

I. はじめに

近年、不適切会計が発覚し、過年度の決算を訂正する事案が増えています。企業のグローバル化に伴い、とりわけ海外の子会社や関連会社で生じる例が目立ちます。東芝では中国を含むアジア諸国や欧州で販促費やリベートの計上漏れがあり、つい最近では海外子会社における税金や諸経費の不適切な処理について開示した会社もありました。

日本企業の海外進出が進む反面、地理的あるいは言語的な側面から親会社の管理が行き届かないことに加え、現地の決算書を正しく理解していないことが要因と考えられます。

そこで、今回の Seiwa Newsletter では、日本企業が最も進出している中国の決算書を見る際に気を付けるべき点を解説します。

II. 中国の会計制度

中国子会社の決算書を正しく読み解くためには、まず会計制度を理解しなければなりません。

中国ではすべての会社が12月決算であり、決算や経理実務の担当者は国家資格を取得する必要があります。そしてこの決算書を企業から独立した第三者である登録会計士が監査します。

会計基準にはいわゆる「旧基準」「新基準」と呼ばれるものと小企業のみ適用が認められる「小企業会計準則」が存在します。代表的な2つの基準の概要は下表のとおりです。

【中国の会計基準】

	企業会計制度 (旧基準)	企業会計準則 (新基準)
制定	2000年	2006年
対象	右記以外	上場企業、銀行・保険業等の金融機関、特定の省・市すべての大中型企業など
特徴	制定当時のIAS(国際会計基準)がベースであり、現行IFRSとの差異が多い	IFRSの内容を適宜キャッチアップしており、同等性を有している

決算書を見ると、注記の「重要な会計方針」(重要会計政策)や添付されている「監査報告書」(审计报告)の意見区分に「企業会計準則」(企业会计准则)等の記載があるので、そこから適用している基準を見分けることができます。

ただし、表面的には新基準を適用しつつも、実際の会計処理が異なっているケースには注意が必要です。これは、比較的短期間で新基準の導入が進められたために各企業担当者や会計事務所の理解が追いついていないこと、税務当局の意向に沿う決算を半ば強制されることなどが要因に挙げられます。

III. 会計基準の相違に伴う調整

中国子会社の決算を連結財務諸表へ取り込むに当たって、現地の会計事務所に依頼してIFRSへ組み替えるケースが多いと思われませんが、そもそも現地のルールが分からなければその調整内容を適切に理解できません。そこで中国基準と日本基準又はIFRSの重要な相違についていくつか紹介します。

(1) 発票基準

中国では、日本の消費税にあたる増値税等をもれなく徴収する仕組みとして、売主が代金決済時に専用発票(インボイス)を買主に発行し、買主はこれをもって仕入税額控除が認められる「インボイス方式」を採用しています。そして、実務的にはこのインボイスに基づいて売上や仕入を計上する処理が定着しています。そのため、結果的に現金主義に近い損益計算書が作成されてしまいます。

これは中国基準と日本基準の最も基本的かつ重要な差異であり、決算のつど出荷基準や検収基準などグループのアカウントティングポリシーに沿った処理へ調整する必要があります。

(2) 税効果会計

旧基準では税効果会計の適用が任意となっています。決算書に繰延税金資産等がまったく計上されていない場合、基準を適用していないからなのか、あるいは回収可能性がないからなのか確認しなければなりません。

(3) 資産除去債務

旧基準には資産除去債務に関する規定がありません。そのため旧基準を適用している場合には、認識対象や除去費用の見積りなどから検討しなければなりません。

(4) デリバティブ取引

旧基準にはデリバティブ取引に関する規定がないため、契約が存在している場合でも簿外処理されます。またヘッジ会計に関する規定もありません。

(5) 固定資産の減損

旧基準では IFRS のように減損損失の戻入が規定されていますが、新基準では日本基準と同様に禁止されています。

(6) 無形資産（のれん、開発費）

新基準を採用している中国子会社では概ね IFRS と同等の会計処理が行われているため、これを連結に取り込む際には実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の扱い」に従った調整が必要となります。特に重要な調整は無形資産に関する次の 2 項目です。

- のれんは非償却であるため、20 年以内の効果の及ぶ期間にわたって規則的に償却する
- 一定の要件を満たす開発費は資産計上されるため、全額を支出時の費用とする

(7) 土地使用権

中国の土地は国有なので、土地を利用するために対価を支払います。この対価は土地使用権として無形資産へ計上し、契約年数等にわたって償却します。ただし、IFRS 上はオペレーティング・リースに準じて長期前払費用と表示するため、現地会計事務所の組替内容を確認する必要があります。

(8) 決算書の表示区分及び表示科目

下表は日中の決算書でも特に違いの大きい損益計算書（利潤表）を比較したものです。必ずしもこのとおりに組み替えられるとは限りませんが、参考にしてください。

【日中の損益計算書（利潤表）比較】

中国利潤表	日本での区分
一、营业收入（営業収入）	売上高
減：营业成本（営業原価）	売上原価
营业税金及附加（営業税）	販売管理費
销售费用（販売費用）	販売管理費
管理费用（管理費用）	販売管理費
财务费用（財務費用）	営業外損益
资产减值损失（資産減損損失）	特別損失
加：公允价值变动收益（公正価値変動収益）	営業外損益
投资收益（投資収益）	営業外損益
二、营业利润（営業利潤）	営業利益
加：营业外收入（営業外収入）	特別利益
減：营业外支出（営業外支出）	特別損失
三、利润总额（利潤総額）	税引前利益
減：所得税费用（所得税費用）	法人税等
四、净利润（純利潤）	当期純利益

前表で示したものを含め、日中の決算書には主に下記の相違があります。

- 受取利息・支払利息は純額で「財務費用」（純受取利息であればマイナス表示）として営業損益へ区分
- 投資収益や減損損失なども営業損益へ区分
- 営業外損益に計上しているものの多くは日本基準における特別損益に該当
- 固定資産を「非流動資産」として表示
- 繰延税金資産・負債はすべて非流動資産へ区分
- キャッシュ・フロー計算書（現金流量表）の営業キャッシュ・フローは直接法で作成する

IV. その他の留意事項

上記に掲げた会計基準の相違のほかにも、中国子会社の決算書を利用するにあたって気を付けなければならない点があります。次の項目は単に決算書を見ただけでは見極めることができませんので、現地の決算担当者や会計事務所とコミュニケーションを取って実態を把握することが大事です。

(1) 有税処理項目

日本の法人税法と同様、以下の項目は有税処理となっています。そのため、十分な引当や損失が計上されていない可能性があります。

- 確実に貸倒が見込まれるもの以外の貸倒引当金
- 在庫評価損
- 固定資産の減損損失
- 費用・損失が確定していない負債性引当金

(2) 原価計算

中国にも原価計算に関する基準が存在し、対象業種、直接費・間接費の範囲及び間接費の配賦方法等について定めています。ただし、日本の原価計算基準ほど詳細な規定ではないため、実際には各社さまざまな方法あるいは簡便な方法を用いている可能性があります。また、計算自体は精緻に実施したとしても、対象となる費目は発票基準により認識されているため、結果的に歪んだ原価計算となっていることも考えられます。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>