



『デロイト トーマツ チャイナ ニュース』

# 「企業会計準則第14号—収益」の改訂公開草案の公表

なかむら つよし  
公認会計士 中村 剛

## 解 説

### 1. 概要

中国の会計基準設定主体である財政部は、2015年12月7日に、企業会計準則（以下、「新準則」）具体準則の「第14号—収益」の改訂版の公開草案（以下、「公開草案第14号」又は「本準則」）を公表しました（意見募集期限は2016年4月30日）。

今回公表された公開草案第14号の内容は、基本的に国際財務報告基準IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下、「IFRS15」）の考え方を全面的に取り入れたものとなっています。すなわち、IFRS15で規定されている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ます。

ステップ①	顧客との契約の識別
ステップ②	契約における履行義務の識別
ステップ③	取引価格の算定
ステップ④	取引価格の履行義務への配分
ステップ⑤	履行義務充足時の収益の認識

また、本準則の適用時期についても、IFRS15と同時期である2018年1月1日としています。

公開草案第14号は、総則、認識、測定、契約コスト、特定取引の会計処理、表示、移行規定、附則の8章から構成されています。なお、現時点で、関連する応用指南は公表されていませんが、いずれ本公開草案が確定した後に公表されることが予想されます。

### 2. 改訂の背景

中国の新準則は、2006年に当時の国際財務報告基準（以下、「IFRS」）の内容を大幅に取り入れ編成され、2007年から中国証券市場の上場企業等に適用されてきました。中国財政部は、従来より基本的に新準則とIFRSとの同等性を維持することを明言しており、2014年にはIFRSの度重なる改訂にキャッチアップするために、「第9号—従業員給付」をはじめとする5つの具体準則を改訂し、同時に「第40号—共同支配の取決め」など3つの新たな具体準則を制定するなど、大幅な改訂を実施しました。

今回の公開草案第14号の公表は、2014年の大幅改訂に続くものであり、公開草案と同時に公表された起草説明において、改訂の目的として、(1) 現行準則の運用に際して存在する具体的問題の解決、(2) 国際会計基準審議会（IASB）が公表した新しい収益認識の会計基準との同等性の維持、の2点を挙げていますが、その主たる目的は、適用時期を含めて、中国新準則体系とIFRSとの同等性を維持することにあります。

### 3. 適用範囲

公開草案第14号は、原則として、すべての顧客との契約に適用されるとしていますが、新準則「第2号—長期持分投資」「第21号—リース」「第22号—金融商品の認識及び測定」「第25号—元受保険契約」「第26号—再保険契約」にかかる項目を適用対象外としています。

なお、現在、新準則体系には、別途、「第15号—工事契約」がありますが、今回改訂の公開草案第14号は工事契約も対象にした包括的な収益認識のための会計基準となっています。

以下、公開草案第14号の主な内容について説明します。

### 4. 顧客との契約の識別（ステップ①）

本準則では、「契約とは、同時に以下の条件を満たす、法的拘束力を有する権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意を指す」、としています。

- (一) 契約の当事者が、契約を承認しており、それぞれの義務の履行を確約している。
- (二) 契約において、各当事者の権利及び義務が明確になっている。
- (三) 契約に、明確な支払条件がある。
- (四) 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる）。
- (五) 企業が、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い。

## 5. 契約における履行義務の識別（ステップ②）

履行義務とは、企業の顧客に対する、別個の財（又はサービス）の移転の約束を指します。履行義務には、契約で明示されている約束のみならず、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明等により契約の締結時に顧客が合理的に企業が履行すると期待する約束も含まれます。

企業は、顧客に約束している財（又はサービス）が以下の条件を同時に満たす場合、履行義務の識別において別個の財（又はサービス）とする必要があります。

- (一) 顧客がその財（又はサービス）からの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる。
- (二) その財（又はサービス）を顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である。

## 6. 取引価格の算定（ステップ③）

取引価格とは、財（又はサービス）の顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額を指します。第三者のために回収する金額及び企業が顧客に払い戻すことを見込んでいる金額は、企業は、負債として処理しなければならず、取引価格として計算しません。

取引価格を算定する際、企業は、変動対価、契約における重大な金融要素の存在、現金以外の対価、顧客に支払われる対価等の影響を考慮する必要があります。

## 7. 取引価格の履行義務への配分（ステップ④）

契約に複数の履行義務が含まれる場合、契約開始日に、それぞれの履行義務により約束された財（又はサービス）に対応する独立販売価格により、取引価格をそれぞれの履行義務に配分しなければなりません。

ここに、独立販売価格とは、企業が約束したある財（又はサービス）を独立に顧客に販売するであろう価格を指します。

## 8. 履行義務充足時の収益の認識（ステップ⑤）

企業は、契約に対し評価を行い、当該契約に含まれるそれぞれの履行義務を識別し、それぞれの履行義務が「一定の期間にわたり充足する」のか、「一時点で充足する」のかを決定する必要があります。

次の3要件のいずれかに該当する場合には、「一定の期間にわたり充足する」履行義務とし、そうでなければ、「一時点で充足される」履行義務とします。

- (一) 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。

- (二) 顧客が、企業の履行の過程で創出される財（又はサービス）を支配することができる。
- (三) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、契約期間全体を通して、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける権利を有している。

履行義務が「一定の期間にわたり充足する」履行義務と区分された場合には、企業は、その進捗を合理的に確定できない場合を除き、工事進行基準により、収益を一定の期間にわたり認識しなければなりません。なお、工事進行基準とは、企業が、貸借対照表日に履行の進捗度により収益を認識する方法を指します。

一方、履行義務が「一時点で充足される」履行義務に区分された場合には、企業は、顧客が関連する財（又はサービス）に対する支配を獲得した時点で収益を認識しなければなりません。

なお、顧客が財（又はサービス）に対する支配を獲得したか否かを判断する際、企業は通常、以下の指標を考慮する必要があります。

- (一) 企業が財（又はサービス）に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- (二) 顧客が財（又はサービス）に対する法的所有権を有している。
- (三) 顧客がすでに財（又はサービス）を物理的に占有している。
- (四) 企業が、すでに財（又はサービス）の所有に伴う重大なリスクと経済価値を顧客に移転した。
- (五) 顧客が財（又はサービス）をすでに検収した。

## 9. 契約コスト

顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の企業会計準則の規定する範囲に含まれず、以下の要件のすべてに該当する場合、企業は、契約を履行するためのコストから資産を認識する必要があります。

- (一) 当該コストが、契約又は獲得が予想される契約に直接関連している。直接労務費、直接材料費、製造費用（又は類似の費用）、顧客が負担することが明確になっているコスト及び当該契約のみを理由にして発生したその他のコストを含む。
- (二) 当該コストが、将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出する。
- (三) 当該コストの回収が見込まれている。

一方、以下のコストは発生時に当期の損益に計上する必要があります。

- (一) 管理費用
- (二) 契約を履行するために消費した異常な直接材料費、直接労務費や製造費用（又は類似の費用）のうち、契約の価格に反映されなかったもの
- (三) 契約における充足した履行義務に関連するコスト
- (四) 未充足の履行義務に関連しているのか、充足した履行義務に関連しているのかを区別できないコスト

## 10. 返品権付きの販売

返品権付きの販売について、企業は、顧客が関連する財（又はサービス）の支配を獲得する際、顧客に財（又はサービス）を移転することにより権利を得ると見込んでいる対価の金額（返品により返金すると見込まれる金額は控除する）により収益を認識し、返品により返金すると見込まれる金額は負債として認識します。併せて、販売する財（又は提供するサービス）の原価（返品が見込まれる財の原価を控除する）を原価に振り替え、返品が見込まれる財の原価から当該財の回収のために生じるコストを控除した後の残高を資産として認識します。

## 11. 本人・代理人の区分

企業は、顧客に財を移転（又はサービスを提供）する前に、その財（又はサービス）を支配しているか否かにより、自らの取引における性質が本人であるのか代理人であるのかを判断をする必要があります。企業が、顧客に財を移転（又はサービスを提供）する前に、その財（又はサービス）を支配している場合、当該企業は本人であり、すでに受け取った又

は受け取ると見込んでいる対価の総額により収益を認識する必要があります。そうでなければ当該企業は代理人であり、すでに受け取った又は受け取ると見込んでいる対価の総額から取引先に支払うべき金額を控除した後の純額、又は、定められたコミッション金額又は比率により収益を認識する必要があります。

## 12. 移行規定

本準則の適用時期は2018年1月1日としていますが、IFRS 15では早期適用が認められていますが、公開草案第14号においては、早期適用の規定はありません。また、本準則の規定に従い遡及適用法を採用して処理しなければならない、としています。

## 13. 今後の対応

「収益」は、日本でも、2016年2月に企業会計基準委員会が「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」を公表し新たな会計基準の設定に取り組み始めている領域であり、IFRSへの移行を考えている企業だけでなく日本基準を継続的に適用していく企業であっても、本社、中国子会社を含め企業グループ全体で検討する必要があるテーマとなってきています。上述のように、公開草案通りに、2018年から適用となった場合、2017年も比較対象年度として遡及修正する必要があり、準備のための時間が限られている点は留意が必要です。

以上

「トーマツ メールマガジン/デロイト トーマツ チャイナ ニュース」の配信をご希望の方は  
[http://www2.deloitte.com/jp/ja/footerlinks/email-magazines.html?icid=bottom\\_email-magazines](http://www2.deloitte.com/jp/ja/footerlinks/email-magazines.html?icid=bottom_email-magazines)よりお申込みください。

デロイト トーマツ チャイナ ニュースのお問合せ先：

デロイト トーマツ合同会社 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  
 e-mail:chinanews@tohmatu.co.jp

※禁無断転載