

## 会計情報

### 新連載～中国企業会計準則シリーズ～ 第7回

#### 共同支配の取決め—新設

##### 1. はじめに

今回は、2014年2月に新しく公表された「企業会計準則第40号 - 共同支配の取決め」(以下、「40号準則」)について、準則新設の背景及び内容を解説します。

既報トーマツ チャイナ ニュースVol.139(2014年6月号)での解説のとおり、中国の会計基準設定主体である財政部は、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。中でも、本40号準則「共同支配の取決め」は、国際会計基準審査会(IASB)が2011年5月にIFRS第11号「共同支配の取決め」を新設したことに伴い、中国企業会計準則においても同趣旨の準則として規定された、という関係にあります。

以下、40号準則について解説します。

40号準則は、「共同支配の取決め」に対する持分を有する企業の会計処理を規定しており、総則、共同支配の取決めの識別と分類、共同支配事業の当事者の会計処理、共同支配企業の当事者の会計処理、移行規定、付則の6章から構成されています。なお、現時点で、関連する応用指南は公表されていません。

企業は、40号準則に基づき、取決めが「共同支配の取決め」に該当するかどうかを判定し、該当する場合には、当事者の権利及び義務に応じて、共同支配の取決めの分類を決定するとともに、会計処理方法を決定します。

40号準則の要点を示すと以下の通りです。

<b>共同支配の取決めの 特徴</b>	共同支配の取決めは次のような特徴を有します。 (一)全ての当事者が当該取決めで拘束されている。 (二)複数の当事者が当該取決めに対し共同支配を有している。 どの単一の当事者も単独では当該取決めを支配しておらず、当該取決めに対する共同支配を有するいずれの当事者も、他の当事者または当事者グループが単独で当該取決めを支配することを妨げることができる。
<b>共同支配の取決めと 分類</b>	共同支配の取決めは、「共同支配事業」または「共同支配企業」に分類されます。

共同支配事業の会計 処理	共同支配者	権利・義務に応じて対応する資産・負債等を認識
	共同支配していない当事者	権利・義務に応じて対応する資産・負債等を認識
共同支配企業の会計 処理	共同支配者	持分法を適用(準則第2号長期持分投資)
	共同支配していない当事者	重要な影響を与える場合には持分法を適用(準則第2号長期持分投資) 重要な影響を与えない場合には金融商品として扱う(準則第22号金融商品の認識及び測定)

なお、中国における日中合弁企業の中には、定款規定により株主会あるいは董事会において日本側出資者と中国側出資者の双方の同意がない場合には経営に関する重要な意思決定ができないケースもあると考えられますが、そのような場合、40号準則の「共同支配の取決め」に該当するか否か、十分に検討する必要があると考えられます。

## 2. 用語の定義

以下では、40号準則に関連する用語の定義を示します。

共同支配の取決め	複数の当事者が共同支配を有する取決め。
共同支配	関連する約定により特定の取決めに対して共有される支配であり、当該取決めの関連性のある活動に関する意思決定に際して、支配権を共有する当事者の全員一致の同意を必要とするもの。
関連性のある活動	特定の取決めのリターンに重要な影響を及ぼす活動。
共同支配事業	共同支配者が、当該取決めに関する資産を有し、かつ、当該取決めに関する負債を負担している共同支配の取決め。
共同支配企業	共同支配者が、当該取決めに関する純資産に対してのみ権利を有している共同支配の取決め。
別個のピークル	別個に識別可能な財務構造を有する主体を指し、別個の法的主体及び法人格を備えていないが法律により認可された主体を含む。

## 3. 共同支配の取決めの識別と分類

### (1) 共同支配の取決めが存在しているかどうかの識別

「共同支配の取決め」が存在するかどうかを判断する際、まず、全ての当事者または当事者グループが当該取決めを集団で支配しているかどうかを判断し、次に、当該取決めの関連性のある活動に関する意思決定に、これらの当該取決めを集団で支配する当事者の全員一致の同意を必要とするかどうかを改めて検討しなければなりません。検討の結果、関連性のある活動に関する意思決定に際して、支配権を有する当事者の全員一致の同意を必要とする場合には、共同支配の取決めが存在する、ということになります。

## (2) 共同支配の取決めの分類

共同支配の取決めが存在する場合、当該取決めは、「共同支配事業」または「共同支配企業」に分類されます。

共同支配者は、その共同支配の取決めにおいて有している権利及び負担している義務に基づき共同支配の取決めの分類を確定しなければなりません。すなわち、共同支配者が当該取決めに関する資産を保有し、負債を負担している場合には、「共同支配事業」に分類され、一方、共同支配者が当該取決めに関する純資産に対してのみ権利を有している場合には、「共同支配企業」に分類されます。

共同支配の取決めが、別個のビークルを通じて組成されている場合には、通常、「共同支配企業」と区分されます。ただし、以下の条件のいずれかを満たしている場合には、「共同支配事業」に区分する必要があると考えられます。

- (一) 共同支配の取決めにかかる法的形式により、共同支配者が当該取決めに関する資産に対する権利と負債に対する義務をそれぞれ有していることが明らかになっている。
- (二) 共同支配の取決めの契約条件により、共同支配を有する当事者が当該取決めに関する資産と負債に対し、それぞれ権利を有していることと義務を負っていることが約定されている。
- (三) その他の関連事実と状況により、共同支配者が当該取決めに関する資産と負債に対し、それぞれ権利を有していることと義務を負っていることが明らかになっている。例えば、共同支配者が共同支配の取決めに関するほとんど全ての産出物を有し、かつ、当該取決めの負債の弁済について継続的に共同支配者に依存している場合。

## 4. 共同支配事業の当事者の会計処理

取決めが「共同支配事業」に分類された場合、共同支配者は、共同支配における利益持分相当額に関する以下の項目を認識し、関連する企業会計準則の規定により会計処理しなければなりません。

- (一) 自らが保有する資産、及び共同で保有する資産に対する持分を認識する。
- (二) 自らが負担する負債、及び共同で負担する負債に対する持分を認識する。
- (三) 共同支配事業から生じる産出物に対する持分の売却による収益を認識する。
- (四) 共同支配事業による産出物の売却による収益に対する持分を認識する。
- (五) 自らの費用、及び共同支配事業に生じる費用に対する持分を認識する。

なお、共同支配者が、共同支配事業に資産等(当該資産が事業を構成する場合を除く)を拠出または売却する場合、当該資産等が共同支配事業により第三者へ売却されるまでは、当該取引から生じる損益のうち共同支配事業のその他の当事者に帰属する部分のみを認識することになります。

## 5. 共同支配企業の当事者の会計処理

取決めが「共同支配企業」に分類された場合、共同支配者は「企業会計準則第2号—長期持分投資」の規定により、共同支配企業への投資に係る会計処理を実施しなければなりません。すなわち、持分法を適用することとなります。

また、共同支配企業に対する共同支配を有していない当事者は、以下のとおり、当該共同支配企業に対するその影響割合に応じて会計処理しなければなりません。

- (一) 当該共同支配企業に対し重要な影響を有している場合、「企業会計準則第2号－長期持分投資」の規定により会計処理しなければなりません。すなわち、持分法を適用することとなります。
- (二) 当該共同支配企業に対し重要な影響を有していない場合、「企業会計準則第22号－金融商品の認識及び測定」の規定により会計処理しなければなりません。

## 6. 移行規定

40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、共同支配を有する当事者が、保有する共同支配の取決めの分類を「共同支配企業」から「共同支配事業」へ変更する場合、比較財務諸表の最も早い期の期首に、それまで持分法で計算していた長期持分投資等の認識を中止します。同時に、関連情報に基づき、当該企業の共同支配事業における利益持分相当額を認識することにより生じる各項資産（のれんを含む）と負債を認識するとともに、認識された資産と負債に税務上の一時差異が存在する場合には、「企業会計準則第18号－企業所得税」の規定により会計処理をしなければなりません。

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](http://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/](http://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