



## 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 ——

市川 紀子

市川 紀子  
駿河台大学経済経営学部教授  
埼玉県出身  
千葉大学大学院社会文化科学研究科博士後期課程  
修了・博士（経済学）

### キーワード

収益認識会計基準、企業会計基準第29号、企業  
会計基準公開草案第61号、公開草案等へのコメ  
ント、有償支給取引、自動車業界、IFRS 第15  
号、FASB Topic606、会計観

### I. はじめに

わが国の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：以下、ASBJとする）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<sup>(1)</sup>。

これらの公表以前には、2017年7月20日に「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」（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）、「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）、「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いう）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いう）が確定したのであるが、まずは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、その点を本稿で確認することが一つ目の目的である。上記コメントは、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）から、それらを確認する。

さらに、公開草案等から本会計基準等への主な変更点を確認することを、本稿の二つ目の目的とする。最後に、本会計基準等においてASBJの会計観がどのように変化をとげたのかを確認するため、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タイプの再検討を行うことを三つ目の目的としたい<sup>(2)</sup>。

## II. 公開草案等へのコメント

公開草案等へのコメントについて、どのような考えがあったのか、その点を本章IIで確認する。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1月8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、個人は17件で、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が、本稿においては、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関する内容を確認していく。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）が指摘されていた（ASBJ [2017c] 第69項から第71項および第138項（買戻契約）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内容である。これは市川 [2018]

（71頁）において、今後の行方を確認していく必要があることを述べた。本会計基準へも影響を及ぼしたと考えられる。よって、とくにわが国に特有な取引等（有償支給取引）としてASBJ [2017d] 設例32を取り上げ、その有償支給取引内容を確認し（II-1, II-2）、当該取引に関する主なコメント（II-3）を確認していく。

### 1. ASBJ [2017d] 設例32における有償支給取引の前提条件

(1) A社（支給元）は、B社（支給先）と製品Xの購入契約を締結している。A社は、当該契約に基づき、A社が製造した部品Y（A社における帳簿価額は900千円）をB社に1,000千円で有償支給し、加工後の製品Xを1,200千円でB社から購入した。

(2) 当該取引において、契約上、次の事項が定められている。

① B社は、A社から支給された部品YをA社に供給する製品Xの製造にしか使用できない。

② A社から支給された部品Yについて、B社が検収した時点で、当該支給部品に対する所有権及び危険負担は、A社からB社に移転する。

③ A社には、B社に対して有償支給した時点で、法的な債権が生じ、また、同時にB社には法的な債務が生じる。

④ A社からB社への部品Yの有償支給に係るA社の債権は、製品Xの納入月の翌月末日に決済される。

⑤ B社からA社への製品Xの納入に係るA社の債務は、製品Xの納入月の末日に決済される。

⑥ 製品Xの納入時点において、製品Xに組み込まれた支給部品Yの価格は、支給時の価格と同額である。

(3) A社は、B社より加工した製品Xを購入することにより、製品Xに組み込まれた

支給部品Yの全量を取得するため、当該契約は実質的に買戻契約に該当すると判断し、B社が当該支給部品Yの使用を指図する能力や当該支給部品Yから残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されていることから、A社からB社に支給部品Yの支配は移転していないと判断した（ASBJ〔2017c〕第69項参照）。

## 2. ASBJ〔2017d〕設例32における有償支給取引の会計処理

### (1) B社への部品Yの支給時

(単位：千円)

(借) 未収入金 <sup>(*)1</sup> 1,000	(貸) 有償支給取引に係る負債 1,000
--------------------------------	-----------------------

(\*)1 部品Yの有償支給により生じたB社に対する法的な債権を認識し、加工後の製品Xに対する支払義務に含まれる部品Y相当額として有償支給取引に係る負債を認識する。部品Yの帳簿価額(900千円)はA社の棚卸資産として引き続き認識される。

### (2) 加工後の製品XのA社への納入時

(単位：千円)

(借) 棚卸資産 200	(貸) 買掛金 <sup>(*)2</sup> 1,200
有償支給取引に係る負債 1,000	

(\*)2 B社の加工による増価部分を棚卸資産として認識し、有償支給取引に係る負債の消滅を認識したうえで、これに係る営業債務の発生を認識する。

### (3) B社に対する債務の支払時

(単位：千円)

(借) 買掛金 1,200	(貸) 現金預金 1,200
---------------	----------------

### (4) 部品Yの有償支給に係る債権の回収時

(単位：千円)

(借) 現金預金 1,000	(貸) 未収入金 1,000
----------------	----------------

## 3. 公開草案等へのコメント

トヨタ自動車株式会社、日産自動車株式会社、ダイハツ工業株式会社、日野自動車株式

社経理部、スズキ株式会社等の国内の自動車業界の公開草案等へのコメントにおいては、当該コメントとして有償支給取引が示されていた。そこでは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<sup>(3)</sup>。主に自動車業界を取り上げた理由は、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と考えられるからである。以下、本節では主な当該コメント（トヨタ自動車株式会社、日産自動車株式会社）を確認していきたい。

トヨタ自動車株式会社（ASBJ〔2017e-CL001〕）は、ASBJ〔2017c〕における適用指針案では、第69項から第71項および第138項に対する設例として、設例32で有償支給取引を取り上げているが、第69項および第70項によると、有償支給取引は買戻契約に該当し、金融取引として在庫を引き続き認識するとともに、支給先から受け取った対価について金融負債を認識することが求められることを述べ、当該規定の具体例を示した設例32では、実質的に買戻契約に該当することを前提に、第70項の処理を行うこととされていることを指摘する。しかし、どのような条件が実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準が示されていない中で、本設例のみで会計処理を決めることは、支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引、または、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで、広く本設例の処理が求められる恐れがあり、適切ではないと指摘している。そのため、個々の有償支給取引が買戻契約に該当するか否かの判断基準および、設例32の対象外とする場合を追加で設けるべきことと要望している（ASBJ〔2017e-CL001〕2頁）。

またトヨタ自動車株式会社が行っている有償支給取引の経済的実態は、支給品に対する支配が支給先への引渡し時に移転しており、金融取引の性質も有していないことから、設例32に沿

った会計処理を行うと経済的実態を適切に反映しない結果となると述べている（ASBJ [2017e-CL001] 2頁）。支給品を支給元が結果的に再び購入しているという、取引全体における一部の事実のみをもって、有償支給取引が買戻契約に該当すると一律的に認定することは、取引の経済的実態を踏まえることにならず、財務情報が有すべき基本的な質的特性を満たさないことと指摘している（ASBJ [2017e-CL001] 2頁）。

なおトヨタ自動車株式会社は、支給品在庫に対する支配の移転について、ASBJ [2017c] の適用指針案において、買戻契約における買い戻す商品又は製品は、当初の顧客に販売した商品又は製品である場合、当該商品又は製品と実質的に同一のものである場合に加えて、当初に販売した商品又は製品を構成部分とする商品又は製品である場合も含まれるとし、当該文言を形式的にあてはめると、有償支給取引は買戻契約に該当し、支給先は支給品に対する支配を獲得していないとも考えられるが、しかし、資産に対する支配の定義および支配の移転を検討する際の指標に、有償支給取引の経済的実態を当てはめて検討した結果、支給品に対する支配は支給先が獲得していると考えたと述べている。資産に対する支配の定義、すなわち支給品に対する支配は、支給先に移転すると指摘しているのである（ASBJ [2017e-CL001] 3頁）。

以上のことから、トヨタ自動車株式会社は、仮に公開草案等の解釈上、支給品に対する支配が支給先に移転していないとみなされ、設例32に沿った会計処理を行う必要があると判断された場合、金融取引として処理することになり、当該処理は取引の経済的実態を適切に表さない結果となることを示唆しており、設例32の処理はIFRS第15号における規定を形式的に解釈しており、経済的実態を適切に反映しない会計処理になると指摘している（ASBJ [2017e-CL001] 6頁）。また、自動車業界における有償支給取引は、支給品が多岐に渡り、取引構造も複雑で

あることから、支給元が支給品を一元管理することは実務上困難であり、支給品の品質管理責任や在庫管理責任を支給先に持たせるために、無償支給から有償支給に移行してきた過去の経緯があることを述べ、そのため、公開草案等の変更により支給品を再び支給元企業が管理しなければならないとなると、最も効率化されている現在の業務プロセスを会計基準の変更によって大幅に見直さなければならなくなり、基準設定における業務への中立性に欠けることを指摘している（ASBJ [2017e-CL001] 7頁）。このようなことから、少なくともトヨタ自動車株式会社が行っている有償支給取引の経済的実態は、支給品に対する支配が支給先への引渡し時に移転しており、金融取引の性質も有していないことから、設例32に沿った会計処理を行うと経済的実態を適切に反映しない結果となることを述べている（ASBJ [2017e-CL001] 8頁）。

このようなことから、トヨタ自動車株式会社が行っている有償支給に関する現状の業務プロセスや会計処理は、過去からの検討を経て整流化・効率化されたものであり、会計基準の変更によって、企業が任意で行う経済活動を意図しない方向へ変えてしまうことは、本来、会計基準が定めるべき範疇を超えているとことを指摘している（ASBJ [2017e-CL001] 8頁）。

日産自動車株式会社（ASBJ [2017e-CL004] 1頁）でも、基本的にはトヨタ自動車株式会社の考え方と同様である。どのような条件が実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準が示されていない中で、ASBJ [2017c] 設例32のみで会計処理を決めることは、支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引、または、金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで、広く本設例の処理が求められる恐れがあり、適切ではないと述べている（ASBJ [2017e-CL004] 1頁）。そのため、個々の有償支給取引が買戻契約に該当するか否かの判断基準および、当該設例32の対象外とす

る場合を追加で設けるべきと指摘がなされている。具体的には、支給品を第三者に売却することを一律に禁止している場合（第三者転売禁止条項が存在する場合）であっても、支給先が支給品の支配を獲得しており、金融取引の実体を有していない取引については、公開草案等の想定する買戻契約には該当しないとして、設例32を対象外とすることを明記することを要望している（ASBJ [2017e-CL004] 1頁・6頁）。同時に、このような取引においては、金融取引とし

て処理せず、棚卸資産を残さない例としての設例を併記することが要望されている（ASBJ [2017e-CL004] 1頁）。

また日産自動車株式会社における会計処理と当該設例32に従って処理の比較表を当該コメント内で提示しており、それは図表1のとおりである。

棚卸資産（支給品）の支配は支給先に移転しており、日産自動車株式会社の管理・支配下から離脱しているにもかかわらず、当該設例32

図表1 日産自動車株式会社における有償支給取引の現状の会計処理とASBJ [2017d] 設例32に従った処理の比較

	現状の会計処理	設例32の処理
A社による 部品Yの購入	(借) 棚卸資産 900 (貸) 買掛金 900	(借) 棚卸資産 900 (貸) 買掛金 900
A社による 買掛金の支払	(借) 買掛金 900 (貸) 現金預金 900	(借) 買掛金 900 (貸) 現金預金 900
B社への部品 Yの支給時*	(借) 未収入金 900 (貸) 売上原価 900 (借) 売上原価 900 (貸) 棚卸資産 900*	(借) 未収入金 1,000 (貸) 有償支給取引に係る負債 1,000
貸借対照表**	(借) 未収入金 900  (貸) 買掛金 900	(借) 棚卸資産 900 (借) 未収入金 1,000 (貸) 有償支給取引に係る負債 1,000 (貸) 買掛金 900
加工後の製品 XのA社への 納入時	(借) 棚卸資産 1,100  (貸) 買掛金 1,100	(借) 棚卸資産 200 (借) 有償支給取引に係る負債1,000 (貸) 買掛金 1,200
B社に対する 債権債務の 相殺	(借) 買掛金 1,100  (貸) 現金預金 200 (貸) 未収入金 900	(借) 買掛金 1,200  (貸) 現金預金 200 (貸) 未収入金 1,000
部品調達・相 殺後の貸借 対照表***	(借) 棚卸資産 1,100  (貸) 現金預金 200 (貸) 買掛金 900	(借) 棚卸資産 1,100  (貸) 現金預金 200 (貸) 買掛金 900

\* 設例32の処理では支給時に利ざやを計上しているが、日産自動車株式会社の有償支給は購入価格に基づいて算定された支給価格に基づいて支給し、原則として利ざやは上乘せていない。

\*\* 設例32の処理をした場合は、B社への部品Yの支給後における貸借対照表上は棚卸資産900と未収入金1,000が二重計上される結果となる。

\*\*\* 部品調達・相殺後の最終結果は現状の会計処理・設例32の処理とも同じである。

出所：ASBJ [2017e-CL04] 「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、2頁。

に従って金融取引として処理した場合、日産自動車株式会社は支給部品・材料を貸借対照表上に「棚卸資産」として計上することになる。そのため、期末において棚卸資産の実在性を担保するために支給先で保管している棚卸資産の実地棚卸をしなければならず、その際は支給先において支給部品・材料を区分して実施する必要があるが、自動車業界における有償支給取引は、支給品が多岐に渡り、取引構造も複雑であることから、日産自動車株式会社のみならず、支給先においても相当の労力を要することになることを述べている（ASBJ [2017e-CL004] 5頁）。また「棚卸資産」と「未収入金」が二重に計上され、あたかも二重の将来キャッシュフローが得られるような財政状態を示すことになるが、実際はキャッシュの授受が行われず、差額のみを精算することから、IFRSにおける貸借対照表の「資産」の概念フレームワーク（「資産は、企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源である。経済的資源は、経済的便益を生み出すことのできる権利である。」）に反することにもなり、このことは、財務諸表利用者に誤った情報をもたらす可能性がある」と指摘している（ASBJ [2017e-CL004] 5-6頁）。

### Ⅲ. 公開草案等から本会計基準等への変更点の確認（有償支給取引）

基本的方針や適用範囲、重要性等に関する代替的な取扱い（有償支給取引等）、開示、適用時期等、設例（有償支給取引等）等、幾つかの変更点があげられるが、Ⅱで取り上げた有償支給取引に関する変更点を本章では確認していく。結論から述べれば、有償支給取引に関する公開草案等へのコメントを汲み、本会計基準等では変更がなされたと考えられる。

本会計基準等におけるASBJ [2018c] の適用指針第177項～第181項では、有償支給取引について次のように述べている。

企業が、対価と交換に原材料等（以下「支給品」という。）を外部（以下「支給先」という。）に譲渡し、支給先における加工後、当該支給先から当該支給品（加工された製品に組み込まれている場合を含む。以下同じ。）を購入する場合がある（これら一連の取引は、一般的に有償支給取引と呼ばれている。）。このような有償支給取引では、企業から支給先へ支給品が譲渡された後の取引や契約の形態は、さまざまであり、会計上、企業が当該支給品を買い戻す義務を有しているか否かを判断する必要がある（ASBJ [2018c] 第177項）。例えば、有償支給取引において、支給先によって加工された製品の全量を買い戻すことを支給品の譲渡時に約束している場合には、企業は当該支給品を買い戻す義務を負っていると考えられるが、その他の場合には、企業が支給品を買い戻す義務を負っているか否かの判断を取引の実態に応じて行う必要がある（ASBJ [2018c] 第178項）。有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合には、企業は当該支給品の消滅を認識することとなるが、支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避けるために、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられる（ASBJ [2018c] 第179項）。一方、有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合には、支給先が当該支給品を指図する能力や当該支給品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されているため、支給先は当該支給品に対する支配を獲得していないこととなる。この場合、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなる（ASBJ [2018c] 第180項）。しかしながら、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た。なお、その場合、第179項に記載したとおり、支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避けるために、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられる（ASBJ [2018c] 第181項、傍点は筆者による）。

上記傍点でも示したように、Ⅱで示した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。本稿で取り上げたトヨタ自動車株式会社、日産自動車株式会社（基本的にはわが国の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は指摘されていたからである。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。

また、本会計基準等におけるASBJ [2018c]の適用指針第189項では、設例を示さなかった項目について「本適用指針では、会計基準及び本適用指針で示された内容の理解を深めるための参考として、IFRS第15号の設例を基礎とした設例に加えて、我が国に特有な取引等についての設例を示している。公開草案に対して、例えば、さまざまなケースにおけるポイントの付与の会計処理、別個の財又はサービスの識別、原価回収基準等について、具体的な設例を追加する要望が聞かれた。この点について、事実及び状況に応じて処理が異なり得るにもかかわらず、設例を示すことは、設例で示した特定の処理を要求しているという誤解を生じさせる可能性があるため、適切ではないと考えられる。また、審議の過程で、実務上の判断が困難な点については、上記の要望が聞かれたものも含め、会計基準及び本適用指針の記載から適切な処理を判断できるように、結論の背景を中心に記載を追加している。さらに、これらの取引は、必

ずしも我が国に特有な取引ではないと考えられること等の理由から、公開草案に寄せられた要望に対応する設例は追加しないこととした。」（ASBJ [2018c] 第189項）としている。

すなわち、公開草案等で提案されていた設例のうち、本会計基準等においては、そのいくつかは設例を示さないこととなったのである。長期建設契約における支払の留保や、設備工事のコストオン取引もその対象であるが<sup>(4)</sup>、Ⅱで取り上げた「有償支給取引」もその対象となった<sup>(5)</sup>。これは公開草案等への自動車業界のコメントが汲み入れられた結果であると考えられる。

#### Ⅳ. 計算構造類型の再検討

本会計基準等においてASBJの会計観がどのように変化をとげたのかを確認するため、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ことを三つ目の目的である。市川 [2010]をはじめとして筆者はこれまでの研究において計算構造類型の検討を行ってきた。図表2は現時点で筆者が考える計算構造類型の内容である。

筆者は原型としての資産負債中心観、すなわち「評価」を基本理念とする純粋な理念型としての資産負債中心観は純粋型の資産負債中心観（以下、純粋型資産負債中心観とする）と呼ぶ。「対応/配分」と「評価」を混在させながら、なお合理性を持つ資産負債中心観を、実践型の資産負債中心観（以下、実践型資産負債中心観とする）と呼ぶ。それに対して、また、利益計算方法（財産法・損益法）と計算体系、測定属性を含めた形態を統合形態と呼ぶ。紙幅の関係もあるため統合形態や会計観に関わる詳細は市川 [2010] (195-220頁) および市川 [2017] (63-96頁)、市川 [2018] (64-77頁) を参照して頂きたい。

本稿で取り扱った公開草案等へのコメントを

図表2 計算構造類型の再検討

I 収益費用中心観 (ASBJの指向性)				
重視される鍵概念	利益計算方法の組み合わせ	計算体系	測定属性	
損益計算書中心の配分思考 過去思考 収益と費用の期間対応	財産法の利益は損益法の利益に一致する	取得原価主義会計	取得原価	
ASBJの現在の方向・変化				
II 実践型資産負債中心観① (FASBの指向性)				
重視される鍵概念	利益計算方法の組み合わせ	計算体系	測定属性	
貸借対照表中心の評価思考 将来思考 資産と負債の変動	損益法の利益+その他の包括利益=財産法の利益	時価会計	時価・取得原価	
IASBの現在の方向・変化				
III 実践型資産負債中心観② (過去のIASBの指向性)				
重視される鍵概念	利益計算方法の組み合わせ	計算体系	測定属性	
貸借対照表中心の評価思考 将来思考 資産と負債の変動	損益法の利益は財産法の利益に一致する	時価会計	時価	
IV 純粹型資産負債中心観 (過去のFASBの指向性: 1976年討議資料)				
重視される鍵概念	利益計算方法の組み合わせ	計算体系	測定属性	
貸借対照表中心の評価思考 将来思考 資産と負債の変動	財産法と損益法の利益は一致する	時価主義会計	-(時価)	

出所：市川 [2018] (68頁) を加筆修正

受け、有償支給取引等については変更点はあったものの、IFRS第15号もわが国の本会計基準等も、基本的な考え方は同じであるといえよう。島田 [2018] (75頁) においても、ASBJでは、収益認識に関する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号と整合性を図る便益の1つである財務諸表間の比較可能性の観点から、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、会計基準を定めることとしている。また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扱いを追加することとしたと述べている。そしてこれら基本的な方針の下、連結財務諸表については、IFRS第15号の定めを基本的にす

べて取り入れることとしている(島田 [2018] 75頁)。連結財務諸表についてIFRS第15号の定めを取れ入れる理由として、収益認識に関する会計基準の開発の意義の1つとして、国際的な比較可能性の確保が重要なものと考えられること、IFRS第15号は、5つのステップに基づき、履行義務の識別、取引価格の配分、支配の移転による収益認識等を定めており、部分的に採用することが困難であると考えられることをあげている。また基本的には連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を求めている。ただし重要性が乏しい取引には、適用しないこともできるとする(島田 [2018] 75頁)。

公開草案等および本会計基準等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る（ASBJ [2017b] 第13項, ASBJ [2018b] 第16項）。この原則に従って収益を認識するために、次の5つのステップによって認識される（ASBJ [2017b] 第14項, ASBJ [2018b] 第17項）。一つ目は顧客との契約を識別するものである。この定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用される。二つ目は、契約における履行義務を識別するものである。契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別される。三つ目は、取引価格を算定するものである。変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。四つ目は、契約における履行義務に取引価格を配分するものである。契約において約束した別個の財又はサービスのそれぞれの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分し、独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積るものである。五つ目は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ものである。約束した財又はサービスを顧客に移転することによって履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識するものである。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。

またIFRS第15号の目的は「顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることである（IFRS第15号, par.1）とされる。この目

的を受けて、IFRS第15号のコア原則では、「企業は、顧客に約束した財またはサービスの移転を、当該財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識することである」（IFRS第15号, par.2）としている。さらに、このコア原則に基づき、5つのステップ（①顧客との契約を識別する ②契約における履行義務を識別する ③取引価格を算定する ④取引価格を契約における履行義務に配分する ⑤企業が別個の履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する）を示している（IFRS第15号, IN7）。以上のことからわが国の一連の公開草案等および本会計基準等の要点は、IFRS第15号と同様であることがわかる。

## V. おわりに

公開草案等へのコメントは様々な内容のものがあるが<sup>(6)</sup>、本稿ではとくに国内の自動車業界のコメントを取り上げ、有償支給取引に関して確認した。そこでは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強く指摘されていたのである。わが国の自動車業界は、基本的に支給品は、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が指摘されていた。結果的には、その批判を受け本会計基準等では、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いることを述べ、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。また公開草案等で提案されていた設例のうち、本会計基準等においては、そのいくつかは設例を示さないこととなっている。公開草案等への自動車業界等のコメントが汲みいれられた結果であると考えられる。

ただし、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は、IFRS第15号と同様である。すなわち、これまでのASBJの指向性とは異なる。つまり、これまでの貨幣動態（収益は貨幣収入・流入され、企業を通して、その後、費用が貨幣支出・消費される）の考え方とは異なり、費用が財貨・用役価値流入・費消され、企業を通して、その後、収益が財貨・用役価値創出・流出されるという財貨動態の特徴を上記の5つのステップは示しているのである（市川 [2014] 263頁）。わが国のこれらの一連のわが国の公開草案等および本会計基準等の要点は、IFRS第15号と何ら変わらず同様であるといえよう。

- 注(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。
- (2) 以上のことから本稿は、主に市川 [2010]、市川 [2014a]、市川 [2014b]、市川 [2015]、市川 [2016]、市川 [2017]、市川 [2018]において取り上げた会計観を基軸とした計算構造類型についての再検討を行う。よって本稿は拙著と重複する部分があるが、本稿の行論上必要な限りにおいて再録する。
- (3) 自動車業界に団体に限らず、他のコメントにおいても同様の指摘が散見される。
- (4) この点は公開草案等へのコメントにおけるASBJ [2017e-CL12]「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」、CL12、一般財団法人建設産業経理研究機構を参照されたい。
- (5) 結論の背景において設例を示さなかった項目に関する記載の充実は図られている。
- (6) 公開草案等へのコメント一覧表に関しては、別稿の研究ノート（市川紀子 [2018]「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」『駿河台経済論集』第

28巻第1号掲載予定）を参照して頂きたい。

#### 参考文献

- 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」2018.01.08参照、<[https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2017/2017-0720/comment.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720/comment.html)>。
- 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-CL12]「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」、CL12、一般財団法人建設産業経理研究機構。
- 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経理部。
- 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 [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。
- 井上良二編 [2014] 『新版財務会計論改訂版』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。
- 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 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.