
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	個別論点の検討
	【論点 15】顧客に支払われる対価の表示（ステップ 3）

本資料の目的

1. 本資料では、【論点 15】「顧客に支払われる対価の表示」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た検討を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 of 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。（『』）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
顧客に支払われる対価（本文） 1. 顧客に支払われる対価には、企業が顧客（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に対して支払うか又は支払うと見込んでいる現金金額が含まれる。顧客に支払われる対価には、企業（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に対する債務金額に充当できるクレジット又は他の項目（例えば、クーポン又はバウチャー）も含まれる。企業は、顧客に支払われる対価を、取引価格（したがって、収益）の減額として会計処理しなければならない。ただし、顧客への支払が、顧客が企業に移転する別個の財又はサービス（第 XX 項（¶ 26-30）に記述）との交換によるものである場合は除く。顧客に支払われる対価に変動性のある金額が含まれている場合には、企業は、取引価格の見積り（変動対価の見積りが制限されるかどうかの評価を含む）を第 XX 項（¶ 50-58）に従って行わなければならない。（¶ 70） 2. 顧客に支払われる対価が、顧客からの別個の財又はサービスに対する支払である場合には、企業は、当該財又はサービスの購入を仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理しなければならない。顧客に支払われる対価が、企業が顧客から受け取る別個の財又はサービスの公正価値を超える場合には、企業はその超過額を取引価格の減額として会計処理しなければならない。企業が顧客から受け取る財又はサービス	顧客に支払われる対価 1. 顧客に支払われる対価は、企業が顧客（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に対して支払う又は支払うと見込まれる現金金額や、企業（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に対する債務金額に充当できる金額を含む。 顧客に支払われる対価は、顧客から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合を除き、取引価格から減額する。顧客に支払われる対価に変動対価が含まれている場合には、取引価格の見積りを変動対価の定め（第 XX 項（¶ 50-58））に従って行う。（¶ 70） 2. 顧客に支払われる対価が顧客から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合において、当該対価が顧客から受領する財又はサービスの時価を超えときには、当該超過額を取引価格から減額する。 顧客から受領する財又はサービスの時価を合理的に見積ることができない場合には、顧客に支払われる対価の全額を取引価格から減額する。（¶ 71）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
の公正価値を合理的に見積れない場合には、顧客に支払われる対価の全額を取引価格の減額として会計処理しなければならない。(¶ 71) 3. したがって、顧客に支払われる対価を取引価格の減額として会計処理する場合には、企業は、次の事象のうち遅い方が発生した時点で（又は発生するにつれて）、収益の減額を認識しなければならない。(¶ 72) (1) 企業が、関連する財又はサービスの顧客への移転についての収益を認識する。 (2) 企業が対価を支払うか又は支払を約束する（支払が将来の事象を条件とする場合であっても）。その約束は、企業の取引慣行により含意されている場合もある。	3. 顧客に支払われる対価を取引価格から減額する場合には、次の(1)又は(2)のうち遅い方が発生した時点で（又は発生するにつれて）、収益を減額する。(¶ 72) (1) 関連する財又はサービスの移転に対する収益を認識するとき (2) 対価を支払うか又は支払いを約束するとき

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。

- ガイド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。

- 設例の作成については、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時期及び収益から控除する金額の取扱いが異なるもの

9. 本論点について【課題 1】に関連する事項としては、顧客の顧客への支払を把握するためのプロセスを整備することが実務において必要となるとの意見が意見募集文書に寄せられているが、会計処理自体に対する懸念は聞かれておらず、特段の対応は不要と考えられるがどうか。

【課題 2】重要性に関する事項

10. 本論点について【課題 2】に関連する事項としては、意見募集文書に特に記載されていない。

【課題 3】ガイダンスの追加

11. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、例えば、次のような取引について、顧客への支払に該当するか否かの判断や、別個の財又はサービスに対する支払に該当するか否かの判断に迷う可能性があるとの懸念が意見募集文書に寄せられている。
- ① 顧客の顧客（顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に対する支払
 - ② メーカーや卸売業者等から顧客である小売業者へ支払われる棚代等
 - ③ 小売業界におけるキャッシュバック、値引き、クーポン等
 - ④ 販売契約に係る契約不履行によるペナルティの支払
 - ⑤ 外食産業における顧客に対するバウチャー
12. この点、顧客への支払に該当するか否か、別個の財又はサービスに対する支払に該当するか否かについては、企業の置かれる状況に基づき取引価格から減額するか又は費用として計上するかを判断すべきものであると考えられる。
13. 第 11 項の①から⑤の取引については「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。
14. ガイダ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。

15. 第 11 項の①から⑤の取引については、いずれも前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。）。

【課題 4】設例の作成

16. 設例の作成については、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）

17. 第 16 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 32 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）

18. 第 16 項(2)に関連するものとしては、第 11 項の①から⑤の取引は「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。
19. 第 11 項の①から⑤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、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】の今後検討すべき課題の抽出は適切か。
- 他に、今後検討すべきと考えられる課題はあるか。

以 上