



Q&A 収益認識の基本論点

7

論点 7 | 変動対価



Q

売上高に応じて事後的に支払うリベートの約束がある取引等、顧客と約束した対価に変動する可能性のある部分(変動対価)が含まれる場合があります。顧客との契約に変動対価が含まれる場合、どのような額で収益を認識することになりますか。



A

顧客と約束した対価に変動対価が含まれている場合、企業が権利を得ることとなる対価の額を見積って取引価格を算定します。取引価格には、事後的に収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分のみを含め、その範囲で収益を認識することになります。



■ 会計基準等の定め

(会計基準第50項から第55項、第140項から第143項、適用指針第23項から第26項、第126項、設例12-1、12-2)

収益基準では、顧客との契約に変動対価が含まれる場合の取扱いを図表1(会計基準第50項から第55項を基に作成)のように定めています。

図表1 変動対価の会計処理

企業は、顧客と約束した対価の額について、変動する可能性がある部分(変動対価)が含まれる場合には、その部分も含めて、支払を受ける権利があると見込まれる額を見積る(第50項)。

対価に変動する部分が含まれるか?

はい

いいえ

変動対価の額の見積りにあたっては、以下の(a)又は(b)のうち、対価の額をより適切に予測できる方法を用いる。

- (a) 発生し得ると考えられる最も可能性の高い単一の金額(最頻値)
- (b) 確率で加重平均した金額の合計値(期待値) (第51項)

取引価格は固定額となる。

上記で見積った金額のうち、事後の金額の確定にあたり、収益の額に著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含める(第54項)。

見積った金額は、確定するまで、各決算日に見直し、収益の額を調整する(第55項)。

■ 変動対価の見積りの制限

変動対価の見積額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含める。この判定に当たっては、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。

例えば、次のような要因がある場合、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がある(適用指針第25項)。

- (1) 対価の額が企業の影響力の及ばない要因(市場の変動性、第三者の判断や行動等)の影響を非常に受けやすい。
- (2) 対価の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。
- (4) 類似の状況における同様の契約において、幅広く価格を引き下げる慣行又は支払条件を変更する慣行がある。
- (5) 発生し得ると考えられる対価の額が多く存在し、かつ、その考えられる金額の幅が広い。

変動対価の例

変動対価が含まれる取引には、例えば、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売などがあります。ただし、対価の額が変動する場合でも、知的財産のライセンス供与に対して受け取る顧客の売上高又は使用量に基づくロイヤリティについては、変動対価の定めを適用せず、例外的な取扱いが設けられています。

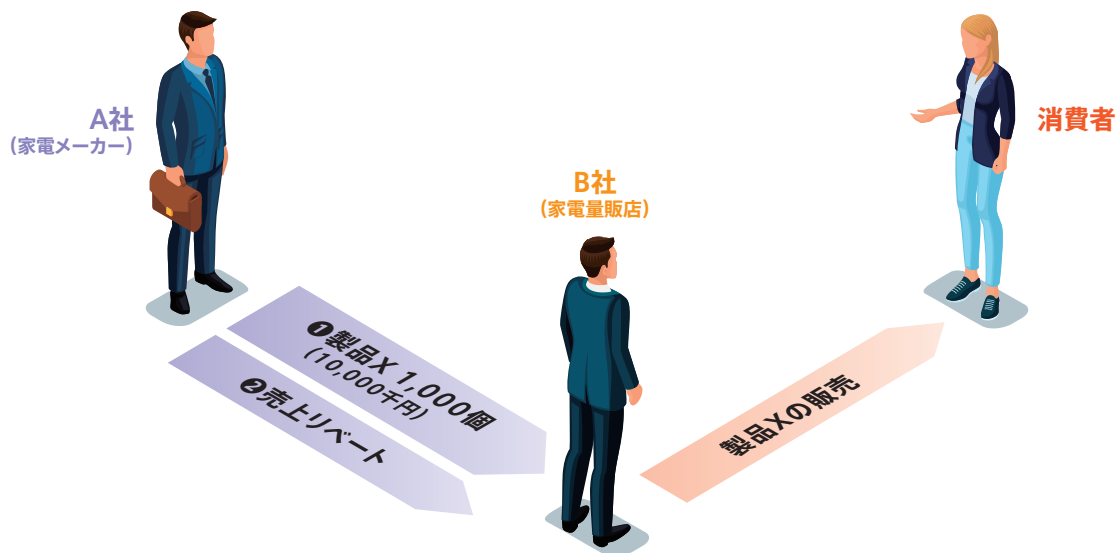
▶ Q&A 論点14 | 知的財産のライセンス

■ 事例1 家電メーカーが家電量販店に対して支払う売上りベート (変動対価の見積りが制限されない場合)

A社(家電メーカー)は、製品X1,000個を10,000千円(1個当たり10千円)で顧客であるB社(家電量販店)に販売する契約を締結し、製品X1,000個を引き渡すと同時に、B社に10,000千円を請求した。

A社とB社の契約には、B社が消費者に対して一定の期間に販売した製品Xの販売数量に応じた売上りベートが設定されている。

A社は、権利を得ることとなる対価を見積るために、当該対価をより適切に予測できる方法として、期待値による方法を使用することを決定した。



A社には製品Xについて、B社及び他の家電量販店の販売実績に関する観察可能な十分なデータがある。A社は、期待値による方法を使用して、製品X1個当たりのリベートが1千円となる範囲の販売数量になると見込み、取引価格(変動対価の見積りの制限検討前)を9,000千円(= (10千円-1千円) × 1,000 個)と見積った。

次に、A社は、取引価格を9,000千円とすることが可能かどうかについて、変動対価の見積りの制限の定めを検討した。A社は、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諸要因を考慮して、見積りの裏付けとなる製品X及び現在の市場環境についての過去の経験を十分に有していると考えた。さらに、A社の影響力の及ばない範囲で若干の不確実性があるが、現在の市場の見積りに基づいて、当該不確実性は短期間で解消されると予想した。

したがって、A社は、変動対価の額に対する不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が生じない可能性が高いと判断し、9,000千円の収益を認識した。

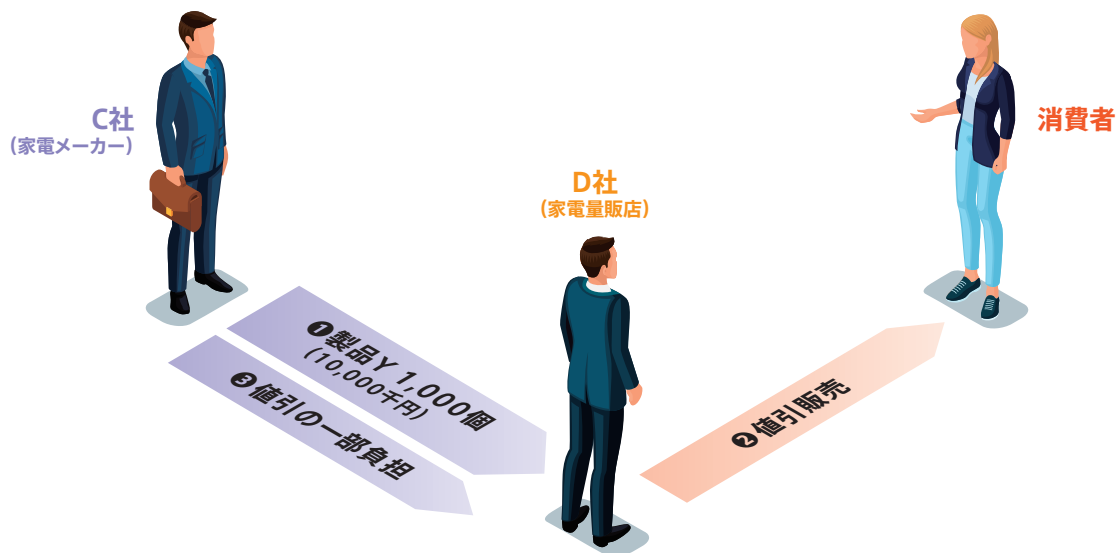


■ 事例2 家電メーカーが家電量販店に対して負担する値引相当額 (変動対価の見積りが制限される場合)

C社(家電メーカー)は、製品Y1,000個を10,000千円(1個あたり10千円)で顧客であるD社(家電量販店)に販売する契約を締結し、製品Y1,000個を引き渡すと同時に、D社に10,000千円を請求した。

C社は、D社が消費者に対して行う値引販売について、当該値引相当額の一部を負担することをあらかじめ合意している。

C社は、権利を得ることとなる対価を見積るために、当該対価をより適切に予測できる方法として、期待値による方法を使用することを決定した。





C社の取り扱う製品分野は技術革新が著しく、過去にD社がC社からの仕入れ製品を消費者に販売するために行った値引について、販売価格の20%から60%の大きな幅で値引相当額を負担した観察可能なデータがあり、現在の市場環境を勘案すると、製品Yを流通させるためには、販売価格の15%から50%の幅で値引相当額の負担が必要となる可能性がある。

C社は、期待値による方法を使用して、販売価格の40%の負担を行うと見込み、6,000千円(=10千円×(100%−40%)×1,000個)を取引価格(変動対価の見積りの制限検討前)として見積った。

次に、C社は、取引価格を6,000千円とすることが可能かどうかについて、変動対価の見積りの制限の定めを検討した。C社は、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諸要因を考慮して、変動対価の額はC社の影響力の及ばない要因(すなわち、陳腐化のリスク)の影響を受けやすく、変動対価の不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いという決断が下せないため、6,000千円を取引価格とすることはできないと判断した。

C社は、過去の類似の取引における実績を踏まえ、現在の市場環境を考慮し、5,000千円(=10千円×(100%−50%)×1,000個)を取引価格として、収益を当該金額で認識する場合には、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いと判断し、5,000千円の収益を認識した。

変動対価の見積りの制限

