

デロイト トーマツ チャイナ ニュース

中国の投資・会計・税務情報

Vol.158 January 2016

Contents

投資情報

自由貿易試験区における外貨管理の最新動向

～外債の自由元転等～2

税務情報

増値税ゼロ税率を適用する課税サービスの税還付(免除)管理弁法の一部改正

～デロイト中国発行「Tax Newsflash」～5

税務情報

研究開発費用の追加控除政策に関する事項の明確化

～デロイト中国発行「Tax Newsflash」～8

会計情報

企業会計準則解釈および解釈第7号12

中国業務に関する主なお問合せ先15

本ニュースに基づいて、財務上の問題やビジネスの問題に影響があるような意思決定や行動をとられる場合は、下記の点を考慮した上で必ず当法人の専門家にご相談ください。

1. 本ニュースは、一般的な情報を提供するものであって、各利用者の具体的な事情に即した会計情報を提供するもの、或いは会計、税務、法律、投資、コンサルティングその他の助言やサービスを提供するものではありません。
2. 本ニュースに含まれている情報は、利用者の参考のためのみに供されるものです。
3. 本ニュースは、その作成後の状況変化等により時機に即していない可能性があります。

翻訳部分の表現については十分吟味していますが、日本語では本来の意味を表現できていない箇所のある可能性がありますので、ご利用に際しては原文をご確認くださいませようお願い致します。

発行人: デロイト トーマツ 中国サービス グループ
〒108-6221 東京都港区港南 2-15-3 品川インターシティ C 棟
電話: 03-6720-8341 / ファックス: 03-6720-8346
E-Mail: chinanews@tohmatu.co.jp

投資情報

自由貿易試験区における外貨管理の最新動向 ～外債の自由元転等～

中国の自由貿易試験区は、2013年10月にスタートした上海と、2015年4月にスタートした福建・広東・天津の4つがあり、先行的に外商投資の誘致や管理、貿易モデルの転換、金融改革、行政手続の簡素化等を行うことにより、中国の経済成長を牽引するパイオニア的な役割が期待されています。自由貿易試験区で成功した制度設計が将来的に全国へ複製される可能性があり、今後の中国における外貨管理改革を含む金融改革の方向性を知るために、今回は自由貿易試験区における外貨管理の最新動向を紹介します。

2015年12月9日、中国人民銀行は福建・広東・天津の3つの自由貿易試験区それぞれに対して、以下の指導意見を公表しました(以下3つを合わせて“指導意見”と表記)。更に、これらの指導意見を受け、4つの自由貿易試験区所在地の外貨管理局分局は、それぞれ下記5つの外貨管理試行政策の実施細則を公布し即日施行しました(以下5つを合わせて“実施細則”と表記)。

分類	公布時期	表題
中国人民銀行による指導意見	2015/12/9	「中国(福建)自由貿易試験区の建設における金融的支持に関する指導意見」 「中国(広東)自由貿易試験区の建設における金融的支持に関する指導意見」 「中国(天津)自由貿易試験区の建設における金融的支持に関する指導意見」
外貨管理局各分局による実施細則	2015/12/16	上海分局による「中国(上海)自由貿易試験区の外貨管理改革試行を更に推進する実施細則に関する通知」(上海滙発[2015]145号)
	2015/12/18	天津分局による「中国(天津)自由貿易試験区の外貨管理改革試行を更に推進する実施細則に関する通知」(津滙発[2015]162号)
	2015/12/18	アモイ分局による「中国(福建)自由貿易試験区アモイ地区の外貨管理改革試行を更に推進する実施細則に関する通知」(アモイ滙発[2015]94号)
	2015/12/20	福建分局による「中国(福建)自由貿易試験区の外貨管理改革試行を更に推進する実施細則に関する通知」(閩滙発[2015]189号)
	2015/12/21	広東分局より「中国(広東)自由貿易試験区南沙新区、珠海横琴新区地区の外貨管理改革試行を更に推進する実施細則に関する通知」(粵滙発[2015]167号)

以下、実施細則および指導意見のうち、外資企業に関連する外貨管理改革を中心に説明します。

1. 実施細則における外貨管理改革

今回の実施細則における外債管理改革の重要政策は、以下の3点です。

(1) 外債の自由元転

外債は中国国外から調達された借入金で、人民元建てと外貨建てがあります。外債は資本項目取引であることから、当局は、外債登記、取引書類審査などの手段を通じて外債の限度額、外貨建て人民元転、外債の使用用途等を厳格に管理してきました。実施細則第10条により、自由貿易試験区内の企業は自由に外債の人民元転を行うことができるようになりました。

従来は、外貨建て外債の人民元転は2013年5月から実施された「外債登記管理操作の手引」(滙発[2013]19号)の規定に従い、実需原則によらなければならないとされていました。つまり、借入金の予定使用用途において人民元による支払の必要が発生した時に限って、銀行で相当金額を人民元転できる仕組みでした。一方で内資企業に対しては、更に規制が厳しく、銀行による審査ではなく外債管理局の許可なしに人民元転が禁止されていました¹。また、2015年9月に公布された「多国籍企業外債資金集中運営管理規定(試行)」(滙発[2015]36号、以下“36号”と表記)により、条件を満たした多国籍企業に限定して、外債の自由な人民元転を認めるようになりましたが、一般企業に対しては依然として制限しています。

今般、実施細則の施行により、多国籍企業に限定せず、自由貿易試験区の企業であれば外商投資企業および内資企業いずれも、実際の支払時期を待たずに、為替レートをみながら、いつでも外債の人民元転を行うことができるようになりました。

なお、実務上は、銀行で外債外貨口座に対応する専用の人民元転後支払待ち口座(以下、“元転口座”と表記)を開設する必要があります。人民元転した資金は一旦この元転口座に入金され、実際の支払ニーズに合わせて銀行による支払取引書類審査を受けた後に初めて使用することができます。実施細則により、自由貿易試験区内の企業は為替リスクを管理できるようになりましたが、引続き当局より外債限度額、外債の使用などにおいて従来通りの規制を受けます。

(2) クロスボーダー外債集中管理業務における資格条件の緩和

クロスボーダー外債集中管理により、多国籍企業はグループメンバー企業の余剰外債資金を1ヶ所にプーリングし、グループメンバー企業の資金過不足を調整することができるほか、グループ企業間の債権債務の集中決済・相殺決済を行えることにより、金融コストの節約、資金の効率的な配分、キャッシュマネジメントに係る事務負担の軽減等のメリットを有します。これまでは、前述の36号により、クロスボーダー外債集中管理を行うことができるのは大規模な多国籍企業に限定されていました²。

実施細則第13条により、自由貿易試験区内では、クロスボーダー外債集中管理業務を行う多国籍企業の資格条件が大幅に緩和し、前年度の外貨・人民元による国際収支規模が1億米ドル超から、5,000万米ベル超と引き下げられました。

(3) 貨物貿易外債収入の入金前審査緩和

¹「外債登記管理操作の手引」規定第六項「銀行が非銀行債務者の為に外債の人民元転を行うについて」

²滙発[2015]36号により、自由貿易試験区外の多国籍企業では、前年度の外貨・人民元による国際収支規模が1億米ドル超との条件をクリアする必要がある。

外貨管理局・税関総署、税務総局が2012年6月に共同で公布した「貨物貿易管理制度の改革についての公告」（滙発〔2012〕1号、下記“1号公告”と表記）により分類等級管理制度が導入されました。分類等級管理制度とは貿易管理規定の遵守実績に基づき、輸出入業務のある企業をA類、B類、C類に分類し、取引書類審査および管理に強弱をつけるものです。

実施細則第8条により、自由貿易試験区内企業のうち、貨物貿易外貨管理分類等級がA類と認定された企業では、審査待ち口座の開設が不要となり、銀行による取引の真実性等の事前審査なしに、貨物貿易外貨収入が直接に企業の決済口座に入金されるので、すぐにその収入を使用できるようになりました。従いまして、企業には現金化のタイミングが早まり、キャッシュフローに余裕が生じるほか、早い段階から為替リスクを管理できるなどのメリットがあると言えます。

2. 指導意見による更なる外貨管理改革の方向性

(1) 比率自律管理方式による外債枠を導入

現行の「外債登記管理弁法」（滙発〔2013〕19号）では、企業の借入可能な外債限度額（以下、“借入可能な外債限度額”を“外債枠”と表記）において、いわゆる“投注差”（投資総額と登録資本との差額）の概念が採用されており、“投注差”から短期外債の残高と中長期外債の発生累計額を控除した額をもって外債枠としています。従って、中長期外債を利用したことのある企業にとっては、その分の外債枠が減少し、長期的な投資や事業展開に必要な資金は利益の内部留保や増資等に頼るしかなく、資金調達に負荷がかかることとなります。このような状況下、指導意見では、比率自律管理方式による外債枠の導入を提案しています。比率自律管理方法とは、ある基準値に比例した倍率で計算される金額を外債枠として使用することを指します。指導意見では、今後マクロ経済や国際収支状況により変更される可能性はあるものの、その基準値を前年度の純資産とし、倍率を1倍と暫定的にするとコメントしています。

(2) クロスボーダー投融資活動に伴った資本項目の自由兌換

クロスボーダー投融資活動には、海外への直接投資、株式や債券等の証券投資や不動産投資などの投資活動、海外での資金調達の為の債券発行や借入などの融資活動が考えられます。

指導意見では、それらの投融資活動に付随する人民元資金の外貨転、外貨資金の人民元転について、以下の前提のもとで企業の経営判断で規定限度額内の外貨転・人民元転を自由に行うことを提案しています。

- ① 自由貿易試験区に登録しており、ネガティブリスト外の企業等であること
- ② 自由貿易試験区所在地の外貨管理局の管轄する銀行に投融資専用口座を開設してあること
- ③ 暦年におけるクロスボーダー投資活動または融資活動につき限度額（初定値は1,000万米ドル）が設定されていること

ただし、指導意見では、投注差による外債枠と比率自律管理方式による外債枠の棲み分けや、クロスボーダー投融資活動、投融資専用口座などに関する管理政策には言及していませんので、今後の実際の改革について留意する必要があります。

税務情報

増値税ゼロ税率を適用する課税サービスの税還付(免除)管理弁法の一部改正

～デロイト中国発行「Tax Newsflash」～

財政部、国家税務総局が10月末に公布した通達により、2015年12月1日から増値税ゼロ税率の適用範囲が映画等のサービス、オフショアアウトソーシングサービス等のサービス輸出まで拡大された¹。これに続き、国家税務総局は2015年12月14日に、《増値税ゼロ税率を適用する課税サービスの税還付(免除)管理弁法》²(国家税務総局公告2014年第11号、以下「11号公告」)における一部の規定を変更、補足する2015年第88号公告³(以下「88号公告」)を公布した。88号公告は2015年12月1日から施行された。

公告の要点

申告資料

88号公告によれば、新たに増値税ゼロ税率の適用範囲に加えられた課税サービスについて、納税者は税還付(免除)の申告をするときに、11号公告で要求されているサービス契約書、インボイスおよび代金受取証票等のほかに、サービスの類型に応じてそれぞれ以下の資料も提出しなければならない。

サービスの類型	追加された資料
<ul style="list-style-type: none">国外企業に提供するソフトウェアサービス、回路設計およびテストサービス、情報システムサービス、業務プロセス管理サービス、オフショアアウトソーシングサービス	契約が既に商務部の“アウトソーシングサービスおよびソフトウェアの輸出管理情報システム”において登記され、審査を受けたことのシステムによる証明文書
<ul style="list-style-type: none">国外企業に提供するラジオ、映画、テレビ番組(作品)の製作および配給サービス	契約が既に商務部の“文化貿易管理システム”において登記され、審査を受けたことのシステムによる証明文書、業種主管部門の発行した有効期間内の映画・テレビ製作許可証明、配給版權証明、配給許可証明
<ul style="list-style-type: none">国外企業に提供する技術譲渡サービス	《技術輸出契約登記証》およびそのデータ表

資料の審査

- 納税者が税還付(免除)の申告をする際、11号公告では税務機関に対し、収入の支払者がサービス契約書の締結当事者と一致しているかを審査することを要求していた。88号公告によれば、もし納税者の属するグループが認可を得て外貨資金集中運営管理もしくは経常項目におけるクロスボーダー人民元集中受払い管理を実行しているならば、グループ内において集中受払いを行う国内メンバー企業が納税者の代わりに国外から収入を受け取る場合にも、上述の条件を満たすものとみなされる。ただし、納税者はそれを証明するために関連資料を提出しなければならない。

- 納税者が税還付(免除)の申告をする際、11号公告では税務機関に対し、ゼロ税率の適用を申告する収入が契約に約定する受取額を上回っていないかを審査することを要求している。88号公告ではこれについて補足し、納税者に対して、申告する収入が契約に約定する受取額を上回る場合には、関連の証明材料を提出することを要求している。この補足規定は、納税者が合理的な説明を提供できる場合、ゼロ税率を適用する収入が契約に約定する受取額を上回ることもあり得ることを示している。

期限後の申告

11号公告の規定によれば、増値税ゼロ税率を適用できる課税サービス収入について、納税者は関連の収入を会計上で売上高に計上した翌月から翌年4月30日までに税還付(免除)の申告を行わなければならないとされており、期限を過ぎた場合、納税者は通常、増値税を納付する必要があった。

88号公告により、上述の規定は変更された。変更後の規定によれば、期限を過ぎた場合、納税者は免税の申告をすることができるが、規定に従って免税の申告も行わない場合は、規定に従って増値税を納付しなければならない。

デロイト中国のコメント

88号公告は、新たに増値税ゼロ税率の適用範囲に加わった課税サービスについて企業が税還付(免除)の申告を行う際の指針を提供するものといえる。一部の項目(オフショアアウトソーシングサービス等)については、増値税ゼロ税率を適用する際の税還付(免除)の申告に係る資料の要求と、12月1日より前に適用されていた免税の申告に係る資料の要求は基本的に一致している。

影響を受ける納税者は、以下のような対応策について検討することが考えられる。

- 企業の業務活動の現状をレビューし、増値税ゼロ税率を適用した場合の税務上の影響およびそのコンプライアンスコストを試算することにより、企業が増値税ゼロ税率を適用することのメリットとデメリットを総合的に評価すること。
- 増値税ゼロ税率を適用することを決定した企業は、できるだけ早く輸出税還付(免除)の届出を行い、速やかに管理弁法の規定に従って関連書類を準備し、税還付(免除)の申告を行うこと。
- 免税処理を増値税ゼロ税率に変更する企業は、2015年12月1日時点で締結済みだが、なお実施段階にある課税サービスの契約書に特に留意し、これらの契約書の収入の認識および関連期間の仕入税額の処理が正しく行われるようにすること。
- 増値税ゼロ税率を適用する過程で、管轄税務機関と密接なコミュニケーションをとり、管理弁法において明確でない事項について管轄税務機関と確認するとともに、必要な場合には専門家のアドバイスを求めること。

関連通達等：

¹ [デロイト トーマツ チャイナ ニュース Vol.156\(2015 年 11 月号\)](#)を参照

² [国家税務総局：「増値税ゼロ税率を適用する課税サービスの税還付\(免除\)管理弁法」\(国家税務総局公告 2014 年第 11 号\)\(中国語原文\)](#)

³ [国家税務総局：「増値税ゼロ税率を適用する課税サービスの税還付\(免除\)管理弁法」に関する補充公告\(国家税務総局公告 2015 年第 88 号\)\(中国語原文\)](#)

税務情報

研究開発費用の追加控除政策に関する事項の明確化

～デロイト中国発行「Tax Newsflash」～

国家税務総局は2015年12月29日に『企業の研究開発費用の税前追加控除政策に関する問題についての公告』(国家税務総局公告2015年第97号、以下『公告』)を公布し、[財税\[2015\]119号通達](#)(以下「119号通達」、2015年11月発行の[デロイト トーマツ チャイナ ニュース Vol.156](#)を参照)における研究開発費用の追加控除¹に係る新政策の実施基準を明確化した。『公告』は、2016年度以降の企業所得税の年度確定申告に適用される。

背景

企業における研究開発を後押しするための政策として、財政部、国家税務総局および科学技術部は2015年11月2日に共同で119号通達を公布し、2016年1月1日から、研究開発費用の追加控除政策が適用される業種と追加控除可能な費用の範囲を拡大するとともに、関連事項の整備を行った。『公告』は、研究開発費用の追加控除に係る新政策の実施基準をさらに明確化し、計算、申告および届出管理等についての具体的な要求を提示したものである。

公告のポイント

研究開発人員の範囲

『公告』では、関連の人件費支出が追加控除の対象となる研究開発人員を、研究人員、技術人員、補助人員の3種に分けて、それぞれの定義を定めている。そのうち、補助人員は研究開発活動のために後方勤務する者を含まないとされている。

『公告』によれば、研究開発人員は本企業の従業員でも外部招聘者でもよい。外部招聘者は、本企業と労働雇用契約を締結する者または臨時招聘者、および労働派遣された人員を含む。

研究開発費用の集計

- **加速減価償却費**

『公告』の規定によれば、企業が研究開発活動に用いる機器、設備に加速減価償却を適用する場合、追加控除の対象となる研究開発費用には、会計上の減価償却費の金額を計上し、且つその金額は税法の規定に従って計算した金額を超えてはならない。

- **複数の用途に用いられる費用**

『公告』の規定に基づき、企業は研究開発活動と研究開発以外の活動に同時に従事するか、または用いられる人員の活動および機器、設備、無形資産の使用状況を記録し、且つ実際の作業時間割合に基づく等の合理

¹ 企業所得税法の規定によれば、企業で発生する研究開発費用は、課税所得の計算時に、実際発生額に加えてその50%を追加で控除することができる。また、研究開発により無形資産が形成される場合は、無形資産原価の150%まで償却することができる。この優遇政策の具体的な適用範囲(対象となる業種および“研究開発費用”の範囲)は、別途規定により定められている。

的な方法を用いて、実際に発生した関連の費用を研究開発費用と生産経営費用に配賦しなければならない。
配賦しない場合、追加控除は認められない。

- “その他の関連費用”の限度額

119号通達では、追加控除の対象となる“その他の関連費用”は追加控除可能な研究開発費用総額の10%を超えてはならないと規定している。『公告』では、研究開発費用の追加控除を適用する場合、“その他の関連費用”はプロジェクトごとに集計し、且つ各プロジェクトの“その他の関連費用”は次の公式によって計算された限度額を超えてはならないと規定している。

当該プロジェクトにおける“その他の関連費用”以外の費用の和 × 10% / (1 - 10%)

- 特定収入の控除

『公告』では、研究開発の過程で生じた裁ち屑、不良品、中間試験品等による特定の収入は、追加控除の対象となる研究開発費用から控除し、控除しきれない場合は研究開発費用をゼロとして計算すると規定している。また、企業の研究開発活動において直接作られた製品または構成部分として作られた製品を外部に販売した場合、研究開発費用のうち、それらに対応する材料費用は追加控除の対象とならない。

- 追加控除不可の項目

これまでの政策を踏襲し、『公告』では、損金算入が認められない費用および支出項目（非課税扱いとなる財政資金を研究開発活動に用いる場合に生じる費用を含む）は、研究開発費用の追加控除の対象にはならないと規定している。

委託研究開発

『公告』は、企業が個人に研究開発を委託する場合、当該企業が研究開発費用の追加控除を適用するには、委託先の個人が発行した発票等の合法的かつ有効な証憑を取得しなければならないと規定している。

企業が国外の機構または個人に研究開発を委託することによって発生する費用は、追加控除の対象とならない。『公告』では、ここでいう国外の機構または個人とは、外国または地域（香港、マカオ、台湾を含む）の法律に基づき設立された企業とその他の収入を得る組織、および外国籍（香港、マカオ、台湾を含む）の個人を指すと規定している。

追加控除の適用対象外となる業種の判定

119号通達は、研究開発費用の追加控除政策が適用されない7つの業種を列挙している。『公告』によれば、これらの7業種の企業とは、これらの業種の業務を主要業務とし、且つ研究開発費用が発生した当年度の主要業務収入が、『企業所得税法』第6条の規定に基づき算定した収入総額から非課税収入と投資収益を差し引いた残額の50%を超える企業を指す。

計算に関する要求、税務申告および届出の管理

企業が正しい計算を行えるようにし、また税務機関による事後的な管理と検査の便宜を図るため、『公告』では、追加控除に関する計算と申告について、納税者に細かい要求を提示するとともに、関連資料のサンプルも提供している。

資料名称	コンプライアンス責任	記入情報
“研究開発費用支出”補助簿	研究開発プロジェクトの立上げ時に設け、企業が検査に備えて保管する	研究開発プロジェクトごとに記入する。会計証憑の日付、番号、借方・貸方金額、原価・費用明細等の情報を含む
“研究開発費用支出”補助簿の総括表	年末に分析の総括をして作成し、『年度財務会計報告』を提出すると同時に付注と併せて所轄税務機関に提出する	企業の当年度における各研究開発プロジェクトの原価・費用明細、資本化、費用化した金額等を含む
研究開発プロジェクトの追加控除可能な研究開発費用情況集計表	研究開発費用支出補助簿の総括表に基づき作成し、年度の納税申告時に申告表と併せて提出する	企業の当年度におけるすべての研究開発プロジェクトに係る、追加控除を申請した研究開発費用の各項目の発生額と総額、および追加控除額等を含む

また、『公告』の規定により、研究開発費用の追加控除政策を適用する企業は、次の資料を検査に備えて保管する必要がある。

1. 自主、委託、共同研究開発プロジェクトの計画書、および企業の権限ある部門による自主、委託、共同研究開発プロジェクトの立上げに関する決議文書
2. 自主、委託、共同研究開発プロジェクトの専門機構またはプロジェクトチームの編制状況と研究開発人員の名簿
3. 科学技術行政所轄部門で登録済みの委託、共同研究開発プロジェクトの契約書
4. 研究開発活動に従事する人員と研究開発活動に用いられる機器、設備、無形資産に関わる費用の配賦に関する説明(作業での使用状況の記録を含む)
5. 集中研究開発プロジェクトの研究開発費用決算表、集中研究開発プロジェクトの費用分担明細情況表と実際に受けた収益割合等の資料
6. “研究開発費用支出”補助簿
7. 企業が既に地級市レベル以上の科学技術行政所轄部門が発行した鑑定意見を取得している場合、これを資料として検査に備えて保管する
8. 省レベルの税務機関が規定するその他の資料

デロイト中国のコメント

119号通達は、研究開発費用の追加控除政策の適用範囲を大幅に拡大するものであり、今後はより多くの企業が当該優遇の適用を受けることになるものと見込まれるが、『公告』の規定から見れば、当該優遇の適用を受ける企業は、

なお一定のコンプライアンスの負担を負うことになる。例えば、“研究開発費用支出”補助簿を作成する際、企業は各会計仕訳の詳細情報を記入する必要があるため、より高度な財務会計システムを求められる可能性がある。また、税務機関は今後、検査を強化する方針(年間の検査割合は当該優遇政策の適用を受ける企業数の 20%以上とされている)を打ち出しているため、それに伴い、企業のコンプライアンスリスクも高まるものと見込まれる。従って、研究開発費用の追加控除政策の適用を受ける予定のある企業は、以下のような対応策を検討することが考えられる。

- 企業の研究開発費用支出に関する現行の財務会計システムと集計プロセスをできるだけ早くレビューし、“研究開発費用支出”補助簿のサンプルにおける多くの財務情報の記入要求を踏まえた上で、現行のシステムによって、税法の関連規定に基づき、追加控除可能な研究開発費用を速やかに的確に集計することが可能か否かを判断し、その上で現行のシステムに対する改良または改善案を策定し、実施する。
- コンプライアンスの義務を履行するため、『公告』の規定に基づき、速やかに関連資料の収集と作成を行う。特に、実務において企業と税務機関の間で論争が生じ易い事項(例えば、研究開発活動と研究開発以外の活動の間の費用配賦)については、企業の主張の合理性と証拠の十分性を慎重に評価し、必要に応じて、専門家にサポートを求めるか、事前に税務機関と適切なコミュニケーションをとることを検討する。

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	财会 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	财会 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	财会 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	财会 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	财会 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	财会 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	财会 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	财会 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、財務部は、2015年11月4日に、解釈第7号(财会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？

A4 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に実現した純損益を、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に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。

執筆:有限責任監査法人トーマツ 中村 剛、上村 哲也 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 三好 高志
監修:デロイト トーマツ合同会社 三浦 智志、鄭 林根、小林 信虹、西村 美香 デロイト トーマツ税理士法人 大久保 恵美子
執筆協力:デロイト中国ほか

中国業務に関する主なお問合せ先

デロイト トーマツ合同会社

本部中国室

〒108-6221 東京都港区港南 2-15-3 品川インターシティC 棟
Tel: 03-6720-8341 / Fax:03-6720-8346
三浦 智志 / 伊集院 邦光 / 中村 剛 / 鄭 林根 / 江川 由美子 / 小林 信虹 / 西村 美香

有限責任監査法人トーマツ

名古屋事務所

〒450-8530 名古屋市中村区名駅 3-13-5
名古屋ダイヤビルディング3号館
Tel:052-565-5511 / Fax:052-565-5548
前田 勝己

福岡事務所

〒810-0001 福岡市中央区天神 1-4-2 エルガーラ
Tel:092-751-0931 / Fax:092-751-1035
只隈 洋一

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

〒100-0005 東京都千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
TEL:03-6213-1180 FAX:03-6213-1085
福島 和宏 / 三好 高志

デロイト中国各拠点案内

上海事務所

30/F, Bund Center, 222 Yan An Road East, Shanghai, 2,00002 P.R.C.
Tel:+86-21-6141-8888 / Fax:+86-21-6335,0003
大久保 孝一 / 田嶋 大士 / 横山 真也 / 大穂 幸太 / 石黒 泰時
河原崎 研郎 / 大塚 隆啓 / 原 国太郎 / 板谷 圭一 / 片岡 伴維

大連事務所

Room 1503 Senmao Building
147 Zhongshan Road, Xigang Deistrict,Dalian, 116011 P.R.C.
Tel:+86-411-8371-2888 / Fax:+86-411-8360-3297
依藤 啓司

広州事務所

26/F, Yuexiu Financial Tower, 28 Pearl River East Road,
Guangzhou, 510623 P.R.C
Tel:+86-20-8396-9228 / Fax:+86-20-3888-1119
前川 邦夫

蘇州事務所

Suite908, Century Financial Tower, 1 Suhua Road,
Industrial Park, Suzhou, 215021 P.R.C
Tel:+86-512-6762-1238 / Fax:+86-512-6762-3338
滝川 裕介

ハルビン事務所

Room 1618, Development Zone Mansion 368 Changjiang Road
Nangang District Harbin 150090, PRC
Tel:+86-451-8586-0060/ Fax: +86-451-8586-0056

成都事務所

Unit 3406, 34/F Yanlord Landmark Office Tower No. 1 Section 2,
Renmin South Road Chengdu 610016, PRC
Tel: +86 28 6210 2383/ Fax: +86 28 6210 2385

杭州事務所

Room 605, Partition A, EAC Corporate Office, 18 Jiaogong Road
Hangzhou,310013, PRC
Tel:+86-571- 2811-1900 / Fax:+86-571-2811-1904

廈門事務所

Unit E, 26/F International Plaza, 8 Lujiang Road, Siming District
Xiamen, 361001, PRC
Tel:+86-592-2107-298 / Fax: + 86-592-2107-259

マカオ事務所

19/F The Macau Square ,Apartment H-N
43-53A Av. do. Infante D. Henrique
Macau, PRC
Tel:+853-2871-2998 / Fax:+ 853-2871-3033

大阪事務所

〒541-0042 大阪市中央区今橋 4-1-1 淀屋橋三井ビルディング
Tel:06-4560-6031 / Fax:06-4560-6039
上村 哲也 / 藤川 伸貴 / 谷口 直之 / 栗野 清仁

デロイト トーマツ税理士法人

東京事務所

〒100-8305 千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
Tel:03-6213-3800 / Fax:03-6213-3801
大久保 恵美子 / 安田 和子 / 酒井 晶子 / 川島 智之

デロイト トーマツ コンサルティング合同会社

〒100-0005 千代田区丸の内 3-3-1 新東京ビル
Tel:03-5220-8600 / Fax:03-5220-8601
野村 修一 / 石黒 泰時

北京事務所

8/F Office Tower W2, The Tower, Oriental Plaza,
1 East Chang An Avenue, Beijing, 100738 P.R.C.
Tel:+86-10-8520-7788 / Fax:+86-10-8518-1218
原井 武志 / 松原 寛 / 浦野 卓矢 / 北村 史郎 / 降矢 直人

天津事務所

30/F The Exchange North Tower No.1
189 Nanjing Road, Heping District, Tianjin,300051 P.R.C.
Tel:+86-22-2320-6688 / Fax:+86-22-2320-6699
濱中 愛 / 梨子本 暢貴

深セン事務所

13/F China Resources Building, 5001 Shennan Road East,
Shenzhen, 518010 P.R.C.
Tel:+86-755-8246-3255 / Fax:+86-755-8246-3222
大塚 武司

香港事務所

35/F One Pacific Place, 88 Queensway, Hong Kong
Tel:+852-2852-1600 / Fax:+852-2542-4597
アジア パシフィック クラスタリーダー 中川 正行
松山 明広 / 小川 康弘 / 福田 素裕

済南事務所

Unit 1018, 10/F, Tower A, Citic Plaza,150 Luo Yuan Street,
Jinan 250011, PRC
Tel:+86-531-8518-1058/ Fax:+ 86-531-8518-1068

重慶事務所

Room 10-12, 13/F International Trade Center Chongqing
38 Qing Nian Road ,Yu Zhong District ,Chongqing 400010 P.R.C
Tel:+86-23-6310- 6206/ Fax:+ 86-23-6310-6170

南京事務所

Room B, 11th Floor Golden Eagle Plaza
89 Hanzhong Road Nanjing 210029, PRC
Tel:+ 86-25-5790 -8880/ Fax:+86-25-8691-8776

武漢事務所

Unit 2, 38/F New World International Trade Tower
568 Jianshe Avenue, Wuhan, 430022, PRC
Tel:+ 86-27-8526-6618/ Fax:+86-27-8526-7032

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な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。