

「収益認識に関する会計基準」 の中小企業会計・税務に与える影響

佐藤 豊和

The Impact of Accounting Standard for Revenue Recognition on Accounting and Taxation of Small and Medium Enterprises

SATO, Toyokazu

名古屋経済大学経営学部准教授

要旨：企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」が、2018 年 3 月の公表からおよそ 3 年の周知期間を経て、2021 年 4 月に開始する事業年度より強制適用される（早期適用の企業を除く）。この基準は、まずは金融商品取引法監査を必要とする上場企業のみにも適用されるが、当該企業の非上場子会社や取引先の中小企業の会計と税務にも影響を及ぼすことが予想される。この論文は、収益の認識および測定について従来の実現主義原則をより精緻化する「収益認識に関する会計基準」の内容を考察し、これが中小企業の会計と税務にどのような影響を与えるかを検討する。またその過程で、この会計基準のみならず、新たな企業会計基準の設定は、そもそも中小会社の会計および税務に対していかなる影響を及ぼすのかについても考察する。

キーワード：中小企業会計、収益認識に関する会計基準、変動対価、概念フレームワーク、実現主義の精緻化

1. はじめに

2021 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度より企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益基準という）およびその適用指針である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、収益指針という）がいよいよ日本基準（J-GAAP）を採用する上場企業において強制適用されることとなる。適用に先んじて、企業会計基準委員会（ASBJ）からこの新しい収益基準が公表されたのは 2018 年 3 月末日で、そこからおよそ 3 年の周知期間を置いているというのがこの会計基準の重要性と実務における影響の大きさを表しているといえる¹。一方、日本の証券市場で国際会計基準（IFRS）および米国基準（US-GAAP）を適用して上場している会社については、IFRS 適用会社は 2018 年 1 月に事業年度を開始する会社より IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が、US-GAAP を適用している会社についても、2018 年 12 月より開始の事業年度より、同名の基準である Topic606 がそれぞれ強制適用となっている。これに関連して、J-GAAP 適用の会社であっても、連結親会社が IFRS あるいは US-GAAP 適用会社である場合を想定して、2018 年 3 月の公表当初からの収益基準および指針の早期適用

¹ 公表からおおよそ 2 年後の、2020 年 3 月 31 日に、注記事項の定め、収益の表示科目、契約資産と債権の区分表示の要否など、表示および開示に関する事項を補完した、改正企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」および改正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」が公表されている。

が認められている。しかし、日本の証券市場で上場する会社の93%超はJ-GAAP適用会社であり²、大半の日本企業が2021年4月以降に開始する事業年度から、この新しい企業会計基準の影響を受けることとなる。

また収益基準および指針に対応する税制についても、早期適用会社を考慮して、公表とほぼ時を同じくして対応がなされ、すでに2017年12月の閣議決定「平成30年度税制改正大綱」に、収益認識に関する会計基準(案)に対する税制上の取扱いが盛り込まれ、この大綱を受けて2018年4月1日に改正された法人税法は、第22条第4項の文言追加および同条の2の規定、さらに法人税法施行令18条の2を新設することにより、収益基準および指針との整合性を企図して制定されたものである。

本稿は、収益基準および指針の適用にあたって、中小企業の会計と税務が受ける影響を検討するものである。収益基準はさしあたって上場企業のみ強制適用される会計基準であり、中小企業については任意適用である。投資家に対して、従来整合性のなかった収益認識のルールが統一性と画一性を持ち、投資対象の企業間に比較可能性を与えるという点では、上場企業にしか収益基準を適用する意味はない。しかし、そう言い切ってしまうてよいものであろうか。収益の認識および測定という会計項目は、ほぼすべての企業に関連するものであって、また上場企業を親会社とする子会社あるいは関係会社である中小企業、もしくは中小企業であっても上場企業が主要な取引先関係にあるなど、強制ではないが、取引もしくは資本関係から会計処理または表示の持続性が必要で、中小企業側だけが従来の実現主義ベースによる収益認識基準を採用し続けることが困難な場合も予測されるのではないだろうか。また今回は、収益基準の導入によるケースを契機として、一般的にこのような企業会計基準が設定された時に、中小企業はどのような影響を受けるのかについて、言い換えれば、上場企業を主眼に置いて設定されている会計ルールを中小企業はどの程度まで受容すべきかについても問題意識を広げ、税制と中小企業会計の関係性を含めて検討してみたい。

2. 収益認識に関する会計基準の概要

2-1 会計基準設定の背景

収益認識に関する会計基準設定の議論の開始は2000年代の初頭まで遡る。国際会計基準委員会(IASB)と米国の財務会計基準委員会(FASB)が収益認識に関する会計基準の共同プロジェクトを始動させたのは2002年5月であった。この背景には、グローバル化の一途を辿る証券市場では、投資の対象となる企業を評価するためにはやはり統一された会計基準が必要であり、すでに様々な会計項目で基準統一化の検討がされていた。殊に収益については各国や地域でその認識と測定の基準が異なっており、企業間の比較可能性を損なう要因となっていた³。この共同プロジェクトは、2008年12月のディスカッション・ペーパーの公表を経て、2010年6月によりやく基準の公開草案公表に至っている。その後、統一された収益認識に関する会計基準として、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

(US-GAAPではTopic606)が制定されたのは、さらに4年を経た2014年5月である。ここから4年弱の周知期間(途中、当初予定より1年間の期間延長があった)をさらに経て、IFRS適用企業は2018年1月以降(US-GAAP適用企業は2017年12月)に事業年度開始となる企業よりIFRS第15号(US-GAAP適用企業はTopic606)が強制適用となった⁴。このように議論の開始から適用までおよそ15年超の時間を要したのは、収益認識と測定という会計行為がすべての企業に関連することであり、議論に参加する各国および業種等との間の調整が困難であったからに他ならないであろう。

日本においても、このような収益認識に関するIFRSとUS-GAAPの動向に呼応して2008年ごろから議論が始まっていたが、企業会計基準委員会(ASBJ)が正式に日本の会計基準としての開発に向けた検討を開始したのは、IFRS第15号の公表後の第308回会合(2015年3月開催)からであった。その後、2016年2月の「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見募集」と、これに寄せられた課題の抽出と検討を経て、2017年7月に企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準(案)」および企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認

² 2021年1月末日現在、日本の証券市場で上場する上場会社数は3752社(うち外国会社4社)であり、このうち会計基準としてIFRSを適用する会社が228社(適用決定会社11社を含む)、US-GAAPを適用する会社が11社、残り3513社がJ-GAAP適用会社である(日本取引所グループ「その他上場会社情報(最終閲覧日2021年2月12日)」

(<https://www.jpx.co.jp/listing/others/index.html>)。

³ IFRS適用企業が多いヨーロッパ諸国においては、収益認識に関する規則として、IAS第11号「工事契約(Construction Contracts)」と同第18号「収益(Revenue)」存在していたが、それが必ずしも整合的ではなく、かつガイダンスが不足していたため、結果的には各国の産業別のガイダンスをベースに実務が行われていた。またUS-GAAP適用企業が多い米国では、産業ごとにさまざまな特例が存在し、それぞれのルールが必ずしも同じ原則に基づいていないため、同じような経済事象であっても、当てはめるルールによって結果が異なる可能性があるといわれていたという。鶯地(2014)26頁参照。

⁴ なお、同時に、日本の証券市場においてIFRSおよびUS-GAAPを適用して上場している企業についてもIFRS第15号またはTopic606が強制適用となった。J-GAAPが同様の基準を適用するおよそ3年前のことであるが、これらの企業の会計処理や開示の状況がJ-GAAPを適用する際のメルクマールとなっている。

識に関する会計基準の適用指針（案）」が公表され、これらに寄せられた意見を踏まえた検討と修正の後、2018年3月に収益基準と収益指針の公表に至った。なお、その後、注記（1）に示すように主に開示と表示の項目について補完する改正案が2020年に公表されている（収益基準第92項）。

2-2 従来の実現主義原則との比較

収益の認識・測定のルールは、長らく実現主義原則に基づいて行われてきた。実現主義とは、収益の認識・測定については、一部の例外を除いて、費用のように発生の時点では行わず、財・サービス等の引き渡しとそれらに呼応する現金もしくは現金等価物の獲得の時点（これを実現の時点とする）で行うとするものである。この実現主義原則の根拠は、明文化されている部分としては企業会計原則の一部分に依るのみで⁵、むしろそれぞれの業界の慣行、税法規定または商事法判例などが一体となって会計慣行を形成してきたという経緯があった。収益の認識・測定について、明文化された規定が少なく、流動的な会計慣行が会計処理のおおよその規範となるということは、次々に登場する新たな経済取引の種類に応じて柔軟な会計処理を許容する一方、経営者の裁量的判断の余地を許していた。すなわち、経営者は利益操作あるいは租税回避等、その時々における経営的判断によって、売上等収益の金額をある程度調整できることが会計ルール上でも可能であったといえる。また、投資家の立場からすれば、経営者にそのような利益操作の余地を残しているとすれば、投資対象となる企業の財務情報の比較可能性は損なわれる。新たな収益基準は、収益認識および測定のプロセスを細分化し、また企業会計基準として明文規定化することで、このような経営者の経営判断上の裁量や恣意性を排除し、投資家に資する有用な企業財務情報の確保を目的とするものである。

2-3 5段階アプローチ

収益基準は第16項において、収益認識の原則を「本会計基準の基本となる原則は、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である。」と定義している。このとき収益は次の5つの段階にわたって認識される（収益基準第17項）。

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

従来の収益認識は、2-2で述べたように、企業会計原則、税法規定、商事法判例等が形成した実現主義ベースの会計基準を採用し、営業循環における財やサービスの提供とそれに対応する現金もしくは現金等価物の獲得という過程を基本として行われてきた⁶。一方、収益基準のもとで収益は、契約の識別および単位の決定と認識される金額の測定を行ったうえで、そこに含意されている履行義務（通常、財・サービスの販売契約における財・サービスの顧客への移転をさす）を充足する、または充足するにつれて認識される。ただし、新たな収益基準は従来の実現主義原則の精緻化であり（鈴木 2018）、互いに理論的齟齬を含むものではない。これは、両者が実務規範の帰納的基準形成という点では共通したものであり、むしろ新たな収益基準は従来の実現主義を包含しているものといえる。

3. 会計基準設定プロセスにおける中小企業会計の位置づけ

本稿の主題と結論は企業会計基準の設定時における中小企業会計基準の位置づけという点に重きを置くものであるが、その点を明らかにするために、最初に企業会計基準の2000年より前の設定プロセスと2000年代以降の会計基準設定プロセスを概観し、その後、それらの会計基準設定プロセスにおける中小企業会計の位置づけを明らかにしてみたい。

⁵ 企業会計原則第二損益計算書原則三B「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。」の規定をさす。

⁶ 実現主義原則の例外として、工事進行基準、時間基準、収穫基準、割賦基準などがある。これらの諸基準は新たな収益認識基準の適用の過程でその枠内に吸収され、それらの会計処理は「例外」ではなく、新たな収益認識基準の一形態として説明解釈される。ただし、実質的な現金基準である割賦基準は新たな収益基準の中では説明され得ず、財もしくはサービスの提供時において通常の販売基準と同様と解釈され収益計上される（現金回収時まで収益の計上を繰り延べない。）

3-1 会計基準設定プロセスの変化

従前のわが国の会計基準設定プロセスは、1949年に設定された「企業会計原則」に準拠して進行するものであった。企業会計原則は、日本の戦後から平成に至るまでの企業会計の支柱といってもよく、会計基準の設定の際にまず尊重されるべき会計原則であった。この原則は対象を特に限定しておらず、上場企業、中小企業、もしくは公開会社、非公開会社など企業実体に応じて、すべての企業体に対して拠りどころとなる会計原則であった。企業会計原則は、むしろ現在でも有効な、企業会計基準設定のための指針ではあるが、時代が進み、企業を取り巻く環境の変化（グローバル化、IT化、取引の複雑化など）とともに、会計基準を設定する際の規範からは外れ、陳腐化するケースも生じてきた。

2004年に公表された「財務会計の概念フレームワーク」（以下、概念フレームワークという）は、企業会計原則だけでは対応しきれなくなった企業環境の変化に呼応して公表された会計基準設定のための新しい指針であった。この概念フレームワークが企業会計原則と異なる点として、その対象を明確にしている点が挙げられる。その序文の中で「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示」という文言があり、投資意思決定の有用性を目的として、すなわち原則として、投資家の投資対象となるような厳密な開示の要求される上場企業等を射程に入れていることが明確に示されている。このことから、非上場の中小企業は概念フレームワークを拠りどころとする新たな会計基準設定の際には対象外となり、中小企業の会計基準はまた別個に検討する必要が生じることとなった。

3-2 会計基準設定プロセスにおける中小企業会計の位置づけ

会計基準設定プロセスの変化の中で、中小企業会計の位置づけはどのように変化していったのだろうか。3-1で述べたような企業会計原則に則して会計基準が設定されていた時期は、上場企業と中小企業の間にはさしたる隔たりはなく、新たな会計基準が設定されてもあえて区別する必要はなかった。例えば、税効果会計に関する会計基準は、当初1998年10月に当時の会計基準設定機関であった企業会計審議会から「税効果会計に係る会計基準」が公表された⁷。上場企業では強制適用であったが、中小企業では、投資家等の利害関係者への影響とコスト面などを勘案して、各種利害関係者などへの影響がなければ適用しなければよかった（ただし適用しなくてもよい、という規定はない）。しかし、2000年代以降、会計基準が基本的にIFRSとUS-GAAPとのコンバージェンス、エンドースメント、あるいはアドプションを考慮し、これを概念フレームワークに当てはめて設定されるようになってからは、区別する必要が生じてきている⁸。これは、IFRSやUS-GAAPを導入する場合、（特にUS-GAAPに顕著なのであるが）日本のように上場基準向け、中小企業向けという区分がなく、導入された場合、中小企業の側が適用の判断に迷うということが考えられる。そこで、前述したような概念フレームワークの対象企業の変化とも相まって、中小企業向けの会計基準を新たに開発し運用しようという動きが見られた。その過程で、作成されたのが、2005年8月に公表された「中小企業の会計に関する指針」（以下、中小企業会計指針という）であった。中小企業会計指針は、上場企業向けの厳密な会計基準を簡易化したものと考えられるが、それでも中小企業が適用するには厳格的に過ぎ、次第に形骸化していった。その後、中小企業の実情に沿った形で、つまり実際に適用されている、税法規定に沿った形で作成され、2012年2月に公表されたのが「中小企業の会計に関する基本要領」（以下、中小企業会計要領という）であった。この2つの中小企業向けの明文化された会計基準は、中小企業が依るべきレベルの会計基準をあらかじめ指示するとともに、今まで曖昧であった、上場企業に適用される厳密な企業会計基準と中小企業向けの会計基準の区別を改めて可視化したものであるともいえる⁹。

⁷ 現行の税効果会計に関する会計基準は、ASBJが従来の「税効果会計に係る会計基準」を再検討・修正して公表した企業会計基準第28号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正』（2018年2月公表）である。

⁸ IFRSやUS-GAAPなどすでに国際的なスタンダードとなっている会計基準を自国の会計基準として導入する際に検討される方法には次の3つのものがある。（1）コンバージェンス（convergence）すでに確立されている会計基準が互いにあり、それぞれの内容を考慮しあって一つに収斂させていく方法。（2）エンドースメント（endorsement）導入しようとする会計基準のうち、自国の会計慣習などになじまない部分は除外してその他は承認する方法。（3）アドプション（adoption）導入しようとする会計基準のすべて適用し受け入れる方法。なお、収益基準はIFRS第15号のほぼ全面的な受け入れであるため、アドプションであると考えられる（一部、商品販売の際の発送基準を容認するなどエンドースメントの側面もある）。ただし、現在のASBJの会計基準導入の考え方は、国際的な会計基準との整合性を重視し日本基準を策定するが、必ずしもそのまま国際的な会計基準を受け入れるという方針は示されていない（ASBJ「中期運営方針」、2019年10月公表）。

⁹ 中小企業会計と収益認識の関係に関する先行研究として、朱（2019）がある。中小企業会計指針と中小企業会計要領における収益認識の比較検討については朱（2019）に詳しい。

4. 収益基準および指針の会計上および税務上の個別論点

収益基準および指針は様々な収益取引を想定して、具体的な会計処理を提示している。ここでは、そのうちの2つを取り上げて、さらに、それらの会計処理に対応する法人税法および関連する基本通達による税務処理を、従来のものと新たな収益基準によるもので例示し考察してみたい。

4-1 リベートを伴う取引（変動対価）

4-1-1 設例と考察

（設例）商品を現金100で売り上げた。なお、販売契約時に売上高に対してリベートを15%支払う条件が付いている。契約は完了しリベートは翌期に満額支払われた。

（従来のケース）

（当期販売時）	現金	100	売上高	100
（翌期リベート支払時）	売上高	15	現金	15

この場合、リベートの支払いは翌期の売上高の控除項目となる。当期の売上高は100であり、税務上の益金算入額も100である。

（収益基準によるケース）

（当期販売時）	現金	100	売上高	85	返金負債	15
（翌期リベート支払時）	返金負債	15	現金	15		

契約条件を満たし、リベートとして取引先に還元されると見込まれる金額を、当期販売時においてあらかじめ見積もる（この場合、15を見積額として計上している）。その金額を当初の契約上の売上高から控除して当期売上高とする。見積額は返金負債という新たな勘定科目で表現する。翌期リベート支払時は、返金負債を取り崩す処理を行う。結果、当初からリベート金額を控除した純額で売上高が計上されていることとなる。

当期の売上高は現金収入額100に関わらず、見積もられたリベート金額控除後の純額売上高の85であり、税務上の益金算入額も同じく85である。ただし、後述する基本通達にしたがい、その条件を満たした場合である。

従来のケースと収益基準によるケースを比較検討すると、当期についていえば、益金が85で計上できる収益基準のほうが税務上は納税者有利である。中小企業では、収益基準によらず従来の会計処理を行うことが認められているが、当期の益金算入額は100となって、収益基準を採用するよりも益金ベースで15だけ不利となる。

4-1-2 会計上と税務上の差異

収益基準は、契約時に対価の変動が見込まれる販売価格につき変動対価という概念を規定している（収益基準第54項）。この考え方は従来の収益認識取引にはなく、見積もりによる変動対価部分を返金資産および返金負債という新たな勘定科目を用いて表現する。すなわち、顧客と約束した対価に変動対価（顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分（例えば、値引き、リベート等）が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積もることとなり（収益基準第50項）、その見積もられた変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含めることとなる（収益基準第54項）。

従来は契約時（当初販売時）に値引き、リベート等の見積もりの要素はなく、販売価格と等しい額の売上高を仕訳していた。そして、そのリベート等の要件を満たした場合に、その該当金額に対応して反対仕訳を行う処理を行っていた。4-1-1の設例で示したように、会計上の収益と税務上の益金との間に差異は生じない。一方、収益基準による場合には、下記の基本通達を示す諸要件を満たす場合には、会計上の収益と税務上の益金との間に差異は生じないが、何らかの事情で諸要件を満たさなくなった場合には、税務上の益金は、従来の売上高によることとなり、収益と益金との間に差異が生じることとなる（税務調整で益金不算入の処理を行うことになろう）。

なお、法人税基本通達は、変動対価の収益計上について以下のような要件を示している（法基通 2-1-1 の 11 一部引用）。

値引き、割戻し等による対価の変動の可能性がある取引（返品・貸倒の可能性については除く。）について、変動対価につき引渡し等事業年度の確定した決算において、収益の額を減額し、又は増額して経理した金額は、引渡し時の価格等の算定に反映する。

ただし、次に掲げる要件の全てを満たす場合に限る。

(1) 値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額する可能性のある金額又はその算定基準が、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること。

(2) 過去における実績を基礎とする等、合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により (1) 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もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価の額が算定されていること。

(3) (1) を明らかにする書類及び (2) の算定の根拠となる書類が保存されていること。

4-2 ポイント還元を伴う取引

4-2-1 設例と考察

(設例) 商品 A の売上額 3,000 に対し、自社で利用されるポイント 300 を付与する（消化率 100%と仮定）。

(従来ケース)

(当期販売時)	現金	3,000	売上高	3,000
(当期ポイント付与時)	ポイント引当金繰入	300	ポイント引当金	300
(翌期ポイント使用時)	ポイント引当金	300	売上高	300

この場合、ポイント引当金の繰入と取崩は収益の額の計算に影響を与えない。当期の売上高は 3,000 であり、税務上の益金算入額も 3,000 である。また当期のポイント引当金繰入は損金不算入となり（会計と税務との間に一時差異が生じ、税務調整が必要となる）、翌期にポイントが使用された期に解消する。

(収益基準によるケース)

(当期販売時)	現金	3,000	売上高	2,727
			契約負債	273

ここでは、商品の売上額 3,000 は、商品 A の販売 2,727 ($=3,000 \times 3,000 / (3,000 + 300)$) とポイント付与部分 273（前受けの性質を持つ契約負債という新しい勘定科目で表示する。またカッコ内の計算式により按分計算する。）($=3,000 \times 300 / (3,000 + 300)$) の二つの履行義務が認識されることとなり、それぞれ独立販売価格に基づき配分される。税務上の益金算入額も当初売上高と同じ金額の 2,727 となる。

このケースで翌期にポイントをすべて使用した時の仕訳は以下のようになる。

(翌期ポイント使用時)	契約負債	273	売上高	273
-------------	------	-----	-----	-----

ポイント使用が全額行使された場合には、契約負債を取り崩す会計処理を行い、貸方に売上高 273 を計上する。税務上の益金算入額は、契約負債の取り崩し額および売上高計上額と同じ金額の 273 である。ただし、これも後述する基本通達にしたがい、その条件を満たした場合である。

従来ケースと収益基準によるケースを比較検討すると、当期についていえば、益金が 2,727 で計上できる収益基準のほうが税務上は納税者有利である。4-1-1 の設例と同様、中小企業では、収益基準によらず従来ケースの会計処理を行うことが認められているが、当期の益金算入額は 3,000 となって、収益基準を採用するよりも益金ベースで 273 だけ不利となる。

4-2-2 会計上と税務上の差異

収益指針は、ポイント等を付与した場合の収益認識についての会計処理について、顧客との契約において、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を顧客に付与する場合には、当該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のみ、当該オプションから履行義務が生じる。この場合には、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する、と定義している（収益指針第48）。

また、税務上の取り扱いとしてこの会計処理に対応する法人税基本通達には、法人が資産の販売等に伴い、いわゆるポイント又はクーポンその他これらに類するもので、将来の資産の販売等に際して、相手方からの呈示があった場合には、その呈示のあった単位数等と交換にその将来の資産の販売等に係る資産又は役務について、値引きして、又は無償により、販売若しくは譲渡又は提供をすることとなるものを相手方に付与する場合（不特定多数の者に付与する場合に限る。）と、記述されている（法基通 2-1-1 の 7）。

なお、基本通達はポイント等の収益計上に関して以下のように要件を課している（法基通 2-1-1 の 7 一部引用）。

「・・・次に掲げる要件の全てに該当するときは、継続適用を条件として、当該自己発行ポイント等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る。

- (1) その付与した自己発行ポイント等が当初の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ごと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その有効期限を経過したこと、規約その他の契約で定める違反事項に相手方が抵触したことその他の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) 次のいずれかの要件を満たすこと。

イ 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をするものとされていること。

（注）一定単位数等に達しないと値引き等の対象とならないもの、割引券（将来の資産の販売等の対価の額の一定割合を割り引くことを約する証票をいう。）及びいわゆるスタンプカードのようなものは上記イの要件を満たす自己発行ポイント等には該当しない。

ロ 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、イ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。

（注）当該自己発行ポイント等の付与について別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとする場合には、当初資産の販売等に際して支払を受ける対価の額を、当初資産の販売等に係る引渡し時の価額等（その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時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に相当する金額をいう。）と、当該自己発行ポイント等に係るポイント等相当額とに合理的に割り振る。」

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算入する。

なお、一定期間経過後等の未使用部分の一括収益計上については、商品引換券等の取り扱いと同様である。すなわち、原則として、10年経過日の属する事業年度において、非行使部分に係る対価の額のうち益金の額に算入されていない残額を一括して益金算入する。ちなみにこれらの要件が満たされない場合は、税務上は契約負債の計上が認められず本来の販売価格になるように益金算入の加算処理を行い、実際にポイント使用がされた時点で益金不算入の減算処理を行うことが予測される。

4-3 小括

これら2つの収益取引の設例から明らかなように、収益基準および収益指針とそれを追う形で公表された法基通 2-1-1 の 7 の内容を統合すると、会計上の処理に税務上の処理が沿うかたちになっており、返金負債あるいは契約負債を通じて行われる収益の繰延に際して、会計上の収益と税務上の益金との間に差異を生じさせない内容となっている。これは主に実務上の便宜性を考慮したものであろうが、一部引用したとおりその適用には法基通 2-1-1 の 7 の後段に厳しい要件が付されている。中小企業では、従来の実現主義原則に沿った会計処理方法が容認されているので、収益基準による会計処理は任意適用となる。したがって、中小企業については、重要性に応じてまたコスト面および技術面に応じて収益基準を採用することが可能である。例にあげた2つの取引を税務面から見れば、収益基準を適用した

場合には、要件を満たす必要があるとはいえ、当初の益金算入額は従来の会計処理より減少する。すなわち納税者有利となるから、中小企業が収益基準を採用するメリットは十分にあり得ると考えられる¹⁰。

5. 中小企業の会計と税務への影響

前章で例示したように、収益認識取引は従来の会計処理と収益基準による会計処理とは異なることとなる。また、会計処理の変更に伴っての税務上の処理も原則として会計処理に沿う形の処理を容認している（ただし要件を満たさない場合は従来の売上高で益金算入されると推測される）。課税庁側からの要請として、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であるとされ¹¹、多くの中小企業はこの記述を根拠に収益の認識および測定につき従来どおりの会計処理を行うことが推測される。ただし、上場企業の連結子会社や近期中に新規上場を予定している会社などは、強制されるものではないが、親会社や監査法人などからの要請に応じて自発的に収益基準を適用すると推定される。なお、この規模の中小企業には、中小企業会計指針の適用が要求されていると思われるが、中小企業会計指針は収益基準に関する項目について今後検討するとしている¹²。それ以外の、中小企業については、中小企業会計要領の適用がされる、すなわち従前の実現主義原則に沿った会計処理がされると思われるが、前章で会計および税務処理の従来と収益基準による比較検討をしたとおり、収益取引の種類によっては収益基準を適用したほうが当初の益金算入額が少なくなり、納税者有利となる。このような場合は、財務諸表上の会計方針の変更をもって、収益認識の基準に従来の実現主義に変えて収益認識基準を採用することを記載すれば、任意適用の中小企業であっても収益基準を適用することができるのであり、実務慣行形成の動向によっては、中小企業においてもコスト面や技術面を満たす環境があれば、収益基準と収益指針による会計処理方法が通常用いられる方法になる可能性もある¹³。

6. おわりに

本稿では、収益基準の日本への導入が、中小企業会計と税務にどのような影響を及ぼすのかを具体的な取引事例を挙げながら検討してきた。また、ここから問題の範囲を広げて、今後も次々と予想される IFRS もしくは US-GAAP からの新たな会計基準の導入に際して、本質的には投資対象としての比較可能性を担保するために上場企業を念頭に作成されているこれらの会計基準を、中小企業は最初から基準適用外のものとして考えるのか、また適用する場合はある程度受け入れるべきかについても部分的に考察を加えた。

もともと会計基準とは、例えば企業会計原則のように、対象となる企業の規模や公開性を限らないものであった。言い換えれば、法によって強制されるものでなければ企業側の要請に応じて取捨選択できるものであった。しかし、会計基準およびその適用の場である証券市場がグローバル化する過程で、上場企業向けの会計基準とそれ以外の中小企業向けの会計基準に分岐させる必要性が生じた。当初作成された中小企業会計指針は、その要請を満たすべく作成されたものであったが、税法規定に重点を置く大多数の「小企業」が企業会計基準の簡易版ともいえるべき中小企業会計指針の規定を高いレベルで遵守することが叶わず、形骸化していると考えざるをえない。結果、税法規定により接近する形で、また「小企業」の実情を反映する形で作成された中小企業会計要領は、最も小規模な企業であっても遵守可能なレベルの会計基準ではあるが、やや簡便にすぎる傾向がある。

収益の認識および測定といった会計処理は、企業の規模や公開性に関わらず、重要性の極めて高い項目である。したがって、中小企業でも適用可能な企業は税法上有利でもあって、積極的に適用すべきである。ただし、契約資産（負債）や返金資産（負債）の算定など、見積り要素が含まれるものもあり、監査が強制されていない中小企業では、経営者にとって利益調整可能もしくは租税負担削減可能な領域になる可能性もある。引き続き他の会計基準における中小企業への適用可能性と妥当性について研究を進めたい。

¹⁰ なお、会計上と税務上の利益との間に期間的な一時差異が生じるケースも想定される。これを含む税効果会計への影響についての考察は、佐藤（2020）「収益認識と税効果会計への影響」『収益認識の会計・税務に関する研究』税務会計研究会特別委員会（主査：浦崎直浩）最終報告書（第7章）参照。

¹¹ 国税庁「「収益認識に関する会計基準」への対応について～法人税法関係～」2018年5月。

¹² 「～収益認識会計基準等が上場企業等に適用された後に、その適用状況及び中小企業における収益認識の実態も踏まえ、収益認識会計基準等の考え方を中小企業会計指針に取り入れるか否かを検討することを考えております。」日本税理士会連合会・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会「Press Release 改正「中小企業の会計に関する指針」の公表について」2019年3月。

¹³ なお、企業規模を問わず、返品調整引当金制度（改正前法人税法第53条）および長期割賦販売に該当する資産の販売等について延払基準により収益の額および費用の額を計算する選択制度（改正前法人税法第63条）は、10年の経過措置を設けた上で廃止されるので該当する会計処理がある企業は対応が必要となる（収益基準および指針ならびに平成30年税制改正）。

【参考文献】

- 鶯地隆継 (2014) 「特集 IFRS 第 15 号収益認識基準の中身・公表までの経緯とその概要」『企業会計』第 66 巻第 9 号、26 頁-32 頁。
- 金子宏 (2019) 『租税法 (第 23 版)』弘文堂、354 頁-366 頁。
- 河崎照行・浦崎直浩・一高龍司・上野隆也・大城隼人・佐藤豊和・朱愷雯・鈴木一水・仲尾次洋子・福浦幾己・藤曲武美・ハツ尾順一・渡邊宏美 (2020) 『収益認識の会計・税務に関する研究』(税務会計研究学会特別委員会 (主査: 浦崎直浩) 最終報告書)。
- 河崎照行 (2020) 「中小企業会計の「これまで」と「これから」」『産業経理』第 80 巻第 1 号、4-14 頁。
- 河崎照行編著 (2020) 『会計研究の挑戦-理論と制度における「知」の融合-』、中央経済社。
- 河崎照行編著 (2019) 『会計制度のパラダイムシフト-経済社会の変化が与える影響-』、中央経済社。
- 河崎照行・万代勝信編著 (2012) 『詳解中小会社の会計要領』、中央経済社。
- 桜井久勝 (2020) 『財務会計講義 (第 21 版)』中央経済社、123-141 頁、223-230 頁。
- 佐々木隆志・小澤康裕・金子善行・塚原慎・中村亮介・西山一弘・吉田智也・大雄智・米谷健司・山田康裕 (2019) 『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する会計諸問題の研究』(日本会計研究学会収益認識スタディ・グループ (主査: 佐々木隆志) 令和元年度最終報告書)。
- 佐々木隆志 (2019) 「収益認識に関する総合的検討」『会計』第 195 巻第 3 号。
- 佐々木隆志 (2018) 「新収益認識基準が会計実務に与える影響」『会計』第 194 巻第 6 号。
- 品川芳宣 (2013) 『中小企業の会計と税務～中小会計要領の制定の背景と運用方法～』大蔵財務協会。
- 朱愷雯 (2019) 「中小企業会計における収益認識」『沖縄大学法経学部紀要』第 31 号。
- 鈴木一水 (2018) 「収益認識会計基準 (案) の税務会計の立場からの評価」『会計』第 193 巻第 4 号。
- 武田隆二編著 (2006) 『中小会社の会計指針』、中央経済社。
- 長島弘 (2018) 「変動対価 (新しい収益認識基準の法人税法への適合性)」『税務会計研究』第 29 号。
- 中村亮介 (2016) 「ポイントプログラムの簿記処理と新たな収益認識基準」『日本簿記学会年報』第 31 号。
- 坂本雅士編著 (2020) 『現代税務会計論 (第 3 版)』成道秀雄監修、中央経済社。
- 藤曲武美 (2018) 『別冊税務弘報・収益認識の税務-法人税法から法人税基本通達まで-』中央経済社。
- 依田俊伸 (2019) 「収益認識基準が税務会計に与える影響」『会計』第 195 巻第 3 号。
- 梅原秀継・小坂敬志・清水泰洋・菅原智・中村亮介・成川正晃・福川裕徳・村上翔一・山田康裕・佐藤信彦 (2018) 『収益会計の現状と課題』(日本簿記学会実務研究部会 (主査: 梅原秀継) 最終報告書)。
- 菊谷正人 (2018) 「『収益認識に関する会計基準』に対する法人税法の対応」『経営志林』第 55 巻 3 号。
- 佐藤郁裕 (2019) 「新収益認識基準のわが国企業への影響 -適用初年度の財務諸表を手掛かりに-」『会計』第 196 巻第 3 号。
- 松下真也 (2020) 「IFRS15 号適用による収益会計実務の変化」『会計』第 197 巻第 4 号。
- 安井一浩 (2020) 「収益認識会計基準を巡る諸問題」『会計』第 197 巻第 4 号。
- 和田博志 (2020) 「収益測定における変動対価」『会計』第 197 巻第 4 号。
- EY 新日本有限責任監査法人編 (2020) 『何が変わる? 収益認識の実務 ~影響と対応 (第 2 版)』中央経済社。