

平成 29 年 10 月 2 日

経団連経済基盤本部 経由  
企業会計基準委員会 御中

日産自動車株式会社

## 「収益認識に関する会計基準（案）」等に関する意見

### 1. 「収益認識に関する会計基準（案）」等に関する意見

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。

具体的には、以下の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

また、上記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していただきたい。

以下、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ない範囲で代替的な取扱いを追加しているため、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とする。

## 2. 当社における現状の会計処理と設例 32 に従った処理の比較

例えば、当期に支給品 900 円を支給先に 900 円で支給し、翌期に 1100 円で加工後の製品を購入する場合の現状の会計処理は以下のとおりとなる。

|                     | 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<br>(借) 売上原価 900 (貸) 棚卸資産 900* | (借) 未収入金 1,000<br>(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<br><br>(貸) 買掛金 900                         | (借) 棚卸資産 900<br>(借) 未収入金 1,000<br>(貸) 有償支給取引に係る負債 1,000<br>(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<br><br>(貸) 買掛金 1,100                     | (借) 棚卸資産 200<br>(借) 有償支給取引に係る負債 1,000<br>(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<br><br>(貸) 現金預金 200<br>(貸) 未収入金 900       | (借) 買掛金 1,200<br><br>(貸) 現金預金 200<br>(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<br><br>(貸) 現金預金 200<br>(貸) 買掛金 900       | (借) 棚卸資産 1,100<br><br>(貸) 現金預金 200<br>(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、当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乗せしていない。

\*\* 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 の処理ともに同じである。

### 3. 支給品在庫に対する支配の移転

本適用指針案における「買戻契約」は、買戻す商品又は製品が販売した商品・製品と実質的に同一のものである場合のみならず、販売した商品又は製品を構成部分とする商品又は製品も含まれるとしている（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」に該当すると読める。

また、有償支給契約上、当社が支給品をもとに生産される部品の全量を買戻すことは契約上謳われていないが、「当社の指定する使用目的以外に使用し、又は第三者に譲渡し、又は占有の移転をしてはならない」（第三者転売禁止条項）と規定しており、支給品を含む製品等を第三者に売却することを明確に禁止している。当該条項をもとに実質的に判断した場合、支給品の全量を買戻すことになり、設例32に従った処理をしなければならないと読める。

しかし、設例32は

- 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
- 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

の2点から、支給部品Yの支配は支給先に移転していないと判断しているが、当社における有償支給取引の経済的実態を当てはめて検討した結果、支給先に支給した部品・材料等の支配・管理は支給先が有しているため、商品又は製品の支配が移転していると考える。

#### ① 資産に対する支配の定義

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）を有することとしている（会計基準案第34項および第118項）。

#### ② 当社における支給品に対する支配と管理

##### 当該資産の使用を指図する能力

支給先は、当社が提供する車両生産計画に基づいて、部品供給計画を策定し、部品の生産に必要な部品・原材料の購買計画を策定する。当社から支給される支給品は、生産に必要な部品・原材料の一部にすぎず、支給品の購買計画は外部から調達する部品・原材料と区別することなく策定されている。

従って、仮に購買計画が発注数量を上回り、支給先が支給品を過剰に購入したとしても当社は買戻し義務を負うことはなく、第三者転売禁止条項に従い、支給先において廃棄することになる（支給品が返品されず、未収入金として精算され

る)。

従って、支給先は支給品の使用を指図する能力を有しているといえ、また、その責任についても支給先が負っていると考ええる。

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（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）

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。「資産の保有」については、支給先が支給品に対する物理的占有を有している。「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おり、支給先は支給品を使用した加工後の製造部品を売却することにより利益を得ているといえる。

一方、「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」については、第三者転売禁止条項のため支給品を使用した製品の第三者への売却等が制限されるが、そもそも第三者転売禁止条項は、競合他社に当社の知的財産が含まれる部品等の流出を防止するために設けられるので、有償支給に限られるものではない。このことを前提として有償支給取引を考えた場合、第三者へ転売できないことをもって、資産から便益を享受することを妨げられているとはいえない。

従って、当社の有償支給取引に第三者転売禁止条項がある場合であっても、支給先は支給品から生じる便益のほとんどすべてを妨げられることなく享受していると考ええる。

当該資産の管理

支給品に対する管理の実態として、当社は支給後の在庫管理は行っておらず、保管等の管理は支給先が行っている。仮に支給品が紛失したとしても当社は追加の支給義務を負うことはなく、支給先は自己の負担において支給品を再調達するとともに、紛失した支給品相当額を含めた買掛金を精算することになる。

従って、支給先は支給品の管理責任を負っていると考ええる。

このような支配の及び管理の実態に鑑みると、棚卸資産（支給品）の支配は支給先に移転しており、当社の管理・支配下から離脱していると考ええる。

#### 4. 有償支給取引の経済的実態

有償支給取引は、当社が支給した部品や材料を支給先が使用することで、当社が支給先から調達する部品の原低や品質を維持する目的で行われるものであり、当社の製品を製造するために必要不可欠な購買取引の1つである。

そもそも金融取引とは、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をいうが、当社が行っている有償支給は資金提供を受ける目的で行うものではなく、在庫を担保として融資を受けている訳でもない。むしろ、現物資産と法的所有権の移転を伴い、対価を適切に受領している物の引渡取引とみるのが実態に即しており、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と考える。

このような状況の下で設例 32 に従って金融取引として処理した場合は、経済実態を適切に反映しない会計処理をすることになる。むしろ、有償支給品に相当する棚卸資産から払出すという現状の会計処理は、物の動きと合致しており、経済的実態を適切に反映する会計処理であると考えられる。

なお、有償支給と同じ経済実態の取引として、受託購買がある。A社と部品購入契約を結び、仕入れた部品をB社に同額で引き渡す。完成した製品は当社が引取るという形態は有償支給と同じであるが、これは支給先B社とA社の購買契約を当社が代理で行うことで価格交渉力を保持する目的を持っている。この場合においても設例通りに適用した場合、本取引も実体のない棚卸資産の計上をせざるを得なくなるのではないかと危惧している。

#### 5. 設例 32 に従った場合の実務上の弊害

上述 3. ②「支給品に対する支配と管理」で述べたように、棚卸資産（支給品）の支配は支給先に移転しており、当社の管理・支配下から離脱している。にもかかわらず、設例 32 に従って金融取引として処理した場合、当社は支給部品・材料を当社の貸借対照表上に「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、当社のみならず、支給先においても相当の労力を要することになる。

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る。

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いえる。

#### 6. IFRS15「顧客との契約から生じる収益」との比較

IFRS15 がない記載（「全量を取得する場合は買戻し契約に該当する」という設例）を日本基準で設けることは、実体に即した会計処理判断を歪め、細則主義の弊害をもたらす恐れがある。

即ち、どのような条件が実質的に買戻し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る。

そのため、個々の有償支給取引が買戻し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。

具体的には、以下のような取引については、本会計基準案の想定する買戻し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

以上