

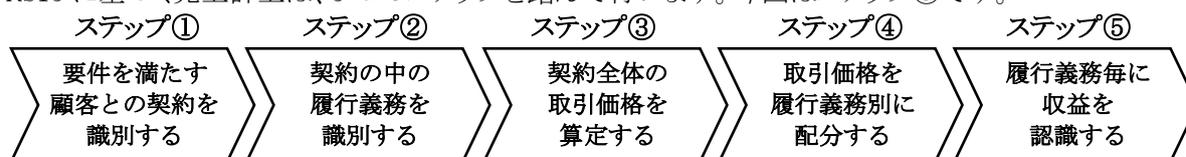


KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.  
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

## 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。日本でも、日本版 IFRS15 と呼ばれる「収益認識会計基準」及び「収益認識会計基準適用指針」が公表され、2021 年 4 月から適用が開始されます。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 IFRS15 の適用によって、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⑤です。



### ■ 履行義務毎に収益を認識する(ステップ⑤) ■

ステップ④で契約全体の取引価格を履行義務別に配分したら、それぞれの履行義務毎に収益を認識、つまり売上进行します。具体的にいつ売上計上するのかのルールを定めているのがステップ⑤であり、

- ・ 履行義務を充足した時に、一時点で売上进行する
- ・ 履行義務を充足するにつれて、一定期間にわたって売上进行する

いずれかを採用する決まりになっています。

履行義務を充足 (Satisfy performance obligation) したかどうかは、顧客との契約の対象である物品またはサービスを顧客に移転 (Transfer a promised good or service to a customer) したかどうかで判断します。顧客に移転したかどうかは、顧客が物品またはサービスに対する支配を獲得 (Obtain control of that good or service) したかどうかで判断します。判断の結果、顧客が物品またはサービスに対する支配を獲得した時の一時点か、支配を獲得するにつれて一定期間にわたって、売上进行することとなります。

この「支配の移転」は IFRS15 で導入された概念です。従来の収益に関する会計基準 IAS18 において売上計上の判断基準であった「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済的便益の移転」という概念が置き換えられました。IFRS15 において、支配 (Control) とは、「物品またはサービスの使用を指図し、当該物品・サービスからの残りの便益 (Remaining benefits) のほとんどすべてを享受する能力 (または他の企業がそれらの使用を指図し便益を得ることを妨げる能力)」と定義されています。ここでの便益 (Benefits) とは、「物品またはサービスの使用、売却、交換等により、直接・間接的に獲得できる (または節約できる) 潜在的なキャッシュフロー」を言います。いずれも難解な日本語に翻訳されているため、とりあえず深く考えなくて結構です。



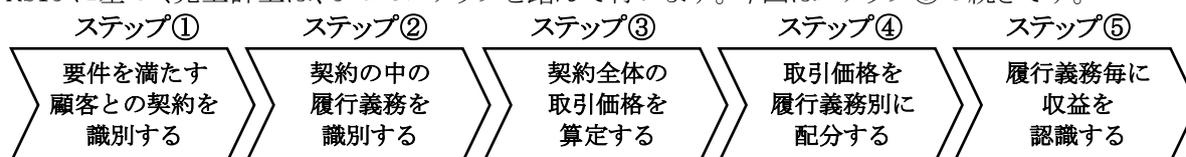


KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.  
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

## 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。日本でも、日本版 IFRS15 と呼ばれる「収益認識会計基準」及び「収益認識会計基準適用指針」が公表され、2021 年 4 月から適用が開始されます。タイで現在 NPAEs 基準を適用している会社でも、日本の親会社为上場企業である場合には、日本版 IFRS15 の適用によって、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⑤の続きです。



### ■ 履行義務の充足に係る進捗度 ■

ステップ⑤の所定の要件を満たし、一定の期間にわたって売上进行する場合は、履行義務がどれだけ充足されているかという観点から進捗度 (Progress) を見積り、それに応じて売上进行します。進捗度の見積り方法は、「アウトプット法」と「インプット法」の 2 種類が規定されています。どちらの方法を採用するかは、企業が自由に選択することはできず、物品またはサービスの内容・性質を考慮して決めます。採用した方法は、類似の履行義務及び状況にも首尾一貫して適用しなければなりません。

アウトプット法は、現在までに顧客に移転した物品またはサービスの顧客にとっての価値を測定し、その測定値と契約において約束した残りの物品またはサービスの価値との比率に基づき、進捗度を測定する方法です。アウトプット法で使用される指標としては、現在までに企業が履行を完了した部分の調査、達成した成果の評価、達成したマイルストーン(節目)、経過期間、生産単位数、引渡単位数が例示されています。どのような指標を選択するかは、その指標が履行義務の充足に係る進捗度を忠実に描写しているかどうかで決めます。多額の仕掛品がある場合に生産単位数を指標として用いるのは、一般的に適切とは言えません。

なお、実務上の簡便法として、企業が現在までに履行が完了した部分に直接対応する金額で顧客に請求する権利を有する場合には、その金額で売上进行することができます。サービス契約において企業が提供したサービス単位(時間等)に基づき一定金額を請求できる場合に適用できます。

インプット法は、履行義務を遂行するために企業が使用したインプットが、契約における取引開始日から履行義務を完遂するまでに予想されるインプットの合計に占める割合に基づき、進捗度を測定する方法です。インプット法で使用される指標としては、消費した資源、発生した労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間が例示されています。



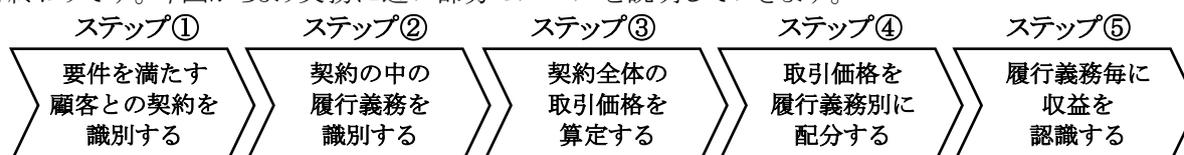


KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.  
代表取締役社長 日本国公認会計士 長澤 孝人

## 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。日本でも、日本版 IFRS15 と呼ばれる「収益認識会計基準」及び「収益認識会計基準適用指針」が公表され、2021 年 4 月から適用が開始されます。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 IFRS15 の適用によって、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。各ステップの基本的な説明は前回までで終わりです。今回からより実務に近い部分のルールを説明していきます。



### ■ 契約の変更があった場合 ■

IFRS15 において売上を計上できる契約は、ステップ①で記載したとおり、法的な強制力のある権利義務を生じさせる契約当事者間の取決めで限定され、5 つの条件を満たすことが要求されます。その要件の 1 つに、「契約当事者が契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること」がありました。これに基づき、IFRS15 における契約の変更も、契約当事者の承認を必要としています。すなわち IFRS15 における契約の変更は、契約当事者が承認した契約について範囲または価格を変更することであり、契約当事者が、強制力のある権利義務を新たに生じさせる変更、または既存の強制力のある権利義務を変化させる変更を承認した場合に限定されます。

契約変更の承認は、当初の契約の承認と同様、書面や口頭だけでなく取引慣行により含意される場合も含まれます。承認されたかどうかは、契約条件や関連する法規制、事実、状況から見て、新たに創出または変更される権利義務が法的強制力のあるものかどうかで判断します。契約範囲の変更は承認されたが、それに対応する価格の変更が決定されていない場合、つまり価格未決定の注文変更の場合には、変更される価格が決定するまで、変動対価の見積りのルールを用いて取引価格の変更を見積ります。なお、契約変更が承認されていない場合には、変更が承認されるまで、契約変更の会計処理は行わず、既存の契約の会計処理を継続します。

契約変更の会計処理方法は 3 つあります。所定の条件に該当するかどうかによって選択します。

1. 独立した別個の契約として処理する。
2. 既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理する。
3. 既存の契約の一部であると仮定して処理する。

## 1. 独立した契約として処理する

以下(1)と(2)の要件のいずれも満たす場合は、契約変更は当初の契約とは独立した別個の契約として処理します。当初の契約に基づく売上とは切り離して売上計上することができます。

- (1) 追加される物品またはサービスが区別できるものであり、契約の範囲が拡大されること。
- (2) 追加される物品またはサービスに対する対価が、独立販売価格に相当する金額であること。

契約変更により追加される物品・サービスは、独立販売価格で売上計上することになります。個別の契約状況に基づき、独立販売価格に適切な調整を加えた金額でも認められます。

上記要件に該当せず、契約変更を独立した契約として処理できない場合には、契約変更日において未だ移転していない物品またはサービスが、契約変更日以前に移転した物品またはサービスと別個のものかどうかによって、以下2と3の処理があります。

## 2. 既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理する

契約変更が独立した契約として処理できない場合で、契約変更日に未だ移転していない物品またはサービスが、それ以前に移転したものと別個のものである場合には、契約変更を既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理します。

この方法によると、以下例のように移動平均的な処理になります。

### 【前提】

- ・ 当初契約は製品 x を 1,000 個 500,000 円 (単価 500 円) で納入する。うち 800 個を納入済。
- ・ 契約変更で追加 300 個を 120,000 円で納入 (単価 400 円)。変更時の独立販売価格は単価 500 円。

### 【考え方】

- ・ 当初契約の残りの履行義務は 200 個 100,000 円 (200 個×500 円)。
- ・ 契約変更により 500 個 (200+300 個)、220,000 円 (100,000+120,000 円) の新規契約と考える。

### 【結論】

- ・ 当初契約のうち 800 個は単価 500 円で売上計上。
- ・ 契約変更後の 500 個は単価 440 円 (220,000 円÷500 個) で売上計上。

## 3. 既存の契約の一部であると仮定して処理する。

契約変更が独立した契約として処理できない場合で、契約変更日に未だ移転していない物品またはサービスが、それ以前に移転したものと別個のものではなく、部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理します。

この方法は、従来の工事進行基準における契約変更と同様の処理になります。IFRS15 では「累積的キャッチアップ」という表現を用いています。完全な履行義務の充足に向けて物品またはサービスに対する支配を顧客に移転していく過程で、履行義務の進捗度及び取引価格の変更があれば、変更時にその累積ベースで売上金額を調整します。過去既に計上した売上を修正する必要はありません。

(次回に続く)



## KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.

小石川会計事務所 (経営管理及び監査業務)

ジェトロバンコクの講師が直接、貴社の経営管理・財務管理を指導いたします

代表者: 長澤 孝人 (日本国公認会計士)

所在地: Room 2C, 1294 Suttthisan-Winitchai Road, Huay Kwang, Bangkok 10310 (MRT スティサン駅徒歩 1 分)

連絡先: 091-739-4777 または [nagasawa@koishikawa.co.th](mailto:nagasawa@koishikawa.co.th) 会社案内: <http://koishikawa.p1.bindsite.jp/>





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。日本でも、日本版 IFRS15 と呼ばれる「収益認識会計基準」及び「収益認識会計基準適用指針」が公表され、2021 年 4 月から適用が開始されます。タイで現在 NPAEs 基準を適用している会社でも、日本の親会社为上場企業である場合には、日本版 IFRS15 の適用によって、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。今回は比較的理解しやすい、実際の会計処理(仕訳)を紹介します。

### ■ 契約資産と契約負債 ■

IFRS15 は、顧客との契約の中の履行義務に着目して収益を認識する会計基準です。顧客と契約を締結すれば、企業の履行義務とそれに対する対価を受け取る権利が発生します。普通に考えれば、企業が履行義務を充足することにより、顧客から対価を受け取ることができます。しかし厳密には、履行義務の充足と対価の受領は同時点ではありません。まず履行義務の充足が行われる場合もあれば、対価の受領が先行する場合があります。IFRS15 では、履行義務と対価の受領のタイミングのズレを財務諸表に反映するため、「契約資産 (Contract Asset)」「契約負債 (Contract Liability)」という新しい用語を採用しています。

理解しやすい「契約負債」の方から説明します。物品またはサービスを顧客に移転する前に、顧客から対価を受け取る場合です。この場合、顧客から対価を受け取った時または対価を受け取る期限が到来した時のいずれか早い時点で、当該対価を「契約負債」として貸借対照表に計上します。企業がその分まだ顧客に対して履行義務という負債を抱えているという意味合いです。その後、物品またはサービスを顧客に移転し履行義務を充足した段階で、損益計算書に収益を認識します。

「契約資産」は逆のパターンです。企業が顧客から対価を受け取る前、または対価を受け取る期限が到来する前に、物品またはサービスを顧客に移転した場合、企業は損益計算書に収益を認識すると共に、「債権」として表示する金額を除き、「契約資産」として貸借対照表に計上します。履行義務の一部または全部を遂行済みであり、顧客に対してその分請求権という資産を有しているという意味合いです。契約資産も、会計上は金銭債権の一種として取り扱います。

ここで難解なのが、IFRS15 の「債権 (Receivable)」の説明です。「債権」とは、企業が対価を受け取る権利のうち「無条件 (Unconditional)」の権利を得ているものであり、「無条件」とは、対価を受け取る期限が到来するまでに時の経過だけが必要な状態を言います。IFRS15 は、無条件かどうかについて、顧客へ支払を請求する行為は判断基準にならない旨言及しており、対価の受け取り期限の到来をもって無条件と判断するケースを例示しています。しかしタイの現行の経理慣行とシステム対応を踏まえると、やはり請求書日付を基準として、契約資産と債権を分別せざるを得ないのではないかと思います。

以下 IFRS15 の設例で理解を深めていただければと思います。

### 1. 契約負債

## 【前提①】

- ・ 2019年1月1日に顧客との間で製品 x を3月31日に移転する契約を締結。
- ・ 契約上、顧客は1月31日に1,000,000円前払いすることが条件になっている。
- ・ 期限を過ぎても解約は可能。顧客は実際には3月1日に1,000,000円を支払った。

## 【仕訳】

- ・ 1月31日支払期限到来時(企業は対価に対する無条件の権利を有していない)

仕訳なし

- ・ 3月1日現金受取時

(借方)現金預金	1,000,000	(貸方)契約負債	1,000,000
----------	-----------	----------	-----------

- ・ 3月31日履行義務充足時

(借方)契約負債	1,000,000	(貸方)売上	1,000,000
----------	-----------	--------	-----------

## 【前提②】

- ・ 上記前提①と同様。ただし契約の解約は不可。

## 【仕訳】

- ・ 1月1日請求書発行時(企業は対価に対する無条件の権利を有していない)

仕訳なし

- ・ 1月31日支払期限到来時(企業は対価に対する無条件の権利を有する)

(借方)債権	1,000,000	(貸方)契約負債	1,000,000
--------	-----------	----------	-----------

- ・ 3月1日現金受取時

(借方)現金預金	1,000,000	(貸方)債権	1,000,000
----------	-----------	--------	-----------

- ・ 3月31日履行義務充足時

(借方)契約負債	1,000,000	(貸方)売上	1,000,000
----------	-----------	--------	-----------

## 2. 契約債権

## 【前提】

- ・ 2019年1月1日に顧客との間で製品 x 及び y を1,000,000円で引き渡す契約を締結。
- ・ 契約上、まず製品 x を引き渡し、製品 x に対する支払いは、製品 y の引き渡し条件になっている。
- ・ 製品 x 及び y の独立販売価格に基づき、製品 x の履行義務に400,000円、製品 y の履行義務に600,000円を配分。

## 【仕訳】

- ・ 製品 x を移転する履行義務充足時(企業は対価に対する無条件の権利を有していない)

(借方)契約資産	400,000	(貸方)売上	400,000
----------	---------	--------	---------

- ・ 製品 y を移転する履行義務充足時(企業は対価に対する無条件の権利を有する)

(借方)債権	1,000,000	(貸方)契約資産	400,000
		売上	600,000

(次回に続く)



## KOISHIKAWA (THAILAND) CO., LTD.

小石川会計事務所(経営管理及び監査業務)

ジェトロバンクの講師が直接、貴社の経営管理・財務管理を指導いたします

代表者: 長澤 孝人(日本国公認会計士)

所在地: Room 2C, 1294 Sutthisan-Winitchai Road, Huay Kwang, Bangkok 10310 (MRT スティサン駅徒歩1分)

連絡先: 091-739-4777 または nagasawa@koishikawa.co.th 会社案内: <http://koishikawa.p1.bindsite.jp/>