

収益認識に関する会計基準等の概要と留意点

(株)キャピタル・ストラテジー・コンサルティンク
 (商工研相談業務委嘱先)
 公認会計士

長井一浩

Q 来年から適用される収益の認識基準についてその内容や留意点を教えてください。

A 二〇一八年三月三十日に、企業会計基準委員会 (ASBJ) から、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」およ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」が公表されました (以下、合わせて「本会計基準等」)。これは収益の認識に関して日本の基準を国際的に整合性があるものとする取り組みの一環で、適用は二一年四月一日以後開始する事業年度の期首からとなります。ただし、本会計基準等が強制適用されるのは、原則として会計監査を受けている企業で、それ以外の中小企業については、本会計基準等の適用は強制されず、従来どおり「企業会計原則」に則った会計処理

も認められています。

本会計基準等では、①顧客との契約の識別、②契約における履行義務の識別、③取引価格の算定、④取引価格の履行義務への配分、⑤履行義務の充足による収益の認識といったステップごとに収益認識の判定を行います。実務上は①〜⑤のステップにおいて、業種ごとにさまざまな論点が存在します。本稿では、小売業・卸売業および製造業における留意点を紹介します。

1. 小売業・卸売業

小売業・卸売業は、一般的には商品を仕入れて顧客に販売する業種といえます。小売業は、販売先が不特定多数の消費者で、卸売業は、販売先が卸売業者や小売業者、またはメーカーと区分されます。このような業種における本会計基準等適用上の留意点は、以下のとおりです。

◆本人と代理人の区分(ステップ②)

百貨店等の小売業者では、消化仕入とよばれる、店頭で販売されたときに仕入を計上する形態を取ることがあります。このように百貨店等は在庫リスクを負わず、販売手法等も仕入先が主体的に行っている場合には、本会計基準等では、小売業者自ら義務を履行しているとはみなされず、代理人と判断されることとなります。この場合、受け取った対価と支払う対価の純額を手数料収入として計上します。こうした、本人・代理人の区分については、商社等の卸売業者においても本会計基準等を踏まえた検討を行う必要があります。

◆ポイント制度等(ステップ②)

小売業では、ご存じの通りポイント制度が一般化しており、その内容はさまざまです。例えば、顧客は商品購入やサービスを受けた際にポイントが付与され、次回の購入時等に値引き

や商品・サービスと交換します。企業は、従来はポイント引当金として計上することが一般的でしたが、本会計基準等では、ポイントは顧客に対する別個の履行義務(契約負債)と認識し、対価の一部をポイントに配分する処理が行われます。ポイントの会計処理については十分な検討を要すると考えられ、その内容の把握も含めて早めの対応が必要です。

◆財またはサービスに対する保証(ステップ②)

メーカーが自社の製品に対して合意された仕様に従っているという保証を超えて、小売業者が独自のサービスとして保証を付すことがあります。このような場合に、追加で顧客に提供されるサービスとして付される保証サービスは、本会計基準等では、別個の履行義務とみなされ、当該保証サービスに対価の一部が配分される処理が行われます。

◆返品権付きの販売(ステップ③)

商品の返品は小売業で常見受けられる処理ですが、特徴的な業態として出版業界が挙げられます。出版社の販売形態では、委託方式が主流であり、なかでも新刊委託とよばれる委託販売が行われています。書籍や雑誌等、出版形態によって期間はさまざまですが、基本的には委託期間における返品が可能となっています。

これら返品の手続きは、従来は返品調整引当金の計上によって行われていました。一方、本会計基準等によると、対価として返品が見込まれる商品の対価を除いて収益を認識し、返品が見込まれる商品の対価の額を負債として認識します。同時に、顧客から返品を受け取る権利を資産として認識します。

◆顧客により行使されない権利(ステップ⑤)

商品券のように、顧客が企業に対して返金不要の前払いを行う場合において、顧客がその権利を行使しない分について、本会計基準等では負債として取り扱われます。そのうち、企業が

将来にわたり権利を得ると見込まれる分については、顧客による権利行使パターンに比例的に収益を認識します。一方、そのような権利を得ると見込まない場合には、顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなつた時に収益を認識します。

2. 製造業

製造業は、一般に原材料などを仕入れて加工し、製品を生産して販売する業態といえます。製造業においては、原材料の仕入れ先や外注業者、製品の納入先等の関係先があり、これら取引先等との関わりにおいて本会計基準等の論点となる場面も多くなるものと考えられます。

◆変動対価(ステップ③)

「変動対価」が含まれる取引としては、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等、形態により対価の額が変動する場合があります。返品権付きの販売等があります。製造業においては、販売先である卸売業者等に対するリベートの取り扱いが論点となります。従来は、リベートに

ついては売上高の控除項目か販売促進費としての会計処理が行われていました。本会計基準等においては、変動対価として、製品の販売時にその対価を反映させた上で収益を認識します。

◆履行義務の充足(ステップ⑤)

顧客が製品を検収することにより、最終的に履行義務が充足されると考えられる場合には、顧客がその製品の支配を獲得したことを示すものとして、収益を認識することになります。ただし、支配の移転までの期間が通常の期間である場合には、出荷時や着荷時に収益を認識することができます。

◆請求済未出荷契約(ステップ⑤)

請求済未出荷契約とは、企業が製造した製品について顧客に対価を請求したが、将来において顧客に移転するまで企業がその製品の占有を保持(自社工場倉庫での保管等)する契約です。本会計基準等では、請求済未出荷取引については、製品を移転する履行義務をいつ充足したかを判定する必要がある、そのためには製品の支配をいつ獲得したかについて検討が必要です。

◆有償支給取引

企業が、対価と交換に原材料等(以下、支給品)を外注先に譲渡し、外注先での加工後、外注先から支給品を購入することの有償支給取引といえます。有償支給取引について、本会計基準等では、企業が支給品を買い戻す義務を負うか否かを判断する必要があります。買い戻す義務を負わない場合、支給品の譲渡に際して企業は支給品の消滅を認識しますが、収益は認識しません。一方、買い戻す義務を負う場合、企業は支給品の譲渡に関する収益を認識せず、支給品の消滅も認識しません。ただし個別財務諸表上は、支給品の譲渡時にその消滅を認識できま

*

このように本会計基準等は、業種によって取り扱われる論点が異なり、影響を受ける企業も広範にわたります。したがって、適用を予定している企業におかれましては、早めの論点出しと検討が必要になるものと思われ