

平成29年9月1日

企業会計基準委員会 御中

トヨタ自動車株式会社

「収益認識に関する会計基準（案）」等の公表」に対する意見について

今般、貴委員会から平成29年7月20日に公表されました「収益認識に関する会計基準（案）」等の公表」について下記のように意見を取りまとめましたので、ご検討を賜りますようお願い申し上げます。

<本意見書の構成>

1. 本会計基準案等に対する意見.....	2
2. 有償支給取引の経済的実態に基づく考察	3
(1) 現状の会計処理.....	3
(2) 支給品在庫に対する支配の移転	3
① 資産に対する支配の定義	3
② 支配の移転を検討する際に考慮すべき指標	5
(3) 有償支給取引の経済的実態	6
(4) 本会計基準案の適用範囲について	6
3. 実務上の困難性について	7
4. 最後に	8

記

1. 本会計基準案等に対する意見

本適用指針案では、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。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。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。

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、適切ではないと考える。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と考える。

なお、少なくとも当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。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と考える。

また、本会計基準案等は 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、これまで我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している（会計基準案第 91 項参照）。したがって、本意見書においても、IFRS 第 15 号および本会計基準案等に沿って意見を述べることにする。

2. 有償支給取引の経済的実態に基づく考察

(1) 現状の会計処理

例えば、当期に支給品 90 円を支給先に 100 円で支給し、翌期に 110 円で加工後の製品を購入する場合の会計処理は以下のとおりとなる。

仕訳例 (単位：1 通貨単位)

① 当期、支給先への支給品の支給時

(借) 売上原価 (払出原価) 90 / (貸) 商製品 90

(借) 未収入金 100 / (貸) 売上原価 (引渡価格) 100 (※1)

※1：有償支給品は最終製品ではないことから、有償支給差益相当額は原価で調整

② 当期末時

(借) 売上原価 (未実現利益分) 10 / (貸) 仮受金 10 (※2)

※2：支給先在庫分は当社の在庫として認識していない

また、翌期に洗替処理する

③ 翌期、加工後の製品納入時

(借) 商製品 110 / (貸) 買掛金 110

④ 翌期、支給先に対する債務の支払時

(借) 買掛金 110 / (貸) 未収入金 100

(貸) 現金預金 10

(2) 支給品在庫に対する支配の移転

本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 (第 138 項参照)。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。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られる。

① 資産に対する支配の定義

会計基準案第 34 項および第 118 項によると、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力 (他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力も含む) を有することとされている。当該定義に当てはめた結果は以下のとおりであり、支給品に対する支配は、支給先に移転すると考える。

➤ 当該資産の使用を指図する能力

当社は支給先に対して加工後の製品の納入希望数量を示すのみであり、支給先は、支給数量の決定、支給品の引き渡し後の生産管理（生産時期決定、在庫数量管理、品質管理等）および加工後の支給品供給に係る主たる責任を有し、指示する能力を有する。また、支給先から他社に再支給される場合もあるが、再支給の商流・物流については、当社ではなく、支給先が指示している。

なお、当社の有償支給取引は、当社以外への売却に当社の許諾を要す旨の取決めがあり、また、当社が加工後の支給材の大部分を再び購入しているため、支給先の能力を制限しているかのような外観を有する。しかし、これは支給した部品を構成部品とする製品を当社に移転させることにより、支給先において利益を最大化することを目的として行った経済合理性判断の帰結に過ぎず、支給部品を他の企業に対して譲渡することを契約によって制限するものではない。事実、製造工程によっては当社から支給した支給品は支給先で加工された後、当社だけでなく他社に販売される場合もある。

このように、支給先に引き渡した後の支給品の使用については、当社が直接的に指図しておらず、支給先が指図する能力を有している。

➤ 当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力

会計基準案第 118 項において資産の便益を享受する能力を有する例として例示列挙されている、「財の製造又はサービスの提供のための資産の使用」を行う能力については、支給品の引渡し時点から支給先が製造工程の中で使用することができる。また、「資産の保有」について、支給品に対する物理的占有権は支給品の引渡し時点から支給先が有する。「他の資産の価値を増大させるための資産の使用」については、支給先は支給品と内製品等を組み合わせることによって、加工後の製品の価値を高めている。

加えて、「資産の売却又は交換」および「借入金の担保とするための資産の差入れ」について、支給元である当社の許可制にしているものの、一律的に禁止しているわけではなく、「資産の売却又は交換」に関しては、当社へ加工後の支給材を売却することにより支給先は便益を享受することができる。

そのため、支給品から生じる便益のほとんどすべては支給先が享受していると考えられる。

➤ 他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力

支給品を支給先に引き渡した後の生産管理は支給先が決定するものであり、当社が指図できるものではない。また、支給品を加工した後に当社だけでなく、他社にも売却する場合には、加工ライン上では当社向けの支給品か他社向けの支給

品かを区別することができず、当社が支給品に対する使用を指図できないと考えられる。

② 支配の移転を検討する際に考慮すべき指標

資産に対する支配の定義に加え、会計基準案第 37 項及び適用指針案第 14 項は、支配の移転を検討する際に考慮すべき指標を挙げている。これらの指標に照らして当てはめた結果は以下のとおりであり、支給品に対する支配は、支給先への引渡し時点で移転すると考える。

➤ 支払を受ける現在の権利

部品の支給時点に認識される未収入金は、支給先との間で定めた決済条件や取引価格の相違により結果として相殺されるが、当社は支払を受ける法的な権利を有している。

➤ 法的所有権および物理的占有権

支給品に対する法的所有権や物理的占有権は支給品の引渡し時点で当社から支給先に移転している。

➤ リスクと経済価値

法的所有権は支給先に移転していることから、支給品の品質管理責任や在庫管理責任、在庫リスクも支給先が負っている。また、支給先の加工工程で発生した仕損品や災害・盗難、支給先における発注誤りによる損失等は支給先が負担することとなる。

また、契約の相手方である支給先は中間部品を加工して付加価値をつけた上で、当社に売却することを目的として保有しているため、資産の経済的価値は支給先が有しているといえる。

そのため、資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値のいずれも支給先が有しているといえる。

➤ 顧客による資産の検収

支給品の引渡し時点で支給先において検収を行っており、当該検収の完了のタイミングで法的所有権の移転が生じる。

(3) 有償支給取引の経済的実態

仮に、会計基準案の解釈上、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る。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。

当社が行っている有償支給取引は、正常営業循環過程の中で行われており、現物資産と法的所有権の移転を伴う、完成品を製造するために事業上不可欠な取引であり、融資を受ける目的で行うものではない。決済条件は支給先によって差異があるものの、支給時に認識する未収入金の決済サイトは加工代が含まれる総額の仕入債務の決済サイトよりも長く設定されており、かつ仕入債務の支払時に相殺される契約条件となっているため、当該未収入金が現金で決済されることはない。そのため、当社における有償支給取引は金融取引の性質を有していない。

また、適用指針第 138 項は IFRS 第 15 号 B64 に基づく規定であるが、経済的実態が金融取引であるにも関わらず顧客との取引に擬制して実態と異なる会計処理となることを防止するために設けられたものであると考えられる。ここでいう金融取引とは、支給元が有償支給の形態を採り、支給先へ物品の提供を行うことで実質的な差入担保とし、見返りに資金提供を受けているような事象が該当する。

上記から判断すれば、当社の有償支給取引はそのような金融取引には該当しない。したがって、明らかに金融取引でない有償支給取引にまで形式的に会計処理を当てはめることは、取引の経済的実態を反映しない結果となるばかりか、財務諸表利用者の誤解を招きかねない。

さらに、設例 32 の 1. 前提条件(3)において、製品 X に組み込まれた支給部品 Y の全量を取得することを前提に実質的に買戻契約に該当すると判断しているが、判断基準を具体的に設けないと、実質的には支給先に支配が移転しており、金融取引の性質を有していない有償支給取引についても一律的に本設例を適用しなければならなくなり、適切ではない。

このように、設例 32 の会計処理は 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考える。

(4) 本会計基準案の適用範囲について

一方で、有償支給品は最終製品ではないことから、部品支給時に収益を認識してしまうと、部品支給時と完成品販売時で収益が二重計上となる懸念がある。この点、当社においては、部品支給時には収益を認識せず、支給時と買戻時の差額は原価で調整するとともに、未実現相当分は取り消している。

ここで、本会計基準案は顧客との契約から生じる収益に関する会計処理および開示に適用されることを提案しているが（第3項参照）、有償支給取引における支給先は最終顧客ではないことから、最終顧客ではない支給先についても顧客の範囲に含まれるかが問題となる。

IFRS 第15号第6項においては、「例えば、契約の相手方が企業と契約した目的が、生じるリスクと便益を契約当事者が共有する活動又はプロセス（提携契約における資産の開発など）に参加することであり、企業の通常の活動のアウトプットを獲得することではない場合には、当該契約の相手方は顧客ではない。」とある。

この点、契約の相手方である支給先は中間部品を加工して付加価値をつけた上で、再度企業に売却することを目的として契約するのであって、中間製品を購入すること自体を目的とした契約ではない。

そのため、そもそもIFRS 第15号の想定する顧客には該当しないと考える。

3. 実務上の困難性について

仮に、会計基準案の解釈上、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、支給元企業は支給品を引き続き自社の資産として管理しなければならない。

ここで、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る。また、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。そのため、本会計基準案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。

さらに、支給品を支給元企業の資産として認識しなければならないとなった場合には、現状支給先で行っている在庫管理や在庫たな卸を支給元企業で実施することになるため、大幅に業務プロセスを見直さなければならない。その場合、以下のような実務上の困難性が考えられる。

- 当社において、期末在庫数量確定のための実地たな卸が必要となるが、支給先は数百社あり、対応には膨大な工数がかかる。
- 支給先において、部品構成のうち企業からの支給品がどの品番でいくつ紐づいているか把握、計算するための仕組みが必要となる。

- ▶ 当社では、実地たな卸を期末日前に実施しているが、支給先において期末日前のたな卸ができない場合、決算日程の遅れに繋がる可能性がある。

これらの理由から、実務上の困難さを回避するために、現状の仕組みを変更せざるを得なくなる事態も想定される。

4. 最後に

以上より、少なくとも当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。

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る。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考える。

会計基準は企業活動の経済的実態を反映したものであるべきであることから、当意見書のような実態を有する取引については、設例 32 の対象外とすることを明文化するとともに、実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準を明確にすべきである。

具体的には、例えば、以下の要件をすべて満たすような取引については、本会計基準案の想定する買戻契約には該当しないとして、設例 32 の対象外とすることを明記いただきたい。

- ・ 支給品の全量を買戻すことが契約上約束されていない取引
- ・ 支給品を第三者に売却することを一律的に禁止していない取引
- ・ 金融取引の性質を有していない取引

以 上