

(図表4) 変動対価の見積制限がある場合とない場合の比較

	制限されない場合	制限される場合
共通の前提	①A社はB社に対して製品Xを単価100円で10個販売する契約を締結した。 ②A社は、過去の慣行から価額の引下げを見込んでいるため、当該取引価格は変動対価となる。 ③A社は、変動対価の見積方法として、期待値による方法を選択した。	
相違する前提	・A社は製品Xについて過去の実績より20%までの値下げを行ったことがあり、現在の市場環境においても20%までの値下げで十分と判断できた。	・製品Xは陳腐化リスクが高く、過去の実績より、15%～50%程度の値下げが必要となる可能性があるとして判断された。
変動対価の見積り	100円×80%×10個=800円	期待値による方法により、40%の値引を行うと見込み、600円(=100円×60%×10個)を変動対価と見積った。
将来的に大きな減額が発生しないかどうかの判断	・A社の影響力が及ばない範囲で若干の不確実性があるが、現在の市場環境において価額の不確実性は短期間で解消されると予想された。 ・その他、適用指針25項の諸要因に照らして、収益が著しく減額しない可能性は高いと判断できた。	・陳腐化リスクという、A社の影響力の及ばない要因の影響力が大きく、その他、適用指針25項の諸要因に照らしても大幅な価格の引下げの可能性が高く、収益が著しく減額しない可能性が高いとはいえないと判断した。 ・そのため、600円(すなわち40%の値引)の見積りを取引価格に含めることはできないと判断した。 ・A社は過去の実績や現在の市場環境等により、500円(すなわち50%の値引)を取引価格に含める場合には、収益が著しく減額しない可能性が高いと判断できた。
仕訳	(借)売掛金 800円 (貸)売上高 800円	(借)売掛金 500円 (貸)売上高 500円

(出所) 適用指針例12に基づいて筆者が作成

る場合とない場合とで、判断にどのような相違が生じ得るのかを図表4にまとめている。

変動対価の見直し (ポイント4)

前記プロセスに従って見積られた取引価格は、各決算日に見直す必要

がある(会計基準55項)。

なお、販売後に変動対価部分の取引条件が確定あるいは変更されたこと等により、過去の取引の販売価格を修正することが必要となった場合であっても、過去に遡って収益計上額を修正する必要はなく、当該条件変更等があった期間に収益額の修正を行えばよい(会計基準74項)。

具体的には、いわゆるボリューム・ディスカウントにより事後的に販売価格が変更となったケースや仮価格によって取引が行われたケース等が該当することになるが、詳細については、第2章「リベート等その他の変動対価の会計処理」(3)および(4)で解説する。

第2章 設例やIFRS開示例で理解する 変動対価のケース別 会計処理・開示ポイント

(この章のエッセンス)

●返品が想定される場合は、当該部分を見積り、収益から控除し、返金負債を計上するとともに原価相当部分は返品資産として資産計上する。従前の返品調整引当金の計上は認められなくなる。

●リベート、キャッシュバック、ボリューム・ディスカウント、仮価格等も変動対価が含まれる場合は、販売時に変動対価部分を見積り、

取引価格に反映させるとともに、各決算日に見直しを行う必要がある。

●新基準において一部で認められている重要性等に関する代替的な取扱い、変動対価に関する会計処理については認められていない。

本章では、まず、新基準における変動対価が含まれる可能性のある取引について、実務で見受けられるケースごとに解説していく。図表5

はケースごとにポイントを要約したものであるが、読者の理解のために議論を相当程度単純化したものであるため、詳細については後述の解説をご参照いただきたい。

次に、新基準の一部で認められている、重要性等に関する代替的な取扱いが変動対価においても容認されるかどうかについて解説していく。

最後に、変動対価に関する開示上の留意点について解説していく。