

2011年3月28日

企業会計基準委員会 御 中

日本百貨店協会

東京都中央区日本橋 2-1-10 柳屋ビル 2 階

TEL03(3272)1666 FAX03(3281)0381

貴委員会「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」に対するコメント

国内で百貨店業を営む事業者団体として、貴委員会が本年1月20日に公表された「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」（以下「論点整理」）に関するコメントを以下のとおり提出いたします。

なお、私たちのコメントの「収益の総額表示と純額表示の区分」に関する内容につきましては、昨年10月に国際会計基準審議会(IASB)と米国財務会計基準審議会(FASB)が共同提案した公開草案「顧客との契約から生じる収益」に対して提出したコメントと重複する内容となっておりますが、本件につきましては国内会計基準としてコンバージェンス作業の中で、より明確な判断基準を創設していただきたくお願い申し上げます。

1. 総論として

将来的に上場企業の連結財務諸表に対しIFRSが強制適用される可能性があるため、私たち百貨店業界内においても、IFRSに基づく会計処理を行う企業と国内基準による企業とに二分される弊害を考えると、コンバージェンスの流れ自体を否定するものではない。

しかしながら、コンバージェンスの影響を直接受ける企業の対象数は、IFRSの強制適用が検討されている上場企業及び上場企業の連結子会社等よりもむしろ、非上場の中堅企業が多いと予想されており、国内市場を中心とした非上場の企業に対して、IFRSと同等の基準を適用する必要性は相対的に低いことが考えられる。

また、3月に発災した大規模地震に被災された企業が少なくはないことを考えると、日本基準のコンバージェンスの一環として、IFRS同等の収益認識基準を導入することは少なからぬ負担を与えることが想定されるため、IFRSの強制適用の決定が行われるまで、慎重に議論を進められるべきである。

2. 収益の認識のうち「2-1 履行義務の識別」について

複数要素契約の履行義務の識別について、百貨店における配送料込ギフト商品の収益認識を例示して、コメントする。

76.複数要素契約において、財又はサービスの移転を収益認識に忠実に描写するために、履行義務を識別することは有用であり、我が国においても、財又はサービスが区別できる場合には、識別された別個の履行義務を収益認識の単位として検討していくことが適当であると考えられる。しかし、財又はサービスが区別できる場合のガイダンスについては、顧客への財又はサービスの移転を忠実に描写する方法であるとともに実務上可能な方法で行われるよう、引き続き明確化することを検討する必要があると考えられる。

配送サービスと商品をセットしたギフト商品について、「企業(又はその他の企業)が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している」ことの要件を満たすことをもって、配送サービスと商品販売が区分できるため、履行義務を識別しなければならず、識別された配送サービスと商品を別々の収益認識の会計単位とする論点整理の考え方には、反対である。

すなわち、配送料込ギフト商品は、注文される顧客から見て、配送サービスとギフト商品は密接不可分なものであり、商品の所有権が得られても贈答先に配達されなければ価値は生じないものであり、百貨店も、ギフト商品として商品本体と配送サービスを1個の商品として注文される顧客に提案していると考えべきである。

よって、複数要素契約をもってひとつの取引として収益を認識すべきであると考ええる。

なお、ひとつの履行義務として単一の会計単位として会計処理する場合、ギフト商品は、原則として指定日に送付先に配達されるが、長期不在や転居等の特殊な事情により例外的に配達指定日に受領されないケースが発生するという、実務上の問題がある。しかしながら、通常配送専門事業者に引き渡せば数日のうちに配達されるため、個々の配送商品の配達完了、即ち贈答人の受領を確認する必要性は、会計上重要性がないものと考えられる。

したがって、配送料込ギフト商品に関する収益認識は、配達予定月に計上することが実務上容認されるよう配慮すべきである。

3. 個別論点【論点 A】収益の総額表示と純額表示

収益(売上高)の総額表示(本人となるか)と純額表示(代理人となるか)に関する論点について、百貨店における主要な取引形態である消化仕入(売上仕入)を例示して、コメントする。

225.IASB 及び FASB の ED においては、収益の測定金額を、履行義務の内容によって区分している。すなわち、履行義務が財又はサービスそのものを提供することである(すなわち企業は本人である)場合には、それらの財又はサービスについて受け取る対価の金額を収益金額とし、履行義務が他の当事者による財又はサービスの提供を準備することである(すなわち、企業は代理人である)場合には、準備することと交換に受け取る報酬又は手数料を収益金額とすることが提案されている。

226.IASB 及び FASB の ED では、顧客に財又はサービスを移転する前に、他の当事者の財又はサービスに対する支配を獲得する場合には、企業の履行義務は財又はサービスそのものを提供することであり、企業が本人として行動しているため、顧客から受け取る金額の総

額で収益を認識しなければならないとしている。

227.しかし、企業が財又はサービスを顧客に移転される前に支配しているかどうかは、必ずしも明らかとはならない場合がある。このため IASB 及び FASB の ED では、FASB - ASC Subtopic 605-45 及び IAS 第 18 号に付属する設例における本人と代理人の検討の中で示されている指標を基礎として、履行義務が代理人関係に係るものであるという指標を次のとおり例示している。

- (1) 他の事業者が、契約の履行に主たる責任を有している。
- (2) 企業が、在庫リスクを顧客の注文の前後、出荷中又は返品時に有しない。
- (3) 企業が他の当事者の財又はサービスの価格の設定において自由がなく、企業が当該財又はサービスから受け取ることのできる便益が制限されている。
- (4) 企業の対価が手数料の形式によるものである。
- (5) 企業が他の当事者の財又はサービスと交換に受け取る金額について、顧客の信用リスクを有していない。

IASB 及び FASB の ED では、履行義務の本人となるか代理人となるかにより、収益の総額表示と純額表示(手数料)を判断することとなっている。一方で、現行の企業会計原則では、「費用及び収益は、総額によって記載することを原則」(企業会計原則第二 1 B)としつつ、ソフトウェア取引等の一部の実務対応について総額表示と純額表示を区分する基準を示すだけで、具体的判断基準は明示されてこなかった。

論点整理では、このコンバージェンスにより、この総額・純額表示に関する具体的判断基準をわが国の会計基準に創設する試みがなされているように評価できる。

しかし、第 225 項から第 227 項に記載された考え方で、百貨店とその取引先で行われている主要な取引形態である消化仕入(売上仕入)契約において、百貨店が本人となるか代理人となるかを容易に判別することはできない。

なぜならば、同じ契約当事者間において並行して行われている仕入取引において、第 227 項に掲げる各指標の主たるリスクの所在は、商品やサービスによって異なり、仕入基本契約の名称だけではそのリスク負担の割合は明確にできないことにある。

これは、IASB 及び FASB による ED 検討時におけるスタッフペーパーの設例にある時計の仕入販売のように、小売店側はほとんど商品や顧客の信用に関するリスクを負っていない場合であれば、単純に代理人と識別することが可能であるが、原則として顧客の信用リスクを持ちつつ、その他の様々なリスクを商品毎に異なる割合で取引先と分担している私たちの取引形態については、提示された条件だけでは十分に説明することができないことが問題である。

- 多くの百貨店において、同じ契約関係の中で、時に百貨店側が仕様の変更・価格の決定を行い、在庫リスクを負っている商品(仕入取引)と、百貨店側が主ではない程度のリスクを持つ商品(仕入取引)が存在している。

判別する上での基準が十分ではなく、会計実務の上で、履行義務の本人であるのか代理人で

あるのかの判別作業が混乱すると、財務諸表上の「売上高」の信用(比較可能性)が損なわれるとともに、いたずらに事務的作業が大きくなることが心配される。

収益の総額表示と純額表示については、IASB 及び FASB の ED に示されている例示だけではなく、明確な判断基準が必要であり、日本で開発される新しい収益会計基準の中で明示していただきたい。

最後に、私たちにコメントを出す機会をいただけたことに感謝します。

何卒、実現方ご検討いただけますようお願い申し上げます。

以 上