

# Q&A 業種別会計実務シリーズ⑤

## 小売

### コンシューマービジネスインダストリーグループ

トーマツではインダストリー活動の一環として、業種別の会計実務について研究を行っている\*1。そこで、本誌において、各業種の概要及び特徴となる会計処理について12回にわたり連載する。第5回となる4月号では、小売業について記載する。なお、文中意見にわたる部分は筆者の私見である。

## 1. 小売業の主な商慣習

### (1) 建値制度

#### ①制度の概要

建値制度とは、メーカーが設定する希望小売価格・標準小売価格（建値）を元に卸・小売段階の仕入値を決める制度である。戦後から続くメーカー優位の制度であり、メーカーが価格支配力を行使することで値下げによる乱売を通じたブランドイメージの毀損等を防ぐことができる。ただし、希望小売価格を厳守するよう圧力をかけることは、メーカーによる再販売価格維持行為・価格拘束行為とみなされ独占禁止法違反となる可能性がある。

#### ②近年の傾向

値引きを通じた安売りが（例えば、メーカー希望小売価格の3割引など）によるブランドイメージ低下を防ぐため、建値制度・リベート制度（下記（2）参照）を廃止し、オープンプライス制度やノープリントプライス制度に移行するメーカーが増加している。オープンプライス制度とは、メーカーが希望小売（卸売）価格を設定せず卸値のみを提示し、小売・卸売業者が自らの判断で自由に小売（卸売）価格決定を行う方式である。ノープリントプライス制度とは、希望小売価格を商品表示しない方式である。

### (2) リベート制度

#### ①制度の概要

リベートとは、商品の仕入量・販売量などの条件に応じて、メーカー・卸売業者が小売業者に支払う販売奨励金等である。リベートには、数量リベート（販売数量や販売額に応じて支払うリベート）や在庫処分のためのリベート（新製品導入前に旧製品の在庫一掃のために値下げした場合、値下分を保証す

るリベート）等さまざまな種類がある。

#### ②近年の傾向

近年、小売業者の巨大化に伴い、メーカーの価格支配力は弱まり、建値と実売価格の乖離が生じている。そのため、メーカーはその乖離を補填するため、多額のリベートや販売促進費を支払うことが多くなりつつある。この結果、小売業者による多額のリベート要求や、リベート目的の安売りを招いたため、建値制度と併せてリベート制度を見直すメーカーが増加している。

### (3) 消化仕入

#### ①制度の概要

消化仕入とは、小売業者により商品が販売されるまでの商品所有権はメーカー・卸売業者側にあり、小売業者は売れ残り商品を自由に返品することができる制度である。この制度には、小売業者が売れ残りリスクを負担せずに済む反面、安易な仕入による品揃えミスや売り場作りのメーカーへの依存等の弊害もある。

小売業者は「商品が店舗等に納品された時点」ではなく、「商品の販売時点」において仕入計上する。

#### ②近年の傾向

消化仕入は百貨店で多く見られる制度であるが、メーカー依存の売り場作りは百貨店の同質性に繋がる。そのため、近年では、百貨店が商品を買取り、品揃えを行い、売り場を編集する「自主編集売場」の導入や、自社オリジナルの商品の開発等、百貨店が主体的に独自性を訴求する動きが拡大している。

## 2. 小売業における売上の会計処理

### (1) 百貨店や大型の総合スーパー等での販売形態

店頭販売の他、百貨店や大型の総合スーパー等（以下「大型店」という）では、自社で運営する大型店に集客する手段として、商品の取りそろえを多様で魅力的なものとするために、その店舗内に多数のテナントを誘致することがある。このような取引にお

\*1 「Q&A業種別会計実務シリーズ」として2013年3月に12冊が出版される。

いて、大型店は不動産賃貸借契約に準じて一定の固定賃料又はテナント売上の一定割合等を賃料等として収受している場合がある。

また、大型店の商品仕入・販売形態として、1 (3) で触れた消化仕入と呼ばれる契約形態がある。この場合には、店頭販売であっても、在庫リスクなど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様々なリスクを負わないこともある。

この他、お中元・お歳暮などのカタログ販売やインターネットによる通信販売がある。この販売形態では、顧客が商品を注文してから商品を顧客に引き渡すまでに時間を要する場合がある。また、商品の仕入先（メーカー等）から顧客に商品を直送する場合もある。

## (2) 売上の会計処理の基本的な考え方

売上の会計処理を考えるに当たっては、一般的に、①計上時点、②表示方法、③計上金額の測定が主な論点となる。

### ①売上の計上時点について

売上は実現主義の原則に従い、「財貨の移転又は役務の提供の完了」と「対価の成立」の2つの要件が満たされた時点で計上する。

### ②売上の表示方法について

わが国には収益認識に関する包括的な会計基準は存在していない。しかし、ソフトウェア取引を対象とした企業会計基準委員会 実務対応報告第17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」及び日本公認会計士協会 会計制度委員会研究報告第13号「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－」に、売上計上の基本的な考え方や具体的な事例の考察が記載されており、これらが参考

となる。これらによると、一般的に、取引の当事者である場合は総額表示（売上と売上原価を両建て表示）、取引の代理人である場合は純額表示（売上と売上原価の差額を収益として表示）を行う。取引の当事者であるか否かについては、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）を負っているか否かにより判断される。リスクを負っている場合には取引の当事者と判断されることになる。そのため、販売契約上の取り決めにかかわらず、取引実態に応じて、リスク負担の観点から判断する必要がある。

### ③売上計上金額の測定について

売上は、実現主義の原則の「対価の成立」の要件を満たした、対価として受領する現金等の資産の額で測定する。売上は、取引当事者間で事実上合意された値引きや割戻しを考慮した後の金額で計上する。

## 3. 財務分析指標

一般的に小売業は、製造業などと比較して薄利多売であり、店舗コスト（家賃や設備費等）及び人件費をはじめとする販売管理費が高くなるため営業利益率が低い傾向にある。また、小売業はビジネスサイクルが早く、毎日売上を生み出すことが可能なビジネスであるため、営業キャッシュ・フローの十分な確保、つまり、日々の商売で儲けたお金を使い、いかにスピーディーに効率的にビジネスをまわしていくかが重要となる。例えば、潤沢な資金があれば、有力な出店候補地が見つかり次第、すぐに資金投入が可能となり、売上高の拡大に直結する新規出店を迅速に行うことができる。

図表1 業界別収益率

	小売業	非製造業	製造業	全業種
粗利率	32.5%	21.1%	24.2%	22.6%
販売管理費率	29.2%	16.9%	20.6%	18.9%
営業利益率	3.36%	4.16%	3.40%	3.76%

出所：日本経済新聞出版社「日経経営指標2011」。2010年3月末時点の数値。外国会社を除く、全国5証券取引所の上場企業が対象。小売は「大規模小売」の数値を使用。

一方、小売業は取扱品種の多さ・商品入替頻度の高さから在庫コントロールが難しく、不良在庫を抱えて経営が圧迫されるケースも見られる。そのため、在庫回転日数も重要管理項目となる。ただし、同じ小売業でも業態・取扱商品によって在庫回転日数の基準や在庫管理で気をつけるポイントが異なる。

小売業が取り扱う商品のなかでも、食品は商品の

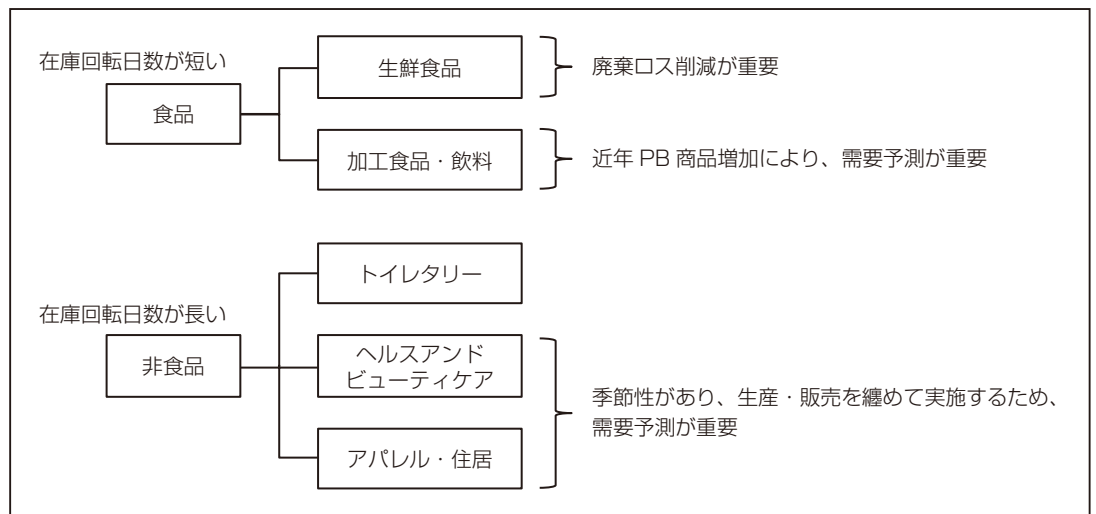
保存可能期間が短いため在庫回転日数が短くなる。このような商品特性から過剰在庫となることは少ないが、一方で、数日又は数時間で賞味期限を迎え、商品価値がなくなるため、特に肉、野菜、魚、惣菜等の生鮮食品の場合には、賞味期限切れの商品を処分することによって起こる損失である廃棄ロスを減らすことが重要となる。

飲料・ドライフーズなどの温度管理の必要がない加工食品は、生鮮食品と比べると、賞味期限管理や季節性がそれほどではなく、また、日々の追加補充が可能のため、需要予測や在庫管理は比較的容易といえる。ただし、近年増加しているPB商品（小売業が企画・開発し、メーカーに製造委託するプライベートブランド商品）の場合には、通常のNB商品（メーカーの商品であるナショナルブランド商品）と異なり、アパレルなどと同様にある程度の期間に販売する数量を事前にまとめて発注する必要があり、未引取在庫が発生することがある。そのため、高度な需要予測が求められ、在庫管理が難しくなっ

ている。

これに対して、非食品は在庫回転日数が比較的に長いので、過剰在庫を避けるための需要予測が重要となる。特に、ヘルスアンドビューティケア（洗剤などの日用品や化粧品など）やアパレル、住居などは商品に季節性があり、3カ月程度の単位で生産・販売を行うため、より正確な需要予測による適性在庫の設定が求められる。小売業ではシーズンごとにセールが行われているのをよく見かけるが、これは次シーズンに入る前に商品を売り切る必要があるためである。

図表2 商品別特徴



図表3 業態別在庫回転日数比較

	百貨店	食品スーパー (SM)	コンビニエンスストア (CVS)
棚卸資産回転日数 (日)	16.7	13.9	5.9

出所：日本経済新聞出版社「日経経営指標2011」

以上