

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－

The Impact of Implementing the New Revenue  
Recognition Standards on the Corporate Practice:  
A Questionnaire Survey for Listed Companies in  
Japan

塚原 慎  
帝京大学経済学部経営学科 助教  
Assistant Professor, Teikyo University

中村 亮介  
筑波大学ビジネスサイエンス系 准教授  
Associate Professor, University of Tsukuba

小澤 康裕  
立教大学経済学部会計ファイナンス学科 准教授  
Associate Professor, Rikkyo University

July 2020

No.237

## 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—

塚原 慎 (帝京大学)

中村 亮介 (筑波大学)

小澤 康裕 (立教大学)

### 要旨

本稿では、新収益認識基準が企業の会計実務に及ぼす影響を把握するために、日本の上場企業を対象としてアンケート調査を実施した。具体的には、①新収益認識基準がもたらすコスト・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（重要性等に関する代替的な取扱い）に関する企業側の見解を調査し、これをもとに分析・考察を行った。

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 (IFRS 15)，アンケート調査

The Impact of Implementing the New Revenue Recognition Standards on the Corporate Practice: A Questionnaire Survey for Listed Companies in Japan

Makoto Tsukahara

Ryosuke Nakamura

Michihiro Ozawa

### Abstract

In this paper, we conducted a questionnaire survey of Japanese listed companies to understand the impact of the new revenue recognition standards on their accounting practices. We surveyed firms' views on (1) the costs and benefits of the new revenue recognition standards, (2) the accounting treatment that would be significantly affected by the change in the standard, and (3) the consistency with international financial reporting standards.

Keywords: Revenue Recognition, Accounting Standards Board of Japan Statement No. 29,

International Financial Reporting Standards No. 15(IFRS 15), Questionnaire Survey

## 1. 問題意識

本稿の目的は、上場企業に対して行ったアンケート調査の結果をもとに、収益認識に関する新基準の導入が企業に及ぼす経済的影響を分析・把握することにある。米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）および国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）は、2002年9月に収益認識に関わる包括的な会計基準開発に向けた共同プロジェクトを開始した。以来、長きにわたり収益認識基準開発の議論が続けられ、その成果として2014年に国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下、IFRS第15号、米国基準ではTopic 606）が公表された。これを受け、2018年3月30日、企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan: ASBJ）より企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、基準第29号）が公表され、わが国においても、企業の収益認識を包括的に規定する会計基準が適用されることとなった。本稿においては、国内外で公表されたこれらの諸基準を「新収益認識基準」と総称し、これが企業に及ぼす影響について分析を行う<sup>1</sup>。分析に至る背景として、次の3点が挙げられる。

第1に、新収益認識基準の適用が及ぼす質的・金銭的な影響の潜在的な重要性である。元来、収益情報は、企業経営者および投資者といった財務諸表の作成者・利用者双方にとって、質的・金銭的に重要性が高いものと位置付けられてきた<sup>2</sup>。ただし、「企業会計原則に、『売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限る。

（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）』とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていなかった（ASBJ, 2018a, par.92）」とあるように、これまでその会計処理方法については、明示的な規定が必ずしも存在しない中で慣習的になされてきた側面が強い項目であったと考えられる<sup>3</sup>。

これに対し、新収益認識基準では、収益認識の考え方を一般化し、精緻化するため「5つのステップ」に基づいた収益認識のフレームワークを新たに提示している<sup>4</sup>。そのため、慣習

---

<sup>1</sup> IFRS第15号とTopic 606は、「文言レベルで概ね同一の基準（ASBJ, 2018a, par.92）」となっている。また、基準第29号に関しても、「IFRS第15号を踏まえた我が国における収益認識基準に関する包括的な会計基準の開発（ASBJ, 2018a, par.92）」が念頭にあることが明記されていることから、これらを「新収益認識基準」として本稿の分析対象と位置付けている。

<sup>2</sup> 収益は大抵の企業において、損益計算書の項目中で最も多額であり（小野, 2009）、注目度の高い重要なKPI(Key Performance Indicator: 重要業績評価指標)のひとつ（桜井, 2018）とされてきた。また、収益は業界順位(シェア)を決定づける指標として、ITバブルのさなかにあった1990年代末のアメリカではとくに重視されてきたと言われる（Bowen, 2002; 岡部, 2005）。

<sup>3</sup> これに関して、ASBJ(2018c, pp.12-20)では、基準第29号と従来の日本基準又は日本基準における実務との比較がなされている。当該資料から、基準第29号では、従来一般的な定めが存在していなかった要素について詳細な規定が設けられていることを読み取ることができる。

<sup>4</sup> 当該フレームワークは、①顧客との契約の識別、②契約における履行義務の識別、③取引価格の算定、④取引価格の配分、⑤履行義務の充足、というプロセスを経ることで、体系的かつ精緻な収益認識を行おうとするものである（ASBJ, 2018a, par.17など）。

的な方法と基準の定めに従離が大きい場合、企業の会計実務には大きな影響が生じることが予想される。ASBJ は当該基準変更が企業実務に与える影響が大きいものと捉えているがゆえに、公表から施行までに通常より長期間の3年間の猶予期間をとっており、2021年4月以降に開始される事業年度からわが国の上場企業に対して強制適用されることとなる<sup>5</sup>。

第2に、会計基準適用時のコスト・ベネフィットについて分析することの必要性である。新収益認識基準適用に伴う影響を整理する上で、ASBJ は「経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性が生じる」と金銭的成本に、さらに「より長期の準備期間を想定して適用時期を定める必要がある」と時間的成本にそれぞれ言及している（ASBJ, 2018a, par.157）。ただし、会計基準の適用前にそのコストについて具体的な項目を詳細に想定することは会計基準設定主体にとって困難であり、実際に基準を適用する主体である企業側の認識とは完全に同一のものではないかもしれない。

この点に関し、筆者らの知る限り、我が国を対象とした調査研究は現在のところ存在しておらず、基準適用時のコストとベネフィットについて、特に会計基準の利用者側である企業の見解を整理することの重要性は小さくないと考えられる<sup>6</sup>。

第3に、会計基準の国際的調和のあり方に関する問題である。基準第29号は、IFRS第15号適用企業との国際的な比較可能性を重視したものである一方で、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわない範囲において「重要性等に関する代替的な取扱い」を容認している（ASBJ, 2018b, pars.92-104）。基準第29号は、会計基準の導入のあり方として、いわゆるアドプションにはよらず、自国基準をIFRSに近づけようとするコンバージェンスの考え方を採用しているにとらえることができるものの、当該容認規定により国際的な比較可能性が喪失されないとする会計基準設定主体の思惑が、必ずしも適切なかたちで会計基準の利用者と共有されているとは限らない。このことを確認するために、新基準に対する企業側の見解を明らかにすることが必要不可欠な作業であると考えられる。

以上から、企業の収益情報という質的・金額的に重要性の高い項目に対し新たな考え方をとる新収益認識基準について、これを適用する企業側の見解を、アンケート調査によって明らかにすることを試みる。具体的には、①新収益認識基準がもたらすコスト・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（重要性等に関する代替的な取扱い）に関する企業側の見解について調査す

---

<sup>5</sup> 具体的には ASBJ (2018a, par.157) において、次の記述がなされている。「本会計基準の適用により従来と収益を認識する時期又は額が大きく異なる場合、企業において経営管理及びシステム対応を含む業務プロセスを変更する必要性が生じる可能性があり、新たな会計基準又は改正された会計基準の公表における通常の準備期間に比して、より長期の準備期間を想定して適用時期を定める必要があると考えられる。」

<sup>6</sup> なお、実務担当者への認知度・内容の浸透度について、石田(2019)ではアンケート調査が実施されている。

る。ASBJは、会計基準の策定プロセスにおいて、公表基準（公開草案等を含む）に対するコメントを広く募集している<sup>7</sup>。本稿ではアンケート調査の手法を採用することで、能動的にコメントを提出する主体以外の見解についても幅広く募ることとし、ASBJの試みを補強する。

本稿は、新収益認識基準に対する企業側の見解を示すことにより、会計基準設定主体が今後の基準ガイダンスのあり方を考える上で有用となる経験的証拠を示すことを狙いとする。とくに、基準第29号は、コンバージェンスの考え方を採用していることから、IFRS第15号と完全に同一の内容を有しているのではなく、「重要性等に関する代替的な取扱い」を規定している。これに対する企業側の回答を提示することは、今後の会計基準の国際的収斂化を考える上で有用な材料となるかもしれない。

本稿の構成は次のとおりである。第2節では、海外における新収益認識基準適用に対してなされた先行研究を整理し、本稿の調査結果を分析するための基礎とする。第3節では、アンケート送付企業と回答企業の特徴について記述する。第4節では、アンケート調査のうち、本稿の関心に関連する項目についての結果を示し、分析を行う。第5節では、検証結果の要約と本稿の結論を示す。

なお、本稿は日本会計研究学会スタディ・グループ「顧客との契約から生ずる収益の認識に関する会計諸問題の研究」（座長：佐々木隆志一橋大学大学院教授）で実施したアンケート調査により得られた結果をもとに分析を行っている。アンケート結果についての速報的な分析を行っている塚原他（2020）も併せて参照されたい。

## 2. 先行研究

前述の通り、基準第29号はIFRS第15号を範とした会計基準である。そのためここでは、IFRS第15号も含め、新収益認識基準に関するアンケート調査としての先行研究をレビューする。

Lim et al.(2015)は、IFRS第15号の適用により、"risks and rewards"から"concept of control"に収益認識における基礎概念が変更したことによる影響について、マレーシアの財務諸表作成者（41人）と監査人（36人）を対象にアンケート調査を実施した<sup>8</sup>。その結果、監査人はIFRS第15号適用への準備は整っておらず、適用に際しては曖昧さを排除するための修正が必要であると考えており、会計基準利用者は、業種を越えて統一的な基準を適用することは

<sup>7</sup> 直近では、2019年10月30日に、企業会計基準公開草案第66号（企業会計基準第29号の改正案）「収益認識に関する会計基準（案）」に関するコメント募集がなされている。

<sup>8</sup> 回答サンプルは、2015年度第4四半期（すなわちIFRS第15号が公表されてから1年以上経過した時期）に実施されたIFRS第15号に関する研修会への出席者から構成されている（詳細な研修の前にアンケートを実施）。全サンプルのうち、参加者の大半（75.3%）は、地元の会計事務所や様々な業種で事業を展開している地元企業の出身者であったとされ、ともに会計人として10年以上の経験を有していることが示されているが、企業規模等については明らかとされていない。

簡単なことではないと考えていることが示された。

Khamis(2016)は、Lim et al.(2015)と同様の検証手法を採用し、エジプトにおける IFRS 第 15 号適用の影響について、財務諸表作成者 (34 人) と監査人 (31 人) の見解を調査している<sup>9</sup>。ここでは、特に基準への習熟度、基準の明瞭性 (透明性) と異なる産業に対する適用可能性にフォーカスしている。その結果、エジプトでは基準に対する習熟度は低く、基準は明瞭性に欠け、異なる産業に対する適用についても簡単ではないと回答している。よって彼らの基準に対する理解を深めるためのトレーニングプログラムや追加的な啓蒙が必要であると結論づけている。

Altaji and Alokdeh(2019)は、ヨルダンにおいて、IFRS 第 15 号が会計情報の質 (意思決定との関連性と表現の忠実性の程度) に与える影響を、ビッグ 4 の監査法人 (Deloitte, PwC, EY, KPMG) に所属する監査人から無作為に抽出した 100 件をサンプルとし、アンケート調査を実施している。結果として、IFRS 第 15 号を適用することによって会計情報の質、特に意思決定との関連性と表現の忠実性は向上するという見解を監査人が有していることが示唆される一方で、財務諸表の作成段階においては実務上の困難さを伴うとの回答も示されている。

国内の調査研究としては、石田(2019)が存在する。当該研究においては、基準第 29 号の浸透度 (認知度) を調査するため、財務諸表を作成・利用している主体である、「経営企画」および「財務・会計・経理」に所属している担当者 453 名を対象とした WEB アンケートを実施している<sup>10</sup>。その結果、アンケートに回答した実務担当者の間において、上場企業の 59.1%、非上場企業の 39.5%が、改訂がなされることを「知っている」と回答していることを報告している。ただし、その後の調査結果を総括し、「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、基準の内容はとても難しいと感じている者が多い (石田, 2019, p.11)」との考察がみられており、基準の存在を認知している主体の間においても、その内容に対する理解は必ずしも十分でないという調査結果が得られている。

これら先行研究の成果から、調査対象の国により意識の差はあるものの、新収益認識基準に対する理解が必ずしも十分でない財務諸表の作成者側が考えていることが、少なからず窺える。特に、海外の先行研究においては、ガイダンスや教育を充実させることの必要性が強調されており、ここから、特に財務諸表作成者に対する「教育的コスト」の必要性が示唆されているといえる。

---

<sup>9</sup> 参加者の大部分 (88.3%) は、様々な業種で事業を展開している現地の会計事務所や上場企業の出身者であるとされる。監査人、作成者ともに会計人としての経験は豊富 (平均 7 年以上) であることが示されている。

<sup>10</sup> 調査の対象は、役員クラスを除いた正社員、勤務年数は 5 年以上、年齢層は 30 歳代-60 歳未満である。また、対象業種は製造業に限定しており、組織形態は株式会社、上場企業 276 社、非上場企業 177 社である。

ただし、新基準導入に伴い作成者側が負担するコストは「教育的コスト」に限定されるものとは限らない。たとえば、基準適用・運営に際しては、会計システム整備等のコストが実際に大きなウェイトを占めることになるかもしれない。そこで本稿では、新基準適用前の現段階において、基準を適用・運用する上で生じるコストについて、どのようなものが想定されているのか、そして、当該コストと比較考量されるべきであるベネフィットにはどのようなものが想定されているのかにフォーカスし、調査・分析を行う<sup>11</sup>。

### 3. アンケート送付企業と回答企業の特徴

本稿では、2019年6月末時点で日本の証券取引所に上場している企業3,843社に対し質問表を送付し、調査を実施した<sup>12</sup>。質問表は、第Ⅰ部：基準導入の準備状況、第Ⅱ部：基準導入のコスト・ベネフィット、第Ⅲ部：基準導入が財務諸表に与える影響から構成され、質問内容について、財務諸表作成者側の立場からの意識調査を行っている。有効回答数は308社（約8.01%）である。なお、回答企業の業種分類（NEEDS業種分類中分類に基づく）、適用基準、上場している証券取引所については、表1のとおりである<sup>13</sup>。ここから、送付企業と比較して、回答企業に極端な偏りは観察されないことを確認している。

---

<sup>11</sup> その他、「IFRSの導入」に対する影響に関心を広げた場合には、国内においても先行研究は複数存在している。例えば、アンケート調査の手法を採用しIFRS導入に関するコストを中心的に調査した小津・梅原編(2011)や、リース会計基準に焦点を絞りインタビュー調査を実施した佐藤他編(2018)などが挙げられる。

<sup>12</sup> 送付した質問表は、中村他(2019)にて掲載されている。

<sup>13</sup> 業種分類、適用基準、上場証券取引所のデータは、日本経済新聞社が提供する日経バリューサーチを用いて収集した。

表1 アンケート送付企業と回答企業の特徴

パネルA：業種分類（NEEDS業種分類中分類に基づく）

	回答企業	送付企業	回収率		回答企業	送付企業	回収率
サービス	63	987	6.38%	陸運	3	36	8.33%
商社	36	345	10.43%	海運	3	13	23.08%
電気機器	27	252	10.71%	通信	3	38	7.89%
建設	21	175	12.00%	繊維	2	48	4.17%
小売業	20	262	7.63%	鉄鋼	2	45	4.44%
機械	19	233	8.15%	証券	2	20	10.00%
化学	17	205	8.29%	パルプ・紙	1	24	4.17%
非鉄金属製品	14	127	11.02%	医薬品	1	68	1.47%
食品	10	126	7.94%	造船	1	5	20.00%
その他金融	10	126	7.94%	輸送用機器	1	12	8.33%
自動車	8	76	10.53%	鉄道・バス	1	30	3.33%
精密機器	8	52	15.38%	空運	1	5	20.00%
不動産	6	132	4.55%	石油	0	10	0.00%
倉庫	6	39	15.38%	鉱業	0	7	0.00%
窯業	5	57	8.77%	保険	0	11	0.00%
その他製造	4	115	3.48%	電力	0	13	0.00%
ゴム	3	20	15.00%	ガス	0	9	0.00%
水産	3	11	27.27%	不明	4	22	18.18%
銀行	3	87	3.45%	合計	308	3843	8.01%

パネルB：適用している基準

	回答企業	送付企業	回収率
日本	286	3588	7.97%
IFRS	15	195	7.69%
SEC	3	12	25.00%
上場廃止・不明	4	48	8.33%
合計	308	3843	8.01%

パネルC：上場している証券取引所

	回答企業	送付企業	回収率
東証1部	160	2152	7.43%
東証2部	53	469	11.30%
東証JASDAQスタンダード	52	654	7.95%
東証マザーズ	20	270	7.41%
名証2部	6	48	12.50%
東証不動産投資信託証券市場	4	61	6.56%
東証TPM(内国株)	4	26	15.38%
東証JASDAQグロース	3	36	8.33%
福証	1	20	5.00%
札証	1	8	12.50%
東証監理ポスト	0	14	0.00%
名証セントレックス	0	13	0.00%
札証アンビシャス	0	9	0.00%
その他・不明	4	63	6.35%
合計	308	3843	8.01%

#### 4. 調査結果と分析

続いて、本稿が関心を有している、①新収益認識基準がもたらすコスト・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（重要性等に関する代替的な取扱い）に関する企業側の見解についての調査結果を示す。

##### ① 新収益認識基準がもたらすコスト・ベネフィットとその程度

コストに関して、第Ⅰ部問4「**新収益認識基準の適用に向けた準備をどのように進める（進めた）でしょうか。**」の回答は表2のとおりである。

表2 新収益認識基準の適用に向けた準備をどのように進める（進めた）か

回答	件数	割合
社内のみで対応	73	23.70%
監査法人等のサポートを受ける（受けた）	229	74.35%
無回答・その他	6	1.95%
合計	308	100%

この表を見ると、監査法人等のサポートを受けている企業が大半（74.35%）であることから、コンサルティング報酬や監査コストの増加が予想される<sup>14</sup>。

次に、第Ⅱ部問3「**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。**」の回答は表3である。なお、これ以降、5点リッカートスケールでの質問の集計結果については、断りのない限り、平均値の高い項目から記載する。

<sup>14</sup> なお、日本基準以外を採用している企業にサンプルを限定すると、監査法人等のサポートを受ける（受けた）が88.89%を占め、日本基準採用企業よりも多いことがわかった。

表3 新収益認識基準の導入によって、どの程度の影響が生じるか

項目	非常に大きい	・・・・・・・・				非常に小さい	無回答・不明	合計	平均値	中央値
	5	4	3	2	1					
財務会計システムへの影響	48 15.58%	83 26.95%	69 22.40%	67 21.75%	41 13.31%	0	308	3.10	3	
内部統制への影響	27 8.85%	73 23.93%	89 29.18%	77 25.25%	39 12.79%	3	308	2.91	3	
管理会計システムへの影響	38 12.50%	72 23.68%	63 20.72%	77 25.33%	54 17.76%	4	308	2.88	3	
業績評価への影響	25 8.22%	56 18.42%	98 32.24%	77 25.33%	48 15.79%	4	308	2.78	3	
顧客との契約内容への影響	25 8.12%	62 20.13%	88 28.57%	77 25.00%	56 18.18%	0	308	2.75	3	
IR（投資家向け広報）への影響	23 7.54%	57 18.69%	94 30.82%	78 25.57%	53 17.38%	3	308	2.73	3	
消費税実務への影響	18 5.88%	43 14.05%	76 24.84%	109 35.62%	60 19.61%	2	308	2.51	2	
法人税実務への影響	9 2.93%	28 9.12%	72 23.45%	136 44.30%	62 20.20%	1	308	2.3	2	
外部との取引量への影響	7 2.31%	17 5.61%	76 25.08%	110 36.30%	93 30.69%	5	308	2.13	2	
その他	3 21.43%	2 14.29%	5 35.71%	1 7.14%	3 21.43%	293	307	3.07	3	

ここから、財務会計システムへの影響が最も大きいことがわかる。次いで、内部統制、管理会計システムへの影響というように、システムへの影響を懸念している傾向にあることが示唆される。一方で、税金や他社との取引への影響は、「2」「1」の回答の合計が半数を超えていることからわかるように、比較的小さいと考えているようである。

そして、続く第Ⅱ部問5で、「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。」と問うた結果が表4である。

表 4 新収益認識基準の導入によって、どの程度、追加的な時間や手間が生じるか

項目	かなり増加	・・・	変わらず	・・・	かなり減少	無回答・不明	合計	平均値	中央値
	5	4	3	2	1				
監査人との協議時間	53 17.32%	190 62.09%	62 20.26%	1 0.33%	0 0.00%	2	308	3.96	4
社内の経理担当者の作業時間	49 15.96%	179 58.31%	77 25.08%	2 0.65%	0 0.00%	1	308	3.90	4
ERPなどのシステム設定変更工数	30 9.74%	130 42.21%	144 46.75%	3 0.97%	1 0.32%	0	308	3.60	4
役職者の勤務時間	8 2.61%	85 27.78%	209 68.30%	3 0.98%	1 0.33%	2	308	3.31	3
会計関連外の部門の勤務時間	7 2.27%	88 28.57%	209 67.86%	3 0.97%	1 0.32%	0	308	3.31	3
その他	1 8.33%	1 8.33%	10 83.33%	0 0.00%	0 0.00%	295	307	3.25	3

集計の結果、監査人との協議時間が最も増加すると考えられており、「増加する」（「4」「5」の合計）とした企業が約 80%であった。このことは、新収益認識基準の導入に監査法人等のサポートを受けている企業が大半であったという第 I 部問 4 の結果と整合している。また、経理担当者やシステムエンジニアにかかるコストは増加するという一方で、それ以外の役職者やスタッフへのコストはあまり変わらない（いずれも「3」が約 70%）ということがわかる。

さらに、第 II 部問 6 で、「財務諸表の作成者として新収益認識基準の導入に際して貴社に生じる追加的なコストはどの程度であるとお考えですか。」と尋ねた結果が表 5 である。

表 5 新収益認識基準の導入に際して貴社に生じる追加的なコストはどの程度か

項目	非常に大きい	・・・				非常に小さい	無回答・不明	合計	平均値	中央値
	5	4	3	2	1					
社内の担当者の人件費	19 6.19%	110 35.83%	87 28.34%	48 15.64%	43 14.01%	1	308	3.05	3	
IT システム改修にかかるコスト	32 10.42%	88 28.66%	92 29.97%	47 15.31%	48 15.64%	1	308	3.03	3	
監査法人に追加的に支払う報酬	22 7.19%	76 24.84%	110 35.95%	49 16.01%	49 16.01%	2	308	2.91	3	
外部との契約変更によって生じるコスト	7 2.30%	39 12.83%	128 42.11%	59 19.41%	71 23.36%	4	308	2.51	3	
その他	0 0.00%	2 14.29%	7 50.00%	2 14.29%	3 21.43%	294	308	2.57	3	

これに関して、社内の担当者の人件費・システムにかかるコスト、監査法人に支払うコストが上位に位置していることは、これまでの設問の回答と一貫している。一方で、「4」「5」

を足した「大きい」と考えるグループの割合はすべての項目で 50%を下回っており、平均値が最も高い「社内の担当者の人件費」でも 3.05 であること、そしてそれ以外の項目の最頻値が 3 であることを考慮すると、追加的なコストに関しては想定内と考えている企業が多いと推察できる。

今回の調査では対応コストの具体的な金額も尋ねている。それが、第Ⅱ部問 7「**新収益認識基準の導入に際して、貴社に総額でどの程度のコストが生じるとお考えですか。これまでに生じたコストとあわせてご計画されている総額をご記入下さい。**」である。

表 6 新収益認識基準の対応のためのコスト

	これまでに生じたコスト	これから生じるコスト
0 円	89	19
～100 万円	15	16
～500 万円	22	31
～1,000 万円	25	62
1,000 万円以上	2	7
計	153	135
平均	6,866,048 円	17,084,817.04 円
中央値	0 円	5,000,000 円
最大値	600,000,000 円	250,000,000 円
最小値	0 円	0 円
標準偏差	49,077,104.49	37,578,676.31

まず、これまでに生じたコストは、多くの企業で 0 円であった。これは、アンケート回答時点（2019 年 7-9 月）で基準に対応する行動を起こしていない企業が未だ多くあることを意味している。一方で、これから生じるコストの平均は 1,700 万円であった。IFRS の導入コストについてアンケート調査を行った小津・梅原編（2011）によれば、IFRS 導入にかかる初年度コストは平均約 6,000 万円であり、これと比べると少ないが、1 つの会計基準に対応するコストと考えれば、相応の額を企業は想定していると言えるだろう。

続いて、新収益認識基準がもたらすベネフィットについては、第Ⅱ部問 8 にて、「財務諸表の作成者として、新収益認識基準の導入によって貴社にどの程度のベネフィットが生じるとお考えですか。」と問うている。その結果が表 7 である。

表7 財務諸表の作成者として、新収益認識基準の導入によってどの程度のベネフィットが生じるか

項目	非常に大 きい	・・・	どちらで もない	・・・	非常に小 さい	無回 答・ 不明	合計	平均 値	中央 値
	5	4	3	2	1				
取引実態を適切に反映する程度	9 2.97%	57 18.81%	157 51.82%	43 14.19%	37 12.21%	5	308	2.86	3
他社（日本企業）との比較可能性	7 2.30%	40 13.16%	171 56.25%	36 11.84%	50 16.45%	4	308	2.73	3
企業グループ内での会計処理の整合性	8 2.64%	46 15.18%	145 47.85%	46 15.18%	58 19.14%	5	308	2.67	3
他社（外国企業）との比較可能性	11 3.63%	50 16.50%	132 43.56%	36 11.88%	74 24.42%	5	308	2.63	3
会計上の判断のしやすさ	5 1.64%	36 11.84%	150 49.34%	61 20.07%	52 17.11%	4	308	2.61	3
業績評価のしやすさ	6 1.97%	21 6.89%	165 54.10%	51 16.72%	62 20.33%	3	308	2.53	3
その他	1 6.67%	0 0.00%	12 80.00%	1 6.67%	1 6.67%	293	308	2.93	3

選択肢の中では、「取引実態を適切に反映する程度」が最も高い。しかし、平均値は「どちらでもない」の3を下回っており、最頻値はいずれも3である。したがって、企業は新収益認識基準のベネフィットを測りかねている、もしくはあまり大きくないと考えているようである。

続いて、第Ⅱ部問9にて、「財務諸表の作成者として、財務諸表の利用者（たとえば株主や債権者）にとって、新収益認識基準が導入されることは、どの程度のベネフィットがあると評価されますか。」と尋ねた結果を表8に示している。

表8 財務諸表の利用者にとって、新収益認識基準が導入されることは、どの程度のベネフィットがあるか

まったく ない	・・・	どちらで もない	・・・	かなり ある	無回答・ その他	合計	平均 値	中央 値
1	2	3	4	5				
31 10.23%	61 20.13%	131 43.23%	69 22.77%	11 3.63%	5	308	2.85	3

これに関しても第Ⅱ部問8と同様に、平均値は3を下回っており、最頻値も3である。したがって、利用者にとってのベネフィットは大きくないと考えている企業の方が多いと言えるであろう。

## ② 影響が大きいと考えられる会計項目とその程度

ここではまず、企業の収益情報をもつプレゼンスについての調査結果を示す。第Ⅱ部問1では、6つの収益・利益指標を提示し、「貴社が重視する順位を数字でご記入ください。」と、

第 1 位から第 3 位まで回答してもらっている。表 9 は、回答順位について重み付けを行い（1,2,3 位から順に、3,2,1 点を付与）点数化した結果を示している。

表 9 重視する損益計算書の指標は何か

パネル A：全サンプル

	1 位	2 位	3 位	点数化
営業利益	111	86	53	558
売上高	97	83	69	526
当期純利益	37	47	104	309
経常利益	49	38	44	267
売上総利益	7	49	26	145
包括利益	3	0	4	13
無回答	4	5	8	
合計	308	308	308	

出典：塚原他（2020，p.136）を一部修正。

パネル B：IFRS・SEC 基準適用企業のみ

	1 位	2 位	3 位	点数化
営業利益	10	4	1	39
売上高	4	4	6	26
当期純利益	2	6	5	23
売上総利益	0	2	2	6
包括利益	1	0	1	4
経常利益	0	0	1	1
無回答	1	2	2	
合計	18	18	18	

全サンプルを対象とした結果であるパネル A を見ると、企業が最も重視している（回答順位 1 位）と回答した指標は営業利益であることがわかる。本稿の関心である収益（売上高）については営業利益に僅差で次ぐ値となっており、その重視度の高さが窺える。この結果は、日本基準以外を採用している企業にサンプルを限定したパネル B においても変わらない。

それ以外にパネル A において注目すべきこととして、売上高に対する重視度は当期純利益を大幅に上回っているということ、須田・花枝（2008）の調査で経営者が重視する指標とされていた「経常利益」に対する関心は他の指標と比べて必ずしも高くないこと、最後に、包括利益を重視していると回答する企業は圧倒的に少ないことが挙げられる（塚原他，2020）。基準が財務諸表へ与える影響に関する質問は、第Ⅲ部問 1「**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。**」である。その結果が表 10 に示されている。なお、この表に関しては平均値ではなく、損益計算書における表示順に結果を掲載している。

表 10 新収益認識基準の導入によって、損益計算書の金額にどのような変化が生じるか

パネル A：全サンプル

項目	大きく増加 5	・・・ 4	変わらない 3	・・・ 2	大きく減少 1	無回答・ 不明	合計	平均 値	中央 値
売上高（営業収益など）	2 0.66%	29 9.60%	137 45.36%	107 35.43%	27 8.94%	6	308	2.58	3
売上原価	1 0.33%	25 8.28%	189 62.58%	72 23.84%	15 4.97%	6	308	2.75	3
売上総利益	0 0.00%	20 6.64%	226 75.08%	49 16.28%	6 1.99%	7	308	2.86	3
販売費及び一般管理費	0 0.00%	16 5.26%	245 80.59%	35 11.51%	8 2.63%	4	308	2.88	3
営業利益	0 0.00%	19 6.29%	244 80.79%	38 12.58%	1 0.33%	6	308	2.93	3

出典：塚原他（2020, p.137）を一部修正。

パネル B：IFRS・SEC 基準適用企業のみ

項目	大きく増加 5	・・・ 4	変わらない 3	・・・ 2	大きく減少 1	無回答・ 不明	合計	平均 値	中央 値
売上高（営業収益など）	1 5.56%	1 5.56%	10 55.56%	4 22.22%	2 11.11%	0	18	2.72	3
売上原価	1 5.56%	1 5.56%	15 83.33%	1 5.56%	0 0.00%	0	18	3.11	3
売上総利益	0 0.00%	1 5.56%	13 72.22%	2 11.11%	2 11.11%	0	18	2.72	3
販売費及び一般管理費	0 0.00%	0 0.00%	15 83.33%	1 5.56%	2 11.11%	0	18	2.72	3
営業利益	0 0.00%	1 5.56%	16 88.89%	1 5.56%	0 0.00%	0	18	3	3

全サンプルを対象とした結果であるパネル A を見ると、最頻値は「3 変わらない」であるから、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ることがわかる（塚原他，2020）。この結果は、日本基準以外を採用している企業にサンプルを限定したパネル B においても変わらない。

また、パネル A において、「減少する」（「1」「2」）と回答する割合は売上高が最も多く、次いで売上原価、売上総利益であった。一方で、「増加する」と回答する割合も売上高が最も多かった<sup>15</sup>。

そして、具体的な取引が与える影響について問うたのが第Ⅲ部問 2「次の取引について、

<sup>15</sup> 新収益認識基準の影響で売上高が増加するケースについては、中村（2019）で検討している。たとえば伊藤忠商事などの卸売業では、IAS 第 18 号では代理人として収益を純額で認識していた取引のうち、顧客に財またはサービスが移転される前に当該財またはサービスを支配している取引については、IFRS 第 15 号では本人としての取引と判断されることから、収益を総額で認識することとなり、売上高が大幅に増加するケースが観察されている。

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。」である。結果は表 11 に示した。

表 11 財務諸表の数値にどの程度の影響が生じるか

取引	影響大きい					.....		影響小さい		該当取引なし	無回答・不明	合計	平均値	中央値
	5	4	3	2	1									
本人と代理人の区分に関する取引	37 18.59%	41 20.60%	49 24.62%	22 11.06%	50 25.13%	102	7	308	2.96	3				
変動対価（値引き・返品など）を伴う取引 <sup>16</sup>	21 9.17%	45 19.65%	63 27.51%	34 14.85%	66 28.82%	72	7	308	2.66	3				
工事契約（ソフトウェアを含む）	15 7.46%	39 19.40%	56 27.86%	27 13.43%	64 31.84%	99	8	308	2.57	3				
有償支給取引	10 5.03%	39 19.60%	46 23.12%	29 14.57%	75 37.69%	102	7	308	2.40	2				
ポイントに関する取引	11 9.02%	20 16.39%	22 18.03%	20 16.39%	49 40.16%	179	7	308	2.38	2				
製品保証に関する取引	1 0.63%	17 10.69%	48 30.19%	17 10.69%	76 47.80%	140	9	308	2.06	2				
ライセンスを提供した場合の取引	5 3.21%	14 8.97%	39 25.00%	24 15.38%	74 47.44%	144	8	308	2.05	2				
買戻契約	4 3.15%	8 6.30%	29 22.83%	19 14.96%	67 52.76%	172	9	308	1.92	1				
返金不能の前払報酬に関する取引	2 1.49%	8 5.97%	29 21.64%	22 16.42%	73 54.48%	165	9	308	1.84	1				
金融要素の存在する取引	1 0.70%	2 1.41%	39 27.46%	27 19.01%	73 51.41%	157	9	308	1.81	1				
その他	2 22.22%	0 0.00%	4 44.44%	0 0.00%	3 33.33%	191	108	308	2.78	3				

出典：塚原他（2020，p.137）

これを見ると、本人と代理人の区分に関する取引、次いで変動対価の取引の影響が大きいことがわかる。特に、本人と代理人の区分に関する取引については「影響が大きい」とする「4」「5」が約4割にのぼった。その一方で、その他以外のすべての取引の最頻値が1であることから、ほぼすべての取引で大きな影響を及ぼさないと回答する企業が多かったことには注目すべきであろう<sup>17</sup>。

<sup>16</sup> 「変動対価を伴う取引」の具体例として、ASBJ(2018b, par.23)では、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売等が示されている。質問表における項目例として示した「値引き、返品」については、基準変更の以前においても売上高の減額として処理されていたため基準変更の結果収益の金額が減額するとは考えづらいものの、その他の変動対価要素（例えば返品権付き販売や、販売促進目的のリベートなど）については、収益の金額を減額させることになると考えられる。変動対価取引の要素が簿記処理・財務諸表数値にどのような影響をどの程度及ぼすかについて、稿を改め詳細に検討を行うこととしたい。

<sup>17</sup> なお、サンプルを日本基準以外を採用している企業に限定して分析したが、表 11 と大きな差異は観察できなかった。

表 12 は、第Ⅲ部問 1「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。」と問 2「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。」の関係性を確認するため、カイ 2 乗検定を行った結果である。

表 12 第Ⅲ部問 1 と問 2 のカイ 2 乗検定の結果

取引	売上高	売上原価	売上総利益	販管費	営業利益
本人と代理人の区分に関する取引	63.2497 **	64.2654 **	8.1201	11.475	6.8813
変動対価（値引き・返品など）を伴う取引	47.483 **	21.8142	54.3207 **	52.0584 **	37.0739 **
工事契約（ソフトウェアを含む）	36.2466 **	24.219	35.4447 **	24.8235 *	19.8115
有償支給取引	25.836	24.8381	12.4525	24.5544 *	8.9294
ポイントに関する取引	18.3142	20.0541	7.7171	9.4389	6.6967
製品保証に関する取引	19.2701	12.7445	8.9137	6.0938	8.7785
ライセンスを提供した場合の取引	10.465	18.1867	6.99	8.4649	13.6947
買戻契約	15.5837	13.2084	8.7019	18.8305	12.4373
返金不能の前払報酬に関する取引	17.1162	24.4146	12.4573	26.2672 *	13.1355
金融要素の存在する取引	21.4558	30.1318 *	8.1094	19.7157	11.772

(注) \*および\*\*は 5%水準および 1%水準で有意を表す。

結果を見ると、2 つ以上の項目に有意な関係が観察されるのは、「本人と代理人の区分に関する取引」、「変動対価（値引き・返品など）を伴う取引」、「工事契約（ソフトウェアを含む）」であった。したがって、これらを含む取引が多い企業については、新収益認識基準が損益計算書に影響を及ぼす可能性がある。

### ③ IFRS 第 15 号との会計処理の一貫性（重要性等に関する代替的な取扱い）

最後に、IFRS との相違点の 1 つとして「重要性等に関する代替的な取扱い」が認められている点についての調査結果を示す。第Ⅲ部問 3 にて、「重要性等に関する代替的な取扱い」の適用範囲が大きいほうがよいか小さいほうが良いかを尋ねている。その結果が表 13 である。

表 13 「重要性等に関する代替的な取扱い」の適用範囲について

範囲小	・・・			範囲大	無回答・不明	合計	平均値	中央値
1	2	3	4	5				
17	23	153	45	45	25	308	3.25	3
6.01%	8.13%	54.06%	15.90%	15.90%				

これを見ると、最頻値は 3 であり、中立的な見解が最も多いといえるが、範囲を大きくした方がよいという意見（「4」「5」）も約 3 割存在している。また、本設問に併せて「代替的な取

扱い」に関する自由記述を求めており、範囲の大きさに関する見解の論拠を入手することができている。

表 14 「重要性等に関する代替的な取扱い」に関する自由記述

重要性等に関する代替的な取扱い	自由記述による見解
大きい方が良い	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 初度コストや事務負担の低減</li> <li>・ 契約やシステム等の変更の最小化</li> <li>・ 経営計画や実績評価に利用してきた収益（認識）が大きく変化することを避けたい（過去との比較可能性）</li> <li>・ 集計・監査にかかる工数（費用）が増大</li> </ul>
小さい方が良い	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ IFRS との整合性や（会社間あるいは国際的）比較可能性の確保</li> <li>・ グループ内での会計方針の統一</li> </ul>
中立的立場	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 比較可能性の確保と実務上の負担の比較衡量</li> </ul>

表 14 に示す通り、この「重要性等に関する代替的な取扱い」を肯定する（範囲は大きい方が良い）意見の代表例は、「取引形態が複雑で、システム対応のコストや手続への負担が大きく、負担を軽減する必要があるため」、「結果への影響が小さい割に、細かな調整が必要となるため」、「できる限り現行の取引内容・契約内容に変更がないようにすることが望ましいため」といったものである。これらは、実務側の会計システムや実務の調整コスト（特に初度コスト）の大きさに目を向けたものであるといえる。

一方、「重要性等に関する代替的な取扱い」を否定する（範囲は小さい方が良い）意見の代表例は、「IFRS との整合性や比較可能性を目指して開発された基準にもかかわらず、異なる取扱いを容認するのは、趣旨に反する」や「海外連結子会社との会計方針の統一が可能となる」といったものである。これらは、ASBJ による基準設定の当初目的である、「(国際的な)比較可能性の向上」に重きをおいた見解であるといえるだろう。

また、上記双方の見解を総合的に判断し、「範囲を大きくすると、結果的に導入前後で大きな変動がないことは好意的に受け取られるが、比較可能性の確保というそもそもの導入意図から逸脱する可能性もあり、時間軸によって見解は異なるように思う。」と中立的な見解を示す企業も一定数存在している。

## 5. おわりに

本稿では、日本の証券取引所に上場している企業に向けアンケート調査を実施し、①新収益認識基準がもたらすコスト・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（重要性等に関する代替的な取扱い）に関する企業側の見解について分析・調査を行った。本稿による分析結果をまとめる

と、以下の通りである。

①について、新収益認識基準の導入によって、総合的な影響が大きいと予想されている要素として、財務会計システムや内部統制、管理会計システムなどが挙げられた。一方、実際の取引（量）や法人・消費税実務への影響は軽微であると捉える傾向が示された。また、追加的な手間や時間といった「時間的コスト」に焦点を当てた場合には、監査人との協議時間や社内の経理担当者の作業時間、会計システム設定変更などに大きく時間が割かれるという予想が示され、「金銭的コスト」に着目した場合には、社内担当者の人件費、ITシステム改修にかかるコストを多く負担するという傾向が見られた。

本研究結果から、財務諸表作成者の理解を深めるために、企業は監査法人等に協力を求めていること、経理担当者に対する「教育的コスト」を負担していることを読み取ることができた。このことにより、国内外の先行研究における主張を裏付けることができたといえる。これに加え、本研究では、教育的コストと同程度かもしくはそれ以上に、システムの構築や改修に関するコストに企業の意識が向いていることが示唆された。

また、企業が負担するコストについては想定内のものとされた一方で、そのベネフィットに目を向けると、コストに応じたベネフィットを必ずしももたらさないと考えている企業が多いことがわかった。これについては海外の先行研究と同様の傾向が示されているものの、企業が新収益認識基準に対する理解が不足しているがゆえに生じた結果かどうかについては議論の余地がある。というのも、基準の導入時に企業がベネフィットよりもコストの方を大きいと考えるという結果は、国内における他の基準導入を対象とした先行研究（たとえば、小津・梅原編、2011 など）と一致しており、ベネフィットを短期的には感じづらいという企業の意識（Morris et al., 2014）を表しているとも捉えられるためである。

②について、新収益認識基準の財務諸表へのインパクトに関しては、損益計算書への影響はほとんど生じないとする企業が多数であった。ただし、このことは、収益情報自体の重要性が低いことを意味しているわけではない。特に、グロス値である収益情報は、企業活動の最終的な集約値（ネットの値）である当期純利益より重視されており、企業が最も重視すると回答した営業利益に匹敵する位置づけであることが、本稿のアンケート調査から明らかとなっている。

基準改訂による具体的な数値の基準が少ないと企業が考えていることは、前述のコストに見合う（正味の）ベネフィットが見出せない理由の一つに挙げられるのかもしれない<sup>18</sup>。

なお、損益計算書に影響が生じるという回答としては、売上高および売上原価が減少する

---

<sup>18</sup> ただし、中立的な回答が最も多いということに鑑みると、コストに見合うベネフィットがないとされる一方で、ベネフィット自体が否定されているわけではないとも考えられる。

というものが多くみられた。具体的な取引については、「本人と代理人の区分に関する取引」，「変動対価を伴う取引」，「工事契約（ソフトウェアを含む）」が損益計算書に影響を与える可能性があることがわかった<sup>19</sup>。

また、種別にみた取引要素が損益計算書に与える影響についてカイ 2 乗検定を実施したところ、前述の 3 つの取引については 1%水準で有意な損益計算書項目が複数確認された。ここから、これらの取引が中核的な事業活動をなしている企業については特に、新収益認識基準によって損益計算書の項目が変化する可能性が示された。すなわち、このような企業については、財務分析にあたって注意を要することを示唆している。

③について、「重要性等に関する代替的な取扱い」の適用範囲については、中立的な意見が最も多いものの、適用範囲が大きい方が良い、小さい方が良いとする回答もいくつか見られた。ここで、本設問に併せて実施した「代替的な取扱い」に関する自由記述への回答結果をみていくと、それぞれの論拠を窺い知ることができる。まず、代替的な範囲が大きい方が良いとする見解の背後には、既存の会計実務の体系からの変更に対してコストを感じているというものである。これについては、収益情報が「自社の業績管理に用いられている」という調査結果（塚原他，2020）をもとに考えると、高度にシステム化された既存の実務体系について、自社内の最適化がすでに図られているという認識が企業側には存在しているのかもしれない<sup>20</sup>。

続いて、代替的な取扱いが小さい方が良いとする見解の背後には、ASBJ の基準設定の目的である、「比較可能性の向上」を念頭においた主張が存在していた。この点、会計基準設定主体の理念は共有されていると言えるであろう。また、中立的な意見としては、上記の要素を総合的に勘案して評価する回答が数多く見受けられた。

本稿の分析結果は、次のような示唆を与えるであろう。第 1 に、新収益認識基準による、コストに見合ったベネフィットを企業は感じていないことから、この基準の導入により、以前よりも取引実態を適切に反映できることや、比較可能性が確保されるなど、より丁寧な説明が基準設定者には求められることである。さらに、システム改修などの初度コストに目が向いているのであれば、会計基準適用後にもたらされる、より中長期的なベネフィットの増加（ないしコストの削減）に目を向けるよう情報発信を行うことも有益かもしれない。

第 2 に、損益計算書への影響は多くの企業ではあまり認識されていない一方で、複数の取

---

<sup>19</sup> なお、石田(2019)においては、「ライセンスの供与」「財またはサービスに対する保証」，「顧客による検収」に関する取引を行っているという回答する企業が多いとされ、基準適用による影響があると回答した企業が全体の 59.4%（上場企業の 68.5%，比上場企業の 45.2%）であるとされる。当該研究のサンプル企業が製造業に限定されていることから、本研究ではこれと類似する傾向が見られなかったと考えられる。

<sup>20</sup> あるいは、基準変更は会計基準をもとにした個別契約（報酬契約や債権・債務契約）に影響を及ぼす可能性があることを考えると、投資者に対するクロスセクションでの比較可能性を向上させることよりも、既存のシステムを継続させることから得られるベネフィットの方が大きいと考えているのかもしれない。

引は影響を与える可能性が認められたことは、その取引が多い企業のステークホルダーにとっては、基準変更による財務諸表への影響を予測できる点で有用となりうることである。

第3に、「重要性等に関する代替的な取扱い」に関しては中立的な意見が多く、基準設定者には慎重な運用が求められることである。その中で、過去の業績との比較可能性を確保するという観点から、急な収益の変動は避けたいとの意見があった。したがって、「重要性等に関する代替的な取扱い」については段階的な運用も一考の余地があると考えられよう。

## 参考文献

- Altaji, F. S. and Alokdeh, S. K. (2019) The Impact of the Implementation of International Financial Reporting Standards No.15 on Improving the Quality of Accounting Information. *Management Science Letters*, 2369–2389.
- Bowen, R. M., Davis, A. K., and Rajgopal, S. 2002. Determinants of Revenue-Reporting Practices for Internet Firms. *Contemporary Accounting Research* 19 (4):523-562.
- Khamis, A. M. (2016) Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 3(2), 1–18.
- Lim, Y., Devi, S. S., and Mahzan, N. (2015) Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia. *Advanced Science Letters*, 21(6), 1781–1785.
- Morris, R. D., Gray, S. J., Pickering, J., and Aisbitt, S. (2014). Preparers' Perceptions of the Costs and Benefits of IFRS: Evidence from Australia's Implementation Experience. *Accounting Horizons*, 28(1), 143–173.
- 石田万由里(2019)「新しい収益認識に関する会計基準の浸透度-収益認識に関する会計基準改訂過程におけるアンケート調査からの分析-」日本会計研究学会第78回全国大会自由論題報告論文。
- 岡部孝好 (2005) 「日本企業のビジネス・スタイルとその収益認識」『企業会計』57(11):4-10。
- 小野慎一郎 (2009) 「収益認識に関する実証研究と基準設定への含意」『六甲台論集』56(2):81-101。
- 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。
- 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」
- 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」
- 企業会計基準委員会(2018c)「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」
- 桜井久勝 (2018) 「収益認識会計基準案にみる売上高の純額測定」『企業会計』70(1):11-17。
- 佐藤行弘・河崎照行・角ヶ谷典幸・加賀谷哲之・古賀裕也編著 (2018) 『リース会計制度の経済分析』中央経済社。
- 須田一幸・花枝英樹 (2008) 「日本企業の財務報告-サーベイ調査による分析 (特集 ディスクロージャーと IR)」『証券アナリストジャーナル』46(5):51-69。
- 塚原慎・小澤康裕・中村亮介 (2020) 「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』72(4):134-139。

中村亮介 (2019) 「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」日本会計研究学会スタディ・グループ最終報告書『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する会計諸問題の研究』 58-83。

中村亮介・塚原慎・小澤康裕 (2019) 「新収益認識会計基準に関するアンケート調査」日本会計研究学会スタディ・グループ最終報告書『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する会計諸問題の研究』 102-110。