

## 売価還元法の適用における留意点

著者：有限責任監査法人トーマツ 井上 卓也（公認会計士）

### 1. はじめに

小売業においては、棚卸資産の評価方法として一般に売価還元法が用いられている。本稿では、売価還元法を適用する場合の諸留意点について解説する。

### 2. 売価還元法について

売価還元法は、小売業等多くの品目を取り扱っており、品目別の原価で評価することが難しい場合に、棚卸資産のグループごとにその売価合計額から原価合計額を計算する方法であり、企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」において、取扱品種の極めて多い小売業等の業種における棚卸資産の評価に適用される評価方法である。具体的には以下の算式によりグループごとの原価率を計算し、売価合計額に乗じることで原価合計額を算出する。

【企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第四（以下「連続意見書第四」という）における売価還元原価法】

$$\text{原価率} = \frac{\text{期首繰越商品原価} + \text{当期受入原価総額}}{\text{期首繰越商品小売価額} + \text{当期受入原価総額} + \text{原始値入額} + \text{値上額} - \text{値上取消額} - \text{値下額} + \text{値下取消額}}$$

連続意見書における売価還元法は、分母に受入価額を用いて計算するのに対し、税法基準の売価還元法は払出価額を用いて計算する。このため、棚卸ロスが発生した場合は、税法基準の原価率は高く算出されることになる。

【税法基準に基づく売価還元法】

$$\text{原価率} = \frac{\text{期首棚卸価額} + \text{当期仕入高}}{\text{当期売上高} + \text{期末棚卸資産の通常の販売価額}}$$

### 3. 売価還元法適用における留意点

#### 1) 売価還元法を採用する際のグルーピングについて

売価還元法について、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、値入率等の類似性に基づきグルーピングすることを求めており、連続意見書においても「商品の自然的分類（形状、性質、等級等の相違による分類）に基づく品種の差異をある程度無視し、異なる品目を値入率、回転率の類似性にしたがって適正なグループにまとめ、1グループに属する期末商品の売価合計額に原価率を適用して求めた原価額を期末商品の貸借対照表価額とする（第一二四売価還元原価法）」ものとされている。従って、例えば、回転率が高く値入率が低い商品と回転率が低く値入率が高い商品が同一グループにある場合などでは、グルーピングを細分化するなどの検討が必要になることも考えられる。

## 2) 売価還元法を採用している場合の在庫評価について

棚卸資産については、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こととされている。これは、売価還元法を採用している場合においても同様である(「棚卸資産の評価に関する会計基準」13項)。しかし、売価還元法を採用している場合、単品ごとに両者の比較を行うことが困難であることから、値下額等が売価合計額に適切に反映されている場合には、値下額および値下取消額を除外した以下の売価還元法に基づく原価率により帳簿原価合計額を収益性の低下に基づく簿価切下額を反映したものとみなすことができるとされている(「棚卸資産の評価に関する会計基準」13項)。

### 【連続意見書第四における売価還元低価法】

$$\text{原価率} = \frac{\text{期首繰越商品原価} + \text{当期受入原価総額}}{\text{期首繰越商品小売価額} + \text{当期受入原価総額} + \text{原始値入額} + \text{値上額} - \text{値上取消額}}$$

## 3) 売価還元法を採用している場合の売価変更処理について

売価還元法に基づく棚卸資産の貸借対照表計上額は期末の在庫売価合計額に原価率を乗じて算定されるため、例えば、期末在庫売価が販売可能価額に比し高くなるような値上売価変更を行った場合は、貸借対照表計上額は過大となる。また、期末日直後に多額の値下売価変更処理を行っている場合には、期末決算上、正味売却価額への簿価切下げが適切に行われているのか留意が必要である。

## 4) 長期在庫の評価について

在庫評価については、上記2)に記載のとおり、正味売却価額が取得価額より下落している場合に正味売却価額まで貸借対照表価額を切り下げの方法や売価還元低価法を適用することで行われるが、長期滞留在庫、シーズンを過ぎた季節商品、流行の変化が早い商品などは、通常価格での販売が困難であり、正味売却価額や販売可能価額を算出することが難しい場合も多いと考えられる。従って、滞留在庫に関する対処としては、商品の特性を考慮し、例えば次シーズンへ持ち越して販売する計画の商品については、将来の販売計画を考慮して一定割合の評価減を行うなどの対応が考えられる。

## 5) 実地棚卸に関する留意点

売価還元法を採用している小売業においては以下のような特徴及び留意点がある。

- 売価に基づく棚卸  
原価法に基づく棚卸においては、在庫品目と数量を記録することが求められるが、売価還元法を採用している場合は、期末商品売価を算出する必要があることから商品の売価の記録も求められる。従って、棚卸の際には、事前に適切な売価設定を行うよう留意が必要である。
- 循環棚卸  
小売業においては、多店舗展開が多いことや、保有する商品が多品種かつ少量で手間がかかることから、循環棚卸が多く行われている。循環棚卸を行う場合には、棚卸日が期末日より相当前になる場合もあることから、精度の高い商品管理が行われ、かつ継続記録の正確性が確保されていることが前提といえる。
- 棚卸日から期末日までのロスに関する検討  
小売業は売価変更漏れや万引きなどの影響でロスによる損失が多くなる傾向にあることから、棚卸日から期末日までの間のロスを、棚卸日後の売上に直近のロス率を乗じるなどの方法により推定計算することが一般的に求められる。また、循環棚卸を行う場合など、棚卸日から期末日までの期間が特に長い場合や、ロス率の推定が難しい場合、異常なロスが発生した場合などでは、期末日直前に棚卸日を設けるなど、実施方法の再考が必要になる場合もあると考えられる。

## 4. おわりに

売価還元法は通常の棚卸資産評価方法、例えば移動平均法や先入先出法等に比べるとシステム対応などの観点からは簡便な評価方法と言えるが、このように通常の評価方法には無い特有の論点が多数存在します。売価還元法を適用する際には、これらの点について十分に留意することが望まれる。

なお、本文中の意見に関わる部分は私見である。

今回記載した内容については、2013年3月に中央経済社から刊行された『Q&A業種別会計実務・6 小売』（トーマツ コンシューマービジネス インダストリーグループ著）にも詳細を記載していますので、ご参照ください。

また、本稿はトーマツ コンシューマービジネスメールマガジンにてご紹介した記事です。同メールマガジンでは、消費財、小売などのコンシューマービジネス業界におけるトピックスを配信します。

トーマツグループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報をWebサイトに掲載し、その情報を「トーマツ メールマガジン」として無料で皆さまにお届けしています。

ご登録をご希望の方は、トーマツグループ Webサイト(下記ご参照)からお申込みください。バックナンバーもこちらよりご覧になれます。

ナレッジ > トーマツメールマガジン [www.tohmatsu.com/mm](http://www.tohmatsu.com/mm)

トーマツメールマガジン 検索


メールマガジン一覧

- トーマツ総合メールマガジン
- トーマツIFRSメールマガジン
- デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー メールマガジン
- コンシューマービジネスメールマガジン
- ライフサイエンス ニュースレター
- テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン
- トーマツ チャイナ ニュース
- ヒューマン キャピタル ニュースレター
- グロース エンタープライズサービス メールマガジン

配信お申し込み



すでにセミナーにお申込されている方はQRコードからお申し込みください



## 有限責任監査法人トーマツ

〒100-0005 東京都千代田区丸の内3-3-1 新東京ビル  
Tel 03-5220-8600 Fax 03-5220-8601  
[www.tohmatsu.com/dtc](http://www.tohmatsu.com/dtc)

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,300名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループWebサイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約200,000名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTLおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTLおよびそのメンバーファームについての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。