

**収益認識基準の強制適用開始について**  
**～ポイント制度の場合～****1. 概要**

2018年3月30日、企業会計基準委員会より「企業会計基準第29号・収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に係る会計基準の適用指針」が公表されました（2020年3月31日一部改正）。

これらの会計基準及び適用指針は、これまで包括的な会計基準の存在しなかった売上（収益）の認識基準について、商品やサービスを顧客に提供する義務（履行義務）に着目して収益を計上する時期や計上金額を定めたものです。

収益認識基準は監査を受ける必要のある大企業の場合は2021年4月1日以後開始される会計年度から強制適用されます。（2018年4月より早期適用が可能）

中小企業については任意適用となっていますが、大企業である親会社等の連結会計の対象となっている場合は原則として会計処理方法を揃える必要があります。

一方、平成30年度税制改正において、法人税の取扱いを新設される収益認識会計基準に合わせるための法人税法の改正がおこなわれました。しかし消費税についてはこれまで通りの取り扱いにより売上を認識するため、法人税と消費税で収益の認識方法に差異が生じることとなります。

本ファームニュースでは、国税庁HPで公表されている「収益認識基準による取扱いの例」の中からポイント発行取引の会計処理を例に、新設される収益認識基準と税務での取り扱いの違いをご紹介致します。

**2. ポイントを発行した場合のこれまでの会計処理**

現在、様々な店舗で商品を購入した際にポイントが付与されるようなサービスが実施されています。購入者は発行されたポイントを次回の買い物の際に使用することで商品やサービスの提供を受けることができるため、会計上では、このポイントが使用されたときにも、新たな売上が発生したものと考えていきます。しかし、店舗側はポイントが使用された分、商品の販売対価を受け取ることができません。

従来の取り扱いでは、このポイントが使用されたことにより受け取れる対価が減った分は、費用として処理されていました。

以下、設例を用いてポイントが発行されてから、次回の買い物で使用されるまでの取引をみていきます。

**Tax Consulting Firm EOS**  
**Firm News Vol.61 Oct'20**

**【設例】**

- ・商品販売価格 10,000 円（税抜本体価格）
- ・ポイント付与 1,100Pt（税込価格の 10%）
- ・ポイントは 1Pt=1 円として使用可能

この設例の前提で、付与された1,100Ptを使って、1,100円の新たな商品を購入したとした場合の会計上の取り扱いは次のようになります。

**【ポイント発行販売時】**

借方		貸方	
現金	11,000	売上	10,000
		仮受消費税	1,000

売上は商品販売価格

消費税 10%



**【ポイントを全て使用して新たな商品1,100円を購入時】**

借方		貸方	
販売促進費	1,100	売上	1,100

新たな売上と同額の費用を計上

**Tax Consulting Firm EOS**  
**Firm News Vol.61 Oct'20**

※ポイントの使用までに決算日をまたぐ場合は期末において将来のポイント使用分として見積もった金額を引当金として費用処理します。

**3. 収益認識基準による取り扱い**

これまでの収益の認識は商品の引き渡しやサービスの提供の完了等により収益が確実に実現されたと判断される時点において行われてきました（実現主義）が、この収益の実現をいつの時点と捉えるかについては具体的な定めがなく、各社の状況に応じて収益が実現したと考えられる時点をもって収益計上が行われてきました。

新しい収益認識会計基準では次の5つのステップによって収益の計上時期と計上金額を判断することとなります。

（収益認識基準 16・17 項）

**《収益認識の5つのステップ》**

- (1) 顧客との契約を認識
- (2) 契約における履行義務を識別する
- (3) 取引価格を算定する
- (4) 契約における履行義務に取引価格を配分する
- (5) 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する

ポイントが発行された場合のそれぞれのステップについて見ていきます。

**(1) 顧客との契約を認識**

収益計上の基となる契約を認識します。この場合の契約は形式に捉われず、経済的実質から判断して当事者間で承認された約束をもって契約と判断していきます。

⇒商品を購入することによりポイントが付与されることを顧客と販売者が認識しているため契約が成立していると言えます。

**(2) 契約における履行義務を識別する**

履行義務とは「契約により別個の財又はサービス（又は一連の別個の財又はサービス）を顧客に移転する約束」をいいます。（収益認識基準 7）収益は履行義務ごとに認識していくため、契約に含まれている履行義務を区分して捉えていきます。

**Tax Consulting Firm EOS**  
**Firm News Vol.61 Oct'20**

⇒ポイントの発行は、その使用により商品を引き渡す価値を顧客に提供していると考えられるため、商品の売上とは別の履行義務として捉えます。

**(3) 取引価格を算定する**

収益の計上金額を算定するための取引価格を算定します。

⇒設例の場合、取引価格は商品販売価格の 10,000 円となります。

**(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する**

まず契約の中に含まれる履行義務を識別します。

一つの契約の中に複数の履行義務が含まれていると判断された場合には、その契約に係る取引価格を各履行義務に配分する必要があります

この配分は、仮にその財産又はサービスを独立して販売したとした場合の価格（独立販売価格）の比率によって行います

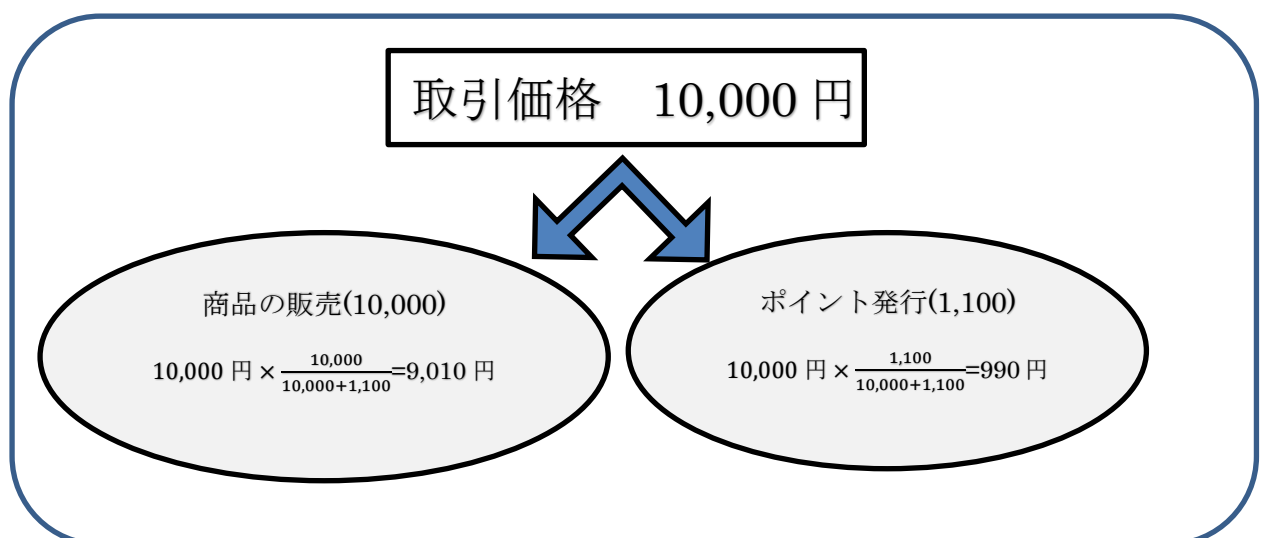
⇒ポイント付販売の場合は商品の販売とポイント発行という 2 つの履行義務を認識します

「商品の販売」は税抜販売価格である 10,000 円が独立販売価格と見積もれますが、「ポイントの発行」については取引により付与したポイントのうち将来使用される見込みのポイントを見積もって算定します。

仮に設例の 1,100Pt のうち過去の実績から全てが使用されると見込まれる場合、顧客に提供される価値は 1,100Pt と考えられます。

1Pt=1 円なので、この場合の独立販売価格は 1,100 円ということになります、

取引価格である 10,000 円を独立販売価格の比率で商品の販売とポイントの発行というサービスに振り分けます。



**Tax Consulting Firm EOS**  
**Firm News Vol.61 Oct'20****(5) 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する**

収益認識会計基準では履行義務が充足した時点において収益を認識することとしています。  
このステップで収益を認識するタイミングを規定しています。

⇒商品の販売については、商品を引き渡した時点で履行義務が完結します。一方でポイントの発行による履行義務は、そのポイントが使用された時点で履行義務が満たされたことになるため、ポイント発行時点では未使用分を負債として計上します。

**4. 法人税の取り扱い**

平成30年度税制改正により法人税法22条の2が新設されました。

これは、収益認識基準の取り扱いを法人税に合わせるものとなっていますが、会計上の見積もり等により所得が調整されることを防ぐため、法人税基本通達によってその詳細な取り扱いが公表されています。

ポイント発行取引の場合、本通達において下記の要件を満たすポイント制度については、収益認識基準に従って計上した収益を法人税の計算においても認められることが定められています。

**《自己発行ポイントの要件》** (法人税基本通達2-1-1の7)

- (1) その付与した自己発行ポイント等が当初資産の販売等の契約を締結しなければ相手方が受け取れない重要な権利を与えるものであること。
- (2) その付与した自己発行ポイント等が発行年度ごとに区分して管理されていること。
- (3) 法人がその付与した自己発行ポイント等に関する権利につきその有効期限を経過したこと、規約その他の契約で定める違反事項に相手方が抵触したことその他の当該法人の責に帰さないやむを得ない事情があること以外の理由により一方的に失わせることができないことが規約その他の契約において明らかにされていること。
- (4) 次のいずれかの要件を満たすこと。
  - イ. その付与した自己発行ポイント等の呈示があった場合に値引き等をする金額(以下2-1-1の7において「ポイント等相当額」という。)が明らかにされており、かつ、将来の資産の販売等に際して、たとえ1ポイント又は1枚のクーポンの呈示があっても値引き等をするものとされていること。

(注) 一定単位数等に達しないと値引き等の対象にならないもの、割引券(将来の資産の販売等の対価の額の一定割合を割り引くことを約する証票をいう。)及びいわゆるスタンプカードのようなものは上記イの要件を満たす自己発行ポイント等には該当しない。
  - ロ. その付与した自己発行ポイント等が当該法人以外の者が運営するポイント等又は自ら運営する他の自己発行ポイント等で、イに該当するものと所定の交換比率により交換できることとされていること。

**Tax Consulting Firm EOS  
Firm News Vol.61 Oct'20**

これらの要件を満たす制度の場合、将来のポイント使用について確実性が高く、かつ、法人が収益を計上する事業年度を故意に調整する余地が少ないと考えられるため、法人税法上も収益認識基準に沿った会計処理が認められることになります。

**4. 消費税の取り扱い**

消費税法については収益認識基準による改正は行われておらず、従来通りの取り扱いとなり、あくまでも消費者である顧客が支払った対価の額が売上と考えます。  
つまり、設例の場合は対価の額（11,000円）を売上金額とし、ポイントを発行する商品の販売をした時点で課税されます。

**5. 収益認識準での会計処理**

収益認識基準の基では、次のような会計処理を行うこととなります。

**【ポイント発行時】**

借方		貸方	
現金預金	11,000	売上	9,010
		契約負債	990
		仮受消費税	1,000

当初の売上は「商品の販売」という履行義務に振り分けられた取引価格

ポイント発行時に認識した履行義務を売上に計上



**【ポイントを全て使用して新たな商品1,100円を購入】**

借方		貸方	
契約負債	990	売上	990

**6. 今後の対応**

収益認識基準による会計処理の場合、ポイントの使用時に費用の発生として認識するのではなくポイント発行時に収益の減少として会計処理を行うため、最終的な利益に変動はなくても見かけのうえでは基準適用前に比べて売上の金額が減少することになります。

税務の面では、法人税の取扱いでご紹介した要件を満たすポイント制度でない場合、法人税法上では収益の減額が認められず、当期に支払う税額が増加する可能性があります。また、ポイント発行の販売取引時点においては、売上高と消費税額が「税抜価格×消費税率」の関係にならないこととなります。

これらの事象に対応するため、ポイント制度の整備や会計システム上の処理方法の見直しなどが必要になってくることが考えられます。

また、今回はポイント発行制度のみ取り上げましたが国税庁HP「収益認識基準による取扱いの例」では、その他にも収益認識基準と税務上の取扱いが異なる取引事例がいくつか紹介されています。

いずれの事例も、業種によっては重要な取引に該当する可能性があるため、一度ご参照頂くことをお勧めいたします。

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](mailto:accounting@epcs.co.jp) <https://www.epcs.co.jp>