

ているケースなどがある。

③ 完成車メーカーとの価格交渉

完成車メーカーとの間で、製品売価が容易に確定せずに四半期末（または期末）まで持ち越すことがある。このような場合、四半期末決算（または期末決算）においては、交渉の進捗状況、過去の実績などから合理的に見積った価格をもって売上を計上することになる。もし期中に売価が決定する場合は、期初まで遡及して単価修正がされることになる。

また、一定期間の取引実績に応じて割戻しする取引慣行もある。計算対象期間が6か月や1年間の場合もあるが、前述の売価未確定の処理と同様に、四半期末決算（または期末決算）においては期間対応を図るために、合理的な見積りに基づいて割戻金額を売上マイナス処理することが必要になる。

なお、上記いずれの場合も、得意先との間で売掛金の残高差異の原因となる点に留意が必要である。

5

棚卸資産

(1) 概要

部品サプライヤーにおける棚卸資産は、一般的に原材料・部分品・仕掛品・製品より構成される。部品サプライヤーは、完成車メーカーもしくはTier 1と呼ばれる大手部品メーカー（主として系列メーカー）へ納入するが、ジャスト・イン・タイム生産方式（一例としてカンバン方式）による生産管理が求められ、多くの材料・部品を短いリードタイムで管理する必要が生じる。

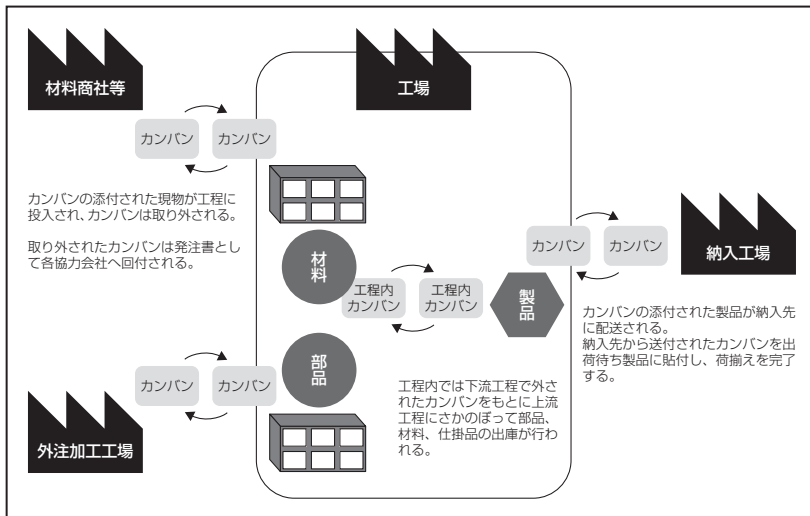
(2) 業務フロー

① 現物管理

通常、原材料および部品はジャスト・イン・タイム生産方式に基づき、現品にカンバンと呼ばれる伝票が添付され、生産ラインに沿った配置で保管されている。その後、生産工程に投入されると同時にカンバンが外され、これが発注書として前工程や外注先に回付される。工場スペース確保のために、生産ラインと別に自動倉庫が導入されていることも多い。

在庫量は、生産ラインへの投入に必要な最小限がラインサイドに確保され、生産ロットに対する材料在庫の過不足が可視化されていることも特長の1つである。

図表2-3-7 カンバンによる物の流れ



② 実地棚卸

決算期末前後に棚卸資産の実地棚卸が行われるが、生産ラインの稼働状況によっては短時間での作業が要求される場合があり、迅速で効

率的な実地棚卸のためには事前準備が重要といえる。

a 実地棚卸の方法

実地棚卸は棚札方式（タグ方式）またはリスト方式により実施される。

図表2-3-8

棚札方式	担当者が品目および個数を確認後、棚札と呼ばれる伝票に記入を行い当該現物に貼付する。すべての現物に棚札が貼付されていることで、棚卸資産が網羅的にカウントされたことを確認することができる。
リスト方式	主に自動倉庫 ^(注) 等で用いられる方式である。自動倉庫のシステムから出力されたリストをもとに実際に自動倉庫に保管されている棚卸資産の数量が一致していることを確認する方法である。

(注) 自動倉庫による管理

自動倉庫とは専用クレーン（スタックークレーン）、在庫管理システム等により入出庫作業を自動化した多段高層のラックであり、専用の端末により出庫指示を行い、可動式ラックやクレーンを操作して入出庫を行う。自動倉庫は材料等の受払時のミスを軽減することが可能となる一方で、クレーンの操作時間が必要となる。そのため、実地棚卸を行うにはかなりの時間を要するという難点がある。場合によっては数日に分けて実地棚卸を行う場合もある。

b 外部在庫の棚卸

前述したように、部品サプライヤーは、完成車メーカーの生産拠点の近隣に物流拠点であるデポを保有している場合も多い。このような外部在庫に対する棚卸残高の確認方法としては、実地棚卸するかまたは物流（ロジスティックス）管理会社からの保管証明の入手や管理会社が行う実地棚卸への立会応援等がある。これは無償支給された外注加工先が保管する在庫についても同様の対応が必要になる。

③ 補修用部品の管理および評価

完成車メーカーは顧客に対して、一般に特定車種の生産打ち切り後

(量産の終了後) から一定期間 (例えば10年間) の部品供給義務を負っている。部品サプライヤーにおいても、こうした生産打ち切り後の補修用部品の出荷が求められる。この場合、生産用金型を継続保有して補修用部品をいつでも生産できる体制を維持するか、補修用部品を作りだめする方法がある。後者の場合であれば、販売見込みが確定していない棚卸資産在庫を大量に抱えることになり、また棚卸資産の評価の観点からも問題となる。補修用部品の評価については、販売状況・出入庫状況に留意して期末の評価替が必要となる。

(3) 内部統制

棚卸資産に係る主要なリスクには、架空在庫の計上と期末評価を誤ることが挙げられる。

架空在庫の計上については実地棚卸を正確に実施することにより防止される。

図表2-3-9 実地棚卸プロセスの重要な内部統制 (棚札方式についての例示)

プロセス	リスク	コントロール
実地棚卸	●数量のカウントを誤る。	●数量のカウントは2名1組で実施する。
	●カウント漏れが発生する。	●経理部等の棚卸立会担当者がすべての棚卸対象在庫に棚札が貼付されていることを確認する。 ●立会終了後にすべての棚札を回収する。 ●棚札は使用・未使用・書き損じについてもすべて回収し、発行された棚札数との一致を確認する。
	●期末在庫数量が適切に修正されない。	●帳簿数量と実地棚卸数量の差異を識別し、差異の分析および承認により受払いの適切な修正が行われる。

(4) 在庫評価の方法

図表2-3-10

棚卸資産評価の種類	評価方法
正味売却価額が取得原価を下回っている場合の評価	収益性の低下を反映させるため正味売却価額 ^(注) により棚卸資産を評価する方法 (注) 正味売却価額＝売価－（見積追加製造原価＋見積販売直接経費）
入出庫のない滞留在庫の評価	一定期間入出庫のない滞留在庫について、当該期間および在庫の種類に応じて評価減を行う方法
特定の要因に基づく評価減	主に陳腐化、不良品等の理由により在庫の価値が棄損している場合

(5) 会計処理・税務関連

① 在庫評価

棚卸資産の評価に関する会計基準（企業会計基準第9号）の適用により、通常の販売目的で保有する棚卸資産について収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、回収可能な額まで帳簿価額を切り下げる会計処理が必要となる。

当該基準の適用により計上された簿価切下額については、当期に戻入れを行う方法（洗替法）と行わない方法（切放法）があり、いずれの方法を採用するかについては棚卸資産の種類ごとに選択適用できる。また、売価の下落要因を区分把握できる場合には、物理的劣化や経済的劣化、もしくは市場の需給変化の要因ごとに選択適用できる。いったん採用した方法は、原則として、継続して適用する必要がある。

a 切放法

ア 当期仕訳

(借) 棚卸資産評価損	×××	(貸) 棚卸資産	×××
-------------	-----	----------	-----

イ 翌期仕訳

仕訳なし

b 洗替法

ウ 当期仕訳

(借) 棚卸資産評価損	×××	(貸) 棚卸資産	×××
-------------	-----	----------	-----

エ 翌期の戻入仕訳

(借) 棚卸資産	×××	(貸) 棚卸資産評価損	×××
----------	-----	-------------	-----

② 棚卸資産に係る損益の表示科目

図表2-3-11

事象の区分	表示科目
通常の販売目的で保有する棚卸資産	売上原価
棚卸資産の製造に関連して不可避免的に発生する場合	製造原価
臨時の事象に起因し、かつ、多額である場合	特別損失

③ 税務上の処理

税務上は、棚卸資産の評価基準について原価法と低価法の選択適用が認められており（法令28 I）、低価法を適用する場合には設立時や事業開始時または変更しようとする事業年度開始の日の前日までに評価方法の選定・変更の届出が必要となる（法令29 II、30）。

6

試作品

(1) 概要

部品サプライヤーにおける試作品製作は、その後に製造される量産品の品質を改良して収益力を高め、また、完成車メーカーからの新規受注を獲得するのに寄与するという意味で重要な活動の1つである。

その製作理由は、一般的に下記のように2通りある。