

税務キャッチ・アップ

法人税関係

収益認識会計基準における変動対価の留意点

1 はじめに

「収益認識に関する会計基準」の導入に伴い、平成30年度税制改正で規定が整備された。これまでわが国に存在しなかった収益認識に関する包括的な会計基準が設けられたことを踏まえ、強制適用となる企業ではこれまでの会計処理を洗い出し、見直しの要否と実務的な対応が求められている。一方、従前の取扱いを継続できる中小企業においても自社への適合性を把握することは求められよう。

本稿においては、資産の販売等に係る時価に影響が及ぶ「変動対価」について実務上留意すべき点を検討する。

2 会計上の変動対価の取扱い

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」という。契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、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になる(収益認識会計基準50項)。

値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー、返品権付きの販売など、取引の対価に変動性のある金額が含まれる場合、その変動部分の額を見積もる。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になる(収益認識会計基準54項)。

変動対価の額の見積りは、最頻値又は期待値のうちいずれか適切な方法を用いることとされている(収益認識会計基準51項)。

3 法人税の変動対価の取扱い

変動対価の見積りについては、次に掲げる要件のすべてを満たす場合に認められることになる(貸倒れ、買戻しは除く)。

(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をする可能性のある金額又はその金額の算定基準(客観的なものに限る。)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をする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(法基通2-1-1の11)。

4 実務上の留意点

上記3(1)で、客観的なものに限るとされる算定基準は、代表取締役等の裁量によって定まるものではなく、契約書等又は内部文書において前提条件に応じて答えが一つに定まる基準が明記されている必要があると考えられている。

上記3(2)の要件は、過去実績を基礎とする等の合理的な方法を継続して適用して、値引き等の起き得る確率や算定基準の基礎数値が見積もられたものに限られている。すなわち、過去実績等の客観的な事実に基づき算定されていないものは認められないという点に留意する必要がある。

5 おわりに

変動対価の見積りは、資産の販売等に係る時価をより正確に反映させるための調整と位置づけられている。適用企業では、客観的な算定基準の整備はもちろんのこと、過去実績等の客観的な事実に基づいた見積りか否かをチェックしていくことが肝要となってくる。

(右山研究グループ)
税理士 杉山 一紀