

Tax Consulting Firm EOS Firm News Vol.40 Jul'18

～「収益認識に関する会計基準」への対応について～

企業会計基準における収益認識基準の見直しに伴い、税法における収益認識等についても法令上の明確化が図られました。今回は収益の認識時期及び金額を中心に改正の概要を紹介します。

1. 改正の趣旨

我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていませんでした。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成 26 年 5 月に「顧客との契約から生じる収益」（IASB においては IFRS 第 15 号、FASB においては Topic 606）を公表しました。

これらの状況を踏まえ、企業会計基準委員会は、平成 30 年 3 月 30 日に収益認識に関する包括的な会計基準となる、企業会計基準第 29 号「**収益認識に関する会計基準**」及び企業会計基準適用指針第 30 号「**収益認識に関する会計基準の適用指針**」を公表しました。

新会計基準は平成 33 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から強制適用とされていますが、平成 30 年 4 月 1 日以降開始する事業年度又は同年 12 月 31 日以降終了する事業年度から任意適用できることとされています。

「収益認識に関する会計基準」は、「企業会計原則」に優先して適用される会計基準としての位置付けがなされており、「履行義務」という新たな概念をベースとして収益の計上単位、計上時期及び計上額を認識する会計処理が行われることとされています。

これらを踏まえ、法人税法または法人税基本通達において、「収益認識に関する会計基準」における収益の計上単位、計上時期及び計上額について「履行義務」という新たな概念を盛り込んだ形で見直しを行うとともに、法人税法において収益の計上時期及び計上額についての規定が設けられたこと等に伴う取扱いの整理を行っています。

なお、中小企業の会計処理については、従来どおり企業会計原則等による会計処理が認められることとされていますので、従来の取扱いが変更されるものではありません。

2. 改正の概要

- ① 資産の販売等に係る収益の額を損益の額に算入する時期についての明確化
- ② 資産の販売等に係る収益の額として所得の額に算入する金額についての明確化
- ③ 返品調整引当金制度の廃止（経過措置あり）
- ④ 長期割賦販売等における延払基準の廃止（経過措置あり）
- ⑤ その他の改正（金銭債権計上差額の取り扱い、貸倒引当金勘定に繰り入れた金額等にみなす金額）

3. 資産の販売等に係る収益の額を損益の額に算入する時期についての明確化

「収益認識に関する会計基準」では、5つのステップを適用して収益を認識し、企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することによって、「履行義務」を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識します。

上記を踏まえ、資産の販売等に係る収益の額を損益の額に算入する時期は以下の通り明確化されました。

■収益の算入時期

<原則>

- ・目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度（法人税法22条の2第1項）
（例）出荷日、検収日、作業終了日、使用収益開始日等

<例外①>

- ・一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、引渡し等の日に近接する日の属する事業年度の確定決算で収益として経理した場合、その事業年度（法人税法22条の2第2項）
（例）契約効力発生日、仕切精算書到達日、検針日等

<例外②>

- ・引渡し等の日に近接する日の属する事業年度の確定申告書に収益の額の益金算入に関する申告の記載をした場合（申告調整をした場合）、その事業年度（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、引渡し等の日に近接する日の属する事業年度の確定決算で収益として経理している場合を除く）（法人税法22条の2第3項）

■留意点

・引渡しの日には複数の収益計上時期がありえますが、法人が選択した収益計上時期の基準は継続して適用することが求められます。

（注）例えば、その取引について出荷した日が引渡しの日として合理的と認められ継続して適用している場合に、期末の取引だけ検収した日とすることは認められません。

・引渡しの日ではなくても、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って引渡しの日に近い日を収益計上時期としている場合には、その近接する日において収益計上することが認められます（申告調整も可）。その近接する日を収益計上時期の基準としている場合、継続して適用することが求められます。

（注）<例外②>は、<例外①>における収益経理をしていない場合であっても申告調整により近接する日に収益計上することを認めるというものであって、恣意的な申告調整を認めるものではありません。

4. 資産の販売等に係る収益の額として所得の額に算入する金額についての明確化

「収益認識に関する会計基準」では、取引価格を算定する際に変動対価等の影響を考慮するため、値引きや割り戻しに加え、回収不能や返品されると見込まれる金額については収益の減額とします。それに対し、資産の販売等に係る収益の額として所得の額に算入する金額は以下の通り明確化されました。

■収益の算入金額

・販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。(法人税法22条の2第4項)

通常得べき対価の額とは、一般的には第三者間で通常付される価額(いわゆる時価)をいう。

・引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額には、貸倒れや返品の可能性がある場合においてもその影響を織り込むことはできない。(法人税法22条の2第5項)

■留意点

・値引きや割り戻しについては、譲渡資産等の時価をより正確に反映させるための調整と位置づけることができ、法人税法上も控除します。

・「収益認識に関する会計基準」では、回収不能や返品の影響も見積って取引価格に反映しますが、これらは譲渡資産の時価とは関係ない要素であることから、**法人税法上はそのような処理は認められません。**(税務と会計の不一致となり、調整が必要となります。)

本紙に関するお問合せ、税務に関するご相談等は、下記までご連絡くださいませ。

税理士法人 EOS 東京都港区西新橋 1-2-9 日比谷セントラルビル 5 階

TEL: 03-4577-1806 FAX: 03-4577-1898

E-mail: accounting@epcs.co.jp <http://www.epcs.co.jp>