

梅ヶ枝中央会計

Q.収益の認識基準の概要・法人税への影響

A.収益認識の5ステップに応じて、法人税法が改正され、法人税法基本通達も順次発出される予定です。

なお、法人税法は、平成30年度税制改正で、法人税法(以下「法法」22条の2)が新設され、「近接する日」の概念を明確にし、返品・買戻しについて規制をかけています。

【基準の概要】

平成30年(2018年)3月30日に企業会計基準委員会は、以下の公表

- ・企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」…以下基準
- ・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」…以下適用指針

基準の適用時期は以下のとおり。

81. 本会計基準は、**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**から適用する。

82. ただし、平成30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本会計基準を適用することができる。

83. 前項の定めに加え、平成30年12月31日に終了する連結会計年度及び事業年度から平成31年3月30日に終了する連結会計年度及び事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から本会計基準を適用することができる。この適用にあたって、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期(又は中間)連結財務諸表及び四半期(又は中間)個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期(又は中間)連結財務諸表及び四半期(又は中間)個別財務諸表について、本会計基準を当該年度の期首に遡って適用する。

基本となる原則は以下のとおり。

16. 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。

17. 前項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(適用指針[設例1])。

- (1) 顧客との契約を識別する(第19項から第31項参照)。
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(第32項から第34項参照)。
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(第47項から第64項参照)。
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(第65項から第76項参照)。

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(第35項から第45項参照)。

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。

18. 本会計基準の定め(適用指針第92項から第104項に定める重要性等に関する代替的な取扱いを含む。)は、顧客との個々の契約を対象として適用する。

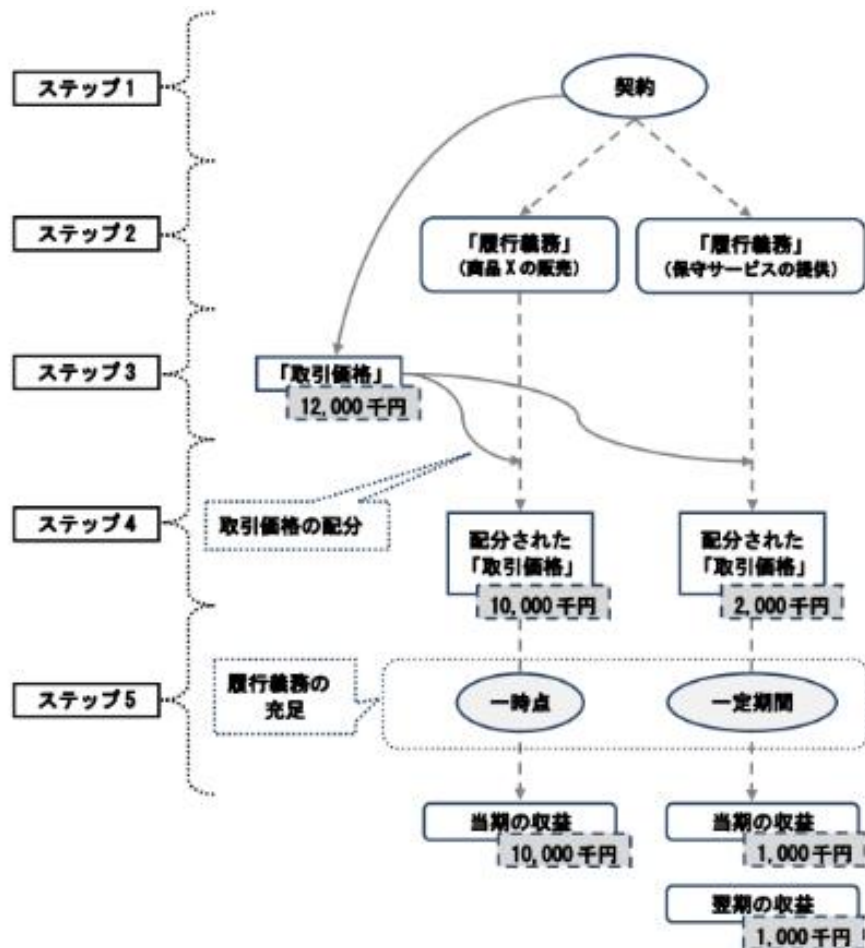
ただし、本会計基準の定めを複数の特性の類似した契約又は履行義務から構成されるグループ全体を対象として適用することによる財務諸表上の影響が、当該グループの中の個々の契約又は履行義務を対象として適用することによる影響と比較して重要性のある差異を生じさせないことが合理的に見込まれる場合に限り、当該グループ全体を対象として本会計基準の定めを適用することができる。この場合、当該グループの規模及び構成要素を反映する見積り及び仮定を用いる。

梅ヶ枝中央会計

【収益認識基準に関する会計基準における収益認識の5ステップ】
適用指針設例1より要約

前提条件

- (1) 当期首に、A社はB社（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。
- (2) A社は、当期首に商品XをB社に引き渡し、当期首から翌期末まで保守サービスを行う。
- (3) 契約書に記載された対価の額は、12,000千円である。



ステップ1：顧客との契約を識別する。

ステップ2：商品Xの販売と保守サービスの提供を履行義務として識別し、それぞれを収益認識の単位とする。

ステップ3：商品Xの販売及び保守サービスの提供に対する取引価格を12,000千円と算定する。

ステップ4：商品X及び保守サービスの独立販売価格に基づき、取引価格12,000千円を各履行義務に配分し、商品Xの取引価格は10,000千円、保守サービスの取引価格は2,000千円とする。

ステップ5：履行義務の性質に基づき、商品Xの販売は一時点で履行義務を充足すると判断し、商品Xの引渡時に収益を認識する。また、保守サービスの提供は一定の期間にわたり履行義務を充足すると判断し、当期及び翌期の2年間にわたり収益を認識する。

●従来の法人税法

法法第二十二條

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、**別段の定めがあるものを除き**、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

(中略)

4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、**別段の定めがあるものを除き**、**一般に公正妥当と認められる会計処理の基準**に従って計算されるものとする。

(後略)

ステップ1…同一の顧客と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約は、一定の要件を満たす場合、単一の契約とみなす。

→長期大規模工事に関する判定も、検討中。基本通達の公表に留意が必要(現在、一定規模の場合、工事進行基準は強制(法法64①))。なお、長期割賦販売等に係る延払基準は廃止(法法63の改正)

ステップ2…履行義務の識別において、ポイントの付与(追加の財又はサービスを取得するオプション)は、行使・消滅時に収益認識

→会計上ポイント引当金は廃止される(適用指針48)。

ステップ3…取引価格の算定において、変動対価の考え方の導入

→返品について税務上は規制。**後述詳細**。なお、税務以上、返品調整引当金は廃止される。(法法53の廃止)

ステップ4…履行義務の配分

→取引価格の配分、いわゆる時価の比率等について、基本通達の公表に留意が必要。

ステップ5…履行義務の充足による収益の認識

→**後述詳細**

梅ヶ枝中央会計

【収益認識に関する会計基準における出荷基準】

適用指針第 98 条より強調

(出荷基準等の取扱い)

98. 会計基準第 39 項及び第 40 項の定めにかかわらず、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。

商品又は製品の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期間が通常の間である場合とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合をいう。

●法人税法の新設

…「近接する日」の定義

法法第二十二條の二

内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下この条において「資産の販売等」という。)に係る収益の額は、**別段の定め**(前条第四項を除く。)があるものを除き、その資産の販売等に係る**目的物の引渡し又は役務の提供の目**の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

2 内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の**前項に規定する日に近接する日**の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

3 内国法人が資産の販売等を行った場合(当該資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って第一項に規定する日又は**前項に規定する近接する日**の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合を除く。)において、当該資産の販売等に係る**同項に規定する近接する日**の属する事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき当該事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなして、同項の規定を適用する。

(後略)

【取引価額の算定・変動対価】

会計基準第 47 項~第 49 項

(2) 取引価格の算定

47. 取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額(ただし、第三者のために回収する額を除く。)をいう(第 8 項参照)(適用指針[設例 27]及び[設例 29])。取引価格の算定にあたっては、**契約条件や取引慣行等を考慮**する。

48. 顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与える。取引価格を算定する際には、**次の(1)から(4)のすべての影響を考慮**する。

(1) 変動対価(第 50 項から第 55 項参照)

(2) 契約における重要な金融要素(第 56 項から第 58 項参照)

(3) 現金以外の対価(第 59 項から第 62 項参照)

(4) 顧客に支払われる対価(第 63 項及び第 64 項参照)

49. 取引価格を算定する際には、財又はサービスが契約に従って顧客に移転され、契約の取消、更新又は変更はないものと仮定する。

→適用指針における変動対価

会計基準第 50 項

50. 顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」という。契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積る。

適用指針第 23 項…リベート等

23. 会計基準第 50 項に定める変動対価が含まれる取引の例として、**値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等**の形態により対価の額が変動する場合や、**返品権付きの販売等**がある。

法基通 2-1-1 の 11(新設)の要件(全て満たす)

(1) 値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額をする可能性のある金額又はその金額の算定基準(客観的なものに限る。)が、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること。

(2) 過去における実績を基礎とする等合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により(1)の減額若しくは増額をする可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価が算定されていること。

(3)(1)を明らかにする書類及び(2)の算定の根拠となる書類が保存されていること。

●法人税法の新設

→法法による規制…貸倒・買戻し

法法第二十二條の二

(前略)

4 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、その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。

5 前項の引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においても、その

梅ヶ枝中央会計

可能性がないものとした場合における価額とする。

- 一 当該資産の売却等の対価の額に係る**金銭債権の貸倒れ**
- 二 当該資産の売却等（資産の売却又は譲渡に限る。）に係る**資産の買戻し**

6 前各項及び前条第二項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。

7 前二項に定めるもののほか、資産の売却等に係る収益の額につき修正の経理をした場合の処理その他第一項から第四項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

【長期大規模工事】

工事進行基準が強制適用される長期大規模工事

次の要件をすべて満たす工事を指します。

- ①工事の着手日から契約に定められている目的物の引渡しの期日までの期間が**1年以上**であること（法人税法 64 条 1 項）。
- ②工事の請負対価の額が**10 億円以上**であること（施行令 129 条 1 項）。
- ③工事の請負**対価の額の 1/2 以上**が工事の目的物の引渡期日から**1年以上を経過する日後に支払われる**ものでないこと（施行令 129 条 2 項）。

上記以外は任意。

【法基通の改正による、長期大規模工事の判定】

法基通 2-4-15 に(注)の追加

（工事の目的物について個々に引渡しが可能の場合の取扱い）（注）2-1-1(2)に定めるところにより区分した単位を一の取引の単位とすることとした場合（当該区分した単位ごとに対価の額が区分されている場合に限る。）には、当該単位により判定を行うことに留意する。

【法基通の改正による、保証の取扱い】

法基通 2-1-1 の 3 の新設

法人が資産の売却等に伴いその売却若しくは譲渡する資産又は提供する役務に対する保証を行った場合において、当該保証がその資産又は役務が合意された**仕様に従っているという保証のみ**であるときは、当該保証は当該資産の売却等とは**別の取引の単位として収益の額を計上することにはならない**ことに留意する。

梅ヶ枝中央会計

【収益等の計上に関する改正通達(法人税基本通達第2章第1節部分)の構成及び新旧対応表】 抜粋…国税庁平成30年5月より

https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/003.pdf

改正通達の構成	改正後	改正前
通達番号	第1節 収益等の計上に関する通則	通達番号 第1節 収益等の計上に関する通則
	第1款 資産の販売等に係る収益計上に関する通則	
収益計上単位の通則	2-1-1 収益の計上の単位の通則 (注)計上時期については、2-1-2以下の該当する取扱いによる。	※新設
	2-1-1の2 機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の計上の単位 (注)計上時期については、2-1-2以下の該当する取扱いによる。	2-1-10 機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の帰属時期の特例
	2-1-1の3 資産の販売等に伴い保証を行った場合の収益の計上の単位 (注)計上時期については、2-1-2以下の該当する取扱いによる。	※新設
	2-1-1の4 部分完成の事実がある場合の収益の計上の単位 (注)計上時期については、2-1-21の7の取扱いによる。	2-1-9 部分完成基準による収益の帰属時期の特例
	2-1-1の5 技術役務の提供に係る収益の計上の単位 (注)計上時期については、2-1-21の10の取扱いによる。	2-1-12 技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期
	2-1-1の6 ノウハウの頭金等の収益の計上の単位 (注)計上時期については、2-1-30の3の取扱いによる。	2-1-17 ノウハウの頭金等の帰属の時期
	2-1-1の7 ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位 (注)計上時期については、2-1-39の3の取扱いによる。	※新設
	2-1-1の8 資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分 (注)計上時期については、2-1-24の取扱いによる。	※新設
	2-1-1の9 割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分 (注)計上時期については、2-1-24の取扱いによる。	2-4-11 長期割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分
収益の額の通則	2-1-1の10 資産の引渡しの際の価額等の通則	2-1-4 販売代金の額が確定していない場合の見積り 2-1-7 工事代金の額が確定していない場合の見積り
	2-1-1の11 変動対価	※新設
収益の額の具体的取扱い	2-1-1の12 売上割戻しの計上時期	2-5-1 ※一部改正
	2-1-1の13 一定期間支払わない売上割戻しの計上時期	2-5-2 ※一部改正
	2-1-1の14 実質的に利益を享受することの意義	2-5-3 ※一部改正
	2-1-1の15 値増金の益金算入の時期	2-1-8 ※一部改正
	2-1-1の16 相手方に支払われる対価	※新設
	第1款の2 棚卸資産の販売に係る収益	
棚卸資産の販売に係る収益計上時期の具体的取扱い	2-1-2 棚卸資産の引渡しの際の判定	2-1-1 棚卸資産の販売による収益の帰属の時期 2-1-2 ※一部改正
	2-1-3 委託販売に係る収益の帰属の時期	2-1-3 ※一部改正
	2-1-4 検針日による収益の帰属の時期	2-1-2 棚卸資産の引渡しの際の判定
	第3款 役務の提供に係る収益	
役務の提供に係る収益計上時期の通則	2-1-21の2 履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期	※新設
	2-1-21の3 履行義務が一時点で充足されるものに係る収益の帰属の時期	※新設
	2-1-21の4 履行義務が一定の期間にわたり充足されるもの	※新設
	2-1-21の5 履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の額の算定の通則	※新設
	2-1-21の6 履行義務の充足に係る進捗度	※新設
	2-1-21の7 請負に係る収益の帰属の時期	2-1-5 ※一部改正 2-1-9 部分完成基準による収益の帰属時期の特例
役務の提供に係る収益計上時期の具体的取扱い	2-1-21の8 建設工事等の引渡しの際の判定	2-1-6 ※一部改正
	2-1-21の9 不動産の仲介あっせん報酬の帰属の時期	2-1-11 ※一部改正
	2-1-21の10 技術役務の提供に係る報酬の帰属の時期	2-1-12 ※一部改正
	2-1-21の11 運送収入の帰属の時期	2-1-13 ※一部改正