

会計情報

企業の破産清算に関する会計処理規定の公表

有限責任監査法人トーマツ 中村 剛

中国財政部は2016年12月20日、企業の破産清算に関する会計処理を規範化し、人民法院(裁判所)および債権者集会に対して破産清算期間の財務情報を提供するため、「企業の破産清算に関する会計処理規定」(财会[2016]23号、以下「本規定」とする)を公表した。本規定は公布日(2016年12月20日)より施行されている。本規定の直接の適用対象は、人民法院に破産を宣告された破産清算期間にある企業である。同時に、本規定は、任意清算を進めている等、継続企業の前提によって財務諸表を作成することが合理的でなくなった企業の会計処理にも参考になると考えられるため、注意が必要である。

1. 適用範囲

本規定の対象は、人民法院に破産を宣告された破産清算期間にある企業である(以下、「破産企業」と表記)。その一方で、中国においては、継続企業の前提により財務諸表を作成することが合理的でなくなった一般企業(「非継続企業」といいます)に関する会計処理基準が他に存在しないことから(注1)、本規定は、任意清算を進めている企業を含む非継続企業の会計処理においても参照されることが想定される。

(注1) についての解説:

通常、財務諸表は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成されるが、会計基準は「継続企業の前提」を基礎としていると解されている。ここに継続企業の前提とは、当該企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提をいう。したがって、継続企業の前提を基礎とした財務諸表に計上されている資産および負債は、将来の継続的な事業活動において回収または返済されることが予定されている。

しかしながら、企業が、当期または翌会計期間において清算若しくは営業を停止することを決定した、またはそうする以外に現実的な代替案が無い場合には、もはや継続企業の前提によって財務諸表を作成することが合理的でないことを表している。このような状況においては、当該企業は、他の財務諸表作成の前提を採用して財務諸表を作成するとともに、注記において財務諸表が継続企業の前提により作成されていない事実を表明し、継続企業の前提で作成されない理由および財務諸表の作成前提を開示しなければならない(中国企業会計準則第30号「財務諸表の表示」第6条)。

このように中国企業会計準則第30号では、非継続企業に対しては「他の財務諸表作成の前提を採用して財務諸表を作成する」ことを指示しているが、具体的に、どの会計基準を採用すべきかは指示していない。

2. 作成基礎および測定属性

本規定により、破産企業の会計上の認識、測定および報告は、非継続企業の前提を基礎とする。

人民法院に破産を宣告された企業は、人民法院あるいは債権者集会が要求した時点(破産宣告日、債権者集会が決定した報告日、破産結了申請日など、以下、「破産報告書日」と表記)において、「清算財務諸表」を作成し、破産管財人の承認を受ける。

企業が清算財務諸表を作成する場合には、当該企業の資産、負債は、以下の方法により測定する。

項目	原則	内容
資産	破産資産の清算価値	破産資産の清算価値は、破産清算の特定の環境下および規定されている期間内において、最も可能性が高い実現可能価額から関連諸税金・費用を控除した後の純額を指す。実現可能価額は公開された競売での実現可能価格としなければならない。債権者集会で別途の決議がある場合には、実現可能価額は当該決議による処分方法に基づく実現可能価額となる。国家規定により競売できないあるいは譲渡が制限される場合には、国家規定による処分方法に基づく実現可能価額となる。
負債	破産債務の弁済価値	破産企業の破産清算期間における負債は、破産企業の弁済価値により測定する。破産債務の弁済価値は、破産企業の実際の弁済能力や現在価値への割引等の要素を考慮せず、破産企業に関連する法律規定あるいは契約約定に基づき、弁済すべき金額を指す。

3. 認識および測定

以下、本規定で規定されている、破産企業の主要な資産、負債の認識および測定の概要を説明する。

項目	内容
認識時の測定	破産企業は、破産宣告日の資産について、破産資産の清算価値によって認識時の測定を行う。また、破産宣告日の負債に対して、破産債務の弁済価値によって認識時の測定を行う。
認識後の測定	破産清算期間中においては、破産企業は、資産について破産資産清算価値により認識後の測定を行う。負債について、破産債務の弁済価値により、認識後の測定を行う。 破産企業は破産報告書日における破産資産の清算価値および破産債務の弁済価値に基づき、資産および負債の帳簿価額を修正し、その差額を清算損益に計上する。
資産処分時の処理	破産清算期間中において、資産の処分が発生した場合、破産企業は処分した資産の認識を中止し、処分収入と処分資産の帳簿価額の差額から処分関連費用を控除した残額を清算損益に計上する。
債務弁済時の処理	破産清算期間中において、破産企業は弁済金額に対応する負債の認識を中止しなければならない。弁済義務が解消される時、破産企業は当該負債の帳簿価額の認識を中止した上で、清算損益を認識する。
費用および収益	破産清算期間中に発生した各費用、各収益については、直接清算損益に計上する。
企業所得税費用	破産清算期間中に、税法規定に基づき企業所得税を納付する必要がある場合、破産企業は、所得税費用を計算し、清算損益に計上しなければならない。所得税費用は、破産企業の当期末払所得税のみを反映する。
棚卸差益、債権の回収等により取得した資産、あるいは新たに発生した債務	破産企業は棚卸差益、債権の回収等により取得した資産について、取得時の破産資産の清算価値により認識時の測定を行う。認識時の測定の帳簿価額と当該資産の取得原価との差額を清算損益に計上する。 破産企業が新たに債務を負担した場合には、破産債務の弁済価値により認識時の測定を行い、清算損益に計上する。

4. 清算財務諸表の表示

本規定では、清算財務諸表の構成、内容および表示様式について規定している。

破産企業は、本規定に基づき清算財務諸表を作成し、人民法院、債権者集会等の財務諸表利用者に対して、破産企業の破産清算期間における財務状況、清算損益、キャッシュ・フロー増減、債務弁済状況を報告する必要がある。破産企業が作成すべき清算財務諸表は、清算貸借対照表、清算損益計算書、清算キャッシュ・フロー計算書、債務弁済表および関連注記からなる。

項目	概要	表示様式
清算貸借対照表	破産企業の破産報告書日における資産の破産資産清算価値および負債の破産債務弁済価値を反映する。資産科目と負債科目との差額は清算貸借対照表において清算正味資産として表示する。	本表は資産、負債および清算正味資産のそれぞれの項目ごとに表示する。本表に表示されている項目は流動および非流動の区分をしない。
清算損益計算書	破産企業が破産清算期間に発生した各収益および費用を反映する。清算損益計算書において、少なくとも以下の情報を個別に表示しなければならない。 資産処分純収益(損失)、債務弁済純収益(損失)、破産資産および負債の簿価変動純収益(損失)、破産費用、共益債務支出、所得税費用等。	本表は清算収益、清算費用と清算純収益により項目ごとに表示する。
清算キャッシュ・フロー計算書	破産企業の破産清算期間における貨幣資金の残高の変動状況を反映する。清算キャッシュ・フロー計算書において、少なくとも以下の情報を個別に表示しなければならない。 資産の処分により受取った現金純額、債務の返済により支払った現金、破産費用のために支払った現金、共益債務支出のために支払った現金、企業所得税のために支払った現金等。	本表は直接法を採用して作成し、貨幣資金の期首残高、清算現金流入、清算現金流出および貨幣資金の期末残高により項目ごとに表示する。
債務弁済表	破産企業の破産清算期間において発生した債務弁済状況を反映する。債務弁済表は破産法が規定した債務弁済順序に基づき、各債務の詳細を個別に表示しなければならない。債務弁済表に表示されている各債務について、少なくとも金額、弁済比率、弁済すべき金額、弁済済金額、未弁済金額等の状況を反映しなければならない。	本表は担保付債務と通常債務に基づき、区分する。
関連注記	破産企業は清算財務諸表注記において以下の情報を開示しなければならない。 (一)破産資産の明細情報 (二)破産管理人が法によって取り戻した簿外資産の明細情報 (三)破産管理人が法によって取り戻した質入や抵当物の明細情報 (四)法院確認済みおよび法院未確認の債務の明細情報 (五)未払従業員報酬の明細情報 (六)貨幣資金の期末残高における特定債権者への弁済額あるいは税金納付額 (七)資産処分損益の明細情報(資産性質、処分益、処分費用および処分純収益) (八)破産費用の明細情報(費用性質、金額等) (九)共益債務支出の明細情報(具体的項目、金額等)	

5. 附則

本規定は、公布日より施行される。なお、本規定の交付と同時に「国有企業において試行する破産に関する会計処理問題の暫定規定」(財会字(1997)28号)は廃止されている。

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リー合同会社、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リ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リーサービス、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Fortune Global 500®の8割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約225,000名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

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。Deloitteのメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は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。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu LLC