

第3章

原材料価格や輸送費等の高騰による影響は 棚卸資産の期末評価に係る 会計処理の留意点

EY新日本有限責任監査法人
公認会計士

岡村 朋之

【この章のエッセンス】

- 期末において、取得原価によって一次的に評価された棚卸資産が、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、取得原価による評価を切り下げの必要がある。
- 棚卸資産の簿価切下げにあたっては、原則として正味売却価額をもって貸借対照表価額とする必要がある。
- 原材料価格や輸送費等の高騰により、棚卸資産の収益性が低下している場合は、棚卸資産評価損を計上しなければならない。

はじめに

原材料価格や輸送費等の高騰により棚卸資産の収益性を低下させるような経営環境の変化がみられ、棚卸資産の評価損を計上しなければならないような局面が増加している。このため、本章ではまず、期末における棚卸資産の評価に関する会計基準の定めを解説するとともに、実務において生じ得る留意点について解説する。なお、文中における意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

期末における棚卸資産の評価に関する会計基準の定め

棚卸資産の評価にあたっては、企業会計基準9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下、「棚卸資産会計基準」という)が適用される。棚卸資産については、原則として購入代価また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、個別法、先入先出法、平均原価法または売価還元法の評価方法のなかから選択した評価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されている(棚卸資産会計基準6―2項)。また、このようにして取得原価によって一

次的に評価された棚卸資産が、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、取得原価による評価を切り下げの必要がある。次より、期末において棚卸資産の収益性が低下した場合の棚卸資産の評価に関する会計処理について解説する。

(1) 正常な営業循環過程に含まれる棚卸資産

① 正味売却価額による評価

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、正味売却価額をもって貸借対照表価額とする(棚卸資産会計基準7項)。棚卸資産は、通常、販売によってのみ資金の回収が図られ、評価時点における資金回収額を示す正味売却価額が取得原価を下回っている場合には、棚卸資産の収益性が低下していると考えられるからである。

ここで、「正味売却価額」とは、次頁図表1に記載したように、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う。ま