

【論文】

## 中小企業会計における収益認識

Revenue Recognition in SMEs Accounting

朱 愷 雯\*  
Kaiwen ZHU

専門分野：財務会計

キーワード：収益認識、中小会計指針、中小会計要領、税制改正、企業会計基準第29号

### 〈要旨〉

2018年4月に、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」及び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、連結財務諸表だけでなく個別財務諸表にも適用されることとなっている。一方、中小企業においては、従来どおり、企業会計原則、中小企業の会計に関する指針又は中小企業の会計に関する基本要領に従って会計処理を行うことが認められるが、収益認識基準の公表に伴う法人税法の改訂は、中小企業にも直接的な影響があると考えられる。本稿は、収益認識基準とこれに伴う法人税法の改訂が中小企業に及ぼす影響を検討することを目的としている。

### 1 はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、国際的な会計基準との整合性を図るために、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が共同で開発した「顧客との契約から生じる収益」を導入し、2018年4月に、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識基準と表記する）及び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」を公表した。この会計基準は、連結財務諸表だけでなく個別財務諸表にも適用されるため、一部の企業に大きな影響を与える可能性があると考えられる。

中小企業においては、従来どおり、企業会計原則、中小企業の会計に関する指針（以下、中小会計指針と表記する）又は中小企業の会計に関する基本要領（以下、中小会計要領と表記する）に従って会計処理を行うことが認められる。

一方、収益認識に関する会計基準の導入に対応するため、法人税法は、2018年3月に改訂が行われ、返品調整引当金制度（改正前法人税法第53条）及び長期割賦販売等における延払基準（改正前法人税法第63条）が廃止されることになった。これらの改訂は、中小企業にも直接的な影響があると考えられる。

以上のようなことを踏まえ、本稿は、中小会計指針及び中小会計要領を取り上げ、中小企業会計における収益の認識を解明し、収益認識基準とこれに伴う法人税法の改訂が中小企業に及ぼす影響を検討しようとするものである。

## 2 中小会計指針・中小会計要領の概要

周知のように、現在、日本においては、中小企業の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法431条）として、中小会計指針と中小会計要領が併存することとなっている。中小会計指針は、日本における最初の中小企業会計基準として、2005年8月に、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により公表されたものである。これに対して、中小会計要領は、2012年2月に、中小企業庁と金融庁が共同事務局として設置された「中小企業の会計に関する検討会」により公表されたものである。

両基準の「総論」の内容から見ると、作成目的や方針などにおいて、いくつかの共通点と相違点があるとみられる。かかる共通点と相違点について、以下の項目を取り上げ、両基準の特徴を明らかにしたい。

### 2.1 目的と適用対象

中小会計指針も中小会計要領も、中小企業が会社法上の計算書類を作成する際に参照するための会計処理や注記等を示すものである（指針3項；要領「総論」1(1)項）。このような作成目的に照らして、両基準ともに、適用対象となる会社について、以下のように定めている（指針4-5項；要領「総論」2項）。

- (1) 金融商品取引法の規制の適用対象会社（並びにその子会社及び関連会社）及び会社法上の会計監査人設置会社（及びその子会社）を除く株式会社
- (2) 特例有限会社、合名会社、合資会社又は合同会社

また、中小会計指針は、「とりわけ会計参与が取締役と共同して計算書類を作成するに当たって拠ることが適当な会計のあり方を示すものである」（指針3項）と表明している。したがって、中小会計指針は、「一定の水準を保ったもの」（指針3項）として、特に会計参与設置会社の適用を推奨している。

これに対して、中小会計要領は、「一定の水準を保ったもの」とされている中小会計指針と比べ、簡便な会計処理をすることが適当と考えられる中小企業を対象に作成されたものである（要領「総論」1(2)項）。

### 2.2 基本的な考え方

中小会計指針は、「企業の規模に関係なく、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるべきである」という基本的な考え方をもちながらも、「コスト・ベネフィットの観点から、会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が、一定の場合には認められる」と述べている。中小会計指針によれば、中小企業でも、「投資家の意思決定を支援する役割や、利害関係者の利害調整に資する役割」が会計情報に求められる。しかしながら、会計情報の利用者が限られる中小企業においては、「配当制限や課税所得計算など、利害調整の役立ちに、より大きな役割が求められる」。また、「経営者自らが企業の経営実態を正確に把握し、適切な経営管理に資する」役割も期待される。中小会計指針は、これらの点も考慮し、会計処理の簡便化及び法人税法の処理を認めている（指針6項）。

他方、中小会計要領は、中小企業の経営者が「活用しようと思えるよう、理解しやすく、自社

の経営状況の把握に役立つ会計」、利害関係者への「情報提供に資する会計」、「実務における会計慣行を十分考慮し、会計と税務の調和を図った上で、会社計算規則に準拠する会計」、そして、「中小企業に過重な負担を課さない会計」という4つの具体的な考えに基づいて作成されている(要領「総論」1(2)項)。

以上の4つの考え方から、中小会計要領は、コスト・ベネフィットの観点から、税務との調和を重視し、中小企業の利害関係者に役立つとともに、経営者自身にも役立つものであることがわかる。

### 2.3 他の会計処理等の取り扱い

法人税法で定める処理について、中小会計指針では、「会計基準がなく、かつ、法人税法で定める処理に拠った結果が、経済実態をおおむね適正に表していると認められる場合」、又は、「会計基準が存在するものの、法人税法で定める処理に拠った場合と重要な差異がないと見込まれる場合」、法人税法が適用できるとしている(指針7項)。

一方、中小会計要領では、要領で示していない会計処理が必要になった場合、「企業の実態等に応じて、企業会計基準、中小会計指針、法人税法で定める処理のうち会計上適当と認められる処理、その他一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の中から選択して適用」(要領「総論」5項)できると定めている。両基準ともに、一定の条件の下で、法人税法で定める処理を容認している。これは、中小企業では会社法や金融商品取引法上の会計処理よりも法人税法上の処理が優先的に適用されるという中小企業の実務(品川 [2013]、97頁)を考慮した結果であると考えられる。

なお、中小会計要領では、要領の適用対象となる会社において、企業会計基準や中小会計指針の適用も可能であることを明確にし、より弾力性のある対処をしている(要領「総論」3項)。

### 2.4 国際会計基準との関係及び基準の改訂

中小会計指針は、「取引の経済実態が同じなら会計処理も同じ」という基本方針の下で作成されたものであるため、国際会計基準の影響を受けている企業会計基準が改訂されれば、当該基準も改訂されることになる。したがって、国際会計基準は、中小会計指針に大きな影響を与えているといえる。

他方、中小会計要領は、「国際会計基準の影響を受けない」ことを明確に示している。また、当該要領の改訂について、「必要と判断される場合に、改訂を行う」と明記されている(要領「総論」6-7項)。

### 2.5 利用上の留意事項

中小会計指針は、当該指針を利用する際の留意事項として、指針の記載範囲等に関する説明を記載しているが、企業会計原則の一般原則として、重要性の原則のみを取り上げている。

他方、中小会計要領は、当該要領の利用上の留意事項として、企業会計原則の一般原則における真実性の原則、資本取引と損益取引の区分の原則、明瞭性の原則、保守主義の原則、単一性の原則及び重要性の原則を取り上げている。また、継続性の原則と正規の簿記の原則については、

総論において別途定められている<sup>1</sup>。これによって、企業会計原則の7つの一般原則はすべて中小会計要領の総論の中で明記されている。

以上に述べたように、中小会計指針は、企業会計基準との整合性を保つために、企業会計基準の改訂により、毎年改訂が行われている。その意味で、中小会計指針は、企業会計基準を上位基準として、トップダウンアプローチによって作成されたものであるといえる。これに対して、中小会計要領は、国際会計基準の影響を遮断し、中小企業の実態を考慮したうえで、企業会計原則をベースとしているため、ボトムアップアプローチによって作成されたものと考えられる。

### 3 中小会計指針・中小会計要領における収益認識

上記の総論における主な相違点は、両基準の各論における具体的な会計処理にも大きな影響を与えている。ここでは、中小会計指針及び中小会計要領における収益認識に関する規定を取り上げて、両基準の差異を比較してみたい<sup>2</sup>。なお、両基準における収益認識に関する規定をまとめたものは、表1に示されている。

表1 中小会計指針・中小会計要領における収益認識の比較

	中小会計指針	中小会計要領
一般原則 又は 基本的な 会計処理	(1) 実現主義 (2) 費用収益の対応原則 (3) 継続性の原則	(1) 実現主義 (2) 費用収益の対応原則 (3) 総額主義の原則
具体的な 認識基準	(1) 一般的な販売契約における収益認識基準 ① 出荷基準：製品、商品等を出荷した時点 ② 引渡基準：製品、商品等を得意先に引き渡した時点 ③ 検収基準：得意先が製品等の検収をした時点 輸出に伴う場合には、船積基準、通関基準等がある。 (2) 特殊な販売契約における収益認識基準 ① 委託販売：受託者が委託品を販売した日。ただし、販売の つど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日 をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。 ② 試用販売：得意先が買取りの意思を表示した時 ③ 予約販売：予約金受取額のうち、事業年度の末日までに商 品の引渡又は役務の給付が完了した分。残額は貸借対照表の 負債の部に記載して次期以後に繰り延べる。 ④ 割賦販売：原則として、商品等を引き渡した日。ただし、 割賦金の回収期限の到来の日又は割賦金の入金の日とするこ とができる。 (3) 工事契約 工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確 実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を 満たさない場合には工事完成基準を適用する。	規定なし
関連項目	企業会計原則 第二・一及び三、第三・五及び同注解6 工事契約に関する会計基準（企業会計基準第15号） 法人税法第64条	明記されていない

出所：中小会計指針第73-75項、中小会計要領「各論」第1項により作成されたものである。

### 3.1 実現主義及び具体的な収益認識基準

中小会計指針では、収益・費用の会計処理について、以下のように定めている。収益については、「収入（将来入金するものを含む。）に基づいた金額で商品等の販売や役務の給付を行った時に計上する」（指針74項）。費用については、「その支出（将来支出するものを含む。）に基づいた金額を、その性質により、収益に対応（個別対応又は期間対応）させ、その発生した期間に正しく計上する」（指針75項）。また、中小会計要領では、収益・費用の基本的な会計処理について、「収益は、原則として、製品、商品の販売又はサービスの提供を行い、かつ、これに対する現金及び預金、売掛金、受取手形等を取得した時に計上」（要領「各論」1(1)項）し、「費用は、原則として、費用の発生原因となる取引が発生した時又はサービスの提供を受けた時に計上する」（要領「各論」1(2)項）と規定している。

収益と費用は、現金又は預金の受取りや支払いに基づいて計上するのではなく、発生主義によって計上し、未実現収益を計上しないと定められている。すなわち、中小会計指針も中小会計要領も同様に、収益については実現主義により認識し、費用については発生主義により認識することとなっている。これについては、中小会計指針と中小会計要領に明確に示されている。

ただし、中小会計要領では、収益と費用の計上について、単に収益は実現主義、費用は発生主義という旨を表明しただけで、収益・費用に関する具体的な認識基準を言及していない。これに対して、中小会計指針は、個々の取引の実態に応じて、企業が選択できる具体的な収益認識基準を定めている。表1に示したように、一般的な販売契約における収益認識基準として、出荷基準、引渡基準、検収基準のほか、輸出を伴う場合には、船積基準、通関基準等があることを明示し、さらに、特殊な販売契約として、委託販売、試用販売、予約販売及び割賦販売についても言及している。また、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」の内容に照らして、工事契約に関しても、詳細な説明をしている。

### 3.2 費用収益対応の原則、継続性の原則及び総額主義の原則

中小会計指針も中小会計要領も費用収益対応の原則を取り上げている。費用収益対応の原則について、企業会計原則では、「費用及び収益は、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対応表示しなければならない」（企業会計原則第二・一C）と定めている。両基準はこの原則に従っている。

また、中小会計指針は、収益・費用の一般原則として、「収益及び費用の計上について複数の会計処理の適用が考えられる場合、取引の実態を最も適切に表す方法を選択する。選択した方法は、毎期、継続して適用し、正当な理由がない限り、変更してはならない」（指針73項）ことを述べ、企業会計原則における継続性の原則を強調している。これについて、中小会計要領では、「総論」において、企業会計原則の一般原則をすべて取り上げていたため、ここでは明確に示されていない。

他方、中小会計要領は、収益・費用の基本的な会計処理として、「収益及び費用は、原則として、総額で計上し、収益の項目と費用の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない」（要領「各論」1(4)項）ことを述べている。これについて、企業会計原則では、同じ規定（企業会計原則第二・一B）が定められており、中小会計要領はこの原則を取り上げている。

### 3.3 関連項目

なお、中小会計指針では、各論の最後に、「関連項目」を設けて、当該項目に関連する会計基準等を明示している。そもそも、トップダウンアプローチによって作成された中小会計指針は、企業会計基準の簡略版として位置づけられているが、2018年に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」が公表されるまでに、収益認識に関する包括的な会計基準が開発されていなかった。そのため、中小会計指針における収益・費用の計上に関する規定は、主に企業会計原則に従って作成された。その意味で、収益の認識に関しては、中小会計指針は、企業会計原則をベースとした中小会計要領と同じ考え方を採っているといえる。上記、費用収益対応の原則、総額主義の原則や中小会計指針における具体的な販売契約の収益認識基準等は、主として、企業会計原則から引用したものとみられる。

以上のように、収益認識に関する規定について、中小会計指針と中小会計要領とは同じ考え方が採用されているが、中小会計指針の方が中小会計要領と比べて、より詳細な説明がなされている。ただし、中小会計要領に示したように、各論で示していない会計処理について、企業会計基準、中小会計指針、法人税法等で定める処理から選択適用することとしているため、中小会計要領を適用する際に、中小会計指針における規定を参考にすることもできると考えられる。

## 4 企業会計基準第29号が中小企業に及ぼす影響

### 4.1 企業会計基準第29号の公表及びこれに伴う税制改正

日本においては、2018年に収益認識基準が公表される前に、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しておらず、企業会計原則の「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り」（企業会計原則第二・三B）という実現主義の原則に従って、収益の認識を行ってきた。

一方、IASB及び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い、2014年に「顧客との契約から生じる収益」（IASBではIFRS第15号、FASBではTopic606）を公表した。

国際会計基準との整合性を図るために、日本においても、2015年から収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けて検討を行ってきた。その結果として、2018年3月30日に、ASBJにより、収益認識基準及びその適用指針が公表されるに至った。本会計基準及びその適用指針は、2021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から強制適用することとなっている。

新しい収益認識基準は企業会計原則に優先して適用される会計基準として位置づけられており（収益認識基準1項）、連結財務諸表だけでなく、個別財務諸表にも適用されることにしている。一方、中小企業の会計処理について、従来どおり、企業会計原則、中小会計指針又は中小会計要領によることが認められているが、収益認識基準の任意適用も可能である。

今般の収益認識基準の導入に対応するため、法人税法等の改正も行われた。法人税法は、2018年3月に改正が行われ、新たに資産の販売等に係る収益の計上時期及び計上額を明確化する規定が設けられた。具体的には、法人税法22条の2及びこれに関連する法人税法施行令18条の2が新設された。

また、法人税基本通達は2018年5月に改正され、収益認識基準における収益の計上単位、計上時期及び計上額について「履行義務」という新たな概念を盛り込んだ形で見直しを行い、法人税

法における収益の規定が設けられたこと等に伴う取り扱いの整理を行った。いずれも、2018年4月1日以後に終了する事業年度から適用されている（山本 [2018]、119頁）。なお、収益の計上に関する基本通達の適用は、収益認識基準の適用対象となる取引に限られている（基本通達2-1-1）。

一方、基本通達の整備方針によると、「中小企業については、引き続き従前の企業会計原則等に則った会計処理も認められることから、従前の取り扱いによることも可能」（国税庁 [2018a]、16頁）としている。すなわち、今般の収益認識基準の導入とそれに伴う税制改正が中小企業において、大きく変化することはないと見られる。

しかし、今回の法人税法の改正には、法人税法22条の2及び法人税法施行令18条の2が創設されたほか、返品調整引当金制度や長期割賦販売における延払基準の廃止等、具体的な改正も行われていた。税務上認められてきたものが廃止され、中小企業にはまったく影響がないとはいえない。

以上のことを考え、本稿は、設例を用いて、収益認識基準及び税制改正が中小企業にいかに関与を及ぼすのかについて検討してみたい。

#### 4.2 収益認識基準の公表と税制改正が中小企業に及ぼす影響

収益認識基準は、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点として作成されたが、日本で行われてきた実務等に考慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわない範囲で代替的な取り扱いを追加している。

ただし、国際的な比較可能性を大きく損なわせる可能性がある等の理由で、代替的な取り扱いを設けなかった項目もある。これらの項目は以下のように示されている（適用指針182-188項）。

- (1) 割賦販売における割賦基準に基づく収益計上
- (2) 顧客に付与するポイントについての引当金処理
- (3) 返品調整引当金の計上
- (4) 変動対価における収益金額の修正
- (5) 契約金額からの金利相当分の区分処理
- (6) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ
- (7) 顧客に付与するポイントに関する取引価格の配分
- (8) 商品券等の発行の会計処理
- (9) 毎月の計量により確認した使用量に基づく収益認識

上記の中で、特に(1)と(3)については、収益認識基準による収益の額が現行の実務と大きく異なる可能性があるため、国際的な比較可能性を確保することを目的に、現行の実務の取り扱いを認めないことにした。このような収益認識基準における取り扱いに応じて、2018年の法人税法の改正には、返品調整引当金制度（改正前法人税法第53条）、及び長期割賦販売等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及び費用の額を計算する選択制度（改正前法人税法63条）が廃止されることになった。

(3)について、設例1に示したように、会計上、新しい収益認識基準では、返品又は返金が見込まれる部分については収益を認識しないこととされ、返品調整引当金の計上が認められなくなる。税務上は、会計上のような収益認識方法を認めず、資産の販売等の対価において、貸倒れや返品

の可能性がある場合でもそれが無いものとした価額とする（法人税法22条の2第5項）。返品調整引当金について、法人税法は、収益認識基準による会計処理に応じて、損金として認める制度を廃止した。

したがって、仮に中小企業は従来の会計基準に準拠して、会計処理を行うことができるとしても、税法上は返品調整引当金の繰入れが認められなくなり、損金算入項目が減少し、課税所得が従来と比べて、増加する見込みがある。

設例1 A社は、顧客へ1個200円の商品（原価120円）を100個販売し、その返品予想は2個と見込んだ。

会計上の処理

現行基準				新基準			
現金	20,000	売上	20,000	現金	20,000	売上	19,600
売上原価	12,000	商品	12,000	返品負債	400	商品	12,000
返品調整引当金繰入	160	返品調整引当金	160	売上原価	11,760	商品	12,000
				返品資産	240		

法人税の取り扱い

従前の取り扱い				現在の取り扱い			
現金	20,000	売上	20,000	現金	20,000	売上	20,000
売上原価	12,000	商品	12,000	売上原価	12,000	商品	12,000
返品調整引当金繰入	160	返品調整引当金	160				

出所：国税庁 [2018b] のケース 4 により作成したものである。なお、本設例は、返品調整引当金に係る経過措置の適用終了後の取引を前提としている。

なお、2018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について、2021年までに開始する事業年度は、改正前の規定による損金算入限度額により引当金を計上することが認められるが、2021年4月1日から2030年3月31日までの間に開始する各事業年度については改正前の規定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金繰入が認められる等の経過措置が設けられている（法人税法附則（平成30年3月31日法律第7号）第25条；国税庁 [2018c]、34頁）。そのイメージが、図1のように示されている。

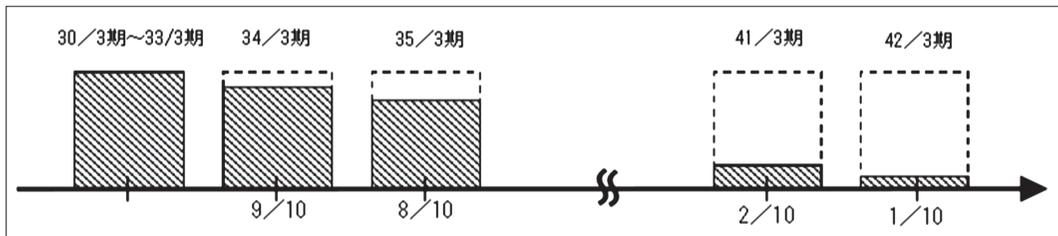


図1 返品調整引当金制度の廃止に伴う経過措置

出所：国税庁 [2018a]、15頁から引用したものである。

また、(1)の割賦販売について、収益認識における割賦基準の廃止に伴い、法人税法においては、長期割賦販売等における延払基準の適用も認められなくなった。割賦基準（延払基準）の廃止により、収益の認識時点とその時点における収益の計上額に大きな影響があると予想される。

なお、2018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<sup>3</sup>を行った法人の2023年3月31日までに開始する事業年度について、改正前の延払基準により収益の額と費用の額を計算することができる。2018年4月1日以後に終了する事業年度において延払基準により経理しなかった場合の未計上収益額及び未計上費用額（未計上収益額が未計上費用額を超える場合）については、その経理しなかった事業年度以後の各事業年度に10年均等で計上する等の経過措置が講じられる（法人税法附則（平成30年3月31日法律第7号）第28条；国税庁〔2018c〕、34-35頁）。

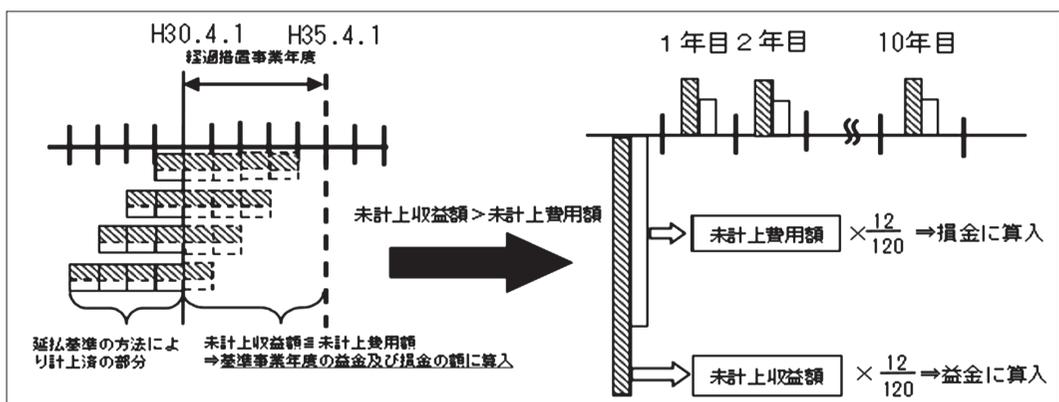


図2 長期割賦販売等における延払基準の廃止に伴う経過措置

出所：国税庁〔2018a〕、15頁から引用したものである。

上記のように、税務上、返品調整引当金の計上及び長期割賦販売における延払基準の廃止について、いずれも経過措置が設けられているが、中小企業にも直接的な影響を与えることが考えられる。

一方、新しい収益認識基準が公表されることによって、中小企業においては、従前の会計処理も可能であり、新しい会計基準を採用することも可能である。たとえば、収益認識基準は、税金計算等で有利であれば、中小企業でも採用されることが考えられる。以下においては、設例2を用いて、中小企業が収益認識基準を採用する場合の会計上の処理及び税務上の処理を検討してみたい。

設例2 A社はポイント制度を運営している。顧客の100円の購入につき10ポイントを付与する（ただし、ポイント使用部分についてはポイントは付与されない）。顧客は、1ポイントを当社の1円の商品と交換することができる。X1年度にA社は顧客に10,000円の商品を販売し、1,000ポイントを付与した（消化率100%と仮定）。A社は当該ポイントを顧客に付与する重要な権利と認識している。

会計上の処理

現行基準			
現金	10,000	売上	10,000
ポイント引当金繰入	1,000	ポイント引当金	1,000

新基準			
現金	10,000	売上	9,090
		契約負債	910

法人税の取り扱い

従前の取り扱い			
現金	10,000	売上	10,000

現在の取り扱い			
現金	10,000	売上	9,090
		契約負債	910

出所：国税庁 [2018b] のケース 1 により作成したものである。

顧客に付与するポイントについて、日本においては、ポイント等に関する会計基準はなく、実務ではポイントの利用により将来の負担と見込まれる費用を引当金として計上するのが一般的である（坂本 [2018]、66頁）。ただし、収益認識基準では、このような会計処理が認められていない。

収益認識基準では、「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」（適用指針48項）と定めている。これについて、法人税基本通達でも、収益認識基準と同じ取り扱いとなっている。

設例 2 に示したように、従来の処理によれば、商品販売時に計上する収益の額は¥10,000であり、引当金として計上する¥1,000は、損金として認められないため、当該契約を行った事業年度の課税所得は¥10,000となる。収益認識基準を適用する場合、商品を販売時に計上する収益の額は従来と比べて減少した。法人税法上の取扱いも会計基準に合わせて改正されたため、資産の販売等を行った事業年度の課税所得が¥9,090となり、従来の処理方法に比べて減少したとみられる（坂本 [2018]、67頁）。

5 おわりに

本稿は、中小会計指針と中小会計要領を取り上げ、中小企業会計における収益の認識を解明した。両基準ともに、企業会計原則に従って、収益については実現主義により認識し、費用については発生主義により認識することとなっている。

しかし、中小会計指針は、企業会計基準をベースで作成されたものとして、企業会計基準が改正されれば、中小会計指針も改正されると予想される。今般の収益認識基準の規定は、2019年2月に公表された中小会計指針の改正に反映されていないが、今後どのように影響するかについてはまだわからない状況にある。

また、収益認識基準の導入に伴う税制改正により、中小企業における従来の取り扱いが大きく変更されることはないが、法人税法における別段の定めとした長期割賦販売等における延払基準、

及び返品調整引当金制度の廃止が中小企業にも直接的な影響を与えることが考えられる。返品調整引当金については、従来損金算入項目として認められていたが、法人税法の改正により、引当金の計上ができなくなり、結果として、課税所得が増加する可能性がある。長期割賦販売について、延払基準の廃止により、中小企業においても収益の認識時点とその時点における収益の計上額に大きな影響があると思われる。

以上のことを考えれば、具体的な会計処理において法人税法上の計算処理に依存する中小企業（品川 [2013]、97頁）は、従来の会計基準が認められるとしても、法人税法の定めにより会計処理を行う傾向がある。また、上記の設例2に示したように、課税所得計算上が有利であれば、中小企業が企業会計基準を採用する可能性もあると考えられる。

---

\* 沖縄大学法経学部法経学科 講師

<sup>1</sup> 中小企業は、その業種や業態がさまざまであるため、画一的な会計処理の方法の適用は、企業会計の真实性を損なうこともある。そこで、1つの会計事実について、2つ以上の会計処理の選択適用が認められる（河崎 [2016]、80頁）。したがって、中小会計要領では、継続性の原則を重視し、「総論」の第4項「複数ある会計処理方法の取扱い」において、以下のように定めている。「会計処理の方法は、每期継続して同じ方法を適用する必要があり、これを変更するに当たっては、合理的な理由を必要とし、変更した旨、その理由及び影響の内容を注記する。」

また、記帳の重要性について、中小企業庁が2010年9月に公表した「中小企業の会計に関する研究会・中間報告書」では、「記帳の重視」を1つの基本方針として取り入れている。2012年に公表された中小会計要領は、この基本方針に基づいて、特に帳簿記録の重要性を強調し、「総論」の第8項「記帳の重要性」において、「記帳は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って行い、適時に、整然かつ明瞭に、正確かつ網羅的に会計帳簿を作成しなければならない」ことを述べ、正規の簿記の原則を取り上げている。

<sup>2</sup> 本稿は、2019年2月に公表された最終改正版「中小企業の会計に関する指針」を取り上げている。今回の最終改正版中小会計指針は、企業会計基準第28号「税効果会計に係る会計基準」等の公表に伴い、税効果会計に関する規定の見直しを行ったが、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の公表に伴う改定を行っていない。

<sup>3</sup> 長期割賦販売等における延払基準の選択制度の廃止に伴って、法人税法第63条は「リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度」となっており、長期割賦販売等に係る収益と費用の帰属事業年度の特例として、対象となる資産の販売等をリース譲渡に限定することとしている（山本 [2018]、124頁）。

#### 【参考文献】

浦崎直浩 [2013] 「特別目的の財務報告フレームワークと中小企業会計」『會計』第184巻第3号、42-56頁。

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。

- 河崎照行 [2016] 『最新 中小企業会計論』中央経済社。
- 企業会計基準委員会 [2018a] 「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」。
- [2018b] 「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』」。
- 国税庁 [2018a] 「『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～」。
- [2018b] 「収益認識基準による場合の取扱いの例」。
- [2018c] 「平成30年度法人税関係法令の改正の概要」。
- 坂本雅士 [2018] 「事例研究（第178回）中小企業の会計・税務：収益認識基準への対応」『税研』第34巻第4号、65-68頁。
- 佐藤信彦 [2012] 「中小企業会計基本要領と中小会計指針との異同点とその関係」『税研』第28巻第1号、33-38頁。
- 財務省 [2018] 「平成30年度税制改正の解説」([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2018/explanation/index.html](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/index.html))。
- 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～』一般財団法人 大蔵財務協会。
- 武田隆二 [2004] 『法人税法精説（平成16年版）』森山書店。
- 中小企業庁 [2010] 「中小企業の会計に関する研究会・中間報告書」。
- 中小企業庁・金融庁 [2012] 「中小企業の会計に関する基本要領」。
- 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 [2019] 「中小企業の会計に関する指針」（平成31年2月27日最終改正）。
- 山本史枝 [2018] 『例解 新収益認識基準の会計・税務』清文社。