

「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～

国税庁

平成30年5月

目次

I 収益認識会計の制定と

30年度法人税法の改正・・・2

- 1 新会計基準の開発経緯・・・2
- 2 新会計基準の適用対象・・・3
- 3 新会計基準の適用時期・・・3
- 4 新会計基準の適用範囲・・・4
- 5 収益を認識するための5ステップ・・・5
- 6 5ステップの適用・・・6
- 7 法人税法における収益に関する定め・・・7
- 8 30改正新法22条の2の創設・・・8
- 9 30改正新法令18条の2の創設・・・10
- 10 30改正新法22条の2のイメージ図・・・12
- 11 収益の計上時期についての留意点・・・14
- 12 30改正新法22条の2の主な内容・・・15

II 法人税基本通達の対応・・・16

- 1 整備方針・・・16
- 2.3 収益の計上の単位の通則・・・17

- 4 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・・・19
- 5 ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位・・・20
- 6 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・・・22
- 7 資産の引渡しの際の価額等の通則・・・23
- 8 変動対価・・・24
- 9 相手方に支払われる対価・・・26
- 10 棚卸資産の販売等に係る収益の帰属の時期・・・27
- 11 役務の提供に係る収益の帰属の時期の原則等・・・28
- 12 知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期等・・・29
- 13 商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期等・・・31
- 14 返金不要の顧客からの支払の帰属の時期・・・33
- 15 返品権付き販売・・・34
- 参考 本人と代理人の区分・・・35
- 参考 第三者のために回収する額・・・36

I 収益認識会計の制定と30年度法人税法の改正

1. 新会計基準の開発経緯

- 国際会計基準審議会（IASB）は、米国財務会計基準審議会（FASB）と共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014年5月に「顧客との契約から生じる収益」（IFRS15号）を公表

2018年1月1日以後開始する事業年度から強制適用

- 日本の会計基準設定主体である企業会計基準委員会（ASBJ）は、日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとする（国内外の比較可能性の確保）観点から、IFRS15号の定めを基本的に全て取り入れた会計基準を開発

2018年3月30日公表

2. 新会計基準の適用対象

- 連結財務諸表及び個別財務諸表の両方ともに、同一の会計処理を適用
- 中小企業（監査対象法人以外）については、引き続き企業会計原則に則った会計処理も可能

3. 新会計基準の適用時期

- 早期適用時期
 - ・ 2018年4月1日以後開始する事業年度から適用可能
 - ・ さらに、2018年12月31日以後終了する事業年度から適用可能
- 強制適用時期
 - ・ 2021年4月1日以後開始する事業年度から強制適用

4. 新会計基準の適用範囲

- 新会計基準は、顧客との契約から生ずる収益に関する会計処理及び開示について適用

- 次の取引については不適用
 - ① 「金融商品会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
 - ② 「リース会計基準」の範囲に含まれるリース取引
 - ③ 保険法における定義を満たす保険契約
 - ④ 同業他社との交換取引
 - ⑤ 金融商品の組成又は取得において受け取る手数料
 - ⑥ 「不動産流動化実務指針」の対象となる不動産の譲渡

5. 収益を認識するための5ステップ

■ 基本となる原則

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

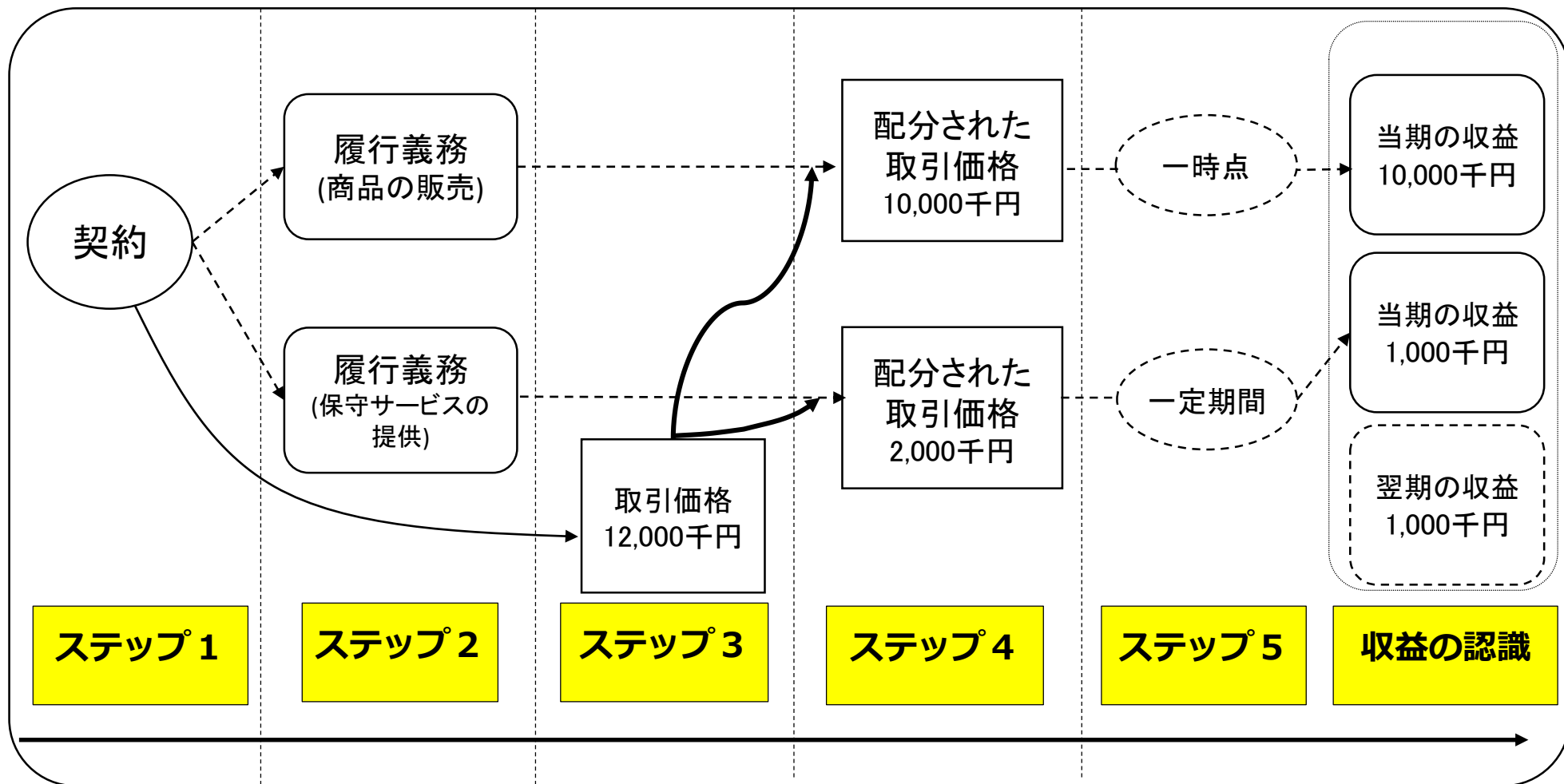
■ 収益を認識するための5ステップ

- **ステップ1**…顧客との契約を識別
- **ステップ2**…契約における履行義務（収益認識の単位）を識別
- **ステップ3**…取引価格の算定
 - ⇒ 値引き、リベート、返金等、取引の対価に変動性のある金額が含まれる場合は、その変動部分の金額を見積り、その部分を増減して取引価格を算定
- **ステップ4**…契約における履行義務に取引価格を配分
- **ステップ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

(注) 割賦販売における割賦基準に基づく収益認識は認められない

6. 5ステップの適用

(設例) 商品の販売と保守サービス（2年間）を提供する契約の場合
商品の引渡し：当期首 保守サービス：当期首から翌期末
契約書上の対価の額：12,000千円



7. 法人税法における収益に関する定め

- 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・・・その他の取引で資本等取引以外の取引に係る収益の額であるとされ、益金には会計上の収益が算入される（法22②）
- 法人の各事業年度の所得の金額の計算に関して、別段の定めによって税法独自の計算方法を定めているものの他は、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従った会計処理をしていけば、その会計処理が認められる（法22④）
- ※ 別段の定めとして、資産の販売等が長期割賦販売等に該当する場合には、延払基準による収益計上が可能（30改正旧法63）。また、収益に関する別段の定めではないが、返品が見込まれる場合に返品調整引当金の繰入による損金算入が可能（30改正旧法53）

○所得税法等の一部を改正する法律（平成三十年法律第七号）による改正後の法人税法

（各事業年度の所得の金額の計算）

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。

3 省略

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つて計算されるものとする。

5 第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第一百五條第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

8. 30改正新法22条の2の創設

○所得税法等の一部を改正する法律(平成三十年法律第七号)による改正後の法人税法

第一目 収益の額

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つ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つ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。

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際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

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。

適用関係：平成30年4月1日以後に終了する事業年度から適用

法22条2項を受けて資産の販売等に係る収益の額の通則について規定

第7項	第6項	第5項	第4項	第3項	第2項	第1項
政令委任	現物配当	収益の計上額		収益の計上時期		
<ul style="list-style-type: none"> ・ 値引きや割戻しによる譲渡資産等の時価の事後的な変動について、修正経理を行った事業年度の損益に算入する等の処理について政令に委任 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 無償による資産の譲渡に係る収益の額には、現物配当等による資産の譲渡に係る収益の額が含まれる。すなわち、現物配当等は資産の譲渡と利益分配等の混合取引であり、資産の譲渡に係るキャピタルゲインについて課税されることの明確化 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額には、貸倒れや返品の可能性がある場合においてもその影響を織り込むことはできない <p>(注)新会計基準では、回収不能や返品の影響も見積って取引価格に反映するが、これらは譲渡資産の時価とは関係ない要素であることから、そのような処理は認められない</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役員につき通常得べき対価の額に相当する金額とは、一般的には第三者間で通常付される価額(いわゆる時価)をいう <p>(注)値引きや割戻しについては、譲渡資産等の時価をより正確に反映させるための調整と位置づけることができる</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 収益の額を近接する日の属する事業年度において申告調整することも認められる ・ ただし、引渡し等の日又は近接する日の属する事業年度において収益経理している場合には、申告調整によりこれらの日以外の日の属する事業年度の益金に算入することはできない 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 公正処理基準に従って、引渡し等の日に近接する日の属する事業年度の確定決算で収益経理することも認められる (例)契約効力発生日、仕切精算書到達日、検針日 等 <p>(注)割賦基準における回収日は近接する日に該当しない</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 原則として、収益の計上時期は目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度となる (例)出荷日、検収日、作業終了日、使用収益開始日 等 (注)役務の提供には資産の貸付けを含む

9. 30改正新法令18条の2の創設

○法人税法施行令等の一部を改正する政令(平成三十年政令第一三二号)による改正後の法人税法施行令

第一目 収益の額

第十八条の二 内国法人が、法第二十二條の二第一項(収益の額)に規定する資産の販売等(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(同項又は法第二十二條の二第二項の規定の適用があるものに限る。以下この条において同じ。)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つて、法第二十二條の二第一項又は第二項に規定する事業年度(以下この条において「引渡し等事業年度」という。)後の事業年度の確定した決算において修正の経理(法第二十二條の二第五項各号に掲げる事実が生ずる可能性の変動に基づく修正の経理を除く。)をした場合において、当該資産の販売等に係る収益の額につき同条第一項又は第二項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された金額(以下この項及び次項において「当初益金算入額」という。)にその修正の経理により増加した収益の額を加算し、又は当該当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額が当該資産の販売等に係る同条第四項に規定する価額又は対価の額に相当するときは、その修正の経理により増加し、又は減少した収益の額に相当する金額は、その修正の経理をした事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

2 内国法人が資産の販売等を行った場合において、当該資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度後の事業年度の確定申告書に当該資産の販売等の販売等に係る当初益金算入額を増加させ、又は減少させる金額の申告の記載があるときは、その増加させ、又は減少させる金額につき当該事業年度の確定した決算において修正の経理をしたものとみなして、前項の規定を適用する。

3 内国法人が資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等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(当該引渡し等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場合を含む。)で、かつ、その収益として経理した金額(当該申告の記載がある場合のその記載した金額を含む。)が法第二十二條の二第一項又は第二項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された場合において、当該引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により当該資産の販売等に係る同条第四項に規定する価額又は対価の額(以下この項において「収益基礎額」という。)が変動したとき(その変動したことにより当該収益の額につき修正の経理(前項の規定により修正の経理をしたものとみなされる場合における同項の記載を含む。以下この項において同じ。)をした場合において、その修正の経理につき第一項の規定の適用があるときを除く。)は、その変動により増加し、又は減少した収益基礎額は、その変動することが確定した事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

4 内国法人が資産の販売等を行った場合において、当該資産の販売等の対価として受け取ることとなる金額のうち法第二十二條の二第五項各号に掲げる事実が生ずる可能性があることにより売掛金その他の金銭債権に係る勘定の金額としていない金額(以下この項において「金銭債権計上差額」という。)があるときは、当該対価の額に係る金銭債権の帳簿価額は、この項の規定を適用しないものとした場合における帳簿価額に当該金銭債権計上差額を加算した金額とする。

適用関係：平成30年4月1日以後に終了する事業年度から適用

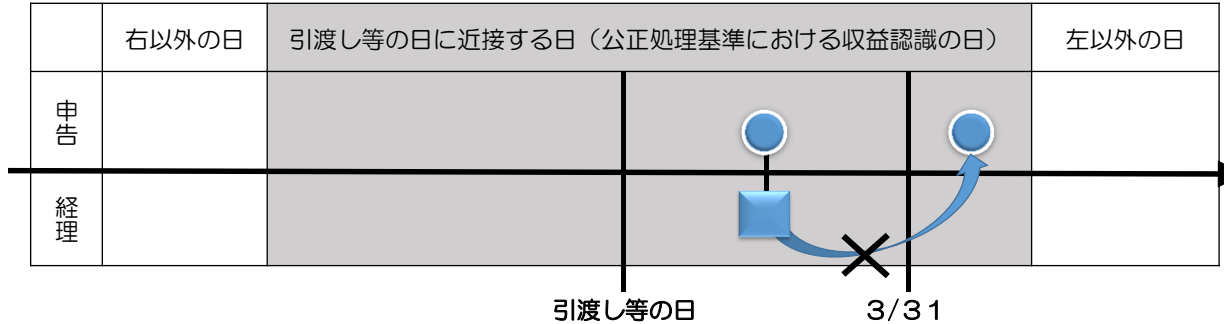
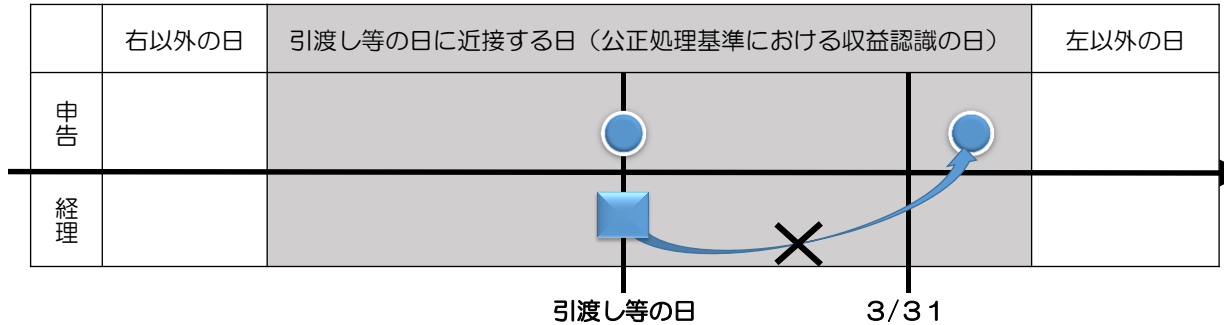
新法 22 条の 2⑦を受けて、修正の経理をした場合等について規定

第 4 項	第 3 項	第 2 項	第 1 項
<p>収益の計上額</p>	<p>収益の計上時期</p>		
<ul style="list-style-type: none"> 資産の販売等の対価として受け取る金額のうち、法 22 の 2⑤各号に掲げる貸倒れや返品の実が生ずる可能性があることにより、売掛金等の金銭債権の勘定としない金額（金銭債権計上差額）があるときは、その対価の額に係る金銭債権の帳簿価額は、その金銭債権計上差額を加算した金額とする 	<ul style="list-style-type: none"> 引渡し等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（申告調整をした場合を含む。）」で、かつ、その「収益として経理した金額（申告調整による額を含む。）」が法 22 の 2①②により益金の額に算入された場合において、引渡し等事業年度後に生じた事情により「（税法上の）時価」が変動したときは、その変動により増加し、又は減少した「（税法上の）時価」は、その変動することが確定した事業年度の益金又は損金に算入する <p>（注）変動額について、「修正の経理」をした場合で、法令 18 条の 2①②の適用がある場合、この適用はない</p>	<ul style="list-style-type: none"> 申告調整による修正も「修正の経理」とみなす 	<ul style="list-style-type: none"> 引渡し等事業年度後の事業年度の確定した決算において、公正処理基準に従って「修正の経理」を行った場合、当初益金算入額に加減算した後の金額が「（税法上の）時価」（法 22 条の 2④）であるときは、その修正の経理による増減額は、修正の経理を行った事業年度の益金の額又は損金の額に算入する

10-1. 30改正新法22条の2のイメージ図

資産の販売等についての収益の額は、引渡し等の日又は近接する日において収益経理している場合には、申告調整によりこれらの日以外の日に変更することはできない。

例外処理2（法22の2③）の適用不可



- 引渡し等の日に近接する日（引渡し等の日を含む。）で公正処理基準における収益認識の日に収益経理
⇒その日の属する事業年度で益金算入
- ※ なお、引渡し等の日に近接する日（引渡し等の日を含む。）で公正処理基準における収益認識の日に収益経理をした場合には、異なる日への申告調整による変更は不可。

11. 収益の計上時期についての留意点

- ✓ 30改正は、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)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。

12. 30改正新法22条の2の主な内容

○ **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」
→ 値引き、リベート、返金等、取引の対価に変動性のある金額が含まれる場合は、その変動部分の金額を見積り、その部分を増減して取引価格を算定する。
(注) 取引後の債務者の信用状態の悪化は従前どおり引当金処理が行われる。

改正

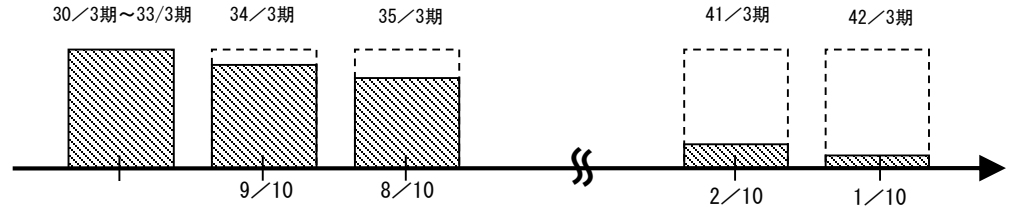
○ **ステップ4**
「取引価格の配分」

○ **ステップ5**
「履行義務の充足」
→ 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。
(注) 割賦販売における割賦基準に基づく収益認識は認められない。

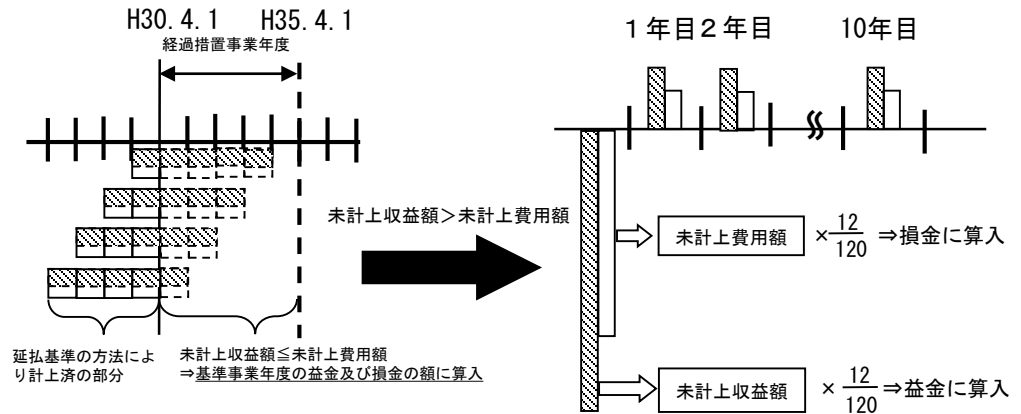
改正

- 資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入する金額は、原則として資産の引渡し等の時の価額（時価）とすることを法令上明確化する(30改正新法22の2④)
この場合における価額は、貸倒れ及び買戻しを考慮しない(30改正新法22の2⑤)
- 返品調整引当金制度は、所要の経過措置を講じた上、廃止する(30改正旧法53)

《損金算入限度額のイメージ（3月決算法人の例）》



- 資産の販売等による収益の額は、原則として目的物の引渡し等の日の属する事業年度の益金の額に算入することを法令上明確化する(30改正新法22の2①)
- 長期割賦販売等に該当する資産の販売等について延払基準により収益の額及び費用の額を計算する選択制度は、所要の経過措置を講じた上、廃止する(30改正旧法63)
→ 施行日(平成30年4月1日)前に長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行った法人の経過措置事業年度については、現行の延払基準の方法により収益の額及び費用の額を計算することができる
- 経過措置事業年度の途中で延払基準の方法により経理しなかった場合は、下図のとおり



Ⅱ 法人税基本通達の対応

1. 整備方針

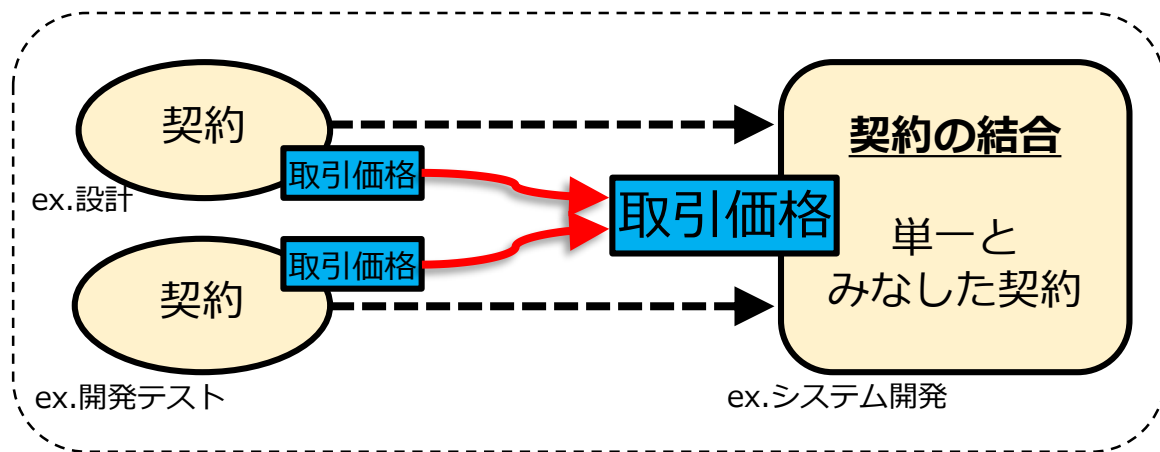
整備方針

- 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。

2. 収益の計上の単位の通則(基通2-1-1(1) 改正)

- 同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約について、一定の要件を満たす場合には、当該複数の契約を結合し単一の契約とみなして処理（結合した契約に複数の**履行義務**がある場合には、それぞれ履行義務を識別し、取引価格を配分）（基準27.17）

《イメージ》



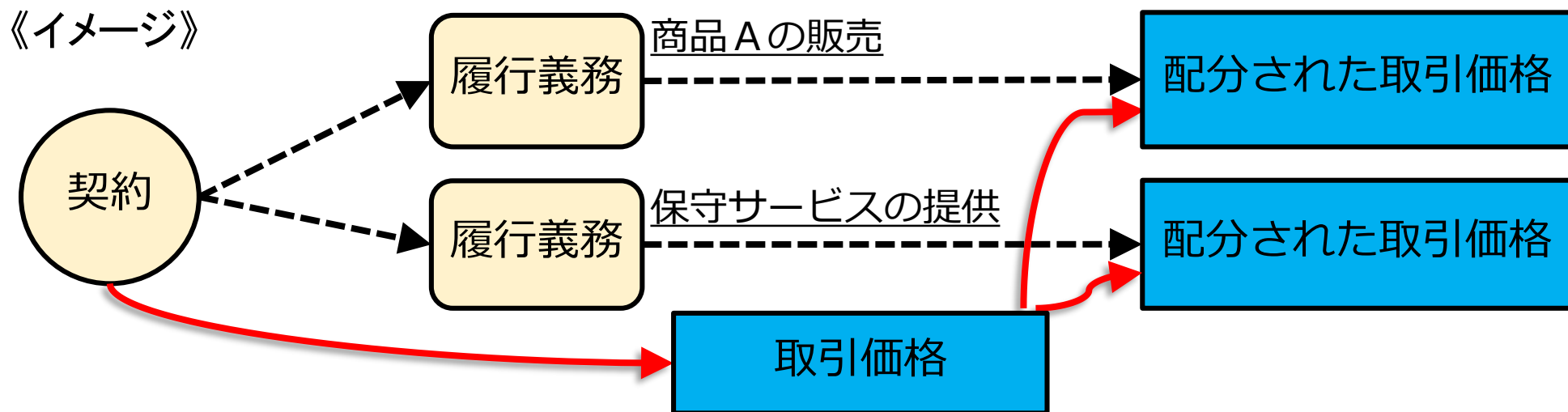
【会計基準第7項】
「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束をいう。
(1) 別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）
(2) 一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）

法人税基本通達の対応

- 複数の契約において約束した取引を結合して初めて単一の履行義務となる場合には、その結合した単位を収益計上の単位とすることができることとする
- 請負工事が長期大規模工事に該当し、強制工事進行基準になるかどうかについて、その結合した単位で判定（基通2-4-14(注)）

3. 収益の計上の単位の通則(基通2-1-1(2) 改正)

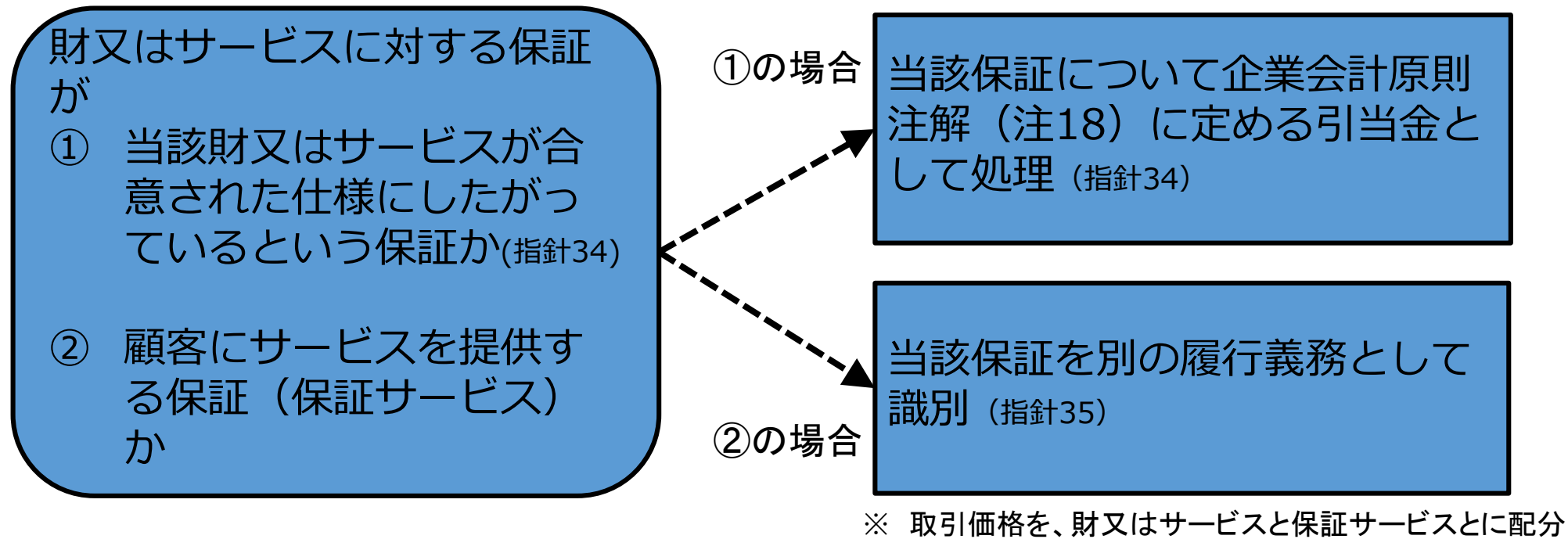
- 契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、別個の財又はサービスを顧客に移転する約束のそれぞれについて履行義務として識別(基準32等)



法人税基本通達の対応

- 履行義務の識別の要件により区分した単位を収益計上の単位とすることができることとする
- 請負工事が長期大規模工事に該当し、強制工事進行基準になるかどうかについて、その区分された単位で判定 (基通2-4-15(注))

4. 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(基通 2-1-1の3 新設)



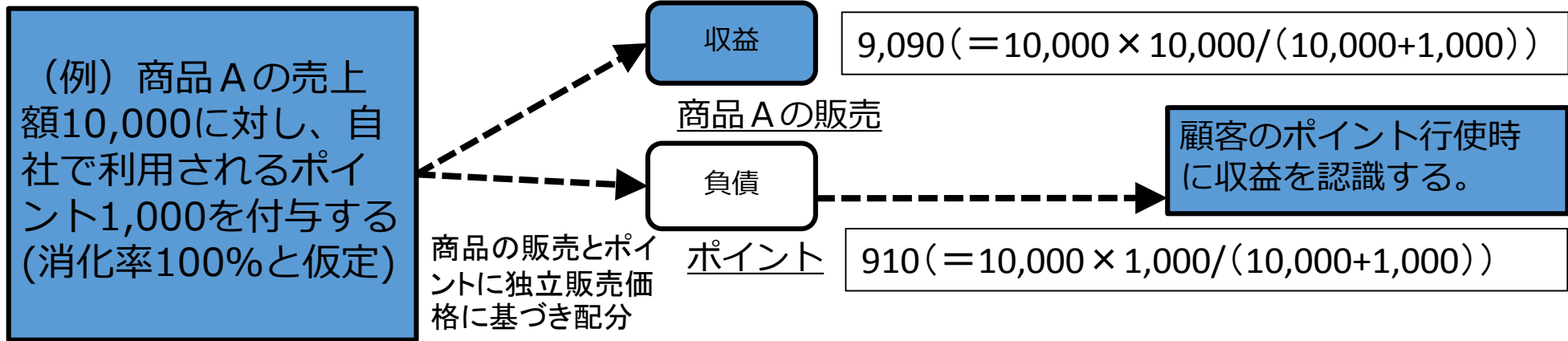
法人税基本通達の対応

- 製品が契約に定められた仕様を満たしているという保証(いわゆる品質保証型、アシュアランス型)である場合には、別の収益計上の単位とはしない

5. ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位(基通2-1-1の7新設)

- 既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合、そのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない**重要な権利**を顧客に提供するとき (ex.通常不值引きの範囲を超える値引き) にのみ、当該オプションから履行義務が生じる(指針48)

《イメージ》



(仕訳例) 上記例のケース
現行

現金	10,000	売上高	10,000
ポイント引当金繰入	1,000	ポイント引当金	1,000

新基準

現金	10,000	収益	9,090
		契約負債	910

法人税基本通達の対応

- 次に掲げる要件の全てに該当するときは、継続適用を条件として、自己発行ポイント等について当初の資産の販売等とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとすることができる
 - (1) その付与した自己発行ポイント等が当初の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
 - 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とされていること
- 前受けとされた自己発行ポイント等については、原則としてその使用に応じて益金算入する一定期間経過後等の未使用部分の一括収益計上については、商品引換券等の取扱いと同様

6. 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(基通2-1-1の8 新設)

- 契約の当事者が明示的又は黙示的に合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとする
(基準56)

(仕訳例) 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 年後に対価 2,000 千円を支払う。対価の調整として用いる金利は 1 %

(商品引渡時)	売掛金	1,960	売上	1,960
(1 年後)	売掛金	20	受取利息	20
(2 年後)	売掛金	20	受取利息	20
(対価受領時)	現金	2,000	売掛金	2,000

法人税基本通達の対応

- 資産の販売等に係る契約に金銭の貸付に準じた取引が含まれていると認められる場合には、その利息相当分は当該資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる

7. 資産の引渡しの際の価額等の通則(基通2-1-1の10 新設)

- 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、取引価格のうち、当該履行義務に配分した額について収益を認識(基準46)
- 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（第三者のために回収する額を除く(参考後掲P36)）をいう(基準47)
- 取引価格を算定する際は、次の①～④の全ての影響を考慮(基準48)
 - ①変動対価 ②契約における重要な金融要素
 - ③現金以外の対価 ④相手方に支払われる対価

法人税基本通達の対応

- 資産の販売等に係る引渡し時の価額や通常得べき対価の額に相当する金額とは、一般的には第三者間で取引されたとした場合に通常付される価額をいうことを明確化
- (注) 30改正において、資産の販売等に係る収益の額として益金算入する額は、その販売等をした資産の引渡しの際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された。これはすなわち、譲渡資産（役務）の時価により税務上の収益を計上するという事

8. 変動対価(基通2-1-1の11 新設)

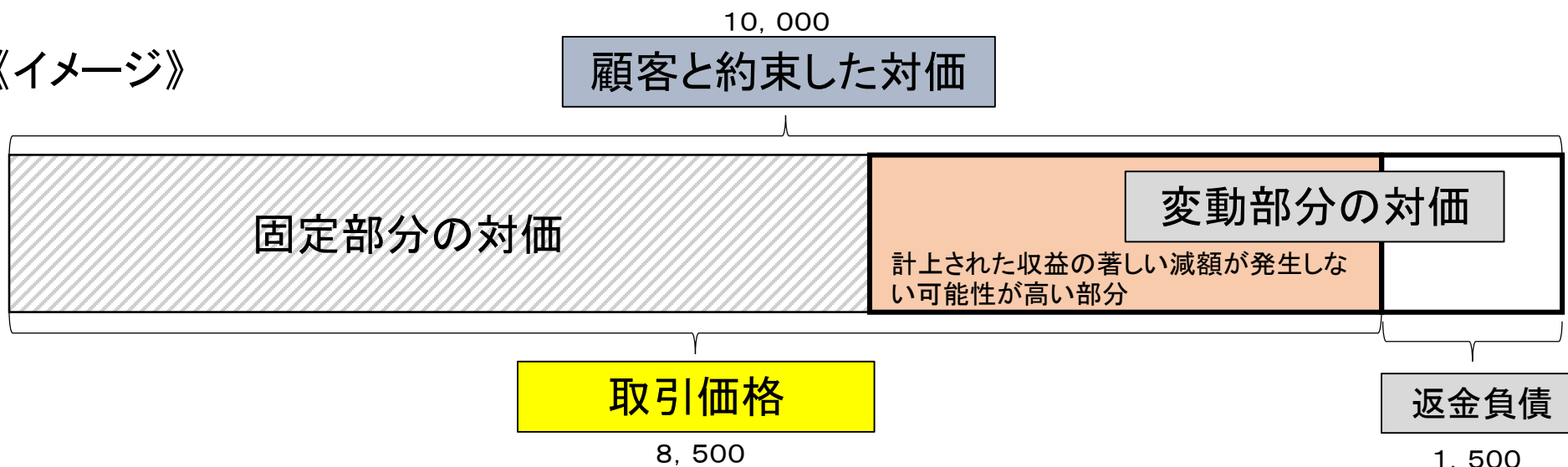
- 顧客と約束した対価に**変動対価**（顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分 ex.値引き、リベート等）が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積もる(基準50)
- 見積もられた変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含める(基準54)

仕訳例

販売契約に売上高に対してリベートを15%支払う条件が付いている場合

現金	10,000	売上高	8,500
		返金負債	1,500

《イメージ》



- 値引き・割戻し等による対価の変動の可能性のある取引（返品・貸倒の可能性については除く。）について、変動対価につき引渡し等事業年度の確定した決算において、収益の額を減額し、又は増額して経理した金額は、引渡し時の価額等の算定に反映する

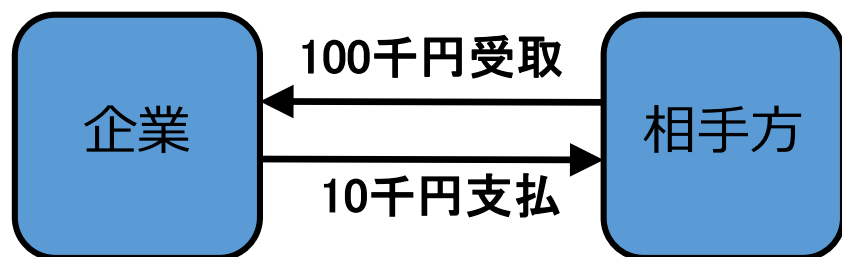
⇒ ただし、次に掲げる要件の全てを満たす場合に限る

- (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する可能性のある金額又はその算定基準が、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の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の額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

9. 相手方に支払われる対価(基通2-1-1の16 新設 9-7-1等改正)

- 相手方に支払われる対価(キャッシュバック等)は、相手方から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合を除き、取引価格から減額
- 次のいずれか遅い方が発生した時点で、収益を減額(基準63.64)
 - ・ 財又はサービスの移転に対する収益を認識する日
 - ・ 企業が対価を支払う日

《イメージ》



現行

販売費としている場合

収益	100
費用	10
利益	90

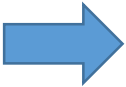
新基準

収益	90
費用	—
利益	90

法人税基本通達の対応

- ・ 会計の取扱いと同様の取扱いとする
 - ・ 経過取的取扱いとして、支払をした日における費用処理も認める(経過取的取扱い(3))
- (注) 抽選券付販売及び金品引換券付販売について、対象からキャッシュバック等に該当する取引を除くこととし、キャッシュバック等以外のものについては、引続き販管費等として債務が確定したときの損金とする

10. 棚卸資産の販売等に係る収益の帰属の時期(基通2-1-2等 改正)

- 一定の期間にわたり充足される履行義務の要件のいずれも満たさない場合は、**資産に対する支配を顧客に移転することにより履行義務が充足されるときに収益を認識**(基準39等)  割賦基準は認められないこととなる。

- 代替的取扱いとして、出荷基準等の取扱いも認められる(指針98)



法人税基本通達の対応

- 引渡し等の日の属する事業年度において益金算入することを原則としつつ、仕切精算書到達日、検針日、航海完了日等において収益経理している場合には、これらの日の属する事業年度において益金算入することも認められているところであり、これらの日について、引渡し等の日に近接する日として位置付け

(注) 改正法では、資産の販売等に係る収益の額は、原則として引渡し等の日の属する事業年度において益金算入するが、公正処理基準に従ってその引渡し等の日に近接する日において収益経理した場合には、原則としてその近接する日の属する事業年度の益金算入することが明確化された

11. ・役務の提供に係る収益の帰属の時期の原則、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(基通2-1-21の2～5 新設)
・請負に係る収益の帰属の時期(基通2-1-21の7 新設)

- 一定の期間にわたり充足される履行義務については、**履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識**(基準41)

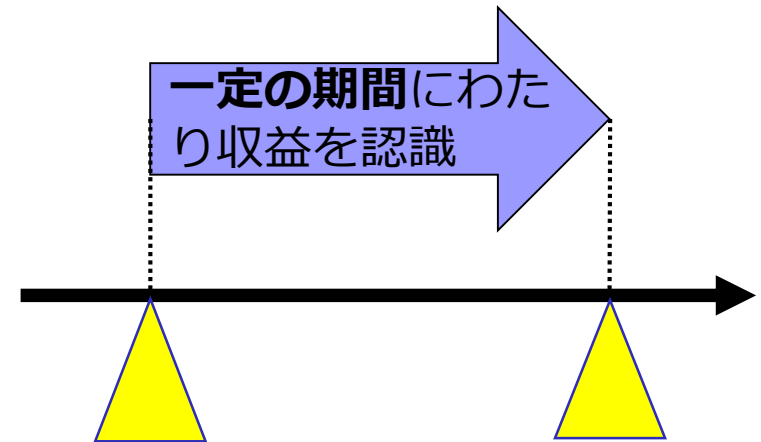
<進捗度の見積り方法>

・ **アウトプット法**

使用される指標⇒ex.生産単位数、引渡単位数、経過期間

・ **インプット法**

使用される指標⇒ex.消費した資源、発生した労働時間、経過期間

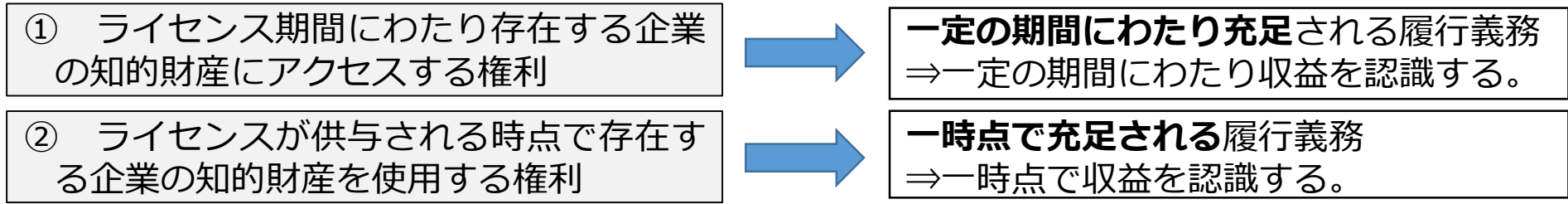


法人税基本通達の対応

- ・ 提供した役務につき通常得べき対価の額に相当する金額について、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものであれば、各事業年度の進捗度に応じて益金算入することとする
- ・ 請負（工事進行基準の適用を受けるものを除く。）については、原則として引渡し等の日の属する事業年度の益金とするが、進捗度に応じて益金算入している場合には、これを認める

12. ・ 知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期(基通2-1-30 新設)
・ 知的財産のライセンスの供与に係る売上高等に基づく使用料に係る収益の帰属の時期(基通2-1-30の4 新設)
・ 工業所有権等の使用料の帰属の時期(基通2-1-30の5 改正)

■ ライセンス（企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるもの）を供与する約束が、独立した履行義務である場合には、ライセンスを顧客に供与する約束が、顧客に次の①または②のいずれを提供するものかを判定(指針62)



- 売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、次のいずれか遅い時に認識
- ライセンスに関連して、顧客が売上高を計上する時又は顧客が使用する時
 - 当該ロイヤルティが配分される履行義務が充足される時(指針67)

法人税基本通達の対応

- ライセンスの供与に係る収益について、その提供する権利の性質に応じて一定の期間又は一時点に充足される履行義務として処理するとともに、売上高等に基づく使用料の収益認識について会計と同様とする
- 工業所有権等に係る使用料について、継続して支払日において収益経理している場合の当該支払日を役務の提供の日に近接する日として位置付け

13. 商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期(基通2-1-39 改正)

・非行使部分に係る収益の帰属の時期(基通2-1-39の2 新設)

- 財又はサービスを顧客に移転する前に顧客から対価を受け取る場合、顧客から受け取る対価について契約負債を貸借対照表に計上し、履行義務を充足したときに当該契約負債の消滅を認識し、収益を認識
- 非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識(指針54)

《イメージ》

(例) 企業Aは商品券を1,000千円分を現金で発行した。そのうち、100千円について、顧客が権利を行使しないと見込んだ。翌年度に450千円分使用された。この場合の仕訳を示すと右記のとおり

仕訳例

発行年度	現金	1,000	前受金	1,000
翌年度 半分引換	前受金	500	売上高 雑収入※	450 50

※権利行使部分900千円のうち、450千円が使用された(50%)ため、非行使部分の100千円のうち50%の50千円分を収益として認識

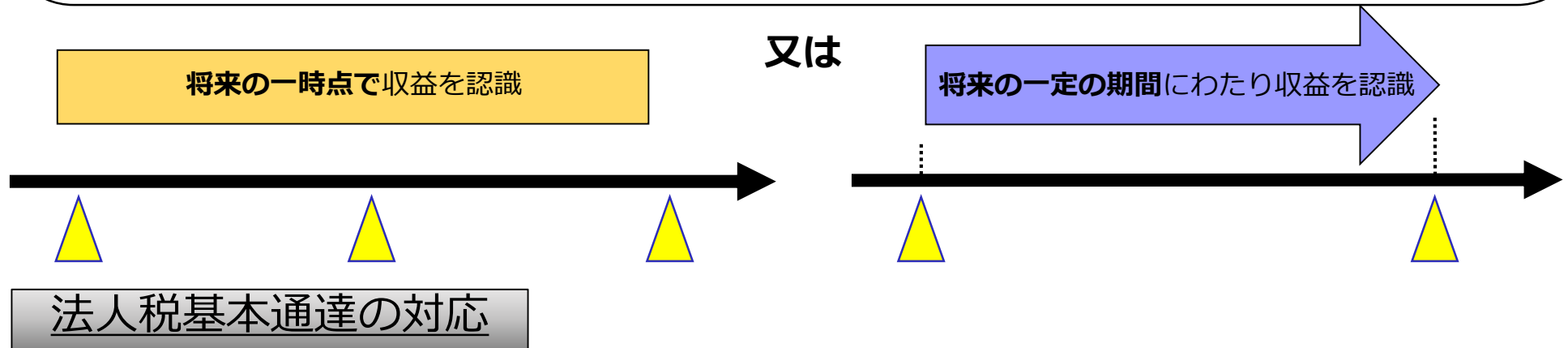
旧基通2-1-39の内容

- ・原則として商品引換券等を発行した時に受領した対価の全額を益金算入するが、例外的に税務署長の確認を受けて、①商品引換券等(発行に係る事業年度ごとに区分して管理するものに限る。)の発行に係る対価の額をその引渡し等のあった日の属する事業年度の収益に計上し、②足掛け5年経過した事業年度終了の時ににおいて未引換の商品引換券等に係る対価の額を益金算入することも可

- 税務署長の確認については不要とする
- 商品引換券等については、原則として商品引換券等との引換えにより商品を引渡した時に益金算入することとするが、商品引換券等の発行の日から10年が経過した日（同日前に次に掲げる事実が生じた場合には、当該事実が生じた日。以下「10年経過日等」という。）の属する事業年度終了の時ににおいて商品の引渡し等を了していない商品引換券等がある場合には、未計上となっている商品引換券等に係る対価の額を一括して益金算入
 - (1) 法人が発行した商品引換券等をその発行に係る事業年度ごとに区分して管理しないこと又は管理しなくなったこと
 - (2) その商品引換券等の有効期限が到来すること
 - (3) 法人が継続して収益計上を行うこととしている基準に達したこと
- 経過的取扱いとして、新たに基準を定めるまでの間は、従来どおり商品券の発行時又は足掛け5年目において未計上となっている商品引換券等に係る対価の額を一括して益金算入することも認める(経過的取扱い(6))
- 商品引換券等に係る非行使部分について、権利行使につれて収益を認識
⇒ 具体的には、10年経過日等の属する事業年度までの間は、当該非行使部分に係る対価の額に権利行使割合を乗じて得た金額から既に益金の額に算入された金額を控除する方法その他のこれに準じた合理的な方法に基づきその収益の額を益金の額に算入することができる

14. 返金不要の顧客からの支払の帰属の時期(基通2-1-40の2 新設)

- 顧客から返金が不要な支払を受ける場合には、当該支払が約束した財又はサービスの移転を生じさせるものか、あるいは将来の財又はサービスの移転に対するものかどうかを判断(スポーツクラブ会員契約の入会手数料など) (指針58)
- 当該財又はサービスの移転を生じさせるものでない場合は、将来の財又はサービスの移転を生じさせるものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識(指針59)



- 中途解約のいかんにかかわらず返金不要の支払いについては、原則として取引開始時に収益計上するが、契約等の特定期間における役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価からなるものと認められる場合には、当該特定期間の経過に応じて益金算入することを認める

15. 返品権付き販売(基通9-6-4等 改正)

(返品権付き販売の仕訳例) 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個と見込む

現行

現金	20,000	収益	20,000
売上原価	12,000	商品	12,000
返品調整引当金繰入	160	返品調整引当金	160

新基準

現金	20,000	収益	19,600
		返金負債	400
売上原価	11,760	商品	12,000
返品資産	240		

法人税基本通達の対応

- 返品の可能性があっても収益の額を減額しない(30改正新法22の2⑤)
- 返品調整引当金制度の廃止(30改正旧法53)に伴う対応
- 新会計基準を適用した場合についても現行の返品債権特別勘定※で認められていたものと同様の取扱いを維持

※ 特殊な特約が結ばれていることにより、過去実績により見積られた返品率により、期末に見込まれる貸倒れを確定債務として損金算入するもの

(参考) 本人と代理人の区分

- **【本人に該当】** ⇒ 総額を収益として認識
- **【代理人に該当】** ⇒ 報酬又は手数料の金額を収益として認識(指針39~47)

本人に該当するかどうか考慮する
3つの指標

- ① 約束の履行に対して主たる責任を有していること
- ② 企業が在庫リスクを有していること
- ③ 企業が価格設定において裁量権を有していること

《小売業における消化仕入》新基準



(純額表示)

収益	2
費用	-
利益	2

参考：(総額表示)

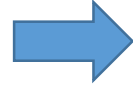
収益	12
費用	10
利益	2

法人税基本通達の対応

- 法人税は、利益に対して課する税金であるため、総額表示か純額表示かによって、課税所得が変わることは基本的にはない
- また、販売するのが本人であっても代理人であっても、履行義務の充足のタイミングについては変わらないと考えられるため、対応しない

(参考) 第三者のために回収する額

- 収益の額には、第三者のために回収する額は含まれない(基準47)



税込方式は認められないこととなる。

(商品販売時の仕訳例) 10,000円の商品を販売した(消費税率8%)

現行 (税抜方式)

現金	10,800	売上	10,000
		仮受消費税	800

OR

(税込方式)

現金	10,800	売上	10,800
----	--------	----	--------

新基準 (税抜方式)

現金	10,800	売上	10,000
		仮受消費税	800

法人税関係個別通達の対応

- 引き続き、法人の選択により税抜方式と税込方式のいずれも適用可能とする
(消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて 3)