

[研究論文]

## 新収益認識基準導入に伴う企業の対応と課題

——財務・会計・経理部門および経営企画部門を対象にしたアンケート調査からの分析——

石田 万由里

### 〈要 約〉

国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014年5月に国際財務報告基準第15号「顧客との契約から生じる収益」（IFRS第15号、FASBはASC第606号）を公表し、2018年1月1日以後開始する事業年度から強制適用となった。わが国でも2018年3月に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」が公表され、2021年4月1日以後開始する事業年度から強制適用される。本稿では、新収益認識会計基準導入時に生ずるであろうわが国の会計実務への影響と、このような会計基準の適用時における会計基準に対する浸透度（認知度）とを探るべく、製造業の実務担当者、主に経営企画および経理・財務担当を担う社員を対象としてアンケート調査を実施し、その実態を分析した。新収益認識会計基準は、従来の収益認識基準と比較して、収益認識時に複雑な手順を要することから、この度の導入にあたり、実務を担う企業では様々な準備が行われていると推測される。では、実際に財務諸表の作成者および利用者として携わる実務担当者は、新会計基準をどのように理解し実務に取り入れ、そして財務諸表に反映させているのであろうか。本稿では、製造業の実務担当者、主に経営企画および経理・財務担当を担う社員を対象としたアンケート調査を実施し、その実態を分析したものである。

キーワード：収益認識、企業会計基準第29号、国際財務報告基準第15号、アンケート調査

### 1. はじめに

近年、重要な会計基準として取り上げられている新収益認識基準は、公開草案<sup>1)</sup>の公表を経て、2018年3月30日に企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan, 以下、ASBJとする。）において実施され、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、企業会計基準第29号、またはASBJ29、とする。）として公表され、2021年4月1日の適用を待たずして2020年3月31日には既に改正された。基準の公布から適用までの期間が3年間以上と長期にわたるのは、収益認識会計基準の重要性と基準変更の準備に実務上、かなりの期間を要することが考慮されていると思われる（佐々木 [2018] 1頁）。本稿では、企業会計基準第29号それ自体を取り上げるのではなく、その浸透度（認知度）を探るべく、会計基準を利用し財務諸表を作成している企業の実務担当者にアンケート調査を実施した。財務諸表作成者は、新しい会計基準の導入をどのように理解し実務に取り入れ、そして財務諸表に反映させているのか。財務諸表の今日的目的は、「投資者の投資意思決定に有用な情報を提出すること」である<sup>2)</sup>。この目的を踏まえて本稿では、財務諸表を作成または利用している「経営企画」および「財務・会計・経理」に所属している担当者を対象に実施したアンケート調査<sup>3)</sup>から、同基準

の浸透性を明らかにし、ひとつの会計基準が企業会計実務に浸透していくその準備・導入過程を浮き彫りにするものである。

## 2. 先行研究

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Boards, 以下、IASBとする。）は、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, 以下、FASBとする。）と共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014年5月に国際財務報告基準第15号「顧客との契約から生じる収益」（International Financial Reporting Standards 15, Revenue from Contracts with Customers, 以下、IFRS第15号とする。）<sup>4)</sup>を公表し、2018年1月1日以後に開始する事業年度から強制適用することとなった。一方、わが国では、ASBJが日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとし、国内外の比較可能性を確保するという観点から、IFRS第15号の定めを基本的に全て取り入れた会計基準を開発し、2018年3月30日に企業会計基準第29号等を公表した<sup>5)</sup>。企業会計基準第29号の適用対象は連結財務諸表及び個別財務諸表の両方であり、同一の会計処理が適用される。中小企業（監査対象法人以外）の場合には、引き続き企業会計原則に則った会計処理も可能である。適用時期は、早期適用時期として、2018年4月1日以後開始する事業年度からであり、2018年12月31日以後に終了する事業年度からもその適用は可能である。しかし、2021年4月1日以後開始する事業年度からは、強制適用される<sup>6)</sup>。国際会計基準または米国会計基準を採用しているわが国の上場企業では、既にIFRS第15号およびASC第606号「顧客との契約から生じる収益」（Accounting Standards Codification 606, “Revenue from contracts with customers”, 以下、ASC第606号とする。）が既に採用されている。

新しい収益認識に関する会計基準の導入によって生じるわが国の会計実務上の影響と、企業会計基準第29号とIFRS第15号の異同点とを佐々木[2017]は、次の10項目に区分したうえで指摘している。すなわち、①出荷基準の容認、②契約獲得コストの資産計上、③割賦基準の廃止、④いわゆる工事進行基準に関わる原価回収基準、⑤ポイントの会計処理、⑥消費税の処理、⑦検針日基準、⑧有償支給取引<sup>7)</sup>、⑨商品券、⑩ライセンスの付与である。①の出荷基準の容認では、IFRS第15号と企業会計基準第29号が異なることが指摘されている。IFRS第15号が適用される以前、国際会計基準第18号「収益」（International Accounting Standards 18 “Revenue”, 以下、IAS第18号とする。）では、原則として「検収基準」によって収益は認識されていた。佐々木[2017]は「諸外国では、商品の購入者が商品を受け取り、検収をすませた時点で収益を認識するのが基本であり、収益認識基準の基本的な考え方—資産に対する「支配」が相手に移転した際に収益を認識する—に照らしても、検収基準が原則となる、と考えるのが自然である<sup>8)</sup>」と述べる一方で、「ただ、わが国においては、輸送システムの信頼性が極めて高く、発送基準を用いて検収基準を用いたと同等の確実性をもって稼得した収益を認識できるといえる<sup>9)</sup>」とし、企業会計基準第29号における発送基準採用の妥当性を指摘した。

本稿では、上記の問題点のうち、①出荷基準の容認、②企業会計基準第29号で採用された「収益を認識するための5つのステップ<sup>10)</sup>」および③会計基準変更時の企業行動を中心にアンケート調査を実施した。新収益認識基準適用による影響についてアンケート調査を実施した先行研究は、中村[2019]をはじめ、塚原・中村・小澤[2020a, b]によるところが大きい。そこでは、わが国の上場企業を対象とし、①コスト・ベネフィットとその程度、②影響が大きいと考えられる会計項目とその程度、③国際財務報告基準との会計処理の一貫性に関する企業側の見解が調査され、分析・考察が加えられている（塚原・中村・小澤[2020b] 1頁）。また会計基準の導入という視点から広義にとらえれば、国際財務報告基準導入時の調査研究も含まれる。小津・梅原[2011]では、IFRS導入時のコスト・

ベネフィットという視点からアンケート調査を実施し、整理・分析することにより会計情報の作成者からみたIFRS対応に際する障害や対応困難な会計上の個別論点を明らかにされている。ここでは、IFRSの導入に関する専門知識やスキルの習得を目的とした教育、研修等に関わるコストに焦点をあてて分析している（菅原 [2011] 67頁）。

本稿の調査の特徴は、先行研究で挙げたアンケート調査が企業（特に上場企業）に対して実施しているものに対して、属性を絞った個人の匿名アンケートであることにある。製造業の実務担当者、主に経理・財務担当および経営企画を担う社員が、収益認識基準改定を機に、新しい会計基準の導入をどのように捉えているのか、という点において他に類をみない調査である。

### 3. アンケート調査の概念と特性

本稿における調査は、WEBモニターに対するアンケート調査で2019年2月18日～3月18日に実施し、453名の回答を得た。調査の対象は、製造業に勤務する正社員（役員クラスは除く）で、勤務先の組織形態は100人以上の株式会社に限定した。職種（所属部門）は「財務・会計・経理、経営企画」、現在の勤務先での勤続年数は5年以上、年齢層は30歳代～60歳未満を抽出<sup>11)</sup>して実施した。

#### (1) 収益認識に関する会計基準の改訂の認知状況

IASBは2014年5月にIFRS第15号を公表しており、2018年度からの適用に向けてIFRS任意適用会社において実務的な対応が進められている。また、わが国においても世界的な会計基準の統一化の動きから、IFRS第15号を基礎とした企業会計基準第29号が企業会計基準委員会から2018年3月に公表され、2021年4月より適用される。

こうした収益認識に関する会計基準の変更は、実務担当者の側ではどの程度、認識されているであろうか。表1に示したように、「IFRS第15号と企業会計基準第29号の両方とも知っている」が30.2%、「IFRS第15号は知っているが、企業会計基準第29号は知らない」が13.0%、「IFRS第15号は知らないが、企業会計基準第29号は知っている」が8.2%である。他方、「IFRS第15号と企業会計基準第29号の両方とも知らない」は48.6%であり、半数程度の者しか「新しい収益認識に関する会計基準の改訂」を知らないことになり、さらに、「IFRS第15号と企業会計基準第29号の両方とも知っている」者が3割程度に過ぎない。こうした特徴について、勤務している会社の株式上場の有無別にみると、上場している企業に勤務している者ほど、新しい収益認識に関する会計基準の改訂について、「知っている」者が多くなっている。

表1 収益認識基準の改訂の認知状況 1

(単位：%)

		合計 (件)	知っている	両方	IFRS15のみ	企業会計基準第29号のみ	両方とも知らない
全体		453	51.4	30.2	13.0	8.2	48.6
株式上場の有無	上場	276	59.1	34.4	15.9	8.3	40.9
	非上場	177	39.5	29.0	8.5	7.9	60.5

さらに上記で明らかにした認知状況と公表している財務諸表のクロス集計をした結果が表2であ

る。連結財務諸表および個別財務諸表の両方を公表している場合は、表1の結果とほぼ同じ回答で「IFRS第15号と企業会計基準第29号の両方とも知っている」が34.4%、「IFRS第15号は知っているが、企業会計基準第29号は知らない」が11.7%、「IFRS第15号は知らないが、企業会計基準第29号は知っている」が6.1%である。認知度の観点からみれば、「知っている」者のうちでは個別財務諸表のみを公開している企業に勤務している者が54.7%と高く、その中でも企業会計基準第29号を「知っている」者が15.1%と、連結財務諸表および個別財務諸表の両方を公開している企業に勤務している者と連結財務諸表のみを公開している企業に勤務している者に比較して2倍の高さであった。他方、「両方とも知っている」者に対し「両方とも知らない」者は公表財務諸表の種類にかかわらず1.5倍～2倍の低さであることがわかった。

表2 収益認識基準の改訂の認知状況2

(単位：%)

		合計 (件)	知っている	両方	IFRS15のみ	企業会計基準第29号のみ	両方とも知らない
全体		453	51.4	30.2	13.0	8.2	48.6
公表している財務諸表	連結および個別の両方	247	52.2	34.4	11.7	6.1	47.8
	連結財務諸表のみ	100	46.0	29.0	11.0	6.0	54.0
	個別財務諸表のみ	106	54.7	21.7	17.9	15.1	45.3

つぎに、収益認識に関する会計基準の改訂を「知っている」者について、収益を認識する（主に、売上等として計上する）ときの5つのステップのなかで、どの内容のステップが不明（わかりにくいのか）を尋ねると（表3を参照）、「不明な手順はない」は33.9%に過ぎず、7割弱にとっては不明のステップがあり、「履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて収益を認識すること」が22.3%で最も多く、ついで、「取引価格を算定」（21.0%）、「顧客との契約を識別」（18.5%）、「契約における履行義務を識別」（18.0%）がこれに続いている。こうした特徴を勤務している会社の株式上場の有無別にみると、非上場企業に勤務している者では「不明番号がある」者が多く、さらに、「顧客との契約を識別」及び「契約における履行義務を算定」で多くなっている。

表3 企業会計基準第29号の5つのステップで不明なステップはどれか1（複数回答）

(単位：%)

		合計 (件)	不明な手順番号がある	1.顧客との契約を識別	2.契約における履行義務を識別	3.取引価格を算定	4.契約における履行義務を算定	5.履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて収益を認識する	不明な手順番号なし
全体		233	66.1	18.5	18.0	21.0	15.9	22.3	33.9
株式上場の有無	上場	163	63.2	16.0	16.0	20.9	13.5	22.7	36.8
	非上場	70	72.9	24.3	22.9	21.4	21.4	21.4	27.1

(注) 表1のうち「IFRS第15号と企業会計基準第29号の両方とも知っている者」、「IFRS第15号は知っているが、企業会計基準第29号は知らない者」あるいは「IFRS第15号は知らないが、企業会計基準第29号は知っている者」の回答である。

表4では、表3の質問内容に表1で示した会計基準の認知度のうち、「知っている」と回答した者の勤務する企業で、どのような会計基準を採用しているかクロス集計を行った。「不明な手順はない」は、収益認識基準を両方とも知っている者（41.6%）に対し、IFRS第15号のみを採用している上場企業に勤務する者（18.6%）は2割弱に過ぎず、IFRS第15号の浸透度の高さがみられる。不明のステップの内容では、IFRS第15号のみを知っている者では「取引価格を算定」（39.0%）が最も多く、ついで、日本基準のみを知っている者では「契約における履行義務を算定」（29.7%）、「履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて収益を認識する」（27.0%）がこれに続いている。上場企業に勤務する者に限定すれば、日本基準のみを知っている者は「不明な手順がない」が43.5%と最も多かった。不明なステップではIFRS第15号のみ知っている者では「取引価格を算定」（36.4%）、日本基準のみを知っている者では「契約における履行義務を算定」（30.4%）、IFRS第15号のみ知っている者では「履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて収益を認識する」（27.3%）が多かった。このような特徴から、両方の基準を知っている者は複雑と言われている5つのステップについても理解しており、特にIFRS第15号を知っている者には、認知度が高いことがわかった。その中でも不明なステップは全体で見た場合には、どれも2割程度と顕著な差が見られなかったが、基準の認知度別に比較すると、IFRS第15号を知っている者では「取引価格を算定」が約4割と最も多く、日本基準のみを知っている者では「契約における履行義務を算定」が3割弱と最も多かった。ここに基準による理解の差がみられた。

表4 企業会計基準第29号の5つのステップで不明なステップはどれか2（複数回答）

（単位：％）

		合計 (件)	不明な手順がある者で不明な番号					不明な 手順番号 なし
			1.顧客との契約を 識別	2.契約に おける履 行義務を 識別	3.取引価 格を算定	4.契約に おける履 行義務を 算定	5.履行義務 を充足した 時にまたは 充足するに つれて収益 を認識する	
収益認識基準 の改訂の認知 状況	両方知っている	137	23.4	21.2	14.6	11.7	19.7	41.6
	IFRS15のみ	59	10.2	16.9	39.0	16.9	25.4	18.6
	ASBJ29のみ	37	13.5	8.1	16.2	29.7	27.0	29.7
上場企業にお ける収益認識 基準の改訂の 認知状況	両方知っている	96	19.8	17.7	14.6	8.3	21.9	42.7
	IFRS15のみ	44	9.1	18.2	36.4	15.9	27.3	20.5
	ASBJ29のみ	23	13.0	4.3	17.4	30.4	17.4	43.5

（注）表1のうち「IFRS第15号と企業会計基準第29号の両方とも知っている者」、「IFRS第15号は知っているが、企業会計基準第29号は知らない者」あるいは「IFRS第15号は知らないが、企業会計基準第29号は知っている者」で、かつ、収益認識基準の改訂を「知っている」者の回答である。

## (2) 企業会計基準第29号の導入に対する考え

企業会計基準第29号では、取引価格を算定し、履行義務へ取引価格を配分することを提案している。では、「取引価格の算定」と「取引価格の履行義務への配分」については、どのように考えているのであろうか。「取引価格の算定」（表5）については、「難しい」と考えているが74.0%（「難しい」28.7%+「やや難しい」45.3%）、「難しくないと考えている26.0%（「あまり難しくないと」21.4%+「難

しくない」4.6%)であり、「難しい」と考えている者が大きく上回っている。同様に、「取引価格の履行義務への配分」についても「難しい」(「難しい」32.1%+「やや難しい」48.3%),が「難しくない」(「あまり難しくない」15.5%+「難しくない」4.2%)を大幅に上回っており,加えて,「取引価格の算定」よりも「難しい」と考えている者が多くなっている。さらに,勤務している会社の株式上場の有無別にみると,非上場企業の勤務している者ほど,「取引価格の算定」と「取引価格の履行義務への配分」の両方について「難しい」と考えている者が多くなっている。

表5 企業会計基準第29号に対する考え

(単位:%)

		合計(件)	難しい			難しくない			
			難しい	やや難しい	あまり難しくない	難しくない	難しくない		
取引価格の算定	全体	453	74	28.7	45.3	21.4	4.6	26	
	株式上場の有無	上場	276	76.1	27.2	48.9	20.3	3.6	23.9
		非上場	177	70.6	31.1	39.5	23.2	6.2	29.4
取引価格の履行義務への配分	全体	453	80.4	32.1	48.3	15.5	4.2	19.6	
	株式上場の有無	上場	276	81.5	31.9	49.6	15.6	2.9	18.5
		非上場	177	78.5	32.2	46.3	15.3	6.2	21.5

### (3) 営業収益にあたる営業活動による売上を計上するタイミング

企業会計基準第29号では,収益を認識する(主に,売上げ等を計上する)ときに5つのステップで行うことになっている。また,財務諸表では営業収益を示す科目は,一般に売上高または役員収益が用いられている。では,勤務先ではこの営業収益にあたる営業活動による売上をいつ計上しているのだろうか。表6に示したように,「商品発送」が38.9%で最も多く,ついで,「商品引渡し」(30.9%),「得意先で検収」(29.6%)がこれに続いている。こうした特徴が勤務している会社の株式上場の有無別にみると,上場企業は非上場企業と比べて,「販売契約締結」および「得意先で検収」が多くなっている。この点は,前章にて佐々木[2017]が指摘したように,企業会計基準第29号とIFRS第15号との異同点から鑑みれば,「商品発送」(38.9%)時点および「商品引き渡し」(30.9%)時点は全体の約70%を占め,これらの企業は企業会計基準第29号適用会社であり,「得意先で検収」(29.6%)はIFRS第15号またはASC第606号を適用している企業であると推測できる。

表6 営業収益にあたる営業活動による売上を計上するタイミング1(複数回答)

(単位:%)

		合計(件)	販売契約締結	商品発送	商品引渡し	得意先で検収	代金請求時	代金回収時	その他
全体		453	11.3	38.9	30.9	29.6	4.6	9.5	0.7
株式上場の有無	上場	276	14.1	37.3	31.5	33.3	2.9	9.8	1.1
	非上場	177	6.8	41.2	29.9	23.7	7.3	9.0	0.0

表6の結果を踏まえて,営業収益にあたる営業活動による売上を計上するタイミングに,回答した

者が勤務する企業で採用している基準とクロス集計を行った。その結果が表7である。表6から得られた「商品発送」時点および「商品引き渡し」時点で売上計上している企業は日本基準を適用（上場45.9%，非上場44.4%）しており、「得意先で検収」時点で売上計上している企業はIFRS第15号（上場43.7%，非上場38.5%）であった。しかしASC第606号を適用している企業では、「得意先で検収」時点で売上を計上している上場企業が50.0%あるのに対して、非上場企業では「商品発送」時点（62.5%）とあるように、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, 以下、IFRSとする。）と米国基準<sup>12)</sup>とでは相違がみられた。

表7 営業収益にあたる営業活動による売上を計上するタイミング2（複数回答）

（単位：%）

		合計(件)	販売契約締結	商品発送	商品引渡し	得意先で検収	代金請求時	代金回収時	その他	
上場	上場全体	254	15.0	38.2	31.1	34.6	2.8	8.3	1.2	
	日本基準	適用	148	16.9	45.9	27.0	27.7	2.0	10.1	0.7
		不適用	106	12.3	27.4	36.8	44.3	3.8	5.7	1.9
	米国基準	適用	148	7.7	42.3	42.3	50.0	3.8	3.8	0.0
		不適用	106	15.8	37.7	29.8	32.9	2.6	8.8	1.3
	国際財務報告基準(IFRSs)	適用	26	14.6	26.2	37.9	43.7	2.9	5.8	1.9
不適用		228	15.2	46.4	26.5	28.5	2.6	9.9	0.7	
非上場	非上場全体	93	9.7	39.8	31.2	24.7	9.7	11.8	0.0	
	日本基準	適用	72	9.7	44.4	29.2	23.6	12.5	12.5	0.0
		不適用	21	9.5	23.8	38.1	28.6	0.0	9.5	0.0
	米国基準	適用	8	12.5	62.5	50.0	37.5	12.5	37.5	0.0
		不適用	85	9.4	37.6	29.4	23.5	9.4	9.4	0.0
	国際財務報告基準(IFRSs)	適用	26	15.4	30.8	46.2	38.5	3.8	7.7	0.0
不適用		67	7.5	43.3	25.4	19.4	11.9	13.4	0.0	

（注）公表している財務諸表（表2）が「連結財務諸表のみ」および「連結財務諸表及び個別財務諸表の両方」に勤務している者の回答。

#### （4）企業会計基準第29号に適用するためへの適用・準備状況

勤務先での企業会計基準第29号に適用するための適用・準備状況についてみると、「既に適用している」は12.8%に過ぎず、「準備している」（25.4%）および「今後、準備をする予定」（19.9%）を加えても6割弱に過ぎない。こうした特徴は、勤務している会社の株式上場の有無別にみると、上場企業ほど、「適用・準備している」が多くなっている（表8を参照）。つまり、「既に適用している」と回答した12.8%の企業は、IFRS第15号およびASC第606号の適用企業であると考えられる。また、「準備している」（25.4%）および「今後、準備をする予定」（19.9%）は45%程度を占め、企業会計基準第29号の適用会社と推測できるが、前項の表6の売上計上のタイミングの調査結果では企業会計基準第29号の適用会社は60%と推測された結果と比較して、15%低い結果から鑑みれば、担当者には「新しい会計基準の導入」という意識があまりなく、実務上の売上計上のタイミングの変更として「収益認識」を捉えていると考えられる。

表8 新収益認識基準に適用するためへの適用・準備状況1

(単位：%)

	合計 (件)	既に適用・準備している			予定はない・わからない				
		既に適用 している	準備して いる	今後、準 備をする 予定	準備の予 定はない	わから ない			
全体	453	58.1	12.8	25.4	19.9	9.1	32.9	41.9	
株式上場の 有無	上場	276	67.0	17.4	30.1	19.6	3.3	29.7	33.0
	非上場	177	44.1	5.6	18.1	20.3	18.1	37.9	55.9

これらの準備状況の結果と適用している会計基準との関連性を確認するため、クロス集計を行った(表9)。上場企業ほど「適用・準備している」が約7割と多くなっている。IFRSおよび米国基準を適用している上場企業では「適用・準備している」が6割であり、IFRS適用企業では34.0%と、米国基準適用企業の23.1%より10%も多くなっている。また、日本基準適用企業でも、「準備している」(35.1%)および「今後、準備をする予定」(26.4%)は6割弱であり、企業会計基準第29号が2021年4月に適用されることを考慮すれば、今後、IFRS適用企業と米国基準適用企業と同様の結果になることは想像に難くない。一方で非上場企業は、いずれの基準を適用しているかにかかわらず、4割～6割は「予定はない・わからない」と回答しており、上場企業との差が明白であった。

表9 新収益認識基準に適用するためへの適用・準備状況2

(単位：%)

	合計(件)	既に適用・準備している			予定はない・わからない					
		既に適用 している	準備して いる	今後、準 備をする 予定	準備の予 定はない	わから ない				
上場全体	254	67.7	18.9	30.7	18.1	2.4	29.9	32.3		
上場	日本基準	適用	148	69.6	8.1	35.1	26.4	3.4	27.0	30.4
		不適用	106	65.1	34.0	24.5	6.6	0.9	34.0	34.9
	米国基準	適用	26	61.5	23.1	34.6	3.8	0.0	38.5	38.5
		不適用	228	68.4	18.4	30.3	19.7	2.6	28.9	31.5
	国際財務報告 基準(IFRSs)	適用	103	65.1	34.0	23.3	7.8	1.9	33.0	34.9
		不適用	151	69.6	8.6	35.8	25.2	2.6	27.8	30.4
非上場全体	93	43.0	5.4	20.4	17.2	12.9	44.1	57.0		
非上場	日本の会計基 準(JP-GAAP)	適用	72	40.3	1.4	23.6	15.3	15.3	44.4	59.7
		不適用	21	52.4	19.0	9.5	23.8	4.8	42.9	47.6
	米国会計基準 (US-GAAP)	適用	8	62.5	0.0	25.0	37.5	12.5	25.0	37.5
		不適用	85	41.2	5.9	20.0	15.3	12.9	45.9	58.8
	国際財務報告 基準(IFRSs)	適用	26	53.9	15.4	23.1	15.4	3.8	42.3	46.1
		不適用	67	38.8	1.5	19.4	17.9	16.4	44.8	61.2

(注) 公表している財務諸表が「連結財務諸表のみ」および「連結財務諸表及び個別財務諸表の両方」に勤務している者の回答(付録参照)。



(5) 行っている取引や契約

勤務先で行っている取引や契約は「ライセンスの供与」(27.6%),「財又はサービスに対する保証」(26.7%),「顧客による検収」(21.4%)の3つが多くなっている。このような取引や契約は上場している企業ほど、広範囲の取引や契約を行っている(表10)。

表10 行っている取引や契約1(複数回答)

(単位:%)

	合計(件)	行っている	財又はサービスに対する保証	本人と代理人の区分	追加の財又はサービスを取得するオプションの付与	顧客により行使されない権利	取引開始日の顧客からの支払	返金が不要な契約における	ライセンスの供与	買戻契約	委託販売契約	請求済未出荷契約	顧客による検収	返品権付きの販売	行なっていない
全体	453	65.8	26.7	15.7	10.4	6.6	6.0	27.6	10.6	24.3	5.5	21.4	4.6	34.2	
株式上場の有無	上場	276	75.7	32.2	21.4	13.4	9.1	8.0	37.3	14.5	26.1	7.6	22.8	5.4	24.3
	非上場	177	50.3	18.1	6.8	5.6	2.8	2.8	12.4	4.5	21.5	2.3	19.2	3.4	49.7

さらに、適用している会計基準ごとにみると、まず上場企業では「ライセンスの供与」が日本基準適用企業では46.2%、米国基準適用企業では37.3%、IFRS適用企業では34.4%と最も多く、次に「財又はサービスに対する保証」が、日本基準適用企業で40.6%、米国基準適用企業で32.9%、IFRS適用上場企業で27.2%であり、上位2項目は、表10の結果と同じであった。しかし次に多かった「顧客による検収」は米国基準適用企業では多かったものの、「委託販売契約」が、日本基準適用企業で28.3%、IFRS適用上場企業で24.5%と、僅差ではあるものの「顧客による検収」を上回った。一方、非上場企業全体では、上場企業と同じく「委託販売契約」(29.0%)、「財又はサービスに対する保証」(20.4%)、「顧客による検収」(20.4%)の3つが多くなっているが、順位では上場企業とは異なり、2番目に「顧客による検収」が日本基準(28.6%)と米国基準(21.2%)では多く、IFRS適用企業の「財又はサービスに対する保証」(19.4%)とに相違がみられた。

なお、塚原他[2020b]における調査結果では、「新収益認識基準の導入によって、貴社の損益計算書の金額にどのような変化が生じるとお考えですか。」(第Ⅲ部問1)では、損益計算書への影響としては大きくないと考える企業が多数であり、さらに具体的な取引が与える影響について「次の取引について、貴社の財務諸表の数値にどの程度の影響が生じるとお考えですか。」(第Ⅲ部問2)の回答では、「本人と代理人の区分に関する取引」、「変動対価を伴う取引」の影響が大きいとしながらも、その他のすべての取引で大きな影響を及ぼさないという回答する企業が多かったという結果であった(塚原他[2020b]14-15頁)<sup>13)</sup>。

表11 行っている取引や契約2 (複数回答)

(単位：%)

		合計 (件)	行っている											行っていない		
			財又はサービスに対する保証	本人と代理人の区分	追加の財又はサービスを取得するオプションの付与	顧客により行使されない権利	返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払	ライセンスの供与	買戻契約	委託販売契約	請求済未出荷契約	顧客による検収	返品権付きの販売			
上場	上場全体	254	75.6	33.5	22.0	11.8	7.5	8.3	39.0	14.6	26.8	7.5	24.0	5.1	24.4	
	日本基準	適用	151	84.0	40.6	22.6	16.0	11.3	9.4	46.2	17.0	28.3	10.4	24.5	9.4	16.0
		不適用	103	69.6	28.4	21.6	8.8	4.7	7.4	33.8	12.8	25.7	5.4	23.6	2.0	30.4
	米国基準	適用	228	74.6	32.9	21.5	11.4	6.1	7.9	37.3	14.0	25.9	7.0	25.9	5.3	25.4
		不適用	26	84.6	38.5	26.9	15.4	19.2	11.5	53.8	19.2	34.6	11.5	7.7	3.8	15.4
	国際財務報告基準(IFRSs)	適用	151	69.5	27.2	23.2	9.3	7.3	6.6	34.4	13.2	24.5	7.3	23.2	2.6	30.5
不適用		103	84.5	42.7	20.4	15.5	7.8	10.7	45.6	16.5	30.1	7.8	25.2	8.7	15.5	
非上場	非上場全体	93	52.7	20.4	9.7	7.5	3.2	4.3	16.1	4.3	29.0	2.2	20.4	6.5	47.3	
	日本基準	適用	21	66.7	14.3	4.8	23.8	4.8	4.8	23.8	9.5	38.1	0.0	28.6	9.5	33.3
		不適用	72	48.6	22.2	11.1	2.8	2.8	4.2	13.9	2.8	26.4	2.8	18.1	5.6	51.4
	米国基準	適用	85	51.8	18.8	9.4	7.1	1.2	2.4	15.3	2.4	29.4	1.2	21.2	5.9	48.2
		不適用	8	62.5	37.5	12.5	12.5	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	12.5	12.5	12.5	37.5
	国際財務報告基準(IFRSs)	適用	67	49.3	19.4	9.0	1.5	3.0	1.5	13.4	1.5	22.4	1.5	17.9	4.5	50.7
不適用		26	61.5	23.1	11.5	23.1	3.8	11.5	23.1	11.5	46.2	3.8	26.9	11.5	38.5	

(注) 公表している財務諸表が「連結財務諸表のみ」および「連結財務諸表及び個別財務諸表の両方」に勤務している者の回答 (付録参照)。

#### (6) 企業会計基準第29号を適用することによる会計処理の変更による影響

IFRS適用会社である花王株式会社は、IFRS第15号を2017年から前倒しで早期適用している。同基準を適用したことによって、従来、販売費及び一般管理費として計上していた一部 (取引先へのリ

表12 企業会計基準第29号を適用することによる会計処理の変更による影響

(単位：%)

		合計 (件)	影響がある				影響はない	
			影響がある	影響がある	ある程度影響がある	あまり影響がない	影響はない	影響はない
全体		453	59.4	15.2	44.2	25.4	15.2	40.6
株式上場の有無	上場	276	68.5	19.9	48.6	22.8	8.7	31.5
	非上場	177	45.2	7.9	37.3	29.4	25.4	54.8

べート)の費用を売上高の減額または売上原価として計上することになった<sup>14)</sup>。では、勤務先の企業では、企業会計基準第29号を適用することによって、このような会計処理の変更による影響がどの程度あるのだろうか。表12に示したように、「影響がある」(「影響がある」15.2%+「ある程度影響がある」44.2%)が「影響がない」(「あまり影響がない」25.4%+「影響はない」15.2%)を上回っている。こうした特徴は上場企業で顕著に見られる。

### (7) 従来の取引に関する契約を見直す必要性

企業会計基準第29号では、商品または製品の納入やサービスの提供など取引の実態に即して収益を認識する(主に、売上げ等を計上する)ことが特徴である。取引によっては売上げの計上の時期や金額が変わる可能性がある。では、勤務先では従来の取引に関する契約をどの程度見直す必要があると考えているのだろうか。表13に示したように、「見直す必要があると思う」(「あると思う」15.9%+「多少あると思う」50.3%)が「必要がないと思う」(「あまりないと思う」21.0%+「ないと思う」12.8%)を大きく上回っている。こうした特徴は上場企業で顕著に見られる。

表13 従来の取引に関する契約を見直す必要性

(単位：%)

		合計(件)	あると思う	あると思う	多少あると思う	あまりないと思う	ないと思う	ないと思う
全体		453	66.2	15.9	50.3	21.0	12.8	33.8
株式上場の有無	上場	276	75.4	21.7	53.6	16.3	8.3	24.6
	非上場	177	52.0	6.8	45.2	28.2	19.8	48.0

なお、塚原他[2020b]における上場企業に対する調査では、「新収益認識基準の導入によって、貴社にどの程度の影響が生じるとお考えですか。」(第Ⅱ部問3)の回答では、財務システムへの影響が最も大きく、次に内部統制、管理会計システムへの影響というように、内部システムへの影響が懸念されている。そして、他社との取引への影響は比較的小さいと考えているようだとの見解が示されている(塚原他[2020b]8-9頁)。この結果と比較すると、ここで取り上げた「従来の取引に関する契約を見直す必要性」は比較的高く、この差は、本調査が製造業に限定していることが一因なのか、または、回答者の属性に因るのか、現段階では明らかにはならなかった。

つぎに、「見直す必要がある」と考えている者について、従来の取引に関する契約を見直すことに

表14 従来の取引に関する契約の見直しにより影響が及ぶ可能性がある部署(複数回答)

(単位：%)

		合計	資材調達(購買)部門	製造(生産)部門	設計・技術部門	営業部門	販売・サービス部門	人事部門	総務部門	経営企画部門	広報部門	関連子会社	その他
全体		395	46.3	24.6	9.1	63.8	27.1	3.3	11.6	19.0	4.1	9.6	1.0
株式上場の有無	上場	253	49.0	26.9	8.7	65.2	31.6	3.6	9.1	22.1	4.7	13.0	1.2
	非上場	142	41.5	20.4	9.9	61.3	19.0	2.8	16.2	13.4	2.8	3.5	0.7

(注)表13「見直す必要がある」と思う者の回答。

より、勤務先で、影響が及ぶ可能性があると思われる部署は（表14）、「営業部門」が63.8%で最も多く、次いで、「資材調達（購買）部門」（46.3%）、「製造（生産）部門」（24.6%）がこれに続いている。こうした特徴が勤務している会社の株式上場の有無別にみると、上場企業ほど、影響が及ぶ可能性がある部署が広範囲に広がっている。

ところで、塚原他〔2020b〕における上場企業に対する調査では、「新収益認識基準の導入によって、貴社にどの程度、追加的な時間や手間が生じるとお考えですか。」（第Ⅱ部問5）の結果では、「監査人との協議時間」が最も増加すると考えられており、経理担当者やシステムエンジニアにかかるコストも増加する一方で、それ以外の役職者や会計関連外の部門の勤務時間へのコストはあまり変わらないと考えている結果となった（塚原他〔2020b〕9-10頁）。本稿では、表14で確認したように上場企業であっても、営業部門をはじめとした他部門への影響が大きいという結果が得られた。これは推測に過ぎないが、塚原他〔2020b〕の調査では「コストとベネフィット」という視点から企業に対してアンケート調査を実施しているのに対し、本稿でのアンケート調査結果は、担当者個人の意見が回答に反映されているため、コスト意識という面では、担当者レベルでは薄く、自身の業務に関係する範囲内での影響を考えていると思われる。ここに企業が考える影響と、勤務する担当者の考える影響の違いがみられた。

#### (8) 会計基準の世界的な統一化が進むことについての評価

企業会計基準第29号が適用されると、収益を測定するモノサシが正確に統一されることで、わが国のIFRS適用会社は海外企業との収益の比較がしやすくなる。このような会計基準の世界的な統一化が進むことについて、どのように考えているのであろうか。表15に示したように、「評価できる」（「評価できる」15.2%＋「ある程度評価できる」60.0%）が「評価できない」（「あまり評価できない」17.4%＋「評価できない」7.3%）を大幅に上回っている。こうした特徴は、上場企業に勤務している者で顕著に見られる。

表15 会計基準の世界的な統一化が進むことについての評価

（単位：％）

		合計（件）	評価できる		あまり評価できない		評価できない	
			評価できる	ある程度評価できる	あまり評価できない	評価できない		
全体		453	75.3	15.2	60.0	17.4	7.3	24.7
株式上場の有無	上場	276	79.7	18.1	61.6	16.7	3.6	20.3
	非上場	177	68.4	10.7	57.6	18.6	13.0	31.6

## 4. おわりに

これらのアンケート調査から、企業会計基準第29号は、企業の実務担当者の側でも認識され、ある程度の浸透度は確認できる。しかし、新しい会計基準の導入として新収益認識基準が浸透しているかどうかについては、その割合は低い。企業内における新会計基準導入時の研修等に関する会計教育については、次の調査結果が得られた。

表 16 会計基準が変更された時の対応方法（複数回答）

（単位：％）

		合計（件）	独学	独学以外の対応				
				部内での 研修	会社全体 で研修	外部組織 の研修 （費用は 会社負担）	外部組織 （自費）	
全体		453	17.2	82.8	36.6	35.3	38.6	9.7
株式上場の 有無	上場	276	14.1	85.9	38.0	39.5	38.8	10.1
	非上場	177	22.0	78.0	34.5	28.8	38.4	9.0

表16によれば、企業内で研修を受けている者は、「独学以外の対応」（82.8％）で「独学」（17.2％）を大幅に上回っている。特に上場企業に勤務している者は85.9％であり、会計基準教育という面から見れば、十分に対応している。さらに、独学以外の対応では「外部組織（自費）」が、上場・非上場とも10％程度見られ、実務担当者は、自発的な学習にも熱心であることがうかがえる。一方で塚原他[2020b]によれば、上場企業では「新収益認識基準の適用に向けた準備をどのようにして進める（進めた）でしょうか。」の問いに対する回答で「監査法人等のサポートを受ける（受けた）」が74.35％（229件）、「社内のみで対応」が23.70％（73件）であり、上場企業の整備された研修制度が伺える一方で、コンサルティング報酬や監査コストの増加が予想されている（塚原他[2020b]8頁）。また、菅原[2011]では、IFRS導入時にCFOおよび経理スタッフに求められる資質の高いものとして、①高度な専門的会計の知識、②データ特定力、③分析的な能力、④問題解決能力、⑤コミュニケーション能力、という調査結果を挙げている（菅原[2011]76-77頁）。経理スタッフは専門的な知識やスキルを求められるため、IFRSを学ぶために社内教育研修や勉強会が頻繁に開催され、人材育成のコストを負担していると指摘している。企業はそれに見合うベネフィットを得られることを期待して研修を実施する（菅原[2011]79-83頁）のだが、表16で研修を受けている回答者に、そのような意識があるかどうかまでは明らかにはなっていない。ただし、表16でみたように、社内外の研修制度が整備されている中でも、上場企業では「独学」（14.1％）や「外部組織（自費）」（10.1％）にみられる約1割程度の者が、自主的に新しい会計基準の導入に際し学習する意欲を持っていることが裏付けられた。

このように、研修制度も整備され、担当者の意識も高い割には、基準としての浸透度は非常に低く、基準の内容がとても難しいと感じている者は多いという結果となった。この乖離の原因は今回の調査では明らかになっていない。したがってより一層の詳細な分析は、今後の課題としたい。

#### 付記

- ・なお、このアンケート調査は、2018年度玉川大学経営学部共同研究「会計情報を活用した経営の可視化に関する研究」のなかで行われた。共同研究のメンバーは経営学部に所属する伊藤良二、大木栄一と筆者である。
- ・本稿で分析したアンケート調査は、2018年度玉川大学経営学部共同研究「会計情報を活用した経営の可視化に関する研究」のなかで行われた。なお、アンケート調査の概要等については、石田万由里・伊藤良二・大木栄一（2018）「会計情報を活用した経営の可視化に関する研究」玉川大学『平成30年度共同研究成果発表会予稿集』としてまとめられている。共同研究のメンバーである経営

学部の伊藤良二先生および大木栄一先生には、アンケート調査の企画・実施・分析等で大変お世話になった。記して、謝意を表したい。

- ・本稿は、日本会計研究学会第78回大会自由論題報告として報告した内容に、加筆・修正したものである。報告当日に頂いたコメントに感謝申し上げるとともに、今後の研究に活かしていく所存である。本稿は、JSPS 科研費（17H02569, 18K02007）による研究成果の一部である。

## 注

- 1) 企業会計基準委員会 [2017c]。なお、企業会計基準委員会 [2017a] および [2017b] を合わせて「公開草案」とした。
- 2) 佐々木隆志 [2017], 2頁。
- 3) アンケート調査の概要等については、石田・伊藤・大木 [2018] を参照。
- 4) なお、FASBの基準はAccounting Standards Codification 606, “Revenue from Contracts with Customers”（以下、ASC第606号とする。）である。
- 5) 企業会計基準委員会 [2018d], 2頁。
- 6) 企業会計基準委員会 [2018a], 157項。
- 7) なお、この論点については、公開草案等へのコメントが企業会計基準第29号に与えた影響として、コメントの中でも比較的多く取り上げられていた有償支給取引について国内大手メーカー（特に自動車業界）から事実上の困難性が指摘され、IFRS第15号では経済的実態を適切に判断していないという意見から、企業会計基準第29号では、いくつかの取引の設例を示さないこととなったとの指摘がある。（市川紀子 [2018a] [2018b]）
- 8) 佐々木隆志 [2017], 3頁。
- 9) 同上論文, 同頁。
- 10) 企業会計基準委員会 [2018a], 17項。なお、収益を認識するための5つのステップは次のとおりである。  
ステップ1：顧客との契約を識別する。ステップ2：契約における履行義務を識別する。ステップ3：取引価格を算定する。ステップ4：契約における履行義務に取引価格を分配する。ステップ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。
- 11) 詳細は付録を参照されたい。
- 12) FASBの基準は“Accounting Standards Codification”であるが、本稿では米国基準とする。
- 13) なお、この相違点は、本稿の調査で属性を製造業に限定していることに起因していると推測できる。特に製造業では、新収益認識基準の導入において、変動対価（リベート）と有償支給取引が影響を受けるとされている（藤井 [2020] 7-10頁。日本橋アカウンティングサービス他 [2020]）。塚原他（[2020b] 15頁，注）においても「変動対価」について、収益の金額を減額させる要因として取り上げ問題視している。この点について本稿では取り上げないが、今後の検討課題としたい。
- 14) 花王株式会社 [2018], 104頁。

## 参考文献

- 石田万由里・伊藤良二・大木栄一 [2018] 「会計情報を活用した経営の可視化に関する研究」『平成30年度共同研究成果発表会予稿集』玉川大学RD, 2018年8月16日, 22-23頁。
- 市川紀子 [2018a] 「計算構造類型の再検討—ASBJの収益認識会計基準（案）等に観る会計観を中心に—」,

- 『会計』第193巻第4号，森山書店，64-77頁，2018年4月。
- 市川紀子 [2018b] 「ASBJの収益認識会計基準の公開草案等へのコメントが本会計基準等に与えた影響—ASBJの本会計基準等に観る会計観も含めて—」，『経理研究』第60号，中央大学経理研究所，2018年12月10日，91-101頁。
- 小倉加奈子 [2013] 「アンケート調査結果報告—国際財務報告基準の適用における実務上の対応（製造費用関係）に関する調査—」会計制度委員会研究資料第5号，日本公認会計士協会，2013年10月11日。  
[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/files/2-11-5-2-20131011.pdf](https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-11-5-2-20131011.pdf)
- 小津稚加子・梅原秀継編著 [2011] 『IFRS導入のコスト分析』中央経済社，2011年7月20日。
- 花王 [2018] 「2017年12月期「有価証券報告書」第112期（2017年1月1日～2017年12月31日）」，提出日：2018年3月12日，花王株式会社。  
[https://www.kao.com/content/dam/sites/kao/www-kao-com/jp/ja/corporate/investor-relations/pdf/securities\\_fy2017\\_all\\_01.pdf](https://www.kao.com/content/dam/sites/kao/www-kao-com/jp/ja/corporate/investor-relations/pdf/securities_fy2017_all_01.pdf)
- 川西安喜 [2014] 「IASBとFASBで共通化された収益認識に関する会計基準」『会計・監査ジャーナル』，No.709 AUG. 2014，日本公認会計士協会編，第一法規。  
[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/ifrs/journal/pdf/1408\\_4\\_k.pdf](https://jicpa.or.jp/specialized_field/ifrs/journal/pdf/1408_4_k.pdf)
- 企業会計基準委員会 [2017a] 企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」，2017年7月20日。[https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/shueki2017\\_02.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/shueki2017_02.pdf)
- 企業会計基準委員会 [2017b] 企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」，2017年7月20日。[https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/shueki2017\\_03.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/shueki2017_03.pdf)
- 企業会計基準委員会 [2017c] 「企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」等の公表」，2017年7月20日。[https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/shueki2017\\_01.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/shueki2017_01.pdf)
- 企業会計基準委員会 [2018a] 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」，2018年3月30日。  
[https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180330\\_02.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180330_02.pdf)
- 企業会計基準委員会 [2018b] 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」，2018年3月30日。[https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180330\\_03.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180330_03.pdf)
- 企業会計基準委員会 [2018c] 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」の設例」，2018年3月30日。[https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180330\\_04.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180330_04.pdf)
- 企業会計基準委員会 [2018d] 「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の公表」，2018年3月30日。  
[https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180330\\_01.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180330_01.pdf)
- 財務会計基準機構 [2019] 「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」，財務会計基準機構，最終改正2019年3月15日。  
[https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/due\\_process\\_20190325.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/due_process_20190325.pdf)
- 佐々木隆志 [2017] 「新収益認識基準に観る収益費用アプローチの実相」，『会計』第192巻第5号，森山書店，1-13頁，2017年11月。
- 佐々木隆志 [2018] 「新収益認識基準が会計実務に与える影響」，『会計』第194巻第6号，森山書店，1-13頁，2018年12月。
- 佐々木隆志 [2019] 「収益認識に関する総合的検討」，『会計』第195巻第3号，森山書店，1-11頁，2019年3月。
- 菅原智 [2011] 「第4章 コスト・ベネフィット調査の論点整理（2）—専門的知識の習得，トレーニングの観点から—」『IFRS導入のコスト分析』中央経済社，2011年7月20日，67-86頁。
- 塚原慎・中村亮介・小澤康裕 [2020a] 「新収益認識基準が企業に与える影響：上場企業へのアンケート調査の結果に基づいて」『企業会計』第74巻第4号，134-139頁。

塚原慎・中村亮介・小澤康裕 [2020b] 「収益認識基準変更の影響分析—上場企業へのアンケート調査に基づいて—」 マネジメント・イノベーション研究センター ワーキング・ペーパー No.237, 一橋大学大学院経営管理研究科マネジメント・イノベーション研究センター, 2020年7月。

[https://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/hermes/ir/re/70024/070micWP\\_237.pdf](https://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/hermes/ir/re/70024/070micWP_237.pdf)

中村亮介 [2019] 「第7章 新収益認識会計基準適用による財務諸表への影響に関する実態調査」 日本会計研究学会収益認識スタディ・グループ『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する企業諸問題の研究—令和元年度最終報告書—』, 日本会計研究学会第78回全国大会, 2019年9月8日, 58-83頁。

中村亮介・塚原慎・小澤康裕 [2019] 「新収益認識基準に関するアンケート調査」 日本会計研究学会収益認識スタディ・グループ『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する企業諸問題の研究—令和元年度最終報告書—』 日本会計研究学会第78回全国大会, 2019年9月8日, 102-110頁。

日本橋アカウンティングサービス・朝日ビジネスソリューション・朝日税理士法人 [2020] 『業種別・収益認識基準の適用実務 (改訂版)』 中央経済社, 2020年8月1日。

藤井秀樹 [2020] 「収益認識会計基準に関する一考察」, 『會計』第198巻第1号, 森山書店, 1-14頁, 2020年7月。

## 【付録】 アンケート回答者の属性

- 調査の概要：会社員，会社役員 453名
- 勤務先業種：製造業100%
- 業務内容：財務・会計・経理 304名（67.1%），経営企画149名（32.9%）

### ● 回答者の所属する企業の会社形態1

		(単位：人)
東京証券取引所 第一部	55.6%	252
東京証券取引所 第二部	2.0%	9
名古屋証券取引所	0.7%	3
JASDAQ	1.8%	8
その他の市場	0.4%	2
上場先はわからない	0.4%	2
株式未・非上場	39.1%	177
	100%	453

### ● 回答者の所属する企業の会社形態2

		(単位：人)
企業グループの中核企業	58.1%	263
企業グループの系列企業	20.0%	91
独立企業	21.9%	99
	100%	453

### ● 回答者の所属する企業の資本金

		(単位：人)
5億円未満	26.7%	121
5億円以上50億円未満	13.9%	63
50億円以上200億円未満	17.0%	77
200億円以上	38.0%	172
わからない	4.4%	20
	100%	453



● 回答者の所属する企業の従業員数

		(単位：人)
100人～299人	16.1%	73
300人～499人	8.4%	38
500人～999人	9.5%	43
1,000人～2,999人	16.3%	74
3,000人～4,999人	7.7%	35
5,000人～9,999人	12.6%	57
10,000人以上	29.4%	133
	100%	453

● 回答者の所属する企業での勤続年数

		(単位：人)
5年～10年未満	9.3%	42
10年～15年未満	20.5%	93
15年～20年未満	14.1%	64
20年～30年未満	38.4%	174
30年～40年未満	17.7%	80
	100%	453

● 回答者の所属する企業での役職

		(単位：人)
部長 クラス	15.4%	70
部長代理 クラス	7.5%	34
課長 クラス	28.3%	128
課長補佐 クラス	5.1%	23
係長 クラス	10.2%	46
主任・リーダー クラス	11.0%	50
一般社員（正社員）	22.5%	102
	100%	453

● 回答者が現在、従事している主な仕事内容の経験年数

		(単位：人)
半年未満	0.9%	4
半年～1年未満	3.8%	17
1年～3年未満	12.1%	55
3年～5年未満	13.9%	63
5年～10年未満	23.2%	105
10年～15年未満	18.5%	84
15年～20年未満	11.7%	53
20年～30年未満	12.8%	58
30年～40年未満	3.1%	14
	100%	453

● 公表している財務諸表および連結財務諸表の作成に使用している会計基準

(単位：%)

		公表している財務諸表				連結財務諸表の作成に使用している会計基準			
		合計 (件)	連結財務 諸表のみ	個別財務 諸表のみ	両方	有効数	日本会計 基準	米国会計 基準	IFRS
全体		453	22.1	23.4	54.5	383	63.4	9.8	37.2
株式上場 の有無	上場	177	22.1	8.0	69.9	277	58.3	10.2	40.6
	非上場	453	22.0	47.5	30.5	106	77.4	8.6	28.0

(いしだ まゆり)

# Measures and Challenges of Companies to the New Revenue Recognition Accounting Standards: Analysis Based on Questionnaire Survey for Accounting, Finance/Accounting and Corporate Planning Department of the Manufacturing Industry in Japan

Mayuri ISHIDA

## Abstract

A comprehensive accounting standard for revenue recognition was jointly developed by IASB and FASB, and IASB issued International Financial Reporting Standard No. 15—IFRS 15—“Revenue from Contracts with Customers” (ASC 606 for FASB) in May 2014. These standards became mandatory for fiscal years beginning on or after January 1, 2018. In Japan, ASBJ Statement No. 29 “Accounting Standard for Revenue Recognition” was released in March 2018 and will be mandatorily applied to fiscal years beginning on or after April 1, 2021. Since this new accounting standard requires more complex procedures for revenue recognition than the previous standard, it is presumed that various preparations are being made by the companies responsible for the practice in this revision. If so, how do practitioners who are actually involved as preparers and users of financial statements understand the new accounting standards, incorporate them into their practices, and reflect them in financial statements? In this paper, to find out the impact of the introduction of the new revenue recognition accounting standard on accounting practice and the degree of penetration (recognition) of the accounting standard at the time of its application, we conducted a questionnaire survey of practitioners in the manufacturing industry, mainly those in charge of corporate planning, accounting and finance, in Japan.

Keywords: Revenue Recognition, ASBJ Statement No.29, IFRS15, questionnaire survey