

プロジェクト	収益認識に関する包括的な会計基準の開発 意見募集文書に記載された論点への検討
項目	【論点 6】変動対価（売上などに応じて変動するリベート、仮価格等）（ステップ 3）

本資料の目的

1. 本資料では、今後の進め方を検討するにあたってのモデルケースの検討を行っている。詳細は、審議事項(4)-1 に記載している。

なお、別紙に本論点に関する意見募集文書の抜粋を記載している。

会計基準等の文章に関する様式

2. 下表では、IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の日本語訳を左の列に示し、表現を見直したものを右の列に示している。

- (1) 表に用いられている色は、以下を表す。（¶）は、IFRS 第 15 号における項番号を表す。

青色：企業会計基準の本文に含めるもの

黄色：企業会計基準適用指針の本文に含めるもの

- (2) 青色で、「企業会計基準の本文に含めるもの」としたものには、原則となる要求事項を記載している。黄色で、「企業会計基準適用指針の本文に含めるもの」としたものには、ガイダンスとしての要求事項を示している。
- (3) 企業会計基準の本文（青色）と企業会計基準適用指針の本文（黄色）の区分は、IFRS 第 15 号の本文と付録 B 適用指針の区分に対応させていない。現在の日本基準において企業会計基準レベルの要求事項と考えられるものを企業会計基準の本文に含めるもの（青色）としている。
- (4) 左の列の青色、黄色以外のものについては、記載しないものと結論の背景等に記載するものに分かれるが、この段階では議論しない。

3. 下表は、以下の検討に資することを意図している。

- (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズを踏まえると、どのような文章の様式が適しているか。

- (2) IFRS 第 15 号の要求事項を、どの程度、開発する基準の要求事項とするか。
- (3) 企業会計基準と企業会計基準適用指針を、どのように切り分けるか。
- (4) 右の列で IFRS 第 15 号の表現を修正することにより、どの程度、得られる会計処理の数値に影響が生じると考えられるか。
4. 下表は議論の出発点であって、いずれかを採用することを意図しているものではない。
5. 本論点に関する現在の日本基準における実務は、第 7 項以下に記載している。
6. 下表の会計処理の前提となる IFRS 第 15 号の考えは、以下のとおりである。

取引価格＝約束した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と見込んでいる対価の金額（第三者のために回収する金額を除く。）
--

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
変動対価（本文） 1. 契約において約束された対価が変動性のある金額を含んでいる場合には、企業は、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に権利を得ることとなる対価の金額を見積らなければならない。（¶ 50） 2. 対価の金額の変動が、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー、又はその他の類似の項目によって生じる場合がある。約束された対価は、対価に対しての企業の権利が、将来の事象の発生又は不発生を条件としている場合にも、変動する可能性がある。例えば、対価の金額は、製品が返品権付きで販売された場合又は一定の金額が所定の目標の達成に対しての業績ボーナスとして約束されている場合には、変動性があることとなる。（¶ 51） 3. 顧客が約束した対価に関しての変動性は、契約に明記されている場合がある。契約の条件に加えて、次の状況のいずれかが存在する場合には、約束された対価は変動性がある。（¶ 52） (1) 顧客が、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明から生じた妥当な期待として、企業が契約に記載された価格よりも低い対価の金額を受け入れるであろうという期待を有している。すなわち、	変動対価 1. 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権利を得ることとなる対価の金額を見積る。（¶ 50） 2. 変動対価が含まれる取引の例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー等の形態により対価の金額が変動する場合や、返品権付き販売等がある。（¶ 51） 3. 変動対価が含まれている場合とは、契約の条件に加えて、次のいずれかの状況が存在する場合をいう。（¶ 52） (1) 企業の取引慣行や公表した方針等に基づき、契約金額よりも価格が引き下げられる期待を顧客が有していること (2) 顧客との契約を締結する際の企業の意図として、価格を引き下げることが顧客に示されていること

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
企業が価格譲歩を提供すると期待されている。法域、業種又は顧客に応じて、この提供は、値引き、リベート、返金又はクレジットと呼ばれることがある。 (2) 他の事実及び状況により、顧客との契約を締結する際の企業の意図が、顧客に価格譲歩を提供することであることが示されている。 4. 企業は、変動対価の金額の見積りを、企業が権利を得ることとなる対価の金額をどちらの方法がより適切に予測できると見込んでいるのかに応じて、次のいずれかの方法を用いて行わなければならない。(¶ 53) (1) 期待値——期待値とは、考え得る対価の金額の範囲における確率加重金額の合計である。期待値は、企業が特徴の類似した多数の契約を有している場合には、変動対価の金額の適切な見積りとなる可能性がある。 (2) 最も可能性の高い金額——最も可能性の高い金額とは、考え得る対価の金額の範囲における単一の最も可能性の高い金額である（すなわち、契約から生じる単一の最も可能性の高い結果）。最も可能性の高い金額は、契約で生じ得る結果が2つしかない場合（例えば、企業が業績ボーナスを達成するかしないかのいずれかである場合）には、変動対価の金額の適切な見積りとなる可能性がある。 5. 企業は、企業が権利を得ることとな	表現を見直したもの 4. 変動対価の金額の見積りにあたっては、発生し得ると考えられる対価の金額における最も可能性の高い単一の金額（最頻値）又は発生し得ると考えられる対価の金額を確率で加重平均した金額の合計額（期待値）のうち、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に予測できる方法を用いる。(¶ 53)

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
る変動対価の金額に関する不確実性の影響を見積る際に、契約全体を通じて 1 つの方法を首尾一貫して適用しなければならない。さらに、企業は、企業が合理的に利用可能なすべての情報（過去、現在及び予想）を考慮しなければならない。合理的な数の考え得る対価の金額を識別しなければならない。企業が変動対価の金額の見積りに使用する情報は、通常、企業の経営者が入札及び提案のプロセスの間及び約束した財又はサービスの価格設定に使用する情報と同様のものとなる。（¶ 54） 返金負債 6. 企業は、顧客から対価を受け取り、その対価の一部又は全部を顧客に返金すると見込んでいる場合には、返金負債を認識しなければならない。返金負債は、受け取った（又は受け取る）対価の金額のうち、企業が権利を得るとは見込んでいない金額（すなわち、取引価格に含まれない金額）で測定される。返金負債（及び対応する取引価格の変動、そしてそれゆえ契約負債）は、各報告期間末に状況の変化について見直さなければならない。返品権付きの販売に係る返金負債を会計処理するために、企業は B20 項から B27 項のガイダンスを適用しなければならない。（¶ 55） 変動対価の見積りの制限 7. 企業は、見積られた変動対価の金額の一部又は全部を、変動対価に関する	表現を見直したもの 5. 顧客から受け取った対価の一部又は全額を顧客に返金すると見込む場合、受け取った又は受け取る対価の金額のうち、企業が権利を得ると見込んでいない金額について、返金負債を認識する。返金負債の金額は、各決算日に見直す。（¶ 55） 6. 変動対価の見積金額は、変動対価に関する不確実性が事後的に解消される

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
不確実性がその後に解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含めなければならない。(¶ 56)	ときに、解消される時点までに計上された収益が著しく減額されない可能性が非常に高い部分に限り、取引価格に含める。(¶ 56)
8. 変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いかどうかを評価する際に、企業は、収益の戻入れの確率と大きさの両方を考慮しなければならない。収益の戻入れの確率又は大きさを増大させる可能性のある要因には、次のいずれかが含まれるが、これらに限定されない。(¶ 57) (1) 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすい。そうした要因としては、市場の変動性、第三者の判断又は行動、気象状況、約束した財又はサービスの高い陳腐化リスクなどがある。 (2) 対価の金額に関する不確実性が、長期間にわたり解消しないと見込まれる。 (3) 類似した種類の契約についての企業の経験（又は他の証拠）が限定的であるか、又はその経験（又は他の証拠）の予測価値が限定的である。 (4) 類似の状況における類似の契約において、企業には、広い範囲の価格譲歩又は支払条件の変更を提供する慣行がある。 (5) その契約には、考え得る対価の	7. 変動対価の不確実性が事後的に解消される際に、計上した収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高いかどうかを判定するにあたっては、収益が減額される確率及び減額の程度の両方を考慮する。収益が減額される確率又は減額の程度を増大させる可能性のある要因には、主に次のいずれかが含まれる。(¶ 57) (1) 市場の変動性や第三者の判断又は行動等、対価の金額が企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすいこと (2) 対価の金額に関する不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれること (3) 類似した種類の契約について、企業の経験が限定的であるか、又は当該経験から予測することが困難であること (4) 類似の状況における同様の契約において、価格の引き下げ又は支払条件の変更を行う慣行があること (5) 発生し得ると考えられる対価の金額が多く存在し、かつ、その考えられる金額の幅が広いこと

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
金額が多数あり、金額の幅が広い。 9. 企業は、知的財産のライセンスとの交換で約束された販売ベース又は使用量ベースのロイヤルティの形態での対価を、第 XX 項（『B63』）を適用して会計処理しなければならない。（『58』） 10. 各報告期間末において、企業は、報告期間末現在で存在している状況及び報告期間中の状況の変化を忠実に反映するために、見積った取引価格を見直さなければならない（変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価の見直しを含む）。企業は、取引価格の変動を第 XX 項（『87-90』）に従って会計処理しなければならない。（『59』）	8. 知的財産のライセンスを付与した際に、売上高又は使用量に基づくロイヤルティを受け取る場合、その対価については、第 XX 項（『B63』）を適用する。（『58』） 9. 見積った取引価格は、各決算日に見直し、取引価格が変動する場合には、第 XX 項（『87-90』）を適用する。（『59』）

第 67 回収益認識専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）で聞かれた主な意見

- IFRS 第 15 号で基準本文とされているものが、表現を見直したもので企業会計基準適用指針とするように検討されていることに違和感がある。企業会計基準には最低限の要求事項だけを含めるという意図であれば、IFRS 第 15 号の 5 ステップのみを企業会計基準の本文とすることも考えられるのではないかな。

ディスカッション・ポイント

- 上記の表について、主に第 3 項に記載した観点からご意見を頂きたい。

考えられる課題及び対応案

7. 課題を分析するにあたって、さしあたり、次のように課題を区分する。
 - (1) (課題区分①) IFRS 第 15 号における取扱いが現在の日本基準における実務と異なる場合、どの程度実務を考慮した対応を図るか。
 - (2) (課題区分②) 適用する上でのコストの軽減について対応を図るか（重要性の検討を含む。）。
 - (3) (課題区分③) IFRS 第 15 号に含まれていないガイダンス又は設例を設けるか。
8. 意見募集文書に寄せられたコメント等から、以下が課題に含まれると考えられる。（全体の進め方を検討する上で抽出した主なものであり網羅性はない。）

【課題 1】（課題区分①②に対応）

- 取引価格に変動対価が含まれる取引の範囲の判断の困難さについて対応を図るか。

【課題 2】（課題区分①②に対応）

- 現在の日本基準における実務（確定時に差額を調整又は返金の可能性が高くなったときに引当金を計上）と異なる点について対応を図るか。

【課題 3】（課題区分①②に対応）

- 変動対価の当初取引時の見積りの困難性について対応を図るか。
 - 見積ること自体が困難であるケース
 - 最終的な取引金額が確定するまでに一定の期間を要するケース

【課題 4】（課題区分③に対応）

- 変動対価の見積方法（期待値法及び最頻値法）の適用上の困難さについて対応を図るか。

ディスカッション・ポイント

上記以外に、意見募集文書で聞かれた適用上の課題のうち、全体の進め方を検討する上で抽出すべき主なものはあるか。

【課題 1】について

9. IFRS 第 15 号の「変動対価」には、契約で定められるもの以外にも、以下が含まれるとされている。
- (1) 企業の取引慣行や公表した方針等に基づき、対価の金額が契約金額よりも価格が引き下げられるという期待を顧客が有していること
 - (2) 他の事実及び状況により、顧客との契約を締結する際の企業の意図として、価格を引き下げることが顧客に示されていること
- したがって、これらの取引を網羅的に抽出することには、一定の実務上の困難さが生じることが想定される。
10. ただし、現在の日本基準の実務においても、重要な事後の返金が取引慣行として行われている場合には、引当金の要否の検討が行われていることが想定される。したがって、何らかの対応を図る場合には（一般的な重要性以上の定めを置くことは、容易ではないと考えられるものの）、重要性に関する定めを置くことを検討することが考えられる。

第 67 回収益認識専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）で聞かれた主な意見

- 契約で定められるもの以外の変動対価に含まれるもの（本資料第 9 項）は、契約に準じたものとして、日本基準の実務においても考慮されていると考えられるため、この点にのみ重要性に関する定めを置く意義はあまりないのではないか。
- 価格の変動する幅と取引の量により、財務諸表に与える影響が異なるため、変動対価に関して重要性に関する定めを設けることは困難であると考えられる。

ディスカッション・ポイント

【課題 1】に対する事務局の分析について、ご意見をお伺いしたい。他に対応方法が考えられるか。

【課題2】について

11. IFRS第15号では、取引価格に変動対価が含まれている場合は、変動部分を見積った上で、取引価格に含めることが要求され、また、取引価格に含める金額は、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に限定されている¹。
12. 日本基準における実務においては、例えば、売上リベートについては、支払時に収益をマイナスする処理と支払う可能性が高いと判断された時点で引当金を計上する処理が見られる²。

また、仮価格に基づく取引については、販売時に仮価格で収益を計上し、仮価格が確定した時点で収益を修正する処理と顧客との交渉状況等に応じて収益金額の見直しを行う処理が見られる。

その他の取引においても、一般的には、当初の契約上の金額において収益を計上し、当該金額が変更されることが明らかになった時点又は確定した時点で収益金額の修正が行われているものと考えられる。

13. これらの日本基準との差異に仮に対応する場合、対応する方法としては、審議事項(4)-2の返品の問題1と同様に、以下のようなものが考えられる。

方法1 特段の対応を行わない。

方法2 IFRS第15号に定める会計処理と現在の日本基準における実務における会計処理を併用する。次のいずれかの方法が考えられる。

- 会計方針の選択とし特段の要件を設けない。
- 一定の要件を設け、会計処理を使い分ける。

¹ 法人税法基本通達によると、販売代金の額が確定していない棚卸資産の販売に関して、棚卸資産の引渡しの日属する事業年度終了の日までに販売代金の額が確定していない場合は、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとされている。また、その後確定した販売代金の額が見積額と異なるときは、その差額を確定した日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入するとされている（基本通達2-1-4）。

² 法人税法基本通達によると、リベート（売上割戻し）については、その性質により、次に規定される事業年度に売上割戻しを計上することとされている（基本通達2-5-1）。

① 算定基準が販売価額又は販売数量によっており、かつ、その算定基準が契約等により相手に明示されている場合…原則として販売した日の属する事業年度。ただし、継続して売上割戻しの金額を通知又は支払をした日の属する事業年度に計上することとしている場合には、その取扱いも認められる。

② ①以外の場合…売上割戻しの金額を通知又は支払をした日の属する事業年度。ただし、一定の条件を満たす場合には、継続適用を条件として、販売した日の属する事業年度に計上することも認められる。

14. 前項を考察する上では、以下の点を踏まえて検討することになると考えられる。

- (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業のニーズ
- (2) 日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズ
- (3) 企業間の比較可能性
- (4) 個々の企業における変動対価に関する取引の重要性

ディスカッション・ポイント

【課題 2】に対応を図るべきか、対応を図る場合、第 13 項及び第 14 項の観点から、どのような対応が考えられるかについてご意見を頂きたい。

【課題 3】について

15. IFRS 第 15 号では、取引価格に変動対価が含まれている場合は、変動部分を見積った上で、取引価格に含めることが要求され、また、取引価格に含める金額は、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に限定されている。

また、変動対価の見積りにあたっては、最も可能性の高い単一の金額（最頻値）又は考え得る対価の金額を確率で加重平均した金額の合計額（期待値）のうち、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に予測できる方法を用いることとされている。

16. IFRS 第 15 号において、変動対価の見積りの制限の規定が定められているが、2011 年に公表された改訂公開草案「顧客との契約から生じる収益」では、「企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額に変動性がある場合には、企業が現在までに認識する収益の累計額は、企業が権利を得ることが合理的に確実な金額を超えてはならない。」という文言が提案されていた。

その後、2014 年に IFRS 第 15 号が最終化されるまでの再審議において、IASB 及び FASB は、変動対価の見積りの制限の目的は下方修正の可能性に焦点が置かれた収益の制限であるとの財務諸表利用者のフィードバックを考慮したため（IFRS 第 15 号 BC206 項）、「変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い（highly probable）範囲でのみ、取引価格に含めなければならない。」（IFRS 第 15 号第 56 項）という文言が導入された。

17. 日本基準における実務では、変動対価に関する取引時の見積りは通常は求められて

いないため、意見募集文書に寄せられた意見では、以下のような見積りに関する困難性が聞かれている。

(1) 見積ること自体が困難であるケース

- 需要家との折衝によって決まる価格は、不確実性が高いため、重大な戻入れが生じない範囲で合理的に金額を見積もることが困難であり、そのような場合には見積りが不要であることを明確にすべきである。
- 変動対価の見積りにおいて、期待値又は最頻値から、いずれかより適切な方法を使用することが要求されているため、現行の実務から見積方法の変更が必要となる可能性がある。
- 重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いかどうかの評価について、実務上過大な負担が発生する可能性がある。現行実務では、通常、重要な収益の戻入れを生じさせない前提で、「最も可能性の高い金額」による見積りを行っている（潜在的に確率を織り込んだ「期待値」で見積っている）と考えられる。
- 医薬品等の知的財産の導出取引においては、開発達成時や承認時等に受け取るマイルストーン・ペイメントが設定されている場合が一般的であるが、条件の達成に不確実性があるため、どのタイミングで戻入れが生じない可能性が非常に高いと判断されるのかが論点になると考えられる。

(2) 最終的な取引金額が確定するまでに一定の期間を要するケース

- 材料取引における遡及値引きや為替精算について、一定の決められた期間が経過しないと、契約変更額が見積もれないケースがある。
- 工事契約においては、追加・変更に関する対価の金額が、当該工事の竣工間際まで発注者と合意に至らないケースが多く、期末または四半期末までに価格が決定しない場合も多い。
- 電気事業者においては、（新電力企業が）計画値同時同量を達成できなかった場合には（新電力企業から受け取る）インバランス料金が発生するが、その料金は全国規模の発生量を基礎とするため、料金確定までに1か月強かかる。このような場合、各事業者の見積りの不確実性が高くなるため、「重大な戻入れが生じない」という概念について判断が可能となる対応を要望する。
- 投資・資産運用業において、不動産の賃料収入実績に応じて信託報酬が決まる取引では、履行義務の充足時期又は期間に比して対価の金額が確定する時期の方が遅くなる場合が考えられ、日本基準における実務上、金額が

確定した時期に収益を認識している場合がある。

18. この課題に対応する方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法1 特段の対応を行わない。

方法2 変動対価を信頼性をもって見積ることができない場合の定めを置く。

(例示)

- 信頼性をもって見積ることができるまでの間、変動対価の見積りを行わないことを許容する。この場合、重要性がある場合には、開示で補う。
- 変動対価が収益の増額方向のみの場合（例：業績ボーナス）、確定時まで変動対価の見積りを行わないことを許容する。

第67回収益認識専門委員会（2016年7月12日開催）で聞かれた主な意見

- 信頼性をもって見積ることができない場合の定めを置くという対応案については、IAS第37号「引当金」において、信頼性のある見積りができない場合は極めて稀とされている（IAS第37号第25項）ことに留意する必要がある。
- 不確実性が高いにもかかわらず変動性のある部分の見積りを行うことの意義については疑問があり、一定程度、状況が明らかになった段階で対応するという方法も考えられるのではないか。

ディスカッション・ポイント

【課題3】に対する事務局の分析について、ご意見をお伺いしたい。他に対応方法が考えられるか。

【課題4】について

19. IFRS第15号では、変動対価の見積りにあたっては、最も可能性の高い単一の金額（最頻値）又は発生しうると考えられる対価の金額を確率で加重平均した金額の合計額（期待値）のうち、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に予測できる方法を用いることとされている³。

³ IFRS第15号の結論の根拠（BC201項）によると、実務上、確率加重方式による期待値の見積りには、企業が複雑なモデル及び技法を用いてすべての考え得る結果を考慮することは必要ない（たとえ企業が膨大なデータを有していて、多くの結果を識別できる場合であっても）とされて

20. この点、意見募集文書では、以下のような意見が聞かれている。

- 期待値法により変動対価の金額を見積る場合、発生し得る全てのケース及びそのケースごとの発生確率を想定することは困難である。
- 建設業では、仮価格の見積りが半ば定常的に行われており、単品生産で個別性が高いため、期待値や最頻値だけでは合理的な見積りはできない。期待値や最頻値をベースとしつつ、個々の状況に則した「最も可能性の高い金額」を合理的に見積ることが適切である。

21. この課題に対応する方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法1 特段の対応を行わない。

方法2 期待値法の使用について、ガイダンス、設例を追加的に設ける。

方法3 変動対価の金額の見積方法について期待値法と最頻値法に限定せず、他の合理的と認められる方法も許容する。

第67回収益認識専門委員会（2016年7月12日開催）で聞かれた主な意見

- 蓋然性が低いときに資産、負債を計上すると、翌期に戻し入れられる可能性があるため、損益の観点から有用性に疑問がある。変動対価の重大な戻入れの規定に関して期待値法の使用を検討する際には、同様の議論が起きる可能性がある。
- 変動対価の見積りについては、企業として合理的なものとして説明し得るものかどうかという観点で判断を行うが、確実性が高くなった時点で収益を認識するのは企業が置かれている状況が異なるため難しいと考えられる。また、確実性に基づく見積りと期待値法又は最頻値法に基づく見積りの整合性への対応を検討することになると考えられる。

ディスカッション・ポイント

【課題4】に対する事務局の分析について、ご意見をお伺いしたい。他に対応方法が考えられるか。

いる。

別紙 意見募集文書の抜粋

【論点 6】 変動対価（売上等に応じて変動するリベート、仮価格等）（ステップ 3）

論点の概要

69. 本体価格や値引きがその後の状況を反映して決まる場合等、契約において約束された対価が変動性のある金額（変動対価）を含む場合がある。IFRS 第 15 号では、そのような場合について、変動対価の範囲と見積方法に関する要求事項が詳細に設けられているが、日本基準では変動対価の取扱いに関する一般的な定めはなく、個々の契約に応じて個別に判断が行われていると考えられ、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 家電量販店に対して負担する値引相当額

家電量販店等は消費者に対して値引販売を行うが、家電メーカー等が当該値引相当額の一部を負担することにあらかじめ合意し、後日、負担する場合がある。

2. 仮価格の設定

企業が製品を他の企業に供給する契約において、他の企業との基本契約書に当該製品の定期的な価格改定が、一定期間ごと（例えば、半年ごと）に行われることが明記されることがある。

日本基準又は日本基準における実務

70. 日本基準では、変動対価に関する一般的な定めはない。日本基準における実務では、売上リベートについて、支払の可能性が高いと判断された時点で収益の減額又は販売費として計上されていることが多いと考えられる。また、仮価格について、日本基準における実務では、販売時に仮価格で収益を計上し、顧客との交渉状況等に応じて金額の見直しを行っていることがあると考えられる。

IFRS 第 15 号での取扱い

71. IFRS 第 15 号では、変動対価を含んでいる場合に、約束した財又はサービスの移転と交換に企業が権利を得ることになる対価の金額を見積ることとされている（第 50 項）。IFRS 第 15 号では、変動対価として、値引き、リベート、返金、クレジット、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー等を例示している（第 51 項）。
72. これらの変動対価については、期待値法又は最頻値（最も可能性の高い金額）法

のうち、より適切に予測できる方法により、企業が権利を得ることになる対価の金額を見積ることとされている（第 53 項）。

73. また、見積られた変動対価のうち取引価格に含められる金額は、変動対価に関する不確実性が解消される際に、認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に限られるとする制限規定が設けられている（第 56 項）⁴。

財務報告数値の相違

74. IFRS 第 15 号では、変動対価の見積りを行い、前項の制限規定を考慮した上で、取引価格に反映し、履行義務が充足された時点で収益が認識される。日本基準における実務においては、売上リベートについて支払の可能性が高いと判断された時点で認識するケースや、仮価格について顧客との交渉状況に応じて金額の見直しを行うケースと比較して、売上リベートの見積りや仮価格の精算見込みの影響をより早い時点（履行義務の充足時）に反映させていくことになる可能性があり、その場合、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

75. 売上リベートについては、リベート支払の条件達成の判断が困難となる可能性があり、また、契約が書面でなされておらず商慣習等による場合、当該判断がさらに困難となる可能性がある。ただし、財務諸表を作成する観点で、実務上、困難が生じるのは、期末又は四半期末までに条件を達成したか否かが確定しない場合であると考えられる。
76. 仮価格についても、決定されることになる価格をどのように見積るかの判断が困難となる可能性がある。ただし、財務諸表を作成する観点で、実務上、困難が生じるのは、期末又は四半期末までに価格が決定されない場合であると考えられる。
77. また、「変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲」について見積ることが求められるが、重大な戻入れが生じない可能性については、判断が困難となる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

78. 商品受渡後の価格調整が契約で定められている取引や、業界の慣行として価格調整が行われる取引が影響を受ける可能性がある。また、顧客からの受取額に変動要

⁴ なお、平成 27 年 12 月開催の IASB ボード会議では、市場価格の変動からのみ生じる取引価格の変動可能性は、「変動対価に関する不確実性がその後に解消される際に、認識した収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に限られる」とする変動対価の制限の対象とはならないという IASB スタッフの分析と結論に対して同意がなされた。

素がなくとも、関連して企業から顧客に支払われる金額（【論点 15】参照）に変動要素がある取引にも影響がある可能性がある。

79. 具体的には、多くの業種において行われている仮価格による取引の会計処理が影響を受ける可能性がある。また、販売数量や業績達成に応じたインセンティブを付すリベート等が生じる取引も影響を受ける可能性があると考えられる。さらに、販売店が消費者に対して行う値引きについて、メーカーがその値引きの一部を負担する取引等も影響を受ける可能性がある。

（具体的事例における影響）

1. 家電量販店に対して負担する値引相当額

本事例のように、家電量販店等が消費者に対して行う値引販売について、家電メーカー等が当該値引相当額の一部を、後日、負担する場合、日本基準における実務では、家電メーカー等は製品を家電量販店等に引き渡した時点又は期末時点で、将来の値引額を合理的に見積って売上値引引当金（未払費用等）を計上し、将来の値引額を控除した金額で収益を認識している場合がある。

IFRS 第 15 号では、家電メーカー等の負担する値引きや価格補償に関して、期待値法又は最頻値法のうち、より適切な方法を用いるとされる。また、本資料第 73 項の制限規定が適用されるため、日本基準における実務において使用している見積方法が、IFRS 第 15 号に定められた方法と異なる場合には、値引き等の見積額が異なることで、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

2. 仮価格の設定

本事例のように、定期的な価格改定が契約に定められており、改定後の価格が決定されるまでの間、前回の単価等による仮価格を用いる取引について、日本基準における実務では、改定後の価格が決定されるまでの間、両者で取り決めた仮価格により収益を認識し、定期的な価格改定後の精算に伴い、収益の金額を変更する例が見られる。

このような例について、当該価格の改定が契約条件に基づいて行われるため、IFRS 第 15 号では、契約において約束された対価が変動性のある金額を含んでいるものとして取り扱われ、収益を認識するにあたり、過去の価格改定の実績や現在の交渉状況等により、変動対価の見積りを行い、会計処理に反映することになる。なお、本資料第 73 項に記載のとおり、認識する収益金額は重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲に制限される。

以 上