

30. 収益認識基準

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

収益認識に関する会計基準の公表を受け、法人税における収益認識等について改正が行われる。

(2) 内容

- ・法人税における収益認識等について、収益認識時の価額及び収益の認識時期について法令上明確化される。
- ・返品調整引当金制度及び延払基準(長期割賦販売等)が廃止となる。

(3) 適用時期

平成30年4月1日以後終了事業年度。

(4) 改正の影響

- ・返品調整引当金が廃止され、買戻し(返品権付販売)の取扱いについては、会計処理と差異が生じ税務調整が必要となる。
- ・長期割賦販売等の延払基準の選択適用は廃止され、販売時に全額益金認識されるため納税資金に影響が生じる。

2. 改正の趣旨・背景

平成26年5月に国際会計基準において「顧客との契約から生じる収益」が公表され、平成30年1月1日以後開始する事業年度から適用されることとなった。

この状況を踏まえ、国内でも収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討を着手することを決定し、平成29年7月に「収益認識に関する会計基準(案)」を公表するに至った。

上記の国内での検討状況とその結果を踏まえ、企業の税負担の帰属年度の変動と事務負担に配慮する観点から、所要の措置を講ずるため、法人税における収益認識等についても改正が行われるに至った。

3. 改正の内容

- ・ 法人税における収益認識等について、収益認識時の価額及び収益の認識時期について法令上明確化される。
- ・ 返品調整引当金制度及び延払基準(長期割賦販売等)が廃止となる。

内容	改正前	改正後
①収益認識時の価額	<ul style="list-style-type: none"> ・ 収益認識時の価額について、法令上明確な規定なし 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 収益認識時の価額をそれぞれ以下とする。 (資産の販売若しくは譲渡時の価額) 原則として資産の引渡しの時における価額 ※ (役務の提供時の価額) 通常得べき対価の額に相当する金額 ※ ※ 貸倒れ又は買戻しの可能性がある場合においては、その可能性がないものとした場合の価額とする。 ・ 資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る収益の額を実質的な取引の単位に区分して計上できる。 また、値引き又は割戻しについて、客観的に見積もられた金額を収益の額から控除することができる。
②収益の認識時期	<ul style="list-style-type: none"> ・ 収益の認識時期について、法令上明確な規定なし (一部法人税基本通達における規定はあり) 	<p>[原則]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 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益金の額に算入する。 <p>[例外]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、上記引渡し等の日に近接する日の属する事業年度の収益の額として経理した場合、上記引渡し等の日にかかわらず、原則として当該事業年度の益金の額に算入する。 →会計基準において、一定の場合、出荷基準等が認められる。 この例外の規定により、税務上も、一定の場合、会計上と同様に出荷基準等が認められると考えられる。

(注) 法人税法22条において、益金の額は収益の額とし、収益の額は一般に公正妥当と認められる会計処理に基準に従うと包括的に規定されている。しかしながら、収益認識時の価額や収益の認識時期など個別的な規定は明示されていなかった。

内容	改正前	改正後
③返品調整引当金	<ul style="list-style-type: none"> 出版業等のうち、棚卸資産について一定の買戻し契約を結んでいるものが、その買戻し特約に基づく買戻しによる損失の見込み額として損金経理したものは、返品調整引当金損金算入限度額に達するまでの金額を損金の額に算入する。 	<ul style="list-style-type: none"> 返品調整引当金制度は廃止となる。 <p>[経過措置]</p> <ul style="list-style-type: none"> 対象：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 平成33年3月31日までに開始する各事業年度 ⇒ 改正前の処理が可能 平成33年4月1日～平成42年3月31日までに開始する各事業年度 ⇒ 現行法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を認める等
④長期割賦販売等の延払基準	<ul style="list-style-type: none"> 長期割賦販売等に該当する資産の販売をした場合に、その資産の販売等に係る収益の額及び費用の額について、その目的物又は役務の引渡し等を行った事業年度以後に延払基準の方法により経理した時は、当該各事業年度の益金の額及び損金の額に算入する。 	<ul style="list-style-type: none"> 長期割賦販売等の延払基準は廃止となる。 (注)消費税法においても長期割賦販売等の延払基準による計算制度は廃止となる。 <p>[経過措置](消費税法も同様)</p> <ul style="list-style-type: none"> 対象：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 平成35年3月31日までに開始する各事業年度 ⇒ 改正前の処理が可能 平成30年4月1日以後に終了する事業年度については、延払基準の適用をやめた場合の繰延割賦利益額を10年均等で収益計上する (注)ファイナンス・リース取引については改正なし。(消費税法も同様)

4. 適用時期

平成30年4月1日以後終了事業年度

なお、企業会計基準第29号において、収益認識に関する会計基準の適用時期は次のように記載されている。

原則 ⇒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

早期適用 ⇒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

5. 改正の影響

(1) 収益の認識時期

収益に関する会計基準では、収益の認識時期について、一定の場合、出荷基準等が認められる。

この取扱いに合わせて、法人税法上も、一定の場合、出荷基準等が認められることとなる。(3.改正の内容②参照)

(2) 返品調整引当金の廃止

返品調整引当金の計上が認められなくなり、かつ、買戻しの可能性がある場合についても、その可能性がないものとした場合の価額となるため、買戻し(返品権付販売)の取扱いについて会計処理と差異が生じ、税務調整が必要となる。

また、消費税についても、課税標準は実際に収受をした対価の額となり、会計上の収益の額と差異が生じるため、別途管理が必要になると考えられる。

(3) 長期割賦販売等の延払基準の廃止

長期割賦販売等の延払基準を適用している法人について、従来よりも益金の額の認識時期が早くなることにより、実際に代金が入金されるよりも前の段階で多額の課税が生じることとなる。

消費税においても、長期割賦販売等の延払基準による計算制度が廃止されることにより法人税と同様の影響が生じることとなる。

前提：1個15,000千円の製品（原価9,000千円）の割賦販売契約（※1）を結び、毎年1,000千円支払を受け15年で回収を行う。

改正前	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	15年目
① 入金	1,000千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円
② 所得※2	400千円	400千円	400千円	400千円	400千円	400千円
③ 税金 (②×実行税率※4)	119千円	119千円	119千円	119千円	119千円	119千円
④ 手取りキャッシュ (①-③)	881千円	881千円	881千円	881千円	881千円	881千円

※1 <改正前>
入金ごとに収益を認識し、同時に収益に対応する費用を認識する。
<改正後>
販売時に全額を収益認識し、同時に収益に対応する費用を認識する。

※2 収益1,000千円－費用600千円
＝所得400千円

※3 収益15,000千円－費用9,000千円
＝所得6,000千円

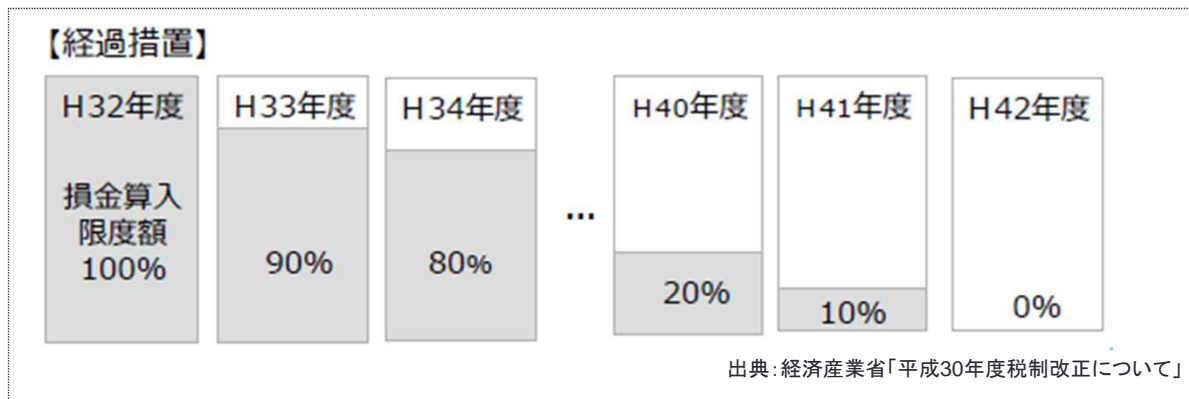
※4 税金については、所得金額に対して、平成30年4月1日以後開始事業年度の法人実効税率（外形標準課税適用法人）29.74%を使用

改正後	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	15年目
① 入金	1,000千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円
② 所得※3	6,000千円	0千円	0千円	0千円	0千円	0千円
③ 税金 (②×実行税率※4)	1,784千円	0千円	0千円	0千円	0千円	0千円
④ 手取りキャッシュ (①-③)	△784千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円	1,000千円

6. 実務のポイント

(1) 返品調整引当金制度廃止に伴う経過措置

制度廃止に伴い、平成33年度より現行法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を認める。



(2) 長期割賦販売等における延払基準廃止に伴う経過措置

制度廃止に伴い、延払基準の適用をやめた場合、適用をやめた時点における繰延割賦利益額を10年均等で収益計上する。

