

平成 29 年 10 月 16 日

企業会計基準委員会 御中

アイシン精機株式会社 (記)
株式会社豊田自動織機
株式会社デンソー

「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。

なお、この意見書はアイシン精機株式会社を作成し、株式会社豊田自動織機、株式会社デンソーからも賛同を得ているものです。したがって、文中の「当社」はアイシン精機株式会社を指しています。

<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	2
(1) 現状の取引および会計処理	2
(2) 現状の取引および会計処理に至った背景	3
(3) 支給品在庫に対する支配の移転	4
① 資産に対する支配の定義	5
② 設例 32 を適用することによる支給先の会計処理の不整合	6
(4) 有償支給取引の経済的実態	7
3. 実務上の困難性について	8
4. 最後に	9

記

斜字：基準からの抜粋

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、金融取引として支給元は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、当社および当社グループが行っている有償支給/受給取引は、一部の取引（後述の「有償支給/受給取引（純額）」）を除き、その経済的実態は、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。

2. 有償支給取引の経済的実態に基づく考察

(1) 現状の取引および会計処理

はじめに、現状、支給/受給取引には以下の 3 つのパターンがある。

- ① 無償支給/受給取引…支給品の支給時に法的所有権の移転が生じない（金銭債権・債務が生じない）取引。
- ② 有償支給/受給取引（純額）…支給品の支給時に法的所有権の移転が生じる（金銭債権・債務が生じる）取引。かつ、支給先の履行義務は、支給品に対する一部の加工・組み付けのみであり、支給先は支給品と買戻し品の差額のみを収益として認識する取引。
- ③ 有償支給/受給取引（総額）…支給品の支給時に法的所有権の移転が生じる（金銭債権・債務が生じる）取引。かつ、支給先の履行義務は、支給品と内製品等を組み合わせることによって、付加価値をつけた完成品を納入することであり、支給先は買戻し品の総額を収益として認識する取引。

例えば、支給元が支給先に 1,000 円（支給元での帳簿価額も 1,000 円とする）で支給し（無償支給取引の場合はゼロ）、支給元は加工後の製品を 1,200 円（支給先での帳簿価額も 1,200 円とする）で加工後の製品を購入する（無償支給取引の場合は 200）場合、それぞれの会計処理は以下の通りである。（単純化するため、支給時、買戻し時ともに価格に上乗せする利益はゼロとした。）

① 無償支給/受給取引

	支給先		支給元	
支給時	(仕訳なし)		(仕訳なし)	
買戻し時	売掛金 200 / 売上原価 200	売上 200 / 棚卸資産 200	棚卸資産 200 /	買掛金 200

② 有償支給/受給取引（純額）

	支給先		支給元	
支給時	その他流動資産 1,000 / 買掛金 1,000		未収入金 1,000 / その他流動負債 1,000	
買戻し時	売掛金 200 / 売上原価 200 (売掛金 1,000 / その他流動資産 1,000)	売上 200 / 棚卸資産 200	棚卸資産 200 / (その他流動負債 1,000 / 買掛金 1,000)	買掛金 200

③ 有償支給/受給取引（総額）

	支給先		支給元	
支給時	棚卸資産 1,000 / 買掛金 1,000		未収入金 1,000 / 棚卸資産 1,000	
買戻し時	売掛金 1,200 / 売上原価 1,200	売上 1,200 / 棚卸資産 1,200	棚卸資産 1,200 /	買掛金 1,200

(2) 現状の取引および会計処理に至った背景

① 現状の取引「有償支給/受給取引（総額）」に至った背景

仕入先への支給取引はかつては無償にて行われていたが、その場合仕入先での支給元在庫の管理が適切に行えない可能性があるため有償支給に切り替えた経緯がある。すなわち有償支給を行っている目的は、仕入先で資産保全を徹底させることにある。

② 現状の会計処理「有償支給/受給取引（総額）」に至った背景

支給元が、支給先に対して支給品を支給し、支給先加工後の製品を受け取る取引に関し、単一の契約と考えるべきと解釈される場合、支給元は支給時に収益を認識しな

い以上、通常であれば支給先にある支給品は支給元の在庫と解釈される。つまり支給元が支給時点で収益認識しないのであれば在庫所有に伴う重要な資産に対する支配が移転していないという解釈になるので、棚卸資産の定義を満たし在庫を認識したままという解釈である。

しかしながら上述のとおり、有償支給を行っている目的は支給先で資産保全を徹底させることにあり、支給品を販売することにあるわけではない。必ずしも実務上は「支給品について収益認識しないのであれば在庫を認識すべきで、在庫を認識しないのであれば収益を認識すべき」という白黒明確な取引ではない。むしろ法的所有権の観点からの在庫滅失のリスクや、支給先の工程における仕損に伴う損失リスクは支給先に移転しており、加えて、後述の「(3) 支給品在庫に対する支配の移転 ① 資産に対する支配の定義」にて説明するように、支給先が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を有すると判断されることから、支給先が在庫を支配していると考えられる。つまり、この取引の実態を鑑みると「販売目的ではない在庫の移転」と解釈できる。

これらのことから、当該取引においては、一概に「収益認識」と「在庫認識」を一連の関係と捉えることは必ずしも適切な解釈ではなく、これを分離して解釈したほうが取引の実態をより忠実に反映する会計処理に帰結することになると判断した。つまり、支給先への支給に伴う棚卸資産移転取引は、会計上、支給時に支給先の在庫となり、支給元の在庫からは除外されると解釈すべきである。

(3) 支給品在庫に対する支配の移転

設例 32 に示される支給元の会計処理、および支給元の会計処理から推定される支給先の会計処理は以下のとおりである。

	支給先	支給元
支給時	有償支給取引に係る資産 / 買掛金 1,000 1,000	未収入金 1,000 / 有償支給取引に係る負債 1,000
買戻し時	売上原価 200 / 棚卸資産 200 売掛金 1,200 / 売上 200 有償支給取引に係る資産 1,000	棚卸資産 200 / 買掛金 1,200 有償支給取引に係る負債 1,000

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える。

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。

当社が支給先となる場合の実態を用いて、支配の定義のあてはめを行っ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（支給先）は、得意先（支給元）から支給品を受給し加工後の製品を引き渡す取引において、支給時には自ら必要個数を把握して、得意先にオーダーをする。また、当社は、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）および加工後の製品に係る供給責任を有し、指示する能力を有する。加えて、当社から他社に再支給する場合もあるが、再支給の商流・物流および当社と他社の生産分担については、得意先ではなく、当社が指示している。

なお、得意先との一部の有償支給/受給取引は、得意先以外への売却に得意先の許諾を要す旨の取決めがあり、また、得意先が加工後の支給品の大部分を再び購入しているため、当社の能力を制限しているかのような外観を有する。しかし、得意先の許諾を要す旨の取決めの背景には、支給品に含まれる技術情報の流出防止の意図があり、サプライチェーン内（技術協力する企業を含む）での使用において、得意先が当社の資産の使用を指図する能力を制限しているわけではない。

また、得意先による支給は、得意先の購買力を利用した原価低減効果を最大限発揮するため、ないし、サプライチェーンの製造分業を効率的に機能させるため、例えば仕入先の入れ替えや、仕入先への発注数量の変動のケースにおいて、仕入先が調達活動をスムーズに行うために得意先が仲介している場合もある。支給品を使用した製品が最終的にサプライチェーンの上位である得意先に納入される結果であっても、支給先の部品調達活動を補助しているだけであり、支給先が支給品を使用している間において、得意先が当社の資産の使用を指図する能力を制限しているわけではない。

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、得意先が直接的に指図しておらず、当社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列挙されている項目のうち、得意先から当社に支給された支給品は、下記のようにあてはめられる。

・「(1)財の製造又はサービスの提供のための資産の使用」:

得意先に加工後の製品を財として納める取引において、支給品の引渡し時点から当社（支給先）が製造工程の中で使用し、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た製品として、その財の製造に使用している。

・「(4)資産の売却又は交換」:

得意先へ支給品を含む加工後の製品を総額で売却することにより、当社に支給された支給品そのものから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当社（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

当社へ引き渡した後の支給品の生産管理は当社が決定するものであり、得意先が指図できるものではない。また、支給品を含む加工後の製品全体に対する原価低減や製造工程の工夫は当社が行うものであり、その結果、製品全体から得られる資産の便益は当社にある。

よって、当社へ支給品を引き渡してから加工後の製品を得意先（支給元）に納めるまでの間は、得意先（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能力を有してはいない、言い換えると、当社が得意先の便益を享受する能力を妨げている状態といえる。

② 設例 32 を適用することによる支給先の会計処理の不整合

支給先において現状の有償支給/受給取引（総額）の会計処理を、設例 32 の会計処理に変更する場合、支給先での棚卸資産の認識において以下のような不整合が生じる。

➤ 収益認識の範囲（測定）との不整合

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、付加価値をつけた完成品を納入することを期待されているため、収益として認識するのは完成品の対価（総額）である。そのため、支給先に支給された支給品は、完成品に使用される他の棚卸資産と同等に取り扱うべきである。仮に、支給品の価格を除いて収益の認識を行う会計処理が要求されるのであれば、顧客への履行義務の対象は、支給品と内製品等を組み合わせることによって付加価値をつけた完成品を納入す

ることではなくなってしまう、顧客との契約や経済的実態に合わないものとなってしまう。

➤ 有償支給品を加工して支給元/支給元以外の顧客へ販売する取引の不整合

得意先からの有償支給品のなかには、支給元である得意先だけでなく、他の顧客へ販売する製品に使用されるケースもある。この場合、支給元である得意先に加工後の製品として販売する対象の支給品だけを区別して、自社の棚卸資産として認識しないことも考えられるが、自社の製造過程においては、同一の性質の棚卸資産である。いずれの顧客からも支給品と内製品等を組み合わせることによって付加価値を付けた完成品を納入することが期待される取引である限り、異なる取り扱いをすべきではないと考える。

➤ 管理自給取引、他の得意先専用品との不整合

当社の部品の構成品を、得意先が指定した仕入先・仕様・価格で購入（自給扱い）する、いわゆる「管理自給」という取引がある。管理自給品の中には、設例 32 における①の「A 社に供給する製品 X の製造にしか使用できない」に当てはまる場合がある。得意先から支給された支給品を自社の棚卸資産とせず、得意先指示に基づき調達した管理自給品を自社の棚卸資産とするのは、一貫性に欠けると考える。

設例 32 では、「(3)～(略)～B 社が当該支給部品 Y の使用を指図する能力や支給部品 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、～(略)」とあるが、結果として支給品のほぼ全量を支給元が買い戻している、すなわち他への転売ができないことが、支給先の「残りの便益のほとんどをすべて享受する能力が制限されている」状態であるとするならば、有償支給品であるかに関わらず、顧客と製品設計・仕様を合意した製品は原則、他への転売はできない。よって、「転売できない」ことが支給元の在庫であることの理由にはならない。

(4) 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。

有償支給/受給取引は、カーメーカーを頂点とする膨大なサプライチェーンを効率的、かつ安定的に機能させるために行われるものであり、金融取引の性質は有していない。

また、上述の通り、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。

なお、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。

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、有償支給/受給取引（総額）を設例 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。

その場合、支給元が支給品を一元管理する仕組みの構築や業務プロセスの変更が必要となるが、実務上は下記のとおり非常に困難である。

ポイント	実務上の困難さ（支給先）	実務上の困難さ（支給元）
① 在庫認識の連続性（買戻し時の消込み）	支給元からの支給品と支給元に販売する製品との紐付けは行っていない。 あわせて、他社に再支給する場合も支給品と買戻し品の紐付けは行っていない。 支給品を在庫管理するための仕組みが必要となる。	支給品と買戻し品との紐付けは行っていない。 支給先側での支給品の流れを把握するための仕組みが必要となる。

② 在庫評価	支給品の仕損や滅失を適時支給元に報告する仕組みや業務プロセスがない。 支給品のうち、どの便（取引）の支給品が仕損や滅失したかを把握することは実質的に不可能である。	同左
③ 実地棚卸		支給先での在庫を、支給元の在庫管理台帳と突合することはできない。 また、支給先、その再支給先への実査をすることは実質的に不可能である。
④ 支給品在庫の区別	支給品のうち、設例 32 にて実質的に買戻契約に該当すると判断されたものとそうでないものを区別することは困難である。 また、ある部品構成品において得意先からの支給品と自給品が混在する場合、特に製造ライン内での区別は不可能である。	

これらの実務上の困難さは、すなわち、設例 32 で定める会計処理が、有償支給/受給取引（総額）の取引実態に合わないものであることを意味していると考える。

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/受給取引（総額）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。

そもそも、当社の有償支給/受給取引（総額）の実態は、以下の 2 つのポイントから設例 32 には適合しないと考える。

- ▶ [設例 32] 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。

→支給先が納める製品 X は、支給品と内製品等を組み合わせることによって、付加価値をつけた製品として自社の利益を上乗せして販売している。したがって、支給部品 Y が支給時の価格と同額であるとはいえない。

- ▶ [設例 32] (3)～(略) ～B 社が当該支給部品 Y の使用を指図する能力や支給部品 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、～(略)
- 有償支給取引における支給先の便益は、支給品と内製品等を組み合わせることによって、付加価値をつけた製品として販売し、収益を実現することである。よって、支給先は支給部品 Y から残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有している。

上述のように、当社の取引実態が、設例 32 に適合しないことを個別に整理して現行の会計処理を踏襲することも検討したが、同一の環境下の取引を行う他の企業が異なる会計処理を行うことを懸念して、設例 32 自体の書き換え（加筆）を要求したい。

具体的には、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。

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
 - ・ 支給先へ支給品に対する支配を移転している取引
- (ここでいう支配の移転は、単に法的所有権が移転しているかではない。)

以 上