

第3章

支給元・支給先ごとの取扱いを押さえる 収益認識基準における 有償支給取引の会計処理

【この章のエッセンス】

●支給元は買戻義務の有無で支給品の消滅認識等の会計処理が変わる。

●支給先は本人か代理人かで総額か純額かの会計処理が変わる。

収益認識会計基準の概要

収益認識会計基準は、国際財務報告基準（IFRS）等に基づく基本的な原則を取り入れながらも、わが国の実務に配慮して比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを追加して定められた。収益認識会計基準での基本となる原則は、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が

権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することである。企業は図表5の5つのステップを適用することにより、この基本となる原則に従って収益を認識する。

ステップ1では、契約の識別要件を満たした契約に関して会計基準の適用範囲としている。

契約の識別（ステップ1）に続いて、ステップ2として契約の中の履行義務（財またはサービスを移転する顧客との約束）を識別し、個別に会計処理すべき単位を決定する。

ステップ3は、収益認識の重要なステップとしての取引価格の算定である。取引価格の算定では、契約条件や取引慣行等を参考に、変動対価（取引価格が契約条件等によって変動する場合等）、契約における重要な金融要素、現金以外の対価等を加

味して見積る必要がある。

ステップ4では、ステップ3で算定された取引価格をステップ2で区分した履行義務に配分する。履行義務に取引価格を配分するにあたっては、財またはサービスの独立販売価格（財またはサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格）の比率に基づいて行う。

ステップ5では、履行義務の充足による収益の認識を定めている。財またはサービスが顧客に移転し履行義務が充足されるのは、当該財またはサービスを顧客が支配を獲得した時点または獲得するにつれてである。契約の開始時点から、履行義務の充足パターンを判定しておく必要がある。

（図表5） 収益を認識する5ステップ

ステップ1	顧客との契約を識別する。
ステップ2	契約における履行義務を識別する。
ステップ3	取引価格を算定する。
ステップ4	契約における履行義務に取引価格を配分する。
ステップ5	履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

収益認識会計基準における有償支給

(1) 支給元企業での取扱い

それでは、収益認識会計基準において有償支給取引はどのように定められているのだろうか。

収益認識会計基準32項から34項にかけてが、ステップ5で収益を認識するための項目である。ここで、「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。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指し、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である」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、収益を