

新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(下) ～平成 30 年度税制改正を踏まえて～

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 導人/ 弁護士 寺崎 雄大

September 2018

In brief

前回のニュースレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(上))では、2018年3月30日に企業会計基準委員会が公表した、「収益認識に関する会計基準」(以下「**収益認識会計基準**」といいます)及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下「**収益認識適用指針**」といい、収益認識会計基準とあわせて「**収益認識会計基準等**」といいます)¹、並びにこれを受けて行われた、平成30年度税制改正における法人税法の一部改正及び2018年5月30日の法人税基本通達の一部改正(以下、改正前の法人税法及び法人税基本通達を、それぞれ「**旧法**」及び「**旧法基通**」といい、改正後の法人税法及び法人税基本通達を、それぞれ「**改正法**」及び「**改正法基通**」ということがあります)の概要をご説明すると共に、これらが与える実務への影響についてもご紹介いたしました。

かかる内容を踏まえ、今回のニュースレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(下))では、収益認識会計基準等並びに改正法及び改正法基通の下での具体的な収益認識のプロセス(収益認識会計基準等における収益認識のための5つのステップ(後記 I.1. (2)参照)における会計上及び税務上の取扱いの概要並びに留意事項)について、ご紹介いたします。

In detail

I. 新収益認識会計基準及び平成30年度税制改正に基づく収益認識のあり方の概要

収益認識会計基準等並びにこれを受けて改正された改正法及び改正法基通は、企業における収益認識のあり方について、以下に述べる枠組みの下、具体的な収益認識のプロセスに係る詳細な規定を設けています。

1. 新収益認識会計基準に基づく収益認識の原則—5つのステップによる収益認識

(1) 収益認識の基本原則

収益認識会計基準等においては、「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」を収益認識の基本原則としており(収益認識会計基準16項)、契約に基づく義務履行(=財又はサービスの顧客への移転)の対価を収益として認識するという考え方が採用されています。

¹ 《https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html》にて閲覧可能。

(2) 収益認識のための 5 つのステップ

前記(1)の基本原則に基づき、収益認識会計基準等では、以下の 5 つのステップに従って、顧客との契約から生じる収益を認識することとされています(収益認識会計基準 17 項)。

- ・ **ステップ 1:**顧客との契約を識別する
- ・ **ステップ 2:**契約における履行義務を識別する
- ・ **ステップ 3:**取引価格を算定する
- ・ **ステップ 4:**契約における履行義務に取引価格を配分する
- ・ **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する

2. 平成 30 年度税制改正における収益認識に関する規定の整備

(1) 改正法の概要

旧法では、法人税に係る収益(益金)の認識に関して、通則規定である 22 条という抽象的な規定のみが定められていました。

しかしながら、収益認識会計基準等の公表を受け、平成 30 年度税制改正において、法人税法上、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**」又は「**販売等**」といいます)に係る収益の認識に関する規定が整備されました(改正法 22 条の 2)²。

また、収益認識会計基準等の導入により、従前認められていた返品調整引当金繰入額の損金経理や、延払基準による収益費用の経理が認められなくなることに伴い、改正法においては、返品調整引当金制度(旧法 53 条)及び長期割賦販売等に係る延払基準の選択制度(旧法 63 条)は、所要の経過措置を講じた上で廃止することとされています³。

(2) 法人税基本通達における対応

従来、法人税に係る収益認識については、旧法基通において具体的な取扱いが示されていましたが、収益認識会計基準等の公表及び平成 30 年度税制改正を受けて、これらの規定についても改正が行われることになりました。

改正法基通に関しては、以下の整備方針が示されています⁴。

- ・ 改正法基通には、原則として収益認識会計基準の考え方を取り込んでいく。
- ・ 他方、収益認識会計基準について、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、従前の取扱いによることも可能とする。

上記のとおり、改正法基通の下では、原則として収益認識会計基準等に従った取扱いがなされることとなりますが、他方で、一定の場合には会計と異なる税独自の取扱いが定められることとされており、会計上の処理と税務上の処理との間に齟齬が生じ得る点に留意する必要があります。

² 『平成 30 年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2018) 268-273 頁参照。

³ 但し、長期割賦販売等に係る延払基準の選択制度のうち、リース取引(=収益認識会計基準等の適用対象外の取引)に係る部分については、廃止の対象から除かれています。

⁴ 国税庁「『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～」(平成 30 年 5 月) (https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm)にて閲覧可能) 16 頁参照。

II. 具体的な収益認識のプロセス

以下では、収益認識会計基準等における収益認識のための 5 つのステップ(前記 I.1.(2)参照)に沿って、収益認識会計基準等並びに改正法及び改正法基通の下での具体的な収益認識のプロセスを概説すると共に、各ステップにおいて特に問題となり得る点をご紹介します。

1. ステップ 1: 契約の識別

(1) 概要

収益認識会計基準等は、「顧客との契約から生ずる収益」に対して適用されるため(収益認識会計基準 3 項)、まず、ステップ 1 において、契約が収益認識会計基準等の適用対象となるか否かの判断(=契約の識別)を行う必要があります。かかる判断は、顧客との契約が、以下の 5 要件を全て満たすか否かによって行われます(収益認識会計基準 19 項)。

- ① 当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること
- ② 移転される財又はサービスに係る各当事者の権利を識別できること
- ③ 移転される財又はサービスの支払条件を識別できること
- ④ 契約に経済的実質があること(すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれること)
- ⑤ 顧客に移転する財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと

また、法人税法上も、収益の額は原則として個々の契約毎に計上することとされており(改正法基通 2-1-1)、会計上の取扱いと同様に、契約に着目して収益認識が行われることとなります。

このように、収益認識会計基準等の適用対象となる契約は、一定の要件を満たす必要があるため、実務上は、既存の契約がかかる要件を充足するものとなっているかを改めて確認すると共に、今後締結する契約についても、収益認識会計基準等を意識してその内容を検討することが必要となると考えられます。

特に、収益認識会計基準等の対象となる契約には、口頭や契約慣行によるものが含まれていますが、そのような形で締結された契約については、会計処理や税務申告に際して証憑を確保することができない等、実務上の処理において問題が生じることも考えられます。従って、口頭や契約慣行による契約を締結している企業においては、契約の書面化等の証憑確保のための対応が必要となることもあり得ると考えられます。

(2) 契約の結合

収益認識会計基準等においては、同一の顧客⁵と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約が、次の要件のいずれかを満たす場合には、それらを単一の契約として処理する必要があるとされています(=契約の結合。収益認識会計基準 27 項)。

- ・ 同一の商業的目的を有するものとして交渉された
- ・ 1 つの契約の支払対価の額が、他の契約の価格・履行により影響を受ける
- ・ 複数の契約で約束した財又はサービスが、単一の履行義務である

⁵ 当該顧客の関連当事者(親会社や子会社等、企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」に定める関連当事者をいいます)を含むとされています。

また、法人税法上も、同時期に締結した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とされており(改正法基通 2-1-1(1))、会計と同様の取扱いがなされることとなります。

このように、複数の契約が、会計上及び税務上結合されて 1 つの収益認識の単位とされる可能性がある点については、実務上留意が必要です。

(3) 契約の変更

収益認識会計基準等においては、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格の変更(以下「契約変更」といいます)が、一定の要件(i)別個の財又はサービスの追加により、契約の範囲が拡大されること、及び(ii)変更される契約の価格が、追加的に約束した財又はサービスに対する独立販売価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増加されることの双方の要件)を満たす場合には、当該契約変更を独立した契約として処理することとされています(収益認識会計基準 30 項)。

他方、それ以外の契約変更の場合には、未だ移転していない財・サービスがそれまでに移転した財・サービスと別個であるか否かにより、当該契約変更を新契約の締結として処理するか、既存の契約の一部であるとして処理するかという点が決定されることとなります(収益認識会計基準 31 項)。

法人税法上、契約変更について特段の規定は設けられていませんが、公正処理基準(改正法 22 条 4 項)に従った処理として、会計上と同様の取扱いとすることが認められると考えられます。

2. ステップ 2: 履行義務の識別

(1) 概要

前記 1.1.(1)において述べたとおり、収益認識会計基準等において認識される収益は、契約上の義務履行(=財又はサービスの移転)の対価とされています。そこで、ステップ 1 において契約を識別した後、ステップ 2 において、当該契約中にいくつの履行義務(=顧客に対して財又はサービスを移転する約束。収益認識会計基準 7 項)が含まれるかの判断(=履行義務の識別)を行う必要があります。ステップ 1 及びステップ 2 を通じて、収益認識会計基準等における収益認識の「単位」が決定されることとなります。

契約中に含まれる履行義務(=顧客に対して財又はサービスを移転する約束)は、当該財又はサービスが以下の要件をいずれも満たす場合には、別個のもの(単位)として取り扱われます(収益認識会計基準 34 項)。

- ① 財又はサービスから顧客が単独で(あるいは顧客が容易に利用できる他の資源と組み合わせで)便益を享受することができる
- ② 財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できる

また、法人税法上も、1 つの契約中に複数の履行義務⁶が含まれている場合には、それぞれの履行義務毎に収益を認識することとされており(改正法基通 2-1-1(2))、会計と同様の取扱いがなされることとなります。

このように、1 つの契約中に複数の履行義務が含まれる場合、それぞれの履行義務を単位として収益認識を行う必要があることから、実務上は、履行義務の識別という観点からの契約内容の確認及び検討が必要となります。特に、1 つの契約中の複数の履行義務について収益認識のタイミングが異なることがあり得る点は、留意が必要です。

以下では、履行義務の識別が問題となり得る個別具体的なケース毎に、会計及び税務における取扱いを概観します。

⁶ 履行義務の意義については、収益認識会計基準が参照されています(改正法基通 2-1-1(1))。

(2) ケース1ー資産の販売等に伴い保証を行う場合における履行義務の考え方

収益認識会計基準等においては、財又はサービスに対する保証について、(i)当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証(いわゆる品質保証型、アシュアランス型)と(ii)顧客に別途サービスとして保証を提供する(保証サービス型)の場合と異なる取扱いとされています。アシュアランス型の場合には、当該保証を別の履行義務とは捉えずに収益を認識した上で、当該保証については製品保証引当金を計上することとされています。他方、保証サービス型の場合には、当該保証を別の履行義務として識別するため、当該保証に係る収益は、保証義務の履行時まで繰り延べられることとされています(収益認識適用指針 34 項、35 項)。

法人税法上の取扱いとしては、アシュアランス型について、当該製品の販売等と別の収益計上の単位とはしないこととされており(改正法基通 2-1-1 の 3)、この点において会計上の取扱いと同様ですが、平成 10 年度税制改正により製品保証引当金制度は廃止されているため、当該引当金に係る引当金繰入額は、法人税法上は損金算入が認められないこととなります。他方、保証サービス型については、会計と同様の処理となるものと考えられます。

(3) ケース2ーポイント等を付与した場合の収益の計上の単位の考え方

収益認識会計基準等においては、企業が発行するポイントやクーポンのように、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(以下「ポイント等」といいます)を顧客に付与する場合には、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(例えば、顧客が属する地域や市場における通常の値引きの範囲を超える値引きを提供する場合)にのみ、当該オプションから履行義務が生じるとされています(収益認識適用指針 48 項)。この場合、将来の財若しくはサービスの移転時、又はポイントの消滅時に収益を認識することとされています(同項)。

法人税法上も、以下の要件を全て満たす場合には、継続適用を条件に、会計と同様、法人が自ら発行するポイント等(以下「自己発行ポイント等」といいます)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、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に算入することとされています(改正法基通 2-1-1 の 7)。

- ① その付与した自己発行ポイント等が、当初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毎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、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 (i)その付与した自己発行ポイント等の提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 枚のクーポンの提示があっても値引き等することとされていること⁷、又は(ii)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上記に該当するものと所定の交換比率により交換できることとされていること

ポイント等の処理については、実務上、当該ポイント等が顧客に対して「重要な権利」を付与するものか否かを見極めることが重要であると考えられます。仮に、ポイント等が顧客に対して「重要な権利」を付与しないと認められるようなケースでは、事実上のキャッシュバックとして、当該ポイント相当額を収益の額から控除するとの取扱いとすることが考えられます。

⁷ 例えば、一定単位数に達しないと値引き等の対象にならないもの、割引券、スタンプカード等は、かかる要件を満たさないとされています(改正法基通 2-1-1 の 7(注))。

3. ステップ 3:取引価格の算定

(1) 概要

前記 I.1.(1)において述べたとおり、収益認識会計基準等において認識される収益は、契約上の義務履行(=財又はサービスの移転)の対価とされています。そこで、ステップ 3 においては、「取引価格」、すなわち、財又はサービスの顧客への移転により権利を得ると見込まれる対価の額(収益認識会計基準 8 項)を算定する必要があります。なお、かかる取引価格については、第三者のために回収する額(例:消費税)は含まれないこととされています(同項)。

取引価格の算定に当たっては、契約条件や取引慣行を考慮することとされています(収益認識会計基準 47 項)。また、取引価格の見積りに際しては、顧客により約束された対価の性質、時期および金額の影響の他、①変動対価、②契約における重要な金融要素、③現金以外の対価及び④顧客に支払われる対価の 4 つの影響を考慮する必要があるとされています(収益認識会計基準 48 項)。

これに対して、法人税法上は、資産の販売等に係る収益の額について、「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…提供をした役務につき通常得べき対価の額」、すなわち、販売等をした資産又は役務の「時価」により計上することが明確化されました(改正法 22 条の 2 第 4 項)。従って、収益の額についての考え方は、会計と税務で根本的に異なるということができません。

実務上は、契約内容の確認及び検討を行い、後記(2)乃至(5)において述べる各考慮要素についての考え方を含め、会計及び税務上の処理を正確に整理することが重要であると考えられます。

(2) 取引価格算定における考慮要素－①変動対価

取引価格の考慮要素のうち、前記(1)①の「変動対価」とは、顧客と約束した対価のうち変動する可能性がある部分をいい、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含まれます(収益認識適用指針 23 項)。

会計上、変動対価については、その金額を適切に見積もった上で、最終的に金額が確定した際にそれまでに計上した収益の著しい減額が発生しない可能性の高い部分(=対価の変動を考慮しても回収可能性が高い部分)に限り、取引価格に含めることとされています(収益認識会計基準 54 項)。また、返品権付きの販売のような場合には、受け取った対価のうち返金が見込まれる部分について、収益として計上せずに返金負債を認識することとされています(収益認識会計基準 53 項)⁸。

これに対して、法人税法上の取扱いは、(i)貸倒れや返品の可能性がある場合と(ii)それ以外の場合とで、取扱いが異なることとなります。

まず、法人税法上、(i)貸倒れや返品の可能性がある場合、収益の額の算定に当たりかかる可能性を考慮することはできないとされています(改正法 22 条の 2 第 5 項)⁹。そこで、会計上その見積額を金銭債権から控除している場合(=変動対価として取引価格から減額している場合)には、法人税法上は当該見積額を加算調整することとされています(平成 30 年度税制改正後の法人税法施行令(以下「改正令」といいます) 18 条の 2 第 4 項)。なお、貸倒れの可能性を考慮して(会計上の)売掛債権が減額されている場合には、当該減額部分を貸倒引当金勘定繰入額とみなして貸倒引当金の制度が適用されます(改正令 99 条)。他方、返品の可能性を考慮して(会計上の)売掛債権が減額されている場合には、改正法において返品調整引当金制度が廃止されたことにより、当該減額部分について損金算入が認められないこととなります(もつとも、返品調整引当金制度については、一定の経過措置が設けられています)¹⁰。

⁸ 収益認識会計基準等においてかかる取扱いが導入されたことに伴い、従来の会計実務において認められてきた返金調整引当金は廃止されることとなります。

⁹ なお、前回のニュースレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(上))III.2.(1)もご参照ください。

¹⁰ 但し、従来出版業において認められてきた返品債権特別勘定については、改正法基通においても同様の取扱いが維持されています(改正法基通 9-6-4 参照)。

他方、(ii)上記(i)以外の取引で値引き、割戻し等により対価の変動の可能性がある場合には、資産の引渡し等があった日¹¹の属する事業年度において、会計上収益の額を減額し、又は増額して経理した金額は、当該事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映することとされているため(改正法基通 2-1-1 の 11)、会計上の変動対価の取扱いと同様となります¹²。

(3) 取引価格算定における考慮要素－②重要な金融要素の調整

契約に「重要な金融要素」が含まれる場合とは、資産の販売等と対価の支払いとの間に時間的な差異があることにより、顧客に対して信用供与に相当する利益が提供される場合をいいます(収益認識会計基準 56 項。例えば、商品の販売契約の締結と同時に引渡しを行い、数年後に対価を受け取るようなケースが想定されます)。この場合、取引価格の算定に当たっては、当該対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整する(例えば、金利相当分は販売等の時点での売上を含めず、別途受取利息として処理する)こととされています(収益認識会計基準 57 項)。

法人税法上も、資産の販売等に係る契約に金銭の貸付け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に含めないことが可能とされているため(改正法基通 2-1-1 の 8)、会計と同様の取扱いがなされることとなります。

(4) 取引価格算定における考慮要素－③現金以外の対価

収益認識会計基準においては、対価が現金以外により支払われるような場合の取引価格は、(i)時価を合理的に見積もることができるときは時価により算定し、(ii)時価を合理的に見積もることができないときは、財・サービスの独立販売価格を基礎として算定することとされています(収益認識会計基準 59 項、60 項)。

他方、法人税法上は、収益の額は販売等をした資産又は役務の時価(≠対価そのもの時価)により計上されることとなるため(改正法 22 条の 2 第 4 項)、基本的には現金以外の対価の評価について直接問題となることはないと考えられます¹³。

(5) 取引価格算定における考慮要素－④顧客に支払われる対価(キャッシュバック等)

「顧客に支払われる対価」とは、キャッシュバックやクーポンのように、企業が顧客に対して支払う又は支払うと見込まれる現金の額や、顧客が企業に対する債務額に充当できるものをいいます。かかる対価については、顧客から別途財を購入し、又はサービスの提供を受けたのと交換に支払われる場合を除き、取引価格から減額することとされています(収益認識会計基準 63 項、64 項)。

なお、法人税法においても、会計上の処理と同様に、「顧客に支払われる対価」を収益の額から減額することが認められています(改正法基通 2-1-1 の 16)。但し、経過取扱いとして、「顧客に支払われる対価」を当該支払いの日の属する事業年度の費用として損金の額に算入することも、当面の間認められます(改正法基通 経過取扱い(3))。

¹¹ 資産の販売等に係る目的物の引渡し若しくは役務提供の日、又はこれに近接する日をいいます(改正法 22 条の 2 第 1 項、2 項)。

¹² 但し、かかる処理を行うためには、(i)値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実により契約の対価の額から減額若しくは増額する金額又はその算定基準が、相手方に明らかにされていること又は当該事業年度の終了の日において内部的に決定されていること、(ii)法人が継続して適用している合理的方法により(i)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られ、その見積りに基づき変動対価の額が算定されていること、(iii)(i)及び(ii)に係る書類を保存していることの各要件を満たす必要があります(改正法基通 2-1-1 の 11)。

¹³ なお、一般的には、法人税法上の時価は独立当事者間価格と一致することから、会計と税務で同様の取扱いとなります。

4. ステップ 4: 取引価格の配分

前記 2.において述べたとおり、収益認識会計基準等における収益認識の単位は、契約中の履行義務とされています。従って、1 つの契約中に複数の履行義務が含まれる場合には、ステップ 3 において算定した(契約全体に係る)取引価格を、ステップ 4 において契約中の各履行義務に配分する必要があります。

かかる配分は、履行義務に対応する財又はサービスの独立販売価格の比率に基づいて行われることとなります。なお、独立販売価格を直接観察できない場合には、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、独立販売価格を見積もる必要があるとされています(収益認識会計基準 66 項、68 項、69 項)¹⁴。

また、法人税法上も、履行義務を単位として収益認識を行うとされていること(改正法基通 2-1-1(2))や、販売等をした資産又は役務の時価による収益認識を行うとされていること(改正法 22 条の 2 第 4 項)から、会計と同様の処理となるものと考えられます。

なお、実務上は、財又はサービスの独立販売価格の見積りが困難となるケースも想定されます。かかる困難を避けるためには、契約上、取引価格の配分方法が明確化されていることが望ましいことから、そのような観点からの契約内容の確認及び検討を行うことが必要となると考えられます。

5 ステップ 5: 収益の認識

(1) 概要

収益認識会計基準等においては、収益は、企業が(ステップ 1 及びステップ 2 において識別された)履行義務を充足した時、又は履行義務を充足するにつれて、(ステップ 3 及び 4 において)当該履行義務に配分された取引価格により認識されることとなります。また、企業による履行義務の充足は、顧客に対して約束した財又はサービスを移転することにより行われます(収益認識会計基準 35 項)。

かかる移転は、顧客が財又はサービスに対する「支配」を獲得した時点、又は獲得するにつれて生じるものとされています(収益認識会計基準 35 項)。ここで、「支配」とは、当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスから残りの便益のほとんどを享受する能力(他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む)とされており、収益認識会計基準においてその判断のための一定の指標が示されています(収益認識会計基準 37 項、40 項)。ステップ 5 においては、上記の考え方にに基づき、収益をいつ、どのように認識するかが決定されることとなります。

企業による履行義務は、「一時点」において充足されるものと、「一定の期間」にわたり充足されるものがあります。以下の要件のいずれかを満たす場合には、企業による履行義務は「一定の期間」にわたり充足されるものとして扱われます(収益認識会計基準 38 項)。

- | |
|---|
| <p>① 企業が顧客との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
【例】 清掃サービス等、一定期間にわたって日常的又は反復的にサービスを提供するような取引</p> <p>② 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、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること
【例】 顧客の土地の上に建物を建設する取引</p> <p>③ (i)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、かつ(ii)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</p> |
|---|

¹⁴ なお、収益認識会計基準においては、取引価格の配分に関して、値引きの場合の取扱い、変動対価の配分方法、取引価格が事後的に変動した場合の取扱い等の具体的な取扱いが定められているため、該当する取引がある場合には、これらの規定を参照する必要がある点にご留意ください(収益認識会計基準 70 項～76 項)。

この場合における収益は、原則として、履行義務の進捗度を見積もった上で¹⁵、その進捗度に基づき、一定の期間にわたって認識されます(収益認識会計基準 41 項)。

上記の要件を満たさない場合には、企業による履行義務は「一時点」において充足されるものとされ、この場合、財又はサービスに対する「支配」の移転の時に収益を認識することになります。

なお、法人税法上も、資産の販売等に係る収益の計上時期については、経理要件等の充足を前提として、会計上の処理を認めることとされています(改正法 22 条の 2 第 2 項)。従って、法人税法上の収益認識のタイミングについては、会計と同様の取扱いがなされることとなります。

上記のとおり、収益認識のタイミングについては、契約上の履行義務が「一時点」で充足されるか「一定の期間」にわたり充足されるかにより異なる取扱いがなされると共に、それぞれの場合における具体的な処理(進捗度の見積りや「支配」の移転時期)の検討も必要となります。従って、実務上は、意図した収益認識のタイミングと会計及び税務上の収益認識のタイミングにずれが生じないように、契約内容の検討及び確認を行うことが必要となると考えられます。また、その判断においては、民法その他の法律に基づく契約解釈が必要となるため、上記の契約内容の検討及び確認に際しては、会計及び税務の知見を有する法律実務家の関与を求めることが重要になると考えられます。

以下では、収益認識のタイミングが問題となり得る個別具体的なケース毎に、会計及び税務における取扱いを概観します。

(2) ケース 1— 棚卸資産の販売に係る収益の帰属の時期

棚卸資産の販売は、「一時点」において履行義務が充足される場合に該当することが多いと考えられますが、この場合、会計上は、原則として「支配」の移転の時点(例えば、顧客による検収時)において収益が認識されることとなります¹⁶(前記(1)参照)。従って、割賦販売に係る割賦基準¹⁷のように、「一時点」において履行義務が充足されるにもかかわらず、段階的に収益を認識する方法は認められないこととなります。

また、法人税法上も、益金算入は原則として引渡し等の日の属する事業年度において行うこととしつつ、仕切清算書到達日、検針日、航海完了日等において継続して収益計上を行っている場合には、これらの日を引渡し等の日に「近接する日」(改正法 22 条の 2 第 2 項)として、当該日の属する事業年度において益金に算入することが認められており、会計と同様の取扱いがなされることとなります。

(3) ケース 2— 役務の提供に係る収益の帰属の時期

役務の提供は、「一定の期間」において履行義務が充足される場合に該当することが多いと考えられますが、この場合、会計上は、原則として履行義務の充足に係る進捗度を見積もった上で、当該進捗度に基づき、一定の期間にわたり収益が認識されることとなります(前記(1)参照)。

また、法人税法上も、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る場合には、各事業年度の進捗度に応じて益金に算入するとされているため(改正法基通 2-1-21 の 2~5)、会計と同様の取扱いがなされることとなります¹⁸。

¹⁵ 進捗度の適切な見積り方法には、アウトプット法(移転した財又はサービス(アウトプット)の顧客にとっての価値に着目する方法)とインプット法(履行義務の充足のために使用された資源、コスト等(インプット)の予想インプット合計に占める割合に着目する方法)があります。

¹⁶ 但し、代替的な取扱いとして、出荷時から「支配」の移転時までの期間が通常の間である場合には、当該期間内の一時点(例えば、出荷時や着荷時等)を収益認識の時点とすることも認められています(収益認識適用指針 98 項)。

¹⁷ 代金の回収又は回収期限の到来により利益を計算する基準をいいます(企業会計原則注解(注 6)参照)。

¹⁸ なお、請負(長期大規模工事(改正法 64 条 1 項)に該当する場合を除く)に係る収益については、原則として引渡し等の日を役務提供の日として、当該日の属する事業年度において益金に算入することとしつつ、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものである場合には、進捗度に応じて益金に算入することも認められており(改正法基通 2-1-21 の 7)、取引の実態に応じて棚卸資産の譲渡と役務の提供のいずれかに準じた取扱いがなされることとなります。

(4) ケース 3—知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期

収益認識会計基準等においては、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、独立した履行義務と認められる場合には、以下の区分に従って収益を認識するものとされています(収益認識適用指針 62 項)¹⁹。

まず、(i)ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利である場合には、「一定の期間」にわたり充足される履行義務として、当該一定の期間にわたり収益を認識することとされています。ここでは、フランチャイズ契約のように、顧客が権利を有している知的財産の形態、機能性又は価値が継続的に変化するようなケースが想定されています²⁰。

他方、(ii)ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利である場合には、「一時点」で充足される履行義務として、顧客が当該ライセンスを使用して便益を享受できるようになった時点で収益を認識することとされています。ここでは、ソフトウェア・ライセンスのように、顧客に供与する時点で存在する形態及び機能性により、知的財産権を使用する権利を提供するケースが想定されています²¹。

また、法人税法上も、知的財産のライセンスに関しては上記と同様の処理を行うべきこととされているため(改正法基通 2-1-30)、会計と同様の取扱いがなされることとなります。

(5) ケース 4—商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期

収益認識会計基準等においては、企業が、商品券やギフトカードのように、商品の引渡し又は役務の提供を約した証券等(以下「商品引換券等」といいます)を発行することにより、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には、当該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時(=当該財又はサービスの顧客への移転時)に当該契約負債の消滅を認識して、収益を認識することとされています(収益認識適用指針 52 項)。また、商品引換券等の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(=顧客が商品引換券等を使用しないことが見込まれる場合)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²²収益を認識するとされています(収益認識適用指針 54 項)。

法人税法上も、原則として商品の引渡し等に応じて、商品引換券等の対価の額をその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の益金に算入することとされ²³、かつ、商品引換券等の発行の日から 10 年が経過した日(以下「10 年経過日等」といいます)²⁴の属する事業年度終了の時において商品の引渡し等を完

¹⁹ なお、知的財産のライセンス供与に関して受け取るロイヤルティのうち、売上高又は使用量に基づくものについては、本来的には変動対価(前記 3.(2)参照)として処理する必要がありますが、当該ロイヤルティが当該知的財産のライセンスのみに関連しているか、又は当該ロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合には、変動対価とは別途の取扱いが規定されています。すなわち、この場合、会計上は、顧客による売上高の計上時若しくはライセンスの使用時、又は当該ロイヤルティの配分されている履行義務の充足時のいずれか遅い時点において収益を認識することとされており(収益認識適用指針 67 項)、法人税法上も会計と同様の取扱いとされています(改正法基通 2-1-30 の 4)。

²⁰ 企業会計基準委員会「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』」の設例(2018 年 3 月 30 日公表)設例 25 参照。なお、収益認識適用指針 63 項において、具体的な要件が示されています。

²¹ 企業会計基準委員会・前掲(注 20)設例 23、24-2 参照。

²² 例えば、行使が見込まれる商品引換券等の発行残高のうち、当該事業年度において実際に行使された商品引換券等の割合に応じて、非行使部分の一部を収益として認識することが考えられます。

²³ なお、旧法基通では、原則として、商品引換券等を発行した時点で当該対価の全額を益金算入することとされており、例外的に、商品の引渡し等に応じて、引き換えた商品引換券等に係る対価の額をその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の収益に計上することも認められていました(但し、この場合、所轄税務署長の確認が必要とされていました。旧法基通 2-1-39)。

²⁴ 但し、同日前に(i)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毎に区分して管理しないこと又はしなくなったこと、(ii)その商品引換券等の有効期限が到来すること、又は(iii)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のいずれかの事実が生じた場合には、当該事実が生じた日とされています。

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に算入することとされています(改正法基通 2-1-39)²⁵。また、10年経過日等の属する事業年度までの間においては、合理的な方法²⁶に基づき、その収益の額を各事業年度の益金の額に算入することができることとされています(改正法基通 2-1-39 の 2)。

以上のとおり、商品引換券等については、会計と税務で概ね同様の取扱いがなされることになります。

6. 代理人に該当する場合の取扱い

収益認識会計基準等においては、顧客への財又はサービスの提供を、本人として行うか、又は他の当事者の代理人として行うかによって、認識される収益について異なる取扱いがなされています。すなわち、本人として提供を行う場合には、顧客から受領する対価の「総額」を収益として認識するのに対し、代理人として提供を行う場合には、顧客から受領する対価から他の当事者に支払う額を控除した「純額」である、報酬又は手数料の金額を収益として認識することとされています(収益認識適用指針 39~47 項)²⁷。

これに対して、法人税は利益に対して課される税金であるため、総額表示か純額表示かにより課税所得に違いはありません。また、履行義務の充足のタイミングについても、販売等を行うのが本人か代理人かにより違いは生じないといえます。そこで、改正法及び改正法基通においては、上記の点について特段の対応はなされないこととされました²⁸。

III. おわりに

前回のニュースレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(上))及び今回のニュースレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(下))を通じて、収益認識会計基準等及び平成 30 年度税制改正に基づく新たな収益認識のあり方について紹介してきました。

収益は、会計及び税務における基本的な事項であるに留まらず、企業の重要な経営指標でもあることから、収益認識会計基準等及び平成 30 年度税制改正により新たな収益認識基準が示されたことによる実務上の影響は、極めて大きいと考えられます。

特に、今回のニュースレター(新収益認識会計基準と税務・法務実務への影響(下))において概説したとおり、収益認識の 5 つのステップのそれぞれにおいて、新たな収益認識基準に基づく契約内容の確認及び検討が必要となる場面が多く生じることが予想されます。かかる契約内容の確認及び検討については、法務的な観点からの分析が不可欠であり、会計・税務の専門家のみならず、(会計及び税務の知見を有する)法律実務家の関与を求めた上で、多角的な観点から行うことが重要となると考えられます。

また、新たな収益認識基準の下では、会計上の取扱いと、法人税や消費税をはじめとする税務上の取扱いに齟齬が生じ得るため、収益認識に関する会計と税務の関係は、今後極めて複雑化することができそうです。かかる会計と税務の関係について予め整理することなく実務上の処理を行った場合には、会計及び税務上の管理が区々となることや、これらの取扱いの齟齬に関する問題が顕在化すること等により、結果的に余計なコストが生じる可能性も存在します。従って、実務上は、新たな収益認識基準への対応を行う初期の段階から、専門家との協議の下、予め会計・税務における具体的な取扱いを整理しておくことが重要であると考えられます。

²⁵ 但し、新たに法人が収益計上の基準を定めるまでの間は、旧法基通と同様の取扱い(前掲(注 23 参照)とすることも認められています(改正法基通 経過的取扱い(6))。

²⁶ 例えば、商品引換券等の非行使部分に係る対価の額に権利行使割合(相手方が行使すると見込まれる部分の金額のうち実際に行使された金額の占める割合)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が挙げられており、前掲(注 22)に掲げる方法はかかる「合理的な方法」に該当することになると考えられます。

²⁷ なお、収益認識適用指針においては、本人か代理人かの判定手順及び考慮事項についても定められています(収益認識適用指針 43~47 項)。

²⁸ 国税庁・前掲(注 4)35 頁参照。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル 15階

電話：03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,300 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

寺崎 雄大

03-5251-2784

takatomo.terasaki@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2018 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。