



公認会計士  
は せ が わ よ し あ き  
**長谷川 義晃**

監査法人所属。パートナー、IFRS  
アドバイザー室長。一般事業会  
社勤務を経て、1998年監査法人  
入所。米国及び英国に赴任の経験  
があり、主にグローバル企業の会  
計監査のほか、IFRS関連のアドバ  
イザリー及び品質管理業務に従事

## —Implementing IFRS 15 in Japan—

「単一で高品質な国際会計基準」を目指し、世界中のステークホルダーとの協働のもと、国際会計基準審議会 (IASB) による国際財務報告基準 (IFRS) の開発は進められてきました。昨今は、企業の財務諸表及び経営管理に重要な影響を及ぼす、IFRS 第9号「金融商品」、IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」、及びIFRS 第16号「リース」などの新基準が最終化され、これらの適用により、国際的な資本市場における財務諸表の品質及び比較可能性が、一段と高まることが期待されます。その一方で、これら新基準の適用にあたっては、従前の会計処理からの大きな転換が必要となる場合があり、今後は、その円滑な導入に注目が集まるものと思われます。

この“World Accounting Report”は、公認会計士を中心とした各国の会計実務家の方々に、自国における会計基準を取り巻く動向について説明していただくことを目的として企画したものです。初回は、日本におけるIFRS第15号の導入状況を、長谷川義晃公認会計士に説明していただき、次回以降は海外の状況をお知らせします。この取組みが、会計基準を取り巻く国際的な動向の理解の一助となれば幸いです。

(日本公認会計士協会 調査役 村山 華)

※本稿中の意見にわたる部分は筆者の私見であり、日本公認会計士協会の見解と異なる可能性があります。

**Q1** 日本でIFRS第15号を早期適用している企業はありますか？

**A1** IFRS第15号はその影響が広範にわたり、十分な準備期間が必要となるため、早期適用している企業は世界的にみても多くありません。日本では、楽天株式会社が2015年12月期より、日本企業としては初めて、IFRS第15号を早期適用しました。また、花王株式会社は、強制適用となる2018年12月期より1年前倒しで、2017年12月期よりIFRS第15号を早期適用する予定であることを公表しています。

**Q2** IFRS第15号の適用には相当の準備期間が必要であるとの声から、当初設定された強制適用日が延期されました。現状はいかがですか？

**A2** 2014年にIFRS第15号が公表された際、強制適用日は2017年1月1日以降開始する事業年度とされていました。しかし、導入に十分な準備期間が必要であること等の理由により、その後、強制適用日は、2018年1月1日以降開始する事業年度に延期されました。

IFRS第15号の基本原則は、「顧客との契約から生じる収益は、顧客への財又はサービスの移転を表すように、その財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映した金額で認識する」というものであり、「支配」の移転に注目しています。これは、「リスクと経済価値」の概念に基づく現行のIFRSからの変更であり、その適用には多くの見積りや判断が求められます。また、収益認識に関する包括的な会計基準のない現行の日本基準において、実現主義の原則に基づき収益を認識している実務との比較においても、重要な影響が想定されます。IFRS第15号の強制適用の開始日まで1年を切り、各企業は今まさに具

体的な検討を進めているところではないでしょうか。

IFRS第15号の適用により、形式的には複数の契約であっても、相互関連性が高い場合や一体として顧客と交渉されている場合には、それらを1つの契約ととらえることが求められます。また、IFRS第15号は、企業が顧客に対して何を約束しているのかを表す「履行義務」という概念を用いており、1つの契約に複数の履行義務が含まれている場合には、契約上の対価を各履行義務に配分し、各履行義務の単位で収益を認識することが求められます。さらに、IFRS第15号は、財・サービスの移転度合を表す進捗率を用いて一定期間にわたり収益を認識するための要件を設けており、その要件を満たさない場合は、財・サービスが顧客に移転した一時点で収益を認識することとなります。

したがって、契約単位や取引内容に関する実態を正確に把握することが、IFRS第15号の影響を検討するための第一歩となります。

例えば、契約が比較的短期で同質な場合、単一の財・サービスを、不特定多数の顧客に提供している場合、安定した市場価格がある場合等においては、IFRS第15号の適用による影響は限定的かもしれません。一方で、契約が比較的長期で個別性が高い場合、複数の異なる財・サービスを組み合わせて顧客に提供しており、取引ごとに価格が異なる場合等においては、契約の範囲や履行義務の識別について、より慎重な判断が必要となります。実際に、そのような企業ほど、早い段階からIFRS第15号の影響を検討し、必要な準備を進めているように見受けられます。

また、返品権付販売、顧客に対するリベート等の支払い、第三者の代理人として行う取引、重要な対価の前受けや割賦

販売、買戻し条項付販売、ライセンス等については、IFRS第15号に具体的な規定があるため、該当する取引のある企業は、その影響を慎重に検討している状況であると考えられます。

IFRS第15号には、従来の基準に比べ多くの開示項目が規定されているため、開示についてはどの企業も一定の準備が必要となります。例えば、残存履行義務の残高を含む新たな開示要請に対応するため、子会社から回収する連結パッケージの改訂等、情報収集の体制や関連する内部統制の構築が必要となる可能性があります。現時点では、会計処理に関する検討が優先され、開示の検討はこれからという企業もあると思いますが、十分な余裕を持って準備を進めることが重要と考えられます。

**Q3** IFRS第15号は5段階のステップを規定していますが、この中でも特に対応が難しいと思われるステップはどのステップですか？

**A3** IFRS第15号は収益認識のプロセスとして、契約の識別(ステップ1)、履行義務の識別(ステップ2)、取引価格の決定(ステップ3)、取引価格の各履行義務への配分(ステップ4)、収益の認識(ステップ5)という、5段階のステップを規定しています。

これら全てのステップにおいて重要な判断が求められますが、特に以下のプロセスについては、検討に時間を要すると考えられます。

#### 【履行義務の識別(ステップ2)】

多様化する顧客のニーズに合わせて複数の財・サービスを提供することは、業種によらず一般的に行われていると思います。例えば、製品や商品の販売に加えて、保守又は長期保証サービスの提供、ポイントやクーポンの付与、ライセン

スの付与等が行われる場合、それらがまとまりとして単一の履行義務を構成するのか、それぞれが別個の履行義務であるのかを、基準の要件に基づき判断する必要があります。また、会員特典等、顧客であることにより無償で提供されている財・サービス等も、履行義務として識別される可能性があるため、顧客に対して実質的に何を約束しているのかを、慎重に評価する必要があります。その方法としては、各事業部や重要な影響が見込まれる子会社に対する、取引の実態調査や標準的な契約書のレビュー等が考えられます。

**【取引価格の決定(ステップ3)】**

取引価格を決定する際に重要な見積りが必要となる例として、変動対価のケースが考えられます。変動対価の見積りは契約当初に行う必要があり、その金額は、変動対価に関する不確実性が解消される際に、収益認識累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に限定されます。IFRS第15号は、対価の変動要因として、値引き、返品、リベート、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティ、偶発事象を例として挙げています。これらに該当する場合は、過去の実績や市場の状況等に基づき、特定の事象が発生する可能性を適切に見積もるための体制を整備することが必要となります。

また、顧客に対して何らかの対価を支払う取引については、それが収益の減額に当たるのか、顧客から財・サービスを受けたことに対する支払いなのかを判断することが求められます。

**【取引価格の各履行義務への配分(ステップ4)】**

契約に複数の履行義務が含まれる場合、各履行義務の基礎となる個々の財・サービスの独立販売価格に基づいて、取

引価格を配分します。独立販売価格とは、企業が約束した財・サービスを単独で販売する場合の価格ですが、多くの場合、客観的な独立販売価格の入手は困難であるため、企業は独立販売価格を見積もる必要があります。その見積方法については、調整後市場評価アプローチ、見積コストプラスマージンアプローチ、残余アプローチの3つの方法が、基準上、例示されています。

企業は、約束した財・サービスの性質等に基づき、最も適切な独立販売価格の見積方法を決定するとともに、見積りの基礎となる情報を収集・分析する体制を構築する必要があります。例えば、自社の販売価格に関する過去の実績と今後の戦略、競合他社の販売価格、市場価格の動向等が参考になると考えられます。また、独立販売価格に基づき取引価格を配分するために、システムの改修が必要となるケースも考えられ、その場合は、試行期間も含め、十分な準備期間を設ける必要があると考えられます。

**Q4** 日本のIFRS任意適用企業は、連結財務諸表はIFRS(指定国際会計基準)に基づき、また、単体財務諸表は日本基準に基づき作成するため、収益認識をめぐる日本基準の動向も重要なポイントとなります。単体財務諸表に関連する動向を教えてください。

**A4** IFRSと米国会計基準において、概ね同一の収益認識に関する包括的な会計基準が開発されたことを受け、日本においても、日本基準の高品質化や国際的比較可能性の改善といった観点から、IFRS第15号を出発点として、収益認識に関する包括的な会計基準の開発が進められています。具体的には、2016年2月に企業会計基準委員会(ASBJ)より公表された「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」に対して各利害関係者から提出されたコメントを踏まえ、2017年6月までに公開草案を公表すべく、協議が進められています。適用の時期としては、IFRS第15号が強制適用となる、2018年1月1日以降開始する事業年度において、任意適用が可能となることが目標とされており、強制適用の時期については、今後、検討される見込みです。

強制適用の時期が決まっていない中、任意適用の時期に関する議論が先行している背景には、連結財務諸表をIFRSに基づき作成している企業においてIFRS第15号が強制適用となる時期に合わせて、単体財務諸表も同様の基準に基づき作成することを可能にするという意図があると考えられます。

しかしながら、日本における単体財務諸表は税制と密接に関連しているため、会計基準の開発のみが先行した場合、税務上の申告調整に多大な負担を要し、実務上、対応が困難となる可能性があります。

この点について、例えば、2011年より上場企業や金融機関にIFRSが強制適用されている韓国では、連結財務諸表、単体財務諸表ともにIFRSの適用が求められています。また、IFRSが強制適用となる数年前から税制改正の議論が進められ、税務上、許容可能な範囲で会計基準をできる限り受け入れ、企業による税務調整の負担を最小化するという方針のもとに、税制改正が行われています。

収益認識は業績の根幹に関わるため、日本においても、会計基準と税制の整合性を確保する方向で議論を進めることが、重要な検討課題と考えられます。