

棚卸資産評価に関しての一考察

1140480 増原 未来

高知工科大学マネジメント学部

要旨

出版業界について調べた時に「返本制度」について興味を持ったことがきっかけで、このテーマを選んだ。

棚卸資産とは、一般的に「在庫」と呼ばれており企業にとって収益を獲得するための最も基本的な資産である。棚卸資産は会計処理上、商品を仕入れた時点では「仕入」として処理され、経営上の費用として損益計算書に記される。また、決算時に売れ残っている商品については「繰越商品」として期末の流動資産と認識され、貸借対照表に記される。

旧来、日本は自国の会計基準に基づき会計処理を行ってきた。しかし、近年世界では経済のグローバル化に伴い、120ヶ国以上の国々が自国会計基準から IFRS という国際会計基準に移行しており、日本も IFRS への移行は避けられない状況である。

IFRS への移行により、棚卸資産に関する規定にも影響があった。日本の会計基準で認められていた後入先出法が廃止され、金属業界や石油関連企業に大きな影響があった。現在日本では、IFRS の強制適用開始日が決まっていない。しかし、IFRS が適用されることから逃れることはできず、IFRS が適用される企業は多かれ少なかれ影響を受けることになる。

棚卸資産の観点から、日本企業が IFRS の影響を受けないようにするためには、棚卸資産を持たない(少なくする)ビジネスモデルへと変化しなければならない。

テーマ設定のきっかけとなった出版業界でも近年、委託販売制度から責任販売制度へと形態が変化しており、在庫を持たないビジネスモデルへと移行している。

今後、在庫に関して IFRS の影響を受けるであろう日本企業がどのような対応をしていくのか注目していきたい。

章立て

はじめに

第1章 棚卸資産

1-1 棚卸資産とは

1-2 会計理論の方向性

第2章 日本会計制度

2-1 時代変遷

2-2 取得原価決定方法

2-3 原価配分

2-3-1 数量計算と棚卸減耗

2-3-2 金額計算と棚卸評価損

2-4 期末棚卸資産の評価

第3章 IFRS

3-1 日本のIFRS適用状況

3-2 IFRSの概要

3-3 日本の会計基準との差異

第4章 今後の在り方

4-1 対応方法

おわりに

はじめに

3年次、就職活動をするにあたり業界研究で、出版業界を調べた際に返本率の記事を見つけこれに興味を持った。

近年出版業界は高い返本率に悩まされており、出版元である出版社に返品される書籍が出版業界全体の情勢を圧迫し、倒産にまで追い込まれた出版社も多くある。

このように在庫について問題を抱えているのは出版業界だけではなく、他の業界に対しても同じことが言えるのではないかと。

在庫、つまり棚卸資産は貸借対照表と損益計算書の双方に直結し、大きな影響を与えることから、業界・企業を問わず注目すべきである。また、近年ではIFRS(国際会計基準)の日本導入が決まり、企業会計が大きく変わろうとしている。

本研究では、棚卸資産評価に関して、IFRS導入によって日本の企業にどのような影響があるか、そして問題点に対して解決策を

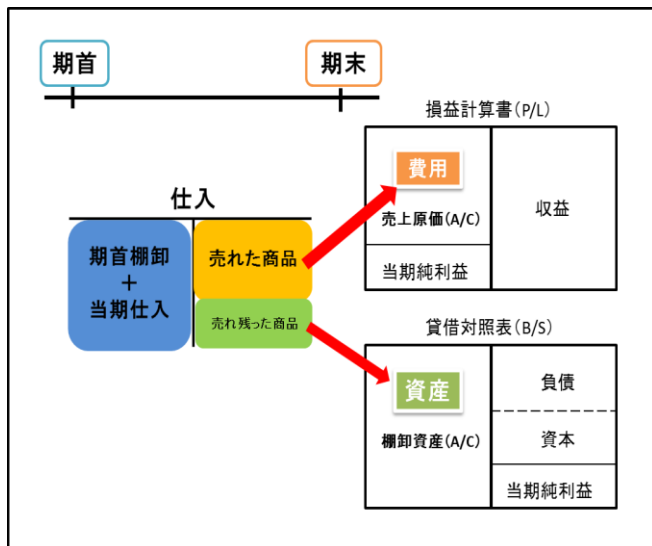
提案することを目的とする。そのために、まずは I F R S 導入前の日本の会計基準について書籍を読み、知識を整理する。

第1章 棚卸資産

1-1 棚卸資産とは

棚卸資産とは、一般的には「在庫」と呼ばれており、企業にとって収益を獲得するための最も基本的な資産である。図表 1 に示すように、棚卸資産は会計処理上、期間中に商品を仕入れた時点では「仕入」として処理される。期首の売れ残り（期首棚卸）を足したもののうち、期中に売れたものは「売上原価」として計上し「費用」として報告される。決算時に売れ残っている商品については「繰越商品」とし、期末の“資産”と認識され貸借対照表に記される。つまり、棚卸資産とは、当期の売上に計上されず期末において企業内に滞留した（売れ残った）期末在庫であるといえる。この他にも、商品の製造過程に必要な原材料や仕掛品なども棚卸資産に相当する。

なお、資産は流動資産と固定資産に分かれ、この内棚卸資産は流動資産に分類される。流動とは、1 年以内に現金化できること（1 年基準）を意味する。これと反対に固定とは、流動性が低く、現金に替わりにくいという意味である。（渡辺 [2006] p 76）



図表 1 棚卸資産の性質

1-2 会計理論の方向性

日本は旧来、日本独自の会計基準に基づいて会計処理を行ってきた。しかし、近年経済のグローバル化に伴い I F R S (International Financial Reporting Standards) を世界標準のモ

ノサシとし、世界の 1 2 0 ヶ国以上の国々が自国の会計基準から I F R S へすでに切り替えを行っている。日本も自国の会計基準から I F R S へと切り替わるべく調整を行っている。

この節では、日本会計の今後の方向性を概論的に確認しておく。

(1) ルール主義と原則主義

日本会計基準と I F R S では会計基準のベースとなる考え方が大きく違っている。日本会計基準では、細かい規則や数値を基準として定める。ルールを厳しく遵守させるという「ルール主義」がベースになっている。逆に I F R S では、「原則主義」といった、会計基準の概念を整理して原理原則だけを示し、詳細なルールは示さないという考え方がベースとなっており、具体的な取引の処理については、企業の経営実態を表すためにシンプルにまとめられた原則に沿って各々が判断することになる。

(2) 最終利益の違い

また、現行の日本会計基準においてはこれまで当期純損益を求めることに重きを置いてきた。これに対して、I F R S では貸借対照表に重点を置いており、資産・負債から計算される包括損益が重視されている。また利益の概念にも違いがあり、損益計算書を重視する現在の日本基準では、当期純利益が最終利益として表示される。

I F R S では公正価値に基づく評価による発生したその他包括利益を当期純利益に加えた包括利益を最終利益として表示するという違いもある。（高浦 [2009] pp46~48）

企業会計が測定しようとする利益は、それを生み出す元手となった資本が増えたことにより手にすることができる。このような資本と利益には、2通りの組み合わせがある。

① 株主資本と当期純利益

いま配当も含めて、会社と株式間の資本取引の影響を除けば、期首から期末に至る株主資本の変化は、損益計算書の当期純利益が利益剰余金に導入されたことによって、完全に説明されている。

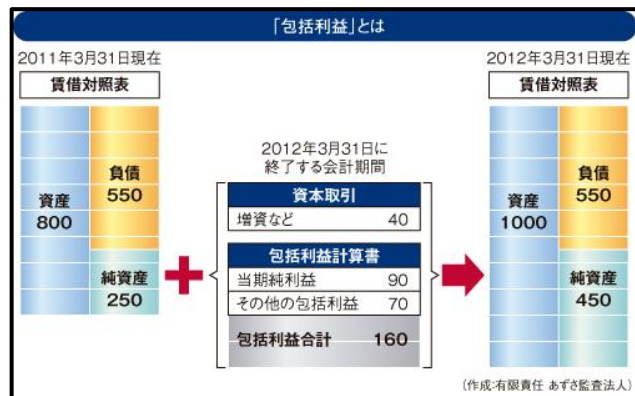
② 自己資本と包括利益

自己資産は、株主資本と評価・換算差額等の合計として算定される。新株予約権を加えた金額は純資産額と一致する。株主資本の期中変化をもたらす利益こそが包括利益である。したがって、包括利益とは、特定の期間における純資産の変動額のうち、企業所有者である株主との直接的な取引によらない部分であると定義される。

（桜井 [2010] pp297~298）

営業損益計算	I. 売上高	売上総利益
	II. 売上原価 -	
	III. 販売費および一般管理費 -	営業利益
経常損益計算	IV. 営業外収益 +	経常利益
	V. 営業外費用	
純損益計算	VI. 特別利益 +	税引前当期純利益
	VII. 特別損失 -	
	VIII. 法人税・住民税および事業税 -	当期純利益

図表 2 利益概念の違い①日本会計基準の場合



図表 3 利益概念の違い② IFRS の場合

日本経済新聞ホームページ

<http://www.nikkei.co.jp/hensei/ifrsnavi/column/20100929-01p2.html>

第 2 章 日本基準

2-1 時代変遷

現在、日本には棚卸資産に関する会計基準が複数存在する。この節では、どのような時代変遷を経て現行会計基準になるに至ったのかについて整理していく。

戦前の日本会計基準について渡辺和夫氏は次の 3 つの視点に注目している。

第 1 に会計基準は会計の問題であるとともに法律の問題でもある。会計理論の立場から会計基準を考えるだけではなく、法律のなかに会計基準が取り込まれている過程を見落としてはならない。第 2 に、会計基準がどの範囲の企業に適用されているかと

いう点も重要である。特定の業種にのみ適用される会計基準なのか、それともすべての企業を対象とする会計基準なのかという点である。第 3 に、会計基準の設定目的についても注意するべきである。設定目的の違いにより、会計基準の内容は異なり、自由経済化の会計基準と統制経済下の会計基準では異質なものになる。戦前の会計基準には両者が存在した。(渡辺 [2004] pp31~32)

また、日本の棚卸資産評価に影響を与えたものとしてシャープ勧告というものがある。

シャープ勧告とは、コロンビア大学の財政学者シャープを団長とする税制調査団が、1949年8月と50年9月に連合軍最高司令官マッカーサーに提出した第1次・第2次の報告書のことである。日本の税制の根本的な改正と建直しを勧告したものだといわれている。

昭和 25 年のシャープ勧告以前までは、棚卸資産の評価減については、原価または時価にいずれか低い金額を基準として、その 9 割を下回らない程度の評価減を認めるという取り扱いが公開されていた。その前提となる棚卸資産の原価の認識については、触れられることがなかった。

旧法人税法第 9 条の 7 では、棚卸資産の評価については、命令で定める事業の種類ごとに命令で定める方法のうちいずれかを選定し、その方法によらなければならない旨を規定し、旧法人施行規制第 20 条により、原価法、時価法及び低価法の三つの評価方法が規定されていた。この時価法とは、「当該棚卸資産の当該事業年度終了の日におけるその取得のために通常要する価額をもって当該棚卸資産評価額とする方法」とされており、時価が原価を超えている場合には、時価で評価すれば未実現利益が計上されることになることや、時価の測定の高難さや不確実性当の理由から、その存在意義については様々な見解があった。(原 [2007] p191)

2-2 取得原価決定方法

棚卸資産の取得原価については、連続意見書第四に書かれている。この節では広瀬義州氏の『会計学スタンダード』を参考に、いくつかのモデルケースを用いて説明していくことにする。

棚卸資産の取得原価は、支払対価主義に基づき決められるのか原則である。支払対価主義とは、非貨幣性資産の取得時におけるその原初入帳価額を決定する場合の考え方を示すものであり、その取得価額は当該資産を購入または製造するために実際支払った対価(金

銭支出額であるので、通常は貨幣性資産)によって決定されるという考え方である。

棚卸資産の取得にあたり典型的なものとして、購入のケースがある。また、これ以外にも交換のケース・贈与のケースなどがありこれらは少し特殊なケースである。

(1)購入のケース

棚卸資産(商品)を購入した時には、商品そのものの代金に付随費用または副費を含めて取得原価とする。この付随費用または副費については、外部副費と内部副費との2つに分けられる。外部副費とは、注文していた商品が自社に届くまでに発生した費用のことであり、運送費や運送保険料などがこれにあたる。また、内部副費とは、自社に商品が届いてから発生した費用のことであり、倉庫での保管費などが挙げられる。現在の日本の会計基準では、これらの費用のうちどの範囲までを取得原価に含めるかという判断は、会計原則などを考慮し実情に応じて各企業が決定してもいいということになっている。

これに対して、交換・贈与のケースでは取得原価の決定方法がいくつかある。

(2)交換のケース

交換のケースでの取得原価の決定方法の1つ目として、企業会計原則に則った方法がある。この場合は、引き渡すものの簿価をそのまま取得原価にする。2つ目は、法人税法に則った方法である。この場合は取得時の時価を取得原価にする。

(3)贈与のケース

贈与のケースの取得原価決定方法の1つ目として、企業会計原則に則り公正な評価額を取得原価にする方法がある。2つ目は、会社法に則った方法であるが、会社法では規定がないところから、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他企業会計の慣行をしん酌して企業会計原則と同じく、取得時の公正な評価額を取得原価にするという見解と、支払対価がないところから取得原価はゼロにするべきだ」という見解が存在する。

付随費用または副費の取り扱いと合わせると、現在の日本会計基準では同じ商品を同じ時期に取得した場合でも、取得原価の決定方法にばらつきがあり、棚卸資産の価値、つまりは企業の価値が正確に測れないのではないかという問題が挙げられる。(広瀬 [2012] pp118~119)

2-3 原価配分

2-3-1 数量計算と棚卸減耗

適正な期間損益計算を行うためには、商品の棚卸資産の取得原価を会計期間の売上高に対応させていくことが必要である。売上高に対応する売上原価などの費用を確定するためには、棚卸資産の取得原価を分類・集計し、払い出された棚卸資産(当期費用)と未払い出しの棚卸資産(次期繰越額)とに配分しなければならない。このように、非貨幣性資産の取得原価を当期の費用と次期の費用とに期間配分する考え方を原価配分の原則または費用配分の原則という。

この原則に基づいて、棚卸資産の取得原価を売上原価などの費用と繰越資産とに配分するためには、会計期間中の棚卸資産の払出数量を計算しておかなければならない。数量の計算方法には、継続記録法と棚卸計算法(実地棚卸法)の2種類の方法がある。

(1) 継続記録法

棚卸資産の種類ごとに商品有高帳に、受入数量・払出数量をそのつど継続して記録し、つねに在庫数量を帳簿上に明らかにしておく方法である。

$$\text{前期繰越数量} + \text{当期仕入数量} - \text{当期払出数量} = \text{当期棚卸数量}$$

(2) 棚卸計算法(実地棚卸法)

期末に実地棚卸を行うことで実際の在庫数量を確かめ、次の始期から当期の払出数量を逆算(推定)する方法である。

$$\text{前期繰越数量} + \text{当期仕入数量} - \text{実地棚卸数量} = \text{当期払出数量}$$

棚卸計算法は、棚卸資産の保管中に盗難、紛失目減りなどにより数量不足(減耗)が発生してしまった場合には、減耗から生じた数量と実際の払出数量を区別して把握することができない。実務では継続記録法によって記帳する場合でも、定期的に実地棚卸を行って帳簿上の棚卸数量との実際の棚卸数量を照合し、減耗分の把握が行われている。この減耗分は、減耗数量に金額計算で求められる単価を乗じて計算され、棚卸減耗損(棚卸減耗費)として計算される。

棚卸減耗損は、その発生形態と原因からみて原価性のあるものと原価性のないものに分けられる。この場合、原価性があるとは、通常の営業活動または販売活動において発生することが避けられないものをいう。これに対して、原価性がないということは異常な原因によって発生し、尚且つ形状性をもたないものをいう。(広瀬 [2012] pp119~120)

2-3-2 金額計算と棚卸評価損

同じ商品であっても、仕入れた数量・仕入先・仕入れた時期などの違いから単価に違いが生じる。こうした場合に、どの単価の商品が売れ、どの単価の商品が現在残っているのかということを計算し、把握しておく必要がある。

以下、広瀬義州氏の『会計学スタンダード』を参考に内容を整理していく。

棚卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算して取得原価とし、次の評価方法の中から選択した方法を適用して売上原価等の払出原価と期末棚卸資産の価額を算定するものとする。(企業会計基準委員会[2008] p3 6-2 項)

選択された方法によって棚卸資産の取得原価が売上原価などの費用と繰越商品として時期以降に繰り越される資産とに配分されていく。なお、払出し単価の計算には取得原価(実際原価)を用いる方法のほか、予定価格または標準原価を用いることがある。払出し単価の計算に予定価格または標準価格を用いる場合、実際発生額との差異が生じてしまう。これを原価差異といい、これを売上原価にチャージ(賦課)すると、損益計算書に売上原価の内訳科目として記載する。

(1)個別法

個別法とは、棚卸資産を仕入れる度に、その取得原価を記録しておき、その棚卸資産を売却するときには、当該取得原価を払出し単価とする方法のことである。この方法は、貴金属業者の貴金属のように希少商品を少量販売する場合には適用できるが、大量の在庫を受け入れている大型スーパーなどの場合には、実務上適用することは極めて困難であり、その払出棚卸資産を選択することによって、利益操作に利用されるおそれがあるという問題点がある。

(2)先入先出法

先に仕入れた棚卸資産から順番に売却すると仮定して払出し単価を決定する方法である。したがって、仕入れ単価の異なるものが2口以上ある場合には、数量・単価・仕入単価の異なるごとに別口に並記しなくてはならない。

(3)移動平均法

単位の異なる商品を仕入れる度に、在庫の消費の原価合計と新しく仕入れた商品の原価合計を加算した合計金額を残高数量と仕入数量の合計数量で除して平均単価を求める方法である。

(4)総平均法

残高金額(期首繰越分)と受入金額との合計額を残高数量と受入数量の合計額で除して算定した単価を払出し単価とする方法である。

(5)売価還元法

棚卸資産の払出価額の計算方法の特殊なものとして、この方法がある。売価還元法は、取扱商品の種類が多いデパートなどで用いられている方法で、仕入・売上・残高とも数量記録だけを行い、期末に売価によって実地棚卸高を求め、これに原価率を乗じ、取得原価に基づく期末の実地棚卸高を逆算する方法である。

売価還元法を採用している場合においても、期末における正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。(広瀬[2012] pp121~122)

2-4 期末棚卸資産の評価

棚卸資産の評価方法には、仕入原価の金額そのもので期末の棚卸高を算定する方法である原価法と、何らかの原価法の評価額と期末の時価とを比較して低い方で評価する方法である低価法がある。

日本は、これまで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するとされてきた。しかし、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落し、品質低下及び陳腐化が生じた場合と同様に収益性が低価している場合には、当該正味売却額を貸借対照表価額として、取得原価と正味売却価額との差額は当期の費用として処理する。

この場合、正味売却価額とは売価一見積追加製造原価及び見積販売直接費の価額であり、基本的には正味実現可能価額と同義といつてよい。売価とは、購入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のことである。

収益性の低下の有無に係る判断および簿価切下げは、原則として個別品目ごとに行うのが原則である。しかし、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場合には、継続して適用することを条件として、その方法によることも可能である。(広瀬[2012] pp123)

第3章 IFRS

3-1 日本のIFRS適用状況

2014年に企業会計審議会から出された「国際会計基準(IFRS)

S) への対応のあり方に関する当面の方針」には以下のように書かれている。

平成 25 年に企業会計審議会から「国際会計基準への対応の在り方に関する方針」が発表された。

これまで企業会計審議会では、国際会計基準を巡る諸問題について議論を行っており、2009 年には「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告書)」を公表し、IFRS の任意適用や将来的な強制適用の検討などについての考え方を示してきた。この中間報告に基づいて、2010 年 3 月期から一定の要件を充たす日本企業について IFRS の任意適用が開始されるなど、所要の対応が図られてきている。

さらに、企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議では、2011 年 6 月から約 1 年間にわたり審議を重ね、2012 年 7 月、「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方についてこれまでの議論(中間的論点整理)」を公表した。この中間的議論整理では、連単分離を前提に、IFRS の任意適用の積上げを図りつつ、IFRS の適用の在り方について、その目的や日本の経済や制度などにもたらす影響を十分に勘案し、最もふさわしい対応を検討すべきであるとされた。

企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議は、引き続き、この中間的論点整理に基づいて議論を行った。日本における IFRS 任意適用企業数は、2013 年 5 月時点では、適用公表企業を含め、20 社となっている。企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議では、関係者における今後の対応に資する観点から、これまでの議論や国内外の動向等を踏まえて、IFRS への対応のあり方について、当面の方針を取りまとめることにした。(企業会計審議会[2013]pp1~2)

3-2 IFRS 概要

IFRS (International Financial Reporting Standards) とは、日本語では、「国際会計基準」と言われている。通称のとおり、国際的に用いられる会計基準であり、「企業の経済実測を測る世界標準のモノサシ」であるといえる。

IFRS がつくられてきた背景として、世界各国で独自に作成され発達してきた会計基準を統一的なものとして、企業を世界標準のモノサシで測れるようにしたいという考えがある。

現在、世界の 120 か国以上の国々で適用されている。IFRS が急速に世界に浸透している背景には、経済のグローバル化がある。それに伴い、企業に投資する投資家にもグローバル化が進んでいる。

投資家が投資をする企業を決定する時、企業の会計情報を見て判断するので、この会計情報が各国バラバラの基準で作られては、投資家の意思決定ができない。現在の企業形態上、投資家からの投資は企業の大きな資金源となっているため、IFRS という世界標準のモノサシの重要性が高まっているということである。

以下では、田中弘氏の『国際会計基準を学ぶ』を参考に IFRS についてまとめていく。

① 棚卸資産の定義と適用範囲 (IFRS)

棚卸資産は、IAS2 Inventories において規定されているが、日本は、IAS2 とのコンバージェンスに向けて、2006 年に「棚卸資産の評価に関する会計基準」を公表し、その後、2008 年の改訂を経て今では、IAS2 と日本基準の間には、実質的な際はほとんどないと言われている。

IAS2 は棚卸資産を次のようにしている。

- (1) 通常の事業の過程において販売を目的として保有されているもの
- (2) その販売を目的とする生産の過程にあるもの
- (3) 生産過程またはサービスの提供に当たって消費される原材料または貯蔵

棚卸資産に相当するものとして、再販用に保有する商品、再販用に保有される土地およびその他固定資産、企業が生産した完成品および生産途中にある仕掛品などが含まれる。(国際会計基準委員会 [2000] par8) また、棚卸資産にはサービスのようには目に見えないものも含まれる。(国際会計基準委員会 [2000] par19)

他方で、棚卸資産の定義を満たしていても、請負工事契約により発生する未成工事原価や農業活動に関連する生物資産・農産物は IAS2 の適用外となる。

② 棚卸資産の測定

棚卸資産は原価と正味実現可能価額とのいずれか低い額により測定しなければならない。(国際会計基準委員会 [2000] par9) すなわち、低価法が強制適用される。

評価減の戻入額は、戻し入れを行った期間に費用として認識された棚卸資産の金額の減少として認識しなければならない。

③ 棚卸資産の原価

棚卸資産の原価として、購入原価、加工費、および棚卸資産が現

在の場所・状態になるに至るまでに発生したその他の費用を全部含めなければならない。(国際会計基準委員会 [2000] par10)

また、標準原価法及び売価還元法のような棚卸資産の原価を測定する方法は、その適用結果が原価と近似する場合にのみ、簡便法として使用することが認められている。(国際会計基準委員会 [2000] par21)

農作物は IAS2 の適用外ではあるが、農作物については、その原価は、収穫時における見積販売費用控除後の公正価値により測定される。

購入原価とは、購入代価、輸入関税及びその他の税金、完成品、原材料及びサービスの取得に直接関係する運送費、荷役費などの費用のことである。ただし、値引き及び割戻しは購入原価に含まれない。(国際会計基準委員会 [2000] par11)

加工費には、直接労務費のような、生産単位に直接関係する費用と、工場・設備の減価償却額のような、製造間接費の配賦額も含まれている。(国際会計基準委員会 [2000] par12) 製造間接費の加工費への配賦は、固定製造間接費については生産設備の正常生産能力に基づいて、変動製造間接費については生産設備の実際使用料に基づいて配賦される。(国際会計基準委員会 [2000] par13・14)

その他原価については、棚卸資産が現在の場所及・状態に至るまでに発生したものにかぎり、棚卸資産の原価に含まれる。その他棚卸資産の原価に含まれるものとして、特定の顧客のために発生する製造間接費または製品設計費用があげられている。(国際会計基準委員会 [2000] par15)

ただし、次の項目は棚卸資産の原価に含まずに、発生した期に費用として処理することが求められている。

- (A) 仕掛に係る材料費・労務費・その他製造費用のうち異常な金額
- (B) 保管費用
- (C) 棚卸資産が現在の場所または状態に至ることに寄与しない管理部門の間接費
- (D) 販売費用

④ 原価配分方法

棚卸資産の原価は、個別法、先入れ先出し法、加重平均法に基づいて配分されなければならない。IAS2 では、後入先出法の使用は認められていない。

企業にとって、同じ性質及び使用方法が類似する棚卸資産には、同じ原価配分方法が適用されなければならない。(国際会計基準委員会 [2000] par25) しかし、同じ種類の棚卸資産であっても、それぞれ異なるセグメントで保有されている場合には、1つの企業の中で同じ種類の棚卸資産であっても使用方法が異なることも考えられる。なので、同じ種類の棚卸資産に対して異なる原価配分方法を適用することが認められる場合もある。(国際会計基準委員会 [2000] par26)

④ 棚卸資産の正味実現可能価額

正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における予想売価から、完成までに要する見積原価及び販売に見積費用を控除した額のことである。(国際会計基準委員会 [2000] par6) 正味実現可能価額の見積りは、棚卸資産によって実現すると見込まれる金額について、見積りを行う時点において入手可能な最も信頼しうる証拠に基づいて行われている。

価格または原価が決算日以降に発生した場合は、変動する場合であっても、決算日時点ですでに存在していたという状況を確認できるのであれば、正味実現可能価額の見積りに当たって考慮されることになる。(国際会計基準委員会 [2000] par30)

⑥ 棚卸資産のグルーピング

棚卸資産については、通常個別の品物ごとに正味実現可能価額まで評価減する。しかし、IAS2 によれば、目的または最終的な利用方法が類似しており、同一地域で生産及び販売され、かつその生産ラインの他の品目と実務上別個に評価できないような同一生産ラインにおける棚卸資産については、同種または関連品目グループごとに評価減を行う方が適切な場合があるとしている。

⑦ 棚卸資産に係る開示

IAS2 によれば、企業は棚卸資産に関連して、次の事項を開示しなければならない。(国際会計基準委員会 [2000] par36)

- (A) 原価配分方式はもとより棚卸資産の評価に当たって採用した会計方針
- (B) 棚卸新の帳簿価額の合計金額およびその企業に適した分類ごとの帳簿価額
- (C) 販売費用控除後の公正価値で計上した帳簿価額
- (D) 期中に費用として認識された棚卸資産の額

- (E) 期中に費用として認識された棚卸資産の評価減の額
- (F) 評価減の戻入額
- (G) 評価減の戻入れの原因となった状況および事象
- (H) 負債の担保に供されている棚卸資産の帳簿価額

3-3 日本の会計基準との差異

低価法の適用により生じる評価損は、IAS2によれば、次年度において評価減の原因がもはや存在しない場合、または正味実現可能価額が増加している場合には、当初の評価減の額を上限として、戻し入れることができる。(国際会計基準委員会 [2000] par33)

日本基準によれば、戻し入れを行う方法(洗い替え法)と戻し入れを行わない方法(切り放し法)のいずれかを棚卸資産の種類ごとに選択適用できるとしている。当然ながら、切り放し法を採用している場合には、IAS2と差異が生じることになる。

売価還元法について、日本基準は、原価の測定方法としてではなく、原価の評価方法として先入先出法など同様に取り扱っている。

(田中 [2012] p95)

第4章 今後

4-1 対応方法

IFRSへの移行により、棚卸資産に関する規定にも影響があった。日本の会計基準で認められていた後入先出法が廃止され、金属業界や石油関連企業に大きな影響があった。現在日本では、IFRSの強制適用開始日が決まっていない。しかし、IFRSが適用されることから逃れることはできず、IFRSが適用される企業は多かれ少なかれ影響を受けることになる。

棚卸資産の観点から、日本企業がIFRSの影響を受けないようにするためには、棚卸資産を持たない(少なくする)ビジネスモデルへと変化しなければならない。

今回、私は出版業界のビジネスモデルを見直してみた。現在出版業界では返本率が問題となり、多くの出版社が倒産に追い込まれた。出版業界でまだ一部しか取り入れられていない制度で「責任販売制度」というものがある。これは、書店側のマージンを上げる代わりに返本時の負担も増やすというものである。この制度が出版業界に一般化すれば返本率の減少に繋がり、すなわち棚卸資産の減少にも繋がる。

おわりに

今回、棚卸資産について調べたことにより現在日本が抱えているIFRS導入による問題についても知識を深めることができた。日本でIFRSの強制適用が開始される日がまだ決定されておらず、今後もIFRS導入に対して企業側がどのような対応をしていくのかについて注目していきたい。

参考文献・HP

- ・企業会計基準委員会 [2008]
「企業会計基準第9号 棚卸資産の評価にする会計基準」
- ・企業会計審議会 [2013]
「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」
- ・国際会計基準委員会 [2000] 「IAS第2号 棚卸資産」
- ・桜井久勝 [2010] 『財務会計講義<第11版>』 中央経済社
- ・高浦英夫 [2009]
『IFRS 国際会計基準で企業経営はこう変わる』 東洋経済社
- ・田中弘 [2012] 『国際会計基準を学ぶ』
- ・広瀬義州 [2012] 『会計学スタンダード』 中央経済社
- ・正司素子 [2012]
『IFRSと日本的経営 何が、本当の課題なのか!?!』 清文社
- ・山田真哉 [2004]
『世界一やさしい本です』 日本実業出版社
- ・山本孝夫 [2009]
「棚卸資産評価の国際統合化について」『嘉悦大学研究論集 51(3)』
- ・渡辺和夫 [2004]
「会計基準の変遷(1)」『商学討究 55 巻1号』
- ・渡辺康夫 [2006] 『図解 企業価値入門』 東洋経済社
- ・日本経済新聞HP <http://www.nikkei.com/>
- ・Garbage NEWS.com HP <http://www.garbagenews.net/>