



Q&A 収益認識の基本論点

16

論点 16 | 有償支給取引



Q

企業が製品製造に必要な原材料等(支給品)を有償で加工先企業に提供し、加工後の製品等を買戻す有償支給取引について、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

有償支給取引において、企業が支給品を買戻す義務を負っていない場合には、支給品の消滅を認識しますが、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とされています。

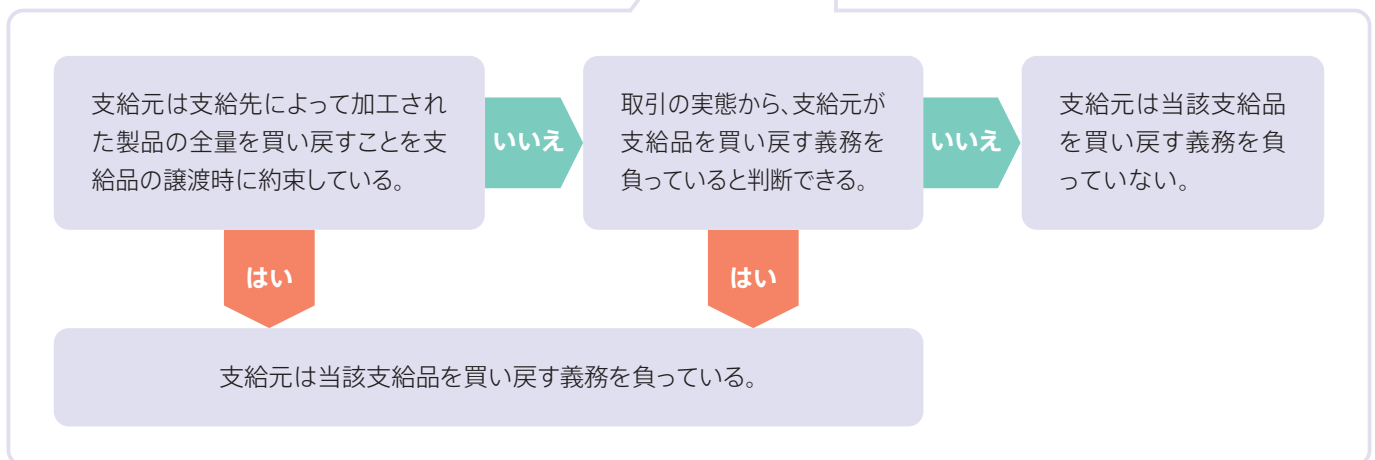
企業が支給品を買戻す義務を負っている場合には、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなります。なお、代替的な取扱いとして、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができることとされています。



■ 会計基準等の定め (適用指針第104項、第177項から第181項)

収益基準では、一般的に有償支給取引と呼ばれている一連の取引〔企業(以下「支給元」)が、対価と交換に原材料等(以下「支給品」)を外部(以下「支給先」)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。)を購入する取引〕に係る処理にあたっては、支給元が当該支給品を買い戻す義務を負っているか否かを判断する必要がありますとされています。

図表1 有償支給取引のイメージ



■ 有償支給取引の会計処理—支給品の消滅と収益の認識

買い戻す義務の有無によって、支給品の消滅と収益の認識は以下のようになります。

図表2 支給品の消滅と収益の認識に係る会計処理

買い戻す義務の有無	支給品の消滅	収益の認識
買い戻す義務あり	消滅を認識しない ^(※1)	収益を認識しない
買い戻す義務なし	消滅を認識する	収益を認識しない ^(※2)

(※1) 代替的な取扱いとして、個別財務諸表においては、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ます(適用指針第104項)。

(※2) 有償支給取引において、支給元が支給品を買い戻す義務を負っていない場合には、支給元は当該支給品の消滅を認識することとなりますが、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ます(適用指針第179項。)



【参考】買戻契約(適用指針第69項、第70項、第153項、第155項、設例 26-1)

有償支給取引において、支給元が支給品を買い戻す義務を負っている場合の会計処理を考えるにあたっての参考として、収益基準における買戻契約について解説します。

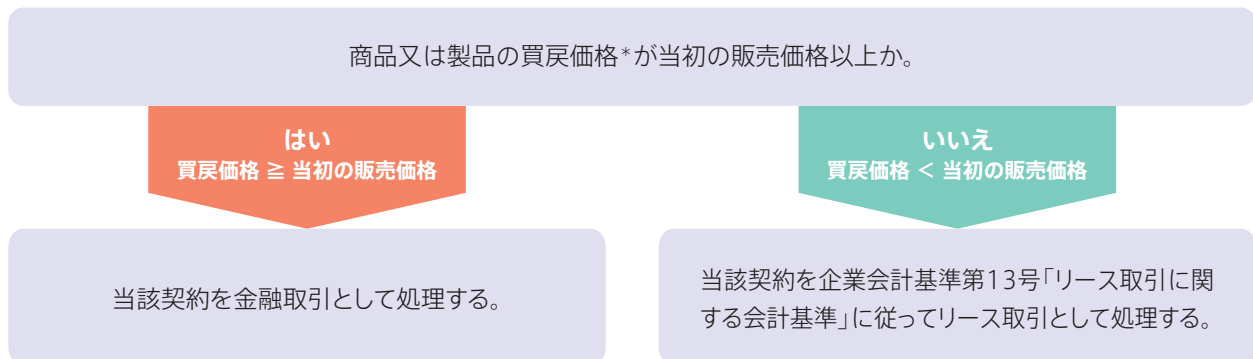
買戻契約とは、企業が商品又は製品を販売するとともに、同一の契約又は別の契約のいずれかにより、当該商品又は製品を買い戻すことを約束する、あるいは、買い戻すオプションを有する契約です。買い戻す商品又は製品は、当初において顧客に販売した商品又は製品である場合、当該商品又は製品と実質的に同一のものである場合、あるいは当初において販売した商品又は製品を構成部分とする商品又は製品である場合があります(適用指針第153項)。買戻契約には、通常、次の三つの形態があります。

- ① 企業が商品又は製品を買い戻す義務(先渡取引)
- ② 企業が商品又は製品を買い戻す権利(コール・オプション)
- ③ 企業が顧客の要求により商品又は製品を買い戻す義務(プット・オプション)

●企業が商品又は製品を買い戻す義務がある場合の会計処理

収益基準では、企業が商品又は製品を買い戻す義務を有している場合の取扱いを図表3(適用指針第69項、第70項を基に作成)のように定めています。

図表3 企業が商品又は製品を買い戻す義務がある場合(先渡取引)



*買戻価格を販売価格と比較する際には、金利相当分の影響を考慮する。

買戻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します。顧客から受け取る対価の額と顧客に支払う対価の額との差額については、金利(若しくは加工コスト又は保管コスト等)として認識します。

