

研究ノート

ASBJの収益認識会計基準の公開草案等に対する コメント一覧とその捉え方

市 川 紀 子

I. はじめに

本稿の目的は、わが国の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：以下、ASBJとする）が2017年7月20日に公表した企業会計基準公開草案第61号に寄せられた実務界等からのコメントの詳細を確認し、その捉え方を探ることにある。

ASBJは2018年3月30日に「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」（以下、ASBJ [2018a] とする）、「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」（以下、ASBJ [2018b] とする）、「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』」（以下、ASBJ [2018c] とする）、「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」（以下、ASBJ [2018d] とする）を公表した。

ASBJ [2018a] (1 頁)によれば、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board：以下、IASBとする) や米国の財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board：以下、FASBとする) 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、IASBは国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards：以下、IFRSとする) 第15号、FASBにおいてはTopic606を公表しており、この情勢を受けてASBJは多くの検討を経て、ASBJ [2018b]、ASBJ [2018c]、ASBJ [2018d] を公表したとする¹。

これらの公表以前には、先に述べたとおり、2017年7月20日に「企業会計基

1 IFRS第15号およびIASB [2015] における資産負債中心観の変化は市川 [2016]、FASBにおける資産負債中心観の変化については市川 [2017] において論じている。

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」（以下、ASBJ [2017a] とする）、「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）』」（以下、ASBJ [2017b] とする）、および「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）』」（以下、ASBJ [2017c] とする）、および「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）』の設例」（以下、ASBJ [2017d] とする）が公表されている。

すなわち、ASBJ [2017a], ASBJ [2017b], ASBJ [2017c], ASBJ [2017d]（以下、まとめて捉える場合は公開草案等とする）を経てASBJ[2018a], ASBJ [2018b], ASBJ [2018c], ASBJ [2018d]（以下、まとめて捉える場合は本会計基準等とする）が確定したのである。

別稿²において公開草案等に対して寄せられたコメントについて、どのような考えがあったのか、その主な点は確認しているが（有償支給取引等）、紙幅の関係でそれら一つ一つを示しておらず、よって本稿においては、当該コメントの具体的内容を確認し、その詳細を一覧にまとめ検討することとした。なおコメントの概要については、すでにASBJにおいて、「主なコメントの概要とそれらに対する対応」（以下、ASBJ [2017f] とする）があげられるが、それはコメントの概要とその概要への対応は詳細に示されているが、企業別毎のコメントの対応は示されていないように思われる。このようなことから本稿では公開草案等に対して寄せられた「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）』等に寄せられたコメント」（ASBJ [2017e] であるが、以下、公開草案等へのコメントとする）の企業別毎の各コメントの概括の一覧表を作成し、その捉え方を確認することとしたい。

-
- 2 別稿（市川紀子 [2018] 「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号掲載予定）では、さらに、公開草案等へのコメントが本会計基準に与えた影響を確認しつつ、その結果、公開草案等から本会計基準等への主な変更点を確認し、最後に、本会計基準等においてASBJの会計観が変化をとげたのか、利益計算方法の組み合わせおよび計算体系、測定属性と会計観を結びつけた計算構造類型の再検討を行う予定である。

Ⅱ. 公開草案等へのコメント

ASBJ〔2017a〕3頁では、わが国の各団体等に向けて、公開草案等へのコメントを要請する際、「コメントをお寄せ頂く方の便宜のため、個別の質問項目を以下の概要に含めていますが、コメントの対象はこれらに限られるものではなく、また、すべての質問項目についてご回答頂く必要はありません。」(ASBJ〔2017a〕3頁)と示している。このようなことから、公開草案等へのコメントを確認したところ、ASBJが用意したすべての質問項目について回答をしているコメントがすべてというわけではなかった。回答者が必要に応じて質問を選択し回答する内容もあれば、質問事項には特に回答せず、自らの意見をまとめ回答している内容も散見された。なお質問事項は、質問1から質問8までであり、次のようになっている。

質問1（開発にあたっての基本的な方針に関する質問）は「本公開草案の開発にあたっての基本的な方針及び連結財務諸表に関する方針、並びに当該方針等を踏まえて検討した個別財務諸表に関する方針に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ〔2017a〕4頁)である。質問2（適用範囲に関する質問）は「本公開草案の適用範囲に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ〔2017a〕5頁)である。質問3（(会計処理に関する質問)（質問3-1）収益の認識基準（収益認識会計基準案第16項から第42項、収益認識適用指針案第4項から第22項）に関する質問）は「本公開草案では、IFRS第15号を基礎として、契約と履行義務を識別し、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ことを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ〔2017a〕7頁)である。質問3（(会計処理に関する質問)（質問3-2）収益の額の算定（収益認識会計基準案第43項から第73項、収益認識適用指針案第23項から第33項）に関する質問）は「本公開草案では、IFRS第15号を基礎として、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ます。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ〔2017a〕8頁)である。質問3（(会計処理に関する質問)（質問3-3）特定の状況又は取引における取扱い（収益認識適用指針案第34項から第88項）に関する質問）は「本公開草

案では、IFRS第15号を基礎として、特定の状況又は取引における取扱いを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ [2017a] 9頁)である。質問4 ((代替的な取扱いに関する質問)(質問4)重要性等に関する代替的な取扱い(収益認識適用指針案第91項から第102項)に関する質問))は「本公開草案におけるIFRS第15号における取扱いとは別の重要性等に関する代替的な取扱いの提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ [2017a] 10頁)である。質問5 ((開示に関する質問)(質問5)開示(表示及び注記事項)に関する質問))は「本公開草案では、開示(表示及び注記事項)に関して、早期適用時には、必要最低限の定め(企業の主要な事業における主な履行義務の内容及び企業が当該履行義務を充足する通常の時点についての注記)を置くことを提案し、会計基準の適用時(平成33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)における定めについては、当該適用時まで検討することとしています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ [2017a] 11頁)である。質問6 ((適用時期等に関する質問)(質問6-1)適用時期に関する質問))は「本公開草案の適用時期及び早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ [2017a] 12頁)である。質問6 ((適用時期等に関する質問)(質問6-2)経過措置に関する質問))は「本公開草案において、適用初年度における実務上の負担を考慮し、経過措置を提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」

(ASBJ [2017a] 12頁)である。質問7 ((設例に関する質問)(質問7-1)IFRS第15号の設例を基礎とした設例に関する質問))は「本公開草案におけるIFRS第15号の設例を基礎とした設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。」(ASBJ [2017a] 13頁)である。質問7 ((設例に関する質問)(質問7-2)我が国に特有な取引等についての設例に関する質問))は「本公開草案における我が国に特有な取引等についての設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。また、その他に我が国に特有な取引等について、設例として追加することが、より整合性のある適用につながると考えられるものがありましたら、ご記載ください。」

(ASBJ [2017a] 13頁)である。質問8 (その他)は「その他、本公開草案に

ASBJの収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方

関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。」(ASBJ [2017a] 13頁)である。

なお公開草案等へのコメントは2017年10月20日に締め切られている（コメント募集期間は2017年7月20日～2017年10月20日）。2018年7月30日において確認できる公開草案等へのコメントの提出者は団体等が52件（図表1参照）、個人は17件（図表2参照）で、合計69件となっている。公開草案等へのコメントでは様々な意見が提出されている。図表1は主に団体等（企業や実務界等）側から提出されたコメント一覧である。図表2は個人側から提出されたコメント一覧である。本稿においては紙幅の関係もあり、主なコメント内容は、必要等と思われる内容を1～3行程度でまとめることとする（行数は例外もある）。また、基本方針等には概ね同意しているコメントが多く、その点については下記一覧には付していない。

図表1 【団体等】公開草案等へのコメント提出者一覧

No.	団体名	主なコメント内容
CL01	トヨタ自動車株式会社	有償支給取引の経済的実態に基づく考察、実務上の困難性について等。
CL02	日本百貨店協会	適用時期、商品券未使用残高に係る項目への一部修正等。質問4、6-1、7-1、7-2、8回答。
CL03	公益社団法人リース事業協会	導入による社会的・経済的コスト・ベネフィット等、個別財務諸表への強制的摘要への反対等。質問1、4、5、8回答。
CL04	日産自動車株式会社	有償支給取引の経済的実態等、ASBJ [2017d] 設例32に従った場合の実務上の弊害等。
CL05	日本商工会議所	法人税法上の所得金額の計算等の税務への影響、中小企業に影響が及ぶことのないようにすべき等。
CL06	一般社団法人 全国銀行協会	金融サービスに対する手数料全体が適用範囲から除外されていることへの明確化等。質問2、5、8回答。
CL07	ダイハツ工業株式会社	有償支給取引の経済的実態に基づく考察、実務上の困難性について等。
CL08	一般社団法人 日本民営鉄道協会	履行義務の充足による収益の認識（定期乗車券）、発売日と有効開始日が一致せず期を跨る場合等。質問3-1回答。

CL09	石油連盟 財務専門委員会	揮発油税を例示しない取扱いの要望等（揮発油税は税相当額を取り価格として認識すべきもの）。質問7-2 回答。
CL10	アイシン精機株式会社 株式会社豊田自動織機 株式会社デンソー	有償支給取引の経済的実態に基づく考察、実務上の困難性について等。
CL11	株式会社 プロネクス プロネクス総合研究所	基準案適用による比較可能性が高まる具体的根拠、有償支給取引等。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-2, 7-1, 7-2, 8 回答。
CL12	一般財団法人 建設産業 経理研究機構	原価回収基準は詳しく指針や設例等での説明の要望等、コストオン等。質問2, 3-1, 3-2, 3-3, 4 回答。
CL13	一般社団法人 全国労働 金庫協会	質問3-2に関して「同意しません」。例外規定を設ける等の再検討の要望等。消費税の会計処理について等。
CL14	一般社団法人 日本貿易 会 経理委員会	有意義な取組、税法との整合性要望、本人及び代理人の区分に関する懸念等。質問1, 2, 3-2, 3-3, 4, 5, 6, 7, 8 回答。
CL15	一般社団法人 モバイル・ コンテンツ・フォーラム	スマートフォンゲームのビジネスモデルと現在の会計処理、問題となる箇所ステップ5等。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8 回答。
CL16	有限責任 あずさ監査法 人 会計プラクティス部	不動産信託受益権の譲渡についても適用範囲外となることへの明確化等。有償支給取引に関わる負債の説明等。その他。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8 回答。
CL17	PwC あらた有限責任 監査法人 品質管理本部 アカウントティング・サ ポート部	契約コストとして資産計上している項目の開示を求めることが適当等。リース取引等に関して。その他。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8 回答。
CL18	広島ガス株式会社	従来の「検針日基準」を適用指針（案）における代替的な取扱いとしていたきたい。質問4 回答。
CL19	公益社団法人 日本証券 アナリスト協会 企業会 計研究会	連結財務諸表と同一の会計処理をするという個別財務諸表に関する方針に同意等。当協会検定会員のアンケート回答結果有。質問1, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2 回答。
CL20	一般社団法人 日本クレ ジット協会 業務企画部	適用範囲外についてはIFRS15号と同一にして頂きたい等。質問2, 3-1, 3-3, 5, 6-1, 7-2 回答。

ASBJの収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方

CL21	一般社団法人 不動産協会	IFRS第15号を直訳が多く抽象的、実務と照合しにくい面がある。適用指針で示されている設例等の更なる充実を期待。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8回答。
CL22	一般社団法人 日本資金決済業協会	自家型前払式支払手段および第三者型前払式支払手段等に纏わる問題等について。
CL23	一般社団法人 日本建設業連合会 会計・税制委員会 会計部会	「工事契約に関する会計基準」(企業会計基準第15号)に纏わる問題等について。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8回答。
CL24	一般社団法人 日本自動車リース協会連合会	リース取引に関する会計基準の範囲に含まれるリース取引に収益認識会計基準が適用されるとの誤解を招く点(基準案3, 97)を指摘等。質問2, 3-1, 4, 6-1回答。
CL25	仰星監査法人	変動対価の見積りについて「企業が合理的に入手できる情報を考慮」とあるが「合理的に」の意味内容に関して等。その他。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8回答。
CL26	電気事業連合会	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においてもこの取扱いを継続できるよう要望等(「代替的な取扱い」として規定いただくなどの措置)。質問4回答。
CL27	一般社団法人 日本船主協会 企画部長 宇佐美和里	質問4に関して、船舶による運送サービスについての定めは、コストとベネフィットとのバランスの観点からも妥当な提案である等。質問1, 2, 4, 5, 6-1, 6-2回答。
CL28	一般社団法人 全国信用金庫協会	税込方式の会計処理を採用できないため、税込方式を採用している企業については代替措置や経過措置等が必要と考える等。金融商品等。質問3-2, 6-1, 6-2回答。
CL29	新日本有限責任監査法人	固定資産の売却については、適用範囲に含めない理由を明確化等。その他。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8回答。
CL30	日野自動車株式会社	有償支給取引に関する検討内容、実務上の困難性について等。
CL31	日本チェーンストア協会	カスタマー・ロイヤリティ・プログラム(ポイント制度)についての再検討。質問1, 3-2, 3-3, 4, 7-2, 8回答。
CL32	株式会社セック 管理本部 経理部長 杉山寿顕	契約変更の初期段階における見積り困難な場合の取扱い、見積りが困難な段階における契約変更の取扱い、契約変更の範囲について合意していない段階の見積り方法等。

CL33	一般社団法人 投資信託協会	投資信託委託会社が投資信託から収受する信託報酬に係る収益認識について等。
CL34	一般社団法人 情報サービス産業協会 生産性・収益力向上委員会 財務税制部会	「工事契約に関する会計基準」（企業会計基準第15号）に纏わる問題等について。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8回答。
CL35	一般社団法人 日本ガス協会	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においてもこの取扱いを継続できるよう要望等（「代替的な取扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。
CL36	スズキ株式会社	有償支給取引に係る当社の会計処理及び実態に基づく検討等。
CL37	日本公認会計士協会	各企業において十分な準備期間を確保できるよう、開示要求も含め、基準を早期に最終化されたい。その他。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8回答。
CL38	西武瓦斯株式会社	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においてもこの取扱いを継続できるよう要望等（「代替的な取扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。
CL39	日本ユニシス株式会社	リース会計基準改定の早期化、賃貸用資産を売却した場合の取り扱いの明確化等。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, (8) 回答。
CL40	宝印刷グループ 株式会社ディスクロージャー & IR総合研究所	「顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引」に纏わる問題等。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8回答。
CL41	一般社団法人 日本経済団体連合会 金融・資本市場委員会 企業会計部会	ASBJには、パブリック・コメント手続の意義を改めて周知するとともに、監査人が公開草案の公表をもって、基準等が既に確定したかのように取り扱って、新基準の適用前から現行の会計処理の変更を求めることや、形式的な解釈を基に会計処理の変更を求めることは、不適切であると関係者に周知いただきたい。質問1, 2, 3-1, 3-2, 3-3, 4, 5, 6-1, 6-2, 7-1, 7-2, 8回答。
CL42	大阪ガス株式会社	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においてもこの取扱いを継続できるようにする要望等（「代替的な取扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。

ASBJの収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方

CL43	新日本有限責任監査法人 建設セクターナレッジ	「工事契約に関する会計基準」（企業会計基準第15号）に 纏わる問題等について。質問1， 3-1， 3-2， 3-3， 4， 5， 7-2， 8回答。
CL44	中部ガス株式会社	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においても この取扱いを継続できるようにする要望等（「代替的な取 扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。
CL45	東邦ガス株式会社	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においても この取扱いを継続できるようにする要望等（「代替的な取 扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。
CL46	静岡ガス株式会社	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においても この取扱いを継続できるようにする要望等（「代替的な取 扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。
CL47	北陸瓦斯株式会社	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においても この取扱いを継続できるようにする要望等（「代替的な取 扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。
CL48	北海道ガス株式会社	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においても この取扱いを継続できるようにする要望等（「代替的な取 扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。
CL49	京葉ガス株式会社 経理 部	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においても この取扱いを継続できるようにする要望等（「代替的な取 扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。
CL50	有限責任監査法人トーマ ツ テクニカルセンター	適用範囲に関して等（リース会計基準の範囲に含まれる リース取引，保険法に定められた保険契約他）。その他。 質問1， 2， 3-1， 3-2， 3-3， 4， 5， 6-1， 6-2， 7-1， 7-2， 8回答。
CL51	野村ホールディングス株 式会社	「企業自身による金融商品の組成又は取得に際して受け取 る手数料」等に修正することや，同号の適用を任意とす ること等の手当てを検討いただきたい等。質問2回答。
CL52	東京ガス株式会社	検針日に収益認識を行っている。新基準適用後においても この取扱いを継続できるようにする要望等（「代替的な取 扱い」として規定いただくなどの措置）。質問4回答。

出所：ASBJ [2017e]「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
に寄せられたコメント」2018. 01. 08， 2018. 07. 30参照，
<[https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720/](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720/comment.html)
comment.html>。

図表2 【個人（敬称略）】公開草案等へのコメント提出者一覧

No.	名前，所属等	主なコメント内容
CL53	藤原貴夫，パナソニック リフォーム株式会社 経 営管理部	期間がごく短い工事契約における「期間がごく短い」は具体的 にどれ位の期間か等。
CL54	中田清穂，公認会計士	質問2「同意しない」。契約コストの定めが範囲に含められていない等。 有償支給取引等。質問2，3，4，5，6，7回答。
CL55	浜田康，公認会計士	質問3-1に関するASBJ [2017b] 16-42，ASBJ [2017c] 4-22に 関して等。質問1，2，3-1，3-2，3-3，4，5，6-1，6-2，7-1，7-2，8 回答。
CL56	松井順三，公認会計士	家賃保証についても設例の提案に追加して頂ければと思う。 質問7-2回答。
CL57	石川誠，公認会計士	出荷基準等につまわる問題に関して等。「Q&A形式」のようなもので 解説要望。
CL58	今村猛，公認会計士	質問1基本方針反対，質問8タイトルは「顧客との契約から生じる 収益認識に関する会計基準」と改めるべき等。質問1，8回答。
CL59	友野遼，企業経理担当者	ライセンスの供与に関する収益認識について等。論点はアクセス可能な 期間について等。分類イメージ有。
CL60	山本史枝，公認会計士	質問1～7に同意。その他の要望として，適用範囲に含められる 別記事業の取扱等について。
CL61	國見琢，公認会計士	質問8へのコメントとして連結会計実務への影響をまとめている等。 質問1，4，5，7-2，8回答。
CL62	花田重典，公認会計士	請求済未出荷契約，出荷基準等，有償支給取引等に関して。質問1，2，3-1，3-2，3-3，4，5，6-1，6-2，7-1，7-2，8 回答。
CL63	黒田克司（幹事），会計・ 監査研究会	すべて連単一致に代えるべき，4基準併存状態の解消等。質問1，2，3-1，3-2，3-3，4，5，6-1，6-2，7-1，7-2，8 回答。
CL64	青木智紀，公認会計士	有償支給取引の仕訳に関する問題等，請求済未出荷契約，顧客からの業者指定，受注仕入／販売等。
CL65	結城秀彦・藤井淳一・山田知輝，収益認識会計基準 早朝読書会，公認会計士	質問1同意，中小企業については，中小会計基準が優先して適用されるのか否か，収益認識に関する基準に規定すべきか否かの検討要望。質問1，2，3-1，3-2，3-3，4，5，6-1，6-2，7-1，7-2，8 回答。

ASBJの収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方

CL66	金岡圭子	契約コスト，有償支給取引等に纏わる問題等。質問1，2，3-1，3-2，4，5，6-1，6-2，7-1，7-2，8回答。
CL67	梅原秀継	範囲及び会計基準名称（今回の「収益認識会計基準案」は「顧客との契約」に適用されるので，「顧客との契約から生じる収益に関する会計基準」という名称が妥当），企業会計原則との関係，工事契約の考え方，企業会計基準第15号の考え方に纏わる問題等。
CL68	服部隆，CMA・CHIA	連結財務諸表，個別財務諸表の同一の会計処理問題に関して等。契約における重要な金融要素等。質問1，8回答。
CL69	青木雄二，公認会計士	質問7-2，有償支給取引にまつわる問題に関して同意しない等。質問7-2，8回答。

出所：ASBJ [2017e]「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）』等に寄せられたコメント」2018.01.08，2018.07.30参照，
https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720/comment.html）。

以上のコメントから，特に数の多かった二つの業界を取り上げる。当該一覧の中では，とくにわが国に特有な取引等の設例として，ASBJ [2017d] 設例32の有償支給取引に関して国内大手メーカー数社から意見（実務上の困難性）が提出されていた（ASBJ [2017b] 第69項から第71項および第138項に対する設例として，ASBJ [2017d] 設例32の有償支給取引を取り上げている）。当該会計処理が，IFRS第15号の形式的解釈であり，経済的実態を適切に反映していないという指摘である。

トヨタ自動車株式会社（ASBJ [2017e-CL001]），日産自動車株式会社（ASBJ [2017e-CL004]），ダイハツ工業株式会社（ASBJ [2017e-CL07]），日野自動車株式会社（ASBJ [2017e-CL30]），スズキ株式会社（ASBJ [2017e-CL36]）などのわが国の自動車業界の公開草案等へのコメントにおいては，有償支給取引が示されていた。そこでは上述した通り公開草案等で取り上げられた設例（ASBJ [2017d] 設例32）が問題視され，各社から実務上の困難性が指摘されている（自動車業界に限らず他のコメントでも指摘される）。これらのコメントを受け，本会計基準等では，有償支給取引の内容に変更が生じている。すなわち自動車業界の公開草案等へのコメントが，本会計基準に影響を与えたと考えられる。トヨタ自動車株式会社にしても，日産自動車株式会社（基本的に

は他の自動車会社も同様である)においても、支給品は、支給先において在庫管理が行われており、企業による在庫管理に関して実務上の困難さ是指摘されていた。結果的には、本会計基準等では、譲渡された支給品は、物理的には支給先において在庫管理が行われているため、企業による在庫管理に関して実務上の困難さがある点が指摘されており、この点を踏まえ、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができることとしているからである。公開草案等への当該コメントが本会計基準等に与えた影響の代表例と考えられるだろう。なお本件（有償支給取引）についての詳細事項、またこれらに伴うわが国の会計観の変更は、注2の別稿を参照して頂きたい。

また、電気事業連合会（ASBJ [2017e-CL026]）一般社団法人日本ガス協会（ASBJ [2017e-CL035]）、西武瓦斯株式会社（ASBJ [2017e-CL038]）、大阪ガス株式会社（ASBJ [2017e-CL042]）、中部ガス株式会社（ASBJ [2017e-CL044]）、東邦ガス株式会社（ASBJ [2017e-CL045]）、静岡ガス株式会社（ASBJ [2017e-CL046]）、北陸瓦斯株式会社（ASBJ [2017e-CL047]）、北海道ガス株式会社（ASBJ [2017e-CL048]）、京葉ガス株式会社 経理部（ASBJ [2017e-CL049]）、東京ガス株式会社（ASBJ [2017e-CL052]）では、検針日に収益認識を行ってきたため、新基準適用後においてもこの取扱いを継続できるよう要望している。とくに一般社団法人日本ガス協会（ASBJ [2017e-CL035]）では、要望の概要として次の①～④を掲げている（ASBJ [2017e-CL035] 2頁）。

①ガス事業者はガス事業法において能率的な経営の下における適正な原価を料金回収できることが認められているため、全ての需要家の月末日時点でガス販売量を計測するのではなく、月間で分散して検針を行ってきており、ガス販売に係る収益は、過去からの実務慣行や法人税法上での収益計上基準として認められていることを理由に「検針日基準」が適用されてきた。

②一方、ASBJ[2017b]においてガスの小売供給契約では契約期間（事業者がガス使用申込みを承諾した時点から解約まで）にわたりガス供給義務が発生し、その間需要に応じて供給を行う都度、履行義務が充足されるものと見なされ、ASBJ [2017b] 第35項（1）の要件に当てはまることから「一定の期間にわたり充足される履行義務」と整理され、検針時を除いてガス量を測定する術が現時点では存在しない状況下で、検針日から月末日までのガス売上を見積計上する必要が生じる。

③しかし、ガス売上の見積りにあたっては、気温・水温等のガス販売量に影響

を与える要因を分析して月末までのガス販売量を見積もる必要があることから、見積りものの不確実性がある。ただし、検針は諸外国と比較しても定期的かつ高頻度で行っており、会計期間と検針期間の乖離は小さく、かつ期間の日数はほぼ等しいことから重要性に問題があるとはいえない。むしろ、検針実績を用いていることが、見積りの不確実性および検証が不可能な状況に勝るものと思料する。④そこで、ガスの小売供給契約に係る収益認識においては従来通り「検針日基準」を適用すべきであると考えするため、適用指針における代替的な取扱いとして、検針日基準の適用を認める取扱いを定めていただきたい、というものである。

これらコメントへの対応としては、「決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益の見積りに関して、決算日までの顧客による使用量を確認できない場合や、計量により確認した使用量に応じて複数の単価が適用される場合等、当該見積りが困難となり得る状況に対して検討したが、当該見積りの困難性に係る評価が十分定まらなかったため、代替的な取扱いの必要性について合意が形成されなかった。ただし、今後、財務諸表作成者により、財務諸表監査への対応を含んだ当該見積りの困難性に対する評価が十分に行われ、本会計基準等の定めに従った処理を行うことが実務上著しく困難である旨、当委員会に提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることの要否を当委員会において判断することが考えられる」（ASBJ〔2017f〕48-49頁）にとどまっている。

Ⅲ. おわりに

以上のように公開草案等へのコメントは様々な内容のものがあつた。ASBJが提示した公開草案等の基本的方針について同意の意思を示すものもあつたが、反対意見もあつた（なお、基本的方針は変更なく本会計基準等に継続されている）。しかし今回のコメントを受け、その結果、公開草案等の内容が変更され、本会計基準等に影響を与えた事項（有償支給取引など）もあつた。ただし、ここで注意しておきたいことは、公開草案等においても、本会計基準等においても、これらの基準の基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を、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、収益の認識を行うことであり、この原則に従って収益を認識する

ために、5つのステップによって認識される点である。すなわちIFRS第15号と同様という点なのである（これまでのASBJの指向性とは異なる）。わが国では、収益認識に関しては企業会計原則の損益計算書原則における実現主義の原則はあったものの、これまで収益認識に関する包括的な会計基準は開発されておらず（ASBJ [2017a] 1頁）、2018年公表の本会計基準等で初めて示されたことになる。しかしながら、市川 [2018] (442頁)でも述べたとおり、わが国も（IFRS第15号の定めを基本的にすべて取り入れる方向性であるから）、IASBと同様に今後のわが国の収益認識会計基準をささえる、新たな概念フレームワークが必要であろうと思われる。

参考文献等

- ASBJ [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）』等の公表」。
- ASBJ [2017b]「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）』」。
- ASBJ [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の適用指針（案）』」。
- ASBJ [2017d]「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）』設例」。
- ASBJ [2017e]「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）』等に寄せられたコメント」2018.01.08、2018.07.30参照、〈https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720/comment.html〉。
- ASBJ [2017f]「主なコメントの概要とそれらに対する対応」2018.01.08、07.30参照、〈https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/summary_20170720ed.pdf〉。
- ASBJ [2017e-CL001]「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）』等に寄せられたコメント」、CL01、トヨタ自動車株式会社。
- ASBJ [2017e-CL004]「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）』等に寄せられたコメント」、CL04、日産自動車株式会社。
- ASBJ [2017e-CL07]「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）』等に寄せられたコメント」、CL07、ダイハツ工業株式会社。
- ASBJ [2017e-CL30]「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）』等に寄せられたコメント」、CL30、日野自動車株式会社。

ASBJの収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方

- ASBJ [2017e-CL36]「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)』等に寄せられたコメント」, CL36, スズキ株式会社。
- ASBJ [2017e-CL026]「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)』等に寄せられたコメント」, CL26, 電気事業連合会。
- ASBJ [2017e-CL035]「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)』等に寄せられたコメント」, CL35, 一般社団法人 日本ガス協会。
- ASBJ [2017e-CL038]「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)』等に寄せられたコメント」, CL38, 西武瓦斯株式会社。
- ASBJ [2017e-CL042]「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)』等に寄せられたコメント」, CL42, 大阪ガス株式会社。
- ASBJ [2017e-CL044]「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)』等に寄せられたコメント」, CL44, 中部ガス株式会社。
- ASBJ [2017e-CL045]「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)』等に寄せられたコメント」, CL45, 東邦ガス株式会社。
- ASBJ [2017e-CL046]「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)』等に寄せられたコメント」, CL46, 静岡ガス株式会社。
- ASBJ [2017e-CL047]「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)』等に寄せられたコメント」, CL47, 北陸瓦斯株式会社。
- ASBJ [2017e-CL048]「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)』等に寄せられたコメント」, CL48, 北海道ガス株式会社。
- ASBJ [2017e-CL049]「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)』等に寄せられたコメント」, CL49, 京葉ガス株式会社 経理部。
- ASBJ [2017e-CL052]「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)』等に寄せられたコメント」, CL52, 東京ガス株式会社。
- ASBJ [2018a]「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」。
- ASBJ [2018b]「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」。
- ASBJ [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』」。
- ASBJ [2018d]「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」。
- 市川紀子 [2010]『財務会計の現代的基盤』森山書店。
- 市川紀子 [2014a]「第9章 収益会計」井上良二編『新版財務会計論改訂版』税務経理協会, 259-301頁。
- 市川紀子 [2014b]「財務会計の現代的特質：中心観を基軸とした包括利益に関わる

- 計算体系の検討」『会計・監査ジャーナル』第26巻第6号, 47-55頁。
- 市川紀子 [2015] 「収益認識規準にみる財務会計の現代的特質: 井上良二教授の学説を手がかりに」『産業経理』第74巻第4号, 45-56頁。
- 市川紀子 [2016] 「計算構造類型の再検討—IASB収益認識基準および概念フレームワークにおける資産負債中心観の変化—」『会計』第189巻第2号, 200-214頁。
- 市川紀子 [2017] 「計算構造類型の再検討—FASBにおける資産負債中心観の変化—」『財務会計研究』第11号, 63-96頁。
- 市川紀子 [2018] 「計算構造類型の再検討—ASBJの収益認識基準(案)等にもみる会計観を中心に—」『会計』第193巻第4号, 64-77頁。
- 井上良二 [2008] 『新訂財務会計論』税務経理協会。
- 井上良二 [2014] 「第1章 現代会計の特質—時価会計(公正価値会計)とは何か」井上良二編『新版財務会計論改訂版』税務経理協会, 2-17頁。
- 岩田巖 [1987] 『利潤計算原理』同文館, 1987年。
- 川西昌博・島田謡子 [2017] 「ASBJ解説 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)』等の概要」第69巻第11号, 18-28頁。
- 島田謡子 [2018] 「企業会計基準29号『収益認識基準に関する会計基準』等の解説」『季刊会計基準』第61号, 74-86頁。
- 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, 1-13頁。
- 武田隆二 [1964] 「原初の財産法から近代的財産法へ」『会計』第85巻第1号, 108-121頁。
- 角ヶ谷典幸 [2015] 「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』第67巻第9号, 33-43頁。
- 山下勝治 [1956] 「財産法の発展」『国民経済雑誌』第93巻第4号, 1-16頁。
- FASB [1976] *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB.
- FASB [2014] *Revenue from Contracts with Customers*, Financial Accounting Series, No. 2014-09, Topic606.
- FASB/IASB [2010] *Conceptual Framework for Financial Reporting :Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, SFACNO.8, FASB; IASB [2010] *The Conceptual Framework for Financial Reporting, IASB*.
- IASB [2008] Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts*

ASBJの収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方

with Customers, IASB.

IASB [2014] IFRS No. 15, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB.

IASB [2015] Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, May, IASB.

IASB [2018] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March, IASB.

※公開草案等へのコメントは業界毎を優先し順不同となっている。