

新しい収益認識会計基準の変動対価に係る会計処理

2019年11月29日

ひびき監査法人

1. はじめに

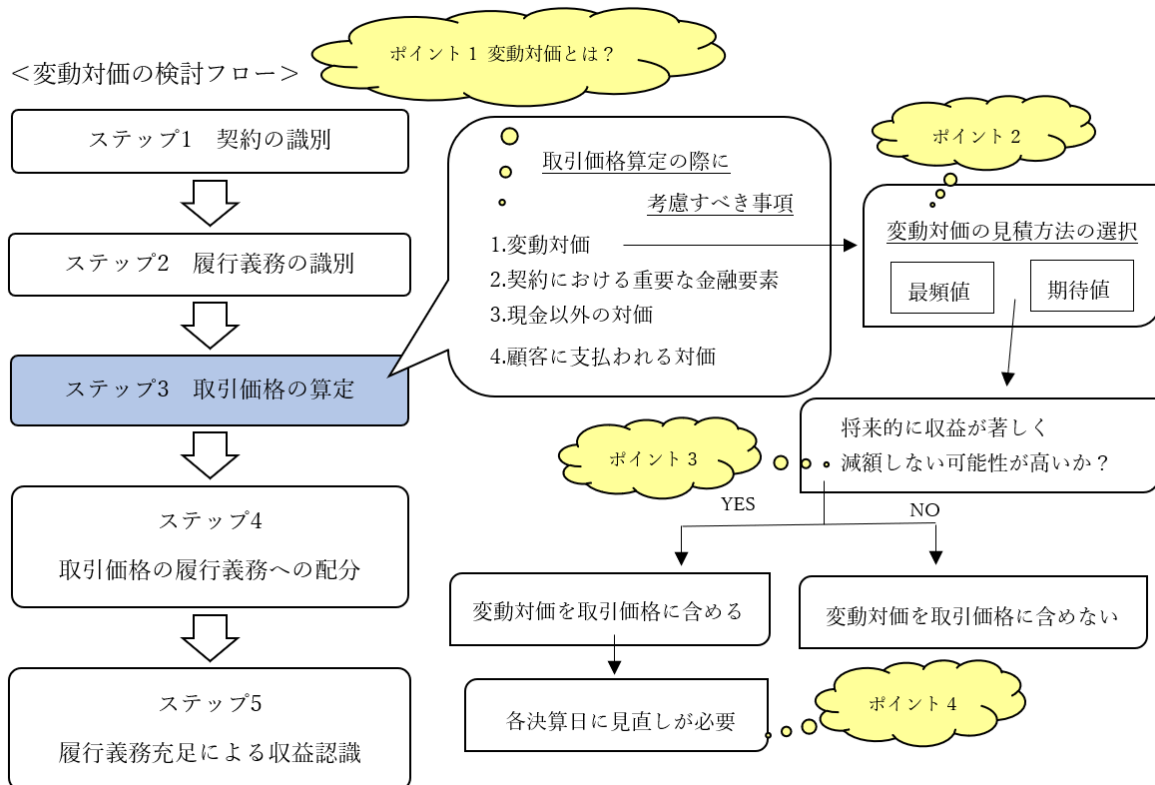
企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は2018年3月30日に、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「本会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「本適用指針」という。）を公表した。本会計基準の開発の方針として、国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点からIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS第15号」という。）の定めを基本的にすべて取り入れることとされている。

新しい会計基準の中で財務諸表に対して最も大きな影響を与えた論点の一つが「変動対価」と思われる。「変動対価」という用語は、従来の会計実務において一般的に使用されることは少なかったと思われるが、リベートや返品等は、日常的に行われる取引を対象とするものであり、取引慣行がある広範な業種・業界に影響を与える可能性がある。特に、新しい会計基準適用後は、会計処理の見直しの検討が必要となる場合（従来、「販売費及び一般管理費」として処理している場合）や、「返品調整引当金」の計上は認められなくなること等、製造業、卸売業、小売業、医薬品業、出版業等にとって大きな影響があると考えられる。そこで、「変動対価」に関する論点のうち、会計上、法人税法上、消費税法上、特に留意すべきポイントについて紹介する。

2. 新しい収益認識会計基準における取引価格の算定

（1）取引価格の意義

新しい会計基準における収益認識のための5ステップのうち、第3ステップである「取引価格の算定」に際しては、変動対価の影響を考慮しなければならない（本会計基準第17項(3)、第48項(1)。「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額（本会計基準第8項）と定義しており、通常、商取引において利用される取引価格（契約等で約束した対価）とは必ずしも一致していないものと考えられる。たとえば、企業が、契約用の価格に含めて顧客から仮受している消費税等については、「第三者のために回収する額」にあると考えられることから、取引価格には含まれていない。また、取引価格を算定する際には、4つの事項（変動対価、重要な金融要素、現金以外の対価、顧客に支払われる対価）の影響を考慮することが必要である。



(2) 変動対価

① 変動対価取引 (ポイント1)

変動対価とは、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いう（本会計基準第50項）。この変動対価が顧客と約束した対価に含まれる場合には、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こととなる対価の額を見積ることになる。

変動対価は、新しい概念ではあるが、具体的には、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、返品権付きの販売等といった様々なものが該当する（本適用指針第23項）。

変動対価の変動は、必ずしも、値引きやリベートのような金額の減額のあるものだけでなく、インセンティブのような金額の増加の可能性のあるものも含まれる。さらに、企業の取引慣行により、契約の価格よりも価格が引き下げられるとの期待を顧客が有しているような、契約上明示されていない場合も含まれる（本適用指針第24項）ため、取引価格の算定を検討するうえで留意が必要である。

② 収益から減額する時点 (いずれか遅い時点で減額)

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、次のア) 又はイ) のいずれか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（本会計基準第64項）。

ア) 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時
 イ) 企業が対価を支払うか又は支払を約束する時(当該支払が将来の事象を条件とする場合も含む。また、支払の約束は、取引慣行に基づくものも含む。)

リベートについて見ると、リベートを支払う約束は、製品の販売前にされている場合が多いと考える。その場合、イ) よりア) が遅くなると考えられる。しかし、製品の販売に係る収益を認識する時に収益を減額する場合、リベートの額が確定していないケースも少なくない。確定していない場合には、変動対価として見積った金額を収益から減額することが考えられる。

③ 変動対価の見積り方法

取引価格を算定するために、変動対価の額を見積る場合には、2段階に分けて検討することとなる。

i) 第1段階：最頻値法か、期待値法か(本会計基準第51項)(ポイント2)

企業は、以下の2つの方法のいずれかのうち、変動対価の額の見積りについて、より適切に予測できる方法を用いる。

ア) 最頻値法：発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額による方法
 イ) 期待値法：発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額による方法

変動対価の見積り方法を最頻値とするか、期待値とするかの決定が必要となる。どちらの方法を採用するかは企業が任意に選択できるものではなく、対価の額をより適切に予測できる方法を選択しなければならない(本会計基準第51項)。

具体的には、「達成リベートの条件を達成できるか否か」のように、契約において生じ得る結果が2つしかない場合には最頻値による方法が最適となる可能性があるが、特性の類似した多くの契約や条件がある場合には、期待値による方法が適切となる可能性がある(本会計基準第140項)。

ii) 第2段階：見積りの制限(本会計基準第54項)(ポイント3)

企業は、i)で見積られた変動対価の額のうち、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に、その時点までに計上された収益の額について、著しい減額が発生しない可能性が高い部分を把握し、この部分のみを取引価格に含める。この規定は、損益計算書のトップラインが事後に重要な変動を生じさせることがないように、確度の高い見積りを要求しているものと考えられる。

すなわち、収益が大幅に減額する可能性がある楽観的な見積りは認められない、ということである。なお、この「可能性が高いとは」は、IFRSにおける“highly probable”と同程度と言われている。変動対価の見積りは、最終的に確定した金額が見積額を下回る場合も考えられることから、本会計基準では、この制限規定により、変動対価に不確実性が高すぎる部分が含まれることを防止しているものである。

この第2段階の判定を行うにあたっては、対価の額に関する不確実性が長期にわたり解消しな

いと見込まれるかどうかや発生し得ると考えられる対価の金額の幅が広いかどうか等といった要因を踏まえ、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ことが必要である(本適用指針第 25 項)。

④ 各決算日における変動対価の見直し (ポイント 4)

上記の方法に従って見積られた取引価格は、各決算日に見直すこととなる(本会計基準第 55 項)。なお、販売後に変動対価が変更されても、過去に遡って収益計上額を修正する必要はなく、当該条件変更等(例えば、ボリューム・ディスカウント、仮価格)があった期間の収益額の修正を行えばよい(本会計基準第 74 項)。

⑤ 代替的な取扱い

変動対価の見積りに対する代替的な取扱いは、変動対価に係る不確実性が解消するまでの期間や、交渉等の多様な要因による変動対価が存在するため、見積りの判断の要件を一意的に定めることが困難であると考えられることなどから、代替的な取扱いは定められていない(本適用指針第 183 項)。

3. 新しい収益認識会計基準をめぐる法人税法上と消費税法上の取扱い

(1) はじめに

従来、会計上、法人税法上および消費税法上ともに、収益は原則として取引単位で計上してきた。しかし、新しい会計基準では履行義務単位で計上することとされ、法人税法上も基本的に会計上の取り扱いを容認している。他方、消費税法は従来から取扱いを変えておらず、会計上、法人税法上および消費税法上で収益計上が同一でないケースが生じる可能性がある。

(2) 法人税法上の取扱い

新しい会計基準のような、5ステップを適用して収益を認識するという定めはないが、法人税法では資産の販売等(資産の販売・譲渡又は役務の提供)による収益の計上時期(法人税法第 22 の 2 第 1 項~第 3 項)と収益の額(法人税法第 22 の 2 第 4 項、第 5 項、法人税法基本通達 2-1-1 の 10)の基本原則が定められ、収益の額を除き、新しい収益認識基準の考え方、処理方法をそのまま取り入れているので、結果的に新しい会計基準の考えと法人税法上の取扱いは、ほぼ同様と考えられる(貸倒・返品以外)。

法人税法では、資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻し等の「変動対価」がある場合には、その見積りに恣意性が入る可能性を排除する必要があるため、以下に掲げる要件の全てを満たすときは、イ)により算定される変動対価につき資産又は役務の引渡し事業年度の確定決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額は、その事業年度のその資産又は役務の価額の算定に反映される(法人税法基本通達 2-1-1 の 11)。

ア) 値引き等の事実の内容及びその値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額をする可能性のある金額又はその金額の算定基準が、その契約や取引慣行、公表した方針等により明らかにされていること又はその事業年度終了の日において

内部的に決定されていること。

イ) 過去における実績を基礎とする等合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法によりア) の減額若しくは増額をする可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価が算定されていること。

ウ) ア) を明らかにする書類及びイ) の算定の根拠となる書類が保存されていること。

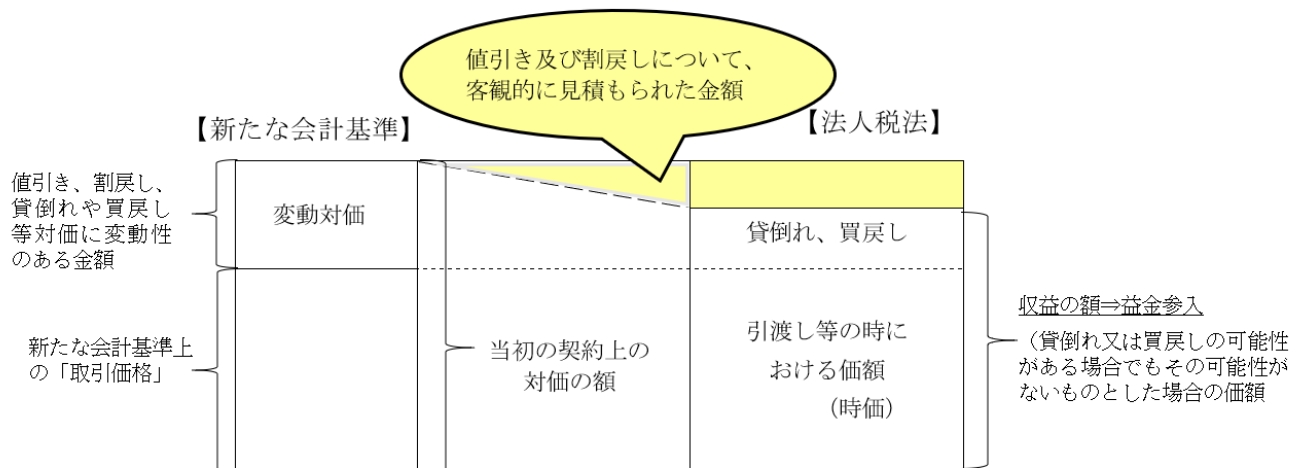
(3) 消費税法上の取扱い

消費税法で規定されている資産の譲渡等（事業として対価を得て行われる資産の譲渡・貸付け及び役務の提供）の時期は、基本的に法人税法で規定されている収益の計上時期と同様であるが、（消費税法第 16、17、消費税法基本通達第 9 章）、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物・権利その他の経済的利益の額）は、その譲渡等をした課税資産等の価額を言うのではなく、当事者間で授受することとした対価の額をいう（消費税法基本通達 10-1-1）。

消費税法には、資産の譲渡等を行った場合の取引単位を定めた通則的なものではなく、原則として顧客との一つの取引ごとに、課税取引、非課税取引又は不課税取引かを判定し、消費税額を計算する。消費税法には、複数の契約を結合し、単一の契約とみなして処理するような取扱いはないので、複数の契約を結合するような処理はない。

つまり、消費税法においては、会計基準や法人税法におけるような変動対価の見積りを行うことは認められていない。すなわち、消費税法においては売上計上時に、課税売上として売上対価の総額を認識し、実際にリベートの支払いが行われた際に、当該金額を「売上に係る対価の返還等」をしたものとして、そのリベートによる消費税額を納付すべき消費税額から控除する。（消費税法第 38、消費税法基本通達 14-1-9、14-1-10）

<新しい会計基準と法人税法における収益の額のイメージ>



4. リベートの会計処理

(1) リベートの会計慣行

リベートは、売上割戻しとも呼ばれ、一定期間に多額又は多量な取引をした小売業者や卸売業者に対してメーカー側が売上代金の返戻を行うことを指す。リベートのような取引金額を減額するものだけでなく、変動対価の論点が生じ得る主な取引として、キャッシュバック、ボリューム・ディスカウント、仮価格等も挙げられる。

これらはメーカーを中心に多様な業種で見受けられる取引慣行であるが、現行の日本基準に明示的な定めがないことから、同じ業種であっても取引や契約により異なる取扱いが行われて会計処理にばらつきがある。リベートは、売上と必ずしも連動していないことが多いこと（例えば販促リベート）や、金額の確定が販売時から一定期間経過後になること（例えば達成リベート）もある等から、金額確定時に認識が行われる実務や、販売促進費や広告宣伝費として「販管理及び一般管理費」に計上される実務が見受けられる。

(2) 「顧客に支払われる対価」の明確化

新しい会計基準上は、基本的に販売時に変動対価相当分を合理的に見積り、販売価格に反映させていくことが明確化された。新しい会計基準ではリベートは「顧客に支払われる対価」に該当するものと整理され、かかる基準に沿って会計処理が行われることになる。

ここでは、「顧客に支払われる対価」とは、企業が顧客に対して支払う又は支払うと見込まれる現金等の額をいう。「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（例えば、顧客からチラシやマネキン等の財を提供され、それに対して支払われるようなケース）を除き、取引価格から減額する必要があるが、当該金額に変動対価が含まれている場合には、変動対価の見積り方法に従って会計処理を行う必要がある（本会計基準第 63 項）。

(3) 「顧客の顧客」も「顧客」

メーカーが直接の販売先である卸売業者ではなく、卸売業者の販売先である小売業者（「顧客の顧客」）にリベートを支払う場合（一般に「飛び越しリベート」と言う）に、同様の処理とされている。企業が現金を支払う相手は、かならずしも顧客に特定されるものではなく、このような「顧客の顧客」も「顧客に支払われる対価」の規定の適用を受けることから、適用の対象の検討については留意が必要である（本会計基準第 63 項かっこ書）。

5. 返品権付き販売の会計処理

(1) はじめに

小売業、医薬品、化粧品等業界を中心として、新製品と既存製品を入れ替える返品権付きで商品やサービスが販売される実務は多く見られる。

このような販売取引について、将来発生する返品金額を過去の実績等から合理的に見積ることが可能な場合が多いと考えられる。現行の企業会計基準のもとでは、企業会計原則注解（注 18）に基づき、返品による損失に備えるため、一定期間の返品実績率に基づいて算出した返品

損失見込額を返品調整引当金として計上する実務が広く行われている。

これに対して、新しい会計基準においては、返品権付きの販売は対価が変動する可能性がある取引と捉え、変動対価を含む契約として、次のような会計処理を行うことが求められている。

(本適用指針第 85 項)

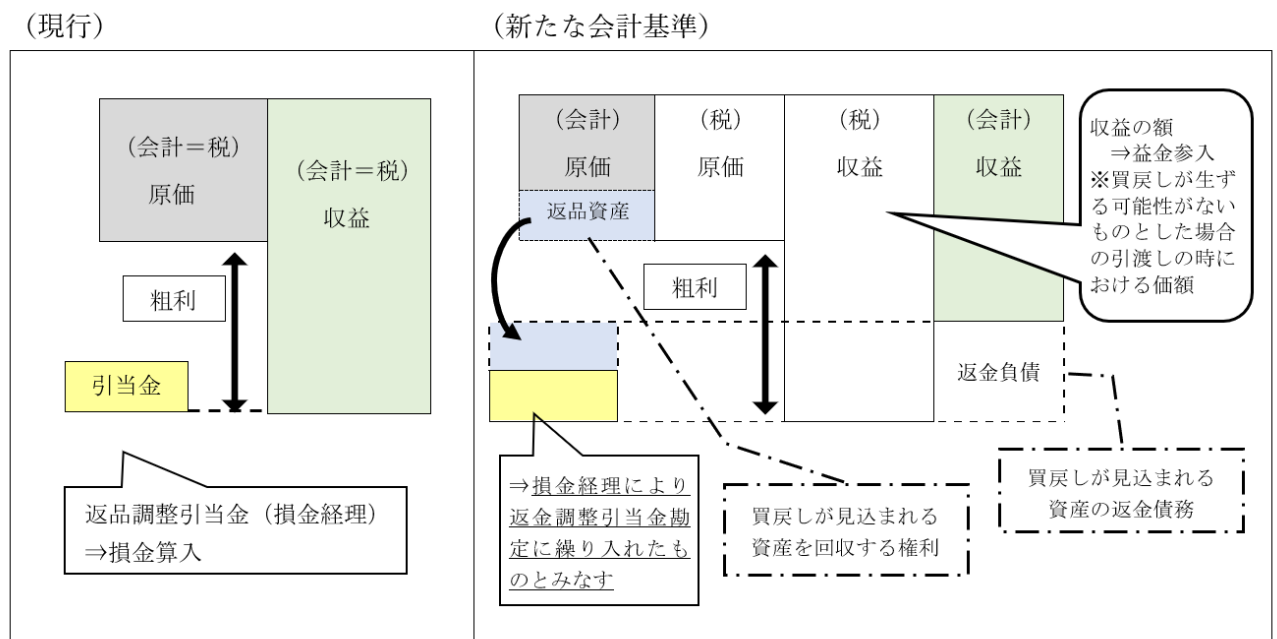
- ① 企業が権利を得ると見込む対価の額（返品が見込まれる対価部分を除く）で収益を認識
- ② 返品で見込まれる対価部分は、「返金負債」として認識
- ③ 返金負債の決済時に顧客から商品等を回収する権利について、「返品資産」を認識

前記①の「返品が見込まれる対価部分」を見積ることになるが、実務上は相当な準備が必要となる可能性がある。前記③の「返品資産」の額は、商品等の原価相当額から予想される回収費用を控除する必要がある。

また、商品等の販売後、各決算日に企業が権利を得ると見込む対価及び返金負債の額を見直し、認識した収益の額を変更する必要がある。すなわち、各決算において返品見込額を再見積りすることが必要となる。従来の実務では、返品が見込まれる場合、過去の返品実績等に基づき返品調整引当金が計上され、その引当金の繰入額については、売上総利益（粗利）の調整として表示されていた。

新しい会計基準では、変動対価が含まれる取引の一つに「返品権付きの販売」があり、(本適用指針第 23 項)、その返品権付き販売が行われた場合、その受け取った、又は受け取る対価の額のうち、商品等が返品され返金を見込む額に相当する金額は、収益として認識せず、「返金負債」として認識し(本会計基準第 53 項、本会計適用指針第 85 項)、返品調整引当金の計上が認められないことに留意が必要である。法人税法上は、減額前の金額で計上することになり、申告調整が必要となる。

<返品権付き販売の会計処理>



(2) 法人税法上の取扱い

法人税法では、資産の販売等による収益の額の基準になる価額について、商品等の販売に買戻しの事実が生じる可能性がある場合においても、その可能性がないとした場合における価額とすることが明確化されたことから（法人税法第 22 条の 2 第 5 項）、返品を見込む額について、収益の額から控除することはできない。

新しい会計基準の制定に対応して、法人税法における返品調整引当金制度は廃止されたが（旧法人税法第 53 条）、平成 30（2018）年 4 月 1 日において返品調整引当金の対象事業を営む法人にあっては、平成 33（2021）年 3 月 31 日までに開始する各事業年度については従来どおりの引当てが認められるとともに、平成 33（2021）年 4 月 1 日から平成 42（2030）年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度については改正前の規定による損金算入限度額に対して 1 年ごとに 10 分の 1 ずつ縮小した額の引当てが認められる等の経過措置が講じられている（平成 30（2018）年改正法附則 25）。

経過措置事業年度（施行日（平成 30（2018）年 4 月 1 日）以後に終了する事業年度（平成 42（2030）年 3 月 31 日以前に開始する事業年度に限る。）をいう。）において返品調整引当金の対象事業の商品を販売した場合において、「返品負債」勘定を設けているときは、その返金負債勘定の金額から「返金資産」勘定を控除した金額相当額は、損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れたものとして取扱われる（平成 30（2018）年改正法令附則 9③）。従って、本会計基準を適用する企業においても、経過措置のメリットを享受することができる。

【経過措置】

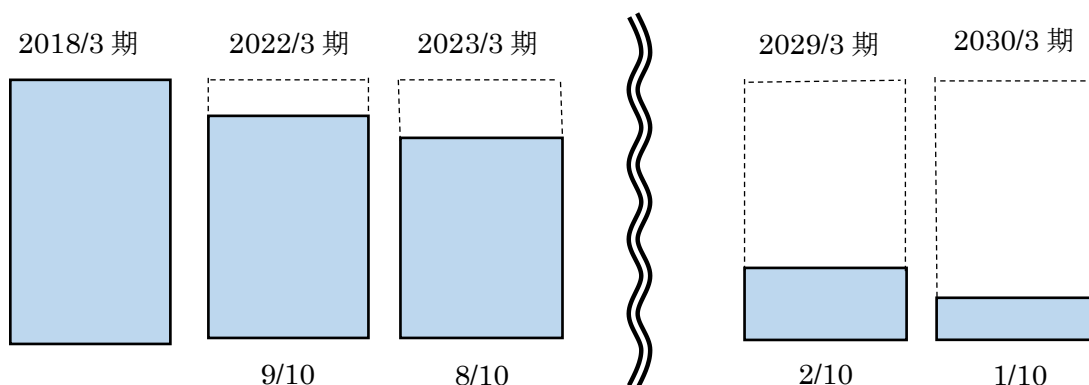
平成 33（2021）年 3 月 31 日までに開始する各事業年度：現行通りの損金算入限度額

平成 33（2021）年 4 月 1 日～平成 34（2022）年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度
：現行通りの損金算入限度額×9/10 ➡ 翌期に益金算入

平成 34（2022）年 4 月 1 日～平成 35（2023）年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度
：現行通りの損金算入限度額×8/10 ➡ 翌期に益金算入

平成 41（2029）年 4 月 1 日～平成 42（2030）年 3 月 31 日までの間
：現行通りの損金算入限度額×1/10 ➡ 平成 42（2030）年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度に益金算入

損金算入限度額のイメージ（3月決算法人の例）



(3) 返品権付き販売が行われた場合の会計上、法人税法上、消費税法上の取扱い

①設例

【前提条件】

- ・ X社は、顧客へ単価 100 円の商品（原価 60 円）を 10 個販売し、その返品予想は 1 個と見込んだ。
- ・ 消費税率 10%

【会計処理】

本会計基準上の会計処理	(借) 売掛金 1,100	(貸) 売上高 900	
		返品負債 100	
		仮受消費税 100	
	(借) 売上原価 540	(貸) 棚卸資産 600	
	返品資産 60		
法人税法の取扱い	(借) 売掛金 1,100	(貸) 売上高 1,000	
		仮受消費税 100	
	(借) 売上原価 600	(貸) 棚卸資産 600	
消費税法の取扱い	課税売上の対価 1,000		
	課税売上に係る消費税額 100		

- ・ 仮受消費税は売上対価の総額（売掛金 900+返品負債 100）に消費税率 10 %をかけて算出する。
- ・ 返金負債に対応する原価 60（予想される回収費用を控除する必要あり）が返品資産として計上される。この返品資産は、返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利を表している。
- ・ 従来の会計処理と比較して、収益認識時の収益計上額が減少するだけでなく、「返金負債」や「返品資産」といった、従来の実務では一般的に使用されていない勘定科目に留意が必要である。

② 法人税法及び消費税の留意点

ア) 法人税法上の取扱いと税効果会計

新しい会計基準上は上記の会計処理が必要となるのに対して、法人税法上は返金負債等の計上は認められていないため、減額前の金額で計上する必要がある。引き渡しの時における価額または通常得べき対価の額は、買戻しの可能性がある場合においても、その可能性がないものとした価額とされ（法人税法第 22 条の 2 第 5 項）、返金負債の計上は譲渡資産の価額とは関係のない要素と考えているためである。

そのため、返金負債は税効果会計における将来減算一時差異、返品資産は将来加算一時差異に該当するものとして、税効果会計の適用になるものと考えられる。返金負債に係る将来減算一時差異については、繰延税金資産の回収可能性があるると判断された時は繰延税金資産を計上

し、返品資産に係る将来加算一時差異については、繰延税金負債を計上することになると考えられる。

イ) 消費税上の取扱い

消費税法上も返金負債及び返品資産の計上は認められないため、売上対価の総額が課税売上上の対価となり、仕入対価の総額が課税仕入れの対価となる。そのため、会計システムにおいて、売上計上額から消費税率を乗じた税額を計算している場合には、システムの改修の要否の検討も必要になると考えられる。

6. 【IFRS—連結財務諸表注記】（参考）

新しい会計基準等（2019年7月時点）では、主要な事業における主な履行義務の内容及び当該履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）の注記が求められているのみで、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（2014年5月公表）で定められている多くの注記事項については、2022年3月期の適用時までの検討事項とされている。しかしながら、IFRS第15号と同様の注記（会計方針の変更を含む）が求められる場合に備えて内容を事前に理解しておく必要がある。IFRSを適用している会社や当該会計基準等を早期適用している会社の開示例は参考になる。

IFRS 開示例 — 株式会社 JVCケンウッド 2018年3月期 有価証券報告書

(15) 収益認識

当社グループでは、IFRS第15号の原則に基づき、以下の5ステップモデルを適用して収益の認識及び測定を行っています。

- ステップ1：顧客との契約を識別する
- ステップ2：契約における履行義務を識別する
- ステップ3：取引価格を算定する
- ステップ4：取引価格を契約における履行義務に配分する
- ステップ5：履行義務の充足時点に（又は充足するにつれて）収益を認識する

当社グループの事業は、オートモーティブ分野、パブリックサービス分野及びメディアサービス分野より構成されており、各分野において製品販売及び役務の提供を行っています。また、パブリックサービス分野においては製品販売に付随して業務用システムの据付サービスなどの役務の提供も行っています。

・製品販売

製品販売については、主として顧客への製品の引渡し時点で製品に対する支配が顧客に移転し、履行義務が充足されたと判断して収益を認識しています。これは、法的所有権、製品の所有に伴う重大なリスクと経済価値、物理的占有の移転及び対価の支払いを受ける権利が製品の引渡し時点で生じると総合的に判断したためです。

製品販売においては、販売の促進のために顧客に対してリベート等を付して販売することがありますが、その場合には顧客との契約で定める価格から過去の経験及び顧客との交渉により合理的に予想される見積り額を控除した金額で取引価格を算定しており、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収益を認識しています。

また、顧客に対して返品権を付して販売する製品については、収益の控除として返金負債を認識しています。返金負債の見積りは過去の経験及び報告期間の末日現在で入手可能な情報に基づき行っており、仮定の妥当性及び見積もり返金額は期末日ごとに再評価しています。なお、顧客が製品を返品する場合、当社グループは顧客から製品を回収する権利を有するため、当該製品の従前の帳簿価額から回収のための予想コストを控除した金額で当該権利を資産として認識しています。

（中略）

28. 顧客との契約から生じる収益

(1) 顧客との契約から生じる収益の分解

当社グループの売上収益は全て顧客との契約から生じる収益であり、顧客との契約の固有の事実及び状況を考慮した結果、報告セグメント（注記6参照）のオートモーティブ分野、パブリックサービス分野及びメディアサービス分野別に売上収益を分解しています。

(中略)

当連結会計年度（自 2017年4月1日 至 2018年3月31日）

(単位：百万円)

報告セグメント	オートモーティブ分野	パブリックサービス分野		メディアサービス分野		その他	合計
主要な事業	市販・OEM	無線システム	業務用システム	メディア	エンタテインメント	—	—
外部顧客からの収益	171,435	42,874	22,160	34,270	24,702	5,243	300,687

オートモーティブ分野の主要な事業は、量販店向け及び自動車メーカー向けの製品販売の市販・OEM事業です。当事業ではカーAVシステム、カーナビゲーションシステム、車載用カメラ機器、光ピックアップ等の製造・販売及び製品販売後の有償サポートサービス等で収益を認識しています。また、主に量販店との取引において、契約上生じたリベート及び返品されるリスクについて返金負債を計上しています。さらに顧客からの前受金については契約負債を計上しています。

パブリックサービス分野の主要な事業は、無線システム事業と業務用システム事業です。無線システム事業は、主に法人向けの業務用無線機器の製造・販売・据付サービス及び製品販売後の有償サポートサービス等で収益を認識しています。業務用システム事業は、法人向けの業務システム構築を主な事業をとしており、業務用映像監視機器、業務用オーディオ機器、医用画像表示用ディスプレイ等の製造・販売・据付サービス及び製品販売後の有償サポートサービス等で収益を認識しています。また両事業とも進行中の据付サービスに対する対価に関して契約資産を計上しています。さらに顧客との取引において契約上生じたリベート及び返品されるリスクについて返金負債を、主に据付サービスの取引において発生した前受金について契約負債を計上しています

メディアサービス分野の主要な事業は、メディア事業とエンタテインメント事業です。メディア事業は、主に量販店向けの業務用ビデオカメラ、プロジェクター、AVアクセサリ、民生用ビデオカメラ、ホームオーディオ等の製造・販売及び製品販売後の有償サポートサービス等で収益を認識しています。エンタテインメント事業は、消費者や量販店向けにCD/DVD（パッケージソフト）の企画・製造・販売及び著作権等の権利ビジネスにて収益を認識しています。また両事業とも、顧客との取引において契約上生じたリベート及び返品されるリスクについて返金負債を計上しています。さらに顧客からの前受金について契約負債を計上しています。

(中略)

(3) 返金負債

当社グループでは、顧客との契約に基づいて計上したリベートや返品権が付与され、返品の高リスクが**高い販売金額**に対して**返金負債**を計上しています。計上している主な事業は(1)顧客との契約から生じる収益の分解に記載しています。

また顧客との返金負債の残高は以下のとおりです。

(単位：百万円)

	IFRS移行日 (2016年4月1日)	前連結会計年度 (2017年3月31日)	当連結会計年度 (2018年3月31日)
返金負債			
<u>返品に係る負債</u>	1,220	1,905	1,923
<u>予想リベートに係る負債</u>	2,646	2,227	2,749
<u>返金負債合計</u>	3,866	4,133	4,673

(中略)

IFRS移行日(2016年4月1日)の調整に関する注記

IFRS移行日の差異調整の主な内容は以下のとおりです。

(中略)

(23) 返金負債

表示組替

認識及び測定の調整

IFRS の適用にあたり、顧客からの製品の返品時に生じる製品を回収する権利 497 百万円を「製品回収権」として計上するとともに「返金負債」を同額計上しています。

(中略)

前連結会計年度 (2017 年 3 月 31 日) の調整に関する注記

(23) 返金負債

表示組替

日本基準において区分掲記していた「返品調整引当金」1,380 百万円、「未払費用」の一部 2,228 百万円を「返金負債」として表示しています。

認識及び測定の調整

IFRS の適用にあたり、顧客からの製品の返品時に生じる製品を回収する権利 524 百万円を「製品回収権」として計上するとともに「返金負債」を同額計上しています。

(中略)

① 損益及び包括利益に対する調整に関する注記

(1) 売上収益

認識及び測定の調整

- 日本基準においては、当社グループが当事者として行った取引額および代理人として関与した取引額を総額で売上高として表示していましたが、IFRS においては、代理人として関与したと判定される取引については純額で売上収益を表示しているため、「売上収益」が 762 百万円減少しています。
- 日本基準においては、一部の有償支給取引について、有償支給元への売り戻し時に「売上高」と「売上原価」を計上していますが、IFRS においては、加工代相当額を純額で売上収益として認識しているため、「売上収益」が 869 百万円減少しています。
- 日本基準においては、一部のリベート等は「販売費及び一般管理費」に表示しておりましたが、IFRS においては、売上収益より控除して表示しているため、「売上収益」が 407 百万円減少しています。
- 日本基準においては、請負工事の完成までに要する総原価を信頼性をもって見積ることができない場合には工事完成基準を適用していましたが、IFRS においては、発生した原価のうち回収可能性が高いと判断される部分と同額を売上収益として計上しているため、「売上収益」が 42 百万円減少しています。
- 日本基準においては、返品調整引当金に係る損益を売上総利益の調整項目として扱っていましたが、IFRS においては、「返金負債」の計上に際しては同額を売上収益より控除しているため、「売上収益」が 451 百万円減少しています。
- IFRS の適用にあたり、工事契約において収益の認識要件を充足する時点が異なるとされた取引の影響により、「売上収益」が 454 百万円増加しています。
- IFRS の適用にあたり、新たに連結の範囲に含めた子会社の売上収益を含めているため、「売上収益」が 647 百万円増加しています。

(2) 売上原価

認識及び測定の調整

- 日本基準においては、当社グループが当事者として行った取引額および代理人として関与した取引額を総額で売上原価として表示していましたが、IFRS においては、代理人として関与したと判定される取引については売上収益と純額で表示しているため、「売上原価」が 762 百万円減少しています。
- 日本基準においては、一部の有償支給取引について、有償支給元への売り戻し時に「売上高」と「売上原価」を計上していますが、IFRS においては、加工代相当額を純額で売上収益として認識しているため、「売上原価」が 869 百万円減少しています。
- 日本基準においては、返品調整引当金に係る損益を売上総利益の調整項目として扱っていましたが、IFRS においては、「製品回収権」の計上に際して同額を売上原価より控除しているため、「売上原価」が 451 百万円減少しています。
- IFRS の適用にあたり、工事契約において収益の認識要件を充足する時点が異なるとされた取引の影響により、「売上原価」が 157 百万円増加しています。
- 日本基準においては、研究開発に係る支出を費用処理していましたが、IFRS においては資産計上の要件を満たした開発費については資産計上し、一定の期間にわたり償却を行っているため、「売上原価」が 795 百万円減少しています。
- IFRS 適用にあたり、製造経費関連に係る原価の範囲を一部見直した結果、「売上原価」が 166 百万円増加しています。

・IFRS の適用にあたり、新たに連結の範囲に含めた子会社の売上原価を含めているため、「売上原価」が 491 百万円増加しています。

IFRS 開示例 一 小野薬品工業株式会社 2019 年 3 月期 有価証券報告書

(連結財務諸表の注記)

① IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」
 当社グループは、当連結会計年度より、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(2014 年 5 月公表) および「IFRS 第 15 号の明確化」(2016 年 4 月公表) (併せて以下、「IFRS 第 15 号」) を適用しております。
 IFRS 第 15 号の適用に伴い、IFRS 第 9 号「金融商品」に基づく利息及び配当収益等を除き、以下の 5 ステップを適用することにより収益を認識しております。
 ステップ 1 : 顧客との契約を識別する
 ステップ 2 : 契約における履行義務を識別する
 ステップ 3 : 取引価格を算定する
 ステップ 4 : 取引価格を契約における履行義務に配分する
 ステップ 5 : 履行義務の充足時または充足するにつれて収益を認識する
 (i) 製商品の販売
 製商品の販売は、顧客へ製商品を引き渡した時点で、顧客に製商品の所有に伴う重大なリスクおよび経済価値が移転し、顧客が当該製商品に対する支配を獲得することにより、当社グループの履行義務が充足されると判断しており、当該製商品の引渡時点で収益を認識しております。
 製商品の販売から生じる収益は、販売契約における対価から販売数量または販売金額に基づくリベートや値引き等を控除した金額で算定しており、顧客に返金すると見込んでいる対価および第三者のために回収する金額を返金負債として計上しております。リベート等の見積りにあたっては、契約条件や過去の実績などに基づく最頻値法を用いております。また、売上収益は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認識しております。
 製商品の販売に係る対価は、顧客へ製商品を引き渡した時点から主として 1 年以内に受領しております。なお、重大な金融要素は含んでおりません。

(中略)

(4) 会計方針の変更

当社グループは、当連結会計年度より、以下の基準を適用しております。

IFRS		新設・改訂の概要
IFRS 第 15 号	<u>顧客との契約から生じる収益</u>	顧客との契約から生じる収益の会計処理に使用する単一の包括的なモデルの公表
IFRS 第 9 号 (2014 年 7 月改訂)	金融商品	金融資産の減損およびヘッジ会計の改訂
IFRIC 第 22 号	外貨建取引と前払・前受対価	資産、費用または収益の認識に先立ち、非貨幣性の前払資産、前受収益負債を認識する外貨建取引の換算レートの明確化

① IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」
 当社グループは、当連結会計年度より、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(2014 年 5 月公表) および「IFRS 第 15 号の明確化」(2016 年 4 月公表) (併せて以下、「IFRS 第 15 号」) を適用しております。
 IFRS 第 15 号の適用に伴い、IFRS 第 9 号「金融商品」に基づく利息及び配当収益等を除き、以下の 5 ステップを適用することにより収益を認識しております。
 ステップ 1 : 顧客との契約を識別する
 ステップ 2 : 契約における履行義務を識別する
 ステップ 3 : 取引価格を算定する
 ステップ 4 : 取引価格を契約における履行義務に配分する
 ステップ 5 : 履行義務の充足時または充足するにつれて収益を認識する
 (i) 製商品の販売
 製商品の販売は、顧客へ製商品を引き渡した時点で、顧客に製商品の所有に伴う重大なリスクおよび経済価値が移転し、顧客が当該製商品に対する支配を獲得することにより、当社グループの履行義務が充足されると判断しており、当該製商品の引渡時点で収益を認識しております。
 製商品の販売から生じる収益は、販売契約における対価から販売数量または販売金額に基づくリベートや値引き等を控除した金額で算定しており、顧客に返金すると見込んでいる対価および第三者のために回収する金額を返金負債として計上しております。リベート等の見積りにあたっては、契約条件や過去の実績などに基づく最頻値法を用いております。また、売上収益は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認識しております。

製商品の販売に係る対価は、顧客へ製商品を引き渡した時点から主として1年以内に受領しております。なお、重大な金融要素は含んでおりません。

(ii) ロイヤルティ収入等

(中略)

この基準書の適用にあたり、当社グループは経過措置として認められている累積的影響を適用開始日に認識する方法を採用いたしました。また、当連結会計年度より、従来、仕入債務及びその他の債務に含めて表示しておりました未払金の一部および引当金の一部を、返金負債として、仕入債務及びその他の債務に含めて表示しております。この結果、従前の会計基準を適用した場合と比較して、当連結会計年度の期首において、主に仕入債務及びその他の債務が618百万円、利益剰余金が4,127百万円それぞれ増加し、繰延税金資産が1,820百万円、引当金が823百万円、その他の流動負債が646百万円、長期前受収益が5,095百万円それぞれ減少しております。

当連結会計年度の連結損益計算書においては、従前の会計基準を適用した場合と比較して、売上収益が8,889百万円、売上原価が9,553百万円それぞれ増加し、営業利益が664百万円、税引前当期利益が664百万円それぞれ減少しております。

また、当連結会計年度末の連結財政状態計算書においては、従前の会計基準を適用した場合と比較して、主に仕入債務及びその他の債務が996百万円、利益剰余金が3,666百万円それぞれ増加し、繰延税金資産が1,617百万円、引当金が1,231百万円、その他の流動負債が17百万円、長期前受収益が5,030百万円それぞれ減少しております。

(中略)

(個別財務諸表の注記)

(会計方針の変更)

収益認識会計基準等が2018年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用できるようになったことに伴い、当事業年度の期首から収益認識会計基準等を適用し、約束した財またはサービスの支配が顧客に移転した時点で、当該財またはサービスと交換に受け取ると見込まれる金額で収益を認識することとしました。これにより、収益認識会計基準等の5ステップアプローチに基づき、履行義務の充足に照らしてライセンス契約に伴い受領した契約一時金等のライセンス収入の収益認識時期を見直した結果、従来、基準で繰延収益として一定期間にわたり収益を認識していたライセンス契約による契約一時金について、開発権・販売権等を付与した時点で一時の収益として認識しております。また、顧客の定義に照らして見直した結果、従来、売上高から控除していた一部の項目を当事業年度より売上原価として処理しております。

収益認識会計基準等の適用については、収益認識会計基準第87項の経過措置に当たっており、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の経過措置の定めのうち、新たな会計方針の適用開始による累積的影響を当事業年度の期首の繰越利益剰余金の修正として認識しております。また、当事業年度より、従来、未払金に含めて表示しておりました未払金の一部を返金負債として流動負債のその他に含めて表示しております。この結果、従前の会計基準を適用した場合と比較して、当事業年度の期首において、主に利益剰余金が4,127百万円増加し、繰延税金資産が1,820百万円、未払金が632百万円、流動負債のその他が220百万円、長期前受収益が5,095百万円それぞれ減少しております。

当事業年度の損益計算書においては、従前の会計基準を適用した場合と比較して、売上高が8,889百万円、売上原価が9,553百万円それぞれ増加し、営業利益が664百万円、経常利益が664百万円、税引前当期純利益が664百万円それぞれ減少しております。

また、当事業年度末の貸借対照表においては、従前の会計基準を適用した場合と比較して、主に流動負債のその他が442百万円、利益剰余金が3,666百万円それぞれ増加し、繰延税金資産が1,617百万円、未払金が695百万円、長期前受収益が5,030百万円それぞれ減少しております。

なお、当事業年度の1株当たり純資産額、1株当たり当期純利益および潜在株式調整後1株当たり当期純利益は、従前の会計基準を適用した場合と比較して、それぞれ7円13銭、90銭および90銭減少しております。

7. 収益認識基準早期適用会社の開示例(参考)

キヤノンマーケティングジャパン株式会社 (適用時期：2019年12月期の第1四半期)

【注記事項】

(会計方針の変更等)

「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号 平成30年3月30日。以下「収益認識会計基準」という。)及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第30号 平成30年3月30日)が2018年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用できるようになったことに伴い、当第1四半期連結会計期間の期首から収益認識会計基準等を適用し、約束した財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で、当該財又はサービスと交換に受け取ると見込まれる金額で収益を認識することとしております。

収益認識会計基準等の適用については、収益認識会計基準第 84 項ただし書きに定める経過的な取扱いに従っており、当第 1 四半期連結会計期間の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を、当第 1 四半期連結会計期間の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用しております。

ただし、収益認識会計基準第 86 項に定める方法を適用し、当第 1 四半期連結会計期間の期首より前までに従前の取扱いに従ってほとんどすべての収益の額を認識した契約に、新たな会計方針を遡及適用していません。

また、収益認識会計基準第 86 項また書き (1) に定める方法を適用し、当第 1 四半期連結会計期間の期首より前までに行われた契約変更について、すべての契約変更を反映した後の契約条件に基づき、次の①から③の処理を行い、その累積的影響額を当第 1 四半期連結会計期間の期首の利益剰余金に加減しております。

- ① 履行義務の充足分及び未充足分の区分
- ② 取引価格の算定
- ③ 履行義務の充足分及び未充足分への取引価格の配分

この結果、当第 1 四半期連結累計期間の売上高が 540 百万円減少し、売上原価は 539 百万円減少し、営業利益、経常利益及び税金等調整前四半期純利益がそれぞれ 0 百万円減少しております。また、利益剰余金の当期首残高は 996 百万円減少しております。

また、当第 1 四半期連結会計期間より、従来販売費として計上していた人件費等の一部を売上原価として計上しております。これは、当第 1 四半期連結会計期間より「収益認識に関する会計基準」を早期適用したことを契機に、近年重要性が増しているサービスに係る履行義務に関連するコストの位置づけについて検討した結果、コストの集計範囲を見直したことによるものであります。当該変更により、従来の方法と比べて、当第 1 四半期連結累計期間の売上原価が 4,866 百万円増加し、売上総利益が同額減少しております。また、営業利益、経常利益、税金等調整前四半期純利益に与える影響はありません。

株式会社ミルボン（適用時期：2019 年 12 月期の第 1 四半期）

【注記事項】

（会計方針の変更）

「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第 29 号 2018 年 3 月 30 日。以下「収益認識会計基準」という。）及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第 30 号 2018 年 3 月 30 日）が 2018 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用できるようになったことに伴い、当第 1 四半期連結会計期間の期首から収益認識に関する会計基準等を早期適用しております。

当社は顧客との契約における対価に変動対価が含まれている場合には、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、取引価格に含めております。そのため、従来は販売管理費として計上していたリベートを売上高から控除し、また販売実績に応じて得意先に無償で交付する製商品に係る費用を売上原価に加算しております。

収益認識に関する会計基準等の適用については、収益認識に関する会計基準第 84 項に定める原則的な取扱いに従って、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用しております。

この結果、遡及適用を行う前と比べて、前第 1 四半期連結累計期間の「売上高」は 1 億 96 百万円、「売上総利益」は 3 億 81 百万円それぞれ減少しておりますが、「営業利益」「経常利益」「税金等調整前四半期純利益」及び「四半期純利益」に与える影響はありません。

8. おわりに

変動対価の会計処理については、我が国では、同業種であっても実際の会計処理にばらつきが見られていたが、新しい会計基準の適用により財務諸表の比較可能性は一層向上するであろう。新しい会計基準が適用となる 2022 年 3 月期よりも前に金融商品取引法の監査報告書に監査上の主要な検討事項（(Key Audit Matter) 以下「KAM」という。）の記載が始まるが、変動対価は見積りの会計であり KAM になる可能性が高い。実務においては、変動対価は個々の取引についての契約の形態は様々であるため、個々の契約内容に基づいて判断し、取引実態に応じた会計処理が必要となってきたと思われる。

なお、本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的見解であることを申し添えます。

以上