

# IFRS Viewpoint

## 棚卸資産の値引き及びリベート

「IFRS Viewpoint」シリーズでは、基準の適用が困難であることが確認された、又はガイダンスが十分ではない領域に焦点を絞っています。本号では、買手が棚卸資産を購入する際に値引き及びリベートをどのように会計処理するのかについて検討しています。

### 論点となるのは何か？

値引き及びリベートは、例えば、取引における値引き、決済値引き、数量に基づくリベート及びその他のリベートなど、さまざまな方法で買手に提供されることがあります。これらの減額に関する会計処理は、契約の種類によって異

なります。本IFRS Viewpointでは、種々のリベート及び値引きに関する買手の会計処理についての私どもの見解をいくつかの適用例を用いて示しています。

#### 関連するIFRS

IAS第2号「棚卸資産」  
IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」  
IAS第1号「財務諸表の表示」



# 見解

下表は、さまざまな値引きの会計処理についての概要を示しています：

## 値引きの会計処理

値引きの種類	説明	会計処理
取引における値引き	売主が、最終顧客に直接ではなく、再販業者に販売する際に請求する価格の減額	棚卸資産の原価から控除する。
決済値引き	一定の期間内の支払についての値引き	受け取った決済値引きを棚卸資産の原価から控除し、棚卸資産とそれに関連する負債は、純額(低い方の金額)で当初に記録する。 決済値引きが受け取れるが、利用しない場合には、受け取ることのできる値引き控除後の棚卸資産を記録し、追加の金額を金融費用として記録することが私どもが望ましいと考える見解である。容認し得る選択肢は、棚卸資産を実際に支払った金額で記録することである(請求金額が通常の与信期間内に支払われることを条件とする)。
棚卸資産関連のリベート	遡及値引き及び数量に基づくリベート	受け取る <b>可能性が高くなった</b> 時点で認識する。認識すると、リベートは、関連する棚卸資産の原価の控除として記録しなければならない。
その他のリベート	実質的には棚卸資産購入に関するものではないリベート(例えば、販売促進費への支払など)	適切な会計処理は、個別の契約によって決まる。

## 詳細な分析

### 値引き

IAS第2号「棚卸資産」では、「値引き、割戻し及びその他の類似の項目は、購入原価の算定にあたって控除される」と要求しています。そのため、値引きの会計処理は明確です。

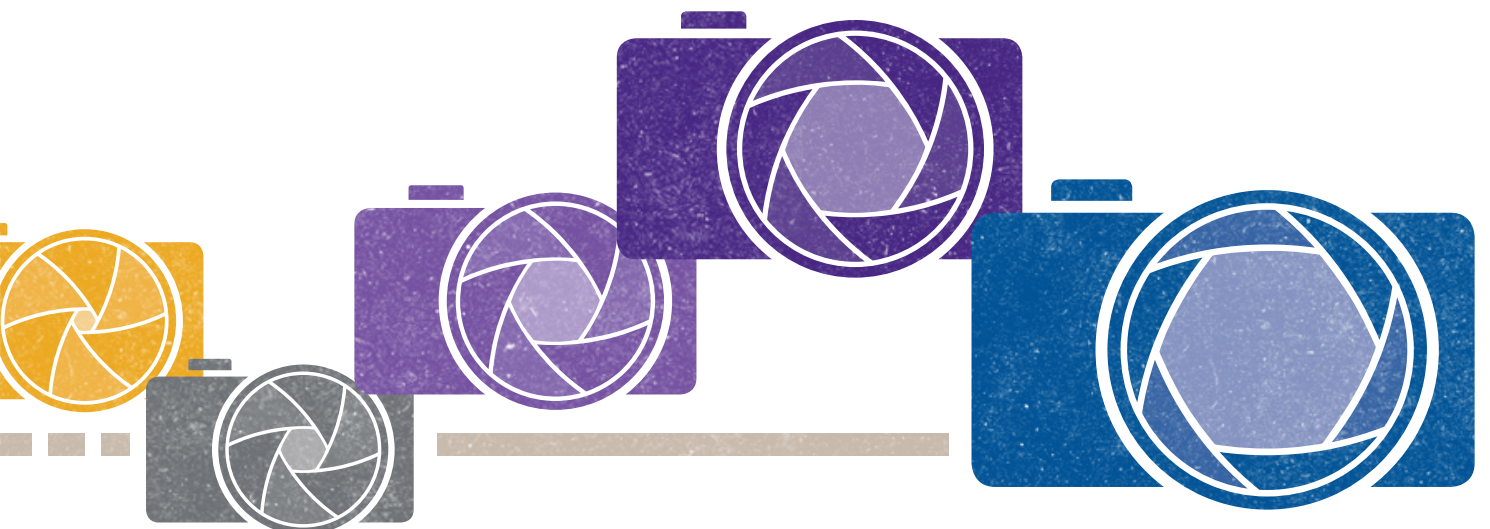
### 決済値引き

決済値引きの会計処理は、IAS第2号で定められていません。しかし、2004年11月、IFRS解釈指針委員会(IFRIC)は、これについて検討し、いわゆる「アジェンダの決定」を公表し、受け取った決済値引きは棚卸資産の原価から控除しなければならないとの結論を下しました。

IFRICは、利用されない決済値引きの会計処理についてはガイダンスを示しませんでした。仕入先が決済値引きを提供する棚卸資産の購入は、受け取ることができる値引き控除後の純額で記録すべきであるというのが私どもが望ましいと考える見解です。こうした考えのもと、買手が値引きを利用しない場合には、追加の支払金額を金融費用として記録します。この理由は、以下のとおりです：

- 決済値引きは実質的に融資契約であり、それに従って会計処理しなければならない；及び
- 当初認識時に関連する負債について記録する金額は公正価値でなければならない；当該日に負債を決済するために支払うであろう金額を超えてはならない。

しかし、権威のある指針が存在しない場合には、購入が通常の与信期間におけることを条件として、実際に支払った金額（すなわち、受け取ることができるが利用されなかった決済値引きの総額）で棚卸資産を記録することも許容されると私どもは考えています。ただし、購入が決済繰延条件の下で行われており、実質的に金融要素が含まれている場合には、当該要素は、資金調達期間に係る金融費用として認識します。



### 棚卸資産関連のリポート

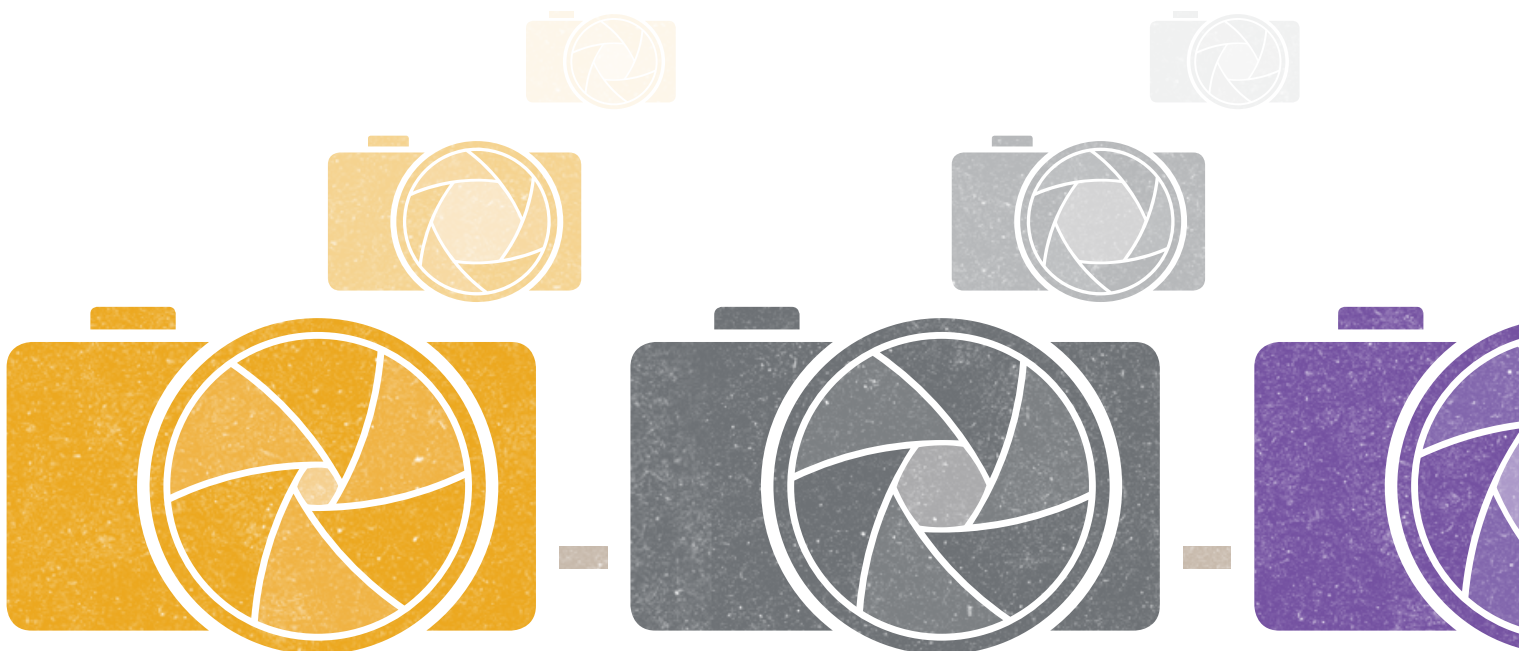
数量に基づく値引きは、値引きを受け取る**可能性が高い**場合に認識すべきであるというのが私どもの見解です。IAS第2号の目的上、「コスト」に不確実性がある場合、最も可能性の高いコストを使用します。そのため、可能性が高いリポートは、棚卸資産の原価から控除し、前払又は類似の資産として認識しなければなりません。リポートを獲得する確率は、当該契約が継続している場合には、将来の期間の末日に見直す必要があります。リポートを受け取る可能性がもはや高くはなくなった場合には、前払資産を戻し入れて、対応する修正を該当する棚卸資産、及び／又は売上原価について行わなければなりません。

リポートを受け取る可能性が高くないか又は金額を信頼性をもって測定できない場合には、棚卸資産はその総額で記録しなければなりません。この評価についても、定期的に見直す必要があります。結論に変更が生じた場合、その段階でリポートを記録しなければなりません(設例をご覧ください)。この段階で関連する棚卸資産の一部を売却した場合には、当該項目に係る値引きの比例的部分を売上原価に反映させなければなりません。

記録する値引きは購入する単位数を基礎とし、その結果、当該単位のコストを減額する必要があります。

### その他のリポート

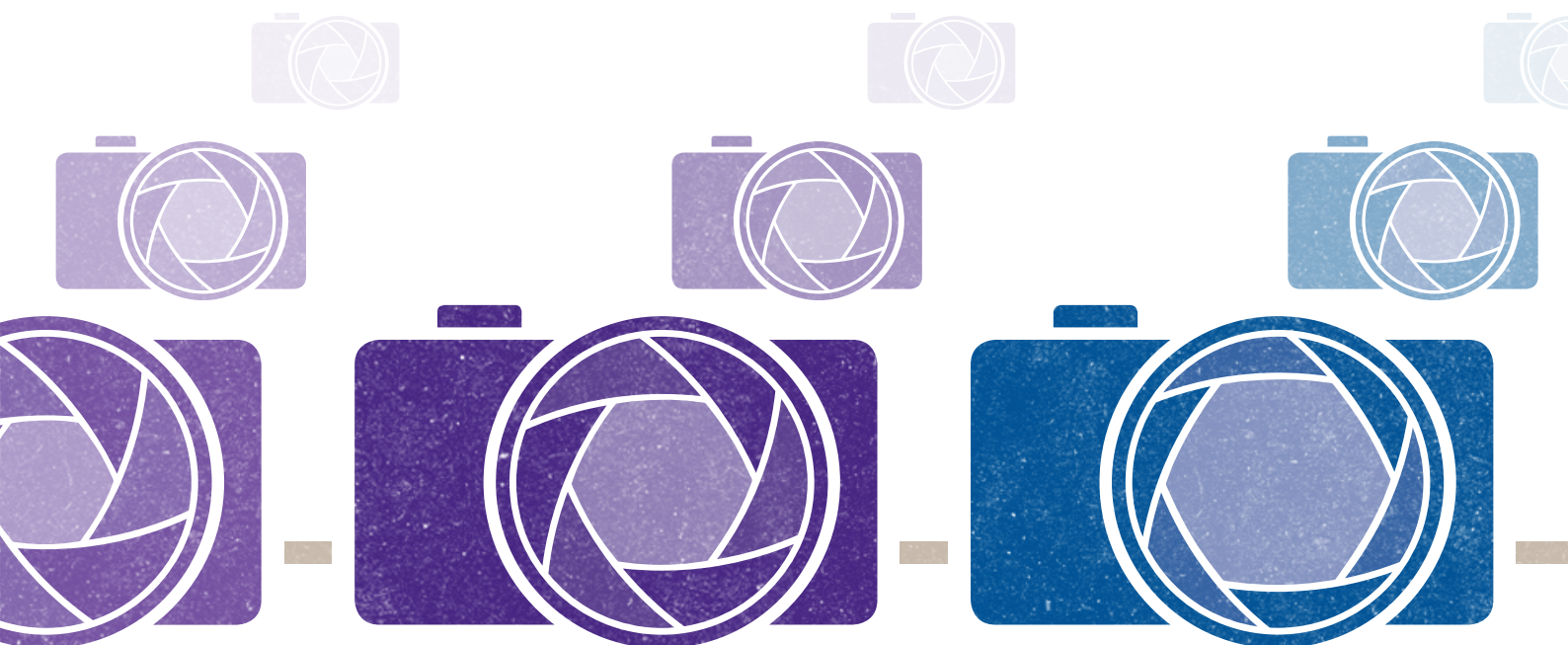
業種によっては、買手が、仕入先から支払を受けることを含む契約(「供給者支払契約」)を行うことは一般的です。これらの契約は変化に富んでおり、複雑となることがあります。そうした契約の中には、棚卸資産購入に関連するものも、そうでないものもあります。本IFRS Viewpointは、仕入先支払契約の会計処理についての包括的なガイダンスを示すことは意図していないものの、いくつかの考慮すべき要素を以下で簡単に説明しています。



供給者支払契約では、当該契約が棚卸資産購入に関連しているのか、それとも何か別のものに関連しているのかを決定するのに慎重な分析が要求されます。こうした分析を行うにあたって、契約の法定表示が必ずしもその契約の実質を反映しているとは限らないことに留意しなければなりません。これらの契約が棚卸資産購入に関連していない場合には、生じる収益の時期、金額及び表示を決定するにあたってさらなる分析が必要です。IFRICは、2004年11月のアジェンダの決定において、「明確かつ真正に売却コストを返還する」リポートは、棚卸資産の原価から控除すべきではないとの結論を下しました。このIFRICのアジェンダは、IFRS第15号が公表される以前から存在しており、当該基準が発効する際の分析において考慮しなければなりません。

供給者支払契約に、買手が仕入先に、棚卸資産購入とは区別できる財又はサービスを提供することが含まれている場合には、当該契約により、IFRS第15号に従って収益が認識される可能性があります。IFRS第15号は、企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスに適用されます。そして、本基準では、関連する収益をいつ認識するのかについての適用指針を示しています。買手が区別できる財又はサービスを提供していない場合には、契約は棚卸資産購入に関連している可能性が高く、その場合には、本IFRS Viewpointのガイダンスが適用されます。

しかし、状況によっては、買手は、受け取る金額が棚卸資産購入に関連していないが、主要な収益生成活動に付随するものであるとみなす場合があります。そのような場合、関連する収益を売上高以外の表示項目に表示することが適切となる可能性があります。例えば、受け取る金額が発生した特定のコストを補填するためのものである場合には、包括利益計算書において、収益と当該コストを相殺することは適切となり得ます（IAS第1号第34項をご覧下さい）。そのような状況では、最も適した表示を決定するために判断が要求されます。



## 設例

### 設例1－決済値引き

20X1年1月1日に買手Pは仕入先Sから棚卸資産を購入する。価格はCU1,000で、30日以内に決済すると2.5%の値引きを受ける。Pは、値引きを利用しないことを決定し、20X1年2月28日にCU1,000で決済する。

#### 分析

Pは、値引きを受ける権利を控除後の棚卸資産を記録する。当該値引きの最終的な支払は、金融費用として記録される。各仕訳は以下のとおりである:

20X1年1月1日－当初認識	借方 (CU)	貸方 (CU)
棚卸資産	975	
流動負債		975

20X1年1月1日から20X1年2月28日までの期間－金融費用の発生及び決済の記録	借方 (CU)	貸方 (CU)
金融費用	25	
流動負債		25
流動負債	1,000	
現金		1,000

注:原則として、金融費用は、見積キャッシュ・フローに基づいて、負債の保有期間にわたって均等に引き当てられなければならない。



## 設例2-数量リベート

買手Pは、20X1年度に対して固定された1単位当たりCU10の基本単位価格で仕入先Sから棚卸資産を購入する。Sは、Pが20X1年に合計で少なくとも10,000単位を購入する場合には、CU5,000(最大)のリベートを支払うことに合意している。期首に、Pの購入予測は年間8,000単位である。しかし、20X1年6月30日に、Pはその予測を11,000単位に変更する。

20X1年6月30日に、Pは5,200単位を購入し、そのうちの3,900単位が使用／販売された。残りの1,300単位は、CU13,000のコストで棚卸資産として保有されている。

### 分析

20X1年6月30日に、棚卸資産の原価が修正される可能性が高くなった。最初の10,000単位に対する1単位当たりのコストに係る変更後の最善の見積りは以下のとおりである:

$$(CU10 \times 10,000 \text{ 単位} - CU5,000) / 10,000 \text{ 単位} = CU9.50$$

注:当該数値を超過する購入により追加のリベートを受けることはないため、本算定は最初の10,000単位のみに基づいて行っている。

したがって、20X1年6月30日に購入した5,200単位のコストは、単位当たりCU0.5の下方修正を行わなければなりません。そのうちの75%が販売されたため、認識されるリベートの比例的部分は純損益計算書(売上原価)に記録しなければなりません。各仕訳は以下のとおりです:

20X1年6月30日-可能性の高いリベートの記録	借方 (CU)	貸方 (CU)
前払(リベートの受取り)	2,600	
棚卸資産		650
売上原価		1,950

注:最初の10,000単位までの事後の棚卸資産購入は、リベートを受け取る可能性が高くあり続ける限り、単位当たりCU9.5で記録する。10,000の閾値を上回った時点で、単位当たりのコストはCU10に戻る。

### 重要なディスクレーマー:

本刊行物は情報源となるように作成されました。これはガイドとしてのみ意図されており、特定の状況におけるこの内容の適用は、固有の事情により異なります。表現においてはあらゆる注意が払われていますが、この文書を利用してIFRSへの準拠を評価する方は、十分な研修を受講し経験を積んでいなければなりません。専門家の助言を考慮して取り入れることなしに、本刊行物に含まれる内容に基づいて行動してはなりません。本刊行物に含まれている可能性がある全ての誤謬(発生した原因が不注意によるものかそれ以外かを問わない)又は本刊行物を利用、又は何らかの依拠をした結果として個人が被った損害について、グラントソントン・インターナショナル・リミテッド及びその構成員、すべてのメンバーファーム並びにそのパートナーとスタッフは、一切の責任を負いません。





[www.grantthornton.global](http://www.grantthornton.global)

© Grant Thornton Taiyo LLC

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリーサービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド(GTIL)とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。