



KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.  
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

## 売上の新会計基準 IFRS15

TFRS for SMEs の適用開始が、案の定確定しないまま新年を迎えてしまいました。タイにおける生の情報を提供する月報のネタとして TFRS for SMEs を続けるのも適切ではなくなりましたので、今月から別の話題にしたいと思います。国際会計基準において、一般の企業にとって一番重要な「売上」の会計基準が全面的に刷新されました。出荷基準や検収基準等、これまで常識だった売上計上基準が、時代遅れと言われてしまう日が、近い将来やって来るかもしれません。

### ■IFRS 第 15 号の適用開始■

新しい売上に関する会計基準は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(以下 IFRS15)です。この会計基準が 2018 年 1 月 1 日以降に開始する会計年度から適用になりました。それに伴い、従来の売上に関する会計基準だった IAS18「収益」、IAS11「工事契約」、その他解釈指針(IFRIC13「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」、IFRIC15「不動産の建設に関する契約」、IFRIC18「顧客からの資産の移転」、SIC31「宣伝サービスを伴うバーター取引」)は廃止です。

### ■売上計上基準が変わる■

IFRS15 が従来の会計基準を単に整理統合したものであれば大した話ではないのですが、そうではなく、従来とは全く異なる売上計上のコンセプトを採用しているため非常に厄介です。そのコンセプトを説明するために、「履行義務」「契約資産」「契約負債」等、簿記や経理を学んだことがある方でも、今まで一度も聞いたことがない新しい用語が登場します。そしてコンセプトの変更によって、売上に計上するタイミングや計上金額も変わってきます。およそ 60 ページ(うち解説等 30 ページ)に亘る新しい会計基準は、正直面食らいます。内容を理解するには、会計を一から勉強し直すくらいの気持ちが必要だと思います。

なおタイでは IFRS15 をタイ語訳した TFRS15 が、来年 2019 年 1 月 1 日以降に開始する会計年度から適用開始になる予定です。対象企業は当面、TFRS フルバージョンを適用している会社だけだと思います。したがって、タイで非上場の日系企業は基本的に関係ない、と申し上げたい所ですが、そうとも言い切れません。と言うのも、日本でも同様の新しい売上の会計基準が近々導入される方向にあるからです。

### ■日本の売上計上基準も変わる■

実は日本では、現時点では、売上にテーマとした会計基準はありません。日本企業は何を根拠として売上に計上しているかと言うと、日本の会計基準の基本中の基本を定めている企業会計原則です。ただしその中には、「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る」という規定(と注解)があるだけです。「工事契約」と「ソフトウェア取引」については、それぞれ別途個別の会計基準がありますが、それ以外は各社及び業界の慣習や税務の関係から売上計上の実務が





KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.  
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

## 売上の新会計基準 IFRS15

前回から売上に関する新しい国際会計基準 IFRS15 について記載しています。タイで NPAEs 基準を適用している会社でも、日本の親会社が上場している場合には、日本版の IFRS15 の導入によって数年内に少なからず影響を受けますので、今から知っておいていただければと思います。

### ■従来の売上計上基準は全てなかったことに■

国際会計基準では、従来、売上を計上する(認識する)ための要件を以下のように規定していました。タイで NPAEs 基準を適用している日系企業は、現在もこれが売上計上の基本です。

#### 【物品販売の場合(IAS18)】

以下の要件の全てが満たされた時に認識する。

- ① 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買手に移転している。
- ② 物品に対して継続的な管理上の関与も実質的な支配も保持していない。
- ③ 収益の額が信頼性をもって測定できる。
- ④ 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い。
- ⑤ 発生したまたは発生する原価を信頼性をもって測定できる。

#### 【役務提供の場合(IAS18)】

以下の要件の全てが満たされる場合に、取引の進捗度に応じて認識する。

- ① 収益の額が信頼性をもって測定できる。
- ② 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い。
- ③ 決算日における取引の進捗度を信頼性をもって測定できる。
- ④ 発生したまたは発生する原価を信頼性をもって測定できる。

#### 【工事契約の場合(IAS11)】

工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合、工事契約に関連した収益及び原価は、決算日現在のその請負業務の進捗度に応じて、収益及び費用として認識する。工事契約の結果は、以下の要件の全てが満たされる時に、信頼性をもって見積ることができる。

(固定価格の契約の場合)

- ① 工事収益の合計額が信頼性をもって測定できる。
- ② 契約に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高い。
- ③ 契約の完了に要する工事原価と決算日における契約の進捗度の両方が信頼性をもって測定できる。
- ④ 契約に帰属させることができる工事原価が、実際に発生した工事原価を従前の見積りと比較できるように明確に識別でき、かつ信頼性をもって測定できる。





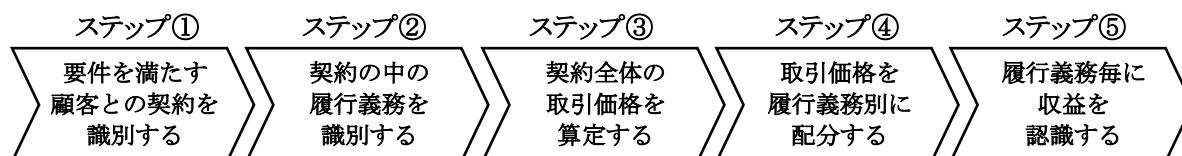
KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.  
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

## 売上の新会計基準 IFRS15

前回から売上に関する新しい国際会計基準 IFRS15 について記載しています。タイで NPAEs 基準を適用している会社でも、日本の親会社が上場している場合には、日本版の IFRS15 の導入によって数年内に少なからず影響を受けますので、今から知っておいていただければと思います。

### ■ IFRS15 における売上計上方法 ■

IFRS15 の下では、売上の計上(会計用語では収益の認識と言います)は、以下の 5 段階を経て行う決まりになっています。



売上の計上基準がどう変わるのか、とりあえず感覚的に理解するためには、この 5 つのステップを逆から考えるのがよいように思います。つまり、

- ⑤ 売上は履行義務毎に計上する。
- ④ そのためには履行義務別に取引価格を分けなければならない。
- ③ 全体の取引価格はいくらなのか。
- ② 全体の取引価格を配分するベースとなる、履行義務というものを特定しなければならない。
- ① 履行義務を特定するために、顧客との契約内容を見ないといけない。

これまで売上の計上は、実現主義という会計原則の下、会社や業界それぞれの商慣習に基づいて実務が成り立っていました。しかし IFRS15 が適用されると、上記 5 つのステップを検討した上で売上計上することが必須になります。監査人から、検討した過程の説明を求められることになるでしょう。

なお日本の上場企業では、J-SOX の関係上、財務諸表作成に関連する内部統制の整備と運用の状況を毎年確認する体制が求められるため、タイの子会社も、売上計上プロセスの一部分として 5 つのステップをどのように検討したかをきちんと文書化することまで必要になると思います。「過去からのやり方で売上計上している」という説明しかできないと、会計監査が終わらないだけでなく、内部統制にも不備があるとの指摘を受けかねません。したがって現法管理者は、タイ人経理スタッフや監査人に任せ放しにするのではなく、自ら率先して IFRS15 の理解と対処に努める必要があります。



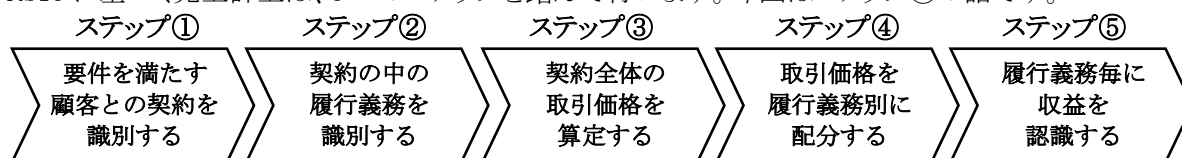


KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.  
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

## 売上の新会計基準 IFRS15

売上に関する新しい国際会計基準 IFRS 第 15 号について連載しています。タイで現在 NPAEs 基準を適用している会社でも、日本の親会社が上場企業である場合には、日本版の IFRS15 の導入によって、近い将来影響を受けることとなりますので、今から知っておいていただければと思います。

IFRS15 に基づく売上計上は、5 つのステップを踏んで行います。今回はステップ②の話です。



### ■ 契約中の履行義務を識別する(ステップ②) ■

ステップ①は、顧客との契約内容を見て、IFRS15 に定められた要件に当てはまるかどうかを確認することでした。当該要件全てに当てはめることができれば、それを根拠として売上計上を認めるということを意味しています。タイの会社の場合、正式な契約書の形よりも Quotation や PO において取引の諸条件を記載し、相手方がサインバックすることにより合意する形が多いと思いますので、その記載事項を再確認し、IFRS15 の要件の観点からモレや不明瞭な項目があれば、手直しの必要が出てきます。

ステップ①で売上計上の根拠が整ったら、ステップ②です。当該契約の中で定められている顧客に対する履行義務には何があるかを識別します。IFRS15 の下では、売上は履行義務毎に計上することになっているため、履行義務をどのように捉えるかによって、1 回当たりの売上計上金額、つまり売上計上単位が違ってくることとなります。したがって、ステップ②が実務上最も重要になると個人的には考えています。

履行義務は、原文では Performance Obligation というピンと来ない表現です。そこで日本版 IFRS15 を見ると、以下のように定義しています。

#### 【履行義務とは】

- ・ 別個の商品またはサービスを顧客に移転する約束(あるいは別個の商品またはサービスの束)
- ・ 一連の別個の商品またはサービスを(顧客に移転する約束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じである複数の商品またはサービス)

困ったことに日本版 IFRS15 も、原文を直訳しただけの意味不明な日本語になっています。思い切って意訳してしまうと、履行義務とは、契約上顧客に物品やサービスを提供する義務のことであり、それが契約の内容によっては、単一の義務ではなく複数の義務になっていることもあり、また、複数の義務をそれぞれ別個の義務ではなくまとめて一連の 1 つの義務として捉えるべきケースもあるということです。その捉え方、

