

日本における収益認識基準の包括的改訂 —その中国子会社に与える影響—

April 2016



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2016 年 1 月時点で、世界 77 ヶ国に業務を展開し、17,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

現在、昭和 24 年（1949 年）の導入以降大きく改訂されることのなかった日本の収益会計基準について、包括的な改訂が行われつつあります。

昨今、日本においては会計不正の問題や監査法人のあり方などが大きくメディアに取り上げられる一方で、戦後極めて長い間改訂されることがなかった会計の根本原則たる収益認識基準に変更が加えられることについては、一部財務、金融、会計関係者を除き、ほとんど話題に上がることがないように感じられます。同様に収益認識基準改訂が進められている欧米において、当該基準の採用が企業間でスムーズに進まないことに対する米国 SEC（Securities and Exchange Commission）チーフエコノミストの不快感がウォールストリートジャーナルに取り上げられている状況とは大きな隔たりがあるといえます。

とりわけ会計のグローバル化またはコンバージェンスが叫ばれる中、戦後制定された企業会計原則損益計算書基準以外に包括的な基準を有しなかった日本の企業会計においては、今回の改訂は、企業の経営成績を表すうえで最も基礎となる収益計上について、その恣意的計上が排除されるものといえます。さらに、今まで海外子会社において発生していた売上認識基準にかかわる差異も解消される可能性があります。

これは、企業会計の透明性を高めるにあたって非常に大きな影響を与えると考えられ、同時に社会の企業に対する評価認識についても一定の影響を産むことが期待されています。

日本における収益認識基準の包括的改訂

2015 年より日本企業会計基準委員会（ASBJ）は、長い間包括的な基準が設けられることのなかった売上認識基準について、国際的な流れに沿った見直しのための議論を開始しており、これをディスカッションドラフトとしてまとめた「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」を今年 2 月に公表しています。

これに合わせ、日本公認会計士協会の収益認識プロジェクトチームによる研修会等も開催されています。

【現状の日本会計基準】

現状、日本の会計上は収益認識に関する包括的な会計基準は存在しないが、企業会計原則において収益の認識は実現主義によることが示されており、また、実現主義の下で収益を認識するためには、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する現金又は現金等価物その他の資産の取得による「対価の成立」が要件とされていると解釈されています。

さらに実務指針として、会計制度委員会研究報告第 13 号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）」では、付録という形で様々なケースにおける収益認識について検討しており、一定の条件のもとでの考え方を示しています。

【日本における税務上の収益認識基準】

日本における税務上の収益認識基準は、基本的に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うとしています。

従って、日本の会計上の収益認識基準に従うこととなりますが、近年、日本の企業会計についても世界的に統一されつつある企業会計慣行である IFRS（International Financial Reporting Standards）の影響を極めて大きく受けることから、これらについて加味することも必要と考えられます。

参考: 税法における確定決算主義の意義

日本法人税法上「確定決算主義」を直接的に定義した規定は存在しないものの、一般的に「確定決算主義」とは、①株主総会の承認等により確定した決算に基づき課税所得を計算し、確定申告を行うこと（確定決算主義の形式的意義）と、②一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って課税所得を計算すること（確定決算主義の実質的意義）の両者を意味して論じられることが多いといわれています。

① 確定決算主義の形式的意義

形式的意義の確定決算主義とは、現行法上は、法人税法第 74 条第 1 項（確定申告）を根拠とし「法人がその決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続きによる承認を経た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額及び当期利益と当該所得の各金額の差異を申告書において表現（調整）することを意味する」としています。

② 確定決算主義の実質的意義

実質的な意義の確定決算主義とは、現行法上は、法人税法第 22 条第 4 項を根拠とし「課税所得は、商法や公正妥当な企業会計の慣行によって計算される収益の額及び費用・損失の額を基礎とし、これに、法人税法関係法令の「別段の定め」による一定金額を加算又は減算して誘導的に計算すること」を意味するものです。

IFRSにおける考え方

世界においては、欧州を中心とする IASB（International Accounting Standards Board）と米国 FASB（Financial Accounting Standards Board）との間におけるコンバージェンスの大きな成果の1つとして、収益にかかわる会計基準の統一化が進められており、新しい考え方が IFRS18 においてまとめられています。

【現状の IFRS の考え方】

現状の IFRS においては、物品の販売における収益認識について、以下の要件を満たす時点とされています。

- a. 物品の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転していること
- b. 重要な継続的関与がないこと
- c. 収益の額を信頼性をもって測定できること
- d. 経済的便益の流入可能性が高いこと
- e. 原価の額を信頼性をもって測定できること

【新たな IFRS の考え方】

2018 年 1 月以降開始事業年度からは新たに次のような収益認識基準が適用されます。

企業は、財またはサービスの支配を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に収益を認識する。

「支配」とは資産の使用を意図し、資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する顧客の能力を指す。「支配」には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力も含まれる。資産の便益とは、直接または間接に獲得できる潜在的なキャッシュフローである。

また、時点的収益認識においては、以下のような財の支配の移転の兆候を参考に、取引ごとに財に対する支配が顧客に移転した時点特定する。

- ・ 企業は、現時点において支払を受ける権利を有している
- ・ 顧客は、財に対する法的所有権を有している
- ・ 顧客は、財を物理的に占有している
- ・ 顧客は、財の所有にともなうリスクと経済価値を有する
- ・ 顧客は、財を認めている

IFRS の新しい考え方である IFRS18「顧客との契約から生じる収益」では、収益の認識（Recognition）だけではなく、収益の測定（Measurement）についても包括的に規定されており、日本会計基準改訂にかかわる現在の意見書の名称は「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」となっているものの、その内容は IFRS18 全体に対応するものであり、同様に、収益の認識（Recognition）だけではなく、収益の測定（Measurement）についても内容として含まれています。

中国における収益認識基準

【中国における会計上の収益認識】

基本的には現状の IFRS の考え方とほぼ同様の考え方が採用されています。

【中国における税務上の収益認識基準】

中国の税務上は、企業所得税法第 21 条において「課税所得額を計算するに際して、企業財務・会計処理弁法と税法法律・行政法規の規定が異なる場合には、税法法律・行政法規の規定に基づいて計算する」と規定され、原則的には企業会計準拠主義（実質的意義）として会計上の収益認識基準と同様の考え方が採用されています。

しかしながら、中国では増値税（VAT）における厳格なインボイス（発票）方式が採用されています。そのため実務的に、インボイスの発行額と売上額の一致が志向されることも多く、会計上の売上認識基準とは異なる、現金主義に近いいわゆる発票主義の採用が広範に行われているといえます。

基準改訂にかかわるスケジュール

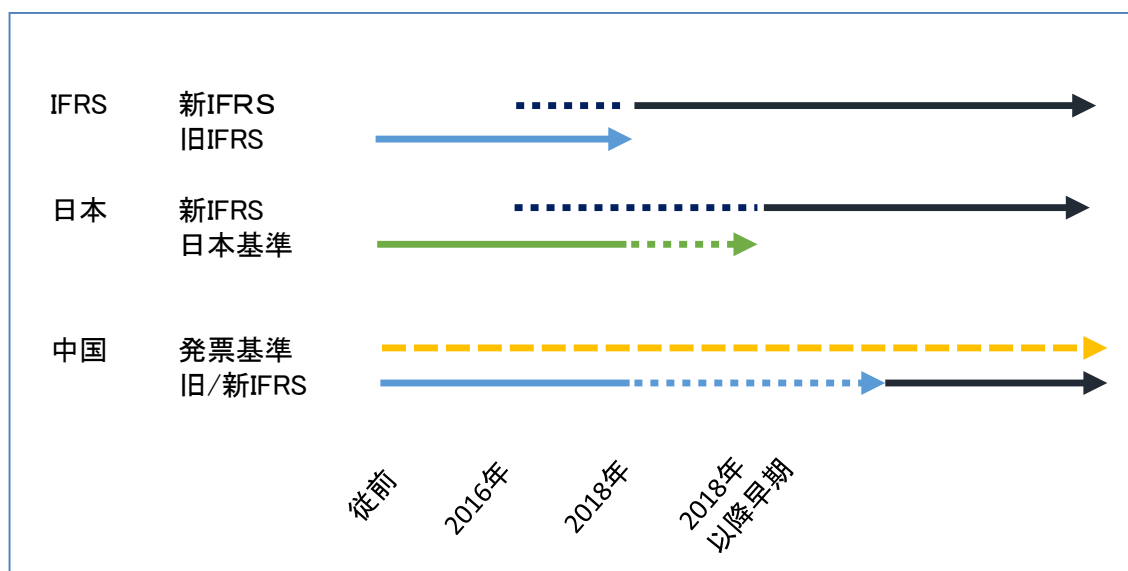
収益にかかわる会計基準の変更は、日々の会計処理の変更に繋がり、その影響は広範にわたると予想されています。

まず、IFRS 自体の改訂に伴う適用開始は 2018 年 1 月 1 日以降開始事業年度であり、それ以前についても早期適用可能です。

次に、改訂の議論がなされている日本基準については、今回の意見募集文書の公表によるコメント募集が 2016 年 5 月 31 日に締め切られます。その後、公開草案を作成し、最終的な基準公表を行うことにより早期適用を開始し、一定期間を経た後は強制適用されていくことが予定されています。この新基準の公表及び早期適用開始は、上述の IFRS 適用開始 2018 年を目途として進められています。

また、中国においては、上述のような様々な背景から、会計基準の変更が実務に与える影響は必ずしも大きいとまでは言えないこともあり、現時点において、収益にかかわる会計基準の改訂についての議論はなされていないといえますが、一方で、一旦、IFRS の適用が開始された場合には、短期間で中国会計基準の改訂及びその適用が進められるものとも予想されます。

これらの関係を図示すると以下のようになります。



これは、中国に子会社を有する日本企業にとって極めて厄介な状況を産むことになります。

すなわち、従前、IFRS を採用していない日本企業では、原則的に中国においては旧 IFRS に従った収益計上を行っており、ここでは旧 IFRS と日本基準との間には大きな相違はないという前提のもとに調整は行われていませんでした。

これが新 IFRS 適用開始後の 2018 年を見た場合（日本における新基準の適用が未だ開始されていなかった場合）、日本親会社として IFRS を採用していないならば、中国において旧 IFRS 基準（または發票基準）により作成した財務諸表を一旦新 IFRS 基準に焼直し、これを親会社においてさらに日本基準に調整するということになります。仮に、日本親会社として IFRS を採用していたとしても、中国における新 IFRS への焼直しは必要であり、また、日本の税務上旧基準での財務諸表を作成することが求められるといえます。

従って、いずれの場合においても、各国における基準間のズレ及びその適用開始時期を予想、把握することにより、最低限必要な情報を確保できるよう準備しておくことが必要です。同時に、完全に保証されることはないにしても、これらの方向性について事前に会計監査人に説明を行い、ある程度の理解を受けておく必要があります。

収益にかかわる新しい会計基準の内容

では、今回改訂が進められている基準とは具体的にはどのようなものなのでしょうか。

日本の新聞報道では以下のような変更について示されていましたが、これを専門的枠組の観点から捉えることにより解説してみたいと思います。

- (i) 量販店等のポイント制度について、今後販売価格からポイント分を差引いた金額での売上計上となる。
- (ii) 書籍販売等において、今後見積返品率をあらかじめ差引いた後の売上計上となる。
- (iii) スポーツクラブ等入会金について、今後会員としての期間に按分した売上計上となる。

まず最初に、新たな IFRS では収益の計上を以下の 5 つのステップに区分して進めます。

- ① 契約の識別
- ② 履行義務の識別
- ③ 取引価格の算定
- ④ 価格の履行義務への配分
- ⑤ 収益の認識

(i) ポイント制度は、② 履行義務の識別と関連します。

履行義務の識別とは、簡単に言うと、1 つの契約の中に別個の財またはサービスとして区分可能な約束が含まれる場合には、これを区分し識別する必要があるというものです。すなわち、財・サービスの提供に付随して付与されるポイントが、その契約を締結しなければ受け取れない重要な権利を顧客に提供する場合には、別個の義務履行として取扱うことにより、取引価格を当初販売した商品とポイントのそれぞれに独立販売価格に基づき配分し、商品については販売された時点、また、ポイントについては利用された時点で収益を認識することになります。従って、結果的に、ポイントを伴う販売については、そのポイント分を差引いた金額により収益が計上されることになるのです。

(ii) 返品率については、③ 取引価格の算定と関連します。

取引価格の算定とは、分かりやすく言えば、名目的取引額から様々な要素を加減算することにより純粋な収益額を算定する必要があるというものです。ここでは、取引価格の算定に際して、以下の全ての影響を考慮する必要があります。

- ・ 変動対価
- ・ 変動対価の見積の制限
- ・ 契約における重要な金融要素の存在
- ・ 現金以外の対価
- ・ 顧客に支払われる対価

ここで、返品権付製商品については、販売された製商品のうち返品されると見込まれる部分について収益を認識せず、返金負債として計上するとともに、当該返金に関して顧客から製商品を回収する権利については資産として計上するものとされています。同時に、返品にかかわる金額については、変動対価の見積として期待値または最も可能性の高い金額のいずれかの方法により行わなければならないとされています。従って、販売委託制度に基づく書籍の販売等については、その収益の金額は見積返品率をあらかじめ差引いた後の金額となります。

(iii) スポーツクラブ等入会金は、⑤ 収益の認識と関連します。

最も肝心の収益の認識は従来までのアプローチと少し異なり、まず契約開始時に収益認識（履行義務の充足）について、一定の期間にわたるのかまたは一時点で完了するのかを決定しなければならないとされています。ここでは、顧客が企業の履行によって提供される便益を、その履行に連れて同時に受取り消費する場合には、企業は一定の期間にわたり収益を認識するものとされます。従って、結論的には、スポーツクラブ等入会金は、これにより入会中の期間に提供される財・サービスを受ける権利や、非会員に課されるより低い価格で財・サービスを購入する権利が与えられる場合には、それらの履行義務に関連するものと判断され、これらの充足について収益を認識するものとされます。

さらに、これら以外にも一般の物品販売契約は、輸出契約等の出荷してから顧客による検収までの期間が一定程度ある取引についての収益認識、商品券等の顧客の未行使の権利に伴う収益認識についても、大きな影響を与えることが予想されています。

中国子会社に与える影響

以上のように、これらの収益にかかわる会計基準の変更は、多くの企業にその影響を与えることが予想されています。

(1) 会計基準の相違に伴う影響

上述の通り、今後予想されるそれぞれの基準改訂におけるスケジュールのズレにより、中国においては新 IFRS の適用が遅れる可能性があります。この場合には、中国会計基準とは別に親会社報告用に新 IFRS に即した収益基準を採用する必要があると考えられます。

(2) 増値税制との関連による影響

中国において新 IFRS の採用に一定の時間がかかる背景の 1 つとして、厳格なインボイス方式を採用している増値税との調整があります。例えば、上述のようなポイント制、返品権付販売、入会金等について収益の計上を調整する場合には、これらの取引に伴って発行する増値税インボイス（発票）の金額についても調整を行わなければならない、この中に見積もり等の恣意性を持ち込むことは課税実務上極めて難しいと予想されます。

従って、結論的には、会計と税務を区分して取扱わざるを得ないものと想像しますが、これは同時に前述の企業会計準拠主義（実質的意義）からの逸脱となることから、その調整には一定の期間を要すると考えられます。

ここまで見てきた通り、企業会計の根幹をなす基準の改訂は、非常に大きな負担が伴うものといえます。しかしながら、大きな視点から捉えれば、過去、現在、未来に渡るキャッシュフローについて恣意性を排して実態を表すというところにその中心があり、国際比較性のさらなる向上と合わせて、そのもたらす効用は極めて大きいものと考えられます。

従って、今後も継続する企業会計の進化を、良い意味での会計戦略として採用する会社がますます社会的に評価されていくようになることを期待するとともに、我々としてもそのような目的の達成に向けて全力を挙げていきたいと考えています。

これに対して、欧米各国では、資本市場に対する信頼性回復の観点から、会計及び監査にかかわるコンプライアンス制度強化策が打ち出されてきています。

中国に関しては、人民元の国際化、一帯一路政策などとの相乗効果もあり、多国籍企業の中国国内活動及び中国企業による海外活動がますます活発化し、中国経済が世界経済へ与える影響が拡大しています。一方で、その会計及び監査コンプライアンス制度については、世界的潮流とは異なる特殊な要素が存在しています。

日本においては、まさにこれから監査制度の見直しが始まろうとしています。これら会計及び監査にまつわる今後の国際的な動向について注意深く見守っていくことは、国際的ビジネスを展開する企業にとって、最も基礎的な重要事項の 1 つといえるでしょう。

以 上

この記事はみずほ銀行の MIZUHO CHINA MONTHLY 2016 年 4 月号からの転載記事となります。
(<http://www.mizuhobank.co.jp/corporate/world/info/cndb/economics/monthly/index.html>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

佐藤 尚吾 Sato Shogo

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. shogo.sato@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

Japan Desk BEIJING OFFICE

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 10 8429 8078

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

901 City champ Building

No.12 Tai Yang Gong Zhong Lu, Chao Yang District,
100028, Beijing, China

Tel. +86 10 8429 8078

Fax. +86 10 8429 8081

More informations on
www.mazars.cn