

## 会計情報

### 新連載～中国企業会計準則シリーズ～ 第3回

#### 財務諸表の表示—改訂版

##### 1. 「新」企業会計準則の改訂に関する状況

既報トーマツ チャイナ ニュースVol.135(2014年2月号)での解説のとおり、中国の会計基準設定主体である財政部は、2012年において、相次いで8つの「新」企業会計準則の具体準則改訂版の公開草案、あるいは新たな具体準則の公開草案を公表し、意見募集を行ってきました。これらの公開草案は、2014年になり相次いで改訂準則が正式確定し公表されています。尚、今日現在までの改訂作業の進捗状況は以下の通りです。

改訂対象の企業会計準則	中国財政部による改訂準則の公布状況
企業会計準則第2号—長期持分投資	2014年3月13日 财会[2014]14号
企業会計準則第9号—従業員報酬	2014年1月27日 财会[2014]8号
企業会計準則第30号—財務諸表の表示	2014年1月26日 财会[2014]7号
企業会計準則第33号—連結財務諸表	2014年2月17日 财会[2014]10号
企業会計準則第37号—金融商品の表示	現時点で未確定
(補足規定) 金融負債と持分金融商品の区分及び関連会計処理規定	2014年3月17日 财会[2014]13号
(新設)企業会計準則第39号—公正価値測定	2014年1月26日 财会[2014]6号
(新設)企業会計準則第40号—共同支配の取決め	2014年2月17日 财会[2014]11号
(新設)企業会計準則第41号—他の企業への関与の開示	2014年3月14日 财会[2014]16号

今回、改訂が確定した新準則の施行日は、いずれも2014年7月1日であり、中国国外に上場している企業(香港証券取引所上場企業等を含む)には早期適用することを奨励する、とされています。なお、既に新準則を適用している日系企業は、一般に2014年12月期法定決算から適用することになると考えます。

なお、トーマツ チャイナ ニュースでは、これらの改訂新準則について、今後も順をおって解説記事を掲載していく予定であり、先月号(2014年3月号、Vol.136)では、「企業会計準則第9号—従業員報酬」の解説を掲載しております。

## 2. はじめに

今回は、2014年1月に改訂された「企業会計準則第30号－財務諸表の表示」(以下、「改訂30号準則」)を解説します。

改訂30号準則は、総則、基本的要求、貸借対照表、損益計算書、所有者持分変動表、注記、移行規定、付則の8章から構成されています。なお、関連する応用指南は、公表されていません。

2006年公表の従来の「企業会計準則第30号－財務諸表の表示」(以下、30号準則)から改訂30号準則への主な修正点は、下記のとおりです。

項目	改訂30号準則
継続企業の前提	企業経営者は、すべ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検討しなければならない、という点が強調されています。
重要性	開示の重要性について、企業の実情に応じて、質的及び量的な点から判断しなければならない、かつ、各項目に対する重要性の判断基準を一旦確定した後は、みだりにこれを変更してはならない、という点が強調されています。
相殺表示	財務諸表における開示は総額主義が原則であり、資産と負債、収益と費用は「相殺消去」してはならないとする一方で、一連の類似取引からなる利得及び損失は、重要性のある場合を除き、純額で表示しなければならないという点が明記されています。 資産又は負債項目を、引当項目控除後の純額で表示することは、相殺消去ではない、また、通常の活動以外から生じた利得及び損失は、同じ取引により形成された収益から関連費用を差し引いた後の純額を表示することにより、取引の実態をより反映することができる場合は、相殺消去に当たらない、という点が明示されています。
流動・非流動項目	貸借対照表における流動・非流動項目の判断基準の基本原則が「正常営業循環期間」であることを明示し、その定義を明らかにしました。
包括利益	「包括利益」の概念が導入され、損益計算書において、「その他の包括利益」「包括利益合計」の記載が要求されることとなりました。
非継続事業	「非継続事業」の概念が導入され、非継続事業に帰属する収益、費用、利益総額、所得税費用及び純利益、及び親会社に帰属する非継続事業の利益の注記が要求されることとなりました。

なお、これらの2006年公表30号準則に対する今回の改訂点の大部分は、既に財政部より公表されている「企業会計準則解釈」(第1号～第6号)及び「企業会計準則講解」(2008年版、2010年版)等で明らかにされており、実態として既に実務に反映されており、今回の新準則改訂作業において、後追いで改訂準則本文に反映されたというのが実際のところ。例えば、「包括利益」は、「企業会計準則解釈 第3号」(財政部2009年6月 財会[2009]8号)の公表により、既に企業会計実務に反映されています。

### 3. 用語の定義

以下では、財務諸表の表示の改訂に関連する用語の定義を示します。

正常営業循環期間	企業が、加工のために資産を取得し、それが現金又は現金同等物として実現するまでの期間。正常営業循環期間は、通常1年より短い期間です。製造期間が比較的長いこと等により正常営業循環期間が1年より長い場合は、しばしば関連する資産が1年以上経過してようやく実現、販売または消費されますが、これらは流動資産として区分しなければなりません。正常営業循環期間を明確に識別できない場合は、1年(12か月)を正常営業循環期間としなければなりません。
包括利益	企業が、ある一期間において、所有者としての立場で所有者との間で実施した取引以外の取引又は事象により生じた所有者持分の変動。
その他の包括利益	企業が、会計準則により当期の損益として認識していない利得及び損失。
非継続事業	既に企業により処分された又は売却目的保有に区分された、営業上及び財務諸表の作成時に単独で区分することができる構成単位。

### 4. 財務諸表の表示方法における主な改訂内容

2006年公表30号準則と対比し、改訂30号準則における主な表示内容の変更は、以下の通りです。

項目	30号準則	改訂30号準則
財務諸表の種類	(1)貸借対照表 (2)損益計算書 (3)キャッシュ・フロー計算書 (4)所有者持分(または株主持分)変動表 (5)注記	変更なし。
貸借対照表 -資産の部	(1)貨幣資金 (2)未収入金及び前渡金 (3)売買目的投資 (4)棚卸資産 (5)満期保有目的投資 (6)長期持分投資 (7)投資不動産 (8)有形固定資産 (9)生物資産 (10)繰延税金資産 (11)無形資産	(1)貨幣資金 (2)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 (3)未収入金 (4)前渡金 (5)棚卸資産 (6)売却目的保有に区分された非流動資産及び売却目的保有に区分された処分グループに含まれる資産 (7)売却可能金融資産 (8)満期保有目的投資 (9)長期持分投資 (10)投資不動産 (11)有形固定資産 (12)生物資産 (13)無形資産 (14)繰延税金資産

項目	30号準則	改訂30号準則
貸借対照表 -負債の部	(1)短期借入金 (2)未払金及び前受金 (3)未払税金 (4)未払従業員報酬 (5)引当金 (6)長期借入金 (7)長期未払金 (8)社債 (9)繰延税金負債	(1)短期借入金 <b>(2)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負債</b> (3)未払金 (4)前受金 (5)未払従業員報酬 (6)未払税金費用 <b>(7)売却目的保有に区分された処分グループに含まれる負債</b> (8)長期借入金 (9)社債 (10)長期未払金 (11)引当金 (12)繰延税金負債
貸借対照表 -所有者持分の部	(1) 払込資本金(または株式資本金) (2)資本剰余金 (3)利益積立金 (4)未処分利益	変更なし。
損益計算書	(1)営業収益 (2)営業原価 (3)営業関連税金 (4)管理費用 (5)販売費用 (6)財務費用 (7)投資収益 (8)公正価値変動損益 (9)資産減損損失 (10)非流動資産処分損益 (11)所得税費用 (12)純利益	(1)営業収益 (2)営業原価 (3)営業関連税金及び附加 (4)管理費用 (5)販売費用 (6)財務費用 (7)投資収益 (8)公正価値変動損益 (9)資産減損損失 (10)非流動資産処分損益 (11)所得税費用 (12)純利益 <b>(13)税効果控除後の各その他の包括利益純額</b> <b>(14)包括利益合計</b>
キャッシュ・フロー計算書	「準則 31 号-キャッシュ・フロー計算書」の規定による。	変更なし。
所有者持分変動表	(1)純利益 (2)所有者持分に直接計上する利得と損失の項目及びその総額 (3)会計方針の変更及び誤謬の訂正による累積的影響額 (4)所有者の払込資本及び所有者への利益分配等 (5)規定に基づき積み立てられた利益積立金  (次頁へ続く)	<b>(1)包括利益合計</b> (2)会計方針の変更及び誤謬の訂正による累積的影響額 (3)所有者の払込資本及び所有者への利益分配等 (4)規定に基づき積み立てられた利益積立金 (5)所有者持分各構成部分の期首並びに期末残高及びその調整状況

項目	30号準則	改訂30号準則
	(6)払込資本金(または株式資本金)、資本剰余金、利益積立金、未処分利益の期首及び期末残高並びにその調整状況	
注記	(1)財務諸表の作成基礎 (2)企業会計準則を遵守する声明 (3)財務諸表項目の測定基礎及び会計方針の確定根拠等を含む、重要な会計方針の説明 (4)翌会計期間内に資産及び負債の帳簿価額に重要な調整を必要とさせる可能性が高い会計上の見積りの確定根拠等を含む、重要な会計上の見積りの説明 (5)会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正についての説明 (6)非継続事業の税引後利益の金額及びその構成内容等を含む、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び所有者持分変動表等に既に表示されている重要な項目に対する更なる説明 (7)偶発事象及びコミットメント、非修正後発事象、関連当事者との関係及びその取引等の説明を要する事項 (8)一株当たり情報 (9)企業の基本状況	(1)企業の基本状況 (2)財務諸表の作成基礎 (3)企業会計準則を遵守する表明 (4)重要な会計方針及び会計上の見積り (5)会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正についての説明 (6)財務諸表の重要項目の説明 (7)偶発事象及びコミットメント、非修正後発事象、関連当事者との関係及びその取引等の説明を要する事項 <b>(8)財務諸表の利用者が、企業の資本管理の目標、方針及び手続きを評価するのに役立つ情報</b> <b>(9)その他の包括利益に関する情報</b> <b>(10)非継続事業に関する情報</b> (11)一株当たり情報

## 5. 継続企業の前提

従来、30号準則では、「継続企業を前提とした財務諸表の作成がもはや合理的でなくなった場合、企業は他の前提を採用して財務諸表を作成し、かつ注記に当該事実を開示しなければならない」とのみ規定されていましたが、改訂30号準則では、企業経営者は、すべ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検討しなければならない、という点が強調されています。また、経営者による検討に際しては、マクロ政策リスク、市場経営リスク、企業の現在又は長期的な収益性、負債返済能力、財務弾力性及び企業経営者による経営方針変更の意向等の要因を考慮する必要があることも規定されています。

尚、検討の結果、継続企業としての存続能力に対し重大な疑義を生じさせる場合は、企業は、注記において継続企業としての存続能力に疑義を生じさせる要因及び企業が採用予定の改善措置を開示しなければならないとしています。

これらは、当局の指導により中国の会計・監査実務の中で既に実施されているところであり、今回の改訂により、企業会計準則本文に反映されたこととなります。

## 6. 包括利益

包括利益の概念は、2009年に財政部より公布された「企業会計準則解釈 第3号」(財政部2009年6月 财会[2009]8号)のなかで既に規定されており、中国企業の会計実務の中で既に運用されています。また、今回の改訂30号準則により、国際会計基準第1号(IAS1)の2011年6月の改訂内容も反映しています。すなわち、その他の包括利益の項目は、その他の関連する会計準則の規定に従い、以下の2種類に分けて表示しなければならないとされています。

### (1) 将来期間において、損益に組替調整(リサイクル)されることのないその他の包括利益

これには主に、確定給付制度負債又は資産の純額の再測定により生じる変動、持分法で会計処理する被投資企業の将来会計期間において損益に振り替えられることのないその他の包括利益に対する持分相当額等があります。

### (2) 将来期間において、規定の条件を満たした時に損益に組替調整(リサイクル)されるその他の包括利益

これには主に、持分法で会計処理する被投資企業の将来会計期間において規定の条件を満たした時に損益に振り替えられるその他の包括利益に対する持分相当額、売却可能金融資産の公正価値変動により生じる利得又は損失、満期保有目的投資が売却可能金融資産に振り替えられることにより生じる利得又は損失、キャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ手段に係る利得又は損失の有効部分、為替換算調整勘定等があります。

## 7. 非継続事業

非継続事業の規定は、既に財政部より出版されている「企業会計準則講解」(2010年版)の中で国際財務報告基準第5号(IFRS5)「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の考え方が導入され、中国の企業会計実務に反映されている内容であり、今回の新準則改訂作業において、後追いで改訂30号準則の本文に追加されたものです。

非継続事業とは、以下の条件のいずれかを満たす、既に企業により処分された又は売却目的保有に区分された、営業上及び財務諸表の作成時に単独で区分することができる構成単位を指します。

- 当該構成単位が、独立の主要な事業又は営業地域である。
- 当該構成単位が、独立の主要な事業又は営業地域に対し行う処分計画の一部である。
- 当該構成単位が、転売のみのために取得した子会社である。

また、企業が保有する「売却目的保有」の構成単位(又は非流動資産、以下同じ)は、以下のすべての要件を満たす場合に認識する必要があります。

- 当該構成単位は、その通常又は関連的な条件のみに従って現状で直ちに売却することが可能でなければならない。
- 企業が当該構成単位の処分について既に決議しているが、規定に基づき株主の承認を得る必要がある場合は、既に株主総会又は相応の権力機構の承認を得ていなければならない。
- 企業が、譲受者と譲渡に関する取消不能の合意を締結しており、当該譲渡が1年以内に完了する。

これに対応して、改訂30号準則において、貸借対照表の科目として、「売却目的保有に区分された非流動資産及び売却目的保有に区分された処分グループに含まれる資産」「売却目的保有に区分された処分グループに含まれる負債」の2つが追加されており、貸借対照表上、非継続事業に該当する資産・負債は当該科目を用いて区分掲記する必要があります。また、非継続事業に帰属する収益、費用、利益総額、所得税費用及び純利益、並びに親会社に帰属する非継続事業の利益については、注記により開示することが要求されています。

## 8. 移行規定

改訂30号準則は、2014年7月1日から適用され、本準則の施行日より前に既に企業会計準則を執行している企業は、本準則に基づき財務諸表の表示項目の修正を行う必要があります。また、関連する財務諸表及び注記の比較情報にかかわる場合、修正が実務上不可能である場合を除き、相応の修正を行う必要があります。

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7,300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.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))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.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) 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