

# 返品条件付販売と履行義務に基づく収益認識

～ IASB と FASB の収益認識プロジェクトの提案を中心として～

## Sales with a Right of Retune and Revenue Recognition Based on Performance Obligation

大塚 浩 記

OTSUKA, Hironori

### I はじめに

2008年にIASBとFASBによる共同プロジェクトの一部として、ディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」(以下、DPとする。)<sup>1)</sup>が公表された。これには、現行の収益認識に係る会計基準の数、資産と負債の定義との矛盾やガイダンスの間隙や欠如などといった問題に対して収益認識の原則を明確化するための提案が示されている。

そして、企業と顧客との契約における資産と負債の正味ポジションに基づく収益の認識を提案され、企業における履行義務の充足時点での当初取引価格に基づく収益認識ないし測定がとりあげられている。

この考え方は資産と負債の差額に基づいて収益を認識するものであり、次にみる従来から我が国で行われている会計処理とは異なる。また、現行の国際会計基準第18号「収益」(以下、IAS18とする。)<sup>2)</sup>・第37号「引当金、偶発負債と偶発資産」(以下、IAS37とする。)<sup>3)</sup>は同じ資産負債中心観を採っているが、その説明内容とは異なるものになっている。

そこで、本稿は返品条件付販売について我が国の会計処理と、現行のIAS18およびIAS37の会計処理を概観し、次にDPの概要を示した上で、現行の会計処理への影響と更なる検討課題を考察するものである。

### II 現行の会計処理

#### 1 我が国の会計処理

販売した商製品を当初の販売価格で返品することができる特約が付された販売取引が、出版業や出版に係る取次業といった特定の業種にみられる<sup>4)</sup>。法人税法によれば、この特約は次の2点を内容とするものである<sup>5)</sup>。

- ① 販売者が販売先からの求めに応じ、その販売した棚卸資産を当初の販売価額によって無条件に買い戻すこと。
- ② 販売先において、販売者から棚卸資産の送付を受けた場合にその注文によるものかどうかを問わずこれを購入すること。

このように、返品条件付販売は、販売者から販売先へいったん商製品が移動するけれども、その商製品が販売先から販売者への返品を認めるという取引形態である<sup>6)</sup>。

商製品を委託という形で発送し、受託者が

---

キーワード：返品権、収益認識、履行義務

Key words : Right of Retune, Revenue Recognition, Performance Obligation

その商製品を販売した時点で売上収益を認識する委託販売と類似しているが、この返品条件付販売との違いは所有権の移転に違いがあるといわれている。すなわち、委託販売の場合には商製品の発送で所有権が受託者に移転しないが、返品条件付販売の場合には販売者が商製品を発送した時点で所有権が販売先に移転し、販売者が売上債権を獲得することになる（松本〔2007〕219頁）。

このような返品条件付販売については、販売時点で売上収益を認識し、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している実務が多いといわれている（JICPA〔2009〕78頁、石田〔2009〕152-155頁）<sup>7)</sup>。

例えば、次のような設例をみてみよう<sup>8)</sup>。

音楽用ソフト等の製作販売を行うレコード会社等は、音楽用ソフトなどをレコード販売店等に販売するが、後日、レコード販売店等から音楽用ソフト等の返品を当初の販売価格で受け入れる慣行がある。予想される返品の額は過去の実績等から合理的に見積ることができる。

- ・ 返品の可能性のある売上高100
- ・ 予想される返品率 10%
- ・ 当該商品の利益率 20%

**期末の会計処理**

(借) 売 掛 金 100	(貸) 売 上 高 100
売 上 原 価 80	商 品 80
返品調整引当金 繰入 額 2	返品調整引当金 2

**返品率どおりに返品された場合の翌期の会計処理**

(借) 商 品 8	(貸) 売 掛 金 10
返品調整引当金 2	

**返品されなかった場合の翌期の会計処理**

(借) 返品調整引当金 2	(貸) 返品調整引当金 繰入 額 2
---------------	--------------------

このように、法人税法による影響を受けているとみられる上記設例のような我が国の返品条件付販売の会計処理は、商製品の引渡時

点で一括した売上収益の認識を行い、期末に返品に係る売上総利益相当額のみを売上総利益から控除する処理がなされている。また、翌期に返品があった場合には、商品の増加と売掛金の減少を認識することになるが、その差額は返品調整引当金の取崩しで相殺され、結果として損益には影響しない。返品がなければ、その繰り延べられた期の売上総利益に加算されることになる<sup>9)</sup>。

上記設例に対して、JICPA〔2009〕では、我が国の実現主義の考え方に照らして「継続的に販売してきた物品に関し、過去の返品実績などに基づき返品の金額を合理的に見積ることができる場合には、予想される返品を除き、財貨は買手へ実質的に移転しており（「財貨の移転の完了」要件を充足）、かつ、予想される返品の額を控除した対価を信頼性をもって測定できることから（「対価の成立」要件を充足）、返品に係る引当金を計上することを条件に、販売当初時点で予想される返品の額を控除した額で収益を認識することは適切と考えられる。」（JICPA〔2009〕79頁）と示している。上記の仕訳と比べると、販売時点で収益を認識することは適切な処理としているものの、引当金として測定される金額は予想される返品額に含まれる売上総利益相当額ではなく、販売当初時点で予想される返品の額となっている。

返品調整引当金は、いったん認識した収益から未実現の収益を控除する性質（寫村〔1989〕237-238頁）や売上総利益の過大計上を防ぐ機能（森川〔2005〕198-199頁）を指摘されることが多い。

これらの説明は商製品の引渡時点で収益を認識することを前提としているが、JICPA〔2009〕は、返品の額の合理的な見積りを前

提に、予想される返品（売価）を売上高から控除せず、それに対する返品調整引当金（返品に対応する売上総利益相当額）を計上した上で、販売当初時点で収益（予想される返品を含んだ額）を認識することは適切か、予想される返品の額を控除した金額で売上高を認識すべきか、予想される返品の額を含む金額で売上高を認識した上で返品に係る売上総利益額を売上総利益から控除すべきか、を論点としてあげている（JICPA [2009] 79頁）<sup>10)</sup>。

このように、我が国で多くの事例としてみられる返品条件付販売の会計処理は、商製品の所有権が移転する引渡時点で売上収益が一括して認識され、返品については売上総利益の調整という形で処理されているが、それらについては妥当性があらためて検討されようとしている。

## 2 国際会計基準の会計処理

### (1) IAS18の会計処理

IAS18における収益は、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業の通常の活動過程で生ずる経済的便益の総流入と定義され、受領した又は受領可能な対価の公正価値で測定される（IAS18, paras.7, 9）。そして、物品販売からの収益の認識規準として次のすべてを満たすことがあげられている（IAS18, para.14）。

(a) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと

(b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も有効な支配も企業が保持していないこと

(c) 収益の額が信頼性をもって測定できること

(d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと

(e) その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること

このように、IAS18では重要なリスクと経済価値の移転、経済的便益流入の蓋然性および測定の信頼性が認識規準になっている。返品条件付販売との関連では、顧客に引渡した商製品が返品される可能性があるという事象を、重要なリスクと経済価値の移転の認識規準に照らしてどのように判断するかが論点となる。

企業が所有に伴う重要なリスクを留保している場合には、当該取引は販売ではなく、収益は認識されないとしているが、その例として、「買手が販売契約に明記された理由により購入を取り消す権利を有し、企業にとって返品の可能性が不確実である場合」（IAS18, para.16 (d)）が示されている。

しかし、企業が所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを留保している場合、その取引は販売であり、収益が認識されることが続けて示されている。その例として、得意先が満足しない場合に払戻しを要求できる小売販売があげられ、「売手が過去の経験およびその他の関連要因に基づき、信頼性をもって将来の返品を見積ることができ、返品に対する負債を認識することを条件に、収益は販売時点で認識される。」（IAS18, para.17）と示されている。このように、返品条件付販売については、返品に関する測定の信頼性と返品に関する負債の認識を条件として、商製品の引渡時点で収益を返品額も含めて一括して認識される。

JICPA [2009] は、このようなIAS18の内容を、過去の実績等を勘案して将来の返品を

合理的に見積ることができる場合には、将来の返品を除き、所有に伴うリスクは買手へ実質的に移転していると考えられるため、返品に係る負債を計上することを条件に、販売当初時点で将来の返品の額を控除した金額で収益を認識することが適切である考え、上記設例に対して次のような会計処理を示している（JICPA [2009] 80頁）<sup>11)</sup>。

期末の会計処理

(借) 売 掛 金	100	(貸) 売 上 高	100
売 上 高	10	返品調整引当金	10
売 上 原 価	80	商 品	80
商 品	8	売 上 原 価	8

返品率どおりに返品された場合の翌期の会計処理

(借) 返品調整引当金	10	(貸) 売 掛 金	10
-------------	----	-----------	----

返品がなかった場合の翌期の会計処理

(借) 返品調整引当金	10	(貸) 売 上 高	10
売 上 原 価	8	商 品	8

この場合は、期末に返品調整引当金が負債として計上され、売上高が取り消される。その際、実際には顧客が所有しているために手元にはない商品（棚卸資産）が認識され、顧客に引渡された商製品の所有権の移動を反映せずに記帳される。その結果、実際に返品されても商品の増加は記帳されず、もし返品がなければその判明した時点で売上収益とそれに対する売上原価を認識すると考えられる。

前章でみた我が国の処理は、返品条件付販売を1回の売上収益の認識に関連させて利益のみを調整するものだったが、商製品の引渡時点と返品時点の時間的なずれにあわせて取引を分割し、返品がなければ売上収益を2回に分けて認識するとみることができる<sup>12)</sup>。ただし、条件となっている負債の測定が売価と返品率に基づくのであれば、売上総利益以下の損益に与える影響は我が国の処理と同じであると考えられる。

(2) IAS37の会計処理

上記のIAS18では、返品に係る負債を認識することが条件となっていた。その負債の観点からは、IAS37にある払戻しの方針についての会計処理を参照する（IAS37 AppendixC、4）<sup>13)</sup>。

ある小売店は、たとえ法律上払戻しする義務はなくても、顧客が満足しなかった購入品は、払い戻す方針をとっている。払戻金を支払うこの方針は一般に知られている。

この設例は推定的義務についての設例の1つであり、商製品の販売（引渡し）を義務発生事象として現在の義務が存在することを示している。そして、払戻金を請求される可能性は高く、そのコストの最善の見積に対して引当金を認識するという結論が示されている。

IAS37の引当金の認識規準は、過去の事象の結果として現在の義務が存在すること、その義務の決済のために資源の流出の可能性が高いこと、および金額の信頼可能な見積ができることである（IAS37 para.14）。このうち2番目の蓋然性については「同種の義務が多数ある場合（例えば、製品保証あるいは同種の契約）、決済に要するであろう流出の可能性は同種の義務全体を考慮して決定される。一項目に対する流出は可能性が低いかもしれないが、同種の義務を全体としてみると決済するのに必要となる資源の流出の可能性は高いことがある。このような場合には、引当金が認識される（他の認識規準が満たされている場合）。」（IAS37 para.24）ことが示されている。

推定的義務であることがこれまでの設例と異なるかもしれないが、この設例は当期の売上収益に対する返品の可能性を反映した会計処理とみることができる。この結論を上記のIAS18の期末に返品に係る負債を認識するこ

とと整合しているとみれば、商製品の引渡時点の収益認識に対する負債は、設例の計算の前提として自ずと返品条件付販売という同種の販売形態全体に対する返品率を考慮した金額設定になっていると考えられる。

IAS18の認識規準も通常それぞれの取引に個々に適用されるが、「状況によっては、取引の実質を反映するために、単一の個別に識別可能な構成部分ごとに認識要件を適用することが必要となる。例えば、製品の販売価格が、その後発生する役務提供についての識別可能な額を含む場合、その額は繰り延べられ、役務が提供される期間にわたり収益として認識される。反対に、その経済的な効果が一連の取引として考えないと理解できないような複数の取引が行われるとき、その複数の取引を一体として認識要件を適用する。」(IAS18 para.13)とした上で、販売時に販売した商製品の買戻し契約を締結した場合を例としてあげている。

### Ⅲ IASBとFASBの収益認識プロジェクトの提案

#### 1 提案の概要

まず、DPは顧客からの支払を受領または受領可能となったとき、かつ、企業が約束した財またはサービスを顧客に引き渡すことによって収益を稼得したときに収益を認識するというモデルを稼得過程アプローチとしている(1.1)。我が国の会計処理は、この稼得過程アプローチに基づく収益認識を行っていることになる。

これに対して、DPは、収益認識の原則を資産と負債の定義に基づく変動に焦点を当てることによって、稼得過程アプローチに規律をもたらし、企業が収益をより整合的に認識

できるようになると考えており、稼得過程が何であり、それがいつ完了するのかに関する現在の合意よりも、資産が増加したか又は負債が減少したかに関する合意の方が得られやすいと考えている(1.19)。これに加え、この資産と負債に焦点を当てることは、大部分の取引に関する現行の実務を根本的に変えることはないだろうという予測(1.20)も示しているものの、現行の収益に関する会計処理を資産と負債の観点から整理しなおそうとしている。

資産と負債に焦点を当てる出発点は顧客との契約に焦点が当てられ、その契約とは強制可能な義務を生じされる複数の当事者間における合意である(2.11)。そこで注目するのが、顧客との契約によりもたらされる、企業が顧客からの対価を受け取る権利と、企業が顧客へ(財やサービスの形で)資産を移転する義務であり、その権利と義務の組み合わせ(すなわち権利と義務の正味ポジション)に応じて、残存する権利の測定値が義務の測定値を超えていれば契約は資産となり、反対であれば負債となるという考え方である(2.23)。

そして、企業が収益を認識する可能性がある時点には、企業が顧客と契約を締結する時点と、企業が契約における義務を充足した時点とが示されているが、後者を選択している(2.33、34)。この意味で後者の義務の理解が重要になるが、その義務を履行義務といい、資産(財又はサービスのような)を顧客に移転するという契約における顧客との約束であると定義されている(3.2)。

また、顧客に移転する資産をどのように識別するかによって会計処理が必要以上に複雑になることを踏まえて、企業が財やサービスの束を顧客に対して同時に移転すると約束す

る場合、履行義務はその約束した資産の引渡しを単一の履行義務として会計処理し、履行義務の分割は顧客に対する財やサービスの移転のパターンを忠実に表現するという観点から検討しなければならないことを示している(3.21-3.25)。このように、顧客に対して履行義務を充足した時点で収益を認識しようと考えるところに特徴がある。

続けて、履行義務の識別、履行義務の充足や測定などが説明されている。返品条件付販売との関連では、履行義務の識別の設例としての(1)返品権を伴った財の販売と、履行義務の充足に関連した顧客への資産の設例としての(2)支配と所有に係るリスクと経済価値の比較が示されている。そこで、次節では、それらの設例をみることにする。

## 2 返品にかかわる設例

### (1) 返品権を伴った財の販売

この設例は以下のとおりである(3.34)。

リテール社は顧客が財を購入する時点(顧客に財が移転する時点)で支払を求める電気店である。顧客は、財が良好な状態である限り、90日以内であれば財を返品し全額返金を受けることができる。

顧客に商製品を移転する約束は履行義務であるが、この設例は潜在的な返品(及び顧客からの受け取った対価の返金)を受け入れる約束が履行義務であるか否かを検討するものであり、次のような見解が示されている(3.35-3.42)。

顧客への返品権の提供約束を履行義務とする見解	顧客への返品権の提供約束を履行義務としない見解
返品権は強制可能な契約条項である。	返品権は販売の不成立を意味する(販売の取消が可能)。

返品権は顧客に移転されたサービス(資産)である。	返品権が消滅するまで販売は発生しない。
販売時点で財を顧客に移転した時にすべての収益を認識せず、収益の一部は返品サービスに帰属する。	ただし、返品可能性が高い財の割合を企業が予測できるほど多くの均一な取引を有している場合、不成立とならないと予想する取引分の収益を認識する。

この両見解に対して、DPはいずれを支持するかの結論は示していない。

返品条件付販売という取引を個別の商製品ごとにみると、顧客への返品権の提供約束を履行義務とする見解は商製品の引渡しと返品サービスの提供とを区別して試みているのに対し、顧客への返品権の提供約束を履行義務としない見解は商製品の引渡しと返品サービスの提供を一体として試みている。

その結果、個別の商製品ごとに取引をみた場合、顧客への返品権の提供約束を履行義務とする見解は、返品条件付で商製品を引き渡した時点で返品サービスの提供分を除く収益を認識する。そして、返品サービスの提供分はその提供した返品サービスの顛末により、返品されれば現金ないし売上債権といった資産が減少し、返品されることがなくなれば収益を認識すると考えられる。

顧客への返品権の提供約束を履行義務としない見解は、その時点で収益を一切認識せずに、返品されることがなくなった時点で収益を認識することになると考えられる。ただし、返品条件付販売を個別の商製品ごとの取引としてみるのではなく、販売形態全体としてみた場合、返品可能性が低く、販売が不成立とならないと予想される取引分の収益は認識することが示されている(3.41)。

取引を個別にみれば収益を認識しないのに、

同種の取引全体としてみれば経験的に返品がないだろうと判断している額については認識するという処理は、先にみたIAS37にあるように、一項目に対する流出は可能性が低いかもしれないけれども、同種の義務全体としてみた場合には蓋然性を満たす、ということが前提になっているのかもしれない。しかし、それが対象としている取引の特徴から導かれるのか、認識規準を適用する際の手続きから導かれるのかは明確でない。この意味で、収益ならびに負債を認識する際の単位についての統一的な見解が必要であると考えられる<sup>14)</sup>。

このように、返品条件付販売について、返品権を履行義務とみるか否かはそれぞれの見解が示され、何れかの妥当性は示されていない。しかし、返品権を履行義務とみる場合には、商製品の引渡しに係る収益と、返品権の提供にかかわる収益とを2回に分けて認識する。それに対し、返品権を履行義務とみない場合には、商製品の提供だけでは収益を認識しないものの、販売形態全体としてみた場合、返品可能性が低く、販売が不成立とならないと予想される取引分の収益は認識する。この場合には、それ以外の分と合わせて結果的に収益認識時点を2回に分けることになる。いずれにしても、従来から我が国で行われている商製品の引渡時点での一括した売上収益の認識はできないと考えられる。

## (2) 支配と所有に係るリスクと経済価値の比較

DPでは、資産の移転が履行義務を果たしたことを意味し、企業が約束した資産を顧客に移転して、顧客がその資産の基礎にある資源を支配したときに履行義務が充足されることが示されている(3.18-3.20)。IAS18では認

識規準として所有に係るリスクと経済価値の移転をあげていたが、DPはこれと資産に対する支配の移転とを次のような設例を用いて区別している(4.10-4.19)<sup>15)</sup>。

設例A：ツール社は電気工具を販売している。顧客の購入を促すため、ツール社は購入から30日以内であれば顧客からの返品を受け入れ、購入価格の全額を返金している。

設例B：ツール社は電気工具を販売している。顧客の購入を促すため、ツール社は顧客に30日間の試用を認める。この試用期間にツール社はいつでも工具の返品を求めることができ、30日以内に工具が返品されない場合には全額の支払を受ける権利を得る。

いずれの設例も、商製品が引渡済みであること、返品の可能性があることで共通している。DPによれば、商製品の引渡時点において、設例Aの場合に商製品を支配しているのは顧客であり、設例Bの場合には企業であるとしている。

それに対して、商製品の引渡時点において、設例Aと設例Bは共に、商製品の所有にかかわるリスクと経済価値は同じであり、いずれの場合にも所有に伴うリスクと経済価値は企業と顧客が共有している。そこで、リスクと経済価値の大部分が顧客に移転したか否かに関して判断する必要があることが指摘されている。そして、この設例の比較において、資産の所有を決定するのは返品の可能性ではなく支配の事実であり、資産の移転時点の決定には支配に焦点を当てるのが整合的な判断を導くことができるとしている。

なお、設例Aと設例Bとの違いは所有権が移転しているか否かであるとみられ、法律に依拠した支配の移転の判断になると考えられるが、この支配の移転を何で判断するかが明確でない限り、解釈の余地は残るともいえる。

これはIAS18の規準を替えるものであるが、さしあたり、前章でみたような所有権の移転を収益認識の判断基準としている場合にはIAS18の会計処理と結果としては変わらないと考えられる。

このようにみると、返品条件付販売についてのDPの提案は、支配の移転の判断基準が必ずしも明確でないものの、従来から我が国で行われている商製品の引渡時点での一括した収益認識はできなくなる可能性が高い。また、IAS18における負債の認識を条件とした当初の収益認識は売上収益を負債と相殺する場合には結果的に現行と同じかもしれないが、次にみる測定の間から異なってくる。

### 3 測定の影響

DPは、先にみたように、契約資産と契約負債を測定し、その権利と義務の正味ポジションの変動に基づいて収益を認識する。したがって、この測定が正味ポジションに直接影響を与えることになる。

DPでは、履行義務の測定について、財務

諸表日において独立した第三者に対して履行義務を移転するとした場合に企業に支払が求められる金額である現在出口価格に基づく測定（現在出口価格アプローチ）と、約束された財やサービスと引換えに顧客が約束した対価である当初取引価格に基づく測定（当初取引価格アプローチ）が示されている（5.14~5.15、5.26）。そして、収益認識のパターンや測定の簡潔性から判断して、当初取引価格アプローチを採用している。それらを対比すれば、下表のとおりである（5.25~5.33）。

これによれば、現在出口価格アプローチは多くの取引について一部の収益を契約開始時に認識してしまう可能性が高いことと、見積りを行うことの複雑性やコストおよび誤謬の可能性が欠点としてあげられている。当初取引価格アプローチを採用するのは、そのような現在出口価格アプローチとの比較における優位性でしかないと考えられる。

当初取引価格アプローチを採用するというのであれば、現在行われている会計処理と異なる金額を採用するわけではないので、測

	現在出口価格アプローチ	当初取引価格アプローチ
収益認識のパターン	多くの場合、取引価格に契約獲得関連コストやマージンが含まれ、それらは履行義務に関連しない。 →契約開始時（約束した財などの移転前）に、契約資産と収益を認識する可能性が高い。	取引価格に顧客への資産の移転コストやそれに関連するコストなどが含まれている。 →契約開始時には収益を認識せず、履行義務を充足した場合（顧客に資産が移転した場合）に収益を認識する。
測定の簡潔性	現在出口価格はめったに観察可能ではなく、見積りである。 →測定の複雑性・検証の困難性コストの増大 契約開始時に履行義務を識別できない場合には、過大な収益を計上する。 →見落された履行義務の充足までの誤った表示 誤謬の結果が契約開始時の純利益に包含	取引価格は観察可能であり、見積などを行う必要がない。 →見積のコストや複雑性の回避履行義務の見落としなどによる契約開始時の収益認識リスクの軽減

定属性の変更に起因する影響はないと考えられる。

ただし、返品条件付販売の場合には、商製品の引渡しと返品権を行使された際の代価返済という2つの履行義務が取引価格に含まれる。そこで、履行義務の基礎となる約束した財またはサービスの独立の販売価格、すなわち契約開始時においてその財またはサービスを別々に販売したと仮定した場合の価格に比例して、取引価格を各履行義務に配分しなければならない(5.46)。そして、その独立した販売価格について観察可能な価格が入手できない場合には、例えば予想コストにマージンを加算するアプローチや市場の評価を調整するアプローチといった見積手法が示され(5.47-5.48)、取引価格の履行義務への配分が行われる。

我が国や現行のIASの返品に関する会計処理は、返品の可能性が高い売上総利益相当額か返品の可能性が高い売上収益総額かの違いがあるが、返品の可能性に基づいて引当金ないし負債を測定する。それに対して、DPの処理は契約当初の取引価格を返品に関する履行義務に配分する処理である。その配分は顧客に対する返品権を独立して販売した価格(観察できなければ何らかの手法で見積る価格)に基づいて行われる。この意味で測定属性は当初の取引価格であるが、配分される金額は現行の会計処理と異なる<sup>16)</sup>。

#### IV 結びに代えて

我が国で慣習として行われている返品条件付販売の会計処理は、商製品の引渡時点に一括して収益認識を行い、返品率に基づいて売上総利益相当額を引当金として計上して売上総利益の調整を行うものである。現行の国際

会計基準における収益認識は返品に係る負債の認識を条件に商製品の引渡時点の収益認識を認めている。この場合には、予想される返品額に相当する負債の分の収益を控除するとみられている。もし返品がなければその分の収益は返品のリスクがなくなった時点で認識すると考えられ、返品条件付きで引き渡された商製品の収益は2回に分けて認識されることになる。また、その際に認識しなければならない負債は返品条件付販売という販売形態全体に対して認識され、測定されと考えられる。現在の状況においても、国際会計基準ないし国際財務報告基準とのアダプションを想定した場合、我が国の売上総利益を調整する返品条件付販売の会計処理ができなくなる可能性が高い。

収益の認識を資産と負債の測定という観点から整理を試みているDPでは、顧客に資産を引き渡さなければならない履行義務に注目する提案がなされている。返品条件付販売における顧客に対する義務は商製品の引渡義務と、返品権を提供し、顧客からの返品の申し出に応ずる義務が履行義務とみられる可能性が高い。仮に返品権の提供に伴う義務を履行義務とみなかっただとしても、販売形態全体としてみた場合、返品の可能性が低く、販売が不成立とならないと予想される取引分の収益は認識する。その場合には、それらの履行義務の充足に合わせて収益を2回に分けて認識しなければならない。

したがって、この場合には、顧客への商製品の引渡義務と顧客への返品権の行使に応ずる義務とをそれぞれ別個に識別して、当初の取引価格を配分する必要がある。支配が移転したという判断基準を明確にする必要があるものの、返品条件付販売に係る収益を履行義

務という観点から分割する点、およびその分割された履行義務を契約開始時にそれぞれを別々に販売したと仮定した場合の独立した販売価格に比例して測定する点が現行の我が国や国際会計基準の会計処理と大きく異なる。

最後に、全体を通して返品条件付販売という取引は、ある1つの商製品についての返品の可能性は少ないないし不明であっても、販売形態全体としては返品が見込まれるという特徴がある。この意味で、取引を1つの取引としてみる場合と同種の取引の集合体としてみる場合との相違点や認識に与える影響の異なる検討と、基準の適用の際の取引や履行義務の識別の判断基準についてはより明確にする必要がある。

## 注

- 1) DPを引用する際には文末にパラグラフのみを示すことにする。
- 2) IAS18を引用する際には文末にパラグラフのみを示すことにする。
- 3) IAS37を引用する際には文末にパラグラフのみを示すことにする。
- 4) 法人税法では、出版業、出版に係る取次業、医薬品（医薬部外品を含む）・農薬・化粧品・既製服・蓄音機用レコード・磁気音声再生機用レコードの製造業、それら物品の卸売業に限定されている（法人税法施行令第99条）。
- 5) 法人税法施行令第100条参照。なお、法人税法の特約には「買い戻す」という用語が使用されているが、JICPA [2009] では「買戻条件付販売契約」の設例として、外注先に対する有償支給や機器の一定期間経過後の買戻しに対して使用されている。本稿で対象としている設例は「返品の可能性がある取引形態」としているため、以下、このような特約を内容とする販売形態を「返品条件付販売」としている。
- 6) なお、このような事項を内容とする特約を結ん

でない場合であっても、慣習によりその販売先とそのような特約がある認められるときには、特約を結んでいるものに該当するとされている（法人税取扱通達 基本通達11-1-1の3）。

- 7) 法人税法によれば、次のいずれかの算式によって売上総利益相当額が算出される（法人税法施行令第101条）。この算式については石田 [2009] を一部変更して引用している。

**売上高基準**：期末売掛金×返品率×売買利益率

期末売掛金：事業年度末の対象事業に係る売掛金の帳簿価額の合計

返品率：
$$\frac{\text{当期および当期末1年以内に開始した各期の対象事業の棚卸資産の買戻しの合計額}}{\text{同期の対象事業の棚卸資産の販売対価の合計額}}$$

売買利益率：
$$\frac{\text{分母-（分母に係る売上原価の合計額+その販売手数料の合計額）}}{\text{当期の対象事業に係る棚卸資産の販売対価の合計額から特約に基づく棚卸資産の買戻しに係る対価の合計額を控除した残額}}$$

**販売高基準**：期末以前2月間の販売高×返品率×売買利益率  
期末以前2月間の販売高：当期末以前2月間の対象事業に係る棚卸資産の販売対価の合計額

- 8) 設例の文章はJICPA [2009] 78-79頁から引用している。ただし、仕訳については引用文献を参照しているが、筆者が修正加筆している。
- 9) なお、返品調整引当金の特徴として、売上高と売上原価の双方を減少させる返品取引の利益だけを減額すること、および返品調整引当金が売掛金の減少と戻り品の増加を相殺した結果であるために負債あるいは資産の評価勘定のいずれでもないことがあげられている（松本 [2007] 218頁）。
- 10) なお、論点としては、返品額を合理的に見積ることができることを前提に将来の返品額の多寡が収益認識の可否に直接影響を及ぼすか、もあげられている。
- 11) 商品（売上原価）の仕訳と返品がなかった場合の仕訳については筆者が加筆したものである。なお、JICPA [2009] では、将来の返品を合理的に見積ることができない場合には、所有に伴うリスクの移転の程度が不明確であるために、販売当初時点における返品に係る負債の計上いかんにかかわらず、収益を認識することは適切でないと考えている（JICPA [2009] 80頁）。
- 12) DPはIAS18について「リスクと経済価値がどの時点で移転したかを決定するために、企業は当該

取引を全体として考えることが多い。その結果、財に付随するサービスを提供する義務（例えば製品保証）が残っていたとしても、すべての収益を財に引渡時に認識することも可能になる。その結果、収益は契約に含まれる財やサービスが顧客に対して移転するパターンのすべてを表現しない。」(1.11) という解釈を示している。製品保証の場合には製品保証の請求がなければ商製品の引渡しも代金の回収もないが、返品の場合、仕訳に示したように手元のない商品を費用化するために、返品がなければその分の売上収益を認識すると考えられる。

- 13) なお、IAS37は、その範囲で収益の認識は取り扱っておらず、IAS18の要件を変更するものではないことが示されている（IAS37 para.6）。
- 14) 我が国の金融商品に関する会計基準に、リスクと経済価値のほぼすべてが移転した際に金融資産の消滅を認識するリスク・経済価値アプローチと、金融資産を構成する一部の財務的要素に対する支配が他に移転した場合にその移転した要素の消滅と留保される要素の存続とを認識する財務構成要素アプローチとが示されている（ASBJ [2008] 57-60項）が、権利と義務に基づいた認識や測定を行うといった場合に、取引単位とは別に、このような視点から取引をどのように分解するかという点も考慮しなければならないと考えられる。
- 15) 返品条件付販売の設例（4.11）を設例Aとし、試用販売の設例（4.19）を設例Bとする。
- 16) なお、この測定方法がDPの提案している測定方法そのものの本質的なものではなく、むしろ履行義務を顧客対価による測定とした時点で、資産負債の変動に基づく収益認識モデルの構築を放棄してしまったという指摘がある。その結果、履行義務の充足に照らした収益の認識の結果として資産と負債の認識額が決まるという意味において、結果的に従来型の実現+稼得過程モデルと共通したモデルになっている、すなわち収益を履行義務と呼び替え、稼得過程を履行義務の充足過程と呼び換えただけの提案に過ぎないと指摘される（辻山 [2009] 14頁）。

## <参考文献>

- ASBJ [2008]；企業会計基準委員会 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」2008年3月。
- IASB [2005]；International Accounting Standards Board, Exposure Draft “Proposed Amendments to IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS19 Employee Benefits”, 2005.
- IASB [2008]；IASB, Discussion Paper “Preliminary View on Revenue Recognition in Contracts with Customers” Dis.2008.（訳 財務会計基準委員会「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」）
- IASC [1998]；International Accounting Standards Committee, IAS No.18“Revenue Recognition”, 1998.（訳 企業会計基準委員会『国際財務報告基準書2004』レクシスネクシス・ジャパン、2005年。）
- IASC [1998]；International Accounting Standards Committee, IAS No.37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”, 1998.（訳 企業会計基準委員会『国際財務報告基準書2004』レクシスネクシス・ジャパン、2005年。）
- JICPA [2009]；日本公認会計士協会 会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」2009年7月。
- 石田 [2009]；石田博信「返品調整引当金」『IFRSと引当金会計』清文社、2009年。
- 畠村 [1989]；畠村剛雄『会計学一般原理』白桃書房、1989年。
- 畠村・山榊 [1991]；畠村剛雄・山榊忠恕『体系財務諸表論〔二訂版〕』税務経理協会、1991年。
- 辻山 [2009]；辻山栄子「正味ポジションに基づく収益認識」『企業会計』Vol.61 No. 9、2009年9月。
- 松本 [2007]；松本敏史「返品調整引当金の貸借対照表上の性格」『同志社商学』第58巻6号、2007年3月。