
プロジェクト 収益認識

項目 表示の検討－顧客との契約から生じる収益の表示科目

これまでの経緯

1. 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2018 年 3 月 30 日に、次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針（以下合わせて「収益認識会計基準等」という。）を公表した。
 - (1) 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）
 - (2) 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「収益認識適用指針」という。）
2. 収益認識会計基準においては、下記の表示について、収益認識会計基準が適用される時（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）まで（準備期間を含む。）（以下「強制適用時まで」という。）に検討することとしている（収益認識会計基準第 88 項及び第 155 項）。
 - (1) 収益の表示科目
 - (2) 収益と金融要素の影響（受取利息又は支払利息）の区分表示
 - (3) 契約資産と債権の区分表示
3. 前項（1）の収益の表示科目について、収益認識会計基準第 155 項（結論の背景）において、次のとおり、強制適用時までには検討することとしている。

審議の過程で、サービスの提供による収益や企業が代理人に該当する場合など、本会計基準に従って認識される収益の表示科目を明確化すべきであるという意見が聞かれた。この点、現在、表示科目として一般的に用いられている売上高は、他の関連する法令等においても広く用いられているものであり、仮にその名称を変更する場合には影響が広範に及ぶこと等から、収益の表示科目について、注記事項と合わせて本会計基準が適用される時（平成 33 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）まで（準備期間を含む。）に検討することとした。なお、本会計基準を早期適用する場合には、我が国の実務において現在用いられている売上高、売上収益、営業収益等の科目を継続して用いることができるものとする。（以下略）

本資料の目的

4. 本資料は、前項の3つの項目のうち、(1)の収益の表示科目と、これに関連して、顧客との契約から認識した収益の金額をその他の源泉から生じる収益と区分して表示又は注記することの要否について検討することを目的としている。

顧客との契約から生じる収益の金額の開示

参考となる会計基準等

(IFRS 第15号)

5. IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS 第15号」という。)は顧客との契約から認識した収益の金額をその他の源泉から生じる収益と区分して表示又は注記することを要求している。関連する定めは次のとおりである。

113 企業は、報告期間についての次のすべての金額を開示しなければならない。ただし、当該金額が他の基準に従って包括利益計算書に区分表示されている場合は除く。

(a) 顧客との契約から認識した収益(企業はこれを収益のその他の源泉と区別して開示しなければならない)(以下略)

ASBJ 事務局による分析及び提案

6. 本論点については、特段の懸念が示されたり、意見が分かれていたりしたわけではなく、基本的に、表示及び注記について早期適用段階では定めないこととしたために、収益認識会計基準等において定められなかったものと理解している。
7. 収益認識会計基準等を適用して認識した収益の金額と他の会計基準等を適用して認識したその他の源泉から生じた収益を区分して表示又は注記することは、関連する表示項目及び注記項目との関連性が明らかとなり、財務諸表利用者には有用な情報を提供するものであると考えられるため、損益計算書上、区分して表示又は注記することを求めることが適当と考えられるがどうか。

収益の表示科目

これまでの経緯及び論点

8. 本資料第3項のとおり、収益認識会計基準第155項（結論の背景）において、収益の表示科目について、強制適用時までには検討するとしている。

参考となる会計基準等

9. 本論点について議論にするにあたり、参考となる会計基準等は次のとおりである¹。

（企業会計原則）

10. 企業会計原則「第二 損益計算書原則」三には以下の規定があり、「売上高」と「営業収益」に言及しているが、これらは必ずしも表示科目を示しているわけではないと考えられる。

三 営業損益計算は、一会計期間に属する売上高と売上原価とを記載して売上総利益を計算し、これから販売費及び一般管理費を控除して、営業利益を表示する。

A. 企業が商品等の販売と役務の給付とをともに主たる営業とする場合には、商品等の売上高と役務による営業収益とは、これを区別して記載する。

（以下略）

（IFRS 第15号）

11. IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第15号」という。）は顧客との契約から認識した収益に関する具体的な表示科目を定めていない。関連する定めは次のとおりである。

113 企業は、報告期間についての次のすべての金額を開示しなければならない。ただし、当該金額が他の基準に従って包括利益計算書に区分表示されている場合は除く。

（a）顧客との契約から認識した収益（企業はこれを収益のその他の源泉と区別して開示しなければならない）（以下略）

¹ 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）及び同ガイドラインには、次のような定めがある。

【財務諸表等規則】（売上高の表示方法）

第72条 売上高は、売上高を示す名称を付した科目をもつて掲記しなければならない。

【同ガイドライン】

72-1 規則第72条第1項に規定する売上高については、各企業の実態に応じ、適切な名称を付すことに留意する。

- 114 企業は、顧客との契約から認識した収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性がどのように経済的要因の影響を受けるのかを描写する区分に分解しなければならない。企業は、収益の分解に使用する区分を選択する際に、B87項からB89項のガイダンスを適用しなければならない。
- B89 適切である可能性のある区分の例として、次のものがあるが、これらに限定されない。
- (a) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）
 - (b) 地理的区分（例えば、国又は地域）
 - (c) 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）
 - (d) 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）
 - (e) 契約の存続期間（例えば、短期契約と長期契約）
 - (f) 財又はサービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービス）から生じる収益と言っているの期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益
 - (g) 販売経路（例えば、消費者に直接、販売される財と仲介業者を通じて販売される財）

これまでに聞かれている意見

（公開草案に対するコメント）

12. 本会計基準等のもととなる公開草案に対して寄せられたコメントにおいて、これまで主に「売上高」が用いられてきた表示科目をすべて「収益」に置き換える必要があるのか明確化すべきであるとの意見が聞かれた。以下は関連するコメント・レターの要約である。

本人と代理人の区分により、本人取引の場合は収益を「総額」で、代理人取引の場合は「純額」で認識することが提案されており、この点については同意するが、本会計基準等では収益の表示方法が明確に示されていない。

現行の売上高は、実務において広く浸透しており、また各種指標にも用いられている。本会計基準等が基準化されることで、売上高は収益に置き換わることになることと理解しているが、我が国の実務に馴染みの薄い収益の表示方法が明確に示されない場合には、実務上の判断にバラつきが生じ、比較可能性が損なわれることが懸念される。従い、収益の表示方法に関しては、次のような具体的なガイダンスが必要と考える。

本会計基準の適用により「売上高」の概念は「収益」に置き換わると理解しているため、勘定科目はすべて「収益」にすべきと考える。

また、表示方法に関しては会計基準の適用時までには検討することになっているが、一方で、本会計基準等の基準化に従い売上高は廃止されるものと理解しており、売上高の表示を廃止し、収益の表示に置き換える必要があるのか、明確に示して頂きたい。(CL14 一般社団法人 日本貿易会)

(公開草案公表後の議論)

13. 以下は、公開草案公表後、収益認識会計基準を開発していた当時の収益認識専門委員会で聞かれた主な意見の抜粋である。

- 収益の表示科目について早期適用時には何も示さない事務局の提案では、現行の定め(企業会計原則)により「売上高」と「営業収益」を区別して記載することが必要であると理解される可能性があり、IFRSを任意適用している企業の財務諸表で見られる「売上収益」が認められなくなる可能性があるため、「売上収益」等についても認める旨を記載することが考えられる。
- 実務上の混乱を回避するため、強制適用時までには整理する旨に加え、現行の実務を否定するものではない旨も記載することがよいのではないかと。
- 商社においては、本人と代理人の区分による表示への影響が大きいことから、「売上高」が「収益」に置き換わるのではないかと意見が寄せられていると考えられるが、他の業種では、必ずしもそのような考え方もなく、現行の表示方法を維持したいとの意見も理解できるため、現行の実務における表示を認める方向性とするのがよいのではないかと。
- 今後の検討にあたっては、新基準では財とサービスの区別がなくなることに鑑み、企業会計原則における「売上高」及び「営業収益」との関係を整理する必要があると考えられる。
- 収益の表示科目のみならず、企業が代理人に該当すると判断された取引について、当該取引に関連する在庫を貸借対照表上で棚卸資産として表示するか否かという論点もあると考えられ、表示の論点は議論が多いと考えられる。

IFRS 第 15 号又は Topic 606 を適用した開示例

14. IFRS 第 15 号及び米国会計基準における同様の基準である FASB Accounting

Standards Codification (米国財務会計基準審議会 (FASB) による会計基準のコード化体系) の Topic 606 「顧客との契約から生じる収益」(以下「Topic 606」という。) は、すでに発効日を迎えている。本論点を検討するにあたり、IFRS 第 15 号又は Topic 606 を適用した開示例が参考となる可能性がある。

15. 事務局で調べたところ、IFRS 第 15 号又は Topic 606 を適用した海外の企業は、「Revenue (収益)」の他、「Operating revenue (営業収益)」や「Net sales (純売上高)」等の表示科目を使用していた。また、IFRS 第 15 号又は Topic 606 を適用した日本の企業は、和文の財務諸表において「売上収益」、「売上高」、「営業収益」等の表示科目を使用していた。これら表示科目の多様性は、IFRS 第 15 号又は Topic 606 において、表示科目の定めがないために生じたものと考えられる。

ASBJ 事務局による分析及び提案

16. 収益認識会計基準に従い会計処理される取引の種類がさまざまであることを考慮すると、すべての企業に対し、単一の表示科目(例えば、「収益」)を用いることを求めることは適切ではないと考えられる。実際、これまでの議論において、収益の表示科目について示された懸念の多くは、次のように性質が異なる収益が合算して表示される可能性があることについてであったと理解している。
- (1) 財から生じた収益と、サービスから生じた収益
 - (2) 本人であることから生じた収益と、代理人であることから生じた収益
17. 前項に示した懸念があることを踏まえ、提供する財又はサービスの性質、本人又は代理人の区分等により、具体的な表示科目を収益認識会計基準において定めることが考えられる。企業会計原則の表現を参考に、例えば、財の販売については、「売上高」等、サービスの提供については「営業収益」等の表示科目とすることが考えられる。
18. しかしながら、IFRS 第 15 号は、本表又は注記において、顧客との契約から生じる収益を区分することを要求しており (IFRS 第 15 号第 113 項(a) (本資料第 11 項参照))、その際の区分の基礎は、財又はサービスの性質と、本人又は代理人の区分に限定されない (IFRS 第 15 号 B89 項 (本資料第 11 項参照)) に区分の基礎が例示されている)。したがって、収益の表示科目については、具体的な表示科目を収益認識会計基準において定めることはせずに、収益認識会計基準において、企業の実態に応じ、売上高、売上収益、営業収益等の適切な名称を付すこととすることが考えられるかどうか。
19. なお、収益の表示科目について、収益認識会計基準において、企業の実態に応じ、

売上高、売上収益、営業収益等の適切な名称を付すことを要求することとした場合、企業会計原則の記載内容（本資料第 10 項参照）との関係においては、収益認識会計基準が優先して適用されることになる（収益認識会計基準第 1 項なお書き参照²）。

文案のご提案

20. 前項までの検討に基づく文案は次のとおりである。

【文案の記載にあたって】

1. 文章の表現については、IFRS 第 15 号又は Topic 606 の日本語訳と同一のものとはしておらず、表現の見直しを行っている。
2. 追加を提案する文言に下線を、削除を提案する文言に取消線を付している。
3. 収益認識会計基準等の文案として IFRS 第 15 号に追加して定めた部分を青でハイライトしている。
4. 文中の（¶）は、IFRS 第 15 号における項番号を表しているものであり、最終的には収益認識会計基準等において削除する予定のものである。

【会計基準】

79-3 顧客との契約から生じる収益の金額は適切な科目をもって損益計算書に表示する。顧客との契約から生じる収益について、他の源泉から発生する収益と区分して損益計算書に表示していない場合には、顧客との契約から生じる収益の金額を注記する。（¶ 113(a)）

² 収益認識基準第 1 項なお書きにおいて、「本会計基準の範囲に定める収益に関する会計処理については、『企業会計原則』に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される。」としている。

【適用指針】

105-2 会計基準第 79-3 項に従って、顧客との契約から生じる収益を、適切な科目をもって損益計算書上、表示する。顧客との契約から生じる収益の適切な科目については、企業の実態に応じて決めることになるが、例えば、売上高、売上収益、営業収益等が考えられる。

ディスカッション・ポイント

収益の表示科目に関する事務局の分析及び提案について、ご意見を頂きたい。

以 上