益を通じて測定する負債性金融商品の公正価値の純変動額	1,251	
その他包括利益合計：税効果調整後	16,509	②
包括利益	157,298	③
親会社株主に係る包括利益	158,099	3a
少数株主に係る包括利益	-801	3b

(注) 1) 2019年3月期より会計方針変更（売上高から販売奨励金を控除）、2018年3月期より遡及適用している。

(注) 2) 実際の項目数字が入っていないものは削除している。

(注) 3) 摘要における番号はIFRSの包括利益計算書に表示すべき項目に対応している。

・IAS1 par.81Aについて、①は(1a)当期純利益、1aは非支配持分に帰属する当期の純利益、1b親会社の所有者に帰属する当期の純利益、②は(1b)その他の包括利益の合計、③は(1c)当期の包括利益、3aは非支配持分に帰属する当期の包括利益、3b親会社の所有者に帰属する当期の包括利益

・IAS1 par.82について、④は(2a)収益、⑤は(2aa)償却原価で測定する金融資産の認識の中止により生じた利得及び損失、⑥は(2b)金融費用、⑦は(2c)持分法で会計処理されている関連会社等の当期純利益に対する持分、⑧は(2d)税金費用、⑨は(2ea)非継続事業の合計に関する単一の金額

・IAS1 par.82A(a)について、⑩はその後に当期純利益に振り替えられることのないもの、⑪はその後に当期純利益に振り替えられる可能性があるもの

(出所) 日経バリューサーチ <https://valuesearch.nikkei.co.jp/>（閲覧日2021年7月11日）、株式会社SUBARU 年次別財務データ2022年3月期、4頁を参照して、筆者作成

表5-3に示されるように、IAS1 par.82に規定する包括利益計算書の当期純利益の部（2計算書方式の場合は損益計算書）に表示すべき収益（2a）は売上高・営業収益（④）に対応し、3,156,150百万円である。金融費用（2b）は金融費用（⑥）に対応し、9,399百万円である。持分法で会計処理されている関連会社等の当期純利益に対する持分（2c）は持分法による投資利益と持分法（⑦）による投資損失に対応し、持分法による投資利益は377百万円である。税金費用（2d）は法人税等（⑧）に対応し、45,237百万円である。非継続事業の合計に関する単一の金額（2ea）は非継続事業からの純利益（⑨）に対応している。

また、摘要①、②、③の項目は包括利益計算書に表示すべき3つの情報（IAS1 par.81A）により要求されている項目である。当期純利益の部及びその他の包括利益の部に表示すべき情報（IAS1 par.81A）の当期純利益（1a）は当期利益（①）に対応し、140,789百万円である。その他の包括利益の合計（1b）はその他包括利益合計：税効果調整後（②）に対応し、16,509百万円である。当期の包括利益（1c）は包括利益（③）に対応し、157,298百万円である。

(2) IFRS 費用機能法による BAIC の包括利益計算書

2018年12月31日決算の BAIC の損益計算書 (IFRS 費用機能法) は表 5-4 に示したとおりである²⁾。

表 5-4 2018年12月31日決算 BAIC 損益計算書 (IFRS 費用機能法)

Exchange Rate (Period Average) : 6.612192		31-Dec-2018		
		単位：百万ドル	単位：百万円	摘要
Total Revenue	売上高	22,975.80	151,920.40	④
Cost of Revenue	売上原価	17,379.10	114,913.95	
Gross Profit	売上総利益	5,596.70	37,006.45	
General and Administrative Expense	一般管理費	973.40	6,436.31	
Selling and Marketing	販売費	1,577.70	10,432.06	
Selling, General and Administrative Expenses	販売費及び一般管理費	2,551.10	16,868.36	
Other Operating Income, Total	その他営業収益	214.40	1,417.65	
Total Operating Expense		2,336.70	15,450.71	
Operating Income	営業利益	3,260.00	21,555.75	
Gain (Loss) Through Hedging Activities	ヘッジによる利益 (損失)	-123.90	-819.25	
Interest Income - Non-Operating		115.10	761.06	
Interest Expense - Non-Operating		169.10	1,118.12	
Net Non-Operating Interest Income (Expense)	営業外投資利益 (損失)	-54.00	-357.06	
Restructuring and M&A Write-Off	抹消	20.10	132.91	
Other Special Charges	その他特別費用	9.80	64.80	
Special Income (Charges)	特別収益 (費用)	-29.90	-197.70	
Net Investment Income	投資利益	20.20	133.57	
Income from JVs and Associates	合弁企業と共同経営企業からの収入	136.70	903.89	⑦
Other Non-Operating Income (Expenses)	その他営業外収益 (費用)	-6.70	-44.30	
Income Before Tax	税引等調整前当期純利益	3,202.40	21,174.88	
Total Income Tax	所得税	1,044.10	6,903.79	⑧
Income After Tax	当期純利益	2,158.30	14,271.09	①
Net Income from Continuing Operations	継続事業からの純利益	2,158.30	14,271.09	
Minority Interest	非支配株主に帰属する純利益	-1,488.40	-9,841.59	1a
Net Income	当期利益	669.90	4,429.51	
Other Preferred Stock Dividend	その他優先株の配当	-16.90	-111.75	
Net Income Available to Common Stockholders	親会社の所有者に帰属する純利益	653.00	4,317.76	1b
Basic EPS	基本的1株あたり利益	0.08	0.53	

(注) 1) write-off : 帳簿からの消去 (抹消), 損金処理, 減価償却, 削除, 控除, 回収不能の勘定, 債務償却, 評価減の計上, 価格の引下げ

(注) 2) 摘要における番号は表 5-3 (注) 3) と同様である。

(出所) 2021年6月30日に D&B Hoovers (<https://www.dnb.com/>) で検索, 筆者作成

²⁾ 表示方法は D&B Hoovers のデータに基づいている。

表5-4に示されるように、IAS1 par.82に規定する収益(2a)は売上高(④)に対応し、151,920.40百万円である。持分法で会計処理されている関連会社等の当期純利益に対する持分(2c)は合弁企業と共同経営企業からの収入(⑦)に対応し、903.89百万円である。税金費用(2d)は所得税(⑧)に対応し、6,903.79百万円である。IAS1 par.81Aに規定する当期純利益(1a)は当期純利益(①)に対応し、14,271.09百万円である。

4. J-GAAP と IFRS の比較

(1) J-GAAP に基づいた計算書の例示

ASBJが2008年4月に専門委員会を設置し、2010年6月にJ-GAAP25「包括利益の表示に関する会計基準」を公表した²²。これに従い、日本企業には2011年3月期から連結財務諸表で包括利益の表示が義務付けられることとなった(単体財務諸表では表示義務はない)²³。

金融商品取引法の中に2019年に改正された「財務諸表等規則」(第3章 損益計算書)では損益計算書の表示について次のように規定している(69条)。

収益又は費用は、次に掲げる項目に示す名称を付した科目に分類して記載しなければならない(70条)。

(一) 売上高、(二) 売上原価(役務原価を含む)、(三)、販売費及び一般管理費、(四) 営業外収益、(五) 営業外費用、(六) 特別利益、(七) 特別損失

また、包括利益を表示する計算書はJ-GAAP25「包括利益の表示に関する会計基準」第11条によれば、次の2計算書方式と1計算書方式のいずれかの形式によるとされている。

①当期純利益を表示する損益計算書と、第6項(当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する)に従って包括利益を表示する包括利益計算書からなる形式(2計算書方式)

②当期純利益の表示と第6項に従った包括利益の表示を1つの計算書(「損益及び包括利益計算書」)で行う形式(1計算書方式)

2計算書方式による2019年3月期スバルの連結損益計算書と連結包括利益計算書(J-GAAP)は表5-5に示されたとおりである。

²² 2010年6月以前まで、日本の会計基準では包括利益の表示を定めていなかった。しかし、IFRSおよび米国会計基準では1997年に包括利益の表示の定めが設けられており、それ以後、包括利益の表示が行われている。このような国際的な会計基準の動きに対応するために、J-GAAP25が公表された。

²³ 伊藤(2020)196頁

表 5-5 2019年3月期 スバルの連結損益計算書と連結包括利益計算書 (J-GAAP)

連結損益計算書		単位：百万円 摘要	
売上高	3,160,514	④	
売上原価	2,561,753		
売上総利益	598,761		
販売費及び一般管理費	403,232		
営業利益	195,529		
営業外収益			
受取利息	12,350		
受取配当金	1,244		
持分法による投資利益	377	⑦	
その他	3,609		
営業外収益合計	17,580		
営業外費用			
支払利息	732		
為替差損	199		
デリバティブ評価損	6,993		
減価償却費	1,287		
操業停止関連費用	2,532		
その他	5,127		
営業外費用合計	16,870		
経常利益	196,239		
特別利益			
固定資産売却益	1,274		
投資有価証券売却益	3,659		
事業譲渡益	1,294		
その他	726		
特別利益合計	6,953		
特別損失			
固定資産除売却損	5,610		
その他	1,744		
特別損失合計	7,354		
税金等調整前当期純利益	195,838		
法人税等	48,499	⑧	
非支配株主に帰属する当期純利益	△ 473	1a	
親会社株主に帰属する当期純利益	147,812		
連結包括利益計算書		単位：百万円	
当期純利益	147,339	①	
その他の包括利益			
その他有価証券評価差額金	△907		
為替換算調整勘定	15,520		
退職給付に係る調整額	△495		
在外子会社のその他退職後給付調整額	1,566		
持分法適用会社に対する持分相当額	△186		
その他の包括利益合計	15,498	②	
包括利益	162,837	③	
親会社株主に係る包括利益	163,482	3b	
非支配株主に係る包括利益	△645	3a	

(注) 1) 実際の項目数字が入っていないものは削除している。

(注) 2) 摘要における番号は表 5-3 (注) 3) と同様である。

(出所) 株式会社 SUBARU 年次別財務データ 2022年3月期, 4頁, 株式会社 SUBARU「有価証券報告書」2018年3月期, 45~46頁を参照して, 筆者作成

表5-5に示されたように、IAS1 par. 82に規定する包括利益計算書の当期純利益の部に表示すべき情報は④、⑦、⑧である。収益(2a)は売上高(④)に対応し、3,160,514百万円である。持分法で会計処理されている関連会社等の当期純利益に対する持分(2c)は持分法による投資利益(⑦)に対応し、377百万円である。税金費用(2d)は法人税等(⑧)に対応し、48,499百万円である。

また、IAS1 par 81Aに規定する包括利益計算書に表示すべき3つの情報は①から③に示されている。当期純利益(1a)は当期純利益(①)に対応し147,339百万円である。その他の包括利益の合計(1b)はその他の包括利益合計(②)に対応し、15,498百万円である。当期の包括利益(1c)は包括利益(③)に対応し、162,8378百万円である。

以上のように、J-GAAPに基づいて作成された損益計算書においてもIFRSが規定する包括利益計算書に表示すべき項目が記載されている。

(2) 表示方法の比較

J-GAAPに基づいて作成された損益計算書(表5-5)とIFRSに基づいて作成された損益計算書(表5-3)を比較すると、表示方法の差異は次の3点である²⁴。

- ① 特別損益のような異常項目の表示
- ② 非継続事業の損益の表示
- ③ 費用の区分表示(費用性質法、費用機能法)

(3) 計算方法の比較

表5-3と表5-5に示されるスバルの損益計算書について比較検討する。注目すべきは売上高(売上収益)、販売費及び一般管理費、当期純利益と当期包括利益である。

① 売上高

売上高について、J-GAAPでは3,160,514百万円、IFRSでは3,156,150百万円である。この差異の原因は、有価証券報告書によれば、「当連結会計年度(自2018年4月1日至2019年3月31日)当社グループは、従来、販売奨励金を販売費及び一般管理費に計上していたが、当連結会計年度より売上高から控除する方法に変更している²⁵」ことにあり、また「日本基準では、新車の販売について売上認識時点を車両登録時点としていたが、IFRSでは売上認識時点を納車時点としている」ことにある。

このように、売上高の差異の原因は、販売奨励金が売上高から控除されたことと収益の認識における差異によるものである。

② 販売費及び一般管理費と研究開発費

²⁴ 伊藤(2020)194頁~195頁

²⁵ 株式会社SUBARU有価証券報告書(2019)57頁

販売費及び一般管理費について、J-GAAP では403,232百万円、IFRS では298,875百万円である。この差異は、リース資産を除く有形固定資産の減価償却方法の変更、開発費用の一部を無形資産に計上したこと、のれん償却の有無の3つの要因によるものである²⁶。

研究開発費について、J-GAAP では、研究開発費は発生時に費用処理するとされている。これに対し、IFRS では、研究費は発生時に費用処理とされており、他方、開発費はIAS38 par.57の6要件を全て立証できる場合に限り、無形資産として認識するとされている。

③ 当期純利益と当期包括利益

営業損益以下の項目においても、その項目構成や数値に相違がある。しかし、税金等調整前当期純利益はJ-GAAP で195,838百万円の利益、IFRS では186,026百万円の利益となっている。当期包括利益においてもJ-GAAP では162,837百万円の黒字、IFRS で157,298百万円の黒字となっており、それぞれ損失、利益の数値に変動はあっても、J-GAAP とIFRS の対応項目における数値の差に大きな変動はない。

5. CAS とIFRS の比較

(1) CAS に基づいた計算書の例示

損益計算書の表示について、2014年に公表されたCAS30「財務諸表の表示」(第4章 損益計算書)は次のように規定している(31条)。

① 損益計算書においては、営業収入に公正価値変動収益(損失)を加味したものが営業利益(損失)になる。

② 純利益に続き、その他包括利益と包括利益の総額を表示すると規定している。

損益計算書では、企業が費用を機能別に分類し、営業原価、管理費用、販売費用、財務費用に分けて表示する(30条)。

さらに損益計算書には、少なくとも以下の情報を反映する項目を個別(単独)で列挙する、その他の会計準則に別途規定がある場合を除く(30条)。

(一) 営業利益、(二) 営業原価、(三) 営業税金及び付加、(四) 管理費用、(五) 販売費用、(六) 財務費用、(七) 投資収益、(八) 公正価値の変動による損益、(九) 資産の減損損失、(十) 固定資産の処分による損益、(十一) 所得税費用、(十二) 純利益、(十三) 所得税の影響を差し引いた後のその他の包括利益の各項目の正味額、(十四) 包括利益合計

包括利益とその他の包括利益について、MOF China は次のように記している。

包括利益とは、企業がある期間に所有者との取引以外の取引または事項に起因する所有者権益の変動を指す。包括利益合計項目は、純利益と所得税の影響を控除したその他包括利益純額を加算後の合計金額を反映しているものである(32条)。

²⁶ 白坂(2017)43~44頁

その他の包括利益とは、企業が他の会計基準に従って当期の損益と認識していない各項目の損益を指す（33条）。

その他の包括利益項目は、その他の関連する会計基準に従い、以下の2つに分けて表示されるものとする（33条）。

- (1) その後の会計期間に純損益に振り替えられないその他の包括利益項目²⁷
- (2) その後の会計期間において特定の条件が満たされた場合に純損益に振り替えられるその他の包括利益項目²⁸

CASに基づく2018年度（12月31日決算）BAICの損益計算書は表5-6に示される²⁹。

表5-6 BAIC 2018年度（12月31日決算）損益計算書（CAS 費用機能別）

	単位：百万元	摘要
一 営業収入	159,372.14	④
減算：営業原価	114,269.47	
営業税及び付加費用	9,719.25	
販売費用	10,432.04	
管理費用	3,602.18	
研究開発費用	383.99	
財務費用	242.07	
その内：利息費用	915.89	
利息収入	760.93	
公正価値変動損失	819.27	
信用減損損失	132.83	
資産減損損失	704.42	
資産処分損失（収益）	-52.71	
投資損失（収益）	903.84	
その内：関連企業及びジョイントベンチャーからの投資収益	903.84	⑦
加算：その他収益	1,322.60	
二 営業利益	21,240.34	
加算：営業外収入	37.84	
減算：営業外支出	103.31	
その内：非流動資産処分損失	11.94	
三 利益総額	21,174.86	
減算：企業所得税費用	6,908.52	⑧
四 純利益	14,271.33	①
継続事業からの純利益	14,271.33	
非継続事業からの純利益	-	⑨
親会社株主に帰属する当期純利益	4,429.47	1b
少数株主に帰属する当期純利益	9,841.87	1a

²⁷ 主に、確定給付制度の純負債または純資産の再測定によって生じた変動額、および持分法において損益に組み替えできないその他の包括利益等が含まれる（CAS 3033条）

²⁸ 主に、持分法において損益に組み替えできるその他の包括利益、キャッシュフローヘッジ準備、外貨財務諸表換算差額等が含まれる（CAS30 33条）

²⁹ CASの損益計算書では、費用の機能別分類が規定要請されている。費用の性質別分類は附注で表示されることが認められている。

五	その他包括利益	489.90	②
	親会社所有者に帰属するその他の包括利益の企業所得税の影響を控除後の金額	505.46	
	純損益に組み替えできない（振り替えられることのない）その他包括利益	517.46	⑩
	その他持分金融商品投資の公正価値の変動（注2）	517.46	
	将来的に純損益に振り返られるその他包括利益	12.00	⑪
	持分法において損益に振り替え（組み替え）できるその他包括利益	5.22	
	キャッシュフローヘッジ準備（注3）	16.74	
	外貨財務諸表換算差額	0.49	
	少数株主に帰属するその他包括利益の企業所得税の影響を控除後の金額	15.56	
六	包括利益総額	13,781.44	③
	親会社の所有者に帰属する包括利益	3,924.01	3b
	少数株主に帰属する包括利益	9,857.43	3a
七	1株当たり利益		
	基本的1株当たり利益	0.55	
	希薄化後1株当たり利益	0.55	

(注) 1) 実際の項目数字が入っていないものは削除している。

(注) 2) その他持分金融商品投資は、非売買目的の持分金融商品投資について公正価値で測定しその変動はその他の包括利益に計上する金融資産として撤回不能の指定を行ったもの

(注) 3) ヘッジ手段から生じた利得或いは損失のうちヘッジが有効な部分をキャッシュフローヘッジ準備としてその他の包括利益に計上、ヘッジが無効な部分は当期損益に計上

(注) 4) 摘要における番号は表5-3（注）3）と同様である。

(出所) 北京汽車株式会社「2019年度財務諸表及び審査報告」3頁、97頁を参照して、筆者作成

表5-6に示されるように、IAS1 par. 82に規定する包括利益計算書に表示すべき情報は④から⑨に示される。収益(2a)項目は営業収入(④)に対応し、159,372.14百万元である。持分法で会計処理されている関連会社等の当期純利益に対する持分(2c)項目は投資収益の内、関連企業及びジョイントベンチャーからの投資収益(⑦)に対応し、903.84百万元である。税金費用(2d)項目は企業所得税費用(⑧)に対応し、6,903.52百万元である。非継続事業の合計に関する単一の金額(2ea)項目は非継続事業からの純利益(⑨)に対応している。

また、IAS1 par 81Aに規定する包括利益計算書に表示すべき3つの情報は①から③に示される。当期純利益(1a)項目は純利益(①)に対応し14,271.33百万元である。その他の包括利益の合計(1b)項目はその他包括利益(②)に対応し、489.90百万元である。当期の包括利益(1c)項目は包括利益総額(③)に対応し、13,781.44百万元である。

IAS1 par 82Aに規定する「その後に当期純利益に振り替えられることのないもの」は純損益に組み替えできない（振り替えられることのない）その他包括利益(⑩)に対応し、517.46百万元である。その後に当期純利益に振り替えられる可能性があるものは将来的に純損益に振り返られるその他包括利益(⑪)に対応し、12.00百万元である。

(2) 表示方法の比較

CASとIFRSは制定時に直面した政治、経済、法律などの環境が異なり、適用する企業も異なる。したがって、現行のCASに規定されている損益計算書の表示方法は、原則としてIFRS

と同じであるが、①主たる事業とその他の事業の表示、②費用項目の表示、③財務費用の営業利益への計上、④経営中断と関連した所得税の表示のような具体的な項目において差異が存在する³⁰。

(3) 計算方法の比較

CASとIFRSとの間の重要な差異は、減損損失の戻入である。IFRSでは、のれん以外の資産について認識された減損損失は、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、戻入を行うことが認められている（IAS28, IAS36 pars.114~125）。一方、CAS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ている（CAS8 17条）。

この減損損失の戻入を除いて、CASとIFRSは一致しており、若干の差異があるとすれば、それは法律および言語の構造面の相違によって生じるものとの認識を示している³¹。

6. J-GAAPとCASの比較

(1) 表示方法の比較

各種利益の表示形式に関して、J-GAAPに基づいた損益計算書は、売上総利益、営業利益、経常利益、税金等調整前当期純利益、当期純利益、包括利益といった利益を表示することになる。

CASでは純利益、当期包括利益以外の段階利益の表示を特に強制していないが、実際にはMOF Chinaの通達で、営業利益（営業利潤）、税引前利益（利益総額）、純利益（純利潤）、包括利益（包括利益総額）を表示することになる。

包括利益の表示形式に関して、J-GAAPは一計算書方式（損益計算と包括利益計算が一体）と二計算書方式（損益計算と包括利益計算が別）の選択ができるのに対して、CASは一計算書方式である。

したがって、表示上の違いは、J-GAAPでは営業利益と経常利益を表示するが、CASでは経常利益（表示は営業利益）のみを表示していることである。

(2) 計算方法の比較

計算方法については、売上総利益について、J-GAAPは売上高から売上原価を控除して、売上総利益を計算している。CASでは売上総利益という科目が省かれている。

営業利益について、J-GAAPは売上総利益から販売費及び一般管理費だけを差し引いて営業

³⁰ 陳（2013）4～6頁

³¹ TKCグループHP <https://www.tkc.jp/>, 中村（2015）「中国の新企業会計準則とIFRSとの差異」を参照した（閲覧日2022年8月23日）

利益を計算している。CASは営業収入から営業原価、販売費用、そして資産減損損失、投資収入（損失）等一連の費用と収益を加・減算して営業利潤を計算している。

したがって、営業利益の計算方法について、J-GAAPでは売上高から売上原価と販売費及び一般管理費を差し引いて、主たる営業活動から得た、つまり本業だけの利益を計算している。それに対して、CASの営業利益は営業収入から営業原価と販売費用、管理費用などを差し引いて、さらに財務費用や資産減損損失、投資収入など財務活動等、つまり本業だけではない事業からの収入と費用を加・減算し、営業利益を計算している。

以上のように、現在、J-GAAPとCASとともにコンバージェンスの進行段階であるが、J-GAAPとIFRS、CASとIFRSの間にはそれぞれ差異が存在している。日本はIFRSの任意適用を認めているが、中国国内ではIFRSの適用は認められていない。IASBの金融商品、公正価値、収入についての修正が中国の法律に反しているものがあり、また中国には特殊な国有企業があるなどの理由で、あくまでコンバージェンスであると明言している。

また、コンバージェンスの状況について、J-GAAPよりCASの方が進んでおり、CASとIFRSとの差異は少ないが、確実に存在している。したがって、IFRSを適用しない場合、J-GAAPに基づいて作成された損益計算書とCASにもとづいて作成された損益計算書の比較はできない。両国で異なる経済、法律、政治環境のもとで、会計基準などを作成しているため、IFRSに基づいて財務諸表を作成しなければ、比較可能とはならない。

VI おわりに

本研究の目的は、国際的コンバージェンスの動きのもとで、日本と中国の損益計算書の表示方法と計算方法の違いを明らかにすることである。

コンバージェンスの状況について、J-GAAPはIFRSとの間に差異がある。ASBJは2009年から条件を満たした場合、IFRSの任意適用を認めている。

CASではIFRSの規定を基礎にして自国の会計基準を策定していくアプローチを取るが、MOF Chinaは、2011年に直接採用の立場ではなく、コンバージェンスであることを明言している。

J-GAAPとCASの財務諸表の構成要素については顕著な違いはないが、損益計算書を比較してみると、表示方法と計算方法に次のような差異が生じている。

- ① 利益の表示方法について、J-GAAPは5つの利益と包括利益を設定している。利益の表示に関して、J-GAAPに基づいた損益及び包括利益計算書は、売上総利益、営業利益、経常利益、税金等調整前当期純利益、当期純利益、包括利益といった利益を表示することになる。CASでは純利益、当期包括利益以外の段階利益の表示を特に強制していないが、実際にはMOF Chinaの通達で、営業利益（営業利潤）、税引前利益（利益総額）、純利益（純

利潤)、包括利益(包括利益総額)を表示することになる。

- ② 営業利益の計算方法について、J-GAAPとCASには相違がある。J-GAAPでは営業利益と経常利益を計算するが、CASでは経常利益(表示は営業利益)のみを計算していることである。営業利益の計算方法は、J-GAAPでは売上高から売上原価と販売費及び一般管理費を差し引いて、つまり本業だけの利益を計算している。それに対して、CASの営業利益は営業収入から営業原価と販売費用、管理費用などを差し引いて、さらに財部費用や資産減損損失、投資収入など財務活動等、つまり本業だけではない事業からの収入と費用を加・減算し、営業利益を計算している。
- ③ 経常利益の表示方法について、J-GAAPとCASには相違がある。営業外損益と特別損益に関して、J-GAAPでは「営業外損益」としてまとめられ、営業利益の後、経常利益の前に置かれる。これに対してCASでは、「財務費用」としてまとめられ、管理部の人件費等の費用を集計して表示する「管理費用」、営業活動にかかる費用を集計する「販売費用」と並んで営業利益の前に置かれる。このため、中国の営業利益は日本の経常利益に近い内容になる。つまり、CASではJ-GAAPの「営業利益」に相当する利益はない。したがって、表示上の違いは、J-GAAPでは営業利益と経常利益を表示するが、CASでは経常利益(表示は営業利益)のみを表示していることである。

以上のように、現在、J-GAAPとCASとともにコンバージェンスの進行段階であるが、J-GAAPとIFRS、CASとIFRSの間にはそれぞれ差異が存在している。日本はIFRSの任意適用を認めているが、中国ではIFRSの適用は認められていない。IASBの金融商品、公正価値、収入についての修正が中国の法律に反しているものがあり、あくまでコンバージェンスである。

また、コンバージェンスの状況について、J-GAAPよりCASの方が進んでおり、CASとIFRSとの差異は少ないが、確実に存在している。したがって、IFRSを適用しない場合、J-GAAPに基づいて作成された損益計算書とCASに基づいて作成された損益計算書の比較はできない。両国で異なる経済、法律、政治環境のもとで、会計基準などを作成しているため、IFRSに基づいて損益計算書を作成しなければ、比較可能とはならない。

この問題については、日本企業会計基準委員会が任意適用から強制適用に移行すること、中国財政部が任意適用あるいは強制適用を採用することにより、日中の企業の損益計算書を比較することが可能となるであろう。

参考文献

- (1) EY 新日本有限責任監査法人(2020)『中国の会計・税務・法務Q&A(第2版)』税務経理協会株式会社
- (2) IASB(2018)「ディスカッション・ペーパー 財務諸表の表示に関する予備の見解」国際会計基準委員会財団(IASCF)
- (3) IFRS財団(2020)『IFRS基準』中央経済社
- (4) あずさ監査法人(2020)『詳細解説IFRS開示ガイドブック(第2版)』中央経済社

- (5) 伊藤邦雄 (2020) 『新・現代会計入門』日本経済新聞出版社
- (6) 岩崎勇 (2014) 「IASB の概念フレームワークにおける測定問題について」『会計』第185巻第5号, 40～52頁
- (7) 魏巍 (2019) 「中国の概念フレームワークに関する一考査: 「企業会計準則 (基本準則)」をめぐる」, 『経営学論集』最終号, 73-79頁, 九州産業大学経営学会
- (8) 片山覺, 山内暁等 (2020) 編著『入門会計学 改訂版 決算書が読めるようになるエッセンス』実教出版株式会社
- (9) 株式会社 SUBARU (2019) 『有価証券報告書』2019年3月期
- (10) 株式会社 SUBARU (2020) 『有価証券報告書』2020年3月期
- (11) 金融庁 (2016) 「IFRS に基づく連結財務諸表の開示例」
- (12) 金融庁 (2020) 「会計基準を巡る変遷と最近の状況」
- (13) 近藤義雄 (2010) 「中国ビジネス Q&A 中国の新会計準則と国際会計基準」『JC ECONOMIC JOURNAL』40～41頁
- (14) 桜井久勝 (2020) 『財務諸表分析第8版』中央経済社
- (15) 佐藤信彦, 河崎照行, 斎藤真哉, 柴健次, 高須教夫, 松本敏史 (2021) 『スタンダードテキスト 財務会計論 I (基本論点編) 第14版』中央経済社
- (16) 白坂亨 (2017) 「IFRS 適用時に生じる日本基準との業績の差異について」『国際 ICT 利用研究会論文誌』創刊記念号第1巻第1号, 38頁～47頁
- (17) 蔣飛鴻 (2018) 「国際会計基準の導入が中国の会計制度に与える影響」『経営管理研究』第111号, 121頁～135頁
- (18) 蔣飛鴻 (2021) 『中国会計基準のコンバージェンス—理論と実証の融合』中央経済社
- (19) ジャパン・ビジネス・アシユアランス株式会社 (2009) 『IFRS 実務ガイドブック』中央経済社
- (20) 田中弘 (2011) 「国際会計基準はどこへ行くのか—なぜ世界中の会計基準を統一するのか」時事通信社
- (21) 中央経済社 (2019) 『新版 会計法規集 (第11版)』中央経済社
- (22) 西村優子 (2020) 「国際会計基準による研究開発費の会計」『経営論集』第51号, 281頁～295頁
- (23) 日本公認会計士協会, 企業会計基準委員会 (2019) 『会計規則集 改訂版』日本公認会計士協会出版局
- (24) 橋元尚, 山田善隆 (2009) 『IFRS 会計学基本テキスト』中央経済社
- (25) 橋元尚, 山田善隆 (2022) 『IFRS 会計学基本テキスト (第7版)』中央経済社
- (26) 平澤優, 下山岳志 (2016) 「中国子会社の決算書の読み方」『Seiwa Newsletter』Vol. 16, 1～2頁
- (27) 広瀬義州 (2010) 『IFRS 財務会計入門』中央経済社
- (28) 洪慈乙 (2002) 「財務報告制度における意思決定有用性アプローチ—国際財務報告基準 (IFRSs) 序文の改訂によせて」『山形大学紀要 (社会科学)』第33巻第2号, 111～130頁
- (29) 有限責任あずさ監査法人 Global Japanese Practice (GJP) 中国事業室 (2016) 『中日英・日中英投資・会計・税務用語辞典』税務経理協会
- (30) 財政部会計司編写組 (2010) 『企業会計準則講解2010』(中国語: 財政部会計司編写組 (2010) 『企业会计准则讲解』) 人民出版社
- (31) 財政部会計司 (2012) 『中華人民共和國財政部公告2012年第65号』(中国語: 『中华人民共和国财政部公告2012年第65号』)
- (32) 朱国鴻, 雷宇, 杜興強 (2009) 「企业会计准则 (2006) の市場反応: 初步的经验证据」『会计研究』月刊第257期, 18～23頁
- (33) 中華人民共和國財政部 (2006) 『企業会計基準』(個別会計基準第1号から第38号, 中国語: 『企业会计准则』)
- (34) 中華人民共和國財政部 (2014) 『企業会計基準』(個別会計基準第1号から第41号, 中国語: 『企业会计准则』)
- (35) 中華人民共和國財政部 (2017) 『企業会計基準』(個別会計基準第1号から第42号, 中国語: 『企业会计准则』)

周 楨

- (36) 中華人民共和国財政部 (2019) 『企業會計基準』(個別會計基準第1号から第42号, 中国語: 『企业会计准则』)
- (37) 中華人民共和国財政部 (2006) 『企業會計基準—基本規準』(中国語: 『企业会计准则——基本准则』)
- (38) 中華人民共和国財政部 (2009) 『企業會計準則解説第3号』(中国語: 企业会计准则解释第3号)
- (39) 中華人民共和国財政部(2009) 「中国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同路线图(征求意见稿)」
『会计研究』月刊总第263期, 3~5頁
- (40) 陳欣 (2013) 「浅析国际会计准则与我国会计准则利润表列报的异同」, 『商业会计』第17期
- (41) 陳春艳 (2014) 「准则国际趋同对会计信息价值相关性的影响」『财会月刊』第8期, 3~7頁,
- (42) 北京汽車株式会社 (2019) 「2019年度財務諸表及び審査報告」
- (43) 李亚婷, 李玉環 (2019) 「国际会计准则趋同历程回顾及对我国的启示—以欧盟、日本和俄罗斯为例」『會計研究』
- (44) 劉玉廷 (2007) 「中国企业会计准则体系: 架构、趋同与等效」『會計研究』第3期, 2~8頁
- (45) 劉玉廷 (2011) 「趋同IFRS而非直接采用」『中国會計報』
- (46) 劉玉廷 (2009) 「关于中国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同问题」『会计研究』月刊总第263期, 6~9頁
- (47) 冷水, 喻靈 (2009) 「积极行动稳步推进企业会计准则持续全面趋同—企业会计准则持续全面趋同路线图研讨会综述」『会计研究』月刊总第263期, 10~14頁

参 考 資 料

- (1) JPX 日本取引所グループ HP <https://www.jpx.co.jp/> 「IFRS (国際財務報告基準) への対応」(閲覽日2022年4月26日)
- (2) 日本公認会計士協会 HP <https://jicpa.or.jp/> 「IFRSの基礎知識」(閲覽日2022年8月15日)
- (3) 中国財政部 會計準則委員会 HP <https://www.casc.org.cn> (閲覽日2021年6月13日)
- (4) TKCグループ HP <https://www.tkc.jp/>, 中村 (2015) 「中国の新企業會計準則とIFRSとの差異」, 2015年5月18日 (閲覽日2022年8月23日)

付表 1

J-GAAP のコンバージェンスの状況

企業会計基準	最終改正日(公表日)	適用時期
J-GAAP 第1号 自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準	2015年3月16日	2015年3月期
J-GAAP 第2号 1株当たり当期純利益に関する会計基準	2013年9月13日	2016年3月期
J-GAAP 第4号 役員賞与に関する会計基準	2005年11月29日	2006年9月期
J-GAAP 第5号 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準	2013年9月13日	2016年3月期
J-GAAP 第6号 株主資本等変動計算書に関する会計基準	2013年9月13日	2016年3月期
J-GAAP 第7号 事業分離等に関する会計基準	2013年9月13日	2016年3月期
J-GAAP 第8号 スtock・オプション等に関する会計基準	2005年12月27日	2006年5月1日以後付与されるStock・オプション
J-GAAP 第9号 棚卸資産の評価に関する会計基準	2019年7月4日	2021年4月1日以後適用
J-GAAP 第10号 金融商品に関する会計基準	2019年7月4日	2021年4月1日以後適用
J-GAAP 第11号 関連当事者の開示に関する会計基準	2006年10月17日	2009年3月期
J-GAAP 第12号 四半期財務諸表に関する会計基準	2014年5月16日	2016年3月期
J-GAAP 第13号 リース取引に関する会計基準	2007年3月30日	2009年3月期
J-GAAP 第15号 工事契約に関する会計基準	2007年12月27日	2010年3月期
J-GAAP 第16号 持分法に関する会計基準	2008年12月26日	2011年3月期
J-GAAP 第17号 セグメント情報の開示に関する会計基準	2010年6月30日	2011年3月期
J-GAAP 第18号 資産除去債務に関する会計基準	2008年3月31日	2011年3月期
J-GAAP 第20号 賃借等不動産の時価等の開示に関する会計基準	2011年3月25日	2012年3月期
J-GAAP 第21号 企業結合に関する会計基準	2019年1月16日	2020年3月期
J-GAAP 第22号 連結財務諸表に関する会計基準	2013年9月13日	2016年3月期
J-GAAP 第23号 「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正	2008年12月26日	2010年3月期
J-GAAP 第24号 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準	2009年12月4日	2012年3月期
J-GAAP 第25号 包括利益の表示に関する会計基準	2013年9月13日	2012年3月期
J-GAAP 第26号 退職給付に関する会計基準	2016年12月16日	2017年1月1日以後適用
J-GAAP 第27号 法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準	2017年3月16日	公表日以後適用
J-GAAP 第28号 「税効果会計に係る会計基準」の一部改正	2018年3月30日	2019年3月期
J-GAAP 第29号 収益認識に関する会計基準	2018年3月30日	2021年4月1日以後適用
J-GAAP 第30号 時価の算定に関する会計基準	2019年7月4日	2021年4月1日以後適用 2019年8月1日まで

(出所) 中央経済社(2019)を参考にして、筆者作成

付表 2

CAS のコンバージェンスの状況

名称	最終公布日	施行日
CAS 基本準則	2014年 7月23日	2017年 1月 1日
CAS 第 1号 棚卸資産	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第 2号 長期持分投資	2014年 3月13日	2014年 7月 1日
CAS 第 3号 投資用不動産	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第 4号 固定資産	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第 5号 生物資産	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第 6号 無形資産	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第 7号 非貨幣性資産の交換	2019年 5月 9日	2007年 1月 1日
CAS 第 8号 資産の減損	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第 9号 従業員給与報酬	2014年 1月27日	2014年 7月 1日
CAS 第10号 企業年金基金	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第11号 株式報酬	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第12号 債務再編	2019年 5月16日	2007年 1月 1日
CAS 第13号 偶発事項	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第14号 収益	2017年 7月 5日	2018年 1月 1日
CAS 第15号 建築契約	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第16号 政府補助金	2017年 5月10日	2017年 6月12日
CAS 第17号 借入費用	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第18号 企業所得税	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第19号 外貨換算	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第20号 企業結合	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第21号 リース	2018年12月 7日	2019年 1月 1日
CAS 第22号 金融商品の認識と測定	2017年 3月31日	2018年 1月 1日
CAS 第23号 金融資産の移転	2017年 3月31日	2018年 1月 1日
CAS 第24号 ヘッジ取引	2017年 3月31日	2018年 1月 1日
CAS 第25号 保険契約	2020年12月19日	2023年 1月 1日
CAS 第26号 再保険契約	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第27号 石油・天然ガスの採掘	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第28号 会計方針、会計上の見積りの変更と誤謬の訂正	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第29号 貸借対照表の後発事象	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第30号 財務諸表の表示	2014年 1月26日	2014年 7月 1日
CAS 第31号 キャッシュ・フロー計算書	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第32号 中間財務報告	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第33号 連結財務諸表	2014年 2月17日	2014年 7月 1日
CAS 第34号 1株当たりの利益	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第35号 事業セグメント	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第36号 関連当事者の開示	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第37号 金融商品の開示	2014年 6月20日	企業は2014年度及びそれ以降の期間の財務報告の中で、本準則に従って金融商品を報告しなければならない
CAS 第38号 企業会計準則の初度適用	2006年 2月15日	2007年 1月 1日
CAS 第39号 公正価値測定	2014年 1月26日	2014年 7月 1日
CAS 第40号 共同支配の取決め	2014年 2月17日	2014年 7月 1日
CAS 第41号 他の企業への関与の開示	2014年 3月14日	2014年 7月 1日
CAS 第42号 売却目的で保有する非流動資産と非継続事業	2017年 4月28日	2017年 5月28日

(出所) MOF China 会計準則委員会 HP <https://www.casc.org.cn> を参考にして、筆者作成