

中国における収益認識基準の改正

September 2018



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。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 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。

中国における収益認識基準の改正

中国においては2017 年7 月に収益にかかわる企業会計準則第14号が改正されました。

これは、IFRS 第15 号「顧客との契約から生じる収益」の考え方を全面的に取り入れ、以下のような収益認識のための5 つのステップの考え方を踏襲しているものとなっています。

収益を認識するための5ステップ

ステップ1...顧客との契約を識別

ステップ2...契約における履行義務（収益認識の単位）を識別

ステップ3...取引価格の算定

ステップ4...契約における履行義務に取引価格を配分

ステップ5...履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識

適用開始年度については、中国国外上場企業は2018 年1 月1 日から、中国国内上場会社は2020 年1 月1 日からの実施であり、日系現地法人を含む非上場企業は2021 年1 月1 日からの実施となっています。また、早期適用が認められています。

I. 従来の収益認識基準との比較

従来の中国における収益認識基準では、これまで適用されてきた IAS 第 18 号と同様、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した。

- 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

一方で、新たな収益認識基準においては、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との考え方が採用されています。

「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ものとされます。

- ・ 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

II. 新たな収益認識基準採用に伴う中国企業所得税法上の収益認識への影響

中国の税務上は、以下のような考え方が採用されており、企業会計準拠主義として、原則として会計上の基準がそのまま採用されるものとなっています。

企業所得税法第 21 条

「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。」と規定されることにより、原則として企業会計準拠主義（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。

租税徴収管理法第 20 条

「納税者、源泉徴収義務者の財務・会計制度もしくは財務・会計処理方法と、国務院もしくは国務院財政税務主管部門の関連規定が抵触する場合は、国務院もしくは国務院財政・税務主管部門の関連規定に基づき納税額、源泉徴収額を算定する。」

従って、中国における税法においては、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とされ、会計基準の変更がなされた場合においても基本的には税法の修正を行う必要はないものとなっています。

また、増値税法における納税義務の発生時点については以下のように定められています。

増値税暫定条例

第 19 条 増値税納付義務の発生日は以下のとおりである。

(一) 物品販売又は課税労務提供については、売上代金又は売上代金取立証憑を受け取った日とする。先に領収書を発行した場合には、領収書を発行した日とする。

営業税改徴増値税試点実施弁法

第 45 条 増値税納税義務、源泉徴収義務の発生時点は

(一) 納税人の課税行為が発生し、売上代金又は売上代金取立証憑を受け取った日とする。先に領収書を発行した場合には、領収書を発行した日とする。

売上代金とは、納税人がサービス、無形資産、不動産販売の過程又は完了後に受領した代金をいう。

売上代金取立証憑を受け取った日とは、書面契約における支払日をいい、書面契約を締結していない又は書面契約において支払日が確定されていない場合には、サービス、無形資産、不動産権利帰属変更の日を指すものとする。

(二) 納税人が建築サービス、賃貸サービスを提供し前受金方式を採用する場合には、その納税義務発生時は前受金を受け取った日とする。

(三) 納税人が金融商品譲渡に従事する場合には、金融商品所有権の移転した日とする。

(四) 納税人に本弁法第 14 条の状況（みなし販売：筆者註）が発生する場合には、サービス、無形資産譲渡の完了の日または不動産権利帰属変更の日とする。

(五) 増値税源泉徴収納税義務の発生日は、納税人の増値税納税義務発生の日とする。

ここでは、従前より、増値税の認識と企業会計上における収益の認識には一定のずれが発生することが想定されており、従って、ここでも、今回の会計上の収益認識基準の改正に伴う修正は発生しないものとなっています。

III. 日本及び中国において収益認識基準の改正にみられる相違

日本では、今般、収益の認識について、企業会計基準委員会（ASBJ）から企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」が公表され、平成 33 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から適用がなされます。一方で、従来からのいわゆる実現主義を基準とする企業会計原則における収益認識も同時に存続することから、中小企業（監査対象法人以外の法人）については、引き続き企業会計原則に則った会計処理が可能とされています。

これに伴って、税制上、平成 30 年度改正において、税法上の資産の販売等に係る収益に関する規定の改正が行われています。

ここで、中国と同様に企業会計準拠主義（確定決算主義の実質的意義）を有する日本において、あえて会計基準の変更にそくして税法改正が行われた理由としては、法人税基本通達の対応（整備方針）に示される以下のような背景があったものといえるでしょう。

法人税基本通達の対応（整備方針）

- 新会計基準は収益の認識に関する包括的な会計基準である。履行義務の充足により収益を認識するという考え方は、法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではない。

- 一方で、新会計基準について、過度に保守的な取扱いや、恣意的な見積りが行われる場合には、公平な所得計算の観点から問題があるため、税独自の取扱いを定める。

すなわち、収益の認識という企業会計の根本において、会計上複数の基準が認められる場合には、課税の公平性を担保するための恣意性の排除のために、あえて企業会計の基準を税法の中に取り込むことにより、その厳格な執行を担保する必要があったものと考えることができるのではないのでしょうか。

しかしながら、一方で、**IFRS** の本質が投資家向けの情報開示にあることを考えた場合には、基本的に単体での決算を前提とする会社法、税法については、影響しないことが想定されているものといえ、これらは、既に **IFRS** を導入しているドイツ、フランス、イギリス等の国において共通する適用状況となっています。

従って、このような **IFRS** に則した会計基準については、上場企業等の一定の企業に適用範囲を絞り、それ以外の企業については従来の収益認識基準を維持しつつ、国内における税法上は厳然たる確定決算主義を維持することも考えられる方法ではないかといえます。

いずれにしても、今後、日本において、**IFRS** に則した会計基準に対応した税法の改正が本当に必要とされていくかについては、**IFRS** に則した会計基準がより複雑化、多様化されることが予想される中、いずれかの時点でより詳細な検討が行われるものともいえるでしょう。

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

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

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kenta.yoshino@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

More informations on
www.mazars.cn