

収益認識会計基準の適用による影響

——早期適用会社の事例より——

糟 谷 修

1. 本稿の目的と概要

これまでのわが国における収益認識については、一部の取引には個別の会計基準が定められていたが、それ以外の取引については企業会計原則の実現主義の考え方により基本的な原則は示されているものの包括的な会計基準による詳細な定めは存在しなかった。2018年3月、わが国は企業会計基準委員会（ASBJ）において国際財務報告基準（IFRS）との整合性を図るべく「収益認識に関する会計基準¹」を制定した。この収益認識会計基準により収益に関する計上基準は制度的に確立したものになったとされる。収益認識会計基準は2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から強制適用されることになっているが、2018年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首からの早期適用が可能となっている。この収益認識会計基準が制定されたことにより法人税法も改正が行われ、収益認識会計基準が法人税の所得計算の基礎となった。

収益認識会計基準は、従来共通の基準がなかった売上高の計上に関して共通のルールを制定しようとするものである。企業活動の「トップ・ライン」である売上高は、会社の業績を評価する利害関係者にとっては、最も関心の高い重要な指標の一つであり、それ故企業側はたとえ最終利益が同じであっても売上高は大きくしたい（結果的に費用も大きくなるが）という意思が働くだろうことが想像される。従って収益認識会計基準の制定により収益計上方法がルール化されれば、従来基準での売上高計上額に比べて少ない計上額になるのではないかと想定される。

そこで、収益認識会計基準を早期適用している会社について財務諸表に現れる売上高に関してどのような影響があっただろうか、ということにつき先行研究（経営財務など）を参考にしながら検討してみたい。

2. 収益認識会計基準の制定

企業会計基準委員会は、収益認識会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点として会計基準を定めることとしており、これまでわが国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわ

せない範囲で代替的な取り扱いを追加することとしている。

収益認識会計基準の適用により、収益認識の基本原則が「実現主義」から「顧客への支配の移転」になる。収益認識会計基準は、基本となる原則を実現するための5つのステップから構成された収益認識モデルを採用している²。

収益認識会計基準の5つのステップは以下のとおりである。(収益認識会計基準17項)

- 1 顧客との契約を識別する。
- 2 契約による履行義務を識別する。
- 3 取引価格を算定する。
- 4 契約における履行義務に取引価格を配分する。
- 5 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

3. これまでの日本基準における収益認識との違い

収益認識に係るこれまでの日本基準としては、企業会計原則における実現主義の原則のほか、工事契約会計基準、ソフト収益取扱等において一定の定めはあるものの、包括的な会計基準はないため、具体的な定めがないなかで実務上個々の取引の実態を勘案し、業界の取引慣行や税法なども踏まえて処理されているケースが多いと考えられる³。

収益認識会計基準では5つのステップを適用することにより、契約した財又はサービスの顧客へ移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように収益の認識を行うとされている。

このため、収益認識会計基準を適用することにより、これまでの収益認識の会計処理や表示に影響を与え、収益を認識する時期や金額が異なることになる可能性がある。収益を認識する時期や金額に影響がある可能性のある取引として図表1、2のようなものがある。

収益認識の時期が変わる可能性がある取引の一例として「売上やサービス提供に伴うポイントの付与」が挙げられる。例えば顧客に対し10,000の売上を行い同時に売上金額の10%の将来商品代金決済に使えるポイントを付与したとする。過去の経験からそのポイントは全て使われると考えられるようなときの売上高はどうなるだろうか？ 従来の基準では売上高は10,000であり、将来の費用に備えポイント引当金などの負債を広告宣伝費などの費用を対にして計上することになる。収益認識会計基準を適用した会計処理ならば、商品の売上高計上額は9,090であり残りの910は後日顧客がそのポイントを利用して別の1,000相当の商品を購入した時に売上高計上されることになるであろう⁴。売上10,000のうち910に相当する金額の収益認識時期が従来基準に比べて後倒しになることが考えられる。

収益認識する金額が変わる可能性がある取引の一例として「代理人」取引がある。例えば百貨店の「消化仕入」などがこれに該当する。百貨店ではメーカーから商品を7,000で仕入れて10,000で顧客に販売するがその仕入は顧客が商品を購入する時にはじめて発生する、すなわち

取引例
同一の顧客と同時またはほぼ同時に複数の契約を締結する取引
提供する財またはサービスの内容や価格の変更が生じる取引
収益の認識時点が異なる複数の財またはサービスを一体で提供する取引
製品保証
売上やサービス提供に伴うポイントの付与
ソフトウェアや特許権のライセンスの供与
売上りべート、低価格による取引
返品権付き販売
一定期間にわたって継続的にサービスを提供する契約や一定期間で製品を製造する契約
物販販売の収益認識時点（出荷基準、割賦基準等）
発行した商品券等
返金を要しない入会金等
買戻契約
委託販売契約
請求済未出荷契約

図表 1 収益認識する時期が変わる可能性のある主な取引例
 (出典) 新日本有限責任監査法人 (2018) 13 頁、筆者にて一部修正

取引例
企業間の取引を仲介するケース（代理人となる場合）
消費税等
顧客に対する返金や値引き

図表 2 収益認識する金額が変わる可能性のある主な取引例
 (出典) 新日本有限責任監査法人 (2018) 13 頁、筆者にて一部修正

百貨店にとっては売上と同時に仕入が発生する契約になっているようなケースがままある。このようなケースでは事実上、百貨店は自ら仕入と販売を行うのではなくメーカーの代理人として顧客に商品を購入してもらうように活動をし、顧客が商品を購入したことをもってメーカーから「成功報酬」として代理店手数料 3,000 を受け取ることになる、と考えることもできる。従来基準では、7,000 の仕入高と 10,000 の売上高が計上される場合が多いのかもしれない。収益認識会計基準を適用した後は、売上高金額が「総額から純額へと変更」され、本事例の場合売上高として 10,000 - 7,000 の 3,000 の計上がされることになる。従来基準に比べて明らかに売上高計上金額が減少することになる。

図表 1 に例示された取引については多くの場合は売上高計上時期が後倒しになることが想定され、図表 2 に例示された取引についてはほとんどの場合は売上高計上額が減少することが想定される。もちろんその逆のケース、例えば従来基準より収益認識会計基準の方が売上高計上

時期の前倒しになることもあるだろうし、従来基準では代理人取引であるが収益認識会計基準では本人取引であるとして売上高計上金額が増加するケースもあるだろうことも想定はされる。

売上高はなるべく多い方が良いだろうという会社の経営者の心情あるいは織り込みながら、従来基準ではそれぞれの会社において独自に売上高の計上時期や計上金額を決めていたものが、収益認識会計基準の導入により売上高計上の認識時期、認識額の決定方法が統一されることとなると、従来基準に比べたら多くの場合に売上高計上時期は後倒しになるだろうし、売上高計上金額も減少するだろうと想定される。

それでは収益認識会計基準を導入した会社において、実際に売上高計上時期が後倒しになったか、あるいは売上高計上金額が減少したか、を検証してみたい。まず収益認識会計基準のベースとなったIFRS第15号適用の影響を探るために2018年度第1四半期にIFRS第15号を適用した会社の内容を検討する。その後収益認識会計基準を早期適用した会社について、2018年12月期から2019年12月期までと、2020年1月期から同年3月期までのそれぞれの期間において収益認識会計基準を早期適用した日本基準会社について、収益認識会計基準適用による売上高への影響などを検討する。

4. 2018年度第1四半期にIFRS第15号を適用した会社

2021年4月1日より強制適用される収益認識会計基準は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」をベースとしているため、IFRS適用会社の「先行事例」は日本基準の会社の収益認識会計基準導入に関する今後の検討に役立つであろうことより、本節ではIFRS適用会社の同15号適用による影響について検討する。

IFRS第15号の適用による収益への影響等を先行研究（経営財務 3393号 2019年1月28日）の分析より下記4.1及び4.3から4.5において引用、検討する⁵。IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」は2018年1月1日以後開始会計年度から適用されている。同誌はIFRS任意適用会社のうち2018年度の第1四半期報告書（3月決算の場合は2019年3月期1Q、12月決算の場合は2018年12月期1Q）において、IFRS第15号を適用した旨の注記があった158社について開示内容の調査を行い、適用の影響や注記項目の集計を実施している。

4.1 主な収益項目

2018年度第1四半期報告書において、IFRS第15号の適用の影響は主に「重要な会計方針」に記載される。同誌の調査対象158社の当該記載箇所におけるIFRS第15号に関する注記に記載されていた主な収益に関する項目は図表3のとおりとなっている。

項目	社数	記載割合
変動対価	84	53.2%
引渡	71	44.9%
検収	30	19.0%
本人・代理人	27	17.1%
ライセンス	24	15.2%
製品保証	10	6.3%
ポイント	7	4.4%

図表3 158社の主な収益項目の記載割合
 (出典) 経営財務 3393号 4頁

4.2 変動対価

158社中、84社が変動対価に関する記載（53.2%）をしている。契約で約束した対価が変動する場合、企業は約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に権利を得ることとなる対価の金額を見積ることになる。変動対価の例としては、値引きやリベート、返金、業績ボーナス、ペナルティ、価格譲歩等が挙げられる⁶。

4.3 本人・代理人

158社中、変動対価、引渡、検収に次いで27社が本人・代理人に関する記載（17.1%）をしている。本人・代理人について記載があった27社のうち、IFRS第15号を適用したことにより、総額・純額の変更を行った旨を開示していた会社は10社あった。10社中、「総額から純額」へと変更した旨を開示していた会社は3社、「純額から総額」に変更した旨を開示していた事例は商社を中心に7社あった。

4.4 収益の増減率

損益項目のトップ・ラインである収益（売上収益、売上高）への影響については29社が影響額を明記していた。なお高い増加率（50%以上）は、商社における純額から増額への変更による影響である。

増減率	社数
100%以上	1
50%～100%未満	1
5%～50%未満	2

0%～5%未満	10
△1%～0%未満	10
△2%～△1%未満	4
△3%～△2%未満	1
合計	29

図表4 従来基準からの収益の増減率
(出典) 経営財務 3393号 6頁

4.5 純損益への影響

IFRS第15号の適用による四半期純損益への影響は「重要な影響なし」、「軽微」が多数を占め、具体的な金額を記載した会社はなかった。

4.6 IFRS第15号の適用による影響

2019年3月期までにIFRSを任意適用した上場会社は175社である⁷。同誌の調査ではそのうち158社がIFRS第15号を適用している旨の注記があったということから、IFRS任意適用会社のうち90.3%の会社が同第15号を適用していることを明らかにしていることになり、かなり高い割合での適用がされていることがわかる。

収益項目の注記というだけでは、売上高が増加するか減少するかはわからない。変動対価に關しては売上高計上が後倒しすなわち当期の売上高は減少するのではないかと思われるが、もし前期で後倒しになり当期に繰り延べられた金額があるならば当期の売上高を押し上げることになるだろう。

「本人・代理人」における、「総額から純額」が3社、「純額から総額」が7社ということに關して。「総額から純額」すなわち本人取引から代理人取引への変更であれば売上高は減少し、「純額から総額」すなわち代理人取引から本人取引への変更であれば売上高は増加することになる。「本人・代理人」取引による影響という点からは、売上高が減少することとなる会社よりも売上高が増加することとなる会社が2倍以上存在していたことになる。「本人取引から代理人取引」というのは想像が容易であるが、「代理人取引から本人取引」というのはどのような取引形態かなかなか想像が容易ではないが、実際にそのような形態の取引を行う会社がかかりあるということだろう。

収益の増減率で示されたように、収益（売上高）が一斉に減少するという傾向は見られず、むしろ増加する会社の方が多いような傾向が示された。従前の会計処理に比べて、収益の計上が大幅に減少するのではないかと想定していたが、意外にも収益の減少は起っていないことがわかった。のみならずむしろ収益の増加傾向が認められた。

その原因は何であろうか？ IFRS第15号に規制されるより前から各企業は売上高に關して過大気味での計上はしてはしなかった、ということかもしれない。

また純損益へはほとんどの影響がないということから、IFRS 第 15 号適用によっても最終利益の計上はほとんど変わらないだろう、ということがわかった。この点については、IFRS 第 15 号について国際会計基準審議会（IASB）が議論した際、現行の実務を大幅に変えない前提で議論をしていたから、ということも考えられる⁸。

次節では、最も早い時期に収益認識会計基準の適用を行った会社の財務諸表への影響をしてみることにする。

5. 第一期に収益認識会計基準を早期適用した会社

2018 年 12 月期から 2019 年 12 月期まで（以下本稿において「第一期」と呼ぶことにする）に収益認識会計基準を早期適用した会社に関して先行研究（経営財務 3416 号 2019 年 7 月 15 日）の分析より下記 5.1 から 5.3 において引用、検討する⁹。

同誌の調査によると第一期に決算期を有する法人のうち収益認識会計基準を上場 28 社が早期適用している（経営財務 2019 年 7 月 10 日現在調べ、上場会社の有価証券報告書又は四半期決算書を調査）。

収益認識会計基準は、2022 年 3 月期から原則適用となるが、2019 年 3 月期から早期適用することも可能となっている。（2018 年 12 月 31 日から 2019 年 3 月 30 日に終了する年度についても適用可能。）そこで収益認識会計基準をいち早く取り入れた会社について同誌での調査結果を基に本節で取り上げる。

業種別では、情報・通信業が 6 社、電気機器が 5 社、医薬品が 4 社などとなっている。上場市場別では、28 社中 27 社が東証一部、残りの 1 社が東証マザーズである。

5.1 28 社の収益認識会計基準の早期適用時期

この時期に収益認識会計基準を早期適用した会社の決算期は図表 6 のようになっている。

適用開始期	社数
2018 年 12 月期	4 社
2019 年 3 月期	15 社
2019 年 5 月期	1 社
2019 年 9 月期	2 社
2019 年 12 月期	6 社
計	28 社

図表 6 収益認識会計基準の早期適用時期
（出典）経営財務 3416 号 2 頁、筆者にて一部修正

5.2 28社の適用基準

この28社の適用会計基準は図表7のとおりとなっている。

会計基準	社数
IFRS	16社 (57.1%)
日本基準	10社 (35.7%)
米国基準	2社 (7.1%)
計	28社

図表7 早期適用会社の適用基準
(出典) 経営財務 3416号 2頁、筆者にて一部修正

早期適用した上場28社を採用する会計基準別に見ると、IFRS任意適用が28社中16社を占め、米国基準適用会社が2社ある。これらの会社では、連結財務諸表はIFRS又は米国基準、個別財務諸表は日本基準に基づいて作成するため、収益認識会計基準の早期適用は個別財務諸表に対するものとなる。

5.3 第一期に収益認識基準を早期適用した上場28社一覧

収益認識会計基準を早期適用した上場28社は図表8のとおりである。収益認識会計基準は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」をベースに作成されている。IFRS第15号の適用時期は、2018年1月1日以後開始する会計年度からとなっている。このため、IFRS任意適用会社からは、「IFRS第15号と同時に個別財務諸表にも日本の収益認識会計基準を適用したい」等の要望があり、早期適用が認められた経緯がある¹⁰。

会社名	上場市場	業種	適用開始期	会計基準
サッポロホールディングス	東証一部	食料品	2018年12月期	IFRS
協和発酵キリン	東証一部	医薬品	2018年12月期	IFRS
LINE	東証一部	情報・通信業	2018年12月期	IFRS
キャノン	東証一部	電気機器	2018年12月期	米国基準
エーザイ	東証一部	医薬品	2019年3月期	IFRS
第一三共	東証一部	医薬品	2019年3月期	IFRS
伊藤忠テクノソリューションズ	東証一部	情報・通信業	2019年3月期	IFRS
三浦工業	東証一部	機械	2019年3月期	IFRS
マキタ	東証一部	機械	2019年3月期	IFRS
日本電気	東証一部	電気機器	2019年3月期	IFRS

セイコーエプソン	東証一部	電気機器	2019年3月期	IFRS
アドバンテスト	東証一部	電気機器	2019年3月期	IFRS
三菱重工業	東証一部	機械	2019年3月期	IFRS
エクセディ	東証一部	輸送用機器	2019年3月期	IFRS
CYBERDYNE	東証マザーズ	精密機器	2019年3月期	IFRS
三菱商事	東証一部	卸売業	2019年3月期	IFRS
小野薬品工業	東証一部	医薬品	2019年3月期	IFRS
野村ホールディングス	東証一部	証券、商品先物取引業	2019年3月期	米国基準
ジャフコ	東証一部	証券、商品先物取引業	2019年3月期	日本基準
日本オラクル	東証一部	情報・通信業	2019年5月期	日本基準
オープンハウス	東証一部	不動産業	2019年9月期	日本基準
アドバンスクリエイト	東証一部	保険業	2019年9月期	日本基準
ブイキューブ	東証一部	情報・通信業	2019年12月期	日本基準
CARTA HOLDINGS	東証一部	情報・通信業	2019年12月期	日本基準
ビーグリー	東証一部	情報・通信業	2019年12月期	日本基準
ミルボン	東証一部	化学	2019年12月期	日本基準
キャノン電子	東証一部	電気機器	2019年12月期	日本基準
キャノンマーケティングジャパン	東証一部	卸売業	2019年12月期	日本基準

図表 8 収益認識会計基準を早期適用した上場 28 社

(出典) 経営財務 3416号 3頁

5.4 第一期に収益認識会計基準を早期適用した会社の特徴

第一期において、収益認識会計基準を早期適用している会社は 28 社と多くはない。2018 年末の上場会社 3,655 社¹¹ のわずか 0.8% である。

その数少ない早期適用会社の中でも IFRS 任意適用会社が 16 社と多くを占める。その理由として IFRS においてはその第 15 号において、収益認識会計基準とほとんど同様の規定が存在し、日本基準で作成される個別財務諸表への収益認識会計基準適用が比較的容易であることが推測される。それでも 2019 年 3 月期までに IFRS を任意適用した上場会社 175 社¹² のうち収益認識会計基準を早期適用した旨を開示した会社は、2018 年 12 月期では 3 社（1.7%）、2019 年 3 月期では 13 社（7.4%）であり、2018 年 12 月期から 2019 年 12 月期までは合わせて 16 社（9.1%）に過ぎず、決して多いとは言えない。

更に言えば、連結・個別とも日本基準を適用している会社にとっては収益認識会計基準を導入するにはかなりの負担が生ずるのではないかと想像される。

次節において、この第一期に収益認識会計基準を早期適用した日本基準の会社の適用による売上高への影響を検討する。

6. 第一期に収益認識会計基準を早期適用した日本基準会社

第一期に収益認識会計基準を早期適用している会社のうち日本基準を適用している会社に関して、先行研究（経営財務 3417号 2019年7月22日）の分析より下記6.1から6.3において引用、検討する¹³。

前節で見たとおり第一期に決算期を有する会社のうち上場28社が収益認識会計基準を早期適用している。同誌ではそのうち日本基準を適用している10社について調査している。

6.1 第一期早期適用日本基準10社の内容

第一期に収益認識会計基準を早期適用した日本基準会社10社の適用による売上高への影響や従来と会計処理が異なる収益項目の開示内容は図表9のとおりである。

社名（業種、監査人）	適用開始期	売上高への影響	従来と会計処理が異なる収益項目
ジャフコ （証券、商品先物取引業、EY 新日本）	2019年3月期	増加	管理報酬の計上方法、成功報酬の収益認識
日本オラクル （情報・通信業、EY 新日本）	2019年5月期	軽微	ライセンス
オープンハウス （不動産、トーマツ）	2019年9月期	減少	不動産仲介手数料の収益認識時期
アドバンスクリエイト （保険業、桜橋）	2019年9月期	増加	保険代理店手数料収入の計上方法
ブイキューブ （情報・通信業、あずさ）	2019年12月期	増加	ライセンス
CARTA HOLDINGS （情報・通信業、あずさ）	2019年12月期	減少	本人・代理人
ビーグリー （情報・通信業、太陽）	2019年12月期	軽微	Webサービス内通貨に係る収益認識時期
ミルボン （化学、仰星）	2019年12月期	—	変動対価
キャノン電子 （電気機器、EY 新日本）	2019年12月期	増加	変動対価
キャノンマーケティングジャパン （卸売業、EY 新日本）	2019年12月期	減少	具体的な記載なし

図表9 日本基準10社の開示内容

（出典）経営財務 3417号 4頁

6.2 会計方針の注記事項の一例

「会計方針の変更」に関する注記において、具体的な変更内容が記載されている以下のようなものがある。不動産仲介手数料について従来の「契約成立時点」から、「物件引き渡し時点」で収益認識する方法へと変更し売上高が減少した旨。ライセンスに関して、①一定期間から一時点への変更と、②一時点から一定期間への変更という両方のケースがあった旨。一部のライセンス販売について、従来契約に定める許諾期間にわたって収益を認識していたが、ライセンスが顧客に供与される時点において収益を認識する方法に変更した旨。期間契約型クラウドサービスに係るライセンス利用許諾料については、従来契約が成立した時点で収益を認識したが、契約期間にわたり収益を認識する処理に変更した旨。本人・代理人については、総額から純額への変更の旨。などがあった。

6.3 売上高への影響

第一期において収益認識会計基準を早期適用した日本基準会社 10 社の売上高への影響は図表 10 のとおりである。

売上高への影響	社数	割合
増加	4 社	40%
軽微	2 社	20%
減少	3 社	30%
記載なし	1 社	10%
合計	10 社	100%

図表 10 日本基準 10 社の売上高への影響
 (出典) 経営財務 3417 号 4 頁を参考に筆者作成

6.4 第一期早期適用日本基準会社の適用による影響

収益認識会計基準を新たに適用することにより、従来基準と比べると売上高がおおむね減少するのではないかと想定し、その減少こそが、企業の比較可能性をよりの確に担保することになる収益認識会計基準の導入の意義ではないかと考えていた。ところが、その予想に反して、第一期に収益認識会計基準を早期適用した日本基準 10 社についてみれば、売上高が「増加」4 社、「軽微」2 社、「減少」3 社と、必ずしも売上高の減少を伴うものではなく、むしろ売上高の増加の方が多いことが判明した。売上高の認識時期に関しても後倒しのものもあれば前倒しのものもあったと思われる。

これは、第 4 節で検討した 2018 年度に IFRS 第 15 号を適用した IFRS 任意適用会社に見ら

れた傾向と同じようなものであった。

次節、第一期の次の時期とも言える2020年1月期から同年3月期までに収益認識会計基準を早期導入した会社の適用による売上高への影響などを検討する。

7. 第二期に収益認識会計基準を早期適用した日本基準会社

2020年1月期から同年3月期（以下本稿において「第二期」と呼ぶことにする）に収益認識会計基準を早期適用している会社に関して、先行研究（経営財務 3426号 2019年9月30日）の分析より下記7.1から7.2において引用、検討する¹⁴。

前節までに、第一期に収益認識会計基準を上場28社が早期適用していることを示した。同誌では第二期に収益認識会計基準を早期適用した8社について調査をしている（経営財務2019年9月23日現在調べ。上場会社の有価証券報告書又は四半期決算書による調査）。この8社は全て日本基準適用会社である。これらの会社の早期適用時期は、8社のうち1社が2020年2月期の期首から、7社が2020年3月期の期首からである。

2018年12月から2020年3月期までで早期適用会社は合計36社となった。

7.1 第二期早期適用日本基準8社の内容

第二期に収益認識会計基準を早期適用した会社は図表11のとおりである。

	上場市場	業種	適用開始期	会計基準
安川電機	東証一部	電気機器	2020年2月期	日本基準
住友林業	東証一部	建設業	2020年3月期	日本基準
三井化学	東証一部	化学	2020年3月期	日本基準
あすか製薬	東証一部	医薬品	2020年3月期	日本基準
ディスコ	東証一部	機械	2020年3月期	日本基準
ビジネスブレイン太田昭和	東証一部	情報・通信業	2020年3月期	日本基準
パルステック工業	東証二部	電気機器	2020年3月期	日本基準
ラック	JASDAQ	情報・通信業	2020年3月期	日本基準

図表11 収益認識会計基準を早期適用した上場8社

（出典）経営財務 3426号 2頁

7.2 売上高への影響

第二期において収益認識会計基準を早期適用した日本基準会社8社の売上高への影響は図表12のとおりである。

売上高への影響	社数	割合
増加	4	50.0%
軽微	2	25.0%
影響なし	1	12.5%
減少	1	12.5%
合計	8	100.0%

図表 12 上場 8 社の売上高への影響
 (出典) 経営財務 3426 号 2 頁を参考に筆者作成

7.3 第二期早期適用日本基準会社の適用による影響

2020 年 1 月期以降、日本基準を適用している会社においても、収益認識会計基準を早期適用している会社がいづらかあることがわかった。しかしながら 2020 年 3 月期までに収益認識会計基準を適用したのは 36 社と、2020 年 3 月末現在の全上場企業 3,712 社¹⁵ の 1%弱と極めて少ない数となっている。

第二期に収益認識会計基準を早期適用した会社において、売上高が減少した会社は 1 社に対し、増加した会社は 4 社と減少した会社数の 4 倍にもなった。サンプル数のごくわずかであるので一概には言えないかもしれないが、第 4 節で検討した IFRS 第 15 号や第 6 節で検討した第一期収益認識会計基準早期適用による影響と同じように、売上高は減少するとの想定に反してむしろ増加するケースが多いような傾向を示している。

8. 収益認識会計基準適用による売上高への影響は？

本稿は、収益認識会計基準の適用により会社の売上高計上にどのような影響があるだろうかという点についての検討を行った。IFRS 第 15 号は 2018 年 1 月以降開始する会計年度より強制適用されていて、収益認識会計基準は IFRS 第 15 号の規定をほぼ踏襲していることから、まずは IFRS を任意適用している会社における IFRS 第 15 号適用による売上高などへの影響を検討した。その後収益認識会計基準を早期に適用した会社を二つの時期に分けてその適用による売上高への影響を調べた。

収益認識会計基準は、従来共通の基準がなかった売上高の計上に関して共通のルールを制定しようとするものである。企業活動の「トップ・ライン」である売上高は、会社の業績を評価する利害関係者にとっては、最も関心の高い重要な指標の一つであり、それ故企業側はたとえ最終利益が同じであっても売上高は大きくしたい（結果的に費用も大きくなるが）という意味が働くだらうことを想定していた。よって収益認識会計基準の適用により収益計上方法がルール化されれば、従来基準での売上高計上額に比べて少ない計上額になるだろう、と想定していた。

しかしながら、その想定にも関わらず売上高が減少したという会社は多くはなかった。むしろ

る売上高が増加したという会社の方が多く確認された。「本人・代理人」取引に関しても売上が激増したという会社もあった。「収益認識会計基準適用により、利益はほとんど変わらないものの、売上高は激減する」という当初の想定は図らずも外れることになった。

図表 13 は図表 10 と図表 12 を足し合わせたものである。すなわち第一期と第二期に収益認識会計基準を早期適用した日本基準 18 社の、同基準適用による売上高計上への影響を表したものである。

売上高への影響	社数	割合
増加	8 社	44.4%
軽微	4 社	22.2%
影響なし	1 社	5.6%
減少	4 社	22.2%
記載なし	1 社	5.6%
合計	18 社	100.0%

図表 13 2018 年 12 月期から 2020 年 3 月期までに
収益認識会計基準を早期適用した会社のうち
日本基準適用会社 18 社の売上高への影響

(出典) 経営財務 3417 号 4 頁、3426 号 2 頁を参考に筆者作成

図表 13 を見ると「増加」が「減少」より 2 倍もあることがわかる。収益認識会計基準の適用は、売上高を減少させる効果よりもむしろ増加させる効果があるのではないかということが読み取れた。

その理由はどのようなものであろうか？ もちろん収益認識会計基準が従来の会計基準に比べて売上高を抑制的に計上せしめる効果は想定したほどにはなかったということもあろう。しかしながら、そもそも収益認識会計基準の適用が自社にとって不利にならないような会社しか収益認識会計基準の早期適用を行っていない、という理由もあるのかもしれない。

また図表 14 は図表 4 と図表 13 を足し合わせたものである¹⁶。すなわち 2018 年度に IFRS 第 15 号を適用した会社と 2018 年 12 月期から 2020 年 3 月までに収益認識会計基準を早期適用した日本基準会社の新基準適用による売上高への影響を表したものである。

この図表 14 から見ても、IFRS 第 15 号適用や収益認識会計基準を適用することによって、売上高が減少するだろうという想定は、やはり正しくはなさそうであることがわかる。

収益認識会計基準の早期適用をしている会社は現状では極めて少ない。2018 年 12 月期から 2020 年 3 月までに収益認識会計基準を早期適用した会社は 36 社であり、2020 年 3 月末の上場企業数 3,712 社¹⁷ のわずか 1% にも満たない。早期適用しているとしてもその多くの会社が IFRS 任意適用会社で、連結財務諸表は IFRS により個別財務諸表は日本基準により作成して

売上高への影響	社数	割合
増加	22 社	12.5%
軽微	14 社	8.0%
影響なし	1 社	0.5%
減少	9 社	5.1%
記載なし	130 社	73.9%
合計	176 社	100.0%

図表 14 IFRS 第 15 号適用会社 158 社に図表 13 の対象会社 18 社を加えた会社の売上高への影響
 (出典) 経営財務 3393 号 6 頁、3417 号 4 頁、3426 号 2 頁を参考に筆者作成

いる、という会社が多かった。その IFRS 任意適用会社であっても上場 175 社のうちの 16 社であり 9.1%にとどまっている¹⁸。

収益認識会計基準の適用が実際に売上高に対してどのような影響を与えるかを検討するには、ある程度サンプル数が必要となるが、現在のところ収益認識会計基準を適用している会社は全体からすればごくわずかである。上場企業 3,700 社余のうちの 30 数社ということではやはり十分とは言い難いだろう。

9. おわりに

収益認識会計基準は、少なくとも上場企業においては 2021 年 4 月 1 日以降開始する会計年度までに適用しなければならないから、あと 2 年もすれば収益認識会計基準適用による売上高への影響に関する多くの情報を入手することができるかもしれない。本稿執筆時点において収益認識会計基準の早期適用が判明しているのは本稿で検討した 36 社にその後の適用予定会社を加えても 51 社¹⁹と、上場会社 3,700 社余のうちのごく一部に過ぎない。

今後も収益認識会計基準を早期適用する会社がいづらかは出てくることが想像されるが、2020 年やそれ以降何年かは、新型コロナ禍による企業業績への莫大な影響があることは明らかであり、財務諸表の年度を跨ぐ比較を行うという観点からは、大きな困難があることは十分に予想される。

それでも今後収益認識会計基準の適用を行う会社の財務諸表が多数公開され、収益認識会計基準の適用による売上高への影響に関する情報が豊富に入手できた際には、財務諸表に現れる数値とりわけ売上高にどのような変化が現れているか、今後とも注視していきたい。

注

- 1 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」は「収益認識会計基準」、「収益認識基準」などと言われることがあるが、以下「収益認識会計基準」ということとする。

- 2 新日本有限責任監査法人 (2018) 1頁
- 3 新日本有限責任監査法人 (2018) 12頁
- 4 売上高計上額 $10,000 \times 10,000 / (10,000 + 1,000) = 9,090$
後日の売上高計上額 $10,000 \times 1,000 / (10,000 + 1,000) = 910$
- 5 経営財務 3393号 (2019) 4-6頁より引用・筆者にて一部修正
- 6 山田他 (2019) 131頁
- 7 日本取引所グループホームページ『上場会社数・上場株式数』
- 8 経営財務 3393号 (2019) 5頁
- 9 経営財務 3416号 (2019) 2-3頁より引用・筆者にて一部修正
- 10 経営財務 3416号 (2019) 2頁
- 11 日本取引所グループホームページ『上場会社数・上場株式数』
- 12 日本取引所グループホームページ『上場会社数・上場株式数』
- 13 経営財務 3417号 (2019) 4-5頁より引用・筆者にて一部修正
- 14 経営財務 3426号 (2019) 2頁より引用・筆者にて一部修正
- 15 日本取引所グループホームページ『上場会社数・上場株式数』
- 16 図表4の「0%～5%未満」を図表14には「増加」に加算し、図表4の「△1%～0%未満」を図表14には「軽微」に加算した。また図表4の調査対象158社のうち同表に表されている29社以外の129社は「記載なし」として図表14の集計に加えた。
- 17 日本取引所グループホームページ『上場会社数・上場株式数』
- 18 43頁参照
- 19 経営財務 3469号 (2020) 6頁

参考文献

- 太田達也. (2018). 『収益認識会計基準と税務』完全解説、税務研究会出版局『経営財務』3393号. 2019年1月28日、税務研究会
- 『経営財務』3416号. 2019年7月15日、税務研究会
- 『経営財務』3417号. 2019年7月22日、税務研究会
- 『経営財務』3426号. 2019年9月30日、税務研究会
- 『経営財務』3469号. 2020年8月17日、税務研究会
- 国税庁ホームページ『「収益認識に関する会計基準」への対応について』
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei.../02.htm> 2020年11月3日取得
- 新日本有限責任監査法人. (2018). 『何が変わる？ 収益認識の実務～影響と対応』、中央経済社
- 鶴田泰三. (2018). 「収益認識会計基準の創設と法人税法の改正、東京税理士会平成30年度第23回会員研修会資料」、東京税理士会
- 成松洋一. (2019). 『Q&A 収益認識における会計・法人税・消費税の異同点』、税務研究会出版局
- 日本取引所グループホームページ『上場会社数・上場株式数』
<https://www.jpx.co.jp/listing/co/index.html> 2020年11月3日取得
- 山田辰巳・あずさ監査法人. (2019). 『論点で学ぶ国際財務報告基準』、新世社