

迷いやすい 「売上の 計上ルール」 を確認する

中小企業に適用される 売上計上のルール

売上をいつ、どのタイミングで計上するかを定めたものを「売上計上基準」といいます。

実は、法人税法には売上計上基準の規定がありません。「益金の額および損金の額は、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する」と定めているのみです。

では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、どのようなものでしょうか。

まずは会計処理における「発生主義」「現金主義」「実現主義」と

いう3つの考え方についてみていきましょう。

(1) 発生主義と現金主義

「発生主義」とは、現金が入ってきたり出ていたりすることに関係なく、商品の販売やサービスの役務の提供などが行なわれた時点で、収益または費用を計上するルールです。

これに対して、現金の受渡しがあつた時点で収益または費用を計上するルールを「現金主義」といいます。

現金主義には、帳簿付けが簡単というメリットがありますが、当期に商品を販売して翌期に代金が入金された場合は、翌期に売上が計上されることになります。当期



売上は、いつ計上するのが正しいのでしょうか。税務調査でも指摘されやすい「売上」について、その計上のタイミングを確認しましょう。

脇田弥輝税理士事務所
税理士

脇田 弥輝

に販売したものが当期の売上にならないのでは、正しい期間損益を計算することができません。費用に関しても同様です。

そこで特別な場合を除き、企業会計原則（企業会計における実務上の慣習から、一般に公正妥当と認められるところを要約してまとめたもの）では、現金主義での計上は認められません。

(2) 実現主義

「実現主義」とは、収益が実現した時点で、売上を計上するルールです。

「実現した時点」については後述しますが、収益の実現には、次の2つの要件を満たす必要があります。

● 第三者への商品の販売や役務の提供

● 対価（現金や売掛金、受取手形など）の取得

(3) 売上は実現主義、費用は発生主義で計上

企業会計原則では、「すべての費用および収益は、その支出および収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」とされています。

ですが、売上については、その「発生した時点」を正確に把握するのは困難です。開発、営業、製造等を経て、徐々に売上が発生するため、いつの時点でいくらの売上が発生しているのか、正確な金額がわからないからです。

そこで、売上は、より具体的な基準である「実現主義」で計上します。企業会計原則でも、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限る」とされています。

以上をまとめると、「売上は実現主義で計上、費用は発生主義で

計上」ということになります。

なお、2021年4月から、「収益認識に関する会計基準」（以下、「新収益認識基準」といいます）の適用が開始されています。日本の会計基準を国際的な会計基準に合わせる方針から、従来の会計基準にIFRSの考え方を取り入れたものです。

新収益認識基準は、実現主義よりもさらに具体的に、収益を「契約の識別、履行義務の識別、取引価格の算定、取引価格の履行義務への配分、履行義務の充足による収益の認識」という5ステップで認識していくものです。

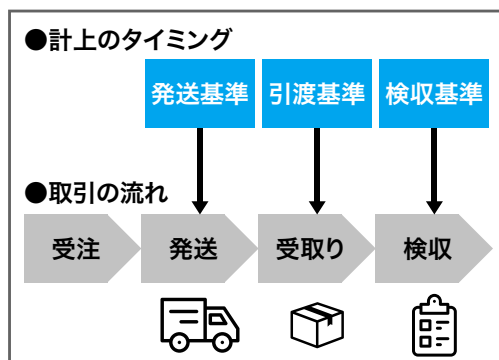
これは上場企業や大会社では強制適用となりますが、中小企業は任意適用のため、これまでどおりの考え方で問題ありません。

実現主義における「実現した時点」とは

さて、売上は実現主義に基づき、「収益が実現した時点で計上する」ルールですが、「実現した時点」とはどの時点をいうのでしょうか。

商品の販売について、一般的な例を挙げて考えてみましょう。

図表1 売上計上のタイミングと取引の流れ



- ① 商品の売買契約が成立する
- ② 商品を発送する
- ③ 相手が商品を受け取る
- ④ 相手が検収する
- ⑤ 代金を受け取る

スーパーやコンビニでの買い物では、①から⑤が同時に行なわれますが、一般の会社では、入金の数か月後に商品を渡したり、宅配便で送ったりと、商品の受渡し方法が様々です。

企業会計原則では、こうした商品受渡しの様々なパターンについて、次のような基準が考えられています。

- ① 発送基準…商品を送った時点で売上を計上する

- ② 引渡基準…商品が相手に届いた時点で売上を計上する

- ③ 検収基準…相手が商品の検収を終えた時点で売上を計上する
- 一般的な取引の流れのなかで①から③の計上タイミングを示すと、図表1のようになります。

また、このほかにも、

- ④ 船積基準…輸出品に多く用いられる基準で、B/L（船荷証券）の日付で売上を計上する

- ⑤ 使用収益開始基準…土地・建物を販売する不動産業等で用いられる基準で、相手が商品を使用し、収益をあげることが可能になった時点で売上を計上する等の基準があります。

法人税法でも、通達によって益金（売上）の算入は企業会計原則と同様に扱われ、複数の基準が認められています。

（法人税基本通達2-1-2）

棚卸資産の販売に係る収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該棚卸資産の

種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。（後略）

したがって、いずれかの基準で売上を計上する時点を決めることになります。

ただし、一度決めた売上計上基準は、販売状況や契約条件等が変わったなどの正当な理由がない限り、いつでも好きに変更することは認められていません。企業会計原則でも、「その処理の原則および手続きを每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない」としています。

逆にいえば、每期継続して同じ基準で売上を計上するのであれば、いずれの処理も「実現主義」に沿った処理といえます。継続適用を前提に、事業の種類ごと、取引先ごと、商品の種類ごと等、それぞれに基準を選択することもできます。

実務で最も一般的なのは、①の発送基準でしょう。自社が発送した時点を把握するのは簡単で、手間がかかりません。

②の引渡基準や③の検収基準では、相手が受け取った日や検収を終えた日がわかる書類が必要となります。

たとえば、出荷後に返品や値引きが多く発生するような場合は、検収基準が適しています。個々の状況に照らして、適切な基準を採用しましょう。

ケース別にみた 売上計上のタイミング

それではいくつかのケースで、売上計上のタイミングをみてみましょう。

(1) ネット販売、通信販売

最近ではインターネットでの売買が増えています。店舗を持たずにネット販売のみという業者もありますし、実店舗とネット販売の両方を取り扱っている業者もあります。

ネット販売では、取引は次のような流れとなります。

- ① 注文を受ける
 - ② 代金の決済（代引き、カード決済、振込等）をする
 - ③ 商品を発送する
 - ④ 購入者が商品を受け取る
- 通販サイトでの売上の確定は、

次の2通りになります（名称は、決済会社によって異なります）。

●自動売上方式：注文完了と同時に売上が確定し、購入者に請求がいく

●指定売上方式：注文完了でクレジットカードの与信枠が押さえられる。この段階では仮売上であり、購入者に請求はいかない。運営事業者のタイミングで管理画面から売上確定処理を行ない、購入者に請求がいく

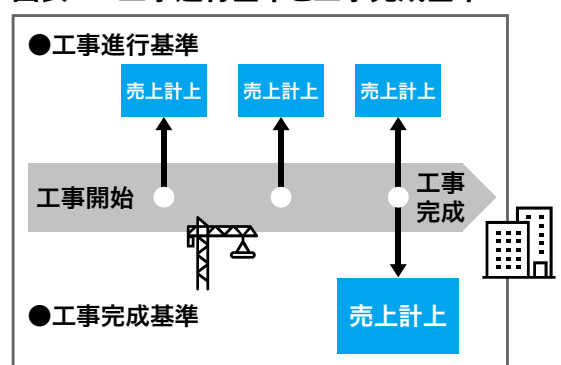
売上計上基準は、前述した発送基準（商品を発送した日）が多いでしょう。引渡基準（購入者が商品を受け取った日）にするなどの処理も認められます。

(2) 建築、建設業

建設業の場合、工事が完成した時点で売上を計上する「工事完成基準」が一般的ですが、工事の進行に応じた売上を期間ごとに配分して計上する「工事進行基準」という基準もあります（図表2）。

工事完成基準は、工事が完成して相手に引き渡した時点で、一括して売上を計上する基準です。売上は実現主義で計上すると考えるので、工事完成基準が一般的であるといえます。この場合、工事終了までにかかる費用（材料費、人

図表2 工事進行基準と工事完成基準



件費等）は、「未成工事支出金」や「仕掛品」等の科目で資産計上し、費用から除きます。

工事完成基準は、工事が完成した時点で損益計上するので、処理が簡単です。

一方、工事進行基準は、請け負った仕事の進み具合によって、段階的に売上を計上する基準です。各期に計上した売上に対応する費用（材料費、人件費等）を費用として計上していきます。

工事がかなりの長期間に及ぶ場合や金額が多額の場合には、工事進行基準を採用することで、業績の管理を正確に行なうことができます。

なお、新収益認識基準の開始に

伴い、従来の工事進行基準は廃止となっていますが、中小企業ではこれまでどおりの会計処理が適用可能です。

(3) 委託販売

委託販売とは、商品等の販売を第三者に委託し、受託者へ手数料を支払う方法をいいます。

一般的な委託販売は、次のような流れになります。

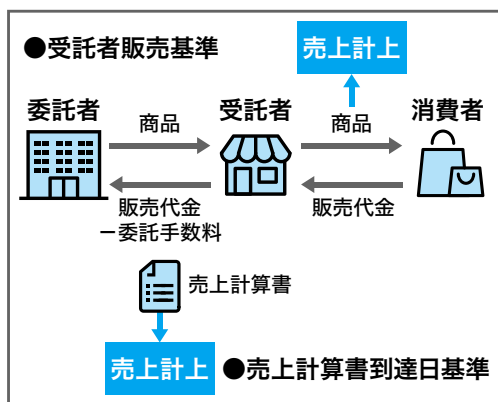
- ① 委託者が受託者へ商品を送る
- ② 受託者が商品を消費者へ販売する
- ③ 受託者が消費者から販売代金を受け取る
- ④ 受託者が、販売代金から販売手数料や経費立替金を差し引いた代金を、委託者へ送金する
- ⑤ 受託者が、売上の都度（週ごと、月ごと等の単位にしてもよい）、委託品についての売上計算書を委託者へ送る

売上計算書には、販売総額、経費（販売費や保管料等）、販売手数料を記載し、受託者から委託者への送金額の計算をします。

委託者の売上は、商品の販売額です。受託者への販売手数料は費用になります。

委託者の売上計上のタイミングには「受託者販売基準」と「売上

図表3 受託者販売基準と売上計算書到達日基準



計算書到達日基準」があります
(図表3)。

原則は、受託者販売基準が売上計上のタイミングになります。これは、受託者が商品を販売した時点で売上を計上するものですから、受託者がいつ販売したのかを管理し、売上計上する必要があります。

売上計算書到達日基準は、受託者からの売上計算書を受け取った日に売上を計上するルールです。売上計算書は、1か月を超えない一定期間ごとに送付されればよいので、1か月ごとに送られる場合には、1か月に1度、売上を計上すればよいことになります。

売上計算書到達日基準について

て、法人税基本通達には次のように記載されています。

(法人税基本通達2-1-3)
棚卸資産の委託販売に係る収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続して当該売上計算書の到達した日において収益計上を行っているときは、当該到達した日は、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして(後略)

(注) 受託者が週、旬、月を単位として一括して売上計算書を作成している場合においても、それが継続して行われているときは、「売上の都度作成され送付されている場合」に該当する。

なお、受託者に送った商品のうち、売上に計上されていない預け在庫は棚卸資産になります。決算時には、自社にある棚卸資産に加えることを忘れないように注意が必要です。

一方、受託者の売上計上のタイミングは、商品を販売した日ではなく、委託者に売上計算書を送付する日です。受託者の売上は、商品を販売した売上ではなく、委託

者から受け取る販売手数料となります。

売上計上に関する実務上の留意点

最後に、実務上の留意点について確認しておきます。

(1) 締め日に売上計上する場合

たとえば月に一度、まとめて請求書を発行している場合、その締め日にまとめて売上計上することにも認められています。

この場合、締め日と決算日が一致していれば問題ないのですが、20日締めで決算日が31日といった場合はどうなるでしょうか。

その場合も、締め日と決算日の間が10日間程度であれば、締め日で売上計上することが認められています。つまり、決算月の21日、31日までの売上は、翌期に計上してよいということです。

(2) 在庫、仕掛品と売上の関係

期末の棚卸資産の計上漏れがないように気をつけましょう。

期末の在庫商品のほか、工事完成基準における未完成の工事にかかる費用、委託販売における委託先にある預け在庫などにも注意が必要です。

(3) 期ずれ

企業会計原則には、「費用収益対応の原則」が次のように記載されています。

「費用および収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に对应表示しなければならぬ」

売上が計上されていないのに、それに対応する費用が計上されては、正しい期間損益が計算できません。損益計算書には、売上に対応する費用を計上します。

当期末の売上を翌期首に計上してしまったり、翌期の売上に対応する費用を当期で計上してしまったりすることを「期ずれ」といいます。期ずれは、税務調査でほぼ必ずチェックされます。

決算前には、改めて売上計上基準を確認し、誤りがないかを確認しましょう。

売上計上基準は1つではなく、どの基準を採用するかは販売状況によります。

請求書の発行や売上計上について社内ルールを定め、一度採用した基準を継続して、正しい時期に売上を計上しましょう。