

【研究ノート】

資産の支配の移転と収益認識 —返品権付き販売の会計処理を手がかりとして—

Transferring Control of the Asset and Revenue Recognition

渡 邊 雅 雄

Masao WATANABE

【キーワード】 返品権付き販売、資産の支配、履行義務アプローチ、販売不成立アプローチ、返金負債、返品サービス履行義務、財を回収する権利

1. はじめに

本稿の目的は、IFRS 15「顧客との契約から生じる収益」(IASB 2014)における返品権付き販売(sale of goods with the right of return)の会計処理の基礎となる考え方について、会計基準開発過程の議論を手がかりに考察することである。IFRS 15開発過程では、返品権付き販売の会計処理に関して、履行義務アプローチ(a performance obligation approach)と販売不成立アプローチ(a failed sale approach)という2つの考え方が提示された。本稿は、両アプローチの概念的特徴、IFRS 15との関連を考察する。また、返品権付き販売の会計処理では、返金負債(refund obligation)、返品サービス履行義務(return service performance obligation)、財を回収する権利(right to recover the good)が資産または負債として計上されることになる。これらの財務諸表項目は上記2つのいずれの考え方を基礎とするのか、その会計的性格はどのように理解されるのか、という点を考察する。

2. 資産の移転と履行義務の充足

(1) 支配の概念

IFRS 15では、企業は、約束した財(資産)が顧客に移転されることによって企業が履行義務を充足したときに、収益が認識される。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得したときである(IASB 2014, par.31)。

資産に対する支配(control)とは、当該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獲得する能力を指す。支配には、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が含まれる(IASB 2014, par.32)。

ここにおける支配は、IASBとFASBの概念フレームワークの資産の定義における支配の意味に基づいている。支配に関する記述の構成部分は、次のように説明される(IASB 2014, par.BC120)。

- (a) 「能力」——企業が収益を認識するためには、顧客が資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る現在の権利を有していなければならない。たとえば、特定の顧客のために資産を製造することを製造業者に要求する契約においては、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る権利を最終的に有することとなるのが明確かもしれない。しかし、企業は、顧客が実際に当該権利を獲得する（これは、契約によっては、製造中に発生することも製造後に発生することもある）までは収益を認識すべきではない。
- (b) 「使用の指図」——顧客が資産の使用を指図する能力とは、顧客が当該資産を自らの活動に利用するか、当該資産を他の企業が活動に利用することを認めるか、または他の企業による当該資産の利用を制限する権利を指す。
- (c) 「便益の獲得」——顧客が資産に対する支配を獲得するためには、資産からの残りの便益のほとんどすべてを得る能力を有していなければならない。概念上、財サービスからの便益は潜在的なキャッシュ・フロー（キャッシュ・インフローの増加またはキャッシュ・アウトフローの減少）である。顧客は便益を直接または間接に資産の使用、消費、処分、売却、交換、担保差入れまたは保有など多くの方法で得ることができる。

(2) 支配の移転の指標

さらに、IFRS 15では、履行義務が一時点で充足される場合について、履行義務の充足時点を明確にするために、支配の移転の指標を示している。当該指標には次のものが含まれるが、それらに限定されていない（IASB 2014, par.38）。

- (a) 企業が資産に対する支払いを受ける現在の権利を有している——顧客が資産に対して支払う義務を現時点で負っている場合、そのことは、顧客がそれと交換に、資産の使用を指図して当該資産から残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を得ていることを示す可能性がある。
- (b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している——法的所有権は、どの契約当事者が、資産の使用を指図して資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力または当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を有しているのかを示す可能性がある。したがって、資産の法的所有権の移転は、顧客が資産に対する支配を獲得していることを示す可能性がある。企業が法的所有権を顧客の支払不履行に対する保護としてのみ保持している場合には、企業の当該権利は、顧客が資産に対する支配を獲得することを妨げるものではない。
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転した——顧客による資産の物理的占有は、当該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獲得する能力または当該便益への他の企業のアクセスを制限する能力を有しているのかを示す可能性がある。しかし、物理的な占有は資産に対する支配と一致しない場合がある。たとえば、買戻し契約（repurchase agreements）や委託販売契約（consignment agreements）のなかには、顧客または受託者が資産の物理的占有を有するが、企業が当該資産を支配している場合がある。逆に、請求済未出荷契約（bill-and-hold agreements）のなかには、企業が物理的占有を有するが、顧客が当該資産を支配している場合がある。そのため、IFRS 15では、これらの契約の会計処理に関するガイダンスが別に示されている。
- (d) 顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している——資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値の顧客への移転は、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を獲得したことを示す可能性がある。しかし、約束した資産の

所有に伴うリスクと経済価値を評価する際に、企業は、当該資産を移転する履行義務にくわえて独立した履行義務を生じさせるリスクを除外しなければならない。たとえば、移転した資産に関連した維持管理サービスを提供する追加的な履行義務はまだ充足されていない場合がある。

(e) 顧客が資産を検収した——顧客による資産の検収は、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を獲得したことを示す可能性がある。

2. IFRS 15における返品権付き販売の会計処理

返品権付きの製品の移転を会計処理するために、企業は次のすべてを認識する。

- (a) 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。）
- (b) 返金負債
- (c) 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（および対応する売上原価の修正）

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。

返金負債は、受け取った（または受け取る）対価の金額のうち、企業が権利を得ると見込んでいない金額（取引価格に含まれない金額）で測定される。

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。

以上のIFRS 15の会計処理を仕訳により示すと次のとおりになると解される。なお、IFRS 15において仕訳が明示されているわけではないため、成川（2011）および企業会計基準委員会（2018b）を参照している。

<販売時の仕訳>

(借) 現預金	A	(貸) 売上	$A*(1-r)$
		返金負債	$A*r$
(借) 売上原価	$B*(1-r)$	(貸) 棚卸資産	B
製品回収権	$B*r-E$		
製品回収費	E		

A ：取引価格、 B ：棚卸資産の帳簿価額、 r ：返品率（確率加重計算）、 E ：製品回収のための予想コストおよび製品の価値低下¹⁾

<返品時の仕訳>

(借) 返金負債	$A*r$	(貸) 現預金	$A*r$
(借) 棚卸資産	$B*r-E$	(貸) 製品回収権	$B*r-E$

1) 返品時に実際に生じる製品回収のためのコストおよび製品の価値低下は、見積りのとおりと仮定する。

3. 返品権付き販売の会計処理に関する2つの考え方

IASB (2008) は、返品権付き販売の会計処理に関して、2つの考え方を提示した。後に、IASB (2009, 2010) で、履行義務アプローチ (a performance obligation approach) および販売不成立アプローチ (a failed sale approach) と呼ばれるものである。

(1) 履行義務アプローチ

これは、財の販売に伴い返品権を提供するという顧客との契約における企業の約束は、履行義務であるとする考え方である。この見解は、企業が返品を受け入れ、顧客から受け取った対価を返金しなければならないという義務が、約束された返品権が強制可能な契約条項であることを示唆している点に着目する。また、この見解によれば、返品権は顧客に移転されたサービス (資産) である。

顧客は返品権に対して追加的な対価を支払うことから、当該権利は顧客にとってサービス (資産) であるとする。たとえば、顧客は日程のフレキシブルな航空券や鉄道乗車券あるいはホテルの予約をキャンセルする権利に対して追加的な対価を支払うことが多い。また、顧客の返品時に返品手数料を課す (実質的な返品サービスの販売) 企業も存在する。

顧客に対して返品権を提供することが履行義務であるならば、企業は販売時点で財を顧客に移転したときに、収益のすべてを認識することにはならない。収益の一部は返品サービスに配分される。また、企業は移転した財を棚卸資産として認識しない (IASB 2008, pars.3.35-3.38)。

(2) 販売不成立アプローチ

これは、顧客に対して返品権を提供する企業の約束は、履行義務ではないとする考え方である。この見解によれば、返品権は販売の不成立を意味すると考える。顧客がある財について、これを返品することで全額の返金を受けるような権利を付して取得する場合、顧客は企業が提示する販売条件を承諾していないと主張する。なぜなら、顧客は結果に対する責任を負うことなく当該取引を取り消すこと (すなわち、契約締結前の状態に戻すこと) ができるからである。

顧客の返品権が、顧客が企業の販売条件を承諾していないことを示すとすれば、企業は返品権が消滅するまでいかなる収益も認識できないこととなる。その消滅の時点においてのみ、企業は顧客が契約の条件を承諾したという結論に達する。この見解では、顧客が資産を保持することが義務づけられていないことから、返品権が消滅するまで販売は発生しないと考える。

しかし、この見解は、企業が多くの均一な取引を行っており、返品される可能性の高い財の割合 (すなわち、不成立となる可能性の高いものの割合) を予想できる場合があることに着目する。そのような状況において企業は、不成立とはならない (顧客が契約の条件を承諾し、かつ、返品権がまだ存在しているにもかかわらず財への支配を受入れることを選択する) と予想する取引の分だけ収益を認識することとなる。その結果、企業が顧客に棚卸資産を移転した後でも企業はその棚卸資産を認識し続ける。

(3) 2つの考え方をめぐる賛否両論

IASB (2009) によれば、上記2つのアプローチのいずれが適切であるかについてIASBとFASBのメンバーの見解は分かれ、IASB (2008) 公表前に予備的見解に至らなかったとされる。また、IASB (2008) の回答者の見解も分かれたとされる (IASB 2009, pars.8-9)。

履行義務アプローチに反対した回答者は、ほとんどの場合、次に掲げる問題を指摘した（IASB 2009, par. 10）。

- (a) 返品サービスを提供する義務は、偶発債務（contingent obligation）であり、財またはサービスを提供する履行義務とは考えられない。
- (b) 返品権に対する履行義務については、結果的に、財が返品されたときに収益を認識することになり、適切ではないと考えられる。なぜなら、企業は財を返品する顧客からの対価を留保していないからである。
- (c) 履行義務アプローチによれば、結果として、最終的に企業に残る対価の金額を超える収益を認識することになると思われる²⁾。

これに対して、販売不成立アプローチに反対した回答者は、ほとんどの場合、財政状態計算書への影響に懸念を示した。すなわち、財の支配がすでに顧客に移転していると考えられるにもかかわらず、当該財が棚卸資産として認識され続けるという点である（IASB 2009, par. 11）。

（４）２つの考え方に関する検討

ここで、上記２つの考え方に基づく仕訳の考察を通じて、これらの考え方の内容を具体化してみる。

履行義務アプローチに基づく仕訳は次のようになると解される。

(a) 履行義務アプローチに基づく販売時の仕訳

企業は、契約における財と返品サービスとを別個の履行義務として識別し、それぞれの単独の販売価格で対価を配分する。販売時には財の引渡しに係る履行義務のみ充足され、収益が認識される。また、顧客が財の支配を獲得しており、企業は棚卸資産の認識中止を行う。

(借) 現預金	A (貸) 売上	$A * \frac{C}{C+D}$
	返金サービス履行義務	$A * \frac{D}{C+D}$
(借) 売上原価	B (貸) 棚卸資産	B

C：財単独の販売価格、D：返品サービス単独の販売価格

(b) 履行義務アプローチに基づく返品時の仕訳

顧客が返品権に対して支払った追加的な対価（返品手数料）は、返品サービスに係る履行義務が充足されたとき（返品時）に収益として認識される。また、財の引渡しに係る履行義務については販売時に全額、収益を認識しているため、返品時に、返品された財に係る収益を減額する。さらに、財の返品により企業が当該財の支配を獲得するため、棚卸資産の認識を行う。

2) 返品時に売上を取り消す処理を行えば、このような指摘は当てはまらないと解される。

(借) 返金サービス履行義務	$A^* \frac{D}{C+D}$	(貸) 売上	$A^* \frac{D}{C+D}$
(借) 売上	A^*r	(貸) 現預金	A^*r
(借) 棚卸資産	B^*r-E	(貸) 売上原価	B^*r
製品回収費	E		

これに対して、販売不成立アプローチに基づく仕訳は次のようになると解される。

(c) 販売不成立アプローチに基づく販売時の仕訳

企業が、返品される可能性の高い財の割合（すなわち、不成立となる可能性の高いものの割合）を予想できる場合には、返品されないと予想する取引の分だけ収益を認識する。また、返品される可能性の高い棚卸資産の認識は継続される。

(借) 現預金	A	(貸) 売上	$A^*(1-r)$
		返金負債	A^*r
(借) 売上原価	$B^*(1-r)$	(貸) 棚卸資産	$B^*(1-r)$

(d) 販売不成立アプローチに基づく返品時の仕訳

返金の処理が行われる。返品される可能性の高い財に係る収益を販売時に認識していないため、返品時に売上の減額は行われない。また、販売時に、返品される可能性の高い棚卸資産の認識を中止していないため、返品時に棚卸資産に係る処理は行われない。

(借) 返金負債	A^*r	(貸) 現預金	A^*r
----------	--------	---------	--------

履行義務アプローチと販売不成立アプローチは、いずれも支配の移転により資産の認識中止の判断を行うという点で共通している。両アプローチは、顧客に対して提供された返品権の取扱いについて異なる。これは、継続的関与（continuing involvement）を伴う資産の譲渡に関連する問題であり、金融資産の譲渡に関連する問題として以前から議論されてきた。資産の譲渡における継続的関与の取扱いに関しては2つの考え方がある。1つは、譲渡された資産に何らかの継続的関与があったとしても、その継続的関与は譲渡された資産の認識中止を制約しないという考え方であり、かわりに継続的関与を譲渡された資産とは別個の資産または負債として認識するものである。もう1つは、譲渡された資産に何らかの継続的関与がある場合には、その継続的関与をふまえて資産の支配の移転を判断する考え方であり、この場合には継続的関与を譲渡された資産と別個の資産または負債として認識しない。

実際、IASB（2009a）では、これらの2つの考え方に基づいて、返品権の取扱いが議論されている。後者の立場からは、次のように考えられている。返品権によって、顧客は、自らの便益のために資産を譲渡する実質上の能力（practical ability）を有していないとみなされる。なぜなら、顧客が当該資産を返品権なしで第三者に販売することにより、顧客は返品権の便益を断念することを望

まないと考える。すなわち、返品権によって、顧客が当該資産を完全に譲渡することが経済的には制約される。ゆえに、販売者は資産の認識を中止すべきではない（IASB 2009a, par.18）。他方、前者の立場からは、次のように考えられている。仮に譲渡者は譲渡後には譲渡した資産の経済的便益のすべて（またはその一部）に、もはやアクセスできないならば、譲渡した資産（またはその一部）の認識は中止される。返品権付きの財の販売にこの考え方を当てはめると、販売者は資産の認識を中止し、返品権を契約負債として認識する。なぜならば、販売後には、顧客が当該資産の便益のすべてを享受するからである（IASB 2009a, par.18）。

3. IASB と FASB による 2 つの考え方のハイブリットの提案

IASB (2009b) では、IASB (2008) で検討した履行義務アプローチと販売不成立アプローチのハイブリットが提案される。2 つのアプローチがどのようにハイブリットされているのかという点については後に考察することとして、以下では、2 つのアプローチのハイブリットに関する提案内容を概観する。

(1) 返金負債

企業が返金権付きで財を販売する場合、企業は不確定な数量の販売を行ったとみなされる。返品権が消滅した時にはじめて、企業は、どれだけの販売が成立しなかったかがはっきり分かる。したがって、不成立となると予想される販売については、収益を認識しない。かわりに、企業は、顧客に対価を返金する義務に係る負債を認識する。当該負債は、顧客への返金の予想（確率加重）金額で測定する（IASB 2009b, pars.14,15）。

この会計処理は、変動対価（uncertain consideration）の会計処理と類似したものと見ることが出来る。企業が返金権付きで財を販売する場合、取引価格が販売時点では不確定であるとして見ることが出来る。なぜなら、対価が企業にとどまるかどうかわからないからである。変動対価に関する IASB と FASB の決定と整合するように、締結された各契約の取引価格は、企業が留保する対価の予想（確率加重）金額であると考えられる。したがって、当該金額と、顧客から回収された現金との差額が、返金負債の金額となる（IASB 2009b, par.16）。

以上の返金負債について、IASB (2009b, par.17) では次の設例 1 が示されている。以下の一連の設例には、前提条件の設定の仕方とその仕訳に関して、理解に苦しむ点があるが、そのまま再現する。

設例 1

HenryCo は、返品権付きの財を単価 CU100³⁾で100個、販売する。財の製造原価は単価 CU20である。HenryCo は、財が顧客から返品される確率を 2%と見積もっている。設例を単純にするために、企業は、返品された財を極わずかな価格のスクラップ以外で再販売できないと仮定する。

HenryCo は、2 個の販売が不成立になると見積もる（100個*2%）（設例のために返品の見積りを単純にしている。実務上は、当該見積りについては、異なるシナリオの確率を反映した確率加重計算を用いる）。それゆえ、返金負債は CU200で認識される。契約の履行義務に割り当てられる対価の額は CU9,800 (=100個*CU100) - CU200) である。

3) 設例では、貨幣金額が「通貨単位 (CU)」で表記されている。以下、同じ。

(各契約の取引価格は顧客の対価の確率加重金額 CU98 $(= (CU100 \times 98\%) + (CU0 \times 2\%))$) であるとみなされる。契約ごとの返金負債は CU2 $(= CU100 - CU98)$ である。)

契約当初の記録：

(借) 現金	10,000	(貸) 契約負債	9,800
		返金負債	200

返金時の記録：

(借) 返金負債	200	(貸) 現金	200
----------	-----	--------	-----

履行義務が充足されたときに認識される収益は、企業に残る現金と同額になる。

前述のとおり、当該設例は以下の問題点を含んでいると解される。はじめに、設例1の契約当初の記録では、98個の販売について契約負債が認識され、売上は認識されていない。これは、契約時点と財の移転時点とが異なることを前提としていると解されるが、設例の前提条件ではその点は明らかになっていない（どちらかという、契約と財の移転は同一時点を前提としていると解される記述である）。さらに財の移転時点の仕訳が示されていない（ただし、これは履行義務については設例2で検討するために、あえて省略された可能性がある）。

次に、返品された財が、極わずかな価格のスクラップ以外で再販売できないと仮定され、棚卸資産の会計処理が考慮外とされてしまっている。返品が予想される販売は成立していないと考えられているのであれば、返品が予想される棚卸資産の認識は継続されると解されるが、そのような仕訳は示されていない（設例2、3参照）。また、返品された財が極わずかな価格でしか再販売できないと仮定するのであれば、返品が予想される棚卸資産の認識を継続したうえで、当該資産の減損処理を検討する必要があると解されるが、そのような検討は示されていない。

(2) 返品サービス履行義務

IASBとFASBのスタッフは、上記の設例において、各契約には概念的に2つの履行義務が存在していると考えている。

(a) 財を引き渡す履行義務

(b) 返品サービスに係る履行義務

返品サービスに係る履行義務は、企業によるリターンの創出と、リスクの引受けに関わる活動を示す。しかし、当該義務は、顧客に返金される現金を示すものではない。

それゆえ、概念的には、取引価格は2つの履行義務に配分される。財に係る収益は、顧客が当該財の支配を獲得したときに認識される。返品サービスに係る収益は、顧客が返品権の有効期間にわたって当該サービスを受け取るにつれて認識される（IASB 2009b, pars. 19-21）。

返品サービスに係る履行義務について、IASB（2009b, par. 17）では次の設例2が示されている。

設例2

設例1と同一の事象を仮定する。

HenryCoは財単独の販売価格をCU99.5と見積り、返品権単独の販売価格をCU0.5と見積もる

(設例を単純にするために、契約において割引はないと仮定する)。

財に配分される金額は CU9,751 (=CU99.5*98) となり、返品サービスに配分される金額は CU49 (=CU0.5*98) となる。

<財の販売の記録>

(借) 現金	10,000	(貸) 売上	9,751
		返品サービス履行義務	49
		返金負債	200
(借) 売上原価	2,000	(貸) 棚卸資産	2,000

<返品期間にわたる返品サービスに係る収益の記録>

(借) 返品サービス履行義務	49	(貸) 収益	49
----------------	----	--------	----

<返金時の記録>

(借) 返金負債	200	(貸) 現金	200
----------	-----	--------	-----

履行義務が充足されたときに認識される収益は、企業に留まる現金と同額になる。

返品サービスを履行義務として会計処理することに賛成する立場からは、次のように主張される (IASB 2009b, par.22)。

(a) 返品権は、契約の取引価格に反映される。この見解は、必ずしもすべての契約に返品権が付されるわけではないという事実によって支持される。それゆえ、返品権には価値があり、顧客はそれに対してプレミアムを支払う。

(b) 返品サービスに係る履行義務は、契約の基礎となる財と機能面で区別できるものであり、当該財から区別される。

(c) 企業が返品サービスに係る履行義務を認識しないとすると、顧客に財の支配が移転するとただちに、契約におけるすべての収益とマージンを認識することとなる。それは、契約による企業の履行を忠実に描写するものではない可能性がある。

しかし、次のような指摘もされる (IASB 2009b, par.23)。

(a) 返品権を履行義務として会計処理するには、企業が当該サービス単独の販売価格を算定することが必要となる。多くの場合、返品権はオプション・サービスとして提供されないため、直接観察可能な価格は存在しない。

(b) 多くの場合、返品数は全体の販売の中の小さな割合であるうえに、その水準が大きく変化することもない。さらに、返品期間は短い (たとえば30日) ことが多い。

したがって、返品サービスを履行義務として会計処理することによって利用者に提供される増分情報は、そうすることの複雑性やコストを正当化するか疑問視する者もいる。彼らは、上記のように企業が返金負債を認識するだけで充分であると主張する。

IASBとFASBのスタッフは、これをもっともな懸念であると考えた。しかし、彼らはまた、返品の水準が非常に低いとすると、返品権単独の販売価格の重要性も低くなるとも指摘している。したがって、重要性の観点から、企業は返品権を別個の履行義務として会計処理する必要はないと結論づけている（IASB 2009b, pars.24-25）。

（3）見積りの変更

返品数に関する企業の見積りが、契約当初から返品期間終了までの間に変更される場合もある。その場合には、企業は、返品に関する見積りを改訂し、改訂された返金額を反映するように返金負債を改訂しなければならない。これに対応して、販売が成立しないと予想される販売数が増えるから、履行義務に配分された金額を調整する。企業が、返品サービスに係る履行義務を認識していない場合には、この調整は、返金負債および売上の増減として反映される。

見積りの変更について、IASB（2009b, par.28）では次の設例3が示されている。

設例3

設例1と同一の事象を仮定する。

返品サービスに係る履行義務の重要性は乏しいと判断される。契約当初、HenryCoは財の販売を次のように記録する。

<財の販売の記録>

(借) 現金	10,000	(貸) 売上	9,800
		返金負債	200
(借) 売上原価	2,000	(貸) 棚卸資産	2,000

契約後に、HenryCoは顧客が返品する可能性が3%に増加すると仮定する。販売が成立しないと予想される契約数は3件に改訂され、返金負債はCU300 (=3*CU100) に改訂される。

<契約後の見積りの変更の記録>

(借) 売上	100	(貸) 返金負債	100
--------	-----	----------	-----

<返金時の記録>

(借) 返金負債	300	(貸) 現金	300
----------	-----	--------	-----

（4）返品される棚卸資産

顧客から製品が返品される場合に、一般的には当該製品は再販売可能である。この場合に、返品されると予想される製品は、企業の財政状態計算書で認識されるか、どのように認識されるかという問題が生じる。IASBとFASBのスタッフは、次のように考えた。返品権付きで顧客が財を購入

する場合、たとえ顧客が当該財を返品するオプションを有していたとしても、当該財の支配を獲得する。顧客は当該財の使用を指図し、当該財から便益を受けるからである。ゆえに、企業は、顧客によって返品されると予想される製品に関する棚卸資産を保有していない。

IASBとFASBのスタッフは、企業が財を回収する権利を示すための代替案が2つあると考えた。

① 財を回収する権利を返金負債から差し引く

このアプローチでは、企業は返品されると予想される棚卸資産の価値を返金負債から控除し、対応する売上原価の減少を認識する。したがって、返金負債は、企業から流出する経済的便益の正味アウトフローを示す（すなわち、顧客へのキャッシュ・フローの総額から、返品されると予想される棚卸資産を差し引いた額）。

② 財を回収する権利を別個の資産として認識する

このアプローチでは、企業は棚卸資産を回収する権利を別個の資産として認識する（対応する売上原価の減少を認識する）。当該資産は、IAS 37「引当金、偶発負債および偶発資産」における補填金（reimbursement right）に類似すると考えられる。IAS 37では、企業は、引当金（負債）を決済する際に当該企業に権利として付与されている補填金を資産として認識することが求められている（IASB 2001, par. 53）。

両アプローチともに、財を回収する権利は、当該財の原初原価（すなわち、棚卸資産の従前の帳簿価額）で測定される。

IASBとFASBのスタッフは、棚卸資産を回収する権利を別個の資産として認識するアプローチにより透明性が高まると指摘している。たとえば、当該資産が確実に減損テストの検討対象となり、財務諸表利用者に有用な情報を提供する可能性がある。

(5) IASBとFASBによるハイブリット案に関する検討

IASB（2009b）では、履行義務アプローチと販売不成立アプローチのハイブリットを提案すると述べられているが、両アプローチがどのようにハイブリットされているかという点については明らかにされていない。ここで、この点について考察する必要があるだろう。

(a) 返金負債は、不成立となると予想される販売について、顧客に対価を返金する義務である。顧客に返品権が提供されることにより、販売が成立していないという考え方を前提としているといえ、販売不成立アプローチであると解される。

(b) 返品サービスに係る履行義務は、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義務であり、財の引渡しに係る履行義務とは区別されるものと理解されている。返品サービスは、返品期間にわたって顧客に提供されるものとされ、返品期間にわたって収益として認識される。こうした処理は、履行義務アプローチに基づくものであると解される。

(c) 企業が返品により顧客から財を回収する権利（製品回収権）は、返品されると予想される財とは別個の資産であると考えられている。返品権付き販売において、顧客が返品権を有していたとしても、顧客は財の支配を獲得していると判断される。他方、顧客によって返品されると予想される財は、企業の棚卸資産ではないとされている。こうした処理は、履行義務アプローチに基づくものであると解される。ただし、財を回収する権利は、当該財の原初原価で測定される、すなわち棚卸資産の従前の帳簿価額を引き継ぐ。これは、企業が財を回収する権利は、販売時に企業が取得した資産ではないことを意味する。いいかえれば、企業は実質的には棚卸資産の認識を中止していないといえる。以上のことから、財を回収する権利の認識については、履行義務アプロー

チに基づくものであると解される一方で、その測定については販売不成立アプローチに基づくものであると解され、認識と測定に関して両アプローチが併存しているといえる。要約すると、次表1のとおりである。

表1 履行義務アプローチと販売不成立アプローチのハイブリット案の内容

資産および負債	前提となるアプローチ
返金負債	販売不成立アプローチ
返品サービス履行義務	履行義務アプローチ
財を回収する権利	認識：履行義務アプローチ 測定：販売不成立アプローチ

出所：筆者作成

4. おわりに

本稿は、IFRS 15における返品権付き販売の会計処理の基礎となる考え方について、会計基準開発過程の議論を手がかりに考察した。IFRS 15開発過程で議論された履行義務アプローチと販売不成立アプローチは、資産の支配の移転に着目して資産の認識中止を行うという点で共通するものの、資産の支配の移転の判断に関連して返品権の取扱いが異なるものであった。

本稿において明らかにしたことは、資産の支配の移転の判断に関連して異なる2つのアプローチが、IFRS 15において併存している可能性があるということである。返金負債は、販売不成立アプローチのもとで、不成立となると予想される販売について、顧客に対価を返金する義務である⁴⁾。返品サービスに係る履行義務は、履行義務アプローチのもので、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義務であり、財の引渡しに係る履行義務とは区別されるものである。企業が返品により顧客から財を回収する権利（製品回収権）は、棚卸資産とは別個の資産であり、IASBとFASBのスタッフによれば、IAS 37の補填金に類似すると理解されている。その場合、当該資産を財政状態計算書上どのように表示するか、そして当該資産の価値低下が生じた場合にどのように減損処理するのか、といった点が課題となる。他方で、財を回収する権利が、棚卸資産とは別個の資産であるという見解は、返品権付きで顧客が財を購入する場合に、顧客が当該財を返品するオプションを有していたとしても、当該財の使用を指示し、当該財から便益を受けることを論拠とする。しかし、顧客が財を返品することを前提とした場合に、顧客は果たして当該財の使用を指図して便益を得ることが可能であるといえるのか、という点について検討が必要であると解される。仮に顧客が財の支配を獲得していないとすると、企業は棚卸資産の認識を継続することになる。これは、販売不成立アプローチに基づく会計処理に他ならない。

IFRS 15では、顧客による財またはサービスの支配の獲得に基づいて収益の認識が行われる。資産の支配を基礎に資産の認識中止を行う場合、契約における権利または義務を分解して、別個に認

4) 日本簿記学会簿記実務研究部会(2018)は、返金負債の会計的性格を前受収益、前受金、未払金、債務性引当金の各観点から論じている。

識する可能性が高まる。IFRS 15では、棚卸資産について構成要素に分解可能と考え、資産の認識中止を行う方向にあるという指摘もすでになされている（秋葉 2012, 185）。ただし、その場合においても、すべての権利または義務が分解されるわけではなく、顧客による支配の獲得の判断において個々の継続的関与を慎重に考慮する必要があるといえる。顧客による財またはサービスの支配の獲得に基づいて収益の認識を行う際には、資産の支配の移転の判断が重要な課題の1つになる⁵⁾。

【参考文献】

International Accounting Standards Board (2001), *IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.

IASB (2008), DISCUSSION PAPER Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, 企業会計基準委員会訳「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」<http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>

IASB (2009a), IASB Meeting, Staff Paper, Agenda reference 5A, Revenue Recognition, Control, <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>

IASB (2009b), IASB/FASB Meeting, Agenda reference 3B, Sale of goods with the right of return, <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>

IASB (2010), Exposure Draft ED/2010/6: Revenue from Contracts with Customers, 企業会計基準委員会訳「公開草案 ED/2010/6 顧客との契約から生じる収益」<http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>

IASB (2014), *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*.

IFRS 財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳（2017）『IFRS 基準2017』中央経済社。

秋葉賢一（2012）、「継続的な関与と売却益の認識」大日方隆編著『会計基準研究の原点』中央経済社、第10章所収、167-189頁。

企業会計基準委員会（2018a）、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards.html

企業会計基準委員会（2018b）、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」https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/implementation_guidance.html

豊田俊一（2012）、「会計における認識基準の客観化—IASB・FASB 収益認識プロジェクトの再検討—」大日方隆編著『会計基準研究の原点』中央経済社、第9章所収、141-166頁。

成川正晃（2011）、「IASB 公開草案『顧客との契約から生じる収益』の会計処理に与える影響—返品権付き販売の検討を通して—」『企業会計』第63巻第7号、113-120頁。

日本簿記学会簿記実務研究部会（部会長：梅原秀継）（2018）、「収益会計の現状と課題」日本簿記学会第34回全国大会（2018年8月24日開催）当日配付資料。

5) 豊田（2012, 156）では、収益認識の判断の焦点を支配に移行させたとしても、その支配の判断も契約条件の解釈に依存せざるをえないため、判断の曖昧さから逃れられないと指摘される。