

## IV 収益認識に関する会計基準に対応する改正

### 1 収益認識に関する会計基準への対応

#### 〔制度の概要〕

#### (1) 法人税法上の収益の認識時期と額

法人の各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とすることとされています（法 22①）。

その所得の金額の計算上、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その事業年度の収益の額とされ、その収益の額は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されています（法 22②④）。

（注） 具体的な収益の認識時期について、法人税基本通達において、例えば棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入することとされています（法人税基本通達 2-1-1）。

#### (2) 返品調整引当金制度

出版業等の事業を営む法人で、販売する棚卸資産の大部分について買戻しの特約を結んでいるものが、その買戻しによる損失の見込額として、各事業年度の終了の時ににおいて損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額のうち、繰入限度額に達するまでの金額はその各事業年度の損金の額に算入することとされています（旧法 53①）。

（注） 繰入限度額の計算（\*）

（\*） 繰入限度額の計算は、出版業、出版に係る取次業等の事業の種類ごとに行うことになります。

$$\begin{array}{l} \text{返品調整引当金} \\ \text{繰入限度額} \end{array} = \left[ \begin{array}{l} \text{イ 事業年度終了の時の売掛金残高} \\ \text{or} \\ \text{ロ 事業年度終了の日以前2ヶ月間} \\ \text{の販売額の合計額} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{棚卸資産の} \\ \text{返品率} \end{array} \times \text{売買利益率}$$

なお、返品調整引当金勘定の金額は、翌事業年度において全額を取り崩して、益金の額に算入することとされています（旧法 53⑦）。

#### (3) 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属年度の特例

法人が、長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る収益の額及び費用の額について、その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理した場合には、その経理した収益の額及び費用の額は、その各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとされています（旧法 63①）。

（注） 長期割賦販売等とは、資産の販売等で次の要件に適合する条件を定めた契約に基づき行われるもの及びリース譲渡（法第 64 条の 2 第 3 項に規定するリース取引による同条第 1 項に規定するリース資産の引渡しをいいます。）をいいます（旧法 63⑥、旧法令 127）。

イ 3 回以上に分割して対価の支払を受けること

ロ 最後の賦払金の支払期日までの期間が 2 年以上であること

ハ 目的物の引渡しの日までに支払期日が到来する賦払金の額の合計額が対価の額の 3 分の 2 以下となっていること

#### 〔改正の内容〕

#### (1) 収益認識に関する会計基準の概要

我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「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。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていませんでした。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、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、

平成26年5月に「顧客との契約から生じる収益」（IASBにおいてはIFRS第15号（平成30年1月1日以後開始事業年度から適用）、FASBにおいてはTopic606（平成29年12月15日後開始事業年度から適用））を公表しました。

これらの状況を踏まえ、我が国の会計基準策定主体である企業会計基準委員会は、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」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」（以下「新会計基準」といいます。）を公表しました。

新会計基準では、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（以下「取引価格」といいます。）で描写するように収益を認識することを基本原則としており、その収益を認識するために5ステップを適用して、顧客との契約において財又はサービスを顧客へ移転する約束（以下「履行義務」といいます。）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することとされています。また、取引価格を算定する際に変動対価等の影響を考慮することとされています。

なお、新会計基準の適用時期は、平成33年4月1日以後開始する事業年度から強制適用とされていますが、平成30年4月1日以後開始する事業年度又は同年12月31日以後終了する事業年度から任意適用できることとされています。

（注）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とされています。

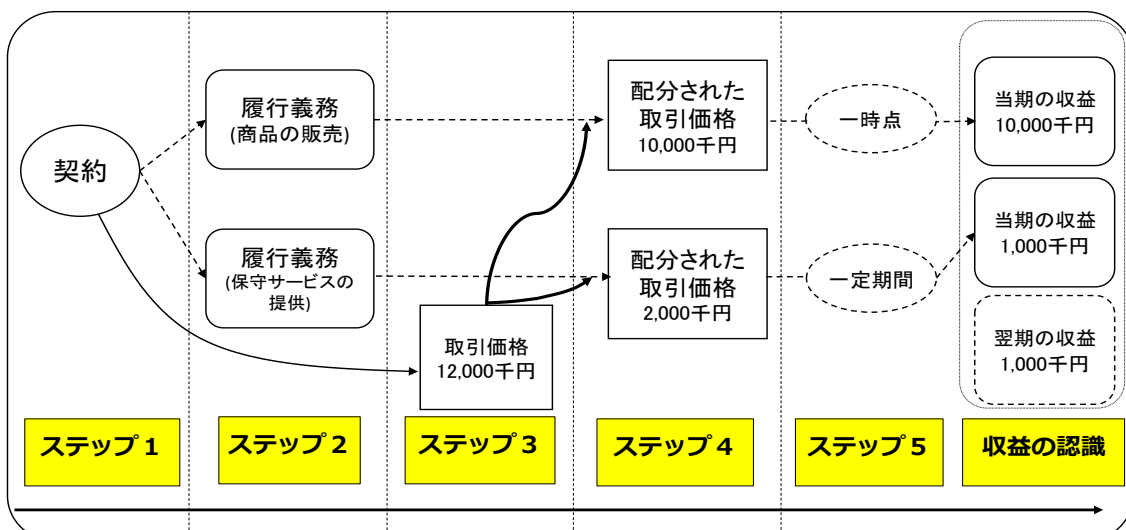
◀イメージ図▶

〈基本原則に従って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、リポート、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ません。

5ステップの適用例

（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



## (2) 資産の販売等に係る収益の認識時期について

資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下「資産の販売等」といいます。）に係る収益の額は、原則として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（以下「引渡し等の日」といいます。）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ことが明確化されました（法 22 の 2 ①）。

ただし、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（以下「公正処理基準」といいます。）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した決算において収益として経理した場合には、その資産の販売等に係る収益の額は、その事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされました（法 22 の 2 ②）。

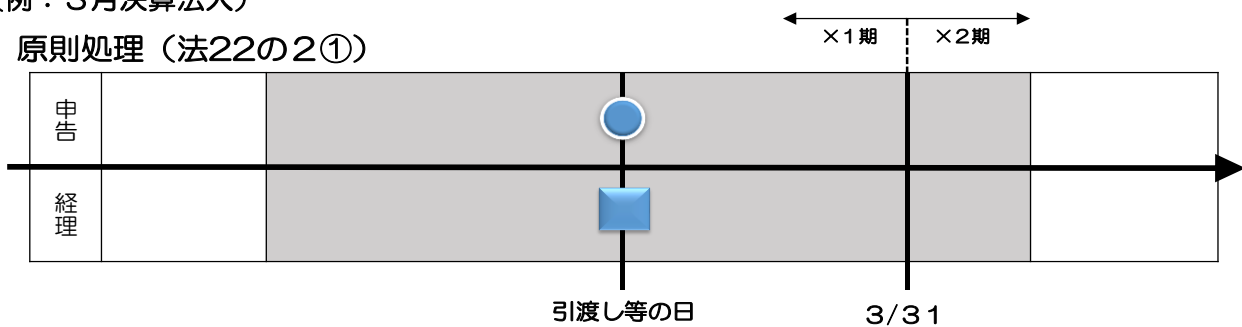
なお、引渡し等の日に近接する日の属する事業年度の確定申告書に収益の額の益金算入に関する申告の記載をした場合（公正処理基準に従って引渡し等の日又はその近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理している場合を除きます。）には、その近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなすこととされました（法 22 の 2 ③）。

—《イメージ図》—

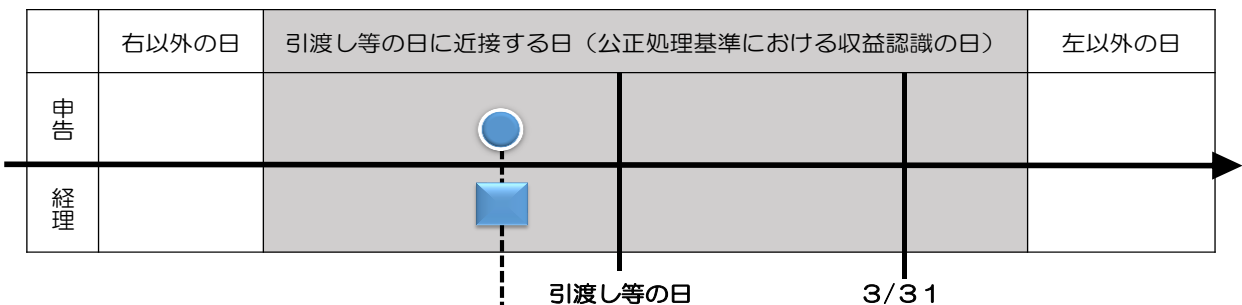
資産の販売等に係る収益の額は、次のいずれかの日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入します。

（例：3月決算法人）

### 原則処理（法22の2①）

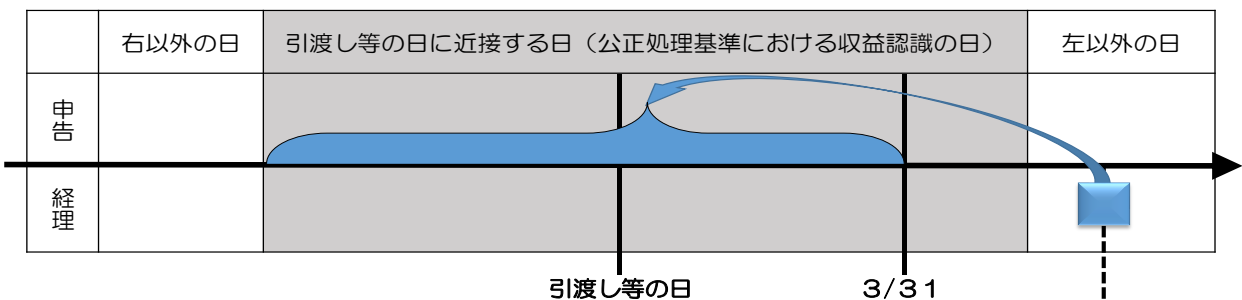


### 例外処理 1（法22の2②）



○ 引渡し等の日に近接する日（公正処理基準における収益認識の日）に収益経理  
⇒ その近接する日の属する事業年度で益金算入

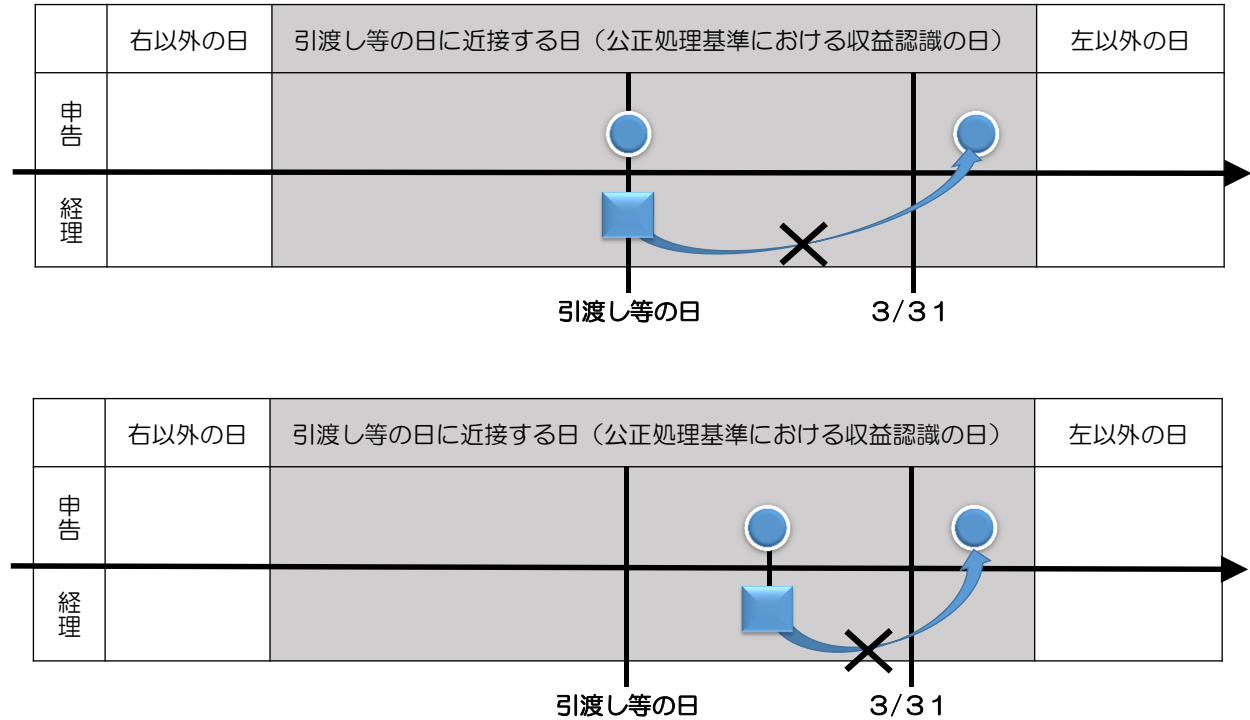
### 例外処理 2（法22の2③）



○ 引渡し等の日に近接する日（公正処理基準における収益認識の日）の属する事業年度の確定申告書において申告調整をした場合には、その日の属する事業年度に収益経理をしたものとみなして、その事業年度で益金算入する。

資産の販売等に係る収益の額は、引渡し等の日又はその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ません。

### 例外処理2（法22の2③）の適用不可



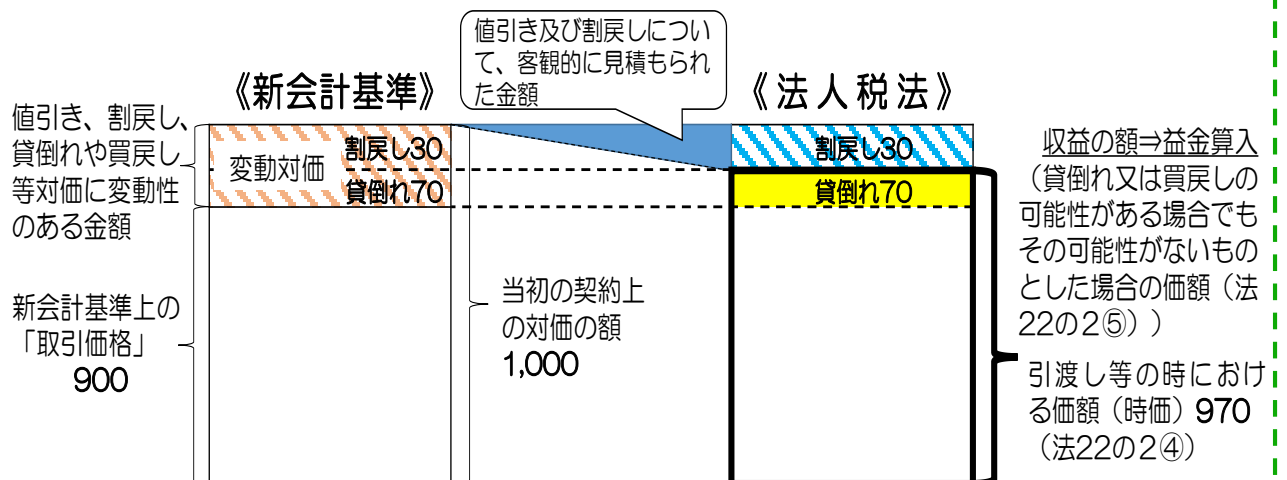
### (3) 資産の販売等に係る収益の額について

資産の販売等に係る収益の額として所得の金額の計算上、益金の額に算入する金額は、原則として、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの日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（以下「引渡し等の日における価額」といいます。）に相当する金額とすることが明確化されました（法22の2④）。

その引渡し等の日における価額は、貸倒れ又は買戻しの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されます（法22の2⑤）。

（注） 値引き及び割戻しについて客観的に見積られた金額を当初の契約上の対価の額から控除した額も引渡し等の日における価額とされます。

#### ＜イメージ図＞

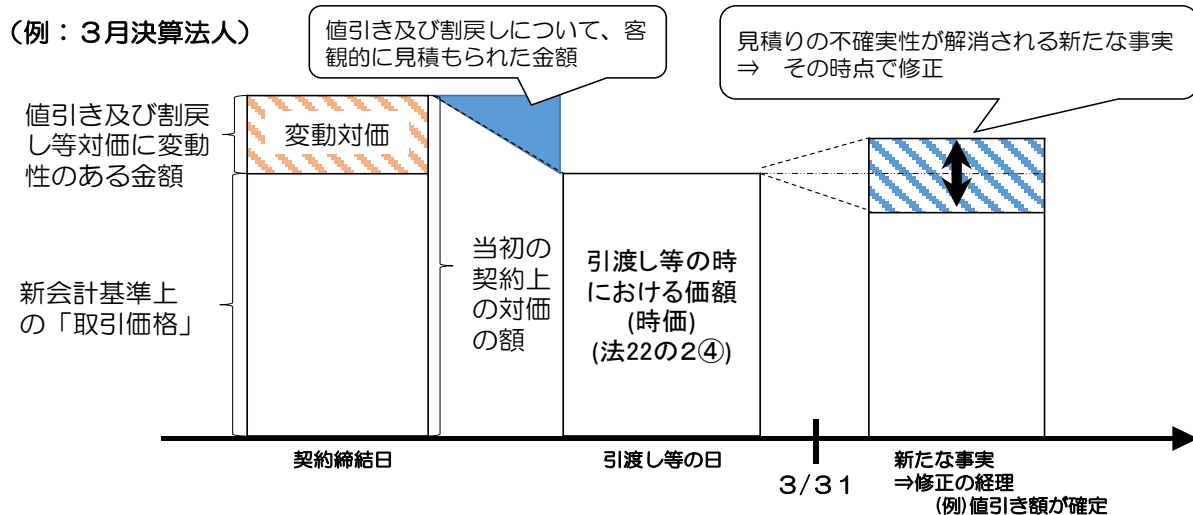


#### (4) 収益の額に係る修正の経理について

資産の販売等に係る収益の額について、公正処理基準に従って、引渡し等の日の属する事業年度後の事業年度の確定した決算において修正の経理（法第22条の2第5項各号に掲げる貸倒れ及び買戻しの事実が生ずる可能性の変動に基づく修正の経理を除きます。以下同じです。）をした場合に、その引渡し等の日の属する事業年度において所得の金額の計算上益金の額に算入された金額にその修正の経理により増加した金額を加算し、又はその益金の額に算入された金額からその修正の経理により減少した金額を控除した金額がその資産の販売等に係る引渡し等の時における価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こととされました（法22の2⑦、法令18の2①②）。

また、引渡し等事業年度においてその収益の額につき適正に益金算入された場合で、上記の適用がない場合において、資産の販売等に係る収益の額について、引渡し等の日の属する事業年度後に生じた事情によりその資産の販売等に係る引渡し等の時における価額が変動したときは、その変動により増加し、又は減少した価額は、その変動することが確定した事業年度の所得の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされました（法22の2⑦、法令18の2③）。

「イメージ図」



#### (5) 現物配当等に係る収益の額について

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こととされ、これらの取引についても法人税法上の「収益の額」が生ずることが明確化されました（法22の2⑥）。

#### (6) 返品調整引当金制度の廃止

【制度の概要】(2)は、経過措置を講じた上、廃止されました（旧法53）。

#### (7) 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属年度の特例

【制度の概要】(3)のうち、リース譲渡に係る部分以外の部分（資産の販売等で一定の要件に適合する条件を定めた契約に基づき行われるもの）が、経過措置を講じた上、廃止されました（旧法63）。

〔適用時期〕

〔改正の内容〕(2)から(7)までは平成30年4月1日以後に終了する事業年度から適用されます（改正法附則19）。

〔経過措置の内容〕

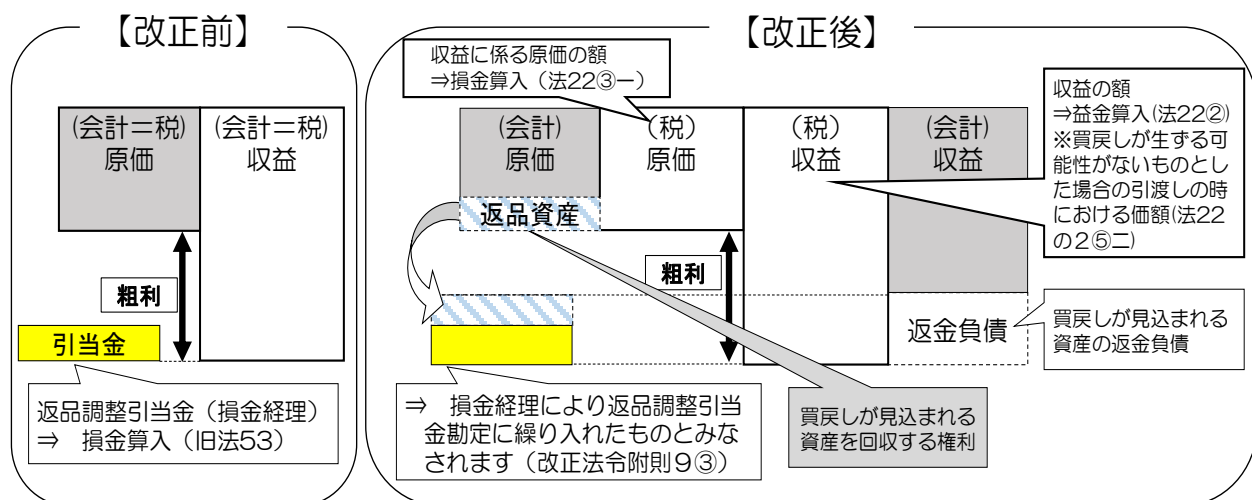
(1) 〔改正の内容〕(6)については、平成30年4月1日において返品調整引当金制度の対象事業を営む法人の平成33年3月31日までに開始する各事業年度について、改正前の規定による損金算入限度額による引当てが認められるとともに、平成33年4月1日から平成42年3月31日までの間に開始する各事業年度については改正前の規定による損金算入限度額に対して1年ごとに10分の1ずつ縮小した額の引当てが認められる等の経過措置が講じられています(改正法附則25)。

なお、返品することができる権利が付された販売(以下「返品権付き販売」といいます。)について、新会計基準を適用した場合には、返品調整引当金勘定に繰り入れる経理処理はできないこととなりますが、経過措置事業年度において設けてい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は、その経過措置事業年度において損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額とみなして経過措置を適用することとされています(改正法令附則9③)。

※ 経過措置事業年度(平成30年4月1日以後に終了する事業年度で、平成42年3月31日以前に開始する事業年度をいいます。)における損金算入限度額は次に掲げる事業年度の区分に応じてそれぞれ次のとおりとされています。

- ・ 平成33年3月31日までに開始する各事業年度  
→ 改正前の規定による損金算入限度額
- ・ 平成33年4月1日から平成34年3月31日までの間に開始する事業年度  
→ 改正前の規定による損金算入限度額×9/10⇒翌事業年度の益金の額に算入(旧法53⑦)
- ・ 平成34年4月1日から平成35年3月31日までの間に開始する事業年度  
→ 改正前の規定による損金算入限度額×8/10⇒翌事業年度の益金の額に算入(旧法53⑦)
- ⋮
- ・ 平成41年4月1日から平成42年3月31日までの間に開始する事業年度  
→ 改正前の規定による損金算入限度額×1/10  
⇒ 平成42年4月1日以後最初に開始する事業年度の益金の額に算入(改正法附則25②)

＜返品権付き販売の処理イメージ図＞



(2) 〔改正の内容〕(7)については、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平成35年3月31日までに開始する各事業年度について、改正前の規定による延払基準の方法により収益の額及び費用の額を経理した場合には、従前どおり認められることとされています。

なお、平成30年4月1日以後に終了する事業年度において延払基準の方法により経理しなかった場合の長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る未計上収益額及び未計上費用額については、その経理しなかった事業年度以後の各事業年度に10年均等で計上する等の経過措置が講じら

れています（改正法附則28）。

※ 経過措置の適用を受ける法人の長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る収益の額及び費用の額が次に掲げる場合に該当する場合には、未計上収益額及び未計上費用額を一括して、それぞれ次の事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとされています（改正法附則28②）。

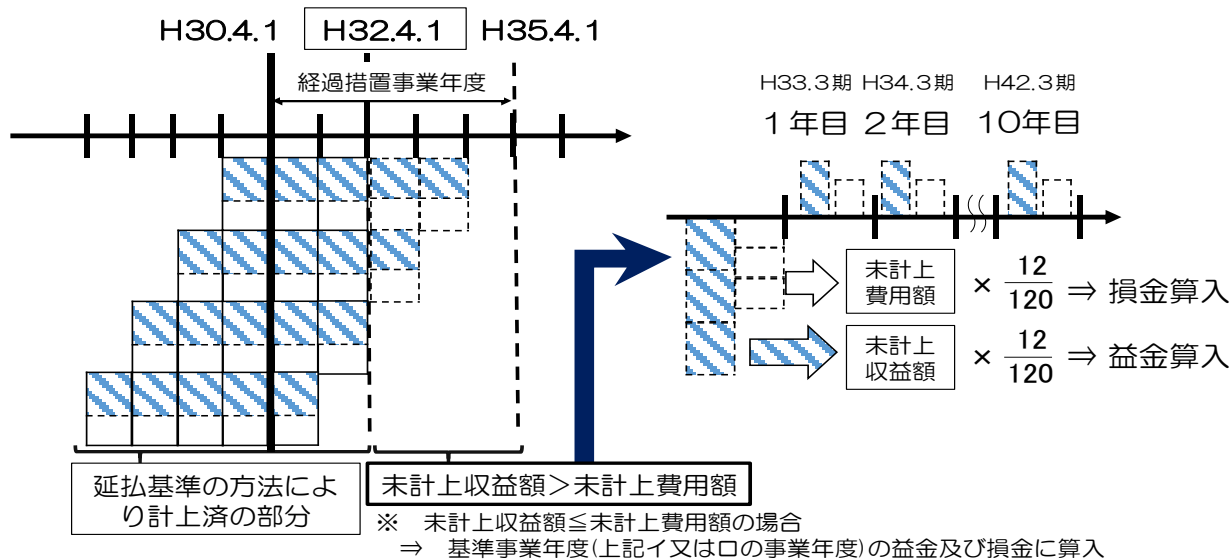
イ 経過措置事業年度（平成30年4月1日以後に終了する事業年度で、平成35年3月31日以前に開始する事業年度をいいます。）の確定した決算において延払基準の方法により経理しなかった場合 ⇒ その経理しなかった決算に係る事業年度

ロ 平成35年3月31日以前に開始した各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されなかったものがある場合 ⇒ 同日後最初に開始する事業年度

ただし、上記イ又はロの場合に該当する場合において、未計上収益額が未計上費用額を超える場合には、未計上収益額及び未計上費用額を10年均等で、上記イ又はロの事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することができます（改正法附則28③④）。

「イメージ図」

（例：3月決算法人がH32.4.1に延払基準による経理をやめた場合）



2 その他

○ その他、次の改正が行われました。

改正事項	改正の内容	適用時期等
(1) 金銭債権計上差額の取扱い（法令18の2④、改正法令附則1、2）	○ 資産の販売等の対価として受け取る金額のうち、法第22条の2第5項各号（資産の販売等に係る収益の額）に掲げる事実（貸倒れ・返品）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ていない金額（以下「金銭債権計上差額」といいます。）がある場合は、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こととされました。	平30.4.1以後に終了する事業年度分の法人税について適用されます。
(2) 貸倒引当金勘定に繰り入れた金額等とみなす金額（法令99、改正法令附則1、2）	○ 収益認識基準に関する改正に伴い、法第52条第1項各号（貸倒引当金）に規定する内国法人が行った資産の販売等に係る対価について、貸倒れの実が生ずる可能性があることにより売掛金勘定等の金額としていない金額がある場合は、その金額を損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額又はその設けた期中個別貸倒引当金勘定若しくは期中一括貸倒引当金勘定の金額とみなして貸倒引当金制度を適用することとされました。	同上