

収益認識基準の包括的改訂

December 2019



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。

2019 年 10 月時点で、世界 89 ヶ国に業務を展開し、40,000 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。

本稿では、収益認識基準の包括的改訂について IFRS、日本、中国それぞれにおける基準をまとめて解説する。

日本では、収益の認識について、これまで企業会計原則で実現主義による収益の認識をうたっていたのみで、具体的な会計基準は存在しませんでした。平成 30 年 3 月 30 日に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、令和 3 年（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。

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、さらに、いま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についても解消される可能性があるものといえます。

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ものと考えられ、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。

IFRS（International Financial Reporting Standards）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一つとして、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 IFRS15 においてまとめられています。

【従来の IFRS（IAS）の考え方】

従来の IAS18 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 IFRS15 が収益認識基準として適用されるものとなっています。

ここでの基本的な考え方は、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いうものです。

「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ます。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をいうものとされています。

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を特定するものとされています。

- ・ 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

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、1949 年の導入以降大きく改訂されることのなかった収益会計基準について、上述のような IFRS15 号の変更を受けて、国際的な流れに沿った見直しのための議論を開始し、今回包括的な改訂がなされることになりました。

【従前の収益認識基準】

従前、日本の会計上、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しておらず、企業会計原則において、収益の認識は実現主義によるものと示され、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ものと解釈されていました。

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）」において、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がなされており、一定の条件のもとでの考え方が示されていました。

【新たな収益認識基準】

新たな収益認識基準においては、IFRS15 の考え方を採用し、「約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように収益の認識を行う」ものとされています。

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

ここでのポイントは、値引き、リベート、返金等、取引の対価に変動性のある金額が含まれる場合は、その変動部分の金額を見積り、その部分を増減して取引価格を算定することや、割賦販売における割賦基準に基づく収益認識は認められないことといえます。

新会計基準の適用対象

連結財務諸表及び個別財務諸表の両方ともに、同一の会計処理を適用するものとされています。

但し、中小企業（監査対象法人以外）については、引き続き企業会計原則に則った会計処理も可能とされています。

新会計基準の適用範囲

新会計基準は、顧客との契約から生ずる収益に関する会計処理及び開示について適用するものとされています。

但し、次の取引については不適用

- ①「金融商品会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- ②「リース会計基準」の範囲に含まれるリース取引
- ③保険法における定義を満たす保険契約
- ④同業他社との交換取引
- ⑤金融商品の組成又は取得において受け取る手数料
- ⑥「不動産流動化実務指針」の対象となる不動産の譲渡

新会計基準の適用時期

早期適用時期

- ・ 2018 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用可能
- ・ 2018 年 12 月 31 日以後終了する事業年度から適用可能
- ・ 2021 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から強制適用

【日本における税務上の収益認識基準】

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（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（実質的意義）の両者を意味して論じられることが多いものといわれています。

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）をその論拠として、「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」ものとされています。

② 確定決算主義の実質的意義

実質的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。

このように、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」に従うものとされています。

従って、日本の会計上の収益認識基準に従うことになりますが、ここで、今般、顧客との契約から生じる収益に関する包括的な会計基準として「収益認識に関する会計基準」が導入され、これを踏まえ平成 30 年度税制改正において資産の販売等に係る収益に関する規定の改正が行われることになっています。

「収益認識に関する会計基準」は、①「企業会計原則」に優先して適用される会計基準としての位置付けがなされており、②「履行義務」という新たな概念をベースとして収益の計上単位、計上時期及び計上額を認識する会計処理が行われることとされています。

これらを踏まえ、法人税基本通達においては、「収益認識に関する会計基準」における収益の計上単位、計上時期及び計上額について「履行義務」という新たな概念を盛り込んだ形で見直しを行うとともに、法人税法において収益の計上時期及び計上額についての規定が設けられたこと等に伴う取扱いの整理が行われています。

ここでの税制改正にかかわる考え方は以下のような法人税基本通達の対応（整備方針）に示されています。

- ・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。そのため、改正通達には、原則としてその新会計基準の考え方を取り込んでいく。
- ・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。
- ・中小企業については、引き続き従前の企業会計原則等に則った会計処理も認められることから、従前の取扱いによることも可能とする。

【税法改正の主な内容】

このように税務上の収益認識基準は、基本的に会計制度に従うものとされており、従前は明確な収益認識基準が設けられていなかったものが、新たに包括的基準が設けられるようになったことに対応して、税法においても従来法令上設けられていなかった明確な規定が以下のように設けられるものとなりました。

①収益認識時の価額

資産の販売若しくは譲渡時の価額については、原則として資産の引渡しの際における価額とし、役務の提供時の価額については、通常得べき対価の額に相当する金額とする。

（ここで、貸倒れ又は買戻しの可能性がある場合においては、その可能性がないものとした場合の価額とする。）

また、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額を実質的な取引の単位に区分して計上でき、値引き又は割戻しについて、客観的に見積もられた金額を収益の額から控除することができるものとする。

②収益の認識時期

原則として、目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入するものとし、例外的に、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、上記引渡し等の日に近接する日の属する事業年度の収益の額として経理した場合、上記引渡し等の日にかかわらず、原則として当該事業年度の益金の額に算入するものとする。

③返品調整引当金

返品調整引当金制度は廃止となる。

④長期割賦販売等の延払基準

長期割賦販売等の延払基準は廃止となる。

このように収益に関する会計基準では、収益の認識時期について一定の場合、出荷基準等が認められることから、この取扱いに合わせて法人税法上も一定の場合、出荷基準等が認められることとなります。

【適用時期】

平成 30 年 4 月 1 日以後終了事業年度

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準】

中国財政部は、IFRS15 号の適用に合わせて、2017 年 7 月 5 日付で「『企業会計準則第 14 号－収入』の改訂発行に関する通知」(财会[2017]22 号)を發布し、2018 年 1 月 1 日から施行しています。

適用開始年度については、海外上場企業は 2018 年 1 月 1 日からの実施、国内上場会社は 2020 年 1 月 1 日からの実施であり、日本の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。

また、内容については、基本的には 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、原則として企業会計準拠主義（実質的意義）により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、中国においては増値税(VAT)において厳格なインボイス（発票）方式が採用されていることもあり、インボイスの発行額と売上額の一致が実務的に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も実務的には広範に行われているものといえます。

【基準改訂にかかわるスケジュール】

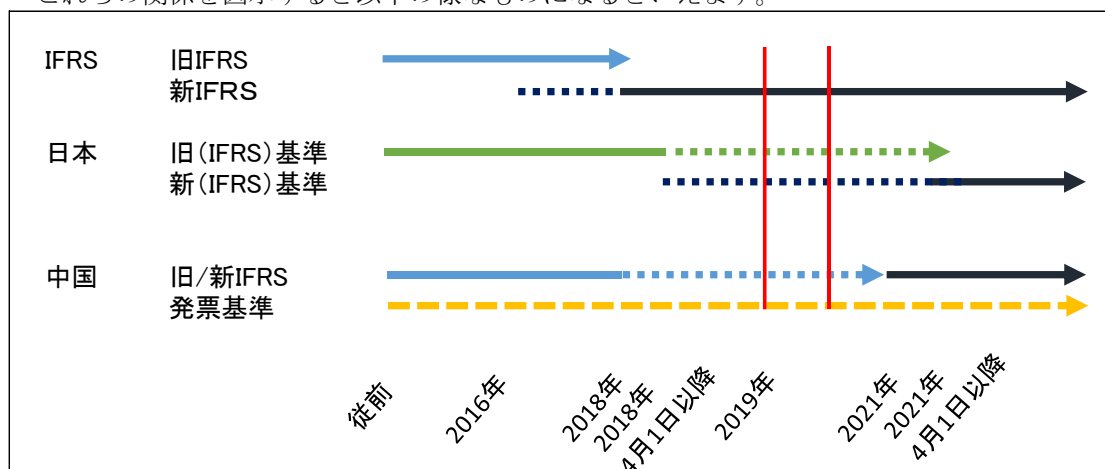
収益にかかわる会計基準の変更は、日々の会計処理の変更に繋がり、その影響は広範に亘るものと予想されています。

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とされ、それ以前についても早期適用可能とされています。

次に、日本基準については、今回の新会計基準の採用により、原則として、2018 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用が開始されます。

また、中国における外商投資企業については、原則として、2021 年 1 月 1 日からの実施となっています。

これらの関係を図示すると以下の様なものになるといえます。



したがって、2019 年度については、日本及び中国側ともに、旧基準と新基準のいずれも適用されている可能性があり、4 通りの対応を考えなければなりません。

【会計監査上の取扱い】

以下の企業会計基準委員会実務対応報告第 18 号を基に取扱われることになります。

連結決算手続における在外子会社等の会計処理の統一 原則的な取扱い

連結財務諸表を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一しなければならない（連結会計基準第 17 項）。

当面の取扱い

在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、及び国内子会社が指定国際会計基準又は修正国際基準¹に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合（当連結会計年度の有価証券報告書により開示する予定の場合も含む。）には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるものとする。ここでいう在外子会社の財務諸表には、所在地国で法的に求められるものや外部に公表されるものに限らず、連結決算手続上利用するために内部的に作成されたものを含む。

上述の 2019 年度の取扱いから、以下の 4 通りの対応が考えられ、中国側で新 IFRS が採用されていない場合には、修正が必要になるといえます。

中国側 日本側	新 IFRS	旧 IFRS
新 IFRS	一致	要修正
旧 IFRS	修正必要なし (当面の取扱い)	要修正

ただ、新旧基準の主な相違が以下のようなものであることを前提として、実務的には、中国における日系企業のほとんどにおいて大きな修正は必要ないものと考えられるでしょう。

新旧基準の主な相違として想定される内容

- (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。

収益にかかわる新しい会計基準の内容

それ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のでしょうか？

日本における新聞報道においては、以下のような変更がなされると示されていたようですが、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 においては収益の計上を、以下の 5 つのステップに区分することにより進めることになります。

- ① 契約の識別
- ② 履行義務の識別

¹連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第 93 条に規定する指定国際会計基準、同第 94 条に規定する修正国際基準について金融庁が「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」にて指定する基準。

- 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

ここで、(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、一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。

また、(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るものとされています。

- ・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ものとされています。

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。

最も肝心となる収益の認識については、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ものとされています。

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取引において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。

以上

この記事はみずほ銀行のMIZUHO CHINA MONTHLY2019年12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. kazuhsa.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. kazuhsa.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 61681088

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