

---

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

---

## 本資料の目的

1. 本資料では、収益の表示科目について、第 98 回収益認識専門委員会（2019 年 7 月 18 日開催）及び第 413 回企業会計基準委員会（2019 年 7 月 29 日開催）において聞かれた意見を踏まえて再度、審議させて頂くものである。

## 事務局提案の要約

2. 本資料では、第 98 回収益認識専門委員会の際のご提案と同様に、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をご提案している。なお、様々な意見が聞かれていることから、当該結論に至った背景を結論の背景に記載することも合わせてご提案している。
3. また、収益認識会計基準の適用に伴う表示方法の変更について、正当な理由による表示方法の変更として取り扱うことをご提案している。

## 背景

4. 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。）
5. 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
6. 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）

## 収益の表示科目

7. 第98回收益認識専門委員会（2019年7月18日開催）及び第413回企業会計基準委員会（2019年7月29日開催）において、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)）、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項に区分の基礎が例示されている）ことから、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をご提案した。

### 第98回收益認識専門委員会において聞かれた意見

（収益の表示科目について、より具体的な指針を示すべきという意見）

8. 「企業の実態に応じて決めることになる」とするだけでは、表示科目の決定における判断基準が難しい。IFRSを任意適用した会社では、連結と単体で収益の表示科目

が異なっている例もあり、収益認識会計基準等において、実務上の混乱を回避し、また、変更の契機となるよう、より具体的な考え方等を示すべきと考える。

9. 適用指針文案の第 105-2 項においては、「例えば、売上高、売上収益、営業収益等が考えられる」とあるが、企業が自由に表示科目の決定が可能という含意はなく、あくまで企業の実態、取引の性質に応じて表示科目を決定すべきならば、実務が分かれなないように、もう少し考え方を示した方が利用しやすい。
10. 検討にあたってスタートラインとなる例を示してはどうか。例えば、物品の販売は売上高等、サービスの提供は営業収益等を企業の実態に応じて、適切な名称を付すこととするとはどうか。

**(収益の表示科目について、企業の判断に委ねるべきという意見)**

11. 適用指針文案の第 105-2 項においては、「売上高」も例として残っている方が、多くの日本基準適用会社にとって取り組みやすいと考えられる。別記事業の会社においては、業法の定めにより定着している表示科目もあり、会社の判断による多様性を認める規定の方が適しているように考えられる。

**(その他の文案について聞かれた意見)**

12. 会計基準文案の第 79-3 項における「他の源泉から発生する収益と区分して」については、事務局が、具体的に何を想定しているか、現行の日本基準におけるリース取引の貸手側の収益についても含まれるか確認したい。

**第 413 回企業会計基準委員会において聞かれた意見**

**(収益の表示科目について、より具体的な指針を示すべきという意見)**

13. 顧客との契約から生じた収益の表示科目について、企業の実態として、慣行的に使用している表示科目がそれなりに異なると考えられるため、統一する必要はないと考えられる。一方で、企業が実態に応じて決めることを認めた場合においても、各企業間で、その表示科目が意味する内容が異なるとなると、利用者としてはあまり好ましくないため、各表示科目の意図する内容についてのガイダンスはあった方がよいと考えられる。

**(収益の表示科目について、企業の判断に委ねるべきという意見)**

14. 顧客との契約から生じた収益の表示科目について、それほど表示科目の選択肢があるわけではないため、企業の裁量に任せてもおかしくないと考えられる。ガイダンスについても、各企業が、それぞれの表示科目についてある程度の印象を持ち合わせていると考えられる。

15. 顧客との契約から生じる収益の表示科目について、損益計算書のトップラインの表示をあえて分かりにくくする企業が存在するとは考えがたく、また必要以上の規定を設けることによる弊害が生じる懸念も考えられるため、事務局の提案に同意する。適用後レビューなどを行った際に、現実には生じている課題等を把握した上で、規定の仕方を検討することは考えられるものの、現時点では必要以上の規定を置く必要はないと考えられる。

## ASBJ 事務局による分析及び提案

### (収益の表示科目についての具体的な指針の要否)

16. 第 98 回収益認識専門委員会においては、収益の表示科目についてより具体的な指針を示すべきとの意見が多く聞かれた他、いわゆる別記事業に該当する企業においては、業法の定めにより定着している表示科目もあり、企業の判断による多様性を認める規定の方が適しているように考えられる等の意見が聞かれた。
17. また、第 413 回企業会計基準委員会においては、特定の表示科目を定める必要はなく、財務諸表作成者に委ねても適切に行われるのではないかと、同様の事業を行っている企業の収益の表示科目が異なるのは好ましくなく一定の指針はあったほうがよいのではないかと、指針を設けると弊害を生み出す可能性がある点を懸念するとの意見が聞かれた。
18. ここで仮に具体的な表示科目を示すとすれば、これまでの実務慣行等を踏まえると、財の販売から生じる収益を「売上高」、サービスの提供から生じる収益を「営業収益」、代理人として獲得する収益を「手数料収益」等とすることが考えられる等の指針を示すことが考えられる。
19. しかしながら、以下の理由により、それぞれの企業が実態に応じて適切と考えて使用する表示科目により表示することとすることが適切と考えられるがどうか。また、当該提案による場合には、検討の過程において、様々な意見が聞かれたことから、この帰結に至った過程を結論の背景で記載することが適切と考えられるがどうか。
  - (1) 現行の実務として、前項に記載した表示科目（財の販売から生じる収益を「売上高」とする等）と異なり、サービスの提供から生じる収益や、代理人としての手料金を売上高として開示している企業も存在していると理解している。また、1つの表示科目に複数の性質の収益をまとめて表示している例や、複数の表示科目に分けて表示している例もみられる。これらの表示方法は、各々の業種、企業によって、これまで実態に応じて適切な表示科目が用いられてきたも

のと考えられ、一定の表示科目に統一することのコンセンサスを得ることは難しいものと考えられること。

- (2) IFRS 第 15 号、Topic606 を適用した海外の企業の財務諸表においても、「収益」、「顧客との契約から生じる収益」、「売上高」など、様々な表示科目が用いられていること。
- (3) 「実態に応じて」判断するためには、一定の判断基準が必要ではないかとの意見が聞かれるが、これまでも実態に応じて適切な表示科目が選択されてきたものと考えられること。

## 表示方法の変更

20. 本資料第 8 項のとおり、IFRS の任意適用企業が連結財務諸表と単体財務諸表で顧客との契約から生じる収益についての表示科目が異なっている企業が存在しており、単体財務諸表にも IFRS 第 15 号と同等の収益認識会計基準を適用することにより表示を統一することの契機とすべきであるとの意見が聞かれている。
21. この点、収益認識会計基準を適用するに際して、従来、使用してきた収益の表示科目を収益認識会計基準の内容に合わせて変更する場合もあると考えられる。上記のとおり、特定の表示科目を定めることはしないため、収益の表示科目の変更は、会計基準等の改正に伴う表示方法の変更には該当しないが、実態に応じてより適切な表示科目に任意の変更をする場合には、正当な理由による表示方法の変更と取り扱うことが適切と考えられるため、その旨を収益認識会計基準に明示することが考えられるかどうか。

## 文案のご提案

22. 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. 前回の収益認識専門委員会のご提示した文案から、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】

79-2 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、それ以外の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)）

79-4 本会計基準を適用するにあたって、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）における表示方法の変更が生じる場合には、当該変更は、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 78 号「正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」（以下「過年度遡及監査上の取扱い」という。）における正当な理由による表示方法の変更に該当する。

#### 【結論の背景】

155-2 20XX 年会計基準を適用するにあたって、実態に応じて適切な表示科目に変更することがあると考えられるため、本会計基準を適用するに際して、過年度遡及会計基準における表示方法の変更が生じる場合には、当該変更は、過年度遡及監査上の取扱いにおける正当な理由による表示方法の変更に該当するとしている（第 79-4 項参照）。

**【適用指針】**

105-2 会計基準第 79-2 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、営業収益等として表示するものとする。

**【結論の背景】**

XX 審議の過程において、顧客との契約から生じる収益の表示科目について、適切な科目をもって損益計算書上、表示する（第 105-2 項参照）とするのみでは、表示科目を決定するに際して判断が困難であると考えられるため、具体的な指針を示すべきとの意見が聞かれた。

この点、次を理由に、表示科目を決定するための具体的な指針を示さず、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、例えば、売上高、売上収益、営業収益等として表示することとした。

- (1) 仮に具体的な表示科目を示すとすれば、これまでの実務慣行等を踏まえると、財の販売から生じる収益を「売上高」、サービスの提供から生じる収益を「営業収益」、代理人として獲得する収益を「手数料収益」等とすることが考えられる等の指針を示すことが考えられる。しかしながら、現行の実務として、サービスの提供から生じる収益や、代理人としての手数料を売上高として開示している企業も存在している。また、1つの表示科目に複数の性質の収益をまとめて表示している例や、複数の表示科目に分けて表示している例も存在している。これらの表示方法は、各々の業種、企業によって、これまで実態に応じて適切な表示科目が用いられてきたものと考えられ、一定の表示科目に統一することのコンセンサスを得ることは難しいものと考えられること
- (2) IFRS 第 15 号、Topic606 を適用した海外の企業の財務諸表においても、「収益」、「顧客との契約から生じる収益」、「売上高」など、様々な表示科目が用いられていること
- (3) 「実態に応じて」判断するためには、一定の判断基準が必要ではないかとの意見が聞かれるが、これまでも実態に応じて適切な表示科目が選択されてきたものと考えられること

**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