

## 会計情報

### 「企業会計準則第 14 号—収益」の改訂公開草案の公表

#### 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」または「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 号では、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、時期または金額が変動すると見込まれる)。
- (五) 企業が、顧客に移転する財また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(またはサービス)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、公表した方針また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(またはサービス)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(またはサービス)とする必要があります。

- (一) 顧客がその財(またはサービス)からの便益を、それ単独でまた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(またはサービス)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(またはサービス)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(またはサービス)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(またはサービス)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(またはサービス)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(またはサービス)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(またはサービス)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(またはサービス)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(またはサービス)に対する法的所有権を有している。
- (三) 顧客がすでに財(またはサービス)を物理的に占有している。
- (四) 企業が、すでに財(またはサービス)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(またはサービス)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、契約また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(または類似の費用)、顧客が負担することが明確になっているコストおよ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(または類似の費用)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、顧客が関連財(またはサービス)の支配を獲得する際、顧客に財(またはサービス)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(また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(またはサービスを提供)する前に、その財(またはサービス)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(またはサービスを提供)する前に、その財(またはサービス)を支配している場合、当該企業は本人であり、すでに受け取ったまた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。

す。そうでなければ当該企業は代理人であり、すでに受け取ったまた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、または、定められたコミッション金額また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。なお、IFRS15 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。

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](http://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。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://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。

© 2016. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited