

2012/12/14

2012年度秋学期 財務会計

【第11回】売上高と売上債権（I）
経済学部 山根陽一

1 (C) YAMANE Yoichi All right reserved

2

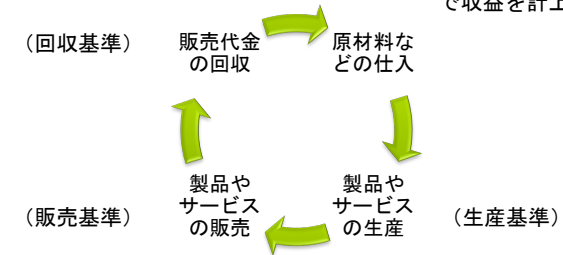
2012/12/14

6-1.営業循環における収益の認識 6-1-1.3つの収益認識基準

● 営業循環 (operating cycle)

● 例) 製造業

収益の会計の重要な論点
・ 営業循環のうちどの時点で
収益を計上するか



(C) YAMANE Yoichi All right reserved

3

2012/12/14

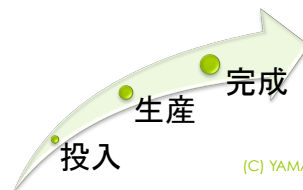
6-1.営業循環における収益の認識 6-1-1.3つの収益認識基準

● 収益

- 企業の経済活動を通じた価値形成によって発生

● 例) 製造業

- 原材料が生産プロセスに投入された時点から
徐々にその価値増加に見合う収益を計上



(C) YAMANE Yoichi All right reserved

4

2012/12/14

6-1.営業循環における収益の認識 6-1-1.3つの収益認識基準

- 見込生産の場合
→ 生産が完了しても完成品の全部が予定した価格で販売できるとは限らない
- 生産プロセスの進行に伴う収益の計上
→ 主観的な販売見込による不確実なもの
- 販売活動
 - 経済活動の成果を達成するための努力
 - 顧客を見つけて製品やサービスを販売
↓ 販売の成功
 - 企業が新たに生み出した価値が経済社会で受入れられたことを意味
- → 恒久性を備えた確実で客観的なもの
= 「投資のリスクからの解放」

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-1.営業循環における収益の認識

6-1-1.3つの収益認識基準

- 販売代金の回収は比較的に容易な付随業務
⇒ 製品やサービスの販売時点で計上するのが最も適切
- 実現原則（2要件）
 - a) 財貨やサービスが相手に引渡されたこと
 - b) その対価として現金・売掛金などの貨幣性資産を受取ったこと
 → 一般に販売時点での収益計上を規定
- **販売基準**（sales basis）※引渡基準
 - 財貨やサービスの販売時点で収益を認識する方法

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-1.営業循環における収益の認識

6-1-1.3つの収益認識基準

- 確実かつ客観的な収益の計上のために重要なこと
 - a) 財貨やサービスの引渡により顧客が特定
 - b) 対価の貨幣性資産の受入れにより取引価格が確定
- 見込み生産
 - 2条件が満たされるのは販売時点
- 2条件が財貨の引渡よりも前の段階で満たされている場合
 - 販売以前の生産段階で収益を計上するほうが適切
 - a) 不動産賃貸業や貸金業のように、継続的なサービス提供の基礎となる契約が事前に存在している場合
 - b) 建設業・造船業のように、生産以前に請負契約が締結されて顧客と取引価格が確定している場合
 - c) 金銀等の貴金属や契約栽培の農産物のように、所定価格での生産物の容易な販売を保証する市場が存在している場合

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-1.営業循環における収益の認識

6-1-1.3つの収益認識基準

- a)：時間基準
 - 継続的なサービス提供では時間の経過に応じて、確実かつ客観的に収益を計上することができる
- b)：工事進行基準
 - 請負契約で生産進行度合いに応じて、確実かつ客観的に収益を計上することができる
- c)：収穫基準
 - 生産が完了しさえすれば、企業は販売努力を要せずにその段階で収益は確実になる
- **生産基準**（production basis）
 - 生産プロセスの進行や完了を基礎として収益を認識する方法

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-1.営業循環における収益の認識

6-1-1.3つの収益認識基準

- 営業の形態によっては、販売が成立しただけでは企業活動の成果がいまだ確実ではないケースも存在
- 例) 販売代金が長期の分割払い
 - 代金が完全には回収されないおそれが強い
 - 販売の達成以外に代金の回収についても相当の努力を要する
 - 実際に代金の回収が行われるまでは、収益は不確実な状態
 - ↓ 確実かつ客観的に収益を計上
 - ⇒ 代金の回収時点で回収分に応じて収益を計上
- **回収基準**（collection basis）
 - 現金主義における収益の計上と同じ
 - 例外的な会計処理

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-1.営業循環における収益の認識

6-1-2.利益計算への影響の比較

会計期間	製造原価	代金回収	販売基準	生産基準	回収基準
1	150(15%)			$1,600 \times 15\% - 150 = 90$	
2	550(55%)			$1,600 \times 55\% - 550 = 330$	
3	300(30%)	800(50%)	$1,600 - 1,000 = 600$	$1,600 \times 30\% - 300 = 180$	$800 - 1,000 \times 50\% = 300$
4		600(37.5%)			$600 - 1,000 \times 37.5\% = 225$
5		200(12.5%)			$200 - 1,000 \times 12.5\% = 75$
合計	1,000(100%)	1,600(100%)	$1,600 - 1,000 = 600$	$1,600 - 1,000 = 600$	$1,600 - 1,000 = 600$

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-1.営業循環における収益の認識

6-1-2.利益計算への影響の比較

- 販売基準
 - 販売時（第3期）に売上 & 売上原価を計上
- 生産基準
 - 販売基準より早く計上
- 回収基準
 - 販売基準より遅く計上
- 5年間の営業循環
 - 利益総額500万円は変わらない

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-1.通常の販売

- 販売基準：最も原則的な収益認識基準
 - a) 製品の引渡しやサービスの提供
 - b) 対価として現金・受取手形・売掛金などの貨幣性資産の取得
- 貨幣性資産の額に基づいて売上収益を計上
- 1. 消費税の取扱

消費税の会計処理

税抜方式

税込方式

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-1.通常の販売

- 税抜方式
 - 買手から受取った消費税額を、売上収益に含めない方式
 - 仕入時に支払った消費税 → 仮払消費税
 - 販売時に受取った消費税 → 仮受消費税
 - 両者の差額を未払消費税として計上
- 税込方式
 - 買手から受取った消費税額を、売上収益に含める方式
 - 消費税を含めて収益と費用を計上
 - 最終的に企業が納付すべき消費税の額は租税公課としてP/Lに計上
- 消費税
 - 最終的に消費者が負担すべきもの
 - 企業はそれを消費者から預かって国に納付しているに過ぎない
 - 費用に計上する税込方式よりも税抜方式が適切
- ※ 会計処理
 - 重要な会計方針として注記

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-1.通常の販売

2. 値引・返品・割戻・割引
 - 販売時点で計上した収益と売掛金
 - 種々の理由により、その一部が事後的に減額
 - 例) 値引・返品・割戻
 - a) 売上値引
 - 製品の品質不良や欠陥などの理由
 - 単位当たりの売価を切り下げることから生じた掛け代金の減額分
 - b) 売上返品
 - 一旦引渡した製品が、品違いや欠陥により返送
 - c) 売上割戻
 - 一定期間中に所定の金額や数量を超えて取引
 - 売上代金の一部を売掛金と相殺（販売促進）
- ⇒いずれも売上収益と売上債権を同額ずつ相殺して減額

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-1.通常の販売

- 売上割引
 - 定められた短期間内に得意先が掛代金を支払う場合
 - 金利相当分だけ掛代金の支払を免除
(代金回収の促進)
- 回収免除額
 - 金利の性格
 - 売上値引や売上割戻とは異なる
 - ⇒ 売上高と相殺せず、売上割引の名称を用いて、
P/Lの営業外費用として取扱う

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-2.特殊販売

- 特殊な形態の販売取引
 - 委託販売、受託販売、試用販売、予約販売、割賦販売、工事契約など
- 原則的な収益認識基準
 - 販売基準
- 取引の特殊性
 - 通常の販売基準とは若干異なる時点で収益の計上
 - 販売基準以外の例外的な基準の採用

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-2.特殊販売

1. 委託販売と受託販売
 - 委託販売
 - 他企業（受託者）に自己の商品の販売を依頼する取引
 - 受託販売
 - 他企業（委託者）の商品の販売を自己が引受ける取引
 - 受託者
 - 委託者のために商品を販売
 - 代金から自己が受取るべき手数料と販売に要した費用を控除し、その残額を委託者に支払う
 - 計算過程を表示して委託者に販売の詳細を通知するための書面
(売上計算書、仕切精算書)

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-2.特殊販売

- 通常の販売
 - 商品の引渡時点で売上収益を計上
- 委託販売
 - 委託者が受託者に商品を引渡しても、貨幣性資産が獲得されたわけではない
 - この時点で収益を計上してはならない
 - ⇒ 収益の計上は受託者がその商品を第三者に販売した時点
- 例) 受託者が当方の決算日の直前に販売
 - 連絡が決算日後に到達する場合
 - 決算手続き中に売上計算書が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかになったもの
 - ⇒ 決算日前の期間の売上収益に計上
- ※ 実務上
- 受託者の販売日を常に性格に把握することは困難
 - 売上計算書が販売のつど送付されている場合
 - ⇒ 計算書が到達した日をもって売上収益を計上することができる (企原・注6 (1))

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-2.特殊販売

2. 試用販売
 - 返品を条件として得意先に商品を発送し、試用のうえ気に入れば買取ってもらう形態の販売取引
- 商品の発送時点
 - いまだ対価の貨幣性資産は成立していない
 - 得意先が買取りの意思表示をする時点で計上 (企原・注6 (2))
3. 予約販売
 - 将来の商品引渡やサービスの提供を約束して、買手から予約金をとって行われる形態の販売取引
 - 予約金を受け取った時点
 - 貨幣性資産の受領は成立
 - 商品の引渡しやサービスの提供は行われていない
 - ⇒ 商品の引渡しやサービスの提供が完了した部分だけを収益に計上 (企原・注6 (4))

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

6-2-2.特殊販売

4. 割賦販売
 - 代金を何回かに分割し、定期的に均等額ずつ受取る形態の販売取引
- 商品を引渡した時点
 - 対価としての貨幣性資産が取得
 - 商品等を引渡した日に売上収益を計上: 原則 (企原・注6 (4))
5. 工事契約
 - 受注生産のように仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うもの
 - 工事完成基準 (←販売基準を適用)
 - 工事が完成した時点で計上
 - 工事進行基準 (←生産基準を適用)
 - 工事の進行度合いに応じて収益を計上

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-2.販売基準

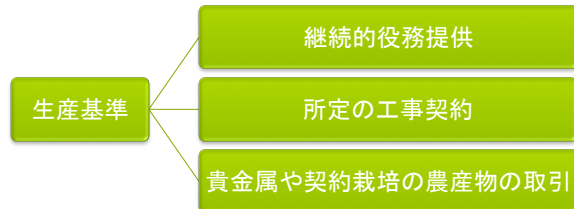
6-2-3.内部売買と内部利益の控除

- 経営管理の促進、部門ごとの利益測定
 - 本社・支店・工場などをそれぞれ別個の会計単位として独立
 - 部門間での商品等の受渡しに際して所定の利益を加算
 - 内部売上および内部仕入として記録
- 部門間での商品等の受渡し
 - 企業内部での財貨の移動
 - ⇒ 本来の売買ではない
- 利益が加算された商品等
 - 期末に企業内に残留
 - 未実現利益が含まれている (内部利益)
 - 対外的に公表する財務諸表
 - ⇒ 内部売上や内部仕入を相殺 + 内部利益の除去
- a) 売上高から内部売上高を控除し、仕入高 (売上原価) から内部仕入高 (内部売上原価) を控除
- b) 期末棚卸高から内部利益を控除 (企原・注11)

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-3.生産基準

6-3-1.継続的役務提供



- 継続的役務提供
 - 不動産の賃貸や金銭の貸付のように、事前に締結された契約に基づいて継続的なサービス提供を行う取引
 - 取引相手とその対価が確定
 - 時間の経過に基づいて確実かつ客観的な収益を算定
 - ⇒ 生産基準による収益計上が妥当

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-3.生産基準

6-3-1.継続的役務提供

- a) 提供したサービスに対して、対価の支払を受けていない場合
 - 時間の経過に見合う額を当期の収益に含めるとともに、その額を未収収益として資産に計上
- b) 対価の支払を受けたが、サービスの提供期間が完了していない場合
 - 未経過の期間に対応する額は当期の収益に含まれず、その額は前受収益として負債に計上
- **時間基準**
 - 経過時間に基づいて収益を計上

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-3.生産基準

6-3-2.工事進行基準を適用する工事契約

- 工期が決算日をまたぐ工事契約
 - 工事完成基準を適用
 - 工事収益は工事の完成・引渡日に属する最終年度だけに集中して計上
 - 経済活動が複数の年度にわたって行われる事実と反する
 - 工事の進行途上でも、進捗部分について経済活動の成果が確実であると認められる
 - ⇒ 工事進行基準で会計処理するのが合理的
- 成果の確実性（基準9項）
 - ① 工事収益総額
 - ② 工事原価総額
 - ③ 決算日における工事進捗度
- **原価比例法**
 - 工事原価総額の見積額のうち、当期末までに発生した実際工事原価の割合による方法
- ①②③が変更（基準16項）
 - 影響額を変更年度の損益として処理
- 損失の発生が見込まれる場合（基準19項）
 - 損失予想額について工事損失引当金の計上

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-3.生産基準

6-3-3.金銀及び契約栽培の農作物

- 鉱山から採掘された金や銀
- 食品メーカー等との間で前もって生産高の全量買取の契約が締結されている農作物
 - 生産が完了し引渡しが可能になった時点で収益を計上しても、確実性や客観性が損なわれることはない
 - ⇒ 経済的事実を反映した望ましい結果
- **収穫基準**
 - 生産完了時点での市場価格から、販売に要する諸費用を控除した純実現可能価額に基づいて計上

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-4.回収基準

6-4-1.割賦販売の例外的基準

○ 割賦販売

- 代金の回収が長期の分割払いであることに起因して、代金回収上の危険率が高かったり、回収のために多額の付随費用を要する場合

↓ 販売基準に代えて

a) 回収期限到来基準

- 分割代金の回収期限の到来日に売上収益を計上
- 権利義務確定主義

b) 回収基準

- 分割代金の実際の入金日に売上収益を計上
- 現金主義

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-4.回収基準

6-4-1.割賦販売の例外的基準

○ 割賦基準 (installment basis)

- 割賦販売に特有の方法 (先の2つの基準)

- 重要な会計方針に注記

○ 法人税法

- ⇒ 延払基準

○ 長期割賦販売等

- ① 代金の支払が3回以上に分割
- ② 商品引渡日から最終支払日までの期間が2年以上
- ③ 商品引渡日までの支払額 (頭金) が代金の3分の2以下

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

6-4.回収基準

6-4-2.回収基準による記帳方法

○ 記録法

1. 商品の引渡し時点で、割賦未収金及び割賦仮売上という対照勘定を用いて売価を記録し、代金の回収に伴ってこれらを相殺するとともに売り得げ収益を計上する処理法

→ 売上収益自体が代金回収時に計上

2. 商品の引渡し時点で売上収益を計上するが、決算時点で未回収の販売代金に含まれる利益の額を計算し、これを未実現利益として控除する処理法

→ 各期間の売上収益は、販売基準と同額

⇒ 未実現利益の控除により、結果的には回収済の販売代金に対応する利益だけが計上

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

復習

1. 収益認識には営業循環のいつ認識するかで、大まかに3つの基準があります。その3つを挙げてください。
2. 上記1.の基準のうち、原則的な処理は何ですか。
3. 上記1.の3つの基準で、それぞれを採用した際に利益計算の影響額をその収益認識の時期に絡めて特徴を述べてください。
4. 消費税の会計処理には2つの処理があります。その2つを挙げてください。さらに、どちらが適切か理由も含めて述べてください。

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

復習

5. 値引・返品・割戻・割引のうち、売上割引が売上値引や売上割戻とどのように性質がかり、そのためどのような処理を行うか述べてください。
6. 割賦販売の原則的な処理は何ですか？また、例外処理を2つ挙げてください。
7. 工事契約における2つの処理方法を挙げてください。
8. 生産基準における継続的役務提供や契約栽培の農作物等に採用される収益認識基準の名称をそれぞれ挙げてください。