



T・MACKS 税理士法人
代表社員 菅原 初義

【事例から学ぶ会計】シリーズ ～収益(売上)の正しい認識～

はじめに

法人・個人を問わず、事業を行ってれば避けては通れないものに「税務調査」があります。

日本の税制は、納税者が自ら申告し、納税するという「自主申告納税制度」が採用されています。このことから、納税者自らが税法等に基づいて所得金額や税額を計算し、申告及び納税を行うこととなっています。その申告内容について、税法等に基づいて正しく申告されているかどうかを、税務署などが帳簿等を確認する手続きが取られます。この確認する手続きを「税務調査」と言います。

この税務調査で、収益の計上漏れや費用・損失の過大計上等が指摘されることがあります。指摘を受けた場合は、国税・地方税のほかに、加算税・延滞税等を追徴されかねません。

特に収益及び売上については、収益計上の認識の相違等により、「収益(売上)の計上漏れ」という指摘を受けてしまうケースも見受けられます。

今回は、収益のうち、特に売上について、どういった場合に計上漏れと指摘されるのかについて説明します。

1. いつ売上に計上するのか

(1) 売上の計上時期

売上を計上する時期は、「請求書発

行日」や「現金を受け取った日」、「入金があった日」ではありません。原則として、

- 物品の引き渡しを要するもの
⇒その引き渡しがあった日
- 役務の提供を要するもの
⇒その役務の提供が完了した日

が売上の計上時期となります。

(2) 売上の計上基準

前述の売上の計上時期としての「その引き渡しがあった日」又は「その役務の提供が完了した日」は、業種や取引の内容によって様々な時点が考えられます。この「売上を計上しなければならない日」(以下、「引き渡しがあった日」と言います。)がいつであるかを明確にするために、種々の売上計上基準が設けられています。この計上基準は主に以下のような種類があり、取引の実態に即した最も合理的と認められる計上基準を採用する必要があります。

①引渡基準

商品等を引き渡した日をもって「引き渡しがあった日」とする基準

原則に基づいた計上基準であり、主に小売業で採用されています。物の引き渡しと同時に売上を計上します。

②出荷基準

会社から商品等を出荷した日をもって「引き渡しがあった日」とする基準

卸売業や製造業などで採用されています。

③検収基準

売上先で検収が完了した日をもって「引き渡しがあった日」とする基準

主に製造業や建設業などで採用されています。納品した機械や製品等について、売上先で、検品や試運転などを行った結果として検収が完了し、そのことをもって売上を計上します。

④工事完成基準

建設工事等が完成し、引き渡した日をもって「引き渡しがあった日」とする基準

主に建設業などで採用されています。なお、工期が1年以上、かつ請負金額が10億円以上等の要件を満たす場合には、工事の進行度合いに応じて売上を計上する工事進行基準を採用することもできます。

⑤役務完了基準

全ての役務提供が完了した日をもって「引き渡しがあった日」とする基準

主にサービス業などで採用されています。

⑥使用収益開始基準

相手方において、使用収益ができることとなった日をもって「引き渡しがあった日」とする基準

土地・建物等を販売する不動産業などで採用されています。販売先において、不動産等を使用することが可能となった日をもって売上計上の日とします。

これらの売上の計上基準は、「継続して適用すること」が要件となります。一度採用した計上基準は、販売契約内容の変更などの正当な理由がない限り、変更することはできません。

2. 業種別の売上計上漏れとなりやすい事例

続いて、売上が計上漏れとなるケースについて、いくつかの事例を業種別に見ていきます。

(1) 小売業

事例①：売上の計上時期の認識誤り(引渡基準を採用)

▶商品を引き渡したが、まだ売上金を受け取っていないため、売上の計上漏れしてしまった。

解説 売上の計上時期は、現金での回収(入金)があった日ではなく、商品等を引き渡した日となります。従って、まだ現金等を受け取っていないとしても、売上を計上する必要があります。

(2) 卸売業

事例②：売上の計上時期の認識誤り(出荷基準を採用)

▶3月決算法人(請求締切日※は20日)で、3月30日に商品を出荷したが、期末現在ではまだ請求書を発行していなかったため、売上の計上漏れしてしまった。

解説 出荷基準を採用しているため、たとえ請求書が未発行であったとしても、出荷した日(3月30日)に売上を計上する必要があります。

※請求締切日とは

1ヶ月ごと、15日ごとなど、一定の期間で売上を集計して請求をする期日のこと。20日締め、月末締めなどが多い。

(3) 製造業

事例③：売上の計上時期の認識誤り(検収基準を採用)

▶食品機械製造業(食料品製造プラントなどの機械を製造)で、機械を納品し、売上先にて組み立て・試運転を行った後、売上先の検収が完了した日

をもって売上に計上する検収基準を採用している。

決算日までに機械の納品・組み立て・試運転を行い、検収が完了していたが、検収完了通知書が遅れて届いたため、検収の完了が確認できず、売上の計上漏れしてしまった。

解説 検収基準による売上の計上時期は、検収完了通知書が届いた日ではなく、検収が完了した日となります。従って、仮に決算期日を過ぎてから検収完了通知書が届いたとしても、決算日までに検収が完了している場合には、その売上を計上することが必要です。

(4) 建設業

事例④：引き渡した時期の認識誤り(工事完成基準を採用)

▶改修工事の請負契約を締結し、当該契約の工事が完成して引き渡しを行ったが、追加工事を行うこととなり、追加工事についても請負契約を取り交わした。この追加工事分と合わせて請求を行うこととしたため、売上の計上漏れしてしまった。

解説 当初の契約分は完成し、引き渡しが完了しているため、請求を行っているかどうかに関わらず、その引き渡しの時点で売上を計上する必要があります。なお、当初の工事が不完全だったため追加工事を行う場合は、そもそも当初工事が完了していないので売上に計上する必要はありません。

(5) サービス業

事例⑤：売上の未請求(役務完了基準を採用)

▶運送業務を請け負い、配送が完了したが、配送伝票を無くしてしまったため、売上の計上漏れしてしまった。

解説 役務の提供が完了した日において売上を計上することが必要です。従って、売上計上の基となる「役務の提供が完了したこと」

を証明する資料は重要ですが、もしこれが無い場合でも、見積り等を基に売上を計上する必要があります。

(6) 不動産賃貸業

事例⑥：敷金・保証金の償却(使用収益開始基準を採用)

▶不動産(建物)を賃貸し、家賃1ヶ月分20万円と敷金6ヶ月分(120万円)を受け取った。賃貸借契約書において、敷金は、退室時には家賃2ヶ月分を償却する旨が記載してあるが、売上への計上漏れしてしまった。

解説 不動産などの賃貸借契約に基づいて受け取る敷金・保証金のうち、返還を要しない金額については、その返還しないことが確定した日(貸室等の引き渡しのあった日又は契約の効力発生の日)に売上を計上する必要があります。

今回の場合では、契約書において「敷金は、退室時には家賃2ヶ月分を償却する」となっているため、貸室を引き渡した日に、返還が不要である「家賃2ヶ月分=40万円」を売上に計上することが必要です。

まとめ

これまで見てきたように売上が計上漏れであるとの指摘を受けた場合、法人税や所得税の計算上、所得金額が増え、追徴税額が発生する可能性があります。また、消費税も追加で納付税額が発生することも考えられます。

税務調査があっても指摘を受けないよう、これら売上の計上においては、判断に誤りがないか日頃から気を付けておく必要があります。

次号においては、仕入・棚卸(原価)における注意点について説明します。