

■ Article ■

「収益認識に関する会計基準」の公表と法人税法の対応

東洋大学経営学部准教授 金子友裕

一 はじめに

2018年3月30日に企業会計基準委員会から企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下、「収益認識基準」とする)が公表された。法人税法では、この収益認識基準の公表を受け、2018年3月31日に法律第7号「所得税法等の一部を改正する法律」、政令第132号「法人税法施行令等の一部を改正する政令」を公布し、この対応を行っている。この改正により、法人税法22条4項の改正、法人税法22条の2の創設、法人税法施行令18条の2の創設が行われている。

本稿では、収益認識基準の概要及び収益認識基準への法人税法の対応の概要を整理する。

二 収益認識基準の概要

(1) 適用範囲と適用時期

収益認識基準は、金融商品に係る取引やリース取引等を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用され、当該収益に関する会計処理については、「企業会計原則」に優先することとされている(1項及び3項)。

ここで、顧客とは、「対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいう」(6項)とされ、契約とは、「法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう」(5項)とされる。

そして、収益認識基準は、平成33年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首からの適用とされているが、早期適用が可能になっている(81-82項)。

なお、国税庁が公表した『「収益認識に関する会計基準」への対応について」(以下、「収益認識基準への対応」とする)でも、「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」(国税庁HP)と説明されており、中小企業への適用は要求されていない。

(2) 収益認識基準の概要

収益認識基準では、「本会計基準の基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することである」(16項)とし、この基本となる原則に従って収益を認識するために、次の(1)から(5)のステップを適用することとしている。

図表1 収益認識の5つのステップ

(1)	顧客との契約を識別する	本会計基準の定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。
(2)	契約における履行義務を識別する	契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。
(3)	取引価格を算定する	変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、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	契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。
(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	約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。

(出典)「収益認識基準」(17項)一部修正

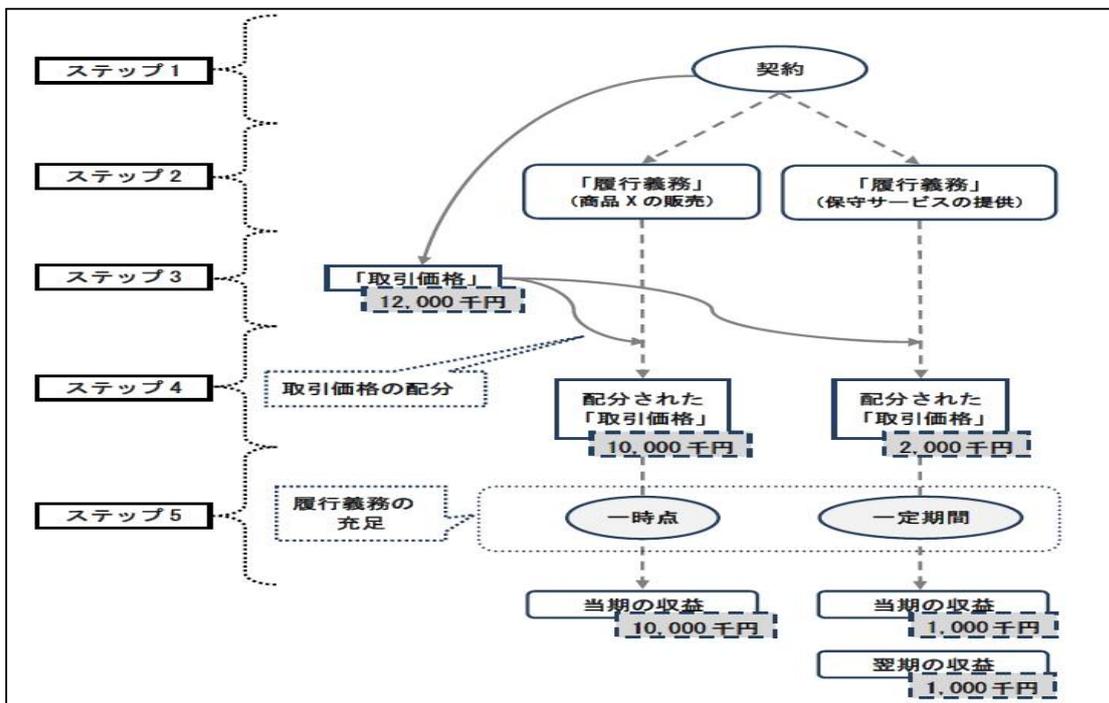
この5つのステップを(例)で示すと次のようになる(「収益認識に関する会計基準の適用指針」、設例1(一部修正))。

当期首に、企業は顧客と、標準的な商品Xの販売と2年間の保守サービスを提供する1つの契約を締結した。企業は、当期首に商品Xを顧客に引き渡し、当期首から翌期末まで保守サービスを行う。契約書に記載された対価の額は12,000千円である。

この(例)において、商品Xの取引価格を10,000千円とし、保守サービスの取引価格を2,000千円とすると、企業が当該契約について当期(1年間)に認識する収益の額は次のようになる。

商品Xの販売	10,000千円
保守サービスの提供	<u>1,000千円</u> (=2,000千円 × $\frac{1}{2}$)
収益の額	<u>11,000千円</u>

図表2 (例) に5つのステップを適用したフロー



(出典) 「収益認識に関する会計基準の適用指針」 48 頁

(3) 収益認識基準の基本的な方針

企業会計基準委員会は、収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針について、「IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の 1 つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、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、会計基準を定めることとした。また、これまで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こととした。」(収益認識基準 97 項)としている。このように、収益認識基準では、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れつつ、一定の代替的な取扱いを定めている。

そして、重要性等に関する代替的な取扱いについては、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」(以下、「収益認識基準適用指針」とする)の 92 項から 104 項で定められている。ここでは、「商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時(会計基準第 35 項から第 37 項、第 39 項及び第 40 項の定めに従って決定される時点、例えば顧客による検収時)までの期間が通常の間である場合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの間の一時点(例えば、出荷時や着荷時)に収益を認識することができる」(収益認識基準適用指針 98 項)等の取扱いが定められている。

三 法人税法の対応

法人税法では、本稿「はじめに」で示したように法人税法や法人税法施行令の改正を行っている。また、2018年5月30日付で、国税庁は、「法人税基本通達等の一部改正について」を発遣し、具体的な取扱いを示している。また、「収益認識基準への対応」や「収益認識基準による場合の取扱いの例」を公表し、国税庁による解釈を明らかにしている。

この法人税法の対応について、「収益認識基準への対応」では収益の計上時期についての留意点として次のように説明している。

図表3 収益の計上時期についての留意点

改正前の公正処理基準（これを補完する通達・判例）における取扱いを明確化したもの。新会計基準（収益認識基準、筆者挿入）を適用しない場合の収益計上時期を従来と変更するものではない。
引渡しの日には複数の収益計上時期がありうる。引渡しの日の中で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る。 （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ない。
引渡しの日ではなくても、公正処理基準に従い引渡しの日に近接する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る（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る。 （注）（法人税法22条の2、筆者挿入）3項は、2項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ない。
収益計上時期に誤りがある取引については、全て引渡しの日を収益計上時期として是正するわけではなく、公正処理基準に従い近接する日を収益計上時期の基準として継続して適用している場合には、その近接する日の収益として是正することとなる。

（出典）「収益認識基準への対応」（14頁）一部修正

また、この法人税法における対応においては、法人税基本通達の改正も行われている。この整備の方針について「収益認識基準への対応」では、次のように説明している。

図表4 法人税基本通達の整備方針

新会計基準は収益の認識に関する包括的な会計基準である。履行義務の充足により収益を認識するという考え方は、法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではない。そのため、改正通達には、原則としてその新会計基準の考え方を取り込んでいく。
一方で、新会計基準について、過度に保守的な取扱いや、恣意的な見積りが行われる場合には、公平な所得計算の観点から問題があるため、税独自の取扱いを定める。
中小企業については、引き続き従前の企業会計原則等に則った会計処理も認められることから、従前の取扱いによることも可能とする。

(出典)「収益認識基準への対応」(16頁) 一部修正

四 おわりに

本稿では、収益認識基準の概要及びこの収益認識基準の公表を受けた法人税法における対応の概要を整理した。本稿で詳細は取り上げられなかったが、法人税基本通達の改正により具体的な取扱いが示されている。この法人税基本通達の改正については、収益認識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たとされている。

法人税基本通達の整備方針でも、「中小企業については、引き続き従前の企業会計原則等に則った会計処理も認められることから、従前の取扱いによることも可能とする」とされており、中小企業については従前の取扱いも認められるとされており、この意味では大きな影響はないと思われる。

しかし、業種等の制約があるが、返品調整引当金の廃止(経過措置がある)は実務的な影響が考えられる。また、法人税法22条の2第5項では、金銭債権の貸倒れや資産の買戻しについてその可能性がないものとした場合における価額によることとされており、企業会計において貸倒れや買戻しを考慮した収益認識をしている場合、税務調整が必要となる(貸倒引当金(中小企業等)や返品調整引当金(経過措置)の取扱いもある)等、税務調整上の配慮が必要になるという影響もある。

《 参 考 》

- 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」
https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20180330_02.pdf
- 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」
https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20180330_03.pdf

- 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」の設例
https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20180330_04.pdf
- 国税庁HP「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf
- 国税庁HP「収益認識基準による場合の取扱いの例」
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/0605_B.pdf