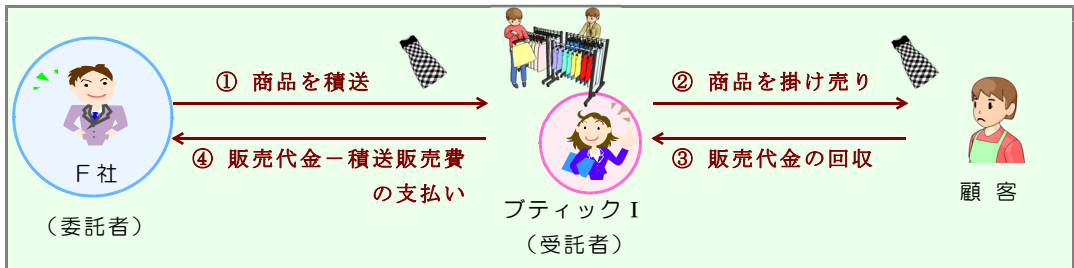


第3章 特殊商品売買 ②

本章では、「委託販売と受託販売」、「試用販売」、「委託買付と受託買付」、及び「予約販売」を学習します。

1. 委託販売と受託販売

委託販売とは、商品の販売を他の商人に委託して行う販売形態をいい、委託を受けた者が商品を販売することを受託販売といいます。



F社は、商品の販売をブティック I に委託していたとします。ブティック I は、商品を販売することで、F社から手数料を受け取るようになっており、この受取手数料のみがブティック I の収益となります。一方、F社は、商品の販売代金を売上に計上するとともに、ブティック I への支払手数料とブティック I が立替払いした諸経費を積送販売費とします。

従って、F社とブティック I の損益計算書は、次のような項目で構成されることになります。

売上高	×××
売上原価	×××
売上総利益	×××
積送販売費	×××
営業利益	×××

受取手数料	×××
-------	-----

受託者(ブティック I)は、仕入も売上げも計上しないの。

次に、B/Sについて考察してみましょう。

F社は、ブティック I に商品を積送したら、手元商品と区別するために、積送品の原価を仕入勘定から「積送品」勘定に振り替えます。そして、ブティック I が顧客に商品を販売したら、売上原価分を「積送品」勘定から仕入勘定に戻す(その都度法)とともに、販売代金から積送販売費を控除した金額をブティック I への「積送売掛金(又は委託販売)」とします。一方、ブティック I は、顧客への売掛金を資産計上するとともに、その販売代金から受取手数料と立替払いした諸経費を控除した金額をF社に支払うべき債務として、「受託販売」勘定で負債計上します。

従って、F社とブティック I の貸借対照表は、次のような項目で構成されることになります。

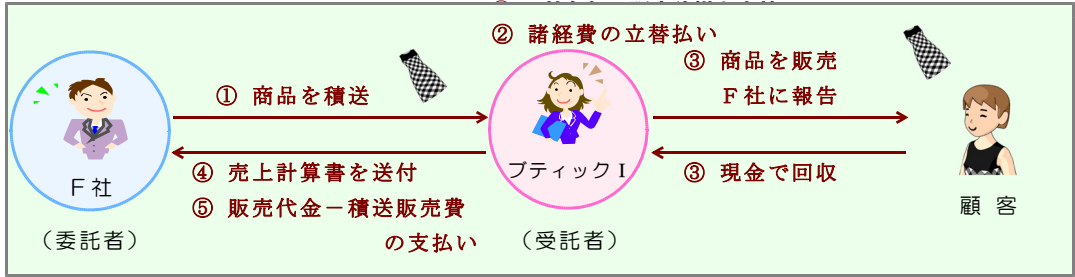
積送品	××	
積送売掛金	××	

売掛金	××	受託販売	××
-----	----	------	----

※ 実際には、積送品は「商品」、積送売掛金は「売掛金」、受託販売は「預り金」で表示します。

1-1 販売基準での仕訳（原則）

F社では、受託者（ブティックI）が商品を販売した日に売上を計上するのが原則だよ（販売基準）。



① F社は、発送費 500円を現金払いして委託販売のため商品 50,000円をブティックIに積送した。また、ブティックIはこの商品を受け取った。

F社（委託側）の仕訳

(借) 積送品	50,500	(貸) 仕入	50,000
		現金	500

ブティックI（受託側）の仕訳

仕訳なし	
------	--

発送諸掛 500円や販売諸掛 800円は、指示がなければ、委託者負担だよ。



② ブティックIは、当該商品の保管費 800円を現金で立替払いした。

F社（委託側）の仕訳

仕訳なし	
------	--

ブティックI（受託側）の仕訳

(借) 受託販売	800	(貸) 現金	800
----------	-----	--------	-----

③ ブティックIは、当該商品を 70,000円で現金販売し、この旨をF社に報告した。

F社（委託側）の仕訳（その都度法）

(借) 積送売掛金	70,000	(貸) 積送品売上	70,000
(借) 仕入	50,500	(貸) 積送品	50,500

ブティックI（受託側）の仕訳

(借) 現金	70,000	(貸) 受託販売	70,000
--------	--------	----------	--------

└ 期末一括法の場合は、決算整理仕訳



商品の販売代金は委託者の売上になる。積送売掛金は「委託販売」でもいいわ。あとは、売上原価分を積送品勘定から仕入勘定に戻すの。

販売代金はF社に渡す義務があるから、債務（負債）を認識するんだね。



④ ブティックIは、次の「売上計算書」を作成してF社に送付した。F社はこれを受け取った。

総売上高		70,000円
受取手数料	5,000円	
保管費	800円	5,800円
手取金		<u>64,200円</u>

発送諸掛 500円は積送品の取得原価に算入、販売諸掛 800円はF社の販売費に計上だよ。



F社（委託側）の仕訳

(借) 積送販売費	5,800	(貸) 積送売掛金	5,800
-----------	-------	-----------	-------

ブティックI（受託側）の売上計算書作成時の仕訳

(借) 受託販売	5,000	(貸) 受取手数料	5,000
----------	-------	-----------	-------

⑤ ブティックIは、F社の手取金 64,200円を現金で送付した。

F社（委託側）の仕訳

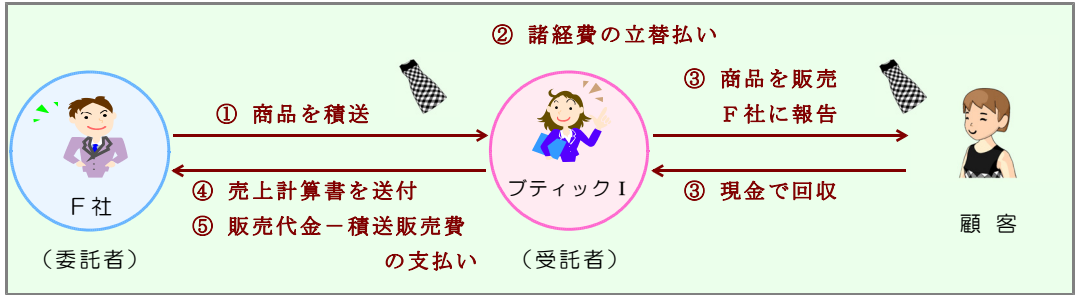
(借) 現金	64,200	(貸) 積送売掛金	64,200
--------	--------	-----------	--------

ブティックI（受託側）の仕訳

(借) 受託販売	64,200	(貸) 現金	64,200
----------	--------	--------	--------

1-2 売上計算書到達基準（容認）

販売の都度、売上計算書が送付されている場合、F社の売上計上は、同計算書を受け取った日でもOK。簿記の問題は、この売上計算書到達基準が多いよ。



①と②の取引の仕訳は、販売基準と同じだよ。それと、受託者の仕訳も販売基準と同じになるよ。



③ プティックIは、当該商品を70,000円で販売し、代金を現金で受け取った。

F社（委託側）の仕訳

仕訳なし

プティックI（受託側）の仕訳

(借) 現金 70,000 / (貸) 受託販売 70,000

F社は、売上計算書が届くまで、売上を認識しないのよ。



④ プティックIは、次の「売上計算書」をF社に送付し、F社はこれを受け取った。

総売上高	70,000円
受取手数料	5,000円
保管費	800円
手取金	<u>64,200円</u>

受託者が受取手数料を認識するのは、売上計算書を作成した時点だよ。



F社（委託側）の仕訳（その都度法）

(借) 積送売掛金 64,200 / (貸) 積送品売上 70,000
積送販売費 5,800
(借) 仕入 50,500 / (貸) 積送品 50,500

プティックI（受託側）の売上計算書作成時の仕訳

(借) 受託販売 5,000 / (貸) 受取手数料 5,000

— 期末一括法の場合は、決算整理仕訳

F社は、売上計算書が届いたら、売上と積送販売費を同時に認識するの。そして、販売代金から「支払手数料+立替払いしてもらった諸経費」を控除した金額を受託者（プティックI）へ請求することになるのよ。あと、販売分の商品原価を積送品勘定から仕入勘定に戻してね！



⑤ プティックIは、F社の手取金64,200円を現金で送付した。

F社（委託側）の仕訳

(借) 現金 64,200 / (貸) 積送売掛金 64,200

プティックI（受託側）の仕訳

(借) 受託販売 64,200 / (貸) 現金 64,200

設例1 委託販売 ～ 売上計算書到達基準 ～ 期末一括法

F社の期中仕訳、及び決算整理仕訳を行い、解答用紙の決算整理後残高試算表を作成しなさい。なお、積送品の収益認識は売上計算書到達基準、売上原価の計算は期末一括法によるものとする。また、積送品及び積送売掛金の前期繰越高はそれぞれ10,000円と0円であった。

(1) F社は、80,000円の商品を掛けて仕入れ、発送費1,000円を現金払いして、I社に積送した。

(借) 仕 入	80,000	(貸) 買掛金	80,000
(借)		(貸)	

(2) I社から次の売上計算書を受け取った。なお、当販売分の商品原価は70,700円であった。

総売上高	100,000円
受取手数料 6,000円	
保管費 2,000円	8,000円
手取金	92,000円

--	--	--	--

積送品	
首10,000	販売分
積送高 81,000	70,700
	末20,300

期首積送品 + 当期積送高 = 積送品の売上原価 + 期末積送品	決算整理前残高試算表	
	借方残高	貸方残高
積送品売上 - 積送販売費	勘定科目	
	積送品	
	積送売掛金	
	積送品売上	受託者が販売した商品の売価
	積送販売費	

決算整理仕訳

(借)		(貸)	
(借)		(貸)	

「積送品勘定」の残高をすべて販売したものと「仕入勘定」に振り替えた上で、未販売分を「積送品勘定」に戻す仕訳を行うことになっています。

決算整理後残高試算表

	借方残高	勘定科目	貸方残高
期末積送品		積送品	
	92,000	積送売掛金	
		積送品売上	100,000
積送品の売上原価	8,000	積送販売費	
		仕 入	

貸借対照表

商品	20,300
積送売掛金	92,000

積送品も期末商品
に含めるのかあ

損益計算書

売上高		100,000
売上原価		
期首商品棚卸高	10,000	
当期仕入高	81,000	
合計	91,000	
期末商品棚卸高	20,300	70,700
売上総利益		29,300
積送販売費		8,000



設例2 受託販売

I社の期中仕訳を行い、解答用紙の決算整理前残高試算表を作成しなさい。なお、販売を委託された商品の前期繰越高は10,000円、売掛金及び受託販売勘定の前期繰越高は0円であった。

(1) I社は、F社より販売を委託された商品の保管費2,000円を現金で立替払いした。

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

(2) I社は、F社より販売を委託された商品70,700円分を100,000円で掛け販売した。

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

販売代金はF社に渡す義務があるから、債務(負債)を認識するんだっね。



(3) I社は、次の売上計算書を作成し、F社に送付した。

総売上高	100,000円	
受取手数料	6,000円	
保管費	2,000円	8,000円
手取金		92,000円

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

決算整理前残高試算表

借方残高	勘定科目	貸方残高
顧客に対する売掛金	受託販売	
	売掛金	
	受取手数料	

委託者に対する債務 = 預り金

顧客に対する売掛金

当期の受託販売に対する報酬

決算整理前残高試算表の金額が適正な損益計算及び財政状態を示しているため、決算整理仕訳は不要である。

貸借対照表			
売掛金	100,000	預り金	92,000

損益計算書			
売 上 高			
1. 売上高		×××	
2. 受託販売受取手数料	6,000	×××	

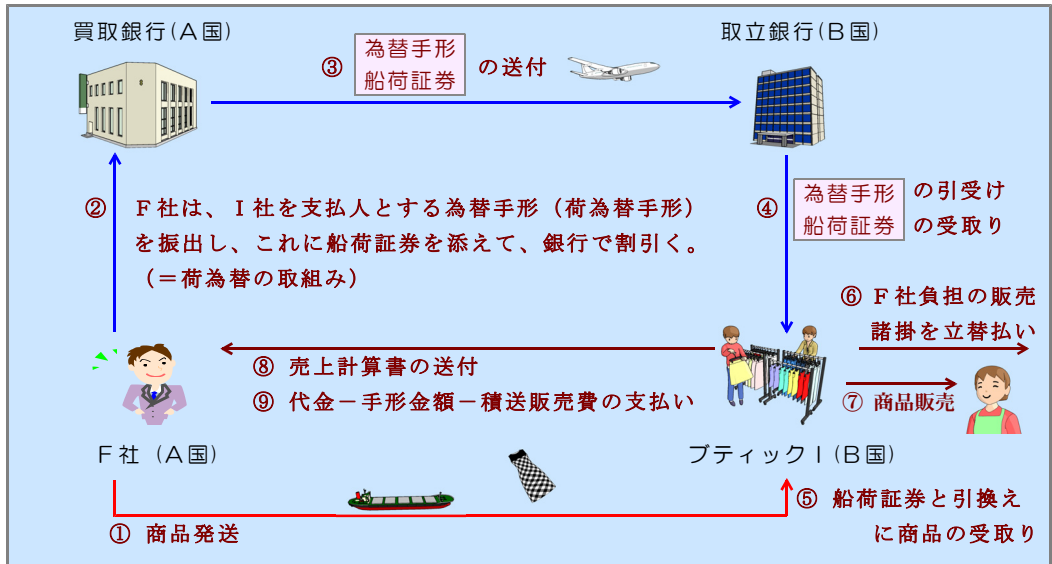
「受託販売勘定」の貸方残高は、委託者に対する債務、すなわち、委託者のお金を預かっている金額なので、外部報告用のB/Sでは「預り金勘定」で表示するんだよ。



逆に、「受託販売勘定」の借方残高は、委託者に対する債権、すなわち、委託者が負担すべき金額を立て替えていることになるので、外部報告用のB/Sでは「立替金勘定」で表示するのよ。



1-3 荷為替を取組む場合 ① (委託者の仕訳)



委託販売においても、未着品売買で学習した荷為替の論点が出題される場合があります。異なる国と国の間で取引を行う場合、商品が船便で到着するまでに時間がかかるため、F社は、ブティック I を支払人とする為替手形を振出し、船荷証券を銀行に差し出すことで、この為替手形を割引いてもらいます。ここまでは、未着品売買で学習した内容と同じですが、実は、荷為替を取り組んだ際に行う仕訳の相手勘定が異なります。

荷為替を取り組んだ際の仕訳 ~ 未着品売買

(借) 当座預金	× × ×	(貸) 売上	× × ×
手形売却損	× × ×		

荷為替を取り組んだ際の仕訳 ~ 委託販売

(借) 当座預金	× × ×	(貸) 前受金	× × ×
手形売却損	× × ×		

未着品売買の場合は、商品を発送した時点で売上を計上しますが、委託販売の場合、売上を計上するのは受託者が商品を顧客に販売した時点が原則です。従って、商品を発送した時点では、前受金で処理することになります。

- ① F社は50,000円の商品を船積みし、発送費500円を現金払いするとともに、運送会社から船荷証券を受け取った。

(借)		(貸)	

- ② F社は、当該船荷証券を担保にして、銀行との間で20,000円の荷為替を取組み、19,000円を当座預金に預け入れた。

意味

F社は、I社を名宛人(支払人)とする20,000円の為替手形を振り出し、これに船荷証券を添えて銀行で割引き、19,000円を当座預金に預入れた。

(借) 受取手形	20,000	(貸) 前受金	20,000
(借) 当座預金	19,000	(貸) 受取手形	20,000
手形売却損	1,000		

まとめると

(借)		(貸)	

- ⑧ F社は、ブティックIから「売上計算書」を受け取った。同社は、売上計算書到達基準によって収益を認識しており、販売商品の原価 50,500円はその都度法で処理している。

総売上高	70,000円	
受取手数料	5,000円	
保管費	800円	5,800円
純売上高		64,200円
荷為替立替額		20,000円
手取金		44,200円

(借)		(貸)	
(借)		(貸)	

← その都度法

- ⑨ F社は、ブティックIから手取金 44,200円を現金で受け取った。

(借) 現金	44,200	(貸) 積送売掛金	44,200
--------	--------	-----------	--------

1-4 荷為替を取組む場合 ② (受託者の仕訳)

- ④ F社が取り組んだ荷為替手形 20,000円を取引銀行から呈示されたため、これを引受け船荷証券 (商品原価 50,500円) を受け取った。

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

- ⑥ ブティックIは、当該商品の保管費 800円を現金で支払った。

(借) 受託販売	800	(貸) 現金	800
----------	-----	--------	-----

- ⑦ ブティックIは、当該商品を 70,000円で販売し、代金を現金で受け取った。

(借) 現金	70,000	(貸) 受託販売	70,000
--------	--------	----------	--------

- ⑧ ブティックIは、「売上計算書」を作成し、F社に送付した。

(借) 受託販売	5,000	(貸) 受取手数料	5,000
----------	-------	-----------	-------

- ⑨ ブティックIは、F社の手取金を現金で支払った。

(借) 受託販売	44,200	(貸) 現金	44,200
----------	--------	--------	--------

受託者が受取手数料を認識するのは、売上計算書を作成した時点だったね。

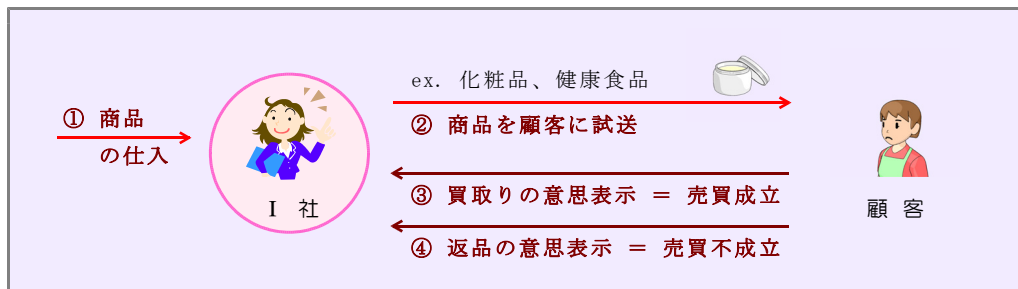


2. 試用販売

試用販売とは、あらかじめ商品を顧客に預けておき、一定の試用期間経過後に顧客から買取りの意思表示があった商品にのみ売買契約を成立させる販売形態をいいます。

試用販売の会計処理には、「対照勘定法」と「手元商品区分法」という2つの方法がありますが、日商2級では「対照勘定法」が主に出題されています。

2-1 対照勘定法



① I社は、商品A 50,000円 (@500、100個) を掛けて仕入れた。

商品仕入時	(借) 仕入	50,000	(貸) 買掛金	50,000
-------	--------	--------	---------	--------

② 商品Aを試用販売のため、顧客に80個 (原価@500、売価@800) を試送した。

商品試送時 (備忘仕訳)	(借) 試用販売契約	64,000	(貸) 試用仮売上	64,000
-----------------	------------	--------	-----------	--------

※ 「試用販売契約勘定」の他にも、「試用未収金勘定」や「試用売掛金勘定」を用いる場合があります。また、「試用仮売上」の他にも、「試用販売勘定」を用いる場合があります。

③ 顧客から商品Aについて、50個を買い取る意思表示を受け、代金は掛けとした。

買取りの 意思表示	(借) 売掛金	40,000	(貸) 試用品売上	40,000
	(借) 試用仮売上	40,000	(貸) 試用販売契約	40,000

④ 残りの30個については返品された。

返品 of 意思表示	(借) 試用仮売上	24,000	(貸) 試用販売契約	24,000
---------------	-----------	--------	------------	--------

(参考) 2級で学習する対照勘定法による仕訳

試用販売契約	×××	/	試用仮売上	×××
割賦販売契約	×××	/	割賦仮売上	×××
手形割引義務見返	×××	/	手形割引義務	×××
手形裏書義務見返	×××	/	手形裏書義務	×××

設例1 試用品（対照勘定法）

以下の各取引について、I社が行うべき仕訳を示し、解答用紙の決算整理前残高試算表を作成しなさい。また、必要な決算整理仕訳を行い、決算整理後残高試算表を作成しなさい。なお、試用販売にかかる会計処理は、対照勘定法によっており、前期末時点で買取りの意思表示を受けていない試送品は15,000円（30個、原価@500、売価@800）であったとする。前期末の繰越試算表（一部）は次の通りであった。

繰越試算表（一部）

借方	勘定科目	貸方
15,000	繰越商品	
24,000	試用販売契約	
	試用仮売上	24,000

手元商品		試用品	
首 0	試送	首 30	買取り
仕入	80	試送	90
100	80	80	
末 20		末 20	

(1) I社は、商品A 50,000円（@500、100個）を掛けて仕入れた。

商品仕入時

(借) 仕入	50,000	(貸) 買掛金	50,000
--------	--------	---------	--------

(2) 商品Aを試用販売のため、顧客に80個（原価@500、売価@800）を試送した。

商品試送時
(備忘仕訳)

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

(3) 顧客から商品Aについて、90個を買取る意思表示を受け、代金は掛けとした。

収益認識時

(借)		(貸)	
(借)		(貸)	

決算整理前残高試算表（一部）

借方残高	勘定科目	貸方残高
	繰越商品	
	試用販売契約	
	試用仮売上	
	仕入	
	試用品売上	

手元商品 0個、顧客の手元において、意思表示待ちの商品 30個分の原価（期首時点）

顧客の手元において、意思表示待ちの商品 20個分の売価（期末時点）

当期中に仕入れた商品の原価

当期中に買取りの意思表示を受けた商品の売価

決算整理仕訳

(借) 仕入	(貸) 繰越商品
(借) 繰越商品	(貸) 仕入

「繰越商品勘定」の残高をすべて販売したものとして「仕入勘定」に振り替えた上で、未販売分を「繰越商品勘定」に戻す仕訳を行うことになっています。

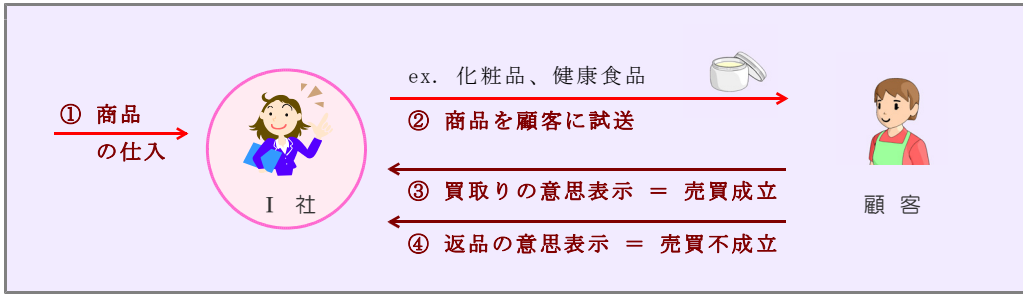
決算整理後残高試算表（一部）

借方残高	勘定科目	貸方残高
	繰越商品	
16,000	試用販売契約	
	試用仮売上	16,000
	仕入	
	試用品売上	72,000

手元商品 20個、顧客の手元において、意思表示待ちの商品 20個分の原価

当期中に買取りの意思表示を受けた商品の原価

2-2 手許商品区分法



① I社は、商品A 50,000円（@500、100個）を掛けて仕入れた。

商品仕入時	(借) 仕入	50,000	(貸) 買掛金	50,000
-------	--------	--------	---------	--------

② 商品Aを試用販売のため、顧客に80個（原価@500、売価@800）を試送した。

商品試送時	(借) 試用品	40,000	(貸) 仕入	40,000
-------	---------	--------	--------	--------

③ 顧客から商品Aについて、50個を買い取る意思表示を受け、代金は掛けとした。

(その都度法)

買取りの 意思表示	(借) 売掛金	40,000	(貸) 試用品売上	40,000
	(借) 仕入	25,000	(貸) 試用品	25,000

└─ 期末一括法の場合は、決算整理仕訳となります。

④ 残りの30個については返品された。

返品 の 意思表示	(借) 仕入	15,000	(貸) 試用品	15,000
-----------------	--------	--------	---------	--------

設例2 試用品（手元商品区分法）

以下の各取引について、I社が行うべき仕訳を示し、解答用紙の決算整理前残高試算表を作成しなさい。また、必要な決算整理仕訳を行い、決算整理後残高試算表を作成しなさい。なお、試用販売にかかる会計処理は、手元商品区分法によっており、試用品の売上原価は、その都度法によって計算している。前期末時点で買取りの意思表示を受けていない試送品は、15,000円（30個、原価@500、売価@800）であったとする。前期末の繰越試算表（一部）は、次の通りであった。

借方	勘定科目	貸方
15,000	試用品	

手元商品		試用品	
首 0	試送	首 30	買取り
仕入	80	試送	90
100		80	
末 20		末 20	

(1) I社は、商品A 50,000円（@500、100個）を掛けて仕入れた。

商品仕入時

(借) 仕入		50,000	(貸) 買掛金		50,000
--------	--	--------	---------	--	--------

(2) 商品Aを試用販売のため、顧客に80個（原価@500、売価@800）を試送した。

商品試送時

(借)			(貸)		
-----	--	--	-----	--	--

(3) 顧客から商品Aについて、90個を買い取る意思表示を受け、代金は掛けとした。

収益認識時

(借)			(貸)		
その都度法 →	(借)		(貸)		

借方残高	勘定科目	貸方残高
	試用品	
	仕入	
	試用品売上	

顧客の手元において、
意思表示待ちの商品
20個分の原価（期末時点）

当期中に買取りの
意思表示を受けた
商品の売価

当期仕入に仕入れた 100個分の商品原価
 - 当期に試送した 80個分の商品原価
 + 買取りの意思表示のあった 90個分の商品原価

決算整理仕訳

(借)		(貸)			
(借)		(貸)			手元商品分
(借)		(貸)			試用品分

「試用品勘定」の残高をすべて販売したものとして「仕入勘定」に振り替えた上で、未販売分を「試用品勘定」に戻す仕訳を行うことになっています。

決算整理後残高試算表 (一部)

借方残高	勘定科目	貸方残高
	繰越商品	
10,000	試用品	
	仕入	
	試用品売上	72,000

手元商品 20個分の原価

当期中に販売した商品の原価

貸借対照表

商品	20,000
----	--------

在庫は、I社の手元に20個、顧客の手元に20個あるから、40個分の原価がB/S商品になるのか。



損益計算書

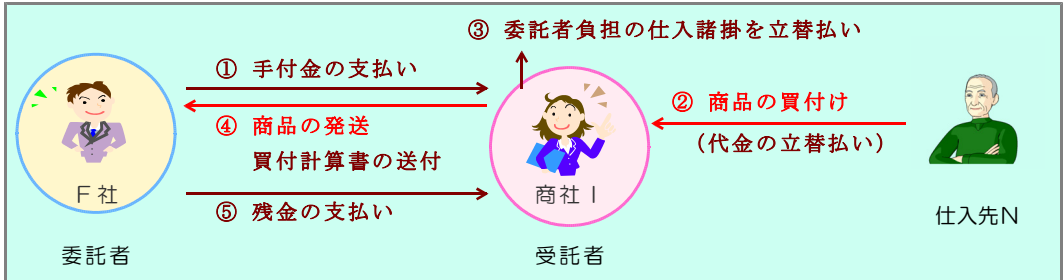
売上高		72,000
売上原価		
期首商品棚卸高	15,000	
当期仕入高	50,000	
合計	65,000	
期末商品棚卸高	20,000	
売上総利益	45,000	27,000

結局、単位あたり売上総利益 300円の商品が90個売れたわけだ。



3. 委託買付と受託買付

商品の購入を他の商人に委託して行う場合があります。実際に仕入先に仕入代金を支払っているのは受託者（商社 I）ですが、仕入代金を仕入計上するのは委託者（F社）とされます。従って、受託者（商社 I）は、単に受取手数料を収益として計上するにすぎません。



① F社は、商品（原価 500,000円）の買付けを商社 I に依頼し、手付金として 80,000円を現金で支払った。

F社（委託側）の仕訳

(借) 前払金 80,000 / (貸) 現金 80,000

商社 I（受託側）の仕訳

(借) 現金 80,000 / (貸) 受託買付 80,000

② 商社 I は、委託された商品を 500,000円で仕入れ、代金は小切手を振り出して支払った。

F社（委託側）の仕訳

仕訳なし

商社 I（受託側）の仕訳

(借) 受託買付 500,000 / (貸) 当座預金 500,000

④ 商社 I は、下記の買付計算書とともに受託された商品（原価 500,000円）をF社に発送し、F社はこれを受け取った。この際、商社 I は発送費 3,000円を現金で支払っている。

買付計算書	
商品買付代金	500,000円
諸掛かり	
発送運賃 3,000円	
買付手数料 12,000円	15,000円
買付代金合計	515,000円
前受金	80,000円
差引請求額	435,000円

F社（委託側）の仕訳

(借) _____ / (貸) _____

商社 I（受託側）の仕訳

(借) _____ / (貸) _____

⑤ F社は、委託買付先である商社 I に残金を現金で支払った。

F社（委託側）の仕訳

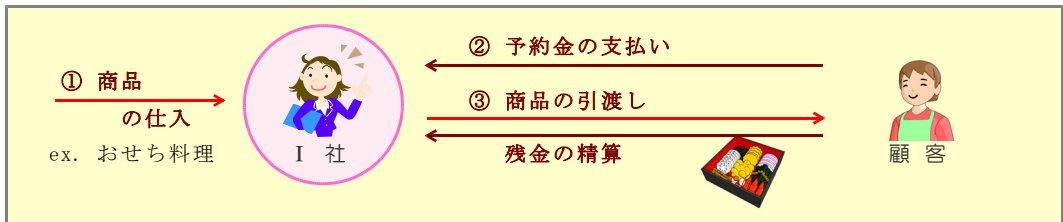
(借) 買掛金 435,000 / (貸) 現金 435,000

商社 I（受託側）の仕訳

(借) 現金 435,000 / (貸) 受託買付 435,000

4. 予約販売

予約販売とは、あらかじめ商品代金の一部（又は全部）を買主から受取っておいて、一定の期日が到来した時点で商品を引き渡す販売形態をいいます。商品売買による収益認識基準は、「引渡基準」が原則なので、たとえ、商品代金の全額をあらかじめ受け取っていたとしても、収益の認識はせず、実際に商品を引き渡した日に売上の計上を行います。なお、予約販売というと、クリスマスケーキの予約販売のように、予約時に代金の一部（又は全部）の支払いのないケースも含まれますが、簿記の問題では、予約時に代金の一部（又は全部）の授受があるケースのみを想定しています。



① I社は、商品A 50,000円（@500、100個）を掛けで仕入れた。

商品仕入時

(借) 仕入	50,000	(貸) 買掛金	50,000
--------	--------	---------	--------

② 商品A 80個（原価@500、売価@800）の販売予約を受け、予約金 10,000円を受け取った。

予約金受取時

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--

③ 予約品の引渡日に商品を引き渡し、残金を掛けとした。

商品引渡時

(借)		(貸)	
-----	--	-----	--