



KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol.33

November 2018

【経営 Topic ①】

新収益認識基準が企業経営に与える影響の考察
～業種別シリーズ 重工業・ソフトウェア～

新収益認識基準が企業経営に与える影響の考察

～業種別シリーズ 重工業・ソフトウェア～

有限責任 あずさ監査法人

アカウンティングアドバイザリーサービス

ディレクター 神山 清雄

企業会計基準委員会（ASBJ）は平成30年3月30日、「収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「新収益認識基準」という）を公表しました。新収益認識基準は、国際的な会計基準との整合性を重視しており、国際財務報告基準（IFRS）第15号及び米国基準（ASC606）と一部を除きほぼ同様の内容となっています。

新収益認識基準を適用することによって、売上高に影響が生じる可能性があります。新収益認識基準の適用は、単なる会計処理の問題に留まらず、業務やシステム、経営管理への影響が生じることも考えられます。複数回にわたり、特に重要な影響を受けることが想定される業種を取り上げ、設例を挙げながら、企業経営に与える影響と課題を解説します。本稿では重工業・ソフトウェア業に焦点をあてて解説します。なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



神山 清雄
かみやま きよお

【ポイント】

- － 重工業・ソフトウェア業において特に重要な影響を受ける取引としては、履行義務の識別、契約の変更がある。
- － 履行義務の識別により、従来の契約単位から履行義務単位へ収益を認識する単位が変わる可能性がある。
- － 契約の変更があった場合には、収益を認識する単位が変わる可能性や売上計上額が変更になる可能性がある。
- － 新収益認識基準の適用によって、複数の履行義務に取引価格の再配分を行う場合には、業務プロセスやシステムを見直す必要が生じる可能性がある。

I. はじめに

新収益認識基準では、収益を認識する単位は、現状の契約ベースではなく、企業が顧客に対して財またはサービスを提供する約束（以下「履行義務」という）の単位とすることとしています。

重工業・ソフトウェア業において、1つの契約の中に複数の財またはサービスを顧客へ提供する場合など、従来の収益を認識する単位を検討する「履行義務の識別」が重要な論点となります。また、財またはサービスの提供中に仕様が変更になったり、追加的な作業が発生する場合など、その取扱いについて検討する「契約の変更」も重要な論点です。これら論点を検討した結果、従来の収益を認識する単位及び収益の計上金額が変わる場合があります。以下、「履行義務の識別」「契約の変更」について、新収益認識基準の概要、企業経営に与える影響と課題について解説します。

II. 履行義務の識別

1. 新収益認識基準の概要

新収益認識基準では、大型設備の工事契約やソフトウェア開発と運用保守サービスを含むシステム・インテグレーション・サービス契約のように複数の財またはサービスを総合的に提供するような契約で取引を行っている場合、その契約の中に履行義務がいくつあるのかを検討する必要があります。この点、従来の実務では、企業会計基準15号「工事契約に関する会計基準」（以下「企業会計基準15号」という）に従って、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づくとされているものの、一般的には契約単位で収益を認識しています。一方、ソフトウェア取引においては、実務対応報告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り扱い」（以下「実務対応報告17号」という）に従って、契約が1つであったとしても、財またはサービスの内容や金額が顧客との間で明らかになっている場合や、そうではない場合においても、管理上の適切な区分に基づき、契約上の対価をそれぞれの財またはサービスに分解して、収益認識しています。

新収益認識基準では、以下の2つの要件の両方を満たした場合には別個の履行義務として識別しなければなりません。当該判断は、企業会計基準15号や実務対応報告17号における判断基準と相違するため、従来の実務における収益を認識する単位が変わる可能性があります。

（要件1）財またはサービスから単独で（あるいは、顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせて）顧客が便益を享受できる

（要件2）財また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

また、大型設備の工事やソフトウェア開発を行う際に、企画、設計、施工/開発などといったフェーズごとに契約を締結している場合があります。このような場合には、複数の契約を結合して1つの契約とすべきかどうか、または契約の変更に該当して既存の契約の一部として取り扱うかどうかを検討することに留意が必要です（図表1参照）。

図表1 履行義務の識別パターン

パターン	契約と履行義務の関係	対応方針
1	契約 1つの契約に → 履行義務 1つの履行義務	今までどおり
2	契約 1つの契約に → 履行義務 複数の履行義務	
3	契約複数の契約に → 履行義務 1つの履行義務	要対応
4	契約複数の契約に → 履行義務 複数の履行義務	

2. 具体例（ソフトウェア開発と運用保守サービスのケース）

（1）前提条件

- A社は顧客の依頼に基づき○○ソフトウェアの開発と運用保守サービスを180百万円で提供しており、契約上、ソフトウェアの開発が100百万円であり、運用保守サービスが80百万円である。
- ○○ソフトウェアの開発と運用保守サービスは、通常セットで提供しているが、運用保守サービスを単独で提供しているケースもある。
- ○○ソフトウェアの開発の独立販売価格は150百万円であり、運用保守サービスの独立販売価格は50百万円である。
- 当該運用保守サービスは特殊なものではなく、同業他社も提供可能である。

（2）解説

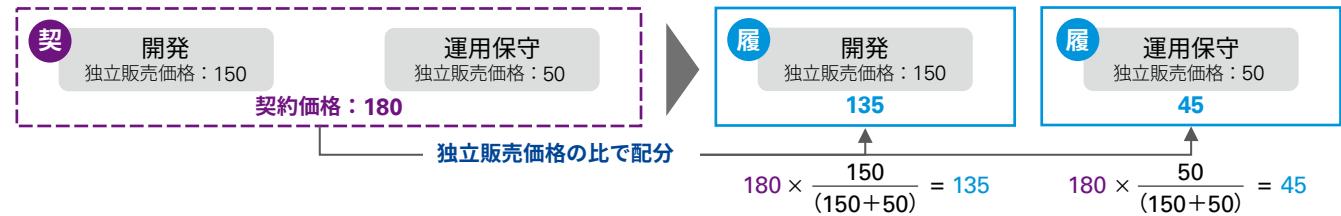
上記の前提条件に基づけば、A社はソフトウェアの開発と運用保守サービスについて、それぞれ別個の履行義務として収益を認識することが求められます。従来の実務においても、実務対応報告17号での要求事項に該当する場合には、開発と運用保守サービスを分解して収益認識していると考えられるため、収益の認識単位についての変更はありません。ただし、開発と運用保守サービスに係る売上計上額について、新収益認識基準ではさらなる検討が必要です。すなわち、従来の実務においてソフトウェアの開発と運用保守に分解した際ににおける各サービスの売上計上額と、それぞれのサービスを単独で販売している際の販売価格（以下「独立販売価格」という）が異なる場合には、取引価格の再配分が行われるため、

図表2 履行義務の識別と取引価格の配分

〈従来の実務〉

契	開発 独立販売価格：150 契約価格：100	運用保守 独立販売価格：50 契約価格：80	→	開発 独立販売価格：150 100	運用保守 独立販売価格：50 80
----------	-------------------------------------	-------------------------------------	---	--------------------------------	--------------------------------

〈新収益認識基準での取り扱い〉



売上計上額が変更になる可能性があります（図表2参照）。

システムを改修するかの対応が必要になります（図表3参照）。

3. 企業経営に与える影響と課題

履行義務の識別により、従来の収益を認識する単位が変更された場合で、複数の履行義務がそれぞれ異なったタイミングで収益認識をする場合には、制度会計において、一部の売上高が従来の認識タイミングの前後で計上される可能性があります。そのような場合においては、業務プロセス及びシステムに大きな影響を与えることが想定されます。

前述の具体例において従来の実務では、契約に従ってソフトウェアの開発が顧客に検収された時点で100百万円を顧客に請求し、運用保守80百万円はそのサービス期間にわたって毎月定額を売上計上し同額を請求するので、契約額と売上計上額と債権計上額（請求額）が一致しています。このように3種の金額が一致していることを前提としてシステムが構築されているため、上流である販売管理システムに登録された取引情報は、下流の他のシステム（総勘定元帳や債権管理システム）へ連動されています。

一方、新収益認識基準では、契約価格が独立販売価格と異なるため、各履行義務へ取引価格の再配分を行うこととなり、ソフトウェアの開発は契約額と異なる135百万円が売上計上され、運用保守についても契約額と異なる45百万円が売上計上されます。しかし、顧客に対して、ソフトウェアの開発完了の時点で100百万円を請求し、運用保守期間にわたり80百万円を請求するのは従来と変わりません。したがって、契約額と売上計上額と債権計上額は一致しません。

このように、新収益認識基準により複数の履行義務が識別された結果、上記のように各履行義務に取引価格の再配分を行う場合や履行義務別に収益認識のタイミングが異なる場合において、実務上の対応として、履行義務単位で契約を締結し直したり、履行義務単位で請求書を発行する時期を変更することは難しいでしょう。結果として、契約額と売上計上額と債権計上額が一致しない可能性があります。そのため、決算において追加業務を行うか、既存の

図表3 複数の履行義務の識別が及ぼす影響



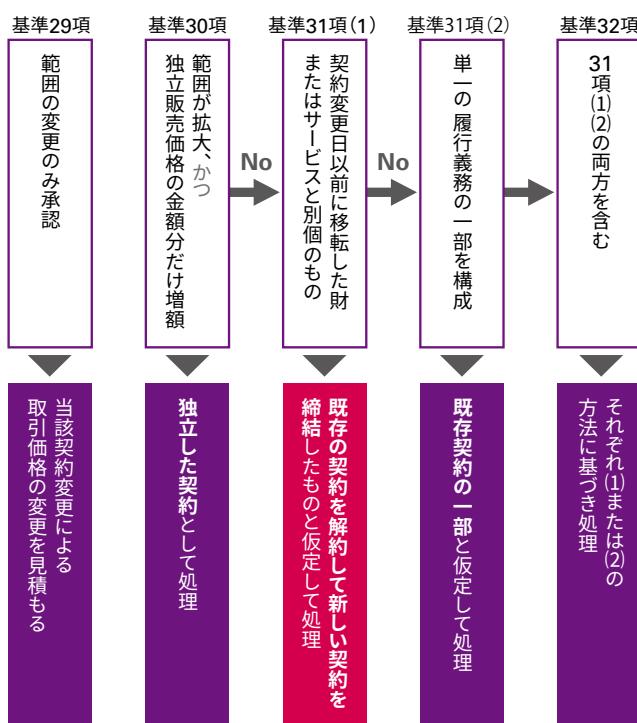
III. 契約の変更

1. 新収益認識基準の概要

従来の実務では、大型設備の工事契約において、原契約工事の対象となる物件の機能の追加・変更工事があった場合は、通常、原契約工事と一体となって義務を履行し、対価に対する請求権を得ると考えられるため、追加・変更工事も原契約工事に含めて1つの収益を認識する単位として会計処理しています。しかし、新収益認識基準では、契約変更により、契約における工事と区別できる財またはサービスが追加され、かつそれに対する対価が独立販売価格に相当する金額の場合、追加・変更工事を独立した契約として取り扱うこととしています。そのため、従来の実務と収益を認識する単位が変更になる可能性があります。

また、財またはサービスが追加されたが、それに対する対価が独立販売価格に相当する金額ではない場合など契約変更が独立した契約として識別されない場合には、契約変更日以前に移転した財またはサービスと別個のものかどうかにより会計上の取り扱いが異なります。契約変更日以前に移転した財またはサービスと別個である場合には、原契約の残存履行義務部分と、新規追加契約により追加された履行義務に対して、既に充足した履行義務部分の対価を差し引いた契約対価を再配分することが求められます。また、単一の履行義務の場合で、かつ一定期間で収益を認識している取引であれば、進捗度を再計算し売上計上額の変更が必要になる可能性があります（図表4参照）。

図表4 契約の変更における会計処理パターン



2. 具体例（独立した契約として取り扱うケース）

（1）前提条件

- B社は大型設備の工事を請け負っている。
- 顧客希望の仕様変更により、追加工事が必要となつたため、原契約を変更した。
- 追加工事については、原契約と明確に区別できる機能を追加するものであり、当該契約変更により、追加工事を単独で受領した場合の対価相当を増額している。

（2）解説

上記の前提条件に基づけば、B社は追加工事を独立した工事契約として識別する必要があります。契約変更に伴い、契約の範囲が拡大し、追加工事における独立販売価格相当額が増額されているため、新収益認識基準では、原契約とは独立した契約として取り扱う必要があります。したがって、当該追加工事を原契約と同じ収益認識単位に含めて会計処理をしていた従来の実務とは異なり、当該追加工事に関して、原契約とは別々の収益認識単位として会計処理を実施する必要があります。

3. 企業経営に与える影響と課題

契約の変更を独立した契約として取り扱う場合には、従来の収益を認識する単位が追加されることになります。そのため、一定期間で収益を認識している場合には、進捗度の計算対象が増加する

など追加の業務対応が必要になると考えられます。

また、契約の変更を独立した契約として取り扱わない場合で、複数の履行義務がある場合には、未履行の履行義務と契約変更により追加された履行義務に対して、既に充足した履行義務部分の対価を差し引いた契約対価を再配分することが必要になります。このような場合には、前述したとおり、契約額と売上計上額と債権計上額が一致しない可能性があり、決算において追加業務を行うか、既存のシステムを改修するかの対応が必要になります。

なお、契約の変更を独立した契約として取り扱わない場合で、単一の履行義務の場合には、従来の実務に大きな影響はないと考えられます。

IV. 最後に

重工業・ソフトウェア業において、特に重要な影響を受ける論点として、「履行義務の識別」と「契約の変更」について解説してきました。両論点の検討を通じて、取引価格の再配分が行われる場合には、業務プロセス及びシステムへ大きな影響を与えることが想定されます。

複数のシステム（モジュール間）において販売管理システム等の上流システムで登録した契約単位での取引情報は、総勘定元帳や債権管理システムなどの下流システムに連動されています。この状況下において、取引価格の再配分が行われる場合には、上流システムの契約単位の取引情報のみでは適切な売上高を総勘定元帳に計上できなくなる可能性があります。また、上流システムへ取引価格の再配分後に履行義務単位で取引情報を登録することも対応策の1つですが、その場合には債権管理システム等の請求管理をするシステムに履行義務単位での取引情報が連動されることになるため、従来どおりに契約額での請求書を適切なタイミングで発行できなくなる可能性があります。したがって、取引価格の再配分がある場合には、その影響を捉え、業務プロセスで対応するのか、システムで対応するのかといった対応策を早期に検討することが肝要です。

収益認識 - 産業別解説 -

ウェブサイトでは、収益認識の産業別に関する情報を紹介しています。

kpmg.com/jp/revenue-sectors

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人

アカウンティングアドバイザリーサービス

ディレクター 神山 清雄

TEL : 03-3548-5120 (代表電話)

kiyoo.kamiyama@jp.kpmg.com

KPMGジャパン

marketing@jp.kpmg.com
kpmg.com/jp

kpmg.com/jp/socialmedia



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報を根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2018 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2018 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.