

4 貸倒損失

【改正】（返品債権特別勘定の設定）

9-6-4 出版業を営む法人のうち、常時、その販売する出版業に係る棚卸資産の大部分につき、一定の特約を結んでいるものが、雑誌（週刊誌、旬刊誌、月刊誌等の定期刊行物をいう。以下この款において同じ。）の販売に関し、その取次業者又は販売業者（以下この款においてこれらの者を「販売業者」という。）との間に、次の(1)及び(2)に掲げる事項を内容とする特約を結んでいる場合には、その販売した事業年度において9-6-5に定める繰入限度額以下の金額を損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れることができる。

- (1) 各事業年度終了の時ににおいてその販売業者がまだ販売していない雑誌（当該事業年度終了の時の直前の発行日に係るものを除く。以下この款において「店頭売れ残り品」という。）に係る売掛金に対応する債務を当該時ににおいて免除すること。
- (2) 店頭売れ残り品を当該事業年度終了の時ににおいて自己に帰属させること。

④1 一定の特約とは、次に掲げる事項を内容とする特約とする。

- (1) 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、当該法人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。

2 法人が当該事業年度において、店頭売れ残り品に係る返金負債勘定又は返品資産勘定を設けている場合には、その返金負債勘定の金額から返品資産勘定の金額を控除した金額については、損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れたものとみなす。

【解説】

1 返品権付きの販売が行われた場合について、収益認識基準の導入前は、会計上、企業会計原則注解（注 18）に返品調整引当金が例示されており、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もることができる場合には、売上総利益相当額に基づき返品調整引当金を計上することとされていた。収益認識基準の導入により、返品権付きの商品又は製品を販売した場合は、企業が権利を得ると見込む対価の額（返品されると見込まれる商品又は製品の対価を除く。）で収益を認識し、各決算日において見直すこととされている（収益認識基準適用指針 85～88）。

【参考】返品権付き販売の仕訳例

（例）1個 200 円の商品（原価 120 円）を 100 個販売し、その返品予想は 2 個と見込む。

<従来>				<収益認識基準>			
現金	20,000	売上高	20,000	現金	20,000	売上高	19,600
						返金負債	400
売上原価	12,000	商品	12,000	売上原価	11,760	商品	12,000
返品調整引	160	返品調整引	160	返品資産	240		
当金繰入		当金					

2 法人税法上は、従来、出版業等を営むもののうち、常時、その販売する出版業等に係る

棚卸資産の大部分につき、その販売の際の価額による買戻しに係る特約を結んでいるものが、その棚卸資産のその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於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、その繰入額のうち、損金算入限度額に達するまでの金額は損金の額に算入することとされていた(所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号)による改正前の法53)。収益認識基準の導入により、収益認識基準を適用した法人は、買戻し特約が付された取引について、返品が見込まれる部分の損失を引当金に繰り入れるのではなく、買戻しによる返金の見込み額を収益の額から控除することとされたこと等を踏まえ、平成30年度税制改正において所要の経過措置において返品調整引当金制度が廃止された。

なお、各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入する金額について、資産の買戻しの事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とすることとされた(法22の2⑤)。すなわち、収益認識基準を適用して買戻しの可能性を見積もって返金負債勘定を計上して収益の額を減額したとしても、その減額はなかったものとして計算した金額が益金の額に算入されることになる。

- 3 平成30年度税制改正前における法人税法上の返品調整引当金制度においては、特約による損失の見込額として、収益に計上されている売買利益の範囲内において損金引当てが認められていたが、それはその販売によって実現している売買差益の範囲内での引当てにとどまり、買戻しによる返品商品の原価部分についての損金引当てを認めるものではない。

しかし、月刊誌、週刊誌等の雑誌が返品された場合には、通常はくず紙としての価値だけがあるにすぎず、そして、これについて評価減をすることも、その雑誌が現実的に返品されなければその評価損の計上も事実上行うことができない。

そこで、返品調整引当金勘定を設けることのできる雑誌の出版業を営む法人が、その雑誌の販売に関し、その取次業者又は販売業者との間に、店頭売れ残り品に係る売掛金に対応する債務を免除すること及びその店頭売れ残り品を自己に帰属させることを内容とする特約を結んでいる場合には、その店頭売れ残り品に係る売掛金について一定の金額を返品債権特別勘定に繰り入れて貸倒れとして処理することが認められてきた。

- 4 平成30年度税制改正により返品調整引当金制度については廃止されたが、本通達については損失の引当てを認めているものではなく、特定の業種における特別な特約が結ばれているという実態を踏まえて実質的には貸倒れが生じているものとして損失を認めているものであるから、従来の取扱いについて平成30年度税制改正後も同様となる旨を明らかにし、平成30年度税制改正前の返品調整引当金制度における取扱いを、本通達において改めて定めることとした。

また、上記1のとおり、収益認識基準を適用した場合には、企業が権利を得ると見込む対価の額(返品されると見込まれる商品又は製品の対価を除く。)で収益を認識し、返金負債の決済時に商品又は製品を回収する権利について返品資産を計上することとなり、この経理を適用した場合には、損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れることができなくなるため、本通達の(注)2において、返金負債勘定の金額から返品資産勘定の金額を控除した金額については、損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れたものとみなすこととし、収益認識基準を適用した場合についても本通達が適用できることとしている。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達改正(連基通8-6-4)を行っている。