
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	意見募集文書に記載された論点への検討
	【論点 7】返品権付き販売（ステップ 3）

本資料の目的

1. 本資料では、今後の進め方を検討するにあたってのモデルケースの検討を行っている。詳細は、審議事項(4)-1 に記載している。

なお、別紙に本論点に関する意見募集文書の抜粋を記載している。

会計基準等の文章に関する様式

2. 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、表現を見直したもの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

- (2) 青色で、「企業会計基準の本文に含めるもの」としたものには、原則となる要求事項を記載している。黄色で、「企業会計基準適用指針の本文に含めるもの」としたものには、ガイダンスとしての要求事項を示している。

- (3) 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要求事項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。

- (4) 左の列の青色、黄色以外のものについては、記載しないものと結論の背景等に記載するものに分かれるが、この段階では議論しない。

3. 下表は、以下の検討に資することを意図している。

- (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズを踏まえると、どのような文章の様式が適しているか。

- (2) IFRS 第 15 号の要求事項を、どの程度、開発する基準の要求事項とするか。
 - (3) 企業会計基準と企業会計基準適用指針を、どのように切り分けるか。
 - (4) 右の列で IFRS 第 15 号の表現を修正することにより、どの程度、得られる会計処理の数値に影響が生じると考えられるか。
- 4. 下表は議論の出発点であって、いずれかを採用することを意図しているものではない。
 - 5. 本論点に関する現在の日本基準における実務は、第 7 項以下に記載している。
 - 6. 下表の会計処理の前提となる IFRS 第 15 号の考えは、以下のとおりである。

取引価格＝約束した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んでいる対価の金額（第三者のために回収する金額を除く。）
--

第 67 回収益認識専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）で聞かれた主な意見（7 ページの課題へのコメントを含む）

（全般的事項：整合性を図る程度についての意見）

- 日本基準を適用する企業のニーズを勘案すると、IFRS 第 15 号の根幹となる部分のみ整合性を図り、日本固有の慣行等については、便法やガイダンスを追加する対応を行うことが考えられるのではないかな。
- 国際的な会計基準との整合性や業種横断的な比較可能性が基準のベネフィットであると考えられるため、特例は少なくすることが望まれる。
- 日本基準における実務に配慮した対応を行うことは、IFRS 第 15 号における一貫した考え方に整合しない可能性がある。

（全般的事項：個別財務諸表についての意見）

- 連結財務諸表については国際的な比較可能性を図ることが基準作成のベネフィットであるとしても、個別財務諸表については税務の問題もあり、別途対応を検討する必要がある。
- 税務上の恩典が失われる可能性がある項目については、連単分離や税法との調整について対応を検討する必要があるのではないかな。
- 連結財務諸表と個別財務諸表について会計処理が異なる場合、企業が対応するコストが増え、また企業における財務報告の中で整合性がとれないことになるため、連単で取扱いを同一とすることが適切である。

（全般的事項：金額の見積りについての意見）

- 金額の見積りについては、日本基準における実務で行われている合理的な方法による場合と、IFRS における期待値法等による場合で結果が大きくは異ならないと考えられる。見積りに関しては、重要性に関する定めを置くこと等により、日本基準における現行実務と開発する基準における要求事項の差異を減らすことができるのではないかな。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
返品権付きの販売（付録B:適用指針） 1. 契約の中には、企業が製品の支配を顧客に移転するとともに、その製品をさまざまな理由（製品への不満など）で返品して次の組合せのいずれかを受ける権利を顧客に付与するものがある。（¶ B20） (1) 支払った対価の全額又は一部の返金 (2) 企業に対して負っているか又は負う予定の金額に適用することのできる値引き (3) 別の製品への交換 2. 返品権付きの製品の移転（及び返金条件付きで提供される一部のサービス）を会計処理するために、企業は次のすべてを認識しなければならない。（¶ B21） (1) 移転した製品について、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額での収益（したがって、返品されると見込まれる製品については収益を認識しない） (2) 返金負債 (3) 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての資産（及び対応する売上原価の修正） 3. 返品期間中に返品される製品を受け入れるために待機するという企業の約束は、返金を行う義務に追加された履行義務として会計処理してはならない。（¶ B22） 4. 企業は、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（すなわち、返品が見込まれる製品を除外する）を算定す	返品権付きの販売 1. 返品権付きの商品及び製品を販売したときは、以下の会計処理を行う。 (1) 権利を得ると見込んでいる対価の金額（返品されると見込まれる商品及び製品の対価を除く。）で収益を計上する。 (2) 返品されると見込まれる商品及び製品については、収益を認識せず、当該商品及び製品について受け取った又は受け取る金額で返金負債を認識する。 (3) 返金負債の決済時に顧客から商品及び製品を回収する権利について資産を認識する。（¶ B21）（¶ B23） 2. 権利を得ると見込んでいる対価の金額を算定する際には、第 XX 項（¶ 47-72）の定め（第 XX 項（¶ 56-58）に

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
るために、第 XX 項（『47-72）の要求事項（第 XX 項（『56-58）における変動対価の見積りの制限についての要求事項を含む）を適用しなければならない。受け取った（又は受け取る）金額のうち企業が権利を得ると見込んでいない金額については、企業は製品の顧客への移転時に収益を認識してはならず、その受け取った（又は受け取る）金額を返金負債として認識しなければならない。その後、企業は、各報告期間末に、移転した製品と交換に権利を得ると見込んでいる金額の評価を見直すとともに、これに対応する取引価格の変更（したがって、認識した収益の金額の変更）を行わなければならない。（『B23） 5. 企業は、返金負債の測定を、各報告期間末に返金の金額に関する見込みの変動について見直さなければならない。企業は、これに対応する調整を収益（又は収益の減額）として認識しなければならない。（『B24） 6. 返金負債の決済時に顧客から製品を回収する企業の権利について認識した資産の当初測定は、当該製品（例えば、棚卸資産）の従前の帳簿価額から当該製品の回収のための予想コスト（返品された製品の企業にとっての価値の潜在的な下落を含む）を控除した額を参照して行わなければならない。各報告期間末に、企業は、返品される製品に関する予想の変化から生じる資産の測定を見直さなければならない。企業は、当該資産を返金負債とは区分して表示	における変動対価の見積りの制限についての定めを含む。）を適用する。（『B23） 3. 販売後、各決算日に、権利を得ると見込んでいる対価及び返金負債の金額を見直し、認識した収益の金額を変更する。（『B23）（『B24） 4. 返金負債の決済時に顧客から商品及び製品を回収する権利として認識した資産の金額は、当該商品及び製品の従前の帳簿価額から予想される回収費用（当該商品及び製品の価値の潜在的な下落の見積額を含む）を控除し、各決算日に当該控除した額を見直す。（『B25）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
しなければならない。(¶ B25) 7. 顧客がある製品を同じ種類、品質、状態及び価格の別の製品と交換すること（例えば、別の色又はサイズのものとの交換）は、本基準適用の目的上は返品とは考えない。(¶ B26) 8. 正常品と交換に欠陥のある製品を顧客が返品することのできる契約は、第 XX 項 (¶ B28-33) の製品保証に関するガイダンスに従って評価しなければならない。(¶ B27)	

参考：返品権付き販売に関する仕訳例

(前提)

- 1 個当たり 90 円の商品（原価 60 円）を 100 個販売した。
- 商品販売時において、返品される数量は 3 個と予想している。
- 返品時における商品の価値の下落を 1 個当たり 20 円と見積もっている。

(商品販売時の仕訳例)

(単位：円)

日本基準における実務	IFRS 第 15 号
(借) 売掛金 9,000 売上原価 6,000 返品調整引当金繰入 90 (貸) 収益 9,000 商品 6,000 返品調整引当金(*1) 90	(借) 売掛金 9,000 売上原価 5,880 資産(*2) 120 (貸) 収益(*3) 8,730 商品 6,000 返金負債(*4) 270

(*1) $90 = (90 \text{ 円} - 60 \text{ 円}) \times 3 \text{ 個}$

(*3) $8,730 \text{ 円} = 90 \text{ 円} \times (100 \text{ 個} - 3 \text{ 個})$

(*2) $120 \text{ 円} = (60 \text{ 円} - 20 \text{ 円}) \times 3 \text{ 個}$

(*4) $270 \text{ 円} = 90 \text{ 円} \times 3 \text{ 個}$

第 67 回収益認識専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）で聞かれた主な意見

- 根幹となる考え方が変質しないように留意して、さらに表現を見直す方が理解しやすい。

ディスカッション・ポイント

上記の表について、主に第 3 項に記載した観点からご意見を頂きたい。

考えられる課題及び対応案

7. 課題を分析するにあたって、さしあたり、次のように課題を区分する。
 - (1)（課題区分①）IFRS 第 15 号における取扱いが現在の日本基準における実務と異なる場合、どの程度実務を考慮した対応を図るか。
 - (2)（課題区分②）適用する上でのコストの軽減について対応を図るか（重要性の検討を含む。）。
 - (3)（課題区分③）IFRS 第 15 号に含まれていないガイダンス又は設例を設けるか。
8. 意見募集文書に寄せられたコメント等から、以下が課題に含まれると考えられる。（全体の進め方を検討する上で抽出した主なものであり網羅性はない。）

【課題 1】（課題区分①②に対応）

- 現在の日本基準における実務（返品調整引当金）と異なる点について対応を図るか。

【課題 2】（課題区分②③に対応）

- 返品金額又は商品及び製品の回収のための予想コスト（返品された商品及び製品の価値の潜在的な下落を含む）の見積りの困難さについて対応を図るか。

ディスカッション・ポイント

上記以外に、意見募集文書で聞かれた適用上の課題のうち、全体の進め方を検討する上で抽出すべき主なものはあるか。

【課題 1】について

9. IFRS 第 15 号では、収益が認識される金額である取引価格を算定することを求めており、取引価格は約束した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んでいる対価の金額と定義されている。返品が見込まれる部分は、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額にあたらないため、取引価格に含まれず、収益を認識しないこととなる。
10. 日本基準では、企業会計原則注解 18¹や会社計算規則第 6 条第 2 項²に、返品調整引当金に関する定めがあり³、返品が見込まれる場合には、商品及び製品の販売時に収益を認識するとともに返品調整引当金が計上され、返品時に収益が減額される。当該引当金繰入額については、売上総利益の調整として表示される例が多く見られる。

IFRS 第 15 号では、収益金額の測定を取引価格で行うこととしているため、日本基準における実務は、この原則に整合しないことになる。

11. この日本基準との差異に仮に対応する場合、対応する方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法 1 特段の対応を行わない。

方法 2 IFRS 第 15 号に定める会計処理と現在の日本基準における実務における会計処理を併用する。次のいずれかの方法が考えられる。

- 会計方針の選択とし特段の要件を設けない。
- 一定の要件を設け、会計処理を使い分ける。

¹ 企業会計原則注解 18 において、将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れるものとされており、返品調整引当金等が例示されている。

² 会社計算規則第 6 条第 2 項第 1 号ロにおいて、返品調整引当金は、常時、販売するたな卸資産につき、当該販売の際の価額による買戻しに係る特約を結んでいる場合における事業年度の末日において繰り入れるべき引当金をいうとされている。

³ 法人税法においては、内国法人で出版業その他の政令で定める事業（「対象事業」）を営むもののうち、常時、その販売する当該対象事業に係る棚卸資産の大部分につき、当該販売の際の価額による買戻しに係る特約その他の政令で定める特約を結んでいるものが、当該棚卸資産の当該特約に基づく買戻しによる損失の見込額として、各事業年度終了の時に損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額については、当該繰り入れた金額のうち、最近における当該対象事業に係る棚卸資産の当該特約に基づく買戻しの実績を基礎として政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入するとされている（法人税法第 53 条）。返品調整引当金勘定への繰入限度額は、対象事業に係る売掛金の帳簿価額に棚卸資産の返品率と売買利益率を乗じる方法と、事業年度終了の日以前二月間における棚卸資産の販売対価に棚卸資産の返品率と売買利益率を乗じる方法が定められている（法人税法施行令第 101 条）。

12. 前項を考察する上では、以下の点を踏まえて検討することになると考えられる。

- (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業のニーズ
- (2) 日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズ
- (3) 企業間の比較可能性
- (4) 個々の企業における返品的重要性

第 67 回収益認識専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）で聞かれた主な意見

- 返品権付き販売については、IFRS 第 15 号における基本的な考え方である取引価格の概念と整合するように規定が設けられており、実務に配慮した対応を行うことは、IFRS 第 15 号における一貫した考え方に整合しない可能性がある。
- IFRS 第 15 号における取引価格の概念を維持しつつ、重要性の定めを置くことや税法との調整について対応することを検討することが考えられるのではないか。
- 返品調整引当金については、税務との調整を優先する必要性はそれほど高くはないのではないか。

ディスカッション・ポイント

【課題 1】に対応を図るべきか、対応を図る場合、第 11 項及び第 12 項の観点から、どのような対応が考えられるかについてご意見を頂きたい。

【課題 2】について

13. IFRS 第 15 号では、顧客に引き渡した財のうち、返品が見込まれる部分について収益を認識しないとされているが⁴、アパレル、出版、音楽ソフト等に関連する業種において返品金額の見積りに困難さがあるのではないかとの意見が聞かれている。一方、現行の日本基準において返品調整引当金を計上する際にも返品率を見込んで計上されているため、見積りの困難さは現行実務と同じレベルではないかとの意見

⁴ IFRS 第 15 号の方法により、返品が見込まれる部分を除外して企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額を算定するにあたっては、「【論点 6】変動対価」で取り扱われる変動対価の見積りの制限に関する定めを適用する必要があるが、変動対価の見積りの制限に関する定めについては【論点 6】において検討することを予定している。

も聞かれている。

14. また、IFRS 第 15 号では、返品に関して顧客から商品及び製品を回収する企業の権利について資産として計上するが、その際、当該商品及び製品の回収のための予想コスト（返品された商品及び製品の価値の潜在的な下落を含む）を控除することとされている。例えば、出版物や音楽用・映像用ソフトの場合、返品時にその価値が相当程度下落していることが通常であるとの意見が聞かれており、日本基準における実務において返品時の価値の下落を見積ることが行われていない可能性がある。返品時には、一般的に価値が下落していることが想定されるが、当該価値の下落の幅を販売時に信頼性をもって見積ることが困難となる可能性がある。
15. この課題に対応する方法としては、例えば、返品金額や返品時の価値の下落を含む予想コストの見積りに関するガイダンスや設例（過去の返品実績等に基づく計算）を提供することが考えられる。

第 67 回収益認識専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）で聞かれた主な意見

- 日本基準における棚卸資産の時価への切り下げと同様の論点であり、収益認識固有の論点ではないのではないか。
- 日本基準における実務においても、返品される製品の価値の下落が大きいと見込まれる場合には、企業はそれを見積って対応しているのではないか。

ディスカッション・ポイント

【課題 2】に対応する必要性、対応する場合の方法について、ご意見をお伺いしたい。

別紙 意見募集文書の抜粋

【論点 7】 返品権付き販売（ステップ 3）

論点の概要

79. IFRS 第 15 号では、顧客に引き渡した商品等のうち、返品が見込まれる部分について収益を認識しない。日本基準では、返品が見込まれる場合には、商品の販売時に収益を認識するとともに、返品調整引当金が計上されるため、収益の認識時期が異なる可能性がある。

（具体的事例）

1. 出版物や音楽用ソフトの販売

出版社や音楽用ソフトの制作販売を行う企業は、販売した出版物や音楽用ソフトの書店や販売店等（卸売業者を含む）から当初の販売価格で返品を受け入れる慣行がある。

2. 通信販売

企業が通信販売を行う際、独自に一定期間（例えば、1 か月間）に返品を認める特約を定めている場合がある。

日本基準又は日本基準における実務

80. 企業会計原則注解（注 18）において、引当金の例示として返品調整引当金が表示されている。返品調整引当金が計上される場合、販売時に対価の全額が収益として認識されるとともに、過去の返品実績等に基づき返品調整引当金が計上される。当該引当金の繰入額については、売上総利益の調整として表示される例が多く見られる。

IFRS 第 15 号での取扱い

81. IFRS 第 15 号では、返品権付きの商品（及び条件付きで返金が認められるサービス）について、販売された商品等のうち返品が見込まれる部分については収益を認識しないこととされている。返品が見込まれる部分について受け取った（又は受け取ることでできる）金額は返金負債として計上し、また、当該返金に関して、顧客から商品を回収する企業の権利（すなわち、将来返品を受け入れることが見込まれる商品）については資産として計上する（B21 項）。
82. 企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（すなわち、対価の総額から返品が見込まれる商品の対価を除外した金額）は、変動対価に関する定めに従って算定す

る（B23 項）。

財務報告数値の相違

83. IFRS 第 15 号では、返品が見込まれる商品については収益を認識しない。日本基準では、商品の販売時に対価の全額を収益として計上するとともに返品調整引当金を計上し、返品時に収益を減額するため、収益を認識する時期が異なる可能性がある。

予備的に識別した適用上の課題

84. IFRS 第 15 号では、返品が見込まれる商品については、返品時に収益を減額するのではなく、当初の販売時に収益を認識しないことになるため、経営指標として収益の数値を使用している場合に影響がある可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

85. 企業の提供する財又はサービスに関して、返金を伴う返品や別の財又はサービスとの交換を認めている取引が影響を受ける可能性がある。例えば、出版社や音楽用ソフトの制作販売会社等で行われている返品権付き販売の会計処理が影響を受けるものと考えられる。また、各企業が通信販売を行う場合に一定期間の返品を認める制度を設けている場合の取引が影響を受ける可能性がある。

（具体的事例における影響）

「1. 出版物や音楽用ソフトの販売」及び「2. 通信販売」

本事例のように、出版社や音楽用ソフトの制作販売を行う企業が、販売した出版物や音楽用ソフトについて、書店や販売店等（卸売業者を含む。）から当初の販売価格で返品を受け入れる場合、日本基準では、販売時点ですべての出版物や音楽用ソフトについて収益を認識し、予想される将来の返品に対応する売上総利益相当額を返品調整引当金として計上するが、IFRS 第 15 号では、返品されないと見込まれる部分についてのみ収益を認識するため、収益の認識時期が異なる可能性がある。この場合、当期純利益に大きな違いは生じないと考えられる。

また、企業が通信販売を行う際、独自に一定期間（例えば、1 か月間）に返品を認める特約を定めている場合も同様である。

以 上