

中国企業会計準則アップデートと中国子会社における法定決算留意事項

11月に入り、中国の日系企業子会社各社においても現地監査人による期中監査が進んでいるとともに、12月末の法定決算の準備にとりかかる時期となった。今回は、2017年における中国の会計準則のアップデートを行うとともに、日系企業中国子会社が、本年度の法定決算に際して、事前に準備・検討すべきと思われる事項について解説する。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する。



中村 剛 Nakamura Tsuyoshi
有限責任監査法人トーマツ パートナー

2008年から2013年までの5年間、デロイト北京事務所監査部にて主として日系企業の監査サービスに従事。現在、監査グローバルサポートデスク(中国担当)、C&I中国室と金沢事務所のパートナーを兼務。東証一部上場企業等の監査執行社員を担当している。

1. 中国の会計準則のアップデート

中国の会計準則は、現在、新企業会計準則（以下、「新準則」と表記）と旧企業会計準則（以下、「旧準則」と表記）の2種類の会計準則体系が並存している。周知のとおり、新準則は国際財務報告基準(IFRS)の内容を大幅に取り入れた会計準則であり、旧準則は、それ以前の伝統的な会計準則である。

2017年においては、新準則の重要な改訂、新規の具体準則の公表があったので、ここで確認したい。

(1) 2017年に公表された新準則の新設・改訂・解釈指針

中国の会計準則設定主体である財政部は、下表のとおり、2017年に1つの新規具体準則と6つの改訂具体準則を相次いで公表した。これらの新準則の新設・改訂は、概ね、近年のIFRSの改訂にキャッチアップするためのものである。

① 2017年に公表された新設・改訂 新準則

新設・改訂 新準則	対応するIFRS	公表日	施行日
第42号—売却目的で保有する非流動資産および非継続事業(新設)	IFRS5号	2017年4月	2017年5月28日
第16号—政府補助金(改訂)	IAS20号	2017年5月	2017年6月12日
第22号—金融商品の認識および測定(改訂)	IFRS9号	2017年3月	2018年1月1日(※)
第23号—金融商品の移転(改訂)	IFRS9号	2017年3月	2018年1月1日(※)
第24号—ヘッジ取引(改訂)	IFRS9号	2017年3月	2018年1月1日(※)
第37号—金融商品の表示(改訂)	IFRS7号	2017年5月	2018年1月1日(※)
第14号—収益(改訂)	IFRS15号	2017年7月	2018年1月1日(※)

※適用時期については、IFRS第9号「金融商品」およびIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」と歩調を合わせ、原則として2018年1月1日とされているが、経過措置として、次のように強制適用時期が段階的に設定されている。

区分	金融商品関係 改訂第 22 号～24 号、37 号	収益関係 改訂第 14 号
中国国外上場企業（香港を含む）および 中国内外同時上場企業	2018 年 1 月 1 日	2018 年 1 月 1 日
中国国内上場企業	2019 年 1 月 1 日	2020 年 1 月 1 日
非上場企業 （多くの日系企業はこれに該当）	2021 年 1 月 1 日	2021 年 1 月 1 日

(2) 2017年から適用される改訂 新準則

上記のうち、新設された第 42 号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」および改訂 第 16 号「政府補助金」は、2017 年期中からの施行となっている。

① 第 42 号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」の新設

従来、売却目的で保有する非流動資産および非継続事業の会計処理は、第 4 号「有形固定資産」、第 30 号「財務諸表の表示」等および関連する応用指南、解釈指針等に規定が分散していたことに加え、認識後の測定、減損に関する規定が不明確であった。今般、新規に第 42 号が制定され、売却目的で保有する非流動資産あるいは処分グループの分類、測定および表示、ならびに非継続事業の表示について、体系的に整理された。

第 42 号は、IFRS 5 号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」の内容を概ね踏襲しているが、「売却目的保有」に分類される前に認識された当該資産の減損損失については戻し入れが禁止されており、この点が IFRS5 号との重要な相違となっている。

② 第 16 号「政府補助金」の改訂

改訂 第 16 号では、従来準則に加え、適用する政府補助金の範囲の明確化、純額処理の容認、政府利子補給にかかる会計処理の明確化等について新たに規定を設けている。その中で、特に注目されるのは、「純額処理の容認」である。

改訂前は、資産の取得に関連する政府補助金については総額処理が要求されていた。すなわち、企業が獲得した政府補助金は繰延収益として負債の部に計上し、関連する資産の減価償却に対応する形で償却し段階的に収益計上するという方法が統一的に要求されていた。今回の改訂後は、純額処理、すなわち、関連する資産の取得価額から政府補助金を直接控除することが認められるようになった。

(3) 2018年から適用される改訂新準則

上表のとおり、2017 年に改訂された新準則のうち、改訂 第 22 号「金融商品の認識および測定」、改訂 第 23 号「金融商品の移転」、改訂 第 24 号「ヘッジ取引」および改訂 第 37 号「金融商品の表示」、ならびに改訂 第 14 号「収益」については、原則として、2018 年からの適用となっている。しかし、これらの改訂 新準則の適用時期については、上述の通り、上場企業、非上場企業の分類等により、適用時期を段階的に設定しているため注意が必要である。

① 金融商品関係(改訂 新準則 第 22 号～24 号、37 号)

改訂 第 22 号～24 号および 37 号は、基本的に IFRS 第 9 号(2014 年)の考え方を取り入れている。中でも特徴的な点は、金融商品の分類である。金融商品の分類は、従来の IAS 第 39 号に準拠した 4 分類から、IFRS 第 9 号に準拠した 3 分類に変更され、それぞれの会計処理についても IFRS 第 9 号に準拠した会計処理に改訂されている。

改訂前 第 22 号(4 分類)	改訂 第 22 号(3 分類)
(ア) 公正価値をもって測定しかつその変動を当期の損益に計上する金融資産	(ア) 償却原価により測定する金融資産
(イ) 満期保有目的投資	(イ) 公正価値をもって測定しその変動をその他包括利益に計上する金融資産
(ウ) 貸付金および未収債権	(ウ) 公正価値を持って測定しその変動を当期損益に計上する金融資産
(エ) 売却可能金融資産	

② 収益関係(改訂 第 14 号)

改訂 第 14 号は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の考え方を全面的に取り入れ、収益認識のための重要な 5 つのステップの考え方を踏襲している。

STEP1 顧客との契約の識別	<ul style="list-style-type: none"> ●収益認識の基礎は、顧客との契約 ●収益認識の対象となる契約を識別→「契約」を満たすための 5 つの条件(第 5 項) ●複数の契約の結合(第 7 項)
STEP2 契約における履行義務の識別	<ul style="list-style-type: none"> ●契約開始時における契約に含まれる履行義務を識別(第 9 項) ●財またはサービスが区別できる履行義務の場合には、別々に会計処理
STEP3 取引価格の算定	<ul style="list-style-type: none"> ●取引価格とは、企業が顧客に財またはサービスを移転することによって獲得できる権利を得ると見込んでいる対価の金額(第 14 項) ●変動対価は期待値あるいは最も可能性の高い見積もり額により取引価格に算入(第 16 項)
STEP4 取引価格の契約における履行義務への配分	<ul style="list-style-type: none"> ●取引価格を、区別できる履行義務に配分(第 14 項) ●関連する独立販売価格に基づいて、取引価格を区別できる履行義務に配分(第 20 項～)
STEP5 履行義務の充足時(または充足につれて)の収益認識	<ul style="list-style-type: none"> ●履行義務は特定の財またはサービスに対する支配を顧客に移転したときに、履行(第 4 項) ●履行義務が一定の期間にわたり充足される場合、収益を一定期間にわたり認識(第 12 項) ●「一定期間」の基準を満たさない場合、資産の支配が顧客に移転した時点を評価し、一時点で収益を認識(第 13 項)

その他、財政部が公表している会計基準の解釈指針として企業会計基準解釈(「解釈」)があるが、2017 年には企業会計準則解釈 第 9 号から第 12 号が公表されている。これらの解釈は、新準則の実務上の補足指針になる。

【2017 年に公表された企業会計準則の解釈指針】

改訂新準則	対応する準則	公表日	施行日
解釈第 9 号—持分法による投資純損失の会計処理	準則第 2 号 長期持分投資	2017 年 6 月	2018 年 1 月 1 日
解釈第 10 号—有形固定資産を使用して獲得した収益を基礎とした減価償却方法	準則第 4 号 有形固定資産	2017 年 6 月	2018 年 1 月 1 日
解釈第 11 号—無形資産を使用して獲得した収益を基礎とした償却方法	準則第 6 号 無形資産	2017 年 6 月	2018 年 1 月 1 日
解釈第 12 号—経営管理サービスの提供側と受領側が関連当事者に該当するかについて	準則第 36 号 関連当事者の開示	2017 年 6 月	2018 年 1 月 1 日

(4) 日本の親会社での連結財務諸表作成上の留意事項(2018年以降)

我が国の会計基準では、日本の親会社が日本基準で連結財務諸表を作成する際、在外子会社の財務諸表が IFRS または米国会計基準に準拠して作成されている場合には、連結決算上、これを利用できることとされている(実務対応報告 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」(企業会計基準委員会)、以下「実務対応報告 18 号」)。よって、多くの日本企業は実務対応報告 18 号を適用し、在外子会社が IFRS で作成した財務諸表をそのまま連結財務諸表の作成に際して取り込んでいる。

ここで注意が必要なのは、中国子会社が、改訂 新準則すなわち IFRS に準拠した新しい「金融商品」関連準則(第 22 号～24 号、37 号)および「収益」関連準則(第 14 号)をいつから適用するかという点が、親会社の連結財務諸表の作成に影響する可能性があるという点である。上述の通り、これらの改訂 新準則の適用時期は、原則として IFRS と同時期の 2018 年からとされているが、非上場会社等(大部分の日系中国子会社はこれに含まれる)は、数年遅れて適用することが容認されている。

しかしながら、日本の親会社の連結財務諸表の作成に際しては、中国子会社がいつから改訂 第 22 号等や第 14 号を適用するかに関わらず、実務対応報告 18 号に従って、2018 年以降は、IFRS 第 9 号、IFRS 第 15 号に準拠した新

しい IFRS によって作成された中国子会社の財務諸表を連結財務諸表に取り込む必要があるため、注意が必要である。

(5) 旧準則の状況

中国財政部は、2015 年 2 月に財会〔2015〕3 号「廃止および失効する若干の会計準則制度規範性文件目録の公布に関する通知」を公表し、旧準則の一部である具体準則をすべて廃止した。

従来、広い意味で「旧準則」と言った場合、「企業会計制度」と旧「企業会計準則」(旧準則)が合わさって 1 つの会計基準を構成したものを指していたが、今回、そのうちの旧準則が廃止された一方で、旧準則で会計処理要領として機能していた「企業会計制度」(財会 2000 年第 25 号、財政部 2000 年 12 月 29 日公表)は依然として有効であり、実質的に旧準則による財務諸表の作成、開示は可能と理解されている。詳細については、「デロイト トーマツ チャイナ ニュース Vol.151 (2015 年 6 月)」を参照のこと。

2. 法定決算監査上の留意事項

(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など、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る。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。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ある。

- 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 点に注意が必要である。

① 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ない。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る。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」(以下、「IAS第36号」と表記)と同様のものである。

② 減損損失の測定に用いられる割引率について、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およ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」と規定されている。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るが、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る。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る。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ある。

(2) 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おり、年明けの 1 月から 3 月にかけて年度決算および会計監査がピークを迎える。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る。2018 年の春節は 2 月 16 日(金曜日)であり、大部分の中国の会社では 2 月 15 日(木曜日)から 2 月 21 日(水曜日)までが 7 連休となることが予想されるので、この休暇を考慮した決算日程の策定が必要となる。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られる。

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という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ー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であるデロイトトーマツ合同会社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、DT弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)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・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約40都市に約11,000名の専門家を擁し、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・保証業務、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、リスクアドバイザリー、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て、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。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245,000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ー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