

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
	個別論点の検討
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、第 67 回收益認識専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）及び第 341 回企業会計基準委員会（2016 年 7 月 25 日開催）にモデルケースとしてご審議いただいた【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）」について、審議事項(4)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえ再構成することを目的としている。

2. 審議事項(4)-1 の全般的な進め方の中で以下が関係する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- 開発する日本基準の表現については、以下の方針で IFRS 第 15 号の表現を見直すこととする。
 - ✓ 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS 第 15 号の本文とガイドラインの区分には拘らない。
 - ✓ 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。

3. 前項を踏まえ、以下の手順で検討を行っている。

(1) IFRS 第 15 号の定め表現の置換えを行う。

(2) (1)に追加すべき課題の整理（我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目

等、ガイダンス、設例)

IFRS 第 15 号の定め表現の置換え

4. 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、表現を見直した文案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。（Ⅱ）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

緑色：結論の背景に含めるもの

- (2) 第 2 項に記載のとおり、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定め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。

- (3) 左の列の緑色については、結論の背景に含めるものを示している。ただし、現時点では、企業会計基準の結論の背景とするか、企業会計基準適用指針の結論の背景とするかは区別していない。また、右の表現を見直した文案を作成していない。

5. 下表の会計処理は、取引価格の定義が、以下のとおりに定められることを前提としている。

「取引価格」とは、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む対価の金額であり、第三者のために回収する金額を含まない。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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、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	表現を見直した文案
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	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	表現を見直した文案
5. 積みとなる可能性がある。 企業は、企業が権利を得ることとな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）	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は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）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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、変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、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) 8. 変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、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	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 (highly probable) 部分に限り、取引価格に含める。(¶ 56) 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

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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』）	(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 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』）
変動対価（結論の根拠（一部）） 11. 理論的には、最も可能性の高い金額による方式を用いる企業は、最も発生の可能性の高い結果を識別するためにすべての生じ得る結果を考慮しなければならないが、実務上は、可能性の低い結果を数量化する必要はない。同様に、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	

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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）。多くの場合、限定的な数の離散的な結果及び確率により、生じ得る結果の分布の合理的な見積りを提供できることが多い。したがって、両審議会は、2 つの方法のいずれも、適用するのにコストが高すぎたり複雑すぎたりすることはないはずだと判断した。（¶ BC201）	

ディスカッション・ポイント

上記の表現を見直した文案についてご意見を頂きたい。

課題の整理

6. 審議事項(4)-1 の別紙に記載した全般的な進め方では、以下が関連する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- ガイダンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第 15 号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。
- 設例の追加については、以下の方針で検討する。

(1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

(2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

7. 本資料では、今後検討すべき課題の抽出を行うが、抽出に当たり課題の内容を以下のとおり区分する。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

- 収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの
 - 相違が長期にはならないと考えられるもの
 - 相違が長期にわたる可能性があるもの
- 収益の認識時期の相違があるものの、各期の利益に与える影響は少ないもの
- IFRS 第 15 号による会計処理に対する懸念

【課題 2】 重要性に関する事項

- 一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの

【課題 3】 ガイダンスの追加

- 判断の困難さがあるケース
- 解釈の困難さがあるケース

【課題 4】 設例の作成

- 実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの
8. なお、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加するか否かは、本資料には含めておらず、今後、検討を行う。

【課題 1】日本基準における実務において収益の認識金額が異なるもの

9. 本論点において【課題 1】に関連する事項としては、以下について、意見募集文書にコメントが寄せられている。
 - (1) 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）と異なること
 - (2) 変動対価の見積りにおける期待値法の適用に対する懸念

（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）と異なること）

10. IFRS 第 15 号において、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）と異なる処理が行われる点について、次のような意見が寄せられている。
 - (1) 値引き、リベートに対して変動対価の規定を適用することが適切かどうかは検討の余地があると考ええる。日本における一般的な実務のように、売上リベートを支払う可能性が高くなった時点で収益を減額する処理や、顧客との交渉状況に応じて収益金額を見直す会計処理が、日本基準としては妥当であり、IFRS 第 15 号においても否定されることはないと考ええる。
 - (2) 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。
11. 前項(1)及び(2)の意見募集文書に寄せられた取引について、その性質ごとに、以下のとおり分析される。
 - (1) 収益が減額される可能性がある場合（売上リベート¹、ペナルティー、仮価格に

¹ なお、本論点では、キャッシュバックやリベート等の顧客に支払う対価のうち、収益の減額とされるもの（すなわち、顧客から企業に移転する財又はサービスの対価とされないもの）が含

基づく取引²等)

日本基準における実務において、収益が減額される可能性がある場合に、減額が確定した時点、または減額の可能性が高くなったと判断された時点で収益を減額しており、収益金額の修正時点（又は引当金として費用処理する時点³）が IFRS 第 15 号と異なる場合には、通常、第 7 項の区分の「収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの（相違が長期にはならないと考えられるもの）」に当たると考えられ、今後検討すべき課題とする。

- (2) 収益が増額される可能性がある場合（インセンティブ・ボーナス、仮価格に基づく取引等）

日本基準における実務では、収益の増額は、一般に確実にになった時点で認識していると考えられるが、IFRS 第 15 号においても変動対価の見積りの制限規定があることから、日本基準における実務と IFRS 第 15 号による結果は、大きな差異はないと考えられる。

12. なお、第 67 回専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）及び第 341 回企業会計基準委員会（2016 年 7 月 25 日開催）では、考えうる対応案として、次のような方法を例示した。

方法 1 特段の対応を行わない。

まれる。顧客に支払う対価が収益の減額として本論点に含まれるか否かの判断については、【論点 15】「顧客に支払われる対価の表示」で取り扱っている。

² 本資料においては、対価の金額が確定しておらず、顧客との交渉等により、顧客への財又はサービスの移転後に価格が決定される場合（期を跨ぐケースがある）に、価格が確定されるまでに過去の実績等に基づく暫定的な価格、又は暫定的な価格について期末までの状況により適正に見積もった価格を取引価格として用いているケースを想定している。

³ IFRS 第 15 号において収益が減額される可能性のある取引について、日本基準においては支払可能性がある金額を引当金として費用処理しているケースがあるが、日本基準では、「発生の可能性が高い」場合に引当金を計上するものとされている（企業会計原則注解（注 18））。IFRS 第 15 号においては、認識した収益の累計額について、「重大な戻入れが生じない可能性が高い」範囲でのみ取引価格に含めるとされており、日本基準における、引当金の計上タイミングと IFRS 第 15 号において収益の減額を見込むタイミングが異なる可能性がある。

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。

13. 前項の対応案に対し、第67回専門委員会及び第341回企業会計基準委員会では、次のような意見が聞かれている。

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 対価の変動が明白である場合に、それを反映しない会計処理を認めるという対応方法に懸念があるが、変動対価が収益の増額方向の場合にのみ見積りを行わないことを許容するという対応方法は大きな問題にはならないのではないか。
- (4) 収益の減額方向の場合に引当金を計上するという議論があるが、増額方向の場合も併せて対応しないと会計操作に使われる可能性があるのではないか。
- (5) 変動対価の見積りの制限については、収益認識の減額方向を志向しているものと考えられ、収益が増額される可能性がある場合には、増額が確定してから認識するという考え方なのか明確ではないのではないか。
- (6) 仮価格に基づく取引については、仮価格自体がすでに見積られたものであると考えられる。

(変動対価の見積りにおける期待値法の適用に対する懸念)

14. 第67回専門委員会では、変動対価の見積りについて、蓋然性が低い場合に資産、

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り、変動対価の見積り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との懸念が聞かれている。

15. 前項の懸念は、第7項の区分の「IFRS第15号による会計処理に対する懸念」に当たると考えられる。ただし、IFRS第15号においては、期待値のみならず最も可能性の高い金額の使用も認められており、期待値法を使うことの懸念は相対的には高くないと考えられ、開発する日本基準の検討としては、今後検討すべき課題とはしないことが考えられるがどうか。

【課題2】重要性に関する事項

16. 本論点について、【課題2】に関連する事項は、意見募集文書において特に記載されていない。
17. なお、第67回専門委員会において、IFRS第15号では契約で定められるもの以外も変動対価に含まれる可能性がある点について、重要性の定めを設けることは困難であると考えられるが、何らかの対応ができる可能性があるかどうかについて議論した際には、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、本論点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という意見が聞かれた。

また、第67回専門委員会において、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という意見が聞かれている。

【課題3】ガイダンスの追加

18. 本論点において【課題3】に関連する事項としては、以下の点について意見募集文書やこれまでの審議において懸念が寄せられている。

- (1) 変動対価の金額の見積りにおける期待値法の適用の困難性
- (2) 変動対価の見積りの困難性

- 例えば次のような取引について変動対価の合理的な見積りが困難である

との意見が寄せられている。

- ① 仮価格に基づく取引
- ② 売上りべート等（値引き、キャッシュバック、クーポン、奨励金、ボリューム・インセンティブを含む。）
- ③ ペナルティー（財又はサービスの提供が期間内に終了しない場合等に対価の減額を行うもの）
- ④ インセンティブ・ボーナス等
- ⑤ 長期の運用成績に基づき支払われる投資・資産運用業の信託報酬
- ⑥ 工事契約における追加・変更に関する対価の金額
- ⑦ 医薬品等の知的財産の導出取引
- ⑧ 電気事業者から新規参入電力企業への電力不足時の補填に対する精算

（変動対価の金額の見積りにおける期待値法の適用の困難性）

- 19. 第18項(1)の期待値法による変動対価の金額の見積りについては、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ため、実務の参考となるようなガイドラインを作成して欲しいという意見が聞かれている。これについては、第7項の区分の「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。
- 20. ガイドランスの追加については、第6項に記載のとおり、「その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS第15号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。」としている。
- 21. 期待値法の適用の困難性については、第67回専門委員会において、「期待値法における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

難という懸念について、IFRS 第 15 号の結論の根拠（BC201 項⁴）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」という意見が聞かれており、IFRS 第 15 号の結論の根拠の記載の一部を日本基準の結論の背景に含めることが考えられるかどうか（文案左側第 11 項も参照のこと。）。

（変動対価の見積りの困難性）

22. 第 18 項(2)の①から⑧の取引については、第 7 項の区分の「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。

23. 第 18 項(2)の①から⑧の取引のうち、①から④の取引については、国内の様々な業種において広く見られる重要な取引であるため、今後検討すべき課題とする。

一方、⑤から⑧の取引については、いずれも第 20 項に記載の趣旨に当たるほどの重要性はないと考えられるかどうか（特に、ガイダンスを作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

24. なお、第 67 回専門委員会では、「変動対価の見積りについては、企業として合理的であると説明し得るものかどうかという観点で判断を行う。変動対価の制限の適用は、企業が置かれている状況により判断が困難であると考えられる。」という意見が聞かれている。

⁴ IFRS 第 15 号 BC201 項によると、以下の記載がある。

「理論的には、最も可能性の高い金額による方式を用いる企業は、最も発生の可能性の高い結果を識別するためにすべての生じ得る結果を考慮しなければならないが、実務上は、可能性の低い結果を数量化する必要はない。同様に、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）。多くの場合、限定的な数の離散的な結果及び確率により、生じ得る結果の分布の合理的な見積りを提供できることが多い。したがって、両審議会は、2 つの方法のいずれも、適用するのにコストが高すぎたり複雑すぎたりすることはないはずだと判断した。」

【課題 4】設例の作成

25. 設例の追加については、第 6 項に記載のとおり、以下の方針で検討する。

- (1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。
- (2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

((1)について)

26. 【論点 6】に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 20 から設例 25 が関係すると考えられ、今後、これらを開発する基準の設例とするか否かを検討する。

((2)について)

- 27. 第 18 項(1)の変動対価の金額の見積りにおける期待値法の適用の困難性については、第 21 項のように、IFRS 第 15 号の結論の根拠の記載を日本基準の結論の背景に含めることが考えられるかどうか。
- 28. 第 18 項(2)における変動対価の見積りの困難性に関して、①から⑧の取引については、第 7 項の区分の「実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの」に当たると考えられる。
- 29. 第 18 項(2)の①から⑧の取引のうち、①から④の取引については、国内の様々な業種において広く見られる重要な取引であり、我が国における会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられる。

一方、⑤から⑧の取引については、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、①から④の取引に比べて重要性はないと考えられ、設例を作成する必要性は乏しいと考えられるかどうか（特に、設例を作成すべきと考えられる項目はあるか。）。

ディスカッション・ポイント

主に次の観点からご意見を賜りたい。

- 【課題 1】から【課題 4】の設定は適切か。
- 他に、検討すべきと考えられる課題はあるか。

別紙 各課題に関連する聞かれた意見

【課題1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

（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）と異なること）

1. 意見募集文書では、我が国の収益認識基準において日本基準における実務に配慮した対応を図るべきか否かについて、変動対価（売上などに応じて変動するリベート⁵、仮価格⁶等）を対象として、次のような意見が聞かれている。
 - （1）値引き、リベートに対して変動対価の規定を適用することが適切かどうかは検討の余地があると考える。日本における一般的な実務のように、売上リベートを支払う可能性が高くなった時点で収益を減額する処理や、顧客との交渉状況に応じて収益金額を見直す会計処理が、日本基準としては妥当であり、IFRS第15号においても否定されることはないと考える。
 - （2）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。

⁵ 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。

⁶ 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も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. また、第 67 回専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）及び第 341 回企業会計基準委員会（2016 年 7 月 25 日開催）では、次のような意見が聞かれている。

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 対価が変動することは明白である場合に、それを反映しない会計処理を認めるという対応方法については懸念があるが、変動対価が収益の増額方向の場合にのみ見積りを行わないことを許容するという対応方法は大きな問題にはならないのではないか。日本基準においては、合理的に見積もることができないという理由で、収益及び費用について適切な認識ができない可能性があると考えられる。
- (4) 収益の減額方向の場合に引当金を計上するという議論があるが、増額方向の場合も併せて対応しないと会計操作に使われる可能性があるのではないか。
- (5) 変動対価の見積りの制限については、収益認識の減額方向を志向しているものと考えられ、収益が増額される可能性がある場合には、増額が確定してから認識するという考え方なのか明確ではないのではないか。
- (6) 仮価格に基づく取引については、仮価格自体がすでに見積られたものであると考えられる。

（変動対価の見積りににおける期待値法の適用に対する懸念）

3. 第 67 回専門委員会では、変動対価の見積りに対する懸念として、次のような意見が聞かれている。

- 蓋然性が低い場合に資産、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し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。

【課題 2】重要性に関する事項

4. 重要性に関して、第 67 回専門委員会では次のような意見が聞かれている。
- (1) 契約で定められるもの以外の変動対価に含まれるものは、契約に準じたものとして、日本基準の実務において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ことを検討する意義はあまりないのではないか。
 - (2) 「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 3】ガイダンスの追加及び【課題 4】設例の作成

5. 現行の日本基準における実務と、IFRS 第 15 号とで収益の認識や測定方法について判断に迷う可能性がある項目として、意見募集文書では、次のような意見が聞かれている。
- (1) 変動対価の金額の見積りにおける期待値法の適用の困難性
 - 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ため、実務の参考となるようなガイドラインを作成してほしい。
 - 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。
 - 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。

(2) 変動対価の見積りの困難性

- 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。
- 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。
- 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。
- 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が論点になると考えられる。
- 監査上の取扱い等に関して、戻入れに金額的または質的な重要性があるか、重要性がある場合には、見積りの過程における重大な瑕疵に起因するものか否か等の検討により、重大な戻入れに該当するかの判断がなされるべきものと考えられる。

6. 第 67 回専門委員会及び第 341 回企業会計基準委員会では次のような意見が聞かれている。

(1) 変動対価の金額の見積りにおける期待値法の適用の困難性

- 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と考えられる。

(2) 変動対価の見積りの困難性

- 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。なお、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。

以 上