

論文

百貨店における委託仕入の実態分析 (1)

岡野 純司

1. はじめに

1. 1 百貨店が利用する仕入形態・出店形態の定義

百貨店は、店舗の品揃えを形成するために多様な仕入形態・出店形態を利用している。このうち仕入形態は、百貨店が製造業者・卸売業者（以下、総称して「納入業者」という）から商品を仕入れて顧客に再販売するものである。これは買取仕入、委託仕入および売上仕入（消化仕入）の3つに分類され、さらに買取仕入は、売れ残り商品を納入業者に返品することができない完全買取仕入と、返品を可能とする約定が事前になされた返品特約付買取仕入とに分類することができる。完全買取仕入を除く各仕入形態では、百貨店は、商品を納入した納入業者に対し、売れ残った商品を返品・返戻することが可能である¹。

このように小売段階に生じる売れ残りリスクを納入業者が負担する取引慣行（以下「返品制」という）を利用することは²、日本の百貨店の品揃えを成り立たせていると評されている³。一方で、百貨店は、これら売れ残り商品の返品・返戻が可能な仕入形態や、納入業者から百貨店の店頭へ派遣される派遣店員に過度に依存することにより、マージン率の低下や小売業務の遂行能力の低下を招き、これらが経営危機の一因となっているとも評されている⁴。

1. 2 先行研究の概要と本稿の目的

百貨店による委託仕入利用に関する歴史的研究は、委託仕入が百貨店・納入業者間の取引慣行として拡大した第二次世界大戦後を分析対象とするものが多かった。しかし近年、第二次世界大戦前（以下「戦前期」という）を対象とした研究が行われている。

百貨店において委託仕入を含む返品制が成立した時期について、大手アパレル業者であるオ

¹ 納入業者に売れ残り商品を返還する時に百貨店が商品の所有権を有する買取仕入と、百貨店が所有権を有しない委託仕入・売上仕入とを明確に区別するため、本論文では買取仕入における商品返還を「返品」と定義し、委託仕入・売上仕入における商品返還を「返戻」と定義する。

² 売れ残りのリスクとは、小売業者が販売活動を行った結果生じた売れ残った商品の破棄や値下げ等による損失が生じるリスクである。

³ 田口（2016）、p.111。

⁴ 拙稿（2011）、pp.209-291、および拙稿（2012）、pp.18-22。

ンワード榎山の創業者である榎山純三が自叙伝で述べた「委託取引」に関する記述に基づき、戦後復興期（本論文では第二次世界対戦終了後から1954年までと定義する）とするものが多かった⁵。榎山氏は同書で百貨店が売れ残り商品を返品できる制度である「委託取引」について、「百貨店に在職し、やめてからも全国の百貨店を歩き回った経験を流通戦略に生かしたものに過ぎない。二十八年当時としては画期的な試みであった。後にこうした制度が一般化し」と記述している。一方で、この記述における「委託取引」は、返品制と派遣店員制とをセットで利用することが百貨店・アパレル業者間の取引に普及する端緒と捉えるのが適当といえる。ただし、当該取引が返品特約付買取仕入または委託仕入のいずれであったのかは説明されていない。

その後の研究の進捗により、返品制は戦前期から百貨店・納入業者間の納入取引において用いられていたことが明確になっている。戦前期を対象とした研究では、返品制の端緒は白木屋が用いた「特別現金仕入」とするものが多く、加藤（2000：166-168）では白木屋（1957）などの記述を根拠に戦前期に返品制が成立していたことを肯定し、江尻（2003：113-41）では特別現金仕入を根拠に「返品制の戦前起源説」を主張している。坪井（2013a および2013b）では、特別現金仕入が百貨店の委託仕入の起源であるとして、白木屋に関する複数の文献を用いてこれを分析している。

先行研究から導かれる課題として、第一に、戦前期・戦後復興期を問わず各研究では、委託仕入の定義が多様であり、歴史の各局面で現われてくる白木屋の特別現金仕入、榎山の委託取引、さらには戦前期以降現在に至るまで利用されている百貨店における委託仕入は、返品特約付買取仕入と異なる形態であったのか、あるいは契約法学・会計学で捉えている委託販売と同一の形態であったのか、さらに分析が必要であることが挙げられる。多田（2011：68-70）では①手数料収入、②預かり品および③返品条件の3つの観点から委託仕入の整理を試みているものの、この研究成果に対してもさらに多くの資料を用いて妥当性を検証する必要がある⁶。

第二に、戦前期における委託仕入に限ってみれば、白木屋の特別現金仕入に関する資料・文献という限られたものに基づき分析が行われている。しかし、これらの資料・文献が百貨店における当時の委託仕入の実態を反映しているのか、さらに検討が必要な点が挙げられる。

そこで本論文では、返品制のうち百貨店に生じる商品の売れ残りリスクや仕入資金を納入業者に負担させる機能を有する委託仕入を分析対象とし、委託仕入の商学、法学、会計学それぞれの側面からみた特徴、および委託仕入が戦前期以降百貨店に導入され普及した経緯と利用実態などについて、文献・資料等を用いて定性的に明らかにする。これらの内容を明らかにする

⁵ 榎山（1998），pp.70-72。他にも、小山田（1984：90）では「返品制は戦後に参考上代・掛け率制・一商圈一店主義とセットで、アパレル企業のキャラバンがスタートさせた取引方式」としている。

⁶ 多田（2011）では、委託仕入は3つの取引形態が混在しており、具体的には①百貨店が手数料を収受する一般的な委託販売（手数料収入）、②特別現金仕入に端を発する、百貨店の検品を通さずに店頭の商品のボリュームを厚くするための委託仕入（預かり品）、③榎山が導入した委託取引（返品条件）としている。一方で、これらの相違は取引形態自体の相違なのか、あるいは同じ形態の委託仕入を利用する方法・目的の相違なのかはさらに検証が必要である。本稿においては、多田氏が指摘するこれらの取引形態についても商学・法学・会計学の知見を用いて実態の解明を試みる。

ため、第2章では百貨店における品揃えの重要性と経営資源による制約を概観し、第3章では百貨店の経営資源不足を補完する手段として利用される、売れ残り商品の返品・返戻が可能な仕入形態の概要を分析する。第4章では会計処理・法的性質からみた委託仕入の特徴を分析する(以上本号)。第5章以降では委託仕入の歴史的な実態を時系列で分析する(次号)。

2. 百貨店の品揃え形成と経営資源による制約

2.1 百貨店における品揃え形成上の制約

百貨店は、交通アクセスの良い都市中心部の大規模な店舗に幅広く奥行きのある買回品を中心とした品揃えを行い、ワンストップ・ショッピングとコンパゾン・ショッピングを実現し、これら品揃えを販売するために販売員による接客など高レベルの付帯サービスを展開するという基本要素に基づき競争戦略を展開する小売業態である⁷。このうち商品の品揃えでは、一定時点における品揃えの幅広さや奥行きの実現するだけでなく、季節性、流行性のある商品を展開しつつ気候や歳時記に合わせ頻繁に入れ替える必要がある。また、短期間開催される催事販売等で展開する商品も多く、一定期間で見ても膨大な商品数の品揃えが必要となる。さらに百貨店では、これらの品揃えにおいてそれぞれ顧客の需要への適合や高質さを実現する必要がある。しかし、百貨店がこれらの品揃えの量と質を実現する際には、次のとおりいくつかの制約が存在する。

(1) リスクの制約

第一に、品揃えを形成する際には、商品の所有に伴うリスクが生じるため対応が必要となる。このリスクは、百貨店が商流の過程で商品の所有権を有することに起因して生じるものであり、商品の搬入・保管・陳列の際に生じる商品管理上のリスクや⁸、前述した商品の売れ残りリスクなどが含まれる。

このうち商品の売れ残りリスクが小売経営上もっとも関心の高いものであり⁹、とくに百貨店が多く取り揃える季節性や流行性の高い衣料品や身のまわり品、雑貨などでは、流行、気候等の要因を勘案して需要を的確に把握し、販売量の予測を立てて仕入を実行し、売り切る努力をしなければこのリスクが顕在化しやすくなる。また、季節商品や歳時記に合わせた商品、短期催事等で販売する商品は、販売期間が限られているため潜在的に商品の売れ残りリスクが高いといえる。さらに百貨店では、品揃えの幅が広く奥行きが深いため、取り揃える商品の範囲・

⁷ 拙稿(2011), p.286。

⁸ 商品管理上のリスクとは、商品が小売業者に納入されてから消費者に対し販売されるまでの商品管理過程において発生する商品の滅失、毀損、紛失、盗難、腐敗、漏洩、蒸発、変質、商品の陳腐化、棚卸減耗等により損失が生じるリスクである。

⁹ この点、「商取引において最も重要なことのひとつは、リスクをどのように回避するかである。とくに売買契約における商品の売れ残りリスクの回避は、きわめて切実な問題である」と評されている(岸田, 2003: 226)。

種類が多く、かつ、コンパリゾン・ショッピングの際の品揃えの魅力を高めるため売れ筋商品以外にも商品を取り揃える必要がある。これらのことから、売れ残りリスクは他の小売業態に比べ非常に高いものとなる。

(2) 仕入資金の制約

第二に、商品を仕入れて納入業者から自らに所有権を移転するには、対価の支払い（仕入資金）が必要となる。しかも高単価であり、かつ、幅広く奥行き深い品揃え形成が必要である百貨店は、他の小売業態より必然的に多額の仕入資金を必要とする。仕入資金が不足する場合の一つの解決策は、在庫量を削減して商品回転率を向上し、ひいては仕入資金の回転を向上することであり、これが実現すれば仕入資金の効率的な活用が可能となる。

在庫には2種類あり、具体的には①店頭で現に展開しており回転している商品の在庫（通常在庫）、②店頭で陳列しているが売れておらず、あるいは陳列から下げられてしまった回転していない商品の在庫（不良在庫）に分類することができる。①の通常在庫が過剰とならないために、百貨店は、情動的な在庫の調整手段として計数に基づいた在庫の科学的管理や¹⁰、卸売業者の機能を活用した多頻度小口発注を戦前期から導入してきた¹¹。しかし、商品回転率を向上するため、一概に在庫を抑制すればよいというものではない。販売規模に比して少なすぎる在庫は品目構成やストック数量に支障を生じ、欠品による売り逃しを生じさせることになるためである。すなわち小売業者は「在庫切れが生じないように注意を払いながらできるだけ在庫圧縮に取り組むこと」を課題としている¹²。一方で、情動的な在庫の調整手段は、商品の需要に関する精度の高い情報を入手し、これを活用して販売予測を立て、実際に売り切る販売活動を行う必要がある。この実現にはマーチャндаイジング（以下「MD」という）の精度を高めることが必要となる。

これに対し②の不良在庫は売上実現に結びつかない在庫であり、この在庫を減らすことが通常在庫の欠品を生じさせずに実施することができる在庫削減策である。しかしどのようにMDの精度を高めたとしても商品の売れ残りによる不良在庫は発生し得るものであり、最終的にはこの在庫を直接削減することが必要となる。一般的に不良在庫の削減手段として小売業者が用いているのは、市場的な在庫の調整手段である値下げ（マークダウン）販売である。ただし値下げは、小売業者が自らのマージンを削って実行する必要がある、売れ残りリスクの高い買回品を取り扱う百貨店が恒常的かつ大規模にこれを行うと、利益率が大幅に低下するおそれが生じる。

¹⁰ 在庫の調整方法としては、値下げ、値上げ、販売促進活動による市場的調整、早期大量仕入、返品、押込み販売による組織的調整、正確な予測、予測の修正、実需情報の投入による情動的調整が挙げられる（矢作，1996：131-133）。このうち情動的調整手段として、戦前期には、計画的な仕入やアメリカ等から導入した科学的計数管理が百貨店で行われており、例えば三越が計数の管理に基づいた在庫管理を行っている」と記述した文献がある（日本百貨店商業組合彙報編集部，1937：517以下）。

¹¹ 多頻度小口配送とは、卸売業者が少量の商品を多頻度で配送することを指す。この配送により、小売業者は必要な商品のみ適宜発注することが可能となるため、倉庫スペースの削減、商品の平均在庫高の抑制、売れ残りリスクの低減などにつなげることができる。一方でこの配送体制を構築することは物流費用の上昇につながるというデメリットも生じる。

¹² 矢作（1996），p.99。

（3）MD の制約

第三に、百貨店では店舗が立地する地域や季節に応じた多様な商品を取り扱い、かつ、部門別管理という業務を集約しづらい組織運営形態や労働集約的な対面販売を採用しており¹³、これらのことから MD に関する業務（以下「MD 業務」という）の実行を人的資源に依存せざるをえない。また、前述のとおり在庫抑制のため精度の高い MD 業務を実施する必要もあり、MD 業務を実行する際には、従業員の量（人数）と質（個人の能力）双方の確保（いわゆる「目利き」のバイヤーや販売能力のある販売員の確保）が課題となる。

これら人的資源の確保に加え、従業員が MD 業務を実行して顧客満足を実現するためには、業務を高度に計画・実行・修正するサイクルを繰り返して MD に関する情報や技術、専門知識、ノウハウなど（以下、単に「技術等」という）を蓄積する必要がある¹⁴。一方で、百貨店が新たに品揃えを拡大した商品分野で MD 業務を実行するためには、これら新たな商品を取り扱う技術等を有し、業務を実行する従業員やこれら従業員を管理・コントロールする組織体制、MD 業務を実行する際に利用する設備（とくに近年は ICT を利用した情報機器が重要である）などが必要となる（以下、これらを有した組織的能力を「MD 力」という）。MD 業務を実行する人的資源が量・質とも充実しており、かつ、組織においても MD 力を有していれば前述したリスクの制約や仕入資金の制約も一定程度は回避することが可能となる。

2. 2 仕入形態による経営資源の補完

前項で検討したとおり、百貨店は、多くの商品分野でリスク、仕入資金および MD の各制約に対応しなければならない。しかし百貨店は、品揃えの幅の広さ・奥行きの高さからこれらの負担が他の小売業態に比べて重く、自社内でこれらに対応する経営資源が不足しがちである。そこでわが国の百貨店が経営資源の不足を納入業者から補完する手段として利用したのが、在庫の組織的調整手段である返品制と販売力を有する人的資源を納入業者に派遣させる派遣店員制であり、さらには両者の経済的効果を合わせ持った委託型出店契約である¹⁵。

売れ残りリスクの制約を克服するという観点では、返品制・委託型出店契約により売れ残り商品を納入業者に返品・返戻することができるため、当該リスクを納入業者が負担し、百貨店は回避することができる。仕入資金の制約を克服するという観点では、返品特約付買取仕入に基づく返品は不良在庫を削減し、商品回転率を向上させることで仕入資金の回転を向上させることにつながる。また、委託仕入および委託型出店契約は、そもそも百貨店が在庫を持たないため仕入資金が不要となり、ここから自己資金がなくても品揃えの形成が可能になるという百貨店にとって便利な取引形態となっている。

MD の制約を克服するという観点では、百貨店が主体的に MD を実行する返品特約

¹³ 拙稿（2011）、p.287。

¹⁴ MD は、市場調査・仕入・陳列・販売を行い、その結果をまた仕入の情報として活用するサイクル形状となっており、1回の活動によって得た情報や技術等を蓄積し、新たな MD に再活用している。すなわちサイクルが回転すればするほど、情報や技術等の蓄積が厚みを増し、精度が向上することとなる。

¹⁵ 委託型出店契約は本稿の検討対象ではないため詳しく取り上げないが、その概要と経済的な効果については、拙稿（2020）に詳しく記述しているので参考にされたい。

付買取仕入・委託仕入では、百貨店が売れ残りのリスクから開放される。このため、本来なら精度の高いMD業務がリスク軽減に役立つところ、百貨店は、精度が求められないという点でMD業務の質から開放されることとなる。さらに、MD業務のうち販売、在庫管理などの業務を担う派遣店員も併せて利用すれば、百貨店はMD業務に係る負担を大幅に軽減することが可能となる。これに加え、売上仕入を利用すれば、品揃えの形成などMD業務の大部分を納入業者が負担することとなる。このように、百貨店が幅広く、奥行き深い品揃えを形成する際に、納入業者から経営資源を補完するために利用してきた取引慣行が返品制である。

3. 仕入形態の概要

3.1 買取仕入の概要

百貨店が利用する仕入形態は、第1章で述べたとおり完全買取仕入、返品特約付買取仕入、委託仕入および売上仕入の4つに大別される。これら4つの仕入形態は、所有権の移転経路(商流)、納入業者から百貨店への所有権移転の時点、商品の引渡し時点および仕入代金の支払い時点がそれぞれ相違することから、百貨店によるリスク負担や仕入資金の負担に違いが生じる。ただし、これらの仕入形態は百貨店が統一的な形態を利用しているというわけではなく、各社で詳細な点が相違する場合もある。以下においてそれぞれの典型的な形態について、その概要とリスクの負担、仕入資金の負担、マージン率について概観する。

(1) 概要

買取仕入は、百貨店が消費者に再販売することを目的として、納入業者から売買契約に基づき商品を購入する仕入形態である。商品の所有権は、納入業者が商品を百貨店に引き渡し、百貨店の検収に合格した時点で納入業者から百貨店に移転する場合が多い¹⁶。準拠法としては、民商法の売買の規定が適用される。

買取仕入のうち完全買取仕入は、百貨店が買取った商品を原則として納入業者に返品することができない取引条件となっているものである¹⁷。一方で、完全買取仕入であっても、当事者間で事後的に合意があったときには返品が可能となる点に注意を要する。

返品特約付買取仕入は契約段階で納入業者に返品が可能となるように特約(取引条件)を付しておき¹⁸、商品が売れ残ったときに返品することができる仕入形態である。返品特約付買取仕入における売れ残り商品の返品は、百貨店が特約を行使したとき、つまり商品が売れ残ると

¹⁶ 所有権の移転時期は、百貨店・納入業者間の取引基本契約に定められていることが多く、ここでは商品の引渡し時点から百貨店による仕入代金の支払完了時点までの間で両当事者の合意により定められる。

¹⁷ ただし、完全買取仕入であっても納入業者による契約違反や商品の不良があれば契約が解除され、商品の返品が行われる。また、契約締結後に当事者間で契約解除の合意または再売買の合意があれば返品が可能となる。

¹⁸ 返品を可能とする取引条件は、契約締結時に付すものとして解除権の留保、再売買の予約、解除条件の特約があり、契約締結後になされるものとして合意解除、再売買契約、交換が想定される。

いう条件が成就したときに行われる。

買取仕入では百貨店が売場における商品の管理・販売業務を行なうものの、納入業者からの派遣店員がこれらの業務の補助を行う場合がある。派遣店員は、返品制と同様に納入業者が買取仕入の付随的な取引条件として提供するものであるところ、独占禁止法上の優越的地位の濫用行為として返品制とともに規制される場合がある。

（2）リスクの負担

完全買取仕入に基づき百貨店に納入された商品では、百貨店は、納入業者に返品することができず、かつ、所有権を有するため売れ残りリスクと商品管理上のリスクとを負担する。返品特約付買取仕入により百貨店に納入された商品では、返品が可能であるため売れ残りリスクは納入業者が負担し、商品管理上のリスクは百貨店が負担する。

（3）仕入資金の負担およびマージン率

百貨店から納入業者に対する仕入代金の支払いは、一般的に百貨店が商品の検収を行い、これに合格した時点で確定する。ここから、百貨店は仕入れた商品の顧客に対する販売の可否に限らず、当該合格時点で仕入資金を負担する必要がある¹⁹。

百貨店のマージン率は、百貨店が売れ残りリスクと商品管理上のリスクとを負担する完全買取仕入が仕入形態の中で最も高率となる。これに対し百貨店が売れ残りリスクを負担せず、商品管理上のリスクを負担する返品特約付買取仕入では、納入業者が返品により顕在化するリスク分を仕入代金（納入業者の販売代金）に織り込んで条件設定するため、百貨店のマージン率は完全買取仕入より低率となる。

3. 2 委託仕入の概要

（1）概要

一般的に利用されている委託販売契約に基づき説明すれば、委託仕入は、委託者である納入業者が受託者である百貨店に対し、自己の商品の販売業務を委託し、納入業者の受託を受けた百貨店が自己の名義をもって、納入業者の計算により²⁰、納入業者から預かった商品を顧客に対して販売する仕入形態である。民法では委任の規定（民法第 643 条から第 656 条まで）が、商法では問屋（といや）の規定（商法第 551 条から第 558 条まで）が適用される。

一方で、典型的な委託販売契約の場合、百貨店は、納入業者から商品の販売業務を受託するのであり、商品を「仕入れる」わけではないので、本来「仕入形態」という表現は適切ではない。この点について問屋の規定に則して説明すれば、商品の所有権は、買取仕入と相違して納

¹⁹ 実際の支払フローとしては、百貨店は一般的に月単位の締切制度（1 カ月分の仕入代金をまとめて後日払う方法）を採用しているため、実際のキャッシュフローは検収合格時点より後倒しとなる。このキャッシュフローの後倒しは、百貨店にいわゆる「回転差資金」を産み出すことになる。

²⁰ この場合の「計算」とは、法律用語で行為の経済的効果が帰属することをいう。ここから納入業者の計算とは、委託した商品の販売により生じる経済的効果が納入業者に帰属することをいう。

入業者から百貨店への商品の引渡し時点では百貨店に移転せず、百貨店が顧客に販売する際に納入業者から顧客に直接移転する。しかし、百貨店では、買取仕入と同様に、納入業者から百貨店を経由して消費者に所有権が移転する処理が行われている（詳細は第4章で分析する）。

百貨店は、一定期間の販売数量を確定するため定期的に棚卸を実施し、この結果を委託者である納入業者に通知する義務がある（商法557条）。また、百貨店は納入業者から商品の販売業務を委託され、かつ、これに付随して預託された商品の管理も委託される。ただし、委託仕入においても納入業者からの派遣店員が百貨店による商品の管理・販売業務を補助する場合がある。

(2) リスクの負担

委託仕入により百貨店に預託された商品は、納入業者に所有権があるため売れ残りのリスクを納入業者が負担する。他方で、百貨店に商品が預託され顧客に販売されるまでの間（あるいは納入業者に返戻されるまでの間）に生じた商品管理上のリスクは、百貨店が善良な管理者としての注意義務（善管注意義務）の範囲内で負担する²¹。つまり、委託仕入において百貨店が預託された商品は納入業者が商品の所有権を有するものの、百貨店が商品の管理を受託しており、このため百貨店に善管注意義務が発生するためである。

(3) 仕入資金の負担およびマージン率

委託仕入において、百貨店は、販売が実現した時点で納入業者から販売量に比例した一定の手数料を受受する。しかし、百貨店では、この手数料収入を純額ではなく、消費者に対する売上と納入業者に対する仕入を総額で計上する会計処理が行われる（この点についても第4章で分析する）。

いずれにせよ百貨店は、商品を預託される時点で仕入代金の支払の必要はなく、かつ、百貨店から顧客への商品販売が実現した時点で販売額が確定し、ここから計算された販売手数料を差し引いた販売代金を納入業者に引き渡すこととなる。こうした特徴から、百貨店は、委託仕入の利用により仕入資金なしに店頭における品揃えを形成することが可能となり、仕入代金の融通という金融上のメリットを納入業者から受けるものとなっている。百貨店のマージン率は、納入業者のリスク負担の程度が大きいこと、および納入業者にとって商品の販売代金の回収が買取仕入より遅れるため返品特約付買取仕入に比べ低率となる。

²¹ 善管注意義務とは、業務の受託者が通常期待される注意をもって委任事務を処理する義務のことであり（民法644条）、百貨店が問屋の規定に基づいて納入業者から預かった商品を管理する場合は、小売業者として通常期待される注意を払い商品を管理する必要がある。そして不注意で商品を破損するなど、百貨店がこの義務に違反した場合は、これにより生じた損害を納入業者に賠償する義務が生じる。

3. 3 売上仕入の概要

（1）概要

売上仕入は、百貨店の店舗の一部で百貨店の名義および統制の下、納入業者が自ら仕入れた商品を搬入、管理、陳列、販売するという非典型契約である²²。顧客に対する商品販売に伴う契約上の責任は、自己の名義で商品の販売を行い、かつ、顧客との売買契約の主体となる百貨店が負うことになる。商品の所有権は、納入業者が百貨店の店舗に商品を搬入した時点では百貨店に移転せず、顧客に対する商品販売が実現した時点で、納入業者から百貨店を経て顧客に同時に移転する。つまり、商流は百貨店を経由するため外形的には買取仕入と同一となる。一方で売上仕入では、買取仕入と異なり百貨店から顧客への商品販売が実現した時点で仕入代金の支払義務が発生し、この時点は委託仕入と同一となる。顧客からの販売代金は百貨店の管理するレジスターに入金され百貨店に帰属する。

他の仕入形態と比較した売上仕入の特徴として、納入業者の派遣店員（売上仕入員ともいう）が百貨店の売場に派遣されることが前提となっており、これらが商品の搬入、管理、陳列、販売に関する業務を実行するため、物流の観点では納入業者から百貨店に商品が実質的に引渡されることがない。

このように売上仕入は、商流の面では商品の納入取引を基盤とした性質を有しているものの、業務の分担や物流の面では出店形態としての性質も有している。また、売上仕入は、商品の納入取引を伴う売場で使用されることが多いものの、百貨店が商品を占有することがないためサービス部門でも利用することが可能であり、現に多用されている²³。

（2）リスクの負担

売上仕入により百貨店に搬入された商品では、納入業者に所有権があるため納入業者が売れ残りのリスクを負担し、かつ、納入業者の派遣店員が商品の管理業務を行うため商品管理上のリスクも納入業者が負担する。さらに、売場の内装や什器備品、装飾等、売場の運営費用を納入業者が一部負担する場合が多い。

（3）仕入資金の負担およびマージン率

売上仕入において仕入代金は、顧客に対する売上に原価率を乗じて計算され、一定期間内（1か月間の場合が多い。）に計上された仕入代金の合算金額から、百貨店が立て替えている納入業者の負担すべき費用を差し引いた残金が納入業者に支払われる。この支払フローと支払時点は前述のとおり委託仕入と同一である。

委託仕入と同様に、商品の納入時に仕入代金の必要がないという特徴から、百貨店は、売上

²² 売上仕入の法律構成については、拙稿（2012：21-22）を参照。

²³ サービスは、形がないという無形性や生産されたと同時に消費される同時性が特徴であり、百貨店がこれを仕入れて在庫し、販売することは不可能である。ただし売上仕入では、百貨店は在庫を持つことがなく伝票上の処理だけで売上と仕入を計上するため、納入業者がサービスを生産し、同時に顧客が消費する過程を仲介する、すなわちサービスを納入業者から仕入れてこれを顧客に販売することが可能となる。

仕入を利用することにより手持資金なしに品揃えを形成することが可能となる。さらに、売上仕入では取引に派遣店員制を内包しており、本来なら百貨店が負担すべき売場における MD 業務の多くを納入業者が負担するため、百貨店にとって非常にリスク・費用負担が低い仕入形態となっている。

百貨店における売上仕入の会計処理は、従来顧客に対する売上と納入業者に対する仕入を総額で計上しており、この処理から仕入形態の1つとして捉えられていた。しかし、我が国の収益認識に関する会計基準の変更により、2021年度から売上相当額と仕入相当額の差額(純額)で売上を計上する方式に変更されている²⁴。

百貨店のマージン率は、納入業者が売れ残りリスクと商品管理上のリスクおよび派遣店員の人員費などの売場運営費用の一部を負担すること、納入業者にとって商品の販売代金の回収が返品特約付買取仕入より遅れることなどから、仕入形態の中ではもっとも低率なものとなっている。

3. 4 リスク・仕入資金の負担からみた各仕入形態の比較

前3項では、仕入形態4類型をそれぞれ個別に検討した。本項では、これらの検討結果を基に、リスク負担と仕入資金の負担の視点で比較分析する。

(1) リスクの負担

まず、各仕入形態のリスク負担について比較する。商品管理上のリスクについて、完全買取仕入および返品特約付買取仕入では、商品の所有権が引渡し時に百貨店に移転し、かつ、商品が販売されるまでの間百貨店が保有するため、百貨店が負担する。一方で委託仕入および売上仕入では、商品が販売されるまでの商品の所有権を納入業者が保有しているため、納入業者が負担する。ただし、委託仕入では、百貨店は商品の管理を納入業者から受託し、この履行について善管注意義務が課されるため、この義務の範囲内で百貨店が当該リスクを負担する。これに対し売上仕入は、商品の管理を納入業者の派遣店員が行うため、百貨店が善管注意義務の違反を問われる事態は想定されず、納入業者が当該リスクを負担する。

売れ残りリスクについて、完全買取仕入では商品の引渡し時に百貨店へ商品の所有権が移転し返品ができないため、百貨店が負担する。これに対し返品特約付買取仕入、委託仕入および売上仕入は、売れ残り商品を納入業者に返品・返戻することが可能であるため、所有権の移転の有無にかかわらず、最終的に納入業者が負担する。このため、完全買取仕入以外の3形態は、

²⁴ 我が国の会計基準に国際財務報告基準を適用するコンバージェンスにより、顧客との契約から生ずる収益に関する会計処理を見直すこととなる「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号)および「収益認識に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第30号)が2018年3月30日に公表された。適用指針では、企業が代理人に該当するときには収益を純額で認識するものとし、本人と代理人の区別は在庫リスクの有無や注文の履行責任などから判断されている。そして適用指針の設例28では、売上仕入(消化仕入)契約を用いる小売業者は、商品の所有権を顧客に移転される前に一時的に獲得するものの在庫リスクを負っていないこと、顧客に販売されるまでのどの時点においても商品の使用を指図する能力を有しておらず支配していないことから代理人に該当すると判断されており、このため売上を純額で計上することとされている。

売れ残りリスクの負担についてはすべて同一であり、このことは納入業者が百貨店に対し、売れ残りリスクに対する負担機能を提供しているといえる。

(2) 仕入資金の負担

仕入資金の負担について、完全買取仕入および返品特約付買取仕入では、商品の引渡し時に商品にかかる所有権移転の代価として仕入代金の支払が必要となる。これに対し、委託仕入では、顧客への商品販売時より後に商品の販売代金を納入業者に返戻すればよく、売上仕入も同様に顧客への販売時以降に仕入代金を納入業者に支払えばよい。つまり、百貨店に商品が搬入される際に、商品にかかる所有権移転が生じない委託仕入と売上仕入は、顧客から受領する商品の販売代金から当該販売代金の返戻あるいは仕入代金の支払いを行えばよく、これに対し商品の販売が実現しなければこれらの必要が一切ない。ここから百貨店は、委託仕入および売上仕入を用いれば仕入資金なしに店頭の商品揃えを形成することが可能となり、このことは納入業者が百貨店に対して仕入代金にかかる金融負担機能を提供しているといえる。

(1)・(2) で検討したとおり、納入業者は百貨店のリスク・仕入資金を負担する機能を提供しており、この機能提供の程度に応じて百貨店のマージン率が低下し、これに対し納入業者のマージン率が向上することにより、これらの負担と利益分配のバランスとが調整されることとなる。

このような百貨店・納入業者双方のリスク・仕入資金の負担の比較をまとめたものが表 3-1 になる。この表から完全買取仕入と返品特約付買取仕入とで差が顕著にみられるのは売れ残りリスクの負担であり、返品特約付買取仕入と委託仕入・売上仕入とで差が顕著にみられるのは、仕入資金の負担である。とくに売上仕入は、百貨店の各負担が軽く、納入業者の各負担が重いことが分かる。百貨店は、これらの負担機能にかかる程度の差異とマージン率の高低、さらには自らのMD力の保有状況を踏まえて、取扱商品分野における仕入形態を選択することとなる。

このように百貨店は、多様な仕入形態を組み合わせる自らのリスク・仕入資金を納入業者に

表 3-1 百貨店の仕入形態の比較

項目	内容	完全買取仕入	返品特約付 買取仕入	委託仕入	売上仕入
利益分配	百貨店のマージン率	高 ←			→ 低
リスク分担 関連	所有権	百貨店	百貨店	納入業者	納入業者
	売れ残りのリスク負担	百貨店	納入業者	納入業者	納入業者
	商品の管理・販売者	百貨店 注1	百貨店 注1	百貨店 注1	納入業者 (売上仕入員)
	商品管理上の リスク負担	百貨店	百貨店	善管注意義務の 範囲内で百貨店	納入業者
仕入資金 関連	仕入代金の支払確定	百貨店への納入時点	百貨店への納入時点	顧客への販売時点	顧客への販売時点
	仕入資金の負担	百貨店	百貨店 注2	納入業者	納入業者

注1：納入業者が派遣する手伝い店員が担うことがある。

注2：ただし、返品により資金の回転率が向上する。

出所：筆者作成。

負担させることにより、幅広く奥行きの高い品揃え形成を実現している。一方で、納入業者はこれらを負担するばかりでなく、受け入れにより一定のメリットを享受している。

具体的には、納入業者の負担受け入れは、その見返りにマージン率を高率とすることで直接的に調整されるだけでなく²⁵、間接的には百貨店がリスクをおそれず商品の仕入を積極的に行うようになるために納入業者が取り扱う商品（とくに新製品）の販売促進につながり、あるいは百貨店と取引関係を構築して自社商品が売場で取り揃えられることにより、百貨店の店舗、のれん、顧客網等に基づく集客力を利用した商品の販売促進につながる。ここに百貨店は納入業者のリスク・資金の負担機能を利用し、納入業者は百貨店の集客力等の経営資源を利用することにより収益を向上することができるという相互依存関係が形成されている²⁶。

しかし百貨店は、売れ残りリスクや仕入資金にかかる金融を納入業者に負担させることにより、マージン率を低下させることにつながり、かつ、売れ残りリスクの回避によりMDの精度を向上させるインセンティブを低下させる結果となった。これらのことは、長期的な視点でみれば百貨店の収益率の低下やMD力の低下につながるという弊害をもたらしている。

4. 百貨店における委託仕入の特徴の分析

4.1 百貨店における委託仕入と一般的に利用されている委託販売との比較

本章では、前章で検討した4つの仕入形態のうち、本稿の検討対象である委託仕入に着目して、類似する取引・仕入形態である委託販売・返品特約付買取仕入との相違点・類似点を比較分析する。これらの分析により、次章以降の百貨店における委託仕入の歴史的な実態を分析するのに際し、他の仕入形態との異同を明確化するための基礎的な視点を明らかにする。

前述のとおり、百貨店の委託仕入の特徴は、売上と仕入とを総額で計上する会計処理が行われる点であり、一般的な商慣習として利用されている委託販売との最も大きな相違点となっている。商法上の問屋の規定にかかる委託販売の一般的な会計処理に従えば、百貨店は、納入業者から販売業務の対価として支払われる手数料を純額で売上に計上することとなる。純額での売上計上が行われる理由として、百貨店の業務は、あくまでも預かった商品の買主を見つけて間を取り次ぐという代理商であり、商流の観点からみても百貨店が商流に入らず、この業務履行の対価は、前述のとおり手数料（業務委託料）となるためである。

百貨店の委託仕入における売上・仕入の総額表示は、その起源は判然としないものの²⁷、戦

²⁵ この点について「リスクの肩代わりが行われると、競争市場では免除を受けた側が負担した側に、何らかの形でリスク・プレミアムを支払わなければならない。コストの肩代わりにも同じことがいえるから、消化仕入れによって小売りのリスクを川上企業に転嫁すると、それだけ小売りの事業基盤が脅かされ、マージンも薄くなる」と説明されている（岡部，2000：482-483）。

²⁶ 拙稿（2020：7）では、売上仕入を含む委託型出店契約において、お互いの経営資源を利用し合う互恵的な相互依存関係が成立することを指摘している。

²⁷ 百貨店で総額の会計処理が行われる場合、委託者（委託販売と認識）と受託者の会計処理（売買と認識）に齟齬が生じ、双方の簿記の処理がかみ合わないこととなる

後復興期に行われた公正取引委員会の調査では²⁸、百貨店が委託仕入により納入業者から納入された商品が売場で売れた場合、百貨店の売場では「委託品売渡済票」を発行し、これに基づき仕入係で仕入票に転記して買掛金に計上すると説明している。このことから、百貨店が、委託仕入において仕入を計上していることがうかがえる（この調査に基づく委託仕入の分析は次号にて詳細に行う）。

1965年に刊行された文献では「売れたときに販売価格からある額を控除した一定の仕入れ値段をあらかじめ定めておいて、販売と仕入を処理する形式」があると指摘され²⁹、2004年に刊行された文献では「実務においては取扱高を売上高に計上し、委託者への送金分を売上原価に、販売手数料はその差額の売上総利益とする処理が行われている」と指摘されている³⁰。

1973年に発行された文献では、委託販売は「広く行われているが、その法的形式ならびに会計処理は企業の規模、業種、対象商品の種類等によって区々であり、商法上の『問屋』ならびに教科書的な会計処理はほとんど行われていないのが実情であり、「百貨店とメーカー（卸売業者）の間では委託販売が広く行われている」ものの、表4-1のような総額の会計処理が行われていると指摘されている³¹。

表4-1の記述から、「処理の手順」のうち「①委託者が商品を積送した時」に記載された委託者の会計処理は、一般的に利用されている委託販売と一致している一方で、「②商品が売れた時」に記載された百貨店（受託者）の会計処理は、売上・仕入を総額で計上していることが特徴となっている。これに対し、「契約の特徴」として、①所有権の移転が行われないこと、②指値遵守義務、③委託者への商品返戻が可能、④代金の支払時点が消費者への販売確定後、⑤商品預託、といった特徴が一般的に利用されている委託販売と一致している。つまり、委託仕入は、少なくともこの文献の記述に基づけば、百貨店が売上・仕入を総額計上すること以外は委託販売と一致する仕入形態であることが分かる。

このように本来なら売上が純額で計上するものを総額で計上（グロスドアップ）する理由としては企業の売上至上主義が原因であると指摘されており³²、このような売上の総額表示は、百貨店だけでなく商社などでもみられるとされている。

4.2 委託仕入と返品特約付買取仕入との比較

次に、前項で検討した委託仕入における会計上の特徴を踏まえ、委託仕入と返品特約付買取仕入との相違点・類似点を比較分析する。仕入形態のうち、委託仕入を委託販売の一類型と捉えるならば、委託販売と返品特約付買取仕入とは法的性質の点で明確に区別されるものである。法学上両者の相違は概念的に明白であり、具体的には、受託者が自己の名をもって、しかし委託者の計算で第三者に商品を売却することが約されていれば委託販売であり、買主が自己の名

²⁸ 公正取引委員会事務局調査部（1952），p.43。

²⁹ 井上（1965），p.34。

³⁰ 山本（2004），p.245。

³¹ NBL編集部（1973），pp.22-23。

³² 岡部（2005），p.42。また、多田（2011）でも百貨店が総額計上をするようになった理由を、百貨店が地域一番点を目指すという売上至上主義に基因していると説明している。

表 4-1 百貨店とメーカー（卸売業者）の会計処理

項目	内容
法律関係（契約）の性質	売買取引（法律行為）の委任、および商品の寄託の混合契約
契約の特徴	<p>①納品のみでは商品の所有権の移転が行われず、価格の低落等によるリスクが一切委託者（メーカーまたは卸売業者）側にあること。</p> <p>②指値以上の価格で販売する義務があること。</p> <p>③売残品は委託者に返品できること。</p> <p>④委託者への代金の支払は、当該商品が売れてからとなること。</p> <p>⑤商品が売れるまでの間は委託者が受託者（百貨店）に商品を預けた形（寄託）となること。</p>
処理の手順	<p>①委託者が商品を積送した時 委託者が備忘用として「委託積送品勘定」（借方）に記帳するケースが多い。</p> <p>②商品が売れた時 委託者は該当分について「売掛」「売上」を計上する（実務上は「仕切り」という）。 受託者は委託者の「仕切書」に基づき一般の「買掛」「仕入」を計上する（保管中の商品については記帳せず）。</p> <p>③尚、委託販売、受託販売の勘定は使用されない。</p>

注 税法は、この会計慣行を認め、収益計上の時期について「販売日基準」（例外）を認めている（法人税基本通達2～2～4）。

出所：NBL編集部（1973），p.23。

と計算で第三者に商品を売却していれば買取仕入（売買）となる³³。一方で、現実の商慣習として存在している委託販売と返品特約付買取仕入との類似性について、「自己商でもある百貨店は、流行品のように販売量の予測の立たない商品について、委託販売を引き受けているが、返品条件付売買との区別はつきにくい」と評されている³⁴。

委託仕入と返品特約付買取仕入との相違点・類似点を項目別に検討すると、消費者に対する売主の観点からみると、委託仕入において百貨店が該当すると捉えられる商法上の問屋は、直接代理ではなく間接代理であるため³⁵、百貨店に顧客に対する契約主体としての義務が生じる。この点委託仕入は委託者の名を用いて販売する直接代理より、売主の名を用いて販売する買取仕入と類似することとなる。

³³ 大塚（1985），p.26。

³⁴ 大塚（1985），p.27。

³⁵ 直接代理とは委託者の名義をもって委託者の計算で代理行為を行うことであり、間接代理とは受託者の名義をもって委託者の計算で代理行為を行うことである。

仕入代金の支払時点の観点からみると、委託仕入は商品代金の支払時点が商品販売実現後であるのに対し、返品特約付買取仕入は商品仕入時点であるという相違がある。一方で、委託販売の特徴である百貨店による定期的な棚卸しとその結果の納入業者に対する報告は、商品の受託期間が短期間である場合（例えば催事販売である場合など）や棚卸しを行う間隔を長く設定する場合には行われぬ可能性ある。また、返品特約付買取仕入において商品代金の支払いに締切制度が用いられており、例えば仕入と返品の計上が同一の算定期間内に行われれば、両者が相殺され結局のところ売れた分だけの商品代金のみ支払われることになる。ここから短期の利用では両者の相違点はなくなることとなる。

会計処理の観点でみれば、前項で検討したのとおり委託仕入は売上と仕入とを総額で計上してきたため、百貨店は返品特約付買取仕入と同一の売上・仕入計上を行ってきたこととなる。他にも、経済的な特徴という観点からみれば、両仕入形態とも商品の返品・返戻が可能であることから売れ残りリスクの負担を回避できる点で一致し、百貨店の売場における MD 業務（とくに販売業務）の担い手の観点でみれば、両仕入形態とも本来なら百貨店が担うべきところ、納入業者から派遣店員が派遣される場合があるため、この点でも一致することになる。

さらに利用実態をみても、現実の商取引において法に規定されたとおりの典型的な取引が行われることの方が少ないといえ、両仕入形態の法的性質が混合していると捉えられる場合も多い。また、実務上も返品特約付買取仕入を委託仕入と呼称する場合もある。

法的性質を識別する一つの手掛かりとなる契約書は商慣習上作成されないことが多く、かつ、秘匿事項に属し外部に公開されることが少ない資料となっている。契約書が作成されたとしても、契約書の内容からみると返品特約付買取仕入であっても、「委託」という文言が使われる場合のあることが指摘されている³⁶。これらのことから、文献・資料を用いた研究を行う場合、両仕入形態の特定が困難であることも多い。

一方で、両仕入形態に売上仕入も含め、これらが近接・混合していることは、仕入形態間の転換が容易であることにつながっている。このことは、用いられていた仕入形態が歴史的に変化する過程を分析する際に重要である。とくに百貨店にとって返品特約付買取仕入から委託仕入へ、さらには売上仕入へと、法律の規制を受けない、あるいはリスク・仕入資金の負担が少ない仕入形態にシフトする現象が、1954年の百貨店特殊指定制定の際や、高度経済成長期から現在までの長期間にわたり生じている。

いずれにせよ、戦前期以降、利用が徐々に拡大し、百貨店の経営に多用されてきた委託仕入に関する記述を歴史的に分析する際には、これら仕入形態の相違点・類似性という特徴を踏まえた視点を有する必要がある。このため、次号以降では、これらの分析視点に基づき各時代における委託仕入を時系列で分析し、その実態を明らかにする。

(次号に続く)

³⁶ 高木 (2017), p.32。

参考文献

- NBL 編集部 (1973) 「委託売買の経理処理—法的形式と会計形式の矛盾を衝く—」『NBL』第 50 号, pp.20-25。
- あずさ監査法人編 (2010) 『業種別アカウンティング・シリーズ 6 小売業の会計実務』中央経済社。
- 井上達雄 (1965) 『高等簿記論』学芸書房。
- 大塚龍児 (1985) 「委託販売契約」遠藤浩ほか監修『現代契約法大系 第 4 巻 商品売買・消費者契約・区分所有建物』pp.25-53。
- 岡部孝好 (2000) 「消化仕入れの取引デザイン」『会計』第 158 巻第 4 号, pp.1-16。
- 岡部孝好 (2005) 「裁量行動としての売上高のグロスアップ」『国民経済雑誌』第 191 巻第 6 号, pp.37-50。
- 小山田道弥 (1984) 『日本のファッション産業』ダイヤモンド社。
- 榎山純三 (1998) 『榎山純三—走れオンワード事業と競馬に賭けた 50 年 (人間の記録 69)』日本図書センター。
- 加藤 敦 (2000) 「不完備契約としての返品制—その成立と意義の変化」『青山国際政経大学院紀要』第 11 号, pp.163-193。
- 岸田雅雄 (2003) 『ゼミナール商法総則・商行為法入門』有斐閣。
- 公正取引委員会事務局調査部 (1952) 『デパートの不正競争方法に関する調査』公正取引委員会。
- 白木屋 (1957) 『白木屋三百年史』白木屋。
- 鈴木安昭編 (1998) 『百貨店のあゆみ』日本百貨店協会。
- 拙稿 (2011) 「大丸松坂屋百貨店: 店舗運営改革」, 矢作敏行編『日本の優秀小売企業の底力』日本経済新聞出版社, pp.285-319。
- 拙稿 (2012) 「大規模小売業者・納入業者間の売上仕入契約—百貨店の事例を素材として」現代企業法研究会編『企業間提携契約の理論と実務』判例タイムズ社, pp.17-49。
- 拙稿 (2020) 「百貨店における委託型出店契約の類型と特徴」『流通研究 (愛知学院大学流通科学研究所所報)』第 26 号, pp.1-19。
- 高岡美佳 (1997) 「戦後復興期の日本の百貨店と委託仕入—日本の取引慣行の形成過程—」『経営史学』第 32 巻第 1 号, pp.1-35。
- 田口冬樹 (2016) 『体系流通論 (新版)』白桃書房。
- 田島義博 (1988) 『マーチャングダイジニングの知識』日本経済新聞社。
- 多田應幹 (2011) 「百貨店の「返品制」とそのメカニズム」『桜美林論考 ビジネスマネジメントレビュー』第 2 号, pp.63-78。
- 坪井晋也 (2013a) 「委託仕入に関する一考察 (1) —百貨店の経営環境について—」『倉敷市立短期大学研究紀要』第 57 号, pp.87-95。
- 坪井晋也 (2013b) 「委託仕入に関する一考察 (2) —山田忍三について—」『倉敷市立短期大学研究紀要』第 57 号, pp.97-107。
- 日本百貨店商業組合調査彙報編集部 (1937) 「ストックの統制と調節法」, 『日本百貨店商業組合調査彙報』5 年 1 月号, p.517 以下。
- 矢作敏行 (1996) 『現代流通—理論とケースで学ぶ』有斐閣。
- 山本嘉彦 (2004) 「営業収益 (売上高)」『税務弘報』2004 年 3 月号, pp.243-256。