

売上の計上

ここまでは、「得意先元帳」等の帳簿の記入方法とその管理方法をみてきました。

会社は、商品を引き渡した時に納品書を相手先に渡し、得意先元帳に記入し、売上を計上していました。ここでは、現金の場合と掛売の場合の売上計上を再確認してみましょう。

1

売上の計上

会社の取り扱う商品の内容や業種の特徴により売上計上時期は異なりますが、ここでは今までみてきた売上について「現金売上」と「掛売上」の場合でみてみましょう。

(1) 現金売上の場合

現金売上は、商品を相手先に渡すと同時に代金を現金で回収します。その代金を回収した時点で売上を計上します。

(2) 掛売上の場合

掛売上は商品を引き渡し、納品書を相手先に渡します。その納品書に基づいて「得意先元帳」「総勘定元帳」等に記入します。つまりその時点で売上を計上します。

2

売上計上基準

会社が売上をいつの時点で計上するかという問題は、単に利益がどうなるかということだけではなく、税務署等による税務調査でも決算日前後の売上については、「期ズレ」といって期間計算が正しく行われているかがかなり細かく調べられる重要な問題です。

通常、売上の計上は現金取引や掛取引のように引き渡した時点で相手先に売上を計上します。但し、会社の業種形態や取扱品目により引渡による売上計上以外の方法がとられることがあります。

売上計上基準には、次のようなものがあります。

(1) 引渡基準（販売基準）

現金取引や掛取引等の一般取引では、引き渡した時点で売上を計上する引渡基準によります。その引渡とは、どのようなことをいうのでしょうか。引渡基準もその引渡の内容により次の3つの基準に細分化されます。

①出荷基準

出荷基準とは、商品等を出荷した時点で、売上を計上する基準です。

②納品基準

納品基準とは、商品等を相手先に納品した時点で、売上を計上する基準です。

③検収基準

検収基準とは、商品等を相手先に納品し、検収された時点で売上を計上する基準です。

(2) 役務完了基準

役務完了基準とは、商品を販売しないサービス業等が、その役務（サービス）の提供が完了した時点で売上を計上する基準です。

この基準を適用できる業種は、運送会社や各種代行業等のサービス業です。

サービス業等では、この役務完了基準だけでなく支払確定基準・回収基準による場合があります。

①支払確定基準

支払確定基準とは、そのサービス等を提供して支払が確定した時点で売上を計上する基準です。

②回収基準

回収基準とは、そのサービス等を提供したことによる代金を回収した時点で売上を計上する基準です。

(3) 据付完了基準

据付完了基準とは、据付や取付等を必要とする製品・商品について、据付や取付が完了して稼動することが確認できた時点で売上を計上する基準です。

この基準を適用できる業種は、冷凍庫等の機械の製造業・販売業です。

(4) 検針日基準

電気・ガス等メーター検針をもとに使用料を請求する業種は、その検針をした時点で売上を計上します。この基準を検針日基準と言います。

(5) 工事完成基準・部分完成基準・工事進行基準

受注により建物等の建築・製造する業種については、建築・製造期間が長期に及ぶ可能性があります。このような特徴を考慮して、これらの業種に該当する会社は、次に掲げる3つの基準のいずれかにより売上を計上します。

この基準を適用する業種は、建設業・土木業・プラント業等です。

① 工事完成基準

工事完成基準とは、工事契約の対象となった建物等が全て完成した時点で、売上を計上する基準です。

② 部分完成基準

部分完成基準とは、工事契約の対象となった建物等の一部が完成した都度、売上を計上する基準です。

③ 工事進行基準

工事進行基準とは、工事契約の対象となった建物等の工事進捗度に応じて、その進捗割合に応じた売上を計上する基準です。

(6) 使用収益開始基準

使用収益開始基準とは、土地・建物の販売について相手先が使用収益できることとなった時点（引き渡された時点）で、売上を計上する基準です。

なお、使用収益できることとなった日（引渡の日）が明らかでない場合には、次のいずれか早い方で売上を計上します。

① 所有権の移転の日

② 代金のおおむね2分の1以上を回収した日

3

特殊取引の売上計上基準

上記の 2 でみてきた一般の取引以外にも、特殊な取引があります。その特殊な取引には、「割賦販売」「委託販売」「試用販売」「未着品販売」等いろいろな販売形態があります。

(1) 割賦販売

割賦販売における割賦（クレジット）を、みなさんも商品等の購入のために利用したことがあると思います。この割賦販売の売上基準は、商品を引き渡した時に売上を計上する引渡基準（販売基準）によります。

但し、割賦販売では商品代金を2回以上に分割して回収しますので、その回収期間が長ければ長いほど代金を回収できない可能性（貸倒率）が高くなります。このため、引渡基準に代えて次の2つの方法によることもできます。どのような方法により売上を計上するかは会社の自由ですが、継続してその基準により売上を計上しなければなりません。

(例外基準)

①回収基準

回収基準とは、割賦販売の代金を回収する都度、その回収金額を売上に計上する方法です。

②回収期限到来基準

回収期限到来基準とは、割賦販売の代金の支払を受ける約定日が到来する都度、その回収すべき金額を売上に計上する方法です。

※ 但し、税法では割賦販売は延払基準に含まれることとなっています。

(2) 委託販売

委託販売とは、商品の販売を委託された者（受託者）に販売を委託する販売形態です。この委託販売で商品を売り上げた時は、委託者が受託者に販売手数料や立て替えてもらった経費等を支払います。この場合、受託者側では、受託商品を販売することを受託販売といい、通常の販売と区分します。この委託販売の売上計上基準は、次の通りです。

①原則

- ・引渡基準（販売基準）

委託販売は、受託者が商品を商品の購入者に引き渡した時点で、売上を計上します。

②例外

- ・売上計算書到達基準

委託販売では、受託者が委託者に商品を売り上げた内容を記載した売上計算書を送付しますが、その計算書が委託者に到達した時点で、その計算書に記載されている金額を売上計上する基準を売上計算書到達基準といいます。

(3) 試用販売

試用販売とは、相手先に商品を届けて一定期間その商品を試してもらいます。そして、その商品の買取意思があれば代金を支払ってもらい、買取意思がないときは、商品を返送するという販売形態です。この試用販売は、信販売等よくみられる販売形態です。

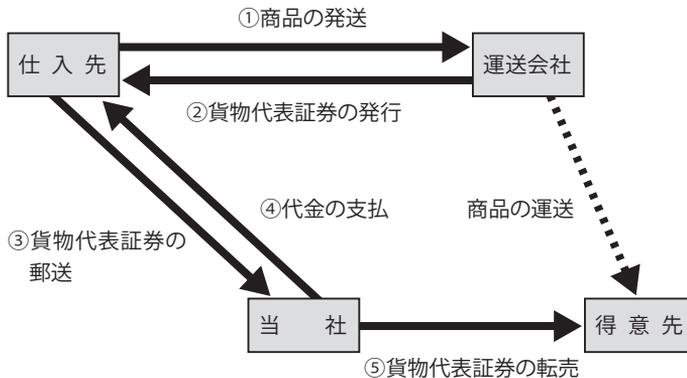
この試用販売で重要なことは、相手先に買取意思があるのかないのかということです。相手先が買取意思を表示した時点で売上を計上します。

(4) 未着品販売

遠距離で商品のやり取りをする海外取引等は、購入した商品の運送に非常に時間がかかります。このような場合に、運送を依頼された運送業者は、「貨物代表証券」「荷役証券」という運送の証としての書類を商品の購入者に送付します。

この貨物代表証券は、その証券のまま転売することができます。つまり、商品が到着していなくてもその書類により、売買することができるのです。このような販売形態のことを、未着品販売といいます。

未着品販売のフローチャート



(5) 予約販売

みなさんも、商品を購入するときに事前に予約をすることがあると思います。このように、事前に商品の予約を受けて、商品を販売する形態を予約販売といいます。予約販売も引渡基準により売上を計上します。

なお、この予約販売に類似する形態に先物売買がありますが、これも引渡基準により売上を計上することになります。

4

返品・値引・割引・割戻

商品を購入した場合でも、その商品を間違えて購入したり・破損していたりといういろいろなことが考えられます。ここでは、そのような取扱をみていきます。

(1) 返品・値引

① 返品

「返品」とは、仕入れた商品が注文したものと異なるときやキズ等の不備がある等の理由で、購入した商品を仕入先に返すことをいいます。返品は、相手に商品自体を返しますので、単価に変更はありません。

売上先では、「売上戻り」となり売上を減額する要素となり、売上戻り勘定によりその内容を把握します。また、仕入先では、「仕入戻り」となり仕入を減額する要素となり、仕入戻り勘定によりその内容を把握します。

② 値引

「値引」とは、仕入れた商品が注文と異なるときやキズ等の不備があった等の理由により価格自体を下げることをいいます。

この値引は、商品はそのままですが、単価を下げます。

売上先では、「売上値引」となり売上を減額する要素となり、売上値引勘定によりその内容を把握します。また、仕入先では、「仕入値引」となり仕入を減額する要素となり、仕入値引勘定によりその内容を把握します。

③ 返品調整引当金

出版業界では、書店で売れなかった書籍について返品という扱いをとっています。返品を受ける出版社では、その分損失を被ることになります。その損失の見込額として、「返品調整引当金勘定」の繰入として営業費用とすることができます。

(2) 割引

「割引」とは、得意先が支払条件に記載されている支払日より早く支払った場合や、手形で振り出す条件となっているものを現金で支払った場合等に、その早く支払った日数に応じた利息に相当する金額をいいます。

これは、売上先において「売上割引」となり、仕入先において「仕入割引」となります。またこの割引は、前記(1)の返品・値引と異なり、商品価額には影響せず、金融取引における利息に似た性質のものです。

ですから、これらの勘定科目は営業外項目となります。つまり、売上割引は、

支払利息と同じ営業外費用となりますし、仕入割引は、受取利息と同じ営業外収益となります。

ここで、注意しておいてほしいことは、売上割引は費用で、仕入割引は収益ということなのです。

(3) 割戻

「割戻」とは、一定期間に大 の商品を購入した場合、売上金額から何%かを差し引くというリベートのことをいいます。

割戻は、商品自体の動きはなく、商品価格自体が下がることとなりますので、値引の性格に類似するものですが、下げる理由が品質不良・破損等による理由ではなく、キャンペーン商品を対象とする等、その規定がはっきりしている販売奨励金的なものです。

この割戻は、金銭による取扱に限らず、物品の贈答や旅行招待等による場合もあります。

但し、旅行招待等は、税法でいう「交際費」に該当する場合がありますので注意が必要です。割戻自体、交際費と混同しやすいので、処理は内容を再確認し正確に行ってください。売上先に対し行うものは「売上割戻」となり、仕入先から受けるものは、「仕入割戻」となります。

またこれらの処理は、それぞれ「売上割戻」として売上を減額する要素となり、「仕入割戻」として仕入を減額する要素となります。

5

貸倒に関する処理

商品を売り上げても、代金を回収できない場合があります。このような場合に、回収できずに被る損失を「貸倒」といいます。

貸倒の処理については、次のような「貸倒引当金」「貸倒損失」「債権償却取立益」があります。

(1) 貸倒引当金

「貸倒引当金」とは、将来発生する可能性のある貸倒損失に備えて、期末の売掛金・未収金等の貸金に対しての損失の見込金額をいいます。

①貸金の意味

貸倒引当金の設定対象となる貸金とは、売掛金・未収入金・割引手形・裏書手形・受取手形・貸付金等をいいます。

②貸倒引当金の処理

貸倒引当金を設定する場合には、「貸倒引当金繰入」として費用処理します。また、貸倒引当金の設定額を戻すときは、「貸倒引当金戻入」として利益計上します。この処理は通常決算時に行います。

この処理の方法は、次の「洗替法」と「差額補充法」の2つの方法があります。

A. 洗替法

期末貸倒引当金残高を貸倒引当金戻入として利益計上し、新たに期末貸金に対して貸倒引当金繰入を費用計上する方法です。

B. 差額補充法

期末貸倒引当金残高と期末貸金に対する貸倒引当金額とを比較し、引当額が多い場合には、その差額を貸倒引当金繰入で費用計上しますし、反対に引当金残高が多い場合には、その差額を貸倒引当金戻入として利益計上する方法です。

(2) 貸倒損失

①貸倒損失の処理

売掛金等が回収できず貸倒損失が発生した場合には、その貸倒となった貸金の違いにより次のように取り扱います。

1. 当期に発生した貸金の場合

当期に発生した貸金の場合には、貸倒引当金が設定されていけませんので「貸倒損失」として処理します。

2. 前期以前に発生した貸金の場合

前期以前に発生している貸金には、決算において貸倒引当金が設定されていますので、その損失額に見合う金額だけ「貸倒引当金」を減額します。なお、損失額の方が多い場合には、貸倒引当金を超える部分の金額を「貸倒損失」として処理することになります。

3. 前期以前に貸倒損失として処理した貸金の回収

前期以前に貸倒損失として処理した貸金の全部または一部を当期に回収した場合には、「債権償却取立益」として利益に計上することになります。これは、前期以前に損失処理したものを戻す性格の処理となります。

②貸倒損失の計上原因

貸倒損失になったと一言でいっても、いったいどのような原因が発生したときに貸倒損失ができるのでしょうか。税法で規定されている貸倒損失には、次のようなものがありますので、このような場合には、税務署に問い合わせてください。

1. 会社更生法の更正許可により切り捨てられた金額。
2. 商法の特 清算により協定許可から切り捨てられた金額。
3. 債務者の債務超過の状態が相当期間続き、債権が回収できないと認められ、債務者に書面で通知して債務免除をした金額等。

貸倒損失処理のフローチャート

