

国際財務報告基準第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を踏まえて作成された新収益認識基準（日本基準）の適用による企業実務への多面的な影響と課題

鈴木理加

PwC あらた有限責任監査法人

要 旨

国際会計基準審議会（IASB）は、2014 年に米国会計基準とコンバージェンスした基準である国際財務報告基準（IFRS）第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（IFRS 第 15 号）を公表した。この動きを受けて、企業会計基準委員会（ASBJ）は、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（会計基準）およ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」（適用指針）（会計基準と適用指針を併せて、新収益認識基準）の作成を開始し、2018 年 3 月に最終化し公表した。新収益認識基準は、IFRS 第 15 号を基本的に踏襲した原則的な取扱いと、我が国の実務を配慮した代替的な取扱いの 2 層で構成されている。原則的な取扱いと IFRS 第 15 号の取扱いは、基本的に整合するように新収益認識基準は作成されている。他方で、代替的な取扱いは、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせないと考えられる範囲でのみ認められた実務上の便法となっている。

IFRS 第 15 号を踏まえて作成された新収益認識基準の適用により生じうる影響は、顧客との契約に基づいた判断と見積もりを求める規定への対応が必要となるため、内部統制、情報やデータの収集や蓄積の仕組み、財務報告や経営管理システム等への多様な分野におよび、財務報告への影響にとどまらないものと考えられる。このため、新収益認識基準への移行とその後の企業全体の活動においては、経理以外の広範囲の部署に影響をもたらす可能性があるものと考えられる。

このような影響の 1 つとして、管理会計への影響も考えられる。本来、財務会計と管理会計を一致させることは、目的適合性や基準準拠性の観点等からは、求められてはいない。しかしながら、新収益認識基準の適用実務が収益の認識や測定 of 会計処理に与える影響やその他の影響が重要である場合には、財務会計と管理会計を一致させ、一定の実務的な調整を加える等の工夫も有用であると考えられる。

なお、本稿は、2018 年 7 月に開催された国際会計研究学会第 9 回東日本部会において、会計監査実務者の観点から報告した内容を取りまとめたものであり、文中の意見にわたる部分は筆者の私見である。

I 基準開発の背景と適用時期

1. 基準開発の経緯

日本基準の枠組みに従前存在していなかった収益認識に関する包括的な会計基準を作成することとなった重要なきっかけは、2014年に、国際会計基準審議会（IASB）が米国会計基準（トピック 606）とコンバージェンスした基準である国際財務報告基準（IFRS）第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（IFRS 第 15 号）を公表したことである。IFRS を利用する企業が、2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度において IFRS 第 15 号の適用を開始したことにより、IFRS を利用する企業は、米国会計基準を利用する企業とほぼ同一のルールに従って売上高や収益を会計処理し開示することになる。このような動きを踏まえ、企業会計基準委員会（ASBJ）は、IFRS 第 15 号を踏まえた収益認識基準の開発に向けた検討を進めることは、我が国の会計基準を高品質で国際的に整合性のあるものとし、投資家の意思決定により有用な財務情報を提供するとともに、会計基準の体系の整備を図る等の観点から、重要なものであると考え、2015 年より基準開発に向けた検討を着手した^①。

その後、ASBJ は、2016 年 2 月に「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」（意見募集）ならびに 2017 年 7 月に「収益認識に関する会計基準（案）」（公開草案）を公表し、IFRS 第 15 号を出発点とした包括的な収益認識に係る会計基準を策定する方針をとることを確認し、そのうえで、実務的な配慮が必要であるとのコメントを踏まえて適用上の課題への対応を検討した。こうしたプロセスを経て、ASBJ は、2018 年 3 月に、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（会計基準）およ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」（適用指針）（会計基準と適用指針を併せて、新収益認識基準）を公表した。

2. 基準開発着手の必要性

従前の日本基準に基づく売上高や営業収益の会計処理の実務は、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（工事会計基準）や実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」（ソフトウェア実務報告）の定めに従う場合以外は、企業会計原則第二損益計算書原則三 B にある「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り。」とした実現主義の原則に従って検討されていた。この実現主義の考え方による限りにおいては、各企業の独自の経理方針や税務上の取扱い等も踏まえた異なる実務が許容されており、同一業種の類似取引においても各企業の会計処理の実務には多様性が見受けられていた。このような各企業の会計処理の実務に基づき作成された財務諸表については、一貫した会計方針が継続的に利用される場合には、会計期間の間での比較可能性に問題はないものと考えられる。しかしながら、企業間での比較を試みたときに、異なる企業双方の具体的な会計方針が明確にならない場合には、その財務諸表数値の比較は困難となっていた。また、日本基準の会計基準の体系や枠組みの観点からは、IFRS 第 15 号ならびにトピック 606 という新たな IFRS や米国会計基準の収益認識基準と比較した場合に、どのような相違が基準間に生じているのかについて明確に説明することが困難なものと考えられた。このため、国際的な会計基準の調和等といった観点からも懸念が聞こえていた。

こうした問題に対する対処として、ASBJ に

においても、包括的な収益認識に関する会計基準の策定の必要性について審議が開始されることとなった。

3. 適用時期

新収益認識基準については、2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することとされている。また、早期適用として、2018 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することができる。なお、早期適用については、追加的に、2018 年 12 月 31 日に終了する連結会計年度および事業年度から 2019 年 3 月 30 日に終了する連結会計年度および事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表および個別財務諸表から適用することができることとしている。通常よりも長い 3 年という準備期間を適用前に設けられた理由を、ASBJ は、「収益認識に関する会計処理は日常的な取引に対して行われるものであり、本会計基準の適用により従来と収益を認識する時期または額が大きく異なる場合、企業において経営管理およびシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性が生じる可能性があり、新たな会計基準または改正された会計基準の公表における通常の準備期間に比して、より長期の準備期間を想定して適用時期を定める必要があると考えられる⁽²⁾。」と説明している。損益計算書のトップラインである収益は、業績を示す重要な財務数値であり、これに係る新会計基準の適用準備の対応が、多岐にまた広範囲にわたる可能性があることを考えるならば、3 年という準備期間も決して長いものではない。

II 新収益認識基準の概要

1. 基本となる原則の意義と 5 つのステップとの関係

新収益認識基準を理解する上では、IFRS 第 15 号を踏まえて導入された基本となる原則の意義⁽³⁾とこの基本となる原則を具体的に会計処理の検討のプロセスに落とし込んだ 5 つのステップを理解することがカギとなっている。

まず、基本となる原則とは、「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、収益を認識することである⁽⁴⁾。」とされている。この基本となる原則は、IFRS 第 15 号および新収益認識基準に基づいて収益認識に係る会計処理を検討するために必要となる、収益の認識時期や方法を判断するための原則（認識原則）と当該収益を算定するための原則（測定原則）を示したものである。しかしながら、この認識と測定の原則を具体的な会計処理の検討に適用していくためには、個々の会計処理や判断のプロセスに落とし込んでいくことが必要となっており、これを示したのが 5 つのステップである。したがって、5 つのステップのそれぞれに定められた規定に従って会計処理することが、基本となる原則を踏まえた会計処理をすることにつながることとなる⁽⁵⁾。

2. 5 つのステップ

以下では、5 つのステップのそれぞれについて、簡潔に解説する。

(1) 顧客との契約を識別する（ステップ 1）

企業は、顧客と合意し、かつ、会計基準第 19 項の要件⁽⁶⁾を満たす契約に新収益認識基準を適用する。このステップで、新収益認識基準の適用範囲に含まれる顧客との契約⁽⁷⁾につい

て具体的な契約内容を把握し、ステップ2以降の会計処理の検討をする。

(2) 契約における履行義務を識別する（ステップ2）

企業は、契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、会計基準第34項の要件⁽⁸⁾を満たす場合には、別個のものと把握して、当該約束を履行義務として区分して識別する。新たに導入された履行義務⁽⁹⁾という概念は、顧客との契約に基づいて財又はサービスを顧客に移転する約束を示し、契約に基づいて売上高や営業収益を計上するときの会計処理の単位を示している。

(3) 取引価格を算定する（ステップ3）

企業は、識別した契約において、約束した財又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額（すなわち、取引価格）を算定する。対価の額は、固定である場合も、変動する場合⁽¹⁰⁾も考えられる。

(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する（ステップ4）

企業は、取引価格を、契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づいて、識別した各履行義務へ配分する⁽¹¹⁾。

(5) 履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて収益を認識する（ステップ5）

企業は、識別された別個の財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に（または、充足するにつれて）収益を認識する⁽¹²⁾。

3. 支配の移転

基本となる原則において示されている約束した財又はサービスの顧客への移転は、新収益認識基準において、収益を認識する時期を示す重要なポイントである。なぜならば、新収益認識基準においては、企業は約束した財又はサー

ビスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて、収益を認識することとされている⁽¹³⁾。すなわち、収益の認識時点は、企業が履行義務を充足した時（または、充足する一定の期間にわたって）ということになる。しかし、その時点がいつなのかは、顧客と約束した財又はサービスの支配が顧客に移転して、その顧客が当該財又はサービスの支配を獲得した時点であり、それが、企業が履行を充足した時点ということとなる。したがって、新収益認識基準では、企業による商品等の販売又は役務の給付によって実現したものを売上高等として計上する実現主義⁽¹⁴⁾に基づく検討とは異なり、企業から見た顧客の支配の獲得という観点での検討が必要となる。

新収益認識基準においては、顧客が約束した財又はサービスの支配を獲得した時点とは、顧客が当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を獲得した時点となる。なお、当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力には、他の企業が、当該財又はサービスの使用を指図して、当該財又はサービスから便益を享受することを妨げる能力を含むとされている⁽¹⁵⁾。また、財又はサービスからの便益とは、売却や交換、保有等の直接的または間接的に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー（インフローまたはアウトフローの節減）とされている⁽¹⁶⁾。

このような支配の概念を用いる場合、顧客の支配の獲得の時点企業からの視点で判断する必要がある。また、必ずしも所有権の移転や物理的な移転を伴わない支配の移転も存在することから、顧客との契約に係る個別の取引の事実や状況から判断することが求められることになる。

たとえば、企業が、自社製品を顧客に販売す

ることを約束しているが、顧客が契約する流通センターに一旦納品した後で、顧客の指示に従った販売店の倉庫までの輸送サービスを提供することを約束している場合がある。このような取引において、従前の日本の実務では、顧客が契約する流通センター納品時ではなく、販売店倉庫まで配送され納品された時に、最終的な検収があったと考え、その時点で、企業が製品販売の売上高を全額計上している場合も考えられる。しかしながら、新収益認識基準においては、まず、上述したのと同様の自社製品の販売契約について、契約の取り決めによっては、製品販売だけではなく、流通センター納品後の配送サービスも提供されていると判定され、2つの履行義務が識別されることがある。このような場合には、顧客の流通センター納品時に製品の支配は顧客に移転しており、その後、販売店倉庫までの配送サービスを別個のサービスとして提供される状況であると考えられる。このような契約では、自社製品の販売に配分される収益は、顧客の流通センターへの納品時に認識され、その後、配送サービスの提供時に、当該サービスに配分される収益が認識されることになる。こうした会計処理が、新収益認識基準において、必要になるかどうかは、個別の契約の事実や状況を、個別規定の要件に照らして判断することとなる。

Ⅲ 新収益認識基準の適用実務における論点

以下では、新収益認識基準の適用実務において考えられる多様な論点の中から、いくつかの重要な論点を取り上げ解説する。代替的な取扱いに係る論点以外については、IFRS 第 15 号においても同様の論点が、従前の日本基準の実務との差異として考えられる。

1. 履行義務の充足による収益の認識（ステップ5）

新収益認識基準では、IFRS 第 15 号と同様に、企業は、約束した財又はサービスを顧客に移転することによって、履行義務を充足した時に、または、充足するにつれて、収益を認識することとなる⁽¹⁷⁾。従前の日本基準では、工事会計基準やソフトウェア実務報告の適用となる場合を除いて、どのような場合に、収益を一時点で認識するか、一定の期間にわたって認識するかの判定に係る明確な規定は存在していない。新収益認識基準では、契約開始時点で、識別されたそれぞれの履行義務について、一定の期間にわたって充足されるものかまたは、一時点で充足されるものかを判定する⁽¹⁸⁾。まず、新収益認識基準では、一定の期間にわたって充足されるものかどうかを以下の3つの要件への該当の有無によって判定する⁽¹⁹⁾。

- (1) 企業が顧客との契約にもとづいて履行することにつれて、顧客が同時に受け取って消費すること
- (2) 企業が顧客との契約にもとづいて履行することにより、資産が生じるまたは資産の価値が増加し、当該資産が生じるまたは当該資産の価値が増加することにつれて、顧客が当該資産を支配すること
- (3) 次の要件のいずれも満たすこと
 - 企業が顧客との契約にもとづいて履行することにより、他の用途に転用することができない資産が生じること
 - 企業が顧客との契約にもとづいて履行を完了した部分について、対価の支払を受ける強制力のある権利を有していること

前述した3つの要件のいずれにも該当しない場合には、一時点で充足される履行義務として取扱う⁽²⁰⁾。

従前の日本基準の実務では、製造業において、特定の顧客向けに設計した製品の製造販売を一定の契約期間にわたって提供する場合においては、通常、製品の引渡単位数もしくは製造単位数等を基礎に収益認識が行われていると考えられる。しかしながら、新収益認識基準では、特定の顧客に対して実質的に同一の製品の提供が継続して行われていれば、一連の財又はサービスの提供があるものとして、契約期間における製品の製造委託サービスを単一の履行義務として会計処理することが考えられる。さらに、この単一の履行義務と考えられた製造委託サービスについて、一定の期間にわたって充足する履行義務のいずれかの要件が該当する場合には、当該契約上の製造委託期間にわたって収益を認識することとなる。たとえば、顧客との契約に基づいて、当該顧客向けの特種な仕様の製品を提供する場合には、企業は、その製品を別の用途に転用することができないであろう。併せて、契約期間の途中で顧客より解約された場合には、その時点までに発生した費用とこれに対応する合理的なマージンを、企業が対価として収受することが約束されていることがある。こうした2つの条件がそろった場合には、上述(3)の要件が満たされ、収益は契約期間にわたって認識することとなる。

このように、新収益認識基準の実務においては、契約対象の形態(商製品かサービスか工事契約か)等によらない規定の要件に基づいた判断により収益の認識時期が決定されることとなり、従前の日本基準の実務とは異なる重要な判断が必要となる場合がある。

2. 履行義務の充足に係る進捗度 (ステップ5)

新収益認識基準では、IFRS第15号と同様に、企業は、一定の期間にわたって充足される履

行義務について、履行義務の充足に係る進捗度を見積もり、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する⁽²¹⁾。また、企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務について、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合に、原則として、収益を認識する⁽²²⁾。ただし、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができない一方、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、企業は、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について回収することが見込まれる発生済みの費用の金額で収益を認識する(原価回収基準⁽²³⁾)⁽²⁴⁾。他方で、従前の日本基準においては、工事会計基準では、「工事契約に関して、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する⁽²⁵⁾。」とされている。工事会計基準では、進捗度を合理的に見積もることができない場合には、工事完成基準の適用を要求しており、原価回収基準の概念はない。IFRS第15号を踏襲した取扱いを日本の実務に導入した場合に、工事請負契約等に係る実務に重要な影響を与える可能性が考えられたため、代替的な取扱い⁽²⁶⁾が設けられている。

3. 本人と代理人の区分(ステップ2)

新収益認識基準においては、IFRS第15号と同様に、顧客との契約に含まれる特定の財又はサービス(もしくは、特定の財又はサービスの束)⁽²⁷⁾について、顧客との約束の性質に基づき企業が本人もしくは代理人に該当するのかを判定する。その判定の結果に基づいて、収益を対価の総額もしくは、他の当事者が提供する

財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額で認識し表示すべきかを決定する⁽²⁸⁾。ここで、顧客との約束を特定の財又はサービスを企業が自ら提供することが履行義務であると判定する場合には、企業は本人である⁽²⁹⁾。他方で、顧客との約束を、特定の財又はサービスを他の当事者によって提供されるように企業が手配することが履行義務であると判定する場合には、企業は代理人である⁽³⁰⁾。なお、本人と代理人との定義に基づいた判定は、概念的で、実務上困難な場合もある。このため、企業が、特定の財又はサービスを提供する前に支配をしているかどうかを判定するときに参照する 3 つの指標が、以下のとおり、例示として提供されている⁽³¹⁾。

- (1) 企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること。
- (2) 当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後において、企業が在庫リスクを有していること。
- (3) 当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること。

たとえば、インターネット上でのサービス提供取引等においては、在庫の物理的な移転やこれに伴う責任の移転等が介在しないため、(2)における在庫のリスクに係る検討が必要とされない場合もある。このため、例示として提供された特定の指標のみに着目して結論付けることなく、本人と代理人の定義への該当を基礎に、例示された指標にとらわれずに他の契約上重要な要素等も併せて総合的に検討することが必要である。

従前の日本基準においては、ソフトウェア実務報告において、「一連の営業過程における仕入および販売に関して通常負担すべきさまざ

まなリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスク等）を負っていない場合には、収益の総額表示は適切でない⁽³²⁾。」とする規定が示され、ソフトウェア取引以外において、この規定の考え方が参照される場合もある。また、このような特段の定めのないソフトウェア以外の取引については、損益計算書上で、取引規模や取引量を示す数値をトップラインに表示する意図から、総額表示が利用される場合も多く見受けられていた。このため、新収益認識基準の新たな考え方に基づいた検討の結果、これまで売上高を総額で表示していた取引について、純額での表示に変更しなくてはならない場合も考えられる。また、その逆の場合も考えられる。たとえば、契約上固定手数料が定められている場合でも、値引き他の取り決めにより総額表示が適切な場合も考えられる。

4. 代替的な取扱い

新収益認識基準の規定には、IFRS 第 15 号と同様に、上述した 3 つの実務上の論点以外にも、企業が重要な判断や見積もりを要求される場合が多く含まれる。しかしながら、対象となる取引が、質的量的に重要性がない場合には、このような重要な判断や見積もりによる規定を適用した場合と適用しなかった場合とで、会計数値において重要な差異が生じない場合も考えられる。また、そのような場合には、財務諸表の有用性を高めるという便益に比べて、重要な判断や見積もりに要する企業の負担が大きいのということも考えられる。更に、従前の日本基準に基づいて蓄積された実務を配慮した便宜的な対応を含めることへの要望を、ASBJ は、意見募集や公開草案のフィードバックとして受けていた。こうしたことを踏まえ、ASBJ は、従前の日本基準における実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせな

い範囲で、IFRS 第 15 号における取扱いとは別に、11 の個別項目に対する代替的な取扱いを定めている。ASBJ は、「個々の項目の要件に照らして適用の可否を判定することとなるが、企業による過度の負担を回避するため、金額的な影響を集計して重要性の有無を判定する要件は設けていない。⁽³³⁾」としている。このため、企業は、個々の事実や状況に基づき、代替的な取扱いの適用の可否を判断することが要求されている。

この代替的な取扱いについては、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわない範囲での導入を ASBJ では決定したが、この代替的な取扱いを導入することは、定量的・定性的な重要性も考慮した実務上の便宜を図り、IFRS 第 15 号の定めと異なる方法を容認していることにつながる。このため、同一取引に、IFRS 第 15 号を適用した結果と、代替的な取扱いを適用した結果とは、異なるおそれがあり、実務適用上で基準間の差異として把握される可能性がある。

IV 企業実務への多面的な影響

新収益認識基準は、IFRS 第 15 号と同様に、企業の日常的に継続される取引に係る会計処理に影響を与える。このため、新収益認識基準を導入する際の企業の実務への影響は、既に基準の発効日を経過している IFRS 第 15 号と同様に、会計・財務報告にとどまらず、社内の手続や内部統制、データや情報の収集や蓄積、経営管理や監督、これらにとどまらない企業経営全般に影響を与えるものと考えられる。IFRS 第 15 号の移行時に把握されている影響を踏まえて、以下で新収益認識基準の導入に伴う影響として考えられる重要な事項を解説する。

1. 会計・財務報告への影響

新収益認識基準への移行に伴って、新たな会計処理を採用することにより、財務報告数値が影響を受けることが考えられる。また、新たな概念や規定が導入されることによって、会計方針や社内の経理規定の変更が必要となる。更に、財務報告数値や会計方針等の変更により、投資家への説明等についても対応することも必要となる。

2. 手続・内部統制への影響

新収益認識基準の適用によって、企業は、顧客との契約に基づく判断や見積もりが求められる。この結果、これまで、経理部署が直接的に関与していなかった契約内容の確認を対応できるのかという実務的な対応の論点が出てくる。これには、社内の他の関係部署の支援をどのように受けられるのかといった協力体制が基礎となる。また、連結財務諸表の作成に係るグループ内の経理報告体制や内部統制、リスク管理体制の整備と運用の確認等が必要となり、広範囲の部署の対応が必要となる。さらに、新たな会計方針や社内の規定、内部管理体制等に変更する場合に、管理会計をどのような体制・方針で作成・報告するかについても検討が必要となる。この点に関する考察を、「V 財務会計と管理会計の観点からの実務上の課題」において補足したい。

3. データ・情報への影響

新収益認識基準の適用により、企業は、これまで会計基準への適用の観点において、あまり重視していなかった顧客との契約内容の詳細についても、ステップ 1 からステップ 5 に含まれる個別の規定の判断や見積もりを行うために、把握し分析することが必要となる。したがって、この把握と分析のために必要な情報やデ

ータを収集し蓄積する仕組みが必要となる。また、これらの情報やデータは、収益の認識という損益計算書のトップラインに影響を与える重要なものであるため、こうした情報やデータの集積と分析を監督する仕組みは不可欠となる。

4. 管理・監督システムへの影響

新収益認識基準の適用によって、上述した財務報告に係る内部統制や情報・データの把握、収集、蓄積、分析等が必要となるため、既存の財務報告や経営管理システムについて、修正を加える必要はないのか、新たなシステムの導入の必要はないのかといった影響の評価が必要となる。特に、個々の顧客との契約や取引を管理するシステムについては、新収益認識基準の適用に必要な情報を提供することができるのかどうかについて早期の検討が必要となる。

5. 企業経営全般への影響

新収益認識基準の適用は、損益計算書のトップラインである売上高や営業収益に影響を与えることから、企業のトップが常にモニタリングしている経営指標、中長期事業計画等にも影響を与える可能性がある。また、顧客との契約内容について、当事者間で慣行上認識している取引実態と契約書の文言が異なるような場合には、契約条件等について見直すことが求められることも考えられる。そのほか、財務報告数値への影響の程度によっては、財務戦略、税務戦略、M&A戦略等についての企業の重要な戦略的目的、方針や実行のタイミングについて見直しが必要となることも考えられる。更に、売上高や営業収益等を、従業員や役員の業績報酬等の評価の基礎に含めている場合には、財務報告数値への影響の程度によって、評価指標や測定方法等の見直しが必要となることも考えられる。

V 財務会計と管理会計の観点からの実務上の課題

新収益認識基準の導入と適用は、従前の日本基準の実務に、会計面にとどまらない多様な側面で影響を与え、変化をもたらす可能性があるものと考えられる。たとえば、従前の日本基準を基礎とした管理会計（管理会計目的の情報（管理会計数値））を利用している企業において、新収益認識基準を基礎とした財務会計（財務報告目的の情報（財務報告数値））と一致したものに移行し、財務会計と管理会計の一致を図るべきか否かについても、様々な観点から検討することが必要であると考えられる。

本来、目的適合性や基準準拠性の観点等からは、財務会計と管理会計を一致させることは、必ずしも求められていない。異なる目的で利用される管理会計情報について、財務会計情報と一致させることは、企業内において適時に有用な情報を提供することにつながる場合もあるであろう。たとえば、管理会計情報の利用頻度や対象の範囲が異なれば、必要な情報の範囲や内容なども財務会計情報とは異なりうるため、会計上の取扱いも異なる方法によることがより望ましいとされる場合もあるであろう。

しかしながら、財務会計と管理会計とについて、異なる会計基準に基づいた情報を基礎とした場合に、企業経営管理を効率的に効果的に実施できるのかという問題が考えられる。特に、収益という対内的にも対外的にも重要な財務数値について、目的別に異なる情報を利用することが適切で有用な情報提供を企業内でできるのかという懸念もあるだろう。

したがって、実務上、財務会計と管理会計とを一致させていくべきかどうかについては、新収益認識基準への移行による収益の認識・測定に係る実務への影響が重要なかどうか、管理

会計特有の方法として従前の収益認識の取扱いを維持することで有用な情報提供を行うことが今後もできるのか、それとも財務と管理の取り扱いを同時に移行することの負荷を伴っても新収益認識基準に基づく管理会計情報が有用な情報提供に繋がるのかどうか等を検討したうえでの判断が必要なものと考えられる。

特に、売上高や営業収益等という財務諸表上の重要な数値の管理に係るという観点からは、新収益認識基準適用による財務会計への影響が重要で広範囲にわたる場合には、原則として、財務会計情報に基づいて管理会計情報を準備すること（財務会計と管理会計を一致させる）が望ましいだろう。他方で、その場合にも、管理会計目的の情報の作成・報告方法や頻度、目的適合性、適時性、実務上の便宜等を考慮して、財務会計目的の情報に一定の調整を加えた情報を用いて、管理会計を実施するという実務的な対応も考えられる。

注

- (1) ASBJ は、平成 27 年 3 月に開催された第 308 回企業会計基準委員会において、IFRS 第 15 号を踏まえた我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手することを決定した。
- (2) 会計基準第 157 項
- (3) IFRS 第 15 号第 2 項では、新収益認識基準で基本となる原則として規定しているものを *the core principle* として、*'the core principle of this Standard is that an entity shall recognise revenue to depict the transfer of promised goods or services to customers in an amount that reflects the consideration to which the entity expects to be entitled in exchange for those goods or services'* と説明している。ASBJ でも、IFRS 第 15 号と同様に、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、基本となる原則を示した（会計基準第 115 項）。
- (4) 会計基準第 16 項
- (5) 会計基準第 17 項

- (6) 会計基準第 19 項では、新収益認識基準を適用するにあたっては、次の(i)から(v)の要件のすべてを満たす顧客との契約を識別するものとしている。このため、新収益認識基準を適用する限りにおいて、いずれか 1 つでも要件を充足しない場合には、会計基準第 25 項の例外に該当する場合を除き、収益認識することは認められていないこととなる。
 - (i) 当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること
 - (ii) 移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できること
 - (iii) 移転される財又はサービスの支払条件を識別できること
 - (iv) 契約に経済的実質があること（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、時期又は金額が変動すると見込まれること）
 - (v) 顧客に移転する財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと。なお、当該対価を回収する可能性の評価にあたっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する
- (7) 新収益認識基準の定めは、原則として、顧客との個々の契約を対象として適用することとされている（会計基準第 18 項）
- (8) 会計基準第 34 項では、顧客に約束した財又はサービスは、次の(i)及び(ii)の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとして、識別して把握することを定めている。
 - (i) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）
 - (ii) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）
- (9) 新収益認識基準では、履行義務を「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(i)又は(ii)のいずれかを顧客に移転する約束をいうものと定義している（会計基準第 7 項）。
 - (i) 別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）
 - (ii) 一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同

国際財務報告基準第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を踏まえて作成された
新収益認識基準（日本基準）の適用による企業実務への多面的な影響と課題

じである複数の財又はサービス)

- (10) 新収益認識基準では、会計基準第 50 項において、顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」と定義している。また、契約において、顧客と約束した対価にこの変動対価が含まれる場合には、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積るものとしている。
- (11) 新収益認識基準においては、原則として、それぞれの履行義務（あるいは別個の財又はサービス）に対する取引価格の配分は、財又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む対価の額を描写するように行うものとしている（会計基準第 66 項）。このような描写を行うために、財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分するものとしている（会計基準第 67 項）。なお、会計基準第 9 項において、独立販売価格とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいうものと定義している。
- (12) 会計基準第 35 項
- (13) 会計基準第 35 項
- (14) 企業会計原則第二 三 B
- (15) 会計基準第 37 項
- (16) 会計基準第 133 項においては、資産からの便益を獲得する方法として、(1) 財の製造又はサービスの提供のための資産の使用、(2) 他の資産の価値を増大させるための資産の使用、(3) 負債の決済又は費用の低減のための資産の使用、(4) 資産の売却又は交換、(5) 借入金の担保とするための資産の差入れ、(6) 資産の保有を例示している。
- (17) 会計基準第 35 項
- (18) 会計基準第 36 項
- (19) 会計基準第 38 項
- (20) 新収益認識基準では、会計基準第 38 項に示されたいずれの要件にも該当しない場合には、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではなく、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に収益が認識されることとしている（会計基準第 39 項）。
- (21) 会計基準第 41 項
- (22) 会計基準第 44 項
- (23) 会計基準第 15 項において、原価回収基準を、履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法と定義している。
- (24) 会計基準第 45 項
- (25) 工事会計基準第 9 項
- (26) 適用指針第 99 項では、代替的な取扱いとし

て、会計基準第 45 項の定めにかかわらず、一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができることを認めている。

- (27) 特定の財又はサービスとは、顧客に提供する別個の財又はサービスあるいは、別個の財又はサービスの束を意味する。適用指針では、この特定の財又はサービス（もしくは、特定の財又はサービスの束）のそれぞれについて、本人と代理人との区分の判定を行うことを要求している（適用指針第 41 項）。
- (28) 適用指針第 39 項、第 40 項および第 135 項
- (29) 適用指針第 39 項
- (30) 適用指針第 40 項
- (31) 適用指針第 47 項
- (32) ソフトウェア実務報告 4 ソフトウェア取引の収益の総額表示についての会計上の考え方
- (33) 適用指針第 164 項

参考文献

- 企業会計基準委員会 [2006] 実務対応報告第 17 号『ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い』
- 企業会計基準委員会 [2007] 企業会計基準第 15 号『工事契約に関する会計基準』
- 企業会計基準委員会 [2007] 企業会計基準適用指針第 18 号『工事契約に関する会計基準の適用指針』
- 日本公認会計士協会 [2009] 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）－IAS 第 18 号「収益」に照らした考察－』
- 企業会計基準委員会 [2018] 企業会計基準第 29 号『収益認識に関する会計基準』
- 企業会計基準委員会 [2018] 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』
- 川野克典 [2014] 「国際会計基準と管理会計－日本企業の実態調査を踏まえて－」『商学論纂』（中央大学）第 55 巻第 4 号 44-65 頁
- 万代勝信 [2015] 「わが国への収益認識基準の導入へ向けて」『會計』第 188 巻第 3 号 267-280 頁
- 高橋賢 [2017] 「財管一致の会計に関する一考察」『産業経理』第 77 巻第 1 号 70-78 頁
- 鈴木理加 [2017] 「収益の額の算定」『企業会計』第 69 巻第 11 号 46-54 頁
- 辻山栄子・三上幸彦・今給黎真一・鈴木理加・川西昌博・小賀坂敦 [2017] 「『収益認識に関する会計基準（案）』の公表を受けて」『季刊会計基準』第

- 58 卷 6-33 頁
- 山田浩史 [2018] 「財務諸表作成者から見た 収益認識会計基準（案）の課題と展望」『會計』第 193 卷第 4 号 367-381 頁
- 小澤義昭 [2018] 「財務諸表監査の観点から見た 収益認識会計基準（案）の課題」『會計』第 193 卷第 4 号 382-391 頁
- 鈴木一水 [2018] 「収益認識会計基準（案）の税務会計の立場からの評価」『會計』第 193 卷第 4 号 392-403 頁
- 西川郁生（編）秋葉賢一，長谷川茂男，石川博行，柳良平 [2016] 『企業価値向上のための財務会計リテラシー』日本経済新聞出版社
- 伊藤邦雄 [2018] 『新・現代会計入門 第 3 版』日本経済新聞出版社
- PwC あらた有限責任監査法人（編）[2018] 『収益認識の会計実務 基本・応用・IFRS 対応』中央経済社
- PwC あらた有限責任監査法人（編）[2016] 『IFRS 「収益認識」プラクティス・ガイド』中央経済社
- PricewaterhouseCoopers [2018] Five ways the new accounting standard for revenue recognition can affect your business this year (<https://www.pwc.com/us/en/private-company-services/publications/assets/pwc-new-accounting-standard-business-implications.pdf>)