

小売業における収益認識に関する 会計処理

著者:有限責任監査法人トーマツ 笹原 光太郎(日本公認会計士協会 準会員)

1. はじめに

近年における小売業の物品の販売形態や提供するサービスの種類は日進月歩で多様化している。従来の店頭における商品の販売だけにとどまらず、消費者の利便性を追求した新たなサービスが登場し続けている。このような新たな取引形態の中には、会計基準上明文化されていない取引等もあり、会計処理を行うにあたり、検討すべき論点があると考えられる。本稿では、小売業における収益認識に係る会計処理を考える際に論点となる事項について解説する。

2. 小売業における収益に係る取引形態の例示

小売業において、収益に関連してどのような取引形態があるのであろうか？まず、小売業と消費者との代表的な取引形態としては、①店頭における商品の販売や、②店頭では直接商品の受渡しができないインターネット販売やカタログ販売(お中元・お歳暮など)などが考えられる。また、消費者に対して、③売上金額に応じてポイントを付与(ポイント制度)する制度を採用している小売業も多い。次に、小売業と消費者以外の取引形態においても様々な取引形態が考えられる。このうち、特に店舗数の多いGMS事業(総合スーパー)では、④テナントを通じた商品の販売(消化仕入)も行われており、同様に店舗数の多いCVS事業(コンビニエンスストア)では、⑤フランチャイズ加盟者に対して商品を販売しているケースや、⑥フランチャイズ契約締結時に加盟者から受け取るフランチャイズ加盟料も収益として認識されている。また、GMS事業でもCVS事業でも、⑦自社で調達した不動産をテナントやフランチャイズ加盟者に対して転貸したときの賃料も収益として認識している場合がある。

図表1 小売業における収益に係る取引形態の例

取引相手	区分	取引形態
消費者	物品販売	① 店頭における商品の販売
		② 店頭では直接商品の受渡しができないカタログ販売(お中元・お歳暮など)
	顧客サービス	③ 売上金額に応じてポイントが消費者に付与(ポイント制度)
消費者以外	物品販売	④ テナントを通じた商品の販売(消化仕入)
		⑤ フランチャイズ加盟者に対する商品の販売
	役務提供	⑥ フランチャイズ契約締結時にフランチャイズ加盟者から受け取るフランチャイズ加盟料
		⑦ テナントやフランチャイズ加盟者に対する不動産の転貸

3. 我が国における収益認識に係る会計基準

我が国では収益認識に関する包括的な会計基準は存在しないが、企業会計原則において、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り」とされ、収益認識は実現主義の原則によることが示されている。実現主義の原則とは、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」の2つを要件として収益を認識する考え方であり、小売業においても、実現主義の原則に従い会計処理を検討する必要があると考えられる。また、近年では、企業会計基準委員会から「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取り扱い」（以下、ソフトウェア取引実務対応報告）や「工事契約に関する会計基準」が公表されるとともに、近年の事業内容の多様化・複雑化に伴って収益認識に係る会計処理の判断も困難性が増していることなどを背景に、日本公認会計士協会から「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」（以下、研究報告）が公表されており、これらも小売業における収益認識に係る会計処理実務を考える際の参考となる。

なお、平成27年3月の企業会計基準委員会において、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を踏まえた我が国における収益認識基準の開発に向けた検討に着手することが了承されており、収益認識に関する包括的な会計基準が開発される見込みであると考えられる。開発の動向次第では、小売業の収益認識に少なからぬ影響があることも考えられるため、今後の動向に注視が必要である。

4. 収益認識の具体的な会計処理

上記のとおり、収益認識は実現主義の原則によることになるが、小売業における実現主義の原則のあてはめ及び考えられる論点を記載する。

・ 収益の認識時点—いつ収益を計上するか？

「実現主義の原則」にしたがって、「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」の要件が満たされた時点で、収益を認識する。

「財貨の移転の完了」については、店頭での商品の販売（図表1. ①）であれば、消費者に対する商品の引き渡しにより要件を満たすため、特に論点はないと考えられるが、店頭では直接商品の受渡しがないカタログ販売（お中元・お歳暮など。図表1. ②）においては、消費者からの注文や入金があったとしても、商品を消費者に引き渡すまでは収益は認識できないものと考えられる。また、「役務の提供の完了」については、例えば、フランチャイズ運営者が、加盟者とのフランチャイズ契約締結時においてフランチャイズ加盟料を受領する際（図表1. ⑥）には、その加盟料を受領する見返りとしてどのような役務を提供する契約となっているかを確認の上、その対応する役務の提供や義務の履行の進捗に応じて収益を認識することになると考えられる（研究報告ケース59）。

・ 収益の測定—いくらで収益を計上するか？

収益の測定については、収益の額を「実現主義の原則」の「対価の成立」の要件により、取引当事者間で合意された値引きや割戻しを考慮した後の対価として受領する現金等の額で測定する。「対価の成立」については、例えば、ポイント制度（図表1. ③）を採用している企業においては、ポイントを付与する元となった売上取引において、付与するポイントを、当初から値引きやリベートのように販売条件の1つとしてとらえている場合には、付与するポイントは実質的には売上金額の一部減額という性格を有するため、売上金額から付与するポイント金額を控除した金額で収益を計上することになると考えられる。一方、付与するポイントと将来の商品との交換を、将来における消費者への販売促進に資する別個の取引としてとらえている場合には、ポイント金額を販売費及び一般管理費として計上し、収益は当初の売上金額にて計上することになると考えられる（研究報告ケース11）。

・ 表示方法—総額表示か純額表示か？

我が国においては、収益を総額表示するか、純額表示するかについては、企業会計原則に「総額主義の原則」が示されているが、これ以外には、ソフトウェア取引実務対応報告が参考となる。

ソフトウェア取引実務対応報告では、ソフトウェア取引を主たる対象としているが、そこでは「一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど）を負っていない場合には、収益の総額表示は適切でない」とされており、契約上、取引の当事者であるか代理人であるかにかかわらず、リスクの負担の観点から収益の総額表示と純額表示に関する判断が求められている。このような考え方は、ソフトウェア取引以外の収益の表示方法の検討にも参考になると考えられる。

小売業において、どのような取引が総額表示とされ、どのような取引が純額表示となるのかについて、考え方をまとめたものが以下の図表2である。会計処理のポイントは「通常負うべき様々なリスクを実質的に負担していないと考えられる場合には、手数料部分のみを純額で収益として表示することが適切と考えられる」という点である。

図表2 小売業における収益の表示方法が論点となる取引形態の例

取引形態	会計処理の考え方
消化仕入 (図表1. ④)	販売・購買取引における主たる責任(例えば瑕疵担保責任など)の有無、在庫リスクの有無、価格決定権の有無等を考慮し、 <u>通常負うべき様々なリスクを実質的に負担していないと考えられる場合には、手数料部分のみを純額で収益として表示することが適切と考えられる(研究報告ケース2)。</u>
フランチャイズ加盟者 に対する商品の販売 (図表1. ⑤)	販売取引における主たる責任の有無、在庫リスクの有無、価格決定権の有無、信用リスクの有無等を考慮し、 <u>通常負うべき様々なリスクを実質的に負担していないと考えられる場合には、手数料部分のみを純額で収益として表示することが適切と考えられる(研究報告ケース62)。</u>
不動産の転貸取引 (図表1. ⑦)	転貸取引における主たる責任の有無、価格決定権の有無、信用リスクの有無等を考慮し、 <u>通常負うべき様々なリスクを実質的に負担していないと考えられる場合には、手数料部分のみを純額で収益として表示することが適切と考えられる(研究報告ケース4)。</u>

なお、本文中の意見に関わる部分は執筆者の私見であり、有限責任監査法人トーマツの公式見解ではない。

(参考文献)

- 我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告)－IAS第18号「収益」に照らした考察－(会計制度委員会研究報告第13号)
- ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い(実務対応報告第17号)
- 『Q&A業種別会計実務6・小売』(中央経済社2013年 トーマツ コンシューマービジネス インダストリーグループ著)

今回記載した内容については、2013年3月に中央経済社から刊行された『Q&A業種別会計実務・6 小売』（トーマツ コンシューマービジネス インダストリーグループ著）にも詳細を記載していますので、ご参照ください。

また、本稿はデロイト トーマツ コンシューマービジネスメールマガジンにてご紹介した記事です。同メールマガジンでは、消費財、小売などのコンシューマービジネス業界におけるトピックスを配信します。

デロイト トーマツ グループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報をWebサイトに掲載し、その情報を「デロイト トーマツ メールマガジン」として無料で皆さまにお届けしています。

ご登録をご希望の方は、デロイト トーマツ グループ Webサイト(下記ご参照)からお申込みください。

ナレッジ > デロイト トーマツ メールマガジン www.deloitte.com/jp/mm

デロイト トーマツ メールマガジン

検索

配信お申し込み

メールマガジン一覧

- 総合メールマガジン
- 会計・監査メールマガジン
- IFRSメールマガジン
- ファイナンシャルアドバイザーメールマガジン
- コンシューマービジネスメールマガジン
- ライフサイエンス ニュースレター
- テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン
- Discover-
- チャイナ ニュース
- ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative
- 企業戦略・事業戦略 メールマガジン Next-
- リスクインテリジェンス メールマガジン



こちらのQRコードからもお申し込みいただけます



有限責任監査法人トーマツ

〒100-0005 東京都千代田区丸の内3-3-1 新東京ビル
Tel 03-5220-8600 Fax 03-5220-8601
www.deloitte.com

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社、税理士法人トーマツおよびDTI弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,900名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約210,000名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTLおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTLおよびそのメンバーファームについての詳細はwww.deloitte.com/jp/aboutをご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。