

企業会計基準公開草案第 12 号

「棚卸資産の評価原則に関する会計基準(案)」に対する意見

新日本監査法人

公認会計士 目黒 幸二

1. あきらかに収益性の低下のない棚卸資産及び滞留又は処分見込みの棚卸資産について (第 7 項、第 9 項、第 49 項、第 50 項)

(コメント)

あきらかに収益性の低下のない棚卸資産については、正味売却価額を見積もる必要がない旨を結論の背景(第 49 項)ではなく、本文(第 7 項)に明記すべきである。また、滞留又は処分見込みの棚卸資産について簿価を切り下げる方法(第 9 項)を、例外としてではなく原則的な方法として位置付けるべきである(第 50 項)。

(理由)

製造業、販売業を問わず、企業は、主要資産である在庫を粗利、適正保有量、品質維持等の様々な観点から管理しているのが通常の間と考えられる。そうした過程の中で、企業ごとに判断基準等の違いこそあれ、在庫は以下のように分類されているのが一般的である。

営業循環過程にあるかどうか	収益性の低下の有無	今までの企業における在庫に対する一般的な取り組み	類型
正常な過程にあるもの	無	通常品として取扱い、原価法により評価	I
		原価法ないし低価法により評価	II
正常な過程からはずれているもの	有	滞留品として一定基準等により評価	III
		処分予定品として処分価額で評価	IV

本公開草案の主たる対象は II の類型であると考えられるが、現行の記載では、すべてについて「正味売却価額」を把握することを原則とし、例外的に I の類型については、事務負担を考慮して正味売却価額の見積は不要(第 49 項)とし、III 及び IV の類型については、正味売却価額まで切り下げる方法に準じて取り扱う(第 50 項)という位置づけとしている。

しかし、明らかに I の類型に属するものは、「正味売却価額」を考慮するまでもなく「取得原価」で評価するしかなく、一方、企業の判断基準ないし意思決定により III ないし IV に分類されているものに関しては、そもそも正常な過程からはずれているために、「正味売却価額」を考慮するまでもなく、それぞれの簿価切下げは強制されるべきものである。

そのため、II の類型のみならず I、III 及び IV の類型を含めたすべての棚卸資産に関する評価原則を示す本公開草案においては、現行の例外的な取扱いとしての位置づけではなく、それぞれを並立的な位置づけとすべきである。

2. 洗替え法と切放し法の選択適用について(第 14 項、第 57 項～第 59 項)

(コメント)

洗替え法に統一すべきである。

(理由)

新規商品・製品の立ち上げ段階では、販売市場に浸透していないため売れ行きが悪く、1 販売単位当たりの「見積追加製造原価」ないし「見積販売直接経費」も割高にならざるを得ず、「正味売却価額」が低く評価されることになるものと考えられる。一方、企業においては、商品・製品の製造販売を数年単位のライフサイクルを前提として事業を行っているはずであり、数年間を通算して採算を考えているのが通常であると考えられる。そのような経済実態を反映するには、各期において損失を確定させる「切放し法」ではなく、あくまで暫定的な「洗替え法」が望ましいと考える。

一方、物理的な劣化が生じている場合や滞留・処分予定の場合のように明らかに資産価値が落ちている場合には、上記の正常なライフサイクル(営業循環過程)からはずれている例外的ケースであるため、「切放し法」が妥当であると考えられるが、収益性の低下の要因を区別しない本公開草案の立場からは、そのような場合でも「洗替え法」で統一している限りは実質的に「切放し法」と同様な結果となり弊害はないため、「洗替え法」が良いと考えられる。

3. 過剰数量在庫について(第 9 項、第 48 項、第 50 項)

(コメント)

第 9 項「…営業循環過程から外れた滞留…」という表現に「ないし過剰な在庫」等の表現を追加すべきである。また、第 48 項「…経済的な劣化に起因している場合、…」という表現に「明らかに過剰な在庫がある場合」等の表現を追加すべきである。

(理由)

商品ないし製品の販売市場等が成熟しているために、今後の消化見込数を超える数量(過剰在庫)を保有している場合には、収益性の低下を考える上では、単価のみの引き下げでは足りず数量面も考えなければならない。

その点について、第 9 項において「営業循環過程から外れた滞留ないし過剰な在庫又は処分見込の棚卸資産」という表現とすることで、過剰数量の廃棄等の処分が未定の場合は前半部分に、処分予定の場合は後半部分に含まれることが明示されるものと考えられる。

また、過剰な在庫を顧客納入品の故障時の代替品ないしは予備部品等の名目で「貯蔵品」に振替えることが実務上みられるが、正常な数量を明らかに超える場合、簿価切下げをすることがある。しかし、販売活動及び一般管理活動目的という理由で簿価切下げを回避することが想定されるため、過剰在庫についても簿価切下げが必要である旨を追加すべきである。

以 上