

消化仕入の会計処理・実務対応

古市 岳久 太陽グラントソトン・アドバイザーズ(株)
公認会計士

高橋 正明 太陽グラントソトン・アドバイザーズ(株)

◆ Summary ◆

本稿では、百貨店やスーパーなど一部の小売企業における日本特有の商慣行である消化仕入について、新収益基準の適用によりどのような影響があるかを解説する。具体的には、消化仕入とはどのような契約実務か、売上高をはじめとした財務指標にどのような影響があるか、消費税対応、ポイント制度との関係性などについて触れている。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見である。

I 買取仕入と消化仕入

はじめに、消化仕入という契約実務について整理したい。メーカーや卸売企業(以下「サプライヤー」という。)と、百貨店やスーパー(以下「小売」という。)の間の契約には、大きく買取仕入・消化仕入・委託仕入という3つの契約形態がある。このなかで、委託仕入については、小売がサプライヤーから商品販売の委託を受け、商品販売による手数料を受け取る形式であるが、本稿では新収益基準の適用による消化仕入契約の会計処理への影響にフォーカスして説明するため、委託仕入についての詳細な記述は割愛する。

買取仕入とは、小売がサプライヤーから商

品を買い取り、小売側の責任で消費者に販売する取引であり、通常の仕入販売の取引形態である。小売が仕入を行った時点で商品の所有権はサプライヤーから小売に移転し、小売は在庫リスクを負って商品を自己の責任で販売することになる。小売側からすると、売れ残りのリスクを避けるため、できるだけ売れ筋商品を仕入れたり、売れ残りそうな商品は値引き等を通じて早期の販売を試みたり、棚卸減耗を極力なくするための在庫管理を徹底するなどのインセンティブが働く。サプライヤー側からは、在庫リスクを負わないというメリットがあるものの、店頭で陳列する商品を選べない、商品の値崩れを起こすリスクがあるなどの側面がある。

一方、消化仕入とは、小売が消費者に商品を販売したタイミングで、売上と仕入が同時に発生する取引形態である。小売側の仕入のタイミングは、消費者に販売する時点まで繰り延べられるため、小売は在庫リスクを負わない。逆に、サプライヤー側が在庫リスクを負うため、店舗での販売商品の選定や価格決定権はサプライヤー側が持つ。小売側は在庫リスクを負わないという点が大きなメリット

〔図表1〕 買取仕入と消化仕入に関する小売側の検討

	買取仕入	消化仕入
仕入計上のタイミング	商品仕入時	商品販売時
在庫リスク	有	無
仕入商品の選定権	有	無
販売価格の決定権	有	無

であり、サプライヤーは陳列商品を自社で決められるとともに、価格コントロールが可能となる（図表1参照）。

II 現行の収益基準と新収益基準での消化仕入に関する会計処理

1 現行の収益基準における消化仕入の会計処理

現行の収益基準においては、財・サービスの提供と対価の受領という要件を満たした時点で収益を認識する「実現主義」の原則のもと、小売が消費者に商品を販売した時点で売上高および仕入高を総額計上しているケースがほとんどである。小売から消費者への販売時点で役務の提供は完了し、販売価格分の現金等を受領しているため、実現主義に照らして整合的な会計処理である。仕入側についても、消費者に商品が販売された時点でサプライヤーは小売側の仕入金額で売上高を計上するため、両者の債権債務は一致する。

消費者への販売価格が1,000、サプライヤーからの仕入価格が800の場合、小売が商品を仕入販売したときの会計処理は以下のようになる。簡略化のため、消費税は無視している（消費税との関係についてⅢ2を参照され

たい）。

現預金	1,000	売上高	1,000
仕入(売上原価)	800	買掛金	800

2 新収益基準における消化仕入の会計処理

新収益基準においては、適用指針（企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」）の設例28において、消化仕入の会計処理が「我が国に特有な取引等についての設例」として記載されている。当該設例によれば、消化仕入において小売は「本人と代理人の区分」における「代理人」に該当するため、販売代金と仕入代金の差額を手数料収入として処理することが明示された。商品が消費者に販売される前に小売がその商品を「支配」している場合には小売は「本人」に該当し、収益は総額で計上、「支配」していない場合には小売は「代理人」に該当し、収益は純額計上となる（適用指針39項、40項、43項）。消化仕入においては、小売は在庫リスクも負わず、店舗内での商品管理や商品の価格決定も行わないことから、商品を「支配」していないと判断されている。この

Profile

ふるいち・たけひさ◇太陽グラントソントン・アドバイザーズ(株) パートナー 公認会計士。FRS 導入支援業務および内部統制構築支援業務（国内外）等の総合的なアカウンティングアドバイザーサービス業務のほか、M&Aに関連した財務調査や企業価値評価等のトランザクションアドバイザーサービス業務に従事。グループの太陽有限責任監査法人のパートナーを兼務。

たかはし・まさあき◇太陽グラントソントン・アドバイザーズ(株) ITコンサルティング マネジャー。大手日系Sierを経て、2017年より現職。多数の大規模ERP導入プロジェクトでの経験をベースに、グループIT投資計画の立案、海外子会社IT統制、システム運用マネジメント、ITデューデリジェンスなど、ITアドバイザーとして幅広いIT関連コンサルティング業務に従事している。

場合、前述1のケースにおける新収益基準での会計処理は以下のようになる。

現預金	1,000	買掛金	800
		手数料収入	200

売上高全体に占める消化仕入の割合が高い小売においては、新収益基準の適用により、売上高が大幅に減少することになると予想される。大丸などの百貨店を運営するJ. フロント リテイリング(株)では、2018年2月期よりIFRSを適用し、消化仕入に係る売上高を純額で処理している。同社の有価証券報告書の日本基準の要約財務諸表とIFRSの財務諸表を比較すると売上高が大幅に減少しており、これにともなって売上高利益率の各指標も大幅に変化している(図表2)。これは主に消化仕入による売上高の純額計上の影響であると推測される。

Ⅲ 実務上のポイント

前章でも述べたとおり、新収益基準が適用されると消化仕入における売上が純額計上されることにより、売上高・売上原価が大きく減ることになる。これに派生して、他の実務にも影響が及ぶため、本章ではそのポイントを解説する。

1 業績評価・KPIへの影響

新収益基準が適用されると消化仕入における売上高・売上原価が大きく減るため、それを用いた財務指標(売上高・売上高利益率・債務回転率など。以下「売上系KPI」という。)の数字も大きく変わってくる。そのため、売上系KPIを業績評価(事業評価・店舗評価・テナント評価・社員の人事評価など)に利用

〔図表2〕 J. フロント リテイリング(株)
日本基準とIFRSの売上比較

損益指標(単位:百万円)	日本基準	IFRS
売上高	947,879	469,915
売上総利益	225,972	212,935
営業利益	41,220	49,546
当期利益	29,388	31,855
収益性指標	日本基準	IFRS
売上総利益率	23.8%	45.3%
営業利益率	4.3%	10.5%
当期利益率	3.1%	6.8%

(注) 上記財務数値には、消化仕入の純額計上以外の影響も含まれる。

(出所) J. フロント リテイリング(株) 2018年2月期有価証券報告書より筆者作成。

している場合、数値への影響を明確にしたうえで今後の使い方を再検討することが必要だ。

小売においては買取仕入と消化仕入が混在していることが普通であり、そのため基準変更に伴う売上高への影響度合いは買取仕入と消化仕入の比率(以下「消化仕入比率」という。)に大きく依存することになる。これはセグメント(商品種別、テナント、店舗、エリアなど)別の売上高においても同様であるため、セグメントごとの業績を横並び評価する目的では、売上系KPIは非常に使いにくくなると考えられる。

例として、消化仕入比率の異なる店舗別の売上高・利益率が基準変更によりどう変わるかを図表3に示した。現行基準(左)の数字から得られる印象と新基準(右)の数字から得られる印象は大きく違うことがわかっていただけだろうか。小売各社においてはこのような実態を把握したうえで、業績評価に用いるKPIを改めて議論することが必要である。場合によっては、売上系KPIを業績評価に用いないようにする、といった思い切った判断もありうると思う。

〔図表3〕 基準変更による売上系 KPI の変化

店舗	消化仕入 比率	現行基準			新基準		
		売上高	売上総利益	売上総利益率	売上高	売上総利益	売上総利益率
東京店	80%	12,000	2,400	20%	4,320	2,400	56%
名古屋店	60%	8,000	1,600	20%	4,160	1,600	38%
大阪店	50%	9,000	1,800	20%	5,400	1,800	33%

※委託仕入取引はないものとする（買取仕入および消化仕入のみ）

※消化仕入比率＝消化仕入売上高（現行基準）÷売上高（現行基準）

※買取仕入・消化仕入とも売上総利益率は同じとする

2 純額での収益認識と消費税

消化仕入取引の収益を純額で計上する場合の消費税の取扱いについて記載する。2018年5月に、新収益基準の公表を受けて、国税庁が収益認識に関する税務上の一連の取扱いを公表した。消費税については、収益が総額で計上された場合でも、純額で計上された場合でも課税売上および課税仕入の対価は不変（総額ベース）であるため、従来どおり総額ベースでの売上高・仕入高の金額に基づいて仮受消費税、仮払消費税が計上されることになる。

前述Ⅱ2（新収益基準）のケースで消費税を考慮すると以下のような会計処理となる。

現預金	1,080	買掛金	864
		手数料収入	200
仮払消費税 ⁽⁺¹⁾	64	仮受消費税 ⁽⁺²⁾	80

(*1)：課税仕入れの対価800×8%

(*2)：課税売上の対価1,000×8%

会計処理としては上記のとおりとなるが、実務的には財務会計上は純額で売上高を計上しつつ、消費税計算のための課税売上・課税仕入をあわせて把握しておくことが必要となる点に留意が必要となる。この点は、システムの対応が必要となると考えられる（Ⅳ情報システム対応のポイント参照）。

3 ポイント制度との関係性（独立販売価格の考え方）

小売においては、ポイント制度を整備している企業も多く、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムとしてポイント制度の会計処理を検討する必要がある。ポイント制度の会計処理の詳細については、他の稿（次号掲載予定）に説明を譲るが、ここでは消化仕入取引を純額で収益認識する場合に、対価を商品とポイントに按分する際の独立販売価格を総額ベースで考えるか純額ベースで考えるかという論点について触れたい。

これまでの事例同様、販売価額1,000、仕入価格800で、販売価格に対して5%のポイント計50ポイントを付与し、将来40ポイントの使用が見込まれるというケースを想定する。なお、1ポイントあたりの価値は1とする。収益計上額は純額の200であり、商品の独立販売価格を、総額ベースの売上高1,000とみなす場合の計算は以下となる（商品販売時点のみ）。

現預金	1,000	買掛金	800
		手数料収入 ⁽⁺¹⁾	192
		契約負債 ⁽⁺²⁾	8

(*1)：200×(1,000÷(1,000+40))

(*2)：200×(40÷(1,000+40))

一方で、商品の独立販売価格を純額ベースの売上高200とする場合は以下の計算となる。

現預金	1,000	買掛金	800
		手数料収入(*1)	167
		契約負債(*2)	33

(*1) : $200 \times (200 \div (200 + 40))$

(*2) : $200 \times (40 \div (200 + 40))$

上記のとおり、商品の独立販売価格を純額ベースとする場合、商品に配分される対価が小さくなるため、商品販売時の収益が小さくなることになる。純額で収益計上する場合の独立販売価格の考え方については、新収益基準に明記されていない。

筆者の私見では、ポイント制度はカスタマー・ロイヤルティ・プログラムであるため、独立販売価格を消費者側から考慮することが理論的であるとすると、商品の独立販売価格はあくまで総額ベースの売上高（上記のケースでは1,000）とするのが自然と考える。消費者からすれば、小売で販売されている商品が買取仕入の商品であろうが、消化仕入の商品であろうが、消費者が購入する商品の価格に対して一定のパーセンテージのポイントが付与されると考えるからである。新収益基準における消化仕入の会計処理を考えるうえで、本論点について各小売で検討・整理することが求められるであろう。

IV 情報システム対応のポイント

最後に、新収益基準により消化仕入の会計処理が変わることに伴う情報システムへの影響と対応について考えたい。とはいえ、会計システムを始め、販売管理／POSシステム、購買／在庫管理システムなどの構成や仕訳生成の仕方は各社各様であり、一概にどの程度の影響が出るのかを示すことは難しいため、ここでは対応方法を決めるためのポイントを

整理する。

1 消化仕入取引の区別

まず、消化仕入の会計処理を行うためには販売管理／POSシステムおよび購買／在庫管理システムにおいて各取引が消化仕入なのか否かを区別し、消化仕入に係る取引高がわかるようになっていることが必須となる。このためには、各システムが以下の要件を満たしている必要がある。

- 発生した取引が消化仕入取引（代理人取引）なのか、そうではない買取仕入取引（本人取引）なのかの区分情報を取引ごとに保持できる
- 上記区分の判別を、マスタ等を用いて自動的に行うことができる
- 上記区分ごとの取引高を一覧表示できる
百貨店など消化仕入比率が大きい企業のシステムであれば、消化仕入での売上時に仕入の自動処理を行っている場合が多く、これらの要件はすでに満たしているものと考えられる。しかし、消化仕入比率が小さい企業の場合は消化仕入の仕入処理を自動ではなく人手の運用で行っていることも考えられ、取引の区分情報をシステム上に保持していない可能性もある。その場合、これが実現できるようにシステムを改修することが必須である。

2 会計システムへの連携（仕訳生成）方法の確認

次にシステムへの影響を見極めるため、販売管理／POSシステムおよび購買／在庫管理システムから会計システムへの連携方法（仕訳生成方法）を確認する。

自動連携を行っておらず、各システムから

〔図表4〕マニュアル補正仕訳による対応方法

●実現したい消化仕入の仕訳

現預金	1,080	買掛金	864
		売上高	200
仮払消費税	64	仮受消費税	80

●現行システムから接続される仕訳

現預金	1,080	売上高	1,000
		仮受消費税	80
仕入(売上原価)	800	買掛金	864
仮払消費税	64		

●マニュアル入力する補正仕訳

売上高	800	仕入(売上原価)	800
-----	-----	----------	-----

得られる情報を用いてマニュアル仕訳投入を行っているのであれば、前項のシステム要件さえ満たせていれば仕訳を作るための情報が取れるため、これ以上のシステム対応は不要となる。

一方、自動連携を行っている場合は続けて以下の対応を検討する。

3 マニュアル補正仕訳入力による対応可否の確認(図表4)

会計システムへの自動連携を行っている場合は、消化仕入の取引についてはⅡ2のような純額計上の仕訳が連携され、買取仕入の取引については従来の総額計上の仕訳(Ⅱ1)が連携されるようにシステムを改修することが必要となる。

ただし、一定の条件を満たせばシステムには手を入れず、運用で簡便に対応できる場合があるため、それを先に確認する。具体的な条件は以下のとおり。

- 連携先となる会計システムの目的は財務会計のみであり、連携内容に店舗別・商品群別等の複雑な管理会計の要素を含んでい

ない

- 連携時の仕訳生成は月に一度であり、連携される仕訳数も多くはない

この条件を満たすようであれば、消化仕入であっても従来同様の仕訳で一旦会計システムに連携し、その後購買／在庫管理システムにて消化仕入の仕入高を確認したうえで、補正仕訳(消化仕入の仕入高と売上高を相殺させる)を会計システムにマニュアル登録する方法での対応も検討可能である。もちろん手作業が増えることによって生じるリスクの回避を考慮する必要はあるが、仕訳数が多くなれば決算業務に与える影響も限定的と考えられる。

逆に、連携先の会計システムで管理会計を行っていたり、仕訳数が膨大であると、補正仕訳のマニュアル登録自体の負荷が高くなり現実的な解決策とはいえなくなるため、システムによる対応の検討が必要となる。

4 消化仕入における仕訳生成の分離

マニュアル補正仕訳による簡便的な運用対応が難しい場合、システム自動連携機能を改修することによる対応を検討する。消化仕入についての仕訳を会計システムに自動連携するためには、まずは連携元となる販売管理／POSシステムおよび購買／在庫管理システムにおいて、消化仕入と買取仕入で違う仕訳を生成できるようにする必要がある。

それぞれのシステムにおいて現行の会計基準化では消化仕入でも買取仕入でも仕訳は総額ベースで変わらないため、これらを分けて仕訳生成ができるような仕様になっていない可能性も高く、その場合は比較的大きめのシステム改修が必要となる。特に複数取引をま

〔図表5〕 現行システムにおける仕訳例

●販売管理/POS システムから生成される仕訳

現預金	1,080	売上高	1,000
		仮受消費税	80

●購買/在庫管理システムから生成される仕訳

仕入(売上原価)	800	買掛金	864
仮払消費税	64		

とめて日次・月次などで仕訳生成しているような場合は、これらの分離ができていない可能性が高いことに留意いただきたい。

5 消化仕入における収益純額計上

消化仕入と買取仕入における仕訳生成の分離を行ったうえで、消化仕入における仕訳を収益純額計上となるようにシステム改修を行う。多くの場合は、「現預金／売上高」の仕訳を販売管理／POS システムから、「仕入(売上原価)／買掛金」の仕訳を購買／在庫管理システムからそれぞれ別々に生成しているため(図表5)、いきなり直接的に純額収益を計算して計上することは難しいと考えられる。

そこで、以下のような対応を行い、間接的に純額計上の仕訳を生成することが現実的である。

- 販売管理／POS システムから生成される仕訳の売上高を、消化仕入の場合は別の売上勘定(例:売上高(純額))に変更する。この勘定は課税売上への対価として扱われるようにする。
- 購買／在庫管理システムから生成される仕訳の仕入(売上原価)を、消化仕入の場合は新たな売上控除勘定(例:売上控除(純額))に変更する。この勘定は課税仕入の

〔図表6〕 簡便的な対応例

●販売管理/POS システムから生成される仕訳

現預金	1,080	売上高(純額)	1,000
		仮受消費税	80

●購買/在庫管理システムから生成される仕訳

売上控除(純額)	800	買掛金	864
仮払消費税	64		

対価として扱われるようにする。

- 会計システムにおいて、上記2勘定を相殺して売上高(もしくは手数料収入)として帳票類に表示できるようにする。図表6を例にとると、売上高(純額)と売上控除(純額)を相殺した200を売上高(もしくは手数料収入)として帳票類に表示できればよい。

これにより、買取仕入は総額で、消化仕入は純額で収益認識でき、消費税への対応も可能となる。

6 直接的な純額計上を行う方法

消化仕入で収益を純額計上する場合の仕訳は前述Ⅲ2に示したとおりであるが、実はここまでの検討では、この仕訳をそのまま直接的に自動連携できる対応案は挙げられていない。結論からいえば、これは現実的に対応が難しいと考えられるためであるが、最後にどのようなハードルがあるのかを確認しておこう。

- (1) 仕訳生成元システムの大規模改修が仕訳生成のための別システム構築が必要となる
前項でも触れたとおり、「現預金／売上高」の仕訳を販売管理／POS システムから、「仕入(売上原価)／買掛金」の仕訳を購買／在庫管理システムからそれぞれ別々に生成して

いることが一般的である。しかし、純額計上のためには売上高と仕入（売上原価）を把握して差し引くという処理が必要となるが、この2つの情報を両方持っているシステムが存在していない。

そのため、これを実現するためにはどちらかのシステムに情報を集約し、仕訳生成の仕方を根本的に変更する大規模改修を行うか、情報を集約して純額計上のための仕訳を生成するための別システムを構築する必要がある。どちらの方法にしてもかかるコスト・時間は前項までで紹介した方法に比べ、格段に高くなると考えられる。

(2) 課税売上の対価・課税仕入の対価の把握が難しい

Ⅲ 2でも説明したとおり、消化仕入で収益を純額計上する場合においても消費税の取扱は総額計上する場合と変わらないため、システム上はⅢ 2の仕訳を実現しながら、さらに仕訳には表れない課税売上の対価・課税仕入の対価を会計システムに別途連携する必要がある。

しかし、筆者の知る限りでは、課税売上の対価・課税仕入の対価の情報を会計システム側で仕訳以外の追加情報として受け取することは、一般的な仕様上難しいと考えられる。その場合、これを実現しようとする会計システム側においても大規模なシステム改修（カスタマイズ）が必要になってしまうと考えられる。