

会計情報

企業会計準則解釈および解釈第 7 号

1. はじめに

今回は、中国財政部が公表している「企業会計準則解釈」の概要と、昨年 11 月に公表された「企業会計準則第 7 号」(以下、「解釈第 7 号」)について解説いたします。

2. 企業会計準則解釈の概要

現在、中国の主要な会計基準としては、企業会計準則(いわゆる「新準則」)があります。新準則は、2006 年に IFRS の考え方を大幅に導入した新しい体系の会計基準として制定されました。新準則は、主として、基本準則(概念フレームワーク)および具体準則(個別の会計基準)ならびにその応用指南(実務指針)等の体系から構成されています。具体準則は、2006 年の新準則制定時には 38 項目でしたが、2014 年の大幅改訂により 41 項目にまで増加しており、基本的に IFRS の内容をカバーしており、これらは新準則体系の主幹をなすものです。これに対して「企業会計準則解釈」は、これらの新準則の具体準則や応用指南を実務的な観点から補足、追加、あるいは部分的に改訂するために、新準則の制定部門である財政部が通達として公表しているものです。企業会計準則解釈の各号は Q&A 形式になっていることから、実務上、財政部に問い合わせが多かった事項の解説として公表されているとも推察されます。新準則の基本準則では、企業会計準則の解釈は財政部が責任を負う(基本準則第 49 条)、としていますので、企業会計準則解釈の各号も、実質的に新準則および応用指南と同等の効力を有すると考えられます。

企業会計準則解釈は、2015 年末現在、第 1 号から第 8 号までが公表されています。各号の主な内容は以下の通りです。

解釈	主な内容	公表日	通達
第 1 号	新準則初度適用時の留意点について	2007 年 11 月 16 日	財会 2007 年第 14 号
第 2 号	上海市場と香港市場の双方に上場している企業の会計方針の運用	2008 年 8 月 7 日	財会 2008 年第 11 号
第 3 号	原価法を適用している長期持分投資にかかる受取現金配当の会計処理	2009 年 6 月 11 日	財会 2009 年第 8 号
第 4 号	企業結合に関連する会計処理	2010 年 7 月 14 日	財会 2010 年第 15 号
第 5 号	企業結合に関連する会計処理	2012 年 11 月 5 日	財会 2012 年第 19 号
第 6 号	資産除去債務の会計処理	2014 年 1 月 17 日	財会 2014 年第 1 号

第7号	第三者の持分取得により支配を喪失した場合の 会計処理	2015年11月4日	財会2015年第19号
第8号	商業銀行における理財商品の会計処理	2015年12月16日	財会2015年第23号

今回公表された、解釈第7号および第8号は、2014年に新準則が大幅改訂された後に公表された企業会計準則解釈であり、2014年改訂新準則の補足としての位置づけと考えられます。一方、解釈第1号から第6号までは2014年の新準則大幅改訂以前に公表されているものであり、その一部は既に新準則の改訂に反映されている、あるいは意義を失ったものもあると考えられます。

3. 解釈第7号の概要

上述の通り、財政部は、2015年11月4日に、解釈第7号(財会2015年第19号)を公表しました。以下、日系企業に関連する可能性の高いもの(Q1、Q2、Q4)について、説明いたします。なお、本解釈の適用時期は、本文中に特に規定があるものを除き、2015年を含むそれ以降の会計年度になります。

Q1 他の投資者による追加投資により、子会社に対する持分比率が下がり支配権を喪失したが共同支配または重要な影響を行使できる場合、投資者はどのような会計処理を行うべきか？

A1 当該質問は主に「企業会計準則第2号—長期持分投資」(2014年改訂)、「企業会計準則第33号—連結財務諸表」(2014年改訂)等の準則に関連する。

- (1) 個別財務諸表では、当該長期持分投資の計上について原価法から持分法に変更しなければならない。まず、新しい持分比率に基づき、増資により増加した子会社の純資産におけるこの投資者に帰属すべき部分を認識し、減少した持分比率に対応する長期持分投資の帳簿価額との差額を当期の損益に計上する。次に、新しい持分比率をもって投資の取得日から持分法を適用したかのように計算し調整する。
- (2) 連結財務諸表では、「企業会計準則第33号—連結財務諸表」(2014年改訂)の関連規定に従い会計処理を行う必要がある。

Q2 確定給付制度に係る純負債または純資産の再評価により生じる変動は、その他の包括利益に計上しなければならないが、その後の会計期間においてどのような会計処理を行うべきか？

A2 当該質問は主に「企業会計準則第9号—従業員給付」(2014年改訂)等の準則に関連する。

その他の包括利益に計上した確定給付制度に係る純負債または純資産の再評価により生じる変動は、その後の会計期間において損益に振替えてはならない。従来の確定給付制度の終了時にすでにその他の包括利益に計上された部分は、所有者持分項目の中で全部を未処分利益に振替えなければならない。制度終了とは、その制度がすでに存在しない、つまり、当該制度により将来に向かって生じうるすべての義務から企業がすでに解放されたことを指す。

Q4 直接支配する100%子会社が分公司へ変更された場合、親会社は、どのような会計処理を行うべきか？

A2 親会社(子会社を分公司に変更したあとは本社となる)は、以下の規定に従い会計処理を行わなければならない。

(1) 旧子会社(分公司に組織変更する前の子会社を指す)の関連資産・負債について、親会社は、非共通支配下の企業結合により取得日に取得した当該旧子会社の各資産・負債の公正価値(旧子会社を共通支配下の企業結合により取得した場合は企業結合日における帳簿価額)を基礎として、分公司への変更日まで継続計算した各資産・負債の帳簿価額をもって計上する。また、取得日(または企業結合日)に計上された繰延税金資産または繰延税金負債についても同様である。これらを基礎として、親会社と旧子会社の内部取引により生じた未実現損益を相殺消去すると共に、関連資産・負債及び対応する繰延税金資産または繰延税金負債を調整する。その他、特殊項目は以下の原則に従って処理を行う。

① 過去に非共通支配下の企業結合により取得した子会社を分公司へ変更する場合、親会社が旧子会社を購入するために生じた取得対価が取得した識別可能な純資産の公正価値を下回る場合の差額は留保利益に計上し、親会社が旧子会社を購入するために生じた取得対価が取得した識別可能な純資産の公正価値を上回る場合の差額は、親会社の作成した当該旧子会社を含めた連結財務諸表に計上されたのれんの帳簿価額をもって、親会社ののれんに振替えなければならない。

過去に共通支配下の企業結合により取得した子会社を分公司へ変更する場合、親会社は、連結財務諸表において認識した最終支配者が旧子会社を取得した際に認識したのれんを、連結財務諸表上の帳簿価額をもって親会社ののれんに振替える。

② 過去に非共通支配下の企業結合により取得した子会社を分公司へ変更する場合、取得日から分公司への変更日まで実現した純損益を、親会社の留保利益に振替えなければならない。過去に共通支配下の企業結合により取得した子会社を分公司へ変更する場合、企業結合日から分公司への変更日まで実現した純損益を親会社の留保利益に振替えなければならない。ここでは、旧子会社の実現した純損益を親会社の留保利益に振替える際、取得日(または企業結合日)に取得した旧子会社の各資産・負債の公正価値(または帳簿価額)を基礎に計算し、併せて、旧親子会社間の内部取引により生じた未実現損益を相殺消去しなければならない。

旧子会社の実現したその他の包括利益と持分法により計算されたその他の所有者持分変動等は、上記の原則を参照して計算、調整し、併せて、親会社の所有者持分項目下のその他の包括利益と資本剰余金などの項目を振替えなければならない。

③ 当該旧子会社に対する親会社の長期持分投資の帳簿価額が、上述の原則に従い親会社に振替えられた旧子会社の各資産・負債の額との間に生じた差額については、資本剰余金で調整しなければならない。資本剰余金が不足し相殺できないものについては、留保利益で調整する。

デロイト 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のグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト 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、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、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。詳細はデロイト 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、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、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 225,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

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を含みます。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な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。