

## 中国の企業会計準則第14号「収益」に関する一考察

姚 小 佳\*

### A Study on ASBE No.14 “Revenue”

Xiaojia Yao

#### 要 旨

本稿は、2017年に公表された中国の企業会計準則第14号「収益」を取り上げ、同準則における収益の認識原則と測定アプローチを明らかにし、旧準則との主要な変更点を明らかにし、IFRS15号「顧客契約から生じる収益」の内容と比較したうえで、新準則第14号「収益」公表の意義を検討しようとするものである。

#### 要 約

中国の企業会計準則第14号「収益」は、2006年に公表されていたが、2014年に公表されたIFRS15号「顧客契約から生じる収益」の影響を受け、2017年に改訂された。新準則第14号は、包括的な収益認識基準として、物品の販売と役務の提供に関するすべての契約に適用されるため、旧準則第14号「収益」と同第15号「工事契約」は廃止されることになった。新準則第14号は、従来の収益の定義を維持しているが、収益の認識と測定について旧準則から全面的な改訂を行い、具体的な取扱いを提供している。新準則第14号の核心となる原則は、「企業は、顧客が関連する資産の支配を獲得する際に、履行義務の充足と見なされ、収益を認識する」ということで、収益は、①顧客契約の識別、②履行義務の識別、③取引価格の算定、④識別された履行義務における取引価格の配分と⑤履行義務の充足時点における収益の認識の5つのステップにより、認識される。特に、新準則第14号は、収益認識時点の判断について、「資産の支配の移転」という新しい規準を提示し、従来の「資産の所有に伴う主要なリスクと便益の移転」の規準による収益認識時点の曖昧さの問題を改善し、物品販売による収益と役務提供による収益との区別ができ、取引の経済的実態をより反映する会計処理ができる。また、新準則第14号はIFRS15号の内容を多く受け入れ、適用時期もIFRS15号と同じであり、IFRSとの同等性評価を維持できると考えられる。

キーワード：企業会計準則、IFRS、収益認識、顧客契約、資産の支配

\* 近畿大学産業理工学部 准教授

## Abstract

*Accounting Standards for Business Enterprise (ASBE) No.14 "Revenue"* was published in 2017 by Ministry of Finance of China. First, this paper presented the summary of recognition and measurement about *ASBE No.14* published in 2017. Then, this paper examined the differences between *ASBE No.14* published in 2006 and *ASBE No.14* published in 2017, and compared *ASBE No.14* published in 2017 with *IFRS No.15 "Revenue from Customer Contracts"*. Finally, this paper considered the implication of *ASBE No.14* published in 2017.

**Keywords :** *ASBE*, IFRS, Revenue Recognition, Customer Contract, Control of Assets

## 1 はじめに

2000年以降、中国は、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards 以下、IFRSと表記する）の内容を積極的に取り入れ、2006年に企業会計準則（以下、旧準則と表記する）を公表し、2007年から中国の証券市場の上場企業等に適用してきた。その背景としては、中国の経済が急速に発展し、世界第二位の経済大国になるとともに、国内や海外の証券取引所に上場する企業が増えたので、会計基準の見直しが喫緊の課題となってきたことが考えられる。

中国政府は、従来、2006年版企業会計準則とIFRSとの同等性を維持してきたが、IFRSの影響を受けて、2014年に、企業会計準則第9号「従業員給付」、第30号「財務諸表の表示」と第33号「連結財務諸表」を改訂し、さらに、新たな企業会計準則第39号「公正価値測定」と第40号「共同支配の取決め」を正式に公表した。

その一方で、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board 以下、IASBと表記する）は、2014年にIFRS15号「顧客契約から生じる収益」を公表した。IFRS15号は、国際会計基準18号「収益」を置き換えるものであり、従来の収益の認識と測定について大幅に変更するものであった。したがって、中国財政部は、IFRS15号の公表を受けて、2015年7月に新準則第14号「収益」に関する公開草案を公表し、2017年7月に新企業会計準則第14号「収益」（以下、新準則と表記する）を正式に公表した。

本稿は、中国の企業会計準則第14号「収益」を対象として取り上げ、新準則14号公表の背景を踏まえて、新準則14号の概要と旧準則からの主要な変更点を明らかにし、IFRS15号と比較したうえで、新準則14号公表の意義を検討しようとするものである。

## 2 企業会計準則第14号「収益」公表の背景と改訂のプロセス

### (1) 新準則14号「収益」公表の背景

中国の財政部が新準則第14号「収益」を公表した背景として、以下のようなことが挙げられている「中国財政部（2018），附録2」。

まず、収益の認識と測定に関する旧準則の問題点がある。財政部は、2006年2月に企業会

計準則第14号「収益」と第15号「工事契約」を公表し、収益の認識・測定・開示について原則を提供した。その結果、物品の販売、役務の提供および資産使用权の譲渡に関する収益は、旧準則第14号「収益」に従い、主要なリスクと便益が移転しているかどうかという規準に基づいて認識されることになった。一方、役務提供と工事契約に関する収益は、旧準則第15号「工事契約」に従い、工事進行基準に基づいて認識されることになった。しかし、市場経済の発展とともに、取引形態が複雑になりつつ、旧準則の適用において、例えば、収益の準則である旧準則第14号と工事契約に関する旧準則第15号の適用範囲をどのように区別するか、物品販売の収益と役務提供の収益をどのように区別するか、資産の所有に伴う主要なリスクと便益の移転をどのように判断するか、収益の総額と純額をどのように区別するか、複数要素契約や変動対価を含む複雑な取引に対してどのように会計処理するかなど、収益の認識と測定に関する様々な問題が生じていたため、収益認識に関する旧準則を改訂する必要があったのである。

次に、IFRS15号の公表の影響がある。IASBは2014年5月にIFRS15号「顧客契約から生じる収益」を公表し、IFRS15号は2018年1月1日から適用された。IFRS15号の中心となる原則は、「企業が収益の認識を、約束した物品又は役務の顧客への移転を当該物品又は役務と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならない」というものである〔IASB (2014), par.2〕。その上で、IFRS15号は、収益の認識と測定について、①顧客契約の識別、②履行義務の識別、③取引価格の算定、④識別された履行義務における取引価格の配分と⑤履行義務の充足時点における収益の認識という5つのステップを規定しているが、それは、旧準則の考え方とは大きく異なっていたのである。

中国財政部は、国内的には収益に関する旧準則の適用について様々な問題を解決し、国際的にはIFRS15号の公表を受け、IFRSとの同等性を維持するために、IFRS15号の内容を参考し、中国の実際の経済状況を合わせて、収益の認識・測定・開示について十分な規範を提供する新準則第14号「収益」の改訂を行う必要があったのである。

## (2) 新準則第14号「収益」改訂のプロセス

中国財政部は、IASBが進行している活動に注目し、国内の実務状況に合わせて、積極的に意見とアドバイスを発信した。また、国内では、収益準則項目グループを立ち上げ、IFRS15号の公表後、IFRS15号の内容を研究し、収益に関する新準則プロジェクトをスタートさせた。

2015年初め、収益に関する新準則の初稿が立案され、段階的に意見が求められた。まず、公認会計士を対象とする研究会が開催され、意見とアドバイスが求められた。次に、新準則の影響を受けやすい業種、特に各業種における代表的な企業を対象とする研究会が開催され、現行の実務処理とその問題点がまとめられた。また、北京、上海と広東などに現地調査を行い、企業の現場に入り、旧準則における適用上の問題点と新準則の適用において生じうる問題点について意見が求められ、さらに、国務院国有資産監督管理委員会と証券取引所にも意

見とアドバイスが求められた。最後に、収益に関する専門家が、新準則の初稿のすべての条項について見直しを行った「中国財政部（2018），101頁」。

以上のことを踏まえて、財政部は、2015年12月7日に『企業会計準則第14号—収益（改訂）（公開草案）』を公表し、一般社会から意見を求めると同時に、戦略標準委員会（国务院国有资产监督管理委员会、監査署、国家稅務總局と証券取引委員会）および財政部内部（稅制司、經濟建設司、資産管理司、金融司、監督検査局と文化司）にも意見を求めている。2016年6月30日まで、63通の意見書が集められた。それらの意見書は、大体、次の2つの問題を反映している「中国財政部（2018），101頁」。

- ① 多くの意見書では、収益に関する新準則の改訂について賛成し、公開草案の公表後の意見書の募集により、収益の認識と測定に関する実務問題をよく解決し、中国の企業会計準則とIFRSとのコンバージェンスを維持することができる旨と指摘されている。さらに、これらの意見書は、例えば、新準則に対する理解や実務上の適用のために、新準則の適用指針において詳細な解釈や適用事例が提示され、または、一部の企業が先行適用されるべきであるなどの意見ないしアドバイスを提示した。
- ② 一部の意見書は、新準則の適用による実務上と資本市場への影響を十分に考慮すべきであり、新準則からの影響を受けやすい一部の業種に対して特別な指導を行うことと、新準則を段階的に実施することを提案した。

財政部は、以上の意見を参考し、関連部門と実務業界の代表と十分な議論を行い、新準則を段階的に実施することに決定し、2017年に企業会計準則第14号「収益」を公表した。

### 3 企業会計準則第14号「収益」の概要

新準則第14号「収益」は、第一章総則、第二章認識、第三章測定、第四章契約コスト、第五章特定取引の会計処理、第六章開示、第七章経過措置と第八章附則から構成されている。以下では、新準則第14号「収益」における収益の認識原則と測定アプローチを説明する。

#### (1) 収益の定義と適用範囲

新準則14号「収益」は、収益の認識、測定と開示を規定するために、『企業会計準則—基本準則』に基づいて、制定された「財政部（2017），第一条」。新準則は、収益を「企業の日常活動において形成され、持分の増加をもたらす、持分所有者から投下された資本と関連しない経済的利益の流入のすべて」と定義している「財政部（2017），第二条」。

また、適用範囲について、新準則はすべての顧客契約に適用するが、以下の契約には適用されない「財政部（2017），第三条」。

- ① 企業会計準則第2号『長期持分投資』、第22号『金融商品の認識および測定』、第23号『金融資産の移転』、第24号『ヘッジ会計』、第33号『連結財務諸表』および第40号『共同支配の取決め』に含まれる金融商品およびその他の契約上の権利と義務
- ② 企業会計準則第21号『リース』の範囲に含まれるリース契約

### ③ 保険契約に関する会計準則に含まれる保険契約

#### (2) 収益の認識と測定

新準則14号の核心となる原則とは、「企業は、顧客が関連する資産の支配を獲得する際に、履行義務の充足と見なされ、収益を認識する」ことである「財政部（2017）、第四条」。ここで、「関連した資産の支配を獲得する」というのは、資産の使用を指図し、当該資産の経済的便益をほとんど獲得することができることを意味している「財政部（2017）、第四条」。

新準則14号は、すでに述べたとおり、このような核心となる原則に基づき、収益の認識と測定について、①顧客契約の識別、②履行義務の識別、③取引価格の算定、④識別された履行義務における取引価格の配分と⑤履行義務の充足時点における収益認識の5つのステップを規定している。以下では、その5つのステップにおける収益の認識と測定を詳細に説明する。

##### ① 顧客契約の識別

新準則14号では、「顧客」とは、企業の日常活動のアウトプットである物品または役務を対価と交換に獲得するために企業と契約した当事者であり、「契約」とは、法律上の強制的な権利と義務を生じさせる複数の当事者間の合意であると規定されている。そのような契約は、文書による場合もあれば、口頭による場合やその他の形式もある「財政部（2017）、第三条」。

企業と顧客との間の契約は、以下の条件をすべて満たすときに、企業は、顧客が当該資産の支配を獲得すると判断し、収益を認識する<sup>1</sup>「財政部（2017）、第五条」。

- (i) 顧客契約の当事者が、当該契約を承認し、各自の履行義務を識別する。
- (ii) 当該顧客契約が、物品または役務の移転に関する権利と義務を明確に規定している。
- (iii) 当該顧客契約が、資産の移転に関する支払事項を明確に規定している。
- (iv) 当該顧客契約が、経済的実質を有している。すなわち、顧客契約の充足により、将来のキャッシュ・フローのリスク、時期と金額を変えうる。
- (v) 企業が、顧客へ資産を移転することにより、得る対価を回収する可能性が高い。

また、企業は、同一の顧客（または顧客の関連当事者）と同時またはほぼ同時に締結した複数契約を締結する際に、一定の条件を満たす場合<sup>2</sup>に、それらの複数契約を単一の契約として会計処理しなければならない「財政部（2017）、第七条」。契約変更<sup>3</sup>が存在するならば、企業は、契約変更が承認されるまで、既存の契約に引き続き適用しなければならない。

##### ② 履行義務の識別

新準則14号は、履行義務について「顧客契約において、企業が顧客に識別可能な資産を移転する約束である」と定義している「財政部（2017）、第九条」。履行義務は、顧客契約で明示されている約束のみならず、企業が公表した政策、具体的な声明または取引

慣行により、契約締結時に合理的に企業が充足できると顧客が期待する約束も含んでい  
る「財政部（2017）、第九条」。

企業は、顧客に約束した資産が以下のような条件を同時に満たす場合に、個別の履行  
義務として識別する必要がある「財政部（2017）、第十条」。

- (i) 顧客が当該資産から、またはその他の資源と組み合わせて利用することから便益を  
得ることができる。
- (ii) 当該資産を顧客に移転する企業の約束が、契約の中のその他の約束と識別可能である。  
また、履行義務は以下の場合には、個別の履行義務として識別されない「財政部  
（2017）、第十条」。
- (i) 企業が、契約において約束している他の資産とともに資産の束として当該資産を顧  
客に移転するために重要な役務を提供する。
- (ii) 当該資産が契約で約束したその他の資産の大幅な修正またはカスタマイズをする。
- (iii) 当該資産が契約で約束したその他の資産との関連性が高い。

### ③ 取引価格の算定

取引価格とは、企業が顧客へ約束した資産を移転するために、権利を得ると見込んで  
いる対価の金額(第三者のために回収する金額の除く)である「財政部(2017)、第十四条」。  
企業は、契約条項に基づき、従来の取引慣行により取引価格を決定するが、以下の要素  
を考慮しなければならない「財政部（2017）、第十五条」。

- (i) 変動対価
- (ii) 契約における重大な金融要素の存在
- (iii) 現金以外の対価
- (iv) 顧客に支払われる対価

### ④ 識別された履行義務における取引価格の配分

顧客契約が複数の履行義務を含んでいる場合には、企業は、契約開始日に、独立販売  
価格の比率に基づいて取引価格を識別された履行義務に配分しなければならない。しか  
し、企業は、契約開始日以後、独立販売価格の変動により取引価格の再配分をしてはな  
らない「財政部（2017）、第二十条」。

#### (i) 独立販売価格に基づく配分

企業は、類似する状況下で、類似する顧客へ当該資産を販売する場合には、当該資  
産の観察可能な価格を独立販売価格とする。独立販売価格が直接に観察できない場合  
には、企業は、合理的に利用可能すべての情報を考慮し、調整後市場評価アプローチ、  
予想コストにマージンを加算するアプローチと残余アプローチを利用して<sup>4</sup>、独立販売  
価格を見積もる「財政部（2017）、第二十一条」。

#### (ii) 値引きの配分

顧客契約における値引きについて、企業は、契約の中のすべての履行義務に比例的

に配分しなければならない。しかし、値引きが顧客契約における1つまたは複数（全部ではない）の履行義務と関連する明らかな証拠がある場合には、企業は、値引きを契約中の1つまたは複数（全部ではない）の履行義務に配分する「財政部（2017）、第二十三条」。

(iii) 変動対価の配分

企業は、契約中の変動対価を、当該変動対価に関連する1つまたは複数の履行義務、または単一の履行義務の一部を構成する一連の資産の中の1つまたは複数の資産に配分しなければならない「財政部（2017）、第二十四条」。

⑤ 履行義務の充足時点における収益の認識

企業は、契約開始時点に履行義務を識別し、それぞれの履行義務が充足されるときに（一定の期間にわたり、または一時点に）、すなわち、資産の支配が顧客へ移転されるときに、当該履行義務に配分された取引価格を収益として認識する。

(i) 一定の期間にわたり充足される履行義務

次の条件のいずれかに該当する場合には、企業は、当該資産の支配を一定の期間にわたり移転するので、一定期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する「財政部（2017）、第十一条」。

- A 顧客は、企業が履行義務を遂行すると同時に、企業の履行義務の遂行により提供される便益を享受する。
- B 顧客は、企業が履行義務を遂行するときに、当該資産をコントロールする。
- C 企業が履行義務を遂行する際に、他に転用できる資産を創出せず、契約期間中において、企業は完了した履行義務に対する支払いを回収する権利を有する。

(ii) 一時点で充足される履行義務

企業は、上記の「一定の期間にわたり充足」の条件を満たさない場合には、一時点に、資産の支配を顧客へ移転し、履行義務を充足し収益を認識する。「履行義務の充足」に関する重要な判断規準である「資産の支配の移転」について、次のような指標が提供されている「財政部（2017）、第十三条」。

- A 企業が物品に対する支払いを受ける権利を有する。すなわち、顧客が物品に対して支払う義務を現時点で負っている。
- B 企業が当該物品の法的所有権を顧客へ移転した。すなわち、顧客が当該物品の法的所有権を現時点で有している。
- C 企業は当該物品そのものを顧客へ譲渡した。すなわち、顧客が当該物品を物理的に占有している。
- D 企業は当該物品の所有権に伴う主要なリスクと便益を顧客へ移転した。すなわち、顧客が当該物品の所有権に伴う主要なリスクと便益を獲得した。
- E 顧客が当該物品を検収した。

D 顧客がすでに当該物品の支配を獲得した明らかな証拠が存在する。

#### (4) 開示

企業は、契約の履行と顧客の支払との関係に応じて、貸借対照表に契約資産と契約負債を計上しなければならない。企業は、対価に対する無条件の権利を債権として区分表示しなければならない「財政部（2017），第四十一条」。ここでの契約資産とは、企業が顧客に移転した資産と交換に受け取る対価に対する権利であり、当該権利が時の経過以外の何かを条件としている。契約負債とは、顧客に資産を移転する企業の義務のうち、企業が顧客に資産を移転する企業の義務のうち、企業が顧客から対価を受け取っているものである「財政部（2017），第四十一条」。

また、企業は、貸借対照表の附録に、収益に関する以下の情報を開示しなければならない「財政部（2017），第四十二条」。収益の認識と測定に関する会計政策<sup>5</sup>、契約に関する条項と契約コストに関する資産の情報などを開示しなければならない。

- (i) 収益認識と測定について採用された会計政策、および収益の認識時点や測定金額に大きな影響を与える判断とそれらの判断の変更
- (ii) 契約に関する、当期における収益の情報、受取債権・契約資産・契約負債の情報、履行義務の充足に関する情報と残余履行義務に配分された取引価格の情報
- (iii) 契約コストに関する情報

#### (5) 適用時期

新準則第14号の適用時期は、2018年1月1日としている。

## 4 旧準則14号からの重要な変更点

以上の新準則14号に関する説明を踏まえて、旧準則14号と15号と比べた新準則14号の主要な変更点を以下で明らかにする。

### (1) 適用範囲の変更

2006年に公表された企業会計準則には、収益認識に関して、第14号「収益」と第15号「工事契約」の2つの準則が含まれていた。旧準則第14号は、物品の販売による収益、役務提供による収益と資産使用权の譲渡による収益を対象とした一方で、旧準則15号は工事契約による収益を対象としていた。新基準第14号の公表により、旧準則第14号と旧準則15号が廃止されることになり、物品の販売と役務の提供に関するすべての顧客契約に適用することになる。

### (2) 収益認識パターンの変更

旧準則第14号は、一定の条件を満たす場合<sup>6</sup>に物品販売による収益を認識すると規定し「財政部（2006a），第四条」、役務提供による収益を工事進行基準に基づいて認識するのみと説明していた。旧準則第15号も、工事契約による収益を工事進行基準に基づいて、「工事契約の成果を信頼性をもって見積ることができる場合に」「財政部（2006b），第十八条」認識すると規定した。

新準則第14号は、旧準則と比べ、斬新的な収益認識パターンを規定している。収益認識の前提条件としては、顧客契約の存在が必要であり、顧客契約が存在しなければ、収益が発生しないということである。契約開始時点に、企業は、顧客契約における権利と義務を評価し、顧客契約における履行義務を充足するとともに、顧客契約における企業の権利と義務に対する評価も変動し、履行義務の充足が収益認識とつながるというパターンである。

### (3) 収益の認識時点の変更

旧準則14号では、物品販売による収益は、物品の所有権に伴う主要なリスクと便益が買手に移転された時に、認識されると規定されていた<sup>7</sup>「財政部（2006a），第四条」。また、役務提供による収益と工事契約による収益の認識時点について規定しなかった。

これに対して、新準則14号は、企業が顧客契約における履行義務を充足した時点、すなわち、資産の支配が顧客へ移転された時に、収益が認識されると規定している。また、資産の支配が、「一定の期間にわたり」または「一時点に」、移転されることがあると説明されている。さらに、新準則は、一時点における「物品の支配の移転」について、6つの指標を提供しており、そのうちの1つは、企業が物品の所有に伴う主要なリスクと便益を顧客へ移転したことである。

要するに、旧準則第14号は、物品販売による収益の認識時点を「物品（資産）の所有に伴う主要なリスクと便益の移転」という規準に焦点を合わせていたが、新準則は、旧基準より適用範囲を拡大しており、物品販売と役務提供に関するすべての契約に適用できるので、収益の認識時点に関する新しい規準である「資産の支配の移転」について、様々な取引の特徴を考慮して、多様な指標を提供している。

### (4) 取引価格の算定（契約における重要な金融要素が存在場合）

旧準則は、「企業は買手からすでに受け取った契約または協議金額または受け取るべき契約または協議金額に基づき確定しなければならない。…契約または協議金額の受領に延払方式が採用され、実質的に融資としての性質を有する場合、受取るべき契約または協議金額の公正価値に基づき物品販売による収益を確定しなければならない」<sup>8</sup>「財政部（2006a），第五条」。

その一方、新準則では、「契約における重要な金融要素が存在している場合には、企業は、顧客が当該資産の支配を獲得する際に現金で支払うであろう金額で取引価格を算定する」<sup>9</sup>「財政部（2017），第十七条」。すなわち、契約における重要な金融要素が存在している場合には、旧準則は取引価格を公正価値で測定する一方で、新準則は取引価格を現金販売価格で測定する。

### (5) 契約コスト

旧準則第14号は、契約コストについて言及しなかったが、旧準則第15号は、工事契約の契約コストについて、「契約の締結から契約の完了までに発生し、契約の履行に関連する直接費用と間接費用を含まなければならない」と説明しており「財政部（2006b），第十二条」、「直接費用は、発生時に工事契約原価（コスト）に直接に計上し、間接費用は、貸借対照表日において規則的かつ合理的な方法に基づき、工事契約原価（コスト）へ配賦して計上する」と

規定されている「財政部（2006b），第十五条」。

新準則は、契約コストについて、契約履行コストと契約獲得増分コストの2つを提示している。契約履行コストとは、企業が顧客契約を履行するために生じたコストであり、その他の企業会計準則の適用範囲に含まれない場合に、企業は、一定の条件<sup>8</sup>を満たすときに、契約履行コストを資産に計上する「財政部（2017），第二十六条」。契約獲得増分コストとは、企業が顧客契約を獲得するために生じた増分コストであり、企業は、契約獲得増分コストの回収を見込んでいる場合には、資産として認識する「財政部（2017），第二十七条」。

#### (6) 特定取引についての会計処理

旧準則は特定取引について言及しなかったが、新準則では、特定取引、すなわち、返品権付の販売、製品保証付の販売、本人か代理人か、追加の資産に対する顧客のオプション、ライセンス供給、買戻し契約と代金前受販売について具体的な規定を提供している「財政部（2017），第三十二条～第四十条」。

#### 新準則14号における特定取引についての会計処理

| 特定取引                         | 会計処理   |
|------------------------------|--|
| 返品権付の販売<br>(第三十二条)           | 企業は、顧客が資産の支配を獲得した際に、顧客に資産を移転することにより権利を得ると見込んでいる対価（すなわち、返品により返金すると見込まれる金額を除く）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を負債として認識する。   |
| 製品保証付の販売<br>(第三十三条)          | 顧客が製品保証を独立で購入するオプションを有している場合、当該製品保証は、顧客契約における独立の履行義務として識別され、新準則に基づいて会計処理されるが、当該製品保証サービスは独立で購入するオプションを有していない場合には、準則第13号「偶発事象」に基づいて会計処理される。  |
| 本人か代理人か<br>(第三十四条)           | 企業が約束した資産を顧客に移転する前に、当該資産を支配している場合には、企業は、本人であり、履行義務を充足する場合に、受取る対価の総額を収益として認識する。企業が代理人である場合には、収益の認識を、他の当事者が資産を提供するように手配することと交換に受け取る報酬または手数料の金額で行う。   |
| 追加の資産に対する顧客のオプション<br>(第三十五条) | 追加の資産に対する顧客のオプションは、顧客に重要な権利を提供している場合には、独立した履行義務として認識され、取引価格が当該オプションまで配分され、顧客が将来において当該オプションを利用して資産の支配を獲得するとき、または、当該オプションが消滅するときに、収益が認識される。  |
| ライセンス供給<br>(第三十六条・第三十七条)     | 顧客契約で約束したその他の資産と別個であるライセンスを供給する約束は、独立した履行義務として識別され、顧客に一時点で移転するのにかまたは一定の期間にわたり移転するののかについて判断される必要がある。  |
| 買戻し契約<br>(第三十八条)             | 買戻し契約のうち、企業が顧客との間に将来の約束が存在しているため、資産を買い戻すまたは回収する義務を負う契約について、企業は、リース取引または金融取引として会計処理する。買戻し契約のうち、企業が顧客の要求により資産を買い戻す義務を負う契約について、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、企業は当該契約をリース取引または金融取引として会計処理し、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有していない場合には、企業は、当該契約を返品権付の販売として会計処理する。 |
| 代金前受販売<br>(第三十九条・第四十条)       | 企業は、契約開始日（または直近）に顧客に返済する必要がない前受金を取引価格に計上する。また、それらの報酬は、顧客に移転する資産と関連するならば、独立した履行義務として認識され、当該資産が顧客に移転されたときに、収益として認識される。   |

## 5 新準則第14号とIFRS15号との比較

既に述べたように、IFRS15号の公表を受けて、新準則14号は改訂された。したがって、新準則第14号とIFRS15号は、収益の定義および収益の認識と測定について、関連する規定はほぼ同じになっているが、以下のような異なる点も存在する。

### (1) 法的強制力の有無

新準則第14号は、中国の企業会計準則の具体準則の1つとして、法的強制力を有するものである。中国の会計基準は、会計に関する基本法である「会計法」を頂点に、具体的な会計処理を規定する企業会計準則などが存在している。企業会計準則を公表した財政部は、中国國務院の部門として、法的強制力のある文書を公表する権利を持つ。したがって、企業会計準則は法的強制力を有するものであり、関連する企業は、企業会計準則に基づいて会計処理を作成しなければならない。これに対して、民間団体であるIASBが開発したIFRS15号それ自体には法的強制力はない。

### (2) 独立販売価格を見積もる残余アプローチの適用

IFRS15号は、独立販売価格を見積もるための適切な方法として、調整市場評価アプローチ、予想コストにマージンを加算するアプローチと残余アプローチの3つのアプローチを提案している。残余アプローチとは、企業は、独立販売価格の見積もりを、取引価格の総額から契約で約束した他の財またはサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除した額を参照して独立販売価格を見積もる方法である「IFRS (2014), par.79」。また、残余アプローチは、①企業が同一の財またはサービスを異なる顧客に（同時にまたはほぼ同時に）広い範囲の金額で販売している場合、あるいは②企業が当該財またはサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財またはサービスがこれまで独立して販売されたことが場合のいずれかに該当する場合にのみ、利用できる規定されている「IFRS (2014), par.79」。

新準則第14号は、独立販売価格を見積もる方法について、残余アプローチを提示しているが、当該アプローチの利用について特別の制限を設けていない。これは、中国の領土は非常に広く、同じ商品に関しても、地域により価格差が非常に大きいという中国固有の経済実情によって、独立販売価格の見積もりにおいては、残余アプローチによらざるを得ないことが多いからである。したがって、IFRS15号より、新準則14号に基づいて、残余アプローチはより広範囲で利用されると考えることができる。

### (3) 顧客契約における重要な金融要素の測定

IFRS15号では、「約束した対価の金額を重大な金融要素について調整する際<sup>9</sup>に、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引に反映されうであろう割引率を使用しなければならないと規定されている「IFRS (2014), par.64」。また、その率は、契約において資金提供を受ける当事者の信用特性を、顧客または企業が提供する担保または保証とともに反映することになると説明されている「IFRS (2014), par.64」。したがって、IFRS15号に基づいて、企業は、割引率に関して重要な金融要素を確定し、約束された対価

の名目金額から金融要素の金額を控除した金額を取引価格として算定する。

その一方、新準則第14号は、中国固有の経済実情の観点から、約束された資産に対して顧客が支払った現金販売価格を取引価格として認識し、その現金販売価格と約束され対価の名目金額との差額を金融要素として会計処理を行う。要するに、IFRS15号は、まず金融要素の金額を確定し、その後、約束された対価の名目金額から金融要素の金額を控除した金額を取引価格を算定するプロセスであるのに対して、新準則第14号では、まず現金販売価格として取引価格を算定し、その後、現金販売価格（取引価格）と約束された対価の名目金額との差額を金融要素として会計処理を行うプロセスである。

#### (4) 経過措置

IFRS15号は、経過措置について2つの方法を提案している。1つは国際会計基準第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従って表示する過去の各報告年度に遡及適用する方法であり、もう1つは遡及適用し、基準適用開始による累積的影響を、適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高の修正として認識する方法である。新準則第14号は、監査部門および一部の企業の意見を受け入れ、企業間の財務諸表の比較可能性を高め、さらに、遡及適用における企業への影響を避けるために、IFRS15号が提案する2番目の方法のみを採用している。

## 6 おわりに

本稿は、2017年に公表された中国の企業会計準則第14号「収益」を対象として取り上げ、同準則の概要と主要な変更点を明確にし、2014年に公表されたIFRS15号「顧客契約から生じる収益」との比較を行った。以下では、新準則第14号公表の意義を結びとして検討する。

まず、新準則14号は、包括的な収益認識原則を提供することができる。旧準則第14号は、2006年に公表されてから、改正されておらず、経済発展に伴う一部新しい取引形態に適用できないという問題もあった。旧準則第14号は、物品の販売、役務の提供と資産使用権の譲渡による収益を対象とし、旧準則第15号は工事契約による収益を対象としていたが、新準則第14号は、物品の販売と役務の提供に関するすべての顧客契約に適用できるのである。

次に、「資産の支配の移転」という規準により、旧準則第14号における収益の認識時点の曖昧さの問題を解決することができる。旧準則第14号は、物品の販売による収益について、「資産の所有権に伴う主要なリスクと便益の移転」の規準に基づいて認識していたが、役務の提供による収益について具体的な取扱いを提示しておらず、工事進行基準に基づいて認識するとのみ定めていた。また、物品の販売と役務の提供の両方を含む契約に対して、物品販売部分と役務提供部分を区別し、かつ個別に測定できる場合には、物品販売部分を物品販売として処理し、役務提供部分を役務として処理し、両者が区別できない場合には、当該契約はすべて物品販売として処理すると規定していた「財政部（2006a）、第十五条」が、物品販売と役務提供を区別する基準が提示されていなかった。そのため、物品販売と役務提供を含む契

約は、実務上、物品販売として会計処理されることが多く、取引の経済的実態を反映できないケースがあった。しかしながら、新準則第14号における新しい認識原則は、物品販売と役務提供の両方にも適用でき、さらに、物品販売と役務提供を区別する基準が提示されたことから、それぞれを区別して適切に会計処理をすることができるようになったのである。

最後に、IFRSとの同等性評価を維持することができる点が指摘されるべきであろう。中国は、世界第二位の経済大国として、近年、ハイスピードで経済発展している。そのような経済環境下で、IFRSとのコンバージェンスは重要事項として位置づけられ、そのため、2006年に公表された企業会計準則は、IFRSの考え方を受け入れ、中国の実際の経済状況に合わせて、制定されたのである。さらに、2010年財政部は、中国の会計基準とIFRSの同等性評価を維持するためのロードマップを公表して、IFRSとの同等性評価を維持することを明言している。また、適用時期について、IFRS15号が2014年に公表され、2018年1月1日から適用されるが、新準則第14号が2017年に公表され、IFRS15号と同じ2018年1月1日から適用すると規定し、適用時期も合わせている。その意味で、IFRSとの同等性評価を維持することを目的に新準則第14号は改訂されたと考えることができるのである。

## 注

- (1) 顧客契約は、契約開始時点に上記の5つの条件を満たすならば、事実および状況の重大な変化の兆候がない限り、企業は当該要件の再判断をしてはならない。さらに、顧客契約の存続期間について、契約の当事者は、法律上の権利および義務を充足する期間であるが、実務上、固定された存続期間のある契約もあり、固定された存続期間のない契約も存在するので、企業は、契約の存続期間を確定し、当該存続期間にわたり新準則14号に基づいて顧客契約を会計処理すべきであると説明されている「財政部（2018），四（一）1」。
- (2) 企業は、次の要件のいずれかに該当する場合には、複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理しなければならない「財政部（2017），第七条」。
  - ① 複数の契約が単一の商業目的を有するパッケージとして交渉されている。
  - ② 複数の契約における1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格または遂行状況に左右される。
  - ③ 複数の契約で約束した資産（または各契約で約束した資産）が本準則第九条における単一の履行義務の条件を満たす。
- (3) 契約変更とは、契約の当事者により、契約の範囲または価額（あるいは両方）の変更を承認したことである「財政部（2018），四（一）3」。企業は、以下のように契約変更を会計処理しなければならない「財政部（2017），第八条」。
  - ① 契約変更により、資産と契約価額との関係をさらに区別することができ、かつ、追加的な契約価額が追加的に約束した資産の独立販売価格を反映する場合に、企業は、当該契約変更を独立の契約として会計処理しなければならない。

- ② 契約変更が上記の要件①を満たさないが、残りの資産が、契約変更日以前に移転した資産と区別できる場合には、企業は既存の契約を解約すると同時に、既存契約における未履行契約と契約変更と結合して、新しい契約として会計処理しなければならない。
- ③ 契約変更が上記の要件①を満たさないが、残りの資産が、契約変動以前に移転された資産と区別できない場合には、企業は、契約変更を既存の契約の一部として会計処理しなければならない。
- (4) 調整後市場評価アプローチとは、企業は資産を販売する市場を評価し、当該市場の顧客が当該資産に対して支払うの価格を見積もる方法である。予想コストにマージンを加算する方法とは、企業は履行義務の充足の予想コストにマージンを予測し、当該資産に対する適切なマージンを追加する方法である。残余アプローチとは、企業は、独立販売価格の見積もりを、取引価格の総額から契約で約束した他の資産の観察可能な取引価格の合計を控除した額を参照して行う方法である「財政部（2017）、第二十一条」。
- (5) 日本の会計制度上は、会計方針に相当するものである。
- (6) 物品の販売による収益は、次の要件をすべて満たす場合にのみ、認識される「財政部（2006a）、第四条」。
- ① 企業は、物品の所有権に伴うリスクと便益をすでに買手に移転している。
  - ② 企業は、通常の所有権に関連する継続的な管理権を保持せず、また販売した物品に対して、効果的な支配を実施していない。
  - ③ 収益の金額を信頼性をもって測定できる。
  - ④ 関連する経済的利益が企業に流入する可能性が高い。
  - ⑤ 関連するすでに発生した原価、または将来的に発生する原価を信頼性をもって測定できる。
- (7) 旧準則第14号では、物品による収益は、以下の5つの条件を同時に満たす場合にのみ認識できると規定されている「財政部（2006a）、第四条」。
- ① 企業は、物品の所有権に伴う主要なリスクおよび便益をすでに買手に移転している
  - ② 企業は、通常の所有権に関連する継続的な管理権を保持せず、また販売した物品に対して、効果的な謝意を実施していない
  - ③ 収益の金額を信頼性をもって測定できる。
  - ④ 関連する経済的利益が企業に流入する可能性が高い
  - ⑤ 関連するすでに発生した原価、または将来的に発生する原価を信頼性をもって測定できる。
- (8) 企業は、契約履行コストが次の要件をすべてに該当する場合のみ、当該コストを資産として計上する「財政部（2017）、第二十六条」。
- ① 当該コストが、現在の契約または獲得が予想される契約に直接に関連している。
  - ② 当該コストが、所来において履行義務の充足に使用される企業の資源を増加する。
  - ③ 当該コストの回収が見込まれている。
- (9) 約束された対価の金額を重大な金融要素について調整する際の目的は企業が次のような価格を

反映する金額で収益を認識することである。その価格とは、約束した財またはサービスが顧客に移転された時点で（または移転されるにつれて）顧客が当該財またはサービスに対して現金を支払ったとした場合に、約束した財またはサービスに対して顧客が支払ったであろう価格（すなわち、現金価格）である「IFRS (2014), par.61」。

## 参考文献

- IASB (2001a) IAS No.11 *Construction Contracts*. (国際会計基準審議会 (企業会計基準委員会監修) (2008) 『国際財務報告基準 (IRFSs<sup>®</sup>) 2007』レクシスネクシス・ジャパン).
- IASB (2001b) IAS No.18 *Revenue*. (国際会計基準審議会 (企業会計基準委員会監修) (2008) 『国際財務報告基準 (IRFSs<sup>®</sup>) 2007』レクシスネクシス・ジャパン).
- IASB (2014) *IFRS No.15 Revenue Recognition*. (企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IRFSs<sup>®</sup>) 2014』) 中央経済社。
- 中国財政部 (2006a) 『企業会計準則第14号—収益』
- 中国財政部 (2006b) 『企業会計準則第15号—工事契約』
- 中国財政部 (2017) 『企業会計準則第14号—収益』
- 中国財政部 (2018) 『企業会計準則第14号—収益 (適用指針)』
- 姚小佳 (2010) 「工事契約の収益認識に関する検討」『商経学叢』第57巻第2号、2010年7月、279-296頁。
- (2012) 「収益認識における支配規準の意義」『商経学叢』第59巻第1号、2012年3月。
- (2013) 「収益認識モデルに関する研究—IASB・FASB収益認識プロジェクト『2011年公開草案』を中心として」『JAA会計プロGRESS』第13号、2014年9月、59-72頁。
- (2018) 「IFRS15号『顧客契約から生じる収益』について」『やかもり』第29号、2018年、6-15頁。

---

2019年12月31日審査受付      2020年3月8日掲載決定