

体験入学用テキスト 簿記検定講座

1 級アドバンス合格本科生
商業簿記・会計学 合格テキスト (Ver11.0)

アドバンス講義 第 1 回

このたびは体験入学をご利用いただき、ありがとうございます。

T A C 簿記検定講座

04 割賦販売

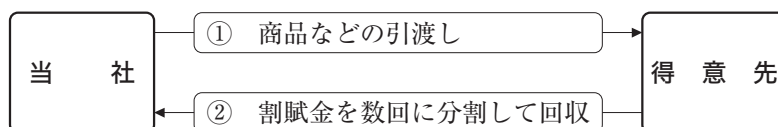
Theme

Check ここでは、特殊商品販売のなかでも特に重要な割賦販売について学習する。

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

1 割賦販売とは

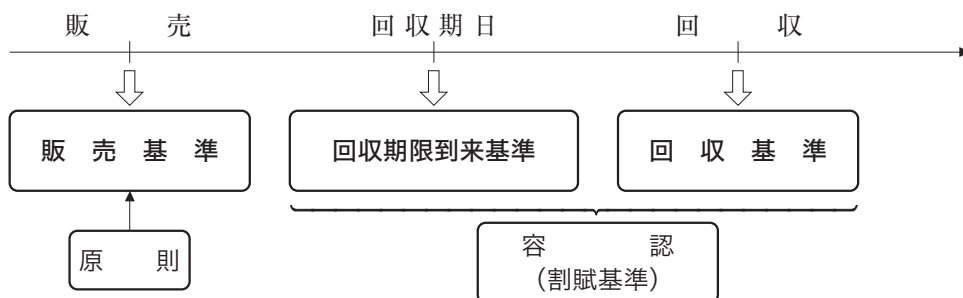
割賦販売とは、割賦販売契約にもとづき、商品などを引き渡した後、年賦・月賦などの方法により、売上代金（割賦金）を数回に分割して定期的に回収する販売形態をいう。



2 売上収益の計上基準

割賦販売における売上収益の計上基準は、次のようになる。

優先順位	売上収益の計上基準	売上収益の計上時点
原 則	販 売 基 準 (引 渡 基 準)	商品等を引き渡した日をもって売上収益(売上利益)実現の日とする。
容 認 (割賦基準)	回 収 基 準 (現 金 基 準)	割賦金の入金(回収)の日をもって売上収益(売上利益)実現の日とする。
	回収期限到来基準 (履 行 日 基 準)	割賦金の回収期限の到来の日をもって売上収益(売上利益)実現の日とする。



設例 4-1

次の資料により、(A)販売基準、(B)回収基準、(C)回収期限到来基準のそれぞれにより、当期における売上総利益を求めなさい。

(資 料)

- (1) 当期の割賦販売高 100,000円 (5回分割払い)
- (2) (1)のうち原価相当額 75,000円
- (3) (1)のうち当期回収高 40,000円 (2回分)
- (4) 当期未回収高のうち回収期限到来高 20,000円 (1回分)

【解 答】

	(A)販 売 基 準	(B)回 収 基 準	(C)回収期限到来基準
売上総利益	25,000円	10,000円	15,000円

【解 説】

(A) 販売基準

売上高 100,000 (当期販売高)	売上総利益 25,000	利益率 (* 2) 0.25
	売上原価 75,000	原価率 (* 1) 0.75

$$(* 1) \frac{75,000\text{円}}{100,000\text{円}} = 0.75$$

$$(* 2) 1 - 0.75 = 0.25 \quad \text{または} \quad \frac{100,000\text{円} - 75,000\text{円}}{100,000\text{円}} = 0.25$$

(B) 回収基準

当期販売高 100,000	当期回収高 40,000	← 売上高 40,000
	当期未回収高 60,000	

$$40,000\text{円} \langle \text{当期回収高} \rangle \times 0.75 \langle \text{原価率} \rangle = 30,000\text{円} \langle \text{売上原価} \rangle$$

$$40,000\text{円} \langle \text{当期回収高} \rangle \times 0.25 \langle \text{利益率} \rangle = 10,000\text{円} \langle \text{売上総利益} \rangle$$

(C) 回収期限到来基準

当期販売高 100,000	回収高 40,000		← 売上高 (当期回収期限到来高) 60,000
	未回収高 60,000	到来高 20,000	
		未到来高 40,000	

$$60,000\text{円} \langle \text{当期回収期限到来高} \rangle \times 0.75 \langle \text{原価率} \rangle = 45,000\text{円} \langle \text{売上原価} \rangle$$

$$60,000\text{円} \langle \text{当期回収期限到来高} \rangle \times 0.25 \langle \text{利益率} \rangle = 15,000\text{円} \langle \text{売上総利益} \rangle$$

3 売上収益の計上基準と会計処理方法の組み合わせ

割賦販売における売上収益の計上基準と会計処理方法の組み合わせは、次のとおりである。

売上収益の計上基準	会計処理方法
販 売 基 準	一般販売と同様に処理(三分法)
回 収 基 準	対 照 勘 定 法 未 実 現 利 益 整 理 法
回収期限到来基準	対 照 勘 定 法 未 実 現 利 益 整 理 法

(注1) 対照勘定法は純粹割賦基準とよばれ、本来の割賦基準の考え方にしたが、売上収益を計上する会計処理方法である(詳しい内容は後述する)。

(注2) 未実現利益整理法は修正販売基準とよばれ、期中は販売基準と同様に処理し、決算で本来の割賦基準による利益に修正する方法である(詳しい内容は後述する)。

4 回収基準(未実現利益整理法)

未実現利益整理法とは、期中は販売基準と同様に、商品などを引き渡したときに販売高を売上収益として計上し、決算時において、割賦金の未回収高(回収基準の場合)に含まれている未実現の利益を、売上総利益の計算にあたり控除するとともに、同額を次期に繰り延べる方法である。

1. 当期より割賦販売を開始した場合

(1) 期中処理

期中は、販売基準(三分法)と同様に、当期販売高を売上収益として計上する。このときの割賦金は、他の売掛金と区別するために「割賦売掛金」勘定で処理する。

設例 4-2

仕 訳

次の資料により、割賦販売について回収基準・未実現利益整理法を採用した場合の仕訳を示しなさい。なお、期首手許商品棚卸高はない。

(資 料) 期中取引

- (1) 商品 90,000円を掛けで仕入れた。
- (2) 商品 75,000円を 100,000円で割賦販売した(5回分割払い)。
- (3) 当期中に2回分の割賦金 40,000円を現金で回収した。

【解答・解説】

1. 仕 訳

(1) 商品仕入時

(仕	入)	90,000	(買	掛	金)	90,000
----	----	--------	----	---	----	--------

(2) 商品販売時

(割 賦 売 掛 金)	100,000	(割 賦 売 上)	100,000
-------------	---------	-----------	---------

(3) 割賦金回収時

(現 金)	40,000	(割 賦 売 掛 金)	40,000
-------	--------	-------------	--------

上記の仕訳の結果、決算整理前の各勘定残高は次のようになる。

仕 入		割 賦 売 上	
(1) 当期仕入高 90,000	整理前 T/B	整理前 T/B	(2) 当期販売高 100,000
割 賦 売 掛 金			
(2) 当期販売高 100,000 (割賦売上)	(3) 当期回収高 40,000		
	整理前 T/B 60,000 (期末未回収高)		

2. 決算整理前残高試算表 (一部)

決算整理前残高試算表 (単位：円)			
期末未回収高 ⇨	割 賦 売 掛 金	60,000	割 賦 売 上 100,000 ⇨ 当期販売高
当期仕入高 ⇨	仕 入	90,000	

(2) 決算時

未実現利益整理法では、期中において販売基準と同様に、当期販売高を売上収益として計上していることから、決算時に回収基準による利益に調整するため、割賦金未回収高に含まれる未実現の利益を「繰延売上利益控除（繰延売上利益戻出）」として処理し、売上総利益の計算にあたって控除するとともに次期に繰り延べる。

設例 4-3 (設例 4-2 の続き)

次の資料により、(1)損益計算書（売上総利益まで）および(2)貸借対照表（一部）を作成しなさい。なお、期首手許商品棚卸高はない。

(資料 1) 決算整理前残高試算表 (一部)

決算整理前残高試算表 (単位：円)			
割 賦 売 掛 金	60,000	割 賦 売 上	100,000
仕 入	90,000		

(資料 2)

- (1) 期末手許商品棚卸高は 15,000円である。
- (2) 割賦販売は、当期に 100,000円（5回分割払い）で販売しており、収益の計上は回収基準、会計処理は未実現利益整理法を採用している。

【解 答】

(1) 損益計算書（売上総利益まで）

損 益 計 算 書（単位：円）		
I 売 上 高		100,000
II 売 上 原 価		
1. 期首商品棚卸高	0	
2. 当期商品仕入高	90,000	
合 計	90,000	
3. 期末商品棚卸高	15,000	75,000
修正前売上総利益		25,000
繰延売上利益控除		15,000
売 上 総 利 益		10,000

(2) 貸借対照表

① 控除形式による場合（評価勘定と考える場合）

貸 借 対 照 表（単位：円）		
I 流 動 資 産		
割賦売掛金	60,000	
繰延売上利益	15,000	45,000
商 品		15,000

② 流動負債に表示する場合（繰延勘定と考える場合）

貸 借 対 照 表（単位：円）		
I 流 動 資 産		I 流 動 負 債
割賦売掛金	60,000	繰延売上利益
商 品	15,000	15,000

【解 説】

1. 売上原価の計算（決算整理仕訳）

(繰越商品) 15,000		(仕 入) 15,000
仕 入		繰越商品
整理前 T/B 90,000	期末手許商品 15,000 売上原価 75,000 (整理後 T/B)	期末手許商品 15,000 整理後 T/B
↓		
原価ボックス		利益率 0.25(*2)
期首手許 0	売上原価 75,000	修正前売上総利益 25,000
T/B 仕入 90,000	期末手許 15,000	原価率 0.75(*1)
		売上原価 75,000
		T/B 割賦売上 100,000

$$(*1) \frac{75,000\text{円}}{100,000\text{円}} = 0.75$$

$$(*2) 1 - 0.75 = 0.25$$

2. 未実現利益の整理

割賦売上 (当期販売高) 100,000		回収 40,000		未回収 60,000			修正前売上総利益 (利益率 = 0.25) 25,000
		20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	
		利益 5,000	利益 5,000	利益 5,000	利益 5,000	利益 5,000	
		原価 15,000	原価 15,000	原価 15,000	原価 15,000	原価 15,000	
		売上原価 (原価率 = 0.75) 75,000					
		実現利益 10,000 (当期の利益)		未実現利益 15,000 (当期の利益から控除する)			
		売上原価 75,000					

$$25,000\text{円} \langle \text{修正前売上総利益} \rangle \begin{cases} \rightarrow \times \frac{40,000\text{円} \langle \text{当期回収高} \rangle}{100,000\text{円} \langle \text{当期販売高} \rangle} = 10,000\text{円} \langle \text{当期の利益} = \text{売上総利益} \rangle \\ \rightarrow \times \frac{60,000\text{円} \langle \text{期末未回収高} \rangle}{100,000\text{円} \langle \text{当期販売高} \rangle} = 15,000\text{円} \langle \text{未実現利益の控除額} \rangle \end{cases}$$

または、次のように「割賦売掛金」勘定を分析することにより計算することもできる。

割賦売掛金	
T/B 割賦売上 100,000 (当期販売高)	当期回収高 40,000 $\times 0.25 \langle \text{利益率} \rangle = 10,000 \langle \text{当期の利益} \rangle$ 期末未回収高 60,000 $\times 0.25 \langle \text{利益率} \rangle = 15,000 \langle \text{繰延売上利益控除} \rangle$
(繰延売上利益控除) P/L売上総利益の減算項目	15,000
	(繰延売上利益) 15,000
	割賦売掛金の評価勘定 未実現利益の繰延勘定

(注)「繰延売上利益控除」は「繰延売上利益戻出」でもよい。

損益計算書

売上原価 75,000 (当期販売高に対応する原価)	売上高 100,000 (当期販売高)
繰延売上利益控除 15,000 (期末未回収高に含まれている利益)	
売上総利益 10,000 (回収基準による利益)	

3. 決算整理後残高試算表 (一部)

決算整理後残高試算表 (単位: 円)			
期末未回収高 $\Rightarrow$	割賦売掛金	60,000	繰延売上利益 15,000 $\Leftarrow$ 期末未回収高に含まれている未実現利益
期末手許商品 $\Rightarrow$	繰越商品	15,000	割賦売上 100,000 $\Leftarrow$ 当期販売高
売上原価 $\Rightarrow$	仕入	75,000	
	繰延売上利益控除	15,000	

2. 前期以前より割賦販売を行っている場合

(1) 期中処理

期中については、販売基準（三分法）と同様に、当期販売高を売上収益として計上する。
このときの割賦金は「割賦売掛金」勘定で処理する。

設例 4-4（設例 4-3 の続き）

仕 訳

次の資料により、割賦販売について回収基準・未実現利益整理法を採用した場合の仕訳を示しなさい。

（資料 1）期首試算表（一部）

期 首 試 算 表				（単位：円）
割 賦 売 掛 金	60,000	繰 延 売 上 利 益	15,000	
繰 越 商 品	15,000			

（資料 2）期中取引

- (1) 商品 130,000円を掛けで仕入れた。
- (2) 商品 120,000円を 150,000円で割賦販売した（5回分割払い）。
- (3) 当期中に割賦金 130,000円（期首残高のうち2回分の 40,000円，当期発生高のうち3回分の 90,000円）を現金で回収した。

【解答・解説】

1. 期中仕訳

(1) 商品仕入時

（仕 入）	130,000	（買 掛 金）	130,000
-------	---------	---------	---------

(2) 商品販売時

（割 賦 売 掛 金）	150,000	（割 賦 売 上）	150,000
-------------	---------	-----------	---------

(3) 割賦金回収時

（現 金）	40,000	（割 賦 売 掛 金）	40,000
（現 金）	90,000	（割 賦 売 掛 金）	90,000

上記の仕訳の結果、決算整理前の「割賦売掛金」勘定残高は、次のようになる。

割 賦 売 掛 金

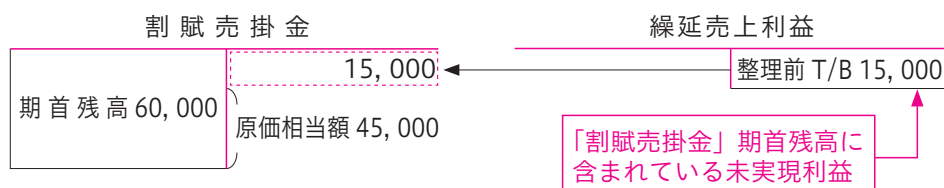
期 首 残 高 60,000	(3)当期回収高 { 期首分 40,000 130,000 当期分 90,000
(2)当 期 販 売 高 150,000 (割 賦 売 上)	
	期末未回収高 { 期首分 20,000 (整理前 T/B) 80,000 当期分 60,000

2. 決算整理前残高試算表（一部）

決算整理前残高試算表（単位：円）

期末未回収高 ⇨	割 賦 売 掛 金	80,000	繰 延 売 上 利 益	15,000	⇐ 期 首 残 高
期首手許商品 ⇨	繰 越 商 品	15,000	割 賦 売 上	150,000	⇐ 当期販売高
当期仕入高 ⇨	仕 入	130,000			

（注）決算整理前残高試算表の「繰延売上利益」は、「割賦売掛金」期首残高に含まれている未実現利益であることに注意する。



(2) 決算時

当期における未実現利益の整理には、以下の2つが必要である。

① 繰延売上利益の戻入れ

割賦売掛金期首残高（期首未回収高）に含まれる「繰延売上利益」のうち、当期に回収されることにより実現した部分を当期の利益として戻し入れるため、「繰延売上利益戻入」として処理し、売上総利益の計算にあたって加算する。

② 繰延売上利益の控除

当期に発生した割賦売掛金のうち期末未回収高（期末残高）に含まれる未実現利益を「繰延売上利益控除（繰延売上利益戻出）」として処理し、売上総利益の計算にあたって控除するとともに次期に繰り延べる。

「繰延売上利益戻入」および「繰延売上利益控除」を計算するためには、その計算基礎となる割賦売掛金の当期回収高と期末未回収高を整理する必要がある。そこで、「割賦売掛金」勘定を前期分と当期分に分け、それぞれを当期回収高と期末未回収高に区分する。

割 賦 売 掛 金					
(前期分)		回	収	× ×	× 前期割賦利益率 = 戻入
期 首 残 高	× ×				
(T/B繰延売上利益	× ×)	未	回	収	× ×
(当期分)		回	収	× ×	
T/B割賦売上	× ×				
(当 期 販 売 高)		未	回	収	× × × 当期割賦利益率 = 控除

T/B割賦売掛金残高

前記の割賦売掛金勘定の作成にあたっての注意点は、次のとおりである。

- ① 前期と当期の割賦利益率が異なる場合の前期割賦利益率は、次の計算式により算定する。

$$\frac{\text{T/B 繰延売上利益}}{\text{割賦売掛金期首残高}} = \text{前期割賦利益率}$$

- ② 割賦売掛金の当期発生高は割賦売上高と一致する。
 ③ 割賦売掛金の前期分および当期分の期末未回収高の合計額は、決算整理前残高試算表の「割賦売掛金」である。

設例 4-5 (設例 4-4 の続き)

次の資料により、(1)損益計算書（売上総利益まで）および(2)貸借対照表（一部）を作成しなさい。

(資料 1) 決算整理前残高試算表（一部）

決算整理前残高試算表 (単位：円)			
割 賦 売 掛 金	80,000	繰 延 売 上 利 益	15,000
繰 越 商 品	15,000	割 賦 売 上	150,000
仕 入	130,000		

(資料 2) 決算整理事項

- (1) 期末手許商品棚卸高は 25,000円である。
 (2) 割賦販売の収益計上は、回収基準を採用している。
 (3) 割賦売掛金期末残高 80,000円は、期首残高 60,000円のうち 20,000円と当期発生高のうち 60,000円の合計である。

【解 答】

(1) 損益計算書

損 益 計 算 書 (単位：円)		
I 売 上 高		150,000
II 売 上 原 価		
1. 期首商品棚卸高	15,000	
2. 当期商品仕入高	130,000	
合 計	145,000	
3. 期末商品棚卸高	25,000	120,000
修正前売上総利益		30,000
繰延売上利益戻入		10,000
繰延売上利益控除		12,000
売 上 総 利 益		28,000

(2) 貸借対照表

① 控除形式による場合

貸 借 対 照 表				(単位：円)
I 流 動 資 産				
割賦売掛金	80,000			
繰延売上利益	17,000	63,000		
商 品		25,000		

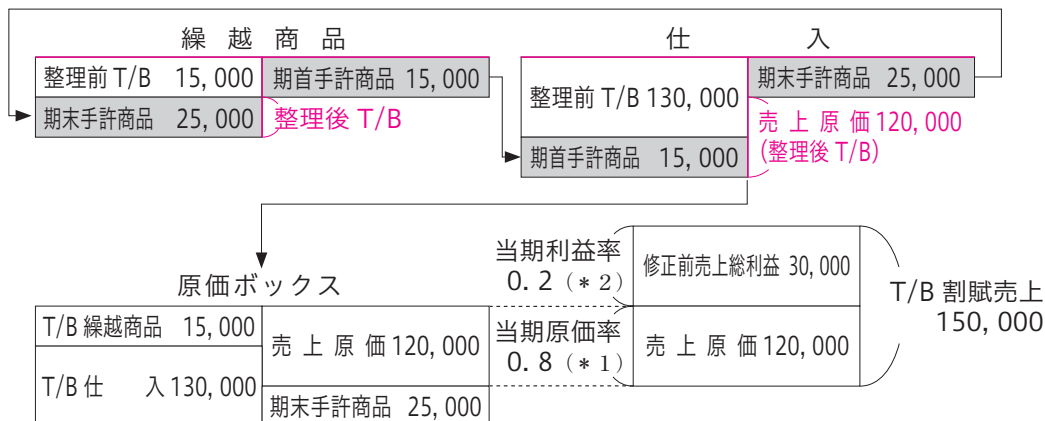
② 流動負債に表示する場合

貸 借 対 照 表				(単位：円)
I 流 動 資 産		I 流 動 負 債		
割賦売掛金	80,000	繰延売上利益	17,000	
商 品	25,000			

【解 説】

1. 売上原価の算定（決算整理仕訳）

(仕 入)	15,000	(繰越商品)	15,000
(繰越商品)	25,000	(仕 入)	25,000



$$(*1) \frac{120,000\text{円}}{150,000\text{円}} = 0.8 \text{ (当期原価率)}$$

$$(*2) 1 - 0.8 = 0.2 \text{ (当期利益率)}$$

2. 未実現利益の整理

(1) 前期利益率の計算

$$\frac{15,000\text{円} \text{ (T/B 繰延売上利益)}}{60,000\text{円} \text{ (割賦売掛金期首残高)}} = 0.25 \text{ (前期割賦利益率)}$$

(2) 未実現利益の整理

① 繰延売上利益の戻入れ

「割賦売掛金」期首残高 60,000 円のうち、当期回収高 40,000 円に含まれている未実現利益は、当期の回収により実現したため、「繰延売上利益戻入」として当期の利益に戻し入れる。

割賦売掛金期首残高 60,000	回収 40,000 未回収 20,000		繰延売上利益 15,000
	実現利益 10,000 (当期の利益として戻し入れる)	未実現利益 5,000 (そのまま次期に繰り越す)	
	原価相当額 45,000 (前期の売上原価として計上済み)		

$$\begin{aligned}
 15,000 \text{ 円} \langle \text{T/B 繰延売上利益} \rangle & \rightarrow \times \frac{40,000 \text{ 円} \langle \text{当期回収高} \rangle}{60,000 \text{ 円} \langle \text{割賦売掛金期首残高} \rangle} = 10,000 \text{ 円} \langle \text{繰延売上利益戻入} \rangle \\
 & \rightarrow \times \frac{20,000 \text{ 円} \langle \text{期末未回収高} \rangle}{60,000 \text{ 円} \langle \text{割賦売掛金期首残高} \rangle} = 5,000 \text{ 円} \langle \text{次期に繰り越す} \rangle
 \end{aligned}$$

② 繰延売上利益の控除

「割賦売掛金」の当期発生高 150,000 円（整理前 T/B の割賦売上 = 当期販売高）のうち、期末未回収高 60,000 円に含まれている利益を未実現利益として、当期の売上総利益から控除するとともに「繰延売上利益」として次期に繰り延べる。

割賦売上 150,000	回収 90,000		未回収 60,000		修正前売上総利益 30,000
	実現利益 18,000 (当期の利益)		未実現利益 12,000 (当期の利益から控除する)		
	売上原価 120,000 (当期の売上原価)				

$$\begin{aligned}
 30,000 \text{ 円} \langle \text{修正前売上総利益} \rangle & \rightarrow \times \frac{90,000 \text{ 円} \langle \text{当期回収高} \rangle}{150,000 \text{ 円} \langle \text{当期販売高} \rangle} = 18,000 \text{ 円} \langle \text{当期の利益} \rangle \\
 & \rightarrow \times \frac{60,000 \text{ 円} \langle \text{期末未回収高} \rangle}{150,000 \text{ 円} \langle \text{当期販売高} \rangle} = 12,000 \text{ 円} \langle \text{繰延売上利益控除} \rangle
 \end{aligned}$$

③ まとめ

実践的には、下記のように「割賦売掛金」勘定を分析することにより計算する。

割 賦 売 掛 金	
期 首 残 高 60,000	当期回収高 130,000
T/B 割賦売上 150,000 (当期販売高)	整理前 T/B 80,000 (期末未回収高)

↓

割 賦 売 掛 金	
(前期分)	回 収 40,000 (60,000 - 20,000 = 40,000)
期 首 残 高 60,000	未 回 収 20,000
(T/B 繰延売上利益 15,000)	
(当期分)	回 収 90,000 (150,000 - 60,000 = 90,000)
T/B 割賦売上 150,000	未 回 収 60,000

$\times \frac{15,000}{60,000}$ (前期利益率 0.25) = 10,000 (戻入)

$\times 0.2$ (当期利益率) = 12,000 (控除)
原価ボックスにより求める

T/B 割賦売掛金 80,000

④ 決算整理仕訳

(繰延売上利益)	10,000	(繰延売上利益戻入)	10,000
		P/L売上総利益の加算項目	
(繰延売上利益控除)	12,000	(繰延売上利益)	12,000
P/L売上総利益の減算項目			

割 賦 売 掛 金		損 益 計 算 書	
期 首 60,000	回 収 40,000 $\times 0.25 = 10,000$ 未回収 20,000	売上原価 120,000	売上高 150,000
当 期 150,000	回 収 90,000 $\times 0.2 = 18,000$ 未回収 60,000	繰延売上利益控除 12,000	
		売上総利益 28,000 (回収基準による利益)	
			繰延売上利益戻入 10,000

割 賦 売 掛 金		繰延売上利益	
期 首 60,000	回 収 40,000 未回収 20,000 $\times 0.25 = 5,000$	繰延売上利益戻入 10,000	期首残高 15,000 (整理前 T/B)
当 期 150,000	回 収 90,000 未回収 60,000 $\times 0.2 = 12,000$	次期繰越 17,000 (整理後 T/B)	繰延売上利益控除 12,000

3. 決算整理後残高試算表（一部）

決算整理後残高試算表（単位：円）			
期末未回収高⇒	割 賦 売 掛 金	80,000	繰 延 売 上 利 益 17,000 ←
期末手許商品⇒	繰 越 商 品	25,000	割 賦 売 上 150,000 ←
売 上 原 価⇒	仕 入	120,000	繰 延 売 上 利 益 戻 入 10,000
	繰 延 売 上 利 益 控 除	12,000	

期末未回収高
に含まれてい
る未実現利益

← 当期販売高

設例 4-6

次の資料により、損益計算書（売上総利益まで）および貸借対照表（一部）を作成しなさい。

（資料1）決算整理前残高試算表（一部）

決算整理前残高試算表（単位：円）			
	割 賦 売 掛 金	35,700	繰 延 売 上 利 益 6,525
	繰 越 商 品	18,900	一 般 売 上 72,000
	仕 入	129,270	割 賦 売 上 79,200

（資料2）決算整理事項

- （1）期末手許商品棚卸高は21,450円である。
- （2）割賦販売の収益計上には、回収基準を採用している。
- （3）当期の割賦販売は、一般販売の10%増しの売価により販売している。
- （4）割賦売掛金期首残高26,100円のうち、当期回収高は19,200円である。

【解 答】

損 益 計 算 書（単位：円）		
I	売 上 高	
1.	一 般 売 上 高	72,000
2.	割 賦 売 上 高	79,200
		<u>151,200</u>
II	売 上 原 価	
1.	期首商品棚卸高	18,900
2.	当期商品仕入高	129,270
		<u>148,170</u>
3.	期末商品棚卸高	21,450
		<u>126,720</u>
	修正前売上総利益	24,480
	繰延売上利益戻入	4,800
	繰延売上利益控除	5,760
	売 上 総 利 益	<u>23,520</u>

I 流動資産		
割賦売掛金	35,700	
繰延売上利益	7,485	28,215
商 品		21,450

【解 説】

1. 売上原価の算定（決算整理仕訳）

(仕 入)	18,900	(繰越商品)	18,900
(繰越商品)	21,450	(仕 入)	21,450

一般販売と割賦販売は、代金の回収方法が違っただけで、ともに手許商品を販売することから、原価ボックスを1つにまとめる。

原価ボックス（一般＋割賦）		一 般 売 価	
T/B 繰越商品 18,900 (一般＋割賦)	売上原価 126,720 (一般＋割賦)	↔ T/B 一般売上 72,000	→ 72,000
T/B 仕 入 129,270 (一般＋割賦)		↔ T/B 割賦売上 $79,200 \div 1.1 =$	$\frac{72,000}{144,000}$
	期末手許商品 21,450 (一般＋割賦)	<u>一般売価に修正</u>	

$$\frac{126,720\text{円}}{144,000\text{円}} = 0.88 \text{ (当期一般原価率)}$$

$$\frac{0.88}{1.1} = 0.8 \text{ (当期割賦原価率)}$$

$$\frac{1.1 - 0.88}{1.1} = \frac{0.22}{1.1} = 0.2 \text{ (当期割賦利益率)}$$

一 般 販 売		割 賦 販 売	
売 価 1	利益 0.12	0.1	利益 0.22
	原 価 0.88		原 価 0.88
			売 価 1.1

$$\left. \begin{array}{l} 72,000\text{円} \text{ (T/B 一般売上)} \times 0.88 = 63,360\text{円} \text{ (一般売上原価)} \\ 79,200\text{円} \text{ (T/B 割賦売上)} \times 0.8 = 63,360\text{円} \text{ (割賦売上原価)} \end{array} \right\} 126,720\text{円} \text{ (売上原価)}$$

2. 未実現利益の整理

「割賦売掛金」勘定を分析することにより、「繰延売上利益戻入」および「繰延売上利益控除」を計算する。

割 賦 売 掛 金		
0.25 {	(前期分)	回 収 19,200
	期首残高 26,100 (T/B 繰延売上利益 6,525)	未 回 収 6,900 (26,100 - 19,200 = 6,900)
T/B 割賦売上 79,200	(当期分)	回 収 50,400 (79,200 - 28,800 = 50,400)
		未 回 収 28,800 (35,700 - 6,900 = 28,800)
		T/B 割賦売掛金 35,700

$$\times \frac{6,525}{26,100} \text{ (前期利益率 } 0.25) = 4,800 \text{ (戻入)}$$

$$\times \frac{0.22}{1.1} \text{ (当期利益率 } 0.2) = 5,760 \text{ (控除)}$$

(繰延売上利益)	4,800	(繰延売上利益戻入)	4,800
(繰延売上利益控除)	5,760	(繰延売上利益)	5,760

繰延売上利益

繰延売上利益戻入 4,800	期首残高 6,525 (整理前 T/B)
B/S 7,485	繰延売上利益控除 5,760

5 回収期限到来基準(未実現利益整理法)

1. 期中処理

回収期限到来基準は、割賦金の回収が期日どおり行われていれば、回収基準と同様の処理となる。したがって両基準の違いは、未回収の割賦金の処理にある。回収基準では、これについては処理をする必要はないが、回収期限到来基準では、次のいずれかの方法により処理する。

- (1) 割賦金未回収高のうち、回収期限到来高を割賦売掛金から売掛金へ振り替える方法
(問題文に指示がある場合)
- (2) 割賦金未回収高のうち、回収期限到来高をそのまま割賦売掛金に含めておく方法
(問題文に指示がない場合)

2. 決算時

未実現利益整理法は、期中において販売基準と同様に、当期販売高を売上収益として計上していることから、決算時に回収期限到来基準による利益に調整するため、未実現の利益を整理する。

回収期限到来基準の問題では、「割賦売掛金」勘定を次のように整理するとよい。

割 賦 売 掛 金			
(前期分)	回 収	× ×	} 当期到来高 × 前期利益率 = 繰延売上利益戻入
期 首 残 高 × × (T/B 繰延売上利益 × ×)	未回収 × ×	到 来 × ×	
		未到来 × ×	
(当期分)	回 収	× ×	} 当期到来高
T/B 割賦売上 × ×	未回収 × ×	到 来 × ×	
		未到来 × ×	

× 当期利益率 = 繰延売上利益控除



割 賦 売 掛 金			
(前期分)	当期到来高	× ×	× 前期利益率 = 繰延売上利益戻入
期 首 残 高 × × (T/B 繰延売上利益 × ×)	期末未到来高	× ×	
(当期分)	当期到来高	× ×	
T/B 割賦売上 × ×	期末未到来高	× ×	

× 当期利益率 = 繰延売上利益控除

設例 4-7

次の資料により、損益計算書（売上総利益まで）および貸借対照表（一部）を作成しなさい。

（資料 1）決算整理前残高試算表（一部）

決算整理前残高試算表				(単位：円)
売 掛 金	23,200	繰延売上利益	6,525	
割 賦 売 掛 金	35,700	一 般 売 上	72,000	
繰 越 商 品	18,900	割 賦 売 上	79,200	
仕 入	129,270			

（資料 2）決算整理事項

- (1) 期末手許商品棚卸高は 21,450円である。
- (2) 割賦販売の収益計上は、回収期限到来基準を採用している。
- (3) 当期の割賦販売は、一般販売の 10%増しの売価により販売している。
- (4) 割賦売掛金の期末残高 35,700円は、期首残高 26,100円（すべて前期末には期限未到来）のうち 6,900円（うち回収期限到来分 4,000円）と、当期発生高のうち 28,800円（うち回収期限到来分 8,800円）の合計である。

【解 答】

損 益 計 算 書 (単位：円)

I 売 上 高		
1. 一 般 売 上 高	72,000	
2. 割 賦 売 上 高	79,200	151,200
II 売 上 原 価		
1. 期首商品棚卸高	18,900	
2. 当期商品仕入高	129,270	
合 計	148,170	
3. 期末商品棚卸高	21,450	126,720
修正前売上総利益		24,480
繰延売上利益戻入		5,800
繰延売上利益控除		4,000
売 上 総 利 益		26,280

貸 借 対 照 表 (単位：円)

I 流 動 資 産	I 流 動 負 債
売 掛 金 23,200	繰延売上利益 4,725
割 賦 売 掛 金 35,700	
商 品 21,450	

【解 説】

1. 売上原価の算定 (決算整理仕訳)

(仕 入)	18,900	(繰 越 商 品)	18,900
(繰 越 商 品)	21,450	(仕 入)	21,450

原価ボックス (一般 + 割賦)

T/B 繰越商品 18,900 (一般 + 割賦)	売 上 原 価 126,720 (一般 + 割賦)	↔ T/B 一般売上 72,000 →	72,000
T/B 仕 入 129,270 (一般 + 割賦)	期末手許商品 21,450 (一般 + 割賦)	↔ T/B 割賦売上 79,200 ÷ 1.1 =	72,000
		一般売価に修正	144,000

$$\frac{126,720 \text{ 円}}{144,000 \text{ 円}} = 0.88 \text{ (当期一般原価率)}$$

$$\frac{0.88}{1.1} = 0.8 \text{ (当期割賦原価率)}$$

$$\frac{1.1 - 0.88}{1.1} = \frac{0.22}{1.1} = 0.2 \text{ (当期割賦利益率)}$$

一般販売		割賦販売	
利益 0.12	0.1	利益 0.22	0.1
原価 0.88		原価 0.88	1.1
売価 1		売価 1.1	

$$\begin{aligned} 72,000\text{円}\langle\text{T/B一般売上}\rangle \times 0.88 &= 63,360\text{円}\langle\text{一般売上原価}\rangle \\ 79,200\text{円}\langle\text{T/B割賦売上}\rangle \times 0.8 &= 63,360\text{円}\langle\text{割賦売上原価}\rangle \end{aligned} \left. \vphantom{\begin{aligned} 72,000\text{円}\langle\text{T/B一般売上}\rangle \times 0.88 &= 63,360\text{円}\langle\text{一般売上原価}\rangle \\ 79,200\text{円}\langle\text{T/B割賦売上}\rangle \times 0.8 &= 63,360\text{円}\langle\text{割賦売上原価}\rangle \end{aligned}} \right\} 126,720\text{円}\langle\text{売上原価}\rangle$$

2. 未実現利益の整理

「割賦売掛金」勘定を分析することにより、「繰延売上利益戻入」および「繰延売上利益控除」を計算する。

割賦売掛金		
(前期分)	回収 19,200 (26,100 - 6,900 = 19,200)	当期到来高 23,200 23,200 × 0.25 (前期割賦利益率) = 5,800 (戻入)
0.25 { 期首残高 26,100 (T/B 繰延売上利益 6,525)	未回収 6,900	
	到来 4,000 未到来 2,900	
(当期分)	回収 50,400 (79,200 - 28,800 = 50,400)	当期到来高 59,200 × 0.2 (当期割賦利益率) = 4,000 (控除)
T/B 割賦売上 79,200	未回収 28,800	
	到来 8,800 未到来 20,000	



割賦売掛金		
(前期分)	当期到来高 23,200	× 0.25 (前期割賦利益率) = 5,800 (戻入)
0.25 { 期首残高 26,100 (T/B 繰延売上利益 6,525)	期末未到来高 2,900	
	当期到来高 59,200	
T/B 割賦売上 79,200	期末未到来高 20,000	× 0.2 (当期割賦利益率) = 4,000 (控除)

(繰延売上利益)	5,800	(繰延売上利益戻入)	5,800
(繰延売上利益控除)	4,000	(繰延売上利益)	4,000

繰延売上利益

繰延売上利益戻入 5,800	期首残高 6,525 (整理前 T/B)
B/S 4,725	繰延売上利益控除 4,000

補足 期首割賦売掛金に前期期限到来分が含まれている場合

期首割賦売掛金に前期期限到来分が含まれている場合には、その部分については、前期末までに実現しているので、未実現利益を控除していない。したがって、当期に戻し入れる必要がない。よって、この場合における未実現利益の整理は、次のようになる。

〈例〉設例4-7において、期首割賦売掛金のうち2,000円が前期末までに期限が到来しており、決算整理前残高試算表の繰延売上利益が6,025円だったとする。

割 賦 売 掛 金				
(前期分)				
期首残高(到来)	2,000	回 収	2,000	← 戻入れしない
(未到来) 24,100		回 収	17,200	
(26,100 - 2,000 = 24,100)		(26,100 - 6,900 - 2,000 = 17,200)		
(T/B繰延売上利益6,025)		未回収	到来 4,000	当期到来高 21,200
		6,900	未到来 2,900	21,200 × 0.25 (前期割賦利益率)
				= 5,300 (戻入)
(当期分)				
T/B 割賦売上 79,200		回 収	50,400	
		(79,200 - 28,800 = 50,400)		
		未回収	到来 8,800	
		28,800	未到来 20,000	× 0.2 (当期割賦利益率) = 4,000 (控除)

6 回収不能高と戻り商品

割賦販売では、代金の回収が分割でかつ長期間にわたることから、通常の掛け販売に比べると回収不能（貸倒れ）となる可能性が高いが、回収不能となった場合には、割賦販売契約にもとづき販売した商品を取り戻すことができる。ここでは、未実現利益整理法で処理している場合に、割賦売掛金期首残高（前期販売分）が当期に回収不能となり、商品を取り戻したときの処理を学習する。

1. 期中処理

割賦売掛金期首残高（前期販売分）が当期に回収不能となり、商品を取り戻したときには、次のように処理する。

- ① 回収不能となった「割賦売掛金」勘定を減額するとともに、回収不能となった「割賦売掛金」勘定に対応する「繰延売上利益」も減額する。なお、「割賦売掛金」勘定（売価）と「繰延売上利益」勘定（利益）との差額は、原価相当額を意味している。
- ② 取り戻した商品の評価額は、「戻り商品（取戻し商品）」勘定で処理する。
- ③ ①で計算した原価相当額と②の「戻り商品（取戻し商品）」勘定の差額を「戻り商品損失（取戻し商品損失、貸倒損失）」勘定とする。なお、回収不能となった割賦売掛金に対して前期末に貸倒引当金が設定されている場合には、貸倒引当金を取り崩して充当する。

次の資料により、割賦販売について回収基準・未実現利益整理法を採用している場合の仕訳を示しなさい。

(資料1) 期首試算表 (一部)

期 首 試 算 表 (単位:円)			
割 賦 売 掛 金	60,000	繰 延 売 上 利 益	12,000
繰 越 商 品	10,000		

(資料2) 期中取引

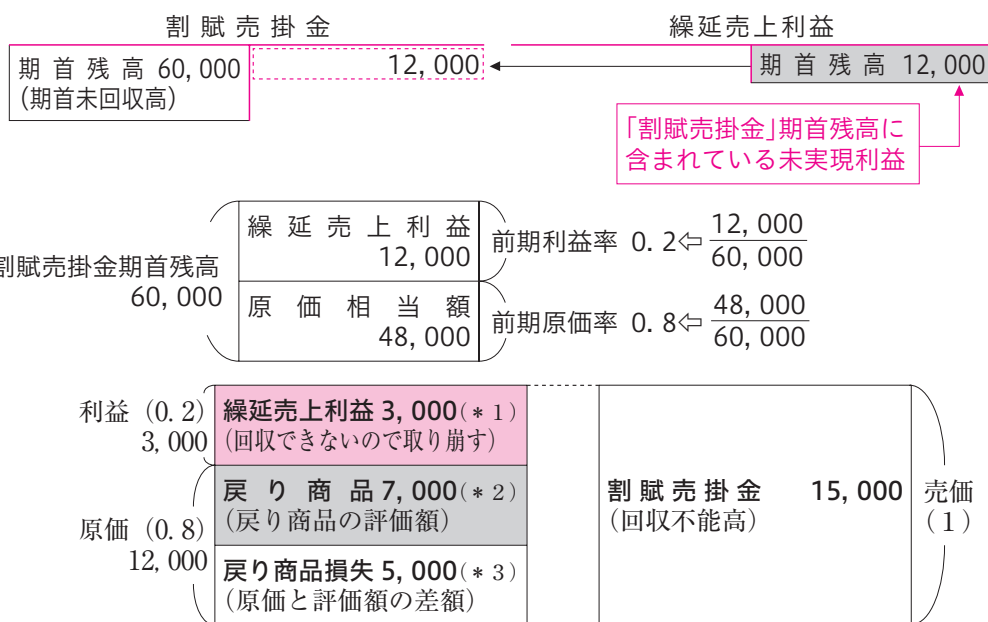
- (1) 割賦売掛金期首残高 60,000円のうち 40,000円を現金で回収した。
- (2) 割賦売掛金期首残高 60,000円のうち 15,000円が得意先の支払不能につき回収不能となった。この際に商品を取り戻しており、取り戻した商品の評価額は 7,000円であった。
- (3) 割賦売掛金には、貸倒引当金は設定されていない。

【解答・解説】

(1) 割賦金回収時

(現 金)	40,000	(割 賦 売 掛 金)	40,000
-------	--------	-------------	--------

(2) 割賦金回収不能時



(繰延売上利益)(*1)	3,000	(割賦売掛金)	15,000
(戻り商品)(*2)	7,000		
(戻り商品損失)(*3)	5,000		
P/L販売費及び一般管理費			

(注)「戻り商品」は「取戻し商品」でもよい。また、「戻り商品損失」は「取戻し商品損失」または「貸倒損失」でもよい。

(*1) 15,000円<回収不能高> $\times$ 0.2<前期利益率>=3,000円

(*2) 戻り商品の評価額

(*3) 15,000円<回収不能高> $\times$ 0.8<前期原価率>-7,000円<戻り商品の評価額>=5,000円

12,000円<回収不能高に含まれている原価相当額>

2. 決算時

戻り商品について、再販売が可能である場合には、その評価額を新たな仕入と考え、「戻り商品」勘定から「仕入」勘定に振り替える。また、期末において未販売の場合は、次期に繰り越すために、「仕入」勘定から「繰越商品」勘定に振り替える。

(1) 戻り商品の評価額を「仕入」勘定に加算

(仕	入)	×××	(戻り商品)	×××
----	----	-----	--------	-----

(2) 未販売の場合には、次期に繰り越す

(繰越商品)	×××	(仕入)	×××
--------	-----	------	-----

また、原価ボックスを作成すると次のようになる。

原価ボックス			
期首商品棚卸高	×××	売上原価	×××
当期商品仕入高		期末商品棚卸高	
T/B仕入	×××	その他の期末商品	×××
戻り商品評価額	×××	戻り商品評価額	×××

(注1) 戻り商品評価額は、当期商品仕入高に加算する。

(注2) 未販売の場合には、期末商品棚卸高にも含める。

設例 4-9

次の資料により、損益計算書（営業利益まで）および貸借対照表（一部）を完成しなさい。

（資料1）決算整理前残高試算表（一部）

決算整理前残高試算表				（単位：円）
割 賦 売 掛 金	84,000	繰 延 売 上 利 益	12,000	
繰 越 商 品	10,000	割 賦 売 上	160,000	
仕 入	140,000			

（資料2）決算整理事項

- （1）期末手許商品棚卸高 30,000円（戻り商品を除く）。
- （2）割賦販売の収益計上は回収基準によっている。
- （3）割賦売掛金の期首残高は 60,000円であり、そのうち当期回収高は 40,000円である。
- （4）割賦売掛金期首残高のうち 15,000円が回収不能となったために評価額 7,000円の商品を取り戻したが未処理である。なお、この戻り商品は、再販売が可能であるが、期末現在未販売である。
- （5）割賦売掛金には貸倒引当金は設定されていない。

【解 答】

損 益 計 算 書				（単位：円）
I	売 上 高			160,000
II	売 上 原 価			
	1. 期首商品棚卸高	10,000		
	2. 当期商品仕入高	147,000		
	合 計	157,000		
	3. 期末商品棚卸高	37,000		120,000
	修正前売上総利益			40,000
	繰延売上利益戻入			8,000
	繰延売上利益控除			16,000
	売 上 総 利 益			32,000
III	販売費及び一般管理費			
	1. 戻り商品損失			5,000
	営 業 利 益			27,000

貸 借 対 照 表				（単位：円）
割 賦 売 掛 金	69,000	繰 延 売 上 利 益	17,000	
商 品	37,000			

【解 説】

1. 回収不能高の処理

割賦売掛金期首残高 60,000	T/B 繰延売上利益 12,000	前期利益率 0.2 $\Leftarrow \frac{12,000}{60,000}$
	原 価 相 当 額 48,000	前期原価率 0.8 $\Leftarrow \frac{48,000}{60,000}$

(注) 回収不能高は未処理のため、T/B 繰延売上利益12,000円は、割賦売掛金期首残高60,000円に対応している。

利益 (0.2)	繰延売上利益 3,000 (*1) (回収できないので取り崩す)	割 賦 売 掛 金 15,000 (回収不能高)	売 価 (1)
3,000	戻 り 商 品 7,000 (*2) (戻り商品の評価額)		
原価 (0.8)	戻り商品損失 5,000 (*3) (原価と評価額の差額)		
12,000			

(繰延売上利益) (*1)	3,000	(割 賦 売 掛 金)	15,000
(戻 り 商 品) (*2)	7,000		
(戻り商品損失) (*3)	5,000		

(*1) 15,000円<回収不能高>×0.2<前期利益率>=3,000円

(*2) 戻り商品の評価額

(*3) $15,000\text{円}<\text{回収不能高}>\times 0.8<\text{前期原価率}>-7,000\text{円}<\text{戻り商品の評価額}>=5,000\text{円}$ または貸借差額
12,000円<回収不能高に含まれている原価相当額>

2. 売上原価の算定 (決算整理仕訳)

「戻り商品」7,000円 (評価額) は、再販売が可能である場合には、新たな仕入と考え、「戻り商品」勘定から「仕入」勘定へ振り替える。また、期末現在未販売であるため、次期に繰り越すために、「仕入」勘定から「繰越商品」勘定へ振り替える。

(仕 入)	17,000	(繰 越 商 品)	10,000
		(戻 り 商 品) (*1)	7,000
(繰 越 商 品) (*2)	37,000	(仕 入)	37,000

(*1) 戻り商品の評価額

(*2) 30,000円<戻り商品以外の期末手許商品>+7,000円<戻り商品の評価額>=37,000円

原価ボックス		当期利益率 0.25(*4)	修正前売上総利益 40,000	T/B 割賦売上 160,000
T/B 繰越商品 10,000	売上原価 120,000	当期原価率 0.75(*3)	売上原価120,000	
T/B 仕入 140,000				
T/B 戻り商品 7,000				
P/L 仕入高 147,000	戻り商品以外 30,000	期末商品 37,000		
	戻り商品 7,000			

$$(*3) \frac{120,000\text{円}}{160,000\text{円}} = 0.75$$

$$(*4) 1 - 0.75 = 0.25$$

3. 未実現利益の整理

割 賦 売 掛 金	
(前期分)	回 収 40,000 $\times 0.2$ (前期利益率) = 8,000(戻入)
0.2 { 期首残高 60,000 (T/B 繰延売上利益 12,000)	回 収 不 能 15,000 $\times 0.2$ (前期利益率) = 3,000 { 回収不能高に含まれ ている繰延売上利益 }
	未 回 収 5,000 (60,000 - 40,000 - 15,000 = 5,000)
(当期分)	回 収 96,000 (160,000 - 64,000 = 96,000)
T/B 割賦売上 160,000	未 回 収 64,000 $\times 0.25$ (当期利益率) = 16,000(控除) (84,000 - 15,000 - 5,000 = 64,000)
T/B 割賦売掛金 84,000	

(注) 回収不能高は未処理のため T/B 割賦売掛金 84,000 円は、期首残高のうち回収不能高 15,000 円と未回収高 5,000 円および当期販売分のうち未回収高 64,000 円の合計を表している。

(繰延売上利益)	8,000	(繰延売上利益戻入)	8,000
(繰延売上利益控除)	16,000	(繰延売上利益)	16,000

繰延売上利益	
割賦売掛金 3,000	整理前 T/B 12,000 (期首残高)
繰延売上利益戻入 8,000	
B/S 17,000	繰延売上利益控除 16,000

3. その他のケース

前期に販売した割賦商品が当期に回収不能となった場合の処理は、前述のとおりであるが、その他のケースについても紹介しておく。

〈例〉割賦売掛金 15,000円（原価相当額 12,000円，利益相当額 3,000円）が回収不能となり，商品を取り戻した。なお，戻り商品の評価額は 7,000円であった。

		回 収 基 準	回収期限到来基準
期 首	前 期 来	(繰延売上利益) 3,000 (割賦売掛金) 15,000	(戻り商品) 7,000 (割賦売掛金) 15,000 (戻り商品損失) 8,000
	前 期 未 到 来	(戻り商品) 7,000 (戻り商品損失) 5,000	(繰延売上利益) 3,000 (割賦売掛金) 15,000 (戻り商品) 7,000 (戻り商品損失) 5,000
当期販売		(戻り商品) 7,000 (割賦売掛金) 15,000 (戻り商品損失) 8,000 または (繰延売上利益控除) 3,000 (割賦売掛金) 15,000 (戻り商品) 7,000 (戻り商品損失) 5,000	

なお，いずれの場合も，前期販売分が回収不能となり，かつ，回収不能となった割賦売掛金に対して前期末に貸倒引当金が設定されている場合には，「戻り商品損失」を計上するかわりに「貸倒引当金」を取り崩す。

対照勘定法とは、対照勘定（貸借で一对になっている勘定）を使用し、商品などを引き渡したときに、その売価により備忘記録しておく方法である。割賦販売では、対照勘定として次のような勘定が使われる。なお、対照勘定は、帳簿の中だけで使用される仮の勘定であり、損益計算書および貸借対照表には記載されない。

借 方 科 目	貸 方 科 目
割 賦 売 掛 金	割 賦 仮 売 上
割 賦 販 売 契 約	割 賦 販 売
割 賦 未 収 金	割 賦 先

対照勘定法では、販売時には、対照勘定を使用し、売価により備忘記録し、回収時または回収期限到来時に、割賦売上を計上するとともに対照勘定を消滅させる。また、決算時には、対照勘定の残高（未回収高または未到来高）に原価率を掛けて求めた期末割賦商品の原価を売上原価の計算上、控除するとともに割賦商品または繰越商品として次期に繰り越す。

〈例〉 1. 期首商品棚卸高はなかった。

2. 商品90,000円を掛けで仕入れた。

3. 商品75,000円を100,000円で割賦販売した（5回分割払い）。

4. 当期中に3回分の割賦金60,000円の回収期限が到来し、そのうち2回分の割賦金40,000円を現金で回収した。

5. 期末手許商品棚卸高は15,000円、割賦販売の原価率は75%である。

	回 収 基 準	回収期限到来基準
2. 仕入時	(仕 入) 90,000 (買掛金) 90,000	(仕 入) 90,000 (買掛金) 90,000
3. 販売時	(割賦売掛金) 100,000 (割賦仮売上) 100,000	(割賦売掛金) 100,000 (割賦仮売上) 100,000
4. 回収時 または 到来時	(現 金) 40,000 (割賦売上) 40,000 (割賦仮売上) 40,000 (割賦売掛金) 40,000	(現 金) 40,000 (割賦売上) 60,000 (売掛金) 20,000 (割賦仮売上) 60,000 (割賦売掛金) 60,000
5. 決算時	(繰越商品) 15,000 (仕 入) 60,000 (割賦商品) <u>45,000</u> $\uparrow (100,000 - 40,000) \times 75\%$ なお、期首手許商品および期首割賦商品がある場合には、次の仕訳を追加する。 (仕 入) × × × (繰越商品) × × × (割賦商品) × × ×	(繰越商品) 15,000 (仕 入) 45,000 (割賦商品) <u>30,000</u> $\uparrow (100,000 - 60,000) \times 75\%$ なお、期首手許商品および期首割賦商品がある場合には、次の仕訳を追加する。 (仕 入) × × × (繰越商品) × × × (割賦商品) × × ×

また、原価ボックスおよび損益計算書（一部）は、次のようになる。

回 収 基 準				回収期限到来基準			
原価ボックス				原価ボックス			
期首手許	0	売上原価 30,000	割賦売上 40,000	期首手許	0	売上原価 45,000	割賦売上 60,000
期首割賦	0			期首割賦	0		
当期仕入 90,000	期末手許 15,000	期末割賦 45,000	⇨対照勘定 60,000 ×0.75	当期仕入 90,000	期末手許 15,000	期末割賦 30,000	⇨対照勘定 40,000 ×0.75
損 益 計 算 書 (単位：円)				損 益 計 算 書 (単位：円)			
I 売 上 高			40,000	I 売 上 高			60,000
II 売 上 原 価				II 売 上 原 価			
1. 期首商品棚卸高	0			1. 期首商品棚卸高	0		
2. 当期商品仕入高	<u>90,000</u>			2. 当期商品仕入高	<u>90,000</u>		
合 計	90,000			合 計	90,000		
3. 期末商品棚卸高	<u>60,000</u>	<u>30,000</u>		3. 期末商品棚卸高	<u>45,000</u>	<u>45,000</u>	
売上総利益		<u>10,000</u>		売上総利益		<u>15,000</u>	

研究 回収不能高と戻り商品（対照勘定法の場合）

対照勘定法を採用している場合に回収不能となったときには、次のように処理する。

〈例〉割賦売掛金15,000円（原価相当額12,000円，利益相当額3,000円）が回収不能となり，商品を取り戻した。なお，戻り商品の評価額は7,000円であった。

		回 収 基 準		回収期限到来基準	
期 首	前 期 到 来	(戻り商品) 7,000	(割賦商品) 12,000 または仕入	(戻り商品) 7,000	(売 掛 金) 15,000 (戻り商品損失) 8,000
	残 前 期 高 未到来	(割賦仮売上) 15,000	(割賦売掛金) 15,000	(戻り商品) 7,000	(割賦商品) 12,000 (戻り商品損失) 5,000 または仕入 (割賦仮売上) 15,000 (割賦売掛金) 15,000
当期販売		(戻り商品) 7,000	(仕 入) 12,000		
		(戻り商品損失) 5,000			
		(割賦仮売上) 15,000	(割賦売掛金) 15,000		

7 売上収益の計上基準

1. 通常の商品販売

売上収益は、原則として「販売基準」により計上される。「販売基準」とは、販売が行われたときに売上収益を計上する基準である。販売とは、一般的に次の2つの要件を満たすことをいう。

- ① 商品の引渡しまたは役務の提供が行われていること。
- ② 対価としての貨幣性資産（現金および売掛金、受取手形などの金銭債権）の受入れが行われていること。

通常の商品販売においては、商品販売時に上記①と②の要件を同時に満たすことが一般的である。

また、「販売基準」では、いつ販売したと捉えるかにより、さらに「出荷基準」、「引渡基準（納品基準）」、「検収基準」などに区別することができる。

2. 特殊商品販売

特殊な販売形態では、上記①と②の間に時間的な相違が生じることなどにより、いつ販売したと捉えるのか判断に迷う場合や、その販売形態の特殊性から特別の配慮が必要な場合がある。そこで、企業会計原則では、「企業会計原則注解【注6】」において特殊商品販売に関する売上収益の計上基準について詳細に定めている。

「企業会計原則注解【注6】」

委託販売，試用販売，予約販売，割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は、次によるものとする。

(1) 委託販売

委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。従って、決算手続中に仕切精算書（売上計算書）が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかとなったものについては、これを当期の売上収益に計上しなければならない。ただし、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。

(2) 試用販売

試用販売については、得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現するのであるから、それまでは、当期の売上高に計上してはならない。

(3) 予約販売

予約販売については、予約金受取額のうち、決算日までに商品の引渡し又は役務の給付が完了した分だけを当期の売上高に計上し、残額は貸借対照表の負債の部に記載して次期以後に繰延べなければならない。

(4) 割賦販売

割賦販売については、商品等を引渡しした日をもって売上収益の実現の日とする。

しかし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いので、貸倒引当金及び代金回収費、アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが、その算定に当たっては、不確実性と煩雑さを伴う場合が多い。従って、収益の認識を慎重に行うため、販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。

上記の規定をまとめると次のようになる。

販売形態	基 準	売上収益の計上時期
委 託 販 売	原則：販売基準(受託者販売日基準)	受託者が委託品を販売した日
	容認：仕切精算書到達日基準	仕切精算書が到達した日
試 用 販 売	販売基準(買取意思表示基準)	買取りの意思表示があった日
予 約 販 売	販売基準	商品の引渡しまたは役務の給付が完了した日
割 賦 販 売	原則：販売基準	商品等を引き渡した日
	容認：回収基準 回収期限到来基準	割賦金の入金の日 割賦金の回収期限の到来の日
未着品販売	販売基準	貨物代表証券を引き渡した日

(注1) 各販売形態(予約販売を除く)ごとの会計処理等は、後述する。

(注2) 「企業会計原則」では、未着品販売の売上収益の計上基準については言及していないので、一般販売に準じて、販売基準により売上収益を計上する。

MEMO

Theme

04

割
賦
販
売

05 委託販売

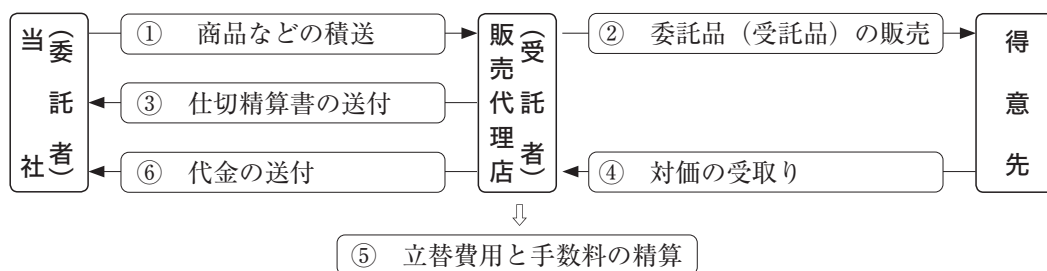
Theme

Check ここでは、委託販売の収益の計上基準と会計処理について学習する。

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

1 委託販売とは

委託販売とは、代理店その他（受託者）に商品などの販売を委託し、手数料を支払ってこれを販売する形態である。



2 売上収益の計上基準

委託販売では、受託者が委託品を販売することにより、「商品の引渡し」および「対価の受入れ」が行われるので、原則として受託者が委託品を販売した日に売上収益を計上する。この基準を「販売基準（受託者販売日基準）」という。

また、委託販売では、実務上の便宜性を考慮し、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、仕切精算書が到達した日に売上収益を計上することも容認されている。この基準を「仕切精算書到達日基準」という。

原則：販売基準（受託者販売日基準）
容認：仕切精算書到達日基準

〈例〉(1) 当期（×2年4月1日から×3年3月31日まで）に総額500,000円（売価）の商品を受託者に発送した。その内訳は次のとおりである。

A商品 300,000円 B商品 120,000円 C商品 80,000円

(2) ×3年3月10日にA商品に対する仕切精算書（×3年3月5日販売）が到達した。

(3) ×3年4月5日（決算手続中）にB商品に対する仕切精算書（×3年3月30日販売）が到達した。

販売基準による売上収益	420,000円	⇐ A商品 + B商品
仕切精算書到達日基準による売上収益	300,000円	⇐ A商品

3 会計処理方法

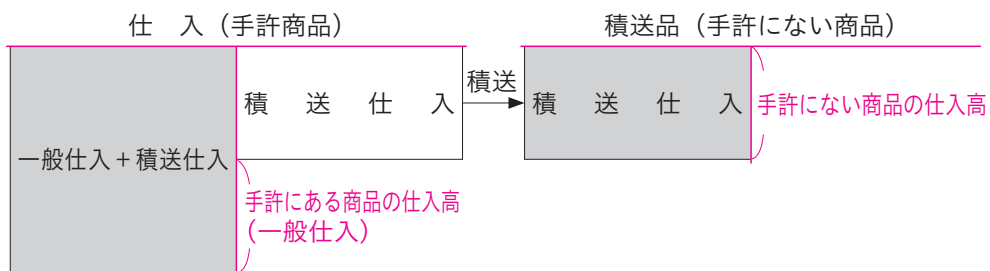
委託販売の処理方法には、次の各方法がある。

三 分 法	対 照 勘 定 法	
	手 許 商 品 区 分 法	期 末 一 括 法
		そ の 都 度 法

ここでは手許商品区分法（期末一括法、その都度法）について説明する。

4 手許商品区分法

手許商品区分法とは、期中において、手許にある商品の原価と手許にない商品の原価（受託者へ積送中の商品の原価）を区分して処理する方法である。



Theme
05

委託販売

1. 期末一括法

(1) 期中処理

期末一括法では、期中に商品を積送（発送）したときに、その原価を「仕入」勘定から「積送品」勘定へ振り替える。また、受託者が委託品を販売した日または仕切精算書が到達した日に、積送品の売上収益を計上する。

設例 5-1

仕 訳

次の資料により、仕訳を示しなさい。

（資料 1）期首試算表（一部）

期 首 試 算 表		（単位：円）
繰 越 商 品	10,000	
積 送 品	1,600	

（注） $\left\{ \begin{array}{l} \text{「繰越商品」} \Rightarrow \text{期首手許商品原価} \\ \text{「積送品」} \Rightarrow \text{期首積送品原価} \end{array} \right.$

(資料2) 期中取引

- (1) 商品 170,000円を掛けで仕入れた。
- (2) 商品 120,000円を得意先に 150,000円で掛け販売（一般販売）した。
- (3) 商品（原価 40,000円，売価 62,500円）を受託者に積送した。
- (4) 受託者に積送中の商品（原価 38,400円，売価 60,000円）について，販売された報告を受けた。なお，売上原価は，期末に一括して仕入勘定へ振り替える方法（期末一括法）による。

【解答・解説】

(1) 商品仕入時

(仕 入)	170,000	(買 掛 金)	170,000
-------	---------	---------	---------

(2) 商品販売時（一般販売）

(売 掛 金)	150,000	(一 般 売 上)	150,000
---------	---------	-----------	---------

(3) 商品積送時（委託販売）

(積 送 品)	40,000	(仕 入)	40,000
積送仕入高	原 価		原 価

なお，返品を受けた場合は，受託者に積送した商品が再び手許に戻ってくるため，「積送品」勘定から「仕入」勘定へ原価を振り替える。

(仕 入)	××	(積 送 品)	××
-------	----	---------	----

(4) 受託者販売時または仕切精算書到達日（委託販売）

(積 送 未 収 金)	60,000	(積 送 品 売 上)	60,000
売掛金			

以上の仕訳の結果，決算整理前の各勘定の残高は次のようになる。

繰 越 商 品		積 送 品	
期首手許商品 10,000	整理前 T/B		
仕 入			
(1)当期仕入高 170,000 (一般仕入 + 積送仕入)	(3)当期積送高 40,000 (積送仕入)	期首積送品 1,600 (3)当期積送高 40,000 (積送仕入)	整理前 T/B 41,600 (期首積送品 + 積送仕入)
	整理前 T/B 130,000 (一般仕入)		

決算整理前残高試算表（一部）は次のようになる。

決算整理前残高試算表 (単位：円)			
期首手許商品原価⇒繰越商品	10,000	一般売上	150,000 ⇐当期一般販売高
→積送品	41,600	積送品売上	60,000 ⇐当期積送販売高
一般仕入高⇒仕入	130,000		
期首積送品原価 + 積送仕入高			

(2) 決算時（決算整理仕訳）

一般販売と委託販売の売上原価を「仕入」勘定で一括して計算するための、決算整理仕訳を行う。一般販売については、期首手許商品の原価を「繰越商品」勘定から「仕入」勘定へ振り替え、期末手許商品の原価を「仕入」勘定から「繰越商品」勘定へ振り替える。また、委託販売については、期首積送品原価と当期積送高の合計（整理前残高試算表上の「積送品」勘定の残高）を「積送品」勘定から「仕入」勘定へ振り替え、期末積送品原価を「仕入」勘定から「積送品」勘定へ振り替える。

設例 5-2（設例5-1の続き）

次の資料により、損益計算書（売上総利益まで）および貸借対照表（一部）を作成しなさい。

（資料1）決算整理前残高試算表（一部）

決算整理前残高試算表（単位：円）			
繰越商品	10,000	一般売上	150,000
積送品	41,600	積送品売上	60,000
仕入	130,000		

（資料2）決算整理事項

- (1) 期末手許商品棚卸高は 20,000円である。
- (2) 期首積送品原価は 1,600円であり、委託販売の原価率は 64%である。なお、売上原価は、期末に一括して仕入勘定へ振り替える（期末一括法）。

【解 答】

損 益 計 算 書			（単位：円）
I 売上高			210,000
II 売上原価			
1. 期首商品棚卸高	11,600		
2. 当期商品仕入高	170,000		
合 計	181,600		
3. 期末商品棚卸高	23,200		158,400
売上総利益			51,600

貸 借 対 照 表			（単位：円）
商 品	23,200		

【解 説】

1. 売上原価の算定

(1) 原価ボックスの作成

手許商品区分法（期末一括法）では、期中に商品を積送した際に、その原価を「仕入」勘定から「積送品」勘定へ振り替えているため、一般販売と委託販売でそれぞれ別々の原価ボックスを作成する。

原価ボックス（一般販売）

T/B 繰越商品 10,000	一般売上原価 120,000 (貸借差額)
T/B 仕入 130,000 (一般仕入)	期末手許商品 20,000

原価ボックス（委託販売）

整理前 T/B 積送品 41,600	期首積送品 1,600	積送売上原価 38,400	←60,000〈T/B積送品売上〉 ×0.64〈委託原価率〉
	積送仕入 40,000 (41,600 - 1,600 = 40,000)	期末積送品 3,200	
			⇐貸借差額

上記の2つの原価ボックスをまとめて、損益計算書の売上原価の構成要素を求める。

(単位：円)

	一 般 販 売	委 託 販 売	合 計
期首商品棚卸高	10,000	1,600	11,600
当期商品仕入高	130,000	40,000	170,000
合 計	140,000	41,600	181,600
期末商品棚卸高	△20,000	△3,200	△ 23,200
売 上 原 価	120,000	38,400	158,400

(2) 決算整理仕訳

① 手許商品

(仕 入)	10,000	(繰 越 商 品)(*1)	10,000
(繰 越 商 品)(*2)	20,000	(仕 入)	20,000

(*1) 期首手許商品原価 (= 整理前 T/B 繰越商品)

(*2) 期末手許商品原価

② 積送品

(仕 入)	41,600	(積 送 品)(*1)	41,600
(積 送 品)(*2)	3,200	(仕 入)	3,200

(*1) 期首積送品原価 + 積送仕入高 = 整理前 T/B 積送品

(*2) 期末積送品原価

繰越商品		仕入	
整理前 T/B 10,000	期首手許商品 10,000	整理前 T/B 130,000 (一般仕入)	期末手許商品 20,000
→ 期末手許商品 20,000	整理後 T/B 20,000	期首手許商品 10,000	一般売上原価 120,000 (整理後 T/B)
積送品		期首積送品 1,600	積送売上原価 38,400 (整理後 T/B)
整理前 T/B 41,600 (期首積送品 + 積送仕入)	当期積送高 40,000 (積送仕入)	当期積送高 40,000 (積送仕入)	期末積送品 3,200
→ 期末積送品 3,200	整理後 T/B		

整理後 T/B 「仕入」 ⇨ 120,000円〈一般売上原価〉 + 38,400円〈積送売上原価〉 = 158,400円

2. 決算整理後残高試算表（一部）

決算整理後残高試算表 (単位：円)			
期末手許商品原価 ⇨	繰越商品	20,000	一般売上 150,000 ⇨ 当期一般販売高
期末積送品原価 ⇨	積送品	3,200	積送品売上 60,000 ⇨ 当期積送販売高
→	仕入	158,400	
—— 一般売上原価 + 積送売上原価			

2. その都度法

(1) 期中処理

その都度法では、期中に商品を積送（発送）したときに、その原価を「仕入」勘定から「積送品」勘定へ振り替える。また、受託者が委託品を販売した日または仕切精算書が到達した日に積送品の売上収益を計上するとともに、積送品の売上原価を「積送品」勘定から「仕入」勘定へ振り替える。

設例 5-3

仕 訳

次の資料により、仕訳を示しなさい。

(資料1) 期首試算表（一部）

期首試算表 (単位：円)	
繰越商品	10,000
積送品	1,600
(注) { 「繰越商品」 ⇨ 期首手許商品原価 「積送品」 ⇨ 期首積送品原価	

(資料2) 期中取引

- (1) 商品 170,000円を掛けで仕入れた。
- (2) 商品 120,000円を得意先に 150,000円で掛け販売（一般販売）した。
- (3) 商品（原価 40,000円、売価 62,500円）を受託者に積送した。

- (4) 受託者に積送中の商品（原価 38,400円、売価 60,000円）について、販売された報告を受けた。なお、売上原価は、販売のつど仕入勘定へ振り替える方法（その都度法）による。

【解答・解説】

(1) 商品仕入時

(仕 入)	170,000	(買 掛 金)	170,000
-------	---------	---------	---------

(2) 商品販売時（一般販売）

(売 掛 金)	150,000	(一 般 売 上)	150,000
---------	---------	-----------	---------

(3) 商品積送時（委託販売）

(積 送 品)	40,000	(仕 入)	40,000
積送仕入高	原 価		原 価

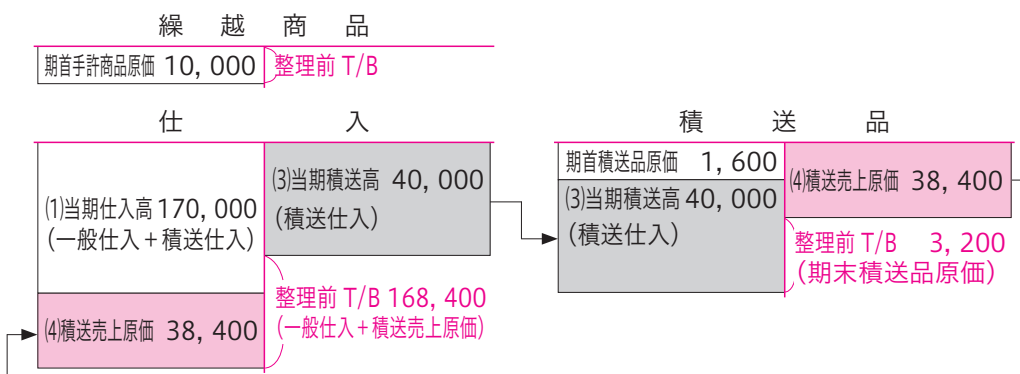
なお、返品を受けた場合は、受託者に積送した商品が再び手許に戻ってくるため、「積送品」勘定から「仕入」勘定へ原価を振り替える。

(仕 入)	× ×	(積 送 品)	× ×
-------	-----	---------	-----

(4) 受託者販売時または仕切精算書到達日（委託販売）

(積 送 未 収 金)	60,000	(積 送 品 売 上)	60,000
売掛金			
(仕 入)	38,400	(積 送 品)	38,400
積送売上原価			

以上の仕訳の結果、決算整理前の各勘定の残高は次のようになる。



決算整理前残高試算表（一部）は次のようになる。

決算整理前残高試算表				(単位：円)
期首手許商品原価⇒	繰 越 商 品	10,000	一 般 売 上	150,000 ⇐ 当期一般販売高
期末積送品原価⇒	積 送 品	3,200	積 送 品 売 上	60,000 ⇐ 当期積送販売高
	仕 入	168,400		
	一般仕入高 + 積送売上原価			

(2) 決算時（決算整理仕訳）

一般販売と委託販売の売上原価を「仕入」勘定で一括して計算するための、決算整理仕訳を行う。一般販売については、期首手許商品の原価を「繰越商品」勘定から「仕入」勘定へ振り替え、期末手許商品の原価を「仕入」勘定から「繰越商品」勘定へ振り替える。また、委託販売については、期末積送品原価を「積送品」勘定から「仕入」勘定へ振り替えるとともに、同額を「仕入」勘定から「積送品」勘定へ再び振り替える。なお、この処理は省略することもある。

設例 5-4（設例5-3の続き）

次の資料により、損益計算書（売上総利益まで）および貸借対照表（一部）を作成しなさい。

（資料1）決算整理前残高試算表（一部）

決算整理前残高試算表（単位：円）			
繰越商品	10,000	一般売上	150,000
積送品	3,200	積送品売上	60,000
仕入	168,400		

（資料2）決算整理事項

- 期末手許商品棚卸高は20,000円である。
- 期首積送品原価は1,600円であり、委託販売の原価率は64%である。なお、売上原価は、販売のつど仕入勘定へ振り替えている（その都度法）。

【解 答】

損 益 計 算 書			（単位：円）
I 売上高			210,000
II 売上原価			
1. 期首商品棚卸高	11,600		
2. 当期商品仕入高	170,000		
合 計	181,600		
3. 期末商品棚卸高	23,200	158,400	
売上総利益		51,600	
貸 借 対 照 表			（単位：円）
商 品	23,200		

【解 説】

1. 売上原価の算定

(1) 原価ボックスの作成

手許商品区分法（その都度法）では、期中に商品を積送した際に、その原価を「仕入」勘定から「積送品」勘定へ振り替えているため、一般販売と委託販売でそれぞれ別々の原価ボックスを作成する。

原価ボックス（委託販売）		60,000(T/B 積送品売上)×0.64(委託原価率)	
期首積送品 1,600	積送売上原価 38,400	⇐ 期末積送品	
積送仕入 40,000 (貸借差額)	T/B 積送品 3,200		

原価ボックス（一般販売）	
T/B 繰越商品 10,000	一般売上原価 120,000 (貸借差額)
T/B 仕入 168,400	期末手許商品 20,000
積送売上原価 <u>△38,400</u>	
一般仕入 130,000	

(注) その都度法の場合には、委託販売の売上原価38,400円が決算整理前残高試算表の「仕入」勘定に振り替えられているので、一般販売の売上原価の計算上、これを控除する。

上記の2つの原価ボックスをまとめて、損益計算書の売上原価の構成要素を求める。

(単位：円)

	一 般 販 売	委 託 販 売	合 計
期首商品棚卸高	10,000	1,600	11,600
当期商品仕入高	130,000	40,000	170,000
合 計	140,000	41,600	181,600
期末商品棚卸高	△20,000	△3,200	△ 23,200
売 上 原 価	120,000	38,400	158,400

(2) 決算整理仕訳

① 手許商品

(仕 入)	10,000	(繰 越 商 品)(*1)	10,000
(繰 越 商 品)(*2)	20,000	(仕 入)	20,000

(*1) 期首手許商品原価 (= 整理前 T/B 繰越商品)

(*2) 期末手許商品原価

② 積送品

三分法（その都度法）の決算整理について、次の2つの処理方法がある。

(A)決算整理仕訳を行わない方法	(B)決算整理仕訳を行う方法
仕 訳 な し	(仕 入) 3,200 (積 送 品) 3,200
(注) この方法は、期中に積送売上原価を「仕入」勘定へ振り替えているので、決算整理仕訳は行わないという考え方である。	(積 送 品) 3,200 (仕 入) 3,200
	期末積送品原価

委託販売について、(B)決算整理仕訳を行う方法による場合の勘定記入は、次のようになる。

繰越商品		仕入	
整理前 T/B 10,000	期首手許商品 10,000	一般仕入 130,000	期末手許商品 20,000
→ 期末手許商品 20,000	整理後 T/B	期首手許商品 10,000	一般売上原価 120,000 (整理後 T/B)
積送品		積送売上原価 38,400	積送売上原価 38,400 (整理後 T/B)
整理前 T/B 3,200	期末積送品 3,200	期末積送品 3,200	期末積送品 3,200
→ 期末積送品 3,200	整理後 T/B		

(注) (A)の方法と(B)の方法のどちらであっても結果は同じである。

整理後T/B「仕入」⇒ 120,000円〈一般売上原価〉+ 38,400円〈積送売上原価〉= 158,400円

2. 決算整理後残高試算表 (一部)

決算整理後残高試算表 (単位: 円)			
期末手許商品原価⇒	繰越商品	20,000	一般売上 150,000 ⇐ 当期一般販売高
期末積送品原価⇒	積送品	3,200	積送品売上 60,000 ⇐ 当期積送販売高
	仕入	158,400	
	一般売上原価 + 積送売上原価		

(注) 決算整理後の各勘定残高は、期末一括法と一致する。

補足 会計処理方法の特徴

「期末一括法」, 「その都度法」の各会計処理方法の特徴 (原価ボックス作成上の注意点) をまとめると次のようになる。

1. 期末一括法の特徴

- ① 一般販売とは別の原価ボックスで委託販売の売上原価を計算する。
- ② 前T/B「積送品」の残高は、期首積送品原価と当期積送高の合計を表している。

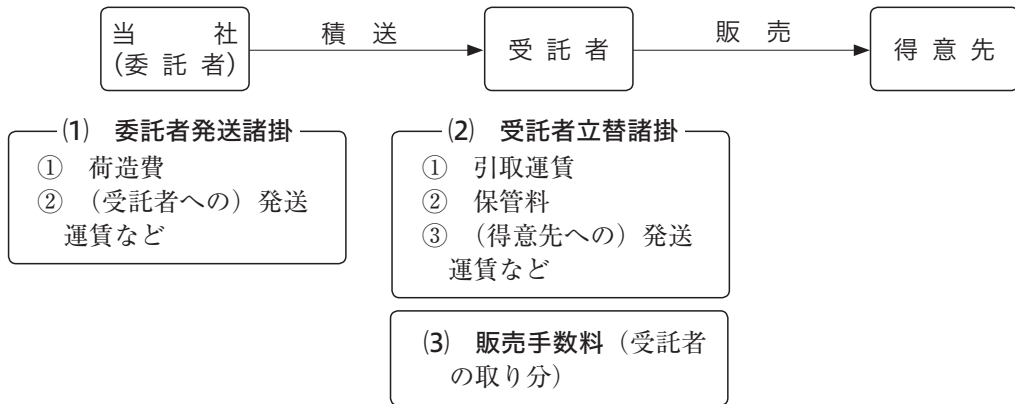
2. その都度法の特徴

- ① 一般販売とは別の原価ボックスで委託販売の売上原価を計算する。
- ② 前T/B「積送品」の残高は、期末積送品原価を表している。
- ③ 前T/B「仕入」の残高には、委託販売の売上原価が含まれている。
∴ 一般販売の原価ボックスの当期仕入から委託販売の売上原価を控除する。

5 積送諸掛の会計処理

1. 積送諸掛とは

積送^{しょうせり}諸掛とは、委託販売に関して委託者の負担する諸費用のことをいう。積送諸掛は、(1)委託者発送諸掛、(2)受託者立替諸掛、(3)販売手数料（受託者の取り分）から構成されている。



2. 積送諸掛の会計処理

(1) 委託者発送諸掛の処理

委託者発送諸掛は当期に積送した全商品にかかる費用であり、その処理方法には、①積送品原価に算入する方法と、②積送諸掛（販売費）として処理する方法がある。

〈例〉商品1,000円（原価）を積送し、発送運賃100円を現金で支払った。

	①積送品原価に算入する方法	②積送諸掛（販売費）として処理する方法
積 送 時	(積 送 品) 1,000 (仕 入) 1,000 当期積送高 (積 送 品) 100 (現 金) 100 積送諸掛	(積 送 品) 1,000 (仕 入) 1,000 当期積送高 (積 送 諸 掛) 100 (現 金) 100 販売費

(2) 受託者立替諸掛および販売手数料の処理

受託者立替諸掛および販売手数料の処理方法には、①積送諸掛（販売費）として処理する方法（総額法）と、②積送品売上高と相殺する方法（純額法）がある。

〈例〉受託者より積送品1,000円（売価）が販売された旨の報告を受けた。立替諸掛および販売手数料として200円を差し引いた残額800円は後日受け取る。

	①積送諸掛（販売費）として処理する方法	②積送品売上高と相殺する方法
販 売 時	(積送未収金) 800 (積送品売上) 1,000 (積送諸掛) 200 販売費	(積送未収金) 800 (積送品売上) 800 正味手取額

(3) 積送諸掛の繰延べ

積送諸掛を「積送諸掛（販売費）」勘定で処理している場合には、決算時に未販売の積送品に対応する諸掛りを次期に繰り延べるために「繰延積送諸掛（流動資産）」勘定に振り替える。また、この場合には、翌期の費用にするために翌期首または翌決算時に再振替仕訳を行う。

〈例〉積送諸掛100円は当期に積送した100個の積送品に対するものである。当期中に80個が販売され、20個は期末現在未販売である。

	(繰延積送諸掛) 流動資産	20	(積送諸掛) 未販売分に対応	20
決 算 時	積 送 諸 掛		繰延積送諸掛	
	期中計上額 100	未販売分 20 販売分 80	→	未販売分 20
	∴ P/L 積 送 諸 掛：80円 ⇐ 販売された80個分に対応 B/S 繰延積送諸掛：20円 ⇐ 未販売の20個分に対応			
翌 期	(積 送 諸 掛)	20	(繰延積送諸掛)	20

設例 5-5

次の資料にもとづいて、損益勘定および決算残高勘定の各金額を求めなさい。

(資料1) 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表 (単位：円)			
繰 越 商 品		一 般 売 上	
積 送 品		積 送 品 売 上	
仕 入	712,800		
積 送 諸 掛	18,800		

(資料2) 期末整理事項および参考事項

- (1) 期首手許商品棚卸高 4,800個，期首積送品棚卸高 3,200個
- (2) 当期商品総仕入高 78,600個，仕入戻し高 3,600個（仕入単価は前期・当期とも同一である）
- (3) 委託販売のための当期積送高 15,600個（当期中の返品はなかった）。なお，発送時の諸掛は積送諸掛勘定で処理し，未販売の積送品に対応する分を期末に繰延積送諸掛勘定へ振り替え，翌期首に再振替仕訳をしている。当期の発送諸掛は15,600円であり，積送品に均等配分する。
- (4) 1個あたりの売価は一般売上，積送品売上ともに同一であるが，積送品売上高は販売手数料を控除した手取金で計上している。
- (5) 当期の一般売上からは，売上値引 27,000円が控除されている。

- (6) 委託販売に関する売上計算書の内訳：売上高 375,000円，販売手数料 69,000円，手取金 306,000円
- (7) 委託販売の売上原価は，期末に一括して積送品勘定から仕入勘定へ振り替える。
- (8) 期末手許商品棚卸高：帳簿棚卸高 5,200個
期末積送品棚卸高（原価）：45,600円

【解 答】

損		益	(単位：円)
仕 入	888,000	一 般 売 上	1,448,000
積 送 諸 掛	15,000	積 送 品 売 上	306,000
決 算		残 高	(単位：円)
繰 越 商 品	62,400		
積 送 品	45,600		
繰延積送諸掛	3,800		

【解 説】

1. 仕入単価の推定と数量の整理

本問では，不明金額の推定が多いため，まず，数量を整理しながら，仕入単価の推定を行う。

一 般 販 売			
期首手許	4,800個	販売数量 (貸借差額)	
当期仕入	78,600個		
仕入戻し △	3,600個		
当期積送 △	15,600個		
T/B仕入 712,800⇒	一般仕入	59,400個	期末手許 5,200個

$$\therefore 712,800\text{円} \div 59,400\text{個} = @12\text{円} \text{ (仕入単価)}$$

委 託 販 売			
期首積送	3,200個	販売数量 (貸借差額)	15,000個
当期積送	15,600個		
		期末積送	3,800個

$$\hookrightarrow 45,600\text{ (原価)} \div @12$$

2. 売上原価の算定（損益勘定の仕入）

$$@12\text{円} \times (59,000\text{個} \text{ (一般売上)} + 15,000\text{個} \text{ (積送品売上)}) = 888,000\text{円} \text{ (売上原価)}$$

3. 期末手許商品の算定（決算残高勘定の繰越商品）

$$@12\text{円} \times 5,200\text{個} \text{ (期末手許商品)} = 62,400\text{円}$$

4. 一般売上高の算定

(1) 販売単価の推定

$$375,000\text{円} \text{ (積送品売上 (諸掛控除前))} \div 15,000\text{個} = @25\text{円}$$

(2) 売上高の推定

$$@25円 \times 59,000個 \langle \text{一般売上} \rangle - 27,000円 \langle \text{値引} \rangle = 1,448,000円$$

5. 積送諸掛の繰延べ

$$15,600円 \times \frac{3,800個}{15,600個} = 3,800円 \langle \text{繰延積送諸掛} \rangle$$

または

$$18,800円 \times \frac{3,800個}{3,200個 + 15,600個} = 3,800円 \langle \text{繰延積送諸掛} \rangle$$

$$\therefore \text{損益勘定の積送諸掛} : 18,800円 - 3,800円 = 15,000円$$

研究 試用販売～その都度法

1. 試用販売とは

試用販売とは、得意先に一定の期間（試用期間）、商品などの試用をさせ、その結果、買い取るか否かの判断をしてもらう販売形態をいう。

試用販売では、得意先に商品を試送することにより「商品の引渡し」が行われ、その後、買取りの意思表示を受けることにより「対価の受入れ」が行われる。したがって、試用販売では、買取りの意思表示があったときに売上収益を計上することになる。なお、この基準を「販売基準（買取意思表示基準）」という。

（注）契約により一定期間内（試用期間内）に返品または買取りの拒絶の意思表示しない場合には、買取りの意思表示があったものとみなされることもある。

試用販売の処理方法には、次の各方法がある。

三分法	対照勘定法	
	手許商品区分法	期末一括法
		その都度法

ここでは、その都度法について説明する。

2. その都度法

手許商品区分法とは、期中において、手許にある商品の原価と手許にない商品の原価（試用中の商品）を区分して処理する方法である。商品を試送したときに、その原価を「仕入」勘定から「試用品」勘定へ振り替え、買取りの意思表示があったときに売上を計上するとともに、その都度法の場合には、その売上原価を「試用品」勘定から「仕入」勘定へ振り替える。

- 〈例〉 1. 期首商品棚卸高は10,000円、期首試用品は1,600円であった。
2. 商品170,000円を掛けで仕入れた。
3. 商品120,000円を得意先に150,000円で掛け販売（一般販売）した。
4. 商品（原価40,000円、売価62,500円）を試送した。
5. 当期中に商品（原価38,400円、売価60,000円）の買取りの意思表示を受けた。
6. 期末手許商品棚卸高は20,000円、期末に買取りの意思表示のない試用品は3,200円（原価）である。

2. 仕入時

(仕 入)	170,000	(買 掛 金)	170,000
-------	---------	---------	---------

3. 販売時（一般販売）

(売 掛 金)	150,000	(売 上)	150,000
---------	---------	-------	---------

4. 試送時

(試 用 品)	40,000	(仕 入)	40,000
---------	--------	-------	--------

5. 買取意思表示時

(売 掛 金)	60,000	(試 用 売 上)	60,000
(仕 入)	38,400	(試 用 品)	38,400

※ なお、返品時の仕訳は、次のようになる。

(仕 入)	×××	(試 用 品)	×××
-------	-----	---------	-----

6. 決算時

(1) 手許商品

(仕 入)	10,000	(繰 越 商 品)	10,000
(繰 越 商 品)	20,000	(仕 入)	20,000

(2) 試用品

販売のつど、売上原価を「仕入」勘定へ振り替えているため、仕訳不要であるが、次のように期末試用品原価により仕訳することもある。

(仕 入)	3,200	(試 用 品)	3,200
(試 用 品)	3,200	(仕 入)	3,200

また、原価ボックスおよび損益計算書（一部）は、次のようになる。

原価ボックス（一般販売）

期 首 手 許	10,000		
前 T/B 仕 入(*)	168,400	売 上 原 価	120,000
試用売上原価	△38,400		一般売上
一 般 仕 入	130,000	期 末 手 許	20,000

(*) 170,000円〈当期仕入高〉－ 40,000円〈当期試送高〉＋ 38,400円〈試用売上原価〉
 = 168,400円〈前 T/B 仕入＝一般仕入＋試用売上原価〉

原価ボックス（試用販売）

期 首 試 用 品	1,600	売 上 原 価	38,400	試用売上	60,000
当 期 試 送 高	40,000	期 末 試 用 品	3,200		

損 益 計 算 書

(単位：円)

I 売 上 高		210,000
II 売 上 原 価		
1. 期首商品棚卸高	11,600	
2. 当期商品仕入高	170,000	
合 計	181,600	
3. 期末商品棚卸高	23,200	158,400
売 上 総 利 益		51,600

Theme

05

委託販売

研究 未着品売買～分記法

1. 未着品売買とは

未着品売買とは、遠隔地から商品を仕入れ、商品が到着する前に貨物代表証券（運送業者から商品を引き取る権利を表す証券）を取得した場合に、商品を引き取る前に、貨物代表証券のまま他人に販売することをいう。なお、貨物代表証券とは運送業者が発行する一種の預り証であり、貨物引換証や船荷証券とよばれることもある。

未着品売買の処理方法には、次の各方法がある。

分 記 法		
三 分 法	手 許 商 品 区 分 法	期 末 一 括 法
		そ の 都 度 法

（注）分記法は、未着品売買以外の販売形態でも使用することができるが、試験では、未着品売買と組み合わせられることが多い。

ここでは、分記法について説明する。

2. 分記法

分記法とは、販売のつど、販売した商品の原価と売価の差額で、売上総利益に相当する金額を売買益として計上する方法である。未着品売買の場合には、取得した貨物代表証券を手許にある商品と区別して管理するため「未着品」勘定で処理し、販売のつど、販売した未着品の原価を「未着品」勘定から減額するとともに、売価との差額を「未着品売買益」として計上する。なお、分記法で処理した場合には、期中処理の段階で、売価と原価の差額を「未着品売買益」として計算して計上しているため、決算整理仕訳は不要であり、帳簿上は、「未着品売買益」勘定の残高をそのまま「損益」勘定に振り替え、「未着品」勘定の残高を次期に繰り越す（または「決算残高」勘定へ振り替える）。

- 〈例〉 1. 期首手許商品および期首貨物代表証券はなかった。
2. 商品 90,000円を掛けて仕入れた。
3. 貨物代表証券 40,000円を取得し、代金は掛けとした。
4. 商品 80,000円を 100,000円で掛け販売した（一般販売）。
5. 貨物代表証券のうち 24,000円を 30,000円で掛け販売した。
6. 期末手許商品は 10,000円、期末貨物代表証券 16,000円、未着品売買の原価率は 80%である。

2. 仕入時

（仕	入）	90,000	（買	掛	金）	90,000
----	----	--------	----	---	----	--------

3. 貨物代表証券取得時

（未	着	品）	40,000	（買	掛	金）	40,000
----	---	----	--------	----	---	----	--------

4. 販売時（一般販売）

（買 掛 金）	100,000	（一 般 売 上）	100,000
---------	---------	-----------	---------

5. 貨物代表証券販売時（未着品売買）

（売 掛 金）	30,000	（未 着 品）	24,000
		（未着品売買益）（*）	6,000

（*）30,000円〈売価〉－24,000円〈原価〉＝6,000円〈売買益〉

※ なお、貨物引換証と引換えに現品を引き取った場合には、次のようになる。

（仕 入）	×××	（未 着 品）	×××
-------	-----	---------	-----

6. 決算整理（手許商品のみ）

（繰 越 商 品）	10,000	（仕 入）	100,000
-----------	--------	-------	---------

分記法では、帳簿上の決算整理仕訳は不要であるが、損益計算書の表示上は、他の商品売買と同様に売上高から売上原価を控除する形式で表示しなければならないため、売上高および売上原価の内訳を把握する必要がある。原価ボックスおよび損益計算書（一部）は、次のようになる。

原価ボックス（一般販売）

期 首 手 許	0	売 上 原 価	80,000	一般売上 100,000
当 期 仕 入	90,000	期 末 手 許	10,000	

原価ボックス（未着品売買）

期 首 未 着	0	売 上 原 価	24,000	未着品売上 30,000（*）
当 期 仕 入	40,000	期 末 未 着	16,000	

（*）6,000円〈未着品売買益〉÷（1－0.8）＝30,000円〈未着品売上高〉

損 益 計 算 書

（単位：円）

I 売 上 高		130,000
II 売 上 原 価		
1. 期首商品棚卸高	0	
2. 当期商品仕入高	130,000	
合 計	130,000	
3. 期末商品棚卸高	26,000	104,000
売 上 総 利 益		26,000