

早期実施, 調査結果の共有がカギに!

インパクト分析の具体的な進め方

古市岳久 太陽Grantソントン・アドバイザーズ(株)
公認会計士

◆ Summary ◆

本稿では、新収益認識基準の適用に向けた取組みの最初のステップとしてのインパクト分析について解説する。新収益基準を適用するにあたり、まずインパクト分析を実施することが一般的であるが、そもそもインパクト分析とはどのような内容か、目的は何か、具体的にどのように進めるかについて詳細に解説する。

I インパクト分析とは

新収益基準のインパクト分析とは、新収益基準の適用にあたり、各企業の財務会計、管理会計、内部統制、ITシステム、ビジネス等にどのような影響を及ぼすかに関する初期的な分析である。新収益基準は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を基礎として従来の実現主義に基づく日本の収益認識実務を抜本的に見直したものであり、ほぼすべての適用企業にとって何らかの影響が生じ、企業のビジネスや従来適用している会計処理によっては、財務会計、内部統制、ビジネスなど企業活動における様々な領域に重大な影響を及ぼす可能性がある。また、ITシステムの変更が必要となる場合など、対応準備に長期間を要するケースも考えられることから、

できるだけ早期のタイミングでインパクト分析を実施し、新収益基準の導入が自社にどのような影響を与え、導入対応にどのような準備およびどの程度の期間が必要かを事前に明らかにしておくことが望ましい。

本章のはじめに、まず5W1H（What：内容・Why：目的・Who：実施者・Where：分析対象・When：実施時期・How：実施方法）のフレームワークを利用して、インパクト分析について解説する。

1 What：内容

すでに記載のとおり、インパクト分析とは、新収益基準の適用にあたってのインパクト（影響度）の分析である。

2 Why：目的

インパクト分析の目的は、各企業の現行基準下における会計処理と、新収益基準適用後の会計処理の差異を特定したうえで、新収益基準適用による影響を主に以下のような観点から分析することで、その後の導入フェーズでより詳細にデータ収集・分析が必要な事項の洗い出しや、企業としての新収益基準適用

に向けての対応の方向性をイメージし、新収益基準の適用をスムーズに進めることにある。

したがって、インパクト分析の成果物としては、会計処理が変更される契約のサマリーとそれぞれの契約について、①会計数値への影響概算、②業務フロー（システム・内部統制）への影響、③ビジネス（契約管理）への影響をサマライズした文書になることが想定される。

(1) 会計数値への影響

新収益基準の適用により、会計処理が変更されることで計上される売上高の金額や計上時期が変わり、これに伴い段階利益の金額や計上時期が変わる可能性がある。売上高や利益金額の変化は、財務会計はもとより、社内の予算（事業計画）、会社別・部門別等の業績管理やインセンティブプランなどの管理会計にも影響を与える。

インパクト分析では、新収益基準がもたらす会計数値の変化が、財務会計および管理会計にどの程度影響を及ぼすのかを概括的に把握し、当該影響に関して各企業がどのように対応するのかをイメージできるようにすることが重要な目的の1つとなる。

(2) 業務フローへの影響

新収益基準の変更に伴う会計処理の変更は、

当該会計処理の実行までの業務フロー（内部統制を含む業務プロセス、ITシステム等）にも影響を与える可能性がある。

たとえば、収益認識を出荷基準から検収基準に変更する必要性が生じたと仮定すると、売上計上の証憑が出荷指示書および送り状から顧客からの検収書に変更されるだけでなく、在庫の引き落としのタイミングに変化が生じることで販売管理システムや在庫管理システムを変更することが必要となることも考えられる。

上記以外にも、新収益基準の代表的な論点である変動対価や本人と代理人の区分による収益の総額計上から純額計上への変更、契約における重要な金融要素などへの対応が必要になると、それぞれの論点に対応するためのデータ収集や当該データの正確性・網羅性を担保するための内部統制の新設や変更、データ収集のためのシステムの変更など、業務フローの様々な箇所に影響が生じる可能性がある。

このような新収益基準の適用に伴う業務フローへの影響の可能性を初期的に把握することで、当該業務フローの変更を実現するために必要な時間とコストについてある程度の目安を持つておくこともインパクト分析の目的となる。

(3) ビジネス（契約管理）への影響

従来の日本基準においては、収益認識について実現主義（財・サービスの提供と対価の受領という要件を満たした時点で収益を認識する）以外に明示されたルールは存在していなかったため、ビジネスの現場における様々な事例に対して、実現主義の範囲内で実態を

Profile

ふるいち・たけひさ◇太陽グラントソントン・アドバイザーズ(株) パートナー 公認会計士。IFRS 導入支援業務および内部統制構築支援業務（国内外）等の総合的なアカウンティングアドバイザーサービス業務のほか、M&Aに関連した財務調査や企業価値評価等のトランザクションアドバイザーサービス業務に従事。グループの太陽有限責任監査法人のパートナーを兼務。

反映した会計慣行が形成されてきたと考えられる。特に、顧客との契約や注文書等の受注証憑のなかで様々な条件（たとえば、所有権移転の条項や瑕疵に関するリスク負担、返金等を含む支払条件など）が明文化されていない場合やあいまいな場合には、企業ごとに収益認識の会計処理について一定の幅を持って適用されていた可能性もある。

新収益基準では、収益認識の単位をどう考えるか（ステップ1、ステップ2）、収益認識単位ごとの金額をどのように決定するか（ステップ3、ステップ4）、収益認識のタイミングをどのように決定するか（ステップ5）が明示的に定められている。そのため、契約書や注文書における条件の記載があいまいである場合には、基準の適用が適切に行われないことも想定され、契約条件を見直す対応が適切となる可能性がある。当該契約条件の見直しにより、契約管理（契約・販売プロセスや契約・販売システム）についても見直しが必要になることも考えられる。

新収益基準の導入をきっかけに、あいまいな契約条件についてはこれを見直し、新収益基準の明確な適用を可能にするとともに、契約条件があいまいであることに伴う取引先間相互のリスクを低減することも有用であると考えられる。契約の見直しには取引先からの理解・協力が必要であり、ビジネスそのものに影響を与えることになるが、見直しを検討すべき契約を洗い出すこともインパクト分析の目的の1つである。

3 Who：分析実施者とレポーティングライン

(1) 外部コンサルタントの利用検討

インパクト分析の実施者については、まず自社のみで実施する場合と外部コンサルタントを利用する場合が考えられる。

自社の売上種別（レベニューストリーム）が単純でかつ数が少ない、子会社数が少ない、自社に新収益基準等に関する一定の知見がある人材（新収益基準の基礎となったIFRS第15号の導入に関与した経験や、会計監査等の実務経験があるなど）が存在する、経理部門のリソースが豊富であるなどの複数の要件を満たす場合には、自社のみでインパクト分析を実施することも可能と考えられる。

レベニューストリームが複雑かつ多岐にわたる、国内外に重要な子会社が多い、新収益基準に関する知見が十分でないなど、自社のみでの対応が難しい場合には外部のリソースを利用してインパクト分析を実施することが有用であろう。

外部コンサルタントの利用にはコストがかかるものの、IFRS第15号の導入支援実績・知見が豊富である、導入支援ツールを提供できる、客観的な視点でインパクト分析が可能であるなど、利用のメリットも多くあると考えられる。

(2) 社内関係部署による協力の必要性

インパクト分析においては、ビジネスの現場における契約・履行義務等の取引実態を把握する必要があるため、経理部門のみで調査が完結するケースは少ないと考えられる。後述するインパクト分析のどの方法を採用するかに依存するが、多くのケースでは経理部

門に加えて現業（営業等）部門，システム部門，法務部門，内部監査部門など，他部門の協力を得ながら調査を進めることになる。

(3) マネジメントおよび外部監査人との情報共有

インパクト分析の実施の過程においては，適切なタイミングでマネジメントに状況を報告するとともに，外部監査人に情報共有を図ることが重要と考えられる。

マネジメントは，自社の売上高や利益への影響，業務フローへの影響や対応に要するコストや時間について大きな関心を有するため，インパクト分析の実施や実施過程，結論等についてはマネジメントに当然に報告されることになると考えられる。

また，インパクト分析の対象の適切性，結論に対する大まかな考え方に齟齬がないかなどについては，外部監査人とも連携することで，後々の手戻りや解釈の相違を生まないように配慮が必要である。

4 When：実施時期

インパクト分析は，既述のとおり新収益基準の導入にあたってどのような影響，対応が必要になるかを把握することが目的であり，場合によってはシステムの変更など1年を超える期間をかけて対応が必要となるケースもある。

したがって，対応に一定の期間を要するとしても問題とならないように可能な限り早期のタイミングで実施することが望ましい。新収益基準は現時点では（案）の段階であるため，正式に基準化されたら速やかにインパクト分析を実施することが推奨される。なお，

早期適用を検討している場合であればより早いタイミングでインパクト分析を実施することも視野に入れる必要がある。

Where：分析対象と How：分析方法については，それぞれ以下「Ⅱインパクト分析の具体的な進め方」を参照されたい。

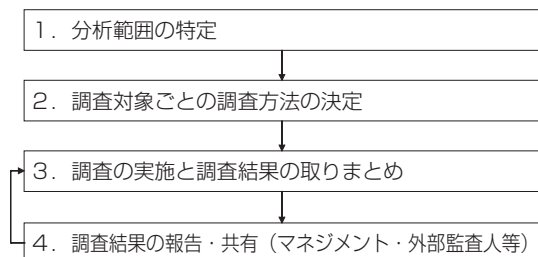
Ⅱ インパクト分析の具体的な進め方

インパクト分析の進め方の一例として，1. 分析（調査）範囲の特定，2. 調査対象ごとの調査方法の決定，3. 調査の実施と調査結果の取りまとめ，4. 調査結果の報告・共有といったプロセスが考えられる（図表1）。調査対象や，調査方法についてはある程度序盤で確定させることが一般的であるが，調査結果を受けてのマネジメントや外部監査人との情報共有の結果，追加調査が必要になることも想定される。

1 分析（調査）範囲の特定

最初のステップでは，インパクト分析の調査範囲を特定する。厳密には，最小の調査単位は契約書になるが，すべての連結売上高に係る契約書を調査することは現実的でないケ

〔図表1〕インパクト分析の進め方の例



〔図表2〕 調査範囲の特定イメージ

連結対象会社	レベニュー ストリーム	売上高	調査対象	選定根拠
親会社	A 売上	800	○	金額的重要性
	B 売上	300	○	金額的重要性
	C 売上	200	○	金額的重要性
	D 売上	50	×	金額的重要性
子会社Ⅰ（国内）	E 売上	300	○	金額的重要性
	F 売上	150	×	金額的重要性・質的重要性 ^(※1)
	G 売上	100	○	金額的重要性・質的重要性 ^(※2)
子会社Ⅱ（海外）	H 売上	30	×	金額的重要性・質的重要性 ^(※3)
	I 売上	20	×	金額的重要性・質的重要性 ^(※3)
子会社Ⅲ（海外）	J 売上	50	○	質的重要性 ^(※4)
持分法適用会社Ⅳ	K 売上	-	○	質的重要性 ^(※5)
売上高合計		2,000		

(※1)：親会社のB売上とほぼ同一の取引実態、契約であることが明らかであるため、調査範囲に含めない。

(※2)：子会社Ⅰ固有の売上であるため、保守的に調査範囲に含める。

(※3)：明らかに金額的重要性が乏しいため、調査範囲に含めない。

(※4)：子会社Ⅲ固有の売上であり、一定の重要性があるため、保守的に調査範囲に含める。

(※5)：持分法適用会社であり、利益に重要な影響を与える可能性があるため、調査範囲に含める。

ースがほとんどであろう。そのため、調査の効果と効率の双方を担保するために、親会社、子会社、持分法適用会社といった連結範囲に含まれる各会社において、類似の商流、取引条件や契約条件が予想される取引種別（レベニューストリーム）ごとに連結売上高を分解し、どのレベニューストリームを調査範囲とするかを決定していくことになる。

図表2に非常に単純な事例を用いた調査範囲の特定イメージを記載している。実際にはこれよりも多くの会社やレベニューストリームが存在することが想定されるが、ポイントは、連結売上高に含まれる子会社およびレベニューストリームを網羅的に洗い出したうえで調査範囲を特定していくことである。調査対象に含めないレベニューストリームは、金額的重要性が明らかに僅少である場合や、調査対象となっている他の会社の特定のレベニューストリームとほぼ同一の取引条件、契約条件であることが明らかである場合などに限定することが望ましい。

海外子会社において、すでにIFRS第15号（実質的に同様のローカル基準も含む）を適用しているケースにおいては、当該実務を参考にすることも可能と考えられる。その際には、日本の新収益基準で新設されている「重要性等に関する代替的な取扱い」について考慮する必要がある。

売上高に影響を与えない持分法適用会社についても、新収益基準を適用することで利益への影響が重要となる可能性がある場合には、調査範囲に含めることを検討する必要がある。

2 調査範囲ごとの調査方法の決定

調査対象となるレベニューストリームが特定されたら、レベニューストリームごとに具体的な調査方法を定めていく。以下に示す3つの代表的な調査方法を各レベニューストリームに適用し、5ステップごとの検討論点、その他の検討論点を検討することで現行基準下における会計処理と新収益基準適用による会計処理の差異を把握し、会計数値、業務フ

ロー、ビジネスへの影響を特定する。

(1) 契約書閲覧

実際の契約書を閲覧し、5ステップの各ステップにおける論点、その他の検討論点について該当の有無を確認していく方法である。実際の契約書を確認する調査方法であるため、正確性を担保することができるが、レベニューストリームごとの契約書数が多くなるほど実務的な負荷が大きくなる。

(2) インタビュー

レベニューストリームごとに、現業部門（営業部門等）や法務部門の担当者に対して、単独インタビュー形式またはグループインタビュー形式で、想定される事例を交えながら対応が必要な論点を探っていく方法である。インタビューを実施する過程で新収益基準に関する現業部門の啓蒙活動にもつながる、契約書閲覧よりも通常短時間で調査が行えるなどのメリットがある。一方で、実際の契約書を閲覧していないために、本来拾い上げるべき論点が抜け落ちるリスクも想定される。

(3) 質問書回答

5ステップにおける論点や、その他の検討論点に関する質問書を作成・配賦し、調査対象会社・部門から回答を入手することで対応が必要な論点を洗い出す方法である。海外子会社など、調査における物理的な制約がある場合などにおいて初期的な調査としては有用なケースがある。質問書を作成できれば3つの調査のなかで最も調査者側の負荷が低い調査方法であるが、質問の回答の精度が、質問書の品質や回答者の知識によって大きく左右

されるリスクがある。

レベニューストリームごとにすべての契約書を精査することができれば(1)の契約書閲覧が適切な調査方法となるが、実務的にはインタビューや質問書を組み合わせて調査することが適切と考えられる。ただし、インタビューや質問書回答のみをもって調査を終了することは望ましくない。あくまで顧客との契約に係る収益に関する調査であるため、各レベニューストリームにおいて最低でも1つの取引については実際の契約書を閲覧することを検討すべきであろう。すなわち、サンプル数の多寡を無視すれば(1)の契約書閲覧は必ず実施し、(2)のインタビューと(3)質問書回答は必要に応じて組み合わせて調査を実施していくことが実務的と考えられる（図表3）。

3 調査の実施と調査結果の取りまとめ

調査対象ごとに調査方法を決定したら、実際の調査を実施し、調査結果を取りまとめていく作業に入る。調査に先立ち、調査実施部門や、調査対象となる部門の担当者に対して勉強会を実施することも有用であろう。

実際の調査は、調査ツールを利用して実施・取りまとめを行うケースが多い。調査ツールには、5ステップの各ステップにおいて検討すべき論点やその他の検討論点が網羅的に記載されており、該当する論点を拾い上げるとともに、最終的には現状の会計処理と新収益基準に準拠した場合の会計処理に差異があるかどうかを初期的に明らかにしていく。

すべての調査が完了したら、調査の取りまとめにおいて、対応が必要な論点や会計処理に差異が生じる項目のみを洗い出し、論点ご

〔図表3〕 調査方法の決定

連結対象会社	レベニュー ストリーム	売上高	調査対象	調査方法の特定（主調査+従調査）
親会社	A 売上	800	○	契約書閲覧（サンプル多）+インタビュー
	B 売上	300	○	契約書閲覧（サンプル多）+インタビュー
	C 売上	200	○	契約書閲覧（サンプル中）+インタビュー
	D 売上	50	×	
子会社Ⅰ（国内）	E 売上	300	○	契約書閲覧（サンプル多）+インタビュー
	F 売上	150	×	
	G 売上	100	○	質問書回答+契約書（サンプル少）
子会社Ⅱ（海外）	H 売上	30	×	
	I 売上	20	×	
子会社Ⅲ（海外）	J 売上	50	○	質問書回答+契約書（サンプル少）
持分法適用会社Ⅳ	K 売上	-	○	インタビュー+契約閲覧（サンプル少）
売上高合計		2,000		

〔図表4〕 インパクト分析結果の取りまとめ（影響のある項目のみ集約）

No.	項目	基準リファレンス	会計処理の差異と検討・対応事項	財務数 値への 影響	業務フ ローへの 影響	契約管 理への 影響	優先度	対応時期 （目安）
1	変動対価	基準47項～52項	<p>【現状】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 契約に、変動対価（リベート）に関する条項が存在している。 ・ 現状は、リベートの金額が確定したタイミングで売上高を減額する処理を採用している。 <p>【新基準】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 新収益基準においては、変動対価について最頻値または期待値に基づいて見積り、変動対価の見積りの一部または全部を取引価格に含めるべきかどうかについて決定することが求められる。 <p>【検討または対応すべき事項】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 変動対価の見積りを最頻値に基づき行うか期待値に基づき行うかの判定。 ・ 変動対価の金額のうち、事後的に収益に著しい減額が生じない可能性が高い金額の算定。 ・ 上記の判定および算定に必要なデータ収集の可否の検討。 ・ 内部統制の追加の検討およびシステム変更の要否の検討。 	大	大	中	高	2020/3期
2	×	×	×	中	小	小	低	2019/3期
3	×	×	×	×	×	×	×	×

とに会計数値に与える影響、業務フロー（ITシステムを含む）に与える影響、ビジネス（契約管理）に与える影響の程度を推定しておく、インパクト分析後の対応方針が立案しやすくなるであろう（図表4）。可能であれば、会計数値に与える影響を概算しておくことが望ましい。

4 調査結果の報告・共有（マネジメント・外部監査人）

インパクト分析の結果については、マネジメントへ報告するとともに外部監査人も早期に共有しておくことが望ましい。マネジメント報告の結果、インパクト分析の段階でもう少し掘り下げておきたい事項などが明らか

になる可能性や、より詳細な数値的影響について早期に調査が求められる可能性もあるであろう。特に、会計処理の差異に伴う会計数値への影響や、システム変更等に伴う対応コストの発生は、会社の事業計画にも影響を与えることになる。そのため、影響による財務インパクトを概算でも予算化できるレベルにまで調査ができれば望ましい。いずれにしろ、財務数値への影響についてはマネジメントの関心が高い領域であることから、インパクト分析の結果（経過）のマネジメントに対する適時適切な報告が重要となる。

また、インパクト分析に関する外部監査人との情報共有も非常に重要である。外部監査人が、会計監査の視点からインパクト分析の結果と異なる所感を持つ場合には、該当する論点については早めに再調査や詳細調査を実施しておくことが、新収益基準をスムーズに適用するうえで重要となる。新収益基準の適用フェーズがある程度進んだ段階で外部監査人との見解の相違が発覚すると、時間と労力が無駄になるリスクがあるため注意が必要で

ある。

マネジメントや外部監査人以外にも、監査役（監査等委員）や予算を取りまとめる経営企画部、内部統制に関連する内部監査部門、広報・IRなど、必要に応じて関連する各所と情報共有をしておくことが望ましい。

Ⅲ まとめ

本稿では、新収益基準の適用における最初のステップとしてのインパクト分析について解説した。インパクト分析の具体的な進め方については、特定の手法が確立しているものではないため、目的を果たせる方法で進めることで足りると考えられる。重要な点は、早期に適切なインパクト分析を実施し、自社にどのような影響があるかについてマネジメントをはじめとした関係者に共有することである。自社への重要なインパクトへの気づきが遅れる、非常に困難な導入スケジュールを強いられる等のリスクを避けるためにも、まずはインパクト分析を実施することを推奨する。