

## 収益認識に関する会計基準適用の影響

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」が公表されました。また、これに伴い平成 30 年度税制改正において法人税法等の改正が行われました。

収益認識とは、本来“いつ売上を計上するか”という意味です。それだけではなく、当該会計基準の内容には“いくらで”の部分も含まれています。

会計基準を解説しても、小難しい内容になって読んでいただけないでしょう。

従来、会計と税法は必ずしも同じ考え方をするとは限りませんが、今回の収益認識については、税法は会計基準の考え方をそのまま採用しています。

したがって、国税庁がまとめた簡単な設例をもとに、変更点について説明していきます。



詳しくは以下の国税庁 HP をご参照ください。

「収益認識に関する会計基準」への対応について

[https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei\\_gaiyo2018/02.htm](https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm)

## 収益認識に関する会計基準の適用対象及び適用時期

### 〈適用対象〉

公認会計士等による監査を受けている大規模な法人が適用対象です。中小企業（監査対象法人を除く）については、従来の会計処理も可能です。

また、連結財務諸表のみではなく個別財務諸表にも同基準を適用しなければなりません。

### 〈適用時期〉

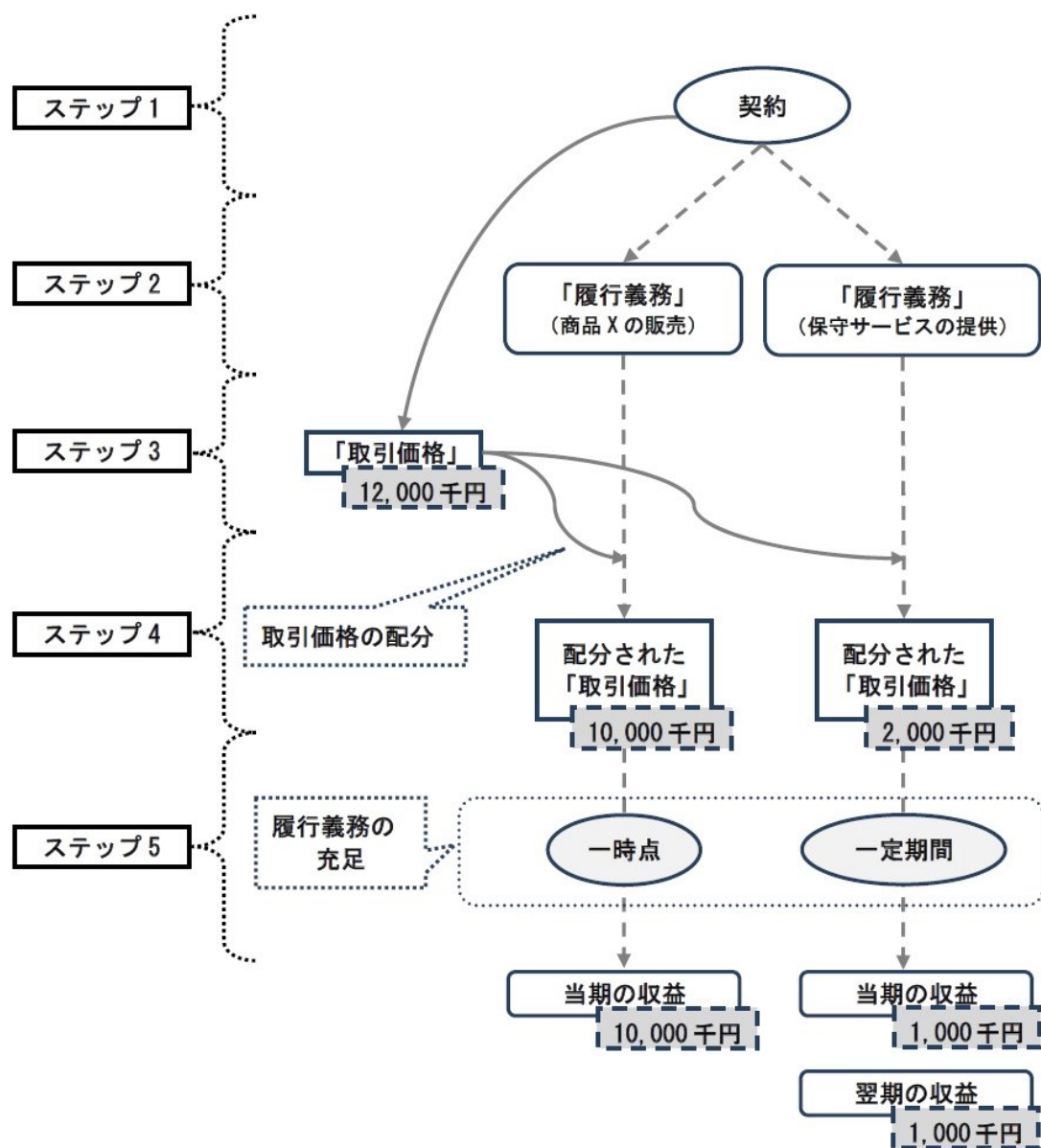
2021 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から強制適用になります。

ただし、2018 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用可能です。

## 収益認識のための5つのステップ

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、収益を認識します。

- ステップ1 契約の識別
- ステップ2 履行義務の識別
- ステップ3 取引価格の算定
- ステップ4 履行義務に取引価格を配分
- ステップ5 履行義務充足により収益を認識



## 収益認識基準による自社ポイント付与の取扱い

論点は、履行義務の識別です。

### 設例 1

家電量販店を展開するA社はポイント制度を運営している。

A社は、顧客の100円(税込)の購入につき10ポイントを付与する(ただし、ポイント使用部分についてはポイントは付与されない)。顧客は、1ポイントを当該家電量販店グループの1円の商品と交換することができる。

X1年度にA社は顧客に10,800円(税込)の商品を販売し、1,080ポイントを付与した(消化率100%と仮定)。A社は当該ポイントを顧客に付与する重要な権利と認識している。

顧客は当初付与されたポイントについて認識しない。なお、消費税率8%とする。

		会計		法人税の取扱い		消費税の取扱い	
商品の売買時	売手	現金 10,800	売上#1 9,025	同左		売手	
			契約負債#2 975			課税売上げの対価 10,000	
			仮受消費税 800			課税売上げに係る消費税額 800	
ポイント使用時	買手	仕入 10,000	現金 10,800			買手	
		仮払消費税 800				課税仕入れの対価 10,000	
						課税仕入れに係る消費税額 800	
ポイント使用時	売手 (税込1,080円の商品売買時に1,080ポイントが使用された場合)			同左		売手	
		契約負債 975	売上 975			課税売上げの対価 1,000	
						1,000×8%=80 税額 80	
						対価の返還等(ポイント分) △1,000	
						(1,080×100/108)×8%=80 △80	
						差引消費税額(80-80) 0	
	買手 (税込1,080円の商品売買時に1,080ポイントを使用した場合)					買手	
	(処理なし)#3					課税仕入れの対価 1,000	
						1,000×8%=80 税額 80	
						対価の返還等(ポイント分) △1,000	
						(1,080×100/108)×8%=80 △80	
						差引消費税額(80-80) 0	

※1 (商品) 10,000×10,000/(10,000+1,080) = 9,025円  
 ※2 (ポイント) 10,000×1,080/(10,000+1,080) = 975円  
 ※3 ポイント使用を仕入値引とする等の複数の処理が有りうる

入金を全額を売上計上せず、一部を契約負債として売上から除外することがポイントです。その額は、税抜き売上高とポイント付与額で按分して算出します。

ポイント使用時に仮受消費税を計上しないのは、商品の売上時にすでに計上されているからです。

## 収益認識基準による契約における重要な金融要素

論点は、履行義務の識別です。

### 設例 2

企業は顧客Aとの間で商品の販売契約を締結し、契約締結と同時に商品を引渡した。顧客は契約から2年後に税込対価 2,160 千円を支払う。契約上、利子を付すこととはされていないが、信用供与についての重要な便益が顧客に提供されると認められる。対価の調整として用いる金利は1%とする。なお、消費税率8%とする。

		会計		法人税の取扱い		消費税の取扱い			
商品引渡時	売手	売掛金 <sup>※1</sup>	2,117	売上	1,957	売手	課税売上げの対価	2,000	
				仮受消費税	160		課税売上げに係る消費税額	160	
	買手	仕入	2,000	買掛金	2,160	同左	買手	課税仕入れの対価	2,000
		仮払消費税	160					課税仕入れに係る消費税額	160
1年後	売手	売掛金	21	受取利息 <sup>※2</sup>	21			(処理なし)	
	買手	(処理なし)							
2年後	売手(2年後 対価受領時)	売掛金	22	受取利息 <sup>※3</sup>	22			(処理なし)	
		現金	2,160	売掛金	2,160				
	買手	買掛金	2,160	現金	2,160				
※1		$2,160 \div (1 + 0.01)^2 = 2,117$							
※2		$2,117 \times 0.01 = 21$							
※3		$2,160 - (2,117 + 21) = 22$							

商品引渡時の売掛金計上額が難しいかもしれません。

「2年後の2,160千円は、現在のいくりに等しいか」という計算です。答えは2,160千円ではありません。2,160千円よりも少なくなります。金利を考慮してやる必要があるからです。これを割引現在価値といいます。

## 収益認識基準による割戻を見込む販売

論点は、変動対価です。

### 設例 3

A社は、B社と商品Zの販売について2年契約を締結している。  
この契約における対価には変動性があり、右のように、B社が商品Zを1,000個よりも多く購入する場合には1個あたりの価格を4,000円に、さらに2,000個よりも多く購入する場合には3,000円に減額すると定めている。A社は、B社への2年間の販売数量予測は2,000個になると予想している。  
X1年5月に1,000個を販売し、X2年5月に1,000個を追加販売した。なお、消費税率8%とする。

【販売数量】	【1個あたりの販売価格】
2,001個以上	3,000円
1,001～2,000個	4,000円
0～1,000個	5,000円

会計		法人税の取扱い	消費税の取扱い
X1年5月	<b>売手（商品1,000個の販売時）</b> 現金 5,400   売上 <sup>※1</sup> 4,500 返金負債 500 仮受消費税 400	同左	<b>売手</b> 課税売上げの対価 5,000 課税売上げに係る消費税額 400
	<b>買手（商品1,000個の購入時）</b> 仕入 5,000   現金 5,400 仮払消費税 400		<b>買手</b> 課税仕入れの対価 5,000 課税仕入れに係る消費税額 400
X2年5月	<b>売手（商品1,000個の追加販売時）</b> 現金 4,000   売上 <sup>※2</sup> 4,500 返金負債 500   仮受消費税 320 現金 320		<b>売手</b> 課税売上げの対価 4,000 課税売上げに係る消費税額 320
	<b>買手（商品1,000個の追加購入時）</b> 仕入 4,000   現金 4,320 仮払消費税 320		<b>買手</b> 課税仕入れの対価 4,000 課税仕入れに係る消費税額 320
【計算方法】取引価格は、1個あたり4,500円となる。 ⇒5,000×1,000個=5,000千円 4,000×1,000個=4,000千円 計（5,000千円+4,000千円）÷2,000個=4,500円 （X1年5月） ※1 4,500×1,000個=4,500千円 （X2年5月） ※2 4,500×1,000個=4,500千円			

「A社は、B社への2年間の販売数量予測は2,000個になると予想している。」ということは、2,000個分の売上高は、最初の1,000個については単価5,000円、残りの1,000個については単価4,000円で計算することになります。  
よって、平均単価は4,500円になります。

## 収益認識基準による返品権付き販売

論点は、変動対価です。

### 設例4

A社は、顧客へ1個200円の商品（原価120円）を100個販売し、その返品予想は2個と見込んだ。なお、消費税率8%とする。

(単位:円)

会計				法人税の取扱い				消費税の取扱い	
<b>売手</b>				<b>売手</b>				<b>売手</b>	
現金	21,600	売上	19,600	現金	21,600	売上	20,000	課税売上げの対価	20,000
		返金負債	400			仮受消費税	1,600	課税売上げに係る消費税額	1,600
		仮受消費税	1,600						
売上原価	11,760	商品	12,000	売上原価	12,000	商品	12,000		
返品資産	240								
<b>買手</b>				<b>買手</b>				<b>買手</b>	
仕入	20,000	現金	21,600	同左				課税仕入れの対価	20,000
仮払消費税	1,600							課税仕入れに係る消費税額	1,600

(注)本設例は、平成30年度税制改正における返品調整引当金に係る経過措置の適用終了後の取引を前提としている。なお、経過措置期間中は会計における返金負債勘定の金額から返品資産勘定の金額を控除した金額に相当する金額が損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れたものとして取扱われる(平成30年改正法附則25、改正法令附則9)。

「100個販売し、その返品予想は2個と見込んだ」ということは、売上計上は98個分に留めておくということです。

2個分について、売価で負債を計上するとともに原価で資産計上をしておいて、返品に備えます。



## 収益認識基準による商品券等の発行

論点は、非行使部分変動対価です。

### 設例 5

企業Bは1枚当たり1千円のギフトカードを500枚、合計500千円を顧客に発行した。過去の経験から、発行済ギフトカードのうち10%である50千円分が非行使部分になると見込んでいる。発行した翌期に200千円相当の商品と引き換えられ、消費税を含めて行使された。

		会計		法人税の取扱		消費税の取扱	
				企業B (左記会計の取扱いを原則とするが、以下も認める。)		企業B	
ギフトカード発行時	企業B	現金 500,000	契約負債 500,000	現金 500,000	雑収入 500,000	不課税	500,000
	顧客	商品券 500,000	現金 500,000	同左		不課税	500,000
ギフトカード行使時	企業B	契約負債 240,000	売上 200,000 仮受消費税 16,000 雑収入※ 24,000	売上原価 XXX	商品 XXX	課税売上げの対価	200,000
	顧客	仕入 200,000 仮払消費税 16,000	商品券 216,000	同左		課税売上げに係る消費税額	16,000
【計算方法】							
非行使部分50,000円(50枚(500枚×10%)×1,000円)							
行使割合48%(216枚=(500枚-50枚))							
※ 50,000×48%=24,000円							

ギフトカード行使時に、「見込んだ非行使部分」を雑収入計上することがポイントです。雑収入計上額は、契約負債減少額の10%になっています。

## 収益認識基準による消化仕入取引

論点は、本人・代理人です。

### 設例 6

百貨店 A は、B 社と消化仕入契約を締結している。  
百貨店 A は顧客に 1 個 20,000 円の商品（卸値 19,000 円）を 1 個販売した。百貨店 A は、自らをこの消化仕入れに係る取引における代理人に該当すると判断している。なお、消費税率 8 % とする

(単位: 円)

会計		法人税の取扱い	消費税の取扱い	
百貨店 A		同左	百貨店 A	
売掛金	21,600		課税売上げの対価	20,000
仮払消費税	1,520		課税売上げに係る消費税額	1,600
			※ B社からの商品仕入れ	
			課税仕入れの対価	19,000
			課税仕入れに係る消費税額	1,520

「代理人に該当すると判断している」場合には、売上、仕入を総額で計上せず、利益部分を収益計上します。

しかし消費税の取扱いは、従来通り売上、仕入を総額で計上することに注意してください。



## 収益認識基準の実務への影響

収益認識基準は、IFRS（国際財務報告基準）第 15 号との整合性を図るため、財務諸表間の比較可能性の観点から収益認識のあり方を検討してきましたが、基本的に IFRS 第 15 号の内容を取り入れました。

収益認識基準の適用を強制される会社はその内容を理解したうえで、影響を受ける可能性のある事業や取引を確認しておく必要があります。

代表的なものは、先ほどの設例で取り上げました。

その他にも以下のような取引が影響を受けると考えられます。

- 顧客に支払われる対価がある
- ライセンスやロイヤリティによる収益がある
- 買戻し契約等の取り決めをしている
- 販売店との契約が委託販売契約である
- 請求済未出荷契約がある

さらには、会計処理だけではなく、業務フローや IT システムに与える影響についても検討をする必要があります。

今後、適用に向けた準備が本格化していきます。