

# 収益認識会計基準適用による財務諸表の変化

## ——ドラッグストアの事例より——

糟 谷 修

キーワード：収益認識会計基準、ドラッグストア、ポイント引当金、繰延収益、計上された売上高

### 1. 本稿の目的と概要

わが国において、ポイントは多くの企業で発行されその発行数は増加を続けている。従来わが国の会計ルールにおいてはポイントに関しての明確な規定が存在せず、実務上ポイント引当金を設定することによって処理されてきた。また国際財務報告基準（IFRS）にはポイントに関する規定があり、わが国と異なる会計処理が行われてきた。

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との整合性を図るべく「収益認識に関する会計基準<sup>1</sup>」を制定した。この収益認識会計基準によりポイントに関する会計処理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。

収益認識会計基準導入によりポイントに関する会計処理がどのようなものになり、実際の財務諸表がどのように変わったかという観点から検討したい。本稿ではポイント・プログラムが財務諸表に影響を与えることが比較的わかりやすいと思われるドラッグストアの何社かについて収益認識会計基準適用前後の財務諸表を検討することにより、収益認識会計基準導入により企業の財務諸表がどのように変化したかを検証する。具体的にはポイント引当金及び繰延収益（契約負債）と売上高、流動資産、総資産（資産合計）、流動負債、当期純利益との関係や変化を検討する。

ま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ひとつであり、それゆえ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）という意思が働くのではないだろうか。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て、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、と想定した。そこで収益認識会計基準導入によって、計上された売上高がどのくらい減少したか、についても検証を加えてみたいと思う。

## 2. 収益認識会計基準によるポイントの会計処理

太田（2018）によれば、従来の実務では、ポイントについては、将来のポイントとの交換に要すると見込まれる額を引当金として計上されることが多かったが、収益認識会計基準では、商品やサービスの提供に付随して付与されるポイントは、追加的な財またはサービスを無料または割引価格で取得できる顧客のオプションとして取扱われるものとされる<sup>2</sup>。

ポイント制度等において、当該ポイントが重要な権利を顧客に提供すると判断される場合、当該ポイント部分について履行義務として識別し、収益の計上が繰り延べられる（適用指針第48項から第51項）。

ポイントは、商品の販売とは別個の履行義務になると考えられ、取引価格を当初販売した商品とポイントにそれぞれの独立販売価格の比に基づき配分し、それぞれの履行義務を充足した時点、すなわち商品については販売された時点、またポイントについては利用された時点で、収益を認識することになる。ポイントは付与した時点では、履行義務を充足していないため契約負債として認識し、ポイントが利用されるに応じて、契約負債から収益に振り替える処理になる。

多種類のポイント制度を導入している企業の場合、それぞれのポイントの独立販売価格を算出することに一定の実務負担等が生じることも考えられる。

引当金を計上する従来の実務と比較して、収益の計上額が異なることとなる<sup>3</sup>。

## 3. ドラッグストアを中心とした財務諸表の分析

収益認識会計基準導入により、企業の財務諸表がどのように変化しただろうか。

ポイント・プログラムが財務諸表に影響を与えることが比較的わかりやすいと思われるドラッグストアの何社かについて収益認識会計基準適用前後の財務諸表を検討する<sup>4</sup>。ポイント引当金及び繰延収益（契約負債）と売上高、流動資産、総資産（資産合計）、流動負債、当期純利益との関係や変化を検討する。

### 3.1 株式会社バローホールディングス

まず、ここではそのうちのひとつ、2022年3月期、新規に収益認識会計基準を導入した「株式会社バローホールディングス」の財務諸表を基に収益認識会計基準が財務諸表に与えた変化について考察する。

医薬品、雑貨等の販売を手掛ける中部薬品株式会社（V・drug）を傘下に持つ株式会社バローホールディングスの収益認識会計基準適用前後2期に関して検討してみる。2021年3月期（以下本文中「第1期」）、2022年3月期（以下本文中「第2期」）の連結財務諸表、個別財務諸表のうち、ポイント引当金、繰延収益（契約負債）に関する情報を抜き出し、他の数値との関係

を検討し、本財務諸表からポイント・プログラムに関して読み取ることができることを探ってみる。

【連結財務諸表抜粋】

	単位百万円	
年度	2021.3	2022.3
貸借対照表		
流動資産	112,199	110,217
資産合計	404,458	410,365
ポイント引当金（前年 1,479）	1,542	485
繰延収益（契約負債）	0	2,455
流動負債	165,484	148,045
損益計算書		
売上高	706,331	708,484
当期純利益	15,461	11,250

2022年3月期注記

ポイント引当金

当社及び連結子会社の一部は、ポイント制度に基づき、顧客へ付与したポイントの利用による費用負担に備えるため、当連結会計年度末において将来利用されると見込まれる額を計上しております。

自社ポイント制度に係る収益認識

当社及び連結子会社の一部では、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを提供しており、会員の購入金額に応じてポイントを付与し、利用されたポイント相当の財又はサービスの提供を行っております。従来は将来にポイントとの交換に要すると見込まれる費用を引当金として計上し、ポイント引当金繰入額を販売費及び一般管理費として計上しておりましたが、当該ポイントが重要な権利を顧客に提供する場合、履行義務として識別しております。顧客がポイントを使用し、財又はサービスの支配を獲得した時点で履行義務を充足したと考えられるため、当該時点において収益を認識しております。

収益認識会計基準等を適用したため、前連結会計年度の連結貸借対照表において（中略）「流動負債」に表示していた（中略）「ポイント引当金」の一部は、当連結会計年度より（中略）「契約負債」として「その他」に含めて表示しております。

収益認識会計基準は2022年3月期期首より適用。

【個別財務諸表抜粋】

	単位百万円	
年度	2021.3	2022.3
貸借対照表		
流動資産	61,940	73,499
資産合計	232,362	244,452
ポイント引当金（前期 912）	957	1,056
繰延収益（契約負債）	0	724

流動負債	118,031	111,189
損益計算書		
売上高	38,902	39,722
当期純利益	4,754	5,158

(出典) 株式会社バローホールディングス 2021年3月期、2022年3月期有価証券報告書より筆者抜粋

以下ポイントに関わる数値の推移を見てみる。

第2期の注記から、収益認識会計基準導入によりポイント引当金に相当するもののほとんどが繰延収益（契約負債）に置き換わったものと考えられるが、ポイント引当金がどの程度の金額として繰延収益に置き換わったかを推測する。その際ポイント引当金や繰延収益は売上高や資産・負債の数値と一定の相関関係があると思われるため、売上高や資産・負債との比率を比較することにより、収益認識会計基準の導入によりどの程度繰延収益に置き換わっているだろうか、ということ推測する。それによって、収益認識会計基準の導入による決算数値への影響を考察する。なお、ポイント引当金・繰延収益を比較する対象として特に相関関係が強いのは売上高であると考えられる<sup>5</sup>。

なお以下売上高等損益計算書関係の数値は消費税相当額を含んでいないが、ポイント引当金等貸借対照表関係の数値は将来の売上時の消費税等を含んでいる場合が多いため、単純に数値の関係を比較するのは必ずしも適当ではないかもしれないが、概要をつかむためにここでは消費税相当額の存否は無視してそれぞれの数値の比較をしている。またポイント引当金であったもののほとんどが繰延収益に置き換わったか、あるいは繰延収益は全てポイント引当金から置き換わったものであるかどうかは必ずしも判然としないが<sup>6</sup>、ここでは収益認識会計基準導入によりポイント引当金のほとんどが繰延収益に置き換わり、また繰延収益は全てポイント引当金から置き換わったものと仮定して議論を進める。

以下は「ポイント引当金+繰延収益」それぞれの、対売上高他の数値との比率と収益認識会計基準を適用したことによる比率の変化率を計算している。

#### 【ポイント引当金・繰延収益と売上高の関係】

ポイント引当金・繰延収益／売上高

連結

2021.3期	$1,542 / 706,331 = 0.0022$	
2022.3期	$2,940 / 708,484 = 0.0041$	(485 + 2,455)
変化率	$0.0041 / 0.0022 = 1.8636$	

個別

2021.3 期	$957 / 38,902 = 0.0246$	
2022.3 期	$1,780 / 39,722 = 0.0448$	(1,056 + 724)
変化率	$0.0448 / 0.0246 = 1.8211$	

ポイント引当金・繰延収益と売上高の関係を見ると、連結は 0.0022 から 0.0041 へ前年比 186%、個別は 0.0246 から 0.0448 へ前年比 182%となっている。

連結においてポイント引当金及び繰延収益と売上高の関係を見ると第 1 期がおよそ 0.22%、第 2 期がおよそ 0.41%となっていて、収益認識会計基準導入により収益が繰り延べられた金額が 1.9 倍程度に増加したと想定される。同時に当期収益として認識される金額は 0.41%程度減少したと想定される<sup>7</sup>。

同様に個別においてポイント引当金及び繰延収益と売上高の関係を見ると、第 1 期がおよそ 2.46%、第 2 期がおよそ 4.48%となっていて、収益認識会計基準導入により収益が繰り延べられた金額が 1.8 倍程度に増加したと想定される。同時に当期収益として認識される金額は 4.48%程度減少したと想定される<sup>8</sup>。

連結では例えば「商品を購入する顧客全てにポイント付与しその付与率が 10%であり、全ての顧客はその事業年度内ではそのポイントを行使せず、そのような顧客のポイントが翌期以降 2.2%行使されると見込まれる」から、収益認識会計基準を適用することによって「商品を購入する顧客全てにポイント付与しその付与率が 10%であり、全ての顧客はその事業年度内ではそのポイントを行使せず、そのような顧客のポイントが翌期以降 4.1%行使されると見込まれる」となった、といったようなことを示しており、会社が抱える負債が前年比 186%で認識されたと考えられる。

個別では例えば「商品を購入する顧客全てにポイント付与しその付与率が 10%であり、全ての顧客はその事業年度内ではそのポイントを行使せず、そのような顧客のポイントが翌期以降 24.6%行使されると見込まれる」から、収益認識会計基準を適用することによって「商品を購入する顧客全てにポイント付与しその付与率が 10%であり、全ての顧客はその事業年度内ではそのポイントを行使せず、そのような顧客のポイントが翌期以降 44.8%行使されると見込まれる」となった、といったようなことを示しており、会社が抱える負債が前年比 182%で認識されたと考えられる。

収益認識会計基準導入により法人が抱える負債が 1.8 倍～ 1.9 倍程度に大きく認識されたようになったと考えられる。

#### 【ポイント引当金・繰延収益と流動資産の関係】

ポイント引当金・繰延収益／流動資産

連結

2021.3 期	$1,542 / 112,199 = 0.0137$
----------	----------------------------

2022.3 期	$2,940 / 110,217 = 0.0267$
変化率	$0.0267 / 0.0137 = 1.9489$
個別	
2021.3 期	$957 / 61,940 = 0.0155$
2022.3 期	$1,780 / 73,499 = 0.0242$
変化率	$0.0242 / 0.0155 = 1.5613$

ポイント引当金・繰延収益の流動資産に対する割合は前年比連結で195%、個別で156%と伸びており、収益認識会計基準導入により法人が抱える負債が1.6倍～2.0倍程度に大きく認識されるようになったと考えられる。

#### 【ポイント引当金・繰延収益と資産合計の関係】

ポイント引当金・繰延収益／資産合計	
連結	
2021.3 期	$1,542 / 404,458 = 0.0038$
2022.3 期	$2,940 / 410,365 = 0.0072$
変化率	$0.0072 / 0.0038 = 1.8947$
個別	
2021.3 期	$957 / 232,362 = 0.0041$
2022.3 期	$1,780 / 244,452 = 0.0073$
変化率	$0.0073 / 0.0041 = 1.7805$

ポイント引当金・繰延収益の資産合計に対する割合は前年比連結で189%、個別で178%と伸びており、収益認識会計基準導入により法人が抱える負債が1.8倍～1.9倍程度に大きく認識されるようになったと考えられる。

#### 【ポイント引当金・繰延収益と流動負債の関係】

ポイント引当金・繰延収益／流動負債	
連結	
2021.3 期	$1,542 / 165,484 = 0.0093$
2022.3 期	$2,940 / 148,045 = 0.0199$
変化率	$0.0199 / 0.0093 = 2.1398$
個別	

2021.3 期	$957 / 118,031 = 0.0081$
2022.3 期	$1,780 / 111,189 = 0.0160$
変化率	$0.0160 / 0.0081 = 1.9753$

ポイント引当金・繰延収益の流動負債に対する割合は前年比連結で 214%、個別で 197%と伸びており、収益認識会計基準導入により法人が抱える負債が 2 倍程度に大きく認識されるようになったと考えられる。

**【ポイント引当金・繰延収益と当期純利益の関係】**

ポイント引当金・繰延収益／当期純利益

連結

2021.3 期	$1,542 / 15,461 = 0.0997$
2022.3 期	$2,940 / 11,250 = 0.2613$
変化率	$0.2613 / 0.0997 = 2.6209$

個別

2021.3 期	$957 / 4,754 = 0.2013$
2022.3 期	$1,780 / 5,158 = 0.3451$
変化率	$0.3451 / 0.2013 = 1.7144$

ポイント引当金・繰延収益の当期純利益に対する割合は前年比連結で 262%、個別で 171%と伸びており、収益認識会計基準導入により法人が抱える負債が 1.7 倍～ 2.6 倍程度に大きく認識されるようになったと考えられる。

ただし当期純利益の値は売上高などに比べ小さく変化率が大きな数字を示す場合があるため、この比率の変化を解釈するには注意が必要である。

**【ポイント引当金・繰延収益の増減額と当期純利益との関係】**

ポイント引当金・繰延収益増減額／当期純利益

連結

2021.3 期	$63 / 15,461 = 0.0041$	(1,542 - 1,479)
2022.3 期	$1,398 / 11,250 = 0.1243$	(485 + 2,455 - 1,542)
変化率	$0.1243 / 0.0041 = 30.3171$	

個別

2021.3期	$45 / 4,754 = 0.0095$	(957 - 912)
2022.3期	$823 / 5,158 = 0.1596$	(1,056 + 724 - 957)
変化率	$0.1596 / 0.0095 = 16.8000$	

ポイント引当金・繰延収益の増減額の当期純利益に対する割合は前年比連結で3.032%、個別で1.680%と伸びており、収益認識会計基準導入により法人が抱える負債が17倍～30倍程度に大きく認識されるようになったと考えられる。

ただし当期純利益の値は売上高などに比べ小さく変化率が大きな数字を示す場合や、また正負の符号が異なる数値の増減額を当期純利益と比較することになる場合があるなど、この比率の変化を解釈するには注意が必要である。

### 3.2 ドラッグストアにおける数値の変化

以上、株式会社バローホールディングスに関して、収益認識会計基準を導入したことによるポイント引当金・契約負債の計上金額がどのように変化したであろうか、について述べてきた。以下同様の方法により、他のドラッグストア何社かについても収益認識会計基準適用前後の財務諸表より、ポイント引当金及び繰延収益と売上高、流動資産、総資産（資産合計）、流動負債、当期純利益との関係や変化を検討する。また収益認識会計基準導入により売上高表示がどのくらい変化したかについても記してみる。

上に示した株式会社バローホールディングスを含めた計算結果は以下の通りである。なお、ここでは計算の詳細は省略し結果のみ下記に示すことにする。

「1」は収益認識会計基準導入前年度、「2」は収益認識会計基準導入年度、「3」は「2」年度が「1」年度に比べどれだけ変化したか（新基準適用後／新基準適用前の比率）を示している。

法人名	収益認識導入時期				売上 (百万円)	従業員数 (パート含む)
(株)バローホールディングス	2022年3月				708,484	28,606
	引当金・ 繰延収益 ／売上	引当金・ 繰延収益 ／流資	引当金・ 繰延収益 ／総資	引当金・ 繰延収益 ／流負	引当金・ 繰延収益 ／純利益	引当金・ 繰延収益増減額 ／純利益
連結 1	0.0022	0.0137	0.0038	0.0093	0.0997	0.0041
2	0.0041	0.0267	0.0072	0.0199	0.2613	0.1243
3	1.8636	1.9489	1.8947	2.1398	2.6209	30.3171
個別 1	0.0246	0.0155	0.0041	0.0081	0.2013	0.0095
2	0.0448	0.0242	0.0073	0.0160	0.3451	0.1596
3	1.8211	1.5613	1.7805	1.9753	1.7144	16.8000



法人名	収益認識導入時期				売上 (百万円)	従業員数 (パート含む)
(株)サンドラッグ	2022年3月				648,734	14,239
	引当金・ 繰延収益 ／売上	引当金・ 繰延収益 ／流資	引当金・ 繰延収益 ／総資	引当金・ 繰延収益 ／流負	引当金・ 繰延収益 ／純利益	引当金・ 繰延収益増減額 ／純利益
連結1	0.0062	0.0201	0.0127	0.0411	0.1545	0.0129
2	0.0066	0.0216	0.0132	0.0448	0.1803	0.0162
3	1.0645	1.0746	1.0394	1.0900	1.1670	1.2558
個別1	0.0073	0.0185	0.0127	0.0414	0.1591	0.0096
2	0.0077	0.0201	0.0131	0.0432	0.2154	0.0149
3	1.0548	1.0865	1.0315	1.0435	1.3539	1.5521

法人名	収益認識導入時期				売上 (百万円)	従業員数 (パート含む)
(株)マツモトキヨシホールディングス	2022年3月				729,969	27,896

2022年3月期の個別財務諸表においては「ポイント引当金」「繰延収益」あるいはこれに類する記述がない。

	引当金・ 繰延収益 ／売上	引当金・ 繰延収益 ／流資	引当金・ 繰延収益 ／総資	引当金・ 繰延収益 ／流負	引当金・ 繰延収益 ／純利益	引当金・ 繰延収益増減額 ／純利益
連結1	0.0046	0.0145	0.0069	0.0300	0.1179	0.0006
2	0.0074	0.0177	0.0082	0.0379	0.1559	0.0825
3	1.6087	1.2207	1.1884	1.2633	1.3223	137.5000

法人名	収益認識導入時期				売上 (百万円)	従業員数 (パート含む)
Genky DrugStores(株)	2022年6月				154,639	4,084

従来より個別財務諸表においては「ポイント引当金」「繰延収益」あるいはこれに類する記述がない。

	引当金・ 繰延収益 ／売上	引当金・ 繰延収益 ／流資	引当金・ 繰延収益 ／総資	引当金・ 繰延収益 ／流負	引当金・ 繰延収益 ／純利益	引当金・ 繰延収益増減額 ／純利益
連結1	0.0024	0.0106	0.0037	0.0098	0.0702	0.0026
2	0.0031	0.0152	0.0049	0.0127	0.1084	0.0317
3	1.2917	1.4340	1.3243	1.2959	1.5442	12.1923

㈱カワチ薬品は収益認識会計基準適用を 2023 年 3 月 15 日決算より導入予定であり、今回の検討の対象外となった。

またスギホールディングス㈱は収益認識会計基準を 2023 年 2 月 28 日決算より導入予定であり今回の検討対象外となった。また同社の決算書においては従来「ポイント引当金」に相当する記載がない。本件に関してホームページ上の「問い合わせフォーム」により問い合わせたところ、下記のような回答があった。

- ① 現在のポイントに関する会計処理について  
発行したポイントのうち、未だ交換されていないポイントに対してポイント負債を認識しております。ただし、金額的重要性が乏しいことから、流動負債のその他に含めて表示しております。
- ② 「収益認識に関する会計基準」導入後の会計処理について  
会計基準や適用指針（設例含む）に従って、適正な会計処理を行う予定です。

#### 【変化率の推移】

収益認識会計基準を適用したことにより、ポイント引当金・繰延収益が財務諸表の中でどのような変化が起こったかとの上記の検討結果を一覧にまとめてみると下記の通りとなる。

	引当金・ 繰延収益 ／売上	引当金・ 繰延収益 ／流資	引当金・ 繰延収益 ／総資	引当金・ 繰延収益 ／流負	引当金・ 繰延収益 ／純利益	引当金・ 繰延収益増減額 ／純利益
パロー連結	1.8636	1.9489	1.8947	2.1398	2.6209	30.3171
パロー個別	1.8211	1.5613	1.7805	1.9753	1.7144	16.8000
サンドラッグ連結	1.0645	1.0746	1.0394	1.0900	1.1670	1.2558
サンドラッグ個別	1.0548	1.0865	1.0315	1.0435	1.3539	1.5521
マツモトキヨシ連結	1.6087	1.2207	1.1884	1.2633	1.3223	137.5000
Genky 連結	1.2917	1.4340	1.3243	1.2959	1.5442	12.1923
合計	8.7044	8.3260	8.2588	8.8078	9.7227	199.6173
平均	1.4507	1.3877	1.3765	1.4680	1.6205	33.2696

ポイント引当金・繰延収益と売上高、流動資産、総資産（資産合計）、流動負債の関係は、収益認識会計基準を導入したことによって、平均して 1.4 倍から 1.5 倍程度の変化が起こったであろうことが示されたが、先に述べたようにポイント引当金及び繰延収益との相関関係が大きいのは売上高であると考えられるため、ここでは収益認識会計基準導入により、ポイント引当金はその 1.5 倍程度の金額の繰延収益に置き換わっただろうと推測された。もっと大きな変化が起こっていただろうと想定していたが、意外にもさほど大きな変化は起きていなかったと考えられる。更に前に述べたように繰延収益はポイントに関するもの以外の契約負債が含まれ

る場合も考えられるため、繰延収益に置き換わった数値はポイント引当金として計上されていた金額とほとんど変わらないのではないかとも思われる。

ポイント引当金・繰延収益と純利益の関係は、収益認識会計基準を導入したことによって、平均して1.6倍の変化が起こったであろうことが示された。ただし当期純利益の値は売上高などに比べ小さく、ここでの変化率が大きな数字を示す場合があるため、この変化率を解釈するには注意が必要であり、この変化率をもって収益認識会計基準導入による財務諸表への影響だと説明することはできないかもしれない。

ポイント引当金・繰延収益の増減額と純利益の関係は、収益認識会計基準を導入したことによって、平均して33.3倍の変化が起こったであろうことが示された。ただし当期純利益の値は売上高などに比べ小さく、ここでの変化率が大きな数字を示す場合や、また正負の符号が異なる数値の増減額を当期純利益と比較することになる場合があるなど、この変化率を解釈するには注意が必要であり、この変化率をもって収益認識会計基準導入による財務諸表へ大きな影響であったとはいえないかもしれない。

#### 【売上高の推移】

収益認識会計基準を適用したことにより、売上高の計上がどのくらい減少したか、また減少後の売上高はどのくらいの割合となっているだろうかを一覧にまとめてみると下記の通りとなる。

	減少率	減少後売上高
バロー連結	0.0041	0.9959
バロー個別	0.0448	0.9552
サンドラッグ連結	0.0066	0.9934
サンドラッグ個別	0.0077	0.9923
マツモトキヨシ連結	0.0074	0.9926
Genky 連結	0.0031	0.9969
合計	0.0737	5.9263
平均	0.0123	0.9877

平均して計上された売上高が1.2%程度減少したことがわかる。すなわち計上された売上高計上額は収益認識会計基準を導入しなかった場合に比べ98.8%程度であることがわかった。もっと大きな変化が起こっていたらと想定していたが、意外にもさほど大きな変化は起きていなかったと考えられる。

#### 4. おわりに

本稿はポイント・プログラムを切り口に収益認識会計基準が財務諸表にどのような影響を及

ぼしたかを検証するものであった。

ポイント引当金及び繰延収益と、売上高や資産・負債との比率に相関関係があるだろうことを前提に、収益認識会計基準導入によりポイント引当金が繰延収益に置き換わった場合、何倍程度の金額になっていたか、ということを検証した。その結果、ポイント引当金はその1.5倍程度の金額の繰延収益に置き換わっただろうことが推測された。もっと大きな変化が起こっていただろうと想定していたが、意外にもさほど大きな変化は起きていなかったと考える。更に繰延収益はポイントに関するもの以外の契約負債が含まれる場合も考えられるため、繰延収益に置き換わった数値はポイント引当金として計上されていた金額とほとんど変わらないのではないかと考えられる。

同時に収益認識会計基準導入により売上高として損益計算書に計上される数値は1.2%程度減少しているだろうことがわかった。

今回示した財務諸表に表れた数値の変化は、企業の事業活動そのものがどう変わったかではなく、同じ事業活動であるにも関わらず収益認識会計基準は財務諸表にどのくらいの変化を与えたであろうか、ということを検証したものである。

同じ事業活動であっても、売上に対する負債が増えれば、業績は控えめに評価されることになるだろうし、またポイント引当金及び繰延収益対流動資産などの数値の上昇は、収益認識会計基準を適用したことにより今まで隠れていた財務面の不安が顕在化した、ということでもあろう。

筆者は、収益認識会計基準の導入によりもっと大きな負債が計上されることになるだろうことを想定していたし、売上高の計上ももっと少なくなるだろうと想定していたが、意外にもその変化は想定していたものより遥かに少ないものであった。

ただしここでの検討結果はわずかに「ドラッグストア数社」のものに過ぎず、他の会社一般にそのまま当てはまるものでは勿論ないが、ひとつの目安にはなるのではないかと考えている。

収益認識会計基準は、新たな基準として今後財務諸表の作成や評価をする上に欠くことのできない重要な基準であり、今後とも注目していきたい。

## 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」などといわれることがあるが、本稿では以下「収益認識会計基準」ということとする。
- 2 太田 (2018) 65頁
- 3 太田 (2018) 66頁
- 4 (株)パローホールディングス、(株)サンドラッグ、(株)マツモトキヨシホールディングス、Genky DrugStores(株)、(株)カワチ薬品、スギホールディングス(株) 各社の2021年、2022年、各決算期の有価証券報告書より検討した。
- 5 有岡 (2010) 15頁

- 6 例えば、繰延収益はポイントに関するもの以外の契約負債が含まれる場合も考えられる。
- 7 ポイント引当金は計上される売上高の減少を伴わないが、繰延収益は計上される売上高の減少を伴う。第1期にポイント引当金の対売上高比率が0.22%、第2期の繰延収益の対売上高比率が0.41%であるとすれば、収益認識会計基準導入により売上高は100から $100 - 0.41 = 99.59$ に変わったことになり計上される売上高が0.41%減少していたことが想定される。
- 8 ポイント引当金は計上される売上高の減少を伴わないが、繰延収益は計上される売上高の減少を伴う。第1期にポイント引当金の対売上高比率が2.46%、第2期の繰延収益の対売上高比率が4.48%であるとすれば、収益認識会計基準導入により売上高は100から $100 - 4.48 = 95.52$ に変わったことになり計上される売上高が4.48%減少していたことが想定される。

### 本文中の法令等の略語

- 「適用指針」 企業会計基準適用指針第30号 収益認識に関する会計基準の適用指針  
 「法基通」 法人税基本通達  
 「消基通」 消費税法基本通達

### 参考文献

- 有岡律子（2010）「IFRS案が企業のポイント戦略に及ぼす影響」、『福岡大学経済学論叢』、第54巻第3・4号、165-185。
- 石川雅之（2008）「ポイント債務とその会計処理」、『愛知淑徳大学論集・ビジネス学部ビジネス研究科篇』、第4号、15-33。
- 石川雅之（2010）「ポイント引当金再論」、『愛知淑徳大学論集・ビジネス学部ビジネス研究科篇』、第6号、7-23。
- 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。
- 糟谷修（2020）「ポイントに関する会計」、『愛知淑徳大学論集・ビジネス学部ビジネス研究科篇』、第16号、29-43。
- 糟谷修（2021）「収益認識会計基準の適用による影響」、『愛知淑徳大学論集・ビジネス学部ビジネス研究科篇』、第17号、35-50。
- 国税庁（2022）<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei/02.htm> 2022年10月10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。
- 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（2022）<https://www.jpx.co.jp/listing/co/index.html> 2022年10月10日取得。
- 水野康裕（2011）「ポイント・マイレージ・サービスに関する会計処理—日本と諸外国の比較検討を通じて—」、早稲田大学大学院会計研究科専門職学位論文、1-101。
- 村上翔一（2017）「ポイントに関する会計処理—事例及び会計処理の解釈を通じて—」、明治大学大学院経営学研究科博士学位請求論文、1-157。
- 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。