

2012年度秋学期 財務会計

【第12回】売上高と売上債権（Ⅱ）、棚卸資産と売上原価（Ⅰ）

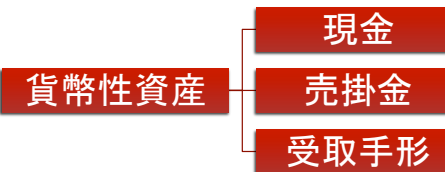
経済学部 山根陽一

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

2012/12/21

6-5.売上債権

6-5-1.売掛金



売上債権

- 売掛金と受取手形

売掛金

- 得意先との間の通常の取引に基づいて発生した営業上の未収入金
- 商品の売上などその企業の主たる営業取引から生じたもの

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

2012/12/21

6-5.売上債権

6-5-1.売掛金

未収金

- 主たる営業以外の取引から生じたもの

未収収益

- 一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合に、すでに提供した役務に対していまだその対価の支払を受けていない額

売掛金

- 営業循環過程 → 原則：流動資産
- 営業循環から離れたもの（破産債権・更正債権）
→ 1年基準の適用：固定資産「投資その他の資産」

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

2012/12/21

6-5.売上債権

6-5-2.受取手形

受取手形

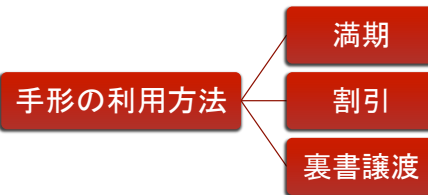
- 得意先との間の通常の取引の対価として受取った手形債権
 - 他人振出の約束手形の受取
 - 他人引受の為替手形の受取
- 手形という紙媒体ではなく、電子記録された債権
 - 電子記録債権：B/Sに区分掲記
- 営業循環過程 → 流動資産
- 融資に伴って生じた手形など
 - 貸付金として把握 ⇒ 1年基準
- ※満期日前に支払不能になった場合も同様

(C) YAMANE Yoichi All right reserved

2012/12/21

6-5.売上債権

6-5-2.受取手形



✧ 手形割引

- ✧ 満期日前の手形を銀行等へ持込み、満期日までの金利に相当する割引料を負担して早期に現金化すること

✧ 裏書譲渡

- ✧ 満期日前の手形の裏面に署名をし、代金入金などの支払のために譲渡をすること

6-5.売上債権

6-5-2.受取手形

✧ 割引や裏書譲渡

- ✧ 金融資産の消滅を認識するための3要件を充足

- 譲受人には手形上の権利が法的に保全
- 譲受人はその権利を通常の方法で享受できる
- 譲渡人はもはやこれを買戻す権利を有しない

→ 手形割引は銀行等に対する手形の売却

→ 裏書譲渡は支払代金等の対価の支払

⇒ 受取手形の消滅を記録

✧ 偶発債務 (contingent liability)

- ✧ 不渡：手形の所持人からの召還請求に応じる義務

→ 金融資産の消滅に伴って新たに発生した金融負債

⇒ 金融負債を時価評価のうえ、保証債務という勘定科目で負債に計上

※ 額面金額をB/Sに注記

6-5.売上債権

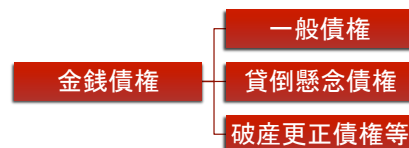
6-5-3.貸倒引当金

✧ 貸倒れによる損失

- ✧ 販売促進のための現金取引ではなく信用を供与したことに伴うコスト
- 売上収益に対応する費用
- + 売掛金等の回収見込額の算定機能

✧ 貸倒引当金

- ✧ 過去の実績等に基づいて貸倒れ見積額を算定
- ✧ 当期の販売費の1項目としてP/Lに計上
- 債務者の財政状態を考慮して債権を区分



6-5.売上債権

6-5-3.貸倒引当金

✧ B/Sへの記載

- B/Sの本体の上で、受取手形・売掛金・貸付金などの科目ごとに債権金額から貸倒引当金を控除する方式
- 貸倒引当金を科目別に区別せず、債権額の全体から貸倒引当金の合計額を控除する方式
- B/Sの本体には貸倒引当金を控除した後の債権額を記載し、控除された貸倒引当金の額を科目ごとに注記する方式
- 控除した貸倒引当金を科目ごとに区分することなく、合計だけを注記する方式

✧ 期末に設定された貸倒引当金

- ✧ 翌年に貸倒れが実際に生じた時点で売掛金等と相殺されて減少、翌期末時点で再び必要額を繰入れ
- ✧ 不要となった貸倒引当金の取崩額による戻入
- ✧ 新規の繰入額と相殺

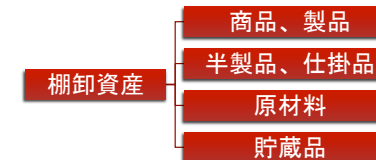
6-5.売上債権

6-5-3.貸倒引当金

- ㊦ P/Lへの記載
 - ㊦ 営業上の取引から生じた債権に対する部分
 - ㊦ 営業費用のうちの販売費
 - ㊦ 営業外の取引から生じた債権に対する部分
 - ㊦ 営業外費用
 - ㊦ 取崩額の方が大きい場合
 - ㊦ 営業債権の場合
 - ㊦ 差額を当期の販売費から控除
 - ㊦ 営業外債権の場合
 - ㊦ 営業外損益に計上
 - ㊦ 過年度で債権額を直接減額した後に残額を上回る回収があった場合
 - ㊦ → 営業外収益
 - ㊦ × : **償却債権取立益**

7-1.棚卸資産の範囲と区分

- ㊦ 棚卸資産会計
 - ㊦ 利益計算の中で中心的な役割をもった領域
- ㊦ 売上原価
 - ㊦ 企業が商品や製品などの棚卸資産を販売によって払出した金額として算定
- ㊦ **棚卸資産**
 - ㊦ 売上収益を得るために払出すことを予定して保有している財貨で、短期のうちに数量的に減少する項目



7-1.棚卸資産の範囲と区分

- ㊦ **棚卸資産**
 - a) 通常の営業過程において販売するために保有する財貨や用役
 - ㊦ **商品** : 完成品を他企業から購入
 - ㊦ **製品** : 自社生産
 - ※ 副産物や作業屑
 - ※ 証券会社、銀行 : 販売目的で保有する有価証券
 - ※ 不動産業者 : 販売目的で保有する土地や建物
 - b) 販売を目的として現に製造中の財貨や用役
 - ㊦ **半製品** : 未完成のまま販売できる市場があるもの
 - ※ 部品 : 一般的に販売市場がある
 - ㊦ **仕掛品** : 未完成のまま販売できる市場がないもの
 - ※ 建設業 : 半成工事
 - c) 販売目的の財貨や用役を生産するために、短期間に消費する予定の財貨
 - ㊦ **原材料** : 他社から購入した部品
 - ㊦ 工場用消耗品、消耗工具器具備品
 - d) 販売活動と一般管理活動において短期間に消費する予定の財貨
 - ㊦ **貯蔵品** : 荷造用品、事務用消耗品

7-1.棚卸資産の範囲と区分

- ㊦ B/Sへの記載
 - ㊦ 現金預金・受取手形・売掛金・有価証券の次
 - ㊦ 3グループに区分して記載
 - ① 商品および製品（半製品含む）
 - ② 仕掛品
 - ③ 原材料および貯蔵品



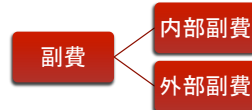
7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-1. 購入の場合

将来費用となる資産の会計処理の論点



- 棚卸資産
 - a) 仕入や生産による取得原価の決定
 - b) 取得原価の総額を売上原価と次期繰越額への配分
 - c) 期末に繰越額を評価してB/Sへの計上額を決定
- 購入の場合
 - 購入した棚卸資産の取得原価
 - 購入代価に付随費用（副費）を加算



7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-1. 購入の場合

- 副費
 - 外部副費（企業外部で発生）
 - 取引運賃、購入手数料、関税など
 - 内部副費（企業内部で発生）
 - 購入事務費、検収費、保管費など
- 仕入値引
 - 品質不良等による単価の切り下げ分
- 仕入割戻
 - 多額の購入をしたことによる代金の減額分
 - 購入代価から控除
- 仕入割引
 - 金利の性格
 - 営業外収益

7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-2. 自社生産の場合

- 取得原価
 - 適正な原価計算の基準（**原価計算基準**）に準拠して算定された製造原価
- 原価計算
 - **実際原価計算**
 - 財貨や用役の実際消費量と、実際の取得価格（予定価格含む）を用いて製品の原価を計算する方法
 - **標準原価計算**
 - 財貨や用役の消費量を科学的・統計的調査に基づいて能率の尺度となるように設定し、これに予定価格または正常価格を用いて、製品の原価を計算する方法
 - **直接原価計算**
 - 製造に要する諸費用を、生産量に比例して発生する変動費と、生産量の変化しても発生額が変化しない固定費に分類し、変動費だけを用いて製品の原価を計算する方法

7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-2. 自社生産の場合

- 財務諸表の作成
 - 実際原価計算、標準原価計算
 - ※ 予定価格を用いた場合、標準原価計算
 - 原価差額が重要
 - 製品単位当たりの原価数値を調整
 - ※ 直接原価計算
 - 固定費が含まれない → 採用できない
- 例）単一製品の見込み生産（実際原価計算）
 - a) 材料費・労務費・経費に分類
 - b) 当期総製造費用を仕掛品a/cへ振替
 - 期首仕掛品の金額を合算の上、合計額を期末までに完成した部分と未完成部分に配分
 - c) 完成品に配分された当期製品製造原価を完成品数量で割算

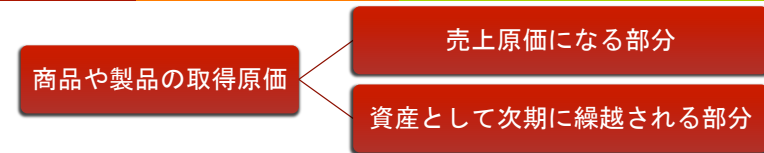
7-2. 棚卸資産の取得原価

7-2-2. 自社生産の場合

- 完成品原価
 - 製品a/cに振替 → 販売された部分は売上原価
 - 売上高と対比する形でP/Lに計上
 - 原材料・仕掛品・製品の期末棚卸高
 - 期末のB/Sに流動資産として記載
- 製造業
 - 製品の製造原価の動向
 - 経営成績に重要な影響
 - ⇒ **製造原価報告書**をP/Lに添付して公表
(金融商品取引法)
- 製造原価報告書
 - P147 図表7-3：仕掛品a/cの内容を要約表示したもの

7-3. 棚卸資産の原価配分

7-3-1. 払出数量の把握



- 棚卸資産の原価配分
 - 金額 = 数量 × 単価



7-3. 棚卸資産の原価配分

7-3-1. 払出数量の把握

- **棚卸計算法**
 - 払出数量 = 期首棚卸数量 + 当期受入数量 - 期末棚卸数量
 - 期中：棚卸資産の受け入れの都度、数量を記録
 - 期末：実地棚卸を行って実際の有高数量を把握
 - 期首数量と期中受入数量の合計から控除
 - 長所：事務的に非常に簡便
 - 短所：紛失や横領によって資産が減少しても把握できない
- **継続記録法**
 - 期中：受入と払出のつど、その数量を記録
 - 帳簿上の残高数量を常に算定
 - 在庫数量を常時把握
 - 実際有高との照合を通じて不正や誤謬を予防・発見
 - 在庫管理に不可欠
 - 定期的に実地棚卸を行って帳簿記録と比較する必要
 - 紛失や横領の有無または在庫帳の記録の正確性が判明
 - 棚卸減耗
 - 実際の有高数量が帳簿上の数量に不足する部分

7-3. 棚卸資産の原価配分

7-3-2. 売上原価の計上

- 売上原価
 - 特徴
 - 売上収益との対応関係を特定の財貨を媒介として直接的に識別できる点
 - **個別的対応**
 - 収益と費用の対応関係
 - 発生主義会計
 - 収益との個別対応が可能な費用項目は、収益を計上するつど同時に計上する（原則に合致した処理）
 - + 経営管理の観点からも対応づける必要
- ⇒ 商品等の受払を記録する有高帳などの詳細な会計記録が整備されていなければならない

7-3. 棚卸資産の原価配分

7-3-2. 売上原価の計上

➤ 売上原価の仕訳処理

➤ 販売のつど売上原価を計上する場合（分記法）

- ① 期中に商品を仕入れるつど、取得原価を**商品勘定**に資産計上
- ② 期中に商品を販売するつど、売上高を計上すると同時に、払出した商品の取得原価を**売上原価勘定**へ振替
- ③ 決算整理仕訳必要なし：販売のつど収益と費用が並行して計上されると同時に、商品勘定の残高は常に在庫金額と一致

➤ 期末に一期間の売上原価を一括して計上する方式

- ① 期中に商品を仕入れるつど、取得原価を**仕入勘定**に計上
- ② 期中に商品を販売するつど、売上を計上するが、対応する売上原価は計上しない
- ③ 期末の決算整理において、期首の在庫金額を仕入勘定に振替えるとともに、期末の在庫金額を仕入勘定から控除して、**繰越商品勘定**に計上

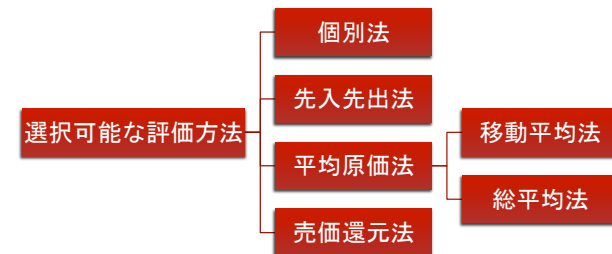
→ 仕入勘定の残高：一期間中の売上原価
繰越商品勘定：期末の在庫金額

7-4. 払出単価の決定

➤ 原価配分方法（棚卸資産の評価方法）

➤ 各方法の背後：原価の流れに関する仮定

- 財貨の物理的な流れと同じである必要はない
- 選択した方法いかんにより利益計算に差異が生じる



7-4. 払出単価の決定

7-4-1. 取得原価を基礎とする方法

1. 個別法（specific cost method）

- 個々の資産を受入れるつど区別して記録、払出時にも個々の資産の取得原価を払出単価とする
 - 個品管理が行われる財貨に適している
 - 大量に取得・生産・販売される規格品への適用
 - 多大な手数
 - 恣意的な選択による利益操作のおそれ

2. 先入先出法（FIFO: first-in, first-out method）

- 最も古く取得されたものから順次払出が行われるという仮定
 - 大部分の財貨の物理的な流れと合致している
 - 物価上昇時
 - 物価水準を反映した売上収益に対して、単価の低い時代に取得した資産部分が売上原価
 - 保有期間中の価格上昇分が利益に含まれる
 - 期末棚卸高：決算時の時価に近い評価額

3. 後入先出法（LIFO: last-in, first-out method）

- 先入先出法の逆
- 2010年4月以後開始する年度から採用が認められていない

7-4. 払出単価の決定

7-4-1. 取得原価を基礎とする方法

➤ 平均原価法

- 取得した棚卸資産の平均原価を計算して払出単価とする方法

4. 総平均法（weighted average method）

- 期首繰越分も含めた1ヶ月または1年度中の棚卸資産の取得原価の合計額を受入数量の合計で割算
 - 1回の平均値計算で算定できる点が便利
 - 期間が終了しなければ計算ができないという欠点
 - 売上と同時に売上原価を計上する仕訳方式は不可能
 - ⇒ 上記仕訳方式を採用する場合には予定価格を使用

5. 移動平均法（moving average method）

- 棚卸資産を受入れるつど、その時点での在庫分と合わせて加重平均単価を算定し、次回に棚卸資産を受入れるまでの間の払出単価として利用する方法
 - 受入れるつどの計算となり手数を要する
 - 売上高と同時に売上原価を計上することが可能

7-4. 払出単価の決定

7-4-1. 取得原価を基礎とする方法

7-4-2. 予定価格を用いる方法

6. 最終仕入原価法

- ㊦ 期末に最も近い時点で最後に棚卸資産を取得したときの単位当たり取得原価をもって、期末棚卸品の評価を行う方法
 - ㊦ 実務的には最も簡便
 - ㊦ 期末在庫数量が最終受入数量を超過する部分
 - ㊦ 取得原価ではなく時価に近い価額で評価
 - ㊦ 期末棚卸資産に重要性が乏しい場合においてのみ、採用が許容される方法
 - ㊦ 予定価格等を用いる方法
 - ㊦ 実際の取得原価とへ別に、予定価格や標準原価を設定し、棚卸資産の払出単価として利用
 - ㊦ 迅速な計算のため、事前に平均単価を見積もって設定した予定価格をもって払出単価とする場合
- ⇒ **原価差額**
- ㊦ 合理的に僅少の場合 → 売上原価に賦課
 - ㊦ 比較的多額の原価差額 → 売上原価と期末棚卸資産に按分して配賦
 - ※ 判断：総製造費用の約1%以内
 - ㊦ 売上原価に賦課された原価差額 → P/Lに売上原価の内訳科目
 - ㊦ 棚卸資産に配賦された原価差額 → B/Sの科目別に、各資産の金額に含めて記載

復習

1. 商品等の販売の対価として企業が獲得する貨幣性資産のうち、売掛金と受取手形をあわせて何とよびますか？
2. 売掛金と未収金の違いを説明してください。
3. 割引や裏書譲渡した手形が不渡りとなった場合、手形の所持人から償還請求があれば支払に応じなければならない遡及義務を会計上何とよびますか？
4. 貸倒引当金の金額は、債務者の財政状態を考慮して債権を3つに区分して算定することになっていますが、その3区分にはどのようなものがありますか？
5. 売上収益を得るために払出すことを予定して保有している財貨で、短期のうちに数量的に減少する項目を何とよびますか？
6. 原価計算の種類を3つ挙げてください。
7. 払出単価の決定方法である先入先出法の長所と短所を述べてください。