

「中国企業におけるその他資本剰余金とその他包括利益累計額に関する分析」

仲 伯維 氏

亜細亜大学大学院アジア・国際経営戦略研究科 博士後期課程

I はじめに

近年、特に1990年代以降にグローバル展開を行う大企業などにおいて、金融資産の時価評価などが進んだ中で、「その他有価証券評価差額」、「退職給付に係る調整累計額」、「繰延ヘッジ損益」、「為替換算調整勘定」など、損益計算書上の「純利益」を経由せずに直接貸借対照表の純資産に算入される項目が増えてきた。

国際会計基準（IFRS）では、損益計算書上においては、これらの純利益を経由しない部分は「その他包括利益¹」（Other Comprehensive Income, 其他総合収益、以下はOCIとする）として扱われ、このOCIは貸借対照表上においては「その他包括利益累計額」（Accumulated Other Comprehensive Income, 累積其他総合収益、以下はAOCIとする）として表記するようになっている。

中国での資本剰余金は「2001年企業会計制度」により規定化され、その後「2007年企業会計準則」によって一部の改正はあったが、今日のグローバル化に対応しきれていない状況と言える。

本研究は中国企業の資本剰余金とOCIを考察し、その上で、中国の企業は「その他資本剰余金」と「AOCI」をどのように扱うべきかについて分析し、その方向性を示唆することを企図した。

II 中国企業におけるその他資本剰余金

「2001年企業会計制度」²によると、中国での株主資本は払込資本金、資本剰余金、利益剰余金と未処分利益で構成されている。

また、法定準備金を資本に組み入れる場合、「当該準備金の残高は法定準備金組入れ前の会社の登録資本金の25%を下回ってはならない」と剰余金や法定準備金の概念が定められている。しかし、中国は日本のような資本準備金の概念がないため、この剰余金は資本剰余金を含めているか否かについて、「公司法」は明確に定義されていない³。

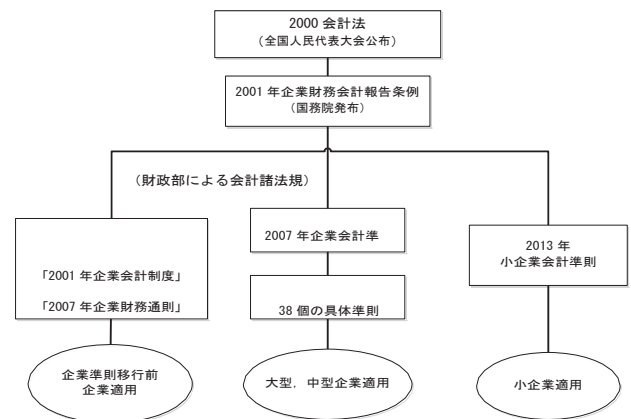


図1：中国会計法規の体系図

出所：トーマツ（2013）p.237、近藤（2012）p.415 筆者加筆

1 資本剰余金

資本剰余金については「2006年公司法」の第168条によると、株式会社が、株券の券面額を超える発行価額で株式を発行することにより得た額面超過額、及び國務院財政部門が資本剰余金に組み入れることを定めるその他の収入は、企業の資本剰余金に計上しなければならないとなっている。

「2001年企業会計制度」第82条では、資本剰余金が7項目で構成され、その内容は次の通りである。

- ① 払込資本剰余金
- ② 非現金資産受贈益準備金
- ③ 現金受贈益
- ④ 持分投資準備金
- ⑤ 拠出金受入
- ⑥ 外貨資本換算差額
- ⑦ その他資本剰余金

なお、②と④の準備金は資本金に振替えることができない。

また、この資本剰余金の構成は「2007年企業会計準則」4の改正により資本剰余金は大きく変更し、上記の②非現

金資産受贈益準備金、③現金受贈益、④持分投資準備金、⑤拠出金受入、以上は資本剰余金から営業外収益として処理することになった5。

上記の⑥外貨資本換算差額の外貨取引は「2007年企業会計準則」の第19号の「外貨建取引の会計処理」によると、取引発生日の為替レートを用いて換算しなければならないとなり、これは有名無実化している。

資産	負債	資本剰余金	2001年 企業会計制度	2007年 企業会計準則
	払込 資本金		①払込資本剰余金	払込資本 剰余金
	資本 剰余金		②非現金資産受贈 益準備金	
	利益 剰余金		③現金受贈益	
	未処分 利益		④持分投資準備金	
			⑤拠出金受入	
	⑥外貨資本換算差額			
			⑦その他資本剰余金	その他資本 剰余金

図2：中国の資本剰余金構成図
出所：筆者作成

2 その他資本剰余金

一方、上記の⑦その他資本剰余金は2007年以降、大幅に変更し、次の内容で構成されている。

- ① 図の「2001年企業会計制度」の②非現金資産受贈益準備金は、増資と判断される場合その他資本剰余金に計上。
- ② 己用または棚卸資産は、投資不動産に振替える際、公正価値で測定し、振替日の公正価値が帳簿価額より大きい場合には、その差額をその他資本剰余金に計上。(OCIに属する)
- ③ 持分決済型の株式報酬は、獲得日における公正価値に基づき借方にその他資本剰余金に計上。
- ④ 売却可能金融資産は、公正価値で測定し、その変動額はその他資本剰余金に計上。(OCIに属する)
- ⑤ 公益性がある移転から発生する政府からの拠出金は、決算後の余り部分を政府からの資本投資とし、その他資本剰余金に計上。

資本の視点からその他資本剰余金はOCIと性質が一致していると(李楨楨, 2012)、その他資本剰余金の内容は資本剰余金概念に合致していなく、理解しにくいと(李麗, 2013)指摘している。

Ⅲ その他包括利益

1 包括利益概念

日本の企業会計基準委員会は平成22年6月30日に企業会

計基準第25号「包括利益(Comprehensive Income, 総合収益総額、以下はCIとする)の表示に関する会計基準」を公表した。これにより、日本においても平成23年3月期の期末から、連結財務諸表においてCIを開示することが決定した。

CIは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう(上記基準第4項)。また、CIのうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分をOCIという(上記基準第5項)。

CI額の計算式：CI = 当期純利益 + OCI

2 中国企業におけるその他包括利益の導入

中国は2006年2月15日、「2007年企業会計準則」を發布し、その第30号(以下はCAS30号とする)で財務諸表の表記方法を明確にした。これはIAS第1号(2005年)を参考しながら中国の状況を結合して制定したものであると、中国会計の責任者劉玉廷氏は指摘している。

そして、中国財政部は、2009年6月11日、「企業会計準則解釈第3号(财会2009年第8号)」を發布し正式にOCI概念を導入し、中国企業の財務諸表にCIと関係のある項目を追加するよう要求している。

中国財政部は、2009年9月2日に、「中国企業会計準則と国際財務報告基準の全面的なコンバージェンスを持続するロードマップに関するディスカッションペーパー」を引継いで、2010年4月2日に「中国企業会計準則と国際財務報告準則の全面的なコンバージェンスを持続するロードマップ」を正式に公表し、国際財務報告基準の直接採用(アドプション)は行わず、コンバージェンスにより同等性が認められた新企業会計準則について、今後もIFRSとの同等性を持続することを表明した。

また、中国財政部は、2012年5月17日付の「CAS30号——意見徴収案」を發布後、2014年1月26日に「新CAS30号」を発表し、同時に旧CAS30号が廃止となっている。なお、新CAS30号では、所有者持分変動表(日本では株主資本等変動計算書に相当、Statements of Shareholders' Equity, 以下S/Sとする)にOCIの表記が義務つけられるようになった。

CI = 親会社に属する部分 + 少数株主に属する部分

3 中国現在OCI計上の現状

OCIが純利益をはるかに上回る額になることがあり、純利益とOCIが大きく乖離してしまう現象がしばしば見られようになったことが挙げられる。

中国現段階は OCI は企業の業績への影響について指摘は多い（高玲、2013；毛・王・季、2011；徐・曾、2013）。

中国では、2009年から利益計算書に包括利益概念を導入するようになる。高玲（2013）は2009年から2011年の間の中国上場企業を対象に CI 導入状況について調査を行った。この内容は、図3で示すように2009年は一部の企業は $CI = \text{当期純利益} + \text{OCI}$ の等式に合致せず、また、一部の企業は2009年から2012年にかけて $CI = \text{親会社に属する部分} + \text{少数株主に属する部分}$ の等式に合致していなかった。

年度	測定企業数	等式成立しない		その他包括利益表示しない	その他包括利益ゼロ表示
		$CI \neq NI + \text{OCI}$	CI≠親会社に属する+少数株主に属する		
2009	1,860	109	115	1,315	261
2010	2,216	13	345	121	1,106
2011	2,364	10	409	196	1,140

図3：中国上場企業のその他包括利益表示の状況
(CI 算定方式から見た計上状況)

出所：高玲（2013）「対 IASB 及我国其他総合収益列報的述評」

そして、2009年の OCI を表示していない企業は1,315社、70%で、2010年から改善したが、年間100社以上の企業は OCI を表示していない。

また、2010年は1,106社、50%を占め、2011年は1,140社、48%を占める企業は OCI をゼロ計上している。

IV 考察

日本では、企業の業績を判断する一般的指標としては、CI よりも純利益を重視する見方が依然主流となっている。また、会社計算規則第七十六条第七項の評価・換算差額等又は AOCI に係る項目では、「次に掲げる項目その他適当な名称を付した項目に細分しなければならない」となっているが、AOCI については、これまでに公表された会計基準等で使用されている純資産の部の「評価・換算差額等」を読み替えたものであり、実質的な変更はされていない。

これに対して、IFRS をめぐる国際的動向は、現在、企業会計準則を採用している中国企業にとってもますます無視できなくなっている。

「2001年企業会計制度」により資本剰余金が規定化されたが、これまでは「2007年企業会計準則」により一部の改正はあったが、改正には慎重な姿勢を表している。

中国の企業会計準則は、会計法で定めた「国家統一会計制度6」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、会計準則は頻繁に改正できないものとして捉えられる。

2012年6月20日、国際会計基準審議会（IASB）の Hans

Hoogervorst 議長は、OCI の問題について「OCI は、未実現利得または損失を記録することに有用であると漠然と考えられているが、その目的と意味についての明確な定義が欠如している」と指摘、さらに、どのような利得又は損失が、貸借対照表に計上されているかという点に関して、「OCI には非常に重要な情報が含まれているとして、IASB が OCI の問題に対処する必要性を認めた」と指摘している。

このような状況の中で、中国企業は経営者の恣意性を排除し、投資家にとって分かりやすいとされる OCI の取り扱いを透明化するために、その他資本剰余金の内、CI の観点から OCI を純資産に影響させないため、貸借対照表に新たに AOCI の部を導入する必要があると考える。

主なる参考文献

- 1) 週刊東洋経済（2014）『中国会計四季報2014』東洋経済新報社
- 2) トーマツ（2012）『国際財務報告基準（IFRS）詳説第1巻 iGAAP2012』凸版印刷株式会社
- 3) トーマツ中国室（2013）『中国の投資・会計・税務 Q&A「第5版」』中央経済社
- 4) 広瀬義州（2011）『財務会計』第10版中央経済社
- 5) 『IFRS に関するアジア調査出張（中国）調査報告書』金融庁2012/ 2 /17
- 6) 劉 玉庭（2011）『会計中国二十年』立信会計出版社
- 7) 高 玲（2013）「対 IASB 及我国其他総合収益列報的述評」『财会月刊』第2期 pp.94-95
- 8) 李 麗（2013）「其他資本公積與其他総合収益弁析」『财会月刊』第1期 pp.71-72
- 9) 李 楨楨（2012）「改進資本公積金会計处理的設想」『財務与会計』第3期 pp.51-52
- 10) 毛 志宏・王 鵬・季 豊（2011）「其他総合収益的列報与披露——基於上市公司2009年度財務報告的分析」『会計研究』第7期 pp.54-57
- 11) 徐経長・曾雪雲（2013）「総合収益呈報方式与公允價值信息含量」『会計研究』第1期 pp.20-27
- 12) 王 鑫（2013）「総合収益的価値相関性研究——基於新準則實施的經驗証据」『会計研究』第10期 pp.20-26

註

- 1) 本稿中の中国語の固有名詞や表記については、日本の漢字に置き換えてある。また、法律名については日本語の後、括弧内に英語、中国語の順、あるいは中国語のみでの標示を示している。
- 2) 中国の会計は、全国人民代表大会が公布する「会計

法」(1985年設定、1999年改正、2000年7月1日実行)を基本法規として、国務院が企業財務会計報告の規範とするために発布する「企業財務会計報告条例」(2000年6月発布、2001年1月1日実行)がある。それ以外に財政部を発布する企業会計諸法規は次の通りである。

現在では、企業会計準則については「企業会計準則」(1992年発布、1993年7月実行、2006年2月改正、2007年1月1日実行)と「小企業会計準則」(2011年10月発布、2013年1月1日実行)がある。それ以外に「企業会計制度」(2000年発布、2001年1月1日実行)や「企業財務通則」(1992年11月発布、1993年7月1日実行、2006年12月改正、2007年1月1日実行)等業種別の会計制度や会計処理弁法もある。

3) この点については閻達五・肖偉(1995)「公司法中存在的財務会計問題」『会計研究』第4期 p16, 孔祥俊

(1997)『公司法及び配套規定新釈新解』人民法院出版社 p.1112, 馮果(2000)『現代公司資本制度比較研究』武漢大学出版社 p.133, 劉燕(2005, p.151)を指摘している。

4) 財政部(2006年第3号)「企業会計準則第1号—棚卸資産等38項目具体準則の知らせ」では企業は従来の「2001年企業会計制度」、「金融企業会計制度」の適用を継続したい場合は、それを認めるという通知があった。これにより、「2001年企業会計制度」と「2007年企業会計準則」は並行で使用されることになる。

5) 新基準の基本準則第38条と新基準の付録「応用指南」6301条「営業外収益」を参照。

6) 金融庁中国調査報告書, p5

7) 出所: Speech by Hans Hoogervorst, Amsterdam, June 2012: 'The imprecise world of accounting'