

# TaxReport

節税に役立つ

## 棚卸資産の評価方法の活用



- 1 棚卸資産における会計・税務の改正
- 2 棚卸資産の種類と計算方法
- 3 棚卸資産の評価損を計上する
- 4 物価変動時における計算方法の選択
- 5 棚卸資産Q & A



# 1

## 棚卸資産における会計・税務の改正

### 1 会計基準では低価法が強制される

従来、棚卸資産は、期末時の時価が著しく下落して回復の見込みがない場合は、強制的に評価減を要請されていましたが、いわゆる低価法の適用は、任意とされていました。

しかし、平成 18 年 7 月 5 日企業会計審議会から企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」が公表されて低価法の適用が強制され、その適用にあたって取得原価と対比する棚卸資産の価格は、正味売却価額と定められました。

これは、国際会計基準において低価基準が強制適用されていることや他の会計基準との調合の観点から行われたものですが、会社計算規則、企業会計原則、連続意見書等に示された従来の棚卸資産の評価基準についての考え方を、大きく変えました。

### 2 法人税法では低価法の適用は任意のまま

会計基準の公表をうけて、税法の棚卸資産の評価方法等に関する規定についても、平成 19 年度に改正が行われました。その内容は、低価法を適用する場合の原価と比較する期末評価額を、再調達原価から時価に(事業年度終了の時ににおける価額)改めるというものであり、同年 12 月 7 日に改正された法人税基本通達において、この価額は新会計基準と同じ正味売却価額によることが示されました。しかし、新会計基準と異なり、税法では低価法の適用は従来どおり任意であり、強制とされておりません。

#### 税法における棚卸資産評価基準

棚卸資産の評価

原則 原価法

例外

低価評価の強制

回復の見込がなく時価が著しく下落している場合

低価法の選択時価と原価を比較していずれか低い価額で評価することを選択できる

#### 会計処理と税法基準の比較

	会計処理		税法基準
低価法の適用	任意	強制	任意のまま
期末評価額	正味売却価額		

## 2 棚卸資産の種類と計算方法

### 1 棚卸資産の種類

法人税法においては、棚卸資産を以下のように分類し、その種類ごとに計算方法を定めることとなっています。

#### 税法で定める棚卸資産の種類

商品または製品	原材料
半製品	貯蔵品
仕掛品(半成工事を含む)	副産物、作業くず

### 2 原価法における棚卸資産の計算方法

棚卸資産は、一つ一つの仕入れ価額が明確になっており、それらを積算することで金額が求められます。しかし商品の種類や数量が膨大な為このような管理が現実的でない場合も多く、合理的な範囲での簡略化が正式な手法として規定されています。

#### 税法上認められている棚卸計算方法

##### 原則 法定償却方法

##### 最終仕入原価法

期末棚卸資産の数量に、最も新しく仕入れた時点の単価を乗じて計算する方法  
最終仕入れの単価が分かれば計算でき、簡単な方法

##### 税務署へ届出を提出することで可能になる計算方法

##### 個別法

減価償却資産を個々の取得価額によって評価する方法  
正確な価額が把握でき、理論的には最も正しい方法  
数量や品目が多い場合には、その把握が困難  
貴金属等の宝石類や土地・建物等の不動産の棚卸資産の把握に適している

#### 先入先出法

先に仕入れたものから順次払い出しが行われたと仮定して計算する方法  
期末棚卸品は、新しく仕入れたものが残っていることとなり、期末の時価に近い評価額となる

#### 後入先出法

最も新しく仕入れたものから順次払い出しが行われたと仮定して計算する方法  
月別、期別等の期間を区切って行われる場合と、そのつど行われる場合がある  
期末棚卸品は、先に仕入れたものが残っていることとなり、期末の時価を反映しない場合がある

#### 総平均法

期首棚卸資産の取得価額と当期仕入資産の取得価額を、棚卸資産の総数量で除して計算する方法  
仕入れ価額の総額と数量が把握できれば計算できるため、簡単  
期末まで、単価が決まらない欠点がある

#### 移動平均法

仕入れるごとに、平均単価を改定する方法  
期中でも常に売上原価が把握できる  
仕入れるごとに計算をしなければならず、計算方法も難しいため煩雑となる

#### 売価還元法

期首棚卸高と期中仕入高の合計額を、期中売上高と期末棚卸資産売価の合計額で除して「原価率」を求め、期末棚卸資産の売価に原価率を乗じて、計算する方法  
個々の棚卸資産の原価を把握する必要がないため計算自体は比較的簡単ですが、他の評価方法に比べて評価額が高く計算されることが多くなります。

### 3 評価方法の届出

#### 1 評価方法の届出の期限

法人は、次に掲げる法人の区分に応じ、それぞれに掲げる日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに、棚卸資産につきその事業の種類及び資産の区分ごとに、税法に規定された評価の方法のうち、そのよるべき方法を書面により納税地の所轄税務署長に届け出なければなりません。

新たに設立した法人  
設立の日

新たに収益事業を開始した公益法人等および人格のない社団等  
新たに収益事業を開始した日

設立後、新たに他の種類の事業を開始し、または事業の種類を変更した日  
当該他の種類の事業を開始しまたは事業の種類を変更した日

#### 2 評価方法の変更の期限

棚卸資産の評価方法を変更する場合には、変更しようとする事業年度開始の日の前日までに「棚卸資産の評価方法の変更承認申請書」を提出しなければなりません。

#### 3 評価方法を届出なかった場合

法人が、棚卸資産の評価方法を届出なかった場合には、最終仕入原価法による原価法により評価することとなります（法定評価方法）。

## 3 棚卸資産の評価損を計上する

### 1 棚卸資産の評価損

会社が、その有する資産の評価替えをして評価損を計上した場合には、原則としてその金額は損金に算入されません。

しかし、棚卸資産については、次のような場合に限り、評価損の損金算入を認めています。

#### 税務上認められる棚卸評価損

評価損の強制	届出による低価法の選択
--------	-------------

### 2 評価損の強制

#### 1 低価評価の強制

棚卸資産に次のような事実が生じた場合には、評価損の形状が強制されます。なお、低価評価が認められる目安は、おおむね 50%程度の販売価額の下落する商品が対象となります。

#### 税法上棚卸資産について評価損が認められる事実

当該資産が災害等により著しく損傷、または品質の低下をした場合  
商品が破損、型崩れ、棚ざらし、品質変化等により、通常の方法により販売ができなくなった（法人税基本通達 9-1-5）

（例）販売店舗の展示品など

当該資産が著しく陳腐化した場合

イ）いわゆる季節商品で売れ残ったものについて、今後通常の価額で販売することができないことが既往の実績その他の事情に照らして明らかであること

ロ）当該商品と用途の面ではおおむね同様のものであるが、型式、性能、品質等が著しく異なる新製品が販売されたことにより、当該商品につき今後通常の方法により販売することができないようになったこと（法人税基本通達 9-1-4）

（例）夏物婦人服、モデルチェンジした自動車・家電など

内国法人について会社更生法または金融機関等の更正手続の特例等に関する法律の規定による更正計画認可の決定があったことにより、これらの法律の規定に従って当該資産につき評価換えをする必要が生じた場合

(例) 民事再生法を申請したので棚卸の評価を切り下げた

その他法令の変更により在庫商品が取り扱えなくなった場合

(例) 行政当局から販売禁止措置が取られたもの

## 2 評価損の計上が認められない場合

以下のような棚卸資産には、評価減が適用されません。

季節商品で次年度も同額で販売できるもの

お盆、正月など時期によってしか販売できないが、来シーズンになると販売することが可能で流行性に乏しい商品

(例) キャラクターや干支が印刷されていないお年玉袋など

不動産販売業が所有する販売用土地、販売用建物

販売用の土地は、原則として以下の事実がない場合評価損は計上できない

(例) 地盤沈下、がけ崩れ、震災による地割れ、火砕流による浸食等

販売用の建物

基本的に、時間の経過とともに損耗した場合、売却する際に修繕するため、評価替はできない

## 3 低価法の採用

低価法は、棚卸資産の評価方法の届出・変更時に選択することができます。税務署に届出を提出することにより原価基準から低価基準を採用することができます。

低価法に用いる時価は、「正味売却価額」を用います。正味売却価額とは、売価から見積販売直接経費を控除した金額をいいます。この場合の売却価額とは、公正な市場価格に基づく価額です。市場価格が観察できない場合は、期末前後での販売実績に基づく価額を用いる場合や、契約で取り決められた一定の売価を用います。

## 4 物価変動時における計算方法の選択

売上原価は、期首棚卸高と当期仕入額の合計額から期末棚卸高を差し引いて計算します。従って、期末棚卸高が少ないほうが売上原価が増加し、結果として利益が減少し、税額も減少します。物価変動時にはこれらを考慮して、棚卸資産の評価方法を検討することになります。

### 1 物価が下がっている場合に有利となる方法

#### 先入先出法及び最終仕入原価法が有利

物価が下がっている場合には、通常、期首に仕入れた額よりも期末に仕入れた額のほうが低くなります。従って、最も新しく仕入れた金額を用いる先入先出法又は最終仕入原価法の適用が有利になります。

【例】

期首商品の単価	1,000 円	期末商品の単価	900 円
期首在庫数	10 個	期末在庫数	10 個
後入先出法で計算した場合		先入先出方で計算した場合	
$1,000 \text{ 円} \times 10 \text{ 個} = 10,000 \text{ 円}$		$900 \text{ 円} \times 10 \text{ 個} = 9,000 \text{ 円}$	
よって先入先出法が 1,000 円有利			

### 2 物価が上昇している場合に有利となる方法

#### 後入先出法が有利

反対に、物価が上昇している場合には、期首に仕入れた額のほうが、期末に仕入れた額に比べて低くなりますので、古い時期に仕入れた価額を使用する後入先出法が有利となります。

【例】

期首商品の単価	900 円	期末商品の単価	1,000 円
期首在庫数	10 個	期末在庫数	10 個
後入先出法で計算した場合		先入先出方で計算した場合	
$900 \text{ 円} \times 10 \text{ 個} = 9,000 \text{ 円}$		$1,000 \text{ 円} \times 10 \text{ 個} = 10,000 \text{ 円}$	
よって後入先出法が 1,000 円有利			

## 5 棚卸資産 Q & A

### Q 01

棚卸資産の評価方法について、商品は最終仕入原価法、製品は後入先出法を選択することはできますか。

### A 01

可能です。棚卸資産の評価方法は、棚卸資産の種類ごとに選定することが出来ます。従って、ご質問のように、種類の異なる評価方法の選択が可能です。

### Q 02

当社はこのたび、第二工場を隣町のA市に建設することとなりました。現在、原材料の棚卸については、先入先出法を採用していますが、新工場では、総平均法を採用したいのですが、可能でしょうか。

### A 02

可能です。棚卸資産の評価方法については、事業の種類ごとに選定することが出来ます。さらに通達においては、事業所別に評価方法を選定することができるとされています。従って、ご質問のように、新工場における評価方法を異なるものとする事が出来ます。

### Q 03

棚卸資産の評価方法を1年前に先入先出法から売価還元法へ変更しました。しかし棚卸資産の価格の変動があり、先入先出法へ戻したいのですが、認められますか。

### A 03

原則として認められません。

いったん採用した棚卸資産の評価方法は、特別な事情がない限り継続して適用しなくてはならず、3年程度の期間は適用しなくてはなりません。(法基通 5-2-13)

特別な事情とは

法人の分割や合併により評価方法の変更を余儀なくされた場合等

Q 04

通常棚卸資産の取得に要した費用を棚卸資産の取得価額に算入することとなりますが、棚卸資産の取得価額に算入しなくてもいい費用はありますか。

A 04

以下のものについては、棚卸資産の取得に関係していても取得価額に算入しないことができます。

不動産取得税  
地価税  
固定資産税及び都市計画税  
特別土地保有税  
登録免許税その他登記または登録のために要する費用  
借入金の利子

Q 05

平成19年4月1日以後開始する事業年度から適用された短期売買商品とはどのようなものでしょうか。

A 05

法人が短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的で取得した金、銀、白金その他の資産のうち、次のものをいいます。

短期売買目的で行う取引に専ら従事する者が、短期売買目的で取引を行ったもの  
その取得の日において短期売買目的で取得したものである旨を、資産の取得に関する帳簿書類に、短期売買目的で取得した資産の勘定科目を、その目的以外の目的で取得した資産の勘定科目と区分して記載したもの

Q 06

棚卸資産の管理方法を教えてください。

A 06

実地棚卸の方法として、以下のものがあります。

タグなどの目印をつけて品名、数量を記入し、すべての商品につけ終わったことを確認し、再度タグを回収しながら数量、品名を確認していく方法  
保管場所の図面などに品名、数量を記載していく方法  
保管場所の端から順に品名、数量を数えていく方法

Q 07

実地棚卸を行うに当たっての注意点を教えてください。

A 07

次のような点に注意します。

預け在庫は、預け先から保管証明書を取る、または、預け先へ赴いて実地棚卸を行う数量を数えるのみを行い、単価を入れての計算は別途行う  
在庫を継続的に記録している場合には、その残高と実地棚卸の結果との突合を在庫実施日に行い、合わない場合は、再計算を行う

Q 08

低価法を適用できる棚卸資産は、製品や商品以外ないのですか。

A 08

原材料や貯蔵品も対象になります。

Q 09

棚卸減耗損などの表示はどのように行えばよいですか。

A 09

原則として売上原価の内訳科目としますが、火災など多額の損失となるものは、特別損失として処理します。

Q 10

当社は12月決算の法人で洋服の販売を行っております。棚卸にあたり、夏物の洋服の評価減を行うこととしましたが、この場合の評価額はどのように計算すればよいのでしょうか。

うか

A 10

季節商品が売れ残り、既往の実績から、今後通常の価額での販売が出来ないことが明らかかな場合には、評価減が認められます。

この場合の、評価額として、12月における販売価額又は来夏における販売価額と2つが考えられます。今回の場合には、12月に夏物の販売を行うことは実際には少ないと思われるので、来夏に販売すると仮定した場合における販売価額で評価することとなります。

Q 11

当社は、コンサートグッズの製造・販売を行っている法人です。このたび、あるアーティストのコンサートで販売するグッズを作成しましたが、大量に売れ残ってしまいました。売れ残り商品は、他で販売することも出来ず、廃棄する予定です。

この場合、期末棚卸の評価をゼロとすることが出来るのでしょうか。

A 11

ゼロとすることは出来ません。ご質問の場合、棚卸資産の著しい陳腐化に該当すると思われるので、評価減は可能と思われます。陳腐化の場合には、販売可能価額までの評価減となりますので、いくら会社が廃棄予定でも評価をゼロとは出来ないものと思われます。

なお、会社が、期末までのこの商品を廃棄した場合には、廃棄損を計上することが出来ます。

Q 12

当社が受注している工事について、材料費の高騰や工事の遅れにより、受注価額以上の原価を要していることが判明しました。

この場合、期末の未成工事支出金を受注価額まで引き下げることは可能でしょうか。

A 12

引き下げることはできません。棚卸資産の評価損については、災害により損傷や著しい陳腐化等が発生した場合に限定されています。従って、ご質問のように、採算割れの工事については、いずれにも該当しませんので評価減はできないこととなります。