

[illegible]

# IFRSの収益認識基準（IFRS第15号）による実務への影響

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  
パートナー 荻野 毅

2014年5月28日に国際会計基準審議会（IASB）は国際財務報告基準（IFRS）第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表しました。この基準は、どのような単位で、いつ、いくらで収益を認識すべきかということを定めた基準であり、現状の日本基準における売上計上の実務と大きく異なる点があります。収益（売上高）は、企業の業績や事業規模を示す重要な財務数値であるため、外部の投資家やアナリスト等が、常に着目するものであるとともに、企業内部においても、業績評価のためのKPIのひとつとしている企業も多いと思われます。本稿では、このように重要な財務数値である収益（売上高）のIFRSと日本基準の差異の影響と、それらの対策について解説します。なお、文中の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りしておきます。



おぎの たけし  
荻野 毅

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  
パートナー

## 【ポイント】

- IFRS第15号と日本基準における実務との差異により、収益が減少する結果となる可能性がある。そのため、対外報告において詳細な説明が必要となったり、新しい業績評価の仕組みを構築したりする必要が生じる可能性がある。
- IFRSの導入に伴い、経理部以外にも営業部門やIR部門などの担当者も影響を受けることになる。これらの担当者にもIFRSベースの収益認識について周知することが必要である。
- IFRS第15号では、判断や見積りが様々な場面で必要となる可能性がある。そのため、内部統制上のキーコントロールの見直しや、情報収集体制の構築が必要となる可能性がある。
- IFRS導入に伴い、収益に関して、「会計及び開示」のみならず、「プロセス及びシステム」、「ビジネス」および「人材」の各領域で影響を受ける可能性がある。これらの影響判断および対策の検討は、多種多様であり時間を要するため、早期の検討開始が有用である。

## I

## IFRS第15号が我が国の収益認識実務に及ぼす影響

### 1. IFRS第15号と日本基準との差異が収益認識額に与える影響

IFRS第15号における収益認識のプロセスは、企業が顧客に対して商製品を販売したりサービスを提供したりすることを約束（この約束のことを「履行義務」と呼ぶ）し、その約束を果たした（履行義務を充足した）ことによって収益を認識します。

収益の認識パターンとしては、一定期間にわたって収益が認識される場合と一時点で収益が認識される場合の2つのパターンがあります。履行義務が一定期間にわたって充足されると判断されるための要件があり、その要件を満たした場合には、一定期間にわたって収益が認識されます。また、他社の代理人として取引を行っている場合には、取引価格（または物品価格）ではなく、自社の報酬または手数料で収益を認識しなければなりません。このような収益認識に関するIFRSと日本基準との差異により、次のようなケースでは収益（売上高）が減少すると考えられます。

- 日本基準では、売買契約（または役務提供契約等）に基づいて実行された販売（または役務提供）を契約金額の総額で売上に計上しているが、IFRSでは、その実態が他社の代理として実行されているものである場合には、収益は純額（自社の報酬または手数料で計上される）。
- 日本基準では、工事進行基準に従って売上を計上している取引が、IFRS第15号における履行義務が一定期間にわたって充足されると認められるための要件が満たされない場合には、履行義務は、一時点で充足するものとみなされ、収益はその時点で一括して認識されることになる。つまり、日本基準における完成基準によって売上計上するのと同様の結果となる。
- 日本基準では、物品販売について、出荷時に売上計上する実務も見られるが、IFRSでは、履行義務を充足した時に収益が認識されるため、出荷時点で履行義務が充足されたと言えない場合には、出荷時よりも後の時点（たとえば着荷時点）で収益を認識する。
- 日本基準では、返品やリベートなどについて、引当金や販管費として処理する実務も見られるが、IFRSでは収益認識額の減少として処理する。

一方で、以下のようなケースでは、日本基準に比べ、IFRSベースでの収益認識のタイミングが早くなることもあります。

- 日本基準では契約期間にわたり効力が発生していることから、契約期間にわたって均等に売上を計上していたセットアップ・フィー等について、IFRSでは、セットアップすることにより何らかの資産（たとえばソフトウェア）を使えるようにすることが履行義務であり、かつその後企業が何らかの追加的に実施すべき義務を負わない場合には、当該セットアップ・フィーはセットアップが完了した時点で一括で収益認識されることになる。

つまり、IFRSを適用した場合には、日本基準に比べ、収益（売上高）そのものの金額が減少したり、収益認識のタイミングが遅くなったり、また、一時点多額の収益（売上高）が認識されたりというような影響があります。

## 2. 対外報告における影響と対応策

昨今、IFRSに関する報道等によってIFRSについての認知度は徐々に上がってきているものの、まだIFRSの内容についてはよく知らない人も多く存在するのが実情です。前述のようなIFRSと日本基準上の実務との差異による収益（売上高）への影響が、多数の財務諸表利用者に次のようなマイナスの印象を与えてしまうかもしれません。

たとえば、見掛け上の収益（売上高）減少は、状況を何も知らない財務諸表の利用者が見ると、業績が悪化したと思われるかもしれません。また、日本基準を適用している同業他社と比べられたときに、収益（売上高）が小さく見えてしまうことによって、業績や事業規模が低く見られてしまうことも考えられます。

また、従来、日本基準においては、工事進行基準を適用していたり、契約期間にわたって売上を計上していたため、毎期の売上高が比較的安定的に推移していた企業が、当該取引について、IFRSでは一時点で収益を認識しなければならなく

なった場合、これも、状況を何も知らない財務諸表の利用者が見ると、業績が不安定な企業であるとの印象を持たれてしまう可能性があります。

したがって、IFRSを適用したことによる影響について、財務諸表注記での説明やアナリストへの説明によつて的確に伝える必要があり、今までより一層の開示情報の充実や、投資家およびアナリストとの密なコミュニケーションが求められることになると思われます。

## 3. 対内報告における影響と対応策

企業における事業計画・予算の策定や投資意思決定のための計画策定および業績評価を従来どおり日本基準をベースにして行うか、IFRSをベースにして行うかは、重要な経営判断のひとつであると考えられます。また、損益のトップラインである収益（売上高）を、企業全体の業績評価指標（KPI）として用いるだけでなく、部門別のKPIとして用いている企業も多いと思われます。先に記述したとおり、IFRSの適用により、日本基準と比べて収益認識のタイミングが異なったり、代理人の場合、収益を純額で計上されることになったりすることなどによって、期間比較や部門間比較が困難になることが想定されます。

企業における事業計画・予算の策定や投資意思決定のための計画策定および業績評価を従来どおり日本基準をベースにして行った場合、日本基準ベースでの業績評価は良かったとしても、IFRSベースで作成された連結財務諸表における業績は上がらない、あるいは逆に日本基準ベースでの業績評価が悪くても、IFRSベースの連結財務諸表における業績は良くなるというように、管理数値と財務数値が必ずしも連動せず、連結財務諸表の数値が経営者が意図したものとは異なる結果となってしまうかもしれません。

一方で、企業における事業計画・予算の策定や投資意思決定のための計画策定および業績評価をIFRSをベースにして行った場合、IFRS修正の影響を、業績評価単位である各部門単位にまで落とし込んで、部門単位でのIFRSベースの事業計画・予算の策定や業績評価を行うためには、それ相当の手間がかかってしまうことは容易に想定されます。また、前述のとおり、IFRSベースの収益認識においては、日本基準と比べて収益認識のタイミングが異なったり、代理人の場合、収益を純額で計上されることになることなどによって、期間比較や部門間比較が困難になることが想定されます。

たとえば、日本基準ではいずれも工事進行基準によって売上を計上できる取引を行っている複数の部門があったとします。一方の部門ではIFRSベースでは、一定期間にわたる収益の認識が認められる取引が多く発生し、もう一方の部門では一時点で収益を認識することが要求される取引が多く発生していた場合、IFRSベースでの収益の認識額は異なることになります。したがって、業績評価にあたっては、IFRSベースで



の収益認識のタイミング、金額を踏まえて、部門間で不公平が起こらないように、新たな仕組みを構築することが必要となる可能性があります。

また、IFRSは連結財務諸表にのみ適用されることから、単体財務諸表は日本基準で作成し、連結手続の中でIFRS修正を行ってIFRSベースの連結財務諸表を作成する企業がほとんどであると想定されます。このため、連結ベースでの業績評価はIFRSベースで、単体ベースでの業績評価は日本基準で行うことも考えられますが、その場合であっても、それぞれの業績評価について整合性を図ることが肝要です。

IFRS修正の中で、特に収益（売上高）に関しては、その発生の頻度の高さと損益に与える影響の大きさに鑑み、単体の会計帳簿の段階から、日本基準上認められる範囲内で、IFRSベースの収益認識基準を満たすようにすることも考えられます。単体の会計帳簿の段階からこのようにするためには、会計システムの修正や収益認識における業務フローを変更することが必要になるかもしれません。また、会計システムの修正や業務フローの変更によって、内部統制上のキーコントロールも変更することが必要となることも考えられます。さらには、このようなIFRSベースでの収益認識の要件を満たすようにするための変更が、税務上も認められるのかどうかについての検討も必要となります。

## Ⅱ IFRS第15号の影響を受けるのは 経理部門に限らない

IFRSの適用により、収益（売上高）は大きな影響を受けることがあり、対外的な報告体制のみならず、対内的な報告・管理体制にも対応が必要となることについて説明してきました。このような状況を鑑みますと、IFRSは経理部門の担当者だけが知っていれば良いというものではありません。対外報告を担うIR部門の担当者も、IFRS導入に伴う影響についての的確に説明できるようにするため、IFRSの収益認識については知っておく必要があると思われます。

また、売上高をKPIとしている企業において、部門別の業績評価に直接関連する営業部門の担当者もIFRSの収益認識について知っておく必要があるでしょう。営業部門の担当者が、従来の日本基準の感覚で取引を行った場合、彼らが想定している収益（売上高）とIFRSベースでの収益認識に差が生じた場合、営業部門においては売上目標を達成したと思っていても、実際のIFRSベースでの収益認識額が目標未達成になるということも起こり得ます。

業績評価をすべてIFRSベースで行おうとしている企業においては、部門ごとの事業計画・予算の策定時点からIFRSを意識したものとする必要があります。また、連結ベースでの業績評価をIFRSで、単体ベースの業績評価を日本基準で行う企業においても、各営業部門において、IFRS修正の影響をまった

く意識しないのであれば、連結ベースでの業績評価と単体ベースでの業績評価に不整合が生じてしまうということが起こるかもしれません。

このように、IFRS第15号は、会計基準ではありますが、営業部門やIR部門の担当者にも影響があり、経理部門のみならず、これらの部門担当者にも浸透させるように研修などの計画を立てていく必要があると思われます。

## Ⅲ 収益認識における判断や見積り

IFRSの収益認識においては、日本基準に比べ判断や見積りの要素が増加することになります。収益認識における判断や見積りは、たとえば、収益の金額が変動するような場合や履行義務を単一のものと見るか複数とするかの判断、複数とする場合にそれぞれの販売価格をいくらと見積もるかというように様々な場面が必要となります。

これらのうち、収益の金額の変動は、たとえば以下のような場面で発生します。

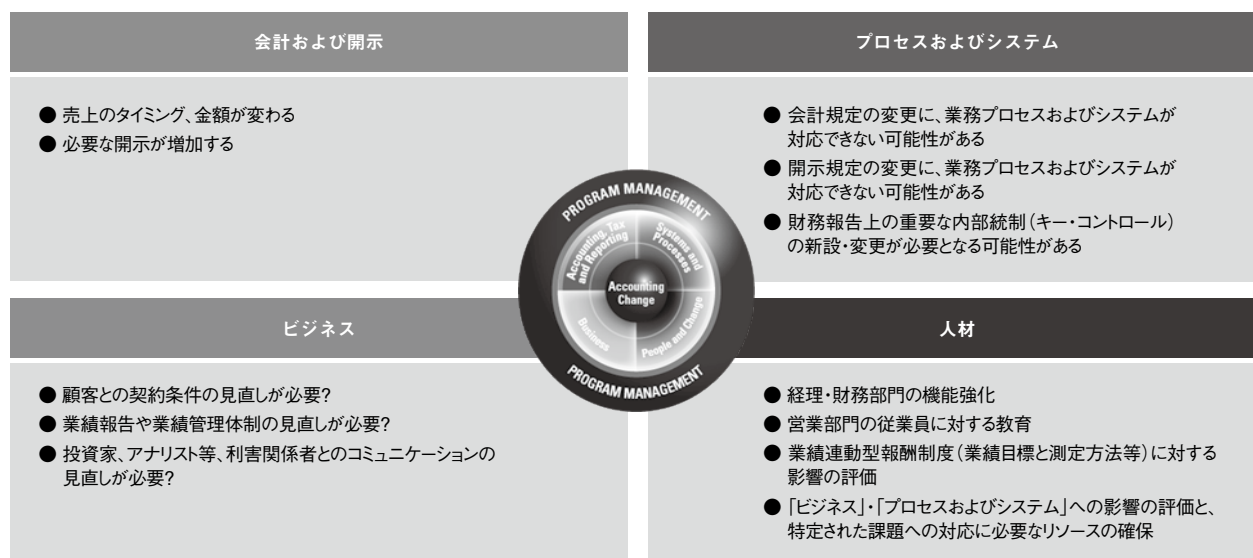
- ・ 履行義務が充足されるまでの間に、単価（または金額）が確定せず、仮単価でいったん取引し、後に単価（または金額）が確定した時に仮単価との差額を精算するような場合
- ・ 契約または商慣習上、商品の不具合でなくても返品をすることが認められており、返品については受け入れざるを得ない場合
- ・ ボリューム・リベートや特定のインセンティブなど、販売価額に対して一定額（もしくは一定比率）以外のリベートが発生する場合

日本基準においては、収益に関して実現主義によるものとするとされていること以外に、収益の金額の変動に関して具体的に規定している基準がないため、実務上の対応は様々であり、事象の発生の都度、売上高の修正（もしくは取消し）がなされることもあります。しかし、IFRS第15号では収益の金額の変動に関して、期待値（発生の確率で加重平均した額）または最も可能性の高い金額で見積もることを要請しています。ただし、当該見積額は、不確実性が解消した時点で重要な収益の戻入れが生じない可能性が非常に高いと想定されるものでなければならぬとされています。

このような見積りの基礎とするために、同様の取引、同様にしくは類似の商製品の取引価格の決定に関する過去のデータを収集し、分析・評価するプロセスが必要となってきます。また、これらのデータを蓄積するために新たなデータベースの構築が必要となるかもしれません。さらには当該判断・見積りのプロセスは複雑となる場合が多く、内部統制の観点からキーコントロールの設定についても複雑となることが予想されます。

図表1 「収益認識」基準が企業に与える影響

IFRS 導入によって企業が影響を受ける領域は、以下の4つに整理することができる。



## IV おわりに

IFRS 導入に伴う日本基準との差異から生じる主な影響と対策について解説してきましたが、IFRS 導入によって企業が影響を受ける領域を「会計および開示」、「プロセスおよびシステム」、「ビジネス」および「人材」の4つの領域から取りまとめると、図表1のようになります。

このように、IFRS 第15号は、日本における売上計上の実務と大きく異なるところがあり、「会計および開示」に加えて、「プロセスおよびシステム」、「ビジネス」および「人材」の領域においても対策を講じることが求められることになると思われます。これらの影響判断および対策の検討は、多種多様であり時間を要するため、早期の検討開始が有用です。

### 【関連トピック】

「IFRS 第15号『顧客との契約から生じる収益』」  
(KPMG Insight Vol.7/Jul 2014)

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡ください  
すようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
アカウントティングアドバイザーサービス  
パートナー 荻野 毅  
TEL : 03-3548-5120 (Ext. 6365)  
takeshi.ogino@jp.kpmg.com

### サイトのご紹介

IFRS サイトでは収益認識を含む、IFRS に関する最新情報を豊富に掲載しています。ぜひ皆様の業務にお役立てください。

[www.kpmg.com/jp/ifrs](http://www.kpmg.com/jp/ifrs)

KPMG ジャパン

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



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しよう努めておりますが、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、ここにある情報のみを根拠とせず、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。

© 2014 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.

© 2014 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, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.