

平成 29 年 10 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

日野自動車株式会社 経理部

「収益認識に関する会計基準（案）」等の公表」に関するコメント

平成 29 年 7 月 20 日付で公表されました「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）」等の公表」について、下記のとおり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。

敬具

記

1. 本公開草案に対する意見

適用指針案では、第 69 項から第 71 項および第 138 項から第 139 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。このうち第 69 項および第 70 項によると、一定の買戻契約は金融取引として商品又は製品を引き続き認識するとともに、顧客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。また、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。

しかしながら、有償支給取引にも様々な形態があるところ、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や、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実務となる恐れがある。特に有償支給取引については、日本において様々な取引形態が考えられ、各社の実態に応じた会計処理が検討されるべきである。

当社においても、有償支給の支給元および支給先としての取引が存在するが、次項以降で述べるとおり、金融取引としての性質や買戻し義務等を有していない取引と考えられ、適用指針案の設例における会計処理を適用する場合、経済的実態を反映しない恐れがある。

そのため、個別の会計基準を設けることは有償支給取引の性質にそぐわず、各社において取引実態を反映した会計処理を採用すべきことから、適用指針において設例を設けることは適切ではないと考える。

2. 有償支給取引に関する検討内容

(1) 本会計基準案の有償支給取引への適用の妥当性について

会計基準案第 3 項では「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。

この点、有償支給取引における支給先は支給元にとっての最終顧客ではなく、事業運営上の理由から本来自社で行う加工を外注した結果の委託先である。

IFRS 第 15 号第 6 項において「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。当社における有償支給取引を当該規定に照らして考えると、契約の相手方である支給先は、支給元に代わって中間部品を加工し付加価値をつけ、支給元に売却することを目的として契約するのであって、中間部品を購入すること自体を目的としていない。また、支給元においても、部品支給そのものから収益を獲得することは意図しておらず、支給先を顧客とは捉えていない。

そのため、有償支給取引は IFRS 第 15 号が想定する「顧客との契約」には該当しない可能性があり、各社において取引実態を反映した会計処理を検討すべきことから、適用指針において有償支給取引の設例を設けることは適切ではないと考える。

(2) 金融取引としての性質の有無について

適用指針案第 69 項において、「商品又は製品を当初の販売価格以上の金額で買い戻す契約は、金融取引として処理する」とされている。

この点、当社が行っている有償支給取引は完成品を製造するために事業上不可欠な取引であり、支給元が支給先から融資を受ける目的で行うものではない。また、支給元による仕入債務の支払時に債権との相殺が可能な契約条件となっており、実質的にも資金融通の性質は有さない。よって、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。

一般的にみても、製造過程の一環に位置付けられるような有償支給取引については金融取引としての性質を有さないことが多いと考えられ、各社において契約等の実態を勘案した会計処理を適用すべきと考えられる。そのため、一律に会計実務が影響を受ける恐れがある点を考慮すれば、適用指針において有償支給取引の設例を設けることは適切ではないと考える。

(3) 支給時における買戻し義務の有無について

適用指針案第 70 項において「買戻し契約を金融取引として処理する場合には、商品又は製品を引き続き認識するとともに、顧客から受け取った対価について金融負債を認

識する」とある。この点、当社における有償支給取引は以下の内容を有する。

- ・ 取引基本契約に基づき、支給先が支給元に対して部品等の支給依頼を行い、支給元が支給先に対して製品の個別発注を行う。
- ・ 契約上、支給元において製品購入義務が発生するのは支給先への支給時ではなく、支給先が支給元からの製品の個別発注を承諾した時点である。また、支給部品は多岐にわたり、支給先への納入部品と加工後の製品購入を個別に紐付けることは実務上不可能である。
- ・ 支給品について、支給元の同意のもと、支給先は第三者への売却や他用途への転用も可能である。

以上を考慮すると、部品の支給と同時に買戻し義務が発生するものではなく、支給時に負債を認識する処理は妥当ではない可能性がある。また、支給品と加工後製品はそれぞれ多岐にわたり、加工の前後でそれらを個別に紐付けることはできない。そのため、当該取引は IFRS 第 15 号が想定する買戻契約とは性質が異なると考えられる。

一般的に、有償支給の取引形態には多様性があると考えられ、各社において取引実態を反映した会計処理を採用すべきである。よって、適用指針において有償支給取引に関する設例を設けることは適切ではないと考える。

(4) 支給品に対する支配の移転について

会計基準案第 34 項において「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」とある。

この点、当社における有償支給取引では、支給元は支給先に加工後の製品の納入希望数量を示すのみであり、支給数量の決定、製品の生産・供給管理、支給品の在庫管理等に係る主たる責任は支給先が有する。また、支給品について、支給元の同意のもと、支給先は第三者への売却や他用途への転用も可能であり、支給元が必ずしも全量を買戻す契約とはなっていない。加えて、支給元へ納入される製品価格は、支給元と支給先の協議を経て改定されるものであり、支給元と支給先は双方とも価格変動リスクを負う。これらを資産に対する支配の定義に当てはめて考えると、有償支給後において支給品の使用を指図し便益を享受できるのは支給元ではなく支給先であり、支給品に対する支配は検収時点で支給先が獲得していると考えられる。

反面、支給元は部品支給そのものによる収益獲得を目的としておらず、資産に対する支配の移転のみをもって一律に収益認識を認めることは、有償支給取引の性質にそぐわないと考えられる。

よって、有償支給取引を IFRS 第 15 号の対象とすべきか否かも含め、各社において実態に応じた会計処理を検討することが必要であり、適用指針において設例を設けることは適切ではないと考える。

3. 実務上の困難性について

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認識しなければならない。

この点、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ため、支給元が支給品を管理することは実務上困難である。具体的には、以下のよう
な困難性が考えられる。

- ・ 支給元企業において期末の实地棚卸が必要となるが、支給先企業が多数存在する場合、対応に膨大な工数を要し現実的でない。
- ・ 支給先企業において、部品構成のうち支給元企業からの支給品がどの品番でいくつ紐づいているかを把握し計算するための仕組みが必要となるが、支給品は多岐にわたり、かつ加工ライン上の仕掛品に組み込まれた支給品を個別に識別することは極めて困難であるため、現実的でない。
- ・ 適用指針の設例において支給元企業の会計処理を示すことにより、支給先企業においても会計処理の変更が求められる可能性が高く、多大な影響を及ぼす。

以上