
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 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、第 67 回専門委員会（2016 年 7 月 12 日開催）及び第 341 回企業会計基準委員会（2016 年 7 月 25 日開催）にモデルケースとしてご審議いただいた【論点 7】「返品権付き販売」について、審議事項(3)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえ再構成することを目的としている。

2. 審議事項(3)-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、履行義務、取引価格、資産に対する支配の定義が別途定められることを前提としている（履行義務の定義については、審議未了である。）。

「履行義務」とは、顧客との契約において別個の財又はサービスを顧客に移転する約束をいう。

「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。

資産（財又はサービス）に対する支配とは、資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力を含む。）である。

6. また、本論点については、他の論点で聞かれた意見を踏まえて、「商品及び製品」という用語を「商品又は製品」に修正している。

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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. 顧客との契約においては、商品又は製品の支配を顧客に移転するとともに、その商品又は製品を返品して次の(1)から(3)を受ける権利を顧客に付与する場合がある。（¶ B20） (1) 顧客が支払った対価の全額又は一部の返金 (2) 顧客が企業に対して負う又は負う予定の金額に適用できる値引き (3) 別の商品又は製品への交換 2. 返品権付きの商品又は製品を販売したときは、以下の会計処理を行う。（¶ B21）（¶ B23） (1) 権利を得ると見込む対価の金額（返品されると見込まれる商品又は製品の対価を除く。）で収益を計上する。 (2) 返品されると見込まれる商品又は製品については、収益を認識せず、当該商品又は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又は製品を回収する権利について資産を認識する。 3. 権利を得ると見込む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）における変

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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	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） 4. 販売後、各決算日に、権利を得ると見込む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） 5. 返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利として認識した資産の金額は、当該商品又は製品の従前の帳簿価額から予想される回収費用（当該商品又は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） （注：商品又は製品を回収する権利として認識した資産を返金負債と区分して表示

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直した文案
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)	する要求事項については、【論点 17】貸借対照表の表示科目において検討することが考えられる。）

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

7. 審議事項(3)-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。

8. 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
9. 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が異なるもの

10. 本論点において【課題 1】に関連する事項としては、日本基準における返品調整引当金の会計処理が認められなくなることへの懸念が意見募集文書に寄せられている。

返品調整引当金の会計処理は、第 8 項の区分の「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」に当たると考えられ、今後検討すべき課題とする（【課題 2】重要性に関する事項も参照のこと。）。

【課題 2】重要性に関する事項

11. 本論点において【課題 2】に関連する事項としては、返品の割合が少ない取引の場合には、現行の返品調整引当金の会計処理を認めるべきではないかとの意見が意見募集文書に寄せられている。
12. 重要性に関する定めを置く場合は、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が対象となると考えられる。返品の割合が少ない取引の場合の返品調整引当金の処理については、今後検討すべき課題として抽出し、他の論点における重要性に関する課題を識別した後、全体として対応を検討する。

【課題 3】ガイダンスの追加

13. 本論点において【課題 3】に関連する事項としては、例えば、以下について、意見募集文書において、見積りや判断に困難さがあるとの意見が寄せられている。
- 出版業界、音楽用・映像用ソフト業界等における返品金額及び商品又は製品の回収のための予想コスト（返品された商品又は製品の価値の潜在的な下落を含む。）の見積り
14. 前項の返品された商品又は製品の価値の潜在的な下落の見積りは、第 8 項の区分の「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。
15. ガイダンスの追加については、第 7 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。

16. 第 13 項に記載した見積りは、企業の置かれる状況により、ケース・バイ・ケースで判断すべきものであるため、統一的なガイダンスを作成することは難しいと考えられるかどうか。

【課題 4】設例の作成

17. 設例の作成については、第 7 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

18. 第 17 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 22 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

19. 第 17 項(2)に関連するものとしては、第 13 項に記載した返品された商品又は製品の価値の潜在的な下落の見積りが考えられ、第 8 項の区分の「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。当該見積りは、企業の置かれる状況により、ケース・バイ・ケースで判断すべきものであるため、特定のケースを想定した設例は、必ずしも有用ではないと考えられるかどうか。

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。

別紙 各課題に関連する聞かれた意見

【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

1. 第67回専門委員会(2016年7月12日開催)及び第341回企業会計基準委員会(2016年7月25日開催)では、我が国の収益認識基準において日本基準における実務に配慮した対応を図るべきか否かについて、返品権付き販売を対象として、次のような意見が聞かれている。

(1) 日本基準における実務に配慮した対応を図るべきであるとする意見

- 返品権付き販売については、売上から減額するという基本的な処理についてはIFRS第15号と整合させ、減額の見積りについては、日本基準における実務を考慮し、許容され得る方法を検討することも考えられるのではないかな。
- 企業会計原則注解18¹や会社計算規則第6条第2項²、法人税法³において、返品調整引当金に関する定めがあることから、返品調整引当金等、損金経理要件があり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整理してはどうか。
- 返品については特定の業種に影響が集中しているものと考えられる。財務諸表や対応する場合のコストに極めて大きな影響を及ぼす場合には、業種の実態に応じて対応を考えるべきではないか。また、当面の間、税務上の対応がなされないのであれば、一時的に選択適用を認めるという方法も検

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おいて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(法人税法施行例第101条)。

討することが考えられるのではないか。

- 現在の実務における返品調整引当金の金額規模により、手当を行うかどうかを検討することが考えられる。実務における金額規模が大きいとしても個々の企業にとって重要性のあるケースが多い場合には、手当を行うことも考えられるのではないか。
- 返品権付き販売について、日本基準において収益認識される金額の方が客観性があると考えられ、少なくとも日本基準における実務における会計処理を禁止することはないのではないか。また、日本基準における実務とIFRS 第15号について会計方針の選択として両方の取扱いを認めても、大きな不整合が生じる懸念はないのではないか。

(2) 日本基準における実務に配慮した対応を図る必要性は高くないとする意見

- 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ことを意識する必要があるのではないか。
- 意見募集文書に寄せられたコメントを見る限りは、返品調整引当金から収益の減額に変更することについての強い抵抗感は見られないため、IFRS 第15号における取引価格の概念を維持して基本的には変更しないようにしたうえで、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。
- IFRS 第15号における返品権付き販売が対象である場合には、影響が特定の業種に限定され、表示のみの問題であれば、特段の対応は必要ではないのではないか。
- 返品調整引当金等に関する日本基準における実務については各社各様である可能性があり、多様な日本基準における実務に配慮して対応する価値があるかについても議論が必要となる可能性がある。

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	(借) 売掛金	9,000
売上原価	6,000	売上原価	5,880
返品調整引当金繰入	90	資産(*2)	120
(貸) 収益	9,000	(貸) 収益(*3)	8,730
商品	6,000	商品	6,000
返品調整引当金(*1)	90	返金負債(*4)	270

(*1) $90 = (90 \text{ 円} - 60 \text{ 円}) \times 3 \text{ 個}$ (*2) $120 \text{ 円} = (60 \text{ 円} - 20 \text{ 円}) \times 3 \text{ 個}$ (*3) $8,730 \text{ 円} = 90 \text{ 円} \times (100 \text{ 個} - 3 \text{ 個})$ (*4) $270 \text{ 円} = 90 \text{ 円} \times 3 \text{ 個}$

【課題 2】重要性に関する事項

2. 返品割合が少ない取引に重要性の定めを設けることに関して、意見募集文書に対して次のような意見が寄せられている。
 - 出版物や音楽用ソフトのように返品割合が高いケースは、ある程度、会計処理が変更になることは理解できるが、返品割合が少ない場合には、現行の返品調整引当金の会計処理が、新基準の下でも容認されることを明確にしたい。
 - 業種・業態や提供する財・サービスの種類により、返品割合や影響等が異なると考えられるが、返品割合が少ない場合には重要性を考慮した処理を行うことができるようにしていただきたい。
3. 金額の見積りに重要性の定めを設けることについては、第 67 回専門委員会で次のような意見が聞かれている。
 - 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。

【課題 3】ガイダンスの追加及び【課題 4】設例の作成

4. 返品金額及び商品又は製品の回収のための予想コストを見積ることの困難さについては、意見募集文書に対して、また第 67 回専門委員会において、次のような意見が寄せられている。
 - 出版物や音楽用・映像用ソフトの場合、返品時にはその価値が相当程度毀損していることが通常であり、IFRS 第 15 号 B25 項に基づき、予想コストについて返品時点での価値の毀損まで反映される必要があるとした場合、影響を受けると考えられる。
 - 従前の帳簿価額から控除する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。）の評価（IFRS 第 15 号 B25 項）を論点としているが、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と考えられる。
 - 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ものと考えられ、また価値の下落が大きい場合は一般的な重要性で対応できるため、特段の対応を検討する必要はないのではないか。

以 上