

経理・財務“受難の時代”は、 変革のチャンス

第二回

棚卸資産会計基準 の変更

川野克典

ベリンゲポイント株式会社
マネージング・ディレクター

二〇〇七年度（二〇〇七年四月一日以降に開始する事業年度）以降、
経理部門が対応しなければならぬ課題は多い。

これらの課題を受身で対応するか、企業変革のチャンスとして
対応していくか、経理部門の役割が問われる時期にある。

第一回の減価償却計算制度の改正に続き、第二回は、
棚卸資産の会計基準の変更の焦点を当てる。

棚卸資産の評価に関する 会計基準

企業会計基準委員会（ASBJ）は、

企業会計基準第九号「棚卸資産の評
価に関する会計基準」（以下基準）を
二〇〇六年七月五日に公表し、通常
の販売目的で保有する棚卸資産につ

いては、収益性の低下によって帳簿価
額を引き下げること、トレーディング

目的で保有する棚卸資産については
市場価格で評価することを定めた。

二〇〇八年四月一日以降に開始する
事業年度から適用されるが、早期適
用も可能である。なお、基準の適用
初年度においては、期首の棚卸資産
に関し、多額の帳簿価額引下げが生
じた場合、期首在庫に含まれる変更
差額を特別損失に計上する方法、期
末在庫に含まれる変更差額のうち前
期以前に起因する部分を特別損失
に計上する方法のいずれかを採用す
ることができる。

基準によると、通常の販売目的で
保有する棚卸資産は、取得価額と正
味売却価額（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
除した額）を比較し、いずれか低い
方を貸借対照表価額とする。製造
業における原材料等の購入品の場
合、正味売却価額が再調達原価に
歩調を合わせて動くと求められるの
であれば、継続適用を条件に再調達

原価（含最終仕入原価）の適用も可
能である。

また、小売業のように売価還元法
を採用している場合には、値下額等
が売価に適切に反映されていること
を条件に、原価率の計算において、分
母の値下額、値下取消額を除外した
原価率による期末帳簿価額も基準に
基づく処理として認められる。

金地金等、トレーディング目的で保
有する棚卸資産については、市場価額
（すなわち時価）に基づく価額を貸借
対照表価額とする。

なお、継続適用を前提に洗替法、
開放し法のいずれも選択が可能で
ある。

基準による影響

基準により、最も大きな影響を受
けるのは、製造業である。製品につい
ては売価と帳簿価額の比較が必要と
なり、もし製品で帳簿価額の引下げ
が行われた場合、仕掛品、半製品等
の帳簿価額の引下げが必要となるこ
とも想定される。仕掛品、半製品の

帳簿価額を引下げの場合、どのようにその引下げを行うのが監査法人（公認会計士）との調整事項となる。原材料や製品の場合、個別法を採用していれば問題がないが、標準原価計算制度を採用し、期末に購入価格差異や原価差異を配賦している場合には、個別品目別の帳簿価額を把握していないので、簿価引下げの単位について、事前に監査法人（公認会計士）との調整が必要であろう。

また、影響は会計問題に止まらない。期末の評価損を出さないためには、これまで以上のきめ細かな棚卸資産管理が要求され、在庫、特に長期滞留在庫を削減することが必要である。価格下落の著しい棚卸資産については必要な都度、購入するといった購買政策の変更も必要となるだろう。

原価計算の見直しの提案

日本企業の原価計算のバイブルとなつてゐるのは、旧大蔵省企業会計審議会の中間報告として、昭和三七（一九六二）年に制定された「原価計算

基準」であることに疑いはない。「原価計算基準」は、「企業会計原則」と共に、公正妥当な会計基準として、棚卸資産評価、製造原価計算の指針となり、日本企業の原価計算、原価管理（コストマネジメント）の全体的な水準を押し上げ、また原価企画に代表される日本企業独自の原価計算、原価管理が考案される基礎となった。しかし、「原価計算基準」が制定されたから、四〇年以上が経過したにも関わらず、これまで一度も改訂が実施されていない。

「原価計算基準」制定当時の日本の産業構造や企業環境と比べると、手作業から機械中心の生産方式への変化、大量生産から多品種少量生産への変化、研究開発費や機械関連費用等の間接費の増加、情報技術（IT）の進展、生産、販売、研究開発等の分野における日本企業のグローバル展開、ブランドに代表される無形資産（知的資本）の重要性の拡大等の変化が生じており、実務において、さまざまな問題点が生じている。

しかし、日本企業の現状は、これら

の企業環境の変化に合わせて、新しい原価計算（原価管理）制度、原価計算システムを構築している企業は少なく、「原価計算基準」が発表された直後に原価計算制度、原価計算システムを構築し、その後、抜本的な見直しが行われていない企業が圧倒的に多い。「原価計算基準」が日本の原価計算および原価管理の発展に寄与した功績は大きいと言えるが、現時点でも「原価計算基準」に縛られ、原価計算制度（システム）の抜本的見直しに対して、積極的になれない企業が多いのである。

日本企業は、グローバルな企業競争の中で、原価の低減が不可欠の課題であるが、多くの日本企業は、原価を計算するだけで、原価低減に有効な情報を提供できない古い、陳腐化した原価計算（システム）を有しており、経営者の意思決定に寄与することができていないのではないだろうか。国際競争に勝ち残っていくためにも、「原価計算基準」にとられない原価計算（システム）が必要である。

今回の棚卸資産会計基準の変更を

事実上の低価基準（基準では、取得原価主義の範疇で、収益性の低下という考え方により簿価を切り下げる評価基準を採用と説明している）の義務化と捉えるところからは、何の発展もない。筆者は、この棚卸資産会計基準の変更を、原価低減に有効な情報を提供する原価計算（システム）の見直しのきっかけにすることを提言したい。原価低減のための問題点が明確となれば、日本企業は得意のカイゼン活動により、それを実現することができる。しかし、問題を問題と認識することができなければ、カイゼン活動はスタートしない。今、より一層の原価低減を実現するために、新たな視点からの原価計算（システム）の構築が必要である。経理部門は、単なる集計屋ではない。企業経営上の問題点を指摘していくためにも、現状の原価計算（システム）でルーチンワークとして、ただ単に原価の計算をすることに満足することなく、その原価計算（システム）そのものを疑って見なければならぬ。

立ち上げられ、経理。