

2021年4月以降から適用開始

「収益認識に関する 会計基準」のツボ

第1回 収益認識会計基準が中小企業に影響するポイント

第2回 注記を読むだけでいい、収益認識会計基準等のエッセンス速習法

第3回 税務への影響と対策は難しくない

第4回 今後の展望

No.143 (DEC.2020) -146 (MAR.2021) 掲載

『Monthly Report』は、MJS税経システム研究所が制作するユーザー向け月刊誌です。
毎号、税務・商事法・会計・経営などの最新トレンドと実務ノウハウをタイムリーにお届けしています。
この冊子は、本誌の記事を抜粋し、1テーマをコンパクトにまとめた特別版です。
ぜひお役立てください。

Monthly Report

No.143 (DEC.2020) - No.146 (MAR.2021)

Contents

連 載

4月の適用開始前に押さえておきたい

「収益認識に関する会計基準」のツボ

- | | | |
|----|--|-----------------------------------|
| 2 | 第1回 収益認識会計基準が中小企業に影響するポイント
..... | 税経システム研究所 専任研究員
公認会計士 中島 努 |
| 8 | 第2回 注記を読むだけでいい、収益認識会計基準等のエッセンス速習法
..... | 石王丸公認会計士事務所
公認会計士 石王丸 周夫 |
| 14 | 第3回 税務への影響と対策は難しくない | 税務システム研究会 客員研究員
税理士 植田 卓 |
| 20 | 第4回 今後の展望 | 会計システム研究会 顧問
横浜国立大学大学院教授 齋藤 真哉 |

4月の適用開始前に押さえておきたい 「収益認識に関する会計基準」のツボ

第1回：収益認識会計基準が中小企業に影響するポイント

税経システム研究所 専任研究員
公認会計士

中島 努

「収益認識に関する会計基準」は、2018年の公表当初から、実務的なインパクトが大きい基準として注目されていました。来春（2021年4月以降に開始する事業年度）から、いよいよ適用開始となります。そこで今回から4回にわたって、直前特集として「収益認識に関する会計基準」に関して、知っておきたいことやおさらいしておきたいポイントを、4人の執筆者が「影響範囲の概要」「収益認識会計基準等の速習法」「税務への影響」「今後の展望」の視点・切り口で解説していきます。

第1回は、「影響範囲の概要」です。新基準の適用が強制されない中小企業等であっても、全ての企業に影響する可能性があります。適用対象の企業はもちろん、適用が強制されない企業も押さえておきたい実務的な影響について整理しています。ぜひご確認ください。

ポイント

- 直接影響があるのは、上場企業とそのグループ会社ならびに会社法上の大会社。
- 中小企業の大部分は直接の影響はない。間接的な影響がどの程度あるのかに関して、自社の状況を踏まえつつ注視すると良い。
- 基準適用の対象でない企業の実務上は、税務への影響や、基準適用企業との契約形態・契約内容の見直しへの影響などが考えられる。他社の財務諸表を見る際にも、収益認識会計基準適用の影響を意識する必要が生じる。

1 はじめに

新型コロナウイルス感染症の影響で売上が激減し、対応に苦慮されている企業も多いことでしょう。決算書の上ではわずか1行の「売上高」ですが、その1行の数値の裏には膨大な苦勞が隠れているはずです。そして、会計の世界でも、このわずか1行の数値ために詳細な基準が定められています。

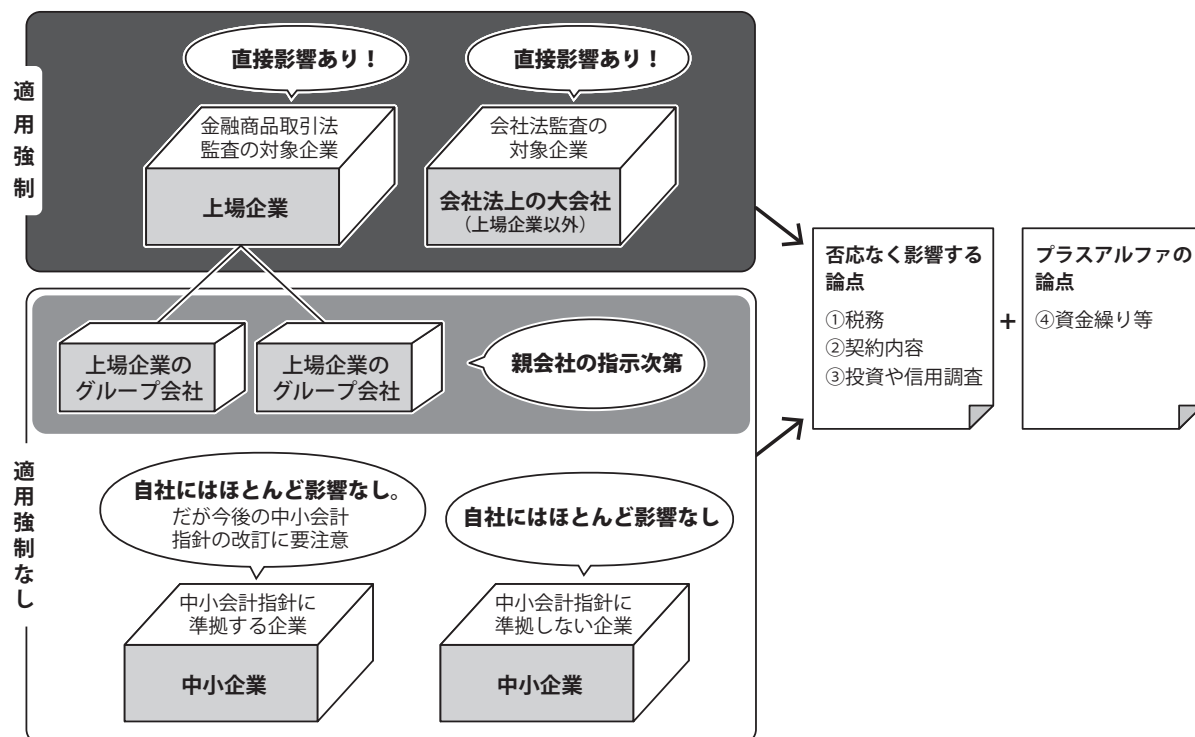
実はこれまでこの極めて重要な売上の会計処理

については、1949年に定められた「企業会計原則」（大蔵省企業会計審議会）で「実現主義」に関する規定はあったものの、さまざまな業種に通じる包括的かつ詳細な基準はありませんでした。

『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。』（「企業会計原則」第二 損益計算書原則三B）

この一文で表現される実現主義が、売上計上の

収益認識会計基準の影響範囲



際に準拠すべき原則とされているものの、詳細な基準はなかったと言えます。企業が顧客にモノやサービスを提供する形態が単純であるうちはまだ良かったのですが、IT化やグローバル化などの進展に伴い、今では多種多様な形態に変化してきました。これまで包括的かつ詳細な基準がなかったことや、あったとしてもモノの売買を前提として1949年につくられた実現主義の考え方にとどまっていたことにより、各企業がそれぞれの考え方で収益を認識していたら、取引の実態と会計上の収益認識に齟齬が生じたり、企業間の比較が困難になったりするなど、不都合がありました。

こうした中、国際的な会計基準（IFRS：International Financial Reporting Standards）においては、2015年に収益認識に関する包括的かつ詳細な会計基準が公表されており、実態に合った会計を行い、かつグローバル化についていくために、わが国でも収益認識についての会計基準を設定することになったわけです。その基準こそが「収益認識に関する会計基準」（本稿では「収益認識会計基準」）であり、その適用時期がいよいよ迫ってきました。『2021年4月1日以降開始する事業年度の期首から』です。

そもそも収益認識会計基準は、上場企業や会社法上の大会社など、監査法人や公認会計士による監査を受けている企業についての財務諸表の比較可能性を確保するために、これらの企業向けに制定された会計基準です。そのため、適用が強制されない中小企業の経理部門の方などには、はなから「うちには無関係」と思われがちです。確かにそう思われてもやむを得ませんし、収益認識会計基準を徹底的に理解する必要もないかもしれません。

しかし、経理部門など関係部門の方々は、収益認識会計基準なんて自社には無関係と決めつけてしまう前に、いったん立ち止まって、はたして本当にそうなのか、ぜひ確認していただきたいと思います。

2

自社が上場企業や大会社でなくても、そのグループ会社である場合は要注意

収益認識会計基準の適用が強制されるのは、監査法人や公認会計士の監査を受けている企業で、主として以下のとおりです。

1. 金融商品取引法監査の対象企業

これは、有価証券報告書の提出が必要な企業で、主として上場企業が該当します。

2. 会社法監査の対象企業

主として、会社法上の大会社（資本金5億円以上、又は負債総額200億円以上）が該当します。

自らが1にも2にも該当しない企業でも、上場企業のグループ会社（連結子会社や持分法適用会社）に該当する場合には、収益認識会計基準の適用に関して既に対応を進めていることと思います。

この場合はケースバイケースとなりますが、個別財務諸表自体を収益認識会計基準に従って処理するのが原則となるでしょう。場合によっては、重要性がないので、収益認識会計基準に従っていない個別財務諸表をそのまま連結（あるいは持分法を適用）することもあり得ます。親会社等からの指示次第で、収益認識会計基準の適用に関する子会社等の対応も変わってきます。

そして、見落とししてしまいがちなのが「収益認識に関する注記」の基礎データの収集です。詳細については省略しますが、収益認識会計基準では、収益認識に関する注記として、①収益の分解情報、②収益を理解するための基礎となる情報、③当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報、の開示が求められています。

親会社等が連結財務諸表で当該注記情報を開示するために、その基礎データとして、子会社等の側に関連情報の提供を要求することがあります。会計処理の影響については検討してきても、注記のためにどんな基礎データの収集が必要になるかに関しては検討が進んでいないことが十分考えられます。これらも含めて、親会社等とよくすり合わせをしておくようにしましょう。

これら収益認識会計基準を適用すべき企業以外については、収益認識会計基準の適用は任意との

位置づけで、中小企業の大部分は収益認識会計基準の直接の影響はないとも言えます。ただし、間接的な影響がどの程度あるのかに関して、自社の状況を踏まえつつ注視すると良いでしょう。

3

中小企業は、中小会計指針に準拠しているか否かで影響の度合いが異なる

（1）中小会計指針に準拠する企業の場合

中小企業の中には、従来「中小企業の会計に関する指針」（本稿では「中小会計指針」）に準拠した会計処理を行うこととしているところもあります。中小会計指針（2019年2月27日最終改正）には、収益認識会計基準を踏まえた改正はまだ反映されておらず、以下のような状況になっています（注1）。

収益認識会計基準等が上場企業等に適用された後に、その適用状況及び中小企業における収益認識の実態も踏まえ、収益認識会計基準等の考え方を中小会計指針に取り入れるか否かを検討することを考えております。

中小会計指針に準拠する場合には、今後、中小会計指針の改正があるかどうか等に十分注意しましょう。

（2）収益認識会計基準の強制適用企業でも、中小会計指針に準拠する企業でもない場合

それでは、収益認識会計基準の適用が強制される企業でも、中小会計指針に準拠する企業でもなければ、収益認識会計基準は自社には無関係なのでしょうか。実はいろいろな場面で影響を受けることになるはずなのです。強制適用はされなくても収益認識会計基準に従った処理をすることは全く構いませんし、それによるメリットもあります。以下、中小企業にも影響しそうな点について取り上げることにします。

（注1）『改正「中小企業の会計に関する指針」の公表について』（2019年3月6日 日本税理士会連合会・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会）を参照。

実務への影響は、税の取扱いや取引先との契約形態に注意する

中小企業に影響しそうな点としては、主に以下の4点が挙げられます。

① 税務上の影響：従来の処理が認められなくなるものもある

基本的に収益認識会計基準に従った処理が法人税法上も認められるケースが多いことから、強制はされない場合でも収益認識会計基準に従った処理を採用することが考えられます。法人税では基本的に、従来の処理も、収益認識会計基準に従った処理も選択し得ることになっています。このため、税務上の有利・不利なども踏まえて、処理を再検討することも考えられるでしょう。

また、収益認識会計基準に合わせて法人税法上の取扱いが変更され、変更後の法人税法上の取扱いに従わなければならない場合などもあります。返品調整引当金や長期割賦販売等に係る延払基準の廃止を挙げることができますので、該当する場合は注意が必要です。

ここでは返品調整引当金の廃止について、少しだけ説明します。

従来、売り上げた商品・製品がその後に返品される可能性が高い場合に、売上総利益相当額に基づき返品調整引当金を計上している場合があり、法人税法上も返品調整引当金の計上が認められてきました。しかし、収益認識会計基準において、予想される返品部分に関しては、販売時に収益を認識せずに返金負債を認識することが定められ、法人税法上、返品調整引当金は経過措置を設けた上で廃止されることになります。したがって、従来、返品調整引当金を計上している場合には、収益認識会計基準の適用いかんに関わらず、影響が生じます。

なお、税務上の取扱いの詳細については、本連載の第3回（2020年2月号）で税理士の植田先生にご執筆いただく予定ですので、そちらもご参照ください。

② 契約形態等への影響：代金支払日などの契約内容に間接的に響いてくる

自社が収益認識会計基準を適用しないとしても、収益認識会計基準を適用する企業との間で取引がある場合などにおいては、状況によっては従来の契約形態を見直すといったことも生じますので、間接的に影響を受けることがあります。

例えば、従来、システム一式としてハードウェア・ソフトウェアの納入と一定期間の保守サービスが一体となった契約を締結しているような場合に、それぞれ別個の契約へと見直すケースが考えられます。収益認識会計基準では、前者は一時点で、後者は一定期間にわたって収益認識するといった具合に、契約上は一体になっていても別々に収益認識しなければならないことも出てくるので、最初から別個の契約にしておくなど、収益認識会計基準の適用がしやすいように取引相手が契約形態を見直すことが考えられるからです。これに伴い、仕入代金の支払いタイミングも変わる可能性があります。保守サービス部分も一体となった契約では、ハードウェア・ソフトウェアの納入時に一括で支払っていた保守サービスについて、別個の契約とすることで、保守サービス期間にわたる年払いや月払いなど、支払いタイミングが変わるといったケースです。

また、従来の収益計上時（出荷時）を基準として代金を請求していた仕入先が、収益認識会計基準に基づく収益計上のタイミングに合わせて、顧客への到着時や検収時を基準として代金を請求してくる可能性もあり得ます。

このように代金支払いのタイミングが変わってくる可能性があり、特に継続的な仕入取引で支払いのタイミングが変わってくるようであれば資金繰り上も考慮に入れる必要があるので、取引先との間で影響の有無を確認しておくことが考えられます。

カスタマー・ロイヤリティ・プログラム、例えば、「顧客が商品を購入する都度ポイントが付与され、顧客は貯まったポイントを使用して代金の値引きを受けられる」といったポイントサービスがさまざまなところで導入されています。こうした仕組みを導入している企業が収益認識会計基準

を適用すると、ポイント使用で将来値引き販売することが見込まれる部分を見積ってあらかじめ収益をマイナスして計上するなど、会計処理が煩雑になることも考えられます。そのため、煩雑な処理をさけるためにポイントサービスの仕組み自体を廃止したり、よりシンプルなものに切り替えたりすることもあり得ます。こうしたポイントサービスの仕組みに加盟している中小企業もあるでしょうから、間接的に影響を受けることも考えられます。

上記はあくまでも例ですが、収益認識会計基準は当該基準を適用するさまざまな業種の企業に影響が及び、場合によっては基準適用企業への影響にとどまらず、業種ごとの取引慣行といった部分に影響を及ぼし、やがて基準を適用しない企業にも影響が及ぶことも考えられるのではないのでしょうか。

③ 投資や取引先の信用調査への影響：他社の財務諸表の見方に注意

自社で収益認識会計基準を適用しない場合でも、収益認識会計基準を適用している企業の財務諸表を見ることはあるかもしれません。その場合は、従来との違いに注意しましょう。

損益計算書の一番上には「売上高」が出てきますが、従来はこの売上高は上記「1. はじめに」で触れた実現主義の下、確定した金額で計上されていたことと思います。ところが収益認識会計基準では、売上高の計上の中に少なからず見積り計上の部分が入り込んでくるのです。

例えば、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ります。従来、これらについては対価が確定した段階で収益計上することもあったかと思いますが、収益認識会計基準では、こうした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こととされており、収益を見積り計上することが定められています。

返品権付きの販売で言えば、従来であれば収益は納品数量等に基づいて確定額で計上し、返品と

いう見積り要素は引当金計上を通じて費用に反映していましたが、見込まれる返品部分は収益を認識しない（収益からマイナスしておく）といった形で、見積り要素が入り込んできます。

また、貸借対照表に目新しい勘定科目が登場すること考えられます。例えば、「契約資産」・「契約負債」・「返品資産」・「返金負債」といったものです。収益認識会計基準では貸借対照表に計上する勘定科目を定めているわけではありませんが、新たな勘定科目が見られるかもしれません。

収益認識会計基準適用企業の財務諸表を見る場合には、「収益認識に関する注記」にも注意を払いましょう。収益認識会計基準の適用により、財務諸表を利用する上では、対象企業について、貸借対照表や損益計算書上の数値だけでは、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性などが理解できませんが、これらを理解できるようにするために十分な情報を、開示することが定められています。そこで以下のような情報を「収益認識に関する注記」として開示することが定められています。

(a) 収益の分解情報

損益計算書上に「売上高」一本で計上されているだけでは分からない、地域別や商品・サービスライン別といった内訳情報を別途開示する。

(b) 収益を理解するための基礎となる情報

契約や履行義務に関する情報、取引価格の算定に関する情報、基準適用における重要な判断などの情報を開示する。

(c) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解できるように、契約資産及び契約負債の残高等の情報を開示したり、既存の契約から翌期以降に認識することが見込まれる収益の金額及び時期について理解できるように、残存履行義務に配分した取引価格の情報を開

示したりする。

従来であればあまり開示されていなかったようなこれらの情報は、対象企業を理解する上で役立つことでしょう。

④ より合理的な収益認識方法の検討：資金繰り計画に影響が生じるケースも

上記①から③のように収益認識会計基準により否応なしに影響を受けるということではありませんが、この機に検討してみると良い点があります。

収益認識会計基準を適用しない場合でも、収益認識会計基準で示された会計処理の考え方には参考になる部分が少なからずあります。「収益認識に関する会計基準の適用指針」には、さまざまな設例が取り上げられており、自社にも該当するような取引が含まれていることもありますので、参考になるはずです。これを機に従来自社で適用していた収益の計上方法が合理的かどうか一度振り返ってみることが考えられます。

例えば、製品を出荷した後、顧客がその製品の検収をするまでに相当の期間がかかり、先方の検収が完了しないと売上代金の支払いも行われなような場合を考えてみましょう。

仮にこの取引を従来出荷時点で収益計上していたとすると、なかなか売上代金が回収にならず、滞留売掛金が相当額積み上がってしまっているようなケースがあるかもしれません。こういった状況の場合、本来であれば売掛金は早期に資金化されると見込めるところ、いつ回収できるかの目途もなかなか立てられず、資金繰りの見込みが大きくはずれてしまうといった不都合が生じていることも少なくありません。

このようなケースでは、そもそも出荷時点で収益計上してしまうのは早すぎる可能性が高そうです。より合理的と考えられる検収時点で収益計上するよう見直しの要否を検討してみることが考えられるでしょう。

5

終わりに

収益認識会計基準の適用が強制されない中小企業等であっても、上に挙げた4つの影響例など、大なり小なり当該基準による影響を受けることが考えられます。これらも踏まえて、自社への影響の有無、影響が見込まれる場合の対応などをチェックするようにしましょう。

4月の適用開始前に押さえておきたい

「収益認識に関する会計基準」のツボ

第2回：注記を読むだけでいい、収益認識会計基準等のエッセンス速習法

石王丸公認会計士事務所
公認会計士

石王丸 周夫

「収益認識に関する会計基準」は、2018年の公表当初から、実務的なインパクトが大きい基準として注目されていました。来春（2021年4月以降に開始する事業年度）から、いよいよ適用開始となります。そこで直前特集として「収益認識に関する会計基準」に関して、知っておきたいことやおさらいしておきたいポイントを、4人の執筆者が「影響範囲の概要」「収益認識会計基準等の速習法」「税務への影響」「今後の展望」の視点・切り口で解説します。

第2回は、「収益認識会計基準等の速習法」です。自らが適用対象企業かどうかにかかわらず、他社の財務諸表を見るときなどには、収益認識会計基準の見方や変更の背景について知っておく必要があります。時代とともに起こってきた市場の変化と実際の財務諸表を関連づけて、見ていきましょう。

ポイント

- 「収益認識に関する注記」から、従来は知りえなかった会社の売上の処理方法などがわかる。
- IFRS適用会社の注記から何がわかるか、実例を使って読み解いてみる。
- 収益認識会計基準は高度化、複雑化したあらゆる収益に適用するもので、時代を映す鏡といえる。

※本稿では、「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」を合わせて、収益認識会計基準等という。

1 新基準による開示の強化

収益認識会計基準等を一行で要約するなら、「収益は履行義務の充足に応じて認識する」となります。

履行義務というのは、販売取引において、売り手が買い手に対して果たすべき約束（仕事）です。物品販売ならモノを引き渡すこと、サービス業ならサービスを提供することです。つまり、きちんと仕事をしたら、それに応じたタイミングと金額で、売上を計上するということです。

もちろん、実際にはいくつもの細かいルールが

定められているのですが、中核となっている考え方は、意外にも単純で常識的です。

この収益認識会計基準等による会計処理への影響は、業種によって、あるいは企業によって様々です。売上高の金額が、見かけ上、大幅に減るという会社もあれば、これまでと何ら変わらないという会社もあります。

しかし、こと情報開示に関しては、実務への影響は一律に及ぶと考えられます。収益認識会計基準等の求めにより、売上高の情報開示が強化されるのですが、売上高を計上しない会社は極めてまれですし、売上高の会計処理自体に影響がない会社でも、注記情報の拡充については対応せざるを

得ないからです。

したがって、売上高の情報開示強化は、収益認識会計基準等を適用するすべての会社に影響があるといってよく、その意味では、収益認識会計基準等導入による最大の影響（影響範囲の点で）だといえます。

2

外からはわからなかった 売上の処理方法

日本ではこれまで、売上計上に関する会計処理方法の詳細を決算書に記載することはほとんどありませんでした。決算書の注記事項として「収益及び費用の計上基準」を記載する定めもありましたが、そこに記載されるのは原則と異なる処理を行っている場合等がほとんどで、ケースとしては限られていました。

では、その原則とは何かというと、従来の日本の会計基準には、収益認識に関する包括的な会計基準は存在せず、あるのは企業会計原則に定められている実現主義という考え方だけだったのです。

実現主義というのは、「財貨の移転または役務の提供完了」と「対価の成立」という二要件が満たされたときに売上計上する考え方です。そして、それを実際の販売取引に適用するにあたっては、詳細を実務の判断に委ねてきたのが実情です。

つまり、会社がどのようなタイミングで、どのような金額を売上計上しているのかということについては、外部の第三者からは知りえない部分が多かったわけです。

3

収益認識に関する注記とは

収益認識会計基準等の導入により、今後はこのような点が注記で明らかにされます。会社が顧客に対して負っている義務はどのようなものか、収益計上する金額をどのように決めているのか、収益計上のタイミングはいつなのか等を、決算書の注記事項として記載するのです。

これにより、投資家等の財務諸表利用者は、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期

及び不確実性に関する有用な情報を得られるようになり、投資等の意思決定に役立つものと考えられています。背景には深い意味があります。企業の販売取引の多様化です。詳しくは後述しますが、多様化により会計処理が複雑化し、もはや実現主義の一言では説明しきれなくなってきたからではないかというのが、筆者の考えです。

いずれにしても、期末決算に関しては2022年3月期以降、こうした注記が義務付けられます。ただし、その対象は収益認識会計基準等の適用会社だけです。収益認識会計基準等の強制適用は、上場会社や会社法上の大会社等の会計監査対象会社に限られるので、日本の株式会社の一部に過ぎません。しかし、それでも相当数の会社があり、有名企業のほとんどが対象になってきます。

その結果、外部の第三者であっても、有名企業等の収益認識の実態について、一定程度まで知ることができるようになります。

前置きが長くなりましたが、実はこの点こそが本稿のテーマと直結します。興味のある会社や同業の会社について、収益認識に関する注記事項（重要な会計方針の注記事項を含む）を読み、収益認識会計基準等のエッセンスを習得しようというのが、本稿の試みです。

4

IFRS適用会社の注記で学ぶ

本稿が掲載される時点では、収益認識会計基準等がまだ適用になっていません。適用が始まって、目当ての注記が記載された決算書が公表されるのはさらに先になります。収益認識会計基準等は、2021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となるので、期末の決算書が公表されるのは、2022年4月以降です。習得のための教材とするには遅すぎます。

収益認識会計基準等を早期適用する会社があれば、それより早く注記事例を見ることができますが、事例数としては多くありません。

そこで代替案です。

IFRS（国際財務報告基準）を任意適用している上場会社の決算書を参考にするのです。収益認識

会計基準等は、もともとIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」という国際的な会計基準を、ほぼそのまま日本の会計基準に取り込んだものです。したがって、IFRSで決算書を作成している日本の会社では、すでに収益認識に関する注記を開示しており、しかもIFRS適用会社には有名企業が多く、事例数も十分あります。

というわけで、収益認識会計基準等の習得は、IFRS適用会社の中から会社を選ぶところからスタートします。

IFRSを適用している会社の一覧は、日本取引所グループのウェブサイトから無料で入手することができます。以下のアドレスです。
<https://www.jpx.co.jp/listing/others/ifrs/index.html>

そのページに、「IFRSを適用している会社一覧」というPDFファイルが掲載されており、これを開くとIFRS適用会社の一覧表を見ることができます。

ここでどの会社を選ぶかにはコツがあります。それは、よく知っている会社を選ぶことです。事業の内容や販売取引の概要をあらかじめ知っていると、収益認識に関する注記を読んだときに、容易に理解できるからです。

5 収益認識に関する注記の探し方

本稿ではZホールディングスという会社を選ぶことにします。ヤフー（Yahoo）を運営している会社です。

そのZホールディングスについて、最新の有価証券報告書を入手します。そこに決算書が掲載されています。

上場会社の有価証券報告書は、たいていの場合、その会社のウェブサイトに掲載されています。決算関係の資料は、ウェブサイトの中では、「IR情報」「投資家情報」といった

ページに載っています。

会社のウェブサイトがない場合は、金融庁の電子開示システムであるEDINETで閲覧することができます。

有価証券報告書の一体どこに収益認識に関する注記が載っているのか、読みなれていない人にとっては、探し当てるのが難しいですが、以下のように探すとよいでしょう。

IFRSは連結財務諸表で適用されているので、連結財務諸表の注記で重要な会計方針の記載箇所を探します。

注記は相当ボリュームがあるため、見つからない場合は、検索をかけるとよいです。「履行義務」というキーワードで検索すると引っかかる可能性が高いです。

6 きちんと仕事をしたら収益を認識

収益認識に関する注記にたどり着けたとして、ここからは注記の中身を実際に見ていきます。

基本的に、売上の種類別に売上計上方法を記載するといった記載形式をとっているのです。そのような記載を探して熟読してください。

Zホールディングスの場合も、複数の売上種類別に売上計上方法が説明されています。まずはその中から、「検索連動型広告」という広告から得られる収益に関する記載を注記例1に示します。

注記例1

「スポンサードサーチ」は、「Yahoo! JAPAN」上で検索をした際、その検索キーワードに応じて検索結果ページに表示され、掲載された広告がクリックされた場合に課金されます。

広告主および広告代理店に広告運用ツールを提供し、その設定依頼に従い掲載を行うことが履行義務になります。

検索連動型広告は、ウェブサイト閲覧者が検索連動型広告をクリックした時点で、顧客が設定したクリック料金に基づき収益を認識しています。

出典：Zホールディングス2020年3月期有価証券報告書より
抜粋（下線は筆者）

検索連動型広告というのは、私たちがインターネットで何らかのキーワードを検索したときに示される広告のことです。検索結果ページの上部に何件か表示される、キーワード関連の広告です。いうまでもなく、広告主が広告料を払って、検索キーワードに応じて表示されるように頼んでいるものです。Zホールディングスでは、その広告料を収益として計上します。

注記例1の下線部のとおり、この収益は、ウェブサイト閲覧者が検索連動型広告をクリックした時点で計上されます。広告を掲載することが履行義務であり、掲載された広告がクリックされた場合に履行義務が充足され、課金されるからと読めます。

Zホールディングスが広告を掲載し、ウェブサイト閲覧者がそれをクリックすると、ウェブサイト閲覧者は広告主のページへ移送されます。これによりZホールディングスは、きちんと仕事をしたので収益を認識するというわけです。

次に、プレミアム広告のケースも見てみます。注記例2です。

注記例2

プレミアム広告は、「ブランドパネル」や「プライムディスプレイ」等、「Yahoo! JAPAN」の各種プロパティ内に表示され、画像や映像等を用いた多彩な広告表現が可能な広告商品です。

主な顧客はメディアレップで、一部広告代理店向けにも販売しています。

インプレッション保証型の期間販売で、契約に則して掲載することが履行義務になります。

プレミアム広告は、ウェブサイト上に広告

が掲載される期間にわたって収益を認識しています。

出典：Zホールディングス2020年3月期有価証券報告書より
抜粋（下線は筆者）

プレミアム広告というのは、「Yahoo! JAPAN」のトップページ等に大きなスペースで表示される広告のことです。地域や時間帯等で広告の表示を絞り込むこともできます。

プレミアム広告からの収益は、下線部のとおり、掲載期間にわたって計上されます。この広告はインプレッション保証型の期間販売と記載されていることから、広告の表示回数が一定回数に達するまで契約期間を延長するタイプの広告と見られます。

注記例1と同様に、広告を掲載することが履行義務ですが、クリックに応じて課金されるわけではなく、一定の表示回数を達成することに主眼が置かれています。一定回数に達するまでは仕事は完了しませんが、一定期間にわたってきちんと仕事をこなしているの、掲載期間にわたって収益認識するというわけです。

注記例1も注記例2も、一時点か一定期間かの違いはありますが、履行義務の充足に応じて収益を認識するという考え方は同じです。冒頭でも述べたとおり、これが収益認識会計基準等の基本的な考え方です。

なお、収益認識会計基準等では、まず履行義務が一定期間で充足されるかどうかを検討し、所定の要件を満たさないものを一時点で充足すると捉えます。

7

工業社会には不向きな会計基準

Zホールディングスには、広告以外の収益もあります。アスクルグループのオフィス関連商品等の販売です。この収益に関する記述も見てみましょう。注記例3です。

注記例3

アスクルグループは、オフィス関連商品等の販売事業を行っており、主な顧客は中小企業等の法人および個人ユーザーになります。

物品販売の収益は、顧客が物品の使用を指図し、当該物品から残りの便益のほとんど全てを獲得する能力を有することとなる、顧客が物品に対する支配を獲得した時点で認識しています。

出典：Zホールディングス2020年3月期有価証券報告書より
抜粋（下線は筆者）

下線部のとおり、この物品販売については、顧客の支配獲得時点での収益計上となっています。一時点での売上計上です。

広告と違って、手に取ることができるモノの販売であり、売り手から買い手にモノが実質的に渡った時点で売上計上することは当然でしょう。ただし、顧客が物品に対する支配を獲得した時点というのが、具体的にどの時点なのかはわかりません。収益認識会計基準等では、顧客が資産を検収した場合、支配が移転した可能性があると述べており、それを参考に推測するしかないでしょう。

いずれにしても、この注記例3は、注記例1、2と同様に、履行義務の充足に応じて（ここでは一時点で）収益を認識していることは確かです。しかし、広告の場合に比べると、「履行義務の充足」という表現がしっくりこないことに気がついたでしょう。

注記例3での履行義務は、物品を顧客に引き渡すことだと解されます。そうであるならば、従来の会計基準の定めである実現主義の方が、むしろピッタリきます。「財貨の移転」と「対価の成立」です。物品の販売に関する限り、収益認識会計基準等の導入により、会計ルールはかえってわかりにくくなってしまったように感じます。

8 高度化・複雑化する収益への対応

しかし、実はその点にこそ、収益認識会計基準等の本質が隠されています。収益認識会計基準等

には、従来の日本の会計基準と決定的に違うことが一つだけあります。それは、工業社会を前提にした会計基準ではないということです。

従来の会計基準は、実現主義の考え方が物品の販売にうまく当てはまることからわかるように、暗黙裡に工業社会を前提としていました。

実現主義の定義には役務の提供も含みますが、比較的単純なサービスを念頭に置いていたものと思われます。広告でいえば、新聞やテレビを媒体とした全国民への一律の宣伝です。インターネット広告のように、条件を設定してターゲットを絞り、関心を示した人を広告主のところに移送するなどという高度な宣伝手法は、全く想定されていなかったはず。

こうした非製造業の高度化は、広告に限った話ではありません。コンビニエンスストアのフランチャイズのシステムであったり、ゲーム業界におけるオンラインゲームであったり、現代の生活のあらゆる場面で見ることができます。

そのような世の中の変化に遅れを取ってはならないという意味で登場したのが、収益認識会計基準等です。「履行義務の充足」という抽象的な表現がなされているのは、フランチャイズ料やオンラインゲームのアイテム課金も含めて、高度化、複雑化したあらゆる収益に適用するためのものだと、筆者は考えています。

9 消費の多様化と収益の分解情報

ところで、上に述べたサービスの高度化、複雑化というのは、ITの発達によりもたらされたことは確かですが、社会の変化が背景にあることも忘れてはなりません。

それは、消費の多様化です。国民全員が同じものを欲しがった時代は、全国に一律の広告を流せばよかったですが、消費が多様化すると、それでは宣伝効率が下がります。そうやって考え出されたのがインターネット広告です。

製造業の場合は、消費の多様化に対して頻繁なモデルチェンジで応じますが、結局それは製品ライフサイクルの短縮化をもたらします。そのよう

な中で消費者は、モノを長期に保有するよりも、必要なときに利用する方に関心を移していくのです。シェアリングエコノミーは、その一つの現れでしょう。

シェアリングエコノミーの登場により、相対的に存在感が低下したように見えるのが、割賦販売です。本稿では詳細を割愛しますが、収益認識会計基準等の導入により、従来の会計基準で認められていた割賦基準という収益認識のルールが廃止されました。モノを所有することに貪欲だった20世紀の世の中から、断捨離をしてモノをシェアするようになった21世紀に移行したことで、無関係とはいえないでしょう。

それでは最後の注記例を示します。注記例4です。

収益認識会計基準等では、このような情報も開示が求められます。収益を任意の区分に分解して表示するというものです。注記例4では、事業別・種類別のマトリクスとして開示しています。この開示が多様化した社会を反映していることは明らかです。

決算書は企業の姿を映す鏡だとよくいわれますが、会計基準は時代の姿を映す鏡だといえないでしょうか。

10 おわりに

以下、本稿で述べた主要なポイントをまとめておきます。

- ① 収益認識会計基準等のエッセンスは、きちんと仕事をしたら、それに応じたタイミングと金額で、売上を計上するということです。細かな点は収益認識会計基準等の規定を読まなければなりませんが、収益認識に関する注記を読むことによって、実例からダイレクトに学ぶことができます。
- ② 収益認識会計基準等を学ぶ際は、それが登場した背景を押さえておくことも、理解の助けになります。収益認識会計基準等は、工業社会を前提としたモノの売上ではなく、高度化・複雑化したあらゆる収益に適用するための会計基準です。なお、補足になりますが、高度化・複雑化したあらゆる収益が登場した新しい社会とは、堺屋太一氏のいう「知価社会」だと考えています。つまり、収益認識会計基準等は、知価社会のための会計基準だといえるのです。

注記例4

32. 売上収益

(1) 売上収益の分解

報告セグメント毎の売上収益について「広告」、「ビジネス」、「パーソナル」、「その他」に分解しています。

なお、これらのビジネスから生じる収益は顧客との契約に基づき計上しており、変動対価等を含む売上収益の額に重要性はありません。また、約束した対価の金額に重要な金融要素は含みません。

売上収益の内訳は以下のとおりです。

当連結会計年度(自 2019年4月1日 至 2020年3月31日)

(単位: 百万円)

	コマース事業	メディア事業	その他	合計
広告	37,807	303,238	—	341,045
ビジネス	474,490	3,622	3,600	481,713
パーソナル	226,179	811	1,204	228,195
その他	1,988	—	—	1,988
合計	740,466	307,672	4,804	1,052,943
顧客との契約から生じる収益	696,346	307,672	2,754	1,006,773
その他の源泉から生じる収益	44,119	—	2,050	46,169

出典: Zホールディングス2020年3月期有価証券報告書より抜粋

4月の適用開始前に押さえておきたい

「収益認識に関する会計基準」のツボ

第3回：税務への影響と対策は難しくない

税経システム研究所／税務システム研究会 客員研究員
(税理士)

植田 卓

「収益認識に関する会計基準」は、2018年の公表当初から、実務的なインパクトが大きい基準として注目されていました。来春（2021年4月以降に開始する事業年度）から、いよいよ適用開始となります。そこで直前特集として「収益認識に関する会計基準」に関して、知っておきたいことやおさらいしておきたいポイントを、4人の執筆者が「影響範囲の概要」「収益認識会計基準等の速習法」「税務への影響」「今後の展望」の視点・切り口で解説します。

第3回は、「税務への影響」です。収益認識に関する会計基準（収益認識会計基準）への対応が必須とされていない中小企業は従来の処理が認められますが、今後、収益認識に関する会計基準の採用を検討する価値はあります。法人税法や政令、基本通達の変更点や、実際の税務への影響を見ていきましょう。

ポイント

- 収益認識会計基準の導入により法人税法と政令、基本通達が大きく改正された。
- これは収益認識会計基準等による処理を法人税法上も認めるため。
- したがって収益認識会計基準等による処理と法人税法上の処理はほとんど違いはない。
- 中小企業は収益認識会計基準の導入にかかわらず従来の処理が認められる。
- 消費税は収益認識会計基準の導入による影響を受けない。
- 長期割賦販売等の特例と返品調整引当金は経過措置を設けて廃止された。

※本稿では、「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」を合わせて、収益認識会計基準等という。

1

会計基準が変わると 法人税法も変わる

（1）会計基準に沿って法人税法も変わる

会計基準が新たに制定されたり改正されたりした場合には、法人税法もこれに沿って改正されるのが通例です。

しかし、それでも会計基準に基づく処理と法人税法の規定とは異なるため、会計基準に基づいて会計処理を行うと法人税法では申告調整が必要に

なります。

ただし、会計処理と法人税法の処理とで異なる部分は限られており、評価損益の計上、事業年度末において確定していない費用・損失の計上又は引当て、法人税法上の資本概念と異なる処理など、法人税独自の基本的な考え方と相容れないものについては、会計基準による処理を認めない立場を貫いていますが、それ以外のものについては、原則として会計基準に沿った処理を法人税法も認める方向にあると思われます。

(2) 法人税法が収益認識会計基準によって改正された部分

「収益認識に関する会計基準（企業会計基準第29号）」（収益認識会計基準）の制定に伴い、法人税法は平成30年度税制改正において次のように改正されました。

この改正は、所得計算の基本原則である法人税法22条の内容を改正するもので、法人税法の根幹に係る部分の改正であるといえます。

① 法人税法における収益の額に関する規定の創設 各事業年度の所得の金額の計算に関し、益金の

額及び損金の額に算入される収益の額及び費用・損失の額の計算について、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するとの22条4項の規定が調整されるとともに、同条2項によって益金の額に算入される収益の額について、新たに収益の額に関する規定が22条の2として創設されました。

この規定は、収益の計上時期や計上すべき額について、従来は法人税基本通達において一般に公正妥当な会計処理の基準に基づく処理として掲げられていたものを、収益認識会計基準の制定を受けて、新たに法律の規定として設けられたものです。

法人税法<抄>

※注1) カッコ書き内は省略し「(…略…)」と記載している。
注2) 下線は筆者において加えた。

第三款 益金の額の計算

第一目 収益の額

第22条の2 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(…略…)に係る収益の額は、別段の定め(…略…)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日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(…略…)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(…略…)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。

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1項又は第2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(…略…)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 前項の引渡しの時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 当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ

二 当該資産の販売等(資産の販売又は譲渡に限る。)に係る資産の買戻し

<第6項略>

7 前2項に定めるもののほか、資産の販売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1項から第4項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

第1項は、収益の額について、益金の額に算入すべき事業年度の原則を、次のように規定しています。

イ 資産の販売等については、目的物の引渡しの日属する事業年度

ロ 役務の提供については、役務の提供の日属する事業年度

第2項は、目的物の引渡しの日以外に、引渡しの日に近接する日において経理することを認めています。具体例としては、電気、ガス、水道の検針日などが該当します。

第3項は、目的物の引渡しの日に近接する日に計上することについて、経理をしないで申告調整を行った場合でも、経理をしたものとみなすと規定しています。

第4項は、収益の額として益金の額に算入すべき金額は、引渡しをしたときの時価又は役務を提供したときに通常得べき対価の額としています。

第5項は、第4項の例外として、将来の貸倒れや返品によるリスクが、収益の額の算定に加味されている場合は、それを加味しないこととしています。

この結果、上記の第1項から第3項によって、収益認識会計基準による収益計上時期に収益を計上することが法人税法上も可能となり、第4項及び第5項によって、将来の貸倒れや返品によるリスク以外は、収益認識会計基準による収益の額を法人税法上も益金の額に計上することが可能になっています。

なお、この規定は、収益認識会計基準の適用を受けない従前の収益認識と齟齬を来すものではありませんので、この規定が設けられた後も、収益認識会計基準の適用を受けない多くの中小企業は、従前どおりの一般に公正妥当な会計処理によって収益の額を認識することができます。

② 法人税法施行令の整備

法人税法施行令では、上記第7項の規定により、過年度に計上した収益の額について修正の経理をした場合について、具体的な規定が設けられています。

③ 法人税基本通達における取扱い

従来は、法人税法では、収益の額の計上時期と計上すべき額について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うとしか記載されていなかったため、法人税基本通達において具体的な扱いを示していましたが、上記①のとおり法人税法において収益の額に関する規定が設けられたため、これらは削除されました。

収益認識会計基準の具体的な運用については、企業会計基準委員会から「収益認識に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第30号）」が公表されており、これに対する法人税法の対応を明らかにするため、「収益等の計上に関する通則」の部分が大幅に見直されました。

改正後の法人税基本通達2-1-1（収益の計上の単位の通則）では、通達のほとんどについて収益認識会計基準の適用対象となる取引に限るとの記載がありますが、収益認識会計基準による特有の処理を除き、収益認識会計基準の適用を受けない場合でもこの通達に従って処理をして差し支えないと思われます。

（3）法人税法と収益認識会計基準とが異なる部分

上記（2）のとおり、法人税法は収益認識会計基準による処理を受け入れるように改正したのですが、将来の貸倒れや返品によるリスクについては、益金の額に算入すべき収益の額の算定に加味することを認めていません。

法人税法では、費用については償却費を除き事業年度末において債務の確定しているものに限定し、損失についてはその事業年度において発生したものに限定して、損金算入を認めています（税法22③）。

したがって、会計基準のうち将来の費用や損失のための引当てについては、別段の定めがないかぎり、法人税法では認めることができないため、双方の処理が異なることになります。

法人税法は、将来の費用・損失の引当てについて、かつては賞与引当金や退職給与引当金も計上を認めていましたが、現在では貸倒引当金だけとなり、これも金融保険業等を除き大法人は適用できなくなっていますので、基本的には認め

ない方向にあると思われます。

(4) 収益認識会計基準の制定によって改正された規定

① 長期割賦販売等における延払基準による特例の廃止

長期割賦販売等を行った場合には、延払基準によって賦払いの支払期日の属する事業年度において、収益の額及び費用の額を徐々に計上していくことが認められていました(旧法63、旧法令124)。

収益認識会計基準では、収益計上時期は、資産の引渡しの日又は引渡しの日に近接する日に限られることになりました。

このため、賦払いの支払期日は引渡しの日に近接する日には該当しないことから、延払基準による計上は認められなくなったため、法人税法においても長期割賦販売等の場合の延払基準による収益計上は認められなくなりました。

なお、改正前から長期割賦販売等の延払基準を採用している法人に対しては、10年間の経過措置が設けられています。

② 返品調整引当金

返品調整引当金は、将来の返品へのリスクに備えるために設けられていた制度ですが、収益認識会計基準では、将来の返品へのリスクは、収益の額の算定において考慮することとされました。

したがって、収益認識会計基準では返品調整引当金の計上は認められなくなり、法人税法においても廃止されました。

なお、改正前から返品調整引当金を計上している法人に対しては、10年間で取り崩していく経過措置が設けられています。

法人税法では、未だ確定していない将来リスクへの引当てを収益の額に反映させることは認められないため、上記①にあるように法22条の2第5項の規定が設けられ、将来への返品リスクを損金の額に算入することはできなくなりました。

2 中小企業の対応

(1) 会計基準と法人税との関係

法人税法は、益金の額に算入されるべき収益の額、及び損金の額に算入されるべき費用・損失の額について、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しています(法22④)。

この場合の、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、本項で対象としている収益認識会計基準やその他の個別会計基準が該当すると解されています。

(2) 中小企業に適用される会計基準

収益認識会計基準などの個別会計基準は、会計監査人による会計監査を受ける上場会社や会社法上の大会社と、それらの連結子会社などには強制的に適用されますが、その他の中小企業には多くの個別会計基準は適用を求めています。

中小企業の会計を対象としたものとして「中小企業の会計に関する指針」(平成31年2月27日最終改正)と「中小企業の会計に関する基本要領」(平成24年2月1日公表)とがあり、これらに基づく処理も、法人税法における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たものと解されています。

(3) 中小企業における収益認識会計基準の適用

中小企業向けの2つの基準のうち「中小企業の会計に関する指針」は、会計基準に比較的準拠して随時見直されていますが、収益認識会計基準への対応については「収益認識会計基準等が上場企業等に適用された後に、その適用状況及び中小企業における収益認識の実態も踏まえ、収益認識会計基準等の考え方を中小会計指針に取り入れる可否かを検討する(平成31年2月27日)」とされており、現在のところ反映はされていません。

したがって、中小企業に対しては、連結決算の関係等で強制される場合を除き、収益認識会計基準による処理は求められていません。

ただし、任意で収益認識会計基準による処理を

採用することは可能ですので、収益認識会計基準に利用のメリットがあれば、適用できる範囲内で採用を検討する価値はあると思います。

3

会計・法人税・消費税の実務処理の違い

(1) 会計と法人税の処理

収益認識会計基準による処理について、上記1(3)による将来の貸倒れや返品によるリスクに対する部分を除き、会計と法人税とで処理の違いはありません。

言い換えれば、将来の貸倒れや返品によるリスクに対する部分以外は、収益認識会計基準による処理が法人税でも認められます。

(2) 消費税の基本的な考え方

消費税の計算では、法人税のように確定した決算によることを原則として求めておらず、基本的に収益認識会計基準を適用する場合と適用しない場合とで処理の違いはなく、収益認識会計基準を採用する事業者についても、基本的には従前のままの処理によることになると考えられます。

(3) 具体例（ポイント付与に収益認識会計基準を適用する場合）

① 収益認識会計基準による会計処理

顧客に対してポイントを付与した場合、収益認識会計基準によると商品の売上げ時に収受した金額は、売り上げた商品の代価と、ポイントの付与によって引き渡す商品の代価相当額とに配分し、商品を売り上げた時期とポイントの行使があった時期とに分けて収益を認識します（収益認識に関する会計基準の適用指針48）。

例えば、税抜売上額100円ごとにポイントを1点付与し、顧客は1点を1円として保有するポイントを代金の決済に充てることができるものとします。

顧客が商品100,000円（税抜）を購入すると、ポイントを1,000点付与することになります。

顧客は1,000ポイントを1,000円の支払いに充てることができますが、1,000ポイントで購入できる商品は税込1,000円分の商品になりますので、

その売上高は909円になります。

$$\frac{1,000 \text{ 円}}{1.1} \div 909 \text{ 円}$$

この顧客が1,000点のポイントを翌期に使用したとすると、当初の商品購入時に支払われた100,000円の収益は、次のように配分されることになります。

当期	99,099 円
$100,000 \text{ 円} \times \frac{100,000 \text{ 円}}{(100,000 \text{ 円} + 909 \text{ 円})}$	
翌期	901 円
$100,000 \text{ 円} \times \frac{909 \text{ 円}}{(100,000 \text{ 円} + 909 \text{ 円})}$	

そして、翌期以後に繰り越される901円は、当期末において契約負債として認識されます。

② 法人税の処理

法人税も、一定の要件のもとに、収益認識会計基準による処理と同様に益金の額に算入すべき収益の額を計算しますので、上記と同様になります（法基通2-1-1の7）。

③ 消費税の処理

消費税法上は、当期に100,000円の商品を販売していますので、当期の課税売上高は100,000円になります。

翌期にポイントの行使によって引き渡した商品909円は、当期に計上された課税売上げの一部を返還して商品を交付したものと考え、課税売上高909円と売上対価の返還額909円とが同時に計上されることになります。売上対価の返還は課税売上げのマイナスとして位置付けられますので、ポイントの行使による商品の引渡しは、特に処理しなくても結果は同じことになります。

④ 処理のまとめ

これらの処理を整理すると次ページ上図のようになり、ポイントに相当する収益を法人税法上も翌期以後に繰り延べることができます。

(単位:円)

	当 期				翌 期			
収益認識会計基準による処理	現預金	110,000	売上	99,099	契約負債	901	売上	901
			契約負債	901				
			仮受消費税	10,000				
法人税の処理	同上				同上			
消費税の処理	課税売上げ			100,000	課税売上げ			909
	課税売上げに係る消費税額			10,000	同上の消費税額			91
					売上対価の返還			△909
					同上の消費税額			△91

(4) 具体例（ポイント付与に収益認識会計基準を適用しない場合）

① 収益認識会計基準によらない場合の会計処理

顧客に対してポイントの付与がない場合と同様に売上げを計上し、将来のポイントの行使に対してポイント引当金を計上します。

例えば、税抜売上額100円ごとにポイントを1点付与し、顧客は1点を1円として保有するポイントを代金の決済に充てることができるものとします。

顧客が商品100,000円（税抜）を購入すると、ポイントを1,000点付与することになります。

顧客は1,000ポイントを1,000円の支払いに充てることができますが、1,000ポイントで購入できる商品は税込1,000円分の商品になりますので、その売上高は909円になります。

$$\frac{1,000\text{円}}{1.1} \div 909\text{円}$$

② 法人税の処理

法人税法では、ポイント引当金の計上を認めま

せんので、ポイント引当金の繰入額を申告調整で否認することになります。

③ 消費税の処理

消費税法上は、当期に100,000円の商品を販売していますので、当期の課税売上高は100,000円になります。

翌期にポイントの行使によって引き渡した商品909円は、当期に計上された課税売上げの一部を返還して商品を交付したものと考え、課税売上高909円と売上対価の返還額909円とが同時に計上されることになります。売上対価の返還は課税売上げのマイナスとして位置付けられますので、ポイントの行使による商品の引渡しは、特に処理しなくても結果は同じことになります。

④ 処理のまとめ

これらの処理を整理すると下図のようになります。

(単位:円)

	当 期		翌 期	
会計処理	現預金 110,000	売上 100,000	ポイント引当金 909	ポイント引当金 909
	ポイント引当金	仮受消費税 10,000		戻入額
	繰入額 909	ポイント引当金 909		
法人税の処理	現預金 110,000	売上 100,000	な し	
		仮受消費税 10,000		
消費税の処理	課税売上げ	100,000	課税売上げ	909
	課税売上げに係る消費税額	10,000	同上の消費税額	91
			売上対価の返還	△909
			同上の消費税額	△91

4月の適用開始前に押さえておきたい

「収益認識に関する会計基準」のツボ

第4回：今後の展望

税経システム研究所／会計システム研究会 顧問
(横浜国立大学大学院教授)

齋藤 真哉

「収益認識に関する会計基準」は、2018年の公表当初から、実務的なインパクトが大きい基準として注目されていました。今春（2021年4月以降に開始する事業年度）から、いよいよ適用開始となります。そこで直前特集として「収益認識に関する会計基準」に関して、知っておきたいことやおさらいしておきたいポイントを、4人の執筆者が「影響範囲の概要」「収益認識会計基準等の速習法」「税務への影響」「今後の展望」の視点・切り口で解説しています。

第4回は、「今後の展望」です。「収益認識に関する会計基準」の要点を確認したうえで、今後の実務に影響を与えられると思われる事項、さらに現在検討されている具体的な適用上の課題について言及します。

ポイント

- 「履行義務」単位での収益認識や、長期請負工事等や返品権付販売に係る収益認識の観点から、取引先との契約内容の見直しや再検討、整理等が必要となる。
- 「変動対価」の概念の導入により、過去の実績データを収集・整理して未確定の変動対価を予測する必要が生じる。会計システムの活用が今以上に求められるようになる。
- 今後の展望としては、検針日基準の廃止等により、収益認識の時期が早期化し、それに応じて税務上でも益金算入の時期の早期化が生じる可能性があると思われる。

1

「収益認識に関する会計基準」の要点のおさらい

「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識会計基準）は、損益計算書の売上高（いわゆるトップライン）に関わる基準であり、金融商品やリース等に関わる収益には関係ありません。ここでは、従来の収益認識の考え方からの転換となると思われる重要な要点を再確認しておきたいと思います。

1つ目としては、収益を、移転される財また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ことを基本原則としている点で

す。このことは、移転される財またはサービスの時価ないしは公正価値によって収益が測定されるのではなく、入ってきた対価の額で測定されることを意味しています。

2つ目としては、収益認識会計基準が、収益認識を「履行義務の充足」に求めている点です。このことは、履行義務ごとに収益の認識がなされることを意味しており、契約ごとではない点に留意する必要があります。そのため、いかなる履行義務が、売上高たる収益に関わるのかが問題となります。取引の契約内容によっては、売上高には関わらない履行義務として処理される場合もありま

す。たとえば、商品等を買戻すことができることが契約内容に含まれている場合には、リース取引または金融取引として処理されます。

3つ目としては、収益認識の単位が履行義務であるため、複数の商品等の引渡し等が1つの履行義務に含まれる場合には、個々の商品等に着目するのではなく、1つの履行義務全体で対価の額を判断する点です。そして、対価の額が確定していない場合には、見積ることとなり、具体的には「変動対価」という概念が導入されています。

そして4つ目として、収益認識が、履行義務の充足によってなされるものの、履行義務には、「一時点で充足される履行義務」と「一定の期間にわたり充足される履行義務」がある点です。いずれの履行義務に該当するのかにより、収益認識のタイミング（期間帰属）は異なります。そして両者の履行義務の区別は、いかなる内容の契約となっているのかに依存しています。特に契約内容が、一定の期間にわたり収益認識される後者の要件に該当するか否かを確認することは重要です。その要件については、後述します。

5つ目として、顧客への財またはサービスの提供が自らの提供する履行義務であるのか、それを手配する履行義務であるのかにより、すなわち、本人であるのか代理人であるのかにより、売上高の金額が大きく異なる点です。

加えて日本に特有な取引等についても規定が設けられています。それらのなかで、中小企業にあっても関わりが生じうるとされるポイント制度の取扱いは押さえておきたいものです。

そこでこうした諸要点を踏まえたうえで、以下においては、今後の企業実務や会計実務にとって、いかなる影響を生じさせるのかという観点から、中小企業にとっても影響があると思われる事項について、税務についても考慮したうえで説明することにします。

2

契約内容の見直し等の必要性が高まる

契約は、法的な強制力のある権利と義務を生じさせる複数の当事者間における取り決めであり、

書面のみならず、口頭や取引慣行、公表した方針等によっても成立します。公表した方針が契約のなかに含まれるのは、いわゆる「禁反言の法理」に依存しています。すなわち企業が公表した今後の行動等に関する方針を信用して他者が実際に行動を起こした場合、その後にその公表した方針を取りやめたならば、その方針を前提として行動した他者が損害を被ることがありえます。こうしたことが起きないように、公表した方針を覆すことは法的に禁止されるものと解釈されており、「禁反言の法理」と呼ばれています。

もし取引慣行等によることが収益認識に関して企業が望む会計処理とはならない場合には、書面ないしは口頭により、望ましい契約内容となるように、顧客とのあいだで取り決めておく必要があります。

(1)「履行義務」単位での収益認識

収益認識の会計実務については、契約形態に注意すべきことが、第1回で指摘されていました。契約形態は、どのような契約内容であるのかによっており、契約内容にいかなる事項が含まれているのかにより、その契約に単一の履行義務が含まれるのか、複数の履行義務が含まれるのか、さらには複数の契約により1つの履行義務を構成するのかなどが判断され、履行義務が識別されることになります。

そして、その契約における取引開始日に契約により約束された財またはサービスを評価して、顧客に財またはサービスを移転する約束のそれぞれについて、履行義務の識別が行われます。識別される履行義務は、別個の財またはサービスを移転するもの、あるいは一連の別個の財またはサービスを移転するものに分けられます。このいずれに該当するのかにより、収益認識が、一時点でなされるのか、あるいは一定の期間にわたってなされるのかが相違することになります。両者の区別は、一定の期間にわたり充足する履行義務に該当するか否かにより行われます。

税務の観点からするならば、長期大規模工事については強制的にいわゆる工事進行基準が適用されますが、それ以外の長期請負工事については会

計上の処理に依存することになります。会計期間ごとに利益（所得）の金額に大きな変動がある企業と安定した利益（所得）の金額となっている企業では、欠損金の繰越控除により埋め合わせることができない限り、大きな変動がある企業の方がより多くの税金を納付することになります。一定の期間にわたり収益認識されるか、一時点で収益認識されるかは、納付しなければならない税金の額にも影響を及ぼすと考えられます。

（２）一定の期間にわたり充足される履行義務の要件

一定の期間にわたり充足される履行義務の場合、資産に対する支配を一定の期間にわたり顧客に移転することにより、一定の期間にわたりその履行義務が充足され、したがってその一定の期間にわたって収益認識されることになります。そして一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するのは、次の（イ）～（ハ）の要件のいずれかを満たす場合です。収益認識会計基準によれば、その要件は、次のとおりです（収益認識会計基準、par.38）。

（イ）「受益要件」：契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること

（ロ）「支配要件」：契約における義務を履行することにより、資産が生じるまたは資産の価値が増加し、その資産が生じるまたはその資産の価値が増加するにつれて、顧客がその資産を支配すること

（ハ）次の要件のいずれも満たすこと

- ・「転用不可要件」：企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること
- ・「対価要件」：企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

上記（イ）の要件を満たすのは、企業が顧客との契約における義務を履行することによって、顧客が便益を直ちに享受するところの履行義務です。たとえば、建物の耐震性を高めるためにその建物を使用しつつ外部に補強工事を行う場合、補強工事が進むにつれて耐震性の高い建物を使用できるようになりますので、義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受することになります。

（ロ）の要件を満たすのは、企業が義務を履行することによって、仕掛品等の資産が生じるか、あるいは資産の価値が増加するところの履行義務です。たとえば、顧客の所有する土地の上に建物を建設する工事契約の場合には、通常、顧客は企業の義務の履行から生じる仕掛品（建設途中の建造物）を支配すると理解されます。

（ハ）の要件については、（イ）の要件も（ロ）の要件も満たさない場合の適用が想定されています。転用不可要件と対価要件の両方を満たすことが求められているのは、企業が義務の履行によって、別の用途への転用不可の資産が生じることのみでは、その資産を支配していると判断するのに十分ではないと考えられたため、義務の履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有していることも要件として追加されました。

その一定の期間にわたり収益認識する方法として一般に知られているのは、工事進行基準だと思います。従来、工事進行基準の適用要件は、信頼性のある工事収益総額と工事原価総額及び進捗度が見積られることとされていました。顧客が便益を享受することや顧客に支配が移転すること、さらに転用不可や対価に対する権利といった要件は付されていません。この相違から、同様に進捗度を利用して会計処理するとしても、従来の工事進行基準と新たな収益認識会計基準による一定の期間にわたり収益認識する方法は、異なる考え方によるものと考えられます。

既述のとおり、一定の期間にわたり収益認識するか、一時点で収益認識するかにより、税金の額にも影響を与えることが考えられます。そこで長期工事の請負数が相対的に少ないと考えられる企業にあっては、安定した利益（所得）が計算されるように、一定の期間にわたり充足される履行義

務の要件を満たすような契約内容とすることが求められると思われます。

(3) 返品権付販売と委託販売——返品調整引当金廃止の影響

収益認識会計基準等により、再販制度に基づく販売や契約上返品権が付帯している販売について、返品調整引当金の計上が廃止されます。会計上は、返品調整引当金を廃止することによって、後述する変動対価の概念を導入し、そのなかで返品のリスクを収容する手当がなされています^(注1)。すなわち、返品の可能性を考慮した上で売上高を計上することが求められています。

その一方で、税務上は返品のリスクを売上高(益金)の算定上、考慮しないこととされています。そのため返品がないものとして売上高(益金)が計算されることになります。もちろん返品があった時点で益金の修正がなされますが、返品部分^(注2)について先に課税されることになります^(注3)。

そこで、税務上、そうした返品部分(厳密には返品されると合理的に推定できる部分)について先行した課税を避けるためには、返品権付販売の契約内容とするのではなく、委託販売であると判断される契約内容に変更することもありうると思われます。

3

見積りによる収益の額の把握のために 会計データの収集・活用が求められる

(1) 変動対価概念の導入

収益認識会計基準では、1つの履行義務に含まれる財またはサービスの顧客への移転を1つの単位として収益を把握することを意図しています。そのため、将来に売上値引きや売上割戻し、返品等が生じることで、1つの単位に含まれる収益の

額が変動する可能性のある部分を「変動対価」と呼んでいます。

収益認識会計基準では、変動対価を「顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分」(収益認識会計基準、par.50)と定義しています。このような変動対価がある場合、当然に取引価格は見積った額となります。そして変動対価の額を見積る方法には、「最頻値」と「期待値」の2つのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いることとされています(収益認識会計基準、par.51)。

(イ)「最頻値」：発生しうると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額

(ロ)「期待値」：発生しうると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額

最頻値が変動対価の額の適切な見積りとなりうる場合としては、たとえば割増金の条件を達成するか否かといったような、生じうる結果が2つしかない場合が考えられます。また期待値が変動対価の額の適切な見積りとなりうる場合としては、たとえば特性の類似した多くの契約を有している場合が考えられます。

今後、最頻値や期待値は、さまざまな将来のキャッシュ・フローを見積る際に用いられる方法ですから、よく理解しておくことが大切です。そこで2つの方法を簡単な設例で説明します。

〔設例〕 最頻値と期待値

【前提条件】

- ・対価の額 5,000千円(発生確率：30%)
5,500千円(発生確率：50%)

(注1) 返品調整引当金の廃止について詳しくは、返品権付きの販売として収益認識に関する会計基準の適用指針、pars.84-89に規定されています。ここでは、返品されうると見込まれる商品等の対価を除いて、収益を認識することが求められています。

(注2) 個々の商品等で考えるならば、返品は取引の取り消しを意味しているため、変動対価の考え方には合わないと思えることは可能です。しかし、会計上は履行義務単位で収益を捉えようとしているため、変動対価の要素として返品を捉えることになります。

(注3) 税務上は、返品債権特別勘定については存続します。ただしその対象となるのは、短期のうちに、返品が確定するような週刊誌、旬刊誌、月刊誌等の定期刊行物です。納税申告書を作成し提出するまでには、実質的に返品が確定しているものに限定されていることに留意してください。

6,200千円（発生確率：20%）

【最頻値と期待値】

・最頻値 5,500千円

（最も発生の可能性の高い値）

・期待値 5,490千円

$(=5,000千円 \times 30\% + 5,500千円 \times 50\% + 6,200千円 \times 20\%)$

そしていずれかの方法を採用したならば、首尾一貫して適用することが求められています。またいずれの方法がより適切であるかを判断するためには、企業は関連する情報を入手し、発生すると考えられる対価の額について合理的な数のシナリオを識別することが必要となります。情報の入手ならびに合理的な数のシナリオの識別を行うために、過去の実績を収集・整理し、それをもって変動対価の額についてのシナリオを把握するためには、会計システムを活用することが利便であると思われる。

（2）運用上、議論となる事項——検針日基準の取扱い等

中小企業において電気事業やガス事業を展開されている企業はあまりありませんが、収益の対価の額の見積りに関する議論として、「検針日基準」を紹介します。検針日基準とは、電気やガス等のように検針により使用量を把握して、それに基づく請求額をもって収益の額として計上する方法です。新しい収益認識会計基準において問題とされたのは、決算日が検針日となるとは限らず、検針日から決算日までの電気やガスの使用量についても、企業は電気やガスを提供するという履行義務は充足しているため、なんらかの方法によりその使用量に相応する収益の額を見積る必要があると考えられたためです。

企業会計基準委員会では、次の諸案が検討されました。

案1：代替的取扱い（検針日基準）を認める（見積りを要求しない）。

案2：検針日基準は認めない（見積りを要求する）。
代替的な見積手法を明示的に認める。

案3：検針日基準は認めない（見積りを要求する）。
代替的な取扱いを設けない。

案4：期限を定めて代替的な取扱いとして検針日基準を認める（一定期間、見積りを要求しない）。

検針日から決算日までの使用量に基づく収益の額を見積った場合、実務上、その金額に重要性があると判断されるため、検針日基準の採用は認めるべきではないとの方向性で議論がなされています。すなわち、見積り部分の影響は大きいと判断されています。したがって、検針日から決算日までの使用量に相応する収益の額を見積る方向性が示されています。

税務上も、返品や貸倒れを除いて、変動対価の概念を受け入れました。そのため、検針がなされる業種にあっては、これまで税務上認められてきた検針日基準に影響を与える可能性があります。

また個別財務諸表において問題となる事項として、在外子会社から得られる配当金に係る収益認識を挙げることができます。収益認識会計基準の考え方に基づくならば、在外子会社からの配当の収益認識は、実際に受け取った時というよりかはむしろ、配当財源となる利益が計算された時であると言えます。在外子会社へ資金投資を行い、一会計期間中にその資金利用というサービス提供を行い、その結果として配当財源となる利益を獲得したと考えられるのです。すなわち、その会計期間に資金利用の提供という履行義務を充足し、それに係る対価として利益の額が計算されていることから、親会社では実際に配当を受け取る前にその会計期間に在外子会社の利益を、個別財務諸表上で認識することになるものと思われます。

在外子会社からの配当については、税務上は、その95%が益金不算入という手続きが取られています。そこで課税される5%について、益金算入される時期が早期化される可能性があります。

4

まとめとして

収益認識に関わって、今後対応が迫られると考えられる2つの事項を、企業の実務における今後の展望として取り上げました。1つは、契約内容

の見直し等が必要となる場合があります。これは、税務上、納付すべき税額にも影響を及ぼす場合が考えられます。特に一定期間にわたって充足される履行義務に該当するか否かは、その契約内容に依存しています。また返品権付販売であるのか、委託販売であるのかも契約内容に依存します。そして今1つは、会計システムを活用した会計データの集積の必要性です。これは、変動対価概念が会計上も税務上も取り入れられたため、合理的な収益の額の見積りが求められることになると考えられるためです。さらに収益を見積る範囲が今後拡大していくことが想定されるため、変動対価等の存在のために収益の額を見積る際に、それに関わるデータを集積し、分析することが、不可欠となるでしょう。以上の2つの事項は、中小企業にとっても必要となるものです。

● MEMO ●

● MEMO ●

● MEMO ●

[執筆者一覧]

中 島 努
(なかじま つとむ)

MJS 税経システム研究所 専任研究員
公認会計士。著書に、『会社法の会計実務ガイドブック』、『会社法計算書類作成ハンドブック』、(いずれも共著、中央経済社) など多数あり。

石王丸 周夫
(いしおうまる のりお)

MJS 税経システム研究所 客員講師
石王丸公認会計士事務所、公認会計士。著書に、『実務に役立つ経理のキホン』(小冊子、共著、清文社)、『最短で導き出す分配可能額』(清文社) など多数あり。

植 田 卓
(うえだ たかし)

MJS 税経システム研究所 税務システム研究会 客員研究員
税理士、植田会計事務所所長、立命館大学客員教授。著書に、『税務力アップシリーズ・法人税』(清文社)、『中小会社の会計指針』(共著、中央経済社) など多数あり。

齋 藤 真 哉
(さいとう しんや)

MJS 税経システム研究所 会計システム研究会 顧問
横浜国立大学大学院教授。著書に、『税効果会計論』(森山書店)、『現代の会計』(放送大学教育振興会)、『IFRS 国際会計基準の基礎 第6版』(共編著、平松一夫監修、中央経済社)、など多数あり。

執筆者について詳しく知りたい方は MJS 税経システム研究所のページをご覧ください。
<https://www.mjs.co.jp/outline/zeikei/concept/>

Monthly Report 特別版

2021 年 4 月以降から適用開始「収益認識に関する会計基準のツボ」 | 全 4 回
(No.143-146 より抜粋)

編 集：MJS税経システム研究所

〒160-0004 東京都新宿区四谷 4-30-13 クロスシー新宿御苑前ビル 6 階

TEL：03(6626)9060

本誌の内容に関するお問い合わせは、お問い合わせフォームまでお願いいたします。
https://www.mjs.co.jp/form/zeikei_info

本誌掲載記事の無断転載・複写を禁じます。



株式会社ミロク情報サービス

編集 MJS税経システム研究所