

01 一般商品売買

Theme

Check ここでは、3級の復習も含めた一般商品売買の期中処理と、重要論点である決算時の処理について学習する。

Date.1 / Date.2 / Date.3 /

1 商品売買の期中処理(三分法)

3級で学習済み

三分法とは、商品の売買を仕入勘定（費用）・売上勘定（収益）・繰越商品勘定（資産）の3つの勘定に分割して記入する方法である。

1. 仕入れおよび仕入戻し、仕入値引・仕入割戻の処理

商品を仕入れたときは、仕入勘定の借方に原価を記入する。また、返品したときは取引を取り消すために、値引き・割戻し（リバート）を受けたときは原価の修正をするために、仕入勘定の貸方に記入する。

仕訳例 01

① 仕入れのとき

商品1,000円を仕入れ、代金は掛けとした。

(仕 入)	1,000	(買 掛 金)	1,000
-------	-------	---------	-------

② 仕入戻しのとき

掛けで仕入れた商品のうち、100円を品違いのため返品した。

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

③ 仕入値引のとき

掛けで仕入れた商品が破損していたため、50円の値引きを受けた。

(買 掛 金)	50	(仕 入)	50
---------	----	-------	----

④ 仕入割戻のとき

仕入先からの仕入量が一定量となったため、割戻し50円を受け、掛け代金と相殺した。

(買 掛 金)	50	(仕 入)	50
---------	----	-------	----

⊕	仕 入	⊖
総 仕 入 高 1,000	仕入戻し高	100
	仕入値引高	50
	仕入割戻高	50
	純仕入高	800

(注) 三分法における仕入勘定の残高は、総仕入高から仕入戻し高と仕入値引高、仕入割戻高を控除した純仕入高を示す。

2. 販売および売上戻り、売上値引・売上割戻の処理

商品を販売したときは、売上勘定の貸方に売価を記入する。また、返品されたときは取引を取り消すために、値引き・割戻し（リベート）したときは売価の修正をするために、売上勘定の借方に記入する。

仕訳例 02

① 販売のとき

商品1,000円を販売し、代金は掛けとした。

(売 掛 金) 1,000 (売 上) 1,000

② 売上戻りのとき

掛けで販売した商品のうち、100円が品違いのため返品された。

(売 上) 100 (売 掛 金) 100

③ 売上値引のとき

掛けで販売した商品が破損していたため、50円の値引きを行った。

(売 上) 50 (売 掛 金) 50

④ 売上割戻のとき

得意先への販売量が一定量となったため、割戻し50円を行い、掛け代金と相殺した。

(売 上) 50 (売 掛 金) 50

⊖	売	上	⊕
売上戻り高	100		
売上値引高	50		
売上割戻高	50		
		総 売 上 高	
		1,000	
純売上高	800		

(注) 三分法における売上勘定の残高は、総売上高から売上戻り高と売上値引高、売上割戻高を控除した純売上高を示す。



3. 諸掛りの処理

諸掛り^{しょうがかり}とは商品の移動にかかる費用で、商品を仕入れる際に発生する引取運賃などの仕入諸掛りと、商品を販売する際に発生する発送運賃などの売上諸掛りがある。

(1) 仕入諸掛り

仕入諸掛りは商品原価の一部と考え、仕入勘定に含めて処理する。

仕訳例 03

商品1,000円を仕入れ、代金は掛けとした。引取費用50円は現金で支払った。

(仕	入)	1,050	(買	掛	金)	1,000
			(現	金)		50

(2) 売上諸掛り

売上諸掛りは商品販売のために要した販売費として、発送費勘定（費用）で処理する。

仕訳例 04

商品1,000円を販売し、代金は掛けとした。発送費用50円は現金で支払った。

(売	掛	金)	1,000	(売	上)	1,000
(発	送	費)*	50	(現	金)	50

* 発送費勘定は「支払運賃」などで処理することもある。

2 割引き

1. 割引きとは

掛け代金の決済を支払期日前のあらかじめ定められた一定期間内に行った場合、売主が買主に対して利息相当額を掛け代金から免除することを割引き^{わりび}（ディスカウント）という。



2. 割引きの処理

(1) 仕入割引

仕入側では、買掛金の一部を免除してもらった金額について、受取利息と同様の性格を有する仕入割引勘定（収益）で処理する。

仕訳例 05

① 仕入れのとき

商品5,000円を「30日後払い、ただし10日以内に支払うときは2%引き」の条件で仕入れた。

(仕	入)	5,000	(買	掛	金)	5,000
----	----	-------	----	---	----	-------

② 仕入割引のとき

買掛金5,000円の支払いにつき、割引有効期限内であることから2%の割引を受け、残額を小切手を振り出して支払った。

(買	掛	金)	5,000	(当	座	預	金)	4,900
				(仕	入	割	引)	100

(2) 売上割引

販売側では、売掛金の一部を免除した金額について、支払利息と同様の性格を有する売上^{うりあげ}割引^{わりびき}勘定（費用）で処理する。

仕訳例 06

① 売上げのとき

商品5,000円を「30日後払い、ただし10日以内に支払うときは2%引き」の条件で販売した。

(売	掛	金)	5,000	(売	上)	5,000
----	---	----	-------	----	----	-------

② 売上割引のとき

売掛金5,000円の回収につき、割引有効期限内であることから2%の割引を行い、残額を小切手で受け取った。

(現	金)	4,900	(売	掛	金)	5,000
(売	上	割	引)	100		

3 売上原価の計算

一般商品売上の会計処理の目的は、(1)一会計期間における商品販売損益（売上総利益）と(2)期末における商品の有高を勘定上で明らかにすることである。三分法による処理を行った場合、決算整理前における仕入勘定の残高は当期の仕入高を、売上勘定の残高は当期の売上高を示しており、このままでは目的を達成できない。

そこで、仕入勘定（または売上原価勘定）で売上原価を計算するとともに、繰越商品勘定の残高が商品の期末有高を示すようにするために、決算整理が必要となる。

$$\text{売上高} - \text{売上原価} = \text{売上総利益}$$

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

設例 1-1

次の決算整理事項にもとづいて、精算表（一部）を完成しなさい。

（決算整理事項）

期末商品棚卸高は 4,000 円である。売上原価は「仕入」の行で計算すること。

精 算 表

（単位：円）

勘定科目	試算表		修正記入		損益計算書		貸借対照表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
繰越商品	2,000							
売 上		12,000						
仕 入	8,000							

〈解答・解説〉

精 算 表

（単位：円）

勘定科目	試算表		修正記入		損益計算書		貸借対照表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
繰越商品	2,000		4,000	2,000			4,000	
売 上		12,000				12,000		
仕 入	8,000		2,000	4,000	6,000			

(仕 入) 2,000 (繰越商品) 2,000 〈期首商品〉
(繰越商品) 4,000 (仕 入) 4,000 〈期末商品〉

(注) 当期仕入8,000円に期首商品2,000円を加えた10,000円(当期の商品販売可能高)のうち、売れた分の6,000円(売上原価)は費用として仕入勘定の残高に、残った分の4,000円(期末商品棚卸高)は資産として繰越商品勘定の残高になる。



* 決算整理「前」における繰越商品勘定の残高は期首商品棚卸高を示す。

4 商品の期末評価

商品の期末評価の流れは次のとおりである。

- (1) 期末商品帳簿棚卸高および売上原価の計算
- (2) 棚卸減耗損の計上
- (3) 商品評価損の計上

1. 期末商品帳簿棚卸高および売上原価の計算

企業は、通常、商品有高帳を設けて商品の受け入れ・払い出しを継続的に記録し、各時点での商品有高を明らかにする。この商品有高帳における期末商品有高のことを期末商品帳簿棚卸高といい、このような期末商品有高の把握方法を継続記録法という。

期末商品の金額は、まず、この期末商品帳簿棚卸高を明らかにし、売上原価の計算を行う。

$$\begin{array}{lcl} \text{期末商品帳簿棚卸高} & = & @原価 \times \text{帳簿棚卸数量} \\ \text{売上原価} & = & \text{期首商品棚卸高} + \text{当期商品仕入高} - \text{期末商品帳簿棚卸高} \end{array}$$

なお、商品有高帳において、期末商品帳簿棚卸高は期末の帳簿棚卸数量に仕入単価（@原価）を掛けて計算する。この仕入単価を決定する方法として、①先入先出法、②移動平均法、③総平均法がある。

2. 棚卸減耗損の計上

企業は、期末に商品の棚卸しを行う。この実地棚卸による期末在庫数量を^{じつち たなおろしすうりょう}実地棚卸数量、期末商品有高のことを^{たなおろしげんもう}実地棚卸原価という。

実地棚卸を行うことで、紛失・盗難などが原因で帳簿棚卸数量より実地棚卸数量が減少している場合、これを知ることができる。この数量の減少のことを^{たなおろしげんもう}棚卸減耗といい、繰越商品勘定から減らすとともに、棚卸減耗損勘定（費用）または棚卸減耗費勘定（費用）で処理する。

@原価	
実地棚卸原価 （「商品」の B/S 価額）	棚 卸 減 耗 損
実地数量	帳簿数量

$$\text{棚卸減耗損} = @原価 \times (\text{帳簿棚卸数量} - \text{実地棚卸数量})$$

3. 商品評価損の計上

期末商品の時価（正味売却価額）が原価（実地棚卸原価）より下落した場合、これを「収益性の低下」という。この収益性の低下が認められる場合、原価を時価まで切り下げる。この切下額を商品評価損といい、繰越商品勘定から減らすとともに商品評価損勘定（費用）で処理する。

（注1）期末商品の時価には正味売却価額（売ったらいくら？）が用いられる。また、時価の下落とは、市場価格の下落のほかに、品質の低下などによる価値の下落も含む。

@原価	商品評価損	棚卸減耗損
@時価	「商品」の B/S 価額	
	実地数量	帳簿数量

$$\text{商品評価損} = (\text{@原価} - \text{@時価}) \times \text{実地棚卸数量}$$

（注2）期末商品の実地棚卸原価（@原価×実地数量）よりも正味売却価額（@時価×実地数量）が高い場合は、実地棚卸原価をもって貸借対照表価額とする。したがって、商品評価益は計上しない。

参 考

棚卸計算法

棚卸計算法とは、商品有高帳にもとづく継続的な記録を行わず、期末に実地棚卸を行うことによって期末時点の商品有高を把握する方法である。

この場合、売上原価は期末商品実地棚卸原価をもとに次の算式により計算する。

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

棚卸計算法のみを採用した場合は、期末商品帳簿棚卸高（あるべき期末商品棚卸高）が不明なため、棚卸減耗がある場合、棚卸減耗損が自動的に売上原価に算入されてしまう。

設例 1-2

次の決算整理事項にもとづいて、決算整理仕訳を示し、精算表を完成しなさい。売上原価は仕入勘定で計算すること。なお、棚卸減耗損および商品評価損は売上原価に算入しない。

(決算整理事項)

商品の期末棚卸高は次のとおりである。

帳簿棚卸高 数量 4 個 原 価 @ 1,000 円

実地棚卸高 数量 3 個 正味売却価額 @ 900 円

精 算 表

(単位：円)

勘 定 科 目	試 算 表		修 正 記 入		損 益 計 算 書		貸 借 対 照 表	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方
繰 越 商 品	2,000							
売 上		12,000						
仕 入	8,000							
棚 卸 減 耗 損								
商 品 評 価 損								

〈解答・解説〉

精 算 表

(単位：円)

勘 定 科 目	試 算 表		修 正 記 入		損 益 計 算 書		貸 借 対 照 表	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方
繰 越 商 品	2,000		4,000	2,000			2,700	
				1,000				
				300				
売 上		12,000				12,000		
仕 入	8,000		2,000	4,000	6,000			
棚 卸 減 耗 損			1,000		1,000			
商 品 評 価 損			300		300			

① (仕 入)	2,000	(繰 越 商 品)	2,000
② (繰 越 商 品)	4,000	(仕 入)	4,000
③ (棚 卸 減 耗 損)	1,000	(繰 越 商 品)	1,000
④ (商 品 評 価 損)	300	(繰 越 商 品)	300

02 特殊商品売買

T h e m e

Check ここでは、特殊商品売買の期中処理について学習する。

Date.1

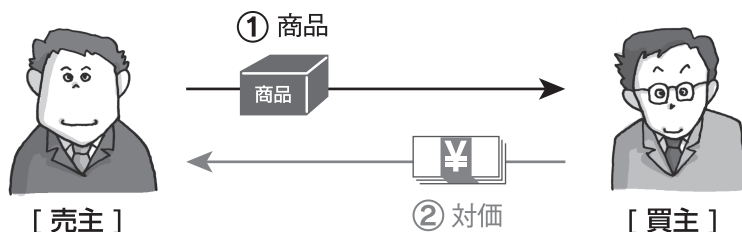
Date.2

Date.3

1 一般商品売買と特殊商品売買

売上収益は、①商品の発送もしくは引き渡しと②対価の受け入れ（受取手形や売掛金などの資産の取得を含む）という販売の2要件が満たされた時点で計上する。これを販売基準といい、売上収益の原則的な計上基準である。

通常の販売形態（一般商品売買）の場合には、販売基準により商品が販売されたときに売上収益を計上する。



また、予約販売、未着品販売、委託販売、試用販売、割賦販売などの特殊な販売形態（特殊商品売買）の場合にも、原則として販売基準によって売上収益を計上しなければならないが、例外的な計上基準も認められている。

販 売 形 態	原 則(販売基準)	例 外
予 約 販 売	・ 予約金受取額のうち、決算日までに商品の引き渡しなどが完了した分	
未 着 品 販 売	・ 貨物代表証券を転売した日	
委 託 販 売	・ 受託者が委託品を販売した日	・ 仕切精算書（売上計算書）が販売のつど送付される場合に限り、その仕切精算書が到達した日（仕切精算書到達日基準）
試 用 販 売	・ 得意先が買い取りの意思を表示した日	
割 賦 販 売	・ 商品などを引き渡した日	・ 割賦金の入金の日（回収基準） ・ 割賦金（分割代金）の回収期限の到来の日（1級の範囲）

2 予約販売とは

予約販売とは、代金を前もって予約金として受け取っておき、後から商品の引き渡しを行う販売形態で、出版業界に多くみられる。

1. 予約金を受け取ったとき

予約金を受け取った時点では売上収益を計上せず、商品を引き渡す義務を前受金勘定（負債）で処理しておく。

なぜなら、予約金を受け取った時点では「対価の受け入れ」という要件は満たしているが、「商品の発送もしくは引き渡し」という要件が満たされていないからである。

仕訳例 01

関東出版株式会社は、美術全集の予約販売を企画したところ、申し込みがあり、予約金10,000円（全10巻分）を現金で受け取った。

（現	金）	10,000		（前	受	金）*	10,000
----	----	--------	--	----	---	-----	--------

* 「前受金」は「予約販売前受金」とすることもある。

2. 商品を発送もしくは引き渡したとき

商品を発送もしくは引き渡した時点で、原則的な計上基準である販売基準の2要件が満たされることから、発送した商品の分だけ売上収益を計上する。

仕訳例 02

関東出版株式会社は、美術全集の第1巻が完成したので予約者に発送した。

（前	受	金）*	1,000		（売	上）	1,000
----	---	-----	-------	--	----	----	-------

* $10,000円 \div 10巻 = 1,000円$

基本例題02

□check!

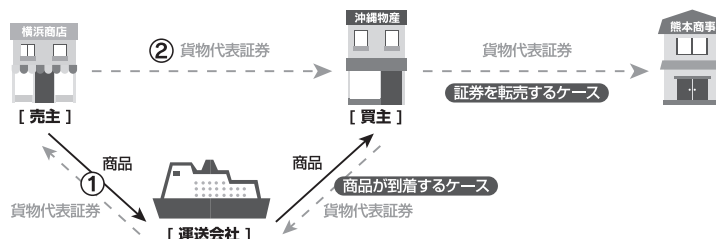
次の取引について仕訳しなさい。

- (1) 東北出版株式会社は、百科事典（全10巻、1巻の予約販売価格500円）の予約販売を企画したところ、100セットの申し込みがあり、予約代金総額500,000円を現金で受け取った。
なお、百科事典は完成した巻から順次、予約者に配本する予定である。
- (2) 上記の百科事典の第1巻が完成したので、これを予約者に発送した。

3 未着品販売とは

運送業者が発行する貨物の預り証^{あずか}を貨物代表証券といい、運送業者から貨物を引き取る権利を表す。この貨物代表証券によって表される商品を未着品といい、商品が到着する前に貨物代表証券のまま他人に転売することを未着品販売という。貨物代表証券には、陸運会社が発行する貨物引換証^{ひきかえしょう}と海運会社が発行する船荷証券^{ふね に しゅうけん}とがある。

ここでは、簿記検定試験2級で主に^{てもと}出題されている手許商品区分法を前提にその処理を確認する。手許商品区分法とは、手許にある商品の原価と未着品販売にかかる貨物代表証券の原価を区別して処理する方法である。



(1) 貨物代表証券を受け取ったとき

貨物代表証券を受け取ったときは、手許にある商品（手許商品）と区別するために、仕入勘定ではなく未着品勘定（資産）で処理する。

仕訳例 03

沖縄物産は、横浜商店から注文した商品10,000円の船荷証券を受け取り、代金は掛けとした。

（未 着 品） 10,000 （買 掛 金） 10,000

未 着 品

10,000

(2) 商品が到着したとき

商品が到着したときは、未着品勘定から仕入勘定へ到着分の原価を振り替える。また、商品の引き取りに要した諸費用は、仕入諸掛りとして仕入原価に加算する。

仕訳例 04

かねて購入していた船荷証券6,000円につき商品が到着したので、この証券と引き換えに商品を引き取った。なお、その際に引取費用300円を現金で支払った。

(仕 入)	6,300	(未 着 品)	6,000
		(現 金)	300
未 着 品		仕 入	
10,000	6,000	6,300	
		諸掛⊕300	

(3) 貨物代表証券のまま転売したとき

商品が到着する前に貨物代表証券のまま転売したときは、未着品売上勘定（収益）に売価で記入して、売上収益を計上する。さらに、仕入勘定で売上原価を計算するために、未着品勘定から仕入勘定へ転売分の原価（売上原価）を振り替える。なお、仕入勘定への振り替えについて、期末に一括して振り替える方法もある。

仕訳例 05

かねて購入していた船荷証券4,000円を熊本商事へ7,000円で転売し、代金は掛けとした。なお、これにともなう売上原価は仕入勘定に振り替える。

(売 掛 金)	7,000	(未 着 品 売 上)*	7,000
(仕 入)	4,000	(未 着 品)	4,000
未 着 品		仕 入	
10,000	6,000	6,300	
	4,000	4,000	

* 「未着品売上」は「売上」とすることもある。

簿記検定試験2級では、[仕訳例5]のような、そのつど売上原価を振り替える方法が主に問題されている。

基本例題03

□check!

次の取引について仕訳しなさい。

- 梅田商店に注文した商品3,000円の船荷証券を受け取り、代金は掛けとした。
- かねて購入していた船荷証券2,000円につき、商品が到着したので、この証券と引き換えに商品を引き取った。なお、その際に引取費用50円を現金で支払った。
- かねて購入していた船荷証券1,000円を札幌商事へ1,500円で転売し、代金は掛けとした。なお、これにともなう売上原価は仕入勘定に振り替える。