

平成28年5月31日

企業会計基準委員会 御中

日本チェーンストア協会

収益認識に関する包括的な会計基準の開発に対するコメント

日本チェーンストア協会は、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に対する企業会計基準審議会（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、取引の形態・特徴に応じて十分な配慮が必要であると考えます。

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、以下のとおりコメントを提出します。

なお、特に【質問3】のうち、【論点4】のポイント制度については、そもそも公正価値を計算することやポイント形態ごとに会計処理を区別することに違和感があり、確定債務としての債務性や顧客の視点を重視した検討を行っていただくよう、【論点11】及び【論点13】の問題意識と合わせて特段の配慮を要望します。

【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。

【当協会コメント】

日本チェーンストア協会（以下、「当協会」）は、国内でチェーンストア業を営む小売事業者の団体として、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、コメントします。

【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。

【当協会コメント】

これまで国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る観点から日本の会計基準等の開発を行ってきた経緯を踏まえると、日本の会計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ためには、国際的な整合性を図って IFRS 第 15 号の内容を出発点として我が国における「収益認識に関する包括的な会計基準」の開発の検討を行うことは、適切な進め方であると理解しています。

【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。

【当協会コメント】

・「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

小売業に属するチェーンストア業界のポイント制度には次のような特徴があります。

- ・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ります。
- ・そして、自社グループのクレジットカード子会社や第三者が主催するポイント制度に参加するケースがあります。

これらの特徴点を考慮すると、チェーンストア業界においては、主に二つの問題点があると考えられます。

第一に、ポイント付与率の変動や顧客との契約に基づかないポイント付与（来店時にポイントを付与）により、仮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分分した場合、

ポイント部分の契約負債残高とポイント残高の関連性がなくなり、ポイント利用時における契約負債の取崩し（繰延収益の収益としての計上）が販売における企業努力を正確に表現できていない状況となります。

例えば、別紙の設例における「ケース2-2」、及び「ケース3」のように、同じポイント（例：1,000ポイント）が利用されたのにもかかわらず、収益として計上される金額はそれぞれ異なる結果（「ケース2-2」=814、「ケース3」=698）となります。

なお、ポイントの付与は一定金額単位（例：100円単位）のケースも多いため、この場合にはポイントの付与率が一定の場合においても単位未満の金額にはポイントが付与されず、実質的なポイント付与率は一定にはならないため、契約負債残高とポイント残高の関連性は失われることとなります。

第二に、チェーンストア業界におけるポイントは、他の店舗（場合によっては他社の店舗において）で使用されるケースもあり、顧客にとってポイントは一般的な支払手段となっています。このため、チェーンストア業界においては、ポイントについて顧客に対する債務性に留意する必要があります。会社にとって、付与されたポイントは顧客やクレジットカード子会社等に対する確定債務であり、すなわち、1ポイントを1円として清算し、かつ、付与時から債務の決済までの期間が短く（月次単位等）、顧客がポイントを使用する前に当該支払いが完了しているケースがあります。このため、1ポイントの公正価値を計算することやポイント形態ごとに会計処理を区別することに違和感があります。

そこで、チェーンストア業界では上記の二つの問題点が存在するため、財の販売におけるポイント制度におけるポイントは確定債務としての債務性や顧客の視点を重視すべきであり、独立販売価格で按分すべきものではないと考えます。

このため、仮に契約における取引価格を財の引渡しと付与したポイント部分に分ける場合は、ポイント部分の債務性を考慮し、例えば1ポイント1円でポイントが利用できる場合には契約負債として繰り延べるべき金額は1ポイント=1円相当とすべきと考えます。

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

食品スーパー、総合スーパー等の小売業を営むチェーンストア業界では、多店舗展開を営み、取扱い数や取引先（仕入先）も多く、商品の売上時に仕入を行う形態、いわゆる消化仕入の契約形態が多岐にわたるケースがあります。また、消化仕入の他にも、買取仕入、返品条件付仕入（小売側が商品引取り時に仕入れ代金の支払を行うが、売れ残った商品をメーカーに返品可能な取引）等の販売形態があります。

一方、IFRS第15号において、本人か代理人か（総額処理か純額処理か）の判断基準としては、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財又はサービスを支配しているかどうかを基準とされ、その指標としては、①企業が契約履行の主たる責任を有していること、②企業が在庫リスクを有していること、及び③企業が価格設定の裁量権を有していること、とされています。

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ります。

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鑑みれば、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考えます。

3. 【論点11】顧客の未行使の権利（商品券等）（ステップ5）について

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す。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ります。

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考えます。

【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。

【当協会コメント】

貴委員会が認識された論点以外の論点に関しては、コメントすべき重要な適用上の課題は識別していません。

【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。

【当協会コメント】

日本の会計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ためには、国際的な整合性を図ってIFRS 第15号の内容を出発点として我が国における「収益認識に関する包括的な会計基準」の開発の検討を進めることが適切であるという立場から、基本的には開示

の要請にも賛同します。

しかしながら、詳細な開示に要する作成者側のコストと開示を行うことの利用者へのベネフィットについて徹底的に議論したうえで、最終的な開示の水準を議論する必要があると考えます。

【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。

【当協会コメント】

法人税法・消費税法等との関係が深い単体財務諸表においては、これら税法の要請と、企業会計の要請との乖離が生じる場合、複数帳簿の保有や税務調整等、財務諸表作成者の実務負担が過重になる可能性があるため、単体財務諸表への適用においては、税法との調整を十分かつ慎重に行うことを要望します。

以上

(別紙)

【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
ポイントの付与と利用における設例

(注) 【論点4】ポイント付与に関するコメントに係る補足的な説明

実際の消費者取引においては、ポイントは1ポイント=1円として処理され、付与時ごとの区別はない。

したがって、付与のタイミングごとに管理し、一人ひとりの使用実績と紐付けることはしておらず(実際には不可能であり)、契約負債残高とポイントの紐付けはできない。

NO	契約取引価格全体	上段(独立販売価格)下段(上段に基づき配分)	
		収益(下段)	契約負債(下段)
1	10,000	10,000	1,000
	10%のポイント付与	9,091 ※1	909
2	10,000	10,000	2,000
	20%のポイント付与	8,333 ※2	1,667
3	10,000	10,000	3,000
	30%のポイント付与	7,692 ※3	2,308
4	契約無し	0	1,000
	来店ポイントの付与	0	0

契約負債残高	ポイント残高
909	1,000
2,576	3,000
4,883	6,000
4,883	7,000

ケース1	NO1の後にポイント1,000を利用したケース		
		909	-909
ケース2	NO3の後にポイント1,000を利用したケース		
	ケース2-1: 契約負債残高とポイントとの紐付がなされるケース	909	-909
	ケース2-2: 契約負債残高をポイント残高で按分するケース	814 ※4	-814
ケース3	NO4の後にポイント1,000を利用し、ポイント残高で按分した場合	698 ※5	-698

契約負債残高	ポイント残高
0	0
3,974	5,000
4,069	5,000
4,185	6,000

※1: $9,091 = 10,000 \div (10,000 + 1,000) \times 10,000$

※2: $8,333 = 10,000 \div (10,000 + 2,000) \times 10,000$

※3: $7,692 = 10,000 \div (10,000 + 3,000) \times 10,000$

※4: $814 = 4,883 \div 6,000 \times 1,000$

※5: $698 = 4,883 \div 7,000 \times 1,000$