



# KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol. 32

September 2018

---

**【経営 Topic ④】**

新収益認識基準が企業経営に与える影響の考察  
～業種別シリーズ 小売流通業～

[kpmg.com/jp](http://kpmg.com/jp)

# 新収益認識基準が企業経営に与える影響の考察 ～業種別シリーズ 小売流通業～

有限責任 あずさ監査法人

アカウントティングアドバイザーサービス

シニアマネジャー 宇都本 賢二

企業会計基準委員会（ASBJ）は平成30年3月30日、「収益認識に関する会計基準」および「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「新収益認識基準」という）を公表しました。新収益認識基準は、国際的な会計基準との整合性を重視しており、国際財務報告基準（IFRS）第15号および米国基準（ASC606）と一部を除きほぼ同様の内容となっています。

新収益認識基準を適用することによって、売上高に影響が生じる可能性があります。新収益認識基準の適用は、単なる会計処理の問題に留まらず、業務やシステム、経営管理への影響が生じることも考えられます。本稿より複数回にわたり、特に重要な影響を受けることが想定される業種を取り上げ、設例を挙げながら、企業経営に与える影響と課題を解説します。本稿では小売流通業に焦点をあてて解説します。



宇都本 賢二  
うつもと けんじ

## 【ポイント】

- 小売流通業において特に重要な影響を受ける取引としては、代理人取引、ポイントプログラムがある。
- 従来、総額で売上計上していた取引が、新収益認識基準のもとでは代理人取引と判定された場合、売上計上額は売上総利益・手数料相当の純額となり、売上高が大幅に減少する。
- ポイントプログラムを採用している企業は、従来、各期末でのポイント残高を引当金として費用処理していたが、新収益認識基準のもとでは、売上を販売した商品と付与したポイントに配分したうえで、ポイントに配分された売上は、実際にポイントが使用されるまで繰延べられるため、売上高の計上時期が従来とは異なる。
- 新収益認識基準の適用によって売上高が変動する場合には、業績評価の在り方を見直す必要が生じる可能性がある。

## I. はじめに

新収益認識基準では、財またはサービスを企業が自ら提供するのか(本人取引)、他の当事者によって提供されるように手配するのか(代理人取引)の判定を要求しています。また、新収益認識基準では、収益を認識する単位は、現状の取引ベースではなく、企業が顧客に対して財またはサービスを提供する約束(以下「履行義務」という)の単位とすることとしています。

小売流通業において、財またはサービスを顧客へ提供する際に、「本人代理人取引の検討」が必要となる場合があります。また、近年販売戦略の一環として採用する企業が増えている「ポイントプログラム」については、収益を認識する単位および収益計上時期が変わる場合があります。以下、「本人代理人取引の検討」「ポイントプログラム」について、新収益認識基準の概要、企業経営に与える影響と課題について解説します。

## II. 本人代理人取引の検討

### 1. 新収益認識基準の概要

企業による顧客への財またはサービスの提供に他の当事者が関与している場合、自社が「本人」であるか「代理人」であるのかを判定する必要があります。

本人か代理人かの判定は、顧客に財またはサービスが提供される前に企業が当該財またはサービスに対する支配を獲得しているか否かがポイントになります。企業は支配の定義(当該資産の使用を指図し、当該資産から得られる便益のほとんどすべてを享受することができる)および3つの指標(約束の履行に対する主たる責任、在庫リスク、価格裁量権)を総合的に勘案しながら本人か代理人かを判定することになります。

### 2. 会計処理 (ex. 売上高100、原価90の場合)

#### (1) 本人取引となる場合

(借方)	現金預金	100	(貸方)	売上高	100
(借方)	売上原価	90	(貸方)	買掛金	90

#### (2) 代理人取引となる場合

(借方)	現金預金	100	(貸方)	売上高	10
			(貸方)	買掛金	90

### 3. 具体例 (いわゆる消化仕入取引のケース)

#### (1) 前提条件

- A社はショッピングセンターを運営し、複数の専門店がショッピングセンター内でテナントとして営業している。
- 日々のテナントでの売上現金は、営業時間終了後にA社に預けられ、一定額を差し引いて翌日にA社からテナントに支払われる。
- テナントでの品揃え・値決めについては、テナント自身の裁量で行われる。
- 商品が売れ残った場合等のリスクについては、テナントが負っている。

#### (2) 解説

A社は、この消化仕入取引を本人として会計処理すべきか、代理人として会計処理すべきか検討するにあたり、まず顧客に提供する特定された財またはサービスを識別し、次にその財またはサービスが顧客に移転される前にA社が支配しているかどうかを評価します。この取引において提供される財またはサービスとは、テナントが販売する商品であり、A社は、顧客に対して約束の履行に関する主たる責任を負っているわけではありません。また、A社は、商品の在庫リスクを有しておらず、販売価格の裁量権もありません。

以上より、A社は、顧客に商品の支配が移転する前にその商品を支配しておらず、この取引における代理人と考えられますので、A社の売上高は、手数料相当額となります。

### 4. 企業経営に与える影響と課題

代理人取引と判定された場合、制度会計上の売上高は純額(従来の売上総利益相当額)となり売上高が大幅に減少します。そのため、IR情報、社内業績評価についての検討が必要になります。

IR情報としては、例えば、中期経営計画において目標売上高や目標売上高利益率を掲げている企業は、新収益認識基準適用後の売上高をベースとした目標数値への見直しが必要になります。

社内業績評価についても制度会計上の売上高を業績評価に用いている企業は、新収益認識基準適用後の売上高をベースとした業績評価指標へ見直すのか、それとも、従来の売上高と同等の指標(例えば、取扱高)を維持することにより実質は現行の業績評価指標を継続するのか、検討する必要があります。いずれの場合であっても、関係者の理解が得られるように業績評価制度の見直しを検討する必要があります。

また、業務への影響としては、取引類型ごとに契約内容から総額表示と純額表示を区分する仕組みが必要です。さらに従来は総額で会計処理していた取引で、今後、純額となる取引については、取引時から純額で会計処理するのか、取引時は総額で会計処理し報

告時のみ純額へ組替えるのかを検討し、対応した業務プロセスの変更が必要になります。

さらに、取引時は総額で会計処理し報告時のみ純額へ組替える場合であっても、日次や週次のように高い頻度で純額による業績報告が求められる場合は、業績評価のレポートに係るシステムの改修も検討することになります。

### III. ポイントプログラム

#### 1. 新収益認識基準の概要

企業は、顧客に対して、追加的な財またはサービスを無料または値引きした価格で取得できるオプションを付与することがあります。例えば、ポイントプログラムがこれに該当します。

この付与したポイントが、契約を締結しなければ受け取ることができない、すなわち顧客に商品販売（またはサービスを提供）することによって付与された場合、付与したポイントを別個の履行義務としなければならない、取引価格を商品販売（またはサービス提供）と付与したポイントに、独立販売価格（通常の販売価格）の比で配分しなければなりません。そして、当該ポイントが行使された時に対応する収益を認識します。

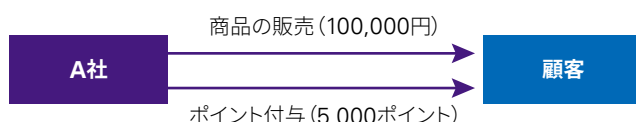
なお、商品の販売等に基づかないポイントの付与（例えば、誕生日ポイントやアンケートに回答した場合に付与されるポイント）は履行義務ではなく、引当金として処理されることになります。

#### 2. 具体例および会計処理

##### (1) 前提条件

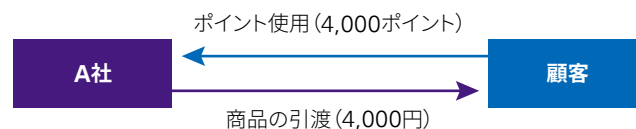
##### <X1年度>商品販売時

- A社は自社の店舗で商品を購入した顧客向けのポイントプログラムを導入している。このプログラムでは、顧客は100円購入するごとに5ポイントを付与される。顧客は、このポイントを使用することにより、A社の店舗で将来購入する際に、1ポイント=1円の値引きを受けることができる。
- A社は、X1年度に100,000円の商品を販売し、顧客に将来使用可能なポイントを5,000付与した。A社は、当該ポイントに関しては80%にあたる4,000ポイントのみが交換されると予測し、ポイントの独立販売価格を1ポイント=0.8円と見積もった。



##### <X2年度>ポイント使用時

- X2年度に予想どおり、4000ポイントが使用された。



##### (2) 解説

##### <X1年度>商品販売時

X1年度にA社が自社の店舗の顧客に付与したポイントは、顧客がA社の店舗で商品を購入した時に付与されるものであるため、A社が顧客に対して付与したポイントは、別個の履行義務となります。したがって、A社は、商品とポイントのそれぞれの独立販売価格に基づき、取引価格を次のように配分します。

ポイントの独立販売価格を算定する際には、将来、ポイントが財またはサービスへ交換される予測割合を乗じる必要がある点、留意が必要です。

(単位:円)

履行義務	独立販売価格	配分比率	配分額
商品	100,000	96.154%	96,154
ポイント	(※1)4,000	3.846%	3,846
合計	104,000	100%	100,000

(※1)ポイントの独立販売価格5,000×予測交換割合0.8

(借方) 現金預金 100,000 (貸方) 売上高 96,154  
(貸方) 契約負債 3,846

##### <X2年度>ポイント使用時

予測どおり付与されたポイントが使用されたため、ポイント使用による収益を認識します。

(借方) 契約負債 3,846 (貸方) 売上高 3,846

なお、上述では、取引が発生した都度、売上高と契約負債を区分する会計処理を示していますが、実務上は、月次や四半期ごとのように一定期間のポイントの受払いおよび対象取引を把握し、その時点でのポイントへの取引価格の配分比率（ポイント単価）とポイント数を集計して、まとめて会計処理することも想定されます。

#### 3. 企業経営に与える影響と課題

ポイント制度を採用している場合の具体的な会計処理例を解説しましたが、実際には日によって付与されるポイント数が変わったりと、商品の販売とは関係なくポイントを付与する場合もあるかと思えます。

新収益認識基準では、ポイント付与の対象となる商品とポイントへの取引価格の配分が必要になりますので、適切な会計処理ができる体制が必要です。すなわち、ポイントへの取引価格の配分比率（ポイント単価）をいかに見積もるか、いったん付与されたポイントには色はついていないので、別個の履行義務として取引価格を配分すべきポイントと、その必要がないポイントをいかに区別するかが、実務上の課題であると考えられます。ポイント単価の見積りやポイントの区別にあたっては、一定の仮定に基づいて対応せざるを得ないと考えられ、その仮定の如何によって、売上高が変わってしまうため、慎重に判断することが求められます。

また、売上高が変動しますので、II. 本人代理人取引の検討時の課題と同様、今後のIR情報、社内業績評価への反映をどのように実施していくか、検討が必要です。

## IV. 最後に

小売流通業において、特に重要な影響を受ける取引として、本人代理人取引の検討とポイントプログラムについて解説してきました。実際、IFRSを任意適用している小売流通業の中には、業種の特性から前述の消化仕入取引相当分につき、売上高が大幅に減少している企業も見られます。

最も重要な経営指標のひとつと考えられる売上高の大幅な変動は、単なる会計基準の変更として経理部門のみが対処する問題ではなく、販売を担当する営業部門や中期計画の見直し等を行う経営企画部門、さらには、業績評価連動の給与・賞与体系を立案する人事部門等も巻き込んで対応すべきと考えられます。

### 収益認識コンテンツ

ウェブサイトでは、収益認識に関する情報を紹介しています。  
[kpmg.com/jp/revenue](https://kpmg.com/jp/revenue)

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
アカウントティングアドバイザーサービス

シニアマネジャー 宇都本 賢二  
TEL : 03-3548-5120 (代表電話)  
[kenji.utsumoto@jp.kpmg.com](mailto:kenji.utsumoto@jp.kpmg.com)

## KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com  
kpmg.com/jp

kpmg.com/jp/socialmedia



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2018 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2018 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.