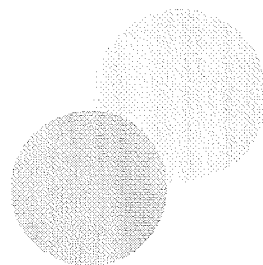


2010 冬の無料公開セミナー



科目別プレレクチャー

上級レベルアップセミナー 〔簿記論〕

古くて新しい！ 商品売買

TAC 税理士講座

＜TAC＞無断複写・複製を禁じます

テーマS

古くて新しい！商品売買

重要度 ★★★

第60回本試験に出題された総記法、実はその他にも商品売買の会計処理方法等は存在します。また、企業会計基準委員会(ASBJ)より『収益認識に関する論点の整理』も公表され注目されています。様々は会計処理方法等を習得しライバルにアドバンテージをつけ、会計のトレンドを知っておこう！

「概要」では、セミナーの位置付けを確認し、商品売買における会計処理の考え方(特に商品売買の目的)を理解しましょう。また、収益認識に関する会計基準について、今後の方向性を紹介します。

「分記法・総記法・小売棚卸法」では、商品売買の考え方の基礎を確認します。ポイントは、単一の商品勘定を使用した会計処理の変遷となります。

「売上原価対立法・二分法・三分法」では、改めて既存の知識の確認をします。ポイントは、単一の商品勘定を分割した会計処理の変遷となります。

さらに、「出題実績」では、どの程度のレベルの問題が本試験において出題されているのか、体感しましょう。



このテーマの学習内容

テーマ番号	学 習 内 容	ページ数
S-1	概要	P2～P3
S-2	分記法・総記法・小売棚卸法	P4～P13
S-3	売上原価対立法・二分法・三分法	P14～P23
S-4	出題実績	P24～P30

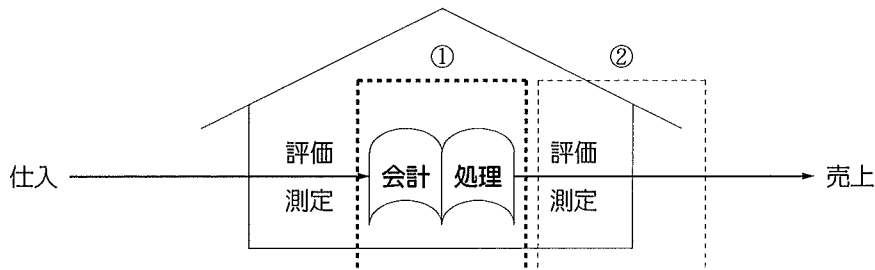
S-1 概要

1 当セミナーの位置付け

下図を見て頂きたい。商品売買の流れを示したものである。当セミナーでは主として、①の範囲を紹介する。商品売買には、様々な会計処理があることを確認し、商品売買の考え方とそれぞれの会計処理を結びつけ、有機的に理解して頂くことを目的としている。

なお、将来の会計の方向性を示すものとして、国際財務報告基準(IFRS)は無視できないものである。詳細については、「IFRS本格上陸！これだけは押さえておきたい重要論点」に出席して頂くことを推奨する。

また、②の範囲は、現在検討されている『収益認識に関する論点の整理』の範疇である。詳細については、「財務諸表論の上級レベルアップセミナー」に出席して頂くことを推奨する。



2 商品売買の会計処理

商品売買の会計処理には、分記法、総記法、小売棚卸法、売上原価対立法、二分法及び三分法など、様々な会計処理方法が存在する。しかし、いずれの方法を採用したとしても、その会計処理の目的は、すべて同じである。それは、一事業年度における商品販売益と決算時における商品有高を勘定計算により算定することにある。つまり、簿記の目的を達成することである。

貸借対照表	
(資産の部)	
流動資産	
商 品	×××

損益計算書	
売上高	×××
売上原価	
期首商品	×××
当期仕入	×××
合 計	×××
期末商品	×××
売上総利益	×××

③ 収益認識に関する論点の整理(参考)

平成21年9月、企業会計基準委員会より『収益認識に関する論点の整理』が公表されている。これは、我が国における収益認識に関する会計基準の整備に向けて、その検討段階であり、広く関係者から意見を募集することを意図している。なお、平成22年12月に新たな「論点整理」、平成23年9月までに「公開草案」を公表する予定である。したがって、次の本試験(簿記論)で出題される可能性は極めて低いが、会計のトレンドとして、その概要の一部を簡単に紹介する。ここでは、通常の商品販売の収益認識(出荷基準等)について採り上げることとする。

(1) 我が国の取扱い(現行の取扱い)

我が国では、企業会計原則により、通常の商品販売についても、売上高は商品等の販売によって実現したものに限り、計上することとされている。その実現時期の具体的な判断基準について、企業会計では明確にされていないが、税法では例示されている。

- ① 出荷基準・・・商品を出荷した時点で売上を計上する基準をいう。
- ② 引渡基準・・・商品が顧客に到着した時点で売上を計上する基準をいう。
- ③ 検収基準・・・商品が顧客に到着後、検収に合格した時点で売上を計上する基準をいう。



(2) 今後の方向性

「収益認識に関する論点の整理」によると、今後は、財やサービスに対する支配の顧客への移転に着目して収益を認識する、方向性であると考えられる。その場合、支配の移転の有無は、契約条件等で判断することとなる。具体的には、顧客への納入時点又は顧客による検収時点が収益の認識時点となる可能性が高い。

(3) 我が国の取扱いの問題点

今後の方向性に照らしてみると、基本的には出荷基準で収益認識を行うことは難しいと考えられる。なぜなら、顧客に向けて出荷を行っただけで、未だ顧客に引き渡されてもいない段階では、その財の所有に伴う重要なリスクと経済価値が顧客に移転しているとはいえないと考えられ、また、顧客は実際にその財を使用、収益できる状態にはなっていないと考えられるからである。例えば、次のような場合には、出荷基準だと早期認識となってしまう。

- ① 契約書等で出庫と同時に搬送途上のリスク等が買手に移転することが明らかな場合
- ② 契約条件に据付・検収を必要としている場合

S-2 分記法・総記法・小売棚卸法

1 分記法

商品を売り上げる都度、売上高を売上原価と商品販売益に分解して記帳する方法であることから、分記法と呼ばれている。

(1) 仕入時

商品を仕入れたときには、仕入原価を商品勘定の借方に記入する。

(借) 商	品※	×××	(貸) 買	掛	金	×××
※ 仕入原価						

(2) 売上時

商品を売り上げたときには、売上原価（売り上げた商品の仕入原価）を商品勘定の貸方に記入し、売上高と売上原価との差額（商品販売益）を商品販売益勘定の貸方に記入する。

(借) 売	掛	金※	3×××	(貸) 商	品※	1×××
				商	品	販
				売	益※	2×××

※1 売上原価

※2 売上高－売上原価

※3 売上高（売価）

(3) 決算時

分記法では、商品勘定（資産勘定）の残高は常に借方に生じ、商品の手許有高を示すため、決算整理前残高試算表における商品勘定の残高は、期末商品を意味する。

したがって、決算整理前において商品勘定が期末商品を、商品販売益勘定が商品販売益を示し、商品売上の会計処理の目的は達成されているため、決算整理は不要となる。

仕 訳 不 要

商 品		商 品 販 売 益	
期 首 商 品	売 上 原 価		商 品 販 売 益
当 期 仕 入 高	期 末 商 品		

参 考 商品勘定の処理

商品の仕入及び売上取引は、商品勘定で記録を行う。商品を仕入れたときに商品勘定の借方に記入し、商品を売り上げたときに商品勘定の貸方に記入する。ただし、その商品勘定の貸方の記入方法には、分記法と総記法がある。さらに、その発展型として、小売棚卸法がある。

2 総記法

商品を売り上げる都度、商品勘定の貸方に売上高の総額を記帳する方法であることから、総記法と呼ばれている。

(1) 仕入時

商品を仕入れたときには、仕入原価を商品勘定の借方に記入する。

(借) 商	品※	×××	(貸) 買	掛	金	×××
-------	----	-----	-------	---	---	-----

※ 仕入原価

(2) 売上時

商品を売り上げたときには、売上高をそのまま商品勘定の貸方に記入する。

(借) 売	掛	金	×××	(貸) 商	品※	×××
-------	---	---	-----	-------	----	-----

※ 売上高(売価)

(3) 決算時

総記法では、商品勘定(混合勘定)において前期繰越商品(資産勘定)、仕入原価(費用勘定)及び売上高(収益勘定)の3種類の記入内容が扱われているため、決算整理前残高試算表における商品勘定の残高は、それ自体意味のある数値ではない。

したがって、決算整理前において期末商品及び商品販売益が示されず、商品売上の会計処理の目的は達成されていないため、決算整理を行うこととなる。

(借) 商	品	×××	(貸) 商	品	販	売	益※	×××
-------	---	-----	-------	---	---	---	----	-----

※ 前期商品勘定 {売上高 - (期首商品 + 当期仕入高)} + 期末商品

	商		品	
前%	期 首 商 品			
	当 期 仕 入 高			
	商 品 販 売 益	期 末 商 品		

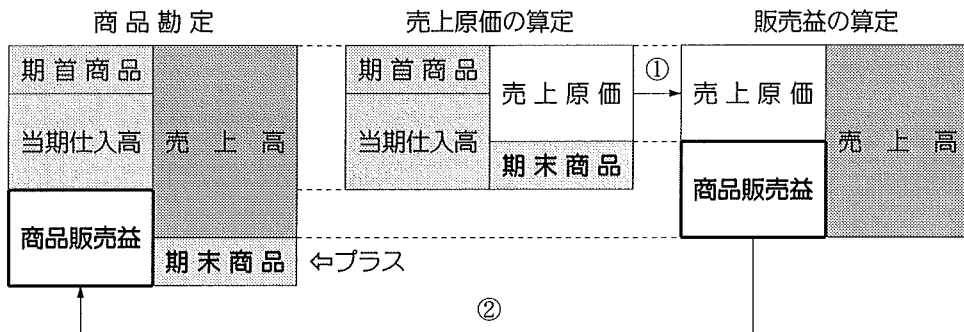
無意味な数値



留意点 総記法における商品販売益の算定(考え方)

総記法における決算整理を行うにあたって、期末商品及び商品販売益を算定することになるが、未販売の商品手許有高(実地棚卸)を把握すれば、同時に商品販売益が算定できる。具体的には、決算整理前残高試算表の商品勘定に期末商品をプラスするのである。その流れを図解すると次のとおりとなる。

商品勘定の記入内容には、①売上原価と②商品販売益の2つの計算が含まれていることに留意する。



なお、次に示す説例の数値を使って、それを階梯式で表すと、下記のとおりとなる。

売上高		122,500	
売上原価			
期首商品	13,000		⇒ 前月の商品勘定の残高
当期仕入高	+ 100,000		
合計	113,000		
期末商品	- 15,000	98,000	⇐ ①売上原価の算定
売上総利益		24,500	⇐ ②商品販売益の算定

研究 総記法における決算処理 (別法)

総記法における決算処理には、上記で示した他に、次のような処理もある。

総記法における商品勘定 (混合勘定) は、最終的には、次期繰越商品 (資産の要素) と当期の商品販売益 (損益の要素) が混在している。そこで、決算にあたって、損益の要素は損益勘定に、資産の要素は残高勘定にそれぞれ直接振り替える。

なお、第60回本試験第二問の間2は、この方法で出題されている。

(借) 商	品 ※ × × ×	(貸) 損	益 × × ×
-------	-----------	-------	---------

※ 商品販売益

		商 品	
		期 首 商 品	
		当 期 仕 入 高	売 上 高
損益勘定へ ⇐		商 品 販 売 益	
			期 末 商 品



設 例 分記法と総記法

- (1) 期首商品棚卸高13,000円
- (2) 商品100,000円を掛で仕入れた。
- (3) 商品122,500円(原価98,000円)を掛で売り上げた。
- (4) 期末商品棚卸高15,000円



解 説 (単位: 円)

1 分記法

(1) 期 首 試 算 表

期首⇒商	品	13,000	
------	---	--------	--

(2) 仕入時

商	品	100,000	買	掛	金	100,000
---	---	---------	---	---	---	---------

(3) 売上時

売	掛	金	122,500	商	品	98,000
				商	品	販
				売	益	※ 24,500

※ 差額

(4) 決 算 整 理 前 試 算 表

期末⇒商	品	15,000	商	品	販	売	益	24,500
------	---	--------	---	---	---	---	---	--------

(5) 決算時

仕	訳	な	し			
---	---	---	---	--	--	--

(6) 決 算 整 理 後 試 算 表

期末⇒商	品	15,000	商	品	販	売	益	24,500	⇐ 当期販売益
------	---	--------	---	---	---	---	---	--------	---------

(7) 勘定記入

	商	品		商	品	販	売	益
(1)	13,000	(3)	98,000	(3)	24,500			
(2)	100,000	(6)	15,000					

2 総記法

(1) 期 首 試 算 表

期首⇒商	品	13,000	
------	---	--------	--

(2) 仕入時

商	品	100,000	買	掛	金	100,000
---	---	---------	---	---	---	---------

(3) 売上時

売	掛	金	122,500	商	品	122,500
---	---	---	---------	---	---	---------

(4) 決 算 整 理 前 試 算 表

	商	品	9,500	⇐無意味な数値
--	---	---	-------	---------

(5) 決算時

商	品	※ 24,500	商 品 販 売 益	24,500
---	---	----------	-----------	--------

※ 前年9,500+期末商品15,000=24,500

(6) 決 算 整 理 後 試 算 表

期末⇒商	品	15,000	商 品 販 売 益	24,500
------	---	--------	-----------	--------

(7) 勘定記入

	商	品		商 品 販 売 益
	(1) 13,000			(5) 24,500
	(2) 100,000	(3) 122,500		
前年	(5) 24,500	(6) 15,000		

③ 小売棚卸法

(1) 仕入時

商品を仕入れたときには、仕入原価を売価に換算して商品勘定の借方に記入し、その仕入売価と仕入原価との差額（未実現の商品販売益）を商品販売益勘定の貸方に記入する。

(借) 商	品※1×××	(貸) 買	掛	金※2×××
			商 品 販 売 益	※3×××

※1 仕入売価

※2 仕入原価

※3 仕入売価－仕入原価（未実現利益）

(2) 売上時

商品を売り上げたときには、売上高をそのまま商品勘定の貸方に記入する。

(借) 売	掛	金	×××	(貸) 商	品※	×××
-------	---	---	-----	-------	----	-----

※ 売上高（売価）

(3) 決算時

小売棚卸法における商品勘定（資産勘定）は常に借方に生じ、商品の手許有高（売価）を示すため、決算整理前残高試算表における商品勘定の残高は、期末商品を意味するが、その金額は売価である。また、仕入時に計上した販売益（未実現利益）は、売上時に実現するため、期末商品に対応する金額は、未実現利益である。

具体的には、期末商品の原価を示すために評価勘定として繰延未実現利益勘定を計上し、当期の販売益を算定するために前期末に計上した繰延未実現利益勘定を実現利益として戻し入れる。

したがって、決算整理前において期末商品及び商品販売益が示されず、商品売買の会計処理の目的は達成されていないため、決算整理を行うこととなる。

(借) 繰 延 未 実 現 利 益	※1×××	(貸) 商 品 販 売 益	×××
(借) 商 品 販 売 益	×××	(貸) 繰 延 未 実 現 利 益	※2×××

※1 前期末の未実現利益

※2 当期末の未実現利益

商 品		繰延未実現利益		前	%
期 首 商 品 (売 価)	売 上 原 価 (売 価)	前期末未実現利益	前期末未実現利益		
当 期 仕 入 高 (売 価)	期 末 商 品 (売 価)		当期末未実現利益		
		商品販売益		前	%
		当期末未実現利益	仕入時未実現利益		
		商品販売益	前期末未実現利益		



参 考 小売棚卸法と売価還元法

『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書』連続意見書第四によると、「売価還元法のことを小売棚卸法又は売価棚卸法ともいう」と言及している。つまり、小売棚卸法と売価還元法が同一の意味で使用されることがある。しかし、売価還元法は期末商品の評価を目的としたものであるのに対し、小売棚卸法は商品勘定の混合勘定性を排除するために考察されたものであり、それは結果的に期末商品の評価も可能にするというのにすぎない。

なお、小売棚卸法は期中の売価についてすべて売価還元計算を行うのに対して、売価還元法は期末商品についてのみ売価還元計算を行うのであり、また小売棚卸法は原価が明らかであり、これを売価に換算して記入するのに対して、売価還元法はまず売価を決定し、これを原価に還元計算するので、両者の計算内容は本質的には全く逆である。

	小 売 棚 卸 法	売 価 還 元 法
目 的	総記法における商品勘定の混合勘定性の排除	期末商品の評価
売価還元計算	対象：期中の売価のすべて 流れ：原価 ⇒ 売価	対象：期末商品のみ 流れ：売価 ⇒ 原価



設 例 小売棚卸法

- (1) 期首商品棚卸売価16,250円、期首繰延未実現利益3,250円
- (2) 商品100,000円を掛で仕入れた。(売価は仕入原価の25%増しである。)
- (3) 商品122,500円(原価98,000円)を掛で売り上げた。
- (4) 期末商品棚卸売価18,750円、期末繰延未実現利益(各自推定)円



解 説 (単位: 円)

(1) 期 首 試 算 表

期首売価⇒商	品	16,250	繰 延 未 実 現 利 益	3,250⇐未実現利益
--------	---	--------	---------------	-------------

(2) 仕入時

商	品	※1 125,000	買	掛	金	※2 100,000
			商	品	販	売
				益		※3 25,000

※1 $100,000 \times 1.25 = 125,000$ (仕入売価)

※2 100,000 (仕入原価)

※3 差額

(3) 売上時

売	掛	金	122,500	商	品	122,500
---	---	---	---------	---	---	---------

(4) 決 算 整 理 前 試 算 表

期末売価⇒商	品	18,750	繰 延 未 実 現 利 益	3,250
			商 品 販 売 益	25,000

(5) 決算時

繰 延 未 実 現 利 益	※1 3,250	商 品 販 売 益	3,250
商 品 販 売 益	3,750	繰 延 未 実 現 利 益	※2 3,750

※1 前期末の未実現利益

※2 $18,750 \times \frac{0.25}{1.25} = 3,750$

(6) 決 算 整 理 後 試 算 表

期末売価⇒商	品	18,750	繰 延 未 実 現 利 益	3,750⇐未実現利益
			商 品 販 売 益	24,500⇐当期販売益

(7) 勘定記入

商		品	
(1)	16,250	(3)	122,500
(2)	125,000	(6)	18,750

繰延未実現利益

(5)	3,250	(1)	3,250	前々
(6)	3,750	(5)	3,750	

商品販売益

(5)	3,750	(2)	25,000	前々
(6)	24,500	(5)	3,250	

S-3 売上原価対立法・二分法・三分法

1 売上原価対立法

商品を売り上げる都度、売上高と売上原価を計上する方法であることから、売上原価対立法と呼ばれている。

(1) 仕入時

商品を仕入れたときには、商品勘定の借方に記入する。

(借) 商	品※	×××	(貸) 買	掛	金	×××
-------	----	-----	-------	---	---	-----

※ 仕入原価

(2) 売上時

商品を売り上げたときには、売上高を売上勘定の貸方に記入し、売上原価（売り上げた商品の仕入原価）を商品勘定の貸方に記入する。

(借) 売	掛	金	×××	(貸) 売	上※1	×××	
(借) 売	上	原	価	×××	(貸) 商	品※2	×××

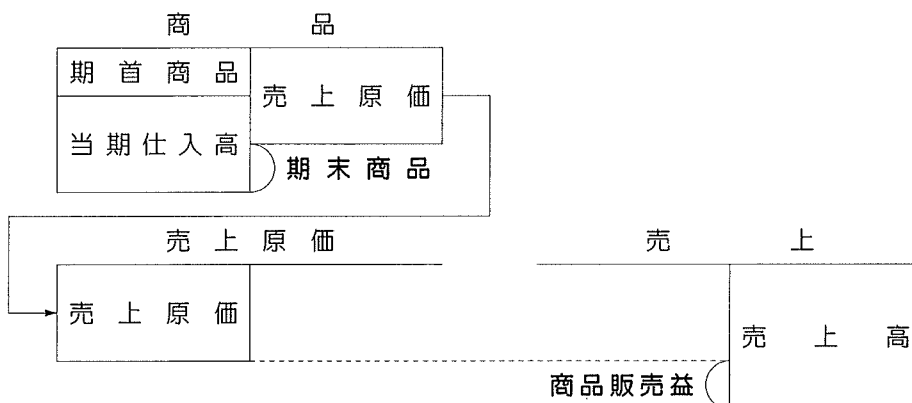
※1 売上高（売価）

※2 売上原価

(3) 決算時

売上原価対立法では、決算整理前において商品勘定が期末商品を、売上勘定と売上原価勘定が間接的に商品販売益を示し、商品売上の会計処理の目的は達成されているため、決算整理は不要となる。

仕 訳 不 要



2 二分法

商品売買取引を商品勘定及び売上勘定により記帳する方法であることから、二分法と呼ばれている。

(1) 仕入時

商品を仕入れたときには、商品勘定の借方に記入する。

(借) 商	品※	×××	(貸) 買	掛	金	×××
※ 仕入原価						

(2) 売上時

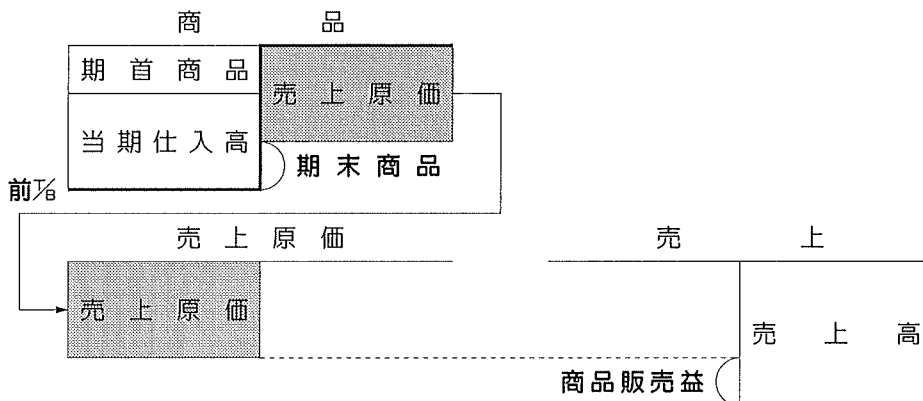
商品を売り上げたときには、売上高を売上勘定の貸方に記入する。

(借) 売	掛	金	×××	(貸) 売	上※	×××
※ 売上高						

(3) 決算時

二分法では、決算整理前において期末商品及び商品販売益が示されず、商品売買の会計処理の目的は達成されていないため、決算整理を行うこととなる。

(借) 売	上	原	価	×××	(貸) 商	品※	×××
※ 売上原価							



参考 商品勘定の分割

大規模企業の出現とそれに伴う内部管理組織の発達により、商品勘定は、例えば、仕入係にかかわる仕入勘定、販売係にかかわる売上勘定、倉庫係にかかわる繰越商品勘定というように、企業内部の分課制度の展開に即した形で機能的分割が図られることになった。つまり、商品勘定が分割されるようになったのである。



設 例 売上原価対立法と二分法

- (1) 期首商品棚卸高13,000円
- (2) 商品100,000円を掛で仕入れた。
- (3) 商品122,500円(原価98,000円)を掛で売り上げた。
- (4) 期末商品棚卸高15,000円



解 説 (単位:円)

1 売上原価対立法

(1) 期 首 試 算 表

期首⇒商	品	13,000	
------	---	--------	--

(2) 仕入時

商	品	100,000	買	掛	金	100,000
---	---	---------	---	---	---	---------

(3) 売上時

売	掛	金	122,500	売	上	122,500	
売	上	原	価	98,000	商	品	98,000

(4) 決 算 整 理 前 試 算 表

期末⇒商	品	15,000	売	上	122,500
売	上	原	価	98,000	

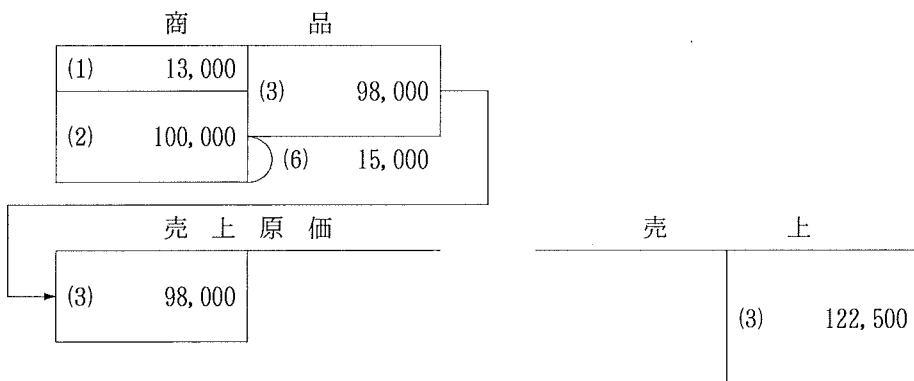
(5) 決算時

仕	訳	不	要			
---	---	---	---	--	--	--

(6) 決 算 整 理 後 試 算 表

期末⇒商	品	15,000	売	上	122,500
売	上	原	価	98,000	

(7) 勘定記入



2 二分法

(1) 期 首 試 算 表

期首⇒商	品	13,000
------	---	--------

(2) 仕入時

商	品	100,000	買	掛	金	100,000
---	---	---------	---	---	---	---------

(3) 売上時

売	掛	金	122,500	売	上	122,500
---	---	---	---------	---	---	---------

(4) 決 算 整 理 前 試 算 表

期首 + 仕入	⇒商	品	113,000	売	上	122,500
---------------	----	---	---------	---	---	---------

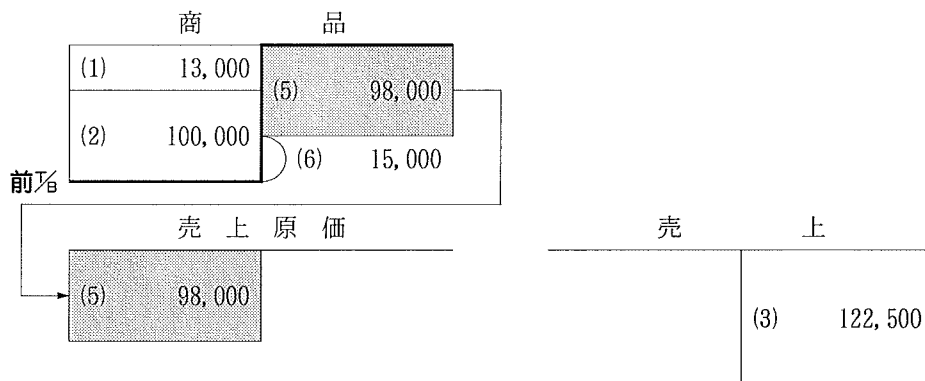
(5) 決算時

売	上	原	価	98,000	商	品	98,000
---	---	---	---	--------	---	---	--------

(6) 決 算 整 理 後 試 算 表

期末⇒商	品	15,000	売	上	122,500
売	上	原	価	98,000	

(7) 勘定記入



③ 三分法

総記法における商品勘定を仕入勘定、売上勘定及び繰越商品勘定の三勘定に分割して記帳する方法であるため、三分法と呼ばれている。

(1) 仕入時

商品を仕入れたときには、仕入原価を仕入勘定の借方に記入する。

(借) 仕	入 ※	× × ×	(貸) 買	掛	金	× × ×
-------	-----	-------	-------	---	---	-------

※ 仕入原価

(2) 売上時

商品を売り上げたときには、売上高を売上勘定の貸方に記入する。

(借) 売	掛	金	× × ×	(貸) 売	上 ※	× × ×
-------	---	---	-------	-------	-----	-------

※ 売上高 (売価)

(3) 決算時

三分法では、決算整理前において期末商品及び商品販売益 (売上高－売上原価) が示されず、商品売上の目的は達成されていないため、決算整理を行うこととなる。

① 売上原価を仕入勘定で算定する場合

(借) 仕	入	× × ×	(貸) 繰	越	商	品 ※ 1	× × ×
(借) 繰	越	商	品 ※ 2	× × ×	(貸) 仕	入	× × ×

※ 1 期首商品

※ 2 期末商品

② 売上原価を売上原価勘定で算定する場合

(借) 売	上	原	価	× × ×	(貸) 繰	越	商	品 ※ 1	× × ×
(借) 売	上	原	価	× × ×	(貸) 仕	入 ※ 2	× × ×		
(借) 繰	越	商	品 ※ 3	× × ×	(貸) 売	上	原	価	× × ×

※ 1 期首商品

※ 2 当期仕入高

※ 3 期末商品



参 考 五分法・七分法・九分法とは？

(1) 返品・値引・割戻

① 返品

品違い又は数量違いなどによる商品の返却をいい、買主側からは「戻し」、売主側からは「戻り」という。なお、会計処理上、該当する仕入取引又は売上取引を取り消す処理を行う。

② 値引

量目不足、品質不良、破損などによる商品代金の一部免除をいう。なお、会計処理上、該当する仕入取引の仕入原価又は売上取引の売上収益（販売益）を減額する処理を行う。

③ 割戻

一定期間の売買総額が基準額以上に達した場合の商品代金の一部免除をいう。通常、当事者間で割戻契約が結ばれる。なお、会計処理上、該当する仕入取引の仕入原価又は売上取引の売上収益（販売益）を減額する処理を行う。

(2) 五分法・七分法・九分法

三分法のカテゴリーに含まれる処理として、五分法、七分法及び九分法がある。具体的には、返品・値引・割戻の処理方法の違いにより示される。各会計処理における返品・値引・割戻の処理は、次のとおりである。

① 三分法

売上勘定又は仕入勘定を直接減額する。

② 五分法

期中は「売上値引・戻り」勘定又は「仕入値引・戻し」勘定で処理しておき、決算時にこれらの勘定と売上勘定又は仕入勘定とを相殺する。なお、割戻は値引と同様に処理する。

③ 七分法

期中は「売上戻り」勘定及び「売上値引」勘定、又は、「仕入戻し」勘定及び「仕入値引」勘定で処理しておき、決算時にこれらの勘定と売上勘定又は仕入勘定とを相殺する。なお、割戻は値引と同様に処理する。

④ 九分法

期中は「売上戻り」勘定、「売上値引」勘定及び「売上割戻」勘定、又は、「仕入戻し」勘定、「仕入値引」勘定及び「仕入割戻」勘定で処理しておき、決算時にこれらの勘定と売上勘定又は仕入勘定とを相殺する。

	使用する勘定科目	
五分法	繰越商品	売上値引・戻り、仕入値引・戻し
七分法	仕 入	売上戻り、売上値引、仕入戻し、仕入値引
九分法	売 上	売上戻り、売上値引、売上割戻、仕入戻し、仕入値引、仕入割戻



設 例

- (1) 期首商品棚卸高13,000円
- (2) 商品100,000円を掛で仕入れた。
- (3) 商品122,500円(原価98,000円)を掛で売り上げた。
- (4) 期末商品棚卸高15,000円



解 説 (単位: 円)

1 売上原価を仕入勘定で算定する場合

(1) 期 首 試 算 表

期首⇒繰 越 商 品 13,000

(2) 仕入時

仕	入	100,000	買	掛	金	100,000
---	---	---------	---	---	---	---------

(3) 売上時

売	掛	金	122,500	売	上	122,500
---	---	---	---------	---	---	---------

(4) 決 算 整 理 前 試 算 表

期首⇒繰 越 商 品 13,000 売 上 122,500
仕 入 100,000

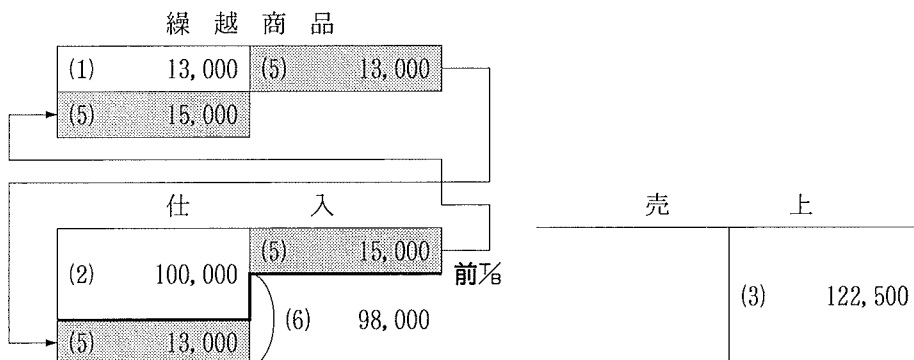
(5) 決算時

仕	入	13,000	繰 越 商 品	13,000
繰 越 商 品	15,000	仕	入	15,000

(6) 決 算 整 理 後 試 算 表

期末⇒繰 越 商 品 15,000 売 上 122,500
売上原価⇒仕 入 98,000

(7) 勘定記入



2 売上原価を売上原価勘定で算定する場合

(1) 期首試算表

期首⇒繰越商品	13,000
---------	--------

(2) 仕入時

仕入	100,000	買掛金	100,000
----	---------	-----	---------

(3) 売上時

売掛金	122,500	売上	122,500
-----	---------	----	---------

(4) 決算整理前試算表

期首⇒繰越商品	13,000	売上	122,500
仕入	100,000		

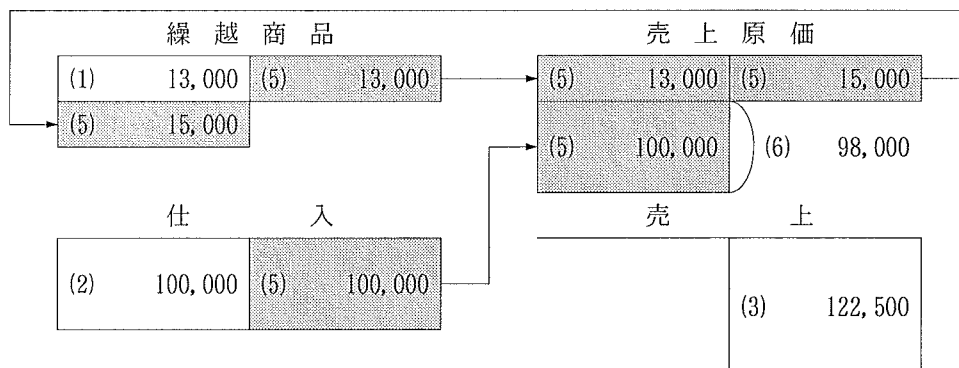
(5) 決算時

売上原価	13,000	繰越商品	13,000
売上原価	100,000	仕入	100,000
繰越商品	15,000	売上原価	15,000

(6) 決算整理後試算表

期末⇒繰越商品	15,000	売上	122,500
売上原価	98,000		

(7) 勘定記入



研究 棚卸資産の取得原価の配分

棚卸資産の取得原価は、購入代価（送状価額－値引額・割戻額）に付随費用を加算した金額である。この取得原価は各期の費用（売上原価）と次期に繰り越す資産（商品）に配分される。

$$\text{費用配分額} = \text{数量} \times \text{単価}$$

(1) 数量の把握方法

通常の簿記の問題では継続記録法と棚卸計算法の両者を併用しており、期末商品帳簿棚卸高と期末実地棚卸高との差額を棚卸減耗費として計上する。

① 継続記録法

棚卸資産の受け入れ及び払い出しの都度、商品有高帳などの帳簿に記録を行って、払出数量を直接的に計算する方法である。

$$\text{売上原価} = \text{期首商品棚卸高} + \text{当期商品仕入高} - \text{期末商品帳簿棚卸高}$$

継続記録法のみによった場合は、売上原価は正確に算定されるが、実地棚卸を行わないと期末商品実地棚卸高や棚卸減耗費が把握できない。

② 棚卸計算法

棚卸資産の受け入れの記録は行われるが、期中における払い出しの記録は行われず、期末に実地棚卸を行って、払出数量を間接的に計算する方法である。

$$\text{売上原価} = \text{期首商品棚卸高} + \text{当期商品仕入高} - \text{期末商品実地棚卸高}$$

棚卸計算法のみによった場合は、期末商品帳簿棚卸高が不明なため、棚卸減耗がある場合、棚卸減耗費が売上原価に算入されてしまう。

(2) 単価の決定方法

- ① 個別法
- ② 先入先出法
- ③ 移動平均法
- ④ 総平均法など

(3) 数量の把握方法と単価の決定方法の関係

数量の把握方法と単価の決定方法には、次のような関係がある。

		数量の把握方法	
		継続記録法	棚卸計算法
単 価 の 決 定 時 点	期 中	その都度先入先出法	
		移 動 平 均 法	
	期 末	期別先入先出法	期別先入先出法
		総 平 均 法 売 価 還 元 法	総 平 均 法 売 価 還 元 法

(4) 数量の把握方法と商品売上の会計処理の関係

数量の把握方法と商品売上の会計処理には、次のような関係がある。

		数量の把握方法	
		継続記録法	棚卸計算法
会 計 処 理		分 記 法 売上原価対立法	総 記 法
			小 売 棚 卸 法
			二 分 法
			三 分 法

S - 4 出題実績

平成21年公認会計士短答式財務会計論・改題

次の【資料】に基づいて、決算整理後残高試算表（一部）を示しなさい。

【資料】

1. 当社は商品売買業を営んでおり、A商品、B商品、C商品、D商品およびE商品を扱っている。
2. 商品売買の記帳方法として、A商品には分記法、B商品には総記法、C商品には三分法、D商品には売上原価対立法、E商品には小売棚卸法を適用している。

3. 決算整理前残高試算表（一部）（単位：千円）

A商品	400	A商品販売益	300
C繰越商品	500	B商品	100
C商品仕入	700	C商品売上	800
D商品	200	D商品売上	700
D商品売上原価	500	E商品販売益	240
E商品	600	E商品繰延未実現利益	60

4. B商品の期末棚卸高（原価ベース）は200千円、C商品の期末棚卸高（原価ベース）400千円である。
5. E商品は以前から継続して仕入原価に20%の利益を加算した金額を売価としている。なお、小売棚卸法とは、仕入時に商品販売益を計上するとともに売価で商品勘定に借方記入した上で、期末において未販売の商品に係る商品販売益を繰り延べる方法である。決算整理前残高試算表におけるE商品繰延未実現利益60千円は、前期末の未販売商品に係るものである。

6. 決算整理後残高試算表（一部）（単位：千円）

A商品	()	A商品販売益	()
B商品	()	B商品販売益	()
C繰越商品	()	C商品売上	()
C商品仕入	()	D商品売上	()
D商品	()	E商品販売益	()
D商品売上原価	()	E商品繰延未実現利益	()
E商品	()		

解 説 (単位: 千円)

1 A商品 (分記法)

⇒ 仕訳なし

2 B商品 (総記法)

(B 商 品) 300 (B 商 品 販 売 益) ※ 300

※ 前% B商品100 + B商品の期末棚卸高 (原価ベース) 200 = 300

3 C商品 (三分法)

(C 商 品 仕 入) 500 (C 繰 越 商 品) 500

(C 繰 越 商 品) ※ 400 (C 商 品 仕 入) 400

※ C商品の期末棚卸高 (原価ベース) 400

4 D商品 (売上原価対立法)

⇒ 仕訳なし

5 E商品 (小売棚卸法)

(E 商品繰延未実現利益) 60 (E 商 品 販 売 益) 60

(E 商 品 販 売 益) ※ 100 (E 商品繰延未実現利益) 100

※ 前% E商品600 × 利益率 $\frac{0.2}{1.2} = 100$

6 解答

決算整理後残高試算表 (一部)

A商品	(400)	A商品販売益	(300)
B商品	(200)	B商品販売益	(300)
C繰越商品	(400)	C商品売上	(800)
C商品仕入	(800)	D商品売上	(700)
D商品	(200)	E商品販売益	(200)
D商品売上原価	(500)	E商品繰延未実現利益	(100)
E商品	(600)		

第60回税理士試験・第二問／問2

以下の【資料1】と【資料2】は、B社の平成22年8月中の商品売買取引について、これを、
(1)単一の商品勘定(総記法)を用いて記帳した場合と、(2)三分法を用いて記帳した場合の、そ
れぞれの勘定面を示している。【資料1】と【資料2】を相互に参照して、空欄 ～

の金額を答えなさい(単位:千円)。

なお、空欄 の勘定科目と金額については各自で推定しなさい。

【資料1】

商 品	
8/1 前月繰越 ＊	8/6 売掛金 ＊
3 ＊ 280,000	7 買掛金 11,000
9 ＊ 3,500	13 ＊ 149,000
14 買掛金 ＊	22 ＊ 118,000
15 売掛金 ＊	24 ＊ 5,100
21 ＊ 84,000	25 売掛金 ＊
28 売掛金 ＊	31 ＊ ＊
31 損 益 ア	
＊	＊

【資料2】

繰 越 商 品		仕 入	
8/1 前月繰越 ＊	8/31 ＊ ＊	8/3 買掛金 ＊	8/7 ＊ ＊
31 ＊ ＊	〃 次月繰越 イ	14 ＊ 49,000	24 〃 ＊
＊	＊	21 買掛金 ＊	31 繰越商品 ＊
		31 ＊ 12,000	〃 損 益 ウ
		＊	＊
売 上			
8/9 売掛金 ＊	8/6 ＊ 173,000		
15 ＊ 6,200	13 売掛金 ＊		
28 ＊ 9,300	22 〃 ＊		
31 損 益 エ	25 ＊ 76,000		
＊	＊		

(注) 売上総利益率は0.20である。

<TAC>無断複写・複製を禁じます(税11)

<メ モ>



解 説 (単位: 千円)

1 総記法

(1) 月中取引

空欄の勘定科目と金額は、【資料2】仕入勘定又は売上勘定の同日における勘定記入より判明する。

① 8/3 (仕入)

(商	品)	280,000	(買	掛	金)	280,000
----	----	---------	----	---	----	---------

② 8/6 (売上)

(売	掛	金)	173,000	(商	品)	173,000
----	---	----	---------	----	----	---------

③ 8/7 (仕入返品等)

(買	掛	金)	11,000	(商	品)	11,000
----	---	----	--------	----	----	--------

④ 8/9 (売上返品等)

(商	品)	3,500	(売	掛	金)	3,500
----	----	-------	----	---	----	-------

⑤ 8/13 (売上)

(売	掛	金)	149,000	(商	品)	149,000
----	---	----	---------	----	----	---------

⑥ 8/14 (仕入)

(商	品)	49,000	(買	掛	金)	49,000
----	----	--------	----	---	----	--------

⑦ 8/15 (売上返品等)

(商	品)	6,200	(売	掛	金)	6,200
----	----	-------	----	---	----	-------

⑧ 8/21 (仕入)

(商	品)	84,000	(買	掛	金)	84,000
----	----	--------	----	---	----	--------

⑨ 8/22 (売上)

(売	掛	金)	118,000	(商	品)	118,000
----	---	----	---------	----	----	---------

⑩ 8/24 (仕入返品等)

(買	掛	金)	5,100	(商	品)	5,100
----	---	----	-------	----	----	-------

⑪ 8/25 (売上)

(売	掛	金)	76,000	(商	品)	76,000
----	---	----	--------	----	----	--------

⑫ 8/28 (売上返品等)

(商	品)	9,300	(売	掛	金)	9,300
----	----	-------	----	---	----	-------

(2) 月次決算

(商	品) ※	99,400	(損	益)	99,400
----	------	--------	----	----	--------

※ ① 売上高: $173,000 - 3,500 + 149,000 - 6,200 + 118,000 + 76,000 - 9,300 = 497,000$

② 売上総利益: $497,000 \times \text{売上総利益率} 0.20 = 99,400$

2 三分法

(1) 月中取引

空欄の勘定科目と金額は、【資料1】商品勘定の同日における勘定記入より判明する。

① 8/3 (仕入)

(仕	入)	280,000	(買	掛	金)	280,000
----	----	---------	----	---	----	---------

② 8/6 (売上)

(売	掛	金)	173,000	(売	上)	173,000
----	---	----	---------	----	----	---------

③ 8/7 (仕入返品等)

(買	掛	金)	11,000	(仕	入)	11,000
----	---	----	--------	----	----	--------

④ 8/9 (売上返品等)

(売	上)	3,500	(売	掛	金)	3,500
----	----	-------	----	---	----	-------

⑤ 8/13 (売上)

(売	掛	金)	149,000	(売	上)	149,000
----	---	----	---------	----	----	---------

⑥ 8/14 (仕入)

(仕	入)	49,000	(買	掛	金)	49,000
----	----	--------	----	---	----	--------

⑦ 8/15 (売上返品等)

(売	上)	6,200	(売	掛	金)	6,200
----	----	-------	----	---	----	-------

⑧ 8/21 (仕入)

(仕	入)	84,000	(買	掛	金)	84,000
----	----	--------	----	---	----	--------

⑨ 8/22 (売上)

(売	掛	金)	118,000	(売	上)	118,000
----	---	----	---------	----	----	---------

⑩ 8/24 (仕入返品等)

(買	掛	金)	5,100	(仕	入)	5,100
----	---	----	-------	----	----	-------

⑪ 8/25 (売上)

(売	掛	金)	76,000	(売	上)	76,000
----	---	----	--------	----	----	--------

⑫ 8/28 (売上返品等)

(売	上)	9,300	(売	掛	金)	9,300
----	----	-------	----	---	----	-------

(2) 月次決算

(仕	入)	12,000	(繰	越	商	品)	12,000
----	----	--------	----	---	---	----	--------

(繰	越	商	品) ※ 1	11,300	(仕	入)	11,300
----	---	---	--------	--------	----	----	--------

(損	益) ※ 2	397,600	(仕	入)	397,600
----	--------	---------	----	----	---------

(売	上) ※ 3	497,000	(損	益)	497,000
----	--------	---------	----	----	---------

※ 1 上記 1 (3) 又は 下記(3)仕入勘定の貸借差額

※ 2 下記(3)仕入勘定の貸借差額 又は $497,000 \times (1 - \text{売上総利益率} 0.20) = 397,600$

※ 3 上記 1 (2) ※ ① 又は 下記(3)売上勘定の貸借差額

3 参考

商 品	
※1⇒8/1 前月繰越	12,000
3 買掛金	280,000
9 売掛金	3,500
14 買掛金	49,000
15 売掛金	6,200
21 買掛金	84,000
28 売掛金	9,300
31 損 益	99,400
	543,400
8/6 売掛金	173,000
7 買掛金	11,000
13 売掛金	149,000
22 売掛金	118,000
24 買掛金	5,100
25 売掛金	76,000
31 次月繰越	11,300←※2
	543,400

※1 【資料2】仕入勘定の勘定記入より

※2 商品勘定の貸借差額

繰 越 商 品		仕 入	
8/1 前月繰越	12,000	8/3 買掛金	280,000
31 仕 入	11,300	14 買掛金	49,000
	23,300	21 買掛金	84,000
		31 繰越商品	12,000
			425,000
売 上		損 益	
8/9 売掛金	3,500	8/7 買掛金	11,000
15 売掛金	6,200	24 "	5,100
28 売掛金	9,300	31 繰越商品	11,300
31 損 益	497,000	" 損 益	397,600
	516,000		425,000