

売上計上の 新ルール

「新収益認識基準」を 確認しておこう

令和3年4月1日以後に始まる事業年度等から、収益計上に関する新たな会計基準が適用されます。新たな会計基準が導入される背景やその概要、中小企業への影響について解説します。

廣田隼一税理士事務所
税理士
廣田隼一

新収益認識基準の 概要

平成30年に企業会計基準委員会から、新たな収益認識の基準となる「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」）が公表されました。

この収益認識基準は、令和3年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用されます。

この収益認識基準は日本で初めて設けられた収益認識（売上の計

上など）に関する包括的な会計基準です。

まず大きな特徴として、この新たな収益認識基準は、国際的な比較可能性の確保などを考慮し、基本的にはIFRS（国際財務報告基準）第15号の内容をそのまま取り込んだものとなっています。そして、従来からの「企業会計原則」の定めに優先して適用されることとなります。

なお、平成30年に公表された収益認識基準は、令和3年3月31日以前に開始する連結会計年度および事業年度の期首から早期適用す

ることが可能です。

また、ことし3月31日付で改正が行なわれましたが、改正後の基準についてもことし4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することが可能です。

さらに、企業の決算月などを考慮し、追加としてことし4月1日に終了する連結会計年度および事業年度から令和3年3月30日に終了する連結会計年度および事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表および個別財務諸表からの適用も可能となります。

新収益認識基準が 導入される背景とは

従来、日本では収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていませんでした。

一方で、国際会計基準審議会（IASB）およ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ない、平成26年5月に「顧客との契約から生じる収益」（IFRS第15号、Topic606）を公表しました。



売上などの収益は、企業の経営成績を表示するうえで重要な財務情報です。

そして、現代において国際的な比較可能性を確保することは非常に重要といえます。

このような状況を踏まえ、会計基準の体系を整備すること、そして、国内外での企業間における財務諸表の比較可能性を向上させることなどを目的に、「収益認識に関する会計基準」が制定されることになりました。

適用対象企業と 適用対象財務諸表

適用対象となる企業は、上場企業など金融商品取引法の適用を受ける会社や、大会社（資本金5億円以上または負債総額200億円以上）などの会計監査を受ける会社です。

なお、適用対象となる財務諸表は、連結財務諸表および個別財務諸表です。そのため、中小企業においては基本的に適用義務がありません。

しかし、中小企業であっても、会計監査を受ける大企業の連結財務諸表に含まれる子会社などにつ

いては、原則として新たな収益認識基準に従った会計処理をする必要が出てきます。

中小企業への 影響について

たしかに、中小企業（監査対象法人以外）については、収益認識基準の適用義務はないため、基本的にはいままでどおりの会計処理を続けることも可能です。

しかし、上場企業や大会社などとの取引関係がある場合には、相手方の収益の認識基準が変更されることで取引の契約条件も変更されてしまう可能性があるため、結果として中小企業側の資金繰りなどに影響が出てくることも考えられます。

また、税制面から影響を受ける可能性もあります。すでに税制面ではこの収益認識基準に対応した法人税の改正が行なわれており、後述する「長期割賦販売等に係る延払基準」と「返品調整引当金」の廃止は中小企業にも影響がある改正となります。

また、今回の収益認識基準の適用により、大企業と中小企業の会計基準に大きな乖離が生まれるた

め、今回は強制適用されていない中小企業の会計処理の基準にも、今後この収益認識基準が影響を及ぼすことも考えられるので、注意が必要です。

従来の収益認識との違いと 5つのステップ

従来の収益認識は、企業会計原則に従った実現主義という考え方により会計処理がされてきました。が、今回の新たな収益認識基準では、履行義務の充足により収益を認識するという考え方に変更され、「5つのステップ」という手順に従って収益を計上することになります。

収益認識基準では、基本原則として「約束した財又はサービスの顧客への移転をその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」としています。そして、この基本原則に従った収益計上するための手順として「5つのステップ」が示されています。

従来の会計実務に配慮して、限定的に代替的な取扱いもあります。が、収益認識基準では原則とし

て、必ずこの5つのステップにより収益認識をしていくこととなります。

これにより、抽象的だった収益計上の基準が明確化されるとともに、収益計上の「単位」「金額」「時期」について、より詳細な検討が必要となります。

会計実務では、いままでと同様の取引内容でも、収益認識基準を適用することで、従来とは収益の計上額や計上の時期などが異なってくる場合もあります。

5つのステップ とは

収益認識基準では、基本原則に従った収益を認識するために、次の5つのステップを適用します。が、実際には個別の取引等にに応じて詳細な判断が必要です。まずはその全体像を確認しましょう。

まず、ステップ1（顧客との契約の識別）、ステップ2（契約における履行義務の識別）では、契約の成立や契約による顧客への商品やサービスの提供についての履行義務の区分を識別します。

これにより、収益認識の単位を決定します。

次にステップ3（取引価格の算定）、ステップ4（契約における履行義務への取引価格の配分）で契約条件や取引慣行等を考慮して、契約ごとの取引価格を算定します。

1つの契約のなかに複数の履行義務がある場合には、ステップ2で識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分します。これにより収益の額を算定します。

そしてステップ5（履行義務の充足による収益の認識）で識別された履行義務のそれぞれが、一定期間にわたって充足されるものなのか、一時点で充足されるものなのかを判定し、収益の計上時期を決定します。

この一連の手順により収益が認識されます（図表1）。

新収益認識基準の各ステップの概要

ステップ1

収益計上の対象となる契約かどうかを識別します。

この収益認識基準は、次の要件をすべて満たす契約に適用されることになっています（収益認識基準19項より抜粋）。

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關す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

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

このステップでは、顧客との合意が強制力のある権利義務を生じさせるものかなどの判断を行いません。

なお、契約書を交わした場合だけではなく、口頭や取引慣行によるものも契約となります。

留意点として、複数の契約であっても、商業的目的が同一の場合や履行義務が単一であることなどにより、同一の顧客と同時期に締結した複数の契約を結合し、1つの契約とみなして処理する場合があります。これを、「契約の結合」といいます。

ステップ2

顧客との契約において商品やサ

ービスなどを提供する約束である履行義務を識別します。履行義務は、収益認識の単位となります。

そのため、1つの契約に複数の履行義務がある場合には、それぞれの履行義務が収益認識の単位となります。

ステップ3

収益の額の算定の基礎となる取引価格を算定します。

この際、顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」といい、変動対価がある場合には、変動対価の見積もりが必要となります。

例として、値引き、リベート、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティなどにより対価が変動する場合や、返品権付きの販売などが挙げられます。

なお、返品権付きの販売など顧客から受け取ったまたは受け取る対価の全部または一部を返金すると見込む場合には、受け取った対価等のうち、企業が権利を得ると見込まない部分については返金負債を認識します。

そして、返金負債の額については、決算日ごとに見直しをします（図表2）。

また、取引価格を算定する際

に、現金以外の対価や、対価に含まれる金利相当分、顧客に支払われる対価（現金、クーポンなど）がある場合にはその影響についても考慮します。

なお、原価の計上については、返金負債の決済時に顧客から商品等を回収する権利について資産を認識します。

ステップ4

1つの契約のなかに複数の履行義務がある場合には、企業が商品やサービスなどをそれぞれ独立して顧客に販売する場合の価格である「独立販売価格」の比率に基づいて、それぞれの履行義務に取引価格を配分します。

ステップ5

契約された商品やサービスなど（資産）の顧客への移転により履行義務を充足した時点、または充足するにつれて一定期間にわたり収益を認識することになります。

新収益認識基準への税制対応と中小企業の税制への影響

収益認識基準の公表により会計処理だけではなく税制への影響もあり、収益認識基準に対応する形で税法の改正がされています。

平成30年度税制改正により法人税法では新たに条文が新設され、資産の販売等に係る収益の計上時期および計上額を明確化する規定が設けられるなどの対応が講じられています。そして、法人税基

図表1 新収益認識基準の5ステップ

	内 容	収益計上との対応
ステップ1	顧客との契約の識別	収益計上の単位を決定
ステップ2	契約における履行義務の識別	
ステップ3	取引価格の算定	収益の額を算定
ステップ4	契約における履行義務への取引価格の配分	
ステップ5	履行義務の充足による収益の認識	収益計上の時期を決定

図表2 返品権付きの販売の収益計上の仕訳例

(借方) 現預金	××	／	(貸方) 売上高	××	※1
			返金負債	××	※2

※1 返品されると見込む商品等の対価部分を除いて収益を認識する
 ※2 返品されると見込む商品等の対価部分について返金負債を認識する
 なお、収益認識基準では、顧客が資産に対する支配を獲得したとき、または獲得するにつれて資産が移転したと考える。

本通達においても収益認識基準に対応して「履行義務」という新たな概念を盛り込んだ見直しなどがされています。

なお、中小企業（監査対象法人以外）については、従来どおりの企業会計原則等による会計処理によることが基本的には認められています。

しかし、中小企業においても重要なものとして、従来は税務上認められていた「長期割賦販売等に係る延払基準」と「返品調整引当金」

については、収益認識基準に対応して一定期間の経過措置を講じたうえで廃止となりました。これらの規定は収益認識基準を適用していない中小企業も一律に廃止となりますので、注意する必要があります。

長期割賦販売等に係る延払基準の廃止と経過措置

収益認識基準では履行義務の充足により収益が認識されることになるため、商品の引き渡し時に履行義務が充足され、割賦基準は認められません。

この収益認識基準に対応して法人税法においても、平成30年度税制改正により長期割賦販売等に係る延払基準がリース譲渡を除き廃止されました。

これにより、原則として割賦販売については販売時に税務上収益認識（益金算入）されることになり、納税資金に影響が生じることになります。

なお、経過措置として平成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なった法人については、令和5年3月31日までに開始する事業年度について従来の処理を適用できるとするとともに、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適用をやめた場合には未計上収益額（および未計上費用額）を10年均等で計上する等の措置が講じられています。

返品調整引当金の廃止と経過措置

返品権付きの販売について、過去の実績等を考慮し返品調整引当金を繰り入れる処理がされる場合があります。

しかし、収益認識基準では、返品権付きの販売については変動対価として、返金が見込まれる部分を返金負債として認識することになり、代替的な取扱いも示されていないことから引当金の計上は認められていません。

そのため、法人税法においても平成30年度税制改正により返品調整引当金は廃止されることになりました。

なお、経過措置として、平成30年4月1日において対象事業を営む法人については、令和3年3月31日までに開始する事業年度について従来どおりの損金算入が認められます。

そして、令和3年4月1日から令和12年3月31日までに開始する各事業年度は、従来の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こととなります。

ひろた じゅんいち 個人事業主・法人経営者への経営助言、相続・事業承継対策などを中心に、執筆・監修活動も行なう。また、金融機関や住宅メーカーと連携した相談会などで税務相談に応じしている。