

会計情報

新連載～中国企業会計準則シリーズ～ 第5回

連結財務諸表—改訂版

1. はじめに

今回は、2014年2月に新しく公表された改訂「企業会計準則第33号 - 連結財務諸表」(以下、「改訂33号準則」)について、その改訂の背景及び内容を解説します。

改訂の背景は「トーマツ チャイナ ニュースVol.137号(2014年4月)」で解説のとおり、中国の会計基準設定主体である財政部が、2014年になり相次いで「新」企業会計準則の改訂具体準則及び新規の具体準則を正式確定し公表していますが、これらの多くは、中国企業会計準則と国際財務報告基準(IFRS)の同等性を維持するための改訂となっています。

なかでも、連結財務諸表に関連する基準について、国際会計基準審査会(IASB)が2011年5月に3つの新基準書及び2つの改訂基準書を公表していることから、これと平仄を合わせて、中国企業会計準則においても対応する具体準則の改訂が実施された、という関係にあります。整理をすると以下の通りです。

国際財務報告基準(IFRS)		中国企業会計準則	
IFRS第10号	連結財務諸表	改訂33号準則	連結財務諸表
IFRS第11号	共同支配の取決め	新設40号準則	共同支配の取決め
IFRS第12号	他の企業に対する持分の開示	新設41号準則	他の企業に対する持分の開示
改訂IAS第27号	個別財務諸表		
改訂IAS第28号	関連会社及び共同支配企業に対する投資	改訂2号準則	長期持分投資

IFRSの上記5つの基準書の発効日は2013年1月1日以後開始する事業年度であり、「5つのパッケージ」の基準書として、同時に適用されています。一方、中国企業会計準則は、改訂新準則の施行日はいずれも2014年7月1日であり、中国国外に上場している企業(香港証券取引所上場企業等を含む)には早期適用することを奨励する、とされています。なお、既に新準則を適用している日系企業は、一般に2014年12月期法定決算から適用することになると考えます。

尚、上記とは別に、中国特有の規定として「補足規定 共通支配下における子会社の処分に関する会計規定」(公開草案)が2014年1月に公表されており、個別財務諸表上の共通支配下の子会社持分の処分に係る会計処理が検討されています。

以下、改訂33号準則について解説します。

改訂33号準則は、総則、連結の範囲、連結手続、特殊な取引の会計処理、移行規定、付則の6章から構成されています。現時点で、関連する応用指南は改訂されていません。なお、2006年公表の従来の「企業会計準則第33号―連結財務諸表」(以下、33号準則)から改訂33号準則への主な修正点は、下記のとおりです。

項目	改訂 33 号準則
新しい「支配」の定義の導入	IFRS 第 10 号と同様の支配の定義を採用し、支配の 3 要素、すなわち、パワー、リターン、パワーを用いる能力(パワーとリターンのリンク)の全てを保持している場合に、支配しているものとしています。同時に、従来の「リスクと経済価値アプローチ」は削除されました。
連結財務諸表の作成義務	親会社の連結財務諸表作成義務は、改訂前とほとんど変更はありません。すなわち、親会社は、連結財務諸表を作成しなければならないが、かつ、親会社はその全ての子会社(親会社が支配する別途の事業体を含む)を連結財務諸表の連結の範囲に含めなければならない、としています。また、「投資企業」については、別途、規定がなされました。
負の少数株主持分の取り扱い	子会社で欠損が生じ、連結上、負の少数株主持分が生じる場合においても、負の少数株主持分を認識しなければならない、としました。
特殊な取引の会計処理	子会社の少数株主からの持分を取得した場合の会計処理、追加投資等により非共通支配下の投資先に対して支配を獲得した場合の会計処理、支配権を喪失しない範囲で子会社持分を処分した場合の会計処理、一部の投資持分を処分する等により投資先に対する支配権を喪失した場合の会計処理等が、準則の中に盛り込まれました。

上記の改訂内容の一部は、財政部から既に公表されている「企業会計準則解釈」等の指針に含まれ、実務に反映されています。

なお、連結財務諸表の作成義務について、2012年11月に財政部より改訂33号準則の公開草案が公表されたときには、国有企業、上場企業など特定の企業は連結財務諸表を作成しなければならないが、その他の企業は作成は任意であるとの条項が盛り込まれていましたが、2014年2月に確定した改訂33号準則では、当該連結財務諸表の作成免除規定は採用されず、投資企業を除き、すべての子会社を有する企業は、連結財務諸表を作成しなければならない、とされました。したがって、中国における日系企業においても、子会社を有する場合には、連結財務諸表を作成しなければならないこととなります。

2. 用語の定義

以下では、改訂33号準則に関連する用語の定義を示します。

連結財務諸表	親会社及びその全ての子会社からなる企業集団全体の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローを反映する財務諸表。
親会社	一以上の事業体(企業、投資先における分離可能な部分及び企業が支配する組成された企業等を含む)を支配する事業体。
子会社	親会社に支配されている事業体。
支配	投資者が投資先に対しパワーを有し、投資先の関連性のある活動への関与により変動リターンを享受し、投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力を有していること。

3. 連結の範囲

(1) 新しい「支配」の定義

連結財務諸表の連結の範囲は、支配を基礎として確定しなければならないとして、IFRS第10号と同様、連結の基礎として単一の支配モデルを基準化しています。ここで、支配とは、投資者が投資先に対しパワーを有し、投資先の関連性のある活動への関与により変動リターンを享受し、投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力を有していることを指します。すなわち、投資者が投資先に対して「パワー」「リターン」「パワーを用いる能力(パワーとリターンのリンク)」の3要素を全て保持している場合に、支配しているものとしています。

(2) 支配の要素 その1「パワー」

支配の一つ目の要件は、投資者が投資先に対してパワーを有していることです。投資先の「関連性のある活動」を指図する現在の能力を得るための現在の権利を有する投資者は、当該権利を実際に行使するか否かにかかわらず、投資者が投資先に対して「パワーを有している」とみなします。ここで、関連性のある活動とは、投資先のリターンに重要な影響を及ぼす活動を指します。関連性のある活動は、具体的な状況に基づき判断しなければならず、通常、商品またはサービスの販売及び購入、金融資産の管理、資産の取得及び処分、研究及び開発活動ならびに融資活動等を含みます。

投資者は、投資先の関連性のある活動を指図できないことが明確な証拠により明らかになっている場合を除き、次のいずれかの状況では投資先に対するパワーを有するとされます。

- ① 投資者が投資先の議決権の過半数を保有する場合。
- ② 投資者が投資先の議決権の半数以下の議決権を保有しており、他の議決権保有者との間の合意により過半数の議決権を行使できる場合。

(3) 支配の要素 その2「リターン」

支配の二つ目の要件は、投資者が投資先の関連性のある活動への関与を通じて変動リターンを享受しているか、という点です。投資先への関与からのリターンの例としては、配当、利息、当該企業に対する投資価値の変動等が考えられます。

(4) 支配の要素 その3「パワーを用いる能力(パワーとリターンのリンク)」

支配の三つ目の要件は、投資者が、投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力を有しているか、という点です。これに関して、投資者が投資先を支配しているかどうかを判断する時には、自らが主要な責任者、代理人のどちらとして意思決定権を行使するのかを決定しなければならない、としています。

(5) 親会社が「投資企業」である場合の取り扱い

親会社が次の条件を全て満たす場合、当該親会社を「投資企業」とします。

- ① 当該企業が、投資者に投資管理サービスを提供する目的で単独または複数の投資者から資金を得ている。
- ② 当該企業の唯一の経営目的は、キャピタル・ゲイン、投資収益またはその両方からのリターンを投資者に獲得させることである。
- ③ 当該企業が、投資のほとんど全ての業績に対する測定と評価を公正価値ベースで行っている。

親会社が投資企業であり、かつ、その投資活動のために関連するサービスを提供する子会社が存在しない場合、連結財務諸表を作成すべきではなく、その場合には、公正価値でその全ての子会社に対する投資を測定し、公正価値の変動を当期の損益に計上することになります。

4. 連結手続

改訂33号準則では、次の連結手続を改めて明確にしています。

親会社は連結財務諸表を作成する際、企業集団全体を1つの会計単位とみなし、関連する企業会計準則の認識、測定と表示要求により、統一された会計方針を用いて、企業集団全体の財政状況、経営成績及びキャッシュ・フローを反映しなければなりません。

- (1) 親会社と子会社の資産、負債、所有者持分、収益、費用及びキャッシュ・フロー等の項目を合算する。
- (2) 親会社の子会社に対する長期持分投資と子会社の所有者持分のうち親会社持分相当額とを相殺消去する。
- (3) 親会社と子会社、各子会社間に生じた内部取引の影響を消去する。関連資産に減損損失が生じていることを内部取引が示している場合、当該部分の損失を全額認識しなければならない。
- (4) 企業集団の観点から、特殊な取引事項に対する調整を行う。

また、子会社で欠損が生じ、連結上、負の少数株主持分が生じる場合、負の少数株主持分を認識しなければならない、としています。

5. 特殊な取引の会計処理

改訂33号準則では、特殊な取引の会計処理について、下記のように定めています。

(1) 子会社の少数株主からの持分を取得した場合の会計処理

少数株主から子会社の持分を取得する場合、親会社は、連結財務諸表において、持分の取得により新たに増加した長期持分投資と、新たに増加した持分比率により計算した取得日または結合日から継続的に計算された子会社の純資産相当額との間の差額は、資本剰余金(資本金割増または株式資本金割増)で調整し、資本剰余金が不足し相殺できないものは、留保利益で調整します。

(2) 追加投資等により非共通支配下の投資先に対して支配を獲得した場合の会計処理

追加投資等により非共通支配下の投資先に対し支配を実施する企業は、連結財務諸表において、取得日以前に保有していた投資先の持分に対して、取得日における公正価値により当該持分を再測定しなければなりません。公正価値とその帳簿価額との差額は当期の投資収益に計上し、取得日以前に保有していた投資先の持分で持分法により計算されたその他の包括利益等に関するもの、関連するその他の包括利益等は、取得日が属する当期の収益に振り替えます。

(3) 支配権を喪失しない範囲で子会社持分を処分した場合の会計処理

支配権を喪失しない状況において子会社に対する長期持分投資を部分的に処分する場合、親会社は連結財務諸表の中で、処分対価と純資産の相当額との差額は、資本剰余金(資本金割増または株式資本金割増)で調整し、資本剰余金が不足し相殺できないものは、留保利益で調整します。

(4) 一部の投資持分を処分する等により投資先に対する支配権を喪失した場合の会計処理

一部の持分投資を処分する等により投資先に対する支配権を喪失した企業は、連結財務諸表の作成時に、残存持分に対し、その支配権喪失日の公正価値で再測定を行わなければなりません。持分を処分して取得した対価と残存持分の公正価値の合計から、旧持分比率により取得日または結合日から継続的に計算した旧子会社の純資産相当額を差し引いた差額を、支配権を喪失した当期の投資収益に計上し、同時に、のれんを減額します。関連するその他の包括利益等は、支配権の喪失時に当期の投資収益に振り替えます。

6. 移行規定

改訂33号準則は、2014年7月1日から適用されます。本改訂準則を最初に適用する際、本準則の規定に基づき投資先を再評価し、連結財務諸表の範囲に含めるべきかどうかを確定しなければなりません。本準則を適用することにより連結範囲に変化が生じる場合、遡及適用が実務上不可能である場合を除き、遡及適用しなければなりません。なお、比較期間に既に支配権を喪失している旧子会社に対しては、遡及修正は行いません。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,600名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約200,000人を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTLおよびそのメンバーファームについての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2014. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC, Deloitte Tohmatsu Tax Co.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited