

# 2020年度決算留意事項

## ～棚卸資産の評価～

KPMG in Mexico

本ニュースレターにおいては、2020年7月13日号「COVID-19に関連する会計上の検討事項（前半）」のニュースレターにてご紹介させていただいた2020年12月期の財務報告に影響を及ぼす可能性のある会計上の主要な論点の中から「棚卸資産の評価」の論点の詳細について解説させていただきます。

COVID-19の感染拡大は多くの企業の業績に影響を与えており、その結果としてメキシコ日系企業の皆様におかれましてもCOVID-19の影響で販売価格の下落、原材料費や輸送費といった原価の一時的な高騰といった影響が出ている企業も少なくないと思われます。そのため、2020年度の決算において棚卸資産の評価を検討しなければならない企業が通常よりも多くなることが想定されます。そのような背景から、本ニュースレターにおいては、棚卸資産の評価に関する会計基準上の考え方や検討する上での留意点を共有させていただければと思います。

なお、棚卸資産の評価について、メキシコ日系企業が通常採用されていると考えられるメキシコ会計基準（NIF）・国際会計基準（IFRS）・米国会計基準（USGAAP）においてベースとなる考え方は基本的には同じであることから、以下の解説は基本的にはIFRSをベースとした説明となっている点にご留意いただければと思います。なお、当然ながら各基準によって取り扱いの詳細が異なるところもございますので、実際に検討される際は、採用されている会計基準および監査人等の見解に照らして自社への影響を検討することが必要な点、ご留意いただければと思います。

## 目次

1. 棚卸資産の評価損とは
2. 棚卸資産の評価方法

## 1. 棚卸資産の評価損とは

～ポイント～

- 棚卸資産の評価を検討するにあたっては、棚卸資産の評価減を示唆する事象を適時に把握する内部管理体制の整備が必要となること。

### (1) 棚卸資産の評価損とは

棚卸資産の評価損とは、棚卸資産（商品・製品・原材料・仕掛品など）の価値が下がることで発生する損失のことを言います。

棚卸資産の価値が下がる要因としてあげられるのは、「災害などの外的要因で商品や原材料が損傷」する場合や、「在庫品の流行が過ぎ需要が変わった」場合、「既存の棚卸資産とおおむね同様であるが、型式、性能、品質等が著しく異なる新製品が発売となり、既存の棚卸資産を通常通りの価格で販売することができない」場合などが挙げられます。また、大量の不良在庫が発生し、在庫を処分しなければならない場合など、仕入価格よりも低い価格まで値下げするようなケースにおいては、在庫処分することより「損失」が発生しますので、棚卸資産の評価損を計上をする必要が出てきます。

### (2) 棚卸資産の評価減の検討が必要な場合

棚卸資産の評価減の検討が必要となる場合は、以下のような場合が考えられます。

- 棚卸資産が損傷した場合
- 棚卸資産の全部または一部が陳腐化した場合
- 棚卸資産の販売価格が下落した場合
- 棚卸資産の完成に必要な見積原価または販売に要する見積費用が増加した場合

棚卸資産が損傷した場合や棚卸資産が陳腐化した場合については、実地棚卸など通常の事業活動の中で検出されることも多いかと思えます。したがって、会計上、棚卸資産の評価減を検討するにあたっては、上述のような状況を適時に把握することができる内部管理体制を整備することが必要となります。

## 2. 棚卸資産の評価方法

～ポイント～

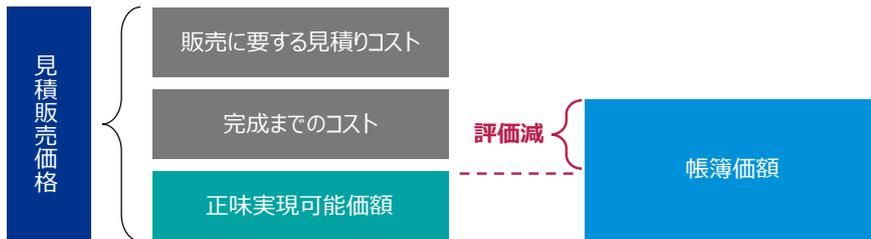
- COVID-19の影響により、販売価格の下落・コスト増の影響がある場合、棚卸資産の評価減の要否を検討する必要があること
- 棚卸資産の評価を行うためには、品目別の損益管理を行える体制を整備する必要があること

### (1) 棚卸資産の評価方法

会計上、棚卸資産は原価と正味実現可能価額とのいずれか低い方の金額で評価することが求められます。

正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要す

る原価および販売コストの見積額を控除した額を言います。



なお、正味実現可能価額は、企業が通常の事業の過程において棚卸資産を売却することによって実現すると見込んでいる金額であることから、企業固有の価値となります。一方で、公正価値は市場参加者の観点から見た価値であることから、正味実現可能価額と公正価値は必ず等しくなるわけではありません。

棚卸資産の評価にあたっての留意点は、以下のとおりとなります。

- 原材料等  
棚卸資産の生産に使用する目的で保有する原材料および貯蔵品（原材料等）は、これらの原材料等が組み込まれる製品が原価以上の金額で販売されると見込まれる場合には、評価減する必要ありません。
- 営業損失  
営業損失が発生したからといって自動的に棚卸資産の評価減が必要となるわけではありませんが、営業損失が発生している場合は、棚卸資産の評価減が必要となるケースを示唆している可能性があります。
- 為替レートの変動  
為替レートの変動により、棚卸資産の評価減が求められる可能性があります。現時点においてはCOVID-19の影響によるペソ安局面が徐々に回復している傾向がみられることから2020年度の決算において大きな影響は出ない可能性もありますが、メキシコ日系企業にとって為替レートの変動は棚卸資産の評価減に影響を与える可能性がある点に留意が必要となります。

(数値例)

機能通貨	USD
為替レート	(前期以前) 1USD=20MXN (当期) 1USD=25MXN
部品の仕入価格	50USD
部品の見積販売価格	1,200MXN
正味実現可能価格 (販売コストはゼロという仮定)	(前期以前) 60USD (=1,200/20) (当期) 48USD (=1,200/25)

(車の部品をUSD建で輸入し、メキシコ国内でMXN建で販売する企業の場合)

この数値例においては、前期以前は正味実現可能価格が60USDと原価50USDを上回っているため評価減は必要ありませんでしたが、当期は正味実現可能価額が48USDと原価50USDを下回っているため評価減が必要となります。

- COVID-19による影響
  - ✓ COVID-19の影響により、正味実現可能価額は、販売価格の下落、原材料等のコスト増または輸送費の上昇など棚卸資産を販売するためのコストの増加といった要因により、原価を下回る可能性があります。

- ✓ 現状においては工場の稼働率がおおむねCOVID-19発生前の状態に戻っているメキシコ日系企業も多いかと思いますが、もし仮に工場の稼働停止や需要の減少により生産量が著しく減少している場合、固定製造間接費の配賦方法を再検討する必要があるかもしれません。例えば、COVID-19の影響により生産量が著しく減少している場合は、当該著しく減少した生産量に基づいて通常よりも高い金額の固定製造間接費を棚卸資産に配賦すべきではなく、発生した期間の費用として認識すべきと考えられます。

## (2) 評価の単位

棚卸資産の評価減は、通常、個別の品目ごとに行います。ただし、同種のまたは関連する品目のグループごとに評価減を行うことが適切な場合は、グルーピングした項目ごとに評価減を行うこととなります。なお、製品すべてや仕掛品すべてのようなグルーピング単位で評価減を行うことは適切ではないと考えられます。

したがって、企業として、まずはどのような単位で棚卸資産の評価を行うことが適切か検討することが必要となります。また、品目別の損益管理等、棚卸資産の評価にあたって必要な情報が入手できる内部管理体制を整備することも会計処理を行うにあたって重要なポイントになると考えられます。

## (3) 評価減の戻入れ

固定資産の減損と同様、以前評価減した棚卸資産について、①評価減を行う原因となった過去の状況が存在しなくなった場合、または②経済的状況の変化により正味実現可能価額が増加したという明確な証拠がある場合には、当初の評価減の金額を上限として評価減の戻入れを行うことが求められます。

例えば、販売価格が一時的に下落したため評価減を行った棚卸資産をその後の期間においても保有していて、その販売価格が上昇した場合には、その後の期間において評価減の戻入れを行うこととなります。

## (4) USGAAPにおける取扱い

USGAAPにおいては、以下のように原価算定方式（先入先出法、平均法、後入先出法など）により評価方法が異なります。

- 後入先出法または売価還元法以外の方法で測定された棚卸資産  
原価と正味実現可能価額とのいずれか低い金額で測定（IFRSやNIFと同様）

- 後入先出法または売価還元法で測定された棚卸資産  
原価と市場価格（※）とのいずれか低い金額で測定

（※）市場価格は、通常、再調達原価となります。ただし、市場価格は正味実現可能価額が上限値、正常利益の概算値を控除した正味実現可能価額が下限値となることから、これらの金額についても考慮することが求められます。例えば、棚卸資産の原価が100USDで、再調達原価が88USD、正味実現可能価額が99USD、正常利益の概算値を控除した正味実現可能価額が90USDである場合、再調達原価88USDが市場価格の下限値である正常利益の概算値を控除した正味実現可能価額90USDを下回っているため、評価減は当該下限値まで行われることとなります（当該例においては、評価減の金額は10USDとなります）。

なお、IFRSやNIFにおいては原価算定方式として後入先出法を適用することは認められていません。

以上、最後までお読みいただきありがとうございます。

## 本ニュースレターに関するお問合せ先

### メキシコシティ事務所

東野 泰典 (yasunorihigashino@kpmg.com.mx)

佐々木 智之 (tomoyukisasaki1@kpmg.com.mx)

### ケレタロ事務所

宮本 諭 (satoshi.miyamoto@jp.kpmg.com)

### レオン事務所

河田 厚司 (akawata1@kpmg.com.mx)

本ニュースレターの内容は、当法人が作成時点で得られる情報をもとに信頼に足り且つ正確であると判断した情報に基づき作成されておりますが、当法人はその正確性・確実性を保証するものではありません。本ニュースレターのご利用に際しては、貴社ご自身の判断にてなされますよう、また必要な場合は、弁護士、会計士、税理士等にご相談のうえお取扱い下さいますようお願い申し上げます。該当情報に基づいて被ったいかなる損害についても情報提供者および当法人（KPMG Cardenas Dosal, S.C.ならびにKPMGネットワークに属するメンバーファーム）は一切の責任を負うことはありませんのでご了承ください。

本ニュースレターの著作権は当法人に属し、本ニュースレターの一部または全部を、①複写、写真複写、あるいはその他の如何なる手段において複製すること、②当法人の書面による許可なくして再配布することを禁じます。