



『トーマツ チャイナ ニュース』

連載

～中国企業会計準則シリーズ～ 第42回 企業会計準則の初度適用

中国室

1. はじめに

今回は、「企業会計準則第38号—企業会計準則の初度適用」（以下、「38号準則」）を解説します。38号準則は、総則、認識及び測定、表示の3章から構成されています。38号準則は、企業会計準則の初度適用、すなわち企業が初めて「新」企業会計準則体系を適用する際に作成する初度適用日の期首貸借対照表に関する基準を定めたものです。

現在でも、中国における多くの日系企業は、依然として「旧」企業会計準則（「企業会計制度」）を適用していますが、そのような企業は、今後、徐々に「新」企業会計準則に移行すると予想されます。その場合、移行初年度に当該38号準則が適用されることとなります。

2. 認識及び測定

初度適用日、すなわち初めて企業会計準則を適用する会計年度の期首において、企業は全ての資産、負債及び資本に対して企業会計準則の規定に基づき、新たに分類、認識及び測定を行い、期首貸借対照表を作成しなければなりません。期首貸借対照表作成時には、38号準則第5条から第19条で遡及適用を要すると定める以下の項目について遡及適用を行わなければなりません。それ以外については遡及適用が禁止されています。結果として、遡及適用が禁止されている項目については、従来の会計基準（「旧」企業会計準則）で計上された勘定科目の金額を企業会計準則に準拠する勘定科目に振り替える形式となります。

<遡及適用を要する項目>

- 長期持分投資の持分投資差額の処理（第5条）
- 公正価値モデルを適用する投資不動産の公正価値測定（第6条）
- 資産除去債務の認識（第7条）
- 解雇給付引当金の認識（第8条）
- 企業年金基金の運用から形成された投資の処理（第9条）

- 権利確定日が初度適用日以降の株式報酬の処理（第10条）
- 組織再編引当金の認識（第11条）
- 税効果会計の適用（第12条）
- 初度適用日前に発生した企業結合のうち、38号準則に限定列挙された項目（第13条）
- 金融資産の分類及び測定（第14条）
- 金融負債の分類及び測定（第15条）
- デリバティブの公正価値測定（第16条）
- 組込デリバティブの処理（第17条）
- ヘッジ会計の適用条件に適合しないヘッジ取引の処理（第18条）
- 再保険の出再業務の処理（第19条）

以下では、遡及適用を要する項目のうち、日系企業に関係が深いと考えられる6項目について解説します。

(1) 長期持分投資の持分投資差額の処理（第5条）

持分投資差額のうち、共通支配下の企業結合から生じた長期持分投資から発生したものについては、未償却残高がある場合には借方差額、貸方差額ともに全額取り崩し、留保利益を調整します。

共通支配下の企業結合から生じた以外の持分法を適用する長期持分投資については、持分投資差額の貸方差額がある場合には全額取り崩しますが、借方差額の場合には取り崩しは行いません。

(2) 資産除去債務の認識（第7条）

初度適用日に存在する資産除去債務が引当金の認識要件を満たしている場合には、負債として認識し、対応する有形固定資産の取得原価を同額増額させる必要があります。また、有形固定資産の取得原価増加額のうち、過年度の減価償却費として処理すべき部分は、初度適用日の留保利益を減額調整することで対応します。

(3) 解雇給付引当金の認識（第8条）

初度適用日において、従業員との雇用契約を解消

する契約があり、そこから生ずる債務が引当金の認識要件を満たしている場合には、雇用契約解消により生ずる負債を認識する必要があります。

(4) 税効果会計の適用 (第12条)

初度適用前に未払税金法を適用していた企業は、初度適用日において税効果会計を適用し、資産負債法に基づく繰延税金資産及び繰延税金負債を計上する必要があります。

(5) 金融資産の分類及び測定 (第14条)

企業が保有する金融資産は、初度適用日において、①公正価値をもって測定しかつその変動額を当期の損益に計上する金融資産、②満期保有目的投資、③貸付金及び未収債権、又は④売却可能金融資産のいずれかに区分する必要があります。このうち、①と④に分類された金融資産は、初度適用日の公正価値で測定し、②と③に分類された金融資産は、初度適用日から実効金利法を採用し、初度適用日以降の会計期間から償却原価による測定を行います。

(6) デリバティブの公正価値測定 (第16条)

デリバティブについては、通常、初度適用日以前はオフバランス処理されていますが、初度適用日において、当日の公正価値で測定し、対応する留保利益を調整する必要があります。

遡及適用が禁止されている項目のうち、以下の5項目については38号準則応用指南で説明がなされています。このうち日系企業に関係が深そうな項目

として、まず無形資産については、初度適用日以前に発生した開発費に関しては資産計上が禁止されていることが定められており、また、土地使用権については、従来、建物等を含めて表示していた部分を分離し、無形資産として表示する必要があるとしています。次に開業費については、未償却残高を初度適用日の留保利益の調整として扱うのではなく、適用初年度の管理費用として処理すべきことが定められています。

- 借入費用の資産化
- 通常の与信条件を超過した支払延期（又は回収）で、実質上融資としての性質を有する売買業務
- 無形資産
- 開業費
- 従業員福利費

3. 表示

企業は、初度適用日後に企業会計準則に基づき作成された初年度財務諸表の注記において、企業会計準則の初度適用による財務諸表項目の金額の変動状況を開示する必要があります。

また、初年度財務諸表では、前年度の比較情報もあわせて開示しますが、比較情報についても実務上不可能でない限りは企業会計準則の規定に準拠して表示の調整を行う必要があります。

以上

「トーマツ メールマガジン／トーマツ チャイナ ニュース」の配信をご希望の方は
<http://www.tohmatsu.com/jp/mm/>よりお申込みください。

『トーマツ チャイナ ニュース』のお問合せ先：

有限責任監査法人トーマツ 中国室

〒100-0005 東京都千代田区丸の内3-3-1 新東京ビル

TEL : 03-6213-1075 FAX : 03-6213-1045

e-mail:chinanews@tohmatsu.co.jp

※禁無断転載