

企業会計ナビ ダイジェスト

棚卸資産の評価

企業会計ナビチーム 公認会計士 渡邊昌博



▶ Masahiro Watanabe

主に消費者製品製造業、卸売業、ITサービス業、IPO関連業務等の監査を担当。当法人ウェブサイト「企業会計ナビ」に掲載する会計情報コンテンツの企画・執筆に従事している。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイトで、会計・税務に関するさまざまなナレッジを発信しています。

今回は「解説シリーズ『棚卸資産の評価に関する会計基準』第2回：「棚卸資産の評価に関する会計基準（評価基準、評価方法）」を紹介します。

I 通常の販売目的で保有する棚卸資産の取扱い

1. 通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準、開示
通常の販売目的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します。このとき、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します（企業会計基準第9号「棚卸資産会計基準」（以下、会計基準）第7項）。

棚卸資産の収益性の低下による簿価切り下げ額は売上原価として処理しますが、棚卸資産の製造に関連し不可避免的に発生すると認められるときには製造原価と

して処理します（会計基準第17項）。なお、特別損失に計上する場合は限定的であり、重要な事業部門の廃止、災害損失の発生など臨時かつ多額な場合に限られます。

収益性の低下による簿価切り下げ額は、注記による方法または売上原価等の内訳項目として独立掲記する方法により開示する必要があります（会計基準第18項）（＜表1＞参照）。

2. 正味売却価額とは

正味売却価額は以下のように算定されます。

- ① 正味売却価額＝売価－（見積追加製造原価＋見積販売直接経費）
正味売却価額とは売却市場における売価から見積追加製造原価および見積販売直接経費を控除したものをいいます（会計基準第5項）。なお、見積販売直接経費は、一般的に、販売手数料、物流関連費など販売の都度、把握できる費用が考えられます。
- ② 内部統制の観点からは期末時点における棚卸資産の評価は、決算財務報告プロセスの一つとして、棚卸資産の正味売却価額が低下している事実を把握し集計する仕組みが必要です。

▶ 表1 棚卸資産評価損の計上区分の比較

	品質低下評価損	陳腐化評価損	低価法評価損
発生要因	物理的な劣化	経済的な劣化	市場の需給変化
棚卸資産の状態	欠陥		正常
売価の回復可能性	なし		あり
棚卸資産会計基準適用以前の取扱い	製造費用、売上原価、販売費又は営業外費用		売上原価又は営業外費用
棚卸資産会計基準の取扱い	原則すべての収益性の低下として売上原価として処理する		

3. 収益性が低下していないことが明らかである場合

- ① 実務上の事務負担を配慮して収益性が低下していないことが明らかであり、事務負担をかけて収益性の低下の判断を行うまでもない場合には、正味売却価額を見積もる必要はないとされています（会計基準第48項）。ただし、これに該当するケースは、過去からの販売が好調であり、将来も高い粗利率が見込める品目に限定されるものと考えられます。
- ② 内部統制の手段として、上記を判断するためには、棚卸資産を管理する製造部門または営業部門の損益状況、あるいは品目別の損益状況などにより、収益性が低下している事実としてどのような資料が利用できるかを把握しておく必要があります。

4. 正味売却価額が観察できない場合

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します。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みます（会計基準第8項）。

5. 正味売却価額に代わる方法

営業循環過程から外れた滞留また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、その状況に応じ以下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に処理します（会計基準第9項）。

- ① 帳簿価額を処分見込価額（ゼロまたは備忘価額を含む）まで切り下げる方法
- ② 一定の回転期間を超える場合、定期的に帳簿価額を切り下げる方法

6. 再調達原価の適用

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想定される場合には、継続適用を条件として再調達原価（会計基準第10項）や最終仕入原価を正味売却価額の代わりとすることができます。

とに確定することから、収益性の低下を判断し簿価切り下げを行う単位も個別品目単位であることが原則と考えられます。

2. 複数の棚卸資産をひとくくりとした単位で行う方法

ただし、以下に示すようなものは、複数の棚卸資産をひとくくりとした単位で行う方が投資の成果を適切に示すことができると判断されるため、これらをひとくくりとして取り扱うことが適切とされています（会計基準第53項）。

- ① 補完的な関係にある複数商品の売買を行っている企業において、いずれか一方だけでは投資の成果を適切に示すことが出来ない場合
- ② 同じ製品に使われる材料、仕掛品および製品を1グループとして取り扱う場合

Ⅲ 洗替え法と切放し法の選択適用

棚卸資産会計基準においては、継続適用を原則として棚卸資産の種類ごとに簿価の切り下げの要因ごと（物理的な劣化、経済的な劣化、需給の変化など）に前期の簿価切り下げ額の戻し入れを行う方法（洗替え法）と行わない方法（切放し法）が選択適用できます（会計基準第14項）。

内部統制の観点からは、棚卸資産の一部を切放し法、一部を洗替え法とする場合は、新しい種類の棚卸資産が発生する都度、当該棚卸資産につき、切放し法を適用するのか、洗替え法を適用するのかを決定し、製品入庫の手続きなどの業務フロー（内部統制の整備）を整備することも必要であると思われます。

ウェブサイトの企業会計ナビコーナーでは、他にもさまざまな項目の解説を行っています。ご覧になりたい方は、各種検索サイトで「企業会計ナビ」と入力し、検索してください。

▶ 企業会計ナビURL
www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting

Ⅱ 収益性低下の判断および簿価切り下げの単位

1. 原則的な方法は個別品目

棚卸資産に関する投資の成果は、通常、個別品目ご