

平成 29 年 10 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

日本チェーンストア協会

**企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」及び
企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」
に対するコメント**

日本チェーンストア協会（以下、「当協会」）は、わが国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に対する企業会計基準審議会（以下、「ASBJ」）の継続的な取組みを尊重しつつ、その基準開発に際しては、わが国固有の取引の形態・特徴に応じた十分な配慮が必要であると考えており、平成 28 年 5 月 31 日に ASBJ 宛に提出したコメントにおいてもその旨を要望いたしました。

なお、ASBJ が平成 29 年 7 月 20 日に公表された企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」（以下、「収益認識会計基準案」）及び企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下、「収益認識適用指針案」）（以下合わせて、「本公開草案」）について、チェーンストアにおける事業活動の特性や取引の実情に鑑み、実務上大きな影響が予想される項目について、以下のとおり当協会のコメントを提出いたします。

特に【質問 3-2】のうち、「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」（ポイント制度）については、チェーンストアがポイント制度を導入・運用している意義が販売促進活動の充実・強化にあることや、ポイント制度がわが国固有の複雑性や多様性を備えている事情を踏まえると、そもそも公正価値を計算すること及びポイント形態ごとに会計処理を区別すること自体に違和感があり、確定債務としての債務性や顧客の視点を重視して再検討を行っていただくよう特段の配慮を要望いたします。

1. 質問 1（開発にあたっての基本的な方針等に関する質問）について

本公開草案の開発にあたっての基本的な方針及び連結財務諸表に関する方針、並びに当該方針等を踏まえて検討した個別財務諸表に関する方針に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

- ① 開発中の収益認識基準が連結財務諸表のみならず、すべての法人の個別財務諸表に適用される場合、特に、税務会計を企業会計として採用している中小規模の企業において企業会計と税務会計との乖離が大きく影響すると考えられるため、開発中の収益認識基準は、連結財務諸表のみの適用とし、個別財務諸表は任意適用とすべきであると考えます。

- ② 日本においては、昭和 24 年から昭和 25 年にかけてのシャープ勧告と税制改正以来、税務会計と企業会計が密接に結びついている歴史的な背景があります。収益認識会計基準案の「開発にあたっての基本的な方針」(第 93 項)において、「一方、連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容とする場合、中小規模の上場企業や連結子会社等における負担が懸念されるが、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等により一定程度実務における対応が可能となる」との方針が示されています。
- ③ しかし、上述したように、特に中小規模の企業において税務会計と企業会計が密接に結びついているわが国固有の実務を踏まえると、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等では、一定程度の対応が可能になるにすぎず、大多数の中小規模の企業の個別財務諸表作成における税務調整の過大な負担を避けることはできないと考えられ、当協会の会員企業の中にも、このような負担が避けられない企業が多数あります。
- ④ 今回の収益認識の開発の出発点である IFRS 第 15 号及びそれを含む国際財務報告基準は、基本的に連結財務諸表における企業会計の報告基準としての位置づけであり、連結財務諸表の比較可能性を担保するという IFRS の前提に立ち返って本論点を考える場合、開発中の収益認識基準を個別財務諸表に適用するのは、開発の出発点にそぐわないと考えます。
- ⑤ 以上のことから、開発中の収益認識基準は、連結財務諸表のみの適用とし、個別財務諸表は任意適用とすべきであると考えます。なお、個別財務諸表については、上場企業で連結財務諸表を作成せずに個別財務諸表のみを作成する企業が存在することから、他の上場企業との比較可能性を担保する意味合いで任意適用の扱いとしており、対象外とすべきであるとまで主張するものではありません。

2. 質問 3 (会計処理に関する質問) 及び質問 7 (設例に関する質問) について

(質問 3-2) 収益の額の算定 (収益認識会計基準案第 43 項から第 73 項、収益認識適用指針案第 23 項から第 33 項) に関する質問

本公開草案では、IFRS 第 15 号を基礎として、取引価格を算定し、履行義務へ取引価格を配分することを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(質問 3-3) 特定の状況又は取引における取扱い (収益認識適用指針案第 34 項から第 88 項) に関する質問

本公開草案では、IFRS 第 15 号を基礎として、特定の状況又は取引における取扱いを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(質問 7-2) 我が国に特有な取引等についての設例に関する質問

本公開草案における我が国に特有な取引等についての設例の提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

また、その他に我が国に特有な取引等について、設例として追加することが、より整合性のある適用につながると考えられるものがありましたら、ご記載ください。

2-1. カスタマー・ロイヤルティ・プログラム（ステップ4）及び他社ポイント[設例31]（ステップ2）に関して

- ① 平成28年5月31日、当協会は、ASBJが平成28年2月4日に公表された「収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関する意見の募集」に対して、「チェーンストア業界におけるポイント制度には、不特定多数の顧客が来店するため、取引件数が非常に多く、また、ポイント付与のパターンは販売時に付与するケースや来店時に付与するケース等々複数のパターンがあり、さらに、販売時等のポイント付与率も一定ではなく多岐にわたる」旨のコメントを述べました。
- ② 加えて、「ポイント付与時に独立販売価格で契約金額を財の販売とポイント部分に按分した場合、ポイント部分の契約負債の関連性がなくなる問題点及び支払手段として定着しているポイントについて、確定債務としての債務性や顧客の視点を重視する観点から、独立販売価格で案分すべきではない」旨の主張を行いました。
- ③ 本公開草案では、独立販売価格に基づく収益額の配分について、収益認識会計基準案第65項にて示されており、かつ、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関する[設例23]において、自社グループのポイントについて、販売時のポイント付与に伴う履行義務につき、取引価格を独立販売価格の比率により配分されるものとして示されています。その一方、他社ポイントについては、他社への支払義務を有することから、ポイント付与額を売上高から減額する処理が[設例31]において示されています。
- ④ 当協会の会員企業においては、約10%の付与率を前提としている[設例23]の例とは大きく異なり、販売促進を主眼にポイント制度が設計されているため、ポイントの付与率も企業により濃淡はあるものの1%程度と極めて低いうえ、また、比較的短い有効期限の中でポイントを使用する比率は極めて高い傾向にあります。
- ⑤ さらにわが国では、自社グループのポイントは他社ポイントと同様に支払手段としての性質を有していることから、ポイント自体を他企業と交換できるように市場で流通するまでに商慣行が发展しています。したがって、取引金額から独立販売価格の比率により契約負債を計算し、ポイント残高と契約負債残高を乖離させることには、事務負担の増加が見込まれるだけでなく、そもそも契約負債がこのような経済実態と乖離するため、形式よりも実態を重視する企業会計の機能を踏まえると、合理性は認められないと考えます。
- ⑥ 当協会は、上記の状況を踏まえ、取引量が極めて多いうえに、ポイント付与率が極めて低い一方、短期間において高い使用率が見込まれる自社グループのポイントについて、ポイント付与額を売上の繰延額として認める会計処理を本公開草案における特定の状況又は取引における取扱いに追加していただくよう強く要望いたします。
- ⑦ また、連結グループ内にポイントの運営会社と発行会社が存在するケースが多くあり、本公開草案に従うと、グループ内の個々の小売会社では他社ポイントとなり、連結グループでは自社ポイントとなるため、連結決算において契約負債の認識のために相当な事務手続きが必要になると考えられます。したがって、[設例31]の他社ポイントの付与の設例については、個別財務諸表においては経済実態を表したものであるとしても、連結財務諸表においては、その経済実態が異なることとなります。個々の会社についての会計処理及び連結財務諸表における会計処理については、わが国に特有な取引として具体的な設例を示していただく必要があるものと考えます。
- ⑧ また、消化仕入商品販売時に付与されたポイントと、通常仕入商品販売時に付与されたポイント

の区分管理が必要となることも想定され、あわせて具体的な設例を提示していただく必要があるものと考えます。

- ⑨ さらに、各企業においては投資家とのエンゲージメントの充実を進めるなかで、個別企業の月次販売高の開示や店別販売高などの開示を行っているため、収益認識の会計処理は、決算時のみではなく毎月行うこととなります。ポイント制度を巡る処理の見直しによって、さらに処理負担が拡大することのないように特段の配慮を要望いたします。

2-2. 本人と代理人の区分（ステップ2）に関して

- ① 平成28年5月31日、当協会は、ASBJが平成28年2月4日に公表された「収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関する意見の募集」に対して、「チェーンストア業界において、消化仕入について多種類の契約が存在し、企業が商品在庫の法的な所有権を有していないとしても、販売方法（売場レイアウトの設定、コンセプトの決定等）の決定権、販売業務の主体性（販売員の出し手はどちらか等）、販売価格（又は価格帯）の決定権、在庫の管理義務（盗難義務、汚損・破損リスク）について様々な契約形態があり、上記の指標に基づき特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該サービスを支配しているかについての判定が困難となる可能性がある」旨のコメントを述べました。
- ② 加えて、「このようなチェーンストア業界の実態を踏まえると、当該収益認識に関する会計基準が日本基準として開発され、日本におけるすべての企業に適用されるということを含めれば、上記指標に関するチェーンストア業界の実務を踏まえた具体的な適用ガイダンス等を示し、円滑な基準の適用及び企業間の財務情報の比較可能性の担保に配慮していただきたい」との要望を行いました。
- ③ 本公開草案の〔設例29〕小売業における消化仕入等、においては具体的な適用ガイダンス等が示されており、円滑な基準の適用及び企業間の財務情報の比較可能性の担保に資するものと考えます。

2-3. 顧客により行使されない権利（非行使部分）ステップ5について

- ① 平成28年5月31日、当協会は、貴委員会が平成28年2月4日に公表された「収益認識に関する包括的な会計基準の開発に関する意見の募集」に対して、「チェーンストア業界では商品券が発行されており、その多くは有効期限を設定していない一方、将来にわたって使用されない部分がある可能性があり、また、現在、商品券以外にもポイントや電子マネー等多様な現金以外の支払手段への移行が進行し、将来の権利非行使部分を商品券発行時に過去の定量的データで見積もることが困難な状況にある」旨のコメントを述べました。
- ② 加えて、「このような状況を考えると、IFRS第15号を適用した場合、商品券発行時には権利非行使部分を見積もることは困難である一方、発行後の使用実績に基づいた見積りによる方法の方が非行使部分についてより信頼性の高い見積りが可能である現状を鑑みると、一定期間経過後の一時点で認識を中止して収益を計上する方法も容認される余地を考慮していただきたい」との要望を行いました。
- ③ 本公開草案では、収益認識適用指針第52項から第56項にかけて、商品券の未回収額等「顧客により行使されない権利」を非行使部分と定義した（同53項）うえで、「企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識する」（同54項）とし、「企業が将来において権利を得ると見込まない場合には、当

該非行使部分の金額について、顧客が残りの権利を行使する可能性が非常に低くなった時に収益を認識する」(同 54 項)としています。

- ④ 当協会は、平成 28 年 5 月 31 日に提出したコメントに引き続き、本公開草案に対しても同様の主張を行います。すなわち、発行後の使用実績に基づいた見積りによる方法の方が非行使部分についてより信頼性の高い見積りが可能である現状を鑑みると、一定期間経過後の一時点で認識を中止して収益を計上する方法も容認される余地を考慮していただきたいと考えます。特に、税法基準(法人税法基本通達 2-1-39)との連携にもご配慮を要望いたします。

3. 質問 4 (代替な取扱いに関する質問) について

(質問 4) 重要性等に関する代替な取扱い(収益認識適用指針案第 91 項から第 102 項)に関する質問

本公開草案における IFRS 第 15 号における取扱いとは別の重要性等に関する代替的な取扱いの提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

- ① わが国のこれまでの会計実務では、売上高を実現主義の原則に従って計上するにあたり、出荷基準が幅広く用いられてきています。収益認識会計基準案では、一時点で充足される履行義務については、「資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識することとされています(第 36 項及び第 37 項)。
- ② 一方で、収益認識適用指針案第 97 項において、商品又は製品の国内における販売を前提として、商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の間である場合には、出荷時に収益を認識しても、商品又は製品の支配が顧客に移転される時に収益を認識することとの差異が、通常、金額的な重要性に乏しいと想定され、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるため、代替的な取扱いを定めているものと思われま。
- ③ なお、同 97 項において、「商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の間である場合とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合をいう」としていますが、チェーンストアの場合、国内における配送においては、数日間程度の取引が多いものと考えます。
- ④ 本公開草案において、出荷基準が原則的な収益認識基準に対する代替的な取扱いとして認められることとなったことは、実務上は非常に歓迎される取扱いであると考えます。この部分の取扱いについてはこのまま確定していただくよう要望いたします。

以上