

なお、IFRSの規定も参考になるが、これについては、本章第11節②「(2) 当事者取引と代理人取引」(293頁)を参照されたい。

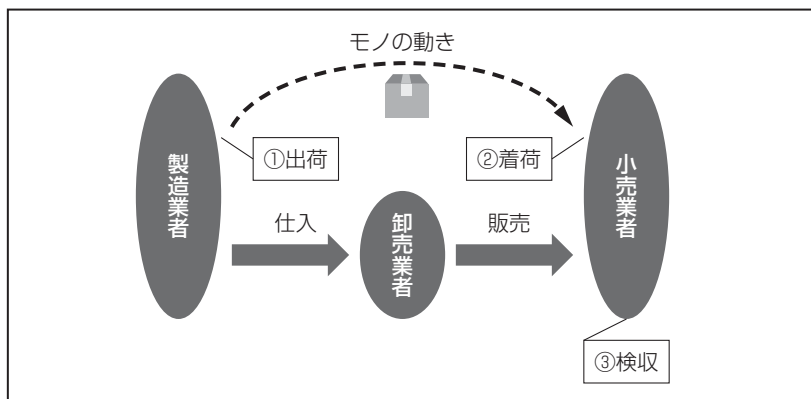
(2) 卸売業特有の販売取引に係る会計処理

① 直送売上

a 取引の内容

卸売業においては、物品が仕入先から得意先に自社倉庫等を介することなく、直接送付される取引(直送取引)の割合が高い。なお、取引の流れは図表2-3-6のとおりである。直送取引の内容については、本章第1節③「(1) 直送取引(出合取引)」(62頁)を参照されたい。

図表2-3-6 直送販売の取引フローおよび収益認識のタイミング



b 売上計上のタイミング

直送取引の場合には、仕入先の出荷日で売上および仕入を認識する実務が多い。これは、卸売業者が出荷に直接関与しておらず、得意先への引渡時点(着荷ないしは検収時点)を特定する書類の入手が難しいという実務的な問題が背景にある。

この点、実現主義による収益認識要件である「財貨の移転の完了」

「役務の提供の完了」という観点より、直送取引が仕入先と得意先との取次ぎ業務であるとの側面も含めて考えると、その完了時期は、得意先への商品の引渡時点であり、当該時点で収益を認識することが最も合理的との意見もある点、認識しておく必要がある。

【設例】

20××年3月25日に卸売業を営むA社は、小売業C社より、液晶テレビ100台を12百万円で受注した。A社は、メーカーB社に対して液晶テレビ100台を10百万円で発注した。

3月29日に液晶テレビ100台はA社を介することなく、B社からC社に向けて直接出荷された。C社には4月2日に納品、引渡された。

なお、設例を簡便化するため運送費などの仕入諸掛は発生しなかったものと仮定する。

(日本の実務慣行)

① 20××年3月25日（受注時）

仕訳なし

② 20××年3月29日（B社出荷時）

(借) 売掛金	12百万円	(貸) 売上	12百万円
仕入	10百万円	買掛金	10百万円

③ 20××年4月2日（C社引渡時）

仕訳なし

c 仕入先出荷情報の網羅的な把握が必要

直送売上に関しては、仕入先の出荷情報を、決算作業の中で適時に入手することができず、売上（仕入）の計上漏れが発生したとの事例がある。

このため、期間帰属の適正性を担保するために適切な内部統制を構築することが肝要となる。具体的には、本節③(2)「④ 売上計上

業務（出荷業務・請求業務含む）」(134頁)を参照されたい。

d 売上取引を総額で計上すべきか、純額で計上すべきか

直送取引では、卸売業者が在庫リスクを負っておらず、中には、価格決定権を持たないなど、商品販売の当事者ではなく、代理人の位置づけで取引が行われる場合もある。このような直送取引については、特に売上を総額で計上すべきか、手数料のみを純額で計上すべきかが問題となる。詳細は本節②(1)「② 売上高の総額表示・純額表示」(90頁)を参照されたい。

② 名変売上取引（名義変更による在庫売上）

a 取引の内容

原油や金属類、冷凍食材等、主に保存がきく商品を取り扱う卸売業者にみられる取引形態として、タンクや冷凍倉庫等に入っている在庫を未出荷のまま、在庫の所有権者の「名義変更」を行うことにより売上計上する場合がある。当該取引の内容については、本章第1節③「(3) 名変取引（名義変更による在庫売上）」(64頁)を参照されたい。

b 名変取引の売上の考え方

名変取引は、出荷を伴わないため、売上の実在性が認められるかが問題となる。

実際の不正循環取引は、名変取引を悪用した取引であり、慎重に対応すべき論点である（本章「第2節 卸売業の不正リスク」(72頁)を参照されたい）。この点以下の条件を満たした場合には、「例外的に」物品が未出荷の状態における収益認識が認められる。

- ア 物品の引渡しが行われる可能性が高い（買戻しが無い）。
- イ 売上が認識された時点で物品が手元にあり、他と区別され、かつ買い手にいつでも引き渡せる状況にある。
- ウ 買い手が引渡延期の指示を明確に認めている。
- エ 通常の支払条件が適用される。

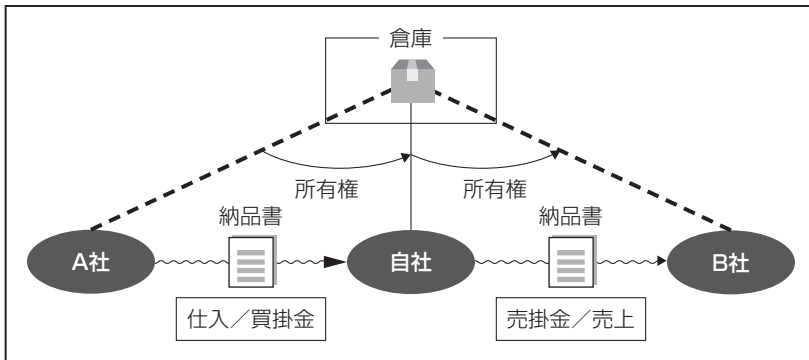
なお、在庫の保管料を買手が負担しているか否かも判断指針として用いられる場合がある。この場合、在庫の保管料を売り手が負担していれば売上計上すべきでない判断される可能性がある。

c 売上処理にあたる留意点

名変取引は、図表2-3-7のとおり、仕入時も物品が指定倉庫に保管された状態で仕入先より伝票上で引き渡され、売上時も同様に指定倉庫に保管された状態で、得意先に引き渡すことになるため、bであげた条件につき慎重に判断する必要がある。

また、未出荷売上による預り品については、現品を自社品と明確に区分して保管することに加えて、得意先別に売上日を示した預り品台帳を作成し、これに基づき現品管理や滞留状況の把握を行う必要がある。

図表2-3-7 名変取引



③ 預託在庫売上

a 取引の内容

預託在庫取引とは、在庫を得意先の倉庫等に保管し、得意先の使用の都度、在庫の所有権が得意先に移転する取引である。よって、得意先の倉庫に保管されていても、在庫の所有権は卸売業者にある

点が特徴である。預託在庫売上の内容は、本章第1節③「(4) 預託在庫取引」(65頁)を参照されたい。

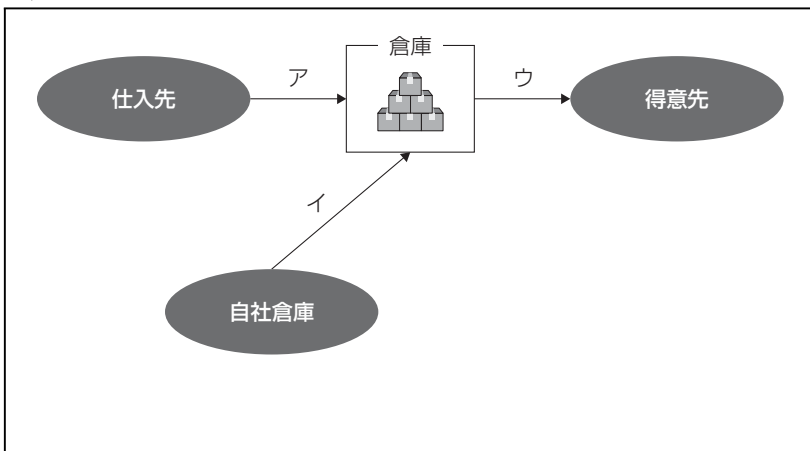
b 売上計上のタイミング

一般的には、得意先や倉庫より定期的に出庫報告書が送られ、当該報告書に記載されている出庫数量に基づき売上を計上しているケースが多い。通常の出荷基準による売上処理とは異なり、得意先における在庫使用時に在庫の所有権が移転することを定めた当事者間合意があるため、得意先が使用したタイミングでの売上計上は合理的である。

なお、預託在庫取引を利用して、自社倉庫から得意先倉庫への出荷時に売上計上する不正事例がある。この場合、自社は得意先倉庫への出荷時に売上計上する一方、得意先は使用の都度仕入を計上することになるため、売掛金の確認を行った場合には必ず差異が発生する。

よって、預託在庫取引を利用した不正を防止するためには、契約書等の確認や売掛金の確認差異調整などを適時に行うことが必要である。

図表2-3-8 預託在庫取引



【仕訳例】

ア 仕入先より得意先指定倉庫に直送

(借) 仕入	××	(貸) 買掛金	××
--------	----	---------	----

イ 自社倉庫より得意先指定倉庫に送付

仕訳なし（在庫の保管場所の移動）

ウ 倉庫（あるいは得意先）からの報告書に基づき売上処理

(借) 売掛金	××	(貸) 売上	××
---------	----	--------	----

④ バーター取引

a 取引の内容

バーター取引とは、遠隔地の顧客に対する物流合理化のために、顧客の地域に合わせて、卸売各社が保有する製品を相互に融通しあう取引である。

例えば、以下設例のとおり、A社の得意先であるAA社は遠隔地にあるため、物流コストの削減を目的として、AA社近隣のB社に直接納品することを依頼し、納品分はいったんA社がB社から製品を借り受けたこととする一方で、借り受けた製品は、B社にとって遠方にあり、A社にとっては近隣にあるBB社（B社得意先）に対する納品をもってA社がB社から借り受けた製品を返却する取引である。

b 設例

イ. 卸売A社（関東地区に物流拠点）

ロ. 卸売B社（九州地区に物流拠点）

ハ. A社とB社は、図表2-3-9のとおり石油製品に係るバーター取引を行っている。バーター価格（バーター取引の際に適用する価格）は100円/Lで、事前に決まっている。

ニ. A社は、九州地区に工場を有する得意先（AA社）より10,000L