

テーマ11 棚卸資産会計

1 用語の定義

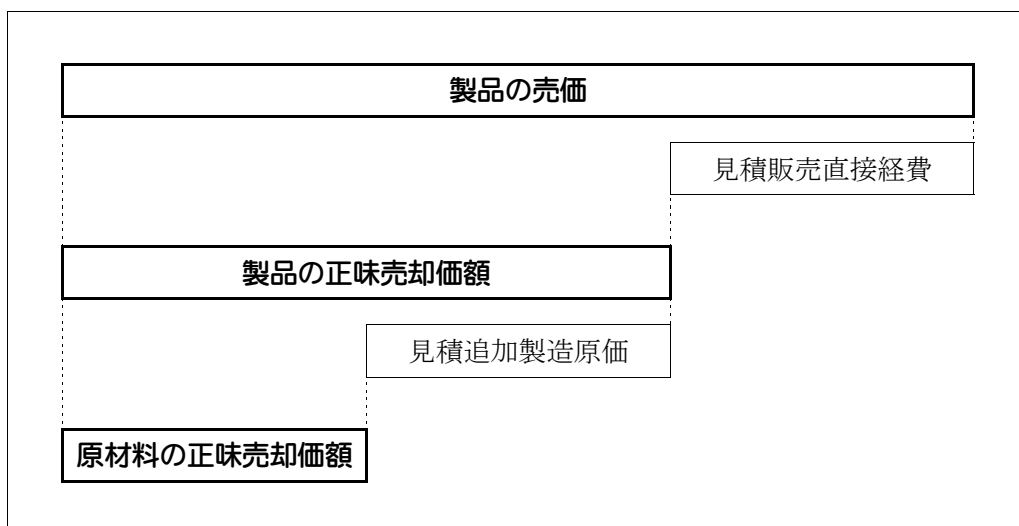
5. 「正味売却価額」とは、**売価**（購買市場と売却市場とが区別される場合における**売却市場の時価**）から**見積追加製造原価**及び**見積販売直接経費**を控除したものをいう。なお、「購買市場」とは当該資産を**購入**する場合に企業が参加する市場をいい、「売却市場」とは当該資産を**売却**する場合に企業が参加する市場をいう。
6. 「再調達原価」とは、購買市場と売却市場とが区別される場合における**購買市場の時価**に、**購入に付随する費用**を加算したものをいう。

【解 説】

1 第5項

製造業における原材料等の正味売却価額の算定は、以下のようになる。

つまり、製品の売価から当該製品を販売するために要すると見積もられる販売直接経費を控除することにより製品の正味売却価額を算定し、当該製品の正味売却価額から当該製品を製造するために要すると見積もられる製造原価を控除することにより原材料等の正味売却価額を算定するのである。



2 通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準

1 通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準

- ◆第59回出題 7. 通常の販売目的（販売するための製造目的を含む。）で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。この場合において、取得原価と当該正味売却価額との差額は当期の費用として処理する。
- ◆第59回出題 8. 売却市場において市場価格が観察できないときには、合理的に算定された価額を売価とする。これには、期末前後での販売実績に基づく価額を用いる場合や、契約により取り決められた一定の売価を用いる場合を含む。
- ◆第59回出題 9. 営業循環過程から外れた滞留又は処分見込等の棚卸資産について、合理的に算定された価額によることが困難な場合には、正味売却価額まで切り下げる方法に代えて、その状況に応じ、次のような方法により収益性の低下の事実を適切に反映するよう処理する。
- (1) 帳簿価額を処分見込価額（ゼロ又は備忘価額を含む。）まで切り下げる方法
- (2) 一定の回転期間を超える場合、規則的に帳簿価額を切り下げる方法
- ◆第59回出題 10. 製造業における原材料等のように再調達原価の方が把握しやすく、正味売却価額が当該再調達原価に歩調を合わせて動くと想定される場合には、継続して適用することを条件として、再調達原価（最終仕入原価を含む。以下同じ。）によることができる。
11. 企業が複数の売却市場に参加し得る場合には、実際に販売できると見込まれる売価を用いる。また、複数の売却市場が存在し売価が異なる場合であって、棚卸資産をそれぞれの市場向けに区分できないときには、それぞれの市場の販売比率に基づいた加重平均売価等による。
12. 収益性の低下の有無に係る判断及び簿価切下げは、原則として個別品目ごとに行う。ただし、複数の棚卸資産を一括りとした単位で行うことが適切と判断されるときには、継続して適用することを条件として、その方法による。

2 これまでの取扱い

35. 我が国において、これまで棚卸資産の評価基準が原則として原価法とされてきたのは、棚卸資産の原価を当期の実現収益に対応させることにより、適正な期間損益計算を行うことができると考えられてきたためといわれている。すなわち、当期の損益が、期末時価の変動、又は将来の販売時点に確定する損益によって歪められてはならないという考えから、原価法が原則的な方法であり、低価法は例外的な方法と位置付けられてきた。

4 自社利用のソフトウェア

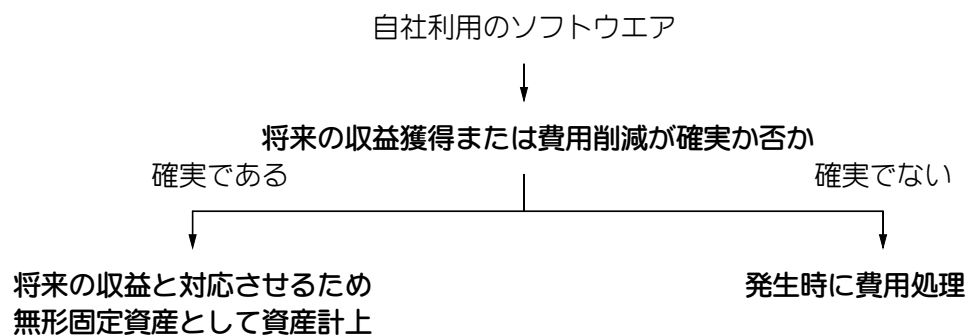
《ポイント》

将来の収益獲得または費用削減が確実であるソフトウェアについては、将来の収益との対応等の観点から、その取得に要した費用を無形固定資産として計上し、その利用期間にわたり償却を行う。

【解 説】

1 自社利用のソフトウェア

<視点> 将来の収益との対応等の観点



自社利用のソフトウェアには、当該ソフトウェアを用いて外部にサービスを提供するものや、社内の生産活動や管理活動等に利用するものがある。

ソフトウェアを用いて外部に業務処理等のサービスを提供する契約が締結されている場合のようにその提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの制作費を資産として計上しなければならない。

また、社内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得または費用削減が確実であると認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産として計上しなければならない。

つまり、将来の収益獲得または費用削減が確実である自社利用のソフトウェアについては、将来の収益との対応等の観点から、その取得に要した費用を資産として計上し、その利用期間にわたり償却を行うこととなる。

【研究開発基準・意見書三3(3)③】

③ 自社利用のソフトウェア

将来の**収益獲得**又は**費用削減**が確実である自社利用のソフトウェアについては、**将来の収益との対応等**の観点から、その**取得に要した費用**を資産として計上し、その**利用期間**にわたり償却を行うべきと考えられる。

したがって、ソフトウェアを用いて外部に業務処理等のサービスを提供する契約が締結されている場合や完成品を**購入**した場合には、将来の**収益獲得**又は**費用削減**が確実と考えられるため、当該ソフトウェアの取得に要した費用を**資産**として計上することとした。

また、独自仕様の社内利用ソフトウェアを自社で**制作**する場合又は委託により**制作**する場合には、将来の**収益獲得**又は**費用削減**が確実であると認められる場合を除き**費用**として処理することとなる。

【決算整理型の総合問題の解答手順例】

財務諸表論の計算問題では、いわゆる決算整理型の総合問題が出題の中心となります。したがって、ここでは決算整理型の総合問題の解答手順例を紹介していきます。ただし、これはあくまでも例示ですから、今回紹介した内容を参考にして、今後の上級演習やトレーニングを通じて、自分なりの解答技術の修練に努めていってください。

- 【手順1】 答案用紙をチェックする。
- 【手順2】 解答要求事項と解答留意事項をチェックする。
- 【手順3】 残高試算表をチェックする。
- 【手順4】 決算整理事項を解答する。
- 【手順5】 自分の解答を整える。

【手順1】 答案用紙をチェックする

- (1) 解答要求事項を把握する。
 - ① 作成すべき計算書類
 - ② 注記事項の種類 など
- (2) 貸借対照表における表示方法を把握する。
 - ① 貸倒引当金の表示方法
 - ② 減価償却累計額の表示方法 など
- (3) 損益計算書における表示方法を把握する。
 - ① 売上原価の内訳の有無
 - ② 販売費及び一般管理費の明細の有無 など
- (4) その他の事項を把握する。

(1) 解答要求事項

解答要求事項は、問題においても指示が与えられますが、まず最初に答案用紙が配布された時点で解答要求事項を把握します。

当該問題において**作成すべき計算書類**を把握するとともに、計算書類の他に注記事項などが問われている場合には、その**注記事項の種類**を把握します。

(2) 貸借対照表における表示方法

貸倒引当金や減価償却累計額は、貸借対照表の表示方法によって、集計すべき金額が異なります。

したがって、貸借対照表の答案用紙では、**貸倒引当金の表示方法**と**減価償却累計額の表示方法**を確認します。

上級【演習】解説（見本）

(3) 損益計算書における表示方法

売上原価や販売費及び一般管理費は、それらの内訳や明細を示す必要があるかどうかによって、集計すべき金額が異なります。

したがって、損益計算書の答案用紙では、**売上原価の内訳の有無**と**販売費及び一般管理費の明細の有無**を確認します。

(4) その他の事項

上記2)及び3)以外にも、答案用紙の状態から表示科目や表示区分が推定できるものがあります。

そのような事項を把握できるようにするためには、**財務諸表における表示科目や金額の意味**をしっかりと理解し、決算整理型の総合問題に対する熟練度を高めることことが必要となります。そのためには、決算整理型の総合問題を解答する際に、**答案用紙の状態を意識して読み取る**ということを習慣づけることが必要となります。

【手順2】 解答要求事項と解答留意事項をチェックする

(1) 解答要求事項を確認する。

(2) その他の重要項目を把握する。

① 会社名 ② 当期が何期か ③ 会計期間 ④ 翌期末

⑤ 端数処理 ⑥ 会計処理方法及び表示方法 など

本試験問題は、決算整理事項が幾ページにもわたっているため、先に確認した事項を探すのに多くの時間を要します。その探す時間を短縮するためには、これらの事項に**ラインマーカーでラインを引いておき、チェックしたことが視覚的にわかるようにしておく**ことが必要となります。

【手順3】 残高試算表をチェックする

(1) 〆から直接処理できる項目

(2) 決算整理事項で修正が予想される項目

} この2つをチェックする。

(1) 「**〆から直接処理できる項目**」とは、残高試算表から直接修正できるものや残高試算表から直接解答できるものを意味しています。

これら「**〆から直接処理できる項目**」は、修正漏れや計上忘れを防ぐためにも、チェックした時点で**すぐに修正**することが必要となります。

① 売上値引、売上割戻 ⇒ 売上高と相殺する。

② 仕入値引、仕入割戻 ⇒ 仕入高と相殺する。

③ 売上割引、仕入割引 ⇒ 〆答案用紙に直接記載する。

(2) 「**決算整理事項で修正が予想される項目**」とは、決算整理事項で修正が生じることが予想され、かつ、通常は発生しないなど、特に注意を要するものを意味しています。

これら「**決算整理事項で修正が予想される項目**」は、解答要求事項などと同様に**ラインマーカーでラインを引いておき、チェックしたことが視覚的にわかるようにしておく**ことが必要となります。