

企業会計基準委員会 御中

日本百貨店協会
税制委員会
委員長 秋田正紀



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

当協会は、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委員会(ASBJ)の継続的な努力を評価するとともに、貴委員会が本年 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ついての意見の募集」に対して、百貨店業界として意見表明を行う機会を頂けたことに感謝する。

貴委員会の御質問に対する当協会意見(回答)は、以下の通りである。

ご質問 1

お寄せいただくご意見を今後の当委員会の基準開発において適切に踏まえるために、以下の質問についてご回答いただくにあたっては、どのような立場(財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人、学識経験者、その他)に基づくものかをご記載ください。

【当協会回答】

当協会は、国内で百貨店業を営む事業者団体として、財務諸表作成者の立場にある会員企業の意見を代表して、回答したものである。

ご質問 2

当委員会は、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準を開発することは、会計基準の体系の整備につながり、日本基準の高品質化及び企業間の財務諸表の比較可能性を向上させること等に寄与すると考えており、当該検討を進めています。

この開発にあたっては、本資料第 16 項に記載した理由により、IFRS 第 15 号の内容を出発点として検討を行っていますが、この点について、ご意見があればお寄せください。

【当協会意見】

IFRS とのコンバージェンスが、日本基準の品質を担保し、日本の証券市場の信頼を維持する上で必要であると貴委員会が判断しているのであれば、IFRS 第 15 号の内容を出発

点としてわが国における「収益認識に関する包括的な会計基準」(以下「新収益基準」)の開発の検討を行うことは、適切な進め方であると理解する。

また、新たに開発される会計基準は、非上場会社にも適用されるのであれば、影響が広範囲に及ぶため、適用上の課題を事前に予測・検討した上で開発される進め方に賛同する。

ご質問 3

「第 1 部 IFRS 第 15 号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ.からⅢ.に記載のとおり、当委員会は、仮に IFRS 第 15 号の基準本文(適用指針を含む。)の内容のすべてを、我が国の収益認識に関する包括的な会計基準として連結財務諸表及び個別財務諸表に導入した場合の論点を予備的に識別した上で、適用上の課題を分析しています。

識別された 17 の論点及び適用上の課題の分析の内容について、例えば、次の観点から、ご意見があればお寄せください。

- ・各々の論点の「予備的に識別した適用上の課題」に記載されている内容は適切か。また、当該論点について、記載されている課題以外に適用上の課題として検討が必要と考えられるものはあるか。
- ・各々の論点の「影響を受けると考えられる取引例」に記載されている取引例は適切か。また、各々の論点について、記載されている取引例以外に影響を受けると考えられる取引はあるか。
- ・各々の論点について、他にコメントはあるか。

【当協会意見】

1. 「予備的に識別した適用上の課題」について

(1) 【論点 4】 追加的な財・サービスに対する顧客のオプション(ポイント制度等)について 57 項「予備的に識別した適用上の課題」として、IFRS 第 15 号に従って会計処理するための業務プロセスの再構築(システム改修を伴うことがある)が挙げられているが、自社発行ポイントについて、会員企業のシステムでは、取引単位で、財の販売取引とポイント発行取引に、取引対価を按分することは通常不可能である。

また、ポイント制度は販売促進活動として多様に活用されているため、個別のポイント発行取引毎に IFRS 第 15 号に従って会計処理するためにシステム改修を行う場合、イニシャルコストのみならず、メンテナンスにも多大なコストがかかることが想定される。

IFRS におけるポイント制度の会計処理として、日本基準のポイント引当金(一般に販売価格を基礎として測定されている)を前受収益として引き続き負債認識し、日本基準上、販売促進費等として処理しているポイント引当金の増減額を、売上と相殺することが実務的であり、四半期単位で報告日におけるポイント残高や、期中の失効状況を加味した簡便的な会計処理が認められることを、設例等で明確にしていきたい。

なお、百貨店における一部の取引形態について、【論点 13】「本人か代理人かの検討」により、代理人取引(純額表示)であると判定される可能性があるが、取引形態が本人取引に分類されるか否かに関わらず、ポイントは、最終消費者に対し取引金額をベースとして付与されている。

IFRS 第 15 号 IE249 項では、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの取り決めにおいて、複数の当事者がいる場合、企業は、特典クレジットを生じる取引における顧客を決定するためにすべての事実及び状況を考慮すべきとされている。

代理人取引に対するポイント付与については、当該取引における百貨店の顧客を、① 最終消費者または、② 商品の仕入先として決定することで、会計処理が異なる結果となるかについて、明確化していただきたい。

百貨店の顧客	① 最終消費者	② 商品の仕入先
取引イメージ 商品額面：100 百貨店マージン：10 付与ポイント：1		
会計処理案 1 (両方とも、収益の減額とする)	現金 100 / 収益 9 / ポイント負債 1 / 預り金 90 (注)便宜的に、販売価格の付与ポイントの配分額は1とした	現金 100 / 仕入先に対する / 収益 10 / 預り金 90 収益 1 / ポイント負債 1
会計処理案 2 (②のみ、販売費とする)	同上	現金 100 / 仕入先に対する / 収益 10 / 預り金 90 販売費 1 / ポイント負債 1

さらに、他社(クレジット会社、ポイント運営会社)が発行主体となっているポイントの付与は、IFRS 第 15 号の適用範囲ではなく、日本基準における一般的な実務と同様、販売促進費として会計処理することが適切であると考えるが、本件についても合わせて明確にしてください。

(2) 【論点 11】顧客の未行使の権利(商品券等)について

127 項「予備的に識別した適用上の課題」では、非行使部分(breakage)の見積りの困難性のみが挙げられているが、当該適用上の課題の前提として、商品券負債が金融負債であるか否か、という論点があると理解している。

本件について、2015年9月IFRS-ICは、「銀行が発行するプリペイド・カードに係る負債」は、以下の理由により、金融負債であることを確認している。

- ・プリペイド・カードが小売業者において使用された場合において、プリペイド・カード保有者の代わりに小売業者に現金を引き渡す契約上の義務を有しており、契約上の義務を決済するために現金を引き渡すことを回避する無条件の権利を有していないこと

会員百貨店が発行している「全国百貨店共通商品券」は、当協会の会員店全店で使用可能である。自社が発行した商品券が他の会員店で使用された場合には、自らが商品・サービスを提供することにより履行義務を充足することはなく、当該他の会員店に対して現金等を支払う義務が生じる点で、上記のプリペイド・カードと類似の性格を有している。従って、商品券負債が、日本基準における金融商品会計基準上の金融負債に該当する場合には、収益新基準の適用対象外となり、「予備的に識別した適用上の課題」として取り上げることが適切かどうか、再度ご検討いただきたい。

2. 「影響を受けると考えられる取引例」について

(1) 【論点 3】 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断について

49 項「影響を受けると考えられる取引例」には記載が無いが、商品を指定の時期に指定された場所に届けるお中元・お歳暮等のギフト配送契約は、本論点の影響を受けるものと認識している。

ステップ 2 において、商品の販売と配送サービスの提供は、別個の履行義務と判断される可能性が高いと理解しているが、基準開発段階では、財の販売と配送サービスの履行義務の充足時点が同時点の場合には、実務上は分ける必要はない旨が議論されていたため(July 2012 IASB Meeting Staff Paper7A.40)、当協会は、財の販売と配送サービスが、着荷日に同時に充足することから、着荷日に収益認識することを前提に、区分せずに収益計上すべきと考えている。

また、財の販売に配送サービスは付随することは百貨店業界に限った問題ではないため、配送サービスをステップ 2 で区分する必要があるのかどうか、説例の追加等により明確化すべきものとする。

なお、2015 年 12 月の IASB 会議では、基準の改訂は無いものの、配送・出荷活動に関連し、結論の根拠に以下を追加記載することが提案されている(Dec 2015 IASB Meeting Staff Paper7B.70)。

- (a) 顧客が関連する財に対する支配を獲得する前に発生した配送・出荷活動は、契約を履行するためのコストである
- (b) IFRS 第 15 号では会計方針の選択が認められていないため、IFRS と US GAAP で違いが生じる可能性がある

(2) 【論点 13】 本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）について

146 項「影響を受けると考えられる取引例」について、小売業における消化仕入や返品条

件付買取仕入が挙げられているが、百貨店の返品条件付買取仕入は、以下の分析により、百貨店は顧客への移転前に財を支配しているため、本人取引であると考えており、影響を受ける可能性がある取引に例示されていることには同意できない。

支配の指標	当てはめ
契約履行の主たる責任	百貨店は、MD への関与(価格帯・コンセプトの決定)、売場管理、販売業務、商品の選定、在庫管理、IT リソース(例：POS)の提供及び苦情窓口を担当している。販売活動の一部(店頭接客等)を仕入先が担う場合があるものの、百貨店が主体となって販売活動を行っており、契約履行の主たる責任は百貨店にある。
在庫リスク	商品を納入時点で検品・検収しており、納品量誤りによる在庫リスクを負っている。また、一定販売期間における保管責任や減耗・盗難リスクは、百貨店が負っている。 また、百貨店は検収に応じて支払を行っており、在庫の所有権は百貨店にある。さらに、返品可能期間であっても、取引先が破綻した場合には返品不可能となるため、商品の陳腐化リスクから完全に開放されているわけではない。
価格決定の裁量権	価格設定権限はないが、百貨店業界では一般に定価販売であるため、決定的な指標と位置付けていない。なお、値引き販売時における金額的負担は百貨店も負担している。

一方、消化仕入については、取引先・取扱店舗・取扱商品毎に取引先とのリスク負担割合が様々である場合もあり、画一的な判断は難しいと認識している。

貸借対照表に棚卸資産を計上しない財の販売の場合であっても、本人取引として総額表示される場合はあると理解はしているものの、現状のガイドラインのみでは、同様の取引であっても、解釈によって事業者間で会計処理が異なる虞があるため、財務情報の比較可能性を維持するためにも、より明確な判断が可能になるように、例えば設例の追加等をしていただきたい。

ご質問 4

「第1部 IFRS 第15号に関して予備的に識別している適用上の課題」のⅠ.からⅢ.に記載している17の論点以外の論点に関する適用上の課題を識別している場合、可能な限り、詳細に当該内容をご記載ください。

【当協会意見】

貴委員会が認識された論点以外には、コメントすべき重要な論点は、特段認識していない。

ご質問 5

「第 1 部 IFRS 第 15 号に関して予備的に識別している適用上の課題」の「IV. 開示(注記事項)」では、IFRS 第 15 号に定められている注記事項を示しています。

これらの注記事項の中で、収益に関する分析を行うにあたり、特に有用であると考えられる注記事項を、その理由とともにご記載ください。また、コストと便益を比較考量した観点から、特に取り入れることに懸念がある注記事項を、その理由とともにご記載ください。

【当協会意見】

184 項【図表 6】では、「収益の分解」の開示内容として、「財務諸表利用者が、分解した収益の開示と、各報告セグメントについて開示される収益情報(企業が IFRS 第 8 号「事業セグメント」を適用している場合)との間の関係を理解できるようにするための十分な情報」が要求されている。

しかし、セグメント情報の注記が要求されない会社法計算書類のみを作成している企業にとって、収益を分解して報告セグメントと結びつける開示を行うことは、負荷が大き過ぎる可能性があるため、会社法計算書類への導入については、慎重に進めていただきたい。

ご質問 6

その他、当委員会が取り組んでいる我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関して、ご意見があればお寄せください。

【当協会意見】

新収益認識を適用するに当たり、システム対応を要するか否かについての分析が特に重要であると認識している。

この点、質問 3 への回答にて記載した、当協会が課題として認識している件については、結論によっては、システム対応等の負荷が大きく異なるため、可能な限り会計処理が明確化されることを要望する。

また、法人税法・消費税法等の税法の要請と、会計の要請とのズレが生じる場合、複数帳簿の保有や税務調整等、企業の作成負担が過重になる可能性があるため、税法との調整を出来る限り行うことを要望する。

上記の理由により、強制適用時期の決定に際しては、システム対応や税制との調整期間を考慮することを要望するが、IFRS の任意適用企業の要請のために、早期の任意適用を認めることについては、反対はしない。

以 上