
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
項目	第 67 回收益認識専門委員会で聞かれた意見

本資料の目的

1. 本資料は、第 67 回收益認識専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）において審議した項目について、聞かれた主な意見をまとめたものである。

意見募集文書に記載された論点への検討

全般的事項（審議事項(4)-2）

（考えられる課題に対応することに賛成する意見）

2. 日本基準を適用する企業のニーズを勘案すると、IFRS 第 15 号の考え方の中で整合性を図るべき根幹となる部分を識別した上で、便法により妥協点を見つける方法がコンセンサスを得やすいと考える。例えば、返品権付き販売については、売上から減額するという基本的な処理については IFRS 第 15 号と整合させ、減額の見積りについては、日本基準における実務を考慮し、許容され得る方法を検討することも考えられるのではないかと。
3. 返品調整引当金等については損金経理要件があり、税務上の恩典が失われる可能性がある項目については、連単分離や税法との調整について対応を整理してはどうか。
4. 基本的には IFRS 第 15 号に整合させるべきであると考えられるが、日本固有の慣行の一部については、無理に IFRS 第 15 号との整合性を図るのではなく、IFRS 任意適用企業が連結修正を行うことも必要となるのではないかと。
5. IFRS 任意適用企業は、IFRS 第 15 号の基本的な考え方を変更せずに、日本語として表現を見直した基準を適用することが考えられ、その上で、日本基準の適用企業に配慮し、日本基準における実務のうち取り入れるべきものをガイダンス等として追加することが考えられるのではないかと。
6. 財務諸表利用者は同規模や同業種の企業の比較を求めていると考えられ、必ずしも規模や業種が異なる企業の比較可能性を追求する必要性は小さいのではないかと。

7. IFRS 第 15 号から実質的な内容を変えないような日本語化をすることが良いのではないか。

(考えられる課題に対応するにあたって懸念があるとする意見)

8. 返品調整引当金等に関する日本基準における実務については各社各様である可能性があり、多様な日本基準における実務に配慮して対応する価値があるかについても議論が必要となる可能性がある。
9. 財務諸表利用者の立場からは、国際的な会計基準との整合性や業種横断的な比較可能性が基準のベネフィットであると考えられるため、会計処理の特例は少ないことが望まれる。
10. 例えば、返品権付き販売については、IFRS 第 15 号における基本的な考え方である取引価格の概念と整合するように規定が設けられており、実務に配慮した対応を行うことは、IFRS 第 15 号における一貫した考え方に整合しない可能性があることを意識する必要があるのではないか。

(個別財務諸表についての意見)

11. 基準作成のベネフィットとして、IFRS 第 15 号と同じ取扱いを導入することにより、連結財務諸表については国際的な比較可能性を図ることができるということはあるが、一方で個別財務諸表については税務の問題もあり有用性に疑問があるのではないか。ベネフィットを十分に考慮しつつ、個別財務諸表や税務への対応を検討する必要があると考えられる。
12. 連結財務諸表と個別財務諸表について会計処理が異なる場合には、企業の財務諸表のトップラインが異なることになり、企業が対応するコストが増え、また企業における財務報告として整合性がとれないことになるため、連結財務諸表と個別財務諸表で取扱いを同一とすることが適切であると考えられる。

(金額の見積りについての意見)

13. 金額の見積りについては、日本基準における実務で行われている合理的な方法による場合と、IFRS における期待値法等による場合で結果が大きくは異ならないと考えられる。見積りに関しては、重要性に関する定めを置くこと等により、日本基準における現行実務と開発する基準における要求事項の差異を減らすことができるのではないか。

論点 7 返品権付き販売（審議事項(4)-2）

（会計基準等の文章に関する様式について）

14. 審議事項の文案より、さらに表現を見直す方が理解しやすいと考えられるが、表現を見直すことにより根幹となる考え方が変質しないように留意する必要があると考えられる。
15. IFRS 第 15 号の規定にある「企業は当該資産を返金負債と区分して表示しなければならない」（IFRS 第 15 号 B25 項）という部分が表現を見直したものには記載されていないが、IFRS の実務において、論点になるため、規定として引き継ぐことを検討してはどうか。

（課題 1 について）

16. 寄せられたコメントを見る限りは、返品調整引当金から収益の減額に変更することについての強い抵抗感は見られないため、IFRS 第 15 号における取引価格の概念を維持して基本的には変更しないようにしたうえで、重要性の定めを置くことや税法との調整について対応することを検討することが考えられるのではないかな。
17. 返品調整引当金については、税務との調整を優先する必要性はそれほど高くはないのではないかな。

（課題 2 について）

18. 従前の帳簿価額から控除する製品の回収のための予想コスト（返品された製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む。）の評価（IFRS 第 15 号 B25 項）を論点としているが、日本基準における棚卸資産の時価への切り下げと同様の論点であり、収益認識固有の論点ではないと考えられる。
19. 日本基準における実務においても、返品される製品の価値の下落が大きいと見込まれる場合には、企業はそれを見積って対応しているものと考えられ、また価値の下落が大きい場合は一般的な重要性で対応できるため、特段の対応を検討する必要はないのではないかな。

論点 6 変動対価（審議事項(4)-3）

（会計基準等の文章に関する様式について）

20. 変動対価は返品権付き販売よりも重要な論点だと考えられるが、返品権付き販売では IFRS 第 15 号で適用指針であるものが、表現を見直したもので企業会計基準とするように検討されている一方、変動対価では 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 ステップだけを企業会計基準の本文として、その他を企業会計基準適用指針とすることも考えられるのではないかと。

21. IFRS 第 15 号第 50 項について表現を見直したものでは、変動対価を「変動性がある部分が含まれる対価」と定義しているが、変動性がある部分のみについての論点であると理解しており、固定金額の部分にまで見積りが必要であると誤解を与えないようにする必要があるのではないかと。(審議事項(4)-3 において、記載を修正することで対応している。)
22. IFRS 第 15 号の日本語訳の「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。」(IFRS 第 15 号第 51 項) という記載が表現を見直したものには記載されていないが、この記載は考える上での原則や判断基準となり得るものであるため、このような記載は結論の背景等に記載することが有用であると考えられる。
23. IFRS 第 15 号の日本語訳で「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。」(IFRS 第 15 号第 53 項) とされているが、「考え得る対価の金額」の原文は「possible consideration amounts」であり、「考え得る」という訳では規定が意図している以上の要求があるように読まれることとなるのではないかと。(審議事項(4)-3 において、表現を修正することで対応している。)
24. IFRS 第 15 号第 52 項については、対価に変動性がある部分が含まれている場合として「価格が引き下げられる期待を顧客が有していること」や「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」が記載されているが、この「期待」「意図として」「示されている」という表現については、日本語として誤解を受ける可能性があるため、その内容を検討する必要があると考えられる。
25. IFRS 第 15 号第 57 項における変動対価の見積りの制限に関する要因(IFRS 第 15 号第 57 項) が、表現を見直したものではありませんが、この記載は変動対価の見積りの制限の判断に重要な記載であり、過度に積極的な収益計上を抑えるためにも必要な規定であると考えられる。(審議事項(4)-3 において、表現を見直したもののにも記載することで対応している。)

(課題 1 について)

26. 契約で定められるもの以外の変動対価に含まれるものとして「価格が引き下げられるという期待を顧客が有している」というケースや「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」というケースが記載されているが、このよう

なケースは明文化されていなくとも契約に準じていると考えられるため、現在の日本基準の実務において考慮されていると考えられる。そのため、この点にのみ重要性に関する定めを置くことを検討する意義はあまりないのではないかと。

27. 「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」としているが、価格の変動する幅と取引の量の両者により、財務諸表に与える影響が異なることとなるため、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。

(課題2について)

28. IFRS 第15号における考え方と税務を含む日本基準における実務とを比較するために、税務上の取扱いについて審議資料に記載することが望ましい。(審議事項(4)-3において、税務上の取扱いについて記載することで対応している。)
29. IFRS 第15号第51項について表現を見直したものにおいて、対価に変動性がある部分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」が挙げられているが、交渉中の価格に基づく取引も該当するのであれば、それを追記することも考えられるのではないかと。

(課題3について)

30. 課題3における対応案として、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されているが、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おり(IAS 第37号第25項)、日本基準の考え方との関係性を踏まえた検討が必要となると考えられる。
31. 変動対価の見積りの制限について対応を検討するにあたっては、IFRS 第15号が開発される過程で、変動対価の見積りの不確実性に対して「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」という変動対価の見積りの制限の規定を導入することにより、関係者が想定する収益が計上されるように修正されたこととの関係について整理することが必要ではないかと。(審議事項(4)-3において、変動対価の見積りの制限の規定が設けられた経緯について記載することで対応している。)
32. 変動性のある部分が存在する場合において見積りが必要となるが、不確実性が高いにもかかわらず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と。

(課題4について)

33. 期待値法に関連して、不確実な債務については、様々な可能性を考慮して期待値法により算定された金額を負債として計上する考え方と一定の蓋然性のあるもののみを負債として計上する考え方があり、前者は貸借対照表の観点から考えた場合には適切であるように考えられるが、前者で負債を計上する場合には蓋然性が非常に低いときには結果として翌期に戻し入れられ利益が計上される可能性があるため、損益計算書や継続企業の観点から有用性に疑問があると考えられる。そのため、変動対価における重大な戻入れの規定を検討するにあたっては、期待値法の使用について同様の議論が起きる可能性がある点に留意が必要であると考えられる。
34. 課題4に関して、期待値法について「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」という懸念が聞かれているが、IFRS第15号の結論の根拠によれば、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必要はないとされており、このことをガイダンスや設例により明確化することで当該懸念に対応することが考えられるのではないか。(審議事項(4)–3において、関連するIFRS第15号の結論の根拠の記載を含めることで対応している。)
35. 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、確実性に基づいた見積りと期待値法又は最頻値法に基づいた見積りとの整合性についてどのように対応するのか検討することになると考えられる。

以 上