

重要な継続的関与があれば収益認識できない 従来の有償支給取引の 会計処理

【この章のエッセンス】

- 「財貨の移転の完了」のタイミングで収益認識のタイミングが変わる。
- 部材の払出価格と原価の差額として有償支給差額(未実現利益)が発生する。
- 買戻条件が付された有償支給取引は実現主義のもとでも原則として収益を認識しない。

これまでの会計処理の概要

わが国においては、すでに触れたように収益認識に関する包括的な会計基準は存在していなかった。そのため、これまでの有償支給に係る会計処理は、企業会計原則と、「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)(以下、「研究報告」という)を参考にして計上されていたことが多いと考えられる。

研究報告では、ケース29「買戻条件付販売契約」において有償支給取引を取り上げている。販売された物品に対して売手が何らかの義務を有し、それが重要な継続的関与に該当する場合には、収益を認識できないとされている。その具体例としては、売手が販売後に引き続き物品の管理を行う取引や買戻条件付きで売買取引の収益を保証するような取引が考えられる。物品の販売における「財貨の移転の完了」要件の具体的な適用にあたって、実務上、売手の継続的関与の有無およびその重要性が

考慮されてきたと考えられる。

つまり、有償支給取引において買戻条件が付されている場合や、ほとんど全量の部材を使用した部品の納入が慣習になっている場合には、収益を認識できない。この場合には、完成車メーカーは部材支給時には収益を認識しないことになる。また、部材サプライヤーは部材の仕入と製品の販売を両建てにせず、加工賃部分のみを収益として計上するのが一般的である。

なお、支給元の調達原価と有償支給時の払出し単価に差がある場合には、その差額部分を有償支給差額として認識する。買戻しが前提であるので、支給元から払い出された時点では有償支給差額は未実現利益である。そのため、期末時において加工後の製品として買い戻していない部材がある場合には、収益として認識

しないように調整する必要がある。ただし、有償支給差額が僅少である場合、売上原価に付加させているケースも多いようである。

また、棚卸資産に関しては、有償支給の場合は所有権が移転するので、支給時に棚卸資産の消滅(一般的に他勘定振替で材料仕入のマイナスとして会計処理)を認識し、製品納品時にあらためて棚卸資産の取得仕訳が計上されることになる。

これまでの会計処理の設例

(1) 有償支給の場合

たとえば、部材90円(支給元の帳簿価額)を支給先に100円で支給し、120円で加工後の部品を購入する場合の会計処理は設例1のようになる。

(2) 無償支給の場合

無償支給の場合は、支給品90円を支給先にゼロ円で支給し、20円の加工賃を支払って、加工後の部品を110円で材料(棚卸資産)に計上することになる。このときの会計処理は設例2のとおりとなる。