

確認問題集 セレクト解説 第10回目

P259 【第36章 収益認識】02.

【参考問題】～収益認識 1 (2020年本試験一部改訂)

C社は、D社(顧客)と製品を1個当たり150千円で1,000個販売する契約を締結し、契約締結日から5日後に製品XすべてをD社に引き渡した。D社は販売業者であり、D社からC社への支払は、D社が製品Xを最終顧客に販売する時点までに行われる。D社は、通常、製品Xを取得してから90日以内に最終顧客に販売する。

C社は、過去の慣行に基づき、また、D社との関係を維持するため、D社に対し、価格の引下げを行うことを見込んでいる。

C社経理部のS氏は、上司T氏から、基準を適用し、この販売契約において認識すべき収益の金額を決定するよう指示を受けた。S氏は基準を適用するにあたり、以下のことを考慮した。

- ① C社は、製品Xおよび類似の製品Yの販売について十分な経験を有している。
- ② 製品Xは、同業他社による類似の製品の開発が激しいため、陳腐化のリスクが高く、C社には製品Xの価格を大きく変更した実績がある。
- ③ これまでC社が製品Xに類似する製品Yについて20%から60%の大きな幅で価格の引下げを行った観察可能なデータがあり、現在の市場環境を勘案すると、製品Xを流通させるためには15%から50%の幅で価格の引下げが必要となる可能性がある。

S氏は、この契約における対価は変動対価であると判断し、期待値による方法を使用して、40%の値引きを行うと見込み、90,000千円を変動対価として見積もった。次に、当該金額の一部または全部を取引価格に含めることができるかどうかを判断するために、社内で公認会計士の資格を持つK氏に相談したところ、K氏から、見積もられた変動対価のうち75,000千円を取引価格に含め、C社がD社に製品Xを引き渡した時点で75,000千円の収益を認識すべきであるというアドバイスを受けた。

〔問〕 K氏が当該取引について75,000千円の収益を認識すべきであると判断した理由を、基準の定めめに言及して説明しなさい。

【解答例】

A：変動対価（値引き）

- ・ 高い陳腐化リスク、過去の価格変更の実績、類似する製品Yに係る観察可能なデータ、現在の市場環境等を考慮すると、製品Xを流通させるためには大幅な価格の引下げが必要となる可能性が高いと考えられる。
↓そこで
- ・ K氏は、40%の値引きを見込んで見積もられた変動対価90,000千円のうち、最大値引き50%を見込んで計算した75,000千円だけを取引価格に含め、この金額で収益を認識すれば、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いと判断した。

【参考問題】～収益認識 2

出版業界には、出版会社が、小売店（本屋）に販売した書籍を、後日、当初の販売価格で返品受入する慣行がある。そして、出版会社の会計処理としては、〔設例〕ように、販売当初の時点ですべての出版物について収益認識しつつ、将来の返品に対応する売上総利益相当額を返品調整引当金として計上する実務が行われていた。

〔設例〕

1. 当期の売上高 700
2. 予想される返品率 12% (予想返品額は過去の実績等から合理的に見積もることができる)
3. 当該商品の利益率 25%

(当期の会計処理)

(単位：千円)

(借) 売 掛 金	700	(貸) 売 上	700
(借) 返品調整引当金繰入額	21	(貸) 返品調整引当金	21

*返品調整引当金の計算根拠=売上高700×返品率12%×利益率25%=21

問1 当期の会計処理に着目して、この実務の問題点を指摘しなさい。

問2 「収益認識に関する会計基準」に基づく仕訳を示しなさい。

【解答例】

A：返品権付き販売

- ・ 予想返品額を過去の実績等から合理的に見積もることができる場合、返品が予想される部分については、出版会社は販売店に出版物の引渡しを完了したとはいえない。
↓そのため
- ・ 当該部分に係る収益は実現したものとはいえず、返品に伴う利益逸失額を返品調整引当金として負債計上したとしても、収益認識することはできないと考えられる。
↓したがって
- ・ 本問の実務には、制作会社が、当期に、返品が予想される部分84千円（700×返品率12%）を除いた616千円ではなく、当該84千円を含めた700千円の収益を認識している点に問題がある。

A：返品権付き販売の仕訳

借方		貸方	
売掛金	700	売 上 高	616
		返金負債	84
売上原価	462	棚卸資産	525
返品資産	63		

← $700 \times (1 - \text{返品率} 12\%)$

← 返品が予想される部分84千円（700×返品率12%）

← $700 \times (1 - \text{利益率} 25\%) = 525$

$616 \times (1 - \text{利益率} 25\%) = 462$

$84 \times (1 - \text{利益率} 25\%) = 63$

【参考問題】～収益認識 3

当社は、商品を得意先に割賦販売（5回分割払、1年毎に1,200,000円ずつ回収、年利率5%）した。この取引につき以下の問いに答えなさい

- (1) 収益認識に関する会計基準解答上は「基準」としてよい。以下同じ）によると、当該取引について入金基準や回収期限到来基準が認められるかどうかを説明しなさい。
- (2) 当社は、販売時に以下のような仕訳を行った。基準によると、当社の会計処理は認められるかを説明しなさい。

（単位：円）

（借方）割賦売掛金 5,195,372 （貸方）割賦売上 5,195,372

【解答例】

B：(1) 収益認識に関する会計基準で割賦基準は認められるか

- ・ 基準において割賦販売に関する個別規定や代替的な会計処理は設定されておらず、原則的な規定に照らして検討することとなる。

↓つまり

- ・ 履行義務を充足した時点、つまり顧客に商品を引き渡した時点で収益を認識することとなり、商品の引き渡し時点以外で収益を認識する入金基準や回収期限到来基準は認められないこととなる。

B：(2) 割賦販売における金融要素

- ・ 基準においては、契約の当事者が合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与について重要な便益が顧客に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むとされ、その場合、取引価格の算定にあたり、約束した対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整するとされている。

↓ここで

- ・ 割賦販売取引については、商品の販売取引の他に、通常の販売取引より代金回収期間を長期とし、かつ、分割払とすることによって信用供与について重要な便益が顧客に提供されているといえ、金融要素を合わせもつと考えられる。

↓本問では

- ・ 割賦販売取引について、割賦代金総額6,000,000円を、販売時点の割引率に基づいて、商品の販売取引部分である5,195,372円(*1)と金融取引部分である804,628円(*2)とに区分したうえで、商品の販売取引部分については販売時に収益として認識し、金融取引部分については代金分割回収期間にわたって利息収益として認識する処理を行っている。

↓よって

- ・ 当社は会計処理は認められる。

$$(*1) 1,200,000 \div 1.05 + 1,200,000 \div (1.05)^2 + 1,200,000 \div (1.05)^3 + 1,200,000 \div (1.05)^4 + 1,200,000 \div (1.05)^5 = 5,195,372 \text{円}$$

$$(*2) 6,000,000 - 5,195,372 \text{円} (*1) = 804,628 \text{円}$$

P261 【第36章 収益認識】05.

【参考問題】～収益認識 4

A社（メーカー）はB社（外注先）に対して材料甲を有償支給し、加工を依頼している。なお、A社（B社）では、有償支給材料甲のすべての加工後の買戻し（売戻し）が予定されており、B社は、当該有償支給材料甲に関する価格変動リスク等の在庫保有に伴うリスクを事実上負っていない。

- (1) A社では、有償支給時に材料甲に係る収益を認識しない。その理由を説明しなさい。
 (2) B社の処理方法としては、(ア) A社からの仕入高とA社への売上高をそれぞれ総額で処理する方法と(イ) 加工代相当額のみを純額で収益として処理する方法が考えられる。いずれの処理方法が適切と考えられるか、述べなさい。

【解答例】

A：(1) 有償支給材料の処理（支給側）

- ・ A社においては、B社への有償支給材料甲の引渡しを完了していたとしても、その支給時において当該材料甲の加工後の買戻しを予定している限り、実質的には当該材料甲に係る収益は実現したものとはいえない。

↓そのため

- ・ A社では、有償支給時に材料甲に係る収益を認識しない。

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①有償支給時	未収入金	50	原材料仕入	50
②再購入時	原材料仕入	80	買掛金	80
③決済時	買掛金	80	未収入金	50
			現金預金	30

A：(2) 有償支給材料の処理（受入側）

- ・ B社では、有償支給材料甲のすべての加工後の売戻しが予定されており、B社は、当該材料甲に関する価格変動リスク等の在庫保有に伴うリスクを事実上負っていない。

↓そのため

- ・ B社の処理方法としては、(イ) 加工代相当額のみを純額で収益として処理する方法が適切と考えられる。

(純額処理)

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①有償支給時	-	-	-	-
②再購入時	売掛金	30	売上	30
③決済時	現金預金	30	売掛金	30

P262 【第36章 収益認識】06.

【参考問題】～収益認識 5 (2020年本試験一部改訂)

以下の〔資料〕に基づき、A社がX1年9月25日の取引において計上すべき収益の金額を計算しなさい。また、その理由を基準の定めに言及して説明しなさい。

〔資料〕

小売業を営むA社は卸売業のB社と、B社が取り扱う商品(以下、単に「商品」という。)について仕入契約を締結した。A社はB社より商品を仕入れ、店舗に陳列し、個人顧客に対し販売を行っている。A社は、店舗への商品納品時には検収を行わず、店舗にある商品の法的所有権はB社が保有している。また、商品に関する保管管理責任および商品に関するリスクもB社が有している。A社は、店舗に並べる商品の種類や価格帯等のマーチャンダイジングについて一定の関与を行うが、個々の商品の品揃えや販売価格の決定権はB社にある。商品の法的所有権は、顧客への商品販売時にB社からA社に移転し、同時に顧客に移転する。A社は、商品の販売代金を顧客から受け取り、販売代金に料率80%を乗じた金額について、B社に対する支払義務を負っている。A社はX1年9月25日に、B社より仕入れた商品を30,000円で顧客に現金で販売した。

【解答例】

A：本人と代理人の区分

収益の金額	6,000
-------	-------

- ・ A社は、商品の法的所有権を顧客に移転される前に一時的に獲得するものの、当該商品に係る在庫リスクを一切負っておらず、また、顧客に販売されるまでのどの時点においても当該商品の使用を指図する能力を有しておらず、当該商品を支配していない。
↓そのため
- ・ 消化仕入契約である本問の取引において、A社の履行義務は商品が顧客に提供されるように手配することであり、A社は代理人に該当する。
↓したがって
- ・ 商品販売代金30,000円からB社に支払う24,000円を控除した純額 6,000円を収益として認識する。