

収益認識会計基準とJAのP/L

令和5年4月4日

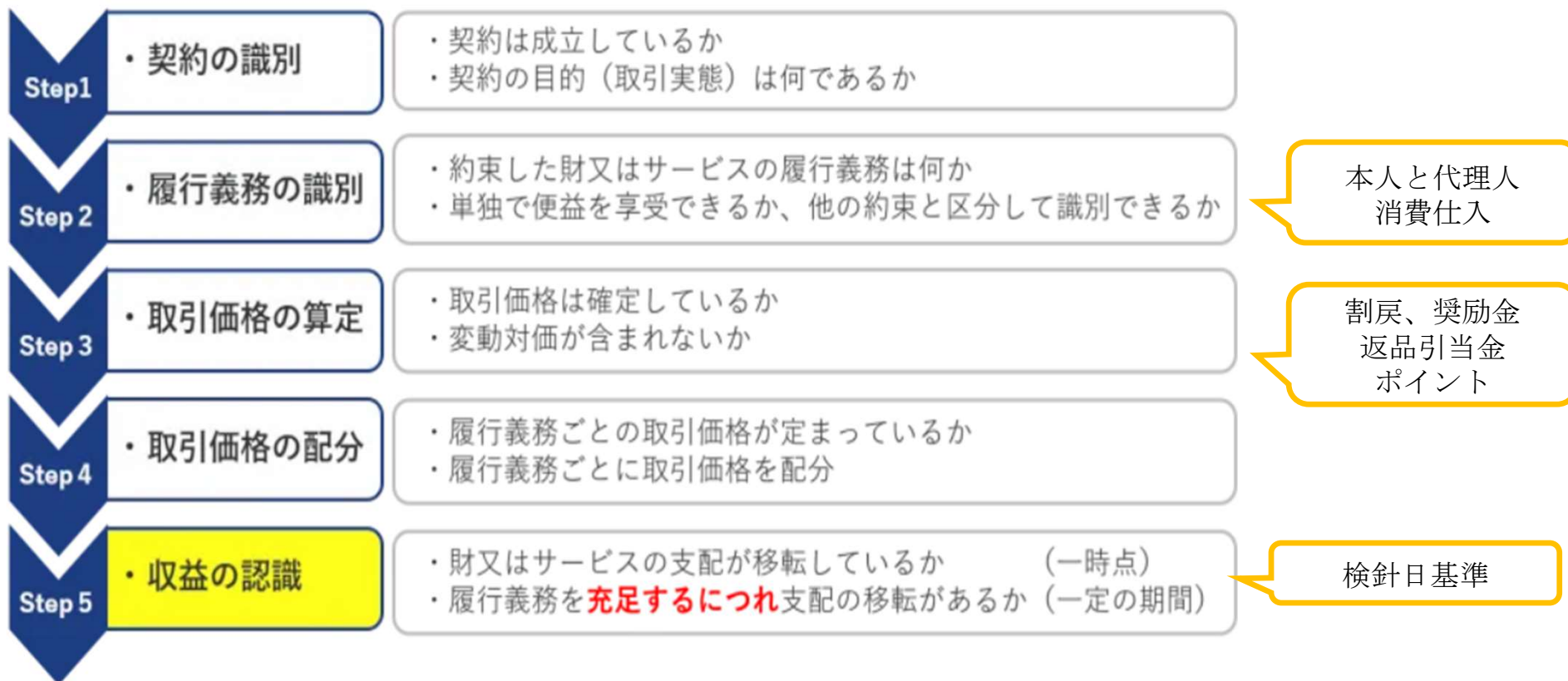
公認会計士 甲斐野新一郎

【基本的考え方】

IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点として会計基準を定めることとするが、我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを追加する。

IFRS(国際会計基準)は原則的な取扱いを定めるケースが多く、具体的な対応は企業、監査法人に委ねられるケースが多い

【基本となる原則】



2. 収益認識会計基準の概要 ②

【重要性等に関する代替的な取扱い】

これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわない範囲で、IFRS第15号における取扱いとは別に、個別項目に対する重要性の記載等の代替的な取扱いを定めている。

【項目】	【内容】
出荷基準等	国内で販売する商品又は製品について、出荷時から支配移転時点（例えば検収時）までの期間が通常の間である場合には、支配移転時までの一時点（出荷時等）に収益を認識することができる
期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア	一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができる
有償支給取引	有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合には、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識しないのが原則的な方法であるが、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（ただしこの場合にも収益は認識しない）

【代替的な取扱い等を設けなかった項目】

【項目】	【内容】
割賦販売における割賦基準に基づく収益計上	割賦基準の廃止⇒引渡し時に収益計上、金利部分の取扱
顧客に付与するポイントについての引当金処理	ポイント引当金の廃止⇒ポイント使用見込部分の収益からの控除
返品調整引当金の計上	返品調整引当金の廃止⇒返品見込部分の収益からの控除
毎月の計量により確認した使用量に基づく収益認識	検針日基準の見直し⇒検針日から期末までの収益の計上（見積り）

3. 本人と代理人

【本人と代理人】

財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であるのか⇒この場合は本人⇒総額表示

財又はサービスが他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であるのか⇒この場合は代理人⇒純額表示

【顧客に提供される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうか】

【項目】	【内容】
企業が財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること	例えば、企業が顧客に提供した製品が合意した仕様通りに機能しなかった際に、製品の交換やカスタマイズを行う責任が企業にある場合、当該製品について主たる責任を有しており、当該製品を支配していると判断される
企業が在庫リスクを有していること	顧客との契約を獲得する前に企業が製品を獲得したり、獲得する約束をした場合、当該製品の使用を指図し、残りの便益を全て享受しうる能力を有していることを示し、すなわち製品を支配していると判断される
財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること	顧客に提供する製品やサービスの販売価格を設定する権限や値引きを行う権限を有する場合、当該企業は価格裁量権を有し、製品またはサービスを支配していると判定される

【販売事業の場合】

一般的に契約で委託販売(手数料)か買取販売かが区分される

【購買事業の場合】

販売事業と異なり委託購買の例は少ない⇒支配してるかどうかで判断

- ①代行推進(シロアリなど)
- ②在庫のない取引(飼料、農機など)
- ③配送を全農に委託している場合の生産資材

4. JAのP/Lの変化

【JAのP/L】

1. 事業総利益
事業収益
事業費用
(1) 信用事業収益
.....

- JAの場合、法令の基づき事業ごとの収益、費用、事業総利益が記載される
- 事業間の内部取引についても各事業の収益が計上されるので各事業の収益と合計額が一致しない
- そのため、冒頭に事業間取引を除いたJA全体の事業総利益、事業収益、事業費用が記載される

(6) 購買事業収益
購買品供給高
購買手数料
修理サービス料
その他の収益
(7) 購買事業費用
購買品供給原価
購買品供給費
修理サービス費
その他の費用
購買事業総利益

- 本人取引とされた購買事業は供給高と供給原価が両建てされ、差額で事業総利益が計算される(総額表示)
- 代理人取引とされた購買事業は供給高、供給原価は計上されず、手数料を収益として計上する(純額表示)
- 本人、代理人の違いにより事業、JAごとに異なる可能性

(6) 販売事業収益
販売品販売高
販売手数料
その他の収益
(7) 販売事業費用
販売品販売原価
販売費
その他の費用
販売事業総利益

- 買取販売については販売高と販売原価が両建てされ、差額で事業総利益が計算される(総額表示)
- 委託販売の場合は販売高、販売原価には計上されず、手数料を収益として計上する(純額表示)
- 販売事業収益は買取品の販売高と委託販売品の手数料の合計となる

2. 事業管理費
.....

- 本人、代理人の違いで供給・販売高は異なるが、事業総利益は変化しない(原則)
- 収益認識基準の適用により、購買・販売事業の収益は連続しなくなる
⇒R3年度(3月決算JA)、R4年度(3月決算以外のJA)、R5年度以降は全てのJAで収益認識基準導入後の収益に統一される
- 部門損益計算書についてはP/Lとの一致が求められるため、収益認識会計基準を適用した収益が記載される

事業利益

6. 収益認識会計基準と管理会計

【購買事業】		H27	H28	H29	H30	R1	R2
P/L	①購買事業収益	2,698,604,656	2,577,876,482	2,597,457,339	2,581,893,313	2,473,063,403	2,335,093,511
	②購買品供給高	2,606,465,138	2,486,308,433	2,509,256,922	2,499,436,099	2,400,010,747	2,263,099,477
	③購買手数料	233,450	251,810	190,917	372,428	716,479	1,553,583
	④購買事業費用	2,388,586,934	2,281,331,218	2,308,470,069	2,299,089,716	2,198,757,223	2,056,836,163
	⑤購買品供給原価	2,285,964,252	2,180,951,710	2,208,315,725	2,198,781,999	2,104,431,830	1,969,349,045
	⑥購買事業総利益	310,017,476	296,545,034	288,986,995	282,803,350	274,305,933	278,257,131
	②/⑦：買取購買比率	99.9%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	99.9%
	⑥/①：事業総利益率	11.5%	11.5%	11.1%	11.0%	11.1%	11.9%
事業明細	⑦購買品供給・取扱高	2,607,919,653	2,487,260,343	2,510,150,048	2,500,527,602	2,400,928,374	2,264,816,207
	⑧購買利益	320,734,099	305,608,346	301,131,928	301,026,202	296,295,203	295,303,753
	⑧/⑦：販売事業粗利率	12.3%	12.3%	12.0%	12.0%	12.3%	13.0%

- 現在は太宗が買取販売(本人取引)だが代理人取引により手数料表示となり、購買品供給高が減少する可能性
- 購買事業総利益率が不連続になる可能性
- 購買事業総利益率と粗利率が乖離する可能性

【販売事業】		H27	H28	H29	H30	R1	R2
P/L	①販売事業収益	360,782,144	378,704,536	406,353,389	423,032,286	434,965,624	436,422,209
	②販売品販売高	154,071,905	169,063,108	201,987,136	226,102,378	242,883,752	243,232,048
	③販売手数料	122,410,977	124,103,172	123,115,987	119,130,806	115,542,810	115,422,894
	④販売事業費用	216,541,788	229,659,505	259,538,968	275,575,226	287,118,164	286,497,495
	⑤販売品販売原価	133,812,162	146,144,152	177,279,096	199,139,370	214,913,363	214,538,138
	⑥販売事業総利益	144,240,121	149,044,786	146,814,184	147,456,829	147,847,250	149,924,485
	②/⑦：買取販売比率	3.4%	3.6%	4.3%	4.9%	5.4%	5.4%
	⑥/①：事業総利益率	40.0%	39.4%	36.1%	34.9%	34.0%	34.4%
		(②-⑤)/②)買取販売粗利率	13.1%	13.6%	12.2%	11.9%	11.5%
事業明細	⑦販売品販売・取扱高	4,534,875,559	4,688,253,055	4,684,941,704	4,567,883,002	4,525,127,959	4,468,885,599
	⑧販売利益	142,670,023	147,021,539	147,823,363	146,086,819	143,512,651	144,116,189
	⑧/⑦：販売事業粗利率	3.15%	3.14%	3.16%	3.20%	3.17%	3.22%

- 販売事業は委託販売が太宗で、現在も手数料表示
- 事業総利益率は分析手法としては問題あり

- 管理会計で重要になるのは総額表示の事業収益と事業総利益、それを除した事業総利益率