

会計情報

中国子会社における法定決算留意事項

1. はじめに

中国では10月初旬の国慶節休暇も終わり、企業各社においても12月末の法定決算の準備にとりかかる時期となりました。今回は、日系企業中国子会社が、この時期に、決算留意事項として事前に準備、検討すべきと思われる事項について解説します。なお、文章中の意見にわたる部分については、執筆者の私見が含まれることをお断りいたします。

2. 当期決算に考慮すべき外的要因、内的要因

まず、2014年において、中国新企業会計準則(以下、「新準則」)が大幅改訂されました(以下、「改訂新準則」)。改訂新準則は2014年7月1日から適用とされていますので、新準則を適用している中国子会社においては、当期から改訂新準則を適用する必要があり、それにより中国法定決算において、従来と会計処理方法に変更が生じる可能性がありますので、ご注意ください。

また、この1~2年、中国経済の景気減速が懸念されるとともに、日中関係の悪化が日本からの投資に影を落としている状況が続いており、中国における日系企業にとっては厳しい経営環境が続いています。かかる状況において、中国における日系企業の中には、業績が急激に悪化している会社や、事業採算の悪化を原因として撤退や事業再編等を計画している会社も増えていると想定されます。期末決算に際しては、業績が悪化している子会社、事業再編等を検討している子会社については、後述の通り、特に注意が必要です。

3. 新準則の改訂

「トーマツ チャイナ ニュース Vol.135(2014年2月号)」以降、順次解説の通り、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5つの改訂具体準則及び3つの新規具体準則を公表しています。これらの準則の改訂・新設は、概ね、近年の国際財務報告基準(IFRS)の改訂にキャッチアップするためのものと言えます。また、これら8つの具体準則に対応する実務指針である「応用指南」についても逐次公表され、既に、改訂新準則「第37号 金融商品の表示」(以下、「改訂37号準則」)をのぞく具体準則の応用指南が公表されています。なお、改訂37号準則の応用指南についても、近日中に公表されると予想されます。

改訂・新設された各具体準則の詳細な内容につきましては、トーマツ チャイナ ニュースのバックナンバーをご参照ください。今回は、期末決算に重要な影響があると予想される点に絞って解説します。

(1) 企業会計準則第2号—長期持分投資

企業結合による持分取得時の付随費用の取扱いについて、「企業結合のために生じた監査、法律サービス、評価コンサルティング、仲介手数料等、及びその他の関連する管理費用は、発生時に当期の損益に計上しなければならない」と費用処理が明確化されています。従来、付随費用については取得した持分の取得原価に含めて計上していたケースもあると考えられますので、留意が必要です。

(2) 企業会計準則第9号—従業員給付

IAS 第 19 号「従業員給付」と同様、短期従業員給付、退職後給付等の会計処理が明示的に規定されました。その中で、特に、有給休暇については、留意が必要です。

改訂9号準則では、従業員の有給休暇の取扱いについて、「有給休暇は、累積型有給休暇と非累積型有給休暇とに分けられる。企業は、将来に享受する有給休暇の権利を増加させる役務を従業員が提供した時、累積有給休暇に関連する従業員給付を認識し、未使用の権利の累積により増加する支払見込み金額をもって測定しなければならない。」とされていますので、翌期に有給休暇の権利を繰り延べるのが可能な制度を設けている中国子会社においては、有給休暇引当金の計上の要否を検討する必要があります。

(3) その他の改訂

各具体準則の改訂の概要は以下の通りです。

改訂新準則	主な改訂内容
第 2 号 長期持分投資	<ul style="list-style-type: none">2011 年改訂 IAS 第 27 号「個別財務諸表」、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の改訂内容を反映。新準則第 2 号の適用範囲を修正し、子会社、共同支配企業、関連会社の投資を当該準則の適用範囲とし、その他の持分投資に関しては新準則第 22 号「金融商品の認識及び測定」の適用対象と整理。支配、共同支配、重要な影響の獲得時、あるいは、喪失時の会計処理をより詳細に規定。
第 9 号 従業員給付	<ul style="list-style-type: none">2011 年改訂 IAS 第 19 号「従業員給付」の内容を大幅に導入。退職後給付に関して、確定拠出制度、確定給付制度のそれぞれについての会計処理、注記が定められ、確定給付制度については数理計算を導入。短期給付に関しては、有給休暇等に関する会計処理を規定化。
第 30 号 財務諸表の表示	<ul style="list-style-type: none">2011 年改訂 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の内容を反映。「包括利益」「その他の包括利益」の概念を導入し、財務諸表様式に反映。「非継続事業」「売買目的で保有する非流動資産」の概念を導入し、財務諸表様式に反映。

改訂新準則	主な改訂内容
第 33 号 連結財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の内容を反映。 子会社を判定する「支配」の新概念（パワー、リターン、パワーとリターンのリンク等）を導入。 親会社が「投資企業」である場合について、連結財務諸表を作成せず、投資持分は公正価値で評価すること等を規定。 外資企業等が強く要望していた「連結財務諸表の作成の免除規定」の導入は見送り。
第 37 号 金融商品の表示	<ul style="list-style-type: none"> IAS 第 32 号「金融商品 表示」、IFRS 第 7 号「金融商品 開示」の改訂内容を反映。 企業自身の資本性金融商品を発行することで決済される契約について、資本に分類するための要件「固定対固定 (Fixed for fixed)」等を整理。 開示要求を整理し充実。
第 39 号 公正価値測定 (新規)	<ul style="list-style-type: none"> IFRS 第 13 号「公正価値測定」の内容を反映。 公正価値、主要な市場、市場参加者等の定義を整理。 評価技法（マーケット・アプローチ、インカム・アプローチ、コスト・アプローチ）、公正価値ヒエラルキー等の概念を導入。
第 40 号 共同支配の取決め (新規)	<ul style="list-style-type: none"> IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の内容を反映。 「共同支配」「共同支配事業」「共同支配企業」の定義と、それぞれの分類に対する会計処理について規定。
第 41 号 他の企業への関与 の開示 (新規)	<ul style="list-style-type: none"> IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の内容を反映。 子会社への関与、非連結の子会社への関与、共同支配の取決め及び関連会社への関与、非連結の組成された企業への関与について、それぞれの開示情報について規定。

4. その他の留意事項

(1) 固定資産の減損

中国子会社の業績が悪化している場合、あるいは事業再編等を検討している場合、当該子会社において固定資産の減損の兆候が生じていないか留意する必要があります。仮に、減損の兆候が生じている場合には、早めに減損損失の測定を実施し、影響額を把握しておくことが望ましいと考えられます。特に以下のような状況が生じている場合には注意が必要です。

- 保有する資産の市場価格が大幅に下落している。
- 経営環境に大きな変化が生じ、会社に著しく不利な影響をもたらす可能性がある。
- 資産の陳腐化、遊休状態が生じている。
- 営業赤字が継続している、あるいは当期の業績が計画を大きく下回っている。

中国子会社において、減損の検討を行う際は、特に次の2点について注意が必要です。

- ① 新準則第8号「資産の減損」においては、日本基準(「固定資産の減損に係る会計基準」(企業会計審議会 平成14年8月9日))に定められているような、割引前の将来キャッシュ・フローによるテストというステップがありません。したがって、減損の兆候が生じている場合には、直接、割引後の将来キャッシュ・フローを見積もり、これを基に減損損失を測定するため、日本基準より減損損失が発生しやすい基準となっていることに留意する必要があります。なお、このような減損テストのステップは、IAS第36号「資産の減損」と同様のものです。
- ② 減損損失の測定に用いられる割引率について、新準則第8号「資産の減損」において、「割引率は、現在の市場における貨幣の時間的価値及び当該資産固有のリスクを反映させた税引前の利率である。当該割引率は、企業が資産を購入または投資する際に、要求される期待収益率である」と規定されています。当該規定についてもIAS第36号と同趣旨のものと考えられますが、実務上は、中国現地での同種事業、同種資産に対する投資に期待される加重平均資本コスト(WACC)を割引率として採用することが求められると考えられています。したがって、専門家を利用して割引率を算出した結果、人民元の時間的価値や中国における同種事業、同種資産の期待収益率を反映し、日本の親会社が想定しているより高い割引率が算出されるケースが散見されます。割引率が想定より高い場合には、結果として計算された減損損失の金額も予想以上に大きくなる事態が生じうる点に留意が必要です。

(2) 企業継続性に関する検討

近年のように中国における経営環境が悪化しているような場合、日本の親会社において、中国子会社の採算性が悪化していることを理由として、中国子会社の清算、組織再編等を検討しているケースがあります。

これに関して、改訂30号準則「財務諸表の表示」においては、「財務諸表を作成する過程において、企業経営者は、全ての入手可能な情報を利用し、少なくとも報告期間の期末から12か月間の企業の継続企業としての存続能力を評価しなければならない」とされています。このように経営者に対して企業継続性についての評価を求める規定は従来からもありましたが、改訂30号準則では一層、強調されています。

したがって、法定決算監査において、業績が悪化している会社、撤退・組織再編を検討している会社に関しては、法定監査の会計監査人(中国公認会計士)から、当該中国子会社の事業継続の意思、能力に関して、経営者による説明を求められるケースが予想されます。特に、営業赤字が継続し多額の欠損を抱える会社については、次の2点について、会計監査人から要求されるケースがありますので、事前に、会計監査人と協議を進めることが望ましいと考えます。

- ① 中長期経営計画と翌期における資金計画の提示とその内容の説明
- ② 親会社が期末日以降、少なくとも期末から12か月間、当該子会社の財政的支援を行うことを表明した財政支援書(Letter of Financial Support)の提出

(3) 期末決算・監査日程の確認

中国企業の決算年度は暦年と法定されているため、年明けの1月から3月にかけて年度決算及び会計監査がピークを迎えます。その一方で、中国ではその期間に旧暦正月休暇(春節休暇)があるため、決算・監査日程に影響するケースがあります。2015年の春節は2月19日(木曜日)であり、大部分の中国企業では2月18日(水曜日)から2月24日(火曜日)までが7連休となることが予想されますので、この休暇を考慮した決算日程の策定が必要となります。事前に中国子会社の経理責任者と決算・監査日程について情報交換を行い、親会社の方で子会社の決算の進捗状況を確認することが望ましいと考えます。

以上、中国子会社の年度決算に際し、特に留意すべきと思われる点について言及しました。これらの事項は、年度決算開始後に検討する場合には、期末後に決算数値が大きく変動したり、子会社の決算数値の確定が大幅に遅れる事態を招く可能性もあるため、事前に中国子会社の経理担当者等と協議し、早めの対策を講じることが望ましいと考えます。

【中国子会社における法定決算留意事項のポイント】

1. 新企業会計準則の改訂の影響、特に有給休暇引当金の計上の要否の検討を進める。
2. 中国経済の減速等による中国子会社への影響を把握する。特に、次の2点について前倒しの対応を行う。
 - ・ 固定資産の減損の検討(将来キャッシュフローの見積り、割引率の決定等)
 - ・ 企業継続性の疑義への対応(将来計画、財政支援書の準備等)
3. 決算日程等について、子会社と具体的な打ち合わせを行う(春節休暇は2月18日～24日と予測される)。

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7,800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.deloitte.com/jp)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.deloitte.com/jp/about 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