

新しい収益認識会計基準の有償支給取引に係る会計処理

2019年9月30日

ひびき監査法人

公認会計士 渡部 靖彦

1. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）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」（以下「本会計基準」という。）及び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「本適用指針」という。）を公表した。本会計基準の開発の方針として、国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点からIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）の定めを基本的にすべて取り入れることとされている。この結果、財務諸表に対する最も大きな影響を与えたのは「本人と代理人の区別」であり、次いで「変動対価」取引と思われる。いずれにせよ、収益の認識時期や収益の額等が、従来の取扱いから変更され、様々な影響が実務上生じて来るものと考えられる。

収益認識会計基準の適用により、我が国の企業が作成する損益計算書のトップラインの項目である、「売上高」が変わろうとしている。現状としては、まだ当該トップラインの名称が、従来通り「売上高」のままなのか、本会計基準が拠っているIFRS第15号にあるように「顧客との契約から生じる収益」となるのか、それともそれ以外の項目になるのかといった点についても決まっていない状況であるが、2020年3月末までには決まるものと思われる。

当初、2017年7月20日に、ASBJから意見募集が開始さ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)」及び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「適用指針(案)」という。)の設例においては、有償支給取引の会計処理が提案されていたが、最終的には、当該設例は削除された。公開草案からの最大の変更は、当該設例が削除され個別財務諸表における有償支給に係る代替的な取扱いが追加して定められた点である。

有償支給取引に係る会計処理は、某電機メーカーで多額な有償支給差益を収益認識（製造原価のマイナス処理）するという不適切な会計処理に利用されたケース等、実務上非常に悩ましい論点を含んでいる。今回は、有償支給取引の現行実務の取扱い及びASBJの公開草案の提案内容並びにASBJの審議過程等について紹介する。

2. これまでの有償支給取引の会計処理の概要

(1) 有償支給取引

企業（支給元）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。これらの一連の取引は、一般的に有償支給取引と呼ばれている。

(2) これまでの会計処理の理論的背景

我が国においては、収益認識に関する包括的な会計処理基準は存在していなかった。会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」（2009年12月8日改正 日本公認会計士協会）は、企業会計原則の実現主義を基礎に、その要件を、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する現金または現金等価物その他の資産の取得による「対価の成立」としている。

当該研究報告では、有償支給取引における収益の認識に関する具体的な処理について下記のとおり示している。

【ケース29「買戻条件付販売契約」①有償支給取引】

1. 具体的事例

メーカー（有償支給元）等が外注先（有償支給先）に対して材料等を有償支給する場合がある。なお、有償支給先は、有償支給材料等に関する価格変動リスクを実質的に負っていない。このような取引について、有償支給元では、有償支給時に収益を認識していない処理が一般的であるとされている。一方、有償支給先においては、加工代相当額のみを純額で収益として表示している場合と、有償支給元からの仕入高と有償支給元への売上高をそれぞれ総額で表示している場合がある。

2. 会計上の論点

- 有償支給元において、有償支給取引に関し収益を認識することは適切か。
- 有償支給先における収益の表示方法は、取引金額の総額と純額のいずれが適切か。

3. 会計処理の考え方

我が国の実現主義の考え方に照らすと、有償支給元においては、有償支給材料等を有償支給先に引き渡したとしても、その支給時において買戻しを予定している限り、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を実質的に満たしておらず、収益は認識できないと考えられる。

一方、有償支給先においても、有償支給材料等のほぼ全量を加工後に売り戻すことが予定されており、また、有償支給材料等の価格変動リスクを負っていない場合には、実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」の考え方を参考にすれば、リスクの負担の観点から加工代相当額のみを純額で収益として表示することになると解される。

4. IAS第18号に照らした考察

有償支給元においては、買戻しが予定されており、所有に伴うリスク及び経済価値を有償支給先に実質的に移転しているとは認められないこと、また、有償支給先への有償支給を別個の販売取引として扱うべきではないことから、収益を認識することはできないと考えられる。

一方、有償支給先においても、有償支給材料等のほぼ全量を加工後に有償支給元に売り戻すことが予定されており、有償支給材料等の価格変動リスク等在庫保有に伴うリスクを事実上負っていないため、リスク負担の観点から加工代相当額のみを純額で収益として表

示することになると考えられる。

(3) これまでの一般的な実務

これまでの日本基準では、実現主義の考え方に照らすと、支給元においては、支給品を支給先に渡したとしても、その支給時において買戻しを予定している限り、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を実質的に満たしていないと判断し、支給元の支給時に収益を認識していない処理が一般的であると思われる。

一方、支給先においても、支給品の全量を加工後に売り戻すことが予定されており、支給品の価格変動リスクを負っていない場合には、リスクの負担の観点から加工代相当額のみを純額で収益として表示すると思われる。

一般的に想定される処理は以下のとおり

【事例】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社から全量を購入した。

（単位：千円）

1) B社への部品Yの支給時(注1)	(借) 未収入金 1,000	(貸) 棚卸資産 900	有償支給差益(負債) 100
2) 加工後の製品XのA社への納入時	(借) 棚卸資産 1,200	(貸) 買掛金 1,200	棚卸資産 100
3) B社に対する債務の支払時(注2)	(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(注2)	(借) 現金預金 1,000	(貸) 未収入金 1,000	

(注1) 1)の支給時に売上高と売上原価を認識したうえで、最終消費者への売上高及び売上原価との二重計上を回避するために、決算修正仕訳等で売上高と売上原価の相殺を行っているケースも見られる。

(注2) 3)、4)については、相殺されるケースも見られる。

3. 適用指針(案)における有償支給取引の会計処理

(1) 有償支給取引設例の趣旨

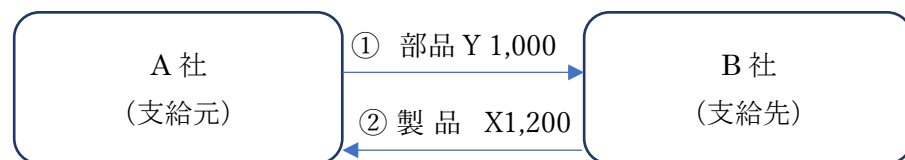
適用指針(案)の設例では、IFRS第15号の設例を基礎とした設例（【設例2】から【設例26】）に加え、収益を認識するための5つのステップについての【設例1】、及び我が国に特有な取引等についての設例として【設例28】から【設例33】が設けられていた。【設例27】では買戻契約の例示が示され、売手が買い戻す権利を有する場合には、金融取引として処理するとされていた。

【設例32】では、我が国に特有な取引等の設例として有償支給取引の設例が提案された。当該設例は、有償支給取引は買戻契約と同様の性質を有することから金融取引として処理し、有償支

給された支給品が支給先にあるとしても、支給品に対する支配が移転していないため、支給元からオフバランスされず、有償支給により生じた支給先に対する法的な債権を認識し、支給先に対する買戻し義務を金融負債として「有償支給取引に係る負債」として認識し、支給品は支給元の棚卸資産として引き続き認識する例示が示されていた。

(2) 【設例 32】有償支給取引の概要

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。
 - i) 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。
 - ii) 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。
 - iii) 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。
 - iv) 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。
 - v) 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。
 - vi) 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し契約に該当すると判断し、B 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 は支配していないと判断した。



(3) 【設例 32】有償支給取引の会計処理

(単位：千円)

5) B 社への部品 Y の支給時	(借) 未収入金(注 3) 1,000 (貸) 有償支給取引に係る負債 1,000 (注 3) 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。
6) 加工後の製品 X の A 社への納入時	(借) 棚卸資産 200 (貸) 買掛金(注 4) 1,200 有償支給取引に係る負債 1,000 (注 4) 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。
7) B 社に対する債務の支払時	(借) 買掛金 1,200 (貸) 現金預金 1,200
8) 部品 Y の有償支給に係る債権の回収時	(借) 現金預金 1,000 (貸) 未収入金 1,000

(4) 適用指針(案)の設例へのコメント

上記のとおり【設例 32】で収益認識基準における有償支給取引に係る具体的な会計処理が提案されていた。しかし、【設例 32】を示すことで有償支給取引の契約や形態にかかわらず画一的な会計処理が求められるという誤解を生じかねないという懸念から、下記のようなコメントが寄せられた。

- i) 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おらず、有償支給取引を一律に買戻契約に該当すると判断することは、経済の実態から乖離する。
- ii) 有償支給取引においては、支給先が支給品の管理を行い、他の企業に譲渡することもあるため、支給品に対する支配は実質的に支給先に移転している。
- iii) 有償支給取引は、資金提供を受ける目的で行われるものではなく、在庫を担保として融資を受けるものでもないため、金融取引の性質を有していない。
- iv) 有償支給取引の実態は、製造過程の一部を支給先に委託するものであり、支給先は顧客には該当しないと考えられる。
- v) 仮に支給品が在庫として引き続き計上される場合、実務上、当該在庫の管理が非常に困難である。

(5) ASBJ の審議過程

ASBJ では、適用指針(案)に寄せられたコメントを分析し対応策の検討を行った。審議を踏まえた結論は以下のとおりである。

- ① 有償支給取引では、まず、企業から支給先へ支給品が譲渡されるものの、その後の取引の形態は様々であり、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。適用指針(案)で示した設例に対しては、様々な形態があるにも関わ

らず、画一的な会計処理が求められているとの誤解を生じかねないとの意見が聞かれているため、【設例 32】を削除し適用指針に記述することが適切であると考えられる。

- ② 適用指針には、以下を含めることが適切であると考えられる。
- 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旨
 - 企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合の会計処理
 - 企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合の会計処理
- ③ 適用指針(案)に寄せられたコメントでは、在庫が物理的に支給先にあり、その管理も支給先が行っていることから、棚卸等の在庫管理が支給元である企業にとっては実務上困難であるという意見があった。この点を踏まえて、個別財務諸表においては、企業が支給品を買い戻す義務を負っていると判断した場合であっても、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する代替的な取扱いを設けることが適切であると考えられる。

(6) 結論

審議の結果、ASBJは【設例 32】を削除するとともに、重要性等に関する代替的な取扱いの「その他の個別事項」として本適用指針第 104 項及び第 177 項～第 181 項を追加した。追加された項で、有償支給取引では、①企業が支給品の譲渡時に収益を認識しない、②企業が支給品の譲渡時に支給品の消滅を認識するかどうかについては、支給先が支給品の支配を獲得するかどうかで判断することが明記された。

4. 本会計基準における有償支給取引の会計処理

(1) 収益認識会計基準

企業は、顧客が資産に対する支配を獲得した時に収益を認識する（本会計基準第 35 項）。資産に対する支配とは、当該資産に使用を指図し、当該資産から残りの便益のほとんどすべてを享受する能力をいう（本会計基準第 37 項）とされている。つまり、資産に対する支配を獲得したかどうかで、収益認識するタイミングが決定されるのである。

有償支給取引は、支給品を加工後に支給元に戻すことが多い。このような場合には、いつが「顧客が資産に対する支配を獲得した時」に該当するかが問題となるが、本適用指針第 153 項に買い戻す義務あるいは買い戻す権利がある取引について説明されている。そして、その場合の処理は本適用指針第 69 項から第 71 項に示されている。つまり、支給元が当該支給品を買い戻す義務あるいは買い戻す権利がある取引に該当するかどうかで会計処理が異なるため、契約内容や実態から判断する必要がある。

2. (3) で示した一般的に想定される有償支給取引を前提として、支給品を買い戻す義務を負っている場合と買い戻す義務を負っていない場合について、会計基準に基づき想定される会計処理としては以下が考えられる。

(2) 代替的な取扱いの追加による想定される会計処理**① 企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合**

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便益のほとんどすべてを享受する能力を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（本適用指針第154項）。この場合、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅を認識しないこととなる（本適用指針第104項、第180項）。当然に、当該支給品の消滅を認識しないということは、支給元において棚卸資産は計上されたままということになる。

原則

1) 支給時	(借) 未収入金	1,000	(貸) 負債(注5)	1,000
2) 買戻時	(借) 棚卸資産	200	(貸) 買掛金	1,200
	負債(注5)	1,000		

(注5) 適用指針(案)の【設例32】では、「有償支給取引に係る負債」として示されていた。具体的には「預り金」「その他の負債」等の勘定科目も考えられる（下記の仕訳についても同様である）。

しかしながら、譲渡された支給品については、物理的に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実務上の困難さがあるという意見が寄せられたことを踏まえ、個別財務諸表においては、支給品を買い戻す義務を負っている場合であっても、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識できることとする代替的な取扱いが定められた（本適用指針第104項）支給品自体は支給先に存在するにかかわらず支給元の棚卸資産に計上されたままということになると、その実在性をどのように確認するのかという問題が生じるため、棚卸資産の帳簿価額をマイナス処理することが認められたものである。なお、この場合であっても、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とされている（本適用指針第181項）。

個別財務諸表における例外(代替的な取扱い)

1) 支給時	(借) 未収入金	1,000	(貸) 棚卸資産	900
			負債(注5)	100
2) 買戻時	(借) 棚卸資産	1,000	(貸) 買掛金	1,200
	負債(注5)	100		

② 企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合

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（本適用指針第 104 項、第 179 項）。

1) 支給時	(借) 未収入金	1,000	(貸) 棚卸資産	900
			負債 (注 5)	100
2) 買戻時	(借) 棚卸資産	1,100	(貸) 買掛金	1,200
	負債 (注 5)	100		

(3) 連結財務諸表への調整

買戻義務がある場合で、かつ、代替的な取扱いを適用し、個別財務諸表上で支給時に棚卸資産の消滅を認識する処理をしている場合には、連結財務諸表作成過程で、支給品のうち買戻し未了分について棚卸資産として認識するための調整が必要になると考えられる。原則的な会計処理に整合するように、支給時に消滅を認識した棚卸資産を戻し、同額の有償支給取引に係る負債を計上することになるとと思われる。

(連結修正仕訳)

(借) 棚卸資産 ××× (貸) 有償支給取引に係る負債 ×××

上記を整理すると以下のとおりとなる。

買い戻す義務の有無	会計処理方法	支給品の消滅の認識の有無	支給品の譲渡による収益認識の有無
買い戻す義務を負っている	原則的な取扱い	×	×
	個別財務諸表の例外(代替的な取扱い)	○	×
買い戻す義務を負っていない	—	○	×

5. おわりに

我が国の商慣習に基づく会計処理が行われている業界からは、有償支給取引の会計処理について、詳細なコメントが寄せられた。有償支給取引は、IFRS 第 15 号の規定をそのまま導入するだけでは、実際の会計処理にバラツキが生じる可能性がある。本適用指針により財務諸表の比較可

能性は向上するであろう。実務においては、有償支給の個々の取引についての契約の形態は様々であるため、個々の契約内容に基づいて判断し、取引実態に応じた会計処理が必要となってきたと思われる。

なお、本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的見解であることを申し添えます。

以上